

### บทที่ 3

#### บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ของ ประเทศแคนาดาและประเทศออสเตรเลีย

##### 3.1 บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในประเทศแคนาดา

เนื่องจากประเทศแคนาดามีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูง ซึ่งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>1</sup>ที่จัดเก็บในระดับรัฐของประเทศแคนาดามีดังต่อไปนี้<sup>2</sup>

- (1) 15.25% สำหรับเงินได้ตั้งแต่ 0-36,378
- (2) 22.00% สำหรับเงินได้ตั้งแต่ 36,379-72,756
- (3) 26.00% สำหรับเงินได้ตั้งแต่ 72,757-118,285
- (4) 29.00% สำหรับเงินได้ตั้งแต่ 118,286 ขึ้นไป

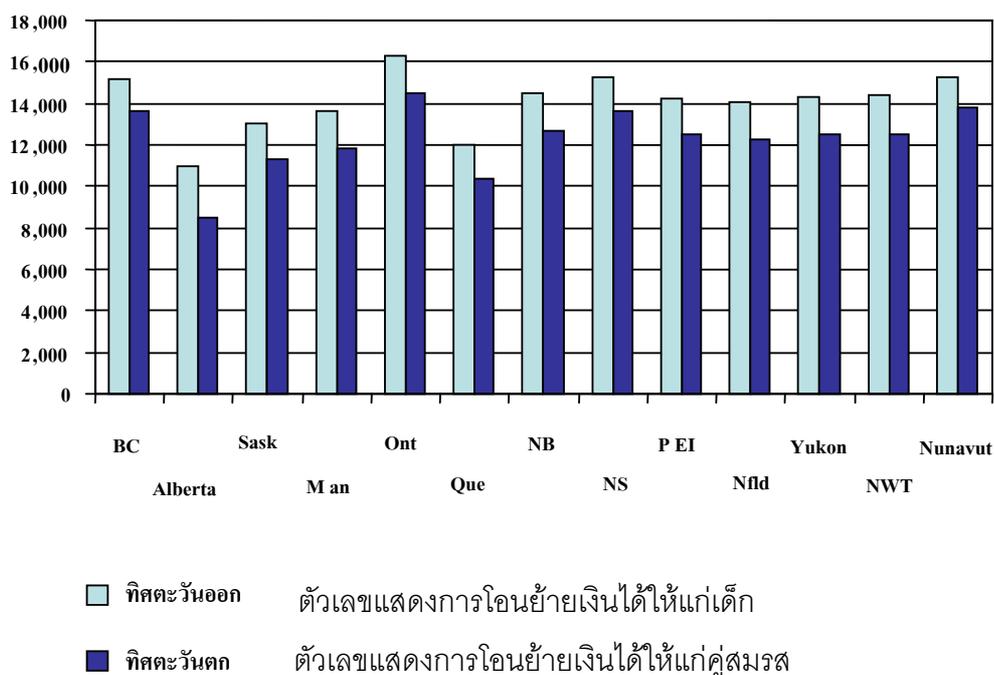
จากการที่ประเทศแคนาดามีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้ภาษีอัตราก้าวหน้าที่สูงนี้เอง จึงส่งผลให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศแคนาดาพยายามที่จะมองหาวิธีการที่จะประหยัดภาษีของตนให้ได้มากที่สุด ซึ่งวิธีที่ผู้เสียภาษีนิยมใช้กันมากวิธีหนึ่งคือการวางแผนภาษีที่เรียกว่า “การโอนย้ายเงินได้” (Income Splitting) โดยเป็นวิธีการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลต่างๆ ในครอบครัวหรือบุคคลที่มีความเกี่ยวพันกับผู้มีเงินได้ (ผู้โอน) ซึ่งผู้โอนย้ายเงินได้นั้นเป็นบุคคลผู้ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง โดยเป็นการโอนย้ายเงินได้ไปสู่บุคคลต่างๆ ดังกล่าวซึ่งเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า โดยบุคคลต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีในประเทศแคนาดานิยมโอนย้ายเงินได้เพื่อประโยชน์ในการประหยัดภาษีนั้น ได้แก่ คู่สมรส (Spouse) รวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัย (Common-Law Partner) ด้วย และเด็กซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ (Child) ดังจะเห็นได้จากสถิติในการโอนย้ายเงินได้ในประเทศแคนาดาให้แก่คู่สมรส และเด็กซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะที่ปรากฏในแผนภูมิดังต่อไปนี้

---

<sup>1</sup> ประเทศแคนาดามีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งในระดับรัฐ (Federal) และในระดับมลรัฐ (State) โดยมีการยอมให้นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียในระดับมลรัฐแล้วนั้นนำมาเครดิตออกได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับรัฐได้

<sup>2</sup> [www.kpmg.ca/en/services/tax/documents/PersTable2007.pdf](http://www.kpmg.ca/en/services/tax/documents/PersTable2007.pdf)

แผนภูมิที่ 3.1  
ตัวเลขการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรสและเด็กในมลรัฐต่างๆ  
ในประเทศแคนาดาปี ค.ศ. 2004<sup>3</sup>



การโอนย้ายเงินได้ในประเทศแคนาดาให้กับคู่สมรสและเด็กนั้นมีข้อแตกต่างกันอยู่ตรงที่ การโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรสนั้น ผู้โอนเงินได้จะสูญเสียสิทธิในการได้รับเครดิตภาษีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับภรรยา แต่หากเป็นการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรหรือเด็กซึ่งเป็นผู้ที่อยู่อาศัยกับผู้โอนเงินได้แล้ว ผู้โอนเงินได้จะยังคงได้รับเครดิตภาษีสำหรับบุตรหรือเด็กซึ่งอยู่ในความดูแลของผู้โอนเงินได้ต่อไป

จากปัญหาในการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าว ทำให้รัฐบาลแคนาดาสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นจำนวนมาก จึงได้มีการคิดค้นวิธีการในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลต่างๆ ซึ่งเรียกว่ามาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ (Attribution Rules) ขึ้นซึ่งมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการที่ใช้บังคับแก่นิติกรรมการโอนย้ายทรัพย์สินให้แก่บุคคลต่างๆ ในครอบครัว (Family Member) โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนแต่เป็นค่าตอบแทนจำนวนน้อย โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

<sup>3</sup> [www.bdo.ca/library/publications/tax/taxbulletins/122004.cfm](http://www.bdo.ca/library/publications/tax/taxbulletins/122004.cfm)

(1) หากมีการให้เช่าหรือยกให้ซึ่งทรัพย์สินแก่คู่สมรส เงินได้หรือส่วนล้ำมูลค่าที่ได้รับจากการโอนย้ายทรัพย์สิน จะถือว่าเป็นเงินได้ของผู้โอนย้ายทรัพย์สิน

(2) หากมีการให้เช่าหรือยกให้ซึ่งทรัพย์สินแก่เด็กซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ (Minor Child) เช่น บุตร หลาน ซึ่งมีอายุต่ำกว่า 18 ปีบริบูรณ์ นั้น เงินได้ที่ได้รับจากกองทุนจะถือว่าเป็นเงินได้ของผู้โอนย้ายทรัพย์สิน แต่หากเป็นเงินได้ที่ได้รับจากส่วนล้ำมูลค่าของทรัพย์สินจะถือว่าเป็นเงินได้ของเด็กซึ่งเป็นผู้ได้รับโอนทรัพย์สิน

(3) หากเป็นการโอนย้ายให้แก่เด็กซึ่งมีอายุเกินกว่า 18 ปี หรือบุคคลอื่นซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้อนุเงินได้จากกองทุนจะถือว่าเป็นเงินได้ของผู้โอนย้ายทรัพย์สิน หากการโอนย้ายดังกล่าวได้ทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการที่จะลดภาระทางภาษี แต่หากเป็นเงินได้ที่ได้รับจากส่วนล้ำมูลค่าของทรัพย์สินจะถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ซึ่งได้รับโอนทรัพย์สิน

มาตรการในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในประเทศแคนาดาเป็นมาตรการป้องกันที่ค่อนข้างกว้างขวางและครอบคลุมซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้ 1) มาตรการป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สิน, 2) มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้ และ 3) มาตรการป้องกันการโอนเงินได้ ซึ่งทั้ง 3 มาตรการดังกล่าวมีรายละเอียดดังนี้

### 3.1.1 มาตรการป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สิน

มาตรการป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 มาตรการหลักๆ ดังนี้ 1) บทบัญญัติป้องกันการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่คู่สมรส, 2) บทบัญญัติป้องกันการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่ผู้เยาว์ที่มีความเกี่ยวข้อง, 3) บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องและมีอายุเกิน 18 ปี และ 4) บทบัญญัติเสริมมาตรการป้องกันการโอนทรัพย์สิน ดังมีรายละเอียดดังนี้

3.1.1.1 บทบัญญัติป้องกันการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่คู่สมรส (Attribution Between Spouses)

บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ไปยังคู่สมรส เป็นบทบัญญัติที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 74.1 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ.1985 (S. 74.1 (1) Income Tax Act 1985) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) บุคคลหนึ่งบุคคลใดโอนหรือให้ยืมทรัพย์สินหรือเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นอีกบุคคลหนึ่ง โดยที่ "การโอนหรือการให้ยืม" หมายถึงการให้ การขาย การให้ยืม การตั้งทรัสต์เพื่อคู่สมรส การตั้ง

บริษัทซึ่งคู่สมรสเป็นผู้ถือหุ้น เป็นต้น

(2) ไม่ว่าจะเป็นการโอนหรือการให้ยืมโดยตรง คือการโอนหรือให้ยืมแก่คู่สมรสโดยตรง หรือเป็นการโอนหรือให้ยืมโดยทางอ้อม คือการโอนหรือให้ยืมโดยผ่านทางทรัสต์หรือบริษัท เป็นต้น

(3) เป็นการโอนให้แก่หรือเพื่อประโยชน์ของบุคคลอีกบุคคลหนึ่งซึ่งเป็นคู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายหรือคู่สมรสโดยพฤตินัย (Common-Law Partner) หรือบุคคลซึ่งเป็นคู่สมรสที่ได้แยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี และ

(4) เงินได้หรือผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่โอนในช่วงที่ผู้โอนหรือผู้ให้ยืมเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา และผู้รับโอนซึ่งมีฐานะเป็นคู่สมรสของผู้โอนอยู่ ให้ถือว่าเป็นเงินได้หรือผลขาดทุนของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมทรัพย์สิน ซึ่งเงินได้ที่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ของผู้โอนดังกล่าว คือเงินได้จากทรัพย์สินประเภทต่างๆ เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ และให้รวมถึงส่วนล้ำมูลค่าจากทรัพย์สินด้วย

นอกจากเงินได้หรือผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่โอนหรือให้ยืมโดยตรงที่ให้เป็นเงินได้ของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมแล้วนั้น เงินได้หรือผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่มาแทนที่ (Substituted Property) ก็ถือเป็นเงินได้ของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมเช่นกัน เช่น โอนทรัพย์สินให้คู่สมรสต่อมากู่สมรสได้ขายทรัพย์สินนั้นไป แล้วไปซื้อทรัพย์สินอื่น เงินได้ที่ได้รับมาจากทรัพย์สินใหม่ย่อมถือว่าเป็น เงินได้ของผู้โอนด้วยเช่นกัน

คำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา”<sup>4</sup> (Residence or Resident) หมายถึงบุคคลซึ่งอยู่อาศัยอยู่ในประเทศแคนาดาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 183 วันในปีนั้น หรือเป็นบุคคลซึ่งเป็นสมาชิกของกองทัพแคนาดา หรือเป็นข้าราชการของรัฐบาลแคนาดา และให้หมายความรวมถึงคู่สมรสและบุตรของบุคคลดังกล่าวด้วย

หากความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมสิ้นสุดลง หรือผู้รับโอนไม่มีฐานะเป็นคู่สมรสของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมอีกต่อไป ก็ไม่ให้ถือว่าเป็นเงินได้หรือผลขาดทุนจากทรัพย์สินดังกล่าวเป็นของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมนับแต่บัดนั้น ซึ่งการสิ้นสุดของการสมรส หมายความว่ารวมถึงการหย่า ตาย และรวมถึงกรณีศาลมีคำสั่งให้แยกกันอยู่ชั่วคราวด้วย โดยที่บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ไปยังคู่สมรสนี้ จะไม่มีผลบังคับให้ถือว่าเป็นเงินได้จากทรัพย์สินที่โอนหรือให้ยืมเป็นของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมในช่วงเวลาที่แยกกันอยู่ แต่หากต่อมาหากมีเหตุการณ์

<sup>4</sup> CCH Canadian Limited, Canadian Master Tax Guide A Guide to Canadian Income Tax, 45<sup>th</sup> Edition, 1990, p.3.

เปลี่ยนแปลงไป เช่น คู่สมรสทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงกันได้และได้กลับมาอยู่ร่วมกันอีกครั้งหนึ่ง ก็จะมีผลให้บทบัญญัติมาตรานี้จะกลับมามีผลใช้บังคับอีกนับตั้งแต่วันที่กลับมาอยู่ร่วมกันนั้น

### 3.1.1.2 บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่ผู้เยาว์ที่มีความเกี่ยวพัน (Attribution with Respect to Minor Children)

บทบัญญัติป้องกันการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่ผู้เยาว์ที่มีความเกี่ยวพัน เป็นบทบัญญัติที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 74.1 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 (S. 74.1 (2) Income Tax Act 1985) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) บุคคลหนึ่งบุคคลใดทำการโอน (Transferred) หรือให้ยืม (Lent) ทรัพย์สินแก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง

(2) ไม่ว่าจะเป็นการโอนหรือให้ยืมทรัพย์สินโดยตรงหรือทางอ้อม

(3) เป็นการโอนให้แก่หรือเพื่อประโยชน์ของบุคคลอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งมีอายุต่ำกว่า 18 ปี ซึ่งเป็นการโอนที่ไม่ใช่เป็นการทำธุรกรรมกับผู้เสียภาษี (ผู้โอน) ด้วยราคายุติธรรม (Arm's Length) หรือผู้รับประโยชน์เป็นหลานชายหรือหลานสาวของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมทรัพย์สิน ซึ่งบุคคลผู้ไม่ได้ทำธุรกรรมกับผู้เสียภาษีด้วยราคายุติธรรม (Arm's Length) หรือเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย บุตรบุญธรรม ผู้สืบสันดาน หรือลูกพี่ลูกน้องของผู้เสียภาษี และให้หมายความรวมถึงบุคคลภายนอกที่ไม่ได้ทำธุรกรรมกับผู้เสียภาษีด้วยราคายุติธรรม (Arm's Length) อย่างแท้จริงด้วย และ

(4) เงินได้หรือผลขาดทุนที่ได้รับจากทรัพย์สินที่โอนหรือทรัพย์สินที่มาแทนที่ (Substituted Property) ในช่วงที่ผู้โอนหรือผู้ให้ยืมเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา ให้ถือว่าเงินได้หรือผลขาดทุนของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมทรัพย์สิน เว้นแต่กรณีที่ได้รับโอนหรือผู้ยืมทรัพย์สินเป็นบุคคลซึ่งมีอายุครบ 18 ปีก่อนที่สิ้นปีภาษีนั้น

### 3.1.1.3 บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลที่มีความเกี่ยวพัน และมีอายุเกินกว่า 18 ปี (Attribution on Loans to Other Family Members)

บทบัญญัตินี้เป็นมาตรการที่บัญญัติขึ้นโดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) มีการให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง

(2) บุคคลซึ่งเป็นผู้ยืมทรัพย์สินเป็นบุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพันกับผู้ให้ยืมและเป็นบุคคลที่มีอายุเกินกว่า 18 ปี เช่น บุตรซึ่งมีอายุเกิน 18 ปี เป็นต้น

(3) การให้ยืมทรัพย์สินดังกล่าวได้กระทำขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะโอนย้ายเงินได้และเพื่อที่จะทำให้ภาวะภาษีลดน้อยลง และ

(4) หากมีการให้ยืมทรัพย์สิน ที่เข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 3 หลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว ก็ให้ถือว่าเงินได้ที่เกิดขึ้น เป็นเงินได้ของผู้ให้ยืมทรัพย์สิน แต่หากมีส่วนล้ำมูลค่า (Capital Gains) จากทรัพย์สินเกิดขึ้น ส่วนล้ำมูลค่าดังกล่าวจะถูกเก็บภาษีในนามของผู้ยืมทรัพย์สิน ที่มีความเกี่ยวข้องกันดังกล่าว

แต่มาตรการป้องกันการโอนเงินได้โดยให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลอื่นนี้ จะไม่ใช่บังคับแก่การโอนย้าย (Transfer) ซึ่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันกับผู้โอนที่อายุเกินกว่า 18 ปี

