

รับประโยชน์บางส่วนในจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าของการขายระหว่างคู่กรณี...และในกรณีเช่นนี้ โจทก์จะไม่มีทางขาดทุนในการขายเลย อันเป็นการผิดหลักของการค้าขายโดยทั่วไปที่อาจจะต้องมีทั้ง กำไรและขาดทุน คำตอบแทนของโจทก์ในลักษณะอย่างนี้ ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยในผลของคำวินิจฉัยของศาลฎีกาซึ่งออกกลางว่า เป็นคำตอบแทนที่โจทก์ได้รับจากการจัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันนั่นเอง จึงต้องถือว่ากรณีที่เป็นข้อพิพาทกันนี้ โจทก์กระทำการประกอบการค้าในประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้า..." และในการวินิจฉัยว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้น ศาลฎีกาได้ให้เหตุผลในการวินิจฉัยว่า "ศาลฎีกาได้พิจารณาถึงวิธีการจ่ายเงินตามข้อตกลงในสัญญาดังกล่าวแล้วเห็นว่า เป็นสัญญาที่มีข้อตกลงในลักษณะพิเศษ มิได้เป็นปกติธรรมดาของการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป ที่คู่กรณีในสัญญาจะต้องจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่กัน แต่กลับระบุให้จ่ายแก่บริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน ซึ่งมีได้ปรากฏในสัญญาว่าเป็นคู่สัญญากัน ในเมื่อการเช่นนี้ถ้าทำตามหลักการค้าทั่วไปจะต้องมีการจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่กัน แต่กลับระบุให้จ่ายแก่บริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน ซึ่งไม่ได้ปรากฏว่าเป็นคู่สัญญากัน และการที่ตกลงจ่ายเงินกันลักษณะอย่างนี้นั้นตามข้อเท็จจริงที่น่าสืบมา ไม่อาจมองเห็นได้ว่าจะเป็นเรื่องที่เกิดประโยชน์แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศแต่ประการใด...ในเมื่อการเช่นนี้ถ้าทำตามหลักการค้าทั่วไปจะต้องมีการจ่ายเงินจำนวนที่ปรากฏตามสัญญาในประเทศไทย โจทก์เพียงใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่โจทก์และบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน ในต่างประเทศ โดยที่ประเทศไทยในฐานะเจ้าของพื้นที่ที่ประกอบการให้เกิดประโยชน์นั้น มิได้รับประโยชน์ในเงินส่วนนี้เลย ทั้งๆที่โดยความชอบธรรมแล้วเงินจำนวนนี้จะต้องตกอยู่ในประเทศไทย กรณีจึงต้องถือว่าโจทก์ในฐานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้จำหน่ายเงินดังกล่าวออกจากประเทศไทย เพราะโจทก์และบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้กำหนดวิธีการให้เกิดผลเช่นนั้น"

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น จะเห็นได้ว่าในบางกรณีศาลเองก็ยอมรับว่าสัญญาระหว่างเอกชนนั้นไม่อาจมีผลเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าการดำเนินการในลักษณะดังกล่าวผู้ที่เกี่ยวข้องได้ดำเนินการโดยมีเจตนาที่จะเลี่ยงภาษีแล้ว ศาลก็ไม่ได้นำผลแห่งสัญญามาใช้ในการกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีในทุกกรณี

### บทที่ 3

## มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ

### 3.1 แนวทางของสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาไม่มีมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์ แต่มีหลักเกณฑ์ที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาลซึ่งเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการจัดการกับการเลี่ยงภาษีอากร ในตำราหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้แก่ Assignment of Income Doctrine, Business Purpose Test, Step Transaction Doctrine และ Substance over Form Doctrine

หลัก Assignment of Income Doctrine นั้นเป็นหลักที่พบในระบบกฎหมายภาษีหลาย ๆ ประเทศทั้งในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย และประเทศในกลุ่มคอมมอนลอร์ รวมทั้งประเทศไทยด้วย หลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจอธิบายได้ว่า ผู้เสียภาษีไม่อาจจำหน่ายเงินได้ของตนให้แก่บุคคลอื่นเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีของตนได้ ศาลได้เคยพิพากษาไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 235/2506 ว่า "ตามประมวลรัษฎากร ผู้ใดให้เช่าทรัพย์สินอันเป็นเหตุให้ได้ค่าเช่ามา ผู้นั้นจึงเป็นผู้ต้องเสียภาษีเงินได้ ฉะนั้นเมื่อโจทก์เป็นเจ้าของและผู้ให้เช่าเครื่องเรือนค่าเช่าที่ได้มาย่อมเป็นเงินได้ การที่โจทก์จำหน่ายเงินได้นี้โดยยกให้บุคคลอื่นหรือจำหน่ายในเหตุอื่นก็ตาม โจทก์ก็หาพ้นจากหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินค่าเช่าเครื่องเรือนนั้นไม่" อย่างไรก็ตาม ในประเทศสหรัฐอเมริกาหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีข้อจำกัดในการบังคับใช้บางประการ<sup>1</sup> แต่เนื่องจากหลัก Assignment of Income Doctrine ดังกล่าวเป็นมาตรการที่มี

---

<sup>1</sup> ในคดี Randy (48 TC 339 (1967)) Randy ซึ่งเป็นนักเบสบอลได้จำหน่ายเงินโบนัสครึ่งหนึ่งให้แก่พ่อของตน มีประเด็นว่าการจำหน่ายเงินโบนัสครึ่งหนึ่งนั้น ถือว่าเป็นการจำหน่ายไปซึ่งเงินได้เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีตามหลัก Assignment of Income Doctrine หรือไม่ ข้อเท็จจริงปรากฏว่าในขณะที่ Randy เป็นเด็กพ่อของเขาได้ฝึกสอนการเล่นเบสบอลให้ และ Randy ได้เคยสัญญากับพ่อของเขาว่าจะให้เงินโบนัสครึ่งหนึ่งที่เขาจะได้รับเมื่อได้เล่นเบสบอลอาชีพ ศาลในคดีดังกล่าวสรรเสริญการกระทำของ Randy และได้วินิจฉัยว่าพ่อของ Randy เป็นผู้ที่มีเงินได้ในเงินโบนัสครึ่งหนึ่งที่ได้รับนั้น โดยไม่อาจถือว่าเป็นการจำหน่ายไปซึ่งเงินได้เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีตามหลัก Assignment of Income Doctrine

ข้อจำกัดในการบังคับใช้เฉพาะกับข้อเท็จจริงหนึ่งๆ ดังนั้น จึงไม่ถูกจัดเข้าไว้ในจำพวกมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

สำหรับหลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรได้นั้น ได้แก่ Business Purpose Test, Step Transaction Doctrine และ Substance over Form Doctrine นักกฎหมายบางท่านถือว่าเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันทั้งสิ้น<sup>2</sup> ในขณะที่นักกฎหมายบางท่านถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ต่างหากจากกัน ซึ่งในบรรดานักกฎหมายที่มีความเห็นว่าหลักเกณฑ์ทั้งสามเป็นหลักเกณฑ์ต่างหากจากกันนี้ ก็ยังมีความเห็นแบ่งแยกออกเป็นสองทาง ได้แก่ ความเห็นที่ว่าหลักเกณฑ์ทั้งสามเป็นหลักเกณฑ์ต่างหากจากกันโดยสิ้นเชิง<sup>3</sup> กับความเห็นว่าหลักเกณฑ์ทั้งสามหลักเกณฑ์นั้นมีความสัมพันธ์กันในการบังคับใช้ กล่าวคือ ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดจะอยู่ในบังคับ Business Purpose Test และ Substance over Form Doctrine หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาตามหลัก Step Transaction เสียก่อน ซึ่งในวิทยานิพนธ์นี้จะถือตามความเห็นสุดท้ายนี้ โดยจะแยกพิจารณาออกเป็นตามหลักเกณฑ์ ได้แก่ Step Transaction Doctrine, Business และ Substance over Form ตามลำดับต่อไป

---

<sup>2</sup> Karen B. Brown, "Applying Circular Reasoning to Linear Transaction: Substance Over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law," Hastings International Law and Comparative Law Review, 15 (1992),:181-186.

<sup>3</sup> John Tilly, "Judicial Anti-Avoidance Doctrine the US Alternatives- Part II," British Tax Review, (1987): 220-244.

<sup>4</sup> Joshua D. Rosenberg, "Tax avoidance and Income Measurement," Michigan Law review, 87 (November 1988) อนึ่ง ศาลได้เคยวินิจฉัยไว้ในคดี Associate Wholesale George Inc. v. United State. 927 F2d 1517 (10<sup>th</sup> Cir. 1991), affg, 720 F. Supp. 887 (D. Kan. 1989) อ้างใน Karen B. Brown, "Applying Circular Reasoning to Linear Transaction: Substance Over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law," Hastings International Law and Comparative Law Review 15 (1992): 169. ว่า "หลัก Step Transaction ใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดบ้างจะถูกนำมาพิจารณาร่วมกันเสมือนหนึ่งเป็นขั้นตอนในธุรกรรมอันเดียวกัน ก่อนที่จะนำมาวินิจฉัยโดยหลัก Substance over Form".

### 3.1.1 Step Transaction Doctrine

การที่ผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกรรมหนึ่ง ซึ่งในการดำเนินธุรกรรมนั้นย่อมมีภาระภาษีเกิดขึ้น เพื่อหลีกเลี่ยงหรือลดภาระภาษีจำนวนดังกล่าว ผู้เสียภาษีได้ดัดแปลงรูปแบบดำเนินธุรกรรมเสียใหม่เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีนั้นหากแต่ยังคงผลสุดท้ายในการดำเนินธุรกรรมเช่นเดิม รูปแบบการดำเนินธุรกรรมดังกล่าวมักประกอบไปด้วยธุรกรรมย่อยหลายธุรกรรมโดยแต่ละธุรกรรมนั้นแม้ว่าจะมีความสมบูรณ์ในตนเองแต่ในขณะเดียวกันต่างก็มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันในอันที่จะก่อให้เกิดผลสุดท้าย โดยธุรกรรมดังกล่าวได้ถูกสร้างขึ้นเพียงเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี หลัก Step Transaction เป็นมาตรการที่นำมาใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดที่ผู้เสียภาษีสร้างขึ้นจะถูกนำมาพิจารณาร่วมกันในฐานะที่เป็นธุรกรรมย่อยๆ อันประกอบกันเป็นธุรกรรมหนึ่ง ซึ่งให้ผลสุดท้ายเช่นเดียวกันกับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้นโดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี ดังนั้นหลัก Step Transaction จึงเป็นหลักที่สำคัญที่ใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยมีความมุ่งหมายในการเลี่ยงภาระภาษี และในทางกลับกันก็เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีที่แท้จริง (Re-characterization) ของธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์อื่นๆอันได้แก่ Business Purpose Test หรือ Substance over Form Doctrine เนื่องจากหลัก Step Transaction ทำให้ทราบแต่เพียงว่าธุรกรรมย่อยๆธุรกรรมใดจะนำมาพิจารณาร่วมกันในฐานะที่เป็นขั้นตอนในการดำเนินธุรกรรมที่มุ่งหมายเพื่อลดภาระภาษีเท่านั้น ธุรกรรมดังกล่าวจะเป็นถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่จะต้องพิจารณาจากหลัก Business Purpose หรือ Substance over Form

ในการพิจารณาว่าการกระทำใดจะถูกนำมาพิจารณาร่วมกันและถือว่าเป็นขั้นตอนในการดำเนินธุรกรรมหนึ่งๆ อาจพิจารณาโดยอาศัยหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้<sup>5</sup>

- (ก) หลักความผูกพันที่จะต้องกระทำ (the binding commitment test) ตามหลักความผูกพันที่จะต้องกระทำ อธิบายได้ว่า การกระทำใดๆของผู้เสียภาษีจะไม่ถือว่าเป็นขั้นตอนในธุรกรรมหนึ่งๆ เว้นแต่เมื่อได้มีการการกระทำอันหนึ่งแล้ว ผู้เสียภาษีมีความผูกพันที่จะต้องดำเนินการกระทำอื่นต่อไป

<sup>5</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87:403.

