

บทที่ 3

การทำสัญญาเพื่อหลบหลีกภาษีอากรและมาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากร

3.1 การหลบหลีกภาษีอากร

ในบทที่แล้วได้กล่าวถึงสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ และภาวะภาษีอากรของสัญญาเหล่านั้น ซึ่งแต่ละสัญญาก็จะมีภาวะภาษีอากรที่แตกต่างกันออกไป ด้วยเหตุนี้เอง คู่สัญญาจึงหาทางวางแผนและกระทำการต่าง ๆ เพื่อที่จะลดภาวะภาษีอากรลง โดยการกระทำดังกล่าวอาจมีได้ทั้ง การแยกส่วนของสัญญา การเลือกทำสัญญา การกำหนดค่าตอบแทนของสัญญาให้น้อยลง การเปลี่ยนรูปค่าตอบแทนในสัญญา การทำสัญญาที่มีความซับซ้อน การทำสัญญาผ่านทางบุคคลภายนอก ฯลฯ วิธีการดังที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้คู่สัญญามีภาวะภาษีอากรน้อยลง เป็นการเลี่ยงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งทำให้รัฐขาดรายได้ การกระทำดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร หรือ การหลบหลีกภาษีอากรก็ได้ ซึ่งหากปล่อยให้มีการกระทำเหล่านี้มาก ๆ รัฐก็จะขาดรายได้ ทำให้ไม่สามารถนำเงินมาบริหารประเทศได้ หลายประเทศจึงมีมาตรการเพื่อตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากร มีบทลงโทษสำหรับการหนีภาษีอากร แต่ยังคงยอมรับการวางแผนภาษีอากรอยู่

เนื่องจากการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร มีความแตกต่างกัน ดังนั้น ผู้เขียนจึงขออธิบายถึงความหมายของการกระทำทั้งสามรูปแบบก่อน แล้วจึงจะมาอธิบายว่าการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากรมีความแตกต่างกันอย่างไร

3.1.1 ความหมายและประเภท

1) การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้า หรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด

การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึง การจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด

ในความหมายอย่างกว้าง การวางแผนภาษีอากรหมายถึง กระบวนการจัดการงานธุรกิจหรือกิจการของผู้เสียภาษีรายใดรายหนึ่งหรือหลายรายเพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยที่สุดโดยชอบด้วยกฎหมายและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจ¹

การวางแผนภาษีอากร นอกจากจะเป็นงานส่วนหนึ่งในการประกอบธุรกิจแล้ว ยังเกี่ยวข้องกับการทำนิติกรรมสัญญาหรือธุรกรรมทั่วไปด้วย ฉะนั้น การวางแผนภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับการดำเนินชีวิตของบุคคลด้วย

2) การหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีจงใจยื่นรายการเสียภาษีโดยแสดงจำนวนเงินได้เป็นเท็จเพื่อที่จะได้เสียภาษีน้อยลง หรือบริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแสดงค่าใช้จ่ายสูงกว่าความจริง เพื่อให้มีกำไรน้อยลงจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือ การใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลบหลีกภาษีอากร เป็นต้น

โดยทั่วไปแล้ว การหนีภาษีอากรจะเกี่ยวข้องกับการจงใจละเลยบทบัญญัติโดยเฉพาะของกฎหมาย เช่น การปฏิเสธไม่ยอมทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด การหนีภาษีอากรมีผลเป็นความผิดทางอาญา ผู้ที่หนีภาษีอากรจะถูกดำเนินคดีในศาลอาญา²

¹ Australian Master Tax Guide (41st Edition 2549),p. 1515 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร:สถาบัน T.Training Center,2551), น.2.

² **Tax evasion** typically involves deliberately ignoring a specific part of the law. For example, those participating in tax evasion may under-report taxable receipts or claim expenses that are non-deductible or overstated. They might also attempt to evade taxes by wilfully refusing to comply with legislated reporting requirements.

Tax evasion, unlike tax avoidance, has criminal consequences. Tax evaders face prosecution in criminal court. <<http://www.cra-arc.gc.ca/agency/alert/avoiview-e.html>>

การหนีภาษีอากรจึงนับว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยโทษทางแพ่งมีทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ ส่วนโทษในทางอาญา มีโทษปรับ โทษจำคุก หรือทั้งจำคุกทั้งปรับ เป็นต้น³

3) การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization) คือ การที่ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง

การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็อาจถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน การศึกษาคำพิพากษาของศาลฎีกาและคำวินิจฉัยหรือแนวปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ แล้วนำมาใช้วางแผนภาษีอากรเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง ในบางกรณีก็ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรด้วย เช่น ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3923/2531 ได้วินิจฉัยไว้ว่า เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัทดาวเคมิคอล (ยู.เอส.เอ) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นค่าบริการที่บริษัทดังกล่าวเป็นผู้ดำเนินการออกแบบแปลนและแผนผังในการสร้างโรงงานผลิตเม็ดพลาสติกให้โจทก์ รวมทั้งการติดตั้งเครื่องจักรโดยไม่ปรากฏว่า บริษัทดังกล่าวได้ให้เทคโนโลยีอย่างใดแก่โจทก์ มิใช่ค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) แต่เป็นค่าบริการทางวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6)

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว คู่สัญญาอาจนำมาใช้หลบหลีกภาษีอากรได้โดยในการทำสัญญาจ้างบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation

³ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

ซึ่งคำว่าหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรานี้ นั้น หมายถึง การหนีภาษีอากรนั่นเอง

Agreement) กับประเทศไทยออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยการไม่กำหนดข้อสัญญาให้บริษัทผู้รับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่ผู้ว่าจ้าง เพื่อให้ผู้ว่าจ้างจะได้ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁴ และในความเป็นจริงต้องไม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยีด้วย

นอกจากนี้ ก็ไม่ควรมิข้อสัญญาว่า บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องเก็บรักษาแบบและข้อมูลในแบบเป็นความลับ ห้ามเผยแพร่ เพราะตามแนวการตีความของกรมสรรพากรในหนังสือ *กรมสรรพากรที่ กค. 0811/10030 ลว. 22 ตุลาคม 2542* ถือว่ามีการให้ข้อมูลที่มีการหวงกันค่าตอบแทนสำหรับการนั้นเป็นค่าสิทธิ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง คำว่า หลบหลีกภาษีอากรนี้เป็นคำที่นักกฎหมายภาษีอากรไทยบางท่าน เช่น อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ใช้เพื่ออธิบายถึงการกระทำที่มีผลเป็นการลดภาระในทางภาษีอากร แต่ไม่อาจจะถือว่าเป็นการวางแผนภาษีอากรได้ และการกระทำดังกล่าวก็ไม่ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากร ในต่างประเทศ คำนี้ตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า “Tax Avoidance” ซึ่งเป็นคำที่ไม่มีอยู่ในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรของไทย ดังนั้น ในการแปลคำนี้มาเป็นภาษาไทยจึง

⁴ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม”

ดังนั้น เงินค่าสิทธิที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้างที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แม้เป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ค่อนข้างมีปัญหา จะแปลว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ได้ เนื่องจากในมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรมีการใช้คำนี้ในความหมายที่หมายถึงการหนีภาษีอากรอยู่แล้ว จึงต้องหาคำอื่นมาใช้ไม่ว่าจะเป็นคำว่า “เลี่ยงภาษีอากร” หรือคำว่า “หลบเลี่ยงภาษีอากร” แต่ทั้งสองคำนี้มีคำว่า “เลี่ยง” อยู่ ซึ่งอาจทำให้คนทั่วไปเข้าใจสับสนกับคำว่า หลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ ดังนั้น ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้จะขอใช้คำว่า “หลบหลีกภาษีอากร” เนื่องจากคำดังกล่าวนั้นไม่มีคำว่า “เลี่ยง” อยู่ น่าจะทำให้เข้าใจได้ดีโดยไม่สับสน

นอกจากปัญหาในด้านของภาษาแล้ว คำนี้ในต่างประเทศก็ยังคงมีความสับสนว่ามีความหมายอย่างไรกันแน่ ซึ่งมีการให้ความหมายที่ต่างกันออกไป ดังนี้

คณะกรรมการภาษีอากรเรื่องกำไรและเงินได้ ตามรายงานของ Radcliff สหราชอาณาจักร ปี ค.ศ. 1955 ได้ให้นิยามของคำว่า “Tax Avoidance” ว่า เป็นการกระทำโดยที่บุคคลได้จัดการกับกิจการของตนซึ่งทำให้เสียภาษีน้อยลงมากกว่าที่บุคคลนั้นจะต้องจ่าย ถ้าหากว่ามิได้มีการจัดการตามแผนนั้น⁵

คณะกรรมการภาษีอากร คณะคาร์เตอร์ ประเทศแคนาดา ปี 1966 ให้นิยามของคำว่า “Tax Avoidance” ว่า เป็นความพยายามทุกวิธีการตามกฎหมายในการลดความรับผิดชอบทางภาษีอากรที่อาจจะเกี่ยวข้องโดยการใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายหรือจากการไม่มีบทบัญญัติของกฎหมาย⁶

คณะกรรมการทบทวนภาษีอากร คณะ Asprey ประเทศออสเตรเลีย ปี 1975 ได้ให้นิยามของคำว่า “Tax Avoidance” ในความหมายของการแยกเงินได้ว่า เป็นการกระทำตามกฎหมาย ซึ่งมีผลให้เงินได้ที่อาจจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่ผู้เสียภาษีอากรถูกกระจายไปยังอีกบุคคลหนึ่งหรือกับบุคคลอื่น ผู้ซึ่งไม่ได้รับค่าตอบแทนที่เพียงพอมาเต็มจำนวนและโดยสุจริต⁷

⁵ “some act by which a person so arranges his affairs that he is liable to pay less tax than he would have paid but for the arrangement” Cooper, Graeme S, Krever, Richard E, & Vann, Richard J, Cooper, Krever & Vann’s Income Taxation :Commentary & Materials, 3rd edition (Sydney:Australian Tax Practice, 1999), p. 837.

⁶ “every attempt by legal means to reduce tax liability which would otherwise be incurred, by taking advantage of some provision or lack of provision in the law”, *Ibid.*

⁷ “an act within the law whereby income, which would otherwise be taxed at a rate applicable to the taxpayer who but for that act would have derived it, is distributed

นอกจากนี้ยังมีการให้คำนิยามคำว่า “Tax Avoidance” โดย tax glossary ว่าเป็น การลดภาระภาษีอากรลงโดยการกระบวนกรวางแผนภาษีอากรที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่ว่าก้าวร้าว⁸

จากคำนิยามที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า Tax Avoidance หรือ การหลบหลีกภาษีอากร มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เป็นการกระทำที่อาศัยตัวบทกฎหมายหรือช่องโหว่ของกฎหมาย
2. การกระทำดังกล่าวอาจจะไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย
3. การกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดผลเป็นการลดภาระในทางภาษีอากรลง

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การหลบหลีกภาษีอากรนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อมีการลดจำนวนภาษีอากรลงตามตัวอักษรของกฎหมาย แต่การกระทำดังกล่าวนั้นเป็นการขัดหรือแย้งกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของตัวบทกฎหมายนั้น⁹

การหลบหลีกภาษีอากร แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ และการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

1. การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) มีตัวอย่าง เช่น มีการตรากฎหมายลดอัตราภาษีให้แก่กิจกรรมบางประเภท การที่ผู้เสียภาษีกระทำการกิจกรรมบางประเภทนั้นเพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราที่ลดลง นับว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives) และการใช้ระยะเวลาปลอดภาษี (Tax Holiday) ก็ถือเป็นการหลบหลีกที่ยอมรับได้เช่นเดียวกัน

to another person or between a number of other persons who do not provide a bona fide and fully adequate consideration” *Ibid.*

⁸ minimizing your taxes through legal, but aggressive, tax planning strategies, <<http://taxes.about.com/od/taxglossary/g/TaxAvoidance.htm>>

⁹ Tax avoidance results when actions are taken to minimize tax, while within the letter of the law, those actions contravene the object and spirit of the law, *supra* note 2.

เนื่องจากการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้นี้ ถือเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น จึงมีผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรชาวเนเธอร์แลนด์ท่านหนึ่งเห็นว่าการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ย่อมถือเป็นการวางแผนภาษีอากร¹⁰

2. การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ตัวอย่างของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้นี้ ก็อย่างเช่น มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้...(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” ซึ่งแสดงให้เห็นว่า กฎหมายไทยไม่ยอมรับการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืม โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือการเลือกใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศอื่น (Treaty Shopping)¹¹ เป็นต้น

การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้นี้ ถือว่าเป็นการกระทำที่กฎหมายไม่ยอมรับ ดังนั้น จึงเป็นกรณีที่รัฐสามารถใช้มาตรการเพื่อตอบโต้ต่อการกระทำดังกล่าว ไม่ว่าจะโดยอาศัยคำพิพากษาของศาลหรือโดยอาศัยตัวบทกฎหมาย ทั้งบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Provisions) และบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti Avoidance Rule: GAAR)

¹⁰ Robert MassTax, *Tax Planning and Anti-Avoidance Legislation*, (London: BNA International Inc.,2006), p.9 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.8

¹¹ Roy Saunders, Miles Dean, Richard Williams, Dianna Van Der Merwe, *The Principles of International Tax Planning* (Gloucestershire:International Fiscal Services,2005), p.36 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.9

3.1.2 ข้อแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากรนั้นเป็นการใช้วิธีการตามที่กฎหมายอนุญาตในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax Management) เพื่อให้ตนเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด จัดได้ว่าเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย

การหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่ตรงกันข้ามกับการวางแผนภาษีอากร กล่าวคือเป็นการจงใจทำให้ตนเองไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดหรือเพื่อให้ตนได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร โดยวิธีการที่ผิดกฎหมาย เช่น ปลอมใบกำกับภาษี หรือกรอกรหัสความแสดงจำนวนเงินได้เป็นเท็จ เป็นต้น

ส่วนการหลบหลีกภาษีอากรแตกต่างจากการหนีภาษีอากรตรงที่ จะใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อให้ตนไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเพื่อให้ตนเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด แต่ถึงจะใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย การหลบหลีกภาษีอากรก็มิใช่การวางแผนภาษีอากร เพราะว่าผู้ที่ทำการหลบหลีกภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลักที่จะเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดโดยอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายมาช่วย ดังนั้น จึงมีการทำธุรกรรมที่โดยปกติคนทั่วไปมักไม่ทำกันหรือเป็นการกระทำที่เป็นการบิดเบือนหรืออำพรางความจริงเอาไว้ ซึ่งแตกต่างจากการวางแผนภาษีอากรที่จะใช้วิธีการทำธุรกรรมตามปกติ การหลบหลีกภาษีอากรจึงมีภาพลักษณ์ในทางลบ¹²

3.2 มาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรของต่างประเทศ

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การหลบหลีกภาษีอากรนั้น แม้จะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็อาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรไปเป็นจำนวนมาก ดังนั้น หลายประเทศจึงได้มีมาตรการเพื่อตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรประเภทที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งมาตรการที่ใช้นั้นมีทั้งมาตรการที่พัฒนาขึ้นมาโดยคำพิพากษาของศาล และมาตรการตามที่ได้มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรเอง

¹² ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม ,อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.8.

3.2.1 มาตรการตอบโต้โดยคำพิพากษาของศาล

1) ประเทศอังกฤษ

เดิมศาลของประเทศอังกฤษไม่ได้มีมาตรการต่อต้านการทำสัญญาเพื่อหลบหลีกภาษีอากรของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีอากร ดังจะเห็นได้จากคดี **IRC v Duke of Westminster (1936) 19 TC 490** ในคดีนี้ ดยุกแห่ง Westminster เป็นขุนนางที่มีคนรับใช้ในบ้านมากมาย ซึ่งตามกฎหมายภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักร เงินค่าจ้างที่จ่ายให้แก่คนรับใช้ภายในบ้านไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ แต่เงินที่จ่ายเป็นรายปีตามหน้าที่ที่มีอยู่ตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินค่าตอบแทนให้แก่ลูกจ้างหรือคนรับใช้สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ ดยุกแห่ง Westminster จึงทำข้อตกลงกับคนรับใช้แต่ละคนเป็นหนังสือว่าจะจ่ายเงินก่อนเป็นรายปีให้เป็นระยะเวลา 7 ปี โดยระบุว่าเงินที่จ่ายให้ดังกล่าวจ่ายโดยไม่คำนึงว่าคนรับใช้จะให้บริการแก่ดยุกหรือไม่ ศาลสภาขุนนางตัดสินโดยยึดถือว่าข้อตกลงเป็นหนังสือดังกล่าวมีผลบังคับตามกฎหมาย และเงินที่ดยุกแห่ง Westminster จ่ายไปสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้¹³ ซึ่งหมายความว่าศาลสภาขุนนางปฏิเสธที่จะละเลยต่อลักษณะทางกฎหมาย (รูปแบบ) ของเงินก้อน เพียงเพราะว่า การจ่ายเงินก้อนนั้นจะก่อให้เกิดผลในทางเนื้อหาที่เหมือนกันกับ (การจ่าย) เงินค่าจ้าง ซึ่งลอร์ด Tomlin กล่าวว่า “บุคคลทุกคนมีสิทธิตามที่บุคคลผู้นั้นจะสามารถทำได้ในการจัดการงานของตน เพื่อให้มีภาระภาษีอากรที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย”¹⁴

แต่ต่อมาในคดี **WT Ramsay Ltd v IRC (1981) STC 174** ศาลสภาขุนนางได้วางหลักที่ใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีขึ้นมา โดยในคดีดังกล่าว บริษัทผู้เสียภาษี (คือ บริษัทจำกัด WT Ramsay) ได้ขายกรรมสิทธิ์ในที่ดินของฟาร์มพร้อมกับรับรู้ส่วนเกินทุนที่ต้องเสียภาษี (Chargeable gain) เป็นเงิน 187,977 ปอนด์ ก่อนหักผลขาดทุน (allowable losses) บริษัทต้องการที่จะลดภาษีผลได้จากทุน จึงได้จัดทำแผน (Scheme) ขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิด

¹³ สรยุทธ วุฒยาภรณ์, “การตีความกฎหมายภาษีอากรและบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (ตอนที่ 1),” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 8, ปีที่ 52, น.93-94 (สิงหาคม 2548).

¹⁴ “Every man is entitled, if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be”. Mark McLaughlin ATII TEP, “The Ramsay Principle- Tax Journal (May2000),” <<http://www.taxationweb.co.uk/articles/article.php?id=9>>, (31 July 2008).

ส่วนขาดทุนเทียมขึ้น (artificial capital losses) จากการขายหุ้นเพื่อนำไปหักออกจากส่วนเกินทุนที่มีอยู่ บริษัทผู้เสียภาษีจึงซื้อหุ้นจำนวน 68 หุ้น ของบริษัทจำกัด C ซึ่งเป็นบริษัทในเครือที่ตั้งขึ้นใหม่ โดยมีราคาค่าหุ้น (premium) 2,719 ปอนด์ต่อหุ้น แต่จ่ายเงินเพียง 5 ปอนด์ เท่านั้น ส่วนที่เหลือคงค้างชำระแก่บริษัทดังกล่าว ขณะเดียวกันผู้เสียภาษีได้ทำสัญญากู้ยืมเงิน 2 ฉบับ กับบริษัทจำกัด C กำหนดระยะเวลาตามสัญญา คือ 30 และ 31 ปี ตามลำดับ ทั้งนี้ มีเงื่อนไขว่าบริษัทจำกัด C สามารถชำระเงินกู้ยืมคืนก่อนกำหนดระยะเวลาได้ และกรณีที่บริษัทจำกัด C เข้าสู่กระบวนการชำระบัญชี บริษัทจำกัด C ก็จะต้องชำระเงินกู้ยืมคืนก่อนครบกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา สัญญากู้ยืมเงินแต่ละฉบับคิดดอกเบี้ยร้อยละ 11 ต่อปี พอถึงวันที่ 2 มีนาคม 1973 บริษัทจำกัด WT Ramsay ก็ได้เปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยของสัญญา โดยอัตราดอกเบี้ยของสัญญากู้ยืมเงินฉบับที่ 1 ได้ลดลงมาเหลือศูนย์ ส่วนสัญญากู้ยืมเงินฉบับที่ 2 ได้เพิ่มอัตราดอกเบี้ยเป็น 2 เท่า ในวันเดียวกัน บริษัทจำกัด C ได้เรียกให้มีการชำระค่าหุ้นที่ยังคงค้างชำระอยู่เป็นเงิน 184,654 ปอนด์และบริษัทผู้เสียภาษีได้โอนขายสัญญาฉบับที่ 2 ไปยังบริษัทจำกัด M ซึ่งเป็นบริษัทการเงิน ในราคาตลาดขณะนั้น ก่อให้เกิดเงินได้จำนวน 172,731 ปอนด์ การทำธุรกรรมนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับการยกเว้นภาษีจากกำไรที่บริษัทผู้เสียภาษีจะได้รับจากการโอนขายสัญญาฉบับที่ 2 นั้นตามบทบัญญัติในวรรคที่ 11 ตารางที่ 7 แห่งพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1965¹⁵ หลังจากนั้น ก็ได้มีการโอนสัญญาฉบับที่ 2 ไปยังบริษัทในเครือที่บริษัทจำกัด C เป็นเจ้าของทั้งหมด และบริษัทในเครือดังกล่าวก็เข้าสู่การชำระบัญชีเป็นผลให้สัญญาฉบับที่ 2 ระบุ

¹⁵ วรรคที่ 11 ตารางที่ 7 แห่งพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1965 บัญญัติว่า “กรณีที่บุคคลใดก่อให้เกิดหนี้แก่บุคคลอื่น...กรณีนั้นไม่ก่อให้เกิดส่วนเกินทุนที่ต้องเสียภาษีแก่เจ้าหนี้...ในการโอนหนี้สินนั้นไป เว้นแต่ในกรณีที่หนี้สินนั้นเป็นหนี้ตามหลักทรัพย์ (ตามที่ให้คำนิยามไว้ในวรรคที่ 5 ของตารางนี้)

Finance Act 1965, Sch. 7, para. 11 (1) : “Where a person incurs a debt to another...no chargeable gain shall accrue to that (that is the original) creditor...on a disposal of the debt, except in the case of the debt on a security (as defined in paragraph 5 of this Schedule). WT Ramsay Ltd. Appellants v. Inland Revenue Commissioners <<http://international.westlaw.com/search/default>>.

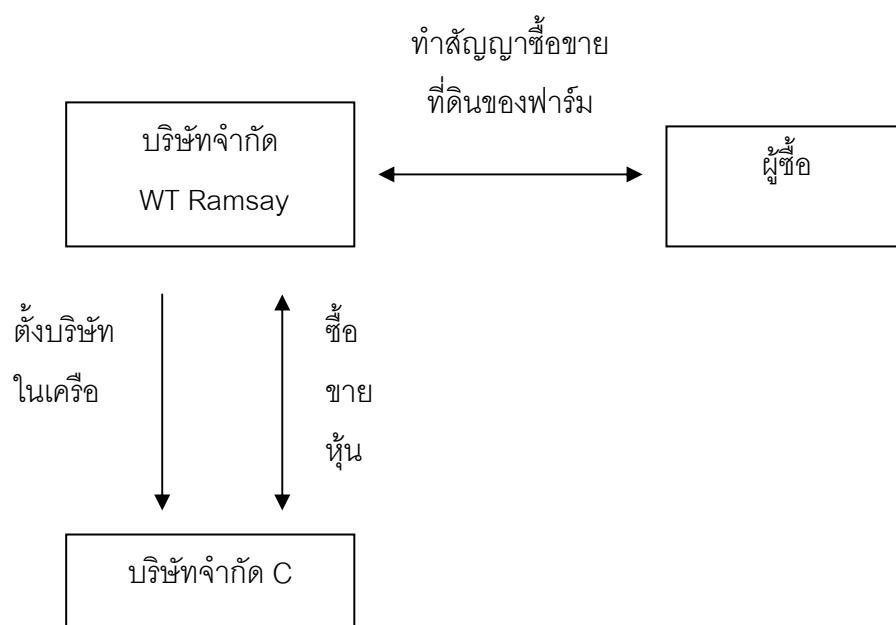
สิ้นไป¹⁶ และในวันที่ 9 มีนาคม 1973 บริษัทจำกัด C ก็เข้าสู่การชำระบัญชี มีการจ่ายเงินกู้ยืมตามสัญญาฉบับแรกไปยังบริษัทจำกัด WT Ramsay ส่วนเงินกู้ยืมตามสัญญาฉบับที่ 2 ได้รับชำระคืน 394,673 ปอนด์ และการทำธุรกรรมเหล่านั้นทำให้มูลค่าหุ้นของบริษัทจำกัด C ลดลงมากก่อให้เกิดผลขาดทุนเพิ่มขึ้นกับบริษัทจำกัด WT Ramsay¹⁷

ธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้กระทำลงไปสามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังนี้

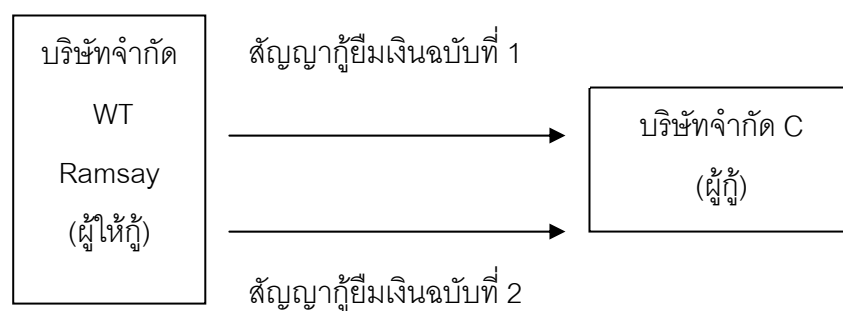
¹⁶ ถึงแม้ข้อเท็จจริงจะไม่ได้บอกไว้ว่าบริษัทจำกัด M เป็นบริษัทในเครือของบริษัทจำกัด WT Ramsay หรือไม่ แต่จากการที่บริษัทจำกัด M ยอมสละประโยชน์ที่ตนจะได้รับจากสัญญากู้ยืมเงินฉบับที่ 2 แล้วทำการโอนสัญญาฉบับดังกล่าวให้กับบริษัทในเครือที่บริษัทจำกัด C เป็นเจ้าของทั้งหมดแต่เพียงผู้เดียวแล้ว หลังจากนั้นบริษัทดังกล่าวก็เข้าสู่การชำระบัญชี ทำให้พอจะสันนิษฐานได้ว่าบริษัทจำกัด M เป็นบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับแผนการทำธุรกรรมของบริษัทจำกัด WT Ramsay

¹⁷ การที่บริษัทจำกัด C ซึ่งเป็นผู้กู้ทำการเรียกให้บริษัทจำกัด WT Ramsay ชำระค่าหุ้นก่อนที่จะทำการโอนสัญญา ส่งผลให้การโอนสัญญาเงินกู้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นหนี้ที่ไม่เกี่ยวกับหลักทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1965 วรรคที่ 11 ตารางที่ 7 ก่อให้เกิดผลขาดทุนมาหักผลได้จากทุน ซึ่งการทำธุรกรรมในลักษณะนี้ทำให้บริษัทจำกัด WT Ramsay ได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากรถึง 2 ครั้ง กล่าวคือ ไม่ต้องเสียภาษีจากการโอนขายสัญญากู้ยืมเงินฉบับที่ 2 และผลจากการที่มูลค่าหุ้นของบริษัทจำกัด C ลดลงทำให้ยังเกิดผลขาดทุนที่สามารถนำมาหักออกจากจำนวนภาษีผลได้จากทุนที่ต้องชำระอันเนื่องมาจากการทำสัญญาขายฟาร์มให้แก่บุคคลอื่นอีกด้วย