#### 3.1.1.4 บทบัญญัติเสริมมาตรการโอนทรัพย์สิน

บทบัญญัติเสริมมาตรการโอนทรัพย์สิน เป็นบทบัญญัติที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 74.2 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 (S. 74.1 (2) Income Tax Act 1985) โดยให้ถือว่าส่วนล้ำมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Gains) ที่เกิดจากการจำหน่ายโอนทรัพย์สินของผู้รับโอนที่เป็นคู่สมรสเป็นของผู้โอน โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) มีการโอนหรือให้ยืมทรัพย์สินแก่คู่สมรส โดยเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 74.1 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 คือเป็นการโอนหรือให้ยืมทรัพย์สินแก่คู่สมรสหรือคู่สมรสโดยพฤตินัย รวมถึงคู่สมรสที่ได้แยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีด้วย ไม่ว่าจะเป็นการโอนหรือให้ยืมทรัพย์สินทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อให้ประโยชน์ซึ่งควรจะเป็นของผู้โอนตกเป็นเป็นของบุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สมรส

(2) คู่สมรสดังกล่าวได้จำหน่ายโอนทรัพย์สินหรือทรัพย์สินที่มาแทนที่ (Substituted Property) ในช่วงเวลาที่ผู้โอนเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศแคนาดา และผู้รับโอนทรัพย์สินเป็นคู่สมรสของผู้โอนทรัพย์สิน

(3) เมื่อมีการโอนทรัพย์สินดังกล่าวเกิดขึ้น ให้ถือว่าส่วนล้ำมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Gains) หรือส่วนขาดมูลค่า (Capital Losses) ถือเป็นของผู้โอนหรือผู้ให้ยืมทรัพย์สินในปีที่มีการจำหน่ายโอนทรัพย์สินนั้น

นอกจากบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินทั้ง 4 มาตรการดังกล่าวแล้ว ประเทศแคนาดายังมีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินเป็นการเฉพาะอีกหลายมาตรการด้วยกัน แต่มีมาตรการที่มีความสำคัญอีก 3 มาตรการด้วยกัน<sup>5</sup> ดังนี้

(1) การโอนการรับรู้เงินได้จากทรัพย์สินไปยังผู้โอนย้ายทรัพย์สิน (Back-to-Back Loans and Transfer)

หากมีการให้ยืมหรือการโอนย้ายทรัพย์สินไปยังบุคคลที่สาม (Third Person) แล้ว

<sup>5</sup> [www.fiscalagents.com/newsletter/4incsplit.shtml](http://www.fiscalagents.com/newsletter/4incsplit.shtml)

บุคคลที่สามซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากการกู้ยืมหรือการโอนย่ำยดังกล่าว ได้ให้ยืมหรือโอนย่ำยทรัพย์สินที่ได้รับมาอีกต่อหนึ่ง โดยเป็นการให้ยืมหรือโอนย่ำยทรัพย์สินให้แก่คู่สมรสหรือผู้เยาว์ซึ่งมีความเกี่ยวพัน (Minor Child) กับบุคคลผู้ซึ่งได้ให้ยืมหรือเป็นผู้โอนย่ำยทรัพย์สินในครั้งแรก ซึ่งในกรณีนี้ให้ถือว่าบุคคลผู้โอนย่ำยทรัพย์สินในครั้งแรกนั้นเป็นผู้ให้ยืมหรือโอนย่ำยทรัพย์สินนั้นโดยตรงให้แก่คู่สมรสหรือผู้เยาว์ซึ่งมีความเกี่ยวพัน และให้นำบทบัญญัติป้องกันการโอนย่ำยเงินได้ (Attribution Rules) มาใช้บังคับ

#### (2) การให้ประกันหรือการรับรอง (Guarantees)

การให้การรับประกันหรือการรับรองแก่การกู้ยืมของคู่สมรสหรือผู้เยาว์ซึ่งมีความเกี่ยวพันกัน ซึ่งการกู้ยืมดังกล่าวเป็นนิติกรรมที่ได้กระทำขึ้นโดยอาศัยรากฐานจากผู้ให้ประกันหรือให้การรับรองเป็นหลักแล้ว ก็ให้ถือว่าการกู้ยืมดังกล่าวเป็นการกู้ยืมโดยผู้ให้ประกันหรือผู้ให้การรับรองโดยตรง และให้นำบทบัญญัติป้องกันการโอนย่ำยเงินได้ (Attribution Rules) มาใช้บังคับแก่นิติกรรมการกู้ยืมดังกล่าว

#### (3) การโอนย่ำยไปสู่ทรัสต์ (Transfers to A Trust)

เมื่อมีการโอนย่ำยผลประโยชน์ (Benefit) ของคู่สมรสหรือผู้เยาว์ซึ่งมีความเกี่ยวพันกัน ไปยังทรัสต์ (Trust) ซึ่งบทบัญญัติป้องกันการโอนย่ำยเงินได้ (Attribution Rules) จะถูกนำมาใช้บังคับกับการโอนย่ำยผลประโยชน์ดังกล่าว หากการโอนย่ำยผลประโยชน์ดังกล่าวได้ทำขึ้นโดยตรงแก่ คู่สมรสหรือผู้เยาว์ซึ่งมีความเกี่ยวพันกัน

### 3.1.2 มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้

มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้ เป็นมาตรการที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 56 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 (S. 56 (4) Income Tax Act 1985) โดยเป็นบทบัญญัติที่มุ่งหมายที่จะจัดการกับการโอนสิทธิในการรับเงินได้ที่ได้รับไปยังบุคคลอื่น ซึ่งการโอนสิทธิดังกล่าวไม่ได้เป็นไปตามราคายุติธรรม (Arm's Length) โดยที่มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) ผู้เสียภาษีได้โอนสิทธิในการได้รับเงินจำนวนหนึ่งให้แก่บุคคลอื่น โดยเป็นการโอนที่ไม่เป็นไปตามราคายุติธรรม (Arm's Length)
- (2) ถ้านิติกรรมการโอนสิทธิในการรับเงินได้ดังกล่าวไม่ได้กระทำขึ้นแล้ว เงินจำนวนดังกล่าวจะเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษี (ผู้โอน) และ

(3) เมื่อมีการโอนสิทธิดังกล่าวเกิดขึ้น ให้ถือว่าเงินจำนวนดังกล่าวเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษี (ผู้โอน)

ตัวอย่างของการใช้มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้ เช่น นักประพันธ์ได้ตกลงโอนสิทธิในการรับค่าลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมที่จะได้รับ ให้แก่พี่ชาย โดยไม่มีค่าตอบแทน ตามบัญญัติดังกล่าวจะถือว่าเงินค่าลิขสิทธิ์ที่พี่ชายได้รับจะถือว่าเป็นเงินได้ของนักประพันธ์ผู้นั้นในปีภาษีที่มีเงินได้เกิดขึ้น เป็นต้น

### 3.1.3 มาตรการป้องกันการโอนเงินได้

มาตรการป้องกันการโอนเงินได้ เป็นมาตรการที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 56 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 (S. 56 (2) Income Tax Act 1985) โดยเป็นบทบัญญัติที่ส่งผลให้การโอนเงินได้ที่เข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายภาษีอากร

- (1) ได้มีการชำระเงินหรือการโอนทรัพย์สิน
- (2) ซึ่งการชำระเงินหรือการโอนทรัพย์สินดังกล่าว ได้กระทำขึ้นตามคำสั่งหรือความยินยอมของผู้เสียภาษี (ผู้โอน)
- (3) เป็นการชำระเงินหรือการโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง
- (4) เป็นการกระทำที่สร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษีหรือบุคคลอื่นที่ผู้เสียภาษีมุ่งที่จะมอบประโยชน์ให้ และ
- (5) ให้ถือว่าเงินที่ได้ชำระหรือทรัพย์สินที่โอน เป็นเงินได้ที่จะต้องนำมารวมในการคำนวณภาษีของผู้เสียภาษี เสมือนหนึ่งผู้เสียภาษีเป็นผู้ที่ได้รับชำระเงินหรือได้รับโอนทรัพย์สินดังกล่าว

ตัวอย่างของการใช้มาตรการป้องกันการโอนเงินได้ เช่น ลูกจ้างให้นายจ้างจ่ายเงินเดือนให้แก่เจ้าหน้าที่ของลูกจ้าง หรือเจ้าหน้าที่ให้ลูกหนี้จ่ายเงินที่เป็นหนี้ให้แก่มารดาของเจ้าหน้าที่ หรือผู้รับเหมาให้ผู้ว่าจ้างจ่ายเงินตามสัญญาจ้างให้แก่บริษัทที่ถูกควบคุมโดยผู้รับเหมา เป็นต้น

ส่วนบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการทั่วไปของประเทศแคนาดาได้บัญญัติเป็นหลักทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษี (General Anti-Avoidance Rules หรือ GAAR) โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act) ว่าหากมีการเลี่ยงการเสียภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (Abusive Tax Avoidance) สำนักงานภาษีศุลกากรและภาษีสรรพากร มีอำนาจที่จะปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit) ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับได้

เนื่องจากบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษี (General Anti-Avoidance Rules หรือ GAAR) นี้จะถูกนำมาใช้ก็ต่อเมื่อไม่สามารถที่จะนำบทบัญญัติใดมาใช้ปรับแก้กรณีเพื่อป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีได้ ดังนั้นในการนำบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีมาใช้จึงต้องไปดูถึงบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการเฉพาะเสียก่อนว่าในการทำธุรกรรมต่างๆ นั้นได้มีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการเฉพาะบังคับใช้อยู่แล้วหรือไม่ ซึ่งจากที่ได้ศึกษามาแล้วว่าประเทศแคนาดา นั้นมีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการเฉพาะที่ค่อนข้างจะครอบคลุมถึงรูปแบบต่างๆ ของการโอนย้ายเงินได้ และด้วยเหตุนี้เองจึงทำให้บทบาทของบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษี (General Anti-Avoidance Rules หรือ GAAR) จึงถูกนำมาใช้ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ค่อนข้างน้อย

### 3.2 บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในประเทศออสเตรเลีย

หากจะเปรียบเทียบระหว่างประเทศแคนาดากับประเทศออสเตรเลียแล้วจะพบว่า บทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในประเทศออสเตรเลีย ไม่ได้มีความกว้างขวางและครอบคลุมเท่ากับบทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในประเทศแคนาดา

เนื่องจากประเทศออสเตรเลียไม่มีมาตรการในการป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นการเฉพาะ ซึ่งการโอนย้ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Income Producing Assets) ไม่ว่าจะทำในรูปของการให้ ขาย ก่อตั้งทรัสต์ที่ผู้เสียภาษีหรือบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์ หากเป็นไปตามกฎหมายที่ใช้บังคับแก่ธุรกรรมเหล่านั้น ผู้เสียภาษี จะไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นอีกต่อไป แต่ผู้ที่ต้องรับรู้เงินได้และต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษี คือ ผู้รับโอนทรัพย์สิน แต่ประเทศออสเตรเลียก็มีบทบัญญัติในการป้องกันการสิทธิในการรับเงินได้ ซึ่งมาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ 1) มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน และ 2) มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

### 3.2.1 มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน

การโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน (Alienation of Income from Property) หมายถึง การที่บุคคลผู้ซึ่งเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ทำการโอนซึ่งสิทธิในการรับรู้ผลประโยชน์ที่จะได้รับจากทรัพย์สินดังกล่าว ให้แก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับผู้โอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน และการโอนสิทธิดังกล่าวเป็นการโอนที่ไม่ได้เป็นไปตามราคายุติธรรม (Arm's Length) ตัวอย่างของผลประโยชน์ คือ ดอกเบี้ยหรือค่าเช่า เป็นต้น โดยที่การโอนสิทธิในการรับเงินได้ดังกล่าวได้กระทำขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีเท่านั้น

สิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน (Right to Receive Income from Property) หมายถึง สิทธิในเงินได้ที่มีสิทธิจะได้รับหรืออาจจะได้รับ ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สิน หรือประโยชน์ที่ได้รับจากการได้ใช้ทรัพย์สิน หรือการเพิ่มพูนขึ้นของทรัพย์สิน

ตัวอย่างของการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน<sup>6</sup> เช่น นาย ก ให้นาย ข กู้ยืมเงินจำนวน 100,000 บาท โดยนาย ข ตกลงที่จะชำระดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปีให้นาย ก เป็นการตอบแทน ต่อมา นาย ก ได้โอนสิทธิในการรับชำระดอกเบี้ยจากเงินที่ให้นาย ข กู้ยืมดังกล่าวแก่นาย ค ซึ่งตามกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไป ก็จะถือว่าเงินได้ที่ได้รับจากดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของนาย ค ไม่ใช่เงินได้ของนาย ก แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากนิติกรรมการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากนาย ก เป็นบุคคลผู้ซึ่งมีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดนอกจากดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าว ในจำนวนที่สูงอยู่แล้วนั้น นาย ก ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูงอยู่แล้ว ทำให้เงินได้จากดอกเบี้ยเงินกู้ทุกจำนวน จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงตามไปด้วย ดังนั้นเมื่อนาย ก โอนสิทธิในการรับรู้เงินได้จากดอกเบี้ยให้นาย ค ซึ่งเป็นบุคคลผู้ซึ่งไม่มีเงินได้อันพึงต้องเสียภาษีหรือมีเงินได้ต้องเสียภาษีแต่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่านาย ก ก็จะทำให้เงินได้จากดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าว จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า ในกรณีที่ให้นาย ก เป็นผู้รับเงินได้จากดอกเบี้ยดังกล่าว เป็นต้น

การโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน (Alienation of Income from Property) ในลักษณะดังกล่าว ถือเป็นความพยายามที่เลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) ของผู้เสียภาษีอย่างหนึ่ง ดังนั้น ในประเทศออสเตรเลีย จึงได้มีการออกบทบัญญัติเพื่อป้องกันการโอนย้ายสิทธิใน

<sup>6</sup> Woellner Barkoczy and Murphy Evans, Australian taxation law 2002, CCH Australia Limited, Sydney, 2001, p.1481.

การรับเงินได้ในลักษณะดังกล่าวขึ้นมาเรียกว่า มาตรการป้องกันการโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน ซึ่งมาตรการดังกล่าวได้บัญญัติอยู่ใน 2 มาตราด้วยกันดังต่อไปนี้

1) มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ได้รับการบัญญัติอยู่ในมาตรา 102 B แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ.1936 (Income Tax Assessment Act 1963) โดยเป็นบทบัญญัติที่ควบคุมการโอนสิทธิในการได้รับเงินได้จากทรัพย์สิน โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้<sup>7</sup>

(1) เป็นการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินซึ่งมีกำหนดระยะเวลาน้อยกว่า 7 ปี หรืออาจถูกบอกเลิก (Terminate) การโอนได้ก่อนครบกำหนดเวลา 7 ปี

(2) คู่สัญญาในการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินนั้น เป็นบุคคลซึ่งเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวพันกัน (Associated Person) เช่น ภริยาหรือบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ และ

(3) ค่าตอบแทนในการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินระหว่างคู่สัญญานั้น ต่ำกว่าราคายุติธรรม (Arm's Length) ซึ่งคำว่าราคายุติธรรมนั้นหมายความถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน<sup>8</sup> พึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

หากนิติกรรมการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินกรณีใดที่เข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ประการดังกล่าวข้างต้นแล้ว บทบัญญัติมาตรา 102 B แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1963 จะมีผลใช้บังคับกับนิติกรรมการโอนนั้น โดยจะมีผลให้นิติกรรมการโอนสิทธิในการรับเงินได้ดังกล่าว จะไม่มีผลในทางภาษีอากร คือให้ถือว่าเงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินที่มีการโอนย้ายจะยังคงเป็นของผู้โอนและผู้โอนจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของตนต่อไปอีกด้วย

แต่มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าว จะไม่ใช้บังคับแก่กรณีการโอนโดยพินัยกรรม หรือการโอนที่ถูกรื้อถอนให้สิ้นสุดก่อนระยะเวลา 7 ปีโดยผลแห่งความตายหรือการตกเป็นคนไร้ความสามารถ (Disability) ของคู่สัญญา หรือเป็นการโอนที่ไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แต่อย่างใด

<sup>7</sup> *Ibit*, p.1482.

