

## บทที่ 4

บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้พร้อมสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย และข้อเสนอแนะ

### 4.1 บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้ในประเทศไทย

บทบัญญัติในการป้องกันการโอนเงินได้ในประเทศไทยแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทด้วยกัน คือ 1) บทบัญญัติในการป้องกันการโอนเงินได้เป็นการทั่วไป และ 2) บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้เป็นการเฉพาะ ซึ่งทั้ง 2 ประเภทมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 4.1.1 บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้เป็นการทั่วไป

บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้เป็นการทั่วไปในประเทศไทย ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 ที่บัญญัติว่า “การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้ ถ้าการแสดงเจตนาหลงนั้นทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่นให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ” ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวเมื่อนำมาใช้เพื่อป้องกันการโอนเงินได้แล้ว ก็จะทำให้นิติกรรมใดที่คู่สัญญาได้กระทำลงโดยไม่มีเจตนาที่จะผูกพันตามเจตนาที่ได้แสดงออกมา แต่ได้ทำลงเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงการเสียภาษีเพียงประการเดียวแล้ว ศาลฎีกาของประเทศไทยก็จะถือว่านิติกรรมที่ได้กระทำลงดังกล่าวนั้น ไม่มีผลผูกพันคู่สัญญาแต่อย่างใด และให้บังคับตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา

#### 4.1.2 บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้เป็นการเฉพาะ

บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้เป็นการเฉพาะในประเทศไทย ที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรนั้นมีบัญญัติอยู่ในหลายหมวดหลายมาตราด้วยกัน แต่บทบัญญัติที่จะทำการศึกษากันนั้นประกอบด้วยบทบัญญัติใน 3 มาตราด้วยกัน กล่าวคือ 1) มาตรา 40 (4), 2) มาตรา 41 ทวิ และ 3) มาตรา 49 ทวิ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1.2.1 บทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้ตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร  
บทบัญญัติมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ดังนี้

“เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนหักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะหักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองหรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

คำว่า “เงินปันผล” นี้ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามไว้และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ได้ให้คำนิยามไว้เช่นกัน แต่ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ได้ให้ความหมายว่า “ส่วนกำไรที่บริษัทจำกัด เป็นต้นจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น” และเมื่อได้พิจารณาจากหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วว่าด้วยเรื่องเงินปันผลและเงินสำรองในเอกเทศสัญญาในมาตรา 1201 ที่ว่า ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่น นอกเงินกำไร ถ้าหากบริษัทขาดทุน ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจนกว่าจะมีการแก้ไขให้ขาดทุน จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินปันผลต้องเป็นเงินที่จ่ายจากกำไรเท่านั้น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน ถ้ามีผล

ประกอบการขาดทุนก็ไม่สามารถจ่ายเงินปันผล

จากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) ดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังนี้

(1) บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือบุตรบุญธรรมซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ เป็นผู้ได้รับเงินได้ประเภทดังกล่าวข้างต้น

(2) ความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี

ดังนั้นเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 2 ประการดังกล่าวแล้ว ก็ให้ถือว่าเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่บุตรได้รับมาดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาในกรณีที่ความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี หรือให้ถือว่าเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งที่บุตรได้รับมาดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง ในกรณีที่ความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี และให้ถือว่าเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่บุตรได้รับมาดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

แต่ในกรณีที่ถือว่าบิดาและมารดาไม่ได้เป็นสามีภริยากันอยู่ตลอดปีภาษีอาจเกิดขึ้นได้หลายกรณี เช่น ตาย สาบสูญ ไม่น่าจะมีชีวิตอยู่หรือตาย หย่ากัน ในกรณีดังกล่าวนี้ถ้าบิดาตาย สาบสูญ ไม่น่าจะมีชีวิตอยู่หรือตาย อำนาจปกครองบุตรจะตกเป็นของมารดา และในทางกลับกัน ถ้าเหตุดังกล่าวเกิดกับมารดาอำนาจปกครองบุตรก็จะตกเป็นของบิดาเช่นกัน<sup>1</sup> ในกรณีหย่ากันสามารถเกิดขึ้นได้ 2 กรณีคือ โดยความยินยอมของคู่สมรสหรือโดยคำพิพากษาของศาล กรณีที่หย่าโดยความยินยอมถ้าตกลงกันเป็นหนังสือให้ฝ่ายใดปกครองบุตร ฝ่ายนั้นก็จะเป็นผู้ใช้อำนาจปกครอง แต่ถ้ามิได้ตกลงกันไว้หรือตกลงกันไม่ได้ ต้องให้ศาลเป็นผู้ชี้ขาด เมื่อศาลชี้ขาดให้ฝ่ายใดปกครองบุตร ฝ่ายนั้นเป็นผู้ใช้อำนาจปกครอง กรณีที่หย่ากันโดยคำพิพากษาของศาล ฝ่ายใดชนะคดีฝ่ายนั้นก็จะเป็นผู้ปกครองบุตร เว้นแต่ศาลจะชี้ขาดให้อีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ปกครองบุตร อย่างไรก็ตาม อำนาจปกครองบุตรเช่นว่านี้ อาจตกไปอยู่กับบุคคลอื่นที่มีใช้บิดามารดาก็ได้เช่น เช่น ย่าหรือยายหรือญาติคนอื่นๆ กล่าวคือในกรณีที่มีการฟ้องหย่าและศาลได้ชี้ขาดให้ย่าหรือยายหรือญาติคนอื่นๆ เป็นผู้ปกครองบุตรเช่นนี้บิดาหรือมารดาก็จะไม่ได้เป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรของตนอีกต่อไปนับแต่วันที่ศาลได้มีคำสั่ง ดังนั้นบิดาหรือมารดาจึงไม่ต้องนำเงินปันผลของบุตรมาเป็นเงินได้ของตน บุตรจะต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตน โดยให้ผู้ปกครองที่ศาลแต่งตั้งเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทน

<sup>1</sup> อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์, “ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับเงินปันผล”, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 32 ฉบับที่ 4 กรกฎาคม-สิงหาคม 2528, น.66.

สำหรับเงินปันผลของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะให้ถือเป็นของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองนั้น แต่หากเป็นกรณีหญิงหม้ายเป็นผู้ปกครองบุตรของตน หญิงนั้นต้องนำเงินปันผลของบุตรของตนมาเป็นเงินได้ของตนเพื่อคำนวณภาษี หากต่อมาหญิงนั้นได้จดทะเบียนสมรสกับสามีใหม่ ในกรณีที่สามีภริยาได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีและต่างฝ่ายต่างมีเงินได้แล้ว ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี ให้ถือเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ดังนั้นในกรณีหญิงหม้ายดังกล่าวข้างต้นจึงต้องให้ถือเอาเงินได้ของบุตรหญิงหม้ายเป็นเงินได้ของหญิงหม้ายผู้เป็นมารดาและให้ถือว่าเงินได้ของหญิงเป็นของสามี จึงเท่ากับถือว่า เงินปันผลของบุตรที่ติดมาริยามานั้นเป็นเงินได้ของสามีใหม่ด้วย<sup>2</sup>

เหตุผลที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (4) กำหนดให้ถือว่าเงินได้ที่บุตรชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือบุตรบุญธรรมซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะได้รับมาจากดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไร เป็นต้น เป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดานั้น ก็เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี โดยการโอนย้ายเงินปันผลของบิดาหรือมารดาไปให้บุตร โดยให้บุตรเป็นผู้ถือหุ้น ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วบุตรนั้นยังไม่มีความสามารถที่จะเป็นผู้ถือหุ้นนั้น เนื่องจากว่าบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะนั้น เมื่อพิจารณาจากสภาพสังคมไทยในปัจจุบันแล้วบุตรดังกล่าวจะอยู่ในวัยนักเรียนหรือนักศึกษา ซึ่งยังไม่มีความสามารถในการหาเงินได้ประเภทดังกล่าว เพราะว่าเงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่เกิดจากการใช้เงินหรือทรัพย์สินในการลงทุน เพื่อแลกกับผลตอบแทนที่จะได้รับจากการลงทุนดังกล่าว ซึ่งเงินหรือทรัพย์สินที่ใช้ในการลงทุนดังกล่าว โดยหลักแล้วจะเป็นเงินได้จำนวนมาก หรือเป็นทรัพย์สินที่มีค่าสูง จึงจะให้ผลตอบแทนที่คุ้มค่ากับการลงทุน ดังนั้น หากบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือบุตรบุญธรรมซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะก็ตาม เป็นผู้ที่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นจำนวนมาก ก็ทำให้เป็นที่สังเกตได้ว่าน่าจะเป็นการใช้เงินหรือทรัพย์สินจากผู้เป็นบิดาหรือมารดา มาใช้ในการลงทุนในนามของบุตรหรือบุตรบุญธรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากร และเนื่องจากการที่ให้บุตรซึ่งไม่มีเงินได้ประเภทอื่นเป็นผู้รับรู้เงินได้จากการลงทุนประเภทนี้แล้วนั้น จะเป็นการกระจายฐานในการเสียภาษี เป็นผลให้ภาระภาษีที่ควรจะเป็นของบิดาหรือมารดานั้นลดต่ำลง เนื่องจากบุตรจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของบุตร และเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับการให้บิดาหรือมารดาเป็นผู้รับรู้เงินได้ดังกล่าว ดังนั้นเมื่อเงินหรือทรัพย์สินที่ได้นำมาลงทุนนั้นเกิดดอกผลหรือกำไรจากการลงทุนดังกล่าว เงินได้ดังกล่าวจึงควรต้องถือเป็นของผู้ลงทุนที่แท้จริงซึ่งก็คือบิดา มารดาหรือผู้ใช้อำนาจปกครองนั่นเอง

<sup>2</sup> เฟิงอ้าง, น.67.

4.1.2.2 บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้ตามมาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร  
บทบัญญัติมาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ดังนี้

“ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”

จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) ต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลอีก บุคคลหนึ่ง

(2) ต้องเป็นการโอนโดยไม่มีค่าตอบแทน

(3) ให้ถือว่าผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษี

โดยผลของมาตรา 41 ทวิดังกล่าวนี จะสามารถนำมาใช้เป็นบทบัญญัติป้องกันการ โอนเงินได้ได้ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคล อื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งในกรณีนี้มาตรา 41 ทวิ กำหนดให้ผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ในอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้มีเงินได้จากการโอนดังกล่าว และมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้โดย ให้ เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อ เรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ ในวันที่มีการโอนนั้น ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.2.3 บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติป้องกันการโอนเงินได้ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้  
บัญญัติไว้ดังนี้

“ในกรณีที่เป็น การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยมีหรือไม่มี ค่าตอบแทนไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไร ก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมิน ทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่ง เป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น”

จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

(2) เป็นการโอนให้แก่บุคคลอื่นไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวพันกันกับ ผู้โอนหรือไม่ก็ตาม

(3) การโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เป็นการโอนโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมี

คำตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น

เหตุผลในการบัญญัติบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวขึ้นมา ก็เพื่อที่จะป้องกันมิให้เกิดการโอนย้ายทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นโดยไม่มีคำตอบแทนหรือมีคำตอบแทนที่ไม่เป็นราคาที่เหมาะสม ซึ่งการโอนย้ายทรัพย์สินดังกล่าวได้กระทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากร เพราะหากยอมให้มีการโอนย้ายทรัพย์สินให้แก่กันได้โดยไม่มีคำตอบแทนหรือมีคำตอบแทนที่ต่ำแล้ว ก็จะส่งผลให้เกิดปัญหาในการโอนย้ายทรัพย์สินที่สามารถก่อให้เกิดเงินได้ เช่น ค่าเช่าหรือส่วนล้ามูลค่าทรัพย์สิน เป็นต้น จากบุคคลที่จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง ไปสู่บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เพื่อที่จะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของทั้งผู้โอนและผู้รับโอนลดน้อยลง

โดยผลของมาตรา 49 ทวิดังกล่าวถือเป็นการช่วยป้องกันการโอนย้ายเงินได้จากกรณกรณกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ได้ในระดับหนึ่ง โดยการกำหนดให้ผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีคำตอบแทนหรือมีคำตอบแทนต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยให้ถือเอาราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินดังกล่าวเป็นฐานในการคำนวณภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป ทำให้ไม่ว่าผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์จะทำการโอนโดยกำหนดคำตอบแทนต่ำกว่าราคาที่เหมาะสมเพียงใดก็ตาม รัฐก็ยังคงมีหลักประกันว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ได้ในระดับหนึ่ง

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นว่าศาลไทยได้มีการนำหลักในการป้องกันการโอนย้ายถ่ายเทเงินได้มาใช้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 235/2506 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ดังนี้ “ตามประมวลรัษฎากรผู้ใดให้เช่าทรัพย์สินอันเป็นเหตุให้ได้ค่าเช่ามา ผู้นั้นจึงเป็นผู้ต้องเสียภาษีเงินได้ ฉะนั้น เมื่อโจทก์เป็นเจ้าของและผู้ให้เช่าเครื่องเรือน ค่าเช่าที่ได้มาย่อมเป็นเงินได้ การที่โจทก์จำหน่ายเงินได้นี้ โดยยกให้บุคคลอื่นหรือใช้จ่ายในเหตุอื่นก็ตาม โจทก์ก็หาพ้นจากหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินค่าเครื่องเรือนนั้นไม่” จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่าหากศาลไม่ได้นำหลักในมาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้มาใช้แล้ว ก็จะทำให้เงินได้จากค่าเช่าเครื่องเรือนดังกล่าว จะถือเป็นเงินได้ของบุคคลอื่นผู้ซึ่งได้รับโอนสิทธิในค่าเช่าดังกล่าว ซึ่งอาจจะ

ส่งผลให้เงินค่าเช่าดังกล่าวถูกเก็บภาษีในจำนวนที่ลดน้อยลง เนื่องจากเงินค่าเช่าดังกล่าวได้ถูกกระจายออกไปสู่ผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือเป็นผู้ที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่ต่ำกว่าโจทก์ผู้ที่เป็นเจ้าของเครื่องเรือนและเป็นผู้ทำการโอนย้ายสิทธิในเงินค่าเช่าดังกล่าว

ต่อไปในส่วนนี้จะวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาต่างๆ อันเกิดจากการที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ที่เป็นระบบที่มีความแน่นอน ชัดเจนและครอบคลุมถึงรูปแบบต่างๆ ของการโอนย้ายเงินได้ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาการโอนย้ายเงินได้ขึ้นอย่างกว้างขวางในประเทศไทย โดยจะแยกการพิจารณาประเด็นปัญหาดังกล่าวออกได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

1 ประเด็นปัญหาการเลี่ยงการเสียภาษีอันเกิดจากการที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ที่ครอบคลุมทุกกรณี

2 วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายอันเกี่ยวกับการโอนย้ายทรัพย์สิน

#### 4.2 ประเด็นปัญหาการเลี่ยงการเสียภาษีอันเกิดจากการที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ที่ครอบคลุมทุกกรณี

ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้นั้น เมื่อได้พิจารณาจากลักษณะของการโอนย้ายเงินได้แล้วจะพบว่า มีปัญหาเกิดขึ้น 2 ลักษณะคือ

1. ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลในครอบครัว
2. ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวซึ่งมีความเกี่ยวพัน

##### 4.2.1 ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลในครอบครัว

ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลในครอบครัวนี้สามารถที่จะแยกพิจารณาออกได้เป็น 3 ลักษณะคือ

- (1) ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรส และ
- (2) ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรหรือบุคคลอื่นซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ

(3) ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว

#### 4.2.1.1 ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรส

เนื่องมาจากปัญหาในเรื่องของการโอนย้ายเงินได้ในแก่คู่สมรสในประเทศไทย เป็นปัญหาที่ไม่ค่อยได้รับความสนใจมากนัก จึงทำให้ไม่ได้มีการบัญญัติบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ระหว่างสามีภริยาไว้อย่างละเอียดและมีความรัดกุมมากเท่าใดนัก จากการศึกษาพบว่าประมวลรัษฎากรของไทยมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ระหว่างสามีภริยาไว้เพียง 2 มาตรา คือ 1) มาตรา 57 ตี และ 2) มาตรา 57 เบญจ

##### 1) มาตรา 57 ตีบัญญัติไว้ดังนี้

“ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

##### 2) มาตรา 57 เบญจ ที่บัญญัติไว้ว่า

“ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตี ก็ได้...

ถ้าสามีและภริยาผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวกันไม่เกินจำนวนตามมาตรา 56 (4)<sup>3</sup> ไม่ว่าจะแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามีและภริยาไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน”

จากบทบัญญัติมาตรา 57 ตี ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับหน่วยภาษี (tax unit) ที่เป็นสามีภริยากันของประเทศไทยนั้น ใช้หลักการรวมรายได้ (Income Aggregation) ดังที่ได้ศึกษากันมาแล้วในบทที่ 2 ซึ่งตามหลักการนี้ คู่สมรสจะต้องรวมเงินได้ที่ต่างฝ่ายต่างหามาได้เข้าด้วยกัน เว้นแต่เงินได้ตามมาตรา 40 (1) ที่ภริยามีสิทธิที่จะแยกยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองได้ห่างหากจากสามี ดังนั้น การคำนวณภาษีโดยใช้หลักการรวมเงินได้นี้มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีได้สมรส เช่น ก กับ ข จดทะเบียนสมรสเป็นสามีภริยากันโดยถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อเดือนพฤศจิกายน

<sup>3</sup> มาตรา 56 (4) บัญญัติไว้ดังนี้

“มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท”

2547 ดังนั้นในปี 2548 (ซึ่งบุคคลทั้งสองอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี) ก ซึ่งเป็นสามีมีเงินได้จากเงินเดือนรวมทั้งปี 1,000,000 บาท ส่วน ข ซึ่งเป็นภริยา มีเงินได้จากกิจการร้านค้าทั้งปี 2,000,000 บาท ดังนี้ เงินได้จำนวน 2,000,000 บาทนี้ถือเป็นเงินได้ของ ก และ ก มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีจากเงินได้จำนวน 3,000,000 บาท แต่หาก ก และ ข มิได้เป็นสามีภริยากันโดยถูกต้องตามกฎหมาย ก็จะทำให้ ก เสียภาษีจากเงินได้จำนวน 1,000,000 บาท ส่วน ข ก็เสียภาษีจากเงินได้จำนวน 2,000,000 บาทเท่านั้น เป็นต้น

ซึ่งจากการที่ประเทศไทยมีเพียงบทบัญญัติในมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ในการใช้บังคับแก่การจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างสามีภริยา แม้ว่าในบทบัญญัติในมาตรา 57 ตรีจะสามารถใช้ป้องกันปัญหาการโอนย้ายเงินได้ในระหว่างคู่สมรสได้ในระดับหนึ่งก็ตาม แต่จากการที่บทบัญญัติในมาตรา 57 ตรี ดังกล่าวนั้น มีข้อจำกัดในการนำมาใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างสามีภริยาก่อนข้างมาก จึงทำให้เกิดช่องว่างอันนำมาซึ่งการเกิดการโอนย้ายเงินได้ระหว่างสามีภริยาขึ้น ซึ่งสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

(1) การกำหนดให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีในกรณีตามมาตรา 57 ตรี นี้ให้ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่ เป็นสามีภริยากันโดยถูกต้องตามกฎหมาย คือต้องมีการจดทะเบียนสมรสกันเท่านั้น ทำให้เกิดช่องว่างขึ้น คือ หากเป็นกรณีที่ เป็นสามีภริยากันโดยพฤตินัย คือไม่ได้มีการจดทะเบียนสมรสกันตามกฎหมายแล้ว หรือเป็นคู่สมรสที่การสมรสเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1452 ประกอบกับมาตรา 1495 เนื่องจากเป็นการสมรสซ้อนนั้น<sup>4</sup> ก็จะทำให้ไม่สามารถนำบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับแก่กรณีได้ ทำให้สามีภริยาโดยพฤตินัยดังกล่าว สามารถที่จะแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ดังนั้นหากสามีหรือภริยาโดยพฤตินัยดังกล่าวฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด มีเงินได้ที่ไม่ใช่

<sup>4</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 659/2545 “เมื่อการสมรสระหว่างโจทก์กับ จ. เป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1452 ประกอบมาตรา 1495 เนื่องจากมีคู่สมรสอยู่แล้ว ในขณะที่สมรสกับโจทก์มีผลเท่ากับโจทก์และ จ. มิได้เป็นสามีภริยากันมาแต่แรก จึงไม่อาจถือว่ามีเงินได้จำนวน 11,300,000 บาท ที่จะได้เป็นเงินของโจทก์ตามความในมาตรา 57 ตรี โจทก์ไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินจำนวนนี้ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบ”

เงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>5</sup> เป็นจำนวนมาก และทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูง ดังนั้นคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้มากนั้น สามารถที่จะโอนย้ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง เพื่อที่จะเป็นการกระจายฐานเงินได้พึงประเมินของตนในการเสียภาษีทำให้เสียภาษีลดต่ำลง และส่งผลให้ภาระภาษีโดยรวมของคู่สมรสโดยพฤตินัยดังกล่าวลดต่ำลงด้วยเช่นกัน ดังนั้นหากเทียบกับกรณีที่ทำให้คู่สมรสผู้มีเงินได้ที่มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรในจำนวนมากเป็นผู้รับเงินได้ดังกล่าวเพียงผู้เดียว ซึ่งจะทำให้ฐานภาษีของคู่สมรสฝ่ายนั้นอยู่ในเกณฑ์ที่สูง ประกอบกับที่ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งจะส่งผลให้คู่สมรสดังกล่าวต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วย

จากลักษณะของปัญหาดังกล่าว จะเห็นได้ว่าหากมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี โดยให้มีการขยายความของคำว่าสามีและภริยาให้หมายความรวมถึงสามีและภริยาโดยพฤตินัยด้วยแล้ว ก็ส่งผลให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับสามีภริยาได้มากขึ้น และก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ตัวผู้เสียภาษีอีกด้วย เนื่องจากสามีภริยาโดยพฤตินัยนั้นได้มีการใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันและยังต้องคอยดูแลช่วยเหลือเกื้อกูลซึ่งกันและกันเหมือนอย่างเช่นสามีภริยาที่ได้จดทะเบียนโดยชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นการที่จะนำความแตกต่างระหว่างสามีภริยาตามกฎหมายกับสามีภริยาโดยพฤตินัยที่ต่างกันเพียงแค่การจดทะเบียนสมรสเท่านั้น มาเป็นเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวให้มีความแตกต่างกันแล้ว ก็เห็นจะเป็นการที่ไม่สมควรและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับตัวผู้เสียภาษี

แต่หากมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในมาตรา 57 ตรี โดยให้ความหมายของคำว่าสามีและภริยาให้หมายความรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัยด้วยแล้วนั้น อาจจะทำให้เกิดปัญหาในการตีความคำว่า “คู่สมรสโดยพฤตินัย” ตามมาในภายหลังได้ เนื่องจากสภาพวัฒนธรรมของสังคมไทยในปัจจุบันนั้น บุคคลใดบุคคลหนึ่งอาจจะมีคู่สมรสที่ถือว่าเป็นคู่สมรสโดยพฤตินัยได้หลายคน ซึ่งจะทำให้เกิดคำถามตามมาว่าจะให้ถือเอาเงินได้ของคู่สมรสโดยพฤตินัยคนใดบ้างมารวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีที่สามีมีภริยาหลายคน และจากปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการตีความดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าจะมีความจำเป็นที่จะต้องให้มีการกำหนดนิยามของคำว่า คู่สมรสโดยพฤตินัยให้มีความชัดเจนว่าจะให้หมายความถึงคู่สมรสใน

<sup>5</sup> เนื่องจากเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) นั้น คู่สมรสที่จดทะเบียนกันถูกต้องตามกฎหมายสามารถที่จะแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้อยู่แล้วตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ วรคแรก

ลักษณะใดบ้าง แต่การที่จะให้พิจารณาว่าจะให้คำว่า “คู่สมรสโดยพฤตินัย” นั้นมีความหมายเพียงใดนั้น จะต้องอาศัยข้อเท็จจริงในการดำเนินชีวิตของคู่สมรสนั้นเป็นหลัก กล่าวคือหากคู่สมรสโดยพฤตินัยคนใดที่ได้อาศัยอยู่กินด้วยกันอย่างเปิดเผยแล้ว ก็ให้ถือว่าเป็นคู่สมรสโดยพฤตินัยที่จะต้องถือเอาเงินได้ของคู่สมรสโดยพฤตินัยนั้นเป็นเงินได้สามี เนื่องจากหากมีการกำหนดนิยามของคำว่าคู่สมรสโดยพฤตินัยให้มีหมายรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัยหมดทุกคน (ทั้งบุคคลที่อยู่กินอย่างเปิดเผยและบุคคลที่ไม่ได้อยู่กินด้วยกันอย่างเปิดเผย) แล้วก็จะทำให้เกิดปัญหาในการพิสูจน์ถึงความสัมพันธ์ของคู่สมรสโดยพฤตินัยว่าบุคคลใดบ้างที่จะถือเป็นคู่สมรสโดยพฤตินัยกันในความเป็นจริงที่จะต้องนำเงินได้มารวมกับเงินได้ของสามี นอกจากนี้ก็จะทำให้เกิดปัญหาในเรื่องของต้นทุนในการบริหารจัดการในการจัดเก็บภาษีมากขึ้นด้วย เพราะจะต้องให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรคอยตรวจสอบว่าบุคคลใดมีความสัมพันธ์เป็นคู่สมรสโดยพฤตินัยกับบุคคลใดบ้าง ซึ่งจะต้องมีภาระค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย

จากที่ได้ศึกษาถึงข้อดีและข้อเสียของการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี เพื่อที่จะให้มีการขยายความของคำว่าคู่สามีภริยาให้หมายรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัยที่อยู่กินด้วยกันอย่างเปิดเผยด้วยแล้วนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อได้เปรียบเทียบถึงจำนวนภาษีเงินได้ที่รัฐจะจัดเก็บจากคู่สมรสได้มากขึ้นและจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ตัวผู้เสียภาษียิ่งขึ้นแล้วนั้น น่าจะมีความสำคัญมากกว่าการที่รัฐจะต้องเพิ่มภาระเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการภาษีจากคู่สมรสที่จะต้องเพิ่มมากขึ้นนั้นด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเสนอว่าการขยายความของคำว่าสามีภริยาให้หมายรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัยที่อยู่กินด้วยกันอย่างเปิดเผยนั้นน่าจะมีความเหมาะสมมากกว่า

นอกจากนี้ การที่บทบัญญัติมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีนั้น ก่อให้เกิดช่องทางในการเลี่ยงการเสียภาษีอีกช่องทางหนึ่ง กล่าวคือ ในกรณีที่ภริยาเป็นผู้ที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในจำนวนที่สูง ซึ่งภริยามีสิทธิที่จะนำเงินได้จากการจ้างแรงงานดังกล่าว มายื่นแบบเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองแยกต่างหากจากเงินได้ของสามีได้ ตาม มาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว หากสามีและภริยาดังกล่าวมีเงินได้จากการลงทุน คือเงินได้ประเภทอื่น นอกจากเงินได้จากการจ้างแรงงานตาม มาตรา 40 (1) ซึ่งจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของสามีแล้ว ดังนั้นหากสามีเป็นผู้ที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตาม มาตรา 40 (1) ในจำนวนที่ต่ำ ทำให้เมื่อนำเงินได้จากการลงทุนไปรวมกับเงินได้ของสามีแล้วก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า การที่กำหนดให้นำเงินได้จากการลงทุนไปรวมกับเงินได้ของภริยา

ตัวอย่างเช่น สามีมีเงินได้จากการจ้างแรงงานปีละ 100,000 บาท ในขณะที่ภริยามีเงินได้จากการจ้างแรงงานปีละ 1,800,000 บาท นอกจากนี้ภริยายังมีเงินได้จากการลงทุนอีกปีละ 3,000,000 บาท เมื่อสิ้นปีภริยาได้แยกเงินได้จากการจ้างแรงงานเพื่อเสียภาษีในนามของตนเอง ดังนั้นภาระภาษีของสามีภริยาคู่ดังกล่าวเป็นดังนี้ สามีต้องนำเงินได้จำนวน 3,100,000 บาท มาเสียภาษีซึ่งจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 และภริยาก็ต้องนำเงินได้จำนวน 1,800,000 บาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 เช่นกัน แต่หากกำหนดให้นำเงินได้จากการลงทุนมารวมคำนวณกับเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาแล้ว ก็จะทำให้ภริยาจะต้องนำเงินได้จำนวน 4,800,000 บาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 37 เป็นต้น เมื่อเป็นเช่นนี้จึงทำให้ครอบครัวที่สามีมีเงินได้จากการจ้างแรงงานในจำนวนที่น้อยกว่าภริยา แต่มีทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือมีเงินได้จากการลงทุน ก็จะทำให้การโอนย้ายทรัพย์สินจากสามีไปสู่ภริยาหรือนำทรัพย์สินไปลงทุนในนามของภริยาแทนที่จะลงทุนในนามของสามี เพื่อเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าที่สูงขึ้นนั่นเอง

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการแก้ไขมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรด้วยการกำหนดให้มีการนำเงินได้ประเภทอื่นนอกจากเงินได้ตามมาตรา 40(1) ไม่ว่าจะเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ของคู่สมรสของฝ่ายที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ที่สูงกว่าคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งและให้คู่สมรสฝ่ายนั้นมีหน้าที่นำเงินได้ดังกล่าวเป็นคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคู่สมรสฝ่ายนั้น ซึ่งหากมีการใช้แนวทางที่ผู้เขียนเสนอนี้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระหว่างคู่สมรสแล้ว ก็จะทำให้ลดปัญหาการโอนย้ายเงินได้ในระหว่างคู่สมรสกันได้ดีขึ้น

(2) การกำหนดให้สามีภริยาที่จะต้องตกอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งจะต้องนำเงินได้ของภริยามาเป็นเงินได้ของสามีนั้น จะต้องเป็นสามีภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีด้วยนั้น ทำให้เกิดช่องว่างในการโอนย้ายเงินได้ในระหว่างสามีภริยาขึ้นซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ซึ่งคำว่า “อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” หมายความว่า ต้องเป็นกรณีที่สามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีคือตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมถึง 31 ธันวาคม เงินได้ของภริยาจึงจะถือว่าเป็นเงินได้ของสามี เพราะ มาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ใช้คำว่า “สามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” มิได้ใช้คำว่า “ความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี” ฉะนั้น กรณีที่ความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี แต่ตามข้อเท็จจริงสามีภริยามิได้อยู่ร่วมกัน แต่ต่างคนต่างอยู่เนื่องจากสามีไปอยู่กับ

หญิงอื่น ในกรณีเช่นนี้น่าจะถือว่าสามีภริยาไม่ได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี<sup>6</sup> ดังจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังต่อไปนี้<sup>7</sup> “นาย ส. ได้จดทะเบียนสมรสกับนาง ท. เมื่อ พ.ศ. 2492 ต่อมา พ.ศ. 2496 ได้จดทะเบียนสมรสกับนาง ศ. โดยไม่ได้หย่าขาดกับนาง ท. แต่นาย ส. กับนาง ท. ได้แยกกันอยู่โดยตลอดและยังไม่มีคำพิพากษาให้การสมรสของนาย ส. กับนาง ศ. เป็นโมฆะ การที่นาง ท. ได้แยกกันอยู่กับสามีโดยเด็ดขาดมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2496 แม้ว่าความเป็นสามีภริยาจะยังมีอยู่ตามกฎหมายก็ตาม ก็ถือไม่ได้ว่าอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เงินได้พึงประเมินของ ท. จึงไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ถือไม่ได้ว่าเงินได้ของนาง ท. เป็นเงินได้ของสามี ดังนั้น นาย ส. ไม่ต้องรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ และเสียภาษีสำหรับเงินได้ของนาง ท. ฉะนั้น นาง ท. จึงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเอง ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

การที่จะถือว่าสามีภริยาอยู่ร่วมกันหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาเป็นปีๆ ไป กล่าวคือหากปีก่อนไม่ได้อยู่ร่วมกันตลอดทั้งปี เนื่องจากสามีไปอยู่กินกับหญิงอื่น ปีก่อนก็ไม่ถือว่าสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี แต่ปีนี้สามีกลับมาคืนดีกับภริยาและอยู่ร่วมกันตลอดทั้งปี ปีก็จะถือว่าอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี เป็นต้น และหากในปีแรกที่จดทะเบียนสมรส หากได้มีการสมรสเกิดขึ้นระหว่างปี (คือไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้น) หรือในปีสุดท้ายที่การสมรสสิ้นสุดลง ได้เกิดขึ้นในระหว่างปี นอกจากจะถือว่าความเป็นสามีภริยามิได้มีอยู่ตลอดปีภาษีแล้วนั้น ยังถือว่าสามีภริยามิได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีอีกด้วย ดังนั้นเงินได้ที่ภริยาได้รับมาในปีภาษีนั้นก็ไม่นับถือว่าเป็นเงินได้ของสามี เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เช่นนั้นแล้ว จึงมีสามีภริยาบางคู่ได้จดทะเบียนหย่ากันในปีที่ตนมีเงินได้จำนวนมาก เพื่อที่จะไม่ให้เงินได้ที่ภริยาได้รับมานั้นต้องถูกถือว่าเป็นเงินได้ของสามีและจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ทำให้คู่สมรสดังกล่าวเสียภาษีเงินได้น้อยลง แล้วในปีต่อมาก็ได้ทำการจดทะเบียนสมรสกันใหม่ การกระทำเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นการวางแผนภาษี (Tax Planning) แต่ถือว่าเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) เพราะสามีภริยาไม่ได้มีเจตนาที่จะหย่าขาดจากกันอย่างแท้จริง กรณีนี้เงินได้ของภริยายังคงถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีมีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้

ซึ่งจากปัญหาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หากประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี มิได้บัญญัติให้ถือเอาเฉพาะสามีภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีเท่านั้นที่จะต้องถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้

<sup>6</sup> ธนิญา ไตรวรรณนท์, “สามีภริยา วางแผนภาษีอย่างไรให้สมดุล”, Tax & Business Magazine, ฉบับ พฤษภาคม, 2548, น.47.

<sup>7</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/15118 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2537

ของสามี ก็จะส่งผลให้เงินได้ของภริยาที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ล่วงมาและเป็นปีที่ความเป็นสามีภริยาได้เกิดขึ้นแล้ว ก็จะถูกถือเป็นเงินได้ของสามีทั้งจำนวนแม้ว่าเงินได้ของภริยาในบางจำนวนจะเป็นเงินได้ที่ภริยาได้รับมาก่อนที่จะได้มีการจดทะเบียนสมรสกับสามีก็ตาม แต่หากจะให้เป็นอย่างนั้น ก็จะก่อให้เกิดความไม่ธรรมแก่คู่สมรสดังกล่าว เพราะจะทำให้คู่สมรสดังกล่าวต้องรับภาระที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่เพิ่มสูงขึ้นและจะทำให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคลายมาเป็นตัวแปรที่สำคัญในการตัดสินใจของคู่สมรสที่จะเลือกว่าสมควรที่จะทำการจดทะเบียนสมรสกันหรือไม่ ดังนั้นควรที่จะให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี เสียใหม่โดยให้ตัดคำว่า “อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” ออกและกำหนดให้ถือเอาเฉพาะเงินได้ที่ภริยาได้รับมาในระหว่างที่ความเป็นสามีภริยาได้เกิดขึ้นในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเท่านั้นเป็นเงินได้ของสามี ที่สามีจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของสามี โดยมีต้องพิจารณาว่าสามีภริยาได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

แนวทางในการแก้ไขปัญหาที่ผู้เขียนเสนอไว้ว่าให้ยกเลิกคำว่า “อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” ออกนั้นจะไม่มีผลจำเป็นที่จะต้องนำมาใช้ในการแก้ไขปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรสเลย ถ้าหากว่าได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ที่ว่าให้ขยายความหมายของคำว่าสามีภริยาให้หมายความรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัยที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ในตอนต้นแล้วนั้น ก็จะทำให้ไม่ต้องมาพิจารณาความเป็นคู่สมรสตามหลักการจดทะเบียนแล้วว่าเป็นสามีภริยานั้นได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีหรือไม่ได้อยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ เพราะไม่ว่าจะเป็นสามีภริยากันตลอดปีภาษีหรือเป็นสามีภริยากันเพียงเดือนเดียวในปีภาษีนั้น ก็จะต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในระหว่างที่อยู่กันด้วยกันอย่างเปิดเผยมารวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่นั่นเอง

จากข้อเสนอแนะของผู้เขียนที่ได้เสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ดังกล่าวมาข้างต้นนั้น อาจจะทำให้เกิดข้อถกเถียงตามมาได้ว่าจะมีปัญหาเรื่องความชอบด้วยรัฐธรรมนูญหรือไม่ได้<sup>8</sup> เนื่องจากอาจจะมองได้ว่าเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลและเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลได้ แต่จากปัญหาดังกล่าวได้มีคำวินิจฉัยของ

<sup>8</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 29 บัญญัติไว้ว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้...”

