

ประเด็นช่องว่างกฎหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ

Tax Loopholes Issues Personal Income Tax from Foreign Sources of Income

อัศววิทย์ ครอบคอบ^{1*}, ภควรรักษ์ คูบุญญารักษ์² และเกสินี หมั่นไธสง³

Aukkarawit Robkob^{1*}, Pakawat Kuboonya-arags² and Kesinee Muenthaisong³

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร., คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มหาสารคาม 44150^{1, 3}

Assistant Professor Dr., Mahasarakham Business School, Mahasarakham University, Mahasarakham, 44150^{1, 3}

อาจารย์., คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มหาสารคาม 44150²

Lecture Mahasarakham Business School, Mahasarakham University, Mahasarakham, 44150²

Corresponding author E-mail: phaiboon.r@acc.msu.ac.th *

Received: 4 October 2024; Revised: 17 June 2025; Accepted: 25 June 2025

บทคัดย่อ

การลงทุนในต่างประเทศ เป็นทางเลือกหนึ่งที่นักลงทุนใช้กระจายความเสี่ยงจากการลงทุนได้ แต่เนื่องจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศตามกฎหมายเดิม เกิดช่องว่างไม่สามารถเก็บภาษีได้บางประเด็น ส่งผลให้ภาครัฐเสียหาย กรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และ ป.162/2566 เพื่อเป็นการปิดช่องว่างดังกล่าว นั้น ได้หรือไม่ บทความวิชาการนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหลักกฎหมาย เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างหลักการของกฎหมายเดิม และกฎหมายใหม่ เพื่อนำเสนอประเด็นช่องว่างทางกฎหมาย ในประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทย ที่มีแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ช่องว่างของกฎหมายนั้นเกิดจาก 1) การได้รับยกเว้นภาษี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(27)(28) จากการให้เงินได้เป็นการอุปการะหรือให้โดยเสน่หาจากบุพการีหรือคู่สมรส ภายในวงเงินที่กฎหมายกำหนด 2) การเก็บภาษีมรดก ด้วยการส่งมอบมรดกเฉพาะส่วนที่ไม่เกินมูลค่า 100 ล้านบาท 3) การเก็บภาษีการรับให้ ด้วยการให้ทรัพย์สินโดยความเสน่หา ขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ โดยแบ่งให้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด 4) การทำประกันชีวิต โดยกำหนดให้ผู้รับมรดกเป็นผู้รับผลประโยชน์ และกำหนดให้ค่าสินไหมทดแทนมีมูลค่ามากกว่าหรือเท่ากับภาษีมรดก และ 5) ช่องว่างอื่น ๆ เช่น กรณีไม่ได้นำเงินเข้าประเทศ กรณีอยู่ในประเทศไทยไม่ครบ 180 วันในปีภาษี กรณีซื้อทรัพย์สินมีค่าแทนการนำเงินสดเข้าประเทศ หรือกรณีเก็บเงินไว้ในต่างประเทศ และใช้ในต่างประเทศ เป็นต้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะแก้ไขช่องว่างดังกล่าว ได้แก่ การปรับปรุงกฎหมายให้ชัดเจน สื่อสารแนวทางปฏิบัติให้เข้าใจง่าย เปิดรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย และพิจารณาความเหมาะสมของแนวทางจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล เพื่อส่งเสริมการลงทุนและความโปร่งใสทางภาษีในระยะยาว

คำสำคัญ: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, ช่องว่างของกฎหมาย, แหล่งเงินได้นอกประเทศ, ประมวลรัษฎากร

Abstract

Investing abroad is one strategy that investors use to diversify risk. However, under the previous tax law, there were gaps that made it impossible for the Thai government to collect personal income tax on certain foreign-sourced income, leading to fiscal losses. In response, the Revenue Department issued Orders No. P.161/2566 and P.162/2566 in an attempt to close these legal loopholes. This academic article aims to examine the relevant legal principles, compare the differences between the old and new interpretations, and present key legal loopholes concerning the collection of personal income tax in Thailand from foreign sources. The study finds that legal loopholes exist due to: (1) income exemptions under Sections 42(27) and 42(28) of the Revenue Code; (2) inheritance transfers within exempted value limits; (3) gift transfers made legally during the giver's lifetime; (4) using life insurance policies to reduce inheritance tax burdens; and (5) other mechanisms such as not remitting funds to Thailand, staying less than 180 days in a tax year, or spending income entirely abroad. Policy recommendations include: clarifying the law, improving communication of tax procedures, involving stakeholders in the legislative process, and aligning tax policies with international standards to promote investment and long-term tax transparency.

Keywords: Personal Income Tax, Tax Loopholes, Foreign-sourced Income, Revenue Code

บทนำ

จากอดีต 38 ปีที่ผ่านมา ประเทศไทยไม่สามารถเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกำไรที่นักลงทุนที่อยู่ในประเทศไทย ได้รับจากการลงทุนในต่างประเทศ หากไม่นำเงินกลับเข้าประเทศ เนื่องจากไม่มีการรายงานเงินได้ดังกล่าวขึ้นแก่ภาครัฐ ดังนั้นกรมสรรพากรจึงต้องการจัดเก็บภาษีจากกำไรดังกล่าวเพื่อเพิ่มรายได้ของรัฐ เนื่องจากสัดส่วนภาษีของไทยต่อจีดีพียังต่ำอยู่ที่ประมาณร้อยละ 15 เท่านั้น หลังจากนี้ภาครัฐจะจัดเก็บภาษีจากกำไรที่นักลงทุนได้รับจากการลงทุนในต่างประเทศ ไม่ว่าจะนำเงินกลับเข้าประเทศในปีใด ซึ่งถือเป็นมาตรฐานสากลเช่นเดียวกับประเทศพัฒนาแล้ว แต่อย่างไรก็ตามอาจจะมียกข้อดีและข้อเสีย โดยข้อดีคือ อาจทำให้นักลงทุนรายใหญ่หันมาลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น ช่วยรักษาเงินออมในประเทศ และทำให้ระมัดระวังการลงทุนต่างประเทศมากขึ้น แต่ก็มีข้อเสียคือ นักลงทุนต้องเสียภาษีเพิ่ม อาจเสียโอกาสลงทุนที่มีผลตอบแทนสูงในต่างประเทศ และอาจส่งผล

กระทบต่อโบรกเกอร์ ในขณะเดียวกันเป้าหมายของรัฐ คือ หารายได้เพิ่มจากนักลงทุนที่มีศักยภาพลงทุนต่างประเทศ โดยหวังว่าการบริหารประเทศที่ดีจะช่วยฟื้นเศรษฐกิจและตลาดหุ้นไทย ทำให้นักลงทุนกลับมาลงทุนในประเทศมากขึ้น (อัญชลี สบายสุข, 2566)

การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศและหลักการตามกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น สนธิสัญญาระหว่างประเทศในการจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในแหล่งเงินได้เดียวกัน รวมถึงกฎหมายและมาตรการต่าง ๆ ในการดำเนินการจัดเก็บภาษี หากไม่มีกฎหมายยกเว้น เงินได้บุคคลธรรมดาจากแหล่งนอกประเทศก็อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีหรือภาษีที่จัดเก็บตามลักษณะพิเศษที่กฎหมายกำหนด และมีเงินได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีด้วยตนเองตามแบบที่กำหนด ภายในเดือนมกราคม - มีนาคมของปีถัดไป สำหรับรายได้ที่ได้รับในปีก่อน บางกรณีกฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบฯ เสียภาษีตอนครึ่งปี สำหรับรายได้ครึ่งปีแรก เพื่อบรรเทาภาระภาษี และบางกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อให้มีการชำระภาษีทยอยไปด้วย (ถิราวดี สัตยานนท์, 2555) อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากแหล่งเงินได้จากต่างประเทศนั้น อาจเกิดปัญหาหรือมีช่องว่างของกฎหมายได้เช่นกัน ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลที่มีเงินได้จากต่างประเทศและอยู่ในประเทศไทยตั้งแต่ 180 วันในปีใด ต้องนำเงินได้ในปีนั้นจากต่างประเทศเข้ามาคำนวณเพื่อเสียภาษีในไทยด้วย หากครบเงื่อนไขทั้งสองข้อ (แต่อาจได้รับยกเว้นหากมีอนุสัญญาภาษีซ้อน) ดังนั้น หากนำเงินได้จากต่างประเทศส่วนนี้เข้ามาในปีถัดไป ก็ไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้เกิดช่องว่างหรือ Tax Loopholes คือช่องว่างของกฎหมาย ซึ่งเกิดขึ้นได้ 2 กรณี กรณีแรก ผู้ร่างกฎหมายไม่คาดคิดว่าจะมีช่องว่างนั้น ไม่ว่าจะเพราะไม่สามารถคาดการณ์ได้หรือเป็นความบกพร่องของผู้ร่าง กรณีที่สอง ผู้ร่างกฎหมายคิดถึงช่องว่างนั้นแล้ว แต่ยังไม่สมควรบัญญัติให้ตายตัว เนื่องจากยังไม่มีกรณีพิจารณาปัญหานั้นอย่างเพียงพอ จึงปล่อยช่องว่างนั้นไว้ก่อน (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2564)

การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) เป็นการนำช่องว่างของกฎหมายทางภาษี (Tax Loopholes) ซึ่งหมายถึงช่องว่างหรือข้อยกเว้นตามกฎหมายที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง มาใช้เป็นประโยชน์เพื่อไม่ต้องเสียภาษีในส่วนที่ไม่จำเป็น ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษี คือ มีเป้าหมายเหมือนกันในการประหยัดภาษีให้มากที่สุด แต่การหลบหลีกภาษีเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวเพื่อประหยัดภาษี (Peak, 2565) แต่ในทางตรงกันข้าม การใช้ช่องว่างของกฎหมาย (Exploiting Legal Loopholes) เป็นการใช้ช่องว่างที่กฎหมายภาษีอากรให้กระทำโดยไม่ผิดกฎหมาย มาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประกอบธุรกิจหรือผู้มีเงินได้ และการเสียภาษีอากรเพื่อให้จำนวนภาระภาษีอากรที่ต้องเสียลดน้อยลงไปจากการดำเนินการปกติทั่วไป กรณีที่ผู้เสีย

ภาษีที่อยู่ในประเทศไทย ที่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ใช้สิทธิประโยชน์จากช่องว่างของกฎหมาย โดยไม่นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกับปีที่เกิดเงินได้ หรือการใช้สิทธิเลือกประกอบกิจการหรืออาชีพที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42 (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2564)

ดังนั้น เพื่อปิดช่องว่างที่กฎหมายเดิมได้บัญญัติไว้ว่าผู้มีเงินได้ในประเทศไทย หากนำเข้ามาในประเทศไทยในปีนั้นจะต้องนำเงินได้นั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่หากนำเข้ามาในปีถัดไปหรือปีต่อไปจะไม่มีภาระภาษี จึงเกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาระภาษี ดังนั้นกรมสรรพากรจึงต้องปิดช่องว่างดังกล่าว ตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 161/2566 มาเปลี่ยนแนวทางปฏิบัติในการตีความกฎหมายใหม่เป็น กรณีที่มีเงินได้จากต่างประเทศและผู้มีเงินได้อยู่ในไทยตั้งแต่ 180 วันขึ้นไป ไม่ว่าจะนำเงินได้เข้าปีไหน ให้เอามาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีนั้น สามารถอธิบายได้ว่า โดยหลักสากลของการจัดเก็บภาษีเงินได้ คือ เงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ เมื่อนำกลับเข้าประเทศไม่ว่าจะปีไหน ก็จะต้องนำมาคำนวณภาระภาษีในประเทศ (ฐากร จุลินทร, 2564) แต่ในขณะเดียวกัน ประเทศไทยยังมีนักลงทุนรายย่อยชาวไทยที่ลงทุนในต่างประเทศ เช่น ซื้อขายหุ้นต่างประเทศผ่านบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ (Offshore) ซื้อขายหุ้นต่างประเทศหรือกองทุนของ บลจ. ต่างประเทศผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ของผู้ให้บริการในไทย ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลผ่านศูนย์การซื้อขายของต่างประเทศ ยังไม่รวมถึง ชาวต่างชาติที่พำนักอยู่ในประเทศไทยและมีแผนจะนำเงินเข้ามาในประเทศไทย หากบุคคลเหล่านี้ ไม่นำเงินกลับเข้ามาในประเทศไทย เนื่องจากต้องเสียภาษีตามกฎหมายนี้ ก็อาจส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทยในระยะยาวได้ (กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 2566)

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนจึงสนใจศึกษาเรื่อง ประเด็นช่องว่างกฎหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา หลักกฎหมาย เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างหลักการของกฎหมายเดิมและกฎหมายใหม่ รวมถึงนำเสนอช่องว่างของกฎหมาย จากการจัดเก็บเงินได้บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทย จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจกฎหมาย จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศได้อย่างถูกต้อง และชัดเจนมากยิ่งขึ้น รวมถึง เข้าใจช่องว่างทางกฎหมายที่ถูกต้อง มาเป็นประโยชน์ในการเสียภาษี นอกจากนี้ ทำให้กรมสรรพากร ได้ทราบถึงช่องว่างของกฎหมาย สามารถปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้มีการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจนและเป็นธรรมมากขึ้น ช่วยลดช่องว่างของกฎหมายของการวางแผนภาษีอากรที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ นอกจากนี้ยังช่วยให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี นำไปสู่การออกแบบนโยบายภาษีที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีต่อไปในอนาคต

วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายภาษีของที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายภาษีจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ
2. เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างหลักการของกฎหมายเดิมและกฎหมายใหม่ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทยจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ
3. เพื่อนำเสนอช่องว่างของกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทย ที่มีแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

1. หลักกฎหมายของที่เกี่ยวข้องกับหลักแหล่งเงินได้ต่างประเทศ

1.1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด โดยจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้น ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีนั้น ๆ (ปีภาษี หมายถึง ปีประติทิน ตามประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 39) โดยปกติจะจัดเก็บเป็นรายปี โดยเงินได้พึงประเมิน เป็นเงินได้ของบุคคลหรือหน่วยภาษีใด ๆ ที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษี ในปีที่ผ่านมา ได้แก่ (1) บุคคลธรรมดา (2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล (3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี (4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (5) วิสาหกิจชุมชนที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เมื่อมีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ต้องยื่นแบบแสดงรายการเป็นประจำทุกปี โดยเงินได้ของปีใด ให้ยื่นแบบฯ ภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป ถ้ามีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำ ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี ได้แก่ (1) บุคคลธรรมดา และผู้ถึงแก่ความตาย มีเงินได้พึงประเมิน กรณีโสด เงินเดือนอย่างเดียวเกิน 120,000 บาท หรือมีเงินได้ประเภทอื่น 60,000 บาท กรณีสมรส เงินเดือนอย่างเดียวเกิน 220,000 บาท หรือมีเงินได้ประเภทอื่นเกิน 120,000 บาท (2) ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินเกิน 60,000 บาท (3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง มีเงินได้พึงประเมินเกิน 60,000 บาท (ธนยธรรณ ผดุงอรรถ, 2562) สำหรับคำว่า "เงินได้พึงประเมิน" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หมายถึง เงินได้ที่ต้องเสียภาษี ซึ่งครอบคลุมถึง (อัศววิรัช ครอบคอบ, 2566) (1) เงิน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินสด เช็ค หรือโอนเข้าบัญชี (2) ทรัพย์สินที่ได้รับระหว่างปี ซึ่งสามารถคำนวณเป็นเงินได้ (3) ประโยชน์อื่น ๆ ที่ได้รับและสามารถคำนวณเป็นเงินได้ เช่น นายจ้างให้ที่พักโดยไม่เสียค่าเช่า (4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 ไม่ว่าจะจ่ายแทนในทอดใดหรือปีภาษีใด ให้ถือว่าเงินค่าภาษีดังกล่าว เป็นเงินได้ประเภทเดียวกับเงินได้

