

ปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์
: ศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์
สหรัฐอเมริกา

นางสาวจิตรวรรณ พัฒนสระคู

เอกัตศึกษาเล่มนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

The issues of Individual Income Tax in the Case of Minors with Dividend Income
: A Comparative Analysis of Individual Income Tax Collection in the Case of
Minors' Dividend Income in the United States

MISS JITAWAN PATHANASRAKU

An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2021

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ : ศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์สหรัฐอเมริกา
นิสิต	นางสาวจิตรวรรณ พัฒนสระคู
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ ดร.สิพิมพ์ วิวัฒน์วัฒนา และ อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์

เอกัตศึกษาเล่มนี้มุ่งศึกษาความไม่เป็นธรรมของบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลของผู้เยาว์ กรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ตามมาตรา 40(4)(ข) กำหนดให้คำนวณเงินปันผลของผู้เยาว์เป็นเงินได้ของบิดากรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาที่อยู่ตลอดปีภาษี และกรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษีแต่บิดาและมารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน ทั้งนี้มาตรา 50(2)(จ) กำหนดให้ผู้จ่ายเงินปันผลมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย อัตราร้อยละ 10 และเมื่อผู้รับเงินปันผลเป็นบุคคลธรรมดาผู้มีภูมิลำเนาหรือเป็นผู้อยู่อาศัยในประเทศไทยมีสิทธิเลือกที่จะเครดิตภาษีได้ตามมาตรา 47 ทวิ แม้ว่าจะมีการเครดิตภาษีตามกฎหมายแล้วยังก่อให้เกิดภาระอันเกินสมควรแก่บิดามารดาที่ต้องแบกรับภาระภาษีที่เพิ่มมากขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม อีกทั้งแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลของผู้เยาว์ไม่มีความชัดเจนเพียงพอ เอกัตศึกษานี้ศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกาเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร บทบัญญัติอื่นๆ และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องต่อไป

..... อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(อาจารย์ ดร. สิพิมพ์ วิวัฒน์วัฒนา)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์)

..... นิสิต
(นางสาวจิตรวรรณ พัฒนสระคู)

Individual Study	The issues of Individual Income Tax in the Case of Minors with Dividend Income : A Comparative Analysis of Individual Income Tax Collection in the Case of Minors' Dividend Income in the United States
Researcher	Jitawan Pathanasraku
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Prof. Sipim Wiwatwattana and Sontisat Jedwarapong

This independent study examined the injustices of the provision of Section 40(4)(b) of the Thailand Revenue Code on personal income tax for the dividend of a minor. In accordance with Section 40(4)(b), a lawful minor's dividends throughout the tax year shall be recognized as the father's income. Specifically, The dividends of a legal minor are determined by two conditions. First, a lawful minor's dividends throughout the tax year are reported as the father's income if the parents are legally married. Second, if the parents are officially divorced during the tax year but exercise shared custody of the lawful minor, the lawful minor's income is attributed to the father if both parents share custody of the lawful minor equally. Furthermore, Section 50(2)(e) denotes an essential aspect of tax withholding regulation. Section 50(2)(e) specifies that ten percent of dividend income must be withheld as tax. Moreover, Section 47Bis states that individuals with a legal address in Thailand or who reside in Thailand are eligible for a tax credit. Despite the existence of a tax credit regulation, an unfair burden is imposed on parents who must bear a higher tax burden, contributing to injustice in many aspects. Additionally, the instruction regarding the collection of personal income tax on a minor's dividend is inadequately explicit. This independent study examines individual income tax collection in the United States of America in the case of a minor's dividend as a guideline for improving Section 40(4)(b) of the Thailand Revenue Code, other provisions, and associated rules and regulations.

..... Advisor
(Prof. Sipim Wiwatwattana)

..... Advisor
(Sontisat Jedwarapong)

..... Researcher
(Jitawan Pathanasraku)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้จะมีโอกาสสำเร็จลุล่วงด้วยดีหากปราศจากคำแนะนำจากคณาจารย์ โดยเฉพาะท่านอาจารย์ ดร.สิพิมพ์ วิวัฒน์วัฒนา และท่านอาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วรพงษ์ ที่สละเวลาในการให้คำปรึกษา คอยชี้แนะ และให้กำลังใจผู้เขียน ทำให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ท่านรองศาสตราจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล ที่เป็นประธานกรรมการในการสอบเอกัตศึกษา และท่านอาจารย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจรรย์ลาภ ซึ่งร่วมเป็นกรรมการในการสอบเอกัตศึกษา ซึ่งได้ให้คำแนะนำในการปรับปรุงแก้ไขเอกัตศึกษานี้ให้ดียิ่งขึ้น รวมทั้งองค์ความรู้ต่างๆ ที่เป็นประโยชน์อย่างมากต่อผู้เขียน

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิตซึ่งคอยประสานงาน ช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกให้ผู้เขียนมาโดยตลอด รวมถึงขอขอบคุณเพื่อนสนิทของผู้เขียนที่คอยให้กำลังใจ ให้คำปรึกษา และเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนในการเรียนและจัดทำเอกัตศึกษาตลอดเวลาที่ผ่านมา

ท้ายที่สุดนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา และพี่สาวที่รักของผู้เขียน ที่เป็นแรงสนับสนุนในทุกด้านมาโดยตลอดจนผู้เขียนสำเร็จการศึกษา คอยเป็นกำลังใจที่สำคัญและให้คำปรึกษาผู้เขียนเสมอมา นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณครอบครัวสมจิตต์ที่เป็นกำลังใจให้ผู้เขียนเสมอมา คุณประโยชน์ที่อาจได้รับจากเอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนขอมอบให้บิดามารดาของผู้เขียน แต่หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

จิตรวรรณ พัฒนสระคู

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญตาราง.....	ณ
สารบัญภาพ	ญ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	5
1.5 วิธีการศึกษา.....	5
1.6 ผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี และหลักกฎหมายครอบครัวเบื้องต้น.....	7
2.1 หลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากร	7
2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	7
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	7
2.1.1.2 หลักความสะดวก (Convenience).....	8
2.1.1.3 หลักความประหยัด (Economy).....	9
2.1.1.4 หลักความแน่นอน (Certainly).....	9
2.1.2 หลักกฎหมายภาษีอากรในประเทศไทย.....	10
2.2 หลักกฎหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้เยาว์ และความสัมพันธ์ระหว่างบิดา มารดา และบุตร.....	12
2.2.1 หลักกฎหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้เยาว์.....	12
2.2.2 หลักกฎหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดาและบุตร	15
2.2.2.1 ความสัมพันธ์ระหว่างสามีภรรยา	16
2.2.2.2 ความเท่าเทียมในการจัดการทรัพย์สินระหว่างสามีภรรยา.....	18

2.2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดาและบุตร.....	20
2.2.3.1 การใช้อำนาจปกครองของบิดามารดาเหนือตัวบุตร.....	20
2.2.3.2 การใช้อำนาจปกครองของบิดามารดาในการจัดการทรัพย์สินของบุตร.....	22
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ในประเทศไทย	25
3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีผู้เยาว์	25
3.1.1 บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	25
3.1.2 ฐานภาษี	26
3.1.2.1 เงินได้พึงประเมิน	26
(1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข).....	27
3.1.3 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	29
3.1.4 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่ จ่าย	31
3.1.4.1 ตัวอย่างการคำนวณภาษี.....	33
(1) กรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (มาตรา40(4)(ข)) ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร .	33
3.2 เครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	34
3.2.1 ตัวอย่างการคำนวณภาษี	36
(1) กรณีรวมเป็นเงินได้ของบิดา.....	36
(2) กรณีรวมเป็นเงินได้ของมารดา	38
(3) กรณีเป็นเงินได้ของผู้เยาว์เอง	40
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ในสหรัฐอเมริกา.....	43
4.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีผู้เยาว์	44
4.1.1 ฐานภาษี	45
4.1.2 หลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการ กรณีผู้เยาว์.....	47
4.1.2.1 กรณีผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการดอกเบี้ยและเงินปันผลของบุตร	47
4.1.2.2 กรณีมีรายได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) รวมกันมากกว่า 2,200 USD...51	51
บทที่ 5 วิเคราะห์ เปรียบเทียบ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ในประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา.....	55
5.1 ปัญหาความไม่เป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ระหว่างบิดามารดา.....	55

5.1.1 ความไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับหน่วยภาษีระหว่างบิดามารดา	55
5.1.2 ความไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับหน่วยภาษีผู้เยาว์.....	61
5.2 ปัญหาหลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่ไม่ชัดเจน.....	63
5.3 ปัญหาภาระภาษีที่มากเกินไปจนจำเป็นต้องจ่าย	66
บทที่ 6 สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา	69
6.1 สรุปผลการศึกษา.....	69
6.2 ข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไขปัญหา	72
บรรณานุกรม	74
ภาคผนวก.....	76

สารบัญตาราง

ตาราง 1 ตารางเปรียบเทียบภาระภาษีเมื่อคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร.....	41
ตาราง 2 ตารางเปรียบเทียบภาระภาษีเมื่อคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร.....	68

สารบัญภาพ

ภาพ 1 แผนผังแสดงการพิจารณา กรณีบิดามารดาหรือผู้ปกครองต้องการรวมรายได้ของบุตร.....	49
ภาพ 2 แผนผังแสดงการพิจารณา กรณีบุตรมีรายได้ที่มีได้มาจากการทำงานเกิน 2,200 USD.....	53

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ด้วยความเจริญก้าวหน้าต่างๆ ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี เศรษฐกิจ เป็นส่วนสำคัญที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพสังคม ประชาชนในประเทศไทยเริ่มเข้าถึงความศิวิไลซ์ มีความรู้มากขึ้น รวมถึงการตระหนักถึงสิทธิและความเท่าเทียม สิ่งสำคัญที่แสดงให้เห็นว่าสังคมมีการพัฒนาไปในทางที่ดีขึ้น คือ กฎหมาย อาจกล่าวได้ว่ากฎหมายบางประเภทบัญญัติขึ้นโดยอิงจากสภาพสังคมและเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น กฎหมายภาษีอากร ในปัจจุบันบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะรวมกันอยู่ในประมวลรัษฎากร มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติต่างๆ อยู่หลายครั้ง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเหมาะสมกับสภาพสังคมและแผนนโยบายการพัฒนาประเทศ แต่อย่างไรก็ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมิได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจทั้งหมด ยังมีบางบทบัญญัติที่ไม่ได้รับการแก้ไขใดๆ ตั้งแต่เริ่มต้นประกาศและมีผลบังคับใช้มาจนปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งวางหลักในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ อีกทั้งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวใช้บังคับมาเป็นเวลากว่า 42 ปี ตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2523 ด้วยเหตุนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหลายประการขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยหลักแล้วจะจัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี กฎหมายกำหนดให้บุคคลนั้นยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งบุคคลที่เวลานี้ตามมาตรา 56 และมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร ยังรวมถึงผู้ที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะด้วย ดังนั้นผู้เยาว์มีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเช่นกัน ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์ เงินได้พึง

ประเมินประเภทเงินปันผล เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ของบิดาหากความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษีนั้น แต่ถ้าความเป็นสามีภริยามิได้มีอยู่ตลอดปีภาษีนั้นเงินได้ของบุตรผู้เยาว์นั้นเป็นของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือเป็นของบิดาในกรณีที่บิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน โดยวิธีการดังกล่าวใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมด้วย ทั้งนี้เมื่อเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ถือเป็นเงินได้ของบิดาตามกฎหมาย ในทางกฎหมายจะถือว่าผู้เยาว์ไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น เมื่อบิดามารดาหรือผู้ใช้อำนาจปกครองยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจึงสามารถหักค่าลดหย่อนบุตรได้ หากแต่การบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นนี้ กฎหมายต้องการป้องกันการยกย้ายถ่ายโอนทรัพย์สินภายในครอบครัวที่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) บทบัญญัติดังกล่าวจึงแสดงให้เห็นถึงปัญหาที่บิดาจะต้องแบกรับภาระภาษีเพียงฝ่ายเดียว เนื่องจากเงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เยาว์ ต้องถูกรับรู้เป็นรายได้ของบิดาและเสียภาษีในนามของบิดา ในกรณีที่ความเป็นสามีภริยาของบิดามารดามีอยู่ตลอดปีภาษีหรือกรณีที่บิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน ทั้งยังเป็นบทบัญญัติที่มีความเคร่งครัดในการกำหนดเงินได้ให้ตกแก่บิดา ทำให้เกิดภาระในการเสียภาษีที่เกินสมควร แม้จะมีการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นหลายประการ โดยเฉพาะระหว่างสามีภริยาในฐานะบิดามารดา ซึ่งเมื่อเทียบเคียงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของหน่วยภาษีที่เป็นสามีภริยาจะเห็นได้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเมื่อปี 2555 เนื่องจากมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง วรรคสอง วรรคสาม และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ขึ้นสู่ศาลรัฐธรรมนูญ ในประเด็นเรื่องบทบัญญัติดังกล่าวไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง เมื่อรัฐธรรมนูญรับรองให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การที่กฎหมายบัญญัติเช่นนี้อาจขัดกับหลักความเสมอภาคของชายและหญิงและส่งผลกระทบต่อสิทธิและทรัพย์สินที่ต้องรับภาระในการเสียภาษีที่สูงขึ้น โดยศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 17/2555 ว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์เพื่อหารายได้เข้าสู่รัฐ

สำหรับใช้ในการบริหารประเทศ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้ประชาชนที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐต้องปฏิบัติ แต่การเสียภาษีมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน รัฐจึงต้องกำหนดมาตรการที่เป็นธรรมและหากต้องมีการตีความกฎหมายก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น โดยมาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง วรรคสอง วรรคสาม และมาตรา 57 เบญจ นั้น เป็นบทบัญญัติที่ไม่ส่งเสริมความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง สามีภริยามีสิทธิทำเทียมกัน รวมทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล การวินิจฉัยประเด็นดังกล่าวของศาลรัฐธรรมนูญข้างต้น ส่งผลให้ต่อมาได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 ยกเลิกมาตรา 57 ตรี และ มาตรา 57 เบญจ และได้บัญญัติ มาตรา 57 ฉ ขึ้นเพื่อวางหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภริยา ให้ต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี หรือจะเลือกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีร่วมกันก็ได้ เป็นกรณีให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าศาลรัฐธรรมนูญวางแนวทางและสนับสนุนความเสมอภาคและเป็นธรรมต่อชายและหญิงในฐานะสามีภริยา สังเกตได้จากการตีความบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่ไม่ส่งเสริมความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง ทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างเรื่องสถานะของบุคคล¹

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์จากประเทศที่พัฒนาแล้ว อย่างเช่น สหรัฐอเมริกา ซึ่งสหรัฐอเมริกามีระบบภาษีที่เป็นธรรมชัดเจนแน่นอนและได้รับการยอมรับโดยมีหลายประเทศที่นำไปใช้เป็นต้นแบบในการศึกษาเพื่อปฏิรูประบบภาษีภายในประเทศของตน สหรัฐอเมริกายังเข้าร่วมองค์การเกี่ยวกับภาษีอากรระดับนานาชาติที่สำคัญหลายองค์กร ทั้งยังมีความสัมพันธ์กับประเทศไทยมายาวนานโดยประเทศไทยและสหรัฐอเมริกาได้มีการลงนามในข้อตกลงทางด้านภาษีกับประเทศไทยหลายฉบับด้วยกัน อาทิเช่น อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และเมื่อปี 2559 ไทยได้ลงนามใน

¹ คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ 17/2555

ข้อตกลงระหว่างรัฐบาลว่าด้วยการปฏิบัติตาม Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) เพื่อส่งเสริมความโปร่งใสระหว่างประเทศทั้งสองในเรื่องภาษี ข้อตกลงดังกล่าวนี้ส่งเสริมการขยายความร่วมมือระหว่างประเทศในการสร้างระบบการเงินนานาชาติให้มีความแข็งแกร่ง เสถียรภาพและความรับผิดชอบมากขึ้น โดยประเทศไทยจะแบ่งปันข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบัญชีที่ถือโดยบุคคลสัญชาติสหรัฐอเมริกา และสหรัฐอเมริกาจะแบ่งปันข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบัญชีที่ถือโดยคนไทย อย่างไรก็ตาม ปัญหาทางภาษีในเรื่องของเงินปันผลของผู้เยาว์นั้น สหรัฐอเมริกาได้ประสบปัญหาที่เกิดความไม่ชัดเจนและไม่เป็นธรรมเช่นเดียวกัน ซึ่งเมื่อไม่นานมานี้สหรัฐอเมริกาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีในการจัดเก็บภาษีเรื่องดังกล่าว หลังจากที่มีการแก้ไขอยู่หลายครั้ง

ดังปัญหาที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จึงมีประเด็นปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ว่ามีความเป็นธรรมและเหมาะสมมากน้อยเพียงใด โดยมุ่งวิเคราะห์จากประมวลรัษฎากร ข้อหาหรือกรมสรรพากร คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ และการจัดเก็บเงินได้กรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกา เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ให้เป็นธรรมและเหมาะสมต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ดี
2. เพื่อศึกษาปัญหาความไม่เหมาะสมการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์
3. เพื่อศึกษาหาแนวทางแก้ไขและความเหมาะสมเพื่อนำมาปรับใช้ของปัญหาความไม่เท่าเทียมและไม่เป็นธรรมจากการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.3 สมมติฐานการศึกษา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและสร้างภาระภาษีเกินควรระหว่างสามีภริยาในฐานะบิดามารดาของบุตรผู้เยาว์ จึงควรแก้ไขให้เหมาะสมและเป็นธรรม

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

เอกัตศึกษาเล่มนี้มุ่งที่จะศึกษาเกี่ยวกับความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์ กรณีเงินได้ประเภทเงินปันผล ตามมาตรา 40(4)ข แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้บรรลุจุดประสงค์ของเอกัตศึกษาเล่มนี้จะศึกษาเกี่ยวกับหลักการพื้นฐานของการรับรู้รายได้ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หลักกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร หลักความสามารถของบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหลักการหรือกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์ ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และศึกษาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกา ในกรณีสะท้อนปัญหาของความไม่เป็นธรรมและไม่เหมาะสมนี้ เพื่อศึกษาเสนอแนวทางแก้ไขให้เป็นธรรมและเหมาะสมสามารถนำมาปรับใช้ในประเทศไทยได้

1.5 วิธีการศึกษา

เอกัตศึกษาเล่มนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร โดยจะค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ คำพิพากษาฎีกา และประกาศหรือคำสั่งของหน่วยงานรัฐต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง หนังสือ บทความทางวิชาการ เอกสารงานวิจัย ซึ่งการศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล

จากเอกสารที่กล่าวมาทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษ รวมถึงข้อมูลทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ เพื่อนำข้อมูลเหล่านั้นมาศึกษา เปรียบเทียบ เพื่อหาข้อสรุป ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นต่อไป

1.6 ผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) ทำให้ทราบถึงหลักการ แนวทางและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลของผู้เยาว์
- (2) ทำให้ทราบหลักการพื้นฐานของหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากรที่ดีที่ควรนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผล
- (3) ทำให้ทราบถึงหลักการ แนวทางและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลของผู้เยาว์ในต่างประเทศ
- (4) ทำให้ทราบถึงปัญหาของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลของผู้เยาว์ เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไข พัฒนา ปรับปรุงปัญหาเหล่านั้นต่อไป

บทที่ 2

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี และหลักกฎหมายครอบครัวเบื้องต้น

2.1 หลักการทั่วไปทางภาษีอากรเกี่ยวกับภาษีอากร

2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคนซึ่งถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย การบัญญัติกฎหมายภาษีจึงมีข้อควรพิจารณาและคำนึงถึงหลายประการ โดยหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 เป็นหลักเกณฑ์ที่ต้องคำนึงถึงในการจัดเก็บภาษีในยุคปัจจุบันด้วย โดย Adam Smith ได้อธิบายหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีโดยกล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations ซึ่งเขาได้ประมวลวิธีที่ทั่วโลกคิดขึ้นและปฏิบัติเป็นการทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการที่สำคัญ 4 ประการ คือ หลักความเป็นธรรม หลักความสะดวก หลักความประหยัด และหลักความแน่นอน¹

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)²

การจัดเก็บภาษีรัฐเรียกเก็บจากทรัพย์สินของประชาชน แนวทางการจัดเก็บภาษีจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องถือหลักความยุติธรรม การบัญญัติกฎหมายภาษีจึงต้องกระทำด้วยความยุติธรรม เพราะหากไม่เป็นเช่นนั้นประชาชนย่อมไม่ยินยอมที่จะสละทรัพย์สินของตนจ่ายภาษีซึ่งท้ายที่สุดอาจทำให้เกิดความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกิดขึ้น ความยุติธรรมที่ว่าอาจกล่าวได้ว่าเป็น การที่ประชาชนทุกคนแบกรับจำนวนภาษีที่ต้องเสมอภาคกันโดยคำนึงถึงปัจจัยด้านต่างๆ เช่น ความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละบุคคลซึ่งพิจารณาได้จากฐานะทาง

¹ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 ปรับปรุงใหม่ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 82.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 83-84.

เศรษฐกิจของบุคคลนั้น คือ เงิน ทรัพย์สิน และการบริโภค ดังนั้นหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นส่วนสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของรายได้ หรือการชำระภาษีที่เท่าเทียมกันโดยไม่พิจารณารายได้หรือความสามารถของบุคคล เช่นใดจึงจะถือว่ามีความเป็นธรรมเกิดขึ้น นักเศรษฐศาสตร์ได้พิจารณาแบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) คือ การที่ผู้เสียภาษีทุกคนจ่ายภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐต้องกระจายแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียม

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) จะแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก ได้แก่

- หลักผลประโยชน์ที่ได้รับมา (The benefit principle) กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากบริการด้านใดของรัฐ ผู้นั้นจะต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อยกว่าบริการนั้น หากผู้ใดไม่ได้รับประโยชน์เลยก็ไม่ควรที่ต้องเสียภาษี

- หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) กล่าวคือ เป็นการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษี

2.1.1.2 หลักความสะดวก (Convenience)

เมื่อมีการเรียกเก็บภาษีสิ่งสำคัญที่รัฐควรคำนึงถึงอีกประการคือความสะดวกที่จะมีให้แก่ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นในด้านวิธีการเสียภาษี ขั้นตอน สถานที่ ระยะเวลา โดยการดำเนินการเพื่อเสียภาษีนั้นไม่ควรมีความซับซ้อนและยุ่งยากจนเกินไป ในปัจจุบันหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมียุ่หลายหน่วยงานด้วยกัน กรณีของภาษีเงินได้นั้นอยู่ในอำนาจการกำกับดูแลของกรมสรรพากร ซึ่งกรมสรรพากรได้มีการกระจายหน่วยงานไปตามเขตพื้นที่ต่างๆ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี และยังเป็นความสะดวกต่อกรมสรรพากรเองในการดำเนินการตรวจสอบอีกด้วย นอกจากนี้กฎหมายยังบัญญัติเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทน ซึ่งถือได้ว่าเป็นการอำนวยความสะดวก

ความสะดวกแก่บุคคลที่ไม่สามารถดำเนินการด้วยตนเองได้ เช่น ผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ เมื่อผู้เสียหายได้รับความสะดวกย่อมส่งผลดีต่อรัฐในฐานะผู้จัดเก็บอีกด้วย

2.1.1.3 หลักความประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีที่ให้ประสิทธิภาพมากที่สุด คือการที่รัฐสามารถเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมาก ซึ่งจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้นั้นรัฐจะต้องมีการหักค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี จึงจะนำส่งคลัง ฉะนั้นรัฐจึงต้องมีการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีต้นทุนในการดำเนินการให้น้อยที่สุด เพื่อให้จำนวนเงินภาษีที่นำส่งคลังเป็นจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ นอกจากนี้ไม่เพียงเฉพาะแต่ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียหายต้องจ่ายและความยุ่งยากอื่นใดเพื่อดำเนินการเสียภาษีนั้นๆ ด้วย

2.1.1.4 หลักความแน่นอน (Certainty)

เมื่อผู้มีเงินได้มีเงินได้ในปีภาษีถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษี หลักเกณฑ์ที่รัฐใช้จึงต้องมีความแน่นอน ชัดเจน ตั้งอยู่บนหลักเหตุและผล กฎหมายที่ใช้บังคับจึงต้องไม่เกิดขึ้นตามอำเภอใจของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง จึงเป็นกรณีที่รัฐต้องบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจนในทุกด้านไม่ว่าจะเป็นวิธีการจัดเก็บภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วันเวลา สถานที่ รวมไปถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้คำนวณเพื่อเสียภาษีและรัฐควรจะต้องจัดให้มีการให้ความรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนเพื่อให้เกิดการเสียภาษีที่ถูกต้อง และได้ประสิทธิภาพ³

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 86.

2.1.2 หลักกฎหมายภาษีอากรในประเทศไทย

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว ตั้งแต่ก่อนสมัยสุโขทัย โดยการพิจารณาซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรอาจเป็นวิวัฒนาการของการก่อสร้างอาณาจักรในยุคแรกของไทย ในช่วงของการก่อตั้งอาณาจักรมีการทำสงครามอยู่บ่อยครั้ง ประเทศผู้แพ้ต้องอยู่ภายใต้การปกครองของประเทศผู้ชนะ ทั้งยังต้องส่งเครื่องบรรณาการให้แก่ประเทศผู้ชนะ ทำให้อาณาจักรมีรายได้และทรัพย์สินจากนอกอาณาจักร ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่ง แต่หลักฐานทางประวัติศาสตร์ที่สามารถอ้างอิงได้ คือ ศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหง ได้มีการบันทึกเกี่ยวกับการจัดภาษีอากรในช่วงยุคสุโขทัยเป็นต้นมา ในยุคสุโขทัยมีการเก็บภาษีที่เรียกว่า จังกอบ เก็บจากผู้ให้นำสัตว์และสิ่งของไปเพื่อขายในที่ต่างๆ หรือสัตว์หรือสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่าย ทั้งนี้ การเก็บจังกอบมีมาก่อนยุคสุโขทัยแล้ว ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา เป็นยุคสมัยที่การจัดเก็บภาษีอากรมีความรุ่งเรืองมาก การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยนี้เรียกว่า ส่วยสาอากร โดยแบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ จังกอบ อากร ส่วน ฤชา ซึ่งการเก็บภาษีรูปแบบนี้ได้มีการใช้ต่อเนื่องมาจนถึงในสมัยรัชกาลที่ 3 พระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว ในขณะที่เกิดการกบฏขึ้นรัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องใช้เงินมากกว่าปกติ จึงได้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเป็นผลทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีใหม่ขึ้น 38 ประเภท รวมทั้งมีการแก้ไขปรับปรุงยกเลิกอากร และคาดว่า คำว่า ภาษี อาจเกิดขึ้นในยุคสมัยนี้ ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 4 ได้มีการค้าขายกับต่างชาติมากขึ้นโดยเฉพาะประเทศอังกฤษ เกิดสนธิสัญญาทางด้านภาษีที่สำคัญขึ้น ส่งผลให้ไทยต้องยกเลิกภาษีเบีร่องหรือภาษีปากเรือ โดยมีการเก็บภาษีขาเข้าแทน โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3 ส่งผลให้ไทยเสียเปรียบเป็นอย่างมาก

ในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้มีการจัดตั้งหรือราชการพิพัฒนาขึ้นเพื่อเป็นสำนักงานกลางสำหรับจัดเก็บภาษีอากรของแผ่นดินไม่ให้มีการกระจายอยู่ตามหน่วยงานต่างๆ ถือเป็นต้นกำเนิดของกระทรวงการคลังในปัจจุบัน นอกจากนี้รัชกาลที่ 5 โปรดเกล้าฯ ให้ตั้งกระทรวงต่างๆ ขึ้น เกิดกรมสรรพากรในและกรมสรรพากรนอกขึ้น และยังมีมีการแก้ไขบทบัญญัติของภาษีอากรที่มีอยู่เดิม แต่มิได้มีการเพิ่มประเภทภาษีขึ้นใหม่ ต่อมาในรัชกาลที่ 6 ได้มีการรวมกรมสรรพากรในและนอกเข้าด้วยกัน ขึ้นตรงกับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และให้เรียกว่า

กรมสรรพากร ทั้งนี้ยังมีการแก้ไขปรับปรุงภาษีอากรอีกหลายประการด้วยกัน ต่อมาในรัชกาลที่ 7 ในช่วงต้นการ
จัดเก็บภาษียังคงคล้ายคลึงกับยุคสมัยที่ผ่านมา แต่ภายหลังจากคณะราษฎรปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ในปี 2475 ได้
มีการออกพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีอากรขึ้นใหม่ แต่ก็ยังมีได้มีการรวบรวมกฎหมายภาษีอากรเป็นฉบับเดียว⁴

ต่อมารัฐบาลในยุคสมัยนั้นเห็นสมควรให้มีการปรับปรุงรัฐฎากร เพื่อให้เป็นธรรมและเหมาะสมกับสังคม
จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติให้ใช้พระราชบัญญัติแห่งประมวลรัฐฎากร พุทธศักราช 2481 เมื่อมีการประกาศใช้
ประมวลรัฐฎากรแล้ว พระราชบัญญัติที่ใช้จัดเก็บภาษีเดิมได้ถูกยกเลิก ในบรรดากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ
ภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นของประเทศใดก็ตาม ย่อมต้องมีการแก้ไขปรับปรุงเพิ่มเติมอยู่เสมอ เนื่องจากความ
เจริญก้าวหน้าในทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง เทคโนโลยี รวมถึงความจำเป็นของประเทศที่เปลี่ยนแปลงไปตาม
ยุคสมัย อีกประการคือ ภาษีอากรที่ได้มีการตราขึ้นเป็นกฎหมายแล้วบางประเภทก่อให้เกิดภาระและความยุ่งยาก
แก่ผู้เสียภาษีอากรจนเกินความจำเป็น ภาษีอากรบางประเภทไม่เหมาะสมกับยุคสมัยหรือให้ความสะดวกและเป็น
ธรรมแก่ผู้เสียภาษีไม่เพียงพอ ด้วยเหตุต่างๆ เหล่านี้จึงมีความจำเป็นที่รัฐบาลจะต้องมีการแก้ไขปรับปรุงอยู่เสมอ⁵

การปรับปรุงแก้ไขประมวลรัฐฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปของประเทศ
ไทยจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเหมาะสม เป็นธรรมและได้ประสิทธิภาพ ซึ่งประเทศ
ไทยได้มีการแก้ไขประมวลรัฐฎากรเรื่อยมา ดังตัวอย่างเมื่อปี 2555 ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับ
บทบัญญัติมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ว่าเป็นบทบัญญัติที่ไม่ส่งเสริมความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง
ทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างเรื่องสถานะของบุคคล⁶

⁴ กรมสรรพากร, ประวัติการจัดเก็บภาษีอากร [ออนไลน์], 15 พฤษภาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/3453.html>

⁵ โภเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : บริษัท ชวนพิมพ์ 50
จำกัด, 2552), หน้า 16-20.

⁶ คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555

2.2 หลักกฎหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้เยาว์ และความสัมพันธ์ระหว่างบิดา มารดา และบุตร

กฎหมายครอบครัวเป็นเรื่องความสัมพันธ์ส่วนตัว เมื่อบุคคลสองคนได้สมรสกันก่อให้เกิดความเป็นครอบครัว เกิดสิทธิและหน้าที่ระหว่างกันตามมา หากต่อมาครอบครัวขยายใหญ่ขึ้นเนื่องด้วยการมีบุตร สิทธิและหน้าที่ต่อบุตรจะเกิดขึ้นตามมา และกฎหมายก็ได้เข้ามากำหนดสิทธิและหน้าที่เหล่านั้น เช่น การรับรองบุตร การอุปการะเลี้ยงดูบุตร ความปกครองที่บิดามารดาหรือผู้ปกครองมีต่อบุตรขณะที่เป็นผู้เยาว์ ตลอดจนทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งกฎหมายครอบครัวถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ได้บัญญัติวางหลักสิทธิและหน้าที่ภายในครอบครัวต่างๆ เพื่อมิให้เกิดการละเลยต่อหน้าที่ของตนในการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน เพื่อรักษาไว้ซึ่งความสงบเรียบร้อยในบ้านเมือง ดังนั้นกฎหมายลักษณะครอบครัวจึงเป็นกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

2.2.1 หลักกฎหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้เยาว์

ผู้เยาว์เป็นผู้ซึ่งกฎหมายถือว่าเป็นผู้ด้อยความสามารถ เนื่องจากยังไม่บรรลุนิติภาวะ บุคคลหนึ่งจะบรรลุนิติภาวะเมื่ออายุครบ 20 ปีบริบูรณ์⁷ หรือเมื่อมีเหตุอื่นดังที่กฎหมายบัญญัติไว้เมื่อผู้เยาว์ที่ได้กระทำการนั้น ให้ถือว่าเป็นบรรลุนิติภาวะแล้ว คือ เมื่อผู้เยาว์ได้ทำการสมรส หากการสมรสนั้นทำขึ้นเมื่อชายและหญิงมีอายุครบ 17 ปีบริบูรณ์แล้ว⁸ อีกทั้งผู้เยาว์ยังถือเป็นบุคคลไร้ความสามารถตามกฎหมาย เป็นผู้ที่ยังอ่อนในด้านสติปัญญา ความคิด และร่างกาย ผู้เยาว์ไม่สามารถทำนิติกรรมได้ตามลำพังตนเอง เพราะขาดความรู้ ความชำนาญ ถ้าปล่อยให้ผู้เยาว์ทำนิติกรรมได้ตามลำพังตนเองแล้ว อาจจะทำให้ผู้อื่นซึ่งมีความรู้ความสามารถดีกว่าทำการเอาเปรียบได้ ส่งผลให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เยาว์ได้ จึงต้องมีการบัญญัติกฎหมายเพื่อคุ้มครองผู้เยาว์ในการทำนิติกรรม โดยกำหนดให้

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 19 “บุคคลย่อมพ้นจากภาวะผู้เยาว์และบรรลุนิติภาวะเมื่อมีอายุสี่สิบปีบริบูรณ์”

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 20 “ผู้เยาว์ย่อมบรรลุนิติภาวะเมื่อทำการสมรส หากการสมรสนั้นได้ทำตามบัญญัติมาตรา 1448” และ มาตรา 1448 “การสมรสจะทำได้ต่อเมื่อชายและหญิงมีอายุสิบเจ็ดปีบริบูรณ์แล้ว แต่ในกรณีที่มีเหตุอันสมควร ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสมรสก่อนนั้นได้”

ผู้เยาว์ต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรมในการทำนิติกรรมใดๆ ผู้แทนโดยชอบธรรมอาจให้ความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษร วาจา หรือโดยปริยายขึ้นอยู่กับลักษณะของนิติกรรม มิฉะนั้นนิติกรรมนั้นจะตกเป็นโมฆียะ⁹ ซึ่งนิติกรรมที่เป็นโมฆียะไม่เป็นนิติกรรมที่สูญเปล่าหรือไม่มีผลบังคับตามกฎหมาย แต่นิติกรรมที่เป็นโมฆียะนั้นยังใช้ได้จนกว่าจะถูกบอกกล่าว ผลของการบอกกล่าวจะทำให้นิติกรรมนั้นเป็นโมฆะมาตั้งแต่เริ่มแรก และคู่กรณีต้องกลับคืนสู่ฐานะเดิม ผู้มีสิทธิบอกกล่าวนิติกรรมที่เป็นโมฆียะคือ ผู้เยาว์และผู้แทนโดยชอบธรรม ถ้าผู้เยาว์ต้องการบอกกล่าวนิติกรรมที่เป็นโมฆียะ ผู้เยาว์จะต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรมก่อน หรือเมื่อผู้เยาว์บรรลุนิติภาวะแล้วก็สามารถบอกกล่าวนิติกรรมนั้นได้ด้วยตนเอง แต่อย่างไรก็ตามนิติกรรมที่เป็นโมฆียะก็อาจสมบูรณ์ได้ด้วยการให้สัตยาบัน คือ การรับรองว่านิติกรรมที่เป็นโมฆียะนั้นมีผลสมบูรณ์ หรือนิติกรรมที่เป็นโมฆียะนั้นอาจจะสมบูรณ์โดยปริยายเมื่อพ้นระยะเวลาที่อาจให้สัตยาบันได้¹⁰

ผู้แทนโดยชอบธรรมหมายถึง ผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรผู้เยาว์ โดยบิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครอง แต่ในกรณีที่บิดามีได้เป็นบิดาโดยชอบด้วยกฎหมาย มารดาจะเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองของบุตรผู้เยาว์แต่เพียงผู้เดียวและผู้แทนโดยชอบธรรมอาจหมายถึง ผู้ปกครองซึ่งหมายถึงบุคคลอื่นที่มีใช้บิดามารดา ในกรณีที่บิดามารดาของผู้เยาว์ตายหรือถูกถอนอำนาจปกครอง ญาติหรือบุคคลที่ผู้เยาว์อาศัยอยู่ด้วย หรือพนักงานอัยการอาจร้องขอต่อศาลให้ศาลแต่งตั้งบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้ปกครองของผู้เยาว์ได้¹¹

หลักทั่วไปเกี่ยวกับการทำนิติกรรมของผู้เยาว์ที่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรมก่อนนั้น เป็นไปเพื่อรักษาประโยชน์ของผู้เยาว์ ซึ่งมีช้อยกเว้นหลักทั่วไปว่าหากเป็นนิติกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เยาว์ ผู้เยาว์

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 21 “ผู้เยาว์จะทำนิติกรรมใดๆ ต้องได้รับความยินยอมของผู้แทนโดยชอบธรรมก่อน การใดๆ ที่ผู้เยาว์ได้ทำลงปราศจากความยินยอมเช่นว่านั้นเป็นโมฆียะ เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น”

¹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 181 “โมฆียกรรมนั้นจะบอกกล่าวมิได้เมื่อพ้นเวลาหนึ่งปีนับแต่เวลาที่อาจให้สัตยาบันได้หรือเมื่อพ้นเวลาสิบปีนับแต่ได้ทำนิติกรรมอันเป็นโมฆียะนั้น”

¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1569 “ผู้ใช้อำนาจปกครองเป็นผู้แทนโดยชอบธรรมของบุตร ในกรณีที่บุตรถูกศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ผู้ใช้อำนาจปกครองย่อมเป็นผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ แล้วแต่กรณี”

สามารถทำได้เองลำพังโดยมิต้องขอความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรมและมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย¹² ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีดังนี้

1. นิติกรรมที่ทำให้ผู้เยาว์ได้ไปซึ่งสิทธิอันใดอันหนึ่ง หรือนิติกรรมที่ทำให้ผู้เยาว์หลุดพ้นจากหน้าที่อันใดอันหนึ่ง (มาตรา 22)

2. นิติกรรมที่ผู้เยาว์ต้องทำเองเฉพาะตัว ผู้เยาว์อาจทำการใด ๆ ได้ทั้งสิ้น ซึ่งเป็นการต้องทำเองเฉพาะตัว (มาตรา 23) นิติกรรมเช่นนี้ผู้เยาว์ทำได้เองโดยไม่ต้องขออนุญาตจากผู้แทนโดยชอบธรรม เช่น การรับรองบุตร

3. นิติกรรมซึ่งเป็นการสมแก้ฐานานุกรม และจำเป็นในการดำรงชีพตามสมควรของผู้เยาว์ ผู้เยาว์อาจทำการใด ๆ ได้ทั้งสิ้น ซึ่งเป็นการสมแก้ฐานานุกรมแห่งตน และเป็นการอันจำเป็นในการดำรงชีพตามสมควร (มาตรา 24)

4. ผู้เยาว์ทำพินัยกรรม ผู้เยาว์อาจทำพินัยกรรมได้เมื่อมีอายุ 15 ปีบริบูรณ์ โดยไม่ต้องขออนุญาตจากผู้แทนโดยชอบธรรม (มาตรา 25) ถ้าผู้เยาว์ทำพินัยกรรมโดยมีอายุไม่ถึง 15 ปีบริบูรณ์ พินัยกรรมนั้นย่อมตกเป็นโมฆะ (มาตรา 1703)

5. ผู้เยาว์ประกอบธุรกิจการค้าหรือทำสัญญาเป็นลูกจ้าง ในกรณีผู้เยาว์ประกอบธุรกิจทางการค้าหรือธุรกิจอื่น หรือในการทำสัญญาเป็นลูกจ้างในสัญญาจ้างแรงงานนั้นต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้ (มาตรา 27)

นอกจากบทบัญญัติที่คุ้มครองผู้เยาว์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วยังมีกฎหมายอื่นๆ เช่นประมวลรัษฎากร มาตรา 57¹³ เมื่อผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ผู้เยาว์มีหน้าที่ต้องยื่น

¹² กิตติศักดิ์ ปรกติ, หลักกฎหมายบุคคล, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556), หน้า 73-90.

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

แบบแสดงรายการและเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลอื่นๆ เพียงแต่ให้อำนาจผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นผู้ทำการแทนผู้เยาว์ โดยเงินได้พึงประเมินนั้นยังถือเป็นเงินได้ของผู้เยาว์ ทั้งนี้ยังมีข้อยกเว้นตามกฎหมายอื่นๆ ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องนิติกรรมที่ผู้เยาว์สามารถกระทำตัวเอง

2.2.2 หลักกฎหมายเบื้องต้นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดาและบุตร

กฎหมายครอบครัวปรากฏให้เห็นครั้งแรกเมื่อสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ พ.ศ.2325 ชื่อว่า พระไอยการลักษณะผ้าเมีย ซึ่งเป็นกฎหมายลักษณะหนึ่งในกฎหมายตราสามดวง ลักษณะของครอบครัวไทยในสมัยกรุงศรีอยุธยาจนถึงกรุงรัตนโกสินทร์เป็นระบบครอบครัวที่ชายมีภริยาหลายคน แต่ให้หญิงมีสามีคนเดียว และได้มีการกำหนดโทษไว้หากมีการฝ่าฝืน โดยภริยาอาจมีต้องรับโทษได้ขึ้นอยู่กับความพึงพอใจของสามี แสดงให้เห็นถึงความไม่เสมอภาคกันระหว่างชายหญิงอย่างชัดเจน

สมัยรัชกาลของพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว มีการติดต่อกับยุโรปอย่างใกล้ชิด ไทยจึงได้รับเอาวัฒนธรรมของยุโรปมาด้วย กฎหมายครอบครัวในยุคนี้ได้ให้สิทธิสตรีมากขึ้น ตัวอย่างจะเห็นได้จากพระราชบัญญัติลัทธิ จ.ศ.1227 ที่ให้สิทธิหญิงเลือกคู่ครองเอง ยกเลิกการคลุมถุงชน

การปฏิรูประบบกฎหมายและการศาลในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ซึ่งมีพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมหลวงราชบุรีดิเรกฤทธิ์เป็นประธานในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายไทย เกิดหลักการสำคัญในกฎหมายครอบครัวหลายประการ อาทิ การมีสามีภริยาคนเดียว การให้สามีเป็นหัวหน้าคู่ครอง เป็นผู้มีสิทธิตัดสินใจในการกระทำการใดในครอบครัว หากภริยาจะทำนิติกรรมผูกพัน ต้องขอความยินยอมจากสามีก่อน โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัวนี้มีผลบังคับใช้เป็นเวลาประมาณ 40 ปี ภายหลังจากปี 2516 มีการเรียกร้องประชาธิปไตย สิทธิและเสรีภาพ จนนำมาสู่การบัญญัติรับรองความเท่าเทียมกันระหว่างชายหญิงไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2517 ส่งผลให้ต่อมาได้มีการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน บทบัญญัติบรรพ 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้มีการตรวจชำระใหม่ พ.ศ.2519 ได้มีการ

ยกเลิกบทบัญญัติที่จำกัดอำนาจในการทำนิติกรรมของหญิงมีสามี โดยมีการแก้ไขให้สามีและภริยามีอำนาจเท่าเทียมกันในการจัดการทรัพย์สิน การแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในครั้งนี้เป็นไปด้วยความเร่งรีบที่จะต้องแก้ไขให้ทันภายในกำหนดเวลา ส่งผลให้ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ในปี 2533 ซึ่งเป็นฉบับที่ใช้มาจนถึงปัจจุบัน จะเห็นได้ว่ากฎหมายครอบครัวของไทยได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมตามยุคสมัย สภาพสังคม และขนบธรรมเนียมประเพณีของไทยเสมอมา ในยุคเริ่มแรกสมัยสุโขทัยกฎหมายลักษณะผัวเมีย สตรีไม่มีบทบาทในครอบครัวหรือในสังคม ส่งผลให้กฎหมายลักษณะผัวเมียซึ่งเป็นกฎหมายครอบครัวของไทยในขณะนั้น ให้สิทธิชายผู้เป็นสามีเป็นใหญ่ และมีอำนาจจัดการเรื่องต่างๆ ภายในครอบครัวแต่เพียงผู้เดียว แต่ในยุคปัจจุบันมีการเรียกร้องและเล็งเห็นความสำคัญของความเท่าเทียมระหว่างชายและหญิง ส่งผลให้มีการแก้ไขกฎหมายครอบครัวให้เหมาะสมกับสภาพสังคมของไทยที่เปลี่ยนแปลงไป¹⁴

2.2.2.1 ความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยา

ความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาซึ่งก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการจดทะเบียนสมรสเท่านั้น การอยู่กินร่วมกันฉันสามีภริยาโดยมิได้มีการจดทะเบียนสมรสย่อมไม่อาจก่อให้เกิดสิทธิหน้าที่ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตามแม้สามีภริยาจะได้จดทะเบียนสมรสแล้ว แต่สามีภริยาก็มิได้ถือว่าเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย และมีได้เป็นตัวแทนของกันและกัน นอกจากนี้การสมรสจำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขแห่งการสมรส 8 ประการ¹⁵ คือ

1. คู่สมรสต้องมีอายุ 17 ปีบริบูรณ์ขึ้นไป
2. ต้องไม่เป็นบุคคลวิกลจริต
3. ไม่เป็นญาติสืบสายโลหิตโดยตรงหรือเป็นพี่น้องกัน

¹⁴ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายกฎหมายครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 23 (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 1-10.

¹⁵ ประสพสุข บุญเดช, หลักกฎหมายครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 19 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 43.

4. ผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมจะสมรสกันได้
5. คู่สมรสจะสมรสซ้อนมิได้
6. คู่สมรสนินยอมเป็นสามีภริยากัน
7. กรณีคู่สมรสฝ่ายหนึ่งเป็นหม้าย จะสมรสใหม่ได้เมื่อเวลาผ่านไปแล้วไม่น้อยกว่า 310 วัน

นับแต่ขาดจากการสมรสครั้งเดิม

8. กรณีผู้เยาว์จะสมรส ต้องได้รับความยินยอมจากบิดามารดาหรือผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้รับบุตรบุญธรรม

กฎหมายได้กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาไว้ โดยอ้างอิงมาจากสภาพสังคมครอบครัวประเพณีของประเทศไทย กล่าวคือ สามีภริยาเมื่อมีการสมรส ควรที่จะต้องมีการอยู่กินฉันสามีภริยา คือการใช้ชีวิตร่วมกันในบ้านหลังเดียวกัน ซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้สามีภริยาสามารถปฏิบัติหน้าที่ต่อกันตามกฎหมายได้ สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันและกันตามฐานะและความสามารถ เมื่อคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งป่วยก็ต้องดูแล หากคู่สมรสกลายเป็นบุคคลวิกลจริต ศาลย่อมมีคำสั่งแต่งตั้งให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์เพื่อคุ้มครองดูแลได้ คู่สมรสอีกฝ่ายที่เป็นผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ตามคำสั่งศาลจะมีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินของคู่สมรสที่กลายเป็นบุคคลวิกลจริตหรือเป็นบุคคลไร้ความสามารถ คู่สมรสต้องมีความซื่อสัตย์ต่อกัน ไม่มีความสัมพันธ์เชิงชู้สาวกับบุคคลอื่น หากคู่สมรสฝ่ายใดมีชู้หรืออุปการะเลี้ยงดูยกย่องบุคคลอื่นเช่นสามีหรือภริยา คู่สมรสอีกฝ่ายมีสิทธิฟ้องหย่าได้ตามกฎหมาย แม้แต่กรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่คู่สมรสต้องแยกกันอยู่ เนื่องจากความรุนแรงภายในครอบครัวจนไม่สามารถที่จะอยู่กินฉันสามีภริยาได้ คู่สมรสอาจร้องขอต่อศาลให้มีคำสั่งให้แยกกันอยู่ชั่วคราวได้¹⁶

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 57-65.

2.2.2.2 ความเท่าเทียมในการจัดการทรัพย์สินระหว่างสามีภริยา

การจัดการทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาโดยพิจารณาจากการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ในปี 2478 บัญญัติให้อำนาจสามีในการจัดการสินทรัพย์ในฐานะหัวหน้าครอบครัว ต่อมาได้มีการเคลื่อนไหวเกี่ยวกับสิทธิเท่าเทียมของสตรี รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยปี 2517 ได้บัญญัติรับรองว่าชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกันตามกฎหมาย ตามมาด้วยการแก้ไขกฎหมายลักษณะครอบครัวให้สามีภริยามีอำนาจจัดการทรัพย์สินอย่างเท่าเทียมกัน ยกเลิกการเป็นหัวหน้าครอบครัวของสามี ตลอดจนบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการห้ามทำนิติกรรมของหญิงมีสามี ต่อมามีการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพิ่มเติมเมื่อปี 2533 ได้กำหนดให้สามีภริยาต้องจัดการสินสมรสร่วมกันเฉพาะแต่นิติกรรมสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อสินสมรสตามมาตรา 1476¹⁷ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การจัดการสินสมรสในกรณีอื่นที่มีได้บัญญัติไว้ สามีหรือภริยาสามารถจัดการได้ด้วยตนเองโดยมิต้องได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่ง¹⁸

ประเภททรัพย์สินระหว่างสามีภริยาตามกฎหมายแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ สินส่วนตัวและสินสมรส¹⁹

สินส่วนตัวเป็นทรัพย์สินที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอยู่ก่อนทำการสมรส ทรัพย์สินที่เป็นเครื่องใช้สอยส่วนตัว เครื่องแต่งกาย หรือเครื่องประดับกายตามควรแก่ฐานะ หรือเครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการประกอบ

¹⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1476 “สามีและภริยาต้องจัดการสินสมรสร่วมกันหรือได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่งในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ขาย แลกเปลี่ยน ขายฝาก ให้เช่าซื้อ จำนอง ปลดจำนอง หรือโอนสิทธิจำนอง ซึ่งอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่อาจจำนองได้
- (2) ก่อตั้งหรือกระทำที่สุดสิ้นลงทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน หรือภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์
- (3) ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เกินสามปี
- (4) ให้กู้ยืมเงิน
- (5) ให้โดยเสนาหา เว้นแต่การให้ที่พอควรแก่ฐานะานุรูปของครอบครัวเพื่อการกุศล เพื่อการสังคม หรือตามหน้าที่ธรรมจรรยา
- (6) ประนีประนอมยอมความ
- (7) มอบข้อพิพาทให้อนุญาตตุลาการวินิจฉัย
- (8) นำทรัพย์สินไปเป็นประกันหรือหลักประกันต่อเจ้าพนักงานหรือศาล

การจัดการสินสมรสนอกจากกรณีที่มีบัญญัติไว้ในวรรคหนึ่ง สามีหรือภริยาจัดการได้โดยมิต้องได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่ง”

¹⁸ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), หน้า 193-195.

¹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1470 “ทรัพย์สินระหว่างสามีภริยา นอกจากที่ได้แยกไว้เป็นสินส่วนตัวย่อมเป็นสินสมรส”

อาชีพหรือวิชาชีพ ทรัพย์สินที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้มาระหว่างทำการสมรสโดยการรับมรดกหรือโดยการให้โดยเสน่หา ทรัพย์สินที่เป็นของหมั้น²⁰ หากเป็นสินส่วนตัวของคู่สมรสฝ่ายใดให้ฝ่ายนั้นเป็นผู้มีอำนาจจัดการ การจัดการ ทรัพย์สินร่วมกันระหว่างสามีภริยาจะเกิดขึ้นเมื่อทรัพย์สินนั้นเป็นสินสมรส

สินสมรสเป็นทรัพย์สินที่สามีภริยามีกรรมสิทธิ์ร่วมกัน แม้ทรัพย์สินนั้นจะมีชื่อคู่สมรสฝ่ายใดฝ่าย หนึ่งแต่ผู้เดียวก็ตาม สินสมรสเป็นทรัพย์สินที่คู่สมรสได้มาระหว่างสมรสนอกจากการได้รับโดยมรดกหรือโดย เสน่หา เว้นแต่ทรัพย์สินที่ได้มาโดยพินัยกรรมหรือมีหนังสือระบุว่าเป็นสินสมรส และดอกผลของสินส่วนตัวที่ เกิดขึ้นระหว่างสมรส การจัดการสินสมรสกฎหมายวางหลักให้สามีและภริยามีสิทธิเท่าเทียมกันในการจัดการ ทรัพย์สิน กฎหมายกำหนดให้สามีภริยาจัดการสินสมรสร่วมกันหรือได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่ง ไม่สามารถ จัดการโดยลำพังได้ตามมาตรา 1476²¹ ซึ่งนิติกรรมเหล่านี้มีความสำคัญและบางครั้งก็ก่อให้เกิดผลผูกพันทรัพย์สิน เป็นเวลานาน หรือทำให้ทรัพย์สินตกอยู่ในสถานะที่มีความเสี่ยง นิติกรรมอื่นๆ สามีหรือภริยาสามารถจัดการได้โดย ลำพังโดยมิต้องได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่ง นอกจากนี้เพื่อป้องกันและแก้ปัญหากรณีคู่สมรสจัดการ ทรัพย์สินไม่ถูกต้อง กฎหมายได้วางหลักเกณฑ์ให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งมีสิทธิร้องขอต่อศาลได้ เช่น ห้ามมิให้กระทำ การอย่างใดอย่างหนึ่งในการจัดการสินสมรส (มาตรา 1483) ขอให้ตนเป็นผู้จัดการสินสมรสแต่เพียงผู้เดียวหรือให้ แยกสินสมรส (มาตรา 1484) สำหรับการฟ้องคดี ต่อสู้ หรือดำเนินคดีเกี่ยวกับสินสมรส (มาตรา 1477) สามีหรือ ภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถจัดการได้โดยลำพัง เนื่องจากกฎหมายมองว่าลักษณะของคดีเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่ สินสมรส²²

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1471 “สินส่วนตัวได้แก่ทรัพย์สิน

(1) ที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอยู่ก่อนสมรส

(2) ที่เป็นเครื่องใช้สอยส่วนตัว เครื่องแต่งกาย หรือเครื่องประดับกายตามควรแก่ฐานะ หรือเครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการประกอบอาชีพหรือ วิชาชีพของคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

(3) ที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้มาระหว่างสมรสโดยการรับมรดกหรือโดยการให้โดยเสน่หา

(4) ที่เป็นของหมั้น ”

²¹ อ้างถึงแล้ว, เจริญธรรมที่ 11

²² ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 209-223.

2.2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดาและบุตร

การเป็นบุตรเริ่มต้นมาจากความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดา โดยไม่ต้องพิจารณาว่าบิดามารดามีการสมรสกันโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยบุตรที่เกิดมาจะเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของมารดาเสมอ เนื่องจากเป็นข้อเท็จจริงที่พิสูจน์ได้โดยง่ายว่าเด็กเกิดจากหญิงที่เป็นมารดา ในกรณีของบิดากับบุตรเป็นเรื่องที่พิสูจน์ได้ยากกว่ากรณีของมารดากับบุตร ฉะนั้นจึงมีบทบัญญัติที่สันนิษฐานไว้ว่าบุตรที่เกิดมาระหว่างการสมรสของบิดามารดา เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาด้วย แต่อย่างไรก็ตามบิดาอาจฟ้องเพื่อปฏิเสธการเป็นบิดาของบุตรได้ ในทางกลับกันบุตรก็สามารถฟ้องเพื่อปฏิเสธความเป็นบุตรของบิดาได้เช่นกัน²³ นอกจากนี้เด็กเกิดจากหญิงที่ไม่ได้ทำการสมรสกับชายมิใช่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของบิดาหรืออาจเรียกว่าบุตรนอกสมรส ซึ่งการทำให้บุตรนอกสมรสกลายเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของบิดา ทำได้โดยอาจฟ้องชายให้จดทะเบียนรับรองบุตรและศาลมีคำพิพากษาว่าเป็นบุตร หรือบิดามารดาสมรสกันภายหลังชาย หรือบิดาได้จดทะเบียนรับรองบุตรในภายหลัง²⁴

เมื่อมีความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดาและบุตรเกิดขึ้นย่อมก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ต่อกันตามมา เช่น บิดามารดาและบุตรต่างมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูกัน และบุตรผู้เยาว์ต้องอยู่ในอำนาจปกครองของบิดามารดา²⁵ เป็นต้น

2.2.3.1 การใช้อำนาจปกครองของบิดามารดาเหนือตัวบุตร

ขนบธรรมเนียมประเพณีของไทยแต่โบราณชายผู้เป็นสามีเป็นใหญ่ในบ้าน จึงเป็นผู้มีอำนาจในการเลือกที่อยู่และดูแลเรื่องการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู ส่งผลให้กฎหมายก่อนปี 2519 กำหนดให้บิดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรแต่เพียงผู้เดียว ต่อมามีการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว เมื่อปี

²³ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายกฎหมายครอบครัว, หน้า 559-563.

²⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1547 “เด็กเกิดจากบิดามารดาที่ไม่ได้สมรสกัน จะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อบิดามารดาได้สมรสกันในภายหลังหรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตรหรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร”

²⁵ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายกฎหมายครอบครัว, หน้า 382-404.

2519 หลักการของกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน มาตรา 1566 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงวางหลักให้บิดาและมารดาทั้งสองเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรผู้เยาว์โดยเป็นเรื่องเฉพาะตัวของบิดามารดา²⁶ ทั้งบิดาและมารดาต่างมีสิทธิเท่าเทียมกันในการใช้อำนาจปกครองบุตรและสามารถใช้อำนาจปกครองได้โดยลำพังโดยมิต้องใช้อำนาจปกครองร่วมกับอีกฝ่าย²⁷

อำนาจปกครองของบิดามารดาเหนือตัวบุตรนั้นเป็นอำนาจที่มีความสำคัญต่อการเติบโตของบุตร เพื่อให้บุตรเติบโตมาพร้อมทั้งสภาพร่างกายและจิตใจ เมื่อบิดามารดามีอำนาจปกครองเหนือตัวบุตรแล้วย่อมตามมาด้วยสิทธิและหน้าที่ในเวลาเดียวกัน เช่น การกำหนดที่อยู่ของบุตร เรียกบุตรคืนจากบุคคลอื่นซึ่งกักบุตรไว้โดยมิชอบด้วยกฎหมาย²⁸ ให้บุตรทำงานตามสมควรแก่ความสามารถและฐานะานุรูป เป็นต้น นอกจากนี้บิดามารดายังมีหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบุตร และให้การศึกษาบุตรตามสมควรแก่ฐานะานุรูปในระหว่างที่บุตรเป็นผู้เยาว์²⁹

²⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1566 “บุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะต้องอยู่ใต้อำนาจปกครองของบิดามารดา อำนาจปกครองอยู่กับบิดาหรือมารดาในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) มารดาหรือบิดาทาย
- (2) ไม่แน่นอนว่ามารดาหรือบิดามีชีวิตอยู่หรือตาย
- (3) มารดาหรือบิดาถูกศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ
- (4) มารดาหรือบิดาต้องเข้ารักษาตัวในโรงพยาบาลเพราะจิตฟั่นเฟือน
- (5) ศาลสั่งให้อำนาจปกครองอยู่กับบิดาหรือมารดา
- (6) บิดาและมารดาตกลงกันตามที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ให้ตกลงกันได้”

²⁷ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายกฎหมายครอบครัว, หน้า 659-662.

²⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1567 “ผู้ใช้อำนาจปกครองมีสิทธิ

- (1) กำหนดที่อยู่ของบุตร
- (2) ทำโทษบุตรตามสมควรเพื่อว่ากล่าวสั่งสอน
- (3) ให้บุตรทำการงานตามสมควรแก่ความสามารถและฐานะานุรูป
- (4) เรียกบุตรคืนจากบุคคลอื่นซึ่งกักบุตรไว้โดยมิชอบด้วยกฎหมาย”

²⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1564 “บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้พลภาพและหาเลี้ยงตนเองมิได้”

2.2.3.2 การใช้อำนาจปกครองของบิดามารดาในการจัดการทรัพย์สินของบุตร

ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ส่วนใหญ่มักจะเป็นทรัพย์สินมรดกที่ได้มาจากปู่ย่าตายาย หรือบิดามารดาที่ล่วงลับไปแล้ว หรือมีการยกให้โดยเสนหาในระหว่างที่มีชีวิตอยู่ หรืออาจจะเป็นกรณีที่บุตรผู้เยาว์ทำงานหาเงินได้เอง ทรัพย์สินต่างๆ ที่บุตรได้มาขณะที่ยังเป็นผู้เยาว์ ซึ่งยังไม่สามารถที่จะจัดการทรัพย์สินของตนเองได้ จึงต้องให้บิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองจัดการทรัพย์สินในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมแทนบุตรผู้เยาว์

ในอดีตของประเทศไทยสามีในฐานะบิดาเป็นหัวหน้าครอบครัวและเป็นหัวหน้าครอบครัว บิดาจึงเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรแต่เพียงผู้เดียว เมื่อบิดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรแต่เพียงผู้เดียวส่งผลให้การอุปการะเลี้ยงดู จัดการงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับบุตรตกเป็นหน้าที่ของบิดาแต่เพียงผู้เดียวเช่นกัน ดังนั้นในอดีตบิดาจึงเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรในการจัดการทรัพย์สินของบุตรแต่เพียงผู้เดียว ต่อมาเมื่อกฎหมายครอบครัวได้รับการแก้ไข ส่งผลให้สามีภริยาในฐานะบิดามารดามีสิทธิเท่าเทียมกัน และทั้งบิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรด้วย ซึ่งอำนาจปกครองของบิดามารดาเป็นอำนาจที่ใช้เพื่อประโยชน์ของบุตรเป็นหลัก

อำนาจปกครองของบิดามารดาของบุตรนั้นรวมถึงอำนาจในการจัดการทรัพย์สินของบุตรด้วย³⁰ บิดามารดาที่มีอำนาจปกครองเหนือตัวบุตรย่อมมีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินของบุตรด้วย เห็นได้จากบทบัญญัติเกี่ยวกับทรัพย์สินของบุตรที่จะระบุให้ผู้ใช้อำนาจปกครองเป็นผู้กระทำแทนบุตร แม้การจัดการทรัพย์สินเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจปกครองแต่แท้จริงแล้วเป็นหน้าที่ของบิดามารดามากกว่าจะเป็นการใช้สิทธิเหนือทรัพย์สินของบุตร โดยกฎหมายกำหนดให้การจัดการทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ต้องจัดการด้วยความระมัดระวังเช่นวิญญูชนพึงกระทำ ตามมาตรา 1571 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์³¹ ทั้งนี้การใช้อำนาจปกครองของบิดามารดาในการจัดการทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์มีข้อจำกัด กล่าวคือ บิดามารดาไม่สามารถจัดการทรัพย์สินของบุตรได้ในทุกกรณี บางกรณีต้อง

³⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1571 “อำนาจปกครองนั้น รวมทั้งการจัดการทรัพย์สินของบุตรด้วย และให้จัดการทรัพย์สินนั้นด้วยความระมัดระวังเช่นวิญญูชนจะพึงกระทำ”

³¹ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายกฎหมายครอบครัว, หน้า 688-716.

ได้รับการอนุญาตจากศาล หากดำเนินการโดยมิได้รับอนุญาตจากศาลถือว่าการจัดการนั้นไม่ผูกพันบุตรผู้เยาว์หรือตกเป็นโมฆะ³²

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีเป็นกฎหมายที่ยึดโยงกับสภาพสังคม เศรษฐกิจ หรือ นโยบายของรัฐบาล ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเรื่อยมา เพื่อให้กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนเป็นธรรมและเหมาะสม รวมทั้งสามารถทำให้ภารกิจของประเทศบรรลุเป้าหมายได้ ดังนั้นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจึงควรได้รับการตรวจตราและแก้ไขเพิ่มเติมบัพัญญัติให้เท่าทันต่อสถานการณ์ของประเทศอยู่เสมอ ในขณะที่เดียวกันจะเห็นได้ว่ากฎหมายครอบครัวของไทยได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม

³² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1574 “นิติกรรมใดอันเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้เยาว์ดังต่อไปนี้ ผู้ใช้อำนาจปกครองจะกระทำได้ เว้นแต่ศาลจะอนุญาต

- (1) ขาย แลกเปลี่ยน ขายฝาก ให้เช่าซื้อ จำนอง ปลดจำนอง หรือโอนสิทธิจำนอง ซึ่งอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่อาจจำนองได้
- (2) กระทำให้สุดสิ้นลงทั้งหมดหรือบางส่วน ซึ่งทรัพย์สินของผู้เยาว์อันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์
- (3) ก่อตั้งภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินอื่นใดในอสังหาริมทรัพย์
- (4) จำหน่ายไปทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งสิทธิเรียกร้องที่จะให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินในอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่อาจจำนองได้ หรือสิทธิเรียกร้องที่จะให้ทรัพย์สินเช่นนั้นของผู้เยาว์ปลอดจากทรัพย์สินที่มีอยู่เหนือทรัพย์สินนั้น
- (5) ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เกินสามปี
- (6) ก่อข้อผูกพันใด ๆ ที่มุ่งให้เกิดผลตาม (1) (2) หรือ (3)
- (7) ให้กู้ยืมเงิน
- (8) ให้โดยเสนาหา เว้นแต่จะเอาเงินได้ของผู้เยาว์ให้แทนผู้เยาว์เพื่อการกุศลสาธารณะ เพื่อการสังคม หรือตามหน้าที่ธรรมจรรยา ทั้งนี้ พอสสมควรแก่ฐานะานุรูปของผู้เยาว์
- (9) รับการให้โดยเสนาหาที่มีเงื่อนไขหรือค่าภาระติดพัน หรือไม่รับการให้โดยเสนาหา
- (10) ประกันโดยประการใด ๆ อันอาจมีผลให้ผู้เยาว์ต้องถูกบังคับชำระหนี้หรือทำนิติกรรมอื่นที่มีผลให้ผู้เยาว์ต้องรับเป็นผู้รับชำระหนี้ของบุคคลอื่นหรือแทนบุคคลอื่น
- (11) นำทรัพย์สินไปแสวงหาผลประโยชน์นอกจากในกรณีที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1598/4 (1) (2) หรือ (3)
- (12) ประนีประนอมยอมความ
- (13) มอบข้อพิพาทให้อุญาโตตุลาการวินิจฉัย”

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1575 “ถ้าในกิจการใด ประโยชน์ของผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือประโยชน์ของคู่สมรสหรือบุตรของผู้ใช้อำนาจปกครองขัดกับประโยชน์ของผู้เยาว์ ผู้ใช้อำนาจปกครองต้องได้รับอนุญาตจากศาลก่อนจึงทำการนั้นได้ มิฉะนั้นเป็นโมฆะ”

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1576 “ประโยชน์ของผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของคู่สมรสหรือบุตรของผู้ใช้อำนาจปกครองตามมาตรา 1575 ให้หมายความรวมถึงประโยชน์ในกิจการดังต่อไปนี้ด้วย คือ

- (1) ประโยชน์ในกิจการที่กระทำกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่บุคคลดังกล่าวนั้นเป็นหุ้นส่วน
- (2) ประโยชน์ในกิจการที่กระทำกับห้างหุ้นส่วนจำกัดที่บุคคลดังกล่าวนั้นเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด”

เพื่อให้เหมาะสมกับยุคสมัย ขนบธรรมเนียมประเพณีของไทย ตั้งแต่กฎหมายลักษณะผัวเมีย ที่ชายผู้เป็นสามีเป็นใหญ่ มีหน้าที่ในการดูแลจัดการทุกอย่างภายในครอบครัว แต่เมื่อสภาพสังคมเปลี่ยนแปลงไป มีการตระหนักถึงความเท่าเทียมระหว่างชายและหญิงมากขึ้น และมีการบัญญัติรับรองเรื่องความเท่าเทียมนี้ไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยอีกด้วย ส่งผลให้ต่อมามีการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว โดยเน้นหลักการสำคัญคือความเท่าเทียมระหว่างชายและหญิงไม่ว่าจะในฐานะสามีภริยาหรือในฐานะบิดามารดาก็ตาม

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ในประเทศไทย

3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีผู้เยาว์

3.1.1 บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 มาตรา 57 และมาตรา 57 ทวิ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล และวิสาหกิจชุมชนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ.2548 ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะใน ส่วนของบุคคลธรรมดาเท่านั้น

บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้จำกัดเฉพาะแต่บุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้ว รวมถึงมิได้คำนึงถึงความสามารถของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด แม้ว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้เยาว์หากมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นและถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งในกรณีของผู้เยาว์ถือว่าเป็นบุคคลไร้ความสามารถตามกฎหมาย ไม่สามารถที่จะยื่นแบบแสดงรายการเองได้ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้มีบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทน กรณีของผู้เยาว์เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรมในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแทน¹

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

3.1.2 ฐานภาษี

3.1.2.1 เงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้นิยาม เงินได้พึงประเมิน² ให้ความหมายว่า เงินได้อันเข้าลักษณะที่จะต้องเสียภาษี ให้ความหมายรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เห็นได้ว่าการได้รับเงินตราถือได้ว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น โดยไม่จำกัดวิธีการได้รับเงิน เช่น เงินสด การโอนเข้าบัญชี และไม่ว่าจะเป็นเงินไทยหรือเงินตราต่างประเทศ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่

ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1)

ประเภทที่ 2 เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2)

ประเภทที่ 3 เงินได้จากค่าแห่งกุฎีวิลด์ ค่าสิทธิ และเงินปี ตามมาตรา 40(3)

ประเภทที่ 4 เงินได้จากการลงทุน ตามมาตรา 40(4)

ประเภทที่ 5 เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขายเงินผ่อนตามมาตรา 40(5)

ประเภทที่ 6 เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6)

ประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ ตามมาตรา 40(7)

ประเภทที่ 8 เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1-7 ตามมาตรา 40(8)

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

” เงินได้พึงประเมิน ” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ... ”

ในที่นี้จะกล่าวถึงเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข)

แห่งประมวลรัษฎากร

(1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข)³

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) เป็นเงินได้จากเงินลงทุน สามารถแบ่งออกได้อีกเป็น

7 ประเภทย่อย ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะส่วนของเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข) ตามคำพิพากษา

ฎีกาที่ 7671/2546 ที่ว่า “ประมวลรัษฎากรไม่ได้นิยามความหมายของเงินปันผลไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาจาก

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อพิจารณาตามมาตรา 1200 มาตรา 1201 วรรคสาม และมาตรา 1202

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 “เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด ...

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มิได้มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กัไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก รวมทั้งเงินได้จากการขายคืนหน่วยลงทุนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวม ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ซ) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือ ครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ณ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน ...”

วรรคหนึ่ง แล้วจะเห็นได้ว่า เงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นส่วนหนึ่งของกำไรที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ได้จดทะเบียนไว้...”⁴

เงินปันผลมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือกองทุน เป็นต้น จึงอาจกล่าวได้ว่าเงินปันผล หมายถึง เงินที่บริษัทจัดสรรหรือจ่ายจากเงินกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น โดยหุ้นนั้นให้สิทธิผู้ถือหุ้นได้รับการปันกำไรของบริษัท ไม่ว่าจะปันหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ อย่างไรก็ตามหุ้นนั้นจะต้องไม่เป็นหุ้นที่ให้ผู้ถือหุ้นในลักษณะของเจ้าหนี้ (debt claims)⁵ ในกรณีมีกำไรสะสมซึ่งได้รับจากการที่บริษัทเลิกกัน เมื่อบริษัทจ่ายเงินดังกล่าวให้แก่ผู้ถือหุ้นจึงเข้าลักษณะเป็นเงินปันผลด้วย⁶

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะได้รับเครดิตภาษี เฉพาะผู้มีเงินได้ที่มิภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยหรือเป็นผู้อาศัยอยู่ในประเทศไทย เครดิตภาษีนี้จะนำมาใช้สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตอนสิ้นปีภาษี โดยในการคำนวณภาษีต้องนำเครดิตภาษีดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จ่ายเงินปันผลนั้นเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะต้องระบุในหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่าย ให้แจ้งชัดถึงเงินปันผลที่จ่ายนั้นว่าจำนวนใดได้มาจากกิจการที่เสียภาษีเงินได้ในอัตราเท่าใด หากเป็นกรณีที่บริษัทหรือนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ไม่สามารถระบุให้แจ้งชัดว่าเงินปันผลนั้นจ่ายจากกำไรหลังเสียภาษีอัตราใด ผู้จ่ายเงินได้ต้องเฉลี่ยเงินปันผลตามส่วนของกำไรหลังเสียภาษีในแต่ละอัตราภาษี และระบุลงในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดว่าเงินปันผลที่จ่ายนั้นมาจากกำไร จำนวนใดได้มาจากการเสียภาษีในอัตราใด⁷

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546

⁵ พล ศิริคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 83.

⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6804 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2550

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, พิมพ์ครั้งที่ 1 ฉบับแก้ไขปรับปรุง (กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์, 2563), หน้า 53.

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข) วรรคสอง วางหลักในกรณีที่ผู้เยาว์ซึ่งเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ และความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาที่อยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรเป็นเงินได้ของบิดา หากกรณีที่ความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา ผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรนั้น และในกรณีที่บิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกันให้ถือว่าเป็นเงินได้ของบุตรนั้นเป็นเงินได้ของบิดาฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นข้อยกเว้นของหลักเมื่อบุคคลใดมีเงินได้ เงินได้นั้นถือเป็นของบุคคลนั้นและบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษี นอกจากนี้มีข้อสังเกตต่อไปว่าหากเป็นเงินได้ประเภทอื่นของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เช่น ดอกเบี้ย ค่าเช่า ไม่ถือเป็นเงินได้ของบิดามารดา ต้องถือว่าเป็นเงินได้นั้นเป็นเงินได้ของผู้เยาว์โดยบิดามารดาหรือผู้ใช้อำนาจปกครองมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแทนผู้เยาว์เท่านั้น⁸ เท่ากับว่าบุตรผู้เยาว์ไม่มีเงินได้ หลักในมาตรานี้อาจนำมาใช้กับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะด้วย

3.1.3 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ได้กำหนดหน้าที่ผู้เสียภาษีให้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับ เมื่อเงินได้พึงประเมินนั้นถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดโดยไม่พิจารณาว่าเมื่อคำนวณภาษีแล้วจะมีภาษีที่ต้องชำระหรือไม่ก็ตาม ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเกณฑ์เงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการไม่ว่าจะเป็นกรณีการยื่นภาษีครั้งปีหรือสิ้นปี⁹ ดังต่อไปนี้

⁸ อ้างถึงแล้ว, เชิงอรรถที่ 1

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคม ทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท

ในกรณีข้างต้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับบรรดาก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้

(1) กรณีไม่มีสามีหรือภริยา (โสด) และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท

(2) กรณีไม่มีสามีหรือภริยา (โสด) และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน เฉพาะเงินได้

พึงประเมินประเภทที่ 1 (มาตรา 40(1)) ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท

(3) กรณีมีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท

(4) กรณีมีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะเงินได้พึงประเมิน

ประเภทที่ 1 (มาตรา 40(1)) ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท

(5) กรณีกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท

(6) กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วง

มาแล้วเกิน 60,000 บาท

ในการยื่นแบบแสดงรายการโดยทั่วไปแล้ว ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการด้วยตนเองหรือทำหนังสือมอบอำนาจมาให้ผู้อื่นยื่นแทนให้ก็ได้ แต่ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเป็นบุคคลไร้ความสามารถ เป็นผู้ตายระหว่างปีภาษี หรือเป็นกองมรดก กฎหมายกำหนดให้มีผู้รับผิดชอบมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้มีเงินได้¹⁰ กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้เยาว์ซึ่งในทางกฎหมายถือว่าเป็นบุคคลไร้ความสามารถ กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรมยื่นแบบแสดงรายการโดยยื่นในนามของผู้มีเงินได้ (ผู้เยาว์)

ทั้งนี้กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการมี 2 ระยะเวลาด้วยกัน หรือการยื่นภาษีครึ่งปีและสิ้นปี การยื่นภาษีครึ่งปี คือ การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) โดยอาจจะจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยก็ได้ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน จะยื่นแบบแสดง

พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

¹⁰ อ้างถึงแล้ว, เชิงอรรถที่ 1

รายการภายในเดือนกันยายนของปีภาคนั้น โดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีนี้สามารถนำไปเครดิตหักออกจาก ภาษีสิ้นปีได้ เช่น ยื่นแบบแสดงรายการภาษีครึ่งปี ปีภาษี 2564 แสดงรายการเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) (ไม่พิจารณาว่าจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่) ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึง เดือนมิถุนายนของปีภาษี 2564 โดยทำการยื่นแบบแสดงรายการภาษีครึ่งปีภายในเดือนกันยายน ของปีภาษี 2564 และในกรณีของภาษีสิ้นปี คือ การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยยื่นแบบแสดงรายการภายในเดือนมีนาคมของปีภาษีถัดไป เช่น ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินของปี ภาษี 2564 จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในเดือนมีนาคม พ.ศ.2565

สำหรับแบบแสดงรายการ อธิบดีกำหนดให้ใช้แบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินดังนี้

- ภ.ง.ด. 90 ใช้ยื่นในกรณีมีเงินได้พึงประเมินทุกประเภท
- ภ.ง.ด. 91 ใช้ยื่นกรณีมีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 (มาตรา 40(1)) ประเภทเดียว
- ภ.ง.ด. 93 ใช้ยื่นกรณีมีเงินได้ขอชำระภาษีล่วงหน้า
- ภ.ง.ด. 94 ใช้ยื่นกรณียื่นภาษีครึ่งปี สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินเฉพาะประเภทที่ 5, 6, 7, 8

ในปัจจุบันการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น นอกจากการยื่นที่ สรรพากรเขตพื้นที่ ยังสามารถยื่นแบบแสดงรายการผ่านทางออนไลน์ที่เว็บไซต์ของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> ได้¹¹

3.1.4 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่ จ่าย

การหักภาษี ณ ที่จ่าย มีขึ้นเพื่อบรรเทาภาระการเสียภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ โดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องจ่ายภาษีครั้ง เดียวเป็นจำนวนมากแต่จ่ายเป็นครั้งไปเมื่อได้รับเงินได้ในแต่ละครั้ง การที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นนี้ทำให้ รัฐบาลมีรายได้สม่ำเสมอ ทั้งยังช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีเนื่องจากมีหลักฐานการนำส่งเงินภาษีของผู้จ่ายเงินได้และ

¹¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 83-86.

ง่ายต่อการตรวจสอบ นอกจากนี้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีบริษัทไทยจ่ายเงินให้แก่บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินจึงต้องหักภาษีจากเงินที่จ่าย เนื่องจากไทยไม่มีอำนาจบังคับผู้รับเงินซึ่งเป็นบุคคลซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักรได้ การหักภาษี ณ ที่จ่ายบางประเภทที่ผู้รับเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา เป็นการจัดเก็บภาษีครั้งเดียวจบ (Final Tax) โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีปลายปีก็ได้ เช่น เงินปันผล เป็นต้น¹²

เมื่อมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภท กฎหมายกำหนดให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งรวมถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทั้งนี้เงินได้ที่จ่ายจะต้องมิใช่เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้¹³

บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะอาศัยอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ได้รับเงินปันผลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม และสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10¹⁴ เมื่อผู้รับเงินได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 เป็นบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ (180 วัน) ได้รับเงินปันผล ผู้มีเงินได้สามารถเลือกถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้¹⁵ และจะมี

¹² อมรศักดิ์ พงศ์ศุคตม์, คำอธิบายภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.4/2528ฯ (แก้ไขเพิ่มเติมโดย ทบ.101/2544 และ ทบ.104/2544) (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545), หน้า 1-1 - 1-6.

¹³ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 88.

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 50(2)(จ) “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้ ...

(2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) และ (4) ให้คำนวณหักตามอัตรากำหนดไว้ตั้งแต่ ...

(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ ...”

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(3) วรรคสอง “เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้ ...

(3) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(4) (ก) และ (ข) ดังต่อไปนี้ ...

ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่ได้รับ จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ... ”

สิทธิได้รับเครดิตภาษี ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้จากนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้ยินยอมให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ที่เสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไปแล้วมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่อย่างไรก็ตามเฉพาะแต่กรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน¹⁶

3.1.4.1 ตัวอย่างการคำนวณภาษี

(1) กรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (มาตรา40(4)(ข)) ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทเอจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีกำไรจากการประกอบกิจการ โดยบริษัทเอต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 และได้จ่ายเงินปันผลให้กับ บี บุคคลธรรมดา อาศัยอยู่ในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทเอ จำนวน 100 ล้านบาท บีจะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผลของบริษัทเอ ดังต่อไปนี้

กำไรสุทธิของบริษัทเอก่อนหักภาษี	100,000,000 บาท
<u>ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20</u>	<u>20,000,000 บาท</u>
เหลือกำไรสุทธิหลังจ่ายภาษี	80,000,000 บาท
<u>ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10</u>	<u>8,000,000 บาท</u>
เงินปันผลหลังหักภาษี ณ ที่จ่าย	<u>72,000,000 บาท</u>

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเงินปันผลที่บีได้รับจากบริษัทต้องถูกเสียภาษีถึง 2 ครั้ง มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันเกิดขึ้นครั้งแรกในฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ครั้งที่สองในฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตาม บี บุคคลธรรมดา มี

¹⁶ ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 113.

ผู้มีอำนาจหรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิที่จะเลือกเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือเลือกให้การเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายก็ได้

3.2 เครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เครดิตภาษีเงินปันผล เป็นเงินภาษีที่รัฐคืนให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อชดเชยหรือบรรเทาความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี และมีลักษณะให้บุคคลธรรมดาที่มีส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยลงทุนเป็นผู้ถือหุ้น เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นเป็นเงินที่ได้รับมาจากกำไรของบริษัทหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ผู้จ่ายเงินได้) จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น (ผู้มีเงินได้) ซึ่งกำไรของนิติบุคคลนั้นได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว เมื่อนิติบุคคลดังกล่าว (ผู้จ่ายเงินได้) จ่ายเงินปันผลแก่บุคคลธรรมดา (ผู้มีเงินได้) กฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ เป็นการจ่ายภาษีฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงเกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนขึ้น เงินก้อนเดียวแต่มีการเสียภาษีถึงสองครั้ง ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47ทวิ ได้วางหลักให้เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวจะได้รับการเครดิตภาษีในการคำนวณภาษี โดยนำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย หายด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใด ให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ และในขณะเดียวกันจะต้องนำเครดิตภาษีนี้บวกเข้ากับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องคำนวณภาษี¹⁷

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ “ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(4)ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

เครดิตภาษีถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39¹⁸ ผู้รับเงินได้ที่เลือกนำเงินปันผลมารวมคำนวณภาษีในแบบ ภ.ง.ด. 90 จะต้องนำเครดิตภาษีมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อคำนวณรวมออกมาแล้วเป็นเงินทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีและภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินปันผลที่ถูกหักไว้มาหักออก ผลต่างคือภาษีที่มีสิทธิได้รับคืน¹⁹ โดยผู้มีเงินได้ที่มิได้รับเครดิตภาษีต้องเป็นผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย หรือต้องเป็นผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่ผ่านมาตั้งแต่ 180 วันขึ้นไป²⁰ โดยนำหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่ออกโดยบริษัทหรือนิติบุคคลที่จ่ายเงินปันผลมาใช้เป็นหลักฐานในการเครดิตภาษี

สูตรการคำนวณเครดิตภาษีเงินปันผล

$$\text{เงินปันผลก่อนหักภาษี ณ ที่จ่าย } 10\% \times \frac{\text{อัตรากำไรที่บริษัทจ่ายให้รัฐบาล}}{100 - \text{อัตรากำไรที่จ่ายให้รัฐบาล}}$$

เมื่อผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลจะมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ ผู้รับเงินปันผลจะถือว่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) หรือการจ่ายภาษิล่วงหน้าก็ได้²¹ ถ้าผู้มีเงินได้ถือเอาภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้ายแล้ว จึงไม่มีความจำเป็นต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณภาษีสิ้นปีอีก แต่ถ้าหากถือว่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นการจ่ายภาษิล่วงหน้าก็ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีสิ้นปี โดยจะได้รับเครดิตตามมาตรา 47

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้อยขาดหรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย และมีได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย ...”

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ...”

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม, คำสอนวิชากฎหมายอากร (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 387-389.

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม “... ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย”

²¹ อ้างถึงแล้ว, เชิงบรรทัดที่ 12

ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีจะไม่นิยมเครดิตภาษีแต่จะถือเป็นภาษีสุดท้าย จะเห็นได้ว่า ประเทศไทยให้ทางเลือกแก่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินปันผลเลือกใช้วิธีใดก็ได้ ทั้งนี้กฎหมายให้ใช้ทางเลือกได้เฉพาะแต่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น

3.2.1 ตัวอย่างการคำนวณภาษี

เมื่อบุตรผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลนั้นจะ ถือว่าเป็นเงินได้ของบิดาในกรณีความเป็นสามีของบิดามารดาที่อยู่ตลอดปีภาษี หรือกรณีความเป็นสามีภริยาของ บิดามารดามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษีแต่บิดาและมารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่ง ประมวลรัษฎากร โดยเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของบุตรผู้เยาว์จะถือรวมคำนวณเป็นเงินได้ของบิดาและ เสียภาษีในนามของบิดา ในทางนิตินัยจะถือว่าบุตรผู้เยาว์ไม่มีเงินได้²² ดังตัวอย่างต่อไปนี้

นาย A สมรสกับนาง B ทั้งคู่มีภุมิลาเนาอยู่ในประเทศไทย มีบุตรด้วยกันคือบุตรชาย C ซึ่งเป็น ผู้เยาว์ ตลอดปีภาษี 2564 นาย A มีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วทั้งสิ้น (เงินได้สุทธิ) 5,000,000 บาท นาง B มีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วทั้งสิ้น (เงินได้สุทธิ) 150,000 บาท และบุตรผู้เยาว์ บุตรชาย C มีเงินได้จากเงินปันผลจำนวน 2,000,000 บาท

(1) กรณีรวมเป็นเงินได้ของบิดา

คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของบิดา (ยังไม่รวมเงินปันผลบุตรผู้เยาว์)

เงินได้สุทธิของนาย A 5,000,000 บาท

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า

150,000 บาทแรก ได้รับการยกเว้นภาษี

²² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8853 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2556

150,000 × 5%	=	7,500
200,000 × 10%	=	20,000
250,000 × 15%	=	37,500
350,000 × 20%	=	50,000
1,000,000 × 25%	=	250,000
2,900,000 × 30%	=	870,000

รวมต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา **1,234,500 บาท**

คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของบิดารวมเงินปันผลบุตรผู้เยาว์

วินิจฉัย เงินปันผลเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินปันผลของบุตรผู้เยาว์ที่ความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา ฉะนั้นแล้วเงินได้พึงประเมินซึ่งเป็นเงินปันผลของบุตรชาย C จำนวน 2,000,00 บาท ต้องถูกรับรู้เป็นเงินได้ของนาย A บิดา

เงินได้สุทธิของนาย A	5,000,000 บาท
เงินปันผลของบุตรชาย C	2,000,000 บาท
เครดิตภาษีเงินปันผล	500,000 บาท
รวมเงินได้สุทธิของนาย A	7,500,000 บาท

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า

150,000 บาทแรก ได้รับการยกเว้นภาษี	
150,000 × 5%	= 7,500
200,000 × 10%	= 20,000
250,000 × 15%	= 37,500

350,000 × 20%	=	50,000	
1,000,000 × 25%	=	250,000	
3,000,000 × 30%	=	900,000	
2,400,000 × 35%	=	840,000	
รวมต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า			<u>2,105,000</u> บาท
ภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่าย			200,000 บาท
เครดิตภาษีเงินปันผล			400,000 บาท
นาย A ต้องเสียภาษี	(2,105,000 – (200,000+400,000))		<u>1,505,000</u> บาท

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเมื่อนำเงินปันผลของบุตรผู้เยาว์มารวมคำนวณเป็นรายได้ของบิดาตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้บิดาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น 270,500 บาท แม้ว่าจะมีการนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายและเครดิตภาษีมาหักออกจากเงินภาษีที่ต้องเสียแล้วก็ตาม

แต่อย่างไรก็ตามหากบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร มีการพิจารณาให้ทางเลือกให้นำเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของบุตรผู้เยาว์รับรู้เป็นรายได้ของมารดาหรือของบุตรผู้เยาว์เอง ภาระภาษีที่ครอบครัวนี้ต้องแบกรับจะน้อยลง ตามตัวอย่างการคำนวณที่ (2) และ (3) ดังต่อไปนี้

(2) กรณีรวมเป็นเงินได้ของมารดา

คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของมารดา (ยังไม่รวมเงินปันผลบุตรผู้เยาว์)

เงินได้สุทธิของนาง B	150,000 บาท
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า	
รวมต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	<u>0</u> บาท

คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของมารดา รวมเงินปันผลบุตรผู้เยาว์

หากกรณีเปลี่ยนไปเงินปันผลผู้เยาว์บิดามารดาสามารถเลือกรับรู้เป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาได้ ฉะนั้นแล้วเงินได้พึงประเมินซึ่งเป็นเงินปันผลของบุตรชาย C จำนวน 2,000,000 บาท ถูกรับรู้เป็นเงินได้ของนาง B มารดา

เงินได้สุทธิของนาง B	150,000 บาท
เงินปันผลของบุตรชาย C	2,000,000 บาท
เครดิตภาษีเงินปันผล	500,000 บาท
รวมเงินได้สุทธิของนาง B	2,650,000 บาท

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า

150,000 บาทแรก ได้รับการยกเว้นภาษี

$$150,000 \times 5\% = 7,500$$

$$200,000 \times 10\% = 20,000$$

$$250,000 \times 15\% = 37,500$$

$$350,000 \times 20\% = 50,000$$

$$1,000,000 \times 25\% = 250,000$$

$$1,550,000 \times 30\% = 465,000$$

รวมต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า 830,000 บาท

ภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่าย 200,000 บาท

เครดิตภาษีเงินปันผล 400,000 บาท

นาง B ต้องเสียภาษี (830,000 – (200,000+400,000)) 230,000 บาท

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเมื่อนำเงินปันผลของบุตรผู้เยาว์มารวมคำนวณเป็นรายได้ของมารดา จากที่มารดาไม่
ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพราะได้รับยกเว้น กลายเป็นมารดาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น 230,000 บาท แม้ว่า
จะมีการนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายและเครดิตภาษีมาหักออกจากเงินภาษีที่ต้องเสียแล้วก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามเมื่อ
พิจารณาการเสียภาษีของครอบครัวนี้ นาย A เสียภาษี 1,234,500 บาท และนาง B เสียภาษี 230,000 บาท รวม
เป็นเงินจำนวน 1,464,500 บาท ซึ่งต้องเสียภาษีน้อยกว่ากรณีนำเงินปันผลของผู้เยาว์รับรู้เป็นเงินได้ของบิดา
จำนวน 40,500 บาท

(3) กรณีเป็นเงินได้ของผู้เยาว์เอง

เงินได้พึงประเมินของบุตรชาย C	2,000,000 บาท
เครดิตภาษีเงินปันผล	500,000 บาท
รวมเงินได้สุทธิของบุตรชาย C	2,500,000 บาท
หักค่าใช้จ่าย 50% (แต่ไม่เกิน 100,000 บาท)	100,000 บาท
หักค่าลดหย่อนส่วนตัว	60,000 บาท
เงินได้สุทธิ	<u>2,340,000</u> บาท

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า

150,000 บาทแรก ได้รับการยกเว้นภาษี

$$150,000 \times 5\% = 7,500$$

$$200,000 \times 10\% = 20,000$$

$$250,000 \times 15\% = 37,500$$

$$350,000 \times 20\% = 50,000$$

$$1,000,000 \times 25\% = 250,000$$

$$240,000 \times 30\% = 72,000$$

รวมต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า	437,000 บาท
ภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่าย	200,000 บาท
เครดิตภาษีเงินปันผล	400,000 บาท
บุตรชาย C ต้องเสียภาษี (437,000 – (200,000+400,000))	<u>-163,000 บาท</u>

ดังนั้นเมื่อเงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) สามารถถูกรับรู้เป็นเงินได้ของผู้เยาว์เองได้ ไม่ถูกรับรู้เป็นรายได้ของบิดามารดา จะสามารถประหยัดภาษีได้ถึง 163,000 บาท โดยจำนวนเงินดังกล่าวนี้ผู้เยาว์มีสิทธิขอรับเงินภาษีคืนได้ ท้ายที่สุดแล้วครอบครัวนี้จะเสียภาษีเฉพาะของบิดา A เท่านั้น

เงินปันผลบุตรผู้เยาว์	กรณีรวมเป็นเงินได้ของบิดา	กรณีรวมเป็นเงินได้ของมารดา	กรณีเป็นเงินได้ของผู้เยาว์
ภาษีที่ต้องจ่าย	1,505,000	230,000	-163,000
ภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น	270,500	230,000	0

ตาราง 1 ตารางเปรียบเทียบภาระภาษีเมื่อคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามตารางเปรียบเทียบการคำนวณภาระภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น จะเห็นได้ว่ากรณีนำเงินปันผลผู้เยาว์รวมคำนวณเป็นเงินได้ของบิดา กรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดามีอยู่ตลอดปีภาษี หรือกรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี แต่บิดาและมารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน ดังกรณี (1) นั้น ส่งผลให้บิดาต้องแบกรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น หรือแม้แต่กรณีรวมคำนวณเป็นเงินได้ของมารดา ดังกรณี (2) ส่งผลให้มารดาต้องแบกรับภาษีที่เพิ่มขึ้นเช่นกัน ท้ายที่สุดหากเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์รับรู้เป็นเงินได้ของผู้เยาว์เองจะได้รับเงินภาษีคืน ดังกรณี (3)

เมื่อบุตรผู้เยาว์เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล ส่งผลให้ต้องปฏิบัติตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ไว้เพียงทางเดียวคือ กำหนดให้เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลนั้นถูกรับรู้เป็นเงินได้ของบิดา โดยให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของบิดาและเสียภาษีในนามของบิดา ในทางนิตินัยจึงถือว่าผู้เยาว์เป็นผู้ไม่มีเงินได้ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี จะเห็นได้จากครอบครัวหนึ่งที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้ครอบครัวนี้ต้องแบกรับภาระภาษีเกินสมควร ซึ่งหากบุตรผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นจะไม่เกิดกรณีเช่นนี้ขึ้น เช่น หากผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินค่าจ้างทำของตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินประเภทนี้จะถูกรับรู้เป็นเงินได้ของตัวผู้เยาว์เอง โดยมีผู้แทนโดยชอบธรรมมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้เยาว์ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าเกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในการบังคับใช้บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหากไม่ได้รับการแก้ไขให้เหมาะสมกับสภาพครอบครัวและสังคมในปัจจุบัน ท้ายที่สุดอาจก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีอากรหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในที่สุด

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ในสหรัฐอเมริกา

ระบบภาษีในสหรัฐอเมริกามีความซับซ้อนเป็นอย่างมาก เนื่องจากสหรัฐอเมริกามีการปกครองในรูปแบบของสาธารณรัฐหรือรัฐรวม การจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกามีทั้งการจัดเก็บภาษีโดยรัฐบาลกลาง (Federal) การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลของมลรัฐ (State) และยังมีการจัดเก็บภาษีในระดับของรัฐบาลท้องถิ่น (Local) แต่ในที่นี้จะศึกษาเฉพาะการจัดเก็บภาษีในระดับรัฐบาลกลางเท่านั้น

การจัดเก็บภาษีในระดับรัฐบาลกลาง รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาได้ให้อำนาจรัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีโดยจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีบางประเภทของมลรัฐมาเป็นอำนาจของรัฐบาลกลาง ซึ่งโดยส่วนใหญ่ภาษีระดับรัฐบาลกลางจัดเก็บจะเป็นภาษีเงินได้ โดยจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code : IRC) ซึ่งมีเนื้อหาจำนวนมากและซับซ้อน และมีสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service : IRS) รับผิดชอบในการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งยังมีบทบาทสำคัญในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร นอกจากนี้ IRS ยังตอบข้อหารือเพื่ออธิบายบทบัญญัติกฎหมายภาษี ซึ่งโดยปกติแล้วศาลจะพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทไปในทางที่สนับสนุนคำอธิบายกฎหมายของรัฐบาล ซึ่งในที่นี้หมายถึงการตอบข้อหารือของ IRS¹

ตามประวัติศาสตร์กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติภาษีบุตร (Kiddie tax) ของพระราชบัญญัติปฏิรูปภาษีปี 1986 จุดประสงค์เบื้องหลังที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีบุตรสำหรับรายได้ที่มีได้มาจากการทำงานของบุตร (unearned income) คือเพื่อลดพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษีบางอย่างที่ครอบครัวร่ำรวยใช้ โดยเฉพาะการโอนสินทรัพย์ให้แก่บุตรผู้เยาว์ ซึ่งมีรายงานของคณะกรรมการการเงินของวุฒิสภาเชื่อว่า

¹ โสฬส สุวรรณเนตร์ และคณะ, รายงานผลการศึกษาดูงานการอบรม หลักสูตรกฎหมายเกี่ยวกับคดีภาษีอากร ณ Boston University สหรัฐอเมริกา [ออนไลน์], 22 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา

<https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/201809254632ee21de4376e4c5d8cb426dabe9f7194917.pdf>

กฎหมายที่บังคับใช้ก่อนมีพระราชบัญญัติปฏิรูปภาษี ปี 1986 การเก็บภาษีของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะนั้นในฐานที่บุตรเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ปกครองทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางภาษีที่ไม่เหมาะสมในการโยกย้ายสินทรัพย์ในครอบครัว เพื่อให้รายได้นั้นจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า จะเห็นได้ว่าแรงจูงใจหลักของรัฐสภาในการออกพระราชบัญญัติปฏิรูปภาษี พ.ศ.2529 (The 1986 Tax Reform Act) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีบุตร คือ การลดการโอนทรัพย์สินผู้ปกครอง แก่ผู้เยาว์เพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้²

ในพระราชบัญญัติปฏิรูปภาษี ปี 1986 ได้กล่าวถึงรายได้ที่มีได้มาจากการทำงานของบุตร (unearned income) ไว้ในเรื่องที่ 14 ข้อย่อย B รายได้ที่มีได้มาจากการทำงานของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ โดยมีเงื่อนไขว่ารายได้ที่มีได้มาจากการทำงานของบุตรจะต้องถูกเก็บภาษีเสมือนเป็นรายได้ของผู้ปกครอง โดยใช้หลักเกณฑ์รายได้ที่มีได้มาจากการทำงานดังกล่าวกับบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะก่อนสิ้นปีภาษี และมีผู้ปกครองที่ยังมีชีวิตอยู่อย่างน้อยหนึ่งคน³

4.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีผู้เยาว์

การจ่ายเงินปันผลเมื่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลแล้วสามารถใช้สิทธิเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ได้ เป็นการขอภาษีในระดับบริษัทคืนแก่ผู้ถือหุ้น มีการคืนภาษีระดับบริษัทให้แก่ผู้ถือหุ้นเต็มจำนวน ซึ่งเรียกว่า Imputation system แต่ระบบภาษีของสหรัฐอเมริกาเป็นการเก็บภาษี 2 ระดับ คือระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้นแยกจากกัน ซึ่งเรียกว่า Classical system เป็นระบบแบบดั้งเดิม⁴

² Rachael E. Rubenstein, Thomas F. Madison and Kent W. Royalty, "The Kiddie Tax and Scholarship Income: An Analysis of the Unforeseen Tax Consequences Resulting from the Evolution and Execution of IRC 1(g) and a Roadmap for Reform," *The ATA Journal of Legal Tax Research* 13 (December 2015): 49-64.

³ **Subtitle B:** Unearned Income of Certain Minor Children - Provides that certain unearned income of minor children shall be taxed as if income of the parent. Applies such unearned income tax rules with respect to a child who has not attained 14 years of age before the close of the taxable year and who has at least one living parent.

⁴ พล ธีระคุปต์, *ภาษีที่ดีและเป็นธรรมในมุมมองของวิทยากรภาครัฐ* [ออนไลน์], 28 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา https://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar3_1.pdf

การจัดเก็บภาษีระหว่างผู้ถือหุ้นและบริษัทนั้นใช้ระบบ classical system เป็นระบบที่ถือว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน เมื่อบริษัทประกอบกิจการและมีกำไร เสียภาษีเงินได้ในระดับบริษัทแล้ว การจ่ายเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรของบริษัทที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นมีภาระต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้ง ระบบภาษีแบบ classical system อาจกล่าวได้ว่ามองกำไรที่เสียภาษีเงินได้ในระดับบริษัทกับเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรของบริษัทให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นเงินได้คนละก้อนกัน เช่นนั้นจึงเกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนทางเศรษฐศาสตร์เกิดขึ้น เนื่องจากกำไรของบริษัทได้มีการเสียภาษีระดับบริษัทมาแล้ว เมื่อจ่ายเงินปันผลซึ่งเป็นการจ่ายจากกำไรของบริษัทแก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง⁵

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท (ระดับบริษัท) จะเสียในอัตราร้อยละ 15-35 ตาม IRC มาตรา 11 และเมื่อบริษัทจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ระดับผู้ถือหุ้น) โดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหรัฐอเมริกาจะเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้าในร้อยละ 10-39.6 ตาม IRC มาตรา 1(c) โดยเงินปันผลทั่วไป (ordinary dividends) จะถูกจัดเก็บภาษีเช่นเงินได้อื่นๆ แต่หากเป็นกรณีที่เป็นเงินปันผลที่เข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย (qualified dividends) กฎหมายจะลดอัตราก้าวหน้าให้ โดยจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า ใช้อัตราเช่นเดียวกับกำไรจากการลงทุน (capital gains) และต้องเป็นกำไรจากการลงทุนระยะยาว (Long-term capital gains)⁶

4.1.1 ฐานภาษี

Internal Revenue Code (IRC) ได้นิยามความหมายของเงินปันผลไว้ว่า เป็นทรัพย์สินที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น โดยการจ่ายนั้นได้จ่ายจาก (1) ผลกำไรสะสม หลังจากวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 1913 หรือ (2) ผลกำไรของปี

⁵ ซัยลิตี ตรีชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 161-165.

⁶ Internal Revenue Service, *Publication 550 (2021), Investment Income and Expenses* [Online], 27 March 2022. Available from https://www.irs.gov/publications/p550#en_US_2021_publink10009823

ภาษีปัจจุบันโดยไม่คำนึงผลกำไรสะสม ณ วันที่มีการจ่ายเงินปันผล⁷ ทั้งนี้เงินปันผลถือเป็นเงินได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income)⁸

อย่างไรก็ตามเมื่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลจากบริษัท เงินปันผลทั่วไป (ordinary dividends) จะถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่นๆ แต่หากเป็นกรณีเป็นเงินปันผลที่เข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย (qualified dividends) จะได้รับการลดอัตราภาษี ซึ่ง IRC มาตรา 1(h)(11)⁹ ได้อธิบายเงินปันผลที่เข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมายไว้ดังนี้

- เงินปันผลที่เข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมายนั้น ต้องเป็นเงินปันผลที่ได้ระหว่างปีภาษีจากบริษัท ภายในประเทศ หรือบริษัทต่างชาติที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย กล่าวคือ เป็นบริษัทที่ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือบริษัทที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา โดยมีข้อยกเว้นว่าบริษัทเหล่านี้ต้องไม่เป็นบริษัทที่ได้รับการยกเว้นภาษี หรือได้รับการลดอัตราภาษี สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาการถือครองหุ้น ผู้ถือหุ้นจะต้องถือหุ้นไม่น้อยกว่า 60 วัน ในระหว่างเวลา 121 วัน นับตั้งแต่ 60 วัน ก่อนมีการจ่ายเงินปันผล

เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลซึ่งเป็นเงินปันผลที่เข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย (qualified dividends) กฎหมายลดอัตราภาษีให้ โดยนำอัตราภาษีกำไรจากเงินลงทุน (capital gains) มาใช้ คืออัตราร้อยละ 0 หรือร้อยละ 15 หรือร้อยละ 20 ขึ้นอยู่กับรายได้ที่ต้องเสียภาษีและสถานะในการยื่นภาษี ซึ่งหากเป็นเงินปันผลทั่วไป (ordinary dividends) จะใช้อัตราเดียวกับเงินได้ปกติที่ต้องเสียภาษี คือ ร้อยละ 15-39.6

⁷ Legal Information Institute, U.S. Code - Internal Revenue Code - Income Tax (§ 316) [Online], 29 March 2022. Available from <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/316>

⁸ รายได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยจากบัญชีออมทรัพย์ ดอกเบี้ยพันธบัตร ค่าเลี้ยงดู เงินปันผลจากหุ้น

⁹ Legal Information Institute, U.S. Code - Internal Revenue Code - Income Tax (§ 1(h)(11)) [Online], 3 April 2022. Available from <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1>

4.1.2 หลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการ กรณีผู้เยาว์¹⁰

สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยทั่วไปแล้วบุตร¹¹ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีด้วยตนเอง แต่หากบุตรไม่สามารถยื่นด้วยตนเองได้ไม่ว่าด้วยเหตุผลใดก็ตาม เช่น อายุ บิดามารดา ผู้ปกครองของบุตรหรือผู้รับผิดชอบทางกฎหมายอื่นๆ ซึ่งรวมถึงผู้ได้รับมอบอำนาจด้วย สามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนบุตรได้

หลักเกณฑ์ที่ส่งผลกระทบต่อภาษีเงินได้ที่มีได้มาจากการทำงานของบุตร ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการดอกเบี้ยและเงินปันผลของบุตร และกรณีเมื่อบุตรได้รับดอกเบี้ย เงินปันผล หรือรายได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) รวมกันมากกว่า 2,200 USD

4.1.2.1 กรณีผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการดอกเบี้ยและเงินปันผลของบุตร¹²

กรณีผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการดอกเบี้ยและเงินปันผลของบุตร (Parents' Election to Report Child's Interest and Dividends) บิดามารดาหรือผู้ปกครองของบุตรสามารถเลือกนำเงินได้ประเภทเงินปันผลของบุตรยื่นพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการของบิดามารดาหรือผู้ปกครอง โดยใช้วิธีการยื่นแบบแสดงรายการของบุตรคู่กับแบบแสดงรายการของผู้ปกครองก็ได้ แต่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

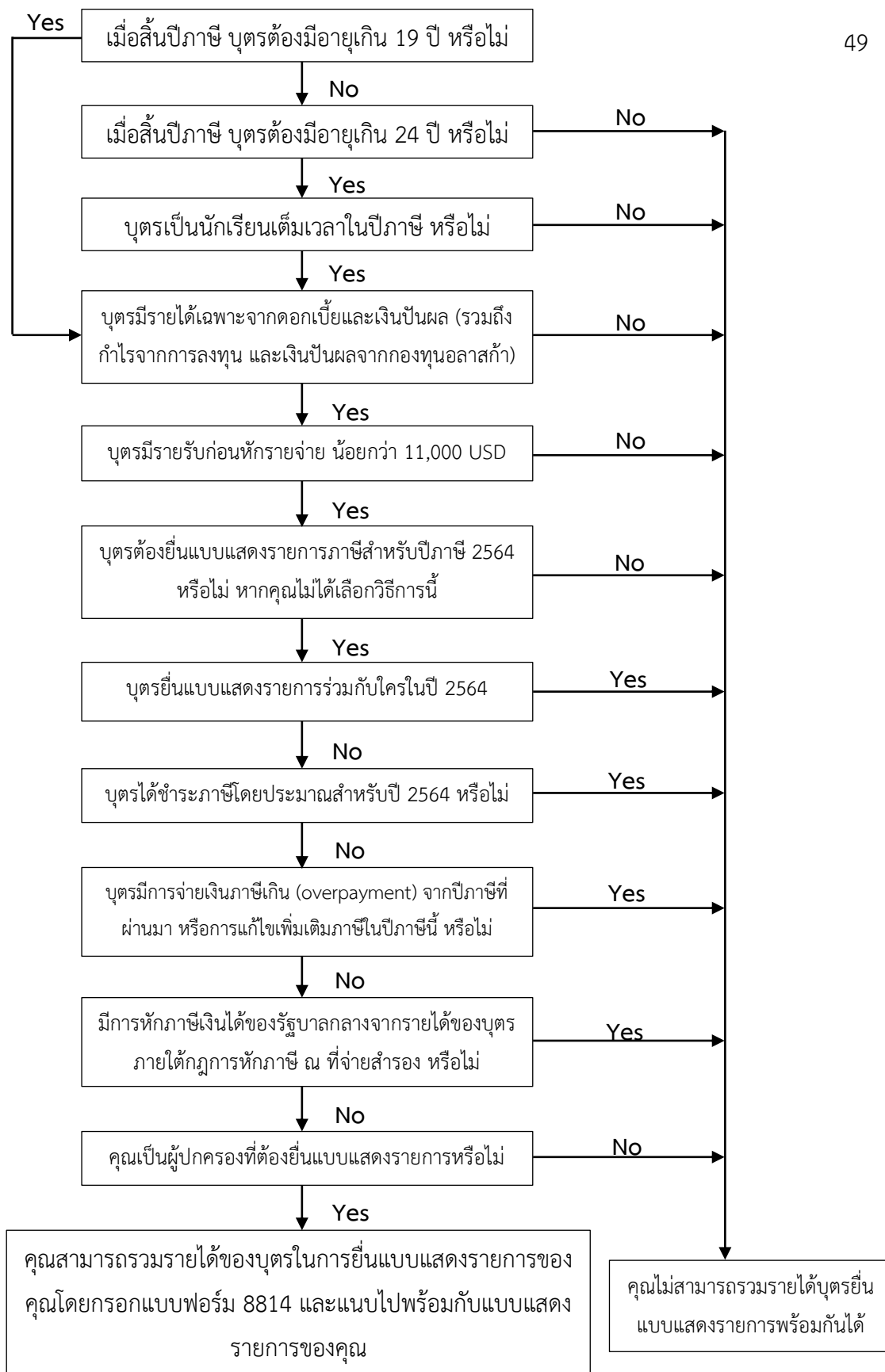
(1) เมื่อสิ้นปีภาษี บุตรต้องมีอายุไม่เกิน 19 ปี หรือมีอายุต่ำกว่า 24 ปี หากเป็นนักเรียนเต็มเวลา (full-time student)

¹⁰ Internal Revenue Service, Publication 929 (2021), Tax Rules for Children and Dependents [Online], 27 March 2022. Available from https://www.irs.gov/publications/p929#en_US_2021_publink1000203820

¹¹ สำหรับหลักเกณฑ์เหล่านี้ คำว่า "บุตร" หมายความรวมถึง บุตรและบุตรบุญธรรมด้วย กฎเหล่านี้มีผลบังคับใช้ไม่ว่าบุตรจะอยู่ในความอุปการะหรือไม่ก็ตาม (For these rules, the term "child" includes a legally adopted child and a stepchild. These rules apply whether or not the child is a dependent.)

¹² Internal Revenue Service, Topic No.553 Tax on a Child's Investment and Other Unearned Income (Kiddie Tax) [Online], 22 March 2022. Available from <https://www.irs.gov/taxtopics/tc553>

- (2) เมื่อบุตรมีรายรับก่อนหักรายจ่าย (gross income) รวมน้อยกว่า 11,000 USD สำหรับปีภาษีนั้น
- (3) บุตรต้องมีรายได้เฉพาะจากดอกเบี้ยและเงินปันผล รวมถึงเงินปันผลที่ได้รับจากกองทุนอเลาส์ก้า
- (4) ไม่มีการชำระภาษีโดยประมาณในปีภาษีนั้น (estimated tax payments) และไม่มี การจ่ายเงินภาษีเกิน (overpayment) จากปีภาษีที่ผ่านมา หรือการแก้ไขเพิ่มเติมภาษีในปีภาษีนี้ภายใต้ชื่อและเลข ประกันสังคมของบุตร (social security number)
- (5) ไม่มีการหักภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางจากรายได้ของบุตรภายใต้กฎการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำรอง
- (6) บุตรจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี เว้นแต่เลือกที่จะทำกรณีนี
- (7) บุตรต้องไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการร่วมกับผู้อื่น (joint tax return)
- (8) บิดาหรือมารดาจะยื่นแบบแสดงรายการตามกรณีนีได้จะต้องเป็นผู้ปกครองที่ตรง ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด หรือบิดามารดาต้องยื่นภาษีร่วมกัน



ภาพ 1 แผนผังแสดงการพิจารณา กรณีบิดามารดาหรือผู้ปกครองต้องการรวมรายได้ของบุตร¹³

¹³ Ibid.

นอกเหนือจากกรณีปกติที่ผู้ปกครองของบุตรแต่งงานกันและยื่นแบบแสดงภาษีร่วมกัน สามารถดำเนินการตามหลักเกณฑ์ข้างต้นที่กล่าวมาแล้ว ผู้ปกครองที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันและเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ที่เป็นดอกเบี๋ยและเงินปันผลของบุตร แนวทางการปฏิบัติเหล่านี้จะใช้ในการพิจารณาว่าบิดาหรือมารดาหรือผู้ปกครองบุตรคนใดสามารถยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ของบุตรได้

(1) กรณีบิดามารดาแต่งงานกันแต่เลือกที่จะยื่นภาษีแยกกัน และตัดสินใจจะยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตร ให้บิดาหรือมารดาที่มีเงินได้ต้องเสียภาษีมากกว่ายื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตร

(2) กรณีบิดามารดาไม่ได้อยู่ด้วยกัน แต่มีได้จดทะเบียนหย่า ซึ่งเป็นลักษณะของการแยกกันอยู่อย่างชัดเจนเช่นคนโสด และบิดาหรือมารดานั้นมีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร กรณีเช่นนี้บิดาหรือมารดาที่เป็นผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตร สามารถยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรได้ แต่หากพิจารณาไม่ได้ว่าเป็นโสดให้กลับไปใช้หลักเกณฑ์ที่ผู้ปกครองคนใดมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่า ให้ผู้นั้นเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตร

(3) กรณีบิดามารดาหย่ากันตามกฎหมายและยังไม่มี การแต่งงานใหม่ บิดาหรือมารดา บุคคลที่ดูแลบุตรมากกว่าสามารถยื่นแบบแสดงรายการของบุตรได้

(4) กรณีบิดาหรือมารดาแต่งงานใหม่ บุคคลที่บิดามารดาแต่งงานด้วย (พ่อเลี้ยง/แม่เลี้ยง) ได้ดูแลอุปการะบุตรมากกว่าบิดาหรือมารดาที่แท้จริง และบิดาหรือมารดาที่แท้จริงของบุตรได้มีการยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันกับบุคคลคนนั้น(พ่อเลี้ยง/แม่เลี้ยง) ส่งผลให้บุคคลคนนั้น(พ่อเลี้ยง/แม่เลี้ยง)สามารถที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันกับบุตรได้ แต่ในกรณีที่บิดาหรือมารดาที่แท้จริงแยกกันยื่นแบบแสดงรายการกับบุคคลคนนั้น(พ่อเลี้ยง/แม่เลี้ยง) ให้เลือกบิดาหรือมารดาที่แท้จริงหรือบุคคลคนนั้น(พ่อเลี้ยง/แม่เลี้ยง) ที่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่า เป็นบุคคลที่สามารถยื่นแบบแสดงรายการของบุตรได้ (ถือเสมือนว่าบุคคลที่บิดาหรือมารดาที่แท้จริงแต่งงานด้วย (พ่อเลี้ยง/แม่เลี้ยง) เป็นบิดามารดา)

(5) กรณีบิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสแต่อาศัยอยู่ร่วมกัน ให้บิดาหรือมารดาที่มีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่าเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการของบุตร หากกรณีเป็นว่าบิดามารดาที่ไม่ได้จดทะเบียนนั้น ไม่ได้อยู่อาศัยร่วมกันทั้งปีภาษี ให้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกับกรณีที่บิดามารดาหย่าร้างกัน

(6) กรณีบิดาหรือมารดาเป็นนายจ้างงานใหม่ คู่สมรสคนใหม่ของบิดามารดา มีสิทธิเสมือนเป็นบิดามารดาที่แท้จริงของบุตร

ผลของการที่บิดามารดาหรือผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการดอกเบี๋ยและเงินปันผลของบุตรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นแทนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแยกต่างหากสำหรับบุตร อาจทำให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น หากบุตรได้รับเงินปันผลที่เข้าตามเกณฑ์ตามกฎหมายหรือกำไรจากการลงทุน บิดามารดาหรือผู้ปกครองอาจต้องจ่ายภาษีเพิ่มอีก 110 USD เนื่องจากอัตรารายได้ของบุตรซึ่งมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีระหว่าง 1,100 ถึง 2,200 USD คือ 10% อย่างไรก็ตามหากยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากสำหรับบุตร อัตราภาษีอาจต่ำถึง 0% เนื่องจากอัตรารายได้พิเศษสำหรับเงินปันผลที่เข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมายและกำไรจากการลงทุน

4.1.2.2 กรณีมีรายได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) รวมกันมากกว่า 2,200 USD¹⁴

กรณีเมื่อบุตรได้รับดอกเบี๋ย เงินปันผล หรือรายได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) รวมกันมากกว่า 2,200 USD และไม่สามารถรวมรายได้ของบุตรในแบบแสดงรายการของบิดามารดาหรือผู้ปกครองได้ โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) ต้องได้รับเงินได้ประเภทนี้ (unearned income) มากกว่า 2,200 USD

¹⁴ Ibid.

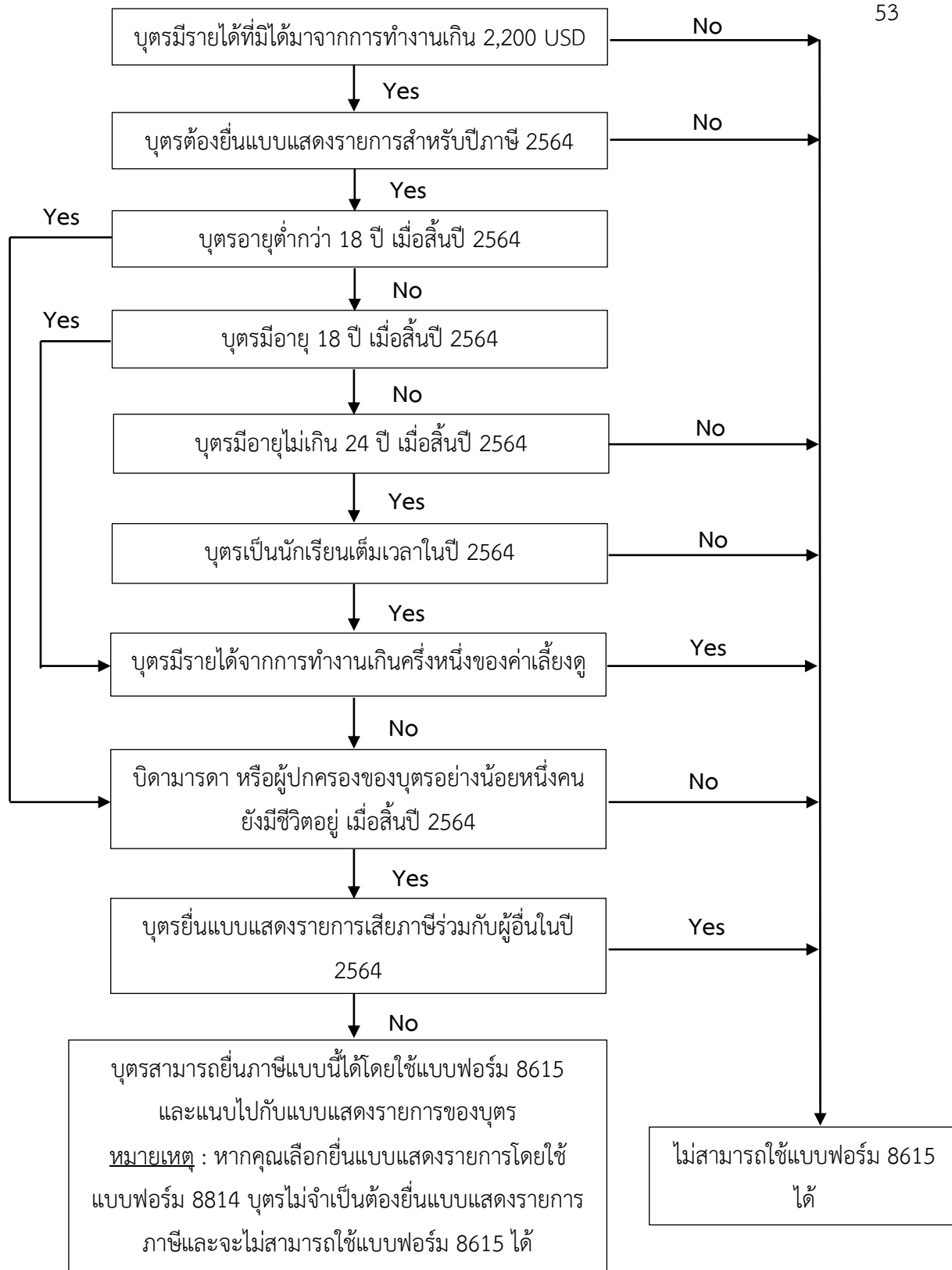
(2) ต้องมีอายุไม่เกิน 18 ปี ในปีภาษีนั้น และไม่มีรายได้จากการทำงาน (earned income) เกินครึ่งหนึ่งของเงินค่าเลี้ยงดู

กรณีอายุ 19-24 ปี จะต้องเป็นนักเรียนเต็มเวลา (Fulltime Student) และไม่มีรายได้จากการทำงานมากกว่าค่าเลี้ยงดูที่ได้รับ (เช่น ได้รับค่าเลี้ยงดูจำนวน 10,000 USD ฉะนั้นรายได้จากการทำงานต้องไม่เกินจำนวน 5,000 USD ครึ่งหนึ่งของเงินค่าเลี้ยงดู)

(3) บิดาหรือมารดาอย่างน้อย 1 คน ต้องมีชีวิตอยู่เมื่อสิ้นปีภาษี

(4) ต้องยื่นแบบแสดงรายการสำหรับปีภาษีนั้น

(5) ต้องไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการร่วมกับบุคคลอื่นในปีภาษีนั้น (joint tax return)



ภาพ 2 แผนผังแสดงการพิจารณา กรณีบุตรมีรายได้ที่มีได้มาจากการทำงานเกิน 2,200 USD¹⁵

¹⁵ Ibid.

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกามีปัญหาที่คล้ายคลึงกับประเทศไทยคือ ข้อกังวลเกี่ยวกับการยกย้ายทรัพย์สินภายในความครัว เพื่อเสียภาษีในอัตราที่น้อยกว่า เหตุจูงใจดังกล่าวเป็นที่มาของการออกพระราชบัญญัติปฏิรูปภาษี พ.ศ.2529 (The 1986 Tax Reform Act) โดยมีวัตถุประสงค์ในการลดแรงจูงใจทางภาษีที่ไม่เหมาะสมในการยกย้ายถ่ายโอนทรัพย์สินภายในครอบครัว

อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกาเงินปันผลนั้นจะถูกรับรู้เป็นรายได้ของตัวผู้เยาว์เอง โดยถือว่าผู้เยาว์มีรายรับที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) ประเภทเงินปันผล ทั้งยังมีทางเลือกให้บิดามารดาหรือผู้ปกครองในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ซึ่งสามารถเลือกได้ว่าจะนำแบบแสดงรายการและเสียภาษีของผู้เยาว์ยื่นพร้อมกับของบิดาหรือมารดาหรือผู้ปกครองตามหลักเกณฑ์ที่วางไว้ หรือจะเลือกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีของผู้เยาว์ต่างหาก โดยมีบิดามารดาหรือผู้ปกครองเป็นผู้กระทำการแทน ทำให้ครอบครัวที่บุตรผู้เยาว์มีรายรับประเภทเงินปันผลสามารถเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมและประหยัดภาษีได้มากที่สุด

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลผู้เยาว์นี้ ยึดโยงกับความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาในฐานะบิดามารดาของบุตรโดยตรง ซึ่งสหรัฐอเมริกาได้วางแนวปฏิบัติในเรื่องนี้ให้เหมาะสมกับสภาพสังคมและครอบครัวที่เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ มีการวางแนวปฏิบัติโดยการจำแนกประเภทความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาในฐานะบิดามารดาบุตรไว้หลากหลายประเภทส่งผลให้เกิดความชัดเจน แน่นนอน และความสะดวกในการปฏิบัติตามเพื่อเสียภาษี

บทที่ 5

วิเคราะห์ เปรียบเทียบ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์

ในประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา

5.1 ปัญหาความไม่เป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ระหว่าง บิดามารดา

5.1.1 ความไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับหน่วยภาษีระหว่างบิดามารดา

บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด ...

(4) เงินได้ที่เป็น ...

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับ ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เป็นผู้ที่มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม ...”

เมื่อวิเคราะห์ตามบทบัญญัติข้างต้นจะเห็นได้ว่าในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือ บุตรผู้เยาว์ ได้รับเงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักในการรับรู้เงินได้ ดังนี้

- กรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาเมื่ออยู่ตลอดปีภาษี ไม่มีการจดทะเบียนหย่า เงินปันผลของผู้เยาว์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จะถูกรับรู้เป็นเงินได้ของบิดา ถือเป็นเงินได้ของบิดา

- กรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี กล่าวคือ มีการจดทะเบียนหย่าระหว่างบิดามารดา และบิดามารดาได้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน เงินปันผลของผู้เยาว์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จะถูกรับรู้เป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ที่เป็นผู้ใช้อำนาจทางปกครอง กรณีบิดาเป็นผู้ใช้อำนาจทางปกครอง จะถือเป็นเงินได้ของบิดา กรณีมารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองจะถือเป็นเงินได้ของมารดา

- กรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี กล่าวคือ มีการจดทะเบียนหย่าระหว่างบิดามารดา และบิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรผู้เยาว์ร่วมกัน เงินปันผลของผู้เยาว์ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จะถูกรับรู้เป็นเงินได้ของบิดา ถือเป็นเงินได้ของบิดา

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2523 ได้เพิ่มข้อความในมาตรา 40(4)(ข) วรรคสองและวรรคสาม วางหลักเรื่องเงินปันผลของผู้เยาว์ ซึ่งในขณะนั้นสภาพสังคมครอบครัวในประเทศไทยชายผู้เป็นสามีจะเป็นใหญ่ในครอบครัวมีอำนาจจัดการเรื่องต่างๆ ภายในครอบครัวแต่เพียงผู้เดียว บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้รับอิทธิพลมา ประกอบกับบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร มีผลบังคับใช้มาจนปัจจุบันเป็นเวลากว่า 42 ปีแล้ว¹ โดยที่บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้มีการปรับปรุงหรือแก้ไขเพิ่มเติม

¹ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2523 มาตรา 4 “ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสองและวรรคสามของ (ข) ของมาตรา 40(4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 24) พ.ศ.2522 “เพื่อประโยชน์ในการคำนวณ

ให้เหมาะสมกับสภาพสังคม ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างสามีภริยาในฐานะบิดามารดา และต่อผู้เสียภาษีที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังที่ได้มีการศึกษาไว้ใน “บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ในประเทศไทย”

เมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติมาตราอื่นๆ ในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีระหว่างสามีภริยา จะเห็นได้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมอยู่เสมอ เห็นได้จากเมื่อปี 2555 ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยในเรื่องผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 245(1) ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30 หรือไม่ ซึ่งมีประเด็นปัญหาที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบ 29 และมาตรา 30 หรือไม่ โดยได้มีคำวินิจฉัยในประเด็นเกี่ยวกับการถือเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีว่า รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้...” ดังนั้นสามีและภริยาจึงต้องมีสิทธิเท่าเทียมกัน เมื่อภริยามีรายได้เป็นของตนเองย่อมต้องมีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีด้วยตนเอง และยังมีประเด็นเรื่องการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ในกรณีที่คำนวณภาษีแล้วเห็นว่าการแยกกันยื่นแบบแสดงรายการจะเสียภาษีน้อยกว่าการรวมกันยื่นแบบแสดงรายการ ไม่

เงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม ”

สามารถกระทำได้ โดยศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยว่าเป็นการจำกัดสิทธิและไม่ส่งเสริมความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง ควรให้สามีภริยามีสิทธิเลือกได้ว่าจะรวมกันหรือแยกกันยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ทั้งนี้ศาลรัฐธรรมนูญได้ให้ข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์เพื่อหารายได้เข้ารัฐเพื่อใช้สำหรับการบริหารประเทศ การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้ประชาชนที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องปฏิบัติ ทั้งการเสียภาษียังมีผลเป็นการกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน รัฐจึงต้องกำหนดมาตรการที่เป็นธรรมและต้องมีการตีความกฎหมายโดยเคร่งครัดไปในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น²

ส่งผลให้ต่อมามีการแก้ไขประมวลรัษฎากร ยกเลิกมาตรา 57 ตี³ และมาตรา 57 เบญจ⁴ ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 โดยใช้บังคับกับปีภาษี 2555 เป็นต้นไป และได้บัญญัติข้อความเพิ่มเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีระหว่างสามีภริยาให้ต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับ แต่ก็ไม่ตัดสิทธิที่สามีหรือภริยาจะรวมกันยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกันได้ ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องด้วยแนวคิดตามมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ตั้งอยู่บนแนวความคิดความเป็นใหญ่และความเป็นหัวหน้าครอบครัวของชายผู้เป็นสามีตามสภาพสังคมครอบครัวของไทยในอดีต แต่เมื่อกาลเวลา

² คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ 17/2555

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี “การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภริยาค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภริยาส่วนหนึ่งของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตี ก็ได้ ...”

เปลี่ยนแปลงไปแนวความคิดดังกล่าวก็ย่อมมีการเปลี่ยนแปลงเช่นกัน เห็นได้จากการที่สามีและภริยาต่างก็ประกอบอาชีพอิสระ มีรายได้แยกกัน และมีบทบาทในครอบครัวมากขึ้น ก่อให้เกิดความเท่าเทียมระหว่างสามีและภริยา

นอกจากนี้บทบัญญัติมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56 ...” เมื่อวิเคราะห์แล้วจะเห็นได้ว่าการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีที่สามีภริยาเลือกแยกกันยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง ไม่รวมกันยื่นกรณีเช่นนี้สามีและภริยาถือเป็นหน่วยภาษีที่แยกจากกัน มิใช่หน่วยภาษีเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่ยื่นรวมกันจะถือว่าสามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ฉะนั้นการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะคิดคำนวณหน่วยภาษีที่เป็นสามีและหน่วยภาษีที่เป็นภริยาแยกจากกัน ส่งผลให้ฐานภาษีแคบลง ภาระภาษีน้อยลงด้วย แต่หากเป็นกรณีที่กฎหมายไม่มีทางเลือกให้แก่ผู้เสียภาษี มีเพียงทางเดียวคือให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการและภาษีรวมกัน จะส่งผลให้เงินได้สุทธิเพิ่มขึ้น และมีภาระภาษีเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 35 ขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้สุทธิ

พิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) วรรคสอง สำหรับกรณีที่ความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาที่อยู่ตลอดปีภาษี และกรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้ที่อยู่ตลอดปีภาษี แต่บิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน ทั้งสองกรณีเมื่อบุตรผู้เยาว์ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล เงินได้พึงประเมินนั้น ถือเป็นเงินได้ของบิดาฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นกรณีกฎหมายจำกัดสิทธิโดยการไม่กำหนดทางเลือกอื่นให้แก่ผู้เสียภาษี ทั้งยังไม่ส่งเสริมความเท่าเทียมกันระหว่างชายและหญิงในฐานะสามีภริยา นอกจากนี้สามีภริยาในฐานะบิดามารดาของผู้เยาว์ตามกฎหมายครอบครัวแล้ว บิดามารดาต่างมีอำนาจในการปกครองบุตรและดูแลทรัพย์สินของบุตรอย่างเท่าเทียมกัน

สำหรับสหรัฐอเมริกาเงินปันผลเป็นสินทรัพย์ที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยจ่ายจาก (1) ผลกำไรสะสมหลังจากวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 1913 หรือ (2) ผลกำไรของปีภาษีปัจจุบันโดยไม่คำนึงถึงผลกำไรสะสม ณ วันที่มีการ

จ่ายเงินปันผล ตาม IRC มาตรา 316 ซึ่งเงินปันผลถูกจัดอยู่ในรายได้ประเภทรายได้ที่มีได้มาจากการทำงาน (unearned income) เงินปันผลนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินปันผลปกติ (ordinary dividends) ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่นๆ และเงินปันผลที่เข้าตามหลักเกณฑ์กฎหมาย (qualified dividends) เป็นเงินปันผลปกติที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยหากเป็นเงินปันผลที่เข้าตามเกณฑ์กฎหมายจะได้รับการลดอัตราภาษี ตาม ซึ่ง IRC มาตรา 1(h)(11)

กรณีบุตรได้รับเงินปันผลโดยทั่วไปแล้วบุตรมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี แต่หากบุตรไม่สามารถกระทำได้ตามมารดาหรือผู้ปกครองของบุตร หรือผู้รับผิดชอบตามกฎหมายอื่นๆ รวมถึงผู้รับมอบอำนาจ สามารถยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนผู้เยาว์ได้ โดย IRC นั้นไม่ได้มีบทบัญญัติให้ถือว่าเงินปันผลของผู้เยาว์เป็นเงินได้บิดาหรือมารดาโดยยึดโยงสถานะของบิดาที่เป็นหัวหน้าครอบครัวเช่นเดียวกับไทย แต่เป็นการวางทางเลือกและหลักเกณฑ์ให้แก่ผู้เสียภาษีให้เลือกรูปแบบที่ดีที่สุดให้กับครอบครัวตนเอง ไม่ว่าจะเป็นกรณีผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับเงินปันผลของบุตร หรือจะเป็นกรณีที่ไม่นำเงินปันผลของบุตรมายื่นพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการของบิดามารดาหรือผู้ปกครอง แต่เป็นเพียงการดำเนินการแทนเท่านั้น

หากบิดามารดาหรือผู้ปกครองของบุตรเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการของตนได้ แต่ทั้งนี้ต้องตรงตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ซึ่งการพิจารณาว่าระหว่างบิดามารดาผู้ใดจะเป็นผู้รับผิดชอบยื่นแบบแสดงรายการนั้นมีได้ยึดโยงเพศสภาพและสถานะในครอบครัว แต่ยึดโยงกับจำนวนเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบิดามารดาหรือผู้ปกครองบุตร แสดงให้เห็นถึงความเป็นธรรมระหว่างสามีภรรยาซึ่งทำหน้าที่เป็นบิดามารดาของผู้เยาว์ และถูกต้องตามหลักภาษีอากรที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นควรคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งความสามารถผู้เสียภาษีนั้นสามารถพิจารณาได้จากเงินได้พึงประเมินของบุคคลนั้น

5.1.2 ความไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับหน่วยภาษีผู้เยาว์

ผู้เยาว์เป็นผู้หย่อนความสามารถตามกฎหมาย ในการทำนิติกรรมต่างๆ จึงต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรม อย่างไรก็ตามนิติกรรมบางประเภทผู้เยาว์ก็สามารถที่จะกระทำตัวเองโดยมิต้องขอความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรม เช่น นิติกรรมที่ทำให้ผู้เยาว์ได้ไปซึ่งสิทธิอันใดอันหนึ่ง หรือนิติกรรมที่ทำให้ผู้เยาว์หลุดพ้นจากหน้าที่อันใดอันหนึ่ง (มาตรา 22 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) นิติกรรมซึ่งเป็นการสมแก่ฐานะารูป และจำเป็นในการดำรงชีพตามสมควรของผู้เยาว์ ผู้เยาว์อาจทำการใดๆ ได้ทั้งสิ้น ซึ่งเป็นการสมแก่ฐานะารูปแห่งตน และเป็นการอันจำเป็นในการดำรงชีพตามสมควร (มาตรา 24 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) เป็นต้น

กรณีเมื่อผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ว่าจะยังเป็นผู้เยาว์ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ทั้งนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ได้กำหนดหน้าที่ผู้เสียภาษีให้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับ เมื่อเงินได้พึงประเมินนั้นถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดโดยไม่พิจารณาว่าเมื่อคำนวณภาษีแล้วจะมีภาษีที่ต้องชำระหรือไม่ แม้จะมีการกำหนดไว้ว่าเว้นแต่ผู้เยาว์ แต่มาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรมยื่นแบบแสดงรายการแทนก็เป็นเพียงความต้องการคุ้มครองผู้เยาว์ซึ่งเป็นผู้หย่อนความสามารถตามกฎหมาย ให้มีผู้แทนโดยชอบธรรมยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้เยาว์เพื่อประโยชน์ของผู้เยาว์เอง⁵ ทั้งนี้เงินได้พึงประเมินนั้นยังถือเป็นเงินได้ของตัวผู้เยาว์เอง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าในกรณีนี้ผู้เยาว์ถือเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบิดามารดาหรือผู้ใช้อำนาจปกครอง

สำหรับกรณีที่ผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) เงินได้พึงประเมินจะไม่ถือเป็นเงินได้ของผู้เยาว์ แต่จะถือเป็นเงินได้ของบิดาในกรณีความเป็นสามีของบิดามารดามีอยู่ตลอดปีภาษีและกรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษี แต่บิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน หรือใน

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้ที่อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี”

กรณีที่เป็นสมาชิกของบิดามารดาที่มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา ผู้ใช้อำนาจปกครองผู้เยาว์ ตามมาตรา 40(4)(ข) เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์นั้น จะถูกนำมารวมคำนวณเสียภาษีในนามบิดาเท่านั้น โดยที่บิดายังสามารถหักค่าลดหย่อนบุตรได้

เมื่อมาตรา 40(4)(ข) วางหลักเช่นนี้ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่เงินได้ประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ให้ถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือเงินได้ของมารดา ย่อมทำให้เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีของบิดาหรือมารดาเพิ่มขึ้น ส่งผลให้บิดาหรือมารดานั้นต้องเสียภาษีมากขึ้น เนื่องจากประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า เมื่อเงินได้พึงประเมินเพิ่มมากขึ้นก็ต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย เป็นการเพิ่มภาระให้แก่บิดามารดา อีกทั้งเมื่อต้องนำเงินจำนวนหนึ่งไปที่เสียภาษีเพิ่มย่อมส่งผลต่อประโยชน์ของบุตรโดยตรง

การบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีมีหลักเกณฑ์หลายประการที่ต้องคำนึงถึง หนึ่งในนั้นคือหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ซึ่งการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการเรียกเก็บเงินจากทรัพย์สินของประชาชน จึงจำเป็นอย่างยิ่งต้องถือหลักความยุติธรรม (Equity) บุคคลใดบุคคลหนึ่งไม่ควรแบกรับภาระภาษีเกินสมควร กรณีตามมาตรา 40(4)(ข) การนำเงินได้พึงประเมินซึ่งเป็นเงินปันผลของผู้เยาว์มารวมคำนวณเสียภาษีในนามของบิดาหรือมารดานั้น ย่อมสร้างภาระทางภาษีอันเกินสมควรแก่บิดาหรือมารดาของผู้เยาว์ ซึ่งหากเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของผู้เยาว์ โดยมีผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นผู้ทำการแทนเช่นเดียวกับกรณีที่ผู้เยาว์ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ ย่อมไม่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอันเนื่องมาจากการแบกรับภาระภาษีที่เกินสมควรของบิดาหรือมารดา

สำหรับสหรัฐอเมริกาเมื่อบุตรมีเงินได้ไม่ว่าจะเงินได้ประเภทใด บุตรมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีด้วยตนเอง แต่ในกรณีที่บุตรไม่สามารถจะกระทำได้ด้วยตนเองไม่ว่าจะเนื่องด้วยเหตุผลใด บิดามารดา ผู้ปกครอง หรือผู้รับผิดชอบทางกฎหมายอื่นๆ รวมถึงผู้รับมอบอำนาจสามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนบุตรได้

หากบุตรได้รับเงินปันผลมีทางเลือกที่เกิดขึ้นสองทาง คือ บิดา มารดา หรือผู้ปกครอง สามารถเลือกยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรโดยแนบพร้อมไปกับแบบแสดงรายการของบิดา มารดา หรือผู้ปกครองได้ โดยปฏิบัติตามแนวทางที่ IRS กำหนด อาจกล่าวได้ว่าเสียภาษีร่วมกับผู้ปกครอง บุตรถือเป็นหน่วยภาษีที่รวมอยู่กับผู้ปกครอง หรือสามารถเลือกยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรเอง โดยบิดา มารดา หรือผู้ปกครองเพียงทำหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนบุตรเท่านั้น ในกรณีนี้บุตรถือเป็นหน่วยภาษีที่แยกออกมาต่างหากจากบิดา มารดา หรือผู้ปกครอง

เมื่อมีทางเลือกให้แก่ผู้เสียภาษีโดยให้ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายพิจารณาและเลือกเองนั้นจะส่งผลทำให้การเสียภาษีเป็นไปด้วยความเต็มใจของผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีย่อมเลือกทางที่ตนจะสนสามารถประหยัดภาษีได้มากที่สุด จึงเกิดความเป็นธรรมต่อหน่วยภาษีที่เป็นบุตรและบิดามารดา หรือผู้ปกครองของบุตรไม่มีฝ่ายใดที่ต้องแบกรับภาระภาษีเกิดสมควร

5.2 ปัญหาหลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่ไม่ชัดเจน

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2523 ได้เพิ่มข้อความในมาตรา 40(4)(ข) เป็นวรรคสองและวรรคสาม โดยวางหลักเรื่องเงินปันผลของผู้เยาว์ไว้และใช้บทบัญญัติดังกล่าวมาจนปัจจุบัน⁶ เป็นเวลากว่า 42 ปีที่บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีการแก้ไขให้เหมาะสมกับสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็นการตีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาเมื่ออยู่ตลอดปีภาษีเงินปันผลของผู้เยาว์จะถือเป็นเงินได้ของบิดา หรือกรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี โดยบิดามารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน เงินปันผล

⁶ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 1

ผู้เยาว์จะถือเป็นเงินได้ของบิดา หากบิดาหรือมารดาบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองเพียงฝ่ายเดียว เงินปันผลของผู้เยาว์จะถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองผู้เยาว์

กรณีผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลและเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นที่มีเงินปันผลด้วย ส่วนของเงินปันผลจะไม่ถูกรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เยาว์เอง แต่จะถูกรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของบิดาหรือมารดาตามบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนของเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นที่มีเงินปันผลนั้นจะถูกรับรู้เป็นเงินได้ของผู้เยาว์เอง โดยมีผู้แทนโดยชอบธรรมทำหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้เยาว์

กรณีผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลเพียงประเภทเดียว เงินปันผลนั้นจะถูกรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของบิดาหรือมารดาแล้วแต่กรณีตาม มาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะถือว่าผู้เยาว์ไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นในปีภาษีนั้น

เมื่อบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักให้เงินปันผลผู้เยาว์ถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา ส่งผลให้เงินปันผลจะถูกรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินตามของบิดาหรือมารดาตามตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบิดาหรือมารดามีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด โดยมีต้องพิจารณาว่า จะต้องเสียภาษีหรือไม่ เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะใช้แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 ในการยื่นแบบแสดงรายการ แต่อย่างไรก็ตามหากครอบครัวของผู้เยาว์บิดามารดาแยกทางกันเพียงแต่มีได้จดทะเบียนหย่า ในทางกฎหมายยังถือว่าบิดามารดาที่แยกทางกันนี้เป็นสามีภริยากัน ซึ่งหากบุตรผู้เยาว์อยู่ในความดูแลของมารดาโดยตลอด กรณีเช่นนี้เมื่อบุตรผู้เยาว์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล จะถือเป็นเงินได้ของบิดาเนื่องจากความเป็นสามีภริยาของบิดามารดามีอยู่ตลอดปีภาษี ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้เกิดความไม่สะดวกในการดูแลจัดการทรัพย์สินของมารดา จะต้องติดต่อบิดาเป็นผู้ดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเพื่อให้ถูกต้องตามกฎหมาย ในทางกลับกันยังก่อให้เกิดความสะดวกรและภาระที่มากขึ้นแก่บิดาด้วยเช่นกัน ซึ่งกรณีปัญหาเช่นนี้อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้นได้ เนื่องจากเกิด

ความยุ่งยาก ความไม่สะดวกในทางปฏิบัติซึ่งกฎหมายนั้นไม่ได้คำนึงถึง และประเทศไทยเองก็ไม่ได้มีการออกกฎเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในการบังคับใช้ควบคู่กับตัวบทบัญญัติ ทั้งยังไม่ปรากฏว่ามีการออกกฎเกณฑ์หรือแนวทางปฏิบัติใดควบคู่กับการใช้บังคับบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาสหรัฐอเมริกาแม้ว่าจะมีความแตกต่างทางวัฒนธรรมค่อนข้างมากเมื่อเทียบกับประเทศไทย แต่ลักษณะความสัมพันธ์ของคู่สมรสมีความหลากหลาย ซึ่ง IRS ได้กำหนดแนวทางรองรับรูปแบบความสัมพันธ์ที่หลากหลายของคู่สมรสในการเสียภาษีในกรณีของผู้เยาว์ไว้ด้วย ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะกรณีที่บิดามารดา หรือผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการของบิดา มารดา หรือผู้ปกครอง เท่านั้น

ในกรณีที่บิดามารดา หรือผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการของตน ในกรณีที่บิดามารดาของบุตรแต่งงานกันและยื่นแบบแสดงภาษีร่วมกันจะสามารถดำเนินการตามหลักเกณฑ์ปกติ แต่หากเป็นกรณีที่บิดามารดาหรือผู้ปกครองของบุตรมิได้ยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน แต่เลือกยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการของตน สามารถพิจารณาตามแนวทางปฏิบัติในหัวข้อ “4.1.2.1 กรณีผู้ปกครองเลือกยื่นแบบแสดงรายการดอกเบี้ยและเงินปันผลของบุตร” ซึ่งแนวปฏิบัติที่สหรัฐอเมริกาวางไว้มีความหลากหลายและมีรายละเอียดครอบคลุมความสัมพันธ์ของสามีภริยาในฐานะบิดามารดา โดยอ้างอิงจากสภาพสังคมครอบครัวที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ทั้งยังมีความชัดเจนและมีความครอบคลุม ส่งผลให้การปฏิบัติตามนั้นเกิดความเป็นธรรม ความสะดวก ความชัดเจน ให้แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

5.3 ปัญหาภาระภาษีที่มากเกินไปจนจะต้องจ่าย

การจ่ายเงินปันผลตามมาตรา 40(4) จะต้องมีการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย โดยบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งรวมถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 50(2)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยสามารถเลือกที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 โดยไม่นำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี เป็นการจัดเก็บภาษีครั้งเดียวจบ (Final Tax) หากผู้เสียภาษีเลือกวิธีการนี้จะเสียภาษีถึงร้อยละ 28 เนื่องจากเงินปันผลเป็นกำไรของบริษัทที่ต้องผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อนโดยทั่วไปในอัตราร้อยละ 20 จากนั้นจึงจะนำกำไรของบริษัทที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นคนธรรมดา การจ่ายเงินปันผลบริษัทผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ส่งผลให้ผู้รับได้เงินพึงประเมินประเภทเงินปันผลต้องเสียภาษีถึงร้อยละ 28 ดังตัวอย่างการคำนวณ

ตัวอย่าง	บริษัท A ประกอบกิจการมีกำไรสุทธิ	100 บาท
	<u>ภาษีเงินได้นิติบุคคล (อัตราร้อยละ 20)</u>	<u>20 บาท</u>
	คงเหลือเงินปันผล	80 บาท
	จ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นบุคคลธรรมดา	
	<u>ภาษีเงินได้บุคคลหัก ณ ที่จ่าย (อัตราร้อยละ 10)</u>	<u>8 บาท</u>
	ผู้ถือหุ้นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผล	72 บาท

เงินปันผลที่บริษัทจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นคนธรรมดา มีการเสียภาษีถึงสองครั้ง ในชั้นของนิติบุคคลและในชั้นของบุคคลธรรมดา การเก็บภาษีเช่นนี้เป็นรูปแบบหนึ่งของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ เพื่อความ

เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย จึงมีวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยประเทศไทยใช้วิธีการเครดิตภาษี (Imputation System) เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวจะได้รับการเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁷ โดยมีสูตรคำนวณดังนี้

$$\text{เงินปันผลก่อนหักภาษี ณ ที่จ่าย 10\%} \times \frac{\text{อัตรากาซีที่บริษัทจ่าย}}{100 - \text{อัตรากาซีที่จ่าย}}$$

เมื่อผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลเลือกที่จะนำเงินปันผลมารวมคำนวณภาษีสิ้นปี ต้องนำเครดิตภาษีมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย⁸ เมื่อรวมคำนวณได้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีแล้วให้นำเครดิตภาษีและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักไว้มาหักออก หากขาดไปจะต้องเสียภาษีเพิ่ม แต่หากเกินผู้เสียภาษีมูลนิธิได้รับคืน ทั้งนี้ผู้ที่จะเครดิตภาษีได้จะต้องเป็นบุคคลธรรมดาที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย หรือพักอาศัยอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่ผ่านมาตั้งแต่ 180 วันขึ้นไป ตามมาตรา 47 ประกอบมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้เยาว์มีเงินปันผล ในกรณีที่มีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาอยู่ตลอดปีภาษี เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์จะถือเป็นเงินได้ของบิดา รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของ

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ “ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตรากาซีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตรากาซีเงินได้ดังกล่าว นั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย และมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ...”

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ...”

บิดา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราก้าวหน้า เมื่อกฎหมายกำหนดให้เงินปันผลผู้เยาว์ต้องรวมเป็นเงินได้ของบิดา ส่งผลให้ฐานภาษีของบิดากว้างขึ้นและอาจต้องเสียภาษีมากขึ้นตามมา ตามตารางเปรียบเทียบภาระภาษีเมื่อคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อแสดงให้เห็นถึงภาระภาษีที่มากเกินไปเกินสมควรจากการปฏิบัติ ตามกฎหมาย

เงินปันผลบุตรผู้เยาว์	กรณีรวมเป็นเงินได้ของบิดา	กรณีรวมเป็นเงินได้ของมารดา	กรณีเป็นเงินได้ของผู้เยาว์
ภาษีที่ต้องจ่าย	1,505,000	230,000	-163,000
ภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น	270,500	230,000	0

ตาราง 2 ตารางเปรียบเทียบภาระภาษีเมื่อคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการคำนวณทั้งสามรูปแบบตามตารางข้างต้นแสดงให้เห็นถึงภาระภาษีที่มากเกินไปเกินสมควรของบิดามารดาผู้เยาว์ที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล เมื่อได้ลองคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) ในกรณีถือว่าเงินปันผลเป็นเงินได้พึงประเมินของบิดาหรือมารดา และเมื่อได้คำนวณในกรณีที่หากเงินปันผลนั้นถูกรับรู้เป็นเงินได้ของผู้เยาว์จะสามารถมีสิทธิได้รับเงินภาษีคืน

กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกามีทางเลือกให้แก่ผู้เสียภาษีเลือกวิธีที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อตนเองมากที่สุด ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้ครอบครัวที่ต้องเสียภาษีประเภทเงินปันผลนี้สามารถลดภาระทางภาษีที่เกินควรได้ และเกิดความเป็นธรรมเกิดขึ้นกับหน่วยภาษีทุกหน่วยที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งหลักเกณฑ์ของสหรัฐอเมริกาไม่ว่าจะเลือกวิธีใดในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรายรับของผู้เยาว์ประเภทเงินปันผลยังถือเป็นเงินได้ของตัวผู้เยาว์เอง ซึ่งแตกต่างจากกรณีของประเทศไทยโดยสิ้นเชิงที่บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีทางเลือกให้แก่ผู้เสียภาษี ส่งผลให้ครอบครัวที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์จะต้องแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไปเกินสมควร เกิดความไม่เป็นธรรมจากการใช้บังคับกฎหมายขึ้น บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงสมควรได้รับการแก้ไข

บทที่ 6

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา

6.1 สรุปผลการศึกษา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินปันผลของผู้เยาว์ ตามบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการแก้ไขครั้งสุดท้ายตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523 โดยได้เพิ่มข้อความในมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวรรคสองและวรรคสาม วางหลักเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ไว้ ซึ่งสถาบันครอบครัวของไทยเมื่อก่อนนั้น ชายผู้เป็นสามีจะเป็นผู้นำครอบครัว ดูแลกิจการต่างๆ ภายในครอบครัวโดยสังเกตได้จากกฎหมายครอบครัวในยุคสมัยนั้นจะให้อำนาจชายผู้เป็นสามีเป็นจัดการกิจการต่างๆ รวมถึงอำนาจในการดูแลปกครองบุตรแต่เพียงผู้เดียว แต่เมื่อเวลาเปลี่ยนแปลงไป ในปัจจุบันนี้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้บัญญัติรับรองเรื่องความเท่าเทียมกันของบุคคลไว้ ซึ่งประมวลรัษฎากรเองก็ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติต่างๆ เรื่อยมาเพื่อให้เหมาะสมกับการนำมาปรับใช้ให้กับสภาพสังคมและเศรษฐกิจ แต่อย่างไรก็ตามการบังคับใช้ของบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร มาเป็นเวลานานกว่า 42 ปี โดยมีได้รับการแก้ไขใดๆ จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหลายประการด้วยกัน ซึ่งเห็นได้จากกรณีที่ครอบครัวหนึ่งต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวส่งผลให้ครอบครัวนั้นต้องแบกรับภาระภาษีจากการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกินสมควร ทั้งยังไม่เป็นธรรมกับตัวของผู้เยาว์เองที่ไม่สามารถนำเงินก้อนนั้นมารับรู้เป็นรายได้ของตน หากผู้เยาว์สามารถนำเงินปันผลดังกล่าวรับรู้เป็นรายได้ของผู้เยาว์เองมีสิทธิที่จะได้รับเงินภาษีคืนอีกด้วย อีกทั้งแนวคิดในการบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กฎหมายต้องการป้องกันการยกย้ายถ่ายโอนทรัพย์สินภายในครอบครัวที่มีเจตนาเพื่อจะหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่กลับเกิดความไม่เป็นธรรมต่อ

ครอบครัวที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว เนื่องจากบทบัญญัติมีความเคร่งครัด ไม่มีทางเลือกที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีเพื่อประหยัดภาษีได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ กรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดามีอยู่ตลอดปีภาษี ไม่มีการจดทะเบียนหย่า เงินปันผลของผู้เยาว์จะรับรู้เป็นเงินได้ของบิดา ถือเป็นเงินได้ของบิดา หรือในกรณีความเป็นสามีภริยาของบิดามารดามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษี กล่าวคือ มีการจดทะเบียนหย่าระหว่างบิดามารดา และบิดามารดาเป็นผู้อำนวยการปกครองบุตรผู้เยาว์ร่วมกัน เงินปันผลของผู้เยาว์จะรับรู้เป็นเงินได้ของบิดา ถือเป็นเงินได้ของบิดา แสดงให้เห็นถึงความไม่เท่าเทียมระหว่างสามีและภริยาในสถานะของบิดามารดา ซึ่งบิดามารดาต่างมีอำนาจในการปกครองบุตรและดูแลทรัพย์สินบุตรอย่างเท่าเทียมกัน

อีกทั้งการจ่ายเงินปันผลหากจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ต้องมีการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 50(2)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยสามารถเลือกที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 โดยไม่นำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี (Final Tax) ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีถึงร้อยละ 28 ทั้งนี้เงินปันผลเป็นเงินที่บริษัทจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งเงินก้อนเดียวกันนี้มีการเสียภาษีถึงสองครั้ง ในชั้นของนิติบุคคลและในชั้นของบุคคลธรรมดา การเก็บภาษีเช่นนี้เป็นรูปแบบหนึ่งของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี จึงมีวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยประเทศไทยใช้วิธีการเครดิตภาษี (Imputation System) เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวจะได้รับการเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งต้องนำเครดิตภาษีมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย เมื่อเงินปันผลของผู้เยาว์ต้องถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา เมื่อมีการคำนวณออกมาแล้วแม้จะมีการเครดิตภาษีบิดาหรือมารดา ยังต้องแบกรับภาระภาษีเกินสมควร

นอกจากนี้การปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร แม้จะมีได้มีความยุ่งยาก เนื่องจากเงินปันผลที่ผู้เยาว์ได้รับจะถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาตามแต่กรณีตามกฎหมายกำหนด บิดาหรือมารดาเพียงต้องนำเงินปันผลของผู้เยาว์รวมคำนวณไปในการยื่นแบบแสดงรายการด้วย แต่อย่างไรก็ตามด้วยสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปมีความซับซ้อนมากขึ้น ส่งผลให้ไม่มีรายละเอียดที่เพียงพอสำหรับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสในฐานะบิดามารดาที่หลากหลายมากขึ้น ก่อให้เกิดความไม่สะดวกที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายจนท้ายที่สุดอาจก่อให้เกิดพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นหลายประการด้วยกันทั้งต่อบิดาหรือมารดาหรือตัวผู้เยาว์เอง จึงอาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความไม่สะดวก บทบัญญัติดังกล่าวจึงสมควรได้รับการแก้ไขปรับปรุง พร้อมกับการวางหลักเกณฑ์หรือแนวทางที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ทั้งนี้การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัตินี้ดังกล่าวต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดี โดยการแก้ไขเพิ่มเติมอาจนำหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินปันผลผู้เยาว์ของสหรัฐอเมริกามาเป็นแนวทางในการแก้ไข แม้ว่าขนมธรรมเนียมประเพณีเราจะแตกต่างกัน แต่สหรัฐอเมริกามีข้อกังวลเช่นเดียวกันกับประเทศไทย ซึ่งข้อกังวลดังกล่าวนำมาสู่การแก้กฎหมายครั้งล่าสุดของสหรัฐอเมริกา ซึ่งสหรัฐอเมริกาให้ทางเลือกแก่ผู้เสียภาษี เพื่อหลีกเลี่ยงการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการยกย้ายถ่ายโอนทรัพย์สินภายในครอบครัวเพื่อเสียภาษีอากรน้อยลง พร้อมทั้งวางแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมต่อสภาพสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลง ทำให้เกิดความเป็นธรรมและความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี

6.2 ข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไขปัญหา

เพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและสภาพสังคมของประเทศไทยในปัจจุบัน เกิดความเป็นธรรม ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและความเสมอภาคในสถาบันครอบครัว บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ควรได้รับการแก้ไขตามข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. บทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) ที่ใช้บังคับอยู่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและยังเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่บิดาหรือมารดา จึงขอเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข) ให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมมากขึ้น เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นในการเสียภาษีและลดความเสี่ยงที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีที่อาจจะเกิดขึ้นได้ ดังนี้

(1) เพิ่มทางเลือกในการเสียภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลของผู้เยาว์ที่จะนำเงินปันผลรับรู้เป็นเงินได้ของตัวผู้เยาว์เองโดยผู้แทนโดยชอบธรรมเพียงกระทำการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี หรือการยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของผู้เยาว์พร้อมกับเงินได้พึงประเมินของบิดาหรือมารดา เช่นแนวทางการปฏิบัติของสหรัฐอเมริกา

(2) กรณีทางเลือกการนำเงินปันผลของผู้เยาว์รับรู้เป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งในการบัญญัติกฎหมายควรคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษี มิใช่เพศสภาพหรือฐานะในครอบครัวของบุคคลดังกล่าว

ตัวอย่างเช่น “เงินได้ที่เป็นเงินปันผล ... เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ดังกล่าว ในกรณีบุตรที่ยังมิได้บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ จะเสียภาษีในนามของบุตรเองก็ได้ หรือหากต้องการยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับบิดาหรือมารดา ให้ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับบิดาหรือมารดาที่มีเงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีสูงกว่า...”

2. ในปัจจุบันความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสในฐานะบิดามารดาที่มีความหลากหลายมากขึ้นตามสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปในทุกวัน ฉะนั้นจึงควรมีการออกประกาศแนวทางปฏิบัติในลักษณะของคำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างคู่สมรสในฐานะบิดามารดา กรณีบุตรผู้เยาว์ที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) ให้มีความหลากหลายและสอดคล้องกับสภาพสังคมในปัจจุบัน เพื่อความชัดเจนและความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี

ตัวอย่างเช่น “(1) กรณีบิดามารดาแต่งงานกันแต่เลือกที่จะยื่นภาษีแยกกัน และตัดสินใจจะยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตร ให้บิดาหรือมารดาที่มีเงินได้ต้องเสียภาษีมากกว่ายื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตร

(2) กรณีบิดามารดาไม่ได้อยู่ด้วยกัน ไม่ได้จดทะเบียนหย่า แต่มีการแยกกันอยู่อย่างชัดเจนแยก เช่นคนโสด และมีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร กรณีเช่นนี้บิดาหรือมารดาที่เป็นผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตรนั้นสามารถยื่นแบบแสดงรายการเงินปันผลของบุตรได้

(3) กรณีบิดามารดาหย่ากันตามกฎหมายและยังไม่มี การแต่งงานใหม่ บิดาหรือมารดาบุคคลที่ดูแลบุตรมากกว่าสามารถยื่นแบบแสดงรายการของบุตรได้

(4) กรณีบิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสแต่อาศัยอยู่ร่วมกัน ให้บิดาหรือมารดาที่มีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมากกว่าเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการของบุตร หากกรณีเป็นว่าบิดามารดาที่ไม่ได้จดทะเบียนนั้น ไม่ได้อยู่อาศัยร่วมกันทั้งปีภาษี ให้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกับกรณีที่บิดามารดาหย่าร้างกัน

(5) กรณีบิดาหรือมารดาเป็นหม้ายแต่งงานใหม่ คู่สมรสคนใหม่ของบิดามารดา มีสิทธิเสมือนเป็นบิดามารดาที่แท้จริงของบุตร ”

บรรณานุกรม

- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5 ปรับปรุงใหม่. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.
- กรมสรรพากร. ประวัติการจัดเก็บภาษีอากร [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/3453.html>
[2565, 15 พฤษภาคม]
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ:บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552.
- กิตติศักดิ์ ปรกติ. หลักกฎหมายบุคคล. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556.
- ประสพสุข บุญเดช. คำอธิบายกฎหมายครอบครัว. พิมพ์ครั้งที่ 23. กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.
- ประสพสุข บุญเดช. หลักกฎหมายครอบครัว. พิมพ์ครั้งที่ 19. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.
- ไพโรจน์ กัมพูสิริ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว. พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ:โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564. พิมพ์ครั้งที่ 1 ฉบับแก้ไขปรับปรุง. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563.
- อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. คำอธิบายภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.4/2528ฯ (แก้ไขเพิ่มเติมโดย ทบ. 101/2544 และ ทบ.104/2544). กรุงเทพฯ:โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563

โสฬส สุวรรณเนตร์ และคณะ. รายงานผลการศึกษาดูงานการอบรม หลักสูตรกฎหมายเกี่ยวกับคดีภาษีอากร ณ Boston University สหรัฐอเมริกา [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/201809254632ee21de4376e4c5d8cb426dabe9f7194917.pdf> [2565, 22 มีนาคม 2565]

Rachael E. Rubenstein, Thomas F. Madison and Kent W. Royalty. The Kiddie Tax and Scholarship Income: An Analysis of the Unforeseen Tax Consequences Resulting from the Evolution and Execution of IRC 1(g) and a Roadmap for Reform. The ATA Journal of Legal Tax Research 13 (December 2015): 49-64.

พล วีระคุปต์. ภาษีที่ดีและเป็นธรรมในมุมมองของวิทยากรภาครัฐ [ออนไลน์]. 2551. แหล่งที่มา https://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar3_1.pdf [2565, 28 มีนาคม]

Internal Revenue Service. Publication 550 (2021), Investment Income and Expenses [Online]. 2022. Available from https://www.irs.gov/publications/p550#en_US_2021_publink10009823 [2022, 27 March]

Legal Information Institute. U.S. Code - Internal Revenue Code - Income Tax [Online]. Available from <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/316> [2022, 29 March]

Internal Revenue Service. Publication 929 (2021), Tax Rules for Children and Dependents [Online]. 2022. Available from https://www.irs.gov/publications/p929#en_US_2021_publink1000203820 [2022, 27 March]

Internal Revenue Service. Topic No.553 Tax on a Child's Investment and Other Unearned Income (Kiddie Tax) [Online]. 2022. Available from <https://www.irs.gov/taxtopics/tc553> [2022, 22 March]

ภาคผนวก

(๒๓)

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ



ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕

เรื่องพิจารณาที่ ๓๖/๒๕๕๓

วันที่ ๔ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๕๕

เรื่อง ผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ผู้ตรวจการแผ่นดิน ผู้ร้อง เสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) ข้อเท็จจริงตามคำร้องและเอกสารประกอบ สรุปได้ว่า

ผู้ร้องได้รับหนังสือร้องเรียนจากสมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ที่มีข้อสรุปจากการเสวนาเรื่อง “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีหญิงมีสามี” ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ซึ่งบัญญัติให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และบัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่า



เป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี นั้น เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยาในกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่ากรณีของสามีภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เช่นเดียวกัน เนื่องจากอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันเป็นอัตราก้าวหน้า บทบัญญัติทั้งสองมาตราจึงมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ และเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลังการสมรสตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ และไม่มีเหตุจำเป็นที่จะจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ ผู้ร้องเรียนจึงส่งเรื่องให้ผู้ร้องเสนอเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑)

ผู้ร้องได้มีหนังสือถึงกรมสรรพากรเพื่อขอให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและส่งเอกสารหลักฐานประกอบการพิจารณาเรื่องร้องเรียน ซึ่งกรมสรรพากรชี้แจงสรุปความได้ว่า ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๔๕ เมื่อวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๕ ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ ซึ่งคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันองค์กรอื่นของรัฐ ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๖ อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันกรมสรรพากรอยู่ระหว่างการศึกษาเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมอันเป็นเจตนารมณ์ในการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช ๒๔๘๑

ผู้ร้องเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี บัญญัติให้นำเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีนั้น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากตอนที่ต่างฝ่ายต่างแยกกันเมื่อยังไม่มี การสมรส ประกอบกับมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา



๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา ๕๗ ตรี ทำให้สามีภริยาที่ภริยาประกอบอาชีพที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้สามีภริยาที่ภริยาไม่มีเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ไม่ได้รับความเป็นธรรม ถือเป็น การกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างหญิงโสดและหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) และระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มี เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) อีกด้วย ซึ่งการที่ประมวล รัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้นำเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น เป็นแนวคิดที่อยู่บนหลักแห่ง ความเป็นใหญ่และเป็นหัวหน้าครอบครัวของสามีในอดีต แนวความคิดนี้ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยใน ปัจจุบันหญิงหรือภริยามิบทบาทในการประกอบวิชาชีพอิสระและมีบทบาทในครอบครัวมากขึ้น เงินได้ พึงประเมินที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของภริยา เช่น วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๖) ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและความรู้ความสามารถของภริยาเช่นเดียวกับเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) จึงไม่มีเหตุผลใดที่จะต้องบัญญัติให้ภริยาแยกยื่นรายการและแยกเสียภาษี ได้แต่เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น ดังนั้น ผู้ร้องเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ โดยสร้างความไม่เป็นธรรมด้านภาระภาษีและ เป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี รวมทั้งเป็นการจำกัด สิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้โดยไม่จำเป็นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล โดยมีได้เป็น มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้



- ๔ -

เช่นเดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคสี่ ผู้ร้องจึงเสนอเรื่องพร้อมความเห็น
ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และ
มาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และ
มาตรา ๓๐

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำร้องนี้ไว้
พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) หรือไม่ เห็นว่า การที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมี
คำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๔๕ วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๕ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี
และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐
โดยให้ถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐตามรัฐธรรมนูญ
มาตรา ๒๖๖ วรรคห้า แต่คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่มีผลผูกพันศาลรัฐธรรมนูญ หากมีผู้ยื่นคำร้องกลับมา
ให้พิจารณาใหม่ โดยมีข้อเท็จจริงและประเด็นที่เป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากเดิมที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมี
คำวินิจฉัยไว้ ศาลรัฐธรรมนูญย่อมมีอำนาจรับเรื่องหรือประเด็นดังกล่าวไว้พิจารณาอีกได้ตาม
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๕ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรม สำหรับคำร้องนี้เป็นกรณี
ผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องพร้อมความเห็นให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร
มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ
มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่
โดยเนื้อความในคำร้องมีข้อเท็จจริงและประเด็นแตกต่างไปจากประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมี
คำวินิจฉัยไว้ กรณีจึงเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) ประกอบข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญ
ว่าด้วยวิธีพิจารณาและการทำคำวินิจฉัย พ.ศ. ๒๕๕๐ ข้อ ๑๗ (๑๘) ศาลรัฐธรรมนูญจึงมีคำสั่งรับ
คำร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัย

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาวินิจฉัยมีว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓)
(๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อ
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่



พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๑ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย โดยมาตรา ๒๕ เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองและรับรองว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ โดยกฎหมายดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติให้บุคคลมีความเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้ แต่มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๑ เป็นบทบัญญัติให้บุคคลมีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือขจัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์เพื่อหารายได้เข้าสู่รัฐสำหรับการบริหารประเทศ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้ประชาชนที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐต้องปฏิบัติ



แต่การเสียภาษีมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน รัฐจึงต้องกำหนดมาตรการที่เป็นธรรมและหากต้องมีการตีความกฎหมายก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น โดยประมวลรัษฎากรบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ในมาตรา ๔๐ ว่า “เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(๑) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(๒) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่าเหนื่อย ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(๓) ค่าแห่งกุศลวิบัติ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(๔) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือ



- ๓ -

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน



- ๘ -

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(๕) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่า จำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน ๒ หมวด ๒ ลักษณะ ๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(๖) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(๗) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

(๘) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น นอกจากที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๗) แล้ว



- ๕ -

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น”

ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยา ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยาที่มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

และมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้

(๑) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ก)



(๒) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๗ (๑) (ค) (ฉ) และ (ญ) คนละกึ่งหนึ่ง

(๓) สำหรับเบี้ยประกันภัยตามมาตรา ๔๗ (๑) (ง) วรรคหนึ่ง

(๔) สำหรับเงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามมาตรา ๔๗ (๑) (ฉ)

(๕) สำหรับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๔๗ (๑) (ช)

(๖) สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา ๔๗ (๑) (ซ) กึ่งหนึ่ง

(๗) สำหรับเงินบริจาคส่วนของคนตามมาตรา ๔๗ (๑)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

ถ้าสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวกันไม่เกินจำนวนตามมาตรา ๕๖ (๔) ไม่ว่าแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามีและภริยาไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน”

เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เป็นบทบัญญัติที่จำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากพิจารณาบทบัญญัติเฉพาะประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ไม่มีข้อความใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพของบุคคล และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ อีกทั้งมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

แต่การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่าในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภริยาค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้าง



- ๑๑ -

ชำระหนี้ด้วย ซึ่งการถือเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่เมื่อมีปัญหาภาษีค้างชำระกลับให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยนั้น เป็นการไม่ยุติธรรมสำหรับภริยาเพราะกฎหมายกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี สามีควรรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระทั้งหมด ภริยาอาจไม่มีส่วนรู้เห็นในเรื่องการยื่นรายการเสียภาษีด้วย และไม่มีเจตนาที่ค้างชำระให้เอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ในเมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติไว้ว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จะกระทำมิได้ ดังนั้น สามีและภริยาจึงมีสิทธิเท่าเทียมกัน ถ้าภริยามีรายได้ของตัวเอง ย่อมต้องมีสิทธิที่จะยื่นรายการและเสียภาษีของตัวเองได้และรับผิดชอบปัญหาที่เกิดขึ้นในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยตนเอง รวมทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างหญิงโสดกับหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ส่วนมาตรา ๕๗ ตี วรยศสอง เป็นการบังคับให้สามีและภริยาต้องยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันทางอ้อม และไม่ต้องการให้สามีภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีในกรณีคำนวณแล้วเห็นว่าการแยกกันยื่นรายการจะเสียภาษีต่ำกว่าหรือน้อยกว่าการรวมกันยื่น กรณีจึงเป็นการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการและเสียภาษี และถือได้ว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง โดยมุ่งจะให้สามีและภริยาร่วมกันจ่ายภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และมาตรา ๕๗ ตี วรยศสาม เป็นการกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจอนุญาตให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีได้ แต่ถ้าฝ่ายใดค้างชำระหรือไม่ชำระภาษี ให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่อาศัยความเป็นสามีและภริยามาบังคับให้อีกฝ่ายที่ไม่มีความผิดต้องร่วมรับผิดชอบซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับสามีหรือภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่ได้กระทำผิด ถือว่าไม่ยุติธรรมกับฝ่ายที่ไม่ได้กระทำผิด และไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง



สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ วรคหนึ่ง อนุญาตให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้เฉพาะกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น แต่เงินได้ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานและตำแหน่งงานของภริยาไม่ได้รับยกเว้น เมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ รับรองให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคกัน และได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเท่าเทียมกัน จึงควรให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกที่จะรวมกันหรือแยกกันยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนของตนอย่างชัดเจนและทั้งหมด ไม่มีความจำเป็นหรือเหตุผลใดที่จะต้องกำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวจึงเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) และมีได้เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ทั้งยังไม่เป็นการมุ่งสร้างความมั่นคงของสถาบันครอบครัว ชายหญิงที่สมรสกันต้องรับผลกระทบต่อสิทธิและทรัพย์สินที่ต้องรับภาระในการเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทำให้ต้องวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนหย่าเพื่อที่จะไม่ต้องนำเอาเงินได้พึงประเมินของทั้งสองฝ่ายมารวมกันให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น

ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ที่บัญญัติให้สามีและภริยาที่ได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั่น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากกรณีต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มี การสมรส ประกอบกับมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้แต่เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี จึงถือว่าเป็นการไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิงและยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลังจากการสมรสตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐



- ๑๓ -

ศาลรัฐธรรมนูญโดยตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๗ คน คือ นายวสันต์ ตรีอยพิสุทธิ นายเจริญ ภัคดีชนากุล นายจรูญ อินทจาร นายเฉลิมพล เอกอรุ นายบุญส่ง กุลบุปผา นายสุพจน์ ไข่มุกด์ และนายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

ส่วนตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๒ คน คือ นายชัช ชลวร และนายนุรักษ์ มาประณีต วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เมื่อวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตราอื่นอีก เพราะไม่ทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนแปลง





(คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕)

(นายเจริญ ภัคดีชนากุล)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายเจริญ อินทจาร)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายเฉลิมพล เอกอุรุ)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายชัช ชลวร)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ



(นายนุรักษ์ มาประณีต)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายบุญส่ง กุลบุปผา)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายสุพจน์ ไข่มุกด์)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำพิพากษาฎีกาที่ 7671/2546

กรมสรรพากร
นายสุชาติ ลิ้มปานนท์

โจทก์
จำเลย

เรื่อง รายได้ที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชี

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข)(ฉ), 47 ทวิ และ 72

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200,1201 ว.3,1202 ว.1,1249, 1250,1259 และ 1269

ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า "เงินปันผล" ไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินปันผลและเงินสำรองไว้ตั้งแต่มาตรา 1200 ถึงมาตรา 1205 โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาตามมาตรา 1200, 1201 ว.3 และมาตรา 1202 ว.1 แล้วจะเห็นได้ว่า เงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นส่วนหนึ่งของกำไรที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ได้จดทะเบียนไว้ และเพื่อมิให้บริษัทนำผลกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งหมดจนขาดเงินหมุนเวียนในการประกอบกิจการ กฎหมายจึงบังคับให้บริษัทต้องจัดสรรกำไรที่ได้รับจากการประกอบกิจการส่วนหนึ่งไว้เป็นทุนสำรองทุกคราวที่จ่ายเงินปันผล แต่เมื่อบริษัทเลิกกันประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ได้บัญญัติถึงการชำระบัญชีไว้ตามมาตรา 1249 โดยให้ถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี มาตรา 1250 ให้ผู้ชำระบัญชีชำระสะสางการงานของบริษัทให้เสร็จไปกับการจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัท และในการชำระบัญชี ผู้ชำระบัญชีมีอำนาจตามมาตรา 1259 เพื่อให้การชำระบัญชีเสร็จไปด้วยดี ส่วนทรัพย์สินของบริษัท มาตรา 1269 กำหนดให้แบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เพียงเท่าที่ไม่ต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทเท่านั้น นอกจากนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 ว.2 ยังบัญญัติให้ถือว่าวันที่จดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และให้ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 68 และ 69 แห่งประมวลรัษฎากร ในระหว่างการชำระบัญชีของบริษัท ข. แม้จะถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่ จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี แต่การที่ผู้ชำระบัญชีขายทรัพย์สินและดำเนินกิจการต่างๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้มีรายได้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ขายออกไปโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 72 ว.3 ก็เป็นเพียงการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ในระหว่างการชำระบัญชียังไม่เสร็จเพื่อชำระสะสางการงานให้สิ้นไปและแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัทเท่านั้น รายได้ที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชีที่มีเหลืออยู่หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว จึงมิใช่ผลกำไรจากการประกอบกิจการของ

บริษัท แต่เป็นผลกำไรจากการขายทรัพย์สินที่ต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนเมื่อได้กันส่วนที่จะต้องเอาไวใช้ใน
การชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1269 เงินที่
จำเลยได้รับจากการชำระบัญชีของบริษัท ข. ในปี 2542 จำนวน 10,861,200 บาท จึงมิใช่เงินปันผลอันเป็นเงินได้
พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา (40)(4)(ฉ) เฉพาะส่วนที่ตี
ราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่จำเลยลงทุนในบริษัทดังกล่าว จำเลยจึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษี ตามมาตรา 47
ทวิ

ประกาศ คงเอียด / ย่อ

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6804 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2550

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจ่ายเงินกำไรสะสม

ข้อกฎหมาย มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

บริษัท บ. เป็นบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นและจดทะเบียนในประเทศไทยมีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการ คือ การถือหุ้นในบริษัทจำกัดอื่น โดยบริษัทฯ มีผู้ถือหุ้นรายหนึ่งเป็นนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นและจดทะเบียนในประเทศสหราชอาณาจักร (บริษัทอังกฤษฯ) มิได้ประกอบกิจการและไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ปัจจุบัน บริษัทฯ ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ และอยู่ในระหว่างการชำระบัญชี บริษัทฯ มีเงินสดจากกำไรสะสมที่จะคืนแก่ผู้ถือหุ้นจำนวนหนึ่ง โดยจะดำเนินการคืนเงินดังกล่าวให้แก่ผู้ถือหุ้นทุกรายตามสัดส่วนการถือหุ้นและข้อกำหนดที่ระบุไว้ในข้อบังคับของบริษัทฯ

บริษัทฯ มีความเข้าใจว่า เงินกำไรสะสมส่วนที่เกินกว่าทุนนี้ เข้าลักษณะเป็นผลประโยชน์ที่ได้จากการตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน เนื่องจากบริษัทอังกฤษฯ จดทะเบียนในประเทศสหราชอาณาจักรและไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เงินส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนที่บริษัทอังกฤษฯ มีสิทธิที่จะได้รับคืนจากบริษัทฯ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เพราะถือว่าเป็นผลได้จากทุน (Capital Gains) ตามข้อ 14 แห่งอนุสัญญา ระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย

เงินกำไรสะสม ที่ได้จากการที่บริษัทเลิกกัน เข้าลักษณะเป็นเงินปันผล (Dividends) ตามข้อ 11 แห่งอนุสัญญา ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินดังกล่าวให้แก่บริษัทอังกฤษฯ ในฐานะผู้ถือหุ้น ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินที่ได้จ่ายไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 11 แห่งอนุสัญญา ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

เลขตู้ 70/35123

หนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8853 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2556

เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อกฎหมาย มาตรา 40(4)(8) มาตรา 47(1)(ค) และมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ

นาย ว. ได้ขอคืนภาษีจำนวน 513,600.96 บาท ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 90) ปีภาษี 2554 โดยได้แสดงเงินได้พึงประเมินเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้ของภริยา จำนวน 29,800 บาท และของบุตรผู้เยาว์ จำนวน 2,000,000 บาท ในการคำนวณภาษีได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนคู่สมรส จำนวน 30,000 บาท และหักลดหย่อนบุตรและยังศึกษาอยู่ จำนวน 17,000 บาท เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ (สท.) มีความเห็นว่า ตามมาตรา 47(1) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้การหักลดหย่อนบุตรให้หักได้สำหรับบุตรที่มีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือ ซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มีให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 15,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบุตรผู้เยาว์ของนาย ว. มีเงินได้พึงประเมินเป็นเงินปันผลจำนวน 2,000,000 บาท นาย ว. จึงไม่มีสิทธินำค่าลดหย่อนบุตรผู้เยาว์ไปหักจากเงินได้พึงประเมินในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนววินิจฉัย

มาตรา 40 (4) (ข) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติว่า ในกรณีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เป็นผู้มิได้ประภทเงินปันผล และความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดา ในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน จากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้น พิจารณาได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

1. ผู้เยาว์หมายถึงผู้ที่มีอายุไม่ครบยี่สิบปีบริบูรณ์ หรือยังไม่บรรลุนิติภาวะ หากบุตรของนาย ว. เป็นบุตรผู้เยาว์มีเงินได้ประเภทเงินปันผลจำนวน 2,000,000 บาท โดยไม่มีเงินได้ประเภทอื่นอีก ถือว่าเงินได้ของบุตรผู้เยาว์เป็นเงินได้พึงประเมินของนาย ว. ผู้เป็นบิดา ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร นาย ว. มีหน้าที่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีในนามของตน โดยนิตินัยเป็นผลเท่ากับบุตรผู้เยาว์ไม่มีเงินได้ ดังนั้น นาย ว. มีสิทธินำบุตรผู้เยาว์ดังกล่าวมาหักลดหย่อนได้ตามมาตรา 47(1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร

2. หากบุตรของนาย ว. เป็นผู้ที่บรรลุนิติภาวะแล้ว ตามมาตรา 19 และ 20 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่มีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา มีเงินได้ประเภทเงินปันผล จำนวน 2,000,000 บาท โดยไม่มีเงินได้ประเภทอื่นอีก เงินปันผลดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของบุตร ดังนั้น บุตรผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร นาย ว. ไม่มีสิทธินำบุตรดังกล่าวมาหักลดหย่อนได้ตามมาตรา 47(1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขคู่ 76/38764



พระราชกำหนด
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖)
พ.ศ. ๒๕๖๓

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๖๓
เป็นปีที่ ๓๕ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรม
ราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๕๘ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกำหนดขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกำหนดนี้เรียกว่า “พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๕๖๓”

เล่ม ๘๑ ตอนที่ ๑๘ ราชกิจจานุเบกษา ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๒๓

มาตรา ๒ พระราชกำหนดนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวัน
ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่

(๑) บทบัญญัติมาตรา ๓ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๖
มาตรา ๗ มาตรา ๘ มาตรา ๙ มาตรา ๑๒ มาตรา ๑๓ และ
มาตรา ๑๕ แห่งพระราชกำหนดนี้ ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ที่จะต้องยื่น
รายการใน พ.ศ. ๒๕๒๔ เป็นต้นไป

(๒) บทบัญญัติมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดนี้ว่าด้วยภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดา ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ.
๒๕๒๔ ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. ๒๕๒๕ เป็นต้นไป

(๓) บทบัญญัติมาตรา ๑๕ แห่งพระราชกำหนดนี้ ว่าด้วยภาษี
เงินได้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของ
บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลัง
วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๓ เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความของบทนิยาม “เงินได้พึงประเมิน”
ในมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราช
บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ และ
ให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

““เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสีย
ภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงดอกเบี้ยหรือ

ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินและเครดิตภายใน
มาตรา ๔๑ ทวิ ด้วย”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสองและวรรคสามของ
(๗) ของมาตรา ๔๐ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๔) พ.ศ. ๒๕๒๒

“เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตร
ชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามี
ภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตร
ดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดา
มิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา
หรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้
อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ
ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

มาตรา ๕ ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของมาตรา ๔๒ ทวิ แห่ง
ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๒ ทวิ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา ๔๐ (๑)
และ (๒) เว้นแต่ที่ได้กำหนดไว้ในวรรคสาม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็น
การเหมาได้ร้อยละ ๓๐ แต่รวมกันต้องไม่เกิน ๓๐,๐๐๐ บาท”

มาตรา ๖ ให้ยกเลิกความใน (ก) (ข) และ (ค) ของมาตรา ๔๗ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(ก) ผู้มีเงินได้ ๑๐,๐๐๐ บาท

(ข) สามหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ๑๐,๐๐๐ บาท

(ค) บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย

(๑) ที่เกิดก่อนหรือใน พ.ศ. ๒๕๒๒ หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อน พ.ศ. ๒๕๒๒ คนละ ๕,๐๐๐ บาท

(๒) ที่เกิดหลัง พ.ศ. ๒๕๒๒ หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลัง พ.ศ. ๒๕๒๒ คนละ ๕,๐๐๐ บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้งตาม (๑) และ (๒) การหักลดหย่อนสำหรับบุตรให้นำบุตรตาม (๑) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (๒) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (๑) ที่มีชีวิตอยู่รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (๒) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (๑) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (๒) มาหักได้โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (๑) แล้วต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตร ให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตรโดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

ฉบับพิเศษ หน้า ๑๘

เล่ม ๘๖ ตอนที่ ๑๘ ราชกิจจานุเบกษา ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๒๓

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกิน ยี่สิบห้าปี และยังคงศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็น ผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ อันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ตั้งแต่ ๕,๐๐๐ บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา ๔๒

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่า กรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรม นั้น ให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว”

มาตรา ๗ ให้ยกเลิกความใน (จ) ของมาตรา ๔๖ (๑) แห่ง ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ ลงวันที่ ๗ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(จ) เงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) เท่าจำนวนที่ได้รับแต่ต้อง ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท เฉพาะส่วนที่ได้รับจากกองทุนรวม

เมื่อหักลดหย่อนตามวรรคหนึ่งแล้ว มีเงินได้เหลืออยู่เท่าใด ให้หัก ลดหย่อนได้อีกร้อยละ ๓๐ สำหรับส่วนที่ไม่เกิน ๔๐๐,๐๐๐ บาท

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ตามวรรคหนึ่งและ ความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้คล้ายสำหรับ เงินได้ดังกล่าวที่สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ได้รับตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง และวรรคสอง”

มาตรา ๘ ให้ยกเลิกความใน (๒) ของมาตรา ๔๑ แห่งประมวล
รัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๒) ในกรณีสามักรียาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ถ้าความเป็นสามักรียาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี การหักลดหย่อนตาม (๑) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ ๒๐,๐๐๐ บาท แต่ถ้าความเป็นสามักรียาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ตาม (๑) (ก) และ (ค) เฉพาะในปีภาษนั้น”

มาตรา ๙ ให้ยกเลิกความใน (๖) ของมาตรา ๔๑ แห่งประมวล
รัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๖) ในกรณีผู้เงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มี
มิใช่นิติบุคคล ให้หักลดหย่อนได้ตาม (๑) (ก) สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือ
บุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนที่อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้องไม่เกิน
๒๐,๐๐๐ บาท”

มาตรา ๑๐ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๔๑ ทวิ แห่งประมวล
รัษฎากร

“มาตรา ๔๑ ทวิ ให้ผู้เงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) ซึ่งได้รับ
รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับ
เครดิตในการคำนวณภาษี ดังต่อไปนี้

(๑) ร้อยละ ๒๕ ของเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทจดทะเบียน

ฉบับพิเศษ หน้า ๒๐

เล่ม ๘๖ ตอนที่ ๗๘ ราชกิจจานุเบกษา ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๒๓

(๒) ร้อยละ ๓๕ ของเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและมีใช้บริษัทจดทะเบียน

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมิน เพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา ๔๘

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ที่ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย”

มาตรา ๑๑ ให้ยกเลิกความใน (ง) ของมาตรา ๕๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๑) พ.ศ. ๒๕๑๗ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(ง) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) (๖) ที่จ่ายจากกองทุนรวมให้หักลดหย่อนตามอัตราในวรรคสองของมาตรา ๔๗ (๑) (๖) ก่อน แล้วคำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) (๖) ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายให้แก่ผู้รับรายหนึ่งๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ ๑๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง ๑๐,๐๐๐ บาทก็ดี ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะผู้รับที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย”

มาตรา ๑๒ ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของมาตรา ๕๖ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

เล่ม ๕๑ ตอนที่ ๑๘ ราชกิจจานุเบกษา ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๒๓

“มาตรา ๕๖ ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ทุพพลภาพ ให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

(๑) ไม่มีสามีหรือภรรยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน ๑๐,๐๐๐ บาท

(๒) ไม่มีสามีหรือภรรยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวเกิน ๑๕,๕๐๐ บาท

(๓) มีสามีหรือภรรยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน ๒๐,๐๐๐ บาท

(๔) มีสามีหรือภรรยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวเกิน ๒๕,๐๐๐ บาท”

มาตรา ๑๓ ให้ยกเลิกความในวรรคสอง วรรคสามและวรรคสี่ของมาตรา ๕๖ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ในกรณีที่ภรรยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้

(๑) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๑ (๑) (ก)

(๒) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๗ (๑) (ก) คนละกึ่งหนึ่ง

(๓) สำหรับเบี่ยประกันภัยตามมาตรา ๔๗ (๑) (ง) วรรคหนึ่ง

(๔) สำหรับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) ที่ได้รับจากกองทุนรวม ให้สามี่แต่ฝ่ายเดียวเป็นผู้หักลดหย่อนตามมาตรา ๔๗ (๑) (จ)

(๕) สำหรับเงินบริจาคส่วนของคนตามมาตรา ๔๗ (๗)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยการหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

ถ้าสามี่และภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวกันไม่เกิน ๒๕,๐๐๐ บาท ไม่ว่าแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามี่และภริยาไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน”

มาตรา ๑๔ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๖๗ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๕๔ และให้ใช้ความต่อไปในแทน

“มาตรา ๖๗ การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา ๖๖ วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๓ ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(๒) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๓ ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น”

มาตรา ๑๕ ให้ยกเลิกบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ ลงวันที่ ๑ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐ และให้ใช้ความต่อไปน้แทน

“บัญชีอัตราภาษีเงินได้

(๑) สำหรับบุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิไม่เกิน	๒๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ	๑
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน	๒๐,๐๐๐ บาท		
แต่ไม่เกิน	๕๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ	๑๐
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน	๕๐,๐๐๐ บาท		
แต่ไม่เกิน	๘๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ	๑๓
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน	๘๐,๐๐๐ บาท		
แต่ไม่เกิน	๑๔๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ	๑๖

ฉบับพิเศษ หน้า ๒๕

เล่ม ๘๑ ตอนที่ ๑๘ ราชกิจจานุเบกษา ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๒๓

มาตรา ๑๖ บทบัญญัติใน (จ) ของมาตรา ๔๗ (๑) แห่งประมวล
รัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ ลงวันที่
๑ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐ ที่ถูกยกเลิกโดยพระราชกำหนด^๕ ให้ยังคง
ใช้บังคับได้สำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. ๒๕๒๓^๕ ที่จะต้องยื่น
รายการใน พ.ศ. ๒๕๒๔

มาตรา ๑๗ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูกยกเลิกหรือแก้ไข
เพิ่มเติมโดยพระราชกำหนด^๕ ให้ยังคงใช้บังคับได้ต่อไป เฉพาะในการ
ปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระก่อนวันที่พระราชกำหนด^๕
ใช้บังคับ

มาตรา ๑๘ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตาม
พระราชกำหนด^๕

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ป. ศิริสุทนต์
นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ:— เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ โดยที่ความ
จำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ประจำซึ่ง
มีรายได้น้อย รวมทั้งปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้ให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์
ในปัจจุบัน ซึ่งในการนี้จะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษา
ประโยชน์ของแผ่นดิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนด^๕