และมาตรา 30 บัญญัติไว้ว่า “บุคคลย่อมเสมอภาคกันในกฎหมาย...การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล...จะกระทำมิได้”

ศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 ได้วินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรินั้นไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ โดยศาลรัฐธรรมนูญได้ให้เหตุผลไว้ในคำวินิจฉัยสรุปได้ว่า “รัฐธรรมนูญได้ให้การคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองอย่างเท่าเทียมกัน แต่ไม่ได้หมายความว่า สิทธิและเสรีภาพนั้นจะมีการจำกัดหรือเลือกปฏิบัติไม่ได้เลย แต่การตรากฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลก็สามารถทำได้ภายใต้เงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ และโดยที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตริบัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล แม้ว่าจะกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยาจะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เป็นไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สิน ดังนั้นประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และมาตรา 30” ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเหตุผลในคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าวสามารถนำมาเป็นข้อสนับสนุนได้ว่า การที่ผู้เขียนเสนอแนะให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรีให้ขยายความของคำว่าสามีภริยาให้หมายความรวมถึงคู่สมรสโดยพฤตินัยด้วยนั้นก็ น่าจะไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และมาตรา 30 เช่นกัน เพราะว่าเป็นการแก้ไขให้ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรีบังคับใช้กับสามีภริยาทั้งที่ชอบด้วยกฎหมายและที่เป็นสามีภริยากันโดยพฤตินัยแต่ได้อยู่กินด้วยกันอย่างเปิดเผยด้วยอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลอย่างไม่เป็นธรรมด้วยเช่นกัน

#### 4.2.1.2 ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรหรือบุคคลอื่นซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ

เนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคแรก ได้บัญญัติให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี และในมาตรา 57 ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่งที่เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณีต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี ดังจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังต่อไปนี้<sup>9</sup> “กรณีเด็กชายคม

<sup>9</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/2886 ลงวันที่ 5 เมษายน 2549

บุตรผู้เยาว์อายุ 2 ปี 8 เดือนได้รับรางวัลจากการชิงโชคเป็นทองคำหนัก 100 บาท คิดคำนวณเป็นเงินจำนวน 840,000 บาท เงินรางวัลจากการชิงโชคดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เด็กชายคมจึงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร และให้ถือว่าเป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรมที่จะยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในนามของผู้เยาว์ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร

จากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุตรผู้เยาว์ที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยถือว่าบุตรเป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากหน่วยภาษีของบิดาและมารดาด้วยแล้ว ทำให้เกิดเป็นช่องว่างให้สำหรับบิดาหรือมารดาทำการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่บุตร เพื่อเป็นการกระจายฐานภาษีในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ลดต่ำลง เนื่องจากบุตรเป็นผู้ที่ยังไม่มีความสามารถในการหาเงินได้ในจำนวนมาก เมื่อให้บุตรเป็นผู้รับรู้เงินได้ของบิดาหรือมารดาในบางจำนวนแล้ว บุตรก็จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากบิดาหรือมารดาดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของบุตรเองเป็นอีกหน่วยภาษีหนึ่งขึ้นมา และจะต้องเริ่มคำนวณภาษีเงินได้ธรรมดาสำหรับเงินได้ของบุตรใหม่ตั้งแต่ต้นโดยจะต้องใช้อัตราภาษีตั้งแต่อัตราเริ่มต้น คือ ร้อยละ 5 ขึ้นมาเรื่อยๆ จนถึงร้อยละ 37 ตามจำนวนเงินได้สุทธิที่บุตรได้รับมา ซึ่งอาจจะทำให้บุตรได้รับการยกเว้นภาษีเนื่องจากมีเงินได้สุทธิไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีหรืออาจจะต้องเสียภาษีแต่ก็เสียในจำนวนที่น้อย และทำให้ภาระภาษีโดยรวมของครอบครัวลดน้อยลงตามไปด้วย เพราะบุตรนั้นเสียภาษีในจำนวนน้อย ส่วนบิดาหรือมารดาก็เสียภาษีในอัตราที่ลดลงด้วย

ซึ่งรูปแบบของการที่บิดาหรือมารดาจะทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรนั้นจะอยู่ใน 2 รูปแบบด้วยกันคือ 1) การโอนย้ายให้บุตรเป็นผู้ถือครองกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นแทนบิดามารดา ในลักษณะเสมือนกับการเป็นตัวแทนของบิดาหรือมารดา และ 2) การที่บิดาหรือมารดาทำการโอนย้ายเงินได้ให้บุตรนั้นจริงๆ แต่ส่งผลให้เกิดสิทธิประโยชน์ในทางภาษีด้วยโดยทำให้ภาระภาษีโดยรวมของครอบครัวนั้นลดต่ำลง

จากปัญหาดังกล่าวแม้ว่าประมวลรัษฎากรของไทยจะได้มีบทบัญญัติที่สามารถใช้ในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในลักษณะดังกล่าวแล้วก็ตาม แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็ใช้ได้แต่เฉพาะเงินได้บางประเภทเท่านั้น กล่าวคือ ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) ได้กำหนดให้เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มี

อยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา ก็ตาม แต่การที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เฉพาะเงินได้ประเภทเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรที่บุตรหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะได้รับเท่านั้นที่ถือว่าเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา (แล้วแต่กรณี) ดังนั้น นอกเหนือจาก เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ดังกล่าวแล้ว เงินได้อื่นๆ เช่น เงินได้จากค่าสิทธิ<sup>10</sup> ค่าเช่าหรือเงินได้จากการลงทุนในลักษณะต่างๆ เป็นต้น ของบุตรหรือบุตรบุญธรรม ไม่ว่าจะเป็นผู้เยาว์หรือบรรลุนิติภาวะแล้ว จะต้องถือเป็นเงินได้ของบุตรและต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของบุตรนั้น ซึ่งบิดาหรือมารดาย่อมได้ประโยชน์ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีในจำนวนมาก เพียงแต่อาจจะเสียสิทธิในการหักค่าลดหย่อนบุตร เพราะบุตรมีเงินได้ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น<sup>11</sup>

บทบัญญัติในมาตรา 40 (4) (ข) นั้นนอกจากจะสามารถนำมาใช้ในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในกรณีที่บิดาหรือมารดาเป็นผู้โอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินอันก่อให้เกิดเงินได้แก่บุตรแล้วนั้น บทบัญญัติในมาตราดังกล่าวยังสามารถนำมาใช้บังคับในกรณีที่บุตรผู้เยาว์เป็นผู้มีเงินได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่เกิดขึ้นจากเงินได้หรือทรัพย์สินซึ่งเป็นของบุตรผู้เยาว์นั่นเองโดยตรงด้วยเช่นกัน หมายความว่าหากบุตรผู้เยาว์เป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แล้วนั้นไม่ว่าจะได้มาจากเงินได้หรือทรัพย์สินที่ได้รับมาจากบิดามารดาหรือเป็นเงินได้ที่ได้รับมาจากเงินได้หรือทรัพย์สินที่เป็นของบุตรผู้เยาว์นั่นเองโดยตรงก็ตาม ก็จะต้องถือว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณี

<sup>10</sup> คำว่า “ค่าสิทธิ” ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายไว้ แต่ “ค่าสิทธิ” ตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป หมายถึงค่าตอบแทนในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณีดังต่อไปนี้

1. ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่น
2. ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์
3. ค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า “คำวิทยาการ (Know-how)” ก็ได้

<sup>11</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “สรรพากร ตามเก็บภาษีเด็ก 2 ขวบ 8 เดือน”, เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 25, ฉบับที่ 300, กันยายน 2549, น.105.

นอกจากปัญหาการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่บุตรหรือบุตรบุญธรรมซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะแล้วนั้น การโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินดังกล่าวยังสามารถที่จะเกิดขึ้นโดยการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่หลาน เหลน หรือบุคคลอื่นใดผู้ซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะได้เช่นกัน โดยที่การโอนย้ายเงินได้ในลักษณะดังกล่าวสามารถที่จะโอนย้ายได้ง่ายกว่าการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรหรือบุตรบุญธรรมซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีมาตรการในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ให้แก่หลาน เหลน หรือบุคคลอื่นซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ เหมือนอย่างเช่นที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) ได้บัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะนั้น

ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรหรือบุคคลอื่นซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะนั้น ก็ควรที่จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร ให้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้มีการป้องกันการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินในลักษณะเดียวกันกับที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) กำหนดไว้สำหรับเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไร โดยการแก้ไขให้มีบัญญัติให้ครอบคลุมถึงเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ค่าเช่า ส่วนล้ามูลค่าจากทรัพย์สิน ผลตอบแทนที่ได้รับจากการนำทรัพย์สินไปลงทุนและให้หมายความรวมถึงเงินได้หรือผลขาดทุนที่ได้รับจากทรัพย์สินที่มีการโอนย้ายหรือทรัพย์สินที่มาแทนที่ด้วย โดยให้ถือว่าเงินได้หรือผลขาดทุนดังกล่าวเป็นเงินได้หรือผลขาดทุนของผู้โอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สิน

นอกจากนี้ จะต้องมีการให้คำจำกัดความของคำว่า “บุตรหรือบุคคลอื่นซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะและเป็นผู้รับโอนเงินได้หรือทรัพย์สินมา” ว่าให้หมายความรวมถึง บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย และบุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย บุตรบุญธรรม (ให้หมายความรวมถึงบุตรบุญธรรมของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งด้วย) หลาน เหลน ลี้อ และบุคคลอื่นใดซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ แต่ได้มีการทำธุรกรรมการโอนกับผู้โอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการโอนที่ไม่ใช่เป็นการทำธุรกรรมด้วยราคาตลาด ซึ่งหากมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้มีคำจำกัดความของคำว่า “บุตรหรือบุคคลอื่นซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะและเป็นผู้รับโอนเงินได้หรือทรัพย์สินมา” ดังที่กล่าวมานั้นก็จะทำให้ประเทศไทยมีบทบัญญัติในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลต่างๆ ที่มีความสัมพันธ์กับผู้มีเงินได้ที่มีความรับกุม และครอบคลุมถึงวิธีการต่างๆ ซึ่งถูกนำมาใช้ในการโอนย้ายเงินได้

ในกรณีที่บิดาหรือมารดาทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรผู้เยาว์โดยที่ผู้เยาว์เป็นเสมือนตัวแทนของตนในการรับรู้เงินได้จากทรัพย์สินที่ทำการโอนย้ายนั้น ผู้เขียนขอเสนอให้มีแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้ใช้เป็นบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้เป็นการเฉพาะขึ้นมา โดยการกำหนดให้นิติกรรมการโอนย้ายเงินได้ของบิดาหรือมารดาให้แก่บุตรผู้เยาว์หรือบุคคลอื่นซึ่ง

ยังไม่บรรลุนิติภาวะ โดยที่ผู้บุคคลดังกล่าวเป็นเสมือนตัวแทนหรือเป็นนอมินีของตน (ผู้โอน) นั้น ไม่มีผลในทางภาษีอากรและให้ถือว่าเงินได้หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้หรือทรัพย์สินที่ทำการโอนย้ายนั้นเป็นของบิดาหรือมารดาผู้โอน และเนื่องจากการโอนย้ายเงินได้ในลักษณะนี้ตามเจตนาที่แท้จริงของผู้โอนย้ายเงินได้นั้นไม่ต้องการที่จะให้มีการโอนย้ายเงินได้กันจริง จึงถือเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) วิธีหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการกำหนดบทลงโทษทั้งในทางแพ่งและทางอาญากับผู้โอนย้ายเงินได้ในกรณีดังกล่าวนี้ด้วย

เพื่อให้การแก้ไขปัญหการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรสหรือบุตรผู้เยาว์ประสบความสำเร็จมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนขอเสนอให้มีการปรับเปลี่ยนการใช้หน่วยภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของบุคคลในครอบครัวเดียวกันให้เป็นหน่วยภาษีแบบผสม คือ สำหรับเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1), (2), (6), (7) และ (8) ซึ่งเป็นเงินได้ที่เป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากความสามารถเฉพาะตัวของบุคคลแต่ละบุคคลและเป็นเงินได้ที่ทำการโอนย้ายได้ยาก ผู้เขียนขอให้นำหน่วยภาษีบุคคลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่สำหรับเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (3), (4) และ (5) ซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินหรือสิทธิประโยชน์ในลักษณะที่เป็นทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้ที่สามารถทำการโอนย้ายได้ง่าย และในปัจจุบันได้เกิดปัญหการโอนย้ายเงินได้ในเงินได้ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวให้แก่บุคคลในครอบครัวกันเป็นจำนวนมาก ด้วยเหตุนี้จึงควรที่จะใช้หน่วยภาษีครอบครัวในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว ซึ่งจะทำให้เงินได้ทุกจำนวนที่บุคคลในครอบครัวหามาได้จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ดังนั้นการใช้หน่วยภาษีครอบครัวในการจัดเก็บภาษีนี้จะเป็นการลดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้ให้ลดน้อยลง เนื่องจากหากผู้มีเงินได้ยังคงต้องการที่จะโอนย้ายเงินได้ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวอยู่ต่อไป ก็จะต้องหาบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวมาเป็นผู้รับโอนเงินได้ ซึ่งอาจจะมีปัญหาในเรื่องของความวางใจไว้วางใจในระหว่างผู้โอนกับผู้รับโอนขึ้น และนอกจากนี้ก็ยังมีความมาตรการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวซึ่งมีความเกี่ยวพันที่จะได้ศึกษากันในหัวข้อที่ 4.2.3 ต่อไป ที่จะนำมาใช้ในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้อีกชั้นหนึ่ง

#### 4.2.1.3 ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว

ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วนั้น เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นเช่นเดียวกับการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรส เนื่องจากบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วนั้นถือเป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากผู้เป็นบิดาและมารดา ทำให้บิดาหรือมารดาสามารถที่จะโอนย้ายเงินได้บางส่วนให้แก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วเป็นผู้รับรู้เงินได้เหล่านั้นแทนได้ แต่เนื่องจาก

ในปัจจุบันนี้มีบุคคลซึ่งมีอายุเกินกว่า 20 ปีบริบูรณ์ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้ถือว่าบรรลุนิติภาวะแล้วนั้นจำนวนมากยังคงเป็นบุคคลผู้ไม่มีรายได้และยังคงอาศัยอยู่กับบิดาและมารดาหรือเป็นบุคคลผู้ซึ่งต้องพึ่งพาบิดาและมารดาอยู่ ทำให้บิดาหรือมารดาสามารถที่จะใช้บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่ยังไม่มีความสามารถในการหาเลี้ยงชีพได้เป็นช่องทางในการโอนย้ายเงินได้เพื่อที่จะทำให้ภาระภาษีของบิดาหรือมารดาลดน้อยลง จึงทำให้การโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรประเภทนี้จะทำให้ได้รับประโยชน์ในทางภาษีในจำนวนที่มากกว่าหากเปรียบเทียบการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งมีรายได้เป็นของตนเองอยู่แล้ว

แต่อย่างไรก็ตามหากจะให้ถือว่าการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วในทุกกรณีเป็นการโอนย้ายเงินได้ที่ถือเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีที่จะให้ถือเอาเงินได้ที่บุตรได้รับเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้โอนย้ายเงินได้แล้วนั้น ก็อาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ตัวผู้เสียภาษีได้ เนื่องจากบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วนั้นบางส่วนอาจจะมีการประกอบอาชีพใหม่เป็นของตนเองแล้ว และบิดาหรือมารดาอาจจะตั้งใจที่จะยกทรัพย์สินให้แก่บุตรเพื่อเป็นประโยชน์ในการดำเนินชีวิตกับครอบครัวใหม่นั้นจริงๆ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะต้องพิจารณาถึงรายได้ของบุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วนั้นเป็นเกณฑ์ กล่าวคือควรที่จะกำหนดให้เฉพาะกรณีที่บิดาหรือมารดาทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะที่ยังไม่มีรายได้และเป็นบุตรซึ่งยังอาศัยอยู่กับบิดาหรือมารดาหรือเป็นบุตรที่ยังต้องพึ่งพาบิดาหรือมารดาในการดำเนินชีวิตเท่านั้น ที่จะถือว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินที่โอนย้ายนั้นเป็นของบิดาหรือมารดาผู้โอน หรืออาจแก้ไขอายุของบุตรเพิ่มขึ้นเป็นอายุไม่เกิน 25 ปี

#### 4.2.2 ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวอื่นซึ่งมีความเกี่ยวพัน

ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวซึ่งมีความเกี่ยวพันนี้เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันกับปัญหาจากการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คู่สมรส และการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะเพียงแต่มีการเปลี่ยนตัวของผู้โอนย้ายเงินได้เป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวซึ่งมีความเกี่ยวพัน

คำว่า “บุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลในครอบครัวซึ่งมีความเกี่ยวพัน” นั้นหมายความถึงบุคคลซึ่งเป็นผู้บรรลุนิติภาวะแล้วทุกคนแต่ไม่รวมถึงบุคคลในครอบครัวของผู้โอนย้ายเงินได้ ซึ่งเป็นบุคคลผู้ซึ่งได้ทำธุรกรรมการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินกับผู้โอน โดยที่บุคคลดังกล่าวเป็นบุคคลซึ่ง

