

เอกสารวิชาการส่วนบุคคล

(Individual Study)

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามกฎหมายใหม่

จัดทำโดย นายชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม

หลักสูตรหลักนิเทศกรรมเพื่อวิชาชีพไทย รุ่นที่ ๑

วิทยาลัยรัฐธรรมนุญ

สำนักงานศาลรัฐธรรมนุญ

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามกฎหมายใหม่

จัดทำโดย นายชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม

หลักสูตรหลักนิเทศกรรมเพื่อวิชาชีพไทย รุ่นที่ ๑ ปี ๒๕๕๖

วิทยาลัยรัฐธรรมนุญ

สำนักงานศาลรัฐธรรมนุญ

รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา

บทคัดย่อ

เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ศรี และมาตรา 57 เบญจ กำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภริยามีเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้าง ไม่ว่าจะเงินได้ประเภทอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้าง โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ แต่เมื่อศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยที่ 17/2555 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ว่า บทบัญญัติทั้งสองมาตราขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ เป็นอันใช้บังคับมิได้ จึงมีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 ยกเลิกบทบัญญัติทั้งสองมาตรา และเพิ่มเติมมาตรา 57 จ ให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกยื่นรายการและเสียภาษีวิธีใดวิธีหนึ่งใน 4 วิธี คือ 1.แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน 2.ยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันในนามของสามี 3.ยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันในนามของภริยา และ 4.ยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างในนามของแต่ละฝ่าย กฎหมายใหม่นี้นอกจากจะทำให้การยื่นรายการและเสียภาษีของสามีและภริยาเปลี่ยนแปลงแล้ว ยังทำให้การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนและจำนวนภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงด้วยการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สิทธิสามีภริยาเลือกเสียภาษีได้อย่างเต็มที่ และเป็นแรงจูงใจให้สามีและภริยาทำงาน ทำธุรกิจหรือหารายได้เพิ่มขึ้น อันเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศ.

คำสำคัญ

สามีและภริยา, เงินได้พึงประเมิน, การยื่นรายการและเสียภาษี.

Abstract

In the past the assessable income of the wife shall be treated as income of the husband and the husband shall have the duty and liability to file a return and pay tax (The Revenue Code section 57ter). If a wife has assessable income from hire of service, She may file a return and pay tax separately from the husband (The Revenue Code section 57quinque). The Constitution Court gave the decision on 4 July 2012 that both sections are contrary to or inconsistent with the Constitution and shall be unenforceable. So the Government enacted the Emergency Decree (no.18) B.E.2555 repealing both sections and adding section 57sex. According to section 57sex a husband and wife entitles to file a return and pay tax 4 methods. 1.Filing a return and pay tax separately each other. 2.Filing a return and pay tax together in the name of a husband. 3.Filing a return and pay tax together in the name of a wife. And 4.Filing a return and pay tax separately each other only in respect of the income derived by virtue of hire of service. The new law changes filing a return and pay tax as well as deduction, allowances and amount of tax paid. The changes happen in order to entitle fully husbands and wives to select paying tax and inspire them to work, do business and earn more income. So the changes are useful for the country's economy.

Important words

Husband and wife, assessable income, file a return and pay tax.

ในกรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (ปีปฏิทิน หรือระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมถึง 31 ธันวาคม) เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ บัญญัติให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภริยามีเงินได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้าง ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้างโดยมิให้ถือเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ แต่ต่อมามีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 มาตรา 4 และมาตรา 5 ยกเลิกมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ตามลำดับ

เหตุที่มีการยกเลิกมาตรา 57 ตรีและมาตรา 57 เบญจดังกล่าว เพราะศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยที่ 17/2555 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ว่า “ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 และมาตรา 57 เบญจ ที่กำหนดให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และกำหนดให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมิให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี นั้น เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยา ในกรณีที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่าภริยาที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมิเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ทั้งยังไม่เป็นการมุ่งสร้างความมั่นคงของสถาบันครอบครัว ชายหญิงจึงไม่นิยมสมรสกันเพราะต้องรับภาระภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ที่สมรสกันอยู่แล้วก็ต้องวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนหย่าเพื่อที่จะไม่ต้องนำเอาเงิน

ได้พึงประเมินของทั้งสองฝ่ายมารวมกันให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเสมอภาคและเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล และมีได้เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 30

ศาลรัฐธรรมนูญจึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 เป็นอันใช้บังคับมิได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 6”