ที่จ่ายแทนและเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกัน และ (5) เครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2560ก) เช่น เครดิตภาษีเงินปันผล เครดิตภาษีเงินส่วนแบ่งกำไร เป็นเงินที่มาจากกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว เมื่อนิติบุคคลจ่ายให้ผู้ถือหุ้น ถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น หากนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้ง จะเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน จึงต้องจ่ายเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายมาแล้วออกก่อน ในรูปของเครดิตภาษีเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินอย่างหนึ่ง เพื่อนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย เป็นการจัดการเสียภาษีซ้ำซ้อน (กรมสรรพากร, 2567ก) ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีนั้น บัญญัติไว้ใน มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ระบุว่าเงินได้พึงประเมิน ประกอบด้วยเงินได้ 8 ประเภท ได้แก่ มาตรา 40(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน มาตรา 40(2) เงินได้เนื่องจากการตำแหน่งหน้าที่หรืองานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ผู้อื่น มาตรา 40(3) เงินได้ที่เป็นทรัพย์สินทางปัญญา เช่น ค่าแห่งกวีตวิธลี ค่าลิขสิทธิ์ ฯลฯ หรือเงินรายปีจากพินัยกรรม นิติกรรม หรือคำพิพากษาศาล มาตรา 40(4) เงินได้ที่เป็นผลได้จากทุน ประกอบด้วย (ก) ดอกเบี้ย ฯลฯ (ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร ประโยชน์จากบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม (ค) โบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วน (ง) เงินลดทุนของนิติบุคคลในส่วนไม่เกินกำไรและเงินสำรองรวม (จ) เงินเพิ่มทุนที่จ่ายจากกำไรหรือเงินสำรอง (ฉ) ผลประโยชน์จากการควบ รับช่วง หรือเลิกนิติบุคคลที่ตีราคาเกินทุน (ช) ผลประโยชน์จากการโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร ฯลฯ ที่ตีราคาเกินทุน (ซ) เงินส่วนแบ่งกำไรหรือผลประโยชน์จากการถือครองโทเคนดิจิทัล (ฌ) ผลประโยชน์จากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนที่ตีราคาเกินทุน มาตรา 40(5) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การมิดสัญญาเช่าซื้อ ขายเงินผ่อนที่คืนทรัพย์สิน มาตรา 40(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ มาตรา 40(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระสำคัญนอกเหนือเครื่องมือ และ มาตรา 40(8) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ พาณิชย เกษตร อุตสาหกรรม ขนส่ง หรืออื่น ๆ นอกเหนือประเภทที่ (1) ถึง (7) (กรมสรรพากร, 2561)

1.2. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ ต้องนำมาเสียภาษี ตามมาตรา 42(27)(28)

ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ได้แก่ มาตรา 42(27) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท ตลอดปีภาษีนั้น และมาตรา 40(28) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 บาทตลอดปีภาษีนั้น (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2566ก)

1.3. ภาษีมรดก (Inheritance tax)

จัดเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่เรียกเก็บโดยตรงจากผู้รับมรดก ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นภาษีส่วนบุคคลที่ถูกเรียกเก็บเมื่อทรัพย์สินของผู้ตายได้ถูกส่งต่อไปยังบุพการี ทายาท หรือบุคคลอื่นที่ไม่มีความสัมพันธ์ทางสายเลือด ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้บุคคลสัญชาติไทย บุคคลที่ไม่ใช่สัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และบุคคลที่ไม่ใช่สัญชาติไทยแต่ได้รับมรดกที่เป็นทรัพย์สินในประเทศไทย รวมถึงนิติบุคคลบางประเภทที่มีความเกี่ยวข้องกับคนไทย มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก อย่างไรก็ตาม มีการยกเว้นภาษีให้แก่บางกลุ่ม เช่น คู่สมรส หน่วยงานรัฐ และองค์กรสาธารณประโยชน์ เป็นต้น ภาษีนี้อาจเรียกเก็บในกรณีที่ผู้รับมรดกได้รับมรดกจากแต่ละรายมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท โดยคำนวณจากทรัพย์สินทั้งในและนอกประเทศสำหรับคนไทย แต่เฉพาะทรัพย์สินในประเทศสำหรับคนต่างชาติ โดยประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ เงินฝาก ยานพาหนะ ฯลฯ โดยมีวิธีคำนวณมูลค่าแตกต่างกันไปตามประเภททรัพย์สิน อัตราภาษีคือร้อยละ 10 ของมูลค่าส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท (ลดเหลือร้อยละ 5 สำหรับทายาท) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบและชำระภาษีภายใน 150 วัน และมีสิทธิ์ผ่อนชำระได้ไม่เกิน 5 ปี นอกจากนี้ ยังมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมิน การชำระเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ การขอคืนภาษี และการอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ด้วย พระราชบัญญัตินี้ยังบัญญัติบทกำหนดโทษสำหรับความผิดต่าง ๆ เช่น ไม่ยื่นแบบ หลีกเลี่ยงภาษี เปิดเผยข้อมูลผิดกฎหมาย ฯลฯ โดยให้ใช้บังคับเมื่อพ้น 180 วันนับแต่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป (กรมสรรพากร, 2558)

1.4. ภาษีการรับให้ (Gift Tax)

เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ให้หรือรับจากการรับให้โดยเสน่หาก่อนผู้ให้เสียชีวิต เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยจะเรียกเก็บภาษีที่จะต้องเสียจากทรัพย์สิน ดังนี้ (1) อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินได้จากการอุปการะหรือการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่เกิน 20 ล้านบาทในแต่ละปีภาษี และบุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามประเพณี จากบุคคลอื่นที่มีบุพการีฯ เฉพาะเงินได้ส่วนที่เกิน 10 ล้านบาทในแต่ละปีภาษี อัตราภาษีร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่เกิน หรือนำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่น และยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป (2) อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท เช่น บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่บิดาหรือมารดาผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองให้บุตร ขอบด้วยกฎหมาย ซึ่งถือว่าเป็น "ผู้ขาย" อสังหาริมทรัพย์นั้น จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งเจ้าพนักงานขณะจดทะเบียน อัตราภาษีร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือ

นำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่น และยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2560ก)

ตารางที่ 1 สรุปรายการรับให้ (Gift Tax) เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ

กฎหมาย	ประเภทเงินได้	ผู้ให้	ผู้รับ	มูลค่าที่นำมาคำนวณภาษี
มาตรา 42(27)	เงินได้จากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หา (สังหาริมทรัพย์)	- บุพการี - ผู้สืบสันดาน - คู่สมรส	- บุคคลธรรมดา	- ผู้รับเลือกเสียภาษีร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท โดยไม่นำไปรวมคำนวณ หรือ นำมารวมคำนวณ ตาม มาตรา 48(1) และมาตรา 48(2) (ตามมาตรา 48(6))
มาตรา 42(28)	เงินได้จากการอุปการะ โดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี (สังหาริมทรัพย์)	- บุคคลอื่น	- บุคคลธรรมดา	- ผู้รับเลือกเสียภาษีร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกิน 10 ล้านบาท โดยไม่นำไปรวมคำนวณ หรือ นำมารวมคำนวณ ตาม มาตรา 48(1) และมาตรา 48(2) (ตามมาตรา 48(7))