มีความเกี่ยวข้องกับผู้ออนไลน์ได้ทางสายโลหิต ซึ่งหมายถึงปู่ ย่า ตา ยาย บิดา มารดา หรือพี่น้องร่วมสายโลหิตของผู้ออนไลน์ได้

คำว่า “ราคาตลาด” ได้มีคำสั่งกรมสรรพากร<sup>12</sup> ให้นิยามไว้ว่า ราคาของค่าตอบแทนค่าบริการ หรือดอกเบี้ยซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

ส่วนคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่า การโอนออนไลน์ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมีความเกี่ยวพันนี้เป็นช่องทางในการเลี่ยงการเสียภาษีที่สำคัญและเป็นปัญหาประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย เนื่องจากว่าประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติที่จะใช้ในการป้องกันการโอนออนไลน์ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมีความเกี่ยวพัน ทำให้การโอนออนไลน์ในลักษณะดังกล่าวสามารถที่จะกระทำได้โดยง่าย

โดยตัวอย่างของปัญหาการโอนออนไลน์ที่เกิดขึ้นอย่างกว้างขวางในสังคมไทยในปัจจุบัน คือ ปัญหาที่เกิดจากการโอนหุ้นให้แก่บุคคลใกล้ชิดทั้งที่เป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวพันทางสายโลหิต เช่น บิดา มารดา หรือพี่น้องร่วมสายโลหิต ซึ่งการโอนหุ้นดังกล่าวทำให้ภาระทางภาษีจากเงินปันผลของผู้โอนหุ้นลดน้อยลง กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้จากเงินปันผลทำการโอนหุ้น ให้แก่บุคคลอื่น หรือซื้อหุ้นโดยใช้ชื่อของบุคคลอื่นแล้วนั้น จะทำให้ได้รับประโยชน์ในทางภาษี 2 ประการด้วยกัน คือ 1) จะทำให้ฐานภาษีของผู้มีเงินได้นั้นต่ำลง และจะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราภาษีที่ต่ำลงเช่นกัน และ 2) ประโยชน์ที่จะได้รับจากการเครดิตภาษีเงินปันผล เนื่องจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะได้รับเครดิตในการคำนวณภาษีในอัตรา 3/7 ตามบทบัญญัติมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยขอให้ศึกษาจากตัวอย่างดังต่อไปนี้ สมมติว่ามีรายได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้วเหลือรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี 200,000 บาท ซึ่งจะต้องชำระภาษีในจำนวน 10,000 บาท แต่หากว่าได้รับเงินปันผลจากบริษัทเป็นจำนวน 1,400,000 บาท จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 หรือ 140,000 บาท ทำให้ได้รับเงินปันผลจริงจำนวน 1,260,000 บาท แต่เงินปันผลนี้จะสามารถนำมาเป็นเครดิตภาษีคืนได้ในอัตรา 3/7 หรือ 600,000 บาท ซึ่งเงินจำนวนนี้ จะถือเป็นรายได้ซึ่งจะต้องนำไปรวมกับเงินปันผลแล้วนำไปคิดรวมกับเงินได้สุทธิเดิมเพื่อคำนวณเป็น

<sup>12</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545

ภาษีที่ต้องเสีย เพราะฉะนั้น เงินได้สุทธิทั้งหมดจะเป็นจำนวน 200,000 + 1,400,000 (เงินปันผล) + 600,000 (เครดิตภาษี) รวมเป็นเงินได้สุทธิ 2,200,000 บาท ซึ่งคำนวณเป็นภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น 500,000 บาท แต่หักภาษีหัก ณ ที่จ่ายจำนวน 140,000 บวกกับเครดิตภาษีจำนวน 600,000 บาท เท่ากันมีภาษีที่ได้จ่ายไว้แล้วจำนวน 740,000 บาท เพราะฉะนั้น ภาษีที่ชำระเกินและมีสิทธิขอคืนภาษีเท่ากับ 740,000 – 500,000 บาท เท่ากับ 240,000 บาท ดังนั้น การใช้เครดิตภาษีจะทำให้ผู้มีเงินได้ไม่ต้องชำระภาษี 10,000 บาทและยังได้รับคืนภาษีอีกจำนวน 240,000 บาท ทำให้ผู้มีเงินได้ได้รับประโยชน์ในทางภาษีจำนวน 250,000 บาท จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่าหากผู้มีเงินได้มีเงินได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเกิน 1,000,000 บาทแล้ว จะทำให้ได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีน้อยลง เพราะว่าอัตราภาษีในส่วนนี้สูงถึงร้อยละ 30 ยิ่งหากมีเงินได้เกิน 4,000,000 บาทแล้ว ก็จะไม่คุ้มที่ได้ประโยชน์เลย เพราะอัตราภาษีย่อยละ 37 เกือบเท่ากับเครดิตภาษีที่ได้รับแล้วนั่นเอง เมื่อเป็นเช่นนี้ วิธีการลดฐานภาษีด้วยการโอนย้ายหุ้นหรือแบ่งซื้อหุ้นในชื่อของบุคคลอื่นๆ จะทำให้ฐานภาษีต่ำลง เช่น เงินได้จำนวน 4,000,000 บาท แบ่งออกไปสี่คนคนละ 1,000,000 บาท ก็จะทำให้ผู้มีเงินได้ทุกคนจะได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีมากขึ้นและทำให้ทุกคนสามารถที่จะขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้ดังตัวอย่างข้างต้น

แต่เนื่องจากบุคคลอื่นๆ ซึ่งมีความเกี่ยวพันนั้นมีความเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากตัวผู้เสียภาษีอยู่แล้ว ดังนั้น หากจะให้ถือเอาการโอนย้ายถ่ายเทเงินได้ให้กับบุคคลซึ่งมีความเกี่ยวพันในทุกกรณีเป็นนิติกรรมที่ไม่มีผลผูกพันคู่กรณีแล้วให้ถือว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นเป็นเงินได้ของผู้โอนย้ายถ่ายเทเงินได้ก็จะเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะที่กว้างอย่างไม่มีขอบเขตด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนขอเสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (ข) วรรคสอง โดยให้เพิ่มเติมในส่วนที่จะใช้เป็นบทบัญญัติป้องกันการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่บุคคลที่มีความเกี่ยวพันคือกำหนดให้ธุรกรรมการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินที่เกิดขึ้นระหว่างผู้มีเงินได้กับบุคคลที่มีความเกี่ยวพันกับผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะบิดา มารดา พี่น้องร่วมสายโลหิต ที่ได้กระทำลงโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงการเสียภาษีเพียงอย่างเดียว และเป็นธุรกรรมที่ไม่ได้กระทำด้วยราคาตลาด ไม่มีผลเป็นการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินในทางภาษี และให้เงินได้ที่ได้รับจากเงินหรือทรัพย์สินที่มีการทำธุรกรรมดังกล่าว และให้หมายความรวมถึงเงินได้หรือทรัพย์สินที่ได้มีแทนที่เงินได้หรือทรัพย์สินดังกล่าวด้วย โดยถือเป็นเงินได้ของผู้ทำนิติกรรมโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

สำหรับธุรกรรมการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมีความเกี่ยวพันที่ผู้เขียนได้นำเสนอนั้นจะต้องเป็นกรณีที่ผู้โอนย้ายเงินได้ทำการโอนย้ายเงินได้ให้แก่ผู้รับโอนจริงๆ ไม่ใช่เป็นการใช้ชื่อ

ของบุคคลอื่นเข้ามาเป็นถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินแทนในลักษณะที่เป็นตัวแทนหรือนอมินี เพราะหากเป็นกรณีใช้ชื่อของบุคคลอื่นเข้ามาเป็นถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินแทนในลักษณะที่เป็นตัวแทนหรือนอมินีนั้น จะไม่ถือว่าเป็นการโอนย้ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นอันจะเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) แต่จะถือว่าเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งในประมวลรัษฎากร มาตรา 37 มีบทกำหนดโทษให้ผู้หนีภาษีดังกล่าวต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาท

#### 4.3 วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่อาจส่งเสริมให้มีการโอนย้ายทรัพย์สิน

ปัญหาการโอนย้ายเงินได้อันเกิดจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายอันเกี่ยวกับการโอนย้ายทรัพย์สินนี้ จากการศึกษาพบว่ามีปัญหาที่เกิดขึ้นที่สำคัญใน 3 ลักษณะด้วยกัน ดังนี้

1. การยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากรและการยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (18) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 155 (พ.ศ.2525)

2. การให้สิทธิพิเศษทางภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

3. การที่ประมวลรัษฎากรของไทยยอมรับการเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีโชตินิติบุคคล ให้เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นสมาชิกของคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลของบุคคลธรรมดา

##### 4.3.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 126 ข้อ 2 (18)

ปัญหาที่เกิดจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้สามารถแยกพิจารณาออกได้เป็น 3 กรณีคือ 1) การยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา 2) การยกเว้น

ภาษีเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และ 3) การยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน

#### 4.3.1.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

คำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานไม่ได้บัญญัติความหมายไว้ แต่อย่างไรก็ดีเมื่อจากพิจารณาถ้อยคำที่มีลักษณะใกล้เคียงกับคำดังกล่าวแล้ว ก็จะได้ความหมายดังนี้

“อุปการะ” หมายความว่า เกื้อกูล, ความอุดหนุน, การช่วยเหลือ

“ธรรมจรรยา” หมายความว่า ประพฤติอันถูกต้อง

“หน้าที่” หมายความว่า กิจที่จะต้องทำ

เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า “อุปการะ” ตามพจนานุกรมดังกล่าวแล้วนั้น จะเห็นได้ว่าบุคคลที่ได้รับการอุปการะนั้นจะต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ หรือต้องการความอุดหนุนหรือเกื้อกูลจากผู้อื่นหรือผู้ให้การอุปการะ ดังนั้นหากให้ความหมายของคำว่าอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามความหมายของพจนานุกรมแล้ว คำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” น่าจะหมายถึงการให้ความช่วยเหลือตามสิ่งที่ควรประพฤติหรือควรกระทำแก่ผู้ซึ่งอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ<sup>13</sup>

สำหรับความหมายของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น หากพิจารณาความหมายของคำดังกล่าวตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานแล้ว น่าจะหมายถึงเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้มีหน้าที่จำต้องประพฤติหรือต้องกระทำได้ให้แก่ผู้ซึ่งอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ

หากพิจารณาความหมายของเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามความหมายนี้แล้วจะสามารถแยกองค์ประกอบของเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาได้ว่า

(1) ผู้ให้กับผู้รับต้องมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือ ผู้ให้ต้องมีหน้าที่อุปการะผู้รับการให้ด้วย<sup>14</sup>

<sup>13</sup> อนันต์ ยอดเพชร, “การยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10),” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปี 2549), น.31.

<sup>14</sup> บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าต้องมีหน้าที่อุปการะซึ่งกันและกัน

- (2) ผู้รับต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ
- (3) สิ่ง que ผู้ให้ได้ให้กับผู้รับจะต้องเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่สามารถตีราคาเป็นเงินได้
- (4) การกระทำของผู้ให้นั้นต้องเป็นการกระทำที่วิญญูชนทั่วไปจำต้องมีหน้าที่ต้องกระทำเช่นนั้นด้วย

แต่จากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแล้วจะพบว่าศาลฎีกาไม่ได้ยึดติดกับความหมายของคำว่า เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาดังกล่าวมากนัก ดังจะเห็นได้จากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ตัดสินโดยวินิจฉัยถ้อยคำของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ดังนี้คือ

กรณี que ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น บิดายกที่ดินให้บุตรแล้วสั่งให้แบ่งให้น้องด้วย<sup>15</sup>

กรณี que ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น บิดาหรือมารดา ยกที่ดินให้บุตรคราวละหลายๆ และที่ดินมีราคาสูงให้แก่บุตรซึ่งมีอาชีพและครอบครัวเป็นหลักฐานแล้ว<sup>16</sup> ปูยกที่ดินให้หลาน<sup>17</sup> บิดามารดา ยกที่ดินให้บุตรเพื่อให้บุตรเอาไปทำมาหาเลี้ยงชีพ<sup>18</sup> เป็นต้น

การให้ que จะถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นหรือไม่นั้น เนื่องจากว่าคดีส่วนใหญ่ที่เข้ามาสู่การพิจารณา คดีของศาลฎีกานั้น

ได้แก่ บุคคลที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ได้บัญญัติรับรองไว้ เช่น มาตรา 1564 บัญญัติว่า “บิดามารดา จำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่ เป็นผู้เยาว์

บิดามารดา จำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้”

มาตรา 1563 บัญญัติว่า “บุตร จำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”

มาตรา 1461 วรรคสอง บัญญัติว่า “สามีภริยา ต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน” เป็นต้น

บุคคลที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ต้องมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน เช่น บิดากับบุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตายายกับหลาน พี่กับน้อง ลุงป้า น้าอา เพื่อน เป็นต้น

<sup>15</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 104/2502

<sup>16</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1146-1147/2503 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1680/2517

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523

<sup>18</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1561/2524 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3880/2540

มักจะเป็นเรื่องของการฟ้องร้องกันในทางคดีแพ่ง เป็นการขอให้มีการถอนคืนการให้ทรัพย์สินที่โดยอาศัยเหตุที่ผู้รับประพตติเนรคุณต่อผู้ให้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>19</sup> หากเป็นเรื่องที่ศาลต้องการให้มีการถอนคืนการให้เนื่องจากเหตุประพตติเนรคุณแล้ว แนวคำพิพากษาของศาลฎีกาก็มักจะแปลความหมายของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไปในความหมายที่แคบคือให้หมายความว่ สิ่งที่ได้ให้แกกันนั้นมิใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เพราะหากเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว ก็จะเป็นเหตุให้ไม่สามารถที่จะถอนคืนการให้เพราะเหตุประพตติเนรคุณได้ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาของศาลฎีกาบางเรื่องที่ว่าวินิจฉัยว่า การที่บิดามารดาแยกที่ดินให้บุตรเพื่อไปทำกินนั้นถือว่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา แต่คำพิพากษาของศาลฎีกาบางเรื่องได้วินิจฉัยว่าการยกที่ดินซึ่งมีราคาสูงและที่ดินเป็นจำนวนมากให้บุตรไปทำกินนั้น มิถือเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา<sup>20</sup> เป็นต้น

เมื่อได้พิจารณาถึงตัวบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่น่าจะนำหน้าที่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวมาใช้บังคับแก่กรณีการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ได้ทั้งหมด เนื่องจากเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายทั้ง 2 ประเภทมีความแตกต่างกัน จึงต้องนำหน้าที่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้เท่าที่ไม่ขัดต่อเจตนารมณ์ในการบัญญัติประมวลรัษฎากร ดังนั้นในการนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้นั้น จะต้องแยกพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้และผู้รับเป็นกรณีๆ ไป ดังนี้

ความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตรที่กฎหมายบัญญัติไว้ให้ต้องมีหน้าที่อุปการะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาด้วย

<sup>19</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 531 บัญญัติไว้ว่า

“อันผู้ให้จะเรียกถอนคืนการให้เพราะเหตุผู้รับประพตติเนรคุณนั้น ท่านว่าอาจจะเรียกได้แต่เพียงในกรณีดังจะกล่าวต่อไปนี้

- (1) ถ้าผู้รับได้ประทุษร้ายต่อผู้ให้เป็นความผิดฐานอาญาอย่างร้ายแรงตามประมวลกฎหมายลักษณะอาญา หรือ
- (2) ถ้าผู้รับได้ทำให้ผู้ให้เสียชื่อเสียง หรือหมิ่นประมาทผู้ให้อย่างร้ายแรง หรือ
- (3) ถ้าผู้รับได้บอกปิดไม่ยอมให้สิ่งของจำเป็นเลี้ยงชีวิตแก่ผู้ให้ ในเวลาที่ผู้ให้ยากไร้และผู้รับยังสามารถจะให้ได้”

<sup>20</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1561/2524 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3880/2540

สำหรับมารดานั้นย่อมเป็นมารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของบุตรเสมอไม่ว่าบุตรนั้นจะได้เกิดจากมารดาที่ได้จดทะเบียนสมรสกับบิดาหรือไม่ แต่สำหรับหน้าที่อุปการะตามกฎหมายระหว่างบิดากับบุตรนั้นจะเกิดขึ้นต่อเมื่อเป็นบุตรที่เกิดจากมารดาที่ได้จดทะเบียนสมรสกับบิดา หรือบุตรที่เกิดจากมารดาที่บิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันแต่บิดาได้จดทะเบียนรับรองบุตรในภายหลังหรือศาลมีคำพิพากษาว่าเป็นบุตรเท่านั้น<sup>21</sup> ส่วนบุตรที่เกิดจากบิดามารดาที่ไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันและบิดาไม่ได้จดทะเบียนรับรองบุตรหรือศาลไม่ได้มีคำพิพากษาว่าเป็นบุตร ก็ไม่ถือว่าเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดา ดังนั้นสำหรับบิดาในกรณีหลังนี้ก็จะไม่หน้าที่ที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตร

คำว่า “บุตร” ดังกล่าวนี้น่าจะหมายความรวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย เพราะบิดามารดาบุญธรรมเมื่อรับบุตรของบุคคลอื่นมาอุปการะเลี้ยงดูแล้ว ย่อมจะต้องเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมที่ตนรับเลี้ยงบิดามารดาผู้ให้กำเนิดด้วย<sup>22</sup>

เมื่อพิจารณาหน้าที่ที่บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่าบิดามารดามีหน้าที่ที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรเฉพาะบุตรที่เป็นผู้เยาว์หรือบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เป็นผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองมิได้เท่านั้น ดังนั้นหากบุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้ว บิดามารดาไม่มีความจำเป็นต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรคนนั้นอีกต่อไป ดังนั้นหากบิดามารดาได้ให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วจะถือว่าเป็นเงินได้ที่บุตรได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่า จะนำหลักตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับแก่กรณีนี้ไม่ได้ เนื่องจากการตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นจะตีความไปในทางที่เป็นโทษหรือเป็นการจำกัดสิทธิของตัวผู้เสียภาษีไม่ได้ เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ จึงควรที่จะตีความเพื่อเป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ แม้ว่าบุตรผู้ซึ่งได้รับเงินหรือทรัพย์สินมาจากบิดาหรือมารดาจะเป็นบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะไปแล้วก็ตาม หากปรากฏว่าบุตรยังอยู่ในฐานะที่ไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้และจำต้องได้รับการช่วยเหลือแล้ว เช่น กำลังศึกษาอยู่ หรืออยู่ใน

<sup>21</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1547 บัญญัติไว้ดังนี้

“เด็กเกิดจากบิดามารดาที่มีได้มีการสมรสกัน จะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อบิดามารดาได้สมรสกันในภายหลังหรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตรหรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร”

<sup>22</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1598/28 บัญญัติไว้ดังนี้

“บุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมนั้น

...”