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยกลับคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญเดิมที่ 48/2545 ลงวันที่ 12 กันยายน 2545 ที่วินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยานั้น แม้จะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เกินไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มิได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 นอกจากนี้บทบัญญัติมาตราดังกล่าวมีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ... ตามที่บัญญัติในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรรคสาม

ส่วนมาตรา 57 เบญจ ที่บัญญัติให้ภริยาแยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ หากมีรายได้ตามมาตรา 40(1) ด้วยนั้น เป็นบทยกเว้นมาตรา 57 ตรี และมีได้เป็นบทบังคับแต่อย่างใด เพียงแต่ให้สิทธิภริยาที่จะแยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีเพราะเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรงของหญิงผู้เป็นภริยาเท่านั้น ซึ่งสิทธิดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์ทั้งสามีและภริยา มิได้เป็นประโยชน์แก่ภริยาฝ่ายเดียว จึงไม่ใช่กฎหมายที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม

ต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศหรือสถานะบุคคล ทั้งยังเป็นกฎหมายเฉพาะ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐที่รัฐธรรมนูญ มาตรา 69 กำหนดไว้เท่าที่จำเป็นโดย มิได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญและเสรีภาพของสามีหรือภรรยาแต่อย่างใด

สำหรับบัญชีอัตราภาษีเงินได้ที่เป็นอัตราภาษีก้าวหน้า นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนด ตามความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลและใช้บังคับเป็นการทั่วไปแก่คนโสดและคู่สามี ภรรยาทุกคน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม และด้วยเหตุผลดังกล่าว มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ไม่ได้ขัดขวางต่อการส่งเสริมความเสมอภาคของชายและ หญิง หรือขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความ เข้มแข็งของชุมชน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 80

ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตีและ มาตรา 57 เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80”

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาลและ องค์กรอื่นของรัฐตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 216 วรรค 5 และตามมาตรา 27 ของรัฐธรรมนูญดังกล่าว สิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญได้รับรองไว้ โดยชัดแจ้ง โดยปริยายหรือโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญย่อมได้รับความคุ้มครองและ ผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญและหน่วยงานของรัฐ โดยตรงในการตรากฎหมาย การใช้บังคับกฎหมายและการตีความกฎหมายทั้งปวง (เป็นไป ตามหลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญ) เมื่อคำวินิจฉัยใหม่วินิจฉัยว่าประมวล รัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 เป็นอัน ใช้บังคับมิได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 6 รัฐบาลจึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดดังกล่าว ยกเลิกบทบัญญัติทั้งสองมาตรา โดยให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 25 ธันวาคม 2555 ซึ่งเป็นวัน ถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

นอกจากพระราชกำหนดดังกล่าวจะยกเลิกบทบัญญัติทั้งสองมาตราแล้ว ยังบัญญัติให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 57 จ แห่งประมวลรัษฎากร “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระ สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวรรคสองและวรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว”

บทบัญญัติมาตรา 57 จ ดังกล่าวใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2555 ที่จะต้องยื่นรายการในพ.ศ.2556 เป็นต้นไป ไม่มีผลย้อนหลังไปใช้บังคับกับการเสียภาษีของสามีภริยาก่อนปีภาษีพ.ศ.2555 การเสียภาษีก่อนปีภาษีพ.ศ.2555 ยังคงเป็นไปตามมาตรา 57 ตริ และมาตรา 57 เบญจ เพราะมาตรา 7 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 บัญญัติว่า “บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูกยกเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดนี้ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปเฉพาะในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระก่อนวันที่พระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ” ทั้งการเสียภาษีก่อนปีภาษี

พ.ศ.2555 ก็มีคำวินิจฉัยวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญเดิมที่ 48/2545 ลงวันที่ 12 กันยายน 2545 ว่า บทบัญญัติมาตรา 57 ตีและมาตรา 57 เบื้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

มาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายใหม่นั้นมีผลทำให้หน้าที่ในการ เสียภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 เปลี่ยนแปลงหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการยื่นรายการและ เสียภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน และจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ข้อเขียนนี้มี วัตถุประสงค์ศึกษาการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เพื่อให้สามีภริยาสามารถทำหน้าที่เสียภาษีให้ ถูกต้องครบถ้วนและประหยัดตามกฎหมาย

1. การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการยื่นรายการและเสียภาษี