<sup>8</sup> คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมก็ตาม

2) มาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ ได้รับการบัญญัติอยู่ในมาตรา 102 CA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1963) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ใช้ในการควบคุมการโอนสิทธิในการ ได้รับเงินได้จากทรัพย์สินอีกมาตรการหนึ่ง โดยเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับนิติกรรมการโอนสิทธิ ในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นการโอนในลักษณะใดก็ตาม เมื่อผลประโยชน์ที่ได้รับหรือ พึ่งได้จากการโอนสิทธิ มีความสัมพันธ์กับผู้โอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าว และ เป็นการโอนสิทธิที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติมาตรา 102 B มาใช้บังคับได้ ไม่ว่าจะเพราะเป็น การโอนที่มีระยะเวลา 7 ปีหรือยาวนานกว่านั้น หรือเป็นการโอนในระยะเวลาสั้นกว่า 7 ปี แต่ คู่สัญญาเป็นบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันกับผู้โอนสิทธิ หรือแม้ว่าคู่สัญญาจะเป็นบุคคลที่มีความ เกี่ยวข้องกัน (Associated Person) แต่เป็นการโอนโดยมีค่าตอบแทนในราคายุติธรรม (Arm's Length) เป็นต้น

หากการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินกรณีใดที่อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติ มาตรา 102 CA แล้ว ก็จะมีผลให้ผลประโยชน์ (Consideration) ที่ได้รับการโอนสิทธิในการรับ เงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าว จะถือว่าเป็นเงินได้ของผู้โอนสิทธิในปีภาษีที่มีการโอนสิทธิในการรับ เงินได้จากทรัพย์สินนั้น

บุคคลดังต่อไปนี้ตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลียให้ถือเสมือนว่าได้ทำการโอน สิทธิในการรับเงินได้<sup>9</sup>

(1) บุคคลผู้ซึ่งได้แจ้งว่าตนเองได้ยึดถือสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการ ยึดถือโดยอาศัยความไว้วางใจจากบุคคลอื่น หรือ

(2) เป็นบุคคลผู้ซึ่งได้โอนสิทธิในการรับเงินได้ ให้แก่ผู้จัดการทรัพย์สิน (Trustee)

หากบุคคลที่ได้แจ้งว่าตนยึดถือสิทธิในการรับเงินได้ ในฐานะผู้จัดการทรัพย์สิน (Trustee) สำหรับบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป หรือเป็นการโอนสิทธิให้แก่บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป หรือ เป็นการโอนสิทธิให้แก่ผู้จัดการทรัพย์สิน ซึ่งเป็นผู้ดูแลสิทธิให้แก่บุคคลอื่นตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ต้องถือ ว่าสิทธิดังกล่าวได้ถูกโอนย้ายให้แก่บุคคลแต่ละคนแยกต่างหากจากกัน เช่น การโอนสิทธิในการรับ เงินได้ให้แก่เด็กอายุต่ำกว่า 21 ปี ในเวลาเดียวกัน หากผู้โอนมีบุตร 3 คน อายุ 16, 11 และ 6 ปี ตามลำดับ ซึ่งแต่ละคนมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากทรัพย์สินซึ่งมีระยะเวลาน้อยกว่า 7 ปี ก็ต้องนำ

<sup>9</sup> Robert Deutsch & Mark Fullerton, Australian Tax Handbook 2003, Thomson Legal & Regulatory Limited, p.124.

บทบัญญัติในส่วนของการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินในมาตรา 102 B มาใช้บังคับด้วย แม้ว่าการโอนเงินได้ให้แก่บุตรทั้ง 3 คน จะมีระยะเวลาครบถ้วนแล้วเกินกว่า 7 ปีก็ตาม

ข้อยกเว้นในการใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน<sup>10</sup>

1. โดยทั่วไปแล้วบทบัญญัติมาตรา 102 B (1) และมาตรา 102 CA (1) แห่งพระราชบัญญัติประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 จะไม่นำมาใช้บังคับกับสิทธิในดอกผลของทรัพย์สินที่ไม่ใช่สิทธิที่ได้รับจากความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้โอน

2. บทบัญญัติทั้งมาตรา 102 B (1) และ 102 CA (1) จะไม่ใช่บังคับกับการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน ที่ก่อให้เกิดดอกผลจากทรัพย์สิน ซึ่งทำการโอนสำหรับดอกผลที่เกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่มีการโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้ในกรณีครั้งแรก

3. ในกรณีที่ผู้โอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินถึงแก่ความตาย หรือในกรณีที่บริษัทผู้โอนเงินได้ ได้จดทะเบียนเลิกบริษัท บทบัญญัติมาตรา 102 B (1) จะไม่มีผลใช้บังคับกับเงินได้ที่ได้รับมาภายหลังวันที่ผู้โอนถึงแก่ความตายหรือวันที่ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว

4. ทั้งบทบัญญัติมาตรา 102 B (1) และมาตรา 102 CA (1) จะไม่ใช่บังคับกับการโอนโดยพินัยกรรม (Will) หรือเอกสารแนบท้ายพินัยกรรม (Codicil)

### 3.2.2 มาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Attribution of Personal Services Income)

มาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Attribution of Personal Services Income) นี้เป็นมาตรการที่บัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 (Income Tax Assessment Act 1997) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้บุคคลธรรมดาสามารถทำการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยการลดจำนวนภาษีที่จะต้องเสียหรือยืดระยะเวลาในการเสียภาษีให้นานออกไป (รวมถึงการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่และความรับผิดชอบอื่นๆ อันเนื่องมาจากการเสียภาษีด้วย) โดยการใช้วิธีการโอนย้ายเงินได้ที่ได้รับการให้บริการส่วนบุคคล (Alienating Personal Services Income) ไปสู่บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือทรัสต์ (Trust) เนื่องจากหน่วยภาษีทั้ง 3 หน่วยดังกล่าวเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเพื่ออาศัยประโยชน์จากการหักจ่ายบางรายการที่บุคคลธรรมดาไม่อาจหักได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

<sup>10</sup> *Ibit*, pp.124-125.

ความหมายของการโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล (Alienation of Personal Services Income)

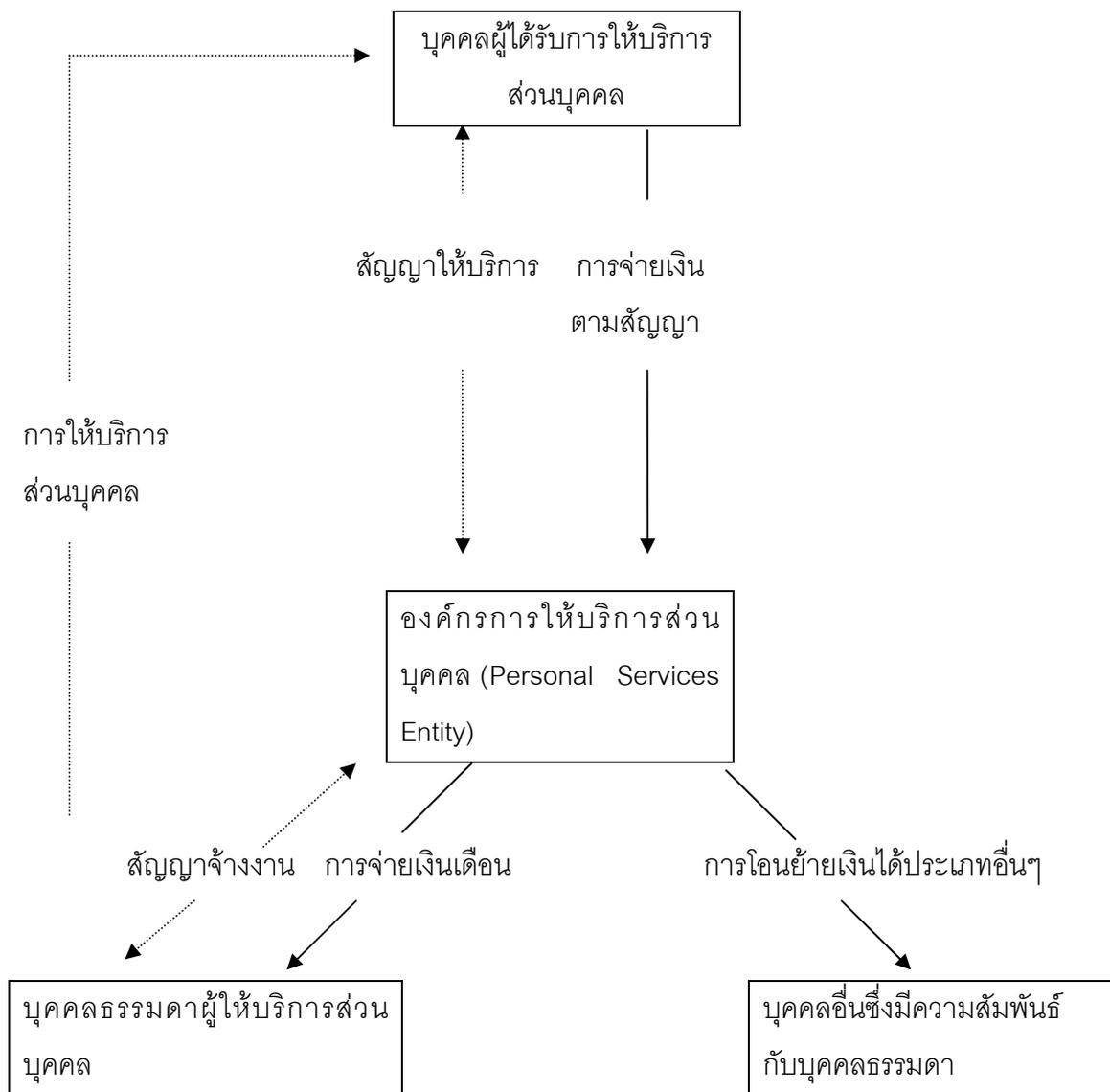
การโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล (Alienation of Personal Services Income) หมายถึงการที่บุคคลธรรมดาผู้ที่ได้รับเงินได้จากกรใช้ทักษะหรือความสามารถส่วนบุคคล (เงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคล) ได้กระทำการโอนย้ายเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่น เช่น องค์กรกรให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Entity) เป็นต้น ซึ่งถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาผู้ที่ได้รับเงินดังกล่าว เมื่อการโอนย้ายเงินได้เกิดขึ้น จะทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำลง เนื่องจากหน่วยภาษีที่ได้รับเงินได้นั้นเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าบุคคลธรรมดา เช่น โอนเงินได้ให้กับบริษัทครอบครัว (Family Company) ซึ่งบริษัทเสียภาษีเงินได้ในอัตรา 30 % แต่บุคคลธรรมดาเสียภาษีสูงสุดถึงอัตรา 47 % หรือโอนเงินได้ให้กับบุคคลต่างๆ ในครอบครัว (Family Members) ซึ่งบุคคลดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีแต่เสียในอัตราที่ต่ำกว่าบุคคลผู้ทำการโอนย้ายเงินได้ เป็นต้น แต่ในการที่ผู้โอนย้ายเงินได้เลือกที่จะทำการโอนย้ายเงินได้ให้กับบริษัทหรือหน่วยภาษีอื่นที่มีใช้บุคคลธรรมดาแล้วนั้น จะทำให้บุคคลธรรมดาได้รับผลประโยชน์ที่มากขึ้น เพราะบริษัทหรือหน่วยภาษีอื่นดังกล่าวสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายบางรายการที่บุคคลธรรมดาผู้ให้บริการในลักษณะเดียวกันกับบริษัทไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้<sup>11</sup>