ระหว่างทางงานทำ เงินหรือทรัพย์สินที่บุตรได้รับจากบิดาหรือมารดาในช่วงระยะเวลาดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้นเอง แต่หากเป็นกรณีที่บุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วและมีความสามารถที่จะช่วยเหลือตนเองได้แล้วนั้น เป็นผู้ที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินจากบิดาหรือมารดา จะถือว่าเป็นการได้รับเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีนี้น่าจะถือว่าเป็นการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาเช่นกันหากว่ามูลค่าของเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับนั้นมีมูลค่าที่เหมาะสมกับฐานะของทั้งผู้ให้และผู้รับ เนื่องจากแม้ว่าบุตรจะมีความสามารถที่จะเลี้ยงดูตนเองได้แล้วก็ตามแต่บิดามารดาที่ยังคงมีหน้าที่ตามศีลธรรมที่จะต้องดูแลบุตรของตนอยู่ตลอดเวลา แม้ว่าบุตรจะมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าบิดามารดาก็ตาม

สำหรับความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยานั้นไม่ค่อยมีปัญหามากนัก เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1461 วรรคสอง บัญญัติว่า “สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน”

คำว่า “สามีภริยา” ตามมาตรานี้ ต้องเป็นสามีภริยาที่ถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น กล่าวคือต้องมีการจดทะเบียนสมรสตามกฎหมายด้วย จึงจะถือว่าเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ได้ให้แก่กันนั้นเป็นการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หากเป็นกรณีที่ เป็นสามีภริยาโดยพฤตินัย คือไม่ได้มีการจดทะเบียนสมรสกันให้ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว แม้ว่าสามีภริยาโดยพฤตินัยอาจจะต้องมีหน้าที่ที่จะต้องให้ความช่วยเหลือกันในความเป็นจริงก็ตามก็ไม่ถือว่าเป็นหน้าที่ที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน แต่หากจะตีความค่าว่าการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาให้หมายความรวมถึงการอุปการะกันระหว่างสามีภริยาโดยพฤตินัยด้วยแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าจะเป็นการเปิดช่องให้มีการเลี่ยงการเสียภาษีมากขึ้น เนื่องจากความเป็นสามีภริยาโดยพฤตินัยนั้นพิสูจน์ได้ยากว่าทั้งสองฝ่ายมีความสัมพันธ์กันในฐานะสามีภริยากันจริงหรือไม่ และอยู่ในฐานะที่จะต้องให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันตามความเป็นจริงหรือไม่ ดังนั้นจึงควรที่จะตีความค่าว่าการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ให้หมายความถึงเฉพาะกรณีที่ เป็นสามีภริยาตามกฎหมายเท่านั้นที่ได้ให้การอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน

เมื่อได้ทราบถึงความหมายของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” แล้วนั้น ก็จะทำให้สามารถทราบได้ว่า เงินได้ที่รับมาในกรณีใดที่จะถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา ซึ่งหากเงินได้ในกรณีใดถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้วนั้น ก็จะทำให้เงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตาม บทบัญญัติ

มาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>23</sup> ดังตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาและกรมสรรพากร ดังนี้

แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา<sup>24</sup> ดังต่อไปนี้ ข้อตกลงแลกเปลี่ยนหุ้นกันระหว่างฝ่ายบิดา โจทก์กับฝ่ายนาย ช. นั้น ก่อนมีข้อตกลงดังกล่าวปรากฏหลักฐานว่า โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท น. และบริษัท ร. รวมแล้วมีมูลค่าเพียง 1,020,000 บาท ซึ่งโจทก์มีหน้าที่ต้องโอนหุ้นบริษัทจำนวน ดังกล่าวให้ฝ่ายนาย ช. ฉะนั้นจึงไม่มีเหตุผลที่ฝ่ายนาย ช. จะโอนหุ้นในบริษัท ป. ที่ฝ่ายนั้นเป็นผู้ถือ ให้โจทก์คิดเป็นมูลค่าถึง 5,800,000 บาท ดังนั้น มูลค่าหุ้นในบริษัท ป. ส่วนที่เพิ่มขึ้นแม้จะไม่มี หลักฐานเป็นหนังสือก็เป็นที่เห็นได้ชัดว่า เป็นผลมาจากการที่บิดาโจทก์เป็นผู้ยกให้ จึงเป็นเงินได้ที่ ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10)

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร แม้ว่ากรมสรรพากรจะไม่ได้มีการให้นิยามของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ก็ตาม แต่ก็ได้มีคำวินิจฉัยกรณีพิพาท เกี่ยวกับถ้อยคำของคำนี้โดยตรง ไว้ดังนี้

การโอนหุ้นให้แก่บุตรและภริยา<sup>25</sup>

ข้อเท็จจริง สามีโอนหุ้นให้ภริยาและบุตร ต่อมาภริยาและบุตรได้โอนขายหุ้นไปต้อง เสียภาษีเงินได้หรือไม่

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

การโอนหุ้นที่เป็นเงินได้พึงประเมินนั้นต้องเป็นการโอนหุ้นที่มีผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็น เงินได้เกินกว่าที่ลงทุนตามมาตรา 40 (4) (ซ) ดังนั้น การโอนหุ้นให้ภริยาหรือบุตรโดยไม่มี ค่าตอบแทนเป็นการให้โดยเสน่หา ไม่มีผลประโยชน์ดังที่ได้กล่าวแล้ว จึงไม่มีเงินได้พึงประเมินที่ จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

<sup>23</sup> มาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ดังนี้ “เงินได้พึงประเมินประเภท ต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้...

(10) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี”

<sup>24</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4505/2533

<sup>25</sup> คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ 0811/418 ลงวันที่

ในส่วนของภริยาหรือบุตรผู้รับโอนหุ้นถือว่ามีเงินได้ตามมาตรา 39 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 42 (10) จึงได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินค่าหุ้นต่อมาภริยาหรือบุตรได้โอนขายหุ้นนั้นไปถือว่าเป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เพราะผู้ถือหุ้นย่อมหวังที่จะได้รับประโยชน์จากเงินปันผลหรือกำไรจากการขายหุ้นเฉพาะส่วนที่เกินกว่าที่ลงทุนเป็นประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ต้องนำกำไรนั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าว จะเห็นได้ว่าสามีและภริยามีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องอุปการะซึ่งกันและกัน และบิดามีหน้าที่ต้องอุปการะบุตรในขณะที่บุตรยังเป็นผู้เยาว์หรือบุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วแต่ทุพพลภาพ ดังนั้น การที่บิดาโอนหุ้นให้บุตรหรือในกรณีที่สามีโอนหุ้นให้ภริยานั้น ถือว่าเป็นกรณีที่บิดาหรือสามี (แล้วแต่กรณี) ได้โอนทรัพย์สินให้แก่บุตรหรือภริยานั้นเอง เนื่องจากหุ้นก็ถือว่าเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าการโอนหุ้นให้นั้นเป็นการยกให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว ก็จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินค่าหุ้นดังกล่าวตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงว่าบุตรหรือภริยาดังกล่าวมีฐานะทางเศรษฐกิจเป็นเช่นไร

ตัวอย่างอื่นๆ ที่ถือว่าเงินได้ที่ได้รับจากการยกทรัพย์สินให้แก่กันนั้น เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น บิดามารดาขายทรัพย์สินให้บุตรในขณะที่บุตรกำลังศึกษาอยู่และไม่มีรายได้<sup>26</sup> เป็นต้น

#### 4.3.1.2 การยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

โดยทั่วไปแล้วการยกทรัพย์สินให้แก่กันจะส่งผลให้ผู้ที่ได้รับการให้ทรัพย์สินมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับนั้น เนื่องจากทรัพย์สินที่มีการยกให้แก่กันนั้น

<sup>26</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/11907 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2530

ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>27</sup> เว้นแต่เป็นการให้สังหาริมทรัพย์จึงจะถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษี<sup>28</sup>

กรณีที่จะถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น สามารถแยกองค์ประกอบได้ดังต่อไปนี้

1) การให้โดยเสน่หา

สำหรับความหมายของคำว่า “การให้โดยเสน่หา” ตามประมวลรัษฎากรนั้นมิได้มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะ แต่จากการศึกษาพบว่าคำว่า การให้โดยเสน่หา นั้นได้มีการให้คำจำกัดความไว้ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และตามแนวคำวินิจฉัยของศาลดังนี้

ความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525

“ให้โดยเสน่หา” หมายความว่า โอนทรัพย์สินให้แก่อีกบุคคลหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน

การให้โดยเสน่หาตามความหมายนี้ ต้องเป็นกรณีที่ได้รับไม่จำต้องกระทำสิ่งใดเป็นการตอบแทน หากผู้รับจำต้องกระทำการอันมีลักษณะเป็นการตอบแทนแล้วย่อมไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หา

ความหมายตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 521 บัญญัติว่า “อันว่าให้ นั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้ โอนทรัพย์สินของตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับและผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้น”

จากบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการให้นั้นมีคู่สัญญา 2 ฝ่าย คือผู้ให้และผู้รับ สัญญาให้นั้นมีคู่สัญญาต่างตอบแทน กล่าวคือผู้รับการให้ไม่ต้องทำหน้าที่ตอบแทนนอกจากรับประโยชน์จากผู้ให้แต่เพียงฝ่ายเดียว ส่วนผู้ให้ก็ให้ทรัพย์สินนั้นไปโดยที่ตนไม่ได้รับประโยชน์ใดๆ เป็นการตอบแทนและตนก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องให้ตามกฎหมาย

ความหมายตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา

<sup>27</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...”

<sup>28</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), น.157.

จากแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา พบว่า สัญญาให้หนี้ต้องเป็นกรณีที่ผู้ให้ให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับโดยไม่หวังสิ่งอื่นใดเป็นการตอบแทน หากผู้ให้ให้ทรัพย์สินโดยหวังสิ่งอื่นใดเป็นการตอบแทน หรือในกรณีที่ผู้ให้จำต้องให้เพราะถูกบังคับแล้ว ก็เป็นสัญญาประเภทอื่นหรือที่มีใช้สัญญาให้

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหา ได้แก่

(1) ยกทรัพย์สินให้โดยให้ผู้รับกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดตอบแทน แต่สิ่งที่ผู้รับจำต้องกระทำนั้น มีมูลค่าเพียงน้อยนิดเมื่อเทียบกับทรัพย์สินที่ตนได้รับมา<sup>29</sup>

(2) ยกทรัพย์สินให้โดยไม่หวังผลประโยชน์เป็นการตอบแทนจากผู้รับ<sup>30</sup>

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหา ได้แก่

(1) ยกทรัพย์สินให้แก่กันตามข้อตกลงที่ได้ให้แก่กันไว้ตามสัญญาประนีประนอมยอมความ<sup>31</sup>

(2) ยกทรัพย์สินให้โดยให้ผู้รับกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดเป็นการตอบแทน แต่สิ่งที่ผู้รับต้องกระทำเพื่อเป็นการตอบแทนจากการได้รับทรัพย์สินดังกล่าว นั้น มีมูลค่าใกล้เคียงกันกับทรัพย์สินที่ตนได้รับมา<sup>32</sup>

(3) การยกทรัพย์สินให้ในลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทน<sup>33</sup>

(4) การให้ทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวมีค่าภาระติดพันติดไปกับตัวทรัพย์สินด้วย<sup>34</sup>

สำหรับการให้โดยมีค่าภาระติดพันนั้นมีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างจากการให้โดยทั่วไป คือ การให้โดยมีค่าภาระติดพันนั้น ผู้รับการให้ มีหน้าที่จำต้องปลดเปลื้องภาระที่ติดพันมากับตัวทรัพย์สินที่ได้รับนั้นมาด้วย เช่น การยกที่ดินให้โดยมีข้อตกลงว่าจะยกให้ก็ต่อเมื่อผู้รับการให้ได้ดำเนินการไถ่ถอนจำนองที่ดินแปลงนั้นเสียก่อน เป็นต้น ผลของการให้ทรัพย์สินโดยมีค่าภาระติดพันนั้น หากผู้ที่ได้รับการให้ไม่ดำเนินการปลดเปลื้องค่าภาระติดพันที่ติดมากับตัวทรัพย์สินเสียก่อนแล้ว ผู้ให้ก็มีสิทธิที่จะเรียกทรัพย์สินในส่วนที่ต้องเอาไปปลดเปลื้องค่าภาระติดพันคืนในฐานะลามิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 406 ได้

2) เป็นการให้เนื่องในพิธี

<sup>29</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 87/2532

<sup>30</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523

<sup>31</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 125/2521 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2924/2524

<sup>32</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 526/2516

<sup>33</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1542/2522 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6657/2542

<sup>34</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1516/2525

คำว่า “พิธี” คือ งานที่จัดขึ้นตามลัทธิหรือความเชื่อถือตามขนบธรรมเนียมประเพณีเพื่อความขลังหรือความเป็นสิริมงคล เช่น พระราชพิธีจรดพระนังคัลแรกนาขวัญ พิธีประสาทปริญญา พิธีมงคลสมรส<sup>35</sup> พิธีหมั้น พิธีอุปสมบท พิธีโกนผมไฟ พิธีงานศพ เป็นต้น

### 3) เป็นการให้ตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

คำว่า “ขนบธรรมเนียมประเพณี” คือประเพณีเกี่ยวกับเรื่องธรรมดาสามัญ เป็นเรื่องที่นิยมและถือเป็นธรรมเนียมสืบกันมาในหมู่คณะ อาจกล่าวได้ว่าเป็นจารีตประเพณีที่นิยมกันมาและวางเป็นระเบียบแบบแผนไว้แล้ว เช่น วันขึ้นปีใหม่ งานตรุษจีน เป็นต้น

สำหรับการให้เงินหรือทรัพย์สินแก่กันตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น แม้ผู้ให้จะอ้างว่าเป็นการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีก็ไซ้ว่าจะได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) เสมอไปไม่ เพราะการให้ที่จะได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) นี้จะต้องเป็นการให้ตามพิธีหรือประเพณีที่คนส่วนใหญ่นิยมให้กันเนื่องในโอกาสนั้นๆ ด้วย เช่น การให้เนื่องในพิธีมงคลสมรส งานหมั้น การทำบุญวันเกิด เป็นต้น หากเป็นประเพณีที่คนส่วนใหญ่ไม่นิยมให้เงินหรือทรัพย์สินแก่กันแล้ว เช่น งานทำบุญวันเข้าพรรษา วันออกพรรษา วันลอยกระทง เป็นต้น ก็จะทำให้เงินหรือทรัพย์สินที่ได้ให้แก่กันเนื่องในโอกาสดังกล่าวจะไม่ได้ได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) แต่อย่างใด นอกจากนี้พิธีหรือประเพณีนั้นๆ จะต้องเป็นพิธีหรือประเพณีที่คนส่วนใหญ่ให้การยอมรับและปฏิบัติเป็นประจำติดต่อกันมาอย่างยาวนานแล้ว หากเป็นพิธีหรือประเพณีที่ไม่เคยมีปฏิบัติกันมาก่อนแม้คนส่วนใหญ่จะให้การยอมรับและปฏิบัติกันก็ตาม เช่น การจัดงานเฉลิมฉลองที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงครองราชย์ครบ 60 ปี เป็นต้น หากในงานดังกล่าวมีการให้เงินหรือทรัพย์สินแก่กัน ผู้ได้รับการให้เงินหรือทรัพย์สินดังกล่าวจะอ้างว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) เพื่อที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ไม่ได้

สำหรับแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการให้ตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น มีดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12612520 “โจทก์เป็นมารดาภริยาของบุคคลซึ่งมีสิทธิพลในวง การเมืองและราชการ การที่บริษัทต่างประเทศให้เงินแก่โจทก์เพื่อบริษัทนั้น จะได้รับทำการวางท่อ ประปา เงินที่โจทก์ได้รับจึงเป็นเงินได้จากการอื่นตามมาตรา 40 (8) และไม่ได้ได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42”

<sup>35</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0813/03319 ลงวันที่ 12 เมษายน 2542

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520 “เงินที่มีผู้ให้คราวละมาก ๆ ในวันตรุษจีน วันครบรอบแต่งงาน วันคล้ายวันเกิดของใจท์และภริยา วันโกนผมไฟบุตรสาวคนแรก เพื่อหวังผลประโยชน์จากการที่ใจท์เป็นน้องชายนายกรัฐมนตรีนับถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีตามมาตรา 42 (10) ต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)”

แม้หากเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) แล้วนั้น หากเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับมาดังกล่าวนี้ได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้น เช่น ได้รับดอกเบี้ย หรือจากการประกอบกิจการ ประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวนี้จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ด้วย<sup>36</sup>

4.3.1.3 การยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนตามกฎหมายกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

เนื่องจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ แม้ว่าจะเป็นการโอนให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนก็ถือว่าเป็นการขายตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะทำให้บิดาหรือมารดาซึ่งเป็นผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากราคาที่ขายได้ แต่เนื่องจากเป็นการโอนโดยไม่มีค่าตอบแทนซึ่งมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น แต่การที่สังคมไทยให้ความสำคัญแก่ระบบครอบครัว จึงได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร เพื่อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน แต่ไม่รวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรบุญธรรม ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีนี้ไม่ต้องคำนึงถึงว่า อสังหาริมทรัพย์ที่มีการโอนให้แก่กันนั้นจะมีราคาเท่าใดและไม่ต้องพิจารณาถึงสถานในทางเศรษฐกิจของบิดามารดา ผู้โอนอสังหาริมทรัพย์หรือบุตรซึ่งเป็นผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด

<sup>36</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10402 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2528