ตามบทบัญญัติมาตรา 57 ฉ สามีและภริยามีสิทธิเลือกยื่นรายการและเสียภาษีดังนี้

1.1 แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน

ตามวิธีนี้เงินได้พึงประเมินของฝ่ายใด ฝ่ายนั้นนำไปยื่นรายการและเสียภาษีในนามของ ตนเองแยกต่างหากจากกัน ในกรณีที่ไม้อาจแยกได้ชัดเจนว่าเป็นเงินได้ของสามีและภริยาแต่ ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงิน ได้พึงประเมินจากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตรกรรม การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการ อื่นๆตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของ แต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตก ลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

เมื่อได้เลือกยื่นรายการดังกล่าวในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับ ปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่น รายการ

ตัวอย่างที่ 1

สามีมีเงินได้จากเงินเดือนรวมทั้งปี 1,200,000 บาท ภริยามีเงินได้จากวิชาชีพ
กฎหมายรวมทั้งปี 2,000,000 บาท สามีและภริยาย่อมมีสิทธิเลือกแยกยื่นรายการและเสียภาษี
สำหรับเงินได้ส่วนของตนต่างหากจากกันได้ สามีไม่ต้องนำเงินได้ของภริยามารวมกับเงินได้
ของตนเพื่อยื่นรายการและเสียภาษีเหมือนในอดีต

ตัวอย่างที่ 2

สามีและภริยามีเงินได้ทั้งปีจากค่าเช่าที่ดินรวมกัน 1,000,000 บาท ตกแบ่งเป็นของ
สามีร้อยละ 40 ภริยาร้อยละ 60 ดังนี้ ถือเป็นเงินได้ของสามี 400,000 บาท และของภริยา
600,000 บาท แต่ละฝ่ายต่างนำเงินได้ส่วนของตนไปยื่นรายการและเสียภาษีในนามของ
ตนเอง

ตัวอย่างที่ 3

สามีและภริยามีเงินได้จากค่าเช่าที่ดินรวมกันทั้งปี 1,000,000 บาท แต่ไม่ได้ตกลงกัน
ว่าเป็นค่าเช่าของแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ดังนี้ ถือเป็นเงินได้ของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง
คือ 500,000 บาท แต่ละฝ่ายต่างนำเงินได้ 500,000 บาท ไปยื่นรายการและเสียภาษีในนามของ
ตนเอง

ตัวอย่างที่ 4

สามีและภริยามีเงินได้ทั้งปีจากการเปิดร้านขายขนมร่วมกัน 1,000,000 บาท ตก
แบ่งเป็นของสามีร้อยละ 20 ภริยาร้อยละ 80 ดังนี้ ถือเป็นเงินได้ของสามี 200,000 บาท และ
ของภริยา 800,000 บาท แต่ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้ของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

คือ 500,000 บาท แต่ละฝ่ายต่างนำเงินได้ส่วนของตนไปยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง

ตัวอย่างที่ 5

ตามตัวอย่างที่ 4 ที่สามีและภริยาตกลงแบ่งส่วนเงินได้ร้อยละ 20 เป็นของสามีและร้อยละ 80 เป็นของภริยานั้น หากต่อมาพบว่ายื่นเงินได้พึงประเมินจากการขายขนมขาดไป 200,000 บาท การยื่นรายการเพิ่มเติมสามีและภริยายังคงต้องแบ่งส่วนเงินได้เป็นของสามีร้อยละ 20 และของภริยาร้อยละ 80 เช่นเดิม เงินได้ที่ต้องปรับปรุงรายการจึงเป็นส่วนของสามี 40,000 บาท ($200,000 \times 20/100$) และส่วนของภริยา 160,000 บาท ($200,000 \times 80/100$)

ถ้าสามีและภริยาต้องการเปลี่ยนแปลงส่วนเงินได้ทั้งในกรณียื่นรายการฉบับปกติและฉบับเพิ่มเติมดังกล่าว เช่น แบ่งเป็นของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง หรือเปลี่ยนแปลงส่วนเงินได้เป็นของสามีร้อยละ 40 ภริยาร้อยละ 60 จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร

ขอให้สังเกตว่าเฉพาะการเปลี่ยนแปลงส่วนของเงินได้ในปีภาษีเดียวกันจึงจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หากเป็นการเปลี่ยนแปลงส่วนของเงินได้ในปีภาษีอื่นไม่ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร เพราะมาตรา 57 ฉ วรรคท้ายบังคับเฉพาะกรณีการเปลี่ยนแปลงในปีภาษีเดียวกันเท่านั้นที่ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร

1.2 ยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันในนามของสามี

ตามวิธีนี้เงินได้ของภริยาให้ถือเป็นเงินได้ของสามี และให้สามียื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง

ตัวอย่าง

สามีมีเงินได้ทั้งปีจากเงินเดือน 1,000,000 บาท และจากค่านายหน้า 200,000 บาท ส่วนภริยามีเงินได้ทั้งปีจากวิชาชีพบัญชี 2,000,000 บาท นอกจากนั้นสามีและภริยายังมีเงินได้

จากค่าเช่าที่ดินรวมกันทั้งปี 1,000,000 บาท แบ่งกันฝ่ายละกึ่งหนึ่ง 500,000 บาท สามิจึงมีเงินได้รวม 1,700,000 บาท ส่วนภริยามีเงินได้รวม 1,500,000 บาท ดังนี้ ภริยามีสิทธิเลือกนำเงินได้ทั้งหมด 1,500,000 บาท ไปรวมกับเงินได้ของสามีและยื่นรายการและเสียภาษีในนามของสามี

1.3 ยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันในนามของภริยา

เงินได้ของสามีให้ถือเป็นเงินได้ของภริยา และให้ภริยายื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง

ตัวอย่าง

ตามตัวอย่างที่แล้วแทนที่ภริยาจะเลือกนำเงินได้ของตนรวม 1,500,000 บาทไปรวมกับเงินได้ของสามีและยื่นรายการและเสียภาษีในนามของสามี สามีก็นำเงินได้ 1,700,000 บาทของตนไปรวมกับเงินได้ของภริยา และยื่นรายการและเสียภาษีในนามของภริยาก็มีสิทธิทำได้

1.4 ยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามวิธีนี้สามีหรือภริยาต่างฝ่ายต่างมีสิทธินำเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรของตนไปยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง ส่วนเงินได้ประเภทอื่นยังคงยื่นรายการและเสียภาษีในนามของสามีหรือภริยา แล้วแต่จะเลือก

ตัวอย่าง

ตามตัวอย่างดังกล่าวมาแล้ว สามีจะเลือกนำเงินได้จากเงินเดือน 1,000,000 บาทไปยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเองแยกต่างหากจากภริยา ส่วนเงินได้ที่เหลืออีก 700,000 บาท นำไปรวมกับเงินได้ของภริยาและยื่นรายการและเสียภาษีในนามของภริยาก็มีสิทธิทำได้

การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีวิธีใดวิธีหนึ่งใน 4 วิธีดังกล่าวไม่จำเป็นต้องปฏิบัติเหมือนกันทุกปีภาษี สามารถเปลี่ยนแปลงได้ทุกปีภาษี เพราะกฎหมายมิได้บังคับว่าหากเลือกวิธีใดแล้วต้องใช้วิธีนั้นทุกปีภาษีตลอดไป ที่วรรคท้ายของมาตรา 57 ฎ บัญญัติว่า “เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวรรคสองและวรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว” หมายถึงการเปลี่ยนแปลงเฉพาะปีภาษีนั้นๆ เท่านั้น มิได้หมายถึงการเปลี่ยนแปลงในปีภาษีอื่น

ปัญหาว่าหากมีภาษีค้างชำระ สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นหรือไม่?

บทบัญญัติเดิมคือมาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย แต่ตามบทบัญญัติใหม่คือ มาตรา 57 ฎ สามีภริยามีสิทธิเลือกยื่นรายการและเสียภาษีแยกหรือรวมกันได้ กรณียื่นรายการและเสียภาษีแยกกันนั้น มาตรา 57 ฎ มิได้บัญญัติให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระ เฉพาะกรณียื่นรายการและเสียภาษีรวมกันเท่านั้นที่บัญญัติให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระ แม้จะมีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างตามมาตรา 40(1) ก็ตาม

2. การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 มิได้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับหักค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด ฉะนั้น การหักค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีของสามีและภริยายังคงเป็นไปตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร องค์กรที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด และสามีและภริยาตกลงแบ่งเงินได้กัน และเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นได้

กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ ก็ให้สามีและภริยาเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ได้แบ่งเป็นของแต่ละฝ่าย

ตัวอย่าง

สามีและภริยามีเงินได้จากการขายอาหารร่วมกันซึ่งไม่อาจแยกได้จำนวน 400,000 บาท โดยสามีและภริยาได้เลือกแบ่งเงินได้ดังกล่าวตามส่วนที่ตกลงกัน คือส่วนของสามีร้อยละ 40 เป็นเงิน 160,000 บาท ($400,000 \times 40/100$) ส่วนของภริยาร้อยละ 60 เป็นเงิน 240,000 บาท ($400,000 \times 60/100$) ซึ่งกิจการดังกล่าวมีหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่ายรวม 360,000 บาท ดังนั้น ถ้าเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สามีและภริยาจะต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของเงินได้ โดยสามีหักได้ 144,000 บาท ($360,000 \times 40/100$) ภริยาหักได้ 216,000 บาท ($360,000 \times 60/100$) หรือสามีเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาซึ่งหักได้ร้อยละ 70 (ตามอัตราที่กฎหมายกำหนด) เป็นเงิน 112,000 บาท ($160,000 \times 70/100$) ส่วนภริยาเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามส่วนเฉลี่ยจำนวน 216,000 บาท ก็ได้

นอกจากนี้ยังทำให้การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) เปลี่ยนแปลงด้วย ซึ่งมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้พึงประเมินตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

ตามบทบัญญัติดังกล่าวหากเงินได้ที่ภริยาได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เท่านั้น ภริยาขอมหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท แต่ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) รวมอยู่ด้วย เงินได้ดังกล่าวเดิมมาตรา 57 ตรี ให้ถือเป็นเงิน

ได้ของสามี จะต้องมีการเฉลี่ยค่าใช้จ่าย เพราะมาตรา 42 ทวิกำหนดให้เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(1) และ (2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมารวมกันได้ไม่เกิน 60,000 บาท และถ้าภริยาใช้ สิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เต็มจำนวน 60,000 บาทแล้ว สามี ไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ของภริยาอีก มิฉะนั้น จะ เป็นการใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1045/2551) แต่เมื่อตามกฎหมายใหม่คือ มาตรา 57 จ สามีและภริยามีสิทธิเลือกยื่นรายการและเสียภาษี ต่างหากจากกัน เงินได้ของภริยาไม่ถือเป็นเงินได้ของสามี แต่ละฝ่ายจึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็น การเหมาได้อ้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท โดยไม่ต้องมีการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามกรณีที่ดินนอกจากจะมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) แล้ว ยังมีเงินได้ พึงประเมินประเภทอื่นรวมอยู่ด้วย เช่น เงินได้จากค่าเช่าตามมาตรา 40(5) และมีการแยกยื่น รายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ก็ต้องมีการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายกับ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ที่รวมยื่นรายการและเสียภาษี และหากการแยกยื่นรายการ และเสียภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ได้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเต็ม จำนวน 60,000 บาท แล้วจะมีการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายอีกไม่ได้

3. การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน

มาตรา 47 (2) แห่งประมวลรัษฎากรเดิมบัญญัติว่า “ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมี เงินได้ ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี การหักค่าลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้ หักลดหย่อนรวมกันได้ 60,000 บาท แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่าง ฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ตาม (1) (ก) และสำหรับการหักลดหย่อนตาม (ค) (ง) และ (ช) ให้ต่าง ฝ่ายต่างหักได้กึ่งหนึ่งตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในแต่ละกรณี”

บทบัญญัติดังกล่าวได้ถูกยกเลิกโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 มาตรา 3 และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน “(2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่าย ต่างมีเงินได้ การหักลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 60,000 บาท”

บทบัญญัติใหม่นี้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษีพ.ศ.2555 ที่จะต้องยื่นรายการในพ.ศ.2556 เป็นต้นไป

บทบัญญัติใหม่ให้หักค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47 (1) (ก) และสามีหรือภริยา ตามมาตรา 47(1) (ข) รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท โดยไม่คำนึงว่าความเป็นสามีภริยาจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ จึงต่างจากบทบัญญัติเดิมที่ความเป็นสามีและภริยาจะต้องมีอยู่ตลอดปีภาษีจึงจะหักลดหย่อนรวมกันได้ 60,000 บาท

นอกจากนี้บทบัญญัติเดิมการหักค่าลดหย่อนบุตรตามมาตรา 47 (1) (ค) การศึกษาบุตรตามมาตรา 47 (1) (ฉ) และดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา 47 (1) (ซ) ต่างฝ่ายต่างหักได้กึ่งหนึ่งตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในแต่ละกรณี บทบัญญัติใหม่มีการยกเลิกบทบัญญัติเดิม จึงมีปัญหาว่าตามบทบัญญัติใหม่สามีและภริยามีสิทธิหักลดหย่อนบุตร การศึกษาบุตรและดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้หรือไม่เพียงใด?

บทบัญญัติเดิมให้หักลดหย่อนได้เพียงกึ่งหนึ่ง เมื่อมีการยกเลิกแสดงว่าบทบัญญัติใหม่มีเจตนารมณ์ให้หักลดหย่อนได้เต็มจำนวน ฉะนั้น สำหรับบุตรและการศึกษาบุตรนั้น หากสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ต่างฝ่ายต่างมีสิทธินำบุตรและการศึกษาบุตรมาหักได้เต็มจำนวนตามที่มาตรา 47 (1) (ค) และ (ฉ) ได้กำหนดไว้ ทั้งนี้ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ ส่วนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั้น หากสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และต่างฝ่ายต่างกู้ยืม ต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนของตนตามเกณฑ์ที่มาตรา 47 (1) (ซ) ได้กำหนดไว้ ทั้งนี้ ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้มีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม² บทบัญญัติใหม่จึงให้สิทธิสามีและภริยาหักค่าลดหย่อนบุตร การศึกษาบุตรและดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้เพิ่มขึ้น

4. การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับจำนวนภาษีที่เสีย

² หมายความว่า ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

การที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ที่เงินได้สุทธิยิ่งสูงยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูงนั้น การไม่ให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีตามกฎหมายใหม่นั้น โดยทั่วไปย่อมทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียลดลง เพราะเมื่อฐานภาษีต่ำลง อัตราภาษีที่แต่ละฝ่ายต้องเสียก็ต่ำลงด้วย และอีกเหตุผลหนึ่งก็คือการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกต่างฝ่ายต่างได้รับยกเว้น แต่ถ้าถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจะได้รับยกเว้นเพียง 150,000 บาท เท่านั้น

ตัวอย่าง

สามีมีเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างรวมทั้งปี 300,000 บาท ภริยามีเงินได้จากค่าจ้างสอบบัญชีรวมทั้งปี 1,000,000 บาท ทั้งคู่ยังไม่มีบุตรและไม่มีค่าลดหย่อนประเภทอื่นนอกจากค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท

หากไม่ให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี การคำนวณภาษีของแต่ละฝ่ายจะเป็นดังนี้

สามี

1.เงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างทั้งปี	300,000 บาท
2.หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน	60,000 บาท
3.เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	240,000 บาท
4.หักลดหย่อนผู้มีเงินได้	30,000 บาท
5.เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	210,000 บาท
6.เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษี	

เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เหลือ 60,000 บาท เสียภาษีใน

อัตราร้อยละ 10 6,000 บาท

ภริยา

- | | |
|--------------------------------------|---------------|
| 1.เงินได้จากค่าจ้างสอบบัญชีรวมทั้งปี | 1,000,000 บาท |
| 2.หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 | 300,000 บาท |
| 3.เหลือเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย | 700,000 บาท |
| 4.หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ | 30,000 บาท |
| 5.เหลือเป็นเงินได้สุทธิ | 670,000 บาท |

6.เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษี

เงินได้สุทธิ 350,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ

10 = 35,000 บาท และเงินได้สุทธิส่วนที่เหลือ

170,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 = 34,000 บาท รวมเสียภาษี 69,000 บาท

ภาษีของสามีและภริยารวมเป็นเงิน $6,000 + 69,000 = 75,000$ บาท

แต่ถ้าถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี การคำนวณภาษีจะเป็นดังนี้

- | | |
|--|---------------|
| 1.เงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างทั้งปีของสามี | 300,000 บาท |
| 2.หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน | 60,000 บาท |
| 3.เหลือเงินได้ของสามีหลังหักค่าใช้จ่าย | 240,000 บาท |
| 4.เงินได้จากค่าจ้างสอบบัญชีรวมทั้งปีของภริยา | 1,000,000 บาท |

5.หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30	300,000 บาท
6.เหลือเงินได้ของภริยาหลังจากหักค่าใช้จ่าย	700,000 บาท
7.รวมเงินได้ของสามีและภริยาหลังหักค่าใช้จ่าย	940,000 บาท
8.หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้คนละ 30,000 รวม	60,000 บาท
9.เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	880,000 บาท
10.เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษี	

เงินได้สุทธิ 350,000 บาท เสียในอัตรา

ร้อยละ 10 = 35,000 บาท เงินได้สุทธิส่วนที่เหลือ 380,000 บาท

เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 = 76,000 บาท รวมเสียภาษี 111,000 บาท

ฉะนั้น กรณีถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจะเสียภาษีมากกว่ากรณีไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี $111,000 - 75,000 = 35,000$ บาท

เหตุที่การถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเสียภาษีมากกว่า เพราะเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 มากกว่า และเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีเพียงฝ่ายเดียว ในขณะที่การไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีได้รับยกเว้นภาษีทั้งสองฝ่าย และจากตัวอย่างดังกล่าวเมื่อกฎหมายใหม่ให้สิทธิสามีและภริยาแยกหรือรวมยื่นรายการและเสียภาษีได้ สามีและภริยาก็ควรจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ฝ่ายหนึ่งมีค่าลดหย่อนที่จะหักได้มากกว่าอีกฝ่าย การถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจะทำให้เสียภาษีน้อยกว่ากรณีไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี เช่น ตามตัวอย่างดังกล่าวหากภริยามีแต่ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาท เท่านั้น ในขณะที่สามีนอกจากจะมีค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาท และยังมีค่า

ลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต 100,000 บาท ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ 10,000 บาท ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม 9,000 บาท ค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามี 60,000 บาท และค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพ 120,000 บาท รวมค่าลดหย่อนของสามีทั้งสิ้นเป็นเงิน 329,000 บาท หากไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี สามีไม่ต้องเสียภาษี แต่ภริยายังคงต้องเสียภาษี 69,000 บาท แต่ถ้าถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ค่าลดหย่อนของสามีจะช่วยทำให้เสียภาษีน้อยลง ดังนี้

1.เงินได้ของสามีและภริยาหลังหักค่าใช้จ่าย	940,000 บาท
2.หักค่าลดหย่อนของสามีทั้งสิ้น 329,000บาท	
ของภริยาอีก 30,000 บาท รวม	359,000 บาท
3.เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	581,000 บาท
4.เงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกได้รับยกเว้น	
ภาษี เงินได้สุทธิ 350,000 บาท เสียภาษี	
ในอัตราร้อยละ 10 = 35,000 บาท เงินได้สุทธิ	
ส่วนที่เหลือ 81,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อย	
ละ 20 = 16,200 บาท รวมเสียภาษี	51,200 บาท
จะเห็นได้ว่าเสียภาษีน้อยกว่ากรณีไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี	
$69,000 - 51,200 = 17,800$ บาท	

ฉะนั้น การไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจึงมิได้เป็นประโยชน์แก่สามี และภริยาทุกกรณี มีบางกรณีที่ทำให้สามีและภริยาเสียประโยชน์มากกว่า การที่กฎหมายใหม่ คือ มาตรา 57 จ ให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีหรือไม่ หรือให้มีสิทธิยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกันหรือรวมกันทั้งหมดหรือบางส่วน ดังกล่าวมาแล้ว จึงเป็นการให้สิทธิสามีและภริยาในการเลือกเสียภาษีอย่างเต็มที่

สรุปและข้อเสนอแนะ

การไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีย่อมเป็นแรงจูงใจให้ภริยาทำงาน ทำธุรกิจหรือหารายได้ช่วยเหลือครอบครัว ทำให้ครอบครัวมีรายได้เพิ่มขึ้น มีความมั่นคง และในรายที่ทำงาน ทำธุรกิจหรือหารายได้อยู่แล้วก็ไม่ต้องใช้วิธีให้บุคคลอื่นมีรายได้แทนเพื่อหนีภาษี (Tax Evasion) หรือไม่ต้องใช้วิธีไม่จดทะเบียนสมรสเพื่อทำให้ฐานภาษีแคบลง หรือจดทะเบียนหย่า หรือจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหุ้นนิติบุคคลเพื่อเลี่ยงภาษี การไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจึงเป็นประโยชน์ต่อประชาชนผู้เสียภาษี แม้จะทำให้ฐานภาษีแคบลงกว่าการถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี อาจทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยกว่าเดิม แต่ก็อาจจะไม่เป็นเช่นนั้น เพราะเมื่อการไม่ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีทำให้ภริยามีกำลังใจที่จะทำงาน ทำธุรกิจหรือหารายได้เพิ่มขึ้น รัฐก็เก็บภาษีได้มากขึ้นเป็นเงาตามตัว อย่างไรก็ตาม การให้สิทธิสามีและภริยามีสิทธิเลือกถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีหรือไม่ หรือให้สิทธิยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกันหรือรวมกันทั้งหมดหรือบางส่วน เพื่อให้สามีและภริยาเสียภาษีน้อยลง ก็เป็นแรงจูงใจให้สามีและภริยาทำงาน ทำธุรกิจหรือหารายได้เพิ่มขึ้น ทำให้รัฐเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ดอกเบี้ยที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(2) (ข) ซึ่งผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) หรือนำมารวมคำนวณภาษีประจำปีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 48 (3) (ก) นั้น เดิมหากเลือกนำมารวมคำนวณจะต้องถือเป็นเงินได้ของสามี ทำให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือขอคืนภาษีได้น้อยลง แต่เมื่อกฎหมายใหม่ให้สิทธิเลือกไม่ว่าดอกเบี้ยที่จะนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของสามี ก็ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือขอคืนภาษีได้มากขึ้น กฎหมายใหม่จึงทำให้โอกาสเลือกนำดอกเบี้ยมารวมคำนวณภาษีประจำปีในนามของสามีหรือภริยาเองมีมากขึ้น และเป็นแรงจูงใจให้มีการออม

เพิ่มมากขึ้น เป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งกรณีนี้สามีและภริยาควรจะแยกยื่นรายการ และเสียภาษีต่างหากจากกัน จึงจะไม่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือขอคืนภาษีได้มากขึ้น

กรณีเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็เช่นเดียวกัน เมื่อถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (2) (จ) แล้ว ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) หรือนำมารวมคำนวณภาษีประจำปีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 48 (3) วรรคท้าย ก็ได้ ซึ่งควรจะนำมารวมคำนวณ เพราะจะได้รับเครดิตภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ทำให้ได้รับภาษีคืน เนื่องจากการให้เครดิตภาษีเป็นการจัดการภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลซึ่งเคยเสียภาษีมาแล้วในตอนที่เป็นการกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่การนำมารวมคำนวณนั้นหากผู้ได้รับเงินปันผลเป็นภริยา เดิมต้องถือเป็นเงินได้ของสามีและรวมคำนวณภาษีในนามของสามี ทำให้ได้รับคืนภาษีน้อยลง แต่เมื่อกฎหมายใหม่ให้สิทธิเลือกไม่ถือว่าเงินปันผลที่จะนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของสามี ก็ทำให้ได้รับภาษีคืนเพิ่มขึ้น กฎหมายใหม่จึงเป็นแรงจูงใจให้มีการลงทุนซื้อหุ้นในนามของสามีหรือภริยาเพิ่มมากขึ้น เป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศเช่นเดียวกัน ซึ่งกรณีนี้สามีและภริยาควรจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกันจึงจะได้รับภาษีคืนเพิ่มขึ้น.

เชิงอรรถ

1. กรมสรรพากร , คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 14 มกราคม 2556 , หน้า 3.
2. กรมสรรพากร , เพ็ญอ้าย , หน้า 7.

บรรณานุกรม

ศาสตราจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2555), คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 9), บริษัทกรุงสยามพับลิชชิ่ง จำกัด, กรุงเทพมหานคร, ISBN 978-616-7425-61-0, 948 หน้า.

ศาสตราจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ผู้ช่วยศาสตราจารย์คุณลลิตกษณ์ ตราชูธรรม, คำวินิจฉัยใหม่ ของศาลรัฐธรรมนูญมีผลต่อการเสียภาษีของสามีและภริยาอย่างไร?, นิตยสารบทบัญญัติ เล่มที่ 68 ตอน 4 ธันวาคม 2555, ISBN 08572992, หน้า 12-25.

ศาสตราจารย์กิตติคุณ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ (2554), คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญ, บริษัทกรุงสยามพับลิชชิ่ง จำกัด, กรุงเทพมหานคร, ISBN 978-616-7425-32-0, 489 หน้า.

David Hodson (2011), A Guide to the Taxation of Husbands and Wives on Marriage, and on Separation and Divorce, The International Family Law Group, England, 15 pp.

Peter W. Berntein (2012), Ernst & Young Tax Guide 2012, Ernst & Young LLP, USA, 48-49 pp.