

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีการหักลดหย่อน
ภาษีของสามีและภรรยา

นายงามพรต พรหมมานต



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
วิชาเอกกฎหมายธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ.2561

**Personal Income Tax: A Case Study on Tax Allowance
for Married Couple**

Mr.Ngamprot Phommanod



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Business Law

School of Law


Sukhothai Thammathirat Open University


2018


หัวข้อวิทยานิพนธ์ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีการหักลดหย่อนภาษี
ของสามีและภรรยา
ชื่อและนามสกุล นายงามพรต พรหมมานต
วิชาเอก กฎหมายธุรกิจ
สาขาวิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา 1. รองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ
2. รองศาสตราจารย์ชนินาฏ ลีดส์

วิทยานิพนธ์นี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 18 มีนาคม 2562

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธานี วรรณภักดิ์)


..... กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ)


..... กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ชนินาฏ ลีดส์)


..... ประธานกรรมการบัณฑิตศึกษา
(รองศาสตราจารย์ ดร.วรางคณา จันทร์คง)

ชื่อวิทยานิพนธ์ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีการหักลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยา
ผู้วิจัย นายงามพรต พรหมมานต **รหัสนักศึกษา** 2584001297 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต
อาจารย์ที่ปรึกษา (1) รองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ (2) รองศาสตราจารย์ชนินาฏ ลีดส์
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีการหักลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยา มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิจัย เรื่อง 1) ความเหมาะสมของการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของ บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร เฉพาะเรื่องค่าลดหย่อนภาษีเงินได้สามีและภรรยา 2) เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและช่องว่างทางกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา และ 3) เสนอแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยา

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ โดยทำการศึกษาจากกฎหมายรัษฎากรไทยและกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง คำสั่ง ระเบียบ แนวปฏิบัติ คำพิพากษาของศาล ตำราทางกฎหมาย รวมถึงการวิเคราะห์เอกสารและงานวิทยานิพนธ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์และเสนอแนวทางในการปรับปรุงการลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา

ผลการศึกษาพบว่า 1) เพื่อศึกษาประวัติความเป็นมาและหลักการของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยา 2) เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายของประเทศไทย และมาตรการของต่างประเทศ 3) เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและช่องว่างทางกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา 4) เสนอแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยา การหักค่าลดหย่อนภาษีดังกล่าวข้างต้นนั้นไม่เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน เนื่องจากราคาสินค้าที่แพงขึ้น อันมีผลต่อค่าใช้จ่ายในครัวเรือนที่เพิ่มขึ้น ภาระค่าใช้จ่ายบุตรและการดูแลคนภายในครอบครัวมีความจำเป็นมากขึ้นตามไปด้วย ซึ่งในปัจจุบันนี้เป็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นในแต่ละครอบครัวและเป็นสถานะจำยอมของสามีและภรรยาที่ต้องใช้จ่าย ดังนั้นเพื่อบรรเทาภาระในการชำระภาษีดังกล่าวรัฐบาลรวมถึงหน่วยงานต่างๆ ควรเพิ่มการลดหย่อนภาษีให้ทั้งฝ่ายสามีและภรรยาตามมาตรา 47 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ให้มากขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงเสนอแนวคิดในการปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายเรื่องการหักค่าลดหย่อนภาษีข้างต้น เนื่องจากการหักค่าลดหย่อนดังกล่าวนี้ยังไม่เป็นธรรมและเอื้ออำนวยครอบครัวส่วนใหญ่ในการดำรงชีวิตขั้นพื้นฐาน การเพิ่มค่าลดหย่อนให้มากขึ้นกว่าเดิมเป็นมาตรการที่สอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจที่รายจ่ายในการดูแลครอบครัวสูงขึ้น นอกจากจะเป็นการบรรเทาภาษีของสามีและภรรยาแล้วนั้น ยังสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวได้อีกด้วย การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมทั้งภาษีเงินได้ของสามีภรรยา จะนำไปสู่ความมั่นคงของสถาบันครอบครัว อันเป็นสถาบันขั้นต้นในสังคม ที่จะนำไปสู่ความมั่นคงของประเทศชาติในอนาคต

คำสำคัญ การหักค่าลดหย่อนภาษี ประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามีและภรรยา

Thesis title: Personal Income Tax: A Case Study on Tax Allowance for Married Couple
Researcher : Mr. Ngamprot Phommanod; **ID:** 2584001297; **Degree:** Master of Laws;
Thesis advisors: (1) Paninee Kitpoka, Associate Professor;
(2) Chaninat Leeds, Associate Professor; **Academic year:** 2018

Abstract

This research of personal income tax, case study of tax allowance for married couple has the following objectives (1) the appropriate income tax allowance for the married couple in according to the Revenue Code of the personal income tax (2) to analyze problems and legal gaps regarding the allowance of personal income tax and (3) to propose the guidelines for improving the law on personal income tax allowance for the married couple.

This research is a qualitative research compesing of the study of The Revenue Code of Thai laws and related International laws, legal textbooks, governmental orders, regulations and guidelines for tax payments as well as other thesis in order to analyzed and synthesized the tax allowances for the married couple.

The study found that (1) to study the history and principles of law on personal income tax in the allowance of married couple (2) to study legal measures in Thai laws and International laws (3) to analyze problems and legal gaps regarding the allowance of personal income tax (4) to propose the guidelines for improving the law on personal income tax allowance for the married couple. The tax allowance is not suitable for the current economic situations because price of goods are higher. These can increase the expenses of the family whether children or family member. The tax allowance can be considered as financial help for many married couples. The way to develop the tax structures in this research should lead to the family's stability and finally to national stability because family is the ground social institute of the nation. Leading to stability of the family institution in the future.

Keywords: Tax allowance, Revenue code, Personal income tax, Married couple

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะสำเร็จลงมิได้หากปราศจากความกรุณาจากรองศาสตราจารย์ ภาณี กิจพ้อคำ ซึ่งกรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้เขียนพร้อมทั้งชี้แนะแนวทางในการจัดทำ ข้อคิดเห็นทางกฎหมาย และคำแนะนำในการแก้ไขปัญหาต่างๆ ตลอดจนให้ความใส่ใจจนสามารถจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วง ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านมา ณ ที่นี้ด้วย

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธานี วรรณภักดิ์ ที่ให้ความกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และรองศาสตราจารย์ ชนิษฐา ลีลิตส์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ซึ่งอาจารย์ทุกท่านได้ให้ข้อคิดเห็นทางกฎหมาย แนะนำแนวทางการศึกษา รวมถึงให้ข้อสังเกตอันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่งและได้กรุณาให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อการเรียนการสอน การเรียบเรียงเอกสาร และได้ให้โอกาสผู้เขียนได้จัดทำเอกสารฉบับนี้ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

การจัดทำวิทยานิพนธ์ ในครั้งนี้ ผู้เขียน ได้พยายามทุ่มเทและตั้งใจทำเป็นอย่างดีที่สุด หากมีสิ่งหนึ่งประการใดขาดตกบกพร่อง หรือผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย และหวังเป็นอย่างยิ่งว่า วิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงเป็นประโยชน์กับผู้ที่สนใจต่อไป

สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หากมีส่วนใดที่มีคุณประโยชน์ต่อผู้ที่ศึกษาค้นคว้าหรือผู้ที่มีความสนใจแล้ว ผู้เขียนขอมอบคุณความดีให้กับผู้มีพระคุณทั้งหลายที่ได้กล่าวมาข้างต้น แต่หากมีความบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียวและกราบขออภัยไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญตาราง	๓
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	5
1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	5
1.4 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย	6
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	6
1.6 ระเบียบวิธีวิจัย	7
บทที่ 2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	8
1. ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาณีอากร	8
ยุคก่อนมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481	8
ยุคหลังจากมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481	8
2.แนวคิดในการจัดเก็บภาณีอากร การยกเว้นการเสียภาณีอากร	10
และการใช้ตัวบรรเทาภาระภาณี	
แนวคิดในการจัดเก็บภาณีอากร	10
แนวคิดในการยกเว้นการเสียภาณีอากร	12
แนวคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาณี	14
(1)ตัวบรรเทาภาระภาณีในเชิงโครงสร้าง (Strutral Reliefs)	14
(2)ตัวบรรเทาภาระภาณีที่ได้ใช้โครงสร้างภาณี (Non - Structural Reliefs)	14
ทฤษฎีในการจัดเก็บภาณีอากร	14

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.3 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	17
1. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ.....	17
2. เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม.....	17
3. เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ.....	18
4. เพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้เกิดกิจการหรือธุรกรรมใหม่ๆ.....	18
ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศ	
5. เพื่อส่งเสริมสนับสนุนกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อการเมือง.....	19
การปกครอง สังคม ศาสนา วัฒนธรรม ประเพณีอันดีงาม การกีฬา	
2.4 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี.....	19
2.4.1 มีความเป็นธรรม.....	19
2.4.2 มีความแน่นอนและชัดเจน.....	21
2.4.3 มีความสะดวก.....	21
2.4.4 มีความประหยัด.....	21
2.4.5 มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ.....	21
2.4.6 สามารถใช้บังคับได้ในทางปฏิบัติ.....	22
2.4.7 มีความยืดหยุ่น.....	22
5. ระบบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	23
6. ประเภทของภาษีอากร.....	27
6.1 การแบ่งตามหลักการผลภาระภาษี.....	27
6.2 การแบ่งตามฐานภาษี.....	28
6.3 การแบ่งตามมูลค่าหรือสภาพของสินค้า.....	28
6.4 การแบ่งตามอัตราภาษี.....	29
หลักการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	29
7. หลักการบริหารภาษีอากร.....	34
หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam SMITH.....	35
1. หลักความเป็นธรรม (Equity).....	35
2. หลักความแน่นอน (Certainly).....	36
3. หลักความสะดวก (Convenience).....	36

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4. หลักความประหยัด (Economy).....	36
หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน.....	37
(1) หลักการยอมรับ (Acceptability).....	37
(2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability).....	37
(3) หลักการทำได้ (Productivity).....	37
(4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility).....	37
บทที่ 3 กฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยและต่างประเทศ.....	38
3.1 ความหมายของภาษีอากร.....	38
วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	39
โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร.....	39
1. แนวคิดเรื่องเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน.....	41
ความหมายของการหักค่าลดหย่อน.....	43
2. ฐานภาษี (Tax Base).....	47
3. การหักค่าใช้จ่าย.....	47
การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions).....	50
1. การยกเว้นเงินได้ทั่วไป.....	51
2. การยกเว้นเงินได้สุทธิ.....	51
1.1 หลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้.....	53
1.2 หลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตร.....	54
3.2 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	67
เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้.....	69
การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	72
1. บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	72
2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	73
3. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับการยกเว้น.....	74
3.2.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน.....	74
1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1.....	75

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2.....	75
3. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3.....	77
4. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4.....	77
5. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5.....	78
6. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6.....	79
7. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7.....	79
การหักค่าลดหย่อน.....	80
1. การหักลดหย่อนในกรณีทั่วไป.....	80
2. การหักลดหย่อนในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้.....	85
3. การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย.....	85
4. การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย.....	86
5. การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง.....	86
6. การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ.....	86
คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล	
3.2.2 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีและสิ้นปี.....	86
1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ครึ่งปี.....	86
1.2 การเสียภาษีครึ่งปีหรือกลางปี.....	87
1.3 การคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี.....	88
การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	88
1. เกณฑ์ของเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ.....	88
2. ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ.....	89
3. กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ.....	89
4. แบบแสดงรายการที่ใช้.....	90
5. สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการ.....	90
6. การชำระภาษี.....	91
3.3 การขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี.....	95
การประเมินการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา.....	99

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4 วิเคราะห์กฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ.....	104
การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา.....	104
1.1 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร.....	104
1.2 แนวคิดเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร.....	105
1.3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	108
1.4 หลักความเสมอภาค หรือหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	108
1.5 หลักการแบ่งภาระทางภาษีอากรให้เป็นธรรม.....	109
1.5.1 การยกเว้นภาษีอากร (Exemption).....	109
1.5.2 การหักลดหย่อนภาษีอากร (Deduction).....	110
1.5.3 การปรับปรุงภาระทางภาษีอากร (Redistribution).....	111
1.5.4 การผลักภาระภาษี (Shifting).....	111
1.5.5 การหนีภาษี (Escape).....	111
1.2 หน่วยภาษี.....	112
1.3 หลักในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภริยา.....	116
1.3.1 หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting).....	116
1.3.2 หลักการแยกเงินได้ (Income Separation).....	116
1.3.3 หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation).....	117
1.3.4 หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates).....	117
1.3.5 หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation).....	117
2. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาตามกฎหมายของต่างประเทศ.....	119
2.1 ประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ (Common Law).....	119
1. ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	119
1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับตั้งแต่ในอดีตและ สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส.....	122
2. สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส.....	123
1.2 การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาจากคู่สมรส.....	125
1.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน.....	131
ประเทศสหรัฐอเมริกา	

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.ประเทศอังกฤษ.....	134
2.1การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่ใช้บังคับในอดีตและ	137
สาเหตุนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศอังกฤษ	
การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากของคู่สมรส.....	145
การเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส.....	146
การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน.....	149
ประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law).....	149
ประเทศเยอรมัน.....	149
1.การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่บังคับใช้ในอดีต.....	151
2.สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส.....	151
2.การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส.....	152
2.1การเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส.....	152
3.การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งกฎหมายใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน.....	154
การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาตามกฎหมายของประเทศไทย.....	155
ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	157
1.บุคคลธรรมดา.....	157
2.ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล.....	157
3.ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี.....	159
4.กองมรดกที่ยังมิได้ทำการแบ่ง.....	160
วิเคราะห์หน่วยภาษี หลักการคำนวณ การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามี	163
และภริยาที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา	
1.พิจารณาด้านความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี.....	163
1.1.1 พิจารณาด้านแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้.....	164
1.1.2 พิจารณาด้านผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ.....	164
2.พิจารณาด้านความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี.....	165
2.1 ความเป็นธรรมของระบบภาษี.....	165
2.2 ความเป็นกลางของระบบภาษี.....	166
2.3 ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร (Simplicity).....	167
ความเห็นการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้สามีภริยาของไทยและของต่างประเทศ.....	167

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	171
5.1 บทสรุป.....	171
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	176
บรรณานุกรม.....	183
ประวัติผู้วิจัย.....	188



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 3.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	96
ตารางที่ 3.2 ตารางเปรียบเทียบค่าลดหย่อนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	96
ตารางที่ 3.3 ประเภทเงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่าย.....	97
ตารางที่ 4.1 ตาราง รายการค่าลดหย่อนปีภาษี 2562.....	98
ตารางที่ 4.2 หน่วยภาษีของประเทศต่างๆ.....	115
ตารางที่ 4.3 หลักการในการคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศต่างๆ.....	118
ตารางที่ 5.1 ตารางสรุป การหักค่าลดหย่อน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	179

ศึกษากรณีการหักลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยา



บทที่ 1

บทนำ

1.ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากร คือสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีโดยหลายประเทศนำแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของอดัมสมิธ (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์กล่าวว่า “ผู้ที่อยู่ในบังคับของรัฐหนึ่งๆแต่ละคนควรบริจาคทรัพย์สินเพื่อบำรุงการปกครองบ้านเมืองตามส่วนแห่งความสามารถของตนโดยไม่มีการยกเว้น” ภาระหน้าที่ในการเสียภาษีนั้นจึงมิใช่ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งแต่เป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคนปัจจุบันการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประกอบไปด้วยภาษีอากรประเภทคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีอากรมีแนวโน้มเพิ่มพูนความสำคัญมากยิ่งขึ้นอย่างต่อเนื่องทั้งนี้เพื่อรองรับกับรายจ่ายในการดำเนินการขับเคลื่อนความก้าวหน้าของภาครัฐ

การจัดเก็บภาษีอากรจากการหักค่าลดหย่อน ผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินต้องคำนวณจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาทั้ง 8 ประเภทตามลักษณะของการ ได้มาซึ่งเงิน ได้ดังกล่าว ซึ่งโดยหลักแล้วกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาตลอดปีภาษีก่อนแล้วจึงหักค่าลดหย่อนเมื่อเหลือเท่าใดจึงถือเป็นเงินได้สุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีต่อไป

ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้สุทธิซึ่งหมายถึงเงินได้พึงประเมินที่หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมาคำนวณด้วยอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้นอกจากกฎหมายจะยอมให้หักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ได้รับมาในปีภาษีแล้วยังให้หักค่าลดหย่อนออกได้อีกเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งเมื่อได้หักค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมินที่หักด้วยค่าใช้จ่ายแล้วก็จะเหลือเป็นเงินได้สุทธิที่ผู้มีเงินได้ต้องนำไปคำนวณด้วยอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้

ค่าลดหย่อน หมายถึง จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินที่หักด้วยค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ดังกล่าว ซึ่งโดยปกติแล้วค่าลดหย่อนจะไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับเงินได้พึงประเมินแต่จะมีความสัมพันธ์กับสถานภาพของผู้มีเงินได้หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีของผู้มีเงินได้

การหักค่าลดหย่อนที่กฎหมายขอมให้นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินหลักจากหักค่าใช้จ่ายแล้วนั้นมิใช่ต้นทุนหรือเงินที่ต้องใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินเหมือนค่าใช้จ่าย หากแต่มีความสัมพันธ์กับสถานภาพหรือเหตุการณ์ต่างๆของผู้มีเงินได้ในระหว่างปีภาษี เพื่อเป็นแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้อีกทางหนึ่งด้วย และค่าลดหย่อนเป็นสิ่งที่กฎหมายได้กำหนดขึ้น นอกจากจะเป็นการช่วยในการบรรเทาภาระทางภาษีของผู้มีเงินได้หรือสามีและภริยาแล้วนั้น ยังเป็นการช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนได้มีการศึกษาออมทรัพย์ลงทุน และสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว ตลอดจนช่วยให้ประชาชนได้ช่วยเหลือเกื้อกูลกันในสังคม ซึ่งการหักค่าลดหย่อนโดยหลักนั้นหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ กำหนดขึ้นเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้โดยให้หักค่าลดหย่อนสำหรับตัวผู้มีเงินได้ สามีและภริยาคู่สมรส และบุตรของผู้มีเงินได้ด้วย¹

ซึ่งโดยหลักตามประมวลรัษฎากรขอมให้หักค่าลดหย่อนมีดังนี้คือค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อที่อยู่อาศัย ค่าลดหย่อนเงินสมทบกองทุนประกันสังคมและค่าลดหย่อนเงินบริจาค

ปัญหาในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามประกาศของกรมสรรพากร พ.ศ.15/2559 เรื่องการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่เริ่มใช้ตั้งแต่ปี2560แบ่งสาระสำคัญได้ดังต่อไปนี้

1.การปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายของเงินเดือนค่าจ้างค่านายหน้าฯลฯอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา40 (1)และ (2)แห่งประมวลรัษฎากรจากเดิมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ให้เป็น ร้อยละ50 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

¹ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2557). *กฎหมายภาษี ตามประมวลรัษฎากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 2).

2.ปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร จากเดิมให้หักได้เฉพาะค่าแห่งลิขสิทธิ์ โดยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ40ของค่าแห่งลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน60,000บาทขยายเพิ่มเพิ่มให้ค่าแห่งอู่ควิลล์ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ50ของเงินได้ดังกล่าวแต่ไม่เกิน100,000บาทหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

3.ปรับปรุงการหักค่าลดหย่อนดังนี้

- (1) ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้จากเดิม30,000 บาทเป็น60,000บาท
- (2) ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้จากเดิม30,000 บาทเป็น60,000บาท
- (3) ค่าลดหย่อนบุตรจากเดิมคนละ 15,000บาทและจำกัดจำนวนไม่เกิน3คน เป็นคนละ 30,000 บาทโดยไม่จำกัดจำนวนบุตรและยกเลิกค่าลดหย่อนการศึกษานบุตร(จากเดิมที่ให้หักค่าลดหย่อน2,000บาท /คน)
- (4) ในกรณีที่คู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้หักค่าลดหย่อนรวมกันได้ไม่เกิน 120,000บาท
- (5) กองมรดกเดิมให้หักลดหย่อนได้30,000บาทเป็น60,000บาท

การปรับปรุงดังกล่าวข้างต้นให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี2560เป็นต้นไป

สาเหตุอันนำไปสู่การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาเพราะในสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบันค่าเงินสูงขึ้น ภาวะปัญหาทางครอบครัวภาวะทางเศรษฐกิจสังคมในปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายส่วนตัว ภาระค่าใช้จ่ายบุตรภายในครอบครัวซึ่งมีมากมายทำให้สามีและภริยามีภาระที่ยากที่ดูแลคนภายในครอบครัวได้ซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันซึ่งแต่ละครอบครัวนั้นมีภาระที่จะใช้จ่ายต่างๆเพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีทางรัฐบาล หรือหน่วยงานต่างๆ ควรที่จะมีการบรรเทาภาระภาษีเพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อการใช้ชีวิตของสามีภริยา โดยการออกมาตรการลดค่าใช้จ่ายเพิ่มค่าลดหย่อนให้กับทั้งทางฝ่ายสามีและฝ่ายภริยาให้มากขึ้น เพื่อที่จะส่งผลมีในระยะยาวเพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีให้สามารถหักลดหย่อนภาษีได้อีก ตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรและก่อนที่จะนำเงินได้ที่เหลือซึ่งเรียกว่าเงินได้สุทธิไปรวมคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²

ซึ่งถ้าได้มีการเพิ่มการหักค่าลดหย่อนให้กับทั้งสามีและภริยาจะช่วยให้ผ่อนภาระที่หนักหน่วงให้กลายเป็นเบาลงได้ผู้ทำการศึกษาวิจัยได้ศึกษาปัญหา ภาวะชีวิตของแต่ละครอบครัวสามีและภริยา ซึ่งต่างมีภาระหน้าที่มากมาย ดังนั้นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำการศึกษาวิจัยในส่วนของ การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนของสามีและภริยาเพื่อที่จะช่วยบรรเทาภาระ

²สุเมธ สิริคุณโชติ. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562. (พิมพ์ครั้งที่ 2).

ภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้โดยให้หักค่าลดหย่อนสำหรับสามีและภริยาเพิ่มขึ้นจากเดิมซึ่งกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขแล้วในปี พ.ศ.2560 ซึ่งผู้ศึกษาวิจัยยังเห็นว่า การหักค่าลดหย่อนดังกล่าวนี้ยังไม่เป็นธรรมและเพียงพอสำหรับการใช้ชีวิตของสามีและภริยาซึ่งควรที่จะมีการเพิ่มค่าลดหย่อนให้มากขึ้นกว่าเดิมเพื่อให้สอดคล้องกับสถานภาพเศรษฐกิจของแต่ละครอบครัวในปัจจุบัน ซึ่งนอกจากจะเป็นการช่วยในการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้สามีและภริยาแล้วนั้น ยังเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนได้มีการศึกษาและช่วยสร้างความเป็นอยู่สร้างความเป็นมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวได้อีกด้วย

การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบันอีกทั้งเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้

เพื่อให้ทุกคนได้ประโยชน์เหมือนกันและสามารถปรับขึ้นได้ตามสภาวะเงินเฟ้อแต่ละปีซึ่งประเทศที่เจริญแล้วส่วนใหญ่จะส่งเสริมสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นให้ประชาชนมีการออมในการดูแลตัวเองในอนาคตแทบทั้งสิ้นถ้าประชาชนมีสวัสดิการเพิ่มขึ้นรัฐบาลก็ได้รับประโยชน์ทางตรงอย่างเห็นได้ชัดที่ไม่ต้องนำภาษีมาดูแลประชาชนในอนาคตเนื่องจากประชาชนดูแลตัวเองได้เพิ่มมากขึ้น

ดังนั้นเพื่อจัดหรือบรรเทาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการลดหย่อนภาษีจึงจำเป็นที่จะต้องมีการศึกษาวิจัยในเรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การหักค่าลดหย่อนภาษีของ สามีและภริยาดังกล่าว เพื่อที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวและลดอุปสรรค ผู้ศึกษาวิจัยจึงเห็นควรเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับสามีภริยาให้มีการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มีเงินได้สามีและภริยา โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษีตามที่มุ่งหมายไว้ทุกประการ³

³สุเมธ สิริคุณโชติ . (2562) . ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562. (พิมพ์ครั้งที่ 2) .

2.วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการแนวคิด และหลักการของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยาและปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับค่าลดหย่อนของสามีและภริยา

2.2 เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายของประเทศไทยและมาตรการของต่างประเทศที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยา

2.3 เพื่อวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายของไทยเกี่ยวกับสิทธิทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยาว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับค่าลดหย่อน

2.4 เพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยา และปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับการหักค่าลดหย่อน ที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

3.ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ผู้วิจัยจะทำการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยาและปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับการหักค่าลดหย่อน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในแง่ความเป็นธรรมความเสมอภาคในทางภาษีและส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐได้แก่ปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายของการหักค่าลดหย่อนภาษีอากรตามมาตรา 47(1) การหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยาแห่งประมวลรัษฎากร โดยศึกษากฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการหักค่าลดหย่อนของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมัน โดยที่ผู้ศึกษาวิจัยได้ทำการศึกษากฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาของประเทศเหล่านี้เพราะเป็นประเทศที่มีระบบการบริหาร การจัดเก็บภาษีที่ดีและมีคุณภาพในระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เหมือนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

ดังนั้น ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีกฎหมายให้สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายจำนวนที่สูงมาก โดยจะทำการศึกษาจากประมวลรัษฎากรพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงประกาศระเบียบและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องรวมทั้งบทความ หนังสือวารสาร สารนิพนธ์และวิทยานิพนธ์

ในการศึกษาการหักค่าลดหย่อนปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยา และปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับค่าลดหย่อน การยกเลิกและแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังที่กล่าวมานั้นจะเป็นประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐ ก่อให้เกิดความเสมอภาค และสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยามากขึ้น

4.วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย

ใช้วิธีการค้นคว้าและวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้องเช่นหนังสือตำราบทความรายงานการศึกษาวิทยานิพนธ์สารนิพนธ์ ตำบทยกกฎหมายเอกสารที่เกี่ยวข้องต่างๆ มาเรียบเรียงให้เป็นระบบและวิเคราะห์เพื่อให้เห็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาและปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับค่าลดหย่อนและเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

5.ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

5.1 ทำให้ทราบความหมายประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการแนวคิด และหลักการของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาและปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับการหักค่าลดหย่อน

5.2 ทำให้ทราบมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาของประเทศไทย และมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศ

5.3 ทำให้ทราบปัญหาและหลักการทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยา และสามารถกำหนดความแตกต่างระหว่างกฎหมาย ของต่างประเทศว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษี อากรสำหรับค่าลดหย่อน

5.4 ทำให้ทราบแนวทางในการแก้ไขปัญหาค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยา ทำให้ได้ องค์ความรู้ใหม่ และปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับค่าลดหย่อนภาษีของ สามีและภริยา ให้การกำหนดค่าลดหย่อนเหมาะสมและชัดเจนยิ่งขึ้น และทำให้เกิดความเป็นธรรม ในการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยามากขึ้นและที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ให้เป็น ปัจจุบันทันสมัยและส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

6.ระเบียบวิธีวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ด้วยวิธีการวิจัยเชิง เอกสาร (Documentary Research) โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากเอกสารหนังสือ วิทยานิพนธ์ บทความทางกฎหมาย เอกสารทางวิชาการอื่นๆ และข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ในทาง กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับปัญหาทาง กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาและ ปัญหาในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรสำหรับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยา

บทที่ 2

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

1. ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีอากร

ยุคก่อนมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481

ในยุคนี้ไม่ปรากฏหลักฐานอักษรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่อย่างไรก็ตามภายหลังจากที่มีการค้นพบหลักศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหงซึ่งปรากฏข้อความตอนหนึ่งว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหง เมืองสุโขทัยนี้ดินน้ำมีปลาในนามีข้าวเจ้าเมืองบ่อเอาจอบไปไพร่ลู่ทาง” จึงมีการสันนิษฐานกันว่าก่อนสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราชน่าจะมีการจัดเก็บภาษีอากรกันมาก่อนแต่เพียงมายกเลิกไปในสมัยของพ่อขุนรามคำแหงเพื่อต้องการสนับสนุนการค้าขายระหว่างประเทศและเปิดโอกาสให้พ่อค้าไทยและต่างประเทศนำสินค้าเข้ามาขายและส่งสินค้าออกไปขายยังนอกราชอาณาจักรได้โดยไม่ต้องเสียภาษีอากร ต่อมาก่อนมีการปฏิรูปการปกครอง พ.ศ. 2475 มีการปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งสำคัญโดยมีการเริ่มจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์แต่จะเป็นการจัดเก็บตามลักษณะของการใช้ที่ดิน

ยุคหลังจากมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยโดยมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุขได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ.2475 ซึ่งทั้งพระราชบัญญัติทั้ง 3 ฉบับนี้ยังคงจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือรายรับเพียงบางประเภทเท่านั้น แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรต่างๆ ที่จัดเก็บในขณะนั้นมีขั้นตอนการปฏิบัติที่สลับซับซ้อนยากที่ประชาชนจะปฏิบัติให้ถูกต้องจึงได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายขึ้นใหม่โยนเอาภาษีอากรบางประเภทรวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน คือพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 และใช้บังคับเป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 เป็นต้นมาโดยได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีการค้าหรืออากรแสตมป์ดังนี้

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นเริ่มมีการจัดเก็บครั้งแรกเมื่อมีการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ซึ่งมีได้บัญญัติไว้ว่าเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในลักษณะใดจึงต้องเสียภาษีเงินได้เพียงแต่ถือว่าถ้าผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นบุคคลธรรมดาแล้วเงินได้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งที่อยู่บังคับ

ต้องเสียภาษีและยังไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่อย่างไรบุคคลธรรมดาผู้ขายอสังหาริมทรัพย์จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นๆซึ่งได้รับมาในปีภาษีเดียวกันเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ในตอนสิ้นปีเว้นแต่เงินได้ดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นเช่นประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (9)เดิม ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)พ.ศ.2496 ได้ยกเว้นเงินได้จากการขายทรัพย์สินอันเป็นมรดกหรือการขายทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินนั้นได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (CorporateIncomeTax)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์เริ่มมีการจัดเก็บครั้งแรกเมื่อมีการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรออกใช้บังคับในปีพ.ศ.2481 โดยเริ่มมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 เป็นต้นมาโดยเป็นการเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ (Net Profit)และในช่วงแรกที่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรนั้นก็ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวได้บุคคลธรรมดาเว้นแต่จะเป็นการขายให้แก่องค์การของรัฐบาล

3.ภาษีการค้าหรือภาษีธุรกิจเฉพาะในปัจจุบัน(BusinessTax)

ประเทศไทยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีการค้าจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นครั้งแรกในพ.ศ. 2496 โดยเก็บจากเงินได้ที่ได้จากการขายขายฝากหรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรในอัตราร้อยละ 3 ของยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ (GrossReceipts) และคงจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราเช่นนี้เรื่อยมาจนถึงปีพ.ศ.2504จึงได้มีการแบ่งประเภทการค้าใหม่แต่อย่างไรก็ตามในส่วนของการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ยังคงมีหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บเช่นเดิมเพียงแต่เปลี่ยนแปลงอัตราภาษีจากร้อยละ 3 เป็นร้อยละ 3.5 และเปลี่ยนชื่อของประเภทการค้าจาก “ การขายอสังหาริมทรัพย์ ” เป็น “ การค้าอสังหาริมทรัพย์ ” จนกระทั่งมีการยกเลิกภาษีการค้าและเปลี่ยนเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะในปี พ.ศ.2535

4.อากรแสตมป์(StampDuty)

อากรแสตมป์เริ่มมีการจัดเก็บครั้งแรกเมื่อมีการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรใช้บังคับในปี พ.ศ. 2481 และเริ่มมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ.2482 เป็นต้นมาอากรแสตมป์เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีจากการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อเป็นการตอบแทนในการที่หน่วยงานของรัฐให้การรับรู้และรับรองสิทธิเกี่ยวกับการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยกฎหมายได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องซื้ออากรแสตมป์ที่ทางราชการจัดพิมพ์ปิดทับลงบนตราสารการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เรียกว่า “ ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ” และทำการปิดอากรแสตมป์ตราสารนั้นจึงจะสมบูรณ์และมีผลใช้บังคับกันได้ตาม

กฎหมาย ซึ่งในการขายอสังหาริมทรัพย์กฎหมายกำหนดให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องออกไปรับเงินสำหรับการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้กับผู้ซื้อเสมอแต่ประมวลรัษฎากรยกเว้นให้ได้รับเงินดังกล่าวไม่ต้องมีการปิดอากรแสตมป์แต่หากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่ต้องเสียภาษีการค้า เช่นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีได้มีลักษณะเป็นทางการค้าหรือหากำไรผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียอากรแสตมป์โดยซื้ออากรแสตมป์ปิดทับลงบนใบรับ

2.แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรการยกเว้นการเสียภาษีอากรและการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี

2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากร

อดัมสมิธ (AdamSmith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ได้กล่าวไว้ว่า“ ผู้ที่อยู่ในบังคับของรัฐหนึ่งๆแต่ละคนควรบริจาคทรัพย์สินเพื่อบำรุงการปกครองบ้านเมืองตามส่วนแห่งความสามารถของตน โดยไม่มีการยกเว้น”ซึ่งหมายถึงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีนั้นมิใช่ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งแต่เป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคน โดยหลายประเทศก็ได้ทำการจัดเก็บภาษีภายใต้แนวคิดนี้

วัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่รัฐต้องบังคับจัดเก็บภาษีมี่ดังนี้

1. เพื่อหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ
2. เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้
3. เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ
4. เพื่อสนับสนุนให้เกิดการขยายตัวและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ
5. เพื่อเป็นเครื่องมือทางนโยบายการคลัง

1. เพื่อหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ

รัฐบาลมีความจำเป็นต้องหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการสาธารณะต่างๆเช่นการศึกษาการป้องกันประเทศการรักษาความปลอดภัยในบุคคลและทรัพย์สินการจัดหาสาธารณูปโภค ไฟฟ้าประปาถนนโทรคมนาคม เป็นต้น⁴

2. เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ (Taxation forIncome)

⁴ กรีกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2558). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , หน้า 225 – 223.

การกระจายรายได้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมหมายความว่าประชาชนภายในรัฐไม่ว่าจะอาศัยอยู่ในเมืองหรือต่างจังหวัดควรมีชีวิตความเป็นอยู่ในระดับที่ใกล้เคียงกันการที่ประชาชนกลุ่มน้อยมีรายได้สูงมากแต่ประชาชนส่วนใหญ่ยากจนมีรายได้ไม่พอเลี้ยงชีพนับว่าสังคมนั้นมีการกระจายรายได้น้อย รัฐจึงอาจใช้วิธีการจ่ายเงินอุดหนุนด้านต่างๆให้แก่สังคมชนบทเพื่อให้เกิดการสร้างงานและรายได้หรือนำระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้าหรือการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินมรดกสินค้าฟุ่มเฟือยรวมถึงการยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพ เพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้หรือทรัพย์สินมากนำมาใช้จ่ายช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อย

3. เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ

รัฐอาจนำวิธีการจัดเก็บภาษีมาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ ตัวอย่างเช่นกรณีที่รับต้องการกระตุ้นให้เกิดการผลิตและการลงทุนในภาคธุรกิจประเภทใดที่รัฐเห็นว่ามีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศก็จะออกกฎหมายให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่การลงทุนในธุรกิจดังกล่าวหรือการที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ก่อให้เกิดโทษต่อผู้บริโภคหรือสังคมโดยรวมในอัตราสูงกว่าสินค้าทั่วไปเช่นยาสูบ สุราเบียร์เพื่อเป็นการลดความต้องการในการบริโภคสินค้านี้ดังกล่าว

4. เพื่อสนับสนุนให้เกิดการขยายตัวและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีอากรสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เกิดการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูงเช่นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมบางประเภทเพื่อกระตุ้นให้เกิดแรงจูงใจในการลงทุนและการแข่งขันในอุตสาหกรรมที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศ

5. เพื่อเป็นเครื่องมือทางนโยบายการคลัง

การจัดเก็บภาษีเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศตัวอย่างเช่นในกรณีที่เกิดปัญหาภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) รัฐบาลสามารถทำการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น โดยการเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้นเพื่อดึงเงินจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐเพื่อลดอำนาจซื้อก่อให้เกิดการชะลอการบริโภคในทางตรงข้ามหากเศรษฐกิจชะลอตัวหรือเกิดภาวะเงินฝืด (Deflation) รัฐก็อาจจัดเก็บภาษีลดลงหรือลดภาษีอากรเพื่อช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้นกระตุ้นให้เกิดการหมุนเวียนของเงิน

แนวคิดในการยกเว้นการเสียภาษีอากร

การยกเว้นเงินได้บางชนิดจากการเสียภาษีอากรนั้นจะมีแนวความคิดที่อาศัยเหตุผลบางประการประกอบอยู่ประเด็นที่ควรพิจารณาคือเหตุผลดังกล่าวมีหน้าหนักเพียงพอเมื่อเทียบกับผลเสียที่จะเกิดขึ้นหรือมีความเหมาะสมกับภาวะการณปัจจุบันหรือไม่เพียงใด อย่างไรก็ตามแนวคิดในการยกเว้นเงินได้บางประเภทจากการเสียภาษีอากรนั้นอาจแยกตามลักษณะของเหตุผลในการยกเว้นได้ดังนี้

- (1) ยกเว้น โดยเหตุผลทางเศรษฐกิจ
- (2) ยกเว้น โดยเหตุผลทางสังคม
- (3) ยกเว้น โดยเหตุผลทางการเมือง
- (4) ยกเว้น โดยเหตุผลทางด้านการบริหารจัดการเก็บ

1. การยกเว้นการเสียภาษีอากร โดยเหตุผลทางเศรษฐกิจ

การยกเว้น โดยเหตุผลทางเศรษฐกิจนั้นนับว่าเป็นการยกเว้นที่มีเหตุผลสนับสนุนมากที่สุด บางนโยบายอาจใช้เป็นการยกเว้นภาษีในระยะยาวครบเท่าที่เหตุผลทางเศรษฐกิจนั้นยังคงเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ส่วนนโยบายการยกเว้นภาษีอากรบางประเภทนำมาใช้เพียงระยะเวลาสั้นๆ โดยอาจมีเงื่อนไขเวลากำกับอยู่ให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เช่น

-การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับรายได้อันได้มาเป็นการชดเชยรายจ่ายที่ได้จ่ายไปแล้วเช่นค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะที่จ่ายให้สำหรับการทำงานนอกสถานที่ค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง เป็นต้น เนื่องจากรายการเงินได้ดังกล่าวเป็นเพียงเงินโอนเท่านั้นมิได้เป็นรายได้ที่แท้จริงแต่อย่างใด

-การยกเว้นเพื่อส่งเสริมกิจการเฉพาะอย่างของรัฐบาลเช่นรัฐบาลมีนโยบายที่จะส่งเสริมกิจการตลาดหลักทรัพย์จึงยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้ที่ได้รับการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ส่วนเงินได้ที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ที่ซื้อขายกันนอกตลาดหลักทรัพย์ก็ยังคงต้องเสียภาษีหรือการยกเว้นเงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมและเงินได้ของกองทุนรวมซึ่งแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของรัฐบาลในการส่งเสริมการลงทุนในรูปกองทุนรวมของผู้ลงทุนรายย่อย⁵

การยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้ดังกล่าวมานั้นถือเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีอากรเป็นอย่างมากเพราะเงินได้ดังที่ยกตัวอย่างเป็นเงินได้ประเภทที่ไม่ได้เกิดจาก

⁵ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2548). *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 60 - 63.

แรงงาน(UnearnedIncome)แต่ไม่ต้องเสียภาษีในขณะที่เงินได้จากแรงงาน(Earned Income)กลับต้องเสียภาษีโดยไม่ได้รับการยกเว้น

2. การยกเว้นภาษีอากร โดยเหตุผลทางสังคม

กิจกรรมบางประเภทเป็นกิจกรรมที่สังคมต้องการให้เกิดขึ้นหรือต้องการสนับสนุนและในกรณีที่กิจกรรมนั้นทำให้ผู้ประกอบการกิจกรรมมีเงินได้ด้วยการสนับสนุนจะออกมาในรูปของยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมนั้นเพื่อจูงใจให้คนในสังคมหันมาสนใจประกอบกิจกรรมที่ต้องการสนับสนุนแต่การยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีเงินได้บางประเภทโดยอาศัยเหตุผลทางสังคมนี้อาจสร้างความไม่เป็นธรรมในแง่ที่ว่าเงินได้ประเภทอื่นๆต้องเสียภาษีแต่เงินได้ประเภทนั้นไม่ต้องเสียภาษีเป็นการเอาเปรียบผู้ที่มีเงินได้ประเภทอื่นจึงสมควรนำมาใช้เมื่อมั่นใจว่าสมาชิกส่วนใหญ่ในสังคมเห็นด้วยและเกิดประโยชน์กับสมาชิกส่วนใหญ่ในสังคมและการยกเว้นด้วยเหตุผลนี้อาจเปลี่ยนแปลงได้เมื่อแนวคิดทางสังคมเปลี่ยนไป

ตัวอย่างการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้บางประเภทโดยอาศัยเหตุผลทางสังคมเช่นการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโค่นหน้าที่ธรรมจรรยาเงินได้ที่ได้รับการรับมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เป็นต้น

3. การยกเว้นการเสียภาษีอากร โดยเหตุผลทางการเมือง

การยกเว้น โดยเหตุผลทางการเมืองนับว่าเป็นการยกเว้นที่อาจก่อให้เกิดการโต้แย้งได้มากที่สุดและเปลี่ยนแปลงได้ง่ายที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสังคมไทยที่มีการหมุนเวียนเปลี่ยนแปลงผู้มีอำนาจปกครองประเทศบ่อยครั้ง ตัวอย่างของการยกเว้น โดยเหตุผลทางการเมืองในกฎหมายไทย เช่นเงินได้ที่เจ้าหน้าที่ของรัฐบาลต่างประเทศซึ่งปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทยได้รับจากรัฐบาลของตน ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

4. การยกเว้นการเสียภาษีอากร โดยเหตุผลทางด้านการบริหารจัดเก็บ

การยกเว้น โดยเหตุผลทางด้านการบริหารจัดเก็บนั้นจะมีมากน้อยเพียงใดส่วนหนึ่งขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการบริหารจัดการในแต่ละประเทศเป็นสำคัญกล่าวคือหากการบริหารจัดเก็บมีประสิทธิภาพสูงการยกเว้นก็จะมีน้อยและมีเงินได้บางชนิดยากที่จะทำการจัดเก็บให้ได้ผลอย่างทั่วถึงหากจะตรวจสอบติดตามก็มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการสูงและไม่คุ้มค่า จึงมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินได้ดังกล่าวตัวอย่างการยกเว้นภาษีโดยเหตุผลทางด้านการบริหารจัดเก็บในกฎหมายของประเทศไทยเช่นการยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์เช่นเพชรพลอยทองคำอันเป็นมรดกหรือได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร โดยการซื้อมาใช้เองแล้วขายไปเนื่องจากทรัพย์ดังกล่าวเป็นทรัพย์ที่ไม่ปรากฏหลักฐานทางทะเบียนการติดตามจัดเก็บภาษีจึงทำได้ยากแะอาจไม่คุ้มค่ากับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการดำเนินการจัดเก็บภาษี

แนวคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี

ตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) หมายถึงวิธีการที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้เช่น เครดิตภาษี (Tax Credits) การหักต่างๆ (Tax Deductions) เช่น ค่าลดหย่อนภาษี (Tax Allowances) และการหักค่าใช้จ่าย (Deduction of Expenses) ตัวบรรเทาภาษีถูกกำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ หรือเพื่อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยเฉพาะ โดยตัวบรรเทาภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

1. ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs)

ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างเช่น ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนภาษี ส่วนบุคคลการบัญชีตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้มีขึ้นวัตถุประสงค์เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เพื่อสะท้อนถึงวัตถุประสงค์ของภาษีเช่นช่วยให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหรือช่วยลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนและเพื่อทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือการบริหารจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น

2. ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs)

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี ถูกนำมาใช้เพื่อประโยชน์ในการปลดเปลื้องภาระภาษีหรือลดภาระภาษีบางกลุ่มที่รัฐให้ความสำคัญเป็นพิเศษ เช่นการยกเว้นภาษีเงินได้หรือการหักค่าใช้จ่ายบางอย่างที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งวิธีการดังกล่าวถือเป็นการใช้จ่ายสาธารณะเพื่อช่วยเหลือบุคคลหรือกิจกรรมทางธุรกิจบางกลุ่มลักษณะหนึ่ง

ตัวบรรเทาภาระภาษีเป็นการทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ลดลงหากถูกนำมาใช้โดยไม่เหมาะสมอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้รัฐบาลจึงควรต้องจำกัดการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ที่มีรายได้สูงและควรส่งเสริมให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระของผู้มีรายได้ต่ำ⁶

ทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร

ในยุคสมัยมีแนวความคิดและเหตุผลในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันออกไปตามปัจจัยของสถานะแวดล้อมต่างๆซึ่งที่ผ่านมานักปราชญ์หลายท่านได้นำเสนอทฤษฎีที่ทำให้ประชาชนไม่อาจปฏิเสธการจัดเก็บภาษีของรัฐได้ เช่น

1. ทฤษฎีความสามารถ (Ability to Pay Theory)

⁶ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . (2548). *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร* . (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 60 - 63.

ทฤษฎีนี้กล่าวว่า การที่ประชาชนเสียภาษีอากรให้แก่รัฐนั้นต้องอาศัยมาตรฐานในการจัดเก็บตามความสามารถในการรับภาระของแต่ละคน แต่ความสามารถในการเสียภาษีอากรจะคำนวณได้อย่างไรนั้นมีความเห็นทางวิชาการแบ่งออกเป็น 2 ฝ่าย คือ

ฝ่ายอัตตวิสัย (Subjective) เห็นว่า บุคคลจะต้องรับภาระทางภาษีอากรเพียงใดอาจกำหนดโดยถือความรู้สึกในการเสียสละว่ามีอยู่มากน้อยเพียงใดหลังจากได้เสียภาษีอากรซึ่งในทางปฏิบัติ น่าจะไม่อาจยึดถือเป็นหลักได้ เพราะขนาดของความรู้สึกประชาชนเป็นสิ่งที่อยู่ในจิตใจไม่อาจหยั่งทราบได้

ฝ่ายภาวะวิสัย (Objective) นักปราชญ์ที่เสนอความเห็นนี้คือ Seligman เห็นว่า ความสามารถในการเสียภาษีควรใช้เงินได้เป็นมาตรฐานในการคำนวณแต่มีข้อที่พึงพิจารณาประการดังนี้

- (1) ต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้สุทธิหรือยังมีความสูญเสียบ้างหรือไม่ต้องชดใช้เงินทุนหรือไม่
- (2) ต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้ที่แน่นอนหรือไม่เพราะเงินได้จากทรัพย์สินย่อมเป็นเงินได้ที่แน่นอนมีลักษณะถาวรแต่เงินได้จากการทำงานเป็นเงินได้ที่ไม่แน่นอนมีการเปลี่ยนแปลงไปตามวัยและสุขภาพ
- (3) ต้องพิจารณาสภาพส่วนตัวของผู้มีเงินได้เช่นจำนวนสมาชิกในครอบครัวภาระในการอุปการะเลี้ยงดูบิดาหรือแม่หรือไม่
- (4) ต้องพิจารณาว่าจำนวนรายได้นั้นมีส่วนที่เกินกว่าจำนวนที่สมควรได้รับจากแรงงานหรือเงินทุนหรือไม่
- (5) ต้องพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีอากรในเวลาที่ได้รับเงินได้เป็นการเหมาะสมที่สุดหรือไม่⁷

2. ทฤษฎีแลกเปลี่ยน (Exchange Theory)

ทฤษฎีแลกเปลี่ยนมีแนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรที่ประชาชนเสียภาษีอากรให้แก่รัฐเป็นการแลกเปลี่ยนกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐในการได้รับความคุ้มครองจากรัฐจะเป็นหลักประกันเรื่องจอบชีวิต ร่างกาย เสรีภาพในทรัพย์สิน

3. ทฤษฎีการเสียสละ (Sacrifice Theory)

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2548). *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน , หน้า 65 – 67 .

ทฤษฎีการเสียดลามีแนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีว่าเมื่อรัฐได้เกิดขึ้นแล้วประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐไม่ว่ารัฐกับประชาชนจะมีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษหรือไม่โดยการเสียภาษีจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับรายได้ของแต่ละบุคคล

4.ทฤษฎีการใช้อำนาจรัฐ (State Application Theory)

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ(Jurisdiction to Tax)แยกเป็น2ส่วน คืออำนาจในการออกกฎหมาย(Legislative Jurisdiction)และอำนาจในการบังคับใช้กฎหมาย(Enforcement Jurisdiction)การที่ประเทศหนึ่งๆจะบัญญัติกฎหมายสำหรับการจัดเก็บภาษีจะต้องมีจุดเชื่อมโยงระหว่างรัฐและผู้เสียภาษีเป็นรากฐานของการใช้อำนาจเช่น

(1)สถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษี(Personal Attachment) เป็นการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ในทางสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อรัฐเป็นหลักเช่นสัญชาติ

(Nationality) หรือการมีภูมิลำเนา (Domicile) หรือการมีถิ่นที่อยู่(Residence)ของผู้เสียภาษี

(2)ในเชิงเศรษฐศาสตร์ประโยชน์ของผู้เสียภาษีอากร(Economic Attachment)หมายความว่ารัฐจะจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับภายในดินแดนของตนเป็นหลัก(Source Income)โดยมิได้คำนึงถึงสถานภาพบุคคลของผู้เสียภาษีซึ่งอาจเรียกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

นักเศรษฐศาสตร์พยายามที่จะจำกัดความของภาษีอากร (Tax) เพื่อที่จะให้ความหมายครอบคลุมภาษีอากรในทุกประเภทที่ได้จัดเก็บ โดยมีผู้ให้ความหมายไว้ดังนี้

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี⁸

คำจำกัดความในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากร

“ภาษีอากร” หมายถึง เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้ให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้ว่า

⁸ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2548). ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 3).กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน , หน้า 63 – 66 .

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟฟ้ตามกฎหมายว่าด้วยไฟฟ้
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกป้นอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- (5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- (7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

2.3 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากจะเป็นการหารายได้เข้ารัฐเพื่อใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์อื่นที่สำคัญ เช่น

2.3.1 เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ

การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นอีกวิธีหนึ่งในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจ เช่น ในภาวะที่ประเทศขาดดุลงบป้ปัญหาภาวะเงินเฟ้อเนื่องจากประชาชนลดการบริโภคและใช้จ่ายน้อยลงและเพื่อสร้างความสมดุลระหว่างอุปสงค์และอุปทานให้เท่าเทียมกัน แต่ในภาวะเงินฝืดประชาชนมีกำลังซื้อสินค้าและบริการรวมทั้งอำนาจในการต่อรองน้อยลง รัฐบาลก็อาจใช้นโยบายลดอัตราภาษีของสินค้าและบริการต่างๆเพื่อช่วยเหลือประชาชนให้มีกำลังในการบริโภค

2.3.2 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

เพื่อจัดหรือบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกัน การจัดเก็บภาษีเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยจัดหรือบรรเทาปัญหาดังกล่าว เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ผู้มีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราต่ำผู้มีรายได้มากจะเสียภาษีในอัตราที่สูง จึงลดปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมได้

2.3.3 เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจบางประเภทที่รัฐบาลเห็นว่าจะก่อให้เกิดผลดีกับระบบเศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลอาจใช้ นโยบายทางภาษีเพื่อส่งเสริมการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจในประเภทนั้นๆ ได้โดยการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีให้แก่การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจดังกล่าวแต่หากรัฐบาลเห็นว่าการดำเนินธุรกิจนั้นจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ระบบเศรษฐกิจ รัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีเพื่อลดปริมาณการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจนั้นหรือสินค้าหรือบริการใดเป็นโทษต่อร่างกายหรือเป็นสิ่งฟุ่มเฟือยรัฐบาลก็กำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นกำหนดให้สินค้าประเภทสุรา ยาสูบ น้ำหอม เสียภาษีสรรพสามิตนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.4 เพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้เกิดกิจการหรือธุรกรรมใหม่ๆซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศ

การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศจำเป็นต้องมีการสร้างกิจการหรือธุรกรรมใหม่ๆขึ้นในระบบเศรษฐกิจแต่การสร้างกิจการหรือธุรกรรมใหม่ๆ นั้นก็มีอุปสรรคทั้งทางด้านเงินทุน การจัดการการบริหารงาน กฎหมาย ฯลฯ จึงจำเป็นที่รัฐบาลจะต้องยื่นมือเข้าช่วยเหลือและให้การสนับสนุนส่งเสริมการสร้างกิจการหรือธุรกรรมใหม่ๆ รวมถึงขจัดปัญหาและอุปสรรคของกิจการหรือธุรกรรมนั้นๆ การใช้มาตรการทางภาษีก็เป็นอีกวิธีการหนึ่งที่รัฐบาลสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมสนับสนุนให้เกิดการสร้างกิจการหรือธุรกรรมใหม่ๆ ขึ้นได้ทั้งนี้โดยการกำหนดนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรที่ชัดเจนสำหรับกิจการหรือธุรกรรมใหม่นั้น ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีให้แก่กิจการหรือธุรกรรมใหม่นั้นหรืออนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการหรือธุรกรรมนั้นๆ เพิ่มขึ้น ฯลฯ⁹

⁹ ดุยลักษณ์ ตรีชูธรรม . (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3) . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน , หน้า 2 - 4 .

2.3.5 เพื่อส่งเสริมสนับสนุนกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อการเมืองการปกครองสังคมศาสนา วัฒนธรรมประเพณีอันดีงามการศึกษา

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อการเมืองการปกครอง สังคมศาสนาวัฒนธรรมเช่นกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีสิทธิบริจาคเงินภาษีที่จะต้องเสียให้แก่พรรคการเมืองหรือกำหนดให้นำค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนหรือคู่สมรสมาหักลดหย่อนภาษีได้คนละ 30,000 บาท โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องมีอายุ 60 ปีขึ้นไปมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพคือมีรายได้ไม่เกินปีละ 30,000 บาทและอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้

2.4 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีคือมีความเป็นธรรมแน่นอนสะดวกประหยัดมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจสามารถบังคับใช้ได้ทางปฏิบัติและมีความยืดหยุ่น

2.4.1 มีความเป็นธรรม

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรมเพราะถ้าไม่เป็นธรรมการหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีจะมีมากขึ้น นอกจากนี้อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมถึงขั้นปฏิวัติได้กรณีอย่างไรจึงจะได้อธิบายว่าเป็นธรรมนั้นมีหลายความเห็นด้วยกัน

ความเห็นหนึ่งเห็นว่าภาษีอากรที่จะดีถือว่าเป็นธรรมนั้นต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกันหลักการตามความเห็นนี้เรียกว่า “หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)” ประเทศไทยเคยเก็บภาษีอากรตามความเห็นนี้ คือ ภาษีรัชชูปการเป็นการเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ.2468 ในรัชกาลที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชาวจรจัดทุกคนอย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชนจะต้องเสียเวลาทำงาน โขธาของรัฐแทน

หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ตามหลักนี้ระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมจะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่าๆ กันถ้าหากการเก็บภาษีอากรมุ่งที่จะจุนเจือรายจ่ายของรัฐบาล จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสียจะเท่ากับรายจ่ายของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ มีข้อบกพร่องสำคัญ 3 ประการคือ **ประการแรก** การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งกำหนดโดยปัจจัยรายได้และทรัพย์สินผู้ที่มีรายได้สูงย่อมมีกำลังความสามารถที่จะชำระภาษีอากรมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ **ประการที่สอง** การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้อาจมีผลทำให้หนี้ภาษีมีมูลค่าสูงกว่าเงินได้ของผู้เสียภาษีอากรบางคนเพราะการถ่วงเฉลี่ยภาษีอากรที่ต้องเสียโดยเท่าเทียม

กันนี้ผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้น้อยกว่า อาจไม่มีเงินจะเสีย **ประการที่สาม** การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่าๆ กันเช่นนี้ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้น้อยกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง

ความเห็นนี้จะใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกันแต่ในความเป็นจริงแล้วประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกันความเห็นนี้จึงไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

อีกความเห็นหนึ่งเห็นว่า ภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้นต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หลักการตามความเห็นนี้เรียกว่า “**หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relation Equity)**” ตัวอย่างของการเก็บภาษีอากรตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับเงินจากรัฐเช่นการเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือทางบางสาย เช่น ทางด่วน ผู้ใช้มากย่อมต้องเสียค่าธรรมเนียมมากส่วนตัวอย่างของการเก็บภาษีอากรตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษีเช่นผู้มีรายได้หรือทรัพย์สินมากย่อมจะต้องเสียภาษีมากหรือคนโสดย่อมจะต้องเสียภาษีมากกว่าคนมีครอบครัว (แต่ประมวลรัษฎากรมิได้เป็นเช่นนั้น บทบัญญัติมาตรา 57 ตรี ทำให้ผู้ที่สมรสแล้วต้องเสียภาษีเงินได้มากกว่าคนโสด)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relation Equity) หลักดังกล่าวนี้อาจจำแนกเป็นหลักย่อย 2 หลักคือ หลักความสามารถในการชำระภาษีกับหลักผลประโยชน์ที่ได้ หลักความสามารถในการชำระภาษี การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการชำระภาษียึดการเสียสละเป็นเกณฑ์ (Sacrificebasis) ส่วนหลักผลประโยชน์ที่ได้ (TheBenefitPrinciple) ตามหลักนี้ผู้บริโภคที่ต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและการบริการที่ผลิตโดยภาครัฐบาลจะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีอากรการซื้อสินค้าและบริการประเภทนี้เป็นไปโดยสมัครใจ ผู้ที่ได้ประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐมากจะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่ได้ประโยชน์น้อย¹⁰

¹⁰ คุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน , หน้า 4 - 7 .