จากการที่ประมวลรัษฎากรเปิดช่องให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีและการยกเว้นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนดังกล่าวนี้เองที่ส่งผลให้เกิดแรงจูงใจในการโอนย้ายเงินได้ กล่าวคือ การโอนย้ายเงินได้นั้นจะประกอบด้วยนิติกรรมที่สำคัญสองส่วนคือ 1) นิติกรรมการโอนย้ายทรัพย์สินหรือเงินได้ให้แก่ผู้รับโอน และ 2) นิติกรรมที่ส่งผลให้ทรัพย์สินหรือเงินได้ที่ได้รับจากการโอนย้ายก่อให้เกิดผลประโยชน์ที่ออกงายขึ้นมา และการยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) และการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2 (18) นี้จะเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดแรงจูงใจให้เกิดนิติกรรมการโอนย้ายเงินได้ในช่วงที่หนึ่ง เนื่องจากหากการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นที่ได้กระทำลงโดยอาศัยความสัมพันธ์ต่างๆ ระหว่างผู้โอนกับผู้รับโอน หรือเป็นการอาศัยโอกาสสำคัญตามประเพณีต่างๆ เพื่อให้การโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินดังกล่าว เป็นการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จะทำให้ผู้รับโอนย้ายทรัพย์สินได้รับประโยชน์จากบทบัญญัติมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องนำราคาทรัพย์สินที่ได้รับรวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>37</sup> และนอกจากนี้หากเป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยไม่มีค่าตอบแทนด้วยแล้ว ก็จะทำให้ผู้โอนทรัพย์สินทรัพย์สินได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรเช่นกัน เท่ากับว่าในกรณีเช่นนี้ทั้งฝ่ายผู้โอนทรัพย์สินหรือฝ่ายผู้รับโอนทรัพย์สินต่างก็จะต้องรับภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นสำหรับการทำนิติกรรมการโอนย้ายทรัพย์สินในช่วงที่หนึ่งเลย ดังนั้นเมื่อการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินดังกล่าวสามารถที่จะกระทำได้โดยปราศจากภาระทางภาษีแล้ว ก็จะทำให้ผู้เสียภาษีทั้งหลายสามารถที่จะโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นผู้ซึ่งมีภาระภาษีน้อยกว่าตน เพื่อให้ตนได้รับผลประโยชน์ทางภาษีได้อย่างเสรี โดยไม่ต้องคอยระวังว่าจะมีภาระทางภาษีที่จะติดตามมาจากการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่กันหรือไม่ ประกอบกับแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นก็ยังไม่

<sup>37</sup> เฉพาะในกรณีทรัพย์สินที่มีการโอนย้ายนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์เท่านั้นที่จะทำให้ผู้รับโอนได้รับประโยชน์ตามมาตรา 42 (10) นี้ เนื่องจากหากเป็นการโอนย้ายอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแล้วนั้น มาตรา 41 ทวิ กำหนดให้ผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้ว ดังนั้นในฝ่ายของผู้รับโอนทรัพย์สินมา จึงไม่ถือว่าเป็นผู้มีเงินได้ในกรณีนี้

การวางหลักเกณฑ์ที่มีความแน่นอน และชัดเจน ว่ากรณีใดที่จะถือว่าเป็นการอุปการะโดยหน้าที่ ธรรมจรรยา หรือกรณีใดที่จะเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียม ประเพณี นอกจากนี้ก็ยังมีปัญหาเรื่องความชัดเจนในเรื่องของมูลค่าของเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มีให้ โดยอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่ง ขนบธรรมเนียมประเพณีด้วย ว่ามูลค่าของเงินหรือทรัพย์สินที่ได้ให้แก่กันนั้น ควรที่จะมีหลักเกณฑ์ ที่มีความแน่นอนว่าจะต้องมีมูลค่าเท่าใดจึงจะถือว่าเหมาะสม และควรที่จะนำฐานะทางเศรษฐกิจ ของทั้งผู้ให้และผู้รับการให้มาเป็นหลักเกณฑ์ประกอบในการพิจารณาว่า การให้เงินหรือทรัพย์สิน แก่กันในกรณีใดที่มีความเหมาะสมที่จะเป็นการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือการให้โดย เสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีอันจะทำให้ได้รับการยกเว้นภาษี เงินได้

เมื่อได้มีการโอนย้ายทรัพย์สินให้แก่บุคคลต่างๆ อันเข้าลักษณะเป็นการอุปการะโดย หน้าที่ธรรมจรรยา หรือการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งเป็นการโอนที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) แล้วนั้น เมื่อบุคคล ผู้ที่ได้รับการโอนย้ายทรัพย์สินมานั้น ได้ทำการโอนย้าย (ขาย) ทรัพย์สินนั้นต่อไปอีกทอดหนึ่งอัน เป็นผลให้ได้รับเงินหรือผลประโยชน์ที่สามารถตีราคาเป็นเงินได้มาแล้วนั้น ก็จะต้องนำมาพิจารณา อีกครั้งหนึ่งว่าเงินได้ที่ได้รับมาดังกล่าวนี้ จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่ โดย สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะโดยพิจารณาจากลักษณะของตัวทรัพย์สินที่ได้มีการโอนย้ายได้ ดังต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สินที่ได้มีการโอนย้ายเป็นสิ่งหามิทรัพย์สิน
- (2) ทรัพย์สินที่ได้มีการโอนย้ายเป็นอสังหาริมทรัพย์

หากทรัพย์สินที่ได้มีการโอนย้ายเป็นสิ่งหามิทรัพย์สินแล้วนั้น ในกรณีนี้บุคคลผู้ซึ่งได้รับ โอนทรัพย์สินมานั้นจะต้องนำเงินได้จากการขายสิ่งหามิทรัพย์สินนั้นมาคำนวณภาษีหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาว่า การขายสิ่งหามิทรัพย์สินซึ่งทำให้ได้รับเงินได้มานั้นถือเป็นการขายตามประมวล รัษฎากรหรือไม่ และเมื่อได้พิจารณาถึงบทนิยามของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แล้วนั้น พบว่าประมวลรัษฎากรมาตราดังกล่าวได้กำหนดให้ถือเอาเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ เท่านั้นที่จะถือว่าเป็นการขาย ซึ่งจะทำให้ผู้ขายทรัพย์สินนั้น มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ดังนั้น เมื่อเป็นการขายสิ่งหามิทรัพย์สินแล้ว ก็จะไม่ถือว่าเป็นการขาย ตามประมวลรัษฎากร เป็นผลให้ผู้ขายสิ่งหามิทรัพย์สินนั้นไม่ต้องนำเงินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจาก การขายสิ่งหามิทรัพย์สินมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด

แต่หากทรัพย์สินที่มีการโอนย้าย (ขาย) ต่อไปนั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้ขาย จะต้องนำเงินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เงินได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่เป็นการขายตามประมวลรัษฎากร อันจะมีผลให้เงินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษี แต่เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น จะต้องนำมาแยกพิจารณาว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ เนื่องจากภาวะในการเสียภาษีสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาในทางการค้าหรือหากำไร กับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนั้น มีภาวะในทางภาษีที่แตกต่างกัน ซึ่งจะได้ศึกษาถึงรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

จากปัญหาที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีเงินได้ตามที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หากจะแก้ไขปัญหการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินที่เกิดขึ้นจากการอาศัยช่องว่างของประมวลรัษฎากรนั้น ก็ควรที่จะลดแรงจูงใจหรือผลประโยชน์ทางภาษีที่จะได้รับจากการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้น้อยลง โดยผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขไว้ดังต่อไปนี้

1) ผู้เขียนขอเสนอให้มีการลดสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้โดยเสนหาโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้นเป็นบทบัญญัติที่ได้มีการบัญญัติขึ้นโดยคำนึงถึงสภาพของสังคมไทยซึ่งเป็นสภาพสังคมที่ให้ความสำคัญกับความสัมพันธ์ของบุคคลต่างๆ ในครอบครัว และการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้นก็เป็นการแสดงให้เห็นถึงหน้าที่ในทางศีลธรรมซึ่งบุคคลในครอบครัวจะต้องคอยอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันด้วยแล้ว หากจะให้มีกรยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้ที่สำหรับการให้โดยเสนหาโดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว ก็อาจจะทำให้ขัดกับสภาพของสังคมไทยและขัดกับหน้าที่ในทางศีลธรรมของบุคคลในครอบครัวได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอเสนอให้ยังคงมีบทบัญญัติมาตรา 42 (10) ดังกล่าวไว้เช่นเดิม แต่จะต้องมีการกำหนดมาตรการบางอย่างขึ้นมาเพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีอาศัยบทบัญญัติตามมาตรา 42 (10) ดังกล่าวเป็นช่องทางในการโอนย้ายเงินได้ ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนขอเสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) โดยให้มีการกำหนดถึงลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลผู้ให้กับผู้รับการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) ให้มีความชัดเจนคือควรที่จะกำหนดให้เฉพาะบุคคลที่มีหน้าที่ที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันตามกฎหมายเท่านั้น เช่น บิดามารดากับบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายหรือสามีกับภรรยา เป็นต้น ที่จะสามารถให้ทรัพย์สินกันโดยหน้าที่ธรรมจรรยาได้ นอกจากนี้ยังจะต้องกำหนดให้มีเพดานขั้นสูงของมูลค่า

ทรัพย์สินที่บุคคลผู้ให้ทรัพย์สินสามารถที่จะยกทรัพย์สินให้แก่บุคคลผู้รับการให้ว่า มูลค่าของทรัพย์สินที่มีการยกให้แก่กันนั้นจะต้องมีมูลค่าตามราคาขายติธรรม (Arm's Length) ในวันที่มีการยกให้แก่กันไม่ให้เกินมูลค่าที่กำหนดไว้ เพื่อที่จะเป็นการป้องกันไม่ให้บุคคลที่มีหน้าที่ที่จะต้องอุปการะกันตามกฎหมายสามารถที่จะทำการโอนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินให้แก่กันได้โดยอิสระ

2) ผู้เขียนขอเสนอให้มีการกำหนดนิยามของคำว่า “พิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ไว้โดยเฉพาะเจาะจงว่าหมายถึงพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีใดบ้างที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้มีความแน่นอนและชัดเจนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ และเป็นการขจัดปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการตีความคำว่า “พิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี” ว่ามีความหมายครอบคลุมถึงพิธีหรือขนบธรรมเนียมประเพณีใดบ้าง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะกำหนดนิยามของคำว่า “พิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี” ให้หมายความถึง พิธี หรือขนบธรรมเนียมประเพณีที่มีความสำคัญในความรู้สึกของประชาชนชาวไทยโดยทั่วไป และจะต้องมีความสำคัญในระหว่างผู้ให้และผู้รับการให้เป็นการเฉพาะอีกด้วย นอกจากนี้ยังต้องกำหนดไว้ด้วยว่าสิ่งของใดที่สามารถให้แก่กันได้ในพิธี หรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีใด โดยพิจารณาจากวิถีปฏิบัติของประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศไทยเป็นเกณฑ์ ซึ่งจากแนวคิดดังกล่าวของผู้เขียน ผู้เขียนจึงขอเสนอให้กำหนดนิยามของคำว่า “พิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี” ไว้ให้หมายความถึงวันพิธีหรือประเพณีสำคัญดังต่อไปนี้ วันพิธีมงคลสมรส พิธีหมั้น งานวันเกิด วันขึ้นปีใหม่ และวันตรุษจีน เท่านั้น เพื่อเป็นการลดช่องทางการโอนย้ายเงินได้ให้มีน้อยลงตามไปด้วย

3) ผู้เขียนขอเสนอให้มีการลดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับยกเว้นที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (18) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 155 (พ.ศ.2525) เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยใช้บทบัญญัติตามกฎหมายกระทรวงฉบับดังกล่าวเป็นช่องทางในการโอนย้ายทรัพย์สินเพื่อหวังผลประโยชน์ทางด้านภาษี แต่เนื่องจากเมื่อได้คำนึงถึงสภาพของสังคมไทยเองที่ให้ความสำคัญกับระบบครอบครัวเป็นอย่างมากและเพื่อให้เห็นถึงความสำคัญของการที่บิดามารดาจะต้องมีหน้าที่ทางศีลธรรมในการที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรของตน ดังนั้นหากจะให้มีการยกเลิกกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ดังกล่าวเสียเลยทีเดียวอาจจะส่งผลกระทบต่อระบบครอบครัวในสังคมไทยและหน้าที่ในทางศีลธรรมของบิดามารดาได้ ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรจะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) โดยให้มีการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินได้ขั้นสูงที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ในทำนองเดียวกันกับที่กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (17) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 155 (พ.ศ.2525) ที่กำหนดให้เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาทตลอดปีภาษีนั้นจะมีความเหมาะสมยิ่งกว่า และนอกจากนี้ยังควรกำหนดให้มีการคำนึงถึงสถานะทางเศรษฐกิจของทั้งผู้ให้และผู้รับการให้อสังหาริมทรัพย์ด้วยว่าสมควรที่จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ด้วย

4) นอกจากนี้ผู้เขียนยังขอเสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ทวิ โดยให้แก้ไขในส่วนที่บัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น โดยให้แก้เป็น “ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคายุติธรรม (Arm's Length) ที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนย้ายนั้น” แทนเนื่องจากเป็นที่ทราบกันดีอยู่ว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินนั้น เป็นราคาประเมินซึ่งรัฐกำหนดขึ้นโดยการประมาณการราคาของอสังหาริมทรัพย์นั้นๆ เพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการโอนตามประมวลกฎหมายที่ดินเท่านั้นและไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงราคาประเมินเพื่อให้สะท้อนถึงราคาที่แท้จริงในปัจจุบันของอสังหาริมทรัพย์นั้นๆ ทำให้ในบางครั้งราคาที่แท้จริงในปัจจุบันกับราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินนั้นมีความแตกต่างกันอย่างมาก ด้วยเหตุนี้หากแก้ไขมาตรา 49 ทวิ โดยให้กำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์ตามราคายุติธรรม (Arm's Length) ซึ่งเป็นราคาที่สะท้อนถึงราคาในปัจจุบันของอสังหาริมทรัพย์ที่ดีกว่าเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ก็จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ได้มากขึ้นและยังเป็นการช่วยป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินได้อีกวิธีหนึ่งด้วย

#### 4.3.2 การให้สิทธิพิเศษทางภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

คำว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำจำกัดความไว้ ดังนั้น จึงขออธิบายถึงนิยามของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ดังนี้

“ขาย หมายความว่ารวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีไซบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(1) การให้ การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน

(2) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีไซบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

2) การโอนโดยทางมรดก ให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์”

แม้ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำจำกัดความคำว่า “การขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร” ไว้แต่ศาลฎีกาได้เคยมีคำวินิจฉัยไว้โดยได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “การขายทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินนั้นได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร” ไว้ให้หมายความว่า การได้มาซึ่งทรัพย์สินโดยผู้ได้มาไม่มีเจตนาจะมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตรงกันข้ามถ้าผู้ได้มา มีเจตนาจะมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว ต่อมาได้ขายทรัพย์สินนั้น ก็จะไม่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีเงินได้<sup>38</sup>

ที่ว่า การขายอสังหาริมทรัพย์โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรต้องดูเจตนาในการได้มาว่าผู้ได้มามีเจตนามุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่นั้น เนื่องจากเจตนาเป็นเรื่องความในใจของบุคคล การที่จะทราบว่าเขามีเจตนาอย่างไรนั้นก็ต้องพิจารณาจากการกระทำที่ได้แสดงออกมาเป็นสำคัญ เพราะการกระทำหรือกรรมจะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงเจตนาของเขา ซึ่งการกระทำที่จะนำมาพิจารณาว่าเขามีเจตนาในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

<sup>38</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2529

หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากการกระทำทั้งก่อนได้มา ขณะได้มาและภายหลังได้มาซึ่ง อสังหาริมทรัพย์ประกอบกันเป็นสำคัญ<sup>39</sup> อย่างเช่นในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2529 ดังกล่าวข้างต้นที่ว่า “...เมื่อซื้อมาแล้วไม่ได้ปรับปรุงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือกระทำการอื่นใดอันจะแสดงให้เห็นถึงเจตนาซื้อทรัพย์สินนั้นมาเพื่อมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร...” หรือในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 249/2531ที่ว่า “การที่โจทก์ทั้งสองร่วมกันรับซื้อฝากที่ดินแล้วแบ่งแยกที่ดินดังกล่าวระหว่างที่ยังอยู่ในระยะเวลาขายฝาก และเมื่อที่ดินหลุดเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ทั้งสองเพียง 5 เดือน โจทก์ทั้งสองก็ขายที่ดินต่อให้บุคคลอื่นไป แสดงถึงพฤติการณ์ว่าโจทก์ทั้งสองร่วมกันรับซื้อฝากที่ดินดังกล่าวโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เงินได้จากการขายที่ดินต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1210/2530 ที่ว่า “ที่ดินที่โจทก์ขายไป เดิมสามมีโจทก์กับ ป. ร่วมกันซื้อมาเพื่อจัดสรรขายให้แก่บุคคลทั่วไป เมื่อสามมีโจทก์ตาย โจทก์ในฐานะผู้จัดการมรดกของสามมีได้เลิกการเป็นหุ้นส่วนกับ ป. โดยตกลงแบ่งที่ดินเป็นของ ป. 66 แปลง เป็นของโจทก์ 53 แปลง เมื่อโจทก์จดทะเบียนรับโอนมรดกที่ดินทั้ง 53 แปลงมาแล้วโจทก์ได้ดำเนินการขายที่ดินนั้นต่อไปตามเจตนาเดิมของเจ้ามรดก โดยโจทก์ได้จดทะเบียนการค้าตามประเภทการค้าอสังหาริมทรัพย์ไว้ด้วย ดังนั้นการค้าที่ดินของโจทก์เป็นการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มิใช่เป็นการขายทรัพย์สินอันเป็นมรดกตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (9) ที่ใช้อยู่ในขณะนั้น จึงต้องนำเงินได้จากการขายที่ดินมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” จากคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับหลังนี้มีข้อสังเกตว่า ถ้าที่ดินที่ขายเป็นที่ดินที่เจ้ามรดกได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว การที่ทายาทผู้รับมรดกขายที่ดินนั้นต่อไป ก็ต้องถือว่าเป็นการขายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามเจตนาเดิมของเจ้ามรดกด้วย จะอ้างว่าเป็นการขายที่ดินที่ได้มาโดยการรับมรดกไม่ได้ จากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า เมื่อเจตนาในขณะที่ได้รับโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นมา มิได้มีเจตนามุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว แม้ต่อมาจะได้มีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปได้กำไรมากน้อยเพียงใดก็ตาม ก็จะต้องถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไม่ได้<sup>40</sup>

<sup>39</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “กรณีอย่างไร จึงจะถือว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และขายอย่างไรจึงจะถือว่าการขายทางค้าหรือหากำไร”, สรรพากรสารสิน, ปีที่ 38, ฉบับที่ 2, กุมภาพันธ์ 2534, น.50.