นอกจากนี้ การโอนย้ายเงินได้นั้น อาจจะทำให้ขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะหลีกเลี่ยงหน้าที่ที่จะต้องกระทำตามกฎหมายบางประการ เช่น การจ่ายเงินเข้าโครงการประกันสังคมของรัฐ การจ่ายเงินช่วยเหลือผู้สูงอายุ หรือการจ่ายเงินช่วยเหลือเด็ก เป็นต้น

<sup>11</sup> Woellner Barkoczy and Murphy Evans, *supra* note 6, p.1484.

### แผนภูมิที่ 3.2

ตัวอย่างอย่างง่ายของการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล



หมายเหตุ 1: เส้นทึบ แสดงถึงการจ่ายเงินได้ตามความเป็นจริงระหว่างคู่สัญญา

เส้นประ แสดงถึงนิติกรรมอื่นๆ ระหว่างคู่สัญญา

หมายเหตุ 2: บทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้นี้ สามารถใช้ได้กับการโอนย้ายเงินได้ที่มีความแตกต่างและมีโครงสร้างที่มีความซับซ้อนมากกว่านี้ด้วย

ตัวอย่างของความพยายามโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล คือ Case 3/99<sup>12</sup> ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้ ผู้ให้คำปรึกษาทางด้านการลงทุน ได้มีความพยายามที่จะโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการให้คำปรึกษาของตนเอง โดยการโอนการรับรู้เงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าคอมมิชชั่น ให้แก่บริษัทครอบครัว (Family Company) แทนที่จะให้เป็นเงินได้ของตนเอง เพื่อวัตถุประสงค์ในการที่จะไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวหรือเสียภาษีในจำนวนที่ลดลง จากการกระจายฐานเงินได้ดังกล่าว แต่กรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลียเห็นว่า เงินค่าคอมมิชชั่นนั้นถือเป็นเงินได้ของผู้ให้คำปรึกษานั้นเอง ไม่ใช่ของบริษัท เนื่องจากไม่มีสิ่งที่สามารถบ่งชี้ได้ว่าเงินค่าคอมมิชชั่นดังกล่าว เป็นเงินได้ที่บริษัทได้รับมาจากการประกอบกิจการทางธุรกิจของบริษัท ดังนั้นผู้ให้บริการให้คำปรึกษาดังกล่าวจะต้องนำเงินค่าคอมมิชชั่นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

#### ความหมายของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Income)

เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Income) คือ เงินได้ที่ได้รับเป็นปกติหรือได้รับมาโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเงินได้ที่ได้รับเป็นการตอบแทนอันเนื่องมาจากการใช้ความพยายามหรือทักษะส่วนบุคคล (มาตรา 84-5 พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997)

#### ตัวอย่างของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล<sup>13</sup>

1. เงินเดือนหรือค่าจ้าง
2. เงินได้ที่ได้รับโดยอาศัยความชำนาญเฉพาะทางของบุคคล
3. เงินได้ที่ได้รับภายใต้สัญญาจ้างแรงงาน
4. เงินได้ของนักกีฬาอาชีพหรือนักแสดงที่ได้รับจากการใช้ความสามารถหรือทักษะส่วนบุคคล แต่ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับจากสปอนเซอร์

สำหรับเงินได้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการขายสินค้า การให้สิทธิในทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินที่ถือครองอยู่ ไม่ถือเป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล อนึ่ง เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น ที่จะสามารถเป็นผู้ที่ได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (มาตรา 84-5 (2) พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997)

<sup>12</sup> *Ibit*, p.350.

<sup>13</sup> *Ibit*, p.1487.

หลักเกณฑ์ในการใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากการให้บริการ

### ส่วนบุคคล

หลักเกณฑ์ในการใช้บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล เป็นหลักเกณฑ์ที่บัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 มาตรา 85-15 (1) และมาตรา 86-15) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. บุคคลธรรมดาต้องนำเงินได้ที่องค์กรการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Entities) หรือบริษัทครอบครัว (Family Company) หรือสมาชิกในครอบครัว (Family Members) ได้รับจากการให้บริการส่วนบุคคลของบุคคลธรรมดาผู้นั้น มารวมเป็นเงินได้ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

องค์กรการให้บริการส่วนบุคคล หมายถึง บริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือทรัสต์ (Trust) ซึ่งได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล จากบุคคลธรรมดาคนหนึ่งหรือหลายคน แต่ไม่รวมถึงธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Business)

2. บทบัญญัตินี้ไม่ใช้บังคับกับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลดังต่อไปนี้ (มาตรา 86-15 (3) และ (4) พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997)

(1) เงินได้ที่องค์กรการให้บริการส่วนบุคคลได้รับจากการประกอบธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Business)

(2) เงินได้ที่จ่ายให้แก่บุคคลธรรมดานั้นโดยตรงในฐานะที่เป็นเงินเดือน (Salary) หรือเงินค่าจ้าง (Wages) และเป็นเงินได้ที่บุคคลธรรมดาได้รับก่อนหน้า 14 วัน หลังจากที้องค์กรการให้บริการส่วนบุคคลได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลนั้นมา

(3) เงินภาษีอากรต่างๆ ที่ถูกนำมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาค่าบริการส่วนบุคคล เฉพาะเงินได้ส่วนที่เป็นภาษีอากรดังกล่าวจะไม่อยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติมาตรานี้ ตัวอย่างของเงินภาษีอากรดังกล่าวคือ ภาษีสินค้าและบริการ (Good and Service Tax)

3. เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่บุคคลธรรมดาผู้ให้บริการส่วนบุคคล ซึ่งได้นำเงินได้จากองค์กรการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Entities) มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามของบุคคลธรรมดานั้น ประเทศออสเตรเลียจึงยอมให้บุคคลธรรมดาดังกล่าว สามารถนำค่าใช้จ่าย (Deduction) ซึ่งองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลมีสิทธิที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในนามของบุคคลธรรมดาได้

จากที่ได้ศึกษามาแล้วว่า หากการให้บริการส่วนบุคคลใดที่เข้าหลักเกณฑ์ของการเป็นธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล (Personal Services Business) แล้ว ก็จะไม่นำบทบัญญัติในส่วนที่

เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Attribution of Personal Services Income) มาใช้บังคับ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงหลักเกณฑ์ของธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล เพื่อที่จะได้ทราบว่ากรอบธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคลประเภทใดที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่าการให้บริการส่วนบุคคลประเภทใดเป็นธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคลนั้น มีอยู่หลายหลักเกณฑ์ด้วยกันดังต่อไปนี้

1 หลักผลที่ได้รับ (Results Test) คือ บุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลใดซึ่งได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลในปีภาษีหนึ่งๆ โดยที่เงินได้จำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้อันเนื่องมาจากการก่อให้เกิดผลงาน (Producing A Result) และบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคล เป็นผู้จัดหาเครื่องมือ เครื่องใช้ในการทำงาน และบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลต้องมีหน้าที่ในการแก้ไขงานที่เกิดมีข้อบกพร่องขึ้นอีกด้วย

2 หลัก 80% (80% Test) เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดว่าบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลใด ที่มีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลจากลูกค้ารายหนึ่งๆ ต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 80 ของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลในปีภาษีนั้น และบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลดังกล่าวจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งในสามหลักเกณฑ์ คือ หลักลูกค้าที่ไม่มีความเกี่ยวพัน (Unrelated Clients Test), หลักการจ้างงาน (Employment Test) และหลักสถานที่ตั้งของธุรกิจ (Business Premise Test) อย่างน้อยหนึ่งหลักเกณฑ์ประกอบกันด้วย

3 หลักลูกค้าที่ไม่มีความเกี่ยวพัน (Unrelated Clients Test) คือหลักที่กำหนดว่าบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลที่จะสามารถเข้าหลักเกณฑ์นี้ได้ก็ต่อเมื่อ ภายในระยะเวลา 1 ปีภาษี (ก) บุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลต้องได้รับเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลแก่ลูกค้าในจำนวนที่ไม่น้อยกว่า 2 ราย ซึ่งลูกค้าทั้งหมดจะต้องไม่มีความเกี่ยวพันซึ่งกันและกัน และจะต้องไม่มีความเกี่ยวพันกับบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลซึ่งเป็นผู้ให้บริการส่วนบุคคลอีกด้วย และ (ข) การให้บริการส่วนบุคคลนั้นจะต้องเป็นผลโดยตรงมาจากการทำคำเสนอหรือคำเชิญชวน เช่น การโฆษณา เป็นต้น ต่อสาธารณชน หากเป็นการให้บริการโดยเป็นการติดต่อกับลูกค้าผ่านทางตัวแทน (Agents) แล้วจะไม่เข้าหลักเกณฑ์นี้

4 หลักการจ้างแรงงาน (Employment Test) คือบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลจะต้องจ้างบุคคลอย่างน้อย 1 คน (ต้องไม่ใช่บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพันกับ

บุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคล) ในการทำงาน ซึ่งคิดเป็นมูลค่าทางการตลาด (Market Value) แล้วจะต้องมีค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของงานหลัก (Principle Work) ของบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลภายในปีภาษีหนึ่งๆ

สำหรับงานหลัก (Principle Work) นั้นไม่ได้มีคำจำกัดความไว้เป็นการเฉพาะ แต่สามารถหาคำจำกัดความเป็นการทำงานทั่วไปได้จากแนวคำพิพากษาของศาลของประเทศออสเตรเลียได้ว่า งานหลัก (Principle Work) จะต้องเป็นงานซึ่งเป็นแก่นของความรับผิดชอบภายใต้สัญญาการให้บริการนั้น ซึ่งงานหลักจะไม่รวมถึงงานซึ่งต้องเป็นงานประกอบที่จะต้องทำตามปกติของการให้บริการ หรืองานที่มีความเกี่ยวข้องกับการบริหารงานขององค์กรการให้บริการส่วนบุคคล เช่น การทำบัญชี (Bookkeeping) หรือการตอบคำถามทางโทรศัพท์ (Answering Telephones) เป็นต้น

5 หลักการที่ตั้งของธุรกิจ (Business Premises Test) คือ บุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลต้องมีและใช้สถานประกอบธุรกิจดังต่อไปนี้ตลอดปีภาษี

- (1) เป็นสถานประกอบธุรกิจซึ่งได้ใช้เป็นสถานที่ในการหาเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล
- (2) เป็นสถานประกอบธุรกิจซึ่งบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลเป็นผู้ใช้ประโยชน์แต่เพียงผู้เดียว (Exclusive Use)
- (3) เป็นสถานประกอบธุรกิจซึ่งแยกต่างหากจากสถานที่ซึ่งบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคล ใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัว (Private Use) และ
- (4) เป็นสถานประกอบธุรกิจ ซึ่งแยกต่างหากจากสถานที่ซึ่งองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลใช้สำหรับจัดหาซึ่งบริการส่วนบุคคล

ในการพิจารณาหลักเกณฑ์ดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ผู้ประกอบธุรกิจจะผ่านการพิจารณาว่าเป็นธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคลได้หรือไม่นั้นจะต้องผ่านหลักเกณฑ์ในการพิจารณาข้อหนึ่งข้อใดใน 3 ข้อดังต่อไปนี้<sup>14</sup>

1. จะต้องผ่านหลักผลที่ได้รับ (Results Test) หรือ
2. หากไม่ผ่านหลักผลที่ได้รับ (Results Test) ก็จะต้องพิจารณาว่า เป็นธุรกิจที่มีเงินได้จากบริการส่วนบุคคลจากลูกค้ารายหนึ่งๆ ไม่เกินกว่าร้อยละ 80 ของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลในปีภาษีนั้น และบุคคลธรรมดาหรือองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลดังกล่าว

<sup>14</sup> [www.ato.gov.au/business/content.asp?doc=/content/13042.htm&page=3&H3](http://www.ato.gov.au/business/content.asp?doc=/content/13042.htm&page=3&H3).

จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งในสามหลักเกณฑ์ คือ หลักลูกค้าที่ไม่มีความเกี่ยวพัน (Unrelated Clients Test), หลักการจ้างงาน (Employment Test) และหลักสถานที่ตั้งของธุรกิจ (Business Premise Test) อย่างน้อยหนึ่งหลักเกณฑ์ประกอบกันด้วย หรือ

3. เป็นธุรกิจที่รับการอนุญาตจากกรมสรรพากร (Tax Office) ว่าเป็นธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล

### แผนภูมิที่ 3.3

#### ขั้นตอนในการพิจารณาการเป็นธุรกิจการให้บริการส่วนบุคคล

##### ขั้นตอนที่ 1 เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล

พิจารณารายได้ที่ได้รับมาส่วนใหญ่ได้มาจากการใช้  
ความสามารถหรือทักษะส่วนบุคคลหรือไม่

ไม่ใช่

ใช่

##### ขั้นตอนที่ 2 พิจารณาหลักผลที่ได้รับ (Results Test)

พิจารณาว่าการประกอบกิจการเข้าหลักเกณฑ์ตามหลัก  
ผลที่ได้รับ (Results Test) หรือไม่

ใช่

ไม่ใช่

##### ขั้นตอนที่ 3 พิจารณาหลัก 80% (80% Test)

พิจารณาว่าเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการส่วนบุคคลในปี  
ภาษีหนึ่งๆ ว่ามีเงินได้จำนวนไม่น้อยกว่า 80% มาจาก  
ลูกค้าเพียงรายเดียวหรือไม่

ใช่

ไม่ใช่

##### ขั้นตอนที่ 4 พิจารณาจากหลักเกณฑ์อื่นๆ

พิจารณาว่าเข้าหลักเกณฑ์หนึ่งหลักเกณฑ์ใดดังต่อไปนี้  
หรือไม่

1. หลักลูกค้าที่ไม่มีความเกี่ยวพัน (Unrelated Clients Test) or
2. หลักการจ้างงาน (Employment Test) or
3. หลักสถานที่ตั้งของธุรกิจ (Business Premises)

ใช่

ไม่ใช่

บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลนำมาใช้บังคับกับเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการส่วนบุคคล

บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลจะไม่นำมาใช้บังคับกับเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการส่วนบุคคล แต่บทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นการทั่วไปประเภทอื่นๆ ยังคงใช้บังคับอยู่

หลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าใช้จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดาผู้ให้บริการส่วนบุคคล

วิธีในการคำนวณค่าใช้จ่ายเพื่อนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดา ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 86-20 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 สามารถแบ่งออกได้เป็น 6 ขั้นตอนคือ

ขั้นตอนที่ 1 ให้คำนวณหาเงินได้ตลอดทั้งปี (Income Year) ของบุคคลธรรมดาและหาผลรวมของค่าใช้จ่ายทั้งหมดขององค์กรการให้บริการส่วนบุคคลที่ได้จ่ายไป เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้จากบริการส่วนบุคคล (Personal Services Income) ในปีภาชีนั้น

ขั้นตอนที่ 2 ให้คำนวณหาผลรวมของค่าใช้จ่ายซึ่งองค์กรการให้บริการส่วนบุคคลสามารถที่จะนำมาหักออกได้ (Entity Maintenance Deductions) ซึ่งค่าใช้จ่ายขององค์กรการให้บริการส่วนบุคคลสามารถนำมาหักได้นั้น ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 86-65 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีอากร ค.ศ. 1997 ดังต่อไปนี้<sup>15</sup>

(1) ค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าธรรมเนียม ซึ่งได้จ่ายโดยองค์กรเพื่อเป็นการเปิดหรือปิดบัญชี หรือ เพื่อการประกอบกิจการ และเป็นค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายให้กับ ADI (Authorised Deposit-Taking Institution)

(2) ค่าใช้จ่ายที่เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีอากร (Tax-Related Expenses)

(3) ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการเตรียมเอกสารต่างๆ ที่ต้องใช้ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินิติบุคคล ค.ศ. 2001 (Corporation Act 2001) แต่ไม่รวมถึงรายจ่ายที่ได้จ่ายให้กับบุคคลที่มีความเกี่ยวพันกัน (Associate Persons) และ

(4) ค่าธรรมเนียมที่ได้จ่ายเพื่อเป็นค่าใบอนุญาต (Licence) การได้รับอนุญาต (Authorization) การจดทะเบียน (Registration) หรือเป็นค่าหนังสือรับรอง (Certification) ที่ได้จ่ายไปเพื่อเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายต่างๆ ของประเทศออสเตรเลีย (Australian Law)

ขั้นตอนที่ 3 ให้คำนวณหาเงินได้ตลอดทั้งปี (Income Year) ขององค์กรการให้บริการส่วนบุคคล โดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการส่วนบุคคลของบุคคลหนึ่งหรือหลายบุคคลที่ได้ให้บริการส่วนบุคคลในนามขององค์กรการให้บริการส่วนบุคคลนั้นมารวมคำนวณ

ขั้นตอนที่ 4 นำผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 2 เป็นตัวตั้งแล้วนำผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 3 มาลบออก

<sup>15</sup> Robert Deutsch & Mark Fullerton, *supra* note 9, p.91.

ขั้นตอนที่ 5 หากผลลัพท์ที่ได้จากการคำนวณตามขั้นตอนที่ 4 มีค่ามากกว่าศูนย์แล้ว ค่าใช้จ่าย (Deduction) ซึ่งบุคคลธรรมดาที่มีสิทธิที่จะหักได้ จะมีค่าเท่ากับผลรวมของผลลัพท์ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 1 บวกด้วยผลลัพท์ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 4

ขั้นตอนที่ 6 หากผลลัพท์ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 4 มีค่าไม่มากกว่าศูนย์แล้ว ค่าใช้จ่าย (Deduction) ซึ่งบุคคลธรรมดาที่มีสิทธิที่จะหักได้ จะมีค่าเท่ากับผลลัพท์ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 1

ตัวอย่างของการคำนวณค่าใช้จ่ายเพื่อนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดา ผู้ให้บริการส่วนบุคคล<sup>16</sup>

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท ก. มีรายได้ตลอดทั้งปี รวมรายได้จากการให้บริการส่วนบุคคล 156,000

บริษัท ก มีค่าใช้จ่ายจากการให้บริการส่วนบุคคล (ขั้นตอนที่ 1)	64,000
บริษัท ก มีค่าใช้จ่ายที่สามารถที่จะนำมาหักออกได้ (ขั้นตอนที่ 2)	6,000
บริษัท ก มีรายได้ประเภทอื่นที่มีใช้เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (ขั้นตอนที่ 3)	28,000
ผลลัพท์ในขั้นตอนที่ 4 (ขั้นตอนที่ 2 ลบด้วยขั้นตอนที่ 3)	-22,000
ผลลัพท์ที่ได้มีค่าน้อยกว่าศูนย์ จึงนำขั้นตอนที่ 6 มาใช้	
ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้มีค่าเท่ากับผลลัพท์จากขั้นตอนที่ 1	64,000
เงินได้ของบุคคลธรรมดาที่จะต้องนำมาเสียภาษี (Assessable Income) เท่ากับ (156,000-64,000)	92,000

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท ก มีรายได้ตลอดทั้งปี รวมรายได้จากการให้บริการส่วนบุคคล	104,000
บริษัท ก มีค่าใช้จ่ายจากการให้บริการส่วนบุคคล (ขั้นตอนที่ 1)	45,000
บริษัท ก มีค่าใช้จ่ายที่สามารถที่จะนำมาหักออกได้ (ขั้นตอนที่ 2)	8,000
บริษัท ก มีรายได้ประเภทอื่นที่มีใช้เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (ขั้นตอนที่ 3)	3,000
ผลลัพท์ในขั้นตอนที่ 4 (ขั้นตอนที่ 2 ลบด้วยขั้นตอนที่ 3)	5,000
ผลลัพท์ที่ได้มีค่ามากกว่าศูนย์ จึงนำขั้นตอนที่ 5 มาใช้	

<sup>16</sup> Ibit, p.90.

ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้มีค่าเท่ากับผลบวกของผลลัพท์จากขั้นตอนที่ 2	
กับผลลัพท์จากขั้นตอนที่ 4 (45,000+5,000)	50,000
เงินได้ของบุคคลธรรมดาที่จะต้องนำมาเสียภาษี (Assessable Income)	
เท่ากับ (104,000-50,000)	54,000

ส่วนบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีอากรเป็นการทั่วไปของประเทศออสเตรเลียนั้นได้บัญญัติอยู่ใน Part IVA ของพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการกับนิติกรรมที่ตกแต่งหรือทำปลอมขึ้น แต่ไม่มุ่งหมายที่จะจัดการหรือเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับ นิติกรรมทางการค้าหรือธุรกิจโดยปกติ ซึ่งกฎหมายเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะทำนิติกรรมเพื่อจัดการธุรกิจหรือการค้าของตนโดยมีหลักการอยู่ว่า

(1) ต้องมีแผนการ (Scheme) ซึ่งกฎหมายให้คำนิยามอย่างกว้างขวางว่าหมายถึง ข้อตกลงการจัดการ ความตกลงใจกัน คำมั่น การดำเนินงานใดๆ ไม่ว่าจะแสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย ไม่ว่าจะสามารถบังคับตามกฎหมายได้หรือไม่ และไม่ว่าจะกระทำโดยลำพังหรือร่วมกับบุคคลอื่น

(2) ผู้เสียภาษีต้องได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากร (Tax Benefits) ซึ่งเกี่ยวข้องกับแผนการดังกล่าว ประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น ประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากไม่ต้องนำเงินจำนวนหนึ่งจำนวนใดไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมิน หรือสามารถหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ หรือมีส่วนขาดจากมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Losses) เพิ่มขึ้น หรือได้รับเครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ (Foreign Tax Credits) หรือไม่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรือประโยชน์จากการได้รับรู้รายจ่ายล่วงหน้าหรือเลื่อนการรับรู้รายได้ออกไป ซึ่งหากไม่มีแผนการดังกล่าวผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับหรือคาดหวังโดยมีเหตุผลตามสมควรว่าจะไม่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าว

(3) แผนการดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร การพิจารณาว่าวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่นั้น มีปัจจัยที่ใช้ประกอบในการพิจารณาคือ ลักษณะที่แผนการดังกล่าวได้ทำขึ้น รูปแบบและเนื้อหาของแผนการระยะเวลาและช่วงเวลาที่แผนการได้จัดทำขึ้น ผลเปลี่ยนแปลงทางภาษีอากรที่เกิดขึ้น หากไม่มีการบังคับใช้บทบัญญัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นการทั่วไปแล้ว การเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของผู้เสียภาษีที่เป็นผลมาจากหรือที่จะเกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นจากแผนการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับผู้เสียภาษี ผลทางด้านอื่นๆ

ที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นเนื่องมาจากแผนการ ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับผู้ที่มีความสัมพันธ์

เมื่อแผนการใดเข้าเงื่อนไขดังที่ระบุไว้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจในการยกเลิกประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นเนื่องจากแผนการดังกล่าว และปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้เสียภาษีใหม่ ทั้งผู้เสียภาษียังต้องเสียเบี้ยปรับอีกด้วย

ตามที่ได้ศึกษาถึงบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ของประเทศออสเตรเลียในส่วนที่เป็นบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการเฉพาะซึ่งมีเพียงมาตรการป้องกันการโอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สินและมาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากกรให้บริการส่วนบุคคลเท่านั้น จึงถือได้ว่าประเทศออสเตรเลียมีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ที่ไม่ครอบคลุมถึงธุรกรรมหรือรูปแบบต่างๆ ของการโอนย้ายเงินได้ ซึ่งทำให้บทบาทของบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการทั่วไปของประเทศออสเตรเลียมีความสำคัญอย่างยิ่งในการทำหน้าที่ป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในกรณีอื่นๆ ที่บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการเฉพาะไม่สามารถนำมาบังคับใช้ได้