

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ทุกประเทศได้นำหลักภาษีอากรที่ดีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เหมือนกัน ก็มีการนำหลักภาษีอากรที่ดีมาใช้ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 เฉพาะบางหลักการที่เกี่ยวข้องกับวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ เมื่อพิจารณาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศฝรั่งเศส ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศไทย จะพบว่า มีโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกัน คือใช้เงินได้สุทธิ เป็นฐานภาษี โดยให้นำค่าใช้จ่ายมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน (รายจ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้) เพื่อให้ได้เงินได้ที่แท้จริง โดยไม่มีรายจ่ายแฝงอยู่ในเงินได้ และบัญญัติให้หักค่าลดหย่อนส่วนตัว ออกจากเงินได้พึงประเมิน ซึ่งเป็นจำนวนที่สอดคล้องกับมาตรฐานการครองชีพขั้นต่ำ เพื่อจะได้เงินได้สุทธิ ซึ่งเป็นฐานภาษีที่วัดความสามารถที่แท้จริงในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้ มีการให้นำค่าลดหย่อนอื่น ๆ มาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ซึ่งเป็นเรื่องการบรรเทาภาระภาษี หรือการส่งเสริมกิจกรรมบางอย่าง ซึ่งเป็นการใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายต่าง ๆ ของรัฐ และมีการยกเว้นภาษีให้กับเงินได้บางอย่าง ซึ่งก็เป็นเรื่องแนวความคิดทางสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองของประเทศนั้น ๆ เมื่อคำนวณได้เงินได้สุทธิ (taxable income) ก็จะนำมาคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า เช่นเดียวกัน เพื่อให้ผู้มีเงินได้มากชำระภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้น้อยกว่า ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการชำระภาษี

ดังจะเห็นได้จากการเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรสในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส เมื่อเปรียบเทียบกับ การเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรสในประเทศไทย ดังที่ปรากฏในบทที่ 4 หัวข้อ 4.2 จะเห็นว่า มีโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่คล้ายคลึงกัน เนื่องจากการนำหลักภาษีอากรที่ดีมาใช้ แต่มีความแตกต่างกันในเรื่องหน่วยภาษี และหลักการคำนวณภาษี

ประเทศสหรัฐอเมริกา ใช้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษี โดยใช้หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (different rates) กล่าวคือมีอัตราภาษีประเภท X ใช้กับคนโสด อัตราภาษีประเภท Y-1 ใช้กับคู่สมรสที่ยื่นแบบรวมกัน อัตราภาษีประเภท Y-2 ใช้กับคู่สมรสยื่นแบบแยกกัน อัตราภาษีประเภท Z ใช้กับบุคคลที่มีคุณสมบัติเป็นหัวหน้าครอบครัว ซึ่งการเลือกใช้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีและใช้หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกันเป็นวิธีคำนวณภาษี ย่อมมีข้อดีและข้อเสียตามที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.6 แต่ประเทศฝรั่งเศสใช้ครอบครัว ซึ่งประกอบด้วยบิดา มารดา และบุตร

เป็นหน่วยภาษี โดยใช้หลักระบบส่วนหาร (quotient system) เป็นวิธีคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรส ซึ่งก็มีข้อดีข้อเสียตามที่กล่าวในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.6 เช่นกัน

สำหรับประเทศไทยใช้ปัจเจกบุคคล (individual) เป็นหน่วยภาษี โดยใช้หลักการแยกเงินได้ (income separation) เป็นวิธีการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากหากใช้หน่วยกลุ่มสมรสและหลักการรวมเงินได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรง (earned income) จะทำให้อัตราภาษีสุดท้ายของภริยาสูงมาก ลดแรงจูงใจให้ภริยาออกทำงานนอกบ้าน ซึ่งขัดกับหลักประสิทธิภาพ ดังนั้นจึงใช้หน่วยบุคคลและหลักการแยกเงินได้เพื่อแก้ปัญหา แต่ใช้กลุ่มสมรสเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และใช้หลักการรวมเงินได้ (income aggregation) เป็นวิธีการคำนวณภาษี สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และทำให้เกิดปัญหาดังนี้

