

## บทที่ 2

ข้อพิจารณาและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

### 1. ข้อพิจารณาเกี่ยวกับคู่สมรส

#### 1.1 ความหมายของคู่สมรสและรูปแบบความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรส

การกำหนดความหมายของ “คู่สมรส” นั้น ไม่สามารถที่จะอธิบายหรือกำหนดนิยามไปในความหมายใดความหมายหนึ่งโดยเฉพาะได้ เนื่องจากบุคคลแต่ละคนอาจมีมุมมองหรือทัศนคติต่อการสมรสที่แตกต่างกัน เช่น บุคคลที่นับถือคริสต์อาจให้ความหมายของการสมรสบนพื้นฐานของหลักคำสอนตามคำภีร์ไบเบิล (Biblical principle) ว่าหมายถึง การที่ชายคนหนึ่ง และหญิงคนหนึ่งมาอยู่ร่วมกันชั่วชีวิตโดยจะไม่เกี่ยวข้องในทางชู้สาวกับบุคคลอื่นได้อีก<sup>1</sup> แต่บุคคลที่ทำการสมรสเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอาจมองว่าการสมรสไม่จำเป็นต้องเป็นการอยู่ร่วมกันชั่วชีวิตก็ได้ ยิ่งไปกว่านั้นแม้แต่ในระหว่างสามีภริยาเองก็อาจมีมุมมองต่อการสมรสที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงความหมายของการสมรสตามกฎหมาย และแนวความคิดดั้งเดิมเกี่ยวกับความหมายของการสมรสแล้ว ส่วนใหญ่จะให้ความหมายโดยเน้นว่าการสมรสนั้นต้องกระทำขึ้นระหว่างชายกับหญิงเท่านั้น แต่ในปัจจุบันความหมายดั้งเดิมของการสมรสได้ถูกขยายความให้กว้างขึ้น ดังจะเห็นได้จากการที่ระบบกฎหมายของประเทศต่างๆ ได้เริ่มให้การยอมรับและรับรอง “ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่มีลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย”<sup>2</sup> (Couple in marriage-like relationship or Conjugal relationship) ได้แก่ ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้

---

<sup>1</sup> ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 16, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550), น. 114.

<sup>2</sup> Jonathan Herring, Family Law, Second Edition, (London: Henry Ling Limited, 2004), p. 32; Marjorie E. Kornhauser “Love, Money and the IRS: Family Income-Sharing, and the Joint Income Tax Return,” Hastings Law Journal 63, 45, pp. 65-73 (1933).

ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส (Unmarried couple or Cohabitation) และความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน (Same-Sex Couple)

### 1.1.1 คู่สมรสตามกฎหมายหรือคู่สมรสตามแนวคิดดั้งเดิม (Married couple or Legal Marriage)

ความหมายของการสมรสตามกฎหมาย และแนวความคิดดั้งเดิมเกี่ยวกับความหมายของการสมรสส่วนใหญ่จะให้ความหมายของการสมรสโดยเน้นว่าการสมรสนั้นต้องกระทำขึ้นระหว่างชายกับหญิงเท่านั้น<sup>3</sup> ทั้งนี้เนื่องจากวัตถุประสงค์สำคัญประการหนึ่งของการสมรส คือ เพื่อผลิตสมาชิกใหม่ให้กับสังคม หรือเพื่อให้กำเนิดบุตรนั่นเอง<sup>4</sup> จึงมีการจำกัดสิทธิในการสมรสไว้เฉพาะการสมรสระหว่างชายกับหญิงเท่านั้น เช่น ความหมายของการสมรสในประเทศอังกฤษ ในคดี Hyde v. Hyde and Woodhouse ได้ให้ความหมายของการสมรสว่าหมายถึง “การสมรสที่ จะใช้ชีวิตร่วมกันของชายคนหนึ่งกับหญิงอีกคนหนึ่ง โดยที่คู่สมรสทั้งสองจะไม่ไปทำการสมรสกับบุคคลอื่นได้อีกในระหว่างที่การสมรสนั้นยังไม่สิ้นสุดลง”<sup>5</sup> เป็นต้น และการที่จะเป็นคู่สมรสตามกฎหมายรับรองนั้นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เช่น การจดทะเบียนสมรส หรือการทำพิธีกรรมทางศาสนา เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่าบุคคลจะเป็นคู่สมรสตามกฎหมายรับรองแต่หากพิจารณาในทางข้อเท็จจริงก็จะพบว่ามีความเป็นไปได้ที่บุคคลสองคนซึ่งเป็นคู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายแต่บุคคลทั้งสองอาจจะไม่ได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน หรือมิได้มีความสัมพันธ์กันแล้วก็ได้ เช่น กรณีที่คู่สมรสแยกกันอยู่ต่างหากเป็นการชั่วคราวไม่ว่าจะโดยสมัครใจหรือโดยคำสั่งศาลโดยมิได้หย่าขาดจากกัน เป็นต้น ซึ่งในกรณีเช่นนี้กฎหมายก็ไม่สามารถจะไปบังคับให้คู่สมรสต้องใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันต่อไปได้<sup>6</sup>

<sup>3</sup> โปรดดูรายละเอียดใน อนุช คำทอง, “การสมรสของพวกรักร่วมเพศ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 6-14.

<sup>4</sup> ประสพสุข บุญเดช, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 120.

<sup>5</sup> Peter M. Bromley, and Nigel V. Lowe, *Family Law*, Eighth Edition, (London: Butterworth & Co (Publishers) Ltd., 1992), pp. 21-22.

<sup>6</sup> Jonathan Herring, *supra note 2*, p. 34.

### 1.1.2 ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส (Unmarried couple or Cohabitation)<sup>7</sup>

ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส เป็นกรณีที่ชายและหญิงใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันในลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมายแต่มิได้ทำการสมรสตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด การที่บุคคลใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันเช่นนี้ทำให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลอีกรูปแบบหนึ่งในสถานะของสามีภริยาตามความเป็นจริง หรือสามีภริยาโดยพฤตินัย (De facto spouse) ซึ่งมีปัจจัยหลายประการที่ทำให้ในปัจจุบันคู่สมรสหลายคู่ตัดสินใจใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เช่น คู่สมรสบางคู่อาจจะไม่สามารถทำการสมรสตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดได้เนื่องจากคู่สมรสฝ่ายหนึ่งกำลังอยู่ในระหว่างขั้นตอนของการหย่าจากคู่สมรสเดิม หรือเพราะไม่สามารถที่จะหย่าร้างจากคู่สมรสเดิมได้ หรือคู่สมรสบางคู่ต้องการที่จะเลี่ยงข้อผูกมัดหรือความรับผิดชอบทางการเงินอันเกิดจากการสมรส<sup>8</sup> หรือต้องการเลี่ยงภาวะภาษีที่อาจจะต้องรับภาระสูงขึ้นอันเนื่องมาจากการสมรส เป็นต้น และหากพิจารณาข้อมูลทางสถิติก็จะพบว่าในหลายประเทศอัตราของชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรสมีเพิ่มสูงขึ้น เช่น จากข้อมูลการสำรวจของสำนักงานสำมะโนประชากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S. Bureau of the Census) พบว่าในปี ค.ศ. 1970 มีบุคคลที่ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสจำนวนทั้งสิ้น 523,000 คู่ และในปี ค.ศ. 1995 มีผู้ที่ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสเพิ่มขึ้นเป็น 3,668,000 คู่ จึงเห็นได้ว่าการเพิ่มขึ้นของบุคคลที่ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นไปในอัตราที่สูงขึ้นอย่างรวดเร็ว<sup>9</sup> เนื่องการเพิ่มขึ้นของจำนวนบุคคลที่

<sup>7</sup> ในประเทศต่างๆ อาจเรียกความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส โดยใช้ศัพท์ที่แตกต่างกันออกไป เช่น Unmarried couple, Cohabitation, Non-marital cohabitation, Common law spouse, Common-law relationship, De facto relationship, Concubinage เป็นต้น

<sup>8</sup> Peter M. Bromley, and Nigel V. Lowe, *supra note 5*, p. 3.

<sup>9</sup> พัทณี หาญเทพินทร์, “สิทธิของชายหญิงที่อยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรส,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น. 16-17, อ้างจาก Gordon Katherine C., “The necessity and Enforcement of Cohabitation Agreement: When strings will attach and how to prevent them a state survey,” *Brandeis Law Journal* 37, 2, p. 245 (Wint 1998-1999).

ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส และจากแนวความคิดของสังคมที่เปลี่ยนไปโดยเห็นว่าการใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสเป็นเรื่องปกติธรรมดาไม่ใช่สิ่งที่ผิดแต่อย่างใด ทำให้ในปัจจุบันกฎหมายของประเทศต่างๆ ได้ให้การยอมรับความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส และมีการรับรองสิทธิหน้าที่ระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะเช่นนี้ รวมถึงกำหนดสิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่จะได้รับจากรัฐ เพื่อให้เป็นไปในลักษณะเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย เช่น สิทธิในการอุปการะซึ่งกันและกัน สิทธิในเรื่องบุตร สิทธิในการรับมรดก สิทธิทางสวัสดิการสังคม และสิทธิประโยชน์ในทางภาษี เป็นต้น ซึ่งหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของแต่ละประเทศในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส ก็จะแตกต่างกันออกไป เช่น ในบางประเทศกำหนดให้ต้องมีการจดทะเบียนความสัมพันธ์ (Registered Partnership) หรือต้องมีการทำข้อตกลงในการใช้ชีวิตร่วมกัน (Cohabitation Agreement) เป็นต้น<sup>10</sup>

### 1.1.3 ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน (Same-Sex Couple)

พฤติกรรมความรักเพศเดียวกันเป็นสิ่งที่มีความยาวนานแล้วตั้งแต่สมัยก่อนประวัติศาสตร์ แต่ในอดีตนั้นบุคคลที่มีพฤติกรรมรักเพศเดียวกัน จะถูกมองว่าเป็นผู้ที่มีความผิดปกติทางเพศอันเกิดจากความผิดปกติทางจิตใจ เป็นสิ่งที่ผิดไปจากธรรมชาติของมนุษย์ และเห็นว่าพฤติกรรมดังกล่าวเป็นสิ่งที่ผิดและสมควรได้รับการลงโทษจากสังคม<sup>11</sup> แต่ในปัจจุบันสังคมได้ให้การยอมรับบุคคลที่มีพฤติกรรมรักเพศเดียวกันมากขึ้น พฤติกรรมดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นความผิดอีกต่อไป<sup>12</sup> และแนวความคิดในปัจจุบันยังเห็นว่าวัตถุประสงค์ของการสมรสไม่ได้จำกัดเฉพาะการสืบพันธุ์ หรือการสร้างสมาชิกใหม่ให้กับสังคมเท่านั้น เช่น ชาย หญิง ซึ่งเป็นหมั้นไม่สามารถที่จะมีบุตรได้ ก็ยังสามารถทำการสมรสกันได้ โดยวัตถุประสงค์ของการสมรสของบุคคลกลุ่มนี้ก็เพื่อต้องการสร้างครอบครัว และใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน ดูแลซึ่งกันและกัน มีสิทธิหน้าที่ต่อกัน ด้วยเหตุนี้กฎหมายในหลายประเทศได้ให้การยอมรับการใช้ชีวิตร่วมกันของบุคคลรักเพศเดียวกัน โดยเห็นว่าบุคคลกลุ่มนี้ก็มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน ดูแลซึ่งกันและกัน เช่นเดียวกับกรณีของคู่สมรสต่างเพศ นอกจากนี้ยังยอมรับว่าความรักของคู่สมรสเพศเดียวกันก็มีคุณค่าเช่นเดียวกับความรักของคู่สมรสต่างเพศ และในหลายๆ ประเทศก็ได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายเพื่อกำหนดสิทธิและหน้าที่ของบุคคลรักเพศเดียวกัน เพื่อให้มีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกับคู่สมรสต่างเพศ เช่น การกำหนดหน้าที่

<sup>10</sup> โปรดดูรายละเอียดใน พัทธี หาญเทพินทร์, เฟิงอ้าง, น. 20-98.

<sup>11</sup> ณนุช คำทอง, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 3, น. 31.

<sup>12</sup> Jonathan Herring, *supra* note 2, p. 69.

ในการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน ความสัมพันธ์ในทางทรัพย์สินระหว่างคู่สมพันธ์ และสิทธิประโยชน์ในทางภาษี เป็นต้น ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่แต่ละประเทศกำหนด<sup>13</sup>

#### 1.1.4 การพิจารณาสถานภาพการสมรสตามกฎหมายภาษี

โดยหลักแล้วการคำนวณภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะคำนวณจากเงินได้ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้แต่ละคน อย่างไรก็ตาม ในการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสกฎหมายภาษีอาจมีการกำหนดให้นำสถานภาพการสมรสของผู้เสียภาษี มาเป็นเกณฑ์พิจารณาประกอบการคำนวณภาระภาษีด้วย ในกรณีที่สถานภาพการสมรสมีผลต่อภาระภาษีย่อมมีจำเป็นต้องพิจารณาว่ากฎหมายภาษีกำหนดให้ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในลักษณะเช่นใดที่จะถือว่าเป็น “ความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรส” ซึ่งในปัจจุบันรูปแบบความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรส มีความหมายค่อนข้างกว้างกว่าในอดีต เนื่องจากในปัจจุบันกฎหมายของหลายประเทศได้เริ่มให้การยอมรับ “ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส” (Unmarried couple or Cohabitation) หรือ “ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน” (Same-Sex Couple) มากขึ้น ดังนั้น กฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ จึงอาจกำหนดความหมายของ “คู่สมรส” ที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศ

โดยทั่วไปแล้วการกำหนดความหมายของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีจะสอดคล้องกับความหมายของคู่สมรสตามประมวลกฎหมายแพ่ง ว่าด้วยครอบครัว ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่มีลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรส ทั้งในกรณีความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส หรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน จึงไม่ถือว่าอยู่ในความหมายของคู่สมรสตามกฎหมายภาษี<sup>14</sup> เช่น กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐ โดยทั่วไปคู่สมรสที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันเพื่อคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ต้องเป็นคู่สมรสตามกฎหมายซึ่งต้องเป็นการสมรสระหว่างชายกับหญิงเท่านั้น<sup>15</sup>

<sup>13</sup> ดูรายละเอียดใน อนุช คำทอง, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น. 40-120.

<sup>14</sup> Lee Burns and Richard Krever, “Tax Law Design and Drafting Chapter 14, Individual Income Tax,” <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf>>, 1998, p. 45.

<sup>15</sup> Department of the Treasury, “Exemptions, Standard Deduction, and Filing Information for use in preparing 2007 returns,” <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p501.pdf>>, 2007, p. 4.

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีคู่สมรสอาจไม่ประสงค์ที่จะใช้ชีวิตร่วมกันอีกต่อไปหรือไม่ต้องการมีความสัมพันธ์กันอีกต่อไป และในขณะเดียวกันก็ไม่ต้องการที่จะหย่าขาดจากกัน ในกรณีเช่นนี้กฎหมายไม่สามารถจะไปบังคับให้คู่สมรสทั้งสองต้องใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันต่อไปได้ ทำให้แม้ว่าบุคคลจะมีสถานภาพในทางกฎหมายว่าเป็นคู่สมรสกันแต่ในทางความเป็นจริงแล้วบุคคลทั้งสองอาจจะไม่ได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน หรือมิได้มีความสัมพันธ์กันแล้วก็ได้ ในกรณีเช่นนี้กฎหมายภาษีของแต่ละประเทศก็มีแนวปฏิบัติที่แตกต่างกันออกไป ตัวอย่างเช่นในประเทศที่ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกากรณีที่คู่สมรสแยกกันอยู่แต่ยังมีได้หย่าขาดจากกันก็ยิ่งถือว่าบุคคลดังกล่าวมีฐานะเป็นคู่สมรสกันและสามารถยื่นแบบร่วมกันในฐานะคู่สมรสได้ แต่ในประเทศเยอรมันคู่สมรสที่จะเลือกยื่นแบบร่วมกันต้องเป็นคู่สมรสที่ยังคงใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันเท่านั้น ส่วนในประเทศที่ใช้หลักการรวมเงินได้ เช่น ในประเทศอังกฤษก่อนปีค.ศ. 1990 ประเทศเคนยา (Kenya) และแซมเบีย (Zambia) ซึ่งโดยหลักคู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษี แต่หลักการดังกล่าวจะไม่ใช้ในกรณีที่คู่สมรสแยกกันอยู่และการแยกกันอยู่กันนั้นมีลักษณะค่อนข้างถาวรมิใช่การแยกกันอยู่ชั่วคราว<sup>16</sup> เป็นต้น

สำหรับในกรณีที่การสมรส, การแยกกันอยู่ต่างหากจากกัน, หรือการสิ้นสุดของการสมรส เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีใดและทำให้ในปีภาษีนั้นสถานภาพการเป็นคู่สมรสมิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี กรณีเช่นนี้กฎหมายภาษีของบางประเทศอาจกำหนดวิธีการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสไว้แตกต่างจากกรณีที่คู่สมรสมีสถานภาพการเป็นคู่สมรสตลอดปีภาษี หรือคู่สมรสอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี และซึ่งในแต่ละประเทศก็มีหลักเกณฑ์การพิจารณาสถานภาพการสมรสที่หลากหลายและแตกต่างกันออกไป<sup>17</sup> ในบางประเทศอาจจะพิจารณาสถานภาพการสมรสของบุคคล ณ วันแรกหรือวันสุดท้ายของปีภาษี หรืออาจจะมีการคำนวณตามจำนวนวันหรือระยะเวลาที่มีสถานภาพการเป็นคู่สมรสในปีภาษีนั้น เช่น การพิจารณาสถานภาพการสมรสของผู้เสียภาษีตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้พิจารณาสถานภาพการสมรส ณ ในวันสุดท้ายของปีภาษี ฉะนั้น หากผู้เสียภาษีทำการหย่าก่อนวันสุดท้ายของปีภาษีกฎหมายภาษีถือว่าตลอดทั้งปีภาษีนั้นบุคคลดังกล่าวมีสถานภาพเป็นโสด (unmarried) แต่กรณีที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและคู่สมรสฝ่ายที่มีชีวิตอยู่มิได้ทำการสมรสใหม่ กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ถือว่าในปีภาษีดังกล่าวผู้เสียภาษียังคงมีสถานภาพเป็นคู่สมรส จึงมีสิทธิยื่น

<sup>16</sup> *Ibid*, p. 5; Lee Burns and Richard Krever, *supra note* 14, pp. 45-46.

<sup>17</sup> Lee Burns and Richard Krever, *ibid*, p. 46.

แบบแสดงรายการร่วมกันเพื่อคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้<sup>18</sup> เป็นต้น สำหรับตัวอย่างของกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดให้คำนวณสถานภาพการสมรสตามจำนวนวันหรือตามสัดส่วนระยะเวลาที่มีสถานภาพการเป็นคู่สมรสนั้นมักจะใช้เพื่อคำนวณค่าลดหย่อนหรือเครดิตภาษีที่คู่สมรสจะได้รับ เช่น พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1970 ของประเทศอังกฤษกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้ 1,375 ปอนด์ และหากผู้เสียภาษีมีภริยาก็สามารถหักค่าลดหย่อน (Married man's allowance) ได้เพิ่มขึ้นเป็น 2,145 ปอนด์ แต่ในปีที่ทำการสมรสค่าลดหย่อนดังกล่าวจะลดลง 64.16 ปอนด์<sup>19</sup> ทุกๆ เดือน นับตั้งแต่วันที่ 6 เมษายน จนถึงวันที่ทำการสมรส<sup>20</sup> เป็นต้น

นอกจากนี้ ในปัจจุบันประเทศต่างๆ ได้ให้การยอมรับความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส และความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกันมากขึ้น โดยเห็นว่าเป็นสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่จะเลือกรูปแบบความสัมพันธ์ในทางส่วนตัว ดังนั้น ในหลายประเทศจึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อรับรองความสัมพันธ์ของบุคคลในรูปแบบดังกล่าว และในส่วนของกฎหมายภาษีก็ได้มีการแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรูปแบบดังกล่าวได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีเท่าเทียมกับคู่สมรสตามกฎหมายมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะด้านการให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนหรือเครดิตภาษี ดังเช่นการกำหนดนิยาม “คู่สมรส” ตามกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียและประเทศแคนาดา เป็นต้น

<sup>18</sup> Department of the Treasury, *supra* note 15, p. 5.

<sup>19</sup> ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ชายเมื่อทำการสมรสแล้วจะสามารถหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มขึ้น ซึ่งจำนวนค่าลดหย่อนที่เพิ่มขึ้นจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married man's allowance) กับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด คือ  $2,145 - 1,375 = 770$  จึงเท่ากับเป็นการเพิ่มค่าลดหย่อนให้คู่สมรสฝ่ายสามีเดือนละ  $770/12 = 64.16$  ปอนด์ ดังนั้น หากในปีภาษีใดความเป็นสามีภริยามิได้อยู่ตลอดปีภาษี กฎหมายภาษีก็กำหนดให้ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชายลดลงตามจำนวนเดือนที่ยังมิได้มีสถานะเป็นคู่สมรส กล่าวคือ เดือนละ 64.16 ปอนด์

<sup>20</sup> John Tiley, *Revenue Law*, (London: Butterworth & Co (Publishers) Ltd., 1981), pp. 51-53.

ประเทศออสเตรเลีย: ได้บัญญัตินิยามของ “คู่สมรส” ไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Assessment Act)<sup>21</sup> ซึ่งกำหนดให้ “คู่สมรส” หมายความว่าถึงคู่สมรสตามกฎหมาย (legally married spouses) และคู่สมรสตามความเป็นจริงซึ่งคู่สมรสตามความเป็นจริงนั้นจำกัดเฉพาะกรณีของชายและหญิงที่อยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยมิได้ทำการสมรสตามกฎหมายเท่านั้น (heterosexual de facto spouses) กล่าวคือ นิยาม “คู่สมรส” ดังกล่าวมิได้หมายความรวมถึงคู่สมรสเพศเดียวกัน (same sex partner)<sup>22</sup> และมีปัจจัยหลายประการที่เกี่ยวข้องและถูกนำมาพิจารณาเพื่อกำหนดความหมายของ “คู่สมรส” เช่น การใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน (living together), การให้ความช่วยเหลือทางการเงินได้ระหว่างกัน (financial interdependence), และบทบาทร่วมกันในเพิ่มสมาชิกใหม่ให้กับสังคม (joint raising of children) เป็นต้น<sup>23</sup>

ประเทศแคนาดา: การกำหนดนิยาม “คู่สมรส” ตามกฎหมายภาษีของประเทศแคนาดานั้น ในอดีตนิยามของคู่สมรสจะหมายถึงเฉพาะคู่สมรสตามกฎหมาย (legally married spouse) เท่านั้น จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1993 ได้มีการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีเงินได้โดยได้กำหนดนิยามของคู่สมรสให้กว้างขึ้น กล่าวคือ ได้กำหนดให้นิยามของคู่สมรสหมายความรวมถึงกรณี

---

<sup>21</sup> “Spouse” is defined under Section 6 of the Income Tax Assessment Act 1936, as “a spouse in relation to a person, includes another person who, although not legally married to the person, lives with the person on a bona fide domestic basis as the husband or wife of the person.”; and is defined under Section 995-1 of the Income Tax Assessment Act 1997, as “spouse in relation to a person, includes another person who, although not legally married to the person, lives with the person on a genuine domestic basis, as the husband or wife of the person.”

<sup>22</sup> R. L. Deutsch, M. L. Friezer, I. G. Fullerton, P. J. Hanley, and T. J. Snape, Australian Tax Handbook 2007, (Sydney: Thomson Legal & Regulatory Limited, 2007), p. 920.

<sup>23</sup> Miranda Stewart, “Domesticating Tax Reform: The Family in Australian Tax and Transfer Law,” Sydney Law Review 453, 21, p. 460 (September, 1999).

ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส (common law spouse)<sup>24</sup> โดยเหตุผลหนึ่งก็เพื่อให้คู่สมรสในทางข้อเท็จจริงได้รับเครดิตภาษีเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย<sup>25</sup> และต่อมาในปี ค.ศ. 1999 ได้มีคำพิพากษาของศาลสูงในคดี *M. v. H.*, (1999) นำไปสู่การคุ้มครองความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรสทุกรูปแบบอย่างเท่าเทียมกัน<sup>26</sup> ไม่ว่าจะเป็นความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสตามกฎหมาย ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส และความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน ดังนั้น ในปัจจุบันกฎหมายภาษีของแคนาดาจึงครอบคลุมสถานภาพการสมรสทั้ง 3 กรณีดังกล่าว โดยคำว่า “คู่สมรส” จะหมายถึงความถึงคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้เสียภาษี และหมายความรวมถึงบุคคลที่ใช้ชีวิตร่วมกับผู้เสียภาษีในลักษณะคู่สมรส ไม่ว่าจะทั้งสองฝ่ายจะมีเพศต่างกัน (opposite sex) หรือมีเพศเดียวกัน (same sex) แต่สำหรับกรณีที่มีคู่สมรสตามกฎหมายนั้นจะมีเงื่อนไขเพิ่มเติม กล่าวคือ ต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้<sup>27</sup> (1) ต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีกับ “คู่สมรส” มีบุตรด้วยกัน หรือ “คู่สมรส” รับประทาน

---

<sup>24</sup> The Statutory definition of spouse provides: In this Act, (a) words referring to a spouse at any time of a taxpayer include the person of the opposite sex who cohabits at that time with the taxpayer in a conjugal relationship and

(i) has so cohabitated with the taxpayer throughout a 12 month period ending before that time, or

(ii) is a parent of a child of whom the taxpayer is a parent...

<sup>25</sup> Neil Brooks, “The Irrelevance of Conjugal Relationships in Assessing Tax Liability,” In *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 71.

<sup>26</sup> Carole Vincent and France Woolley, “Taxing Canadian Families: What’s Fair, What’s Not,” 6 *IRPP Choices* 1, p. 37 (July 2000); Claire FL. Young, “What’s Sex Got to Do With It? Tax and The “Family” in Canada,” 2 *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 16, pp. 17-20 (2006).

<sup>27</sup> International Tax Service Office, “General Income Tax and Benefit Guide for Non-Residents and Deemed Resident of Canada,” <[http://www.gemconsultancy.com/pdf\\_links/non\\_resident\\_canadian\\_guide.pdf](http://www.gemconsultancy.com/pdf_links/non_resident_canadian_guide.pdf)>, 2003, p. 15.

ของผู้เสียภาษีเป็นบุตรบุญธรรม หรือ (2) ผู้เสียภาษีกับ “คู่สมรส” ต้องเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และอยู่ร่วมกันเป็นเวลาติดต่อกันอย่างน้อย 12 เดือน

## 1.2 สถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรส

การที่บุคคลสองคนได้ทำการสมรสกันย่อมก่อให้เกิดสถานะและบทบาทระหว่างบุคคลทั้งสองขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือก่อให้เกิดสถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรส ซึ่งสถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรสในอดีตกับในปัจจุบันมีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะได้ศึกษาถึงสถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรสในอดีตเปรียบเทียบกับปัจจุบัน เพื่อที่จะได้เชื่อมโยงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างสถานะและบทบาทของคู่สมรสกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

### 1.2.1 สถานะระหว่างคู่สมรส

สภาพทางสังคมในอดีตนั้นเป็นระบบที่ชายเป็นใหญ่ (Patriarchism) กล่าวคือ สังคมในอดีตจะให้ความสำคัญและคำนึงถึงเพศชายมากกว่าเพศหญิง เช่น การยอมรับให้ผู้ชายส่งต่อทรัพย์สินสมบัติของเขาให้แก่ลูกชาย การเลือกทำการตั้งถิ่นฐานบ้านเรือนอยู่กับฝ่ายชาย (Patrilocal Residence)<sup>28</sup> และผู้หญิงจะต้องอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของฝ่ายชาย เช่น ในช่วงวัยเยาว์ต้องอยู่ภายใต้การปกครองของบิดา เมื่อเติบโตเป็นผู้ใหญ่ทำการสมรสก็จะต้องอยู่ภายใต้การปกครองของสามี เมื่อถึงวัยชราก็ต้องอยู่ภายใต้การปกครองของบุตรชาย เป็นต้น และระบบดังกล่าวก็ได้ส่งผลมายังระบบกฎหมาย ดังจะเห็นได้จากกฎหมายในอดีตนั้นมิได้ยอมรับว่าหญิงมีสถานะที่เท่าเทียมกับชาย เช่น การไม่ยอมรับความสามารถในการทำนิติกรรมของหญิง โดยถือว่าหญิงไม่มีความสามารถในการทำนิติกรรมหากปราศจากความยินยอมหรือความช่วยเหลือจากชาย<sup>29</sup>

เมื่อชายและหญิงได้ทำการสมรสกันก็จะก่อให้เกิดสถานภาพความเป็นสามีภรรยา เกิดสิทธิหน้าที่และความสัมพันธ์ระหว่างสามีภรรยาขึ้นตามกฎหมาย ซึ่งกฎหมายในอดีตนั้นกำหนดให้

<sup>28</sup> วัชรภรณ์ รัตนโกเศศ-จันทร์เจริญ, “ความเสมอภาคระหว่างชายและหญิงในเรื่องสิทธิส่วนบุคคลของหญิงมีสามีที่นอกเหนือจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น. 25.

<sup>29</sup> หลุยส์ คูปลาสต์, สถานะของหญิงมีสามีในประเทศไทย, แปลโดยไพโรจน์ กัมพูสิริ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), น. 9.

สามีมีอำนาจเหนือภริยา และถือว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันในทางกฎหมาย เนื่องจากสถานะของภริยาได้ถูกนำมารวมไว้กับสามีซึ่งมีหน้าที่ปกครองดูแลภริยา<sup>30</sup> และในอดีตนั้นสามีจะมีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินมากกว่าภริยา<sup>31</sup> เช่น ระบบฐานะของสามีกลืนฐานะของฝ่ายภริยาทั้งหมด (Absorption) ระบบนี้เป็นระบบที่ใช้อยู่ในสมัยโรมันตอนต้น ถือว่าเมื่อทำการสมรสทรัพย์สินที่เป็นของหญิงมาก่อนสมรสจะตกเป็นของสามีทั้งหมด และอาจรวมถึงฐานะในทางแพ่งของภริยาด้วย โดยภริยาเปรียบเสมือนผู้เยาว์ที่ต้องอยู่ในความดูแลของสามี หรือระบบเอกทรัพย์ (Unity of Property) เป็นระบบที่ทรัพย์สินของภริยาจะตกเป็นกรรมสิทธิ์และอยู่ในอำนาจของสามี เว้นแต่ทรัพย์สินที่ภริยานำติดตัวมาและแยกไว้เป็นการส่วนตัว (dowry) เท่านั้นที่สามีต้องคืนให้ภริยาเมื่อการสมรสสิ้นสุดลง<sup>32</sup> และระบบสหทรัพย์ (Union of Property) เป็นระบบที่สามีเป็นผู้มีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินของภริยา และได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินของภริยา เป็นต้น

จากความไม่เท่าเทียมกันทางสถานะระหว่างหญิงและชายดังกล่าว ทำให้เกิดทฤษฎีหรือแนวความคิดที่ต้องการให้หญิงมีสถานะเท่าเทียมกับชาย (Feminist theory) ซึ่งทฤษฎีดังกล่าว ยังอาจแบ่งออกได้เป็นหลายกลุ่ม<sup>33</sup> เช่น กลุ่มสตรีนิยมแนวเสรี (Liberal Feminism) แนวคิดของกลุ่มนี้มุ่งเน้นเรื่องสิทธิและเสรีภาพและความเท่าเทียมกันในสิทธิและโอกาสของปัจเจกบุคคล โดยเห็นว่าผู้หญิงควรที่จะสามารถกำหนดบทบาทในทางสังคมของตนได้อย่างอิสระ เช่นเดียวกับชาย ซึ่งการที่จะบรรลุเป้าหมายดังกล่าวได้จำเป็นต้องแก้ไขข้อจำกัดในทางกฎหมายที่

<sup>30</sup> ประสพสุข บุญเดช, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 156.

<sup>31</sup> ระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาอาจแบ่งได้เป็น 6 ระบบ ได้แก่ ระบบฐานะของสามีกลืนฐานะของฝ่ายภริยาทั้งหมด (Absorption), ระบบเอกทรัพย์ (Unity of Property), ระบบสหทรัพย์ (Union of Property), ระบบสินบริคณห์ (Community of Property), ระบบกองทุนสามี (Dowry Regime or Regime Dotal) และระบบแยกทรัพย์สิน (Separate Property) โดยหลักการของระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาทั้ง 6 ระบบนี้ เป็นแนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ของความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาในเรื่องทรัพย์สิน ซึ่งบางระบบก็ไม่มีอยู่แล้ว บางระบบก็ยังมีใช้อยู่ (โปรดดูรายละเอียดใน ยุพาพรรณณ กิจวัตร, "การจัดการสินสมรส," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), น. 9-12.)

<sup>32</sup> ประสพสุข บุญเดช, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 200.

<sup>33</sup> โปรดดูรายละเอียดใน วัชรภรณ์ รัตนโกเศศ-จันทร์เจริญ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 28, น. 34-41.

เป็นอุปสรรคขัดขวางต่อความเท่าเทียมกันในสิทธิและโอกาสระหว่างหญิงและชาย ส่วนกลุ่มสตรีนิยมแนวสังคมนิยม (Socialist Feminism) และกลุ่มสตรีนิยมรากเหง้า (Radical Feminism) สองกลุ่มนี้จะต่างกับกลุ่มสตรีนิยมแนวเสรี เนื่องจากมีได้เน้นไปที่สิทธิเสรีภาพของปัจเจกบุคคล แต่จะเน้นการรวมกลุ่มกันของบุคคลที่เสียเปรียบเพื่อเรียกร้องสิทธิของกลุ่ม และพิจารณาถึงความเชื่อและแนวความคิดที่เป็นสาเหตุให้เกิดการเอารัดเอาเปรียบและความไม่เท่าเทียมกันระหว่างหญิงและชาย โดยกลุ่มสตรีนิยมแนวสังคมนิยมเห็นว่าระบบทุนนิยมซึ่งรวมถึงการให้เอกชนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินได้ และสถาบันครอบครัว เป็นปัจจัยที่ทำให้ผู้หญิงถูกเอารัดเอาเปรียบ ส่วนกลุ่มสตรีนิยมรากเหง้าเห็นว่าระบบหรือแนวความคิดของสังคมที่ถือว่าชายเป็นใหญ่ (Patriarchy) เป็นปัจจัยที่ทำให้ผู้หญิงอยู่ในสภาพที่ถูกกดขี่และถูกเอารัดเอาเปรียบ กลุ่มสตรีนิยมแนวสังคมนิยมจึงต่างจากกลุ่มสตรีนิยมรากเหง้า โดยกลุ่มสตรีนิยมแนวสังคมนิยมต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางเศรษฐกิจ (Economic Structures) เนื่องจากเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นวิธีการสำคัญเพื่อการปฏิรูปสังคม และนอกจากนี้ กลุ่มสตรีนิยมแนวสังคมนิยมยังให้ความสำคัญกับกลุ่มผู้ใช้แรงงาน (working class) ซึ่งเป็นกลุ่มที่มีจำนวนมากในสังคมและมักจะถูกเอารัดเอาเปรียบจากกลุ่มนายทุน และเรียกร้องให้ผู้หญิงมีโอกาสเข้ามาสู่ตลาดแรงงาน ได้รับค่าตอบแทนและการปฏิบัติต่างๆ ที่เท่าเทียมกับชาย เพื่อให้ผู้หญิงได้มีบทบาทในการทำงานหาเลี้ยงครอบครัวมากขึ้น มิต้องถูกจำกัดว่าจะต้องรับผิดชอบเฉพาะแต่การทำงานบ้านเท่านั้น อันจะเป็นแนวทางสำคัญที่จะทำให้ผู้หญิงสามารถเลี้ยงตนเองได้ไม่ต้องพึ่งพาผู้ชาย และเรียกร้องให้การแบ่งแยกชนชั้น ชาติกำเนิด เพศ หดไปจากสังคม รวมทั้งเชื่อว่าการกดขี่เอารัดเอาเปรียบสตรีจะหมดไปจากสังคมได้ก็ต่อเมื่อเปลี่ยนจากระบบแบบทุนนิยมมาเป็นระบบสังคมนิยม ส่วนกลุ่มสตรีนิยมรากเหง้า จะมุ่งเน้นไปที่การเปลี่ยนแปลงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างชายกับหญิง และระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง มากกว่าการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางเศรษฐกิจ และให้ความสำคัญกับการแก้ไขปัญหาของแนวความคิดที่ว่าผู้ชายมีอำนาจเหนือผู้หญิงอันเกิดจากระบบที่ถือว่าชายเป็นใหญ่ (Patriarchal system)<sup>34</sup>

ทฤษฎีหรือแนวความคิดที่ต้องการให้หญิงมีสถานะเท่าเทียมกับชาย (Feminist theory) ได้มีการพัฒนามาอย่างต่อเนื่องและต้องใช้เวลาหลายทศวรรษกว่าที่จะได้รับการยอมรับและได้รับการรับรองไว้ชัดในระบบกฎหมาย และโดยเฉพาะตั้งแต่ ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา ได้มีการ

---

<sup>34</sup> Laura Ann Davis, "A Feminist Justification for the Adoption of an Individual Filing System", *Southern California Law Review* 197, 62, pp. 224-228 (November 1988).

นำหลักการเรื่องคุ้มครองเสรีภาพของบุคคลและความเสมอภาคมาปรับใช้เพื่อมิให้มีการเลือกปฏิบัติระหว่างหญิงและชาย<sup>35</sup> จากการยอมรับแนวความคิดดังกล่าวทำให้ในปัจจุบันสถานะระหว่างสามีภริยาอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค ทั้งสามีและภริยามีสิทธิหน้าที่เท่าเทียมกันในการจัดการทุกอย่างภายในครอบครัว แนวความคิดดั้งเดิมที่ว่าภริยาเป็นเพียงเครื่องประดับ เป็นเครื่องสนองความต้องการทางเพศ หรือเป็นเพียงเครื่องผลิตบุตรนั้นได้สิ้นสุดลงแล้วโดยสิ้นเชิง และที่สำคัญแนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมายก็ได้สิ้นสุดลง และถือว่าสามีภริยาเป็นบุคคลสองคนตามกฎหมายแยกต่างหากจากกัน<sup>36</sup>

### 1.2.2 บทบาทระหว่างคู่สมรส

บทบาท คือ การกระทำตามสิทธิและหน้าที่ของสถานภาพ ซึ่งโดยทั่วสถานภาพและบทบาทเป็นของคู่กัน เมื่อบุคคลมีสถานภาพก็ย่อมต้องมีบทบาทด้วย<sup>37</sup> ดังนั้น เมื่อบุคคลสองคนได้สมรสกัน การสมรสนั้นย่อมก่อให้เกิดสถานภาพความเป็นสามีภริยา และสถานภาพดังกล่าวก็ก่อให้เกิดบทบาทระหว่างสามีภริยา ซึ่งบทบาทระหว่างสามีภริยานั้นมีอยู่ด้วยกันหลายประการ อย่างไรก็ตามอาจแบ่งบทบาทระหว่างสามีภริยาออกเป็น 2 ประการ ประการแรก คือ บทบาทที่มีผลต่อฐานะทางเศรษฐกิจของครอบครัวหรือบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัว และประการที่สองคือ บทบาทอื่นๆ เช่น บทบาทในการทำงานบ้าน การอบรมเลี้ยงดูบุตร เป็นต้น นักสังคมวิทยาเห็นว่าบทบาทที่มีผลต่อฐานะทางเศรษฐกิจของครอบครัวหรือบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวเป็นบทบาทที่มีความสำคัญที่สุดของสถาบันครอบครัว เนื่องจากบทบาทอื่นๆ นั้น อาจมีบุคคลหรือองค์กรอื่นเข้ามารับผิดชอบแทน เช่น สถานรับเลี้ยงเด็กก่อน บุคคลหรือบริษัทที่รับจ้างทำงานบ้าน เป็นต้น แต่บทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวไม่อาจมีบุคคลอื่นหรือหน่วยงานอื่นเข้ามารับผิดชอบแทนได้<sup>38</sup>

<sup>35</sup> *Ibid*, p. 234.

<sup>36</sup> ประสพสุข บุญเดช, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น. 156.

<sup>37</sup> วราภรณ์ พานิชกิจโกศลกุล, “ความขัดแย้งระหว่างบทบาทงานและบทบาทครอบครัวของข้าราชการหญิง,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 10.

<sup>38</sup> Nye, Francis Ivan., and Bernardo, Felix M., *The Family: Its Structure and Interaction*, (Boston: Houghton Mifflin Company, 1973), อ้างถึงใน วัชรวิภา คลายนาท, “บทบาท

ในการวิเคราะห์บทบาทระหว่างคู่สมรสนั้น ได้มีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับความสัมพันธ์และบทบาทระหว่างคู่สมรสเป็นจำนวนมาก และได้มีการเสนอทฤษฎีต่างๆ เพื่ออธิบายบทบาทระหว่างคู่สมรส<sup>39</sup> ซึ่งสามารถสรุปแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทระหว่างคู่สมรสจากทฤษฎีสังคมวิทยาได้ 3 แนวความคิด แนวความคิดที่หนึ่ง มองบทบาทระหว่างคู่สมรสตามประเพณีดั้งเดิม (Traditional Perspective) แนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดดั้งเดิมที่ถือว่าสามีเท่านั้นเป็นผู้ออกไปทำงานนอกบ้านเพื่อหาเลี้ยงครอบครัว ในขณะที่ภริยาเป็นผู้ดูแลบ้าน และเลี้ยงดูบุตร แนวความคิดที่สอง มองบทบาทระหว่างคู่สมรสในลักษณะของการเอารัดเอาเปรียบ ซึ่งการศึกษารoles บทบาทระหว่างคู่สมรส ตั้งแต่ ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา ได้รับอิทธิพลจากทฤษฎีหรือแนวความคิดที่ต้องการให้หญิงมีสถานะเท่าเทียมกับชาย (Feminist Theory) แนวความคิดนี้จึงเห็นว่า การที่กำหนดบทบาทให้ภริยาเป็นฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบต่องานบ้าน และมีหน้าที่อบรมเลี้ยงดูบุตร ก่อให้เกิดภาระอันไม่เป็นธรรมแก่ฝ่ายหญิง จึงมีการเรียกร้องให้ฝ่ายชายหรือสามีเข้ามามีบทบาทในงานดังกล่าวด้วย โดยเฉพาะในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงบทบาทของภริยาซึ่งภริยาต้องออกไปทำงานนอกบ้าน และมีแนวความคิดในการปรับปรุงระบบครอบครัวไปสู่หลักแห่งความเสมอภาคในการใช้อำนาจ และความรับผิดชอบต่อหน้าที่ระหว่างคู่สมรส ส่วนแนวความคิดที่สามจะแตกต่างจากแนวความคิดที่สอง เนื่องจากไม่ได้มองบทบาทของคู่สมรสว่าเป็นการเอารัดเอาเปรียบจากฝ่ายชาย แต่ได้มีการเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงบทบาทของคู่สมรสด้วยการประนีประนอมระหว่างกัน โดยให้ชายและหญิงร่วมกันรับผิดชอบบทบาทต่างๆ ในครอบครัวด้วยกัน<sup>40</sup>

จากแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทระหว่างคู่สมรสในปัจจุบันที่แตกต่างไปจากแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทระหว่างคู่สมรสแบบดั้งเดิม โดยในปัจจุบันมีการเรียกร้องเพื่อให้สามีและภริยาเข้ามามีบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวและบทบาทในการทำงานบ้านร่วมกัน ประกอบกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไปจากสภาพเศรษฐกิจในอดีตอย่างมาก ดังนั้น หากพิจารณาเปรียบเทียบบทบาทระหว่างคู่สมรสในอดีตกับปัจจุบัน จะพบว่าบทบาทของคู่สมรสใน

---

ในการหาเลี้ยงครอบครัวกับการใช้อำนาจระหว่างคู่สมรสในกรุงเทพมหานคร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะสังคมวิทยาและมานุษยวิทยา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น. 11.

<sup>39</sup> See Marcia Lasswell, and Thomas Lasswell, *Marriage & the Family*, Third Edition, (California: Wadsworth Inc., 1991), pp. 25-30.

<sup>40</sup> วัชรวิภา คลายนาทร, *อ้างแล้ว เชียงอรุณี* ที่ 38, น. 8-10.

ปัจจุบันได้มีการเปลี่ยนแปลง และต่างจากบทบาทของคู่สมรสในอดีตค่อนข้างมาก กล่าวคือ ในอดีตสามีจะเป็นผู้มีบทบาทหรือหน้าที่ในการหาเลี้ยงครอบครัว ให้การปกป้องและคุ้มครองสมาชิกในครอบครัว และเป็นตัวแทนของสมาชิกในครอบครัวในการเข้าไปมีส่วนร่วมในทางกิจกรรมของชุมชนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของสมาชิกในครอบครัว ส่วนภริยาจะมีบทบาทหน้าที่ในการทำงานบ้าน ให้การอบรมเลี้ยงดูบุตรและดูแลสามี<sup>41</sup> ต่อมาเมื่อสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมได้เปลี่ยนแปลงไป จึงส่งผลให้บทบาทระหว่างคู่สมรสมีการเปลี่ยนแปลงด้วยเช่นเดียวกัน ปัจจัยในทางเศรษฐกิจเป็นปัจจัยสำคัญที่ผลต่อการเปลี่ยนแปลงแบบแผนความสัมพันธ์ภายในครอบครัวและบทบาทระหว่างคู่สมรส โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลกระทบจากสงครามโลกครั้งที่ 2 โดยในช่วงเวลาดังกล่าวมีความต้องการแรงงานหญิงเพิ่มสูงขึ้น ประกอบกับภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำรายได้ที่ฝ่ายชายหรือสามีได้รับจากการทำงานจึงไม่เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของครอบครัว จึงมีความจำเป็นที่ภริยาต้องออกไปทำงานนอกบ้าน เพื่อช่วยหารายได้มาเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับครอบครัว ทำให้ภริยา มีบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงในทางสังคมก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงบทบาทระหว่างคู่สมรส เช่น ผลของกระแสการเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชาย ทำให้สถานภาพในทางสังคมของหญิงได้รับการยอมรับมากขึ้น ผู้หญิงมีโอกาสในทางสังคมมากยิ่งขึ้น มีโอกาสได้ศึกษาเล่าเรียนและพัฒนาความรู้ความสามารถให้สูงขึ้น ผู้หญิงในปัจจุบันจึงมีความรู้และความสามารถไม่ด้อยไปกว่าผู้ชาย และสามารถเข้ามา มีบทบาทในการทำงานเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัวมากกว่าในอดีต ดังนั้น บทบาทระหว่างคู่สมรสในปัจจุบันจึงมีแนวโน้มไปในทางที่สามีและภริยาจะแสดงบทบาทร่วมกันทั้งในด้านการหารายได้เลี้ยงครอบครัว การทำงานบ้าน และการอบรมเลี้ยงดูบุตร

### 1.2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างสถานะและบทบาทของคู่สมรสกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

เนื่องจากสภาพทางสังคมในอดีตนั้นเป็นระบบที่ชายเป็นใหญ่ (Patriarchism) ผู้หญิงจะต้องอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของผู้ชาย และเมื่อชายหญิงได้ทำการสมรสกันหญิงซึ่งมีฐานะเป็นภริยาก็จะต้องอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของชายซึ่งเป็นสามี กฎหมายในอดีตส่วนใหญ่จึงมักจะกำหนดให้สามีมีอำนาจเหนือภริยา และถือว่าสามีและภริยาเป็นบุคคลเดียวกันในทางกฎหมาย นอกจากนี้ กฎหมายส่วนใหญ่มิได้ยอมรับสถานะหรือความสามารถในทางกฎหมายของหญิงมีสามี ดังจะเห็นได้จากกรณีที่กฎหมายมักจะกำหนดให้หญิงมีสามีมีฐานะหรือความสามารถ

<sup>41</sup> Lasswell, Marcia., and Lasswell, Thomas, *supra* note 39, p. 26.

เช่นเดียวกับผู้เยาว์หรือบุคคลไร้ความสามารถ หรือกำหนดให้หญิงมีสามีไม่สามารถกระทำการที่มีผลผูกพันในทางกฎหมายได้ เช่น ภริยาไม่มีอำนาจในการจัดการทรัพย์สิน หญิงมีสามีไม่สามารถทำนิติกรรมได้หากไม่ได้รับความยินยอมจากสามี เป็นต้น ซึ่งหากพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสในอดีตหรือในช่วงเริ่มต้นของหลายๆ ประเทศ ก็พบว่ามีความสอดคล้องกับสภาพสังคมดังกล่าว เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสในช่วงแรกของประเทศอังกฤษ เป็นต้น กล่าวคือ ในอดีตกฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ มักจะปฏิบัติต่อคู่สมรสโดยถือว่าคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีหนึ่งหน่วยเช่นเดียวกับคนโสดหนึ่งคน ทั้งนี้ เพราะในอดีตนั้น ในทางกฎหมายหญิงมีสามี (married women) มิได้ถูกมองว่าเป็นบุคคลอีกคนหนึ่งแยกต่างหากจากสามี<sup>42</sup> จึงทำให้กฎหมายภาษีในช่วงแรกหรือในอดีตของประเทศต่างๆ มักจะกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีคู่สมรสและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ซึ่งต้องนำเงินได้ของภริยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามีจากนั้นจึงนำเงินได้รวมของคู่สมรสไปคำนวณภาษีโดยใช้ตารางอัตราภาษีเช่นเดียวกับตารางอัตราภาษีที่ใช้คำนวณภาษีเงินได้ของคนโสด และกำหนดให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตาม ในอดีตการกำหนดให้ต้องนำเงินได้ของภริยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อคำนวณภาษีนั้นมิได้ส่งผลกระทบต่อภาระภาษีของคู่สมรสมากนัก และก็มีได้ทำให้ภาระภาษีของคู่สมรสเพิ่มขึ้นเสมอไปเนื่องจากในอดีตนั้นบทบาทในการหารายได้เพื่อเลี้ยงครอบครัวเป็นบทบาทหลักของสามี ส่วนภริยาจะมีหน้าที่ดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยภายในบ้านและการเลี้ยงดูบุตรเท่านั้น หรือในบางครอบครัวที่ภริยาออกไปทำงานนอกบ้าน งานที่ภริยาทำก็มักจะได้รับเงินได้ไม่สูงมากนัก นอกจากนี้ แม้กฎหมายภาษีจะกำหนดให้ใช้ระบบการรวมเงินได้แต่ก็มักจะมีการกำหนดข้อยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามี กรณีเช่นนี้จึงทำให้ไม่มีเงินได้ของภริยาที่จะต้องนำไปรวมกับสามี หรือหากมีเงินได้ที่ต้องนำไปรวมกับสามีก็จะเป็นจำนวนที่ไม่สูงมากนัก ดังนั้น การใช้หลักการรวมเงินได้กับสภาพสังคมในอดีตจึงไม่ส่งผลให้ภาระภาษีของคู่สมรสกับคนโสดแตกต่างกันมากนัก

ต่อมาเมื่อสภาพสังคมและเศรษฐกิจได้เปลี่ยนแปลงไป สถานะของหญิงได้รับการยอมรับและมีความเท่าเทียมกับชายมากขึ้น ผู้หญิงสามารถเป็นเจ้าของทรัพย์สินและมีอำนาจจัดการทรัพย์สินเองได้ และในปัจจุบันจำนวนผู้หญิงที่ออกมาทำงานนอกบ้านหรืออัตราการเข้าสู่ตลาดแรงงานของผู้หญิงมีเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องทุกปีแม้แต่ในประเทศที่มีรายได้ต่ำก็ตาม ทั้งนี้

<sup>42</sup> Lee Burns and Richard Krever, *supra* note 14, p. 43.

เนื่องมาจากปัจจัยสำคัญก็คือ ระดับการศึกษาของผู้หญิงที่สูงขึ้น การพัฒนาทางด้านอุตสาหกรรม (industrialization) รวมถึงการขยายตัวของชุมชนเมือง (urbanization) และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่พัฒนาแล้ว (developed countries) ผู้หญิงจะเข้ามามีบทบาทสำคัญในระบบเศรษฐกิจ<sup>43</sup> นอกจากนี้ ความรู้ความสามารถที่สูงขึ้นทำให้ผู้หญิงมีโอกาสได้ทำงานที่ได้รับรายได้ที่สูงขึ้น โดยเงินได้ที่ผู้หญิงได้รับนั้นก็มาจากการทำงานในรูปแบบต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน การรับทำงานให้ การประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบธุรกิจ และเงินได้จากทรัพย์สิน เป็นต้น รายได้ที่ผู้หญิงได้รับจึงมีได้มาจากการจ้างแรงงานเท่านั้น ดังนั้น ในสภาพสังคมปัจจุบันหากยังคงกำหนดให้ภริยาต้องนำเงินได้ไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อคำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้ แม้จะมีการยกเว้นเงินได้ให้กับการจ้างแรงงานก็ตาม ก็ยังคงมีความเป็นไปได้มากที่จะทำให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสด เนื่องจากการรวมเงินได้จะทำให้ฐานภาษีของสามีสูงขึ้นและส่งผลให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ฉะนั้น ในปัจจุบันหากยังคงใช้การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ก็ย่อมส่งผลกระทบต่อภาระภาษีรวมของคู่สมรสมากกว่าในอดีต การพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบันจึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ประเทศต่างๆ ซึ่งเคยจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรส ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ได้เปลี่ยนมาใช้การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ และในอีกหลายประเทศได้เปลี่ยนมาใช้การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ จึงทำให้ในปัจจุบันจำนวนประเทศที่คำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้มีแนวโน้มลดลงตลอดเวลา

นอกจากนี้ ในปัจจุบันมีกระแสการเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชายมากขึ้นโดยเฉพาะจากกลุ่มสตรีนิยมต่างๆ ซึ่งนักวิชาการด้านสตรีนิยม เช่น Nancy Fraser, Ruth Lister และ Susan Okin เห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับความเสมอภาคทางเพศ (gender equity) ซึ่งเป็นที่ยอมรับก็คือแนวความคิดที่ให้หลักประกันหรือให้การรับรองว่าหญิงและชายจะได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกันหรือเท่าเทียมกันในด้านต่างๆ เช่น การให้ความคุ้มครองจากความยากจนและการใช้แรงงาน, ความเสมอภาคในด้านรายได้ที่จะได้รับและเวลาพักผ่อน, ความสามารถในการเลือกหรือกำหนดแนวทางในการดำเนินชีวิต (lifestyle) ของตนเองได้โดยไม่ต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบ

---

<sup>43</sup> Glenn P. Jenkins and Rup Khadka, Reengineering Tax Systems in Low-Income Countries An Application to Nepal, (Hague: Kluwer Law Interantional, 2002), p. 76.

การดำเนินชีวิตของอีกบุคคลหนึ่ง เป็นต้น ซึ่งนักวิชาการดังกล่าวเห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับความเสมอภาคทางเพศนั้นจะบรรลุผลได้ก็ต่อเมื่อหญิงและชายมีบทบาทร่วมกันทั้งในด้านการทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว การทำงานบ้าน และการอบรมเลี้ยงดูบุตร ซึ่งเป็นแนวทางสำคัญที่จะทำให้ผู้หญิงสามารถเลี้ยงตนเองได้โดยไม่ต้องพึ่งพาผู้ชาย ดังนั้น จึงมีการเรียกร้องว่าระบบภาษีควรที่จะสนับสนุนหรือส่งเสริมให้ทั้งหญิงและชายมีบทบาทในการทำงานนอกบ้านและร่วมกันรับผิดชอบในงานบ้านและการอบรมเลี้ยงดูบุตร<sup>44</sup>

## 2. ข้อพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้นต้องมีความเป็นธรรม เช่น ผู้เสียภาษีแต่ละคนควรจะร่วมกันรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐอย่างยุติธรรม กล่าวคือระบบภาษีควรมีระบบการแบ่งกระจายภาระภาษีที่เหมาะสมและเป็นธรรม อย่างไรก็ตาม ยังคงมีความเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับความหมายของการแบ่งกระจายภาระภาษีที่เป็นธรรม (fair share or distributive justice) จึงทำให้มีแนวทางและหลักในการแบ่งกระจายภาระภาษีที่แตกต่างกันออกไป เช่น หลักความยุติธรรม (equity principle) หลักอภิสิทธิ์ (privilege principle) “หลักรัฐเป็นหุ้นส่วน” (state partnership principle)<sup>45</sup> เป็นต้น แต่หลักการแบ่งกระจายภาระภาษี

---

<sup>44</sup> Neil Brooks, *supra note 25*, p. 68; Laura Ann Davis, *supra note 34*, p. 233; Ayla A. Lari, “Sharing Alike: French Family Taxation as a Model for Reform,” *Duquesne University Law Review* 207, 37, p. 227 (1999); Nancy E. Shurtz, “Gender Equity and Tax Policy: The Theory of “Taxing Men,” *Southern California Review of Law and Women’s Studies. Cal. Rev. L. & Women’s Studies* 485, 6, pp. 485-510 (1977); Marjorie E. Kornhauser, *supra note 2*, pp. 96-97.

<sup>45</sup> “หลักอภิสิทธิ์” (privilege principle) มีหลักการว่าบุคคลแต่ละคนควรจะเสียภาษีให้แก่รัฐตามอภิสิทธิ์ที่ตนได้รับจากรัฐในการประกอบกิจการหรือดำเนินชีวิต ส่วน “หลักรัฐเป็นหุ้นส่วน” (State partnership Principle) มีหลักการว่าบุคคลทุกคนที่อยู่ในรัฐเป็นหุ้นส่วนกับรัฐ เมื่อได้รายได้มาแล้วก็ต้องแบ่งให้รัฐผู้เป็นหุ้นส่วนตามสมควร

ที่ได้รับการยอมรับและมีการอ้างถึงกันทั่วไป มี 2 หลัก ได้แก่ หลักประโยชน์ที่ได้รับ (benefit theory) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay principle)<sup>46</sup>

หลักการแรก คือ หลักประโยชน์ที่ได้รับ (benefit theory) ตามหลักการนี้ระบบภาษีที่เป็นธรรม คือ ระบบภาษีผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องรับภาระภาษีโดยพิจารณาจากประโยชน์ที่บุคคลนั้นได้รับจากบริการสาธารณะของรัฐ (public service) การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จึงต้องคำนึงถึงโครงสร้างรายจ่ายของรัฐ (expenditure structure) ดังนั้น หลักการนี้จึงมีข้อดี คือ ทำให้เกิดความเชื่อมโยงกันระหว่างนโยบายงบประมาณด้านรายจ่ายและนโยบายงบประมาณด้านภาษี อย่างไรก็ตาม ยังคงมีความไม่เหมาะสมที่จะนำหลักการนี้มาใช้ เนื่องจากการยากที่จะวัดมูลค่าของประโยชน์ที่บุคคลแต่ละคนได้รับจากบริการสาธารณะของรัฐ และหลักการนี้ไม่ได้คำนึงถึงการกระจายรายได้จึงไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ อย่างไรก็ตาม ยังคงมีการใช้หลักการนี้เพื่อจัดเก็บภาษีในบางกรณี<sup>47</sup>

หลักการที่สอง คือ หลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay principle) ซึ่งหลักการนี้จะไม่ขึ้นอยู่กับการกำหนดรายจ่ายของภาครัฐ อย่างไรก็ตามยังคงมีจำเป็นต้องพิจารณาถึงรายได้ทั้งหมดที่รัฐจะได้รับ โดยหลักการนี้จะจัดเก็บภาษีตามระดับความสามารถในทางเศรษฐกิจ (economic capacity) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน และจะกระจายภาระภาษีของบุคคลตามหลักความเป็นธรรมแนวนอน (horizontal equity) และหลักความเป็นธรรมแนวตั้ง (vertical equity) กล่าวคือ บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะรับภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันก็จะรับภาระภาษีในจำนวนที่ต่างกัน โดยผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงจะต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่สูงกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำ<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง*, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2548), น. 79.

<sup>47</sup> Richard A. Musgrave, and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Fifth Edition, (Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989), pp. 219, 231-232.

<sup>48</sup> *Ibid*, pp. 219, 232.

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลักประโยชน์ที่ได้รับมีข้อบกพร่องบางประการดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ทำให้การนำหลักดังกล่าวมาใช้เพื่อจัดเก็บภาษีทำได้ในขอบเขตที่จำกัด การจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่รวมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นเกณฑ์ในการกระจายภาระภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และในปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า “เงินได้” เป็นเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด ฉะนั้น ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ “ข้อพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้” ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะได้อธิบายโดยแบ่งออกเป็นสองหัวข้อย่อยคือ (1) ความสำคัญของเงินได้ ความหมายของเงินได้ และประเภทของเงินได้ (2) ทฤษฎีในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรส

## 2.1 ความสำคัญของเงินได้ ความหมายของเงินได้ และประเภทของเงินได้

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น “เงินได้” ถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น ก่อนที่จะได้ศึกษาถึงทฤษฎีในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสในหัวข้อต่อไป ผู้เขียนขออธิบายถึงหลักการและแนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับเงินได้โดยเฉพาะในประเด็นที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส<sup>49</sup> โดยแบ่งออกเป็นสามประเด็นคือ (1) ความสำคัญของเงินได้: ในฐานะที่เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี (2) ความหมายของเงินได้ และ (3) ประเภทของเงินได้ ซึ่งจะได้อธิบายตามลำดับดังนี้

### 2.1.1 ความสำคัญของเงินได้: ในฐานะที่เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี

แม้ว่าในปัจจุบันจะเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการจัดเก็บภาษีนั้นต้องคำนึงถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี ในฐานะที่เป็นหลักเกณฑ์สำคัญในการแบ่งกระจายภาระภาษีอย่างเป็นธรรม เพื่อให้ประชาชนได้รับภาระภาษีอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน แต่ยังคงมีความเห็นที่แตกต่างกันว่า จะใช้สิ่งใดเป็นตัวแทนหรือสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษี หรือจะใช้สิ่งใดเป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งการจะใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีทั้งความเป็นธรรม

<sup>49</sup> สำหรับผู้ที่สนใจที่จะศึกษาเรื่องแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ในประเด็นอื่นๆ โปรดดู Kevin Holmes, *The Concept of Income: A Multi-Disciplinary Analysis*, (Amsterdam: IBFD Publications BV, 2001).

แนวนอน และความเป็นแนวตั้ง มีความจำเป็นต้องกำหนดสิ่งที่เป็นเครื่องชี้วัด (measure) ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ซึ่งแนวความคิดที่เป็นอุดมคตินั้นเห็นว่าสิ่งที่เป็นเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลต้องสะท้อนให้เห็นถึงความมั่งคั่งหรือความสุขทั้งหมด (the entire welfare) ที่บุคคลได้รับ ไม่ว่าจะได้รับการบริโศก (ทั้งในปัจจุบันและอนาคต), หรือจากการเป็นเจ้าของหรือการครอบครองทรัพย์สิน, รวมถึงความสุขจากการใช้เวลาว่างหรือการพักผ่อน (the enjoyment of leisure) อย่างไรก็ตาม หากการกำหนดสิ่งที่เป็นเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีให้ครอบคลุมทั้งหมดนั้นไม่สามารถจะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เช่น อาจที่จะวัดมูลค่าความสุขที่บุคคลได้รับจากการใช้เวลาว่างหรือการพักผ่อนได้ เป็นต้น ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องเลือกเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่อื่น ๆ ที่ดีที่สุดรองลงมา และสามารถที่จะปฏิบัติได้<sup>50</sup> ซึ่งสิ่งที่เป็นเครื่องชี้วัดหรือดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ยอมรับในปัจจุบัน ได้แก่ เงินได้ การบริโศก และทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (wealth) ดังจะเห็นได้จากกฎหมายภาษีของทุกประเทศจะบัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ การบริโศก และทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง แต่อาจจะมีข้อแตกต่างกันตรงที่ประเทศที่พัฒนาแล้วมักจะใช้เงินได้จะทรัพย์สินวัดความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าใช้การบริโศกเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี ส่วนประเทศกำลังพัฒนาจะเป็นไปในทางตรงกันข้ามคือมักจะใช้การบริโศกเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี<sup>51</sup>

ในบรรดาดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีทั้งสามประการดังกล่าวข้างต้นนั้น เป็นที่ยอมรับกันว่า “เงินได้” เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลที่ดีที่สุด เนื่องจากเงินได้เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงอำนาจของบุคคลในการควบคุม (person's total command) ทรัพยากรทางเศรษฐกิจ (resources) เพื่อการบริโศกหรือเพื่อเพิ่มความมั่งคั่ง (wealth) ให้กับบุคคลดังกล่าว<sup>52</sup> กล่าวอีกนัยหนึ่ง เงินได้ของบุคคลเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าบุคคลผู้นั้นมีอำนาจในการบงการ (ซึ่งเป็นสิทธิที่จะใช้หรือไม่ใช้ก็ได้) เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในครอบครองของตน และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีนั้นมีหลักการพื้นฐานที่ว่าต้องการโอนย้ายอำนาจในการควบคุมทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากมือของเอกชนไปสู่มือของรัฐบาลเพื่อให้

<sup>50</sup> Richard A. Musgrave, and Peggy B. Musgrave, *supra* note 47, p. 224.

<sup>51</sup> อรรถ ธรรมโน, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถ*ที่ 46, น. 82.

<sup>52</sup> Otto Eckstein, *Public Finance*, Second Edition, (New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1967), p. 60.

รัฐบาลเป็นผู้ใช้ทรัพยากรดังกล่าวเพื่อจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะให้กับประชาชน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับระดับเงินได้ของบุคคลจึงสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ต้องการย้ายอำนาจในการควบคุมทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากมือของเอกชนไปสู่มือของรัฐบาล<sup>53</sup> นอกจากนี้ การยอมรับว่าเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดจึงเป็นเหตุผลประการหนึ่งที่ทำให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีในอุดมคติ ซึ่งประเทศที่พัฒนาแล้วแทบทุกประเทศได้อาศัยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นแหล่งเงินได้หลักทางภาษีอากร<sup>54</sup> และในปัจจุบันก็เป็นที่ยอมรับกันว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด (fairest tax) เนื่องจากเงินได้เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ดังเช่นความเห็นของ Goods ที่ว่า “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (individual tax) มีความเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นๆ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความสอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษีมากที่สุด และเงินได้สุทธิ (net income) จะเป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคลในการควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจ และยังเป็นเครื่องบ่งชี้ที่ดีที่สุดที่จะแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่รัฐบาล”<sup>55</sup>

### 2.1.2 ความหมายของเงินได้

เมื่อเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปแล้วว่า “เงินได้” เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด ประเด็นที่จะต้องพิจารณาต่อไปก็คือ เงินได้ที่ยึดเป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีนี้มีความหมายว่าอย่างไร ซึ่งได้มีผู้ที่ให้ความหมายของเงินได้แตกต่างกันออกไป แต่นิยามเงินได้ที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในระดับทฤษฎีก็คือ นิยาม “เงินได้” ของศาสตราจารย์ Robert M. Haig และ Henry C. Simons โดย Haig ได้นิยาม “เงินได้” ว่า “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขา ในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบิตที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ

<sup>53</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), น. 2.

<sup>54</sup> อรรถ ธรรมโน, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 46*, น. 95.

<sup>55</sup> Richard Goode, The Individual Income Tax, (Washington D.C.: The Brookings Institution, 1976), p. 11, quoted in Kevin Holmes, *supra note 49*, p. 21.

(2) สิ่งอื่นๆ ที่พอจะวัดค่าในรูปของเงิน”<sup>56</sup> ส่วน Simons ได้นิยาม “เงินได้” ว่า “เงินได้ของบุคคล คือ ผลรวมของ (1) มูลค่าตามราคาตลาดของสิทธิหรืออำนาจในการบริโภค และ (2) การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งเก็บสะสมไว้ โดยจะพิจารณาจากมูลค่าตอนต้นกับมูลค่าตอนสิ้นสุดช่วงระยะเวลาที่กำหนด” หรือตามที่ Simons ได้ กล่าวอย่างสั้นๆ ว่า “เงินได้ คือ ผลรวมของการบริโภคบวกด้วยทรัพย์สินหรือสิ่งที่เพิ่มเพิ่มพูนขึ้น”<sup>57</sup> นิยามทั้งสองนี้มีนัยตรงกัน กล่าวคือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่า บุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคบริโภค หรือทำอะไรก็ได้ตามใจชอบ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็<sup>58</sup>

นอกจากการให้ความหมายเงินได้โดย Robert M. Haig และ Henry C. Simons แล้ว ก็ยังได้มีผู้เสนอแนวคิดเกี่ยวกับเงินได้อีกหลายท่าน เช่น Mark Kelman ซึ่งเห็นว่า ภาษีเงินได้ควรคำนวณจากเงินได้สุทธิของผู้เสียภาษีที่ได้รับจากระบบเศรษฐกิจแบบตลาด (the market economic) เท่านั้น เนื่องจาก เป้าหมายของระบบภาษีก็คือเพื่อที่จะแบ่งสรรภาระภาษีโดยสะท้อนถึงความสามารถในการหาเงินได้ของบุคคล (individual earning capacity) ซึ่งไม่รวมถึงผลผลิตหรือประโยชน์ (commodification) ที่ได้จากรูขุมทรัพย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับระบบตลาด (non-market transaction) และ Avin Warren ได้เสนอความเห็นว่านิยามของเงินได้ควรที่จะสะท้อนให้เห็นถึงผลผลิตรวม (total product) ของสังคม ซึ่งความเห็นดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานของแนวคิดที่ว่า การเก็บภาษีเงินได้ควรสอดคล้องกับข้อเสนอที่ว่าสังคมโดยรวมจะมีสิทธิในผลผลิตรวมก่อนที่ผลผลิตดังกล่าวจะตกเป็นสิทธิ (claim) ของปัจเจกชน แนวความคิดทั้งสองซึ่งเป็นแนวความคิดเกี่ยวกับ

<sup>56</sup> “the increase or accretion to one’s power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consist of (a) money itself or (b) anything susceptible of evaluation in term of money”

<sup>57</sup> “Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question.” Or in short form, “Income is consumption plus accumulation.” (See Henry C. Simons, Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, (Chicago: University of Chicago Press, 1938), p. 50, quoted in William D. Andrews, “Personal Deductions in an Ideal Income Tax,” Harvard Law Review 309, 86, pp. 320-321 (1972).)

<sup>58</sup> ไกรยุทธ ธีรตยา คีรินทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น. 3.

เงินได้ที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้ และเป็นแนวคิดที่เห็นว่าการกำหนดนิยามของเงินได้ควรอยู่บนพื้นฐานของจำนวนเงินได้หรือมูลค่าที่ผู้เสียภาษีได้รับหรือมีอำนาจในการควบคุมเหนือเงินได้นั้น

นอกจากนี้ William D. Andrews ได้เสนอแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ โดยเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ต้องกระจายภาระภาษีโดยพิจารณาจากผลรวมของการบริโภค (consumption) และทรัพย์สินหรือสิ่งที่เพิ่มพูนขึ้น (accumulation) ของบุคคลแต่ละคน และเก็บภาษีจากการใช้เงินได้ (income use) เพื่อการบริโภคและการออม โดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ (income sources) ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวมีพื้นฐานจากนิยามเงินได้ของ Henry C. Simons แต่แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของ William D. Andrews ได้อธิบายนิยามเงินได้ของ Henry C. Simons แตกต่างจากคำอธิบายเดิมที่มีการอธิบายกันทั่วไปโดยเฉพาะความเห็นเกี่ยวกับการบริโภค กล่าวคือ นิยามเงินได้ของ Henry C. Simons นั้น กินความอย่างกว้างรวมเงินได้ทุกประเภทที่ได้รับจากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ (income-producing activity) ไม่ว่าเงินได้นั้นจะถูกใช้ไปเพื่ออะไรก็ตาม โดยเห็นว่าภาระภาษีควรแบ่งสรรตามอำนาจในการบริโภค (power to consume) ของผู้เสียภาษี เนื่องจากการบริโภคก็คือการใช้อำนาจจัดการหรือควบคุมเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการเพื่อการบริโภค แม้ว่าการใช้อำนาจดังกล่าวนั้นจะเป็นไปเพื่อบุคคลอื่นก็ตาม<sup>59</sup> Henry C. Simons จึงมีความเห็นว่าไม่ควรให้มีการหักค่าลดหย่อนสำหรับการบริจาคหรือการให้เปล่าโดยไม่มีค่าตอบแทน (gratuitous transfers) แต่ William D. Andrews เห็นว่า สิ่งที่บริจาคหรือให้ความช่วยเหลือแก่บุคคลอื่นนั้นย่อมเป็นประโยชน์ต่อบุคคลอื่นซึ่งมิใช่ผู้บริจาคหรือผู้ให้ (donor) ส่วนผู้บริจาคหรือผู้ให้จะได้รับเฉพาะความสุขหรือความพึงพอใจ (nonmaterial satisfaction) ผู้บริจาคหรือผู้ให้ (donor) จึงมิใช่ผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากเงินได้ที่นำไปบริจาคหรือโอนให้กับบุคคลอื่น ดังนั้นในบางกรณีจึงควรที่จะให้มีการหักลดหย่อนสำหรับสำหรับการบริจาคหรือการโอนให้โดยไม่มีค่าตอบแทน และเปลี่ยนไปเก็บภาษีจากผู้รับ (donee) ซึ่งเป็นผู้ได้ประโยชน์จากการนำเงินได้ไปใช้เพื่อการบริโภคที่แท้จริงแทน<sup>60</sup> เช่น กรณีการให้ตามปกติประเพณี (ordinary gifts) หรือการให้ระหว่างสมาชิกในครอบครัว (intrafamily gifts)

<sup>59</sup> William D. Andrews, *supra* note 57, p. 354.

<sup>60</sup> See detail in *ibid*, pp. 344-375.

### 2.1.3 ประเภทของเงินได้

การกำหนดฐานภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของหลายประเทศในปัจจุบันเป็นการกำหนดโดยใช้ “ทฤษฎีแหล่งที่มาของเงินได้” (the source theory) ร่วมกับ “ทฤษฎีการเพิ่มขึ้นสุทธิ”<sup>61</sup> (the accretion theory) แต่สำหรับการพิจารณาประเภทของเงินได้ในที่นี้จะพิจารณาประเภทของเงินได้ตาม “ทฤษฎีการเพิ่มขึ้นสุทธิ” ซึ่งแบ่งเงินได้ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

(1) “เงินได้ที่ได้รับจากระบบตลาด” (market income) คือ เงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับระบบตลาด (market transaction) ซึ่งอาจเป็นเงินได้ที่ได้จากการใช้แรงงานโดยผู้เสียภาษีได้ใช้ทักษะของเขาเพื่อให้ได้รับเงินได้นั้น หรืออาจเป็นเงินที่ได้จากการที่ผู้เสียภาษีนำทรัพย์สินไปลงทุน หรืออาจเป็นเงินที่ได้ที่ได้มาจากการที่ผู้เสียภาษีใช้แรงงานร่วมกับการลงทุน เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินที่ต้องเสียภาษีตามแนวความคิดทางกฎหมาย (legal concept of taxable income) ของประเทศส่วนใหญ่<sup>62</sup>

(2) “เงินได้ที่สันนิษฐานหรือกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษี” (imputed income) คือ มูลค่าของประโยชน์ที่ได้รับจากธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับระบบตลาด (non-market transaction) ซึ่งอาจเป็นมูลค่าหรือประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการมีเวลาว่างหรือเวลา

---

<sup>61</sup> “ทฤษฎีแหล่งที่มาของเงินได้” (the source theory) มีจุดเริ่มต้นมาจากกฎหมายโรมัน ซึ่งมองว่าเงินได้เป็นดอกผลของสินทรัพย์ (income as fruits of capital) เงินได้ตามทฤษฎีจึงครอบคลุมเฉพาะ “เงินได้ที่เกิดจากแหล่งที่มาของเงินได้” (income from source) แต่จะไม่รวมถึง “เงินได้ที่ได้จากตัวของแหล่งที่มาของเงินได้” กล่าวคือ ไม่รวมถึงผลกำไรจากมูลค่าทุนหรือผลขาดทุนจากมูลค่าทุน (capital gains and losses) ที่เกิดจากการขาย “แหล่งที่มาของเงินได้” (the source sale) เช่น เงินได้ที่ได้รับจากการขายผลไม้เป็นเงินที่ต้องเสียภาษี แต่ผลกำไรจากมูลค่าทุน (capital gain) ที่ได้รับจากการขายสวนผลไม้ไม่จำเป็นต้องเสียภาษี เป็นต้น

“ทฤษฎีการเพิ่มขึ้นสุทธิ” (the accretion theory) ก่อให้เกิดแนวความคิดว่าด้วย “การรวมเงินได้ทุกประเภท” หรือ “ภาษีเงินได้รวมประเภท” (global income tax) ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของแนวความคิดว่าด้วยเงินได้ของ Haig-Simons สำหรับเงินได้ตามทฤษฎีนี้จะพิจารณาจากการเพิ่มขึ้นสุทธิของอำนาจในทางเศรษฐกิจของบุคคลในระหว่างช่วงเวลาที่กำหนด (Peter Essers and Arie Rijkers, *The Notion of Income from Capital*, Vol. 1, (Amsterdam: IBFD, 2005), p. 18.)

<sup>62</sup> *Ibid*, p. 20.

พักผ่อน (leisure) หรือเงินได้ในทางจิตใจ (psychic income); มูลค่าของประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการใช้ทรัพย์สินของตนเอง เช่น ประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการได้พักอาศัยในบ้านของตนเอง; มูลค่าของประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการที่ทำให้กับตนเอง (self-performed services) หรือทำให้กับบุคคลอื่น เช่น สมาชิกในครอบครัว โดยไม่คิดค่าตอบแทน ซึ่งในที่นี้ขอเรียกว่า “บริการที่ทำให้กับตนเอง” (self-performed services)<sup>63</sup> เช่น การทำงานบ้านหรือทำความสะอาดบ้านด้วยตนเอง, การทำอาหารรับประทานเอง, การซ่อมแซมหลังคาบ้าน ซ่อมเครื่องใช้อุปกรณ์ภายในบ้านเอง หรือการให้เลี้ยงดูบุตรด้วยตนเอง เป็นต้น ซึ่ง “บริการที่ทำให้กับตนเอง” เหล่านี้ ย่อมช่วยลดความจำเป็นของผู้เสียภาษีที่จะต้องไปซื้อบริการในลักษณะเดียวกันจากบุคคลอื่นซึ่งเป็น “บริการในระบบตลาด” (service in the marketplace)<sup>64</sup> เงินได้ประเภทนี้จึงมีได้อยู่ในรูปของตัวเงิน (non-money income) และในทางกฎหมายภาษีแทบจะไม่มี การเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้<sup>65</sup>

เงินได้ประเภทดังกล่าวมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส คือประเด็นความเห็นที่ว่า “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” (one-job couple) จะได้รับประโยชน์จากการมีเวลาว่างหรือเวลาพักผ่อน (leisure) และได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” มากกว่า “คู่สมรสที่มีงานทำทั้งสองคน” (two-job couple) กล่าวคือ ในกรณีของ “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” จะมีคู่สมรสเพียงฝ่ายเดียวที่ออกไปทำงานนอกบ้าน ฉะนั้น คู่สมรสฝ่ายที่มีได้ออกไปทำงานนอกบ้านย่อมได้รับประโยชน์จากการมีเวลาว่างหรือเวลาพักผ่อน (leisure) และสามารถใช้เวลาว่างดังกล่าวเพื่อก่อให้เกิด “เงินได้” (imputed income) โดยการจัดทำ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” (self-performed services) และโดยทั่วไประบบภาษีจะไม่เก็บภาษีจาก “เงินได้” ดังกล่าว แต่ในทางตรงกันข้าม “คู่สมรสที่มีงานทำทั้งสองคน” จะได้รับประโยชน์จากการมีเวลาว่างหรือเวลาพักผ่อน (leisure) น้อยกว่า และมักจะไม่มีความเพียงพอที่จะจัดทำ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” เนื่องจากคู่สมรสทั้งสองฝ่ายต้องออกไปทำงานนอกบ้าน และเงินได้ที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายได้รับจากการทำงานก็ต้องเสียภาษี นอกจากนี้ คู่สมรสทั้งสองฝ่ายอาจต้อง

<sup>63</sup> *Ibid*; Neil Brooks, *supra* note 25, p. 49.

<sup>64</sup> Jeannette Anderson Winn and Marshall Winn, “Till Death Do We Split: Married Couples and Single Persons under the Individual Income Tax”, *South Carolina Law Review* 829, 34, p. 855 (1983).

<sup>65</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra* note 61, p. 19.

มีค่าใช้จ่ายสำหรับการจ้างหรือการซื้อบริการจากบุคคลอื่นแทนการที่คู่สมรสจะจัดทำบริการนั้นด้วยตนเอง<sup>66</sup> เพราะฉะนั้นจึงมีความเห็นว่าเป็นกรณีที่ “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” กับ “คู่สมรสที่มีงานทำทั้งสองคน” มีเงินได้ซึ่งเป็นตัวเงิน (monetary income) เท่ากัน “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” ควรรับภาระภาษีสูงกว่า เนื่องจาก “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” มีเงินได้ที่มิได้เป็นตัวเงิน (non-monetary income) มากกว่า “คู่สมรสที่มีงานทำทั้งสองคน” และหากพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างคู่สมรสกับคนโสดก็จะพบว่าโดยทั่วไปแล้วคู่สมรสจะมี “เงินได้ที่มิได้เป็นตัวเงิน” ซึ่งได้มาจากการจัดทำ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” มากกว่าคนโสด และนักทฤษฎีภาษียกก็มักจะชี้ให้เห็นว่าโดยปกติแล้วการสมรสจะทำให้อัตราส่วนระหว่าง “เงินได้ซึ่งเป็นตัวเงิน” กับ “เงินได้ที่มิได้เป็นตัวเงิน” มีการเปลี่ยนแปลง<sup>67</sup>

ดังนั้น จึงมีผู้ที่เสนอว่าในการกำหนดภาระภาษีเงินได้ของคู่สมรสควรนำประโยชน์ที่ “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” ได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” ซึ่งจัดทำโดยคู่สมรสฝ่ายที่มิได้ออกไปทำงานนอกบ้าน หรือประโยชน์ที่ได้รับจากการมีเวลาว่างหรือเวลาพักผ่อน มาเป็นปัจจัยในการกำหนดภาระภาษีของคู่สมรสด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่าง “คู่สมรสที่มีงานทำเพียงคนเดียว” กับ “คู่สมรสที่มีงานทำทั้งสองคน”<sup>68</sup> เช่น มีข้อเสนอให้กำหนดค่าลดหย่อนสำหรับ “คู่สมรสที่มีงานทำทั้งสองคน” โดยให้เหตุผลว่าการมีเวลาว่างหรือเวลาพักผ่อน (leisure) ก็ถือว่าเป็น “การบริโภค” อย่างหนึ่ง จึงควรถูกเก็บภาษีเช่นเดียวกับเงินได้อื่นๆ<sup>69</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นที่ว่า ไม่ควรนำเงินได้ที่คู่สมรสได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” (impute income of household service) หรือจากการมีเวลาว่างหรือเวลาพักผ่อน มารวมเป็น

<sup>66</sup> Jeannette Anderson Winn and Marshall Winn, *supra note* 64, pp. 855-856.

<sup>67</sup> Boris I. Bittkert, “Federal Income Taxation and the Family,” In Tax Law, Edited by Patricia D. White (Hampshire: Dartmouth Publishing Company Limited, 1995), Vol. 2: p. 306.

<sup>68</sup> Patricia Apps, “Taxation of Families: Individual Taxation Versus Income Splitting,” In Tax Units and the Tax Rate Scale, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 84.

<sup>69</sup> Michael J. McIntyre, and Oliver Oldham, “Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax,” Harvard Law Review 1573, 90, p. 1617 (1977).

ฐานภาษีเงินได้หรือมาเป็นปัจจัยในการกำหนดภาวะภาษีของคู่สมรส เนื่องจากมีความไม่เหมาะสมหลายประการดังต่อไปนี้<sup>70</sup>

แม้ว่า “คู่สมรสที่ม้งานทำเพียงคนเดียว” จะมีเวลาว่างมากกว่าสำหรับการจัดทำ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” แต่จำนวนเวลาว่าง (leisure time) ก็มิได้มีความสัมพันธ์กับจำนวน “บริการที่ทำให้กับตนเอง” เสมอไป และประเภทของ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” ก็มีหลายประเภท ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่กฎหมายภาษีจะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่คู่สมรสได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” ทุกประเภทอย่างเป็นเสมอภาคและเป็นธรรม<sup>71</sup> เช่น ไม่สามารถกำหนดความแตกต่างของระดับประโยชน์ที่คู่สมรสได้รับจากการเลี้ยงดูบุตรด้วยตนเอง (self-perform child-care service) ทั้งนี้เพราะในกรณีที่คู่สมรสไม่มีบุตรก็จะมีกรณีที่คู่สมรสจัดทำบริการเลี้ยงดูบุตรให้กับตนเอง กรณีเช่นนี้ย่อมไม่มีความแตกต่างระหว่าง “คู่สมรสที่ม้งานทำเพียงคนเดียว” กับ “คู่สมรสที่ม้งานทำทั้งสองคน” หรือหากพิจารณาข้อเท็จจริงกรณีที่คู่สมรสมีบุตรก็จะพบว่าทั้งคู่สมรสที่ม้งานทำเพียงฝ่ายเดียวและม้งานทำทั้งสองฝ่าย ก็มีการจ้างหรือซื้อบริการรับเลี้ยงดูบุตรจากบุคคลอื่นซึ่งให้บริการอยู่ในระบบตลาด (child-care service in the market); หรือประโยชน์ที่จะได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” บางประเภท เช่น การทำงานไม้, การซ่อมเครื่องใช้ไฟฟ้า, การทำอาหาร จะขึ้นอยู่กับทักษะของคู่สมรสด้วย ว่าคู่สมรสฝ่ายใดมีทักษะหรือมีความสามารถที่จะจัดทำบริการดังกล่าว กล่าวคือ หากคู่สมรสฝ่ายที่ม้งานทำเป็นผู้มีทักษะในการจัดทำบริการดังกล่าว กรณีเช่นนี้ ประโยชน์ที่ “คู่สมรสที่ม้งานทำเพียงคนเดียว” กับ “คู่สมรสที่ม้งานทำทั้งสองคน” จะได้รับจากบริการดังกล่าวย่อมมีความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย เป็นต้น<sup>72</sup> นอกจากนี้ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” บางประเภทสามารถหาราคาตลาดเทียบเคียงได้ แต่บางประเภทไม่สามารถหาราคาตลาดเทียบเคียงได้ แม้ว่ายุควัตถุนิยมอย่างในปัจจุบัน “บริการที่ทำให้กับตนเอง” เกือบทุกประเภทจะสามารถหาราคาบริการในตลาดเทียบเคียงได้ แต่การกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่ได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” ก็เป็นเรื่องยากและมีความซับซ้อนในด้านการบริหารจัดการ<sup>73</sup>

<sup>70</sup> See, e.g., *ibid*, pp. 1614-1618; Neil Brooks, *supra note* 25, pp. 49-50; Peter Essers and Arie Rijkers, *supra note* 61, p. 20.

<sup>71</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *ibid*.

<sup>72</sup> Michael J. McIntyre, and Oliver Oldham, *supra note* 69, pp. 1614-1615.

<sup>73</sup> Neil Brooks, *supra note* 25, p. 49.

(3) “เงินได้ที่รับจากการโอนให้” (transfer income) ได้แก่ เงินได้ที่รับจากการให้ (gift) เช่น การให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส (intra-marital gifts) และเงินได้ที่รับจากการรับมรดก (inheritances) ซึ่งหากพิจารณาในด้านของผู้รับ “เงินได้ที่รับจากการโอนให้” ย่อมเพิ่มความมั่งคั่งหรืออำนาจในทางเศรษฐกิจให้กับผู้รับ แต่ในขณะเดียวกันหากพิจารณาในด้านผู้ให้การโอนให้ย่อมทำให้ผู้ให้มีความมั่งคั่งหรืออำนาจทางเศรษฐกิจลดลง จึงเห็นได้ว่าการโอนให้ซึ่งทรัพย์สินนั้นมีได้ก่อให้เกิดอำนาจในทางเศรษฐกิจขึ้นใหม่ กล่าวคือ การโอนให้ลดอำนาจทางเศรษฐกิจหรือความสามารถของผู้ให้ลง แต่ในขณะเดียวกันก็ได้เพิ่มอำนาจในทางเศรษฐกิจหรือความสามารถของผู้รับ ฉะนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่รับจากการให้ (gift) และเงินได้ที่รับจากการรับมรดก (inheritances) ย่อมก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อน (double taxation) เนื่องจาก อำนาจทางเศรษฐกิจเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีสองครั้ง กล่าวคือ เงินได้จำนวนเดียวกันถูกเก็บภาษีสองครั้งจากผู้เสียภาษีสองคน คือ ผู้ให้และผู้รับ กรณีดังกล่าวจึงมีลักษณะคล้ายคลึงกับการใช้ระบบ Classical System<sup>74</sup> ในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>75</sup>

กฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ จึงได้กำหนดยกเว้นให้เงินได้ที่รับจากการให้ (gift) และเงินได้ที่รับจากการรับมรดก (inheritances) ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตาม ในหลายๆ ประเทศได้มีการจัดเก็บภาษีจากการให้และภาษีมรดก (gift and inheritance tax) แต่การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะอยู่ในระดับต่ำ รายได้ที่รับจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงถือว่าต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น<sup>76</sup>

<sup>74</sup> ระบบ Classical System คือ ระบบที่แยกการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาดจากกัน และถือเป็นภาษีสองชนิดไม่เกี่ยวข้องกัน ระบบดังกล่าวสร้างปัญหาภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (economic double taxation) ให้เกิดขึ้น เนื่องจากเงินได้อันเป็นกำไรของนิติบุคคลซึ่งถูกเก็บภาษีครั้งหนึ่งแล้วจากนิติบุคคล ต้องถูกเก็บภาษีอีกครั้งหนึ่งเมื่อนิติบุคคลจำหน่ายกำไรดังกล่าวในรูปของเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นซึ่งอยู่ในประเทศ กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้จากเงินปันผลจะถูกเก็บภาษีเงินได้อีกครั้งหนึ่ง (พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), น. 67.)

<sup>75</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra* note 61, p. 20.

<sup>76</sup> *Ibid.*

## 2.2 ทฤษฎีในการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรส

สำหรับการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสหรือการพิจารณาว่าเงินได้ “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายใด ในปัจจุบันมีการอธิบายโดยแบ่งได้เป็น 2 ทฤษฎี คือ (1) ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ (control theory) และ (2) ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ (benefit theory of income or enjoyment principle) ซึ่งความแตกต่างของสองทฤษฎีนี้เกิดจากแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้หรือการกำหนดนิยามของเงินได้แตกต่างกัน<sup>77</sup> จึงทำให้ผู้ที่สนับสนุนของทั้งสองทฤษฎีนี้มีความเห็นเกี่ยวกับหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในข้อนี้จึงจะได้ศึกษาถึงแนวความคิดของ “ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้” และ “ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้” ตามลำดับ

### 2.2.1 ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ (Control Theory)

ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ (control theory) เห็นว่าการกำหนดนิยามของ “เงินได้” นั้น ควรอ้างอิงถึงอำนาจในการควบคุมเงินได้ของบุคคลแต่ละคน กล่าวคือ การพิจารณาเงินได้ของบุคคลต้องพิจารณาจากเงินได้ที่บุคคลดังกล่าว “ได้รับ” หรือ “มีอำนาจในการควบคุมเงินได้” นั้น และบุคคลดังกล่าวควรเสียภาษีจากเงินได้ที่เขามีอำนาจในการควบคุม โดยไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลดังกล่าวต้องนำเงินได้นั้นไปแบ่งปัน (share) ให้กับบุคคลอื่นหรือไม่ ดังนั้น ในการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีนี้ สถานภาพการสมรสของบุคคลหรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในรูปแบบอื่นๆ จะไม่มีผลต่อภาระภาษีของคู่สมรส<sup>78</sup> ไม่ว่าในความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลนั้นจะมีการแบ่งปันเงินได้ระหว่างกันหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้เพราะการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีนี้จะพิจารณาจากอำนาจในการควบคุมเงินได้เช่นเดียวกับกรณีของคนโสด โดยไม่นำสถานภาพการสมรสของบุคคล หรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในรูปแบบอื่นๆ มาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรส กล่าวคือ การพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสนั้นจะพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุม “การได้มา” ซึ่งเงินได้ (control the production) และ/

<sup>77</sup> John G Head, “Tax Unit and Tax Rate Scale Conflicting Perspectives, Priorities and Policy,” In *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 200.

<sup>78</sup> Neil Brooks, *supra* note 25, p. 47.

หรือ มีอำนาจในควบคุมการใช้จ่ายหรือ “จัดการ” เกี่ยวกับเงินได้นั้น<sup>79</sup> (control the disposition) สำหรับการพิจารณาว่าอำนาจในการควบคุมเงินได้เป็นของคู่สมรสฝ่ายใดนั้น ตามทฤษฎีนี้เห็นว่า ในกรณีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (personal service income) คู่สมรสที่มีอำนาจควบคุมเงินได้ประเภทนี้ก็คือ คู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ทำงานด้วยน้ำพักน้ำแรงและได้รับเงินได้นั้นมา แต่หากเป็นกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน (property income) คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้คือ คู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ (legal title)<sup>80</sup> ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น<sup>81</sup> ฉะนั้น หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้อาจมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของระบบทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสตามกฎหมายแพ่ง ว่าด้วยครอบครัว เช่น ในประเทศที่ใช้หลักกฎหมายสินสมรส (community property laws) ซึ่งถือว่าทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย แม้ว่าสินสมรสนั้นจะมีชื่อคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ชื่อถือกรรมสิทธิ์แต่เพียงฝ่ายเดียวก็ยังคงถือว่าสินสมรสดังกล่าวเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมของคู่สมรสทั้งสอง

---

<sup>79</sup> ผู้เขียนเห็นว่าความหมายของอำนาจในการควบคุมเงินได้จะเน้นไปที่อำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้ (control the production) มากกว่าอำนาจควบคุมการใช้จ่ายหรือจัดการเกี่ยวกับเงินได้นั้น (control the disposition) ดังจะเห็นได้จากหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าอำนาจในการควบคุมเงินได้เป็นของคู่สมรสฝ่ายใดจะเน้นไปที่การควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้มากกว่า และหากใช้อำนาจควบคุมการใช้จ่ายหรือจัดการเกี่ยวกับเงินได้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาก็อาจมีปัญหาความไม่แน่นอนหรือความไม่ชัดเจนในการพิจารณา เช่น หากภริยาเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะซื้อรถยนต์คันใหม่ ส่วนสามีเป็นผู้เลือกรุ่นและยี่ห้อของรถที่จะซื้อ กรณีเช่นนี้ย่อมมีประเด็นปัญหาว่าสามีหรือภริยาเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมเงินได้ที่ใช้ในการซื้อรถของครอบครัว เป็นต้น

<sup>80</sup> ผู้ที่มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (legal title) คือ ผู้ที่ปรากฏตามหลักฐานว่าเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น แต่บุคคลดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นทั้งหมดโดยสมบูรณ์ และไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น (Black’s Law Dictionary “legal title” : A title that evidences apparent ownership but does not necessarily signify full and complete title or a beneficial interest.)

<sup>81</sup> Michael J. McIntyre, “Marital Income Splitting in the Modern World: Lessons for Australia from the American Experience,” In *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 4.

ฝ่าย แต่ในทางภาษีในกรณีที่ยึดถือทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ หากสินสมรสนั้นเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ ต้องถือว่าเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินดังกล่าว “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายที่มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์เพียงคนเดียวและเสียภาษีในนามบุคคลดังกล่าวเสมือนเป็นเงินได้ของบุคคลเพียงคนเดียว<sup>82</sup> แต่หากเป็นกรณีที่คู่สมรสมีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกันก็ถือว่าเงินได้จากทรัพย์สินนั้นเป็นของคู่สมรสฝ่ายละครึ่ง หรือกฎหมายภาษีอาจให้คู่สมรสสามารถแจ้งสัดส่วนความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินดังกล่าวได้และถือว่าเงินได้จากทรัพย์สินนั้นเป็นของคู่สมรสตามสัดส่วนที่ได้แจ้งไว้

ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสตามกฎหมายอำนาจในการควบคุมเงินได้ มีความแตกต่างจากระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาตามหลักกฎหมายสินสมรส ทั้งนี้เพราะมีความมุ่งหมายที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยานั้นมีขึ้นเพื่อต้องการส่งเสริมความสัมพันธ์อันดีระหว่างสามีภริยา โดยการกำหนดระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยานั้นมีความมุ่งหมายหลายประการที่ต้องคำนึงถึง เช่น การคำนึงถึงผลประโยชน์และความเป็นธรรมระหว่างสามีภริยา, เพื่อรักษาผลประโยชน์ของบุคคลภายนอก, หรือเพื่อผลประโยชน์ของครอบครัว เป็นต้น<sup>83</sup> แต่หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสกำหนดขึ้นเพื่อเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเงินได้ “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายใด หรือเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดบุคคลที่สมควรเป็นผู้เสียภาษี (the proper taxpayer) เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ จึงเป็นหลักเกณฑ์หนึ่งที่ใช้เพื่อเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเงินได้ “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายใด หรือคู่สมรสฝ่ายใดควรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยพิจารณาจาก “อำนาจในการควบคุมเงินได้” คือ อำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้ (control the production) และ/หรืออำนาจในการควบคุมจัดการเงินได้ (control the disposition) จึงเป็นคนละประเด็นกับหลักกฎหมายสินสมรส เพราะฉะนั้น การพิจารณา “อำนาจในการควบคุมเงินได้” ในทางภาษี จึงมิได้คำนึงว่า “กรรมสิทธิ์ในเงินได้” หรือ “กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้”

<sup>82</sup> Ruud Sommerhalder, “The Taxation of Families and Individuals in Europe,” In *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 164.

<sup>83</sup> ยูพาพรรณ กิจวัตร, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 31*, น. 7-8.

หรือ “อำนาจในการจัดการสินสมรสที่ก่อให้เกิดเงินได้” จะเป็นของคู่สมรสฝ่ายใด<sup>84</sup> กล่าวคือ ในการพิจารณา “อำนาจในการควบคุมเงินได้” จะพิจารณาจาก “อำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้” ซึ่งผู้ที่ได้รับเงินได้มากก็มักจะเป็นผู้ที่มี “อำนาจในการควบคุมการใช้จ่ายหรือจัดการเกี่ยวกับเงินได้” ดังนั้น กรณีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง ผู้ที่มีอำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้ก็คือคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ทำงานและได้รับเงินได้นั้นมาเพราะเป็นผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจว่าจะทำงานหรือไม่ทำงาน เช่น เงินได้จากน้ำพักน้ำแรงที่สามีทำงานและได้รับเงินได้นั้นมาย่อม “เป็นของ” สามี และสามีมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวทั้งหมด แม้ว่ามาเงินได้นั้นจะได้มาระหว่างสมรสและเป็นสินสมรสซึ่งเป็น “กรรมสิทธิ์ของ” ของภริยาครึ่งหนึ่งก็ตาม กรณีนี้จึงเห็นได้ว่า “อำนาจในการควบคุมเงินได้” เป็นคนละกรณีกับ “กรรมสิทธิ์ในเงินได้”

สำหรับกรณีที่คู่สมรสมีเงินได้จากทรัพย์สิน เงินได้ดังกล่าวก็จะ “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายที่มีอำนาจควบคุมเงินได้ ซึ่งก็คือ คู่สมรสฝ่ายที่มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือมีชื่อในหนังสือสำคัญแสดงว่าเป็นผู้เป็น “เจ้าของ” ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้<sup>85</sup> เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วคู่สมรสซึ่งเป็น “เจ้าของ” ทรัพย์สินนั้นก็มักจะเป็นผู้ที่มีอำนาจในการควบคุมจัดการ (disposition) ทรัพย์สินนั้น เช่น กรณีที่สามีได้รับเงินได้จากการทำงาน สามีย่อมเป็น “เจ้าของ” เงินได้นั้น และสามีผู้เป็น “เจ้าของ” เงินได้ ย่อมมีอำนาจในการควบคุมการใช้จ่ายหรือจัดการกับเงินได้ดังกล่าว โดยสามีอาจตัดสินใจนำเงินที่ได้รับจากการทำงานไปซื้อบ้าน ซื้อรถ ซื้อหุ้น หรือ

---

<sup>84</sup> ในการชี้ให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้กับหลักเกณฑ์ของระบบสินสมรสดังจะได้อธิบายในส่วนนี้ ผู้เขียนขอใช้หลักกฎหมายเกี่ยวกับสินสมรสตามตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย ในการยกตัวอย่างประกอบให้สามารถเข้าใจได้ง่ายขึ้น

<sup>85</sup> หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ในกรณีที่คู่สมรสมีเงินได้จากทรัพย์สิน ซึ่งกำหนดให้คู่สมรสฝ่ายที่มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ใน “ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้” เป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมเงินได้ดังกล่าว แม้ว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นหลักเกณฑ์ที่ง่ายและสะดวกในการพิจารณา แต่ก็ก่อให้เกิดผลประการสำคัญคือทำให้การถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสสามารถทำได้ง่ายโดยการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ไปให้คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเป็นผู้มีชื่อถือกรรมสิทธิ์แทน หรือโดยการให้คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่ามามีชื่อร่วมเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น

ฝากธนาคาร ในนามของสามีเองโดยระบุชื่อตนเองในเอกสารสำคัญแสดงว่าตนเองเป็น “เจ้าของ” ทรัพย์สินดังกล่าวเพียงผู้เดียว และโดยปกติแล้วอำนาจในการควบคุมจัดการทรัพย์สินดังกล่าวก็มักจะเป็นของสามีผู้เป็น “เจ้าของ” ทรัพย์สิน เช่น สามีจะเป็นผู้มีอำนาจในการตัดสินใจว่าจะนำทรัพย์สินนั้นไปใช้ประโยชน์อย่างไร หรือให้นำไปก่อให้เกิดเงินได้เพิ่มขึ้นอย่างไร จะนำไปขาย แลกเปลี่ยน หรือให้เช่า เป็นต้น แม้ว่าทรัพย์สินทั้งหมดนั้นจะเป็นสินสมรสซึ่งถือเป็น “กรรมสิทธิ์ของ” คู่สมรสทั้งสองฝ่ายร่วมกันก็ตาม กล่าวคือ แม้ว่าทรัพย์สินที่สามีเป็น “เจ้าของ” จะเป็นสินสมรสซึ่งเป็น “กรรมสิทธิ์ของ” คู่สมรสร่วมกันก็ตาม แต่ภริยาอาจมิได้มีอำนาจในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินนั้นเลยก็ได้ และแม้ว่าการจัดการสินสมรสบางกรณีสามีต้องจัดการร่วมกับภริยาหรือได้รับความยินยอมจากภริยา เช่น ในกรณีที่สามีจะขายบ้าน หรือให้เช่าบ้านเกินสามปี เป็นต้น กรณีดังกล่าวแม้ว่าการทำนิติกรรมขายบ้าน หรือให้เช่าบ้านเกินสามปี สามีต้องทำร่วมกับภริยาหรือต้องได้รับความยินยอมจากภริยา ก็มีได้หมายความว่าภริยาจะมีส่วนร่วมหรือมีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินนั้นร่วมกับสามีอย่างแท้จริงเพราะอาจเป็นเพียงกรณีที่ภริยาเป็นผู้ให้ความยินยอมโดยมิได้มีอำนาจในการตัดสินใจหรือมีส่วนร่วมในการจัดการทรัพย์สินดังกล่าวกับสามีเลย นอกจากนี้ ในกรณีที่สามีขายบ้าน หรือให้เช่าบ้านเกินสามปี โดยมิได้ทำนิติกรรมร่วมกับภริยาหรือภริยามิได้ให้ความยินยอมในการทำนิติกรรมดังกล่าว นิติกรรมเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินดังกล่าวที่สามีทำก็มิยังคงสมบูรณ์ กฎหมายเพียงแต่กำหนดให้ภริยามีสิทธิขอเพิกถอนนิติกรรมดังกล่าวได้เท่านั้น แต่หากภริยาได้ให้สัตยาบันต่อการทำนิติกรรมนั้น หรือในขณะที่ทำนิติกรรมบุคคลภายนอกได้กระทำโดยสุจริตและเสียค่าตอบแทน หรือหากพ้นกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว ภริยาก็ไม่สามารถเพิกถอนนิติกรรมดังกล่าวได้ กรณีเช่นนี้จึงเห็นได้ว่า “อำนาจในการควบคุมเงินได้” เป็นคนละกรณีกับ “กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้” หรือ “อำนาจในการจัดการสินสมรสที่ก่อให้เกิดเงินได้”

ยิ่งไปกว่านั้น กฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัวอาจเปิดโอกาสให้สามีภริยาสามารถเลือกระบบทรัพย์สินที่เห็นว่าเหมาะสมกับครอบครัวของตนเองมาใช้โดยการกำหนดระบบทรัพย์สินตามสัญญา (conventional regime) แทนระบบทรัพย์สินตามที่กฎหมายกำหนด (legal regime) ก็ได้ ทั้งนี้ เพราะความสัมพันธ์ในทางทรัพย์สินระหว่างสามีภริยามีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการดำรงอยู่อย่างผาสุกของครอบครัว เพราะฉะนั้น ระบบภาษีจึงไม่ควรเข้าไปมีผลต่อการตัดสินใจเลือกระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยา นอกจากนี้ ในประเทศที่เป็นระบบสหพันธรัฐในแต่ละมลรัฐอาจมีการกำหนดระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาที่แตกต่างกัน การจัดเก็บภาษีโดยนำระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาตามกฎหมายแพ่งมาเป็นเกณฑ์อาจส่งผลกระทบต่อความไม่เป็นธรรมในการรับภาระ

ภาษีระหว่างคู่สมรสซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน เช่น กรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา ในคดี *Poe v. Seaborn* ซึ่งศาลได้ใช้กฎเกณฑ์ของระบบทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาตามกฎหมายแพ่งว่า ด้วยครอบครัวมาเป็นเกณฑ์ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบทรัพย์สินที่ต่างกัน และความไม่เป็นธรรมดังกล่าวก็เป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เปลี่ยนการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสจากการใช้หลักการแยกเงินได้มาเป็นการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้<sup>86</sup>

สำหรับตัวอย่างของระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสวีเดนซึ่งใช้ “ระบบภาษีเงินได้สองประเภท”<sup>87</sup> (dual income tax) โดยเงินได้จากทุน (income from capital) ต้องเสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 30 ส่วนเงินได้จากแรงงาน (income from labour) ต้องเสียภาษีใน 2 ระดับ คือเสียภาษีให้กับรัฐบาล (The national income tax) ในอัตราคงที่ร้อยละ 25 และเสียภาษีให้กับท้องถิ่น (The municipal income tax) โดยอัตราเฉลี่ยของแต่ละท้องถิ่นจะอยู่ที่ประมาณร้อยละ 31 และการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสนั้นจะคำนวณภาษีจากเงินได้จากสามี ภริยา และบุตรแยกต่างหากจากกัน และแม้ว่าจะการใช้ระบบภาษีเงินได้สองประเภทจะมีได้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ แต่ผลของการใช้ระบบภาษีเงินได้สองประเภท (dual income tax) ก็ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสวีเดนมีความสอดคล้องกับทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้มากขึ้น เพราะระบบดังกล่าวจะปิดโอกาสในการเฉลี่ยเงินได้ในส่วนของเงินได้จากทรัพย์สิน<sup>88</sup> กล่าวคือ ในกรณีที่ใช้ระบบภาษีเงินได้สองประเภท

<sup>86</sup> โปรดดูรายละเอียดใน บทที่ 3 หัวข้อ 1.1.2

<sup>87</sup> “ระบบภาษีเงินได้สองประเภท” (dual income tax) เป็นระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดให้แบ่งเงินได้ของผู้เสียภาษีออกเป็นสองประเภทคือ เงินได้จากทุน (income from capital) และเงินได้จากแรงงาน (income from labour) และจะเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งสองประเภทนี้โดยใช้หลักเกณฑ์ที่ต่างกัน ซึ่งโดยทั่วไปเงินได้จากทุนจะเสียภาษีในอัตราคงที่ ส่วนเงินได้จากแรงงานจะเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งประเทศที่ใช้ระบบนี้ เช่น เดนมาร์ก ฟินแลนด์ นอร์เวย์ และสวีเดน เป็นต้น (Barry Larking, *IBFD International Tax Glossary*, Fifth Edition, (Amsterdam: IBFD, 2005), p. 137.)

<sup>88</sup> อย่างไรก็ตาม การปิดโอกาสการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินมิใช่วัตถุประสงค์หลักของการใช้ระบบภาษีเงินได้สองประเภท (Ruud Sommerhalder, *supra* note 82, p. 181.)

(dual income tax) คู่สมรสไม่สามารถเฉลี่ยเงินได้โดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินไปยังคู่สมรสหรือบุตรที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าได้ ทั้งนี้ เพราะไม่ว่าเงินได้จากทรัพย์สินจะเป็นของคู่สมรสฝ่ายใดหรือเป็นของสมาชิกคนใดในครอบครัวก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันตามอัตราภาษีแบบคงที่ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ นอกจากนี้ เมื่อประเทศสวีเดนเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้มาใช้ระบบภาษีเงินได้สองประเภท (dual income tax) ก็ได้ยกเลิกสิทธิในการหักค่าลดหย่อนและเครดิตภาษีที่เกี่ยวข้องกับสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษี<sup>89</sup> จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสวีเดนเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้แต่ละคนแยกต่างหากจากกันอย่างแท้จริง (a pure individual tax) โดยไม่คำนึงถึงบุคคลอื่นๆ ที่มีความสัมพันธ์กับผู้เสียเงินได้ ด้วยเหตุต่างๆ ดังกล่าว ทำให้ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ เห็นว่าระบบภาษีเงินได้ของประเทศสวีเดนเป็นตัวอย่าง (model) ของการใช้ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้<sup>90</sup>

ผู้สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ (the control theory) ได้พิจารณาแนวความคิดของ Henry C. Simons ที่เห็นว่านิยามของเงินได้ควรถูกกำหนดโดยพิจารณาถึงอำนาจในการบริโภคของบุคคล (power to consume) กล่าวคือ “เงินได้ของบุคคลในความหมายอย่างกว้างก็คือการใช้อำนาจในการควบคุมการใช้ทรัพยากรของสังคมซึ่งมีอยู่อย่างจำกัด”<sup>91</sup> และ

---

<sup>89</sup> ก่อนปีค.ศ. 1970 ประเทศสวีเดนคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ และในปี ค.ศ. 1970 ได้เปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสมาใช้หลักการแยกเงินได้เพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางสังคมและเศรษฐกิจ ต่อมาในปี ค.ศ. 1991 ประเทศสวีเดนได้นำระบบภาษีเงินได้สองประเภท (dual income tax) มาใช้ และได้ยกเลิกเครดิตภาษีและค่าลดหย่อนส่วนบุคคล รวมถึงค่าลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุตร (a deduction for the cost of maintenance of children not living at home), เครดิตภาษีสำหรับบุตรซึ่งอายุต่ำกว่า 18 ปี (a tax credit for children under 18 living in the household of a single taxpayer) และเครดิตภาษีสำหรับครอบครัวที่สามีหรือภริยามีเงินได้เพียงคนเดียว (a single-earner household tax credit)

<sup>90</sup> Ruud Sommerhalder, *supra* note 82, p. 181.

<sup>91</sup> “Personal income connotes, broadly, the exercise of control over the use of society’s scarce resources.” (Henry C. Simons, *supra* note 57, p. 49, quoted in Neil Brooks, *supra* note 25, p. 54.)

จากนิยามเงินได้ของ Henry C. Simons ที่ว่า “เงินได้ คือ ผลบวกของการบริโภค และการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน” อันเป็นการกำหนดนิยามของเงินได้อย่างกว้างขวางมาก (comprehensive) ซึ่งการตีความนิยามเงินได้ดังกล่าวโดยทั่วไปเห็นว่าเงินได้ที่จะเป็นฐานภาษีก็คือ เงินได้ทุกประเภทที่ได้รับจากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ (income-producing activity) และไม่ว่าเงินได้นั้นจะถูกใช้เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดหรือเพื่ออะไรก็ตาม<sup>92</sup> ดังนั้น ความหมายของเงินได้จึงรวมถึง สิ่งที่ได้รับมาจากการให้ (gift) การได้รับมรดก (inheritances) และเงินที่จ่ายให้แก่บุคคลซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ (transfer payment) หรือเป็นการให้เปล่าโดยไม่มีค่าตอบแทน (gratuitous transfers) ซึ่ง Henry C. Simons เห็นว่า เงินได้ดังกล่าวนั้นควรที่จะรวมเป็นเงินได้ของผู้รับ และเห็นว่าผู้ให้ไม่สามารถที่จะหักลดหย่อนสำหรับการโอนหรือการให้ (gift or gratuitous transfers) ดังกล่าวได้<sup>93</sup> จึงทำให้ฝ่ายที่สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้เห็นว่า ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้มีความสอดคล้องกับข้อสนับสนุนของ Henry C. Simons มากกว่าทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ นอกจากนี้ ผู้สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ยังเห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ส่วนใหญ่จะกำหนดนิยามเงินได้โดยอ้างอิงถึงจำนวนเงินได้หรือมูลค่าที่ผู้เสียภาษีได้รับหรือมีอำนาจในการควบคุมเหนือเงินได้นั้น เช่น แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของ Mark Kelman และ Avin Warren เป็นต้น และเห็นว่ามีแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้เพียงแนวความคิดเดียวที่สอดคล้องและนำไปสู่ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้นั้นก็คือแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของ William D. Andrew<sup>94</sup>

ในกรณีที่พิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้นี้มีความเห็นว่าอาจก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส (a double tax on intra-marital gifts) เช่น สมมติว่าสามีภริยามีการแบ่งปันเงินได้ในจำนวนที่เท่ากัน และเงินได้ทั้งหมดของคู่สมรสเป็นเงินได้ที่สามีเป็นผู้หามาได้เพียงฝ่ายเดียว ในกรณีเช่นนี้สามีต้องเป็นผู้เสียภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับมาเนื่องจากสามีเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้ดังกล่าวทั้งหมด และภริยาต้องเสียภาษีจากเงินได้ซึ่งได้รับการแบ่งปันจากสามีในจำนวนเท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้ที่สามีได้รับ เนื่องจากภริยาเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมเงินได้ในส่วนที่ภริยาเป็นผู้นำไปใช้เพื่อการบริโภคหรือการออม สำหรับผู้ที่ให้ความเห็นเช่นนี้ก็เพราะเห็นว่าการ

<sup>92</sup> William D. Andrews, *supra* note 57, p. 315.

<sup>93</sup> *Ibid*, p. 352.

<sup>94</sup> Neil Brooks, *supra* note 25, pp. 55-56.

จัดเก็บภาษีนั้นไม่ควรแบ่งแยกแหล่งที่มาของเงินได้ กล่าวคือ คู่สมรสควรเสียภาษีจากเงินได้ที่ตนมีอำนาจในการควบคุม ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้ที่ตนเองหามาได้หรือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการโอนให้ระหว่างคู่สมรส (a spousal transfer)<sup>95</sup> กรณีการจัดภาษีจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรสตามแนวทางดังตัวอย่างข้างต้นเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ส่วนที่มีการโอนให้กันระหว่างคู่สมรส โดยจะเก็บภาษีจากคู่สมรสทั้งฝ่ายที่เป็นผู้ให้และฝ่ายที่เป็นผู้รับจึงทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส ซึ่งแนวทางดังกล่าวเป็นแนวทางที่วัดความสามารถในการเสียภาษีโดยยึดถือทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้แบบเคร่งครัด (strong-control approach) และสอดคล้องกับนิยามเงินได้ของ Henry C. Simons อย่างไรก็ตามแนวทางข้างต้นมีผู้สนับสนุนไม่มากนัก และกฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ก็มีได้เป็นไปตามแนวทางดังกล่าว<sup>96</sup> เนื่องจากกฎหมายภาษีส่วนใหญ่จะมีการกำหนดมาตรการหรือแนวทางเพื่อมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส

สำหรับแนวทางการจัดเก็บภาษีจากการแบ่งปันเงินได้ระหว่างคู่สมรส (sharing of income with a marriage) เพื่อมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส อาจแบ่งได้เป็นสองแนวทาง แนวทางที่หนึ่ง คือ ไม่เก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้ แต่จะเก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับ กล่าวคือ ไม่ถือว่าเงินได้ที่โอนให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้ โดยกำหนดให้คู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้มีสิทธิหักลดหย่อน (deduction) สำหรับจำนวนเงินที่โอนให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง แต่จะถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับและเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับเพียงฝ่ายเดียว แนวทางดังกล่าวนี้สอดคล้องกับการประเมินภาษีเงินได้ของบุคคลโดยพิจารณาจากมาตรฐานการครองชีพ (standard-of-living approach) และหากพิจารณาการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรส (income splitting) ก็อาจเทียบเคียงได้กับการโอนให้ระหว่างคู่สมรส โดยอาจมองได้ว่าการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรสเสมือนเป็นการที่ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า” (primary earner) โอนเงินได้ครึ่งหนึ่งของเงินได้ส่วนที่มากกว่าเงินได้ของ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” (secondary earner) ให้กับ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” (secondary earner) ในแง่นี้จึงอาจกล่าวได้ว่าการเฉลี่ยเงินได้อยู่บนพื้นฐานของแนวทางที่หนึ่งซึ่งประเมินเงินได้ของบุคคลโดยพิจารณาจากมาตรฐานการ

<sup>95</sup> Michael J. McIntyre, *supra* note 81, p. 6.

<sup>96</sup> Henry E. Smith, “Intermediate Filing in Household taxation,” *Southern California Law Review* 145, 72, p. 176 (November 1998).

ครองชีพ (standard-of-living approach) ส่วนแนวทางที่สอง คือ เก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้ แต่ไม่เก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับ กล่าวคือ จะถือว่าเงินได้ที่โอนให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเงินได้ที่ของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้และจะเก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้เพียงฝ่ายเดียว แต่จะไม่ถือว่าเงินที่ได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับ โดยกฎหมายภาษีจะกำหนดข้อยกเว้นให้เงินได้ที่คู่สมรสได้รับจากการให้ (gifts) ไม่ถือเป็นเงินได้ที่ของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับ แนวทางที่สองนี้จึงตรงกันข้ามกับแนวทางที่หนึ่ง และเป็นแนวทางที่วัดความสามารถในการเสียภาษีโดยยึดถือทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้แบบไม่เคร่งครัด (weak-control approach) ซึ่งในกฎหมายภาษีของหลายๆ ประเทศจะมีบทบัญญัติที่สอดคล้องกับแนวทางที่สองนี้ เช่น ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (US Internal Revenue Code) มาตรา 61 ได้กำหนดนิยามเงินได้พึงประเมิน (gross income) ไว้อย่างกว้าง แต่ในมาตรา 102 ได้กำหนดข้อยกเว้นว่าเงินได้พึงประเมินนั้นไม่รวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้หรือการรับมรดก<sup>97</sup> ซึ่งบัญญัติไว้ทำนองเดียวกับประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 42 (10) ที่กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เป็นต้น และเนื่องจากการแนวทางที่สองเป็นการจัดเก็บภาษีจากฝ่ายผู้ให้ซึ่งมีความง่ายและสะดวกในการบริหารจัดการมากกว่าการจัดเก็บภาษีจากฝ่ายผู้รับ จึงเป็นเหตุผลประการสำคัญที่ทำให้ในกฎหมายภาษีของหลายๆ ประเทศได้เลือกใช้แนวทางที่สองเป็นมาตรการเพื่อมิให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนจากการให้ (gift-giving) หรือการแบ่งเงินได้ระหว่างคู่สมรส<sup>98</sup>

### 2.2.2 ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ (Benefit Theory of income or Enjoyment Principle)<sup>99</sup>

ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้เห็นว่าการกำหนดนิยามเงินได้ควรอ้างอิงถึงทรัพยากรทางเศรษฐกิจ (the economic resource) ที่แต่ละบุคคลได้รับประโยชน์ ฉะนั้น ในกรณีนี้ที่

<sup>97</sup> Section 102 (a) of US Internal Revenue Code “Gross income does not include of property acquired by gift, bequest, devise, or inheritance.”

<sup>98</sup> Henry E. Smith, *supra* note 96, pp. 174-176.

<sup>99</sup> “ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้” (Benefit Theory of income or Benefit Principle or Enjoyment Principle) หรืออาจเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “ทฤษฎีการแบ่งปันเงินได้ระหว่างคู่สมรส” (Share Theory)

“บุคคลหนึ่ง” มีความสัมพันธ์ที่ต้องมีการแบ่งปัน (sharing relationship) กับ “บุคคลอีกคนหนึ่ง” และทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ “บุคคลหนึ่ง” หามาได้แต่ “บุคคลอีกคนหนึ่ง” เป็นผู้ได้รับประโยชน์จากทรัพยากรทางเศรษฐกิจนั้น ในกรณีเช่นนี้ต้องถือว่าทรัพยากรทางเศรษฐกิจนั้นเป็นเงินได้ของ “บุคคลอีกคนหนึ่ง” ที่ได้รับประโยชน์จากทรัพยากรทางเศรษฐกิจนั้น ดังนั้น ในการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้<sup>100</sup> ต้องพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายหามาได้ ซึ่งตามทฤษฎีนี้มีสมมติฐานว่า ในความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสจะมีการแบ่งปัน (share) ทรัพยากรทางเศรษฐกิจทั้งหมดที่ทั้งคู่หามาได้ จากสมมติฐานดังกล่าวจึงนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่าเงินได้ที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายหามาได้หรือได้รับควรถูกนำมารวมกัน จากนั้นจึงแบ่งเงินได้รวมดังกล่าวให้กับคู่สมรสแต่ละฝ่ายเท่าๆ กัน<sup>100</sup> และในการกำหนดภาวะภาษีของคู่สมรสต้องถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีเงินได้เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้ที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายหามาได้ ฉะนั้น หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้อาจมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของระบบทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสตามกฎหมายแพ่ง ว่าด้วยครอบครัว เช่น ในประเทศที่ใช้ระบบเอกทรัพย์ (unity of property law) แม้ว่าหลักการของระบบดังกล่าวถือว่าการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของภริยาจะโอนไปเป็นของสามีทั้งหมด แต่หลักการดังกล่าวจะไม่นำมาใช้กับการพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสในกรณีที่ยึดถือทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ เนื่องจาก ทฤษฎีดังกล่าวจะพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสจากทรัพยากรทางเศรษฐกิจหรือเงินได้ที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายได้รับประโยชน์ โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ที่ได้รับหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้จะเป็นกรรมสิทธิ์ของคู่สมรสฝ่ายใด หรือคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้มีชื่อถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้

แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ที่นำมาสู่ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ (Benefit Theory of income) คือ แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของ William D. Andrews ซึ่งเห็นว่าการแบ่งสรรภาวะภาษีที่ถูกต้องเหมาะสมต้องพิจารณาจากการผลรวมของการบริโภค (consumption) และทรัพย์สินหรือสิ่งที่เพิ่มพูนขึ้น (accumulation) ของบุคคลแต่ละคน อย่างไรก็ตาม เขาเห็นว่าในส่วนของ “การบริโภคที่ต้องเสียภาษี” (taxable personal consumption) หรือการบริโภคที่จะรวมเป็นฐานภาษีนั้น ควรรวมเฉพาะการบริโภคส่วนบุคคลในสินค้าและบริการที่แยกต่างหากจากการ

<sup>100</sup> Neil Brooks, *supra* note 25, p. 47.

บริโภคของสมาชิกคนอื่นๆ ในครอบครัว เพราะการบริโภคของสมาชิกในครอบครัวคนหนึ่งจะตัดโอกาสสมาชิกคนอื่นๆ ในครอบครัว ที่จะได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริโภคนั้น<sup>101</sup>

ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้<sup>102</sup> พิจารณาความหมายของเงินได้ โดยเฉพาะตามความหมายของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons และเห็นว่าจากนิยามเงินได้ของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons ซึ่งสรุปได้ว่า เงินได้ คือ ผลรวมของมูลค่าการบริโภคของผู้เสียภาษีและการเปลี่ยนแปลงสุทธิของระดับการออมของผู้เสียภาษี<sup>103</sup> ทำให้ได้ข้อสรุป 2 ประการ<sup>104</sup> คือ (1) การวัดฐานะทางเศรษฐกิจหรือความกินดีอยู่ดี (well-being) ของบุคคล เพื่อที่จะกำหนดภาระภาษีควรวัดจากผลลัพธ์สุดท้ายที่แท้จริง (actual outcomes of marketplace) มิใช่วัดจากความคาดหวังของบุคคล (expectancies) และ (2) แหล่งที่มาของผลได้ทางเศรษฐกิจ (economic gains) ซึ่งนำมาใช้เพื่อการบริโภคและการออมไม่ควรมีผลต่อการกำหนดภาระภาษีของบุคคล

ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้เห็นว่าทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้อยู่บนพื้นฐานเดียวกับข้อสรุปที่ได้จากนิยามเงินได้ของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons ดังกล่าวข้างต้น ในแง่ที่ว่าตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้จะเก็บภาษีจากผู้บริโภค ซึ่งเป็นผู้ใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจเพื่อการบริโภคหรือได้รับประโยชน์จากทรัพยากรทางเศรษฐกิจผ่านทางกรบริโภค และเก็บภาษีจากผู้ที่ทำกรออมซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากทรัพยากรทางเศรษฐกิจผ่านทางกรออม กรณีนี้จึงสอดคล้องกับข้อสรุปที่หนึ่งที่ว่ากรบริโภคที่แท้จริง และการออมที่แท้จริงเป็นเครื่องชี้วัดที่เหมาะสมที่สุดที่จะใช้วัดฐานะทางเศรษฐกิจหรือความกินดีอยู่ดีของบุคคลเพื่อกำหนดภาระภาษี นอกจากนี้ ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้จะเก็บภาษีจากคู่

<sup>101</sup> “Only the private consumption of divisible goods and services whose consumption by one household precludes their direct enjoyment by others.”

<sup>102</sup> Michael J. McIntyre, *supra note* 81, pp. 2-3.

<sup>103</sup> “Income is defined to be the sum of the taxpayer’s marketplace consumption and the net change in the market value of the taxpayer’s savings.”

<sup>104</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ก็ยอมรับว่าข้อสรุปทั้ง 2 ประการดังกล่าว มิได้มีความถูกต้องชัดเจนในตัวเอง และยังมีได้รับการยอมรับเป็นการทั่วไปจากนักวิเคราะห์ทางภาษี (tax analysts) เพราะยังคงมีนักวิเคราะห์ทางภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับข้อสรุปดังกล่าว (Michael J. McIntyre, *supra note* 81, p. 2.)

สมรสแต่ละฝ่ายโดยพิจารณาจากการบริโภคและการออมของคู่สมรสแต่ละฝ่าย โดยมีได้ข้างอิงหรือค้ำหนึ่งถึงแหล่งที่มาของเงินได้ที่ใช้ไปเพื่อการบริโภคและการออม กรณีนี้จึงสอดคล้องกับข้อสรุปที่สอง

นอกจากนี้ ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ยังได้ยกการศึกษาในทางข้อเท็จจริง (empirical evidence of marital sharing) มาสนับสนุนสมมติฐานที่ว่าความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสจะมีการแบ่งปันทรัพยากรทางเศรษฐกิจระหว่างกัน หรือเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียวกัน<sup>105</sup> (economic mutuality) โดยเห็นว่าจากการศึกษาในทางปฏิบัติหรือการศึกษาทางข้อเท็จจริงพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสส่วนใหญ่จะมีการแบ่งปันเงินได้และทรัพยากรทาง

---

<sup>105</sup> ในทางทฤษฎีคงไม่อาจสรุปได้ว่าการแบ่งปัน (sharing) เงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจระหว่างคู่สมรส ทำให้คู่สมรสได้รับประโยชน์จากเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจเท่ากันจริงหรือไม่ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาจากการศึกษาจากทางข้อเท็จจริง ซึ่งในส่วนของประโยชน์ที่คู่สมรสได้จากการบริโภคอาจพิจารณาได้จากการสำรวจรายจ่ายของประชาชน เช่น การสำรวจรายจ่ายของประชาชน (national spending survey) ในประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าค่าใช้จ่ายภายในครัวเรือนเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อค่าที่อยู่อาศัยประมาณร้อยละ 35-40, ค่าใช้จ่ายสำหรับการบริโภคอาหารประมาณร้อยละ 20 และค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเดินทางประมาณร้อยละ 20 ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้นเป็นรายการค่าใช้จ่ายที่ใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย โดยคู่สมรสจะได้ประโยชน์จากรายจ่ายดังกล่าวในจำนวนที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน จึงมีความเห็นว่าอย่างน้อยร้อยละ 75-80 ของเงินได้รวมของคู่สมรส เป็นส่วนที่คู่สมรสได้รับประโยชน์เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน อย่างไรก็ตาม รายการค่าใช้จ่ายในครัวเรือนส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 20-25 หลายรายการก็เป็นรายการค่าใช้จ่ายที่คู่สมรสได้รับประโยชน์ร่วมกัน เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับสัตว์เลี้ยงที่คู่สมรสซื้อมาเลี้ยงร่วมกัน หรือค่าใช้จ่ายสำหรับการท่องเที่ยวที่คู่สมรสไปเที่ยวด้วยกัน เป็นต้น และสำหรับในส่วนของ การออม นั้น คู่สมรสก็มีแนวโน้มที่จะออมร่วมกัน เช่น การทำประกันชีวิต หรือในกรณีที่คู่สมรสมีบุตรร่วมกัน การเลี้ยงดูให้การศึกษาบุตรก็อาจมองได้ว่าเป็นการลงทุนร่วมกัน (common investment) ของคู่สมรสเพื่ออนาคตของบุตร นอกจากนี้ ตามกฎหมายครอบครัวของหลายประเทศเมื่อการสมรสสิ้นสุดลงไม่ว่าโดยการหย่าหรือคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตายต้องมีการแบ่งทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาหรือการแบ่งสินสมรส ซึ่งกฎหมายครอบครัวของประเทศต่างๆ ก็จะกำหนดให้แบ่งสินสมรสโดยให้ชายและหญิงได้รับส่วนแบ่งฝ่ายละเท่าๆ กัน (See *ibid*, p. 3.)

เศรษฐกิจร่วมกัน กล่าวคือ หากนำเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายมารวมกันและพิจารณาประโยชน์ที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายได้รับจากเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจนั้น จะพบว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายจะได้รับประโยชน์จากเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจดังกล่าวในจำนวนที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน

ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ยังได้โต้แย้งทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ โดยเห็นว่าทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้นั้นไม่สอดคล้องกับข้อสรุป 2 ประการที่ได้จากนิยามเงินได้ของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น โดยมีข้อโต้แย้ง 2 ประการ ดังนี้<sup>106</sup>

ข้อโต้แย้งที่หนึ่ง: ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ไม่สอดคล้องกับข้อสรุปที่ว่า การบริโภคและการออมที่แท้จริง (actual consumption and saving) เป็นเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษี (taxable capacity) ที่เหมาะสมที่สุด โดยฝ่ายที่โต้แย้งได้ให้เหตุผลว่าการบริโภคและการออมที่แท้จริงจะสะท้อนให้เห็นถึงฐานะทางเศรษฐกิจ (well-being) ของผู้บริโภคและผู้ทำการออม และเห็นว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเงินได้เป็นของบุคคลใดต้องสอดคล้องกับนิยามของเงินได้ ดังนั้น เมื่อ “เงินได้” หมายถึง ผลรวมของมูลค่าการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงสุทธิของระดับการออม การพิจารณาว่าเงินได้เป็นของบุคคลใดจึงต้องพิจารณาจากการบริโภคและการออมที่แท้จริงของบุคคลนั้น มิใช่พิจารณาจากความสามารถในการบริโภคหรือความสามารถในการออม (ability to consume or save) เนื่องจาก แม้ว่าบุคคลบางคนอาจจะมีความสามารถในการบริโภคหรือการออมแต่บุคคลดังกล่าวอาจจะมีได้เป็นผู้บริโภคหรือผู้ทำการออมที่แท้จริง กล่าวคือ แม้ว่าบุคคลที่เป็นผู้ได้รับเงินได้หรือเป็นเจ้าของเงินได้สามารถที่จะนำเงินได้นั้นไปใช้เพื่อการบริโภคหรือการออมได้ แต่ในความเป็นจริงแล้วบุคคลดังกล่าวอาจต้องนำเงินได้ที่ได้รับมาไปแบ่งปัน (share) ให้กับบุคคลอื่น ทำให้บุคคลซึ่งเป็นผู้ได้รับเงินได้มิใช่ผู้ให้นำเงินได้นั้นไปใช้เพื่อการบริโภคหรือการออมที่ก่อประโยชน์ต่อตัวบุคคลดังกล่าวเองโดยตรง บุคคลดังกล่าวจึงมิได้เป็นผู้บริโภคหรือผู้ทำการออมที่แท้จริง ดังนั้น ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้จึงเห็นว่า ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้วัดฐานะทางเศรษฐกิจ (well-being) ของบุคคลจากความสามารถในการบริโภคและความสามารถในการออมของบุคคล (ability to consume or save) เนื่องจาก เป็นการเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับเงินได้นั้นมาโดยไม่คำนึงว่าผู้ให้นำเงินได้นั้นไปใช้ประโยชน์เพื่อการบริโภคหรือการออมที่แท้จริงนั้นคือบุคคลใด ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับ

<sup>106</sup> *Ibid*, pp. 4-5.

จากเงินได้จึงเห็นต่อไปว่าหากใช้ “ความสามารถในการบริโภค” และ “ความสามารถในการออม” ของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเงินได้เป็นของบุคคลใด ก็ควรที่จะกำหนดนิยามเงินได้ให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าว ซึ่งจะทำให้เป็นการจัดเก็บภาษีจาก “ความสามารถในการหาเงินได้” ของบุคคล (ability to earn or income potential)

อย่างไรก็ตาม ในประเด็นเกี่ยวกับการวัดความสามารถในการเสียภาษี (taxable capacity) นั้น มีนักเศรษฐศาสตร์ เห็นว่า ความสามารถในการบริโภคและความสามารถในการออม (ability to consume or save) เป็นเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่เหมาะสมที่สุด และแม้ว่าการใช้ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้จะเป็นการวัดความสามารถของบุคคลจากความความสามารถในการบริโภคและการออม แต่ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ก็มีได้ เรียกร้องหรือสนับสนุนให้จัดเก็บภาษีเงินได้จาก “ความสามารถในการหาเงินได้” (ability to earn or income potential) นอกจากนี้ ระบบภาษีที่ประเทศต่างๆ ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันก็ได้มีการจัดเก็บภาษีจาก “ความสามารถในการหาเงินได้” ของบุคคล เช่น นาย ก. และนาย ข. มีโอกาสที่จะหารายได้เพิ่มขึ้นด้วยการทำงานล่วงเวลา นาย ก. เลือกที่จะทำงานล่วงเวลา ส่วนนาย ข. เลือกที่จะไม่ทำงานล่วงเวลา ระบบภาษีของประเทศต่างๆ ก็จะเก็บภาษีจากเงินได้ที่นาย ก. ได้รับมาจริง (actually earn) แต่จะไม่เก็บภาษีจากนาย ข. แม้ว่านาย ข. จะมี “ความสามารถในการหาเงินได้” ดังกล่าว (ability to earn) ดังนั้น การเก็บภาษีจากความสามารถในการบริโภคหรือการออมนั้น มิได้หมายความว่าต้องเก็บภาษีจากความสามารถในการหาเงินได้ด้วย แต่เป็นการเก็บภาษีจากความสามารถในการนำเงินได้ที่ได้รับมาจริง (actually earn) ไปใช้เพื่อการบริโภคและการออม

ข้อโต้แย้งที่สอง: ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้เห็นว่าทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ ไม่สอดคล้องกับข้อสรุปที่ว่าแหล่งที่มา (source) ของเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่บุคคลนำมาใช้เพื่อการบริโภคหรือเพื่อการออมนั้น ไม่ควรมีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดภาระภาษีของบุคคล กล่าวคือ ในกรณีที่วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลจากการบริโภคและการออมที่แท้จริง แหล่งที่มาของเงินได้ที่ใช้ในการบริโภคและการออมนั้นก็จะมีผลต่อการกำหนดภาระภาษี (source neutrality) ไม่ว่าเงินได้นั้นคู่สมรสฝ่ายสามีหรือภริยาจะเป็นผู้ได้รับมา แต่ตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้จะเก็บภาษีจากคู่สมรสโดยพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดมีอำนาจในการควบคุมเงินได้หรือเป็นฝ่ายที่ได้รับเงินได้นั้นมา หลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้ที่มาของแหล่งเงินได้มีผลต่อการกำหนดภาระภาษีของบุคคล (violation of source neutrality) ซึ่งผลที่ตามมา คือ คู่สมรสที่มีเงินได้จากทรัพย์สินสามารถถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินไปยังคู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกว่าได้ง่าย โดยการโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่าเป็นผู้มี

ซื้อถือกรรมสิทธิ์ แต่คู่สมรสที่มีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงไม่สามารถถ่ายโอนเงินได้ไปยังคู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกว่าได้<sup>107</sup>

### 3. หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่ประเทศต่างๆ ใช้อยู่ในปัจจุบันมีความแตกต่างกันออกไป ซึ่งประเด็นปัญหาในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสนี้เป็นปัญหาที่มีการถกเถียงกันมาโดยตลอดว่าหน่วยภาษีและหลักการคำนวณอย่างไรที่มีความเหมาะสมที่สุด และจะสามารถกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณที่เหมาะสมได้อย่างไร ซึ่งในแง่มุมของนักวิชาการทางด้านภาษียังมีความเห็นที่แตกต่างกันออกไป

นักวิชาการบางท่านเห็นว่า เช่น Boris I. Bittkert เห็นว่าในบรรดานักทฤษฎีทางภาษีนั้นไม่ว่าบุคคลเหล่านั้นจะมีพื้นฐานความรู้เพียงใดก็ตามก็ไม่สามารถที่จะแก้ปัญหาหรือความขัดแย้งในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสได้ทั้งหมด แต่สิ่งที่บุคคลเหล่านั้นจะทำได้ก็คือการชี้ให้เห็นถึงประเด็นปัญหาที่ควรแก้ไขและความไม่สอดคล้องของเป้าหมายในการแก้ไขปัญหา รวมทั้งเสนอแนวทางเลือกในการแก้ไขปัญหาและคาดการณ์ผลของการใช้แนวทางการแก้ปัญหาแต่ละแนวทาง อย่างไรก็ตาม ในการตัดสินใจเลือกแนวทางในการแก้ปัญหานั้นก็ควรเปิดทางให้กับประชาชนเป็นผู้ตัดสินใจ ซึ่งการตัดสินใจของประชาชนนั้นก็จะเป็นการตัดสินใจที่อยู่บนพื้นฐานความต้องการของสมาชิกในสังคม (collective social preference)<sup>108</sup> และในทำนองเดียวกัน Stanley Surrey เห็นว่า นักวิเคราะห์นโยบายทางภาษี (the tax policy analyst) ควรได้รับแนวทางเกี่ยวกับหน่วยภาษีหรือหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่เหมาะสมจากฝ่ายการเมือง และนักวิชาการทางภาษีไม่ควรใช้ทฤษฎีทางภาษีเพื่อกำหนดว่าหน่วยภาษีหรือหลักการคำนวณใดรูปแบบที่เหมาะสมที่จะใช้เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส แต่สิ่งที่นักวิชาการควรทำคือการชี้ให้เห็นถึงผลและปัญหาที่จะเกิดขึ้นจากการเลือกใช้นโยบายหรือหลักการคำนวณแต่ละรูปแบบ นอกจากนี้ Stanley Surrey ยังเห็นว่า การกำหนดหน่วยภาษีหรือหลักการคำนวณภาษีของคู่สมรสนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญคือ ทศนคติเกี่ยวกับการสมรส ทศนคติเกี่ยวกับสถานะโดยทั่วไปและบทบาทในการทำงานนอกบ้านของชายและหญิง ทศนคติเกี่ยวกับบทบาทของบุตร (the role of

<sup>107</sup> *Ibid*, p. 5.

<sup>108</sup> Boris I. Bittkert, *supra* note 67, p. 343.

children) ทศนคติโดยทั่วไปเกี่ยวกับครอบครัว และขึ้นอยู่กับข้อพิจารณาอื่นๆ ทั้งในทางเศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศ<sup>109</sup> จึงกล่าวได้ว่าทั้ง Boris I. Bittkert และ Stanley Surrey เห็นว่าไม่ อาจกำหนดได้ว่าหน่วยภาษีหรือหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสรูปแบบใดเป็นรูปแบบที่ เหมาะสมที่สุด และหลักการที่ใช้ในการกำหนดฐานภาษีนั้นมิได้เป็นสิ่งที่จะบอกกว่าหน่วยภาษีหรือ หลักการคำนวณใดมีความเหมาะสม โดยทั้งสองท่านเห็นว่านิยามเงินได้ของ M. Haig และ Henry C. Simons มิใช่เป็นสิ่งที่จะบอกกว่าหน่วยภาษีและหลักการคำนวณใดเป็นรูปแบบที่เหมาะสมที่สุด ที่จะใช้เพื่อกำหนดความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรส

อย่างไรก็ตาม มีนักวิชาการอีกกลุ่มหนึ่ง เช่น Michael McIntyre และ Oliver Oldham มีความเห็นที่แตกต่าง โดยทั้งสองท่านเห็นว่านิยามของฐานภาษีจะเป็นสิ่งที่กำหนดหน่วยภาษีและ หลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส กล่าวคือ การกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณ ภาษีเงินได้ของคู่สมรสนั้นต้องพิจารณาถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษีว่าจะกำหนดให้ เก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ซึ่งบุคคลได้รับประโยชน์ (benefit) หรือจะกำหนดให้เก็บภาษีจากเงินได้ ซึ่งบุคคลมีอำนาจในการควบคุม (control)<sup>110</sup>

ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะได้อธิบายถึงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาของคู่สมรส โดยแยกพิจารณาเป็น 2 หัวข้อย่อยคือ (1) หน่วยภาษี และ (2) หลักการ คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส อย่างไรก็ตาม ในตำราต่างประเทศส่วนใหญ่จะใช้คำว่า “หน่วย ภาษี” หรือ “tax unit” ในความหมายหรือในบริบทที่ครอบคลุมไปถึงหลักการหรือวิธีการคำนวณ ภาษีเงินได้ของหน่วยภาษีด้วย แต่สำหรับในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนได้พิจารณาหลักการคำนวณ ภาษีเงินได้ของคู่สมรสแยกต่างหากเป็นอีกหัวข้อหนึ่ง เพราะฉะนั้นในการศึกษาและทำความเข้าใจ จึงควรพิจารณาหัวข้อย่อยทั้งสองประการข้างต้นให้มีความสัมพันธ์และเชื่อมโยงกัน

<sup>109</sup> Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, *Tax Expenditures*, (Cambridge, MA: Harvard University Press, 1985), pp. 190-191.

<sup>110</sup> Neil Brooks, *supra note 25*, p. 46.

### 3.1 หน่วยภาษี

หน่วยภาษีเป็นหน่วยพื้นฐานที่เงินได้ของบุคคลในหน่วยภาษีเดียวกันต้องถูกนำมาคำนวณรวมกัน กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินที่บุคคลหรือหน่วยภาษีใดได้รับให้ถือเป็นเงินได้ของบุคคลหรือหน่วยภาษีนั้นๆ แล้วแต่กรณี<sup>111</sup> สำหรับหน่วยภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งใช้อยู่ในประเทศต่างๆ นั้นจะมีรูปแบบที่หลากหลายแตกต่างกันออกไป โดยการเลือกใช้หน่วยภาษีของประเทศต่างๆ ก็มีผลมาจากหลายปัจจัย เช่น ทัศนคติเกี่ยวกับการสมรส ทัศนคติเกี่ยวกับสถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรส ปัจจัยด้านเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละประเทศ รวมถึงผลมาจากข้อเท็จจริงทางประวัติศาสตร์และการเมือง อย่างไรก็ตามหน่วยในการประเมินภาษี (tax assessment unit)<sup>112</sup> ที่ใช้อยู่ในประเทศต่างๆ อาจแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบหลักๆ คือ (1) หน่วยภาษีบุคคล (Individual tax unit) (2) หน่วยภาษีคู่สมรส (Marital tax unit) และ (3) หน่วยภาษีครอบครัว (Family tax unit) และโดยทั่วไปเมื่อเลือกใช้หน่วยภาษีใดแล้วการคำนวณภาษีเงินได้ก็จะคำนวณโดยนำเงินได้ ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน ของสมาชิกทุกคนในหน่วยภาษีมารวมกัน และแม้ว่ายังไม่มีความเห็นที่สอดคล้องกันว่าหน่วยภาษีใดเป็นหน่วยภาษีที่เหมาะสมที่สุดแต่นักทฤษฎีทางภาษีส่วนมากเห็นว่าหน่วยภาษีที่เหมาะสมที่สุดคือ หน่วยภาษีบุคคล<sup>113</sup>

#### 3.1.1 หน่วยภาษีบุคคล (Individual tax unit)

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศต่างๆ ในปัจจุบันส่วนใหญ่จะใช้หน่วยภาษีบุคคลเพื่อการประเมินภาษี โดยปัจจัยหนึ่งที่ทำให้หลายประเทศได้เปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลก็คือต้องการให้หญิงซึ่งเป็นภริยามีสถานะทางกฎหมายเช่นเดียวกับชายซึ่งเป็นสามีในทุกๆ ด้าน<sup>114</sup>

<sup>111</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของค่าจ้างเงินเดือนและสวัสดิการต่างๆ และการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2534), น. 10.

<sup>112</sup> สำหรับหน่วยภาษีที่จะอธิบายในหัวข้อนี้ หมายถึง หน่วยภาษีที่ใช้เพื่อการประเมินภาระภาษีของคู่สมรส (tax assessment unit) ซึ่งเป็นคนละกรณีกับหน่วยในการยื่นแบบแสดงรายการ (tax-filing unit) และหน่วยในการเสียภาษี (tax-paying unit)

<sup>113</sup> Lee Burns and Richard Krever, *supra* note 14, p. 43.

<sup>114</sup> John Tiley, *supra* note 20, p. 58.

การใช้หน่วยภาษีบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือการกำหนดให้บุคคลแต่ละคนเป็นหน่วยในการประเมินภาษี ดังนั้น เงินได้ของบุคคลแต่ละคนไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดจะต้องนำมาคำนวณและเสียภาษีในนามของบุคคลนั้น<sup>115</sup> โดยไม่คำนึงถึงสถานภาพการสมรสของบุคคล ดังนั้น เงินได้ของชายหรือหญิงผู้ใด ไม่ว่าชายหรือหญิงนั้นจะมีสถานภาพการสมรสอย่างไร เป็นคนโสด หรือมีคู่สมรสก็ตาม ย่อมถือเป็นเงินได้ของชายหรือหญิงนั้น โดยผู้เป็นเจ้าของเงินได้นั้นต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ตนได้รับ<sup>116</sup> ซึ่งการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสในกรณีที่ใช้หน่วยภาษีบุคคลก็จะเป็นไปตามหลักการแยกเงินได้ (individual taxation) กล่าวคือ ภาวะภาษีของคู่สมรสฝ่ายใดก็ต้องคำนวณจากเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายนั้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่าโดยหลักแล้วการเก็บภาษีจากคู่สมรสที่กำหนดให้ใช้หน่วยภาษีบุคคลจะไม่ต้องคำนึงถึงสถานภาพการสมรสของบุคคล เนื่องจากการคำนวณภาวะภาษีของคู่สมรสจะคำนวณจากเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายโดยคู่สมรสไม่ต้องนำเงินได้มารวมกัน แต่อาจมีบางกรณีที่แม้จะใช้หน่วยภาษีบุคคลแต่ก็ยังคงต้องพิจารณาถึงสถานภาพการสมรสของบุคคลผู้มีเงินได้ เช่น กรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสหรือได้รับเครดิตภาษีสำหรับคู่สมรส (married credit) หรือกรณีที่กฎหมายกำหนดให้สามารถโอนสิทธิในการหักค่าลดหย่อนหรือเครดิตภาษีของคู่สมรสฝ่ายหนึ่งไปให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้ (transferability provisions) หรือกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส เป็นต้น<sup>117</sup>

### 3.1.2 หน่วยภาษีคู่สมรส (Marital tax unit)

กรณีที่ใช้หน่วยภาษีคู่สมรสเพื่อการประเมินภาษีเงินได้ของคู่สมรส จะถือว่าเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นเงินได้ของหน่วยภาษีเดียวกัน ดังนั้น ในการคำนวณภาวะภาษีของคู่สมรสจึงต้องคำนวณโดยใช้เงินได้รวมของคู่สมรส ซึ่งการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หน่วยภาษีคู่สมรสนั้นอาจคำนวณโดยใช้หลักการรวมเงินได้หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หน่วยภาษีคู่สมรสจึงอาจส่งผลให้ภาวะภาษีของบุคคลภายหลังการสมรส

<sup>115</sup> สุภรัตน์ คุ้มณกุล, กฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 5 ทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538), น. 182.

<sup>116</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, อั่งแล้ว เจริญรทที่ 111, น. 10.

<sup>117</sup> Carole Vincent and France Woolley, *supra note 26*, p. 30.

เปลี่ยนแปลงไปจากภาวะภาษีก่อนทำการสมรส ดังนั้น ในกรณีที่ใช้นโยบายภาษีคู่สมรสจึงจำเป็นต้องพิจารณาความหมายของคู่สมรส<sup>118</sup> ซึ่งความหมายของคู่สมรสตามกฎหมายของแพ่งว่าด้วยครอบครัว ของแต่ละประเทศนั้นอาจมีความแตกต่างจากความเข้าใจของบุคคลทั่วไป<sup>119</sup> เช่น ในบางกรณีบุคคลสองคนซึ่งอยู่กินกันฉันสามีภรรยาโดยมิได้มีการทำการสมรสกันตามระเบียบแบบแผนที่กฎหมายกำหนดอาจเข้าใจว่าตนเป็นคู่สมรสกันแล้ว แต่บุคคลทั้งสองอาจจะเป็นหรือมิได้เป็นคู่สมรสกันในทางกฎหมายก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับกฎหมายของประเทศที่บุคคลทั้งสองอาศัยอยู่ หรือในบางกรณีบุคคลซึ่งแม้จะเป็นคู่สมรสกันตามกฎหมายแต่ในความเป็นจริงแล้วบุคคลดังกล่าวอาจมิได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันฉันสามีแล้วก็ได้ เป็นต้น นอกจากนี้ ในปัจจุบันรูปแบบความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรสมีความหลากหลายมากยิ่งขึ้น เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรส (Unmarried couple or Cohabitation) และความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน (Same-Sex Couple) ซึ่งกฎหมายของหลายๆ ประเทศก็ได้เริ่มให้การยอมรับและรับรองรูปแบบความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรสดังกล่าวข้างต้นมากขึ้นเรื่อยๆ และสำหรับการพิจารณาสถานภาพการสมรสหรือความหมายของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ นั้น โดยทั่วไปจะยึดถือตามความหมายของคู่สมรสตามประมวลกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว แต่ก็มีหลายกรณีที่กฎหมายภาษีได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานภาพการสมรสของผู้เสียภาษีแตกต่างไปจากประมวลกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว<sup>120</sup> ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการใช้นโยบายภาษีคู่สมรสซึ่งต้องพิจารณาถึงสถานภาพการสมรสของผู้เสียภาษี ย่อมทำให้การใช้นโยบายภาษีคู่สมรสมีความยุ่งยากและซับซ้อนมากกว่าการใช้นโยบายภาษีบุคคล<sup>121</sup>

<sup>118</sup> การแบ่งประเภทของหน่วยภาษีนั้นอาจมีการแบ่งหน่วยภาษีออกเป็นสองประเภทเท่านั้น ได้แก่ หน่วยภาษีบุคคล (individual tax unit) และหน่วยภาษีครอบครัว (family tax unit) ดังนั้น ในบางกรณีการใช้ถ้อยคำว่า “หน่วยภาษีครอบครัว” (family tax unit) อาจใช้ในบริบทที่หมายถึง “หน่วยภาษีคู่สมรส” (Marital tax unit) โดยถือว่าสมาชิกในครอบครัวนั้นประกอบด้วยสามีและภรรยา

<sup>119</sup> Lee Burns and Richard Krever, *supra* note 14, p. 45.

<sup>120</sup> โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 2 หัวข้อ 1.1.4

<sup>121</sup> Tony Cooper, “Taxing the Family Unit: Income Splitting for all?,” *Revenue Law Journal* 82, 5, p. 91 (1995).

นอกจากนี้ การใช้หน่วยภาษีคู่สมรสยังมีความซับซ้อนกว่าการใช้หน่วยภาษีบุคคล ในอีกแง่หนึ่งก็คือต้องคำนึงถึงบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่อาจมีข้อจำกัดในเรื่องการห้ามเลือกปฏิบัติต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานภาพการสมรส หรือบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญในเรื่องสิทธิของบุคคลในครอบครัวและการสมรส เนื่องจากหลายประเทศถือว่าการสมรสและการสร้างครอบครัวเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน

### 3.1.3 หน่วยภาษีครอบครัว (Family tax unit)

การใช้หน่วยภาษีครอบครัวมีแนวความคิดพื้นฐานจากการที่มองว่าครอบครัวเป็นหน่วยพื้นฐานเศรษฐกิจของสังคม ดังเช่นความเห็นของ Canadian Royal Commission ที่ได้กล่าวไว้เมื่อ ค.ศ. 1966<sup>122</sup> ซึ่งสนับสนุนการใช้หน่วยภาษีครอบครัวโดยให้ความเห็นว่าครอบครัวเป็นหน่วยพื้นฐานทางเศรษฐกิจของสังคม (basic economic unit in society) แม้ว่าโดยทั่วไปการตัดสินใจของบุคคลที่จะทำการสมรสมิได้ขึ้นอยู่กับเหตุผลทางการเงินเพียงประการเดียว แต่เมื่อบุคคลทำการสมรสแล้วระดับเงินได้ฐานะทางการเงิน “โดยรวม” ของครอบครัวย่อมเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึง (primary concern) มากกว่าระดับเงินได้และฐานะทางการเงินของสมาชิกในครอบครัว “แต่ละคน” ดังนั้น การที่บุคคลทำการสมรสก็เสมือนเป็นการที่บุคคลได้ยอมรับเอาแนวความคิดที่ว่าครอบครัวเป็นหน่วยเงินได้ (income unit) มาใช้ตั้งแต่เริ่มแรกทำการสมรส และหากพิจารณาการวางแผนการนำเงินได้ไปใช้จ่าย จะพบว่าเงินได้ของครอบครัว (family income) จะถูกวางแผนเพื่อการใช้จ่ายในปัจจุบัน (current outlay) และการใช้จ่ายสำหรับการลงทุน (capital outlay) ซึ่ง

---

<sup>122</sup> ประเทศแคนาดามีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ ค.ศ. 1917 ซึ่งการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้หน่วยภาษีบุคคล สำหรับความเห็นของ Canadian Royal Commission เป็นข้อเสนอที่สนับสนุนให้มีการเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีครอบครัว อย่างไรก็ตามข้อเสนอดังกล่าวมิได้นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงการใช้หน่วยภาษี ฉะนั้น ประเทศแคนาดาจึงยังคงใช้หน่วยภาษีบุคคลเรื่อยมาตั้งแต่ ค.ศ. 1917 จนกระทั่งถึงปัจจุบัน นอกจากนี้ ตามรายงานของคณะกรรมการด้านกฎหมายของประเทศแคนาดา (Law Commission of Canada) ในปี ค.ศ. 2001 ยังได้ให้คำแนะนำและสนับสนุนว่าประเทศแคนาดาควรที่จะใช้หน่วยภาษีบุคคลในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไปเช่นเดิม (See detail in Law Commission of Canada, “Beyond Conjuality: Recognizing and Supporting Close Personal and Adult Relationships,” <[http://tabletology.com/docs/beyond\\_conjuality.pdf](http://tabletology.com/docs/beyond_conjuality.pdf)>, December 2001, Recommendation 19, p. 71.)

โดยปกติแล้วการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายสำหรับการลงทุน (เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อสร้างบ้าน) คู่สมรสทั้งสองฝ่ายจะเป็นผู้ตัดสินใจร่วมกัน นอกจากนี้ การตัดสินใจเกี่ยวกับการวางแผนการใช้จ่ายเงิน (budget decisions) ยังมีผลโดยอ้อมต่อการออมของครอบครัว (family saving) และการเตรียมความพร้อมสำหรับความต้องการในอนาคตเมื่อเกษียณจากงาน (provision for retirement) เช่น การทำประกันภัย การวางแผนหรือการจัดการกับเงินบำนาญ (pension arrangements) ซึ่งทั้งกรณีสองนี้ย่อมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสมาชิกในครอบครัวโดยรวมมากกว่าสมาชิกในครอบครัวรายบุคคล และเมื่อครอบครัวมีขนาดใหญ่ขึ้นเนื่องจากการมีบุตรเพิ่มขึ้น การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับทางการเงินหรือทางเศรษฐกิจก็จะเป็นการตัดสินใจโดยครอบครัวในฐานะที่เป็นหน่วยเศรษฐกิจ เช่น การตัดสินใจเกี่ยวกับระดับการศึกษาหรือการศึกษาต่อ (the extent of education) การตัดสินใจเกี่ยวกับช่วงเวลาที่จะเข้าสู่ตลาดแรงงาน, หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับการเลือกประกอบอาชีพ เป็นต้น ซึ่งการตัดสินใจดังกล่าวย่อมเป็นการตัดสินใจที่ต้องอยู่บนพื้นฐานที่คำนึงถึงครอบครัว (on a family basis) นอกจากนี้ ในกรณีที่บุตรมีเงินได้ โดยทั่วไปเงินได้ของบุตรก็จะมีถูกรวมเป็นเงินได้ของครอบครัว (แม้ว่าอาจจะมิได้เป็นการรวมโดยตรงก็ตาม) และการที่บุตรมีเงินได้ก็จะมีผลต่อการตัดสินใจในด้านรายจ่ายของครอบครัว รวมทั้งเมื่อบุตรมีเงินได้สามารถเลี้ยงดูตนเองได้แล้วบุตรก็ย่อมที่จะถูกคาดหวังให้มีส่วนช่วยเหลือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ของครอบครัว เงินได้ของบุตรจึงย่อมมีความสัมพันธ์กับเงินได้ของครอบครัว ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นจึงทำให้ Canadian Royal Commission เห็นว่า บุคคลย่อมต้องมีความผูกพันทางการเงินหรือทางเศรษฐกิจอย่างใกล้ชิดกับสมาชิกคนอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในหน่วยพื้นฐานทางสังคมหน่วยเดียวกัน โดยที่บุคคลดังกล่าวไม่อาจหลีกเลี่ยงความผูกพันทางการเงินหรือทางเศรษฐกิจกับบุคคลอื่นซึ่งเป็นสมาชิกของครอบครัวเดียวกันได้ ดังนั้น Canadian Royal Commission จึงได้สนับสนุนและเสนอให้ใช้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีและพิจารณาภาระภาษีจากเงินได้รวมของคู่สมรสรวมถึงเงินได้ของบุตรซึ่งอยู่ในความอุปการะ (dependent children)<sup>123</sup>

---

<sup>123</sup> Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa, 1966), quoted in Boris I. Bittkert, "Income Tax Reform in Canada: The Reform of the Royal Commission on Taxation," *The University of Chicago Law Review* 637, 35, pp. 645-646 (Summer, 1968); Harold M. Groves, "Tax Treatment of the Family: The Canadian Royal Commission on Taxation and the Internal Revenue Code," *University of Pennsylvania Law Review* 98,

ในกรณีที่ใช้นิยามภาษีครอบครัวเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส จะถือว่าเงินได้ที่สมาชิกในครอบครัวได้รับมาเป็นเงินได้ของหน่วยภาษีเดียวกัน สำหรับกรณีการใช้นิยามครอบครัวนี้ก็มีความจำเป็นที่จะต้องนิยามความหมายหรือกำหนดขอบเขตของคำว่า “ครอบครัว” เพื่อให้ทราบว่าบุคคลใดบ้างที่อยู่ในหน่วยภาษีเดียวกัน ซึ่งการใช้คำว่า “หน่วยภาษีครอบครัว” นั้นมีการใช้ในขอบเขตที่แตกต่างกันออกไป ในบางกรณีอาจใช้ในขอบเขตที่ครอบคลุมเฉพาะคู่สมรสคือสามีและภรรยา แต่หากแยกพิจารณาคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีอีกประเภทหนึ่งแยกจากหน่วยภาษีครอบครัวแล้ว การใช้นิยามภาษีครอบครัวโดยทั่วไปก็จะหมายความถึงคู่สมรสและบุตร ซึ่งบุตรนั้นมักจะหมายถึงบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะและบุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วแต่ยังศึกษาอยู่โดยมีเงื่อนไขด้านอายุว่าต้องไม่เกินที่กฎหมายกำหนด หรืออาจมีการกำหนดให้หน่วยภาษีครอบครัวรวมถึงบุคคลอื่นนอกจากคู่สมรสและบุตรก็ได้ (household tax unit) นอกจากนี้ในการใช้นิยามภาษีครอบครัว หรือการพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีของครอบครัว (family's taxpaying ability) อาจมีการกำหนดกลุ่มของผู้เสียภาษี (groups of taxpayers) ในรูปแบบอื่นๆ และกำหนดอัตราภาษีพิเศษสำหรับกลุ่มบุคคลเหล่านี้ เช่น ผู้ที่เป็นหม้ายหรือคู่สมรสที่ย่ำร้างกัน และมีบุตรในความอุปการะ (widows, widowers and divorced parents with dependent children) หรือบุตรซึ่งบิดามารดาถึงแก่ความตาย (dependent children whose parents have died) เป็นต้น<sup>124</sup> ประเด็นในการกำหนดขอบเขตหรือนิยามของ “ครอบครัว” เป็นปัจจัยประการหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้หน่วยภาษีครอบครัวมีความยุ่งยากซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และนอกจากปัญหาในการกำหนดขอบเขตหรือนิยามของครอบครัวแล้ว ยังมีประเด็นปัญหาหรือความซับซ้อนในด้านการพิจารณาว่าความสัมพันธ์ในครอบครัว (family relationship) หรือเงื่อนไขความเป็นหน่วยครอบครัวยังคงมีอยู่หรือไม่ ซึ่งอาจจะต้องมีการกำหนดเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการสิ้นสุดของหน่วยครอบครัว เช่น เมื่อสมาชิกของหน่วยครอบครัวคนสุดท้ายถึงแก่ความตาย, การสมรสใหม่ของคู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่, หรืออายุของบุตร เป็นต้น<sup>125</sup>

---

117, pp. 100-109 (November, 1968); John Tiley, *supra note 20*, pp. 58-59; Marjorie E. Kornhauser, *supra note 2*, pp. 96-98.

<sup>124</sup> Boris I. Bittkert, *ibid*, p. 646.

<sup>125</sup> Tony Cooper, *supra note 121*, p. 91; Harold M. Groves, *supra note 123*, pp. 101-102.

สำหรับวิธีการคำนวณโดยใช้หน่วยภาษีครอบครัวนั้นอาจเป็นการคำนวณโดยใช้หลักการรวมเงินได้ หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ ก็ได้เช่นเดียวกับกรณีการใช้หน่วยภาษีคู่สมรส แต่โดยทั่วไปแล้วในกรณีที่ใช้หน่วยภาษีครอบครัวก็จะใช้วิธีการคำนวณโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ หรือระบบส่วนหาร (Quotient familial) ดังเช่นระบบของประเทศฝรั่งเศส<sup>126</sup> โดยการนำเงินได้ของสมาชิกในครอบครัวมารวมกันแล้วหารด้วยจำนวนส่วนของสมาชิกในครอบครัวตามที่กฎหมายกำหนด แล้วจึงนำเงินได้นั้นไปคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด เมื่อได้จำนวนภาษีเท่าใดก็คูณกลับด้วยจำนวนส่วนของสมาชิกในครอบครัวอีกครั้งหนึ่งก็จะได้ผลลัพธ์ของภาระภาษีรวมของครอบครัว หรือในบางประเทศอาจมีการกำหนดอัตราภาษีเพื่อใช้สำหรับเงินได้รวมของครอบครัว แต่จะรูปแบบเป็นการเฉพาะ ส่วนกรณีที่ใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของหน่วยภาษีครอบครัวตามหลักการรวมเงินได้นั้น มักจะเป็นการรวมเงินได้ของสมาชิกในครอบครัวบางประเภทเท่านั้น มิได้กำหนดให้รวมเงินได้ทุกประเภทของสมาชิกในครอบครัว กล่าวคือ มักจะเป็นการกำหนดให้นำเงินได้จากทรัพย์สิน เช่น เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่าทรัพย์สิน เป็นต้น ของบุตรหรือสมาชิกในครอบครัวอื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนดมารวมเป็นเงินได้ของหัวหน้าครอบครัว ทั้งนี้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี เนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินเป็นเงินได้ที่สามารถถ่ายโอนมาให้กับสมาชิกคนอื่นในครอบครัวง่าย

นอกจากนี้ เนื่องจากสถาบันครอบครัวเป็นสถาบันที่มีความสำคัญต่อสังคม ดังนั้นรัฐธรรมนูญของหลายประเทศจึงได้บัญญัติถึงสิทธิในทางครอบครัว (Right of the family) และกำหนดให้รัฐมีหน้าที่ให้ความคุ้มครองสถาบันครอบครัว กล่าวคือ ด้านหนึ่งรัฐต้องไม่มีกระทำการอันเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อสถาบันครอบครัว และอีกด้านหนึ่งคือรัฐมีหน้าที่ต้องให้การสนับสนุนสถาบันครอบครัว<sup>127</sup> ดังนั้น การใช้หน่วยภาษีครอบครัวจึงต้องคำนึงถึงบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกับกรณีการใช้หน่วยภาษีคู่สมรส

<sup>126</sup> Lee Burns and Richard Krever, *supra* note 14, p. 45.

<sup>127</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra* note 61, p. 7.

### 3.2 หลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

โดยหลักแล้วการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้พึงประเมินแต่ละคน โดยถือหลักว่าเงินได้พึงประเมินที่บุคคลใดได้รับยอมเป็นของบุคคลนั้น และให้บุคคลนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินของตน อย่างไรก็ตาม ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสนั้น กฎหมายภาษีของอาจกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีบุคคล หน่วยภาษีคู่สมรส หรือหน่วยภาษีครอบครัว และกำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่สมาชิกในหน่วยภาษีใดได้รับให้ถือเป็นเงินได้ของหน่วยภาษีนั้น โดยนำเงินได้ของทุกคนในหน่วยภาษีมารวมกันเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งการคำนวณภาษีของแต่ละหน่วยภาษีนั้นอาจแบ่งได้เป็น 3 หลักใหญ่ๆ คือ (1) หลักการรวมเงินได้ (2) หลักการแยกเงินได้ และ (3) หลักการเฉลี่ยเงินได้

#### 3.2.1 หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation)

หลักการรวมเงินได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสแบบดั้งเดิมที่หลายประเทศใช้ในช่วงเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยเฉพาะในช่วงศตวรรษที่ 19 ทุกประเทศในทวีปยุโรปที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ จะใช้ระบบการรวมเงินได้ในการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรส โดยกำหนดให้ต้องนำเงินได้ของภริยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีของคู่สมรสและจะไม่อนุญาตให้มีการเฉลี่ยเงินได้ดังกล่าว ดังนั้น เงินได้รวมของคู่สมรสจึงต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกับคนโสด<sup>128</sup> อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้ประเทศที่ใช้หลักการรวมเงินได้แบบเต็มจำนวน (Full aggregation of income) มีเพียงไม่กี่ประเทศ โดยประเทศต่างๆ ซึ่งเคยใช้ระบบดังกล่าวก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปใช้หลักการอื่นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรส ตัวอย่างประเทศที่เคยใช้ระบบการรวมเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส เช่น ประเทศเยอรมนี (ก่อน ค.ศ. 1957), สวีเดน (ก่อน ค.ศ. 1970), ประเทศเนเธอร์แลนด์ (ก่อน ค.ศ. 1973), ประเทศไอร์แลนด์ (ก่อน ค.ศ. 1980), ประเทศเบลเยียม (ก่อน ค.ศ. 1988), ประเทศอังกฤษ (ก่อน ค.ศ. 1990) เป็นต้น นอกจากนี้ หลักการรวมเงินได้นี้ยังเคยถูกเสนอเป็นแนวทางเพื่อการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1940<sup>129</sup>

<sup>128</sup> Neil Brooks, *supra note* 25, p. 40.

<sup>129</sup> Jonathan R. Kesselman, "Income Splitting and Joint Taxation of Couples: What's Fair?," 14 *IRPP Choices* 1, p. 11 (February 2008).

การใช้ระบบการรวมเงินได้ในอดีตนั้นมีความสอดคล้องกับสภาพสังคมและระบบกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในช่วงเวลาดังกล่าว กล่าวคือ สภาพสังคมในอดีตเป็นระบบที่ถือชายเป็นใหญ่ ผู้หญิงจะต้องอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของผู้ชาย กฎหมายในอดีตจึงกำหนดให้สามีมีอำนาจเหนือภรรยาและถือว่าสามีภรรยาเป็นบุคคลเดียวกันในทางกฎหมาย และหากพิจารณาถึงสิทธิในทรัพย์สินแล้วจะพบว่าระบบกฎหมายทรัพย์สินในอดีตแทบจะไม่ให้สิทธิในทรัพย์สินแก่ผู้หญิงเลย โดยเฉพาะหญิงมีสามีจะไม่มีความสามารถในทางกฎหมาย (legal capacity) ที่จะดำเนินการหรือจัดการเกี่ยวกับเงินได้ของตนเอง<sup>130</sup> รวมทั้งอำนาจในการจัดการทรัพย์สินและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทั้งหมดจะเป็นของสามี สถานะของผู้หญิงในช่วงเวลาดังกล่าวจึงด้อยกว่าชายทั้งในทางสังคมและในทางกฎหมาย และผลสะท้อนประการหนึ่งของจากสภาพการณดังกล่าวก็คือการที่กฎหมายภาษีกำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรส ซึ่งเป็นหลักการที่ไม่สามารถที่จะอธิบายหรือให้เหตุผลตามหลักการของนโยบายทางภาษีสมัยใหม่ได้เลย<sup>131</sup> ต่อมาเมื่อมีการเปลี่ยนทัศนคติที่มีต่อสถานะผู้หญิงประกอบกับกระแสการเรียกร้องความเสมอภาคทางเพศ ทำให้ประเทศต่างๆ ได้มีการปรับปรุงระบบกฎหมายเพื่อให้ผู้หญิงมีสิทธิเท่าเทียมกับผู้ชายมากยิ่งขึ้น เช่น เปลี่ยนแปลงระบบกฎหมายทรัพย์สินที่ให้ผู้หญิงสามารถมีสิทธิในทรัพย์สินได้ เป็นต้น และภายหลังจากการปรับปรุงระบบกฎหมายทรัพย์สินทำให้หลายๆ ประเทศได้เปลี่ยนจากการใช้หลักการรวมเงินได้มาใช้การใช้หลักการแยกเงินได้แทน ซึ่งอย่างน้อยที่สุดก็จะใช้หลักการแยกเงินได้กับเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงาน<sup>132</sup>

สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการรวมเงินได้นั้นจะถือว่าเงินได้รวมที่หน่วยภาษีได้รับไม่ว่าหน่วยภาษีนั้นจะประกอบด้วยบุคคลกี่คนก็ตาม ต้องถือเสมือนว่าเงินได้รวมนั้นได้รับโดยบุคคลเพียงคนเดียว<sup>133</sup> และจะคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีเช่นเดียวกับอัตราภาษีที่ใช้สำหรับคนโสดกับยอดเงินรวมของหน่วยภาษีภายหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนของหน่วยภาษีตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว<sup>134</sup> การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ทำให้

<sup>130</sup> Law Commission of Canada, *supra* note 122, p. 67.

<sup>131</sup> Neil Brooks, *supra* note 25, p. 40.

<sup>132</sup> John G Head, *supra* note 77, p. 211.

<sup>133</sup> Carole Vincent and France Woolley, *supra* note 26, p. 31.

<sup>134</sup> สมชัย ฤชุพันธ์, เศรษฐกิจทัศน์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น. 194.

ฐานภาษีของคู่สมรสสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น จึงส่งผลให้ภาระภาษีของคู่สมรสสูงกว่าคนโสด ซึ่งหลักการดังกล่าวอยู่บนสมมติฐานที่ว่าคนที่บุคคลสองคนทำการสมรสกันและมาใช้ชีวิตร่วมกันทำให้ค่าใช้จ่ายในการดำรงชีวิตของบุคคลทั้งสองลดลงหรือต่ำกว่ากรณีทีบุคคลทั้งสองเป็นโสดและใช้ชีวิตแยกกัน<sup>135</sup> นอกจากนี้ ผลของการใช้หลักการรวมเงินได้ซึ่งทำให้ภาระภาษีของคู่สมรสสูงกว่าเมื่อเทียบกับคนโสดที่มีเงินได้เท่ากัน (marriage penalty) ย่อมส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีการใช้หลักการรวมเงินได้นั้นอาจเป็นการกำหนดให้รวมเงินได้เฉพาะบางประเภทเท่านั้นเช่นเงินได้จากทรัพย์สิน เช่น เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากกรให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีในกรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้ ซึ่งทำได้โดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่ามายังคู่สมรสหรือบุคคลที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า ซึ่งในกรณีเช่นนี้อาจถือได้ว่าเป็นการใช้หลักการรวมเงินได้ในฐานะที่เป็นบทยกเว้นของการใช้หลักการแยกเงินได้

### 3.2.2 หลักการแยกเงินได้ (Income Separation)

การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้นั้นได้รับการสนับสนุนจากแนวความคิดว่าด้วยเงินได้ตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้<sup>136</sup> (Control Theory) ซึ่งเห็นว่าการพิจารณาว่าเงินได้เป็นของบุคคลใดนั้น ต้องพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมเงินได้นั้น กล่าวคือ บุคคลที่มีอำนาจในการควบคุมเงินได้ประเภทเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง คือ บุคคลที่เป็นผู้ทำงานด้วยน้ำพักน้ำแรงและได้รับเงินได้นั้นมา ส่วนบุคคลที่มีอำนาจในการควบคุมเงินได้จากทรัพย์สิน คือ บุคคลที่มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ (legal title) ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น ดังนั้น แม้ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้ไปแบ่งปัน (share) ให้กับคู่สมรส ก็ยังคงต้องถือว่าเงินได้นั้นเป็นของผู้มีเงินได้ดังกล่าว เนื่องจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมเงินได้นั้น สถานภาพการสมรสของบุคคลจึงไม่มีผลต่อการกำหนดภาระภาษีของบุคคล กล่าวคือ เงินได้เป็นของบุคคลใดบุคคลนั้นก็มิหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ของตน ไม่ว่าบุคคลดังกล่าวจะมีสถานภาพการสมรสเช่นไรก็ตาม

การจัดเก็บเงินได้ตามหลักการแยกเงินได้จึงอยู่บนพื้นฐานของแนวความคิด 2 ประการ คือ (1) บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็คือบุคคลซึ่งมีอำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้ (control

<sup>135</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 11.

<sup>136</sup> โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.1

the production) และ/หรือ มีอำนาจควบคุมการใช้จ่ายหรือจัดการเกี่ยวกับเงินได้นั้น (control the disposition) (2) อำนาจในการควบคุมเงินได้ระหว่างคู่สมรสในกรณีเงินได้ประเภทเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (personal service income) คู่สมรสที่มีอำนาจควบคุมเงินได้ประเภทนี้ก็คือ คู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ทำงานด้วยน้ำพักน้ำแรงและได้รับเงินได้นั้นมา แต่หากเป็นกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน (property income) คู่สมรสฝ่ายที่มีอำนาจในการควบคุมเงินได้คือ คู่สมรสฝ่ายที่มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ (legal title) ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น<sup>137</sup>

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้นี้เป็นแนวทางที่กฎหมายภาษีของหลายๆ ประเทศใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน และเป็นแนวทางที่ประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ส่วนใหญ่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน<sup>138</sup> สำหรับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ซึ่งเคยใช้หลักการรวมเงินได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงมาใช้หลักการแยกเงินได้แทนหลักการรวมเงินได้มากยิ่งขึ้นโดยเฉพาะตั้งแต่ ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา ซึ่งปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ในหลายๆ ประเทศได้นำหลักการแยกเงินได้มาใช้เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ คือ การพัฒนาของแนวความคิดในเรื่องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชายที่เรียกร้องและต้องการให้หญิงและชายมีความเสมอภาคและเท่าเทียมกันทั้งในด้านสิทธิและหน้าที่ และการเปลี่ยนมาใช้หลักการแยกเงินได้ก็จะทำให้ทั้งสามีและภริยาต่างมีสิทธิและหน้าที่ในทางภาษีที่เท่าเทียมกันมากขึ้น และยังทำให้สถานะทางกฎหมาย (legal status) ของบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดมีความเท่าเทียมกันด้วย<sup>139</sup>

สำหรับปัจจัยสำคัญอื่น ๆ ที่ทำให้หลายประเทศ นำหลักการแยกเงินได้มาใช้เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้แทนหลักการรวมเงินได้ เช่น ปัจจัยด้านความต้องการให้ “คู่สมรสฝ่ายที่มีได้ทำงาน” (nonworking spouses) มีแรงจูงใจหรือมีความต้องการที่จะออกไปทำงานนอกบ้านหรือตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงาน ทั้งนี้เพราะการใช้หลักการแยกเงินได้จะไม่ส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจที่จะเข้าสู่ตลาดแรงงานของ “คู่สมรสฝ่ายที่มีได้ทำงาน” แต่หากใช้หลักการรวมเงินได้ย่อมทำให้เงินได้ที่ “คู่สมรสที่ตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงาน” (a spouse entering the workforce) ได้รับ ต้องเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราสูงสุด (highest marginal rate) ของ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า” (principal earner) ซึ่งกรณีดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจเข้าสู่ตลาดแรงงานของ “คู่สมรส

<sup>137</sup> Michael J. McIntyre, *supra* note 81, p. 4.

<sup>138</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 11.

<sup>139</sup> Lee Burns and Richard Krever, *supra* note 14, p. 46.

ฝ่ายที่มีได้ทำงาน” ซึ่งส่วนใหญ่คือคู่สมรสฝ่ายภรรยา โดยเฉพาะการตัดสินใจของคู่สมรสฝ่ายภรรยาที่จะตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานหรือกลับเข้าสู่ตลาดแรงงาน (reentering) ภายหลังจากให้กำเนิดและเลี้ยงดูบุตร ซึ่งปัจจัยดังกล่าวนี้ก็ถือได้ว่าเป็นปัจจัยหลักของหลายๆ ประเทศที่นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้จากหลักการรวมเงินได้มาเป็นหลักการแยกเงินได้นอกจากนี้ ปัจจัยด้านความง่ายและสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีก็เป็นปัจจัยสำคัญอีกประการหนึ่ง ที่นำไปสู่การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ ทั้งนี้ เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักการแยกเงินได้เป็นแนวทางที่ง่ายและสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีตามหลักการแยกเงินได้นั้นจะพิจารณาเงินได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน และในการคำนวณภาษีจะใช้เงินได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคนเป็นฐานภาษี และผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีตามใช้ตารางอัตราภาษีเดียวกัน โดยหลักการแยกเงินได้จะมองว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนเป็นบุคคลที่เป็นอิสระแยกต่างหากจากบุคคลอื่น (autonomous individual) ดังนั้นความสัมพันธ์หรือสถานภาพการสมรสของบุคคลจึงไม่มีความเกี่ยวข้องกับภาระภาษีของบุคคล ฉะนั้น ในแง่นี้การใช้หลักการแยกเงินได้จึงมีความง่ายและสะดวก เนื่องจาก โดยหลักแล้วไม่จำเป็นต้องมีการพิจารณาความสัมพันธ์หรือสถานภาพการสมรสของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ การบริหารการจัดเก็บภาษีตามหลักการแยกเงินได้ยังมีความง่ายและสะดวกในแง่อื่นๆ เช่น ในกรณีที่ผู้ใช้หลักการแยกเงินได้หากจะวางระบบการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งถือเป็นภาระภาษีสุดท้าย (final withholding) สำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงาน (employment income) โดยคู่สมรสไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีก็จะสามารถทำได้ง่ายกว่า เป็นต้น<sup>140</sup>

การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ จะคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกัน เงินได้ของคู่สมรสฝ่ายใดก็เสียภาษีตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดเฉพาะในส่วนเงินได้ของตน โดยไม่ต้องนำเอาเงินได้ของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งหรือเงินได้ของบุตรมารวมเพื่อคำนวณภาษี ส่วนการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนคงเป็นไปตามสิทธิที่กฎหมายกำหนด<sup>141</sup> ดังนั้น โดยหลักการแล้วการใช้หลักการแยกเงินได้จะไม่ทำให้ภาระภาษีของบุคคลต้องเพิ่มขึ้นหรือลดลงเพราะการสมรส (marriage penalty or bonus) การคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้จึงไม่บิดเบือนหรือส่งผลต่อการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรสหรือเลือกรูปแบบการสมรส จึงทำให้ระบบภาษีมี “ความเป็นกลางในด้านการสมรส” (marriage neutrality)

<sup>140</sup> *Ibid*; Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 8.

<sup>141</sup> สมชัย ฤชุพันธ์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่* 134, น. 193.

หากพิจารณาในแง่ของภาระภาษีรวมของคู่สมรส (spouses's total tax liability) การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ภายใต้ระบบภาษีซึ่งใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ภาระภาษีรวมของคู่สมรสมิได้ขึ้นอยู่กับเงินได้รวมของคู่สมรสเท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับความแตกต่างของระดับเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย เนื่องจาก การคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสแต่ละฝ่ายจะคำนวณแยกต่างหากจากกัน ระดับเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายหนึ่งจึงมิได้ส่งผลกระทบต่ออัตราภาษีขั้นสุดท้าย (marginal tax rate) ของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง<sup>142</sup> ดังนั้น แม้ว่าคู่สมรสสองคู่ซึ่งมีเงินได้รวมเท่ากันแต่หากระดับความแตกต่างของเงินได้ระหว่างสามีภริยาของคู่สมรสแต่ละคู่ไม่เท่ากันย่อมส่งผลให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสไม่เท่ากัน กล่าวคือ “คู่สมรสที่สามีกับภริยามีระดับเงินได้แตกต่างกันมาก” ต้องรับภาระภาษีรวมกันสูงกว่า “คู่สมรสที่สามีกับภริยามีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน” ทั้งที่คู่สมรสทั้งสองคู่มีเงินได้รวมเท่ากัน จึงทำให้มีผู้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ไม่สอดคล้องกับ “ความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว” (horizontal equity across family) หรือ “ความเป็นธรรมระหว่างคู่สมรส” (equal taxation of couple or couple neutrality) ซึ่งต้องการให้ครอบครัว 2 ครอบครัว หรือระหว่างคู่สมรส 2 คู่ ที่มีเงินได้รวมเท่ากันและอยู่ในสภาวะการณ์อย่างเดียวกันควรมีภาระภาษีรวมเท่ากัน ไม่ว่าจะสมาชิกในครอบครัวแต่ละคนหรือคู่สมรสแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้คนละเท่าใดหรือมีระดับเงินได้แตกต่างกันก็ตาม<sup>143</sup>

ในกรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้ซึ่งระดับความแตกต่างของเงินได้ที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายได้รับมีผลต่อภาระภาษีรวมของคู่สมรส จึงส่งผลให้เกิดแรงจูงใจให้คู่สมรสทำการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างกันเพื่อให้ระดับเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเท่ากันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุด ดังนั้น การใช้หลักการแยกเงินได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสในแต่ละประเทศมีระดับที่แตกต่างกัน ในบางประเทศอาจกำหนดให้ใช้หลักการแยกเงินได้ทุกประเภทของคู่สมรส ไม่ว่าจะคู่สมรสจะมีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือเงินได้จากทรัพย์สินก็ตาม เช่น ประเทศอังกฤษ ซึ่งกรณีเช่นนี้ทำให้เกิดการถ่ายโอนเงินได้ไปยังคู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าได้ง่าย โดยเฉพาะการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สิน จึงทำให้ในหลายๆ ประเทศซึ่งใช้หลักการแยกเงินได้เพื่อคำนวณ

<sup>142</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 8.

<sup>143</sup> Patricia Apps, *supra* note 68, p. 83; Carole Vincent and France Woolley, *supra* note 26, p. 33.

ภาษีเงินได้ของคู่สมรสมีการกำหนดข้อยกเว้นให้คู่สมรสยังคงต้องนำเงินได้บางประเภทโดยเฉพาะเงินได้จากทรัพย์สินมารวมกันเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งเป็นมาตรการหนึ่งเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี

นอกจากนี้ ในประเทศซึ่งกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ส่วนใหญ่จะมีการกำหนดให้คู่สมรสฝ่ายหนึ่งสามารถโอน “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” เช่น สิทธิในการหักค่ายกเว้นส่วนบุคคล (personal exemption or basic tax exemption), ค่าลดหย่อน (allowance or deductions) และเครดิตภาษี (credits) เป็นต้น ไปให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะเป็นกรณีที่ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” ไม่สามารถใช้ “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” ได้หมด เช่น กรณีที่ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” มีเงินได้น้อยกว่าจำนวนค่ายกเว้นส่วนบุคคลหรือน้อยกว่าจำนวนค่าลดหย่อน ตามที่กฎหมายกำหนด หรือมีภาระภาษีน้อยกว่าจำนวนเครดิตภาษีที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น กรณีดังกล่าว “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” สามารถโอนสิทธิของตนเฉพาะในส่วนที่เหลืออยู่ไปให้ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า” เป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้<sup>144</sup> เช่น มาตรา 188.8 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ของประเทศแคนาดา (Income Tax Act of Canada) กำหนดให้คู่สมรสและบุคคลสองคนซึ่งใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันในลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรส (Common-law partnership) สามารถโอนสิทธิในเครดิตภาษีในส่วนที่เหลือซึ่งยังมีได้ใช้สิทธิไปให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้<sup>145</sup> นอกจากนี้ กฎหมายภาษีอาจกำหนดให้ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำ

<sup>144</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 12.

<sup>145</sup> เครดิตภาษีตามที่กฎหมายภาษีของประเทศแคนาดา (รวมถึงกฎหมายภาษีของหลายๆ ประเทศ) กำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีเป็นการให้เครดิตภาษีในลักษณะที่ไม่สามารถขอคืนเป็นเงินได้ (non-refundable tax credit) ซึ่งผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีเต็มตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดก็ต่อเมื่อมีภาระภาษีที่ต้องชำระเท่ากับหรือเกินกว่าจำนวนเครดิตภาษี ดังนั้น ในกรณีที่คู่สมรสฝ่ายที่มีสิทธิในเครดิตภาษีแต่คู่สมรสฝ่ายนั้นไม่มีเงินได้ (มักเป็นคู่สมรสฝ่ายภรรยา) ก็จะไม่ได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด แต่ต้องโอนสิทธิดังกล่าวไปให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง (มักเป็นคู่สมรสฝ่ายสามี) เป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้ โดยผลของการโอนสิทธิดังกล่าวเสมือนเป็นการนำเงินได้ช่วยเหลือซึ่งเป็นของภรรยาโอนไปให้กับสามี โดยสันนิษฐานว่าคู่สมรสจะได้รับประโยชน์ร่วมกันจากเครดิตภาษี กรณีดังกล่าวนี้มีผู้เห็นว่าควรกำหนดให้คู่สมรสฝ่ายที่มีสิทธิในเครดิตภาษีได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีโดยตรง โดยกฎหมายภาษีควรกำหนดให้เครดิตภาษีในลักษณะที่สามารถขอคืนเป็นเงินได้ (refundable tax credit) ทั้งนี้เพราะ

กว่า” สามารถโอน “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” ให้กับ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า” เป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้ แม้ว่าในทางความจริง “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” สามารถที่จะใช้ “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” ได้ทั้งหมดก็ตาม เช่น กรณีการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส (Married Couple’s Allowance) ตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษในอดีต ซึ่งให้สิทธิสามีเป็นผู้หักลดหย่อน แต่ก็ได้มีกำหนดให้สามีสามารถโอนสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสให้ภริยาเป็นผู้หักแทนครึ่งหนึ่ง (กรณีที่คู่สมรสมีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน) หรือหักแทนทั้งหมดก็ได้แม้ว่าสามีจะมีเงินได้สูงกว่าจำนวนค่าลดหย่อนดังกล่าวก็ตาม<sup>146</sup>

ในกรณีที่กำหนดให้คู่สมรสสามารถโอน “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” ให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิแทนได้ (transferability provisions) ย่อมส่งผลให้สถานภาพการสมรสของบุคคลมีผลต่อภาระภาษีแม้จะเป็นการคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้ก็ตาม และแม้ว่ากฎหมายภาษีจะกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้โดยไม่มีบทบัญญัติใดที่กำหนดให้มีการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสก็ตามแต่การกำหนดให้คู่สมรสสามารถโอน “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” ได้ ย่อมส่งผลที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกับการยอมให้คู่สมรสสามารถเฉลี่ยเงินได้บางส่วน<sup>147</sup> อย่างไรก็ตาม การโอน “สิทธิในการหักลดหย่อนเพื่อการบรรเทาภาระภาษี” ระหว่างคู่สมรสเป็นคนละกรณีกับการที่คู่สมรสสามารถโอนเงินได้ระหว่างกันได้ (ability to transfer or shift income) หรือการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรส<sup>148</sup>

---

หากไม่กำหนดให้เครดิตภาษีในลักษณะที่สามารถขอคืนเป็นเงินได้ก็จะก่อให้เกิดผล คือ บุคคลซึ่งมีสิทธิในเครดิตภาษีแต่ไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระ จะได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีโดยทางอ้อมหากบุคคลนั้นมีคู่สมรส แต่หากบุคคลดังกล่าวไม่มีคู่สมรสก็จะไม่ได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีเลย (Neil Brooks, *supra* note 25, pp. 73-74.)

<sup>146</sup> โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน บทที่ 3 หัวข้อ 4.2.2

<sup>147</sup> Ruud Sommerhalder, *supra* note 82, p. 173.

<sup>148</sup> Tim Callan, “Gender and Income Tax in Ireland: A Tale of Three System,” Paper prepared for the conference on “Gender, Tax Policies, and Tax Reform in Comparative Perspective,” Levy Economics Institute, Bard College, 17-18 May 2006, New York, p. 3; Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 12.

### 3.2.3 หลักการเฉลี่ยเงินได้

การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้นั้นได้รับการสนับสนุนจากแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้<sup>149</sup> (Benefit Theory of Income) ซึ่งเห็นว่าการพิจารณาว่าเงินได้ “เป็นของ” บุคคลใดนั้น ควรพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้นั้น โดยไม่คำนึงว่าคู่สมรสฝ่ายใด “ได้รับ” เงินได้นั้นมาหรือฝ่ายใดเป็น “เจ้าของ” เงินได้นั้น ดังนั้น การคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสจึงต้องพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่แท้จริง ซึ่งการพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้ จะพิจารณาจากการที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายนำเงินได้ไปใช้เพื่อการบริโภคหรือเพื่อการออม โดยไม่ต้องคำนึงว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้ได้รับเงินได้นั้นมา และภายใต้สมมติฐานที่ว่าคู่สมรสจะมีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจทั้งหมดที่ทั้งคู่หามาได้โดยจะแบ่งปันกันในจำนวนที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน จึงนำไปสู่สมมติฐานที่ว่าคู่สมรสย่อมได้รับประโยชน์จากเงินได้รวมของทั้งสองฝ่ายในจำนวนที่เท่ากัน คือ คู่สมรสจะได้รับประโยชน์เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้รวมของคู่สมรส จึงทำให้ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้สนับสนุนการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ นอกจากนี้ ผู้ที่สนับสนุนหลักการเฉลี่ยเงินได้ยังได้ให้เหตุผลสนับสนุนว่าการตัดสินใจในด้านการใช้จ่ายเงินได้ของคู่สมรสนั้นจะเป็นการตัดสินใจร่วมกันของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย ฐานะทางเศรษฐกิจ (economic well-being) และความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรสจึงขึ้นอยู่กับเงินได้รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย เพราะฉะนั้น คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันย่อมมีฐานะทางเศรษฐกิจหรือความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจึงควรที่จะรับภาระภาษีเท่ากัน<sup>150</sup>

อย่างไรก็ตาม ผู้ที่สนับสนุนหลักการเฉลี่ยเงินได้ก็มีความเห็นว่าการเฉลี่ยเงินได้นั้นไม่จำเป็นต้องเป็นการเฉลี่ยเงินได้ทั้งหมดหรือเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน เนื่องจาก เห็นว่าการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนของคู่สมรสเหมาะสมกับสังคมที่คู่สมรสทุกคู่มีการแบ่งปัน (share) ประโยชน์จากเงินได้อย่างเท่ากันระหว่างคู่สมรสแต่ละฝ่าย ซึ่งสังคมในลักษณะดังกล่าวอาจมีเพียงในอุดมคติเท่านั้น ดังนั้น ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ จึงเห็นว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้นี้ไม่จำเป็นต้องเป็นการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน หรือไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรสในจำนวนที่เท่ากัน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ เห็นว่าโดยทั่วไปแล้วในระหว่างคู่สมรสย่อมมีการแบ่งปัน (sharing) การออมและการบริโภค

<sup>149</sup> โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.2

<sup>150</sup> Patricia Apps, *supra* note 68, p. 83.

และเห็นว่าการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน คือแบ่งเงินได้รวมของคู่สมรสให้สามีและภริยาฝ่ายละครึ่งเป็นแนวทางในการประมาณสัดส่วนการออมและการบริโภคระหว่างคู่สมรสที่ดีและเหมาะสมที่สุด อย่างน้อยก็เหมาะสมสำหรับคู่สมรสที่มีเงินได้ในระดับต่ำถึงระดับปานกลาง แต่สำหรับคู่สมรสที่มีเงินได้ในระดับสูงนั้นมีการศึกษาในทางข้อเท็จจริงพบว่าคู่สมรสที่มีเงินได้สูงจะมีได้มีการแบ่งปันเงินได้ระหว่างกันอย่างเต็มจำนวน ดังนั้น การใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนจึงมีความไม่เหมาะสมในกรณีที่น่าไปใช้กับคู่สมรสที่มีเงินได้ระดับสูง<sup>151</sup> ดังนั้น การใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จึงอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ การเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน (full income splitting) และการเฉลี่ยเงินได้บางส่วน (partial income splitting)

กรณีแรก: การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน (full income splitting) มีข้อสนับสนุนจากแนวความเห็นที่ว่าโดยปกติหรือโดยทั่วไปแล้วสามีและภริยาจะมีการแบ่งปัน (share) เงินได้รวมของทั้งสองฝ่ายในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้น การคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสจึงควรคำนวณโดยถือเสมือนเป็นการคำนวณภาระภาษีของคนโสดสองคน และถือว่าแต่ละคนมีเงินได้เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้รวม หรือหากมองในอีกแง่หนึ่งก็คือการใช้หน่วยภาษีบุคคลที่พิจารณาเงินได้หรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้<sup>152</sup> สำหรับแนวทางหรือวิธีในการคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ อาจแบ่งได้เป็น 2 แนวทาง ได้แก่ แนวทางแรก คือ “การเฉลี่ยที่ฐานภาษี” โดยใช้ตารางอัตราภาษีเดียวกับคนโสด แต่อนุญาตให้คู่สมรสหนึ่งสามารถถ่ายโอน (shift) เงินได้ไปยังคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้จนกระทั่งคู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้เท่ากัน กล่าวคือ เป็นการใช้จ่ายเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายภายหลังการเฉลี่ยหรือถ่ายโอนเป็นฐานภาษี และนำไปคูณกับอัตราภาษีที่เข้าร่วมกับคนโสด สำหรับแนวทางแรกนี้อาจทำได้โดยการกำหนดบังคับให้คู่สมรสทุกคู่เฉลี่ยเงินได้กันโดยคู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันแล้วหารด้วยสอง (mandatory splitting) หรืออาจอนุญาตให้คู่สมรสสามารถเลือกที่จะถ่ายโอน (shift) เงินได้ระหว่างกันเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งในกรณีเช่นนี้หากไม่มีปัจจัยอื่นๆ มาเกี่ยวข้อง เช่น หากการกำหนดจำนวนเงินเพื่อถ่ายโอนเงินได้นั้นไม่มีความสัมพันธ์หรือไม่ส่งผลกระทบต่อบัญญัติอื่นๆ ที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี คู่สมรสก็จะเลือกถ่ายโอนเงินได้ในจำนวน (อย่างน้อยที่สุด) ที่จะทำให้อัตราภาษีขั้นสุดท้าย (marginal tax brackets) ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายอยู่ในช่วงอัตราภาษี

<sup>151</sup> Michael J. McIntyre, *supra note* 81, pp. 3-4.

<sup>152</sup> Joseph A. Pechman, *Federal Tax Policy*, Fifth Edition, (Washington, DC: Brookings Institution, 1987), p. 103; Neil Brooks, *supra note* 25, p. 47.

เดียวกัน ซึ่งการเลือกดังกล่าวก็จะส่งผลให้คู่สมรสมีภาระภาษีลดลงในจำนวนเท่ากับกับการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนซึ่งถ่ายโอนเงินได้ในจำนวนที่ทำให้คู่สมรสมีเงินได้เท่ากัน และสำหรับแนวทางที่สอง คือ “การเฉลี่ยที่อัตราภาษี” โดยการกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้สำหรับเงินได้รวมของคู่สมรสโดยเฉพาะ และกำหนดให้ความกว้างของช่วงอัตราภาษีและจำนวนค่ายกเว้นภาษี (exemption) สำหรับคู่สมรสขยายขึ้นหรือเพิ่มขึ้นเป็นสองเท่าของความกว้างของช่วงอัตราภาษีและจำนวนค่ายกเว้นภาษีสำหรับคนโสด<sup>153</sup> กล่าวคือ เป็นการให้เงินได้รวมของคู่สมรสเป็นฐานภาษีและนำไปคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้สำหรับคู่สมรสโดยเฉพาะ ซึ่งประโยชน์ที่คู่สมรสจะได้รับจากการเฉลี่ยเงินได้ตามแนวทางที่สองนี้ก็เท่ากับการเฉลี่ยเงินได้ตามแนวทางที่หนึ่ง<sup>154</sup>

อย่างไรก็ตาม กรณีที่เป็นการเฉลี่ยเงินได้แบบมีข้อจำกัด (restricted splitting) โดยกำหนดให้เงินได้บางประเภทไม่สามารถนำมาเฉลี่ยได้ เช่น เงินบำนาญ (pensions) การเฉลี่ยเงินได้ในกรณีเช่นนี้ต้องใช้วิธีการคำนวณตามแนวทางที่หนึ่งเท่านั้น คือ ต้องกำหนดห้ามมิให้คู่สมรสนำเงินได้บางประเภทมาเฉลี่ยหรือถ่ายโอนให้แก่กัน (shifting method) ส่วนเงินได้ประเภทอื่น

---

<sup>153</sup> ในกรณีที่ให้หน่วยภาษีครอบครัวหรือมีการกำหนดส่วนหารตามจำนวนสมาชิกของครอบครัว ก็อาจกำหนดให้นำจำนวนสมาชิกในครอบครัวหรือจำนวนส่วนหารของครอบครัว สมมติว่าเท่ากับ  $n$  ส่วน ไปคูณกับช่วงอัตราภาษีแต่ละช่วงซึ่งจะทำให้ได้ตารางอัตราภาษีใหม่ที่จะใช้กับเงินได้รวมของครอบครัวโดยมีอัตราภาษีเท่าเดิมแต่มีความกว้างเป็น  $n$  เท่าของช่วงอัตราภาษีสำหรับคนโสด และกำหนดให้ค่ายกเว้นภาษี (exemption) และค่าลดหย่อนสำหรับครอบครัวมีจำนวนเพิ่มขึ้นเป็น  $n$  เท่าของจำนวนค่ายกเว้นภาษีและค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (โปรดดู สุภรัตน์ คุ้มฉัตรกุล, “หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” *สรรพากรศาสตร์* 111, เล่มที่ 5, น.114 (กันยายน-ตุลาคม 2521).) อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาของผู้เขียนยังไม่พบประเทศที่ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้โดยขยายช่วงอัตราภาษีตามจำนวนสมาชิกในครอบครัว เนื่องจากในกรณีที่ให้หน่วยภาษีครอบครัวจำนวนสมาชิกในหน่วยภาษีหรือจำนวนส่วนของหน่วยภาษีอาจมีความแตกต่างกันไป เช่น แต่ละครอบครัวมีจำนวนบุตรไม่เท่ากัน เป็นต้น จึงมีความไม่แน่นอนในจำนวนส่วนของแต่ละครอบครัว ทำให้มีความยุ่งยากซับซ้อนและไม่สามารถกำหนดตารางอัตราภาษีที่จะใช้เป็นการทั่วไปสำหรับหน่วยภาษีครอบครัวได้ ดังนั้น การเฉลี่ยเงินได้โดยการกำหนดให้ขยายช่วงอัตราภาษีให้กว้างกว่าช่วงอัตราภาษีของคนโสดนั้น จึงมักเป็นกรณีที่กำหนดให้เฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสเท่านั้น ซึ่งจำนวนสมาชิกในหน่วยภาษีหรือจำนวนส่วนของหน่วยภาษีก็จะเท่ากับสอง

<sup>154</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 9.

ยังคงสามารถนำมาเฉลี่ยให้กันได้ตามปกติ แต่ไม่สามารถใช้วิธีการคำนวณตามแนวทางที่สองได้ เพราะแนวทางที่สองกำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อไปคำนวณภาษีกับ “อัตราภาษีที่เฉลี่ยแล้ว” กล่าวคือ แนวทางที่สองมิได้กำหนดให้คู่สมรสเฉลี่ยหรือถ่ายโอนเงินได้ระหว่างกัน จึงไม่มีกรณีที่จำกัดประเภทของเงินได้ที่ห้ามมิให้คู่สมรสเฉลี่ยหรือถ่ายโอนได้ สำหรับการเฉลี่ยเงินได้แบบมีข้อจำกัดในด้านประเภทของเงินได้นี้ ประโยชน์ที่คู่สมรสจะได้รับจากการเฉลี่ยเงินได้จะขึ้นอยู่กับว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้มี “เงินได้ประเภทที่สามารถเฉลี่ยได้” มากกว่ากัน หากเป็นกรณีที่ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า” (lower-income spouse) มี “เงินได้ประเภทที่สามารถเฉลี่ยได้” มากกว่า กรณีนี้คู่สมรสจะได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้เพียงเล็กน้อยแม้ว่าคู่สมรสทั้งสองฝ่ายจะมีระดับเงินได้ที่แตกต่างกันมากก็ตาม และถ้ากฎหมายบังคับต่อไปว่าให้คู่สมรสต้องเฉลี่ยเงินได้ประเภทที่สามารถเฉลี่ยได้แบบเต็มจำนวน (50:50 mandatory split) ก็จะทำให้คู่สมรสดังกล่าวต้องมีภาระภาษีสูงขึ้นเพราะการสมรส (marriage penalty) แต่หาก “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้มากกว่า” (higher-income spouse) เป็นผู้ มี “เงินได้ประเภทที่สามารถเฉลี่ยได้” มากกว่า กรณีเช่นนี้การเฉลี่ยเงินได้อาจจะมิได้ทำให้อัตราภาษีขั้นสุดท้าย (marginal tax brackets) ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายอยู่ในช่วงอัตราเดียวกัน หากเงินได้ประเภทที่ไม่สามารถเฉลี่ยได้มีจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทที่สามารถเฉลี่ยได้<sup>155</sup> ซึ่งผลดังกล่าวเหมือนกับการเฉลี่ยเงินได้แบบไม่เต็มจำนวนหรือการเฉลี่ยเงินได้บางส่วน แต่เป็นการเฉลี่ยเงินได้บางส่วนโดยการจำกัดที่ “ประเภทเงินได้” ที่สามารถเฉลี่ยหรือถ่ายโอนได้ มิใช่การจำกัดที่ “จำนวนเงินได้” ที่สามารถเฉลี่ยหรือถ่ายโอนได้

กรณีที่สอง: การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้แบบไม่เต็มจำนวน หรือการเฉลี่ยเงินได้บางส่วน (partial income splitting) คือ การที่จำกัดให้คู่สมรสสามารถเฉลี่ยเงินได้หรือโอนเงินได้ให้แก่กันได้เพียงบางส่วน หรือการแบ่งเงินได้รวมระหว่างคู่สมรสมิได้แบ่งกันคนละครึ่งหรือมิได้แบ่งในอัตราส่วน 50:50 ซึ่งรูปแบบการเฉลี่ยเงินได้บางส่วนอาจกำหนดหรือวางระบบได้หลายรูปแบบ เช่น (1) รูปแบบที่มีการกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้สำหรับเงินได้รวมของคู่สมรส เช่นเดียวกับกรณีการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนแต่จะต่างกันตรงที่ความกว้างของช่วงอัตราภาษีในการเฉลี่ยเงินได้บางส่วนนั้นจะกว้างกว่าความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคนโสดแต่จะไม่ถึงสองเท่าของความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคนโสด เช่น กำหนดให้ความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสกว้างเป็น 1.5 เท่า ของความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคน

<sup>155</sup> *Ibid*, p. 10.

โสด เป็นต้น เหตุผลประการหนึ่งในการกำหนดอัตราภาษีในลักษณะนี้ก็เพื่อสะท้อนถึงประโยชน์ที่คู่สมรสได้รับการประหยัดขนาดอันเนื่องมาจากการอยู่ร่วมกัน การใช้อัตราภาษีในลักษณะนี้จึงเสมือนเป็นการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ร่วมกับหลักการรวมเงินได้ในทุกช่วงอัตราภาษี ฉะนั้น คู่สมรสบางคู่อาจมีภาระภาษีลดลงเนื่องจากการสมรส (marriage tax bonus) และคู่สมรสบางคู่อาจมีภาระภาษีสูงขึ้นเนื่องจากการสมรส (marriage tax penalty) กล่าวคือ คู่สมรสที่มีระดับเงินได้แตกต่างกันมากจะได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้บางส่วนตามตารางอัตราภาษีดังกล่าว แต่หากคู่สมรสมียังมีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกันก็จะยิ่งได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีดังกล่าวน้อยลง หรือไม่ได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีเลยและอาจต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นเพราะการสมรสด้วย<sup>156</sup> หรือ (2) รูปแบบที่กำหนดให้คู่สมรสสามารถโอนเงินได้ให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด เช่น กฎหมายภาษีของประเทศเบลเยียมกำหนดให้ “คู่สมรสที่มีเงินได้ฝ่ายเดียว” (single-earner families) และ “คู่สมรสที่มีเงินได้สองฝ่าย” (dual-earner families) ซึ่ง “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่า” มีเงินได้น้อยกว่าร้อยละ 30 ของเงินได้รวมของคู่สมรส (พิจารณาเฉพาะเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงเนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินยังคงต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า) สามารถโอนเงินได้จาก “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า” มาให้กับ “คู่สมรสที่ไม่มีเงินได้” หรือ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่าได้” เพื่อให้ “คู่สมรสที่ไม่มีเงินได้” หรือ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่าได้” มีเงินได้เท่ากับร้อยละ 30 ของเงินได้รวมของคู่สมรส อย่างไรก็ตาม เงินได้ที่โอนมานั้นต้องไม่เกินจำนวนตามที่กฎหมายกำหนด ส่วนคู่สมรสที่ไม่สามารถเฉลี่ยเงินได้หรือถ่ายโอนเงินได้ก็คำนวณภาระภาษีแยกหากจากกันตามปกติ<sup>157</sup> (3) การเฉลี่ยเงินได้บางส่วนอีกรูปแบบหนึ่งก็คือกรณีที่เห็นว่าการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนนั้นเหมาะสมที่จะใช้กับคู่สมรสมีเงินได้ในระดับต่ำและระดับปานกลาง ส่วนคู่สมรสที่มีเงินได้รวมอยู่ในระดับสูงนั้นไม่ควรได้รับการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนกรณีเช่นนี้สามารถออกแบบระบบภาษีหรือกำหนดรูปแบบการเฉลี่ยเงินได้เพื่อมิให้คู่สมรสที่มีเงินได้สูงได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนได้โดยการกำหนดอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสแยกต่างหากจากอัตราภาษีที่ใช้กับคนโสด และกำหนดให้อัตราภาษีสำหรับคู่สมรสในช่วงต้น (ซึ่งจะใช้กับคู่สมรสที่มีเงินได้ระดับต่ำและระดับปานกลาง) มีความกว้างของช่วงอัตราภาษีเป็นสองเท่าของช่วงอัตราภาษีที่ใช้สำหรับคนโสดเพื่อให้คู่สมรสที่มีเงินได้ระดับต่ำและระดับปานกลางสามารถเฉลี่ยเงินได้ได้เต็มจำนวน แต่สำหรับความ

<sup>156</sup> *Ibid*, p. 16.

<sup>157</sup> *Ibid*; Ruud Sommerhalder, *supra* note 82, p. 178.

กว้างของอัตราภาษีที่ใช้กับเงินได้ระดับที่สูงขึ้นก็ยังคงมีความกว้างมากกว่าช่วงอัตราภาษีที่ใช้สำหรับคนโสด แต่จะกว้างน้อยกว่าสองเท่าของช่วงอัตราภาษีสำหรับคนโสด ซึ่งมีผลเท่ากับเป็นการให้คู่สมรสที่มีเงินได้ระดับสูงเฉลี่ยเงินได้เพียงบางส่วน การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะเช่นนี้จะทำให้คู่สมรสที่มีเงินได้รวมอยู่ในระดับสูงโดยทั้งสามีและภริยามีเงินได้ใกล้เคียงกันหรือเท่ากัน มีภาระภาษีสูงกว่าคนโสด ดังนั้น จึงอาจมีการกำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการแยกกันได้และคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้โดยใช้อัตราเช่นเดียวกับคนโสดเพื่อมิให้คู่สมรสดังกล่าวต้องมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นเพราะการสมรส (marriage penalty)<sup>158</sup>

นอกจากนี้ การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ต้องพิจารณาประกอบกับการเลือกใช้นโยบายภาษี ในกรณีที่ใช้นโยบายภาษีครอบครัวก็จะเป็นการเฉลี่ยเงินได้ของสมาชิกในครอบครัวทั้งหมด เช่น ประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น แต่หากเลือกใช้นโยบายคู่สมรสก็จะเป็นการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรสเท่านั้น<sup>159</sup> ในกรณีที่ยึดถือ “ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้” อย่างเต็มรูปแบบ (purest form) ก็จะนำมาซึ่งให้การเฉลี่ยเงินได้ของสมาชิกทุกคนในครอบครัวซึ่งรวมถึงบุตรที่อยู่ในความอุปการะ (dependent child) ด้วย กรณีเช่นนี้ก็กำหนดให้ใช้นโยบายภาษีครอบครัว โดยการเฉลี่ยเงินได้นี้ก็จะเฉลี่ยไปตามส่วนของสมาชิกในครอบครัว แต่การเฉลี่ยเงินได้ให้กับสมาชิกในครอบครัวนี้อาจกำหนดให้จำนวนส่วนของสมาชิกในครอบครัวแต่ละคนมีสัดส่วนที่ต่างกัน เช่น กำหนดให้สามีถือเป็น 1 ส่วน ภริยาถือเป็น 1 ส่วน และบุตรแต่ละคนถือเป็นครึ่งส่วน ฉะนั้นครอบครัวที่ประกอบด้วยคู่สมรสที่มีบุตรสองคนก็จะเฉลี่ยเงินได้โดยแบ่งเป็น 3 ส่วน เป็นต้น การกำหนดให้บุตรมีจำนวนส่วนน้อยกว่าบิดาหรือมารดานั้น เนื่องจากข้อสมมติฐานที่ว่าบิดามารดาได้รับเงินได้มากกว่าบุตรและต้องใช้จ่ายเงินได้นั้นเพื่อการบริโภคหรือได้รับประโยชน์จากเงินได้มากกว่าบุตร จึงกำหนดให้ส่วนของบุตรน้อยกว่าส่วนของบิดามารดา ส่วนในกรณีที่มิได้ยึดถือ “ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้” อย่างไม่เต็มรูปแบบก็จะกำหนดให้ใช้นโยบายคู่สมรสและเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรสเท่านั้น โดยเงินได้ที่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ของบุตรนั้นก็ยังคงถือเป็นเงินได้ของบิดามารดานั่นเอง<sup>160</sup>

การคำนวณภาษีเงินได้สำหรับคู่สมรสโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสหรือการเฉลี่ยเงินได้ของครอบครัว จะส่งผลในทางที่จะจูงใจให้บุคคลทำการสมรสหรือสร้างครอบครัว

<sup>158</sup> Michael J. McIntyre, *supra* note 81, p. 4.

<sup>159</sup> Carole Vincent and France Woolley, *supra* note 26, p. 31.

<sup>160</sup> Ruud Sommerhalder, *supra* note 82, p. 164.

เนื่องจากการสมรสจะทำให้ภาระภาษีของบุคคลที่ทำการสมรสลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับคนโสดที่มีเงินได้เท่ากัน (marriage bonus/subsidy) โดยเฉพาะในกรณีคู่สมรสมีระดับเงินได้แตกต่างกันมากก็จะยิ่งได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้ สำหรับคู่สมรสที่มีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน แม้ว่าอาจจะไม่ได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้ก็ตามแต่หลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนก็จะไม่ทำให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นเพราะการสมรส (tax on marriage/marriage penalty) แต่หากเป็นกรณีที่ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้แบบบางส่วนโดยไม่ให้สิทธิคู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการเพื่อคำนวณภาษีแยกต่างหากจากกันก็อาจทำให้คู่สมรสที่มีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกันมีภาระภาษีสูงขึ้นแต่กรณีนี้คู่สมรสที่ระดับเงินได้แตกต่างกันมากหรือกรณีที่เป็น “คู่สมรสที่มีเงินได้ฝ่ายเดียว” (one-earner couple) ก็ยังคงได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้ทำให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสต่ำลง (marriage bonus/subsidy)<sup>161</sup> นอกจากนี้ การคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ยังส่งผลกระทบต่อหรือยับยั้งการตัดสินใจที่จะออกไปทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัวของ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า” (secondary earner) ซึ่งส่วนมากจะเป็นคู่สมรสฝ่ายภริยา และหากเปรียบเทียบผลกระทบต่อการตัดสินใจที่จะออกไปทำงานนอกบ้านระหว่างกรณีที่ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้กับกรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้และหลักการรวมเงินได้ จะพบว่าการในกรณีที่ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จะส่งผลกระทบต่อหรือยับยั้งการตัดสินใจที่จะออกไปทำงานนอกบ้านมากกว่ากรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้ แต่จะส่งผลกระทบดังกล่าวน้อยกว่ากรณีที่ใช้หลักการรวมเงินได้ แต่หากเปรียบเทียบระหว่างการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนกับการเฉลี่ยเงินได้บางส่วน (โดยไม่ให้สิทธิคู่สมรสเลือกคำนวณภาษีแยกต่างหากจากกัน) จะพบว่าการเฉลี่ยเงินได้บางส่วนส่งผลกระทบต่อหรือยับยั้งการตัดสินใจที่จะออกไปทำงานนอกบ้านของ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า” มากกว่าการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> Carole Vincent and France Woolley, *supra* note 26, p. 33; Jonathan R. Kesselman, *supra* note 129, p. 8.

<sup>162</sup> Jonathan R. Kesselman, *ibid*, p. 8.

#### 4. การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ของผู้สมรส

##### 4.1 การยื่นแบบแสดงรายการของผู้สมรส

หลักการเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการและหลักการเกี่ยวกับการคำนวณภาษีนี้เป็นหลักการคนละอย่างกัน ดังนั้น กฎหมายภาษีอาจกำหนดหน่วยในการยื่นแบบแสดงรายการ (tax-filing unit) แตกต่างจากหน่วยภาษีในการประเมินภาษี (tax assessment unit) ก็ได้ เช่น บางประเทศอาจจะกำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการร่วมกันแต่ให้คำนวณภาษีแยกกัน โดยใช้หลักการแยกเงินได้ หรือบางประเทศอาจยอมให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการแยกกันได้แต่กำหนดให้การคำนวณภาษีต้องคำนวณรวมกัน เป็นต้น ดังนั้นการรวมยื่นหรือแยกยื่นแบบแสดงรายการ จึงไม่มีความสำคัญในแง่ของการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย แต่การรวมหรือแยกคำนวณภาษีเท่านั้นที่มีความสำคัญต่อการกำหนดจำนวนภาษี<sup>163</sup>

สำหรับแนวทางการยื่นแบบแสดงรายการของผู้สมรสที่ใช้อยู่ในประเทศต่างๆ นั้น อาจแบ่งได้เป็น 3 กรณีใหญ่<sup>164</sup> คือ (1) กำหนดให้ผู้สมรสยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (2) กำหนดให้ผู้สมรสยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน (3) ให้สิทธิผู้สมรสเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือจะยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน

(1) การกำหนดให้ผู้สมรสยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน เป็นแนวทางที่ประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เนื่องจาก ในปัจจุบันหลายประเทศได้กำหนดให้ใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของผู้สมรสตามหลักการแยกเงินได้ ประเทศต่างๆ เหล่านี้จึงมักจะกำหนดให้ผู้สมรสยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน เช่น ประเทศออสเตรเลีย ออสเตรีย แคนาดา เดนมาร์ก

<sup>163</sup> Harold M. Groves, Federal Tax Treatment of the Family, (Washington, D.C. : The Brookings Institution, 1963), p. 56; สมชัย ฤชุพันธ์, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่* 134, น. 191.

<sup>164</sup> See detail in James Alm and Mikhail I. Melnik, "Taxing the Family in the Individual Income Tax," <[http://aysps.gsu.edu/publications/2004/alm/taxing\\_family.pdf](http://aysps.gsu.edu/publications/2004/alm/taxing_family.pdf)>, December 2007, pp. 15-19.

ฟินแลนด์ ฮังการี อิตาลี ญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี แม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ สวีเดน ตุรกี และสหราชอาณาจักร เป็นต้น<sup>165</sup>

(2) การกำหนดให้คู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัว และคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ เช่น ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ หรือคำนวณภาษีของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ลักเซมเบิร์ก โปตุเกส เป็นต้น อย่างไรก็ตาม บางประเทศที่ใช้หน่วยภาษีบุคคลอาจกำหนดให้คู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันก็ได้ เช่น ประเทศกรีซซึ่งกำหนดให้คู่สมรสต้องยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันโดยสามีเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว แต่จะคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสแต่ละฝ่ายแยกกัน กล่าวคือ แม้ว่าคู่สมรสต้องยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน แต่การคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสนั้นจะใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้<sup>166</sup>

(3) การให้สิทธิคู่สมรสเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือจะยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน โดยทั่วไปแล้วจะเป็นกรณีที่กฎหมายภาษีให้คู่สมรสมีสิทธิเลือกว่าจะใช้วิธีคำนวณโดยใช้หลักการแยกเงินได้หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งหากคู่สมรสเลือกที่จะคำนวณภาษีโดยใช้หลักการแยกเงินได้คู่สมรสก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน แต่หากคู่สมรสเลือกที่จะคำนวณภาษีโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้คู่สมรสก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน สำหรับประเทศที่ใช้แนวทางนี้ เช่น ประเทศเยอรมนี ประเทศไอซ์แลนด์ (Iceland) ประเทศไอร์แลนด์ (Ireland) ประเทศโปรแลนด์ และประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

---

<sup>165</sup> ประเทศต่างๆ ตามตัวอย่างนี้จะใช้หลักการแยกเงินได้เป็นหลักโดยเฉพาะกับเงินได้ประเภทเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง อย่างไรก็ตาม การใช้หลักการแยกเงินได้ของบางประเทศอาจมีข้อยกเว้นสำหรับเงินได้บางประเภท เช่น เงินได้จากทรัพย์สิน โดยอาจกำหนดให้ยังคงใช้หลักการรวมเงินได้สำหรับเงินได้จากทรัพย์สิน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส

<sup>166</sup> “The Tax System in Greece,” <<http://old.certh.gr/libfiles/MOBILITY-PORTAL/MON-456-SAITAKIS-sec-7-tax-system-in-greece-pp58-59.pdf>>, November 2007.

#### 4.2 หน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรส

การกำหนดหน่วยในการเสียภาษี (tax-paying unit) เป็นคนละกรณีกับการกำหนดหน่วยในการยื่นแบบแสดงรายการ (tax-filing unit) และหน่วยในการประเมินภาษี (tax assessment unit)<sup>167</sup> ดังนั้น การกำหนดหน่วยในการเสียภาษีก็อาจมีความแตกต่างจากหน่วยในการยื่นแบบแสดงรายการ และหน่วยในการประเมินภาษี เช่น กฎหมายภาษีอาจกำหนดให้คู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันแต่หน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นอาจกำหนดให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีแยกต่างหากจากกันก็ได้ กรณีเช่นนี้หากคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีภาษีอากรค้างชำระเจ้าหน้าที่ภาษีอากรก็ไม่สามารถที่จะไปบังคับให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งชำระภาษีอากรนั้นแทนได้ หรือบางกรณีกฎหมายภาษีอาจกำหนดให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายมีหน้าที่ยื่นแบบรายการของตนเอง แต่สำหรับหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้นอาจกำหนดให้คู่สมรสทั้งสองฝ่ายต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างลูกหนี้ร่วม ดังนั้น หากคู่สมรสฝ่ายหนึ่งมีภาษีอากรค้างชำระเจ้าหน้าที่ภาษีย่อมสามารถบังคับให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งชำระภาษีแทนได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ บางกรณีการเลือกรูปแบบการยื่นแบบแสดงรายการของคู่สมรสอาจส่งผลต่อความรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น กรณีที่กฎหมายภาษีอากรให้สิทธิคู่สมรสเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือจะยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน หากคู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมและคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้คู่สมรสทั้งสองฝ่ายจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรร่วมกัน แต่หากคู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการแยกกันและคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้คู่สมรสแต่ละฝ่ายต่างมีหน้าที่และความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรเฉพาะส่วนของตน ซึ่งในกรณีเช่นนี้กฎหมายภาษีอาจไม่อนุญาตให้คู่สมรสที่เลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันเปลี่ยนมายื่นแบบแสดงรายการแยกกัน เพราะจะส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร เช่น ในกรณีที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระ คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งอาจมาขอเปลี่ยนแปลงการยื่นแบบแสดงรายการ จากการยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันมาเป็นการยื่นแบบแสดงรายการแยกกันเพื่อมิให้ตนต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของคู่สมรสฝ่ายแรก เป็นต้น สำหรับประเทศที่มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าว เช่น กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งกำหนดว่าคู่สมรสที่ได้ตัดสินใจเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน (married filing jointly) ไว้แล้ว หากจะขอเปลี่ยนมายื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (married filing separately) ต้องขอเปลี่ยนก่อนที่จะถึงกำหนดเวลาที่คู่

<sup>167</sup> Harold M. Groves, *supra* note 163, p. 56.

สมรสต้องยื่นแบบแสดงรายการ กล่าวคือ หากถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการแล้วคู่สมรสซึ่ง  
ได้เลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันไว้แล้วจะมายื่นแบบแสดงรายการแยกกันมิได้<sup>168</sup>

---

<sup>168</sup> Department of the Treasury, *supra note* 15, p. 6.