

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ด้วยการจัดเก็บภาษีเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่มีความสำคัญยิ่งของรัฐ นอกจากนี้ปริมาณเงินภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ในแต่ละปียังเป็นตัวกำหนดแนวนโยบายของรัฐอีกด้วย แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากประชาชน มีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชนผู้เสียภาษี โดยการที่รัฐออกกฎหมายเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชน ทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่าตนต้องสูญเสียรายได้ของตนบางส่วนมากบ้างน้อยบ้างขึ้นอยู่กับความสามารถในการหารายได้ของแต่ละคนให้แก่รัฐ ดังนั้น จึงมีประชาชนผู้เสียภาษีจำนวนไม่น้อยที่พยายามหาวิธีการที่จะทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายหรือที่เรียกว่าการเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance)¹ ซึ่งวิธีการหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ในการเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ คือ การโอนย้ายเงินได้หรือการกระจายเงินได้ (Income Shifting or Income Splitting or Alienation of Income)

การโอนย้ายเงินได้หรือการกระจายเงินได้ เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) ซึ่งยิ่งมีการใช้อัตราภาษีที่มีความก้าวหน้ามากเท่าใด ปัญหาการโอนย้ายเงินได้หรือการกระจายเงินได้ก็จะยิ่งทวีความรุนแรงมากขึ้นเท่านั้น เนื่องจากอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีที่มีฐานรายได้เป็นจำนวนมากจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีฐานรายได้ที่ต่ำกว่า เมื่อเงินได้ยิ่งมากจะต้องเสียภาษีมากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นวิธีที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลงก็คือการทำให้มีรายได้น้อยลง เช่น ทำงานน้อยลง ทำธุรกิจน้อยลง เป็นต้น แต่คนส่วนใหญ่ก็ไม่อยากที่จะมีรายได้น้อยลง มีแต่อยากจะมีรายได้มากขึ้นกันทั้งนั้น จึงมีผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรแนะนำวิธีการที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลงโดยไม่ต้องลดรายได้หรือลดกัลลดลงไม่มาก วิธีการนั้นมีอยู่หลายวิธีด้วยกัน แต่วิธีหนึ่งที่

¹ การหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หรืออาจจะเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายภาษี (Loophole) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นกรหลบเลี่ยงการเสียภาษีเช่นเดียวกัน

สามารถทำได้ง่ายและกำลังได้รับความนิยมอย่างมากในปัจจุบัน ก็คือการโอนย้ายเงินได้ให้บุคคลอื่นหรือการกระจายรายได้ให้บุคคลอื่นที่มีฐานรายได้ต่ำกว่าและเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับตัวผู้เสียภาษี เช่น สามีหรือภรรยา บุตร บิดา มารดา เป็นต้น หรือโดยการใช้วิธีการสร้างหน่วยภาษีขึ้นมาใหม่เพื่อให้หน่วยภาษีใหม่เป็นผู้รับรู้รายได้บางส่วนของผู้เสียภาษีแทนผู้เสียภาษี หน่วยภาษีที่ได้รับความนิยมใช้กันในปัจจุบัน เช่น คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล เป็นต้น ซึ่งผลจากการที่ผู้เสียภาษีนำวิธีการโอนย้ายเงินได้หรือการกระจายเงินได้มาใช้ จะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของผู้เสียภาษีเมื่อรวมกับภาระภาษีของตัวบุคคลผู้รับโอนเงินได้แล้ว จะต่ำกว่าการที่ผู้เสียภาษีรวมรายได้ทุกจำนวนของตนไว้ที่ตัวของผู้เสียภาษีเพียงคนเดียว และการโอนย้ายเงินได้นี้เองที่เป็นปัญหาสำคัญที่ทำให้รัฐจัดเก็บรายได้จากภาษีเงินได้ลดลงด้วยเช่นกัน

