

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามกฎหมายต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ อาจมีความแตกต่างกันออกไป ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ทัศนคติเกี่ยวกับการสมรส ทัศนคติเกี่ยวกับสถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรส ทัศนคติโดยทั่วไปเกี่ยวกับครอบครัว และยังขึ้นอยู่กับข้อพิจารณาและปัจจัยอื่นๆ ทั้งในทางการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในอดีตนั้นประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ได้กำหนดให้ภริยาต้องนำเงินได้มารวมกับเงินได้ของสามี กล่าวคือ ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีและกำหนดให้สามีมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว ทั้งนี้เนื่องจากสภาพสังคมในอดีตสามีจะมีสถานะและบทบาทที่เหนือกว่าภริยา ทั้งในทางสังคมและในทางกฎหมาย นอกจากนี้ สิทธิและหน้าที่ของหญิงและผู้ชายในอดีตก็มิได้มีความเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมาในประเทศต่างๆ ได้มีกระแสการเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชายมากยิ่งขึ้น จนกระทั่งในช่วงปี ค.ศ. 1970 ประเทศต่างๆ ได้ให้การรับรองความเสมอภาคระหว่างหญิงและชายมากยิ่งขึ้น โดยได้มีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายต่างๆ เพื่อรับรองสิทธิและหน้าที่ของหญิงให้เท่าเทียมกับชาย ในส่วนของกฎหมายภาษีนั้นประเทศต่างๆ ก็ได้มีการแก้ไขปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดยประเทศส่วนใหญ่ที่เคยใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสได้เปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ และบางประเทศได้เปลี่ยนมาใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศต่างๆ มีสาเหตุจากหลายปัจจัยด้วยกัน เช่น เพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ หรือเพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ เป็นต้น ซึ่งหากพิจารณาในส่วนของประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) จะพบว่าตั้งแต่ ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา ประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) หลายประเทศได้ปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดยส่วนใหญ่จะเปลี่ยนจากการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้มาใช้การคำนวณภาษีเงินได้

ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ เช่น ประเทศสวีเดน ออสเตรเลีย เดนมาร์ก ฟินแลนด์ อิตาลี เนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร เป็นต้น¹

สำหรับการศึกษากฎการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามกฎหมายต่างประเทศในส่วนของบทที่ 3 นี้ผู้เขียนจะได้อธิบายถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมนี และประเทศอังกฤษ โดยจะได้อธิบายถึงประเด็นต่างๆ ได้แก่ ความเป็นมาและวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส แนวทางการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรส และระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่แต่ละประเทศใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

1. ประเทศสหรัฐอเมริกา

1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีตและสาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

1.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีต

ประเทศสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ ค.ศ. 1913² ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในช่วงแรกได้ใช้หลักการแยกเงินได้ โดยกำหนดให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากเงินได้ของตน ต่อมาในปี ค.ศ. 1918 ได้มีการแก้ไขกฎหมายภาษีโดยกำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันได้และจะคำนวณภาวะภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ ซึ่งในกรณีดังกล่าวจะทำให้คู่สมรสสามารถหักค่าลดหย่อนได้มากขึ้น และสามารถนำค่าลดหย่อนและผล

¹ Glenn Jones and Elizabeth Savage, "Income Splitting: Equity Efficiency and Work Disincentives," In Tax Units and the Tax Rate Scale, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 107.

² ก่อนปี ค.ศ. 1913 ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีเงินได้มาช่วงหนึ่งซึ่งเป็นระยะเวลาสั้นๆ คือ ในช่วงที่เกิดสงครามกลางเมือง (Civil War) โดยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1862-1871 (John K. McNulty, Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell, Fourth Edition, (Minnesota: West Publishing Co., 1988), p. 5.)

ขาดทุน (losses) ของทั้งสองฝ่ายมารวมกันเพื่อหักออกจากเงินได้รวมของคู่สมรสได้ เพราะฉะนั้นในการตัดสินใจว่าจะยื่นแบบแสดงรายร่วมกันหรือไม่ คู่สมรสจึงต้องพิจารณาระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับจากการหักค่าลดหย่อนได้มากขึ้นกับภาระภาษีที่จะเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการคำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้ อย่างไรก็ตามจะมีประโยชน์ในทางภาษีมากกว่ากัน จึงกล่าวได้ว่าการนำหลักการรวมเงินได้มาใช้ในปี ค.ศ. 1918 ก็เพื่อให้ประโยชน์แก่คู่สมรส และเป็นสิทธิของคู่สมรสที่จะเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการรวมกันหรือแยกกัน กล่าวคือ คู่สมรสที่จะเลือกยื่นแบบแสดงรายร่วมกันก็คือคู่สมรสที่จะได้รับประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อนที่เพิ่มขึ้น ส่วนคู่สมรสที่มีได้รับประโยชน์ดังกล่าวก็จะยื่นแบบแสดงรายการแยกกันและคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการแยกเงินได้เช่นเดิม อย่างไรก็ตามการนำหลักการรวมเงินได้มาใช้ในช่วงนี้มีความไม่ชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบในภาระภาษีว่าคู่สมรสต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างลูกหนี้ร่วมหรือไม่³

1.1.2 สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

ตั้งแต่ในปี ค.ศ. 1913 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้ระบบการแยกเงินได้ของคู่สมรสและให้คู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกันเป็นหลัก จนกระทั่งในช่วงปีค.ศ. 1930-1940 ได้มีคำพิพากษาของศาลสูงสุด (Supreme Court) โดยเฉพาะคดี Lucas v. Earl และคดี Poe v. Seaborn ซึ่งเป็นคดีที่มีผลต่อการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดยประเด็นในคดีทั้งสองมีดังต่อไปนี้

(1) คดี Lucas v. Earl : คู่สมรสในคดีนี้มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property⁴ โดยคู่สมรสได้ทำสัญญาว่าเงินได้ที่ทั้งคู่ได้รับมาจะต้องนำมาแบ่งกันคนละครึ่ง โดยการ

³ Clarence F. McCarthy, The Federal Income Tax: Its Sources and Applications, Third Edition, (New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1974), pp. 3-6; Department of the Treasury, "Report to the Congress on Joint Liability and Innocent Spouse Issues," <<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/innospos.pdf>>, February 1998, p. 6.

⁴ มลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property (เช่น มลรัฐมิชิแกน, มลรัฐนิวยอร์ก) คือ มลรัฐที่รับเอาระบบกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินของคู่สมรส (family property law) มาจากประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property คู่สมรสฝ่ายหนึ่งจะยังไม่มีสิทธิในทรัพย์สินซึ่งถือครองโดยคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจนกว่า (1) ดำเนินการหรือยื่นฟ้องเพื่อขอหย่า หรือ (2) คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตาย (See Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary, Eighth edition, (Minnesota: West Publishing Co., 2004), p. 294.)

ทำสัญญาดังกล่าวมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษี เนื่องจากคู่สมรสได้ทำสัญญากันไว้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1901⁵ (ก่อนที่จะมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) และในปีภาษี 1920-1921 สามีนำเงินได้ประเภท “เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง” ของสามี คือ เงินเดือนและเงินที่ได้รับจากการเป็นทนายความมาแบ่งให้กับภริยาครึ่งหนึ่ง ประเด็นในคดีจึงมีว่าสามีจะต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากเงินได้ทั้งหมดที่เขาได้รับ หรือคำนวณจากครึ่งหนึ่งของเงินได้ที่เขาได้รับ ซึ่งในคดีนี้ศาลได้พิพากษาว่าสามีต้องเสียภาษีจากเงินได้ทั้งหมดของเขา⁶

ศาลได้วางหลักว่าคู่สมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common law property ไม่สามารถจะเฉลี่ยเงินได้ หรือโอนเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ แม้ว่าคู่สมรสจะทำได้ทำสัญญาให้แบ่งเงินได้ให้แก่กันก็ตาม โดยหลักการพื้นฐานของคำพิพากษานี้ก็คือผู้ที่ได้รับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงไม่สามารถสละอำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงได้ ดังนั้นตามข้อเท็จจริงในคดีนี้แม้ว่าสามีจะต้องแบ่งเงินได้ให้กับภริยา แต่อำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้นั้นยังคงอยู่กับสามี เนื่องจากสามีสามารถยกเลิกการแบ่งเงินได้ให้ภริยาได้ตลอดเวลาด้วยการไม่ทำงาน หรือทำให้ตนเองไม่มีเงินได้⁷ ซึ่งต่างจากกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน (Investment Income) ที่สามารถสละอำนาจในการควบคุมได้โดยการโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้มีชื่อถือกรรมสิทธิ์⁸

⁵ Boris I. Bittkert, “Federal Income Taxation and the Family,” In Tax Law, Edited by Patricia D. White (Hampshire: Dartmouth Publishing Company Limited, 1995), p. 280.

⁶ William A. Klein, Boris I. Bittker, and Lawrence M. Stone, Federal Income Tax, Seventh Edition, (Canada: Little, Brown and Company (Canada) Limited, 1987), pp. 728-730.

⁷ 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. 43.

⁸ Boris I. Bittkert, *supra note 5*, p. 281.

(2) คดี Poe v. Seaborn : คู่สมรสในคดีนี้มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property⁹ โดยคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ร่วมกันในทรัพย์สินอันเป็นสินสมรส (community property) เช่น อสังหาริมทรัพย์ หุ้น พันธบัตร แต่ชื่อผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวเป็นชื่อของสามีเพียงคนเดียว และในคดีนี้เงินได้ของคู่สมรสประกอบด้วย เงินเดือนของสามี และเงินได้จากทรัพย์สิน เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก เงินปันผล กำไรจากการขายทรัพย์สิน เป็นต้น โดยสามีกับภริยาได้ยื่นแบบแสดงรายการแยกจากกัน ซึ่งแต่ละฝ่ายได้แสดงรายการว่ามีเงินได้ครึ่งหนึ่งของเงินได้รวม ประเด็นในคดีนี้จึงมีว่าเงินได้ของรวมของคู่สมรสนั้นจะถือเป็นเงินได้ของสามีทั้งหมด หรือเป็นเงินได้ของคู่สมรสคนละครึ่ง

คดีนี้ศาลต้องตีความมาตรา 210 (a) และมาตรา 211 (a) ของ Revenue Act 1926 ซึ่งกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยคำนวณจาก “เงินได้สุทธิของแต่ละบุคคล”¹⁰ (the net income of each individual) แต่บทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณาว่าเงินได้สุทธินั้น “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายใด จึงได้นำกฎหมายเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินของคู่สมรสที่ใช้บังคับในมลรัฐวอชิงตันซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของคู่สมรสในคดีนี้มาพิจารณาประกอบการตัดสิน ซึ่งกฎหมายดังกล่าวกำหนดว่าทรัพย์สินที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายได้รับมาในระหว่างการสมรสถือเป็นสินสมรส (community property) และคู่สมรสมีกรรมสิทธิ์ร่วมกันใน

⁹ มลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property คือ มลรัฐที่รับเอาระบบกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินของคู่สมรสมาจากประเทศสเปนหรือฝรั่งเศส ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Civil Law โดยในช่วงเวลาดังกล่าวมี 8 มลรัฐ ที่ใช้ระบบ Community-Property ได้แก่ Arizona, California, Idaho, Louisiana, Nevada, New Mexico, Texas, และ Washington ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property คู่สมรสทั้งสองฝ่ายจะถือครองทรัพย์สินซึ่งได้มาระหว่างสมรส (ยกเว้นทรัพย์สินที่ได้มาโดยการรับมรดกหรือการให้) ในฐานะที่ทรัพย์สินดังกล่าวเป็นสินสมรสซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย และโดยทั่วไปคู่สมรสแต่ละฝ่ายจะมีสิทธิในสินสมรสครึ่งหนึ่ง (Bryan A. Garner, *supra note 4*, p. 297; John E. Cribbet, *Principles of the Law of Property*, (Brooklyn: The Foundation Press, Inc., 1962), pp. 88-90.)

¹⁰ “...shall be levied, collected, and paid for each taxable year upon the net income of each individual.”

สินสมรสนั้นแต่อำนาจในการจัดการสินสมรสจะอยู่ที่สามี¹¹ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงอ้างว่าเงินได้ที่ต้องเสียภาษีนั้นเป็นสินสมรสและเป็นกรรมสิทธิ์รวมของคู่สมรส จึงต้องถือว่าเงินได้ดังกล่าว “เป็นของ” สามีและภริยาฝ่ายละครึ่ง แต่คณะกรรมการพิจารณาภาษีอากร (Commissioner of Internal Revenue) มิได้พิจารณาว่าสิทธิหรือประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นเป็นของคู่สมรสฝ่ายใด และไม่ได้พิจารณาแค่เพียงชื่อของผู้ถือกรรมสิทธิ์เท่านั้น แต่เห็นว่าสามีมีอำนาจในการควบคุมและโอนทรัพย์สินที่เป็นสินสมรส จึงควรถือว่าสามีเป็น “เจ้าของ” ทรัพย์สินดังกล่าว และถือว่าเงินได้ทั้งหมด “เป็นของ” สามี เพื่อการคำนวณภาษีตามมาตรา 210 และมาตรา 211 เงินได้ดังกล่าวจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของสามีทั้งหมด อย่างไรก็ตาม คดีนี้ศาลได้พิพากษาว่าเงินได้ที่ต้องเสียภาษีนั้นเป็นสินสมรสและเป็นกรรมสิทธิ์รวมของคู่สมรส เงินได้ดังกล่าวจึง “เป็นของ” คู่สมรสคนละครึ่ง คู่สมรสแต่ละฝ่ายจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากเงินได้สุทธิของแต่ละบุคคล¹²

¹¹ การที่กฎหมายกำหนดให้สามีมีอำนาจในการควบคุมหรือจัดการกับเงินได้หรือทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสทำให้ในช่วงต้นกระทรวงการคลัง (Treasury) ได้วางหลักเกณฑ์ (ruling) ว่าสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากเงินได้ที่เป็นสินสมรสทั้งหมด ต่อมากระทรวงการคลังได้ยกเลิกหลักการดังกล่าวบางส่วน โดยให้คู่สมรสสามารถเฉลี่ยเงินได้จากทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสได้ และให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน แต่ในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือการให้บริการส่วนบุคคล (Personal service income) ทั้งหมดที่เป็นสินสมรสยังคงให้สามีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี แต่ต่อมาหลักการดังกล่าวนี้ถูกยกเลิกไปเนื่องจากในค.ศ. 1920-1921 Attorney General ได้วางหลักว่า ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property ภริยาจะเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่เป็นสินสมรส (community income) ครึ่งหนึ่ง คู่สมรสจึงสามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกจากกันได้โดยถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีเงินได้ครึ่งหนึ่งของเงินได้ที่เป็นสินสมรส ยกเว้นในมลรัฐแคลิฟอร์เนียที่แม้จะใช้ระบบ Community Property แต่ยังไม่ถือว่าภริยาเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่เป็นสินสมรสเนื่องจากภริยามีเพียงความคาดหวังที่จะได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่เป็นสินสมรสเท่านั้น (see Boris I. Bittker, *supra* note 5, p. 286.)

¹² William A. Klein, Boris I. Bittker, and Lawrence M. Stone, *supra* note 6, pp. 732-733.

นอกจากนี้ ศาลยังได้อธิบายถึงความแตกต่างระหว่าง คดี Lucas v. Earl กับคดีนี้ว่า ในคดี Lucas v. Earl เงินได้ที่สามีได้รับจากน้ำพักน้ำแรงหรือจากการให้บริการส่วนบุคคล (personal service income) “เป็นของ” สามี จากนั้นสามีจึงได้แบ่งเงินได้ดังกล่าวนั้นให้กับภริยา ตามสัญญาหรือข้อตกลงที่ทำกันขึ้นด้วยความสมัครใจของคู่สมรส ซึ่งแตกต่างจากในคดีนี้ เนื่องจากเงินได้ที่สามีได้รับนั้นไม่เคยตก “เป็นของ” สามีมาก่อน แต่จะตกเป็นสินสมรสซึ่งคู่สมรสมีกรรมสิทธิ์ร่วมกัน¹³ ดังนั้น จึงมิใช่กรณีที่สามีนำเงินได้ของตนไปให้กับภริยาด้วยความสมัครใจ แต่กรณีดังกล่าวเป็นไปโดยผลของกฎหมาย อย่างไรก็ตามที่ศาลได้แยกความแตกต่างระหว่าง 2 คดีว่า คดี Lucas v. Earl การแบ่งกรรมสิทธิ์ในเงินได้นั้นเกิดจากสัญญาที่สร้างขึ้นด้วยความสมัครใจของคู่สมรส ส่วนในคดี Poe v. Seaborn การแบ่งกรรมสิทธิ์ในเงินได้เกิดโดยผลของกฎหมายนั้น มีผู้เห็นว่าหากพิจารณาในมุมมองที่กว้างขึ้นก็อาจกล่าวได้ว่าการแบ่งกรรมสิทธิ์ในเงินได้ในคดี Poe v. Seaborn ก็เกิดจากความสมัครใจของคู่สมรสเช่นเดียวกัน กล่าวคือ คู่สมรสสมัครใจทำการสมรส และสมัครใจที่จะอยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property รวมทั้งสมัครใจที่จะไม่ทำสัญญาก่อนสมรสในเรื่องทรัพย์สินให้แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ของระบบ Community Property นอกจากนี้ สามีซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ในคดี Poe v. Seaborn ก็สามารถที่จะยกเลิกการให้เงินได้แก่ภริยาได้โดยการไม่ทำงานหรือทำให้ตนเองไม่มีเงินได้เช่นเดียวกับในคดี Lucas v. Earl และการที่ศาลมองว่าการแบ่งเงินได้ระหว่างคู่สมรสในคดี Poe v. Seaborn เกิดโดยผลของกฎหมายนั้นก็พอจะมีเหตุผล แต่ก็มีคำถามที่น่าสนใจว่าเหตุใดกฎหมายเกี่ยวกับสินสมรส (community property law) ของมลรัฐนี้จึงมีความสำคัญหรืออยู่เหนือกว่ากฎหมายว่าด้วยสัญญา เนื่องจากการแบ่งเงินได้ระหว่างคู่สมรสในคดี Lucas v. Earl ก็เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยสัญญา¹⁴

คำพิพากษาของศาลสูงสุดในช่วงปีค.ศ. 1930-1940 ทำให้เกิดหลักเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกัน 3 ประการ¹⁵ คือ

ประการแรก กรณีบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property และมีเงินได้ประเภทเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือเงินได้จากบริการส่วนบุคคล บุคคลนั้นมีหน้าที่ยื่น

¹³ *Ibid*, p. 734.

¹⁴ Neil Brooks, *supra* note 7, pp. 43-44.

¹⁵ 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), pp. 16-17.

แบบแสดงรายการและเสียภาษีโดยคำนวณจากเงินได้ดังกล่าวทั้งจำนวน แม้ว่าจะต้องแบ่งเงินได้ดังกล่าวให้กับคู่สมรสของตนตามข้อผูกพันทางกฎหมายอันเกิดจากสัญญาที่คู่สมรสได้ทำขึ้น¹⁶

ประการที่สอง บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property สามารถเฉลี่ยเงินได้ให้กับคู่สมรสของตนได้ กล่าวคือ ในกรณีที่คู่สมรสมีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือจากการให้บริการส่วนบุคคล คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากครึ่งหนึ่งของเงินได้รวมของคู่สมรส¹⁷

ประการที่สุดท้าย การถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสสามารถทำได้ง่าย กล่าวคือ กรณีคู่สมรสซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property สามารถถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินไปยังคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้โดยการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้มีชื่อถือกรรมสิทธิ์แทน¹⁸ (nominal ownership) กรณีจึงต่างจากเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงที่คู่สมรสในมลรัฐดังกล่าวไม่สามารถถ่ายโอนไปยังคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ ส่วนคู่สมรสซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property สามารถเฉลี่ยเงินได้จากทรัพย์สินให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ไม่ว่าจะมีการโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งหรือไม่ก็ตาม

เนื่องจากความไม่สอดคล้องกันของหลักเกณฑ์ที่สรุปได้จากคำพิพากษาของศาลสูงสุด ในช่วงในช่วงปีค.ศ. 1930-1940 ทั้ง 3 ประการข้างต้น จึงส่งผลให้สถานะทางภาษี (tax status) ของคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property มีความแตกต่างกับคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property ซึ่งอาจสรุปได้ 2 ประการ¹⁹ ดังนี้

ประการที่หนึ่ง ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน (geographical disparity) เนื่องจาก ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property เงินได้ที่คู่สมรสได้รับมาระหว่างการสมรสถือเป็นสินสมรส (community income) ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง หรือเงินได้จากทรัพย์สินไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นสินสมรสหรือสิน

¹⁶ Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930).

¹⁷ Poe v. Seaborn, 282 U.S. 101 (1930).

¹⁸ See, e.g., Blair v. Commissioner, 300 U.S. 5 (1937); William A. Klein, Boris I.

Bittker, and Lawrence M. Stone, *supra* note 6, pp. 747-750.

¹⁹ Boris I. Bittkert, *supra* note 5, p. 288.

ส่วนตัว²⁰ และถือว่าเงินได้ที่เป็นสินสมรสนั้น “เป็นของ” คู่สมรสฝ่ายละครึ่ง คู่สมรสแต่ละฝ่ายจึงมีภาระภาษีเท่ากับคนโสดที่มีเงินได้เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้รวมของคู่สมรส จึงทำให้การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property มีผลเหมือนกับการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรส²¹ แต่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property คู่สมรสแต่ละฝ่ายต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ตนได้รับมา ไม่สามารถเฉลี่ยเงินได้ให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ โดยเฉพาะเงินได้ประเภทเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง แต่ในส่วนของเงินได้จากทรัพย์สินนั้นอาจมีการถ่ายโอนไปยังคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้โดยการถ่ายโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นให้คู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราต่ำกว่ากว่าเป็นผู้มีชื่อถือกรรมสิทธิ์แทน เป็นต้น ดังนั้น หากบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property ทำการสมรสกัน ก็จะส่งผลให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสลดลง เว้นแต่กรณีที่คู่สมรสมีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน แต่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property การสมรสจะไม่ทำให้ภาระภาษีของบุคคลเปลี่ยนแปลงไป เว้นแต่ กรณีที่คู่สมรสได้ทำการเฉลี่ยภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินไปยังคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

ประการที่สอง ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันจะมีภาระภาษีรวมเท่ากันไม่ว่าคู่สมรสฝ่ายใดจะเป็นผู้ได้รับเงินได้นั้นมา แต่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันอาจจะมีภาระภาษีรวมที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความแตกต่างของจำนวนเงินได้ของคู่สมรส โดยคู่สมรสที่มีระดับเงินได้ที่แตกต่างกันมากจะมีภาระภาษีที่สูงกว่าคู่สมรสที่มีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน

ความแตกต่างของสถานะทางภาษีของคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property กับคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property ทั้ง 2 ประการข้างต้น เป็นสาเหตุนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจาก

²⁰ เงินได้จากสินส่วนตัว คือ เงินได้จากทรัพย์สินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งคู่สมรสนั้นมีอยู่ก่อนสมรส หรือได้รับมาระหว่างสมรสโดยการรับมรดก หรือโดยการให้โดยเสน่หา อย่างไรก็ตาม กรณีเงินได้จากสินส่วนตัวนี้มลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property บางมลรัฐไม่ถือว่าเป็นสินสมรส

²¹ Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, and Horace R. Brock, An Introduction to Taxation, Eighth Edition, (New York: Harcourt Brace Javanovich Inc., 1982), p. 9/10.

คู่สมรสของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยสาเหตุหลัก คือ ความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน (geographical disparity)

1.2 การปฏิรูปการจับเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

1.2.1 การปฏิเสธข้อเสนอให้ใช้หลักการรวมเงินได้

ผลอันเนื่องมาจากคำพิพากษาของศาลสูงสุดซึ่งทำให้ภาวะภาษีของคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property มีความแตกต่างจากภาวะภาษีของคู่สมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน (geographical disparity) ซึ่งประเด็นความไม่เป็นธรรมดังกล่าวเป็นปัญหาที่มีการถกเถียงกันมาโดยตลอด จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1941 กระทรวงการคลัง (Treasury) ได้แนะนำคณะกรรมการธิการของรัฐสภา (House Committee) ให้ตรากฎหมายเพื่อกำหนดให้คู่สมรสต้องยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน (mandatory joint return) และคำนวณภาวะภาษีของคู่สมรสจากเงินได้รวมของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ซึ่งจะทำให้คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันมีภาวะภาษีเท่ากันไม่ว่าคู่สมรสนั้นจะอยู่ในมลรัฐใด และทำให้ความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกันหมดไป คณะกรรมการธิการของรัฐสภา (House Committee) จึงได้เสนอให้เก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้ระบบการรวมเงินได้²²

อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นว่าหากใช้ระบบดังกล่าวจะทำให้ภาวะภาษีรวมของคู่สมรสเท่ากับภาวะภาษีของคนโสดหนึ่งคนที่มีเงินได้เท่ากับเงินได้รวมของคู่สมรส และทำให้คู่สมรสเกือบทุกคู่มีภาวะภาษีสูงขึ้นไม่ว่าคู่สมรสนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐใด อีกทั้งยังส่งผลให้ภาวะภาษีของคู่สมรสสูงกว่าภาวะภาษีของคนโสดหรือบุคคลที่ใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้ทำการสมรสตามกฎหมาย ซึ่งผลดังกล่าวอาจเป็นการสนับสนุนให้คู่สมรสต้องทำการหย่ากันหรือใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้ทำการสมรสตามกฎหมายเพื่อลดภาวะภาษีลงหรือเพื่อมิให้ต้องรับภาวะภาษีสูงขึ้นเพราะการสมรส²³ นอกจากนี้ การจับเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้ (mandatory joint return) จะทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างหญิงที่เป็นโสดกับหญิงที่มีสามีจึงเป็นการเลือกปฏิบัติและขัดแย้งกับเจตนารมณ์

²² Boris I. Bittkert, *supra* note 5, p. 288.

²³ *Ibid*, p. 289; Harold M. Groves, Federal Tax Treatment of the Family, (Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1963), p. 63.

ของพระราชบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินของหญิงมีสามี (Married Woman's Property Act)²⁴ แต่ในประเด็นดังกล่าวคณะกรรมการกิจการของรัฐบาล (House Committee) ได้ให้ความเห็นไว้ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้มิได้ทำให้สิทธิในทรัพย์สินของสมาชิกแต่ละคนในหน่วยภาษีต้องหมดสิ้นไป ข้อเสนอดังกล่าวเป็นเพียงวิธีการกำหนดจำนวนภาษีที่หน่วยภาษีที่ต้องรับภาระและต้องการให้เกิดการแบ่งสรรภาระภาษีอย่างเป็นธรรม และการจัดเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้จะไม่ส่งผลให้อัตราการหย่าร้างสูงขึ้น เพราะหากพิจารณาเปรียบเทียบอัตราการหย่าร้างของประเทศอังกฤษ (ซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าวประเทศอังกฤษใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรส) กับอัตราการหย่าร้างของประเทศสหรัฐอเมริกา²⁵ ก็จะพบว่าอัตราการหย่าร้างในประเทศอังกฤษมิได้สูงกว่าในประเทศสหรัฐอเมริกา²⁶

นอกจากนี้ข้อเสนอให้ใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสยังถูกคัดค้านอย่างรุนแรง โดยฝ่ายที่คัดค้านเห็นว่าข้อเสนอดังกล่าวนั้นเป็นข้อเสนอที่เกิดจากการกำหนดขึ้นตามอำเภอใจโดยมิได้อยู่บนพื้นฐานของหลักการและเหตุผลอันสมควร ชัดแย้งต่อนโยบายสาธารณะของประเทศ เนื่องจากระบบดังกล่าวจะทำลายสถาบันครอบครัวและขัดขวางการสมรสตามกฎหมาย ฝ่ายที่คัดค้านระบบการรวมเงินได้ยังเห็นว่าระบบดังกล่าวเป็นระบบที่ละเมิดสถานะของภริยาที่ถือว่าเป็นอิสระต่างหากจากสามี ละเมิดสิทธิส่วนบุคคลของภริยาทั้งในทางสังคม เศรษฐกิจ และการเมือง ดังนั้น การนำระบบรวมเงินได้ของคู่สมรสมาใช้จึงเป็นการถอยหลังกลับไปสู่แนวความคิดดั้งเดิมที่มองว่าภริยาเป็นเพียงทรัพย์สินของสามี ต้องอยู่ภายใต้การปกครองของสามีและมิได้รับการยอมรับในทางกฎหมาย ระบบดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับนโยบายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ต้องการให้ผู้หญิงมีความเสมอภาคและเท่าเทียมกับผู้ชายอย่างแท้จริง นอกจากนี้ สมาชิกวุฒิสภา

²⁴ Revenue Revision of 1942, Hearings before the House Committee on Ways and Means, 77th Congs. 2nd sess., p.1288, quoted in Harold M. Groves, *ibid*, pp. 63-64.

²⁵ อัตราการหย่าร้างในปีค.ศ. 1935 ในประเทศสหรัฐอเมริกาในคู่สมรส 1,000 คู่จะมีการหย่าร้างประมาณ 164 คู่ หรือคิดเป็น ร้อยละ 1.71 ส่วนในประเทศอังกฤษและเวลส์ในคู่สมรส 1,000 คู่จะมีการหย่าร้างประมาณ 12 คู่ หรือคิดเป็นร้อยละ 0.10

²⁶ Revenue Revision of 1941, Report by the House Committee on Ways and Means, 77th Congs. 1st sess., pp.14-22, quoted in Harold M. Groves, *supra note* 23, pp. 63-64; Boris I. Bittkert, *Supra Note* 5, p. 289.

หลายท่านเห็นว่าระบบการรวมเงินได้ตามข้อเสนอดังกล่าวนั้นขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ²⁷

จากความเห็นส่วนใหญ่ที่ไม่เห็นด้วยและข้อคัดค้านหลักการรวมเงินได้ จึงทำให้รัฐสภา มีมติให้ตัดบทบัญญัติว่าด้วยการรวมเงินได้ของคู่สมรสออกจากร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยภาษี ค.ศ. 1941 (Revenue Act 1941) และต่อมมาคณะกรรมาธิการวุฒิสภา (Senate Finance Committee) ได้เสนอแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรส ว่าในกรณีเงินได้จาก น้ำพักน้ำแรงหรือการให้บริการส่วนบุคคล (personal service income) ให้คู่สมรสฝ่ายที่ได้รับเงิน ได้นั้นมาเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ส่วนกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน (Investment Income) ให้คู่สมรส ฝ่ายมีสิทธิในการจัดการหรือควบคุมทรัพย์สินนั้นตามกฎหมายของแต่ละมลรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสีย ภาษี อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอดังกล่าวก็ได้รับความเห็นชอบจากวุฒิสภา²⁸

1.2.2 การนำหลักการเฉลี่ยเงินได้มาใช้บังคับ

หากพิจารณาถึงผลกระทบด้านความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property กับคู่สมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common law property จะพบว่าในช่วงแรก ผลกระทบด้านความไม่เป็นธรรมดังกล่าวมีไม่มากนักเพราะอัตราภาษีในช่วงเวลาดังกล่าวอยู่ใน ระดับที่ไม่สูงมากนัก และกฎหมายภาษียังได้กำหนดค่ายกเว้นภาษี (exemption) ไว้ในจำนวนที่สูง จึงทำให้ครอบครัวที่มีรายได้ต่ำจำนวนมากไม่มีภาระภาษี แต่ในช่วงเวลาต่อมาซึ่งเป็นช่วง สงครามโลกครั้งที่ 2 ทำให้รัฐบาลมีความต้องรายได้เพิ่มมากขึ้นเพื่อนำไปใช้จ่ายในการทำสงคราม ดังนั้น จึงได้มีการกำหนดอัตราภาษีให้สูงขึ้น และลดจำนวนค่ายกเว้นภาษีให้น้อยลง ทำให้ความ แตกต่างในการรับภาระภาษีของคู่สมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property กับคู่สมรส ที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property มีมากขึ้น เนื่องจากในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property จะถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีเงินได้เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้รวมของคู่ สมรสเสมือนเป็นการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรส จึงทำให้ลดความก้าวหน้าของอัตราภาษีลงและ เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับคู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมเท่ากันแต่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ ใช้ระบบ Common Law Property ทำให้คู่สมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property มี ภาระภาษีต่ำกว่าคู่สมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property นอกจากนี้ ในช่วงก่อน ปี ค.ศ. 1948 มลรัฐโอคลาโฮมา (Oklahoma), ฮาวาย (Hawaii), ออริกอน (Oregon), เนแบรสกา

²⁷ Boris I. Bittkert, *ibid*, p. 290.

²⁸ *Ibid*, pp. 290-291.

(Nebraska), และมิชิแกน (Michigan) ซึ่งเคยใช้ระบบ Common Law Property ได้เปลี่ยนมาใช้ระบบ Community Property จึงทำให้สภาองเกรส (Congress) เห็นว่าหากยังไม่มีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสเพื่อขจัดความไม่เป็นธรรมดังกล่าวก็จะทำให้มลรัฐอื่นๆ ที่ใช้ระบบ Common Law Property เปลี่ยนมาใช้ระบบ Community Property มากยิ่งขึ้น ดังนั้น ในปี ค.ศ. 1948 ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดยกำหนดให้ใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ใน การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส เพื่อให้คู่สมรสในทุกมลรัฐได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้อย่างเท่าเทียมกัน²⁹ และภายหลังจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว หลายมลรัฐที่เคยเปลี่ยนไปใช้ระบบ Community Property ก็ได้ประกาศยกเลิกระบบดังกล่าว และกลับมาใช้ระบบ Common Law Property เช่นเดิม³⁰

อย่างไรก็ตาม มีนักวิชาการบางท่านเห็นว่าการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรสมาใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้นั้น เป็นผลมาจากวิวัฒนาการของเหตุการณ์ในอดีต (Historical developments) มากกว่าเกิดจากการตั้งใจออกแบบหรือวางระบบขึ้นมา³¹ และเป็นผลมาจากคำพิพากษาที่ผิดพลาดของศาลสูงสุดมากกว่ามาจากเหตุผลด้านนโยบายทางภาษีอากร³² นอกจากนี้ ปัจจัยหลักอีกประการหนึ่งก็คือปัจจัยทางด้านการเมือง กล่าวคือ หากพิจารณามุมมองทางด้านการเมืองการในช่วงก่อนปี ค.ศ. 1948 ซึ่งหลายมลรัฐได้เปลี่ยนมาใช้ระบบ Community Property เพื่อลดภาระภาษีให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐของตน เหตุการณ์เช่นนี้มีแนวโน้มที่จะทำให้รายได้ของรัฐบาลกลางต้องลดลงจำนวนมาก และมีแนวโน้มที่จะทำให้สมาชิกสภาองเกรสต้องเสียคะแนนนิยมด้วย สถานการณ์ทางการเมืองเช่นนี้จึงมีแต่จะส่งผลเสียต่อบรรดานักการเมืองในระดับรัฐบาลกลาง (federal politicians) ดังนั้น แม้ว่าระบบการเฉลี่ยเงินได้จะทำให้รัฐบาลกลางต้องสูญเสียรายได้จำนวนมากเช่นเดียวกัน แต่อย่างน้อยการที่สภาองเกรสเป็นผู้ตรากฎหมายให้ใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ก็จะทำให้บรรดานักการเมืองได้รับคะแนนนิยมเพิ่มมากขึ้น³³ นอกจากนี้ เหตุผลที่รัฐบาลเลือกใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ก็มิได้มีความ

²⁹ *Ibid*, pp. 291-292; Ray M. Sommerfeld, *supra note* 21, p. 9/11.

³⁰ Neil Brooks, *supra note* 7, p. 44.

³¹ Harold M. Groves, *supra note* 23, p. 17.

³² Neil Brooks, *supra note* 7, p. 43.

³³ Boris I. Bittkert, *supra note* 5, p. 293; Michael J. McIntyre, *supra note* 15,

เกี่ยวข้องกับนโยบายทางด้านภาษี แต่มีเหตุผล 2 ประการที่รัฐบาลเลือกใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ เหตุผลประการแรกคือ รัฐบาลได้ให้สัญญาต่อประชาชนว่าภายหลังสิ้นสุดสงครามโลกจะลดภาระภาษีให้กับประชาชนร้อยละ 20 โดยสมาชิกสภาของเกรสที่มาจากพรรครีพับลิกัน (Republican) ต้องการลดภาระให้กับกลุ่มคนรวยหรือผู้มีรายได้สูง ส่วนประธานาธิบดีซึ่งมาจากพรรคเดโมแครต (Democratic) ต้องการลดภาระภาษีให้กับกลุ่มผู้มีรายได้ต่ำและกลุ่มผู้มีรายได้ปานกลาง ซึ่งผลที่ออกมานั้นเป็นไปตามความต้องการของสมาชิกสภาของเกรสที่มาจากพรรครีพับลิกันจึงทำให้มีการนำระบบการเฉลี่ยเงินได้มาใช้ ในขณะที่ประธานาธิบดีได้ยับยั้ง (Veto) การนำระบบการเฉลี่ยเงินได้มาใช้ เหตุผลประการที่สองคือ เนื่องจากในช่วงสงครามโลกครั้งที่ 2 มีความต้องการแรงงานหญิงเพิ่มมากขึ้น ผู้หญิงจำนวนมากจึงได้เข้ามามีบทบาทในการทำงานนอกบ้าน จึงทำให้บทบาทของผู้หญิงเปลี่ยนแปลงไปจากแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทระหว่างคู่สมรสแบบดั้งเดิมที่มองว่าบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวเป็นของสามี สามีเท่านั้นที่จะเป็นผู้ออกไปทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว ส่วนบทบาทในการดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยภายในบ้าน และการเลี้ยงดูบุตร เป็นบทบาทของภรรยา ดังนั้น เพื่อให้คงไว้ซึ่งบทบาทระหว่างคู่สมรสแบบดั้งเดิมจึงต้องทำให้ผู้หญิงกลับมามีบทบาทในการทำงานบ้านและเลี้ยงดูบุตรเช่นเดิม ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสตามระบบการเฉลี่ยเงินได้ก็เป็นปัจจัยหนึ่งที่จะช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว³⁴ เพราะฉะนั้นเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงมาใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ในกรณีนี้จึงมิได้มาจากเหตุผลเรื่องความเป็นธรรมในทางภาษี แต่มีเหตุผลเพื่อต้องการให้การแบ่งบทบาทระหว่างเพศชายและหญิงกลับไปสู่รูปแบบดั้งเดิม³⁵ (Traditional gender role)

ภายหลังการเปลี่ยนแปลงระบบการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสจากการใช้หลักการแยกเงินได้มาเป็นการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ในปี ค.ศ. 1948 ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ยังคงมีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเรื่อยมา โดยในปี ค.ศ. 1951 ได้มีการกำหนดตารางอัตราภาษีอีกประเภทหนึ่งขึ้นมาใหม่ ซึ่งเป็นตารางภาษีสำหรับผู้ยื่นแบบแสดงรายการในฐานะ “หัวหน้าครอบครัว”³⁶ (head of household) เนื่องจาก ในปี ค.ศ. 1948 สภาของเกรสได้

³⁴ Neil Brooks, *supra* note 7, p. 44; Stanley Surrey, “Federal Taxation of the Family: The Revenue Act of 1948”, *Harvard Law Review* 1097, 61, p. 1111 (1948).

³⁵ Carolyn C. Jones, “Split Income and Separate Spheres: Tax Law and Gender Role in the 1940”, *Law and History Review* 259, 6, p. 296 (1988).

³⁶ Revenue Act of 1951, § 301, 65 Stat. 452, 480-83 (1951).

ตรากฎหมายให้สิทธิในการเฉลี่ยเงินให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสเท่านั้น โดยไม่ได้ให้สิทธิดังกล่าวแก่กลุ่มบุคคลอื่นๆ เช่น บุคคลที่เป็นหม้าย (widows and widowers) และคนโสดซึ่งมีภาระที่ต้องเลี้ยงดูบุตรและผู้ที่อยู่ในความอุปการะ (dependents) หรือคนโสดมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบ้าน (maintaining a home) ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึง ค่าเช่าบ้าน, ค่าเบี้ยประกันสำหรับการทำประกันภัยบ้าน, ค่าซ่อมแซมบ้าน, ค่าภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับบ้าน เป็นต้น ดังนั้น ในปี ค.ศ. 1951 จึงได้มีการเรียกร้องให้มีการขยายการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ให้กับกลุ่มบุคคลหรือหน่วยภาษีครอบครัวในรูปแบบอื่นๆ นอกจากคู่สมรส สภาของเกรตจึงได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับหัวหน้าครอบครัวขึ้นเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้กับ “หัวหน้าครอบครัว” ซึ่งเป็นคนโสดที่มีภาระครอบครัวหรือภาระทางเศรษฐกิจมากกว่าคนโสดทั่วไป นอกจากนี้ ตารางอัตราภาษีสำหรับหัวหน้าครอบครัวยังใช้กับกรณีของบุคคลที่มีคู่สมรสด้วยหากเข้าเงื่อนไขการเป็น “หัวหน้าครอบครัว” ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ เพื่อให้คู่สมรสซึ่งแยกกันอยู่ต่างหากจากกันโดยที่ยังมิได้หย่าร้าง ซึ่งไม่ต้องการที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน มีสิทธิเลือกที่ยื่นแบบแสดงรายการในฐานะหัวหน้าครอบครัว แยกต่างหากจากคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ สำหรับอัตราภาษีของหัวหน้าครอบครัวจะมีความกว้างของช่วงอัตราภาษีมากกว่าช่วงอัตราภาษีของคนโสดจึงทำให้ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการในฐานะ “หัวหน้าครอบครัว” มีภาระภาษีต่ำกว่าผู้เสียภาษีที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการในฐานะ “คนโสด” แต่ยังคงมีภาระภาษีสูงกว่าผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสและเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน³⁷

หลักการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสได้ใช้เรื่อยมาตั้งแต่ ค.ศ. 1948 จนกระทั่งในช่วงทศวรรษที่ 60 ได้มีการวิจารณ์และโต้แย้งหลักการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสว่าระบบดังกล่าวทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อคนโสด กล่าวคือ แม้ว่าโดยทั่วไปจะเป็นที่ยอมรับว่าในกรณีที่คนโสดมีเงินได้เท่ากับเงินได้รวมของคู่สมรส คนโสดควรรับภาระภาษีมากกว่าภาระภาษีรวมของคู่สมรส เพราะว่าเงินได้รวมของคู่สมรสต้องใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของบุคคลสองคน³⁸ แต่มีความเห็นจากนักวิเคราะห์ (analysts) บางส่วนเห็นว่าประโยชน์ที่คู่สมรสได้รับจากการเฉลี่ยเงินได้นั้นมากกว่า

³⁷ See detail in Ayla A. Lari, “Sharing Alike: French Family Taxation as a Model for Reform,” *Duquesne University Law Review* 207, 37, p. 216 (1999); Boris I. Bittkert, *supra* note 5, pp. 297-298; Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, and Horace R. Brock, *supra* note 21, p. 9/11-9/12.

³⁸ Boris I. Bittkert, *ibid*, pp. 299-303.

เกินสมควร เนื่องจากการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ทำให้กรณีที่คนโสดมีเงินได้เท่ากับ “คู่สมรสที่มีเงินได้ฝ่ายเดียว” (one-earner couple) ทั้งที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้เท่ากันแต่คนโสดต้องรับภาระภาษีเท่ากับร้อยละ 140 ของบุคคลที่มีคู่สมรส เป็นต้น³⁹

ในช่วงแรกของการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งส่งผลให้คนโสดต้องรับภาระภาษีเท่ากับร้อยละ 140 ของภาระภาษีของคู่สมรส มิได้ก่อให้เกิดปัญหาหรือข้อโต้แย้งในด้านนโยบายทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใด เนื่องจากในช่วงเวลาดังกล่าว นักวิเคราะห์ (analysts) ในประเทศสหรัฐอเมริกาเกือบทั้งหมดเห็นว่าเป็นสิ่งที่ถูกต้องแล้วที่คนโสด (single individual) ควรจะรับภาระภาษีมากกว่าคู่สมรส (two married individuals) ที่มีเงินได้รวมเท่ากับคนโสด ปัญหาที่ถกเถียงกันมีเพียงว่าคนโสดควรรับภาระภาษีสูงกว่าคู่สมรสในทำจำนวนเท่าใด และในช่วง 20 ปีแรกของการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ประเทศสหรัฐอเมริกามีได้มีการปรับความกว้างของช่วงอัตราภาษีเลย ซึ่งอัตราภาษีดังกล่าวก็ใช้มาตั้งแต่สมัยสงครามโลกครั้งที่สองจึงถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้เหมาะสมกับความต้องการเงินภาษีในช่วงการทำสงคราม และต่อมาในช่วงปลายทศวรรษที่ 60 ภาวะเงินเฟ้อและความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้ส่งผลให้มีการปรับอัตราภาษีให้มีความก้าวหน้าสูงขึ้นโดยเฉพาะในช่วงเงินได้ระดับกลาง จึงทำให้ในปี ค.ศ. 1969 สภาคองเกรสได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับคนโสดขึ้นมาซึ่งอัตราภาษีดังกล่าวจะทำให้คนโสดเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 120⁴⁰ ของภาระภาษีของคู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากับคนโสด และผลของการกำหนดอัตราภาษีสำหรับคนโสดขึ้นใหม่นี้ทำให้รายได้ของรัฐลดลงประมาณ 200 ล้านดอลลาร์สหรัฐ⁴¹

ก่อนปี ค.ศ. 1969 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดตารางอัตราภาษีไว้สองตารางคือ “ตารางอัตราภาษีที่ใช้ร่วมกันสำหรับคู่สมรสและคนโสด” และ “ตารางภาษีสำหรับหัวหน้าครอบครัว” เมื่อมีการปรับปรุงระบบกฎหมายภาษีในปี ค.ศ. 1969 คู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันและการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสจะใช้เงินได้รวมดังกล่าวเป็นฐานภาษีและนำไปคูณกับ “ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรส” ซึ่งความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสจะกว้างเท่ากับ

³⁹ Michael J. McIntyre, *supra note 15*, p. 18.

⁴⁰ การกำหนดอัตราภาษีที่ทำให้คนโสดเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 120 ของคู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากัน จำนวน “ร้อยละ 120” ดังกล่าวมิได้เกิดจากทฤษฎีในทางภาษีแต่อย่างใด แต่เป็นจำนวนเกิดจากการตกลงกันและเป็นจำนวนที่ยอมรับกันได้ในการเมือง

⁴¹ Michael J. McIntyre, *supra note 15*, p. 19; Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, and Horace R. Brock, *supra note 21*, pp. 9/12-9/13.

เป็นสองเท่าของช่วง “อัตราภาษีที่ใช้ร่วมกันสำหรับคู่สมรสและคนโสด” ซึ่งใช้อยู่เดิม แต่กว้างน้อยกว่าสองเท่าของช่วง “อัตราภาษีสำหรับคนโสด” ที่ได้กำหนดขึ้นใหม่ ดังนั้น คู่สมรสที่สามีและภริยามีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน กล่าวคือ คู่สมรสที่มีเงินได้แตกต่างกันไม่ถึงสัดส่วน 80:20⁴² เช่น คู่สมรสที่มีเงินได้ในสัดส่วน 50:50, 60:40, 70:30 เป็นต้น จะมีภาระภาษีลดลงหากสามารถยื่นแบบแสดงรายการแยกกันและคำนวณภาษีโดยใช้ “อัตราภาษีสำหรับคนโสด” ที่กำหนดขึ้นใหม่ ซึ่งทางที่จะทำให้ภาษีลดลงได้ก็คือการทำให้การสมรสสิ้นสุดลง และจำนวนภาระภาษีที่จะลดลงหากคู่สมรสทำการหย่าร้างและคำนวณภาษีแยกกันนี้ เรียกว่า “ภาษีจากการสมรส” (tax on marriage) หรือ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” (marriage penalty) สำหรับแนวทางที่จะทำให้ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” หดไป สภาคองเกรสมีทางเลือกสองแนวทาง แนวทางที่หนึ่ง คือการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนอันอาจนำมาซึ่งความไม่พอใจของคนโสด หรือแนวทางที่สอง คือการใช้หลักการแยกเงินได้อันอาจนำมาซึ่งความไม่พอใจของคู่สมรส⁴³ ดังนั้น เพื่อป้องกันมิให้คู่สมรสต้องทำการหย่าร้างเพื่อที่จะไปใช้ประโยชน์จาก “ตารางอัตราภาษีสำหรับคนโสด” ที่กำหนดขึ้นใหม่ สภาคองเกรสจึงได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (filing separate returns) และคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายโดยใช้ “อัตราภาษีที่ใช้ร่วมกันสำหรับคู่สมรสและคนโสด”⁴⁴ ซึ่งเป็นตารางอัตราภาษีที่เคยใช้อยู่เดิม จึงทำให้ระบบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา มีตารางอัตราภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิมที่มี 2 ตารางอัตราภาษี มาเป็น 4 ตารางอัตราภาษี⁴⁵ สำหรับการใช้นโยบายผสมระหว่างหลักการเฉลี่ยเงินได้กับการหลักการแยกเงินได้นี้ช่วยขจัดภาวะ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” (marriage penalty) แต่ในขณะเดียวกันก็ยังคงทำให้คู่สมรสบางคู่มิภาระภาษีลดลงเพราะการสมรส (marriage bonuses) จึงกล่าวได้ว่าการปรับปรุงระบบภาษีในปี ค.ศ. 1969 เป็นการเปลี่ยนจากการใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน (full income splitting) มา

⁴² Jonathan R. Kesselman, “Income Splitting and Joint Taxation of Couples: What’s Fair?,” 14 *IRPP Choices* 1, p. 13 (February 2008).

⁴³ Michael J. McIntyre, *supra note* 15, pp. 19-20.

⁴⁴ “The Case for Mandatory Separate Filing by Married Persons,” *Yale Law Journal*, 363, 91, p. 367 (1981).

⁴⁵ Jonathan R. Kesselman, *supra note* 42, p. 13.

เป็นการเฉลี่ยเงินได้แบบบางส่วน⁴⁶ (partial income splitting) และเป็นการประนีประนอมระหว่างเป้าหมายที่ขัดแย้งและไม่สามารถเกิดขึ้นพร้อมกันได้ภายใต้การจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ เป็นการประนีประนอมระหว่างเป้าหมายที่ต้องการให้คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันต้องรับภาระภาษีเท่ากัน (Horizontal equity across family or couple neutrality) กับเป้าหมายที่ต้องการให้เกิดความเป็นกลางด้านการสมรส⁴⁷ (marriage neutrality)

ต่อมาในช่วงทศวรรษที่ 70 มีการเรียกร้องให้ใช้หลักการแยกเงินได้มีมากขึ้น ซึ่งปัจจัยหลักประการหนึ่งก็คือกระแสการเรียกร้องเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชาย ซึ่งผู้สนับสนุนหลักการแยกเงินได้เห็นว่าการกลับไปใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนจะส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคนโสด และเห็นว่าปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน (geographical disparity) อันอาจเกิดขึ้นหากใช้หลักการแยกเงินได้สามารถแก้ไขได้โดยการกำหนดให้คู่สมรสซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property ต้องแสดงรายการ “เงินได้ของแต่ละฝ่าย” แยกต่างหากจากกัน โดยไม่ต้องไปอ้างอิงกับหลักกฎหมายสินสมรส (community property law) อย่างไรก็ตาม แนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาในช่วงต่อมามีแนวโน้มไปในแนวทางการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้เช่นเดิม⁴⁸

1.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดการคำนวณและอัตราภาษีไว้แตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการของบุคคลแต่ละคน ซึ่งในปัจจุบันได้กำหนดสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการ (filing status) ไว้แตกต่างกันถึง 5 รูปแบบ ได้แก่

⁴⁶ Michael J. McIntyre, *supra* note 15, p. 29.

⁴⁷ *Ibid*, pp. 21-22.

⁴⁸ See, e.g., Tax Act of 1981, Tax Reform Act of 1986; *Ibid*, p. 24-26; Jonathan R. Kesselman, *supra* note 42, pp. 12-13.

- (1) ผู้เสียภาษีซึ่งมีสถานะเป็นคนโสด (single)
- (2) ผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสและประสงค์จะยื่นแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ร่วมกับคู่สมรส (married filing jointly)
- (3) ผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสและประสงค์จะยื่นแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากคู่สมรส (married filing separately)
- (4) ผู้เสียภาษีมีฐานะเป็นหัวหน้าครอบครัว (head of household) กล่าวคือ มีบุคคลที่อยู่ในความอุปการะ ซึ่งกฎหมายจะกำหนดหลักเกณฑ์ว่ากรณีใดบ้างที่จะสามารถยื่นแบบแสดงรายการเงินได้และเสียภาษีในฐานะหัวหน้าครอบครัวได้
- (5) กรณีเป็นหม้าย (สามีหรือภริยาถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี) และมีบุตรอยู่ในความอุปการะ (qualifying widow/widower with dependent child)

สถานะในการยื่นแสดงรายการแต่ละรูปแบบจะมีผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษีแตกต่างกันเพราะอัตราภาษีที่ใช้กับสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการแต่ละรูปแบบจะแตกต่างกัน ดังนั้น หากผู้เสียภาษีมีสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมากกว่าหนึ่งสถานะ กรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีมัถิสิทธิ์เลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการในสถานะใดสถานะหนึ่งก็ได้ โดยพิจารณาว่าการยื่นแบบแสดงรายการตามสถานะใดที่จะทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด⁴⁹ เพราะฉะนั้นคู่สมรสอาจเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือแยกกันก็ได้ หรือในบางกรณีบุคคลที่มีคู่สมรสอาจยื่นแบบแสดงรายการในฐานะหัวหน้าครอบครัวก็ได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการซึ่งมีรายละเอียดมากและค่อนข้างจะซับซ้อน⁵⁰ สำหรับการพิจารณาสถานะภาพการสมรสของบุคคล (marital status) จะพิจารณาจากสถานะของบุคคลในวันสุดท้ายของปีภาษี กล่าวคือ บุคคลจะมีสถานะเป็นคนโสดหรือบุคคลที่ยังมิได้สมรส (unmarried persons) หากในวันสุดท้ายของปีภาษีบุคคลดังกล่าวยังมิได้ทำการสมรสหรือคู่สมรสได้แยกกันอยู่หรือหย่าร้างกันตามกฎหมายว่าด้วยการหย่า (a divorce or a separate maintenance decree) นอกจากนี้ การพิจารณาสถานะคู่สมรสยังมีรายละเอียดที่ซับซ้อนโดยแบ่งแยกพิจารณาเป็นกรณีต่างๆ อีกหลายกรณี เช่น กรณีที่คู่สมรสทำการหย่ากัน, กรณีที่คู่สมรส

⁴⁹ 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.

⁵⁰ See detail in *ibid*, pp. 2-9.

ทำการหย่าและกลับมาสมรสกันใหม่⁵¹, กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาว่าการสมรสเป็นโมฆะ⁵² (annulled marriages), กรณีที่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตาย⁵³ เป็นต้น

การเลือกสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการของคู่สมรสยังส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบในการชำระภาษีด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่คู่สมรสเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีความรับผิดชอบร่วมกันในการชำระภาษีอย่างลูกหนี้ร่วม ซึ่งรวมถึงกรณีที่มีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย แม้ว่าคู่สมรสฝ่ายนั้นจะมีได้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเลยก็ตาม หรือแม้แต่ในกรณีที่คู่สมรสได้หย่ากันแล้วก็ยังต้องรับผิดชอบร่วมกัน⁵⁴ แม้ในการหย่าจะมีการกำหนดเงื่อนไขการหย่าว่าให้คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรเพียงฝ่ายเดียว คู่สมรสก็ไม่สามารถจะนำข้อตกลงดังกล่าวมาอ้างได้

สำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการ กรณีคู่สมรสซึ่งเดิมเคยยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (filing separate return) คู่สมรสดังกล่าวสามารถขอเปลี่ยนมายื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน (filing joint return) ได้ แต่ต้องขอภายในเวลา 3 ปีนับแต่วันที่ถึงกำหนดที่

⁵¹ ในกรณีที่คู่สมรสทำการหย่ากันโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อต้องการที่จะยื่นแบบแสดงรายการในฐานะคนโสด (unmarried individual) และในเวลาที่ทำกรหย่าคู่สมรสมีความตั้งใจที่จะทำการสมรสกันใหม่ (remarry) ในปีภาษีถัดไป กรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีและคู่สมรสยังคงต้องยื่นแบบแสดงรายการในฐานะบุคคลที่มีคู่สมรส (married individual)

⁵² ในกรณีที่ศาลมีคำพิพากษามีคำพิพากษาว่าการสมรสเป็นโมฆะ โดยมีผลเสมือนว่าการสมรสไม่เคยมีอยู่ ผู้เสียภาษีจะมีสถานะเป็นคนโสด (unmarried individual) และหากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันกับคู่สมรสไว้ ก็ต้องทำการแก้ไขการยื่นแบบแสดงรายการใหม่

⁵³ กรณีที่คู่สมรสถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ยังคงถือว่าความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี ซึ่งหากคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ยังมีได้ทำการสมรสใหม่ก่อนสิ้นปีภาษีก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการในฐานะคู่สมรสได้เสมือนว่าคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งยังมีชีวิตอยู่ โดยต้องระบุในแบบแสดงรายการว่า “filing as surviving spouse” ในกรณีที่คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ได้ทำการสมรสใหม่ก่อนสิ้นปีภาษี บุคคลดังกล่าวสามารถยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันคู่สมรสใหม่ได้ ส่วนผู้ที่มิหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนคู่สมรสที่ถึงแก่ความตาย ต้องยื่นแบบแสดงรายการในสถานะของ “คู่สมรสซึ่งยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน” (married filing separately)

⁵⁴ Department of the Treasury, *supra* note 49, p. 5.

ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แต่ในกรณีคู่สมรสซึ่งเดิมยื่นแบบแสดงรายได้ร่วมกันไม่สามารถมาขอเลือกยื่นแบบแสดงรายการแยกกันได้ หากพ้นกำหนดเวลาที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการแล้ว⁵⁵

สำหรับตารางอัตราภาษีเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มีการกำหนดไว้แตกต่างกันถึง 5 ตารางอัตราภาษี⁵⁶ ได้แก่ (1) ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสที่ยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน และ “คู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่”⁵⁷ (Married individuals filing joint returns and surviving spouses) (2) ตารางอัตราภาษีสำหรับ “หัวหน้าครอบครัว”⁵⁸ (head of households) (3) ตารางอัตราภาษีสำหรับคนโสด (unmarried individual) ซึ่งมีใช้ “คู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่” และ “หัวหน้าครอบครัว” (4) ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสที่ยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (Married individuals filing separate returns) (5) ตารางอัตราภาษีสำหรับทรัสต์และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (trusts and Estates)

ในปีค.ศ. 2001-2003 ได้มีการขยายความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสเพื่อให้คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับต่ำถึงระดับปานกลางได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน สำหรับในปี ค.ศ. 2007 คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมอยู่ที่ประมาณไม่เกิน 128,500 เหรียญสหรัฐ จะได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน เพราะฉะนั้นคู่สมรสที่มีเงินได้รวมในระดับสูงยังคงได้รับผลของ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” (marriage penalty)⁵⁹ จึงกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศสหรัฐอเมริกาในปัจจุบันใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้เป็นหลัก โดยการกำหนดตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสเพื่อให้คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับต่ำถึงปานกลางได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน ส่วนคู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับสูงได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้บางส่วน และสำหรับคู่สมรสซึ่งมีเงินได้ในระดับสูงโดยที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกันก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการ

⁵⁵ *Ibid*, p. 6.

⁵⁶ See section 1 (a), (b), (c), (d), (e); Laura Ann Davis, “A Feminist Justification for the Adoption of an Individual Filing System”, *Southern California Law Review* 197, 62, 197 (November 1988).

⁵⁷ As defined in section 2 (a) of the Internal Revenue Code.

⁵⁸ As defined in section 2 (b) of the Internal Revenue Code.

⁵⁹ Jonathan R. Kesselman, *supra* note 42, p. 14.

แยกกันได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้แยกกันซึ่งทำให้ช่วยบรรเทาภาวะ “การลงการโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส”

นอกจากนี้ หากพิจารณาแนวความคิดของนักวิชาการของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพบว่าในช่วงต้น มีความเห็นไปในแนวทางที่สนับสนุนการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ และไม่เห็นด้วยกับการพิจารณาสถานะของคู่สมรสแยกต่างหากเป็นอิสระจากกัน เช่น ความเห็นของ William S. Vickrey,⁶⁰ Harold M. Grove,⁶¹ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก ในปัจจุบันสถิติที่เกี่ยวข้องกับจำนวนประชากรและรูปแบบของเศรษฐกิจของสหรัฐอเมริกาได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากอดีต เช่น อัตราการมีส่วนร่วมในตลาดแรงงานของผู้หญิงที่มีคู่สมรสมีมากขึ้น, อัตราการหย่าร้างที่มีสูงขึ้น, จำนวนบุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะคู่สมรสแต่ไม่ได้เป็นคู่สมรสตามกฎหมาย (unmarried couples) มีจำนวนมากขึ้น เป็นต้น จึงทำให้นักวิชาการของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีความเห็นสนับสนุนหน่วยภาษีบุคคลหรือการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มากขึ้น⁶² เช่น Harvey Rosen ซึ่งเห็นว่าหากมีการยกเลิกการยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันของคู่สมรส

⁶⁰ William S. Vickrey, *Agenda for Progressive Taxation*, (New York: Ronald Press, 1947), p. 274, quoted in *ibid.*

⁶¹ “Students of public finance with few exceptions regard the family rather than the individual as the proper unit for income taxation.” (See Harold M. Groves, *supra* note 23, p. 62.)

⁶² See, e.g., Pamela B. Genn, “Abandoning Marital Status as a Factor in Allocating Income Tax Burdens,” *Texas Law Review* 1, 59, pp. 1-69 (1980); “The Case for Mandatory Separate Filing by Married Persons,” *supra* note 44, p. 382; Laura Ann Davis, *supra* note 56, pp. 197-252; Marjorie E. Kornhauser “Love, Money and the IRS: Family Income-Sharing, and the Joint Income Tax Return,” *Hastings Law Journal* 63, 45, pp. 63-111 (1933); Edward McCaffery, *Taxing Women*, (Chicago: University of Chicago Press, 1997).

จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้มีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น⁶³ ส่วนนักวิชาการในปัจจุบันที่สนับสนุนการเฉลี่ยเงินได้ เช่น Michael McIntyre⁶⁴ เป็นต้น

2. ประเทศฝรั่งเศส

2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่ใช้บังคับในอดีตและสาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

ประเทศฝรั่งเศสมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1914 โดยเก็บภาษีจากเงินได้รวมของครอบครัว และกำหนดให้สามีซึ่งเป็นหัวหน้าครอบครัว (the male head of household) มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี โดยระบบภาษีดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานที่ว่าครอบครัวเป็นหน่วยสังคมที่มีความสัมพันธ์กัน (a cohesive social group) มาต่อได้มีการนำระบบการเฉลี่ยเงินได้ของครอบครัวดังที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมาใช้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1948 ภายหลังจากสงครามโลกครั้งที่สองสิ้นสุดลง โดยระบบดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานของแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทของสมาชิกในครอบครัวแบบดั้งเดิมซึ่งมองว่าบิดามีบทบาทในการออกไปทำงานนอกบ้าน (market work) ส่วนมารดา มีบทบาทในการทำงานบ้านและอบรมเลี้ยงดูบุตร⁶⁵

⁶³ Harvey S. Rosen, "Is It Time to Abandon Joint Filing?," *National Tax Journal* 423, 30, 423 (1977), quoted in Jonathan R. Kesselman, *supra note* 42, p. 14.

⁶⁴ See, e.g., Michael J. McIntyre, *supra note* 15, pp. 1-33; Michael J. McIntyre, and Oliver Oldham, "Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax," *Harvard Law Review* 1573, 90, pp. 1573-1630 (1977).

⁶⁵ Miriam Beblo, Denis Beninger, and François Lasiney, "Family Tax Splitting: A Micro simulation of its Potential Labour Supply and Intra-household Welfare Effects in Germany," <<http://www.hha.dk/nat/cim/lundberg/DENISBENINGER.PDF>>, May 2003, p. 7; Ayla A. Lari, *supra note* 37, p. 232.

2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดให้ใช้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษี โดยต้องนำเงินได้ของครอบครัวมารวมกันแล้วแบ่งเงินได้ของครอบครัวออกเป็นส่วนตามจำนวนส่วนที่กฎหมายกำหนด จากนั้นจึงนำเงินได้ของแต่ละส่วนไปคูณด้วยอัตราภาษีที่ใช้ร่วมกับคนโสด⁶⁶ ซึ่งระบบการเฉลี่ยเงินได้ของครอบครัว หรือ “ระบบส่วนหาร” (quotient system) นี้จะใช้กับกรณีของบุคคลซึ่งเป็นคู่สมรสตามกฎหมาย (marriage) และรวมถึงบุคคลที่อยู่กินกันภายใต้ข้อตกลงในการอยู่ร่วมกัน (pacte civil de solidarite)⁶⁷ ซึ่งบุคคลที่อยู่กินกันภายใต้ข้อตกลงในการอยู่ร่วมกันอาจเป็นบุคคลต่างเพศหรือบุคคลเพศเดียวกันที่ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยเข้าทำข้อตกลงในการอยู่ร่วมกัน (pacte civil de solidarite) ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด⁶⁸ ดังนั้น ไม่ว่าบุคคลจะเลือกรูปแบบการสมรสโดยการจดทะเบียนสมรสหรือทำข้อตกลงในการอยู่ร่วมกันก็มีสิทธิที่จะยื่นแบบแสดงรายการรวมกันและคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้

สำหรับเงินได้รวมของครอบครัวจะประกอบด้วยเงินได้ของคู่สมรสและบุตรที่ยังมิได้สมรสและมีอายุต่ำกว่า 18 ปี ส่วนบุตรที่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้มีสิทธิเลือกที่จะนำเงินได้ของตนมารวมคำนวณภาษีกับสมาชิกคนอื่นๆ ในครอบครัว หรือจะนำเงินได้ของตนแยกเสียภาษีต่างหากจากสมาชิกในคนอื่นๆ ในครอบครัว ก็ได้⁶⁹

⁶⁶ 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. 193.

⁶⁷ Ministère de L' économie, “French Taxation,” <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf>, 2005.

⁶⁸ โปรตดูรายละเอียดยใน พัทณี หาญเทพินทร์, “สิทธิของชายหญิงที่อยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรส,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น. 28-35.

⁶⁹ Francis Lefebvre, *France Legal and Tax Guide*, (Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992), p. 237; อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, *หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย: รายงานการวิจัย*, (กรุงเทพมหานคร: คณะกรรมการวิจัยและสัมมนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 16.

- (1) บุตรที่สมรสแล้วและมีอายุ 17 ปีขึ้นไปแต่ไม่ถึง 21 ปี หรือ
- (2) บุตรซึ่งอายุไม่เกิน 25 ปีและยังศึกษาอยู่ หรือ
- (3) บุตรซึ่งเป็นบุคคลทุพพลภาพ (disable) หรือบุตรที่ได้เข้าประจำการเป็นทหารเกณฑ์ (fulfilling military service) ไม่ว่าบุตรคนดังกล่าวจะมีอายุเท่าใดก็ตาม

หากที่บุตรเลือกนำเงินได้มารวมเป็นเงินได้ของครอบครัว กรณีเช่นนี้ในการคำนวณภาษี กฎหมายให้สิทธิว่าจะนับบุตรเป็นส่วนหารตามที่กฎหมายกำหนด หรือจะหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด อย่างใดอย่างหนึ่งแล้วแต่จะเลือก

สำหรับในกรณีบุตรที่สมรสแล้วไม่ว่าบุตรจะอายุเท่าใดก็ตาม ต้องเสียภาษีแยกต่างหากจากบิดามารดา อย่างไรก็ตาม หากบุตรที่สมรสแล้วเข้าเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น และได้เลือกที่จะนำเงินได้มารวมเป็นเงินได้ของครอบครัว ในกรณีเช่นนี้การคำนวณภาษีของครอบครัว จะไม่สามารถนับบุตรเป็นส่วนหารได้ แต่ยังคงมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรตามที่กฎหมายกำหนด⁷⁰

ในส่วนของข้อกำหนด “ตัวหาร” (denominator) ที่จะนำไปหารเงินได้รวมของครอบครัวนั้น จะกำหนดไว้แตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับรูปแบบของสมาชิกในครอบครัวที่แตกต่างกัน และยังขึ้นอยู่กับสถานะของหัวหน้าครอบครัวและสมาชิกในครอบครัวด้วย ดังต่อไปนี้

⁷⁰ Ruud Sommerhalder, *supra* note 66, p. 193.

ตารางที่ 3.1
การกำหนดส่วนหารเพื่อคำนวณภาษีเงินได้ของครอบครัว
ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศฝรั่งเศส⁷¹

สถานะ	ตัวหาร
- ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้างหรือเป็นหม้าย และไม่มีผู้ที่ต้องอุปการะ (without dependents)	1
- ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้างหรือเป็นหม้าย และมีบุตรซึ่งอายุเกินกว่า 18 ปี 1 คน	1.5
- ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วแต่ไม่มีบุตร (without children); ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้าง และมีบุตร 1 คน	2
- ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วหรือผู้ที่เป็นหม้าย และมีบุตร 1 คน; ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้าง และมีบุตร 2 คน	2.5
- ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วหรือเป็นหม้าย และมีบุตร 2 คน	3
- ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้าง และมีบุตร 3 คน	3.5
- ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วหรือเป็นหม้าย และมีบุตร 3 คน	4
- ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้าง และมีบุตร 4 คน	4.5
- ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วหรือเป็นหม้าย และมีบุตร 4 คน	5
- ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้าง และมีบุตร 5 คน	5.5
- ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วหรือเป็นหม้าย และมีบุตร 5 คน	6
- ผู้เสียภาษีที่เป็นโสดหรือเป็นผู้ที่หย่าร้าง และมีบุตร 6 คน	6.5

⁷¹ *Ibid*, pp. 193-194; Viktor Steiner and Katharina Wrohlich, "Introducing Family Tax Splitting in Germany: How Would It Affect the Income Distribution and Work Incentives?," <<http://ftp.iza.org/dp2245.pdf>>, August 2006, p. 6.

การกำหนด “ตัวหาร” หรือ “ส่วนหาร” ตามกฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศสสามารถสรุปได้ดังนี้

(1) ผู้เสียภาษีที่มีสถานะเป็นโสด (single), เป็นผู้ที่ย่าร้าง (divorced persons), หรือเป็นหม้าย (widowed persons) หากบุคคลดังกล่าวไม่มีบุตรที่ต้องอุปการะ (dependents) จะมีตัวหารเท่ากับ 1 ส่วน

(2) ผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรส, ผู้เสียภาษีที่เป็นหม้ายและมีบุตร จะมีตัวหารเท่ากับ 2 ส่วน โดยที่จำนวนตัวหารจะเพิ่มขึ้น 0.5 ส่วน สำหรับบุตร 2 คนแรก และจะเพิ่มขึ้น 1 ส่วน สำหรับบุตรตั้งแต่คนที่ 3 เป็นต้นไป

(3) กรณีผู้เสียภาษีที่เป็นโสดและมีบุตร (single parent) หรือผู้ที่ย่าร้างและมีบุตร จะมีตัวหารเท่ากับ 1.5 ส่วน โดยที่จำนวนตัวหารของบุตรจะเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกับกรณีผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสตามข้อ (2)

นอกจากนี้ สำหรับบุคคลทุพพลภาพและผู้ที่เป็นทหารผ่านศึก (war veterans) จะได้เพิ่มจำนวนตัวหารอีก 0.5 ส่วน

อย่างไรก็ตาม ประโยชน์ที่ได้รับจากการเฉลี่ยเงินได้ตาม “ระบบส่วนหาร” (quotient system) ก็มีขอบเขตจำกัด ซึ่งขอบเขตดังกล่าวจะมีความแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับเงินได้รวมและสถานะของหน่วยภาษี เช่น เป็นโสดหรือมีคู่สมรส, มีบุตรหรือไม่มีบุตร เป็นต้น⁷²

นอกจากนี้ คู่สมรสสามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกันได้ใน 3 กรณี ต่อไปนี้⁷³

(1) ในกรณีที่คู่สมรสแยกกันอยู่ต่างหากจากกัน และดำรงชีพด้วยสินส่วนตัว (live with separate property)

(2) ในกรณีที่คู่สมรสอยู่ระหว่างขั้นตอนของการหย่าร้าง และได้รับอนุญาตให้แยกกันอยู่ต่างหากจากกันโดยกฎหมาย

(3) ในกรณีที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งไปจากภูมิลำเนาของคู่สมรส (marital domicile) และคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีแหล่งเงินได้แยกกัน (separate sources of income)

⁷² Ruud Sommerhalder, *ibid*, p. 194; Jonathan R. Kesselman, *supra* note 42, p. 17.

⁷³ Francis Lefebvre, *supra* note 69, p. 238.

3. ประเทศเยอรมนี

3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีตและสาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

3.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีต

ประเทศเยอรมนีได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง (Federal Income Tax Act) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1920 สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้ระบบการรวมเงินได้ของครอบครัว กล่าวคือ ใช้หน่วยภาษีครอบครัวโดยกำหนดให้นำเงินได้ของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะมารวมกันเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้ และในปีต่อมาได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้กับคู่สมรสโดยกำหนดภริยามีสิทธินำเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานแยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่เงินได้ดังกล่าวต้องมิใช่เงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานที่มีความเกี่ยวข้องกับงานหรือธุรกิจของสามี เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ของสามีมาให้ภริยาที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า การกำหนดบทบัญญัติเพื่อให้สิทธิภริยานำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้นั้นมีผลต่อการตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภริยา ดังนั้น ในปี ค.ศ. 1934 ภายใต้การปกครองของพรรคนาซี (Nazi) ซึ่งต้องการยับยั้งอัตราการเข้าสู่ตลาดแรงงานของผู้หญิงจึงได้ยกเลิกบทบัญญัติดังกล่าว และกลับไปใช้ระบบรวมเงินได้ทุกประเภทเช่นเดิม ต่อมาในช่วงสงครามโลกครั้งที่ 2 ซึ่งมีความต้องการแรงงานหญิงเพิ่มมากขึ้นจึงได้มีการกำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้จากการจ้างแรงงานแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เช่นเดิม เพื่อกระตุ้นให้ผู้หญิงตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานมากยิ่งขึ้น ต่อมาในปี ค.ศ. 1951 ภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 สิ้นสุดได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1951 (Income Tax Act 1951) ซึ่งพระราชบัญญัตินี้ยังคงกำหนดให้ใช้ระบบการรวมเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสเช่นเดิม⁷⁴ และยังคงมีการกำหนดให้ภริยามีสิทธินำเงินได้จากการจ้างแรงงานที่มีได้มีความเกี่ยวข้องกับงานหรือธุรกิจของสามีแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เช่นเดิม⁷⁵

⁷⁴ Article 26 of the Income Tax Act, 1951.

⁷⁵ Article 43 of the Enforcement Decree of the Income Tax Act.

3.1.2 สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้ระบบการรวมเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1951 (Income Tax Act 1951) จะคำนวณจากเงินได้รวมของคู่สมรส โดยใช้อัตราภาษีเดียวกันกับคนโสด ทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ภาระภาษีของคู่สมรสจึงสูงกว่าภาระภาษีของคนโสด จึงมีผู้เห็นว่าภาระภาษีในส่วนที่สูงกว่าภาระภาษีของคนโสดนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีจากการสมรส (disciplinary marital tax) และมีการยื่นฟ้องคดีต่อศาลรัฐธรรมนูญ เพื่อให้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ ซึ่งผลของคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญในคดีนี้เป็นสาเหตุให้ประเทศเยอรมนีเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส⁷⁶

3.2 การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

ปัจจัยที่ทำให้ประเทศต่างๆ เปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสมีอยู่ด้วยกันหลายประการ โดยส่วนใหญ่การเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศต่างๆ มาจากปัจจัยทางด้านการเมืองและด้านสังคม ซึ่งต่างจากในประเทศเยอรมนีที่การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสนั้นเป็นผลมาจากคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ⁷⁷ โดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญได้ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรส และการเปลี่ยนแปลงการบรรเทาภาระภาษี

3.2.1 การเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรส

ก่อนปี ค.ศ. 1957 ประเทศเยอรมนีจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรส ซึ่งระบบดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีที่ทำการสมรสต้องมีภาระภาษีสูงขึ้น และมีผู้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลรัฐธรรมนูญให้วินิจฉัยว่าระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสชัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญหรือไม่ โดยในปี ค.ศ. 1955 ศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติของ

⁷⁶ The Constitutional Court of Korea, "Cumulative Taxation of Income from Asset of Spouse Case," <<http://www.court.go.kr/home/english/casesearch/caselist.jsp>> , August 2002.

⁷⁷ Ruud Sommerhalder, *supra* note 66, p. 186.

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ซึ่งมีผลทำให้ภาระภาษีของผู้เสียภาษีต้องสูงขึ้นเมื่อทำการสมรสนั้น เป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งกับ มาตรา 6 (1)⁷⁸ ของรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949⁷⁹ (Basic Law) ซึ่งบัญญัติว่า “รัฐต้องให้ความคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัวเป็นพิเศษ”⁸⁰ เพราะฉะนั้นรัฐจะต้องไม่กระทำการใดๆ อันเป็นการขัดขวางการสมรสหรือทำลายสถาบันครอบครัว นอกจากนี้ ศาลรัฐธรรมนูญยังได้ให้ความเห็นต่อไปอีกว่าระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้เช่นเดียวกับที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นระบบที่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ดังนั้น ในปี ค.ศ. 1957 รัฐบาลเยอรมนีจึงแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เพื่อเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสจากการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ มาเป็นการให้สิทธิคู่สมรสเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากกันซึ่งกรณีนี้จะคำนวณโดยใช้หลักการแยกเงินได้ หรือจะเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันซึ่งกรณีนี้จะคำนวณโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้โดยนำเงินได้ของคู่สมรสมารวมกันแล้วหารด้วย 2 แล้วจึงนำเงินได้ดังกล่าวไปคำนวณกับอัตราภาษี จากนั้นนำภาระภาษีที่ได้คูณกลับด้วย 2 ผลลัพธ์ที่ได้เท่ากับภาระภาษีรวมของคู่สมรส⁸¹

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ของประเทศเยอรมนีในช่วงแรก จะใช้สำหรับกรณีที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นผู้มีสัญชาติเยอรมัน (German nationals) เท่านั้น จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1995 ศาลยุติธรรมแห่งยุโรป (European Court of Justice) พิพากษาว่าการบทยุติธรรมที่กำหนดให้สิทธิในการเฉลี่ยเงินได้เฉพาะคู่สมรสที่เป็นผู้มีสัญชาติเยอรมันนั้น

⁷⁸ Article 6 of Basic Law 1949, “Marriage and the family shall enjoy the special protection of the state.”

⁷⁹ Frans Vanistendael, “Tax Law Design and Drafting Chapter 2, Legal Framework for Taxation,” <<http://www.internationalmonetaryfund.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>>, 1996, p. 13.

⁸⁰ ประเทศเยอรมนีถือว่าสิทธิของบุคคลในครอบครัวและการสมรสเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949 จึงได้บัญญัติคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัวไว้ในหมวด 1 ว่าด้วยสิทธิขั้นพื้นฐาน (Basic Rights)

⁸¹ The Constitutional Court of Korea, *supra* note 76.

เป็นบทบัญญัติที่ละเมิดข้อตกลงว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของสนธิสัญญากรุงโรม⁸² (Treaty of Rome) ประเทศเยอรมนีจึงต้องขยายสิทธิในการเฉลี่ยเงินได้ให้กับคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มประชาคมประเทศยุโรปทุกคู่ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมนี⁸³

3.2.2 การปรับปรุงการหักค่าลดหย่อน

นอกจากคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสแล้ว ยังมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่มีผลต่อระบบการบรรเทาภาระภาษีของคู่สมรสด้วย ซึ่งทำให้ประเทศเยอรมนีต้องมีการปรับปรุงการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสและจำนวนค่ายกเว้นส่วนบุคคล (personal exemption) ด้วย

คดีแรกเป็นคดีที่เกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสและค่าลดหย่อนสำหรับบุตร เนื่องจากในอดีตนั้นกฎหมายภาษีของประเทศเยอรมนีได้กำหนดให้มีค่าลดหย่อนสำหรับบุตร คงมีแต่การหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้เท่านั้น ทำให้ผู้เสียภาษีอากรหลายรายซึ่งมีคู่สมรสแต่ไม่ได้ทำการสมรสตามกฎหมาย หรือผู้เสียภาษีซึ่งเป็นหม้าย และมีบุตรผู้เยาว์อยู่ในความอุปการะ เห็นว่า กฎหมายภาษีกำหนดให้คู่สมรสสามารถหักค่าลดหย่อนได้ 2 ส่วน ทำให้คู่สมรสซึ่งมีบุตรผู้เยาว์อยู่ในความอุปการะได้เปรียบ บุคคลที่ต้องเลี้ยงดูบุตรตามลำพังเพราะเป็นหม้ายหรือมีบุตรนอกสมรส ในปี ค.ศ. 1982 จึงได้มีการร้องขอต่อศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพื่อให้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่าผู้เสียภาษีที่ต้องเลี้ยงดูบุตรตามลำพังเพราะเป็นหม้าย หรือมีบุตรนอกสมรสต้องมีภาระภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสที่มีบุตรอยู่ในความอุปการะ เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ผู้เสียภาษีที่เป็นหม้ายซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนได้เพียงส่วนเดียวย่อมมีโอกาสถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าได้เร็วกว่าผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรส ศาลรัฐธรรมนูญจึงได้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดต่อรัฐธรรมนูญ แต่เพื่อมิให้กระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐ ศาลรัฐธรรมนูญจึงได้กำหนดเวลาให้แก่วัฒนธรรมที่จะดำเนินการให้มีการ

⁸² European Court of Justice, decision of February 14, 1995, C 279/93 (Rs. Schumacker), DB 1995, 407.

⁸³ Ruud Sommerhalder, *supra* note 66, p. 185.

แก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวเสียก่อน แต่หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวไปแล้ว บทบัญญัตินั้นจะไม่มีผลใช้บังคับต่อไปอีก⁸⁴

ส่วนอีกคดีหนึ่งเป็นคดีที่เกี่ยวกับการหักค่ายกเว้นส่วนบุคคล (personal exemption) เนื่องจาก กฎหมายภาษีของเยอรมนีได้กำหนดให้ทั้งการหักค่ายกเว้นส่วนบุคคล (personal exemption)⁸⁵ และมีช่วงอัตราภาษีร้อยละศูนย์ (tax-free zone) อย่างไรก็ตาม จำนวนค่ายกเว้นส่วนบุคคลดังกล่าวมีจำนวนไม่มากจึงมีผู้เห็นว่าควรยกเลิกค่ายกเว้นภาษีดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ความเห็นดังกล่าวตรงข้ามกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในปี ค.ศ. 1992 โดยศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีมียุติตามรัฐธรรมนูญ (Constitutional right) ที่จะได้รับค่ายกเว้นภาษี และอย่างน้อยต้องเท่ากับค่าครองชีพขั้นต่ำของประชาชน (the minimum subsistence amount) ดังนั้น ศาลรัฐธรรมนูญจึงเห็นว่าจำนวนค่ายกเว้นที่กฎหมายกำหนดให้นั้นต่ำกว่าค่าครองชีพขั้นต่ำของประชาชน คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญทำให้กระทรวงการคลังต้องกำหนดค่ายกเว้นส่วนบุคคลให้สูงขึ้น⁸⁶

⁸⁴ ชาญชัย แสงศักดิ์, “ความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีที่มีบุตร,” วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 6, น. 852 (ธันวาคม 2530).

⁸⁵ กฎหมายภาษีของบางประเทศจะมีการกำหนดช่วง “อัตราภาษีร้อยละศูนย์” (tax-free zone or zero rate bracket) สำหรับเงินได้ในช่วงเริ่มต้นในจำนวนที่ใกล้เคียงกับค่าครองชีพขั้นต่ำของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีของบางประเทศอาจมิได้มีการกำหนดช่วง “อัตราภาษีร้อยละศูนย์” แต่ประเทศเหล่านี้จะมีการกำหนด “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” (additional deduction) ซึ่งค่าลดหย่อนนี้จะนำไปหักหย่อนจาก “เงินได้สุทธิ” (net income) เงินได้สุทธิหลัง “หักค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” เรียกว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษี” (taxable income) จากนั้นจึงนำ “เงินได้ที่ต้องเสียภาษี” ไปคูณกับอัตราภาษี สำหรับการกำหนดจำนวน “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” ก็จะมีค่าหนึ่งถึงค่าครองชีพขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีเช่นเดียวกัน จึงทำให้ “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” มีผลเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของอัตราภาษีมากกว่าเป็นค่าลดหย่อน (deduction) จึงมีการเรียก “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” ดังกล่าว โดยใช้ คำว่า “ค่ายกเว้นส่วนบุคคล” (personal exemption) เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่าง “ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล” (personal deduction) กับ “ค่ายกเว้นส่วนบุคคล” (personal exemption) (Ruud Sommerhalder, *supra note 66*, p. 165; Harold M. Groves, *supra note 23*, p. 30.)

⁸⁶ *Ibid*, pp. 185-186.

3.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายประเทศเยอรมัน ได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีร่วมกัน หรือจะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกกันก็ได้

ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีร่วมกัน จะคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ โดยกำหนดให้คู่สมรสนำเงินได้มารวมกัน ซึ่งเงินได้ดังกล่าวสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้ในจำนวนเท่ากับ 2 เท่าของค่าลดหย่อนส่วนบุคคลสำหรับคนโสด และหารเงินได้สุทธิของคู่สมรสด้วย 2 แล้วนำไปคำนวณตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด จากนั้นนำภาระภาษีที่คำนวณได้คูณด้วย 2 ผลลัพธ์ที่ได้ก็คือภาระภาษีรวมของคู่สมรส

ส่วนในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกกันจะคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ โดยเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (earned income) ที่คู่สมรสฝ่ายใดได้รับก็ถือเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายนั้น ส่วนกรณีเงินได้จากทรัพย์สินนั้นแม้ว่าประเทศเยอรมนีจะใช้ระบบสินสมรส (community property system) และทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสนั้นถือเป็นกรรมสิทธิ์รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย แต่สำหรับในทางภาษีกรณีที่คู่สมรสเลือกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกกัน เงินได้จากทรัพย์สินนั้นถือว่าเป็นเงินได้ของคู่สมรสที่มีชื่อเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

สำหรับในส่วนเงินได้ของบุตรนั้น บุตรซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ย่อมต้องเสียภาษีในนามของตนเอง กล่าวคือ ไม่ต้องนำเงินได้ของบุตรไปรวมเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาไม่ว่าเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือเงินได้จากทรัพย์สินก็ตาม⁸⁷

⁸⁷ Ibid, p. 182.

4. ประเทศอังกฤษ

4.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีตและสาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการ จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

4.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีต

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของอังกฤษในอดีตกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีคู่สมรสและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ เสมือนว่าเงินได้รวมของคู่สมรสเป็นเงินได้ของบุคคลเพียงคนเดียว⁸⁸ กล่าวคือ ในกรณีที่หญิงมีสถานะเป็นภริยาตั้งแต่วันที่ปีภาษี เงินได้ที่หญิงได้รับตั้งแต่ต้นปีภาษีในระหว่างที่มีสถานะเป็นภริยาและอยู่ร่วมกับสามี ต้องถือเสมือนว่าเงินได้ดังกล่าวนั้นเป็นเงินได้ของสามี⁸⁹ เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี⁹⁰ จากหลักการดังกล่าวส่งผลตามมา 3 ประการ ประการแรกคือ เงินได้ของสามีและภริยาต้องถูกนำมารวมกันและคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีเดียวกับคนโสด ประการที่สองคือ การประเมินภาระภาษีของคู่สมรสจะประเมินในนามของสามีและในเบื้องต้นสามีเป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ แต่ในกรณีที่สามีละเลยไม่ชำระภาษี กฎหมายกำหนดให้ภริยามีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิดจากเงินได้ของภริยา และประการสุดท้ายคือ สามีต้องยื่นแบบแสดงรายการทั้งในส่วนเงินได้ของภริยาและเงินได้ของสามีเอง⁹¹ หลักการรวมเงินได้ที่ใช้ในประเทศอังกฤษเป็นการรวมเงินได้เฉพาะของคู่สมรสเท่านั้น มิได้ขยายให้รวมถึงเงินได้ของบุตร ดังนั้น เงินได้ของบุตรจะต้องเสียภาษีในนามของบุตรแยกต่างหากจากบิดาและมารดา⁹²

⁸⁸ Martin L. Parry, *Cohabitation*, (London: Sweet & Maxwell Limited, 1981), p. 54.

⁸⁹ TA 1970, s. 37 (1); FA 1976, s. 36.

⁹⁰ Mervyn Lewis, *British Tax Law: Income Tax, Corporation Tax, Capital Gain Tax*, (Suffolk: Richard Clay (The Chaucer Press), Ltd., 1977), p. 48.

⁹¹ John Tiley, *Revenue Law*, (London: Butterworth & Co (Publishers) Ltd., 1981), p. 54.

⁹² Ruud Sommerhalder, *supra note 66*, p. 189.

หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสดังกล่าวมีข้อเสียประการสำคัญคือ การรวมเงินได้นั้นจะทำให้เงินได้ของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นกว่าในบุคคลที่มีได้ทำการสมรสหรือคนโสด อย่างไรก็ตาม คู่สมรสมีสิทธิเลือกที่จะนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยายื่นแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ซึ่งการแยกเงินได้ดังกล่าวช่วยลดข้อเสียของหลักการรวมเงินได้ได้เพียงบางส่วนเท่านั้น เนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินของภริยายังคงต้องนำมารวมโดยถือเสมือนเป็นเงินได้ของสามี อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีการนำเงินได้ของคู่สมรสมารวมกันเพื่อคำนวณภาษีจะทำให้ภาระภาษีของคู่สมรสลดลงกว่าภาระภาษีก่อนทำการสมรส เนื่องจาก กฎหมายภาษีได้กำหนดให้ชายซึ่งมีคู่สมรสหักค่าลดหย่อนได้สูงขึ้น และสูงกว่าการหักค่าลดหย่อนของคนโสด ดังนั้น การนำเงินได้ของคู่สมรสมารวมกันเพื่อคำนวณภาษีจะทำให้ภาระภาษีของคู่สมรสสูงขึ้นเฉพาะในกรณีที่เงินได้รวมของคู่สมรสอยู่ในระดับสูงและภริยาได้เงินได้จากทรัพย์สินจำนวนมาก⁹³

หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสก็มีข้อยกเว้นซึ่งทำให้คู่สมรสไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษี (non aggregation) โดยแบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังนี้⁹⁴

- (1) หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสจะไม่นำมาใช้สำหรับปีภาษีที่มีการสมรส
- (2) หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสจะใช้เฉพาะในกรณีที่สามีภริยาอยู่ร่วมกัน⁹⁵ ดังนั้นในกรณีที่สามีภริยามีได้อยู่ร่วมกัน ไม่ว่าจะจะเป็นกรณีที่สามีและภริยาแยกกันอยู่ต่างหากเป็นการชั่วคราวโดยคำสั่งศาลหรือโดยการทำข้อตกลงแยกกันอยู่ต่างหากก็ดี หรือกรณีที่สามีภริยาแยกกันอยู่อย่างถาวรมิใช่เพียงการแยกกันอยู่เพียงครั้งคราวก็ดี กฎหมายภาษีจะถือเสมือนว่าสามีภริยาเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกัน
- (3) ในกรณีที่สามีภริยาอยู่ร่วมกัน แต่คู่สมรสเพียงฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้นเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรในปีภาษีนั้น หรือคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรแต่ในปีภาษีนั้นคู่สมรสฝ่ายหนึ่งอยู่ในสหราชอาณาจักรส่วนคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งมิได้อยู่ในราชอาณาจักรตลอดปีภาษี กรณีเช่นนี้คู่สมรสจะถูกเก็บภาษีเสมือนเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกัน กล่าวคือ จะประเมินภาษีของคู่สมรสแยกต่างหากจากกันโดยคู่สมรสไม่ต้องนำเงินได้มารวมกัน
- (4) ในกรณีที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายตกลงเลือกที่จะให้ภริยายื่นแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาแยกต่างหากจากสามี

⁹³ Martin L. Parry, *supra* note 88, pp. 54-55.

⁹⁴ John Tiley, *supra* note 91, p. 57.

⁹⁵ TA 1970, s. 37 (1) and s. 42.

นอกจากนี้ หากพิจารณาในแง่ของการบรรเทาภาระภาษีหรือการบรรเทาผลกระทบที่คู่สมรสได้รับจากการคำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้แล้วอาจแบ่งรูปแบบการบรรเทาภาระภาษีของคู่สมรสในช่วงที่ใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสได้ 2 กรณี คือ (1) การบรรเทาภาระภาษีโดยการให้สิทธิหักค่าลดหย่อน (allowance) (2) การบรรเทาภาระภาษีโดยการอนุญาตให้ภริยาเลือกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ (Wife's Earnings Election)

(1) การบรรเทาภาระภาษีโดยการให้สิทธิหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (allowance) ในกรณีของผู้เสียภาษีที่ยังมิได้สมรสนั้นกฎหมายภาษีกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้ ซึ่งเรียกว่า “ค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด” (Single Person's Allowance: SPA) ต่อมาเมื่อบุคคลได้ทำการสมรสหลักเกณฑ์ในการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวก็จะมี ความแตกต่างจากกรณีของผู้เสียภาษีที่ยังมิได้สมรส โดยกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อน โดยแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ⁹⁶ ดังนี้

(1.1) ค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance: MMA)

กรณีคู่สมรสฝ่ายสามีจะสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้เพิ่มขึ้นเรียกว่า “ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย” (Married Man's Allowance) กล่าวคือ ค่าลดหย่อนดังกล่าวจะมีจำนวนสูงกว่าค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด แต่จำนวนค่าลดหย่อนที่เพิ่มขึ้นนั้นก็ได้เพิ่มขึ้นเป็นสองเท่าของค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด การหักค่าลดหย่อนประเภทนี้จะหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ที่ถือเป็นของสามีไม่ว่าภริยามีเงินได้หรือไม่ก็ตาม⁹⁷

(1.2) ค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance: WEIA)

กรณีคู่สมรสฝ่ายภริยาเมื่อทำการสมรสแล้วโดยหลักเงินได้ที่ภริยาได้รับต้องนำไปรวมกับสามีโดยถือว่าเป็นเงินได้ของสามี และสามีจะเป็นผู้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่ ค.ศ. 1942 กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษได้บรรเทาภาระภาษีให้กับคู่สมรสโดย

⁹⁶ กฎหมายภาษีอังกฤษยังมีค่าลดหย่อนอื่นๆ ที่คู่สมรสสามารถหักลดหย่อนได้ เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นผู้สูงอายุ (Aged Persons Allowance) ค่าลดหย่อนส่วนตัวเพิ่มเติม (Additional Personal Allowance) เป็นต้น แต่ในที่นี้ขออธิบายเฉพาะค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance) และค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance)

⁹⁷ Ruud Sommerhalder, *supra note* 66, p. 188.

การกำหนดค่าลดหย่อนที่เรียกว่า “ค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภรรยา”⁹⁸ (Wife’s Earned Income Allowance)⁹⁹ และค่าลดหย่อนดังกล่าวจะมีจำนวนเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด การหักค่าลดหย่อนประเภทนี้ใช้สำหรับหักลดหย่อนเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงาน (labor income) ของภรรยาเท่านั้น กล่าวคือ หลักการรวมเงินได้ของประเทศอังกฤษนั้น ภรรยาไม่ต้องนำเงินได้จากการจ้างแรงงานทั้งหมดมารวมเป็นเงินได้ของสามี แต่จะนำเงินได้จากการจ้างแรงงานของภรรยาเฉพาะส่วนที่เกินกว่าค่าลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นเงินได้ของสามี ในกรณีที่ภรรยามีเงินได้จากการจ้างแรงงานน้อยกว่าค่าลดหย่อนดังกล่าวสิทธิในการหักค่าลดหย่อนส่วนที่เหลือก็จะหมดไป กล่าวคือ ไม่สามารถนำค่าลดหย่อนส่วนที่เหลือไปหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ประเภทอื่นของภรรยา รวมทั้งไม่สามารถนำไปหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ของสามี¹⁰⁰

(2) การบรรเทาภาระภาษีโดยการอนุญาตให้ภรรยาเลือกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ (Wife’s Earnings Election)

ใน ค.ศ. 1971 ประเทศอังกฤษได้มีการเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษี โดยกฎหมายภาษีประเทศอังกฤษได้อนุญาตให้ภรรยามีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่การยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากสามีนั้นทำได้เฉพาะในกรณีที่ภรรยามีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (earned income) เท่านั้น จึงเรียกระบบดังกล่าวว่า “Wife’s Earnings Election” ส่วนเงินได้ประเภทอื่นที่มีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (unearned income) เช่น เงินได้จากทรัพย์สิน (investment income) ของภริยายังคงต้องนำมารวมกับสามีและถือเป็นเงินได้ของสามีเช่นเดิม¹⁰¹

⁹⁸ การกำหนด “ค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภรรยา” (Wife’s Earned Income Allowance) ทำให้คู่สมรสที่ภรรยามีเงินได้จากการจ้างแรงงานสามารถหักค่าลดหย่อนได้มากกว่าคู่สมรสที่ภรรยาไม่มีเงินได้ จึงมีผู้เรียกการรวมเงินได้ในลักษณะนี้ว่า “หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ” (Modified Income Aggregation) (สมชัย ฤชุพันธ์, เศรษฐกิจที่ค้นคว้าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น. 200-201.)

⁹⁹ Ruud Sommerhalder, *supra note* 66, p. 188.

¹⁰⁰ Melvin Stephens and Jennifer Ward-Batts, “The Impact of Separate Taxation on the Intra-Household Allocation of Assets: Evidence from the UK,” <http://www.andrew.cmu.edu/user/melvins/ukassets_final.pdf>, May 2003, pp. 4-5.

¹⁰¹ Ruud Sommerhalder, *supra note* 66, pp. 188-189.

ในกรณีที่คู่สมรสเลือกเสียภาษีในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกต่างหากจากสามีจะมีผลต่อการหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส กล่าวคือ ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยามารวมกับสามี สามีจะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance) ส่วนภริยาจะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance) แต่ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาแยกเสียภาษีต่างหากจากสามี¹⁰² ค่าลดหย่อนของสามีจะลดลง คือ จะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance) แทนการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย ส่วนภริยาจะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance) แทนการหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance) นอกจากนี้ภริยายังมีสิทธิหักค่าลดหย่อนอื่นๆ ได้ เช่นเดียวกับบุคคลที่ยังมิได้สมรส แต่คู่สมรสไม่สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้สูงอายุ¹⁰³ (Age Allowance) และค่าลดหย่อนส่วนตัวเพิ่มเติม (Additional Personal Allowance)¹⁰⁴ เมื่อพิจารณาการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวแล้วจะพบว่ากรณีที่ภริยาเสียภาษีในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกต่างหากจากสามีจะทำให้ค่าลดหย่อนรวมของคู่สมรสลดน้อยลงเพราะสามีหักค่าลดหย่อนได้

¹⁰² คู่สมรสต้องทำการเลือกที่จะนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาไปเสียภาษีแยกต่างหากจากสามีหรือไม่ ในกรณีที่ต้องการแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีคู่สมรสต้องทำการเลือก (election) ในระหว่างปีภาษีนั้น (year of assessment) หรือภายใน 6 เดือนก่อนปีภาษีนั้น หรือภายใน 12 เดือนหลังจากปีภาษีนั้น และเมื่อคู่สมรสทำการเลือกแล้วก็จะมีผลผูกพันคู่สมรสไปในปีภาษีต่อไป ด้วยจนกว่าจะมีการยกเลิก และหากคู่สมรสต้องการยกเลิก การยกเลิกนั้นต้องกระทำขึ้นจากความประสงค์ร่วมกันของคู่สมรส (FA 1971, มาตรา 23 แก้ไขเพิ่มเติมโดย FA 1976, มาตรา 36 (10))

¹⁰³ ค่าลดหย่อนสำหรับผู้สูงอายุ (Age Allowance) จะให้สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือคู่สมรสของผู้เสียภาษีมีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป และมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด (TA 1970, s. 8 (1A) and (1B) introduced by (No. 2) A 1975, s. 31; FA 1980, s.22.) (See John Tiley, *supra* note 91, p. 53.)

¹⁰⁴ See detail in *ibid*, pp. 64-65.

น้อยลง¹⁰⁵ ดังนั้น เฉพาะคู่สมรสที่ทั้งสามีและภริยามีเงินได้สูงในระดับหนึ่งเท่านั้นที่จะได้รับประโยชน์จากการที่ภริยานำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงมาเสียภาษีแยกต่างหากจากสามี¹⁰⁶ กล่าวคือ การแยกเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาไปเสียภาษีต่างหากจากสามีมิได้ทำให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสต่ำลงทุกกรณี บางกรณีอาจทำให้คู่สมรสต้องมีภาระภาษีรวมมากกว่าเดิม ทั้งนี้ ต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการหักค่าลดหย่อนได้น้อยลง กับภาระภาษีที่ลดลงเนื่องจากการนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีเป็นการกระจายฐานภาษีไปยังคู่สมรสฝ่ายภริยา ซึ่งทำให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ดังตัวอย่างต่อไปนี้

¹⁰⁵ จำนวนค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย(MMA) จะอยู่ที่ประมาณ 1.6 เท่าของค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด(SPA) ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา(WEIA)มีจำนวนเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด หากกำหนดให้ค่าลดหย่อนสำหรับคนโสดมีค่าเท่ากับ 1 ส่วน ก็จะสรุปค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้ดังนี้

- บุคคลที่เป็นโสดจะได้รับค่าลดหย่อนส่วนตัว 1 ส่วน
- คู่สมรสที่สามีมีเงินได้แต่ภริยาไม่มีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงจะได้รับค่าลดหย่อน 1.6 ส่วน (MMA)
- คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงและแยกเงินได้ดังกล่าวเสียภาษีต่างหากจากสามีจะได้ค่าลดหย่อนรวม 2 ส่วน (SPA+SPA)
- คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงและนำเงินได้ดังกล่าวรวมกับเงินได้ของสามีจะได้ค่าลดหย่อนรวม 2.6 ส่วน (MMA+ WEIA)

¹⁰⁶ Melvin Stephens and Jennifer Ward-Batts, *supra note* 100, p. 5; John Tiley, *supra note* 91, p. 56.

ตารางที่ 3.2

ตัวอย่างการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษในอดีต
กรณีภริยามีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง¹⁰⁷

	กรณีรวมเงินได้ทั้งหมดของ สามีและภริยา	กรณีไม่นำเงินได้จาก น้ำพักน้ำแรงมารวมกับสามี	
		ฝ่ายสามี	ฝ่ายภริยา
เงินได้	16,976	12,625	4,351
ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล	2,145 ¹⁰⁸	1,375 ¹⁰⁹	1,375
ค่าลดหย่อนเงินได้จาก น้ำพักน้ำแรงของภริยา	1,375	-	-
เงินได้หลังหักค่าลดหย่อน	13,456	11,250	2,976
ภรรยา 30% x 11,250	3,375	3,375	892.80
40% x 2,000	800	-	-
45% x 206	92.70	-	-
ภรรยา รวมของคู่สมรส	4,267.70	4,267.80	

จากตัวอย่างข้างต้นผลของการเลือกที่จะนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาไปเสีย
ภาษีแยกต่างหากจากสามี มีดังนี้

ค่าลดหย่อนส่วนบุคคลลดลงเท่ากับ $2,145 - 1,375 = 770$ ปอนด์ จึงทำให้ภรรยา
เพิ่มขึ้น $770 \times 30\% = 231$ ปอนด์

¹⁰⁷ จำนวนค่าลดหย่อนตามตัวอย่างนี้เป็นไปตาม Income and Corporation Taxes Act 1970 และ Finance Act 1980; See John Tiley, *ibid*, pp. 56-57.

¹⁰⁸ Income and Corporation Taxes Act 1970, section 8 (1) (a); Finance Act 1980, section 22.

¹⁰⁹ Finance Act 1971, Sch. 4, para. 3; Income and Corporation Taxes Act 1970, section 8 (1) (b); Finance Act 1980, section 22.

การนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกเสียภาษีต่างจากสามีเป็นการกระจายฐานภาษีไปยังคู่สมรสฝ่ายภริยา ทำให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ภาระภาษีของคู่สมรสจึงลดลงเท่ากับ 230.90 ปอนด์ $(2,000 \times (40-30\%) = 200) + (206 \times (45-30\%) = 30.90)$

ดังนั้น ในกรณีตามตัวอย่างการแยกเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาไปเสียภาษีจากสามีทำให้คู่สมรสมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นเท่ากับ $231-230.90 = 0.1$ ปอนด์

4.1.2 สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในประเทศอังกฤษใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรส (aggregation of income) ตั้งแต่ค.ศ. 1799 ซึ่งระบบดังกล่าวมีความสอดคล้องกับระบบกฎหมายของอังกฤษในช่วงเวลานั้น เพราะในอดีตนั้นสิทธิในทางกฎหมาย และความสามารถในทางกฎหมายของหญิงจะด้อยกว่าชาย ซึ่งตามกฎหมายของประเทศอังกฤษในอดีตนั้นมักจะมองว่าผู้หญิงไม่มีความสามารถในทางกฎหมาย ความสามารถของหญิงในทางกฎหมายมีความใกล้เคียงกับผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถ ต่อมาในปีค.ศ. 1882 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินของหญิงมีสามี (Married Women's Property Act) พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวทำให้ผู้หญิงมีสิทธิในทรัพย์สินมากขึ้น และมีความสามารถที่จะจัดการ (dispose) ทรัพย์สินหรือเงินได้ของตนเองได้ รวมทั้งต้องรับผิดชอบในหนี้ที่ตนเองได้ก่อขึ้น เมื่อกฎหมายได้ยอมรับความสามารถในทางกฎหมายของหญิงมากขึ้น ทำให้มีการเรียกร้องให้เก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้แทน ประเด็นดังกล่าวนี้จึงถูกหยิบยกขึ้นมาอภิปรายในรัฐสภาหลายครั้ง เหตุผลสำคัญของการเรียกร้องในครั้งนี้เนื่องมาจากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้หญิงมีความสามารถในการจัดการทรัพย์สินและเงินได้ของตนเองได้ รวมไปถึงการที่ต้องรับผิดชอบในภาระหนี้สินของตนเองด้วย จึงมีเหตุผลอันสมควรที่จะเก็บภาษีเงินได้จากฝ่ายหญิงโดยตรง เพื่อให้หญิงซึ่งมีเงินได้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในภาระภาษีของตน และไม่ควรกำหนดให้หญิงต้องนำเงินได้ไปรวมกับสามี เพื่อให้สามีต้องมารับภาระภาษีแทนอีกต่อไป อย่างไรก็ตาม รัฐบาลอังกฤษได้ปฏิเสธข้อเรียกร้องดังกล่าว และยังคงจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ต่อไป¹¹⁰

เหตุผลที่รัฐบาลอังกฤษเลือกใช้ระบบการรวมเงินได้มิใช่เพราะว่าระบบการรวมเงินได้มีความเป็นธรรม (equitable) มีประสิทธิภาพ (efficient) หรือสามารถบริหารจัดการได้สะดวกกว่าระบบการแยกเงินได้ แต่มีเหตุผลสำคัญ 2 ประการ ที่ทำให้รัฐบาลอังกฤษปฏิเสธการนำหลักการแยกเงินได้มาใช้

¹¹⁰ Neil Brooks, *supra* note 7, p. 41.

(1) รัฐบาลเกรงว่าหากเปลี่ยนมาใช้ระบบการแยกเงินได้แล้วจะทำให้รัฐบาลต้องสูญเสียรายได้จำนวนมาก ซึ่งเหตุผลในประเด็นนี้มีข้อที่น่าพิจารณาว่าเป็นจริงตามที่รัฐบาลอ้างหรือไม่ เนื่องจากหากพิจารณาในช่วงเวลาดังกล่าวจะพบว่าผู้หญิงจำนวนไม่มากนักที่มีเงินได้ ดังนั้น การกำหนดให้ใช้หลักการแยกเงินได้จึงไม่น่าจะกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลมากนัก

(2) รัฐบาลเกรงว่าหากนำระบบการแยกเงินได้มาใช้ อาจทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินไปยังคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า

ต่อมาในช่วงปี ค.ศ. 1910 สภาผู้แทนราษฎร (the House of Commons) ได้มีการหยิบยกประเด็นดังกล่าวขึ้นมาพิจารณาอีกหลายครั้ง โดยการโต้แย้งหรืออภิปรายในช่วงนี้ได้เริ่มมีการอธิบายและยกเหตุผลว่าระบบการรวมเงินได้เป็นระบบที่เกิดจากนโยบายที่ผิดพลาด ไม่ถูกต้องและไม่เหมาะสม¹¹¹ (bogus policy)

ในปี ค.ศ. 1920 มีการตั้งคำถามถึงความถูกต้องและเหมาะสมของระบบการรวมเงินได้ต่อคณะกรรมการภาษีอากร (UK Royal Commission on Taxation) โดยเฉพาะการตั้งประเด็นความถูกต้องและเหมาะสมของระบบการรวมเงินได้จากสมาคมสตรี (Association of women) และจากการพิจารณาของคณะกรรมการดังกล่าวก็ยังคงมีความเห็นที่จะให้ใช้ระบบการรวมเงินได้ต่อไป อย่างไรก็ตาม Lilian Knowles¹¹² ซึ่งเป็นผู้หญิงเพียงคนเดียวในคณะกรรมการชุดดังกล่าวเป็นผู้ที่มีความเห็นที่แตกต่างโดยท่านได้แสดงความไม่เห็นด้วย และคัดค้านระบบการรวมเงินได้ และเสนอให้ใช้ระบบการแยกเงินได้แทน โดยให้เหตุผลไว้ดังนี้¹¹³

(1) การที่มองว่าคู่สมรสเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียวกัน มีการรวมเงินได้และใช้จ่ายเงินได้ร่วมกัน (share resource) จึงจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้รวมของคู่สมรส ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับคู่สมรส เนื่องจากเป็นการปฏิบัติต่อคู่สมรสให้แตกต่างไปจากหน่วยเศรษฐกิจอื่นๆ ที่มีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจจะหวางกัน (share resource) เช่นเดียวกับคู่สมรส

¹¹¹ *Ibid.*

¹¹² Lilian Knowles เป็นศาสตราจารย์ด้านประวัติศาสตร์เศรษฐกิจสตรีประจำมหาวิทยาลัยลอนดอน (University of London) และเป็นคณบดีคณะเศรษฐศาสตร์ตั้งตั้งแต่ปี ค.ศ. 1920 ถึง ค.ศ. 1924

¹¹³ Marianne A. Ferber and Julie A. Nelson, *Beyond Economic Man: Feminist Theory and Economics*, (Chicago: University of Chicago Press, 1993), pp. 153-156, quoted in Neil Brooks, *supra note 7*, p. 42.

เช่น กรณีชายหญิงซึ่งอยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยมิได้จดทะเบียนสมรส หรือกรณีของคู่สมรสเพศเดียวกัน เป็นต้น

(2) หากพิจารณาในทางข้อเท็จจริงจะพบว่ามีการครอบครองทรัพย์สินจำนวนมากที่คู่สมรสมิได้นำเงินได้มารวมกัน หรือใช้จ่ายเงินได้ร่วมกันหรือจากกระเป๋าเดียวกัน (common purse) กล่าวคือ สามีและภริยาต่างใช้จ่ายเงินได้ของตนเองซึ่งเป็นเงินได้ที่แต่ละฝ่ายหามาได้ และภริยาจำนวนมากก็มีได้พึ่งพาเงินได้จากสามี

(3) การที่กฎหมายภาษีกำหนดให้ต้องนำเงินได้ของภริยาไปรวมกับสามี โดยถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี เป็นการไม่ยอมรับว่าเงินได้ที่ภริยาได้รับมาเป็นของภริยาและภริยาที่มีความสามารถในการจัดการเงินได้นั้น ทำให้กฎหมายภาษีไม่สอดคล้องกับกฎหมายอื่นๆ ที่ได้มีการปรับปรุงแก้ไขและให้การยอมรับสถานะและความสามารถของผู้หญิงมากยิ่งขึ้น

(4) อาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ทำให้ภาระภาษีของภริยาสูงขึ้นเมื่อสามีมีเงินได้เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ เพราะเงินได้ของภริยาต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามี จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อคู่สมรสฝ่ายภริยาเนื่องจากการภาระภาษีของภริยาต้องสูงขึ้นเมื่อเงินได้ของสามีสูงขึ้นโดยไม่คำนึงว่าภริยาจะได้รับประโยชน์จากเงินได้ของสามีเพิ่มขึ้นหรือไม่

(5) การที่กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้นั้น แสดงให้เห็นว่ากฎหมายดังกล่าวยังคงอยู่บนพื้นฐานแนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย ภริยาต้องถูกรวมเข้ากับสามีหรืออยู่ภายใต้การปกครองดูแลของสามี ดังนั้นหากพิจารณาในบริบททางสังคม อาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ยังอยู่บนพื้นฐานแนวความคิดที่ว่าสถานะของผู้หญิงด้อยกว่าชาย ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ควรจะปฏิบัติต่อหญิงและชายในลักษณะที่เหมือนกัน กล่าวคือ ในฐานะที่ทั้งสามีและภริยาแต่ละฝ่ายต่างก็เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน

ต่อมาสถาบันศึกษาด้านงบประมาณ (The Institute for Fiscal Studies) ได้ตั้งคณะกรรมการอิสระเพื่อการปฏิรูประบบภาษี ซึ่งมี Meade เป็นประธานคณะกรรมการ จึงได้เรียกชื่อคณะกรรมการชุดนี้ว่า "Meade Committee" และใน ค.ศ. 1978 ได้มีการตีพิมพ์รายงาน

ของคณะกรรมการดังกล่าว ซึ่งรายงานดังกล่าวได้สรุปสิ่งที่ควรพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส ดังนี้¹¹⁴

(1) การจัดเก็บภาษีไม่ควรส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลว่าจะทำการสมรสหรือไม่ทำการสมรส

(2) ครอบครัวซึ่งมีทรัพยากรทางเศรษฐกิจ (resources) ที่เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

(3) การตัดสินใจที่จะทำงานเพื่อหาเงินได้หรือเพื่อเพิ่มเงินได้ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในครอบครัว ไม่ควรถูกยับยั้งหรือถูกลดแรงจูงใจโดยฐานะทางเศรษฐกิจหรือระดับเงินได้ของสมาชิกคนอื่น ๆ ในครอบครัว

(4) การจัดเก็บภาษีไม่ควรมีอิทธิพลต่อการจัดการที่เกี่ยวกับเศรษฐกิจหรือการเงินภายในครอบครัว เช่น การพิจารณาว่าสมาชิกคนใดในครอบครัวจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (as regards the ownership of property)

(5) ระบบภาษีควรก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างครอบครัวที่มีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงกับครอบครัวที่มีเงินได้จากทรัพย์สิน

(6) บุคคลสองคนซึ่งใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันและรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายต่างๆ ของครอบครัวร่วมกันย่อมมีค่าใช้จ่ายในการครองชีพต่ำกว่าคนโสดสองคนซึ่งมิได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน (ทั้งที่มีมาตรฐานในการครองชีพในระดับเดียวกัน) ดังนั้น บุคคลสองคนซึ่งใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าคนโสดสองคนที่มีได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน

(7) การเลือกหน่วยภาษีไม่ควรส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงเกินสมควร

(8) การบริหารจัดการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีควรที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจได้ง่ายและทำให้เจ้าพนักงานสามารถบริหารจัดการเก็บภาษีได้ง่ายและสะดวก

อย่างไรก็ตาม จากข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ตามรายงานของคณะกรรมการชุดดังกล่าว (Meade Committee) ทั้ง 8 ประการข้างต้นนั้นมิได้เป็นข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ที่มี

¹¹⁴ J.E. Meade (Committee Chair), The Structure and Reform of Direct Taxation (the "Meade Committee Report"), (London, Institute of Fiscal Studies, 1978), p. 377, quoted in Ruud Sommerhalder, *supra* note 66, p. 196; John Tiley, *supra* note 91, p. 59.

ความสอดคล้องกัน กล่าวคือ ไม่สามารถกำหนดหน่วยภาษีหรือหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่จะทำให้บรรลุผลตามข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้พร้อมกันทั้งหมด

ในรายงานฉบับดังกล่าวยังได้มีการวิเคราะห์เกี่ยวกับการกำหนดหน่วยภาษีที่เหมาะสมและมีการเสนอรูปแบบการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสไว้ 3 รูปแบบด้วยกัน อย่างไรก็ตาม รายงานฉบับนี้มีได้มีผลโดยตรงต่อการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส แต่มีผลทำให้เกิดการอภิปรายและพิจารณาในประเด็นดังกล่าวในวงกว้างมากขึ้น และทำให้มีผู้สนับสนุนให้มีการปฏิรูปมากยิ่งขึ้น และการสนับสนุนการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่เพิ่มมากขึ้นนี้ก็ได้นำไปสู่การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส¹¹⁵

4.2 การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษในอดีตที่ใช้ระบบการรวมเงินได้จะเห็นได้ว่าระบบกฎหมายภาษีจะปฏิบัติต่อชายและหญิงแตกต่างกัน เช่น การกำหนดให้ภริยาต้องนำเงินได้ไปรวมเป็นเงินได้ของสามี โดยกำหนดให้ภริยาแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เฉพาะกรณีที่ภริยามีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงเท่านั้น แนวความคิดเช่นนี้เป็นการลดฐานะของคู่สมรสฝ่ายภริยาว่าอยู่ในสถานะรองจากสามี (secondary status) และถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติสิทธิหน้าที่ของหญิงมีสามีที่จะดำเนินการด้านภาษีด้วยตนเอง¹¹⁶ ซึ่งในประเทศอังกฤษได้มีการเรียกร้องให้มีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินของหญิงมีสามี (Married Women's Property Act) ในปีค.ศ. 1882 และได้มีการถกเถียงถึงประเด็นดังกล่าวมาตลอด จนกระทั่งในปีค.ศ. 1990 ประเทศอังกฤษได้เปลี่ยนมาใช้ระบบการแยกเงินได้เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส ซึ่งการเปลี่ยนแปลงเช่นนี้ก็ไปในแนวทางเดียวกับประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) อื่นๆ ที่ได้มีการเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสแบบการรวมเงินได้มาใช้ระบบการแยกเงินได้ก่อนหน้านี้แล้ว¹¹⁷ เช่น สวีเดน (1970) เนเธอร์แลนด์ (1973) เป็นต้น

¹¹⁵ Ruud Sommerhalder, *ibid*, p. 190.

¹¹⁶ *Ibid*.

¹¹⁷ Neil Brooks, *supra note 7*, p. 43.

ประเทศอังกฤษได้เปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการเงินการคลัง ค.ศ. 1988 (Finance Act 1988) การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ อาจแบ่งได้เป็น 2 ประการหลัก คือ (1) การเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส จากการรวมเงินได้มาเป็นการแยกเงินได้ซึ่งมีผลในปี ค.ศ. 1990¹¹⁸ และ (2) การเปลี่ยนแปลงการหักค่าลดหย่อนของคู่สมรสซึ่งมีผลตั้งแตปี ค.ศ. 1988

4.2.1 การเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

จากเดิมที่ใช้หลักการรวมเงินได้ คือ กำหนดให้ภริยาต้องนำเงินได้มารวมกับสามี และถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ยกเว้นเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาที่สามารถแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ในปีค.ศ. 1990 ประเทศอังกฤษได้เปลี่ยนมาใช้ระบบการแยกเงินได้ โดยกำหนดให้สามีและภริยาเสียภาษีจากเงินได้ของแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกันไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ตาม¹¹⁹ ส่วนเงินได้ของบุตรนั้นยังคงเสียภาษีแยกต่างหากจากบิดามารดาเช่นเดิม ยกเว้นกรณีที่บุตรมีเงินได้จากทรัพย์สิน หากทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่บิดาหรือมารดาโอนให้ บุตรจะถือว่าเงินได้จากทรัพย์สินนั้นเป็นของบิดาหรือมารดาผู้ที่โอนทรัพย์สินดังกล่าวให้บุตร แต่ถ้าบุคคลอื่นเป็นผู้โอนทรัพย์สินให้แก่บุตร เงินได้จากทรัพย์สินนั้นเป็นของบุตรโดยบุตรเป็นผู้เสียภาษีแยกต่างหากจากบิดามารดา¹²⁰

ในส่วนของผลของการเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสนั้น แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสจากใช้หลักการรวมเงินได้มาใช้หลักการแยกเงินได้ของคู่สมรส แต่จำนวนคู่สมรสที่ได้รับประโยชน์ก็มีได้มีมากนัก หากพิจารณาจากประมาณการของรัฐบาลอังกฤษเกี่ยวกับจำนวนคู่สมรสที่ได้ประโยชน์หรือเสียประโยชน์จากการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส สรุปผลได้ดังนี้ คู่สมรสที่ได้รับประโยชน์จากการที่ภริยาเสียลดหย่อนมีประมาณร้อยละ 7, คู่สมรสที่เสียประโยชน์เพราะมีภริยาเพิ่มขึ้นมี

¹¹⁸ Section 32 of Finance Act 1988 “Section 279 of the Taxes Act 1988 (which treats the income of a woman living with her husband as his income for income tax purposes) shall not have effect for the year 1990-91 or any subsequent year of assessment.”

¹¹⁹ Melvin Stephens and Jennifer Ward-Batts, *supra* note 100, p. 5.

¹²⁰ Ruud Sommerhalder, *supra* note 66, p. 191.

ประมาณร้อยละ 1 และคู่สมรสที่ภาวะภาษีไม่เปลี่ยนแปลงมีประมาณร้อยละ 92¹²¹ อย่างไรก็ตามก็ดี แม้ว่าจำนวนคู่สมรสที่ได้รับประโยชน์จะมีไม่มากนัก แต่จำนวนประโยชน์ที่ได้รับค่อนข้างที่จะสูง โดยพิจารณาประกอบกับประมาณการจำนวนรายได้ของรัฐที่ลดลงจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งมีการประมาณการว่าการปฏิรูประบบการเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสจะทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้ลดลงประมาณ 660-665 ล้านปอนด์ต่อปี¹²² และมีการประมาณการว่าจำนวนภาษีที่ลดลงนี้กว่าครึ่งหนึ่งจะเป็นประโยชน์กับคู่สมรสที่อยู่ในกลุ่มที่มีเงินได้สูง กล่าวคือ หากแบ่งกลุ่มคู่สมรสออกเป็น 10 กลุ่มตามลำดับรายได้ ประโยชน์จากจำนวนภาษีที่ลดลงกว่าครึ่งหนึ่งจะตกอยู่กับคู่สมรสในกลุ่มที่มีเงินได้สูงสุด และสาเหตุอีกประการหนึ่งที่ทำให้ภาวะภาษีลดลง คือ จากการถ่ายโอนเงินได้จากจากทรัพย์สิน (investment income) ไปยังคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า¹²³ เนื่องก่อนการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส ในปี ค.ศ. 1990 การถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสจะไม่ส่งผลกระทบต่อภาวะภาษีของคู่สมรส เพราะเงินได้ทั้งหมดของภริยาไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายสามี แต่ภายหลังการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยเปลี่ยนมาใช้ระบบการแยกเงินได้ ทำให้การถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างสามีภริยามีผลกระทบต่อภาวะภาษีของคู่สมรส กล่าวคือ หากโอนทรัพย์สินมายังคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เมื่อคู่สมรสได้รับเงินได้จากทรัพย์สินนั้นเงินได้ดังกล่าวก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ภาวะภาษีรวมของคู่สมรสก็จะลดลง ซึ่งการถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสนั้นอาจทำได้โดย

(1) โอนทรัพย์สินของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราสูงกว่าให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง วิธีนี้จะมีค่าใช้จ่ายในการโอนบางส่วน แต่การที่คู่สมรสให้ทรัพย์สินแก่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจะไม่มีภาวะภาษีเงินได้จากทุน¹²⁴ (capital gain)

¹²¹ J. Hills, *Changing Tax: How the Tax System Works and How to Change It*, (London: CPAG, 1988), p. 11, quoted in *ibid*.

¹²² ด้านรัฐบาลประเมินว่าในปีภาษี 1990-1991 รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้ลดลงประมาณ 665 ล้านปอนด์ ส่วนด้านองค์กรเอกชนได้ประมาณการว่ารัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้ลดลงประมาณ 660 ล้านปอนด์ (See Inland Revenue Press Release, *Independent Taxation of Husband and Wife*, 15 March 1988, quoted in *ibid*, p. 192.)

¹²³ *Ibid*.

¹²⁴ แม้ว่าการโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสจะไม่มีภาวะภาษีเงินได้จากทุน แต่หากภายหลังจากที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา คู่สมรสฝ่ายที่ได้รับทรัพย์สินได้ทำการขายทรัพย์สินดังกล่าวไป

(2) ให้คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่ามาถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง ในกรณีที่คู่สมรสมีชื่อถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกันกฎหมายภาษีจะสันนิษฐานว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีส่วนร่วมในทรัพย์สินนั้นคนละครั้ง¹²⁵ แต่หากคู่สมรสมีส่วนร่วมในทรัพย์สินนั้นไม่เท่ากันก็สามารถที่จะแจ้งสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นต่อกรมสรรพากร¹²⁶ (Inland Revenue) ได้ และเมื่อคู่สมรสได้รับเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าว กฎหมายภาษีจะถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายได้รับเงินได้ตามสัดส่วนในทรัพย์สินนั้น และต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่นของแต่ละฝ่ายเพื่อคำนวณภาษีต่อไป¹²⁷

4.2.2 การปรับปรุงการหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส

พระราชบัญญัติว่าด้วยการเงินการคลัง ค.ศ. 1988 (Finance Act 1988) ได้ยกเลิกค่าลดหย่อนบางรายการ¹²⁸ และเปลี่ยนแปลงการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคู่สมรส กล่าวคือ ได้มีการยกเลิกค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance : MMA) และให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายมีสิทธิหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Allowance : PA) ซึ่งจะมีจำนวนเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance : SPA) เนื่องจากจำนวนค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) จะสูงกว่าค่าลดหย่อนส่วนตัว (PA) จึงอาจทำให้คู่สมรสบางคู่มิ

กรณีนี้จะมีภาระภาษีเงินได้จากทุน (capital gain) เกิดขึ้น โดยจะคำนวณจากรฐานราคาทรัพย์สิน ณ วันที่คู่สมรสฝ่ายที่โอนให้ได้รับทรัพย์สินนั้นมา

¹²⁵ ในกรณีที่คู่สมรสมีเงินได้จากทรัพย์สิน พระราชบัญญัติว่าด้วยการเงินการคลัง ค.ศ. 1988 (Finance Act 1988) ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสไว้ในมาตรา 34 ของพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาก็เป็นไปตามแนวทางของทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้

¹²⁶ กรณีที่คู่สมรสมีชื่อเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกัน แต่ไม่ได้มีส่วนร่วมในทรัพย์สินนั้นคนละครั้ง คู่สมรสสามารถแจ้งสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร (Inland Revenue) ได้ โดยใช้แบบฟอร์มหมายเลข 17 และการแจ้งสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นต้องลงลายมือชื่อคู่สมรสทั้งสองฝ่าย

¹²⁷ Melvin Stephens and Jennifer Ward-Batts, *supra note* 100, pp. 5-6; Jonathan R. Kesselman, *supra note* 42, p. 16.

¹²⁸ ค่าลดหย่อนที่ถูกยกเลิกไป เช่น Housekeeper allowance, Dependent relative allowance, Allowance for persons dependent on service of a child เป็นต้น

ภาวะภาษีรวมสูงขึ้นเนื่องจากหักค่าลดหย่อนได้น้อยลง ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบดังกล่าวจึงได้มีการกำหนดเพิ่มค่าลดหย่อนอีกประเภทหนึ่งขึ้นมา เรียกว่า “ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส” (Married Couple’s Allowance : MCA)¹²⁹ การหักค่าลดหย่อนประเภทนี้จะเหมือนกับการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) คือจะนำไปหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ของสามี และหากมีเงินได้สามีมีเงินได้น้อยกว่าค่าลดหย่อนดังกล่าว สิทธิในการหักค่าลดหย่อนส่วนที่เหลือสามารถโอนมาให้ภริยาเป็นผู้หักลดหย่อนแทนได้ และต่อมาในปี ค.ศ. 1993 สามีสามารถโอนสิทธิในการหักค่าลดหย่อนให้ภริยาเป็นผู้หักลดหย่อนแทนครั้งหนึ่งหรือทั้งหมดก็ได้แม้ว่าสามีจะมีเงินได้สูงกว่าจำนวนค่าลดหย่อนดังกล่าว เช่น ในกรณีที่ภริยาเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าสามี สามีอาจโอนสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสให้ภริยาเป็นผู้หักแทนทั้งหมดก็ได้ซึ่งจะทำให้ภริยาเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าภาวะภาษีรวมของคู่สมรสก็จะต่ำกว่ากรณีที่สามีเป็นผู้ใช้สิทธิหักลดหย่อนเป็นต้น และต่อมาในปี ค.ศ. 2000 ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส (MCA) ได้ถูกยกเลิกไป¹³⁰

การเปลี่ยนแปลงการหักค่าลดหย่อนอีกประการหนึ่งก็คือ ค่าลดหย่อน (Allowance) ส่วนใหญ่ ได้ถูกเปลี่ยนจากการเป็นค่าลดหย่อนซึ่งต้องนำไปหักจากเงินได้ก่อนที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีมาเป็นการให้เครดิตภาษีแทนซึ่งเครดิตภาษีจะนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย อย่างไรก็ตามในกฎหมายก็ยังคงใช้คำว่า “ค่าลดหย่อน” (Allowance) และจำนวนค่าลดหย่อนตามกฎหมายก็ได้เปลี่ยนแปลง แต่จะคำนวณเครดิตภาษีที่ผู้เสียภาษีจะได้รับตามอัตราส่วนร้อยละของค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด¹³¹

¹²⁹ “ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส” (Married Couple’s Allowance : MCA) นี้จะมีจำนวนเท่ากับผลต่างระหว่างค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) กับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (SPA) เพื่อที่จะชดเชยให้กับคู่สมรสบางคู่ที่หักค่าลดหย่อนได้น้อยลงเนื่องจากการกำหนดให้คู่สมรสหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (PA) แทนการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) จึงทำให้คู่สมรสนั้นสามารถหักค่าลดหย่อนได้เท่าเดิม

¹³⁰ Melvin Stephens and Jennifer Ward-Batts, *supra* note 100, p. 5.

¹³¹ Ruud Sommerhalder, *supra* note 66, p. 187.

4.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายของประเทศอังกฤษเป็นไปตามหลักการแยกเงินได้ กล่าวคือ กำหนดให้สามีและภริยาเสียภาษีจากเงินได้ของแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกันไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ตาม และในกรณีที่บุตรมีเงินได้ก็ต้องเสียภาษีในนามของบุตรเองแยกต่างหากจากบิดามารดา¹³² เว้นแต่ กรณีที่บุตรมีเงินได้จากทรัพย์สินและทรัพย์สินดังกล่าว (รวมถึงเงินสด) เป็นทรัพย์สินที่บิดาหรือมารดาโอนให้บุตร กรณีเช่นนี้จะถือว่าเงินได้จากทรัพย์สินที่บุตรได้รับเป็นของบิดาหรือมารดาผู้ซึ่งโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้บุตร กล่าวคือต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ซึ่งโอนทรัพย์สินให้บุตร แต่หากทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นทรัพย์สินที่บุตรได้รับโอนมาจากบุคคลอื่น เงินได้จากทรัพย์สินนั้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของบิดาหรือมารดา¹³³

¹³² *Ibid*, pp. 186-187.

¹³³ *Ibid*, p. 191.