<sup>40</sup> การพิจารณาถึงเจตนาของการได้มาซึ่งทรัพย์สินว่ามีเจตนาที่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาดังกล่าวนั้นเป็นการวินิจฉัยในปัญหาของการเสีย

หากว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่ง  
ในทางการค้าหรือหากำไรแล้วนั้น ก็จะส่งผลในทางภาษีอากรใน 3 ลักษณะด้วยกันคือ

1) การขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ เนื่องจาก  
ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6)<sup>41</sup> ได้บัญญัติให้เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่ง  
ในทางการค้าหรือหากำไรจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากรายรับจากการประกอบกิจการ คือ  
รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งสิ้น โดยที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของรายรับที่ได้รับ เมื่อ  
ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เฉพาะการประกอบกิจการการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่ง  
ในทางการค้าหรือหากำไรที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว ดังนั้น หากเป็นกรณีการขาย  
อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว ก็จะไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสีย  
ภาษีธุรกิจเฉพาะ

2) การขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยหากผู้ขาย  
อสังหาริมทรัพย์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่  
ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว การหักภาษี ณ ที่จ่ายจะต้องคำนวณหักตาม  
ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ข) กล่าวคือ ให้นำราคาขายหักด้วยค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่  
กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่

---

ภาษีการค้า แต่ในปัจจุบันได้ยกเลิกภาษีการค้าสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือ  
หากำไรแล้วเปลี่ยนมาใช้ภาษีธุรกิจเฉพาะแทน ซึ่งปัจจุบันแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยใน  
ปัญหาของภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น จะไม่พิจารณาถึงเจตนาของการได้อสังหาริมทรัพย์มาอีกต่อไป  
ดังนั้นแม้ว่าบุคคลผู้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้สังหาริมทรัพย์นั้นมาโดยมิได้มุ่งในทางการค้า  
หรือหากำไรก็ตาม แต่หากได้มีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปภายในระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่  
ได้มาแล้ว ก็ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรอื่นจะต้องเสียภาษี  
ธุรกิจเฉพาะ

<sup>41</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 บัญญัติไว้ดังนี้ “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบ  
กิจการดังต่อไปนี้ราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวด  
นี้...

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มา  
โดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดย  
พระราชกฤษฎีกา”

ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529<sup>42</sup> ซึ่งจะหักได้มากหรือน้อย ย่อมแล้วแต่ว่าก่อนที่จะจดทะเบียนโอนขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ที่ขายไว้นานเพียงใด ถ้าถือครองยิ่งนาน ก็ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยลง หลังจากหักค่าใช้จ่ายนี้แล้วเหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้น มา ได้ผลลัพธ์เท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ แล้วให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้น ผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินภาษีที่จะต้องหัก ณ ที่จ่ายและต้องชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์

ภาษีที่จะต้องหัก ณ ที่จ่ายนั้นถ้าคำนวณตามวิธีดังกล่าวแล้วมีจำนวนเกินกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายก็คงหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละ 20 เท่านั้น แต่ข้อนี้จะใช้แต่เฉพาะกับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเท่านั้น ถ้าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว แม้คำนวณภาษีแล้วจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามจำนวนที่คำนวณได้นั้น จะหักภาษี ณ ที่

---

<sup>42</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 มาตรา 4 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตาม มาตรา 48 (4) (ข) และมาตรา 50 (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

จำนวนปีที่ถือครอง	ร้อยละของเงินได้
1 ปี	92
2 ปี	84
3 ปี	77
4 ปี	71
5 ปี	65
6 ปี	60
7 ปี	55
8 ปีขึ้นไป	50

เว้นแต่ผู้ที่มีเงินได้ จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร...”

จ่ายเพียงร้อยละ 20 ของราคาขายเหมือนดังกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มุงในทางการค้าหรือหากำไรนั้นมิได้ นอกจากนี้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุงในทางการค้าหรือหากำไร เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีกลางปีหรือประจำปีและผู้ขายไม่มีเงินได้อื่น ผู้ขายมีสิทธิที่จะเลือกไม่ยื่นแบบแสดงรายการได้ หรือถ้าผู้ขายมีเงินได้อื่น ผู้ขายก็มีสิทธิเลือกไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณเสียภาษี<sup>43</sup> แต่ถ้าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุงในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว ผู้ขายไม่มีสิทธิเลือกเช่นนี้ ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไรไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กลางปีและประจำปีตามปกติ โดยให้คำนวณหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (1) ซึ่งจากหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าใช้จ่ายดังกล่าว จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรให้สิทธิประโยชน์แก่กรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุงในทางการค้าหรือหากำไรมากกว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุงในทางการค้าหรือหากำไรเป็นอย่างมาก

3) หากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มุงในทางการค้าหรือหากำไรนั้น เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์มรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยาหรือการปกครองท้องถิ่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ทั้งนี้เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาทตลอดปีภาษี ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (17)

จากที่ได้ศึกษากันมาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.2.1 ที่ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ถือว่าเป็นช่องว่างที่ส่งเสริมให้เกิดการโอนย้ายเงินได้ขึ้น และเมื่อได้พิจารณาถึงการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีแล้วนั้น ก็จะทำให้เข้าใจได้ว่าในขณะที่ได้มีการให้อสังหาริมทรัพย์แก่กันนั้น ผู้ได้รับการให้อสังหาริมทรัพย์มาดังกล่าวมิได้มีเจตนาในการที่จะมุงในทางการค้าหรือหากำไรจากอสังหาริมทรัพย์นั้น นอกจากนี้ หากเป็นการโอน

<sup>43</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณ ตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุงในทางการค้าหรือหากำไร

กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ซึ่งแม้จะเป็นการโอนที่ได้กระทำขึ้นภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมา ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ง) อีกด้วย ดังนั้นหากผู้ที่ได้รับการให้อสังหาริมทรัพย์มาทำการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปอีกทอดหนึ่ง ก็จะทำให้บุคคลนั้นได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรทั้ง 3 ประการดังกล่าวมาแล้วข้างต้นจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทำให้การโอนย้ายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 2 ครั้ง (คือ 1) ตอนที่ได้มีการให้โดยอุปการะตามหน้าที่ธรรมจรรยาหรือการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และ 2) ตอนที่ได้มีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร) ได้รับประโยชน์ในทางภาษีมากกว่ากรณีที่ทำกรให้อสังหาริมทรัพย์โดยอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เป็นผู้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยตรงให้แก่บุคคลภายนอก เพราะในกรณีหลังนี้นอกจากที่ผู้ขายจะต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ผู้ขายอาจจะต้องรับภาระภาษีธุรกิจเฉพาะอีกด้วยหากว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมา

จากปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่านอกจากการใช้วิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ในหัวข้อที่ 4.2.1 แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อให้เป็นการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ทั้งระบบแล้ว ผู้เขียนขอเสนอให้มีการแก้ไขพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี โดยกำหนดให้เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไร แต่เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น โดยเนื้อแท้แล้วไม่ใช่การขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไร จึงไม่ควรที่จะนำรายรับทั้งจำนวนที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ควรกำหนดให้นำรายรับเพียงกึ่งหนึ่งมาเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ตัวผู้เสียภาษีมากขึ้น

#### 4.3.3 ปัญหาการใช้คณะบุคคลในการวางแผนภาษีเงินได้

ความหมายของ “คณะบุคคล” ในทางทฤษฎีภาษีอากร จะพบว่าประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามของคำว่าคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นจึงต้องใช้ความหมายโดยเทียบเคียงจากคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ได้ให้นิยามไว้ว่าห้างหุ้นส่วน คือ บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แก่กิจการที่ทำนั้น เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลและคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่กำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากรเพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงอาจให้คำนิยามได้ว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล” หมายถึงบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปได้ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แก่กิจการที่ทำนั้น ส่วน “คณะบุคคล” หมายถึง บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกันแต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำนั้น<sup>44</sup> เพราะหากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้ว ก็จะเข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ

จากคำนิยามของคำว่า คณะบุคคลดังกล่าวจะเห็นได้ว่า นิติบุคคลไม่อาจมาจัดตั้งคณะบุคคลร่วมกับบุคคลธรรมดาได้ เนื่องจากหากมีนิติบุคคลมาร่วมจัดตั้งด้วยแล้วลักษณะของการร่วมทุนดังกล่าวจะเปลี่ยนไปเป็นกิจการร่วมค้าในทันที<sup>45</sup> และในกรณีของสามีภริยาจะสามารถร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลได้หรือไม่นั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ได้กำหนดให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ในกรณีที่ความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี ดังนั้น สามีภริยาที่ชอบด้วยกฎหมายจึงไม่อาจจัดตั้งคณะบุคคลร่วมกันได้โดยปริยาย<sup>46</sup> แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นการจัดตั้งคณะบุคคลที่ประกอบไปด้วย สามี ภริยา และบุตรแล้ว ก็ไม่ถือว่าการนี้มีข้อจำกัดแต่ประการใด และหากเป็นกรณีสามีภริยาโดยพฤตินัยก็เช่นกัน เนื่องจากสามีภริยาโดยพฤตินัยนั้นไม่

<sup>44</sup> มงคล ขนาดนิต, “คณะบุคคล อีกหน่วยภาษีที่ไม่ควรมองข้าม”, *สรรพากรศาสตร์*, ปีที่ 53 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2549, น.16-17.

<sup>45</sup> *เพ็งอ้วง*, น.17.

<sup>46</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/11297 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2547 ได้วินิจฉัยไว้ดังนี้ “คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการรวมกันของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ซึ่งต้องไม่ใช่สามีและภริยาที่ชอบด้วยกฎหมาย”

อยู่ในบังคับของบทบัญญัติประมวลระบฎ มาตรา 57 ตรี ที่จะต้องถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีด้วยนั้น ทำให้สามีภริยาโดยพฤตินัยสามารถที่จะจัดตั้งคณะบุคคลร่วมกันได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล

นาย ส. และนาย ด. ร่วมกันซื้อที่ดินโดยมีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมกันและลงทุนเป็นเงินจำนวนเท่ากันโดยมีวัตถุประสงค์สร้างอาคารพาณิชย์เพื่อขายและได้ร่วมกันขออนุญาตปลูกสร้างอาคารประกอบกิจการดังกล่าวถือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ ต้องกระทำในนามห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน<sup>47</sup>

พ่กับน้องสาวอีกสองคน มีกรรมสิทธิ์ร่วมกันในที่ดิน ได้ตกลงให้บริษัทฯ เช่าที่ดินดังกล่าวโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหาประโยชน์จากค่าเช่า และค่าตอบแทนจากสิทธิการเช่า จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามนามของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน<sup>48</sup>

การฝากเงินโดยใช้ชื่อบัญชีเงินฝาก "...หรือ..." เข้าลักษณะเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องยื่นในนามคณะบุคคล<sup>49</sup>

การคำนวณภาษีเงินได้ของคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น โดยที่คณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่วไป โดยถือเป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งแยกต่างหากไปจากบุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลนั้นๆ<sup>50</sup>

<sup>47</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/1287 ลงวันที่ 23 มกราคม 2539

<sup>48</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/8778 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2536

<sup>49</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/7229 ลงวันที่ 18 เมษายน 2534

<sup>50</sup> ประมวลระบฎ มาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติไว้ดังนี้

“ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลา และตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคล

นอกจากคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคล จะมีหน้าที่เสียภาษีเสมือนหนึ่งเป็นบุคคลที่แยกออกจากบุคคลธรรมดาทั่วไปแล้ว เมื่อประกอบธุรกิจมีผลกำไรในแต่ละปี แล้วนำกำไรของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลมาแบ่งให้กับบุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลแล้ว ส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวก็จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ดังนั้นบุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากการแบ่งกำไรจากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเองอีก<sup>51</sup>

อย่างไรก็ตาม หากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว เงินส่วนแบ่งกำไรที่สมาชิกของคณะบุคคลแต่ละคนหรือหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นผู้เป็นสมาชิกของคณะบุคคลหรือหุ้นส่วนจะต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลดังกล่าว มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง

การคำนวณหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนสำหรับคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคล มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆ ที่ได้รับเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา แต่สำหรับการหักค่าลดหย่อนสำหรับคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (6) กำหนดให้คณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนตามจำนวนบุคคลที่เป็นบุคคลในคณะบุคคลหรือบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยได้คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาทเท่านั้น คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไชนิติบุคคลจะหักลดหย่อนประเภทอื่น ๆ เช่น

---

นั้นมีภาษีค้างชำระให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

<sup>51</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (14) บัญญัติไว้ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ...

(14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีไชนิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม”

การหักลดหย่อนคู่สมรส การหักลดหย่อนบุตร การหักลดหย่อนเงินค่าเบี้ยประกันชีวิต การหักลดหย่อนเงินที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อหรือสร้างที่อยู่อาศัย ดังเช่นที่บุคคลธรรมดาที่มีสิทธิหักลดหย่อนไม่ได้

กรณีที่มีความผิดพลาดในการแยกหน่วยเสียภาษี กล่าวคือ แทนที่จะเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคล แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลได้นำเงินได้ของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชติบุคคลมาแบ่งกันแล้วนำไปเสียภาษีเงินได้ในนามของบุคคลธรรมดา กรณีดังกล่าวถือเป็นการเสียภาษีผิดหน่วยภาษี ซึ่งจะมีผลเท่ากับคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชติบุคคลยังไม่ได้ยื่นรายการเสียภาษี จะต้องยื่นรายการเสียภาษีในนามของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชติบุคคล ทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำอีก และจะนำภาษีที่เสียไว้แล้วในนามของบุคคลธรรมดาที่หักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในนามของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชติบุคคลไม่ได้ จะต้องขอคืนภาษีที่เสียไว้ในนามของบุคคลธรรมดาต่างหาก<sup>52</sup>

เนื่องจากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ ประกอบด้วยบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป และเป็นหน่วยภาษีที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแยกออกจากบุคคลธรรมดา ผู้ที่มีเงินได้หลายประเภทจึงนิยมนำบทบัญญัติในเรื่องนี้มาใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผนภาษี (Tax Planning) ทำให้บุคคลนั้นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดน้อยลงโดยถูกต้องตามกฎหมาย เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิ โดยอัตราภาษีที่เรียกเก็บเป็นอัตราแบบก้าวหน้า โดยเริ่มต้นจากร้อยละ 5 จนถึงร้อยละ 37 ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ดังนั้นหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินมากเท่าใด เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว ก็จะเหลือเงินได้สุทธิตั้งแต่ขั้นแรกนั้น ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราภาษีที่สูง ปัจจุบันจึงได้มีการวางแผนให้เสียภาษีน้อยลงโดยวิธีการแยกหน่วยเสียภาษีออกไปเป็นหลายหน่วย แล้วกระจายเงินได้หรือโอนย้ายเงินได้ที่ได้รับไปยังหน่วยเสียภาษีต่างๆ ดังกล่าวแทนที่จะรวมเงินได้พึงประเมินไว้ที่บุคคลเพียงคนเดียว แต่หากการเข้าร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชติบุคคลดังกล่าว เป็นการนำชื่อมารวมกันเฉยๆ โดยมิได้มีการเข้าหุ้นกันจริงๆ แล้ว ก็เป็นเรื่องของการหนีภาษี (tax evasion) อันเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

<sup>52</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2549, น.1-004 - 1-005.

ต้องถูกประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งมีความผิดและโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใด...