จากปัญหาที่เกิดขึ้นจากการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าว ทำให้ในต่างประเทศได้มีการออกกฎหมายเพื่อนำมาใช้ในการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีโดยวิธีนี้กันมากขึ้น เช่น บทบัญญัติป้องกันการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่คู่สมรส (Attribution Between Spouses), บทบัญญัติป้องกันการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่ผู้เยาว์ที่มีความเกี่ยวพัน (Attribution with Respect to Minor Children), บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลที่มีความเกี่ยวพัน และมีอายุเกินกว่า 18 ปี (Attribution on Loans to Other Family Members) และมาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้ของประเทศแคนาดา หรือการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน (Alienation of Income from Property) และ มาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Attribution of Personal Services Income) ในประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงรูปแบบและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการโอนย้ายเงินได้ในประเทศไทย พร้อมทั้งนำเสนอถึงวิธีการแก้ปัญหา โดยจะศึกษาถึงวิธีการแก้ปัญหาจากการโอนย้ายถ่ายเทเงินได้ของประเทศออสเตรเลียและแคนาดาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพื่อจะนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เนื่องมาจากการโอนย้ายเงินได้ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีเงินได้ลดลง นอกจากนี้การโอนย้ายเงินได้ยังขัดกับการภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

การโอนย้ายเงินได้ขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดี เนื่องจากการโอนย้ายเงินได้เป็นการปรับเปลี่ยนลักษณะของการรับรู้เงินได้ เพื่อผลประโยชน์ในทางภาษีอากร โดยที่การปรับเปลี่ยนลักษณะการรับรู้เงินได้ดังกล่าว ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การโอนย้ายเงินได้ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับบุคคลสองบุคคล คือ บุคคลผู้ที่ได้มีการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่น กับบุคคลซึ่งเสียภาษีอากรโดยสุจริต มิได้มีการโอนย้ายเงินได้ให้กับบุคคลอื่น เพราะหากบุคคลทั้งสองดังกล่าวเป็นบุคคลผู้ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินในจำนวนที่เท่ากันก่อนที่จะมีการโอนย้ายเงินได้แล้ว และเป็นบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมอย่างเดียวกันด้วยแล้วนั้น ก็จะทำให้บุคคลทั้งสองจะต้องรับภาระในการเสียภาษีอากรในสัดส่วนที่เท่ากัน แต่เมื่อบุคคลหนึ่งได้ทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่น ก็จะทำให้บุคคลนั้นมีภาระในการเสียภาษีอากรในสัดส่วนที่ลดน้อยลง แต่ในขณะที่บุคคลอีกบุคคลหนึ่งซึ่งมิได้ทำการโอนย้ายเงินได้กลับต้องรับภาระภาษีอากรในสัดส่วนที่เท่าเดิม ซึ่งจากหลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) ที่ว่า “บุคคลที่มีรายได้เท่ากันจะต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน” ก็จะเห็นได้ว่า บุคคลทั้งสอง ซึ่งก่อนที่จะมีการโอนย้ายเงินได้นั้นเป็นบุคคลซึ่งมีภาระในการเสียภาษีอากรในสัดส่วนที่เท่ากัน แต่หลังจากที่มีการโอนย้ายเงินได้กลับทำให้ในการเสียภาษีอากรของบุคคลทั้งสอง ดังกล่าวแตกต่างกัน ทั้งๆ ที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้พึงประเมินในจำนวนที่เท่ากันและเป็นบุคคลที่อยู่ในสภาวะแวดล้อมอย่างเดียวกันด้วย ซึ่งหากไม่มีการโอนย้ายเงินได้ก็จะทำให้บุคคลทั้งสองต้องรับภาระในการเสียภาษีอากรในสัดส่วนที่เท่ากัน

นอกจากการโอนย้ายเงินได้จะขัดต่อหลักความเป็นธรรมแล้วนั้น การโอนย้ายเงินได้ยังขัดกับหลักความแน่นอน (Certainty Principle) และหลักความเป็นกลาง (Neutrality Principle) อีกด้วย กล่าวคือ

การโอนย้ายเงินได้ขัดกับหลักความแน่นอน เนื่องจากหลักความแน่นอนเป็นหลักการที่ชี้ให้เห็นว่าภาษีอากรที่ดีควรที่จะแสดงให้เห็นถึงภาระภาษีอากรที่บุคคลต่างๆ จะต้องเสียภาษีอากรรวมถึงทำให้ภาครัฐสามารถทำนายรายได้ที่จะได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างถูกต้องและแม่นยำด้วย แต่เมื่อมีการโอนย้ายเงินได้เกิดขึ้นแล้ว ก็จะทำให้ตัวของผู้เสียภาษีเองไม่สามารถที่จะทราบถึงภาระในการเสียภาษีอากรของตนที่แน่นอน ซึ่งอาจจะทำให้ไม่สามารถเตรียมเงินที่เพียงพอต่อการชำระภาษีอากรได้ นอกจากนี้ยังส่งผลให้ภาครัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามเป้าหมายที่ได้มีการคาดการณ์เอาไว้ ซึ่งอาจจะส่งผลให้ภาครัฐจำเป็นต้องก่อหนี้สาธารณะ เช่น การกู้ยืมเงิน หรือการออกพันธบัตรรัฐบาล เป็นต้น ในสัดส่วนที่เพิ่มสูงขึ้นเพื่อชดเชยกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่สามารถจัดเก็บได้ตามเป้าหมายที่ได้มีการคาดการณ์เอาไว้

การโอนย้ายเงินได้กับหลักความเป็นกลาง เนื่องจากการโอนย้ายเงินได้เป็นการกระจายเงินได้ไปสู่หน่วยภาษีอื่นๆ เพื่อที่จะได้รับผลประโยชน์ในทางภาษีอากร และจากการที่ประมวลรัษฎากรของไทยเปิดช่องให้บุคคลสามารถที่จะเสียภาษีอากรในนามของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียนได้แล้วนั้น ซึ่งหน่วยภาษีดังกล่าวถือเป็นหน่วยภาษีที่แตกต่างหากจากหน่วยภาษีอื่นๆ จากเหตุผลนี้เองอาจจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรบางส่วนตัดสินใจที่จะประกอบกิจการในนามของ คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียน แทนที่จะประกอบกิจการในนามของบุคคลธรรมดาหรือในรูปของบริษัท ซึ่งมีความเหมาะสมกับประเภทของกิจการมากกว่าเพียงเพราะว่าผู้เสียภาษีเห็นว่า การประกอบกิจการในรูปของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียน ซึ่งให้ผลประโยชน์ในทางภาษีอากรที่มากกว่า

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาถึงรูปแบบ วิธีการ และช่องว่างของกฎหมายต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ในการโอนย้ายเงินได้หรือการกระจายเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยเน้นที่จะศึกษาถึงการโอนย้ายเงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินเป็นหลัก และศึกษาถึงวิธีการแก้ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ของประเทศออสเตรเลียและแคนาดา ตลอดจนเสนอแนะวิธีแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

1.4 วิธีการศึกษา

1. ทำการศึกษาโดยการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่างๆ ได้แก่ ด้วบทกฎหมาย ตำรา และบทความต่างๆ รวมทั้งแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ข้อคิดเห็นของนักวิชาการ และข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องต่างๆ
2. พิจารณาข้อมูลจากเอกสารที่รวบรวมได้ตามข้อ 1 และทำการวิเคราะห์ถึงรูปแบบวิธีการที่ถูกนำมาใช้ในการโอนย้ายเงินได้หรือการกระจายเงินได้ เพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไป

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ทำให้ทราบถึงรูปแบบ วิธีการ และช่องโหว่ของกฎหมายในปัจจุบันที่ถูกนำมาใช้ในการ

หลบเลี่ยงการเสียภาษี รวมถึงประโยชน์จากการศึกษากฎหมายของต่างประเทศ แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น