2.4.2 มีความแน่นอนและชัดเจน

รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากรไม่เปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อยครั้ง เพราะการมีนโยบายที่ไม่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้ง ย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือนเป็นอย่างมากและไม่มั่นใจในการลงทุน นอกจากนี้จะต้องมีนโยบายที่แน่นอนแล้วตัวบทกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแจ่มชัดไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเสียเมื่อใดเสียในอัตราเท่าใดและวิธีการเสียเป็นอย่างไรด้วย

2.4.3 มีความสะดวก

ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บและผู้เสียภาษีในการชำระภาษีทั้งกฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่างๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและกรอกรายการด้วย

2.4.4 มีความประหยัด

ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เหตุที่ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุด เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายมากรายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศก็ต้องลดน้อยลงตามส่วนส่วนเหตุที่ต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเพราะในการเสียภาษีนอกจากค่าภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องชำระแล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังต้องเสียค่าใช้จ่ายอื่นๆอีก เช่น ค่าเอกสาร ค่าเก็บเอกสาร ตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษา กฎหมายภาษีอากร ฯลฯ หากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายมากก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษีหรือหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีมากกว่า

2.4.5 มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

ภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ควรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือกระทบแต่น้อยที่สุด เช่น ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไปไม่มีการยกเว้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะไม่ผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษีหรือกระทบแต่น้อยที่สุด การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีความเป็นกลาง แต่ในกรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวโดยเฉพาะ การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะมีผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี การเก็บภาษีอากรในลักษณะนี้จะมีผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง อย่างไรก็ตามในกรณีสินค้าและบริการที่เป็นโทษ เช่น บุหรี่ สุรา อาบอบนวด รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางของภาษีอากรเป็นเครื่องมือจำกัดการบริโภคหรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมได้¹¹

¹¹ คุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม. (2558). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 8 - 10 .

2.4.6 สามารถใช้บังคับได้ในทางปฏิบัติ

ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติภาษีบางอย่างแม้จะเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่ในทางปฏิบัติจัดเก็บได้ยากภาษีนั่นก็ไม่อาจถือเป็นภาษีที่ดีได้ เช่น ภาษีที่เก็บจากรายจ่าย (Expenditure Tax) แม้จะเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่ในทางปฏิบัติจัดเก็บได้ยากจึงไม่อาจถือเป็นภาษีที่ดีได้

2.4.7 มีความยืดหยุ่น

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้านับเป็นภาษีที่ดีเพราะในยามเศรษฐกิจรุ่งเรืองรายได้ประชาชนเพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ของประชาชนลดลงหรือมีเงินเข้าสู่ภาครัฐบาลมากเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ลดความกดดันของเงินเฟ้อได้ในกรณีตรงกันข้าม ในยามเศรษฐกิจตกต่ำรายได้ของประชาชนลดลงเมื่ออัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้าอัตราภาษีจะลดลงตามรายได้ที่ลดลงทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมากความเดือดร้อนของประชาชนจะบรรเทาเบาบางลงและเศรษฐกิจก็จะฟื้นตัวได้เร็ว

นอกจากนี้ ภาษีอากรที่ดีจะต้องทำให้ประชาชนสมัครใจที่จะเสียภาษีการที่รัฐบาลนำเงินภาษีของประชาชนไปใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศอย่างมีประสิทธิภาพสร้างบริการสาธารณะที่ดีเป็นประโยชน์ต่อประชาชนและให้สวัสดิการที่ดีแก่ประชาชนยอมทำให้ประชาชนสมัครใจเสียภาษี การสร้างบริการสาธารณะที่ดีเป็นประโยชน์ต่อประชาชนและทำให้ประชาชนมีสวัสดิการที่ดี เช่น ได้รับการศึกษาและการรักษาพยาบาลฟรี มีเงินใช้จ่ายยามชราและดองานประชาชนจึงสมัครใจที่จะเสียภาษี

และรัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับได้บัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้นมีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึงเพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1. มีความเป็นธรรมประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลโดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

2. มีความแน่นอนชัดเจนประชาชนทุกคนสามารถเข้าใจความหมายได้ง่ายและเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบความแน่นอนและชัดเจนในตัวบทกฎหมายชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บความแน่นอนในด้านภาระภาษีว่าตกอยู่กับผู้ใดความแน่นอนในการลดรายจ่ายของภาคเอกชนความแน่นอนในการทำรายได้แก่รัฐบาล

3. มีความสะดวกวิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษี เช่น การยื่นแบบภาษีผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

4. มีประสิทธิภาพประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรน้อยที่สุด

ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรสามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึงเต็มเม็ดเต็มหน่วยการนำหลักที่ดีของการจัดเก็บภาษีจะต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐบาลและคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

5. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจพยายามไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบน้อยที่สุด

6. อำนวยรายได้สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกำมีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาลเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้างการกำหนดอัตราภาษีที่ใช้หากมีลักษณะก้าวหน้าจนเกินไปอาจจะมี ผลกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้

7. มีความยืดหยุ่นสามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

5. ระบบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

5.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถแบ่งออกได้เป็นประเภทดังนี้

5.1.1 เงินได้ประเภทที่ 1 ได้แก่เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ไม่ว่าจะเป็น

-เงินเดือนค่าจ้างเบี้ยเลี้ยง โบนัสเบ็ดตัวค่าพาหนะบ้านเช่า

-เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า

-เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ

-เงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆบรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเช่นมูลค่าของการได้รับประทานอาหารเป็นต้น

5.1.2 เงินได้ประเภทที่ 2 ได้แก่เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) ไม่ว่าจะเป็น

-ค่าธรรมเนียมค่านายหน้าค่าส่วนลด

-เงินอุดหนุนในงานที่ทำเบียดประชุมบ้านเบียดโบนัส¹²

¹² คุลยลักษณ์ ตราชูธรรม . (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3) . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน , หน้า 11 - 15 .

- เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้
- เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ
- เงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

5.1.3เงินได้ประเภทที่ 3 ตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งกัญฉวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะ เป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล

5.1.4เงินได้ประเภทที่ 4 ตามมาตรา 40 (4) ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรเงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น

1) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอนรวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

2) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

3) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

4) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

5) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

6) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกันหรือเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

7) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

เงินได้ประเภทที่ 4 ในหลายๆ กรณี กฎหมายให้สิทธิที่จะเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไป ซึ่งจะทำให้ผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษี หัก ณ ที่จ่าย สามารถประหยัดภาษีได้

5.1.5 เงินได้ประเภทที่ 5 เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นตามมาตรา 40 (5) ที่ได้เนื่องจาก

- การให้เช่าทรัพย์สิน
- การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน
- การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

5.1.6 เงินได้ประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

5.1.7 เงินได้ประเภทที่ 7 ตามมาตรา 40 (7) ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

5.1.8 เงินได้ประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40(8) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายเป็นเรื่องที่รัฐบาลให้ผู้มีเงินได้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้แต่ละประเภทนำมาหักออกจากเงินได้ที่ได้รับตามอัตราที่กฎหมายกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 40 (1) ถึง (8) มีดังต่อไปนี้

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดดังนี้

(1) ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท

(2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกินฝ่ายละ 60,000 บาท

2.เงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 45) ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(5) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักภาษีที่จ่ายไว้เท่ากับการคำนวณตามเกณฑ์ในมาตรา 48(5) แห่งประมวลรัษฎากร

3.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์โดยให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของค่าแห่งลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

สำหรับค่าแห่งกวีนิพนธ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือ เงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจาก พินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆทั้งสิ้น

ในกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ประเภทนี้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์เดียวกัน

4.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆทั้งสิ้น

5.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ดังนี้คือ

(1)การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

ก.หักตามความจำเป็นและสมควรหรือ

ข.หักเป็นการเหมาในอัตราที่กำหนด

กรณีผู้ให้เช่าทรัพย์สิน เรียกเก็บเงินกินเปล่าเงินแป๊ะเจี๊ยะเงินค่าปลูกสร้างหรือเงินค่าซ่อมแซมอีกส่วนหนึ่งนอกเหนือจากค่าเช่าหรือได้รับประโยชน์ เช่น ได้กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนที่ผู้เช่าทำการก่อสร้างลงบนที่ดินของผู้ให้เช่าแล้วกักเงินหรือกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินของผู้ให้เช่า

(2)การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินกฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 วิธีเดียว

(3) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 วิธีเดียว

6. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหัก

7.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่าย

8.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

-หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ

-หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามที่กฎหมายกำหนด

เงินได้พึงประเมินกับการหักค่าลดหย่อน

เมื่อผู้ที่มีเงินได้มีเงินได้พึงประเมินแล้วการหักค่าใช้จ่ายประมวลรัษฎากรได้กำหนดค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ประกอบกฎกระทรวงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิถึงมาตรา 46 แล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักลดหย่อนได้อีกในช่วยมกราคมถึงมีนาคมของทุกปีก็เป็นช่วงเวลาที่มีเงินได้ต้องยื่นเสียภาษีปกติแล้วฐานรายได้ที่ต้องเริ่มเสียภาษีคือเฉลี่ยเดือนละ 20,000 บาทขึ้นไปหรือ 240,000 บาทต่อปีขึ้นไปโดยถึงแม้จะไม่ต้องเสียภาษีก็ยังมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงกรณีผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกและ คณะบุคคล หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญสำหรับบุคคลธรรมดา

6. ประเภทของภาษีอากร

การแบ่งประเภทของภาษีอากรอาจแบ่งได้หลายวิธี เช่น แบ่งตามหลักการผลักระภาษี แบ่งตามฐานภาษี แบ่งตามมูลค่าหรือสภาพของสินค้า แบ่งตามอัตราภาษีและแบ่งตามหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี

6.1 การแบ่งตามหลักการผลักระภาษี

วิธีนี้แบ่งภาษีออกเป็น 2 ประเภทคือ ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

6.1.1 ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีไว้เองผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักระภาษีให้ผู้อื่นได้หรือผลักระได้แต่เพียงส่วนน้อยตัวอย่างของภาษีทางตรงเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีผลได้ของทุน ภาษีทรัพย์สินภาษีมรดกภาษีการให้

6.1.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องแบกรับภาระภาษีไว้เองผู้เสียภาษีสามารถผลักระภาษีไปให้ผู้บริโภคด้วยการจำหน่ายสินค้าหรือบริการในราคาที่สูงขึ้นได้ตัวอย่างของภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพสามิต¹³

¹³ คุลยลักษณ์ ตราชูธรรม . (2558). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 8 - 9 .

6.2 การแบ่งตามฐานภาษี

วิธีนี้แบ่งภาษีออกเป็น 4 ประเภท คือ ภาษีเก็บจากรายได้ ภาษีเก็บจากฐานการบริโภคภาษีเก็บจากฐานความมั่งคั่ง และภาษีจากฐานอื่นๆ

6.2.1 ฐานรายได้ (Income Base)

ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

6.2.2 ฐานการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีการใช้จ่าย ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ ภาษีสินค้าขาเข้าและขาออก

6.2.3 ฐานความมั่งคั่ง (Wealth Base)

ภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่ง เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน และภาษีมรดก

6.2.4 ฐานอื่นๆ นอกจากเก็บภาษีจากฐานทั้งสามดังกล่าวแล้ว อาจเก็บภาษีจากฐานอื่นอีกก็ได้ การเก็บภาษีจากฐานอื่นมักจะไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ให้รัฐบาลแต่จะเก็บเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์บางอย่าง เช่น ในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรีมีการเก็บภาษีขายโสด โดยกำหนดให้ชายโสดอายุระหว่าง 20 -60 ปี ซึ่งมีโสดบวชหรือคนที่ไม่สมประกอบต้องเสียภาษีปีละ 5 บาท เหตุที่เก็บภาษีนี้นี้เพราะรัฐบาลสมัยนั้นมีนโยบายเพิ่มจำนวนประชากรจึงต่างกับปัจจุบันที่มีนโยบายลดการเพิ่มของจำนวนประชากร ถึงกับมีผู้เสนอให้เก็บภาษีเด็ก (Child Tax)

6.3 การแบ่งตามมูลค่าหรือสภาพของสินค้า

วิธีนี้แบ่งภาษีออกเป็น 2 ประเภทคือ ภาษีตามมูลค่า ภาษีตามสภาพหรือภาษีต่อหน่วย

ภาษีตามมูลค่า (Advalorem Tax) หมายถึง ภาษีที่มูลค่าหรือราคาของสินค้าเป็นฐานในการจัดเก็บ โดยไม่คำนึงว่าจำนวนหรือปริมาณสินค้าที่ซื้อขายจะเป็นเท่าใดส่วนใหญ่เก็บเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าหรือราคาสินค้า เช่น เก็บภาษีน้ำมันในอัตราร้อยละ 15 ของราคาขายการเก็บภาษีตามวิธีนี้มูลค่าของภาษีจะมีมากถ้าราคาสินค้าที่เสนอขายสูงและในกรณีตรงกันข้ามจะต่ำถ้าราคาสินค้าที่เสนอขายนั้นต่ำ ตัวอย่างของภาษีตามมูลค่าเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีตามสภาพหรือภาษีต่อหน่วย (Specific Tax) หมายถึง ภาษีที่ใช้จำนวนน้ำหนัก ปริมาตรของสินค้าเป็นฐานในการจัดเก็บ โดยไม่คำนึงว่าราคาสินค้าจะเป็นเท่าใด เช่น การเก็บภาษีบุหรี่ยึดตามจำนวนซองหรือจำนวนห่อที่ขายการเก็บภาษีมรดกยึดตามจำนวน ๕๕.๕ ก็เป็นภาษีที่เก็บตามวิธีนี้¹⁴

¹⁴ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม. (2558). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 10 - 11 .

6.4 การแบ่งตามอัตราภาษี

วิธีนี้แบ่งออกเป็น ภาษีอัตราคงที่ ภาษีอัตราก้าวหน้า และภาษีอัตราถอยหลัง

6.4.1 ภาษีอัตราคงที่ (Single Rate)

การเก็บภาษีอากรตามวิธีนี้หมายความว่ามีการเก็บภาษีเพียงอัตราเดียวไม่ว่าฐานภาษีจะสูงหรือต่ำเพียงใด เช่น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ของรายรับ(บวกภาษีส่วนท้องถิ่นอีกร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะรวมเป็นร้อยละ 3.3)ไม่ว่ารายรับจะมีมากน้อยเพียงใด มิใช่ว่ารายรับยิ่งสูงจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นเหมือนภาษีอัตราก้าวหน้า

6.4.2 ภาษีอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate)

การเก็บภาษีตามวิธีนี้หมายความว่ามีการเก็บภาษีหลายอัตราฐานภาษียิ่งสูงยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้สุทธิยิ่งสูงยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูง

6.4.3 ภาษีอัตราถอยหลัง (Regressive Rate)

การเก็บภาษีตามวิธีนี้หมายความว่า มีการเก็บภาษีหลายอัตราคล้ายการเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้าแต่ต่างกันตรงที่การเก็บภาษีในอัตราถอยหลังฐานภาษียิ่งสูงยิ่งเสียภาษีในอัตราต่ำเช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ที่ดินมีมูลค่าสูงก็ยิ่งเสียภาษีในอัตราเพิ่ม (Marginal Rate) ที่ต่ำกว่าเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียภาษีในอัตราลดลงเมื่อฐานะทางเศรษฐกิจดีขึ้นจึงไม่เป็นธรรมเมื่อพิจารณาจากหลักการยอมรับในสังคมที่เจริญแล้วทั้งขัดกับหลักการที่ว่าผู้มีความสามารถเหนือกว่าควรจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าและหลักการที่ว่าผู้มีความสามารถเหนือกว่าควรจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าและหลักการที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะมากกว่าก็ควรจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าด้วย

หลักการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้างครอบคลุมประชาชนผู้มีรายได้ทั้งประเทศจึงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญแหล่งหนึ่งของรัฐ โดยมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและการยกเว้นการจัดเก็บดังนี้

1. หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ซึ่งกฎหมายตั้งใจหรือประสงค์ให้เป็นผู้รับภาระภาษีนั่นเองผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผลัดภาระไปให้ผู้อื่นไม่ได้ ซึ่งได้แก่ บุคคลธรรมดาที่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลผู้ซึ่งถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

การที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดหรือจากเงินได้ใดจะต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับบุคคลหรือเงินได้นั้นตามหลักความสัมพันธ์ในการจัดเก็บภาษีอากร 3 หลัก ได้แก่

- (1) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)
- (2) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)
- (3) หลักสัญชาติ (Nationality Rule)

หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ถือว่าเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดบุคคลนั้นมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่และไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะได้รับจากการทำงานหรือทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่

หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ถือว่าผู้ที่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่เพราะเมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดแสดงว่าบุคคลนั้นได้ประโยชน์จากประเทศนั้นจึงควรเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น

หลักสัญชาติ (Nationality Rule) ถือว่าบุคคลที่ถือสัญชาติของประเทศใดควรเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นเพราะถือว่าผู้ถือสัญชาติย่อมได้รับการคุ้มครองและบริการจากประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะอาศัยอยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยนั้นจะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้กล่าวคือผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะมีสัญชาติใดต้องเสียภาษีเงินได้ซึ่งเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยและแหล่งเงินได้นอกประเทศสำหรับเงินได้ที่ผู้มีเงินได้นำเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยและผู้ที่มีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยแม้จะไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทยโดยไม่คำนึงว่าเป็นเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่

เงินได้พึงประเมินซึ่งเป็นฐานในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้แก่ เงินทรัพย์สินประโยชน์อื่นใดซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ เกรดภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดซึ่งเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้พึงประเมินที่บุคคลได้รับจริงในปีภาษีนั้นเว้นแต่บางกรณีแม้ไม่ได้รับเงินได้พึงประเมินจริงแต่ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมินเช่นกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน

ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ความจริงผู้โอนจะไม่ได้รับค่าตอบแทนก็ตาม

ตามปกติผู้มีเงินได้พึงประเมินเกินจำนวนที่ประมวลรัษฎากรกำหนดมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีปีละหนึ่งครั้งคือภายในเดือนมีนาคมของทุกปีโดยนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผ่านมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณตามอัตรากำหนดซึ่งถือเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือ เงินได้ยิ่งมากยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นในกรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) เกินจำนวนที่ประมวลรัษฎากรกำหนดจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีกลางปีด้วยคือนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนมาคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีกลางปีภายในเดือนกันยายนของปีที่มีเงินได้นั้นแล้วนำภาษีที่เสียกลางปีไปเครดิตออกจากภาษีทั้งหมดที่ต้องเสียประจำปี

ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่เงินได้พึงประเมินบางประเภทนั้นมีแนวคิดที่แตกต่างกัน เช่น กี่ยกเว้นเนื่องจากเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นค่าทดแทนรายจ่ายหรือทรัพย์สินของผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียไปจึงเท่ากับผู้มีเงินได้มีเงินได้คงอกงหรือเพิ่มเติมขึ้นมาเช่นค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะซึ่งลูกจ้างหรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรือผู้รับทำงานให้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่การยกเว้นเพื่อส่งเสริมอาชีพหรือกิจการบางประเภทเพื่อประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของประเทศ เช่น เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าวอันเกิดจากกิจกรรมที่ตกและครอบครวได้ทำเองเงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมการยกเว้นสำหรับรางวัลหรือค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ทางการศึกษาหรือการทำคุณประโยชน์เนื่องจากการกระทำดังกล่าวเป็นการก่อให้เกิดความเจริญก้าวหน้าและความมั่นคงปลอดภัยของประเทศ เช่น รางวัลสลากบำรุงกาชาดไทย บำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษบำนาญตกทอดหรือบำเหน็จตกทอดยกเว้นเนื่องจากเป็นเงินได้จากมรดกการให้โดยเสน่หาหรือให้ตามหน้าที่ธรรมเนียมจรรยาเพราะเงินได้ดังกล่าวมิได้เป็นการประกอบกิจการหรือมุ่งในทางการค้ากำไรหรือเป็นการยกเว้นเพื่อมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เช่น เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลเป็นต้น¹⁵

¹⁵ คุลยลักษณ์ ตราชธรรม . (2558) . หลักกฎหมายภาษีอากร . (พิมพ์ครั้งที่ 3) . กรุงเทพฯ :

“วิธีเสียภาษี”

วิธีเสียภาษีนั้นถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีวิธีเสียภาษีอยู่

3 วิธี

- 1.)วิธีประเมินตนเอง (Self - assessment)
- 2.)วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (WithholdTax หรือ Deduction at Source)
- 3.)วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน(Authoritive Assessment)

(1.) วิธีประเมินตนเอง

วิธีนี้เป็นวิธีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตนเองและกรอกรายการในแบบแสดงรายการและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามที่คำนวณได้ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษี กรณีจึงต่างกับภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วยังไม่ต้องชำระภาษีจะชำระต่อเมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วยังไม่ต้องชำระภาษีจะชำระต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่

การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น โดยปกติจะยื่นปีละครั้งโดยใช้แบบภ.ง.ด.90หรือภ.ง.ด.91แล้วแต่กรณียื่นภายในวันที่31มีนาคมของปีถัดไปแต่ถ้าเป็นผู้ที่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8)จะต้องยื่นปีละ2ครั้งครั้งที่1ให้ยื่นภายในวันที่ 30 กันยายนโดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 94 ส่วนครั้งที่2ให้ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปโดยใช้แบบ ภ.ง.ด.90 ผู้ที่มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินเกินกว่าที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ได้กำหนดไว้ไม่ว่าจะเป็นการยื่นครั้งที่ 1 หรือครั้งที่ 2 ก็ตาม

(2.) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย

วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุดเพราะเป็นวิธีเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงินเป็นการเก็บภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงินเป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นจึงเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและสม่าเสมอนอกจากนี้ช่วยทำให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษีด้วยเพราะมอบหมายให้เอกชนช่วยเก็บแทน

การหักภาษี ณ ที่จ่ายใช้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายทั้งนี้ผู้จ่ายเงินจะมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นอาจจะเป็นบุคคลห้างหุ้นส่วนบริษัทสมาคมคณะบุคคลหรือรัฐบาลองค์การของรัฐบาลเทศบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นแต่ผู้จ่ายเงินจะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่อเมื่อเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีและมีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและ

นำส่งถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดและหากผู้จ่ายเงินไม่หักภาษีที่จ่ายและนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรหรือหักและนำส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้องผู้จ่ายเงินก็ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี

ภาษีที่เสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวโดยทั่วไปไม่ถือเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) แต่ถือเป็นภาษีก่อนหน้า (Advance Tax) หรือเครดิตในการคำนวณภาษีหากตอนยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีแล้วมีภาษีที่ต้องชำระมากกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็ต้องชำระเพิ่มเติม แต่ถ้ามีภาษีที่ต้องชำระน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็ต้องชำระเพิ่มขึ้น แต่ถ้ามีการยื่นคำร้องน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็มีสิทธิได้คืนจากส่วนต่างนั้นแต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

และการที่จะเลือกว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษีสุดท้ายหรือภาษีก่อนหน้าย่อมแล้วแต่ว่าตอนยื่นแบบแสดงรายการประจำปีเมื่อคำนวณแล้วต้องชำระภาษีเพิ่มหรือไม่ถ้าต้องชำระเพิ่มขึ้นก็ควรจะถือว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้ายโดยไม่นำเงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการ แต่ถ้าไม่ต้องชำระเพิ่มและมีสิทธิได้รับภาษีคืนก็ควรจะถือว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษีก่อนหน้าโดยนำเงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการและขอคืนภาษีอย่างไรก็ดีในกรณีภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่ายนั้นควรถือเป็นภาษีก่อนหน้าเพราะหากนำมาคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการแล้วจะได้ภาษีคืนเนื่องจากได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ส่วนกรณีกรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานนั้นควรถือเป็นภาษีสุดท้ายเพราะถ้านำมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการแล้วจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

(3.) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

การเสียภาษีโดยวิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนและประเมินให้เสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ถึง 27 ทวิ¹⁶

¹⁶ คุลยลักษณ์ ตราชูธรรม . (2558). หลักกฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน . หน้า 152 - 155 .

การเสียภาษีทั้งสามวิธีดังกล่าวใช้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจะเสียภาษีตามวิธีที่ 1 คือ วิธีประเมินตนเองและวิธีที่ 3 คือวิธีประเมิน โดยเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีธุรกิจเฉพาะจะไม่มีกรเสียภาษีโดยวิธีการหัก ณ ที่จ่าย

หากผู้ประกอบการจะทะเบียนมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแต่แสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริงเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 88 , 88/1 ถึง 88/6

ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นเริ่มต้นโดยผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวมาแล้วในโครงสร้างส่วนที่ 1 ต้องขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มประกอบกิจการเมื่อเป็นผู้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วก็มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (แบบ ภ.ศ.40) ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือนและเสียภาษีตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้(ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10 และ 91/12)หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมิได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแต่ไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/15 และ 91/16 และ มาตรา 91/21 (5)นอกจากนี้การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็เสียจากรับรวมที่ผู้ประกอบการได้รับจากลูกค้าในแต่ละเดือนตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียจากผลต่างระหว่างภาษีขายกับภาษีซื้อในแต่ละเดือนดังกล่าวมาแล้ว

2.7 หลักการบริหารภาษีอากร

Adam SMITH นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนัก Classic ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับลักษณะและมูลเหตุต่างๆที่ก่อให้เกิดความร่ำรวยของชาติโดยเห็นว่ารัฐไม่ควรเข้าแทรกแซงในทางเศรษฐกิจเพราะรัฐมีหน้าที่แต่เพียงป้องกันภัยภายในและภายนอกและรักษาความสงบเรียบร้อยการแทรกแซงของรัฐบาลอาจทำได้เฉพาะในกิจการบางประเภทที่เอกชนไม่สามารถทำเองได้เท่านั้นและพบว่า “โลกเศรษฐกิจเหมือนโรงงานขนาดใหญ่มีการแบ่งงานกันทำผู้ทำงานช่วยทำสินทรัพย์ช่วยกันผลิต โภคทรัพย์แต่ละคนหากเชี่ยวชาญในงานที่ตนเองถนัดก็ทำให้งานได้ผลดียิ่งขึ้นดังนั้นที่คนไม่ใช่สิ่งเดียวที่สร้างความร่ำรวยความมั่งมีให้แก่ชาติแต่กลับเป็นงานของมนุษย์ความคิดเห็นส่วนตัวกระตุ้นเตือนการทำงานของบุคคลแม้จะมีความขัดแย้งก็จะมีเป็นส่วนน้อยซึ่งจะมีผลดีแก่บุคคลและแก่ชาติมาก”¹⁷

¹⁷ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม . (2556). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 9) . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 150 - 156 .

การชำระภาษีเป็นรูปแบบหนึ่งของภาระหน้าที่ของมนุษย์ที่มีต่อสังคม Adam SMITH ได้กำหนดหลักการภาษีอากรที่ดีซึ่งผู้บัญญัติกฎหมายสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บภาษีได้เป็นอย่างดี

1.) หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam SMITH

สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษีซึ่งเขาได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้นและปฏิบัติอยู่ทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการและเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบัน ได้แก่

(1.) หลักความเป็นธรรม (Equity)

การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นเรื่องสำคัญ และมีความเห็นแตกต่างกันหลายฝ่ายโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถควรมีความหมายประการใดระหว่างการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน (หลักความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งหากเป็นความหมายแรกย่อมหมายถึงตามส่วนแห่งตัวเลขที่เป็นรายได้และหากเป็นความหมายที่สองย่อมหมายถึงตามส่วนแห่งสถานะส่วนบุคคล ดังนั้นการพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

-หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

-หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) ได้แก่การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรออกเป็น 2 หลักคือ

-หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมากก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อยและหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

-หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียดุลความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด¹⁸

¹⁸ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล . (2548). *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 64 - 67 .

(2.)หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษีเทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น รัฐบาลต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี(ฐานภาษีการคำนวณและการจัดเก็บอย่างชัดเจนไม่คลุมเครือผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอนการจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชนเช่นการจัดเก็บภาษีของเจ้าของนาอากรที่ขาดหลักเกณฑ์แน่นอน เป็นต้น

Adam SMITH ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอนและความสะดวกในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกันเขาเห็นว่าจำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจงไม่เกินไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีและมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

(3.)หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลาวิธีการระดมภาษีก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุดซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาและผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษีได้แก่ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา(เช่นในประเทศเกษตรกรรมประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีได้ก็ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าวเพราะสามารถนำข้าวออกขายเป็นรายได้)ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี

ซึ่งในหลักความสะดวกนี้จำเป็นต้องสอดคล้องและประสاربกับหลักความแน่นอนในปัจจุบันเห็นได้จากการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ซึ่งกรมสรรพากรได้จัดแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษีสามารถเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวกพร้อมทั้งพิมพ์รูปแบบเอกสารการแสดงรายการเสียภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและที่ใช้งั้นอย่างแพร่หลายโดยทั่วไป

(4.)หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ หมายถึงว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็น้อยที่สุดด้วยทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆที่เกิดจากวิธีการชำระภาษีเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกนับเพิ่มมากขึ้นจากรายงานภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิด

ประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุดแม้้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อยแต่ต้องมีระบบกาตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

ในระยะหลังนักการคลังหลายท่านมีแนวความคิดเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดีและเห็นว่าสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆอีกเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยต่อมาหลักจากที่ Adam SMITH ได้กำหนดไว้เมื่อ 200 กว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ.1776) ได้แก่

(1)หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรมซึ่งการยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วยหากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

(2)หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญ เช่น ไม่อาจนำรูปแบบภาษีอากรใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดทะเบียนกิจการและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอเป็นต้น¹⁹

(3)หลักการทำรายได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตรากาจัดเก็บ

(4)หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายอันควรมานำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ²⁰

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม . (2556) . คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร.(พิมพ์ครั้งที่ 9) . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 157 - 159 .

²⁰ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม . (2553) . หลักกฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 3) . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 80 - 85 .

บทที่ 3

กฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยและต่างประเทศ

จากสภาพเศรษฐกิจและโครงสร้างประชากรที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมากทำให้ทางรัฐบาลต้องทำการแก้ไขปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขนาดใหญ่ซึ่งเริ่มมีการใช้บังคับสำหรับปีภาษี 2560 เช่น การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเป็นต้นและนอกจากนี้ยังมีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรอีกหลายประการ แต่ที่สำคัญคือการแก้ไขเพิ่มเติมให้ “ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ซึ่งมีผลบังคับใช้

9 สิงหาคม 2559 ซึ่งจะมีผลกระทบกับการคำนวณภาษีเงินได้และการหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นอย่างมาก

รัฐบาลในปัจจุบันมีหน้าที่หลายประการในการทำให้ประชาชนอยู่ดีมีสุข นอกจากหน้าที่ในการรักษาความสงบภายในประเทศ และป้องกันประเทศจากการรุกรานของข้าศึกศัตรูแล้วยังมีหน้าที่ในด้านการจัดการดูแลและส่งเสริมการสาธารณสุข การศึกษา การเกษตรการอุตสาหกรรม การสื่อสารการพลังงาน และการพาณิชย์อื่น ๆ อีกด้วย การดำเนินการของทางรัฐบาลดังกล่าวเห็นได้ชัดเจนว่าต้องมีภาระค่าใช้จ่าย รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายนั้นๆ รายได้ของทางรัฐบาลได้มาจากหลายทาง เช่น จากการจัดเก็บภาษีอากร การขายสินค้าและการให้บริการ การรับบริจาคหรือความช่วยเหลือ ฯลฯ แต่ในบรรดารายได้เหล่านี้ ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลบางครั้งรัฐบาลอาจจะต้องกู้ยืมเงินหรือพิมพ์ธนบัตรด้วย

1. ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากรอาจแบ่งได้เป็น 2 แนว

แนวที่หนึ่ง อธิบายว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

แนวที่สอง อธิบายว่า ภาษีอากรคือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลแต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือการให้บริการในราคาทุนโดยภาครัฐบาล²¹

²¹ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล. (2548). *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 80 .

1.1 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากร นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญของทางรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านธุรกิจการค้ารักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อตอบสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล อาทิ เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร เป็นต้น

1.2 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ มีหัวข้อสำคัญอันเป็นโครงสร้างของกฎหมายฉบับนั้นๆ ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 6 หัวข้อด้วยกัน คือ

1.2.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีอากรจะเป็นใครบ้างย่อมแล้วแต่กฎหมายนั้นๆ จะกำหนดไว้ แต่โดยทั่วไปมักได้แก่บุคคลธรรมดาและหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ที่มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย

1.2.2 ฐานภาษีอากร ในความหมายอย่างกว้าง หมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องทำการเสียภาษีอากร เช่นการที่รายได้การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้นในความหมายอย่างแคบหมายถึงสิ่งทีรองรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร × อัตราภาษีอากร)

1.3 อัตราภาษีอากร แบ่งเป็น 3 แบบใหญ่ๆ คือแบบคงที่ แบบก้าวหน้าและแบบลดหย่อน ทั้งนี้โดยการพิจารณาว่าอัตราภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรในกรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ ถ้าจำนวนของฐานภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่อัตราภาษีอากรยังคงเท่าเดิมเรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบคงที่ เช่นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นและอัตราภาษีอากรก็จะเพิ่มขึ้นด้วยเรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า เช่นอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่อัตราภาษีอากรกลับลดลงเรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบลดหย่อน เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่

1.4 การประเมินการจัดเก็บภาษีอากร ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยการประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดเวลาที่กฎหมายได้กำหนดไว้ แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนเงินที่พึงต้องชำระ ถ้าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองอย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ก็จะมี การประเมิน โดยเจ้าพนักงานซึ่งในกรณีหลังนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องเสีย ในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการ

ประเมินล่วงหน้าให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้นอกจากนี้ ในหลายๆกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้ว มาส่งต่อเจ้าพนักงานภายในระยะกำหนดเวลา ดังที่เรียกว่า “การหักภาษี ณที่จ่าย” ภาษีที่ถูกหักไว้ นี้มักถือเป็นเครดิตของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เมื่อถึงกำหนดเวลาหรืออาจได้รับคืนถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียหนึ่งเพื่อประโยชน์ในการ ตรวจสอบได้สวนประเมินภาษีอากรและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรกฎหมายยังกำหนดให้ผู้ที่มี หน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้ที่กฎหมาย กำหนดต้องปฏิบัติหน้าที่บางประการ เช่นการจดทะเบียน การ มีและใช้เลขประจำตัว การจัดทำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานบางอย่าง รวมทั้งให้เจ้าพนักงานมี อำนาจตรวจค้นยึดหรืออายัดหลักฐานต่างๆในบางกรณีด้วย

5.)การอุทธรณ์ภาษีอากร ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกัน ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการ ประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรนั้นต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการหาข้อยุติให้ ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตัวอย่างเช่น การ ประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์นั้น ถ้าผู้เสียภาษี อากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บ ก็จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์เสียก่อนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จะนำคดีขึ้นมาสู่ศาลทันทีไม่ได้

6.)เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ ผู้ที่ไม่ชำระภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ไม่ ชำระพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มเป็นจำนวนเงินเพิ่มขึ้นต่างหาก และถ้าฝ่าฝืนไม่ยอมชำระ กฎหมายมักให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรไปขายทอดตลาด เพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ยังอาจต้องรับโทษทางอาญาอีก ด้วย เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุกอีกด้วย²²

²²สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 4 - 5 .

การจำแนกประเภทภาษีอากร

ภาษีอากรซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลนั้น จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับและมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ เหล่านี้การจำแนกแยกแยะ ภาษีอากรประเภทต่างๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่นั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก และจำแนกได้หลายวิธี แต่วิธีที่ควรทราบคือการจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากร

การจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากรนี้ แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งผู้เสียภาษีผลภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเภทที่สอง ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีผลภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่ายเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต

แนวคิดเรื่องเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้สุทธิซึ่งหมายถึงเงินได้พึงประเมินที่หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมาคำนวณด้วยอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนดดังนั้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้นอกจากกฎหมายจะยอมให้หักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ได้มาในปีภาษี ในการหักค่าลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งเมื่อทำการหักค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมินที่หักด้วยค่าใช้จ่ายแล้วก็จะเหลือเป็นเงินได้สุทธิที่ผู้มีเงินได้ต้องนำไปคำนวณด้วยอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

ค่าลดหย่อนจึงหมายถึงจำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินที่หักด้วยค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ดังกล่าวซึ่งโดยปกติแล้วค่าลดหย่อนจะไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับเงินได้พึงประเมินแต่จะมีความสัมพันธ์กับสถานภาพของผู้มีเงินได้หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีของผู้มีเงินได้

ในกฎหมายภาษีอากรการหักค่าลดหย่อนตามสภาพของผู้มีเงินได้นี้ กฎหมายได้กำหนดจำนวนเงินค่าลดหย่อนไว้เป็นที่แน่นอนโดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะมีเงินได้พึงประเมินประเภทใดและมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใด ก็หักค่าลดหย่อนได้เท่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้

เงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการเสียภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งในประมวลรัษฎากรกำหนดให้การหักค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemptions) ได้อีกค่าลดหย่อนเป็นตัวที่สามารถบรรเทาภาระในการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ซึ่งที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชนต้องเผชิญกับปัญหาทางเศรษฐกิจรายได้ที่ประชาชนทำงานไม่เพียงพอกับค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นรัฐบาลก็อาจจะเสนอแก้กฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้นเพราะเมื่อใดที่ค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลงเมื่อเงินได้สุทธิน้อยลงภาษีที่ประชาชนจะต้องเสียก็จะลดน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ เมื่อประชาชนจะเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีก็ทำให้ประชาชนมีเงินใช้จ่ายมากยิ่งขึ้นเมื่อมีการใช้จ่ายมากขึ้น ราคาสินค้าและบริการก็ขายได้เพิ่มขึ้นสถานะเศรษฐกิจก็ดีขึ้นการเพิ่มค่าลดหย่อนจึงมีส่วนช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ และค่าลดหย่อนเป็นตัวที่ช่วยลดภาษีแล้วยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลที่ช่วยทำการส่งเสริมให้ประชาชนสามารถสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวส่งเสริมให้มีความกตัญญูส่งเสริมให้ใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น และทำให้สังคมช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

แนวความคิดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Purpose)

กล่าวคือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ก็ต่อเมื่อเป็นค่าใช้จ่ายในทางธุรกิจหรือในทางเศรษฐกิจ (Business or Economic Purpose) ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการแสวงหากำไรโดยแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ ค่าใช้จ่ายในทางการค้าหรือทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายในการลงทุนซึ่งอย่างไรก็ดีค่าใช้จ่ายอีกประเภทปกติไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายเพราะถือเป็นค่าใช้จ่ายทางส่วนตัวแก่กฎหมายยินยอมให้บุคคลธรรมดา นำค่าใช้จ่ายส่วนตัวดังกล่าวมาหักค่าใช้จ่ายได้ ซึ่งได้แก่ค่ารักษาพยาบาล ภาษีเงินได้และทรัพย์สินผลเสียหายอันเกิดจากอุบัติเหตุส่วนบุคคล (Personal Casually Losses) และเงินบริจาคค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเหล่านี้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดไปกว่าค่าใช้จ่ายมาตรฐานที่กำหนดไว้แล้วเท่านั้นและค่าใช้จ่ายหลายอย่างก็ถูกจำกัดให้เป็นไปตามอัตราส่วนของเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว

ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. ค่าใช้จ่ายในทางการค้าหรือทางธุรกิจ (Trade or Business Expenses)

2.ค่าใช้จ่ายในการลงทุน (Investment Expenses)

3.ค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personat Expenses)

แม้ว่ากฎหมายภาษีอากรจะยอมให้หักค่าใช้จ่ายส่วนตัวของบุคคลธรรมดา นำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ก็ตามแต่ก็ยอมให้เฉพาะค่าใช้จ่ายบางชนิดอันมีลักษณะเป็นการเฉพาะเท่านั้น โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยกำหนดให้เป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวและผู้ที่อยู่ในอุปการะเพราะกฎหมายเห็นว่าค่าใช้จ่ายส่วนตัวบางประเภทที่เรียกว่า “ ค่าใช้จ่ายตามรายการ ” (Itemized Deductions) อันได้แก่ ค่ารักษาพยาบาล เงินบริจาค ดอกเบี้ยจากการจำนองบ้าน ผลเสียหายอันเกิดจากอุบัติเหตุและค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่นๆที่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้นั้นก็เนื่องจากรัฐสภาเห็นว่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการครองชีพ อย่างไรก็ตามเพื่อสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งมีรายได้ที่แตกต่างกันและเพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีจึงมีการกำหนดให้รายจ่ายตามรายการดังกล่าวเป็น “ค่าใช้จ่ายเหมา”(Standard Deductions) เพื่อใช้สำหรับผู้เสียภาษีทุกคน โดยกฎหมายให้บุคคลธรรมดา กองทรัพย์สินและทรัสต์เท่านั้นที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ส่วนหน่วยธุรกิจอื่นๆ ที่มีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจและเพื่อแสวงหากำไรนั้นจะหักค่าใช้จ่ายเหมาไม่ได้

ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช และคณะได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนไว้ว่า “ค่าลดหย่อน คือ จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ละบุคคล”

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล ให้ความหมายของค่าลดหย่อน ว่าสำหรับค่าลดหย่อนตามสภาพของบุคคลมีวัตถุประสงค์ประการแรกเพื่อให้หักรายได้ส่วนที่จำเป็นแก่การครองชีพออกไปเพื่อให้เหลือเฉพาะเงินได้ส่วนที่แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงเท่านั้น วัตถุประสงค์ประการที่สองก็เพื่อให้มีการบรรเทาภาระภาษีตามขนาดของครอบครัว

ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรมได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในเชิงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายไว้ว่า “ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้แต่ค่าลดหย่อนหาเป็นเช่นนี้ไม่หากแต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีเสียน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้”²³

²³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . (2548) . *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3) . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 90 – 91 .

M. Saatchi and P. Warburton (2001,4) เห็นว่าค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลควรที่จะถูกปรับปรุงเพิ่มขึ้นให้มากกว่าการเพิ่มขึ้นอย่างมากจะช่วยให้ผู้มีเงินได้น้อยไม่ต้องจ่ายภาษีนอกจากนี้ สิ่งนี้จะให้ความคาบเกี่ยวกันระหว่างระบบภาษีและระบบผลประโยชน์สาธารณะที่รัฐจัดให้จะง่ายขึ้นด้วย²⁴

HM Treasury (2000, 2) กล่าวว่า ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคล สะท้อนให้เห็นแนวความคิดโดยทั่วไปเกี่ยวกับความสามารถในการจ่ายภาษีและภายในขอบเขตที่ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวางพื้นฐานอยู่บนความสามารถในการจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้ต้องการที่จะจัดเก็บจากบุคคลที่มีเงินได้น้อยที่สุด

Somchai Richupan (1980,30) กล่าวว่า การหักค่าลดหย่อนหรือการปรับฐานภาษีเพื่อเป้าหมายความเป็นธรรมนั้นก็คือ การคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินชีวิตสำหรับครอบครัวของผู้เสียภาษีและกล่าวด้วยว่า “การที่เรากำหนดค่าลดหย่อนให้ก็เพราะเห็นว่าควรปลดภาระของผู้มีรายได้น้อยออกจากการเสียภาษี”

Phillips & Hoffman ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวและผู้อยู่ในอุปการะว่าเป็นมาตรการสร้างความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีครอบครัวใหญ่ในการลดภาระภาษีของตน

ซึ่งการกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการช่วยเหลือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยให้มีเงินได้พอเพียงต่อการยังชีพก่อนที่จะจ่ายภาษีและไม่ควรกำหนดให้มีค่าลดหย่อนภาษีเงินได้แก่คนร่ำรวย เพราะคนที่ร่ำรวยมีรายได้สูงเกินกว่าที่ใช้จ่ายในชีวิตประจำวันดังนั้นกลุ่มคนเหล่านี้จึงไม่ใช่กลุ่มบุคคลที่จำเป็นต้องได้รับการช่วยเหลือผ่านทางค่าลดหย่อนทางภาษีเงินได้บุคคล

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บตามความสามารถทางการเงินของผู้เสียภาษีโดยใช้รายได้หรือเงินได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีดังนั้นรายได้ที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามอัตราภาษีจึงควรเป็นรายได้ที่บ่งบอกถึงระดับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีโดยแท้จริงการหักค่าลดหย่อนจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นในอันที่จะสะท้อนให้เห็นถึงระดับความสามารถในการเสียภาษีดังกล่าว เพราะสังคมล้วนจะต้องมีรายรับและรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์ทางการเงินหากแต่เป็นรายจ่ายที่พึงมีเพื่อการดำรงชีวิตในสังคม ซึ่งผู้เสียภาษีไม่ควรรับภาระภาษีจากส่วนของค่าใช้จ่ายดังกล่าวกฎหมายจึงอนุญาตให้มีการหักค่าลดหย่อนเพื่อแสดงให้เห็นถึงรายได้ส่วนที่พ้นระดับที่จำเป็นในการดำรงชีพของผู้เสียภาษี โดยสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีตาม

²⁴ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล. (2548). *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 90 – 91 .

ความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลการหักค่าลดหย่อนจึงเป็นเพียงการบรรเทาภาระภาษีเท่านั้นดังที่ประมวลรัษฎากรมาตรา47แห่ง ประมวลรัษฎากรซึ่งได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นเพียงความสามารถ ในการ “ บรรเทาภาระในการเสียภาษี ”สรุปได้ว่าวัตถุประสงค์ของการหักค่าลดหย่อนให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายและค่าลดหย่อนที่มาจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นการสรุปบริบทของประเด็นทางกฎหมายที่น่าสนใจอย่างครบถ้วนในเรื่องของความหมายและหลักเกณฑ์ของการหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรซึ่งแบ่งออกเป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวและค่าลดหย่อนตามรายการ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดาผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล โดยเก็บจากเงินได้พึงประเมินที่หน่วยในการเสียภาษีได้รับ หักด้วยการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเหลือเท่าใดเป็นเงินสุทธิได้นำไปคำนวณภาษีตามอัตรากำหนดไว้ซึ่งอัตรากำหนดไว้ซึ่งอัตรากำหนดที่จัดเก็บนี้จะเป็นอัตราก้าวหน้า(ProgressiveRate)กล่าวคือ เงินได้ยิ่งมากยิ่งจะต้องทำการเสียภาษีมากขึ้น

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติจะเสียกันปีละครั้งภายในเดือนมีนาคมของทุกปี โดยนำเงินที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผ่านมาคำนวณภาษีอย่างไรก็ตามผู้มีเงินได้บางประเภทต้องเสียภาษีปีละ2ครั้ง ได้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)(6) (7) หรือ (8)ซึ่งภาษีครั้งแรกจะต้องเสียภายในเดือนกันยายนของทุกปี โดยนำเงินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนมาคำนวณเสียภาษีส่วนครั้งที่สองเสียภายในเดือนมีนาคมตามปกติ โดยนำเงินได้ที่ได้รับตลอดทั้งปีมาคำนวณเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเงินที่ได้เสียภาษีไปแล้วในครั้งแรกหรือไม่ก็ตามเป็นเงินภาษีเท่าใดให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในครั้งแรกมาหักออกแล้วคงเสียภาษีแต่เพียงจำนวนที่ยังขาดอยู่นั้นนอกจากนี้ผู้มีเงินได้บางคนอาจขอเสียภาษีเงินได้เหมาเป็นงวดก็ได้

1.ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Taxpayers)

ได้กล่าวมาแล้วว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีอยู่4ประเภทได้แก่

1.บุคคลธรรมดา บุคคลทุกคนเมื่อมีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นเด็กผู้ใหญ่คนพิการคนวิกลจริตคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถและไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติไทยหรือเป็นคนต่างด้าวหรือนับถือศาสนาใดตลอดจนประกอบอาชีพอะไรบุคคลใดจะไม่ต้องเสียภาษียกเว้นเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้เฉพาะ

2.ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ใช้เงินได้เป็นฐานในการจัดเก็บฉะนั้นความตายของบุคคลหาเป็นเหตุทำให้รัฐไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ที่บุคคลนั้น

ได้นับก่อนหรือหลังตายไม่เงินได้ของบุคคลนั้น ไม่ว่าจะได้รับก่อนหรือหลังตายต้องเสียภาษี(เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย) ทั้งนี้โดยผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีมีหน้าที่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีแทนในนามของผู้ตาย(มาตรา 57 ทวิ)²⁵

3. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งเมื่อบุคคลใดถึงแก่ความตายทรัพย์สินมรดกของบุคคลนั้นอาจมีดอกผลกองมรดกหรือผลประโยชน์อื่นใดเพิ่มพูนขึ้นก็ได้เป็นต้นว่าเงินฝากธนาคารมีดอกเบี้ยที่ดินดินถมมีค่าเช่าหรือหุ้นที่ถือไว้ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนมีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรดอกผลหรือประโยชน์ที่กองมรดกเพิ่มพูนขึ้นนี้ถือเป็นเงินได้ต้องเสียภาษีเงินได้ดังกล่าวถ้าเกิดขึ้นในปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายก็เสียภาษีในนามของผู้ตายนั้น แต่ถ้าเกิดขึ้นในปีภาษีถัดจากปีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายก็ต้องเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายและการเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายนี้จะสิ้นสุดในปีภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายและการเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายนี้จะสิ้นสุดลงในปีภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งมรดกให้แก่ทายาทเพราะกองมรดกที่จะอยู่ในข่ายมีหน้าที่เสียภาษีนั้นหมายถึงกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

4. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล หมายถึงการที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้าหุ้นกัน ไม่ว่าจะเป็เงินแรงงานหรือทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น (ห้างหุ้นส่วนสามัญอาจจดทะเบียนให้มีสภาพเป็นนิติบุคคลก็ได้ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนจะไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล)

คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีลักษณะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญต่างกันแต่เพียงในด้านวัตถุประสงค์คือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำร่วมกัน

ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีการที่รัฐจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดนั้นหลักเบื้องต้นมีอยู่ว่าบุคคลนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐนั้นเป็นประการสำคัญความสัมพันธ์ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปก็คือความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้หรือหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule)

หลักแหล่งเงินได้ หมายความว่า “ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่”

²⁵ สุเมธ สิริคุณโชติ. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562 . กรุงเทพฯ :

หลักถิ่นที่อยู่ หมายความว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศหรือเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่”

หลักสัญชาติ หมายความว่า “ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่”

สำหรับในประเทศไทยนั้นใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการเสียภาษีแต่เฉพาะหลักถิ่นอยู่นั้นถ้าเป็นการเก็บภาษีเงินได้เงินบุคคลธรรมดาแล้วได้ผ่อนปรกเป็นว่าต้องนำเงินได้ที่ได้รับนั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วยจึงจะต้องเสียภาษีในประเทศไทยแตกต่างกับประเทศส่วนใหญ่ที่เก็บภาษีโดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่

2.ฐานภาษี (Tax Base)

1.ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีซึ่งสิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีนี้ อาจจะเป็นรายได้ การบริโภค ทรัพย์สิน หรือสิ่งอื่นๆ ที่กำหนดขึ้นก็ได้ตัวอย่าง ฐานภาษีที่ใช้รายได้ของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นต้นหรือฐานภาษีที่ใช้การบริโภคของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่นภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีสรรพสามิตเป็นต้นฐานภาษีที่ใช้ทรัพย์สินของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน เป็นต้น นอกจากเก็บภาษีจากฐานทั้งสามแล้วอาจเก็บภาษีจากฐานอื่นๆ อีกก็ได้

2.ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบหมายถึงสิ่งที่รองรับอัตราภาษีกล่าวคือฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้นจะต้องเป็นฐานที่ได้รับการปรุงแต่งเรียบร้อยแล้วเช่นกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเงินได้พึงประเมินที่บุคคลได้รับตลอดปีภาษียังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีเพื่อเสียภาษีไม่ได้ต้องหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดไว้ออกก่อนเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิจึงนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้เงินได้สุทธินี้จึงเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ

3.การหักค่าใช้จ่าย

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีนั้นต้องแยกแยะว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 อนุมาตราต่างๆเพื่อประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่าย ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)ซึ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานและมาตรา 40 (2) ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท

ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ซึ่งเป็นค่ากู๊ดวิลล์ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นเงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาลยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้นหุ้นกู้พันธบัตรฯเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) นี้ กฎหมายไม่ได้อนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ซึ่งเป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการใช้เช่าทรัพย์สินการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อมานั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ได้แก่เงินได้จากวิชาชีพอิสระคือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) ซึ่งเป็นเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 45

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาอย่างไรก็ตามเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)จะหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงก็ได้

มาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแนวคิดว่าการลดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกคนแต่ยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือเป็นทารกหากมีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติให้เงินได้พึงประเมินบางประเภทบางกรณีได้รับการยกเว้นได้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้การยกเว้นภาษีอาจส่งผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีน้อยลงกว่าเดิมอย่างไรก็ดี

การยกเว้นดังกล่าวก็ด้วยมีเหตุผลที่สำคัญบางประการประกอบอยู่เช่นยกเว้น โดยเหตุผลทางเศรษฐกิจสังคมการเมืองและการบริหารจัดการเกินนอกจากการยกเว้นภาษีแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติกำหนดให้หักค่าลดหย่อน

(Personal Deductions or Exemptions) ทำให้ผู้เสียภาษีเสียน้อยลง หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้เมื่อค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลงเมื่อเงินได้สุทธิตดน้อยลงภาษีที่ประชาชนจะต้องเสียก็ลดน้อยลงด้วยหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้²⁶

การกำหนดให้จำนวนภาษีซึ่งผู้เสียภาษีต้องรับภาระเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลนั้น นำไปสู่การกำหนดมาตรการทางภาษีในหลายรูปแบบได้แก่การยกเว้นภาษีการหักค่าลดหย่อน

เมื่อบุคคลมีเงินได้แต่ก็มีภาระต่างๆในการครองชีพความสามารถไปในการเสียภาษีที่เหมาะสมหรือแท้จริงนั้นจึงน่าจะเป็นระดับเงินได้หลังจากได้หักภาระต่างๆในการครองชีพแล้วซึ่งเมื่อนำแนวความคิดดังกล่าวมาประยุกต์ใช้กับการเก็บภาษีเงินได้ซึ่งเน้นว่าความสามารถที่จะเสียภาษีนี้นี้เมื่อเสียภาษีแล้วต้องไม่นำความทุกข์ยากลำบากทั้งทางกายภาพและทางจิตภาพให้แก่ผู้เสียภาษีวิธีที่แน่นอนในการประกันด้วยเหตุนี้ผู้เสียภาษีจึงได้รับอนุญาตให้หักรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายได้จำนวนหนึ่งตลอดจนการได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้จ่ายไปเพื่อกิจกรรมบางประเภทหรือจะพิจารณาเหตุผลในการอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือการยกเว้นภาษีก็กล่าวคือการที่บุคคลจะประกอบอาชีพทำงานแรงงานได้นั้นบุคคลเหล่านั้นต้องเสียค่าใช้จ่ายในการบำรุงร่างกายให้มีพลามัยและมีกำลังสมองที่สมบูรณ์ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เปรียบเสมือน ต้นทุนที่ทำให้มีแรงกายไปทำงานมีเงินได้จึงเป็นการสมควรที่จะอนุญาตให้บุคคลหักค่าใช้จ่ายเหล่านี้

การหักค่าลดหย่อน (Personal Deductions or Exemptions)

แนวความคิดเกี่ยวกับค่าลดหย่อน โดยทั่วไปแล้วภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่เก็บจากรายได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีกล่าวคือผู้ที่มีรายได้มากจะมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้ที่มีรายได้น้อยก็มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยดังนั้น ก่อนที่บุคคลจะนำเงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษีนั้นมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายของประเทศต่างๆจึงยอมให้นำเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นๆมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตาม

²⁶สุเมธ สิริคุณโชติ. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562 . กรุงเทพฯ :

หลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในแต่ละประเทศก่อนเหลือเป็นเงินได้สุทธิเท่าใดจึงนำไปคำนวณ เสียภาษีต่อไป

ความหมายของค่าลดหย่อน ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรมให้ความหมายค่าลดหย่อนในเชิงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายไว้ว่า “ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้แต่ค่าลดหย่อนหาเป็นเช่นนั้นไม่หากแต่เป็นด้วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้”

ศุภรัตน์ วัฒนกุล ให้ความหมายของค่าหย่อนในเชิงวัตถุประสงค์ตามประเภทของค่าลดหย่อนว่า “ค่าลดหย่อนของไทยนอกจากจะให้ตามสถานะของบุคคลแล้วยังครอบคลุมถึงค่าลดหย่อนตามรายการบางประเภทสำหรับค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลมีวัตถุประสงค์ประการแรกเพื่อให้หักรายได้ส่วนที่จำเป็นแก่การครองชีพออกไปเพื่อให้เหลือเฉพาะเงินได้ส่วนที่แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงเท่านั้น วัตถุประสงค์ประการที่สองก็เพื่อให้มีการบรรเทาภาระภาษีตามขนาดของครอบครัววัตถุประสงค์ประการที่สามก็เพื่อเป็นการกำหนดจำนวนผู้เสียภาษีให้อยู่ในข่ายที่เหมาะสมกับอัตราค่าจ้างหน้าที”

International Tax Glossary ได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Allowances) ว่า “ค่าลดหย่อนส่วนตัว คือ จำนวนเงินที่ยอมให้หักออกจากเงินได้ในการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งโดยปกติจะยอมให้หักค่าลดหย่อนได้สำหรับตัวผู้เสียภาษี คู่สมรส บุตร และบุคคลที่อยู่ในอุปการะ”

Phillips & Hoffman ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวและผู้ อยู่ในอุปการะว่า “เป็นมาตรการสร้างความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีครอบครัวใหญ่ในการลดภาระภาษีของตน”

จากความหมายของค่าลดหย่อน อาจกล่าวได้ว่า ค่าลดหย่อน หมายถึงจำนวนเงินที่กฎหมายอนุญาตให้หักออกจากเงินได้โดยไม่เกี่ยวกับการหาเงินได้นั้นแต่เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้เสียภาษีซึ่งสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล

การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions)

การยกเว้นภาษีนั้นประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามหรือกำหนดความหมายที่ชัดเจนไว้คงมีเพียงบทบัญญัติในมาตรา 42 ที่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินตามที่ระบุไว้ในมาตราดังกล่าว ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เท่านั้น ซึ่งบทบัญญัติมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีแล้วอาจกล่าวได้ว่าการยกเว้นภาษีคือการยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions) บางประเภทให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

การยกเว้นเงินได้(Income Exclusions)แบ่งออกเป็น

- 1.การยกเว้นเงินได้ทั่วไปและ
- 2.การยกเว้นเงินได้สุทธิ

1.)การยกเว้นเงินได้ทั่วไป โดยปกติเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมคำนวณภาษีแต่มีเงินได้บางประเภทที่อาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเนื่องจากรัฐธรรมนูญกำหนดให้ยกเว้นไว้การยกเว้นเงินได้แตกต่างจากค่าใช้จ่าย(การหักค่าใช้จ่าย)ตรงที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้นและค่าใช้จ่ายเป็นสิ่งที่นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable incomeหรือ Gross Income) เพื่อหาจำนวนเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี(Taxable Income)²⁷

การยกเว้นเงินได้(Income Exclusions)มีวัตถุประสงค์แตกต่างกันหลายประการเช่นเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation)หรือเพื่อเป็นสิ่งจูงใจให้ผู้เสียภาษีมียุติกรรมตามที่สังคมปรารถนาหรือเพื่อให้สวัสดิการสังคมในทางอ้อมดังนั้นการยกเว้นเงินได้จึงมีความหลากหลาย

ทั้งนี้ โดยทั่วไปอาจแบ่งประเภทของการยกเว้นเงินได้ไว้เป็น 4 ประเภทคือ

- 1.1การยกเว้นได้เนื่องจากการให้(Donative Items)ผู้รับให้ไม่ว่าจะเป็นสิ่งของมรดกหรือได้รับเงินประกันชีวิตหรือทุนการศึกษา เป็นต้นผู้รับให้จะได้รับยกเว้นเงินได้
- 1.2การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน(Employment Related Exclusions)เช่นค่าประกันอุบัติเหตุค่าประกันชีวิตกลุ่มและเงินที่นายจ้างจ่ายสมทบเข้ากองทุนบำนาญเอกชน เป็นต้น
- 1.3การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการชดใช้(Returns of Human Capital)เช่นค่ารักษาพยาบาลหรือเงินประกันอุบัติเหตุได้รับจากนายจ้าง เป็นต้น
- 1.4การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการลงทุน(Investment –Related Exclusions)เช่นดอกเบี้ยพันธบัตร เงินปันผล เป็นต้น

2.)การยกเว้นเงินได้สุทธิ การยกเว้นเงินได้อาจกระทำในรูปของการยกเว้นเงินได้สุทธิ กล่าวคือการยกเว้นเงินได้สุทธิเป็นการยกเว้นเงินได้เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วหากต้องการยกเว้นเงินได้สุทธิเท่าใดเงินได้สุทธิที่ได้รับการยกเว้นนั้นก็ไม่ต้องนำมาคำนวณกับอัตราภาษีการยกเว้นเงินได้สุทธิจึงเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีวิธีหนึ่งที่ประเทศต่างๆนำมาใช้นอกเหนือจากค่าลดหย่อน

²⁷ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2556). คำสอนวิชากฎหมายอากร . กรุงเทพฯ :

การหักค่าลดหย่อน (Personal Deductions)

เงินได้พึงประเมินที่มีการหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าลดหย่อนได้อีก

ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่ขยับไปเพื่อให้มาซึ่งเงินได้ ในขณะที่ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ยามใดที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชนต้องเผชิญกับปัญหาเศรษฐกิจรายได้ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้นรัฐบาลก็จะเสนอแก้กฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้นเพราะเมื่อค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลงด้วย หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้

การหักค่าลดหย่อน หมายถึง รายการต่างๆ ที่กฎหมายได้กำหนดให้หักได้เพิ่มขึ้นหลังจากได้หักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนนำเงินได้ที่เหลือซึ่งเรียกว่าเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายที่ตั้งต่อไปนี้

การหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายภาษีอากร

การหักค่าลดหย่อนตามสภาพภาพของผู้มีเงินได้ กฎหมายได้กำหนดจำนวนเงินค่าลดหย่อนไว้เป็นที่แน่นอน โดยไม่มีการคำนึงว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทใดและมีเงินจำนวนมากหรือน้อยเพียงใด ก็หักค่าลดหย่อนได้เท่าจำนวนตามที่กฎหมายกำหนดไว้

1.) กรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ

- (ก) ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท
- (ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท
- (ค) บุตร

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท

- (2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้ง (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้นำบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่

รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (2) มาหักได้ โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้วต้องไม่เกินสามคน การนับจำนวนบุตร ให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป²⁸

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว”

ผู้ที่มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาตามกฎหมายยอมให้หักค่าลดหย่อนตามสภาพสำหรับผู้ที่มีเงินได้ สำหรับสามีหรือภริยาของผู้ที่มีเงินได้สำหรับบุตรของผู้มีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาท
2. ค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้ที่มีเงินได้ 30,000 บาท
3. ค่าลดหย่อนสำหรับบุตรของผู้มีเงินได้ 15,000 บาท

การหักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้และของบุตรของผู้ที่มีเงินได้จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.1 หลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้

1.) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ที่จะมีสิทธิหักค่าลดหย่อน จะต้องเป็นสามีหรือภริยาของผู้ที่มีเงินได้ถูกต้องตามกฎหมายกล่าวคือถ้าเป็นสามีหรือภริยากันอยู่ก่อนวันที่ 1 ตุลาคม 2478 ซึ่งเป็นวันประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ความสมบูรณ์ของการเป็นสามีภริยาถูกต้องตามกฎหมายมีอยู่เพียงการแสดงออกโดยเปิดเผยว่าเป็นสามีหรือภริยากันแต่สำหรับผู้มีเงินได้ที่สมรสตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2478 จะต้องจดทะเบียนสมรสจึงจะถือว่าเป็นสามีภริยากัน โดยถูกต้องตามกฎหมายถ้าไม่ได้จดทะเบียนสมรสก็ไม่ถือว่าเป็นสามีภริยากัน โดยถูกต้องตามกฎหมายยอมไม่สามารถมีสิทธิทำการหักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ สำหรับการจดทะเบียน

²⁸ สมชาย พงษ์พัฒนาศิลป์ . (2562) . *ประมวลรัษฎากร 2562* . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 77 .

สมรสตามกฎหมายต่างประเทศก็ถือว่าเป็นสามีหรือภริยาถูกต้องตามกฎหมายซึ่งสามารถทำการหักค่าลดหย่อนได้เช่นกัน

2.) การหักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตามก็สามารถหักค่าลดหย่อนได้เต็มจำนวนเช่น นายสมชายสมรสกับนางสมศรีในเดือนธันวาคม 2546 ซึ่งเป็นการสมรสระหว่างปีภาษีเช่นนี้ นายสมชายและนางสมศรีก็มีสิทธิหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพได้คนละ 30,000 บาทเต็มจำนวน

3.) ในกรณีผู้มีเงินได้มีคู่อยู่ในประเทศไทย การหักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ให้หักได้เฉพาะสามีหรือภริยาที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น แต่ถ้าผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีสามีหรือภริยาอยู่ต่างประเทศในกรณีเช่นนี้ ผู้มีเงินได้สามารถนำสามีหรือภริยามาหักค่าลดหย่อนได้ด้วย

การที่จะถือว่าผู้มีเงินได้จะเป็นคู่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่นั้นให้พิจารณาว่าผู้มีเงินได้คู่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันถึง 180 วัน ในปีภาษีใดหรือไม่ถ้าถึง 180 วันในปีภาษีใดก็ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น

1.2 หลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตร

บุตรที่จะมีสิทธินำมาหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพได้ต้องมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.) เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย

1.) กรณีบุตรชอบด้วยกฎหมาย

บุตรที่เกิดแต่หญิงมารดาขอมเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้หญิงที่เป็นมารดาเสมอ ส่วนจะเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดาหรือไม่นั้นต้องพิจารณา ดังนี้

(1.1) กรณีบุตรในสมรสหมายความว่า บุตรที่เกิดในระหว่างที่บิดาและมารดาจดทะเบียนสมรสกันเช่นนี้บุตรนั้นขอมเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของบิดา

(1.2) กรณีบุตรนอกสมรสหมายความว่า บุตรเกิดในขณะที่บิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันเช่นนี้ บุตรนั้นจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาต่อเมื่อ

- 1.) บิดามารดาได้สมรสกันในภายหลัง
- 2.) บิดาได้จดทะเบียนรับรองว่าเป็นบุตร
- 3.) ศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร

2.)กรณีบุตรบุญธรรม

การรับบุตรบุญธรรมนั้นจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายต่อเมื่อได้จดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมตามกฎหมายแล้วทั้งนี้ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 5 ครอบครัว ดังนั้นตราบิดที่ยังไม่ได้จดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมบุตรนั้นก็ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนได้เพราะยังถือว่าเป็นบุตรของบิดามารดาโดยกำเนิด อนึ่ง ในกรณีที่สามีหรือภริยาแต่ฝ่ายเดียวเป็นผู้จดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมก็จะเป็นบุตรบุญธรรมของฝ่ายที่จะทะเบียนรับเพียงฝ่ายเดียวเท่านั้น

เป็นบุตรผู้เยาว์ หรือเป็นผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือความเสมือนไร้สามารถ หรือเป็นบุตรซึ่งมีอายุไม่เกิน 25 ปี และยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษาไม่ว่าจะศึกษาอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ

บุตรที่กล่าวมานี้ จะต้องอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบิดามารดาผู้มีเงินได้และบุตรนั้น ต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 15,000 บาทขึ้นไป เว้นแต่เงินได้ที่ได้รับนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 หรือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(ข) เช่นเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาของบุตร นั้นมีอยู่ตลอดปีภาษี แต่ต้องถือว่าเงินได้นั้นเป็นของบิดาหรือมารดาให้หักค่าลดหย่อนสำหรับ บุตรนั้นได้

การนับจำนวนบุตรของผู้มีเงินได้ที่มีสิทธินำมาหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพ

1.)กรณีผู้มีเงินได้มีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดก่อนหรือใน พ.ศ.2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อน พ.ศ.2522 แต่เพียงประเภทเดียว เช่นนี้ ผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรทุกคนมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนและหากบุตรคนใดเข้าหลักเกณฑ์ที่หักค่าลดหย่อนได้ก็สามารถนำบุตรคน นั้นมาหักค่าลดหย่อนได้ส่วนบุตรคนใดที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนก็ไม่สามารถนำบุตร นั้นมาหักค่าลดหย่อนได้

เช่น ผู้ที่มีเงินได้มีบุตรชอบด้วยกฎหมายดังต่อไปนี้

- 1.บุตรคนที่ 1 เกิดใน พ.ศ.2515
- 2.บุตรคนที่ 2 เกิดใน พ.ศ.2517
- 3.บุตรคนที่ 3 เกิดใน พ.ศ.2519
- 4.บุตรคนที่ 4 เกิดใน พ.ศ.2521

ดังนั้นผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรทั้ง 4 คนมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนได้ แต่ทั้งนี้บุตรคนใดจะหักค่าลดหย่อนได้ 15,000 บาทนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนบุตรดังที่ได้กล่าว มาแล้ว

2.)กรณีผู้มีเงินได้มีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดหลัง พ.ศ.2522 หรือได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลัง พ.ศ.2522 แต่เพียงประเภทเดียว เช่นนี้ผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรเฉพาะ 3 คนแรกตามลำดับอายุสูงสุดของบุตรนั้นมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนส่วนบุตรคนอื่นในลำดับถัดไปไม่มีสิทธินำมาหักค่าลดหย่อนได้แต่อย่างไร

ตัวอย่าง ผู้มีเงินได้มีบุตรชอบด้วยกฎหมาย ดังต่อไปนี้

- 1.บุตรคนที่ 1 เกิดใน พ.ศ.2523
- 2.บุตรคนที่ 2 เกิดใน พ.ศ.2525
- 3.บุตรคนที่ 3 เกิดใน พ.ศ.2527
- 4.บุตรคนที่ 4 เกิดใน พ.ศ.2530
- 5.บุตรคนที่ 5 เกิดใน พ.ศ.2532

ดังนั้นผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรเฉพาะคนที่ 2 และ 3 เท่านั้นที่จะนำมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนได้แต่ทั้งนี้บุตรคนใดในสามคนแรกนั้นจะหักค่าลดหย่อนได้ 15,000 บาทนั้นก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนบุตรดังกล่าวมาแล้วด้วย

3.)กรณีผู้มีเงินได้มีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดก่อนหรือใน พ.ศ.2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อนพ.ศ.2522 และมีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดหลังพ.ศ.2522 หรือได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลังพ.ศ.2522 ทั้งสองประเภท เช่นนี้ผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรประเภทแรกคือบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดก่อนหรือในพ.ศ. 2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อนพ.ศ.2522ทุกคนมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนได้ส่วนบุตรประเภทที่สองคือบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดหลังพ.ศ.2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลังพ.ศ.2522นั้นจะมีสิทธินำมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับพิจารณาดังนี้

(3.1)ถ้ามีบุตรประเภทแรกคือบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดก่อนหรือในพ.ศ. 2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อนพ.ศ.2522 มีชีวิตตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป (ให้รับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย) เช่นนี้บุตรประเภทที่สองคือบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดหลังพ.ศ.2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลังพ.ศ.2522 ไม่ต้องนำมาพิจารณาหักค่าลดหย่อนอีกแต่อย่างใด

(3.2)ถ้ามีบุตรประเภทแรกคือบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดก่อนหรือในพ.ศ.2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อนพ.ศ.2522 มีชีวิตไม่ถึง 3 คน (ให้รับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย) เช่นนี้ผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรประเภทที่สองคือบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิด

หลังพ.ศ.2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลังพ.ศ.2522 มาพิจารณาหักค่าลดหย่อนได้ แต่ทั้งนี้ เมื่อรวมกันกับบุตรประเภทแรกแล้วต้องไม่เกินจำนวนสามคน

ข้อสังเกต เกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนบุตรที่ครบหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพ

1. การหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีหรือไม่เช่นบุตรเกิดวันที่ 3 ธันวาคม 2546 ซึ่งเป็นเดือนสุดท้ายของปี 2546 ผู้มีเงินได้มีสิทธินำบุตรดังกล่าวมาหักค่าลดหย่อนได้สำหรับปีภาษี 2546 นั้นได้เต็มปี

2. ในกรณีเป็นบุตรบุญธรรมให้หักค่าลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้เพียงฐานะเดียว เช่น นาย ก. เป็นบุตรอันเกิดแต่นาย ข. และนาย ข. ได้ยกนาย ก. ให้เป็นบุตรบุญธรรมของนาย ค. โดยนาย ค. ได้จดทะเบียนรับนาย ก. เป็นบุตรบุญธรรมแล้วเช่นนี้นาย ค. ย่อมหักลดหย่อนนาย ก. ในฐานะบุตรบุญธรรมของตนได้ส่วนนาย ข. ซึ่งเป็นบิดาของนาย ก. จะนำนาย ก. มาหักลดหย่อนในฐานะบุตรชอบด้วยกฎหมายของนาย ข. อีกไม่ได้

3. บุตรที่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพจำนวน 15,000 บาทได้แล้วอาจมีสิทธิหักค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาอีกจำนวน 2,000 บาทได้ถ้าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว²⁹

กรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีก่อนยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 47(4) ในกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีให้หักลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีเช่นในปีภาษี 2546 ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในเดือนตุลาคม 2546 กฎหมายให้หักค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายคือปีภาษี 2546 โดยให้หักค่าลดหย่อนสำหรับตัวผู้ตายจำนวน 30,000 บาทสำหรับภริยาที่ชอบด้วยกฎหมายจำนวน 30,000 บาทและสำหรับบุตรคนละ 15,000 บาทถ้าครบหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดในเรื่องการหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุตรและหากบุตรคนใดกำลังศึกษาอยู่ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในเรื่องการหักค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาก็ได้อีกคนละ 2,000 บาท

²⁹ สุเมธ สิริคุณโชติ. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562 . กรุงเทพฯ :

กรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 บัญญัติว่า (5) ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดก ให้หักลดหย่อนได้ 60,000 บาท

ในกรณีที่กองมรดกเป็นผู้มีเงินได้กล่าวคือในปีภาษีที่ถัดจากปีที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายนั้น กองมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีไปจนปีที่มีการแบ่งมรดกเช่นนี้กฎหมายให้หักค่าลดหย่อนสำหรับกองมรดกที่มีเงินได้ซึ่งยังไม่ได้แบ่งจำนวน 30,000 บาท

การหักค่าลดหย่อนกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ การหักลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 120,000 บาท

หลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้มีดังต่อไปนี้

1.กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

1.1 ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้หักค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้และคู่สมรสของผู้มีเงินได้รวมกันได้ 60,000 บาท

1.2 ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีเช่นอย่างขาดจากกันหรือตายจากกันในช่วงปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้จำนวน 30,000 บาทและสำหรับบุตรจำนวน 7,500 บาทสำหรับการศึกษาของบุตรจำนวน 1,000 บาทและสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อที่อยู่อาศัยอีกกึ่งหนึ่งตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในเรื่องการหักค่าลดหย่อนสำหรับกรณีดังกล่าว

อนึ่งกรณีที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกันตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี วรรคท้าย

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

“(ก) ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

(ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

(ค) บุตร

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท

(2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้ง (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้นำบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (2) มาหักได้ โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้วต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตร ให้นำเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว”

“มาตรา 56 ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่น 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”

ประกาศกรมสรรพากร 15/2559 เรื่องการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่มีผลปี 2560 เป็นต้นไป

1.ปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายของเงินเดือนค่าจ้างค่านายหน้าฯลฯอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2)แห่งประมวลรัษฎากรจากเดิมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เป็นร้อยละ 50 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

2.ปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3)แห่งประมวลรัษฎากร จากเดิมให้หักได้เฉพาะค่าแห่งลิขสิทธิ์โดยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของค่าแห่งลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน 60,000 บาทขยายเพิ่มให้ค่าแห่งคู่มือลิขสิทธิ์ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ดังกล่าวแต่ไม่เกิน 100,000 บาทหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

3.ปรับปรุงการหักค่าลดหย่อนดังนี้

- (1) ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้จากเดิม 30,000 บาทเป็น 60,000 บาท
- (2) ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้จากเดิม 30,000 บาทเป็น 60,000 บาท
- (3) ค่าลดหย่อนบุตรจากเดิมคนละ 15,000 บาทและจำกัดจำนวนไม่เกิน 3 คนเป็นคนละ 30,000 บาทโดยไม่จำกัดจำนวนบุตรและให้ยกเลิกค่าลดหย่อนการศึกษาบุตร (จากเดิมที่ให้หักค่าลดหย่อน 2,000 บาท/คน)
- (4) ในกรณีที่คู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ไม่เกิน 120,000 บาท
- (5) กองมรดกเดิมให้หักค่าลดหย่อนได้ 30,000 บาทเป็น 60,000 บาท
- (6) ห้องหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเดิมให้หักค่าลดหย่อนแก่หุ้นส่วนคนละ 30,000 บาทแต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาทเป็นคนละ 60,000 บาทแต่รวมกันต้องไม่เกิน 120,000 บาท

ทั้งนี้การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกยังคงสามารถใช้ต่อไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ.2551

4.ปรับปรุงเกณฑ์เงินได้พึงประเมินขั้นต่ำที่ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีดังนี้

- (1.) กรณีมีเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินเดือนค่าจ้าง) เพียงประเภทเดียว
 - หากผู้มีเงินได้เป็นโสดจากเดิมต้องยื่นแบบฯเมื่อมีเงินได้เกิน 50,000 บาทเป็นต้องมีเงินได้เกิน 100,000 บาท
 - หากผู้มีเงินได้มีคู่สมรสจากเดิมต้องยื่นแบบฯเมื่อมีเงินได้รวมกันเกิน 100,000 บาทเป็นต้องมีเงินได้รวมกันเกิน 200,000 บาท
- (2.) กรณีมีเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินเดือนค่าจ้าง) และมีเงินได้ประเภทอื่นด้วยหรือกรณีมีเฉพาะเงินได้ประเภทอื่นที่ไม่ใช่เงินได้จากการจ้างแรงงาน
 - หากผู้มีเงินได้เป็นโสดจากเดิมที่ต้องยื่นแบบฯเมื่อมีเงินได้เกิน 30,000 บาทเป็นต้องมีเงินได้เกิน 60,000 บาท

-หากผู้ที่มีเงินได้มีคู่สมรสจากเดิมต้องยื่นแบบฯเมื่อมีเงินได้รวมกันเกิน 60,000 บาทเป็น ต้องมีเงินได้รวมกันเกิน 120,000 บาท

(3.)กรณีกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งจากเดิมที่ต้องยื่นแบบฯเมื่อมีเงินได้เกิน 30,000 บาทเป็นต้องมีเงินได้เกิน 60,000 บาท

(4.)กรณีห้องหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจากเดิมที่ต้องยื่นแบบฯเมื่อมีเงินได้เกิน 30,000 บาทเป็นต้องมีเงินได้เกิน 60,000 บาท

5.การปรับปรุงดังกล่าวให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2560 เป็นต้นไป

สำหรับการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความเหมาะสมเป็นธรรมสอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบันอันทั้งเป็นการจ่ายบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้

การหักค่าใช้จ่าย (Deduction)

ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) ที่จะนำไปคำนวณภาษีนั้นในเบื้องต้นจะต้องหักค่าใช้จ่ายออกก่อนเว้นแต่จะเป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายจึงไม่ต้องหักค่าใช้จ่ายออกก่อน เงินได้พึงประเมินประเภทใดหักค่าใช้จ่ายไม่ได้เงินได้พึงประเมินประเภทใดหักค่าใช้จ่ายได้และหักได้มากน้อยเพียงใด ตลอดจนวิธีการในการหักเป็นอย่างไร มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิถึง มาตรา 46 ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาทในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความ เป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าว (ประมวล รัษฎากรมาตรา 42 ทวิ)³⁰

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549

กรณีที่โจทก์ซึ่งเป็นภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) จากเงินเดือนค่าจ้างและเงิน ได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จากเบี้ยประชุม โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (1) เงินเดือนค่าจ้างเต็มจำนวน 60,000 บาทในการแยกการคำนวณภาษี ต่างหากจากสามีโดยไม่ต้องเฉลี่ยไปหักกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จากเบี้ยประชุมที่ถือ

³⁰สุเมธ สิริคุณโชติ . (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 60 .

เป็นเงินได้ของสามีเพราะเป็นเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ประสงค์จะบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี

การหักค่าใช้จ่ายนั้นแบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ

1.การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

วิธีนี้เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัวโดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมินบางประเภทเช่นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) มีอัตราค่าใช้จ่ายจำกัดไว้คือเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท(มาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร)

2.การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses)

วิธีนี้เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายไปจริงแต่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นค่าใช้จ่ายที่นำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินจะต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตริ

อย่างไรก็ตามมีเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่กฎหมายยอมให้ผู้เสียภาษีเลือกหักในระหว่างวิธีดังกล่าวได้แก่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) เฉพาะกรณีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน (6) (7) และ (8) เฉพาะที่ระบุในพระราชกฤษฎีกาฯและเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร(ต้องไม่ใช่เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการรับมรดกหรือการให้โดยเสน่หาเพราะถ้าได้มาโดยทางนี้จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียวดังกล่าวมาแล้ว)

กรณีที่ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาผู้มีเงินได้ไม่ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายต่อกรมสรรพากรเช่นผู้มีเงินได้จากค่ารับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) เลิกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70 ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน

การหักค่าลดหย่อน (Allowances)

เงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้การหักค่าลดหย่อน (Allowances) ได้อีกค่าลดหย่อนแตกต่างกับ ค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนเงินเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้แต่ค่าลดหย่อนหาก เป็นเช่นนั้นไม่หากแต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้มีภาษีเสียน้อยลงหรืออาจจะ ไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้กรณีที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชนต้องเผชิญหน้ากับปัญหาทางเศรษฐกิจรายได้ ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้นรัฐบาลก็อาจจะเสนอแก้กฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้นเพราะเมื่อใด ที่ค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลงเมื่อเงินได้สุทธิลดน้อยลงภาษีที่ ประชาชนจะต้องเสียก็ลดน้อยลงด้วยหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้เมื่อประชาชนเสียภาษี น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีก็ทำให้ประชาชนมีเงินค่าใช้จ่ายมากขึ้นเศรษฐกิจดีขึ้น สินค้าและบริการ ก็ขายได้เพิ่มขึ้นการเพิ่มค่าลดหย่อนจึงมีส่วนช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจนอกจากค่าลดหย่อนจะเป็นตัว บรรเทาภาระภาษีและเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในกระตุ้นเศรษฐกิจแล้วยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาล ในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวส่งเสริมการศึกษาการ ช่วยเหลือเกื้อกูลกันและความกตัญญูด้วย

ซึ่งจากเหตุดังกล่าวค่าลดหย่อนจึงแบ่งออกเป็น 16 ประเภทได้แก่ 1)ค่าลดหย่อนส่วนตัว 2)ค่าลดหย่อนคู่สมรส 3)ค่าลดหย่อนบุตร 4)ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาของบุตร 5)ค่าลดหย่อนเบี้ย ประกันชีวิต 6)ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ 7)ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่าย เข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ 8)ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสงเคราะห์ครู โรงเรียนเอกชน 9)ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม 10)ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงิน กู้ยืมเพื่อซื้อเช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย 11)ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา 12)ค่า ลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดาและมารดา 13)ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดามารดา บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ 14)ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกอง ตุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (Retirement MutualFundหรือRMF) 15)ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนใน กองทุนรวมหุ้นระยะยาว (Long Term EquityFundหรือLTF) และ 16)ค่าลดหย่อนเงินบริจาค ³¹

³¹สุเมธ สิริคุณโชติ . (2562). *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562*. กรุงเทพฯ :

คัดลอกโดยหลักแล้วจะบัญญัติไว้ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรแต่มีบางประเภท บัญญัติอยู่ในรูปการยกเว้นภาษีตามกฎหมายกระทรวงซึ่งออกตามความในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

“(ก) ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

(ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

(ค) บุตร

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท

(2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้ง (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตรให้นำบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (2) มาหักได้ โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้วต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตร ให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วยการหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่หักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว”

การหักค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตของสามีภริยา

(1) กรณีผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียวให้ฝ่ายที่มีเงินได้หักค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท

กรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มีการประกันชีวิตและความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีฝ่ายผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันชีวิตของฝ่ายไม่มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาทตามมาตรา 47 (1) (ง) วรรคสองส่วนที่เกิน 10,000 บาทไม่สามารถหักใน

รูปของการบวเณภานีเงินได้พึงประเมินได้อีก เช่นฝ่ายไม่มีเงินได้จ่ายจริง 50,000 บาทฝ่ายผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้เพียง 10,000 บาทเนื่องจากสามีหรือภริยาฝ่ายที่ไม่มีเงินได้ไม่มีเงินได้พึงประเมินที่จะนำเบี่ยประกันชีวิตส่วนที่เกิน 10,000 บาทไปหัก

(2)กรณีมีเงินได้ทั้งสองฝ่าย

(ก)ถือเอาเงินได้ของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งทั้งหมด

ให้ฝ่ายที่มีเงินได้หักค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาทและกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มีการประกันชีวิตและความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้หักค่าลดหย่อนเบี่ยประกันชีวิตสำหรับสามีหรือภริยาได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท

(ข)แยกยื่นแบบและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)

ให้ผู้ที่มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท



ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่งมีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรสำคัญหลายประเภท แต่ปัจจุบันเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรเพียง 4 ประเภทด้วยกัน คือ

ประเภทที่หนึ่ง **ภาษีเงินได้** แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีนี้จัดเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ประเภทที่สอง **ภาษีมูลค่าเพิ่ม**

ประเภทที่สาม **ภาษีธุรกิจเฉพาะ** ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นระบบภาษีใหม่ที่นำมาบังคับใช้แทนภาษีการค้าตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 ภาษีเหล่านี้ล้วนแต่เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคทั่วไปทั้งสิ้น

ประเภทที่สี่ **อากรแสตมป์** จัดเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญมาก เพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล และเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจกล่าวได้ว่าเป็นภาษีที่เก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ตนเอง บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ไม่ว่าประเภทใดชนิดก็ตาม ถ้าไม่มีกฎหมายยกเว้นให้แล้วมักจะอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีนี้ด้วย

ฐานภาษีของภาษีนี้ เรียกว่าเงินได้สุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากการนำเงินได้พึงประเมินตลอดทั้งปีภาษี (ปีปฏิทิน) ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆที่กฎหมายให้หักเมื่อได้จำนวนเงินได้สุทธิเท่าใดแล้ว จึงคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิตามอัตราและวิธีการที่กฎหมายได้กำหนดถ้ามีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งนี้เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น

สำหรับวิธีการเสียภาษีโดยทั่วไปกฎหมายให้ผู้มีเงินได้ในปีภาษี (ปีปฏิทิน) ที่ล่วงมาแล้วมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเมินตนเอง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือสถานที่อื่นที่กฎหมายกำหนดภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี) นอกจากผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายปีแล้ว บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาด้วยการ

ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีบางกรณีก็กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากรและบางกรณีก็กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตลอดจนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประเมินให้ชำระล่วงหน้านี้ ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ละปี จึงอาจมีกรณีเสียภาษีเพิ่มเติม หรือในบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ เช่น ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่จะต้องเสียเป็นต้นผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ซึ่งอาจถูกดำเนินการอายัดหรือยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดนำเงินไปชำระภาษี ตลอดจนอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้

3.2 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

คำว่า “ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ต่างจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ” และต่างจากคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร” ผู้ที่มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือประเภทที่หนึ่ง บุคคลธรรมดา ประเภทที่สอง ผู้ถึงแก่ความตาย ประเภทที่สาม กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และประเภทที่สี่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล

บุคคลธรรมดา ในที่นี้หมายถึงบุคคลที่ยังมีชีวิตโดยสภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อถึงแก่ความตาย (มาตรา 15 ป.พ.พ.) หากบุคคลธรรมดาดังกล่าวมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพราะฉะนั้นผู้ที่มีเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวประมวลรัษฎากรจึงไม่ได้จำกัดอายุ ความสามารถ สัญชาติ ฯลฯ ของผู้ที่มีเงินได้แต่อย่างใดซึ่งในบางกรณีหากผู้ที่มีเงินได้ไม่อยู่ในวิสัยที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ด้วยตนเองประมวลรัษฎากรก็ได้บัญญัติบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการแทนไว้ (มาตรา 56, 57 และ 57ทวิ) ส่วนกรณีเงินได้ของสามีและภริยามิบทบัญญัติมาตรา 57ท ที่มีผลบังคับตั้งแต่ปีภาษี 2555 กำหนดไว้ว่า³²

1. กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้สามีภริยาสามารถเลือกวิธีคำนวณได้ดังต่อไปนี้

³²สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

1.1 สามีและภริยาต่างฝ่ายคำนวณเงินได้ตามส่วนของตน

1.2 สามีและภริยาจะคำนวณเสียภาษีรวมกันก็ได้ดังนี้

(1) นำเงินได้ทุกประเภทของตนไปถือเป็นของอีกฝ่ายหนึ่งหรือ

(2) นำเงินได้ประเภทที่ 2 – 8 ของตนไปถือเป็นของอีกฝ่ายหนึ่ง ส่วนเงินได้ประเภทที่แยกคำนวณโดยไม่ถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง

กรณีตาม(1)หรือ(2)ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระ สามีและภริยาต้องรับผิดชอบร่วมกันและเมื่อได้เลือกยื่นแบบรายการตาม(1)และ(2)แล้ว ให้คำนวณวิธีนั้นตลอดปีภาษีเว้นแต่อธิบดีอนุญาติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นรายการดังกล่าว

2. กรณีเป็นเงินได้ที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใดให้เลือกที่จะ (1) แบ่งฝ่ายละกึ่งหนึ่งหรือ

(2) เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 8 จะแบ่งเงินได้เป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ได้ตกลงกันก็ได้ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้ฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ผู้ถึงแก่ความตาย ผู้ถึงแก่ความตายซึ่งได้รับเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็เป็นผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยการถึงแก่ความตายอาจเป็นกรณีถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีคือระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม หรือถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ได้โดยที่ความตายทำให้สภาพบุคคลนั้นสิ้นสุดลงประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตายแล้วแต่กรณีเป็นบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแทนผู้ถึงแก่ความตาย (มาตรา 57 ทวิ)

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียในชื่อของผู้ถึงแก่ความตายนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้ยื่นรายการรวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย และของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้ถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบทั้งสิ้น สำหรับในปีภาษีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำทำให้เสียภาษีในชื่อกองมรดกของผู้ตายแต่ถ้าได้แบ่งกองมรดกกันแล้ว และผู้ได้รับส่วนแบ่งมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของตนเอง(บุคคลธรรมดา)ต่อไป

กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายหากกองมรดกนั้นยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทคนใดคนหนึ่งโดยเด็ดขาดไม่ว่าจะด้วยสาเหตุใดก็ตาม และกองมรดกได้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ กฎหมายก็ถือกองมรดกดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย และเนื่องจากโดยสภาพแล้วกองมรดกไม่มีสภาพบุคคล ประมวลรัษฎากรจึงต้องบัญญัติผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการไว้

ทำนองเดียวกันกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีประเภทผู้ถึงแก่ความตายให้แก่ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี (มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง)

เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้

ปัญหาว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่เป็นจำนวนเท่าใดนั้น ก่อนอื่นต้องพิจารณาว่าผู้นั้นมีเงินได้พึงประเมินหรือไม่และเงินได้นั้นเป็นเงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากแหล่งในประเทศหรือนอกประเทศ หรือเป็นเงินได้ที่ยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่

1.เงินได้พึงประเมิน (มาตรา 39) ประมวลรัษฎากรได้กำหนดความหมายเงินได้พึงประเมินไว้ดังต่อไปนี้

เงิน, ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน, ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน (เกณฑ์เงินสด), เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้, เครดิตภาษีอากรตามที่กฎหมายได้กำหนด

1.เงิน หมายถึง เงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศที่ได้รับถ้าได้รับเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณค่าเป็นเงินตราไทย โดยใช้

(1)อัตราและเปลี่ยนแปลงเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ใน การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวันหรือ

(2)อัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

เมื่อเลือกใช้อัตราและเปลี่ยนแปลงเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดข้างต้นแล้ว ต้องใช้อัตราและเปลี่ยนแปลงเงินตราตามวิธีการนั้นตลอดไปเว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ (มาตรา 9 และประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548)

2.ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง ทรัพย์สินตามความหมายในประมวลกฎหมายแพ่งซึ่งอาจมีรูปร่างและไม่รูปร่างก็ได้แต่ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับและสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ตัวอย่างเช่น ได้รับทรัพย์สินที่เป็นบ้านหรือรถยนต์จากการชิงโชค จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ที่จ่าย และต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้นกรณีทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินนั้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ได้วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจกหุ้นให้พนักงานลูกจ้างกรรมการที่ปรึกษาหรือบุคคลผู้รับทำงานให้ หรือนำหุ้นของบริษัทไปขายให้บุคคลดังกล่าวในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมิน (มาตรา 39) จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี

ภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ ไม่ว่าจะหุ้นดังกล่าวจะเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ โดยให้ถือมูลค่าหุ้นดังนี้

ก. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้ประชาชนทั่วไป หรือราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์แล้วแต่กรณี

ข. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นเป็นหุ้นที่ไม่มีมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไปหรือถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นแล้วแต่กรณี

3. ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง สิ่งที่ได้รับมาที่ไม่ใช่เงิน ไม่ใช่ทรัพย์สินแต่เป็นประโยชน์อย่างอื่นที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ตัวอย่างนายจ้างให้ลูกจ้างอยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า มูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า ถือเป็นเงินได้พึงประเมินอย่างหนึ่ง ซึ่งกรมสรรพากรวางแนวทางปฏิบัติในเบื้องต้น โดยให้คำนวณประโยชน์เพิ่มของลูกจ้างเป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533)

4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ มีหลักสำคัญที่เกี่ยวกับการคำนวณภาษีอากรดังนี้

ก. ภาษีที่ออกให้ถือเป็นเงินได้ด้วย (เพราะ ผู้มีเงินได้ที่ไม่ต้องเสียค่าภาษีเองย่อมมีเงินได้เหลืออยู่มากกว่าผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียค่าภาษีอากรเอง แม้ว่าจะได้รับเงินจำนวนเท่ากันก็ตาม)

ข. ภาษีที่ออกให้ทุกทอดให้ถือเป็นเงินได้ด้วย

ค. ภาษีที่ออกให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ถือเป็นเงินได้ประเภทนั้นด้วย

ง. ภาษีที่ออกให้สำหรับเงินได้ของปีภาษีใด ถือเป็นเงินได้ของปีภาษีนั้นด้วย

2.) แหล่งเงินได้ (มาตรา 41) คือแหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งแบ่งได้เป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยและนอกประเทศ เงินได้จากแหล่งต่างๆ นี้จะต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ พิจารณาได้ดังนี้

(1) กรณีเงินได้เกิดจากแหล่งในประเทศหมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องจากมี

(1.1) หน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย (1.2) กิจการที่ทำในประเทศไทย

(1.3) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย (1.4) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย (ดอกเบี้ย , เงินปันผล, ค่าเช่า ฯลฯ)

ผู้มีเงินได้เกิดจากแหล่งในประเทศนี้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากร กำหนดไว้เสมอ เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นตามกฎหมาย ทั้งนี้ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วง มาแล้วนั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ และไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ ตาม

ข้อสังเกต 1.กรณีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยไม่ว่าผู้มีเงินได้จะมีสัญชาติไทยหรือสัญชาติ อื่นหรืออยู่ที่ไหนก็ตาม มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยเสมอเช่น นายเอ เข้ามา ทำงานในประเทศไทย 2 เดือน แม้เงินเดือนจากการทำงานทั้ง 2 เดือนดังกล่าวจะไปจ่ายใน ต่างประเทศ และนายเอเป็นคนต่างชาติไม่ใช่คนไทยก็ตามเงินเดือน 2 เดือนดังกล่าวก็ยังอยู่ในข่าย ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

2.“กิจการของนายจ้างในประเทศไทย”หมายถึง กิจการในประเทศไทยของนายจ้างใน ประเทศไทย ดังนั้นเงินได้จากกิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศจึงไม่ถือเป็นเงินได้ที่เกิด จากแหล่งในประเทศไทยเงินได้นี้จะต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่ ให้ดูหลักเกณฑ์ใน (2) ต่อไปตัวอย่างเช่นธนาคารไทยไปเปิดสาขาในต่างประเทศและมีการจ่ายเงินเดือนแก่พนักงาน สาขาดังกล่าวจากสาขาในต่างประเทศ ดังนั้นเงินเดือนที่พนักงานไม่ว่าจะเป็นคนไทยหรือคนต่างชาติ ได้รับจากสาขาธนาคารดังกล่าว ถือเป็นเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทย

(2)กรณีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทยหมายถึงเงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่อง จากมี (2.1)หน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศ (2.2)กิจการที่ทำในต่างประเทศ (2.3)ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ผู้ที่มีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้ใน ประเทศไทยก็ต่อเมื่อเข้าองค์ประกอบ ทั้ง 2 ประการ ดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้นและ

ประการที่สอง ผู้มีเงินได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย

คำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย”หมายความว่า บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย ส่วนคำว่า“ปีภาษี”หมายความว่าปีปฏิทินคือเริ่มตั้งแต่วันที่ มกราคม จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม³³

³³สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์ . (2562). *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562*.

1. การที่จะถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีใดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวัน บุคคลนั้นจะต้องอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันรวมระยะเวลาถึง 180 วัน ถ้าอยู่ติดต่อกันแต่เป็นระยะเวลาที่คาบเกี่ยวระหว่างปีภาษี เช่นในปีที่หนึ่งอยู่ไม่ถึง 180 วัน แต่ถ้ารวมระยะเวลาที่อยู่ในปีที่ 2 คาบ เกี่ยวกันถึง 180 วัน ดังนี้ยังไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีที่หนึ่ง

ตัวอย่าง นายเอ เข้ามาในประเทศไทยวันที่ 1 กันยายน ปีปัจจุบันและกลับไปต่างประเทศในวันที่ 30 เมษายน ปีถัดไป กรณีนี้แม้ นายเอ อยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 180 วันก็ไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เพราะในแต่ละปีภาษี นายเอ อยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน แต่ถ้าในปีถัดไปนั้น สมมุติว่า นายเอ กลับเข้ามาในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่งในวันที่ 1 กันยายน และอยู่ในประเทศไทยจนถึงสิ้นปี กรณีนี้ถือว่า นายเอ เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีถัดไปนั้น เพราะนายเอ อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีถัดไปนั้นรวมแล้วถึง 180 วัน

2. ปีภาษีที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ปีภาษีที่ได้รับเงินได้และปีภาษีที่นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทย ต้องเป็นปีภาษีเดียวกัน

ตัวอย่าง นายเอ เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและได้รับเงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทย ในปีภาษีปัจจุบันแต่นำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีถัดไป กรณีเช่นนี้ถือว่าเงินได้จำนวนนี้ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งในปีภาษีปัจจุบันและในปีภาษีถัดไป

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นบางฉบับ ได้มีบทบัญญัติให้บุคคลและเงินได้พึงประเมินบางประเภทหรือบางกรณีได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การยกเว้นภาษีอาจมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีน้อยลงกว่าเดิม อย่างไรก็ตาม การยกเว้นดังกล่าวจะมีเหตุผลที่สำคัญบางอย่างประกอบอยู่ เช่น การยกเว้นโดยเหตุผลทางเศรษฐกิจสังคมการเมือง และการบริหารการจัดเก็บภาษี

1. บุคคลที่รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ (พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2499)

(2) องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติและเจ้าหน้าที่หรือผู้เชี่ยวชาญขององค์การหรือทบวงการดังกล่าว ซึ่งปฏิบัติหน้าที่อยู่ในประเทศไทยในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง (พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500)

(3)สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล บุคคลในคณะทูตบุคคลในคณะกงสุลและบุคคลที่ถือว่าอยู่ในคณะทูตตามความตกลง ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักกฏข้อที่กฏปฏิบัติต่อกัน (พ.ร.ฎ.(ฉบับที่10) พ.ศ.2500)

2. เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยกเว้นดังกล่าวต่อไปนี้เป็นประโยชน์เป็นการยกเว้นสำหรับเงินได้พึงประเมินตามที่กำหนดไว้โดยมาตรา 42 และกฎกระทรวงที่ออกตามมาตรานี้

(1)ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรือผู้รับทำงาน ให้ได้จ่ายไปโดยสุจริต ตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

กรณีค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ลูกจ้างหรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรือผู้รับทำงาน ให้ได้รับเนื่องจากการเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ในประเทศหรือต่างประเทศเป็นครั้งคราว ให้ได้รับยกเว้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ป.59/2538 ดังนี้

1.ต้องเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

2.ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราไม่เกินอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศแล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาจ่ายให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าว เป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์

3.ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงตาม2.และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตราตาม2.

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(3)เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเมื่อการจ้างสิ้นสุดแล้ว

แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิมและในการเข้ารับทำงานของนายจ้างเดิมภายใน 365 วัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง³⁴

(4)เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออาคารแถมปีหรือแถมปีไปรษณีย์อาคารของรัฐบาล

(5)ดอกเบี้ยดังต่อไปนี้ 5.1 ดอกเบี้ยสลากออมสินหรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาล เฉพาะประเภทฝากเพื่อเรียก

5.2 ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์

5.3 ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกินสองหมื่นบาทตลอดปี ภาษีนับตั้งแต่วันที่ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 55)

3.ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับการยกเว้น

1.ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 48 (2) (หรือการคำนวณวิธีที่ 2) เฉพาะผู้มีเงินได้มีภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้นจำนวนไม่เกิน 5,000 บาท(พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 480) พ.ศ. 2552)

2.ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารพร้อมที่ดินหรือห้องชุดในอาคารชุดที่มีมูลค่าไม่เกินห้าล้านบาท เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่คำนวณจากเงินได้สุทธิหรือที่ต้องชำระก่อนการคำนวณเครดิตภาษีแต่ไม่เกินร้อยละสิบของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์นั้น

3.2.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

เงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งได้เป็น 8 ประเภทตามลักษณะของการได้เงินมา (มาตรา 40 (1) – (8)) ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายกำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ออกก่อน (มาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46) แล้วจึงนำเงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายแล้วทั้งหมดไปหักค่าลดหย่อนเพื่อให้ได้เงินได้สุทธิไปคิดภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป³⁵

³⁴ สุเมธ สิริคุนโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์ . (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 21 - 23 .

³⁵ สุเมธ สิริคุนโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์ . (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 15 - 17 .

การที่แบ่งเงินได้เป็น 8 ประเภทก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีและกำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการต่างๆดังต่อไปนี้

1. เพื่อคำนวณหักค่าใช้จ่ายว่าจะหักค่าใช้จ่ายอย่างไรเป็นจำนวนเท่าไร
2. เพื่อกำหนดวิธีการคำนวณภาษีที่จะต้องคำนวณวิธีที่ 1 หรือวิธีที่ 2 เพราะเงินได้ทุกประเภทต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 1 แต่เงินได้ประเภทที่ 2 ถึง 8 ต้องคำนวณโดยวิธีที่ 2 เปรียบเทียบด้วยถ้ามีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 120,000 บาทขึ้นไป
3. เพื่อการคำนวณภาษีและกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรสคือกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้อาจเลือกวิธีแยกคำนวณหรือวิธีคำนวณเป็นเงินได้ของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ได้หรือเลือกวิธีการคำนวณแต่แยกเฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ของอีกฝ่ายหนึ่งไปคำนวณต่างหากได้
4. เพื่อกำหนดแบบแสดงรายการที่ใช้ยื่นคือกรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 ถ้ามีเงินได้ประเภทที่ 1 อย่างเดียวให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 แต่ถ้ามีเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทอื่นอยู่ด้วยให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 เป็นต้น และนอกจากนี้ยังนำไปใช้ในเรื่องการหักภาษี ณที่จ่าย และเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลหลายๆ กรณีด้วย

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ได้แก่เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็น

- (ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ
- (ข) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง
- (ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- (ง) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ
- (จ) เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเช่นมูลค่าของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น

2. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ได้แก่เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็น

- (ก) ค่าธรรมเนียมค่านายหน้า ค่าส่วนลด
- (ข) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส
- (ค) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้
- (ง) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- (จ) เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ

(ฉ)เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานจะเป็นประจำหรือชั่วคราว

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด ดังนี้

(1)ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 100,000 บาท (หมายถึงเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทรวมกันหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท ถ้าร้อยละ 50 ของเงินได้ทั้งสองประเภทรวมกันแล้ว เกิน 100,000บาทให้หักได้แค่ 100,000 บาท)

(2)ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินฝ่ายละ 100,000 บาท

ข้อสังเกต 1.กรณีสามีมีเงินได้ประเภทที่ 1 จำนวน 200,000 บาท ภริยามีเงินได้ประเภทที่ 1 จำนวน 100,000 บาท ในปีภาษีถ้าสามีภริยานำเงินได้รวมคำนวณเสียภาษีในชื่อของสามีเงินได้ทั้งหมด 300,000 บาท จะหักค่าใช้จ่ายได้ 150,000บาท (เงินได้สามีหักค่าใช้จ่ายได้ 100,000บาทเงินได้ภริยาหักค่าใช้จ่ายได้ 50,000บาท)อนึ่ง กรณีนี้แม้ว่าภริยาจะเลือกเสียภาษีโดยแยกเงินได้ประเภทที่ 1 ไปเสียภาษีในชื่อของภริยา การหักค่าใช้จ่ายก็ยังคงหักได้ในจำนวนเท่ากับกรณีรวมคำนวณคือเงินได้ของสามี 200,000บาทหักค่าใช้จ่ายได้ 100,000บาท ส่วนเงินได้ของภริยา 100,000บาท หักค่าใช้จ่ายได้ 50,000บาท

2.ในกรณีสามีหรือภริยามีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 สามีหรือภริยานำเงินได้เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 1 ที่สามีภริยาสามารถนำไปแยกคำนวณเสียภาษีในชื่อของตนเองต่างหาก ส่วนเงินได้ประเภทที่ 2 ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีในชื่อของสามีหรือภริยา กรณีเช่นนี้การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ 2 ประเภทดังกล่าว ต้องเฉลี่ยหักตามส่วนตัวอย่างเช่นกรณีสามีมีเงินได้ประเภทที่ 1 จำนวน 1,000,000 บาท ส่วนภริยามีเงินได้ประเภทที่ 1 จำนวน 240,000บาท มีเงินได้ประเภทที่ 2 (เช่นค่าขายหน้า)จำนวน560,000บาท ดังนี้ภริยาสามารถนำเงินได้ประเภทที่ 1 ไปคำนวณเสียภาษีในชื่อของภริยาแยกต่างหากจากสามีได้ ส่วนเงินได้ประเภทที่ 2 ต้องถือเป็นเงินได้ของสามีตามหลักทั่วไป แต่เนื่องจากเงินได้ของภริยาดังกล่าวนี้ กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายรวมกันได้เพียงร้อยละ 50 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 100,000บาท ดังนั้นจึงต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ทั้ง 2 ประเภท

3.ในกรณีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงานทั้งนี้ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือเงินอื่นใดผู้มีเงินได้อาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปก็ได้ ซึ่งจะทำได้ทำให้สามารถประหยัดภาษีได้

4. ให้หักเงิน ได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีกรณีจ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือกองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนออกเสียก่อนการคำนวณหักค่าใช้จ่าย

3.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งคู่วิวดี ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรืออย่างอื่นเงินปีหรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรมนิติกรรมอย่างอื่นหรือ คำพิพากษาของศาล

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าแห่งคู่วิวดี ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรืออย่างอื่น โดยให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

ในกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ประเภทนี้และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปี ภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์เดียวกัน สำหรับเงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

4. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ได้แก่

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝากดอกเบี้ยหุ้นกู้ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าวรวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่กฎหมายไทยให้จัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะสำหรับให้กู้ยืมเงิน

ข้อสังเกต ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ตาม(ข) นี้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองหรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน(เท่ากับบุตรไม่มีเงินได้) หลักนี้ให้นุโลมใช้กับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะด้วย

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

ข้อสังเกต เงินได้ประเภทที่ 4 ในหลายๆ กรณีกฎหมายให้สิทธิที่จะเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย แทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไป ซึ่งจะทำให้ผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย สามารถประหยัดภาษีได้

5.เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ดังนี้คือ

(1.)การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดได้ดังนี้

ก.หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ

ข.หักเป็นการเหมาในอัตราดังต่อไปนี้

1. ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพในกรณีเจ้าของบ้านผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ยกเว้นในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

2. ที่ดินที่ใช้เกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

3. ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีที่เจ้าของเป็นผู้ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(2.)การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินกฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20วิธีเดียว

(3.)การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20วิธีเดียว³⁶

³⁶สุเมธ ศิริคุณ โขติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562) . *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562*
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 50 - 52 .

6. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควรหรือ

ข. ให้หักเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

1. เงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระการประกอบโรคศิลป์ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 60
2. เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระนอกจาก 1) หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30

7. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการตัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

ก. หักตามความจำเป็นและสมควรหรือ

ข. หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70 (ตั้งแต่ปีภาษี 2560 จะแก้ไขเป็นร้อยละ 60)

1. การขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้ประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ดังกล่าวมาข้างต้นรายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต้องมีลักษณะดังนี้

(1) เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด

(2) เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ

(3) ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย

(4) ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้

2. การเลือกขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ว่า ปีใดจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือปีใดจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ นอกจากนี้ในปีภาษีเดียวกันเองผู้มีเงินได้ยังอาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้ประเภทที่หนึ่ง และหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้อีกประเภทหนึ่งได้ด้วย แต่เงินได้ประเภทและชนิดเดียวกัน หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทนั้นทั้งประเภท

3.เงินได้ประเภทที่ 8 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้อาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษีณที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปก็ได้ซึ่งจะทำให้สามารถประหยัดภาษีได้

การหักค่าลดหย่อน

เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายแล้วดังนั้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้สามารถหักลดหย่อนได้อีก (มาตรา 47) ก่อนนำเงินได้ที่เหลือซึ่งเรียกว่าเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รายการหักลดหย่อนภาษีกรณีต่างๆ มีดังต่อไปนี้

1.) การหักลดหย่อนในกรณีทั่วไป

(ก) ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท (ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน หรือไม่ก็ตาม)

(ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

ข้อสังเกต 1. สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อน จะต้องเป็นสามีหรือภริยาชอบด้วยกฎหมาย การสมรสไม่ครบปีภาษีก็มีสิทธิหักลดหย่อนได้เช่นจดทะเบียนสมรสระหว่างปีภาษีหย่ากันระหว่างปีภาษี หรือตายในระหว่างปีภาษีก็มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ 30,000 บาท

2. สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ที่จะนำมาหักลดหย่อนจะต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินหรือมีแต่ไม่ได้แยกคำนวณภาษี ตัวอย่าง สามีภริยาแต่งงานครบปีภาษีและต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ประเภทที่ 1 กรณีดังกล่าวถ้าภริยาสามารถแยกคำนวณภาษีต่างหากจากสามีได้โดยชอบ ทั้งสามีภริยาจึงไม่มีสิทธินำคู่สมรสมาหักลดหย่อนได้ แต่หากสามีหรือภริยามีเงินได้ประเภทอื่น (1 – 8) หรือเลือกให้สามีหรือภริยานำเงินได้ทั้งหมดของสามีหรือภริยามารวมคำนวณไม่ได้แยกคำนวณสามีหรือภริยาย่อมมีสิทธินำสามีหรือภริยามาหักค่าลดหย่อนภาษีได้³⁷

³⁷ สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562

(ค)บุตร

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท

(2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้ง (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้นำบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (2) มาหักได้ โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้วต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตร ให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว

ข้อสังเกต 1.มหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษาหมายถึงการศึกษาตั้งแต่ระดับอนุปริญญาหรือปริญญาตรีขึ้นไป(รวมถึงการศึกษาในหลักสูตรเนติบัณฑิตของสำนักอบรมฯฎ. 45 / 2547)ตัวอย่าง บุตรอายุ 24 ปีเรียนระดับปวส.หรือ ปวท.หรือปริญญาตรีบุตรกรณีนี้แม้จะบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เนื่องจากอายุไม่เกิน25ปีและเรียนระดับอุดมศึกษาจึงมีอายุอยู่ในเกณฑ์ที่จะหักค่าลดหย่อนภาษีได้

2.บุตรผู้เยาว์แม้ไม่ได้ศึกษาก็หักค่าลดหย่อนได้ แต่ถ้าบุตรบรรลุนิติภาวะแล้วแต่อายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและศึกษาระดับอุดมศึกษาก็ยังมีอายุอยู่ในเกณฑ์หักลดหย่อนภาษีได้ตัวอย่างบุตรอายุ 18 ปี จดทะเบียนสมรสแล้วแต่ยังศึกษาระดับอุดมศึกษาอยู่ก็ยังมีอายุอยู่ในเกณฑ์หักลดหย่อนภาษีได้

3.คำว่าอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูไม่จำเป็นต้องนำมาเลี้ยงดูเองการส่งเงินให้ใช้เป็นประจำก็ถือเป็น การอุปการะเลี้ยงดูเช่นกัน ตัวอย่าง บิดามารดาหย่ากัน โดยมารดาเป็นผู้นำบุตรมาเลี้ยงดูส่วน บิดาส่งเงินให้บุตรใช้เป็นรายเดือน ในกรณีนี้ก็ถือว่าบิดาอุปการะเลี้ยงดูบุตร

4. บุตรมีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 30,000 บาทแต่เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้น (มาตรา42) หรือบุตรผู้เยาว์ที่ได้รับเงินปันผลแต่ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นของบิดาหรือมารดา กรณีนี้จึงเท่ากับบุตรไม่มีเงินได้พึงประเมินตัวอย่างบุตรอายุ 15 ปีได้รับเงินปันผล 70,000 บาทเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าวจะต้องถือเป็นของบิดาหรือมารดาถึงถือว่าบุตรไม่มีเงินได้พึงประเมินบิดาหรือมารดา จึงมีสิทธิหักลดหย่อนบุตรได้แต่ถ้าบุตรดังกล่าวอายุ 24 ปีและเรียนระดับอุดมศึกษากรณีนี้หักค่าลดหย่อนบุตรไม่ได้เพราะถือว่ามิเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 30,000 บาท

5. สามีภริยาแยกคำนวณภาษีตั้งแต่ปีพ.ศ.2555 จะหักค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคลได้ 30,000 บาทเต็มไม่ต้องแบ่งครึ่ง

(ง) เบี้ยประกันภัยที่ผู้มีเงินได้จ่ายไปในปีภาษีสำหรับการประกันชีวิตของผู้มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาททั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตมีกำหนดเวลาตั้งแต่สิบปีขึ้นไป และการประกันชีวิตนั้นได้เอาประกันไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการประกันชีวิตในราชอาณาจักร

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มีการประกันชีวิต และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้ด้วยสำหรับเบี้ยประกันที่จ่ายสำหรับการประกันชีวิตของสามีหรือภริยานั้นตามเกณฑ์ข้างต้น ไม่ว่าสามีหรือภริยานั้นจะมีเงินได้ในปีภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

ข้อสังเกต 1. การฝากเงินออมสินประเภทสงเคราะห์ชีวิตและครอบครัวที่กรมธรรม์มีอายุตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไปสามารถนำมาหักลดหย่อนตามเกณฑ์นี้ได้

2. ผู้มีเงินได้จะนำเบี้ยประกันชีวิตของบุตรมาหักค่าลดหย่อนไม่ได้

3. กรมธรรม์ประกันชีวิตที่มีความคุ้มครองอื่นเพิ่มเติมค่าเบี้ยประกันภัยที่จ่ายสำหรับความคุ้มครองอื่นเพิ่มเติมดังกล่าว ไม่สามารถยกเว้นภาษีสำหรับเบี้ยประกันภัยดังกล่าวได้

4. กรมธรรม์ประกันภัยประกันชีวิตที่มีการรับเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนในระหว่างอายุกรมธรรม์ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังนี้

(ก) กรณีได้รับเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนทุกปี จะต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของเบี้ยประกันชีวิตรายปีหรือ

(ข) กรณีได้รับเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนตามช่วงระยะเวลาที่ผู้รับประกันภัยกำหนดจาก(ก) เช่น ราย 2 ปี 3 ปี หรือ 5 ปี เป็นต้นจะต้องไม่เกิน ร้อยละ 20 ของเบี้ยประกันชีวิตสะสมของแต่ละช่วงระยะเวลาที่ผู้รับประกันภัยกำหนดให้มีการจ่ายเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนหรือ

(ค)กรณีได้รับเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนที่ไม่เป็นไปตาม(ก)หรือ(ข)ผลรวมของเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนสะสมตั้งแต่ปีแรกถึงปีที่มีการจ่ายเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของเบี้ยประกันชีวิตสะสมทั้งหมดในช่วงระยะเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ เงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนคืนตาม(ก)และหรือ(ข)และหรือ (ค)ไม่รวมเงินปันผลตามกรมธรรม์ประกันชีวิตที่ได้รับตามเงื่อนไขในกรมธรรม์ประกันชีวิตหรือเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนที่จ่ายเมื่อสิ้นสุดการจ่ายเบี้ยประกันชีวิตแล้วแต่ผู้เอาประกันภัยยังคงได้รับความคุ้มครองตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาประกันชีวิต หรือเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนที่จ่ายเมื่อสิ้นสุดอายุกรมธรรม์

(จ)เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามวรรคหนึ่งและความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้ด้วยสำหรับเงินสะสมของสามีหรือภริยาที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นตามเกณฑ์ข้างต้น

ข้อสังเกต เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้าง เฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาทแต่ไม่เกิน 490,000 บาท เป็นเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีแต่สามารถหักออกจากเงินได้ก่อนคำนวณหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อน

(ฉ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด (พ.ร.บ.(ฉบับที่36) พ.ศ.2548 และ ประกาศอธิบดีฯฉบับที่ 136)

ข้อสังเกต 1. รายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพหมายถึง รายได้ไม่เกิน 30,000 บาทต่อปี

2. ผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูที่ได้รับจากบิดามารดา (แบบล.ย. 03)เป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อน โดยต้องระบุเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรของบิดามารดาด้วย

3. จ่ายเบี้ยประกันสำหรับการประกันสุขภาพบิดามารดา เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีไม่เกิน 15,000 บาททำให้มีผลเสมือนกับให้หักลดหย่อนในกรณีนี้ได้อีกไม่เกิน 15,000 บาท แต่บิดามารดาไม่ต้องเป็นผู้ที่มีอายุ 60 ปีขึ้นไปและบุตรแต่ละคนจะนำเบี้ยประกันสุขภาพของบิดามารดาหักรวมกันได้ไม่เกิน 15,000 บาท

(ข) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา สามีหรือภริยา บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ บิดามารดาหรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ หรือบุคคลอื่นที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ดูแลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ คนละหกหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องเป็นคนพิการซึ่งมีบัตรประจำตัวคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ หรือเป็นคนทุพพลภาพ มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข รวมทั้งจำนวนคนพิการและคนทุพพลภาพในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ดังต่อไปนี้

1. ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนสำหรับบุคคลซึ่งเป็นคนพิการซึ่งมีบัตรประจำตัวคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ หรือบุคคลซึ่งเป็นคนทุพพลภาพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูได้ดังต่อไปนี้

(ก) บิดามารดาของผู้มีเงินได้

(ข) บิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้

(ค) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้

(ง) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้

(จ) บุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้

(ฉ) บุคคลอื่นนอกจาก (ก) (ข) (ค) (ง) และ (จ) ซึ่งเป็นคนพิการที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ดูแลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ จำนวน 1 คน

กรณีทุพพลภาพ ต้องเป็นกรณีที่แพทย์ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเวชกรรมได้ตรวจและแสดงความบุคคลตาม (ก) (ข) (ค) (ง) (จ) และ (ฉ) มีภาวะจำกัดหรือขาดความสามารถในการประกอบกิจวัตรหลักอันเป็นปกติเยี่ยงบุคคลทั่วไปอันเนื่องจากสาเหตุทางปัญหาสุขภาพหรือความเจ็บป่วยที่เป็นต่อเนื่องมาไม่น้อยกว่า 180 วัน หรือทุพพลภาพมาแล้วไม่น้อยกว่า 180 วัน

2. บุคคลตาม (1) ที่ผู้มีเงินได้จะใช้สิทธิหักลดหย่อนต้องมีเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 30,000 บาท ในปีภาษีที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อน โดยไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

3. การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือทุพพลภาพตามหลักเกณฑ์นี้ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ ทั้งนี้การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูคนทุพพลภาพต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ด้วย

4. กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพได้เฉพาะคนพิการหรือคนทุพพลภาพที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

5.บุคคลตาม (1) ที่ผู้มีเงินได้จะใช้สิทธิหักลดหย่อนตามหลักเกณฑ์นี้จะต้องเป็นบุคคลที่มีเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร

(ข) เมื่อหักค่าลดหย่อนต่างๆรวมถึงการหักเงินบริจาคที่หักได้สองเท่าแล้วเหล้าเท่าใดให้หักลดหย่อนภาษีได้อีกสำหรับเงินบริจาค³⁸

เงินบริจาคที่หักค่าลดหย่อนคืนผู้มีเงินได้ต้องบริจาคเป็นเงินให้แก่การกุศลสาธารณะโดยหักได้เท่าจำนวนเงินที่จ่ายจริงแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนต่างๆข้างต้นแล้ว

ข้อสังเกต 1. การบริจาคเป็นทรัพย์สินเช่นที่ดินรถยนต์ ฯลฯ จะตีราคาเป็นเงินเพื่อหักลดหย่อนไม่ได้

2. ในกรณีที่โบสถ์รับเงินบริจาคระบุชื่อผู้มีเงินได้และสามีหรือภริยาเป็นผู้บริจาคโดยไม่ได้แยกส่วนกันได้ให้ถือว่าบริจาคคนละครั้งของจำนวนเงินบริจาคทั้งหมด

3. ในกรณีที่มิชื่อบุคคลหลายคนในโบสถ์รับเงินบริจาคให้เฉลี่ยเท่าๆ กัน

4. โบสถ์รับเงินระบุนับบริจาคไว้ในปีภาษีใดให้นำมาหักลดหย่อนได้ในปีภาษีนั้นเท่านั้น

5. ต้องบริจาคเป็นเงินให้แก่องค์การสถานสาธารณกุศลตามรายชื่อที่กำหนดไว้ การบริจาคให้องค์กรอื่นในบางกรณีอาจได้รับยกเว้นเงินได้ซึ่งมีผลเสมือนกับให้หักลดหย่อนภาษี

2.) การหักลดหย่อนในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้หักลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 120,000 บาทถ้าสามีภริยาแยกคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนบุตรหรือบุตรบุญธรรมตาม(ค)ได้เต็มคนละ 30,000 บาทแต่ถ้ารวมคำนวณจะหักลดหย่อนได้ 60,000 บาท ส่วนบิดามารดาให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนดอกเบี้ยกู้ยืมตาม(จ) ถ้าต่างฝ่ายต่างกู้ยืมให้หักลดหย่อนและหักยกเว้นได้ฝ่ายละไม่เกิน 100,000 บาท แต่ถ้ากู้ร่วมกันให้หักลดหย่อนและยกเว้นได้ไม่เกิน 50,000 บาท

3.) การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยการหักลดหย่อนตาม (1) (ข) และ (ค) ให้หักได้เฉพาะสามีหรือภริยาและบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

³⁸ สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

4.) การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายให้หักลดหย่อนได้ 60,000บาท เสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้ผู้นั้นถึงแก่ความตาย

5.) การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ให้หักลดหย่อนได้ 60,000 บาท

6.) การหักลดหย่อนในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ให้หักลดหย่อนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยคนละ 60,000บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 120,000 บาท³⁹

เนื่องจากภาวะเศรษฐกิจของประเทศได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมดังจะเห็นได้จากค่าครองชีพที่สูงขึ้นอัตราค่าจ้างแรงงานที่เปลี่ยนแปลงไป ฯลฯ ซึ่งหากฐานะทางการคลังของรัฐบาลมีความมั่นคง เพื่อเป็นการช่วยผ่อนคลาภาระภาษีอากรของประชาชนโดยทั่วไป อันจะมีส่วนช่วยยกระดับรายได้สุทธิของประชาชน กรมสรรพากรโดยกระทรวงการคลังจะทำการปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อน และบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นระยะๆ

3.2.2 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเสียครั้งปีและสิ้นปี

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีเป็นภาษีที่เสียก่อนถึงกำหนดเวลาเสียภาษีสิ้นปี(เดือน มีนาคม ปีถัดไป)และเสียเฉพาะกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ภาษีที่เสียนี้นำไปเป็นเครดิตหักออกจากภาษีสิ้นปีได้

1.1ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ครั้งปี ได้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือบุคคลธรรมดาผู้ถึงแก่ความตายกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 ผู้ที่มีเงินได้ที่เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนที่กำหนดไว้กล่าวคือ

หากผู้มีเงินได้ไม่มีสามภกริยา โดยชอบด้วยกฎหมายต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ(แบบ ภ.ง.ด. 90) แต่ถ้ามีเงินได้พึงประเมินเฉพาะเงินเดือนค่าจ้างตามมาตรา 40(1)ประเภทเดียวจะต้องมีเงินได้ดังกล่าวในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ต้องยื่นแบบแสดงรายการ(แบบภ.ง.ด. 91)

³⁹สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

หากผู้มีเงินได้มีสามีหรือภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ(แบบภ.ง.ด. 90)แต่ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินเฉพาะเงินเดือนค่าจ้างตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวจะต้องมีเงินได้ดังกล่าวในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ (แบบภ.ง.ด. 91)

1.2.การเสียภาษีครึ่งปีหรือกลางปี

การเสียภาษีดังกล่าวมาแล้วเป็นการเสียภาษีประจำปีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อเมื่อผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 56 หากปีภาษีใดผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่เกินจำนวนดังกล่าวก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่อย่างไรก็ตามยังมีการเสียภาษีครึ่งปีหรือภาษีกลางปีกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนเกินจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 56 แล้วผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ (แบบภ.ง.ด. 94) ภายในเดือนกันยายน เรียกการเสียภาษีนี้ว่า“การเสียภาษีครึ่งปีหรือกลางปี”

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี เป็นภาษีที่เสียก่อนถึงกำหนดเวลาเสียภาษีสิ้นปี (เดือนมีนาคม ในปีถัดไป) และเสียเฉพาะกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดเท่านั้น ภาษีที่เสียนี้นำไปเป็น เครดิตภาษีหัก ออกจากภาษีสิ้นปีได้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล

1.3.การเสียภาษีของสามีและภริยา

กรณีภริยามีเงินได้และอยู่ร่วมกับสามีตลอดปีภาษีเงินได้ของภริยาถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ตามมาตรา 57 ตรี ถ้าเงินได้ที่ภริยาได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ภริยาผู้มีสิทธิเลือกแยกยื่นแบบแสดงรายการต่างหากจากสามีได้

กรณีที่ภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียว ส่วนสามีไม่มีเงินได้ เงินได้ของภริยาจะไม่ถือเป็นเงินได้ของสามีแม้สามีภริยาจะอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีก็ตามกรณีนี้ภริยาที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเอง

2.2.เงินได้พึงประเมินที่กำหนดให้เสียภาษีได้ครึ่งปี ได้แก่เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ถึง8 แต่ไม่รวมถึงเงินกินเปล่ากินช่วยค่าก่อสร้างเงินค่าซ่อมแซมค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์หนึ่ง เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ก็เป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาขึ้นเสีย

ภาษีครึ่งปีตามนี้ด้วยเพราะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เว้นแต่เงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาหรือเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีก็ได้ ซึ่งหมายถึงถึงไม่ต้องยื่นเสียภาษีครึ่งปีด้วย

2.1.1 การคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปีหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีดังกล่าวมาแล้วข้างต้น⁴⁰

การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายได้กำหนดหน้าที่ของผู้เสียภาษี ให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในเมื่อเงินได้นั้นถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดดังนั้นโดยทั่วไปไม่ว่าเมื่อคำนวณภาษีแล้วจะมีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมอีกหรือไม่ก็ตาม ก็จะต้องยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีกำหนดเสมอและภายในกำหนดเวลาดังที่จะได้กล่าวต่อไปด้วย

อนึ่ง ผู้ที่สนใจการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตและขยายกำหนดเวลาให้อีกวันให้ดูข้อมูลในเว็บไซต์ <http://www.rd.go.th>

1. เกณฑ์ของเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการใช้ทั้งกรณีภาษีสิ้นปีและครึ่งปี (มาตรา 56)

1. ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
2. ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะประเภทที่ 1 ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท
3. มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท
4. มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะประเภทที่ 1 ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท
5. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
6. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท

⁴⁰ สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูติวงศ์. (2562). *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ หน้า 67 - 68 .

2. ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ (มาตรา 56 ,57 ,57 ทวิ และ 57 เบญจ)
ได้แก่

1. กรณีปกติผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นเองหรือจะมอบอำนาจเป็นหนังสือให้ผู้อื่นยื่นแทนก็ได้
2. ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้เยาว์ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทน โดยชอบธรรมยื่นในนามผู้มีเงินได้
3. ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถให้เป็นหน้าที่ของผู้ดูแลยื่นในนามผู้มีเงินได้
4. ผู้มีเงินได้เป็นบุคคลที่ศาลสั่งให้เป็นคนเสมือนไร้ความสามารถให้เป็นหน้าที่ของผู้พิทักษ์ยื่นในนามของผู้มีเงินได้⁴¹
5. ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในต่างประเทศให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นยื่นในนามผู้มีเงินได้
6. ผู้ที่มีเงินได้ไม่ถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ทำการยื่นแบบแสดงรายการให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีเป็นผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยรวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นในนามของผู้ตาย
7. ผู้มีเงินได้ที่เป็นกองมรดก ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยื่นในนามกองมรดก
8. ผู้มีเงินได้ที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชัชนีบุคคลให้เป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนหรือของคณะบุคคลนั้น ยื่นรายการในนามห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น
9. กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้สามีหรือภริยามีหน้าที่และรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีโดยจะรวมคำนวณก็ได้หรือจะแยกคำนวณก็ได้

3. กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ

กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินนั้นมี 2 ระยะเวลาคือ

(1) การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้เฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5,6,7 หรือ 8 (ไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่) ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนภายใน

⁴¹ สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562*.

เดือนกันยายนของปีภาคนั้นหรือที่เรียกว่า“ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี” ภาษีที่เสียนำไปเป็นเครดิตหักออกจากภาษีสิ้นปีได้

(2)ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับไว้แล้วในระหว่างปีภาคนี้นี้ ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป หรือที่เรียกว่า“ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี”⁴²

4.แบบแสดงรายการที่ใช้

อธิบดีกำหนดให้ใช้แบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินตามตารางดังต่อไปนี้

ชื่อแบบ	ใช้ยื่นกรณี	กำหนดเวลายื่น
ภ.ง.ด. 90	มีเงินได้พึงประเมินทุกประเภท	มกราคม – มีนาคม ของปีภาษีถัดไป
ภ.ง.ด. 91	มีเฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1(ม.40 (1))ประเภทเดียว	มกราคม – มีนาคมของปีภาษีถัดไป
ภ.ง.ด. 93	มีเงินได้ขอชำระภาษีล่วงหน้า	ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบตามปกติ
ภ.ง.ด. 94	ยื่นครั้งปี สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมิน เฉพาะประเภทที่ 5,6,7,8	กรกฎาคม – กันยายนของปีภาคนั้น

ปัจจุบันในการยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีจะต้องกรอกรหัสตามประเภทเงินได้ของแต่ละประเภทด้วยเช่นเงินได้ประเภทที่เงินได้ที่ได้รับจากการเป็นลูกจ้างพนักงานให้กรอกรหัส 100 เป็นต้น

5. สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงานดังนี้

- 1.สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา(สำนักงานสรรพากรเขต / อำเภอเดิม)
- 2.ธนาคารพาณิชย์ไทยโดยมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) ในกรุงเทพมหานครให้ยื่นธนาคารพาณิชย์ไทยหรือ สาขาธนาคารที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานคร

⁴²สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

(2) ในต่างจังหวัดให้ยื่นณสำนักงานสาขาทุกสาขาของธนาคารพาณิชย์ไทยที่ตั้งอยู่จังหวัดนั้นๆ โดยผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบฯ และชำระภาษีที่ธนาคารในอำเภอหรือกิ่งอำเภอท้องที่ ที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่

การชำระภาษีที่ธนาคารจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังนี้

- ใช้แบบแสดงรายการที่พิมพ์ชื่อที่อยู่ฯลฯ ที่กรมสรรพากรจัดทำขึ้นและจัดส่งให้

- มีเงินภาษีที่จะต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบฯ ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง วันที่ 31 มีนาคม
เท่านั้น

3. ธนาคารกรุงไทยมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) มีเงินภาษีต้องชำระ โดยต้องชำระหนี้ทั้งจำนวน

(2) ไม่มีเงินภาษีต้องชำระหรือขอคืนภาษี

การยื่นแบบที่ธนาคาร ให้ยื่นแบบฯ และชำระภาษีระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง วันที่ 31 มีนาคม
เท่านั้น

4. ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนผู้มีเงินได้ (เฉพาะที่มีภูมิลำเนาในกรุงเทพมหานครเท่านั้น) จะยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนพร้อมแนบเช็ค (ประเภท ข. ค. หรือ ง.) หรือใบชานาติ ตามจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระทั้งจำนวน โดยส่งไปยัง “สำนักบริหารการคลังและรายได้กรมสรรพากร”

การยื่นแบบแสดงรายการทางไปรษณีย์จะต้องยื่นแบบฯ และชำระภาษีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมเท่านั้น โดยกรมสรรพากรจะถือเอาวันที่ลงทะเบียนไปรษณีย์เป็นวันที่รับแบบฯ และชำระภาษีและจะส่งใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ยื่นแบบฯ ทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

6. การชำระภาษี

1. ชำระด้วยเงินสด

2. ชำระด้วยบัตรอิเล็กทรอนิกส์ได้เฉพาะที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตกรุงเทพมหานคร (โดยผู้ถือบัตรอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม)

2.1 บัตรเครดิตธนาคารกรุงไทย (KTC)

2.2 บัตร TAXSMARTCARD ของธนาคารกรุงเทพธนาคารกสิกรไทย

3. ชำระด้วยเช็คหรือตราพด

3.1 เช็คที่ชำระต้องเป็นเช็ค 4 ประเภท ได้แก่

(1) เช็คธนาคารแห่งประเทศไทย (เช็คประเภท ก.)

(2) เช็คที่มีธนาคารค้ำประกัน (เช็คประเภท ข.)

(3) เช็คที่ธนาคารเซ็นสั่งจ่าย (เช็คประเภท ค.)

(4) เช็คที่มีหน้าที่ชำระเงินภาษีอากรเป็นผู้เซ็นส่งจ่ายและใช้ชำระโดยตรง(เช็คประเภทง.) การใช้เช็คประเภทง. ให้ปฏิบัติดังนี้

(ก) กรณีใช้ชำระภาษีในกรุงเทพมหานครและในจังหวัดนนทบุรี ต้องเป็นเช็คของธนาคารหรือสาขาธนาคารซึ่งตั้งอยู่ในท้องที่ใดท้องที่หนึ่งข้างต้นเท่านั้น

(ข) กรณีใช้ชำระภาษีในจังหวัด(อำเภอ)อื่นนอกจาก(ก) ให้ใช้ได้เฉพาะกรณีที่เปิดบัญชีเงินฝากไว้กับธนาคารหรือสาขาธนาคารซึ่งตั้งอยู่ในจังหวัดท้องที่อันเป็นภูมิลำเนาเท่านั้น⁴³

3.2 การส่งจ่ายเช็คหรือตราตั๋วให้ขีดคร่อมและส่งจ่ายดังนี้

(1) ในกรุงเทพมหานคร กรณียื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหรือที่ธนาคาร เช็คทุกประเภทให้ส่งจ่ายแก่“กรมสรรพากร”และขีดมาคำว่า “ผู้ถือ” ออก

(2) ในต่างจังหวัด กรณียื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหรือที่ธนาคารด้วยเช็คประเภทง. ให้ส่งจ่ายแก่“กรมสรรพากร”ถ้าเป็นเช็คประเภทก. ข. ค. ให้ติดต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

คำสั่งกรมสรรพากรที่ป.115/2545 ข้อ4 ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายสำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา50 (1) แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

(ก) กรณีการจ่ายค่าตอบแทนที่สามารถคำนวณหาจำนวนคร่าวที่ต้องจ่าย(ต่อปี) ได้ให้คำนวณหาจำนวนค่าตอบแทนเสมือนว่าได้จ่ายทั้งปี โดยให้นำค่าตอบแทนที่จ่ายแต่ละคราวคูณด้วยจำนวนคร่าวที่จะต้องจ่ายในปีภาษีนั้นได้จำนวนเท่าใดให้นำค่าตอบแทนเสมือนจ่ายทั้งปีนั้นมาคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากรกล่าวคือนำมาหักค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อนและคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาได้จำนวนภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำมาหารด้วยจำนวนคร่าวที่จะต้องจ่ายทั้งปี ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายในแต่ละคราวที่จ่ายเงิน

กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายระหว่างปีให้คำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายใหม่ทุกคราวตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง

⁴³ สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

กรณีที่มีการจ่ายเงินพิเศษเป็นครั้งคราวระหว่างปีเช่นรางวัลโบนัสหรือประโยชน์จากการได้ไปสัมมนาหรือท่องเที่ยวให้นำเงินพิเศษนั้นคูณด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย(ต่อปี)เพื่อหาจำนวนเงินพิเศษเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีและให้นำมารวมเข้ากับค่าตอบแทนที่จ่ายตามปกติที่คำนวณได้เสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีแล้วคำนวณภาษีใหม่ตามเกณฑ์ในมาตรา48 (1)แห่งประมวลรัษฎากรกล่าวคือนำมาหักค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อนและคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาเป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำภาษีที่คำนวณจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามปกติทั้งปี (ก่อนจ่ายเงินพิเศษ) หักออกได้ผลลัพธ์เป็นเงินภาษีที่หักที่จ่ายสำหรับเงินพิเศษซึ่งจ่ายเป็นครั้งคราวนั้นแล้วให้นำมารวมกับภาษีเงินได้หักที่จ่ายสำหรับเงินที่จ่ายตามปกติในคราวนั้น ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นเงินภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายทั้งสิ้นในคราวที่มีการจ่ายเงินพิเศษนั้น

(ข)กรณีการจ่ายค่าตอบแทนที่ไม่สามารถคำนวณหาจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย(ต่อปี)ให้คำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแต่ละคราวตามเกณฑ์ในมาตรา48 (1)แห่งประมวลรัษฎากรได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีนำส่งไว้เท่านั้น หากคำนวณแล้วไม่มีเงินภาษีที่ต้องเสียก็ไม่ต้องหัก ในปีเดียวกันนี้ถ้ามีการจ่ายค่าตอบแทนให้ผู้รับรายเดียวกันนี้อีกให้นำค่าตอบแทนที่จ่ายในครั้งแรก มารวมกับค่าตอบแทนที่จ่ายในครั้งที่สองแล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา48 (1)แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับการคำนวณครั้งแรกหากคำนวณแล้วไม่มีภาษีที่ต้องเสียก็ไม่ต้องหักถ้าได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้นำเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้แล้ว(ถ้ามี)มาเครดิตออกเหลือเท่าใดจึงหักเป็นเงินภาษีและนำส่งไว้เท่านั้นถ้ามีการจ่ายค่าตอบแทนในครั้งที่สามและครั้งต่อไปก็ให้คำนวณตามวิธีดังกล่าวนี้ทุกครั้งไป

(1.2)กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่1และ2ซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในประการอธิบดีฯ(ฉบับที่45) ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา48 (5)เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักภาษีที่จ่ายไว้เท่านั้นการคำนวณตามเกณฑ์ในมาตรา 48(5)มีหลักเกณฑ์ดังนี้

ข้อ 1 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา40(1) และ (2)ซึ่งเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานให้หมายถึงเงินได้ดังนี้

(ก)เงินได้ที่คำนวณตามหลักเกณฑ์และวิธีการเช่นเดียวกับวิธีการคำนวณบำเหน็จตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ

(ข)เงินที่จ่ายจากกองทุนตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ

(ค)เงินชดเชยตามกฎหมายแรงงาน

(ง)เงินได้พึงประเมินที่จ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานที่มีวิธีการคำนวณแตกต่างไปจากวิธีการตาม(ก)

ข้อ 2 เงินได้พึงประเมินตามข้อ 1 ที่ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีแยกต่างหากจากเงินได้อื่นตามมาตรา 48(5) แห่งประมวลรัษฎากรได้ จะต้องมิเงื่อนไข ดังนี้

(ก)เป็นเงินได้ที่จ่ายให้เนื่องจากออกจากงานที่มีระยะเวลาทำงานไม่น้อยกว่า 5 ปี

(ข)ในกรณีที่มีการจ่ายเงินได้ตามข้อ 1 จากผู้จ่ายรายเดียวกันหลายครั้ง ไม่ว่าจะแบ่งจ่ายจากเงินประเภทเดียวกันหรือหลายประเภทผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีตามมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้เฉพาะเงินได้ที่จ่ายในปีภาษีแรกที่มีการจ่ายเงินได้ดังกล่าวเท่านั้น

(ค)ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในกรณีนี้ได้เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ(2) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

ข้อ 3 การเลือกเสียภาษีตามมาตรา 48(5) แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับเงินได้ตามข้อ 1 ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข ดังนี้

(1)กรณีได้รับเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตามข้อ 1(ก) และหรือ (ข) และหรือ(ค)ให้นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาเลือกเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ทั้งจำนวน

(2)กรณีได้รับเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานนอกจากกรณีตามข้อ 1(ก) และหรือ (ข) และหรือ (ค) ประเภทเดียวหรือหลายประเภทก็ตาม โดยจ่ายให้พร้อมกันหรือทยอยจ่ายให้แต่อยู่ในปีภาษีเดียวกันหากเงินได้พึงประเมินนี้รวมกันแล้วไม่เกินกว่าเงินเดือน เดือนสุดท้ายคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงานให้นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาเลือกเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้ทั้งจำนวน

ในกรณีเงินได้ตามวรรคหนึ่งมีจำนวนเกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามวรรคหนึ่งให้นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาเลือกเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าเงินเดือนเดือนสุดท้ายคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงาน

(3)กรณีได้รับเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตามข้อ 1(ก) และหรือ (ข) และหรือ (ค) และยังได้รับเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานประเภทอื่นๆตาม(ง)อีก โดยจ่ายให้พร้อมกันหรือทยอยจ่ายให้แต่อยู่ในปีภาษีเดียวกันให้นำเงินได้พึงประเมินนั้นมาเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินได้ตามข้อ 1(ก) และหรือ (ข) และหรือ (ค) และหรือ (ง) โดยหากเงินที่นายจ้างให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตาม(ง)มีจำนวนเกินกว่าเงินเดือนเดือนสุดท้ายคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงานก็ให้

นำเงินได้ตาม(ง)มาคำนวณเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้เพียงจำนวนเงินเดือนเดือนสุดท้ายด้วยจำนวนปีที่ทำงาน ในกรณีเงินได้ตาม(ง)มีจำนวนไม่เกินกว่าเงินเดือนเดือนสุดท้ายคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงานให้นำเงินได้พึงประเมินตาม (ง)มาคำนวณเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน

(4)เงินเดือนเดือนสุดท้ายคูณด้วยปีที่ทำงานตาม(2) และ (3)หมายความว่าถึงจำนวนเงินเดือนสำหรับระยะเวลาเต็มเดือนเดือนสุดท้ายคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงานซึ่งเงินเดือนสำหรับระยะเวลาเต็มเดือนเดือนสุดท้ายนี้จะต้องไม่เกินเงินเดือนถัวเฉลี่ยของ12เดือนสุดท้ายก่อนออกจากงานบวกด้วยร้อยละ10ของเงินเดือนถัวเฉลี่ยนั้น

(1.3) กรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่3 ได้แก่ค่าแห่งภูมิลักษณ์ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ๆ และเงินได้พึงประเมินประเภทที่4 ได้แก่ดอกเบี้ยพันธบัตรดอกเบี้ยเงินฝากดอกเบี้ยเงินหุ้นกู้เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรฯ ให้คำนวณหักตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หนังสือรับรองการหักภาษีที่จ่ายข้างต้นต้องมีข้อความด้านบนแต่ละฉบับด้วยโดยฉบับที่1ต้องมีข้อความว่า“สำหรับผู้หักภาษีที่จ่ายใช้แนบพร้อมกับแบบแสดงรายการ”และฉบับที่2ต้องมีข้อความว่า“สำหรับผู้ถูกหักภาษีที่จ่ายเก็บไว้เป็นหลักฐาน”

5.ต้องทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษีที่จ่ายและนำส่งตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยกรอกรายการการหักภาษีที่จ่าย ประจำวันและแยกเป็นรายการหักจากบุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและกรอกรายการนำส่งภาษีประจำวัน โดยให้แยกตามใบเสร็จรับชำระภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นรายฉบับเรียงลำดับก่อนหลังตามวันที่มีการหักภาษีที่จ่ายหรือการนำส่งภาษีเมื่อสิ้นสุดวันสุดท้ายของเดือนให้รวมยอดจำนวนเงินภาษีหักที่จ่ายและจำนวนภาษีที่นำส่งแล้วทั้งสิ้นของเดือนนั้นแต่ละรายการและต้องเก็บรักษาบัญชีพิเศษไว้ไม่น้อยกว่าห้าปี

3.3 การขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

การขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีมียุทธศาสตร์ดังนี้

1.ถ้าในช่วงที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

2.อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณี

3.ผู้เสียภาษีต้องมีหลักฐานแสดงโดยชัดแจ้งว่ามีอยู่ในประเทศไทยในช่วงที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลา⁴⁴

⁴⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์ . (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับปีภาษี 2560		
เงินได้สุทธิ (ส่วนที่เกิน)	อัตราภาษีร้อยละ	ภาษีสะสม
0 –300,000	5	7,500
300,000-500,000	10	27,500
500,000-750,000	15	65,000
750,000-1,000,000	20	115,000
1,000,000-,2,000,000	25	365,000
2,000,000-5,000,000	30	1,265,000
5,000,000 ขึ้นไป	35	-

ตารางเปรียบเทียบค่าลดหย่อนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หน่วยภาษี	บุคคลธรรมดา	ห้างหุ้นส่วนสามัญ ไม่จดทะเบียนหรือ คณะบุคคลที่มี นิติบุคคล	ผู้ถึงแก่ความตาย ระหว่างปี	กองมรดกที่ยัง ไม่ได้แบ่ง
มาตราที่เกี่ยวข้อง	คนโสดมาตรา 56	มาตรา 56 วรรค สอง	มาตรา 57 ทวิ วรรคแรก	มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง
ค่าลดหย่อน	มาตรา 47(1)	มาตรา 47 (6)	มาตรา 47(4)	มาตรา 47(5)
ผู้มีเงินได้	60,000 บาท	ไม่เกิน 120,000 บาท	60,000 บาท	60,000 บาท
สามีหรือภริยาผู้มี เงินได้	60,000 บาท	หักไม่ได้	60,000 บาท	หักไม่ได้
บุตรของผู้มีเงินได้	คนละ 30,000 บาท	หักไม่ได้	คนละ 30,000 บาท	หักไม่ได้

ประเภทเงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่าย

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	การหักค่าใช้จ่าย	
	หักเป็นการเหมาในอัตราภาษี	หักตามความจำเป็นและสมควร
มาตรา40(1) เงินเดือนค่าจ้าง	ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000บาท	ไม่ให้หัก
มาตรา 40(2)รับทำงานให้	ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000บาท	ไม่ให้หัก
มาตรา40 (3)เฉพาะค่าลิขสิทธิ์ ค่าแห่ง กวีสิทธิ์	ร้อยละ 50แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000บาท	
มาตรา40(4) ดอกเบี้ย เงินปันผล	ไม่ให้หักค่าใช้จ่าย	
มาตรา40(5) (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน		
(ก) บ้านโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง	ร้อยละ30	
(ข)ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม	ร้อยละ20	
(ค)ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตร	ร้อยละ15	
(ง)ยานพาหนะ	ร้อยละ30	
(จ)ทรัพย์สินอย่างอื่น	ร้อยละ10	
มาตรา40(6)	หักค่าใช้จ่ายได้2วิธี	
(1)เงินได้จากกาประกอบโรคศิลป์	ร้อยละ60	กฎหมายยอมให้หัก
(2)วิชาชีพอื่นนอกจาก(1)	ร้อยละ30	กฎหมายยอมให้หัก
มาตรา40 (7)	หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี	
การรับเหมาก่อสร้าง	ร้อยละ60	กฎหมายยอมให้หัก
มาตรา40(8)	หักค่าใช้จ่ายได้2วิธี	

45

⁴⁵สุเมธ สิริคุณโชติ และ กำธร สิริชูดวงศ์. (2562). ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562.

ตาราง รายการค่าลดหย่อนปีภาษี 2562

รายการที่ลดหย่อนได้	อัตราค่าลดหย่อน
1. ค่าลดหย่อนส่วนตัว	60,000 บาท
2. ค่าลดหย่อนคู่สมรส	คนละ 60,000 บาทและกฎหมายอนุญาติให้มีได้สูงสุด 1 คน
3. ค่าลดหย่อนบุตร	คนละ 30,000 บาท
4. ค่าลดหย่อนบิดามารดา	คนละ 30,000 บาท
5. ค่าลดหย่อนผู้พิการหรือทุพพลภาพ	คนละ 60,000 บาท
6. เบี้ยประกันชีวิตทั่วไป/เงินฝากแบบมีประกันชีวิต	ตามที่จ่ายจริงแต่เมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 100,000 บาท
7. เบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท
8. เบี้ยประกันสุขภาพตนเอง (รอประกาศเป็นกฎหมาย)	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท และเมื่อรวมกับเบี้ยประกันชีวิตทั่วไปแล้วต้องไม่เกิน 100,000 บาท
9. ค่าซื้อกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF)	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15% ของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและไม่เกิน 500,000 บาท
10. ค่าซื้อกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF)/กบข./กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ/กองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชน	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15% ของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี และเมื่อรวมกันทั้งหมดแล้วไม่เกิน 500,000 บาท
11. เบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15% ของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและไม่เกิน 200,000 บาท และเมื่อรวมกับข้อ 10. แล้วต้องไม่เกิน 500,000 บาท
12. เงินประกันสังคม	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 9,000 บาท
13. โครงการบ้านหลังแรก 2558-2559	สูงสุดปีละ 120,000 บาท เป็นเวลาไม่เกิน 5 ปี (เฉพาะคนที่ซื้อบ้านหลังแรกระหว่าง 13 ต.ค. 2558 - 31 ธ.ค. 2559)
14. กองทุนการออมแห่งชาติ (กอช.)	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 13,200 บาทและเมื่อรวมกับข้อ 11. และเบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญแล้วต้องไม่เกิน 500,000 บาท
15. ดอกเบี้ยซื้อที่อยู่อาศัย	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท
16. ค่าซ่อมบ้านน้ำท่วม	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท(เฉพาะค่าซ่อม

	บ้านระหว่าง 1 ธ.ค. 2559 ถึง 31 พ.ค. 2560)
17. ค่าซ่อมรถน้ำท่วม	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 30,000 บาท (เฉพาะค่าซ่อมรถระหว่าง 1 ธ.ค. 2559 ถึง 31 พ.ค. 2560)
18. เงินบริจาคน้ำท่วม 2560	1.5 เท่าของเงินบริจาคตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10% ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน
19. เงินบริจาคเพื่อการศึกษา การกีฬา การพัฒนาสังคม	2 เท่าของเงินบริจาคตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10% ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน
20. เงินบริจาคทั่วไป	ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10% ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน

ที่มา: ประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร (2562, หน้า 170 – 172).

การประเมินการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา

1. ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี

บุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินตามเกณฑ์ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ (มาตรา 56) มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเว้นแต่กรณีดังกล่าวต่อไปนี้กฎหมายกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีของสามีภริยาไว้เป็นกรณีพิเศษ แยกได้เป็นสามีภริยาดังฝ่ายต่างมีเงินได้และกรณีสามีหรือภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีเงินได้ ดังนี้

(1) สามีภริยาดังฝ่ายต่างมีเงินได้ แบ่งเป็น

(ก.) กรณีที่สามีภริยาดังฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษี คือ ทำการสมรสใหม่ อย่าขาดหรือ ตายระหว่างปีภาษีให้สามีภริยาดังฝ่ายต่างมีเงินได้แต่ละฝ่ายเป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ตาม ส่วนเงินได้ของตนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคแรก

(ข) ถ้ากรณีสามีภริยาดังฝ่ายต่างมีเงินได้ และความเป็นสามีภริยามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษี

การที่สามีภริยาอยู่ต่างห้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกันให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของที่มีเงินเดือนค่าจ้างตามมาตรา 40 (1) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตามในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาในกรณีดังกล่าว ถ้ามีภาษีค้างชำระและฝ่ายภริยาได้รับแจ้งการประเมินล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วให้ภริยาร่วมกันรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยา มีความประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียไปเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใดตามประมวลรัษฎากร ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นเมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวรรคสองและวรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าวมาตรา 57 จ

(2) กรณีสามีภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีเงินได้

กรณีสามีภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีเงินได้ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ ให้สามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้นั้นเป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้โดยตนเองตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคแรก

(3) กรณีที่ชายและหญิงอยู่กินกันโดยไม่ไปจดทะเบียนสมรส

กรณีที่ชายและหญิงที่อยู่กินกันโดยไม่ไปจดทะเบียนสมรสมีเงินได้ ให้ชายหรือหญิงเป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้โดยตนเองตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคแรก

(4) กรณีที่สามีภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีเงินได้ถึงแก่ความตาย

กรณีที่สามีภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีเงินได้ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่สามีหรือภริยาผู้นั้นจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทน กฎหมายได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี เป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้แทนสามีหรือภริยาผู้ได้ถึงแก่ความตายและในการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้นให้รวมเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการทั้งสิ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ

ตามที่ได้มีประกาศในราชกิจจานุเบกษา เรื่องพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 เกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยให้มีผลบังคับใช้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป นั้น

นายสมชาย แสงรัตนมณีเดช รองอธิบดีกรมสรรพากร ในฐานะโฆษกกรมสรรพากรเปิดเผยว่า “ขณะนี้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 เกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เริ่มมีผลบังคับใช้แล้วสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป จึงขอแจ้งให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายทราบ เพื่อจะได้ดำเนินการคำนวณภาษี ให้ถูกต้องซึ่งการปรับปรุงโครงสร้างภาษีในครั้งนี้ จะช่วยให้ผู้มีเงินได้ได้รับประโยชน์จากการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนที่เพิ่มขึ้น ช่วยให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีในแต่ละเดือนลดลง ส่งผลให้ผู้มีเงินได้เพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลดีต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. ปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น

1.1 สำหรับผู้ที่ได้รับเงินเดือน ค่าจ้าง ค่านายหน้า ฯลฯ อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท

1.2 สำหรับผู้ที่มีเงินได้จากค่าแห่งคู่อิวิลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2. ปรับปรุงการหักค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้น

2.1 ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้เพิ่มเป็น 60,000 บาท

2.2 ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้เพิ่มเป็น 60,000 บาท

2.3 ค่าลดหย่อนสำหรับบุตร

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้เพิ่มเป็น คนละ 30,000 บาท

(2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท แต่ วมกันต้องไม่ เกิน 3 คนอย่างไรก็ดี หากมีทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายตาม (1) และบุตรบุญธรรม (2) ให้น บบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาก่อน หากบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่รวมจ านวนเกิน 3 คน จะน บบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้แล้ว แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีไม่ถึง 3 คน ให้น บบุตรตาม (2) มาหักได้ แต่เมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้ว ต้องไม่เกิน 3 คน

2.4 ในกรณีที่สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ไม่เกิน 120,000 บาท

2.5 กองมรดก ให้หักลดหย่อนเพิ่มเป็น 60,000 บาท

2.6 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ให้หักลดหย่อนแก่หุ้นส่วนหรือบุคคลใน คณะบุคคลเพิ่มเป็นคนละ 60,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 120,000 บาท

ปรับปรุงขั้นเงินได้ และบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ปรับปรุงใหม่	
เงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0 –300,000	5
300,000-500,000	10
500,000-750,000	15
750,000-1,000,000	20
1,000,000-2,000,000	25
2,000,000-5,000,000	30
5,000,000ขึ้นไป	35

ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรก ยังคงสามารถใช้ต่อไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551

4. ปรับปรุงเกณฑ์เงินได้ขั้นต่ำ ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี ดังนี้

4.1 กรณีมีเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินเดือน ค่าจ้าง) เพียงประเภทเดียว

(1) หากผู้มีเงินได้เป็น โสด ต้องยื่นแบบฯ เมื่อมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท

(2) หากผู้มีเงินได้มีคู่สมรส ต้องยื่นแบบฯ เมื่อมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 220,000 บาท

4.2 กรณีมีเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินเดือน ค่าจ้าง) และมีเงินได้ประเภทอื่นด้วย หรือมีเฉพาะเงินได้ประเภทอื่นที่ไม่ใช่เงินได้จากการจ้างแรงงาน

(1) หากผู้มีเงินได้เป็น โสด ต้องยื่นแบบฯ เมื่อมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท

(2) หากผู้มีเงินได้มีคู่สมรส ต้องยื่นแบบฯ เมื่อมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท

5. การปรับปรุงดังกล่าวข้างต้น ให้ใช้สำหรับเงินได้พึงประเมินของปีภาษี 2560 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป”⁴⁶

⁴⁶ เลขที่ข่าว ปชส. 11/2560กรมสรรพากร วันที่แถลงข่าว 6 กุมภาพันธ์ 2560 เรื่อง โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ มีผลใช้บังคับแล้วตั้งแต่ปีภาษี 2560 เป็นต้นไป

ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากรเปิดเผยว่า กรมสรรพากรเก็บภาษี ในปีงบประมาณ 2561 (เดือนตุลาคม 2560 ถึงเดือนกันยายน 2561) ได้ทั้งสิ้น 1,916,088 ล้านบาท สูงกว่าปีก่อนหน้าจำนวน 123,278 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 7 และสูงกว่าเป้าหมายที่ได้รับมอบหมายจาก 4 หน่วยงานวางแผนเศรษฐกิจ (กระทรวงการคลัง ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานประมาณ และสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ) จำนวน 46,688 ล้านบาท หรือสูงกว่าเป้าหมายที่ร้อยละ 2.5

ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากรกล่าวเพิ่มเติมว่า ในปีงบประมาณ 2561 กรมสรรพากรได้มีมาตรการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีทำให้สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นสูงถึง 20,000 ล้านบาท ได้แก่ การตรวจวิเคราะห์ผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มีผลขาดทุนหรือมีกำไรทางบัญชีสูงแต่ชำระภาษีการออก หมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม และการแนะนำทางภาษีอากรกับกลุ่มธุรกิจเงินสด (Cash Economy) และธุรกิจที่มีศักยภาพในการเสียภาษี ประกอบกับผลจัดเก็บภาษีสำคัญได้เพิ่มขึ้น ได้แก่ ภาษี เงินได้นิติบุคคลเก็บได้ 663,514 ล้านบาท สูงกว่าปีก่อนร้อยละ 6.0 ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเก็บได้ 63,679 ล้านบาท สูงกว่าปีก่อนร้อยละ 61.7 จากราคาน้ำมันที่สูงขึ้น และภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บได้ 792,998 ล้านบาท สูงกว่าปีก่อน ร้อยละ 6.8 จากการเก็บภาษีจากการบริโภคและการนำเข้าที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนๆ **ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากร** กล่าวสรุปว่า ในปีงบประมาณ 2562 กรมสรรพากรได้รับเป้าหมายจัดเก็บตามเอกสารงบประมาณ 2562 จำนวน 2,000,000 ล้านบาท เพิ่มขึ้น จากปีงบประมาณ 2561 จำนวน 83,912 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 4.๔ ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ตาม เป้าหมาย กรมสรรพากรจะมีการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการท างานมากขึ้น ได้แก่ การนำ Digital มาใช้ในการ ขับเคลื่อนงานของกรมสรรพากร (Digital Transformation) เพื่อยกระดับประสิทธิภาพในการท างานและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอากร รวมทั้งการจัดการวิเคราะห์ข้อมูลสำคัญ (Data Analytics) ได้แก่ การเพิ่ม ประสิทธิภาพระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษีเพื่อกำกับและตรวจสอบ (RBA) และการวิเคราะห์ข้อมูลของห่วงโซ่ อุปทาน (Supply Chain) นอกจากนี้ จะเร่งการขยายฐานภาษีและการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี เพื่อเพิ่ม ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรให้ยั่งยืนต่อไป⁴⁷

⁴⁷ เลขที่ข่าว ปชส. 5/2562กรมสรรพากร วันที่แถลงข่าว 18 ตุลาคม 2561 เรื่อง กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีในปีงบประมาณ 2561 สูงกว่าปีก่อนหน้า 7%

บทที่ 4

วิเคราะห์กฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาของประเทศไทยได้กำหนดไว้ดังนี้คือให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่ถ้าฝ่ายภริยามีเงินได้ที่เป็นเงินเดือนหรือเนื่องจากการใช้แรงงานดังนี้ไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆด้วยหรือไม่ ภริยาสามารถแยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือน โดยไม่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่สามีและภริยา ก็จำกัดเฉพาะเงินเดือนเท่านั้นส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นเช่นเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร ค่านายหน้าเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระเหล่านี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีอย่างไรก็ตามจะต้องศึกษาพื้นฐานความเป็นมาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากของสามีภริยาก่อน

หลักการพื้นฐานและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา

1. หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร มีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมทางสังคม (Justice Sociale) ซึ่งกำหนดให้บุคคลย่อมมีสิทธิในการมีโอกาสเท่าเทียมกันตั้งแต่เกิดเป็นสิทธิทางธรรมชาติ

1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเสมอภาค

ในประเทศที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตยหลักความเสมอภาคทางกฎหมายจะบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญเช่น

รัฐธรรมนูญของฝรั่งเศส ค.ศ. 1958 มาตรา 2 กำหนดรับรองความเสมอภาคในทางกฎหมายของประชาชนโดยมิให้เลือกปฏิบัติโดยเหตุผลของถิ่นกำเนิดเชื้อชาติศาสนา

รัฐธรรมนูญของเยอรมันบัญญัติรับรองหลักความเสมอภาคไว้ในมาตราสามว่า

- 1.) มนุษย์ทุกคนมีความเสมอภาคเบื้องหน้ากฎหมาย
- 2.) ชายและหญิงมีความเท่าเทียมกันตามกฎหมายรัฐผูกพันที่จะต้องดำเนินการให้มีความเสมอภาคอย่างแท้จริงระหว่างหญิงและชายและจะต้องดำเนินการให้ยกเลิกอุปสรรคที่ดำรงอยู่

3.) บุคคลย่อมไม่ถูกเลือกปฏิบัติหรือมีอภิสิทธิ์เพราะเหตุในเรื่องเพศชาติกำเนิดเชื้อชาติภาษาชาติถิ่นกำเนิดความเชื่อหรือความคิดเห็นในทางศาสนาหรือในทางการเมืองบุคคลย่อมไม่ถูกแบ่งแยกด้วยเหตุเพราะความพิการ

สำหรับประเทศไทย หลักความเสมอภาคดังกล่าวได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญทุกฉบับโดยเฉพาะรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2560 ฉบับปัจจุบันมาตรา 27 “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิหรือเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น หรือเพื่อคุ้มครองหรืออำนวยความสะดวกให้แก่เด็ก สตรี ผู้สูงอายุ คนพิการ หรือผู้ด้อยโอกาส ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม บุคคลผู้เป็นทหาร ตำรวจ ข้าราชการ เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ และพนักงานหรือลูกจ้างขององค์กรของรัฐย่อมมีสิทธิและเสรีภาพเช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป เว้นแต่ที่จำกัดไว้ในกฎหมายเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการเมือง สมรรถภาพ วินัย หรือจริยธรรม”

ดังนั้น อาจสรุปได้ว่า การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตามต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคม และอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายหลักความเสมอภาคจึงถือเป็นหลักสำคัญของการบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

1.2 แนวคิดเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 แนวคิดได้แก่

1. นักการคลังยุคเก่า
2. นักการคลังยุคใหม่

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเป็นแนวคิดที่มีจุดเริ่มต้นมาจากการปฏิวัติฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1790 จนถึงช่วงก่อนเศรษฐกิจตกต่ำปลายศตวรรษที่ 21 ในเวลานั้นมีการยอมรับระบบภาษีที่ประกอบด้วยอัตราภาษีแบบคงที่แต่ต่อมาในภายหลังพบว่าอัตราภาษีแบบก้าวหน้าย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าจึงเปลี่ยนแปลงมาใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า เหล่านี้เองสะท้อนให้เห็นถึงการยอมรับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเชิงข้อเท็จจริงมีความเป็นธรรมมากกว่าหลักความเสมอภาคในเชิงทางคณิตศาสตร์⁴⁸

⁴⁸ศุภลักษณ์ พิณีจวบดล . (2555) . คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากรภาคทฤษฎี.

วิธีการแบ่งสรรภาระสาธารณะตามอัตราในการจ่ายของประชาชนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในกระบวนการระบอบประชาธิปไตย จะบรรลุเป้าหมายก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นนั้นเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากเช่นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน นักการคลังบางท่านเห็นว่าไม่สามารถก่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีได้เพราะทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์สามารถถูกแอบปกปิดไว้ได้ ในขณะที่ทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์สามารถถูกตรวจสอบได้โดยง่ายเป็นต้น นอกจากนี้ นักการคลังบางท่านได้วิเคราะห์หลักความเสมอภาคทางภาษีเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติ ให้ความเห็นว่าหลักความเสมอภาคทางภาษีมีความสัมพันธ์กับการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะ(โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร) โดยเฉพาะการกำหนดจำนวนภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับภาระร่วมกันซึ่งคำนวณตามหลักความสามารถของการจ่ายของประชาชน

1.ประเภทของความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร

การที่จะศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันหรืออีกนัยหนึ่งคือความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมระหว่างประชาชนทำให้สามารถแบ่งประเภทความเสมอภาคทางภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1.)หลักความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ เป็นแนวคิดที่เกิดในศตวรรษที่ 19 โดยพิจารณาความเสมอภาคตามสัดส่วนของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษีเช่น ผู้มีเงินได้จำนวน 10,000 บาทชำระภาษี 1,000 บาทส่วนผู้มีเงินได้ 100,000 บาทต้องชำระภาษี 10,000 บาทเท่ากับว่าผู้ที่เสียภาษีทุกคนมีรายได้จำนวนเท่ากันต้องเสียภาษีจำนวนเงินเท่ากัน เทียบได้กับการจัดเก็บภาษีรายหัวหรืออัตราภาษีคงที่แต่เนื่องจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะใช้ได้ก็ต่อเมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกันเพราะให้ความสำคัญกับจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียจำนวนเท่ากันแต่ในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีแต่ละคนต่างมีรายได้ที่แตกต่างกันทำให้หลักการนี้ไม่อาจปฏิบัติได้

2.)ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริง เป็นแนวความคิดที่เกิดในศตวรรษที่ 20 โดยพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษีหรือการกระจายความมั่นคงหรือความร่ำรวยทฤษฎีนี้มีวิวัฒนาการมาจากความเสมอภาคทางภาษีซึ่งแยกความแตกต่างระหว่างภาษีบุคคล(ภาษีที่คิดคำนวณจากความสามารถในการเสียสละเงิน ซึ่งกำหนดโดยพิจารณาจากสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคนบุคคลสองคนที่มีสถานะที่แตกต่างกันเช่นคนโสดและผู้ที่มีการะทางครอบครัวมีรายได้เท่ากันไม่ควรเสียภาษีในจำนวนเท่ากันเพราะผู้มีการครอบครัวต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกภายในครอบครัว ความสามารถในการเสียภาษีขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวแต่ละราย

แม้ในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 เกิดปัญหาเศรษฐกิจที่ตกต่ำนักการคลังพบว่าการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีเสมอไปการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักความยุติธรรมหรือหลักความเสมอภาคเป็นการจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถในเชิงข้อเท็จจริง ซึ่งพิจารณาจากจำนวนต่างๆประกอบกันได้แก่รายได้ความร่ำรวยหรือการใช้จ่ายและสถานะส่วนบุคคล หรือสถานะทางครอบครัวของผู้ที่เสียภาษี

ดังนั้นได้มีแนวความคิดว่า ควรนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะครอบครัวมาเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษีและควรมีการกำหนดค่าลดหย่อน โดยคำนึงถึงภาระทางครอบครัวและการยกเว้นภาษีเงินได้หรือทรัพย์สินอันเป็นส่วนที่บุคคลต้องใช้เพื่อใช้ในการดำเนินชีวิตประจำวัน นอกจากนี้จะต้องกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น แนวความคิดเกี่ยวกับอัตราภาษีดังกล่าวเป็นผลมาจากทฤษฎีอรรถประโยชน์

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรในเรื่องกำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 - 62 กล่าวคือบุคคลใดไม่ว่าจะเป็นคนไทยหรือคนต่างชาตซึ่งมีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและแม้ว่าผู้ที่กฎหมายจำกัดความสามารถก็ให้บุคคลที่กฎหมายได้กำหนดเป็นผู้ทำหน้าที่แทนด้วย

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าในการคิดคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 42 ทวิ ตลอดจนการหักค่าลดหย่อนตาม มาตรา 47 ซึ่งได้สะท้อนว่าประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดบทบัญญัติดังกล่าวให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดความยุติธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ ดังนั้น ในการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจึงจำเป็นต้องเข้าใจกระบวนการทางเทคนิควิธีในการคำนวณอัตราภาษี

ในการศึกษาการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งต้องมีการจัดเก็บอย่างยุติธรรมและเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด โดยมีนักทฤษฎีทางกฎหมายภาษีอากรบางท่านได้กล่าวว่า โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดีนั้นควรมีลักษณะที่สำคัญ 5 ประการ ดังนี้

(1) ภาระของภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม กล่าวคือแต่ละคนควรจะได้รับภาระทางภาษีตามฐานะของตนอย่างยุติธรรม

(2) การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้นจะต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียหายต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุดและควรใช้เป็นเครื่องมือเพื่อที่จะแก้ไขการใช้ทรัพยากรที่ไร้ประสิทธิภาพของทางภาคเอกชนด้วย

(3) โครงสร้างทางภาษีที่ใช้นั้นควรจะต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจด้วย

(4) ระบบของภาษีต่างๆที่จัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดต่อผู้เสียภาษี และในการบริหารจัดการเก็บจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(5) ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ที่เสียภาษีควรจะอยู่ในอัตราที่ต่ำ⁴⁹

⁴⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . (2555) . คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร ภาคทฤษฎี.

1.3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้

ในปี ค.ศ.1776 อาดัม สมิท วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรไว้ 4 ประการดังนี้

- 1.) ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเพื่อที่จะสนับสนุนการปฏิบัติงานของภาครัฐ เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากภาครัฐ
- 2.) ภาษีอากรที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจะต้องชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน
- 3.) การเก็บภาษีทุกชนิดควรที่จะต้องจัดเก็บตามวันเวลาสถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวกและจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย
- 4.) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

1.4 หลักความเสมอภาค หรือหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้

หลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นเรื่องที่สำคัญมากของระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีซึ่งมีผู้ที่เสนอหลักว่าด้วยความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอยู่หลายหลักด้วยกัน ได้แก่

(1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ถือว่าการเก็บภาษีอากรที่ยุติธรรมนั้นทุกคนจะต้องเสียภาษีเท่ากันหลักการนี้ใช้ได้ดีถ้าหากว่าทุกคนในสังคมฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่ากันแต่ในทางเป็นจริงแล้วนั้นฐานะทางเศรษฐกิจของคนในสังคมจะไม่เท่ากันดังนั้นหลักการนี้จึงไม่มีการใช้กันเลย

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) ถือว่าความยุติธรรมในการเสียภาษีที่มีได้เกิดจากการที่ทุกคนเสียภาษีเท่ากัน แต่เกิดจากการที่ทุกคนเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนจะได้รับบริการจากรัฐหรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของตนซึ่งหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์แบ่งได้เป็นสองหลัก คือ

ก. หลักประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) หลักการนี้ถือว่าผู้ใดที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากก็ควรที่จะเสียภาษีผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยอีกนัยหนึ่งก็คือให้ทุกคนเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนได้รับจากรัฐ ใครไม่ได้รับประโยชน์เลยก็ไม่ต้องเสียภาษี

ข. หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (The Ability – to – Pay Principle) หลักการนี้ถือว่าภาษีที่ยุติธรรมจะต้องเก็บจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีกล่าวคือผู้ใดมีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีมากผู้ใดมีรายได้น้อยก็ควรที่จะเสียภาษีน้อยกว่า โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐนั้นจะเป็นเท่าใด

หลักความสามารถในการเสียภาษีแบ่งได้เป็น 2 หลักได้แก่

1.ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน เช่น ถ้าใช้รายได้เป็นเครื่องวัด บุคคลที่มีรายได้เท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันจึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างไรก็ดีเป็นที่โต้แย้งว่าสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไปเช่นบางคนเป็นคนโสด บางคนสมรสบางคนมีภาระที่จะต้องเลี้ยงดูครอบครัว ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรที่ดังนั้นจะต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอนได้จึงจำเป็นต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานะการเงินของแต่ละบุคคลควบคู่กันไปด้วย จากแนวความคิดนี้กฎหมายเงินได้บุคคลธรรมดาของในหลายประเทศจะยอมให้หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าลดหย่อนตามสถานภาพของทางครอบครัวรวมอยู่ด้วย

2.ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสถานการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกันควรจะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันอย่างไรก็ตามการพิจารณาสถานการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกันนี้ยังหาหลักเกณฑ์ที่แน่นอนมาวัดได้ยากมากแต่โดยทั่วไปแล้วมักจะคำนึงถึงแนวทางในการกระจายรายได้หรือสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดสถานการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน

การวัดความสามารถในการเสียภาษียังต้องวัดที่อรรถประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียสละไป (Sacrifice of Utility) ซึ่งมีทฤษฎีเกี่ยวกับการวัดเรื่องนี้ 3 ทฤษฎีกล่าวคือ

(1)ทฤษฎีความเสียสละสมบูรณ์เท่ากัน (Equal Absolute Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้ถือว่าภาษีอากรที่ยุติธรรมต้องเก็บในลักษณะที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียอรรถประโยชน์ (Utility) เท่ากันโดยไม่คำนึงว่าแต่ละคนมีอรรถประโยชน์อยู่ที่หน่วยการเสียสละอรรถประโยชน์ไปเป็นจำนวนหน่วยเท่ากันนี้มีได้หมายความว่าทุกคนจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่ากันเพราะแต่ละคนมีฟังก์ชันอรรถประโยชน์ (Utility function) ที่ไม่เหมือนกัน

(2)ทฤษฎีความเสียสละเป็นสัดส่วนเท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้ภาษีที่ยุติธรรมต้องเก็บในลักษณะที่บุคคลต้องเสียสละอรรถประโยชน์เป็นสัดส่วนเท่ากัน

(3)ทฤษฎีความเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้จะเก็บภาษีในลักษณะที่ทำให้บุคคลต้องเสียอรรถประโยชน์หน่วยสุดท้ายเท่ากัน

1.5 หลักการแบ่งภาระทางภาษีอากรให้เป็นธรรม

การแบ่งภาระภาษีให้เป็นธรรมตามหลักความเสมอภาคต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.5.1 การยกเว้นภาษีอากร (Exemption)

การยกเว้นภาษีอากรจากรายได้ทรัพย์สินและการบริโภคบางประเภททำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถลดภาระภาษีหรือไม่ต้องรับภาระภาษีเลยก็ว่าได้การยกเว้นภาษีแก่บุคคลหนึ่งอาจนำความไม่เป็นธรรมไปสู่บุคคลอื่นๆ เพราะการยกเว้นภาษีย่อมเป็นการให้รางวัลฝ่ายหนึ่งและเป็นการลงโทษอีฝ่ายหนึ่ง ดังนั้นการพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจำเป็นต้องกำหนดให้มีเหตุผลประกอบที่น่าเชื่อถือได้การยกเว้นภาษีมีวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่าง ดังนี้

1.)**ด้านการเงิน** รัฐบาลอาจส่งเสริมให้ประชาชนลงทุนไว้กับรัฐบาลได้โดยการยกเว้นภาษีอากรประเภทเช่นยกเว้นภาษีอากรให้กับดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาล

2.)**ด้านการบริหาร** การเก็บภาษีจากคนยากจนหรือขาดความสามารถในการจ่ายภาษีย่อมไม่คุ้มค่าใช้จ่ายในการบริหารเพราะได้เงินเพียงเล็กน้อยภาษีบางประเภทที่ยุงยากในการตรวจสอบหรือยากที่จะดำรงความเสมอภาคแก่ประชาชนก็นิยมยกเว้นภาษีให้

3.)**ด้านเศรษฐกิจ** การยกเว้นภาษีอากรให้กับประชาชนที่ยากจนนั้นมีผลทางเศรษฐกิจในด้านการส่งเสริมอำนาจซื้อ ยกมาตรฐานการครองชีพและขยายการบริโภคเป็นสำคัญส่วนการยกเว้นภาษีอากรให้กับประชาชนที่ร่ำรวยมีผลทางเศรษฐกิจในด้านส่งเสริมการออมทรัพย์และการลงทุน

4.)**ด้านสังคม** การยกเว้นภาษีอากรในบางกรณีที่เกิดผลเพื่อมนุษยธรรมและประเพณีนิยม ช่วยส่งเสริมสวัสดิการสังคมปลูกฝังความสามัคคีหรือการสังคมสงเคราะห์ในหมู่ประชาชนทำให้สามารถแบ่งเบาภาระของรัฐบ้างในด้านนี้ไม่มากนัก การยกเว้นภาษีให้กับบุคคลที่ยากจนโดยทั่วไปยังช่วยในการจัดสรรรายได้และความมั่นคงให้ประชาชนในชาติได้คืออีกด้วย

5.)**ด้านการเมือง** รัฐบาลในบางประเทศอาจออกกฎหมายภาษีอากรให้สิทธิแก่บุคคลบางประเภทเพื่อเป็นการตอบแทนบุคคลหรือกลุ่มอิทธิพลต่างๆเหล่านั้นที่ได้ให้การสนับสนุนในการเลือกตั้งเข้ารับบริหารประเทศ

1.5.2 การหักลดหย่อนภาษีอากร (Deduction)

การหักค่าลดหย่อนภาษีถือเป็นมาตรการการลดฐานภาษีที่นำมาคำนวณจำนวนเงินทางภาษีอากรความเป็นธรรมในการแบ่งเบาภาระภาษีจะมีขึ้นได้หากพิจารณาการหักลดหย่อนในลักษณะที่เหมาะสมการหักลดหย่อนก่อนคำนวณภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะแบ่งภาระภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้นการพิจารณารายละเอียดในเรื่องนี้มักเป็นไปตามประเภทรายได้ทรัพย์สินและการประกอบธุรกิจต่างๆซึ่งแตกต่างกันไป วิธีการหักลดหย่อนภาษีที่นิยมใช้กันอยู่ในปัจจุบันมีหลายวิธี ดังนี้ คือ

1.)**การหักค่าลดหย่อนแบบมาตรฐาน** ถือเป็นการหักลดหย่อนภาษีที่สะดวกและง่ายต่อการบริหารงานประเภทหนึ่งเนื่องจากได้พิจารณาจำนวนเงินหักเหมาไว้เท่ากันในแต่ละรายการ โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างของการประกอบธุรกิจมาตรฐานการครองชีพฐานะทางเศรษฐกิจสังคมและทางการเมือง

2.)**การหักค่าลดหย่อนแบบรายการ** ได้พิจารณารายละเอียดตามข้อเท็จจริงในหลักฐานแต่ละรายการบุคคลที่มีความจำเป็นแตกต่างกันย่อมหักลดหย่อนแตกต่างกันไป

3.)**การหักลดหย่อนแบบเปอร์เซ็นต์** เป็นการหักลดหย่อนที่ครัดร้อยละต่อทรัพย์สินรายได้และรายการค่าใช้จ่ายต่างๆ

4.)**การหักลดหย่อนแบบเริ่มต้น** เป็นการหักลดหย่อนที่คิดจำนวนเงินหักค่าใช้จ่ายต่างๆไว้ในลักษณะเริ่มแรกหรือปีแรกๆของการประกอบการเป็นจำนวนเงินที่สูงกว่าปีหลังๆหรือลดน้อยลงไปในปีต่อไป

5.)การหักลดหย่อนแบบต่อเนื่องเป็นการหักลดหย่อนภาษีที่คิดจํานวนเงินให้เพิ่มเติมต่อเนื่องจากการหักลดหย่อนตามฐานะหรือความจําเป็นดังกล่าวในข้อก่อนๆเงินที่จะนำมาคำนวณภาษีแล้วยังหักให้อีกเป็นพิเศษแก่ทุกคนและนิยมหักให้เป็นจํานวนเงินเท่ากันทุกรายหรือในลักษณะรายหัวหรือยอดรวมเท่ากันทุกคนแม้จะมีสภาพแตกต่างกันก็ตาม

1.5.3 การปรับปรุงภาระทางภาษีอากร (Redistribution)

การจัดสรรแบ่งปันภาระทางภาษีอากรให้ทันสมัยหรือสอดคล้องกับสภาพการณ์สิ่งแวดล้อมทางเศรษฐกิจการสังคมการเมืองการบริหารและอื่นๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นประจำนั้นเป็นสิ่งสำคัญที่จะนำความเป็นธรรมมาสู่ประชาชนได้อีกทางหนึ่งหลักการและวิธีการที่รัฐบาลหาทางปรับปรุงภาระภาษีให้เป็นธรรมมีหลายประการคือ

1.)การลดภาระ การลดภาระภาษีแก่ประชาชนทำได้ทั้งการลดภาระภาษีลงทุกประเภทภาษีอากรและพิจารณาลดภาระภาษีเพียงบางประเภทเพื่อความเป็นธรรมหรือเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ การลดภาระภาษีเป็นการกำหนดจัดเก็บภาษีเป็นจํานวนเงินที่ต่ำกว่าเดิมนิยมใช้ในการลดอัตราภาษีให้ต่ำกว่ามากกว่าการพิจารณาเกี่ยวกับฐานภาษี

2.)การเพิ่มภาระ การพิจารณาเพิ่มภาระภาษีแก่ประชาชนทั่วประเทศ นิยมใช้กรณีที่เกิดเงินเฟ้อที่มีความรุนแรงหรือเพิ่มรายรับให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายในกิจการของรัฐที่เพิ่มขึ้น

3.)การยกเลิก การยกเลิกมาตรการภาษีอากรบางประเภทที่เห็นว่าล้าสมัยหรือขัดหลักการความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีเป็นสิ่งที่จําเป็น

4.)การหยุดพัก ในการหยุดพักภาระภาษีชั่วคราวหมายถึง การไม่จัดเก็บภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง จะกระทำให้การประกอบการเอกชนที่จะเริ่มต้นกิจการจะต้องลงทุนมาก ยังมีได้มีผลกำไรสูงมากในระยะเวลาแรก

1.5.4 การผลักภาระภาษี (Shifting)

การผลักภาษีทางภาษีอากรไม่ทำให้รัฐขาดรายได้ เพราะจํานวนเงินภาษีที่จัดเก็บยังคงได้เท่าเดิม แต่ความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีได้เปลี่ยนแปลงไป

1.5.5 การหนีภาษี (Escape)

การหนีภาระภาษีของประชาชนทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีได้มากทางหนึ่งรัฐบาลต้องสนใจเป็นพิเศษที่จะป้องกันและแก้ไขการหนีภาษีให้มันน้อยที่สุดเท่าที่จะกระทำได้การหนีภาษีอากรทำให้ผู้กระทำลดภาระภาษีให้กับตนเองอันเป็นการเอาเปรียบบุคคลอื่นที่ยอมเสียสละภาษีด้วยความซื่อตรงวิธีหนีภาษีอากรของประชาชนมีหลายวิธี ได้แก่

1.การหลบหลีกเป็นการหลีกหนีภาษีที่ผิดกฎหมายทั้งทางแพ่งและทางอาญาทำให้รัฐบาลขาดรายได้และถือเป็นการกระทำความผิดอย่างร้ายแรง

2.การหลีกเลี่ยง เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่ไม่ผิดกฎหมายทำให้ประชาชนสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยการละเว้นไม่กระทำการอย่างหนางอย่างใดที่ต้องรับภาระภาษี

3.การมีช่องโหว่ ช่องโหว่ทางกฎหมายที่เป็นทางให้หนีภาษีได้นั้นมีหลายกรณีทำให้ทางรัฐบาลต้องขาดรายได้และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีระหว่างผู้ที่ได้ผลประโยชน์จากความบกพร่องกับบุคคลที่ไม่ได้รับผลประโยชน์เพราะปฏิบัติตามระเบียบ

4.การลดราคาค่าหุ้น เป็นการลดราคาของวัตถุดิบเพื่อหนีภาษีซึ่งนำความไม่เป็นธรรมมาสู่การแบ่งภาระทางภาษีได้อีกทางหนึ่ง

5.การแปลงสภาพ การแปลงสภาพเพื่อหนีภาษีอาจมีหลายช่องทางอย่างเช่นการแปลงทรัพย์สินที่ดินเป็นเงินสดหรือทรัพย์สินอื่นที่สามารถชุกชอนได้หรือได้รับการยกเว้นภาษีการแปลงสภาพเพื่อหนีภาษีไม่ถือว่าผิดกฎหมายแต่ทำให้รัฐบาลขาดรายได้และนำความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษีมาสู่ประชาชนการแก้ไขการหนีภาษีโดยวิธีนี้จำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้ได้รับความเสมอภาค

1.2 หน่วยภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีแนวความคิดที่เกี่ยวกับหน่วยภาษี 2 ประการ

แนวความคิดแรกเห็นว่าหน่วยภาษีใดมีรายได้มากควรเก็บภาษีมากตามไป (Vertical Equity) โดยมีเหตุผลมาจากพื้นฐานความคิดที่ว่าผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องถูกเก็บภาษีมาก (Ability – to – Pay) แนวความคิดนี้ได้พัฒนาไปสู่ความคิดที่ว่าความเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งหมายถึงเมื่อมีรายได้ที่มากขึ้นก็ควรจ่ายภาษีในอัตราที่สูงขึ้น แนวความคิดที่สนับสนุนคือใช้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการกระจายความรับผิดชอบในการเสียภาษีซึ่งการเก็บภาษีตามรายได้ของแต่ละหน่วยภาษี

แนวความคิดที่สองหลักพื้นฐานที่ว่าหน่วยภาษีควรได้รับการหักค่าลดหย่อนภาษีในจำนวนที่ขึ้นอยู่กับภาระที่ตัวเองรับผิดชอบโดยไม่คำนึงถึงว่ารายได้จะเกิดจากแหล่งใด (Horizontal Equity) เนื่องจากในบางแนวความคิดจะให้สิทธิทางภาษีขึ้นอยู่กับรายได้ที่อยู่ในประเภทใดเช่นรายได้ประเภทเงินเดือนจะหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท หรือบางแนวความคิดที่ว่าพัฒนาให้เห็นได้จากกรอนุญาติให้หักค่าลดหย่อนตามฐานะของบุคคล ผู้ที่มีเงินได้มีบุตรก็จะหักลดหย่อนได้มากกว่าผู้ที่ไม่มียุตรทั้งนี้ไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมาจากรายได้แหล่งใด

จะเห็นได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยได้ใช้ทั้งสองแนวความคิดประกอบกัน กล่าวคือการจัดเก็บภาษีเงินได้จะจัดเก็บจากอัตราก้าวหน้าและในขณะเดียวกันก็ให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับส่วนตัว คู่สมรสบุตรนอกจากนี้ยังมีค่าลดหย่อนภาษีอื่นๆที่กำหนดให้มีตามวัตถุประสงค์ฯหรือหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อกระตุ้นให้มีการบริจาคเงินให้สาธารณประโยชน์มากขึ้น⁵⁰

⁵⁰Taxation : Personal Income Taxes . *International Social Sciences* ,
New York : Crowell Collier and press , 1998 , p 20 .

หน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภริยา

โดยทั่วไปหน่วยเสียภาษี (Tax Unit) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยามีแนวคิดอยู่สองวิธีประการแรกถือว่าสามีภริยาหรือครอบครัวเหมือนคน โสดหรือปัจเจกบุคคล (Individual) ประการที่สองถือว่าสามีภริยาเป็นครอบครัวเดียวกัน (Family) เป็นหนึ่งหน่วยทางภาษีหรือในบางประเทศจะมีแนวความคิดประการที่สามถือว่าสามีภริยาเป็นหน่วยทางภาษีหน่วยหนึ่งในการรวมเงินได้ (Joint taxation)

ในการเลือกใช้บุคคลเป็นหน่วยเสียภาษีนั้น เป็นที่ยอมรับว่า ผู้ที่มีเงินได้แต่ละคนต่างมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สมาชิกครอบครัวแต่ละคนที่มีเงินได้ต้องเสียภาษีเฉพาะเงินได้ส่วนของตนเองเท่านั้นไม่ต้องนำไปรวมกับเงินได้ของสมาชิกคนอื่นๆ ในครอบครัว เพื่อที่จะประเมินภาษีอีก

การเลือกใช้ครอบครัว เป็นหน่วยในการเสียภาษี เป็นการยอมรับว่าเงินได้ของครอบครัวไม่ว่าจะเป็นเงินได้ที่ได้จากสมาชิกคนใดต้องนำมารวมกันเข้าเป็นยอดเงินได้ของครอบครัวเพื่อทำการเสียภาษี การเลือกใช้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีก็เพื่อเหตุผลในทางสังคมว่า สถาบันครอบครัวเป็นหน่วยสังคมที่สำคัญที่สุดสมาชิกที่แต่งงานแล้วมีบุตรอยู่ด้วยกัน เงินที่หามาได้นั้นก็รวบรวมเข้าด้วยกันเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของครอบครัว ไม่มีการแบ่งแยกเป็นเงินสามีหรือภริยา

ปัญหาของการเลือกครอบครัวเป็นหน่วยเสียภาษีคือการกำหนดความหมายของคำนิยามว่า สมาชิกในครอบครัวซึ่งนอกจากจะหมายถึงบุคคลที่เป็นพ่อ แม่บุตร (ชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นบุตรบุญธรรม) อันเป็นสมาชิกหลักแล้วอาจรวมไปถึงผู้พึ่งพาอาศัย (Dependent) อีกด้วย โดยคำว่า ผู้พึ่งพาอาศัยจะหมายถึงญาติผู้ใหญ่คนแก่ที่ผู้เสียภาษีรับเลี้ยงดูแลทุกข์สุขแต่อาจจะรวมบุคคลอื่นที่อยู่ในความอุปถัมภ์เลี้ยงบุคคลหรือผู้บังเกิดเกล้าก็ได้ซึ่งขึ้นอยู่กับปรัชญาของทางรัฐบาลการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมวัฒนธรรมที่ยึดถือปฏิบัติกันอยู่ รวมทั้งขอบเขตด้านนโยบายประกันสังคมของทางรัฐบาล

แต่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย สมาชิกในทางครอบครัวครอบคลุมเฉพาะสามีภริยาและบุตรปัญหาว่าบทบัญญัติการกำหนดขนาดหน่วยครอบครัวดังนั้นก็สมควรเก็บภาษีของผู้ที่มีเงินได้ที่มิใช่สมาชิกของหน่วยเสียภาษีนั้น เงินได้จำนวนนี้จะต้องเสียภาษีเพราะเป็นการโอนเงินได้ระหว่างหน่วยเสียภาษีแต่ละคนสรุปได้ว่าหน่วยเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาของประเทศไทยเป็นหน่วยทางครอบครัว ซึ่งมีลักษณะครอบคลุมถึงผู้อาศัยอยู่ด้วยกันสังคมไทยยังอยู่ในการอุปการะญาติผู้ใหญ่สรุปว่าสังคมไทยยอมรับว่าการยกเว้นภาษีเงินได้จากการที่จะอุปการะนี้เป็นสิ่งสมควรมิใช่บทบัญญัติเปลี่ยนแปลงจากทางโครงสร้างพื้นฐานของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

และบทบัญญัติที่อนุญาตให้ฝ่ายภริยาที่มีเงินได้แยกยื่นรายการเสียภาษีได้ต่างหาก การแยกเงินได้ในกรณีที่มีสามีและภริยาต่างมีเงินได้มีสิทธิที่จะหักค่าลดหย่อนภาษีส่วนตัวของแต่ละบุคคล ส่วนค่าลดหย่อนบุตรหักลดหย่อนได้คนละกึ่งหนึ่ง สำหรับค่าลดหย่อนอื่นๆก็หักได้ตามส่วนของตนยกเว้นเงินได้จากกองทุนรวมให้สามีแก่ฝ่ายเดียวเป็นผู้หักลดหย่อนภาษี ซึ่งการอนุญาตให้มีการแยกกันเสียภาษีทั้งที่บทบัญญัติอื่นกำหนดในแนวความคิดของหน่วยครอบครัวคือ มันเป็นแหล่งที่มาของความไม่เป็นธรรมใน

การเสียภาษีเสมอซึ่งกระทบกระเทือนกับลักษณะของช่วงเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีและอัตราภาษีที่มากู้กับช่วงเงินได้สุทธินั้นๆและนำไปสู่การเสียภาษีในระดับที่ต่างกันเมื่อมีการแยกเงินได้ของสามีภริยาในการเสียภาษีแล้วก็ตามว่าการขยายช่วงเงินได้สุทธิที่กำหนดอัตราการเสียภาษีให้กว้างอีก

การอนุญาตให้แยกเงินได้ของสามีภริยาเพื่อเสียภาษีต่างๆ ที่กฎหมายมีเจตนารมณ์กำหนดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยเสียภาษีเนื่องจากความปรารถนาที่จะให้ความเป็นธรรมระหว่างครอบครัวที่มีสามีและภริยาช่วยกันทำงานหาเลี้ยงครอบครัวกับครอบครัวที่สามีหาเงินผู้เดียวการเสียเปรียบของครอบครัวประเภทแรกนั้นพิจารณาจากแนวคิดที่ว่าเมื่อยังไม่ได้แต่งงานก็ต่างคนต่างเสียภาษีเงินได้เฉพาะส่วนที่ตนหาได้หลังจากแต่งงานแล้วก็ต้องรวมเงินได้ของบุคคลทั้งสองเพื่อเสียภาษีเมื่อใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษี ประการหนึ่งเป็นการทำโทษคู่แต่งงานประเภทนี้ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นหากอยู่กินด้วยกันไม่แต่งงานเป็นทางการและต่างฝ่ายต่างแยกกันเสียภาษีก็จะสามารถทูนภาษีได้จำนวนหนึ่งตั้งนั้นเพื่อรักษาภาวะเดิมก่อนแต่งงานทำให้มีการสนับสนุนใช้บทบัญญัติให้แยกเงินได้ของสามีภริยาเพื่อเสียภาษีอย่างไรก็ดีการแยกเงินได้นี้ก็นำไปสู่ความไม่เป็นธรรมในรูปอื่นๆ



หน่วยภาษีของประเทศต่างๆ

Tax Units for earned income in countries

หน่วยภาษีแบบปัจเจกบุคคล (Individual taxation)	หน่วยภาษีแบบรวมเงินได้ (Jointtaxation)	หน่วยภาษีแบบครอบครัว (Family taxation)
อังกฤษ แคนาดา ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ สวีเดน	เยอรมัน อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ไทย นอร์เวย์ สเปน สวิสเซอร์แลนด์ ⁵¹	ฝรั่งเศส เบลเยียม อิตาลี



⁵¹ ที่มา: สมชัย ฤชุพันธุ์ . (2536). เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ .

1.3 หลักในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภริยา

หลักการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภริยาที่ใช้อยู่ในประเทศต่าง ๆ นั้นซึ่งแบ่งออกได้เป็น 5 หลักใหญ่ๆ ดังนี้

1.3.1 หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting)

หลักการนี้กำหนดว่าในกรณีทั้งสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงิน ได้ให้รวมเงิน ได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันแล้วแยก (Split) ออกเป็นสองส่วนเท่าๆ กัน ก่อนคำนวณภาษีตามอัตราเมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้วจึงคูณเงินจำนวนนั้นด้วย 2 อีกครั้งหนึ่งมีขั้นตอนดังนี้

- 1.)รวมเงิน ได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันขอรวมนี้เรียกว่า“เงิน ได้รวม (Gross Income)”
- 2.)หัก ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักได้ตามกฎหมายขอลดเงิน ได้หลักจากหักค่าใช้จ่ายแล้วเรียกว่า“เงิน ได้ที่ปรับปรุงแล้ว(AdjustedGrossIncome)”เรียกย่อๆว่า“AGI”
- 3.)หัก ค่าใช้จ่ายส่วนตัว และ ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับทางธุรกิจ(Personal and Non Business Expenses) ซึ่งกฎหมายยอมให้หักได้เช่นค่าประกันชีวิต เป็นต้น
- 4.)หักค่าลดหย่อนภาษี (สำหรับสามีภริยาและบุตร)ตามกฎหมายขอลดเงิน ได้หลักจากหักค่าลดหย่อนภาษีตามกฎหมายแล้วเรียกว่าเงิน ได้พึงเสียภาษีหรือเงิน ได้สุทธิ(Taxable Income)
- 5.)หารเงิน ได้พึงเสียภาษีด้วย 2
- 6.)คำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้ากับผลหารตาม ข้อ 5
- 7.)คูณจำนวนภาษีที่คำนวณได้ใน ข้อ 6 ด้วย 2

หลักการเฉลี่ยเงิน ได้นี้ทำให้คู่สมรสเสียภาษีน้อยลงทั้งนี้เพราะก่อนที่จะคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้าในข้อ 6 นั้นจำนวนเงิน ได้พึงเสียภาษีได้ถูกหาร 2 ไปแล้วตามข้อ 5 ดังนั้นภาษีที่ต้องเสียจึงตกอยู่อัตราต่ำกว่าการรวมเงิน ได้เข้าด้วยกันแม้ว่าจะกลับคูณจำนวนภาษีคำนวณได้ตามข้อ 6 ด้วย 2 ก็ยังทำให้ยอมรวมภาษีที่ต้องเสียต่อนั้นเอง

1.3.2 หลักการแยกเงิน ได้ (Income Separation)

หลักการนี้กำหนดว่าการคำนวณภาษีเงิน ได้ของคู่สมรสนั้นให้กระทำแยกกันฝ่ายใดมีรายได้เท่าใดก็เสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเฉพาะเงิน ได้ของตน โดยมีต้องนำเอาเงิน ได้ของอีกฝ่ายหนึ่งเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยการหักค่าใช้จ่ายคงเป็นไปตามสิทธิของตนในฐานะผู้มีเงิน ได้สำหรับการหักค่าลดหย่อนนั้นให้ฝ่ายสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเองแต่ละฝ่ายไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนคู่สมรส ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับบุตรที่ตามกฎหมายยอมให้หักอาจกำหนดให้ใช้วิธีใดวิธีหนึ่งจากวิธีต่อไปนี้

- 1.)ให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงิน ได้มากกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด
- 2.)ให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงิน ได้น้อยกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด⁵²

⁵²สมชัย ฤชุพันธุ์ .(2536). เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า .191 – 200.

3.)ให้ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิหักคนละครึ่งหนึ่งของจำนวนเงินที่ให้หักได้

4.)ให้เป็นสิทธิของกลุ่มสมรสที่จะเลือกหักจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือจำให้แบ่งกันตามใน ข้อ 3 ได้
หลักการแยกเงินได้นี้มีผลทำให้กลุ่มสมรสไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีได้สมรส

1.3.3 หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation)

หลักการนี้กลุ่มสมรสจะต้องรวมเงินได้ที่ต่างฝ่ายต่างหามาได้เข้าด้วยกันการคำนวณภาษีก็ให้คำนวณโดยใช้อัตราก้าวหน้ากับยอดเงินรวมหลักจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนภาษีแล้ว

การคำนวณภาษีเงินได้ตามวิธีการนี้สรุปได้ดังนี้

(1)รวมเงินได้ของสามีและภรรยาเข้าด้วยกัน

(2)หักค่าใช้จ่ายที่หักได้ตามกฎหมาย

(3)หักค่าลดหย่อนภาษีที่หักได้ตามกฎหมายยอดเงินได้หลังจากหักค่าลดหย่อนตามรายการนี้ถือเป็นเงินได้พึงเสียภาษี(Taxable Income)

(4)คำนวณภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้ากับยอดเงินได้พึงเสียจำนวนภาษีที่คำนวณได้ถือเป็นยอดเงินภาษีที่ต้องเสีย

หลักการรวมเงินได้นี้มีผลทำให้กลุ่มสมรสต้องทำการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ยังมิได้สมรส วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ประเทศไทยใช้อยู่และเป็นวิธีการที่ทำให้กลุ่มสมรสซึ่งมีเงินได้ทั้งสองฝ่ายต้องถูกเรียกเก็บเงินภาษีเพิ่ม เมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีทั้งๆที่ทั้งสองฝ่ายได้ถูกหักภาษีที่จ่ายไปแล้วและไม่มีเงินได้ประเภทอื่นนอกเหนือค่าจ้างที่เป็นเช่นนี้เป็นเพราะเมื่อรวมยอดเงินได้ของทั้งสองฝ่ายแล้วทำให้ยอดเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วยทั้งนี้เป็นเพราะภาษีเงินได้เป็นภาษีที่ใช้อัตราก้าวหน้า

1.3.4 หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates)

หลักการนี้อัตราภาษีที่ให้กับผู้ที่ทำการสมรสแล้วและผู้ที่ยังมิได้สมรสจะเป็นคนละอัตรากันผู้ที่ยังมิได้ทำการสมรสจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่สมรสแล้วสำหรับความแตกต่างระหว่างอัตรานี้อาจกำหนดให้มีมากสำหรับช่วงเงินได้ต่ำและลดลงอย่างก้าวหน้า จนกระทั่งเมื่อผู้เสียภาษีมียรายได้สูงถึงระดับหนึ่งแล้วก็จะใช้อัตราเดียวกัน

1.3.5 หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation)

หลักการนี้กำหนดให้รวมเงินได้ต่างๆของกลุ่มสมรสทั้งสองฝ่ายก่อนคำนวณภาษีเสมือนกับการรวมเงินได้แต่เพิ่มหลักเกณฑ์เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระการเสียภาษีของกลุ่มสมรสลง โดยให้เป็นในรูปแบบของการให้หักค่าลดหย่อนเป็นพิเศษเป็นเปอร์เซ็นต์ของเงินได้ของฝ่ายภริยาก่อนนำมารวมกับเงินได้ของสามี เช่น มาเลเซียให้หักได้ 70% ของเงินได้ของภริยาสำหรับยอดเงินได้ที่ไม่เกิน 5,000 ดอลลาร์มาเลเซียหรืออาจเป็นในรูปแบบของการยอมให้ภริยาที่มีเงินได้หักค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Deduction) ได้มากกว่าภริยาที่ไม่มีเงินได้ เช่น กรณีของประเทศอังกฤษ เป็นต้น

หลักการในการคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศต่างๆ

หลักในการคำนวณภาษี	ประเทศต่างๆ
<p>หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting or Family Quotient)</p> <p>หลักการแยกเงินได้ (Income Separation)</p> <p>หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation)</p> <p>หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates)</p> <p>หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation)</p> <p>หลักการเฉลี่ยเงินได้และหลักการแยกเงินได้</p>	<p>ฝรั่งเศส</p> <p>อังกฤษ</p> <p>ออสเตรเลีย</p> <p>สิงคโปร์</p> <p>ไทย</p> <p>สวีเดน</p> <p>มาเลเซีย</p> <p>สหรัฐอเมริกา</p> <p>เยอรมัน</p>

ที่มา :Dingeldey โปรดดู [www.http://iat-info iatge.de](http://www.iat-info.iatge.de)

2. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาตามกฎหมายของต่างประเทศ

2.1 ประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ (Common Law)

1. ประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา แนวคิดที่ว่าคู่สมรสจะรวมหรือแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีก็ได้ในกรณีที่คู่สมรสแยกกันยื่นแบบแสดงรายการก็ให้คำนวณภาษีโดยใช้หลักการแยกเงินได้ (Income Separation) กล่าวคือคำนวณภาษีจากเงินได้ของแต่ละฝ่ายโดยมิต้องนำเงินได้ของทั้งสองฝ่ายมารวมกันก่อน สำหรับคู่สมรสที่รวมกันยื่นแบบแสดงรายการก็ให้ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) ในการคำนวณภาษีกว่าคือให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันหารยอดรวมเงินได้ด้วย 2 ก่อนคำนวณภาษีด้วยอัตราที่กำหนดแล้วจึงกลับคูณจำนวนภาษีที่หารได้นั้นด้วย 2

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและสหรัฐอเมริกาในคดี Poev. Seaborn ศาลสูงของสหรัฐอเมริกา (The United States Supreme Court) มีวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้ทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาประเภทสินสมรส Community Property States ว่าครั้งหนึ่งของเงินได้รวมของคู่สมรสถือเป็นเงินได้รวมของสามีภริยาแต่ละฝ่ายที่มีเงินได้ กฎ Seaborn นำไปใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับการโอนเงินได้ในคดี Lucas v. Earl ดังนั้น กฎ Seaborn จึงเป็นข้อยกเว้นที่สำคัญในการเสียภาษีเงินได้ของคนโสดที่มีเงินได้นั้น

ระบบภาษีเงินได้ (Income tax system) เกี่ยวกับการจ้างแรงงานใช้หลักอัตราภาษีก้าวหน้า (A Single progressive tax rate structure) สามีภริยาแต่ละฝ่ายได้แยกเงินได้ซึ่งแต่ละคนจะนำเงินได้ครั้งหนึ่งของเงินได้รวมจะเสียภาษีน้อยกว่าบุคคลคนเดียวที่มีจำนวนเงินได้เท่ากัน คู่สมรสได้ประโยชน์เพราะทั้งคู่เมื่อแยกเงินได้จะใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าและเป็นการหลีกเลี่ยงการที่จะต้องเสียภาษีในอัตราภาษีที่สูงกว่าในปัจจุบันหลักอัตราภาษีคงที่ (Flat Rate Structure) นำมาใช้ลดหลักการเฉลี่ยเงินได้โดยคู่สมรสในทางตรงกันข้ามหลักอัตราแยกเงินได้ (Separate rate structures) ใช้กับคนโสด หรือสามีภริยาขึ้นเงินได้รวมกันและสามีภริยาแยกเงินได้และแก้ปัญหาการเฉลี่ยเงินได้⁵³

กฎหมายภาษีเงินได้ปี 1948 ซึ่งตามกฎ Seaborn ก่อให้เกิดหลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) เป็นหลักอัตราภาษีเฉพาะของสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกัน ปี 1948 แก้ไขขยายรูปแบบของกฎ Seaborn ว่า ทั้งสามีและภริยาให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกัน ไม่ว่าสามีภริยาจะมีภูมิลำเนาในรัฐนั้นเนื่องจากส่วนมากสามีภริยาที่ได้จดทะเบียนสมรสขึ้นเงินได้รวมกัน ปัจจุบันกฎ Seaborn แสดงถึงคู่สมรสที่สิ้นสุดการสมรสด้วยการหย่าในปีที่เสียภาษีและคู่สมรสที่สิ้นสุดการสมรสด้วยการหย่าประสงค์แยกเงินได้⁵⁴

⁵³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล .(2555). “ คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร ” ภาคทฤษฎี กรุงเทพฯ : วิญญูชน, หน้า 220 – 221 .

⁵⁴ Andrews, William D . *Personal Deductions in an Ideal Income Tax* . 86 Harvard Law Review 309 , 1972 p 36 .

หลักกฎหมายที่ควบคุมการเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลที่ได้สมรสแล้วในทรัพย์สินระหว่างสามี ภรรยาโดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้หลักแยกกันอยู่เงินได้ก่อนหย่า (หรือเรียกว่าเงินได้ชั่วคราว “interim income”) จะเห็นได้ว่า ในระหว่างกฎหมายภาษีเงินได้ Federal income tax law และทางกฎหมาย ครอบครัว Community property law เป็นสิ่งที่ไม่แน่นอนและไม่ยุติธรรมและกฎหมายที่เกี่ยวกับการสมรสเป็นสิ่งสำคัญตามกฎหมาย Seaborn ในกรณีที่การสมรสได้สิ้นสุดด้วยการหย่า

ปัญหาที่เกิดจากหลักการเฉลี่ยเงินได้ตามผลจากกฎ Seaborn ก่อให้เกิดความยุ่งยากและความไม่เสมอภาค

หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) กำหนดว่าในกรณีที่ทั้งสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันและแยก (Split) ออกเป็นสองส่วนเท่าๆกันก่อนคำนวณภาษีตามอัตราเมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้วจึงกลับคูณเงินจำนวนนั้นด้วย 2 อีกครั้งหนึ่งมีขั้นตอนดังนี้

1. รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันยอดรวมนี้เรียกว่า “เงินได้รวม (Gross Income)”
2. หัก ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักได้ตามกฎหมายยอดเงินได้หลักจากหักค่าใช้จ่ายแล้วเรียกว่า “เงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)” เรียกย่อๆว่า “AGI”
3. หักค่าใช้จ่ายส่วนตัวและ ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจ (Personal and Non Business Expenses) ซึ่งกฎหมายยอมให้หักได้เช่นค่าการกุศล ค่าประกันชีวิตเป็นต้น
4. หักค่าลดหย่อนภาษี(สำหรับสามีภริยาและบุตร)ตามกฎหมายยอดเงินได้หลักจากหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายแล้วเรียกว่าเงินได้พึงเสียภาษีหรือเงินได้สุทธิ (Taxable Income)

โครงสร้างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสามีและภริยาของประเทศสหรัฐอเมริกา มีดังต่อไปนี้

(1) หน่วยภาษี

กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาใน ส่วนหน่วยภาษีจะเห็นได้ว่าจำนวนสมาชิกของครอบครัวอาจเลือกเสียภาษีได้ 3 ทาง

1. คู่สมรสยื่นเงินได้รวมกัน โดยแบ่งเงินได้ครึ่งหนึ่งของคู่สมรส
2. คู่สมรสแยกยื่นเงินได้และแสดงเงินได้ที่แท้จริงของคู่สมรส
3. หัวหน้าครอบครัว (บุคคลที่ไม่ได้สมรสหรือคนโสดที่อยู่ในการอุปการะเลี้ยงดูของหัวหน้าครอบครัว

ครอบครัว

ถ้าบุตรที่อยู่ในการอุปการะเลี้ยงดูมีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นบุคคลธรรมดา(คนโสด)

(2) วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับคนไทยในประเทศสหรัฐอเมริกา

คนไทยซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาจะอยู่ภายใต้หลักแหล่งเงินได้ (Source based taxation) หมายความว่า คนไทยกลุ่มนี้จะเสียภาษีให้รัฐบาลสหรัฐฯ เฉพาะแหล่งเงินได้ที่มาจากสหรัฐฯ (US source income) เท่านั้น โดยมาจากเงินได้ 2 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ เงินได้จากการลงทุน (Investment income) เสียภาษีที่ง่ายใดๆ ได้และเงินได้จากการทำธุรกิจโดยจะต้องยื่นภาษีเช่นเดียวกับพลเมืองสหรัฐฯ และเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าแต่ละจะได้รับสิทธิหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนบางประการเพิ่มเติม โดยเงินได้ทั้ง 2 ประเภทนี้จะมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน

ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส

สำหรับค่าลดหย่อนคู่สมรสนั้นไม่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นพิเศษสำหรับการแต่งงาน เว้นแต่เป็นค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้จำนวน 750 ดอลลาร์สหรัฐฯ

ค่าลดหย่อนสำหรับบุตร

ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับบุตรจำนวน 750 ดอลลาร์สหรัฐฯ บุตรต้องมีอายุต่ำกว่า 19 ปี หรือเป็นนักศึกษาเต็มเวลา

ค่าเลี้ยงดูบุตร (Child care)

ค่าลดหย่อนเป็นสิทธิเรียกร้องสำหรับการจ้างงานที่มีความเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเลี้ยงดูบุตรที่อายุต่ำกว่า 15 ปี เท่านั้น ค่าลดหย่อนสามารถหักได้ต่อเมื่อคู่สมรสได้ยื่นเงินได้รวมกัน

(3) ตารางอัตราภาษี Schedule ตารางบัญชีอัตราภาษีที่แตกต่างกันนำมาบังคับกับหน่วยภาษี 3 รูปแบบ ใช้สำหรับบุคคลธรรมดาในรูปแบบคน โสด

(4) เงินช่วยเหลือประกันสังคม (Social Security Contributions)

4.1 อัตราภาษีและเพดานขั้นต่ำ (Rate and Ceiling)⁵⁵

อัตราภาษีเงินช่วยเหลือครั้งที่ 5.85 เปอร์เซ็นต์ต่อเงินได้ครอบคลุมถึงประกันความแก่ความเจ็บป่วยความตายดังนั้นลูกจ้างได้รับในอัตราภาษีเหมือนกัน เงินช่วยเหลือและผลประโยชน์สำหรับเงินเดือน (ปี 1974 จำนวน 12,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ)

4.2 ความแตกต่างระหว่างสถานะทางการสมรสและเพศไม่มี

(5) เงินโอน (Cash Transfers) 5.1 จำนวนเงินโอนสำหรับการสมรสไม่มีกำหนดไว้

(6) ผลทางภาษีและเงินช่วยเหลือสำหรับภริยาที่ทำงาน⁵⁶

6.1 ค่าลดหย่อนภาษีและเงินช่วยเหลือสำหรับสามีไม่มีกำหนดไว้

6.2 การปฏิบัติต่อภริยาเป็นพิเศษ ค่าลดหย่อนนำหรับค่าเลี้ยงดูบุตรภายใต้พฤติกรรมพิเศษ

⁵⁵ วารสารคนไทยกับภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ดร.ยุทธนา ศรีสวัสดิ์ ฉบับที่ 1 ปี 2561

⁵⁶ The Committee on Fiscal Affairs. *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and Transfer Systems.* France 1977 . pp. 116 – 120.

ประเทศสหรัฐอเมริกา

1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับตั้งแต่ในอดีตและสาเหตุที่นำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

1.การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีต⁵⁷

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ ค.ศ. 1913 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในระยะแรกนี้ได้ใช้เกณฑ์การแยกเงินได้โดยได้กำหนดให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายต่างมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นเสียภาษีจากเงินได้ของตนเองซึ่งต่อมาในปี ค.ศ. 1918 ได้มีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรโดยกำหนดให้คู่สมรสนั้นได้มีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันได้และคำนวณภาระภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ ซึ่งในกรณีดังกล่าวจะทำให้คู่สมรสสามารถที่จะหักค่าลดหย่อนภาษีได้มากขึ้นและสามารถนำค่าลดหย่อนที่ตนเองหัก ของทั้งสองฝ่ายมารวมกันเพื่อขอหักออกจากเงินได้รวมของคู่สมรสได้ เพราะฉะนั้นในการที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือไม่นั้น คู่สมรสจะต้องพิจารณาว่าระหว่างประโยชน์ที่ตนเองจะ⁵⁸ได้รับจากการหักค่าลดหย่อนได้มากขึ้นกับภาระภาษีที่จะเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการคำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้ แต่จะมีประโยชน์ในทางภาษีอากรมากกว่ากัน อาจจะทำให้การนำหลักการรวมเงินได้มาใช้ในปี ค.ศ. 1918 เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่ฝ่ายคู่สมรสและเป็นสิทธิของคู่สมรสที่จะเลือกยื่นแบบแสดงรายการรวมกันหรือแยกกันกล่าวได้ว่า คู่สมรสนั้นได้เลือกยื่นแบบแสดงรายการรวมกัน คู่สมรสที่จะได้รับประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อนที่เพิ่มขึ้นส่วนคู่สมรสที่ไม่ได้รับประโยชน์ดังกล่าวก็จะยื่นแบบแสดงเสียภาษีแบบรายการแยกกัน⁵⁹

⁵⁷ ก่อนปี ค.ศ. 1913 ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีเงินได้มาช่วงหนึ่งซึ่งเป็นระยะเวลาสั้นๆคือในช่วงที่เกิดสงครามกลางเมือง (Civil War) โดยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1862 - 1871 (John K. McNulty Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell, Fourth Edition, Z Minnesota : West Publishing Co. 1988)

⁵⁸ ภาษีเงินได้ตามหลักการแยกเงินได้เช่นเดิม อย่างไรก็ตามการนำหลักการรวมเงินได้มาใช้ในช่วงนี้มีความไม่ชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบในการะภาษีว่าคู่สมรสต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างลูกหนึ่งร่วมหรือไม่

⁵⁹ Carolyn C. Jones , “ Split Income and Separate Spheres : Tax Law and Gender Role in the 1940 p 100 .

2.สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

ตั้งแต่ในปี ค.ศ.1913 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้ระบบการแยกเงินได้ของคู่สมรสและให้คู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน และในปี ค.ศ. 1930 - 1940 ได้มีคำพิพากษาของศาลสูงสุด (Supreme Court) โดยเฉพาะคดี Lucas v. Earl ซึ่งเป็นคดีที่มีผลต่อการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดยประเด็นในคดีทั้งสองมีดังต่อไปนี้

คดี Lucas v. Earl คู่สมรสในคดีนี้มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property โดยคู่สมรสได้ทำสัญญาว่าเงินได้ที่ทั้งคู่ได้มาจะต้องนำมาแบ่งกันคนละครึ่ง โดยการทำสัญญาดังกล่าวมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษี เนื่องจากคู่สมรสได้ทำสัญญากันไว้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1901 (ก่อนที่จะมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) และในปีภาษี 1920-1921 สามีสานำเงินได้ประเภท “เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง” ของสามี คือ เงินเดือนและเงินที่ได้รับจากการเป็นทนายความมาแบ่งให้กับภริยาครึ่งหนึ่ง ประเด็นในคดีจึงมีว่าสามีจะต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากเงินได้ทั้งหมดที่เขาได้รับ หรือคำนวณจากครึ่งหนึ่งของเงินได้ที่เขาได้รับคดีนี้ศาลได้มีคำพิพากษาว่าสามีต้องเสียภาษีจากเงินได้ทั้งหมดของเขา⁶⁰

ศาลได้วางหลักว่าคู่สมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common law property ไม่สามารถจะเฉลี่ยเงินได้หรือโอนเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ แม้ว่าคู่สมรสจะได้ทำสัญญาให้แบ่งเงินได้ให้แก่กันก็ตาม โดยหลักการพื้นฐานของคำพิพากษานี้ก็คือผู้ที่รับเงินได้จากการใช้แรงงานนั้นไม่สามารถสละอำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้จากการใช้แรงงานดังนั้นตามข้อเท็จจริงในคดีนี้แม้ว่าสามีจะต้องแบ่งเงินได้ให้กับภริยาแต่อำนาจในการควบคุมการได้มาซึ่งเงินได้นั้นยังคงอยู่กับสามี เนื่องจากสามีสามารถยกเลิกการแบ่งเงินได้ให้ภริยาได้ตลอดเวลาด้วยการไม่ทำงานหรือทำให้ตนเองไม่มีเงินได้ซึ่งต่างจากกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน (Investment Income) ที่สามารถสละอำนาจในการควบคุมได้ในการโอนทรัพย์สินให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้มีชื่อถือกรรมสิทธิ์⁶¹

มลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property (เช่นมลรัฐมิชิแกน)คือมลรัฐที่รับเอาระบบกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินของคู่สมรส (Family property Law)มาจากประเทศอังกฤษซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property คู่สมรสฝ่ายหนึ่งจะยังไม่มีสิทธิในทรัพย์สินซึ่ง

⁶⁰ มลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property (เช่น มลรัฐมิชิแกน) คือมลรัฐที่รับเอาระบบกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินของคู่สมรส (Family property Law) มาจากประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property คู่สมรสฝ่ายหนึ่งจะยังไม่มีสิทธิในทรัพย์สินซึ่งถือครองโดยคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจนกว่า (1) คำเนิการหรือยื่นฟ้องเพื่อขอหย่า หรือ (2) คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตาย

⁶¹ Carolyn C. Jones , “ Split Income and Separate Spheres : Tax Law and GenderRole in the 1940 p 104 .

ถือครองโดยคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจนกว่า (1) ดำเนินการหรือยื่นฟ้องเพื่อขอหย่าหรือ(2)คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตาย

การที่กฎหมายได้กำหนดให้สามีมีอำนาจในการควบคุมหรือจัดการกับเงินได้หรือทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสทำให้ในช่วงต้นกระทรวงการคลัง (Treasury) ได้วางหลักเกณฑ์ (ruling) ว่าสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากเงินได้ที่เป็นสินสมรสทั้งหมด ต่อมาทางกระทรวงการคลังได้ยกเลิกหลักการดังกล่าวไปบางส่วน โดยให้คู่สมรสสามารถเฉลี่ยเงินได้จากทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสได้ และให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายต่างยื่นแบบแสดงรายการแยกกันแต่ในส่วนเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือการให้บริการส่วนบุคคล (Personal service income) ทั้งหมดที่เป็นสินสมรสยังคงให้สามีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการและทำการเสียภาษี แต่ต่อมาหลักการดังกล่าวนี้ถูกยกเลิกไปเนื่องจาก ค.ศ. 1920-1921 Attorney General ได้วางหลักว่าในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property ภริยาจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่เป็นสินสมรส (Community income) ครั้งหนึ่งที่คู่สมรสสามารถที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกจากกันได้โดยถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีเงินได้ครึ่งหนึ่งของเงินได้ที่เป็นสินสมรส ยกเว้นในมลรัฐแคลิฟอร์เนียที่แม้จะใช้ระบบ Community Property แต่ยังไม่ถือว่าภริยาเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่เป็นสินสมรสเนื่องจากภริยามีเพียงความคาดหวังที่จะได้รับประโยชน์จากเงินได้ที่เป็นสินสมรสเท่านั้น



1.2 การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

1.2.1 การปฏิรูประบบภาษีเงินได้ให้ใช้หลักการรวมเงินได้

ผลอันเนื่องมาจากคำพิพากษาของศาลสูงได้ทำให้ภาระทางภาษีของคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property มีความแตกต่างจากภาระทางภาษีของคู่สมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน (geographical disparity) ซึ่งประเด็นความไม่เป็นธรรมดังกล่าวเป็นปัญหาที่มีการถกเถียงกันมาโดยตลอด จนกระทั่งในปีค.ศ. 1941 กระทรวงการคลัง (Treasury) ได้แนะนำคณะกรรมการของรัฐบาล (House Committee) ให้ตรากฎหมายเพื่อกำหนดให้คู่สมรสต้องยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน (mandatory joint return) และคำนวณภาระทางภาษีของคู่สมรสจากเงินได้รวมของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ซึ่งจะทำให้คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันมีภาระในการเสียภาษีที่เท่ากันไม่ว่าคู่สมรสนั้นจะอยู่ในมลรัฐใด และทำให้ความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกันหมดไป คณะกรรมการของรัฐบาล (House Committee) จำได้เสนอให้ทำการเก็บภาษีเงินได้จากของคู่สมรสโดยใช้ระบบการรวมเงินได้

อย่างไรก็ตาม มีผู้ที่เห็นว่าหากใช้ระบบดังกล่าวจะทำให้ภาระทางภาษีรวมของคู่สมรสเท่ากับภาระภาษีของคนโสดหนึ่งคนที่มีเงินได้เท่ากับเงินได้รวมของคู่สมรสและทำให้คู่สมรสเกือบทุกคู่มีภาระทางภาษีที่สูงขึ้นไม่ว่าคู่สมรสนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐใด อีกทั้งยังส่งผลให้ภาระทางภาษีของคู่สมรสสูงกว่าภาระภาษีของคนโสดหรือบุคคลที่ใช้ชีวิตร่วมกัน โดยมีได้ทำการสมรสตามกฎหมายซึ่งผลดังกล่าวอาจเป็นการสนับสนุนให้คู่สมรสต้องทำการหย่ากันหรือใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน โดยมีได้ทำการสมรสตามกฎหมายเพื่อลดภาระทางภาษีลงหรือเพื่อมิให้ต้องรับภาระทางภาษีที่สูงขึ้นเพราะการสมรส นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้ (Mandatory joint return) จะทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างหญิงที่เป็นโสดกับหญิงที่มีสามีจึงเป็นการเลือกปฏิบัติและขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินของหญิงมีสามี (Married Woman Property Act) ฝ่ายรัฐบาล (House Committee) ได้ให้ความเห็นไว้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการรวมเงินได้มิได้ทำให้สิทธิในทรัพย์สินของสมาชิกแต่ละคนในหน่วยทางภาษีต้องหมดสิ้นไปข้อเสนอดังกล่าวเป็นเพียงวิธีการกำหนดจำนวนภาษีที่หน่วยภาษีที่ต้องรับภาระและต้องการให้เกิดการแบ่งสรรภาระภาษีอย่างเป็นธรรม และการจัดเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้จะไม่ส่งผลให้อัตราการหย่าร้างอัตราการหย่าร้างของประเทศสหรัฐอเมริกา ก็จะพบว่าอัตราการหย่าร้างในประเทศอังกฤษมีได้สูงกว่าในประเทศสหรัฐอเมริกา⁶²

⁶²Revenue Revision . Hearings before the House Committee on Ways and Means , p.1288
Harold M . Groves , 1942 pp. 50 - 54 .

นอกจากนี้ข้อเสนอให้ใช้หลักการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสยังถูกคัดค้านอย่างรุนแรงโดยฝ่ายที่คัดค้านเห็นว่าข้อเสนอดังกล่าวนั้นเป็นข้อเสนอที่เกิดจากการกำหนดขึ้นตามอำเภอใจโดยมิได้อยู่บนพื้นฐานของหลักการและเหตุผลอันสมควรขัดแย้งต่อนโยบายสาธารณะของประเทศเนื่องจากระบบดังกล่าวจะทำให้ลายสถาบันครอบครัวและขัดขวางการสมรสตามกฎหมาย ฝ่ายที่คัดค้านระบบการรวมเงินได้ยังเห็นว่าระบบดังกล่าวเป็นระบบที่ละเมิดสถานะของภริยาที่ถือว่าเป็นอิสระต่างหากจากสามีละเมิดสิทธิส่วนบุคคลของฝ่ายภริยาทั้งในด้านสังคมเศรษฐกิจ และทางการเมืองดังนั้นการนำระบบการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสมาใช้จึงเป็นการถอยหลังกลับไปสู่นโยบายความคิดที่ว่าดั้งเดิมที่มองว่าฝ่ายภริยานั้นเป็นเพียงทรัพย์สินของฝ่ายสามี ต้องอยู่ภายใต้การปกครองของสามีและมิได้รับการยอมรับในทางกฎหมายระบบดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับนโยบายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ต้องการให้ผู้หญิงมีความเสมอภาคและเท่าเทียมกับผู้ชายอย่างแท้จริง นอกจากนี้ สมาชิกวุฒิสภาหลายท่านเห็นว่าระบบการรวมเงินได้ตามข้อเท็จจริงนั้นเสนอดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ

ส่วนใหญ่แล้วที่ไม่เห็นด้วยและข้อคัดค้านหลักการรวมเงินได้จึงทำให้รัฐสภามีมติให้ตัดบทบัญญัติว่าด้วยการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสออกจากร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยภาษี ค.ศ.1941 (Revenue Act 1941) และต่อมากณะกรรมธิการวุฒิสภา (Senate Finance Committee) ได้เสนอแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้จากกลุ่มสมรส ว่าในกรณีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือการให้บริการส่วนบุคคล (Personal service income) ให้กลุ่มสมรสฝ่ายที่ได้รับเงินได้นั้นมาเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี ส่วนกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน (Investment Income) ให้กลุ่มสมรสของฝ่ายที่มีสิทธิในการจัดการหรือควบคุมทรัพย์สินนั้น ตามกฎหมายของแต่ละมลรัฐเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอแนะดังกล่าวก็มิได้รับความเห็นชอบจากวุฒิสภา

1.2.2 การนำหลักการเฉลี่ยเงินได้มาใช้บังคับ

หากพิจารณาถึงผลกระทบด้านความไม่เป็นธรรมระหว่างกลุ่มสมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property กับกลุ่มสมรสในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law property จะพบว่าในช่วงแรกผลกระทบด้านความไม่เป็นธรรมดังกล่าวมีไม่มาก เพราะอัตราภาษีในช่วงเวลาดังกล่าวอยู่ในระดับที่ไม่สูงมากนัก และกฎหมายภาษีอากรยังได้กำหนดค่าที่ยกเว้นภาษี (Exemption) ไว้ในจำนวนที่สูง จึงทำให้ทางครอบครัวที่มีรายได้ต่ำจำนวนมากไม่มีภาระทางภาษี แต่ในช่วงเวลาต่อมาซึ่งเป็นช่วงสมัยสงครามโลกครั้งที่ 2 ทำให้ฝ่ายรัฐบาลมีความต้องการรายได้ที่เพิ่มมากขึ้นเพื่อนำไปใช้จ่ายในการทำศึกสงคราม ดังนั้น จึงได้มีการกำหนดอัตราทางภาษีให้สูงขึ้น และลดจำนวนค่ายกเว้นภาษีให้น้อยลง⁶³

⁶³ Revenue Revision . *Hearings before the House Committee on Ways and Means* , p.1288
Harold M. Groves , 1942 pp. 50 - 54 .

ในการรับภาระทางภาษีของกลุ่มสมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property กับกลุ่มสมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property มีมากขึ้นเนื่องจากในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property จะถือว่ากลุ่มสมรสแต่ละฝ่ายนั้นมีเงินได้เท่ากับครึ่งหนึ่งของเงินได้รวมของกลุ่มสมรสเหมือนเป็นการเฉลี่ยเงินได้ระหว่างคู่สมรส จึงทำให้ลดความก้าวหน้าของอัตราทางภาษีลงและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเมื่อทำการเปรียบเทียบกับคู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมเท่ากันแต่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property ทำให้กลุ่มสมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Community Property มีภาระทางภาษีที่ต่ำกว่ากลุ่มสมรสที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบ Common Law Property และนอกจากนี้ ในช่วงก่อนปี ค.ศ. 1948มลรัฐ โอคลาโฮมา (Oklahoma), ฮาวาย (Hawaii), ออริกอน (Oregon), และมิชิแกน (Michigan) ซึ่งเคยใช้ระบบ Common Law Property ได้เปลี่ยนมาใช้ระบบ Community Property จึงทำให้สภาคองเกรส (Congress) เห็นว่าหากยังไม่มี การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสเพื่อจัดความไม่เป็นธรรมดังกล่าวก็จะทำให้มลรัฐอื่นๆ ที่ใช้ระบบ Common Law Property และได้เปลี่ยนมาเป็น ระบบ Community Property มากยิ่งขึ้น ดังนั้น ใน ปีค.ศ. 1948 ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดย กำหนดให้ใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสเพื่อให้คู่สมรสในทุกๆมลรัฐ ได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้อย่างเท่าเทียมกัน และในภายหลังการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวหลายมลรัฐ ที่เคยเปลี่ยนไปใช้ระบบ Community Property ก็ได้ประกาศยกเลิกระบบดังกล่าว และกลับมาใช้ระบบ Common Law Property

อย่างไรก็ตามมีนักวิชาการบางท่านเห็นว่าการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสมาใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้นั้นเป็นผลมาจากการวิวัฒนาการของเหตุการณ์ในอดีต (Historical developments) มากกว่าเกิดจากการตั้งใจออกแบบหรือวางระบบขึ้นมา และเป็นผลมาจากคำพิพากษาที่ผิดพลาดของศาลสูงสุดมากกว่ามาจากเหตุผลทางด้านนโยบายทางด้านภาษีอากร นอกจากนี้มีปัจจัยหลักอีกประการหนึ่งซึ่งก็คือปัจจัยทางด้านการเมือง กล่าวคือหากจะพิจารณามุมมองทางด้านการเมืองในช่วงก่อนปี ค.ศ. 1948 ซึ่งหลายมลรัฐได้เปลี่ยนมาใช้ระบบ Community Property เพื่อที่จะลดภาระทางภาษีให้กับผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐของตนเหตุการณ์เช่นนี้เองมีแนวโน้มที่จะทำให้รายได้ของทางรัฐบาลกลางต้องลดลงจำนวนมาก และมีแนวโน้มที่จะทำให้สมาชิกสภาคองเกรสต้องเสียคะแนนนิยมด้วย สถานการณ์ทางการเมืองเช่นนี้จึงมีแต่จะส่งผลเสียต่อบรรดานักการเมืองในระดับรัฐบาลกลาง (Federal politicians) ดังนั้นแม้ว่าระบบการเฉลี่ยเงินได้จะทำให้รัฐบาลกลางต้องสูญเสียรายได้จำนวนมากเช่นเดียวกัน แต่อย่างน้อยการที่สภาคองเกรสเป็นผู้ตรากฎหมายให้ใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้ก็ จะทำให้บรรดานักการเมืองได้รับคะแนนนิยมเพิ่มมากขึ้น

ภายหลังการเปลี่ยนแปลงระบบการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสจากการใช้หลักการแยกเงินได้มาเป็นการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ในปี ค.ศ. 1948 ประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ยังคงมีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเรื่อยมา โดยในปี ค.ศ. 1951 ได้มีการกำหนดตารางอัตราภาษีอีกประเภทหนึ่งมาใหม่ซึ่งเป็นตารางอัตราภาษีสำหรับผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการในฐานะ “หัวหน้าครอบครัว” (head of household) เนื่องจากในปี ค.ศ. 1948 สภาคองเกรสได้ตรากฎหมายให้สิทธิในการเฉลี่ยเงินได้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องที่มีคู่สมรสเท่านั้น โดยไม่ได้ให้สิทธิดังกล่าวแก่กลุ่มบุคคลอื่นๆ เช่น บุคคลที่เป็นหม้าย (widows and widowers) และคนโสดซึ่งมีภาระที่ต้องเลี้ยงดูบุตรผู้เยาว์และผู้ที่อยู่ในความอุปการะ (dependents) หรือคนโสดที่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบ้าน (maintaining home) ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึง ค่าเช่าบ้านค่าเบี่ยประกันสำหรับการทำประกันภัยบ้านค่าซ่อมแซมบ้านค่าภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับบ้าน เป็นต้น ดังนั้นในปี ค.ศ. 1951 จึงได้มีการเรียกร้องให้มีการขยายการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ให้กับกลุ่มบุคคลหรือหน่วยภาษีครอบครัวในรูปแบบอื่นๆ นอกจากคู่สมรส สภาคองเกรสจึงได้กำหนดอัตราทางภาษีสำหรับหัวหน้าครอบครัวขึ้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีให้กับ “หัวหน้าครอบครัว”

ซึ่งเป็นคนโสดที่มีภาระทางครอบครัวหรือภาระทางเศรษฐกิจมากกว่าคนโสดทั่วไป และนอกจากนี้ ตารางอัตราภาษีสำหรับหัวหน้าครอบครัวยังใช้กับกรณีของบุคคลที่มีคู่สมรสด้วยหากเข้าเงื่อนไขการเป็น “หัวหน้าครอบครัว” ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ เพื่อให้คู่สมรสซึ่งแยกกันอยู่ต่างหากจากกัน โดยที่ยังมิได้หย่าร้าง ซึ่งไม่ต้องการที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน มีสิทธิที่จะเลือกยื่นแบบแสดงรายการในฐานะหัวหน้าครอบครัว แยกต่างหากจากคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งได้ สำหรับอัตราภาษีของหัวหน้าครอบครัวจะมีความกว้างของช่วงอัตราภาษีมากกว่าช่วงอัตราภาษีของคนโสดจึงทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องที่ยื่นแบบแสดงรายการในฐานะ “หัวหน้าครอบครัว” มีภาระทางภาษีที่ต่ำกว่าผู้ที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องยื่นแบบแสดงรายการในฐานะ “คนโสด” แต่ยังคงมีภาระทางภาษีที่สูงกว่าผู้ที่เกี่ยวข้องที่มีคู่สมรสและเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน

หลักการเฉลี่ยเงินได้ของกลุ่มสมรสได้ใช้เรื่อยมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1948 จนกระทั่งในช่วงทศวรรษที่ 60 ได้มีการวิจารณ์และโต้แย้งหลักการเฉลี่ยเงินได้ของกลุ่มสมรสว่าระบบดังกล่าวทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อคนโสด กล่าวคือ แม้ว่าโดยทั่วไปจะเป็นที่ยอมรับว่าในกรณีที่คนโสดมีเงินได้เท่ากับเงินได้รวมของกลุ่มสมรสคนโสดควรรับภาระทางภาษีที่มากกว่าภาระทางภาษีรวมของกลุ่มสมรส เพราะการเงินได้รวมของกลุ่มสมรสต้องใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของบุคคลสองคน แต่มีความเห็นจากนักวิเคราะห์ (analysis) บางส่วนเห็นว่าประโยชน์ที่คู่สมรสได้รับจากการเฉลี่ยเงินได้นั้นมากกว่าเกินสมควร เพราะเนื่องจากการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ทำให้กรณีที่คนโสดมีเงินได้เท่ากับ “คู่สมรสที่มีเงินได้ฝ่ายเดียว” (one-earner couple) ทั้งที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้เท่ากันแต่คนโสดต้องรับภาระภาษีอากรเท่ากับร้อยละ 120 ของบุคคลที่มีคู่สมรส เป็นต้น

ซึ่งในช่วงแรกของการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อคนโสดต้องรับภาระภาษีเท่ากับร้อยละ 120 ของภาระภาษีของคู่สมรสมิได้ก่อให้เกิดปัญหาหรือข้อโต้แย้งในด้านนโยบายทางด้านภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใดเนื่องจากในช่วงระยะเวลาดังกล่าวได้มีนักวิเคราะห์ (Analysts) ในประเทศสหรัฐอเมริกาเกือบทั้งหมดเห็นว่าเป็นสิ่งที่กระทำถูกต้องแล้วที่คนโสด (Single individual) ควรจะรับภาระทางภาษีมากกว่าคู่สมรส (two married individuals) ที่มีเงินได้รวมเท่ากับคนโสด ปัญหาที่ได้มีการถกเถียงกันมีเพียงว่าคนโสดนั้นควรรับภาระภาษีสูงกว่าคู่สมรสในจำนวนเท่าใดและในช่วงระยะเวลา 20 ปี แรกของการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ประเทศสหรัฐอเมริกามีได้มีการปรับปรุงความกว้างของช่วงอัตราภาษีเฉลี่ย ซึ่งอัตราภาษีดังกล่าวได้ใช้มาตั้งแต่สมัยสงครามโลกครั้งที่สองจึงถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้เหมาะสมกับความต้องการเงินภาษีในช่วงการทำสงคราม และต่อมาในช่วงปลายทศวรรษที่ 60 ได้เกิดภาวะเงินเฟ้อและความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและได้ส่งผลให้มีการปรับอัตราทางภาษีให้มีความก้าวหน้าสูงขึ้นโดยเฉพาะในช่วงเงินได้ระดับกลาง จึงทำให้ในปี ค.ศ. 1967 สภาของเกรสได้มีมติกำหนดอัตราภาษีสำหรับคนโสดขึ้นมาซึ่งอัตราทางภาษีดังกล่าวจะทำให้คนโสดเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 120 ของภาระภาษีของคู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากับคนโสดและผลของการกำหนดอัตราภาษีสำหรับคนโสดขึ้นมาใหม่นี้ทำให้รายได้ของรัฐบาลลดลงประมาณ 200 ล้านดอลลาร์

ช่วงก่อนปี ค.ศ. 1969 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดตารางอัตราภาษีไว้ 2 ตาราง คือ “ตารางอัตราภาษีที่ใช้ร่วมกันสำหรับคู่สมรสและคนโสด” และ “ตารางอัตราภาษีสำหรับหัวหน้าครอบครัว” เมื่อมีการปรับปรุงระบบกฎหมายภาษีในปี ค.ศ. 1969 คู่สมรสต้องนำเงินได้มารวมกันและการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสจะใช้เงินได้รวมดังกล่าวเป็นฐานภาษีและนำไปคูณกับ “ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรส” ซึ่งความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสนั้นจะกว้างเท่ากับเป็นสองเท่าของช่วง “อัตราภาษีที่ใช้ร่วมกันสำหรับคู่สมรสและคนโสด” ซึ่งใช้มาแล้วอยู่เดิม “อัตราภาษีสำหรับคนโสด” ที่ได้กำหนดขึ้นมาใหม่นั้น คู่สมรสที่สามีและภริยามีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน กล่าวคือ คู่สมรสที่มีเงินได้แตกต่างกันนั้นไม่ถึงสัดส่วน 80:20 เช่น คู่สมรสที่มีเงินได้ในสัดส่วน 50:50, 70:30 เป็นต้น จะมีภาระทางภาษีลดลงหากสามารถยื่นแบบแสดงรายการแยกกันและคำนวณภาษีโดยใช้ “อัตราภาษีสำหรับคนโสด” ที่กำหนดขึ้นมาใหม่ ซึ่งทางที่จะทำให้อาชีพลดลงได้ก็คือการทำให้การสมรสนั้นสิ้นสุดลง และจำนวนภาระทางภาษีที่จะลดลงหากคู่สมรสทำการหย่าร้างและคำนวณภาษีแยกกันนี้ เรียกว่า “ภาษีจากการสมรส” (tax on marriage) หรือ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” (Marriage penalty) สำหรับแนวทางที่จะทำให้ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” หดไปสภาของเกรสมีทางเลือกสองแนวทางคือแนวทางที่หนึ่ง คือการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนอันอาจนำมาซึ่งความไม่พอใจของคนโสด หรือในแนวทางที่สองดังนั้น เพื่อป้องกันมิให้คู่สมรสต้องทำการหย่าร้างเพื่อที่จะไปใช้ประโยชน์จาก “ตารางอัตราภาษีสำหรับคนโสด” ที่ได้มีการกำหนดขึ้นมาใหม่สภาของเกรสจึงได้กำหนดให้คู่สมรสที่มีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (Filing separate returns) และคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายโดยใช้ “อัตราภาษีที่ใช้ร่วมกันสำหรับคู่สมรสและคนโสด” ซึ่งเป็นตารางอัตราภาษีที่เคยใช้อยู่เดิม จึงทำให้ระบบภาษีของประเทศไทยมีตารางอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นจากเดิม

ที่มี 2 ตารางอัตราภาษีมาเป็น 4 ตารางอัตราภาษีและสำหรับการใช้แนวทางผสมผสานระหว่างหลักการเฉลี่ยเงินได้กับหลักการแยกเงินได้นี้จะช่วยขจัดภาวะ“การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” (Marriagepenalty) แต่ในขณะเดียวกันนี้ก็ยังคงทำให้คู่สมรสบางคู่มิภาระภาษีที่ลดลงเพราะการสมรส⁶⁴ (Marriagebonuses)จึงอาจกล่าวได้ว่าการปรับปรุงระบบภาษีในปีค.ศ. 1969 เป็นการเปลี่ยนแปลงจากการใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน (Fullincome splitting)มาเป็นการเฉลี่ยเงินได้แบบบางส่วน (partial income splitting) และเป็นการประนีประนอมระหว่างเป้าหมายที่ขัดแย้งและไม่สามารถเกิดขึ้นพร้อมกันได้ภายใต้การจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าซึ่งกล่าวคือเป็นการประนีประนอมระหว่างเป้าหมายที่ต้องการให้คู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันต้องรับภาระทางภาษีเท่ากัน(Horizontalequity acrossfamily or couple neutrality)⁶⁵

ต่อมาในช่วงทศวรรษที่ 70 มีการเรียกร้องให้ใช้หลักการแยกเงินได้มีมากขึ้นซึ่งเป็นปัจจัยหลักที่สำคัญก็คือกระแสการเรียกร้องความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง ซึ่งผู้ที่สนับสนุนหลักการแยกเงินได้เห็นว่าการกลับไปใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนจะส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างคนโสด และเห็นว่าเป็นปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่แตกต่างกัน (Geographical disparity)อันอาจจะเกิดขึ้นหากใช้หลักการแยกเงินได้สามารถแก้ไขได้โดยการกำหนดให้คู่สมรสซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมลรัฐที่ใช้ระบบCommunity Propertyต้องทำการแสดงรายการ “เงินได้ของแต่ละฝ่าย” ให้แยกออกจากกันโดยไม่ต้องไปอ้างอิงกับหลักกฎหมายสินสมรส (community property law)อย่างไรก็ตามแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในช่วงต่อมาได้มีแนวโน้มไปในแนวทางการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ดังเช่นเดิม⁶⁶

⁶⁴ การกำหนดอัตราภาษีที่ทำให้คนโสดเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 120 ของคู่สมรสที่มีเงินได้รวมเท่ากันจำนวน “ร้อยละ 120” ดังกล่าวมิได้เกิดจากทฤษฎีในทางภาษีแต่อย่างใด แต่เป็นจำนวนที่เกิดจากการตกลงกันและเป็นจำนวนที่ยอมรับกันได้ในการเมือง

⁶⁵ วิมล สุธีรุ่งพงศ์ .(2546). ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา. วิทยานิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 120 - 125 .

⁶⁶ Groves , Harold M . Federal Tax Treatment of the Family . Washigton, D.C. : The Brookings Institution , 1963 p 108 .

1.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบันประเทศสหรัฐอเมริกา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดอัตราภาษีไว้แตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการของบุคคลแต่ละคนซึ่งในปัจจุบันได้กำหนดสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการ (Filing status) ไว้ซึ่งแตกต่างกันถึง 5 รูปแบบ ได้แก่

- (1) ผู้เสียภาษีซึ่งมีสถานะเป็นคนโสด (Single)
- (2) ผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสและประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ร่วมกับคู่สมรส (Married filing jointly)
- (3) ผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสและประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากคู่สมรส (Married filing separately)
- (4) ผู้เสียภาษีมีฐานะเป็นหัวหน้าครอบครัว (Head of household) ซึ่งกล่าวคือมีบุคคลที่อยู่ในความอุปการะ ซึ่งตามกฎหมายจะกำหนดหลักเกณฑ์ว่ากรณีใดบ้างที่จะสามารถยื่นแบบแสดงรายการเงินได้และเสียภาษีในฐานะหัวหน้าครอบครัวได้
- (5) กรณีเป็นหม้าย (สามีหรือภริยาถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี) และมีบุตรอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู (Qualifying widow/widower with dependent child)

สถานะในการยื่นแบบแสดงรายการแต่ละรูปแบบจะมีผลต่อภาระทางภาษีของผู้เสียภาษีแตกต่างกันเพราะอัตราภาษีที่ใช้กับสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการแต่ละรูปแบบจะแตกต่างกัน ดังนั้น หากผู้เสียภาษีมียุติฐานะในการยื่นแบบแสดงรายการตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมากกว่าหนึ่งสถานะ กรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีมียุติเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการในสถานะใดสถานะหนึ่งก็ได้ โดยพิจารณาว่าการยื่นแบบแสดงรายการตามสถานะใดที่จะทำให้เสียภาษีได้น้อยที่สุดเพราะฉะนั้นคู่สมรสอาจเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือแยกกันก็ได้หรือในบางกรณีบุคคลที่มีคู่สมรสอาจยื่นแบบแสดงรายการในฐานะหัวหน้าครอบครัวก็ได้ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการซึ่งมีรายละเอียดมากและค่อนข้างจะสลับซับซ้อน สำหรับการพิจารณาสถานะภาพการสมรสของบุคคล (Marital status) จะพิจารณาจากสถานะของบุคคลในวันสุดท้ายของปีภาษีซึ่งกล่าวคือบุคคลจะมีสถานะเป็นคน โสดหรือบุคคลที่ยังมิได้ทำการสมรส (Unmarried persons) หากในวันสุดท้ายของปีภาษีบุคคลดังกล่าวยังมิได้กระทำการสมรสหรือคู่สมรสได้แยกกันอยู่หรือหย่าร้างกันตามกฎหมายว่าด้วยการหย่า (adivorce oraseparate maintenance decree) นอกจากนี้ การพิจารณาสถานะคู่สมรสยังมีรายละเอียดที่สลับซับซ้อนโดยแบ่งแยกพิจารณาเป็นกรณีต่างๆ อีกหลายกรณีเช่นกรณีที่คู่สมรสทำการหย่ากันกรณีที่คู่สมรสทำการหย่าและกลับมาทำการสมรสกันใหม่ กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาว่าการสมรสเป็น โฆษะ (annulled marriages) หรือกรณีที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งได้ถึงแก่ความตาย เป็นต้น

การเลือกสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการของคู่สมรสส่งผลต่อความรับผิดชอบในการชำระภาษีด้วยกล่าวคือ ในกรณีที่คู่สมรสเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีความรับผิดชอบร่วมกันในการชำระภาษีอย่างลูกหนี้ร่วมซึ่งรวมถึงกรณีที่มีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย แม้ว่าคู่สมรสฝ่ายนั้นจะไม่ได้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเลยก็ตามหรือแม้แต่ในกรณีที่คู่สมรสได้หย่ากันแล้วก็ยังคงต้องรับผิดชอบร่วมกันแม้ในการหย่าจะมีการกำหนดเงื่อนไขการหย่าว่าให้คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรเพียงฝ่ายเดียว คู่สมรสก็ไม่สามารถจะนำข้อตกลงดังกล่าวมาอ้างได้เลย

สำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการ กรณีที่คู่สมรสซึ่งแต่เดิมเคยยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (Filing separately) คู่สมรสดังกล่าวสามารถขอเปลี่ยนมายื่นแบบแสดงรายการร่วมกันได้แต่ต้องร้องขอภายในระยะเวลาปี นับแต่วันที่ถึงกำหนดที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการแต่ในกรณีที่คู่สมรสซึ่งแต่เดิมยื่นแบบแสดงรายได้ร่วมกันไม่สามารถมาขอเลือกยื่นแบบแสดงรายการแยกกันได้ หากพ้นกำหนดระยะเวลาที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการแล้วก็ตาม

สำหรับตารางอัตราภาษีเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้มีการกำหนดไว้แตกต่างกันถึง 5 ตารางอัตราภาษี ได้แก่ (1) ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสที่ยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน และ“คู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่” (Married individuals filing joint returns and surviving spouses) (2) ตารางอัตราภาษีสำหรับ “หัวหน้าครอบครัว” (head of households) (3) ตารางอัตราภาษีสำหรับคนโสด (unmarried individual) ซึ่งมีใช้ “คู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่” และ “หัวหน้าครอบครัว” (4) ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสที่ยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (Married individuals filing separate returns) (5) ตารางอัตราภาษีสำหรับทรัสต์และกองมรดกซึ่งยังมีได้แบ่ง (trusts and Estates)

ในปี ค.ศ.2001-2004 ได้มีการขยายความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสเพื่อให้คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับต่ำถึงระดับปานกลางและได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนสำหรับในปี ค.ศ.2007 คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมอยู่ที่ประมาณไม่เกิน 127,500 เหรียญสหรัฐจะได้รับผลประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนเพราะฉะนั้นคู่สมรสที่มีเงินได้รวมในระดับสูงยังคงได้รับผลของ “การลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” (marriage penalty) จึงกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศสหรัฐอเมริกาในปัจจุบันใช้ระบบของการเฉลี่ยเงินได้เป็นหลัก

โดยการกำหนดตารางอัตราทางภาษีสำหรับคู่สมรสเพื่อให้คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับต่ำถึงปานกลางได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวนส่วนคู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับสูงได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้บางส่วนสำหรับคู่สมรสซึ่งมีเงินได้ในระดับที่สูงโดยที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายที่มีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกันก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการแยกกันได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้แยกจากกันซึ่งทำให้ช่วยบรรเทาภาวะ “การลงโทษทางภาษีอากร โดยผลของการสมรส”⁶⁷

⁶⁷ Department of the Treasury , “Exemptions, Standard Deduction and Filing Information for use in preparing 2008 p. 5.

และนอกจากนี้ หากพิจารณาแนวความคิดของนักวิชาการต่างๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพบว่าในช่วงต้นมีความเห็นไปในแนวทางที่สนับสนุนการใช้หน่วยทางภาษีของคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและการคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ และไม่เห็นด้วยกับการพิจารณาสถานะของคู่สมรสแยกต่างหากเป็นอิสระจากกัน เช่น ความเห็นของ William S. Vickrey , Harold M. Grovet เป็นต้น และอย่างไรก็ตาม เนื่องจาก ในปัจจุบันสถิติที่เกี่ยวข้องกับจำนวนประชากรและรูปแบบทางเศรษฐกิจของสหรัฐอเมริกาได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากในอดีต เช่น อัตราการมีส่วนร่วมในตลาดแรงงานของ⁶⁸ ผู้หญิงที่มีคู่สมรสที่มีมากขึ้น อัตราการหย่าร้างที่มีสูงขึ้น จำนวนประชากรซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะของคู่สมรสแต่ไม่ได้เป็นคู่สมรสตามกฎหมาย (Unmarried Couples) มีจำนวนเพิ่มมากขึ้น เป็นต้น ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นมีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ส่วนนักวิชาการในปัจจุบันที่ได้สนับสนุนการเฉลี่ยเงินได้ เช่น Michael McIntyre เป็นต้น⁶⁹

⁶⁸ ในกรณีที่คู่สมรสทำการหย่าขาดกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อต้องการที่จะยื่นแบบแสดงรายการในฐานะคนโสด (Unmarried individual) และในเวลาที่ทำกรหย่าคู่สมรสมีความตั้งใจที่จะกระทำการสมรสกันใหม่ (Remarry) ในปีภาษีถัดไป กรณีเช่นนี้ให้ผู้เสียภาษีและคู่สมรสยังคงต้องยื่นแบบแสดงรายการในฐานะบุคคลที่มีคู่สมรสแล้ว (married individual) ในกรณีที่ศาลได้มีคำพิพากษาและคำสั่งว่าการสมรสตกเป็นโมฆะ โดยมีผลเสมือนว่าการสมรสไม่เคยมีอยู่เลย ผู้เสียภาษีอากรจะมีสถานะเป็นคนโสด (unmarried individual) และหากผู้ที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันกับคู่สมรสไว้ ก็ต้องทำการแก้ไขการยื่นแบบแสดงรายการใหม่อีก

⁶⁹ กรณีที่คู่สมรสถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ยังคงถือว่าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ซึ่งหากคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ยังมีได้ทำการสมรสใหม่ก่อนสิ้นปีภาษียังสามารถยื่นแบบแสดงรายการในฐานะคู่สมรสได้เสมือนกับว่าคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งยังมีชีวิตอยู่ โดยต้องระบุในแบบแสดงรายการว่า “ Filing as surviving spouse” ในกรณีที่คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ได้ทำการสมรสกันใหม่ก่อนสิ้นปีภาษี บุคคลดังกล่าวสามารถยื่นแบบแสดงรายการร่วมกับคู่สมรสใหม่ได้ ส่วนผู้ที่มิหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนคู่สมรสที่ถึงแก่ความตาย ต้องยื่นแบบแสดงรายการในสถานะของ “คู่สมรสซึ่งยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน” (Married filing separately)

ประเทศอังกฤษ

กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษเดิมแล้วกำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation) กล่าวคือเงินได้ของคู่สมรสจะถูกเอามารวมเข้าด้วยกันก่อนทำการคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยมีข้อกำหนดยกเว้นว่าคู่สมรสอาจยื่นคำขอแยกประเมินได้แต่การแยกประเมินนั้น ไม่มีผลทำให้ภาษีที่ต้องใช้ชำระลดน้อยลงของการแยกประเมินเป็นเพียงวิธีการแบ่งสรรจำนวนภาษีที่ต้องเสียออกเป็นสัดส่วนของเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองเท่านั้นนอกจากนั้นการแยกประเมินยังเป็นการปลดภาระภาษีของสามีในส่วนที่แบ่งสรรให้กับภริยาโดยวิธีการแยกประเมินหากไม่มีการแยกประเมินสามีจะต้องรับผิดชอบภาษีที่เกิดจากเงินได้ของภริยา แม้ว่าจะใช้หลักเกณฑ์การรวมเงินได้แต่วิธีการหักลดหย่อนภาษีกำหนดให้ภริยาซึ่งมีเงินได้จากการทำงานมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนภาษีมากกว่าภริยาซึ่งไม่ได้ทำงาน ดังนั้นหลักการของประเทศอังกฤษเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าเป็น หลักการรวมเงินได้แบบมีค่าลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation)

กฎหมายพระราชบัญญัติการเงินปี 1988 (Finance Act 1988) ของประเทศอังกฤษ โดยใช้หลักการรวมเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีได้ถูกยกเลิกแล้วเมื่อวันที่ 6 เมษายน 1990 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาใช้หลักการแยกเงินได้ทั้งเงินเดือนและเงินลงทุน ซึ่งคู่สมรสแต่ละฝ่ายสามารถหักค่าลดหย่อนได้สำหรับตนเองและอัตราภาษีที่แยกจากกัน

โครงสร้างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสามีและภริยาของประเทศอังกฤษ มีดังต่อไปนี้

1. หน่วยภาษี

กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษเดิมใช้ระบบแบบการรวมเงินได้ของคู่สมรส (The Joint of the Spouses) เว้นแต่ คู่สมรสซึ่งมีภริยามีเงินได้แยกเสียภาษีในกรณีที่ถูกกฎหมายถือว่าสามีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีรวมถึงภริยาที่ไม่มีเงินได้เงินได้ของสมาชิกอื่นๆ ของครอบครัวให้แยกเสียภาษี ปัจจุบันหลักการรวมเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีได้ถูกยกเลิกแล้วเมื่อวันที่ 6 เมษายน 1990 ตามกฎหมายพระราชบัญญัติการเงินปี 1988 (Finance Act 1988) ได้เปลี่ยนมาใช้หลักการแยกเงินได้ทั้งเงินเดือนและเงินลงทุนซึ่งคู่สมรสแต่ละฝ่ายสามารถหักค่าลดหย่อนภาษีได้สำหรับตนเองและอัตราภาษีที่แยกออกจากกัน

2. ค่าลดหย่อนทางภาษีและการให้เครดิตภาษี

ค่าลดหย่อนส่วนตัว

ค่าลดหย่อนภาษีคู่สมรส (ยกเว้นคู่สมรสที่อาวุโสที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป) สำหรับปี 2000 / 2001 หักได้คนละ 4,385 ปอนด์

ค่าลดหย่อนคู่สมรส ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายอังกฤษ (UNITED KINGDOM LEGISLATION) กำหนดให้หักค่าลดหย่อนภาษีส่วนตัวและคู่สมรสให้คู่สมรสต่อคนมากกว่าคนโสดคนละ 240 ปอนด์⁷⁰

⁷⁰ Tina Bond, Jill Black & Jane Bridge. , Family Law Eighth edition 2001 Blackstone Press Limited, Aldine Place London United Kingdom 2001 . p. 250.

ค่าลดหย่อนบุตรกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษกำหนดให้หักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับบุตรดังต่อไปนี้

บุตรที่มีอายุต่ำกว่า 16 ปี	หักได้คนละ 240 ปอนด์
บุตรที่มีอายุสูงกว่า 16 ปีแต่น้อยกว่า 16 ปี	หักได้คนละ 275 ปอนด์
บุตรที่มีอายุสูงกว่า 16 ปีขึ้นไป	หักได้คนละ 305 ปอนด์

ค่าลดหย่อนภาษีลดลงคนละ 52 ปอนด์ สำหรับค่าลดหย่อนครอบครัว (Cash Transfer) ได้รับบัญชีอัตรากำไรเงินได้สำหรับปี 2000/2001 มี 3 ช่วง

ช่วงเงินได้สุทธิแต่ละชั้น	อัตรากำไรร้อยละ
1-1,520	10
1,521-28,400	22
28,400 ขึ้นไป	40

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภริยาของประเทศอังกฤษเดิมใช้หลักการรวมเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีกับระบบอัตรากำไรแบบก้าวหน้า (Systems of progressively higher rates of tax) ของแต่ละช่วงเงินได้สุทธิคู่สมรสที่มีเงินได้มากมีการแบ่งส่วนค่าลดหย่อนของสามีที่แต่งงานทำให้ต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลสองคนซึ่งมีเงินได้เท่ากันและคู่สมรสสามารถเลือกที่จะรวมเสียภาษีเงินได้ของภริยาถ้าภริยาไม่ได้แต่งงานและไม่มีเงินได้

และต่อมาได้มีการยกเลิกหลักการรวมเงินได้ โดยเปลี่ยนมาใช้หลักการแยกเสียภาษีเงินได้สำหรับสามีและภริยา เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 6 เมษายนปี 1990 ใช้หลักการแยกเงินได้ทั้งเงินเดือนและเงินลงทุนซึ่งคู่สมรสแต่ละฝ่ายสามารถหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับตนเองและใช้อัตรากำไรที่แยกจากกัน

3. ผลทางภาษีและเงินช่วยเหลือสำหรับภริยาที่ทำงาน

3.1 ค่าลดหย่อนทางภาษีและเงินช่วยเหลือสำหรับสามีไม่มีกำหนดไว้

3.2 การปฏิบัติต่อภริยาเป็นพิเศษ ภริยาได้รับค่าลดหย่อนทางภาษีเท่ากับค่าลดหย่อนส่วนตัว

4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ (ในปี 1974)

ค่าลดหย่อนส่วนตัว คู่สมรสและบุตรเพิ่มขึ้นอัตรากำไรเงินได้ (เว้นแต่ อัตรากำไร 83%) เพิ่มขึ้น 2% อัตรากำไรมีข้อจำกัดรวมทั้งสิ้น 8,000 ปอนด์เพิ่มขึ้น 500 ปอนด์เงินช่วยเหลือประกันสังคมไม่เพิ่มขึ้น เพราะอัตรากำไรคงที่ (Flatrate) อัตรากำไรช่วยเหลือ และเพดานที่เพิ่มขึ้น

หญิงที่ได้ทำการสมรสมีงานทำเพิ่มขึ้นและจ่ายเงินช่วยเหลือสังคมเพิ่มขึ้น

เงิน โอนไปยังบุตรมีเพิ่มขึ้นและจ่ายไปยังบุตรคนแรกของครอบครัวเมื่อปี 1977 ได้จ่ายตามถิ่นที่อยู่สำหรับบุตรที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

2. ภาษีมรดกและภาษีกำไรจากทุน Inheritance tax and Capital Gains Tax

หลักทั่วไปการโอนทรัพย์สินระหว่างสามีและภริยาในระหว่างสมรสไม่ก่อให้เกิดหนี้ทางภาษีมรดกหรือภาษีกำไรจากทุน (CGT) อย่างไรก็ตามเมื่อคู่สมรสได้แยกกันหรือได้หย่ากันต้องเสียภาษี

เมื่อปี 1986 ภาษีมรดกได้ถูกนำมาใช้แทนภาษีการโอนทุน (Capital Transfer Tax) กฎหมายภาษีการโอนทุนปี 1984 (The Capital Transfer Tax Act 1984) ได้ถูกแก้ไขเป็นกฎหมายภาษีมรดก (The Inheritance Tax Act 1984) ย่อว่า "IHTA 1984" ส่วนกฎหมายภาษีเงินได้จากทุนปี 1979 (The Capital Gains Tax Act 1979) เปลี่ยนเป็นกฎหมายการเสียภาษีกำไร (The Taxation of Chargeable Gains Act 1992) ย่อว่า "TCGA 1992" บังคับใช้เมื่อวันที่ 6 เมษายน 1992⁷¹

ระหว่างสมรส

การโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสในขณะที่สมรสเป็นการยกเว้นจากกฎหมายภาษีมรดกตาม มาตรา 18 แห่งกฎหมาย IHTA 1984 ข้อยกเว้นของคู่สมรสจะใช้สิทธิได้ตามคำพิพากษาของศาลสูงให้หย่า (Decree absolute of divorce) โดยไม่คำนึงถึงคู่สมรสที่แยกกันอยู่ก่อนที่จะมีคำพิพากษาของศาล

หลักจากที่มีการหย่า

ปัญหาทางการเงินและทรัพย์สินก่อนที่มีคำพิพากษาของศาลให้มีการหย่าโดยเฉพาะถ้ามีความจำเป็นที่ต้องบังคับตามคำพิพากษาของศาลตามมาตรา 23 และ มาตรา 24 ของกฎหมาย Matrimonia Causes Act 1973 คำสั่งของศาลยังไม่มีผลจนกว่าหลักจากมีคำพิพากษาของศาล นอกจากนี้การโอนระหว่างคู่สมรสที่เกิดขึ้นหลังจากมีคำพิพากษาของศาลให้หย่ากันเด็ดขาดเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกเนื่องจากการโอนทรัพย์สินเป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินไม่ใช่เป็นการโอนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทน⁷²

⁷¹ Groves, Harold M. Federal Tax Treatment of the Family. Washigton, D.C. : The Brookings Institution, 1963 p 115.

⁷² Lewis, Mervyn. British Tax Law : Income Tax . Corporation Tax . Capital Gain Tax. Suffolk: Richard Clay (The Chaucer Press), Ltd, 1977 p 200.

2. ประเทศอังกฤษ

2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่ใช้บังคับในอดีตและสาเหตุที่เริ่มมีการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศอังกฤษ

2.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในอดีต⁷³

การจัดเก็บภาษีอากรจากคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษนั้นในอดีตได้กำหนดกฎเกณฑ์ให้ใช้หน่วยภาษีของคู่สมรสและการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้เสมือนว่าเงินได้รวมของคู่สมรสเป็นเงินได้ของบุคคลเพียงคนเดียว ซึ่งก็คือในกรณีที่ฝ่ายหญิงมีสถานะเป็นภริยาตั้งแต่ต้นปีภาษีเงินได้ที่หญิงได้รับตั้งแต่ต้นปีภาษีในระหว่างที่มีสถานะเป็นภริยาและอยู่ร่วมกันสามีต้องถือเสมือนว่าเงินได้ดังกล่าวนั้นเป็นเงินได้ของสามี การจัดเก็บภาษีวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีจากหลักดังกล่าวส่งผลตามมา 3 ประการ ประการแรก คือเงินได้ของสามีและภริยาต้องถูกนำมารวมกันและคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีเดียวกันกับของคนโสด ประการที่สอง คือการประเมินภาระการเสียภาษีของคู่สมรสจะประเมินในนามของสามีและในเบื้องต้นสามีเป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ กรณีที่สามีละเลยไม่ชำระค่าภาษีกฎหมายกำหนดให้ฝ่ายภริยามีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิดจากเงินได้ของภริยาและประการสุดท้ายคือ ฝ่ายสามีต้องยื่นแบบแสดงรายการทั้งในส่วนของเงินได้ของภริยาและเงินได้ของฝ่ายสามี ดังนั้นหลักการรวมเงินได้ที่ใช้ในประเทศอังกฤษเป็นการรวมเงินได้เฉพาะของคู่สมรสเท่านั้น⁷⁴

มิได้ขยายให้รวมถึงเงินได้ของบุตรด้วย เงินได้ของบุตรจะต้องทำการเสียภาษีในนามของบุตรแยกต่างหากจากของบิดาและมารดา

⁷³ Martin L.Parry, Cohabitation. (London :Sweet&Maxwell Limited ,1981), p.54.

⁷⁴ John Tiley . Revenue Law , (London :Butterworth&Co(Publishers) Ltd . 1981) p.54.

หลักการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสหลักการดังกล่าวมีข้อเสียประการที่สำคัญคือการรวมเงินได้นั้นจะทำให้เงินได้ของกลุ่มสมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นกว่าในบุคคลที่มีได้ทำการสมรสหรือคนโสดคั้งนั้นกลุ่มสมรสจึงมีสิทธิที่จะนำเงินได้จากแรงงานที่ตนเองทำกับของภริยายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ซึ่งการแยกเงินได้ประเภทดังกล่าวช่วยลดข้อเสียของหลักการรวมเงินได้แค่เพียงบางส่วนเท่านั้นเนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินของฝ่ายภริยายังคงต้องนำมารวมกันโดยถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ของฝ่ายสามีอย่างไรก็ตาม ในบางกรณีการนำเงินได้ของกลุ่มสมรสรวมกันเพื่อกำหนดภาษีจะทำให้ภาระภาษีของกลุ่มสมรสลดลงกว่าภาระภาษีก่อนทำการสมรสเนื่องจากกฎหมายได้กำหนดให้ชายซึ่งมีกลุ่มสมรสทำการหักค่าลดหย่อนได้สูงขึ้นและสูงกว่าการหักค่าลดหย่อนของคนโสดคั้งนั้นการนำเงินได้ของกลุ่มสมรสรวมกันเพื่อกำหนดภาษีจะทำให้ภาระการเสียภาษีของกลุ่มสมรสสูงขึ้นเฉพาะในกรณีที่เงินได้รวมของกลุ่มสมรสอยู่ในระดับที่สูงและภริยามีเงินได้จากทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก

หลักการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสก็มีข้อยกเว้นที่ทำให้กลุ่มสมรสไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อกำหนดภาษี (non aggregation) โยแบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังนี้⁷⁵

1. หลักการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสจะไม่นำมาใช้สำหรับปีภาษีที่มีการสมรส
2. หลักการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสจะใช้เฉพาะในกรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันคั้งนั้น ในกรณีที่สามีภริยามีได้อยู่ร่วมกันไม่ว่าจะเป็นกรณีที่สามีและภริยาแยกกันอยู่ต่างหากเป็นการชั่วคราวโดยคำสั่งศาลหรือโดยการทำข้อตกลงแยกกันอยู่ต่างหากหรือในกรณีที่สามีภริยาแยกกันอยู่อย่างถาวรมิใช่เพียงการแยกกันอยู่เพียงครั้งคราวก็ตีกฎหมายหมายอากรจะถือเสมือนว่าสามีภริยาเป็นบุคคลที่แยกต่างหากจากกัน
3. ในกรณีที่สามีภริยาอยู่ร่วมกันแต่กลุ่มสมรสเพียงฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้นเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรในปีภาษีนั้นหรือกรณีที่กลุ่มสมรสทั้งสองฝ่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรแต่ในปีภาษีนั้นกลุ่มสมรสฝ่ายหนึ่งอยู่ในสหราชอาณาจักรส่วนกลุ่มสมรสอีกฝ่ายหนึ่งมิได้อยู่ในสหราชอาณาจักรตลอดปีภาษีกรณีเช่นนี้กลุ่มสมรสจะถูกเก็บภาษีเสมือนเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกันคือ การประเมินภาษีของกลุ่มสมรสแยกต่างหากจากกันโดยกลุ่มสมรสจะไม่ต้องนำเงินได้มารวมกัน⁷⁶
4. ในกรณีที่กลุ่มสมรสทั้งสองฝ่ายตกลงเลือกที่จะให้ฝ่ายภริยายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้จากการใช้แรงงานของภริยาแยกต่างหากจากฝ่ายสามี

⁷⁵ Martin L. Parry, Cohabitation. Note 88, pp 54 – 55

⁷⁶ Lewis , Mervyn . British Tax Law : Income Tax . Corporation Tax . Capital Gain Tax.Suffolk: Richard Clay (The Chaucer Press) , Ltd , 1977 p 84 .

นอกจากนี้การพิจารณาการบรรเทาภาระภาษีหรือการบรรเทาผลกระทบที่คู่สมรสได้รับจากการคำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้แล้วจึงอาจแบ่งรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีของคู่สมรสในช่วงที่ใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสได้ใน 2 กรณี (1) การบรรเทาภาระภาษีโดยการให้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี (Allowance) (2) การบรรเทาภาระภาษีโดยการอนุญาตให้ฝ่ายภริยาเลือกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากฝ่ายสามีได้

(Wife Earnings Election)

(1) การบรรเทาภาระภาษีโดยการให้ใช้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (allowance) ในกรณีของผู้ที่เสียภาษีนี้ที่ยังมิได้สมรสนั้นตามกฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนภาษีส่วนตัวได้ซึ่งเรียกกันว่า“ค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลที่โสด”

(Single person's Allowance: SPA)ต่อมาเมื่อบุคคลได้กระทำการสมรสกันตามหลักเกณฑ์ในการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวก็就会有ความแตกต่างจากกรณีของผู้เสียภาษีที่ยังมิได้สมรสกัน โดยทางกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิที่จะได้รับค่าลดหย่อนทางภาษีโดยแบ่งออกได้ 2 ประการ ดังนี้

1.1 ค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance : MMA)

กรณีคู่สมรสฝ่ายชายสามีจะทำการสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้เพิ่มขึ้นซึ่งเรียกว่า“ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย” (Married Man's Allowance) กล่าวคือค่าลดหย่อนดังกล่าวจะมีจำนวนสูงกว่าค่าลดหย่อนสำหรับคนโสดแต่จำนวนค่าลดหย่อนที่เพิ่มขึ้นนั้นก็มิได้เพิ่มขึ้นเป็นสองเท่าของค่าลดหย่อนสำหรับคนโสดการหักค่าลดหย่อนประเภทนี้จะหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ที่เกี่ยวข้องของสามีไม่ว่าภริยามีเงินได้หรือไม่ก็ตาม

1.2 ค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา

(Wife's Earned Income Allowance : WEIA)

ในกรณีที่คู่สมรสฝ่ายภริยาเมื่อกระทำการสมรสแล้วโดยหลักแหล่งเงินได้ที่ภริยาได้รับต้องนำไปรวมกับของสามีโดยถือว่าเป็นเงินได้ของสามีและสามีจะเป็นผู้หักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเงินได้นั้นอย่างไรก็ตามตั้งแต่ปี ค.ศ.1942 กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษได้บรรเทาภาระภาษีให้กับคู่สมรสโดยการกำหนดค่าลดหย่อนภาษีที่เรียกว่า“ค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา” (Wife's Earned Income Allowance) และค่าลดหย่อนดังกล่าวจะมีจำนวนเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสดการหักค่าลดหย่อนประเภทนี้ใช้สำหรับการหักค่าลดหย่อนเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงาน (Labor Income) ของฝ่ายภริยาเท่านั้นกล่าวคือหลักการรวมเงินได้ของประเทศอังกฤษนั้นฝ่ายภริยาไม่ต้องนำเงินได้จากการจ้างแรงงานทั้งหมดมารวมเป็นเงินได้ของฝ่ายสามี แต่จะนำเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาเฉพาะส่วนที่เกิดกว่าค่าลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นเงินได้ของฝ่ายสามี ในกรณีที่ภริยามีเงินได้จากการจ้างแรงงานน้อยกว่าค่าลดหย่อนดังกล่าว

ซึ่งสิทธิในการหักค่าลดหย่อนในส่วนที่เหลือก็จะหมดไปกล่าวคือไม่สามารถนำค่าลดหย่อนในส่วนที่เหลือไปหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ประเภทอื่นๆของภริยา รวมทั้งไม่สามารถนำไปหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้ของฝ่ายสามี⁷⁷

(2) การบรรเทาภาระภาษีโดยการขออนุญาตให้ภริยาเลือกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ (Wife's Earnings Elections)⁷⁸

ในค.ศ. 1971 ประเทศอังกฤษได้มีการเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีโดยกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษได้อนุญาตให้ฝ่ายภริยามีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่การยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากฝ่ายสามีนั้นทำได้เฉพาะในกรณีที่ฝ่ายภริยามีเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (earned income) เท่านั้นจึงเรียกกระบวนดังกล่าวว่า “Wife's Earnings Election” ส่วนเงินได้ประเภทอื่นๆ ที่มีใช้เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Unearned income) เช่นเงินได้จากทรัพย์สิน (Investment income) ของฝ่ายภริยายังคงต้องนำมารวมกับสามีและให้ถือเป็นเงินได้ของฝ่ายสามีดังเช่นเดิมต่อไป⁷⁹

⁷⁷ กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษมีค่าลดหย่อนอื่นๆ ที่คู่สมรสสามารถหักค่าลดหย่อนได้ เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นผู้สูงอายุ (Aged Persons Allowance) ค่าลดหย่อนส่วนตัวเพิ่มเติม (Additional Personal Allowance) เป็นต้น แต่ในกรณีที่อธิบายเฉพาะค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance) และการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance) การกำหนด “การหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของฝ่ายคู่สมรสฝ่ายภริยา” (Wife's Earned Income Allowance) ทำให้คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้จากการจ้างแรงงานสามารถทำการหักค่าลดหย่อนภาษีได้มากกว่าคู่สมรสที่ภริยาไม่มีเงินได้ จึงมีผู้เรียกการรวมเงินได้ในลักษณะเช่นนี้ว่า “หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ” (Modified Income Aggregation)

⁷⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์ เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในการเมืองไทย กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526 หน้า 200 – 201.)

⁷⁹ ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะเสียภาษีในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงซึ่งแยกต่างหากจากสามีจะส่งผลต่อการหักค่าลดหย่อนภาษีของคู่สมรสกล่าวคือ ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะนำเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยามารวมกับฝ่ายสามี สามีจะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man's Allowance) ส่วนภริยาจะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance) แต่ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะนำเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีค่าลดหย่อนของฝ่ายสามีจะลดลงคือ

จะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance) แทนในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย ส่วนฝ่ายภริยาจะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance) แทนการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภริยา(Wife's Earned Income Allowance)และนอกจากนี้ ภริยายังมีสิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีอื่นๆได้เช่นเดียวกับบุคคลที่ยังไม่ได้สมรส แต่คู่สมรสไม่สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้สูงอายุ (Age Allowance) และค่าลดหย่อนส่วนตัวเพิ่มเติม(Additional Personal Allowance) เมื่อพิจารณาการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวแล้วพบว่ากรณีที่ภริยาเสียภาษีในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกต่างหากจากสามีจะทำให้ค่าลดหย่อนรวมของคู่สมรสลดน้อยลงเพราะสามีหักค่าลดหย่อนได้น้อยลงดังนั้น เฉพาะคู่สมรสที่ทั้งสามีและภริยามีเงินได้สูงในระดับหนึ่งเท่านั้นที่จะได้รับประโยชน์จากการที่ฝ่ายภริยานำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงมาเสียภาษีแยกต่างหากจากสามีกล่าวคือการแยกเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาไปเสียภาษีต่างหากจากสามีมิได้ทำให้ภริยารวมของคู่สมรสต่ำลงในทุกกรณี ซึ่งทำให้คู่สมรสต้องมีภาระภาษีรวมมากกว่าเดิมทั้งนี้ต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างภาษีที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการหักค่าลดหย่อนได้น้อยลง กับภาระภาษีที่ลดลงเนื่องจากการนำเงินได้จากแรงงานแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีเป็นการกระจายฐานภาษีไปยังคู่สมรสฝ่ายภริยา ซึ่งทำให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง

ตัวอย่างการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษกรณีฝ่ายภริยามีเงินได้จากการจ้างแรงงาน

	กรณีรวมเงินได้ทั้งหมดของสามีและภริยา	กรณีไม่นำเงินได้จากการจ้างแรงงานมารวมกับสามี	
		สามี	ภริยา
เงินได้	16,000	12,600	4,300
ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล	1,500	1,300	1,300
ค่าลดหย่อนเงินได้จากแรงงานของภริยา	1,375	-	-
เงินได้สุทธิหักค่าลดหย่อน	13,455	11,500	2,900
ภาระภาษี30%x11,250	3,375	3,375	890.50
ภาระภาษีรวมของคู่สมรส	4,260	4,260	

2.1.2 สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสในประเทศอังกฤษใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรส (Aggregation of income) ตั้งแต่ ค.ศ.1799 ซึ่งระบบดังกล่าวมีความสอดคล้องกับระบบกฎหมายของอังกฤษเพราะในอดีตนั้นสิทธิในทางกฎหมายและความสามารถในทางกฎหมายของฝ่ายหญิงจะด้อยกว่าฝ่ายชายซึ่งตามกฎหมายของประเทศอังกฤษนั้นจะมองว่าผู้หญิงไม่มีความสามารถในทางกฎหมาย⁸⁰ ความสามารถของหญิงในทางกฎหมายมีความใกล้เคียงกับผู้เยาว์ต่อมาในปี ค.ศ.1885 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินของหญิงมีสามี (Married Women Property Act) พระราชบัญญัติดังกล่าวทำให้ผู้หญิงมีสิทธิในทรัพย์สินมากขึ้นและมีความสามารถที่จะจัดการทรัพย์สินหรือเงินได้ของตนเองได้ รวมทั้งต้องรับผิดชอบในหนี้ที่ตนเองได้ก่อขึ้นเอง เมื่อกฎหมายได้ยอมรับกับความสามารถในทางกฎหมายของฝ่ายหญิงมากขึ้นทำให้มีการเรียกร้องให้เก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการแยกเงินได้แทนประเด็นดังกล่าวนี้ถูกหยิบยกขึ้นมาอภิปรายในรัฐสภาหลายครั้ง เหตุผลสำคัญของการเรียกร้องในครั้งนี้เนื่องมาจากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้หญิงมีความสามารถในการจัดการทรัพย์สินและเงินได้ของตนเองได้ รวมไปถึงการที่ต้องรับผิดชอบในภาระหนี้สินของตนเอง จึงมีเหตุผลสำคัญที่จะเก็บภาษีเงินได้จากทั้งฝ่ายหญิงโดยตรง เพื่อให้หญิงนั้นมีเงินได้ที่มียกเว้นไม่ต้องรับผิดชอบในภาระภาษีของตนและไม่ควรกำหนดให้หญิงต้องนำเงินได้ไปรวมกับสามีเพื่อให้สามีต้องมารับภาระภาษีแทนอีกต่อไป อย่างไรก็ตามรัฐบาลของประเทศอังกฤษได้ปฏิเสธข้อเรียกร้องดังกล่าวและยังคงให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ต่อไป⁸¹

⁸⁰ จำนวนค่าลดหย่อนตัวอย่างนี้เป็นไปตาม Income and Corporation Taxes Act 1970 และ Finance Act 1980.

⁸¹ Carolyn C. Jones, “ Split Income and Separate Spheres : Tax Law and Gender Role in the 1940 p 50 .

เหตุผลที่ทางรัฐบาลอังกฤษเลือกใช้ระบบการรวมเงินได้มีไว้เพราะว่าระบบการรวมเงินได้มีความเป็นธรรม (equitable) มีประสิทธิภาพ (efficient) หรือสามารถบริหารจัดการได้สะดวกกว่าระบบการแยกเงินได้ แต่มีเหตุผลที่สำคัญ 2 ประการที่ทำให้ทางรัฐบาลอังกฤษปฏิเสธการนำหลักการแยกเงินได้มาใช้

1.) รัฐบาลเกรงว่าหากเปลี่ยนมาใช้ระบบการแยกเงินได้แล้วจะทำให้ทางรัฐบาลต้องสูญเสียรายได้จำนวนมาก ซึ่งเหตุผลนี้เองที่มีข้อที่ควรพิจารณาว่าเป็นจริงตามที่ทางรัฐบาลอ้างหรือไม่ เนื่องจากหากพิจารณาในช่วงเวลาดังกล่าวจะพบว่า มีผู้หญิงจำนวนไม่มากนักที่มีเงินได้ ดังนั้นการกำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์การแยกเงินได้จึงไม่น่าจะกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลมาก⁸²

2.) ทางรัฐบาลซึ่งเกรงว่าหากนำระบบการแยกเงินได้มาใช้ อาจจะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการเลี้ยงดูโดยการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินไปยังคู่สมรสฝ่ายที่เงินได้น้อยกว่า

ในปี ค.ศ. 1925 มีการคิดวิเคราะห์ถึงความถูกต้องและความเหมาะสมของระบบการรวมเงินได้ต่อคณะกรรมการภาษีอากร (UK Royal Commission on Taxation) โดยเฉพาะการตั้งประเด็นความถูกต้องและความเหมาะสมของระบบการรวมเงินได้จากสมาคมสตรี (Association of women) และจากการพิจารณาของคณะกรรมการดังกล่าวมีความเห็นที่จะให้ใช้ระบบการรวมเงินได้ต่อไป Lilian Knowles ซึ่งเป็นผู้หญิงคนเดียวที่ในทางคณะกรรมการชุดดังกล่าวเป็นผู้ที่มีความเห็นที่แตกต่าง โดยท่านแสดงความไม่เห็นด้วย และคัดค้านระบบการรวมเงินได้และเสนอแนะให้ใช้ระบบการแยกเงินได้แทน โดยให้เหตุผลไว้ดังนี้⁸³

⁸² Lilian Knowles เป็นศาสตราจารย์ด้านเศรษฐศาสตร์ประจำมหาวิทยาลัยลอนดอน (University of London) และเป็นคณบดีคณะเศรษฐศาสตร์ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1920 ถึง ค.ศ. 1924

⁸³ วาสนา สุขสมัย . (2550) . “การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักค่าลดหย่อน” วิทยานิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ .

1.) การที่มองว่าคู่สมรสเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียวกันมีการรวมเงินได้และใช้จ่ายเงินได้ร่วมกัน (Share resource) จึงจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ของคู่สมรส ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับคู่สมรส เนื่องจากการปฏิบัติต่อคู่สมรสให้แตกต่างกันไปจากหน่วยเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่มี การแบ่งปันเงินได้หรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจระหว่างกัน (Share resource) เช่นเดียวกับคู่สมรสเช่นกรณีชายหญิงซึ่งอยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยมิได้จดทะเบียนสมรสหรือกรณีของคู่สมรสเพศเดียวกัน เป็นต้น

2.) หากพิจารณาในทางข้อเท็จจริงจะพบว่ามีการครอบครัวยุคใหม่จำนวนมากที่คู่สมรสมิได้นำเงินได้มารวมกันหรือใช้จ่ายเงินได้ร่วมกันหรือจากกระเป๋าเดียวกัน (Common purse) กล่าวคือสามีและภริยาต่างใช้จ่ายเงินได้ของตนเองซึ่งเป็นเงินได้ที่แต่ละฝ่ายหามาได้ และภริยาจำนวนมากก็มีได้พึ่งพาเงินได้จากสามี

3.) การที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ต้องนำเงินได้ของฝ่ายภริยาไปรวมกับเงินได้ฝ่ายสามี โดยถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี เป็นการไม่ยอมรับว่าเงินได้ที่ภริยาได้รับมาเป็นของภริยาและฝ่ายภริยามีความสามารถในการจัดการเงินได้นั้นทำให้กฎหมายภาษีอากรไม่สอดคล้องกับกฎหมายอื่น ๆ ที่ได้มีการแก้ไขปรับปรุงแก้ไขและให้การยอมรับสถานะและความสามารถของผู้หญิงมากยิ่งขึ้น

4.) การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ทำให้ภาระทางภาษีของภริยาเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฝ่ายสามีมีเงินได้เพิ่มขึ้น ทั้งนี้เพราะเงินได้ของภริยาต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดของสามีจึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อคู่สมรสฝ่ายภริยาเนื่องจากภาระภาษีของภริยาต้องสูงขึ้นเมื่อเงินได้ของสามีสูงขึ้นโดยไม่คำนึงว่าภริยาจะได้รับประโยชน์จากเงินได้ของสามีเพิ่มขึ้นหรือไม่

5.) การที่กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้นั้นแสดงให้เห็นว่ากฎหมายดังกล่าวยังคงอยู่บนพื้นฐานแนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลคนเดียวกันตามกฎหมาย ภริยาต้องถูกรวมเข้ากับสามีหรืออยู่ภายใต้การปกครองดูแลของสามี ดังนั้นหากพิจารณาในบริบททางสังคมอาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ยังอยู่บนพื้นฐานแนวความคิดที่ว่าสถานะของผู้หญิงนั้นน้อยกว่าผู้ชาย ฉะนั้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ควรจะปฏิบัติต่อฝ่ายหญิงและฝ่ายชายในลักษณะที่เหมือนกัน กล่าวคือ ในฐานะที่ทั้งสามีและภริยาแต่ละฝ่ายต่างก็เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน

สถาบันการศึกษาทางด้านงบประมาณ (The Institute for Fiscal Studies) ได้ตั้งคณะกรรมการอิสระเพื่อการปฏิรูประบบภาษีซึ่งมี Meade เป็นประธานคณะกรรมการจึงได้เรียกชื่อคณะกรรมการชุดนี้ว่า “Meade Committee” และในปี ค.ศ. 1978 ได้มีการพิมพ์รายงานของคณะกรรมการซึ่งรายงานได้สรุปสิ่งที่ควรพิจารณาในการจัดเก็บภาษีอากรจากคู่สมรส ดังนี้

1.) การจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ควรส่งผลกระทบต่อการจัดสินใจของบุคคลว่าจะทำการสมรสหรือไม่ทำการสมรส

2.) ครอบครัวซึ่งมีทรัพยากรทางเศรษฐกิจ (Resources) ที่เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

3.) การตัดสินใจที่จะทำงานเพื่อหาเงินได้หรือเพื่อเพิ่มเงินได้ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในครอบครัวไม่ควรถูกยับยั้งหรือถูกลดแรงจูงใจโดยฐานะทางเศรษฐกิจหรือระดับการเงินได้ของสมาชิกคนอื่นๆ ในครอบครัว

4.) การจัดเก็บภาษีไม่ควรมียกเว้นต่อการจัดการที่เกี่ยวกับเศรษฐกิจหรือการเงินภายในครอบครัว เช่นการพิจารณาว่าสมาชิกคนใดในครอบครัวจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (as regards the ownership of property)

5.) ระบบภาษีอากรควรก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างครอบครัวที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงานของครอบครัวที่มีเงินได้จากทรัพย์สิน

6.) บุคคลสองคนที่ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันและรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายต่างๆ ของครอบครัวร่วมกันย่อมมีค่าใช้จ่ายในการครองชีพต่ำกว่าคนโสดสองคนซึ่งมิได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน ทั้งที่มีมาตรฐานในการครองชีพในฐานะระดับเดียวกัน ดังนั้นบุคคลสองคนซึ่งใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรได้มากกว่าคนโสดที่มีได้ใช้ชีวิตอยู่ร่วมกัน

7.) การเลือกหน่วยเสียภาษีไม่ควรส่งผลให้รัฐบาลต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงเกินสมควร

8.) การบริหารจัดการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรควรที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจได้ง่ายและทำให้เจ้าพนักงานสามารถบริหารจัดการเก็บภาษีได้ง่ายและสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น

ซึ่งอย่างไรก็ตามการพิจารณาหลักเกณฑ์รายงานของคณะกรรมการดังกล่าว (Meade Committee) ทั้ง 8 ประการ ข้างต้นนั้นมิได้เป็นข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ที่มีความสอดคล้องกัน กล่าวคือไม่สามารถกำหนดหน่วยภาษีหรือหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสที่จะทำให้บรรลุผลตามข้อเท็จจริงหรือหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้พร้อมกันทั้งหมด

ซึ่งรายงานฉบับดังกล่าวมีการวิเคราะห์การกำหนดหน่วยภาษีที่เหมาะสมและมีการเสนอรูปแบบการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสไว้ด้วยกัน 3 รูปแบบ รายงานนี้ไม่ได้มีผลโดยตรงต่อการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส แต่มีผลทำให้เกิดการอภิปรายและพิจารณาในประเด็นดังกล่าวในวงกว้างมากขึ้น และทำให้มีผู้สนับสนุนให้มีการปฏิรูปมากยิ่งขึ้น และการสนับสนุนการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่เพิ่มมากขึ้นนี้ก็นำไปสู่การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากของคู่สมรส

เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอังกฤษในอดีต โดยที่ระบบรวมเงินได้เห็นได้ว่าระบบกฎหมายภาษีจะปฏิบัติต่อชายและหญิงแตกต่างกัน เช่นการกำหนดให้ฝ่ายภริยาต้องนำเงินได้ไปรวมเป็นเงินได้ของสามี โดยกำหนดให้ภริยาแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เฉพาะกรณีที่มีภริยาเงินได้จากจ้างแรงงานเท่านั้นซึ่งในแนวความคิดนี้เป็นการลดฐานะของคู่สมรสฝ่ายภริยาว่าอยู่ในสถานะรองจากสามี (Secondary status) และถือได้ว่าเป็นการปฏิเสธสิทธิและหน้าที่ของหญิงมีสามีที่จะดำเนินการด้านภาษีด้วยตนเอง ซึ่งในประเทศอังกฤษได้มีการเรียกร้องให้มีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินของหญิงมีสามี

(Married Women Property Act) ซึ่งในปี ค.ศ.1880 และได้มีการถกเถียงถึงประเด็นนี้มาโดยตลอด จนกระทั่งในปี ค.ศ.1990 ประเทศอังกฤษได้เปลี่ยนแปลงมาใช้ระบบการแยกเงินได้เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งการเปลี่ยนแปลงเช่นนี้ก็เป็นที่ไปในแนวทางเดียวกันกับประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) อื่นๆ ได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากของคู่สมรสแบบการรวมเงินได้มาใช้ระบบการแยกเงินได้ก่อนหน้าแล้วเช่น สวีเดน (1970) เนเธอร์แลนด์ (1973) เป็นต้น

ประเทศอังกฤษได้เปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากของคู่สมรสโดยการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการเงินการคลัง ค.ศ.1988 (Finance Act 1988) การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้อาจแบ่งได้เป็น 2 ประการหลักๆ คือ (1)การเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสจากการรวมเงินได้มาเป็นการแยกเงินได้ซึ่งมีผลในปี ค.ศ.1990 และ (2)การเปลี่ยนแปลงการหักค่าลดหย่อนของคู่สมรสซึ่งมีผลตั้งแต่ปี ค.ศ. 1988

การเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

หลักการรวมเงินได้คือกำหนดให้ภริยาต้องนำเงินได้มารวมกับสามีและถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีด้วย ยกเว้นเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาที่สามารถแยกเสียภาษีต่างหากจากของสามีได้ซึ่งในปี ค.ศ.1990 ประเทศอังกฤษเปลี่ยนแปลงมาใช้ระบบการแยกเงินได้โดยกำหนดให้สามีและภริยาเสียภาษีจากเงินได้ของแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกันไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ตาม ส่วนเงินได้ของบุตรนั้นยังคงมีการเสียภาษีแยกต่างหากจากบิดามารดาเช่นเดิมยกเว้นกรณีที่บุตรมีเงินได้จากทรัพย์สินหากทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่บิดาหรือมารดาโอนให้บุตรจะถือว่าเป็นเงินได้จากทรัพย์สินเป็นของบิดาหรือมารดาผู้ที่โอนทรัพย์สินดังกล่าวให้แก่บุตรแต่ถ้าบุคคลอื่นเป็นผู้โอนทรัพย์สินให้แก่บุตรเงินได้จากทรัพย์สินนั้นเป็นของบุตรโดยบุตรเป็นผู้เสียภาษีอากรแยกต่างหากจากบิดามารดา

ในส่วนผลของการเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสนั้น แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสจากการใช้หลักการรวมเงินได้มาใช้หลักการแยกเงินได้ของคู่สมรสแต่จำนวนคู่สมรสที่ได้รับประโยชน์ซึ่งมีไม่มาก หากพิจารณาจากประมาณการของรัฐบาลอังกฤษเกี่ยวกับจำนวนคู่สมรสที่ได้รับประโยชน์หรือเสียประโยชน์จากการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส สรุปได้ว่าคู่สมรสที่ได้รับประโยชน์จากการที่ภริยาเสียภาษีลดลงมีประมาณร้อยละ 7 คู่สมรสที่เสียประโยชน์เพราะมีภริยาเพิ่มขึ้นมีประมาณร้อยละ 1 และคู่สมรสที่มีภริยาที่ไม่เปลี่ยนแปลงมีประมาณร้อยละ 92 และแม้ว่าคู่สมรสที่ได้รับประโยชน์จะมีไม่มากนักซึ่งมีการประมาณการว่าการปฏิรูประบบการเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสจะทำให้ทางรัฐบาลเก็บภาษีเงินได้ลดลงประมาณ 660-670 ล้านปอนด์ต่อปี และมีการประมาณการว่าจำนวนเงินภาษีที่ลดลงนี้ซึ่งเงินภาษีครึ่งหนึ่งจะเป็นประโยชน์กับคู่สมรสที่อยู่ในกลุ่มที่มีเงินได้สูง ประโยชน์จากจำนวนภาษีที่ลดลงกว่าครึ่งหนึ่งจะตกอยู่กับ

คู่สมรสในกลุ่มที่มีเงินได้สูงสุด และสาเหตุอีกประการหนึ่งที่ทำให้ภรรยาเสียลด คือการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สิน (Investment income) ไปยังคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

เนื่องจากก่อนการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส ในปี ค.ศ.1990 การถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสจะไม่ส่งผลต่อภาระภาษีของคู่สมรส เพราะเงินได้ทั้งหมดของฝ่ายภริยาไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายสามี แต่ภายหลังการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส โดยเปลี่ยนมาใช้ระบบการแยกเงินได้ทำให้การถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างสามีภริยามีผลต่อภาระภาษีของคู่สมรสกล่าวคือ หากโอนทรัพย์สินมายังคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เมื่อคู่สมรสได้รับเงินได้จากทรัพย์สินนั้นเงินได้ดังกล่าวก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ภาระภาษีรวมของคู่สมรสก็จะลดลงตามลำดับ ซึ่งการถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสนั้นอาจกระทำได้โดย

1. โอนทรัพย์สินของคู่สมรสที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งวิธีการนี้จะมีค่าใช้จ่ายในการโอนบางส่วน แต่การที่คู่สมรสให้ทรัพย์สินแก่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจะไม่มีภาระภาษีเงินได้จากทุน(Capital gain)

2. คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง ในกรณีที่คู่สมรสมีชื่อถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกันกฎหมายภาษีอากรจะสันนิษฐานว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีส่วนในทรัพย์สินนั้นคนละครึ่ง แต่หากคู่สมรสมีส่วนในทรัพย์สินนั้นไม่เท่ากันก็สามารถที่จะแจ้งสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นต่อทางกรมสรรพากร(Inland Revenue) ได้และเมื่อคู่สมรสได้รับเงินได้จากทรัพย์สินดังกล่าวกฎหมายภาษีจะถือว่าคู่สมรสแต่ละฝ่ายได้รับเงินได้ตามสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นและต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้อื่นของแต่ละฝ่ายเพื่อคำนวณเป็นภาษี

การปรับปรุงการหักค่าลดหย่อนภาษีของคู่สมรส

ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเงินการคลัง ค.ศ.1988 (Finance Act1988) ซึ่งได้ยกเลิกค่าลดหย่อนบางรายการไป และเปลี่ยนแปลงการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคู่สมรสกล่าวคือได้มีการยกเลิกค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (Married Man Allowance: MMA) และให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายมีสิทธิหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Allowance: PA) ซึ่งจะมีจำนวนเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลที่โสด (Single Person Allowance :SPA) จำนวนค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย(MMA) จะสูงกว่าค่าลดหย่อนส่วนตัว(PA) จึงอาจทำให้คู่สมรสบางคู่มีภาระภาษีรวมสูงขึ้นเนื่องจากการหักค่าลดหย่อนภาษีได้น้อยลง ดังนั้นเพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบดังกล่าวจึงมีการกำหนดเพิ่มค่าลดหย่อนอีกอย่างหนึ่งขึ้นมาโดยเรียกว่า“ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส” (Married Couple Allowance: MCA) การหักค่าลดหย่อนประเภทนี้จะเหมือนกับการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) ก็จะนำไปหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ของสามีและหากมีเงินได้สามีซึ่งมีเงินได้น้อยกว่าค่าลดหย่อนดังกล่าว⁸⁴

⁸⁴ รัฐบาลประเมินว่าในปีภาษี 1990 – 1991 ทางรัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้ลดลงประมาณ 665 ล้านปอนด์ ส่วนด้านองค์กรเอกชนได้ประมาณการว่าภาครัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้ลดลงประมาณ 660 ล้านปอนด์ (See Inland Revenue Press Release , Independent Taxation of Husband and Wife .)

สิทธิในการหักค่าลดหย่อนส่วนที่เหลือสามารถโอนมาให้ภริยาเป็นผู้หักค่าลดหย่อนภาษีแทนได้ และต่อมาในปี ค.ศ.1993 สามีสามารถโอนสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีให้ภริยาเป็นผู้หักค่าลดหย่อนแทนได้ครั้งหนึ่งหรือทั้งหมดได้แม้ว่าสามีจะมีเงินได้สูงกว่าจำนวนค่าลดหย่อนดังกล่าว เช่น ในกรณีที่ภริยาเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าสามีสามีอาจโอนสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสให้ภริยาเป็นผู้หักภาษีแทนทั้งหมดก็ได้ซึ่งจะทำให้ฝ่ายภริยาเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลงมาภาระภาษีรวมของคู่สมรสก็จะต่ำกว่ากรณีที่สามีเป็นผู้ใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนเป็นต้นและต่อมาในปีค.ศ. 2000 การหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส (MCA) ได้ถูกยกเลิกไป⁸⁵

การเปลี่ยนแปลงการหักค่าลดหย่อนภาษีอีกประการหนึ่งคือ ค่าลดหย่อน (Allowance) ส่วนใหญ่จะเปลี่ยนจากการเป็นค่าลดหย่อนซึ่งต้องนำไปหักจากเงินได้ก่อนที่นำไปคำนวณกับอัตราภาษีมาเป็นค่าลดหย่อนซึ่งต้องนำไปหักจากเงินได้ก่อนที่จะนำไปรวมคำนวณกับอัตราภาษีมาเป็นการให้เครดิตภาษีแทนซึ่งเครดิตภาษีก็จะนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย และอย่างไรก็ตามในกฎหมายยังคงใช้คำว่า “ค่าลดหย่อน”(Allowance) และจำนวนค่าลดหย่อนตามกฎหมายก็ไม่เปลี่ยนแปลงแต่จะคำนวณเครดิตภาษีที่ผู้เสียภาษีจะได้รับตามอัตราส่วนร้อยละของค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้⁸⁶

⁸⁵ และแม้ว่าการโอนทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสจะไม่มีภาระภาษีเงินได้จากทุน แต่หากภายหลังจากที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา คู่สมรสฝ่ายที่ได้รับทรัพย์สินได้ทำการขายทรัพย์สินดังกล่าวไป กรณีนี้จะมีภาระทางภาษีเงินได้จากทุน (Capital gain) เกิดขึ้น โดยจำคำนวณจากราคาทรัพย์สิน ณ วันที่คู่สมรสฝ่ายที่โอนให้ได้รับทรัพย์สินนั้นมาในกรณีที่คู่สมรสมีเงินได้จากทรัพย์สิน พระราชบัญญัติว่าด้วยการเงินการคลัง ค.ศ.1988 (Finance Act 1988) ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการที่พิจารณาเงินได้ระหว่างคู่สมรสในมาตรา 34 ของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาถูกนำไปตามแนวทางของทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ กรณีที่คู่สมรสมีชื่อเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินร่วมกัน แต่มิได้มีส่วนในทรัพย์สินนั้นคนละครั้ง คู่สมรสสามารถแจ้งสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร (Inland Revenue) ได้ และการแจ้งสัดส่วนในทรัพย์สินนั้นต้องลงลายมือชื่อของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย

⁸⁶ “ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส” (Married Couple Allowance : MCA) จะมีจำนวนเท่ากับผลต่างระหว่างค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) กับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (SPA) เพื่อที่จะชดเชยให้กับคู่สมรสบางคู่ที่หักค่าลดหย่อนได้น้อยลงเนื่องจากการกำหนดให้คู่สมรสหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (PA) แทนการหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย (MMA) จึงทำให้คู่สมรสนั้นสามารถหักค่าลดหย่อนได้เท่าเดิม

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งใช้บังคับในปัจจุบัน

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามกฎหมายของประเทศอังกฤษเป็นไปตามหลักการแยกเงินได้ กล่าวคือ กำหนดให้สามีและภริยาเสียภาษีจากเงินได้ของแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกันไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ตามและในกรณีที่บุตรมีเงินได้ก็จะต้องเสียภาษีในนามของบุตรเองแยกต่างหากจากบิดามารดา แต่ถ้ากรณีที่บุตรที่มีเงินได้จากทรัพย์สินและทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่บิดาหรือมารดาโอนให้บุตร กรณีเช่นนี้ให้ถือว่าเงินได้จากทรัพย์สินที่บุตรได้รับเป็นของบิดาหรือมารดาผู้โอนทรัพย์สินดังกล่าวให้บุตร กล่าวคือต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ซึ่งโอนทรัพย์สินให้แก่บุตร แต่หากทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นทรัพย์สินที่บุตรได้รับโอนมาจากบุคคลอื่น ๆ เงินได้จากทรัพย์สินนั้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของบิดาหรือมารดา

ประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law)

ประเทศเยอรมัน

โครงสร้างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสามีภริยาของประเทศเยอรมัน ในเรื่องดังต่อไปนี้

1. หน่วยภาษี

กฎหมายของประเทศเยอรมันคู่สมรสใช้วิธีการรวมเงินได้ (Income Joint) คู่สมรสมีสิทธิเลือกใช้วิธีการแยกเงินได้ (Income Separation) หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) เจ้าหน้าที่ประเมินจะใช้หลักการแยกเงินได้ (Income Separation) ถ้าหากคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายยื่นคำร้องขอแยกยื่น แต่ถ้าคู่สมรสทั้งสองฝ่ายไม่ยื่นคำร้องขอรวมหรือคำร้องขอแยกก็จะใช้หลักการรวมเงินได้แล้วเฉลี่ย (Income Splitting)

นอกจากให้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งใน 2 หลัก แล้วกฎหมายยังกำหนดว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) นั้นคู่สมรสมีสิทธิจะทำได้ไม่ว่าคู่สมรสจะมีเงินได้เพียงคนเดียวหรือมีเงินได้ทั้งสองคน ส่วนเงินได้ของบุตรที่อยู่ในอุปการะไม่ให้นำมารวมเป็นเงินได้ของครอบครัว

2. ค่าลดหย่อนทางภาษีและการให้เครดิตภาษีอากร

ค่าลดหย่อนส่วนตัว

ค่าลดหย่อนส่วนตัวหักได้คนละ 1,600 ยูโร ดังนั้นค่าใช้จ่ายแบบมาตรฐานสำหรับเงินเดือนคนละ 940 ยูโร

ค่าลดหย่อนคู่สมรส

หลักการรวมเงินได้ การหักค่าลดหย่อนทั่วไปจะรวมกันและหลักการเฉลี่ยเงินได้ (The spitting system) จะถูกนำมาใช้บังคับ

ค่าลดหย่อนบุตร กฎหมายภาษีของประเทศเยอรมันกำหนดให้หักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรดังต่อไปนี้

บุตรคนแรก	หักได้คนละ 1,200 ยูโร
บุตรคนที่สอง	หักได้คนละ 1,680 ยูโร
บุตรคนที่สามและคนต่อไป	หักได้คนละ 1,800 ยูโร

3. บัญชีอัตราภาษีเงินได้

ขั้นแรกเงินได้ทั้งหมดของกลุ่มสมรสหารด้วย 2 เหลือเท่าไรคูณด้วยอัตราภาษี (Basic taxrate) เป็นภาษีที่ต้องชำระของกลุ่มสมรสทั้งสองคนซึ่งเป็นอัตราภาษี หนี้อาชีพ ส่วนแรกและส่วนสุดท้ายของบัญชีอัตราภาษีเงินได้เป็นสัดส่วน (Proportional) บัญชีอัตราภาษีเงินได้อยู่ในระหว่าง 20 - 55%

4. เงินช่วยเหลือประกันสังคม (Social Security Contributions)

4.1 อัตราภาษีและเพดานขั้นต่ำ (Rate and Ceiling)

คนแก่ คนป่วย คนว่างงาน 15.63% ของเงินได้ขั้นต้นขึ้นไป

4.2 ความแตกต่างระหว่างสถานะทางการสมรสและเพศ ไม่มีกำหนดไว้

5. การโอนเงินได้ (Cash Transfers)

5.1 จำนวนเงินโอนสำหรับคู่สมรส ไม่มีกำหนดไว้

5.2 จำนวนเงินโอนสำหรับบุตร การโอนเงินให้บุตรคนที่สามและคนต่อไปอย่างไรก็ตามครอบครัวที่มีเงินได้ต่ำเนื่องจากการโอนเงินได้จากบุตรคนที่สอง

6. ผลทางภาษีและเงินช่วยเหลือสำหรับภรรยาที่ทำงาน

6.1 ค่าลดหย่อนทางภาษีและเงินช่วยเหลือสำหรับสามี (ไม่มีกำหนดไว้)

6.2 การปฏิบัติต่อภรรยาเป็นพิเศษ (ไม่มีกำหนดไว้)

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ (ในปี 1975) บัญชีอัตราภาษีเงินได้มีการยกเลิกระหว่างปี 1975 เป็นการปฏิรูปภาษีซึ่งในขณะนั้นอัตราภาษีอยู่ในช่วงระหว่าง 25 - 60 % การปฏิรูปภาษีแทนระบบการยอมให้หักค่าลดหย่อนทางภาษีสำหรับบุตร โดยระบบการโอนเงินสด (System of Cash Transfers) ระบบการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ Income-splitting system ซึ่งยังใช้อยู่ในปัจจุบัน⁸⁷

⁸⁷ McNulty, John K. Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell, Fourth Edition, Minnesota: West Publishing Co. 1988 p 102.

ประเทศเยอรมนี

1.การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งกฎหมายที่ใช้บังคับตั้งแต่อดีต และ สาเหตุที่นำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้และการหักค่าลดหย่อนจากคู่สมรส

1.)การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสที่บังคับใช้ในอดีต

ประเทศเยอรมนีได้ประกาศให้พระราชบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง (Federal Income Tax Act) เริ่มตั้งแต่ ค.ศ. 1920 สำหรับในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้ได้กำหนดให้ใช้ระบบการรวมเงินได้ทางครอบครัว ซึ่งก็คือใช้หน่วยภาษีครอบครัวโดยมีการกำหนดให้นำเงินได้ของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะนำมารวมกันเพื่อนำไปคำนวณเป็นภาษีเงินได้และปีต่อมาได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เพื่อให้บรรเทาภาระภาษีเงินได้ให้กับคู่สมรส โดยมีการกำหนดให้ฝ่ายภริยามีสิทธินำเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานให้แยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากฝ่ายสามีได้ แต่เงินได้ดังกล่าวต้องมีเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน และมีความเกี่ยวข้องกับงานหรือธุรกิจกิจการของสามีเพื่อที่จะป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ของสามีมาให้ภริยาที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า การที่กำหนดบทบัญญัติเพื่อให้สิทธิภริยานำเงินได้จากงานที่ตนเองทำเพื่อแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้นั้นมีผลต่อการตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายภริยาดังนั้นในปีค.ศ.1934 ภายใต้การปกครองของพรรคนาซี (Nazi) ต้องการการยับยั้งอัตราการเข้าสู่ตลาดแรงงานของผู้หญิงจึงได้มีการยกเลิกบทบัญญัติดังกล่าวและกลับไปใช้ระบบรวมเงินได้ทุกประเภทเช่นเดิมต่อมาในช่วงสงครามโลกครั้งที่ 2 ได้มีความต้องการแรงงานของหญิงสูงขึ้นมากจึงได้มีการกำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้จากการจ้างแรงงานแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เพื่อได้กระตุ้นให้ผู้หญิงตัดสินใจเข้าสู่ตลาดแรงงานมากขึ้น ต่อมาในปีค.ศ.1951 ภายหลังจากสงครามโลกครั้งที่ 2 ได้สิ้นสุดลงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ค.ศ. 1951 (Income Tax Act 1951) ซึ่งการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดให้มีการใช้ระบบการรวมเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสเหมือนเดิมและยังคงมีการกำหนดให้ภริยามีสิทธินำเงินได้จากการจ้างแรงงานที่มีได้มีความเกี่ยวข้องกับงานหรือธุรกิจของสามีแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เช่นเดิม

2.)สาเหตุอันนำไปสู่การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส

ในการคำนวณการเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้ระบบการรวมเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ค.ศ.1951 (Income Tax Act 1951) จะคำนวณจากเงินได้รวมของคู่สมรสโดยใช้อัตราภาษีเช่นเดียวกันกับคนโสดจึงทำให้ชายและหญิงต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นภาระภาษีของคู่สมรสจึงสูงกว่าภาระภาษีของคนโสดจึงมีผู้ที่เห็นว่าภาระภาษีในส่วนที่สูงกว่าภาระภาษี

ของคนที่ไม่ได้นั้นเป็นการจัดเก็บภาษีจากการสมรส (Disciplinary marital tax) จึงได้มีการยื่นฟ้องคดีต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อให้ทำการวินิจฉัยว่าบทบัญญัติของพระราชบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่มีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้จัดหรือแย้งต่อกฎหมายรัฐธรรมนูญหรือไม่ ซึ่งมีคำตัดสินของศาลรัฐธรรมนูญในคดีที่เป็นสาเหตุให้ประเทศเยอรมนีมีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากของคู่สมรส

2. การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส

ปัจจัยที่ทำให้ประเทศต่างๆ มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสมีอยู่ด้วยกันหลายประการ โดยส่วนใหญ่การเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากของคู่สมรสของประเทศต่างๆ มาจากหลายปัจจัยของทางด้านการเมืองและทางด้านสังคม ซึ่งแตกต่างจากในประเทศเยอรมนีที่มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสนั้นเป็นผลมาจากแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาลรัฐธรรมนูญ โดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญได้มีการส่งผลกระทบต่อทั้งการเปลี่ยนแปลงหลักการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสและการเปลี่ยนแปลงในการที่จะบรรเทาภาระการเสียภาษี

2.1 การเปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส

ในปีค.ศ. 1957 ประเทศเยอรมนีทำการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสโดยใช้ระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสซึ่งในระบบดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีที่ทำการสมรสต้องมีภาระการเสียภาษีที่สูงขึ้นและมีผู้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลรัฐธรรมนูญให้วินิจฉัยว่าระบบการรวมเงินได้ของคู่สมรสขัดหรือแย้งต่อกฎหมายรัฐธรรมนูญหรือไม่ โดยในปีค.ศ. 1955 ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยว่าบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่กำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ซึ่งมีผลทำให้ภาระการเสียภาษีเงินได้ต้องสูงขึ้นเมื่อทำการสมรสนั้น เป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งกับมาตรา 6(1) ของกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์รัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949 (Basic Law) ซึ่งบัญญัติว่า “รัฐต้องให้ความสำคัญคุ้มครองการสมรสและสถาบันครอบครัวเป็นพิเศษ” เพราะฉะนั้นรัฐบาลจะต้องไม่กระทำการใดๆ ที่เป็นการขัดขวางการสมรสหรือการทำลายสถาบันครอบครัวนอกจากนี้ศาลรัฐธรรมนูญยังได้ให้ความเห็นต่อไปอีกว่าระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้เช่นเดียวกับที่ใช้บังคับกันอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นระบบที่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายรัฐธรรมนูญดังนั้น ในปีค.ศ. 1957 รัฐบาลเยอรมนีจึงแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เพื่อการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสจากการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส โดยใช้หลักการรวมเงินได้ มาเป็นการให้สิทธิ⁸⁸

⁸⁸ The Constitutional Court of Korea, Cumulative Taxation of Income From Asset of Spouse Case 2002 .

สมรสเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากกันซึ่งในกรณีนี้จะคำนวณโดยใช้หลักการแยกเงินได้หรือจะเลือกยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันซึ่งกรณีนี้คำนวณโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ โดยการนำเงินได้ของกลุ่มสมรสรวมกันแล้วทำการหารด้วย 2 แล้วจึงนำเงินได้ประเภทดังกล่าวไปคำนวณกับอัตราภาษีจากนั้นนำภาระภาษีที่ได้คูณกลับด้วยผลลัพธ์ที่ได้เท่ากับภาระการเสียภาษีของกลุ่มสมรส⁸⁹

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกลุ่มสมรสนั้นตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ของประเทศเยอรมนีในช่วงแรกๆจะใช้สำหรับการที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นผู้มีสัญชาติเยอรมัน⁹⁰ (German nationals) เท่านั้นจนในกระทั่งในปีค.ศ. 1995 ศาลยุติธรรมแห่งยุโรป (European Court of Justice) พิพากษาว่าการที่บทบัญญัติที่กำหนดให้สิทธิในการเฉลี่ยเงินได้เฉพาะคู่สมรสที่เป็นผู้มีสัญชาติเยอรมันนั้นเป็นบทบัญญัติที่ละเมิดข้อตกลงว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของสนธิสัญญากรุงโรม (Treaty of Rome) ซึ่งประเทศเยอรมนีจึงต้องขยายสิทธิในการเฉลี่ยเงินได้ให้กับคู่สมรสที่มีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มประชาคมประเทศยุโรปทุกคู่ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมนี⁹¹

⁸⁹ McNulty, John K. Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell, Fourth Edition , Minnesota : West Publishing Co. 1988 p 112 .

⁹⁰ Lewis , Mervyn . British Tax Law : Income Tax . Corporation Tax . Capital Gain Tax. Suffolk: Richard Clay (The Chaucer Press) , Ltd , 1977 p 135 .

⁹¹ ประเทศเยอรมนีถือว่าสิทธิบุคคลในครอบครัวและการสมรสเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์รัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949 จึงได้บัญญัติคุ้มครองการสมรสไว้ในหมวด 1 (สิทธิขั้นพื้นฐาน)

3.การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสซึ่งกฎหมายใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามระบบกฎหมายของประเทศเยอรมันได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิเลือกว่าจะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกันหรือจะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกจากกันก็ได้

ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจะคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้โดยกำหนดให้คู่สมรสนำเงินได้มารวมกันซึ่งเงินได้ดังกล่าวสามารถที่จะทำการหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้ในจำนวนเท่ากับ 2 เท่าของค่าลดหย่อนส่วนบุคคลสำหรับคนโสดและหารเงินได้สุทธิของคู่สมรสด้วยสองแล้วนำไปคำนวณตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้

ส่วนในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แยกจากกันจะคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้โดยเงินได้จากแรงงานที่ตนเองได้กระทำที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้รับก็ถือเป็นเงินได้ของคู่สมรสฝ่ายนั้นส่วนกรณีเงินได้จากทรัพย์สินนั้นแม้ว่าในประเทศเยอรมนีจะใช้ระบบสินสมรส (Community property system) และทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสนั้นกฎหมายถือเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายแต่สำหรับในทางภาษีกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกกันเงินได้จากทรัพย์สินนั้นก็ถือว่าเป็นเงินได้ของคู่สมรสที่มีชื่อเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น⁹²

กฎหมายภาษีของบางประเทศจะมีการกำหนดช่วง “อัตราภาษีร้อยละศูนย์” (Tax-free zone or zero rate bracket) สำหรับเงินได้ในช่วงเริ่มต้นในจำนวนที่ใกล้เคียงกับค่าครองชีพขั้นต่ำของผู้เสียภาษีกฎหมายภาษีของบางประเทศอาจมิได้มีการกำหนดช่วง “อัตราภาษีร้อยละศูนย์” แต่ประเทศเหล่านี้จะมีการกำหนด “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” ซึ่งค่าลดหย่อนนี้จะนำไปหักลดหย่อนจาก “เงินได้สุทธิ” (net income) “หักลดหย่อนเพิ่มเติม” เรียกว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษี” (taxable income) จากนั้นจึงนำ “เงินได้ที่ต้องเสียภาษี” ไปคูณกับอัตราภาษี สำหรับการกำหนดจำนวน “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” คำนึงถึงค่าครองชีพขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีทำให้ “ค่าลดหย่อนเพิ่มเติม” มีผลเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของอัตราภาษีมากกว่าเป็นค่าลดหย่อนจึงเรียกว่า “ค่ายกเว้นส่วนบุคคล” (personal exemption) เพื่อชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่าง “ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล” กับ “ค่ายกเว้นส่วนบุคคล”

⁹² สำหรับในส่วนของเงินได้บุตรนั้นบุตรซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ย่อมต้องเสียภาษีด้วยตนเองกล่าวคือไม่ต้องนำเงินได้ของบุตรไปรวมเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาไม่ว่าเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้จากการใช้แรงงาน หรือเงินได้จากทรัพย์สินที่มีอยู่ก็ตาม

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาตามกฎหมายของประเทศไทย

ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

กฎหมายฉบับแรกที่จัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาคือพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนปี พ.ศ.2475 ในเรื่องสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนได้บัญญัติให้เก็บภาษีเฉพาะจากค่าจ้างแรงงานเท่านั้น ค่าจ้างแรงงานในที่นี้หมายถึงเงินเดือน บำนาญบำเหน็จเบียดหัวดี เงินปี เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้าตลอดจนเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าจ้างแรงงานกล่าวคือการจัดเก็บภาษีจากค่าจ้างแรงงานอย่างเดียว

ต่อมาได้มีการออกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 ซึ่งเริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2476 โดยขยายฐานการเก็บภาษีกว้างออกไปจากเดิมกล่าวคือ นอกจากจะจัดเก็บภาษีค่าจ้างแรงงานแล้วยังเพิ่มการเก็บจากเงินได้อีก 4 ประเภทใหญ่ๆรวม เป็น 5 ประเภท คือ

- 1.) ค่าจ้างแรงงาน เงินเดือน เบียดหัวดี บำนาญ บำนาญฯ
- 2.) ดอกเบียดต่างๆเช่น ดอกเบียดเงินกู้ยืม จำนำ จำนองและเงินปันผลต่างๆ
- 3.) เงินปี เช่นเงินปีจากพระบรมวงศานุวงศ์ เงินที่ได้รับมาจากทรัพย์สิน
- 4.) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ
- 5.) เงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งการให้เช่าแพด้วย

สำหรับพักอัตราของภาษีเงินได้ มี 2 อัตรา คือ อัตราปกติของภาษีเงินได้คิดร้อยละ 8 ของยอดเงินได้ทั้งสิ้นและอีกอัตราหนึ่งคือเงินได้ทุกรายต้องได้รับผ่อนผันโดยวิธีการยกเว้นหรือลดหย่อน ภาษี ต่อมาในปีพ.ศ. 2481 ภายหลังจากที่รัฐบาลได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบบการปกครองสมบูรณาญาสิทธิราชเป็นระบอบประชาธิปไตยแล้วกระทรวงการคลังได้มีการปรับปรุงภาษีอากรครั้งใหญ่ โดยออกพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากรประกาศเป็นกฎหมายในปี พ.ศ. 2481 เริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 เมษายนพ.ศ. 2482 สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรนี้มีรากฐานโครงสร้างมาจากภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้พ.ศ.2475

ต่อมาในปีพ.ศ.2489 ได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 มาตรา 14 บัญญัติให้เพิ่มความในมาตรา 57ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยมีเหตุผลในทางทฤษฎีภาษีเงินได้แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือเงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงานและมีใช้เงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงาน เช่นเงินค่าจ้างแรงงานถือว่าได้มาโดยน้ำพักน้ำแรงของคน ส่วนที่ไม่ใช่ น้ำพักน้ำแรงเช่น ค่าเช่า ดอกเบียดกำไร หรือเงินปันผลในการเป็นหุ้นส่วนบริษัทเป็นต้นทั้งนี้เพื่อความยุติธรรมควรจะเก็บภาษีเงินได้ประเภทที่ได้จากน้ำพักน้ำแรงน้อยกว่าเงินได้ที่มีใช้น้ำพักน้ำแรง

นอกจากนี้ ยังให้ถือว่ารายได้ของสามีภริยาถ้าอยู่ร่วมกันก็ให้ถือเป็นรายได้ของสามีเพื่อประเมินเก็บภาษี ซึ่งรายได้ของสามีภริยานั้นถือว่าอยู่กินร่วมกัน ในคดีของกฎหมายถือว่า สามีภริยาเป็นคนเดียวกัน เพราะฉะนั้น ถ้าจะถือว่าทรัพย์สินของสามีภริยาเป็นของคนคนเดียวก็ชอบด้วยเหตุผลแล้ว และยังบัญญัติป้องกันการหลีกเลี่ยงโดยตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีไว้ด้วย

และแม้ว่าประมวลรัษฎากรได้เริ่มใช้บังคับมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482จนถึงปัจจุบัน โครงสร้างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปมาก โดยเฉพาะในหลักการใหญ่ๆ เหมือนเดิม ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงไปเล็กน้อยเท่านั้น

ในปี พ.ศ.2496 ถึงปัจจุบัน กรมสรรพากรได้มีการกำหนดให้มีการปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการหักค่าลดหย่อน การหักค่าใช้จ่ายและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหมาะสมและสอดคล้องกันสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างต่อเนื่อง

ในปี พ.ศ.2540 ประเทศไทยประสบกับภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ เนื่องมาจากการขาดความมั่นใจในระบบสถาบันการเงินการขาดสภาพคล่อง และระบบเครดิตจึงได้มีการปรับเปลี่ยน โครงสร้างอัตราภาษีเพื่อช่วยลดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 50,000 บาทตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 352) พ.ศ. 2542 เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2542 เป็นการอุดหนุนเงินจากรัฐบาล โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อย เพื่อป้องกันมิให้ผู้มีรายได้น้อยต้องยากจนลงไปอีกจากภาระที่ต้องเสียภาษี⁹³

กล่าวโดยสรุป โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระยะแรกเป็นการจัดเก็บภาษีที่มุ่งเน้นไปที่การก่อให้เกิดรายได้เป็นหลัก การปรับปรุงโครงสร้างในแต่ละครั้งจึงเป็นการเปลี่ยนแปลงเพื่อเอื้ออำนวยให้เกิดรายได้มากที่สุด คือ มีจรรยาได้เป็นจำนวนมาก และระยะเวลาต่อๆ มาการปรับปรุงโครงสร้างคำนึงถึงความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น โดยการปรับลดอัตราภาษีจำนวนจรรยาได้และการหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเสมอภาคกัน โคนเฉพาะผู้ที่มีรายได้น้อยและปานกลางจนมาถึงปัจจุบัน บทบาทของการปรับปรุงโครงสร้างยังคงเป็นการกำหนดจุดมุ่งหมายให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในหมู่ผู้เสียภาษีด้วยกัน โดยวัดจากสภาพข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีในด้านรายได้น้อยผู้มีรายได้น้อยต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมากกว่าผู้มีรายได้น้อยและเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสะดวกเพื่อขจัดปัญหาความซับซ้อนโดยลดจำนวนอัตราภาษีให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ และการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญมากที่สุดซึ่งมุ่งเน้นการปรับปรุงโครงสร้างที่เน้นความยืดหยุ่นให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทยมากยิ่งขึ้น⁹⁴

⁹³ ไกรยุทธ ธีรตยา คีนันท์ . (2521) . *ทฤษฎีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล หน้า 80 – 81 .

⁹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจกุล . (2548) . *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3) กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 100 .

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในข่ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มี 4 ประเภท ได้แก่ บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปี และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งดังนี้

1.) บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดา หมายถึง มนุษย์ที่มีสภาพบุคคลไม่ว่าจะเป็นเด็กหรือผู้ใหญ่จนแก่ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ไม่ว่าจะเป็นผู้ที่มิสัญชาติเชื้อชาติ ศาสนาใดก็ตาม หากบุคคลดังกล่าวมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จึงต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่แล้วมาแล้วทุกคน โดยกำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษีแทนผู้เยาว์และให้ผู้อนุบาลยื่นแบบฯ และชำระภาษีแทนผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถและให้ผู้พิทักษ์มีหน้าที่ยื่นแบบฯ และชำระภาษีแทนผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนเสมือนไร้ความสามารถและให้ผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้ยื่นแบบและชำระภาษีแทนบุคคลผู้อยู่ในต่างประเทศ

เพราะฉะนั้นกรณีที่มีกรณียาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี (การอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวให้ถือว่าอยู่ร่วมกัน) กฎหมายให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57ตรีแห่งประมวลรัษฎากรและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้กรณีที่มีสามีและภริยาแม้จะเป็นบุคคลธรรมดาการเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายถือว่าเป็นบุคคลคนเดียวกันวันแต่ในกรณีที่ภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ ก เงินเดือนและค่าจ้าง ภริยาจึงมีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษีอากรแยกต่างหากจากสามีได้ส่วนเงินได้ประเภทอื่นยังคงต้องถือเป็นเงินได้ของสามี ส่วนกรณีที่มีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และความเป็นสามีภริยามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษีหรือกรณีชายหญิงอยู่กินกันโดยมิได้จดทะเบียนสมรสทั้งคู่จะต้องแยกกันเสียภาษีในนามของตนเองอย่างคนโสดด้วย

2.) ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีโชติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ หมายถึง บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยความประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

ห้างหุ้นส่วนสามัญ หมายถึง ห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนจะต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้สินทั้งปวงของห้างหุ้นส่วน โดยไม่จำกัดจำนวน ห้างหุ้นส่วนสามัญจะจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ หากไม่จดทะเบียนก็มีผลเท่ากับเป็นบุคคลธรรมดา แต่ถ้าได้จดทะเบียนแล้วก็มีสภาพเป็นนิติบุคคลถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนมีเงินได้ตามเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ห้างหุ้นส่วนสามัญก็เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดา

คณะบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้นถ้าหากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้ว ก็เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนคณะบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ไม่มีสถานภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีโดยให้เสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาในนามคณะบุคคลด้วย

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวกัน ไม่แยกเมื่อห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลนั้นได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้วผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนหรือบุคคลในคณะบุคคลก็ไม่ต้องยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นั้นซ้ำอีก

ในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดคำนิยามคำว่า“ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล”ไว้อย่างไรการจัดตั้งจึงกระทำโดยสัตยาตามมาตรา 1012 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ซึ่งถ้าการประกอบกิจการ ในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งสามมีหรือภริยามีรายรับจากการขายที่ดินต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่ถ้าสามมีได้นำรายรับไปเสียภาษีเงินได้ในนามของตนเอง จึงเป็นการยื่นแบบแสดงรายการผิดหน่วยภาษีและเนื่องจากผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทุกคนต้องเสียภาษีและรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของห้างฯหรือคณะบุคคลโดยไม่จำกัดตาม มาตรา 1025 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 บัญญัติว่า“อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น”

กรณีเจ้าของกรรมสิทธิ์ร่วมร่วมกันทำสัญญาให้เช่าที่ดินเงินได้ที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามคณะบุคคล การยื่นแบบแสดงรายการจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในนามของคณะบุคคล ไม่อาจที่จะแยกยื่นแบบแสดงรายการในนามของแต่ละบุคคลได้ตามมาตรา 56วรรคสองตามประมวลรัษฎากร

ดังนั้นการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเจ้าของกรรมสิทธิ์ร่วมแต่ละคนนำเงินได้จากมาให้เช่าที่ดินที่ได้รับไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 93 ในนามบุคคลธรรมดาแต่ละคนเป็นการยื่นแบบแสดงรายการ โดยยื่นผิดหน่วยภาษีกรณีดังกล่าวถือว่าคณะบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 93 ในนามคณะบุคคลใหม่ แต่อนุ โลมให้นำภาษีที่ชำระไว้ผิดหน่วยภาษีนั้นมาหักจากภาษีที่ต้องชำระในนามคณะบุคคลได้ ส่วนแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสีย

ภายในนามคณะบุคคลใหม่พร้อมทั้งให้คำนวณเงินเพิ่มตาม มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยอนุโลมให้นำภาษีที่เสียแล้วมาหักออกได้

ส่วนกรณีการที่ชายหญิงอยู่กินกันฉันสามีภริยากันโดยจดทะเบียนสมรสแม้ทั้งสองฝ่ายจะมีส่วนแบ่งในทรัพย์สินที่ทำมาหาได้ร่วมกันก็ไม่ถือว่าเป็นหุ้นส่วนเพราะห้างหุ้นส่วนจะต้องประสงค์จะแบ่งปันกำไรที่จะได้แก่กิจการที่ทำนั้นไม่ใช่แบ่งปันทรัพย์สิน

ส่วนกรณีชายหญิงอยู่กินกันโดยไม่ได้จดทะเบียนสมรสตามกฎหมายไทยไม่ถือว่าเป็นสามีภริยากันและศาลจะพิพากษาว่าไม่เป็นหุ้นส่วนกันทั้งนี้ศาลต้องพิจารณาว่าการอยู่กินกันในลักษณะดังกล่าวเป็นการตกลงโดยชัดแจ้งหรือไม่ว่าเป็นการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนโดยมุ่งหาผลกำไรมาแบ่งปันกัน กรณีไม่มีข้อตกลงชัดแจ้งว่ามีลักษณะที่มุ่งหาผลกำไรมาแบ่งปันกำไรกัน ศาลจะต้องนำหลักกฎหมายทั่วไปมาปรับใช้นั้นก็คือความสัมพันธ์รูปแบบกรรมสิทธิ์รวม

3.) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีหมายถึงบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีแต่ถึงแก่ความตายไปก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้กฎหมายยังถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแม้จะสิ้นสภาพบุคคลไปแล้วก็ตาม ทั้งนี้เฉพาะในปีที่ถึงแก่ความตายเพียงปีเดียวส่วนในปีต่อไป หากมีเงินได้จากกองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังมิได้แบ่งให้ทายาท ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในนามผู้ตายอีก แต่ต้องเสียภาษีเงินได้ในนามของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตามกฎหมายทั่วไป บุคคลที่ถึงแก่ความตายย่อมจะหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายแต่สำหรับภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ความตายไม่ทำให้ภาระหน้าที่ในการเสียภาษีหมดไปเพราะประมวลรัษฎากรกำหนดว่า ผู้มีเงินได้ที่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการเงินได้ยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยให้ผู้จัดการ ประมวลรัษฎากรมาตรา 56วรรคสอง “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการขึ้นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยกทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องขึ้นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”⁹⁵

⁹⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม .(2556). คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร . (พิมพ์ครั้งที่ 9) .กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา , หน้า 200 .

มรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกแล้วแต่กรณีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นและชำระภาษีแทนผู้ถึงแก่ความตาย การยื่นแสดงรายการเงินได้ของผู้ตายเพื่อเสียภาษีอากรนั้นต้องรวมเงินได้ของผู้ตายและของกองมรดกเฉพาะที่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาทหลังตายที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ถึงแก่ความตายเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีให้หักค่าลดหย่อนได้เสมือนกับผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47(4) กล่าวคือการหักค่าลดหย่อนเสมือนสำหรับบุคคลธรรมดาที่มีชีวิตอยู่ให้หักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 47(1) ดังนี้ผู้มีเงินได้ 30,000 บาท สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 30,000 บาทบุตรของผู้มีเงินได้คนละ 15,000 บาท แม้ว่าผู้ตายจะมีชีวิตอยู่ไม่ครบปีก็ตามก็หักค่าใช้จ่ายได้เต็มจำนวน

4. กองมรดกที่ยังมิได้ทำการแบ่ง

กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หมายถึง ทรัพย์สินของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ความตายแต่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาทกองมรดกไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่เป็นกองทรัพย์สินซึ่งประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นหน่วยเสียภาษีเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล

กองมรดกนี้ถ้าผู้มีเงินได้ซึ่งเกิดขึ้นกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลแยกต่างหากจากผู้ตายเฉพาะ ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้ว สำหรับปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินอันเกิดจากกองมรดกนั้นเป็นเงินได้พึงประเมิน⁹⁶

⁹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ “ ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรค 1 ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรค 1 หรือก่อนที่ผู้แทน โดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก แล้วแต่กรณี ปฏิบัติแทน และโดยเฉพาะในการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น

สำหรับในปีต่อไปถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม มาตรา 56 (1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย”

ซึ่งถ้าเป็นการเสียภาษีเนื่องจากการเสียภาษีเงินได้ของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ความตายในปีต่อไปถ้ายังไม่ได้แบ่งทรัพย์สินในกองมรดกและของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ความตายให้ผู้จัดการมรดก ทายาท และผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้และเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการในนามของกองมรดก

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อบุคคลใดตายมรดกนั้นย่อมตกทอดแก่ทายาทแต่ตามประมวลรัษฎากรกำหนดว่าตราใดที่ยังไม่มีการแบ่งทรัพย์สินมรดกและทรัพย์สินในกองมรดกซึ่งก่อให้เกิดเงินได้เงินได้นั้นถือเป็นเงินได้ของกองมรดกอันจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ส่วนกองมรดกของผู้ตาย ได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายและรวมตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆของผู้ตายโดยสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆที่จะเป็นมรดกตกทอดไปยังทายาทจะต้องไม่เป็นเรื่องเฉพาะตัวของผู้ตาย

ส่วนเงินที่ทายาทได้รับจากกองมรดกซึ่งจะต้องเสียภาษีในหน่วยภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งมาแล้ว ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการรับมรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) และเมื่อผู้มีสิทธิรับเงินคืนเงินภาษีถึงแก่ความตายไป สิทธิในการรับคืนเงินภาษีอากรซึ่งไม่ใช่สิทธิเฉพาะตัวของผู้ตายย่อมเป็นมรดกตกทอดแก่ทายาททันทีโดยผลของกฎหมายตามมาตรา 1599 และ มาตรา 1600 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น ฝ่ายทายาทมีสิทธิดำเนินการร่วมกันเพื่อขอเงินภาษีอากรโดยให้ทายาททั้งหมดของนายก.ทำหนังสือลงลายมือชื่อมอบอำนาจให้ นาย ข .เป็นผู้รับคืนเงินภาษีอากรแทนทายาททุกคนตามมาตรา 1745 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีทายาทไม่สามารถจัดการร่วมกัน หรือมีเหตุขัดข้องในการจัดการทายาทหรือผู้มีส่วนได้เสียอาจร้องขอต่อศาลให้ตั้งผู้จัดการมรดกได้ตามมาตรา 1713 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และให้ฝ่ายผู้จัดการมรดกเป็นผู้ยื่นคำร้องขอรับคืนเงินภาษีอากร

สรุป ความแตกต่างของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บุคคลธรรมดาห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีและกองมรดกที่ยังไม่ได้ทำการแบ่ง

กรณีผู้ตายมีคู่สมรสและต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งมีผู้ให้ความเห็นดังนี้

เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 47(4) ในกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปี ภาษี ให้หักลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเมื่อมีกฎหมายให้ทำการหักค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่เท่ากับว่ากฎหมายถือว่าผู้มีเงินได้ยังไม่ตาย ในทางภาษีเฉพาะในปี ภาษินั้นเป็นข้อยกเว้นเป็นพิเศษเมื่อกฎหมายถือว่าไม่ตายก็เท่ากับว่ามีชีวิตอยู่เมื่อมีชีวิตอยู่ก็เท่ากับว่ายังไม่ขาดจากการสมรส เงินได้ของภริยาต้องถือเป็นเงินได้ของสามี ถ้าสามีตายสามีก็ยังคงต้องยื่นแบบแสดงรายการ โดยนำเงินได้ของภริยานำมารวมคำนวณภาษีด้วย ถ้าภริยาตายก็ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีต้องนำมา รวมเป็นเงินได้ของสามี จึงไม่มีปัญหายุ่งยากในทางปฏิบัติแต่อย่างใดนอกจากนี้การที่กฎหมายกำหนดไว้ใน มาตรา 47(4) เพื่อแสดงความหมายในตัวแล้วว่า ในปีที่มีเงินได้ถึงแก่ความตายจะต้องยื่นแบบแสดง รายการเสมือนยังมีชีวิตอยู่ โดยต้องนำเงินได้ทั้งปีซึ่งรวมเงินได้จากกองมรดกในปีภาษินั้นรวมกับเงินได้ ของผู้ตายระหว่างมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีเข้าด้วยกันถือเป็นยอดเงินได้ทั้งสิ้น การที่กฎหมายบัญญัติเช่นนี้ แสดงให้เห็นว่ามีความประสงค์ที่จะให้มีการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ในปีที่ผู้มีเงินได้นั้นถึงแก่ ความตายเสมือนกับผู้ตายยังมีชีวิตอยู่การพิจารณาในเรื่องสิทธิการหักค่าลดหย่อนต่างๆก็จะต้องพิจารณา เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่เช่นกันการที่ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษได้กำหนดให้หน้าที่ในการยื่น แบบแสดงรายการกรณีที่มีเงินได้ถึงแก่ความตาย และให้หักค่าลดหย่อนภาษีเสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่ ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย



วิเคราะห์หน่วยภาษี หลักการคำนวณการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาที่ เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา

เนื่องจากการจัดเก็บระบบการจัดเก็บภาษีและการหักค่าลดหย่อนเงินได้จากสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) ยังมีความไม่เป็นธรรมและไม่สอดคล้องกับสถานภาพเศรษฐกิจการเมืองและสังคมในปัจจุบัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีและการหักค่าลดหย่อนของสามีและภริยานั้นยังมีจำนวนน้อยเกินไปสำหรับสามีและภริยาในยุคปัจจุบันการใช้หน่วยภาษีบุคคลและการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยาดังนั้น ในหัวข้อนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยารูปแบบใดเหมาะสมมากกว่ากัน

1. พิจารณาด้านความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ยังมีบทบาทหรือวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดอีก 2 ประการคือ (1) เพื่อการเริ่มรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม (raising revenue fairly) และ (2) เพื่อให้รัฐบาลบรรลุเป้าหมายในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรมฉะนั้นในการกำหนดฐานภาษีเงินได้ของสามีและภริยาจะใช้หลักการใดในการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์หรือพิจารณาว่าจะใช้หลักการใดในการคำนวณภาษีเงินได้ เพื่อที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือทางนโยบาย (Policy instrument) ที่มีประสิทธิภาพที่สามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวข้างต้น โดยเฉพาะ วัตถุประสงค์ในการเพิ่มรายได้ให้รับอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม กับ วัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

1.1 วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ให้รัฐบาลอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีก็คือเพื่อที่จะทำให้รัฐบาลมีรายได้ในจำนวนที่เพียงพอต่อภาระค่าใช้จ่ายของภาครัฐเช่นค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการสาธารณะ (the purchase of public goods and services) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีคือต้องการลดการบริโภคและการลงทุนของภาคเอกชนเงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้การหักค่าลดหย่อน (Allowances) ได้หักค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนเงินเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้แต่ค่าลดหย่อนหากเป็นเช่นนั้นไม่หากแต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้มีภาษีเสียน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้กรณีที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชน

ต้องเผชิญหน้ากับปัญหาทางเศรษฐกิจรายได้ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้นรัฐบาลก็อาจจะเสนอแก้ไขกฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้น

1.1.1 พิจารณาด้านแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้

ในปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการสำคัญที่นำมาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตามก็ตีหลักความสามารถในการเสียภาษีมิได้เป็นหลักการที่มาสันนิษฐานเพื่อการเพิ่มรายได้ให้รัฐแต่อย่างใด กล่าวคือหลักความสามารถในการเสียภาษีมิใช่เป็นหลักการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

1.1.2 พิจารณาด้านผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ซึ่งประเทศไทยใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันส่งผลให้คู่สมรสต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงขึ้น ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสได้ในจำนวนที่สูงขึ้น ดังนั้นหากมีการแก้ไขปรับปรุงระบบการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสมาใช้หลักการแยกเงินได้ หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ก็จะส่งผลให้ภาครัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง กล่าวคือ หากเปลี่ยนแปลงมาใช้การคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ย่อมทำให้คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้ประเภทอื่นที่มีได้เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานย่อมได้ประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลง เนื่องจากการที่ไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษีหรือในกรณีที่เปลี่ยนไปใช้หลักการแยกเงินได้ทุกประเภทโดยไม่มีมาตรการป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสและหากเปลี่ยนแปลงมาใช้การคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐยังมีสูงขึ้นเนื่องจากทำให้คู่สมรสที่ภริยามีเงินได้ประเภทอื่นที่มีได้เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลง เนื่องจากการที่ไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อคำนวณภาษี

ดังนั้น ผลที่ตามมาหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาจะส่งผลให้รายได้ที่รัฐบาลจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีย่อมลดลง ทำให้รัฐมีความจำเป็นต้องหาวิธีการเพื่อทำให้สามารถจัดเก็บภาษีให้ได้สูงขึ้นเพื่อชดเชยรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐที่ลดน้อยถอยลง เช่น การเพิ่มอัตราภาษี หรือการจัดเก็บภาษีทางอ้อมให้สูงขึ้น เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจส่งผลให้บุคคลที่โสดต้องมีการะภาษีที่สูงขึ้นด้วย ในขณะที่คู่สมรสก็มีภาระภาษีที่ลดลง แต่หากรัฐไม่ต้องการที่จะจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมเพื่อชดเชยกับรายได้ที่ลดลงรัฐบาลก็จำเป็นต้องลดรายจ่ายของภาครัฐบาลลง

1.2 วัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประการหนึ่งก็คือเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ประเด็นที่ต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามภริยาใช้หน่วยภาษีและหลักการคำนวณรูปแบบใดจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรมกว่ากันระหว่างทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้หรือทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ ผู้ที่สนับสนุนทฤษฎีดังกล่าวข้างต้นมีความเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการกระจายรายได้ ดังนี้

เงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการเสียภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งในประมวลรัษฎากรกำหนดให้การหักค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemptions) ได้อีกค่าลดหย่อนเป็นตัวเลขที่สามารถบรรเทาภาระในการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีการเพิ่มค่าลดหย่อนจึงมีส่วนช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ และค่าลดหย่อนเป็นตัวที่ช่วยลดภาษีแล้วยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลที่ช่วยทำการส่งเสริมให้ประชาชนสามารถสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวส่งเสริมให้มีความกตัญญูส่งเสริมให้ใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้นและทำให้สังคมช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

2. พิจารณาด้านความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาลักษณะของระบบภาษีที่ดีนั้นประกอบด้วยหลักเกณฑ์หลายประการด้วยกัน เช่นความเป็นธรรมความแน่นอน ความสะดวกความประหยัด ความยืดหยุ่นและความเป็นกลางเป็นต้นแต่สำหรับหัวข้อนี้ผู้ศึกษาพิจารณาเฉพาะในประเด็นหลักเป็น 3 ประการคือ ความเป็นธรรม, ความเป็นกลาง , และความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (simplicity) เพื่อที่จะพิจารณาว่าการกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ซึ่งสนับสนุนหน่วยภาษีบุคคลและหลักการแยกเงินได้หรือการกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ซึ่งสนับสนุนหน่วยภาษีสามภริยาหรือหน่วยภาษีครอบครัวและหลักการเฉลี่ยเงินได้ ทฤษฎีใดจะสอดคล้องกับลักษณะของภาษีที่ดีเพื่อพิจารณาว่าหน่วยภาษีใดและหลักการคำนวณภาษีเงินได้การหักค่าลดหย่อนภาษีของสามภริยาแบบใดจะสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดีมากกว่ากัน

2.1 ความเป็นธรรมของระบบภาษี

หลักการพื้นฐานของความยุติธรรมทางด้านสังคม (Social Justice) ซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปคือหลักการที่ว่าบุคคลที่อยู่ในสภาวะการณ์ที่เหมือนกันหรือมีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกันสำหรับในแง่ของภาษีหรือในการวิเคราะห์นโยบายทางภาษีหลักการดังกล่าวคือ “ความเป็นธรรมแนวนอน” (horizontal equity) ให้บุคคลที่อยู่ใน “สถานการณ์” ที่เหมือนกันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันและ “ความเป็นธรรมในแนวตั้ง” (vertical equity) ซึ่งเรียกร้องให้บุคคลที่อยู่

ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันอย่างเหมาะสมความเป็นธรรมในทางภาษีทั้งสองประการดังกล่าวเป็นหลักการที่มีความสำคัญเนื่องจากความเป็นธรรมในทางภาษีเป็นหลักการที่ถูกต้องและเหมาะสมเช่นเดียวกับหลักความเสมอภาคภายใต้กฎหมาย (equality before the law) นอกจากนี้ หากระบบภาษีมี่ความเป็นธรรมและความเสมอภาคแล้วย่อมทำให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจและยินดีที่จะให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร

2.2 ความเป็นกลางของระบบภาษี

หากพิจารณาความเป็นกลางของระบบภาษีในแง่ผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลเกี่ยวกับความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงาน จะพบว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้จะส่งผลกระทบต่อหรือยับยั้งความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงานมากกว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสตามหลักการแยกเงินได้ เนื่องจากการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้อาจทำให้เงินได้ที่ภริยา (ในฐานะที่เป็นคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า) ได้รับจากการออกไปทำงานนอกบ้านนั้นต้องเสียภาษีในอัตรากาเฉลี่ย (averagetaxrate) และอัตรากาขั้นสุดท้าย (marginal tax rate) สูงขึ้นเพราะเงินได้ของภริยาต้องเริ่มต้นเสียภาษีในอัตรากาสูงสุดของสามีเช่นเดียวกับกรณีที่ใช้หลักการรวมเงินได้แต่จะต่างกันตรงที่การเฉลี่ยเงินได้ภริยาจะเริ่มต้นเสียภาษีในอัตรากาสูงสุดของสามีภายหลังจากที่มีการเฉลี่ยเงินได้ของสามีแล้ว ซึ่งประโยชน์ที่ได้รับจาก“บริการที่ทำให้กับตนเอง”ถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่ง (impute income) ซึ่งโดยปกติแล้วกฎหมายภาษีมักจะไม่เก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้หรือกล่าวได้ว่าประโยชน์ที่ได้รับจาก“บริการที่ทำให้กับตนเอง”เป็นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษี (untaxed income)

ดังนั้นหากพิจารณาถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษีในแง่ของความเป็นกลางด้านการสมรส (Marriage neutrality) จะเห็นได้ว่าหากคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จะส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลด้านการสมรสมากกว่าการใช้การคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสตามหลักการแยกเงินได้ เนื่องจากการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้จะทำให้ภาระภาษีของบุคคลภายหลังการสมรสลดลง โดยเฉพาะในกรณีที่บุคคลที่มีเงินได้สูงทำการสมรสกับบุคคลที่ไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้ในระดับที่ต่ำกว่ามากเพราะฉะนั้นการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้จึงทำให้เกิดการจูงใจให้บุคคลตัดสินใจในระดับที่ต่ำกว่ามากซึ่งเป็นข้อดีที่ส่งเสริมให้บุคคลนำการก่อตั้งครอบครัวตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดอย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้สภาพสังคมได้เปลี่ยนแปลงไปและมีหลายปัจจัยที่ทำให้บุคคลอยู่ร่วมกัน โดยมีได้ทำการสมรสในรูปแบบที่กฎหมายกำหนดเช่นการที่ชายหญิงอยู่กินกันฉันสามีภริยาหรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกันซึ่งจำนวนคู่สมรสดังกล่าวมีมากขึ้นอันเป็นผลเนื่องมาจากหลายสาเหตุเช่นไม่

สามารถทำการสมรสตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดได้เนื่องจากคู่สมรสฝ่ายหนึ่งกำลังอยู่ขั้นตอนการหย่า

2.3 ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร (Simplicity)

ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีอีกประการหนึ่งคือความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Simplicity) ซึ่งต้องการให้ระบบภาษีที่มีความสะดวกและง่ายให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ อย่างไรก็ตามความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Simplicity) สำหรับความสะดวกหรือความง่ายที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีเช่นระบบภาษีควรมีความชัดเจนแน่นอนเข้าใจง่ายค่าใช้จ่ายทั้งในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีควรอยู่ในระดับต่ำ รวมถึงการมีมาตรการป้องกันการเลี่ยงและการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นต้น

ความเห็นการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้สามีภรรยาของไทยและของต่างประเทศ

กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา แนวคิดว่าคู่สมรสจะรวมหรือแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ได้ในกรณีที่คู่สมรสแยกกันยื่นแบบแสดงรายการก็ให้คำนวณภาษีโดยใช้หลักการแยกเงินได้ (Income Separation) กล่าวคือคำนวณภาษีจากเงินได้ของแต่ละฝ่ายโดยมีต้องนำเงินได้ของทั้งสองฝ่ายมารวมกันก่อน สำหรับคู่สมรสที่รวมกันยื่นแบบแสดงรายการก็ให้ใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) ในการคำนวณภาษี กล่าวคือให้รวมเงินได้ของสามีและภรรยาเข้าด้วยกันหารยอดรวมเงินได้ด้วย 2 ก่อนคำนวณภาษีด้วยอัตราก้าวหน้าแล้วจึงกลับคูณจำนวนภาษีที่หารได้นั้นด้วย 2

กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ กำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation) กล่าวคือเงินได้ของคู่สมรสจะถูกเอามารวมเข้าด้วยกันก่อนทำการคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยมีข้อกำหนดยกเว้นว่าคู่สมรสอาจยื่นคำขอแยกประเมินได้แต่การแยกประเมินนั้นไม่มีผลทำให้ภาษีที่ต้องชำระลดน้อยลงการแยกประเมินเป็นเพียงวิธีการแบ่งสรรจำนวนภาษีที่ต้องเสียออกเป็นสัดส่วนของเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองเท่านั้นนอกจากนั้นการแยกประเมินยังเป็นการลดภาระภาษีของสามีในส่วนที่แบ่งสรรให้กับภรรยาโดยวิธีการแยกประเมินหากไม่มีการแยกประเมินสามีจะต้องรับผิดชอบภาษีที่เกิดจากเงินได้ของภรรยา ซึ่งอย่างไรก็ตามแม้ว่าจะใช้หลักเกณฑ์การรวมเงินได้แต่วิธีการหักลดหย่อนภาษีกำหนดให้ภรรยาซึ่งมีเงินได้จากการทำงานมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนภาษีมากกว่าภรรยาซึ่งไม่ได้ทำงาน ดังนั้นหลักการของประเทศอังกฤษเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าเป็นหลักการรวมเงินได้แบบมีค่าลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation)

ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะเสียภาษีในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงซึ่งแยกต่างหากจากสามีจะส่งผลกระทบต่อการหักค่าลดหย่อนภาษีของคู่สมรสกล่าวคือ ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะนำเงินได้จากการทำงานของภริยามารวมกับฝ่ายสามี สามีจะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย(Married Man's Allowance) ส่วนภริยาจะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเงินได้จากการทำงานของคู่สมรสฝ่ายภริยา (Wife's Earned Income Allowance) แต่ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะนำเงินได้จากการทำงานของภริยาแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีค่าลดหย่อนของฝ่ายสามีจะลดลงก็จะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีเท่ากับค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance) แทนในการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรสฝ่ายชาย ส่วนฝ่ายภริยาจะมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับคนโสด (Single Person's Allowance) แทนการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเงินได้จากการทำงานของคู่สมรสฝ่ายภริยา(Wife's Earned Income Allowance) และนอกจากนี้ ภริยายังมีสิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีอื่นๆได้เช่นเดียวกับบุคคลที่ยังไม่ได้สมรส แต่คู่สมรสไม่สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้สูงอายุ (Age Allowance) และค่าลดหย่อนส่วนตัวเพิ่มเติม(Additional Personal Allowance) เมื่อพิจารณาการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวแล้วพบว่ากรณีที่ภริยาเสียภาษีในส่วนของเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงแยกต่างหากจากสามีจะทำให้ค่าลดหย่อนรวมของคู่สมรสลดน้อยลงเพราะสามีหักค่าลดหย่อนได้น้อยลงดังนั้น เฉพาะคู่สมรสที่ทั้งสามีและภริยามีเงินได้สูงในระดับหนึ่งเท่านั้นที่จะได้รับประโยชน์จากการที่ฝ่ายภริยานำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงมาเสียภาษีแยกต่างหากจากสามีก็คือการแยกเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของภริยาไปเสียภาษีต่างหากจากสามีมิได้ทำให้ภริยารวมของคู่สมรสต่ำลงในทุกกรณีซึ่งทำให้คู่สมรสต้องมีภาระทางภาษีรวมมากกว่าเดิมทั้งนี้ต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างภาษีที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการหักค่าลดหย่อนได้น้อยลง กับภาระภาษีที่ลดลงเนื่องจากการนำเงินได้จากแรงงานแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีเป็นการกระจายฐานภาษีไปยังคู่สมรสฝ่ายภริยา ซึ่งทำให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง

กฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมนี

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามระบบกฎหมายของประเทศเยอรมันได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกันหรือจะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกจากกันก็ได้

ในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจะคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้โดยกำหนดให้คู่สมรสนำเงินได้มารวมกันซึ่งเงินได้ดังกล่าวสามารถที่จะทำการหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้ในจำนวนเท่ากับ 2 เท่าของค่าลดหย่อนส่วนบุคคลสำหรับ

คนโสดและหารเงินได้สุทธิของกลุ่มสมรสด้วยสองแล้วนำไปคำนวณตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้

ส่วนในกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แยกจากกันจะคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสตามหลักการแยกเงินได้โดยเงินได้จากแรงงานที่ตนเองได้กระทำที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้รับก็ถือเป็นเงินได้ของกลุ่มสมรสฝ่ายนั้นส่วนกรณีเงินได้จากทรัพย์สินนั้นแม้ว่าในประเทศเยอรมนีจะใช้ระบบสินสมรส(Community property system) และทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสนั้นกฎหมายถือเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมของกลุ่มสมรสทั้งสองฝ่ายแต่สำหรับในทางภาษีกรณีที่คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกกันเงินได้จากทรัพย์สินนั้นก็ถือว่าเป็นเงินได้ของกลุ่มสมรสที่มีชื่อเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่า การกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหลักการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 มีปัญหาและความไม่เหมาะสมและความไม่เป็นธรรมของการคำนวณและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ ดังนั้นผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการปฏิรูปการกำหนดหน่วยภาษีและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาขึ้นมาใหม่เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยามีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมไทยในปัจจุบัน สอดคล้องกับหลักการและทฤษฎีทางภาษีอากร ซึ่งแนวทางในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาที่เป็นที่ยอมรับในปัจจุบัน คือการใช้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามหลักการแยกเงินได้โดยพิจารณาจากเงินได้ของทั้งสามีและภริยาหรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้

กล่าวอีกนัยหนึ่ง การที่ประเทศต่างๆ ในปัจจุบันส่วนใหญ่ให้การยอมรับและใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเนื่องจากอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถส่งเสริมให้เกิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีความเป็นธรรมมากขึ้น ด้วยการทำให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลงเพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าต้องการสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น ผลที่ตามมาคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถเข้าถึงสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีจากคนรวยได้มากกว่าคนจนทำให้คนรวยจ่ายค่าภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าคนจน โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจึงช่วยให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ซึ่งหากเปลี่ยนไปใช้การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ก็จะส่งผลให้อัตราภาษีของกลุ่มสมรสมีความก้าวหน้าลดลง และส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อการกระจายรายได้ ทำให้การกระจายรายได้ไม่เป็นไปอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

เท่าที่ควร แต่หากใช้หลักการแยกเงินได้อัตราภาษีของบุคคลก่อนสมรสกับหลักสมรสจะไม่เปลี่ยนแปลง จึงไม่ส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อการกระจายรายได้ ผู้ศึกษาเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสมาใช้หลักการแยกเงินได้ มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรมมากกว่าการใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้

การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเฉพาะการเพิ่มค่าลดหย่อนนอกจากจะเป็นการบรรเทาภาษีของสามีและภรรยาแล้วนั้นยังสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวได้อีกด้วยการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมทั้งภาษีเงินได้ของสามีภรรยาจะนำไปสู่ความมั่นคงของสถาบันครอบครัวจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบัน อีกทั้งยังเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้ ฉะนั้นจึงต้องมีการปรับเปลี่ยนการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยาเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน

การกำหนดหลักการในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 มีปัญหาและความไม่เหมาะสมและความไม่เป็นธรรมของการคำนวณและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ ดังนั้นผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการปฏิรูปการกำหนดหน่วยภาษีและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาขึ้นใหม่ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยามีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมไทยในปัจจุบัน สอดคล้องกับหลักการและทฤษฎีทางภาษีอากร ซึ่งแนวทางในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาให้มีความเป็นธรรมสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจของในสังคมปัจจุบัน

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากสภาพเศรษฐกิจและโครงสร้างประชากรที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมากทำให้ทางรัฐบาลต้องทำการแก้ไขปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขนาดใหญ่ซึ่งเริ่มมีการใช้บังคับสำหรับปีภาษี 2562 เช่น การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเป็นต้นและนอกจากนี้ยังมีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรอีกหลายประการ แต่ที่สำคัญคือการแก้ไขเพิ่มเติมให้ “ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ซึ่งมีผลบังคับใช้ 9 สิงหาคม 2559 ซึ่งจะมีผลกระทบกับการคำนวณภาษีเงินได้และการหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นอย่างมาก

รัฐบาลในปัจจุบันมีหน้าที่หลายประการในการทำให้ประชาชนอยู่ดีมีสุข นอกจากหน้าที่ในการรักษาความสงบภายในประเทศ และป้องกันประเทศจากการรุกรานของข้าศึกศัตรูแล้วยังมีหน้าที่ในด้านการจัดการดูแลและส่งเสริมการสาธารณสุขการศึกษา การเกษตรการอุตสาหกรรม การสื่อสารการพลังงาน และการพาณิชย์อื่น ๆ อีกด้วย การดำเนินกิจการของทางรัฐบาลดังกล่าวเห็นได้ชัดเจนว่าต้องมีภาระค่าใช้จ่าย รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายนั้น ๆ รายได้ของทางรัฐบาลได้มาจากหลายทาง เช่น จากการจัดเก็บภาษีอากร การขายสินค้าและการให้บริการ การรับบริจาคหรือความช่วยเหลือ ฯลฯ แต่ในบรรดารายได้เหล่านี้ ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลบางครั้งรัฐบาลอาจจะต้องกู้ยืมเงินหรือพิมพ์ธนบัตรด้วย

การจัดเก็บภาษีอากร นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญของทางรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านธุรกิจการค้ารักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อตอบสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล อาทิเช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร เป็นต้น

การประเมินการจัดเก็บภาษีอากร ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยการประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดเวลาที่กฎหมายได้กำหนดไว้ แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนเงินที่พึงต้องชำระ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองอย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ก็จะมี การประเมิน โดยเจ้าพนักงานซึ่งในกรณีหลังนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน

ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องเสีย ในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้าให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้นอกจากนี้ ในหลายๆกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้ว มาส่งต่อเจ้าพนักงานภายในระยะกำหนดเวลา ดังที่เรียกว่า “การหักภาษี ณที่จ่าย” ภาษีที่ถูกหักไว้ นี้มักถือเป็นเครดิตของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เมื่อถึงกำหนดเวลาหรืออาจได้รับคืนถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียหนึ่งเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบได้สวนประเมินภาษีอากรและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรกฎหมายยังกำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้ที่กฎหมาย กำหนดต้องปฏิบัติหน้าที่บางประการ เช่นการจดทะเบียน การมีและใช้เลขประจำตัวการจัดทำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานบางอย่าง รวมทั้งให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจค้นยึดหรืออายัดหลักฐานต่างๆในบางกรณีด้วย

การหักค่าลดหย่อนที่กฎหมายยอมให้นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินหลักจากหักค่าใช้จ่ายแล้วนั้นมิใช่ต้นทุนหรือเงินที่ต้องใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินเหมือนค่าใช้จ่าย หากแต่มีความสัมพันธ์กับสถานภาพหรือพฤติกรรมต่างๆของผู้มีเงินได้ในระหว่างปีภาษี เพื่อเป็นแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้อีกทางหนึ่งด้วย และค่าลดหย่อนเป็นสิ่งที่กฎหมายได้กำหนดขึ้น นอกจากจะเป็นการช่วยในการบรรเทาภาระทางภาษีของผู้มีเงินได้หรือสามีและภริยาแล้วนั้น ยังเป็นการช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนได้มีการศึกษาออมทรัพย์ลงทุน และสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว ตลอดจนช่วยให้ประชาชนได้ช่วยเหลือเกื้อกูลกันในสังคม ซึ่งการหักค่าลดหย่อนโดยหลักนั้นหักค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ กำหนดขึ้นเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้โดยให้หักค่าลดหย่อนสำหรับตัวผู้มีเงินได้ สามีและภริยาคู่สมรส และบุตรของผู้มีเงินได้ด้วย

สาเหตุอันนำไปสู่การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาเพราะในสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบันค่าเงินสูงขึ้น ภาระปัญหาทางครอบครัวภาระทางเศรษฐกิจสังคมในปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายส่วนตัว ภาระค่าใช้จ่ายบุตรภายในครอบครัวซึ่งมีมากมายทำให้สามีและภริยามีภาระที่ยากที่ดูแลคนภายในครอบครัวได้ซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันซึ่งแต่ละครอบครัวนั้นมีภาระที่จะใช้จ่ายต่างๆเพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีทางรัฐบาล หรือหน่วยงานต่างๆ ควรที่จะมีการบรรเทาภาระภาษีเพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อการใช้ชีวิตของสามีภริยา โดยการออกมาตรการลดค่าใช้จ่ายเพิ่มค่าลดหย่อนให้กับทั้งทางฝ่ายสามีและฝ่ายภริยาให้มากขึ้น เพื่อที่จะส่งผลมีในระยะยาว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีให้สามารถหักลดหย่อนภาษีได้อีก ตามมาตรา 47 แห่งประมวล

รัฐสภาและก่อนที่จะนำเงินได้ที่เหลือซึ่งเรียกว่าเงินได้สุทธิไปรวมคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ซึ่งถ้าได้มีการเพิ่มการหักค่าลดหย่อนให้กับทั้งสามีและภริยาจะช่วยให้ผ่อนภาระที่หนักหน่วงให้กลายเป็นเบาลงได้ผู้ทำการศึกษาวิจัยได้ศึกษาปัญหา ภาระชีวิตของแต่ละครอบครัวสามีและภริยา ซึ่งต่างมีภาระหน้าที่มากมาย ดังนั้นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำการศึกษาวิจัยในส่วนของ การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนของสามีและภริยาเพื่อที่จะช่วยบรรเทาภาระ ภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้โดยให้หักค่าลดหย่อนสำหรับสามีและภริยาเพิ่มขึ้นจากเดิมซึ่งกฎหมายภาษี อากรตามประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขแล้วในปี พ.ศ.2560 ซึ่งผู้ศึกษาวิจัยยังเห็นว่า การหักค่า ลดหย่อนดังกล่าวนั้นยังไม่เป็นธรรมและเพียงพอสำหรับการใช้ชีวิตของสามีและภริยาซึ่งควรที่จะมี การเพิ่มค่าลดหย่อนให้มากขึ้นกว่าเดิมเพื่อให้สอดคล้องกับสถานภาพเศรษฐกิจของแต่ละครอบครัว ในปัจจุบัน ซึ่งนอกจากจะเป็นการช่วยในการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้สามีและภริยาแล้วนั้น ยังเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนได้มีการศึกษาและช่วยสร้างความเป็นอยู่สร้าง ความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวได้อีกด้วย

การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดามีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบันอีกทั้งเป็น การช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้

ดังนั้นเพื่อจัดหรือบรรเทาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการลดหย่อนภาษีจึงจำเป็นต้องมีการ ศึกษาวิจัยในเรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การหักค่าลดหย่อนภาษีของ สามีและภริยาดังกล่าว เพื่อที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวและลดอุปสรรค ผู้ศึกษาวิจัยจึงเห็นควรเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม กฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับสามีภริยาให้มีการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มี เงินได้สามีและภริยา โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อให้เกิดความยุติธรรม เกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษีตามที่มุ่งหมายไว้ทุกประการ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะใช้ หลักการรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสในการคำนวณภาษีเงินได้ โดยจะกำหนดให้กลุ่มสมรสต้องนำเงินได้ ฟังประเมินของภริยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีและจะคำนวณ ภาษีเงินได้โดยถือเสมือนว่าเงินได้รวมของกลุ่มสมรสเป็นของสามีเพียงคนเดียว ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว พบกว่าหลักการดังกล่าวมีความสอดคล้องกับสภาพสังคมในอดีตที่ระบบที่ชายเป็นใหญ่

(Patriarchism) ผู้หญิงจะต้องอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของผู้ชายสถานะของภริยาได้ถูกนำมารวม ไว้กับสามีและได้สอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่าสามีภริยานั้นเป็นบุคคลคนเดียวกันในทาง กฎหมาย และแม้ว่าการคำนวณภาษีการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรสตามหลักการรวมเงิน ได้ อาจส่งผลให้ภาระภาษีของกลุ่มสมรสนั้นสูงกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับคนที่โสดเนื่องจากต้องจ่ายเงินได้

รวมของกลุ่มสมรสทั้งสองฝ่ายเป็นฐานภาษีซึ่งทำให้เงินได้ของสามีภริยาต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นมากแต่เนื่องจากสภาพสังคมในอดีตบทบาทการหารายได้เพื่อเลี้ยงครอบครัวเป็นบทบาทหลักของฝ่ายสามีส่วนภริยานั้นจะมีบทบาทในการทำงานบ้านและเลี้ยงดูแลบุตรครอบครัวในอดีตส่วนใหญ่จึงเป็นครอบครัวที่สามีมีเงินได้ฝ่ายเดียว (one – earner families) ส่วนฝ่ายภริยาจะไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้ในระดับต่ำ ซึ่งในกรณีที่กฎหมายภาษีจะกำหนดให้สามีสามารถหักค่าลดหย่อนได้สูงขึ้นหรือสูงกว่าคนโสดหรือให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับภริยา เป็นต้น

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาตามกฎหมายภาษีของประเทศต่างๆในปัจจุบันส่วนใหญ่จะกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการแยกเงินได้ซึ่งแนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมายได้สิ้นสุดลงและเกิดแนวความคิดใหม่ที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลสองคนตามกฎหมายแยกต่างหากจากกัน นอกจากนี้ในปัจจุบันบทบาทระหว่างสามีภริยาได้เปลี่ยนแปลงไปมากในแนวทางที่สามีและภริยามีบทบาทร่วมกันทั้งในการหารายได้เลี้ยงครอบครัว การทำงานบ้าน การเลี้ยงดูแลบุตร ครอบครัวในปัจจุบันส่วนใหญ่จึงเป็นครอบครัวที่สามีภริยามีเงินได้กันทั้งสอง

จากการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมการเมืองจึงทำให้เกิดการเรียกร้องให้มีการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยา รวมทั้งการหักค่าลดหย่อนภาษีซึ่งมีความไม่เป็นธรรมและน้อยเกินไปสำหรับสาเหตุในการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาของประเทศต่างๆ นอกจากเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมแล้ว มีเหตุปัจจัยอื่นๆที่แตกต่างกันออกไป เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและทฤษฎีทางภาษีอากร เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และนอกจากนี้ปัจจัยทางการเมืองก็อาจเข้ามามีส่วนในการกำหนดหน่วยภาษีและ การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาด้วย

ปัญหาและความไม่เหมาะสมของหน่วยภาษีและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามี และภริยาตามประมวลรัษฎากร

1. ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะอิงกับความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่ใช่พิจารณาโดยอ้างอิงกับความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้รวมของกลุ่มบุคคลหลักความสามารถในการเสียภาษีจึงก่อให้เกิดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละคนแยกต่างหากจากกัน (the individual taxation rule) ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดารวมทั้งการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีภริยาเป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้เงินได้รวมของสามีภริยาเป็นฐานภาษีประกอบกับหลักการในการหักค่าลดหย่อนดังกล่าวมีจำนวนที่น้อยเกินไปซึ่งการสมรสส่งผลให้บุคคลที่ทำการสมรสมีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงขึ้นดังนั้นจึงควรมีนโยบายที่จะให้หักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาเพิ่มขึ้นอีกซึ่งจะสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน

2. ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยา

เนื่องจากปัญหาทางด้านเศรษฐกิจการเมืองสังคมทำให้เกิดการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้นสภาพสังคมไทยในปัจจุบันทั้งทางด้านสถานะระหว่างคู่สมรสและในด้านบทบาทของการเป็นสามีและภริยา ทำให้ฐานคติแบบเก่าที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลคนเดียวกันตามกฎหมายได้สิ้นสุดลง ดังนั้นการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยามีความไม่สอดคล้องกับแนวนโยบายทางด้านสังคมของประเทศที่ต้องการให้เสียภาษีมากขึ้นและมีภาระทางครอบครัวค่าใช้จ่ายส่วนตัวอีกมากมาย การหักค่าลดหย่อนของสามีและภริยายังมีความไม่เป็นธรรมและน้อยจนเกินไป จึงต้องมีการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีภริยาขึ้นมาใหม่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 จึงไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบันทั้งในแง่ของสถานะและบทบาทระหว่างสามีภริยา และไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้บังคับกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมไทยในปัจจุบันด้วย

2. ข้อเสนอแนะ

การกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหลักการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 มีปัญหาและความไม่เหมาะสมและความไม่เป็นธรรมของการคำนวณและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ ดังนั้นผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการปฏิรูปการกำหนดหน่วยภาษีและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาขึ้นใหม่เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยามีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมไทยในปัจจุบัน สอดคล้องกับหลักการและทฤษฎีทางภาษีอากร ซึ่งแนวทางในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาที่เป็นที่ยอมรับในปัจจุบัน คือการใช้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามหลักการแยกเงินได้โดยพิจารณาจากเงินได้ของทั้งสามีและภริยาหรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้

จากการศึกษาและการวิเคราะห์ถึงข้อดีและข้อเสีย จากการเลือกใช้หน่วยภาษีและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้จากสามีและภริยา ในแง่ของความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีและความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการใช้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามหลักการแยกเงินได้

2.1 การพิจารณาด้านความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

การใช้หน่วยภาษีบุคคลและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามหลักการแยกเงินได้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการใช้หน่วยภาษีของสามีและภริยา ทั้งในด้านการสร้างรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม และด้านการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

2.1.1 วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ให้รัฐบาลอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

การที่จะพิจารณาเงินได้หรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้มีความสอดคล้องกับแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้มากกว่าการกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ และการเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลและการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีภริยาตามหลักการแยกเงินได้จะส่งผลกระทบต่อรายได้ที่ภาครัฐบาลจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีน้อยกว่าการเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีสามีภริยาหรือหน่วยภาษีครอบครัว

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยในปัจจุบันได้ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าซึ่งเหตุผลประการที่สำคัญของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าก็คือเพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น และเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของ

ประชาชนคนไทยลงซึ่งการเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลตามหลักการแยกเงินได้จะไม่ส่งผลกระทบต่อความก้าวหน้าของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงไม่ส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อการกระจายรายได้แต่หากเปลี่ยนแปลงมาใช้หน่วยภาษีครอบครัวจะส่งผลกระทบต่อความก้าวหน้าของอัตราภาษีทำให้ความก้าวหน้าของอัตราภาษีลดลง

2.2 พิจารณาด้านความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี

2.2.1 ความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร

การใช้หน่วยภาษีบุคคลธรรมดาและการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภริยาตามหลักการแยกเงินได้ ซึ่งกำหนดฐานภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ของทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างผู้เสียภาษีได้มากกว่าการใช้หน่วยภาษีของสามีภริยาหรือหน่วยภาษีครอบครัวซึ่งกำหนดฐานภาษีตามหลักเกณฑ์ของทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้เนื่องจากสามารถนำทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ไปใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดฐานภาษีกับผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกันได้มากกว่าการใช้ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้

2.2.2 ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการกับภาษี

ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการกับภาษีพบว่าการใช้หน่วยภาษีบุคคลธรรมดาและการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีภริยานั้นมีความยุ่งยากสลับซับซ้อนในการบริหารจัดการกับภาษีที่แตกต่างกันออกไปในแง่ที่ต้องมีการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส อย่างไรก็ตามการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีก็เป็นเรื่องปกติของระบบภาษีที่จำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ไปให้บุคคลอื่น เช่น บุตรญาติสนิท หรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน แม้ว่าจะคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ของสามีภริยาที่อาจต้องมีการกำหนดมาตรการป้องกันเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ด้วย

จากเหตุผลดังกล่าวที่ได้ทำการศึกษาวิจัย ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการแก้ไขและปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามมาตรา 47 ประมวลรัษฎากรเพื่อให้สามีภริยาได้รับการบรรเทาภาระทางภาษีทางรัฐบาลหรือหน่วยงานต่างๆ ควรที่จะมีการบรรเทาภาระภาษีเพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อการใช้ชีวิตของสามีภริยา โดยการออกมาตรการลดค่าใช้จ่ายเพิ่มค่าลดหย่อนให้กับทั้งทางฝ่ายสามีและฝ่ายภริยาให้มากขึ้น

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 47 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ

(ก) ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

(ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

(2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ การหักลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 120,000 บาท

(3) ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (1) (ข) และ (ค) ให้หักได้เฉพาะสามีหรือภริยาและบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

(7) เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว เหลือเท่าใดให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาคดังต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาคแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น (ก) เงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์กรหรือสถานสาธารณกุศลหรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

ตาม ประกาศของกรมสรรพากรการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่เริ่มใช้ตั้งแต่ปีภาษี 2560 เป็นต้นไปปรับปรุงการหักค่าลดหย่อน ดังนี้

(1) ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ จากเดิม 30,000 บาท เป็น 60,000 บาท

(2) ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้ จากเดิม 30,000 บาท เป็น 60,000 บาท

(3) ค่าลดหย่อนบุตรจากเดิมคนละ 15,000 บาทและ จำกัดจำนวนไม่เกิน 3 คน

เป็น คนละ 30,000 บาท โดยไม่ จำกัดจำนวนบุตรและยกเลิกค่าลดหย่อนการศึกษาบุตร (จากเดิม ที่ให้หักลดหย่อน 2,000 บาท/คน)

(4) ในกรณี ที่คู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้หักลดหย่อน รวมกันได้ไม่เกิน 120,000 บาท

(5) กองมรดก เดิมให้หักลดหย่อนได้ 30,000 บาท เป็น 60,000 บาท

(1) กรณีมีเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินเดือน ค่าจ้าง) เพียงประเภทเดียว

- หากผู้มีเงิน ได้เป็น โสด จากเดิมต้องยื่นแบบฯ เมื่อมีเงิน ได้เกิน 50,000 บาท

เป็นต้องยื่นแบบฯ ได้เกิน 100,000 บาท

- หากผู้มีเงิน ได้มีคู่สมรส จากเดิมต้องยื่นแบบฯ เมื่อมีเงิน ได้รวมกันเกิน 100,000 บาท เป็น

ต้องยื่นแบบฯ ได้รวมกันเกิน 200,000 บาท

ตาราง สรุปการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาศึกษากรณีการหักลดหย่อน
ภาษีของสามีและภรรยา ตามประมวลรัษฎากร

ประเทศไทย	กฎหมายของไทยนั้น ตามมาตรา47ได้กำหนดหักค่าลดหย่อนภาษีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000บาทซึ่งผู้ศึกษาขอเสนอให้หักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้ จากเดิม 60,000บาท เป็น 80,000 บาทแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายมาตรา47แห่งประมวลรัษฎากร
ประเทศสหรัฐอเมริกา	คู่สมรสจะรวมหรือแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ได้ คู่สมรสแต่ละคนสามารถหักค่าลดหย่อนภาษีแบบมาตรฐานจำกัดไม่เกิน กึ่งหนึ่งของค่าลดหย่อนภาษีแบบมาตรฐานแต่ไม่ต่ำกว่า650ดอลลาร์สหรัฐหรือ15%ของเงินได้ขั้นต่ำหลังปรับปรุงแต่ไม่เกินจำนวน1,000ดอลลาร์สหรัฐ
ประเทศอังกฤษ	กำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้(Income Aggregation) ค่าลดหย่อนคู่สมรส ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายอังกฤษ(UNITED KINGDOM LEGISLATION)กำหนดให้หักค่าลดหย่อนภาษีส่วนตัวและคู่สมรสให้คู่สมรสต่อคนมากกว่าคนโสดคนละ240 ปอนด์
ประเทศเยอรมนี	กฎหมายของประเทศเยอรมันคู่สมรสใช้วิธีการรวมเงินได้(Income Joint)คู่สมรสมีสิทธิเลือกใช้วิธีการแยกเงินได้(Income Separation)หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ค่าลดหย่อนคู่สมรสหลักการรวมเงินได้การหักค่าลดหย่อนทั่วไปจะรวมกันและหลักการเฉลี่ยเงินได้(The spitting system)จะถูกนำมาใช้บังคับ คู่สมรสเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแยกกันเงินได้จากทรัพย์สินนั้นก็ถือว่าเป็นเงิน ได้ของคู่สมรสที่มีชื่อเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

เมื่อได้วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อที่จะปรับปรุงให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ประเทศไทยควรปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบภาษีอากรภายในรัฐเพื่อให้ประชาชนได้บรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าการเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาซึ่งมีความเหมาะสมในการปรับใช้กับระบบภาษีของประเทศไทยเช่นช่วยส่งเสริมความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีส่งเสริมความร่วมมือร่วมใจในการเสียภาษีของประชาชน

1. จากการศึกษาบทบัญญัติกฎหมายภาษีของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมนีและสหรัฐอเมริกาในเรื่องค่าลดหย่อนภาษีของสามีภรรยาแล้วผู้วิจัยเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยควรที่จะมีการเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาให้มากขึ้นโดยปรับค่าลดหย่อนเป็น 80,000 บาทเพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการเสียภาษีของสามีและภรรยา

2. การแก้ไขเพิ่มเติมค่าลดหย่อนของสามีและภรรยา ตามกฎหมายมาตรา 47 การเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาในโครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะช่วยสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและส่งเสริมความมีประสิทธิภาพของภาครัฐในการจัดเก็บภาษีมากขึ้นและประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนคนไทยและประเทศไทย

สภาพปัญหาและสาเหตุของปัญหา

โดยที่ประเทศไทยมีประชากรวัยทำงานที่มีครอบครัว เพิ่มขึ้นอย่างมาก เนื่องจากมีอัตราการเกิดของประชากรเพิ่มขึ้น ทำให้อัตราส่วนของผู้สูงอายุเพิ่มขึ้นทุกปี รัฐบาลจึงมีนโยบายให้มีมาตรการทางภาษี เพื่อสนับสนุนการมีบุตร เพื่อจูงใจให้ผู้มีเงินได้ที่มิบุตรเพิ่มขึ้นได้รับการบรรเทาภาระภาษี อันจะส่งผลให้ ผู้มีเงินได้มีศักยภาพเพียงพอแก่การเลี้ยงดูบุตรให้เติบโตอย่างมีคุณภาพในระยะยาวต่อไป เพื่อให้สอดคล้องกับปัญหาในการเลี้ยงดูสมควรเพิ่ม ค่าลดหย่อนสามีและภรรยาให้เพิ่มขึ้นทำให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้นและในระยะยาวจะทำให้มีสัดส่วนประชากรวัยแรงงานเพิ่มขึ้นเพื่อขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

การหักค่าลดหย่อนสามีและภรรยาได้เพิ่มขึ้นจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ความจำเป็นที่ต้องปรับค่าลดหย่อนขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหา

เพื่อเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาเพิ่มขึ้นอีกคนละ 20,000 บาทตลอดปีภาษี หากกฎหมายมีผลบังคับใช้ได้เร็วเท่าใดก็จะเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ ผู้เสียภาษีมากขึ้น และเพื่อจูงใจให้ประชาชนมีบุตรเพิ่มขึ้น อันจะส่งผลให้โครงสร้างประชากรของประเทศ มีความสมดุลและมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งในระยะยาวจะทำให้มีสัดส่วนประชากรวัยแรงงานเพิ่มขึ้น เพื่อขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศต่อไป สมควรเพิ่มค่าลดหย่อนสามีและภรรยาให้แก่ผู้มีเงินได้

ความคุ้มค่าของภารกิจเมื่อคำนึงถึงงบประมาณที่ต้องใช้ ภาระหน้าที่ที่เกิดขึ้นกับประชาชน เมื่อเทียบความคุ้มค่าของภารกิจกับงบประมาณที่ต้องใช้แล้ว พบว่าผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปีต่อกรมสรรพากรอยู่แล้ว จึงไม่เป็นการต่อผู้เสียภาษีและสามีภรรยาแต่อย่างใด ในส่วนรายได้ภาครัฐการปรับเพิ่มค่าลดหย่อนสามีและภรรยาจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลงเพียงเล็กน้อย

การที่ภาวะราคาสินค้าและบริการโดยทั่วไปได้เพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องซึ่งหากเงินเพื่อเพิ่มขึ้นมากจะกระทบต่อฐานะและความเป็นอยู่ของประชาชนซึ่งรายจ่ายหรือภาระค่าครองชีพที่สูงขึ้นนั้นทำให้ประชาชนมีอำนาจซื้อน้อยลงมีความสามารถจับจ่ายซื้อสินค้าและบริการได้น้อยลงและทำให้รายได้ที่มีหรือเงินที่หามาได้ไม่เพียงพอต่อการยังชีพ

สาเหตุการเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยาในช่วงครึ่งปีแรกพบว่าครัวเรือนที่มีหนี้สินคิดเป็น 51% ของครัวเรือนทั่วประเทศซึ่งคนไทยมีหนี้เฉลี่ย 177,128 บาทต่อครัวเรือน เหลือเงินต่อเดือน 5,076 บาท ยิ่งรายได้สูงหนี้ยิ่งสูงมีค่าใช้จ่ายเฉลี่ย 21,897 บาท ต่อเดือน ซึ่งอัตราการเพิ่มนี้จากที่ได้ทำการศึกษา ทำให้สรุปได้ว่าปัจจัยที่ทำให้คนมีรายได้ไม่พอกับค่าใช้จ่ายซึ่งบางครอบครัวนั้น ไม่ได้พุ่มเพื่อขยันเกินเหตุแต่ด้วยปัจจัยหลักคือค่าครองชีพที่ปรับสูงขึ้นทำให้เงินรายได้ที่มีเข้ามานั้นมีมูลค่าลดลงไม่พอสอดค่าใช้จ่ายซึ่งค่าใช้จ่ายแต่ละวันนั้นสูงขึ้นมากบางครอบครัวมีรายได้ก็น้อยก็ทำให้ต้องกลายเป็นหนี้ทั้งระบบและ นอกกระบบเพื่อหาเงินมาหมุนเวียนใช้จ่ายในครอบครัวและ หากครอบครัวมีบุตรหลายคนจะทำให้ค่าใช้จ่ายสูงขึ้นตามไปด้วยเพราะ ต้องเสียค่าเล่าเรียนค่าใช้จ่ายสำหรับบุตรเพื่อเดินทางไปโรงเรียนหรือ บางคนอยู่หอพักก็ต้องมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นแม้ว่าแต่ละครอบครัวจะพยายามประหยัด ลดภาระต่างๆ ให้มีเงินพอใช้โดยไม่ต้องเป็นหนี้แต่มันก็ยังแก้ปัญหาไม่ได้ ซึ่งเรื่องนี้นั้นบอกเลยว่ายาก หากสภาพเศรษฐกิจโดยรวมยังมีภาวะฝืดเคืองอยู่แบบนี้ รายจ่ายสูงเกินจริง รายรับต่ำ ทำให้ปัญหาเหล่านี้ไม่หมดไป ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักลดหย่อนภาษีได้สามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท ซึ่งไม่เพียงพอต่อภาระค่าใช้จ่ายในปัจจุบัน

เมื่อพิจารณาโครงสร้างภาษีจากการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีของสามีและภรรยา ในปี 2562 กำหนดให้หักลดหย่อนภาษีได้สามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาทซึ่งที่ได้ศึกษานั้นค่าลดหย่อนตามกฎหมายน้อยไปเพื่อพิจารณาถึงภาระ ความจำเป็นในครอบครัวนั้นมีภาระค่าใช้จ่ายสูงเพื่อให้สอดคล้องกับปัญหาเศรษฐกิจในปัจจุบันที่ค่าครองชีพเพิ่มสูงขึ้นผู้วิจัยเห็นว่าการหักค่าลดหย่อนภาษีสามีและภรรยาให้เป็นการเหมาะสมกับแต่ละครอบครัวจึงเห็นควรกำหนด วงเงินการหักลดหย่อนภาษีเป็น 80,000 บาท เมื่อได้ปรับค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นจะเป็นการบรรเทาภาระการเสียภาษีออกไปอีก ซึ่งการปรับปรุงดังกล่าวเพื่อให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2562 เป็นต้นไปซึ่งการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล

ธรรมดามีความเหมาะสมเป็นธรรม สอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบัน อีกทั้งเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้โดยผู้เสียภาษีที่เป็นสามีและภรรยาจะสามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี เป็น 80,000 บาท

สรุป ผู้วิจัยขอเสนอแนะปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรดังนี้ โดย กฎหมายของไทยนั้น ตาม มาตรา 47 ได้กำหนดหักค่าลดหย่อนภาษีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000บาทซึ่งผู้ศึกษาขอเสนอให้หักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้ จากเดิม 60,000บาท เป็น 80,000 บาทแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยามีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย โดยให้เพิ่มค่าลดหย่อนภาษีเพิ่มขึ้น

การศึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เพื่อแก้ไขประเด็นปัญหาใน เรื่องการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาศึกษากรณีการหักลดหย่อน ภาษีของสามีและภรรยา ที่ผู้ศึกษาวิจัยได้ทำการศึกษา นั้นมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการหักค่าลดหย่อนภาษีของสามีภริยา ซึ่งการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นี้ย่อมต้องมีการศึกษาถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวต่อไป เช่นกรณีการกำหนดจำนวนการหักค่าลดหย่อนภาษีที่เหมาะสม ตามมาตรา 47ประมวลรัษฎากร เพื่อให้สามีภริยา ได้รับการบรรเทาภาระทางภาษีทางรัฐบาลยอมทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบัน



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

- ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ .(2521). *ทฤษฎีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล .
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร .(2550). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2550*. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์ .
- คมกฤษณ์ อริยะแจ่มเลิศ. (2553). *ปัญหาหนี้ภาษีอากรในการฟื้นฟูกิจการ*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, กรุงเทพฯ .
- จตุจักร อุเทนพันธ์. (2551). *มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ประเภททรัพย์สิน*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ .
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม .(2556). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่9).กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา .
- เชิดพงษ์ จินดาสุวรรณ. (2550). *หลักความสามารถในการเสียภาษีในรัฐธรรมนูญ:ศึกษารณีการหักค่าใช้จ่ายตามระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ .
- ณัฐพล จันทศิริภักศ .(2551). *การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ .
- ณัฐวรรณ เรืองเดช. (2552). *การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ .
- ดุสิตกษณ์ ตราชูธรรม . (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law)*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T . Training Center .
- ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง . (2557). *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 2).กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน .
- นพมาศ เหมเวช . (2555). *ปัญหาการทะเลาะการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ .
- บรรเจิด สิงคะเนติ . (2547). *หลักพื้นฐานของสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ*. (พิมพ์ครั้งที่2) . กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- ปรัชญา ไทยกล้า .(2547). *เทคนิควางแผนภาษีให้ประหยัดและถูกต้อง*. กรุงเทพมหานคร: ซีเอ็ด ยูเคชั่น จำกัด (มหาชน) .
- เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2556). *ประมวลรัษฎากร ฉบับประยุกต์*. (พิมพ์ครั้งที่2). กรุงเทพมหานคร: ออฟเซ็ทพลัส .

- ไพโรจน์ กัมพูสิริ .(2544). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว* .
(พิมพ์ครั้งที่ 3) . กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์นิติธรรม.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ,สาขาวิชานิติศาสตร์ .(2547) . *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมาย
ภาษีอากร*. เล่ม1, นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- รุ่งโรจน์ รื่นเรืองวงศ์ . (2557). *อากรแสตมป์*. กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์
ห้างหุ้นส่วนพิมพ์อักษร .
- เลขที่ข่าว ปชส. 11/2560 กรมสรรพากร วันที่แถลงข่าว 6 กุมภาพันธ์ 2560 เรื่อง โครงสร้างภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาใหม่ มีผลใช้บังคับแล้วตั้งแต่ปีภาษี 2560 เป็นต้นไป
- เลขที่ข่าว ปชส. 5/2562 กรมสรรพากรวันที่แถลงข่าว 18 ตุลาคม 2561 เรื่อง กรมสรรพากรจัดเก็บภาษี
ในปีงบประมาณ 2561 สูงกว่าปีก่อนหน้า 7%
- วลัยพร ขาวโอ.(2559). *ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิพิเศษทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ
ภาษีธุรกิจเฉพาะ ของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่ไม่อยู่ในข่ายการเสียภาษี
มรดก ที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม.*(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, กรุงเทพฯ .
- วิมล สุธีร์วรวงศ์ .(2546). *ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา*.
(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร
(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , กรุงเทพฯ .
- วาสนา สุขสมัย .(2551). *การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการ
หักค่าลดหย่อน.*(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , กรุงเทพฯ .
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . (2548). *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร* .(พิมพ์ครั้งที่3).
กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- สมคิด บางโม .(2556) . *ภาษีอากรธุรกิจ (Business Taxation)*. (พิมพ์ครั้งที่17).
กรุงเทพมหานคร: ส. เอเชียเพลส(1989) .
- สุเมธศิริ คุณโชติและ กำธร สิริชูติวงศ์ .(2562) . *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2562* .
(พิมพ์ครั้งที่1). กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์ .
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์ .(2550). *ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของค่าจ้างเงินเดือนและสวัสดิการต่างๆ และ
การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* .กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์ธรรมนิติ.
- สมชัย ฤชุพันธุ์ . (2536). *เศรษฐกิจที่ศรั้งด้วยภาษีอากรในเมืองไทย*.กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ .
- สุพิศา เคลือบอาบ .(2554). *ความไม่เป็นธรรมในการหักค่าลดหย่อนในการเสียภาษี*.
(รายงานการศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหาร
บัณฑิต) . มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช,
นนทบุรี .
- หยุด แสงอุทัย .(2536) . *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป* . (พิมพ์ครั้งที่ 11).
กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์และทำปกเจริญผล.

- หยุด แสงอุทัย. (2494). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพมหานคร:โอเดียนสโตร์ .
- เอกรัฐ คงมี.(2551). *การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,กรุงเทพฯ .
- Andrews, William D. (1972). *Personal Deductions in an Ideal Income Tax* . 86 Harvard Law Review309.
- Apps, Patricia. (1996). *Taxation of Families : Individual Taxation Versus Income Splitting In Tax Units and the Tax Rate Scale, by JohnG. Head and Richard Krever .* Victoria :Deakin Printery ,.
- Carolyn C. Jones . (1940). “*Split Income and Separate Spheres : Tax Law and Gender Role in the Tax .*
- Department of the Treasury . (2008). “*Exemptions, Standard Deduction and Filing Information* for use in preparing.
- Frans Vanistendael. (1996). *Tax Law Design and Drafting Chapter2 , Legal Framework for Taxation .*
- Groves , Harold M. (1963). *Federal Tax Treatment of the Family . Washigton, D.C.:* The Brookings Institution.
- Lewis , Mervyn . (1997). *British Tax Law :Income Tax . Corporation Tax .Capital Gain Tax.* Suffolk: Richard Clay The Chaucer Press .
- Martin L. Parry. (1981). *Cohabitation. London :Sweet & Maxwell Limited .*
- McNulty, John K. (1988).*Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell,* Fourth Edition, Minnesota :West Publishing Co.
- Michael J. McIntyre .(1996). “ *Marital Income Splitting in the Modern World : Lessons For Australia from the American Experience,*”Tax Units and the Tax Rate Scale, By john Head and Richard Krever.
- Phillips & Hoffman .(1979). *West s Federal Taxation: Individual Income Taxes,* (Minnesota:West Publishing ,p.274.
- Revenue Revision of 1942 .(2000). *Hearings before the House Committee on Ways and Means ,* p.1288 Harold M. Groves.
- Susan M. Lyons. (1996). *International Tax Glossary, 3 ed. (Amsterdam:IBFD Publications BV,* p.226.

- The Committee on Fiscal Affairs. (1977). *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and Transfer Systems* France.
- The Constitutional Court of Korea .(2002). *Comulative Taxation of Income From Asset of Spouse Case.*
- Tina Bond, Jill Black & Jane Bridge. (2001). *Family Law Eighth edition 2001*
Blackstone Press Limited, Aldine Place London United Kingdom.
- Tiley ,John . (1981). *Revenue Law . London : Butterworth &Co* (Publishers).
- William S Vickrey .(1947). *Agenda for Progressive Taxation .* New York: Ronald Press .



ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	นายงามพรต พรหมมานต
วันเดือนปีเกิด	30 กันยายน 2536
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง) มหาวิทยาลัยราชภัฏธนบุรี พ.ศ. 2558 สำเร็จหลักสูตรผู้บังคับหมวด (เหล่าทหารม้า) ศูนย์การทหารราบ ค่ายชนะรัตน์ กองทัพบก พ.ศ.2561
ประสบการณ์การทำงาน	มีนาคม พ.ศ. 2557 -มิถุนายนพ.ศ. 2557 ฝึกปฏิบัติงานกองบังคับคดีล้มละลาย 4 กรมบังคับคดี กระทรวงยุติธรรม

