

มาตรการป้องกันการเลียงภาณีอากร



นายเกรียงเดช มาจำเนียร

สถาบันวิทยบริการ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ ภาควิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2542

ISBN 974-334-226-5

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

28 ก.พ. 2545

I 19238964

ANTI-AVOIDANCE TAX MEASURE

Mr. Kriangdaj Machamnean

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Law

Department of Law

Faculty of Law

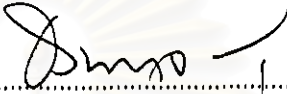
Chulalongkorn University

Academic Year 1999

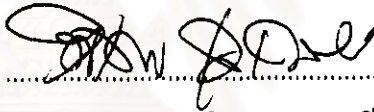
ISBN 974-334-226-5

หัวข้อวิทยานิพนธ์ มาตรการป้องกันการเลี้ยงภาชีอากร
โดย นายเกรียงเดช มาจำเนียร
ภาควิชา นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย


คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยนี้เป็นส่วนหนึ่งของการ
ศึกษานักศึกษาระดับปริญญาโทบัณฑิต


.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ธงทอง จันทรางศุ)


คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


.....ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์พิเศษ เสตเสถียร)


.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย)


.....กรรมการ
(อาจารย์เดชอุดม ไกรฤทธิ)


.....กรรมการ
(อาจารย์ ดร.พล สิริคุปต์)


.....กรรมการ
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

เกรียงเดช มาจำเนียร: มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (Anti-Avoidance Tax Measures) อ. ที่ปรึกษา: ผศ. ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย, 125 หน้า. ISBN 974-334-226-5

แนวความคิดเกี่ยวกับการควบคุมการเลี่ยงภาษีนั้นยังไม่ปรากฏแนวทางที่ชัดเจน ในการวิจัย ผู้เขียนได้ทำการศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และคำพิพากษาของศาลฎีกา โดยศึกษาเปรียบเทียบมาตรการควบคุมการเลี่ยงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปของต่างประเทศ เพื่อวางกรอบแนวความคิดเกี่ยวกับการควบคุมการเลี่ยงภาษีดังกล่าว โดยในการศึกษานี้ จำกัดเฉพาะที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้เท่านั้น

จากการศึกษาพบว่ามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น ยังขาดประสิทธิภาพในการควบคุมการเลี่ยงภาษี เนื่องจากบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในประมวลรัษฎากรนั้น เป็นบทบัญญัติที่อ้างอิงอยู่กับรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรม รูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะหรือมีจะนั้นก็อ้างอิงอยู่กับมูลค่าของการเข้าทำธุรกรรม ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงการดำเนินการที่เป็นการเลี่ยงภาษีในลักษณะอื่นซึ่งมิได้จำกัดอยู่แต่รูปแบบหรือมูลค่าของการเข้าทำธุรกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีที่ยังไม่มีความชัดเจน ก็เป็นอุปสรรคสำคัญต่อการพัฒนาแนวความคิดในการควบคุมการเลี่ยงภาษีด้วย

จากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนได้นำเสนอมาตรการในการควบคุมการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเป็นการทั่วไป โดยนำหลักสุจริต และหลักนิติสัมพันธ์มากำหนดลักษณะของการเลี่ยงภาษีที่พึงถูกควบคุม

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาควิชา นิติศาสตร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2541

ลายมือชื่อนิสิต.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

KRIANGDAJ MACHAMNEAN: ANTI-AVOIDANCE TAX MEASURE. THESIS
ADVISOR: ASSISTANT PROFESSOR TITHIPHAN CHUERBOONCHAI. 124 PP.
ISBN 974-334-226-5.

The concept of anti-avoidance tax measures is unclear. In order to establish the concept of anti-avoidance tax measures, the author studied the relevant provisions of the Revenue Code, the Supreme Court's decisions and the general anti-avoidance rules adopted in other jurisdictions. The study is limited only to those issues relevant to income tax.

