

ปัญหาการบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย
การยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 : การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของ
ผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

นางสาว สุจิตา ศิกษมัต

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 : การยกเว้นภาษีเงินได้
นิติบุคคลของผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

โดย นางสาว สุจิตา ศิกษมัต

รหัสประจำตัว 598 62619 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

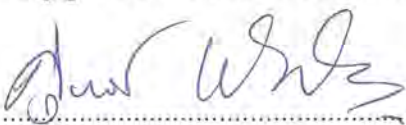
หมวดวิชา ภาษีอากร

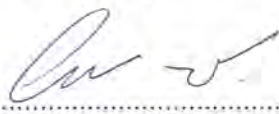
อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล

อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม อาจารย์ วสวัสดี ชูเชิด

ปีการศึกษา 2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(อาจารย์ วสวัสดี ชูเชิด)

บทคัดย่อ

การศึกษาเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้า เพราะการพัฒนาประเทศต้องอาศัยกำลังคนที่มีความรู้ความสามารถเป็นสำคัญ ทั้งนี้การจัดบริการ การศึกษาแก่ประชาชนถือเป็นหน้าที่รัฐ แต่เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาของรัฐไม่สามารถรองรับ จำนวนผู้ที่ต้องการเข้าศึกษาได้ทั้งหมด รัฐจึงมีความประสงค์ที่จะส่งเสริมให้เอกชนเข้ามามีส่วนร่วม พัฒนาการศึกษา จึงได้ใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชน โดยกำหนดเป็นบทบัญญัติของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนสำหรับเงินได้ที่เป็น (1) กำไรสุทธิจากกิจการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน (2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ทั้งนี้ การจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ได้กำหนดให้ต้องมี “ผู้รับใบอนุญาต” ดำเนินการขอจัดตั้งและเมื่อได้รับอนุญาตให้จัดตั้ง แล้ว พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีสถานะเป็นนิติบุคคล ซึ่งถือว่ามี สถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเฉพาะ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจาก ผู้รับใบอนุญาต ที่เป็นบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มูลนิธิ สมาคม ที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร การบัญญัติกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ในทางปฏิบัติจึงไม่สามารถยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ได้จากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้จริง เนื่องจากกรมสรรพากรและศาลฎีกา ถือว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลผู้รับใบอนุญาตมิได้เป็นบุคคลเดียวกัน ดังนั้น ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับใบอนุญาตได้รับ จึงมิใช่กำไรสุทธิที่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นภาษี แต่ถือเป็น รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทผู้ประกอบกิจการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ส่งผลให้การบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของ กฎหมายที่มุ่งประสงค์บรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่กลับ ก่อให้เกิดภาระภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แทน จึงเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมแก่เอกชนผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระดับนี้สำเร็จลุล่วงเป็นอย่างดี ผู้เขียนขอขอบพระคุณในความกรุณาของ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ที่ให้ความเมตตาเข้ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ตลอดจนให้คำแนะนำ ชี้แนะแนวทาง สั่งสอน และให้ความรู้ในการจัดทำเอกัตศึกษาระดับนี้จนเสร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ อาจารย์ยวสวัสดิ์ ชูเชิด นิติกรชำนาญการ กรมสรรพากร ที่กรุณาเข้ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม และได้ให้ความเอาใจใส่พร้อมทั้งให้คำแนะนำ ให้ความรู้ อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำเอกัตศึกษาระดับนี้ อีกทั้งได้สละเวลาตรวจและแก้ไขเอกัตศึกษาจนสำเร็จลุล่วง และขอขอบพระคุณ ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ นิติกรชำนาญการ กรมสรรพากร ที่ให้ความเมตตาช่วยเหลือและสนับสนุนความคิดให้ผู้เขียนในการจัดทำเอกัตศึกษาระดับนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านผู้อำนวยการหลักสูตร คณาจารย์และเจ้าหน้าที่หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ให้ความรู้และความช่วยเหลือในการทำเอกัตศึกษาตลอดจนความรู้และข้อมูลประกอบการศึกษาในครั้งนี้

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา ที่ส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาแก่ผู้เขียนตลอดมา รวมทั้งขอขอบคุณ เพื่อนๆ พี่ๆ ที่ให้กำลังใจในการจัดทำเอกัตศึกษาระดับนี้ และขอขอบคุณหัวหน้าและเพื่อนร่วมงาน บริษัท ดุสิตธานี (มหาชน) จำกัด ที่ให้คำปรึกษา ให้ความช่วยเหลือ และความเข้าใจในการศึกษาครั้งนี้เป็นอย่างยิ่ง

สุดท้ายนี้ หากเอกัตศึกษาระดับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจ คุณงามความดีทั้งหมดขอมอบให้แก่ท่านคณาจารย์ทุกท่านที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียน ทั้งนี้ หากมีความผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สุจิตา ศิกษมัต

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
สารบัญ	ค
สารบัญตาราง	ง
สารบัญภาพ	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	2
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 การจัดการศึกษาเอกชน การจัดตั้งและการดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	4
2.1 โครงสร้างการจัดการศึกษาโดยเอกชน.....	4
2.1.1 การจัดการศึกษาของเอกชนในรูปแบบโรงเรียนเอกชน.....	4
2.1.1.1 ความเป็นมาของโรงเรียนเอกชน.....	4
2.1.1.2 ความหมายของโรงเรียนเอกชน.....	5
2.1.1.3 ประเภทของโรงเรียนเอกชน.....	5
2.1.1.4 สถานะทางกฎหมายของโรงเรียนเอกชน.....	6
2.1.2 การจัดการศึกษาของเอกชนในรูปแบบสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	7
2.1.2.1 ความเป็นมาของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	7
2.1.2.2 ความหมายของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	8
2.1.2.3 ประเภทของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	8
2.1.2.4 สถานะทางกฎหมายของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	9
2.2 การจัดตั้งและดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	10
2.2.1 หน้าที่ของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	10

2.2.1.1	คุณสมบัติของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	15
2.2.1.2	สถานะทางกฎหมายของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	15
2.2.2	การดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	16
บทที่ 3 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานที่นำมาสู่การจัดเก็บภาษีผู้ประกอบการ		
สถาบันอุดมศึกษาเอกชน		18
3.1	หลักการพื้นฐานการภาษีอากร.....	18
3.1.1	ประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	18
3.1.2	วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	19
3.2	หลักการบริหารภาษีอากรและความเสมอภาคทางภาษี.....	20
3.2.1	หลักความเป็นธรรม.....	21
3.2.2	หลักความแน่นอน.....	22
3.2.3	หลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร.....	22
3.3	หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	24
3.4	หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	26
บทที่ 4 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการ		
สถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศไทย และในต่างประเทศ		30
4.1	หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย.....	30
4.1.1	หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	30
4.1.2	สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	31
4.2	หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	33
4.2.1	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	34
4.2.2	สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	37
4.3	บทวิเคราะห์เปรียบเทียบการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศไทย.....	40

บทที่ 5 สภาพปัญหาที่เกิดจากการไม่ได้รับพิจารณาให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ ผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและแนวทางการแก้ปัญหา	42
5.1 สภาพปัญหาการไม่สามารถปรับใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ ผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	42
5.1.1 ผลกระทบของการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเจตนารมณ์ของ กฎหมาย.....	44
5.1.2 ปัญหาการรับภาระภาษีเกินสมควรของผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและ ความไม่เป็นธรรมของการบังคับใช้กฎหมาย.....	45
5.2 แนวทางแก้ปัญหาการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของ ผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	45
5.2.1 การกำหนดบทบัญญัติให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร.....	46
5.2.2 การเพิ่มมาตรการการยกเว้นภาษีแก่ผู้ประกอบการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหา กำไร.....	47
บทที่ 6 บทสรุปปัญหาและข้อเสนอแนะ	51
6.1 บทสรุป.....	51
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	52
บรรณานุกรม.....	54
ภาคผนวก.....	56

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	การจำแนกประเภทของผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งมหาวิทยาลัย.....	12
2	การจำแนกประเภทของผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งวิทยาลัย.....	13
3	การจำแนกประเภทของผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบัน.....	13
4	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	36
5	แสดงการเปรียบเทียบภาระภาษีของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนของ ประเทศสหรัฐอเมริกา กับ ประเทศไทย.....	48
6	แสดงภาระภาษีกรณีเป็นนิติบุคคลเดียวกันของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษา เอกชนกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....	50

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
1	การจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.....11
2	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้ง 8 วิสาหกิจ.....28
3	สรุปการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล.....33
4	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐในประเทศสหรัฐอเมริกา.....36
5	แสดงการเปรียบเทียบหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ในประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศไทย.....41

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากรัฐมีความประสงค์ที่จะส่งเสริมให้เอกชนเข้าร่วมพัฒนาการศึกษา รัฐบาลจึงได้ใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชน โดยกำหนดเป็นบทบัญญัติของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนสำหรับเงินได้ที่เป็น (1) กำไรสุทธิจากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน (2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 มีหลักการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการ ในฐานะที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

อย่างไรก็ดี พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 มีการบัญญัติใช้ควบคู่กับกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่ด้วยเหตุที่กฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้กำหนดให้การจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาต้องมี “ผู้รับใบอนุญาต” และเมื่อได้รับอนุญาตให้จัดตั้งแล้ว ได้กำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคล ซึ่งในทางปฏิบัติผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงเป็นไปได้ว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนซึ่งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเฉพาะ มีสภาพบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับใบอนุญาต นอกจากนี้ การที่กฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้กำหนดให้ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีหน้าที่จัดการเรียนการสอนโดยมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียม และมีหน้าที่จ่ายผลตอบแทนที่ได้จากการประกอบกิจการการศึกษาให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับใบอนุญาต ซึ่งผลตอบแทนที่ได้รับดังกล่าวถือเป็นรายได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิใช่นิติบุคคลเดียวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแล้ว จึงไม่อาจถือได้ว่ากำไรสุทธิที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับใบอนุญาตคำนวณได้ดังกล่าวเป็นกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน จึงไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อทราบถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
2. เพื่อศึกษาสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนว่ามีปัญหาประการใดบ้าง
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้อง

1.3 สมมติฐานการศึกษา

พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรสุทธิที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่เมื่อได้ดำเนินการจัดตั้งแล้ว ได้รับการพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ยังผลให้ผลกำไรที่ได้รับมาจากสถาบันอุดมศึกษา ไม่อยู่ในข่ายการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งก่อให้เกิดภาระภาษีและไม่เป็นธรรมแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1. ศึกษาสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ของประเทศไทย และต่างประเทศ
2. ศึกษาพัฒนาการของกฎหมายกำกับดูแลสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศไทย
3. ศึกษาข้อเท็จจริงโดยวิเคราะห์ตัวบทกฎหมาย หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เห็นถึงแนวทางในการตีความกฎหมาย
4. ศึกษาความเป็นมาของการออกพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 และเจตนารมณ์ของการออกกฎหมาย

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

ศึกษาโดยวิธีทางเอกสาร (Documentary Research) โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้า รวบรวม ข้อมูลจากเอกสาร ตำราวิชาการที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลรัษฎากร แนววินิจฉัยและข้อหารือของ กรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงบทความ วิทยานิพนธ์ เอกซ์ติศึกษา และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อสามารถวิเคราะห์ปัญหาและเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบถึงความหมาย ลักษณะ สถานะ การจัดตั้งและความเป็นมาของ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546
2. เพื่อทราบถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และที่เกี่ยวกับผู้รับอนุญาตจัดตั้งหรือผู้เป็นเจ้าของ
3. เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ที่มีผลกระทบต่อผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในปัจจุบัน
4. เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางแก้ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพต่อไป

บทที่ 2

การจัดการศึกษาเอกชน การจัดตั้งและการดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

การจัดการศึกษาโดยรัฐฝ่ายเดียว ไม่สามารถรับภาระในการจัดการศึกษาให้กับประชาชนได้อย่างทั่วถึงและมีคุณภาพเท่าเทียมกัน เพราะข้อจำกัดหลายๆอย่าง จึงต้องกระจายอำนาจให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดการศึกษาโดยอยู่ในขอบเขตที่รัฐกำหนด

2.1 โครงสร้างการจัดการศึกษาโดยเอกชน

ปัจจุบันตามบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้ภาคเอกชนมีความเป็นอิสระที่จะสามารถจัดการศึกษาได้ในทุกระดับและทุกประเภทการศึกษา โดยอยู่ภายใต้การกำกับ ติดตาม การประเมินคุณภาพและมาตรฐานของรัฐ และต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์หรือหลักเกณฑ์การประเมินคุณภาพและมาตรฐานการศึกษาจากรัฐเช่นเดียวกับสถานศึกษาของรัฐ ดังนั้น ในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจการศึกษาของภาคเอกชนจึงมีทั้งในกิจการโรงเรียนเอกชน และกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

2.1.1 การจัดการศึกษาของเอกชนในรูปแบบโรงเรียนเอกชน

โรงเรียนเอกชนสามารถแบ่งเบาภาระของรัฐในเรื่องการจัดการศึกษาให้เยาวชน ซึ่งมีทั้งการศึกษาของโรงเรียนเอกชนในระบบ และโรงเรียนเอกชนนอกระบบ

2.1.1.1 ความเป็นมาของโรงเรียนเอกชน

พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 6) ทรงมีพระบรมราชโองการให้ตราพระราชบัญญัติโรงเรียนราษฎร์ พ.ศ.2461 ขึ้นเป็นฉบับแรกเพื่อควบคุมให้โรงเรียนเอกชนจัดการเรียนการสอนด้วยภาษาไทยและเน้นความจงรักภักดีต่อประเทศชาติ และเมื่อได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี พ.ศ.2475 รัฐบาลต้องการที่จะขยายการศึกษาให้แพร่หลายประกอบกับได้มีการรับรองวิทยฐานะและมาตรฐานของโรงเรียนราษฎร์ให้เท่าเทียมกับโรงเรียนของรัฐจึงทำให้โรงเรียนราษฎร์เพิ่มจำนวนอย่างรวดเร็ว หลังจากนั้นในปี พ.ศ.2515 ได้มีการจัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาเอกชนขึ้นทำหน้าที่ควบคุมดูแลรับผิดชอบกิจการโรงเรียนราษฎร์ให้ได้มาตรฐานทัดเทียมโรงเรียนรัฐและเรียก “โรงเรียนราษฎร์” ใหม่ว่า “โรงเรียนเอกชน” นอกจากนั้น

ยังได้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเรื่อยมา โดยปัจจุบันได้ยกเลิกพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2525 และตราขึ้นใหม่เป็นพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550¹

2.1.1.2 ความหมายของโรงเรียนเอกชน

ตามพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550 ได้ให้คำนิยามของโรงเรียนเอกชนไว้ในมาตรา 4 “โรงเรียน” หมายความว่า สถานศึกษาของเอกชนที่จัดการศึกษาไม่ว่าจะเป็นโรงเรียนในระบบ หรือโรงเรียนนอกระบบ ที่มีชื่อเป็นสถาบันอุดมศึกษาของเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

2.1.1.3 ประเภทของโรงเรียนเอกชน

สำหรับโรงเรียนเอกชน สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

(1) โรงเรียนเอกชนในระบบ

“โรงเรียนเอกชนในระบบ” หมายความว่า โรงเรียนที่จัดการศึกษาโดยกำหนดจุดมุ่งหมาย วิธีการศึกษา หลักสูตร ระยะเวลาของการศึกษา การวัดและประเมินผลซึ่งเป็นเงื่อนไขของการสำเร็จการศึกษาที่แน่นอน²

- ก) ประเภทสามัญศึกษา หมายถึง โรงเรียนที่จัดการศึกษาตามหลักสูตรกระทรวงศึกษาธิการในระดับต่าง ๆ ได้แก่
- 1) ระดับก่อนประถมศึกษา ซึ่งแบ่งออกเป็น เตรียมอนุบาล และอนุบาล
 - 2) ระดับประถมศึกษา
 - 3) ระดับมัธยมศึกษา ซึ่งแบ่งการจัดการศึกษาเป็นสองระดับ คือ มัธยมศึกษาตอนต้น และ มัธยมศึกษาตอนปลาย
- ข) ประเภทอาชีวศึกษา หมายถึง โรงเรียนที่จัดการศึกษาตามหลักสูตรกระทรวงศึกษาธิการในระดับต่าง ๆ ได้แก่

¹ ดิเรก ควรสมาคม, คำอธิบายกฎหมายสถาบันอุดมศึกษาเอกชน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน,2558).หน้า 11.

² มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550

- 1) ระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.)
- 2) ระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.)
- ค) ประเภทนานาชาติ หมายถึง โรงเรียนที่จัดการศึกษาโดยใช้หลักสูตรต่างประเทศหรือหลักสูตรต่างประเทศที่ปรับรายละเอียดเนื้อหาวิชาใหม่ หรือหลักสูตรที่จัดทำขึ้นเองที่ไม่ใช่หลักสูตรของกระทรวงศึกษาธิการ และใช้ภาษาต่างประเทศเป็นสื่อในการเรียนการสอนให้กับนักเรียนโดยไม่จำกัดเชื้อชาติ ศาสนา และไม่ขัดต่อศีลธรรมและความมั่นคงของประเทศ

(2) โรงเรียนเอกชนนอกระบบ

“โรงเรียนนอกระบบ” หมายความว่า โรงเรียนที่จัดการศึกษาโดยมีความยืดหยุ่นในการกำหนดจุดมุ่งหมาย รูปแบบ วิธีการจัดการศึกษา ระยะเวลาของการศึกษา การวัดและประเมินผล ซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของการสำเร็จการศึกษา³ แบ่งประเภทได้ดังนี้

- ก) ประเภทสอนศาสนา
- ข) ประเภทสอนศิลปะและกีฬา
- ค) ประเภทวิชาชีพ
- ง) ประเภททกววิชา
- จ) ประเภทสร้างเสริมทักษะชีวิต
- ฉ) ประเภทศูนย์การศึกษาอิสลามประจำมัสยิด (ตาดีกา)
- ช) ประเภทสถาบันศึกษาปอเนาะ

2.1.1.4 สถานะทางกฎหมายของโรงเรียนเอกชน

โรงเรียนเอกชนในระบบมีฐานะเป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550 นับตั้งแต่วันที่ได้รับใบอนุญาตและให้ผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการเป็นผู้แทนนิติบุคคล โรงเรียนเอกชนในระบบจึงมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้รับใบอนุญาต แต่สำหรับโรงเรียนเอกชนนอกระบบ ไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้

³ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550

เนื่องจากตามมาตรา 127 ของพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ได้บัญญัติให้นำมาตรา 24 ไปใช้บังคับด้วย โรงเรียนเอกชนนอกระบบจึงเป็นนิติบุคคลเดียวกับผู้รับใบอนุญาต

2.1.2 การจัดการศึกษาของเอกชนในรูปแบบสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

สถาบันอุดมศึกษา ซึ่งเป็นสถานศึกษาที่มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษาในด้านวิชาการ และวิชาชีพชั้นสูง ซึ่งแต่เดิมเป็นกิจการที่รัฐดำเนินการอยู่นั้น ไม่สามารถตอบสนองความต้องการของ ประชาชนได้อย่างทั่วถึงและเพียงพอ จึงจำเป็นที่รัฐจะต้องหาวิธีการส่งเสริมและกระจายการศึกษา ระดับอุดมศึกษาให้แก่ประชาชน อันเป็นที่มาของนโยบายที่เปิดโอกาสให้เอกชนเข้ามามีส่วนร่วมใน การจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา เพื่อแบ่งเบาภาระทางการศึกษาที่รัฐไม่อาจจัดให้ได้อย่างทั่วถึง นั้นเอง

2.1.2.1 ความเป็นมาของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

การศึกษาระดับอุดมศึกษานั้น วิทยาลัยแห่งแรกของไทยเกิดขึ้นเมื่อ พ.ศ.2432 ในสมัยรัชกาลที่ 5 (วิทยาลัยสงฆ์) โดยโปรดให้ย้ายที่ราชบัณฑิตยสถานหนังสือพระจากในวัด พระศรีรัตนศาสดารามออกมาจัดเป็นบาลีวิทยาลัยขึ้นที่วัดมหาธาตุ เรียกว่า “มหาธาตุวิทยาลัย” ซึ่งเป็นครั้งแรกที่ใช้ชื่อนาม “วิทยาลัย” ในประเทศไทย ต่อมาเปลี่ยนนามเป็น “มหาจุฬาลงกรณราช วิทยาลัย” ส่วนการศึกษาระดับอุดมศึกษาของรัฐเริ่มขึ้นจากการจัดตั้ง “จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย” (พ.ศ.2459) และ “มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์” (พ.ศ.2477) แต่ในส่วนของเอกชน รัฐยังไม่เปิดโอกาส ให้เข้ามาดำเนินการ ด้วยเหตุผลด้านความมั่นคงเนื่องจากมีชาวต่างชาติเข้ามาเผยแพร่ศาสนาและขอ จัดตั้งวิทยาลัยเอกชน⁴

ต่อมารัฐเปิดโอกาสให้เอกชนมีสิทธิได้รับอนุญาตให้จัดตั้งสถาบันอุดมศึกษา เอกชนเพื่อรองรับความต้องการการศึกษาระดับสูงของประชาชน โดยมีการตราพระราชบัญญัติ วิทยาลัยเอกชนพ.ศ.2512 มากำหนดหลักเกณฑ์ในการดำเนินการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และมี 6 สถาบันที่ได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวประกอบด้วย วิทยาลัยเกริก วิทยาลัย กรุงเทพมหานคร วิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต วิทยาลัยไทยสุริยะ วิทยาลัยการพาณิชย์และวิทยาลัยพัฒนา ต่อมาได้มี การขออนุญาตจัดตั้งวิทยาลัยเอกชนเพิ่มมากขึ้นและมีการพัฒนาระดับการเรียนการสอนให้มี คุณภาพสูงเรื่อยมารวมทั้งมีการขอเปลี่ยนสถานะจากวิทยาลัยเป็นมหาวิทยาลัย เริ่มจากวิทยาลัย

⁴ ดิเรก ควรสมาคม, คำอธิบายกฎหมายสถาบันอุดมศึกษาเอกชน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน,2558). หน้า 11.

พายัพที่ได้เปลี่ยนสถานะเป็นมหาวิทยาลัยพายัพ และตามด้วยวิทยาลัยเกริก วิทยาลัยกรุงเทพ และวิทยาลัยบัณฑิตย

ต่อมาในปี พ.ศ.2522 การดำเนินงานสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้ไปอยู่ภายใต้กฎหมายการศึกษาฉบับใหม่ คือ พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2522 ซึ่งเป็นการพัฒนาที่สำคัญของการอุดมศึกษาเอกชนของไทย ที่ทำให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีศักดิ์ศรีและความรับผิดชอบทัดเทียมสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ กล่าวคือ พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้เปิดโอกาสให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจัดการศึกษาถึงระดับมหาวิทยาลัยได้เป็นครั้งแรก และพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2522 ได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเป็น “พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546” ซึ่งเป็นฉบับที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน

2.1.2.2 ความหมายของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หมายความว่า สถานศึกษาของเอกชนที่ให้การศึกษาระดับปริญญาแก่บุคคลตั้งแต่หนึ่งคนขึ้นไป⁵ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน คือ สถานศึกษาที่เปิดทำการเรียนการสอนภายใต้การบริหารของหน่วยงานเอกชน มีวัตถุประสงค์ในการจัดการศึกษา การวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม และทำนุบำรุง ศิลปวัฒนธรรม ในประเทศไทย สถาบันอุดมศึกษาเอกชนอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา โดยหลักสูตรที่ได้รับอนุญาตให้เปิดสอนนั้น นอกจากจะต้องได้รับการรับรองจากสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษาแล้ว ยังจะต้องส่งหลักสูตรดังกล่าวให้สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนพิจารณารับรองคุณสมบัติด้วย เพื่อให้ผู้สำเร็จการศึกษาสามารถบรรจุเข้ารับราชการในอัตราเงินเดือนเทียบเท่ากับสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ

2.1.2.3 ประเภทของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

สถาบันอุดมศึกษาเอกชน แบ่งเป็นสามประเภท คือ

(1) มหาวิทยาลัย

- ดำเนินการให้การศึกษาในด้านวิชาการและวิชาชีพชั้นสูงหลาย

สาขาวิชาหรือหลายกลุ่มวิชา

⁵ มาตรา 5 พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

- ดำเนินการให้การศึกษาเพื่อให้ประกาศนียบัตร อนุปริญญา ปริญญา ทุกชั้นและประกาศนียบัตรบัณฑิต

- มีภารกิจด้านการสอน การผลิตบัณฑิต การวิจัย การให้บริการทาง วิชาการแก่สังคมและการทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมของชาติ

(2) สถาบัน

- ดำเนินการให้การศึกษาในด้านวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ซึ่งเน้นการ สอนในสาขาวิชาใดหรือกลุ่มสาขาวิชาใดโดยเฉพาะ

- ดำเนินการให้การศึกษาเพื่อให้ประกาศนียบัตร อนุปริญญา ปริญญา ทุกชั้นและประกาศนียบัตรบัณฑิต

- มีภารกิจด้านการสอน การผลิตบัณฑิตและการวิจัย และอาจกระทำ ภารกิจเกี่ยวกับการให้บริการทางวิชาการแก่สังคมหรือการทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมของชาติด้วยก็ได้

(3) วิทยาลัย

- ดำเนินการให้การศึกษาในด้านวิชาการและวิชาชีพชั้นสูงในบาง สาขาวิชา

- ดำเนินการให้การศึกษาเพื่อให้ประกาศนียบัตร อนุปริญญา ปริญญา ในชั้นที่ไม่สูงกว่าปริญญาโทและประกาศนียบัตรบัณฑิต

- ภารกิจด้านการสอน การผลิตบัณฑิตและอาจกระทำภารกิจเกี่ยวกับการ วิจัยหรือการให้บริการทางวิชาการแก่สังคม การทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมของชาติด้วยก็ได้

โดยข้อมูลจากสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาเอกชนระบุนายละเอียดเกี่ยวกับ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนไว้ในปี 2558 มีมหาวิทยาลัย 43 แห่ง, วิทยาลัย 20 แห่ง, สถาบัน 12 แห่ง รวมทั้งสิ้น 75 แห่ง⁶

2.1.2.4 สถานะทางกฎหมายของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ได้กำหนดให้ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีสถานะเป็นนิติบุคคลนับแต่วันที่ได้รับใบอนุญาต และให้ผู้รับใบอนุญาตเป็น

⁶ สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา, ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน [ออนไลน์], แหล่งที่มา <http://www.mua.go.th/users/bpp/main/download/other/HiEduList200358.pdf> [21 มีนาคม 2561]

ผู้แทนของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นจนกว่าจะได้มีการแต่งตั้งอธิการบดี⁷ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน จึงมีสถานะเป็น “นิติบุคคล” ตามกฎหมายเฉพาะ

2.2 การจัดตั้งและดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน มีการขออนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นจำนวนมาก ส่วนหนึ่งสืบเนื่องมาจากกระแสความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของสังคม เศรษฐกิจ ซึ่งต้องการบุคคลที่มีความรู้ความสามารถในระดับสูงเข้าสู่ตลาดแรงงานทั้งภาครัฐและภาคเอกชน ประกอบกับ สถาบันอุดมศึกษาของรัฐเองก็ไม่สามารถรองรับผู้ที่จบการศึกษาในระดับมัธยมศึกษาได้อย่างเพียงพอ เมื่อรัฐไม่สามารถจัดทำบริการสาธารณะด้านการอุดมศึกษาได้อย่างทั่วถึงและเพียงพอ จึงต้องเปิดโอกาสให้เอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดการศึกษาในระดับอุดมศึกษาโดยรัฐเป็นผู้กำหนดหลักเกณฑ์ให้เอกชนปฏิบัติตาม อันเป็นที่มาของกฎหมายสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

2.2.1 หน้าที่ของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ซึ่งเป็นกฎหมายฉบับปัจจุบันที่กำหนดหลักเกณฑ์ของการดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ในการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น จะต้องได้รับใบอนุญาตจากรัฐโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงศึกษาธิการ การขอรับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องจัดทำโครงการจัดตั้งและข้อกำหนดมีรายละเอียดตามที่พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 กำหนดไว้⁸ และรายการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ดำเนินการขออนุญาตต่อสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา (สกอ.)

⁷ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2550

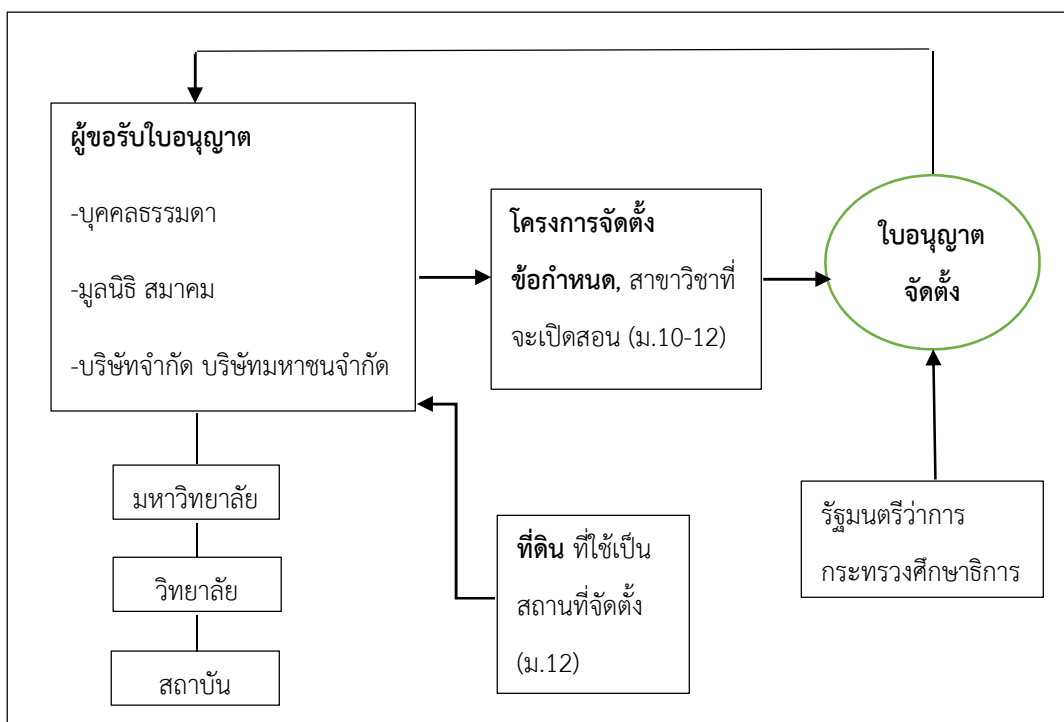
“เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้ว ให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคลนับแต่วันที่ได้รับใบอนุญาต และให้ผู้รับใบอนุญาตเป็นผู้แทนของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นจนกว่าจะได้มีการแต่งตั้งอธิการบดี”

⁸ มาตรา 11 “ในการขอรับใบอนุญาต ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องเสนอโครงการจัดตั้ง ข้อกำหนด และสาขาวิชาที่จะเปิดสอนมาพร้อม กับคำขอด้วย

ข้อกำหนดของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามวรรคหนึ่งอย่างน้อยต้องมีรายการดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อและประเภท
- (2) วัตถุประสงค์
- (3) ที่ตั้งและแผนผังแสดงบริเวณและอาคาร
- (4) รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินตามมาตรา 12

แผนภาพที่ 1 การจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน⁹



ซึ่ง “ผู้รับใบอนุญาต” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้นำทุนมาจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และได้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และหมายความรวมถึงผู้รับโอนใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน¹⁰ ผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนี้ กฎหมายมิได้กำหนดว่า จะต้องเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จึงเห็นได้ว่าการขอใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษา

- (5) ทุนจากผู้ขอรับใบอนุญาตและโครงการใช้จ่าย
- (6) ตรา เครื่องหมาย หรือสัญลักษณ์
- (7) ครุวิทยฐานะและเข็มวิทยฐานะ
- (8) โครงการจัดการศึกษาและอุปกรณ์หลักในการจัดการศึกษา
- (9) โครงการจัดหาและพัฒนาผู้บริหาร คณาจารย์และเจ้าหน้าที่
- (10) หลักสูตร การสอน และการวัดผลการศึกษา
- (11) อัตราค่าเล่าเรียน ค่าบำรุง และค่าธรรมเนียมต่างๆ
- (12) วิธีการรับนักศึกษาและให้นักศึกษาพ้นสภาพ
- (13) เครื่องแบบนักศึกษาหรือการแต่งกายของนักศึกษา
- (14) การกำหนดตำแหน่ง คุณสมบัติของผู้บริหาร คณาจารย์และเจ้าหน้าที่ การกำหนดอัตราเงินเดือน ค่าสอน ค่าชดเชย ค่าตอบแทน หลักเกณฑ์การจ้างและเลิกจ้าง และสวัสดิการของผู้บริหาร คณาจารย์ ผู้ช่วยอาจารย์ และเจ้าหน้าที่
- (15) รายการอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

⁹ ดิเรก ควรสมาคม, คำอธิบายกฎหมายสถาบันอุดมศึกษาเอกชน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2558), หน้า 20.