ที่มา: กรมสรรพากร, (2567ค)

1.5. สัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือ Double Tax Agreements (DTAs)

เป็นสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Bilateral Treaties) มีคู่สัญญาสองฝ่าย เป็นการลงนามระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ การยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน เป็นความตกลงระหว่างสองประเทศหรือสองรัฐ เพื่อจัดสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ภายใต้สนธิสัญญาดังกล่าว ประเทศคู่สัญญาจะเจรจาและตกลงกันว่าจะจัดเก็บภาษี จากเงินได้ประเภทใดบ้าง ณ ประเทศใด พร้อมทั้งกำหนดอัตราภาษีสูงสุด การให้เครดิตภาษี หรือการยกเว้นภาษีบางประเภท ซึ่งแต่ละสนธิสัญญาจะมีข้อบัญญัติที่

กำหนดความตกลงในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันออกไป โดยอนุสัญญาจะมีผลบังคับใช้กับบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาเท่านั้น ตามที่ระบุในข้อ 1 และข้อ 4 ของอนุสัญญาโดยทั่วไป

สำหรับในระบบกฎหมายไทย อนุสัญญาภาษีซ้อน ถือเป็นสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐและส่งผลกระทบต่อคลังประเทศ จึงมีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ทางภาษีอากรของประชาชน เป็นบทบัญญัติที่จำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีของไทย และจำกัดอำนาจอธิปไตยในการตราหรือแก้ไขกฎหมายที่ขัดแย้งกับอนุสัญญาดังกล่าว ดังนั้นอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงถือเป็นหนังสือสัญญาที่ต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้เป็นไปตามสนธิสัญญา และเป็นหนังสือที่มีผลเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจของรัฐ จึงต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ตามมาตรา 23 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ. 2557

ตามระบบกฎหมายไทยในปัจจุบัน การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนจำเป็นต้องแปลงเป็นกฎหมายภายในหรือตราพระราชบัญญัติรับรองเสียก่อน ในรูปแบบของกฎหมายอนุวัติการ เพื่อให้กฎหมายภายในสอดคล้องกับพันธกรณีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นไปตามหลักทฤษฎีทวินิยม เมื่อพิจารณาถึงกระบวนการทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้ตามประมวลรัษฎากร จะพบว่าประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่อนุญาตให้ตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษี ตามข้อผูกพันทางกฎหมายระหว่างประเทศหรือสัญญากับนานาประเทศได้ โดยปัจจุบันได้มีการตราพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 พ.ศ. 2505 โดยอาศัยมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้หรือจะทำกับต่างประเทศ ซึ่งเป็นบทบัญญัติกฎหมายภายในที่ทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อน มีผลบังคับใช้ได้ทั้งทางปฏิบัติ (วิสา หวังสุวรรณ และ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2559)

2. ผลกระทบของกฎหมาย แนวทางการตีความ การนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ เข้ามาในประเทศไทย

2.1. หลักเกณฑ์ตามกฎหมายเดิม

แนวทางการตีความเกี่ยวกับ การนำเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ เข้ามาในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสองและสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 และมีผลบังคับใช้สำหรับเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2494 เป็นต้นไป ได้กำหนดหลักการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ประกอบไปด้วย (1) ผู้มีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งในประเทศไทย ไม่ว่าจะได้รับจ่ายในหรือนอกประเทศ ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร (2) ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร เมื่อนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย (3) ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยรวมแล้วถึง 180 วันในปีภาษีใด ให้ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

โดยที่ผ่านมา มีการตีความอย่างแพร่หลายว่า หลักเกณฑ์การเสียภาษีสำหรับเงินได้จากต่างประเทศ มีดังนี้ (ก) ใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) คือ ผู้มีเงินได้จากแหล่งในต่างประเทศ ต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยอย่างน้อย 180 วันในปีภาษีนั้น (ข) ต้องเป็นเงินได้จากแหล่งในต่างประเทศอันเนื่องมาจาก หน้าที่งานหรือกิจการของ นายจ้างในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ (ค) ต้องนำเงินได้พึงประเมิน จากแหล่งในต่างประเทศกลับเข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเงินนั้น

การตีความดังกล่าว ก่อให้เกิดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีอย่างมาก หากผู้มีเงินได้นำเงินได้จากต่างประเทศ เข้ามาในปีถัดไป ก็จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศไทยได้ ซึ่งเป็นการสร้างความเสียหายให้แก่รัฐ แม้จะเป็นการ ตีความของผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีก็ตาม (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2566)

2.2. หลักเกณฑ์ตามกฎหมายใหม่

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวล รัษฎากร ลงวันที่ 15 กันยายน 2566 มีสาระสำคัญ ดังนี้ (1) เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้ ที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ผ่านมา เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการใน ต่างประเทศ หรือจากทรัพย์สินในต่างประเทศ ตามมาตรา 41 วรรคสอง (2) บุคคลที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ตาม มาตรา 41 วรรคสาม ที่มีเงินได้พึงประเมินดังกล่าวในปีภาษีใด และนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีใด ก็ตาม มีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินนั้น มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 ในปี ภาษีที่นำเข้ามา (3) ยกเลิกระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือ หรือทางปฏิบัติใด ๆ ที่ขัดหรือแย้งกับ คำสั่งนี้ และ (4) คำสั่งนี้ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่นำเข้ามาในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2567 เป็นต้นไป (กรมสรรพากร, 2566) และ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ ตาม มาตรา 41 วรรคสอง มีสาระสำคัญดังนี้ (1) เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบ และแนะนำผู้ที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ผ่านมา เนื่องจากหน้าที่งานหรือ กิจการในต่างประเทศ หรือจากทรัพย์สินในต่างประเทศ ตามมาตรา 41 วรรคสอง (2) เพิ่มเติมความในวรรคสอง ของ ข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 ลงวันที่ 15 กันยายน 2566 "ความในวรรคหนึ่ง ไม่ให้ใช้บังคับ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2567" โดยมีผลให้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 ข้อ 1 วรรคหนึ่ง ที่ระบุให้บุคคลที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 41 วรรคสอง ต้องนำ เงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะไม่ใช้บังคับกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้น ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2567 (กรมสรรพากร, 2566)

2.3. ผลกระทบจากแนวทางการตีความ

เกี่ยวกับการนำเงินได้พึงประเมิน จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย ตามกฎหมายใหม่ มีดังต่อไปนี้ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2566ข) (1) การตีความบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ที่ระบุว่า "ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมิน จากแหล่งในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเมื่อนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย" เป็นการกระทำที่ขัดด้วยกฎหมาย เนื่องจากข้อความดังกล่าวกำหนดไว้อย่างกว้าง (2) กฎหมายไม่ได้บัญญัติให้ชัดว่า การนำเงินได้จากต่างประเทศเข้ามา ต้องกระทำภายในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเงินนั้น (3) แนวทางการตีความใหม่ ตามคำสั่งกรมสรรพากรปี 2566 ที่ระบุว่า หากนำเงินได้จากต่างประเทศเข้ามาในปีภาษีใด ก็ต้องเสียภาษีในปีนั้น เป็นสิ่งที่นักวิชาการเคยหยิบยกมาพิจารณาาก่อนหน้านี้นี้ประมาณ 10 ปีที่แล้ว (4) เป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย ตามหลักประหยัดและประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีที่ดี โดยลดค่าใช้จ่ายและหลีกเลี่ยงการวางแผนภาษีได้ยาก (5) ในปัจจุบัน กรมสรรพากรมีเครื่องมือตรวจสอบการโอนเงินจากต่างประเทศได้ง่ายขึ้น รวมถึง กฎหมายว่าด้วยการฟอกเงิน ทำให้การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ต่างประเทศมีประสิทธิภาพมากขึ้น (6) ประการเดียวที่จะไม่เสียภาษีจากเงินได้ต่างประเทศ คือ ไม่นำเงินนั้นเข้ามาในประเทศไทย แต่ใช้จ่ายหรือลงทุนในต่างประเทศต่อไป เว้นแต่เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมาย (7) กรณีมีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ของไทยและหลักแหล่งเงินได้ของต่างประเทศ จำเป็นต้องใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อบรรเทาปัญหา หากไม่มีอนุสัญญาก็ต้องรับภาระภาษีไป (8) สำหรับการนำเงินได้ต่างประเทศเข้ามาในปี 2566 ยังใช้หลักเกณฑ์เดิม ต้องครบทั้ง 3 องค์ประกอบจึงเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม ปี 2567 เป็นต้นไป ให้ใช้หลักเกณฑ์ใหม่ คือ หากเป็นผู้อยู่ในไทย 180 วัน และนำเงินได้ต่างประเทศเข้ามาในปีใด ก็ต้องเสียภาษีในปีนั้น และ (9) สำหรับผู้มีที่มิใช่ผู้ที่อยู่ในไทย 180 วัน ยังคงสามารถนำเงินได้ต่างประเทศเข้ามา โดยไม่ต้องเสียภาษีดั้งเดิม เพียงมีหลักฐานพิสูจน์ผ่านพาสปอร์ตและวีซ่า

ตารางที่ 2 แสดงกรณีผู้มีเงินได้นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในแต่ละรูปแบบ

กรณี	เงินได้พึงประเมินที่เกิด		อยู่ในประเทศ ในปีที่เงินได้เกิด		นำเงินเข้ามาในประเทศ		ความรับผิดชอบ
	ก่อน 1 ม.ค. 67	ตั้งแต่ 1 ม.ค. 67	< 180 วัน	> 180 วัน	ก่อน 1 ม.ค. 67	ตั้งแต่ 1 ม.ค. 67	
1.		✓		✓		✓	เสีย
2.		✓	✓			✓	ไม่เสีย
3.	✓			✓		✓	ไม่เสีย
4.	✓		✓			✓	ไม่เสีย

ที่มา: (กรมสรรพากร, 2567ข)

3. ประเด็นช่องว่างของประมวลรัษฎากร กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ

3.1. ประเด็นช่องว่างของประมวลรัษฎากร จากเงินได้ที่ได้รับยกเว้น ตามมาตรา 42(27)(28)

ช่องว่างของประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 42(27)(28) เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี บทบัญญัตินี้ สร้างช่องว่างให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ในกรณีของการให้ทรัพย์สินจากผู้อื่นที่มีใช้บุพการีฯ โดยอาจแปลงรูปเงินได้เป็นการให้โดยเสนหาเพื่อใช้สิทธิยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินได้บางประเภทได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยมีสองกรณีที่เกี่ยวข้องกับการให้โดยเสนหาหรือการอุปการะ ดังนี้ 1) ตามมาตรา 42(27) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น "ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้นไป หากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสให้สังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินใด ๆ แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย บุพการี หรือคู่สมรส มูลค่าไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี อย่างไรก็ตาม หากมูลค่าสังหาริมทรัพย์เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี ส่วนที่เกินต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยนำไปรวมกับเงินได้พึงประเมินอื่น ตามมาตรา 40(8) หรือเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนนั้นตามมาตรา 48(1) และ (2) แทนการนำไปรวมคำนวณก็ได้ และ 2) ตามมาตรา 42(28) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2566ก)

ตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2567 เป็นต้นไป ผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณี ดังนี้ (1) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วันในปีภาษีที่ได้รับเงินได้พึงประเมิน จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ไม่ว่าจะได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีใดก็ตาม (2) ผู้มีเงินได้ ไม่มีการนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย (3) นำเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ มาจัดตั้งเป็น "กองทุนส่วนบุคคล" แล้วนำกองทุนไปลงทุนในหลักทรัพย์ในประเทศไทย หรือให้กู้ยืมแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น (4) จัดตั้งมูลนิธิหรือสมาคม เพื่อรับเงินบริจาคจากผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (5) นำเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ไปซื้อทรัพย์สินที่มีมูลค่าที่เป็นเครื่องประดับ หรือนาฬิกาหุรรูราคาแพง แล้วนำทรัพย์สินเหล่านั้นติดตัวเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งมีใช้เป็นการนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทย หรือ (6) มอบเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ให้แก่บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(27) หรือ (28) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เมื่อผู้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยย่อมไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2566ค)

3.2. ประเด็นช่องว่างของประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 161/2566

มาตรา 41 วรรคสอง ตามประมวลรัษฎากร เป็นหลักการเก็บภาษีเงินได้จากหลักถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ใครก็ตามที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตั้งแต่ 180 วันในปีภาษีหรือปีปฏิทินใด และมีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินในต่างประเทศ จะต้องนำรายได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อมีการนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน แม้ว่ามาตรา 41 วรรคสอง จะไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าผู้มีเงินได้จากแหล่งในต่างประเทศที่นำเงินเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน มีหน้าที่ต้องยื่นเสียภาษีหรือไม่ แต่เป็นการตีความกฎหมายที่ใช้บังคับมาตั้งแต่กฎหมายนี้มีผลใช้บังคับ

การนำเงินได้พึงประเมินจากต่างประเทศเข้ามาในไทยจะต้องเสียภาษีนั้น จำเป็นต้องเข้าใจเงื่อนไข 2 ประการ คือ (1) ผู้นั้นต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยรวมระยะเวลาถึง 180 วันในปีภาษีนั้น และ (2) ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่อยู่ในไทยเข้ามาในปีเดียวกัน แต่หากนำเงินได้ของปีก่อน ๆ เข้ามาไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งการตีความคำสั่ง ป.161/2566 ให้ต้องเสียภาษีจากเงินได้ในต่างประเทศที่นำกลับเข้ามาไม่ว่าจะเป็นปีใด จึงเป็นการตีความที่ไม่ถูกต้อง (กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, 2566)

ดังนั้น หากรัฐบาลเห็นว่ามีความจำเป็นในกฎหมาย สำหรับผู้มีเงินได้ในต่างประเทศมีการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษี ก็ควรเสนอแก้ไขกฎหมายให้ชัดเจน เนื่องจากประเทศไทยไม่เคยนำหลักการจัดเก็บภาษีแบบ Global Income มาใช้และถ้าจะนำมาใช้ก็ต้องตรากฎหมายรองรับ ซึ่งก็ควรดูว่าประเทศอื่นในภูมิภาคเอเชียใช้หลักการจัดเก็บอย่างไรด้วย เพราะบางประเทศ เช่น สิงคโปร์ และฮ่องกง ก็เก็บเฉพาะภายในประเทศเท่านั้น (กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, 2566) ใช้วิธีการต่าง ๆ ดังนี้ (1) เปิดบัญชีธนาคารในต่างประเทศ และใช้จ่ายผ่านบัตรเครดิตของธนาคารนั้น เพื่อไม่ต้องนำเงินเข้าประเทศไทย (2) กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินในต่างประเทศ โดยใช้เงินได้เป็นหลักประกันผ่านกระบวนการ Back to Back Loan ซึ่งจะทำให้เงินไหลเข้ามาในรูปแบบหนี้สินแทนที่จะเป็นเงินลงทุน (3) จัดตั้งบริษัทหรือกองทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เช่น สิงคโปร์และฮ่องกง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีแก่ประเทศไทย โดยวิธีการเหล่านี้จะทำให้สถาบันการเงินในสิงคโปร์และฮ่องกงได้รับประโยชน์มากที่สุด เนื่องจากเป็นแหล่งรับเงินลงทุนจากนักลงทุนต่างชาติที่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีแก่ประเทศไทย (กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, 2566)

คำสั่งนี้ จะส่งผลให้ผู้มีเงินได้ในต่างประเทศส่วนใหญ่ ไม่สามารถนำเงินนั้นกลับมาใช้จ่ายหรือลงทุนในประเทศไทยได้อีกต่อไปอย่างแน่นอน ประเทศที่จะได้รับประโยชน์จากกฎหมายฉบับนี้มากที่สุด คือ สิงคโปร์ และฮ่องกง ซึ่งเป็นประเทศที่ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้แบบ Global Income นักลงทุนหรือผู้มีเงินได้เหล่านี้ จึงมีแนวโน้มที่จะโยกย้ายเงินไปฝากหรือลงทุนในสองประเทศดังกล่าวแทน โดยเฉพาะนักลงทุนไทยที่มีฐานะร่ำรวยประเภท High Net Worth ซึ่งคาดว่าจะไม่นำเงินกลับเข้ามาในประเทศไทยอีก แต่จะหันไปลงทุนในสิงคโปร์ และฮ่องกง

มากขึ้น ด้วยเหตุนี้ สองประเทศเหล่านี้ จึงเป็นผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากกฎหมายฉบับนี้ (กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์, 2566)

3.3. ประเด็นช่องว่างของประมวลรัษฎากร กรณีการเก็บภาษีมรดก

ช่องว่างของกฎหมายจากภาษีมรดก เป็นสิ่งสำคัญที่ควรให้ความสนใจ เพื่อส่งต่อทรัพย์สินให้แก่ทายาทอย่างมีประสิทธิภาพและประหยัดค่าใช้จ่ายด้านภาษีมรดกมากที่สุด มีวิธีการหลัก ๆ ดังนี้ (1) ทายาทส่งมอบทรัพย์สินเป็นงวด ๆ ในจำนวนที่เหมาะสม เช่น มรดก 40 ล้านบาท ทายาทเพียงคนเดียว อาจทยอยมอบปีละ 20 ล้านบาท เป็นเวลา 2 ปี เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดกจากส่วนเกินมูลค่า ควรวางแผนอย่างรอบคอบ ไม่มอบทรัพย์สินชิ้นเดียวกันให้ทายาทหลายคน เพื่อป้องกันปัญหาในอนาคต และ (2) เลือกส่งต่อมรดกเป็นทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หากมรดกมีจำนวนมากและไม่สามารถทยอยมอบได้ ควรเปลี่ยนเป็นทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษี เช่น ทำประกันชีวิตและระบุทายาทเป็นผู้รับผลประโยชน์ นอกจากนี้ ต้องระมัดระวังในการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกอย่างผิดกฎหมาย เพราะเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีพร้อมเงินเพิ่ม และอธิบดีกรมสรรพากร สามารถสั่งยึดทรัพย์สินมรดกได้โดยไม่ต้องผ่านศาล (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2567ก)

3.4. ประเด็นช่องว่างของประมวลรัษฎากรที่เกิดจากภาษีการรับให้ (Gift Tax)

ภาษีการรับให้ (Gift Tax) เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ให้ หรือรับจากการรับให้โดยเสน่หา ก่อนผู้ให้เสียชีวิต ทั้งนี้ เพื่อเป็นการปิดช่องว่าง และป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยจะเรียกเก็บภาษีที่จะต้องเสียจากทรัพย์สิน ได้แก่ (1) สงหาทรัพย์สินทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ เป็นต้น (2) อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท เช่น บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน เป็นต้น (กรมสรรพากร, 2563)

3.5. ประเด็นช่องว่างกฎหมายที่เกิดจากอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ Double Taxation Agreement (DTAs) เป็นสนธิสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา เพื่อป้องกันการเสียภาษีซ้ำซ้อนในกรณีที่บุคคลมีเงินได้จากหลายประเทศ โดยอนุสัญญาจะกำหนดหลักเกณฑ์ในการนำภาษีที่จ่ายไปแล้วในต่างประเทศ มาใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศไทย หากบุคคลมีเงินได้จากต่างประเทศที่เป็นประเทศคู่สัญญากับไทย และได้เสียภาษีไว้แล้วที่ต้นทางเงินได้นั้น บุคคลดังกล่าวสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยได้ ซึ่งจะช่วยลดภาระภาษีที่ต้องจ่ายซ้ำซ้อนในประเทศไทยได้ (Inflow Accounting, 2566)

3.6. ประเด็นช่องว่างแห่งกฎหมาย ในกรณีอื่น ๆ

จากหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่เกิดขึ้น ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2567 เป็นต้นไป จากการที่ผู้เขียนได้รวบรวมข้อมูลจากบทความ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ มีข้อสังเกตว่า

ยังมีช่องว่างของกฎหมายกรณีอื่น ๆ ซึ่งส่งผลทำให้ผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 ในกรณีดังต่อไปนี้ ได้แก่ (1) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ถึง 180 วันในปีภาษีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ไม่ว่าจะได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีใดก็ตาม (2) ผู้มีเงินได้ไม่มีการนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ เข้ามาในประเทศไทย แต่เก็บไว้ใช้ในกรณีที่ตนเองไปต่างประเทศ หรือให้บุตรที่ไปศึกษาในต่างประเทศ (3) นำเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ จัดตั้งเป็นกองทุนส่วนบุคคล แล้วนำกองทุนลงทุนในหลักทรัพย์ในประเทศไทย หรือให้กู้ยืมแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น และ (4) จัดตั้งมูลนิธิหรือสมาคม เพื่อรับเงินบริจาคจากผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ

บทสรุป

การที่กรมสรรพากรออกคำสั่ง ป.161/2566 เปลี่ยนการตีความกฎหมายที่ใช้มากกว่า 38 ปี โดยใช้คำสั่งตีความกฎหมายภาษีอากร แทนที่จะเสนอแก้ไขเป็นพระราชกำหนดหรือพระราชบัญญัติ ซึ่งมีนักวิชาการบางท่าน อาทิเช่น สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2566) กล่าวถึง คำสั่งกรมสรรพากร ป.161/2566 ขอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากมาตรา 41 วรรค 2-3 ของประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้การนำเงินได้จากต่างประเทศเข้ามาต้องอยู่ในปีภาษีเดียวกัน กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ (2566) กล่าวถึง ความเสี่ยงทางเศรษฐกิจที่อาจเกิดขึ้น หากนักลงทุนตัดสินใจไม่นำเงินกลับเข้าสู่ประเทศไทยเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีตามกฎหมายใหม่ ฐาณู จุลินทร (2564) กล่าวว่า รายได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเมื่อนำกลับมายังประเทศต้นทางจะต้องคำนวณภาษี โดยไม่คำนึงถึงช่วงเวลาที่นำเข้ามา และ อัญชลี สบายสุข (2566) กล่าวถึง ประโยชน์และผลกระทบเชิงลบของมาตรการภาษีในด้านประโยชน์ มาตรการใหม่อาจกระตุ้นให้นักลงทุนรายใหญ่หันมาสนใจการลงทุนภายในประเทศมากขึ้น ช่วยเก็บรักษาเงินทุนไว้ในระบบเศรษฐกิจไทย และทำให้เกิดความระมัดระวังในการตัดสินใจลงทุนต่างประเทศ ส่วนในด้านผลกระทบนั้น นักลงทุนต้องแบกรับภาระภาษีเพิ่มเติม อาจสูญเสียโอกาสในการลงทุนต่างประเทศที่มีผลตอบแทนสูง และอาจส่งผลกระทบต่อธุรกิจบริษัทหลักทรัพย์ จากที่กล่าวมาแล้วจะเห็นได้ว่า เนื่องจากหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรนั้น หากสามารถตีความได้หลายนัย ต้องตีความโดยเคร่งครัดไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี และเมื่อรัฐบาลเห็นว่ากฎหมายมีช่องว่าง ก็ต้องตรากฎหมายใหม่ โดยกรณีนี้ผู้มีอำนาจตีความกฎหมายควรเป็นศาลภาษีอากร ไม่ใช่กรมสรรพากรเอง

นอกจากนี้ ในบรรดาดำรงกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ก็มีการอธิบายตีความประมวลรัษฎากร มาตรา 41 เช่น คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2566) ได้ตีความประมวลรัษฎากรมาตรา 41 ว่า การเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ต้องเป็นกรณีที่ผู้นั้นอยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วัน และนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกัน การตีความในแนวนี้สอดคล้องกับ

หลักการทางภาษีที่มุ่งสร้างความชัดเจนและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ในทำนองเดียวกัน เงินได้จากแหล่งในต่างประเทศจะต้องนำมาเสียภาษีในประเทศไทยนั้น ผู้มีเงินได้ต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในภาษีรวมระยะเวลาถึง 180 วัน และนำเงินได้พึงประเมินเข้ามาในประเทศไทยในภาษีเดียวกัน แต่หากนำเงินได้พึงประเมินของปีก่อน ๆ เข้ามา ก็ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรนี้ คำสั่งดังกล่าวนี้ มีความไม่ชัดเจนในแนวทางการปฏิบัติว่าจะเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศอย่างไร อาจทำให้ผู้มีเงินได้ในต่างประเทศไม่ยอมนำเงินกลับเข้ามาในประเทศไทยเพื่อการใช้จ่ายหรือลงทุน แต่อาจเลือกไปลงทุนที่ประเทศอื่นที่มีระบบภาษีชัดเจนกว่าแทน เช่น ประเทศสิงคโปร์และฮ่องกง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทยในระยะยาว

หากรัฐบาลยังต้องการจะจัดเก็บภาษีเงินได้ในต่างประเทศจริง ๆ ก็ควรจะแก้ไขกฎหมายวิธีการเก็บภาษีให้ชัดเจน โดยมีการปฏิรูปโครงสร้างภาษีทั้งระบบและกำหนดอัตราภาษีให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและโปร่งใส และควรส่งเสริมให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางทางการเงินในภูมิภาคนี้ ซึ่งภาษีที่จะได้รับจากคำสั่งฉบับนี้คงไม่คุ้มค่ากับโอกาสที่จะสูญเสียไปของประเทศไทย

องค์ความรู้ใหม่

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.161/2566 ลงวันที่ 15 กันยายน ได้ยกเลิกแนวทางปฏิบัติเดิม ตามที่ระบุไว้ในมติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดเก็บภาษีอากร (กพอ.) ครั้งที่ 2/2528 (กรมสรรพากร, 2528) เมื่อวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2528 ซึ่งเคยให้ผู้มีเงินได้จากต่างประเทศสามารถนำเงินได้เข้ามาคนละปีภาษี ถือเป็นการวางแผนภาษีที่ชอบด้วยกฎหมาย แนวทางนี้ถูกใช้ปฏิบัติมานานกว่า 38 ปี การออกคำสั่งใหม่มีจุดมุ่งหมายเพื่อปิดช่องว่างทางกฎหมายและเพิ่มรายได้ภาษีให้แก่ภาครัฐ อย่างไรก็ตาม คำสั่งดังกล่าวมีประเด็นท้าทายทั้งในแง่ความชอบธรรมทางกฎหมายและความชัดเจนของแนวปฏิบัติ ซึ่งคาดว่าจะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

จากการศึกษา พบว่า ช่องว่างของกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศสามารถแบ่งออกเป็น 5 ประเด็นหลัก ได้แก่ (1) ช่องว่างจากการได้รับยกเว้นภาษี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(27)(28) ด้วยการให้เงินได้เป็นการอุปการะหรือให้โดยเสน่หาจาก บุพการี หรือคู่สมรส ภายในวงเงินที่กำหนด (2) ช่องว่างจากภาษีมรดก ส่งมอบมรดก เฉพาะส่วนไม่เกินมูลค่า ตามที่กฎหมายกำหนด (3) ช่องว่างจากภาษีการรับให้ ทรัพย์สินที่ได้รับ ได้แก่ (ก) สงหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ และ (ข) อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท เช่น บ้าน โรงเรียน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน ด้วยการให้ทรัพย์สินโดยเสน่หาก่อนผู้ให้เสียชีวิต แบ่งให้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนด (4) ช่องว่างที่เกิดจากการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี หรือไปตั้งเป็นนิติบุคคลในต่างประเทศแล้ว วางแผนหลบ

เสี่ยงภาษี โดยการกำหนดราคาโอนของนิติบุคคล (5) เปิดบัญชีธนาคารในต่างประเทศ และใช้จ่ายผ่านบัตรเครดิตของธนาคารนั้น เพื่อไม่ต้องนำเงินเข้าประเทศไทย (6) กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินในต่างประเทศ โดยใช้เงินได้เป็นหลักประกันผ่านกระบวนการ Back to Back Loan ซึ่งจะทำให้เงินไหลเข้ามาในรูปแบบหนี้สินแทนที่จะเป็นเงินลงทุน (7) จัดตั้งบริษัทหรือกองทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เช่น สิงคโปร์และฮ่องกง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีแก่ประเทศไทย (8) ทำประกันชีวิต โดยกำหนดให้ผู้รับมรดกเป็นผู้รับผลประโยชน์ และกำหนดให้ค่าสินไหมทดแทนมีมูลค่ามากกว่าหรือเท่ากับภาษีมรดกที่ผู้รับมรดกจะต้องเสีย เพื่อให้ผู้รับผลประโยชน์ได้รับเงินค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันชีวิตอย่างรวดเร็ว ซึ่งง่ายกว่าการส่งทรัพย์สินผ่านทางมรดกที่ต้องผ่านกระบวนการทางศาล และ (9) ช่องว่างอื่น ๆ ได้แก่ (ก) กรณีไม่ได้นำเงินเข้ามาในประเทศไทย (ข) จัดตั้งกองทุนส่วนตัวหรือมูลนิธิ (ค) ซื้อทรัพย์สินที่มีค่า แทนการนำเงินสดเข้าประเทศ หรือ (ง) เก็บเงินไว้ต่างประเทศ และนำมาใช้ทุกครั้งที่เดินทางไปต่างประเทศ เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

- 1) กรมสรรพากรควรทบทวนและชี้แจงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ ตามหลักแหล่งที่มาของเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ให้ชัดเจน เพื่อลดช่องว่างและเพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเหมาะสม และเป็นธรรม
- 2) กรมสรรพากรควรมีนโยบายที่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากเงินได้พึงประเมินของคนไทยในต่างประเทศ โดยพิจารณาแนวทางที่จะไม่ส่งเสริมให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการกักตุนเงินในต่างประเทศ
- 3) กรมสรรพากรควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้ทันสมัยและชัดเจน เพื่อขจัดข้อขัดแย้งหรือปัญหาในการตีความ โดยเฉพาะในประเด็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ต่างประเทศ
- 4) กรมสรรพากรควรมีการประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับนโยบายและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศอย่างทั่วถึงและชัดเจน ผ่านการจัดทำคู่มือและเอกสารอธิบาย สื่อประชาสัมพันธ์รูปแบบต่าง ๆ รวมถึงงานสัมมนาให้ความรู้
- 5) กรมสรรพากรควรเปิดรับฟังความคิดเห็น ความร่วมมือกับหน่วยงานต่าง ๆ การให้บริการตอบข้อซักถามและปรึกษาปัญหา และการใช้ช่องทางสื่อสารต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง โดยมุ่งสร้างความเข้าใจ ความตระหนักรู้ ความโปร่งใส และความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี
- 6) กรมสรรพากรควรส่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ออกตามอำนาจตีความกฎหมายภาษีอากร เช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 หรือประกาศกรมสรรพากรที่มีผลเปลี่ยนแนวการตีความ ไปให้คณะกรรมการ

วินิจฉัยปัญหาภาษีอากร หรือคณะกรรมการภาษีกฎีกา พิจารณาว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ก่อนประกาศใช้บังคับ เป็นแนวทางปฏิบัติทั่วไปในระดับประเทศ

7) ภาครัฐควรพิจารณาผลกระทบที่อาจจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทยในระยะยาว โดยเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าภาษีที่จะได้รับกับภาษีที่จะหายไปจากการที่คนไทยนำเงินไปลงทุนในประเทศอื่น

8) ภาครัฐควรศึกษาและปรับนโยบายการจัดเก็บภาษี ให้สอดคล้องกับบริบทและมาตรฐานสากล เพื่อสนับสนุนการลงทุนและเศรษฐกิจของประเทศในปัจจุบันและอนาคต

9) ภาครัฐควรพิจารณาผลกระทบระยะยาวต่อเศรษฐกิจไทยจากการดำเนินการตามคำสั่งดังกล่าว โดยเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าภาษีที่คาดว่าจะได้รับกับภาษีเงินได้ที่อาจสูญเสียไป จากการที่ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยนำเงินไปลงทุนในประเทศอื่นแทน เพื่อประเมินความคุ้มค่าของคำสั่งดังกล่าว

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. (2528, 21 กุมภาพันธ์). คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดเก็บภาษีอากร (ครั้งที่ 2/2528) จาก <https://www.rd.go.th/2578.html>.

กรมสรรพากร. (2558). พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558. ค้นเมื่อ 3 กุมภาพันธ์ 2567, จาก https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/borkor/Inheritance_Tax_Act_2015.pdf.

กรมสรรพากร. (2561). คู่มือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. ค้นเมื่อ 3 กุมภาพันธ์ 2567, จาก https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/personalincome_61.pdf.

กรมสรรพากร. (2563). บุคคลธรรมดากรณีไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา. ค้นเมื่อ 3 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.rd.go.th/562.html>.

กรมสรรพากร. (2566). คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.161/2566. ค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2567, จาก https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dn161A.pdf.

กรมสรรพากร. (2567ก). บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรหมวด 3 ภาษีเงินได้. ค้นเมื่อ 8 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.rd.go.th/5937.html>.

กรมสรรพากร. (2567ข). Q&A คำถาม-คำตอบ เรื่อง การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร. ค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.rd.go.th/region/04/saraburi/85/2851.html>.

- กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. (2566). คำสั่งกรมสรรพากร กับแหล่งเงินได้ต่างประเทศ คุ่มค่าหรือไม่. ค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://moneyandbanking.co.th/2023/67742/>.
- กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. (2566, 26 ตุลาคม). เปิดมุมมอง 'กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์' ภาษีขายหุ้น-เก็บภาษีลงทุน
นอก ใคร ได้ - ใคร เสีย . กรุงเทพมหานคร .
<https://www.bangkokbiznews.com/finance/investment/1097891>.
- ฐาภรณ์ จุลินทร. (2564). ปัญหาโครงสร้างทางภาษีที่สำคัญของไทย. ค้นเมื่อ 3 กุมภาพันธ์ 2567, จาก https://web.parliament.go.th/assets/portals/82/filenewspar/82_706_file.pdf.
- ฐาภรณ์ จุลินทร. (2564, 16 พฤศจิกายน). เงินได้จากต่างประเทศ ต้องเสียภาษีไหม ?. Money Buffalo.
<https://www.moneybuffalo.in.th/tax/income-from-abroad>.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2565). วางแผนภาษีมรดกอย่างไร อุ่นใจทั้งครอบครัว. ค้นเมื่อ 8 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.set.or.th/th/education-research/education/happymoney/knowledge/article/75-inheritance-tax-planning-for-family-security>.
- ถิราวดี ลีตรานนท์. (2555). มาตรการทางกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาชาวไทยซึ่งมีเงินได้
จากต่างประเทศ . ค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <http://www.dspace.spu.ac.th/bitstream/123456789/3311/8/8chap4.pdf>.
- ธัญธรรณ ผดุงอรรถ. (2562). การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร. ค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://digital.car.chula.ac.th/cgi/viewcontent.cgi?article=8047&context=chulaetd>.
- วิสา หวังสุวรรณ และ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2559). ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้อนุสัญญาความตกลง
เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน: ศึกษากรณีการหลบหลีกภาษีและมาตรการทางกฎหมายในการ
ป้องกันการกำหนดราคาโอน . ค้นเมื่อ 8 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://grad.dpu.ac.th/upload/content/files/ปีที่%205%20ฉบับที่%201%20เดือนสิงหาคม-พฤศจิกายน%202559/vol5-1-46.pdf>.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560ก). ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ตอนที่ 7 หลักและทฤษฎีภาษีอากรตาม
ประมวลรัษฎากร . ค้นเมื่อ 28 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.facebook.com/Suthep.Pongpitak/posts/pfbid025A1V7GJaUG3eBTztebtHWOa6bEoWSheuRfGJVRj1PPoHCs1pihRYZttRp4Sf39iul>.

- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2564). การวางแผนภาษีอากร. ค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.facebook.com/Suthep.Pongpitak?mibextid=LQQJ4d>.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2566ก). การวางแผนภาษีอากร. ค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.facebook.com/Suthep.Pongpitak?mibextid=LQQJ4d>.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2566ข). เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ มาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร. ค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://tax-ez.info/QA/View/iSeU4YOg/>.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2566ค). ปัจฉา วิสัชนา. ค้นเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2567, จาก https://www.facebook.com/100057701820312/posts/715992420334146/?locale=th_TH&paipv=0&eav=AfYRaxDvvc4h6RNlxdz2Chw17lhXoL4QC9Q6CBxdXrMxSvtmT4hSZdhhbOKTkHSOe02Q&_rdr.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2566). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- อัศววิรัช รอบคอบ. (2566). เอกสารประกอบการสอน วิชาการภาษีอากร 1. มหาสารคาม: The Print MBS.
- อัญชลี สบายสุข. (2566). คมคิด 3 คนตั้ง ปมร้อน เก็บภาษีเงินได้ต่างประเทศ. ค้นเมื่อ 2 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.bangkokbiznews.com/finance/stock/1089165>.
- อัญชลี สบายสุข. (2566, 12 กันยายน). เปิดข้อดี-ข้อด้อย รื้อเกณฑ์เก็บภาษีรายได้ลงทุนต่างแดน. กรุงเทพฯ: ธุรกิจ. <https://www.bangkokbiznews.com/finance/investment/1089304>.
- Inflow Accounting. (2566). เตรียมพร้อมเสียภาษี เมื่อคุณมีรายได้จาก แหล่งเงินได้นอกประเทศ. ค้นเมื่อ 28 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.bangkokbiznews.com/finance/investment/1091328>.
- Wealth. (2566). วิธีจัดการเมื่อรายได้จากต่างประเทศต้องเสียภาษี. ค้นเมื่อ 1 กุมภาพันธ์ 2567, จาก <https://www.kasikornbank.com/th/kwealth/Pages/a312-trigger-income-tax-kgth.aspx>.