1.) การใช้หลักการรวมเงินได้ คำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสทำให้ภาระภาษีของกลุ่มสมรสสูงกว่าคนโสด 2 คน ซึ่งมีเงินได้สุทธิรวมกันเท่ากับยอดรวมเงินได้สุทธิของกลุ่มสมรส ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรม

2.) การสมรสเป็นการลงโทษทางภาษีแก่คนโสด 2 คน ที่มาสมรสกัน กล่าวคือ คนโสด 2 คน รับผิดชอบภาษีมากขึ้นหลังจากสมรสกัน อันเป็นขัดต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี เป็นเหตุให้มีการอยู่ร่วมกันโดยมิได้สมรสกันตามกฎหมาย หรือสร้างแรงจูงใจให้คู่สมรสหย่าร้างกัน อันส่งผลกระทบต่อสถาบันครอบครัว

3.) ทำให้ภริยาส่วนมากซึ่งถือว่าเป็นผู้หาเงินได้คนที่ 2 ของกลุ่มสมรส (secondary worker) เสียภาษีอัตราสุดท้าย (marginal tax rate) สูงเกินไป กล่าวคือ เงินบาทแรกของภริยาจะเสียภาษีในอัตราภาษีสุดท้ายของสามี ทำให้ลดแรงจูงใจให้ภริยาทำงานหารายได้ ซึ่งขัดกับหลักประสิทธิภาพ

จากบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2489 สืบเนื่องมาจากสภาพสังคมในสมัยก่อนของประเทศอังกฤษ ซึ่งเห็นว่าผู้หญิงเป็นเพศอ่อนแอ และทฤษฎีความเป็นหนึ่งเดียว ที่มีแนวคิดที่ว่า ชายและหญิงเมื่อมาสมรสกัน จะกลายเป็นบุคคลคนเดียวกัน คือสามี ภริยาไม่มีสถานะบุคคลแยกต่างหากจากสามี และไม่มีความสามารถกระทำการต่าง ๆ ได้ โดยลำพัง จึงส่งผลให้กฎหมายทรัพย์สิน ที่กำหนดให้ทรัพย์สินของภริยาตกเป็นของสามีหลังจากสมรส โดยสามีมีอำนาจควบคุมจัดการทรัพย์สินทั้งหมดของสามีภริยา และกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ กำหนดให้ถือ

เงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและสามีเป็นผู้มีอำนาจจัดการยื่นแบบและเสียภาษีและสังคมของประเทศไทยในสมัยก่อนก็มองผู้หญิงเป็นเพศอ่อนแอ และเป็นข้างเท้าหลัง เช่นกัน ครั้นออกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 ก็ดัดแปลงกฎหมายภาษีอากรมาจากประเทศอินเดีย ซึ่งประเทศอินเดียก็ดัดแปลงมาจากประเทศอังกฤษ เช่นเดียวกับนานาประเทศ เพราะในสมัยนั้นประเทศอังกฤษเป็นประเทศแรกที่จัดเก็บภาษี และจัดเก็บอย่างมีประสิทธิภาพ

ต่อมาเมื่อสภาพสังคมในประเทศอังกฤษเปลี่ยนแปลงไป ผู้หญิงเริ่มทำงานหารายได้ และมีบทบาททางสังคมมากขึ้น มีการยอมรับชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน จึงได้แก้ไขกฎหมายทรัพย์สิน ให้ผู้หญิงมีกรรมสิทธิ์ในสินส่วนตัว รวมทั้งมีอำนาจจำหน่ายและจัดการสินส่วนตัวได้โดยลำพัง และได้แก้ไขกฎหมายภาษีอากรในปี 1971 ให้ภริยาที่มีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงสามารถเลือกแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้นั้นต่างหากจากสามี ซึ่งประเทศไทยก็ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร เพิ่มมาตรา 57 เบญจ โดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พุทธศักราช 2520 กำหนดไว้เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรในประเทศอังกฤษยังไม่สมบูรณ์เนื่องจากเงินได้ที่มีได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยายังถือเป็นเงินได้ของสามีเช่นเดิม ไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมและกฎหมายทรัพย์สิน ดังนั้นประเทศอังกฤษจึงได้ปฏิรูปกฎหมายภาษีอากร โดยตั้งแต่ปี 1990 หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีและสามีภริยาแยกยื่นแบบและรับผิดชอบภาษีสำหรับเงินได้ที่ตนเป็นผู้หามา สำหรับทรัพย์สินร่วมกันระหว่างสามีภริยาก็นำมาแบ่งคนละกึ่งหนึ่งและแยกกันรับผิดชอบยื่นแบบและรับผิดชอบภาษีต่างหากจากกัน แต่ประเทศไทยยังไม่มี การเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรให้สมบูรณ์สอดคล้องกับสภาพสังคมในปัจจุบันที่ยอมรับสิทธิเท่าเทียมกันของชายและหญิง

4.) จากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 352) พ.ศ.2542 ซึ่งบัญญัติยกเว้นภาษีให้สำหรับเงินได้สุทธิ 50,000 บาทแรก ทำให้คู่สมรส ได้รับยกเว้นภาษีจากยอดรวมเงินได้สุทธิของคู่สมรส จำนวน 50,000 บาทแรก (จำนวนภาษี 2,500 บาท) แต่ถ้าคู่สมรสหย่ากัน ทำให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ 50,000 บาทแรก มีผลทำให้คู่สมรสดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีจำนวน 5,000 บาท ทำให้มีแรงจูงใจให้คู่สมรสหย่าร้างกันเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากร

นอกจากนั้น คำลดหย่อนบุตรตามมาตรา 47 (1) (ค) และคำลดหย่อนบุตรเพื่อการศึกษามาตรา 47 (1)(ฉ) ในกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ และความเป็นสามีภริยามิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักได้คนละกึ่งหนึ่งตามมาตรา 47 (2) สำหรับปีถัดจากปีที่หย่ากัน จากแนวคำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค

0802/9508 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2531 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802 (ก)/12030 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2535¹ ได้วินิจฉัยว่า ให้สามีภริยาซึ่งต่างฝ่ายต่างอุปการะเลี้ยงดูบุตร สามารถหักลดหย่อนดังกล่าวได้คนละเต็มจำนวน ย่อมแสดงให้เห็นว่า แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรนี้เป็นการส่งเสริมให้คู่สมรสได้ประโยชน์ทางภาษีอากร จากการหย่ากัน² เท่ากับว่า ขณะสมรสหักค่าลดหย่อนบุตรตามจำนวนค่าลดหย่อนที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะคู่สมรสฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดหรือทั้งสองฝ่าย เป็นผู้จ่ายค่าเลี้ยงดู ก็หักค่าลดหย่อนได้ฝ่ายละกึ่งหนึ่ง แต่เมื่อหย่าขาดจากกัน มีผลทำให้คู่สมรสที่ทั้งสองฝ่ายจ่ายค่าเลี้ยงดู สามารถหักค่าลดหย่อนได้ฝ่ายละเต็มจำนวน ซึ่งเป็นการกีดกักร่อนฐานภาษี รัฐบาลก็จัดเก็บภาษีได้ลดลง สร้างความไม่เป็นธรรมแก่คู่สมรส และสนับสนุนให้มีการหย่ากัน อันเป็นการสร้างปัญหาครอบครัวซึ่งเป็นปัญหาพื้นฐานทางสังคมที่สำคัญยิ่ง

ผู้เขียนเห็นว่าประเทศต่าง ๆ ทุกประเทศย่อมประสบปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรส ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นมาจากการเลือกใช้นิยามภาษีและหลักการคำนวณภาษี เพราะหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีที่เลือกใช้ มีทั้งข้อดีและข้อเสีย ไม่มีหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีใดที่สมบูรณ์สอดคล้องทุกหลักการภาษีอากรที่ดี หากแต่ต้องพิจารณาถึงรูปแบบขนบธรรมเนียม วัฒนธรรม และสภาพสังคมของประเทศนั้น ในการตัดสินใจเลือกหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษี และพิจารณามุ่งเน้นหลักการภาษีอากรที่ดีหลักการใด และยอมเสียผลประโยชน์จากการละทิ้งหลักการภาษีอากรที่ดีหลักการอื่น

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาการเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรสในประเทศไทย อันเกิดจากบทบัญญัติ มาตรา 57 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแสดงให้เห็นว่าใช้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีและใช้หลักการรวมเงินได้ สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 57 เบญจแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีประเด็นให้พิจารณาว่า

1. ควรใช้หน่วยใดเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้เขียนเห็นว่า ควรใช้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ ตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากคู่สมรสเป็นหน่วยเศรษฐกิจที่แท้จริง และ

¹ ดูภาคผนวก ง และภาคผนวก จ

² ดูหัวข้อ 4.1.8 ในบทที่ 4

เป็นหน่วยสังคมที่สำคัญที่สุด เพราะว่าคุณสมรสจะนำเงินได้ที่ไม่ว่าฝ่ายใดเป็นผู้หามาได้มารวมเป็น กองกลางเพื่อใช้จ่ายภายในครอบครัว มีการออมทรัพย์ไว้เพื่อบุตร และมีการกระจายเงินได้หรือ ความมั่งคั่งระหว่างคู่สมรสเท่า ๆ กันอันเป็นรูปแบบของสังคม วัฒนธรรม และขนบธรรมเนียม ประเพณีของประเทศไทย ดังนั้นการวัดความสามารถในการชำระภาษีที่แท้จริงจึงต้องวัดจากเงินได้ ของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย มิใช่วัดจากเงินได้ของคุณสมรสแต่ละฝ่าย อีกทั้งเงินได้ประเภทนี้ คู่สมรส สามารถกระจายเงินได้ระหว่างกันได้ การใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีนั้นจึงไม่สอดคล้องด้วยเหตุ ผลดังกล่าว และการใช้หน่วยครอบครัว ซึ่งประกอบด้วย บิดามารดา และบุตร เป็นหน่วยภาษีอย่าง ประเทศฝรั่งเศส เป็นการยุ่งยากซับซ้อนที่จะวัดเงินได้ของบุตรว่ามีความสามารถในการชำระภาษี เป็นสัดส่วนเท่าใดของบิดามารดา จะเกิดข้อโต้แย้งได้มากในเรื่องนี้

จึงเห็นได้ว่าสำหรับเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (2) - (8) ใช้หน่วยคู่สมรสเป็นหน่วย ภาษีจึงมีความเหมาะสมแล้ว สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) นั้น ซึ่งใช้หน่วยบุคคลเป็น หน่วยภาษีอยู่แล้วก็มีความเหมาะสมเช่นกัน เนื่องจากว่า เงินได้ประเภทนี้คู่สมรสไม่สามารถ กระจายเงินได้ให้แก่กันได้ เงินได้เป็นของคุณสมรสแต่ละฝ่ายโดยชัดเจน แต่เงินได้ตามมาตรา 40(2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ยังขาดความชัดเจนว่า สามีหรือภริยาเป็นผู้มีเงินได้ และมีเงิน ได้เป็นจำนวนเท่าใด เพราะสามารถกระจายเงินได้ระหว่างกันได้ ประกอบกับส่งผลให้ภริยาซึ่งเป็น ผู้หาเงินได้คนที่สอง ไม่ต้องเสียภาษีในอัตราภาษีสุดท้ายสูงเกินไป สร้างแรงจูงใจให้ภริยาทำงาน หรือลงทุนสร้างรายได้ให้แก่ครอบครัว อันส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ ดังจะเห็นได้จากการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวล รัษฎากรมีประสิทธิภาพดี อันสอดคล้องกับหลักทำรายได้ ดังนั้นการใช้หน่วยภาษีสำหรับการจัด เก็บภาษีเงินได้ของคุณสมรสที่มีได้ร่วมกันประกอบธุรกิจของประเทศไทย จึงมีความเหมาะสมแล้ว

2. ควรใช้หลักการคำนวณภาษีใด ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ หน่วยคู่สมรส

เมื่อพิจารณาให้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษี การวัดความสามารถในการชำระภาษีจึง พิจารณาจากเงินได้รวมกันของคุณสมรสทั้งสองฝ่าย มิใช่วัดจากเงินได้ของคุณสมรสแต่ละฝ่าย กล่าวคือ คู่สมรสแต่ละคู่ที่มีเงินได้สุทธิเท่ากันย่อมเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้นการใช้หลักแยกเงินได้ ซึ่งทำให้เก็บ ภาษีของคุณสมรสแต่ละฝ่ายเป็นไปตามเงินได้และทรัพย์สินที่คู่สมรสนั้นหามาได้ จึงไม่เป็นการวัด ความสามารถที่แท้จริง

การใช้หลักรวมเงินได้ อย่างเช่นประเทศไทย ซึ่งมีรูปแบบมาจากประเทศอังกฤษ ทำให้คู่สมรสมีภาระภาษีสูงขึ้นหลังจากการสมรส ซึ่งเงินได้มีจำนวนเท่าเดิม อันเป็นการขัดต่อหลัก ความเป็นธรรม หลักความสามารถในการชำระภาษี ซึ่งเป็นทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สำคัญ

ที่สุดและหลักความเป็นกลางทางสมรส สร้างปัญหาดังที่กล่าวมาแล้วในบทสรุป จึงไม่ควรใช้หลักการรวมเงินได้เป็นหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้หลักเฉลี่ยเงินได้ (income splitting) เป็นหลักการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 หัวข้อ 4.1.9.2 โดยให้สามีและภริยานำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทมารวมกัน ไม่ว่าคู่สมรสจะมีเงินได้ฝ่ายเดียวหรือทั้งสองฝ่าย นำค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภทและค่าลดหย่อนของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายมาหักออกจากเงินได้ดังกล่าว แล้วแบ่งเงินได้สุทธิดังกล่าวเป็นสองส่วนเท่า ๆ กัน แล้วคำนวณภาษีที่แต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม สร้างแรงจูงใจให้ภริยาทำงานหรือลงทุนเพื่อหารายได้เป็นไปตามหลักประสิทธิภาพ

จากที่กล่าวกันว่า ข้อเสียของหลักการเฉลี่ยเงินได้ คือ ขัดต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี คือทำให้คนโสด 2 คน ได้ประโยชน์ทางภาษีอากรเมื่อมาสมรสกัน เพราะจำนวนภาษีของคนโสดดังกล่าวก่อนสมรสสูงกว่าหลังจากสมรส เนื่องจากหลักการนี้เป็นการกระจายเงินได้ระหว่างสามีภริยาอย่างละเท่า ๆ กัน แต่ผู้เขียนเห็นว่า การสมรสนั้นย่อมทำให้มีผลเปลี่ยนแปลงแก่คนโสดหลังจากสมรสแล้ว ไม่ว่าจะด้านฐานะความเป็นอยู่ หรือทรัพย์สิน วิถีชีวิต ดังนั้นการจะให้มีความเป็นกลางทางภาษีหลังจากสมรสแล้วจึงเป็นไปได้ยาก และเหตุผลอีกประการที่สนับสนุนหลักการเฉลี่ยเงินได้เนื่องจากคู่สมรสมีการแบ่งสรรรายได้เพื่อค่าใช้จ่ายภายในครอบครัว และแบ่งปันความมั่งคั่งซึ่งกันและกัน อย่างเช่น คู่สมรสฝ่ายเดียวเป็นผู้หาเงินได้ คู่สมรสอีกฝ่ายที่ไม่มีรายได้ ย่อมได้รับการช่วยเหลือจุนเจือจากคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้ อันเป็นรูปแบบทางสังคมหรือประเพณีทางครอบครัวของไทย ดังจะเห็นได้จากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว ซึ่งกำหนดให้สามีและภริยาต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน อันสะท้อนให้เห็นว่าการบัญญัติกฎหมายต่าง ๆ ย่อมต้องสอดคล้องกับสภาพสังคมของประเทศในแต่ละสมัย ดังนั้นการเฉลี่ยเงินได้ ย่อมสอดคล้องกับรูปแบบประเพณีสังคมไทย และข้อเสียอีกประการคือ ขัดต่อหลักการหารายได้ เพราะจะทำให้ภาษีคนโสด 2 คน ซึ่งมาสมรสกันลดลงหลังจากสมรสแล้ว แต่ผู้เขียนเห็นว่า หากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล มุ่งเน้นถึงหลักความเป็นธรรม ซึ่งเป็นหลักการภาษีที่สำคัญที่สุด และหลักความสามารถในการชำระภาษี ย่อมสร้างความรู้สึกที่ดีแก่ผู้เสียภาษี อันส่งผลในเรื่องยกระดับความสมัครใจการเสียภาษี ซึ่งทุกประเทศมีจุดมุ่งหมายสร้างจิตสำนึกที่ดีต่อความรับผิดชอบเสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสมัครใจ การหลีกเลี่ยงภาษีจะลดลง อันจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และลดค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการบริหารการจัดเก็บภาษี เช่น การตรวจสอบภาษีอากร การเร่งรัดภาษีอากรค้าง ฯลฯ

จากการพิจารณาตามข้อ 1. และข้อ 2.ดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าเงินได้ตาม มาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ควรใช้หน่วยบุคคล แต่เงินได้ตามมาตรา 40 (2) – (8) แห่ง ประมวลรัษฎากร ควรใช้หน่วยคู่สมรสเป็นหน่วยภาษี ถึงแม้ว่าจะเป็นการใช้หน่วยภาษีแตกต่างกัน ซึ่งขัดต่อหลักความเสมอภาค แต่เนื่องจากมีเหตุผลที่ดีในการสนับสนุน ดังที่เคยได้กล่าวไว้แล้ว คือ การใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 40(1) แห่ง ประมวลรัษฎากร ทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ อำนวยรายได้ให้แก่รัฐเป็น อย่างดี

3. เมื่อใช้หลักเฉลี่ยเงินได้ เป็นวิธีการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ ตามมาตรา 40 (2)-(8)แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการผู้เขียนเห็นว่า ควรให้สิทธิ สามีและภรรยา แต่ละฝ่ายเลือกแยกกันยื่นแบบแสดงรายการ และรับผิดชอบภาษีในส่วนของตน หรือ เลือกให้ยื่นแบบแสดงรายการรวมกันโดยสามีและภรรยารับผิดชอบต่อภาษีของทั้งสองฝ่ายร่วมกัน ซึ่ง สามีและภรรยาทั้งสองคนลงนามในแบบแสดงรายการ

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเห็นควรเสนอแนะให้ดำเนินการแก้ไขปรับปรุง ประมวลรัษฎากรดังนี้

ประการที่ 1 แก้ไขมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้สามีและ ภริยานำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)-(8) แห่งประมวลรัษฎากรของทั้งสองฝ่ายมารวมกัน ไม่ว่าสามีหรือภรรยาเพียงฝ่ายเดียวหรือสามีและภรรยาทั้งสองฝ่ายเป็นผู้มีเงินได้ โดยถือว่าสามีและ ภริยาเป็นเจ้าของเงินได้ดังกล่าวคนละกึ่งหนึ่ง และให้คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีสิทธิเลือกยื่นแบบแสดง รายการรวมกัน ซึ่งจะต้องรับผิดชอบต่อภาษีร่วมกันจากการยื่นแบบแสดงรายการรวมกัน หรือเลือก แยกยื่นแบบแสดงรายการโดยให้ต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบต่อชำระภาษีเฉพาะส่วนของตน

ประการที่ 2 ควรจะออกกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา หรือกฎ กระทรวง กำหนดการหักลดหย่อนบุตรตามมาตรา 47(1)(ค)และ(ง) ในกรณีสามีภริยาหย่ากันโดย ให้สามีหรือภรรยาซึ่งเป็นผู้ปกครอง ได้รับการหักค่าลดหย่อนดังกล่าว แต่หากผู้ปกครองมิได้เป็นผู้ จ่ายค่าเลี้ยงดู หากเป็นสามีหรือภรรยาที่มีผู้ปกครองเป็นผู้จ่ายค่าเลี้ยงดู ให้สามีหรือภรรยาที่เป็นผู้ ปกครองทำหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรตามแบบฟอร์มที่กรมสรรพากรกำหนดในการยอมสละสิทธิ ในการหักค่าลดหย่อนดังกล่าว สามีหรือภรรยาฝ่ายที่จ่ายค่าเลี้ยงดูก็นำหนังสือนั้นมาแนบติดกับแบบ แสดงรายการของตน หากไม่มีแบบฟอร์มดังกล่าว สามีหรือภรรยาผู้จ่ายค่าเลี้ยงดูไม่มีสิทธิหักค่าลด หย่อนดังกล่าว