¹⁰ มาตรา 5 พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

เอกชนทั้งโดยบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ ไม่ว่าจะ เป็น บริษัท สมาคม หรือมูลนิธิ
รายละเอียดปรากฏตามตาราง

ตารางที่ 1

การจำแนกประเภทของผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งมหาวิทยาลัย

ลำดับ	ชื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชน	ชื่อผู้รับใบอนุญาต			
		สมาคม	มูลนิธิ	บริษัท	บุคคลธรรมดา
1	มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย	สภาหอการค้าไทย			
2	มหาวิทยาลัยศรีเวียง		มูลนิธิสภาคริสตจักรในประเทศไทย		
3	มหาวิทยาลัยนานาชาติเอเชีย-แปซิฟิก		มูลนิธิคริสเตียนเมดิคอล ของเซเว่นธ์เดย์ แอดเวนติสต์		
4	มหาวิทยาลัยพายัพ		มูลนิธิแห่งสภาคริสตจักรในประเทศไทย		
5	มหาวิทยาลัยฟาฏอนี		มูลนิธิเพื่อการอุดมศึกษาอิสลามภาคใต้		
6	มหาวิทยาลัยเวิร์บสเตอร์(ประเทศไทย)		มูลนิธิศรีไกรวัน-ไบไบเทิน		
7	มหาวิทยาลัยหัวฉ่องเฉลิมพระเกียรติ		มูลนิธิปอเต็กตึ๊ง		
8	มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ		มูลนิธิคณะเซนต์คาเบรียลแห่งประเทศไทย		
9	มหาวิทยาลัยเอเชียอาคเนย์		มูลนิธิคุณย่าแปลก เหมือนบัว		
10	มหาวิทยาลัยกรุงเทพสุวรรณภูมิ			บริษัท อุดมพิศมัย จำกัด	
11	มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต			บริษัท เกษมบัณฑิต จำกัด	
12	มหาวิทยาลัยเจ้าพระยา			บริษัท ศิริวิทยายุทธ์ จำกัด	
13	มหาวิทยาลัยชินวัตร			บริษัท โอลีโอ เอ็ดดูเคชั่น จำกัด	
14	มหาวิทยาลัยเซนต์จอห์น			บริษัท เซนต์จอห์นเพื่อการศึกษา จำกัด	
15	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีมหานคร			บริษัท วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีนานาชาติ จำกัด	
16	มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต			ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลไสร-สนับ	
17	มหาวิทยาลัยออร์ทงูรเทพ			บริษัท สยามบัณฑิต จำกัด	
18	มหาวิทยาลัยนานาชาติแคว้นพอยด์			บริษัท ฟาร์อีสต์ แลนด์พอร์ท อินเตอร์ เนชั่นแนล จำกัด	
19	มหาวิทยาลัยเนชั่น			บริษัท เนชั่น ยู จำกัด	
20	มหาวิทยาลัยรังสิต			บริษัท ประสิทธิ์รัตน์ จำกัด	
21	มหาวิทยาลัยเวสเทิร์น			บริษัท เน็ทวอร์คเวิลด์ออนไลน์ จำกัด	
22	มหาวิทยาลัยสยาม			บริษัท สยามส่งเสริมการศึกษา	
23	มหาวิทยาลัยเอเชีย			บริษัท อิมพีเรียล เทคโนโลยี แมเนจเม้นท์ เซอร์วิส จำกัด(มหาชน)	
24	มหาวิทยาลัยกรุงเทพ				นายรัตน์ โสธานุเคราะห์ และนายเพชร โสธานุเคราะห์
25	มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี				นางบังอร เบ็ญจาธิกุล
26	มหาวิทยาลัยการจัดการและเทคโนโลยีอีสเทิร์น				นางชุติมา จินารัตน์
27	มหาวิทยาลัยเน็กซ์				นางเบญจา, นางบุษกร, น.ส.ณภัทร และนายอภิรักษ์ มังคละพุกอ
28	มหาวิทยาลัยเฉลิมกาญจนา				นางสุชีวารัตน์ สุวานนท์
29	มหาวิทยาลัยดารา				นายวท ศวีโรจน์
30	มหาวิทยาลัยขอนแก่น				นางนกรรณ แฉิมขุติ
31	มหาวิทยาลัยออร์โทงเซียใหม่				นายณรงค์ ชาลสินธุ์
32	มหาวิทยาลัยปทุมธานี				นางชนากานต์ ยืนอง
33	มหาวิทยาลัยทักษิณ				นายสุนทร รักเสียง
34	มหาวิทยาลัยฟาร์อีสเทอร์น				นางมรุต สุวรรณชื่น
35	มหาวิทยาลัยภาคกลาง				นางโสภิต เหลืองสุภาพษ์
36	มหาวิทยาลัยภาคตะวันออกเฉียงเหนือ				นางประภา ภัคดีโพธิ์
37	มหาวิทยาลัยรัตนบัณฑิต				นางวิจิตรวาทิตเพ็ชร
38	มหาวิทยาลัยราชธานี				นางวิภาวดี ดันวัฒนะพงษ์
39	มหาวิทยาลัยราชภัฏ				นางวิภาวรรณ อุทัย
40	มหาวิทยาลัยวงษ์ชวลิตกุล				นายบุญ วงษ์ชวลิตกุล
41	มหาวิทยาลัยศรีปทุม				นายสุช พุฒาภรณ์
42	มหาวิทยาลัยมหาดไทย				นางประนิต สัตยารักษ์
43	มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ				นางมานี ชวนิชย์

ที่มา : “ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.” โดยสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <http://www.mua.go.th/users/bpp/main/dleestablish.html> [21 มีนาคม 2561]

ตารางที่ 2

การจำแนกประเภทของผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งวิทยาลัย

ลำดับ	ชื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชน	ชื่อผู้รับใบอนุญาต			
		สมาคม	มูลนิธิ	บริษัท	บุคคลธรรมดา
1	วิทยาลัยเซนต์หลุยส์		มิชชันนารีคาทอลิกกรุงเทพฯ		
2	วิทยาลัยเทคโนโลยีชลลดา		มูลนิธิสยามบรมราชกุมารีเพื่อโรงเรียนจิตรลดา		
3	วิทยาลัยพุทธศาสนานานาชาติ		มูลนิธิกลั่นเทียนธรรม (ถ่านเชียง)		
4	วิทยาลัยแสงธรรม		มิชชันนารีคาทอลิกกรุงเทพฯ		
5	วิทยาลัยเซาธอีสท์บังกอก			บริษัท อรรถวิทย์รุ่งเรือง จำกัด	
6	วิทยาลัยดุสิตธานี			บริษัท รอยัล บิรมินสเต จำกัด (มหาชน)	
7	วิทยาลัยเทคโนโลยีภาคใต้			บริษัท เทคโนโลยีภาคใต้ จำกัด	
8	วิทยาลัยเทคโนโลยีสยาม			บริษัท สยามฮิลล์ จำกัด	
9	วิทยาลัยนานาชาติเซนต์เทเรซา			บริษัท เซนต์เทเรซา อินเตอร์เนชันแนล จำกัด	
10	วิทยาลัยเฉลิมกาญจนาภิเษย				นางสุชีราภรณ์ จุฑานนท์
11	วิทยาลัยเชียงใหม่				นายอินทร์ จันทร์เวียง
12	วิทยาลัยทองสุข				นายพรชัย อรรถกานนท์
13	วิทยาลัยเทคโนโลยีพนมรินทร์				นายพิสิษฐ์ ศิริรักษ์
14	วิทยาลัยนครราชสีมา				นางเรียม อินทกุล
15	วิทยาลัยศรีโสภณ				นางสาวนันทพร โสภณ
16	วิทยาลัยบัณฑิตเอเชีย				ศาสตราจารย์กระแส ชนวงค์
17	วิทยาลัยพณิชยบัณฑิต				นายสุเทพ คุ้มมงคลสุริยา
18	วิทยาลัยออร์เพ็ชร				นายพิเศษ บุระสมบัติ
19	วิทยาลัยสันติพล				นางวรรณิการ์ นันทโพธิเดช
20	วิทยาลัยอินเตอร์เทคลำปาง				นายนิมิตร จิระสันติการ

ที่มา : “ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.” โดยสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <http://www.mua.go.th/users/bpp/main/dleestablish.html> [21 มีนาคม 2561]

ตารางที่ 3

การจำแนกประเภทของผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบัน

ลำดับ	ชื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชน	ชื่อผู้รับใบอนุญาต			
		สมาคม	มูลนิธิ	บริษัท	บุคคลธรรมดา
1	สถาบันเทคโนโลยีไทย-ญี่ปุ่น	สมาคมส่งเสริมเทคโนโลยี (ไทย-ญี่ปุ่น)			
2	สถาบันการเรือนผู้เพื่อปวงชน		มูลนิธิสถาบันส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน		
3	สถาบันอาศรมศิลป์		มูลนิธิโรงเรียนรุ่งอรุณ		
4	สถาบันวิทยสิริเมธี		มูลนิธิสถาบันวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีของ		
5	สถาบันบัณฑิตศึกษาจุฬาภรณ์		มูลนิธิจุฬาภรณ์		
6	สถาบันกันทนา			บริษัท กันทนา เอ็ดดูเทนเมนท์ (อินเตอร์เนชันแนล) จำกัด	
7	สถาบันการจัดการปัญญาภิวัฒน์			บริษัท ศึกษาภิวัฒน์ จำกัด	
8	สถาบันเทคโนโลยียานยนต์มหาชัย			บริษัท ที เอ็ม ที อินเตอร์โพลีส์ จำกัด	
9	สถาบันเทคโนโลยีแห่งสุวรรณภูมิ			บริษัท เอเอสไอที อินเตอร์เนชันแนล จำกัด	
10	สถาบันวิทยาการจัดการแห่งแปซิฟิก			บริษัท แปซิฟิก เอ็นนิ่ง คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	
11	สถาบันเทคโนโลยีแห่งเอเชีย				นางแสงสุข พิทยานุกุล
12	สถาบันรัชต์ภาคย์				นายเกริกชัย เจริญรัชต์ภาคย์

ที่มา : “ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน.” โดยสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <http://www.mua.go.th/users/bpp/main/dleestablish.html> [21 มีนาคม 2561]

กล่าวคือ ผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน จึงเป็นผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เพราะนอกจากเป็นผู้ดำเนินการขอใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว เมื่อได้รับอนุญาตจัดตั้งแล้วยังเป็นผู้สนับสนุนเงินลงทุนสำหรับการดำเนินกิจการเริ่มต้นของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนด้วย เนื่องจากระยะแรกสถาบันอุดมศึกษาเอกชนยังไม่มีรายได้ใด ๆ เป็นของตนเอง แต่มีค่าใช้จ่ายเพื่อการดำเนินงาน การเตรียมความพร้อมด้านต่าง ๆ เช่น บุคลากร อาคารสถานที่ อุปกรณ์การเรียนการสอน การประชาสัมพันธ์ และอื่น ๆ จึงต้องพึ่งเงินทุนจากผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นทุนเริ่มต้นสำหรับใช้จ่ายในการบริหารงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งการระบุดึงที่มาจากเงินทุนไว้ในข้อกำหนดเมื่อจัดตั้งนั้น ทำให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีความมั่นใจว่าจะมีเงินเพียงพอในการบริหารงาน โดยที่มาของทุนของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามที่กฎหมายกำหนดประกอบด้วย

- (1) ทุนจากผู้รับใบอนุญาต จะเป็นทุนเริ่มต้นของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เนื่องจากระยะแรกยังไม่มีรายได้ใด ๆ เป็นของตนเอง แต่มีค่าใช้จ่ายเพื่อการดำเนินงานเตรียมความพร้อมด้านต่าง ๆ เช่น บุคลากร อาคารสถานที่ อุปกรณ์การเรียนการสอน การประชาสัมพันธ์ และอื่น ๆ จึงต้องพึ่งเงินทุนจากผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นทุนเริ่มต้นสำหรับใช้จ่ายในการบริหารงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
- (2) ทุนจากการได้รับบริจาค ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้บริหารที่จะสามารถหาแหล่งเงินบริจาคจากภายนอกมาได้มากน้อยแค่ไหน
- (3) ทุนสะสม จะได้มาจากผลการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งมีความไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานในแต่ละภาคการศึกษา

หากการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเกิดปัญหากรณีที่เงินในกองทุนทั่วไปมีเงินไม่เพียงพอที่จะดำเนินงานได้ ผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ต้องจัดหาทุนมาเพิ่มเติมให้เพียงพอแก่การดำเนินงาน¹¹ ดังนั้น ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงเป็นผู้ลงทุนหลักในกิจการของสถาบัน ไม่ว่าจะเป็สถานที่และเงินทุน เอกชนผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงควรได้รับการสนับสนุนจากรัฐ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับบัญญัติตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2545 ได้บัญญัติไว้ว่า “รัฐต้องให้การ

¹¹ มาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

สนับสนุนด้านเงินอุดหนุน การลดหย่อนหรือการยกเว้นภาษีและสิทธิประโยชน์ในทางการศึกษาแก่สถานศึกษาเอกชนตามความเหมาะสม รวมทั้งส่งเสริมและสนับสนุนด้านวิชาการให้สถานศึกษาเอกชนมีมาตรฐานและสามารถพึ่งตนเองได้

2.2.1.1 คุณสมบัติของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนหรือผู้รับใบอนุญาตนั้นต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

- (1) เป็นผู้มีความซื่อสัตย์สุจริตในที่ดินที่จะใช้เป็นที่จัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
- (2) เป็นผู้มีความรู้ความสามารถอันสมควรในที่ดินให้แก่

สถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้เมื่อได้รับใบอนุญาตจัดตั้งแล้ว

- (3) ถ้าเป็นผู้เช่าที่ดินจากส่วนราชการหรือหน่วยงานรัฐ ต้องสามารถโอนสิทธิตามสัญญาเช่าที่ดินให้แก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้¹² และภายใต้ระยะเวลาที่กำหนด¹³

ซึ่งในเรื่องกรรมสิทธิ์หรือสิทธิที่จะใช้ที่ดินเป็นเรื่องสำคัญที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจำเป็นต้องมี เพื่อก่อสร้างอาคารเป็นสถานที่สำหรับการเรียน การสอน และเพื่อทำกิจกรรมต่าง ๆ ได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดการศึกษาในระดับอุดมศึกษาได้อย่างอิสระ ถ้าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่มีที่ดินเป็นกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิใช้ที่ดินเป็นของตนเองแล้ว การดำเนินกิจการจะอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอน ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อการทำงานของสถาบันได้

2.2.1.2 สถานะทางกฎหมายของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ในส่วนของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่เป็นผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันนั้น กฎหมายมิได้มีการกำหนดเฉพาะเจาะจงว่า ผู้รับใบอนุญาตจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จึงเห็นได้ว่า มีการขอใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนทั้งโดยบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นบริษัท สมาคม หรือมูลนิธิ

สำหรับผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด หรือมูลนิธิ สมาคม ในทางภาษีเงินได้ถือว่ามิใช่มีสถานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษี

¹² มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

¹³ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

เงินได้นิติบุคคลและโดยที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546¹⁴ จึงถือได้ว่ามีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกออกมา

2.2.2 การดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

การดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขภายใต้พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 สำหรับทุนในการดำเนินงานภายใต้พระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้กำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนต้องจัดสรรทุนเป็นกองทุนประเภทต่าง ๆ 7 กองทุน¹⁵ ดังนี้

- (1) กองทุนทั่วไป ได้แก่ เงินและทรัพย์สินอื่นที่จัดสรรไว้เพื่อใช้ในการดำเนินกิจการทั่วไปของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
- (2) กองทุนทรัพย์สินถาวร ได้แก่ ทรัพย์สินถาวรทุกประเภทที่ใช้ในการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นส่วนรวม รวมทั้งเงินที่จัดสรรไว้เพื่อจัดหาเพิ่มเติมก่อสร้างและดัดแปลงทรัพย์สินถาวรของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้ดีขึ้น แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินถาวรที่เป็นของกองทุนอื่นโดยเฉพาะ
- (3) กองทุนวิจัย ได้แก่ เงินและทรัพย์สินอื่นที่จัดสรรไว้เพื่อใช้ในการค้นคว้าหาความรู้ ความก้าวหน้าทางวิชาการ การส่งเสริมและสนับสนุนงานวิจัย รวมทั้งการคิดค้นสิ่งประดิษฐ์
- (4) กองทุนห้องสมุดและเทคโนโลยี ได้แก่ เงินและทรัพย์สินอื่นที่จัดสรรไว้เพื่อใช้ซื้อหนังสือ วารสาร สื่อการศึกษา อุปกรณ์ เครื่องมือ เทคโนโลยี และทรัพย์สินอื่นที่ใช้ในห้องสมุด
- (5) กองทุนพัฒนาบุคลากร ได้แก่ เงินและทรัพย์สินอื่นที่จัดสรรไว้เพื่อใช้ในการให้ทุนการศึกษาและการฝึกอบรมแก่คณาจารย์และเจ้าหน้าที่ของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนทั้งนี้ตามข้อกำหนดของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
- (6) กองทุนสงเคราะห์ ได้แก่ เงินและทรัพย์สินอื่นที่จัดสรรไว้เพื่อใช้ในการให้ทุนแก่นักศึกษาและการสงเคราะห์อื่นที่เกี่ยวข้องกับนักศึกษา การให้สวัสดิการแก่

¹⁴ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

¹⁵ มาตรา 61 พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

คณาจารย์ประจำและเจ้าหน้าที่ของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและการสงเคราะห์
อื่น ๆ ทั้งนี้ตามข้อกำหนดของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

- (7) กองทุนคงเงินต้นหรือกองทุนอื่น ได้แก่ เงินและทรัพย์สินอื่นที่จัดสรรไว้เพื่อใช้ใน
วัตถุประสงค์อื่นตามที่สภาสถาบันกำหนดตามความจำเป็นและเหมาะสม

ถ้าหากปรากฏว่าการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีรายได้สูงกว่า
ค่าใช้จ่ายประจำปีในกองทุนทั่วไปแล้ว และมีรายได้เหลือหลังจากการจัดสรรให้กองทุนที่ติดลบแล้ว
พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 กำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีหน้าที่
จัดสรรผลประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้รับใบอนุญาตหรือผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่เกิน
ร้อยละ 30¹⁶

¹⁶ มาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

บทที่ 3

แนวความคิดและหลักการพื้นฐานที่นำมาสู่การจัดเก็บภาษีผู้ประกอบการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน

การศึกษาวิเคราะห์ถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชน จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาถึงแนวความคิดทางกฎหมาย เพื่อให้ทราบถึงหลักการและเหตุผลที่นำมาสู่การจัดเก็บภาษีผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

3.1 หลักการพื้นฐานการภาษีอากร

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากราษฎรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

ภาษีอากรมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน และวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ¹⁷

3.1.1 ประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรมีหลายฉบับ ทั้งมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ปัจจุบันมีภาษีอากร 4 ประเภทด้วยกัน คือ

ประเภทที่หนึ่ง **ภาษีเงินได้** แบ่งเป็น **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา** และ **ภาษีเงินได้นิติบุคคล** ภาษีนี้จัดเป็นภาษีทางตรง

ประเภทที่สอง **ภาษีมูลค่าเพิ่ม** เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคทั่วไป

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน,2544), หน้า 27.

ประเภทที่สาม **ภาษีธุรกิจเฉพาะ** จัดเป็นภาษีทางอ้อม

ประเภทที่สี่ **อากรแสตมป์** จัดเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง

ทั้งนี้ วิทยาลัยบับนี้จะศึกษาเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวกับผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

3.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากจะเป็นการหารายได้เข้ารัฐเพื่อใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์อื่นที่สำคัญ¹⁸ เช่น

(1) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีหนึ่งในการแก้ปัญหาเศรษฐกิจ เช่น ในภาวะที่ประเทศชาติประสบปัญหาภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลอาจใช้นโยบายขึ้นภาษีเพื่อทำให้ประชาชนลดการบริโภคและใช้จ่ายน้อยลง เพื่อสร้างความสมดุลระหว่างอุปสงค์และอุปทาน แต่ในภาวะเงินฝืด อาจใช้นโยบายลดอัตราภาษีของสินค้าและบริการต่าง ๆ เพื่อช่วยเหลือประชาชนให้มีกำลังในการบริโภค

(2) เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการหนึ่งเพื่อขจัดหรือบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกัน

(3) เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

รัฐอาจใช้นโยบายภาษีเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจบางประเภทที่รัฐเห็นว่า จะก่อให้เกิดผลดีกับระบบเศรษฐกิจของประเทศ โดยอาจจะใช้วิธีการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีให้แก่การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจดังกล่าว แต่หากรัฐเห็นว่า การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจนั้นจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ระบบเศรษฐกิจ รัฐก็อาจขึ้นอัตราภาษีเพื่อลดปริมาณการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจนั้น ดังเช่น การที่รัฐใช้วิธีการยกเว้นภาษีให้แก่การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการศึกษา จึงเป็นการสนับสนุนและส่งเสริมกิจการการดำเนินธุรกิจประเภทการศึกษา

¹⁸ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : สถาบัน T.Training Center,2553), หน้า 2-4.

(4) เพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้เกิดกิจการหรือธุรกิจใหม่ๆ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศ

การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศจำเป็นต้องมีการสร้างกิจการหรือธุรกิจใหม่ๆ ขึ้นในระบบเศรษฐกิจ แต่การสร้างกิจการหรือธุรกิจใหม่ๆ นั้นก็มีอุปสรรคทั้งทางด้านเงินทุน การจัดการ การบริหารงาน กฎหมาย ฯลฯ จึงจำเป็นที่รัฐบาลจะต้องยื่นมือเข้าช่วยเหลือและให้การสนับสนุนเพื่อขจัดปัญหาและอุปสรรคของกิจการหรือธุรกิจนั้น ๆ การใช้มาตรการทางภาษีเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่รัฐบาลสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมสนับสนุนให้เกิดการสร้างกิจการหรือธุรกิจใหม่ๆ ด้วยการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีให้แก่กิจการหรือธุรกิจใหม่นั้น หรืออนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น

(5) เพื่อส่งเสริมสนับสนุนกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อการเมือง การปกครอง สังคม ศาสนา วัฒนธรรม ประเพณีอันดีงาม การกีฬา ฯลฯ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม เช่น กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีสิทธินำเงินที่บริจาคเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัยธรรมชาติต่าง ๆ ในประเทศไทยมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้ของตนเอง

ทั้งนี้ การใช้มาตรการทางภาษีของรัฐนั้นย่อมต้องอยู่ภายใต้หลักการสำคัญในทางภาษีอากร เพราะแม้รัฐจะใช้นโยบายทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ ที่รัฐต้องการ แต่นโยบายทางภาษีจะต้องไม่ขัดต่อหลักการทางภาษีอากร

3.2 หลักการบริหารภาษีอากรและความเสมอภาคทางภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่ซับซ้อนและมีหลายองค์ประกอบที่เกี่ยวข้อง การจะจัดเก็บภาษีใดเพิ่มขึ้นมานั้น ต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น เนื่องจากภาษีอากรเป็นรายได้ของรัฐแต่ก็เป็นรายจ่ายของภาคประชาชน ดังนั้น จึงมีการนำหลักการภาษีอากรที่ตีมาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีให้มีความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบในวงกว้าง โดยหลักการภาษีอากรที่ดีนั้น มีการศึกษากันมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน และมีการปรับเปลี่ยนเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับสภาพสังคมปัจจุบันมากยิ่งขึ้น

3.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักการบริหารภาษีที่ดี Adam Smith ได้กำหนดหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี และเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบัน ลักษณะของภาษีอากรที่ดี ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด¹⁹ โดยหลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษี ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ได้แก่

ประชาชนต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือแสดงความสามารถของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวัง การพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย ภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความเป็นธรรม มิฉะนั้นแล้วการหลีกเลี่ยงและหนีภาษีจะมีมาก

โดยแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น ต้องเป็นไปตามหลักการในเรื่องของหลักความเป็นธรรม การจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถนั้น ต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับได้โดยทั่วกัน ความเป็นธรรมพิจารณาเป็น 2 ลักษณะ²⁰ คือ

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) คือ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ (modified benefit principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลักดังนี้

ก) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ จำนวนภาษีที่เสียมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับที่ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐ

ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

จากหลักความเป็นธรรมที่กล่าวมานี้ เมื่อมีการออกมาตรการหรือนโยบายทางภาษีอากรเพื่อใช้ส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดกิจกรรมที่รัฐพึงประสงค์ เช่น การจัดเก็บหรือยกเว้นการ

¹⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลลักษณ์ 79, 2556), หน้า 54-56.

²⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลลักษณ์ 79, 2556), หน้า 55.

จัดเก็บภาษี มาตรการเหล่านี้ต้องอยู่ภายใต้หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร และเมื่อบัญญัติเป็นกฎหมายแล้วต้องเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์อย่างแท้จริงและทั่วถึง ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบกิจการการศึกษาประเภทใด และต้องเป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี ที่วัดจากความเสมอภาคในการเสียภาษี ดังนั้น เมื่อรัฐประสงค์จะให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและเพื่อความความเป็นธรรม ผู้ประกอบกิจการสถานศึกษาเอกชนทั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และโรงเรียนเอกชน จึงควรได้รับการยกเว้นอย่างแท้จริงและเสมอภาคกัน

3.2.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี การประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี²¹ รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากร ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อยครั้ง เพราะจะทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน กฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจน ไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เสียเมื่อใด เสียจากฐานอะไร เสียในอัตราเท่าใด และวิธีการเสียเป็นอย่างไร

จากหลักความแน่นอนที่กล่าวมานี้ สำหรับการออกมาตรการหรือนโยบายภาษีอากร เมื่อกฎหมายให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแล้ว ควรต้องแน่นอน เพื่อไม่ให้เกิดการกระทบกระเทือนต่อธุรกิจของเอกชน เพราะหากเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและผู้ประกอบกิจการไม่รู้มาก่อนว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษี จะเป็นการแบกรับภาระโดยที่กิจการไม่ได้วางแผนมาก่อน ซึ่งสามารถส่งผลกระทบต่อการดำเนินกิจการของเอกชนได้

3.2.3 หลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร

หลักนี้มีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมทางสังคม (Justice social) หลักความเสมอภาคทางภาษี หมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ต้องมีลักษณะทั่วไป มิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคมและอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย ที่รัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกัน ดังนั้น หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายภาษีอากร

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55.

ประกอบด้วยหลักการที่กำหนดขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ และกำหนดเงื่อนไขการชำระภาษีของผู้เสียภาษีควบคู่กัน กล่าวคือ

- ไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน

- ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันและมีสาระสำคัญหรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียว อีกทั้งต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน²²

จากหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีที่กล่าวมานั้นเป็นหลักการพื้นฐานที่นำไปสู่การกำหนดภาระที่ต้องร่วมกันรับผิดชอบอย่างเป็นธรรมไม่เลือกปฏิบัติ การจัดเก็บภาษีอากรนั้นต้องอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียมกัน โดยต้องมีวิธีทางภาษีที่ก่อให้เกิดความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี และต้องเป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี ทั้งนี้สำหรับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 บัญญัติให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชน ดังนั้น การที่บุคคลอยู่ในสถานะเดียวกันย่อมมีสิทธิที่จะได้รับสิทธิอย่างเดียวกัน ภายใต้ระเบียบเดียวกัน จึงจะเป็นการได้รับสิทธิจากรัฐอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน โดยไม่เลือกปฏิบัติแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หากนำหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรมาวิเคราะห์เปรียบเทียบถึงการใช้จ่ายมาตรการทางภาษีเงินได้แก่กิจการโรงเรียนเอกชน ผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนนอกระบบได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ เนื่องจากตามพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550 มิได้กำหนดให้โรงเรียนเอกชนนอกระบบเป็นนิติบุคคล ผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนนอกระบบกับโรงเรียนเอกชนจึงไม่ได้มีสถานะแยกต่างหากจากกัน เมื่อมีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการโรงเรียนเอกชนนอกระบบ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบการโรงเรียนเอกชน จึงได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ซึ่งต่างจากโรงเรียนเอกชนในระบบ ซึ่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550 กำหนดให้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 24 และสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 กำหนดให้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 13 จึงทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการมีสถานะแยกต่างหากจากโรงเรียนเอกชนในระบบและสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนในระบบและสถาบันอุดมศึกษาเอกชน จึงไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จาก

²² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษ์ 79, 2556), หน้า 98-102.

พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ จึงเป็นการได้รับสิทธิจากรัฐอย่างไม่เสมอภาคและไม่เท่าเทียมกันของผู้ประกอบกิจการสถานศึกษาเอกชน

3.3 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

การตีความกฎหมาย คือ การค้นหาหรืออธิบายความหมายของถ้อยคำที่ปรากฏในตัวบทกฎหมาย โดยอาศัยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกวิทยาและสามัญสำนึกให้มีความหมายที่ชัดเจนขึ้น เพื่อที่จะนำกฎหมายนั้นไปใช้บังคับแก่กรณีที่มีปัญหาได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม²³

(1) กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด

การเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชนและเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ฉะนั้น การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใดในกิจกรรมหรือพฤติกรรมใด จึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ ฉะนั้น กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด (Strict Construction)²⁴

(2) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

การตีความกฎหมายภาษีอากรนอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้วยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย ซึ่งต้องพิจารณาตามเหตุผลประกอบกรณาค้นคว้า²⁵

การตีความกฎหมายภาษีอากรตามเจตนารมณ์ (Logical Interpretation) จะต้องกระทำควบคู่กับการตีความตามตัวอักษร (Grammatical (Literal) Interpretation) คือต้องพิจารณาถ้อยคำตามตัวอักษรควบคู่กับการค้นหาเจตนารมณ์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นไปพร้อม ๆ กัน

เนื่องจากประเทศไทยใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) จะตีความตามตัวอักษรก่อนการตีความ

²³ ชานินทร์ กรวิเชียร, ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย, ดุลพาห ฉบับเดือนพฤษภาคม-สิงหาคม 2551, หน้า 1.

²⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11(กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559), หน้า 27.

²⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2544), หน้า 103.

ตามเจตนารมณ์เหมือนประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) ไม่ได้

(3) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomic du droit fiscal) คือ ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²⁶ ตัวอย่างเช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้กำหนดให้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” มีความหมายแตกต่างจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมีความหมายกว้างกว่า และการที่กฎหมายภาษีเงินได้กำหนดให้มี “บัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)” ต่างจาก “บัญชีทั่วไป” ก็แสดงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรเช่นเดียวกัน

(4) การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเป็นหลักของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ตามเจตนาที่จะตกลงกัน ถ้าสัญญานั้นไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่นำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนามาใช้คือบทบัญญัติตามมาตรา 150 ที่ว่า "การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพันวิสัยหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ"

ในทางกฎหมายภาษีหากเอกชนมีการใช้หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเพื่อหนีภาษีอากร (Tax Evasion) หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์หรือไม่เป็นที่ยอมรับ (Abusive Tax Avoidance หรือ Unacceptable Tax Avoidance) ก็ไม่ควรยอมรับเพราะส่งผลกระทบต่อรัฐหรือสังคม

(5) การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษจะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103-104.

กรณีคำใดกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ จะต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้

(6) การตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้โดยเฉพาะ

กรณีใดมีกฎหมายภาษีอากรกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้เป็นการเฉพาะแล้วก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น

กล่าวโดยสรุปหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรได้ว่าต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีหรือไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนมากเกินไป ทั้งต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายและหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร และหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนนั้นจะนำมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนได้หรือไม่ ควรพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป หากการนำมาใช้นั้นมีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคมก็ไม่ควรนำมาใช้ และกรณีที่คำใดกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ ก็ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้ แต่กรณีใดที่มีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้ โดยเฉพาะก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น นอกจากนี้การตีความกฎหมายภาษีอากรควรคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดี ที่กล่าวมาแล้วด้วย

3.4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่เก็บจากฐานกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นหลัก รวมทั้งจัดเก็บจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย และฐานเงินกำไรที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร

ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีความหมายกว้างกว่าที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้จำกัดเพียงห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้ความหมายรวมถึง

- (1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น
- (3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) ข
- (4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

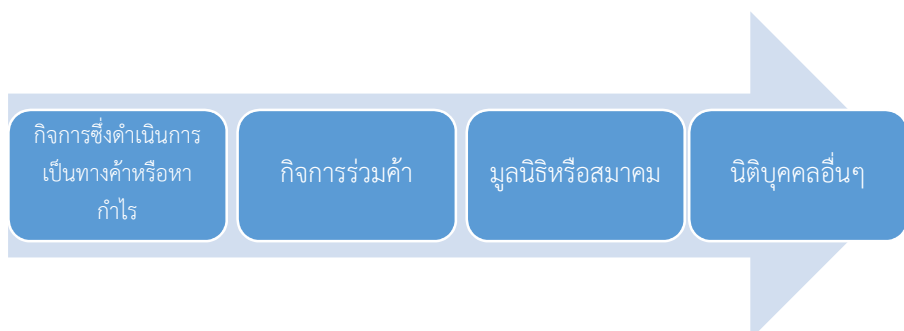
แผนภาพที่ 2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้ง 8 วิสาหกิจ ดังนี้



วิสาหกิจ 3 ประเภทแรกเป็นวิสาหกิจที่อยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์



วิสาหกิจที่ 4 อยู่ในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด



วิสาหกิจอีก 4 ประเภทตามประมวลรัษฎากร

จากบทนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ข้างต้น จะเห็นได้ว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่อยู่ในความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ทำให้สรุปได้ว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่ถือเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

แต่สำหรับผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด หรือมูลนิธิ สมาคมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นๆ

ซึ่งโดยหลักแล้วเมื่อมีสถานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามนิยามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กล่าวมาข้างต้น

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก**กำไรสุทธิ** ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร²⁷ โดยใช้**เกณฑ์สิทธิ** หมายถึง ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ทั้งนี้ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องระมัดระวังเรื่องเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการคำนวณทั้งรายได้ที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้ และค่าใช้จ่าย ว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ซึ่งจะมีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ

²⁷ มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน

บทที่ 4

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ในประเทศไทย และในต่างประเทศ

เมื่อมาตรการทางภาษีเงินได้เป็นมาตรการที่รัฐนำมาใช้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้เอกชนมีการจัดตั้งและประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษา ดังนั้นจึงจำเป็นต้องทำการศึกษาถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ที่ให้แก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน นอกจากนี้ยังมีความจำเป็นที่ต้องศึกษาถึงบทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจำนวนมากและเป็นที่ยอมรับระดับโลก เพื่อนำมาศึกษาเปรียบเทียบเป็นแนวทางการวิเคราะห์ต่อไป

4.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี อาจถูกให้อยู่ในรูปแบบของการยกเว้นภาษี การลดหย่อน หรือการให้เครดิตภาษี ซึ่งการจะเลือกใช้รูปแบบใดย่อมขึ้นอยู่กับนโยบายภาษีของรัฐในขณะนั้น ตามกฎหมายไทยหากเป็นการใช้วิธีลดหย่อนภาษีจะต้องตราเป็นพระราชบัญญัติ ซึ่งต้องผ่านความเห็นชอบและอนุมัติของรัฐสภาในฐานะองค์กรนิติบัญญัติ อย่างไรก็ตาม การลดหรือยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร สามารถกระทำได้โดยออกเป็นกฎหมายระดับรอง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาหรือกฎหมายกระทรวง โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 หรือมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มาตรา 4 และมาตรา 13 ซึ่งถือว่ามีสถานะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามนิยามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ซึ่งกรณีนี้เป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4501 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2546 โดยได้มีการวินิจฉัยว่า “มหาวิทยาลัยฯ มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2522 ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร”

จากหนังสือตอบข้อหารือข้างต้นเห็นได้ว่า แม้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจะมีสถานะเป็นนิติบุคคล แต่เนื่องจากเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ไม่ว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจะมีการจัดตั้งโดยผู้ที่ได้รับอนุญาตที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล สถาบันอุดมศึกษาเอกชนย่อมไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสมอ แต่การไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ไม่ถือว่าเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายให้แต่อย่างใด

4.1.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

มาตรการทางภาษีอากรเพื่อบรรเทาภาระภาษีหรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี อาจถูกให้อยู่ในรูปแบบของการยกเว้นภาษี การลดหย่อนภาษี การให้เครดิตภาษี ซึ่งการจะเลือกใช้รูปแบบใดย่อมขึ้นอยู่กับนโยบายภาษีของรัฐในขณะนั้น สำหรับมาตรการทางภาษีเงินได้ที่รัฐนำมาใช้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชน เพื่อให้มีการจัดตั้งและประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษานั้น ประเทศไทยได้กำหนดเป็นเจตนารมณ์ไว้ในบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับการศึกษาและกำหนดเป็นบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวง

ผู้มีเงินได้จากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ได้แก่ เจ้าของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนหรือผู้ที่ดำเนินการขอจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งผู้ที่จะขอรับใบอนุญาตจัดตั้งสามารถกระทำได้ทั้งในฐานะบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

(ก) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้สำหรับผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา บุคคลธรรมดาซึ่งถือหุ้นในบริษัทซึ่งขออนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หากได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทซึ่งประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายว่าด้วยประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 126 (37) ซึ่งบัญญัติว่า

“เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษา

เอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่นนอกจาก กิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน”

(ข) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้สำหรับผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งที่เป็นนิติบุคคล

ในการขออนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น ผู้ขอรับใบอนุญาตส่วนใหญ่แล้วจะเป็นนิติบุคคลเนื่องจากต้องใช้เงินทุนที่ค่อนข้างสูง เพื่อใช้ในการบริหารกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งเมื่อผู้ขอใบอนุญาตจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มูลนิธิ สมาคม ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้ขอใบอนุญาตย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐตามที่กล่าวมาข้างต้น

การใช้มาตรการทางภาษีว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้แก่ผู้รับใบอนุญาตที่จัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่เป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และมูลนิธิหรือสมาคม ซึ่งเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 โดยเงินได้ที่เกิดจากกำไรสุทธิของบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในแต่ละปีจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้²⁸

กรณีการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนโดยมูลนิธิหรือสมาคม ซึ่งความเป็นจริงแล้วไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพราะไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะหาผลกำไรหรือรายได้หรือผลประโยชน์มาแบ่งปันกันระหว่างผู้เป็นสมาชิกหรือกรรมการ ต่างจากวัตถุประสงค์การจัดตั้งของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อหากำไรมาแบ่งปันกัน แต่เมื่อประมวลรัษฎากรนิยามความหมายของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

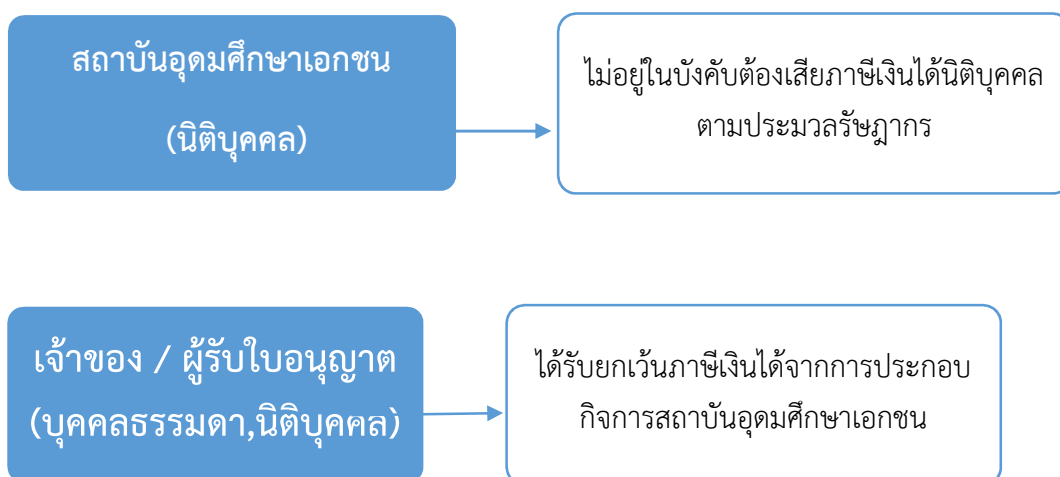
²⁸ พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 “มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

- (1) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่ไม่รวมถึงรายได้จากการขายของ การรับจ้างทำของหรือการให้บริการอื่นใดที่ได้รับจากผู้ซึ่งมิใช่นักเรียนหรือนักศึกษาของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนดังกล่าว
- (2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม (1)”

ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง จะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่นนอกจากกิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน”

ให้หมายความรวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ด้วย ดังนั้น มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการแล้วมีรายได้ จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่หากมีประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศให้เป็นองค์การสาธารณกุศล จึงจะไม่ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

แผนภาพที่ 3 สรุปการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล



จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า การประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนต้องไม่มีการเสียภาษีเงินได้ตลอดทั้งสาย เนื่องจากตัวสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเองไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และผู้ขออนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่ว่าจะในรูปแบบของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลควรจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เช่นเดียวกัน

4.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศ

สหรัฐอเมริกา

ภาษีอากรแต่ละประเทศสามารถที่จะกำหนดได้เองเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพสังคม เศรษฐกิจ การเมืองและสภาพแวดล้อมในแต่ละยุคสมัยของแต่ละประเทศ และสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นเศรษฐกิจเพื่อให้เกิดการลงทุนต่างๆ กฎหมายภาษีนี้นั้นมีลักษณะเป็นเอกเทศมิใช่เฉพาะเอกเทศจากกฎหมายภายในประเทศฉบับอื่นๆ เท่านั้น แต่กฎหมายภาษีของแต่ละประเทศก็มีความเป็นเอกเทศซึ่งกันและกันเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ผู้เขียนจึงทำการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในต่างประเทศ เนื่องจากระบบ

ภาษีของแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันอยู่ การศึกษากฎหมายภาษีต่างประเทศสามารถทำให้เห็นมุมมองที่แตกต่าง เพื่อประโยชน์ต่อการพัฒนา ประยุกต์เพื่อปรับใช้กับกฎหมายภาษีของประเทศไทย

ทั้งนี้ผู้เขียนทำการศึกษาประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากเป็นประเทศที่มีชื่อเสียงในเรื่องการศึกษาโดยเฉพาะในระดับอุดมศึกษา จะเห็นได้จากการจัดอันดับมหาวิทยาลัยที่ดีที่สุด สถาบันอุดมศึกษาเอกชนของประเทศสหรัฐอเมริกาจะอยู่ในอันดับต้นๆ ของโลกเสมอ ทั้งสถาบันอุดมศึกษาของรัฐและเอกชน ยกตัวอย่างเช่น U.S. News & World Report ได้ทำการจัดอันดับมหาวิทยาลัยยอดเยี่ยมในสหรัฐอเมริกาประจำปี ค.ศ. 2014 โดยมี มหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ด เป็นมหาวิทยาลัยเอกชนในเมืองเคมบริดจ์ รัฐแมสซาชูเซตส์ ครองตำแหน่งมหาวิทยาลัยที่ดีที่สุดอันดับที่ 2 ในโลก โดยคณะยอดนิยมของที่นี่คือ นิติศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ และรัฐศาสตร์การเมือง ซึ่งในการจัดอันดับแต่ละปีก็จะปรากฏชื่อมหาวิทยาลัยเอกชนของสหรัฐอเมริกา หลายมหาวิทยาลัยติดอันดับต้นๆ ของโลกเสมอ

4.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ภายใต้ระบบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate tax) เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่ยกเว้นไว้ในกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เก็บจากผลกำไรสุทธิของบริษัท (Profit) โดยในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีแบ่งเป็น 2 ระดับ ทั้งในระดับสหพันธรัฐและระดับรัฐ คือ ในระดับมลรัฐ ภาษีที่เก็บเข้าท้องถิ่น (state taxes และ local taxes) โดยมีฝ่ายนิติบัญญัติหรือสภาท้องถิ่นทำหน้าที่อนุมัติจัดสรรเบิกจ่ายในเบื้องต้น และในระดับสหพันธรัฐ หรือในระดับรัฐบาลกลาง (federal tax) ภาษีที่เก็บเข้าส่วนกลาง บริหารจัดการโดยส่วนกลาง โดยมีฝ่ายนิติบัญญัติทั้ง 2 สภา ทำหน้าที่อนุมัติ

การให้อำนาจกับรัฐบาลท้องถิ่น โดยกฎหมายกลาง (federal law) ทำให้ท้องถิ่นสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีอย่างเหมาะสมกับสภาพของท้องถิ่นนั้นๆ โดยสภาท้องถิ่น state assembly สามารถกำหนดนโยบายภาษีและอัตราภาษีได้เอง ตามที่เห็นสมควร โดยไม่ขัดกับกฎหมายภาษีกกลาง (federal taxation law) เพื่อสร้างแรงจูงใจให้เกิดแรงกระตุ้นทางด้านเศรษฐกิจ

หน่วยงานเฉพาะทางด้านภาษี คือ สรรพากรอเมริกัน หรือที่รู้จักกันภายใต้ชื่อ “IRS” (Internal Revenue Service) และ ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา หรือ (Internal

