

บทที่ 2

ความทั่วไปว่าด้วยการโอนย้ายเงินได้

2.1 ความหมาย

2.1.1 ความหมายของเงินได้

หัวใจสำคัญในระบบภาษีเงินได้นั้นคือคำถามที่ว่าอะไรคือเงินได้ เนื่องจากเงินได้ เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability To Pay Taxes) ที่ดีที่สุด การที่เงินได้เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดนี้ ก็เพราะว่าเงินได้ของบุคคลหนึ่งเป็นสิ่งที่ระบุว่าบุคคลผู้นั้นมีอำนาจทางการเงิน เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในครอบครองของตนในระดับมากน้อยเพียงใด การที่มีเงินได้มากย่อมสามารถซื้อทรัพยากรต่างๆ มาครอบครองเป็นเจ้าของได้มาก ซึ่งสำหรับภาษีเงินได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) นั้น คำว่า “เงินได้” ซึ่งเกี่ยวข้องกับภาษีประเภทนี้มีอยู่ด้วยกันหลายคำ แต่ละคำมีความหมายแคบกว้างแตกต่างกันไป และมีใช้ว่าเงินได้ทุกกรณีหรือทุกความหมายจะถือเป็นฐานของภาษีเงินได้ อย่างไรก็ดี แม้ว่าคำว่า “เงินได้” ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้นั้นอาจมีความหมายได้หลายอย่าง แต่กฎหมายภาษีของแต่ละประเทศจะกำหนดฐานภาษีเงินได้ตามความหมายของคำว่าเงินได้เพียงความหมายเดียวเท่านั้น โดยที่ฐานภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศอาจเหมือนกัน ใกล้เคียงกัน หรือแตกต่างกันก็ได้สุดแต่ว่ากฎหมายภาษีของประเทศนั้นจะรับเอาความหมายใดมาใช้

2.1.1.1 ความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์

ความหมายของคำว่า “เงินได้” ในทางเศรษฐศาสตร์นั้น สามารถเรียงลำดับจาก ความหมายที่กว้างที่สุดไปหาความหมายที่แคบที่สุดได้ดังต่อไปนี้¹

(1) เงินได้ ได้แก่ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion)

เงินได้ตามความหมายนี้แสดงออกโดยการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิบวกด้วยรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในระยะเวลาหนึ่ง ๆ (Increased Net Worth Plus Consumption)

¹ วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมกฎหมาย แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526), น.45-46.

จากความหมายข้างต้น เงินได้มีความหมายเป็นสองนัย คือ นัยที่พิจารณาจากที่มาของเงินได้ซึ่งได้แก่ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ และนัยที่พิจารณาจากผลของเงินได้ซึ่งได้แก่การเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิและรายจ่าย ซึ่งทั้งสองนัยนี้มีจำนวนเท่ากัน โดยเหตุนี้จึงสรุปได้ว่า

(1.1) ถ้าพิจารณาจากที่มาของเงินได้ จะเห็นได้ว่า

เงินได้ เท่ากับ (ก) จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากบุคคลอื่นในระยะเวลาหนึ่งหลังจากที่หักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินนั้นออกแล้ว (ได้แก่ กำไร ค่าจ้าง ดอกเบี้ย เป็นต้น)

บวกด้วย (ข) มูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ (เช่น ค่าของผักในสวนครัวที่ปลูกขึ้นเพื่อใช้บริโภคเองภายในครัวเรือน ค่าของการได้อยู่บ้านของตัวเอง เป็นต้น)

บวกด้วย (ค) การที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าขึ้นโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยน (เช่น ที่ดินที่มีอยู่ในตอนปลายปีเพิ่มราคาขึ้นจากเมื่อต้นปี)

(1.2) ถ้าพิจารณาจากผลของเงินได้ จะเห็นได้ว่า เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้น ถ้าไม่ใช้จ่ายไปก็จะมีเหลืออยู่ ทำให้ทรัพย์สินสุทธิเพิ่มขึ้น หรืออีกนัยหนึ่งคือ

เงินได้ เท่ากับ การบริโภคหรือรายจ่ายอันมิใช่เพื่อหาเงินได้

บวกด้วย ทรัพย์สินสุทธิที่เพิ่มขึ้น (ทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือหนี้สินลดลง)

(2) เงินได้ ได้แก่ผลได้อันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth)

ตามความหมายนี้ เงินได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนมือทรัพย์สินเท่านั้น ฉะนั้นมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องซื้อตาม (1.1) (ข) ก็ดี หรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่มี การซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตาม (1.1) (ค) ก็ดี ไม่ถือเป็นเงินได้ตามความหมายนี้

ผลได้อันเกิดจากการที่ทรัพย์สินเปลี่ยนมือนี้ อาจแบ่งออกได้เป็นสองประเภท คือ

(2.1) ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิตหรือซื้อมาเพื่อขายตามปกติ และเงินได้ประจำจากอาชีพต่าง ๆ

(2.2) ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Gains) ได้แก่ ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย กำไรจากการขายหุ้นที่ซื้อมาเพียงเพื่อจะได้รับเงินปันผล ไม่ได้ค้าหุ้นเป็นปกติธุระ

(3) เงินได้ ได้แก่ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income)

ตามความหมายนี้ ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนตาม (2.2) ไม่ถือเป็นเงินได้ โดยมีเหตุผลว่าผลได้ดังกล่าวนี้ไม่ได้ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น เช่น การขายบ้านได้ราคาสูงกว่าราคาที่ต้องมานั้นแม้จะมีกำไรทางตัวเลขก็ตาม ถ้าจะหาซื้อบ้านใหม่ในสภาพเดียวกันก็ต้องใช้เงินที่ได้มาทั้งสิ้นให้หมดไป

จากความหมายดังกล่าวข้างต้น นักเศรษฐศาสตร์การคลังส่วนใหญ่มีความเห็นว่าควรใช้ความหมายของคำว่าเงินได้ดังต่อไปนี้ “เงินได้ คือ มูลค่าของการเพิ่มขึ้นสุทธิของอำนาจการบริโภคของบุคคลหนึ่งในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งจะเท่ากับปริมาณการบริโภคของบุคคลนั้นในช่วงเวลานั้นบวกด้วยการเพิ่มขึ้นสุทธิของทรัพย์สิน” ซึ่งการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้นต้องถูกรวมไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายได้ด้วย เพราะเป็นสิ่งที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของศักยภาพในการบริโภค ดังนั้นเงินได้ในรูปแบบของเงินเดือน ค่าจ้าง (Earned Income) เงินปันผล และดอกเบี้ย (Unearned Income) หรือ (Investment Income) และเงินได้ประเภทอื่นๆ เช่น เงินได้ในรูปแบบของสิ่งของและบริการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เงินได้ที่ไม่ได้อยู่ในรูปของตัวเงิน เช่น กรณีที่นายจ้างให้การอุดหนุนพนักงานในรูปแบบของอาหารกลางวัน สถานที่ออกกำลังกายหรือที่อยู่อาศัย ก็ถูกรวมไว้ในเงินได้ตามความหมายนี้ด้วย

2.1.1.2 ความหมายของเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

นอกจากความหมายของเงินได้ทางด้านเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวแล้ว ประมวลรัษฎากรก็ได้ให้นิยามของเงินได้ไว้เป็นการเฉพาะเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีเช่นกัน ดังปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ดังนี้ “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย ซึ่งจากบทวิเคราะห์ศัพท์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่าคำว่า เงินได้พึงประเมิน หมายถึง²

1) เงิน ตามที่เราเข้าใจกันอยู่ทั่วไป

² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549), น.87.

2) ทรัพย์สิน การได้รับทรัพย์สินถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมิน ทั้งนี้ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นทรัพย์สินประเภทใด ฉะนั้น ถ้ามีคนยกทรัพย์สินให้เรา ไม่ว่าจะเป็นอย่างสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ถือว่าเรามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น หรือมีคนยกหุ้นให้ก็ถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ส่วนจะถือว่าเกิดขึ้นเท่าใดนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าราคาทรัพย์สินในขณะที่ยกให้นั้นเป็นเท่าใด

3) ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน การได้รับประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่น กรณีที่ลูกจ้างได้พักอาศัยอยู่ในบ้านของบริษัทนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า หรือการที่นายจ้างให้ลูกจ้างรับประทานอาหารฟรี เป็นต้น อย่างไรก็ตามลูกจ้างนั้นได้รับประโยชน์ ซึ่งประโยชน์นี้สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงถือว่าลูกจ้างมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ส่วนจะถือว่าเป็นเงินได้จำนวนเท่าใดนั้น ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรให้ดูว่าบ้านที่บริษัทนายจ้างให้อยู่เป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเองหรือต้องไปเช่ามาให้ลูกจ้างอยู่ หากบ้านนั้นเป็นของนายจ้างเอง ก็ให้ถือว่าลูกจ้างมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี³ หรือในกรณีที่นายจ้างเลี้ยงอาหารลูกจ้างนั้น กรมสรรพากรให้คิดเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างมีอยู่ 7 บาท หากเลี้ยงอาหารวันละ 2 มื้อ ให้คิดเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างวันละ 14 บาท และหากเลี้ยงอาหารวันละ 3 มื้อ ให้คิดเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างวันละ 15 บาท⁴

4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ เช่น นายจ้างออกภาษีแทนลูกจ้าง เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างด้วย โดยมาตรา 40 วรรคสองให้ถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับเงินเดือนค่าจ้าง และแม้จะออกแทนเมื่อข้ามปีภาษีแล้วก็ให้ถือเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกับเงินเดือนค่าจ้างที่มีการออกภาษีแทนให้

5) เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 47 ทวิ เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรคือ เงินภาษีที่รัฐบาลคืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เหตุที่มีการคืนภาษีเพราะเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำรนั้นมิที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งกำไรสุทธินั้นโดยทั่วไปจะเสีย

³ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533

⁴ คำสั่งกรมสรรพากรที่ กค. 0802/5621 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2531, กค. 0802/4490 ลงวันที่ 4 เมษายน 2532 และ ปก. 78/2541 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2541

ภาษีในอัตราร้อยละ 30 มาแล้วจึงมาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือผู้เป็นหุ้นส่วนให้ห่างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องเสียภาษีอีก เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน จึงต้องให้มีการคืนเงินภาษีให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในรูปของการเครดิตภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิกำหนดไว้

2.1.2 ความหมายของการโอนย้ายเงินได้

การโอนย้ายเงินได้ (Income Shifting or Income Splitting or Alienation of Income) คือ การให้กู้ยืม (Loan) หรือการโอนย้ายทรัพย์สินหรือเงินได้ ไม่ว่าจะเป็นการโอนในทางตรงหรือทางอ้อมก็ตาม จากผู้เสียภาษีในอัตราที่สูงให้แก่บุคคลอื่น โดยเฉพาะผู้ที่อยู่ในครอบครัวเดียวกัน หรือมีความสัมพันธ์กันอย่างยิ่ง หรือเป็นการโอนย้ายให้แก่ทรัสต์ของครอบครัว (Family Trusts) หรือบริษัทซึ่งผู้โอนเงินได้ถือหุ้นอยู่ (Holding Corporation) โดยมาตรการให้กู้ยืมหรือโอนย้ายเงินได้ดังกล่าว ไม่ได้เป็นการโอนย้ายหรือให้กู้ยืมตามราคาตลาด (Market Prices) ซึ่งบุคคลดังกล่าวไม่มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้หรือมีเงินได้อันพึงเสียภาษีเงินได้แต่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือเป็นบุคคลที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ก่อนแล้วแต่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าผู้โอนย้ายเงินได้ ซึ่งการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าวได้กระทำขึ้นเพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ได้รับการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนหรือได้รับเครดิตภาษีมากขึ้น และจากการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าวทำให้ภาระภาษีรวมของครอบครัวน้อยลง

องค์ประกอบของการโอนย้ายเงินได้

จากความหมายของการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าว สามารถแยกองค์ประกอบของการโอนย้ายเงินได้ออกเป็น 4 องค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) ผู้ที่เกี่ยวข้องในการให้กู้ยืมหรือการโอนย้ายเงินได้ ไม่ว่าจะเป็นผู้โอนหรือผู้รับโอน จะต้องเป็นบุคคลที่อยู่ในครอบครัวเดียวกัน เช่น คู่สมรสทั้งที่เป็นคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายและคู่สมรสโดยพฤตินัย (Common Law Spouses) สามีหรือภริยากับบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ⁵ หรือเป็นการโอนย้ายเงินได้ให้แก่ทรัสต์ของครอบครัว (Family Trusts) หรือบริษัทซึ่งผู้โอนเงินได้ถือหุ้นอยู่ (Holding Corporation) หรือระหว่างบุคคลผู้ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันอย่างยิ่ง เช่น เป็นญาติ

⁵ ในประเทศแคนาดา กำหนดอายุของผู้เยาว์ที่จะบรรลุนิติภาวะไว้ที่ 18 ปีบริบูรณ์ แต่สำหรับประเทศไทยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 19 กำหนดให้ผู้เยาว์บรรลุนิติภาวะที่อายุ 20 ปีบริบูรณ์

หรือพี่น้องซึ่งมีความสนิทสนมกันเป็นพิเศษ เป็นต้น

(2) วัตถุประสงค์ที่ทำการโอนย้ายจะต้องเป็นทรัพย์สินหรือเงินได้เท่านั้น

(3) การโอนย้ายเงินได้ จะเกิดขึ้นเฉพาะในประเทศที่ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้เท่านั้น เนื่องจากหากเป็นการใช้อัตราภาษีแบบอัตราคงที่แล้ว การโอนย้ายเงินได้ในกรณีนี้ ก็จะไม่ได้รับผลประโยชน์ทางภาษีมากนัก

(4) จะต้องเป็นการโอนย้ายเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะได้รับประโยชน์ในทางภาษี เช่น ได้รับประโยชน์จากการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ได้รับการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนหรือได้รับเครดิตภาษีมากขึ้น เป็นต้น

2.2 ประเภท

2.2.1 ประเภทของเงินได้

เมื่อทราบถึงความหมายของเงินได้ตามที่ได้ศึกษากันมาในหัวข้อที่ 2.1.1 แล้ว ก็จะสามารถแบ่งประเภทของเงินได้ออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ได้ดังนี้⁶

2.2.1.1 เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Earned or Employment Income) คือเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือที่เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “ค่าจ้าง” เป็นเงินหรือสิ่งของที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เพื่อเป็นผลตอบแทนไม่ว่าในทางตรงหรือในทางอ้อม ต่อการที่ลูกจ้างทำงานให้แก่นายจ้าง ซึ่งเงินได้จากการจ้างแรงงานดังกล่าวนี้ หมายความรวมถึงเงินได้ดังต่อไปนี้⁷

(1) เงินเดือน, ค่าจ้าง หรือการได้รับของรางวัลเป็นการตอบแทนจากการจ้างแรงงาน รวมถึงเงินที่ได้รับจากการออกจากงาน, เงินค่าล่วงเวลา, เงินโบนัส และค่าคอมมิสชัน เป็นต้น

(2) สวัสดิการที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง (Fringe Benefits)

(3) เงินช่วยเหลือที่นายจ้างจัดทำให้เพื่อประโยชน์ของลูกจ้างหรือสมาชิกในครอบครัวของลูกจ้าง ซึ่งเงินดังกล่าวรวมถึงค่าครองชีพ, ค่าเช่าบ้าน, ค่าการศึกษา เป็นต้น

⁶ Lee Burns and Richard Krever, "Taxation of Income from Business and Investment" in Victor Thuronyi (Ed), Tax Law Design and Drafting volume 2 ; International Monetary Fund: 1998 p.2.

⁷ *Ibit*.p.16.

(4) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากนายจ้าง เพื่อการที่ถูกจ้างตกลงที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของนายจ้าง หรือเพื่อการที่ถูกจ้างยอมเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของการจ้างแรงงาน (Conditions of Employment)

(5) เงินที่ได้รับจากการเลิกจ้าง (Termination of Employment) หรือเงินได้อื่นในลักษณะเดียวกัน

(6) เงินค่าชดเชยที่ได้รับเพื่อความเสียหายทั้งหมดหรือบางส่วนที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน

(7) เงินบำนาญหรือเงินได้ในลักษณะเดียวกัน

(8) สิ่งของที่นายจ้างจัดมาให้เพื่อตอบแทนการทำคุณงามความดีของลูกจ้าง

2.2.1.2 เงินได้จากทรัพย์สินหรือเงินได้จากการลงทุน (Property Income or Investment Income) เงินได้ประเภทนี้ถือเป็นผลประโยชน์ตอบแทนจากการนำทรัพย์สินหรือเงินไปใช้ในการลงทุน ซึ่งได้แก่ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยเงินกู้ เงินส่วนแบ่งผลกำไร เงินปันผล เงินค่าเช่าจากทรัพย์สิน ค่าผิดสัญญาจากการให้ใช้ทรัพย์สิน เช่น ค่าเช่าที่ดิน ค่าเช่าบ้าน และบรรดาผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษอื่นใดอันเกิดจากการใช้ทรัพย์สินหรือเงินลงทุน และนอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงเงินได้จากค่าสิทธิอีกด้วย

2.2.1.3 เงินได้จากธุรกิจ (Business Income) เป็นผลประโยชน์ที่ได้รับจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยธุรกิจต่างๆ เช่น ห้างหุ้นส่วนหรือทรัสต์ (Trust) เป็นต้น สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ ซึ่งเงินได้จากธุรกิจนี้หมายความรวมถึงเงินได้ดังต่อไปนี้⁸

(1) เงินได้ที่ได้รับการทำกิจกรรมทางธุรกิจ

(2) เงินได้ที่ได้รับการที่เข้าทำสัญญาหรือการจัดการในทางธุรกิจ

(3) ของขวัญที่ได้รับจากบุคคลต่างๆ ที่มีความสัมพันธ์กันในทางธุรกิจ

(4) เงินได้ที่ได้รับกลับคืนมาก่อนที่จะมีการนำมาหักลบกับรายจ่ายของธุรกิจ เช่น หนี้สูญของธุรกิจ เป็นต้น

(5) เงินได้ที่ได้รับกลับคืนจากค่าชดเชยเพื่อความเสียหายตามกฎหมาย เช่น เงินค่าสินไหมทดแทนตามสัญญาประกันภัย เป็นต้น

⁸ Ibit.p.4.

2.2.2 ประเภทของการโอนย้ายเงินได้

การโอนย้ายเงินได้ (Income Splitting) เป็นกลวิธีที่ผู้เสียภาษีในปัจจุบันนิยมใช้เพื่อที่จะบรรเทาภาระภาษีที่ตนเองจะต้องจ่ายในแต่ละรอบปีภาษี ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 รูปแบบ⁹ ใหญ่ๆ คือ 1) การโอนย้ายทรัพย์สิน (Transfer Assets), 2) การโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้, 3) การโอนย้ายเงินได้โดยการจ่ายเงินได้ให้แก่บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพัน และ 4) การโอนย้ายเงินได้ให้กับหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2.2.1 การโอนย้ายทรัพย์สิน (Transfer Assets)

การโอนย้ายทรัพย์สิน (Transfer Assets) หมายถึงการโอนย้ายทรัพย์สิน (โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ก็ตาม) อันสามารถก่อให้เกิดเงินได้ เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย หรือส่วนล้ำมูลค่า (Capital Gains) เป็นต้น ให้แก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า โดยให้ผู้รับโอนทรัพย์สินเป็นผู้รับรู้เงินได้จากดอกผลหรือส่วนล้ำมูลค่า (Capital Gains) ของทรัพย์สินที่ได้รับจากการโอนย้ายดังกล่าว เพื่อที่จะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของบุคคลทั้งสองลดต่ำลง เมื่อเทียบกับการที่ให้ผู้คนผู้ทำการโอนย้ายทรัพย์สินเป็นผู้รับรู้เงินได้จากดอกผลหรือส่วนล้ำมูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวแต่เพียงผู้เดียว ตัวอย่างของการโอนย้ายทรัพย์สิน คือ การโอนหุ้นให้แก่บุคคลใกล้ชิดในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อให้ผู้รับโอนนำหุ้นที่ได้รับดังกล่าวไปขายต่อในราคาตลาด ทำให้ ส่วนล้ำมูลค่าของหุ้นเป็นเงินได้ของผู้รับโอนหุ้น แทนที่จะเป็นเงินได้ของผู้โอนหุ้น เพื่อที่จะให้ภาระภาษีโดยรวมของทั้งผู้โอนและผู้รับโอนลดต่ำลงเมื่อเทียบกับการที่ผู้โอนหุ้นเป็นผู้จำหน่ายหุ้นนั้นในนามของตนเอง เป็นต้น

2.2.2.2 การโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้

การโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้ หมายถึงการโอนสิทธิในการรับเงินได้ให้แก่บุคคลอื่น เช่น การโอนสิทธิในการรับค่าลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมให้แก่บุคคลอื่น เป็นต้น ซึ่งผลของการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าว ทำให้ภาระภาษีโดยรวมของผู้โอนและผู้รับโอนเงินได้ลดต่ำลง

2.2.2.3 การโอนย้ายเงินได้โดยการจ่ายเงินได้ให้แก่บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพันกัน

การโอนย้ายเงินได้โดยการจ่ายเงินได้ให้แก่บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพันกัน เป็นอีกทางเลือกหนึ่งของการโอนย้ายเงินได้ ซึ่งเป็นวิธีที่บุคคลหรือบริษัทของครอบครัว

⁹ Woellner Barkoczy & Murphy Evans, Australian Taxation Law 2002, CCH Australia Limited, Sydney, 2001, pp.1549-1551.

(Family Company) ซึ่งเป็นผู้ที่มีเงินได้ในจำนวนที่สูง ทำการจ้างบุคคลอันมีความเกี่ยวข้องกับตน (Associated Persons)¹⁰ เช่น คู่สมรสรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัย ห้างหุ้นส่วนซึ่งบุคคลธรรมดาหรือคู่สมรสเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ ทรัสต์ซึ่งบุคคลธรรมดาเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ บริษัทซึ่งบุคคลธรรมดาหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับบุคคลธรรมดาเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ (Majority Shareholder) และหมายความรวมถึงบริษัทอื่นๆ ที่อยู่ภายใต้การควบคุม (Controlled) ของบุคคลธรรมดาหรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลธรรมดา เป็นต้น ซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรในอัตราที่ต่ำ เปรียบเสมือนกับให้บุคคลดังกล่าวเป็นลูกจ้างหรือผู้ช่วยในการทำงานของตน โดยมีการจ่ายเงินเดือนหรือค่าจ้าง เพื่อเป็นการตอบแทนในการทำงานให้มัน ทั้งที่ในความเป็นจริงไม่ได้มีการจ้างงานหรือการทำงานให้กัน ในความเป็นจริง โดยที่นิติกรรมกรจ่ายเงินได้ดังกล่าว เป็นไปเพื่อที่จะให้บุคคลหรือบริษัทของครอบครัว (Family Company) นำเงินเดือนหรือค่าจ้างที่จ่ายให้แก่บุคคลดังกล่าวไปหักเป็นรายจ่ายของตนหรือของบริษัท ทำให้มีผลกำไรที่จะต้องนำไปเสียภาษีลดน้อยลง และในส่วนของบุคคลผู้ได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้างซึ่งได้รับยกเว้นภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำอยู่ก่อนแล้วนั้น เมื่อได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้างมากก็ทำให้ฐานภาษีของตนเพิ่มสูงขึ้นแต่ก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำอยู่ เมื่อเทียบกับการที่ให้บุคคลหรือบริษัทผู้จ่ายเงินเดือนหรือค่าจ้างเป็นผู้รับเงินได้ทั้งจำนวนแล้ว ทำให้ภาระภาษีโดยรวมลดน้อยลง

2.2.2.4 การโอนย้ายเงินได้ให้กับหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่

การตั้งหน่วยภาษีเงินได้ขึ้นมาใหม่เป็นวิธีการพื้นฐานที่ได้รับความนิยมในการกระจายเงินได้ในระบบการจัดเก็บภาษีที่ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเป็นอย่างมาก เนื่องจากจะทำให้มีจำนวนเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีนั่นๆ ซึ่งหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นมาใหม่นี้อาจจะอยู่ในรูปแบบของคณะบุคคล, ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือบริษัทของครอบครัว เป็นต้น โดยที่รูปแบบของการจัดตั้งหน่วยภาษีขึ้นใหม่นี้ก็จะขึ้นอยู่กับการจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ ที่จะยอมรับให้หน่วยภาษีสำหรับเสียภาษีเงินได้ประเภทใดบ้าง และจากการใช้หน่วยภาษีต่างๆ เหล่านี้จะทำให้ภาระภาษีของผู้เสียภาษีโดยรวมจะลดต่ำลง เมื่อเทียบกับการรวมเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับทั้งจำนวนไว้ที่ตัวของผู้เสียภาษีเพียงคนเดียว

¹⁰ Robert Deutsch & Mark Fullerton, Australian Tax Handbook 2003, Thomson Legal & Regulatory Limited, pp.88-89.

2.3 สาเหตุที่ทำให้เกิดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้

จากการศึกษาพบว่าสาเหตุที่ทำให้เกิดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้นั้น เกิดจากสาเหตุหลัก 2 ประการ คือ

1. การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progress Tax Rates)
2. การใช้หน่วยภาษีบุคคล (Individual Tax Unit) และการใช้หน่วยภาษีคู่สมรส (Spousal Tax Unit) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เพื่อให้สามารถเข้าใจถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจากการโอนย้ายเงินได้ จึงควรที่ศึกษาถึงสาเหตุอันเป็นมูลฐานของสภาพปัญหาซึ่งสามารถแยกอธิบายได้ดังต่อไปนี้

2.3.1 สาเหตุที่เกิดจากการใช้อัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax Rates)

ภาษีทุกประเภทจำเป็นต้องมีการกำหนดอัตราภาษีไว้ เพื่อที่ว่าเมื่อได้ทราบฐานภาษีที่ถูกต้องแน่นอนแล้ว จะได้นำเอาอัตราภาษีเข้ามาปรับอันจะทำให้ทราบจำนวนที่แน่นอนของภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งอัตราภาษีเป็นตัวเลขที่นำไปคูณกับฐานภาษี (ฐานภาษี×อัตราภาษี = จำนวนภาษีที่ต้องชำระ) ดังนั้น จำนวนเงินภาษีจึงแปรผันไปตามจำนวนอัตราภาษี

อัตราภาษีอาจแบ่งตามรูปแบบความสัมพันธ์กับฐานภาษีที่เป็นจำนวนเงินได้เป็น 3 ลักษณะ¹¹ คือ อัตราภาษีแบบคงที่ (Fixed Rate) หรืออัตราภาษีตามส่วน (Proportional Rate) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) และอัตราภาษีแบบถอยหลัง (Regressive Rate) ทั้งนี้ โดยการพิจารณาว่าอัตราภาษีมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรในกรณีที่ฐานภาษีมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป

การแบ่งประเภทของอัตราภาษีที่สำคัญได้แก่¹²

- 1) อัตราภาษีคงที่ (Fixed Rate) หรืออัตราภาษีตามส่วน (Proportional Tax Rates) เป็นวิธีที่กำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่เท่ากันตลอด ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีเงินได้สุทธิสูงหรือต่ำเท่าไรก็

¹¹ อัตราภาษีอาจนอกจากจะจำแนกตามรูปแบบความสัมพันธ์กับฐานภาษีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังอาจจำแนกตามความหมายเฉพาะซึ่งโดยมากมักใช้ในทางศุลกากรได้อีก 3 ลักษณะ คือ 1) อัตราตามมูลค่าหรืออัตราตามราคา (Ad Valorem), 2) อัตราตามสภาพ (Specific) และ 3) อัตราผสม (Compound) อีกด้วย

¹² ธีรยุทธ ธีรตยาคีนันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), น.43-44.

ตาม คืออัตราภาษีจะไม่ผันแปรไปตามปริมาณของฐานภาษี เป็นการกำหนดอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว เป็นภาษีอัตราตามส่วน ที่ผู้ที่มีเงินได้สุทธิที่แตกต่างกันจะเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกันเสมอ โดยผู้มีเงินได้สุทธิน้อยเสียภาษีจำนวนน้อย ผู้ที่มีเงินได้สุทธิสูงก็จะเสียภาษีในจำนวนที่สูงตามไปด้วย เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 เสมอและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 7 เป็นต้น

ลักษณะข้อดีและข้อเสียของอัตราภาษีคงที่¹³ เนื่องจากการใช้อัตราภาษีคงที่จะมีการจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกันตลอดทุกหน่วยของเงินได้ ดังนั้นอัตราภาษีคงที่จึงทำให้การบริหารจัดการภาษีง่ายและมีต้นทุนในการบริหารจัดการภาษีที่ต่ำ และในเวลาเดียวกันก็เป็นการง่ายสำหรับผู้เสียภาษีในการคิดคำนวณภาษีอีกด้วย ข้อดีอีกประการหนึ่ง คือ ภาษีเงินได้แบบอัตราคงที่ น่าจะช่วยขจัดปัญหาการหลบเลี่ยงการเสียภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ได้ เนื่องจากอัตราภาษีคงที่นั้นไม่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบเลี่ยงการเสียภาษี แต่ข้อเสียของอัตราภาษีแบบคงที่คืออัตราภาษีแบบคงที่จะไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากทำให้คนที่มีความสามารถในการจ่ายเงินได้สูงกับคนที่มีความสามารถในการจ่ายเงินได้ที่ต่ำ จะต้องรับภาระภาษีในอัตราที่เท่ากันนั่นเอง แต่หากมีการใช้อัตราภาษีคงที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ก็จะเกิดปัญหาขึ้นมาได้ คือการใช้อัตราภาษีคงที่จะทำให้รัฐจะต้องกำหนดอัตราภาษีในอัตราที่สูง เนื่องจากจะต้องทำให้รัฐมีรายได้ที่เพียงพอเพื่อใช้ในการบริหารประเทศ และจะทำให้บุคคลผู้มีรายได้น้อยจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่เพิ่มสูงขึ้นกว่าการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า

2) อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) เป็นวิธีที่กำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อปริมาณของฐานภาษีเพิ่มขึ้น แต่ลักษณะก้าวหน้าดังกล่าวไม่จำเป็นต้องถูกกำหนดให้มีจำนวนสูงขึ้นในแต่ละช่วงอย่างเท่าเทียมกันเสมอไป (การกำหนดช่วงของอัตราภาษีแบบก้าวหน้าขึ้นอยู่กับนโยบายทางภาษีของแต่ละประเทศ) กล่าวคือหากมีเงินได้สุทธิจำนวน 100,000 บาท ก็เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 หากเงินได้สุทธิเกิน 100,000 บาทแต่ไม่เกิน 500,000 บาท ก็เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 อย่างนี้เป็นต้น ซึ่งในการเก็บภาษีในลักษณะเช่นนี้ ก็จะทำให้ผู้มีเงินได้สุทธิสูง เสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่า ผู้ที่มีเงินได้สุทธิได้สุทธิต่ำ ตัวอย่างของภาษีที่

¹³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, “บทวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวและข้อเสนอรระบบ 2 ตารางอัตราเดียว (ตอน 1)”, สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 56 ฉบับที่ 7, กรกฎาคม 2550, น.77-78.

จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าคือ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

ลักษณะข้อดีและข้อเสียของอัตราภาษีก้าวหน้า¹⁴ วัตถุประสงค์ของการนำอัตราภาษีแบบก้าวหน้ามาใช้ คือต้องการให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีความเป็นธรรม (Equity) คือการทำให้ความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลงโดยการโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากคนรวยไปสู่คนจน ดังนั้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว คนที่มีความสามารถในการจ่ายเงินได้มากหรือคนรวย จึงควรต้องจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีอากรในจำนวนมากและในสัดส่วนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายเงินได้น้อยหรือคนจน และเนื่องมาจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวของระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้านี้เอง ที่ทำให้คนที่มีเงินได้มากพยายามที่จะหาทางหลีกเลี่ยงการเสียภาษีกันมากขึ้น เพราะระบบนี้จะทำให้คนรวยเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าคนจนนั่นเอง

ตารางที่ 2.1

อัตราภาษีก้าวหน้าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย¹⁵

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิของแต่ละชั้น	อัตราภาษีร้อยละ	ภาษีสะสม
ส่วนที่เกิน 0 ถึง 150,000 บาท	150,000	5	-
ส่วนที่เกิน 150,000 ถึง 500,000 บาท	350,000	10	35,000
ส่วนที่เกิน 500,000 ถึง 1,000,000 บาท	500,000	20	135,000
ส่วนที่เกิน 1,000,000 ถึง 4,000,000 บาท	3,000,000	30	1,035,000
ส่วนที่เกิน 4,000,000 บาทขึ้นไป	-	37	-

¹⁴ เพิ่งอ้าง, น.74-76.

¹⁵ สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป ได้รับยกเว้นเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 100,000 บาทแรก ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 412) พ.ศ. 2545 แต่เงินได้ที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป เงินได้สุทธิส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทจะได้รับยกเว้นภาษี ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551 มาตรา 4.

3) อัตราภาษีแบบถดถอยหรือแบบถดถอยหลัง (Regressive Tax Rates) เป็นวิธีที่กำหนดอัตราภาษีในลักษณะถดถอย ซึ่งเป็นลักษณะที่ตรงกันข้ามกับแบบอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ อัตราภาษีจะมีจำนวนลดต่ำลงเมื่อฐานภาษีมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้ จะทำให้ผู้มีเงินได้สุทธิสูงจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง เช่น มีเงินได้สุทธิ 100,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 แต่ถ้ามีเงินได้สุทธิ 500,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 เป็นต้น แม้ว่าผู้ที่มีเงินได้สุทธิสูงจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลงก็ตาม แต่ผู้มีเงินได้สูงก็ยังคงเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า แต่ความแตกต่างของจำนวนภาษีระหว่างคนสองคนที่มีเงินได้สุทธิแตกต่างกันนี้ จะน้อยลงๆ เมื่อคู่เปรียบเทียบนี้มีเงินได้สุทธิสูงขึ้น¹⁶

เมื่อได้ทราบถึงประเภทของอัตราภาษีต่างๆ ประกอบกับนิยามของการโอนย้ายเงินได้แล้วนั้นก็จะทำให้ทราบได้ว่า การโอนย้ายเงินได้มีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) คือ หากมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าแล้ว จะทำให้บุคคลผู้มีเงินได้สุทธิจำนวนมากจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าบุคคลที่มีเงินได้สุทธิจำนวนน้อย ดังนั้น จึงทำให้บุคคลผู้มีเงินได้สุทธิจำนวนมากพยายามจะหาวิธีการลดฐานภาษีของตนลง ซึ่งวิธีการหนึ่งที่ได้รับคามนิยมไปทั่วโลก คือ การโอนย้ายเงินได้จากบุคคลที่มีเงินได้สุทธิจำนวนมาก ไปให้กับบุคคลที่มีเงินได้สุทธิที่ต่ำกว่าและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าผู้โอนย้ายเงินได้ เช่น (ตัวอย่างที่หนึ่ง นาย ก. มีเงินได้สุทธิในประเทศไทยสำหรับปีภาษีหนึ่งจำนวน 4,000,000 บาท โดยเงินได้สุทธิจำนวนนี้จะต้องเสียภาษีตั้งแต่ร้อยละ 5 ไปจนถึงร้อยละ 30 ซึ่งจะต้องเสียภาษีทั้งสิ้นจำนวน 1,040,000 บาท โดยหากนาย ก. มีภริยาซึ่งมีเงินได้สุทธิจำนวน 100,000 บาท ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นหากนาย ก. โอนย้ายเงินได้ของตนจำนวน 1,000,000 บาท ให้กับภริยา ก็จะทำให้นาย ก. จะต้องเสียภาษีจำนวน 790,000 บาท และภริยาของนาย ก. จะต้องเสียภาษี 220,000 บาท ซึ่งเมื่อรวมจำนวนภาษีเงินได้ทั้งของนาย ก. และภริยาจะต้องเสียมีจำนวนเท่ากับ 1,010,000 บาท ทำให้ครอบครัวของนาย ก. สามารถประหยัดเงินภาษีได้จำนวน 30,000 บาท แต่การโอนย้ายเงินได้ในลักษณะดังกล่าว ไม่สามารถที่จะกระทำได้ในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย เนื่องจากประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 57 ตรีบัญญัติไว้ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

¹⁶ จำนวนเงินภาษีจะลดลงเมื่อเงินได้สุทธิอยู่ในระดับใดนั้น ขึ้นอยู่กับอัตราภาษีที่ใช้เป็นสำคัญ ซึ่งอัตราภาษีถดถอยนั้น ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่การเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลง เมื่อเงินได้สูงขึ้นเสมอไป ซึ่งจำนวนเงินภาษีที่จะเสียมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับอัตราภาษีที่เรียกเก็บและระดับของเงินได้

ที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ยกเว้นหากภริยามีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) เพราะว่าหากภริยามีเงินได้ตามอนุมาตราดังกล่าว ภริยาสามารถแยกยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเป็นอีกหนึ่งหน่วยภาษีแยกจากสามีได้ ตัวอย่างที่สอง นาย ก. มีบ้านให้เช่าหนึ่งหลัง คิดค่าเช่าเป็นรายปีปีละ 1,000,000 บาท นอกจากนี้ นาย ก. ยังมีเงินได้จากการจ้างแรงงานปีละ 3,000,000 บาท ซึ่งเมื่อรวมเงินได้ทั้ง 2 ประเภทเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว นาย ก. จะต้องเสียภาษีจำนวน 1,040,000 บาท โดยที่นาย ก. มีบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ 1 คน ชื่อ นาย ข. ซึ่งไม่มีเงินได้ ดังนั้น หากนาย ก. ยกบ้านเช่าหลังนั้นให้แก่ นาย ข. เพื่อโอนการรับรู้เงินได้จากค่าเช่าบ้านดังกล่าวให้แก่ นาย ข. ทำให้เมื่อสิ้นปีภาษี นาย ก. จึงเหลือเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเพียง 3,000,000 บาท ส่วนนาย ข. ซึ่งเป็นบุตรของนาย ก. เมื่อได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในบ้านเช่าหลังดังกล่าวมาแม้จะถือว่าการได้กรรมสิทธิ์ในบ้านเป็นเงินได้พึงประเมินของนาย ข. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ก็ตาม แต่เนื่องจากเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร จึงทำให้นาย ข. ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการได้รับกรรมสิทธิ์ในบ้านหลังดังกล่าว แต่ในส่วนของค่าเช่าบ้านที่ได้รับจำนวน 1,000,000 บาท นั้น นาย ข. ต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีในนามของนาย ข. เมื่อคำนวณภาษีเงินได้สำหรับนาย ก. และนาย ข. แล้วพบว่า นาย ก. จะต้องเสียภาษีจำนวน 740,000 บาท ส่วนนาย ข. เสียภาษีจำนวน 140,000 บาท เมื่อรวมเงินภาษีที่ต้องเสียของนาย ก. และนาย ข. แล้วพบว่า จะต้องเสียภาษีจำนวน 880,000 บาท ดังนั้นจะเห็นได้ว่า เมื่อนาย ก. ทำการโอนย้ายถ่ายเทเงินได้ดังกล่าวแล้ว ทำให้นาย ก. เสียภาษีลดลงจำนวน 160,000 บาท)

จากตัวอย่างทั้ง 2 นั้น หากมีการเปลี่ยนอัตราการจัดเก็บภาษีมาเป็นแบบอัตราคงที่ (Fixed Rate) หรืออัตราตามส่วน (Proportional Tax Rates) แล้ว ก็จะไม่มีความเหตุจูงใจให้ผู้มีเงินได้สุทธิจำนวนมากทำการโอนย้ายเงินได้ไปสู่ผู้ที่มีเงินได้สุทธิที่ต่ำกว่า เพราะว่า ทุกๆ จำนวนของเงินได้สุทธิของผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะก่อนมีการโอนย้ายเงินได้หรือหลังจากมีการโอนย้ายเงินได้ ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่ากันตลอดทุกจำนวน ทำให้ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าเดิม

และหากเปลี่ยนอัตราภาษีมาจัดเก็บภาษีแบบอัตราถดถอยหรือแบบถอยหลัง (Regressive Tax Rates) ซึ่งเมื่อผู้มีเงินได้มีเงินได้สุทธิในจำนวนที่สูงขึ้นแล้ว ก็จะทำให้ผู้มีเงินได้นั้นเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง จากเหตุผลดังกล่าวนี้เองที่ทำให้หากจัดเก็บภาษีตามแบบอัตราถดถอยหรือแบบถอยหลังแล้ว จะไม่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้ขึ้นเช่นกัน

2.3.2 สาเหตุจากการใช้หน่วยภาษีบุคคล (Individual Tax Unit) และการใช้หน่วยภาษีคู่สมรส (Spousal Tax Unit) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หน่วยภาษีเป็นหลักการพื้นฐานที่มีความสำคัญต่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากหน่วยภาษีจะเป็นตัวบ่งบอกว่า จะมีการจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดบ้าง และการใช้หน่วยภาษีใดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะมีความแตกต่างกันไปตามแต่นโยบาย (Policy) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละรัฐ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีแนวความคิดเกี่ยวกับหน่วยภาษี 2 ประการ¹⁷ ดังนี้

แนวความคิดแรก เห็นว่า หน่วยภาษีใดมีรายจ่ายได้มากควรเก็บภาษีมากตามไป (Vertical Equity) โดยมีเหตุผลมาจากพื้นฐานความคิดที่ว่า ผู้ที่มีรายได้ควรจะต้องเสียภาษีมากตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) ซึ่งจากแนวความคิดนี้นำไปสู่การจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) คือเมื่อผู้เสียภาษีมีรายได้เพิ่มมากขึ้น ก็ควรที่จะต้องแบกรับภาระภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามไปด้วย

แนวความคิดที่สอง เป็นแนวคิดที่มาจากหลักพื้นฐานที่ว่า หน่วยภาษีควรได้รับการหักค่าลดหย่อนในจำนวนที่เหมาะสมกับภาระที่ตนเองต้องรับผิดชอบ โดยไม่คำนึงถึงว่ารายได้จะได้มาจากแหล่งใดก็ตาม เช่น การแบ่งรายได้ออกเป็นหลายประเภท เพื่อให้เป็นเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ในแต่ละประเภท หรือการที่รัฐอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรหรือคู่สมรสที่ไม่มีเงินได้ เป็นต้น

2.3.2.1 ชนิดของหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถแยกออกได้เป็น 3 หน่วยภาษีหลักๆ¹⁸ ประกอบไปด้วย 1) หน่วยครอบครัว, 2) หน่วยคู่สมรส และ 3) หน่วยบุคคล ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) หน่วยครอบครัว¹⁹

หากมีการกำหนดให้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ก็

¹⁷ Taxation : Personal Income Taxes, International Encyclopedia of Social Sciences, (New York : Crowell Collier and Free Press, 1968)

¹⁸ Lee Burns and Richard Krever, *supra* note 6, p.43.

¹⁹ ธีรยุทธ ธีรตยาคินันท์, อ้างอิงแล้ว *เชิงอรรถที่ 12*, น.55-56.

หมายความว่า เงินได้ของครอบครัวไม่ว่าจะเป็นเงินได้ของสมาชิกในครอบครัวคนใด²⁰ ก็ต้องนำมา รวมเข้ากันเป็นยอดเงินได้ของครอบครัวเพื่อประเมินภาษี การเสียภาษีโดยใช้หน่วยครอบครัวนี้ มี เหตุผลมาจากการที่สังคมเห็นว่าครอบครัวเป็นหน่วยสังคมที่มีความสำคัญที่สุด คือเมื่อสมาชิกใน ครอบครัวมาอยู่ร่วมกัน และมีความสามารถในการหาเงินได้เข้ามาสู่ครอบครัว เพื่อเป็นค่าใช้จ่าย ภายในครอบครัว ไม่มีการแบ่งแยกว่าเป็นเงินได้ของสามี ภรรยา หรือของบุตร ยิ่งไปกว่านั้นการนำ หลักหน่วยครอบครัวมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บ ภาษีได้มากขึ้น เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นจะเป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษี ก้าวหน้า คือ เงินได้สุทธิมากก็ยิ่งเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ประกอบกับเงินได้สุทธิซึ่งเก็บจาก หน่วยครอบครัวอันจะนำไปเป็นฐานภาษีนั้น จะมีจำนวนมากกว่าฐานภาษีซึ่งเก็บจากหน่วยบุคคล และหน่วยคู่สมรส

ปัญหาของการใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษี คือการกำหนดความหมายของ คำนิยามคำว่าสมาชิกของครอบครัว กล่าวคือนอกจากจะหมายความถึงบุคคลที่เป็นพ่อแม่ บุตร (ชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นบุตรบุญธรรม) อันเป็นสมาชิกหลักในครอบครัวแล้ว อาจรวมไปถึง ผู้พึ่งพาอาศัย (Dependent) อีกด้วย ซึ่งผู้พึ่งพาอาศัย โดยปกติจะหมายถึงญาติผู้ใหญ่ คนแก่ คนเฒ่า ที่ผู้เสียภาษีรับเลี้ยงรับดูแลทุกข์สุขอยู่ แต่อาจจะรวมถึงบุคคลอื่นที่อยู่ในความอุปถัมภ์เกี่ยว บุคคลดังกล่าว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละรัฐ

2) หน่วยคู่สมรส

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยอาศัยหน่วยคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีนั้น เป็นการ จัดเก็บภาษีโดยมีการนำเงินได้ของสามีและภรรยา²¹ ซึ่งหามาได้ในรอบปีภาษีนั้น มารวมเพื่อเสียภาษี ซึ่งในการใช้หน่วยคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น มีหลักในการ คำนวณภาษีที่ใช้ในประเทศต่างๆ อาจแยกได้เป็น 5 หลักใหญ่²² ดังนี้

หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) หลักการนี้กำหนดว่า ในกรณีที่ทั้งสามีและ

²⁰ สมาชิกในครอบครัว หมายความว่า สามี, ภรรยา รวมถึงบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะด้วย แต่หากบุตรนั้นบรรลุนิติภาวะแล้ว เงินได้ของบุตรดังกล่าว จะไม่ถูกนำมารวมเพื่อคำนวณภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา

²¹ การจัดเก็บภาษีโดยใช้หน่วยคู่สมรสนี้ จะไม่มีการนำเงินได้ของบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะมารวมเพื่อเสียภาษีเหมือนอย่างเช่นกรณีการใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษี

²² สมชัย ฤชุพันธุ์, “การเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรส”, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 23, ฉบับที่ 5, กันยายน-ตุลาคม 2519, น.77-80.

ภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันแล้วให้แยกออกเป็นสองส่วนเท่าๆ กันก่อนคำนวณภาษีตามอัตราภาษี เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้วจึงคูณเงินจำนวนนั้นด้วย 2 อีกครั้งหนึ่ง ซึ่งสามารถอธิบายเป็นขั้นๆ ได้ดังนี้

(1) รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกัน ยอดรวมนี้เรียกว่า เงินได้รวม (Gross Income)

(2) หักค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักได้ตามกฎหมาย ยอดเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว เรียกว่าเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)

(3) หักค่าใช้จ่ายส่วนตัวและค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจ ซึ่งกฎหมายยอมให้หักได้ เช่น เงินบริจาค, เงินค่าประกันชีวิต เป็นต้น

(4) หักค่าลดหย่อนตามกฎหมาย ยอดเงินได้หลังจากหักค่าลดหย่อนแล้ว เรียกว่าเงินได้พึงเสียภาษี (Taxable Income)

(5) หารเงินได้พึงเสียภาษีด้วย 2

(6) คำนวณภาษีในอัตรากำหนดหน้ากับผลหารตามข้อ 5)

(7) คูณจำนวนภาษีที่คำนวณได้ในข้อ 6) ด้วย 2

หลักการเฉลี่ยเงินได้นี้ ทำให้คู่สมรสเสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้เป็นเพราะก่อนที่คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดหน้านั้น จำนวนเงินได้สุทธิได้ถูกหารด้วย 2 ไปแล้ว แม้ว่าจะคูณจำนวนภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 6) ด้วย 2 ก็ยังทำให้ยอดรวมภาษีที่ต้องเสียต่ำลงอยู่

หลักการแยกเงินได้ (Income Separation) หลักการนี้กำหนดว่า การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสนั้นให้กระทำแยกกัน ฝ่ายใดมีรายได้เท่าใดก็ให้เสียภาษีเฉพาะส่วนของตน โดยมีต้องนำเอาเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งมาเกี่ยวข้องด้วย การหักค่าใช้จ่ายคงเป็นไปตามสิทธิของตนในฐานะเป็นผู้มีเงินได้ สำหรับค่าลดหย่อนนั้นให้สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเอง แต่ละฝ่ายไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับบุตรที่กฎหมายยอมให้หัก อาจกำหนดให้ใช้วิธีใดวิธีหนึ่งจากวิธีต่อไปนี้

(1) ให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้มากกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด

(2) ให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด

(3) ให้ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิหักคนละครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ให้หักได้

(4) ให้เป็นสิทธิของคู่สมรสที่จะเลือกหักจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือจะให้แบ่งกันก็ได้

หลักการแยกเงินได้นี้ มีผลทำให้คู่สมรสไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีได้สมรสกัน

หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation) ตามหลักการนี้คู่สมรสจะต้องรวมเงินได้ที่

ต่างฝ่ายต่างหาได้เข้าด้วยกัน การคำนวณภาษีก็ให้คำนวณโดยใช้อัตราก้าวหน้ากับยอดเงินรวม หลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนแล้ว การคำนวณภาษีตามวิธีการนี้อาจสรุปเป็นขั้นๆ ได้ดังนี้

- (1) รวมเงินได้ของสามีและภรรยาเข้าด้วยกัน
- (2) หักค่าใช้จ่ายที่หักได้ตามกฎหมาย
- (3) หักค่าลดหย่อนได้ตามกฎหมาย ยอดเงินได้หลังจากหักค่าลดหย่อนตามรายการนี้แล้ว ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี
- (4) คำนวณภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้ากับยอดเงินได้พึงเสียภาษี จำนวนภาษีที่คำนวณได้ถือเป็นยอดเงินภาษีที่ต้องเสีย

การคำนวณภาษีโดยใช้หลักการรวมเงินได้นี้ มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ยังมิได้สมรส ที่เป็นเช่นนี้เป็นเพราะเมื่อรวมเงินได้ของทั้งสองฝ่ายแล้ว ทำให้ยอดเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วย ทั้งนี้เป็นเพราะภาษีเงินได้เป็นภาษีที่ใช้อัตราก้าวหน้านั่นเอง

หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates)

ตามหลักการนี้อัตราภาษีที่ใช้กับผู้ที่มีรายได้แล้ว และผู้ที่ยังมิได้สมรสจะเป็นคนละอัตรากัน ผู้ที่ยังมิได้สมรสจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้แล้ว สำหรับความแตกต่างระหว่างอัตรานี้อาจกำหนดให้มีมากสำหรับช่วงเงินได้ต่ำ และลดลงอย่างก้าวหน้าจนกระทั่งเมื่อผู้เสียภาษีมีรายได้สูงถึงระดับหนึ่งแล้ว ก็จะใช้อัตราเดียวกัน

หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation) หลักการนี้กำหนดให้รวมเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายก่อนคำนวณภาษีเหมือนกับหลักการรวมเงินได้ แต่มีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมซึ่งจะทำให้เป็นการแบ่งเบาภาระการเสียภาษีของคู่สมรสลง หลักเกณฑ์เพิ่มเติมนี้อาจเป็นในรูปของการให้หักค่าลดหย่อนเป็นพิเศษ เป็นเปอร์เซ็นต์ของเงินได้ของภรรยา ก่อนนำมารวมกับเงินได้ของสามี

ตารางที่ 2.2
หลักการในการคำนวณภาษีของประเทศต่างๆ²³

หลักในการคำนวณภาษี	ประเทศต่างๆ
หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting)	ฝรั่งเศส
หลักการแยกเงินได้ (Income Separation)	อังกฤษ ออสเตรเลีย สวีเดน
หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation)	สิงคโปร์ ไทย อินเดีย
หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates)	สวีเดน
หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation)	มาเลเซีย
หลักการเฉลี่ยเงินได้และหลักการแยกเงินได้	สหรัฐอเมริกา เยอรมัน

3) หน่วยบุคคล

การใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น เท่ากับว่าผู้
มีเงินได้ทุกๆ คน ต่างก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ตนเองหามาได้
กล่าวคือ หากครอบครัวหนึ่งมีผู้มีเงินได้ประกอบด้วย สามี ภริยา และบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ ก็
หมายความว่าครอบครัวนี้ จะมีบุคคลซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมทั้งสิ้น
สามคน โดยที่ทั้งสามคนก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานเงินได้ของแต่ละบุคคล โดยมีต้องนำเงินได้

²³ วิมล สุธีรรพวงศ์, “ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา,”
(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปี 2546), น.119.

ของทั้งสามคนมารวมกันเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนอย่างในกรณีที่ใช้หน่วยครอบครัว หรือหน่วยคู่สมรส เป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.3.2.2 ข้อดี ข้อเสียของหน่วยภาษีประเภทต่างๆ

1) ในแง่ของการจัดเก็บภาษีของรัฐ เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ในหลายๆ ประเทศส่วนใหญ่ทั่วโลกนิยมใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งจะทำให้ผู้ที่มีเงินได้สูงก็จะเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงตามไปด้วย ดังนั้น หากรัฐใช้หน่วยภาษีครอบครัว (ซึ่งรวมเงินได้ของทุกๆ คนในครอบครัวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี) มาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ในจำนวนที่สูงที่สุดเมื่อเทียบกับการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือการใช้หน่วยภาษีบุคคล โดยที่หากรัฐใช้หน่วยภาษีบุคคลในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ซึ่งหน่วยภาษีบุคคลจะแยกเงินได้ของบุคคลต่างๆ ในครอบครัวออกจากกันเพื่อเสียภาษี) ทำให้เงินได้ในครอบครัวถูกกระจายออกไปตามหน่วยบุคคลต่างๆ ในครอบครัว โดยที่หน่วยภาษีต่างๆ จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง และจะส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีจากการใช้หน่วยภาษีบุคคลได้ต่ำที่สุดเมื่อเทียบกับการใช้หน่วยภาษีครอบครัวหรือการใช้หน่วยภาษีคู่สมรส

2) ในแง่ของความเป็นธรรมในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีเป็นสำคัญ กล่าวคือบุคคลซึ่งมีความสามารถที่เท่าเทียมกันก็ควรที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกัน และบุคคลซึ่งมีความสามารถที่แตกต่างกันก็ควรที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันด้วย ซึ่งเมื่อนำหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีมาใช้ในการพิจารณาการใช้หน่วยภาษีต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วก็จะพบว่าการใช้หน่วยภาษีบุคคลในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่สะท้อนให้เห็นถึงความสามารถของแต่ละบุคคลมากที่สุด เพราะว่าบุคคลใดสามารถที่จะหาเงินได้มาในจำนวนเท่าใด ก็จะต้องเสียภาษีจากเงินได้จำนวนนั้น ซึ่งแตกต่างจากการใช้หน่วยภาษีคู่สมรส ซึ่งรวมเงินได้ของคู่สมรสซึ่งรวมเงินได้ของคู่สมรสเข้าด้วยกัน หรือหน่วยภาษีครอบครัว ซึ่งรวมเงินได้ของทุกๆ คนในครอบครัวเข้าด้วยกัน ซึ่งทั้งสองหน่วยภาษีดังกล่าวจะสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถโดยรวมของคู่สมรสหรือของครอบครัว แต่ไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลต่างๆ ในครอบครัวด้วย

2.3.2.3 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับการโอนย้ายเงินได้

เมื่อเราทราบถึงลักษณะของหน่วยภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสาม ลักษณะแล้วนั้น ก็พอจะทำให้สรุปได้ว่า ในกรณีที่มีการใช้หน่วยภาษีครอบครัวเป็นหน่วยภาษีแล้วนั้น ก็จะทำให้ครอบครัวนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสัดส่วนที่สูงมากกว่าการใช้

หน่วยคู่สมรสหรือหน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันเนื่องมาจากการใช้หน่วยครอบครัวนั้น จะต้องมีการนำเงินได้ของบุคคลต่างๆ ในครอบครัว ซึ่งประกอบด้วยสามี ภรรยา และบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะมารวมกันเพื่อเสียภาษี ทำให้ฐานภาษีสำหรับครอบครัวจะเพิ่มสูงขึ้น เมื่อเทียบกับการใช้หน่วยคู่สมรส ซึ่งจะนำเฉพาะเงินได้ของคู่สมรสเท่านั้นมารวมกันเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่นำเงินได้ของบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะมารวมเพื่อเสียภาษีด้วย เหมือนดังเช่นการใช้หน่วยครอบครัว และในกรณีที่ใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจะเก็บภาษีโดยแยกเงินได้ของบุคคลต่างๆ ในครอบครัวออกจากกันเป็นฐานภาษีของแต่ละบุคคลในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จะเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ดังนั้นเมื่อเงินได้ซึ่งเป็นฐานสำหรับเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากเท่าไร ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากขึ้นเท่านั้น

จะเห็นได้ว่าหากใช้หน่วยคู่สมรสหรือหน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเงินได้ของบุคคลต่างๆ ในครอบครัว อาจจะไม่เท่ากัน ทำให้เกิดเป็นช่องทางในหลบเลี่ยงภาษีของบุคคลในครอบครัวซึ่งมีเงินได้สูง ซึ่งจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าบุคคลอื่นในครอบครัวที่มีเงินได้ต่ำกว่า และจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำกว่า จะทำการโอนย้ายเงินได้ของตนที่จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงไปสู่บุคคลอื่นที่มีฐานเงินได้ที่ต่ำกว่า เพื่อให้ภาษีเงินได้โดยรวมของครอบครัวลดลง เช่น หากใช้หน่วยคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีแล้ว คู่สมรสที่มีเงินได้เป็นฐานภาษีในจำนวนที่สูง อาจจะทำการโอนย้ายเงินได้ไปสู่บุตรผู้เยาว์ เพื่อที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำลง หรือหากใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีแล้ว สามีหรือภรรยาที่มีเงินได้เป็นฐานภาษีในจำนวนที่สูง บุคคลดังกล่าวอาจจะทำการโอนย้ายเงินได้ของตนไปสู่คู่สมรสที่มีฐานเงินได้ต่ำกว่า หรือโอนไปสู่บุตรของตน เพื่อลดจำนวนภาษีของครอบครัวที่จะต้องเสียให้น้อยลง

ตารางที่ 2.3

หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศต่างๆในปี 2003²⁴

Tax Units for Earned Income in Countries

หน่วยภาษีแบบบุคคล	หน่วยภาษีแบบคู่สมรส	หน่วยภาษีแบบครอบครัว
อังกฤษ	อังกฤษ	ฝรั่งเศส
ออสเตรเลีย	สหรัฐอเมริกา	เบลเยียม
แคนาดา	ไทย	อิตาลี
ญี่ปุ่น	นอร์เวย์	เยอรมนี
เนเธอร์แลนด์	สเปน	โปรตุเกส
นิวซีแลนด์	ไอร์แลนด์	ลักเซมเบิร์ก
สวีเดน	สวิตเซอร์แลนด์	
อิตาลี		
สาธารณรัฐเช็ก		
เดนมาร์ก		
ออสเตรเลีย		
ฟินแลนด์		

2.4 วิธีการแก้ไขปัญหาการโอนย้ายเงินได้

จากที่ได้ศึกษากันมาในหัวข้อที่ 2.3 ทำให้เราทราบถึงสาเหตุอันทำให้เกิดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้มาแล้วว่าเกิดจาก การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า และการใช้หน่วยภาษีบุคคลและหน่วยภาษีคู่สมรสในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งวิธีการแก้ไขปัญหาการโอนย้ายเงินได้นั้นสามารถทำได้ 3 วิธีด้วยกันคือ 1) การใช้อัตราภาษีคงที่ หรือมีความก้าวหน้าน้อยลง 2) การเปลี่ยนหน่วยภาษีจากการใช้หน่วยภาษีบุคคลหรือหน่วยภาษีคู่สมรสมาเป็นหน่วยภาษีครอบครัว และ 3) การใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

²⁴www.cesifogroup.de/portal/page/portal/DICE_Content/SOCIAL_POLICY/FAMILY/Monetary%20Assistance%20to%20Families/Tax-unit03.pdf

2.4.1 การใช้อัตราภาษีคงที่ (Flat Rate) หรือมีความกำหนัดน้อยลง

เนื่องจากการโอนย้ายเงินได้นั้นเป็นวิธีการที่นำมาใช้เพื่อที่จะกระจายฐานเงินได้ของผู้เสียภาษีให้ลดต่ำลง เพื่อที่จะได้เสียภาษีเงินได้ในระบบอัตราภาษีกำหนัดในอัตราที่ต่ำลง เนื่องจากหากมีฐานเงินได้ที่สูงก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่สูงตามไปด้วยนั่นเอง ด้วยเหตุนี้หากมีการปรับเปลี่ยนมาใช้อัตราภาษีแบบคงที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากันตลอดไม่ว่าจะมีเงินได้มากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ก็จะทำให้ผู้มีเงินได้ในจำนวนสูงนั้นก็จะมีแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้เลย เนื่องจากไม่ว่าจะมีการโอนย้ายเงินได้หรือไม่มีการโอนย้ายเงินได้ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่เท่ากันนั่นเอง

แต่เนื่องจากการใช้อัตราภาษีแบบคงที่นั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ตัวผู้เสียภาษีเนื่องจากจะทำให้ผู้มีรายได้น้อยต้องเสียภาษีเท่ากับผู้มีรายได้มาก อีกทั้งการใช้อัตราภาษีแบบคงที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว จะทำให้รัฐต้องกำหนดอัตราภาษีในอัตราที่สูงเนื่องจากจะต้องทำให้รัฐมีรายได้ที่เพียงพอเพื่อใช้ในการบริหารประเทศและจะทำให้บุคคลผู้มีรายได้น้อยจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่เพิ่มสูงขึ้นกว่าการใช้อัตราภาษีแบบกำหนัด ดังนั้นการใช้อัตราภาษีที่มีความกำหนัดน้อยลง ซึ่งแม้จะไม่สามารถแก้ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ได้ทั้งหมดแต่ก็เป็นการลดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้ได้เป็นอย่างดี

2.4.2 การเปลี่ยนหน่วยภาษีจากการใช้หน่วยภาษีบุคคลหรือหน่วยภาษีคู่สมรสมาเป็นหน่วยภาษีครอบครัว

ตามที่ได้ศึกษากันมาแล้วว่าการใช้หน่วยภาษีครอบครัวในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จะต้องมีการนำรายได้ของสามี ภรรยา และบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะทุกจำนวนมารวมกันเพื่อเสียภาษี ซึ่งวิธีการแก้ไขปัญหาการโอนย้ายเงินได้โดยวิธีการเปลี่ยนหน่วยภาษีนี้อาจจะทำให้ลดการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลต่างๆ ในครอบครัวให้มีน้อยลง อันเนื่องมาจากไม่ว่าจะทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลใดในครอบครัวก็ตาม เงินได้จำนวนดังกล่าวก็ต้องนำกลับมารวมกันเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ดี

แต่การใช้หน่วยภาษีครอบครัวนั้นไม่สามารถที่จะขจัดปัญหาการโอนย้ายเงินได้ได้ทั้งหมด เนื่องจากว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่บุคคลในครอบครัวหรือใช้วิธีการโอนย้ายเงินได้ให้แก่หน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่ เช่น คณะบุคคลหรือ

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ดังนั้นหากจะแก้ไขปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้เป็นผลสำเร็จแล้วนั้นก็ต้องมีการใช้มาตรการอื่นๆ เช่น การใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ (Anti-Shifting or Attribution Rules) เป็นต้น มาบังคับใช้ประกอบกันไปด้วย

2.4.3 การใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ (Anti-Shifting or Attribution Rules)

การใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ (Anti-Shifting or Attribution Rules) เป็นวิธีการที่นำมาใช้ในหลายประเทศทั่วโลก โดยการที่รัฐออกบทบัญญัติแห่งกฎหมายออกมาบังคับกับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้กระทำลงโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อที่จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากรเท่านั้น ไม่ว่าจะสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จะได้รับจะอยู่ในรูปของการทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือการทำให้สามารถหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนได้มากขึ้น เป็นต้น โดยที่บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้นั้นจะส่งผลให้ธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้กระทำลงในรูปแบบดังกล่าวจะไม่มีผลใช้บังคับในสายตาของกฎหมายและไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรในการที่จะจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกรรมที่เป็นเจตนาที่แท้จริงของผู้สัญญา

ซึ่งบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้นั้นอาจจะอยู่ในรูปของบทบัญญัติป้องกันเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance) หรืออยู่ในรูปของบทบัญญัติป้องกันเป็นการเฉพาะ (Anti-Shifting Rules or Income Attribution Rules) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละรัฐ ซึ่งจะได้มีการกล่าวถึงบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในหัวข้อที่ 2.6.3 และ 2.6.4 ต่อไป

2.5 การโอนย้ายเงินได้กับการหนีภาษี และการหลบเลี่ยงการเสียภาษี

อาจกล่าวได้ว่าการเสียภาษีเป็นเรื่องของความยินยอมของผู้เสียภาษีหรือความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีส่วนใหญ่มักจะไม่ยินยอมหรือไม่มีความยินดีมากนักในการเสียภาษี และจากเหตุผลดังกล่าวทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจำนวนไม่น้อยพยายามที่จะมองหาวิธีการที่จะหนีภาษีหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษีซึ่งจะทำให้เสียภาษีน้อยลง โดยที่วิธีการดังกล่าวก็มีทั้งวิธีที่ผิดกฎหมายและวิธีที่ไม่ผิดต่อกฎหมาย

การหนีภาษีและ การหลบเลี่ยงการเสียภาษีนั้น หากพิจารณาในด้านของเจตนาในการหนีภาษีและ การหลบเลี่ยงการเสียภาษีแล้ว สามารถจำแนกได้เป็น 2 ประการ คือ 1) ผู้เสียภาษีที่มี

เจตนาโดยตรงที่จะหนีภาษีหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษี และ 2) ผู้เสียภาษีที่ไม่มีเจตนาหนีภาษีหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษีโดยตรง²⁵

1. การมีเจตนาหนีภาษีหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษี นั้นอาจเกิดได้จากสาเหตุหลายประการด้วยกัน ดังนี้

- (1) ไม่อยากเสียเงินในการจ่ายภาษีเงินได้
- (2) ไม่มีเงินอย่างเพียงพอที่จะเสียภาษีในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (3) เห็นผู้อื่นไม่เสียภาษี ก็เลยหนีภาษีหรือหลบเลี่ยงภาษีเสียภาษีบ้าง เพื่อการแข่งขัน

การในทางธุรกิจ

(4) เห็นว่าการจัดเก็บภาษีมีความไม่เป็นธรรม เนื่องจากว่าผู้ที่มีเงินได้สูง แต่กลับเสียภาษีในจำนวนที่น้อยหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย จึงหลีกเลี่ยงการเสียภาษีบ้างเพื่อเป็นการต่อต้านการจัดเก็บภาษี

(5) มีเงินได้ที่ได้มาโดยไม่สุจริต จึงไม่กล้าที่จะเปิดเผยถึงแหล่งที่มาของเงินได้จำนวนดังกล่าว

- (6) ต้องการเอาเปรียบคนอื่น

2. กรณีที่ถือว่าไม่มีเจตนาในการหนีภาษีหรือการหลบเลี่ยงภาษีเสียภาษี แต่ได้กระทำไปโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุต่างๆ ดังนี้

(1) ไม่ทราบว่าตนเองมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี เนื่องจากไม่ได้รับการศึกษาหรือมีการศึกษาต่ำ

(2) ถึงแม้จะได้รับการศึกษาที่สูง แต่ขาดความสนใจ เมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ก็ยื่นไปโดยไม่เอาใจใส่ว่าจะถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายหรือไม่ เช่น การคิดคำนวณค่าลดหย่อน ค่าใช้จ่าย เป็นต้น

(3) ไม่เข้าใจหรือเข้าใจผิดเกี่ยวกับการเสียภาษี เนื่องจากความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากร หรือแบบฟอร์มที่กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

- (4) ไม่มีเงินจะชำระภาษี เนื่องจากผลประกอบการของธุรกิจขาดทุนอย่างมาก

- (5) ด้วยความหลงลืม

จากการศึกษาพบว่าลักษณะของการเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ 1) การหนีภาษี (Tax Evasion) และ 2) การหลบเลี่ยงการเสียภาษี

²⁵ วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย, (เอกสารวิจัยส่วนบุคคล วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 22 พ.ศ. 2523), น.214-215.

(Tax Avoidance) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.5.1 การหนีภาษี (Tax Evasion)

การหนีภาษี (Tax Evasion) หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือด้วยวิธีการอื่นเป็นการฉ้อฉล เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยมีเจตนาที่จะกระทำและรวมถึงกรณีที่มีได้เสียภาษีตามหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความประมาทเลินเล่อ เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยลง หรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เพื่อให้มีกำไรน้อยลง เพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากร ก็ถือเป็นการหนีภาษีอากรเช่นเดียวกัน²⁶

การหนีภาษีถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย มีโทษทั้งทางอาญาและทางแพ่ง ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้มีเจตนาหนีภาษี นอกจากจะต้องถูกเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นโทษทางแพ่งแล้ว ผู้เสียภาษียังมีความผิดทางอาญฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ซึ่งมีโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาทอีกด้วย ดังตัวอย่างของคำพิพากษาศาลฎีกาของไทยในเรื่องของการหนีภาษี โจทก์อ้างว่าเงินที่โจทก์ได้รับมาจำนวน 60,000,000 บาท เป็นเงินที่ผู้ภู้นำมาชำระคืนแก่โจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนข้อกล่าวอ้างดังกล่าว ต้องถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรตาม มาตรา 40 (8) โจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สูงถึง 60,000,000 บาท แล้วไม่นำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ พฤติการณ์ของโจทก์ดังกล่าวย่อมไม่มีเหตุสมควรให้งดหรือลดเบี้ยปรับ

²⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร”, เอกสารภาษีอากร เมษายน 2548, น.99.

2.5.2 การหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance)

การหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หรืออาจจะเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายภาษี (Loophole) เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตน เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็อาจถือเป็นการการหลบเลี่ยงการเสียภาษีด้วยเช่นเดียวกัน เช่น การที่รัฐจัดเก็บภาษีน้ำมันเบนซินในอัตราที่สูงกว่าน้ำมันดีเซล ทำให้ผู้เสียภาษีปรับเปลี่ยนเครื่องยนต์ในรถยนต์ของตนจากเครื่องยนต์เบนซินมาเป็นเครื่องยนต์ดีเซลแทน ทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีจากการบริโภคน้ำมันในจำนวนที่ลดน้อยลง เป็นต้น

ในเรื่องของการหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) นั้นได้มีนักวิชาการบางท่านเห็นว่า เป็นวิธีการหนึ่งของการหนีภาษี ซึ่งเป็นวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายแต่เป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีพยายามหาช่องว่างของกฎหมายหรือข้อบกพร่องของกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีเลยหรือเสียภาษีในจำนวนที่ลดน้อยลง²⁷ การหลบเลี่ยงภาษีนี้อันผู้ประกอบการจะทำได้เมื่อผู้นั้นมีความรู้ความสามารถ หรือได้รับความช่วยเหลือจากนักกฎหมายหรือนักบัญชีที่มีความชำนาญเท่านั้น²⁸

อย่างไรก็ตามมุมมองในทางกฎหมาย สำหรับการหลบเลี่ยงการเสียภาษีนั้นอาจสามารถแยกออกได้เป็น 2 ประเภทนั่นคือ ชนิดที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถยอมรับได้และไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวเป็นกรณีพิเศษ เพียงแต่อาจมีความพยายามปรับปรุงตัวบทกฎหมายที่เป็นปัญหาให้มีความชัดเจนหรือมีความรัดกุมขึ้นเท่านั้น (Allowable Tax Avoidance or Acceptable Tax Avoidance) และชนิดที่ไม่สามารถยอมรับได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ดังจะเห็นได้จากในหลายๆ ประเทศได้มีการออกกฎหมายภาษีเพิ่มเติม เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษีบางชนิดเอาไว้ (Anti-Tax Avoidance) เพื่อเข้าไปทำการประเมินรายได้ที่แท้จริงและปรับเปลี่ยนจำนวน

²⁷ สุพัตตรา อนันตพงษ์, “ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น.45.

²⁸ กิติพงษ์ อูร์พีพัฒน์พงษ์, บัญญัติ 10 ประการในการวางแผนภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ การเงินธนาคาร, 2536), น.12.

ภาษีของ ผู้เสียภาษีที่จะต้องเสียให้ถูกต้องเสียใหม่เป็นกรณีๆ ไป²⁹

ตัวอย่างของการหลบเลี่ยงการเสียภาษี เช่น การที่ผู้อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือการประกอบธุรกิจ在不同ประเทศเข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้ แต่โอนเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีอื่น ซึ่งทำให้บุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับ在不同ประเทศนั้น หรือการที่ผู้เสียภาษีในอัตราที่สูงหาทางเลี่ยงอัตราภาษีที่สูง โดยการร่วมกับบุคคลอื่นประกอบธุรกิจในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลแทนการประกอบธุรกิจในนามของตนเองเพียงลำพัง ทั้งๆ ที่ในความเป็นจริงแล้วการประกอบธุรกิจดังกล่าวเป็นการประกอบธุรกิจของตนเองเพียงลำพัง วิธีการดังกล่าวถือว่าเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีด้วยเช่นกัน เพราะว่าเป็นการกระทำเพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง เนื่องจากว่าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลนั้นถือเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) หน่วยใหม่ แยกต่างหากจากหน่วยภาษีเดิม จึงไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลไปรวมกับเงินได้ของหน่วยภาษีเดิม เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ไม่ต้องเริ่มคำนวณภาษีในอัตราเดิมที่สูงอยู่แล้ว แต่เริ่มคำนวณภาษีในอัตราใหม่ที่ต่ำกว่า³⁰

2.5.3 การวางแผนภาษี (Tax Planning or Tax Mitigation)

การวางแผน (Planning) หมายถึงการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าเพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จของงานตามที่ต้องการ³¹ ฉะนั้นการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning หรือ Tax Mitigation) จึงหมายถึงการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยที่สุดโดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึงความถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย

จากความหมายของการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นทำให้เห็นได้ว่า การวางแผน

²⁹ พนิต ธีรภาพวงษ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), น.12

³⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 08021/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530

³¹ สุภาพร พิศาลบุตร, หลักการวางแผน, (กรุงเทพมหานคร : ศูนย์เอกสารและตำราสถาบันราชภัฏสวนดุสิต, 2543), น.2.

ภาษีอากร (Tax Planning) นั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วนด้วยกัน คือ 1) หมายถึงการเตรียมการหรือการบริหารจัดการเพื่อที่จะทำให้เสียภาษีอากรโดยถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด หรือเป็นการบริหารจัดการภาษีอากรว่าจะทำอย่างไรให้เสียภาษีอากรโดยถูกต้องครบถ้วน ซึ่งการวางแผนภาษีอากรในความหมายนี้ก็คือการบริหารจัดการภาษีอากร (Tax Management) นั้นเอง และ 2) หมายถึงการวางแผนหรือการจัดการเพื่อที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือทำให้เสียภาษีอากรอากรน้อยที่สุดหรือทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นโดยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งการวางแผนภาษีอากรตามความหมายที่ 2 นี้ถือเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) วิธีหนึ่งนั่นเอง

วัตถุประสงค์ของการวางแผนภาษีอากร³²

การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) มีวัตถุประสงค์ดังนี้

- 1) ป้องกันมิให้เกิดการเสียภาษีอากรที่ผิดพลาด
 - 2) ช่วยทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย
 - 3) ช่วยลดต้นทุนการดำเนินกิจการหรือเพิ่มกำไร โดยการนำใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร (Tax Incentive)
 - 4) ช่วยทำให้ผู้ประกอบการทราบต้นทุนที่ชัดเจนอันจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถกำหนดราคาสินค้าหรือค่าบริการได้ถูกต้อง และตั้งราคาต่ำลงหรือไม่สูงเพื่อแข่งขันกับผู้ประกอบการอื่นได้
 - 5) ช่วยทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องกังวลกับการถูกตรวจสอบภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน
- การวางแผนภาษีอากรไม่มีรูปแบบที่ตายตัว อาจมีความซับซ้อนหรือความยุ่งยากในการจัดการหรือมีความเสี่ยงมากน้อยแตกต่างกันไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเลือกใช้วิธีการวางแผนที่ถูกต้องและเหมาะสมในแต่ละกรณี เพื่อให้มั่นใจว่าไม่มีความรับผิดชอบจากการเสียภาษีไม่ถูกต้องในภายหลัง ซึ่งรูปแบบของการวางแผนภาษีอากรเพื่อลดภาระทางภาษีอากรนั้นสามารถทำได้ในหลายวิธีด้วยกัน ซึ่งอาจสรุปโดยจำแนกออกตามผลประโยชน์ทางภาษีอากรหรือเป้าหมายที่ผู้เสียภาษีคาดว่าจะได้รับได้ดังต่อไปนี้³³

³² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T. Training Center, 2548), น.10.

³³ รายงานวิจัยปัญหากฎหมายภาษีอากรของนักศึกษาปริญญาโท สาขากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2550 น.4.

ตาราง 2.4

รูปแบบของการวางแผนภาษีอากรกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ

ผลประโยชน์ทางภาษีหรือเป้าหมาย	วิธีการวางแผนภาษีอากรที่อาจทำได้
การลดรายได้พึงประเมิน	<ul style="list-style-type: none"> - การหลีกเลี่ยงการได้รับเงินได้พึงประเมิน - การเลือกวิธีการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่เป็นประโยชน์สูงสุด - การเพิ่มค่าใช้จ่ายให้มากที่สุด ตามวิธีการที่กำหนดในภาษีผลได้จากทุน - การใช้ประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้บางประเภท
การเพิ่มรายจ่ายและค่าลดหย่อน	<ul style="list-style-type: none"> - การเพิ่มจำนวนการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน - การเพิ่มค่าใช้จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดา - การเพิ่มค่าใช้จ่ายสำหรับธุรกิจ
การโอนย้ายฐานเงินได้	<ul style="list-style-type: none"> - การโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่น - การทำสัญญากับคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน - การกระจายรายได้โดยใช้ดุลพินิจ
การเลือกใช้นิติบุคคลอื่น ๆ ในการวางแผนภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - สมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษี - ห้างหุ้นส่วนในครอบครัวของผู้เสียภาษี - บริษัทของครอบครัว - ทรัสต์ของครอบครัว - บริษัทที่อยู่ในภาวะขาดทุน

การวางแผนภาษีต่างกรณีภาษีอากร เพราะการหนีภาษีเป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงโดยวิธีการที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย และผู้เสียภาษีที่ทำการหนีภาษีดังกล่าวก็必将มีความผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญาด้วย แต่การวางแผนภาษีอากรนั้นมีทั้งที่

เป็นการวางแผนหรือการจัดการเพื่อที่จะทำให้เสียภาษีอากรให้ถูกต้องตามกฎหมายส่วนหนึ่ง และเป็นการวางแผนเพื่อหาช่องว่างของกฎหมายทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงโดยถูกต้องตามกฎหมายอีกส่วนหนึ่ง ดังนั้นการวางแผนภาษีอากรในส่วนหลังนี้จึงเป็นวิธีการที่กฎหมายให้การยอมรับ ด้วยเหตุนี้เองทำให้การวางแผนภาษีอากรจึงเป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีในปัจจุบันนิยมนำมาใช้ในการเลี่ยงการเสียภาษีอากรกันอย่างแพร่หลาย

2.5.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการโอนย้ายเงินได้กับการหนีภาษีและการหลบเลี่ยงการเสียภาษี

การโอนย้ายเงินได้ เป็นวิธีการหนึ่งที่ผู้เสียภาษีใช้เป็นแนวทางในการที่จะทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง โดยเป็นการวิธีการที่อาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษี (Loophole) ซึ่งลักษณะของการโอนย้ายเงินได้นั้น เป็นการโอนย้ายทรัพย์สินหรือเงินได้จากผู้ที่เสียภาษีในอัตราที่สูงให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าตน โดยเฉพาะกับบุคคลที่เป็นผู้อยู่ในครอบครัวเดียวกัน หรือเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับผู้ที่ทำการโอนย้ายเงินได้ หรือเป็นหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นมาใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรโดยเฉพาะ ซึ่งเป็นหน่วยภาษีเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากการที่ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ได้รับการหักค่าใช้จ่ายมากขึ้น หรือได้รับเครดิตภาษีมากขึ้น ทำให้ภาระภาษีโดยรวมของผู้เสียภาษีน้อยลง จากลักษณะของการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการโอนย้ายเงินได้นั้น เป็นการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) วิธีการหนึ่ง ซึ่งเป็นวิธีการเลี่ยงการเสียภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย จึงไม่ถือว่าเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) แต่อย่างไรก็ตาม แต่จากการโอนย้ายเงินได้เป็นการวางแผนภาษีประเภทหนึ่งที่สามารถกระทำได้ตามกฎหมายจึงถือว่าเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) ด้วยเช่นกัน

2.6 มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance Measure)

2.6.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี

แม้ว่าการหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) จะเป็นวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายก็ตาม แต่การหลบเลี่ยงการเสียภาษีดังกล่าว ก็เป็นวิธีการที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย ภาษีอากรของรัฐ อีกทั้งยังเป็นการขัดต่อหลักการภาษีที่ดีอีกหลายประการ หลักการอย่างเช่น หลักความเป็นธรรม และหลักความเป็นกลาง เป็นต้น ดังนั้นในหลายๆ ประเทศใน

ปัจจุบันจึงได้มีความพยายามที่จะยับยั้งการหลบเลี่ยงการเสียภาษี โดยมีการกำหนดมาตรการต่างๆ ออกมาในรูปของมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance Measure) เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นบทบัญญัติที่อยู่ในรูปของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) เช่นในประเทศแคนาดาได้บัญญัติเป็นหลักทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี (General Anti-Avoidance Rules หรือ GAAR) โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act) ว่าหากมีการเลี่ยงการเสียภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (Abusive Tax Avoidance) สำนักงานภาษีศุลกากรและภาษีสรรพากร มีอำนาจที่จะปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit) ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับได้ เป็นต้น หรือจะอยู่ในรูปของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีเป็นการเฉพาะ (Special Anti-Avoidance Provisions) เช่น การที่ประเทศแคนาดา มีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ (Attribution Rules) เป็นการเฉพาะหรือในประเทศออสเตรเลียที่มีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล (Attribution of Personal Services Income) เป็นต้น เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีและป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการศึกษาถึงมาตรการในต่อต้านการเลี่ยงภาษีกันอย่างจริงจัง ซึ่งจากการศึกษาพบว่า มีมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษีที่เป็นมาตรการหลักๆ สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 แนวทางด้วยกัน คือ 1) การใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี, 2) บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) และ 3) บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีเป็นการเฉพาะ (Special Anti-Avoidance Provisions) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.6.2 การใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี

กฎหมายภาษีอากรอาจถูกตีความโดยบุคคลหรือองค์กรได้หลายหน่วยงาน เช่น หน่วยงานฝ่ายบริหารอาจตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี หรือการตีความเพื่อวางแนวทางปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษี แต่องค์กรสุดท้ายที่ต้องตีความและมีผลผูกพันตามกฎหมาย คือ ศาล ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ศาลใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกันไปตามแต่ละระบบกฎหมายและลักษณะเฉพาะของแต่ละประเทศ แต่อาจกล่าวได้ว่าโดยสรุปว่า แนวทางการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลสามารถ

แบ่งแยกออกได้เป็น 2 แนวทางคือ³⁴

2.6.2.1 การตีความตามตัวอักษร หรือการตีความอย่างเคร่งครัด (Strict Interpretation)

การตีความตามตัวอักษรหรือการตีความอย่างเคร่งครัด การตีความตามแนวนี้นศาลจะยึดถือถ้อยคำตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ หากกฎหมายภาษีอากรไม่ได้กล่าวถึงการทำนิติกรรมอย่างหนึ่งอย่างใดว่าให้ต้องเสียภาษี นิติกรรมนั้นก็มิอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษี ในกรณีที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ไม่ชัดแจ้งหรือมีถ้อยคำคลุมเครือ จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี และหลักการตีความนี้ได้ขยายความออกไปว่า ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีข้อยกเว้นการเสียภาษี หรือให้หักรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายทางภาษี จะต้องตีความอย่างกว้างหรือขยายความเพื่อเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร ตัวอย่างการตีความตามตัวอักษร เช่น

คดี IRC V Duke of Westminster (สหราชอาณาจักร)³⁵ ซึ่ง Duke แห่ง Westminster เป็นขุนนางที่มีคนใช้ในบ้านมากมาย ซึ่งตามกฎหมายภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักรกำหนดไว้ว่า เงินค่าจ้างที่จ่ายให้แก่คนใช้ภายในบ้านไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ แต่เงินที่จ่ายเป็นรายปีตามหน้าที่ที่มีอยู่ตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินค่าตอบแทนให้แก่ลูกจ้างหรือคนใช้ สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ตั้งนั้น Duke แห่ง Westminster จึงได้ทำข้อตกลงเป็นหนังสือกับคนใช้แต่ละคนว่าจะจ่ายเงินก่อนเป็นรายปีให้เป็นระยะเวลา 7 ปี โดยระบุว่าเงินได้ที่ได้จ่ายให้ดังกล่าวเป็นการจ่ายโดยไม่คำนึงว่าคนใช้จะได้ให้บริการแก่ Duke แห่ง Westminster หรือไม่ ศาลสภาขุนนางตัดสินโดยยึดถือว่าข้อตกลงเป็นหนังสือดังกล่าวมีผลบังคับตามกฎหมาย และเงินที่ Duke แห่ง Westminster จ่ายไปสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้

สำหรับศาลไทยถือหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัดเช่นกัน ดังเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ที่ได้วินิจฉัยไว้ว่า “ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชน ผู้ซึ่งเป็นฝ่ายต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น”

³⁴ สราวุธ วุฒยาภรณ์, “การตีความกฎหมายภาษีอากรและบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (ตอนที่ 1)”, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 52 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2548, น.93.

³⁵ เพิ่งอ้าง, น.93-94.

พระราชบัญญัติเท่านั้น” (In a taxing Act one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. There is no presumption as to a tax. Nothing to be read is, nothing is to be implied. One can only look fairly at the language used.)³⁸

ในการใช้หลักการตีความเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น ในหลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance Measure) โดยประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น ฝรั่งเศส เยอรมัน เบลเยียม เนเธอร์แลนด์ สวิตเซอร์แลนด์ เป็นต้น จะใช้หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) เป็นมาตรการในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี ซึ่งหลักการนี้มีเนื้อหาสาระสำคัญคล้ายคลึงกับหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) ที่ใช้กันอยู่ในประเทศที่ใช้กฎหมายระบบจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ เป็นต้น ซึ่งหลักการในตีความกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในกฎหมายของประเทศต่างๆ ทั่วโลก สามารถแบ่งออกได้เป็น 5 หลักการใหญ่ๆ³⁹ ได้แก่ 1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine), 2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine), 3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการเลี่ยงภาษี (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle), 4) หลักผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรม (Step Transaction Doctrine) และ 5) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) ซึ่งทั้ง 5 หลักการดังกล่าวมีรายละเอียดดังนี้

1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine)

หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) เป็นหลักการที่ประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น เยอรมัน เบลเยียม เนเธอร์แลนด์ใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี หลักการนี้คือหลักที่ว่าวัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่านิติกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษี (tax Avoidance Motive) ฉะนั้น หากนิติกรรมใดที่เกิดขึ้น

³⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การตีความกฎหมายภาษีอากร”, วารสารรวมฯ รพท, 2547, น.24.

³⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, “มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี”, วารสารศาลภาษีอากร, 2548, น.1-3.

โดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษี แม้จะไม่ผิดกฎหมายก็ตาม ศาลและเจ้าพนักงานประเมินภาษี ย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น และเจ้าพนักงานประเมินภาษีย่อมมีอำนาจที่จะ ประเมินภาษีจากนิติกรรมดังกล่าวตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้⁴⁰

ตัวอย่างของการนำหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบมาปรับใช้ เช่น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษีอากร (Le Livre des Procédures) ของประเทศ ฝรั่งเศสได้นำหลักดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในมาตรา L.64 ตามบทบัญญัติมาตรานี้ หากนิติกรรมหรือ สัญญาใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะเลี่ยงภาษีแต่เพียงอย่างเดียว โดยหากไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะ เลี่ยงภาษีแล้ว นิติกรรมหรือสัญญานั้นก็จะไม่เกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจ ปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้นได้ อย่างไรก็ตาม หน้าที่นำสืบหรือภาระการพิสูจน์ (Legal Burden of Proof) ว่านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะเลี่ยงภาษีแต่ เพียงอย่างเดียว ย่อมตกเป็นของเจ้าพนักงานประเมิน⁴¹

อีกตัวอย่างหนึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการทำ นิติกรรมควบรวมบริษัทเข้าด้วยกันแล้วนำเอาผลขาดทุนของบริษัทที่ถูกควบรวมมาหักออกจาก ผลกำไรของบริษัทที่เป็นผู้ควบรวม ซึ่งการควบรวมบริษัทดังกล่าวได้กระทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ เพียงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลง ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส มาตรา 209-I ได้กำหนดเป็นหลักการป้องกันการเลี่ยงภาษีในลักษณะนี้ไว้ โดยห้ามมิให้นำ ผลขาดทุนของบริษัทที่เป็นผู้ควบรวมมาหักออกจากผลกำไรของบริษัทที่เป็นผู้ควบรวม แต่โดยที่ บทบัญญัติดังกล่าวมิได้ห้ามนำผลขาดทุนของบริษัทที่เป็นผู้ควบรวมมาหักออกจากผลกำไรของ บริษัทที่ถูกควบรวมด้วย จึงมีผู้คิด วิธีการหลีกเลี่ยงมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีของ ประเทศฝรั่งเศสดังกล่าว โดยการให้บริษัทที่มีผลขาดทุนเป็นผู้ควบรวมบริษัทที่มีผลกำไร แทนที่จะ ให้บริษัทที่มีผลกำไรเป็นผู้ควบรวมบริษัทที่มีผลขาดทุนเหมือนอย่างการควบรวมบริษัทตามปกติ ซึ่ง ในคดีนี้ศาลของประเทศฝรั่งเศส (Conseil d'Etat) ได้วินิจฉัยโดยนำเอาหลักเจตนารมณ์ของ กฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) มา ปรับใช้ โดยวินิจฉัยว่าการควบรวมกันตามวิธีการดังกล่าวนี้มีลักษณะที่ผิดปกติตามธรรมชาติและ ถูกกระทำขึ้นเพียงเพื่อวัตถุประสงค์เดียว คือเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงข้อห้ามตามบทบัญญัติมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรฝรั่งเศส การควบรวมกันดังกล่าวจึงไม่สามารถนำมาใช้อ้างยันกับ

⁴⁰ เพิ่งอ้าง, น.2.

⁴¹ วุฒิวรช ดีประชา, “ข้อพิจารณาบางประการจากคำพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับสถาน ประกอบการถาวร (2)”, *สรรพากรศาสตร์*, กันยายน 2547, น.106-107.

เจ้าพนักงานสรรพากรได้ จากคำพิพากษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่าศาลของประเทศฝรั่งเศสได้นำหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ มาใช้ปรับแก้คดีเนื่องจากว่าบทบัญญัติที่ใช้ป้องกันการเลี่ยงภาษีสำหรับกรณีการควบคุมกิจการซึ่งเป็นบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีเฉพาะ นั้น ไม่สามารถปรับใช้แก่กรณีนี้ได้ ศาลจึงต้องมองหาเจตนารมณ์ของกฎหมายดังกล่าวมาปรับใช้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีคนอื่นที่ปฏิบัติตามกฎหมาย

ตัวอย่างของคำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นว่าประเทศไทย ได้มีการนำหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) มาใช้ คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 ที่วินิจฉัยว่า ค่าแห่งกิวด์วิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ฯลฯ คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” หมายถึงสิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกิวด์วิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ฉะนั้นสิทธิการเช่าจึงไม่ใช่เป็นสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) ดังนั้น เงินได้จากการโอนสิทธิการเช่าจึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และการโอนสิทธิการเช่านี้ ไม่ถือเป็นการขายของตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (25) เพราะการขายของตามมาตรา 8 (25) นี้หมายถึงการขายของที่เป็นวัตถุที่มีรูปร่าง หารวมถึงสิทธิการเช่าไม่ ผู้โอนสิทธิการเช่าจึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 80 ตามมาตรา 8 (25) เป็นต้น

2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine)

หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) เป็นหลักการที่มีความคล้ายคลึงกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) แต่หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) เป็นหลักการที่ใช้กันอยู่ในประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) เช่นออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ซึ่งเป็นหลักที่ว่านิติกรรมใดแม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมนั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและประเมินภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้

อย่างไรก็ตาม หากขั้นตอนที่ประกอบกันขึ้นเป็นนิติกรรมแม้เพียงขั้นตอนหนึ่งขั้นตอนใดเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจที่จะปฏิเสธนิติกรรมหรือสัญญาอัน

3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการเลี่ยงภาษี (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle)

หลักการวัตถุประสงค์เพื่อการเลี่ยงภาษี (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) คือหลักที่ว่าหากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Final Purpose) ของนิติกรรมใดมิได้เป็นวัตถุประสงค์ทางการค้า (Commercial Purpose) แต่เป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียวแล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและประเมินภาษีตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีได้ แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ ที่เป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายก็ตาม หลักการนี้จึงเป็นหลักการที่แตกต่างไปจากหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form Doctrine) เนื่องจากหลักการวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการเลี่ยงภาษี (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) นั้นจะพิจารณาเฉพาะวัตถุประสงค์สุดท้ายของนิติกรรม ว่ามีเจตนาที่จะเลี่ยงภาษีหรือไม่ โดยไม่สนใจถึงวิธีการหรือขั้นตอนในการทำนิติกรรมว่าเป็นวิธีการหรือขั้นตอนที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ดังนั้นจึงทำให้เป็นหลักการที่มีความรัดกุมมากกว่าหลักการเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine)

4) หลักผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรม (Step Transaction Doctrine)

หลักผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรม (Step Transaction Doctrine) คือหลักการที่ว่าแม้นิติกรรมที่ได้กระทำขึ้น จะประกอบด้วยขั้นตอนที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ถ้าขั้นตอนใดไม่ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจแล้ว ขั้นตอนนั้นก็ใช้บังคับไม่ได้และจะพิจารณาผลของขั้นตอนที่ใช้บังคับได้เพื่อหาผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรมนั้น

5) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle)

หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) คือ หลักที่ว่าหากมีการทำนิติกรรมใดโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมนั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น และบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

หลักการดังกล่าวนี้ เป็นหลักการที่ประเทศต่างๆ ทั้งประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายและประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล ใช้ในการเป็นมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี ควบคู่ไปกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการเลี่ยงภาษี และหลักผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรม

นอกจากหลักการตีความกฎหมายภาษีทั้ง 5 หลักการ ในบางประเทศยังใช้หลักการอื่นเพิ่มเติม เพื่อเป็นมาตรการที่ใช้เสริมกับหลักการตีความกฎหมายภาษีทั้ง 5 หลักการ เพื่อให้หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรสามารถบังคับใช้ได้ผลอย่างถูกต้องและเหมาะสม เช่น หลักการผลัการภาระการพิสูจน์ (Shifting of The Legal Burden of Proof) ซึ่งหลักการนี้จะเป็นตัวช่วยให้หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine) สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพเนื่องจากตามหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine) นั้นภาระการพิสูจน์จะตกแก่เจ้าพนักงานสรรพากร ในอันที่จะพิสูจน์ให้ได้ว่านิติกรรมที่สร้างขึ้นมีวัตถุประสงค์เพียงอย่างเดียว เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลง ทำให้เกิดข้อจำกัดในเรื่องการแสวงหาพยานหลักฐานของเจ้าพนักงานของรัฐ เนื่องจากเอกสาร หลักฐาน สมุดบัญชีต่างๆ อยู่กับตัวผู้เสียภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งหากผู้เสียภาษีไม่ยอมให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานของรัฐหรือปิดบังซ่อนเร้นพยานหลักฐาน โดยเหตุนี้จึงมีการคิดค้นหลักการผลัการภาระการพิสูจน์ (Shifting of The Legal Burden of Proof) ขึ้นมา โดยมีการบัญญัติกฎหมายเพื่อเปลี่ยนแปลงภาระการพิสูจน์ให้ไปอยู่กับตัวผู้เสียภาษี ทำให้ตัวผู้เสียภาษีจะต้องจัดหาพยานหลักฐานโดยละเอียดเพื่อนำสืบหลักฐานข้อสันนิษฐานตามกฎหมายว่าการกระทำของตนไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการเลี่ยงการเสียภาษี

จากหลักการต่างๆ ที่กล่าวมานี้จะเห็นได้ว่า การตีความหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรนั้น ศาลและผู้จัดเก็บภาษีจะไม่คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาตามกฎหมายแฝงเสมอไป เพราะว่าหากยอมให้มีการนำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนามาบังคับใช้ได้ในทุกกรณีแล้ว จะเป็นการเปิดโอกาสให้เอกชนทำนิติกรรมใดๆ ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงได้ และส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามเป้าหมายที่วางไว้

2.6.3 บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions)

บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) เป็นบทบัญญัติซึ่งหลายๆ ประเทศได้บัญญัติขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (General Anti-Avoidance Provisions) กล่าวคือ บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการทั่วไปจะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อกรณีที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะมาปรับใช้ และไม่สามารถนำหลักการตีความดังกล่าวข้างต้นมาใช้ปรับแก้กรณีได้แล้วเท่านั้น

ตัวอย่างของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) ในต่างประเทศเช่น ประเทศออสเตรเลีย⁴² มีบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีเป็นการทั่วไปอยู่ใน Part IVA ของพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการกับนิติกรรมที่ตกแต่งหรือทำปลอมขึ้น แต่ไม่มุ่งหมายที่จะจัดการหรือเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับ นิติกรรมทางการค้าหรือธุรกิจโดยปกติ ซึ่งกฎหมายเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะทำนิติกรรมเพื่อจัดการธุรกิจหรือการค้าของตน หรืออย่างในประเทศแคนาดาได้บัญญัติเป็นหลักทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี (General Anti-Avoidance Rules หรือ GAAR) โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act) ว่าหากมีการเลี่ยงการเสียภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (Abusive Tax Avoidance) สำนักงานภาษีศุลกากรและภาษีสรรพากร มีอำนาจที่จะปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit) ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับได้ ซึ่งการนำบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี (GAAR) มาใช้นั้น ศาลจะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อไม่สามารถที่จะนำบทบัญญัติใดมาใช้ปรับแก้กรณีเพื่อป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีได้ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาของศาลภาษีอากรแห่งประเทศแคนาดาได้ตัดสินไว้ในคดีของ *Jabs Construction*⁴³ ซึ่งผู้พิพากษาบราวแมน ได้ให้นิยามของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี (GAAR) ไว้ว่า “บทบัญญัติมาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act) จะถูกนำมาใช้เป็นมาตรการสุดท้าย (Extreme Sanction)” หรือในคำพิพากษาของศาลภาษีอากรในคดีของ *Hill*⁴⁴ ซึ่งผู้พิพากษามิลเลอร์ ได้ขนานนามของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี (GAAR) ไว้ว่าเป็นอาวุธสุดท้ายของรัฐ (Government's Ultimate Weapon)

2.6.4 บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Provisions)

บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Provisions) หมายถึงบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นการเฉพาะเป็นกรณีๆ ไป ซึ่งบทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากรของไทยพอจะเทียบเคียงได้

⁴² สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, *อ้างแล้ว เติงอรรถที่ 34*, น.99.

⁴³ Brian J. Arnold, “The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule”, *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, 2004, p.490.

⁴⁴ *Ibit*, p.490.

ว่าเป็นบทบัญญัติที่ใช้ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะ เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) วรรคสอง ซึ่งบัญญัติให้นำเงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรหรือประโยชน์อื่นใด ที่บุตรขอด้วยกฎหมายรวมถึงบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะได้รับมา ให้ถือว่าเงินได้ที่บุตรได้รับมาดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา ที่บิดาจะต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นของบิดาเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของบิดาต่อไป ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวถือเป็นการป้องกันการที่บิดาจะโอนย้ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่บุตรหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เพื่อที่ตนเองจะได้เสียภาษีในจำนวนที่ลดน้อยลงหรือในมาตรา 65 ทวิ (4) ที่บัญญัติว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน” หรือในมาตรา 65 ตริ (15) ที่บัญญัติว่า “ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินในสวนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” หรือมาตรา 65 ทวิ (7) ที่บัญญัติว่า “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้ามาในประเทศอื่นได้” ซึ่งบทบัญญัติใน 3 มาตราหลังถือเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) เป็นต้น นอกจากนี้บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรดังกล่าวแล้ว ยังมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่ใช้ในการต่อต้านการเลี่ยงภาษีได้ ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกา⁴⁵ ซึ่งวินิจฉัยว่า ใจทกจำหน่ายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศ ซึ่งอุปกรณ์ดังกล่าวสามารถประกอบรวมเป็นแผงคอยล์ยูนิตและคอนเดนซิงยูนิตได้ในแต่ส่วน จึงเป็นการขายสินค้าซึ่งมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้เห็นได้ว่าเป็นสินค้าครบชุดบริบูรณ์ที่แยกจากกันหรือมิได้ประกอบเข้าด้วยกัน และสามารถจัดเข้าในประเภทที่ว่าด้วยของครบชุดบริบูรณ์เป็นเครื่องปรับอากาศได้ ใจทกจึงเป็นผู้ขายสินค้าเครื่องปรับอากาศ คดีดังกล่าวการที่ใจทกแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศให้แก่บริษัท ศ และบริษัท ท ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกับใจทก ก็เพื่อที่จะไม่เสียภาษีสรรพสามิต เพราะตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 3 ประกอบพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติฉบับเดียวกัน ตอนที่ 3 ประเภท 03.01 เครื่องไฟฟ้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตประเภทเครื่องปรับอากาศจะต้องเป็นเครื่องปรับอากาศครบชุด หากไม่

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 ระหว่าง บริษัทอมรรวรรณอีคิวปเมนท์ จำกัด ใจทก กรมสรรพสามิตกับพวก จำเลย

มีมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีโดยการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์แทนการขายครบชุด รัฐก็ได้รับความเสียหายไม่อาจเก็บภาษีสรรพสามิตได้ การที่อธิบดีกรมสรรพสามิตตีความว่าการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์ตามฟ้องถือเป็นการขายเครื่องปรับอากาศครบชุด อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิตจึงเป็นการใช้มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอีกมาตรการหนึ่ง

แต่ในหลายๆ ประเทศทั่วโลกได้ให้ความสำคัญกับการมีบทบัญญัติป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะเป็นอย่างมาก จึงได้มีการบัญญัติบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการเฉพาะขึ้น เพื่อใช้บังคับแก่กรณีที่มีการทำนิติกรรมในลักษณะที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษี อย่างเช่นในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งเป็นประเทศที่มีบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นการเฉพาะมากกว่า 500 ประเภท เป็นต้น

ตัวอย่างของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นการเฉพาะ⁴⁶ เช่น บทบัญญัติป้องกันการเลื่อนเวลาการเสียภาษี (Tax Deferral Schemes) ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการปฏิเสธการหักจ่ายบางรายการของผู้เสียภาษี หากรายจ่ายดังกล่าวจ่ายให้แก่ผู้ที่มีความสัมพันธ์กัน และผู้ที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่ต้องนำรายจ่ายดังกล่าวไปรับรู้เป็นรายได้ในปีภาษีเดียวกัน หรือบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล (Attribution of Personal Services Income) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้บุคคลธรรมดาสามารถทำการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยการลดจำนวนภาษีที่จะต้องเสียหรือยืดระยะเวลาในการเสียภาษีให้นานออกไป (รวมถึงการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่และความรับผิดชอบอื่นๆ อันเนื่องมาจากการเสียภาษีด้วย) โดยการใช้วิธีการโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล (Alienating Personal Services Income) ไปสู่บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือทรัสต์ และบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากประเทศแคนาดาซึ่งจะได้ศึกษารายละเอียดของบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคลในบทที่ 3 ต่อไป เป็นต้น

⁴⁶ สวายุทธ์ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 34, น.98-99.