The study illustrates that the existing anti-avoidance provisions under the Revenue Code are insufficient to effectively tackle tax avoidance. This is because the application of such provisions is rigidly triggered with reference only to specific forms of transactions or inappropriate value of transactions entered into by the taxpayer. Therefore, such provisions are unable to catch tax avoidance transactions which falls outside the scope of such provisions. In addition, the unclear concept of tax avoidance impedes the development of the concept of anti-avoidance tax.

To address the above problems, the author proposes the introduction of the statutory general anti-avoidance measures whereby good faith and the legal relationship created by the taxpayer will be used in determining whether or not the transaction in question is acceptable under the law.

ภาควิชา นิติศาสตร์ ลายมือชื่อนิติสด.....
สาขาวิชา นิติศาสตร์ ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ปีการศึกษา 2542 ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนรู้สึกซาบซึ้งถึงความกรุณาของท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ยงิตพันธ์ เชื้อบุญชัย ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ได้ให้ความเอาใจใส่ และได้ให้คำปรึกษาแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่ผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ ซึ่งผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ ที่นี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านรองศาสตราจารย์พิเศษ เสตเสถียร ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ท่านอาจารย์เดชอุดม ไกรฤทธิ์ ท่านอาจารย์ ดร. พล นีรคุปต์ และท่านอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนให้คำวิจารณ์และข้อเสนอแนะในการปรับปรุงเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ให้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอขอบพระคุณธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) ที่ได้ให้ทุนช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียน

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณผู้บังคับบัญชาของผู้เขียนโดยเฉพาะอย่างยิ่งท่านอาจารย์ธนาธิป พิเศษฐวนิชโชค และท่านอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ นายความหุ้นส่วนบริษัท ลิงค์เลเทอร์ส (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งตลอดระยะเวลาที่ทำวิทยานิพนธ์ผู้เขียนได้รับความสนับสนุนและส่งเสริมด้วยความเข้าใจเป็นอย่างดี นอกจากนี้ ท่านอาจารย์พิภพ วีระพงษ์นั้น ยังได้อุทิศสละเวลาอันมีค่าให้ความเห็น แก่ผู้เขียนในประเด็นข้อข้องใจต่าง ๆ เสมอมา

เนื่องจากการทำวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนมีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลจากต่างประเทศเป็นจำนวนมาก และผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์เป็นอย่างดี จากคุณจางตุรงค์ เจิดสกุลบุญ (หวังเจริญทวิสุข) ในการค้นหาเอกสารและบทความที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศดังกล่าว จึงขอขอบพระคุณไว้ ณ ที่นี้ด้วย ผู้เขียนขอขอบพระคุณเพื่อนร่วมงาน เพื่อน ๆ ตลอดจนรุ่นพี่และรุ่นน้องที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่มีส่วนให้ความช่วยเหลือทั้งในส่วนที่เกี่ยวกับการทำวิทยานิพนธ์โดยตรง หรือที่ช่วยเหลือแบ่งเบาภาระในหน้าที่เพื่อผู้เขียนจะได้มีโอกาสทำวิทยานิพนธ์ ได้ช่วยคิด หรือให้ความเห็น ตลอดจนให้กำลังใจผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ในการให้ความช่วยเหลือผู้เขียนในการค้นหาข้อมูลด้วยดี

ท้ายที่สุด ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อคุณแม่ของผู้เขียนผู้เป็นเสมือนหนึ่งกำลังใจของผู้เขียนเสมอมา

ผู้เขียนเชื่อว่าด้วยลำพังกำลังผู้เขียนเองย่อมไม่สามารถทำวิทยานิพนธ์นี้ให้สำเร็จลงได้ หากแต่ด้วยความอนุเคราะห์จากบุคคลทั้งที่กล่าวนามและมิได้กล่าวนามข้างต้น ด้วยเหตุนี้ ความดีสิ่งใดที่หากมีขึ้นอันเนื่องมาจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ย่อมสมควรได้แก่บุคคลดังกล่าวทั้งสิ้น บรรดาความบกพร่องที่หากมีขึ้นแก่วิทยานิพนธ์นี้ผู้เขียนขอน้อมรับฟังด้วยความเต็มใจ