Revenue Code : IRC) โดยภาษีในระดับสหพันธรัฐจะมีการจัดเก็บภาษีในอัตรา ร้อยละ 35 และในระดับรัฐจะมีการเก็บภาษีอัตราร้อยละ 0-12 ตามแต่ละรัฐกำหนด²⁹ ทั้งนี้บริษัทบางประเภทถึงแม้จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่บริษัทซึ่งประกอบกิจการบางประเภทอาจได้รับยกเว้นภาษีหรือการได้รับสิทธิลดหย่อนทางด้านภาษี หากมีการทำกิจกรรมเพื่อส่วนรวมหรือสังคม หรือการเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหาผลกำไร เพื่อให้สอดคล้องกับแนวนโยบายของรัฐ โดยมากแล้วจะยกเว้นภาษีให้เฉพาะเงินได้ที่ได้จากกิจการ ที่เป็นกิจการวัตถุประสงค์ที่รัฐได้ยกเว้นภาษีให้เท่านั้น หากบริษัทได้กระทำการอื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีย่อมต้องนำกลับมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ รายละเอียดปรากฏตามตารางที่ 4

²⁹ TAX FOUNDATION “State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2017” [Online] Available from : <https://taxfoundation.org/state-corporate-income-tax-rates-brackets-2017> [10 เมษายน 2561]

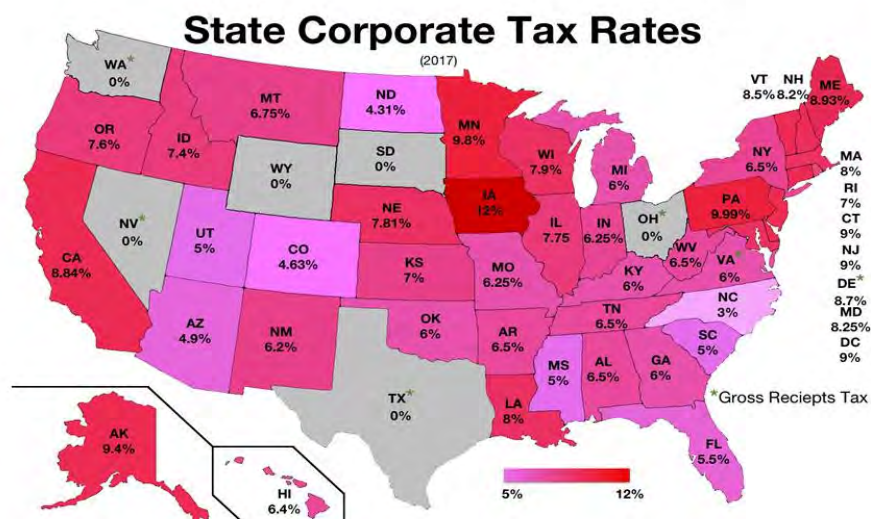
ตารางที่ 4 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา

Federal United States (USA) Corporate Tax Rate

รายได้ (US\$)	อัตราภาษี (%)
0-50,000	15
50,001-75,000	25
75,001-100,000	34
100,001-335,000	39
335,001-10,000,000	34
10,000,001-15,000,000	35
15,000,001-18,333,333	38
18,333,334+	35

ที่มา : <http://thaibicusa.com>

แผนภาพที่ 4 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐในประเทศสหรัฐอเมริกา



ที่มา : <http://thaibicusa.com>

4.2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษา เอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกา

สถาบันอุดมศึกษาเอกชนหรือมหาวิทยาลัยเอกชน เป็นมหาวิทยาลัยที่ไม่ได้ดำเนินงานโดยรัฐบาล แต่หลายแห่งจะได้รับการสนับสนุนด้านเงินทุนจากภาครัฐ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรูปแบบของการลดหย่อนภาษี และการให้ทุนการศึกษาและทุนกู้ยืมเงินจากรัฐบาลแก่นักศึกษา สถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกา สามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภทหลัก ได้แก่ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหากำไร และสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่แสวงหากำไร เนื่องจาก การมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งที่แตกต่างกัน ย่อมมีผลต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกัน

สถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อมีการจัดตั้งอยู่ในรูปแบบของบริษัท โดยปกติย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code : IRC) ได้บัญญัติเรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ได้ยื่นแบบฟอร์มเพื่อมีสถานะเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไร³⁰ และประกอบกิจการให้บริการด้านการศึกษา ตามมาตรา 501(c)(3)³¹ เนื่องจากรัฐบาลสหพันธรัฐเล็งเห็นว่าการศึกษาในระดับอุดมศึกษาเป็นการส่งเสริมความสามารถของพลเมืองในประเทศชาติ ซึ่งมีใจความสำคัญว่า

“รายการขององค์กรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่

(3) “บริษัทที่มีวัตถุประสงค์เพื่อ....ให้การศึกษา...”

ทั้งนี้ ถือว่าเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชน เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาของรัฐนั้นย่อมได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 115 แห่ง

³⁰ Tax Exempt Status [Online]. Available from : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5180.pdf> [10 เมษายน 2561]

³¹ 26 U.S. Code § 501 - Exemption from tax on corporations, certain trusts, etc.

(c)List of exempt organizations

(3)Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes,...

ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ด้วยเหตุผลที่มีคุณสมบัติเป็นหน่วยงานของรัฐอยู่แล้ว ที่ไม่ได้อยู่ภายใต้หลักการภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง³²

แต่ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนทุกสถาบันจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 501(c)(3) เนื่องจากต้องมีการพิจารณาถึงคุณสมบัติว่ามีสถานะเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไร (A not-for-profit organization) ได้หรือไม่ ซึ่งมีหลักเกณฑ์การพิจารณา 3 ประการ ดังนี้³³

- 1) การจัดการ องค์กรตามมาตรา 501 (c) (3) ต้องเป็นบริษัท, ทรัสต์ หรือ สมาคมที่ไม่เป็นหน่วยงาน การยกเว้นภาษีไม่อนุญาตให้แก่งิจกรรมอื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์การยกเว้นภาษี กล่าวอีกนัย คือ ไม่ยกเว้นแก่งิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้อง (Unrelated Activities) และต้องมอบทรัพย์สินให้แก่องค์กรเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นเป็นการถาวร
- 2) การดำเนินการ เนื่องจากกิจกรรมที่สำคัญขององค์กรต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น กิจกรรมบางอย่างจึงต้องห้ามและถูกจำกัด คือ ต้องงดเว้นจากการมีส่วนร่วมทางการเมือง ต้องไม่มีการลื้อบปี ต้องรับรองว่ารายได้ที่ได้รับจะไม่เป็นผลประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นหรือบุคคลธรรมดาใดๆ ต้องไม่ใช้การทำงานเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวของผู้ก่อตั้ง ต้องไม่ใช้การค้าที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น ต้องไม่มีวัตถุประสงค์หรือกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย
- 3) วัตถุประสงค์ได้รับการยกเว้น องค์กรต้องมีวัตถุประสงค์อย่างน้อยหนึ่งวัตถุประสงค์หรือมากกว่าที่ได้รับการยกเว้นตามกำหนดในมาตรา 501(c)(3) เช่น การกุศล การศึกษา ศาสนา วิทยาศาสตร์ วรรณคดี การแข่งขันกีฬา

³² Section 115 in IRC “income derived from any public utility or the exercise of any essential governmental function and accruing to a State or any political subdivision thereof” [Online]. Available from <http://www.aau.edu> [10 เมษายน 2561]

³³ Internal Revenue Service, Applying for 501(c)(3) Tax Exempt Status [Online]. Available from <https://www.irs.gov/charities-non-profits/applying-for-tax-exempt-status> [10 เมษายน 2561]

ระหว่างประเทศ การป้องกันความโหดร้ายทารุณต่อเด็ก หรือสัตว์ และ
ความปลอดภัยสาธารณะ เป็นต้น

หากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์เหล่านี้ สามารถยื่นเรื่องต่อ
Internal Revenue Service เพื่อให้ได้รับอนุญาตเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไร ซึ่งให้บริการด้าน
การศึกษาตามมาตรา 501 (c) (3) เมื่อผ่านการอนุมัติ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนดังกล่าวก็จะได้รับสิทธิ
ประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่หาก
สถาบันอุดมศึกษาใดที่ไม่มีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดจะส่งผลให้มีหน้าที่ต้องเสีย
ภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกรณีของบริษัททั่วไป โดยมีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล
แต่อย่างใด

แม้ว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ก็ยังคง
มีหน้าที่ต้องแสดงการปฏิบัติตามกฎระเบียบรัฐบาลกลางและกฎหมายรัฐผ่านรายการเก็บข้อมูล
ผ่านการยื่นภาษี การตรวจสอบการทำบัญชี แสดงรายงานต่อสาธารณะโดยส่งแบบฟอร์ม 990 (Form
990) ทุก ๆ ปี ซึ่งในแบบจะต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์รายงานภาระกิจของตน รายจ่าย
รายได้ ประกันชีวิต เงินเดือน

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหากำไรนี้
มิได้หมายความว่า เงินได้ทุกประเภทจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดยกเว้นแต่ได้ดำเนินการ
แต่จะจำกัดให้ยกเว้นเฉพาะในกรณีที่เป็นรายได้อันเนื่องมาจากวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นภาษี
เงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้น เมื่อองค์กรเหล่านี้มีเงินได้นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ที่ได้รับการ
ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคล ถือว่าเป็นเงินได้ของธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง (Unrelated Business Income Tax) ตามมาตรา 26 US Code § 511 และ
มีการยื่นฟอร์มแสดงรายการ (990-T) เพื่อชำระภาษีจากรายได้ที่ไม่เกี่ยวข้อง

หากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องภาษีเงินได้ของธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง (Unrelated
Business Income Tax) ย่อมหมายความว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหากำไรนั้นสามารถ
ที่จะกระทำกิจกรรมใด ๆ ก็ได้โดยไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากเป็นองค์กรที่
ให้บริการด้านการศึกษาซึ่งได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 501 (c)(3)
หากเป็นเช่นนี้ย่อมทำให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้เปรียบองค์กรอื่น ๆ ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี
เงินได้นิติบุคคล ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและให้บรรลุตตามเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษี

เงินได้นิติบุคคลจึงต้องมีภาษีเงินได้ของธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้อง (Unrelated Business Income Tax) เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ว่ากรณีมีเงินได้นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้น สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจะต้องนำเงินได้นั้นมาคำนวณภาษีเงินได้ เพื่อเสียภาษีต่อไป อีกทั้งยังเป็นการป้องกันเพื่อมิให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นกระทำการกิจกรรมนอกเหนือจากการให้บริการด้านการศึกษาอันจะเป็นการแข่งขันกับองค์กรอื่นๆ ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นจะเห็นได้ว่านอกจากประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหากำไรแล้ว ยังคำนึงถึงผลกระทบจากการยกเว้นภาษีที่อาจเกิดกับบุคคลอื่น ๆ ด้วย

สำหรับกรณีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่แสวงหากำไร เป็นกรณีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนซึ่งจัดตั้งเป็นบริษัทโดยมิได้มีคุณสมบัติเข้าเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไรตามมาตรา 501 (c) (3) แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการด้านการศึกษาที่ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนบริษัทอื่นๆ โดยไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด เพราะหากเป็นองค์กรที่แสวงหากำไรย่อม หมายความว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนสามารถที่จะแบ่งกำไรให้แก่บริษัทผู้ถือหุ้น หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นได้ เพราะหากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร หากมีกฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้อีกย่อมทำให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีกำไรสูงขึ้นเนื่องจากไม่มีต้นทุนด้านภาษี และไม่มีหลักประกันว่ากำไรนั้นจะนำไปใช้ภายในกิจการโดยไม่แจกจ่ายแก่บุคคลอื่นแต่อย่างใด

4.3 บทวิเคราะห์เปรียบเทียบการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศไทย

การศึกษาเป็นเรื่องพื้นฐานในการพัฒนาบุคคลซึ่งเป็นทรัพยากรที่สำคัญของประเทศชาติ โดยจะเห็นได้ว่าแต่ละประเทศ รัฐได้มีการสนับสนุนแก่สถาบันอุดมศึกษา และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีก็นับเป็นทางเลือกหนึ่งที่รัฐให้เพื่อการสนับสนุนกิจการการศึกษาและจูงใจให้มีการจัดตั้งและให้บริการด้านการศึกษาแก่ประชาชน

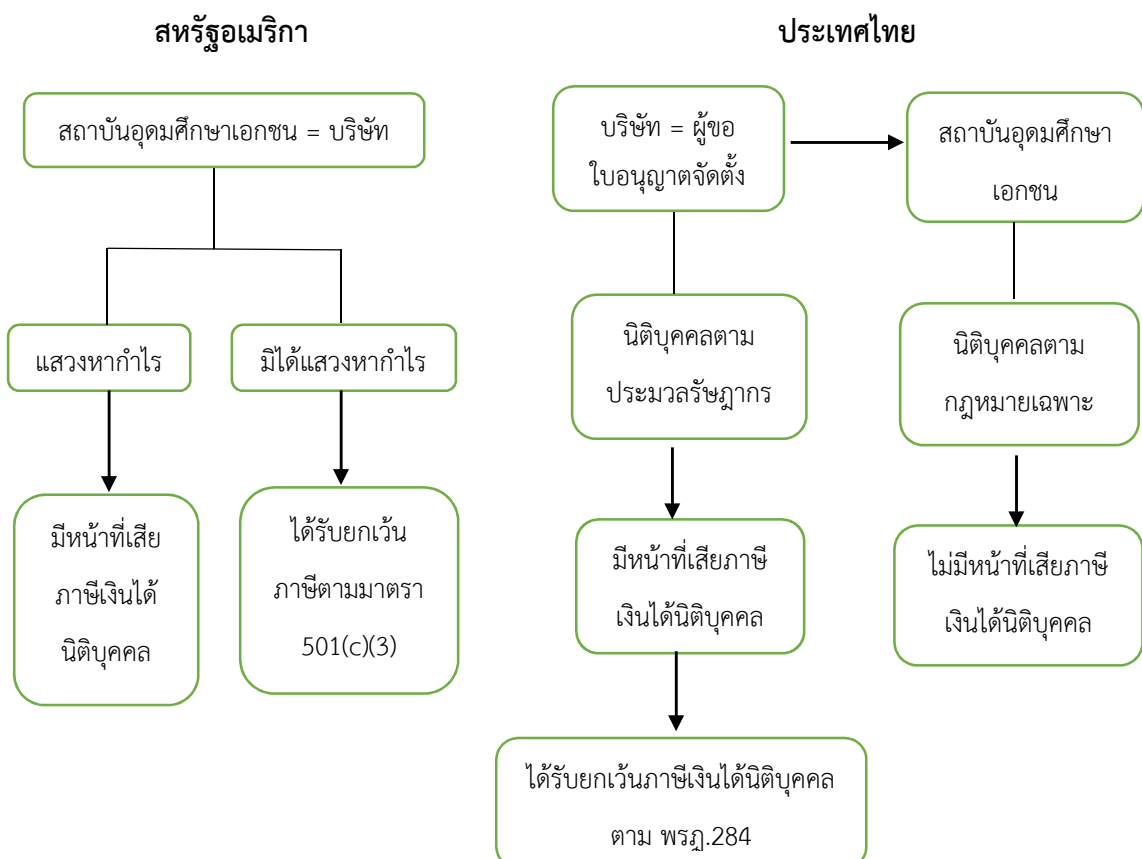
เมื่อพิจารณาจากกรณีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดตั้งจะกระทำในรูปของบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมิได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ขอจัดตั้ง เมื่อบริษัทได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแล้วการพิจารณาว่า จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่