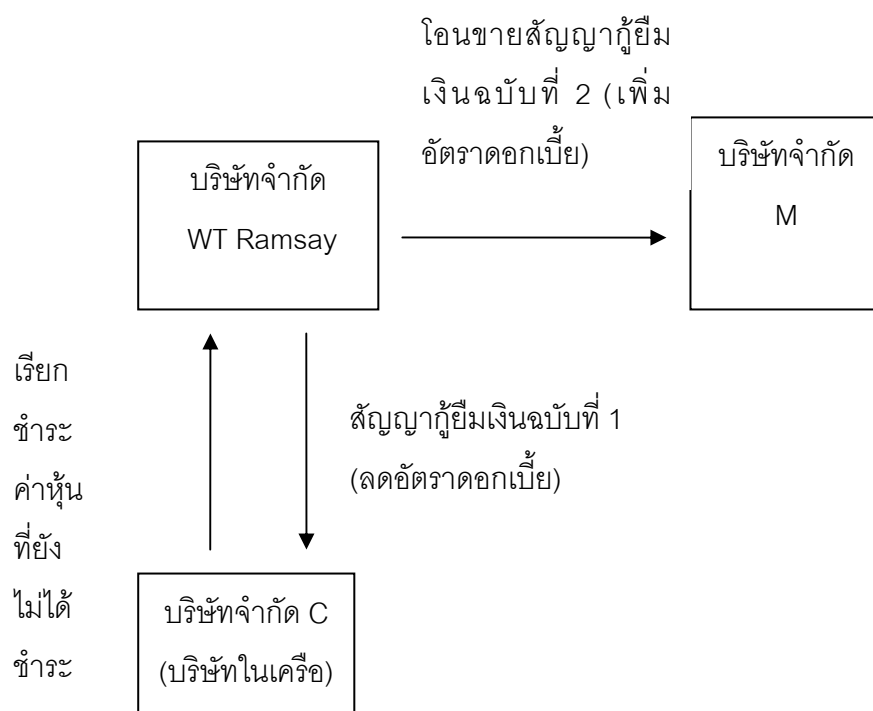
แผนภาพที่ 1



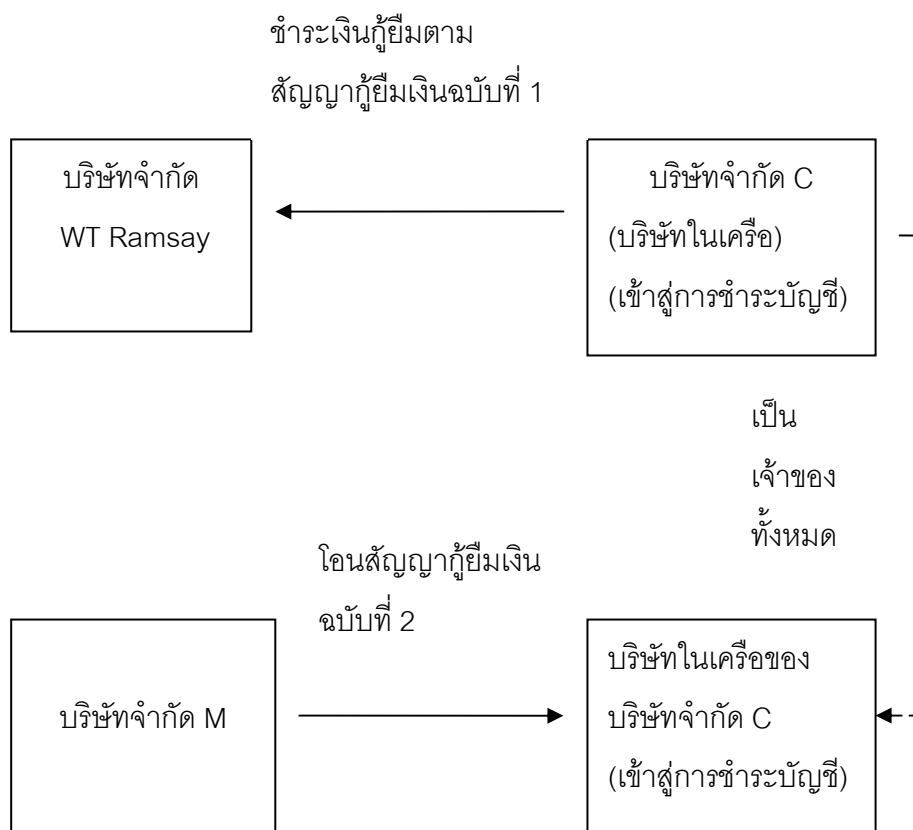
แผนภาพที่ 2



แผนภาพที่ 3



แผนภาพที่ 4



ศาลฎีกาขุนนางไม่ยอมรับการกระทำในทุกชั้นตอน ในคำตัดสิน ลอร์ด Wilberforce เน้นว่า ไม่จำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงชั้นตอนที่แยกจากกันของธุรกรรมที่มาประกอบรวมกันโดยมีเป้าหมายร่วมกัน ท่านลอร์ดได้อธิบายถึงลักษณะที่เป็นการหลบหลีกภาษีในสัญญาที่ว่า

ประการแรก แผนการตั้งแต่นั้นจนจบประกอบด้วยกระบวนการหลายชั้นตอน (ไม่ว่าจะมีหนี้ตามสัญญา หรือการคาดคะเนว่าจะไม่ประสบผลสำเร็จหรือไม่ก็ตาม)

ประการที่สอง ผู้เสียภาษีไม่ต้องใช้เงินของตนเองและในชั้นตอนสุดท้ายของแผน ฐานะทางการเงินของผู้เสียภาษีก็ไม่เปลี่ยนแปลง (ยกเว้นการจ่ายเงินเป็นค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้สนับสนุนแผน)

ประการที่สาม วัตถุประสงค์ทั้งหมดและเป็นวัตถุประสงค์เพียงประการเดียวของแผนก็คือเพื่อหลบหลีกภาษีอากร¹⁸

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว ได้ก่อให้เกิดหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) ขึ้นมา โดยหลักดังกล่าวถือว่า หากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Final Purpose) ของนิติกรรมหรือสัญญาใดมิได้เป็นวัตถุประสงค์ทางการค้า แต่เป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียวแล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีได้ แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม ดังจะเห็นได้จากในคดีนี้ ที่การทำสัญญากู้ยืมเงินระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับบริษัทในเครือ ตลอดจนการโอนขายสัญญากู้ยืมเงินให้แก่อีกบริษัทหนึ่งนั้น ไม่ได้ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางธุรกิจการค้าใด ๆ เลย แต่ผู้เสียภาษีอากรหวังเพียงจะได้ประโยชน์จากการก่อให้เกิดผลขาดทุนเทียมขึ้นเพื่อที่จะลดภาระภาษีผลได้จากทุนลงเท่านั้น¹⁹

หลังจากคดี Ramsay แล้ว ศาลก็ยังได้พัฒนาหลักการนี้ขึ้นอีก ในคดี IRC v Burmah Oil Co Ltd (1982) STC 30 บริษัท B โอนทรัพย์สินไปยังบริษัท S ซึ่งเป็นบริษัทในเครือ ซึ่งบริษัท S ยังคงค้างชำระเงินอยู่ บริษัท B ยังไม่เรียกชำระหนี้เพราะว่ามูลค่าของทรัพย์สินได้ลดลงและทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินเพียงอย่างเดียวที่บริษัท S ถือครองอยู่ หนี้สินที่มีจึงไร้ค่า บริษัท S ได้กู้ยืมเงินจากธนาคาร SB ซึ่งเป็นธนาคารในเครือ จึงสามารถชำระคืนเงินกู้ยืมจากบริษัท B ได้ และบริษัท S ได้ออกสิทธิในการซื้อหุ้นให้กับบริษัท B อันเป็นผลให้บริษัท S สามารถชำระเงินงวดสุดท้ายให้แก่ธนาคาร SB ได้ หลังจากนั้น บริษัท S ได้มีการชำระบัญชีผลของการทำธุรกรรมดังกล่าวก็คือ เพื่อทำให้นี้ซึ่งไม่ใช่ทรัพย์สินที่พึงเสียภาษีส่วนเกินทุน

¹⁸ W.T. Ramsay Ltd. Appellants v. Inland Revenue Commissioners [1981] 2 W.L.R. 449 House of Lords <<http://international.westlaw.com/search/default>> และ Mark McLaughlin ATII TEP, *Ibid*.

¹⁹ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมุ่งหวังที่จะให้สัญญากู้ยืมเงินฉบับที่ลดอัตราดอกเบี้ยลงสามารถนำไปหักผลขาดทุนส่วนทุน ส่วนสัญญากู้ยืมเงินฉบับที่เพิ่มอัตราดอกเบี้ยนั้น มุ่งหวังที่จะให้ได้รับยกเว้นภาษีในฐานะที่เป็นหนี้ของหลักทรัพย์ (debt on a security), <http://en.wikipedia.org/wiki/Ramsay_v._IRC>.

(a non-chargeable asset) เข้าแทนที่ทุนซึ่งเป็นทรัพย์สินที่พึงเสียภาษีส่วนเกินทุน (chargeable asset) แต่แผนการนั้นล้มเหลว ผลขาดทุนที่แท้จริงมาจากหนี้ ไม่ได้มาจากหลักทรัพย์ ศาลจึงปฏิเสธที่จะอนุญาตให้บริษัท B มีสิทธิในการหักรายจ่ายในการออกสิทธิในการซื้อหุ้นเพื่อคำนวณผลขาดทุนจากหุ้นของบริษัท S เมื่อบริษัท S ชำระบัญชี

คดีนี้มีข้อแตกต่างบางประการจากคดี Ramsay ตรงที่ว่า แผนการนั้นได้ถูกกำหนดขึ้นสำหรับบริษัท B โดยเฉพาะ ไม่ใช่การกระทำที่เหมือนการซื้อสินค้าสำเร็จรูป และบริษัท B ใช้เงินของตนเองในการจ่ายเงิน แทนที่จะไปกู้ยืมเงินมา แต่ข้อแตกต่างเหล่านี้ไม่ได้ทำให้ศาลเปลี่ยนคำวินิจฉัยเลย²⁰ องค์คณะในคดีนี้ได้พิพากษาคดีโดยปรับใช้หลักจากคดี Ramsay ลอร์ด Diplock พิจารณาว่า ในการนำหลัก Ramsay มาปรับใช้ จะต้องมี

1. กลุ่มของธุรกรรม ซึ่ง
2. กำหนดไว้ล่วงหน้า และ
3. มีขั้นตอนที่สอดแทรกเข้าไปที่ไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้าแยกต่างหากจาก

การหลบหลีกภาษีอากร

คดี *Furniss v Dawson* [1984] STC 153 ผู้เสียภาษีต้องการที่จะขายหุ้นของบริษัทครอบครัวให้ผู้ซื้อซึ่งเป็นบุคคลภายนอก จึงได้จัดทำแผนการซึ่งจะทำให้สามารถเลื่อนความรับผิดทางภาษีผลได้จากทุนออกไป โดยได้แลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัทนั้นกับหุ้นของบริษัท Greenjacket ซึ่งเป็นบริษัทเพื่อการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นใหม่ใน Isle of Man ในวันเดียวกัน Greenjacket ได้ขายหุ้นในบริษัทครอบครัวออกไปในราคาที่ได้ตกลงกันในการเจรจากันในครั้งก่อน ผู้เสียภาษีหาทางทำให้ได้รับการยกเว้นภาษีผลได้จากทุนโดยการควมรวมบริษัทเข้าด้วยกัน และโดยการโอนหุ้นของบริษัทครอบครัวโดย Greenjacket ที่ไม่มีส่วนเกินทุนและไม่มีผลขาดทุน ศาลสูงและศาลอุทธรณ์วินิจฉัยว่า หลักการ Ramsay ปรับใช้เฉพาะกรณีที่มีขั้นตอนในการจัดทำแผนส่วนหนึ่งนั้นเป็นขั้นตอนที่ผู้เสียภาษีจะไม่ทำขึ้นหากไม่มีการกระทำในขั้นตอนต่อ ๆ ไป ศาลฎีกาพิพากษาว่า ขั้นตอนที่ถูกเพิ่มเติมเข้าไปในชุดของธุรกรรมที่กำหนดไว้ล่วงหน้าที่ไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้าเลย มีแต่เพื่อหลบหลีกภาษี ควรจะถูกเพิกเฉยสำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีโดยไม่คำนึงว่าขั้นตอนที่เพิ่มเข้ามาใหม่นั้นจะมีผลกระทบในทางธุรกิจหรือไม่

²⁰ John Tiley, "Tax Avoidance Jurisprudence As Normal Law," *British Tax Review*, 4, 304-331, 2004, <<http://international.westlaw.com/search/default>>.

ซึ่งจากคำพิพากษานี้ ศาลได้วางหลักที่เรียกว่า “Linear avoidance schemes” หลักดังกล่าวเป็นการขยายหลักการ Ramsay ออกไป หลักนี้ใช้ได้กับทั้งการเลื่อนภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร และกับสถานการณ์ที่มีการบงชี้ในทางกฎหมายถึงขั้นตอนที่แทรกอยู่มีผลเหนือแผนการแล้ว

อย่างไรก็ตามในคดี *Craven v. White* [1988] STC 476 HL ศาลสหราชอาณาจักรได้กลับมาใช้หลักการตีความตามตัวอักษรอีกครั้งหนึ่ง โดยศาลตัดสินว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีช่องทางที่เลือกในการทำธุรกรรมได้ รัฐบาลไม่มีสิทธิที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรปราศจากสิทธิในการเลือกช่องทางที่จะได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากร ศาลไม่มีอำนาจในการบัญญัติกฎหมายเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรเสียเองในเมื่อรัฐสภาไม่ได้ทำเช่นนั้น²¹

ในคดีดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรได้แลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัทจำกัด Q กับหุ้นของบริษัทจำกัด M ที่ตั้งอยู่ใน Isle of Man เพื่อที่จะดำเนินการขายหรือรวมกิจการ ในเวลานั้น ผู้เสียภาษีได้ยกเลิกการเจรจากับคู่สัญญารายหนึ่ง และต่อมาได้ตกลงที่จะขายหุ้นในบริษัทจำกัด Q ให้แก่คู่สัญญาอีกรายหนึ่ง ต่อมาบริษัทจำกัด M ขายหุ้นของบริษัทจำกัด Q ไป แล้วส่งเงินที่ได้จากการขายหุ้นทั้งหมดให้ผู้เสียภาษีในฐานะเป็นเงินยืม ผู้พิพากษาเสียงข้างมากในศาลสหราชอาณาจักรเห็นว่า หลักเกณฑ์ที่ว่า แผนการต้องถูกกำหนดล่วงหน้า นั้น หมายถึงกรณีที่แผนการดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นทั้งหมดและมีการปฏิบัติตามแผนการดังกล่าวทั้งหมด ในกรณีที่ธุรกรรมเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรถูกทำขึ้นแต่ไม่มีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติว่าธุรกรรมที่ทำต่อเนื่องจะไม่เกิดขึ้น กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นแผนการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า แต่ในคดีนี้ เมื่อการแลกเปลี่ยนหุ้นเกิดขึ้น ไม่มีความแน่นอนว่าหุ้นในบริษัท Q จะถูกขายไปหรือไม่ จึงถือไม่ได้ว่าผู้เสียภาษีได้ทำแผนการที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

2) ประเทศสหรัฐอเมริกา

ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้มีคำพิพากษาที่วางหลักเพื่อตอบโต้ต่อการทำสัญญาที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรเหมือนกัน ในคดี *Gregory v. Helvering* 293 U.S. 465

²¹ Frans Vanistendael, “legal Framework of Taxation” in Victor Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1, (IMF 1996), p. 39-41 อ้างใน สราวุธ วุฒยาภรณ์, “การตีความกฎหมายภาษีอากรและบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (ตอนที่ 1),” *สรรพากรสาส์น*, ฉบับที่ 8, ปีที่ 52, น.96 (สิงหาคม 2548).

(1935) aff'g 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934) ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า “สภาพการณ์ของการจัดเก็บภาษีอากรขึ้นอยู่กับเนื้อหามากกว่ารูปแบบของธุรกรรม ดังนั้น ศาลฎีกาจึงได้วางหลักว่า เนื้อหานี้สมควรจะมีอิทธิพลในการตัดสินผลในทางภาษีของธุรกรรมนั้นมากกว่ารูปแบบของธุรกรรม²²” อนึ่ง ศาลฎีกายังได้วางหลักด้วยว่า ธุรกรรมที่มีแรงจูงใจในทางภาษีอากรจะต้องมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจด้วย ธุรกรรมนั้นจึงจะมีผล

ในคดีนี้ผู้เสียภาษี คือ Evelyn Gregory เป็นเจ้าของ United Mortgage Corporation แต่เพียงผู้เดียว บริษัทเป็นเจ้าของหุ้น Monitor Securities Corporation ซึ่งมีทรัพย์สินที่มีกำไรฝ่ายทุนมากหากได้จำหน่ายจ่ายโอนไป นาง Gregory จึงหาทางโอนหุ้นของ Monitor Securities Corporation จำนวน 1,000 หุ้น มาให้ตนเอง เพื่อที่จะเปลี่ยนเงินได้ไปเป็นผลได้ส่วนทุน นาง Gregory จึงได้ก่อตั้ง Averill Corporation ซึ่งเธอเป็นผู้ถือหุ้นเพียงผู้เดียวและทำให้ United Mortgage Corporation โอนหุ้นของ Monitor Security Corporation มายัง Averill Corporation บริษัทเก่าได้รับการแบ่งปันทรัพย์สินจากบริษัทใหม่ และต่อมาบริษัทใหม่ได้ชำระบัญชีและแบ่งหุ้นของ Monitor Security Corporation ไปยังนาง Gregory นาง Gregory ได้ขายหุ้นนั้นทันทีเป็นเงิน 133,333 ดอลลาร์ โดยมีผลได้ส่วนทุนจำนวน 76,000 ดอลลาร์ ซึ่งเธอจ่ายภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตาม ภาษีของนาง Gregory จะสูงมากกว่านี้ถ้าหากว่า United Mortgage Corporation ขายหุ้นของ Monitor Securities Corporation และแบ่งผลได้ให้กับเธอ สรรพากรของสหรัฐอเมริกาไม่สนใจวิธีการของนาง Gregory และทำการประเมินภาษีเหมือนกรณีที่ United Mortgage Corporation ขายหุ้นและจ่ายเงินปันผลให้กับนาง Gregory อย่างไรก็ตาม Second Circuit และศาลฎีกาไม่เห็นด้วยกับสรรพากร และได้วินิจฉัยให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร²³

หลักที่ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาได้วางไว้ในคดีดังกล่าวได้รับการนำไปปรับใช้ในคดี Saviano v. Comm'r, 765 F.2d 643,654 (7th Cir. 1985) aff'g 80 T.C. 955 (1983) ซึ่ง

²² Yoram Keinan, “Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and Proposal for Codification,” Akron Tax Journal, 45, 22 (2007) <<http://international.westlaw.com/search/default.wl?>>.

²³ Yoram Keinan, “The Many Faces Of The Economic Substance’s Two-Prong Test: Time For Reconciliation?,” NYU Journal of Law & Business 1,371(Spring 2005) <<http://international.westlaw.com/search/default.wl?>>.

Seventh Circuit ได้วินิจฉัยไว้ว่า “เสรีภาพในการจัดรูปแบบการทำงานเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียลง ไม่รวมถึงสิทธิในการเกี่ยวข้องกับการจัดฉากทางการเงินโดยมีความคาดหวังว่า กรมสรรพากร (Internal Revenue Service) และศาลจะคล้อยตามด้วย คณะกรรมการจัดเก็บภาษีอากรและศาลมีอำนาจหน้าที่ที่จะดูถึงเบื้องหลังของรูปแบบของธุรกรรมเพื่อค้นหาเนื้อหาทางเศรษฐกิจและปรับใช้กฎหมายภาษีไปตามนั้น”

หลักดังกล่าว เรียกว่า “หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine)” ซึ่งถือว่า สัญญาใดแม้จะสร้างขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีอากร และมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้ อย่างไรก็ตามหากขั้นตอนที่ประกอบกันขึ้นเป็นนิติกรรมหรือสัญญาแม้เพียงขั้นตอนหนึ่งขั้นตอนใดเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น หลักนี้จึงต่างกับ “หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร” (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) ที่ประเทศอังกฤษใช้อยู่²⁴

คดี *Comm'r v. Court Holding Co.* 324 U.S. 331,334 (1945) ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “สภาพการณ์ของการเก็บภาษีอากรขึ้นอยู่กับเนื้อหาของธุรกรรม ผลทางภาษีซึ่งเกิดจากผลได้จากการขายทรัพย์สินจะไม่พิจารณาเพียงลำพังโดยวิธีการที่ใช้เพื่อโอนสิทธิทางกฎหมาย แต่จะต้องดูถึงธุรกรรมทั้งหมด และแต่ละขั้นตอนจากการเริ่มต้นการเจรจาถึงความสมบูรณ์ของการขาย...เพื่ออำนวยความสะดวกให้เห็นสภาพที่แท้จริงของธุรกรรมซึ่งถูกแต่งเติมโดยรูปแบบที่สร้างขึ้นเพื่อเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบทางภาษี อันจะทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามนโยบายทางภาษีของรัฐสภาเสื่อมทรุดลง”

อย่างไรก็ตามในคดี *Newman v Comm'r* 902 F.2d 159,163-64 (2d Cir. 1990) Second Circuit ได้วินิจฉัยว่า มาตรฐานที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาว่าแบบของธุรกรรมควรได้รับการคำนึงถึงนั้นรวมถึง

- (1) วัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ปรากฏออกมา
- (2) ธุรกรรมนั้นได้เปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจของคู่สัญญาหรือไม่

²⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม , อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น. 10-11.

(3) ข้อความในธุรกรรมเป็นข้อตกลงที่คู่สัญญาที่ไม่มีความเกี่ยวพันกันพึงปฏิบัติต่อกัน (arm's length terms) หรือไม่ และ

(4) คู่สัญญาเคารพในแบบของสัญญาที่สร้างขึ้นหรือไม่

ดังนั้น ศาลในคดีนี้จึงชี้ให้เห็นว่า รูปแบบจะไม่ถูกเพิกเฉยเพียงเพราะว่าเนื้อหาอาจจะแตกต่างจากรูปแบบของธุรกรรม

หนึ่งในคดี *Comm'r v. Danielson* 378 F.2d 771,775 (3d. cir. 1967) Third Circuit ได้กำหนดมาตรฐานที่ต่อมารู้จักกันว่าเป็นมาตรฐาน Danielson โดยผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะไม่ยอมรับรูปแบบของสัญญาได้เฉพาะกรณีพิพจน์ได้ว่า สัญญาระหว่างคู่สัญญาควรจะถูกเพิกเฉยเนื่องจากเกิดขึ้นจากความสำคัญผิด กลฉ้อฉล อำนาจครอบงำผิดศีลธรรม หรือเหตุอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

คดี *Moline Properties v. United States* 319 U.S. 436 (1943) นำเสนอ “หลักการคำนึงถึงการปรากฏที่แยกจากกันของบริษัทในเรื่องของวัตถุประสงค์ทางภาษีอากร” ในคดีนี้ ผู้ถือหุ้นเพียงคนเดียวของบริษัทพยายามจะรับรู้ผลได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่บริษัทเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ ในฐานะที่เป็นทุนสำหรับผู้ถือหุ้นบนหลักการที่ว่า การปรากฏอยู่ของบริษัทเป็นเพียงการมีอยู่อย่าง ไม่มีความสำคัญสำหรับวัตถุประสงค์ในทางภาษีเงินได้ ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกา วินิจฉัยว่า ผู้เสียภาษีไม่อาจจะเพิกเฉยต่อรูปแบบบริษัทที่เป็นองค์ธุรกิจของตนได้ เว้นแต่ว่ารูปแบบดังกล่าวจะเป็นของปลอม เพราะในสถานการณ์เช่นนั้น รูปแบบจะเป็นเพียงการมีอยู่อย่าง ไม่มีความสำคัญ

ในคดีนี้ได้มีการวางมาตรฐานว่า การมีอยู่ของบริษัทที่แยกจากผู้ถือหุ้นควรจะได้รับการคำนึงถึงหรือไม่ ประการแรก มาตรฐานในทางอ้อมตัดสิน ต้องการให้ผู้เสียภาษีแสดงวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ถูกกฎหมายและไม่ใช้วัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรในการเลือกรูปแบบของบริษัท ประการที่สอง มาตรฐานในทางภาวะวิสัยที่พิจารณาว่าองค์กรนั้นเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจที่มีอยู่อย่างเพียงพอหรือไม่

นอกจากหลักเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบแล้ว ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ยังได้พัฒนาหลักผลลัพธ์สุดท้าย (Step Transaction Principle) ขึ้นมาอีกด้วย²⁵

²⁵ หลักนี้เป็นหลักที่พัฒนาต่อยอดมาจากหลักเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบ อีกหลักหนึ่งที่ศาลพัฒนาขึ้นมาจากหลักเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบ ก็คือ หลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือหลักธุรกรรมของ Yoram Keinan, *supra* note 22.

ตามหลักผลลัพธ์สุดท้าย ธุรกิจที่แยกส่วนหรือแยกเป็นขั้นตอนจะถูกยุบรวมให้เป็นธุรกิจเดียวเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีอากร ศาลจะปรับใช้หลักนี้กับคดีที่การเก็บภาษีอากรกับธุรกิจในแต่ละขั้นตอนจะส่งผลให้เกิดความไม่เหมาะสมกับการปฏิบัติต่อธุรกรรมทั้งหมด ผลก็คือ ขั้นตอนแต่ละขั้นตอนจะถูกเพิกเฉยสำหรับวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรและจะใช้วิธีการจัดเก็บภาษีในฐานะที่เป็นธุรกรรมเพียงหนึ่งเดียวไม่ใช่ธุรกรรมที่แยกจากกัน หลักนี้มีขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าธุรกรรมจะถูกเก็บภาษีตามเนื้อหาของธุรกรรมไม่ใช่ตามรูปแบบที่แสดงออกมา ดังนั้นศาลจะไม่ใช้หลักนี้กับธุรกรรมที่เนื้อหาของธุรกรรมไม่แตกต่างจากรูปแบบของธุรกรรม

ตัวอย่างคดีที่ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาปรับใช้หลักผลลัพธ์สุดท้าย ได้แก่

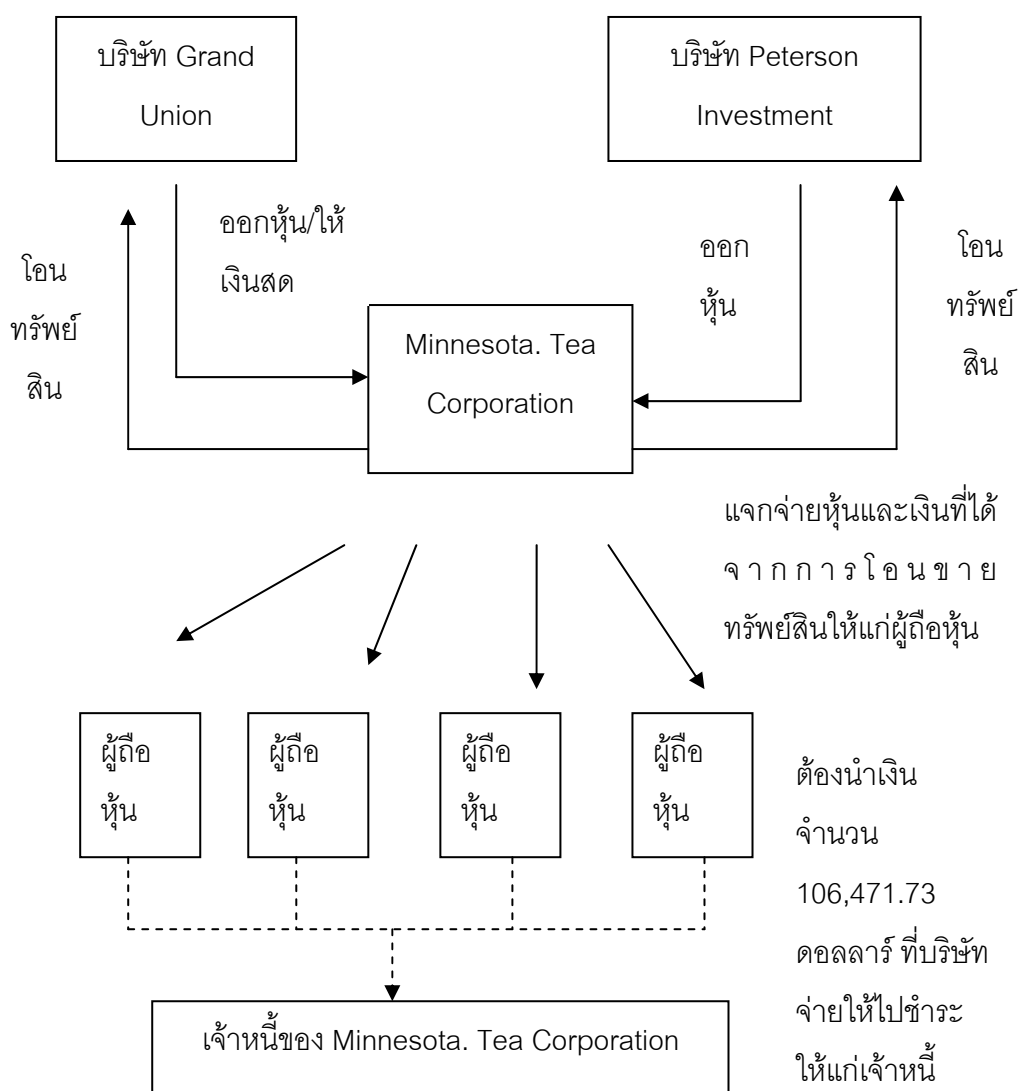
คดี Minn. Tea Co. v. Helvering 302 U.S. 609,610 (1938)²⁶ ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าในปี 1928 Minnesota Tea Corporation ซึ่งเป็นผู้ร้องในคดีนี้ได้จัดตั้งบริษัท Peterson Investment และมีการโอนทรัพย์สินบางประเภท (certain assets) เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนสำหรับหุ้นส่วนของบริษัท Peterson Investment แล้วผู้ร้องก็ได้ทำการแจกจ่ายหุ้นของบริษัทไปให้กับผู้ถือหุ้นโดยทันที หลังจากนั้น บริษัทผู้ร้องก็ได้โอนทรัพย์สินส่วนที่เหลือไปให้กับบริษัท Grand Union (ซึ่งเป็นบริษัทที่ผู้ร้องจัดตั้งขึ้นอีกบริษัทหนึ่ง) เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัท Grand Union จำนวน 18,000 หุ้น และเงินสดอีกจำนวน 426,842.52 ดอลลาร์ ผู้ร้องได้แบ่งเงินสดไปให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทตามแผนการในการจัดรูปองค์กรใหม่ (reorganization) ที่ต้องการให้ผู้ถือหุ้นยอมรับภาระหนี้ของบริษัทจำนวน 106,471.73 ดอลลาร์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทางภาษีวินิจฉัยว่าไม่มีการจัดรูปองค์กรใหม่ที่มีผลตามมาตรา 112 (i) (1) (B) แห่งรัฐบัญญัติภาษีอากรปี 1928 ศาลอุทธรณ์ (The Circuit Court of Appeals) วินิจฉัยกลับคำตัดสินของคณะกรรมการ เมื่อเรื่องไปถึงศาลฎีกา ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาได้วางหลักผลลัพธ์สุดท้ายไว้แล้ว วินิจฉัยว่า “ตามมติของคณะกรรมการบริษัท ผู้ถือหุ้นได้รับเงินจากผู้ร้องเป็นจำนวน 106,471.73 ดอลลาร์ ไม่ใช่ในฐานะส่วนแบ่งในผลประโยชน์ แต่ในรูปของเงินทุนที่ผู้ถือหุ้นต้องนำไปชำระให้แก่เจ้าหนี้ โดยกระบวนการดังกล่าว ผู้ร้องได้รับผลประโยชน์แบบเดียวกัน การจ่ายเงินนั้นก็เพื่อการชำระหนี้ (indebtedness) ไม่ใช่ในฐานะส่วนแบ่งของเงินปันผล ผลที่จะเกิดขึ้นหากมีการปฏิบัติอย่างตรงไปตรงมาก็จะไม่ทำให้เกิดผลที่แตกต่างจากการทำตามวิธีการทางอ้อมแต่อย่างใด การแบ่งปันผลประโยชน์ล่วงหน้าให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นไม่มีความหมายและเป็น

²⁶ Minnesota tea Co. v. Helvering 302 U.S. 609 (1938) <<http://supreme.justia.com/us/302/609/case.html>>.

เหตุการณ์ที่ไม่จำเป็นในการส่งต่องเงินไปยังเจ้าหนี้ ความสัมพันธ์ของผู้ถือหุ้นในเรื่องนี้เป็นเพียงทางผ่าน...พิพากษายืนตามศาลล่าง”

คดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงซึ่งสามารถเขียนได้เป็นแผนภาพตามแผนภาพที่ 5 ดังนี้

แผนภาพที่ 5



ในคดีนี้ ศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกาได้ตั้งประเด็นว่า การที่ผู้ร้องโอนเงินจำนวน 106,471.73 ดอลลาร์ ไปให้กับผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นจำนวนที่เท่ากับจำนวนที่ผู้ร้องต้องชำระหนี้้น ก่อให้เกิดเงินจัดสรรคืน (distribution) ตามความหมายของมาตรา 112 (d) (1) และ (2) แห่ง รัฐบัญญัติภาษีอากรปี 1928 หรือไม่

ซึ่งศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกาเห็นว่า ขั้นตอนในการจ่ายเงินก่อนดังกล่าวให้กับผู้ถือหุ้น เป็นขั้นตอนที่ไม่มีความหมายและไม่มีความจำเป็น ผู้ร้องในคดีนี้หวังว่าการกระทำดังกล่าวจะทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีจากการโอนทรัพย์สินไปตั้งบริษัทใหม่ ซึ่งก่อให้เกิดผลได้จากทุน เนื่องจาก มาตรา 112 (d) (1) ได้บัญญัติไว้ว่า “(d)...(1) ถ้าบริษัทซึ่งได้รับทรัพย์สินหรือเงินอันเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยนหุ้นหรือหลักทรัพย์ของบริษัทอื่น ได้จำหน่ายจ่ายโอนไปให้ผู้ถือหุ้น ภายใต้แผนการ จัดรูปองค์กรใหม่ บริษัทนั้นไม่ต้องนำผลได้จากทุนไปรับรู้เพื่อเสียภาษี...”²⁷ ซึ่งจุดประสงค์ของผู้ร้องต้องการที่จ่ายเงินจำนวน 106,471.73 ดอลลาร์ ไปยังผู้ถือหุ้นและให้ผู้ถือหุ้นชำระหนี้แทน ผู้ร้องเพื่อทำให้เข้าใจว่า การจ่ายเงินจำนวนดังกล่าวเป็นการจ่ายเงินคืนผู้ถือหุ้นในฐานะเป็น เงินจัดสรรคืน (distribution) แต่ศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกานำหลักผลลัพธ์สุดท้ายมาปรับใช้ โดยเห็นว่าผู้ร้องสามารถนำเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ของผู้ร้องได้โดยตรง แต่ กลับไม่ทำ แต่ใช้วิธีจ่ายเงินจำนวนดังกล่าวไปให้แก่ผู้ถือหุ้นและให้ผู้ถือหุ้นนำเงินไปชำระให้แก่ เจ้าหนี้แทน ดังนั้น การจ่ายเงินจำนวนดังกล่าวให้ผู้ถือหุ้น จึงเป็นขั้นตอนที่ไม่มีความหมายและ ไม่จำเป็นในการชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ของผู้ร้อง การกระทำทั้งหมดนี้ก็เพื่อให้เงินจำนวนดังกล่าว ไปสู่มือของเจ้าหนี้ของผู้ร้องเท่านั้น

คดี *Smith v. Comm'r* 78 T.C. 350 (1982) ศาลภาษีอากรได้เน้นว่า “หลักผลลัพธ์สุดท้ายโดยทั่วไปจะปรับใช้กับคดีที่ผู้เสียภาษีหาทางจากจุด A ไปยังจุด D และได้ หลุดในระหว่างจุด B และ C วัตถุประสงค์ทั้งหมดของการหลุดโดยไม่จำเป็นก็เพื่อให้บรรลุผล ในทางภาษีอากรที่แตกต่างจากผลทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นจากการกระทำทางตรงจาก A ไปยัง D ในสถานการณ์เช่นนั้น ศาลไม่ถูกผูกมัดโดยขั้นตอนที่ไขว่เขวที่ผู้เสียได้กระทำไป และการหลุด ดังกล่าวอาจจะถูกเพิกเฉยหรือจัดรูปแบบใหม่ก็ได้”

²⁷ § 112 (d) "(1) If the corporation receiving such other property or money distributes it in pursuance of the plan of reorganization, no gain to the corporation shall be recognized from the exchange, but" *Minnesota tea Co. v. Helvering* 302 U.S. 609 (1938) <<http://supreme.justia.com/us/302/609/case.html>>.

ในการปรับใช้หลักผลลัพธ์สุดท้ายนี้ ศาลได้วางหลักไว้ 3 หลัก คือ

- (1) หลักการกระทำที่มีผลผูกพัน (the “binding commitment” test)
- (2) หลักผลลัพธ์ (the “end result” test) และ
- (3) หลักความเชื่อมโยงร่วมกัน (the “mutual interdependence” test)

ซึ่งก็มีคดีที่ศาลนำมาตรฐานที่กล่าวมาข้างต้นไปปรับใช้ในกรณีต่าง ๆ เช่น

(1) หลักการกระทำที่มีผลผูกพัน

ศาลปรับใช้หลักนี้ในคดี *Comm'r v. Gordon*, 391 U.S. 83, 97 (1968) ซึ่งเกี่ยวกับการโอนหุ้นของบริษัทในเครือ เพื่อแยกบริษัทในเครือของ American Telephone และ Telegraph Company ออกเป็น 2 องค์ก โดยมีการทำธุรกรรม 2 ขั้นตอน ในปี ค.ศ. 1961 ผู้ถือหุ้นของบริษัทในเครือได้รับสิทธิที่จะซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดที่เป็นธรรมของมูลค่าหุ้นสามัญในบริษัทในเครือบริษัทใหม่ เมื่อได้รับสิทธิ บริษัทในเครือบริษัทแรกก็เป็นเจ้าของหุ้นของบริษัทในเครือบริษัทใหม่ จำนวนของสิทธิทั้งหมดที่ถูกโอนไปในปี ค.ศ. 1961 เท่ากับร้อยละ 57 ของหุ้นในบริษัทในเครือบริษัทใหม่ ในปี ค.ศ. 1963 สิทธิที่คงอยู่ในบริษัทในเครือบริษัทใหม่ (ร้อยละ 43 ของหุ้น) ถูกเสนอไปให้แก่ผู้ถือหุ้น ปัญหาพิพาทก็คือเรื่องของส่วนต่างระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายไปโดยผู้ถือหุ้นเมื่อผู้ถือหุ้นใช้สิทธิในการซื้อหุ้นกับราคาตลาดที่เป็นธรรมของหุ้นของบริษัทในเครือบริษัทใหม่ที่พวกเขาได้รับ ถูกเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นในฐานะเป็นเงินได้ธรรมดาหรือว่าการแบ่งหุ้นให้ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีหรือก่อให้เกิดบริษัทที่แยกตัวออกมาใหม่ (spin-off)²⁸ ตามมาตรา 355 แห่งประมวลรัษฎากร (IRC) ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาวินิจฉัยว่า ขั้นตอนที่แยกจากกัน จะถูกรวมเข้าเป็นธุรกรรมเดียวกันก็ต่อเมื่อ ในเวลาที่ทำธุรกรรมแรก ผู้เสียภาษีอยู่ภายใต้ข้อผูกมัดที่จะต้องทำขั้นตอนที่เหลือให้เสร็จสิ้น “ถ้ามีเหตุการณ์ในชุดของธุรกรรมซึ่งคู่สัญญาไม่ถูกผูกมัดขั้นตอนต่าง ๆ จะไม่ถูกรวมเข้าด้วยกันตามหลักนี้” ซึ่งศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาได้พิพากษาว่า ผู้ถือหุ้นที่ใช้สิทธิซื้อหุ้นของบริษัทในเครือควรจะได้รับรู้เงินได้ธรรมดาเท่ากับส่วนต่างระหว่าง

²⁸ A spin-off is a new organization or entity formed by a split from a larger one, such as a television series based on a pre-existing one, or a new company formed from a university research group or business incubator, <<http://en.wikipedia.org/wiki/Spin-off>>.

จำนวนเงินที่จ่ายสำหรับหุ้นและมูลค่าหุ้นตามราคาตลาดที่เป็นธรรมและจำนวนที่ได้รับจากการขายสิทธิก็ถูกเก็บภาษีในฐานะที่เป็นเงินได้ธรรมดา (ordinary income) ได้

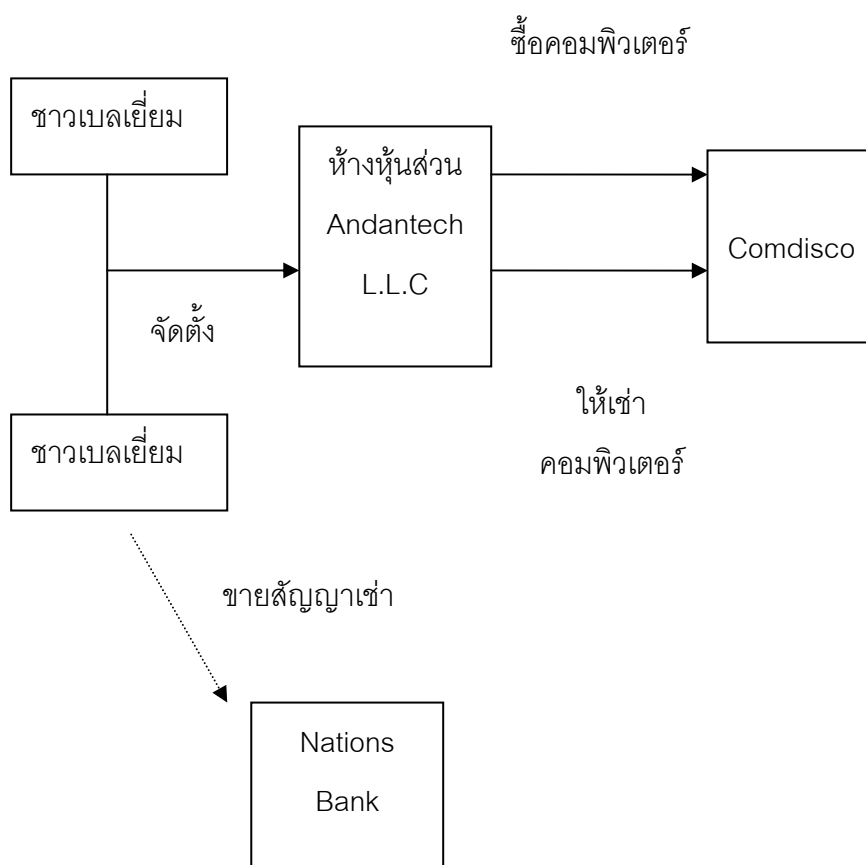
(2) หลักผลสุดท้าย

มีการนำหลักนี้ไปใช้ในคดี *Andantech L.L.C. v. Comm'r*, 83 T.C.M. (CCH) 1476, 11 (2002) ซึ่งศาลวินิจฉัยว่า ตามหลักนี้ ผลสุดท้ายจะไม่คำนึงถึงภาษีที่เป็นอิสระจากกันในแต่ละขั้นตอน เว้นแต่ผู้เสียภาษีสามารถแสดงได้ว่าในเวลาที่คู่สัญญาเข้าไปเกี่ยวข้องในแต่ละขั้นตอน ผลนั้นเป็นเจตนาขั้นสุดท้ายในตัวของมันเอง ถ้าไม่เป็นผลตามที่ตั้งใจไว้ ศาลก็ยุบรวมขั้นตอนแต่ละขั้นตอนเข้าด้วยกันและพิจารณาภาษีเฉพาะผลสุดท้ายที่ตั้งใจไว้...”

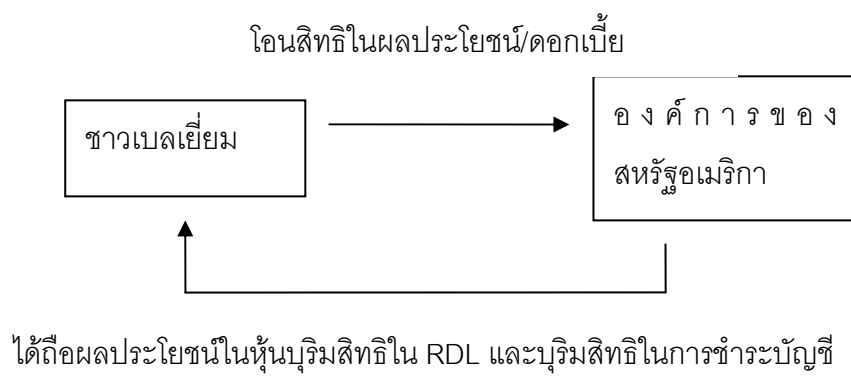
คดีนี้เป็นเรื่องที่ชาวเบลเยียม 2 คนจัดตั้งห้างหุ้นส่วน Andantech L.L.C. โดยมีทุน 200,000 ดอลลาร์ และเงินกู้ยืมจากธนาคารสวิสอีก 14.9 ล้านดอลลาร์ Andantech ซื้อคอมพิวเตอร์หลายเครื่องจาก Comdisco เป็นเงินสด 14.9 ล้านดอลลาร์ และเป็นตั๋วเงิน (notes) อีก 107 ล้านดอลลาร์ และให้ Comdisco เช่ากลับคืนไปเป็นเวลา 36 เดือน Andantech ขายสัญญาเช่าจาก Comdisco ไปยังธนาคารชาติ (Nations Bank) ในราคา 87.8 ล้านดอลลาร์ การขายครั้งนี้มีผลเป็นการไถ่ถอนเงินจำนวน 87.8 ล้านดอลลาร์ของตั๋วเงินที่จ่ายจาก Andantech ไปให้แก่ Comdisco โดยเหลือเงินตามตั๋วเงินไว้ประมาณ 19.5 ล้านดอลลาร์ หลังจากนั้นไม่นาน หุ้นส่วนชาวเบลเยียมได้โอนสิทธิในผลประโยชน์หรือดอกเบี้ยใน Andantech ไปให้องค์การของสหรัฐอเมริกา โดยได้รับการตอบแทนโดยสมาชิกที่โอนสิทธิไปให้ นั้น ได้ถือผลประโยชน์ในหุ้นบุริมสิทธิ (preferred shares) ใน RDL เป็นจำนวนร้อยละ 98 ซึ่งให้อัตราเงินปันผล 6.878 และบุริมสิทธิในการชำระบัญชี หรือ 615,000 ดอลลาร์ หุ้นส่วนดังกล่าวถือว่าการโอนสิทธิในผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นการเลิกห้างหุ้นส่วน ดังนั้น เงินได้จากการขายสัญญาเช่าจะไม่ต้องเสียภาษีของสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ Andantech ถือปฏิบัติว่าการโอนสิทธิในผลประโยชน์ในฐานะที่เป็นส่วนแบ่งและแบ่งทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนไปยังห้างหุ้นส่วนใหม่ตามระเบียบกระทรวงการคลัง มาตรา 1.708-1 (b) (1) (iv)

ข้อเท็จจริงคดีนี้สามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังนี้

แผนภาพที่ 6



แผนภาพที่ 7



ศาลภาษีอากรไม่อนุญาตให้มีการหาผลประโยชน์ดังกล่าวโดยอาศัยเหตุผลหลายประการ รวมถึงปรับใช้หลักผลลัพธ์สุดท้ายด้วย และศาลแขวงแห่ง Columbia ก็ยืนยันคำพิพากษาของศาลภาษีอากรว่า ห้างหุ้นส่วนจัดตั้งขึ้นมาเพื่อเกี่ยวข้องกับธุรกรรมการดึงผลประโยชน์จากการให้เช่า (lease stripping) ควรจะถูกเพิกเฉยสำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีอากร และยืนยันว่าห้างหุ้นส่วนไม่มีเนื้อหาในทางเศรษฐกิจเลย

ตามมาตรฐานนี้ ธุรกรรมแต่ละขั้นตอนจะถูกรวมเข้าด้วยกัน ถ้าหากว่าธุรกรรมชุดดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของแผนการที่ถูกออกแบบมาเพื่อให้บรรลุถึงผลเพียงประการเดียว ดังนั้น มาตรฐานนี้จึงดูเจตนาของผู้เสียภาษีในเวลาที่ทำธุรกรรมขั้นตอนแรก

(3) หลักความเชื่อมโยงร่วมกัน

หลักนี้ปรากฏอยู่ในคดี *Kuper v. Comm'r* 533 F.2d 152,153-55 (5th Cir. 1976) ผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์จำนวนมากได้แบ่งหุ้นทั้งหมดไปยังบริษัทที่เป็นผู้จำหน่ายรถยนต์ที่ผู้ถือหุ้นคนเดิมเป็นเจ้าของ ซึ่งบริษัทที่เป็นผู้จำหน่ายรถยนต์ได้โอนเงินทุนไปยังบริษัทที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ในวันเดียวกัน และในวันต่อมาบริษัทที่เป็นผู้จำหน่ายรถยนต์ได้แลกเปลี่ยนหุ้นกับบริษัทที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์สำหรับผู้ถือหุ้นคนหนึ่งที่เป็นเจ้าของบริษัทที่เป็นผู้จำหน่ายรถยนต์อยู่ถึง 1 ใน 3 Fifth Circuit เห็นพ้องกับศาลภาษีอากรว่าขั้นตอนเหล่านี้เป็นเพียงขั้นตอนเพื่ออำพรางธุรกรรมการแลกเปลี่ยนหุ้นของบริษัทในระดับผู้ถือหุ้น และดังนั้น จึงต้องได้รับการปฏิบัติในฐานะที่เป็นการแลกเปลี่ยนหุ้นที่ต้องถูกเก็บภาษี

ตามมาตรฐานนี้ ขั้นตอนที่แตกต่างกันแต่ละขั้นตอนจะถูกยุบรวมเข้าด้วยกัน ถ้าในการตีความที่สมเหตุสมผลตามข้อเท็จจริงทางภาวะวิสัยแต่ละขั้นตอนนั้นมีความเชื่อมโยง (interdependent) กันจนความสัมพันธ์ทางกฎหมายที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมอันหนึ่งจะไร้ผลโดยปราศจากการเติมเต็มหรือทำให้จบสิ้นลงของชุดของธุรกรรม²⁹ ศาลจะตรวจดูว่าแต่ละขั้นตอนมีความเป็นอิสระที่สำคัญหรือเพียงแค่ว่ามีความหมายในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมที่ใหญ่กว่า

²⁹ *Redding v. Comm'r*, 630 F.2d 1169, 1177 (7th Cir. 1980) (quoting Randolph E. Paul & Phillip Zimet, Step Transaction, in *Selected Studies in Federal Taxation* 200 & 204 (2d. Series 1938)) Yoram keinan, *supra* note 22.

ตามมาตรฐานนี้จึงเน้นถึงความสัมพันธ์ระหว่างแต่ละขั้นตอน มาตรฐานนี้มักจะใช้กับคดีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของบริษัท

นอกจากอาศัยมาตรฐานทั้งสามประการนี้ในการวินิจฉัยแล้ว ศาลยังคำนึงถึงระยะเวลาของธุรกรรมในแต่ละขั้นตอนด้วย โดยในคดี *Waterman Steamship Corp. v. Comm'r* 430 F.2d 1185 (5th Cir. 1970) บริษัทได้รับคำเสนอที่จะซื้อหุ้นของบริษัทในเครือ 2 บริษัท ที่ตนเป็นเจ้าของแต่เพียงผู้เดียว (Pan-Atlantic และ Gulf Florida) เป็นเงินสด 3,500,000 ดอลลาร์ คณะกรรมการบริษัทเสนอที่จะขายบริษัทในเครือทั้งสองแห่งในราคาเพียง 700,000 ดอลลาร์ หลังจากที่บริษัทในเครือจ่ายเงินปันผลให้กับ Waterman Steamship จำนวน 2,800,000 ดอลลาร์ ข้อตกลงรวมข้อสัญญาสำหรับการจ่ายเงินปันผลโดย Pan-Atlantic ไปยัง Waterman Steamship ก่อนการลงนามในข้อตกลงและจบธุรกรรม นอกจากนั้น ข้อตกลงยังเรียกร้องให้ผู้ซื้อให้กู้ยืมเงินหรือให้ยืมเงินทุนไปยัง Pan-Atlantic โดยทันทีเพื่อชำระเงินงวดสุดท้ายของตัวสัญญาใช้เงินซึ่งเป็นที่มาของเงินปันผล ข้อตกลงทั้งหมดทำขึ้นในเวลาเที่ยงตรงของวันที่ 21 มกราคม ค.ศ. 1955 ไปจนถึงสิ้นสุดลงในเวลาบ่ายโมงครึ่งของวันเดียวกัน ศาลเห็นว่าขั้นตอนทั้งหมดทำขึ้นภายในเวลาเพียง 1 ชั่วโมงครึ่ง ศาลจึงปรับใช้หลักผลลัพธ์สุดท้ายและวินิจฉัยให้ยุบรวมธุรกรรมต่าง ๆ เข้าด้วยกัน

ต่างจากคดี *Litton Industries v. Comm'r* 89 T.C. 1086 (1987) บริษัทในเครือประกาศจ่ายเงินปันผลจำนวน 30 ล้านดอลลาร์ ซึ่งจ่ายให้แก่บริษัทในรูปของตัวสัญญาใช้เงินสองสัปดาห์ต่อมา บริษัทประกาศต่อสาธารณะถึงการโอนบริษัทในเครือ ขั้นแรก บริษัทเตรียมการนำเสนอขายหุ้นของบริษัทในเครือต่อสาธารณะเพียงบางส่วน ต่อมา บริษัทนำเสนอขายหุ้นต่อสาธารณะทั้งหมด ก่อนการนำเสนอนี้ บริษัทอีกแห่งก็ซื้อหุ้นของบริษัทในเครือทั้งหมดเป็นเงินสด และจ่ายให้บริษัทเป็นเงิน 30 ล้านดอลลาร์ เป็นตัวสัญญาใช้เงิน ศาลภาษีอากรวินิจฉัยว่าเงินปันผลและการได้มาก่อนทำให้เกิดธุรกรรม 2 ธุรกรรมที่แยกต่างหากจากกันมากกว่าที่จะเป็นธุรกรรมเดียวกัน

จะเห็นได้ว่าศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาเห็นว่าธุรกรรมต่าง ๆ ที่ทำลงภายในเวลาที่รวดเร็วต่อเนื่องกันในวันเดียวกันควรจะเป็นธุรกรรมหนึ่งเดียวที่มีจุดมุ่งหมายเพียงประการเดียว ในขณะที่ธุรกรรมที่แต่ละขั้นตอนมีระยะเวลาที่ห่างจากกันพอสมควรควรจะถูกละทิ้งว่าเป็นธุรกรรมที่แยกต่างหากจากกัน

หลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือหลักธุรกรรมดวงก็เป็นอีกหลักหนึ่งที่ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาได้พัฒนาขึ้นมา ซึ่งหลักนี้ถือว่า หากมีการทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือ

ธุรกรรมใดโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น และบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนได้

คดี *Goldstein v. Commissioner* 364 F.2d 734,736 (2d Cir. 1966) หญิงอายุ 70 ปี ชนระวางวัลสลากิกแบ่งม้าของไอริช บุตรชายของเธอซึ่งเป็นนักบัญชีได้จัดทำแผนการเพื่อที่จะอาศัยมาตรา 163 โดยหวังว่าจะสามารถหักรายจ่ายดอกเบี้ยเพื่อลดภาระภาษีอากรของมารดาลงได้ ผู้เสียภาษีอากรได้กู้ยืมเงิน 945,000 ดอลลาร์ ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 4 และลงทุนในตั๋วเงินคลังของรัฐบาลที่ถึงกำหนดชำระใน 3 หรือ 4 ปี มูลค่าหน้าตั๋ว 1 ล้านดอลลาร์ ซึ่งจ่ายดอกเบี้ยร้อยละ 1.5 จากธุรกรรมดังกล่าว เงินกู้ยืมได้รับการประกันโดยตั๋วเงินคลัง (Treasury notes) และได้รับการพิจารณาว่าธุรกรรมทั้งหมดจะส่งผลให้เกิดผลขาดทุนทางเศรษฐกิจ แต่ก่อให้เกิดผลเป็นประโยชน์ทางภาษีอากร ศาลภาษีอากรวินิจฉัยว่า ธุรกรรมเหล่านี้เป็นธุรกรรมลวง ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยว่า ธุรกรรมดังกล่าวเกิดขึ้นจริง ไม่ใช่ธุรกรรมลวง แต่ได้ยืนยันตามคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรที่ไม่อนุญาตให้หักรายจ่าย เพราะวัตถุประสงค์ของผู้เสียภาษีอากรเพียงประการเดียวในการทำธุรกรรมก็คือ เพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร Second Circuit ไม่อนุญาตให้หักรายจ่ายดอกเบี้ยตามมาตรา 163 โดยระบุว่าเป็นการขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจ และขาดวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่มีใช้ทางภาษีอากร

ในคดี *Frank Lyon Co. v. United States* ผู้เสียภาษียืมเงินจำนวน 7.1 ล้านดอลลาร์ ซื้ออาคารจากธนาคารเป็นเงิน 7.6 ล้านดอลลาร์ (เงินกู้ยืมบวกกับเงินส่วนตัวของผู้เสียภาษีอีกจำนวน 500,000 ดอลลาร์) และให้ธนาคารเช่าอาคารกลับไปในราคาเท่ากับเงินที่ผู้เสียภาษีจ่ายไปเป็นเงินต้นและดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ระยะเวลาในสัญญาเช่าคือ 25 ปี สามารถขยายระยะเวลาได้อีก 40 ปี สัญญาเช่ากำหนดจ่ายเงินคืนในอัตราคงที่ของเงินลงทุน 500,000 ดอลลาร์ เมื่อหมดระยะเวลาเช่า ธนาคารอาจเลือกรับอาคารหรือขยายสัญญาเช่าก็ได้ ผู้เสียภาษีขอหักค่าเสื่อมราคาจากอาคารและหักดอกเบี้ยจากเงินกู้ยืม และรายงานการจ่ายเงินจากธนาคารเป็นเงินได้จากการให้เช่า ศาลฎีกาวินิจฉัยให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี โดยไม่ถือว่าธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมลวง และวินิจฉัยด้วยว่า “ในกรณีที่มิใช่ธุรกรรมที่มีคู่สัญญาหลายฝ่ายโดยแท้จริงกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจซึ่งถูกบังคับ หรือถูกจูงใจโดยความเป็นจริงทางธุรกิจหรือระเบียบข้อบังคับ ซึ่งได้รับการเพิ่มเติมด้วยข้อพิจารณาในทางภาษีอากรที่แตกต่างหาก และไม่ถูกกำหนดโดยลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรเพียงอย่างเดียวแล้ว...รัฐบาลก็ควรเคารพในวิธีการจัดรูปแบบดังกล่าว”

คดีนี้ได้วางมาตรฐานในการตรวจสอบว่าธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีทำไปนั้นเป็นธุรกรรมลงหรือไม่ คือ มาตรฐานวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (business purpose standard) และมาตรฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (economic substance standard)

มาตรฐานวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ³⁰จะดูที่แรงจูงใจของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรม ส่วนมาตรฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ³¹เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ในเชิงภาวะวิสัยของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีทั้งก่อนและหลังจากการทำธุรกรรม

หลังจากคดีนี้แล้ว ศาลทั้งหลายได้นำหลักนี้ไปปรับใช้โดยอาศัยมาตรฐานต่าง ๆ กันไป เช่น บาง circuits ได้วินิจฉัยโดยใช้หลักเกณฑ์ว่า ธุรกรรมนั้นจะต้องผ่านทั้งมาตรฐาน

³⁰ มาตรฐานนี้ต้องการมาตรฐานที่ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์เจตนาในทางอรรถวิสัยของผู้เสียภาษี ในทางตรงกันข้าม บริบทของการหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (business deduction) ตามมาตรา 162 หรือมาตรฐานตามมาตรา 183 ศาลวินิจฉัยว่า วัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของผู้เสียภาษีจะต้องมีมาตั้งแต่ต้น ในคดี *Shriver v. Commissioner* วินิจฉัยว่า เจตนาทางอรรถวิสัยอาจจะแสดงออกมาโดยการปรากฏของแรงจูงใจทั่วไปที่มีไว้ในทางภาษีอากร หรือการคาดหวังที่เป็นไปได้ของกำไรก่อนภาษีในเวลาที่มีการทำธุรกรรม Yoram Keinan, *supra note* 23.

³¹ มาตรฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ มีความเห็นในการพิจารณาอยู่ 3 ความเห็น
ความเห็นที่หนึ่ง เนื้อหาทางเศรษฐกิจได้รับการพิจารณาโดยการประเมินค่าทางภาวะวิสัยของการเปลี่ยนแปลงสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแยกไว้จากประโยชน์ทางภาษี โดยเฉพาะธุรกรรมจะถูกมองว่าผ่านมาตรฐานนี้ถ้าหากว่าธุรกรรมได้เปลี่ยนแปลงไปในทางที่มีความหมาย (แยกจากผลทางภาษีระดับสหพันธ์) ของสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

ความเห็นที่สอง ดูถึงการคาดหวังถึงผลกำไรที่ผู้เสียภาษีจะได้จากธุรกรรม ไม่ใช่เพียงแค่สถานะของผู้เสียภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปเท่านั้น แต่จะต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

ความเห็นที่สาม เป็นแนวทางที่แคบที่สุด ตามความเห็นนี้ จะดูถึงผลกำไรที่คาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลของผู้เสียภาษีจากธุรกรรม ความเห็นนี้ต้องการปริมาณของประโยชน์ในรูปแบบของผลกำไรทางเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีจะรวมถึงกำไรที่เป็นไปได้แต่ก็อาจจะรวมถึงองค์ประกอบอื่นที่ไม่สะท้อนถึงในมาตรฐานผลกำไรที่เป็นไปได้ Yoram Keinan, *supra note* 23.

วัตถุประสงค์ในทางธุรกิจและมาตรฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ธุรกิจนั้นจึงจะสมบูรณ์ บางศาลก็ให้น้ำหนักกับมาตรฐานหนึ่งมากกว่าอีกมาตรฐานหนึ่ง และมีหลายคดีที่ศาลวินิจฉัยโดยอาศัยเพียงแค่มาตรฐานเดียวโดยไม่พิจารณาอีกมาตรฐานหนึ่ง บางศาลก็ปรับใช้มาตรฐานที่ยืดหยุ่นมากกว่าหรือวิเคราะห์เชิงเดียวว่า เนื้อหาทางเศรษฐกิจและวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจเป็นปัจจัยที่แน่นอนมากกว่าจะพิจารณาในการวินิจฉัยว่า ธุรกิจมีผลกระทบทางเศรษฐกิจในทางปฏิบัติมากกว่าการก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษีอากร

คดีที่ปรับใช้มาตรฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ได้แก่ คดี *United States v. Wexler* , คดี *Winn-Dixie Stores, Inc. v. Comm'r* 113 T.C. 254,284 (1999) เป็นต้น ส่วนคดีที่ปรับใช้มาตรฐานวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจที่สอดคล้องกฎหมายได้แก่ คดี *Ramsay v. Comm'r* 83 T.C. 793,810 (1984) คดี *Surloff v. Comm'r* 81 T.C. 210,232 (1983) คดี *Brannen v. Comm'r*, 722 F.2d 695, 704 (11th Cir. 1984) เป็นต้น และยังมีคดีที่ปรับใช้ทั้งสองมาตรฐานร่วมกัน เช่น คดี *Long Term Capital Holding v. United States* คดี *TIFD III Inc. v. United States* คดี *Zmuda v. Comm'r*³² เป็นต้น

3.2.2 มาตรการตอบโต้โดยบทบัญญัติของกฎหมาย

เพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากร ประเทศต่าง ๆ อาทิ แคนาดา สหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศส ออสเตรเลีย ฯลฯ จึงได้ตรากฎหมายขึ้นเพื่อตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากร เอาไว้โดยตรง โดยประเทศฝรั่งเศสนั้นได้บัญญัติเอาไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษีอากร (*Le Livre des Procédures Fiscales*) มาตรา L.64 ว่า “ถ้านิติกรรมหรือสัญญาใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีกภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียว หากไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีก

³² ในคดีนี้ Ninth Circuit ชี้ว่าไม่มีความแตกต่างอย่างแท้จริงระหว่างมาตรฐานทางภาวะวิสัยกับมาตรฐานทางอัตวิสัย และ ทั้งสองมาตรฐานกำหนดไว้ให้คณะกรรมการสรรพากรสามารถมองทะลุจากรูปแบบของการกระทำเพื่อให้พบเนื้อหาของธุรกรรม ทั้งสองมาตรฐานนี้ยกระดับเนื้อหาของกรกระทำเหนือกว่ารูปแบบ

ภาษีอากรแล้ว นิติกรรมหรือสัญญานั้นจะไม่เกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้นได้”³³

สำหรับประเทศออสเตรเลียนั้นก็มีทั้งบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (Specific Anti Avoidance Provisions) และบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti Avoidance Rule: GAAR)

โดยบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรนั้น จะอยู่ในกฎหมายฉบับต่าง ๆ เช่น พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 หรือในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 เป็นต้น³⁴

³³ ซึ่งบทบัญญัตินี้ นับว่าสอดคล้องกับ “หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญว่ารูปแบบ (Abuse of law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine)” ที่ประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น เยอรมัน เบลเยียม เนเธอร์แลนด์ ใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร โดยหลักนี้ถือว่าวัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกภาษีอากร แม้จะไม่ผิดกฎหมาย ศาลและเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมนั้น และเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้ Barry Larking, *International Tax Glossary* 4th edition, (Amsterdam :IBFD Publication BV,2001) อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 10.

³⁴ ในส่วนของพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 นั้นจะปรากฏอยู่ในมาตรา 82KH ,82KJ, 82KK และมาตรา 82KL ซึ่งมีขึ้นเพื่อป้องกันการหักค่าใช้จ่ายในกรณีดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายมีความเกี่ยวข้องกับประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน
2. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ได้กระทำกับบริษัทที่มีความเกี่ยวพัน และการได้รับรายได้ของบริษัทที่มีความเกี่ยวพันดังกล่าวถูกเลื่อนออกไปในปีภาษีอื่น หรือ
3. รายจ่ายที่ขอใช้สิทธิหักนั้นเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายที่ได้รับการชดเชยคืนแล้วทั้งหมด หรือแต่เพียงบางส่วน

และยังมีกรณีของหมวด 9C ในส่วนที่ 3 เรื่อง Diverted Income ซึ่งใช้ต่อต้านการจัดทำธุรกรรมที่รายได้ที่จะรวมอยู่ในรายได้พึงประเมินถูกแปรเปลี่ยนให้เป็นหน่วยที่ได้รับ

ส่วนบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นบทบัญญัติที่ใช้ในกรณีทั่วไปที่ไม่เข้าข่ายบทเฉพาะ โดยปรากฏอยู่ทั้งในส่วนพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 และในส่วนพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936

ประเทศแคนาดามีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 มาตรา 245

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลีย และบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 ของประเทศแคนาดา เท่านั้น

1) บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ปรากฏอยู่ในภาค IVA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936: ITAA 1936)³⁵ ตั้งแต่มาตรา 177A ถึงมาตรา 177G ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. เงื่อนไขการปรับใช้ภาค IVA

1) จะต้องไม่ใช่เป็นธุรกรรมที่คู่สัญญาไม่เคยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้มีผลทางกฎหมายเลย (Sham Transactions) ซึ่งธุรกรรมดังกล่าวรวมถึง การทำนิติกรรมอำพรางนิติกรรมที่ตั้งใจจะทำขึ้นจริง หรือเพื่ออำพรางทั้งที่ไม่มีการทำธุรกรรมนั้นเลยก็ตาม (Richard Walter Pty Ltd v FCT (1996) 33 ATR 97) การทำธุรกรรมดังกล่าวไม่อยู่ในขอบข่ายของการปรับใช้บทบัญญัติป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร

2) จะต้องปรากฏว่าธุรกรรมนั้นมีการกระทำที่ครบองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ คือ

ประการแรก จะต้องมีความหรือโครงการ (Scheme)

การยกเว้นภาษีสำหรับการจ่ายเงินที่ไม่ต้องเสียภาษีโดยหน่วยนั้น โดยเฉพาะการจ่ายเงินในรูปของทุนทั้งหมด (capital sum)

³⁵ แต่เดิมมีมาตรา 260 เป็นบทบัญญัติที่ใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร จนกระทั่งถึงปี ค.ศ. 1981

ประการที่สอง แผนหรือโครงการดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษี (tax benefit)

ประการที่สาม หลังจากที่ได้คำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ แล้ว สามารถสรุปได้ว่า คู่สัญญาตามแผนหรือโครงการดังกล่าว ได้ทำแผนหรือโครงการโดยมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับแผนหรือโครงการดังกล่าว

เมื่อธุรกรรมดังกล่าวครบองค์ประกอบทั้งสามประการ คณะกรรมการอาจจะปรับใช้มาตรา 177F เพื่อปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั่นได้

3) ภาค IVA จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อไม่มีบทบัญญัติอื่นใดที่จะนำมาปรับใช้เพื่อการจำกัดการหักค่าใช้จ่ายหรือเพื่อเพิ่มรายได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีอีกแล้ว

2. องค์ประกอบของภาค IVA

1) แผนการ (Scheme) มาตรา 177A (1) ได้ให้คำนิยามไว้ว่า “แผนการ” หมายถึง ข้อตกลงใด ๆ การจัดการใด ๆ ความตกลงใจกัน คำมั่น หรือการดำเนินงาน ไม่ว่าจะบังคับการได้ตามกฎหมายหรือไม่ก็ตามที่ผู้เสียภาษีได้ทำขึ้น³⁶

มาตรา 177A (3) พิจารณาถึงความเป็นไปได้ของแผนหรือโครงการฝ่ายเดียวที่ผู้เสียภาษีได้ทำลงไป

ภาค IVA สามารถปรับใช้ได้โดยไม่คำนึงว่าจะทำแผนหรือดำเนินการตามแผนกันที่ไหน ไม่ว่าจะเป็นในออสเตรเลีย นอกออสเตรเลีย ทำกันบางส่วนในออสเตรเลีย บางส่วนนอกออสเตรเลีย ทั้งนี้ ภาค IVA จะไม่ปรับใช้กับแผนหรือโครงการที่สร้างขึ้นก่อนวันที่ 28 พฤษภาคม ค.ศ. 1981

2) ผลประโยชน์ทางภาษีอากร (tax benefit) แผนการที่สร้างขึ้นดังกล่าวต้องก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางภาษีอากร โดยผลประโยชน์ทางด้านภาษีอากรนั้น ในความหมายอย่างกว้าง จะได้รับเมื่อรายได้ที่ต้องเสียภาษีอากรลดลงทั้งโดยการลดจำนวนเงินได้พึงประเมินลงให้ต่ำกว่าจำนวนที่คาดหมายว่าเป็นจำนวนปกติ หรือโดยการเพิ่มจำนวนค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายที่หักได้ ให้มากขึ้นกว่าที่ควรจะเป็น

ผลประโยชน์ทางภาษีอากรยังรวมถึง (อนุมาตรา 177C และอนุมาตรา 177CA)

³⁶ Deutsch, R L, Friezer, M L, Fullerton, I G, Hanley, P J & Snape, T J, Australian Tax Handbook 2007 (Sydney:Thomson, 2007), p. 1555.

- (1) ขาดทุนส่วนทุน (Capital loss) ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งหากไม่มีแผนก็จะมีขาดทุนส่วนทุนเกิดขึ้น
- (2) เครดิตภาษีต่างประเทศซึ่งอาจจะมี หากไม่มีแผนดังกล่าว เครดิตภาษีดังกล่าวจะไม่ได้รับอนุญาต
- (3) จำนวนเงินที่ได้รับสิทธิการเสียภาษีส่วนเกินทุนในอัตราส่วนลด หากไม่มีแผนดังกล่าว จำนวนเงินดังกล่าวจะเป็นเงินได้พึงประเมิน
- (4) จำนวนเงินที่ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หากไม่มีแผนดังกล่าวจำนวนเงินดังกล่าวจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

มีผลประโยชน์ทางภาษีอากรบางกรณีที่ไม่อยู่ในบังคับของการปรับใช้มาตรา 177C ซึ่งก็คือ กรณีตามมาตรา 177C (2) และ (2A) ที่ไม่ถือเป็นผลประโยชน์ทางภาษี ผู้เสียภาษีอากรสามารถลดจำนวนเงินได้พึงประเมินหรือเพิ่มรายจ่ายที่หักได้ โดยวิธีการที่เลือกได้ตามที่พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 หรือพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 กำหนดไว้อย่างชัดเจน

บทบัญญัติดังกล่าวได้อ้างถึง “การแสดง” (declarations) “ข้อตกลง” (agreements) “การเลือก” (elections) “การคัดเลือก” (selections) “ตัวเลือก” (choices) “การยื่นคำบอกกล่าว” (giving of notice) หรือ “ทางเลือก” (options)

“การเลือก” เป็นช่องทางตามมาตรา 385-100 ซึ่งพาดพิงถึงจำนวนเงินที่ถูกกันออกจากเงินได้พึงประเมินของผู้ผลิตขั้นต้น ในกรณีซึ่งบุคคลถูกขายไปในเงื่อนไขที่ไม่เป็นที่น่าพอใจ และตามมาตรา 40-65 (1) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีตัวเลือกในการหักค่าเสื่อมราคา

“ทางเลือก” ใช้ในหลายกรณี เช่น สินค้าคงเหลือซึ่งผู้เสียภาษีมียุทธวิธีเลือกวิธีการคำนวณมูลค่าตามมาตรา 70-45

“การยื่นคำบอกกล่าว” ก็ปรากฏอยู่หลายมาตรา ซึ่งข้อตกลงระหว่างคู่สัญญา 2 ฝ่ายของธุรกรรมเป็นกรณีที่เป็น เช่น มาตรา 40-360 เรื่องการเลื่อนการรับรู้ส่วนเกินทุน (rollover relief) สำหรับทรัพย์สินที่มีการหักค่าเสื่อมราคา

“การคัดเลือก” ถูกใช้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับผู้ผลิตสินค้าการเกษตรในการเลือกการตีมูลค่าโดยเฉพาะสำหรับการเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติ (natural increase) ตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936

ผลของมาตรา 177C (2) และ (2A) ก็คือ การแสดงเจตนา การเลือก ทางเลือก ตัวเลือก ฯลฯ จะไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางภาษีขึ้น หากแผนหรือโครงการดังกล่าวจะไม่ทำขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์ในการก่อให้เกิดเงื่อนไขที่จำเป็นสำหรับการแสดงเจตนา การเลือก ตัวเลือก ฯลฯ

มีข้อยกเว้นในกรณีของผลขาดทุนส่วนทุน (capital losses) ซึ่งจะปรับใช้ในกรณีที่ผลขาดทุนส่วนทุนสามารถเป็นได้ทั้งตัวเลือกสำหรับการเลื่อนการรับรู้ส่วนเกินทุน (ตามอนุหมวด 126-B) ในกรณีที่ทรัพย์สินที่พึงเสียภาษีส่วนเกินทุนถูกโอนไปยังอีกบริษัทหนึ่งที่เป็นของกลุ่มเดียวกันที่ถือหุ้นทั้งหมด หรือเป็นข้อตกลง (ภายใต้อนุหมวด 170-B) เพื่อโอนผลขาดทุนส่วนทุนสุทธิไปยังอีกบริษัทหนึ่งที่เป็นของกลุ่มเดียวกันทั้งหมด

ในคดี AAT Case [2005] AATA 1251 61 ATR 1132 AAT วินิจฉัยว่า ภาค IVA จะใช้กับชุดของธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มราคาฐานของหุ้น (อันแรกเป็นการเลือกสำหรับการเลื่อนการรับรู้ส่วนเกินทุนกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินที่พึงเสียภาษีส่วนเกินทุนไปเป็นของบริษัทที่เป็นเจ้าของทั้งหมด) AAT ยังได้วินิจฉัยด้วยว่า ผลประโยชน์ทางภาษีไม่เกิดขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเลื่อนการรับรู้ส่วนเกินทุน แต่เกิดขึ้นในลำดับหรือขั้นตอนถัดมาของแผนที่เป็นผลโดยตรงที่ทำให้ราคาฐานของหุ้นเพิ่มขึ้น

3) ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาวัตถุประสงค์สำคัญ ปรากฏอยู่ในมาตรา 177D ซึ่งกำหนดว่า ปัจจัยดังต่อไปนี้ จะต้องได้รับการพิจารณาก่อนที่จะวินิจฉัยโดยวัตถุประสงค์ได้ว่าแผนหรือโครงการดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักสำหรับการได้รับประโยชน์ทางภาษี ทั้งนี้ ไม่จำเป็นว่าวัตถุประสงค์หลักดังกล่าว จะต้องเป็นวัตถุประสงค์ของผู้เสียภาษีแต่รวมถึงวัตถุประสงค์ของบุคคลอื่น เช่น ผู้ให้คำปรึกษา ซึ่งจัดทำแผนให้

มาตรา 177D (b) ได้กำหนดปัจจัย 8 ประการ ที่คณะกรรมการและศาลจะต้องคำนึงถึงในการพิจารณาว่าแผนที่ทำขึ้นนั้นเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หลักหรือไม่ ปัจจัยทั้ง 8 ประการ ได้แก่

(1) สถานการณ์ที่มีการทำแผนหรือดำเนินการตามแผน - ปัจจัยนี้ดูเหมือนว่าจะเกี่ยวข้องกับเบื้องหลังของวัตถุประสงค์ของแผนและทางเลือกที่มีส่วนทำให้ผู้เสียภาษีทำแผน แผนโดยสภาพที่ใช้โดยผู้เสียภาษีหลายคนในฐานะที่เป็นผลมาจากการนำเสนอโดยผู้ประกอบการ ก็อยู่ภายใต้ปัจจัยนี้

(2) รูปแบบและเนื้อหาของแผน - รูปแบบ หมายถึง รูปแบบตามกฎหมาย ซึ่งทำเป็นแผนขึ้น ในขณะที่เนื้อหาของแผนจะเกี่ยวข้องถึงผลของแผนที่ตรงข้ามกับรูปแบบตามกฎหมาย

แผนทางการเงินที่สร้างขึ้นโดยวิธีวนกลับ (round robin) อยู่ในขอบเขตที่จะปรับใช้ภาค IVA ของพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ส่วนการให้กู้ยืมเงินแบบมีสิทธิไถ่เบี่ย อย่างจำกัดแก่กองทุนเพื่อการลงทุน ศาลมีแนวโน้มที่จะไม่เห็นด้วย

(3) เวลาซึ่งแผนทำขึ้น และระยะเวลาที่ดำเนินการตามแผน - ปัจจุบันนี้มี วัตถุประสงค์ไว้ใช้สำหรับแผนที่เป็นสถานการณ์ปกติย่อยหรือทำเพียงครั้งเดียว และใช้กับธุรกรรม ที่ทำลงตอนสิ้นสุดปีภาษี โดยธุรกรรมดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อหักรายจ่าย

(4) ผลที่จะประสบความสำเร็จได้โดยแผน - ปัจจุบันมีความเกี่ยวข้องกับผลที่จะ เกิดขึ้นกับการทำการตามปกติตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 หรือ พระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 โดยไม่รวมถึงความเป็นไปได้ในการปรับใช้ภาค IVA และจะคำนึงถึงลักษณะของผลประโยชน์ทางภาษีในความสัมพันธ์ที่อาจจะเกิดขึ้นถ้าไม่มีการทำแผน

(5) ความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในทางการเงินของผู้เสียภาษีที่เกิดขึ้นจากแผนการ - ปัจจุบันนี้จะเกี่ยวข้องกับแผนมากมายที่เกี่ยวข้องกับการขาดทุนทางบัญชี (paper losses) ซึ่ง สถานะทางการเงินของผู้เสียภาษีได้รับการปรับปรุงให้ดีขึ้นเนื่องจากรายจ่ายที่ถูกกล่าวหาว่าทำขึ้น เพื่อให้เป็นรายจ่ายที่สามารถหักได้นั้น มีจำนวนเกินกว่าผลขาดทุนที่เป็นเงินสดที่เกี่ยวข้อง

(6) ความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในสถานะทางการเงินของบุคคลอื่น - ปัจจุบันนี้เกี่ยวข้องกับ บุคคลใด ๆ ที่ไม่ใช่เพียงแค่ตัวผู้เสียภาษี บุคคลดังกล่าวไม่จำเป็นจะต้องมีความเกี่ยวพันในทาง ธุรกิจหรือในทางครอบครัวกับผู้เสียภาษี แต่มีความสัมพันธ์ในทางวิชาชีพก็อาจจะเพียงพอแล้ว อย่างไรก็ตาม ความเป็นอิสระของบุคคลผู้ซึ่งได้รับผลประโยชน์จากแผนแทนผู้เสียภาษีจะมีความสำคัญบางประการ เพราะว่า ถ้าเกิดรายจ่ายขึ้นมา และผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลประโยชน์จากรายจ่ายเหล่านั้น ผู้ใดก็อาจจะสามารถคาดเดาได้ว่าเป็นเพราะความสัมพันธ์ธรรมดาในทางธุรกิจ

(7) ผลอื่นใดสำหรับผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องหรือบุคคลอื่นใดที่มีความเกี่ยวข้องกับ ผู้เสียภาษี - ปัจจุบันนี้เกี่ยวข้องกับผลมากกว่าการเปลี่ยนแปลงสถานะทางการเงินของบุคคลที่ ครอบคลุมโดยปัจจัยที่ 5 และ 6 ผลประโยชน์อาจจะได้รับโดยมิได้อยู่ในรูปการเงิน และการได้รับ ประโยชน์ดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการพิจารณาลักษณะที่อาจจะเกี่ยวข้อง สัมพันธ์กันเพื่อที่จะปรับใช้กับบทบัญญัติของภาค IVA

(8) ลักษณะของความเกี่ยวข้องระหว่างผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องและบุคคลโดยพิจารณา จากปัจจัยที่ (6) - ปัจจุบันนี้เกี่ยวข้องกับความเชื่อมโยงระหว่างผู้เสียภาษีกับบุคคลผู้ได้รับ

ผลประโยชน์จากการดำเนินการตามแผน ความเชื่อมโยงนี้ อาจจะเป็นความเชื่อมโยงทางธุรกิจทางครอบครัว หรือโดยลักษณะอื่น ๆ ก็ได้

ตัวอย่างคดีที่ศาลปรับใช้ภาค IVA

คดี Peabody v FCT (1993) 25 ATR 32 ศาลแห่งเครือรัฐออสเตรเลียได้วินิจฉัยไว้ว่า บ้างทั้ง 8 ประการที่ระบุไว้ในมาตรา 177D (b) ต้องอาศัยความสมดุลขององค์ประกอบในทางการค้าและองค์ประกอบในทางภาษีของแผน ศาลยังได้วินิจฉัยอีกว่า ภาค IVA ใช้น้อยมากในการให้อำนาจคณะกรรมการที่จะพิจารณาตามมาตรา 177F ซึ่งธุรกรรมที่อยู่ในทางการค้า แม้ว่าจะมีองค์ประกอบบางประการในการลดภาษีที่จ่ายลงไป นอกจากนี้ ยังเป็นเรื่องจำเป็นว่า แผนที่ทำขึ้นนั้นเป็นวัตถุประสงค์หลัก (มาตรา 177A (5)) ที่จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางด้านภาษีทั้งต่อตนเองหรือต่อคู่สัญญาฝ่ายอื่นตามแผน และนอกจากนี้ ก็ไม่จำเป็นว่าผลประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจะต้องสอดคล้องกับผลประโยชน์ทางภาษีที่แสวงหา

คดี FCT v Spotless Services Ltd (1996) 34 ATR 183 ศาลสูงของเครือรัฐได้มีคำพิพากษาเป็นเอกฉันท์ว่า ภาค IVA จะปรับใช้เพื่อทำลายการลงทุนที่ผู้เสียภาษีได้ทำลงในหมู่เกาะ Cook แง่มุมที่สำคัญของคำวินิจฉัยก็คือ ภาค IVA สามารถปรับใช้กับธุรกรรมทางการค้าธรรมดาได้ ดังนั้น ศาลจึงสรุปว่า การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับแหล่งเงินได้ต่างประเทศ เป็นวัตถุประสงค์ที่มีอิทธิพลอย่างมากของผู้เสียภาษีในการดำเนินการเพื่อให้แน่ใจว่า เงินได้ที่มาจากการลงทุนมีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ

ในคำพิพากษานี้ เหมือนกับว่า วิธีทางเฉพาะในการจัดระบบธุรกรรมทางการค้า อาจะพบว่า มีผลในทางภาค IVA หรือไม่ นอกจากนี้ คำพิพากษาก็ยังดูเหมือนไปเกี่ยวข้องกับบางประการกับธุรกรรมทางพาณิชย์ที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางภาษีและประกอบด้วยขั้นตอนที่ละเอียดประณีตและไม่ธรรมดาที่ไม่สามารถอธิบายได้โดยการอ้างอิงถึงคำตอบแทนทางพาณิชย์

ในคดี FCT v Zoffanies (2003) 54 ATR 280 ศาลแห่งเครือรัฐของเครือรัฐได้วินิจฉัยว่า AAT กระทำไม่ถูกต้องที่ไม่พิจารณาให้รอบคอบถึงแง่มุมที่ไม่ใช่ในทางการค้าของการหักจ่าย R&D ให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งก็คือ รายจ่ายที่หักได้ทั้งหมดและการโอนผลขาดทุนกลุ่มที่เกี่ยวข้องที่ปรากฏอยู่ในกลุ่มบริษัท

คดี FCT v Hart (2004) 55 ATR 712 เกี่ยวข้องกับการหักจ่ายดอกเบี้ยตามข้อตกลงเงินกู้ที่แยกส่วน คดีนี้ผู้เสียภาษีกู้ยืมเงินผ่านสัญญาเงินกู้เพื่อซื้อทรัพย์สินสำหรับใช้เป็นถิ่นที่อยู่และเพื่อการลงทุน การจ่ายเงินทั้งหมดจะใช้เพื่อลดจำนวนของเงินกู้ยืมในบัญชีเงินกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัยลงจนกว่าจะได้จ่ายเงินทั้งหมด ในขณะที่ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเพื่อซื้อทรัพย์สินที่

ให้เข้าจะถูกนำไปพบกับเงินต้นแล้วคำนวณดอกเบี้ยสะสมในบัญชีดังกล่าว ศาลสูงพิพากษาว่า แผนที่จะระบุ (โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การเกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินใช้คืนทั้งหมดของบัญชีเงินกู้ยืมของบ้าน) ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของการหักรายจ่ายดอกเบี้ย และสามารถอธิบายได้โดยผลของภาษี เหล่านี้ ผลก็คือ ภาค IVA จะใช้กับแผน ศาลจึงไม่อนุญาตให้มีการหักรายจ่ายดอกเบี้ย

คดี **Spotlight Stores Pty Ltd v FCT (2004) 55 ATR 745** ศาลแห่งเครือรัฐพิพากษาว่า ภาค IVA ปรับใช้เพื่อปฏิเสธค่าลดหย่อน (deduction) จำนวน 15 ล้านดอลลาร์สำหรับเงินช่วยเหลือ (contributions) ที่ให้แก่ทรัสต์เพื่อผลประโยชน์ของลูกจ้าง ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อจ่ายโบนัสให้แก่ลูกจ้าง แม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์ ศาลก็พบว่าวัตถุประสงค์หลักก็เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ซึ่งก็คือ การตั้งทรัสต์ในตอนสิ้นปีภาษีและการได้รับเงินโดยวิธีการจัดระบบการกู้ยืมเงินแบบวนกลับ (round robin loan-back arrangement) คำพิพากษานี้ ได้รับการยืนยันในชั้นอุทธรณ์ในคดี **Pridecraft Pty Ltd v FCT; FCT v Spotlight Stores Pty Ltd (2004) 58 ATR 210**

คดี **Macquarie Finance Limited v FCT (2004) 57 ATR 115** ซึ่งเกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยที่หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ ผู้พิพากษา Hill พบว่าภาค IVA จะปรับใช้เพื่อไม่อนุญาตให้มีดอกเบี้ย โดยได้กล่าวว่า เนื้อหาของธุรกรรมก็คือ การเพิ่มขึ้นของทุน แต่แบบของธุรกรรมนั้นเป็นหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ในชั้นอุทธรณ์ ผู้พิพากษาเสียงข้างมากของศาลแห่งเครือรัฐได้วินิจฉัยว่า ภาค IVA จะไม่ใช้กับคดีนี้ เพราะวัตถุประสงค์หลักของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องก็เพื่อประกันให้แก่กลุ่มของธนาคาร Macquarie ในเรื่องของผลประโยชน์ทางพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องกับหนี้ทางการเงิน (รวมถึงดอกเบี้ยที่หักเป็นค่าลดหย่อนในทางภาษีได้) แต่อย่างไรก็ตาม คำพิพากษาของผู้พิพากษา Hill ที่ว่าดอกเบี้ยที่จ่ายนั้นไม่สามารถนำไปหักได้ ได้รับการยืนยันโดยเสียงข้างมาก

คดี **FCT v Mochkin (2003) 52 ATR 198** ศาลแห่งเครือรัฐพบว่าภาค IVA ไม่ปรับใช้กับแผนการที่ผู้เสียภาษีใช้ทรัสต์ในการทำธุรกิจนายหน้าค้าหุ้น (Stockbroking business) ร่วมกับนายหน้าค้าหุ้นรายใหญ่ เพราะว่าวัตถุประสงค์หลักนั้นไม่ใช่เพื่อได้รับผลประโยชน์ทางด้านภาษี แต่เพื่อจำกัดความรับผิดชอบบุคคล ถึงแม้ว่า แผนการจะรวมถึงส่วนแบ่งจากทรัสต์เหล่านั้นไปยังทรัสต์อื่นเกี่ยวกับผลขาดทุนสะสมทางภาษีก็ตาม

AAT Case (1999) AATA 165 41 ATR 1249 ภาค IVA ใช้กับการทำธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์เพียงแค่การย้ายเงินได้ไปยังสมาชิกในครอบครัวและไปยังบริษัทอื่นในครอบครัว (บริษัทครอบครัว) ที่เกี่ยวกับผลขาดทุนจากการขายหุ้น

AAT Case [2001] AATA 449 Re Egan and FCT 47 ภาค IVA ใช้กับการแยกผลประโยชน์ที่เป็นเงินได้ที่ได้รับผ่านการตั้งบริษัทขึ้นมาค้นกลางเพื่อรับเงินได้ (an interposed company) เพื่อให้ได้บริการให้คำแนะนำทางคอมพิวเตอร์

AAT Case [2004] AATA 1041 57 ATR 1149 AAT วินิจฉัยว่า ภาค IVA ใช้กับผลขาดทุนส่วนทุนที่เกิดขึ้นจากการโอนหุ้นที่ทำโดยทรัสต์ในกลุ่มครอบครัวหนึ่งไปยังทรัสต์อีกครอบครัวหนึ่ง ซึ่งก็คือ “wash sale”³⁷ AAT พบว่า การโอนนั้นไม่อาจที่จะอ้างได้ว่าเป็นการโอนตามปกติ เนื่องจากหุ้นได้นำไปจำหน่ายไว้กับธนาคาร และผู้เสียภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากธนาคารในการขาย การจัดระบบได้ทำขึ้นในวันหลังจากที่ผลได้จากทุน (capital gain) ของเงิน 790,000 ดอลลาร์ ได้ทำขึ้นโดยทรัสต์อันแรก ซึ่งในชั้นอุทธรณ์ในคดี Cumins v FCT (2006) 61 ATR 625 ศาลแห่งเครือรัฐได้มีคำพิพากษายืนยันคำวินิจฉัยดังกล่าว

AAT Case [2006] AATA 466, Re Tabone and FCT 62 ATR 1210 AAT จะปรับใช้ภาค IVA กับการจัดการที่ให้เงินกู้ที่ใช้ในการลงทุนในกองทุนรวมที่เป็นเจ้าของและก่อสร้างบ้านอยู่อาศัยของครอบครัวผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ไม่จำเป็นจะต้องปรับใช้ภาค IVA เลย เมื่อ AAT วินิจฉัยว่า ดอกเบี้ยดังกล่าวหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ไม่ว่าในกรณีใด ๆ

จึงอาจจะสรุปได้ว่า ภาค IVA จะใช้กับกรณีนี้

เป็นแผนที่ซับซ้อนที่สามิ ภริยาทำขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าพวกเขาจะไม่ต้องเสียภาษีบนกระบวนการของการขายในธุรกิจ (AAT Case [2006] AATA 535, Re McCutcheon and FCT 63 ATR 1323) และ แผนการที่ออกแบบมาเพื่อทำให้เกิดผลขาดทุนส่วนทุน (capital loss) โดย

³⁷ **Wash Sale** คือ การขายหลักทรัพย์ไปในราคาที่ขาดทุนและซื้อหลักทรัพย์เดิมหรือหุ้นที่มีลักษณะคล้ายของเดิมอย่างมากไว้กลับคืนมาในราคาที่หวังไว้ว่ามูลค่าของหลักทรัพย์นั้นจะกลับมามีมูลค่าเท่าเดิม การกระทำดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายเพื่อเรียกร้องเอาผลขาดทุนที่ไม่ต้องรับรู้เป็นการหักภาษีโดยการหักกลบลบหนี้กับผลได้ส่วนทุนที่ได้มาในปัจจุบันหรือในปีภาษีถัดไป ได้

Wash Sale is a sale of a security (stock, bonds, options) at a loss and repurchasing the same or substantially identical stock soon afterwards. The idea is to make an unrealised loss claimable as a tax deduction, by offsetting against other capital gains in the current or future tax years. The security is repurchased in the hope that it will recover its previous value อ้างใน <http://en.wikipedia.org/wiki/Wash_sale>.

ผ่านการขายหลักทรัพย์แบบ wash sale จากทรัสต์ครอบครองหนึ่งไปยังทรัสต์อีกครอบครองหนึ่งซึ่งไม่มีผลขาดทุนทางเศรษฐกิจอยู่เลย (Cumins v FCT (2006) 61 ATR 625)

3. กรณีห้างหุ้นส่วนที่มีสมาชิกเป็นหุ้นส่วน

คณะกรรมการได้ชี้ว่า ภาษี IVA จะไม่ปรับใช้กับเงินได้ที่ได้จากบริการส่วนบุคคลของห้างหุ้นส่วนที่มีสมาชิกและสมาชิกเป็นหุ้นส่วน โดยคณะกรรมการได้เห็นว่า ปราศจากลักษณะที่ผิดปกติในห้างหุ้นส่วนดังกล่าวและเป็นการยากที่จะสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนประเภทนั้นขึ้นมาก็เพื่อจะได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรผ่านการแบ่งปันผลกำไรและผลขาดทุนที่เท่ากัน ทั้งนี้ การทำสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนับว่าเป็นวิธีการโดยปกติสำหรับสมาชิกและสมาชิกในการกำกับหรือจัดการธุรกิจร่วมกัน ไม่มีอะไรที่จัดการเกี่ยวกับธรรมเนียมของการแบ่งปันผลกำไรและขาดทุน เพราะว่า พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วน อธิบายว่า เป็นผลโดยทั่วไปของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วน แม้ว่าจะเป็นผู้จัดการงานเป็นส่วนมากก็ตาม หรือหุ้นส่วนฝ่ายหนึ่งจะเป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้กับห้างหุ้นส่วนก็ตาม ก็ไม่ปรับใช้ภาษี IVA

อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการเน้นว่า ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละคดีและลักษณะของคำตอบแทนที่เกิดขึ้น เช่น การใช้ห้างหุ้นส่วนจะถูกห้ามโดยระเบียบหรือกฎหมายอื่น หรือโดยสัญญากับห้างหุ้นส่วนที่มีการจ้างงานหลอก กล่าวคือ การจัดตั้งจะต้องมีผลทางด้านการเงินโดยแท้จริงและยังต้องเปิดเผยหุ้นส่วนกับความรับผิดชอบจำนวนหนึ่งของห้างหุ้นส่วน ถ้ามีวิธีการหรือลักษณะที่ผิดปกติ ก็อาจจะปรับใช้ภาษี IVA ได้ ลักษณะที่ผิดปกติรวมถึงกรณีที่เกิดกิจกรรมทางการเงินได้นั้นเป็นการจ้างงานหลอกหรือการใช้ห้างหุ้นส่วนที่ต้องห้ามโดยระเบียบหรือกฎหมายอื่น³⁸

4. วัตถุประสงค์ของคู่สัญญาตามแผน

วัตถุประสงค์หลักของผู้เสียภาษีหรือคู่สัญญาอื่นที่เกี่ยวข้อง จะพิจารณาตามภาวะวิสัยโดยอ้างอิงถึงปัจจัย 8 ประการ ที่กำหนดไว้ในมาตรา 177D (b) โดยที่สำคัญจะไม่พิจารณาถึงเจตนาหรือแรงจูงใจในทางอ้อมวิสัยของผู้เสียภาษีหรือของบุคคลอื่น ยกตัวอย่างเช่น ในคดี FCT v Zoffanies Pty Ltd (2003) 54 ATR 280 ศาลแห่งเครือรัฐเต็มองค์คณะได้พิพากษาว่า AAT ในคดี AAT Case [2002] AATA 758, Re Zoffanies Pty Ltd and FCT 50 ATR 1192 ทำไม่ถูกต้องในการคำนึงถึงเจตนาทางอ้อมวิสัยของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับ

³⁸ Part IVA: the general anti-avoidance rule for income tax อ้างใน <http://www.ato.gov.au/content/downloads/n14331-12-2005_web.pdf>.

การจัดการตาม R&D ในการวินิจฉัยว่า ภาค IVA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ไม่ใช้กับกรณีดังกล่าว ประเด็นดังกล่าวจึงถูกส่งกลับไปให้ AAT พิจารณาวินิจฉัยใหม่

มาตรา 177A (5) รับรู้การที่ผู้เสียภาษีเข้าทำกิจกรรมที่อยู่ภายใต้ नियามของแผนการ หรือแผนการบางส่วนที่มีวัตถุประสงค์หลายอย่าง เพราะว่าวัตถุประสงค์มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาการปรับใช้ตัวบท จึงมีความสำคัญที่วัตถุประสงค์ในการได้รับผลประโยชน์ทางภาษี จะต้องเป็นวัตถุประสงค์หลักในกรณีที่มีวัตถุประสงค์ 2 ประการ หรือมากกว่านั้น ในการตีความถึง วัตถุประสงค์หลัก ก็อาจจะใช้ตัวช่วยในคดีที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 25A ซึ่งมีการวินิจฉัยว่าเป็น ลักษณะสำคัญในการพิจารณาว่า วรรคที่ปรับใช้กับการประเมินเงินได้พึงประเมินจากกำไรที่ได้ จากธุรกรรม

ศาลสูงในคดี FCT v CPH Property Pty Ltd (2001) 47 ATR 229 ได้ยืนยันว่า วัตถุประสงค์ในการเข้าทำแผน สามารถพบได้โดยการอ้างอิงถึงวัตถุประสงค์ของผู้ให้คำแนะนำ ในทางวิชาชีพของผู้เสียภาษี วัตถุประสงค์ของผู้ให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาในทาง ภาวะวิสัย โดยการอ้างอิงปัจจัยที่กำหนดไว้ในมาตรา 177D (b)³⁹

5. Rulings เฉพาะกรณี

คณะกรรมการได้ออก rulings⁴⁰ และ determinations⁴¹ เพื่อกำหนดแนวทาง ในการปรับใช้ภาค IVA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 กับธุรกรรมเฉพาะ ไว้ ดังนี้

Determination TD 95/4 ระบุว่า การที่บุคคลธรรมดาโอนสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินได้โดยตนเองไป ยังบริษัทที่ตนเองเป็นเจ้าของแต่เพียงผู้เดียว ไม่ใช่การจัดการที่คณะกรรมการจะปรับใช้ภาค IVA แต่ถ้ามีธุรกรรมอื่นที่เกี่ยวข้อง การโอน หรือจัดระบบไม่ว่าจะก่อนหรือหลัง การโอนดังกล่าวจะ ถูกตรวจสอบตามบริบทอย่างกว้างของธุรกรรมที่เกิดขึ้น

Ruling TR 2006/2 เกี่ยวข้องกับการหักรายจ่ายของค่าธรรมเนียมบริการที่จ่ายให้แก่องค์กรบริการ ที่เกี่ยวข้อง ที่ระบุว่าอาจจะมีสถานการณ์ที่อาจจะปรับใช้ภาค IVA กับการจัดการเฉพาะ ตัวอย่าง รวมถึงกรณีนี้

³⁹ Deutsch, R L, Friezer, M L, Fullerton, I G, Hanley, P J & Snape, T J, *supra* note 36, p. 1562.

⁴⁰ เทียบได้กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรหรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.

⁴¹ เทียบได้กับคำวินิจฉัยในคดีทางภาษีอากรหรือหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

- (a) ค่าธรรมเนียมบริการนั้นเกินสมควร และไม่ได้เจรจากันตามธรรมเนียมทางการค้า
- (b) ไม่มีหลักฐานที่ชัดเจนว่า บริการขององค์กรมีการปฏิบัติตามหน้าที่/การงานที่เป็นอิสระจากผู้เสียภาษี หรือ
- (c) การจัดระบบไม่สมเหตุสมผลในทางธุรกิจในการบริหารของการได้กำไรในระยะยาวของผู้เสียภาษี

Ruling TR 2006/13 ระบุว่า การขายและการเข้าคืนทรัพย์สินที่ขายไปส่วนมากจะมีผลกระทบทางภาษีโดยปกติ

ภาค IVA จะไม่ปรับใช้กับกรณีที่ใช้มูลค่าที่เหมาะสม (ในกรณีของราคาขายของสินทรัพย์, การจ่ายค่าเช่า, มูลค่าที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ และยอดหนี้ค้างชำระตามมาตรา 40-285 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997) Ruling ยังระบุว่า คดีที่มีข้อเท็จจริงเหมือนข้อเท็จจริงในคดี FCT v Metal Manufactures Ltd (2001) 46 ATR 497 และคดี Eastern Nitrogen Ltd v FCT (2001) 46 ATR 474 จะไม่ถูกกระทบโดยภาค IVA

Ruling TR 96/2 เกี่ยวข้องกับประกันภัยทางการเงินและการจัดการการประกันภัยต่อทางด้านการเงิน ภาค IVA จะปรับใช้กับกรณีที่มีแผนการที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางภาษีและสามารถกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์หลักเพียงประการเดียวของการทำแผน ก็คือเพื่อที่จะได้รับผลประโยชน์ทางภาษี

Ruling TR 98/21 เกี่ยวกับการเช่าเครื่องมือช่างแดนที่ซับซ้อนซึ่งเกี่ยวข้องกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ค่าสิทธิและดอกเบี้ย สรรพากรจะหาทางปรับใช้ภาค IVA กับธุรกรรมเหล่านี้ซึ่งการจ่ายเงินอาจจะมีค่าสิทธิที่ถูกเปลี่ยนให้อยู่ในรูปของการจ่ายเงินในการซื้อภายใต้แผนการ ภาค IVA ยังอาจจะปรับใช้กับการเช่าซ่อมแซมแดนที่ปรับปรุงสร้างใหม่เพื่อเลี่ยงการจ่ายดอกเบี้ยที่อาจจะอยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 128B แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936

Ruling TR 98/22 เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยที่หักเป็นรายจ่ายได้ภายใต้เงินกู้ที่ “เชื่อมโยง” หรือ “แยกกัน” และการปรับใช้ภาค IVA

Ruling TR 1999/5 เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ที่ได้จากทรัสต์เพื่อผลประโยชน์ของลูกจ้างและกองทุนบำนาญ ซึ่งสรรพากรถือว่าเป็นสวัสดิการที่ลูกจ้างได้รับ

Ruling TR 2001/8 คณะกรรมการไม่ได้ละทิ้งการปรับใช้ภาค IVA ในกรณีที่มีการแยกเงินได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีอาจจะมีคุณสมบัติเป็นผู้ให้บริการส่วนบุคคล (personal services business) สำหรับวัตถุประสงค์ในหมวด 84 ถึง 87 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997

Ruling TR 2002/16 ระบุว่า ภาค IVA จะปรับใช้กับการหักจ่ายเป็นงวดที่ทำขึ้นภายใต้ stapled security

Ruling TR 2002/18 เกี่ยวข้องกับการจัดระบบเงินกู้บ้านของกองทุนรวม

Ruling TR 2002/19 ระบุว่าภาค IVA จะปรับใช้กับกรณีที่มีการโอนผลประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์พิเศษของห้างหุ้นส่วนที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อให้ได้รับสิทธิในการใช้และทางด้านการค้าในเรื่องทรัพย์สินทางปัญญาจากเจ้าของสิทธิ

Ruling TR 2005/19 การปรับใช้ภาค IVA กับการจัดทำแผนที่หาประโยชน์จากการเลื่อนการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการแลกหุ้นตามอนุหมวด 124-M แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997

Ruling TR 2006/2 เกี่ยวกับทรัสต์บริการแก่ห้างหุ้นส่วนวิชาชีพ

Determination TD 2002/23 เป็นเรื่องการทำแผนการตลาดทางอินเทอร์เน็ต

Determination TD 2002/24 เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วน PSI

Determination TD 2003/9 เกี่ยวกับผลขาดทุนของห้างหุ้นส่วนเกี่ยวกับเงินรับประกันการบริการที่จ่ายล่วงหน้า

Determination TD 2003/3 เกี่ยวกับการจัดการลดภาษีผลได้จากทุน

Determination TD 2003/32 เกี่ยวกับเรื่องของการให้ยืมหุ้นและธุรกรรมที่เกี่ยวกับตราสารสิทธิซื้อ

Determination TD 2004/13 เป็นเรื่องของการตั้งทรัสต์เหนือหุ้นในบริษัทในการบริหาร

Determination TD 2005/29 เป็นเรื่องของเงินสมทบเข้ากองทุนบำนาญจากผู้เสียภาษีที่ทำธุรกิจ

Determination TD 2005/34 เป็นเรื่องของแผนการกำจัดกำไรโดยการให้ทรัสต์และบริษัทที่ขาดทุน

แนวปฏิบัติ (Practice Statement PS LA 2000/10) วางแนวทางปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการปรับใช้ภาค IVA กับผลประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับซึ่งเกี่ยวข้องกับแผน

กรมสรรพากรยังได้ออก Taxpayer Alerts ที่ถูกออกแบบมาให้เป็นการเตือนตั้งแต่ต้นของการวางแผนภาษีที่สำคัญ ซึ่งภาค IVA อาจจะใช้กับกรณีเฉพาะได้ ฉบับปัจจุบัน วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2007 รวมถึง

TA 2005/2 เกี่ยวกับเงินรับประกันการบริการที่จ่ายล่วงหน้า

TA 2005/5 และ TA 2005/6 เกี่ยวกับเรื่องของการจัดการออกใบเรียกเก็บเงินซ้ำ

TA 2005/7 การโอนสินทรัพย์ไปยังบริษัทต่างประเทศในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดในการขายต่อล่วงหน้าไปยังบุคคลที่ 3 ในราคาตลาด

TA 2005/8 เป็นเรื่องของการโอนสินทรัพย์ไปยังบริษัทต่างประเทศในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวได้นำไปใช้หารายได้ที่ไม่ถือว่าเป็นรายได้ของผู้เสียภาษีตามวัตถุประสงค์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

6. ผลกระทบจากการปรับใช้ภาค IVA

การยกเลิกผลประโยชน์ทางภาษี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ทำแผนด้วยวัตถุประสงค์ที่จำเป็น และได้รับผลประโยชน์ทางภาษี มาตรา 177F ปรับใช้เพื่อป้องกันการดำเนินการของแผนและยกเลิกผลประโยชน์ทางภาษี (มาตรา 177F (1))

ในกรณีที่แผนเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงของเงินได้พึงประเมิน การยกเลิกผลประโยชน์ทางภาษีส่งผลต่อการตัดสินใจของคณะกรรมการในความสัมพันธ์ของผู้เสียภาษีที่จำนวนเงินทั้งหมดหรือบางส่วนตามแผนที่จะรวมอยู่ในเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีที่ควรจะรวม ถ้าแผนเกี่ยวข้องกับการหักรายจ่ายที่หักได้ คณะกรรมการจะพิจารณาว่าการหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนจะไม่ได้รับอนุญาตในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรานี้ มาตรา 177F (2) ให้อำนาจแก่คณะกรรมการที่จะพิจารณาว่าบทบัญญัติใดในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1997 หรือพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 จะถือว่ารวมจำนวนเงินได้นั้นอยู่ในเงินได้พึงประเมินในการประเมินของผู้เสียภาษี

ถ้าแผนเกี่ยวข้องกับการผลขาดทุนส่วนทุน คณะกรรมการอาจจะพิจารณาว่าผลขาดทุนทั้งหมดหรือบางส่วนไม่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษี (มาตรา 177F (1) (c)) ในกรณีที่แผนที่เกี่ยวข้องกับการเครดิตภาษีต่างประเทศ คณะกรรมการอาจจะพิจารณาว่า จำนวนเงินทั้งหมดหรือบางส่วนของเครดิตภาษีไม่ได้รับอนุญาต (มาตรา 177F (1) (d)) คณะกรรมการอาจจะทำ determination ตามมาตรา 177CA (การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่าย) โดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย และต้องทำการที่จำเป็นเพื่อให้เกิดผลกับ determination นั้น

ในกรณีที่ผลประโยชน์ทางภาษีนั้นถูกยกเลิกตามมาตรา 177F (1) หรือ (2A) คณะกรรมการอาจจะทำการปรับแก้ค่าปรับ เช่น โดยการไม่รวมเงินได้พึงประเมิน หรืออนุญาตให้มีการหักรายจ่ายผลขาดทุน หรือเครดิตภาษีต่างประเทศ เพื่อย้ายความไม่เป็นประโยชน์ที่ไม่เป็นธรรมใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้รับ ในฐานะที่เป็นผลของการยกเลิกผลประโยชน์ (มาตรา 177F (3))

Determinations ที่ทำตามมาตรา 177F (1) (c) และ (2A) จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร (มาตรา 177F (2B)) และตั้งเป็นประเด็นได้ตลอดเวลา (รวมถึงกรณีที่เป็นประเด็นต่อ AAT) (Fabry v FCT (2003) 54 ATR 64) หนังสือบอกกล่าวของ determination จะต้องส่ง

ให้กับผู้เสียภาษีตามมาตรา 177F (2C) และในกรณีที่มี determination ตามมาตรา 177F (2A) แก่บุคคลผู้จ่ายเงินแต่ล้มเหลวที่จะให้หนังสือบอกกล่าว ก็ไม่กระทบกับความสมบูรณ์ของ determination (มาตรา 177F (2E)) ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจกับ determination ตามมาตรา 177F (1) (c) หรือ (2A) อาจจะคัดค้าน determination ในความสัมพันธ์กับภาค IVC TAA (มาตรา 177F (2G)) อย่างไรก็ตาม ภาค IVA determination ไม่สามารถยกขึ้นอ้างได้ตามพระราชบัญญัติคำวินิจฉัยทางปกครอง (การทบทวนทางตุลาการ) ค.ศ. 1977 ในกรณีซึ่ง determination นำไปสู่การประเมินหรือการประเมินเพิ่มเติม⁴²

องค์ประกอบทางวิธีพิจารณา

ส่วนที่ภาค IVA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 จะปรับใช้ คณะกรรมการหรือ AAT จะต้องคำนึงถึงในฐานะที่เป็นประเด็นทางด้านดุลพินิจว่าควรจะทำ determination ตามมาตรา 177F หรือไม่ นอกจากนี้ AAT มีอำนาจเกี่ยวพันในการทำ determination ของภาค IVA แม้ว่าคณะกรรมการยังไม่ได้ทำ determination นั้นมาก็ตาม

ที่สำคัญ determination ที่ทำตามมาตรา 177 (1) จะไม่มีผลกระทบ ถ้ามันเข้ากันไม่ได้กับการประเมิน (FCT v Jackson (1990) 21 ATR 1012) อย่างไรก็ตาม การประเมินนี้ไม่จำเป็นต้องแสดงถึงความผันแปรในจำนวนภาษีที่จ่ายเพื่อความสมบูรณ์ (Jackson's case; Fabry v FCT (2003) 54 ATR 64)

ในคดี Stokes v FCT (1996) 32 ATR 500 คณะกรรมการได้ทำ determination 3 ฉบับตามมาตรา 177F เพื่อเป็นทางเลือกและกำหนดหัวข้อในหนังสือบอกกล่าว 3 หัวข้อของการประเมินเพิ่มเติม ศาลแห่งเครือรัฐระบุว่า determination 3 ฉบับ ที่แยกจากกัน ที่ระบุผลประโยชน์ทางภาษี 3 ประการที่ต่างกัน และมาตรา 3 มาตราที่แตกต่างกันแห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ภายใต้จำนวนเงินที่ถูกรวมอยู่ในเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี ไม่สามารถก่อให้เกิด determination ตามมาตรา 177F ผลก็คือ determination 3 ฉบับ และ หนังสือบอกกล่าวแจ้งการประเมินเพิ่มเติม 3 ฉบับ ตกเป็นโมฆะมาตั้งแต่แรก

ศาลแห่งเครือรัฐของค.ศ. ในคดี FCT v Stokes (1996) 34 ATR 478 วินิจฉัยยืนยันว่า การประเมินภาษีหลายกระบวนการหลายอัตรานั้นไม่สมบูรณ์ และไม่อาจกำหนดความรับผิดที่แน่นอนของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ได้

⁴² Meredith v FCT (2002) 50 ATR 528, Fabry v FCT (2003) 54 ATR 64.

มีข้อสังเกตว่า มาตรา 177F (2D) อนุญาตให้มี determination มากกว่า 1 ฉบับที่จะรวมอยู่ในหนังสือบอกกล่าวเล่มเดียวกัน อย่างไรก็ตาม AAT ได้วินิจฉัยว่า มาตรา 177F (2D) ไม่อนุญาตให้คณะกรรมการทำ determination 2 ฉบับแยกจากกันที่มีผล 2 ประการที่แตกต่างกันกับผู้เสียภาษี และยังขึ้นอยู่กับ determination เหล่านั้นในฐานะที่เป็นฐานของหนังสือบอกกล่าวที่เพิ่มเติมการประเมินในภายหลัง ซึ่งเชื่อมโยงโดยตรงถึงผู้เสียภาษีเฉพาะคนใดคนหนึ่งที่ยื่นอยู่กับ determination ซึ่งแปลกไปกับผู้เสียภาษีคนนั้น (AAT case [2006] AATA 535, Re McCutcheon and FCT 63 ATR 1323)

การแก้ไขเพิ่มเติมการประเมินตามมาตรา 177F

คณะกรรมการมีอำนาจที่จะแก้ไขเพิ่มเติมการประเมินใด ๆ ที่ทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้มีผลของมาตรา 177F (1) ถ้าเป็นการประเมินสำหรับปีภาษีก่อนปี 2004-2005 จะต้องแก้ไขเพิ่มเติมภายใน 6 ปี หลังนับจากวันที่ภาษีถึงกำหนดชำระตามการประเมินปกติ ถ้าเป็นการประเมินสำหรับปีภาษี 2004-2005 หรือปีภาษีหลังจากนั้น เวลาจำกัดสำหรับการประเมินเพิ่มเติมคือ 4 ปี นับจากวันที่หนังสือบอกกล่าวการประเมินโดยปกติได้ยื่นให้แก่ผู้เสียภาษี (มาตรา 170 (1) แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936)

ในคดี *FCT v Jackson* (1990) 21 ATR 1012 เวลาที่จำกัดเหล่านี้มีความสำคัญในคดีที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมการประเมินสำหรับวัตถุประสงค์ของการปรับแก้เพื่อชดเชยตามมาตรา 177F (3) ไม่มีจำกัดเวลาทั้งตามมาตรา 177G หรือมาตรา 170 ซึ่งสิ่งนี้จะให้อำนาจแก่คณะกรรมการหลังจากการคัดค้านและการอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาหมดประโยชน์ไปแล้วในการดำเนินคดีตามมาตรา 177F (1) เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมการประเมินของทั้งผู้เสียภาษีหรือคู่สัญญาอีกฝ่ายของธุรกรรมซึ่งไม่ได้รับประโยชน์จากแผนดังกล่าว

ผู้เสียภาษีไม่ถือว่าได้รับผลประโยชน์ทางภาษีเพียงพอเพราะว่าคณะกรรมการอนุญาตให้มีการหักรายจ่ายได้โดยหลังผิด (คดี *Vincent v FCT* (2002) 51 ATR 18)

ภาค IVA ไม่ปรับใช้กับแผนที่มีมุ่งหมายที่จะลดความรับผิดของผู้เสียภาษีในกรณีของภาษีต่างประเทศ (*FCT v Consolidated Press Holdings Ltd* (2001) 47 ATR 229)

คดีที่น่าสนใจซึ่งศาลได้นำบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรไปใช้ได้แก่

คดี *Hart v. Commissioner of Taxation* (2002) 121 FCR 206 ผู้เสียภาษีอากรมีทรัพย์สินอยู่ที่ Jerrabomberra ซึ่งมีเงินกู้ยืมจากธนาคาร ANZ ดอกเบี้ยของเงินกู้ยืมดังกล่าวหัก

เป็นรายจ่ายไม่ได้ ในปีค.ศ.1996 พวกเขาจึงตัดสินใจรับทรัพย์สินใน Fadden เป็นถิ่นที่อยู่และเพื่อเช่าทรัพย์สินที่ Jerrabomberra ดอกเบี้ยที่จ่ายจากเงินที่กู้ยืมมาสำหรับเงินกู้ยืม Fadden จะหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ แต่ดอกเบี้ยที่จ่ายให้สำหรับทรัพย์สินที่ Jerrabomberra จะหักเป็นรายจ่ายได้จากการเปลี่ยนวัตถุประสงค์ซึ่งพวกเขาจะยังคงถือครองทรัพย์สินอยู่ต่อไป ผู้เสียภาษีอากรจัดระบบการเงิน โดยกู้ยืมเงินจากธนาคาร ANZ และกู้ยืมเงินกองทุนจาก Austral Mortgage ในวันที่ 8 ตุลาคม ค.ศ. 1996 มีการใช้เงินจำนวน 202,884 ดอลลาร์เพื่อให้ได้รับทรัพย์สินจาก Fadden (บัญชีเงินกู้ยืมบัญชีที่ 1) และเพื่อจ่ายคืนเงินกู้ยืมโดยมารดาของนาย Hart ไปให้อีกธนาคารหนึ่งและใช้เงินอีก 95,112 ดอลลาร์ เพื่อจ่ายคืนเงินที่ติดหนี้ธนาคาร ANZ จากทรัพย์สินที่ Jerrabomberra (บัญชีเงินกู้ยืมบัญชีที่ 2) มีการตกลงกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและ Austral Mortgage ว่า เงินจ่ายคืนทั้งหมดจะเหมาะสมกับบัญชีเงินกู้ยืมบัญชีที่ 1 จนกว่าจะได้รับการจ่ายคืนเต็มจำนวน (เงินจ่ายทั้งหมดจะถูกใช้เพื่อลดเงินกู้ยืมส่วนบุคคลจนกว่าจะมีการจ่ายคืนทั้งหมด) ในขณะที่ดอกเบี้ยจากทรัพย์สินที่ให้เช่าของเงินกู้ยืม (บัญชีเงินกู้ยืมบัญชีที่ 2) จะเปลี่ยนเป็นทุนและดอกเบี้ยทบต้นก็อยู่ในบัญชีหนี้สินบัญชีนั้น ผู้เสียภาษีอากรเรียกร้องขอหักภาษีสำหรับดอกเบี้ยจากเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้จ่ายและดอกเบี้ยทบต้นในบัญชีเงินกู้ยืมบัญชีที่ 2 ศาลสูงพิพากษาว่า ดอกเบี้ยพิเศษที่แบ่งจ่ายตามเงินกู้ที่แยกส่วนกันนั้นหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ในคดีนี้ ศาลพิพากษาโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์หลักของการใช้เงินกู้ที่แยกส่วน นั่นก็คือว่า เงินที่กู้ยืมมาโดยแผนดังกล่าวก็เพื่อที่จะได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอากรเพิ่มเติมโดยการทำแผนดังกล่าว

คดี Puzey v Commissioner of Taxation [2003] FCAFC 197 คดีนี้ผู้เสียภาษีรวมจำนวนเงินของกองทุนของเขา กับจำนวนเงินที่ยืมมาผ่านทางแผนการและการประกัน โดยการร่วมมือกันกับแผนการ การหักรายจ่ายทางภาษีก็เพียงพอที่จะรวมถึงจำนวนที่ลงทุน การหักรายจ่ายทางภาษีเป็นผลกับจำนวนของการลงทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ธุรกรรมนี้ถูกพบว่าโดนไล่เบี้ยเต็มจำนวน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรถูกเรียกให้จ่ายคืนเงินกู้ยืมได้ในอนาคต ศาลได้วินิจฉัยว่าธุรกรรมนี้มีผลตามกฎหมายภาษีอากร โดยให้เหตุผลว่าแผนการที่ทำขึ้นนั้นทำให้เกิดประโยชน์ในทางภาษีอากรที่เข้าใจได้⁴³

⁴³ G T PAGONE, "Part IVA :The General Anti-Avoidance Provisions In Australian Taxation Law," Melbourne University Law Review, <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/MULR/2003/30.html>>.

คดี Commissioner of Taxation v. Sleight [2004] FCAFC 94 (4 May 2004)

ผู้เสียภาษีอากรทำธุรกิจปลูก tea tree oil มีการกู้ยืมเงินค่าธรรมเนียมการจัดการมาโดยจัดทำการดังต่อไปนี้

1. บริษัทการเงินกู้ยืมเงินในนามของผู้เสียภาษีอากร แต่เงินไม่เคยไปถึงผู้เสียภาษีอากรเลย เนื่องจากบริษัทการเงินเขียนเช็คให้กับบริษัททรัสต์ บริษัททรัสต์เขียนเช็คจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการบริหารจัดการให้กับบริษัท operator และบริษัท operator เขียนเช็คกลับไปยังบริษัทการเงิน

2. เงินทุนที่นำเสนอโดยธุรกรรมเงินกู้แบบวนกลับ (round robin) นี้ไม่ถูกจ่ายไปในการดำเนินการทางธุรกิจ

3. เงินกู้ยืมมีลักษณะที่ไต่เบี่ยงไม่ได้

ศาลแห่งเครือรัฐวินิจฉัยว่า วัตถุประสงค์หลักในการทำแผนก็เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการหักรายจ่ายสำหรับค่าธรรมเนียม ดังนั้น ภาค IVA จึงนำมาใช้เพื่อยกเลิกการหักค่าธรรมเนียมการจัดการของผู้เสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียมอื่นที่เกี่ยวข้อง⁴⁴

คดี Pridecraft Pty Ltd v. FC of T: FC of T v. Spotlight Stores Pty Ltd 2005

ATC 4001 Spotlight Stores Pty Ltd ซึ่งทำธุรกิจ Spotlight Stores แบ่งปันเงิน 15 ล้านดอลลาร์ไปยังทรัสต์ในวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1997 และทรัสต์ก็ให้บริษัทกู้ยืมเงินกลับไปจำนวน 14.8 ล้านดอลลาร์จากเงิน 15 ล้านดอลลาร์ในวันเดียวกันนั่นเอง วัตถุประสงค์ที่ระบุถึงการจ่ายเงิน 15 ล้านดอลลาร์ ก็เพื่อเป็นทุนให้กับทรัสต์สำหรับการจ่ายเงินโบนัสในอนาคตให้แก่ลูกจ้างตามแผนการกระตุ้น อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินโบนัสทำโดย Spotlight Stores Pty Ltd กับการจ่ายที่ลดจำนวนซึ่งเป็นหนี้เงินกู้จากทรัสต์

จำนวนโบนัสที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างในเวลา 5 ปีแรกหลังจากการก่อตั้งทรัสต์ คือประมาณ 9.7 ล้านดอลลาร์ โดยในช่วงปี ค.ศ. 1997-1998 จ่ายไปเป็นจำนวน 3 ล้านดอลลาร์

ศาลแห่งเครือรัฐปรับใช้ภาค IVA เพื่อยกเลิกการหักเงินทุนที่แบ่งปันให้กับทรัสต์ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายโบนัสให้กับลูกจ้างของ Spotlight Stores Pty Ltd โดยศาลได้วินิจฉัยว่า แม้ว่า

⁴⁴ Australian Taxation Office, "Part IVA: the general anti-avoidance rule for income tax. Basic principles about how and when it applies," <http://www.ato.gov.au/content/downloads/n14331-12-2005_web.pdf>.

Spotlight Stores Pty Ltd จะมีเหตุผลทางด้านการค้าในการแบ่งปันเงินจำนวน 15 ล้านดอลลาร์ไปยังทรัสต์ แต่วัตถุประสงค์หลักในการเข้าทำแผนที่มีลักษณะเช่นนี้ก็เพื่อให้ Spotlight Stores Pty Ltd ได้รับการหักภาษีจากเงิน 15 ล้านดอลลาร์ ในช่วงปี ค.ศ. 1996-1997 ซึ่งส่งผลให้ Spotlight Stores Pty Ltd สามารถได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรจำนวนมากและทันทีโดยปราศจากส่วนที่มากกว่า 200,000 ดอลลาร์ ในปีภาษี 1996-1997

2) บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศแคนาดา

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 C.1 (5th Supp.) ภาค XVI ได้กำหนดเรื่องการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรเอาไว้ในมาตรา 245 ซึ่งสามารถสรุปหลักการได้ดังนี้

บทบัญญัติในการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจะนำไปใช้ก็ต่อเมื่อ

1. ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรจากธุรกรรมหรือชุดของธุรกรรม⁴⁵
2. วัตถุประสงค์เบื้องต้นของธุรกรรมหรือชุดของธุรกรรมก็เพื่อที่จะได้รับประโยชน์ทาง

ภาษีอากร และ

3. ประโยชน์ทางภาษีอากรนั้นเป็นผลมาจากการใช้บทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรในทางที่มีขอบหรือเมื่อพิจารณาโดยองค์รวมแล้วโดยการละเมิดต่อกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีอากร

ศาลแคนาดาได้วินิจฉัยว่า การใช้บทบัญญัติในทางที่มีขอบหรือการละเมิดต่อกฎหมายภาษีอากรมีขั้นตอนอยู่ 2 ขั้นตอน

ขั้นตอนที่หนึ่ง เกี่ยวข้องกับการระบุนโยบายที่เกี่ยวข้องของบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากร และ

⁴⁵ มาตรา 245 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 ให้คำนิยามว่า “ในมาตรานี้

“ประโยชน์ทางภาษี” หมายความว่า การลดจำนวน การหลบหลีก หรือการเลื่อนภาษีอากรหรือจำนวนเงินอื่นที่ต้องจ่ายตามพระราชบัญญัตินี้หรือการเพิ่มขึ้นของการคืนภาษีอากรหรือจำนวนเงินอื่นตามพระราชบัญญัตินี้ และรวมถึงการลด การหลบหลีก หรือการเลื่อนภาษีอากรหรือจำนวนเงินอื่นที่อาจจะต้องจ่ายตามพระราชบัญญัตินี้ สำหรับสนธิสัญญาทางภาษีอากรหรือการเพิ่มขึ้นของการคืนภาษีอากรหรือจำนวนเงินอื่นตามพระราชบัญญัตินี้ที่เป็นผลมาจากสนธิสัญญาทางภาษีอากร

“ธุรกรรม” รวมถึง การจัดการหรือสถานการณ์

ขั้นตอนที่สอง เกี่ยวข้องกับการประเมินข้อเท็จจริงเพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมตามปัญหาเป็นการใช้บทบัญญัติโดยมิชอบหรือเป็นการละเมิดที่คำนึงถึงนโยบายที่ระบุไว้หรือไม่ ศาลยังได้กำหนดว่าบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรจะถูกนำมาใช้ก็เฉพาะเมื่อนโยบายที่เกี่ยวข้องนั้น “ชัดเจนและไม่กำกวม” และธุรกรรมที่จัดรูปขึ้นใหม่ เช่น การทดสอบเนื้อหาทางเศรษฐกิจเพื่อจุดประสงค์ในการปรับใช้บทบัญญัติเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นไม่ได้รับอนุญาต⁴⁶

เมื่อครบองค์ประกอบทั้งสามประการนี้แล้ว สรรพากรของแคนาดา (Canada Revenue Agency:CRA) สามารถประเมินผลทางภาษีอากรของธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีได้ทำลงนั้นใหม่ เพื่อปฏิเสธประโยชน์ในทางภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากผลของการทำธุรกรรมที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น⁴⁷ โดยมาตรา 245 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 ถือว่าธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น คือธุรกรรมใด ๆ

⁴⁶ McCarthy Ttrault, “Canada:GAAR in Supreme Court and legislative spotlight,” <<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=12598&SID=470332&TYPE=20>>, (July/August 2004).

⁴⁷ มาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ.1985 บัญญัติว่า “(2) เมื่อธุรกรรมนั้นเป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากร ผลทางภาษีอากรต่อบุคคลจะได้รับการพิจารณาตามเหตุอันสมควรตามสถานการณ์เพื่อที่จะปฏิเสธประโยชน์ทางภาษีอากรซึ่งเป็นผลโดยตรงหรือโดยอ้อมจากธุรกรรมหรือชุดของธุรกรรมที่มีธุรกรรมนั้นรวมอยู่ด้วย...

(4) อนุมาตรา (2) จะใช้กับธุรกรรมเฉพาะเมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่า ธุรกรรมนั้น

(a) ถ้าพระราชบัญญัตินี้ถูกอ่านโดยปราศจากการอ้างอิงถึงมาตรานี้ ว่าจะส่งผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมในการใช้บทบัญญัติบทใดบทหนึ่งหรือหลายบทโดยมิชอบสำหรับบทบัญญัติ

(i) ตามพระราชบัญญัตินี้

(ii) ตามระเบียบภาษีเงินได้

(iii) ตามกฎการปรับใช้ภาษีเงินได้

(iv) ตามสนธิสัญญาทางภาษีอากร หรือ

(v) ตามบทบัญญัติอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีอากรหรือเงินอื่นที่จ่ายโดยหรือจ่ายคืนให้แก่บุคคลตามพระราชบัญญัตินี้หรือในการพิจารณาถึงจำนวนที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการคำนวณนั้น หรือ

1. ที่จะส่งผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมให้เกิดประโยชน์ทางภาษีอากร

2. ที่เป็นส่วนหนึ่งของชุดของธุรกรรม ซึ่งชุดของธุรกรรมดังกล่าวจะส่งผลไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมให้เกิดประโยชน์ทางภาษีอากร

ทั้งนี้ มีข้อยกเว้นว่า หากธุรกรรมนั้นพิจารณาได้ว่า ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์โดยสุจริตมากกว่าที่จะทำขึ้นเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากร ก็ไม่เข้าข่ายเป็นธุรกรรมที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากร

อนึ่ง สรรพากรยังต้องพิจารณาถึงผลในทางภาษีอากร⁴⁸ ด้วย โดยมาตรา 245 (5) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงผลในทางภาษีอากรว่า

1. การหักค่าใช้จ่าย (ค่าลดหย่อน) ใด ๆ หรือการได้รับยกเว้นหรือไม่รวมคำนวณเงินได้ เงินได้พึงประเมิน เงินได้พึงประเมินในแคนาดา หรือภาษีอากรหรือส่วนหนึ่งส่วนใดของภาษีอากรที่จ่าย อาจจะได้รับอนุญาตหรือไม่ได้รับอนุญาตทั้งหมดหรือแต่บางส่วน (มาตรา 245 (5) (a))

2. ค่าลดหย่อนใด ๆ การได้รับยกเว้น หรือการไม่รวมเงินได้ใด ๆ ผลขาดทุน หรือจำนวนอื่น หรือส่วนของที่กล่าวมา อาจแบ่งปันให้กับบุคคลใด ๆ ก็ได้ (มาตรา 245 (5) (b))

3. ลักษณะของเงินที่จ่ายหรือจำนวนอื่นที่อาจจะจัดลักษณะใหม่ได้ (มาตรา 245 (5) (c))

4. ผลกระทบทางภาษีอากรอื่นใดที่อาจจะเป็นผลมาจากการใช้บทบัญญัติอื่นในพระราชบัญญัตินี้ อาจจะถูกเพิกเฉยได้ (มาตรา 245 (5) (d))

1. การประเมิน

ผลทางภาษีอากรต่อบุคคลใด ๆ ที่มาจากการปรับใช้มาตรานี้จะถูกกำหนดผ่านทางหนังสือแจ้งการประเมิน หนังสือแจ้งการประเมินใหม่ หนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติม หรือ

(b) จากการพิจารณาโดยองค์รวม จะส่งผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมในการละเมิดต่อบทบัญญัติเหล่านั้นนอกจากตามมาตรา

⁴⁸ มาตรา 245 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 บัญญัติว่า “...“ผลทางภาษีอากร” ต่อบุคคล หมายความว่า จำนวนของเงินได้ เงินได้พึงประเมิน หรือเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในแคนาดา ภาษีอากรหรือเงินอื่นใดที่จ่ายโดยหรือจ่ายคืนไปยังบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเงินอื่นใดที่เกี่ยวข้องสำหรับวัตถุประสงค์ในการคำนวณเงินจำนวนนั้น...”

determination ที่อ้างถึงกับอนุมาตรา 152 (1.11) ที่เกี่ยวข้องกับการปรับใช้มาตรานี้ (มาตรา 245 (7))

2. การร้องขอให้รัฐมนตรีทำการประเมิน

ในกรณีที่มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน หนังสือแจ้งการประเมินใหม่ หรือ หนังสือแจ้งการประเมินเพิ่มเติม ที่เกี่ยวกับการปรับใช้อนุมาตรา 245 (2) ไปยังบุคคล หรือในกรณีที่มีการส่งหนังสือแจ้ง determination ที่อ้างถึงอนุมาตรา 152 (1.11) ไปยังบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

บุคคลใด ๆ นอกจากบุคคลที่อ้างถึงในมาตรา 245 (6) (a) หรือ มาตรา 245 (6) (b) มีสิทธิร้องขอให้รัฐมนตรีทำการประเมิน ประเมินใหม่ หรือประเมินเพิ่มเติมในการปรับใช้มาตรา 245 (2) หรือทำ determination ในการปรับใช้อนุมาตรา 152 (1.11) ตามธุรกรรมนั้น เป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้ต้องร้องขอภายใน 180 วัน หลังจากวันที่ส่งหนังสือแจ้งดังกล่าว (มาตรา 245 (6))

ในการได้รับคำร้องขอจากบุคคลตามอนุมาตรา 245 (6) รัฐมนตรีจะพิจารณา คำร้องขออย่างรวดเร็วและโดยไม่คำนึงถึงอนุมาตรา 152 (4) จะประเมิน ประเมินใหม่ หรือ ประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม หรือทำ determination ตามอนุมาตรา 152 (1.11) ตามที่บุคคลนั้น ร้องขอมา เว้นเสียแต่ว่า การประเมิน การประเมินใหม่ การประเมินเพิ่มเติม หรือ determination นั้นอาจจะทำตามมาตรานี้ได้เฉพาะเมื่ออยู่ในขอบเขตที่อาจจะคำนึงได้โดยสมควรว่าเกี่ยวพันถึง ธุรกรรมที่อ้างถึงในอนุมาตรา 245 (6) (มาตรา 245 (8))

3. ตัวอย่างการปรับใช้บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศแคนาดา

คดี The Queen v. Canada Trusco Mortgage Co. (2005) 5 C.T.C. (S.C.C.) ผู้เสียภาษีเกี่ยวข้องกับการเช่าการเงิน (a lease Financing arrangement) ผู้เสียภาษีซื้ออุปกรณ์ ซึ่งถูกเช่ากลับคืนไปยังผู้ขาย ธุรกรรมถูกจัดรูปแบบให้ผู้เสียภาษีรับความเสี่ยงทางเศรษฐกิจเพียงเล็กน้อยโดยการซื้อราคาของเครื่องมือ

ในวันที่ 18 ตุลาคม ค.ศ. 2002 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประเมินภาษีของ Canada Trustco Mortgage Company (CTMC) สำหรับปีภาษี 1997 ใหม่และปฏิเสธที่จะให้หัก ค่าเสื่อมราคา (capital cost allowance) จำนวน 31,196,700 ดอลลาร์ของอุปกรณ์ที่มีการเช่า เพราะผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเสี่ยงทางเศรษฐกิจจากราคาที่ซื้อขายกันเลย CTMC อุทธรณ์ ไปยังศาลภาษีอากรของแคนาดา ศาลภาษีอากรตัดสินให้ CTMC เป็นฝ่ายชนะคดี และ

ศาลอุทธรณ์แห่งสหพันธ์พบว่า บทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรทั่วไปไม่นำมาใช้ เพราะว่าไม่มีนโยบายที่ชัดเจนและไม่กำหนดว่า จะเรียกวงค่าเสื่อมราคาได้เฉพาะบนราคาทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ทรัพย์สินมา ซึ่งตรงกันข้ามกับทางกฎหมาย คดีไปถึงศาลฎีกา

ศาลฎีกาแคนาดาวางหลักว่า ในการจะใช้มาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ จะต้องผ่านการพิสูจน์หลักเกณฑ์ 3 ประการ ในการจะใช้บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรก่อน ซึ่งก็คือ

(1) ประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเป็นผลมาจากธุรกรรมหรือส่วนของชุดของธุรกรรม

(2) ธุรกรรมนั้นเป็นธุรกรรมเพื่อหลบหลีกภาษีอากรซึ่งไม่อาจกล่าวได้ว่าได้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์อันสุจริตมาตั้งแต่ต้นมากกว่าเพื่อที่จะได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร และ

(3) มีการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่อาจยอมรับได้

ทั้งนี้ ศาลฎีกาให้ผู้เสียภาษีอากรมีภาระการพิสูจน์ในประเด็นโต้แย้งว่าไม่มีประโยชน์ทางภาษีอากร และธุรกรรมนั้นไม่เป็นธุรกรรมเพื่อหลบหลีกภาษีอากร ส่วนทางฝ่ายสรรพากรหรือรัฐมนตรีมีภาระการพิสูจน์ว่ามีการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่อาจยอมรับได้ ถ้าภาระการพิสูจน์ไม่ชัดเจน ก็จะยกประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร⁴⁹

หลังจากนั้นศาลฎีกาแคนาดาได้วินิจฉัยว่า ถ้ามีการเรียกร้องขอหักค่าลดหย่อนในเงินได้พึงประเมิน ประโยชน์ทางภาษีอากรก็เกิดขึ้นอย่างชัดเจน เพราะว่าค่าลดหย่อนเป็นผลมาจากการลดจำนวนภาษีอากร ในกรณีอื่น ๆ บางกรณี ประโยชน์ทางภาษีอากรอาจจะปรากฏออกมาได้เฉพาะกรณีที่เปรียบเทียบกับการจัดรูปแบบของทางเลือกอื่น

ตามมาตรา 245 (3) บทบัญญัติป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรทั่วไปจะไม่ใช้กับธุรกรรมที่ “อาจจะพิจารณาได้ว่าได้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่สุจริตมาตั้งแต่ต้นมากกว่าเพื่อที่จะให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร” ถ้าหากธุรกรรมมีทั้งวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรและวัตถุประสงค์อื่นที่มีใช้ในทางภาษีอากร จะต้องมีการพิจารณาว่า เป็นการสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะสรุปว่า วัตถุประสงค์ที่มีใช้ในทางภาษีอากรนั้นเป็นวัตถุประสงค์ตั้งแต่ต้น ถ้าหากว่าเป็นเช่นนั้น ก็จะใช้บทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรมิได้

⁴⁹ The Queen v. Canada Trusco Mortgage Co. (2005) 5 C.T.C. (S.C.C.)
<<http://scc.lexum.umontreal.ca/en/2005/>>.

แนวคิดในการวิเคราะห์ตามมาตรา 245 (4) อยู่ในบริบทและการตีความตามความมุ่งหมายของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติและการปรับใช้กับการตีความบทบัญญัติอย่างถูกต้องกับข้อเท็จจริงของคดี หน้าที่แรก ก็คือ การตีความบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการก่อให้เกิดประโยชน์ทางภาษีอากร เพื่อพิจารณาว่า วัตถุประสงค์วิญญูณและวัตถุประสงค์ ภารกิจต่อมาก็คือการพิจารณาว่าธุรกรรมนั้นเป็นไปหรือไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์นั้น การได้สวนทั้งหมดเกี่ยวข้องกับปัญหาทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ข้อความ บริบท และการตีความตามจุดมุ่งหมายของบทบัญญัติเฉพาะแห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นี้เป็นปัญหาข้อกฎหมายโดยพื้นฐาน แต่การปรับใช้บทบัญญัติเหล่านี้กับข้อเท็จจริงในคดีเป็นข้อเท็จจริงที่จำเป็นอย่างมาก

การวิเคราะห์นี้จะนำไปสู่การค้นหากลอบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์เมื่อผู้เสียภาษีใช้บทบัญญัติเฉพาะของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เพื่อให้บรรลุถึงผลลัพธ์ที่บทบัญญัติเหล่านั้นหาทางป้องกันอยู่ การกลอบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์จะเกิดขึ้นเมื่อธุรกรรมนั้นล่องละเมิดต่อเหตุผลของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง การละเมิดอาจจะเป็นผลมาจากการจัดรูปแบบที่มีไว้เพื่อป้องกัน เช่น บทบัญญัติเพื่อป้องกันการกลอบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะ ในรูปแบบที่ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์วิญญูณ หรือวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเหล่านั้น ในทางตรงกันข้าม จะไม่มีการละเมิดในกรณีที่สามารถสรุปได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ธุรกรรมที่กลอบหลีกภาษีอากรตามมาตรา 245 (3) อยู่ในวัตถุประสงค์วิญญูณ หรือวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติที่ให้ประโยชน์ทางภาษีอากร

ศาลฎีกาแคนาดาได้พิพากษาให้ยกอุทธรณ์

คดี Mathew v. Canada [2005] 2 S.C.R. 643, 2005 SCC 55 คดีนี้เป็นคดีที่ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ในห้างหุ้นส่วนในการเข้าถึงผลขาดทุนของห้างหุ้นส่วน STC ทำธุรกรรมที่รวมถึงการให้กู้ยืมเงินเพื่อประกันการจ้างของสังหาริมทรัพย์ ต่อมา STC มีหนี้สินล้นพ้นตัวและได้เลือกผู้ชำระบัญชี ซึ่งปรากฏว่าในเวลานั้น STC เป็นเจ้าของเงินกู้ยืม 17 รายการ ที่ยังไม่ได้รับชำระหนี้ โดยมีทรัพย์สินในที่ดิน 9 รายการที่มีราคาตลาดประมาณ 33 ล้านดอลลาร์ ราคาของทรัพย์สินเหล่านี้มีประมาณ 85 ล้านดอลลาร์ เพราะว่า STC กำลังชำระบัญชีอยู่ จึงไม่อาจที่จะนำมูลค่า 52 ล้านดอลลาร์มาหักเป็นผลขาดทุนจากทรัพย์สินที่ยังไม่รับรู้ดังกล่าวได้ ผู้ชำระบัญชีจึงได้ทำธุรกรรม 3 ขั้นตอน ขั้นตอนแรกให้ STC โอนทรัพย์สินที่ติดจำนองที่ยังไม่รับรู้ผลขาดทุนไปยังห้างหุ้นส่วนที่ไม่ใช่คู่สัญญาโดยทั่วไป (arm's length) คือ ห้างหุ้นส่วน A ให้ได้รับผลประโยชน์เป็นจำนวนร้อยละ 99 ขั้นตอนที่สอง STC อาศัยมาตรา 18 (13) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้โอนผลขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ไปยังห้างหุ้นส่วน A และหลังจากนั้นได้ขายผลประโยชน์ร้อยละ 99 ไปยัง

คู่สัญญาปกติ ขั้นตอนที่สาม จัดตั้งห้างหุ้นส่วน B ขึ้นมาเพื่อรับผลประโยชน์ร้อยละ 99 จากห้างหุ้นส่วน A เสร็จแล้วผู้เสียภาษีก็นำอสังหาริมทรัพย์ที่มาตรา 18 (13) กำหนดให้เรียกครองหุ้นตามส่วนของผลขาดทุนเพื่อให้ได้หักผลขาดทุนของ STC จำนวน 10 ล้านบาทในการคำนวณภาษีเงินได้ แต่สรรพากรแคนาดานำบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรมาใช้และปฏิเสธที่จะให้ประโยชน์ดังกล่าว เรื่องไปถึงชั้นศาล ศาลภาษีอากรแคนาดาและศาลอุทธรณ์แห่งสหพันธรัฐวินิจฉัยยืนตามคำวินิจฉัยดังกล่าว โดยศาลอุทธรณ์ให้เหตุผลว่า พระราชบัญญัติภาษีมีนโยบายในการป้องกันการโอนผลขาดทุนระหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นคู่สัญญาโดยทั่วไป เมื่อธุรกรรมที่เกิดขึ้นตามมามีผลเป็นการละเมิดบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีแล้ว ศาลก็ไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรได้อำนาจสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมาใช้หักเป็นผลขาดทุนได้ ส่วนศาลฎีกาแคนาดาได้วินิจฉัยยืนโดยให้เหตุผลว่า วัตถุประสงค์ของมาตรา 18 (13) นั้นก็เพื่อจะให้มีการโอนผลขาดทุนไปยังคู่สัญญาที่ไม่ใช่คู่สัญญาตามปกติเพื่อป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีอากรที่ทำธุรกิจให้กู้ยืมเงินทำการรับรู้ผลขาดทุนอย่างผิวเผิน อนึ่ง วัตถุประสงค์ของการกระจายผลขาดทุนอย่างกว้างขวางระหว่างหุ้นส่วนก็เพื่อส่งเสริมการจัดรูปแบบองค์กรที่อนุญาตให้หุ้นส่วนทำธุรกิจเป็นปกติในความสัมพันธ์ที่ไม่ใช่คู่สัญญาโดยทั่วไป รัฐสภาไม่อาจที่จะมุ่งหมายให้มีการนำเอาผลที่เกิดจากการอาศัยกฎของห้างหุ้นส่วนประกอบกับมาตรา 18 (13) เพื่อให้เกิดผลเป็นการสงวนและขายผลขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ไปยังคู่สัญญาโดยทั่วไป การกระทำดังกล่าวจึงถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่อาจยอมรับได้ตามมาตรา 245 (4)

คดี Mackay, 2008 FCA 105⁵⁰ ผู้เสียภาษีได้รับทรัพย์สินเป็นศูนย์การค้าที่ยังไม่ได้ปลดจำนองจากธนาคาร ขณะที่ราคาฐานของทรัพย์สินนั้นคือ ประมาณ 16 ล้านบาท ราคาตลาดที่เป็นธรรมของทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าเพียง 10 ล้านบาท ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีได้รับการจำนองจากธนาคารโดยตรงก็จะไม่ได้รับสิทธิในผลขาดทุนหรือการเสื่อมค่าของการจำนองจำนวน 6 ล้านบาท ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงได้เข้าเป็นหุ้นส่วนกับธนาคาร โดยการจำนองถูกแบ่งจากธนาคารมายังห้างหุ้นส่วน และห้างหุ้นส่วนได้แบ่งผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน 10 ล้านบาทไปยังธนาคาร เงินบางส่วน of 10 ล้านบาทนี้ถูกจ่ายด้วยเงินทุนจากผู้เสียภาษีและอีกส่วนถูก

⁵⁰ Brian Kearn, "Canada: The General Anti-Avoidance Rule: Are We Moving Away From Consistency, Certainty And Predictability," GOWLINGS, <<http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=62562>>, (2 July 2008).

จ่ายจากเงินยืมที่ตรงจากธนาคารไปยังห้างหุ้นส่วนในลักษณะเป็นเงินกู้ยืมทางธุรกิจ หลังจากนั้น ก็ยกเลิกการจำนองและห้างหุ้นส่วนก็ได้ทรัพย์สิน ถึงสิ้นปีภาษีของห้างหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนได้ บันทึกบัญชีราคาฐานของทรัพย์สินจาก 16 ล้านดอลลาร์เป็น 10 ล้านดอลลาร์ ตามที่ พระราชบัญญัติได้อนุญาตเอาไว้ และผู้เสียภาษีก็ได้รับรู้ส่วนแบ่งขาดทุน 6 ล้านดอลลาร์ สรรพากรแคนาดาได้ประเมินภาษีของผู้เสียภาษีใหม่ และปฏิเสธผลขาดทุนจำนวน 6 ล้านดอลลาร์ โดยอาศัยบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร สรรพากรแคนาดาเห็นว่า การที่ ธนาคารเข้าเป็นหุ้นส่วน การโอนทรัพย์สินที่จำนองจากธนาคารมายังห้างหุ้นส่วน และทำให้ ธนาคารยังอยู่ในห้างหุ้นส่วนเกินกว่า 30 วัน เป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากร ศาลภาษีอากรพิพากษากลับคำวินิจฉัยของสรรพากรโดยเห็นว่า วัตถุประสงค์ตั้งแต่ต้นของชุดของ ธุรกรรมที่ธนาคารและผู้เสียภาษีทำลงไปนั้นไม่ได้มีมูลเหตุจูงใจในทางภาษีอากร⁵¹

อย่างไรก็ตาม ศาลอุทธรณ์แห่งสหพันธ์พิพากษากลับคำพิพากษาของศาลภาษีอากร โดยศาลให้เหตุผลว่า “...ส่วนย่อยของธุรกรรมในชุดของธุรกรรมจะเป็นธุรกรรมที่หลบหลีก ภาษีอากร เว้นแต่ ส่วนย่อยของธุรกรรมนั้นอาจจะพิจารณาได้ว่าได้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์โดย สุจริตนอกจากเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร...บทสรุปที่ว่า ชุดของธุรกรรมถูกทำขึ้นตั้งแต่ ต้นโดยมีวัตถุประสงค์โดยสุจริตที่ไม่ใช่ในทางภาษีอากรนั้น จะไม่ยกเว้นการค้นหาวินิจฉัยว่าวัตถุประสงค์ ดังเดิมของขั้นตอนหนึ่งหรือหลายขั้นตอนของชุด (ของธุรกรรม) ก็เพื่อให้ได้รับประโยชน์ทาง ภาษีอากร”

ในคดีนี้ ถ้าหากผู้เสียภาษีอากรไม่ฎีกาไปยังศาลฎีกาแล้ว ก็ยังมีปัญหาว่าผู้เสียภาษี จะถือตามคำแนะนำของคำพิพากษาของศาลภาษีอากรหลังจากคำวินิจฉัยในคดี Canada Trustco ได้อีกต่อไปหรือไม่

นอกจากบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรแล้ว ในหลายประเทศ ยังได้บัญญัติกฎเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Specific Anti-Avoidance Rules) ไว้ในกฎหมาย เช่น กฎเฉพาะเรื่อง Controlled Foreign Companies (CFC), Thin Capitalization, Anti-Debt Creation, Anti-Dual Resident, Anti-Hybrid และ Anti Tax Haven

⁵¹ ผู้พิพากษา Campbell เน้นว่า ศาลจะต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ทั้งหมดของ ชุดของธุรกรรม มิใช่พิจารณาแบบแยกส่วนกัน *Ibid.*

กฎเฉพาะเรื่อง Controlled Foreign Companies (CFC) นั้น เป็นกฎที่ให้อำนาจรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนสำหรับเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจากบริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลนั้น แม้บริษัทดังกล่าวจะยังไม่ได้นำกำไรนั้นมาจ่ายเป็นเงินปันผลก็ตาม กฎเรื่องนี้จึงเป็นกฎป้องกันการวางแผนเสียภาษีสู่ต่างประเทศโดยการไม่ให้บริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ถือหุ้นในประเทศของตนนำกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผลทั้ง ๆ ที่ควรจะจ่ายได้⁵² ประเทศแคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี สหราชอาณาจักรและสหรัฐอเมริกาต่างได้บัญญัติกฎดังกล่าวไว้ในกฎหมายของตน แต่มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันบ้าง

ส่วนกฎเฉพาะเรื่อง Thin Capitalization นั้น เป็นกฎที่ไม่ยอมให้บริษัทผู้กู้นำดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่ผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทของตนมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หากการกู้ยืมเงินนั้นมีอัตราส่วนเกินกว่าเงินทุนของบริษัทผู้กู้ เช่น ในกรณีของประเทศแคนาดาเกินกว่า 2 เท่าของเงินทุน หรือในกรณีของประเทศฝรั่งเศสเกินกว่า 1.5 เท่าของเงินทุน เป็นต้น

สำหรับกฎเฉพาะเรื่อง Anti Tax Haven นั้น เป็นกฎที่ป้องกันมิให้มีการใช้ประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) โดยการไม่ให้บริษัทนำต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในดินแดนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เว้นแต่บริษัทนั้นจะพิสูจน์ได้ว่าบริษัทนั้นกับบริษัทในดินแดนดังกล่าวมีการทำธุรกิจกันจริง ประเทศที่มีกฎเฉพาะเรื่องนี้ เช่น ประเทศอิตาลีและสเปน หนึ่ง บางประเทศก็ใช้วิธีการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงกว่าปกติเมื่อมีการจ่ายเงินได้บางประเภทให้แก่บุคคลในดินแดนดังกล่าว เช่น จ่ายเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิหรือค่าบริการ⁵³

⁵² Raffaele Russo, *Fundamental of International Tax Planning*, (The Netherlands:IBFD Publications, BU,2007), p.207 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น. 13.

⁵³ Raffaele Russo, *Fundamental of International Tax Planning*, (The Netherlands:IBFD Publications, BU,2007), p.227-228 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น. 13-14.

3.3 มาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรของประเทศไทย

ตามระบบกฎหมายของประเทศไทยแล้ว มาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญา มีทั้งมาตรการจากคำพิพากษาของศาล และจากบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากร

3.3.1 มาตรการตอบโต้โดยคำพิพากษาของศาล

จากการศึกษาแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาไทย พบว่าศาลฎีกามีแนววินิจฉัยต่อการทำสัญญาเพื่อลดภาระภาษีอากรเป็น 2 แนวทาง กล่าวคือ

แนวทางแรก ศาลไม่ยอมรับธุรกรรมหรือสัญญาดังกล่าว โดยถือว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรอย่างถูกต้องแล้ว ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า ศาลถือว่าธุรกรรมหรือสัญญาดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีอากร

แนวทางที่สอง ศาลยอมรับการทำธุรกรรมหรือสัญญาดังกล่าว โดยถือว่าผู้เสียภาษีอากรสามารถวางแผนจัดการทางภาษีอากรด้วยวิธีการดังกล่าวได้

1) แนวทางที่ศาลถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร ได้แก่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า บริษัทเซลส์ปีโตรเลียม จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ถือหุ้นในบริษัทบิลลิตัน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์เช่นเดียวกันในอัตราร้อยละ 100 ของหุ้นทั้งหมด และบริษัทบิลลิตัน จำกัด ถือหุ้นในบริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ ไมนิ่ง จำกัด (เพิ่มกำไร) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 91.99 ของหุ้นทั้งหมด นอกจากนี้บริษัทเซลส์ปีโตรเลียม จำกัด ยังถือหุ้นในบริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 99.93 ของหุ้นทั้งหมดด้วย

บริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ ไมนิ่ง จำกัด (เพิ่มกำไร) ประกอบกิจการขุดแร่กลางทะเลในประเทศไทย แต่ผลการประกอบการขาดทุน มีผลขาดทุนสะสมเป็นเงิน 120 ล้านบาท บริษัทไม่ประสงค์ที่จะประกอบกิจการอีกต่อไป แต่มีทรัพย์สินคือเรือขุดแร่ 1 ลำ ราคาตามบัญชี 100 ล้านบาท ซึ่งเป็นราคาตลาด บริษัทเห็นว่า หากขายเรือขุดในราคาดังกล่าว ผลขาดทุนสะสมจำนวน 120 ล้านบาท ยังคงอยู่ แต่ถ้าขายในราคา 220 ล้านบาท ให้แก่บริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ได้กำไร 120 ล้านบาท กำไรจำนวนนี้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะสามารถนำ

ผลขาดทุนสะสมมาคำนวณหักได้ ส่วนบริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด แม้จะซื้อในราคาที่สูงกว่าปกติ 120 ล้านบาท ก็นำราคาส่วนที่สูงขึ้นนั้นมารวมเป็นต้นทุนในการหักค่าเสื่อมราคาทำให้เสียภาษีน้อยลงได้

บริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ไมนิ่ง จำกัด (เพิ่มโก้) จึงขายเรือชุดแร่อ้างกล่าวให้แก่บริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ในราคา 220 ล้านบาท และนำกำไรจำนวน 120 ล้านบาท ไปหักออกจากผลขาดทุนสะสม 120 ล้านบาท ไม่มีการเสียภาษีเงินได้จากการกำไรจำนวนดังกล่าว ส่วนบริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ได้หักค่าเสื่อมราคาเรือชุดจากมูลค่าต้นทุนรวม 220 ล้านบาท

กรมสรรพากรเห็นว่าบริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ซื้อเรือชุดแร่อ้างกล่าวในราคาสูงเกินปกติ 120 ล้านบาท โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ราคาที่สูงเกินปกติดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (15) กรมสรรพากรจึงไม่ยอมให้บริษัทผู้ซื้อเรือชุดนำราคาที่สูงเกินปกตินั้นมารวมเป็นต้นทุนในการหักค่าเสื่อมราคา และเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทผู้ซื้อ บริษัทผู้ซื้ออุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ บริษัทผู้ซื้อจึงฟ้องกรมสรรพากรศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องเพราะเห็นว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย บริษัทผู้ซื้ออุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายืน⁵⁴ โดยให้เหตุผลว่า เรือชุดแรกที่มีการซื้อขายกันในครั้งนี้ถูกออกแบบเป็นพิเศษเพื่อใช้งานสำหรับชุดแร่ในบริเวณที่บริษัท ท.ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ เมื่อบริษัท ท.ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว บริษัท ท.จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองอะไรกับโจทก์หรือผู้ซื้อทรัพย์สินได้ แม้โจทก์จะอ้างหนังสือแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่ที่บริษัทต่อเรือมีมาถึงโจทก์ แต่ก็เป็นเวลาหลังจากที่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือจึงเป็นการยืนยันย้อนหลัง แสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาไปเป็นเพียงแต่จะสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์สินเท่านั้น ไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริง ส่วนที่โจทก์อ้างว่าภายหลังที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินจากบริษัท ท. แล้ว โจทก์ได้นำไปประกันภัยในราคาที่ใกล้เคียงกับราคาที่ซื้อมาของโจทก์นั้นก็อาจเชื่อถือได้ เพราะการกำหนดราคาเอาประกันภัยนั้น คู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันเท่าใดก็ได้เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดเชยให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้น ราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของ

⁵⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 33-35.

ทรัพย์สินที่เอาประกันภัย กรณีของโจทก์ ทรัพย์สินที่โจทก์ซื้อผ่านการใช้งานมาแล้วประมาณ 4 ปี ราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชี ท. มีราคา 222,934,959.44 บาท ซึ่งเป็นราคาที่บริษัท ท. ได้หักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและได้นำไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ท. และได้หักค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินของบริษัท ท. ในราคา 332,800,000 บาท จึงเป็นราคาที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สิน หนี้สิน และสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สิน และหนี้สิน มีการระบุรายละเอียดรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่โจทก์ซื้อจากบริษัท ท. ไว้โดยไม่มี การระบุว่ามีการซื้อขายหนี้ระยะยาวไว้แต่อย่างใด ดังนั้น การที่โจทก์จ่ายดอกเบี้ยแทนบริษัท ท. โดยค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าดอกเบี้ยของหนี้สินระยะยาวซึ่งโจทก์มิได้ผูกพันด้วย ค่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงมิใช่รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงนำรายจ่ายดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม มีหมายเหตุไว้ท้ายคำพิพากษาศาลฎีกานี้ว่า โจทก์กับเท็มโกมีความสัมพันธ์กันทางด้านผู้ถือหุ้นอย่างลึกซึ้งจนเกือบจะเป็นบริษัทเดียวกัน โจทก์กับเท็มโกจึงสามารถที่จะตกลงทำสัญญากันในลักษณะ วิธีการ และเงื่อนไขอย่างใดก็ได้ เพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เท็มโกไม่ได้ประกอบกิจการต่อไปและมีขาดทุนสะสมอยู่เป็นจำนวนมาก แม้จะมีกำไรจากการขายทรัพย์สินให้โจทก์ ก็สามารถนำผลขาดทุนสะสมมาคำนวณหักได้ ทำให้ไม่มีภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระ ฉะนั้น เท็มโกจึงไม่ได้รับผลกระทบจากการขายทรัพย์สินในราคาสูงกว่าราคาที่ควรขายได้ และทางด้านโจทก์นั้น การซื้อทรัพย์สินมาในราคาสูงก็ได้รับประโยชน์โดยการหักค่าเสื่อมราคาได้มากขึ้น เป็นเหตุให้กำไรสุทธิน้อยลง ภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียก็น้อยลงหรือถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีและยังนำผลขาดทุนไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีอีกด้วย การตั้งราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายกันในคดีนี้ให้สูงจึงเป็นประโยชน์ทั้งแก่โจทก์และเท็มโก ดังนั้น จึงมีการตั้งราคาและซื้อขายทรัพย์สินเป็นจำนวนสูงถึง 332,800,000 บาท ทั้ง ๆ ที่ราคาตามบัญชี (Book value) มีเพียง 221,934,959.44 บาท เท่านั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ราคาที่ซื้อขายกันดังกล่าวมิใช่ราคาตลาดในขณะที่มีการซื้อขายกัน ราคาซื้อขายกันดังกล่าวจึงเป็นราคา

สูงเกินปกติ เมื่อไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะซื้อขายกันในราคาดังกล่าว ค่าซื้อทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติจึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (15) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁵

ดังนั้น การตั้งราคาซื้อขายสูงเกินปกติเช่นนี้จึงเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) หรือการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ (Abusive Tax Avoidance)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8155/2540 แม้อัตราดอกเบี้ยที่ธนาคารพาณิชย์จ่ายให้แก่ผู้ฝากประจำจะไม่เกินร้อยละ 12 ต่อปี แต่ก็เป็นอัตราดอกเบี้ยที่ธนาคารซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินจ่ายให้แก่ผู้ฝากประจำ ไม่ใช่อัตราดอกเบี้ยที่ธนาคารเรียกจากผู้กู้ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยตามราคาตลาดสำหรับการให้กู้ยืมเงิน เมื่อโจทก์กู้ยืมเงินจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์โดยเสียดอกเบี้ยอัตราสูงถึงร้อยละ 21 ต่อปี จึงไม่มีเหตุที่โจทก์จะยอมให้บุคคลอื่นกู้ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 13.5 ต่อปี โดยยอมขาดทุนดอกเบี้ยเป็นจำนวนมากเช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาดในวันให้กู้ยืมเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) โดยประเมินในอัตราเดียวกันกับดอกเบี้ยที่โจทก์ต้องจ่ายให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ดังกล่าว⁵⁶

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4498/2543 ลูกค้าเช่าช่วงเครื่องจักรจากโจทก์เพื่อนำไปผลิตกล่องใช้บรรจุนมและผลไม้ โจทก์คิดค่าเช่าช่วงตามจำนวนกล่องที่ผลิตและจำหน่ายสินค้าที่บรรจุในกล่องได้แล้ว ซึ่งจะมีการบันทึกไว้ในมิเตอร์ของเครื่องจักรในแต่ละเดือน สิทธิของโจทก์ที่เรียกให้ผู้เช่าช่วงรับผิดชอบในจำนวนเงินค่าเช่าช่วงจึงเกิดขึ้นในวันที่ผู้เช่าช่วงผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และจำหน่ายได้แล้ว รายได้จากค่าเช่าช่วงจึงเกิดขึ้นในวันดังกล่าวตามหลักเกณฑ์สิทธิ โจทก์ต้องนำรายได้ตามนี้ดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในวันดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง ที่โจทก์อ้างว่าผู้เช่าช่วงจะส่งรายงานเป็นหนังสือระบุจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรในระหว่างเดือนปฏิทินที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่าวันที่ 20 ของทุกเดือนปฏิทิน โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิที่จะออกไปแจ้งหนี้และเรียกเก็บค่าเช่าช่วงจากผู้เช่าช่วงได้ก่อนที่ผู้เช่าช่วงจะรายงานแจ้งจำนวนการผลิตของเดือนที่ผ่านมา โจทก์จึงต้องบันทึกรายได้ค่าเช่าของเดือนที่ผ่านมาเป็นรายได้ของเดือนที่ออกไปแจ้งหนี้ นั่นเป็นเพียงวิธีการชำระเงินค่าเช่าช่วงและเป็นเรื่องกิจการภายในธุรกิจของโจทก์ โจทก์จะนำข้อตกลงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงมาเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินนำค่าเช่าที่คำนวณจาก

⁵⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 (สงเสริม) เล่ม 6 น.10-11.

⁵⁶ (สงเสริม) เล่ม 12 น. 267.

ยอดการผลิตและจำหน่ายได้แล้วมาบันทึกรายได้ให้ถูกต้องตามเงื่อนไขของมาตรา 65 วรรคสอง จึงถือเป็นการปฏิบัติที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว⁵⁷

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 โจทก์จำหน่ายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศ ซึ่งอุปกรณ์ดังกล่าวสามารถประกอบรวมเป็นแผงคอยล์ยูนิตและคอนเดนซิงยูนิตได้ในแต่ละส่วน จึงเป็นการขายสินค้าซึ่งมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้เห็นได้ว่าเป็นสินค้าครบชุดบริบูรณ์ที่แยกจากกันประเภทที่ว่าด้วยของครบชุดบริบูรณ์เป็นเครื่องปรับอากาศได้ โจทก์จึงเป็นผู้ขายสินค้าเครื่องปรับอากาศ

โจทก์แยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศให้แก่ ศ. และ ท. ซึ่งเป็นตัวแทนจำหน่ายและอยู่ในเครือข่ายเดียวกับโจทก์ภายในเดือนเดียวกันและสินค้าดังกล่าวสามารถนำมาจัดเป็นเครื่องปรับอากาศครบชุดได้ แสดงให้เห็นว่าการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์ดังกล่าวในที่สุดแล้ว โจทก์มีความประสงค์หรือความมุ่งหมายจะให้ เป็นแผงคอยล์ยูนิตหรือคอนเดนซิงยูนิตประกอบรวมเป็นสินค้าเครื่องปรับอากาศครบชุดบริบูรณ์ โจทก์จึงเป็นผู้ที่ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า สถานประกอบการของโจทก์ย่อมเป็นสถานที่ผลิตสินค้าและเป็นโรงอุตสาหกรรม โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม เมื่อมีการขายและนำสินค้าออกไปจากโรงอุตสาหกรรม โจทก์จึงมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เมื่อโจทก์ยังมิได้ชำระภาษีให้ถูกต้อง จำเลยที่ 1 ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม แสดงความเห็นไว้ในหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ว่า คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 ดังกล่าว การที่โจทก์แยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศให้แก่บริษัท ศ. และบริษัท ท. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันกับโจทก์ก็เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เพราะตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 3 ประกอบพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันตอนที่ 3 ประเภทที่ 03.01 เครื่องไฟฟ้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตประเภทเครื่องปรับอากาศต้องเป็นเครื่องปรับอากาศครบชุด หากไม่มีมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีโดยการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์แทนการขายครบชุด รัฐก็ได้รับความเสียหายไม่อาจเก็บภาษีสรรพสามิตได้ การที่อธิบดีกรมสรรพสามิตตีความว่าการแยกขายชิ้นส่วน และอุปกรณ์ตามฟ้องถือเป็นการขายเครื่องปรับอากาศครบชุดอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสรรพสามิตจึงเป็นการใช้มาตรการเพื่อต่อต้านการเลี่ยงภาษี ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความดังกล่าวได้ตามพระราชบัญญัติ

⁵⁷ (ส่งเสริม) เล่ม 10 น.40-41.

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5 และการตีความนั้นก็จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ การตีความที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 22 เมษายน 2548 ข้อ 3 จึงเป็นการตีความที่ชอบด้วยกฎหมาย

มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีโดยการตีความดังกล่าวสอดคล้องกับมาตรการ ต่อต้านการเลี่ยงภาษีของประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายและประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี เพราะการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศของโจทก์แก่บริษัทในเครือทั้งสองบริษัท กระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Purpose) เป็นประการอื่น นอกจากเพื่อ ประโยชน์ในอันที่จะไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตแต่เพียงประการเดียว เข้าข่ายเป็นการเลี่ยงภาษี เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินเรียกเก็บที่มีการเลี่ยงนั้นได้⁵⁸

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1102/2550 โจทก์เป็นผู้ประกอบการให้เช่าพื้นที่อาคาร สำนักงานซึ่งมีการให้บริการสาธารณูปโภค ซึ่งการประกอบกิจการให้เช่าพื้นที่อาคารสำนักงาน ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ต) ส่วน การประกอบกิจการให้บริการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีที่มีการทำสัญญาเช่าและสัญญาให้บริการแยกต่างหากจากกัน แต่ เมื่อกรณีที่มีการทำสัญญาเช่าเพียงฉบับเดียว โจทก์คิดค่าตอบแทนในอัตราเท่ากับกรณีที่มีการทำ สัญญาเช่าและสัญญาให้บริการแยกต่างหากจากกันและผู้เช่าที่มีสัญญาเช่าเพียงฉบับเดียวมีสิทธิ ใช้บริการทุกประเภทได้เช่นเดียวกับผู้เช่าที่มีสัญญาเช่าและสัญญาให้บริการแยกต่างหากจากกัน จึงเป็นการประกอบกิจการทั้งที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับ กรณีที่มีการทำสัญญาเช่าและสัญญาให้บริการแยกต่างหากจากกัน โจทก์จึงต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย⁵⁹

2) แนวทางที่ศาลถือว่าการวางแผนภาษีอากรที่ยอมรับได้

จากการศึกษาแนวคำพิพากษาศาลฎีกาของประเทศไทยแล้ว พบว่าศาลฎีกาของไทย ถือว่า การที่คู่สัญญาได้แยกทำสัญญาออกเป็น 2 ฉบับ ไม่ว่าจะมีความมุ่งหมายใดก็ตาม เป็นการวางแผนภาษีอากรที่ยอมรับได้

⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกา 2975/2547 (สำนักงานศาลยุติธรรม) เล่ม 5 น.129-130.

⁵⁹ (เนติ.) ตอนี่ 5 น.844.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540

มีข้อเท็จจริงว่า บริษัทเบลเทเลโฟน

แมนิวแพคเตอร์ จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย ประสงค์ที่จะทำสัญญา รับเหมาก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์นครหลวงกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เป็นโครงการที่มีระยะเวลา 1 ปี มูลค่า 41 ล้านบาท ที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากรของบริษัทได้ วางแผนภาษีโดยให้ทำสัญญาเป็น 2 ส่วนกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย สัญญาส่วนแรก เป็นสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ซึ่งใช้ในการก่อสร้างและติดตั้งโครงการ ชุมสายโทรศัพท์มูลค่า 32 ล้านบาทเศษ สัญญาส่วนหลังเป็นสัญญาก่อสร้างและติดตั้งโครงการ ชุมสายโทรศัพท์มูลค่า 8 ล้านบาทเศษ

เงินได้ตามสัญญาส่วนแรก ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม เพราะเงินได้จำนวนดังกล่าวถือเป็น กำไรจากธุรกิจเมื่อขณะทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย บริษัทเบลเทเลโฟน แมนิวแพคเตอร์ จำกัด ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจึงได้รับยกเว้นภาษี ส่วน เงินได้ตามสัญญาส่วนหลังไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว

กรมสรรพากรเห็นว่า สัญญาตามข้อเท็จจริงมีเพียงสัญญาเดียวคือ สัญญาจ้างเหมา ก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์เป็นสัญญาที่เหมาทั้งค่าแรงและค่าของ ค่าของจำนวน 32 ล้านบาทเศษจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษี จะต้องนำมารวมกับค่าแรง จึงประเมินเรียกเก็บภาษีบริษัท พร้อมเบี้ยปรับ บริษัทจึงอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ บริษัทจึงอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง ศาลภาษีอากรกลาง พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กรมสรรพากรกับพวกอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า นิติกรรมสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดขึ้นได้ จากการกระทำด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดง เจตนาด้วยคำเสนอ อีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญา แสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะมาเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญา ฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้งและก่อสร้าง ที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และ การบริการก่อสร้างและติดตั้งเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกันและยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละ สัญญาออกจากกัน จึงต้องตีความตามเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์ แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของแยก ต่างหากจากกันเป็นสองลักษณะเอกเทศสัญญาและแยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจาก

สินจ้าง หาใช้คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่

ขณะโจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทก์ยังไม่มีสถานธุรกิจประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจการขายตั้งอยู่ในประเทศไทย จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะทำสัญญาขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการมีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน อันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁶⁰ ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หาได้มีความหมายว่าสถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็นสถานประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขายเครื่องมือและอุปกรณ์ไปด้วยไม่ ฉะนั้น กำไรจากธุรกิจขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยอันเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาจ้างทำของ จึงถือไม่ได้ว่าเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ในประเทศไทย ดังนั้น โจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ดังกล่าวตามข้อ 7.1 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน⁶¹ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น

⁶⁰ ข้อ 5.2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน บัญญัติว่า “คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะจะรวมถึง... ข) สถานที่ตั้งของอาคาร หรือสิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการประกอบ ซึ่งมีอยู่เกินกว่า 6 เดือน”

⁶¹ ข้อ 7.1 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน บัญญัติว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเว้นไว้แต่ว่า วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรมานั้นเท่านั้น ...”

รัฐฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3⁶² ส่วนกำไรจากการก่อสร้างตามสัญญาจ้างทำของนั้น ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้แต่อย่างใด

เมื่อเงินได้ตามสัญญาซื้อขายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เงินได้ดังกล่าวที่มีการจำหน่าย ออกไปจากประเทศไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้วิจารณ์คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวว่า ศาลฎีกานำ หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา (Autonomy of the Will) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับ กฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน จึงมีปัญหาคำวินิจฉัยที่ถูกต้องหรือไม่ ? หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเป็นหลักกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญา ในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ถ้าสัญญานั้นไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดย กฎหมาย เป็นการพันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาดังกล่าว เดิมรัฐหรือสังคมเข้ามาควบคุมน้อยมาก แต่ในปัจจุบัน รัฐ หรือสังคมเข้ามาควบคุมมากขึ้นเพื่อมิให้คู่สัญญาทำสัญญาที่มีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคม เช่น การห้ามมิให้ทำสัญญาอนุญาตให้ผู้อื่นใช้ลิขสิทธิ์โดยมีเงื่อนไขในลักษณะที่เป็นการจำกัด การแข่งขันโดยไม่เป็นธรรม (พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 15 (5)) หรือการห้ามมิให้ ทำสัญญาที่มีข้อสัญญาอันไม่เป็นธรรมตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 ดังนั้น ในปัจจุบัน หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาจึงเริ่มเสื่อมลงหันไปสู่แนวโน้มทางรัฐหรือ สังคมมากขึ้น

สัญญาระหว่างบริษัทดังกล่าวกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ความจริงเป็น สัญญาจ้างทำของที่เหมาะสมทั้งค่าแรงและค่าของมูลค่า 41 ล้านบาทเศษ แต่ในการทำสัญญาได้แยก เป็นสัญญาซื้อขายมูลค่า 32 ล้านบาทเศษ และสัญญาจ้างทำของที่เหมาะสมเฉพาะค่าแรงมูลค่า 8 ล้านบาทเศษ ทั้งนี้ เพื่อให้เงินได้จำนวน 32 ล้านบาทเศษตามสัญญาซื้อขายได้รับยกเว้นไม่ต้อง เสียภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม เนื่องจากโจทก์ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในขณะที่ทำสัญญาในประเทศไทย คงให้เสียภาษีเฉพาะเงินได้จาก

⁶² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคล ตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้อำกับรัฐบาล ต่างประเทศ”

ค่าแรงจำนวน 8 ล้านบาทเศษตามสัญญาจ้างทำของที่เหมาเฉพาะค่าแรงเท่านั้น เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยลงมาก เป็นกรณีนำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนามาใช้เพื่อเสียภาษีน้อยลง หากศาลยอมรับก็เท่ากับเป็นการเปิดโอกาสให้คู่สัญญาทำสัญญาอย่างไรก็ได้ที่จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง หรืออาจจะเก็บภาษีไม่ได้ก็ได้ เท่ากับการจะเสียภาษีหรือไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับอำเภอใจของคู่สัญญา มิได้ขึ้นอยู่กับกฎหมาย กรณีนี้มีใช้กรณีกฎหมายภาษีอากรมีช่องโหว่หรือช่องว่างแล้วผู้เสียภาษีใช้ช่องโหว่หรือช่องว่างนั้นเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาในกรณีนี้จึงมีผลกระทบต่อรัฐและสังคม เมื่อมีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคม ศาลก็ไม่ควรยอมรับความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาของคู่สัญญา ศาลควรจะต้องถือว่ากรณีนี้มีเพียงสัญญาเดียว คือ สัญญารับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ เมื่อการก่อสร้างและติดตั้งตามสัญญาซึ่งเหมาทั้งค่าแรงและค่าของมีระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน จึงถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินค่าของตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม โจทก์จึงต้องนำเงินได้ทั้ง 41 ล้านบาทเศษมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ และเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ

อีกประการหนึ่ง เมื่อเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาคือ เหมาทั้งค่าแรงและค่าของเป็นสัญญาจ้างทำของเพียงสัญญาเดียว การแยกเป็น 2 สัญญา จึงไม่ใช่เจตนาที่แท้จริง แต่เป็นเจตนาลวงเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง การแยกเป็น 2 สัญญาจึงตกเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 กรณีนี้ต้องบังคับตามเจตนาที่แท้จริง คือ การตกลงเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ ค่าของจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเช่นเดียวกับค่าแรง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2540 กรณีที่จะถือว่ารายรับใดเป็นรายรับที่จะต้องเสียภาษีการค้าตามประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของนั้น จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป เมื่อสัญญาระหว่างโจทก์และลูกค้านำประสงค์ถึงการซื้อขายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อน และการรับจ้างติดตั้งด้วย โดยระบุราคาค่าลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อน รวมภาษีขาเข้า ภาษีการค้า และการขนส่งถึงสถานที่ติดตั้งเป็นจำนวนเงินแยกต่างหากจากราคาค่าแรงงานติดตั้งพร้อมทั้งวัสดุอุปกรณ์ โดยที่ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ ที่ทำสัญญาซื้อขายกันนั้น ผู้ซื้อสามารถจ้างให้ผู้อื่นให้ทำการติดตั้งได้ แต่เพื่อความสะดวก ผู้ซื้อก็จะจ้างให้โจทก์ทำการติดตั้งไปในคราวเดียวกัน ซึ่งตามสัญญาซื้อขายนอกจากจะตกลงในเรื่องราคาสินค้าไว้แล้วยังทำการตกลงในเรื่องค่าแรงงานในการติดตั้งพร้อมทั้งวัสดุ อุปกรณ์ไว้ด้วยในสัญญาฉบับเดียวกัน แต่แยกราคาสินค้าและค่าแรงงานพร้อมทั้งวัสดุอุปกรณ์ออกต่างหากจากกันอย่างชัดเจน สัญญา

เช่นนี้ย่อมทำได้ เพราะไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน นอกจากนี้ สัญญาดังกล่าว โจทก์ไม่ได้ทำการผลิตหรือทำวัตถุสิ่งใดขึ้นมา แต่ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อน นั้น มีอยู่สำเร็จรูปอยู่แล้ว เพียงแต่โจทก์นำมาติดตั้งเท่านั้น ทั้งข้อตกลงในสัญญายังระบุอีกว่า หากผู้ซื้อชำระราคาไม่ครบถ้วน ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อน ยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์จนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าครบถ้วนแล้ว แสดงว่าคู่สัญญามุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้าเพื่อตอบแทนการชำระราคาอันเป็นลักษณะสำคัญของสัญญาซื้อขาย สัญญาดังกล่าวจึงมิใช่เป็นสัญญาจ้างทำของเพียงประการเดียว แต่เป็นสัญญาซื้อขายส่วนหนึ่งและเป็นสัญญาจ้างทำของส่วนหนึ่งรวมอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน การที่โจทก์ได้เสียอากรขาเข้าและภาษีการค้าในลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อน เมื่อขณะนำเข้ามาครบถ้วนแล้ว ต่อมาโจทก์นำสินค้านี้ไปขาย ย่อมไม่ต้องเสียภาษีการค้าอีก ที่จำเลยประเมินเรียกเก็บภาษีการค้าจากการขายสินค้านี้จากโจทก์อีกจึงเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ไม่เป็นธรรมแก่โจทก์

สัญญาซื้อขายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ และบันไดเลื่อน เป็นสัญญาจ้างทำของเฉพาะค่าแรงติดตั้งพร้อมทั้งวัสดุ อุปกรณ์ หากใช้สัญญาจ้างทำของทั้งฉบับ โจทก์จึงมีหน้าที่ปิดอากรแสตมป์เฉพาะสำหรับค่าจ้างทำของเท่านั้น ส่วนค่าลิฟท์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อน เป็นสัญญาซื้อขาย จึงไม่ใช่ตราสารที่ต้องปิดอากรแสตมป์

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม มีหมายเหตุไว้ท้ายคำพิพากษาศาลฎีกานี้ว่า สัญญาที่มีการแยกราคาค่าสินค้าและค่าแรงออกจากกันนั้นเคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537 วินิจฉัยว่าเป็นสัญญาจ้างทำของทั้งหมด จึงต้องเสียภาษีการค้าประเภทการรับจ้างทำของจากราคาค่าสินค้าและค่าแรงรวมกัน แต่คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกานี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าไม่ต้องนำค่าสินค้ามารวมเป็นรายรับในการเสียภาษีการค้าประเภทการรับจ้างทำของ ซึ่งเหตุที่ศาลฎีกามีคำวินิจฉัยแตกต่างกันเพราะข้อเท็จจริงแตกต่างกัน กล่าวคือ สัญญาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537 เป็นสัญญาสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงซึ่งตามสัญญาระบุไว้ว่า โจทก์มีหน้าที่จัดหาแรงงาน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ทั้งหมดและปฏิบัติงานทั้งสิ้น จึงเป็นสัญญาที่คู่สัญญามุ่งถึงความสำเร็จของงานยิ่งกว่าการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า แต่สัญญาในคดีนี้มีข้อความระบุไว้เช่นนั้นไม่ กลับมีข้อความระบุว่า หากผู้ซื้อชำระราคาสินค้าไม่ครบถ้วน สินค้าที่ตกลงซื้อขายก็ยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์จนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาครบถ้วน แสดงว่าคู่สัญญามุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้ากับผลสำเร็จของงานคือการติดตั้งเรียบร้อยแยกต่างหากจากกัน สัญญาระหว่างโจทก์กับลูกค้านี้จึงมี 2 สัญญา คือสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของมิใช่สัญญาเดียว ดังนั้น การเสียภาษีการค้าประเภทการรับจ้างทำของและการเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะ

ตราสาร 4 จ้างทำของในคดีที่กำลังหมายเหตุอยู่จึงไม่ต้องนำรายรับค่าสินค้ามารวมเป็นฐาน นอกจากนี้ ศาลฎีกาก็วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ว่า “หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญา 2 ลักษณะต่างหาก แม้จะกลายเป็นลายลักษณ์อักษรในสัญญาฉบับเดียวกัน ก็ย่อมกระทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด”

กรณีดังกล่าวถ้าเกิดขึ้นในปัจจุบันที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกถือเอาสัญญาซื้อขายและติดตั้งเป็นสัญญาซื้อขายทั้งหมดหรือจะถือเป็นสัญญาซื้อขายสัญญาหนึ่งและสัญญาจ้างทำของอีกสัญญาหนึ่งก็ได้⁶³

ผู้เขียนมีความเห็นว่า คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกานี้มีความแตกต่างจากคดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ตรงที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้โดยพิจารณาแต่เพียงข้อกำหนดในสัญญาเท่านั้น มิได้พิจารณาถึงสภาพข้อเท็จจริงแวดล้อมแต่อย่างใด แต่ในคำพิพากษาศาลฎีกานี้ ศาลฎีกาพิเคราะห์ถึงข้อกำหนดในสัญญา และสภาพแวดล้อมทางข้อเท็จจริง อันได้แก่ การมีอยู่ของสินค้า ลักษณะของสินค้าที่จะทำการติดตั้ง และกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่จะทำการติดตั้งนั้นด้วย เหตุผลตามคำพิพากษาศาลฎีกานี้จึงหนักแน่นและดีกว่าเหตุผลตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7125/2540 โจทก์ได้รับสัมปทานการบริการวิทยุติดตามตัวตั้งแต่ปี 2533 โจทก์ดำเนินธุรกิจจนถึงก่อนสิ้นปี 2535 มีลูกค้าเพียงประมาณ 700 ราย ในขณะที่เดียวกันผู้ได้รับสัมปทานรายอื่นมีลูกค้าตั้งแต่ 10,000 ราย ถึง 100,000 ราย รายได้หลักที่โจทก์มุ่งหวังอยู่ที่ค่าบริการรายเดือนที่ลูกค้าใช้บริการมิใช่อยู่ที่กำไรจากการขายเครื่องรับวิทยุติดตามตัวอันเป็นรายได้รอง โจทก์จึงจำต้องหาลูกค้าให้ได้จำนวนมากที่สุดเพื่อโจทก์จะได้รับค่าบริการจากลูกค้าทุกเดือน การที่โจทก์โฆษณาโดยระบุว่าลูกค้าที่มาใช้บริการในช่วงตั้งแต่เดือนธันวาคม 2535 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2536 จำนวน 1,500 รายแรก โจทก์จะขายวิทยุติดตามตัวในราคาเครื่องละ 1,500 บาท นั้น ความสำคัญคือช่วงส่งเสริมการขาย แม้เมื่อโจทก์ขายครบ 1,500 เครื่องแล้ว โจทก์เปลี่ยนวิธีการขายโดยโจทก์ไม่เก็บค่าบริการรายเดือนเป็นเวลา 6 เดือนก็ตาม แต่จำนวนเงินที่ผู้ให้บริการต้องชำระแก่โจทก์ยังคงเท่ากับ 1,500 เครื่องแรก และยังคงอยู่ในระยะเวลาที่โจทก์กำหนดเป็นช่วงส่งเสริมการขาย โดยโจทก์ขายแก่บุคคลทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะบุคคลใดบุคคลหนึ่ง เช่นนี้นับว่าโจทก์ขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

⁶³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2540 (ส่งเสริม) เล่ม 7 น.79-80.

ประมวลกฎหมายเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ จึงต้องบังคับโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น เมื่อโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น แต่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁶⁴

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4970/2549 มีข้อเท็จจริงว่า บริษัท ป. เป็นเจ้าของอาคารซึ่งใช้เป็นที่ตั้งสำนักงานใหญ่ของบริษัท บริษัท ป. แบ่งพื้นที่จำนวน 14,026 ตารางเมตร ให้บริษัทในเครือเช่าเป็นสำนักงานและสถานประกอบการ โดยใช้อุปกรณ์ที่รื้อถอนได้กันเป็นฝายผนังและแนวเขตพื้นที่และทำสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวกแก่บริษัทในเครือ โดยรับผิดชอบจัดระบบความเย็นในบริเวณนั้นตามกำหนดเวลาและให้ใช้บริการส่วนกลางอื่น ๆ โดยแยกเป็นสัญญาต่างหากจากกันและคิดค่าเช่ากับค่าตอบแทนการให้บริการและอำนวยความสะดวกแยกต่างหากจากกันด้วย

กรมสรรพากรเห็นว่า บริษัท ป. จะต้องนำค่าเช่าพื้นที่อาคารมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เพราะเป็นสัญญาให้บริการทั้งหมด มิใช่สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์กับสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวกแยกต่างหากจากกัน จึงประเมินให้บริษัท ป. เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนค่าเช่าพื้นที่พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

บริษัท ป. อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ บริษัทจึงฟ้องกรมสรรพากรต่อศาลภาษีอากรกลาง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กรมสรรพากรอุทธรณ์

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “ตามสัญญาเอกสารหมายเลข จ.2 โจทก์นำอาคารสำนักงานใหญ่ของตนให้บริษัทในเครือหลายบริษัทเช่าพื้นที่เป็นสำนักงานและสถานประกอบการทั้งชั้นในอาคารบ้าง เฉพาะส่วนใดส่วนหนึ่งในแต่ละชั้นของอาคารบ้าง แม้โจทก์จะได้ทำสัญญาให้บริการในด้านอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ด้วยก็ตาม แต่ก็แบ่งแยกเป็นสัญญาเช่าอาคารที่มีแผนผังแบบแปลนกำหนดตัวอาคารและพื้นที่เช่าไว้อย่างแน่นอนชัดเจนต่างหากจากสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวกที่ทำควบคู่กันไปตามเอกสารหมายเลข จ. 2 ถึง จ.4 โดยเฉพาะในสัญญาเช่าอาคารได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของคู่สัญญา อัตราค่าเช่า ระยะเวลาชำระค่าเช่า ระยะเวลาการเช่าไว้ชัดเจน รวมทั้งข้อห้ามผู้เช่านำทรัพย์สินที่เช่าไปให้ผู้อื่นใช้หรือแบ่ง

⁶⁴ (สงเสริม) เล่ม 11 น.202.

การครอบครองสถานที่เช่าแก่ผู้อื่นไม่ว่าทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน นอกจากนี้ การที่โจทก์ให้ผู้เช่าหรือผู้แทนเข้าตรวจสอบสถานที่เช่าก็ต้องแจ้งให้ผู้เช่าทราบล่วงหน้าก่อน ส่วนกรณีที่มีกำหนดวันและเวลาใช้อาคารสถานที่ระหว่างวันจันทร์ถึงวันศุกร์เวลา 7 ถึง 18 นาฬิกาไว้ด้วย ก็เป็นข้อสัญญาที่ระบุอยู่ในสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวก ซึ่งมีข้อสัญญาเปิดช่องให้ผู้เช่าสามารถใช้พื้นที่เช่านอกเหนือจากช่วงเวลาดังกล่าวได้ตามความจำเป็นของผู้เช่าได้ โดยเพียงแต่แจ้งให้โจทก์ทราบล่วงหน้าเท่านั้น

ข้อสัญญาต่าง ๆ ดังกล่าวมานี้แสดงอยู่ในตัวว่า โจทก์ตกลงยอมให้ผู้เช่ามีสิทธิครอบครองพื้นที่เช่าของตนตลอดทั้งวันและมีอิสระในการใช้ทรัพย์สินที่เช่าได้เต็มที่เยี่ยงสิทธิของผู้เช่าอสังหาริมทรัพย์ สำหรับระเบียบปฏิบัติที่กำหนดว่า ผู้เช่าจะต้องบอกกล่าวแก่พนักงานของโจทก์ให้มาเปิดและปิดอาคารสถานที่และดูแลให้ความสะดวกในส่วนของการบริการ โดยเสียค่าบริการเพิ่มจากเวลาปกตินั้น แท้ที่จริงก็เป็นเพียงการกำหนดเพื่อความสะดวกแก่การใช้อาคารในพื้นที่เช่าตามที่โจทก์มีภาระต้องจัดพนักงานมาคอยให้บริการตามสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวกที่ทำขึ้นต่างหากจากสัญญาเช่าอาคารเท่านั้น มิใช่ข้อจำกัดสิทธิของผู้เช่าดังที่จำเลยอุทธรณ์ ตามพฤติการณ์ดังวินิจฉัยมาเห็นได้ว่า สัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทในเครือดังกล่าวเป็นสัญญาที่ตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือรับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วคราวระยะเวลาอันมีจำกัดต้องตามหลักเกณฑ์ในลักษณะการเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 จึงเป็นการที่โจทก์ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ต) ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประกอบกิจการที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินและค่าวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นชอบแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรมให้ความเห็นไว้ว่า จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า กรณีที่มีการให้เช่าพื้นที่อาคารพร้อมให้บริการและอำนวยความสะดวกต่างๆ หากมีการแยกสัญญาเช่าพื้นที่กับสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวกต่างหากจากกันอย่างชัดเจนและผู้เช่ามีสิทธิครอบครองพื้นที่เช่าตลอดทั้งวัน ทั้งมีอิสระในการใช้ทรัพย์สินที่เช่าได้เต็มที่เยี่ยงสิทธิของผู้เช่า สัญญาให้เช่าพื้นที่จะถือเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ต) แยกต่างหากจากสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวกซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ขอให้สังเกตว่าจะต้องเป็นกรณีที่ผู้เช่ามีสิทธิครอบครองพื้นที่ที่เช่าจึงจะถือเป็นสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ เพราะสัญญาเช่าทรัพย์เป็นสัญญาที่ผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัดและผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537) กรณีที่จะถือเป็นการเช่าจึงต้องเป็นกรณีที่ผู้ให้เช่าได้ส่งมอบทรัพย์สินให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ ทำให้ผู้เช่ามีสิทธิครอบครองทรัพย์สินที่เช่า นั้น หากสัญญาใด ผู้ใช้พื้นที่อาคารไม่มีสิทธิครอบครองพื้นที่นั้น สัญญานั้นก็ไม่ถือว่าเป็นสัญญาเช่าทรัพย์ แม้จะใช้ชื่อว่า “สัญญาให้เช่าพื้นที่อาคาร” และเรียกเงินที่จ่ายว่า “ค่าเช่า” ก็ตาม เช่นกรณีที่ห้างสรรพสินค้าได้ให้ผู้อื่นใช้หวั่นซึ่งเป็นชั้นที่อยู่ด้านหน้าหรือพื้นที่ใช้วางสินค้าอุปโภคบริโภคที่มองเห็นเด่นชัดกว่าชั้นวางของทั่วไปเพื่อประโยชน์ในการเร่งยอดขาย แม้จะเก็บค่าเช่าก็ไม่ถือเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ต) แต่ก็ถือเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2542 ข้อ 12)

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่ศาลฎีกาในคดีนี้ตัดสินคดีต่างจากศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1102/2550 ก็เพราะว่าในคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับหลังนี้ มีสัญญาเช่าเพียงฉบับเดียวและสัญญาดังกล่าวไม่ปรากฏว่ามีข้อสัญญาที่แสดงว่า โจทก์ตกลงให้ผู้เช่ามีสิทธิครอบครองพื้นที่เช่าของตนตลอดทั้งวันและมีอิสระในการใช้ทรัพย์สินที่เช่าได้เต็มที่โดยผู้ให้เช่าจะทำหน้าที่เพียงมาดูแลให้ความสะดวกในส่วนของการบริการหรือเปิดและปิดอาคารสถานที่

นอกจากนี้ ศาลฎีกาก็ยังอาศัยหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดมาวินิจฉัยให้เป็นคุณแก่ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรด้วย ดังเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 311/2479 พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนได้ถูกยกเลิกแล้วแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2476 เงินบำนาญจำนวนเดือนมีนาคม พ.ศ.2475 ของโจทก์นั้นได้รับในเดือนเมษายน 2476 ซึ่งเป็นวันที่ไม่มีกฎหมายบังคับให้ต้องเสียภาษีเงินเดือนเลย ฝ่ายจำเลยหักเงินค่าภาษีจากเงินบำนาญของโจทก์แล้วกลับผลักเป็นค่าภาษีเงินเดือนเสียแล้วเรียกเก็บค่าภาษีเงินได้อีกชั้นหนึ่ง เป็นการเก็บภาษีซ้อนและซ้ำกัน เป็นการมิชอบ การตีความบทบัญญัติในเรื่องภาษีอากรต้องตีความอย่างเคร่งครัดทำนองเดียวกับกฎหมายอาญา⁶⁵

⁶⁵ สุราษฎร์ วุฒยาภรณ์, “การตีความกฎหมายภาษีอากรและบทบัญญัติป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 2),” สรรพากรศาสตร์, ฉบับที่ 9 ,ปีที่ 52, น.41 (กันยายน 2548).

3.3.2 มาตรการตอบโต้โดยบทบัญญัติของกฎหมาย

ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร คงมีแต่บทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณีเท่านั้น ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะมีกระจายอยู่ในกฎหมายบางฉบับ ได้แก่

1) บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร

(1) มาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้...

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5399/2538 โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนและดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินค่าตอบแทนและดอกเบี้ยในอัตราเดียวกับที่โจทก์กู้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคารได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 938/2540 โจทก์ตกลงให้ ม. ส่งสินค้าจากต่างประเทศมาขายให้โจทก์ โดยโจทก์โอนเงินล่วงหน้าเกินกว่ามูลค่าสินค้าที่ได้รับ เมื่อหักกลบลบหนี้กับสินค้าที่รับแล้วยังมีเงินเหลืออยู่แต่ละรอบบัญชี แม้เงินนั้นจะโอนเข้าบัญชีกระแสรายวัน นำไปใช้ทางอื่นไม่ได้ แต่ก็ทำให้ ม. ได้ประโยชน์ ไม่ต้องจ่ายเงินทุนหรือกู้ยืมเงินจากผู้อื่น ทั้งโจทก์ก็ยังเป็นลูกหนี้เงินกู้ยืมทั้งในและนอกประเทศ เงินที่โจทก์จ่ายไม่ใช่ค่าซื้อสินค้าล่วงหน้า เป็นเงินทดรองจ่ายเข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควรที่โจทก์จะไม่คิดดอกเบี้ย การประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3653/2531 โจทก์คืนเงินค่าหุ้นให้ผู้ถือหุ้นโดยมีเงื่อนไขว่าเรียกคืนเมื่อใดต้องคืนทันที ดังนี้ ถือว่าเป็นเงินที่โจทก์ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมไปโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร โจทก์มีวัตถุประสงค์ให้กู้ยืมเงินและจัดสรร การที่เจ้าพนักงานกำหนดดอกเบี้ย 15% ต่อปี เช่นเดียวกับที่โจทก์ให้บุคคลอื่นกู้ยืมนั้นชอบแล้ว

(2) มาตรา 65 ตี (15) บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร”⁶⁶

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3663/2540 แม้โจทก์กับบริษัทมาบุญครองไว้มิล จำกัด เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ก็เป็นนิติบุคคลต่างหากจากกัน การที่โจทก์ซื้อข้าวจากบริษัทมาบุญครองไว้มิล จำกัด ในราคาเดียวกับลูกค้ารายอื่นซื้อ จึงเป็นราคาซื้อขายจริงในท้องตลาด เจ้าพนักงานประเมินจะถือว่าเป็นการซื้อข้าวในราคาเกินปกติไม่ได้

2) บทบัญญัติตามกฎหมายอื่น

(1) มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งบัญญัติว่า “อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแนบท้ายพระราชบัญญัตินี้โดยประกาศพระราชกิจจานุเบกษา การตีความในมาตราที่ 1 มิให้มีผลย้อนหลัง การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”⁶⁷

(2) มาตรา 155 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันเป็นเรื่องของการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง บัญญัติว่า “การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้

ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่นให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ”

ในเรื่องของเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางนี้ มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้นำหลักในเรื่องของเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางนี้มาใช้ในการวินิจฉัยเจตนาของคู่สัญญาในคดีเกี่ยวกับภาษีอากร คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2549 บริษัท ก. ประกอบกิจการอสังหาริมทรัพย์และได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะในการขายบ้านและที่ดินให้แก่ลูกค้า บริษัท ก. มีข้อผูกพันที่จะต้อง

⁶⁶ <http://www.rd.go.th/publish/5939.0.html#mata65_3>

⁶⁷ <<http://www.excise.go.th/law2b4/law5.html>>

แจกเรือและจัดทำจอดเรือให้แก่ลูกค้า ทั้งทำประตูเข้าออกระหว่างแม่น้ำนครไชยศรีกับสโมสรและท่าจอดเรือด้วย เพื่อให้บริษัท ก. ได้รับคืนภาษีซื้อ บริษัท ก. จึงจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ข. และบริษัท ข. ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการทำสัญญาเช่าที่ดินจากบริษัท ก. และดำเนินการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวในนามของบริษัท ข. แต่ไม่มีการเก็บค่าผ่านประตูเข้าออกและค่าจอดเรือหลังจากการก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยและบริษัท ก. ก็ไม่ได้เก็บค่าเช่าที่ดินจากบริษัท ข. ด้วย บริษัท ข. ได้ขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว แต่กรมสรรพากรไม่คืนให้ บริษัท ข. จึงฟ้องกรมสรรพากรต่อศาลภาษีอากรกลาง ศาลภาษีอากรกลางยกฟ้อง บริษัท ข. อุทธรณ์ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ภาษีซื้อที่โจทก์ขอคืนเกิดจากรายจ่ายในการก่อสร้างประตูน้ำ ท่าจอดเรือ ค่าออกแบบระบบไฟฟ้าสโมสร ค่าจ้างเหมางานสาธารณูปโภค ค่าจ้างเหมาก่อสร้างอาคารสำหรับลากเรือขึ้นเอง ซึ่งตั้งอยู่ในโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ของบริษัท ก. เป็นการก่อสร้างเพื่อให้ผู้ซื้อบ้านและที่ดินของบริษัท ก. สามารถแล่นเรือผ่านประตูน้ำเข้าออกระหว่างแม่น้ำนครไชยศรีกับสโมสรและท่าจอดเรืออันเป็นข้อผูกพันที่บริษัท ก. มีต่อลูกค้าของตน และโจทก์ไม่มีรายรับจากการเรียกเก็บเงินค่าผ่านประตูน้ำแต่อย่างใด ทั้งกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัท ก. ก็เป็นกรรมการผู้มีอำนาจของโจทก์

พฤติการณ์ในการดำเนินการระหว่างโจทก์กับบริษัท ก. ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการหรือการที่โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินจากบริษัท ก. มีลักษณะเป็นนิติกรรมที่โจทก์กับบริษัท ก. มิได้มีเจตนาที่จะให้มีผลบังคับ แต่เป็นการทำขึ้นเพื่ออำพรางเจตนาที่แท้จริง เพราะถ้าสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวทำในนามของบริษัท ก. จะขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างไม่ได้ เนื่องจากบริษัทดังกล่าวจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงทำในนามโจทก์ซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่โจทก์นำมาขอคืนจึงเป็นภาษีซื้อจากรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการประกอบกิจการของบริษัท ก. มิใช่ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของโจทก์ ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อดังกล่าว พิพากษายืน⁶⁸

นอกจากนี้ก็มีคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องของการทำนิติกรรมโดยทั่วไปมาเทียบเคียงเพื่อปรับใช้ได้ ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1136/2540 จำเลยขายที่พิพาทซึ่งครอบครองอยู่ให้ผู้ร้องและส. โดยทำสัญญาซื้อขายกันเอง แต่ในหนังสือรับรองการทำประโยชน์ที่พิพาทมีข้อกำหนดห้ามโอนเป็นเวลา 10 ปี ผู้ร้องและส. ไม่สามารถจดทะเบียนซื้อขายที่พิพาทกันได้ จึงได้ทำจำนองในวงเงิน

⁶⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.36-38.

10,000 บาท เท่ากับราคาซื้อขายโดยจำเลยให้คำมั่นที่จะขายที่พิพาทให้เมื่อพ้นกำหนดเวลาห้ามโอน ดังนี้ สัญญาจำนองเป็นเพียงนิติกรรมอำพรางสัญญาซื้อขายโดยคู่สัญญาไม่มีเจตนาผูกพันกันในเรื่องจำนอง สัญญาจำนองจึงตกเป็นโมฆะและเมื่อหนังสือรับรองการทำประโยชน์มีข้อกำหนดห้ามโอน สัญญาซื้อขายจึงตกเป็นโมฆะไปด้วย⁶⁹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1209/2542 ราคาที่ดินพร้อมอาคารสโมสรและสระว่ายน้ำพิพาทประมาณ 8,710,000 บาท ไม่น่าเชื่อว่าโจทก์จะยอมขายให้จำเลยที่ 1 ในราคาเพียง 5,350,000 บาท ภายหลังซื้อขายที่ดินและทรัพย์สินพิพาทแล้วยังปรากฏว่าโจทก์เป็นผู้เก็บผลประโยชน์โดยจำเลยที่ 1 ไม่ได้ทำสัญญาให้โจทก์เช่าเป็นเวลา 3 ปีครึ่ง ต่อมาภายหลังจำเลยที่ 1 เข้าเก็บเกี่ยวผลประโยชน์เอง กลับปรากฏว่าจำเลยที่ 1 แบ่งผลประโยชน์ให้แก่โจทก์เดือนละ 12,000 บาท ทุกเดือน ประกอบกับ ก. บุตรของจำเลยที่ 1 เคยเบิกความในชั้นขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาว่า โจทก์โอนที่ดินและอาคารสโมสรฝากจำเลยที่ 1 ไว้โดยไม่มีการซื้อขายกันจริง แสดงให้เห็นว่าการซื้อขายระหว่างโจทก์กับจำเลยที่ 1 เป็นการแสดงเจตนาหลอง ไม่มีความประสงค์ให้ผู้ผูกพันกัน จึงใช้บังคับระหว่างกันไม่ได้ ที่ดินและอาคารพิพาทจึงยังเป็นของโจทก์⁷⁰

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3763/2542 พฤติการณ์ที่จำเลยที่ 1 ยอมตกลงทำสัญญาขายรถยนต์พิพาทให้แก่โจทก์เพื่อให้โจทก์นำไปให้ ส. เช่าซื้ออีกต่อหนึ่งนั้น เป็นวิธีการทำธุรกิจอย่างหนึ่งซึ่งจำเลยที่ 1 และโจทก์เคยปฏิบัติต่อกันมาหลายครั้งแล้ว ดังนั้น แม้โจทก์จะทราบว่าจำเลยที่ 1 ไม่ใช่เจ้าของรถยนต์พิพาทขณะทำสัญญาซื้อขายรถยนต์คันดังกล่าว จำเลยที่ 1 ก็ต้องผูกพันตามสัญญาที่ได้แสดงเจตนาออกมานั้น จะอ้างว่าเป็นการแสดงเจตนาหลองโดยสมรู้กับโจทก์เพื่อลวงหรือหลอกให้ผู้อื่นหลงผิดไม่ได้ เพราะผู้ขายไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สินในขณะที่ทำสัญญาซื้อขาย⁷¹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6886/2542 (ป/) แม้ตามกรรมธรรม์ประกันภัยจะระบุให้กรรมธรรม์ประกันภัยสิ้นผลบังคับเมื่อผู้เอาประกันภัยได้โอนรถยนต์ให้บุคคลอื่น แต่การที่โจทก์ทำสัญญาโอนสิทธิตามสัญญาเช่าซื้อให้ พ. ภริยาโจทก์ไปเพราะต้องการบัตรติดยานยนต์สำหรับใช้ทางลัดผ่านเข้าออกกองทัพอากาศเท่านั้น แต่หลังจากที่โอนสิทธิการเช่าซื้อดังกล่าวไป โจทก์ก็ยังคงเป็นผู้ครอบครองรถยนต์คันที่เอาประกันภัยและเป็นผู้ชำระค่าเช่าซื้อตลอดมา ดังนี้ เห็นได้ว่า

⁶⁹ (สงเสริม) เล่มที่ 8 น.4.

⁷⁰ (สงเสริม) เล่มที่ 5 น.76.

⁷¹ (สงเสริม) เล่มที่ 9 น.18.

โจทก์กับ พ. ภริยาโจทก์มิได้มีเจตนาโอนสิทธิการเช่าซื้อกันจริง การโอนเป็นเพียงเจตนาหลงเพื่อให้ได้มาซึ่งบัตรติดยนต์สำหรับใช้ทางลัดผ่านเข้าออกกองทัพอากาศได้เท่านั้น สัญญาโอนสิทธิการเช่าซื้อดังกล่าวจึงตกเป็นโมฆะเสียเปล่ามาแต่ต้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 วรรคหนึ่ง โจทก์ยังคงมีฐานะเป็นผู้เช่าซื้อที่แท้จริงตลอดมาและยังคงมีสิทธิเรียกร้องตามกรรมธรรม์ประกันภัยนั้นอยู่เช่นเดิม และแม้หากจะฟังว่าโจทก์ได้โอนสิทธิการเช่าซื้อดังกล่าวไป แต่การโอนสิทธิการเช่าซื้อไม่ใช่การโอนกรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่เช่าซื้อให้บุคคลอื่นตามที่ระบุไว้ในกรรมธรรม์ประกันภัย ผู้รับโอนสิทธิการเช่าซื้อยังคงมีสิทธิเรียกร้องตามกรรมธรรม์ประกันภัยดังกล่าว กรรมธรรม์ประกันภัยนั้นจึงยังไม่สิ้นผลบังคับไป⁷²

จะเห็นได้ว่าศาลฎีกาได้คำนึงถึงพฤติการณ์ของฝ่ายโจทก์และฝ่ายจำเลยในการทำนิติกรรมสัญญา และราคาของทรัพย์สินที่พิพาทกันนั้นมาใช้ในการวินิจฉัยคดี ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า หากมีการทำสัญญาที่มีผลในการลดภาระทางภาษีอากรแล้วต่อมาได้เกิดเป็นคดีพิพาทขึ้นสู่ศาล ศาลควรจะต้องนำพฤติการณ์ของฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและสภาพข้อเท็จจริงแวดล้อมอื่น ๆ ในคดีมาใช้ในการวินิจฉัยตัดสินคดีด้วย

⁷² (สงเสริม) เล่มที่ 10 น.191-192.