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

ตัวอย่างของการกระจายเงินได้หรือการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล นาย ก เป็นผู้บริหารของบริษัทเอกชนแห่งหนึ่งมีเงินได้พึงประเมินคือเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งกับเงินค่ารถประจำตำแหน่ง รวมแล้วประมาณเดือนละ 140,000 บาท ตลอดปีภาษีมีเงินได้พึงประเมินทั้งหมดกว่า 1,600,000 บาท ดังนั้นเมื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมายแล้ว อัตราภาษีที่นาย ก จะต้องเสียสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 30 หากนาย ก มีเงินได้ประเภทอื่นๆ อีก เช่นค่าเช่าจากอพาร์ทเมนต์ที่สร้างขึ้นให้คนเช่า ค่าบรรยายหรือลงทุนเปิดร้านสะดวกซื้อ ก็ต้องนำเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับมารวมคำนวณกับเงินได้ที่เป็นเงินเดือนเงินได้ประเภทอื่นดังกล่าวแล้วนอกจากหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายแล้ว ไม่สามารถหักลดหย่อนได้อีก ดังนั้น เงินได้ประเภทอื่นที่ได้รับหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว ก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่ร้อยละ 30 แต่หากเงินได้สุทธิส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินเดือนมีจำนวนมากเกินกว่า 4,000,000 บาท เฉพาะส่วนที่เกินจาก 4,000,000 บาท ต้องเสียภาษีถึงร้อยละ 37

หากนาย ก คิดจะสร้างอพาร์ทเมนต์ให้คนเช่า แทนที่นาย ก จะลงทุนทำเพียงคนเดียว เขาจึงได้ชวนน้องหรือเพื่อนมาร่วมลงทุนด้วย โดยนาย ก ถือหุ้นใหญ่ร้อยละ 90 ส่วนน้องหรือเพื่อนให้ลงทุนเพียงร้อยละ 10 ดังนั้นเงินได้จากค่าเช่าอพาร์ทเมนต์ที่ได้รับจะไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของนาย ก เพียงคนเดียว แต่จะถือว่าเป็นเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีนาย ก และเพื่อนหรือน้องเป็นหุ้นส่วนกัน ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอีกหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากนาย ก นอกจากนี้นาย ก จะสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเองตามปกติแล้ว ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ตั้งขึ้นดังกล่าวจะสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนที่อยู่ในประเทศไทยได้อีกคนละ 30,000 บาท แต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 47 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ตัวของนาย ก ซึ่งเป็นหุ้นส่วนใน

ห้างหุ้นส่วนสามัญจะสามารถหักค่าลดหย่อนได้อีกฐานหนึ่งจำนวน 30,000 บาท และเงินได้ที่ได้รับจากค่าเช่าอพาร์ทเมนต์จะต้องนำมาเริ่มคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 5 แทนที่จะต้องนำมาเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 (หากนำเงินได้ประเภทเงินเดือนที่นาย ก ได้รับมารวมคำนวณกับค่าเช่าอพาร์ทเมนต์) และเมื่อห้างหุ้นส่วนได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ได้มีการแบ่งกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน เงินส่วนแบ่งกำไรที่นาย ก ได้รับก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของนาย ก อีก ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวแล้ว

และหากนาย ก ต้องการที่จะลงทุนเปิดร้านกาแฟเพิ่มเติม ก็สามารถที่จะหาบุคคลอื่นมาร่วมทุนในลักษณะเหมือนอย่างการร่วมทุนสร้างอพาร์ทเมนต์ให้เขาดังกล่าว ก็จะทำให้เกิดเป็นหน่วยภาษีขึ้นใหม่อีกหนึ่งหน่วยภาษี คือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลระหว่าง นาย ก กับหุ้นส่วนอีกคนที่มาร่วมทุนกับนาย ก ที่ประกอบกิจการร้านกาแฟ ดังนั้น เมื่อกิจการร้านกาแฟได้รับเงินได้พึงประเมินมา เงินได้ดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นเงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนสามัญได้รับ เป็นหน่วยภาษีที่สาม และห้างหุ้นส่วนนี้ก็สามารถหักลดหย่อนสำหรับตัวนาย ก ที่เป็นหุ้นส่วนได้อีก 30,000 บาท นอกจากนี้การแยกหน่วยภาษีขึ้นมาใหม่นี้ก็จะทำให้ห้างหุ้นส่วนที่ประกอบกิจการร้านกาแฟจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราเริ่มต้นที่ร้อยละ 5 เช่นเดียวกัน

จากตัวอย่างของการกระจายเงินได้หรือการโอนย้ายเงินได้ดังกล่าวแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าการที่ประมวลรัษฎากรของไทยยอมรับการเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีโชนิติบุคคลให้เป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาผู้เป็นสมาชิกของคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลนั้น ได้ก่อให้เกิดปัญหาในการเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ใน 2 ลักษณะด้วยกัน คือ

1. การแยกหน่วยภาษีขึ้นเพื่อที่จะกระจายฐานเงินได้หรือโอนย้ายเงินได้ให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง
2. การแยกหน่วยภาษีเพื่อที่จะให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลธรรมดาผู้เป็นสมาชิกของคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลที่เพิ่มขึ้น

เหตุผลที่ประมวลรัษฎากรของไทยยอมรับการเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลนั้น ก็เพื่อที่จะให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ได้มากขึ้นและให้ครอบคลุมถึงรูปแบบต่างๆ ของธุรกรรม ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินขึ้น เพราะหากไม่มีการกำหนดให้คณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลดังกล่าวเป็นหน่วยภาษีที่

มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ก็จะก่อให้เกิดปัญหาการเลี่ยงการเสียภาษีโดยการใช้คนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลเพื่อกระจายฐานภาษีกันเป็นจำนวนมาก แต่เนื่องจากการจัดตั้งคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลในปัจจุบันนั้นสามารถที่จะจัดตั้งได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว โดยที่บุคคลธรรมดาบุคคลหนึ่งสามารถที่จะจัดตั้งคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลได้โดยไม่จำกัดจำนวนหน่วย เพียงแค่มีการเปลี่ยนตัวบุคคลผู้เข้ามาร่วมทุนเป็นสมาชิกของคนละบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลเท่านั้น นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของการตรวจสอบถึงวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลดังกล่าว ว่าได้มีการจัดตั้งขึ้นเพียงเพื่อหวังผลประโยชน์ในการกระจายเงินได้หรือเพื่อที่จะโอนย้ายเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่ลดน้อยลงเพียงประการเดียวหรือไม่

นอกจากนี้ยังมีปัญหาที่เกิดจากการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (6) ยอมให้คนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนที่อยู่ในประเทศไทยได้อีกคนละ 30,000 บาท แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท ได้อีก ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วผู้ที่เป็นสมาชิกหรือหุ้นส่วนนั้นก็สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเองได้อยู่แล้ว ในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง จึงไม่ควรที่จะให้ผู้เป็นสมาชิกหุ้นส่วนดังกล่าวสามารถที่จะหักค่าลดหย่อนได้อีกเป็นฐานะที่ 2 หรือฐานะที่ 3 ตามจำนวนของคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลที่ได้จัดตั้งขึ้น และการยอมให้ผู้เป็นสมาชิกหรือหุ้นส่วนดังกล่าว หักค่าลดหย่อนเป็นฐานะที่ 2 หรือ 3 เพิ่มขึ้นนั้นยังเป็นการขัดกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีอีกด้วย เนื่องจากทำให้บุคคลที่อยู่ในสถานะที่เหมือนกันกลับต้องเสียภาษีที่แตกต่างกันด้วย

#### ข้อเสนอแนะ

ตามที่ได้ศึกษามาแล้วว่าการที่ประมวลรัษฎากรของไทยยอมรับการเป็นหน่วยภาษีของคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลนั้น ก่อให้เกิดปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่หน่วยภาษีทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวเป็นจำนวนมาก ดังนั้นเพื่อเป็นการป้องกันการโอนย้ายเงินได้ในลักษณะดังกล่าว ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขใน 4 แนวทางดังต่อไปนี้

1) ให้ยกเลิกหน่วยภาษีคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคล โดยให้มีการยกเลิกประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคท้าย ที่กำหนดให้คนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้เนื่องจากรากฐานของปัญหาการโอนย้ายเงินได้ให้แก่คนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคล ก็คือการเปิดช่องให้

บุคคลธรรมดาสามารถที่จะร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลได้โดยง่าย และขาดการตรวจสอบอย่างจริงจังจากภาครัฐ ทำให้มีการนำคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลมาใช้โดยให้มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อที่จะกระจายเงินได้ไปยังหน่วยภาษีที่ได้ตั้งขึ้นมาใหม่เท่านั้น ดังนั้น หากมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตราดังกล่าว ก็จะช่วยส่งผลให้การโอนย้ายเงินได้ โดยการจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีโชตินิติบุคคลหมดไป

2) การใช้มาตรการในการควบคุมการจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ซึ่งในปัจจุบันการจัดตั้งคณะบุคคลนั้นสามารถทำได้โดยง่ายและมีข้อห้ามเพียงว่าไม่ให้สามีและภริยาเพียงสองคนร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลเท่านั้น ทำให้สามารถที่จะนำบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดมาร่วมเพื่อที่จะจัดตั้งเป็นคณะบุคคลได้ ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงควรที่จะมีมาตรการในป้องกันโดยการกำหนดให้บุคคลที่จะมาร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลนั้นจะต้องไม่ใช่บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในทางสายโลหิต เช่น บิดา มารดา บุตร รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย หรือเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวพันกัน เช่น พี่น้อง ลูกพี่ ลูกน้อง เป็นต้น ซึ่งการใช้วิธีการนี้จะทำให้การจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลทำได้ยากขึ้น และจะทำให้การจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลนั้นจะเกิดขึ้นด้วยเหตุผลในแง่อื่นๆ ที่ไม่ใช่การจัดขึ้นเพื่อผลประโยชน์ในทางภาษีแต่เพียงอย่างเดียว

3) การลดสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จะได้รับจากการจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน โดยการยกเลิกความในประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (6) ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ให้หักลดหย่อนได้สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจำนวนคนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งการใช้วิธีการนี้จะเป็นการลดแรงจูงใจในการใช้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีในการโอนย้ายเงินได้ได้วิธีหนึ่ง โดยเป็นการทำให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลมีจำนวนเงินได้สุทธิที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มมากขึ้น แต่การแก้ปัญหาวีธีการนี้อาจจะช่วยแก้ปัญหาการโอนย้ายเงินได้ได้ไม่มากนัก เนื่องจากแม้ว่าจะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อตัดสิทธิประโยชน์ในการหักค่าลดหย่อนดังกล่าวแล้วก็ตาม แต่การจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลก็ยังคงก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในการโอนย้ายเงินได้ไปยังหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นมาใหม่ดังกล่าว ดังนั้นวิธีการนี้จึงเป็นเพียงวิธีการที่จะนำมาใช้เพื่อเสริมกับวิธีการแก้ปัญหาวีธีการอื่นๆ เพื่อให้การแก้ปัญหาการโอนย้ายถ่ายเทเงินได้โดยวิธีการแยกหน่วยภาษีได้อย่างประสบความสำเร็จมากยิ่งขึ้นเท่านั้น

4) การใช้วิธีเครดิตภาษี สำหรับการใช้อำนาจการเครดิตภาษีที่ผู้เขียนเสนอให้นำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนั้น เป็นวิธีการเดียวกับการให้เครดิตภาษีสำหรับเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ แต่การใช้วิธีเครดิตภาษีนี้จะต้องมีการยกเลิกประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (14) ที่บัญญัติให้เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยกำหนดให้ความเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีชื่อนิติบุคคลยังคงอยู่เหมือนเดิมและมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล แต่เมื่อคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีชื่อนิติบุคคลได้มีการจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่บุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลแล้วให้บุคคลดังกล่าวนำเงินได้จากเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นๆ เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิแล้วนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเองตอนสิ้นปีภาษี โดยให้บุคคลดังกล่าวสามารถนำภาษีเงินได้ที่คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลได้เสียไปแล้วมาหักออกจากเงินได้สุทธิ โดยให้ถือเป็นเครดิตภาษีของบุคคลผู้อยู่ในคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลนั้น

การใช้วิธีการเครดิตภาษีสำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนี้จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสอดคล้องกับหลักความสามารถมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากการที่กำหนดให้บุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับมารวมกับเงินได้ประเภทอื่นๆ เพื่อเป็นฐานของเงินได้ในกรคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถที่แท้จริงในการหารายได้ของบุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล และนอกจากนี้ การใช้วิธีการเครดิตภาษียังก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอนแก่ผู้เสียภาษีขึ้น คือ ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้เท่ากัน ก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐโดยเท่าเทียมกัน เนื่องจากหากมีการยอมให้ผู้เสียภาษีคนหนึ่งสามารถที่จะตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายเงินได้ไปยังหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่ เพื่อที่จะเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีที่ต่ำกว่าการรวมเงินได้ที่ตั้งผู้เสียภาษีเพียงคนเดียว และจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงขึ้น ซึ่งก็จะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของตัวผู้เสียภาษิต่ำลง ในขณะที่ผู้เสียภาษีอีกคนหนึ่งซึ่งมีความสามารถในการหารายได้เท่ากับ

ผู้เสียภาษีคนแรก แต่เขาไม่ได้ใช้วิธีการตั้งหน่วยภาษีขึ้นใหม่เพื่อกระจายเงินได้ ทำให้เขาต้องรับภาระภาษีเงินได้ที่สูงกว่าผู้เสียภาษีคนแรก

แต่เนื่องจากการใช้วิธีเครดิตภาษีนี้ จะนำมาใช้ให้ประสบผลสำเร็จได้นั้น จะต้องเพิ่มเงื่อนไขอีกประการหนึ่ง คือ จะต้องมีการบังคับให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลนั้นจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่บุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือผู้เป็นหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลนั้นเป็นประจำในทุกๆ ปี เพราะหากไม่มีการบังคับให้มีการจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรแล้ว ประกอบกับการใช้วิธีเครดิตภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้ สำหรับคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล ก็จะทำให้คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลไม่ยอมจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรเพื่อที่จะไม่ให้มีการนำเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น ไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นของบุคคลที่อยู่ในคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล และส่งผลให้การจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลยังคงถูกนำมาใช้เพื่อการโอนย้ายเงินได้อีกต่อไป

#### 4.4 ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

ในหัวข้อนี้เป็นปัญหาที่ผู้เขียนคาดคะเนว่าอาจจะเกิดขึ้นได้ในประเทศไทยในอนาคตนี้ ซึ่งผู้เขียนคาดคะเนสภาพปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นในประเทศไทยได้ใน 2 กรณีคือ 1) การโอนสิทธิในการรับเงินได้ และ 2) การโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลที่มีความเกี่ยวพัน ซึ่งทั้ง 2 กรณีมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 4.4.1 ปัญหาการโอนสิทธิในการรับเงินได้

การโอนสิทธิในการรับเงินได้ หมายถึงการที่บุคคลผู้ซึ่งเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือผู้ที่มีสิทธิที่จะได้รับเงินได้ ทำการโอนซึ่งสิทธิในการรับรู้ผลเงินได้หรือประโยชน์ที่จะได้รับ ให้แก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับผู้โอนสิทธิในการรับเงินได้จากทรัพย์สิน และการโอนสิทธิดังกล่าวเป็นการโอนที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือไม่ได้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length) เช่น การโอนสิทธิในการรับเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือผลตอบแทนอื่นๆ เช่น ค่าตอบแทนจากใช้สินค้าอันมีลิขสิทธิ์ หรือค่าตอบแทนประเภทค่าเช่า เป็นต้น ให้แก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งปัญหาดังกล่าวมีที่มาจากการที่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสด ดังนั้นหากผู้มีเงินได้ที่มิเงินได้หลายประเภทและมีเงินได้จำนวนมากซึ่งจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง

นั้น ก็อาจจะทำการโอนซึ่งสิทธิในการรับเงินได้ให้กับบุคคลอื่นเป็นผู้รับเงินได้ดังกล่าวแทน ซึ่งวิธีการนี้ก็จะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของทั้งผู้โอนและผู้รับโอนนั้นลดต่ำลง ซึ่งรูปแบบการโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้ดังกล่าวในประเทศออสเตรเลียได้มีการออกบัญญัติเป็นเฉพาะออกมาเพื่อใช้เป็นมาตรการในการสกัดกั้นการโอนย้ายสิทธิในการรับเงินได้ โดยที่ผู้เขียนขอเสนอให้ประเทศไทยมีบทบัญญัติในลักษณะเดียวกันกับของประเทศออสเตรเลียเพื่อใช้ในการป้องกันการโอนย้ายเงินได้โดยวิธีการนี้เช่นกัน โดยกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ใช้บังคับสำหรับการโอนสิทธิในการรับเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) เป็นการโอนสิทธิในการรับเงินได้ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาน้อยกว่า 7 ปี หรืออาจถูกบอกเลิกการโอนได้ก่อนครบกำหนดเวลา 7 ปี

(2) คู่สัญญาในการโอนสิทธิในการรับเงินได้นั้น เป็นบุคคลซึ่งเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกัน เช่น ภริยาหรือบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ และ

(3) ค่าตอบแทนในการโอนสิทธิในการรับเงินได้ระหว่างคู่สัญญานั้นเป็นการโอนที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

ซึ่งหากการโอนสิทธิในการรับเงินได้ใดที่เข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 3 ประการดังกล่าวข้างต้น ก็จะมีผลให้นิติกรรมการโอนสิทธิในการรับเงินได้ดังกล่าว จะไม่มีผลในทางภาษีอากร คือให้ถือว่าเงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินที่มีการโอนย้ายจะยังคงเป็นของผู้โอนและผู้โอนจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของตนต่อไปอีกด้วย

#### 4.4.2 ปัญหาการโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินแก่บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน

การโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินนี้ หมายถึงการที่ผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทั้งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ให้บุคคลอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกันยืมทรัพย์สินดังกล่าวไปแสวงหาผลประโยชน์ เช่น การยืมที่ดิน, บ้าน หรือรถยนต์ ไปเพื่อนำไปให้บุคคลที่สามเช่า หรือใช้ประโยชน์โดยคิดค่าตอบแทน โดยที่การให้ยืมทรัพย์สินดังกล่าวนั้นในระหว่างเจ้าของกรรมสิทธิ์กับตัวผู้ยืมนั้นเป็นการยืมที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งการโอนเงินได้โดยวิธีการนี้ ก็จะทำให้ตัวเจ้าของกรรมสิทธิ์ไม่ต้องรับภาระภาษีในเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการเอาทรัพย์สินนั้นออกให้เช่า โดยให้บุคคลซึ่งเป็นผู้ยืมทรัพย์สินเป็นผู้รับเงินได้ดังกล่าวแทน ด้วยวิธีการนี้ก็จะทำให้ฐานเงินได้ของผู้โอนเงินได้นั้นต่ำกว่าที่ควรจะเป็นและทำให้ภาระภาษีโดยรวมของบุคคลทั้งสองนั้นลดต่ำลงด้วยเช่นกัน ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนขอเสนอให้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติใน

การป้องกันการโอนเงินได้โดยการให้ยืมทรัพย์สินไว้เป็นการเฉพาะในประมวลรัษฎากรของไทย โดยวางหลักเกณฑ์ให้นิติกรรมการยืมทรัพย์สินเพื่อนำไปแสวงหาผลประโยชน์ที่บุคคลซึ่งเป็นผู้ยืมทรัพย์สินเป็นบุคคลซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้ให้ยืม และการให้ยืมทรัพย์สินดังกล่าวได้กระทำขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะโอนย้ายเงินได้ และเพื่อที่จะทำให้ภาวะภาษีลดน้อยลง เป็นนิติกรรมที่ไม่มีผลบังคับในทางภาษี และก็ให้ถือว่า เงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินนั้นเป็นเงินได้ของผู้ยืมทรัพย์สิน