ต้องพิจารณาว่าเป็นสถาบันอุดมศึกษาที่แสวงหากำไร หรือ มิได้แสวงหากำไร โดยจะพิจารณาว่ามีการแบ่งปันกำไรของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ถ้าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีการแสวงหากำไร ย่อมมิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่าจะเป็นการให้บริการด้านการศึกษาก็ตาม แต่ถ้าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นมิได้มุ่งที่จะแสวงหากำไรก็จะได้รับยกเว้นภาษีซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ ต้องไม่มีการแบ่งปันกำไรแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นหลักประกันว่ากำไรที่ได้มาถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์สูงสุดแก่สถาบันอุดมศึกษา

แต่สำหรับประเทศไทยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เป็นนิติบุคคลที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่มีการระบุเกี่ยวกับการเป็นกิจการเพื่อแสวงหากำไร หรือมิได้แสวงหากำไรหรือไม่ แต่ได้ระบุการยกเว้นให้แก่กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการการศึกษาของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและด้วยเหตุที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากนิติบุคคลผู้ขอรับใบอนุญาตจัดตั้ง ดังนั้นสิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงเป็นการบัญญัติเพื่อผู้ขอรับใบอนุญาตจัดตั้งหรือผู้เป็นเจ้าของกิจการสถาบันอุดมศึกษา

แผนภาพที่ 5

แสดงการเปรียบเทียบหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศไทย



บทที่ 5

สภาพปัญหาที่เกิดจากการไม่ได้รับพิจารณาให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบกิจการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนและแนวทางการแก้ปัญหา

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เป็นการออกกฎหมายโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร³⁴ ที่ให้อำนาจคณะรัฐมนตรีออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร ให้เหมาะสมกับเหตุการณ์หรือนโยบายภาษีของรัฐบาลในขณะนั้น

5.1 สภาพปัญหาการไม่สามารถปรับใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

จากการศึกษาพบว่า การบัญญัติกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ในทางปฏิบัติไม่สามารถยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ได้จากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เนื่องจากกรมสรรพากรและศาลฎีกาถือว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มิได้เป็นบุคคลเดียวกัน ดังนั้น ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับจากสถาบันอุดมศึกษาที่ตนเป็นผู้รับใบอนุญาตจัดตั้งมิใช่ส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้รับจากผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ทั้งนี้ผู้เขียนได้ทำการศึกษา จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15098/2558

³⁴ มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อการต่อไปนก็ได้ คือ

- (1) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป
- (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การ สหประชาชาติ...
- (3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การการกุศลสาธารณะ การลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้นจะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้”

โจทย์เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เป็นนิติบุคคลตามพ.ร.บ.สถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ต่อมาโจทย์ได้มีการจัดสรรเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้แก่บริษัทผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งโจทย์และโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินของบริษัท ให้แก่โจทย์เพื่อใช้ในการประกอบกิจการ ตามมาตรา 66 แห่ง พ.ร.บ.สถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ศาลเห็นว่า “โจทย์มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามความหมายของ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทผู้รับใบอนุญาต ศาลจึงถือว่าเงินผลประโยชน์ที่โจทย์จ่ายให้แก่บริษัทผู้รับใบอนุญาต ไม่อาจถือเป็นเงินส่วนแบ่งกำไรตาม มาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้จากการอื่น ตามมาตรา 40(8) จึงไม่ได้รับยกเว้น ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538”

ผู้เขียนทำการศึกษาเพิ่มเติม จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0702/3837 ในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีจ่ายเงินผลประโยชน์ กรมสรรพากรมีแนว วินิจฉัย ดังนี้ “วิทยาลัยฯ มีฐานะเป็นนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2522 ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เงินค่าผลประโยชน์ที่วิทยาลัยฯ จ่ายให้แก่บริษัทฯ จึงไม่ถือเป็น เงินส่วนแบ่งกำไร ตาม มาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่ง ประมวลรัษฎากร”

จากการศึกษาทั้ง 2 กรณีพบปัญหาที่ว่า พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 มี เจตนารมณ์ที่ต้องการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบ กิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เพื่อส่งเสริมให้เอกชนเข้ามาลงทุนในการศึกษา แต่เนื่องจากการ บัญญัติให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษา เอกชน พ.ศ.2546 จึงทำให้เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบ กิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ดังนั้น เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้รับเงินผลประโยชน์ จากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และนำมาคำนวณกำไรสุทธิแล้วย่อมมีอาจถือได้ว่าเป็นกำไรสุทธิที่ได้รับ จากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแต่อย่างใด

ทั้งนี้ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า รายได้ ที่ต้องเสียภาษี คือ กำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบ

ระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไข เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมิได้เป็นนิติบุคคลเดียวกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน จึงถือว่ามิใช่ผู้ดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนโดยตรง แต่เป็นเพียงผู้ขออนุญาตจัดตั้งหรือผู้ให้บริการ ศาลฎีกาและกรมสรรพากรจึงถือว่าเงินหรือผลประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มิใช่รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เมื่อนำมารวมคำนวณและได้เป็นกำไรสุทธิแล้วจึงมิใช่กำไรสุทธิจากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงไม่อยู่ในข่ายการได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538

5.1.1 ผลกระทบของการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

จากการตีความของกรมสรรพากรและศาลฎีกาส่งผลให้การบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มุ่งประสงค์บรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้ภาคเอกชนจัดตั้งสถานศึกษา ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เป็นมาตรการสำคัญที่จะทำ ให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับการส่งเสริมและสามารถพัฒนาให้เทียบเท่าสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ ทั้งยังเปิดโอกาสให้ประชาชนมีสิทธิเข้าถึงการศึกษาระดับอุดมศึกษาได้มากขึ้น เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาของรัฐได้รับเงินอุดหนุนจากภาครัฐ ประกอบกับไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จึงทำให้สถาบันอุดมศึกษาของรัฐสามารถกำหนดค่าเรียนได้ถูกกว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และยังมีทุนในการดำเนินงานด้านต่าง ๆ โดยไม่ต้องพึ่งพาจากการเก็บค่าเรียนจากนักเรียนนักศึกษา ดังนั้น หากผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนไม่เท่าเทียมกับสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ จะส่งผลให้ผู้ประกอบการต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้น ความสามารถในการแข่งขันก็จะลดลง เพราะเมื่อต้นทุนในการดำเนินงานสูง ก็จะต้องบริหารจัดการหารายได้ให้สูงขึ้นเพื่อให้เพียงพอต่อค่าใช้จ่าย อันจะส่งผลกระทบต่อผู้เรียนนักเรียนนักศึกษา เนื่องจากรายได้หลักของสถาบันอุดมศึกษาคือค่าเล่าเรียน และเมื่อค่าเล่าเรียนของสถาบันอุดมศึกษา

เอกชนจำเป็นต้องสูงขึ้น³⁵ ทำให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนอาจไม่ได้รับความนิยมและมีแนวโน้มยุบตัวลง

5.1.2 ปัญหาการรับภาระภาษีเกินสมควรของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและความไม่เป็นธรรมของการบังคับใช้กฎหมาย

เนื่องจากรัฐใช้มาตรการทางภาษีหรือนโยบายภาษีอากรเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดกิจกรรมที่รัฐพึงประสงค์ ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการที่เอกชนตัดสินใจเข้ามาลงทุนประกอบกิจการนั้น ๆ แต่เมื่อการบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มุ่งประสงค์บรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และการที่รัฐเรียกเก็บภาษียอมทำให้บุคคลจำต้องสละส่วนหนึ่งของรายได้ของเขาเพื่อให้แก่รัฐ จึงก่อให้เกิดภาระภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งภาระภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริง (Real income) ที่ลดลงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ³⁶ จึงเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมแก่เอกชนผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนของมาตรการบรรเทาภาระภาษี ที่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนควรจะได้รับ ซึ่งมาตรการหรือนโยบายภาษีอากรดังกล่าวควรต้องอยู่ภายใต้หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรอันเป็นหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรด้วย มิเช่นนั้นจะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

5.2 แนวทางแก้ปัญหาการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

มาตรการหรือนโยบายภาษีอากรของรัฐที่ใช้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดตั้งสถานศึกษาเอกชน ถือเป็นสิทธิประโยชน์ตามควรเพื่อสนับสนุนให้ภาคเอกชนเข้ามาจัดการศึกษา ดังนั้น จึงควรมีวิธีการแก้ไขปัญหาการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

³⁵ ดร.เสาวณีย์ ไทยรุ่งโรจน์, เศรษฐกิจทุด-คนเรียนหด...“ม.เอกชน” ดิ้น! จัดหนักหนีตาย, [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <http://www.dokbiaonline.com/single-post/2017/05/18/เศรษฐกิจทุด-คนเรียนหด”มเอกชน”-ดิ้น-จัดหนักหนีตาย>

³⁶ ALLEN (Charles M.), “Theory of taxation” Harmondsworth : peuquin Books, 1971 p.45 อ้างโดย ร.ศ.เอนก เสียรถาวร, “การคลังรัฐบาล (Ec 314), ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, หน้า 252.

5.2.1 การกำหนดบทบัญญัติให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

การบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ให้สมตามเจตนารมณ์จะไม่สามารถเกิดขึ้นได้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้เลย ถ้าหากกรมสรรพากรและศาลฎีกา พิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิใช่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งเป็นผลมาจากการที่พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 มีการกำหนดสถานะของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ให้เป็นนิติบุคคล³⁷ภายใต้พระราชบัญญัติฉบับนี้

ขณะที่พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนด้วย³⁸ ซึ่งเมื่อพิจารณาสถานะความเป็นนิติบุคคลระหว่างโรงเรียนเอกชนกับผู้รับใบอนุญาต พระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550 ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งโรงเรียนเอกชนสองประเภท คือ โรงเรียนในระบบ และ โรงเรียนนอกระบบ ตามที่กล่าวมาในบทที่ 2 และกฎหมายฉบับนี้ตามมาตรา 24 ได้บัญญัติให้โรงเรียนในระบบเป็นนิติบุคคล³⁹ แต่สำหรับโรงเรียนนอกระบบ มิได้มีการนำบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องสถานะของโรงเรียนมาบังคับใช้แก่โรงเรียนนอกระบบ ซึ่งจะเห็นได้จากมาตรา 127⁴⁰แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ มิได้มีการกำหนดให้นำมาตรา 24 มาใช้

³⁷ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546

³⁸ มาตรา 3 “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(1) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่ไม่รวมถึงกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภททวิวิชาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม (1)

³⁹ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ.2550 “เมื่อได้รับใบอนุญาตให้จัดตั้งโรงเรียนในระบบแล้ว ให้โรงเรียนในระบบเป็นนิติบุคคลนับแต่วันที่ได้รับใบอนุญาต และให้ผู้รับใบอนุญาตเป็นผู้แทนของนิติบุคคล”

⁴⁰ มาตรา 127 “ให้นำบทบัญญัติดังต่อไปนี้ รวมทั้งบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องมาใช้บังคับแก่โรงเรียนนอกระบบโดยอนุโลม

(1) มาตรา 21 มาตรา 22 มาตรา 28 มาตรา 29 มาตรา 33 และมาตรา 43 วรรคหนึ่งและวรรคสาม และมาตรา 48 (3) (4) และ (5)

(2) มาตรา 73 มาตรา 74 มาตรา 75 มาตรา 76 มาตรา 77 มาตรา 78 มาตรา 79 และมาตรา 80 สำหรับผู้บริหารครู และบุคลากรทางการศึกษา

(3) บทบัญญัติส่วนที่ 6 ส่วนที่ 7 ส่วนที่ 8 ส่วนที่ 9 และส่วนที่ 11 ของหมวด 2

บังคับแก่โรงเรียนนอกระบบ จึงพิจารณาได้ว่าโรงเรียนนอกระบบมิได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเฉพาะและมีได้แยกต่างหากจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการโรงเรียน

เมื่อพิจารณาตามหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรอันเป็นหลักที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมทางสังคม (Justice social) หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย หมายถึง การที่องค์กรต่าง ๆ ของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน ทำให้สามารถกำหนดความหมายของหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีว่า หมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม⁴¹ กรณีสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและกรณีโรงเรียนเอกชน มิได้มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญแต่อย่างใด เพราะต่างก็มีวัตถุประสงค์เป็นการจัดการศึกษาเอกชนเช่นเดียวกัน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนและสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจคือเป็นผู้ที่เข้ามาลงทุนในการให้บริการการศึกษาซึ่งเข้ามาช่วยรัฐในการดำเนินกิจการที่เป็นประโยชน์สาธารณะเหมือนกัน จึงต้องได้รับสิทธิประโยชน์เช่นเดียวกันภายใต้บทบัญญัติกฎหมายเดียวกัน

ดังนั้น การกำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน แตกต่างจากกรณีของโรงเรียนเอกชนนอกระบบ จึงขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ซึ่งเป็นหลักการสำคัญในการบัญญัติกฎหมายกล่าวคือ เพื่อไม่ให้ขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนควรมีการปรับปรุงเรื่องการบัญญัติสถานะการเป็นนิติบุคคล เพื่อไม่ให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แล้วจึงจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีทุกคนอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน

5.2.2 การเพิ่มมาตรการยกเว้นภาษีแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหากำไร

จากการศึกษาเปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเงินได้ เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชนในรูปแบบสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกาที่กล่าวมาในบทที่ 4 นั้น จะเห็นได้ว่ากรณีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดตั้งในรูปแบบของ

⁴¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษ์ 79,2556), หน้า 98-101.

บริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่ได้มีบทบัญญัติกำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ขอจัดตั้งแต่อย่างใด จึงถือว่่านิติบุคคลผู้ขอจัดตั้งเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เมื่อบริษัทได้รับอนุญาตประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน สิ่งที่ต้องพิจารณาต่อมา คือ พิจารณาว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่แสวงหากำไร (for-Profit) หรือ มิได้แสวงหากำไร (Non-Profit) โดยประเด็นหลักที่ใช้เป็นเกณฑ์แบ่งแยก จะพิจารณาว่ามีการแบ่งปันกำไรของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ถ้าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีการแสวงหากำไร ย่อมมิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่าจะเป็นกรให้บริการการศึกษาก็ตาม แต่ถ้าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นมิได้แสวงหากำไร ก็จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อเป็นหลักประกันว่ากำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจการศึกษาที่ได้มาจะถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์สูงสุดแก่สถาบันอุดมศึกษา สถาบันอุดมศึกษาเอกชนก็จะไม่มีภาระภาษีในการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

โดยทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีอากรดังเช่นกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นมาตรการทางภาษีอากรที่อาจนำมาเป็นแบบอย่างเพื่อปรับใช้กับประเทศไทยได้ และไม่เป็นการเพิ่มภาระในการเสียภาษีแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยวิเคราะห์ได้ดังนี้

ตารางที่ 5

แสดงการเปรียบเทียบภาระภาษีของผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนของประเทศสหรัฐอเมริกา กับประเทศไทย

	ประเทศสหรัฐอเมริกา			ประเทศไทย	
	สถาบันอุดมศึกษาเอกชน = บริษัท			กรณีเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน	
	แสวงหากำไร	มิได้แสวงหากำไร		บริษัทผู้ขอรับอนุญาต	สถาบันอุดมศึกษาเอกชน
กำไรสุทธิ	3,000,000 US\$	3,000,000 US\$	กำไรสุทธิ	3,000,000 บาท	3,000,000 บาท
อัตรากำไร	35%	-	อัตรากำไร	20%	WHT 3%
ค่าภาษี	1,050,000 US\$	ไม่มีภาระภาษี	ค่าภาษี	$3,000,000 \times 20\%$ $= 600,000 - 90,000$ $= 510,000$ บาท	90,000 บาท

หมายเหตุ : ศึกษาเปรียบเทียบเฉพาะกรณีสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการการศึกษาอย่างเดียวนั้น

จากตารางจะเห็นได้ว่า สำหรับ ประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนอยู่ในรูปแบบบริษัท มิได้มีการแยกสถานะความเป็นนิติบุคคลออกจากกัน ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (IRC) ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล⁴² สำหรับสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ยื่นสถานะว่าเป็นกิจการให้บริการการศึกษาที่มีได้แสวงหากำไร ดังนั้น เมื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชนซึ่งเป็นบุคคลเดียวกันกับบริษัทผู้ขอจัดตั้งมีกำไรจากการประกอบกิจการการศึกษา จึงเป็นผลให้บริษัทที่ขอจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษานั้น ๆ ได้รับความยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งแตกต่างจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่แสวงหากำไร เมื่อมีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการยังคงต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมาย

เมื่อเปรียบเทียบกับของประเทศไทยที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการมีสถานะความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน จึงทำให้เมื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการแล้วจัดสรรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการ กรมสรรพากรและศาลฎีกามองว่าเงินที่ได้จ่ายไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการนั้นเป็นเงินได้ที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย นำส่งกรมสรรพากร และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการเมื่อได้รับเงินได้ ย่อมต้องนำเงินที่ได้นั้นไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากกรมสรรพากรและศาลฎีกามองว่าเป็นคนละนิติบุคคลกันจึงถือว่ามีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการการศึกษาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

แต่ถ้าหากกฎหมายไทยบัญญัติให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคลเดียวกัน เมื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ และจัดสรรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำไปคำนวณกำไรสุทธิแล้ว จึงจะส่งผลให้กำไรสุตินั้นเข้าลักษณะเป็นกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ซึ่งจะสมเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้

⁴² 26 U.S. Code § 501 - Exemption from tax on corporations, certain trusts, etc.

(c)List of exempt organizations

(3)Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes,...

ที่ต้องการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากการประกอบกิจการสถานศึกษา เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้เอกชนจัดตั้งสถานศึกษา ดังตารางด้านล่าง

ตารางที่ 6

แสดงภาวะภาษีกรณีเป็นนิติบุคคลเดียวกันของผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

	ประเทศไทย
	กรณีเป็นนิติบุคคลเดียวกัน
	สถาบันอุดมศึกษาเอกชน = บริษัท
กำไรสุทธิ	3,000,000 บาท
อัตราภาษี	-
ค่าภาษี	ไม่มีภาระภาษี

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรกำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยอาศัยอำนาจอธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐธรรมนูญ และประกาศในราชกิจจานุเบกษา อีกทั้งไม่ควรถูกจับแยกกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการเพื่อให้มาตรการทางภาษีอากรบังคับใช้กับกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้ และนอกจากการไม่แยกสถานะความเป็นนิติบุคคลออกจากกันแล้ว ยังควรนำแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ได้ โดยการให้มีการยื่นสถานะการเป็นกิจการที่แสวงหากำไร หรือ เป็นกิจการที่มีได้แสวงหากำไร และออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่เป็นกิจการมิได้แสวงหากำไรเพื่อลดภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการอย่างแท้จริง

บทที่ 6

บทสรุปปัญหาและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การจัดการศึกษาถือเป็นส่วนสำคัญในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้า และประสบความสำเร็จในด้านต่าง ๆ เพราะการพัฒนาประเทศย่อมอาศัยกำลังคนเป็นสำคัญ อีกทั้งการจัดให้มีการศึกษายังถือเป็นหน้าที่ของรัฐในการจัดทำบริการสาธารณะทางด้านการศึกษาเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนอีกด้วย ทั้งนี้หน้าที่ในการจัดการศึกษานั้นเป็นสิ่งที่รัฐสามารถกระจายอำนาจให้เอกชนสามารถเข้ามามีบทบาทร่วมกับรัฐได้ เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนมีทางเลือกที่จะเข้ารับการศึกษากลับมาและเป็นการพัฒนาคุณภาพการศึกษาของประเทศ เหตุนี้รัฐจึงมีการใช้มาตรการทางภาษีเข้ามาส่งเสริมและสนับสนุนให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดการศึกษา

การยกเว้นภาษีเงินได้แก่การประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนโยบายทางภาษีอากรของรัฐที่มีขึ้นเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนภาคเอกชน ด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้มีเงินได้จากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ทำให้ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่ต้องมีภาระค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นจากการเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดการศึกษา อย่างไรก็ตามการกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ และเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน นั้นเกิดปัญหาไม่สามารถบังคับใช้ได้ตามเจตนารมณ์เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมิได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากนิติบุคคลผู้รับใบอนุญาตจัดตั้ง ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้เมื่อสถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีรายได้สูงกว่าค่าใช้จ่ายประจำปีและจัดสรรผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับใบอนุญาต เงินนั้นจึงมิใช่กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับใบอนุญาตได้รับจากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 เนื่องจากกรมสรรพากรและศาลฎีกาตีความกำไรสุทธิตามหลักภาษี คือ กำไรสุทธิ ต้องคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ผู้รับใบอนุญาตจึงมิใช่ผู้ดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนโดยตรงตามหลักการภาษี แต่เป็นเพียงแค่ผู้ขอรับใบอนุญาตจัดตั้ง ดังนั้น เมื่อมีการรับเงินผลประโยชน์ที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจัดสรรให้กรมสรรพากรและศาลฎีกาจึงถือว่าเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อให้เกิดภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนและความไม่เป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมาย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงมิได้รับสิทธิประโยชน์ตามเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538

6.2 ข้อเสนอแนะ

บทบัญญัติเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรให้แก่เงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้ก่อให้เกิดปัญหาตามที่กล่าวมา ซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย จึงส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ดังนั้น เมื่อมาตรการทางภาษีเงินได้มีเจตนารมณ์เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชนที่ต้องการให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้แก่ผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่รัฐสมควรที่จะมีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการประเภทนี้อยู่ อันเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนสถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้เทียบเท่าสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ ซึ่งหากเอกชนมีภาระเรื่องค่าใช้จ่ายที่มากเกินไปจะส่งผลให้ความสามารถในการแข่งขันลดลง และมีแนวโน้มที่เอกชนรับภาระไม่ไหวนำไปสู่การยุบตัวลงของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

สำหรับแนวทางแก้ไขปัญหาผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทาง โดย

1) การกำหนดบทบัญญัติให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

เมื่อพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งส่งผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ซึ่งต่างจากผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนนอกระบบที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ ด้วยเหตุที่กฎหมายว่าด้วยกิจการโรงเรียนเอกชนมิได้มีบทบัญญัติกำหนดสถานะเป็นนิติบุคคลของโรงเรียนไว้ให้มีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนนอกระบบ เมื่อพิจารณาตามหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติที่

เหมือนกัน ซึ่งในที่นี้กรณีสถาบันอุดมศึกษาเอกชนกับโรงเรียนเอกชนนอกระบบมิได้มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญเพราะเป็นการจัดการศึกษาเอกชนเหมือนกัน จึงควรแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายเรื่องการบัญญัติสถานะการเป็นนิติบุคคล เพื่อให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยไม่บัญญัติสถานะนิติบุคคลของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนภายใต้พระราชบัญญัติฉบับนี้ แล้วจึงจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีทุกคนอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538 และได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

2) การเพิ่มมาตรการการยกเว้นภาษีแก่ผู้ประกอบกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่มีได้แสวงหากำไร

การนำแนวทางการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ ทั้งนี้ประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจัดตั้งในรูปของบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่มีได้มีบทบัญญัติกำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้จัดตั้งแต่อย่างใด เมื่อมีการบัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สถาบันอุดมศึกษาเอกชนซึ่งเป็นบุคคลเดียวกันกับบริษัทผู้จัดตั้งมีกำไรจากการประกอบกิจการการศึกษา จึงเป็นผลให้บริษัทที่จัดตั้งสถาบันอุดมศึกษานั้น ๆ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าเป็นสำหรับประเทศไทย ควรกำหนดให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร อาศัยอำนาจอธิปไตยกำหนดโดยอนุมติ รัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา อีกทั้งไม่ควรถูกจับแยกกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการเพื่อให้มาตรการทางภาษีอากรบังคับใช้กับกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้ และนอกจากการไม่แยกสถานะความเป็นนิติบุคคลออกจากกันแล้ว ยังควรนำแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ได้ โดยการให้มีการยื่นสถานะการเป็นกิจการที่แสวงหากำไร หรือ เป็นกิจการที่มีได้แสวงหากำไร และออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่เป็นกิจการมีได้แสวงหากำไรเพื่อลดภาระภาษีแก่ผู้ประกอบกิจการอย่างแท้จริง

บรรณานุกรม

หนังสือ

ชนิตา รัชชพลเมือง. สิทธิและเสรีภาพทางการศึกษา : พื้นฐานการศึกษาทางสังคมและกฎหมาย.

กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2557.

ชยุต อธิภูโก. กฎหมายแม่บท เพื่อการปฏิรูปการศึกษาไทย. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : ศูนย์สื่อ

และสิ่งพิมพ์แก้วเจ้าจอม มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา, 2553.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร :

กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2559.

ดิเรก ควรสมาคม. คำอธิบายกฎหมายสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษา

เอกชน พ.ศ.2546 และพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน (ฉบับที่2) พ.ศ.2550.

พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2558.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร The principle of tax law. พิมพ์ครั้งที่ 4.

กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2555.

ศุภลักษณ์ พินิจवादล. คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมาย

ภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2544.

สุเมธ ศิริคุณโชติ,อดิศักดิ์ และ . ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร :

เรือนแก้วการพิมพ์, 2560.

สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา. รวมกฎหมายการศึกษา ฉบับเพื่อการปฏิบัติงานด้านกฎหมาย

การศึกษา. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด วี.ที.ซี. คอมมิวนิเคชั่น, 2552.

สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. สิทธิประโยชน์ :มาตรการในการระดมทรัพยากรเพื่อการ

อุดมศึกษา. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.

สารนิพนธ์ ความเข้าใจพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546 ของผู้บริหารวิทยาลัยทองสุข

วิทยานิพนธ์

กรรชรส วันดี. การบังคับใช้พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ.2546.

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ (กฎหมายมหาชน) มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549.

จักรินทร์ มุ่งจิตธรรมมั่น. สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเกี่ยวกับสถาบันอุดมศึกษา.

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

ปิยะ ตราชูธรรม. มาตรการทางภาษีเงินได้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของ

เอกชน : ศึกษากรณีโรงเรียนเอกชนนอกระบบ ประเภทกวดวิชา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.

โปรดปราน มีสมบูรณ์. ปัญหาการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรสำหรับโรงเรียน

สอนกวดวิชาและโรงเรียนเอกชนนอกระบบอื่นๆ. เอกัตศึกษาปริญญาโทบริหาร

ศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

Department of Education United State of America <https://www2.ed.gov/policy/landing.html?src=pn>

Thai Business Information Center <http://thaibicusa.com/>

TAX FOUNDATION <https://taxfoundation.org/state-corporate-income-tax-rates-brackets-2017>

Association of American University <https://www.aau.edu>

ภาคผนวก



พระราชกฤษฎีกา

ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๘๕)

พ.ศ. ๒๕๓๘

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓๐ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๓๘
เป็นปีที่ ๕๐ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้
ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้บางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๗๘ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม
โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๕) พุทธศักราช ๒๕๓๘ และ
มาตรา ๓ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
(ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๕๖ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๘๕) พ.ศ. ๒๕๓๘”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา
เป็นต้นไป เว้นแต่มาตรา ๓ (๑) และมาตรา ๔ (๑) ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร
สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(๑) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่ไม่รวมถึงรายได้จากการขายของ การรับจ้างทำของหรือการให้บริการอื่นใดที่ได้รับจากผู้ซึ่งมิใช่ นักเรียนหรือนักศึกษาของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนดังกล่าว

(๒) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการตาม (๑)

ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง จะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่นนอกจากกิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

มาตรา ๔ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(๑) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

(๒) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการตาม (๑)

ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง จะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่นนอกจากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน

มาตรา ๕ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ ๕๐ ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

มาตรา ๖ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากการประกอบกิจการสถานศึกษาและที่ได้จากการประกอบกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน และสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการสถานศึกษาและที่ประกอบกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานดังกล่าว รวมทั้งเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ ๕๐ ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปรับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพบางประเภท เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดตั้งสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้าง หรือส่งลูกจ้างไปศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพที่เหมาะสม จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้



Tax-Exempt Status of Universities and Colleges

Internal Revenue Code Section 501(c)(3) and Section 115

Why Are Universities and Colleges Exempt from Federal Income Taxation?

The vast majority of public and private universities and colleges are tax-exempt entities as defined by IRC

Section 501(c)(3) because of their educational purposes—purposes that the federal government has long recognized as fundamental to fostering the productive and civic capacity of its citizens—and/or the fact that they are state governmental entities.

In turn, states generally grant tax-exempt status to organizations, including universities and colleges, which qualify as tax-exempt entities under Federal law.

Income from activities that are substantially related to the purpose of an institution's tax exemption, charitable contributions received, and investment income are not subject to federal income tax. The Federal tax code classifies tax-exempt colleges and universities and their foundations as public charities. Consequently, they are not subject to tax on investment income, payout requirements, or other rules that apply to private foundations.

Private universities, as well as some public universities and foundations that support public universities, qualify as tax-exempt charitable

organizations because they meet the requirements of IRC Section 501(c)(3), which includes "corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or *educational* purposes..."

Public universities can and often do obtain tax-exempt 501(c)(3) status because they qualify as quasi-governmental entities that: are separately-organized entities; pass the organizational test by being an educational organization; do not possess regulatory power; and are not an integral part of the state government.

Many public universities qualify as governmental entities that are not subject to federal income tax based on the principles of inter-governmental immunity. These principles are codified in IRC Section 115 which states that a governmental organization's gross income does not include "income derived from any public utility or the exercise of any essential governmental function and accruing to a State or any political subdivision thereof."

Tax Exemption Requirements, Conditions, and Accountability

As tax-exempt entities, universities and colleges are regulated by both the Federal government as well as State governments. Each year, these institutions must demonstrate their compliance with federal and state laws and regulations that govern tax-exempt entities through tax filings, audits, and public reports.

Tax-Exempt Status of Universities and Colleges

continued

The Internal Revenue Service (IRS) requires all private universities and public charitable foundations that support public universities to submit an IRS Form 990 each year. Institutions are required to report on their mission, revenues, expenditures, endowments, salaries and benefits of top officials, charitable gifts, lobbying activities, and more. This information is made available to the public.

The IRS also closely oversees charitable giving to tax-exempt universities and colleges. Institutions must comply with IRS regulations and rules with respect to the valuation, disclosure, and use of charitable gifts.

Tax-exempt private and public universities and colleges do not pay income taxes; however, they do pay other forms of taxes, such as payroll taxes for their employees.

Tax-exempt private and public universities and colleges are subject to unrelated business income tax (UBIT) and generally must pay tax on income from an activity, trade, or business that is not substantially related to their educational tax-exempt purposes.

[How Does the Tax-exempt Status of Universities and Colleges Benefit Society?](#)

The educational purposes of universities and colleges – teaching, research, and public service – have been recognized in federal law as critical to the well-being of our democratic society. Higher education institutions are in turn exempted from income tax so they can make the most of their revenues. This tax exemption enables these institutions to maximize the benefits that they provide society, including: an

educated citizenry which is essential to our democracy; a highly-educated, skilled, and productive workforce which is critical to our nation's competitiveness; and new innovations and technologies that improve our quality of life, strengthen our security, and fuel economic growth.

Because of their tax exemption, universities and colleges are able to use more resources than would otherwise be available to fund: academic programs, student financial aid, research, public extension activities, and their overall operations.

[Additional Information](#)

Joint Committee on Taxation Report, JCX-62-12

"Present Law and Background Relating to Tax Exemptions and Incentives for Higher Education"

<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4474>

Joint Committee on Taxation Report, JCX-35-08

"Present Law and Background Relating to Tax Benefits for Higher Education"

<http://www.house.gov/jct/x-35-08.pdf>