- (ข) ผลลัพธ์สุดท้ายหรือหลักวัตถุประสงค์ (the end result or intention test) ผลลัพธ์สุดท้ายหรือหลักวัตถุประสงค์นั้น จะเชื่อมโยงการกระทำต่างๆของผู้เสียภาษีเข้าด้วยกัน และถือว่าเป็นขั้นตอนในธุรกรรมเดียวกัน ถ้าการกระทำเหล่านั้นตามเจตนาแต่เริ่มแรกแล้วมุ่งหมายจะให้เกิดขึ้นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งในท้ายที่สุด
- (ค) หลักความสัมพันธ์แห่งการกระทำ (the interdependence test) หลักความสัมพันธ์แห่งการกระทำ อาจอธิบายได้ว่า การกระทำต่างๆของผู้เสียภาษีจะถือว่าเป็นขั้นตอนในธุรกรรมเดียวกันก็ต่อเมื่อการกระทำนั้นมีความสัมพันธ์กันถึงขนาดที่ว่าธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นย่อมเป็นอันไร้ประโยชน์ถ้าปราศจากการกระทำอื่นๆที่เกี่ยวข้องของมัน

ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีมีสินทรัพย์ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจส่วนตัวและต้องการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับบริษัทมหาชนแห่งหนึ่ง โดยปกติ การขายสินทรัพย์หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กับหุ้นในบริษัทมหาชนนั้นจะมีภาวะภาษีเกิดขึ้น เพื่อหลีกเลี่ยงภาวะภาษีที่อาจจะเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีได้จัดตั้งบริษัทขึ้นมาโดยแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดังกล่าวกับหุ้นของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่นั้น การดำเนินการในขั้นตอนนี้ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับการยกเว้นภาษี ต่อมาผู้เสียภาษีได้แลกหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่นั้นกับหุ้นของบริษัทมหาชนดังกล่าวข้างต้น การดำเนินการในขั้นตอนนี้ก็ได้รับการยกเว้นภาษีเช่นกัน ภายหลังจากการดำเนินการสองขั้นตอนข้างต้น ผู้เสียภาษีได้ขายหุ้นในบริษัทมหาชนดังกล่าวในเกือบจะทันที โดยการดำเนินการทั้งหมดนั้นเพียงเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาวะภาษีจากการขายสินทรัพย์เท่านั้น<sup>6</sup> จะเห็นได้ว่า การดำเนินการโดยผู้เสียข้างต้นประกอบไปด้วยธุรกรรมสามธุรกรรมคือ (1) การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กับหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นมาใหม่ (2) การแลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่กับหุ้นในบริษัทมหาชน (3) การขายหุ้นในบริษัทมหาชน ในการดำเนินการดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาตั้งแต่เริ่มต้นที่จะดำเนินการดังกล่าวเพียงเพื่อเลี่ยงภาวะภาษี ตามหลักวัตถุประสงค์จะถือเสมือนหนึ่งว่าธุรกรรมทั้งสามธุรกรรมข้างต้นเป็นเพียงขั้นตอนหนึ่งในธุรกรรมเดียวกัน โดยจะนำหลัก Substance over Form มากำหนดลักษณะของธุรกรรมที่แท้จริง ตัวอย่างอื่นอาจพิจารณาได้จากคดี Gregory v. Helvering ในหัวข้อหลัก Business Purpose และ Commissioner v. Court Holding Co. และ Esmark v. Commissioner ในหัวข้อหลัก Substance over Form ซึ่งจะได้พิจารณาต่อไป

<sup>6</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87:400-401.



มีข้อสังเกตประการหนึ่งว่า ในบรรดาหลักสามประการข้างต้นนั้น ศาลและสรรพากรไม่เคยกำหนดว่าหลักใดจะนำมาใช้กับข้อเท็จจริงใด โดยจะใช้หลักทั้งสามประการนั้นปรับเข้ากับข้อเท็จจริงตามที่ศาลและสรรพากรเห็นว่าเหมาะสมสำหรับข้อเท็จจริงในคดีนั้นๆ<sup>7</sup>

อย่างไรก็ดี หลัก Step Transaction มีข้อจำกัดในการบังคับใช้ที่สำคัญประการหนึ่งได้แก่ หลักนี้จะไม่ใช้บังคับกับธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจเป็นส่วนประกอบแม้ว่าในการดำเนินการดังกล่าวนั้นผู้เสียภาษีจะมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีเป็นวัตถุประสงค์หลักด้วยก็ตาม นอกจากนี้มีข้อสังเกตว่า ธุรกรรมใดที่ไม่อยู่ในบังคับของหลัก Step Transaction แล้วก็ย่อมไม่อยู่ในบังคับของหลัก Business Purpose และ Substance over Form ด้วย

ในคดี Esmark v. Commissioner เป็นกรณีที่ศาลได้วินิจฉัยเกี่ยวกับข้อจำกัดของหลัก Step Transaction ซึ่งมีข้อเท็จจริงโดยสรุปดังต่อไปนี้<sup>8</sup>

Esmark เป็นบริษัทมหาชนมีบริษัทในเครือได้แก่ Vicker ซึ่ง Esmark มีความตั้งใจเริ่มแรกที่จะขายหุ้นใน Vicker เพื่อนำเงินที่ได้มาซื้อคืนหุ้นของตนกลับคืนประมาณร้อยละ 55 ของหุ้นที่จำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท ความตั้งใจดังกล่าวนี้เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์สองประการคือ ประการแรก การขายหุ้นใน Vicker ออกไปนั้นทำให้ Esmark ลดความน่าสนใจจากนักลงทุนในการที่จะถูกซื้อหุ้นเพื่อครอบงำกิจการ เนื่องจากหุ้นของ Esmark นั้นมีราคาซื้อขายที่ต่ำกว่าสินทรัพย์ของบริษัทตามที่ประเมินโดยผู้บริหาร โดย Esmark ตั้งใจที่จะปรับโครงสร้างกิจการโดยการขายบริษัทในเครือซึ่งมีมูลค่าสินทรัพย์เพิ่มสูงขึ้นมาก และซื้อคืนหุ้นของตนกลับคืนประมาณร้อยละ 55 เพื่อที่จะทำให้ราคาหุ้นของตนนั้นอยู่ในระดับที่สอดคล้องกับสินทรัพย์ที่แท้จริงของบริษัท ประการที่สอง การดำเนินการดังกล่าวจะทำให้ Esmark มีโครงสร้างที่เล็กลงเนื่องจากไม่มีความจำเป็นที่จะต้องดำรงเงินทุนเป็นจำนวนมากเมื่อได้มีการขายบริษัทในเครือออกไปแล้ว การซื้อคืนหุ้นของบริษัทด้วยเงินที่ได้จากการขายหุ้นในบริษัทในเครือย่อมก่อให้เกิดผลดีในการลงทุนกับผู้ถือหุ้น ขณะเดียวกันก็เป็นการหลีกเลี่ยงการเข้ามาครอบงำกิจการของนักลงทุนที่หวังประโยชน์ในมูลค่าสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นของบริษัทในเครือของ Esmark

<sup>7</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87: 400-401.

<sup>8</sup> Karen B. Brown, "Hastings International Law and Comparative Law Review, 15: 182-183.

Esmark ได้เปลี่ยนแปลงวิธีการในการดำเนินการจากการขายหุ้นในบริษัทในเครือและซื้อคืนหุ้นของตนข้างต้น โดยได้ตกลงกับ Mobil ที่จะขายหุ้นร้อยละ 64 ใน Esmark ให้กับ Mobil ในการทำคำเสนอซื้อ หลังจากนั้นจึงแลกเปลี่ยนหุ้นของ Vicker ร้อยละ 92 กับหุ้นของตนคืนกลับมาทั้งหมด ซึ่งทั้งสองขั้นตอนนั้นเกิดขึ้นภายในวันเดียวกันซึ่งด้วยวิธีการดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์สองประการคือ ประการแรก การดำเนินการดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษี ซึ่งตามแผนการขายหุ้นในบริษัทในเครือตามแผนแรกนั้นก่อให้เกิดภาวะภาษีผลได้จากทุน ประการที่สอง การดำเนินการดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในแผนการแรกในการถูกทำคำเสนอซื้อเพื่อครอบงำกิจการ (hostile tender offer) ในทันทีที่ Esmark ขายหุ้นใน Vicker แล้ว เนื่องจากภายหลังจากการขายหุ้นใน Vicker นั้น Esmark จะมีเงินสดในมือเป็นจำนวนมากอันเป็นจุดสนใจของนักลงทุนที่จะทำคำเสนอซื้อหุ้นของ Esmark

ในคดีนี้สรรพากรอ้างว่าการดำเนินการตามแผนการที่สองข้างต้นนั้นเป็นการเลี่ยงภาษี โดยการนำหลัก Step Transaction มาใช้ในการพิจารณาว่าการดำเนินการดังกล่าวได้แก่ การขายหุ้นในการทำคำเสนอซื้อ และการแลกเปลี่ยนหุ้นนั้น เป็นขั้นตอนในธุรกรรมอันเดียวที่ได้ดำเนินการเพื่อเลี่ยงภาษี ในกรณีนี้ ขั้นตอนทั้งสองขั้นตอนดังกล่าวจะต้องถูกปฏิเสธเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี และกำหนดภาวะภาษีเสียใหม่ โดยให้ถือว่าการดำเนินการดังกล่าวเป็นการขายหุ้นใน Vicker และตามด้วยการซื้อคืนหุ้นของ Esmark

ศาลในคดีนี้ไม่เห็นด้วยกับความเห็นของสรรพากรและได้วินิจฉัยว่า การวินิจฉัยของสรรพากรตามหลัก Step Transaction ข้างต้นนั้น เป็นการปฏิเสธความเป็นจริงทางธุรกิจ ทั้งนี้เนื่องจากในแต่ละขั้นตอนที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีนั้น ล้วนแล้วแต่มีผลในทางเศรษฐกิจเป็นการถาวร (permanent economic consequences) และถ้าในการที่ Esmark จะบรรลุความมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจนั้น จะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการดำเนินการสองขั้นตอนดังกล่าว การที่การดำเนินการดังกล่าวจะมีผลทำให้ภาวะภาษีน้อยลงเพียงเท่านี้ไม่เป็นเหตุที่จะนำหลัก Step Transaction มาใช้บังคับ<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Karen B. Brown, *Hastings International Law and Comparative Law Review*, 15: 183- 184.

### 3.1.2 Business Purpose

หลักเกณฑ์นี้เกิดขึ้นครั้งแรกในคดี Gregory v. Helvering ซึ่งศาลได้ตัดสินว่าการดำเนินการของผู้เสียภาษีในคดีนั้นเป็นการเสียภาษี เนื่องจากในการดำเนินธุรกรรมนั้นผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ

คดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงว่า นางเกรกอรีเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดใน United Mortgage Company ซึ่งถือหุ้นใน Monitor Securities Corporation จำนวน 1000 หุ้น นางเกรกอรีมีความต้องการที่จะขายหุ้น Monitor Securities Corporation ซึ่งในการขายหุ้นดังกล่าวจะเป็นผลให้ต้องเสียภาษีถึงสองทอด ได้แก่ ภาษีเงินได้จากหุ้นที่เกิดขึ้นเมื่อ United Mortgage Company ขายหุ้นใน Monitor Securities Corporation และทอดที่สองเมื่อ United Mortgage Company จ่ายเงินปันผลให้แก่นางเกรกอรี เพื่อเลี่ยงการเสียภาษีสองทอด นางเกรกอรีได้ดำเนินการให้ United Mortgage Company โอนหุ้นของ Monitor Securities Corporation ให้กับ Averill ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นมาใหม่ซึ่งถือหุ้นโดยนางเกรกอรี โดยการกระทำดังกล่าวเป็นการปรับโครงสร้างของกิจการ (reorganization) ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษี<sup>10</sup> หลังจากนั้นจึงทำการชำระบัญชี Averill อันเป็นผลให้ นางเกรกอรีเป็นผู้ถือหุ้นใน Monitor Securities Corporation โดยตรงและได้ขายหุ้นใน Monitor Securities Corporation นั้นในเกือบจะทันที นางเกรกอรีกล่าวอ้างว่า การกระทำของเธอเป็นการปรับโครงสร้างของกิจการ ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษี อย่างไรก็ตาม ศาลในคดีนี้ได้วินิจฉัยว่าการกระทำดังกล่าว ไม่ใช่การปรับโครงสร้างของกิจการในความหมายแห่งกฎหมาย ดังนั้นจึงต้องเสียภาษีสองทอดเสมือนหนึ่ง United Mortgage Company ได้ขายหุ้นใน Monitor Securities Corporation โดยตรง และ United Mortgage Company ได้จ่ายเงินปันผลให้กับนางเกรกอรี เหตุผลที่ศาลตัดสินว่าการดำเนินการของนางเกรกอรีไม่ใช่การปรับโครงสร้างกิจการอันได้รับการยกเว้นภาษีนั้น เนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดผลเป็นการปรับโครงสร้างกิจการอย่างแท้จริง เนื่องจากภายหลังที่ได้มีการดำเนินการดังกล่าวแล้วผู้เสียภาษีได้เลิกกิจการในเกือบจะทันที