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่	หน้า
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิทยานิพนธ์.....	4
1.3 ขอบเขตการทำวิทยานิพนธ์.....	5
1.4 สมมติฐาน.....	5
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย.....	5
2 สาเหตุ ปัญหาและการควบคุมการเลี้ยงภาษี.....	6
2.1 ความเบื้องต้น.....	6
2.2 สาเหตุของการเลี้ยงภาษี.....	8
2.2.1 ความบกพร่องในระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร.....	8
2.2.1.1 ปัจจัยเกี่ยวกับหลักการเกิดขึ้นของเงินได้.....	11
2.2.1.2 ระบบภาษีเงินได้ไม่สะท้อนภาวะเงินเฟ้อ.....	13
2.2.1.3 การจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงอยู่กับรูปแบบการเข้าทำนิติกรรม.....	15
2.2.2 สาเหตุอันเนื่องมาจากการใช้กฎหมาย.....	20
2.2.3 ทัศนคติของผู้เสียภาษี.....	22
2.3 การควบคุมการเลี้ยงภาษีตามประมวลรัษฎากร.....	25
2.3.1 บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่มีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษี อากร.....	25
2.3.1.1 มาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้.....	26
2.3.1.2 มาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	27
2.3.1.3 มาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	29

สารบัญ (ต่อ)

บทที่

2.3.2	การเลี่ยงภาษี: ศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา.....	40
2.3.2.1	หลักการตีความกฎหมาย.....	40
2.3.2.2	หลักการตีความกฎหมายภาษี.....	42
2.3.2.3	ทัศนคติของศาลต่อการกระทำที่อาจถือได้ว่าเป็นการเลี่ยงภาษีอากร.....	48
3	มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ.....	57
3.1	แนวทางของสหรัฐอเมริกา.....	57
3.1.1	Step Transaction Doctrine.....	59
3.1.2	Business Purpose.....	63
3.1.3	Substance over Form.....	65
3.2	แนวทางของอังกฤษ.....	69
3.2.1	Westminter Doctrine.....	70
3.2.2	The New Approach.....	71
3.3	แนวทางของออสเตรเลีย.....	81
3.3.1	ความเบื้องต้น.....	81
3.3.2	สาระสำคัญของ Part IV A.....	84
4	บทวิเคราะห์.....	91
4.1	ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นกับการเลี่ยงภาษี.....	91
4.1.1	การจัดเก็บภาษีโดยให้ความสำคัญกับรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรม.....	91
4.1.2	แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษียังไม่ชัดเจน.....	94
4.1.3	มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่มีอยู่ไม่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีได้ อย่างมีประสิทธิภาพ.....	98
4.2	หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการเลี่ยงภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ.....	99
4.2.1	หลักเจตนาในการเลี่ยงภาษี.....	100
4.2.2	หลักความวิปริตแห่งธุรกรรม.....	102
4.2.3	หลักสาระสำคัญแห่งการกระทำ.....	105

สารบัญ (ต่อ)

บทที่		
	4.3	วิเคราะห์ขอบเขตและความหมายของการเลี้ยงภาษี..... 106
	4.3.1	การกระทำที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงภาระภาษี..... 107
	4.3.2	การกระทำที่ไม่อยู่ในระดับที่ควรได้รับการยอมรับในทางภาษีอากร..... 109
	4.3.3	การกำหนดภาระภาษีใหม่สำหรับการดำเนินการที่เป็นการเลี้ยงภาษี..... 112
	4.3.4	การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี..... 114
5	บทสรุปและเสนอแนะ.....	117
	รายการอ้างอิง.....	120
	ภาคผนวก.....	123
	ประวัติผู้เขียน.....	124

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย