

การจ้ดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามกฎหมายไทย

1. ความเป็นมาและวิวัฒนาการของการจ้ดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

แม้ว่าประเทศไทยมีการจ้ดเก็บภาษีมาตั้งแต่สมัยสุโขทัยเรื่อยมาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน แต่สำหรับการจ้ดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นได้เริ่มต้นเมื่อ พ.ศ. 2475 ก่อนมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช โดยการประกาศใช้ “พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พุทธศักราช 2475” ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้จ้ดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้างแรงงานบางประเภทเท่านั้น เช่น เงินเดือน บำเหน็จ เบี้ยหวัด เงินปี เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินโบนัส เป็นต้น ต่อมาภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นการปกครองในระบอบประชาธิปไตยจึงได้มีการปรับปรุงการจ้ดเก็บภาษีเงินได้ โดยได้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนดังกล่าวข้างต้น แล้วนำไปรวมไว้ใน “พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475” ซึ่งนับเป็นพระราชบัญญัติฉบับที่ 2 ที่ได้มีการบัญญัติให้จ้ดเก็บภาษีเงินได้ และเป็นพระราชบัญญัติฉบับแรกที่ได้บัญญัติลักษณะการจ้ดเก็บภาษีเงินได้โดยครบถ้วน โดยพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ขยายประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กว้างขึ้นกว่าเดิม กล่าวคือ นอกจากเงินเดือนแล้วยังมีเงินได้ประเภทอื่นที่ต้องเสียภาษีเงินได้อีก เช่น ค่าเช่าโรงเรือน ดอกเบี้ยเงินปันผล เป็นต้น ต่อมาวันที่ 31 มีนาคม พุทธศักราช 2481 ได้มีการตรา “พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร” ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นมา โดยได้รวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวกับการจ้ดเก็บภาษีอากรซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรมารวมไว้ในประมวลรัษฎากรฉบับดังกล่าว<sup>1</sup> การเก็บภาษีเงินได้ในช่วงต้นมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการคำนวณภาษีของคู่สมรสไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม นับตั้งแต่ประกาศใช้ประมวลรัษฎากรเป็นต้นมาจนกระทั่งปัจจุบันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหลายครั้ง ซึ่งการแก้ไขประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการจ้ดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส มีดังนี้

---

<sup>1</sup> พรีม มั่นกลาง, ปรีดี บุญยัง และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาสน์, 2520), น. 17-18.

## 1.1 การรวมเงินได้ของคู่สมรส

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475, พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 และตามประมวลรัษฎากรที่ประกาศใช้ในปี พ.ศ. 2481 ไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสไว้เป็นการเฉพาะ การจัดเก็บภาษีเงินได้ในช่วงแรกนี้จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้พึงประเมิน กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินของบุคคลใดให้ถือเป็นของบุคคลนั้น และให้บุคคลนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินของตน โดยไม่นำสถานภาพการสมรสของผู้เสียภาษีมาเป็นข้อพิจารณาในการคำนวณภาระภาษี จนกระทั่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2489 มาตรา 14 ซึ่งบัญญัติให้เพิ่มเติมความเป็นมาตรา 57 ตรี โดยกำหนดให้ภริยาต้องนำเงินได้มารวมกับสามีเพื่อการคำนวณภาษี ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2490 เป็นต้นมา ดังนั้น ตั้งแต่ปีภาษี 2490 ประเทศไทยได้ใช้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรส โดยกำหนดให้กรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี

สำหรับเหตุผลในการเสนอร่างพระราชบัญญัติเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2489 ตามที่รัฐมนตรีได้แถลงเหตุผลต่อสภาผู้แทนราษฎร มีเหตุผลสำคัญในการเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี โดยสรุปได้ดังนี้คือ เพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ของสามีให้กับภริยาและบุตร จึงได้วางหลักเพื่อป้องกันมิให้แยกรายได้ของภริยาและบุตรออกไปเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีปฏิบัติกันเพื่อจะทำให้เสียภาษีน้อยลง และถ้าไม่มีมาตรการป้องกันไว้ก็จะเป็นตัวอย่างและมีการเลี่ยงภาษีเพิ่มมากขึ้นจึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ ยังมองว่าการให้กำหนดให้สามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันต้องนำเงินได้มารวมกัน โดยถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อการคำนวณภาษีนั้น สอดคล้องกับคติของกฎหมายที่ถือว่า สามีและภริยาเป็นคนคนเดียวกัน จึงเห็นว่าการถือว่าทรัพย์สินของสามีภริยาเป็นของคนคนเดียวกันก็ชอบด้วยเหตุผลแล้ว<sup>2</sup>

<sup>2</sup> รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 10/2548 (วิสามัญ) ชุดที่ 1 วันพฤหัสบดีที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2489, อ้างถึงใน คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545, ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 120 ตอนที่ 67 ก (16 กรกฎาคม 2546), น. 6.

## 1.2 การรวมเงินได้ของคู่สมรสและบุตร

### 1.2.1 กรณีเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนซึ่งมิใช่นิติบุคคล<sup>3</sup>

ในปี พ.ศ. 2494 มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พุทธศักราช 2494 โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ (เดิม) เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการที่สามีภริยา บิดามารดาและบุตร ตั้งห้างหุ้นส่วนซึ่งมิใช่นิติบุคคล คือ มีใช้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียน หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เนื่องจากการเลี่ยงภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญในขณะเวลาดังกล่าวนั้น กำหนดให้การยื่นแบบแสดงรายการต้องกรอกเป็นเงินได้ของหุ้นส่วนแต่ละคน เช่น ก. ข. และ ค. เป็นหุ้นส่วนกัน โดย ก. ลงทุนคิดเป็น 2 หุ้น, ข. 1 หุ้น, และ ค. 2 หุ้น ประกอบกิจการค้าขาย ถ้าหุ้นส่วนนี้มีกำไร 50,000 บาท ต้องถือว่าเป็นเงินได้ของ ก. 20,000 บาท, ข. 10,000 บาท, และ ค. 20,000 บาท ตามส่วนของหุ้น และ ก. ข. ค. ต้องเอาเงินได้นี้กรอกแบบแสดงรายการของแต่ละคน จึงอาจมีการเลี่ยงภาษีซึ่งใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือเก็บในอัตราที่สูงขึ้นตามส่วนเงินได้พึงประเมินที่สูงขึ้น เช่น บุคคลที่มีเงินได้อยู่ในระดับสูงอยู่แล้วหากมาลงหุ้นตั้งห้างหุ้นส่วนเมื่อได้รับส่วนแบ่งกำไรเงินได้ดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีในอัตราสูงก็จะให้ภริยา หรือบุตรเข้าหุ้นแทน โดยเหตุนี้จึงได้กำหนดมาตรา 49 ทวิ<sup>4</sup> (เดิม) ไว้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีดังกล่าว และกำหนดไว้เพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีดังต่อไปนี้

<sup>3</sup> หยุด แสงอุทัย, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (พระนคร: บริษัทไอดีเอ็นเอสไตร์, 2494), น. 169-172.

<sup>4</sup> มาตรา 49 ทวิ (เดิม) บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีสามีภริยาก็คือ บิดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี มารดากับบุตรผู้เยาว์ก็ดี มีหุ้นส่วนซึ่งมิใช่นิติบุคคล และในห้างหุ้นส่วนนั้นไม่มีผู้เป็นหุ้นส่วนอื่น หรือมีผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นแต่ผู้มีหุ้นส่วนอื่นนั้นมีหุ้นรวมกันไม่ถึงร้อยละ 50 ของเงินทุน ให้ถือว่าเงินได้จากกิจการของห้างหุ้นส่วนเฉพาะส่วนของบุคคลต่างๆ ในครอบครัวที่กล่าวเป็นเงินได้ของบุคคลคนเดียว คือเป็นของสามีหรือบิดาในสามกรณีที่กล่าวแล้วในลำดับแรก หรือเป็นของมารดาในกรณีที่กล่าวในลำดับสุดท้าย และให้บุคคลต่างๆ ในครอบครัวที่กล่าวนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีภริยาหย่าขาดจากกันในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เงินได้ส่วนของภริยาที่ได้รับในปีนั้นให้ถือเป็นของภริยา”

(ก) ในกรณีสามีกับภริยา บิดากับบุตรผู้เยาว์ บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ มีหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนที่มีโชนิติบุคคลให้ถือว่าเงินได้ของส่วนที่ภริยามีหุ้นเป็นเงินได้ของสามี เงินได้ในส่วนที่บุตรผู้เยาว์มีหุ้นเป็นเงินได้ของบิดา

(ข) ในกรณีมารดากับบุตรผู้เยาว์มีหุ้นในห้างหุ้นส่วนที่มีโชนิติบุคคลให้ถือว่าเป็นเงินได้ของมารดา

แต่ทั้งนี้จะต้องปรากฏว่าห้างหุ้นส่วนนั้นไม่มีผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นเลย หรือมีแต่หุ้นส่วนอื่นมีหุ้นรวมกันไม่ถึงร้อยละ 50 ของเงินทุน ที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพราะว่า ถ้าหุ้นส่วนมีหุ้นรวมกันถึงร้อยละ 50 ก็ควรถือว่าเป็นกรณีที่มีเจตนาเข้าหุ้นส่วนกันจริง มีใช้กรณีที่ทำให้สมาชิกในครอบครัวมาเป็นหุ้นส่วนแต่เพียงในนามเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หนึ่ง การที่มารดานี้ให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี บิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณีเป็นการกำหนดเด็ดขาด และไม่มีทางที่จะแสดงหลักฐานหักล้างได้ เช่นแม้จะปรากฏว่าบุตรได้รับมรดกมาจากปู่ และหุ้นนั้นปู่ได้ถือไว้เดิม บุตรรับช่วงถือหุ้นต่อมาโดยความยินยอมของหุ้นส่วน ก็ต้องถือเป็นเงินได้ของบิดา

ดังนั้น ในกรณีที่หุ้นส่วนอื่นมีหุ้นรวมกันถึงร้อยละ 50 ก็ต้องใช้หลักที่ว่าเงินได้พึงประเมินของบุคคลใดให้ถือเป็นเงินได้ของบุคคลนั้น คือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ภริยาหรือบุตรได้รับจากห้างหุ้นส่วนต้องเป็นเงินได้ของภริยาหรือบุตรแล้วแต่กรณี แต่สำหรับเงินได้ของภரியานั้นหากเข้าเกณฑ์ตามมาตรา 57 ตรี ที่จะต้องรวมประเมินเสมือนเป็นรายได้ของคนคนเดียวก็ต้องเป็นไปตามนั้น ส่วนเงินได้ของบุตรต้องถือเป็นเงินได้ของบุตรและนำไปรวมกับเงินได้อย่างอื่นของบุตร ซึ่งตามประมวลรัษฎากรภาษีเงินได้ของบุตรไม่ได้รวมกับเงินได้ของบิดา และบุตรต้องยื่นรายการเสียภาษีเสมือนเป็นรายได้ของตนเองอยู่แล้ว

นอกจากนี้ เพื่อป้องกันมิให้รัฐขาดรายได้ ในกรณีที่สามี บิดา หรือมารดาจะไม่มีเงินและทรัพย์สินที่จะเสียภาษีได้ กฎหมายจึงกำหนดให้ภริยาและบุตรรับผิดชอบร่วมกับ สามี บิดาหรือมารดาของตน ในการที่จะต้องเสียภาษีที่ค้างชำระ ความรับผิดชอบกันนี้จำกัดเฉพาะภาษีที่จะต้องเสียจากเงินได้ทั้งหมดซึ่งสามี บิดา หรือมารดา ได้มาในการเข้าหุ้นส่วนนั้นเท่านั้น เงินได้ประเภทอื่น บุคคลเช่นว่านั้นไม่ต้องรับผิดชอบด้วย

กรณีมาตรา 49 ทวิ (เดิม) วรรคสอง เป็นบทยกเว้นของวรรคหนึ่ง กล่าวคือ ถ้าสามีภริยาหย่าขาดจากกันในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะหย่าขาดจากกันก่อนหรือหลังการได้รับเงินได้ มาตรานี้กำหนดให้ถือว่าเงินได้ส่วนของภริยาเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนนั้น เป็นเงินได้ของภริยา คือไม่นับรวมเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดเช่นนี้เป็นการกำหนดเด็ดขาดเหมือนกัน คือ

แม้จะปรากฏว่าสามีได้เอากำไรจากการเข้าหุ้นส่วนไปใช้จ่ายภริยาก็ต้องรับผิดชอบภาษีในเงินที่ตนเข้าหุ้นนี้เช่นกัน

บทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ (เดิม) นี้ ได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 35 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2496 เป็นต้นไป

1.2.2 กรณีเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 40 (4) (ข)

ในปี พ.ศ. 2523 มีการพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พุทธศักราช 2523 ซึ่งมาตรา 4 ของพระราชกำหนดดังกล่าวได้กำหนดให้เพิ่มความเป็นวรรคสองและวรรคสาม ของมาตรา 40 (4) (ข) ดังนี้

“เพื่อประโยชน์ในการในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

เพราะฉะนั้นโดยหลักแล้วเงินได้ของบุตร ไม่ว่าจะเงินได้ประเภทใดก็ตามถือเป็นเงินได้ของบุตรและไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับบิดาหรือมารดา อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่ปีภาษี 2523 เป็นต้นมา ได้มีการกำหนดว่าในกรณีที่บุตร (ไม่ว่าจะเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ) มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) คือ เงินได้ประเภทเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร ต้องถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณี เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากทรัพย์สิน คือ หุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงเป็นเงินได้ที่สามารถถ่ายโอนไปยังบุตรได้ง่าย ดังนั้น การกำหนดให้ถือว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ของบุตรเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดานั้น จึงเป็นมาตรการหนึ่งเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนหรือกระจายหุ้นไปยังบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ<sup>5</sup>

<sup>5</sup> ศุภรัตน์ คุ้มฉิมกุล, กฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 5 ทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538), น. 183.

### 1.3 การให้สิทธิกรียาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

ในปี พ.ศ. 2529 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พุทธศักราช 2529 ให้แก้ไขความในมาตรา 57 เบญจ และมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2529 เป็นต้นไป ดังนั้น ตั้งแต่ พ.ศ. 2529 ภริยามีสสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี สำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานตามตามมาตรา 40 (1) ของตนแยกต่างหากจากสามี ได้โดยเด็ดขาด การแยกยื่นรายการและเสียภาษีของภริยาต่างหากจากสามีในกรณีข้างต้นนี้ มีผลทำให้สามีและภริยาสามารถกระจายฐานภาษีส่วนที่เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาออกไปได้ ดังนั้น ภาระภาษีรวมของสามีและภริยาโดยทั่วไปแล้วจะต่ำกว่ากรณีที่ต้องนำเงินได้ทั้งหมดมารวมคำนวณภาษี บทบัญญัติดังกล่าวนี้ว่ามีลักษณะที่ส่งเสริมให้ภริยาออกไปทำงานนอกบ้านมากขึ้นเพราะเงินได้ส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการออกไปทำงานของภริยาภายหลังหักภาษีแล้วจะสูงกว่ากรณีที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีกับเงินได้ของสามี<sup>6</sup>

### 2. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

จากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อความเป็นมาและวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส ซึ่งหลักการต่างๆ ส่วนใหญ่ก็ยังคงใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบัน ดังนั้น ในปัจจุบันการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรของไทยจะกำหนดให้คำนวณโดยใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสเป็นหลัก (มาตรา 57 ตี) โดยมีข้อยกเว้นให้ภริยาสามารถยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากสามีได้เฉพาะในส่วน of เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) (มาตรา 57 เบญจ) และสำหรับเงินได้ของบุตรนั้นโดยหลักแล้วไม่ต้องนำมารวมกับเงินได้ของบิดาหรือมารดา ยกเว้นเฉพาะในกรณีที่บุตรมีเงินได้ประเภทเงินได้ปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) จึงจะถือว่าเงินได้ดังกล่าวของบุตรเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณี ฉะนั้น

<sup>6</sup> ศุภรัตน์ คุ้มฉวีกุล, การเงินธุรกิจและการภาษีอากร, หน่วยที่ 10 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2540), น. 85-86.

หัวข้อนี้จะได้ศึกษาถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

## 2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรวมเงินได้ของคู่สมรส

### 2.1.1 เงื่อนไขซึ่งทำให้คู่สมรสต้องคำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี<sup>7</sup> กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีอันเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ กล่าวคือ เป็นการคำนวณภาษีหรือประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้เสมือนว่าสามีและภริยาเป็นบุคคลเดียวกัน<sup>8</sup> ซึ่งหลักการดังกล่าวจะใช้ในกรณีที่เข้าเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

#### (1) ใช้เฉพาะกรณีของคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมาย

คู่สมรสที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 57 ตรี ซึ่งต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีคือเฉพาะกรณีคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายตามเงื่อนไขที่ประมวลกฎหมายแพ่ง

---

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยา มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

ถ้าเห็นสมควรเจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีค้างชำระนั้นด้วย”

<sup>8</sup> หยุต แสงอุทัย, อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 3, น. 198.

และพาณิชย์กำหนดไว้<sup>9</sup> ส่วนในกรณีที่ศาลมีคำพิพากษาว่าการสมรสเป็นโมฆะ และพิพากษาให้เพิกถอนการสมรสซึ่งมีผลเท่ากับมิได้เป็นสามีภริยากันมาตั้งแต่แรก กรณีดังกล่าวศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาว่า ไม่อาจถือว่าเงินได้พึงประเมินที่ภริยาได้รับในระหว่างปีภาษีก่อนศาลพิพากษาว่าการสมรสเป็นโมฆะเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี สามีจึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวของภริยา<sup>10</sup> และกรณีที่บุคคลมีความสัมพันธ์กันในลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย ได้แก่ ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรสตามกฎหมาย (unmarried couple) หรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน (same-sex couple) บุคคลดังกล่าวก็ไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 57 ตรี

นอกจากนี้ เงื่อนไขการเป็นคู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายต้องมีอยู่ตลอดปีภาษีด้วย กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่การสมรสสิ้นสุดลงโดยการหย่าหรือคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตาย หรือกรณีที่คู่สมรสทำการสมรสระหว่างปีภาษี กรณีเช่นนี้คู่สมรสต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน<sup>11</sup> เนื่องจาก กรณีดังกล่าวข้างต้นย่อมส่งผลให้ “สามีภริยามิได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี”

## (2) ใช้เฉพาะกรณีที่สามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

หลักเกณฑ์ มาตรา 57 ตรี ถือการอยู่ร่วมกันของสามีภริยาเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับภาวะภาษีเงินได้ของสามีภริยา กล่าวคือ หากสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีซึ่งอาจทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงขึ้น แต่ในกรณีที่สามีและภริยามิได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี สามีและภริยาสามารถแยกกันยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากกันได้เสมือนเป็นบุคคลซึ่งไม่มีความเกี่ยวพันกัน ซึ่งการพิจารณาว่าสามีและภริยา “อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” หรือไม่ เป็นปัญหาที่ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริง<sup>12</sup>

หากพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคสี่ ซึ่งบัญญัติ “การที่สามีภริยาอยู่ต่างห้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน” ดังนั้น คำว่า “สามีและภริยา

<sup>9</sup> สมพงษ์ ตันติรจนาวงศ์. “ภาวะภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่ควรต้องพิจารณา.” เอกสารภาษีอากร 26 (กรกฎาคม 2550): 124.

<sup>10</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 659/2549.

<sup>11</sup> หยุด แสงอุทัย, อั่งแล้ว เริงอรรถ ที่ 3, น. 198.

<sup>12</sup> มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 ข้อความเบื้องต้นและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชนพิมพ์, 2518), น. 155-156.

ได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง จึงต้องเป็นกรณีที่สามี และภริยาอยู่ร่วมกันจริงๆ ฉะนั้น หากสามีและภริยาต่างคนต่างแยกกันอยู่โดยเด็ดขาดแม้ว่า “ความเป็นสามีภริยา” จะยังคงอยู่ตามกฎหมาย ก็ไม่ถือว่าสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี<sup>13</sup>

### (3) ใช้เฉพาะกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้

มาตรา 57 ตรี ใช้บังคับกับการยื่นแบบแสดงรายการของหน่วยเสียภาษีที่เป็นสามีภริยา ในบางกรณีเท่านั้น กล่าวคือ เฉพาะในกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ด้วยกันทั้ง 2 ฝ่าย ถ้าภริยา มีเงินได้ฝ่ายเดียวแล้วเงินได้ของภริยาไม่ถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบ ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของสามี ซึ่งเท่ากับว่าภริยาต้องยื่นแบบแสดง รายการและเสียภาษีในนามของตนเองไม่เกี่ยวกับสามี<sup>14</sup>

อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้มีแนวความเห็นที่ว่า มาตรา 57 ตรี ใช้บังคับกับการยื่นแบบ แสดงรายการของหน่วยภาษีที่เป็นสามีภริยาทุกกรณี กล่าวคือ แม้ว่าภริยาจะมีเงินได้ฝ่ายเดียวก็ ยังคงต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี สามีจึงมีหน้าที่และความ รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของสามีทุกกรณี<sup>15</sup>

สำหรับความเห็นของนักปฏิบัติส่วนใหญ่ของไทยเห็นว่า มาตรา 57 ตรี ใช้เฉพาะกรณีที่ สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้เท่านั้น<sup>16</sup> และแนวคำพิพากษาศาลฎีกาก็เป็นไปในทางของ ความเห็นดังกล่าวเช่นเดียวกัน<sup>17</sup> สำหรับผู้เขียนก็มีความเห็นว่ามาตรา 57 ตรี ใช้เฉพาะในกรณีที่ ทั้งสามีและภริยาต่างมีเงินได้ เนื่องจาก เจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ในการตรา มาตรา 57 ตรี ก็ คือ เพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส ดังนั้น ในกรณีที่สามีหรือภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่าย เดียว กรณีเช่นนี้ก็คงไม่ใช่กรณีที่มีการถ่ายโอนเงินได้จากภริยามาสู่สามีแต่อย่างใด เพราะหากมี การถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสก็จะทำให้เป็นกรณีที่ทั้งสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่ง กรณีดังกล่าวย่อมต้องอยู่ภายใต้มาตรา 57 ตรี จึงเห็นได้ว่ากรณีที่สามีหรือภริยา มีเงินได้ฝ่ายเดียว

<sup>13</sup> อากรณี นารถติลก, “คำวินิจฉัยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” 47 สรรพากรสาส์น 91, 91 (พฤษภาคม 2543); หยุต แสงอุทัย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น. 204-205.

<sup>14</sup> หยุต แสงอุทัย, เพิงอ้าง, น. 198.

<sup>15</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, “ภาษีเงินได้ครึ่งปีของสามีและภริยา,” วารสารภาษี บัญชี และ กฎหมายธุรกิจ 22, 62, น. 27-28 (สิงหาคม 2540).

<sup>16</sup> เพิงอ้าง, น. 27.

<sup>17</sup> โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6652/2542

จึงไม่มีความจำเป็นต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด นอกจากนี้ ภายหลังจากประกาศใช้ มาตรา 57 ตรี ได้มีการบัญญัติมาตรา 57 เบญจ ซึ่งให้สิทธิภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนของเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แยกต่างหากจากสามีได้ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ หากภริยามีเงินได้เพียงฝ่ายเดียวและเงินได้ของภริยามีทั้งเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) หากถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีก็เท่ากับว่าต้องนำเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) ของภริยาไปเสียภาษีในนามของสามี (มาตรา 57 ตรี) ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ภริยาสามารถแยกเสียภาษีในนามของภริยาได้ (มาตรา 57 เบญจ) ซึ่งเท่ากับว่าเป็นการยอมให้ถ่ายโอนเงินได้ของภริยามายังสามีได้ในกรณีที่ภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียว

(4) ต้องมีใช้กรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ

ข้อยกเว้นประการสำคัญของหลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรี ก็คือกรณีของมาตรา 57 เบญจ<sup>18</sup> ซึ่งกำหนดให้สิทธิภริยานำเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ กรณีจึงเป็นข้อยกเว้นของหลักการรวมเงินได้ให้กับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเพียงประเภทเดียวเท่านั้น และในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ การหักค่าลดหย่อนต่างๆ จะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในวรรคสอง ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าการที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีอาจมิได้ทำให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสลดลง เช่น ในกรณีที่สามีมีเงินได้สูง แต่ภริยามีเงินได้ต่ำ แม้การแยกเงินได้ของภริยาเพื่อคำนวณภาษีแยกจากสามีทำให้เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของภริยาที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง แต่อาจจะน้อยกว่าประโยชน์ที่คู่สมรสจะได้รับจากการหักค่าลดหย่อน เนื่องจากหากให้สามีเป็นผู้หักค่าลดหย่อนทั้งหมดอาจจะได้รับประโยชน์ในทางภาษีมากกว่า เป็นต้น

<sup>18</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้...”

สำหรับประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ คือ ประเด็นการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ เนื่องจากมาตรา 42 ทวิ บัญญัติว่า

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีที่สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าในกรณีที่ภริยามีเงินได้ทั้งเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) และเมื่อภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ต่างหากจากสามี (มาตรา 57 เบญจ) แต่ยังคงต้องนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี (มาตรา 57 ตร) กรณีจึงมีประเด็นปัญหาว่าภริยาจะหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทดังกล่าวตามมาตรา 42 ทวิ อย่างไร

ในกรณีดังกล่าวข้างต้นกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติเป็นการภายในว่าหากจำนวนค่าใช้จ่ายที่หักได้สำหรับเงินได้ทั้งสองประเภทรวมกันแล้วเป็นเงินได้ 60,000 บาท หรือเกินกว่า 60,000 บาทขึ้นไป ภริยาซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ดังกล่าวต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายออกเป็นสองจำนวนตามสัดส่วนของเงินได้แต่ละประเภท เช่น ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) 500,000 บาท และมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) 100,000 บาท ซึ่งเงินได้ทั้งสองประเภทนี้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 กรณีจึงหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ได้ 200,000 บาท และหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ได้ 40,000 บาท แต่เมื่อรวมค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ทั้งสองประเภทดังกล่าวแล้วเท่ากับ 240,000 บาท ซึ่งเกินกว่า 60,000 บาท กรณีดังกล่าวนี้จึงหักได้ค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติให้เฉลี่ยค่าใช้จ่าย 60,000 บาท ออกเป็นสองจำนวนตามสัดส่วนของเงินได้แต่ละประเภท เพราะฉะนั้น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ 50,000 บาท  $[(500,000/600,000) \times 60,000 = 50,000]$  และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) สามารถหัก

ค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ 10,000 บาท  $[(100,000/600,000) \times 60,000 = 10,000]$  ซึ่งเมื่อรวมค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ทั้งสองประเภทก็จะเท่ากับ 60,000 บาท ตามจำนวนที่มาตรา 42 ทวิ กำหนดไว้<sup>19</sup>

ต่อมาผู้เสียภาษีได้โต้แย้งแนวปฏิบัติดังกล่าวของกรมสรรพากรและมีการยื่นฟ้องคดีต่อศาล จนคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาและศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 6220/2549 พิพากษาในประเด็นปัญหาดังกล่าวโดยวางหลักสำคัญไว้ดังนี้

...ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ เป็นบทบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะได้รับประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของตนทั้งที่เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ตามมาตรา 40 (1) และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่านายหน้า เบี้ยประชุม ตามมาตรา 40 (2) โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่จะหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ทั้งสองประเภทดังกล่าวรวมกันได้ไม่เกิน 60,000 บาท โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดเป็นการบังคับว่าต้องหักจากเงินได้พึงประเมินประเภทใด ในสัดส่วนเท่าใด หรือต้องถัวเฉลี่ยกันอย่างไร ดังนี้ จึงหาใช่ว่ากรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทจะต้องถัวเฉลี่ยกันดังที่จำเลย (กรมสรรพากร) เข้าใจและยึดเป็นแนวปฏิบัติไม่ เมื่อกฎหมายเปิดช่องไว้เช่นนี้จึงเท่ากับมอบอำนาจในการตัดสินใจให้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินว่าควรเลือกหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ประเภทใด อย่างไร ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ในแม้ว่าศาลฎีกาจะได้มีคำพิพากษาในประเด็นการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ แล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติยังพบว่ากรมสรรพากรยังคงยึดแนวทางปฏิบัติเดิมอยู่ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีรายอื่นๆ คำนวณภาษีตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวก็อาจจะถูกกรมสรรพากรประเมินภาษีเพิ่มเติมและต้องเสียเงินเพิ่มด้วย และหากผู้เสียภาษีรายอื่นๆ มีความเห็นแย้งกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรก็ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาลเป็นรายกรณีไป เนื่องจากคำพิพากษาดังกล่าวนั้นผูกพันเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น

<sup>19</sup> ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, “คำพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของหญิงมีสามีและค่าลดหย่อนเงินบริจาค,” มติชน (23 มีนาคม 2550): น. 20.

## 2.1.2 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สมรสในกรณีที่ต้องค้ำจุนภรรยาตามหลักการรวมเงินได้

(1) ประมวลรัษฎากรกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของสามีไว้ 2 ประการ หน้าที่และความรับผิดชอบประการแรกคือ หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตีร กำหนดให้เป็นหน้าที่ของสามีเท่านั้น การบัญญัติไว้เช่นนี้ย่อมหมายความว่าภริยาไม่มีหน้าที่ยื่นรายการเลยและในกรณีที่สามีไม่ยื่นรายการแสดงเงินได้ของภริยาไม่ว่าเพราะเหตุใดๆ ภரிய่อมไม่ต้องรับผิดชอบ สำหรับหน้าที่และความรับผิดชอบประการที่สอง คือ หน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี กล่าวคือ สามีต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีสำหรับเงินได้ทั้งของตนเองและของภริยา โดยไม่ต้องคำนึงว่าเงินได้ของภริยานั้นได้นำมาใช้จ่ายในครอบครัวหรือไม่ และไม่ต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ในทางทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาด้วย เช่น แม้สามีภริยาจะทำได้ทำสัญญาก่อนสมรสกันโดยกำหนดให้สามีไม่มีอำนาจเข้าไปเกี่ยวข้องกับเงินได้ของภริยากก็ตาม หรือกำหนดให้เงินได้ที่ภริยาได้รับมาระหว่างสมรสถือเป็นสินส่วนตัวของภริยากก็ตาม สามีก็ยังคงต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ของภริยา ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ ศ. หยุด แสงอุทัย ได้ให้ความเห็นไว้ว่า

“นับว่าประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความรับผิดชอบของสามีในกรณีเช่นนี้เข้มงวดเกินไปโดยคำนึงถึงเฉพาะในแง่ที่สามีจะหลีกเลี่ยงภาษีเสริม โดยการถ่ายโอนเงินได้ของตนให้เป็นเงินได้ของภริยา”<sup>20</sup>

มาตรา 57 ตีร วรรคหนึ่ง ได้กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบให้ภริยาไว้เฉพาะในส่วนภาษีที่ค้างชำระเท่านั้น ซึ่งภริยาจะต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระโดยมีเงื่อนไข 2 ประการ ประการแรกคือ ภาษีนั้นต้องเป็นภาษีค้างชำระ กล่าวคือ เป็นกรณีที่สามีมิได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา และประการที่สองคือ ภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ว่าภาษีนั้นค้างชำระ และสำหรับความรับผิดชอบของภริยาในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น หมายความว่าต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นภาระภาษีอันเกิดจากเงินได้ของตนเองหรือของสามีก็ตาม<sup>21</sup>

(2) แม้ว่าโดยหลักภริยาจะไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ แต่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตีร วรรคสอง ได้กำหนดให้สามีภริยาสามารถยื่นรายการแยกกันได้ โดยต้องแจ้งความประสงค์ดังกล่าวให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ ทั้งนี้เพราะอาจเป็นไปได้ว่าภริยาได้ประกอบธุรกิจหลายอย่างและสามีไม่มีโอกาสรู้เห็นใน

<sup>20</sup> หยุด แสงอุทัย, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 3, น. 199-200.

<sup>21</sup> เพิ่งอ้าง, น. 200.

ธุรกิจนั้นๆ หรือมีสัญญาก่อนสมรสไม่ให้สามีเข้าไปเกี่ยวข้อง จึงทำให้คู่สมรสมีความประสงค์ที่จะยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากกัน กล่าวคือ ในกรณีตัวอย่างข้างต้น มีความเป็นไปได้มากที่สามีประสงค์จะยื่นรายการเงินได้ของตนแยกต่างหากจากเงินได้ของภริยา และเป็นไปได้ที่ภริยาประสงค์จะยื่นรายการเงินได้แยกต่างหากจากสามี เช่น เพื่อเป็นการปลดเปลื้องสามีมิให้ต้องกังวลกับกรอกหรือยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของภริยา เนื่องจาก หากข้อความที่กรอกลงในแบบแสดงรายการผิดพลาดไป ผู้ยื่นรายการย่อมเสี่ยงที่จะถูกฟ้องให้ลงโทษตามมาตรา 37 (2) แต่ถ้าต่างฝ่ายต่างยื่นรายการเงินได้ของตนแต่ละฝ่ายก็ย่อมจะมีความระมัดระวังในการยื่นรายการเงินได้ของตน และเมื่อสามีหรือภริยาแจ้งความประสงค์ว่าจะยื่นรายการแยกต่างหากจากกัน เจ้าพนักงานประเมินต้องรับทราบและยอมรับความประสงค์ดังกล่าว โดยไม่สามารถปฏิเสธหรือคัดค้านความประสงค์ดังกล่าว ทั้งนี้ เพราะประมวลรัษฎากรมีความมุ่งหมายเพื่อจะเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาเสมือนว่าทั้งสองเป็นบุคคลคนเดียวกันเท่านั้น<sup>22</sup>

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่สามีภริยายื่นรายการแยกกันนั้นมิได้ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร กล่าวคือ แม้สามีภริยาจะยื่นรายการแยกกัน เจ้าพนักงานประเมินก็จะนำรายการเงินได้ของสามีและภริยามารวมกัน และคำนวณภาษีเงินได้โดยหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เสมือนว่าเงินได้รวมของสามีและภริยาเป็นเงินได้ของบุคคลเพียงคนเดียวเช่นเดิม<sup>23</sup> เพราะฉะนั้น การที่สามีภริยายื่นรายการแยกต่างหากจากกัน เป็นคนละกรณีกับการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้

(3) ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคสาม ได้บัญญัติว่า “ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย” บทบัญญัติดังกล่าวให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ ซึ่งอาจเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นสมควรเอง หรือสามีภริยาอาจมีคำขอให้เจ้าพนักงานแบ่งแยกภาษีออกตามส่วนของคู่สมรสแต่ละฝ่ายก็ได้ ซึ่งหากเจ้าพนักงานประเมินเห็นสมควรก็จะแบ่งภาษีออกตามส่วนให้ และเมื่อเจ้าพนักงานประเมินแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้แล้วย่อมมีผลดังนี้ ในชั้นแรกสามีมีหน้าที่เสีย

<sup>22</sup> เพิ่งอ้าง, น. 201-202.

<sup>23</sup> เพิ่งอ้าง, น. 202.

ภาษีเฉพาะส่วนที่ต้องเสียสำหรับเงินได้ของตน และภริยาก็มียหน้าที่เสียภาษีเฉพาะส่วนที่ต้องเสียสำหรับเงินได้ของตนเช่นเดียวกัน แต่หากภาษีของ “คู่สมรสฝ่ายหนึ่ง” ค้างชำระ และ “คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง” ได้รับแจ้งถึงการค้างชำระนั้นแล้ว “คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง” นั้นต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย อนึ่งการแบ่งแยกกันเสียภาษีนี้ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินภาษีเสมือนว่าเงินได้รวมของคู่สมรสเป็นเงินได้ของบุคคลเดียวเช่นเดิม และเมื่อคำนวณภาระภาษีจากเงินได้รวมของคู่สมรสได้แล้วจึงทำการแบ่งตามสัดส่วนเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่าย<sup>24</sup>

## 2.2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรวมเงินได้ของบุตร

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา นั้น หากบุคคลธรรมดาดังกล่าวมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและมีหน้าที่ภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรมิได้จำกัดอายุ ความสามารถของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด<sup>25</sup> ดังนั้นโดยหลักแล้วในกรณีที่บุตรผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินก็ต้องถือว่าเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นของบุตร และต้องเสียภาษีในนามของบุตรโดยมิต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา ยกเว้นกรณีที่บุตรผู้เยาว์มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข)<sup>26</sup> ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร เท่านั้นที่ต้องถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นของบิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณี กล่าวคือโดยหลักแล้วเงินได้ของบุตรไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใด ไม่ต้องนำมารวมกับเงินได้ของบิดาหรือมารดา ยกเว้นเฉพาะในกรณีที่บุตรมีเงินได้ประเภทเงินได้ปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) จึงจะถือว่าเงินได้ดังกล่าวของบุตรเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณี

<sup>24</sup> เฟิงอั้ง, น. 203-204.

<sup>25</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2550, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2550), น. 10.

<sup>26</sup> เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ได้แก่ เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

### 3. ปัญหาและความไม่เหมาะสมของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี ได้กำหนดให้ใช้หน่วยภาษีคู่สมรสและคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ โดยกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ซึ่งทำให้ต้องนำเงินได้ของสามีและภริยามารวมกันแล้วนำเงินได้รวมของทั้งสองฝ่ายไปคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งตามประมวลรัษฎากรก็มีอัตราภาษีที่กำหนดขึ้นไว้ใช้สำหรับภรรยาของคู่สมรสโดยเฉพาะ ดังนั้น เงินได้รวมของคู่สมรสจึงต้องนำไปคำนวณโดยใช้อัตราภาษีเดียวกับอัตราภาษีที่ใช้กับคนโสด ซึ่งส่งผลเงินได้รวมของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น เป็นการบัญญัติที่มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าซ้ำสอง กล่าวคือ ทำให้ความก้าวหน้าของอัตราภาษีสูงขึ้นไปอีกชั้นหนึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับความก้าวหน้าของอัตราภาษีที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายในกรณีที่เป็นคนโสด

มาตรา 57 ตรี ได้ถูกประกาศใช้โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2489 มาตรา 14 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2490 เป็นต้นมา จนกระทั่งถึงปัจจุบันโดยมิได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความเป็นธรรมยิ่งขึ้น และมิได้มีการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพสังคมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงจากสภาพสังคมในอดีตอย่างมาก ผู้เขียนจึงเห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในปัจจุบันซึ่งยังคงใช้หลักการเดิมตามมาตรา 57 ตรี มีปัญหาและความไม่เหมาะสมอยู่อย่างน้อย 4 ประการหลัก คือ (1) ปัญหาความไม่เหมาะสมในการใช้หลักการรวมเงินของคู่สมรสกับสภาพสังคมในปัจจุบัน (2) ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี (3) ปัญหาผลกระทบต่อการศึกษาจิตใจของบุคคลในด้านการสมรส และ (4) ปัญหาความไม่เหมาะสมของการให้สิทธิภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ

#### 3.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมในการใช้หลักการรวมเงินของคู่สมรสกับสภาพสังคมในปัจจุบัน

##### 3.1.1 ความไม่สอดคล้องกับสถานะระหว่างคู่สมรสตามสภาพสังคมในปัจจุบัน

สภาพทางสังคมในอดีตนั้นเป็นระบบที่ชายเป็นใหญ่ (Patriarchism) ผู้หญิงจะต้องอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของฝ่ายชาย และสถานะทางกฎหมายของหญิงและชายก็ไม่เท่าเทียมกัน เช่น สิทธิหน้าที่ และความสามารถในทางกฎหมายของหญิงจะด้อยกว่าชาย โดยกฎหมาย

มักจะกำหนดให้ผู้หญิงไม่มีความสามารถในทางกฎหมาย เช่น ไม่มีสิทธิจัดการทรัพย์สินของตนเอง หญิงไม่มีความสามารถในการทำนิติกรรมหากปราศจากความยินยอมหรือความช่วยเหลือจากชาย เป็นต้น สถานะของผู้หญิงจึงใกล้เคียงกับผู้เยาว์หรือบุคคลไร้ความสามารถ และเมื่อชายหญิงทำการสมรสกัน ก็จะเกิดสิทธิหน้าที่ และความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาขึ้นตามกฎหมาย ซึ่งกฎหมายในอดีตนั้นกำหนดให้สามีมีอำนาจเหนือภริยา และถือว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันในทางกฎหมาย เนื่องจากสถานะของภริยาได้ถูกนำมารวมไว้กับสามีซึ่งมีหน้าที่ปกครองดูแลภริยานอกจากนี้ อำนาจในการจัดการทรัพย์สินก็เป็นของสามี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในช่วงแรกของหลายประเทศได้กำหนดให้ถือว่าสามีภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน และให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินของสามี และสามีเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น ประเทศอังกฤษ (ซึ่งเป็นต้นแบบของการใช้หลักการรวมเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสของหลายๆ ประเทศ) ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้มาตั้งแต่ ค.ศ. 1799 ซึ่งก็เป็นระบบที่สอดคล้องกับสภาพสังคมและระบบกฎหมายของอังกฤษในสมัยนั้นที่สิทธิหน้าที่และความสามารถในทางกฎหมายของผู้หญิงจะถูกกำหนดให้ด้อยกว่าชาย

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายไทย ก็ได้รับเอาระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสมาใช้ตั้งแต่ปีภาษี 2490 เป็นต้นมา โดยได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้เพิ่มความตามมาตรา 57 ตรี<sup>27</sup> ซึ่งการใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 57 ก็มีความสอดคล้องกับสภาพสังคมในอดีต รวมทั้งสอดคล้องกับสถานะและความสัมพันธ์ในทางกฎหมายระหว่างสามีภริยาของไทยในอดีต เนื่องจากกฎหมายในอดีตได้กำหนดให้สามีมีอำนาจอิสระเหนือภริยา มีอำนาจว่ากล่าวสั่งสอนและบังคับภริยาของตนได้ ทั้งมีอำนาจปราบปรามตีภริยาได้ตามสมควรเมื่อภริยากระทำความผิด และมีแนวความคิดว่าสามีภริยาถือเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย เพราะถือว่าสถานะของภริยาได้ถูกนำมารวมไว้กับสามีผู้ซึ่งมีหน้าที่ปกป้องคุ้มครองดูแลรักษาภริยาแล้ว<sup>28</sup> และเมื่อประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว ฉบับปี 2477 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2478 ก็ได้บัญญัติให้สามีมีสิทธิ

<sup>27</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2489 มาตรา 14

<sup>28</sup> ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 15, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550), น. 156.

หน้าที่ และความสามารถในทางกฎหมายมากกว่าภริยา โดยถือว่าสามีเป็นหัวหน้าคู่ครอง เป็นผู้เลือกที่อยู่และเป็นผู้อำนวยความสะดวกในเรื่องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู<sup>29</sup> และภริยาจะกระทำการใดที่จะผูกพันสินบิณฑกห้ไม่ได้<sup>30</sup> จึงเห็นได้ว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับดังกล่าวได้ยกให้สามีเป็นหัวหน้าคู่ครองมีอำนาจเด็ดขาดเกือบทุกกรณี แม้แต่การจัดการและจำหน่ายสินบิณฑกห้ก็กระทำได้โดยลำพัง เว้นแต่บางกรณีเท่านั้นที่ต้องได้รับความยินยอมจากภริยาเสียก่อน<sup>31</sup> ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีด้วย ก็สอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นที่กำหนดให้สามีเป็นผู้มีสิทธิและมีอำนาจเด็ดขาดเหนือภริยาในเกือบทุกกรณี ซึ่งการรับเอาแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ดังกล่าวมาใช้บังคับในปีภาษี 2490 ก็คงมีพื้นฐานประการหนึ่งมาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับดังกล่าว<sup>32</sup>

จากความไม่เท่าเทียมกันทางสถานะระหว่างหญิงและชาย ทำให้เกิดทฤษฎีหรือแนวความคิดที่ต้องการให้หญิงมีสถานะเท่าเทียมกับชาย (Feminist theory) ซึ่งได้มีการพัฒนามา

<sup>29</sup> “มาตรา 1454 สามีเป็นหัวหน้าคู่ครอง เป็นผู้เลือกที่อยู่ และเป็นผู้อำนวยความสะดวกในเรื่องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู”

<sup>30</sup> “มาตรา 38 ภายใต้งบังคับแห่งบทบัญญัติทั้งหลายต่อไปนี้หญิงมีสามีถ้ามิได้รับอนุญาตของสามี หากอาจทำการอันหนึ่งอันใดที่จะผูกพันสินบิณฑกห้ได้ไม่กระทำการอันกระทำลงฝ่าฝืนบทบัญญัติอันนี้ ท่านว่าเป็นโมฆะ”

<sup>31</sup> “มาตรา 1468 สามีเป็นผู้จัดการสินบิณฑกห้ เว้นแต่ในสัญญาก่อนสมรสจะได้อำนาจให้ภริยาเป็นผู้จัดการหรือให้จัดการร่วมกัน”

“มาตรา 1473 นอกจากจะมีสัญญาก่อนสมรสไว้เป็นอย่างอื่น สามีมีอำนาจจำหน่ายสินบิณฑกห้ได้ แต่ในกรณีต่อไปนี้ สามีต้องได้รับความยินยอมของภริยาเสียก่อน คือ

- (1) สินเดิมของภริยา
- (2) ให้โดยมีค่าตอบแทนซึ่งสินสมรสอย่างใดที่ภริยาได้มาโดยทางยกให้หรือพินัยกรรม
- (3) ให้โดยเสน่หา เว้นแต่การให้ตามสมควรในทางศีลธรรมอันดี หรือในทางสมาคม”

<sup>32</sup> จิระ บุญพจนสุนทร, “คำวินิจฉัยของ นายจิระ บุญพจนสุนทร ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ,” คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 120 ตอน 67 ก (16 กรกฎาคม 2546): 36-37.

อย่างต่อเนืองและต้องใช้เวลาเรียกร้อยหลายทศวรรษ จนกระทั่งได้รับการยอมรับและนำมาบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมาย โดยเฉพาะตั้งแต่ ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา ได้มีการนำหลักการเรื่องการคุ้มครองเสรีภาพส่วนบุคคลและการคุ้มครองความเสมอภาคมาปรับใช้เพื่อมิให้มีการเลือกปฏิบัติระหว่างหญิงและชาย ส่งผลให้ในหลายๆ ประเทศได้มีการแก้ไขระบบกฎหมายเพื่อให้หญิงมีสิทธิหน้าที่เท่าเทียมกับชาย และทำให้แนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมายสิ้นสุดลง และถือว่าสามีภริยาเป็นบุคคลสองคนตามกฎหมายแยกต่างหากจากกัน ดังนั้น ในประเทศต่างๆ จึงเกิดการเรียกร้อยให้มีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสเพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางด้านสังคม ดังจะเห็นได้จากหลังปี ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา หลายประเทศได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสจากระบบการรวมเงินได้ซึ่งถือว่าคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีเดียวกันมาเป็นระบบแยกเงินได้ เช่น ประเทศสวีเดน ออสเตรเลีย เดนมาร์ก ฟินแลนด์ อิตาลี เนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร ได้เปลี่ยนจากระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสมาใช้ระบบการแยกเงินได้ของคู่สมรสโดยถือว่าคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน

สำหรับประเทศไทยก็ได้รับแนวความคิดเรื่องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชาย เช่นเดียวกับในหลายๆ ประเทศ โดยเฉพาะในช่วง 14 ตุลาคม พ.ศ. 2516 (ค.ศ. 1973) ได้มีการเรียกร้อยประชาธิปไตย และเรียกร้อยให้มีการแก้ไขรัฐธรรมนูญ โดยผู้หญิงได้เข้ามามีบทบาทในการเรียกร้อยดังกล่าว และได้เข้าร่วมเป็นกรรมการร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2517 และมีส่วนผลักดันให้มีการบัญญัติหลักการเรื่องความเสมอภาคระหว่างชายและหญิงไว้ในรัฐธรรมนูญเป็นครั้งแรก โดยกำหนดไว้ในมาตรา 28 วรรคสอง ว่า “ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน”<sup>33</sup> นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวยังมีบทเฉพาะกาลที่กำหนดให้ต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หรือบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่เพื่อให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกันภายในระยะเวลาไม่เกินสองปีนับแต่วันประกาศใช้รัฐธรรมนูญ บทบัญญัติดังกล่าวส่งผลให้มีการแก้ไขกฎหมายต่างๆ เพื่อให้หญิงมีสิทธิหน้าที่เท่าเทียมกับชายมากขึ้น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว โดยหลักการสำคัญของบรรพ 5 ใหม่ คือ ได้ยกเลิกบทบัญญัติต่างๆ ที่จำกัดอำนาจในการทำนิติกรรมของหญิงมีสามี กำหนดให้ทั้งสามีและ

<sup>33</sup> วัชรภรณ์ รัตนโกเศศ-จันทระเจริญ, “ความเสมอภาคระหว่างชายและหญิงในเรื่องสิทธิส่วนบุคคลของหญิงมีสามีที่นอกเหนือจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น. 74-75.

ภริยามีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินอย่างเท่าเทียมกัน บทบัญญัติเดิมที่ว่าสามีเป็นหัวหน้าครอบครัวเป็นผู้เลือกที่อยู่ได้ถูกตัดออกไป อำนาจในการปกครองบุตรผู้เยาว์ซึ่งเคยเป็นอำนาจของบิดาก็แบ่งมาให้มารดาด้วย ทั้งบิดาและมารดามีอำนาจปกครองบุตรโดยเท่าเทียมกัน<sup>34</sup>

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างชายหญิงในประเทศไทยจะทำให้มีการบัญญัติรับรองความเสมอภาคระหว่างหญิงและชายไว้ในรัฐธรรมนูญ และมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายและบัญญัติกฎหมายต่างๆ มาโดยตลอดจนกระทั่งถึงปัจจุบันเพื่อให้สิทธิและหน้าที่ของหญิงเท่าเทียมกับชาย เช่นเดียวกับการปรับปรุงระบบกฎหมายของหลายๆ ประเทศ แต่ในทางตรงกันข้าม ในขณะที่ในหลายๆ ประเทศ ได้มีการปรับปรุงระบบการจดทะเบียนเงินได้จากคู่สมรสโดยได้ยกเลิกหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรส และได้เปลี่ยนมากำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกันเพื่อให้เกิดการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างหญิงและชาย แต่สำหรับประเทศไทยมิได้มีการปรับปรุงระบบการจดทะเบียนเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรีให้สอดคล้องกับสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป<sup>35</sup> แต่ยังคงใช้หลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรีเช่นเดิม ซึ่งเป็นหลักการที่ประกาศใช้บังคับมาตั้งแต่ปีภาษี 2490 และมีผลใช้บังคับเรื่อยมาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน และเป็นระบบที่มีรากฐานจากการยึดฐานคติแบบเก่าซึ่งถือว่าผู้ชายเป็นใหญ่และสามีเป็นหัวหน้าครอบครัว<sup>36</sup> และมองว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย

ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีนั้น มิได้อยู่บนพื้นฐานของทฤษฎีในทางภาษี แต่บทบัญญัติดังกล่าวเป็นผลมาจากสภาพสังคมในอดีต ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของระบบชายเป็นใหญ่ และแนวความคิดแบบเก่าที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย จึงทำให้หลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ไม่สอดคล้องกับสถานะระหว่างคู่สมรสตามสภาพสังคมในปัจจุบัน เนื่องจาก สภาพสังคมของไทยในปัจจุบันนี้ ได้ให้การยอมรับว่าสถานะระหว่างหญิงและชายมีความเท่าเทียมกัน มีการรับรองความเสมอภาคระหว่างหญิงและชายไว้ในรัฐธรรมนูญ รวมทั้งมีการปรับปรุง แก้ไข และเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อให้

<sup>34</sup> ประสพสุข บุญเดช, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่* 28, น. 7.

<sup>35</sup> ไพรอดุ จิระ บุญพจนสุนทร, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่* 32, น. 32.

<sup>36</sup> สุจินดา ยงสุนทร, “คำวินิจฉัยของ นายสุจินดา ยงสุนทร ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ,” คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 120 ตอน 67 ก (16 กรกฎาคม 2546): 123.

หญิงมีสิทธิและหน้าที่เท่าเทียมกับชาย ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ยังคงกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี จึงเป็นการละเมิดสถานะของภริยาที่ถือว่าเป็นอิสระแยกต่างหากจากสามี เป็นบทบัญญัติที่ไม่ยอมละทิ้งแนวความคิดแบบดั้งเดิมที่มองว่าสถานะของภริยาต้องถูกรวมเข้ากับสามีซึ่งเป็นผู้ปกครอง และปฏิเสธสิทธิหน้าที่ของหญิงมีสามีที่จะดำเนินการด้านภาษีด้วยตนเอง จึงทำให้มาตรา 57 ตรี เป็นบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับกฎหมายอื่นๆ ซึ่งได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้สถานะของหญิงมีความเท่าเทียมกับชาย และเป็นบทบัญญัติที่ไม่มีความก้าวหน้าตามการพัฒนาทางด้านสังคม และไม่สอดคล้องกับแนวนโยบายทางด้านสังคมของประเทศที่ต้องการให้ชายและหญิงมีความเสมอภาคและเท่าเทียมกับอย่างแท้จริง เพราะฉะนั้นจึงควรมีการแก้ไขปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสเพื่อให้เกิดการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างสามีและภริยา และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสมีความสอดคล้องกับสถานะระหว่างคู่สมรสตามสภาพสังคมในปัจจุบัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกันและกำหนดให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินของตนเป็นแนวทางที่ทำให้สามีและภริยามีความเสมอภาคกันทั้งในด้านสิทธิและหน้าที่ และสอดคล้องกับสถานะระหว่างคู่สมรสตามสภาพสังคมในปัจจุบัน

### 3.1.2 ความไม่สอดคล้องกับบทบาทระหว่างคู่สมรสตามสภาพสังคมในปัจจุบัน

บทบาทระหว่างคู่สมรสอาจแบ่งได้เป็น 2 ประการ ประการแรกคือบทบาทที่มีผลต่อฐานะทางเศรษฐกิจของครอบครัวหรือบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัว และประการที่สองคือบทบาทอื่นๆ เช่น บทบาทในการทำงานบ้าน การอบรมเลี้ยงดูบุตร เป็นต้น โดยแนวความคิดแบบดั้งเดิมนั้นถือว่าสามีเท่านั้นเป็นผู้ออกไปทำงานนอกบ้านเพื่อหาเลี้ยงครอบครัว ในขณะที่ภริยาเป็นผู้ดูแลบ้าน และให้การอบรมเลี้ยงดูบุตร ดังนั้น ในอดีตสามีจะเป็นผู้มีหน้าที่หลักในการหาเลี้ยงครอบครัว ส่วนภริยาจะมีหน้าที่ดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยภายในบ้านและการเลี้ยงดูบุตร ทำให้ครอบครัวในอดีตส่วนใหญ่สามีจะเป็นฝ่ายที่มีเงินได้ส่วนภริยามักจะไม่มีเงินได้หรือได้รับเงินได้ในจำนวนซึ่งไม่สูงมากนัก ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี กำหนดให้นำเงินได้พึงประเมินของภริยามารวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อการคำนวณภาษี จึงไม่ได้ส่งผลกระทบต่อภาระภาษีรวมของคู่สมรสมากนัก ในทางตรงกันข้ามคู่สมรสบางคู่อาจมีภาระภาษีลดลง เนื่องจากสามีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภริยาได้ ดังนั้น ผลกระทบในด้านความเป็นธรรมระหว่างคนโสดกับคู่สมรสจึงมีไม่มากนัก นอกจากนี้ หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ยังก่อให้เกิดประโยชน์ต่อรัฐ เช่น ประโยชน์จากความสะดวกและการประหยัดค่าใช้จ่ายในการ

ยื่นแบบแสดงรายการของคู่สมรสและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร และยังช่วยป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้จากสามีมายังภริยา ฉะนั้นเมื่อเปรียบเทียบประโยชน์ที่สาธารณชนจะได้รับกับประโยชน์ของปัจเจกบุคคลที่จะเสียไปแล้วก็น่าจะพอถือว่าได้สัดส่วนกัน

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในปัจจุบันสภาพเศรษฐกิจและสังคมเปลี่ยนแปลงไปจากอดีต ผู้หญิงเริ่มเข้ามามีบทบาทต่อระบบเศรษฐกิจมากขึ้น และมีบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวมากกว่าในอดีต และเงินได้ที่ผู้หญิงได้รับก็มีได้จำกัดเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงาน ยังมีเงินได้อื่นๆ เช่น เงินได้จากการรับจ้างทำของ การประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบธุรกิจ รวมไปถึงการมีเงินได้จากทรัพย์สิน เป็นต้น ด้วยเหตุนี้แม้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ ได้บัญญัติให้ภริยามีสิทธินำเงินได้ประเภทเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ก็ตาม แต่ก็ยังคงมีเงินได้อีกหลายประเภทที่ภริยาได้รับและต้องนำไปรวมกับเงินได้ของสามี<sup>37</sup> ดังนั้น การกำหนดให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจึงส่งผลกระทบต่อทำให้บุคคลที่มีคู่สมรสมีภาระภาษีสูงขึ้น และผลกระทบต่อดังกล่าวก็มีมากกว่าในอดีต เนื่องจากการนำเงินได้มารวมกันทำให้ฐานภาษีสูงขึ้น บุคคลที่มีคู่สมรสจึงต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นเมื่อเทียบกับอัตราภาษีของคนโสดที่มีเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน จึงส่งผลให้ความไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดมีมากขึ้น และเมื่อบุคคลที่มีคู่สมรสต้องเสียภาษีสูงขึ้นก็จะก่อให้เกิดแรงจูงใจให้บุคคลที่มีคู่สมรสทำการเลี่ยงภาษี เช่น การอยู่กินกันโดยไม่จดทะเบียนสมรสหรือหย่าขาดจากกัน เพื่อมิให้ต้องนำเงินได้ของตนและคู่สมรสมารวมกันเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 57 ตี หรืออาจเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ไปยังบุตรหรือกระจายฐานภาษีไปยังหน่วยอื่นๆ เช่นการตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งมีชนิดบุคคลขึ้น เป็นต้น

นอกจากนี้ ในปัจจุบันผู้หญิงมีโอกาสในทางสังคมมากยิ่งขึ้น มีโอกาสได้ศึกษาเล่าเรียนและพัฒนาความรู้ความสามารถให้สูงขึ้น ผู้หญิงในสังคมปัจจุบันจึงมีความรู้และความสามารถที่ไม่แตกต่างจากผู้ชาย และในปัจจุบันหลายๆ ครอบครัวคู่สมรสฝ่ายภริยาจะเป็นกำลังหลักของครอบครัวและมีเงินได้สูงกว่าสามี ซึ่งกรณีเช่นนี้การกำหนดให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีก็อาจมีผลเป็นการยอมให้มีการถ่ายโอนเงินได้ไปยังสามีซึ่งเป็นผู้ที่มีเงินได้ต่ำกว่าและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าได้ เช่น สามีมีเงินได้สุทธิ 200,000 บาท ภริยามีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) 400,000 บาท และเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) 200,000 บาท รวมเงินได้ของภริยาเท่ากับ

<sup>37</sup> สราวุธ วุฒยาภรณ์, “กฎหมายภาษีอากรกับความชอบด้วยกฎหมายรัฐธรรมนูญ,” 52 สรรพากรศาสตร์ 55, น. 60 (ตุลาคม 2548).

600,000 บาท หากเป็นกรณีที่สามีภริยาแยกเสียภาษีแยกกันอัตราภาษีชั้นสูงสุดของสามีคือร้อยละ 10 ส่วนอัตราภาษีชั้นสูงสุดของภริยาคือร้อยละ 20 แต่เมื่อมาตรา 57 ตรี กำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ภริยาจึงต้องนำเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) ไปรวมกับสามี ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แยกเสียภาษีได้ตามมาตรา 57 เบญจ ซึ่งการที่ภริยานำเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) ไปรวมกับสามีทำให้เงินได้ดังกล่าวเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง กรณีนี้จึงเสมือนว่ากฎหมายยอมให้มีการถ่ายโอนเงินได้จากภริยาไปยังสามี 200,000 บาท ซึ่งผลดังกล่าวย่อมไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของมาตรา 57 ตรี ที่ต้องการป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ ดังนั้น ในปัจจุบันเหตุผลที่ว่ามาตรา 57 ตรี เป็นมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างสามีภริยาจึงมีข้อบกพร่องและไม่น่าจะเป็นมาตรการที่สามารถจะบรรลุผลหรือสัมฤทธิ์ผลได้จริงเท่ากับในอดีต

ยิ่งไปกว่านั้น จากกระแสการเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างหญิงและชาย โดยเฉพาะจากกลุ่มสตรีนิยมต่างๆ ที่เห็นว่าการที่กำหนดบทบาทให้ภริยาเป็นฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบต่องานบ้าน และมีหน้าที่อบรมเลี้ยงดูบุตร ก่อให้เกิดภาระอันไม่เป็นธรรมแก่ฝ่ายหญิง จึงมีการเรียกร้องให้ฝ่ายชายหรือสามีเข้ามามีบทบาทในงานดังกล่าวด้วย และต้องการให้ผู้หญิงได้มีโอกาสที่จะเข้ามา มีบทบาทในการทำงานนอกบ้านเพื่อหาเลี้ยงครอบครัวมากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อต้องการให้เกิดความเท่าเทียมกันในบทบาทระหว่างคู่สมรส กล่าวคือ เพื่อให้สามีภริยามีบทบาทร่วมกันทั้งในด้านการหาเลี้ยงครอบครัว การทำงานบ้าน และการอบรมเลี้ยงดูบุตร ดังนั้น นักวิชาการด้านสตรีนิยมจึงเห็นว่ากฎหมายภาษีไม่ควรส่งผลกระทบต่อหรือยับยั้งการตัดสินใจของคู่สมรสฝ่ายภริยา (ซึ่งมักจะเป็นฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า (secondary earner)) ที่จะออกไปทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว และหากกฎหมายภาษีได้มีผลต่อการยับยั้งการตัดสินใจของคู่สมรสฝ่ายภริยาที่จะเข้ามา มีบทบาทในการหารายได้เลี้ยงครอบครัวต้องถือว่ากฎหมายภาษีนั้นให้การส่งเสริมและสนับสนุนแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทระหว่างคู่สมรสแบบดั้งเดิมที่จำกัดให้ภริยาเป็นผู้มีหน้าที่ทำงานบ้าน และไม่ต้องการให้ภริยาออกมาทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว อันเป็นการลดคุณค่าของผู้หญิง และทำให้ความเสมอภาคทางเพศไม่อาจบรรลุผลได้เท่าที่ควรเพราะการมีบทบาทร่วมกันของสามีภริยาทั้งในด้านการทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว การทำงานบ้าน และการอบรมเลี้ยงดูบุตร เป็นแนวทางสำคัญที่จะนำไปสู่ความเสมอภาคทางเพศ<sup>38</sup>

<sup>38</sup> Laura Ann Davis, "A Feminist Justification for the Adoption of an Individual Filing System", *Southern California Law Review* 197, 62, p. 233 (November 1988); Neil

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือว่าเงินได้ของภริยาถือเป็นเงินได้ของสามีและต้องนำไปรวมกับเงินได้ของสามีเพื่อคำนวณภาษีส่งผลให้เงินได้ของภริยาซึ่งมักเป็นคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า (secondary earner) ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามี ทำให้เงินได้ที่ภริยาได้รับจากการตัดสินใจออกไปทำงานนอกบ้านไม่ได้รับประโยชน์จากการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้สุทธิในส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรกที่มีต้องนำไปคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1)<sup>39</sup> และไม่ได้รับประโยชน์จากช่วงอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีสูงสุดของสามี และเมื่อพิจารณาเงินได้ที่ภริยาได้รับหลังจากเสียภาษี และหักกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกรณีที่ภริยาออกไปทำงานนอกบ้าน เช่น ค่าใช้จ่ายในการจ้างแม่บ้านเพื่อทำงานบ้าน ค่าใช้จ่ายสำหรับการจ้างพี่เลี้ยงเพื่อมาดูแลบุตร หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน เช่น ค่าเดินทาง ค่าชุดทำงาน เป็นต้น เงินได้สุทธิที่ภริยาจะได้รับจริงอาจไม่คุ้มกับการที่ต้องออกไปทำงานนอกบ้าน จึงส่งผลให้ลดความต้องการหรือยับยั้งการเข้าสู่ตลาดแรงงานของภริยาซึ่งเป็นฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า (secondary earner) โดยเฉพาะผลกระทบต่อการใช้เข้าสู่ตลาดแรงงานของหญิงที่สมรสแล้วและกำลังมีบุตร กล่าวคือ การที่เงินได้ซึ่งภริยาได้รับต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามี จะส่งผลกระทบต่อการใช้ตัดสินใจของภริยาว่าจะออกไปทำงานนอกบ้าน หรือจะทำงานบ้านและเลี้ยงดูบุตรเพียงอย่างเดียว จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรส่งผลต่อการตัดสินใจของคู่สมรสว่าฝ่ายใดจะเป็นผู้มีบทบาทในการหารายได้เลี้ยงครอบครัว และฝ่ายใดจะมีบทบาทในการดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยภายในบ้านและเลี้ยงดูบุตร กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ส่งผลต่อการจัดองค์ประกอบภายในครัวเรือน<sup>40</sup> หรือการแบ่งบทบาท

---

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. 68.

<sup>39</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551 มาตรา 4 "ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520 เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแรก ในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป"

<sup>40</sup> อุนกั๋ง แซ่ลิ้ม, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยรายรับภาครัฐ, 2546, น. 3-23.

ระหว่างคู่สมรสนั่นเอง ผู้เขียนจึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี เป็นบทบัญญัติที่ส่งเสริมและสนับสนุนแนวความคิดเกี่ยวกับบทบาทระหว่างคู่สมรสแบบดั้งเดิมที่จำกัดให้ภริยาเป็นผู้มีหน้าที่ทำงานบ้าน และไม่ต้องกรทำให้ภริยาออกมาทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว แม้ว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 57 เบญจ จะกำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ก็เป็นเพียงการบรรเทาปัญหาผลกระทบต่อการตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานของภริยาซึ่งเป็นผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า (secondary earner) เฉพาะในกรณีที่ภริยาเข้าสู่ตลาดแรงงานในฐานะลูกจ้างเท่านั้น แต่ก็ยังมีเงินได้อื่นๆ อีกหลายประเภทที่ภริยาได้รับและต้องนำไปรวมกับเงินได้ของสามีเพื่อการคำนวณภาษี<sup>41</sup>

นอกจากนี้ หากเปรียบเทียบอัตราภาษีเฉลี่ย (average tax rate) และอัตราภาษีขั้นสุดท้าย (marginal tax rate) ของเงินได้ที่คู่สมรสฝ่ายภริยาได้รับจากการตัดสินใจออกไปทำงานนอกบ้าน ในกรณีคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้กับกรณีที่คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้ จะพบว่าอัตราภาษีเฉลี่ยและอัตราภาษีขั้นสุดท้ายของภริยาในกรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้จะต่ำกว่ากรณีที่ใช้หลักการรวมเงินได้ เนื่องจาก เงินได้ที่คู่สมรสฝ่ายภริยาได้รับไม่ต้องเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามี แต่จะเสียตามความก้าวหน้าของอัตราภาษีตามปกติเช่นเดียวกับคนโสด ฉะนั้น กรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้จะส่งผลกระทบต่ออุปทานหรือความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภริยาซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ต่ำกว่า (lower-income earner spouse) น้อยกว่ากรณีที่ใช้หลักการรวมเงินได้ ทั้งในด้านอัตราความต้องการที่จะเข้าสู่ตลาดแรงงาน (participation rate) และด้านจำนวนชั่วโมงการทำงาน (hours worked)<sup>42</sup>

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับบทบาทระหว่างคู่สมรสในสภาพสังคมปัจจุบัน และเห็นว่าการกำหนดให้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มีความสอดคล้องและเหมาะสมกับบทบาทระหว่างคู่สมรสตามสภาพสังคมในปัจจุบันมากกว่า

<sup>41</sup> สราวุธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 37, น. 60.

<sup>42</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 65.

### 3.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

หลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการทางกฎหมายที่ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลาย และเป็นหลักการที่จะนำไปสู่การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้อย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน โดยหลักความสามารถในการเสียภาษีจะมีความเกี่ยวข้องและสัมพันธ์กับความเสมอภาคในการรับภาระภาษี (equality of taxation)<sup>43</sup> หลักความสามารถในการเสียภาษีจึงเป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้ในการแบ่งกระจายภาระภาษีให้กับประชาชน เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน โดยหลักการดังกล่าวเรียกร้องให้ประชาชนต้องเสียภาษีให้กับรัฐตามความสามารถของตน โดยบุคคลที่มีความสามารถเท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และบุคคลที่มีความสามารถแตกต่างกันก็ควรเสียภาษีต่างกัน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่าต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำกว่า

หากนำหลักความสามารถในการเสียภาษีดังกล่าวข้างต้นมาพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี อันเป็นการกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ ซึ่งทำให้ฐานภาษีของคู่สมรสสูงขึ้นและทำให้เงินได้ของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น จึงส่งผลให้ภาระภาษีรวมของบุคคลที่ทำการสมรสสูงขึ้นกว่าภาระภาษีที่บุคคลดังกล่าวต้องเสียก่อนทำการสมรส กรณีดังกล่าวจึงมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือไม่ การสมรสทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของผู้ที่ทำการสมรสสูงขึ้นหรือไม่ และเหตุใดบุคคลที่ทำการสมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้น

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของความเป็นธรรมในการรับภาระภาษี (tax equity) นั้น จะอ้างอิงกับ (refer) ความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน (individual taxpayer) มิใช่พิจารณาโดยอ้างอิงกับความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้รวมของกลุ่มบุคคล (unit of people) หลักความสามารถในการเสียภาษีจึงก่อให้เกิดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละคนแยกต่างหากจาก

<sup>43</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, The Notion of Income from Capital, Vol. 1, (Amsterdam: IBFD, 2005), p. 8.

กัน (the individual taxation rule)<sup>44</sup> ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตาม มาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ เป็นการจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงกับเงินได้รวมของคู่สมรสหรือใช้เงินได้รวมของคู่สมรสเป็นฐานภาษี บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่ สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม มีคำอธิบายที่พอจะแสดงให้เห็นว่าหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสตาม มาตรา 57 ตรี ซึ่งทำให้บุคคลที่ทำการสมรสต้องมีภาระภาษีสูง มีความสอดคล้องกับหลัก ความสามารถในการเสียภาษี ก็คือ เหตุผลที่ว่าการที่บุคคลอยู่ร่วมกันย่อมทำให้ประหยัดค่าใช้จ่าย ในการครองชีพ เช่น การอยู่บ้านเดียวกันทำให้ประหยัดค่าเช่าบ้าน การร่วมกันจัดหาอาหาร รับประทานหรือจ้างคนรับใช้ก็จะถูกกว่าต่างคนจัดหาอาหารหรือจ้างคนรับใช้ เป็นต้น<sup>45</sup> จึงทำให้มี ความเห็นที่ว่าการที่บุคคลสองคนทำการสมรสกันและมาใช้ชีวิตร่วมกันทำให้ค่าใช้จ่ายในการ ดำรงชีวิตของบุคคลทั้งสองลดลงหรือต่ำกว่ากรณีที่บุคคลทั้งสองเป็นโสดและใช้ชีวิตแยกกัน อัน เป็นผลเนื่องมาจากการประหยัดขนาด (Economic of Scale) และเมื่อคู่สมรสได้รับประโยชน์ทาง เศรษฐกิจจากการประหยัดขนาดย่อมทำให้อำนาจในทางเศรษฐกิจของคู่สมรสเพิ่มขึ้นส่งผลให้ ความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรสสูงขึ้น ดังนั้น คู่สมรสจึงควรรับภาระภาษีสูงกว่าบุคคลที่ เป็นโสดสองคน<sup>46</sup>

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรนำประโยชน์ที่ได้รับจากการประหยัดขนาดมาเป็น ปัจจัยที่ทำให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้น ด้วยเหตุผลต่อไปนี้

เหตุผลประการแรก ผู้เขียนเห็นด้วยกับความคิดเห็นที่ว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการประหยัด ขนาดไม่ควรเกี่ยวข้องมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินภาระภาษีของบุคคล เนื่องจากประโยชน์ที่ได้รับ จากการประหยัดขนาดไม่สอดคล้องกับคำอธิบายของแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของ Haug-

<sup>44</sup> *Ibid*, p. 13.

<sup>45</sup> หยุด แสงอุทัย, *อ้างแล้ว เริงอรรถที่ 3*, น. 145.

<sup>46</sup> Robert S. McIntyre and Michael J. McIntyre, "Fixing the 'Marriage Penalty' Problem," *Valparaiso University Law Review* 907, 33, p. 912 (1999); J.A. Kay and M.A. King, *The British Tax System*, (Oxford: Oxford University Press, 1990), p. 44, quoted in Glenn P. Jenkins and Rup Khadka, *Reengineering Tax Systems in Low-Income Countries An Application to Nepal*, (Hague: Kluwer Law Interantional, 2002), p. 76.

Simons ซึ่ง Henry Simon ได้อธิบายว่ามูลค่าของการบริโภคและการออมรวมที่จะถูกกำหนดหรือวัดจากราคาตลาด<sup>47</sup> กล่าวคือ เงินได้ควรถูกกำหนดโดยอ้างอิง (reference) กับราคาตลาดของสินค้าและบริการซึ่งผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์<sup>48</sup> นอกจากนี้ จำนวนภาระภาษีที่บุคคลต้องรับภาระสูงขึ้นเนื่องจากการสมรสกับจำนวนประโยชน์ที่บุคคลได้รับจากการประหยัดขนาดก็ได้สัมพันธ์กันในรูปแบบที่มีหลักเกณฑ์หรือความแน่นอน<sup>49</sup> และในกรณีที่ระบบภาษีรับเอาทฤษฎีอำนาจในการควบคุมมาใช้ก็ยิ่งมีความชัดเจนว่าประโยชน์จากการประหยัดขนาดไม่ควรเข้ามาเกี่ยวข้องกับ การกำหนดภาระภาษีของบุคคลเพราะประโยชน์จากการประหยัดขนาดมิใช่ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ระบบภาษีดังกล่าวต้องการกระจาย<sup>50</sup> (redistribute)

เหตุผลประการที่สอง หากมองว่าการประหยัดขนาดทำให้คู่สมรสมีความสามารถในการบริโภค (consumption efficiencies) สูงขึ้นคู่สมรสจึงควรเสียภาษีสูงขึ้นกว่าตอนเป็นโสด ก็จะมีคำถามที่น่าสงสัยตามมาว่าเพราะเหตุใดกฎหมายภาษีจึงไม่เก็บภาษีจากประโยชน์ทางเศรษฐกิจอย่างอื่นซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการประหยัดขนาด เช่น ประโยชน์ที่บุคคลได้รับจากการซื้อสินค้าได้ถูกลงเนื่องจากการซื้อสินค้าในจำนวนมาก หรือประโยชน์ที่บุคคลได้รับ

---

<sup>47</sup> Simon states that “the essential connotation of income, to repeat, is gain-gain to someone during a specified period and measured according to objective market standards.” (See Henry C. Simons, Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, (Chicago: University of Chicago Press, 1938), p. 50.)

<sup>48</sup> Michael J. McIntyre, “What should be Redistributed in a Redistributive Income Tax?: Retrospective Comments on the Carter Commission Report,” In The Quest for Tax Reform: The Royal Commission on Taxation Twenty Years Later, Edited by W. Neil Brooks (Toronto: Carswell, 1988), p. 197; Michael J. McIntyre, “Implications of Family Sharing for the Design of an Ideal Personal Tax System,” In Richard Bird and Sijbren Cnossen, Edited by The Personal Income Tax: Phoenix From the Ashes (Amsterdam: North-Holland, 1990), p. 145, quoted in Neil Brooks, *supra note 38*, p. 48.

<sup>49</sup> Robert S. McIntyre and Michael J. McIntyre, *supra note 46*, p. 913.

<sup>50</sup> Neil Brooks, *supra note 38*, p. 48.

จากการซื้อสินค้าในราคาที่ต่ำกว่าจำนวนเงินที่ผู้บริโภคเต็มใจจะจ่ายหากสินค้านั้นขึ้นราคา<sup>51</sup> (consumer's surplus) และเพราะเหตุใดกฎหมายภาษีจึงไม่เก็บภาษีจากประโยชน์ที่บุคคลได้รับ แทนการเก็บภาษีจากเงินได้ ซึ่งคำตอบก็คือ ความสามารถในการบริโภคของบุคคลที่สูงขึ้นเพราะการประหยัดขนาด หรือส่วนเกินผู้บริโภค (consumer's surplus) และประโยชน์ที่บุคคลได้รับ ล้วนเป็นสิ่งที่ประเมินหรือวัดมูลค่าได้ยาก และไม่สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษี<sup>52</sup> นอกจากนี้ ผู้เขียนยังเห็นด้วยกับความเห็นส่วนใหญ่ที่ว่าส่วนเกินผู้บริโภค และประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในลักษณะดังกล่าวที่บุคคลได้รับ ไม่สมควรที่จะถือเป็นเงินได้ ดังนั้น จึงไม่มีเหตุผลใดที่จะถือว่าประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่คู่สมรสได้รับจากการประหยัดขนาดเป็นเงินได้ของคู่สมรสและจัดเก็บภาษีจากประโยชน์ในทางเศรษฐกิจดังกล่าว

เหตุผลประการที่สาม นอกจากคู่สมรสแล้ว ยังมีบุคคลอื่นที่ได้รับประโยชน์จากการประหยัดขนาด เช่น กรณีบุคคลที่อาศัยในครอบครัวขนาดใหญ่ที่มีทั้งพ่อแม่ พี่น้อง อาศัยอยู่ด้วยกัน หรือกรณีนักศึกษาหรือเพื่อนร่วมงานที่เข้าบ้านอยู่ร่วมกัน เป็นต้น นอกจากนี้ รูปแบบความสัมพันธ์ของบุคคลในลักษณะคู่สมรส มิได้จำกัดเพียงคู่สมรสตามกฎหมายเท่านั้น เนื่องจากในปัจจุบันมีชายหญิงจำนวนมากที่อาศัยอยู่ร่วมกันโดยมิได้จดทะเบียนสมรส และความสัมพันธ์ของบุคคลเพศเดียวกันก็ได้รับการยอมรับมากขึ้นในปัจจุบัน ซึ่งบุคคลเหล่านี้ก็ย่อมได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากการประหยัดขนาดเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย แต่กฎหมายภาษีก็มิได้จัดเก็บภาษีจากประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่บุคคลเหล่านี้ได้รับจากการประหยัดขนาด ดังนั้น หากจะเก็บภาษีจากคู่สมรสสูงขึ้นโดยอ้างว่าคู่สมรสมีความสามารถในการเสียภาษีสูงขึ้นเพราะได้รับประโยชน์จากการประหยัดขนาด ก็ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรส กับบุคคลอื่นๆ ที่ได้รับประโยชน์ดังกล่าวเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ บุคคลที่ทำการสมรสไม่จำเป็นว่าจะต้องได้รับประโยชน์จากการประหยัดขนาดเสมอไป เช่น กรณีที่ก่อนสมรสคู่สมรสคนใดคนหนึ่งหรือทั้งสองคน ได้อาศัยอยู่กับบิดามารดา ดังนั้นก่อนที่บุคคลจะทำการสมรสบุคคลดังกล่าวก็ได้รับประโยชน์

<sup>51</sup> เกษมสันต์ วีระกุล และคณะ, พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540), น. 80; วิทยากร เชียงกูร, พจนานุกรมศัพท์เศรษฐกิจ ธุรกิจ การเงิน และการธนาคาร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มติชน, 2541), น. 115-116.

<sup>52</sup> Lawrence Zelenak, "Doing Something About Marriage Penalties: A Guide for the Perplexed," Tax Law Review 1, 54, p. 10 (2000).

จากการประหยัดขนาด ต่อมาเมื่อบุคคลดังกล่าวได้ทำการสมรสก็อาจจะมีได้รับประโยชน์จากการประหยัดขนาดเพิ่มขึ้น และในทางตรงกันข้ามอาจทำให้ประโยชน์จากการประหยัดขนาดลงน้อยลงก็ได้<sup>53</sup>

เหตุผลประการสุดท้าย คือ เนื่องจากไม่สามารถที่จะประเมินประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่บุคคลได้รับจากการประหยัดขนาดได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม กล่าวคือ แทบจะเป็นไปไม่ได้ที่จะกำหนดว่าคู่สมรสแต่ละคู่ได้ประโยชน์จากการประหยัดขนาดมากน้อยเพียงใด และแต่ละคู่ได้รับประโยชน์จากการประหยัดขนาดเท่ากันหรือไม่ แต่สิ่งหนึ่งที่แน่ชัด คือ ประโยชน์ที่ได้รับจากการประหยัดขนาดจะมีความสำคัญต่อคู่สมรสที่มีเงินได้ในระดับต่ำ เช่น การที่คู่สมรสดังกล่าวได้ร่วมกันเช่าห้องพักหรือซื้อเครื่องใช้ในครัวเรือน แต่ในทางตรงกันข้ามประโยชน์จากการประหยัดขนาดจะมีความสำคัญไม่มากนักสำหรับคู่สมรสที่มีเงินได้ในระดับสูง เช่น กรณีที่คู่สมรสนำเงินไปซื้อตัวชมภาพยนตร์ หรือใช้จ่ายเพื่อการท่องเที่ยวต่างประเทศ หรือซื้อบ้านที่ราคาแพง เป็นต้น นอกจากนี้ รูปแบบการดำเนินชีวิตของคู่สมรสแต่ละคู่อีกมีความหลากหลายและแตกต่างกัน เช่น การรูปแบบของการดำเนินชีวิตของคู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกับรูปแบบการดำเนินชีวิตของคู่สมรสที่มีเงินได้สูงย่อมมีความแตกต่างกัน ดังนั้น จึงเป็นไปไม่ได้ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปในทางภาษีเกี่ยวกับการประหยัดขนาดจากการอยู่ร่วมกัน ที่จะนำมาใช้เป็นการทั่วไปกับบุคคลทุกคนได้อย่างเหมาะสมและเป็นธรรม<sup>54</sup>

จากเหตุผลทั้ง 4 ประการดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ความเห็นที่ว่า การสมรสทำให้บุคคลมีความสามารถในการเสียภาษีสูงขึ้นเนื่องจากการได้รับประโยชน์จากการประหยัดขนาด มีความไม่ถูกต้องและไม่เหมาะสมหลายประการ จึงไม่สมควรอย่างยิ่งที่จะนำประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่คู่สมรสได้รับจากการประหยัดขนาดมาเป็นเหตุผลเพื่อที่จะทำให้บุคคลที่มีคู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสดที่มีเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ที่กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และคำนวณภาษีของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ซึ่งส่งผลให้ภาระภาษีของบุคคลต้องสูงขึ้นเพราะการสมรส

<sup>53</sup> *Ibid*; Michael J. McIntyre, *supra* note 48, p. 198; C. Eugene Steuerle, "A Comprehensive Approach to Removing the Marriage Penalties." <<http://www.brandoniiller.net/docs/MarriagePenalty.pdf>>, November 2000, p. 3.

<sup>54</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 48.

เป็นการเข้าใจแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกต้อง และเป็นหลักการที่ไม่สอดคล้องกับทฤษฎีทางภาษีเพราะไม่มีเหตุผลใดในทางทฤษฎีภาษีที่จะนำมาเป็นเหตุผลเพื่อที่จะทำให้บุคคลที่มีคู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสดที่มีเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน และเห็นว่าหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี ยังมีความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี ทั้งนี้เพราะการสมรสมิได้ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลสูงขึ้น จึงไม่มีเหตุผลใดที่จะทำให้บุคคลที่ทำการสมรสต้องเสียภาษีสูงขึ้น และเนื่องจากเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้ในการแบ่งกระจายภาระภาษีให้กับประชาชน เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกันตามความสามารถของแต่ละบุคคล และนำมาซึ่ง “ความเสมอภาคในการรับภาระภาษี” ซึ่งถือเป็นหลักการเฉพาะของหลักความเสมอภาคทั่วไป ดังนั้น เมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีก็ย่อมส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่เสมอภาคในการรับภาระภาษีตามมา กล่าวคือ ทำให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสด 2 คน ที่มีเงินได้เท่ากันหรือมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน จึงเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างคู่สมรสกับคนโสดอย่างไม่เป็นธรรม และยังทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลที่เลือกทำการสมรสตามกฎหมายกับบุคคลที่ใช้ชีวิตร่วมกันฉันสามีภริยาโดยมิได้จดทะเบียนสมรสตามกฎหมาย ซึ่งรวมถึงกรณีคู่สมรสเพศเดียวกันด้วย

### 3.3 ปัญหาผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ทำให้ฐานภาษีของคู่สมรสต้องสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ดังนั้น หากสามีภริยาทั้งสองฝ่ายต่างมีเงินยอมทำให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสสูงขึ้นกว่าภาระภาษีก่อนที่จะทำการสมรส ก่อให้เกิดการลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส (marriage penalty) แม้ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 เบญจ จะกำหนดให้ภริยาสามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ก็เป็นเพียงเฉพาะกรณีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น แต่ภริยาอาจมีเงินได้อื่นๆ นอกเหนือจากเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานก็ได้ ซึ่งเงินได้ดังกล่าวยังคงต้องนำไปรวมกับสามี ดังนั้น ก็ยังคงมีสภาวะการลงโทษทางภาษีอากรโดยผลของการสมรสเกิด

ขึ้นอยู่<sup>55</sup> จึงทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลที่ทำการสมรส กล่าวคือ บุคคลที่จะทำการสมรสกันก็อาจเลือกที่จะทำการสมรสกันตามประเพณีหรืออยู่กินกันโดยไม่จดทะเบียนสมรสตามกฎหมาย หรือบุคคลที่ทำการสมรสกันตามกฎหมายแล้วก็อาจทำการจดทะเบียนหย่าโดยที่ทั้งคู่ยังคงใช้ชีวิตร่วมกันตามเดิม ทั้งนี้ เพื่อมิให้มีฐานะเป็นสามีภริยากันตามกฎหมาย และไม่ต้องอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 57 ตรี ซึ่งจะทำให้คู่สมรสไม่ต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นไปภายหลังการสมรส หรือเป็นการลดภาระภาษีที่สูงขึ้นอันเนื่องมาจากการสมรส

ผู้เขียนเห็นว่า การสมรสเป็นทางเลือกในการดำเนินชีวิต (lifestyle) และเป็นสิทธิในการก่อตั้งครอบครัวของบุคคลแต่ละคนซึ่งถือเป็นสิทธิและเสรีภาพตามธรรมชาติอันเกิดจากความเป็นมนุษย์ อันเป็นสิทธิเด็ดขาดของมนุษย์<sup>56</sup> ที่ต้องได้รับความคุ้มครองจากรัฐ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสจึงต้องคำนึงถึงสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่จะทำการสมรส และต้องมี “ความเป็นกลางด้านการสมรส” (marriage neutrality) ให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เพื่อมิให้เกิดการบิดเบือนพฤติกรรมของบุคคลในการตัดสินใจทำการสมรสหรือเลือกรูปแบบในการสมรส<sup>57</sup> แต่เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี แล้ว จะเห็นว่า เป็นหลักการที่ก่อให้เกิดการลงโทษทางภาษีอันเป็นผลมาจากการสมรส และส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสมีผลกระทบต่อตัดสินใจในด้านการสมรสของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ระบบที่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในการสมรสน้อยที่สุด คือ การจัดเก็บภาษีโดยใช้หน่วยภาษีบุคคลให้สามีภริยาเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน และคำนวณภาษีของสามีภริยาแยกต่างหากจากกันตามหลักการแยกเงินได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวถือว่าเงินได้ที่คู่สมรสฝ่ายใดได้รับมาหรือเงินได้ที่คู่สมรสฝ่ายใดมีอำนาจในการควบคุม ย่อมถือเป็นเงินได้ของบุคคลนั้น และคู่สมรสซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้นั้นก็ต้องเสียภาษีจากเงินได้ในส่วนของตน โดยไม่นำเอาสถานภาพในการสมรสของบุคคลมาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี จึงทำให้หลักการแยกเงินได้มีความเป็นกลางด้านการสมรสมาก

<sup>55</sup> สราวุธ วุฒยาภรณ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 37*, น. 59.

<sup>56</sup> กัลยา เกียรติถาวรชัย, “สิทธิในการก่อตั้งครอบครัวของคนไร้สัญชาติในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 12.

<sup>57</sup> Carole Vincent and France Woolley, “Taxing Canadian Families: What’s Fair, What’s Not,” 6 *IRPP Choices* 1, p. 33 (July 2000).

ที่สุด กล่าวคือ ไม่ทำให้ภาระภาษีของบุคคลเพิ่มขึ้นเพราะการสมรส (marriage penalty) หรือ ลดลงเพราะการสมรส (marriage bonus)

### 3.4 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการให้สิทธิภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ ได้ให้กำหนดให้ภริยามีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการ และเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่ก็จำกัดเฉพาะเงินได้เนื่องจากน้ำพักน้ำแรงตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ก็มีลักษณะเช่นเดียวกับกฎหมายของต่างประเทศซึ่งเคยจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ และได้มีการกำหนดให้ภริยาสามารถแยกเสียภาษีสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานได้ เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการแรงงานหญิงหรือเพื่อกระตุ้นหรือเพิ่มความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภริยา และอาจกล่าวได้ว่ามาตรา 57 เบญจ เป็นบทบัญญัติเสริมหรือข้อยกเว้นของหลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรี ซึ่งมาตรา 57 เบญจ มีประเด็นปัญหาที่ควรพิจารณา 2 ประการ ดังนี้

#### 3.4.1 ปัญหาด้านการเลี่ยงภาษี

มาตรา 57 เบญจ ได้กำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้จากการจ้างแรงงานแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ เนื่องจาก เงินได้จากการจ้างแรงงานเป็นเงินได้ที่ภริยาหา มาได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง ความรู้ความสามารถและเวลาส่วนตัวของภริยาเอง และเป็นเงินได้ที่ถ่ายโอนระหว่างคู่สมรสเพื่อเลี่ยงภาษีได้ยาก อย่างไรก็ตาม มาตรา 57 เบญจ ก็อาจสร้างโอกาสให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้นได้ ซึ่งส่วนมากจะเกิดในกรณีที่เงินได้จากการจ้างแรงงานที่ภริยาได้รับนั้น เป็นการได้รับจากงานหรือกิจกรรมทางธุรกิจของสามี (Husband's business activities) โดยที่ในความเป็นจริงแล้วภริยาไม่ได้ทำงานให้กับสามีเลย เช่น สามีจ้างภริยาให้ทำหน้าที่เป็นเลขาสส่วนตัว และกำหนดเงินเดือนไว้สูง ซึ่งในกรณีเช่นนี้มีความเป็นไปได้ไม่น้อยมากที่จะตรวจสอบว่าภริยาได้ทำงานให้กับสามีจริงหรือไม่ หรืองานที่ภริยาทำเหมาะสมกับค่าจ้างที่ได้รับหรือไม่ ซึ่งมาตรา 57 เบญจ มิได้มีการป้องกันการเลี่ยงภาษีในกรณีดังกล่าว กรณีจึงแตกต่างจากในบางประเทศที่ได้มีการกำหนดเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีในกรณีดังกล่าว เช่น มาตรา 74 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1972 (Income Tax Act 1972) ของประเทศแคนาดา ได้กำหนดให้ใช้หลักการแยกเงินได้ในกรณีคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส แต่จะมีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี โดยถือว่าเงินได้จากการจ้างแรงงานที่ “คู่สมรสฝ่ายที่เป็นลูกจ้าง” ได้รับ เป็นเงินได้ของ “คู่สมรสฝ่ายที่เป็นนายจ้าง” อย่างไรก็ตาม มาตรการนี้ก็อาจถูกเลี่ยงได้โดยการตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นมาแล้วให้เป็นการ

จ้างผ่านทางองค์กรธุรกิจแทน<sup>58</sup> หรือมาตรการของประเทศเยอรมนีในช่วงที่เคยใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสและกำหนดให้ภริยามีสิทธินำเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานแยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่จะมีเงื่อนไขว่าเงินได้ดังกล่าวต้องมีเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงานที่มีความเกี่ยวข้องกับงานหรือธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับสามี (income from business unrelated to her husband)<sup>59</sup>

### 3.4.2 ปัญหาความไม่เป็นธรรมและความไม่เสมอภาค

โดยหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรจะใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี เป็นหลัก ซึ่งเป็นหลักการที่อยู่บนพื้นฐานของระบบชายเป็นใหญ่ และแนวความคิดแบบเก่าที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย ภริยาต้องถูกรวมเข้ากับสามีหรืออยู่ภายใต้การปกครองดูแลของสามีตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น มาตรา 57 ตรี จึงอยู่บนพื้นฐานความไม่เสมอภาคระหว่างชายและหญิง อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดข้อยกเว้นไว้ในมาตรา 57 เบญจ ให้ภริยาสามารถนำเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่ตนได้รับแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรา 57 เบญจ เป็นมาตราที่เพิ่มสิทธิหน้าที่ให้หญิงมีความเท่าเทียมกับชายมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ การกำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เป็นการยอมรับสิทธิและหน้าที่ของภริยาในทางกฎหมายมากยิ่งขึ้น ทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้ผู้หญิงตัดสินใจเข้ามาสู่ตลาดแรงงานมากขึ้น ทำให้ผู้หญิงมีบทบาทในการหาเลี้ยงครอบครัวมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ มาตรา 57 ตรี ซึ่งเป็นบทกฎหมายหลักได้กำหนดให้ถือเอาเงินได้ของภริยาทุกประเภทเป็นเงินได้ของสามี เพราะฉะนั้นในการบัญญัติมาตรา 57 เบญจ ซึ่งเป็นบทยกเว้นก็ย่อมต้องกำหนดข้อเท็จจริงในวงแคบกว่าซึ่งก็คือกำหนดเฉพาะกรณีที่ภริยามีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น และกำหนดผลในทางตรงกันข้ามกับมาตรา 57 ตรี ซึ่งก็คือกำหนดให้ภริยามีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ดังนั้น การที่มาตรา 57 เบญจ มิได้กำหนดให้สามีมีสิทธิยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจาก

<sup>58</sup> John Tiley, *Revenue Law*, (London: Butterworth & Co (Publishers) Ltd., 1981), p. 57.

<sup>59</sup> The Constitutional Court of Korea, "Cumulative Taxation of Income from Asset of Spouse Case," <<http://www.ccourt.go.kr/home/english/casesearch/caselist.jsp>>, August 2002.

ภริยาได้จึงมิใช่เรื่องแปลกหรือผิดปกติแต่อย่างใด แต่คงจะเป็นเรื่องแปลกหากมาตรา 57 เบญจ กำหนดให้สามีมีสิทธิยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากภริยาได้ เพราะมาตรา 57 ตรี ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีแล้ว

ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่มาตรา 57 เบญจ กำหนดให้ภริยาเท่านั้นมีสิทธิยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากสามีสำหรับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของภริยา แต่ไม่ได้กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากภริยา มิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศแต่อย่างใด จึงไม่ขัดกับหลักความเสมอภาคในแง่ของความเสมอภาคระหว่างหญิงและชาย และหากมองว่ามาตรา 57 เบญจ ขัดต่อหลักความเสมอภาคแล้วก็ต้องกำหนดให้คู่สมรสนำเงินได้ทุกประเภทมารวมกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการใช้หลักการรวมเงินได้ต่างหากที่จะก่อให้เกิดความไม่เสมอภาค<sup>60</sup> หรือหากจะกำหนดให้สามีมีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากภริยาได้ก็จะเกิดผลประหลาดตามมา เช่น ในกรณีที่ทั้งสามีและภริยามีเงินได้จากการจ้างแรงงานและเงินได้จากทรัพย์สิน กรณีเช่นนี้ภริยามีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาแยกต่างหากจากสามีหนึ่งรายการ และสามีก็มีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานของสามีแยกต่างหากจากภริยาอีกหนึ่งรายการ นอกจากนี้ สามีต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับนำเงินได้จากทรัพย์สินของภริยาและของสามีเองอีกหนึ่งรายการ เป็นต้น

แม้ว่ามาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดกับหลักความเสมอภาคในแง่ของความเสมอภาคระหว่างหญิงและชาย แต่ผลของมาตรา 57 เบญจ อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เสมอภาคในการรับภาระภาษีระหว่างคู่สมรส ตัวอย่างเช่น หากสมมติข้อเท็จจริงให้ครอบครัว 2 ครอบครัว มีข้อเท็จจริงเหมือนกันทุกประการ เช่นเงินได้รวมของสามีภริยาของทั้ง 2 ครอบครัวมีจำนวนเท่ากัน และมีภาระในค่าใช้จ่ายต่างๆ เท่ากัน แต่ข้อเท็จจริงต่างกันเพียงว่า ครอบครัวที่หนึ่ง ภริยามีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) 400,000 บาท และสามีมีเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) 400,000 บาท ส่วนครอบครัวที่สอง สามีมีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) 400,000 บาท และภริยามีเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) 400,000 บาท จะเห็นได้ว่า การเสียภาษีของครอบครัวที่หนึ่ง ภริยาสามารถนำเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่สำหรับครอบครัวที่สอง สามีซึ่งมีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ไม่สามารถแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากเงินได้ของภริยาได้ ทำให้ครอบครัวที่หนึ่ง เสียภาษีน้อยกว่าครอบครัวที่สอง เนื่องจาก ครอบครัวที่

<sup>60</sup> โปรดดูบทที่ 4 หัวข้อ 4.3.1

หนึ่ง สามารถคำนวณภาระภาษีของสามีและภรรยาแยกต่างหากจากกันได้ ส่วนครอบครัวที่สอง สามีภรรยาต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษีทำให้เงินได้รวมของคู่สมรสต้องเสียภาษีใน อัตราที่สูงขึ้นภาระภาษีรวมจึงสูงกว่าครอบครัวที่หนึ่ง

กรณีตามตัวอย่างข้างต้นส่งผลให้ภาระภาษีของคู่สมรสต้องแตกต่างกันเพราะความแตกต่างในประเภทของเงินได้ที่ได้รับ และความแตกต่างของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ได้รับเงินได้ ซึ่งเป็นผลเนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้โดยหลักต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามี (มาตรา 57 ตริ) และกำหนดข้อยกเว้นให้ภรรยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานต่างหากจากสามีโดยมิให้ถือว่าเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของภรรยาเป็นเงินได้ของสามี (มาตรา 57 เบญจ) ซึ่งเป็นการบัญญัติกฎหมายโดยยึดโยงอยู่กับสถานะทางเพศของบุคคล กรณีจึงแตกต่างจากกฎหมายภาษีของต่างประเทศในบางประเทศซึ่งจะกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้เป็นหลัก ส่วนการรวมเงินได้เป็นเพียงข้อยกเว้น ซึ่งการรวมเงินได้นั้นจะกำหนดให้รวมเงินได้เฉพาะเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรสเท่านั้น เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี เนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินเป็นเงินได้ที่สามารถถ่ายโอนไปยังคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราต่ำกว่าได้ง่าย และการกำหนดให้รวมเงินได้นั้นก็ได้กำหนดโดยยึดโยงกับสถานะทางเพศของบุคคล แต่จะพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราสูงกว่า โดยกำหนดให้นำเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราต่ำกว่าไปรวมเป็นเงินได้ของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราสูงกว่า เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินระหว่างคู่สมรส ซึ่งแนวทางดังกล่าวจะไม่ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษีระหว่างคู่สมรสตามกรณีตัวอย่างข้างต้น

#### 4. ปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

กฎหมายภาษีเป็นกฎหมายลำดับรองจากกฎหมายรัฐธรรมนูญ จึงไม่อาจขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายภาษีมิใช่ฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหารจะกระทำได้โดยปราศจากขอบเขต หากกฎหมายภาษีที่ออกมาลิดรอนสิทธิขั้นพื้นฐานที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ถือว่ากฎหมายภาษีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายรัฐธรรมนูญ สิทธิขั้นพื้นฐานที่มักจะถูกหยิบยกขึ้นมาให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาว่ากฎหมายภาษีอากรขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่ง

รัฐธรรมนูญหรือไม่ เช่น ความเสมอภาคหรือสิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันภายใต้กฎหมาย สิทธิในการก่อตั้งครอบครัว หรือในบางกรณีประเทศที่มีการรับรองหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay principle) ไว้ในรัฐธรรมนูญ ก็จะมีข้อโต้แย้งว่ากฎหมายภาษีสอดคล้องสิทธิดังกล่าวเป็นคดีขึ้นสู่ศาลรัฐธรรมนูญด้วย<sup>61</sup>

สำหรับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่กำหนดหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส โดยเฉพาะบทบัญญัติที่กำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส เป็นบทบัญญัติที่มักจะถูกโต้แย้งในประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะได้พิจารณาถึงบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสและเป็นบทบัญญัติที่มักจะมีถูกกล่าวอ้างถึงเมื่อมีประเด็นปัญหาว่าบทบัญญัติที่กำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ โดยจะได้พิจารณาเปรียบเทียบระหว่างบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญต่างประเทศกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตลอดจนพิจารณาแนวคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญของต่างประเทศ เพื่อนำมาสู่การเปรียบเทียบและวิเคราะห์ความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรของไทย รวมทั้งวิเคราะห์แนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญไทยตามคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545

#### 4.1 บทบัญญัติรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

##### 4.1.1 บทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาคและหลักความสามารถในการเสียภาษี

หลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay principle) มีหลักการพื้นฐานที่ว่าจำนวนภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระควรอยู่บนพื้นฐานที่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป โดยประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ได้ใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นแนวทางในการตรากฎหมายภาษี ในฐานะที่หลักการดังกล่าวเป็น “หลักกฎหมายทั่วไป” (general principle) ทั้งนี้เพราะประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่มิได้มีการบัญญัติรับรอง “หลักความสามารถในการเสียภาษี” ให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์

<sup>61</sup> สราวุธ ภูมยารักษ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 37, น. 55.

อักษร โดยเฉพาะอย่างยิ่งมิได้มีการบัญญัติรับรองหลักการดังกล่าวไว้ในรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุด ในกรณีที่ไม่ได้มีการบัญญัติรับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้อย่างชัดเจน ในรัฐธรรมนูญย่อมทำให้ศาลอาจไม่สามารถนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาใช้บังคับเพื่อจำกัดอำนาจในการตรากฎหมายภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหารได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศได้มีการนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาใช้บัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญอย่างชัดเจน เช่น ประเทศฝรั่งเศส อิตาลี โรมาเนีย และสเปน เป็นต้น<sup>62</sup>

ประเทศฝรั่งเศส ได้รับรอง “หลักความเสมอภาคในการรับภาระสาธารณะของรัฐ” (l'égalité devant les charges publiques) ไว้อย่างชัดเจนในรัฐธรรมนูญ อันเป็นหลักความเสมอภาคในทางหน้าที่ ที่ทุกคนต้องรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน และหลักการดังกล่าวก็เป็นหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนตามความสามารถของบุคคลแต่ละคน ซึ่งหลักการดังกล่าวปรากฏในมาตรา 13 รัฐธรรมนูญของประเทศฝรั่งเศส ค.ศ. 1958 ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้<sup>63</sup> “มาตรา 13 เพื่อบำรุงรักษาองค์กำลังสาธารณะและเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงานของรัฐ การจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็น โดยภาระภาษีดังกล่าวต้องแบ่งสรรระหว่างพลเมืองทุกคนตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล” บทบัญญัติดังกล่าวนี้มีที่มาจากมาตรา 13 ของปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789

<sup>62</sup> 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. 8.

<sup>63</sup> Article 13 of The Constitution of France 1958, “Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.”; or “For the maintenance of the public force, and for administrative expenses, a general tax is indispensable; it must be equally distributed among all citizens, in proportion to their ability to pay.”

ประเทศอิตาลี ได้นำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยตรง ตามที่ปรากฏในมาตรา 53<sup>64</sup> ของรัฐธรรมนูญประเทศอิตาลี ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “(1) บุคคลทุกคนต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรของแต่ละบุคคล (2) ระบบภาษีต้องเป็นไปตามหลักการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า”

ประเทศโรมาเนีย ได้รับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้ในมาตรา 53 (2) ของรัฐธรรมนูญประเทศโรมาเนีย ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “ระบบกฎหมายภาษีต้องกระจายภาระภาษีอย่างเป็นธรรม”<sup>65</sup>

ประเทศสเปน ได้นำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยใช้ถ้อยคำในลักษณะทำนองเดียวกับประเทศอิตาลี โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 31 ดังนี้ “บุคคลทุกคนต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐตามความสามารถทางเศรษฐกิจของแต่ละบุคคล ผ่านทางระบบภาษีซึ่งอยู่บนพื้นฐานของหลักความเสมอภาคและการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า”<sup>66</sup>

หลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการสำคัญที่มีความสัมพันธ์และเชื่อมโยงมาสู่ “ความเสมอภาคในการรับภาระภาษี” (equality of taxation)<sup>67</sup> เนื่องจากหลักความสามารถในการเสียภาษีเรียกร้องให้ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถเท่ากันต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ข้อเรียกร้องในแง่นี้ทำให้เกิดความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมแนวนอน (horizontal equity) และในอีกแง่หนึ่งหลักความสามารถในการเสียภาษีได้เรียกร้องให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูง

---

<sup>64</sup> Article 53 of The Constitution of Italy, “(1) Everyone shall contribute to public expenditure in proportion to his resources. (2) The tax system has to conform to the principle of progression.”

<sup>65</sup> Article 56 (2) of The Constitution of Romania, “The legal taxation system must ensure a fair distribution of the tax burden.”

<sup>66</sup> Article 31 (1) of The Constitution of Spain, “All shall contribute to the sustenance of public expenditures according to their economic capacity through a just tax system based on the principle of equality and progressiveness, which in no case shall be of a confiscatory scope.”

<sup>67</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra note 43*, pp. 8-9.

กว่าต้องเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากันกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำกว่า<sup>68</sup> ข้อเรียกร้องในแง่นี้ทำให้เกิดความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมแนวตั้ง (vertical equity)<sup>69</sup> นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงพื้นหลังทางประวัติศาสตร์จะเห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่าง “หลักความสามารถในการเสียภาษี” ที่นำมาสู่ “หลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษี” (equality of taxation) ดังเช่นกรณีของประเทศฝรั่งเศสซึ่งตามปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 ได้บัญญัติหลักความเสมอภาคทั่วไปหรือหลักความเสมอภาคภายใต้กฎหมาย<sup>70</sup> (equality before the law) ไว้ในข้อ 6 ว่า “...บทบัญญัติแห่งกฎหมายต้องใช้บังคับกับบุคคลทุกคนเหมือนกันไม่ว่าจะเป็นบทบัญญัติเพื่อให้ความคุ้มครองหรือเพื่อการลงโทษบุคคล และพลเมืองทุกคนเสมอภาคกันในสายตาของกฎหมาย...” และได้บัญญัติหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้ในข้อ 13 โดยกำหนดให้แบ่งสรรภาระภาษีระหว่างพลเมืองทุกคนตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ซึ่งคณะตุลาการรัฐธรรมนูญฝรั่งเศส (conseil constitutionnel) ได้วินิจฉัยว่าหลักความเสมอภาคภายใต้กฎหมาย หมายความว่ารวมถึง “ความเสมอภาคในการรับภาระสาธารณะ”<sup>71</sup> (equality before public burdens) อันเป็นผลมาจากการที่ตุลาการรัฐธรรมนูญได้นำเอาหลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายซึ่งเป็นหลักความเสมอภาคทั่วไปตาม

---

<sup>68</sup> การเสียสละอรรถประโยชน์ที่เท่ากันอาจเป็นการเสียสละสมบูรณที่เท่ากัน (equal absolute sacrifice) หรือการเสียสละในอัตราส่วนที่เท่ากัน (equal proportional sacrifice) หรือการเสียสละหน่วยสุดท้ายที่เท่ากัน (equal marginal sacrifice) ก็ได้

<sup>69</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 53.

<sup>70</sup> “The law is the expression of the collective wishes of the public. All citizens have the right to contribute, personally or through their representatives, to the forming of the law. The law must be the same for all, whether it protects or it punishes. All citizens, being equal in its eyes, shall be equally eligible for all important offices, positions and public employments, according to their ability and without other distinction than that of their qualities and talents”

<sup>71</sup> See detail in John Bell, French Constitution Law, (Oxford: Oxford University Press, 1992), pp. 211-215.

ข้อ 6 มาผนวกเข้ากับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามข้อ 13 แห่งปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789<sup>72</sup>

จากความสัมพันธ์และเชื่อมโยงกันระหว่างหลักความสามารถในการเสียภาษีและความเสมอภาคในการรับภาระภาษีดังกล่าวข้างต้น และในฐานะที่หลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักเกณฑ์ในทางกฎหมายที่จะทำให้บรรลุป่าหมายที่จะปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกันตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีหรือตามสัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษี จึงทำให้มีการใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีในบริบทของความเสมอภาคในการรับภาระภาษี และมีผู้ที่เห็นว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีก็คือหลักความเสมอภาค เช่น Wolfgang Gassner และ Michael Lang ได้ใช้คำว่า “ความเสมอภาค” (equality) แทนการใช้คำว่า “หลักความสามารถในการเสียภาษี” (ability-to-pay principle)<sup>73</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า “หลักความสามารถในการเสียภาษี” และ “ความเสมอภาคในการรับภาระภาษี” มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ “ความเสมอภาคในการรับภาระภาษี” ซึ่งถือเป็นหลักการเฉพาะของหลักความเสมอภาคทั่วไป หรือเป็นหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่อง ส่วน “หลักความสามารถในการเสียภาษี” นั้นมิได้เป็นหลักการเฉพาะของหลักความเสมอภาคทั่วไป แต่เป็น “กฎเกณฑ์ที่จะทำให้เกิด” ความเสมอภาคในการรับภาระภาษี (tax equality) โดยที่ “หลักความสามารถในการเสียภาษี” จะทำหน้าที่เป็นเครื่องมือที่จะใช้ในการพิจารณาเปรียบเทียบว่าผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติที่เสมอภาคและเท่าเทียมกันหรือไม่<sup>74</sup> และนอกจากบริบทของความเสมอภาคในการรับภาระภาษีแล้ว “หลักความสามารถในการเสียภาษี” ยังเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้เพื่อจำกัดการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่มากเกินไปจนสมควร (Leviathan’s fiscal appetite) และให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่สูงเกินสมควรอันเป็นผลมาจากแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกต้อง (a

<sup>72</sup> อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย: รายงานการวิจัย, (กรุงเทพมหานคร: คณะกรรมการวิจัยและสัมมนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 13-14.

<sup>73</sup> Wolfgang Gassner and Michael Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen-und Körperschaftsteuerrecht: Dogmatische Grundfragen, (Wien: Rechtspolitischer Stellenwert, 2000), quoted in Peter Essers and Arie Rijkers, *supra note* 43, p. 11.

<sup>74</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *ibid.*

wrong notion of income)<sup>75</sup> รวมไปถึงเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาถึงการกำหนดอัตราภาษีจำนวนค่ายกเว้น จำนวนค่าลดหย่อนที่เพียงพอและเหมาะสมสำหรับความสามารถของผู้เสียภาษีอีกด้วย

หลักความสามารถในการเสียภาษีจึงไม่เพียงทำให้เกิดความเสมอภาคในการรับภาระภาษีแต่ยังให้ความคุ้มครองแก่ผู้เสียภาษีในด้านอื่นๆ ด้วย และหากพิจารณาบทบัญญัติรัฐธรรมนูญของประเทศต่างๆ ตามตัวอย่างข้างต้น จะพบว่ารัฐธรรมนูญของประเทศดังกล่าวได้บัญญัติถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าการบัญญัติในเชิงของความเสมอภาคในการรับภาระภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีจะให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีมากกว่าการบัญญัติถึงความเสมอภาคในการรับภาระภาษี และทำให้ศาลสามารถนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาใช้เพื่อให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม แม้ว่าในกรณีของประเทศที่มีได้นำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรงทำให้ศาลไม่สามารถนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาใช้เพื่อให้ความคุ้มครองแก่ผู้เสียภาษีได้โดยตรงก็ตาม แต่ในการวินิจฉัยว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมีความคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษีหรือไม่ ศาลสามารถนำบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาคทั่วไปมาปรับใช้ได้ และหากพิจารณาแนวทางของศาลต่างประเทศจะพบว่ามีการนำหลักความเสมอภาคทั่วไปมาปรับใช้เพื่อจำกัดอำนาจในการตรากฎหมายภาษีในแนวทางที่แตกต่างกันออกไป<sup>76</sup> เช่น ประเทศเยอรมนีซึ่งมีได้บัญญัติรับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรง แต่ได้มีการบัญญัติหลักความเสมอภาคทั่วไปไว้ในมาตรา 3 (1) ของรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ซึ่งบัญญัติว่า “บุคคลทุกคนมีความเสมอภาคกันภายใต้กฎหมาย”<sup>77</sup> และศาลรัฐธรรมนูญได้ตีความว่าหลักความเสมอภาคทั่วไปตามมาตรา 3 (1) หมายความว่ารวมถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีด้วย โดยศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติของกฎหมายภาษีเงินได้ซึ่งจำกัดการหักค่าลดหย่อนสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูตามความจำเป็น (required maintenance payment) เป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 3 (1)

<sup>75</sup> *Ibid*, pp. 9-10.

<sup>76</sup> See detail in Frans Vanistendael, *supra* note 62, pp. 5-7.

<sup>77</sup> Article 3 (1) of The Constitution of Germany “All persons shall be equal before the law.”

เนื่องจากกฎหมายภาษีไม่สามารถ (fail) ที่จะให้ค่าลดหย่อนที่เพียงพอให้แก่ผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงมิได้อยู่บนพื้นฐานที่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี<sup>78</sup>

สำหรับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 หมวด 4 หน้าที่ของชนชาวไทย มาตรา 73 ได้วางหลักให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่มิได้บัญญัติรับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือความเป็นเสมอภาคในการรับภาระภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรง เช่นเดียวกับในหลายๆ ประเทศ ผู้เขียนจึงเห็นว่า เพื่อเป็นข้อจำกัดอำนาจในการตรากฎหมายภาษี และเพื่อให้ในการตรากฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหารได้มีการตระหนักและคำนึงถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี ตลอดจนเพื่อให้ศาลสามารถนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาปรับใช้ในการพิจารณาคดีได้โดยตรง ซึ่งจะทำให้การพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีมีความถูกต้อง เหมาะสม และเป็นธรรมมากขึ้น จึงควรมีบัญญัติหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญ

นอกจากนี้ เมื่อด้านหนึ่งรัฐธรรมนูญได้บัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ฉะนั้นในอีกด้านหนึ่งรัฐธรรมนูญก็ควรบัญญัติหลักเกณฑ์เพื่อที่จะคุ้มครองประชาชนจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมด้วย ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการบัญญัติรับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุด เพื่อให้ความคุ้มครองแก่ประชาชนจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม และเพื่อให้การแบ่งสรรภาระภาษีระหว่างประชาชนเป็นไปอย่างความเสมอภาคและเท่าเทียมกัน โดยขอเสนอร่างบทบัญญัติรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของประชาชนในด้านภาษี ดังนี้

“มาตรา...บุคคลมีหน้าที่ต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐ โดยการเสียภาษีอากรตามความสามารถทางเศรษฐกิจของตน

ระบบกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากรต้องแบ่งสรรภาระรายจ่ายสาธารณะให้กับบุคคลตามสัดส่วนแห่งความสามารถทางเศรษฐกิจของแต่ละบุคคล และต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักความเสมอภาค”

บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งเป็นการกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากร และได้ให้ความคุ้มครองประชาชนตาม “หลักความสามารถในการเสียภาษี” เพื่อมิให้ประชาชนต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่สูงเกินสมควรหรือเกินกว่าความสามารถทางเศรษฐกิจของตน รวมถึงการกำหนด

<sup>78</sup> See Judgment of Feb. 22, 1984, BverfG, 66 BVerfGE, No. 14, at 214; Frans Vanistendael, *supra* note 62, pp. 8-9.

อัตราภาษี จำนวนค่าลดหย่อนต่างๆ ต้องมีจำนวนที่เพียงพอและเหมาะสมกับความสามารถของผู้เสียภาษี ส่วนในวรรคสองเป็นการกำหนดเพื่อให้การกฎหมายภาษีแบ่งกระจายภาระภาษีตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งจะทำให้บุคคลทุกคนต้องรับภาระภาษีอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน อันจะนำมาสู่ “ความเสมอภาคในการรับภาระภาษี”

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับปัจจุบันยังมิได้บัญญัติรับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือความเสมอภาคในการรับภาระภาษีไว้เป็นการเฉพาะ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ในการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือมีความเสมอภาคในการรับภาระภาษีหรือไม่ ศาลควรนำบทบัญญัติว่าด้วยหลักความเสมอภาคทั่วไปซึ่งได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรรคหนึ่ง มาปรับใช้ในการพิจารณาโดยตีความให้ครอบคลุมถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษี

#### 4.1.2 บทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยการให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว

สถาบันครอบครัวเป็นสถาบันที่มีความสำคัญต่อสังคม และสิทธิในทางครอบครัวและการสมรสหรือสิทธิในการก่อตั้งครอบครัวถือเป็นสิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชน ดังนั้นในหลายๆ ประเทศจึงได้บัญญัติรับรองสิทธิในครอบครัวและการสมรสไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยกำหนดให้รัฐต้องให้ความคุ้มครองสถาบันครอบครัวและการสมรส กล่าวคือ ด้านหนึ่งรัฐต้องไม่กระทำการอันเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งสถานะทางครอบครัวและการสมรส และอีกด้านหนึ่งคือรัฐมีหน้าที่ต้องให้การสนับสนุนสถาบันครอบครัวและการสมรส<sup>79</sup> สำหรับรัฐธรรมนูญของต่างประเทศที่ให้ความคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัว เช่น รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี ไอร์แลนด์ และเกาหลีใต้ เป็นต้น

ประเทศเยอรมนี<sup>80</sup> ได้ให้ความคุ้มครองสถาบันครอบครัวและการสมรสโดยบัญญัติไว้ในมาตรา 6 (1) ของรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ในหมวด 1 ว่าด้วยสิทธิขั้นพื้นฐาน (Basic Rights) ดังนี้ “รัฐต้องให้ความคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัวเป็นพิเศษ” ฉะนั้น รัฐจะต้องไม่กระทำการใดๆ อันเป็นการขัดขวางการสมรสหรือทำลายสถาบันครอบครัว

<sup>79</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra* note 43, p. 7.

<sup>80</sup> Article 6 (1) of Basic Law of Germany, “Marriage and the family shall enjoy the special protection of the state.”

ประเทศไอร์แลนด์ เห็นว่าสิทธิในทางครอบครัวเป็นสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ และเป็นสิทธิที่บุคคลมีมาก่อนและอยู่เหนือกฎหมายลายลักษณ์อักษรทั้งปวง<sup>81</sup> กล่าวคือ สิทธิในทางครอบครัวไม่ใช่สิทธิที่เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายบัญญัติ และเป็นสิทธิที่ไม่อาจพรากไปจากบุคคลได้ ประเทศไอร์แลนด์จึงได้บัญญัติรับรองถึงสิทธิในครอบครัวไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 41 หมวด 7 ว่าด้วยสิทธิขั้นพื้นฐาน (Fundamental Rights) โดยวางหลักการว่าครอบครัวถือเป็นหน่วยพื้นฐานทางสังคม และรัฐต้องให้ความคุ้มครองต่อสถาบันครอบครัว รวมทั้งต้องให้ความคุ้มครองเป็นพิเศษต่อการสมรสเนื่องจากการสมรสเป็นการก่อตั้งสถาบันครอบครัว

ประเทศเกาหลีใต้ ได้บัญญัติให้ความคุ้มครองสถาบันครอบครัวและการสมรสไว้ในมาตรา 36 (1) ของรัฐธรรมนูญ ดังนี้ “การสมรสและการใช้ชีวิตครอบครัวต้องได้รับการสนับสนุนให้อยู่บนพื้นฐานของศักดิ์ศรีของปัจเจกบุคคล (individual dignity) และความเสมอภาคทางเพศ โดยรัฐจะต้องใช้อำนาจที่มีอยู่ดำเนินการทุกประการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว”<sup>82</sup> มาตราดังกล่าวนี้ได้รับการรับรองถึงเสรีภาพในการสมรสและการสร้างครอบครัวของบุคคล ในฐานะที่เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน

สำหรับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มิได้มีการบัญญัติรับรองสิทธิของบุคคลในการสมรสหรือการก่อตั้งครอบครัวไว้โดยตรง แต่ได้มีการบัญญัติถึงสิทธิของบุคคลในครอบครัว ไว้ในมาตรา 35 “สิทธิของบุคคลในครอบครัว...ย่อมได้รับความคุ้มครอง” ซึ่ง

---

<sup>81</sup> Article 41 of constitution of Ireland,

“(1.1) The State recognizes the Family as the natural primary and fundamental unit group of Society, and as a moral institution possessing inalienable and imprescriptible rights, antecedent and superior to all positive law.

(1.2) The State, therefore, guarantees to protect the Family in its constitution and authority, as the necessary basis of social order and as indispensable to the welfare of the Nation and the State. (2.1)... (2.2) ...

(3.1) The State pledges itself to guard with special care the institution of Marriage, on which the Family is founded, and to protect it against attack.”

<sup>82</sup> Article 36 (1) of The Constitution of the Republic of Korea, “Marriage and family life shall be entered into and sustain on the basis of individual dignity and equality of the sexes, and the State shall do everything in its power to achieve that goal.”

หลักการตามมาตราดังกล่าวนี้มีบัญญัติขึ้นตั้งแต่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2492 โดยได้รับเอาแนวความคิดเรื่องสิทธิของมนุษย์ตามปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน ค.ศ. 1948 (พ.ศ. 2491) ที่ได้บัญญัติเรื่องครอบครัวไว้ในข้อ 16 (3) ซึ่งบัญญัติว่า “ครอบครัวเป็นหน่วยพื้นฐานตามธรรมชาติของสังคม และย่อมได้รับการคุ้มครองโดยสังคมและรัฐ”<sup>83</sup> มาบัญญัติไว้ในมาตรา 43 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2492<sup>84</sup> ดังนี้ “สิทธิของบุคคลในครอบครัวย่อมได้รับความคุ้มครอง” และรัฐธรรมนูญฉบับต่อๆ มาก็ได้มีการบัญญัติรับรองถึงสิทธิดังกล่าวเรื่อยมาจนกระทั่งถึงรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรก็ได้ให้ความคุ้มครอง “สิทธิในครอบครัว” เช่นเดียวกับรัฐธรรมนูญของหลายๆ ประเทศ และแม้ว่ารัฐธรรมนูญจะมีได้กำหนดให้ชัดว่าสิทธิในครอบครัวคือสิทธิอย่างใดบ้าง แต่เนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าสิทธิในการก่อตั้งครอบครัวนั้นเป็นสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ และเป็นสิทธิเด็ดขาดที่ไม่อาจพรากไปจากมนุษย์ได้ ดังนั้น สิทธิในการก่อตั้งครอบครัวหรือสิทธิในการสมรสก็เป็นสิทธิหนึ่งที่ต้องได้รับความคุ้มครองเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปัจจุบัน ยังได้มีการบัญญัติหลักการเพิ่มเติมไว้ในหมวด 5 ว่าด้วยแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ มาตรา 80<sup>85</sup> ให้รัฐดำเนินการตามแนวนโยบายเพื่อเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัวและชุมชน ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นหลักการที่คงเดิมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 80

<sup>83</sup> Article 16 (3) of Universal Declaration of Human Rights 1948, “The family is the natural and fundamental group unit of society and is entitled to protection by society and the State.”

<sup>84</sup> กัลยา เกียรติถาวรชัย, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 56*, น. 14.

<sup>85</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 “มาตรา 80 รัฐต้องดำเนินการตามแนวนโยบายด้านสังคม การสาธารณสุข การศึกษา และวัฒนธรรม ดังต่อไปนี้

(1) คุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน สนับสนุนการอบรมเลี้ยงดูและให้การศึกษาปฐมวัย ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัวและชุมชน...”

#### 4.1.3 บทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล

ประเทศต่างๆ โดยเฉพาะประเทศเสรีประชาธิปไตยจะมีการบัญญัติรับรองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากประเทศเสรีประชาธิปไตยทั้งหลายยอมรับหลักความเป็นอิสระของปัจเจกบุคคลที่จะพัฒนาบุคลิกภาพของตนเองไปตามความประสงค์ของบุคคลนั้น ดังนั้น รัฐจึงต้องให้ความเคารพต่อขอบเขตของสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคล และต้องให้ความคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน<sup>86</sup> อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีก็มีความจำเป็นที่รัฐต้องจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ทั้งนี้ เพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคลอื่น เพื่อการดำรงอยู่ของรัฐหรือเพื่อความสามารถในการทำภาระหน้าที่ของรัฐ และเพื่อประโยชน์สาธารณะและความสงบเรียบร้อยของประชาชน<sup>87</sup> แต่การจำกัดสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญของประชาชนนั้นต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขหลายประการ เช่น การจำกัดสิทธิและเสรีภาพกระทำได้แต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้, การจำกัดสิทธิและเสรีภาพต้องมีผลบังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้กับคนใดคนหนึ่งหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง, การจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นไม่ได้<sup>88</sup> เป็นต้น แต่สำหรับประเด็นที่จะพิจารณาในหัวข้อนี้ก็คือ เงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่ว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพต้องไม่ขัดหรือแย้งกับหลักความได้สัดส่วน (principle of proportionality) ซึ่งหลักการดังกล่าวประกอบด้วยหลักการย่อย 3 ประการ<sup>89</sup> คือ (1) หลักความสัมฤทธิ์ผล (principle of appropriateness) (2) หลักความจำเป็น (principle of necessity) (3) และหลักความได้สัดส่วนในความหมายอย่างแคบ (principle of proportionality stricto sensu) อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตยส่วนใหญ่จะมีได้บัญญัติรับรองหลักความได้สัดส่วนไว้อย่างชัดเจน แต่วงวารนิติศาสตร์และศาลของประเทศต่างๆ ถือว่าหลักความได้สัดส่วนเป็นหลักรัฐธรรมนูญทั่วไปและมีค่าเสมอกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญทุก

<sup>86</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักพื้นฐานของสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น. 26-27.

<sup>87</sup> โปรดดูรายละเอียดใน เฟิงอ้วง, น. 221-235.

<sup>88</sup> โปรดดู บรรเจิด สิงคะเนติ, อ้างแล้ว เริงอรรถที่ 86, น. 249-337; วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), น. 117-133.

<sup>89</sup> โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 4 หัวข้อ 4.3.3

ประการ ดั่งนั้น องค์กรต่างๆ ของรัฐ ไม่ว่าจะอยู่ในฝ่ายบริหาร ตุลาการ หรือนิติบัญญัติก็ตาม จะต้องเคารพและปฏิบัติตามหลักการดังกล่าว<sup>90</sup>

หากพิจารณาบทบัญญัติรัฐธรรมนูญของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ พบว่าจะกำหนดให้ประชาชนหรือพลเมืองของตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวย่อมเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชนอย่างหนึ่ง ในรูปแบบของการกำหนดหน้าที่ให้แก่พลเมืองของตน<sup>91</sup> ดั่งนั้น การตรากฎหมายภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนย่อมต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าด้วยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลด้วย และเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งก็คือต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อหลักความได้สัดส่วน ซึ่งในบริบทของกฎหมายภาษีหลักความได้สัดส่วนถือเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ความคุ้มครองประชาชนมิให้ถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนที่มากเกินไป สมควร (confiscatory or excessive taxes) และแม้ว่าในประเทศที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติรับรองหลักความได้สัดส่วนไว้อย่างชัดเจน แต่ผู้เสียภาษียังได้รับการคุ้มครองตามหลักความได้สัดส่วนจากบทบัญญัติอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง<sup>92</sup> เช่น ประเทศสวิสเซอร์แลนด์ผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองมิให้ต้องรับภาระภาษีมากเกินไปเกินสมควรโดยอาศัยมาตรา 26<sup>93</sup> ซึ่งให้การรับรอง “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สิน” ส่วนในประเทศเยอรมนีมิได้มีการบัญญัติหลักความได้สัดส่วนไว้ชัดเจนเช่นกัน แต่หลักการดังกล่าวได้รับการรับรองโดยนัยของ (1) บทบัญญัติว่าด้วยการจำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคล ซึ่งให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคลว่าจะมิถูกจำกัด เว้นแต่เป็นการจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (2) บทบัญญัติว่าด้วยเสรีภาพในการประกอบอาชีพ<sup>94</sup> และ (3) บทบัญญัติสิทธิในทรัพย์สินและการสืบทอด<sup>95</sup>

<sup>90</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 88*, น. 128.

<sup>91</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 86*, น. 26-27.

<sup>92</sup> Frans Vanistendael, *supra note 62*, p. 9.

<sup>93</sup> Article 26 of The Constitution of Switzerland “Guarantee to property (1) Property is guarantee. (2) Expropriation and restrictions of ownership equivalent to expropriation are fully compensated.”

<sup>94</sup> Article 12 of The Constitution of Germany

<sup>95</sup> Article 14 of The Constitution of Germany (Property, inheritance, expropriation) “(1) Property and the right of inheritance shall be guaranteed. Their content and limits shall be defined by the laws. (2) Property entails obligations. Its use

สำหรับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยก็มีได้บัญญัติรับรองหลักความสัดส่วนไว้ชัดเจนเช่นกัน อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวได้รับการรับรองโดยนัยของมาตรา 29 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550<sup>96</sup> ซึ่งกำหนดเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งในการจำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคล โดยกำหนดให้การจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนต้องกระทำเท่าที่ “จำเป็น” อันแสดงให้เห็นถึงหลักการย่อยประการหนึ่งของหลักความได้สัดส่วน

#### 4.2 คำวินิจฉัยเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้สมรส

การคำนวณภาษีเงินได้ของผู้สมรสโดยเฉพาะในกรณีกฎหมายภาษีกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของผู้สมรสตามหลักการรวมเงินได้ มักจะมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ทั้งในส่วนของประเทศไทยก็เคยมีผู้ยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อให้วินิจฉัยว่าหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้สมรสตามประมวลรัษฎากรขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือไม่ และในหลายประเทศซึ่งในอดีตกฎหมายภาษีกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของ

---

shall also serve the public good. (3) Expropriation shall only be permissible for the public good. It may only ordered by or pursuant to a law that determines the nature and extent of compensation. Such compensation shall be determined by establishing an equitable balance between the public interest and the interests of those affected. In case of dispute respecting the amount of compensation, recourse may be had to the ordinary courts.”

<sup>96</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 29 ได้กำหนดเงื่อนไขในการจำกัดสิทธิของบุคคลไว้ 5 ประการคือ

- (1) การจำกัดสิทธิของบุคคลต้องอาศัยอำนาจตามกฎหมาย
- (2) การจำกัดสิทธิของบุคคลต้องกระทำเท่าที่จำเป็น
- (3) การจำกัดสิทธิของบุคคลต้องไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิ
- (4) การจำกัดสิทธิของบุคคลต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป
- (5) การจำกัดสิทธิของบุคคลต้องระบุบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรา

กฎหมายจำกัดสิทธิ

คู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ก็ได้เคยมีการยื่นคำร้องเพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่ากฎหมายภาษีซึ่งกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญหรือไม่เช่นเดียวกัน ซึ่งบทบัญญัติที่ถูกล่าช้าอ้างถึงในการพิจารณาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสก็คือ (1) บทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยความเสมอภาคและหลักความสามารถในการเสียภาษี (2) บทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยการให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว และ (3) บทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 4.1 และสำหรับในหัวข้อนี้จะได้พิจารณาถึงแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส ทั้งในส่วนของแนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญไทย และแนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญต่างประเทศ

#### 4.2.1 คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 57 ตรี กำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ซึ่งมีผู้โต้แย้งและยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อให้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 30 ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยหลักความเสมอภาคของ, มาตรา 29 ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน, และมาตรา 80 ซึ่งกำหนดแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐให้รัฐต้องส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชายและเสริมสร้างสร้างความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว

ในประเด็นแรกและประเด็นที่สองที่ว่ามาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 30 และมาตรา 29 หรือไม่ ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้วเห็นว่ามาตรา 57 ตรี ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 30 และมาตรา 29 โดยศาลรัฐธรรมนูญได้ให้เหตุผลซึ่งสรุปได้ดังนี้

...มาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีและภริยาเสียภาษีต่างจากคนโสดเนื่องจากคนโสดกับสามีและภริยามีเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่ต่างกัน ประกอบกับเงินได้ของสามีหรือภริยาที่ได้รับมาระหว่างการสมรสโดยทั่วไปถือเป็นสินสมรสและบุคคลในครอบครัวได้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน อีกทั้งในการคำนวณภาษีของสามีและภริยาประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินก่อนเหลือเท่าใดจึงเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้...และโดยที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการ

จัดเก็บภาษีของรัฐ มีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมิน เป็นการทั่วไป อย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่า เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล...แม้ว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตีร กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยาจะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เกินไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

ในประเด็นที่สามที่ว่ามาตรา 57 ตีร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 80 หรือไม่ ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้วเห็นว่ามาตรา 57 ตีร ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 80 โดยศาลรัฐธรรมนูญได้ให้เหตุผลซึ่งสรุปได้ดังนี้

รัฐธรรมนูญมาตรา 80 เป็นบทบัญญัติที่มีไว้เป็นแนวทางในการตรากฎหมายและกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดิน อยู่ในความควบคุมของรัฐสภา... ส่วนที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตีร บัญญัติให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีหากว่าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ผ่านมา นั้น เนื่องจากสามีและภริยาเป็นครอบครัวถือเป็นหน่วยทางสังคมและเศรษฐกิจ เงินได้ของสามีหรือภริยาที่ได้มาระหว่างการสมรสปกติจะถือเป็นสินสมรส และบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน เมื่อเงินได้ของสามีและภริยามีภาวะภาษี ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตีร จึงกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีดังกล่าวโดยให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษี...สำหรับอัตราภาษีเงินได้ที่เป็นอัตราภาษีก้าวหน้า นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดตามความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลและใช้บังคับเป็นการทั่วไปแก่คนโสดและคู่สามีภริยาทุกคน จึงถือไม่ได้ว่า เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้ว ด้วยเหตุผลดังกล่าว ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตีร...ไม่ขัดขวางต่อการส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย หรือขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาตรา 80

#### 4.2.2 คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญและศาลสูงสุดของต่างประเทศ

ในหลายๆ ประเทศก็มีประเด็นปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของการจัดเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้เช่นเดียวกับในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม แนวคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญหรือศาลสูงสุดของต่างประเทศในประเด็นปัญหาดังกล่าวนั้นมีความแตกต่างจากแนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญไทย ซึ่งในหัวข้อนี้จะขอยกตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญของ 4 ประเทศ ได้แก่ ประเทศเยอรมนี ประเทศไอร์แลนด์ ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอิตาลี ตามลำดับดังนี้

##### (1) คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญประเทศเยอรมนี<sup>97</sup>

ศาลรัฐธรรมนูญประเทศเยอรมนีได้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่กำหนดให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี โดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเช่นเดียวกับที่ใช้กับคนโสด เป็นบทบัญญัติที่ส่งผลให้คู่สมรสต้องเสียภาษีสูงกว่าในกรณีที่บุคคลทั้งสองแยกกันเสียภาษีในฐานะคนโสด ดังนั้น บทบัญญัตินี้จึงขัดหรือแย้งต่อมาตรา 6 (1) ของรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (Basic Law) ค.ศ. 1949 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัว โดยกำหนดให้รัฐต้องให้การคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัวเป็นพิเศษ และรัฐจะต้องไม่กระทำการใดๆ อันเป็นการขัดขวางการสมรสหรือทำลายสถาบันครอบครัว

นอกจากนี้ ศาลรัฐธรรมนูญยังได้ให้ความเห็นว่าระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้เช่นเดียวกับที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นบทบัญญัติที่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จึงทำให้ภายหลังจากมีคำวินิจฉัยดังกล่าว ประเทศเยอรมนีจึงได้ปรับปรุงระบบการจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสโดยให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันและคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ หรือจะยื่นแบบแสดงรายการแยกกันและคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้<sup>98</sup>

<sup>97</sup> See Judgment of Jan. 17, 1957, BVerfG, 6 BVerfGE, No. 9 at 55.

<sup>98</sup> Ruud Sommerhalder, "The Taxation of Families and Individuals in Europe," In Tax Units and the Tax Rate Scale, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 185.

(2) คำวินิจฉัยศาลสูงสุดประเทศไอร์แลนด์<sup>99</sup>

ตั้งแต่ ค.ศ. 1922-1979 กฎหมายภาษีของประเทศไอร์แลนด์กำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ แม้ว่าจะมีการกำหนดค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (married man's allowance) แต่การคำนวณโดยหลักการรวมเงินได้ก็ยังคงก่อให้เกิดการลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส (marriage penalty) โดยเฉพาะกรณีครอบครัวที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้<sup>100</sup> (two-earner couple) ทำให้มีผู้ยื่นคำร้องต่อศาลสูงสุด (Supreme Court) เพื่อให้วินิจฉัยความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของบทบัญญัติว่าด้วยการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส และศาลสูงสุดของประเทศไอร์แลนด์ได้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติของกฎหมายภาษีว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ส่งผลให้บุคคลที่ทำการสมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นกว่าในช่วงที่บุคคลดังกล่าวเป็นโสด บทบัญญัติของกฎหมายภาษีดังกล่าวจึงเป็นปฏิปักษ์ต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่กำหนดให้รัฐต้องให้การคุ้มครองเป็นพิเศษต่อการสมรส (Institution of marriage) เนื่องจากการสมรสถือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคลในการก่อตั้งครอบครัวภายหลังจากที่ศาลสูงสุดได้วินิจฉัยว่าระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักการรวมเงินได้ที่เคยใช้อยู่เดิมนั้น ชัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ทำให้ประเทศไอร์แลนด์ได้นำหลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน (full income splitting) มาใช้เพื่อการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรส<sup>101</sup> และต่อมาในปี ค.ศ. 2000 ได้มีการปรับปรุงให้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสให้เป็นระบบที่มีความเป็นหน่วยภาษีบุคคลมากขึ้น มีการจำกัดการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสทำให้คู่สมรสสามารถเฉลี่ยเงินได้ได้เพียงบางส่วน<sup>102</sup>

<sup>99</sup> See Francis Murphy and Mary Murphy v. The Attorney General, Judgment of the Supreme Court of Ireland, delivered Jan. 25, 1980.

<sup>100</sup> Jonathan R. Kesselman, "Income Splitting and Joint Taxation of Couples: What's Fair?," 14 *IRPP Choices* 1, p. 16 (February 2008).

<sup>101</sup> Jeannette Anderson Winn and Marshall Winn, "Till Death Do We Split: Married Couples and Single Persons under the Individual Income Tax", *South Carolina Law Review* 829, 34, p. 850 (1983).

<sup>102</sup> Tim Callan, "Gender and Income Tax in Ireland: A Tale of Three System," Paper prepared for the conference on "Gender, Tax Policies, and Tax Reform in

(3) คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญประเทศเกาหลีใต้<sup>103</sup>

เดิมประเทศเกาหลีใต้ได้บัญญัติหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาไว้ในมาตรา 61 ซึ่งกำหนดให้ต้องนำเงินได้จากทรัพย์สิน ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้จากกรให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ของ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า” มารวมกับ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า” (principle income earner) ซึ่งทำให้คู่สมรสที่มีเงินได้จากทรัพย์สินต้องเสียภาษีสูงกว่าคนโสด จึงมีผู้ยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อให้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญมาตรา 36 (1) ว่าด้วยการคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัว และขัดหรือแย้งกับมาตรา 11 ว่าด้วยหลักความเสมอภาคหรือไม่

ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่ามาตรา 36 (1) ซึ่งให้การรับรองเสรีภาพในการสมรสและการสร้างครอบครัวของบุคคลอื่นเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน เป็นหลักการพื้นฐานที่ส่งผลกระทบต่อระบบกฎหมายทั้งกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน ที่จะต้องคำนึงถึงหลักการดังกล่าว โดยด้านหนึ่งบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้รัฐมีหน้าที่ต้องให้การสนับสนุนการสมรสและสถาบันครอบครัวด้วยแนวทางที่เหมาะสม ทั้งยังมีหน้าที่ต้องให้ความคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัวมิให้ถูกแทรกแซงหรือรบกวนจากบุคคลที่ไม่พึงประสงค์ และอีกด้านหนึ่งบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดหน้าที่ให้รัฐต้องไม่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อการสมรสและสถาบันครอบครัว โดยการกำหนดบทบัญญัติที่เป็นสาเหตุให้ผู้ทำการสมรสหรือการมีครอบครัวต้องเสียเปรียบบุคคลอื่น ซึ่งหน้าที่ประการหลังนี้เป็นหลักการเฉพาะของหลักความเสมอภาคทั่วไปตามมาตรา 11 (1) ของรัฐธรรมนูญ ดังนั้น กฎหมายที่เลือกปฏิบัติต่อการสมรสและสถาบันครอบครัวจะขัดหรือแย้งกับมาตรา 36 (1) ก็ต่อเมื่อเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม

ศาลรัฐธรรมนูญได้พิจารณามาตรา 61 (1) ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ซึ่งกำหนดให้รวมเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรสแล้วเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่เลือกปฏิบัติต่อคู่สมรสโดยปราศจากเหตุอันสมควร จึงเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม บทบัญญัติดังกล่าวจึงขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญมาตรา 36 (1)<sup>104</sup> ภายหลังจากมีคำวินิจฉัย

---

Comparative Perspective,” Levy Economics Institute, Bard College, 17-18 May 2006, New York, p. 3; Jonathan R. Kesselman, *supra note* 100, p. 16.

<sup>103</sup> See Cumulative Taxation of Income from Asset of Spouses Case (14-2 KCCR 170, 2001Hun-Ba82, August 29, 2002).

<sup>104</sup> The Constitutional Court of Korea, *supra note* 59.

ของศาลรัฐธรรมนูญ ประเทศเกาหลีใต้จึงได้มีการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ โดยได้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 61 ทั้งมาตรา ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศเกาหลีใต้จึงเป็นการเก็บภาษีจากคู่สมรสแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกันตามหลักการแยกเงินได้

ประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งของคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญประเทศเกาหลีใต้ ก็คือ หากพิจารณาเหตุผลของศาลรัฐธรรมนูญในคำวินิจฉัยดังกล่าว จะพบว่าศาลรัฐธรรมนูญของประเทศเกาหลีใต้ได้นำหลักความได้สัดส่วนมาปรับใช้ แม้ว่าศาลรัฐธรรมนูญจะมีได้วินิจฉัยโดยกล่าวถึงหลักความได้สัดส่วนโดยตรง แต่เหตุผลในคำวินิจฉัยนั้นมีความสอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วน โดยศาลรัฐธรรมนูญได้ให้เหตุผลไว้ ดังนี้

...ประโยชน์สาธารณะที่สังคมจะได้รับจาก “การจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบรวมเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรส” อันได้แก่ การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สิน, ความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการรับภาระภาษีของบุคคล, และการบรรลุเป้าหมายในการกระจายรายได้ ประโยชน์ดังกล่าวนี้มีได้มีขนาดมากเท่ากับที่คาดหวังไว้หรือเท่าที่ควรจะเป็น และเมื่อเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์สาธารณะที่สังคมจะได้รับกับประโยชน์ที่ปัจเจกบุคคลต้องเสียไป ศาลเห็นว่าประโยชน์ของปัจเจกบุคคลที่กำลังถูกละเลยอันเนื่องมาจาก “การจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบรวมเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรส” นั้นมีมากกว่าประโยชน์สาธารณะที่สังคมจะได้รับ ฉะนั้น “การจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบรวมเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรส” จึงก่อให้เกิดความไม่สมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะที่สังคมจะได้รับกับประโยชน์ของปัจเจกบุคคลที่ต้องเสียไป...<sup>105</sup>

(4) คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญประเทศอิตาลี<sup>106</sup>

รัฐธรรมนูญของประเทศอิตาลีได้รับรองหลักความสามารถในการเสียภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรง นอกจากนี้ ศาลรัฐธรรมนูญของประเทศอิตาลียังถือว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการเฉพาะของหลักความเสมอภาคทั่วไป และได้วินิจฉัยว่าบทบัญญัติของ

<sup>105</sup> *Ibid.*

<sup>106</sup> See Judgment of Mar. 26, 1980, Corte cost., 1980 Giur. Cost. I, No. 42, at 287.

กฎหมายภาษีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่กำหนดให้ต้องนำเงินได้ของคู่สมรสมา รวมกันเพื่อการคำนวณภาษี เป็นบทบัญญัติที่ทำลายหลักความเสมอภาคและหลักความสามารถ ในการเสียภาษี<sup>107</sup> และภายหลังจากมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าวข้างต้น ทำให้ประเทศ อิตาลีได้เปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรส มาเป็น การเก็บภาษีจากคู่สมรสแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกัน โดยใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษี เงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้

#### 4.2.3 วิเคราะห์คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญเชิงเปรียบเทียบ

หากพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศทั้ง 4 ประเทศดังกล่าวข้างต้น ทุกประเทศล้วนให้การยอมรับหลักความสามารถในการเสียภาษีทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี เกาหลีใต้ และไอร์แลนด์ มิได้มีการนำหลักความสามารถในการ เสียภาษีมาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรง แต่มีการบัญญัติรับรองถึงหลักความเสมอทั่วไประบุใช้ใน ทุกกรณีทั้งกฎหมายภาษีและกฎหมายอื่นๆ ดังนั้น จึงทำให้ศาลรัฐธรรมนูญไม่สามารถนำ หลักการความสามารถในการเสียภาษีมาใช้บังคับเพื่อจำกัดอำนาจในการตรากฎหมายภาษีของ ฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหารได้โดยตรง กรณีเช่นนี้จึงอาจเป็นเหตุผลประการหนึ่งที่ศาล รัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี ไอร์แลนด์ และเกาหลีใต้ มิได้นำหลักสมารถนำหลัก ความสามารถในการเสียภาษีมาปรับใช้เพื่อเป็นเหตุผลในการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีตาม หลักการรวมเงินได้ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญหรือไม่ แต่เนื่องจากรัฐธรรมนูญของทั้ง 3 ประเทศ ได้ มีการบัญญัติรับรองถึงสิทธิของบุคคลในทางครอบครัวและการสมรส ซึ่งถือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐาน ของบุคคลที่รัฐต้องให้ความคุ้มครอง ดังนั้น ศาลรัฐธรรมนูญของทั้ง 3 ประเทศจึงได้วินิจฉัยโดยให้ เหตุผลว่าบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่กำหนดให้สามีภริยาต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อการ คำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้ โดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในอัตราเดียวกับที่ใช้สำหรับ คนโสด ส่งผลให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสด เป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งกับ บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้ความคุ้มครองสิทธิในการก่อตั้งครอบครัวและการสมรส

กรณีดังกล่าวจึงมีความแตกต่างจากคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญประเทศอิตาลี ซึ่ง ได้มีการนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรง โดย กำหนดให้ “บุคคลทุกคนต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรของแต่ละบุคคล” จึงทำให้ศาลรัฐธรรมนูญประเทศอิตาลีสามารถนำหลักความสามารถในการเสียภาษีมา

<sup>107</sup> Frans Vanistendael, *supra note* 62, p. 8.

ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการวินิจฉัยโดยตรงว่าบทบัญญัติของกฎหมายภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือไม่ ดังจะเห็นได้จาก ในการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่กำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อการคำนวณภาษีเป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญหรือไม่ ศาลรัฐธรรมนูญประเทศอิตาลีได้นำหลักความสามารถในการเสียภาษีมาปรับใช้ในการวินิจฉัยได้โดยตรง

สำหรับรัฐธรรมนูญของประเทศไทยนั้นมิได้มีการบัญญัติหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญโดยตรง เช่นเดียวกับรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี ไอร์แลนด์ และเกาหลีใต้ จึงไม่สามารถที่จะโต้แย้งความชอบด้วยรัฐธรรมนูญโดยอาศัยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการเสียภาษีและเสมอภาคในการรับภาระภาษีได้โดยตรง อย่างไรก็ตาม ผู้ร้องได้โต้แย้งโดยกล่าวอ้างถึงหลักความเสมอภาคทั่วไปตามมาตรา 30 แต่ศาลรัฐธรรมนูญก็ได้อาศัยรัฐธรรมนูญมาตรา 30 เพื่อวินิจฉัยว่าการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือความเสมอภาคในการรับภาระภาษีหรือไม่ แต่วินิจฉัยโดยให้เหตุผลว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับสามีและภรรยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปจึงไม่ใช่กฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุในเรื่องเพศ หรือสถานะของบุคคล และสำหรับประเด็นความชอบด้วยบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัว รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัวเช่นเดียวกับรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี ไอร์แลนด์ และเกาหลีใต้ แต่ผู้ร้องได้อ้างอิงเฉพาะบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่อยู่ในหมวดว่าด้วยแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ มิได้อ้างอิงถึงบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่ให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว อย่างไรก็ตาม ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่ามาตรา 57 ตี ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างคนโสดกับคู่สามีภรรยา มาตรา 57 ตี จึงไม่ขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัว ซึ่งแตกต่างจากแนวคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี ไอร์แลนด์ และเกาหลีใต้

สำหรับการปฏิรูปหรือการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสภายหลังจากมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญหรือศาลสูงว่าการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ประเทศต่างๆ ทั้ง 4 ประเทศดังกล่าวข้างต้นได้มีการปฏิรูปหรือการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ โดยแนวทางในการปรับปรุงการจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

อาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ (1) การนำหลักการแยกเงินได้ของคู่สมรสมาใช้แทนหลักการรวมเงินได้ ได้แก่ ประเทศอิตาลี และเกาหลีใต้ (2) การนำหลักการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสมาใช้แทนหลักการรวมเงินได้ ได้แก่ ประเทศเยอรมนี และไอร์แลนด์ ซึ่งแนวทางทั้ง 2 กรณีดังกล่าวเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับแนวทางของประเทศต่างๆ อีกหลายประเทศซึ่งเคยใช้ระบบการรวมเงินได้และได้มีการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสแม้ในประเทศดังกล่าวจะมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญว่าระบบการรวมเงินได้ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญก็ตาม ซึ่งส่วนใหญ่ประเทศต่างๆ จะมีการเปลี่ยนมาใช้หลักการแยกเงินได้ของคู่สมรสแทนการใช้หลักการรวมเงินได้ แต่ในบางประเทศก็เปลี่ยนมาใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสแทนหลักการรวมเงินได้ ดังนั้น ในปัจจุบันจำนวนประเทศที่จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้เพื่อคำนวณภาษีของคู่สมรสจึงมีแนวโน้มที่จะลดลงอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากศาลรัฐธรรมนูญของไทยได้วินิจฉัยว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี ไม่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ จึงทำให้บทบัญญัติมาตรา 57 ตรี ยังคงมีผลใช้บังคับต่อมา และทำให้ประเทศไทยยังมีได้มีการปฏิรูปหรือเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

#### 4.3 วิเคราะห์ปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินเป็นเงินได้ของสามี กล่าวคือ โดยหลักแล้วไม่ว่าภริยาจะมีเงินได้ประเภทใดก็ตามก็ต้องนำไปรวมคำนวณและเสียภาษีร่วมกับเงินได้ของสามี อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 เบญจ ได้บัญญัติข้อเท็จจริงในเรื่องเดียวกันคือเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส แต่กำหนดข้อเท็จจริงในวงแคบกว่าคือเฉพาะกรณีที่ภริยามีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น และกำหนดผลในทางตรงกันข้ามกับมาตรา 57 ตรี กล่าวคือ กรณีที่ภริยามีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีโดยมีต้องถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้ การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรจึงมีบทหลักคือมาตรา 57 ตรี และมีบทยกเว้นคือมาตรา 57 เบญจ ดังนั้น ในการวิเคราะห์ปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรของไทย ผู้เขียนจะวิเคราะห์ความชอบด้วย

รัฐธรรมนูญของมาตรา 57 ตี เป็นหลัก เนื่องจาก มาตรา 57 ตี เป็นบทหลักของการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส ส่วนมาตรา 57 เบญจ เป็นเพียงบทยกเว้นหรือบทเสริมของมาตรา 57 ตี การมีอยู่หรือการดำรงอยู่ของมาตรา 57 เบญจ จึงมิได้เป็นอิสระจากมาตรา 57 ตี แต่จะขึ้นอยู่กับการดำรงอยู่ของมาตรา 57 ตี กล่าวคือ หากมาตรา 57 ตี ชัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ ทำให้มาตรา 57 ตี ไม่สามารถมีผลใช้บังคับได้ กรณีเช่นนี้การดำรงอยู่ของมาตรา 57 เบญจ ก็ย่อมไม่มีความหมาย

#### 4.3.1 ปัญหาความชอบด้วยบทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาค

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยได้ยอมรับหลักความสามารถในการเสียภาษีเช่นเดียวกับในต่างประเทศ แต่ก็ได้มีการนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ ดังจะเห็นได้จากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่มิได้บัญญัติรับรองไว้โดยตรงว่าประชาชนแต่ละคนจะต้องรับภาระภาษีตามความสามารถในทางเศรษฐกิจของตน และรัฐธรรมนูญก็ได้กำหนดให้รัฐต้องกระจายภาระภาษีอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน กล่าวคือ มิได้มีการบัญญัติหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญเช่นกัน อย่างไรก็ตามรัฐธรรมนูญได้บัญญัติรับรองถึงหลักความเสมอภาคทั่วไปไว้ในมาตรา 30 ผู้เขียนจึงเห็นว่า แม้รัฐธรรมนูญมิได้มีการบัญญัติถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษีซึ่งเป็นหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องไว้โดยตรงก็ตาม แต่การพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือมีความเสมอภาคในการรับภาระภาษีหรือไม่สามารถนำบทบัญญัติว่าด้วยหลักความเสมอภาคทั่วไปมาปรับใช้ได้ โดยตีความรัฐธรรมนูญมาตรา 30 วรรคหนึ่งให้ครอบคลุมถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษีซึ่งเป็นหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่อง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือเมื่อรัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติถึงหลักความเสมอภาคในการรับภาระภาษีซึ่งเป็นหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องไว้ จึงต้องนำหลักความเสมอภาคทั่วไปตามมาตรา 30 วรรคหนึ่งมาปรับใช้

หลักความเสมอภาคทั่วไป ตามรัฐธรรมนูญมาตรา 30 วรรคหนึ่ง ก็คือหลักการที่ว่าต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันก็ดี การปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้เหมือนกันก็ดี

ยอมขัดต่อหลักความเสมอภาค<sup>108</sup> ซึ่งการพิจารณาว่าในกรณีนั้นๆ ได้มีการปฏิบัติอย่างสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคหรือไม่ จำเป็นจะต้องมีการเปรียบเทียบกันว่ามี การปฏิบัติต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลหนึ่งให้เหมือนหรือแตกต่างไปจากการปฏิบัติต่อบุคคลหนึ่งหรืออีกกลุ่มบุคคลหนึ่งหรือไม่ และสิ่งที่จะนำมาเปรียบเทียบกันนั้นก็ต้องเป็นสาระสำคัญของเรื่องพอที่สามารถจะนำมาเปรียบเทียบกันได้ด้วย ส่วนอะไรที่จะถือเป็นสิ่งที่มีสาระสำคัญที่เหมือนกันหรือแตกต่างกันนั้นจะต้องอาศัยการพิจารณาเป็นเรื่องๆ ไป<sup>109</sup> ซึ่งสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นสิ่งที่จะนำมาเป็นเครื่องชี้วัดหรือสิ่งที่จะนำมาเปรียบเทียบระหว่างบุคคลเพื่อให้ทราบว่าการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีเสมอภาคหรือเท่าเทียมกันหรือไม่ ก็คือ “ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลแต่ละคน”<sup>110</sup> และเป็นที่ยอมรับกันว่าดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดก็คือ “เงินได้”<sup>111</sup> ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงใช้ “เงินได้” เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันหรือมีเงินได้เท่ากันควรรับภาระภาษีเท่ากัน และบุคคลที่มีเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันควรรับภาระภาษีแตกต่างกัน ส่วนบุคคลที่มีความสามารถไม่เท่ากันจะต้องรับภาระภาษีแตกต่างกันเท่าใดก็เป็นไปตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด เพราะฉะนั้นสาระสำคัญที่ทำให้บุคคลต้องรับภาระภาษีแตกต่างกันก็คือความแตกต่างกันของความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล

สำหรับประเด็นความชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาคนี้ ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ไม่ขัดหรือแย้งกับหลักความเสมอภาคตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 30 อย่างไรก็ตาม ด้วยความเคารพต่อคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ผู้เขียนเห็นว่าเหตุผลตามคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญนั้นมิได้ใช้ “ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลแต่ละคน” เป็นเกณฑ์ในการ

<sup>108</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักพื้นฐานของกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมสาร จำกัด, 2538) น.34-35.

<sup>109</sup> ภาคภูมิ โภกะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” (วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัย คณະนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 18.

<sup>110</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra note* 43, p. 11.

<sup>111</sup> อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางกรคลัง, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนพับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2548), น. 81; ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), น. 2.

พิจารณาว่า มาตรา 57 ตรี ได้ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกันและทำให้เกิดความเสมอภาคในการรับภาระภาษีหรือไม่ และไม่เห็นด้วยกับเหตุผลตามคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในประเด็นดังต่อไปนี้

(1) ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่ามาตรา 57 ตรี เป็นการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยา โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีโดยกำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ส่วนจะรับภาระภาษีเป็นจำนวนเท่าใดย่อมเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษีของสามีและภริยาตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้

ผู้เขียนเห็นว่าเงินได้รวมของคู่สมรสมิใช่สิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรส จึงไม่ควรนำเงินได้รวมของคู่สมรสมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า แต่เห็นว่าการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสควรคำนวณจากความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรสแต่ละฝ่าย และเมื่อยอมรับว่าเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด การพิจารณาความสามารถของคู่สมรสก็จะพิจารณาจากเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่าย ซึ่งแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของคู่สมรสที่ยอมรับในปัจจุบัน อาจแบ่งได้เป็น 2 ทฤษฎี คือ

ทฤษฎีแรกคือ ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ (Control Theory) ตามทฤษฎีนี้ในการพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้มีเงินได้จะพิจารณาว่าฝ่ายใดเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้ (control the production) และ/หรือ มีอำนาจในควบคุมการใช้จ่ายหรือจัดการเกี่ยวกับเงินได้นั้น (control the disposition) โดยไม่คำนึงถึงสถานภาพการสมรสของบุคคล ทำให้สถานภาพการสมรสของบุคคลไม่มีผลต่อการกำหนดภาระภาษี แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ตามทฤษฎีนี้จึงสนับสนุนการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ ดังนั้น เงินได้ของ “คู่สมรสแต่ละฝ่าย” ก็จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีเช่นเดียวกับที่ใช้สำหรับคนโสด

ทฤษฎีที่สองคือ ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ (Benefit Theory of Income) ตามทฤษฎีนี้การพิจารณาว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีเงินได้เท่าใดจะพิจารณาจากประโยชน์ที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายได้รับจากเงินได้ ซึ่งทฤษฎีนี้เห็นว่าคู่สมรสจะมีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจระหว่างกัน จึงมีสมมติฐานว่าคู่สมรสจะได้รับประโยชน์จากเงินได้รวมของทั้งสองฝ่ายในจำนวนที่เท่ากัน แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ดังกล่าวจึงสนับสนุนการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งเมื่อเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรสแล้วก็นำเงินได้ของ “คู่สมรสแต่ละฝ่าย” ไปคำนวณกับอัตราภาษีเช่นเดียวกับที่ใช้สำหรับคนโสด หรือนำเงินได้รวมของคู่สมรสไปคำนวณกับอัตราภาษีที่มีช่วงความกว้างของอัตราภาษีเป็นสองเท่าของอัตราภาษีที่ใช้สำหรับคนโสด

จะเห็นได้ว่าแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ทั้งสองทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น แม้ว่าจะมีความแตกต่างกันด้านหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็นผู้มีเงินได้ แต่แนวความคิดทั้งสองประการก็นำไปสู่วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามความสามารถของ “คู่สมรสแต่ละฝ่าย” กล่าวคือ จะคำนวณภาษีเงินได้โดยใช้เงินได้ของ “คู่สมรสแต่ละฝ่าย” เป็นฐานภาษี แต่ในทางตรงกันข้าม การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี ซึ่งใช้หลักการรวมเงินได้โดยไม่อนุญาตให้มีการเฉลี่ยเงินได้ จึงเป็นการใช้เงินได้รวมของ “คู่สมรสทั้งสองฝ่าย” เป็นฐานภาษี อันเป็นการกำหนดฐานภาษีที่ไม่ถูกต้องและไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีเมื่อบุคคลมีเงินได้ได้เท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน หรือในอัตราภาษีเดียวกัน ส่วนบุคคลที่มีเงินได้มากกว่าก็ควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า ส่วนจะเสียมากกว่ากันเพียงใดจึงจะเป็นไปตามอัตราภาษี เช่น นาย ก. มีเงินได้ 100,000 บาท และภริยามีเงินได้ 100,000 บาท ทั้งนาย ก. และภริยาก็คควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากับภรรยาของคนที่ 2 คน ที่มีเงินได้คนละ 100,000 บาท แต่การกำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษี เป็นการใช้เงินได้รวมของ “คู่สมรสทั้งสองฝ่าย” เป็นฐานภาษีทำให้เงินได้ของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทั้งที่การสมรสมิได้ทำให้บุคคลทั้งสองมีเงินได้สูงขึ้น และการที่นำเงินได้ของคู่สมรสมารวมกันก็มิได้หมายความว่าคู่สมรสมีเงินได้มากขึ้น หรือมีเงินได้มากกว่าคนโสดแต่อย่างใด กล่าวคือ ไม่อาจกล่าวได้ว่าเมื่อนำเงินได้ของนาย ก. และภริยามารวมกันแล้วทำให้นาย ก. มีเงินได้มากขึ้นเป็น 200,000 บาท และทำให้นาย ก. มีเงินได้มากกว่านาย ค. ซึ่งเป็นโสดและมีเงินได้ 100,000 บาท ผู้เขียนจึงเห็นว่าการใช้เงินได้รวมของคู่สมรสเป็นฐานภาษีเป็นสิ่งที่อยู่บนพื้นฐานของแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกต้องและไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น เมื่อนำ “ฐานภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี” ไปคำนวณกับอัตราภาษี ภรรยาที่คำนวณได้ก็ย่อมไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

(2) ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่ากรณีที่มาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีภริยาเสียภาษีต่างจากคนโสด เนื่องจากคนโสดกับสามีและภริยามีเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งพฤติกรรมการประกอบอาชีพที่แตกต่างกัน

ในประเด็นนี้ศาลรัฐธรรมนูญไม่ได้ให้เหตุผลที่ชัดเจนว่าเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งพฤติกรรมการประกอบอาชีพของคนโสดแตกต่างจากบุคคลที่ทำการสมรสแล้ว

อย่างไร แต่หากพิจารณาคำวินิจฉัยส่วนบุคคลของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญบางท่านได้มีการให้เหตุผลไว้ดังนี้<sup>112</sup>

...พิจารณาแล้ว มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ที่มีภาระทางครอบครัว อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากยอมรับความแตกต่างในสถานะของบุคคลระหว่างผู้ที่เป็นโสดซึ่งไม่มีภาระทางครอบครัว กับผู้ที่สมรสแล้วซึ่งมีภาระทางครอบครัว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการอุปการะเลี้ยงดูบุตรและภริยา ดังนั้น แม้บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวจะเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างคนโสดกับคนที่แต่งงานแล้วก็ตาม แต่ก็เป็นการเลือกปฏิบัติที่เป็นธรรม เพราะผู้ที่มีครอบครัวย่อมมีภาระในการใช้จ่ายเงินได้มากกว่าคนโสดเพราะต้องเลี้ยงดูบุตรและภริยา

ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับทฤษฎีว่าด้วยความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล<sup>113</sup> ที่ว่าคนโสดกับบุคคลที่มีภาระครอบครัว เป็นบุคคลที่มีสถานะแตกต่างกัน ดังนั้น แม้บุคคลทั้งสองจะ “ได้รับ” เงินได้จำนวนเท่ากันก็ไม่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน เพราะผู้มีภาระครอบครัวต้องแบ่งปันเงินได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัวด้วย เช่น นาย ก. และนาย ข. ได้รับเงินได้คนละ 100,000 บาทต่อเดือน เท่ากัน แต่นาย ก. มีภริยาซึ่งไม่มีเงินได้และบุตรอีก 4 คน ส่วน นาย ข. เป็นโสดไม่มีภาระครอบครัว ในกรณีนี้จึงเห็นได้ว่า ถึงแม้ นาย ก. และนาย ข. จะ “ได้รับ” เงินได้ในจำนวนที่เท่ากัน แต่นาย ข. อาจ “มี” เงินได้หรือ “มี” ความสามารถในการเสีย

<sup>112</sup> อิศสระ นิติทัณฑ์ประภาศ, “คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์ ดร.อิสสระ นิติทัณฑ์ประภาศ ประธานศาลรัฐธรรมนูญ,” คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 120 ตอน 67 ก (16 กรกฎาคม 2546): 21.

<sup>113</sup> ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล เป็นการพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงิน (Capacité contributive) ของผู้เสียภาษี หรือการกระจายความมั่งคั่ง (Rédistribution des richesses) หลักการนี้มีวิวัฒนาการมาจากความหมายเกี่ยวกับความเสมอภาคทางภาษี (Egalité fiscale) ซึ่งแยกความแตกต่างระหว่าง “ภาษีบุคคล” ซึ่งเป็นภาษีที่คำนวณจากความสามารถในการเสียสละเงินซึ่งกำหนดโดยพิจารณาสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน กับ “ภาษีวัตถุ” ซึ่งเป็นภาษีที่คำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินของผู้เสียภาษี (ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น. 107.)

ภาษีมากกว่านาย ก. เนื่องจาก นาย ข. ไม่มีภาระครอบครัว จากเหตุผลดังกล่าวจึงมีแนวความคิดว่าควรนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษี และควรมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัว<sup>114</sup> เนื่องจาก เงินได้สุทธิภายหลังจากค่าลดหย่อนที่เกี่ยวข้องกับภาระครอบครัวแล้ว เป็นเงินได้ที่เป็นต้นนี้วัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด เนื่องจาก เป็นจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีที่ได้ขจัดความแตกต่างของขนาดครอบครัว และสภาวะแวดล้อมบางประการที่เกี่ยวกับการดำรงชีวิตของผู้เสียภาษีออกไปแล้ว<sup>115</sup>

ดังนั้น เมื่อบุคคลทำการสมรสแล้วย่อมต้องมีภาระทางครอบครัว ซึ่งอย่างน้อยก็ต้องเป็นไปตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว ได้กำหนดไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยา คือ สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน นอกจากนี้ คู่สมรสที่มีบุตรยังมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตร<sup>116</sup> ซึ่งผู้เขียนเห็นภาระครอบครัวเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลลดลง และผู้ที่มีภาระครอบครัวสมควรได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนอันเกี่ยวกับภาระครอบครัว เพื่อให้เงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีมีความใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลดังกล่าวมากที่สุด ดังนั้น ผู้เขียนจึงไม่เห็นด้วยกับเหตุผลตามคำวินิจฉัยส่วนบุคคลของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญที่ว่า "...แม้ว่ามาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ จะเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างคนโสดกับคนที่แต่งงานแล้วก็ตาม แต่ก็เป็นการเลือกปฏิบัติที่เป็นธรรม เพราะผู้ที่มีครอบครัวย่อมมีภาระในการใช้จ่ายเงินได้มากกว่าคนโสดเพราะต้องเลี้ยงดูบุตรและภริยา" เนื่องจาก หากยอมรับว่าผู้มีครอบครัวมีภาระในการใช้จ่ายเงินได้มากกว่าคนโสดเพราะต้องเลี้ยงดูบุตรและภริยา ก็ควรที่จะมองว่าภาระครอบครัวดังกล่าวย่อมทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ลดลง และ

<sup>114</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>115</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 111, น. 40.

<sup>116</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1461 วรรคสอง บัญญัติว่า "สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน"

มาตรา 1564 บัญญัติว่า "บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์"

บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองมิได้"

เก็บภาษีจากบุคคลที่มีภาระครอบครัวในจำนวนที่น้อยกว่าคนโสดที่มีเงินได้เท่ากันแต่ไม่มีภาระครอบครัว มิให้นำภาระครอบครัวของบุคคลมาเป็นเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีสูงขึ้นเพราะความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลมิได้วัดจากภาระครอบครัวแต่วัดจากเงินได้ของบุคคล

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเหตุผลของคำวินิจฉัยกลางของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญที่ว่า "...ส่วนที่มาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีภริยาเสียภาษีต่างจากคนโสด เนื่องจากคนโสดกับสามีและภริยามีเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน" เป็นเหตุผลที่ไม่ชัดเจนเพียงพอว่าเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจในลักษณะใดที่ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรสสูงกว่าคนโสด ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าเหตุผลของศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าวจึงไม่น่าจะมีน้ำหนักเพียงพอที่จะทำให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสดหรือบุคคลที่ยังมิได้สมรส

(3) ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่าการที่มาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีภริยาเสียภาษีต่างจากคนโสดเนื่องจากเงินได้ของสามีหรือภริยาที่ได้มาระหว่างการสมรสโดยทั่วไปถือเป็นสินสมรสและบุคคลในครอบครัวเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน

ผู้เขียนเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี มิได้มีความสอดคล้องกับระบบความสัมพันธ์ทางทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสที่ใช้บังคับในปัจจุบัน แต่กลับมีความสอดคล้องกับระบบความสัมพันธ์ทางทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสในอดีตมากกว่า เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว ฉบับปี 2477 ซึ่งมีผลใช้บังคับในช่วงที่มีการประกาศใช้มาตรา 57 ตรี ได้กำหนดให้สามีมีอำนาจในการจัดการและจำหน่ายสินบริคณห์ได้โดยลำพัง เว้นแต่บางกรณีเท่านั้นที่ต้องได้รับความยินยอมจากภริยาเสียก่อน ดังนั้น การกำหนดให้สามีมีหน้าที่ในการเสียภาษีก็มีความสอดคล้องกับอำนาจในการจัดการทรัพย์สินของคู่สมรสในอดีต แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อให้เกิดความเสมอภาคระหว่างชายและหญิงมากยิ่งขึ้น และได้กำหนดให้สามีและภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจในการจัดการสินสมรสได้โดยลำพังเว้นแต่การจัดการสินสมรสที่สำคัญเท่านั้นคู่สมรสจึงจะต้องจัดการร่วมกัน ดังนั้น ในปัจจุบันภริยามีอำนาจในการจัดการสินสมรสได้โดยลำพังเช่นเดียวกับสามี ผู้เขียนจึงเห็นว่าสมควรที่จะให้ภริยามีสิทธิและหน้าที่ในการจัดการเงินได้ที่ภริยาได้รับมา ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีด้วย และการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีก็ได้เป็นการจัดการสินสมรสที่สำคัญตามมาตรา 1476 แต่อย่างไรก็ดี จึงไม่จำเป็นต้องกำหนดให้สามีภริยาต้องจัดการร่วมกัน ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรา 57 ตรี มิได้มีความสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในเรื่องการจัดการทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสแต่อย่างใด

นอกจากนี้ เงินได้ที่สามีหรือภริยาได้มาระหว่างสมรสก็มีได้เป็นสินสมรสเสมอไป เนื่องประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้เปิดโอกาสให้สามีและภริยามีสิทธิที่จะเลือกระบบทรัพย์สินที่เห็นว่าเหมาะสมกับครอบครัวของตนเองมาใช้โดยการทำสัญญาก่อนสมรส ซึ่งเป็นการยกเว้นไม่ใช่ระบบทรัพย์สินตามที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>117</sup> เช่น การทำสัญญาก่อนสมรสเพื่อแยกสินสมรสให้กลายเป็นสินส่วนตัวของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย รวมถึงกำหนดให้ทรัพย์สินใดๆ ที่ได้มาในระหว่างสมรสให้มีสภาพเป็นสินส่วนตัวของคู่สมรสแต่ละฝ่าย ไม่ให้ถือเป็นสินสมรส ซึ่งทำให้ไม่มีระบบสินสมรสระหว่างสามีภริยาและทำให้ระบบทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสกลายเป็นระบบแยกทรัพย์สิน (separate property)<sup>118</sup>

ผู้เขียนจึงเห็นว่าไม่ควรนำเหตุผลที่ว่า “เงินได้ของสามีหรือภริยาที่ได้มาระหว่างการสมรสโดยทั่วไปถือเป็นสินสมรสและบุคคลในครอบครัวเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน” มาเป็นเหตุผลของการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากเห็นว่าบุคคลในครอบครัวหรือคู่สมรสได้รับประโยชน์ร่วมกันจากเงินได้ที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายได้รับมา ก็ไม่มีเหตุผลใดที่จะกำหนดให้ถือว่าเงินได้ทั้งหมด “เป็นของ” สามีเพื่อการคำนวณภาษี แต่หากจะใช้ประโยชน์ที่คู่สมรสได้รับจากเงินได้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสแล้ว ก็ควรพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ (benefit theory of income) ซึ่งตามทฤษฎีดังกล่าวเห็นว่าการพิจารณาว่าเงินได้ “เป็นของ” บุคคลใดไม่ได้พิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้ได้รับเงินได้หรือเป็นเจ้าของเงินได้ แต่จะพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้นั้น และหากเห็นว่าคู่สมรสได้รับประโยชน์จากเงินได้รวมของคู่สมรสในจำนวนที่เท่ากัน ก็ควรจะถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีเงินได้เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้รวม และเก็บภาษีคู่สมรสแต่ละฝ่ายจากเงินได้ดังกล่าว หรือจะคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสรวมกันตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวจะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าหลักการรวมเงินได้ เนื่องจากการคำนวณภาษีเงินได้โดยใช้เงินได้ของ “คู่สมรสแต่ละคน” เป็นฐานภาษี มิได้ใช้เงินได้รวมของ “คู่สมรสทั้งสองฝ่าย” เป็นฐานภาษี

<sup>117</sup> ประสพสุข บุญเดช, *อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 28*, น. 183.

<sup>118</sup> วัลลภกษณ์ นามจักร, “หลักการและปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสัญญาก่อนสมรส,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 107.

(4) ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่ามาตรา 57 ตรี บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป อย่างเท่าเทียมกัน จึงไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาตรา 30 วรรคสาม

สำหรับผู้เขียนเห็นว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาให้แตกต่างกัน กล่าวคือ การคำนวณภาษีเงินได้ของบุคคลทั่วไปซึ่งยังมีได้ทำการสมรสจะคำนวณโดยใช้ “เงินได้ของแต่ละบุคคล” เป็นฐานภาษี แต่ในกรณีของคู่สมรสประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ได้กำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อการคำนวณภาษีอันเป็นการกำหนดให้ใช้ “เงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย” เป็นฐานภาษี ซึ่งส่งผลให้เงินได้ของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นกว่าคนโสด ภาวะภาษีของบุคคลที่ทำการสมรสจึงอาจสูงกว่าบุคคลที่ยังมิได้ทำการสมรส จึงถือได้ว่ามาตรา 57 ตรี ได้ปฏิบัติต่อบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม หลักความเสมอภาคนั้นมิได้เรียกร้องให้ต้องปฏิบัติต่อบุคคลอย่างเท่าเทียมกันในทุกกรณี กล่าวคือ มิได้หมายความว่าบุคคลทุกคนจะต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันโดยมิได้คำนึงถึงข้อแตกต่างใดๆ แต่การที่จะปฏิบัติต่อบุคคลให้แตกต่างกันนั้นต้องเป็นกรณีที่บุคคลมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญ ซึ่งการพิจารณาว่าอะไรเป็นสาระสำคัญหรือไม่นั้นต้องมิได้เป็นไปโดยการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เพราะการใช้อำนาจตามอำเภอใจนั้น หมายถึง การปราศจากเหตุผลที่เหมาะสมต่อการปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง กล่าวโดยสรุปคือ ตามหลักความเสมอภาคทั่วไปนั้นอาจมีการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันได้เมื่อมีเหตุผลอันสมควร หรือเป็นเหตุผลมาจากธรรมชาติของเรื่องนั้นๆ เอง หรือขึ้นอยู่กับเกณฑ์ในการพิจารณาที่ใช้เป็นหลักในเรื่องนั้นๆ<sup>119</sup>

เมื่อมาตรา 57 ตรี ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันระหว่างคนโสดกับบุคคลที่มีคู่สมรส จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าการเลือกปฏิบัติของมาตรา 57 ตรี นั้นเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างเป็นธรรมหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ได้ปฏิบัติต่อบุคคลที่สมรสแล้วกับบุคคลที่เป็นโสดแตกต่างกัน จึงเป็นการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลโดยใช้สถานภาพการสมรสของบุคคลเป็นเกณฑ์ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น สาระสำคัญของเรื่องมิได้อยู่ที่สถานภาพการสมรสของบุคคล แต่สาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ที่ความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้ของแต่ละบุคคล เพราะฉะนั้น

<sup>119</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, *อ้างแล้ว* เซึ่งอรรถที่ 86, น. 158-160.

ความแตกต่างระหว่างบุคคลที่จะถือว่าบุคคลมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญ อันจะทำให้บุคคลต้องรับภาระภาษีแตกต่างกันก็คือ “ความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล” กล่าวคือ ผู้ที่มีสาระสำคัญเหมือนกันคือมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันหรือมีเงินได้เท่ากัน ต้องรับภาระภาษีเท่ากัน ส่วนบุคคลที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันคือมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันหรือมีเงินได้ไม่เท่ากันย่อมต้องรับภาระภาษีต่างกัน ดังนั้น การที่มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้เพื่อคำนวณภาษีของคู่สมรส ซึ่งทำให้บุคคลที่มีคู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสดที่มีเงินได้เท่ากัน ทั้งที่การสมรสมิได้ทำให้บุคคลดังกล่าวมีเงินได้สูงขึ้นหรือมีความสามารถในการเสียภาษีสูงขึ้นแต่อย่างใด มาตรา 57 ตรี จึงเป็นบทบัญญัติที่ปฏิบัติต่อบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดให้แตกต่างกันโดยปราศจากเหตุผลอันสมควร เนื่องจาก เป็นการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานภาพการสมรสของบุคคล ซึ่งมีใช่ความแตกต่างในเป็นสาระสำคัญที่จะทำให้บุคคลต้องรับภาระภาษีแตกต่างกัน ดังนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี จึงเป็นบทบัญญัติที่เลือกปฏิบัติต่อบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ผู้เขียนจึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาค ตามมาตรา 30 วรรคหนึ่ง

การที่ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า “มาตรา 57 ตรี มีผลใช้บังคับกับสามีและภรรยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป อย่างเท่าเทียมกัน จึงไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล” จึงเป็นการวินิจฉัยโดยมิได้นำ “ความสามารถในการเสียภาษี” มาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา แต่นำ “สถานภาพการสมรส” ของผู้เสียภาษีซึ่งมีใช่สาระสำคัญที่จะทำให้บุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดต้องรับภาระภาษีต่างกันมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา นอกจากนี้ การที่มาตรา 57 ตรี ใช้บังคับกับสามีและภรรยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน ก็ไม่อาจถือได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี เป็นบทบัญญัติที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค เพราะมิฉะนั้นแล้วบทบัญญัติที่กำหนดให้บุคคลที่มีคู่สมรสเสียภาษีเป็น 10 เท่าของคนโสดที่มีเงินได้เท่ากันก็ย่อมเป็นบทบัญญัติที่ไม่ขัดกับหลักความเสมอภาคหากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวใช้บังคับกับบุคคลที่มีคู่สมรสทุกคน ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่มาตรา 57 ตรี ใช้บังคับกับสามีและภรรยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสด โดยบุคคลที่มีคู่สมรสทุกคนได้รับผลจากความไม่เสมอภาคเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน

#### 4.3.2 ปัญหาความชอบด้วยบทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติรับรองสิทธิในครอบครัวไว้ในมาตรา 35 โดยกำหนดให้สิทธิของบุคคลในครอบครัวได้รับความคุ้มครอง ซึ่งสิทธิดังกล่าวถือเป็นสิทธิส่วนบุคคลและเป็นสิทธิมนุษยชนซึ่งเป็นสิทธิที่ติดตัวมนุษย์มาแต่กำเนิด และไม่อาจถูกพรากไปจากราชฎาได้โดยไม่เป็นการทำลายความเป็นมนุษย์ของราชฎา<sup>120</sup> สิทธิในครอบครัวจึงถือเป็นสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ และมนุษย์ทุกคนมีสิทธิดังกล่าวก่อนที่รัฐจะเกิดขึ้น ดังนั้น รัฐจึงไม่สามารถที่จะทำลายหรือขัดขวางสิทธิดังกล่าวได้ แต่รัฐมีหน้าที่ต้องปกป้องรักษาและส่งเสริมสิทธิในครอบครัวของประชาชน ซึ่งตามบันทึกเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญ พุทธศักราช 2550 ได้ระบุว่า “มาตรา 35 ได้ให้ความคุ้มครองถึงสิทธิในครอบครัวหรือสถาบันครอบครัวซึ่งจะต้องได้รับการคุ้มครอง การกระทำใดๆ อันเป็นการแทรกแซงหรือละเมิดสิทธิจะกระทำมิได้เว้นแต่เพื่อประโยชน์สาธารณะ”<sup>121</sup> นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าสิทธิในครอบครัวตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 35 หมายความว่ารวมถึงสิทธิในการก่อตั้งครอบครัวด้วย เนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันว่าสิทธิในการก่อตั้งครอบครัวก็ถือเป็นสิทธิตามธรรมชาติและสิทธิเด็ดขาดอย่างหนึ่งของมนุษย์ ดังนั้น สิทธิในการก่อตั้งครอบครัวจึงเป็นสิทธิที่ควรได้รับการคุ้มครองจากรัฐตามมาตรา 35 เช่นกัน ยิ่งไปกว่านั้นรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มิได้บัญญัติให้ความคุ้มครองสถาบันครอบครัวเท่านั้น แต่ยังสามารถกำหนดให้รัฐดำเนินการตามแนวนโยบายเพื่อเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัวและชุมชนด้วย โดยบัญญัติหลักการดังกล่าวไว้ในมาตรา 80 หมวด 5 ว่าด้วยแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ

ฉะนั้น ในประเด็นที่ว่ามาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้ ความคุ้มครองสิทธิในครอบครัวหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ซึ่งกำหนดให้ใช้เงินได้รวมของคู่สมรสเป็นฐานภาษีทำให้เงินได้ของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ภาวะภาษีของบุคคลที่ทำการสมรสแล้วจึงสูงกว่าบุคคลที่ยังมิได้ทำการสมรส บทบัญญัติดังกล่าวจึงเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่าง

<sup>120</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 88, น. 34-40.

<sup>121</sup> คณะกรรมาธิการวิสามัญบันทึกเจตนารมณ์ จดหมายเหตุ และตรวจรายงานการประชุม, เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกรรมาธิการ 3 สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2550), น. 27.

บุคคลที่เป็นโสดกับบุคคลที่มีคู่สมรส และยอมส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลในการเลือกที่จะทำการสมรสหรือก่อตั้งครอบครัว เช่น บุคคลที่จะทำการสมรสกันก็อาจเลือกที่จะทำการสมรสกันตามประเพณีหรืออยู่กินกันโดยไม่จดทะเบียนสมรสตามกฎหมาย หรือบุคคลที่ทำการสมรสกันตามกฎหมายแล้วก็อาจทำการจดทะเบียนหย่าแม้ว่าภายหลังการหย่าทั้งคู่ยังคงใช้ชีวิตร่วมกันตามเดิม เป็นต้น ซึ่งผลที่ตามมาก็คือผลกระทบต่อความมั่นคงและความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัว ดังนั้น มาตรา 57 ตรี จึงเป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ มาตรา 35 และรัฐควรปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสเพื่อมิให้เกิดการเลือกปฏิบัติระหว่างคนโสดกับบุคคลที่มีคู่สมรส และเพื่อให้เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐในการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัว

สำหรับในประเด็นที่ว่ามาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้ความคุ้มครองสิทธิในครอบครัวหรือไม่ ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 ว่า มาตรา 57 ตรี ไม่ขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาตรา 80 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540<sup>122</sup>

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ว่า “มาตรา 80 เป็นบทบัญญัติที่มีไว้เป็นแนวทางในการตรากฎหมายและกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดิน” กล่าวคือ บทบัญญัติมาตรา 80 อยู่ในหมวดว่าด้วยแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ จึงเป็นเพียงแนวทางให้รัฐต้องดำเนินการตรากฎหมายและกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดิน แต่มิได้มีสภาพบังคับให้รัฐต้องปฏิบัติตาม หรือไม่ก่อให้เกิดผลผูกพันที่รัฐจะต้องปฏิบัติตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ดังนั้น แม้ว่ามาตรา 57 ตรี จะมีได้เป็นบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญ มาตรา 80 ที่วางแนวนโยบายให้รัฐต้องเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน แต่ก็คงไม่สามารถนำมาตรา 80 มาเป็นเหตุให้มาตรา 57 ตรี ไม่มีผลใช้บังคับได้ และเนื่องจากผู้ร้องมิได้ตั้งประเด็นว่ามาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 34 ซึ่งให้การคุ้มครองสิทธิในครอบครัวหรือไม่ ในคำ

<sup>122</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 80 คงหลักการเดิมเรื่องการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 80

วินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 จึงไม่มีประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญจะต้องวินิจฉัยว่า มาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 34 หรือไม่

#### 4.3.3 ปัญหาความชอบด้วยบทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่...เสียภาษีอากร...ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ซึ่งการกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีนั้นถือเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชนอย่างหนึ่ง ดังนั้น รัฐธรรมนูญจึงกำหนดให้การจำกัดสิทธินั้นเป็นไปตามที่ “กฎหมายบัญญัติ” และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 41 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ” บัญญัตินี้ได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในทรัพย์สิน รัฐธรรมนูญจึงกำหนดให้การจำกัดสิทธิดังกล่าวต้องเป็นไปตามที่ “กฎหมายบัญญัติ” ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี และกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลจึงเป็น “กฎหมายบัญญัติ” ที่ต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งเงื่อนไขว่าด้วยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามมาตรา 29 ด้วย ฉะนั้น ในหัวข้อนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า มาตรา 57 ตรี ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญว่าด้วยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามมาตรา 29 หรือไม่ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 ว่า

...แม้ว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยาจะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็ยังเป็นไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

สำหรับในประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนของประเด็นที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี เป็นบทบัญญัติที่กระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนแต่มิได้กระทบกระเทือนถึงแก่นหรือสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพของประชาชนอย่างไรก็ตาม ด้วยความเคารพต่อคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ว่า มาตรา 57 ตรี เป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพเท่าที่ “จำเป็น” ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ในการพิจารณาว่ามาตรา 57 ตี เป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเท่าที่ “จำเป็น” หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าควรพิจารณาตามหลักเกณฑ์ของ “หลักความได้สัดส่วน” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ควรพิจารณาว่า มาตรา 57 ตี ชัดหรือแย้งกับ “หลักความได้สัดส่วน” หรือไม่ โดยต้องพิจารณาตามหลักการย่อยของหลักความได้สัดส่วนซึ่งประกอบด้วย 3 หลักการ<sup>123</sup> ดังนี้

(1) หลักความสัมฤทธิ์ผล (Principle of Appropriateness) มีหลักการสำคัญว่า มาตรการที่กฎหมายออกมาใช้บังคับแก่ราษฎรต้องเป็นมาตรการที่สามารถดำเนินการให้เกิดผลตามที่ฝ่ายนิติบัญญัติประสงค์จะให้เกิดขึ้นได้จริงๆ กฎหมายที่กำหนดมาตรการซึ่งไม่สามารถทำให้วัตถุประสงค์ที่ฝ่ายนิติบัญญัติตั้งไว้ให้ปรากฏเป็นจริงขึ้นมาได้โดยแน่แท้ หรือทำให้สถานการณ์เลวร้ายลงกว่าเดิม ย่อมเป็นกฎหมายที่ไม่เป็นไปตามหลักความสัมฤทธิ์ผล และขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

(2) หลักความจำเป็น (Principle of Necessity) มีหลักการสำคัญว่า มาตรการที่กฎหมายออกมาใช้บังคับต้องเป็นมาตรการที่จำเป็นแก่การดำเนินการให้เจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายนั้นสำเร็จลุล่วงไปได้ กล่าวคือ เป็นมาตรการที่มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของราษฎรน้อยที่สุด

(3) หลักความได้สัดส่วนในความหมายอย่างแคบ (Principle of Proportionality *strito sensu*) มีหลักการสำคัญว่า มาตรการที่กฎหมายออกมาใช้บังคับแก่ราษฎรต้องเป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่มหาชนมากกว่าประโยชน์ที่ปัจเจกบุคคลต้องเสียไป

หลักความได้สัดส่วนประกอบด้วยหลักการย่อยสามประการดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น ในการวินิจฉัยว่าประมวลรัฐธรรมนูญ มาตรา 57 ตี ชัดหรือแย้งกับหลักความได้สัดส่วนหรือไม่ ผู้เขียนขอแบ่งพิจารณาเป็นสามประเด็น ดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง มาตรา 57 ตี ชัดกับหลักความสัมฤทธิ์ผลหรือไม่ กล่าวคือ มาตรา 57 ตี สามารถดำเนินการให้เกิดผลตามที่ฝ่ายนิติบัญญัติประสงค์ได้จริงหรือไม่ โดยในเบื้องต้นต้องค้นหาวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติมาตรา 57 ตี ซึ่งหากพิจารณาจากที่รัฐมนตรีได้แถลงเหตุผลสำคัญในการเพิ่มเติมมาตรา 57 ตี ดังปรากฏในรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 10/2548 (วิสามัญ) ชุดที่ 1 วันพฤหัสบดีที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2489 พบว่าเหตุผลหรือวัตถุประสงค์สำคัญประการหนึ่งที่ทำให้มีการตราบทบัญญัติมาตรา 57 ตี ก็คือเพื่อป้องกันการเลียงภาษีโดย

<sup>123</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 88, น. 128-131.

การถ่ายโอนเงินได้คู่สมรสและบุตร และเมื่อทราบถึงวัตถุประสงค์ของฝ่ายนิติบัญญัติแล้วต้องพิจารณาต่อไปว่ามาตรา 57 ตรี สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้จริงหรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ไม่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีได้อย่างแท้จริงเนื่องจาก พบว่าในทางปฏิบัติคู่สมรสสามารถเลี่ยงเพื่อมิให้อยู่ภายใต้บังคับของมาตราดังกล่าวได้โดยการอยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยไม่จดทะเบียนสมรส หรือในกรณีคู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายก็อาจทำการเลี่ยงภาษีหรือถ่ายโอนเงินได้ไปยังบุตรหรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดได้ แต่ก็อาจมองได้ว่าการใช้มาตรา 57 ตรี ก็สามารถช่วยป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ได้ในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากการประกาศใช้มาตรา 57 ตรี ได้มีการบัญญัติมาตรา 57 เบญจ ซึ่งถือเป็นข้อยกเว้นของหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี และเนื่องจากในปัจจุบันคู่สมรสฝ่ายภริยามีเงินได้มากขึ้นในหลายครอบครัวภริยาเป็นผู้มีเงินได้มากกว่าสามี ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี จึงอาจส่งผลให้ภริยาสามารถถ่ายโอนเงินได้มายังสามีได้โดยผลของมาตรา 57 ตรี<sup>124</sup> ฉะนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรา 57 ตรี สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสได้เพียงบางส่วนเท่านั้น และในบางกรณีโดยผลของมาตรา 57 ตรี ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ นั้นเองที่เปิดโอกาสหรือยอมให้คู่สมรสถ่ายโอนเงินได้ระหว่างกันได้

ประเด็นที่สอง มาตรา 57 ตรี ขัดกับหลักความจำเป็นหรือไม่ กล่าวคือ ต้องพิจารณาว่ามาตรา 57 ตรี ซึ่งเป็นมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสเป็นมาตรการที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนน้อยที่สุดหรือไม่ เพราะหากมีมาตรการที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในกรณีดังกล่าวได้เช่นเดียวกันและเป็นมาตรการที่กระทบสิทธิของประชาชนน้อยกว่าการใช้มาตรา 57 ตรี ก็จะส่งผลให้การที่ฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดมาตรา 57 ตรี อันเป็นมาตรการที่กระทบสิทธิของประชาชนมากกว่า เป็นการจำกัดสิทธิของประชาชนเกินขอบเขตแห่งความจำเป็น และส่งผลให้มาตรา 57 ตรี ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ สำหรับในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 57 ตรี เป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิของราษฎรเกินขอบเขตแห่งความจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ เนื่องจาก เงินได้บางประเภทก็มีใช้เงินได้ประเภทที่จะถ่ายโอนเพื่อเลี่ยงภาษีกันได้ง่าย เช่น เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ

<sup>124</sup> โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 4 หัวข้อ 3.1.2

ตามมาตรา 40 (6) เป็นต้น<sup>125</sup> ดังนั้น หากต้องการจะป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสก็ “ไม่จำเป็น” ต้องกำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้ทุกประเภทมารวมกันเพื่อคำนวณภาษี แต่ควรจะกำหนดให้เฉพาะประเภทที่สามารถถ่ายโอนกันได้ง่าย เช่น กำหนดให้เฉพาะเงินได้จากทรัพย์สินเท่านั้นที่คู่สมรสต้องนำมาวมกัน ดังเช่นการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศจะกำหนดให้ “เงินได้จากทรัพย์สิน” เท่านั้น ที่คู่สมรสต้องนำมาวมกัน เช่น ดอกเบี้ย บันทผล เงินได้จากกาไรให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น ส่วนเงินได้ประเภทอื่นๆ คู่สมรสแต่ละฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน จึงเห็นได้ว่าฝ่ายนิติบัญญัติมิได้เลือกมาตรการที่ “เลวร้ายน้อยที่สุด” ให้กับประชาชน มาตรา 57 ตรี จึงขัดกับหลักความจำเป็น

ประเด็นที่สาม มาตรา 57 ตรี ขัดกับหลักความได้สัดส่วนในความหมายอย่างแคบหรือไม่ กล่าวคือ การบัญญัติมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับแก่ประชาชนนั้น เป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดประโยชน์สาธารณะต่อสังคมมากกว่าความเสียหายที่ปัจเจกบุคคลจะได้รับหรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า ประโยชน์ที่คู่สมรสในฐานะปัจเจกบุคคลต้องเสียไปหรือต้องรับภาระอันเนื่องมาจากภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นเพราะการสมรส และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสด รวมทั้งมีผลกระทบต่อจิตใจของบุคคลเกี่ยวกับการก่อตั้งครอบครัวหรือการสมรสอันเป็นสิทธิของบุคคลในครอบครัวซึ่งได้รับความคุ้มครองตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ มาตรา 35 มีความสำคัญหรือมีน้ำหนักมากกว่าประโยชน์สาธารณะที่สังคมจะได้รับจากมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส จึงกล่าวได้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ล้มเหลวในการสร้างความสมดุลระหว่างประโยชน์ของปัจเจกบุคคลกับประโยชน์สาธารณะ กล่าวคือ ประโยชน์ที่คู่สมรสในฐานะปัจเจกบุคคลต้องเสียไปหรือต้องแบกรับภาระ “ไม่ได้สัดส่วน” กับประโยชน์สาธารณะที่สังคมจะได้รับ

จากเหตุผลทั้งหมดที่ได้กล่าวมา ผู้เขียนจึงเห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลนั้น มิได้อยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งเงื่อนไขว่าด้วยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามหลักความได้สัดส่วน และตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคล “เกินกว่าความจำเป็น” ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล

<sup>125</sup> สรยุทธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 37, น. 60.

## 5. วิเคราะห์หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส ที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

เนื่องจากการจัดเก็บระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ซึ่งกำหนดให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และคำนวณภาษี จากเงินได้รวมของคู่สมรส มีความไม่เหมาะสมเหมาะสมหลายประการรวมทั้งปัญหาความชอบด้วย รัฐธรรมนูญดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าประเทศไทยควรมีการปรับปรุงระบบการ จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส ซึ่งแนวทางหลักในการปรับปรุงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษี เงินได้จากคู่สมรสอาจแบ่งได้เป็น 2 แนวทางหลัก แนวทางแรกคือ การใช้หน่วยภาษีบุคคลและ คำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ และแนวทางที่สองคือ การใช้หน่วยภาษีคู่ สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งทั้ง สองแนวทางดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานของแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดนิยามของเงินได้ที่ แตกต่างกัน ดังนั้น ในหัวข้อนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษี เงินได้จากคู่สมรสรูปแบบใดมีความเหมาะสมมากกว่ากัน หรือการกำหนดฐานภาษีตาม แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ หรือทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับ จากเงินได้ ทฤษฎีใดมีความเหมาะสมมากกว่ากัน โดยในการพิจารณาประเด็นดังกล่าว มีปัจจัย ต่างๆ เกี่ยวข้องหลายประการ เช่น ต้องคำนึงถึงสภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศ การบรรลุ เป้าหมายหรือนโยบายของรัฐบาล และต้องคำนึงถึงหลักการของกฎหมายภาษีทั้งในแง่ของ วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี และลักษณะของระบบภาษีที่ดี สำหรับในหัวข้อนี้จะพิจารณา หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่เหมาะสมจะนำมาใช้แทนการคำนวณ ภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรี โดยจะพิจารณาในด้านความ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี และความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี

### 5.1 พิจารณาด้านความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

แนวความคิดบทบาทและภารกิจของรัฐในช่วงศตวรรษที่ 18 คือ การลดบทบาทของรัฐ ในการควบคุมกิจการของเอกชนให้น้อยที่สุด บทบาทของรัฐในช่วงดังกล่าวจึงมีไม่มากนัก รัฐมี บทบาทเฉพาะภารกิจพื้นฐานของรัฐเท่านั้น ได้แก่ การรักษาความสงบเรียบร้อยภายใน ภารกิจ ด้านการต่างประเทศ การป้องกันประเทศ และการอำนวยความสะดวกให้แก่เอกชนด้วยการ

วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท จึงทำให้มีการจัดเก็บภาษีเพียงเท่าที่จำเป็นต่อการใช้จ่ายของรัฐเท่านั้น แนวความคิดนี้เรียกว่า “Laissez-faire” แต่ต่อมาปลายศตวรรษที่ 18 และต้นศตวรรษที่ 19 แนวความคิดดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาความทุกข์ยากของคนส่วนใหญ่ในสังคม ประชาชนจึงเรียกร้องให้รัฐเข้ามามีบทบาทในการทำให้ชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนดีขึ้น ข้อเรียกร้องดังกล่าวนำไปสู่ปรัชญาการเมืองแบบสังคมนิยมซึ่งสนับสนุนให้รัฐเข้ามาแทรกแซงกิจการบางอย่างของเอกชน และทำให้เกิดการผสมผสานระหว่างความแบบเสรีนิยมและสังคมนิยม<sup>126</sup> ดังนั้น ระบบเศรษฐกิจในปัจจุบันจึงเป็นระบบเศรษฐกิจแบบผสม (mixed economy) จึงทำให้ ภาษีเงินได้มีบทบาทสำคัญหลายประการในฐานะที่เป็นเครื่องมือทางนโยบาย (policy instrument) ที่จะให้รัฐบาลสามารถบรรลุเป้าหมายตามบทบาทและภารกิจของรัฐบาลภายใต้ ระบบเศรษฐกิจแบบผสม เช่น ภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทาง เศรษฐกิจ เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อรักษาเสถียรภาพทาง เศรษฐกิจ เป็นต้น นอกจากนี้วัตถุประสงค์ดังกล่าว การจัดเก็บภาษีเงินได้ยังมีบทบาทหรือ วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดอีก 2 ประการ คือ (1) เพื่อการเริ่มรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็น ธรรม (raising revenue fairly) และ (2) เพื่อให้รัฐบาลบรรลุเป้าหมายในการกระจายรายได้ อย่างเหมาะสมและเป็นธรรม ฉะนั้น ในการกำหนดฐานภาษีเงินได้ของคู่สมรสหรือพิจารณาว่าจะใช้ หลักการใดในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสนั้นต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้น เพื่อที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือทางนโยบาย (policy instrument) ที่มี ประสิทธิภาพ ที่สามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวข้างต้น โดยเฉพาะวัตถุประสงค์ในการเพิ่มรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม กับวัตถุประสงค์ใน การกระจายรายได้ได้อย่างเหมาะสมและเป็นธรรม<sup>127</sup>

<sup>126</sup> สมยศ เชื้อไทย, หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), น. 98.

<sup>127</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, p. 52.

### 5.1.1 วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีก็คือ เพื่อที่จะทำให้รัฐมีรายได้ในจำนวนที่เพียงพอต่อภาระค่าใช้จ่ายของภาครัฐ เช่น ใช้จ่ายเงินโอน<sup>128</sup> (transfer payment) และค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการสาธารณะ (the purchase of public goods and services) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีในข้อนี้ก็คือ ต้องการลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชน เพื่อที่ว่ากรค่าใช้จ่ายของภาครัฐจะไม่ส่งผลกระทบต่อภาวะเงินเฟ้อ หรือก่อให้เกิดปัญหาด้านดุลการชำระเงิน (balance-of-payment difficulties) ซึ่งการจัดเก็บภาษีจะมีความเหมาะสมกว่ามาตรการอื่นๆ ของรัฐบาลที่ใช้เพื่อการเพิ่มรายได้ของรัฐหรือการลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชน เช่น การเวนคืนหรือยึดทรัพย์สินของเอกชน (expropriation) หรือการพิมพ์ธนบัตร จึงกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีก็เป็นเครื่องมือที่เหมาะสมที่สุดของรัฐบาลที่จะลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชน อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ในข้อนี้มีไว้เพียงแค่อำนาจการเพิ่มรายได้ให้รัฐหรือลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชนเท่านั้น แต่ยังคงต้องเป็นการเพิ่มรายได้ให้รัฐหรือลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชนโดยคำนึงถึงความเหมาะสมและเป็นธรรมด้วย<sup>129</sup> (fairly) ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะได้พิจารณาว่าการใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้โดยกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ กับการใช้หน่วยภาษีครอบครัวหรือหน่วยภาษีคู่สมรสและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้โดยกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ แนวทางใดจะสามารถเพิ่มรายได้ให้รัฐหรือลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชนได้อย่างเหมาะสมและเป็นธรรมมากกว่ากัน ซึ่งจะพิจารณาโดยแบ่งเป็น 2 ประเด็นย่อย คือ (1) พิจารณาด้านแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ (2) พิจารณาด้านผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

#### 5.1.1.1 พิจารณาด้านแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้

ในปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการสำคัญที่นำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตาม หลักความสามารถในการเสียภาษีมิได้เป็นหลักการที่มาสับสนุนเพื่อการเพิ่มรายได้ให้รัฐแต่อย่างใด กล่าวคือ หลักความสามารถใน

<sup>128</sup> ใช้จ่ายเงินโอน (transfer payment) คือ เงินที่จ่ายให้แก่บุคคลหรือสถาบันซึ่งมิได้มีกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้หรือกำไร โดยรัฐบาลมักมีรายจ่ายส่วนนี้ในกิจการสวัสดิการของรัฐ เช่น บำนาญ ทุนการศึกษา เป็นต้น (เกษมสันต์ วีระกุล และคณะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 51, น. 282.)

<sup>129</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, p. 52.

การเสียภาษีมิใช่เป็นหลักการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่ในทางตรงกันข้ามหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการที่จะคุ้มครองผู้เสียภาษีจากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงเกินไปอันเป็นผลมาจากแนวคิดเกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกต้อง<sup>130</sup> นอกจากนี้ หลักความสามารถในการเสียภาษียังเป็นหลักการสำคัญที่ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยผู้เสียภาษีแต่ละคนจะรับภาระภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของตน และภาระภาษีของผู้เสียภาษีจะเกี่ยวข้องกับภาระเสียผลประโยชน์อื่น กล่าวคือ หลักการดังกล่าวต้องการให้ผู้เสียภาษีต้องเสียผลประโยชน์อื่นในจำนวนที่เท่ากัน โดยอาจจะเป็นการเสียผลประโยชน์ที่เท่ากัน (equal absolute sacrifice) การเสียผลประโยชน์ในส่วนที่เท่ากัน (equal proportional sacrifice) หรือการเสียผลประโยชน์สุดท้ายที่เท่ากัน (equal marginal sacrifice)<sup>131</sup> ซึ่งหลักการดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถเท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน (ความเป็นธรรมแนวนอน) และทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่าต้องเสียผลประโยชน์อื่นในจำนวนที่เท่ากันกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำกว่า (ความเป็นธรรมแนวตั้ง)<sup>132</sup>

เมื่อยอมรับว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่จะให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าควรใช้สิ่งใดเป็นตัวแทน (proxy) หรือสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งในประเด็นนี้มีความเห็นที่แตกต่างกันออกไป เช่น ความเห็นที่ว่าควรวัดความสามารถของผู้เสียภาษีจากความพึงพอใจของแต่ละบุคคล (flow of psychic satisfactions) อย่างไรก็ตาม เนื่องจากฐานภาษีต้องเป็นสิ่งที่สามารถวัดค่าได้ ดังนั้น แนวความคิดนี้จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้เพื่อวัดความสามารถของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ยังมีความเห็นว่าความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลควรวัดจาก “เงินได้ทั้งหมด” (full income) ซึ่งรวมถึงเงินได้ที่บุคคล “ควรจะได้รับ” หากเขาใช้ความสามารถในการหาเงินได้อย่างเต็มที่ (full earning potential) อย่างไรก็ตาม แนวความคิดนี้ก็ไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีและไม่มีทางเป็นไปได้ในการบริหารจัดการเก็บภาษี เนื่องจากคนส่วนใหญ่ก็จะไม่ยอมเปิดเผยความสามารถในการหาเงินได้ (earning potential) ที่แท้จริง

<sup>130</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra* note 43, p. 10.

<sup>131</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่* 111, น. 45-46.

<sup>132</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, pp. 52-53.

ของตนเพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษี สำหรับความเห็นที่ได้รับการยอมรับมากที่สุดก็คือ ความเห็นที่ว่า ควรใช้ “เงินได้” เป็นตัวแทนหรือสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี<sup>133</sup> เนื่องจากเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเงินได้ของบุคคลหนึ่งเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าบุคคลนั้นมีอำนาจในการบงการเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในความครอบครองของตน โดยอำนาจบงการดังกล่าวนั้นถือเป็นสิทธิของผู้มีเงินได้ที่จะเลือกว่าจะใช้เงินได้ดังกล่าวหรือไม่<sup>134</sup> หรือจะใช้เพื่อประโยชน์อย่างไรร้อยอมเป็นสิทธิของผู้มีเงินได้

หากยอมรับว่าเงินได้เป็นตัวแทนหรือสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี และเป็นดัชนีชี้วัดความมั่งคั่งและความสุข (welfare) ของบุคคล ก็มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาต่อไปว่าแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีใดมีความเหมาะสมมากกว่ากันระหว่างทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้กับทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ ซึ่งทั้งสองทฤษฎีนี้มีแนวความคิดที่แตกต่างกัน โดยผู้สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรเก็บภาษีจาก “เงินได้ที่บุคคลได้รับมาตั้งแต่ต้น” (initial income derivation) โดยไม่คำนึงว่าภายหลังจากที่ได้รับเงินได้นั้นมาบุคคลดังกล่าวจะต้องนำเงินได้นั้นไปแบ่งปันให้กับบุคคลอื่นหรือไม่ และมองว่าการที่ผู้เสียภาษ้นำเงินได้ไปใช้เพื่ออุปการะเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัวก็คือการนำเงินได้ไปใช้เพื่อการบริโภคของผู้เสียภาษีเอง ในขณะที่ผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้จะมองว่าเงินได้ที่ผู้เสียภาษีต้องนำไปแบ่งปันเพื่อให้สมาชิกในครอบครัวมิใช่การบริโภคโดยตรงของผู้เสียภาษีแต่ผู้ที่ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงจากการนำเงินได้ดังกล่าวไปใช้เพื่อการบริโภคก็คือสมาชิกในครอบครัว ดังนั้น ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้จะพิจารณาความสามารถในการบริโภคของผู้เสียภาษีภายหลังจากการแบ่งปันเงินได้ให้กับสมาชิกในครอบครัวแล้ว<sup>135</sup> (after presumed family transfers)

ประเด็นปัญหาดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าเมื่อยอมรับว่าเงินได้เป็นดัชนีวัดความมั่งคั่งและความสุข (welfare) เพื่อเป็นเกณฑ์ที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน การพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ย่อมมีความเหมาะสมกว่าทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ เนื่องจาก หากยอมรับว่าเงินได้เป็นดัชนีชี้วัดความมั่งคั่งและความสุข (welfare) ของบุคคลแล้วก็ไม่เห็นเหตุผลใดที่จะถือว่าเงินได้ที่บุคคลดังกล่าวได้รับมาไม่เป็น

<sup>133</sup> *Ibid*, p. 53.

<sup>134</sup> ไกรยุทธ ธีรตยา คีนันท์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 111*, น. 2.

<sup>135</sup> Ruud Sommerhalder, *supra note 98*, pp. 196-197.

เงินได้ของบุคคลนั้น เพียงเพราะว่าบุคคลดังกล่าวได้นำเงินได้นั้นไปแบ่งปันหรือมอบให้กับบุคคลอื่น ยิ่งไปกว่านั้น หากกำหนดให้เงินได้เป็นตัวแทนของความสามารถแล้ว อำนาจในการควบคุมเงินได้ย่อมแสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลดังกล่าว เนื่องจากบุคคลที่มีอำนาจในการควบคุมเงินได้ดังกล่าวย่อมมีสิทธิที่จะใช้หรือไม่ใช้เงินได้นั้นก็ได้ หรือจะใช้เพื่อประโยชน์ของบุคคลใด หรืออย่างไรก็ได้แล้วแต่จะเลือก เช่น บุคคลซึ่งได้รับเงินได้จำนวนหนึ่งแต่ได้นำเงินได้นั้นไปแบ่งปันหรือมอบให้กับบุคคลอื่น ก็ย่อมมีทางเลือกหรือทางเลือกในการนำเงินได้นั้นไปใช้จ่าย เช่นเดียวกับบุคคลอีกคนหนึ่งที่ได้รับเงินได้จำนวนเท่ากันแต่เลือกที่จะนำเงินได้นั้นไปใช้จ่ายอย่างอื่นแทนการนำไปแบ่งปันหรือมอบให้กับบุคคลอื่น นอกจากนี้ ต้องถือว่าการนำเงินได้ไปแบ่งปันหรือมอบให้บุคคลอื่นย่อมทำให้ผู้ให้ซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ได้รับประโยชน์ อย่างน้อยก็เท่ากับประโยชน์ที่บุคคลดังกล่าวจะได้รับหากเลือกที่จะนำเงินได้จำนวนดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น<sup>136</sup> (alternative expenditure)

สำหรับประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ อาจก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส<sup>137</sup> (a double tax on intra-marital gifts) ในประเด็นนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) ได้กำหนดให้เงินได้ซึ่งได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งทำให้การโอนให้ระหว่างคู่สมรสในหลายกรณีก็ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (10) ซึ่งก็ทำให้ลดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนจากการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรสได้ กล่าวคือ จะเก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้แต่จะไม่เก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับ (weak-control approach)

#### 5.1.1.2 พิจารณาด้านผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ซึ่งประเทศไทยใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันส่งผลให้คู่สมรสต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงขึ้น ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสได้ในจำนวนที่สูงขึ้น ดังนั้น หากมีการแก้ไขปรับปรุงระบบการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสมาใช้หลักการแยกเงินได้ก็ดี หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ก็ดี ย่อมส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง กล่าวคือ หากเปลี่ยนมาใช้การคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ ย่อมทำให้คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้ประเภทอื่นที่มีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานย่อมได้ประโยชน์

<sup>136</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 53.

<sup>137</sup> โปรดดู บทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.1

จากอัตราภาษีที่ลดลง เนื่องจากการที่ไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษี หรือในกรณีที่เปลี่ยนไปใช้หลักการแยกเงินได้ทุกประเภทโดยไม่มีมาตรการป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส เช่น ไม่มีการกำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้จากทรัพย์สินไปรวมคำนวณกับคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้สูงกว่า เป็นต้น กรณีเช่นนี้คู่สมรสอาจได้ประโยชน์จากการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสและบุตร ซึ่งประโยชน์ที่คู่สมรสได้รับจากจำนวนภวาระภาษีที่ลดลงย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่รัฐจะได้รับ และหากเปลี่ยนมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐย่อมมีสูงขึ้น เนื่องจาก ทำให้คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้ประเภทอื่นที่มีได้เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลง เนื่องจากการที่ไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษีและคู่สมรสเกือบทุกคู่ไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทใดก็ตามยังได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลงอันเป็นผลมาจากการเฉลี่ยเงินได้ไปยังคู่สมรสซึ่งเสียภาษีในอัตราต่ำกว่า กล่าวคือ การเฉลี่ยเงินได้มีผลทำให้ความก้าวหน้าของอัตราภาษีลดลง<sup>138</sup> ส่วนประโยชน์ที่คู่สมรสจะได้รับจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความแตกต่างระหว่างจำนวนเงินได้ของสามีกับภริยา และระดับเงินได้รวมของคู่สมรส<sup>139</sup>

ดังนั้น ผลที่ตามมาหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสก็คือจะส่งผลให้รายได้ที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีลดลง ทำให้รัฐมีความจำเป็นต้องหาวิธีการเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีให้ได้สูงขึ้นเพื่อชดเชยรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐที่ลดน้อยลง เช่น การเพิ่มอัตราภาษี<sup>140</sup> หรือการจัดภาษีทางอ้อมให้สูงขึ้น เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจส่งผลให้

<sup>138</sup> Boris I. Bittkert, "Federal Income Taxation and the Family," In Tax Law, Edited by Patricia D. White (Hampshire: Dartmouth Publishing Company Limited, 1995), p. 299.

<sup>139</sup> 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. 4.

<sup>140</sup> 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. 108.

บุคคลใดต้องมีภาระภาษีสูงขึ้น ในขณะที่คู่สมรสมีภาระภาษีลดลง แต่หากรัฐไม่ต้องการที่จะจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมเพื่อชดเชยกับรายได้ที่ลดลง รัฐบาลก็จำเป็นต้องลดรายจ่ายของภาครัฐลง<sup>141</sup>

นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงหรือการปฏิรูปกฎหมายภาษีต้องคำนึงถึงความเป็นกลางทางรายได้ของรัฐ (Revenue Neutrality) กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีระบบใหม่หรือการปฏิรูปกฎหมายภาษีไม่ควรส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น ในการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสนั้น ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสระบบใหม่ต้องสามารถสร้างรายได้ให้รัฐในจำนวนที่เท่าเดิมหรือต้องไม่ทำให้รายได้ที่รัฐจะได้รับสูงขึ้นหรือลดลงมากเกินไปสมควรเมื่อเทียบกับการจัดเก็บภาษีในระบบเก่า<sup>142</sup>

ฉะนั้น เมื่อพิจารณาในด้านผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลจะได้รับแล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าการเปลี่ยนมาใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มีความเหมาะสมกว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ทั้งนี้เพราะการเปลี่ยนมาคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐน้อยกว่าการเปลี่ยนไปใช้การคำนวณตามหลักการเฉลี่ยเงินได้

#### 5.1.2 วัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้ประการหนึ่งก็คือเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หน่วยภาษีและหลักการคำนวณรูปแบบใด หรือการกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีใด จะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรมกว่ากัน ระหว่างทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ หรือทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ ซึ่งผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีดังกล่าวข้างต้นมีความเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการกระจายรายได้ ดังนี้

ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ เห็นว่าการกระจายเงินได้ภายใต้ระบบตลาด (market distribution of income) มีความเหมาะสมและเป็นธรรม และเห็นว่าผู้ที่ผู้มีเงินได้นำเงินได้ที่ตนได้รับจากระบบตลาด (market place) ไปแบ่งปันเพื่อประโยชน์แก่บุคคลอื่น (ไม่ว่าจะเป็นคู่สมรสของบุคคลดังกล่าวหรือไม่ก็ตาม) ถือเป็นรูปแบบหนึ่งของการกระจายรายได้

<sup>141</sup> Ruud Sommerhalder, *supra* note 98, p. 177.

<sup>142</sup> Barry Larking, *IBFD International Tax Glossary*, Fifth Edition, (Amsterdam: IBFD, 2005), p. 346; Chris Atkins, "Revenue: Neutrality Peter to Give Tax Cuts to Paul?," <<http://www.taxfoundation.org/research/show/554.html>>, June 2005.

ระบบภาษีจะเข้ามามีบทบาทในการกระจายรายได้หลังจากที่บุคคลได้รับประโยชน์จากการใช้เงินได้ที่ได้จากระบบตลาด (income earned in the market)<sup>143</sup>

ส่วนผู้สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ เห็นว่าการกระจายเงินได้ภายใต้ระบบตลาด (market redistribution) ไม่มีความเป็นธรรม ดังนั้น เพื่อการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรมรัฐจึงควรจัดเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งบุคคลได้รับจากระบบเศรษฐกิจแบบตลาด (market economic) เพื่อการแบ่งสรรกระจายเงินได้นั้นใหม่ (reallocate) และควรจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่บุคคลดังกล่าวได้รับ (ก่อนที่บุคคลดังกล่าวจะสามารถอ้างสิทธิในเงินได้นั้น) ดังนั้น แม้ว่าบุคคลที่ได้รับเงินได้ที่ได้จากระบบตลาด (market-generated income) จะนำเงินได้ดังกล่าวไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ต่อสังคมก็ตาม บุคคลดังกล่าวก็ยังคงควรจะต้องถูกเก็บภาษีจากเงินได้นั้น เนื่องจากในเบื้องต้นต้องถือว่าบุคคลดังกล่าวยังไม่สามารถที่จะอ้างสิทธิในเงินได้ดังกล่าว แต่บุคคลจะมีสิทธิเฉพาะในเงินได้ภายหลังการเสียภาษี (post-tax income) เท่านั้น<sup>144</sup>

ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นที่ว่า การกระจายรายได้ครั้งแรกซึ่งเกิดขึ้นเมื่อประชาชนเข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจภายใต้ระบบตลาด หรือการกระจายรายได้ภายใต้ระบบตลาดนำไปสู่ความไม่เสมอภาคหรือความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ และก่อให้เกิดช่องว่างของรายได้ระหว่างคนรวยกับคนจน ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ (redistribution) เพื่อให้การกระจายรายได้มีความเป็นธรรมมากกว่าการกระจายรายได้ครั้งแรกภายใต้ระบบตลาด หรือทำให้ความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจหรือความแตกต่างด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมลดลง ภายหลังการจัดเก็บภาษี<sup>145</sup> และเห็นว่าหน้าที่หรือวัตถุประสงค์สำคัญของระบบภาษีเงินได้ คือเพื่อทำให้การกระจายรายได้ที่ไม่ถูกต้อง (maldistribution) ภายใต้ระบบตลาด กลายมาเป็นการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม<sup>146</sup> ดังนั้น การกำหนดนิยามเงินได้จึงควรกำหนดตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้

<sup>143</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, pp. 57-58.

<sup>144</sup> *Ibid*, p. 58.

<sup>145</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, “ทฤษฎีใหม่เกี่ยวกับระบบสองตารางอัตราภาษีเพื่อส่งเสริมการกระจายรายได้ครั้งใหม่จากคนรวยไปสู่คนจน โดยไม่ส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ,” *วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมมาธิราช* 74, เล่มที่ 2, ปีที่ 19, น. 74 (มิถุนายน 2550).

<sup>146</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, p. 59.

กล่าวอีกนัยหนึ่ง การที่ประเทศต่างๆ ในปัจจุบัน ส่วนใหญ่ให้การยอมรับและใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า เนื่องจากอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถส่งเสริมให้เกิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีความเป็นธรรมมากขึ้น ด้วยการทำให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลง เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าต้องการสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษี หรืออัตราภาษีเฉลี่ย เพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น ผลที่ตามมาก็คือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถถึงสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีจากคนรวยได้มากกว่าคนจน ทำให้คนรวยจ่ายค่าภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าคนจน โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจึงช่วยให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>147</sup> ซึ่งหากเปลี่ยนไปใช้การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่ตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ก็จะส่งผลให้อัตราภาษีของคู่สมรสมีความก้าวหน้าน้อยลง และส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อการกระจายรายได้ ทำให้การกระจายรายได้ไม่เป็นไปอย่างเหมาะสมและเป็นธรรมเท่าที่ควร แต่หากใช้หลักการแยกเงินได้อัตราภาษีของบุคคลก่อนสมรสกับหลังสมรสจะไม่เปลี่ยนแปลง จึงไม่ส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อการกระจายรายได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสมาใช้หลักการแยกเงินได้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรมมากกว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้

## 5.2 พิจารณาด้านความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาลักษณะของระบบภาษีที่ดีนั้นประกอบด้วยหลักเกณฑ์หลายประการด้วยกัน เช่น ความเป็นธรรม ความแน่นอน ความสะดวก ความประหยัด การอำนวยความสะดวก ความยืดหยุ่น และความเป็นกลาง เป็นต้น<sup>148</sup> แต่สำหรับหัวข้อนี้ผู้เขียนขอพิจารณาเฉพาะในประเด็นหลัก โดยแบ่งเป็น 3 ประการคือ ความเป็นธรรม, ความเป็นกลาง, และความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (simplicity) เพื่อที่จะพิจารณาว่าการกำหนดฐานภาษี

<sup>147</sup> จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้างแล้ว เติงอรรถที่* 145, น. 74.

<sup>148</sup> ไพรตดูรายละเอียดยใน โทเมนทร์ สืบวิเศษ, *คำบรรยายวิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา*, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกฎหมายรัฐฎากร'25, 2544), น. 4-10.

ตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ซึ่งสนับสนุนหน่วยภาษีบุคคลและหลักการแยกเงินได้ หรือ การกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ซึ่งสนับสนุนหน่วยภาษีคู่สมรสหรือ หน่วยภาษีครอบครัวและหลักการเฉลี่ยเงินได้ ทฤษฎีใดจะสอดคล้องกับลักษณะของระบภาษีที่ดี มากกว่ากัน กล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือเพื่อพิจารณาว่าการหน่วยภาษีใดและหลักการคำนวณภาษีเงิน ได้ของคู่สมรสรูปแบบใดจะสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดีมากกว่ากัน

### 5.2.1 ความเป็นธรรมของระบบภาษี

หลักการพื้นฐานของความยุติธรรมทางสังคม (social justice) ซึ่งเป็นที่ยอมรับ โดยทั่วไป คือ หลักการที่ว่าบุคคลซึ่งอยู่ในสถานการณ์ที่เหมือนกันหรือมีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกัน ต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน สำหรับในแง่ของภาษีหรือในการวิเคราะห์นโยบายทางภาษี หลักการดังกล่าว คือ “ความเป็นธรรมแนวนอน” (horizontal equity) ซึ่งเรียกร้องให้บุคคลที่อยู่ใน “สถานการณ์” ที่เหมือนกัน ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และ “ความเป็นธรรมแนวตั้ง” (vertical equity) ซึ่งเรียกร้องให้บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน อย่างเหมาะสม<sup>149</sup> ความเป็นธรรมในทางภาษีทั้งสองประการดังกล่าวเป็นหลักการที่มีความสำคัญ เนื่องจาก ความเป็นธรรมในทางภาษีเป็นหลักการที่ถูกต้องและเหมาะสมเช่นเดียวกับหลักความ เสมอภาคภายใต้กฎหมาย (equality before the law) นอกจากนี้ หากระบบภาษีมี่ความเป็นธรรม และความเสมอภาคแล้วย่อมทำให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจและยินดีที่จะให้ความร่วมมือในการ ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี<sup>150</sup>

สำหรับในแง่ของความเป็นธรรมแนวนอนมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าควรใช้อะไรเป็น เกณฑ์ในการพิจารณาเปรียบเทียบว่าบุคคลแต่ละคนอยู่ใน “สถานการณ์” ที่เหมือนกันหรือแตกต่างกัน และในแง่ของความเป็นธรรมแนวตั้งก็มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าบุคคลที่อยู่ใน “สถานการณ์” ที่แตกต่างกันควรเสียภาษีแตกต่างกันในระดับใดจึงจะมีความเหมาะสม ซึ่งการพิจารณาว่าจะ เลือกลงสิ่งใดเป็นเกณฑ์นั้นต้องให้ดุลพินิจหาเกณฑ์ที่มีสาระสำคัญ (relevance) เกี่ยวข้องและ สอดคล้องกับหลักการทางภาษี กล่าวคือ การกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้พิจารณาความ แตกต่างระหว่างบุคคลนั้นต้องมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเสียภาษี<sup>151</sup> และเมื่อเลือกใช้ สิ่งใดเป็นเกณฑ์แล้วก็ต้องใช้เกณฑ์ดังกล่าวกับผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกันให้มากที่สุดเท่าที่

<sup>149</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, pp. 62-63.

<sup>150</sup> John Tiley, *supra* note 58, p. 5.

<sup>151</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่* 111, น. 8, 40.

จะเป็นไปได้ ซึ่งโดยทั่วไปมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมนั้นผู้เสียภาษีต้องเสียสละเท่ากัน (equal sacrifice) และเห็นว่าเงินได้เป็นตัวแทนของความสามารถในการเสียสละที่เหมาะสมและมีความเป็นไปได้ในการบริหารจัดการเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อความเป็นธรรมแนวนอนจึงมีหลักว่าบุคคลที่มีเงินได้เท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และเพื่อความเป็นธรรมแนวตั้งต้องมีการกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีเพื่อให้ผู้ที่มีเงินได้ต่างกันต้องเสียภาษีในจำนวนที่ทำให้บุคคลดังกล่าวเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน เพราะฉะนั้นในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะได้พิจารณาถึงความจำเป็นธรรมแนวตั้งเนื่องจากเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดโครงสร้างอัตราภาษี แต่หัวข้อนี้จะมุ่งพิจารณาถึงความจำเป็นธรรมแนวนอนซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดฐานภาษี<sup>152</sup>

การพิจารณาความเป็นธรรมแนวนอนนั้นสามารถพิจารณาได้จากการกำหนดฐานภาษี กล่าวคือ เมื่อเลือกที่จะใช้หลักเกณฑ์หรือทฤษฎีใดเป็นมาตรฐานในการกำหนดฐานภาษีของบุคคลแล้วก็ควรที่จะใช้หลักเกณฑ์หรือทฤษฎีนั้นกับบุคคลทุกคนอย่างเท่าเทียมกันให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งการใช้ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้เป็นมาตรฐานในการกำหนดฐานภาษี จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแนวนอนมากกว่าการใช้ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ เนื่องจาก สามารถนำทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ไปใช้กับบุคคลทุกคนอย่างเท่าเทียมกันได้มากกว่าการใช้ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ กล่าวคือ การพิจารณาเงินได้ของบุคคลตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้จะพิจารณาโดยดูว่าบุคคลใดเป็นผู้ที่ได้รับเงินได้นั้นมา หรือเป็นผู้มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้สามารถใช้กับบุคคลทุกคนได้เหมือนกันโดยไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลดังกล่าวเป็นโสดหรือมีคู่สมรส หรือมีสถานภาพอย่างไร แต่ในทางกลับกันทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้จะอยู่บนสมมติฐานที่ว่าในระหว่างคู่สมรสนั้นจะมีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจจะระหว่างกัน ซึ่งสมมติฐานดังกล่าวจะใช้เฉพาะกับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลโดยการสมรสเท่านั้น โดยเฉพาะคู่สมรสตามกฎหมาย แต่จะไม่นำไปใช้กับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในรูปแบบอื่นๆ เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลทางสายเลือด (บุตรที่ให้การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่สูงอายุ, พี่น้องที่อาศัยอยู่ร่วมกัน) หรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย (ชายหญิงที่

---

<sup>152</sup> See Richard A. Musgrave, and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Fifth Edition, (Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989), pp. 223-229.

อยู่กันฉันฉันสามีภรรยา, ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน) เป็นต้น ยิ่งไปกว่านั้น การพิจารณาระดับการแบ่งปันระหว่างคู่สมรสว่าคู่สมรสแต่ละคู่มีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพย์สินทางเศรษฐกิจจะระหว่างสามีภรรยาเท่ากันจริงหรือไม่นั้นเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก เนื่องจาก การแบ่งปันระหว่างคู่สมรสแต่ละคู่นั้นมีความแตกต่างกันออกไป ประเด็นปัญหาดังกล่าวจึงมีความซับซ้อนและละเอียดอ่อน (sensitive) ดังนั้น การใช้ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ผ่านทาง การคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้จึงนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมแน่นอนมากกว่าการใช้ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ผ่านทาง การคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้<sup>153</sup>

หากพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยแล้ว จะพบว่ามีความสอดคล้องกับทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้มากกว่าทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ กล่าวคือ ในกรณีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงบุคคลที่ทำงานและได้รับเงินได้นั้นมา มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้นั้น ส่วนกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน มาตรา 61 ได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญที่แสดงว่าเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้<sup>154</sup> นอกจากนี้ กรณีการให้หรือการแบ่งปันระหว่างคู่สมรส (intra-marital gifts) ประมวลรัษฎากรก็ได้จัดเก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากเงินได้ แต่จะถือว่าเงินได้ที่โอนให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้และจะเก็บภาษีจากคู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้ให้เพียงครั้งเดียวในตอนที่ได้รับเงินได้นั้นมา ต่อมาเมื่อคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้โอนเงินได้ดังกล่าวมาให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง มาตรา 42 (10) ได้กำหนดให้คู่สมรสฝ่ายที่เป็นผู้รับได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งแนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับแนวทางที่วัดความสามารถในการเสียภาษีโดยยึดถือทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงิน

<sup>153</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, pp. 62-63.

<sup>154</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 61 “บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใดๆ แสดงว่า

(1) เป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือ

(2) เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นว่านั้น

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญนั้นก็ได้ แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งต้องโอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน”

ได้แบบไม่เคร่งครัด (weak-control approach) ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า เมื่อแนวทางการกำหนดฐานภาษีตามประมวลรัษฎากรมีความสอดคล้องกับทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ ก็ควรใช้หลักเกณฑ์ตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้เป็นแนวทางในการกำหนดฐานภาษีกับผู้เสียภาษีทุกคนไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นโสดหรือมีคู่สมรสและไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในลักษณะใดก็ตาม ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมแน่นอนมากกว่าการกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้

อย่างไรก็ตาม มีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสนั้นควรคำนึงถึงความเป็นธรรมแน่นอนระหว่างครอบครัว (horizontal equity across family) ด้วย ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวเห็นว่าในกรณีที่ครอบครัว 2 ครอบครัว (หรือคู่สมรส 2 คู่) ที่มีเงินได้รวมเท่ากันและอยู่ในสถานการณ์อย่างเดียวกันทั้งสองครอบครัวควรมีภาระภาษีรวมเท่ากัน ไม่ว่าจะสมาชิกในครอบครัวแต่ละคนหรือคู่สมรสแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้คนละเท่าใด ดังนั้น จึงมีข้อโต้แย้งว่าภายใต้การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า การกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้และการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแน่นอนระหว่างครอบครัว เพราะการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้นั้นจะส่งผลให้คู่สมรสที่สามีภริยามีระดับเงินได้แตกต่างกันมากต้องมีภาระภาษีสูงกว่าคู่สมรสที่สามีภริยามีเงินได้อยู่ในระดับที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน ทั้งที่ คู่สมรสทั้ง 2 คู่ มีเงินได้รวมในจำนวนที่เท่ากัน<sup>155</sup>

สำหรับในประเด็นข้อโต้แย้งดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่า “ความเป็นธรรมแน่นอนระหว่างครอบครัว” มิได้เป็นหลักการที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการใดเป็นหลักการคำนวณที่ดีหรือเหมาะสมที่จะนำมาใช้ เพราะมิฉะนั้นแล้วก็คงต้องถือว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้เป็นหลักการคำนวณภาษีที่ดีและเหมาะสมที่จะนำมาใช้และมีเป็นธรรมแน่นอนระหว่างครอบครัวเช่นกันเพราะการคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการรวมเงินได้ก็ส่งผลให้ครอบครัวหรือคู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันต้องรับภาระภาษีเท่ากันเช่นเดียวกับการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งก็ไม่น่าจะเป็นเช่นนั้น แต่ผู้เขียนเห็นว่า “ความเป็นธรรมแน่นอนระหว่างครอบครัว” เป็นเพียงผลอันเกิดจากการตัดสินใจเลือกว่าจะใช้หน่วยภาษีใดในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส กล่าวคือ หากเลือก “คู่สมรส” หรือ “ครอบครัว” และคำนวณภาษีจากเงินได้รวมของหน่วยภาษีก็ย่อมส่งผลให้หน่วยภาษีที่มีเงินได้รวมเท่ากันมี

<sup>155</sup> Harvey S. Rosen, *Public Finance*, Fourth Edition, (Chicago: Richard D. Irwin, Inc., 1995), pp. 386,390.

ภาระภาษีเท่ากันไม่ว่าจะคำนวณโดยใช้หลักการรวมเงินได้หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ เพราะต่างก็เป็นกรคำนวณภาษีจากฐานเงินได้รวมของหน่วยภาษี และในทำนองเดียวกันหากให้ “บุคคล” เป็นหน่วยภาษี และคำนวณภาระภาษีของบุคคลแต่ละคนแยกต่างหากจากกัน บุคคลหรือหน่วยภาษีที่มีเงินได้เท่ากันก็ย่อมมีภาระภาษีเท่ากันเช่นเดียวกัน<sup>156</sup> ดังนั้น ข้อโต้แย้งที่ว่าการใช้ “บุคคล” เป็นหน่วยภาษีและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว จึงเป็นข้อโต้แย้งที่เกิดจากการนำภาระภาษีของ “หน่วยภาษีบุคคลสองหน่วย” มาและพิจารณาเปรียบเทียบกับภาระภาษีของ “หน่วยภาษีบุคคลอีกสองหน่วย” ซึ่งความไม่เป็นธรรมดังกล่าวก็จะเกิดขึ้นเช่นเดียวกันหากนำภาระภาษีของ “หน่วยภาษีครอบครัวสองหน่วย” มาเปรียบเทียบกับภาระภาษีของ “หน่วยภาษีครอบครัวอีกสองหน่วย” กล่าวคือ ในขณะที่ผู้สนับสนุนหน่วยภาษีคู่สมรสมองว่าการใช้หน่วยภาษีบุคคลก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว (ครอบครัวที่ประกอบด้วยสามีและภรรยา) ผู้ที่สนับสนุนหน่วยครอบครัวก็อาจมองว่าหน่วยภาษีคู่สมรสก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างครอบครัว (ครอบครัวที่ประกอบด้วยบุคคลอื่นๆ นอกจากสามีและภรรยา) เช่นเดียวกัน เป็นต้น

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังเห็นว่า “ความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว” จะมีเหตุผลรับฟังได้ก็ต่อเมื่อยอมรับข้อเสนอดังกล่าวในคู่สมรสมีการนำเงินได้มารวมกัน (pool resource) และคู่สมรสแต่ละฝ่ายจะได้รับประโยชน์จากเงินได้หรือมีมาตรฐานการครองชีพ (standard of living) ที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน<sup>157</sup> ซึ่งข้อเสนอดังกล่าวเป็นแนวความเห็นของผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้หรือผู้สนับสนุนหลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งเห็นว่าฐานะทางเศรษฐกิจ (economic well-being) ของคู่สมรส และความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรสจะขึ้นอยู่กับเงินได้รวมของคู่สมรส จึงทำให้ผู้สนับสนุนหลักการเฉลี่ยเงินได้เห็นว่าคู่สมรสที่มีเงินได้

<sup>156</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 100, p. 5; Marjorie E. Kornhauser “Love, Money and the IRS: Family Income-Sharing, and the Joint Income Tax Return,” *Hastings Law Journal* 63, 45, p. 94 (1933).

<sup>157</sup> Michael J. McIntyre, “Marital Income Splitting in the Modern World: Lessons for Australia from the American Experience,” In *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 21.

รวมเท่ากันควรมีภาระภาษีเท่ากัน<sup>158</sup> เพราะฉะนั้นจึงไม่อาจกล่าวได้ว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของ คู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างคู่สมรส

หากพิจารณาแนวความคิดของผู้สนับสนุนทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ หรือ ผู้สนับสนุนหลักการเฉลี่ยเงินได้ดังกล่าวข้างต้น จะพบว่าเป็นแนวความคิดที่ตรงกันข้ามกับ แนวความคิดของผู้สนับสนุนทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้หรือผู้สนับสนุนหลักการแยกเงินได้ ที่เห็นว่าการที่บุคคลสองคนทำการสมรสกันนั้นมิได้ส่งผลทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญต่อบุคคล ทั้งสอง เพราะฉะนั้นภาระภาษีของบุคคลไม่ควรเปลี่ยนแปลงเพราะการสมรส (marriage neutrality) จากแนวความคิดที่อยู่บนพื้นฐานที่แตกต่างกันของแนวความคิดทั้งสอง ทำให้ เป้าหมายของ “ความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว” มีความขัดแย้งกับเป้าหมายของ “ความเป็นกลางด้านการสมรส” และทำให้เป้าหมายทั้งสองไม่อาจจะบรรลุผลพร้อมกันได้ภายใต้ การจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า<sup>159</sup>

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้นผู้เขียนจึงเห็นว่าข้อโต้แย้งที่ว่า การคำนวณภาษีเงินได้ ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ก่อให้เกิด “ความไม่เป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว” เป็น ข้อโต้แย้งที่อยู่บนพื้นฐานแนวความคิดที่ไม่ถูกต้อง และเห็นว่า “ความเป็นธรรมแนวนอนระหว่าง ครอบครัว” มิได้เป็นบรรทัดฐานหรือเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสมี ความเป็นธรรมหรือไม่<sup>160</sup> นอกจากนี้ “ความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างครอบครัว” เป็นเพียงผลที่ เกิดจากแนวความคิดที่เห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสควรใช้ “หน่วยภาษีคู่สมรส” หรือ

<sup>158</sup> Patricia Apps, “Taxation of Families: Individual Taxation Versus Income Splitting,” In *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Edited by John G. Head and Richard Krever (Victoria: Deakin Printery, 1996), p. 83.

<sup>159</sup> Michael J. McIntyre, *supra note* 157, p. 21; Boris I. Bittkert, *supra note* 138, pp. 275-277; Henry E. Smith, “Intermediate Filing in Household taxation,” *Southern California Law Review* 145, 72, p. 147 (November 1998); James Alm and Mikhail I. Melnik, “Taxing the Family in the Individual Income Tax,” <[http://aysps.gsu.edu/publications/2004/alm/taxing\\_family.pdf](http://aysps.gsu.edu/publications/2004/alm/taxing_family.pdf)>, December 2007, p. 4.

<sup>160</sup> Louise Dulude, “Taxation of the spouses: A Comparison of Canadian, American, British, French and Swedish,” *Osgoode Hall Law Journal* 67, 23, p. 85 (1985), quoted in Jonathan R. Kesselman, *supra note* 100, p. 5.

“หน่วยภาษีครอบครัว” มากกว่าการใช้ “หน่วยภาษีบุคคล”<sup>161</sup> ซึ่งนั่นก็เป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการคำนวณภาษีโดยใช้หน่วยภาษีใดและหลักการคำนวณรูปแบบใดมีความเหมาะสมมากกว่ากัน ซึ่งในประเด็นดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยพิจารณาจากฐานะทางเศรษฐกิจ (well-being) ของบุคคลโดยใช้หน่วยภาษีบุคคลมีความเหมาะสมมากกว่า

### 5.2.2 ความเป็นกลางของระบบภาษี

หลักเกณฑ์อีกประการหนึ่งที่จะนำมาใช้เพื่อพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นระบบภาษีที่ดีหรือไม่ก็คือ “ความเป็นกลางของระบบภาษี” กล่าวคือ ระบบภาษีต้องเล็งไม่ให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการตัดสินใจในทางสังคม เช่น การบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาด หรือบิดเบือนการตัดสินใจส่วนบุคคล เช่น การตัดสินใจว่าจะทำงานเท่าใด จะออมเท่าไร จะซื้อสินค้าอะไร หรือเลือกรูปแบบความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในลักษณะใด เป็นต้น<sup>162</sup>

ในหัวข้อนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้กับหลักการเฉลี่ยเงินได้ส่งผลต่อการตัดสินใจของบุคคลเหมือนหรือแตกต่างกัน และหากสองหลักการดังกล่าวส่งผลต่อการตัดสินใจของบุคคลต่างกันก็มีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าผลกระทบของหลักการใดเป็นแนวทางที่เหมาะสมกว่ากัน

หากพิจารณาความเป็นกลางของระบบภาษีในแง่ผลกระทบต่อ การตัดสินใจของบุคคลเกี่ยวกับความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงาน จะพบว่า การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้จะส่งผลกระทบหรือยับยั้งความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงาน (ทั้งในด้านอัตรา การเข้าสู่ตลาดแรงงานและจำนวนชั่วโมงการทำงาน) มากกว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ เนื่องจากการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้อาจทำให้เงินได้ที่ภริยา (ในฐานะที่เป็นคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า) ได้รับจากการออกไปทำงานนอกบ้านนั้นต้องเสียภาษีในอัตราภาษีเฉลี่ย (average tax rate) และอัตราภาษีขั้นสุดท้าย (marginal tax rate) สูงขึ้น<sup>163</sup> เพราะเงินได้ของภริยาต้องเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามีเช่นเดียวกับกรณีที่ใช้หลักการรวมเงินได้ แต่จะต่างกันตรงที่การเฉลี่ยเงินได้ภริยาจะเริ่มต้นเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามีภายหลังจากที่มีการเฉลี่ยเงินได้ของสามีแล้ว และหากภริยาตัดสินใจที่จะไม่ออกไปทำงานนอกบ้านก็จะมีเวลาใน

<sup>161</sup> Jonathan R. Kesselman, *ibid.*

<sup>162</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, p. 64.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p. 65; Glenn P. Jenkins and Rup Khadka, *supra note* 46, p. 76.

การจัดทำ “บริการที่ทำให้กับตนเอง” (self-performed services) เช่น การทำงานบ้าน ดูแลเลี้ยงดูบุตร เป็นต้น ซึ่งประโยชน์ที่ได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” ถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่ง (impute income) ซึ่งโดยปกติแล้วกฎหมายภาษีก็มักจะไม่เก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้ หรืออาจกล่าวได้ว่าประโยชน์ที่ได้รับจาก “บริการที่ทำให้กับตนเอง” เป็นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษี<sup>164</sup> (untaxed income)

อย่างไรก็ตาม มีผู้โต้แย้งว่าแม้ว่าเงินได้ที่ภริยาได้รับต้องเสียภาษีในอัตราภาษีเฉลี่ย และอัตราภาษีขั้นสุดท้ายที่สูงขึ้น แต่ภรรยาที่สูงขึ้นนั้นก็มิใช่ภรรยาของภริยาคนเดียวเพราะคู่สมรสส่วนมากจะรับภาระภาษีร่วมกัน และเนื่องจากการเฉลี่ยเงินได้นั้นทำให้ภรรยาของคู่สมรสลดลง ดังนั้นคู่สมรสทั้งสองฝ่ายก็ได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้ดังกล่าว<sup>165</sup> แต่สำหรับประเด็นเรื่องผลกระทบเกี่ยวกับการตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภரியานั้น ปัญหาควรมีข้ออยู่ที่ว่าคู่สมรสแบ่งภาระภาษีสำหรับเงินได้ที่ภริยาได้รับกันอย่างไร แต่ประเด็นปัญหาอยู่ที่ว่าภรรยาที่เพิ่มขึ้นจากเงินได้ที่ภริยาได้รับจากการตัดสินใจออกไปทำงานนอกบ้านมีผลกระทบต่อภรรยาที่ตัดสินใจของภริยาว่าจะทำงานนอกบ้านหรือไม่<sup>166</sup> ซึ่งการตัดสินใจของคู่สมรสฝ่ายภริยาว่าจะออกไปทำงานนอกบ้านหรือไม่ อาจทำได้โดยการพิจารณาว่าเงินได้จากการทำงานนอกบ้านที่จะได้รับจริงภายหลังการเสียภาษีมีจำนวนเท่าใด และคุ้มหรือไม่กับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จะเพิ่มขึ้นเนื่องจากการออกไปทำงานนอกบ้าน เช่น ค่าใช้จ่ายในการจ้างแม่บ้านดูแลงานบ้าน ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูบุตร ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปทำงาน รวมถึงเวลาในการพักผ่อนที่ต้องเสียไป เป็นต้น ซึ่งเป็นคนละประเด็นกับการพิจารณาว่าภรรยาที่เพิ่มขึ้นอันเกิดจากเงินได้ที่ภริยาได้รับจากการออกไปทำงานนอกบ้านมีการแบ่งสรรระหว่างคู่สมรสกันอย่างไร

นอกจากนี้ ความเป็นกลางของระบบภาษีในแง่ของความเป็นกลางด้านการสมรส (marriage neutrality) ได้เรียกร้องว่าระบบภาษีไม่ควรส่งผลกระทบต่อหรือบิดเบือนการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส ไม่ว่าจะเป็ผลกระทบในเชิงลบหรือผลกระทบในเชิงบวกก็ตาม กล่าวคือในด้านหนึ่งภรรยาของบุคคลไม่ควรสูงขึ้นเพราะการสมรส และในอีกด้านหนึ่งภรรยาของบุคคลไม่ควรลดลงเพราะการสมรส เนื่องจาก “การลงโทษบุคคลที่ทำการสมรส” (marriage

<sup>164</sup> “The Case for Mandatory Separate Filing by Married Persons,” *Yale Law Journal*, 363, 91, pp. 368-369 (1981).

<sup>165</sup> Michael J. McIntyre, *supra note* 157, pp. 11-13.

<sup>166</sup> Neil Brooks, *supra note* 38, pp. 65-66.

penalty) และ “การให้รางวัลกับบุคคลที่ทำการสมรส” (marriage bonus) ย่อมส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส เช่น ส่งผลต่อการตัดสินใจว่าจะทำการสมรสหรือไม่ คือ จะอยู่เป็นโสดหรือมีแต่งงานมีคู่สมรส, หรือส่งผลต่อการตัดสินใจเลือกรูปแบบความสัมพันธ์ใน ลักษณะคู่สมรส คือ จะทำการสมรสตามกฎหมายหรือจะอยู่กินกันฉันสามีภรรยาโดยไม่ทำการ สมรสตามกฎหมาย, หรือส่งผลต่อการเลือกช่วงเวลาที่จะทำการสมรส, หรือส่งผลต่อการตัดสินใจ ว่า จะทำการหย่ากันหรือไม่ เป็นต้น<sup>167</sup>

ดังนั้น หากพิจารณาถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษีในแง่ของความเป็นกลางด้าน การสมรส (marriage neutrality) จะเห็นได้ว่าหากคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการ เฉลี่ยเงินได้จะส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรสมากกว่าการใช้การคำนวณ ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ เนื่องจาก การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตาม หลักการเฉลี่ยเงินได้จะทำให้ภาระภาษีของบุคคลภายหลังการสมรสลดลง โดยเฉพาะในกรณีที่ บุคคลที่มีเงินได้สูงทำการสมรสกับบุคคลที่ไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้ในระดับที่ต่ำกว่ามาก เพราะฉะนั้น การใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จึงทำให้เกิดการจูงใจให้บุคคลตัดสินใจทำการสมรส หรือ เลือกรูปแบบการสมรสหรือการก่อตั้งครอบครัวตามที่กฎหมายกำหนด<sup>168</sup> (state-recognized family) ซึ่งหากมองในด้านหนึ่งก็เป็นข้อดีที่ส่งเสริมให้บุคคลทำการก่อตั้งครอบครัวตามรูปแบบที่ กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้สภาพสังคมได้เปลี่ยนแปลงไปและมีหลายปัจจัยที่ทำให้ บุคคลอยู่ร่วมกันโดยมิได้ทำการสมรสในรูปแบบที่กฎหมายกำหนด เช่น การที่ชายหญิงอยู่กิน กันฉันสามีภรรยา หรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน ซึ่งจำนวนของคู่สมรสในลักษณะ ดังกล่าวมีมากขึ้น อันเป็นผลเนื่องมาจากหลายสาเหตุ เช่น ไม่สามารถทำการสมรสตาม หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดได้เนื่องจากคู่สมรสฝ่ายหนึ่งกำลังอยู่ในระหว่างขั้นตอน ของการหย่าจากคู่สมรสเดิม หรือเพราะไม่สามารถที่จะหย่าร้างจากคู่สมรสเดิมได้ หรือคู่สมรสบาง คู่ต้องการที่จะเลี่ยงข้อผูกมัดอันเกิดจากการสมรสตามกฎหมาย รวมทั้งแนวความคิดที่ เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม โดยในปัจจุบันเริ่มมีแนวความเห็นที่ว่า การใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรส เป็นเรื่องปกติธรรมดาไม่ใช่สิ่งที่ผิดแต่อย่างใด ดังจะเห็นได้จากการที่กฎหมายของประเทศต่างๆ ได้ให้การยอมรับความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงที่ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสมากขึ้น นอกจากนี้

<sup>167</sup> James Alm, “Thinking about the Marriage Penalty,” <<http://www.taxreformpanel.gov/meetings/docs/alm.ppt>>, March 2005; Laura Ann Davis, *supra* note 38, p. 233.

<sup>168</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 68.

ในสังคมปัจจุบันยังได้ให้การยอมรับบุคคลที่มีพฤติกรรมรักเพศเดียวกันมากขึ้น โดยเห็นว่าวัตถุประสงค์ของการสมรสไม่ได้จำกัดเฉพาะการสืบพันธุ์ หรือการสร้างสมาชิกใหม่ให้กับสังคมเท่านั้น แต่วัตถุประสงค์ของการสมรสของบุคคลกลุ่มนี้ก็เพื่อต้องการสร้างครอบครัว และใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน ดูแลซึ่งกันและกัน มีสิทธิหน้าที่ต่อกัน ด้วยเหตุนี้กฎหมายในหลายประเทศได้ให้การยอมรับการใช้ชีวิตร่วมกันของบุคคลรักเพศเดียวกัน โดยเห็นว่าบุคคลกลุ่มนี้ก็มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน ดูแลซึ่งกันและกัน เช่นเดียวกับกรณีของคู่สมรสต่างเพศ และยอมรับว่าความรักของบุคคลที่รักเพศเดียวกันก็มีคุณค่าเช่นเดียวกับความรักของคู่สมรสต่างเพศ ดังนั้นในปัจจุบันในหลายประเทศได้ให้การรับรองรูปแบบของการสมรสที่หลากหลายมากยิ่งขึ้น เนื่องจาก เห็นว่าการสมรสเป็นเสรีภาพของแต่ละบุคคล ฉะนั้นบุคคลจึงมีเสรีภาพที่จะเป็นเลือกหรือกำหนดรูปแบบการสมรสของตนเอง (individualism and autonomy in marriage) นอกจากนี้ ในปัจจุบันประเด็นเรื่องการให้การรับรองรูปแบบการสมรส รวมถึงบทบาทของครอบครัวที่ควรจะเป็น เป็นประเด็นที่มีการถกเถียงกันในหลายประเทศ ในหลายประเทศได้ให้การยอมรับและรับรองรูปแบบของการสมรสที่มีความหลากหลาย แต่ในบางประเทศก็ยังคงเป็นประเด็นที่ยังหาข้อสรุปไม่ได้ ซึ่งไม่ว่าจะได้อธิบายอย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะกฎหมายแพ่ง ว่าด้วยครอบครัว จะให้การยอมรับรูปแบบการสมรสในลักษณะใดก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า การสมรสถือเป็นเสรีภาพส่วนบุคคล บุคคลแต่ละคนจึงควรมีเสรีภาพที่จะเลือกหรือกำหนดรูปแบบการสมรสของตนเอง ดังนั้น กฎหมายภาษีจึงไม่ควรก้าวล่วงเข้าไปในเสรีภาพส่วนบุคคลในการเลือกหรือกำหนดรูปแบบการสมรส

จากการพิจารณาความเป็นกลางของระบบภาษีทั้งในด้านผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลทั้งในแง่ผลกระทบต่อจิตใจของบุคคลเกี่ยวกับความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงาน และในแง่ของความเป็นกลางด้านการสมรสดังได้อธิบายมาแล้วข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มีความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดีในด้านความเป็นกลางของระบบภาษีมากกว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ทั้งนี้เพราะการใช้หลักการแยกเงินได้จะไม่ส่งผลกระทบต่อหรือยับยั้งความต้องการที่จะออกมาทำงานนอกบ้านของคู่สมรสฝ่ายที่มีรายได้น้อยกว่าซึ่งมักจะเป็นภริยา และไม่ส่งผลกระทบต่อทางเลือกรูปแบบความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือการตัดสินใจของบุคคลด้านการสมรส และผลดังกล่าวก็เป็นปัจจัยที่ทำให้การใช้หน่วยภาษีบุคคลหรือการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มีความสำคัญมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะภายใต้สภาพสังคมและเศรษฐกิจในปัจจุบัน<sup>169</sup>

<sup>169</sup> Glenn P. Jenkins and Rup Khadka, *supra* note 46, p. 76.

### 5.2.3 ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (simplicity)

ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีอีกประการหนึ่งที่ได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไป ก็คือ ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (simplicity) ซึ่งต้องการให้ระบบภาษีมีความสะดวกและง่ายให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ อย่างไรก็ตาม ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (simplicity) ส่วนใหญ่มักจะขัดแย้งกับความเป็นธรรมทางภาษีหรือก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษี กล่าวคือ กฎเกณฑ์ทางภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (simplifying rules) มักจะละเมิดต่อหลักความเป็นธรรม (equity principle) หรือในทางกลับกันการกำหนดหลักเกณฑ์ทางภาษีบางประการซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมก็มักจะก่อให้เกิดความไม่สะดวกหรือความยุ่งยากซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษี<sup>170</sup> สำหรับความสะดวกหรือความง่ายที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษี เช่น ระบบภาษีควรมีความชัดเจนแน่นอนชัดเจน เข้าใจง่าย ค่าใช้จ่ายทั้งในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีควรอยู่ในระดับต่ำ รวมถึงการมีมาตรการป้องกันการเลี่ยงและการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นต้น<sup>171</sup> ดังนั้นในหัวข้อนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้ หรือใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ อย่างใดจะมีความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากกว่ากัน

ในกรณีที่คำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสหลักการแยกเงินได้สามารถกำหนดหน่วยภาษีได้ง่ายกว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ กล่าวคือ การใช้หลักการแยกเงินได้นั้นจะไม่มีปัญหาในการกำหนดหน่วยภาษีเนื่องจากจะกำหนดให้ผู้มีเงินได้แต่ละคนเป็นหน่วยภาษีและพิจารณาเงินได้ของแต่ละบุคคลตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้เช่นเดียวกันทั้งหมด แต่หากเป็นกรณีที่ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จะมีความยุ่งยากซับซ้อนในการกำหนดนิยามของหน่วยภาษี เนื่องจากความเป็นธรรมของหลักการเฉลี่ยเงินได้จะขึ้นอยู่กับข้อกำหนดหน่วยภาษีกว่าจะกำหนดให้ถือว่าบุคคลใดบ้างถือเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียวกัน (economic mutuality) และจะกำหนดให้บุคคลสองคนหรือมากกว่าสองคนเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียวกัน หากกำหนดให้คู่สมรสตามกฎหมายเป็นหน่วยภาษี ก็มีประเด็นปัญหาว่าการกำหนดให้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีนั้นมีความเหมาะสมเพียงใดกว้างไปหรือแคบไปหรือไม่ ซึ่งในด้านหนึ่งการกำหนดให้คู่สมรสตามกฎหมายเป็นหน่วยภาษีก็น่าจะมองว่าเป็นการกำหนดนิยามหน่วยภาษีที่กว้างเกินไป เนื่องจาก ระดับการแบ่งปันเงินได้ระหว่างคู่

<sup>170</sup> Peter Essers and Arie Rijkers, *supra* note 43, p. 17.

<sup>171</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 68.

สมรสมีระดับที่แตกต่างกันออกไปในคู่สมรสแต่ละคู่ กล่าวคือ ไม่ใช่สามีภริยาทุกคู่จะมีการแบ่งปันเงินได้อย่างเท่ากัน ซึ่งในกรณีของคู่สมรสที่มีไม่ได้แบ่งปันเงินได้อย่างเท่ากันก็ไม่ควรให้คู่สมรสเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน (full income splitting) จึงทำให้มีความซับซ้อนในการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีว่าจะให้คู่สมรสเฉลี่ยเงินได้เต็มจำนวนหรือบางส่วน หรือจะมีการกำหนดข้อจำกัดในการเฉลี่ยเงินได้หรือไม่เพียงใด แต่ในอีกด้านหนึ่งการกำหนดให้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีก็อาจเป็นการกำหนดหน่วยภาษีที่แคบไป เนื่องจาก มีบุคคลจำนวนมากที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะสามีภริยาแต่ไม่ได้เป็นคู่สมรสตามกฎหมาย (non-marriage couples) ซึ่งบุคคลดังกล่าวก็มีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรระหว่างกันเช่นเดียวกับคู่สมรส เช่น ชายหญิงที่อยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยมิได้จดทะเบียนสมรส หรือคูเกย์ (คู่สมรสเพศเดียวกันฝ่ายชาย) หรือคู่เลสเบียน (คู่สมรสเพศเดียวกันฝ่ายหญิง) เป็นต้น นอกจากความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในลักษณะคู่สมรสแล้ว ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในรูปแบบอื่นๆ ก็อาจมีการแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรระหว่างกันเช่นเดียวกับคู่สมรส ดังนั้น การใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จะทำให้เกิดปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่แทบจะไม่สามารถกำหนดและบังคับใช้หน่วยภาษีที่เหมาะสมได้เลย<sup>172</sup> สำหรับตัวอย่างความซับซ้อนของการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ต้องมีการกำหนดอัตราภาษีเพื่อให้เหมาะสมกับคู่สมรสและครอบครัวแต่ละรูปแบบ จึงทำให้ในปัจจุบันประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดอัตราภาษีสำหรับหน่วยภาษีครอบครัวแต่ละรูปแบบไว้แตกต่างกันถึง 4 ตารางอัตราภาษี (ไม่รวมอัตราภาษีสำหรับทรัสต์และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง)<sup>173</sup> และหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการแต่ละรูปแบบก็มีความยุ่งยากและซับซ้อน<sup>174</sup>

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้ก็อาจมีความซับซ้อนในแง่ที่ว่า การใช้หลักการแยกเงินได้อาจจำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี

<sup>172</sup> Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Vol. 1, SCAP, Tokyo, 1949, p. 74, quoted in Glenn P. Jenkins and Rup Khadka, *supra note* 46, p. 76; *Ibid*, p. 69.

<sup>173</sup> Section 1 of the Internal Revenue Code.

<sup>174</sup> See 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, pp. 4-9.

โดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส อย่างไรก็ตาม การป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นเรื่องปกติของการจัดเก็บภาษีเงินได้ เนื่องจาก โดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นจะเก็บจากผู้ที่ได้รับเงินได้ ดังนั้น ระบบภาษีจึงต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันมิให้ผู้มีเงินได้เลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ไปยังหน่วยภาษีอื่น ซึ่งอาจเป็นการโอนไปยังห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือโอนให้กับบุคคลธรรมดาคนอื่น<sup>175</sup> เช่น มาตรการเพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินของบิดาหรือมารดาไปยังบุตร ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้ไม่ว่าจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ของคู่สมรสก็ย่อมจำเป็นต้องมีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ไปยังบุตรเช่นเดียวกัน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ข้อโต้แย้งที่ว่า การใช้หลักการแยกเงินได้จะทำให้คู่สมรสมีโอกาสในการเลี่ยงภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของครอบครัวที่มีทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ (income-producing property) หรือมีธุรกิจของครอบครัว ก็เป็นข้อโต้แย้งที่มีเหตุผล เนื่องจากครอบครัวดังกล่าวมีโอกาสที่จะเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าไปให้คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเป็นผู้มีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์แทน หรือเลี่ยงภาษีโดยให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ต่ำกว่าเป็นลูกจ้างของธุรกิจของครอบครัวแล้วจ่ายเงินเดือนให้ในจำนวนที่สูงเกินกว่าที่ควรจะได้รับจริง แต่หากการโอนทรัพย์สินไปยังคู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกว่า หรือการที่ธุรกิจของครอบครัวจ่ายเงินเดือนให้คู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกว่าเป็นการโอนและจ่ายตามความเป็นจริงและคู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกว่ามีอำนาจในการควบคุมทรัพย์สินนั้นจริงแล้ว กรณีเช่นนี้ก็ไม่ใช่เป็นการเลี่ยงภาษี แต่กรณีจะถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีก็คต่อเมื่อคู่สมรสที่มีเงินได้ต่ำกว่ามิได้มีอำนาจในการควบคุมทรัพย์สินที่ได้รับโอนอย่างแท้จริงหรือได้รับค่าจ้างในจำนวนที่มากเกินไปกว่าที่ควรจะได้รับจริงและหรือมิได้รับเงินได้นั้นจริง<sup>176</sup>

สำหรับในประเด็นความซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษีในกรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้ ผู้เขียนเห็นว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักการแยกเงินได้ทำให้คู่สมรสมีโอกาสที่จะทำการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้จากคู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าไปยังคู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า โดยเฉพาะคู่สมรสที่มีเงินได้จากทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้ประเภทที่สามารถถ่ายโอนกันได้ง่ายย่อมมีโอกาสที่จะเลี่ยงภาษีได้ง่ายกว่าคู่สมรสซึ่งมีเงินได้ประเภทเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง

<sup>175</sup> David M. Hudson and Stephen A. Lind, Federal Income Taxation, Third Edition, (Minnesota: West Publishing Co., 1990), p. 251.

<sup>176</sup> Neil Brooks, *supra* note 38, p. 70; “The Case for Mandatory Separate Filing by Married Persons,” *supra* note 164, pp. 379-381.

ซึ่งหากยอมให้มีการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสเกิดขึ้นย่อมก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมแนวนอนมากขึ้น<sup>177</sup> โดยเฉพาะความไม่เป็นธรรมแนวนอนระหว่างคู่สมรสซึ่งมีเงินได้จากทรัพย์สินกับคู่สมรสซึ่งมีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง<sup>178</sup> ดังนั้น ในกรณีที่ใช้หลักการแยกเงินได้จึงจำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ แม้ว่ามาตรการดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อความสะดวกและความง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีบ้างก็ตาม อย่างไรก็ตาม มาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีดังกล่าวต้องเป็นมาตรการที่เหมาะสมและไม่กระทบต่อภาระภาษีของคู่สมรสมากเกินไปหรือก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดมากเกินไปหรือเกินกว่าความจำเป็น

สำหรับมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ (income shifting) ให้กับบุคคลอื่นมีทั้งมาตรการสำหรับป้องกันการถ่ายโอนเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (earn income) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ (business income) และโดยเฉพาะอย่างยิ่งการป้องกันการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สิน<sup>179</sup> (investment income) ซึ่งในส่วนของผู้เขียนขอเสนอมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินของสมาชิกในครอบครัวที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าไปให้กับสมาชิกในครอบครัวที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า ซึ่งมีด้วยกันหลายแนวทาง เช่น

แนวทางที่หนึ่ง: กำหนดให้ใช้หลักการแยกเงินได้ของคู่สมรสเป็นบทหลัก และกำหนดข้อยกเว้นให้คู่สมรสยังคงต้องนำเงินได้จากทรัพย์สินมารวมกัน เช่น เงินได้ประเภทดอกเบี้ย, เงินปันผล, หรือเงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น แต่การรวมเงินได้ดังกล่าวจะมีได้ยึดโยงกับสถานะทางเพศหรือสถานะความเป็นสามีภรรยา แต่จะกำหนดให้นำเงินได้จากทรัพย์สินของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราต่ำกว่าไปรวมกับเงินได้ของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราสูงกว่า ซึ่งการ

<sup>177</sup> Jonathan R. Kesselman, *supra* note 100, p. 6.

<sup>178</sup> สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสยอมไม่เกิดประเด็นปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส เนื่องจาก ผลของการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้นั้นจะเสมือนกับการอนุญาตให้มีการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสซึ่งเป็นไปโดยผลของกฎหมาย และไม่ว่าคู่สมรสจะมีเงินได้ประเภทใดก็ย่อมได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้เช่นเดียวกัน

<sup>179</sup> See detail in Lee Burns and Richard Krever, "Tax Law Design and Drafting Chapter 14, Individual Income Tax," <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf>>, 1998, pp. 55-58.

พิจารณาว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราสูงกว่า” อาจกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังนี้

(1) กรณีที่คู่สมรสมีเงินได้ประเภทอื่น (ไม่รวมเงินได้จากทรัพย์สิน) คู่สมรสฝ่ายใดมีเงินได้ประเภทอื่นมากกว่าให้ฝ่ายนั้นเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า”

(2) ถ้าคู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้ประเภทอื่นเท่ากัน หรือไม่มีเงินได้ประเภทอื่น ให้คู่สมรสที่มีเงินได้จากทรัพย์สินมากกว่าเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า”

(3) ถ้าคู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้จากทรัพย์สินและเงินได้ประเภทอื่นเท่ากัน ให้คู่สมรสระบุว่าฝ่ายใดเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” ไว้ในแบบแสดงรายการ หากคู่สมรสไม่ได้ระบุว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” หรือกรณีที่คู่สมรสมีได้ยื่นแบบแสดงรายการ ให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้กำหนดว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า”

สำหรับแนวทางที่หนึ่งนี้แม้ว่าจะยังคงมีผลเช่นเดียวกับการใช้หลักการรวมเงินได้อยู่บ้าง แต่ก็เป็นการมีเหตุผลพอที่จะรับฟังได้ เนื่องจากเป็นมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี แต่ก็มีประเด็นที่ต้องคำนึงก็คือการกำหนดประเภทของเงินได้ที่คู่สมรสยังคงต้องนำมารวมกันเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งควรกำหนดให้อยู่ในขอบเขตเท่าที่จำเป็นและได้สัดส่วน เช่น กำหนดให้รวมเงินได้เฉพาะเงินได้ประเภทที่มักจะมีการถ่ายโอนกันและสามารถถ่ายโอนได้ง่ายเท่านั้น นอกจากนี้ ยังมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าการรวมเงินได้จากทรัพย์สินนั้นจะนำมาใช้กับบุตร หรือสมาชิกในครอบครัวคนอื่น ๆ และบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันด้วยหรือไม่ เพื่อป้องกันมิให้มีการถ่ายโอนเงินได้ไปยังบุตรด้วย หรือสมาชิกในครอบครัวคนอื่น ๆ และบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน ซึ่งก็จะมีประเด็นปัญหาตามมาว่าเป็นการใช้หลักการรวมเงินได้ซึ่งถือเป็นข้อยกเว้นของหลักการแยกเงินได้อย่างกว้างเกินไปหรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไปจะไม่ขยายไปถึงสมาชิกคนอื่น ๆ ในครอบครัวและบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน แต่อาจมีการกำหนดให้นำเงินได้จากทรัพย์สินของบุตรมารวมกับบิดาหรือมารดา เช่น กำหนดให้นำเงินได้จากทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ของบิดาหรือมารดาฝ่ายที่มีเงินได้มากกว่า และหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจกำหนดให้ใช้เฉพาะกรณีที่บิดามารดาได้มีอำนาจตามกฎหมายในการควบคุมจัดการเงินได้ของบุตร<sup>180</sup> (lawful possession of the children's income); หรือกำหนดให้นำเงินได้ของบุตรผู้เยาว์ซึ่งได้รับจาก

<sup>180</sup> Art. 86-89, 126-127 W.I.B. ; Ruud Sommerhalder, *supra* note 98, p. 173.

ทรัพย์สินที่บิดาหรือมารดาเป็นผู้โอนให้ไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ของบิดาหรือมารดาซึ่งเป็นผู้โอนทรัพย์สินดังกล่าวให้กับบุตร เป็นต้น

แนวทางที่สอง: ในกรณีที่บุคคลโอนทรัพย์สินให้คู่สมรส หรือให้บุตรผู้เยาว์ หรือให้สมาชิกคนอื่นๆ ในครอบครัว เช่น หลานซึ่งเป็นบุตรของพี่หรือบุตรของน้อง (niece and nephew) เป็นต้น กฎหมายภาษีอาจกำหนดให้เงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินดังกล่าวยังคงเป็นเงินได้ของบุคคลซึ่งเป็นผู้โอนเสมือนว่ามีได้มีการโอนดังกล่าวเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม อาจกำหนดข้อยกเว้น เช่น เว้นแต่เจ้าพนักงานประเมินจะเห็นว่าการโอนทรัพย์สินดังกล่าวมิได้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หรือเว้นแต่การโอนดังกล่าวเป็นการโอนโดยมีค่าตอบแทนที่ไม่ต่ำกว่าราคาตลาด<sup>181</sup> (market value or arm's length price) และนอกจากการโอนทรัพย์สินแล้วยังอาจกำหนดให้รวมถึงการให้กู้ยืมเงินได้ด้วย<sup>182</sup> สำหรับแนวทางที่สองนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นแนวทางที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากกว่าแนวทางแรก

แนวทางที่สาม: อาจแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นสองประเภท โดยแยกเงินได้จากทรัพย์สินออกจากเงินได้ประเภทอื่น และกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จากทรัพย์สินโดยใช้อัตราภาษีแบบคงที่ ส่วนเงินได้ประเภทอื่นยังคงใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามปกติ และใช้แนวทางนี้กับบุคคลทุกคนไม่ว่าจะเป็นคนโสดหรือบุคคลที่มีคู่สมรสก็ตาม แนวทางนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ใน “ระบบภาษีเงินได้สองประเภท” (dual income tax) ซึ่งจะทำให้ไม่เกิดปัญหาการถ่ายโอนเงินได้ไปยังบุคคลอื่นไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นคู่สมรส บุตร ญาติสนิทหรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน เพราะแม้ว่าจะมีถ่ายโอนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ไปให้บุคคลอื่นเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าวก็ยังคงต้องเสียภาษีในอัตราเดิม การใช้แนวทางที่สามนี้มีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาคือ ประเด็นการกำหนดอัตราภาษีว่าจะเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากทรัพย์สินในอัตราเท่าใด และต้องคำนึงถึงระบบการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงิน

<sup>181</sup> Pooja Samtani, “Fact and Fallacies of Conjuality: The Attribution Rule Revisited,” Research Paper, Master of Tax, (Waterloo: University of Waterloo, School of Accountancy, 2006), <[http://accounting.uwaterloo.ca/mtax/SamtaniP\\_ResearchPaper.pdf](http://accounting.uwaterloo.ca/mtax/SamtaniP_ResearchPaper.pdf)>, p. 6; Neil Brooks, *supra note* 38, p. 74; Lee Burns and Richard Krever, *supra note* 179, p. 56.

<sup>182</sup> See, e.g., Section 4 (4) of The Canadian Income War Tax Act, 1917; Section 74.1 of The Canadian Income Tax Act.

ได้จากทรัพย์สินบางประเภท เช่น ดอกเบี้ย และเงินปันผล ซึ่งกฎหมายภาษีอาจกำหนดให้เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่สามารถแยกคำนวณต่างหากจากเงินได้อื่นได้ กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้ประเภทดังกล่าวได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว ก็สามารถเสียภาษีเงินได้ตามจำนวนที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตอนสิ้นปี อีก แต่ถ้าผู้มีเงินได้เห็นว่าหากนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามหลักทั่วไปจะเสียภาษีน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย หรือทำให้ได้คืนภาษี ก็สามารถที่จะนำไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีตามหลักทั่วไปได้<sup>183</sup> ดังนั้น หากใช้แนวทางที่สามนี้ก็ต้องการพิจารณาถึงอัตราภาษีที่เหมาะสมและผลกระทบต่อระบบการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ที่สามารถแยกคำนวณต่างหากจากเงินได้อื่นด้วย

---

<sup>183</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 25, น. 10.