ในการวินิจฉัยดังกล่าว Judge Learned Hand ได้อธิบายว่า “ในการแปลความหมายของถ้อยคำในใบบทบัญญัติ ซึ่งอ้างอิงถึงธุรกรรมทางพาณิชย์และอุตสาหกรรม ทำให้เข้าใจได้ว่าบทบัญญัติ

<sup>10</sup> การโอนทรัพย์สินในวิสาหกิจหนึ่งให้อีกวิสาหกิจหนึ่ง ซึ่งผู้โอนและ/หรือผู้ถือหุ้น เป็นผู้มียอำนาจควบคุมในวิสาหกิจที่รับโอน



ดังกล่าวยอมใช้บังคับแก่ธุรกรรมที่มีความมุ่งหมายในทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมด้วย โดยไม่คุ้มครองไปถึงธุรกรรมที่ได้กระทำขึ้นโดยมีความมุ่งหมายเพียงเพื่อเลี่ยงภาษี”

ด้วยเหตุดังกล่าวนักกฎหมายจึงให้คำนิยามหลักเกณฑ์นี้ว่าเป็นองค์ประกอบที่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ได้มีการนำมาใช้ประกอบเป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมบางประเภทที่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร<sup>11</sup>

ในความเห็นของผู้วิจัย หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นเพียงการตีความกฎหมายตามวัตถุประสงค์แห่งกฎหมายเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ข้อเท็จจริงปรากฏชัดเจนว่าการดำเนินการของผู้เสียภาษีนั้น เป็นการแสวงหาประโยชน์อันไม่พึงจะได้รับหากพิจารณาจากเจตนารมณ์แห่งกฎหมายนั้นแล้ว

หลัก Business Purpose มีข้อจำกัดการใช้บังคับบางประการ ได้แก่

- (ก) ตามที่มีผู้นิยามความหมายของหลัก Business Purpose ดังกล่าวว่าเป็นองค์ประกอบที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรของธุรกรรมบางประเภทนั้น มีข้อสังเกตว่า การดำเนินธุรกรรมอันมีผลเป็นการเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษีนั้น ไม่ใช่ว่าธุรกรรมดังกล่าวทุกธุรกรรมจะต้องอยู่ภายใต้บังคับของหลักนี้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ไม่ใช่ว่าธุรกรรมทุกประเภทที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีนั้นจะต้องดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจในทุกกรณี ในการนี้ ศาลจะต้องพิจารณาว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เป็นฐานแห่งสิทธิในการดำเนินธุรกรรมของผู้เสียภาษีนั้น ประสงค์จะให้ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจด้วยหรือไม่
- (ข) หลัก Business Purpose นอกจากจะไม่นำมาบังคับใช้กับธุรกรรมทุกประเภทที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีแล้ว หลัก Business Purpose ยังไม่นำมาใช้บังคับธุรกรรมทุกธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอีกด้วย กล่าวคือ “ธุรกรรมที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีจะถือว่าได้ดำเนินการโดยปราศจากวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจก็ต่อเมื่อ วัตถุประสงค์เดียวในการดำเนินการนั้นเพียงเพื่อเลี่ยงภาษี”<sup>12</sup> ดังนั้น

<sup>11</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87: 387, 394.

<sup>12</sup> Bittker, What Is "Business Purpose" in Reorganization?, Vol. 8. New York University Institution on Federal Taxation, 134,137 (1950) อ้างใน Joshua D.

ธุรกรรมใดแม้ว่าวัตถุประสงค์หนึ่งในการดำเนินการนั้นเพื่อเลี่ยงภาษีด้วยก็ตาม ถ้าธุรกรรมดังกล่าวมีวัตถุประสงค์อื่นในการดำเนินการดังกล่าวด้วยแล้ว ก็ไม่ถือว่าธุรกรรมดังกล่าวนั้นได้ดำเนินการโดยปราศจากวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจ

### 3.1.3 Substance over Form

การดำเนินการใดโดยผู้เสียภาษีอันมีผลเป็นการเลี่ยงภาษีนั้น ถ้าการดำเนินการดังกล่าวเกิดขึ้นจากธุรกรรมที่ปราศจากนิติสัมพันธ์แล้วการดำเนินการดังกล่าวย่อมไม่มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีที่แท้จริงที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมนั้น ธุรกรรมดังกล่าวย่อมถือว่าเป็น Sham Transaction ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น อย่างไรก็ตาม การดำเนินธุรกรรมที่มีผลเป็นการเลี่ยงภาษีบางประเภทโดยผู้เสียภาษีนั้น เป็นกรณีที่มีนิติสัมพันธ์เกิดขึ้นจริง แต่ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากรูปแบบของธุรกรรมนั้นไม่สอดคล้องกับภาวะภาษีที่ควรจะเป็นเมื่อพิจารณาจากความมุ่งหมายที่แท้จริง หรือสาระสำคัญในการดำเนินธุรกรรมนั้น หลัก Substance over Form เป็นหลักที่ใช้ในการที่จะวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมตามรูปแบบนั้นเสียใหม่ ให้สอดคล้องกับสาระสำคัญของการดำเนินธุรกรรมนั้น โดยในการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นนั้นศาลไม่จำเป็นต้องผูกพันกับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้สร้างขึ้น

Rosenberg ได้กล่าวว่า กฎหมายภาษีนั้นไม่จำเป็นต้องผูกพันตามนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้ก่อให้เกิดขึ้น แต่เพียงนำนิติสัมพันธ์นั้นมาใช้ในการประเมินความสัมพันธ์และธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงกับผู้เสีย

---

Rosenberg, "Michigan Law review, 87: 391. -ในกรณีที่พิจารณาแยกหลัก Business Purpose, Substance over Form และ Step Transaction ต่างหากจากกัน ผู้วิจัยเข้าใจว่าการดำเนินธุรกรรมใดโดยผู้เสียภาษีที่อาจประกอบไปด้วยขั้นตอนหลายขั้นตอนประกอบกัน ถ้าในขั้นตอนหนึ่งในธุรกรรมดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาวะภาษี แต่ในขณะเดียวกันการดำเนินธุรกรรมดังกล่าวนั้นอาจมีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจอย่างอื่นประกอบอยู่ด้วย ธุรกรรมดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในบังคับของหลัก Step Transaction กล่าวคือ ไม่ถูกถือว่าเป็นขั้นตอนหนึ่งในการดำเนินธุรกรรมนั้นอันจะนำมากำหนดและวิเคราะห์ภาวะภาษีใหม่ (re-characterization) หากแต่มีความสมบูรณ์ทางกฎหมายต่างหากจากขั้นตอนอื่น และเมื่อธุรกรรมดังกล่าวไม่อยู่ภายใต้หลัก Step Transaction แล้ว ก็ย่อมไม่อยู่ในบังคับของหลัก Business Purpose และ Substance over Form ด้วย

ภาษี และนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้ก่อนจะพึงมีผลในระบบภาษีอากรต่อเมื่อนิติสัมพันธ์นั้นสอดคล้องกับความสัมพันธ์และธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น<sup>13</sup> ด้วยเหตุนี้ หลัก Substance over Form จึงเป็นการแสวงหาสิ่งซึ่งเหมาะสมต่อผลลัพธ์ในทางเศรษฐกิจ สำหรับธุรกรรมหนึ่งๆ<sup>14</sup>

ศาลได้ใช้หลัก Substance over Form ในคดี Commissioner v. Court Holding Co.<sup>15</sup> ซึ่งในคดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงดังนี้ Court Holding Co. ("ผู้เสียภาษี") ได้บรรลุนิติกรรมเบื้องต้นในการที่จะขายอาคารให้กับบุคคลหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะมีการลงนามในสัญญา ผู้เสียภาษีได้ยกเลิกการดำเนินการดังกล่าวด้วยเหตุผลเกี่ยวกับภาวะภาษีในการขายอาคารนั้น เพื่อที่จะเลี่ยงภาวะภาษีผลได้จากทุนที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินการข้างต้น ผู้เสียภาษีได้โอนอาคารดังกล่าวให้กับผู้ถือหุ้นในรูปของส่วนถือหุ้นในวันถัดจากวันที่มีการยกเลิกการดำเนินการดังกล่าว หลังจากนั้น ผู้ถือหุ้นได้ขายอาคารดังกล่าวให้กับบุคคลที่ได้มีการตกลงเจรจานั้น ด้วยเงื่อนไขเช่นเดียวกับที่ผู้เสียภาษีได้เจรจาไว้ก่อนมีการยกเลิกการดำเนินการลงนามข้างต้น

ศาลในคดีนี้ได้วินิจฉัยว่า Court Holding Co. จะต้องเสียภาษีผลได้จากทุนเสมือนหนึ่งเป็นผู้ขายอาคารนั้นด้วยตนเอง ด้วยเหตุผลที่ว่า "ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายทรัพย์สินโดยบุคคลหนึ่งไม่อาจเปลี่ยนแปลงไปโดยการอาศัยบุคคลอื่นเป็นตัวกลางในการโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินนั้น...และหากยอมให้มีการบิดเบือนเนื้อหาที่แท้จริงของธุรกรรมโดยอาศัยรูปแบบภายนอกซึ่งได้ดำเนินการเพียงเพื่อเลี่ยงภาษี ก็ย่อมเท่ากับยอมให้เกิดผลเป็นการทำลายประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีภายใต้นโยบายของรัฐสภา"<sup>16</sup>

<sup>13</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87: 402.

<sup>14</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87: 417.

<sup>15</sup> Karen B. Brown, "Hastings International Law and Comparative Law Review, 15: 175.

<sup>16</sup> Karen B. Brown, "Hastings International Law and Comparative Law Review, 15: 175.

อย่างไรก็ดี หลัก Substance over Form นั้นมีข้อจำกัดในการบังคับใช้บางประการ ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

- (1) ข้อจำกัดทางการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีในการดำเนินธุรกรรมของผู้เสียภาษี

ลักษณะสำคัญของหลัก Substance over Form ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นได้แก่ การกำหนดภาวะภาษีของผู้เสียภาษีให้สอดคล้องกับเนื้อหาหรือสาระสำคัญของการดำเนินการ โดยไม่จำเป็นต้องผูกพันอยู่กับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้ก่อขึ้น อย่างไรก็ตาม ในการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีดังกล่าวนั้น มีปัญหาในการดำเนินการซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้<sup>17</sup>

- (1.1) ในการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีของธุรกรรมที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีเสียใหม่นั้น อาจกล่าวได้ว่าไม่ใช่เรื่องง่ายในการที่จะสามารถกำหนดรูปแบบธุรกรรมใหม่ให้สอดคล้องกับสาระสำคัญของธุรกรรมที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องเสียทีเดียว
- (1.2) แม้ในกรณีที่รูปแบบธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากกระบวนการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีนั้น สอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมโดยผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้สัญญาฝ่ายหนึ่ง รูปแบบดังกล่าวอาจไม่สอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมโดยผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้
- (1.3) ในกรณีที่รูปแบบธุรกรรมที่กำหนดขึ้นใหม่นั้นมีหลายรูปแบบที่สอดคล้องกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมโดยผู้เสียภาษี แต่ในบรรดา รูปแบบดังกล่าวนั้นมีภาวะภาษีที่แตกต่างกัน ไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่จะนำไปใช้ในการเลือกรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งมาใช้ในการกำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการโดยผู้เสียภาษี

<sup>17</sup> Joshua D. Rosenberg, "Michigan Law review, 87: 418.

## (2) ข้อจำกัดเกี่ยวกับหลัก Fact-finding ในคดีภาษี

หลัก Fact-finding นั้นอธิบายได้ว่า ศาลอุทธรณ์ย่อมผูกพันตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากร หากว่าประเด็นที่อุทธรณ์นั้นไม่สามารถแบ่งแยกได้เด็ดขาดระหว่างปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย<sup>18</sup>

ในคดี United States v. Cumberland Public Service Co. ซึ่งมีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกับคดี Commissioner v. Court Holding Co. ข้างต้น แต่ศาลได้พิพากษาให้ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายชนะคดี โดยถือตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการพิจารณาของศาลภาษี โดยคดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงโดยสรุปดังนี้<sup>19</sup>

ผู้ถือหุ้นใน Cumberland Public Service Co ("ผู้เสียภาษี") กับบุคคลซึ่งเป็นผู้สัญญาในการเจรจาไม่อาจบรรลุความตกลงร่วมกันในการที่ผู้ถือหุ้นเสนอที่จะขายหุ้นในผู้เสียภาษี และบุคคลที่เป็นผู้สัญญานั้นเสนอที่จะซื้อสินทรัพย์ที่ถือโดยผู้เสียภาษี เนื่องจากการขายสินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดภาวะภาษีผลได้จากทุน ข้อเท็จจริงปรากฏต่อไปว่า ผู้เสียภาษีได้โอนสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับผู้ถือหุ้นในรูปของส่วนคืนทุน และผู้ถือหุ้นได้ขายสินทรัพย์ดังกล่าวแก่บุคคลซึ่งเป็นผู้สัญญาในการเจรจานั้น

ศาลสูงในคดีนี้ได้วินิจฉัยว่า ประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยว่าการขายนั้นได้กระทำโดย Cumberland Public Service Co. หรือผู้ถือหุ้นนั้น เป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง และได้พิพากษายืนตามคำพิพากษาของศาลล่างที่ได้ตัดสินว่าการขายนั้นได้กระทำโดยผู้ถือหุ้น อันเป็นการถือตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการพิจารณาในศาลล่าง นอกจากนี้ได้กล่าวไว้ในคำพิพากษาเกี่ยวกับหลัก fact-finding ว่า "กระบวนการค้นหาข้อเท็จจริง (fact-finding) ในศาลภาษีนั้น สามารถพิจารณาถึงมูลเหตุจูงใจ เจตนา และการกระทำของผู้สัญญา นอกเหนือไปจากสิ่งที่ปรากฏให้เห็นโดยเอกสารที่ผู้

<sup>18</sup> Dobson v. Commissioner, 320 U.S. 489, 502 (1943) cited in Karen B. Brown, Hastings International Law and Comparative Law Review, 15: 176.

<sup>19</sup> Ibid.



สัญญาได้กระทำขึ้นเพื่อให้มีผลผูกพันระหว่างกัน ซึ่งย่อมเป็นประโยชน์ในการที่จะนำมาประกอบการวินิจฉัยว่าบุคคลใดเป็นผู้ดำเนินการขายที่แท้จริง<sup>20</sup>

- (3) ข้อจำกัดเกี่ยวกับธุรกรรมการเลี่ยงภาษีที่มีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจประกอบอยู่ด้วย

เช่นเดียวกับหลัก Business Purpose ข้างต้น ในกรณีที่ธุรกรรมการเลี่ยงภาษีนั้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์เดียวเพื่อเลี่ยงภาษีหากแต่มีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจประกอบอยู่ด้วยแล้ว ย่อมไม่อยู่ในบังคับของหลัก Substance over Form เนื่องจากธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจประกอบอยู่ด้วยนั้น ย่อมไม่อยู่ในบังคับของหลัก Step Transaction และเมื่อหลัก Step Transaction ไม่นำมาใช้บังคับแล้ว ย่อมไม่มีกรณีที่ให้นำหลัก Substance over Form มาใช้บังคับ ดังที่ปรากฏในคดี คดี Esmark v. Commissioner ข้างต้น

### 3.2 แนวทางของอังกฤษ

เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกาประเทศอังกฤษไม่มีมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีมาตรการที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาล ในประเทศอังกฤษนั้น แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีได้เคยมีการศึกษามาแล้วนับย้อนหลังกลับไปได้เกือบหนึ่งร้อยปี กล่าวคือในปี ค.ศ. 1906 ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการขึ้นมาชุดหนึ่งทำหน้าที่ในการพิจารณาประเด็นปัญหาบางประการเกี่ยวกับการภาษีเงินได้ และในครั้งนี้อ้างว่า "Legal avoidance" ได้ปรากฏขึ้นเป็นครั้งแรกในประวัติศาสตร์กฎหมายภาษีอากร<sup>21</sup> แม้กระนั้นก็ตาม แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีนี้นั้น เพิ่งได้รับการยอมรับจากศาลสภาขุนนาง (House of Lords) ในปี ค.ศ. 1979 หรือเกือบห้าสิบปีภายหลังจากที่ศาลสูงของสหรัฐอเมริกาได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเป็นครั้งแรกในคดี Gregory v. Helvering

<sup>20</sup> Karen B. Brown, Hastings International Law and Comparative Law Review, 15: 176-177.

<sup>21</sup> David Goldberg, The Approach of the Court to Tax Planning Scheme, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at [www.taxbar.com](http://www.taxbar.com).

ในการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในอังกฤษนั้น แยกพิจารณาตามที่นิยมในตำราทางภาษีได้ดังนี้

### 3.2.1 Westminster Doctrine

ก่อนปี ค.ศ. 1979 มาตรการสำคัญที่สรรพากรใช้ในการจัดการกับการเลี่ยงภาษีอากรได้แก่ Sham transaction doctrine แต่มาตรการดังกล่าวใช้ไม่ได้ผลกับธุรกรรมการเลี่ยงภาษีอากรเป็นจำนวนมาก เนื่องจาก Sham transaction doctrine นี้จะใช้บังคับกับธุรกรรมที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงตามคำกล่าวอ้างของผู้เสียภาษีเท่านั้น ในขณะที่ธุรกรรมการเลี่ยงภาษีส่วนหนึ่งนั้นมีการดำเนินการจริงโดยอาศัยรูปแบบธุรกรรมตามกฎหมายเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษีอากร

สรรพากรได้มีความพยายามในการจัดการกับการเลี่ยงภาษีที่อาศัยรูปแบบตามกฎหมายเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษีอากร โดยในคดี Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners ซึ่งข้อเท็จจริงในคดีนั้นปรากฏว่า Duke of Westminster ได้เปลี่ยนรูปแบบการจ่ายเงินค่าจ้าง (wage) ให้แก่คนทำสวนของตนเป็นการจ่ายในรูปแบบของเงินรายปี (annuities) ทั้งนี้เนื่องจากการจ่ายในลักษณะเป็นค่าจ้างนั้นไม่สามารถหักเป็นรายค่าใช้จ่ายได้ สรรพากรได้โต้แย้งว่า Duke of Westminster ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายจากเงินรายปีนั้นได้ เนื่องจากเงินจำนวนดังกล่าวโดยสาระสำคัญแล้วเป็นค่าจ้างไม่ใช่เงินรายปี ศาลฎีกาขุนนางไม่เห็นด้วยกับข้อโต้แย้งของสรรพากร และได้วินิจฉัยโดยเสียงข้างมากกว่า ภาษีนั้นจะต้องเรียกเก็บตามรูปแบบของธุรกรรมโดยไม่ต้องคำนึงถึงสาระสำคัญแห่งธุรกรรม<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Lord Tomlin ได้กล่าวว่า-

"Here the substance is that which results from the legal rights and obligations of the parties ascertained upon ordinary legal principles"

นอกจากนี้ Lord Wright ได้ยืนยันแนวความคิดดังกล่าวว่า-

"The true nature of the legal obligation and nothing else is the substance"

-W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C cited in David Goldberg, The Approach of the Court to Tax Planning Scheme, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at [www.taxbar.com](http://www.taxbar.com).

แนวความคิดที่อยู่เบื้องหลังคำวินิจฉัยในคดีนี้ได้แก่ ศาลในขณะนั้นยึดถือหลักการตีความกฎหมายตามลายลักษณ์อักษร ซึ่งแนวคิดนี้อาจศึกษาได้จากคำวินิจฉัยของ Lord Cairns ในคดี Partington v. Attorney ในปี ค.ศ. 1869-

"...if the person sought to be taxed comes within the letter of law he must be taxed, however great the hardship may appear the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however within the spirit of the law the case might otherwise appear to be. In other words, if there be admissible in any statute, what is called equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the word of a statute."<sup>23</sup>

### 3.2.2 The New Approach<sup>24</sup>

ภายหลังจากการหลัก Westminster ดังกล่าวข้างต้น ศาลฎีกาขุนนางได้เปลี่ยนแนวความคิดเกี่ยวกับการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีใหม่ ในคดี ซึ่งศาลฎีกาขุนนางได้ยอมรับแนวความคิดที่ว่ารูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมนั้นไม่อาจบิดเบือนภาระภาษีได้เสมอไป นักกฎหมายเรียกแนวทางใหม่นี้ว่า Ramsay Principle ตามชื่อของโจทก์ในคดีนี้ นอกจากนี้แนวความคิดที่พบในคดี นั้น เป็นสิ่งที่เปลี่ยนแปลงแนวความคิดทางกฎหมายที่สำคัญของศาลฎีกาขุนนางเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษี นักกฎหมายบางท่านจึงเรียกหลักเกณฑ์นี้ว่า the New Deal หรือ the New Approach ซึ่งเป็นชื่อที่จะใช้ต่อไปในวิทยานิพนธ์นี้ต่อไป อย่างไรก็ตามเนื่องจากหลัก the New Approach นี้มีการพัฒนาโดยลำดับและในการพัฒนาแต่ละครั้งจะมีการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ใหม่ๆ ที่แตกต่างจากเดิม เช่น ในคดี Furniss (Inspector of Taxes) v.

<sup>23</sup> The Institute for Fiscal Studies, Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee. (London: the Tax Law Review Committee, 1997), p.10.

<sup>24</sup> หลักเกณฑ์นี้บางตำราเรียกว่า the New Realism, Ramsay Principle, Furniss Principle หรือ Fiscal Nullity Principle



Dawson [1984] และในคดี Craven (Inspector of Taxes) v. White [1988] ดังจะกล่าวต่อไป  
ดังนั้น the New Approach จึงใช้ในความหมายอย่างกว้างซึ่งรวมถึงบรรดาหลักเกณฑ์ที่  
พัฒนาขึ้นในคดีดังกล่าว

(1) Ramsay Principle: มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในระยะแรก

The New Approach ซึ่งเป็นมาตรการที่ศาลใช้ในการจัดการเลี่ยงภาษีอากรเกิดขึ้นครั้งแรก  
ในคดี W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C. [1979] ได้ยอมรับแนวคิดที่ว่าภาษะนั้นจะต้องสะท้อนถึงสาระ  
สำคัญของธุรกรรมยิ่งกว่ารูปแบบของธุรกรรม อันเป็นการเปลี่ยนแปลงแนวคิดจากที่ปรากฏในคดี  
Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners ข้างต้น<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> อย่างไรก็ตาม Lord Wilberforce ได้กล่าวว่าไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดจากที่มีแต่เดิมใน  
คดี Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners-

"Given that a document or transaction is genuine, the court cannot go behind it to  
some supposed underlying substance. This is the well-known principle of Inland  
Revenue Commissioners v. Duke of Westminster [1936] AC 1. This is a cardinal  
principle but it must not be overstated or overextended. While obliging the court to  
accept documents or transactions, found to be genuine, as such, it does not  
compel the court to look at a document or a transaction in blinkers, isolated from  
any context to which it properly belongs. If it can be seen that a document or  
transaction was intended to have effect as part of a nexus or series of transactions,  
or as an ingredient of a wider transaction intended as a whole, there is nothing in  
the doctrine to prevent it being so regarded: to do so is not to prefer form to  
substance, or substance to form. It is the task of the court to ascertain the legal  
nature of any transaction to which it is sought to attach a tax or a tax consequence  
and if that emerges from a series or combination of transactions, intended to  
operate as such, it is that series or combination which may be regarded."

-W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C cited in David Goldberg, The Approach of the Court to  
Tax Planning Scheme, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at  
[www.taxbar.com](http://www.taxbar.com).

ในคดี W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C ข้อเท็จจริงปรากฏว่า Ramsay Ltd. (“บริษัท”) มีเงินได้ เป็นกำไรจากการขายทรัพย์สิน และต้องการลดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายทรัพย์สินนั้นโดยการ ดำเนินแผนการซึ่งก่อให้เกิดผลขาดทุนเพื่อที่จะนำมาหักออกจากกำไรที่เกิดขึ้นจากการขายทรัพย์สิน นั้น ในการดำเนินการดังกล่าว บริษัทได้ซื้อหุ้นใน Caithmead และในวันเดียวกันนั่นเองได้ให้เงินกู้แก่ Caithmead สองจำนวนซึ่งมีมูลค่าเท่ากันและในอัตราดอกเบี้ยที่เท่ากัน โดยบริษัทมีสิทธิในการเพิ่ม อัตราดอกเบี้ยในเงินกู้จำนวนหนึ่งและลดอัตราดอกเบี้ยในเงินกู้อีกก่อนหนึ่งในอัตราส่วนเพิ่มเติมที่เท่า กัน ในเวลาต่อมาบริษัท ได้ใช้สิทธิโดยการลดดอกเบี้ยเงินกู้จำนวนหนึ่งเหลืออัตราร้อยละศูนย์ และเพิ่ม อัตราดอกเบี้ยในเงินกู้อีกจำนวนหนึ่งเป็นสองเท่า ในวันเดียวกันนั่นเองบริษัทได้ขายหุ้นจำนวนหนึ่งใน รูปตราสารหนี้ในราคาที่มีกำไร ซึ่งกำไรดังกล่าวตามกฎหมายแล้วไม่อยู่ในบังคับของภาษีเงินได้จากทุน ส่วนเงินกู้จำนวนแรก Caithmead ได้ชำระคืนในสัปดาห์ต่อมา ผลของการดำเนินการดังกล่าวทำให้หุ้น ของ Caithmead มีราคาต่ำลงดังนั้นเมื่อ บริษัทขายหุ้นใน Caithmead จึงมีผลขาดทุนเกิดขึ้น โดย บริษัทได้นำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นนี้ไปหักออกจากกำไรที่ได้จากการขายทรัพย์สินข้างต้น<sup>26</sup>

สภาขุนนางได้วินิจฉัยว่า บริษัทไม่สามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นไปหักออกจากกำไรจากการ ขายทรัพย์สินข้างต้นได้ ทั้งนี้เนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดผลคือการเปลี่ยนแปลงฐานะ ทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี (นอกเหนือไปจากค่าธรรมเนียมของที่ปรึกษาในการดำเนินการ) จึงไม่มีผล ขาดทุนที่จะนำไปหักออกจากกำไรที่เกิดขึ้นจากการขายทรัพย์สินข้างต้นได้

ในคดีนี้ Lord Wilberforce ได้วางหลักว่า the New Approach จะนำมาใช้กับธุรกรรมที่ได้ ดำเนินการโดยผู้เสียภาษี ถ้าธุรกรรมนั้นไม่ได้ก่อให้เกิดผลคือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของ ผู้เสียภาษี หากแต่การดำเนินการดังกล่าวนั้นเพียงเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถลดหรือหลีกเลี่ยงภาระภาษี ของตนเท่านั้น<sup>27</sup>

<sup>26</sup> W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C. [1979] cited in Karen B. Brown, “Applying Circular Reasoning to Linear Transaction: Substance Over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law” Hastings International Law and Comparative Law Review, p. 190.

<sup>27</sup> ซึ่งในคดีนี้ Lord Wilberforce ได้กล่าวไว้ในตัดสินดังกล่าวว่า-



หลังจากคดี W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C. [1979] the New Approach ได้นำมาใช้กับแผนการณที่เรียกว่า Circular Scheme อีกครั้งหนึ่งในคดี I.R.S. v. Burnmah Oil Co. Ltd. ซึ่งในคดีนี้ผู้เสียภาษีได้ดำเนินแผนการณเพื่อเปลี่ยนหนี้สูญที่ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ เป็นผลขาดทุนที่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ ในคดีนี้ข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

"Burnmah Oil Co. Ltd. ("บริษัท") มีบริษัทในเครือสองบริษัทได้แก่ บริษัท ก และ บริษัท ข ในปี ค.ศ. 1968 บริษัท ได้ขายหุ้นใน British Petroleum จำนวนหนึ่งให้กับ บริษัท ก โดย บริษัท ก ยังคงค้างชำระค่าหุ้นอยู่จำนวนหนึ่ง ต่อมาในปี ค.ศ. 1971 ราคาหุ้นของ BP ตกลงไปกว่า 160 ล้านปอนด์ ด้วยเหตุผลในการดำเนินธุรกิจ บริษัท ก จึงขายหุ้นของ British Petroleum คืนให้กับบริษัท อันเป็นเหตุให้ บริษัท ก ขาดทุนประมาณ 160 ล้านปอนด์ โดย บริษัท ก ยังคงเป็นหนี้บริษัทอยู่ประมาณ 160 ล้านปอนด์ ซึ่งเป็นหนี้ที่ไม่สามารถชำระคืนได้ ด้วยเหตุนี้บริษัทจึงมีหนี้สูญประมาณ 160 ล้านปอนด์ ซึ่งหนี้สูญจำนวนนี้ตามกฎหมายของอังกฤษไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้

ในปี ค.ศ. 1971 บริษัทได้ดำเนินแผนการณในการเปลี่ยนสภาพหนี้สูญที่ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้เป็นผลขาดทุนที่หักเป็นรายจ่ายได้ โดยขั้นตอนและเอกสารต่างๆ เช่น รายงานการประชุม ได้ถูกเตรียมไว้ล่วงหน้าตั้งแต่ต้นจนจบ ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1: บริษัทได้ให้เงินกู้แก่ บริษัท ข เพื่อนำไปให้ บริษัท ก กู้ยืมอีกทอดหนึ่ง บริษัท ก นำเงินกู้ที่ได้รับไปชำระหนี้แก่บริษัทด้วยเหตุนี้ บริษัท ข จึงเป็นหนี้บริษัทแทนที่ บริษัท ก

---

"In each case two assets appear, like "particles" in a gas chamber with opposite charges, one of which is used to create the loss, the other of which gives rise to an equivalent gain which prevents the taxpayer from supporting any real loss, and which gain is intended not to be taxable. Like the particles, these assets have a very short life. Having served their purpose they cancel each other out and disappear. At the end of the series of operations, the taxpayer's financial position is precisely as it was at the beginning, except that he has paid a fee, and certain expenses, to the promoter of the scheme. "

- ขั้นตอนที่ 2:** บริษัท ก ได้ออกหุ้นใหม่จำหน่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิม โดยบริษัทได้จองซื้อหุ้นในจำนวนเงิน 160 ล้านปอนด์ ซึ่งเงินค่าจองซื้อหุ้นนี้ บริษัท ก ได้นำไปชำระหนี้บริษัท ข
- ขั้นตอนที่ 3:** บริษัท ก ได้เลิกกิจการและชำระบัญชีบริษัทอ้างว่าเงินค่าจองซื้อหุ้นจำนวน 160 ล้านปอนด์นั้น เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งหุ้นใน บริษัท ก เป็นผลขาดทุนที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้<sup>28</sup>

ในคดีนี้ ศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์ได้ตัดสินว่า บริษัทไม่สามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจองซื้อหุ้น 160 ล้านปอนด์มาหักเป็นรายจ่ายได้ อันเป็นการยืนยันหลักในคดี Ramsay ว่า Circular Transaction ไม่มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษี

นอกจากนี้ Lord Diplock ได้วางหลักเกณฑ์เพิ่มเติมไว้ว่า the New Approach นี้ไม่ได้ใช้บังคับเฉพาะกับธุรกรรมที่เรียกว่า the Circular Transaction เท่านั้น แต่อาจนำมาใช้กับธุรกรรมซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีในท้ายที่สุดด้วย ถ้าการดำเนินธุรกรรมนั้นได้มีการแทรกขั้นตอนหนึ่งเข้าไป ซึ่งขั้นตอนหนึ่งนั้นปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหากแต่เพื่อประโยชน์ในการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษี ซึ่งในทางตำราเรียกธุรกรรมนี้ว่า "Linear Transaction"<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Barry Pinson, Pinson on Revenue Law (London: Sweet & Maxwell, 1985), p. 695.

<sup>29</sup> I.R.S. v. Burmah Oil Co. Ltd. [1981] cited in David Goldberg, The Approach of the Court to Tax Planning Scheme, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at [www.taxbar.com](http://www.taxbar.com). ซึ่งในคดีนี้ Lord Diplock ได้วางกล่าวไว้ว่า:

"It would be disingenuous to suggest, and dangerous on the part of those who advise on elaborate tax-avoidance schemes to assume, that Ramsay's case did not mark a significant change in the approach adopted by this House in its judicial role to a pre-ordained series of transactions (whether or not they include the achievement of a legitimate commercial end) into which there are inserted steps that have no commercial purpose apart from the avoidance of a liability to tax which in the absence of those particular steps would have been payable. The difference is in approach."

(2) พัฒนาการในระยะที่สองของมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

ต่อมาในคดี *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson* [1984] the New Approach ได้ถูกนำมาใช้กับ Linear Transaction ตามคำกล่าวของ Lord Diplock ข้างต้น โดยคดีนี้มีข้อเท็จจริงโดยสรุปดังต่อไปนี้

ตระกูล Dawson (“ผู้เสียภาษี”) เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ก ได้รับข้อเสนอจาก Wood Bastow ในการขอซื้อหุ้นในบริษัท ก และได้มีการตกลงในเบื้องต้นตามข้อเสนอนั้น แต่การขายหุ้นนั้นยอมก่อให้เกิดภาวะภาษีเงินได้จากทุนในทันทีที่มีการขายหุ้น เพื่อที่จะขลอการชำระภาษีออกไป (Tax Deferral) ผู้เสียภาษีได้จัดตั้งบริษัท Greenjacket ขึ้นที่ Isle of Man โดยการแลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัท ก กับหุ้นในบริษัท Greenjacket โดยชั้นตอนนี้ ธุรกรรมดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีภายใต้ the Finance Act 1965, Schedule 7, Paragraph 6 หลังจากนั้นบริษัท Greenjacket ได้ขายหุ้นในบริษัท ก แก่ Wood Bastow และค่าหุ้นได้ชำระให้กับบริษัท Greenjacket โดยในชั้นตอนนี้ก็ไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีขึ้นต่ออย่างใด (เนื่องจาก Isle of Man เป็นประเทศปลอดภาวะภาษี) ข้อเท็จจริงในคดีนี้ยุติเพียงว่าบริษัท Greenjacket เป็นผู้รับประโยชน์รายสุดท้าย โดยไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัท Greenjacket ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายหุ้นกลับมาให้ผู้เสียภาษีหรือไม่ เช่น โดยการให้กู้ยืม เป็นต้น<sup>30</sup>

ในคดีนี้ศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ตัดสินให้ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายชนะคดี โดยศาลชั้นต้นกลับไปใช้แนวคิดในคดี *Westminster*<sup>31</sup> ส่วนศาลอุทธรณ์ตัดสินว่าไม่อาจนำหลักเกณฑ์ในคดี *Ramsay* มา

<sup>30</sup> Barry Pinson, *Pinson on Revenue Law*, p. 697.

<sup>31</sup> Vinelott J. ได้กล่าวไว้ในการตัดสินในศาลชั้นต้นว่า-

“The court cannot ... ignore those enduring consequence and either disregard the exchange agreement or treat the sale agreement as if it had been entered into by Greenjacket as nominee or agent for the Dawson family shareholders. To do so would be to divorce the facts existing in the real word. That, it seems to me, is precisely what the Court is forbidden by decision in the Westminster case to do.

- (1982) S.T.C. 267 at p. 288c-d. Cited in Barry Pinson. *Ibid.*, p. 698.

ใช้ปรับกับข้อเท็จจริงในคดีนี้ได้<sup>32</sup> ศาลฎีกานางได้ตัดสินกลับคำพิพากษาของศาลล่างทั้งสอง และได้ตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีจากการที่บริษัท Greenjacket ได้ขายหุ้นในบริษัท ก ให้กับ Wood Bastow นั้น เหมือนหนึ่งผู้เสียภาษีเป็นผู้ขายให้กับ Wood Bastow โดยตรง

นอกจากนี้ ศาลฎีกานางได้วางหลักเกณฑ์ของ the New Approach ไว้ในคดีนี้ค่อนข้างชัดเจนเป็นครั้งแรก หลังจากที่หลักเกณฑ์ดังกล่าวได้มีการพัฒนาครั้งแรกในคดี W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C. ในปี ค.ศ. 1979 ดังนี้

- (ก) เป็นการดำเนินธุรกรรมที่เป็นแผนการณ์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (pre-ordained transaction) ซึ่งประกอบไปด้วยขั้นตอนย่อยๆ และไม่ว่าธุรกรรมดังกล่าวจะมีวัตถุประสงค์สุดท้ายในทางเศรษฐกิจหรือไม่ก็ตาม หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง the New Approach ย่อมใช้บังคับกับธุรกรรมการเลี่ยงภาษีไม่ว่าในลักษณะที่เป็น Circular Transaction หรือ Linear Transaction และ
- (ข) จะต้องมีขั้นตอนหนึ่งในธุรกรรมที่เป็นแผนการณ์ซึ่งปราศจากวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจ หากแต่เพื่อเลี่ยงภาษี<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Furniss ( Inspector of Taxes) v. Dawson [1984] cited in David Goldberg, The Approach of the Court to Tax Planning Scheme, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at [www.taxbar.com](http://www.taxbar.com). โดย Lord Brightman ได้วางหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการเลี่ยงภาษีไว้ดังนี้-

"First, there must be a pre-ordained series of transactions; or, if one likes, one single composite transaction. This composite transaction may or may not include the achievement of a legitimate commercial (i.e. business) end. The composite transaction does, in the instant case; it achieved a sale of the shares in the operating companies by the Dawsons to Wood Bastow. It did not in Ramsay. Secondly, there must be steps inserted which have no commercial (business) purpose apart from the avoidance of a liability to tax -

เมื่อมีธุรกรรมใดมีองค์ประกอบครบถ้วนดังกล่าวแล้ว ศาลย่อมปฏิเสธขั้นตอนที่ปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหากแต่เพื่อเลี่ยงภาระภาษีนั้น โดยพิจารณากำหนดภาระภาษีของธุรกรรมดังกล่าวจากผลสุดท้ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมดังกล่าวนั้น

(3) พัฒนาการในระยะที่สาม: ข้อจำกัดของ the New Approach

ศาลฎีกาขุนนางได้จำกัดขอบเขตการบังคับใช้ของ the New Approach ในคดี Craven (Inspector of Taxes) v. White [1988] ในคดีดังกล่าวแม้ว่ามีข้อเท็จจริงที่คล้ายคลึงกันกับในคดี Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson [1984] ข้างต้น ศาลฎีกาขุนนางได้ตัดสินใจให้ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายชนะคดีด้วยเหตุผลว่าผู้เสียภาษีไม่ได้มีการดำเนินธุรกรรมที่เป็นแผนการณ (pre-ordained transaction) ในคดี Craven (Inspector of Taxes) v. White [1988] มีข้อเท็จจริงโดยสรุปดังนี้-

ผู้เสียภาษีได้ติดต่อเจรจากับบริษัท ก. เพื่อขายหุ้นในบริษัท ข ในการนี้ผู้เสียภาษีมองหาความเป็นไปได้ในการใช้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นใน Isle of Man เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี และในเวลาต่อมาบริษัทดังกล่าวได้ถูกจัดตั้งขึ้นโดยผู้เสียภาษีได้ดำเนินการแลกหุ้นในบริษัท ข กับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่นั้น (การแลกเปลี่ยนหุ้นในกรณีนี้ไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้น) ในเวลาเดียวกันนั่นเองผู้เสียภาษีได้เข้าเจรจาที่จะขายหุ้นในบริษัท ข กับบริษัท ค และได้ยุติการเจรจากับบริษัท ก ข้อเท็จจริงยังปรากฏต่อไปว่าในขณะที่บริษัท ค อาจจะไม่ดำเนินการเจรจาต่อไป อย่างไรก็ตาม ในที่สุดหุ้นในบริษัท ข ก็ได้ขายให้กับบริษัท ค โดยบริษัทที่จัดตั้งใน Isle of Man<sup>34</sup>

---

not "no business effect". If those two ingredients exist, the inserted steps are to be disregarded for fiscal purposes. The court must then look at the end result. Precisely how the end result will be taxed will depend on the terms of the taxing statute sought to be applied."<sup>33</sup>

<sup>34</sup> Christopher Fitzgibbon and Miles Walton, Taxation and Banking (London: Sweet & Maxwell, 1990), p.187.



ในคดีนี้ศาลฎีกาขุนนางได้ตัดสินว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏว่าการที่ผู้เสียภาษีแลกหุ้นในบริษัท ข กับหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งใน Isle of Man ในระหว่างที่การเจรจา ยังไม่มีข้อสรุปที่แน่ชัดนั้น ไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นธุรกรรมที่เป็นแผนการณ (pre-ordained transaction)<sup>35</sup> เนื่องจากการกระทำที่แผนการณนั้นจะต้องเป็นธุรกรรมที่ประกอบไปด้วยขั้นตอนย่อยๆ โดยขั้นตอนย่อยๆ เหล่านั้นจะต้องมีการเตรียมการไว้ล่วงหน้าแล้ว กล่าวคือในคดีนี้ แม้ว่าอาจแบ่งธุรกรรมออกได้เป็นสองขั้นตอนย่อย ได้แก่ การแลกหุ้นระหว่างบริษัทที่จัดตั้งใน Isle of Man กับผู้เสียภาษี และการขายหุ้นในบริษัท ข โดยบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใน Isle of Man ให้แก่บริษัท ค แต่ในระหว่างที่ได้มีการแลกเปลี่ยนหุ้นตามขั้นตอนแรกนั้น ขั้นตอนที่สองอาจจะไม่เกิดขึ้นก็ได้ถ้าหากการเจรจาระหว่างผู้เสียภาษีกับบริษัท ค ไม่บรรลุผล ด้วยเหตุนี้ศาลฎีกาขุนนางจึงได้ตัดสินว่าการแลกหุ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใน Isle of Man และขายหุ้นในบริษัท ข โดยบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใน Isle of Man ให้แก่บริษัท ค นั้นไม่เป็นการดำเนินธุรกรรมที่เป็นแผนการณ (pre-ordained transaction)

ในคดีนี้ Lord Oliver ได้วางหลักเกณฑ์ the New Approach เพิ่มเติมจากที่ Lord Brightman ได้กล่าวไว้ในคดี Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson [1984] ดังนี้-

- (ก) ธุรกรรมที่จะอยู่ในบังคับของหลัก the New Approach นั้นจะต้องเป็นธุรกรรมที่เป็นแผนการณที่ประกอบไปด้วยขั้นตอนย่อยๆ ซึ่งได้มีการเตรียมการไว้ล่วงหน้าและพร้อมที่จะให้ผลเมื่อมีการดำเนินการ
- (ข) ในบรรดาขั้นตอนย่อยๆ นั้นจะต้องมีขั้นตอนหนึ่ง (intermediate transaction) ซึ่งไม่มีเหตุผลเป็นการอื่นหากแต่เพื่อเลี่ยงภาษี
- (ค) ธุรกรรมที่เป็นแผนการณนั้นมีความแน่นอน กล่าวคือในขณะที่มีการดำเนินการนั้นไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติที่ธุรกรรมที่เป็นแผนการณนั้นจะไม่เกิดขึ้นตามแผนการณที่ได้เตรียมไว้
- (ง) ธุรกรรมที่เป็นแผนการณนั้นได้เกิดขึ้นจริง<sup>36</sup>

<sup>35</sup> William D. Popkin, "Judicial Anti-avoidance Doctrine in England: A United State Perspective," *British Tax Review*:298.

<sup>36</sup> Craven (Inspector of Taxes) v. White [1988] cited in David Goldberg, *The Approach of the Court to Tax Planning Scheme*, Gray's Inn Tax Chambers' website, available at [www.taxbar.com](http://www.taxbar.com).

#### 4 สรุปหลักเกณฑ์ “the New Approach”

หลักเกณฑ์ the New Approach ซึ่งพัฒนาโดยคำพิพากษาของศาลด้วยกระบวนการตีความกฎหมายของศาลนั้น อาจสรุปแนวความคิดได้ดังนี้

- (ก) ศาลได้ยอมรับในระดับหนึ่งว่า ภาวะภาษีนั้นจะต้องพิจารณาจากสาระสำคัญของธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษี ซึ่งแนวคิดนี้พบในคดี W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C และคดี I.R.S. v. Burmah Oil Co. Ltd. ซึ่งเป็นธุรกรรมในลักษณะ Circular transaction และในคดี Furniss ( Inspector of Taxes) v. Dawson ซึ่งเป็นธุรกรรมในลักษณะ Linear Transaction
- (ข) ในการค้นหาสาระสำคัญของการกระทำนั้น ศาลใช้วิธีการตีความกฎหมายเป็นเครื่องมือ โดยศาลลงนามนางได้ยอมรับหลักการตีความกฎหมายตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย<sup>37</sup> แทนหลักการตีความกฎหมายตามวลยลักษณะอักษรซึ่งเป็นการตีความ

ซึ่งนี้ Lord Oliver ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่า-

“As the law currently stands, the essentials emerging from Furniss v. Dawson appear to me to be four in number: (1) that the series of transactions was, at the time when the intermediate transaction was entered into, pre-ordained in order to produce a given result; (2) that the transaction had no other purposes than tax mitigation; (3) that there was at that time no practical likelihood that the pre-planned events would not take place in the order ordained, so that the intermediate transaction was not even contemplated practically as having an independent life, and (4) that the pre-ordained events did in fact take place. In these circumstances the court can be justified in linking the beginning with the end so as to make a single composite whole to which the fiscal results of the single composite whole are to be applied.”

<sup>37</sup> ในการนี้ Lord Steyn ได้กล่าวไว้ในคดี I.R.C. v. McGuckian ว่า-

“The new Ramsay principle was not invented on a judicial basis independent of statute. That would have been indefensible since a court has no power to amend a tax statute. The principle was develop as a matter of statutory construction... The

กฎหมายเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี และในขณะเดียวกันก็เสมือนหนึ่งเป็นการส่งเสริมความพยายามในการเลี่ยงภาษีด้วย

- (ค) อย่างไรก็ตาม การค้นหาสาระสำคัญของธุรกรรมที่ดำเนินโดยผู้เสียภาษีนั้นมีข้อจำกัดบางประการดังที่พบในคดี Craven (the Inspector of Taxes) v. White จากหลักเกณฑ์ที่วางไว้ในคดีดังกล่าวโดย Lord Oliver ยอมรับได้ว่า ลำพังแต่เจตนาในการเลี่ยงภาษีโดยผู้เสียภาษีนั้นไม่เพียงพอที่จะนำหลัก the New Approach มาใช้ได้ เพราะตามหลักเกณฑ์ที่วางไว้โดย Lord Oliver ในคดีดังกล่าว นั้น the New Approach จะใช้บังคับเฉพาะกับการดำเนินธุรกรรมที่เป็นแผนการซึ่งไม่เพียงแต่ได้มีการเตรียมไว้ล่วงหน้าเท่านั้น แต่จะต้องเป็นแผนการที่มีความแน่นอนว่าสามารถดำเนินการจนสำเร็จได้ด้วย

### 3.3 แนวทางของประเทศออสเตรเลีย

ในการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้นจะศึกษาจาก Part IV A ของ The Income Tax Assessment Act 1936 ของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

#### 3.3.1 ความเบื้องต้น

การศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรนั้น จะศึกษามาตรการที่พบใน Part IV A ใน Income Tax Assessment Act 1936 ("ITAA") ของประเทศออสเตรเลีย

---

new development was not based on linguistic analysis of the meaning of the statute. It was found on a broad purposive interpretation, giving effect to the intention of the Parliament. The principle enunciated in the Ramsay case was therefore based on an orthodox form of statutory interpretation. And in asserting the power to examine the substance of a composite transaction the House of Lords was simply rejecting formalism in fiscal matters and choosing a more realistic analysis."- The Institute for Fiscal Studies, Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee, p.15.

Part IV A ประกอบไปด้วยมาตรา 177A ถึง 177G โดยธุรกรรมที่อยู่ในบังคับของ Part IV A นั้น จะต้อง มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (ก) จะต้องมีการดำเนินแผนการณ์ ("Scheme")
- (ข) แผนการณ์นั้นได้ดำเนินโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลัก ("Sole or dominant purpose") เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ("Tax benefit")
- (ค) ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากมีการดำเนินแผนการณ์นั้น

เมื่อมีการดำเนินธุรกรรมใดที่มีลักษณะข้างต้นแล้ว สรรพากรย่อมมีอำนาจในการวิเคราะห์ และกำหนดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมดังกล่าว และปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการ ดำเนินธุรกรรมนั้น

Part IV A ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม ค.ศ. 1981 นั้น ได้บัญญัติขึ้นเพื่อแก้ไข ความบกพร่องที่ปรากฏในมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีเดิม ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 260<sup>38</sup> โดยข้อบกพร่องดังกล่าวนี้ได้แก่

<sup>38</sup> มาตรา 260 เดิม แห่ง ITAA บัญญัติไว้ว่า

"(1) Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, orally or in writing, whether before or after the commencement of this Act, shall so far as it has or purports to have the purpose or effect of in any way, directly or indirectly:

- (a) altering the incidence of any income tax;
- (b) relieving any person from liability to pay any income tax or make any return;
- (c) defeating, evading, or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act; or
- (d) preventing the operation of this Act in any respect;

be absolutely void, as against the Commissioner, or in regard to any proceeding under this Act, but without prejudice to such validity as it may have in any other respect or for any other purpose.

(2) This section does not apply to any contract, agreement or arrangement made or entered into after 27 May 1981."

- 1) ถ้าพิจารณาโดยลายลักษณ์อักษรแล้วจะเห็นได้ว่า มาตรา 260 นั้นมีขอบเขตการบังคับใช้ที่ค่อนข้างกว้างขวางมาก จนถึงขนาดที่ว่าไม่มีธุรกรรมใดที่จะไม่ตกอยู่ในบังคับของมาตรการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ขอบเขตการบังคับใช้มาตรา 260 ดังกล่าวถูกจำกัดโดยการตีความของศาล โดยมีหลัก Choice Principle ซึ่งศาลได้สร้างขึ้นเป็นเครื่องมือในการตีความมาตรา 260 ตามหลัก Choice Principle นั้นมาตรา 260 จะไม่บังคับใช้ในกรณีที่ ITTA เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีเลือกระหว่างการดำเนินการในรูปแบบต่างๆ ซึ่งก่อให้เกิดภาวะภาษีที่แตกต่างกัน หลักดังกล่าวได้พัฒนาถึงขนาดที่ว่ามาตรา 260 จะไม่มีผลบังคับใช้แม้ทางเลือกดังกล่าวจะเป็นการดำเนินการที่ผิดปกติและเห็นได้อย่างชัดเจนว่าได้ดำเนินการโดยมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้น
- 2) มาตรการที่บัญญัติไว้ในมาตรา 260 เดิมนั้น ขาดองค์ประกอบในส่วนเจตนา
- 3) ไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจสรรพากรในการกำหนดภาวะภาษีที่เหมาะสมสำหรับธุรกรรมที่เป็นการเลี่ยงภาษีอากร เนื่องจากตามมาตรา 260 เดิมนั้น ธุรกรรมใดที่อยู่ในบังคับแห่งมาตรา 260 เดิม ย่อมตกเป็นโมฆะ
- 4) เนื่องจากธุรกรรมที่ตกอยู่ภายใต้มาตรา 260 เดิมนั้นเป็นโมฆะ จึงก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการดำเนินธุรกรรม และก่อให้เกิดปัญหาตามมาเช่นว่าธุรกรรมนั้นจะตกเป็นโมฆะเพียงบางส่วนได้หรือไม่

มีข้อสังเกตว่าในคำอธิบายประกอบร่างกฎหมายภาษีอันได้แก่ The Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2) ได้มีการกล่าวถึงความมุ่งหมายของ Part IV A ไว้ว่า "Part IV A นั้นบัญญัติขึ้นเพื่อใช้บังคับกับการเลี่ยงภาษีซึ่งเป็นการดำเนินการที่มีข้อโต้แย้งอย่างโจ่งแจ้ง ผิดปกติ หรือไม่แท้จริง แต่จะไม่ใช้บังคับกับธุรกรรมซึ่งเป็นการดำเนินการโดยปกติเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ และกิจการของครอบครัว รวมทั้งการวางแผนภาษีอากร"<sup>39</sup>

Part IV A มีผลใช้บังคับกับแผนการที่ได้ดำเนินการหรือเริ่มดำเนินการภายหลังวันที่ 27 พฤษภาคม ค.ศ. 1981 และจะใช้บังคับก็ต่อเมื่อไม่มีบทบัญญัติใดใน ITTA บัญญัติไว้โดยเฉพาะสำหรับ

<sup>39</sup> Jamie Stephenson, "Tax-avoidance after Spotless", Research Paper 21 1996-1997, Law and Bills Digest Group, Department of the Parliamentary Library.



กรณีนั้น<sup>40</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง Part IV A ซึ่งเป็นมาตรการทั่วไปในการจัดการเลี่ยงภาษีอากรจะใช้บังคับก็ต่อเมื่อปราศจากมาตรการเฉพาะในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti-Avoidance Tax Rules) ที่บัญญัติไว้สำหรับในกรณีนั้นๆแล้ว

### 3.3.2 สาระสำคัญของ Part IV A

มาตรา 177D ได้กำหนดองค์ประกอบของธุรกรรมที่ตกอยู่ภายใต้บังคับของ Part IV A ไว้ โดยธุรกรรมดังกล่าวจะต้องมีลักษณะเป็น “แผนการณ” (“Scheme”) ซึ่งความหมายของแผนการณนั้นได้บัญญัติไว้ในมาตรา 177A(1) นอกจากนี้แผนการณดังกล่าวได้ดำเนินการโดยมี “วัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลัก” (“Sole or dominant purpose”) เพื่อ “ผลประโยชน์ทางภาษี” (“Tax benefit”) และผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากการดำเนินแผนการณนั้น ในการพิจารณาว่าแผนการณนั้นได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ จะต้องพิจารณาจากปัจจัยต่างๆตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 177D (b) และความหมายของคำว่าผลประโยชน์ทางภาษีนั้นก็ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 177A (5) อาจสรุปได้ว่า Part IV A จะใช้บังคับกับธุรกรรมใดๆต่อเมื่อมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้เกิดขึ้นครบถ้วน

- (1) จะต้องมีการดำเนินแผนการณ (“Scheme”)
- (2) แผนการณนั้นได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลัก (“Sole or dominant purpose”) เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี (“Tax benefit”)
- (3) ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากการดำเนินแผนการณนั้นซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

#### (1) มีการดำเนินแผนการณ (“Scheme”)

มาตรา 177A (1) ได้ให้คำจำกัดความของแผนการณไว้ โดยแผนการณนั้นหมายถึง “ข้อตกลง การเตรียมการ การตกลงทำความเข้าใจ สัญญาหรือการดำเนินการใดๆ ไม่ว่าจะได้แสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย และไม่ว่าจะมีผลผูกพันตามกฎหมายหรือมุ่งหมายจะให้ผลผูกพันตามกฎหมายหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง อนุบาย แผน ข้อเสนอ การกระทำ หรือการดำเนินการใดๆ” นอกจากนี้มาตรา 177A (3) ได้กล่าวไว้โดยชัดแจ้งว่า แผนการณนั้น หมายความรวมถึงแผนการณที่มีลักษณะเป็น

<sup>40</sup> มาตรา 177 B(3) และ (4)

การดำเนินการแต่เพียงฝ่ายเดียวโดยผู้เสียภาษีด้วย และตามมาตรา 177D การกระทำที่เป็นแผนการณีนั้นย่อมอยู่ในบังคับแห่ง Part IV A ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วนของแผนการณีนั้นจะได้กระทำในต่างประเทศก็ตาม จากคำนิยามข้างต้น แผนการณืจึงได้แก่การกระทำไม่ว่าในลักษณะใดๆ ของบุคคลใดๆ ไม่ว่าจะเป็นการกระทำฝ่ายเดียวหรือเป็นการกระทำร่วมกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป และไม่ได้กระทำ ณ ที่ใดก็ตาม ความหมายของคำว่าแผนการณืข้างต้นจึงไม่สามารถบอกได้ว่าการกระทำในลักษณะใดเป็นการการเลี่ยงภาษี ความมุ่งหมายของการนิยามความหมายของคำว่าแผนการณืมาจะเพียงเหตุผลในทางนิติบัญญัติเพื่อประโยชน์ในการตีความกฎหมายเท่านั้น นอกจากนี้ ความหมายของแผนการณืโดยนัยข้างต้น ย่อมทำให้เข้าใจได้ว่า "ทางเลือก" ตามหลัก Choice Principle ย่อมไม่อาจนำมาใช้ในการตีความ Part IV A

แม้ว่าความหมายของ Part IV A ได้บัญญัติไว้อย่างกว้างขวางข้างต้น แต่ความหมายและขอบเขตของแผนการณืก็ยังมีข้อจำกัดอยู่บางประการ กล่าวคือ Part IV A นั้นย่อมไม่อาจใช้บังคับกับส่วนใดส่วนหนึ่งของแผนการณื ในกรณีที่แผนการณืประกอบไปด้วยชั้นตอนหลายชั้นตอน สรรพากรจะนำ Part IV A มาใช้บังคับกับส่วนใดส่วนหนึ่งของแผนไม่ได้ แต่จะต้องพิจารณาจากแผนการทั้งหมด เว้นเสียแต่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของแผนการณืนั้นโดยตัวมันเองอาจถือได้ว่าเป็นแผนการณืได้ ซึ่งประเด็นดังกล่าวได้ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลแห่งสหพันธรัฐในคดีระหว่าง THE COMMISSIONER OF TAXATION OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA v PEABODY (1994) 181 CLR 359, (1994) 123 ALR 451, (1994) 28 ATR 344, (1994) 94 ATC 4663 F.C. 94/037 ในคดีนี้ศาลแห่งสหพันธรัฐได้วินิจฉัยว่า ในกรณีที่แผนประกอบไปด้วยชั้นตอนย่อยๆ สรรพากรจะแยกชั้นตอนหนึ่งๆ ออกมาแล้วอ้างว่าชั้นตอนดังกล่าวเป็นแผนการณืไม่ได้ คดีนี้ได้ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลสูงสุด ซึ่งได้วินิจฉัยในประเด็นนี้ว่า ในกรณีที่แผนการณืนั้นประกอบไปด้วยชั้นตอนย่อยๆ สรรพากรอาจพิจารณาเฉพาะชั้นตอนใดชั้นตอนหนึ่งของแผนการณืนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาชั้นตอนทั้งหมดก็ได้ ถ้าส่วนใดส่วนหนึ่งของแผนการณืนั้นมีลักษณะเป็นแผนการณืได้โดยตัวของมันเองโดยไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับชั้นตอนทั้งหมด หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง แม้ว่า Part IV A จะไม่ใช้บังคับกับส่วนใดส่วนหนึ่งของแผนการณื แต่ก็เป็นไปได้ที่แผนการณืนั้นจะประกอบไปด้วยแผนการณืย่อยๆ

(2) แผนการณืนั้นได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลัก ("Sole or dominant purpose") เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ("Tax benefit")

เมื่อมีการดำเนินแผนการณืตามองค์ประกอบข้อแรกแล้ว ในการดำเนินแผนการณืนั้นจะต้องได้มีการดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี โดย

ขอบเขตและความหมายของคำว่า “วัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี” และ “ผลประโยชน์ทางภาษี” นั้นแยกพิจารณาได้ดังนี้

(2.1) **วัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินการ**

ในการพิจารณาว่าแผนการนั้นได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาโดยอ้างอิงกับปัจจัยที่บัญญัติไว้ในมาตรา 177D (b) (i) ถึง (viii) ดังต่อไปนี้

- (1) ลักษณะที่แผนการนั้นได้เกิดขึ้นหรือดำเนินอยู่
- (2) รูปแบบและสาระสำคัญของแผนการนั้น
- (3) เวลาที่แผนการนั้นได้เกิดขึ้น หรือช่วงเวลาที่แผนการนั้นได้ดำเนินอยู่
- (4) ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินแผนการนั้น เฉพาะที่กระทบต่อการบังคับใช้ ITAA แต่ไม่รวมถึง Part IV A
- (5) การเปลี่ยนแปลงสถานะทางการเงินของผู้เสียภาษี ซึ่งได้มีผลหรือจะมีผลหรือคาดว่าจะมีผลอันเนื่องมาจากการดำเนินแผนการนั้น
- (6) การเปลี่ยนแปลงสถานะทางการเงินของบุคคลใดๆ ซึ่งมีหรือเคยมีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษี (ไม่ว่าในทางธุรกิจ ครอบครัว หรือลักษณะอื่นใด) โดยการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผล หรือจะมีผลหรือคาดว่าจะมีผลอันเนื่องมาจากการดำเนินแผนการนั้น
- (7) ผลลัพธ์อื่นใดที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี บุคคลที่เกี่ยวข้องตามข้อ (6) อันเนื่องมาจากแผนการนั้นที่เกิดขึ้นหรือดำเนินอยู่
- (8) ลักษณะของความสัมพันธ์ใดๆ ระหว่างผู้เสียภาษีและบุคคลที่เกี่ยวข้องตามข้อ (6) (ไม่ว่าในทางธุรกิจ ครอบครัว หรือลักษณะอื่นใด)

ปัจจัยทั้ง 8 ประการข้างต้นนั้น เป็นสิ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาวัตถุประสงค์ในการดำเนินการโดยลักษณะของการดำเนินการแปดประการข้างต้นนั้นนอกจากจะเป็นปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาแล้วยังถือว่าเป็นกรอบที่ใช้ในการพิจารณาอีกด้วย กล่าวคือ ในการพิจารณาว่าการดำเนินการใดมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อประโยชน์ทางภาษีหรือไม่จะต้องพิจารณาจากปัจจัยแปดประการข้างต้นเท่านั้น โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงอื่นๆ

ศาลสูงสุดในคดี COMMISSIONER OF TAXATION OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA APPELLANT AND SPOTLESS FINANCE PTY LTD RESPONDENT ได้วินิจฉัยว่า “การพิจารณาว่าการดำเนินการใดมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีหรือไม่นั้น อาจทำได้โดยการพิจารณาลักษณะของการดำเนินการประกอบกับปัจจัยแปดประการตามที่ได้บัญญัติไว้ในวรรค (b) (ของมาตรา 177D) แล้ว วิทยุชน (a reasonable person) ย่อมสรุปได้ว่าแผนการนั้นได้เกิดขึ้นหรือดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเกี่ยวข้องกับการดำเนินแผนการนั้น” และในกรณีที่วัตถุประสงค์ในการดำเนินการมีหลายวัตถุประสงค์ไม่เพียงแต่เฉพาะวัตถุประสงค์เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น ในการพิจารณาว่าวัตถุประสงค์เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีเป็นวัตถุประสงค์หลักหรือไม่นั้นศาลสูงสุดได้วินิจฉัยไว้ในคดีข้างต้นว่า “วัตถุประสงค์หลักนั้น หมายถึง วัตถุประสงค์ซึ่งเป็นตัวกำหนดหรือครอบงำการตัดสินใจ หรือเป็นวัตถุประสงค์ที่มีน้ำหนักมากที่สุด และในกรณีที่วัตถุประสงค์ในการดำเนินการนั้นมีมากกว่าวัตถุประสงค์เดียว และหนึ่งในวัตถุประสงค์นั้นเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี วัตถุประสงค์นี้สามารถเป็นวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินการได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าอีกร้อยละห้าสิบของวัตถุประสงค์ทั้งหมดในการดำเนินการนั้นจะไม่เกี่ยวข้องกัผลประโยชน์ทางภาษีเลยก็ตาม”

ดังนั้น ในการพิจารณาว่าได้มีการดำเนินแผนการโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีหรือไม่นั้น ไม่มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่าเจตนาที่แท้จริงของผู้เสียภาษีคืออะไร เนื่องจากหลักเกณฑ์แปดประการข้างต้นเป็นหลักเกณฑ์ทางภาวะวิสัย และไม่ว่าธุรกรรมดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นการดำเนินธุรกิจโดยปกติหรือไม่ก็ตาม ซึ่งศาลสูงสุดในคดีเดียวกันนี้ ได้วินิจฉัยไว้ว่า “ไม่มีเส้นแบ่งระหว่างระหว่างกรณีที่ผู้เสียภาษีได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีโดยมีวัตถุประสงค์หลักเช่นว่านั้น กับการตัดสินใจตามปกติวิสัยในการดำเนินธุรกิจออกจากกัน การตัดสินใจเลือกดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยมีเหตุจูงใจทางภาษีอากรนั้นในบางกรณีอาจมีลักษณะเป็นการตัดสินใจตามปกติวิสัยในการดำเนินธุรกิจด้วยก็ได้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงเป็นที่แน่ชัดว่าคำพิพากษาที่แท้จริงที่อาจทำให้ธุรกรรมนั้นถือได้ว่าเป็นการดำเนินธุรกิจโดยปกติวิสัย ไม่เพียงพอที่จะเป็นข้อยกเว้นของ Part IV A”

## (2.2) ผลประโยชน์ทางภาษี

ตามมาตรา 177C (1) แห่ง ITTA ผลประโยชน์ทางภาษีหมายถึง

- (ก) จำนวนเงินซึ่งไม่ได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีในปีที่มีเงินได้นั้น ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวควรจะได้นำมารวมไว้ หรือคาดว่าจะได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีในปีที่มีเงินได้นั้น ถ้าไม่มีการดำเนินแผนการณ หรือ
- (ข) จำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักออกจากเงินได้พึงประเมินในปีที่มีเงินได้นั้น ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวทั้งหมดหรือแต่บางส่วนจะไม่สามารถนำมาหักหรือไม่อาจคาดหมายว่าสามารถจะนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง ถ้าไม่มีการดำเนินแผนการณ

ดังนั้น ผลประโยชน์ทางภาษีจึงหมายถึง ผลประโยชน์อันได้แก่ เงินได้ที่ขาดหายไปจากเงินได้พึงประเมินในปีที่เกิดเงินได้นั้น หรือจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีอ้างสิทธิในการนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน เช่น รายจ่าย ค่าลดหย่อน เครดิตภาษี เป็นต้น ในปีภาษีที่มีการใช้สิทธิเช่นนั้น โดยผลประโยชน์ดังกล่าวย่อมไม่เกิดขึ้นถ้าไม่มีการดำเนินแผนการณ

อย่างไรก็ดี ผลประโยชน์ทางภาษีนั้นไม่รวมถึงผลประโยชน์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการดำเนินการหรือเลือกที่จะดำเนินการอย่างใดตามที่บัญญัติไว้ใน ITTA<sup>41</sup> และเนื่องจากผลประโยชน์ทางภาษีที่ไม่อยู่ในบังคับแห่ง Part IV A นั้น จะต้องเป็นผลประโยชน์ที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายอนุญาตหรือให้สิทธิโดยชัดแจ้งเท่านั้น ด้วยเหตุดังกล่าว Choice Principle จึงไม่อาจนำมาเป็นข้อยกเว้นการบังคับใช้ Part IV A เช่นที่ปรากฏในมาตรา 260 เดิม

### (3) ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากการดำเนินแผนการณนั้น

การที่ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีนั้น เป็นองค์ประกอบหนึ่งของ Part IV A และผลประโยชน์ทางภาษีนั้น จะต้องเป็นผลประโยชน์ทางภาษีอันเกิดจากแผนการณ มีข้อสังเกตประการหนึ่งเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษี ผู้ได้รับผลประโยชน์ทางภาษี การดำเนินแผนการณ และเจตนาหลักในการดำเนินการว่า ผู้เสียภาษีนั้นไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับการดำเนินแผนการณในทุกขั้นตอน ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ริเริ่มดำเนินการหรือแม้กระทั่งเป็นผู้มีเจตนาหลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี หรืออาจกล่าวได้ว่าไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างข้อเท็จจริงอันได้แก่ การที่ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีกับเจตนาของผู้เสียภาษีในการได้รับผลประโยชน์ทางภาษี อย่างไรก็ตามบุคคลหนึ่งได้ดำเนินแผน

<sup>41</sup> มาตรา 177C (2) แห่ง ITTA



การณ์หรือส่วนหนึ่งของแผนการณ์โดยมีเจตนาหลักเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี<sup>42</sup> ไม่ว่าบุคคลนั้นจะได้รับผลประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ก็ตาม

### 3.3.3 สภาพบังคับของ Part IV A

ในการพิจารณาถึงสภาพบังคับของ Part IV A นั้น อาจแยกพิจารณาเป็นสองกรณีดังต่อไปนี้

#### (1) การปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีและกำหนดภาวะภาษีใหม่

เมื่อการกระทำของผู้เสียภาษีเข้าองค์ประกอบสามประการข้างต้น สรรพากรมีอำนาจตามมาตรา 177 F ของ Part IV A ที่จะปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นและกำหนดภาวะภาษีที่ผู้เสียพึงได้รับถ้าไม่มีการดำเนินตามแผนการณ์นั้น อำนาจดังกล่าว ได้แก่

(1) ในกรณีที่ผลประโยชน์ทางภาษีได้แก่ จำนวนเงินซึ่งไม่ได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีในปีที่มีเงินได้นั้น ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวควรจะได้นำมารวมไว้ หรือ คาดว่าน่าจะได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีในปีที่มีเงินได้นั้น ถ้าไม่มีการดำเนินแผนการณ์นั้น สรรพากรมีอำนาจในการพิจารณาว่าทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนของผลประโยชน์ทางภาษีนั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินสำหรับปีที่เกิดเงินได้นั้น

เมื่อสรรพากรได้วินิจฉัยข้างต้น มาตรา 177 F (2) ให้ถือว่าภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากรูปแบบของธุรกรรมที่กำหนดโดยสรรพากรนั้น เป็นภาวะภาษีที่เกิดขึ้นตามบทบัญญัติแห่ง ITAA

(2) ในกรณีที่ผลประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ จำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักออกจากเงินได้พึงประเมินในปีที่มีเงินได้นั้น ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวทั้งหมดหรือแต่บางส่วนจะไม่สามารถนำมาหักหรือไม่อาจคาดหมายว่าสามารถจะนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง ถ้าไม่มีการดำเนินแผนการณ์นั้น สรรพากรย่อมมีอำนาจในการพิจารณาว่าทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนแห่งผลประโยชน์ทางภาษีนั้นจะไม่สามารถหักออกจากเงินได้พึงประเมินในปีที่มีเงินได้นั้นเกิดขึ้น

<sup>42</sup> Jamie Stephenson. Tax-avoidance after Spottless.



นอกจากนี้เมื่อสรรพากรได้ปฏิเสธภาระภาษีและกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษีใหม่ตามหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว ถ้ารูปแบบของธุรกรรมที่กำหนดโดยสรรพากรนั้นจะต้องตกอยู่ในบังคับแห่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายแล้ว ตามมาตรา 177 (2A) ได้บัญญัติให้สรรพากรมีอำนาจเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นจากรูปแบบธุรกรรมที่กำหนดโดยสรรพากรนั้นด้วย

(2) การทบทวนการประเมินภาระภาษีที่ได้กำหนดไว้แล้ว

ในกรณีที่สรรพากรได้ใช้อำนาจข้างต้นแล้ว เห็นว่าในการดำเนินแผนการนั้น เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่ถูกนำไปรวมไว้ในเงินได้พึงประเมิน หรือเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนจากเงินได้พึงประเมินนั้น และถ้าเป็นกรณีสมควรและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี มาตรา 177 F (3) ได้ให้อำนาจสรรพากรอาจกำหนดให้เงินได้จำนวนดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมิน หรือยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนจากเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีก็ได้

ในกรณีดังกล่าวข้างต้น ถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่าสรรพากรควรที่จะใช้อำนาจดังกล่าว ผู้เสียภาษีอาจมีคำขอเป็นหนังสือให้สรรพากรใช้อำนาจดังกล่าวก็ได้ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ สรรพากรจะต้องพิจารณาตามที่ผู้เสียภาษีร้องขอ และแจ้งผลวินิจฉัยให้กับผู้เสียภาษีได้รับทราบ

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย