

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์ เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลในประเทศไทย Income Taxation on Private Trust Management in Thailand

จิตติมา มหารรงค์*

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ท่าพระจันทร์
ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200

Jittima Maharong

Faculty of Law, Thammasat University Thaphrachan
Phra Chan Road, PhraNakhon District, Bangkok 10200
Email: pongpangsongkaew@gmail.com

Received: May 25, 2023

Revised: July 3, 2023

Accepted: July 6, 2023

บทคัดย่อ

ปัจจุบันกฎหมายในประเทศไทยมีบทบัญญัติให้บุคคลทั่วไปสามารถดำเนินการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลได้ในหลากหลายรูปแบบ เช่น การจัดการทรัพย์สินในรูปหุ้นส่วนบริษัท ตัวการตัวแทน ข้อสัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอก การฝากทรัพย์ จ้างทำของ หรือการจัดการทรัพย์สินตามกฎหมายการลงทุน เป็นต้น แต่ด้วยเหตุที่กฎหมายดังกล่าวไม่ได้มีเจตนารมณ์ที่แท้จริงเพื่อใช้ในการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลโดยเฉพาะ ทำให้ทวิวิชาการหลายท่านมีแนวคิดที่จะนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลของต่างประเทศมาใช้ในประเทศไทย แต่ปฏิเสธไม่ได้ว่าเมื่อกล่าวถึงทรัสต์แล้ว สิ่งทีนักวิชาการหลายท่านกังวลคือการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินได้ที่มาจากการดำเนินการของทรัสต์ เช่น การกำหนดสถานะทางกฎหมายของทรัสต์ การกำหนดผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกองทรัสต์ การกำหนดประเภทเงินได้ของผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการของกองทรัสต์ หรือการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลโดยกฎหมายอื่นที่มีลักษณะเป็นการก่อตั้งทรัสต์รูปแบบหนึ่งนั้น

* นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ตำแหน่ง พนักงานใต้สวน สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, ศาสตราจารย์ ดร.สหณรัตน์ไพจิตร ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์, อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ กรรมการ, ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธศิริคุณโชติ กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษา

ย่อมมีภาระทางภาษีที่แตกต่างกัน รวมถึงกรณีการก่อตั้งทรัสต์ตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งอาจไม่อยู่ในความรับผิดที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการและแนวทางที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก กองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลที่อาจจะมีขึ้นในอนาคต โดยที่ไม่ทำให้การ ก่อตั้งทรัสต์กลายเป็นเครื่องมือเพื่อหลบหลีกภาษี หรือมีลักษณะเป็นการเปลี่ยนแปลง พฤติกรรมของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด

คำสำคัญ: ทรัสต์, การจัดการทรัพย์สิน, ภาษีเงินได้

Abstract

Currently, the law in Thailand has provisions allowing individuals to manage personal assets in diverse ways, such as management in the form of partnerships and companies, agents, contracts for the benefit of third parties, deposits, work hire, or legal investment property management. However, such laws are not intent specifically for personal property management. Researchers have advocated updating private trust law by adapting foreign precedents to the Thai context. In terms of trust, concerns remain about taxation on proceeds of trust operations when implementing imposition according to the Private Trust Management Act BE For example, determining the legal status of a trust; persons liable to pay income tax related to the trust; type of benefit income deriving from operation of the trust; or management of personal assets under other laws appearing as a form of trust formation Different tax burdens will exist, whether tax base or rate payable, expense deductions and different allowances, including the case of trust establishment under foreign laws, which may not be subject to income tax liability under the tax laws of Thailand. Therefore, appropriate storage measures and guidelines in line with good tax laws are essential. principles and methods never not cause trust formation to become a device for tax avoidance, nor should tax measures change taxpayer behavior more than minimally.

Keywords: Trust, Property management, Income tax

1. บทนำ

“ทรัสต์” (Trust) เป็นการจัดการทรัพย์สินรูปแบบหนึ่ง ซึ่งกำหนดความสัมพันธ์ของบุคคล 3 ฝ่าย ได้แก่ ผู้ก่อตั้ง (Settlor) ทรัสต์ (Trustee) และผู้รับประโยชน์ (Beneficiary) โดยเป็นความสัมพันธ์ที่ตั้งอยู่บนความไว้วางใจ ทรัสต์จะต้องจัดการทรัพย์สินที่ได้รับมอบหมายจากผู้ก่อตั้งนั้นด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและระมัดระวังเป็นพิเศษให้สมกับที่ได้รับ ความไว้วางใจ เฉกเช่นบุคคลผู้มีอาชีพเช่นนั้น ๆ จะพึงกระทำในอาชีพของตน¹

การจัดตั้งทรัสต์เป็นวิธีการจัดการทรัพย์สินที่แพร่หลายในต่างประเทศ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์ โดยมหาเศรษฐีและนักลงทุนนิยมก่อตั้งทรัสต์เพื่อใช้ในการจัดการทรัพย์สินของตนเอง เนื่องจากการจัดตั้งทรัสต์ทำให้เกิดการรวบรวมทรัพย์สินเพื่อนำมาบริหารจัดการอย่างเป็นระบบ โดยมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญเพื่อให้เกิดผลตอบแทนของทรัพย์สินที่เพิ่มมากขึ้น และเพื่อสร้างความมั่นคงและการสืบทอดทรัพย์สินไปยังทายาทอย่างยั่งยืน เนื่องจากทรัสต์มีหลักการที่สำคัญในการแบ่งแยกความรับผิดชอบและความเสียหายระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องในกองทรัสต์ที่ชัดเจน โดยเฉพาะหลักการห่างไกลจากการล้มละลาย (Bankruptcy Remote Concept) และหลักการทำหน้าที่ของทรัสต์²

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่บัญญัติรับรองเกี่ยวกับการก่อตั้งทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล คงมีแต่เพียงกฎหมายว่าด้วยการก่อตั้งทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 ซึ่งกำหนดให้สามารถก่อตั้งทรัสต์เพื่อเป็นเครื่องมือทำธุรกรรมในตลาดทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถแก้ไขข้อติดขัดบางประการในการระดมทุนและการประกอบธุรกิจในตลาดทุนได้เพียงเท่านั้น ซึ่งจากการที่ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล ประกอบกับการจัดตั้งทรัสต์ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 ต้องดำเนินการโดยบริษัทมหาชนซึ่งต้องระดมทุนจากประชาชนโดยตรง และต้องเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินรูปแบบต่าง ๆ ที่เป็นหลักทรัสต์ จึงเป็นข้อจำกัดของบุคคลธรรมดาหรือบริษัทจำกัดทั่วไปที่ไม่สามารถก่อตั้งทรัสต์หรือประกอบธุรกิจเป็นทรัสต์ได้ จึงส่งผลให้มีทรัพย์สินในประเทศไทยถูกนำไปบริหารจัดการนอกประเทศในแต่ละปีเป็นจำนวนมาก หรือในกรณีการจัดการหุ้นของผู้ดำรงตำแหน่งรัฐมนตรี ตามพระราชบัญญัติการจัดการหุ้นส่วนและหุ้นของรัฐมนตรี พ.ศ. 2543 หรือที่นักการเมืองนิยมเรียกกันว่า Blind Trust ซึ่งเป็นเพียงการโอนกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนหรือหุ้นให้กับนิติบุคคลจัดการแทนตนเองเพื่อป้องกันการขัดกันแห่งผลประโยชน์ระหว่างตนเองกับรัฐเท่านั้น มิใช่การก่อตั้งทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินตามหลักการของกฎหมายทรัสต์โดยตรง ดังนั้น เพื่อให้การบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และ

¹ ฝ่ายพัฒนากฎหมาย สำนักงาน กสท., “ความรู้เกี่ยวกับทรัสต์,”

https://www.set.or.th/th/products/listing/files/Know_trusts.pdf, สืบค้นเมื่อ 27 กุมภาพันธ์ 2563.

² บวร ประภาสชาติ, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558), 188.

ช่วยลดการการนำทรัพย์สินออกไปบริหารจัดการนอกประเทศอันจะส่งผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง จึงได้มีการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ. (ต่อไปจะขอเรียกว่า “ร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล”) ให้สามารถแก้ไข ปัญหาที่กล่าวมาข้างต้นได้ แต่ทั้งนี้ปัจจุบันก็ได้มีการถอนร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวไปเพื่อนำไปศึกษาใหม่เนื่องจากยังมีข้อทักท้วงจากนักวิชาการในหลายประเด็น³

ซึ่งจากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลฉบับดังกล่าวแล้ว เห็นว่ามีความน่าสนใจและถือเป็นแนวทางที่ดีในการเริ่มต้นนำแนวคิดเกี่ยวกับการก่อตั้งทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ในประเทศไทย แต่ผู้เขียนยังมีข้อสังเกตอยู่ในหลายประการว่าหากร่างดังกล่าวออกมาบังคับใช้จริงแล้วย่อมนำมาซึ่งเงินทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ และประเทศไทยยังไม่เคยมีบทกฎหมายเกี่ยวกับการก่อตั้งทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาก่อน รวมทั้งปัจจุบันการจดทะเบียนภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้จากการก่อตั้งทรัสต์ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 ยังคงมีปัญหาในทางวิชาการและทางปฏิบัติเป็นที่ถกเถียงกันอยู่ จึงอาจทำให้เกิดประเด็นปัญหาและอุปสรรคในการจดทะเบียนภาษีจากทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลในอนาคตได้หลายประการไม่ว่าจะเป็น การกำหนดสถานะทางกฎหมายของกองทรัสต์ การกำหนดผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้จากผลประโยชน์ที่ได้จากกองทรัสต์ การกำหนดประเภทเงินได้จากกองทรัสต์ตามประมวลรัษฎากร การจดทะเบียนภาษีเงินได้จากทรัสต์ที่ก่อตั้งในรูปของกฎหมายอื่น และการจดทะเบียนภาษีจากกองทรัสต์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ผู้เขียนจึงเห็นว่าเป็นเรื่องจำเป็นที่รัฐจะต้องพิจารณาและแสวงหาแนวทางที่เหมาะสมในการจดทะเบียนภาษีจากทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เพื่ออำนวยความสะดวกของรัฐไปพร้อมกับให้มีหลักเกณฑ์และวิธีการจดทะเบียนที่สอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดีด้วย

2. หลักเกณฑ์ทั่วไป พัฒนาการ และการแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายจากการนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ในระบบกฎหมายไทย

2.1 ประวัติความเป็นมาและแนวความคิดเกี่ยวกับทรัสต์

ทรัสต์เกิดขึ้นในสมัยสงครามครูเสด ทำให้มีทหารต้องเดินทางไปทำสงครามไกลบ้านเป็นเวลานานและไม่อาจทราบชะตากรรมของตนเอง จึงได้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของตนเองให้บุคคลที่ไว้วางใจ โดยบุคคลนั้นต้องจัดการทรัพย์สินให้เป็นไปตามข้อตกลงกับเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิม และไม่อาจใช้ทรัพย์สินนั้นเพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้⁴

³ MGR Online, “ล้ม! ร่าง กม.ทรัสต์ คุมทรัพย์สินส่วนบุคคล “ถูกวิพากษ์พิเศษ” เห็นแย้ง ก.คลัง อาจซ้ำซ้อนกฎหมายอื่น,” <https://mgronline.com/politics/detail/9640000023304>, สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2565.

⁴ อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ว่าด้วยมรดก, (กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ, 2550), 222.

ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการบังคับและรับรองทรัสต์ (Convention on the law applicable to trusts and on their recognition) ได้นิยามความหมายของ “ทรัสต์” ว่าหมายถึง นิติสัมพันธ์ทางกฎหมายที่เกิดขึ้นระหว่างมีชีวิตหรือเมื่อถึงแก่ความตายโดยบุคคลที่เรียกว่า “ผู้ก่อตั้งทรัสต์” (Settlor) มอบกองทรัพย์สินให้อยู่ภายใต้การควบคุมของ “ทรัสต์” (Trustee) เพื่อประโยชน์หรือวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้เป็นการเฉพาะอย่างหนึ่งอย่างใดให้แก่ “ผู้รับประโยชน์” (Beneficial) โดยสิทธิ และอำนาจหน้าที่ของผู้ก่อตั้งทรัสต์ ทรัสต์ และผู้รับประโยชน์ให้เป็นไปตามที่ตกลงกัน⁵

2.2 พัฒนาการของการนำกฎหมายทรัสต์มาใช้ในประเทศไทย

พัฒนาการของการนำกฎหมายทรัสต์มาใช้ในประเทศไทยสามารถแบ่งได้เป็น 3 ช่วงเวลา ดังนี้

(1) ช่วงก่อนปี พ.ศ. 2478 แม้ทรัสต์จะไม่มีบทบัญญัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรก็ตาม แต่ศาลไทยก็มีการยอมรับและพิจารณาคดีในเรื่องทรัสต์ให้โดยอนุโลม เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 661/2481 การตั้งทรัสต์ก่อนวันใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 นั้น ย่อมมีผลใช้บังคับได้ไม่เสียเปล่า ผู้มีชื่อในหน้าโฉนดที่ดิน 2 คน ไปทำสัญญาที่หอทะเบียนโฉนดที่ดิน ประเทยกให้ ใส่ชื่อผู้รับ 6 คน และบันทึกไว้ในรายการหลังโฉนดว่าโอนให้ในฐานะทรัสต์ และได้มีการปฏิบัติกันต่อมาในฐานะทรัสต์ ดังนี้ ถือได้ว่าได้มีการตั้งทรัสต์ขึ้นโดยชอบแล้ว

(2) ช่วงปี พ.ศ. 2487 ถึง พ.ศ. 2550 ได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติ บรรพ 6 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2487 ซึ่งได้มีการกำหนดข้อห้ามก่อตั้งทรัสต์ขึ้นเป็นครั้งแรก โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 1686 ด้วยเหตุผลที่ว่าทรัสต์นั้นเป็นการทำให้ทรัพย์สินไม่หมุนเวียนเข้าสู่ระบบเศรษฐกิจ ไม่ก่อให้เกิดการนำทรัพย์สินมาใช้ประโยชน์อย่างคุ้มค่า⁶

(3) ช่วงตั้งแต่ พ.ศ. 2550 จนถึงปัจจุบัน โดยในปี พ.ศ. 2550 ได้มีการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1686⁷ กฎหมายไทยจึงไม่ได้ห้ามให้มีการก่อตั้งทรัสต์อย่างเด็ดขาดอีกต่อไป แต่ให้สามารถก่อตั้งทรัสต์ได้หากมีกฎหมายกำหนดเอาไว้โดยเฉพาะดังที่ได้มีการออกพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 มาใช้บังคับ

⁵ Article 2 and article 12 of Convention on the application on the law applicable to trusts and on their recognition.

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1686 ตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติ บรรพ 6 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2487 “อันว่าทรัสต์นั้นจะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ด้วยพินัยกรรมหรือด้วยนิติกรรมใด ๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดีหรือเมื่อตายแล้วก็ดี ห้ามผลไม่”

⁷ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2550 “มาตรา 1686 อันว่าทรัสต์นั้น จะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยทางอ้อมโดยพินัยกรรมหรือด้วยนิติกรรมใดๆที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดีหรือเมื่อตายแล้ว ก็ดีห้ามผลไม่ เว้นแต่ โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อการก่อตั้งทรัสต์นั้น”

2.3 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ.

ตามที่สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล ให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาด้วยหลักการและเหตุผลเพื่อใช้ในการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล และเมื่อวันที่ 10 กรกฎาคม 2561 ที่ประชุมคณะรัฐมนตรีในขณะนั้น ได้มีมติเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลดังกล่าว ซึ่งมีสาระสำคัญสามารถสรุปได้ ดังนี้

การก่อตั้งทรีสต์

กำหนดให้ถือว่าทรีสต์จะก่อตั้งขึ้นก็ต่อเมื่อได้มีการทำสัญญาเป็นหนังสือหรือโดยพินัยกรรม โดยห้ามผู้ก่อตั้งทรีสต์เป็นบุคคลเดียวกับทรีสต์ และห้ามทรีสต์เป็นผู้รับประโยชน์⁸ และกำหนดให้กองทรีสต์มีกำหนดระยะเวลาการดำเนินการตามสัญญาได้หนึ่งร้อยปี ถ้าได้ทำสัญญากันไว้เป็นกำหนดเวลามากกว่านั้นให้ลดลงมาเป็นหนึ่งร้อยปี⁹ ทั้งนี้สัญญาก่อตั้งทรีสต์จะต้องมีรายการและข้อความตามที่กำหนดและผู้ก่อตั้งทรีสต์จะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้¹⁰

สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของทรีสต์

ให้ทรีสต์มีหน้าที่จัดการกองทรีสต์ด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้มีวิชาชีพ โดยต้องปฏิบัติตามผู้รับประโยชน์อย่างเป็นธรรมเพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้รับประโยชน์¹¹ จะต้องไม่กระทำการใดอันเป็นการขัดแย้งกับประโยชน์ของกองทรีสต์¹² รวมถึงห้ามมิให้ทรีสต์นำหนี้ที่ตนเป็นลูกหนี้บุคคลภายนอกซึ่งมิได้เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่เป็นทรีสต์ไปหักกลบลบหนี้กับหนี้ที่บุคคลภายนอกเป็นลูกหนี้ทรีสต์อันสืบเนื่องมาจากการจัดการกองทรีสต์¹³

การกำกับดูแลทรีสต์

ให้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (คณะกรรมการ ก.ล.ต.) เป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขออนุญาต การอนุญาต หรือการประกอบธุรกิจ รวมถึงค่าธรรมเนียม และมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาปัญหาที่อาจเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้¹⁴

บทกำหนดโทษ

ในกรณีมีการกระทำความผิดที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. หรือสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาโทษทางปกครอง และในกรณีมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริต ความผิดต่อพนักงาน

⁸ มาตรา 7 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

⁹ มาตรา 8 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

¹⁰ มาตรา 9 และมาตรา 10 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

¹¹ มาตรา 24 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

¹² มาตรา 25 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

¹³ มาตรา 26 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

¹⁴ มาตรา 71 ร่างพระราชบัญญัติทรีสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล.

เจ้าหน้าที่ หรือการเป็นทาสโดยไม่ได้รับอนุญาตผู้กระทำความผิดจะมีโทษทางอาญาตามพระราชบัญญัตินี้

ทั้งนี้ เมื่อวันที่ 9 มีนาคม 2563 คณะรัฐมนตรีได้มีมติในที่ประชุมเห็นชอบให้ถอนร่างพระราชบัญญัติทาสเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล เพื่อพิจารณาบททวนหลักการและเหตุผล และดำเนินการยกร่างพระราชบัญญัติขึ้นใหม่ โดยคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) มีความเห็นว่า (1) เหตุผลการยกร่างกฎหมาย ควรจะมีกฎหมายนี้เพื่อเป็นทางเลือกหนึ่งในการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลที่เป็นรายเล็กและรายใหญ่ รวมไปถึงผู้ไร้ความสามารถ ผู้ไม่มีเวลาดูแลทรัพย์สิน และผู้ที่สูงวัย ไม่ควรใช้เหตุผลในเรื่องการช่วยเหลือเศรษฐกิจ หรือเพื่อป้องกันการโอนทรัพย์สินไปบริหารต่างประเทศ (2) การกำหนดให้สำนักงาน ก.ล.ต. กำกับดูแลทาสตี อาจไม่เหมาะสม เนื่องจากสำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่ในการส่งเสริมและพัฒนาตลาดทุน และไม่ควรจำกัดทาสตีให้เป็นได้เฉพาะสถาบันการเงิน ควรเปิดกว้างให้บุคคลธรรมดาที่ได้รับความไว้วางใจจากผู้ก่อตั้งทาสตีเป็นทาสตีได้ เพื่อรองรับผู้มีทรัพย์สินไม่มากที่สนใจจะจัดตั้งทาสตี (3) ภาระภาษี ทาสตีหรือผู้รับประโยชน์ไม่ควรมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่ากรณีทั่วไป¹⁵ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับเหตุผลดังกล่าว เนื่องจากหากมีการปรับแก้บทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้กฎหมายทาสตีเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลที่จะมีขึ้นในอนาคตนั้น มีความชัดเจนเป็นรูปธรรมมากขึ้น และลดการตีความกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลให้กฎหมายทาสตีเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลเป็นที่ยอมรับในประเทศไทยต่อไป

2.4 การแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายจากการนำกฎหมายทาสตีเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ในระบบกฎหมายไทย

ปัจจุบันบุคคลทั่วไปได้ใช้กฎหมายหลากหลายรูปแบบเพื่อจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล โดยเฉพาะหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ด้วยกฎหมายดังกล่าวมิได้มีเจตนารมณ์เพื่อใช้ในการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลโดยเฉพาะ ดังนั้น หากมีการนำแนวคิดตามกฎหมายทาสตีเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลของต่างประเทศมาใช้ในประเทศไทย จะสามารถแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายดังกล่าว ดังนี้¹⁶

2.4.1 การแก้ไขข้อจำกัดของสัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอก

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 374 กำหนดให้คู่สัญญาสามารถตกลงชำระหนี้ให้แก่บุคคลภายนอกได้ และบุคคลภายนอกมีสิทธิที่จะเรียกให้คู่สัญญาชำระหนี้ให้แก่ตนได้โดยตรง ซึ่งบุคคลที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินสามารถทำสัญญาให้บุคคลที่ตนไว้วางใจ

¹⁵ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, สำนักนโยบายการออมและการลงทุน, กระทรวงการคลัง, “ขอถอนร่างพระราชบัญญัติทาสตีเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล,”

https://resolution.soc.go.th/PDF_UPLOAD/2564/P_403291_4.pdf, สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2565.

¹⁶ ธนิศร อาริวงศ์, “การนำหลักกฎหมายทาสตีมาใช้แก้ไขข้อจำกัดของการจัดการทรัพย์สินเพื่อบุคคลอื่นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), 81-84.

ทำหน้าที่จัดการทรัพย์สินให้แก่บุคคลตามที่ตนกำหนด และถือว่าผู้ที่เจ้าของทรัพย์สินมอบหมายให้จัดการทรัพย์สินแทนนั้นมีฐานะเป็นลูกหนี้ แต่ตามหลักกฎหมายดังกล่าวไม่สามารถที่จะแยกทรัพย์สินที่อยู่ภายใต้การจัดการออกมาต่างหากเป็นเอกเทศจากทรัพย์สินของคู่สัญญาได้ หรือการเปลี่ยนแปลงตัวบุคคลภายนอกผู้รับประโยชน์ ซึ่งตามมาตรา 375 กำหนดห้ามมิให้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดในสัญญาได้อีกในกรณีที่บุคคลภายนอกแสดงเจตนาว่าจะถือเอาประโยชน์จากสัญญาดังกล่าวแล้ว แต่กฎหมายทรัพย์สินจะมิมีบทบัญญัติที่เอื้อให้เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขที่จะให้แก่ผู้รับประโยชน์ได้ และยังแยกกองทรัพย์สินที่อยู่ภายใต้การจัดการออกมาต่างหากได้ โดยไม่นำไปรวมเป็นกองทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ถือกรรมสิทธิ์แทน

2.4.2 การแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายลักษณะตัวแทน

ตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 15 ว่าด้วยตัวแทน เจ้าของทรัพย์สินอาจทำสัญญาตั้งตัวแทนให้จัดการทรัพย์สินแทนตนเองได้ แต่ยังคงมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ เช่น กรณีทรัพย์สินมีทะเบียนและตัวแทนมีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ หากต้องพิสูจน์ความเป็นเจ้าของนั้นภาระการพิสูจน์จะตกอยู่กับเจ้าของทรัพย์สินที่แท้จริง เนื่องจากตัวแทนซึ่งมีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์จะได้รับประโยชน์จากข้อสันนิษฐานตามมาตรา 1373 แต่กฎหมายทรัพย์สินจะมีการระบุว่าเป็นการถือครองในนามทรัพย์สิน หรือกรณีซื้อขายเงินเรื่องผู้รับโอนไม่มีสิทธิดีกว่าผู้โอนที่คุ้มครองบุคคลภายนอกผู้สุจริตและเสียค่าตอบแทนตามมาตรา 1300 ซึ่งตัวการมีภาระในการพิสูจน์ว่าบุคคลภายนอกนั้นรู้อยู่แล้วถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน หรือกรณีสัญญาตัวการตัวแทนระบุกันไป แม้ตามมาตรา 829 กำหนดให้ทายาทหรือผู้ดูแลทรัพย์สินมรดกของตัวแทนต้องบอกกล่าวไปยังตัวการ และต้องรักษาผลประโยชน์ของตัวการก็ตาม แต่ภาระในการพิสูจน์ว่าทรัพย์สินใดบ้างที่ไม่ต้องอยู่ในภาระความรับผิดชอบส่วนตัวของตัวแทนนั้นเป็นหน้าที่ของตัวการ ซึ่งกฎหมายทรัพย์สินจะมีบทบัญญัติในการแต่งตั้งทรัพย์สินคนใหม่ขึ้นมาแทนที่เพื่อทำหน้าที่จัดการทรัพย์สินของทรัพย์สินได้ต่อไป โดยทายาทของตัวแทนไม่สามารถเข้ามาถือครองหรือมีสิทธิในทรัพย์สินได้อย่างเสรี หรือกรณีที่ตัวแทนถูกบังคับชำระหนี้ในคดีแพ่งและคดีล้มละลาย ทรัพย์สินที่ตัวแทนถือครองอยู่แทนตัวการนั้นก็จะไม่อยู่ภายใต้การบังคับคดีและการพิทักษ์ทรัพย์สินดังกล่าว

2.4.3 การแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายลักษณะจำนำของ

กรณีการจัดการทรัพย์สินเพื่อบุคคลอื่นด้วยกฎหมายลักษณะจำนำของ โดยความเป็นเจ้าของยังอยู่กับผู้ว่าจำนำ มีข้อดีคือผู้ว่าจำนำไม่มีความเสี่ยงในกรณีที่ผู้รับจำนำจะยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่จำนำไปยังบุคคลอื่น แต่มีข้อเสียคือทรัพย์สินดังกล่าวอาจต้องอยู่ภายใต้บังคับการบังคับคดีหากผู้ว่าจำนำถูกศาลพิพากษาให้แพ้คดีหรือถูกศาลมีคำสั่งให้พิทักษ์ทรัพย์สิน หรือในกรณีที่ผู้ว่าจำนำเสียชีวิตลง ทายาทของผู้ว่าจำนำมีสิทธินำทรัพย์สินดังกล่าวไปแบ่งปันแก่ทายาทได้โดยที่ผู้รับผลประโยชน์ไม่อาจกล่าวอ้างสิทธิเหนือทรัพย์สินดังกล่าวได้ ส่วนกรณีการโอนความเป็นเจ้าของให้แก่ผู้รับจำนำ มีข้อดีและข้อเสียตรงข้ามกับกรณีแรก ซึ่งกฎหมายทรัพย์สินจะมีการกำหนดให้นิติสัมพันธ์จะไม่สิ้นสุดลงด้วยความตายของทรัพย์สิน

ผู้ก่อตั้งทรัสต์สามารถแต่งตั้งทรัสต์คนใหม่ขึ้นมาทำหน้าที่แทนได้ และทรัสต์ยังมีหลักการคุ้มครองทรัพย์สินไม่ให้นำไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ส่วนตัวของผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้าง และทรัพย์สินของทรัสต์จะไม่ตกเป็นกองมรดกส่วนตัวของทายาทของผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้าง

2.4.4 การแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายลักษณะหุ้นส่วนและบริษัท

ในประเทศไทยมีการนำกฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัทมาใช้ในการบริหารจัดการทรัพย์สินกันเป็นจำนวนมาก เนื่องจากมีข้อกำหนดที่ค่อนข้างเอื้อแก่การบริหารจัดการทรัพย์สิน เช่น การโอนทรัพย์สินให้เป็นของหุ้นส่วนหรือบริษัท การตั้งหุ้นส่วนผู้จัดการ หรือกรรมการบริษัทขึ้นมาเพื่อบริหารกิจการ หน้าที่ และความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการหรือกรรมการบริษัท และการแบ่งปันกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น เป็นต้น แต่ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ได้กำหนดวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งหุ้นส่วนและบริษัทเอาไว้เพื่อจะแบ่งปันกำไรที่ได้จากการเข้าทำกิจการร่วมกัน แต่การจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแบ่งปันทรัพย์สินระหว่างกัน หรือแบ่งปันทรัพย์สินเพื่อบุคคลอื่น ทำให้การจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลโดยกฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัทจึงยังมีข้อจำกัดอยู่

2.4.5 การแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายลักษณะครอบครัว

กฎหมายลักษณะครอบครัวถูกนำมาใช้ในการจัดการทรัพย์สินเพื่อบุคคลอื่นเนื่องจากมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินของผู้เยาว์ ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1574 กำหนดให้ผู้ใช้อำนาจปกครองจะต้องได้รับอนุญาตจากศาลในการทำนิติกรรมต่าง ๆ ตามที่กำหนด เช่น การขายหรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ การให้กู้ยืมเงิน เป็นต้น ซึ่งกระบวนการดังกล่าวทำให้เกิดความล่าช้า ทั้งระยะเวลาในการจัดการดูแลทรัพย์สินจำกัดอยู่เพียงผู้เยาว์บรรลุนิติภาวะ แต่กฎหมายทรัสต์สามารถลดข้อจำกัดดังกล่าวได้ โดยให้ทรัสต์สามารถใช้ดุลพินิจตัดสินใจจัดการทรัพย์สินผู้เยาว์ได้เอง และไร้ซึ่งข้อกังวลในความสำเร็จของการทำหน้าที่ทรัสต์ เนื่องจากกฎหมายทรัสต์จะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่และบทลงโทษในการกระทำหน้าที่ของทรัสต์ไว้เป็นการเฉพาะอยู่แล้ว

2.3.6 การแก้ไขข้อจำกัดของกฎหมายลักษณะมรดก

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1646 และมาตรา 1647 กำหนดให้เจ้ามรดกสามารถแสดงเจตนาเพื่อตายในเรื่องทรัพย์สินของตนได้โดยการทำพินัยกรรม แต่ยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ เช่น มาตรา 1701 เจ้ามรดกสามารถทำพินัยกรรมกำหนดห้ามโอนทรัพย์สินมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ตลอดชีวิตของผู้รับประโยชน์หรือไม่เกิน 30 ปี แต่ไม่สามารถกำหนดห้ามโอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งไม่อาจจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ได้ตามมาตรา 1702 และเมื่อเงื่อนไขหรือเงื่อนไขเวลาสำเร็จลงแล้ว ทรัพย์สินมรดกนั้นย่อมตกทอดแก่ทายาททั้งหมดในคราวเดียว ทำให้เจ้ามรดกไม่อาจทำพินัยกรรมแบ่งทรัพย์สินให้ตกทอดแก่ทายาทเป็นช่วงระยะเวลาได้ หรือตามมาตรา 1687 เจ้ามรดกจะกำหนดให้บุคคลใดเข้ามาดูแลทรัพย์สินมรดกได้แต่กรณีผู้รับพินัยกรรมเป็นผู้เยาว์ บุคคลไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ เท่านั้น หรือกรณีที่เจ้ามรดกไม่สามารถกำหนดวิธีการจัดการทรัพย์สินได้หลังจากที่ตนถึงแก่ความตายไปแล้ว

แต่กฎหมายทรัสต์จะสามารถกำหนดเงื่อนไขให้ทรัสต์ทำหน้าที่จัดการจำหน่ายโอนทรัพย์สินได้ตามระยะเวลาที่ผู้ก่อตั้งเห็นว่าเหมาะสม และเจ้าของทรัพย์สินหรือเจ้ามรดกสามารถก่อตั้งทรัสต์ขึ้นมาโดยทำเป็นนิติกรรมหรือพินัยกรรม เพื่อให้มีผลระหว่างมีชีวิตหรือหลังจากเสียชีวิตไปแล้วก็ได้

3. หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยเป็นภาษีแบบประเมินตนเอง (Self-Assessment) โดยผู้มีเงินได้จะต้องแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ว่ามีเงินได้จากแหล่งใด จำนวนเท่าใด มีสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอย่างไร และต้องเสียภาษีเท่าใด แต่เจ้าพนักงานประเมินก็ยังสงวนอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ตามการประเมินของเจ้าพนักงานในลักษณะการคิดจากยอดรายรับสุทธิ (Net Worth Assessment)¹⁷ เพื่อทราบถึงรายได้ที่แท้จริงได้ โดยมีภาษีเงินได้ที่จัดเก็บเป็นหลัก ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual Income Tax) และภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

3.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual Income Tax)

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์ทั่วไป ดังนี้

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และมาตรา 57 ทวิ กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ (1) บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะมีสัญชาติใดก็ตาม (2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล (3) ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี (4) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง¹⁸

3.1.2 แหล่งเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 กำหนดให้ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวต่อเมื่อแหล่งเงินได้นั้นเกิดในประเทศไทย แต่หากแหล่งเงินได้เกิดนอกประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเมื่อนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่อยู่ในประเทศไทย

3.1.3 ประเภทเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้จำแนกเงินได้พึงประเมินตามลักษณะของการได้มาออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่ (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน รวมถึงประโยชน์อื่นใดที่อาจคำนวณได้เป็นตัวเงิน (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว (3) ค่าแห่งกุฎีวิลล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น (4) เงินได้จากเงินลงทุน (5) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ (7) เงินได้จากการรับเหมาต่าง ๆ (8) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ

¹⁷ รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้*, (กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, กุมภาพันธ์ 2561), 9-11.

¹⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, *คำอธิบายภาษีอากร*, (กรุงเทพฯ: ศรีเมืองการพิมพ์, 2532), 1-004 - 1-005.

3.1.4 วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนั้นมีได้หลายรูปแบบ ดังนี้ (1) การเสียภาษีโดยการถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 ที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษีไว้เมื่อมีการจ่ายเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด (2) การเสียภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองตามมาตรา 56 โดยการนำเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับตลอดปีภาษีมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน และ (3) การชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ที่กำหนดให้ในกรณีจำเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลาได้

3.1.5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 ได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้องแล้วเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ โดยอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะคิดในอัตราก้าวหน้าแบบขั้นบันได ตั้งแต่ 0 – 35% ของรายได้สุทธิ¹⁹

3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์ทั่วไป ดังนี้

3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นิติบุคคลตามความในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากจะหมายถึงนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแล้ว ยังหมายถึงนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย หรือมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทย

3.2.2 การเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนั้นมีได้หลายรูปแบบ ดังนี้ 1. การเสียภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ โดยนำรายได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่กำหนด 2. การเสียภาษีกรณีส่งเงินได้ออกนอกประเทศตามมาตรา 70 โดยนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 3. การเสียภาษีกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศตามมาตรา 70 ทวิ โดยนิติบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น และ 4. การเสียภาษีกรณีนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าวตามมาตรา 76 ทวิ

¹⁹ กรมสรรพากร, “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” <https://www.rd.go.th/59670.html>, สืบค้นเมื่อ 24 มิถุนายน 2566.

3.2.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลปกติทั่วไปจะเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในอัตรา 20% เว้นแต่จะเป็นนิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขอื่น เช่น กิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) เป็นต้น²⁰

3.2.4 การยกเว้นภาษีเงินได้

การยกเว้นภาษีเงินได้นั้นอาจเป็นการยกเว้นได้หลายลักษณะ แต่ผู้เขียนขอลงรายละเอียดการยกเว้นภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อในบทความนี้ ดังนี้

(1) การลดหรือการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 262) พ.ศ. 2536 ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยและได้รับเงินได้จากการกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีหากยอมให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศตามเงื่อนไขที่กำหนด

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 533) พ.ศ. 2555 เป็นการลดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีเงินได้จากการตราพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแก่ผู้รับประโยชน์สำหรับเงินได้ที่เป็นเงินชดเชยเงินปันผล²¹ ที่ได้รับตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์ หากยอมให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และให้ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ทรัสต์ แต่ไม่รวมถึงเงินได้ที่บุคคลดังกล่าวจากการให้บริการเป็นทรัสต์

(2) การลดหรือการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวง

กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ให้ยกเว้นภาษีเงินได้แก่เงินที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้หรือพันธบัตร (ข้อ 2 (23)) เงินได้ที่ได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และเงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพหรือกองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ข้อ 2 (32))

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้วจะเห็นได้ว่ามีลักษณะที่แตกต่างกัน ซึ่งบุคคลธรรมดาจะจัดเก็บจากเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้และค่าลดหย่อนตามที่

²⁰ กรมสรรพากร, “ภาษีเงินได้นิติบุคคล,” <https://www.rd.go.th/841.html>, สืบค้นเมื่อ 24 มิถุนายน 2566.

²¹ มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 533) พ.ศ. 2555 “เงินชดเชยเงินปันผล หมายความว่า เงินที่ทรัสต์ต้องจ่ายให้แก่ผู้ก่อตั้งทรัสต์หรือผู้รับประโยชน์ เนื่องจากบริษัทผู้ออกหุ้นได้จ่ายเงินปันผลของหุ้นในระหว่างที่ทรัสต์ถือหุ้นนั้นไว้ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์”

กฎหมายกำหนด โดยเก็บในอัตรา 0-35% ส่วนนิติบุคคลจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ และจัดเก็บในอัตราเดียวที่ 20% ซึ่งหากมีการนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ในประเทศไทยแล้วอาจทำให้เกิดผลที่ตามมาคือ การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเดียวกันที่สร้างรายได้เท่ากัน เพียงแต่แตกต่างกันที่สถานะของกองทรัสต์ ทรัสต์ หรือผู้รับประโยชน์ ว่าเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งอาจส่งผลทำให้การจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ จึงมีความจำเป็นที่ประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และมาตรการทางภาษีเงินได้จากทรัสต์ที่มีความเฉพาะตัว เพื่อให้การจัดเก็บเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

4. การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลในต่างประเทศ

การศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลในต่างประเทศเพื่อเสนอแนวทางการปรับใช้กฎหมายดังกล่าวกับประเทศไทยในอนาคตได้โดยผู้เขียนได้เลือกศึกษาจำนวน 2 ประเทศ คือประเทศฝรั่งเศส และประเทศออสเตรเลีย

4.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลในประเทศฝรั่งเศส

เดิมทีหลักการเรื่องทรัสต์ไม่ตกอยู่ภายใต้บังคับใดๆ ของแนวคิดกฎหมายฝรั่งเศส แต่องค์กรภาษีของฝรั่งเศสได้ใช้ความพยายามจะแก้ไขประเด็นนี้อย่างจริงจังในช่วงหลายปีที่ผ่านมา²² จนปัจจุบันได้มีการยอมรับหลักการเรื่องทรัสต์และมีการกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีจากกองทรัสต์เอาไว้ใน General Tax Code (GTC) ของประเทศฝรั่งเศส ดังนี้

นิยามของทรัสต์

ประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดนิยามของทรัสต์ว่าหมายถึง “นิติสัมพันธ์ใดๆ ที่ก่อตั้งขึ้นตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายฝรั่งเศสหรือกฎหมายอื่นใด โดยบุคคลซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งสิทธิ” (Constituent) ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาทั่วไป หรือบุคคลธรรมดาที่มีอาชีพจัดการทรัพย์สิน หรือนิติบุคคล ทำการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิหน้าที่ไปยัง “ผู้จัดการ” (Administrator) เพื่อจัดการทรัพย์สินนั้นเพื่อประโยชน์ของผู้รับประโยชน์ (Beneficiaries) หรือเพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ และยังให้หมายความรวมถึงการโอนทรัพย์สินโดยการให้โดยเสน่หาหรือการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกด้วย ซึ่งหากผู้ก่อตั้งสิทธิถึงแก่ความตาย มรดกของบุคคลดังกล่าวย่อมหมายถึงทรัพย์สินที่โอนไปเพื่อก่อตั้งทรัสต์ด้วย และต้องเสียภาษีตามมูลค่าตลาด ณ วันที่เจ้ามรดกเสียชีวิต โดยมีอัตราภาษีขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ในครอบครัวของผู้ก่อตั้งสิทธิและผู้รับผลประโยชน์²³

²² Virginie Marrer, “TAXATION OF TRUSTS : THE NEW FRENCH TAX RULES,”

<https://www.kiplingavocats.com/wp-content/uploads/2012/05/New-French-tax-rules-taxation-of-trusts-and-reporting-requirements-21.pdf>, accessed June 26, 2021.

²³ GTC, article 792-0 bis.

ประเภทเงินได้จากกองทรัสต์

ประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ได้กำหนดประเภทของเงินได้จากกองทรัสต์เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอากร ไม่ว่าทรัพย์สินที่อยู่ในทรัสต์นั้นจะมีลักษณะใดก็ตาม²⁴

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ฐานภาษี และอัตราภาษี

ประเทศฝรั่งเศสไม่ได้กำหนดให้ทรัสต์เป็นหน่วยภาษี หรือมีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยประเทศฝรั่งเศสจะมีการเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์ต่อเมื่อกองทรัสต์นั้นได้มีการแจกจ่ายผลประโยชน์ไปยังผู้รับผลประโยชน์เท่านั้น ตามอัตราภาษีเงินได้ของบุคคลที่ได้รับการแจกจ่ายผลประโยชน์นั้น²⁵

มาตรการควบคุมการก่อตั้งทรัสต์เพื่อใช้ในการหลบหลีกภาษี

(1) หน้าที่การรายงานและเปิดเผยสถานะของทรัสต์²⁶

ทรัสต์มีหน้าที่ต้องเปิดเผยสถานะของกองทรัสต์ทุกประเภทให้แก่กรมสรรพากร ทราบ แม้ว่าทรัสต์นั้นไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีกก็ตามในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนด คือ

1. ผู้ก่อตั้งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส
2. ผู้รับประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส
3. สินทรัพย์หรือสิทธิในกองทรัสต์ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส

(2) การจัดเก็บภาษีจากทรัสต์ต่างประเทศ²⁷

ประเทศฝรั่งเศสได้มีการกำหนดให้ทรัสต์ต่างประเทศต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายฝรั่งเศสด้วยหากเข้าเงื่อนไข ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้และมรดก หรือภาษีความมั่งคั่งตามแต่กรณีดังต่อไปนี้

1. ภาษีการให้และมรดก โดยการโอนถือเป็นการให้โดยเสน่หาหรือการรับมรดกตามกฎหมายฝรั่งเศส ดังนั้น การโอนสินทรัพย์หรือสิทธิในทรัสต์และรายได้ที่แปลงเป็นทุน จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้และมรดกตามอัตราที่จะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ทางครอบครัวระหว่างผู้ก่อตั้งและผู้รับประโยชน์

2. ภาษีความมั่งคั่ง กำหนดให้ทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์ซึ่งมีมูลค่า 1.3 ล้านยูโร ขึ้นไป อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีความมั่งคั่งหากทรัพย์สินในกองทรัสต์ซึ่งมีผู้ก่อตั้งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินเหล่านั้นจะตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรือประเทศอื่น แต่ไม่รวมถึงทรัสต์ที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อการกุศล

²⁴ GTC, article 120 bis 9°.

²⁵ GTC, article 123.

²⁶ GTC, article 1649.

²⁷ SOULIER Avocats, "New rules on taxation of foreign trusts in France,"

<https://www.soulier-avocats.com/en/new-rules-on-taxation-of-foreign-trusts-in-france/?pdf=34243>, accessed November 21, 2022.

4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลในประเทศออสเตรเลีย

บทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัสต์ในประเทศออสเตรเลียนั้นอยู่ใน Div 6 ของ Part III แห่ง Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA36) ตั้งแต่มตรา 95AAA ถึงมาตรา 102 โดยมีหลักทั่วไปในการพิจารณาจัดเก็บภาษีดังต่อไปนี้

ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี

(1) กรณีผู้รับผลประโยชน์ที่มีสิทธิในปัจจุบันไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขความบกพร่องทางความสามารถ หากผู้รับประโยชน์นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้จากส่วนแบ่งรายได้ของกองทรัสต์ โดยคำนวณจากเงินได้สุทธิที่ได้รับจากกองทรัสต์หักด้วยค่าลดหย่อนตามอัตราภาษีเงินได้ของผู้รับประโยชน์นั้น โดยไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลดังกล่าวได้รับการแจกจ่ายผลประโยชน์จากกองทรัสต์จริงหรือไม่ แต่หากเป็นผู้รับประโยชน์ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียให้ทรัสต์เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามของผู้รับประโยชน์ โดยที่

ก. เงินได้พึงประเมินของผู้รับประโยชน์ต้องรวมถึงส่วนแบ่งเงินได้สุทธิจากทรัพย์สินในกองทรัสต์นั้นที่ได้มาในช่วงเวลาที่ผู้รับประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และในช่วงเวลาที่ผู้รับประโยชน์ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียแต่มีแหล่งที่มาจากในประเทศออสเตรเลีย

ข. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นของผู้รับประโยชน์จะรวมถึงผลประโยชน์ส่วนบุคคลของผู้รับผลประโยชน์ในเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นของกองทรัสต์ซึ่งเป็นผลมาจากช่วงเวลาที่ยุ้รับประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และช่วงเวลาที่ยุ้รับประโยชน์ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียแต่มีแหล่งที่มาจากในประเทศออสเตรเลียด้วย

ค. เงินได้พึงประเมินของผู้รับประโยชน์ที่ไม่ได้รับการยกเว้นจะรวมถึงผลประโยชน์ส่วนบุคคลของผู้รับประโยชน์ในเงินได้พึงประเมินที่ไม่สามารถประเมินได้และไม่ได้รับยกเว้นของกองทรัสต์ซึ่งเป็นผลมาจากช่วงเวลาที่ยุ้รับประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และผู้รับประโยชน์ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียแต่มีแหล่งที่มาของเงินได้จากในประเทศออสเตรเลีย²⁸

(2) ผู้รับผลประโยชน์ที่มีสิทธิในปัจจุบันอยู่ภายใต้เงื่อนไขความบกพร่องทางความสามารถ ให้ทรัสต์เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแทนผู้รับประโยชน์ในกรณีดังต่อไปนี้

ก. ส่วนแบ่งเงินได้สุทธิจากทรัพย์สินในกองทรัสต์นั้นได้มาในช่วงเวลาที่ผู้รับประโยชน์ซึ่งเป็นผู้บกพร่องทางความสามารถเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

²⁸ ITAA36, section 97.

ข. ส่วนแบ่งเงินได้สุทธิจากทรัพย์สินในกองทรัสต์นั้นได้มาในช่วงเวลาที่ผู้รับประโยชน์ซึ่งเป็นผู้บกพร่องทางความสามารถไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียแต่มีแหล่งที่มาจากในประเทศออสเตรเลีย โดยในกรณีนี้ทรัสต์จะถูกประเมินภาษีจากเงินได้สุทธิของผลประโยชน์จากกองทรัสต์ที่ผู้รับประโยชน์ดังกล่าวได้รับเสมือนหนึ่งเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและไม่สามารถหักค่าลดหย่อนใด ๆ ได้²⁹

(3) เงินได้จากกองทรัสต์ที่ไม่มีผู้รับประโยชน์ในปัจจุบัน ซึ่งรวมถึงกรณีที่กองทรัสต์ไม่ได้มีการแจกจ่ายผลประโยชน์ ให้ทรัสต์เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายการแสดงการเสียภาษีจากเงินได้ของกองทรัสต์นั้น โดยในกรณีนี้ทรัสต์จะถูกประเมินภาษีจากเงินได้สุทธิของกองทรัสต์เสมือนหนึ่งเป็นรายได้ของบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและไม่สามารถหักค่าลดหย่อนใด ๆ ได้³⁰

ผู้มีสิทธิในปัจจุบัน

ผู้รับผลประโยชน์ถือว่าเป็นผู้มีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับส่วนแบ่งรายได้ตามกฎหมายทรัสต์ ดังนี้³¹

(1) เป็นผู้มีสิทธิในปัจจุบันได้แม้จะยังไม่ได้รับการแจกจ่ายผลประโยชน์ โดยอาจเกิดขึ้นได้ในกรณี เช่น เมื่อทรัสต์ใช้เงินเพื่อชำระหนี้ของผู้รับประโยชน์ เป็นต้น

(2) ถือเป็นผู้มีสิทธิในปัจจุบันแม้จะยังไม่ทราบจำนวนส่วนแบ่งรายได้จากกองทรัสต์ โดยกรมสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) กำหนดให้การจัดสรรรายได้จากกองทรัสต์ให้แก่ผู้รับประโยชน์จะต้องดำเนินการภายในวันที่ 30 มิถุนายน (หรือวันสิ้นปีที่ยื่นภาษี) หากทรัสต์ไม่สามารถดำเนินการกำหนดให้แล้วเสร็จภายในเวลาดังกล่าวได้ ทรัสต์จะถูกเก็บภาษีภายใต้มาตรา 99A แห่ง ITAA36 ในอัตราสูงสุด

(3) หากกองทรัสต์มีการกำหนดผลประโยชน์ที่แน่นอนให้แก่ผู้รับประโยชน์และไม่สามารถยกเลิกได้ โดยผู้รับผลประโยชน์เป็นบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและไม่ใช่อุ้งผู้รับประโยชน์ในฐานะทรัสต์ของกองทรัสต์อื่น ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้ได้รับสิทธิ ในปัจจุบันตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทรัสต์นั้น แม้ว่าจะไม่ได้รับสิทธิในปัจจุบันจริงก็ตาม

(4) กรณีผู้มีสิทธิปัจจุบันในกองทรัสต์สุดแล้วแต่ใจของทรัสต์ (Discretionary trusts) เมื่อทรัสต์ใช้ดุลยพินิจในการจ่ายหรือใช้รายได้ของกองทรัสต์ให้แก่หรือเพื่อประโยชน์ของผู้รับผลประโยชน์ตามที่กำหนดไว้ ผู้รับประโยชน์ได้รับประโยชน์จากการลงมติตามดุลยพินิจของทรัสต์ ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีสิทธิในปัจจุบันตามจำนวนเงินที่จ่ายให้กับผู้รับประโยชน์³²

²⁹ ITAA36, section 98.

³⁰ ITAA36, section 99 – 99A.

³¹ ITAA36, section 95A.

³² ITAA36, section 101.

มาตรการควบคุมการก่อตั้งทรัสต์เพื่อใช้ในการหลบหลีกภาษี

ตามหมวด 6 ส่วนที่ 3 ของ ITAA36 นั้น กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้รับประโยชน์ตามสัดส่วนที่ได้รับจัดสรรจากกองทรัสต์ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงทำให้ทรัสต์สามารถเลือกที่จะแจกจ่ายผลประโยชน์ไปให้แก่ผู้รับประโยชน์ที่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนทางกฎหมาย หรือ มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดี หรือผู้รับประโยชน์ที่มีการดำเนินการที่ขาดทุนในกรณีที่ผู้รับประโยชน์รายดังกล่าวเป็นนิติบุคคล เป็นต้น เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเหล่านั้น³³ รัฐบาลออสเตรเลียจึงได้มีการออกมาตรการเพื่อขจัดแรงจูงใจทางเศรษฐกิจในการใช้ทรัสต์เป็นเครื่องมือในการหลบหลีกภาษี โดยการกำหนดให้ผู้รับประโยชน์ที่เป็นผู้เยาว์ (อายุต่ำกว่า 18 ปี) ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากกองทรัสต์ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ใหญ่ เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขที่กำหนด³⁴ และกรณีที่มีการจ่ายผลประโยชน์ให้แก่กองทรัสต์ที่ขาดทุนเพื่อนำส่วนที่ขาดทุนมาหักลบกับรายได้ของอีกกองทรัสต์นั้น ให้สามารถนำมาใช้ได้เฉพาะกรณีที่เข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้เท่านั้น (1) กองทรัสต์ได้รับการประเมินรายได้สืบต่อมา (2) บุคคลภายนอกให้ผลประโยชน์โดยตรงหรือโดยอ้อมแก่ทรัสต์ ผู้รับผลประโยชน์ หรือผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลดังกล่าว (3) ทรัสต์ ผู้รับผลประโยชน์ หรือผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลดังกล่าวโดยทางอ้อมหรือโดยตรงให้ผลประโยชน์แก่บุคคลภายนอกหรือผู้ที่มีความเกี่ยวข้องตามที่กำหนด³⁵

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากที่ได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รวบรวมมา ผู้เขียนจึงเห็นว่าประเทศไทยควรมีการนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ เพื่อให้การจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมีประสิทธิภาพและเป็นรูปธรรมมากขึ้น แต่ควรมีการกำหนดมาตรการทางภาษีที่ชัดเจนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อทั้งผู้เสียภาษีและองค์กรจัดเก็บภาษี รวมถึงมาตรการในการป้องกันการก่อตั้งกองทรัสต์เพื่อการหลบหลีกภาษีด้วย ดังนี้

1) การกำหนดความเป็นหน่วยภาษีของกองทรัสต์

เมื่อพิจารณาจากประมวลรัษฎากรของประเทศไทยแล้วจะเห็นว่าได้แยกการจัดเก็บภาษีเงินได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นหน่วยภาษี จึงต้องแยกออกตามหลักการจัดเก็บ แต่ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดความหมายของบุคคลธรรมดาไว้ว่าหมายถึงผู้ใดบ้าง จึงต้องอาศัยจากการศึกษาบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องประกอบ ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความชัดเจนกว่า และจากการศึกษาร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินแล้ว ก็ได้มีการกำหนด

³³ Australian Council of Social Service, “Ending tax avoidance, evasion and money laundering through private trusts,” <https://www.acoss.org.au/ending-tax-avoidance-evasion-and-money-laundering-through-private-trusts/>. accessed November 5, 2022.

³⁴ ITAA36, section 102.

³⁵ ITAA36, section 270-10.

ความเป็นหน่วยภาษีของกองทรัสต์ หรือทรัสต์ เอาไว้อย่างชัดเจน ซึ่งกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย การตีความเพื่อจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปอย่างเคร่งครัด ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรกำหนดสถานะของกองทรัสต์ในกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลที่จะมีการออกมาบังคับใช้ในอนาคตให้ชัดเจนเกี่ยวกับความเป็นหน่วยภาษีของทรัสต์ ทรัสต์ และผู้รับประโยชน์ ว่ามีหลักเกณฑ์และภาระในการเสียภาษีเงินได้อย่างไร ทั้งนี้เพื่อลดปัญหาการตีความกฎหมาย โดยผู้เขียนเห็นว่าอาจจะกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล แต่ไม่ควรกำหนดเอาไว้ในประมวลรัษฎากรเนื่องจากจะเป็นการฟุ่มเฟือย และประมวลรัษฎากรมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ชัดเจนอยู่แล้ว โดยแบ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งหากมีการกำหนดสถานะทรัสต์เป็นอย่างไรแล้ว หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกองทรัสต์ก็จะเป็นไปตามสถานะของทรัสต์ตามที่กำหนดนั้น และผู้เขียนเห็นว่า ไม่ควรกำหนดให้กองทรัสต์เป็นหน่วยภาษี เนื่องจากอาจทำให้กฎหมายทรัสต์ของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับหลักการของทรัสต์แบบดั้งเดิมที่มีวัตถุประสงค์ให้ทรัสต์มีสถานะเป็นเพียงกองทรัพย์สิน ทั้งหากมีการรับรองสถานะทางกฎหมายให้แก่กองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลแล้ว อาจทำให้เกิดรูปแบบองค์กรที่มีความซ้ำซ้อนกับรูปแบบองค์กรธุรกิจที่มีอยู่ในปัจจุบัน เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด เป็นต้น

2) การกำหนดผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกองทรัสต์

จากที่ได้ทำการศึกษามาดังกล่าวข้างต้นนั้น ปรากฏว่ากองทรัสต์ไม่มีความเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล ก็มีได้มีการกำหนดให้กองทรัสต์เป็นหน่วยภาษี ดังนั้น เมื่อนำมาวิเคราะห์ประกอบกับเรื่อง “ความโปร่งใสในทางภาษี” หรือ “ความไม่มีตัวตนทางภาษี” (Tax Transparency) แล้ว การที่กองทรัสต์ไม่เป็นหน่วยภาษี การเสียภาษีจึงถูกส่งผ่าน (Pass-Through Mechanism) ไปยังผู้รับประโยชน์³⁶ โดยในประเทศที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ (Civil Law) จะมีการยอมรับสถานะของทรัสต์ภายใต้ระบบกฎหมายของตนด้วยการออกกฎหมายเฉพาะมารองรับ หรือการตีความโดยศาล แต่ก็ยังเป็นที่ยกเถียงอยู่ในประเด็นเกี่ยวกับหลักการแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ในความเป็นเจ้าของ (Duality of ownership) ซึ่งหลักการดังกล่าวมิได้ปรากฏอยู่ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ รวมถึงนิติสัมพันธ์ในการก่อตั้งทรัสต์นั้นถือเป็นนิติสัมพันธ์ตามกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน (Law of property) หรือความเกี่ยวพันตามกฎหมายลักษณะหนี้ (Law of obligation)³⁷ ดังนั้น ตามหลักกฎหมายซีวิลลอว์แล้ว เงินได้จากทรัพย์สินจึงต้องถือเป็นเงินได้ของทรัสต์ เพราะทรัสต์ เป็นเจ้าของ

³⁶ นันทญา สุจินตวงษ์, “ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้เกี่ยวกับกองทรัสต์เพื่อการลงทุน ในอสังหาริมทรัพย์,”

(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ สาขากฎหมายภาษีอากร มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557), น.126.

³⁷ จรินทร์ ไขบุญพา, “ทรัสต์ในมุมมองซีวิลลอว์ : แนวทางการพัฒนากฎหมายทรัสต์ ในประเทศไทย,”

<https://www.law.cmu.ac.th/lasc/conference/wp-content/uploads/sites/2/2017/09/22จรินทร์1-1.pdf>, สืบค้นเมื่อ 12 มกราคม 2564.

กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน แต่เนื่องจากทรัพย์สินที่ผู้ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินในกองทรัสต์ที่แท้จริง และทรัสต์สามารถเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล หากใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรซึ่งกรณีบุคคลธรรมดาจัดเก็บภาษีจากรายได้ และสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ส่วนนิติบุคคลจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ และสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริง ซึ่งอาจทำให้เกิดผลที่ตามมาคือการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเดียวกันที่สร้างรายได้เท่ากัน เพียงแต่แตกต่างกันที่สถานะของทรัสต์ว่าเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลจะส่งผลทำให้การจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ดังนั้น หากมีการนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ในประเทศไทยจริงแล้ว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าแนวทางการกำหนดหน้าที่ของผู้เสียภาษีเงินได้จากกองทรัสต์ของประเทศออสเตรเลียเป็นแนวทางที่เหมาะสมในการนำมาปรับใช้ในประเทศไทย และสอดคล้องกับหลักการของกฎหมายทรัสต์มากที่สุด โดยการกำหนดให้ผู้รับประโยชน์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทรัสต์ ซึ่งคำนวณฐานภาษีตามสิทธิที่ผู้รับประโยชน์มีสิทธิได้รับโดยไม่คำนึงว่าจะได้รับผลประโยชน์ดังกล่าวจริงหรือไม่ และหากเป็นกรณีที่กองทรัสต์นั้นไม่มีผู้รับประโยชน์ ให้ทรัสต์เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ในนามของทรัสต์เอง โดยไม่สามารถหักค่าลดหย่อนได้ ซึ่งวิธีดังกล่าวจะเป็นการป้องกันการเลื่อนระยะเวลาการเสียภาษี (Tax Defferal) ในกรณีที่กองทรัสต์ไม่มีการแจกจ่ายผลประโยชน์ในปีภาษีนั้นได้อีกด้วย

3) การกำหนดประเภทเงินได้ของกองทรัสต์

มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แบ่งเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท โดยเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า เงินได้ตามมาตรา 40 (4) เป็นเงินได้ที่เป็น Passive Income คือการได้รับเงินได้มาโดยผู้มิเงินได้ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องในการกระทำเพื่อให้เกิดเงินได้ เพียงแต่เป็นการนำเงินไปลงทุนเพื่อให้ได้ประโยชน์ตอบแทนกลับมา ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (8) เป็นเงินได้ที่เป็น Active Income คือ เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ แต่เนื่องจากในประเทศไทยยังไม่เคยมีการนำกฎหมายทรัสต์เกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ประเภทต่างๆ ที่มีความใกล้เคียงกับเงินได้ที่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนจากกองทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สิน ดังนี้³⁸

เงินได้จากกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ (กอง 1) มีสถานะเป็นนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นเพื่อนำเงินได้จากการขายหน่วยลงทุนไปซื้อ หรือเช่าอสังหาริมทรัพย์ และบริหารอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อนำผลตอบแทนแบ่งให้ผู้ถือหน่วยลงทุน ซึ่งกรมสรรพากรได้ตีความว่าเงินได้ที่ได้รับมาจากกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ทั้งที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไร (Dividend) และกำไรจากการขายหน่วยลงทุน

³⁸ กรมสรรพากร, “Property Fund VS REIT,” https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/PropertyFund-REIT.pdf, สืบค้นเมื่อ 12 เมษายน 2563.

(Capital gains) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวมิใช่เงินปันผล แต่เป็นการที่ผู้ถือหน่วยกองทุนนั้นได้นำเงินไปลงทุน

เงินได้จากกอง REIT ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550

REIT เป็นกองทรัสต์สินที่ลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล โดยกองทรัสต์สินที่ต้องลงทุนต้องไม่น้อยกว่า 500 ล้านบาท และถือกรรมสิทธิ์โดยทรัสต์ (Trustee) ซึ่งมีอำนาจดูแลและบริหารจัดการทรัสต์สินในกองทรัสต์เพื่อประโยชน์ของผู้ถือใบทรัสต์ (Trust Certificate) โดยก่อนจะมีประกาศหลักเกณฑ์ต่างๆ เกี่ยวกับการจัดตั้งกอง REIT นั้น สรรพากรได้เคยมีการตอบข้อหารือถึงผลประโยชน์ที่ทรัสต์จ่ายให้แก่ผู้ลงทุนที่ถือใบทรัสต์ ถือเป็นเงินได้ที่ เป็นประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเห็นได้ว่าการตีความประเภเงินได้ของกรมสรรพากรมีลักษณะเป็นการตีความอย่างกว้าง เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีในรูปแบบของการหักภาษี ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกับเงินปันผลทั่วไป

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าเงินได้ทั้งสองประเภะนั้น มีลักษณะเป็นเงินได้ที่ใกล้เคียงกัน แต่กลับมีการจัดประเภทของเงินได้เอาไว้ต่างกัน และเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศสแล้วจะเห็นได้ว่าการกำหนดประเภเงินได้จากกองทรัสต์เอาไว้ชัดเจน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรมีการกำหนดประเภเงินได้ที่ เป็นผลประโยชน์จากกองทรัสต์เอาไว้ให้ชัดเจนด้วยเช่นกันว่าจะให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อไม่เกิดปัญหาการตีความกฎหมาย และให้มีความชัดเจนในการคำนวณการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ทั้งเป็นการป้องกันการอาศัยช่องว่างของกฎหมายเหล่านี้ในการหลบหลีกภาษีด้วย

4) มาตรการสำหรับการก่อตั้งทรัสต์เพื่อการจัดการทรัสต์สินส่วนบุคคลโดยกฎหมายอื่น

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัสต์สินส่วนบุคคลบังคับใช้เป็นทางการ ทำให้การบริหารจัดการทรัสต์สินมักจัดตั้งขึ้นในรูปกฎหมายอื่นๆ ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวในหัวข้อที่ 2 ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าการจัดการทรัสต์สินตามกฎหมายอื่นเหล่านี้ก็คือการก่อตั้งทรัสต์ในรูปแบบหนึ่ง ดังนั้น หากมีการนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัสต์สินส่วนบุคคลมาใช้บังคับในประเทศไทยแล้ว อาจทำให้เกิดปัญหาในเรื่องความเป็นธรรมในการเสียภาษีได้ เนื่องจากการจัดการทรัสต์สินด้วยกฎหมายอื่นและการก่อตั้งทรัสต์นั้นต่างก็มีจุดประสงค์เพื่อการจัดการทรัสต์สินให้เกิดประโยชน์แก่ตนเองหรือแก่บุคคลอื่น แต่กลับต้องเสียภาษีต่างกัน ซึ่งอาจทำให้การก่อตั้งทรัสต์ไม่เป็นที่นิยมในประเทศไทย เนื่องจากเจ้าของทรัสต์สินอาจไม่เห็นประโยชน์ในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดการทรัสต์สินจากเดิมมาเป็นการก่อตั้งทรัสต์ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการออกกฎหมายลำดับรอง หรือมาตรการลดหรือยกเว้นภาษี แก่การโอนทรัสต์สิน หรือธุรกรรมใด ๆ ที่เป็นการจัดการทรัสต์สินตามกฎหมายอื่น ให้มาก่อตั้งทรัสต์ตามกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัสต์สินส่วนบุคคล และควรมีการกำหนดบทลงโทษในกรณีที่มีการตรวจสอบพบว่ามีกรทำธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการก่อตั้งทรัสต์ขึ้นตามกฎหมายอื่น เช่น การกำหนดอัตราภาษีขั้นสูงสุด หรือการประเมินภาษีแบบเหมารวมโดย

ไม่อนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อน เป็นต้น อันจะทำให้เกิดแรงจูงใจในการทำธุรกรรมเพื่อก่อตั้งทรัสต์ให้มีความนิยม และเพื่อให้การจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลนั้นเป็นไปอย่างมีระเบียบแบบแผนมากขึ้น

5) มาตรการสำหรับกรณีการก่อตั้งทรัสต์ตามกฎหมายต่างประเทศ

ปัจจุบันเศรษฐกิจในประเทศไทยได้มีการนำทรัพย์สินไปบริหารจัดการนอกประเทศเป็นจำนวนมาก อันเป็นเหตุให้ที่ผ่านมาประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกองทรัสต์เหล่านั้นได้ และสูญเสียรายได้ที่จะนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศเป็นจำนวนมาก ดังนั้นหากมีการนำกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลมาใช้ในประเทศไทยจริงแล้วผู้เขียนเห็นว่า ควรมีมาตรการในการกำหนดให้ทรัสต์หรือผู้รับผลประโยชน์ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและมีเงินได้จากกองทรัสต์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องรายงานถึงคามมีอยู่ของทรัสต์นั้นไม่ว่าเงินได้จากกองทรัสต์ดังกล่าวจะเข้าหลักเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่ โดยอาจบัญญัติข้อกำหนดดังกล่าวเอาไว้ในพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลที่จะมีขึ้นในอนาคต รวมถึงกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ที่ไม่รายงานคามมีอยู่ของกองทรัสต์ดังกล่าวเช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศส ทั้งนี้ เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีข้อมูลเกี่ยวกับกองทรัสต์ และจะสามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากกองทรัสต์เหล่านั้นในอนาคตต่อไปได้

บรรณานุกรม

- อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ว่าด้วยมรดก.
กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ, 2550.
- รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง,
กฎหมาย, 2561.
- ไพจิตร โจนวานิช. คำอธิบายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: ศรีเมืองการพิมพ์, 2532.
- บวร ประภาสวัต. “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของทรัสต์เพื่อการลงทุน
ในอสังหาริมทรัพย์.” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.
- ธนิต อาริวงค์. “การนำหลักกฎหมายทรัสต์มาใช้แก้ไขข้อจำกัดของการจัดการทรัพย์สินเพื่อ
บุคคลอื่นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ
สาขาวิชากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.
- นันทญา สุจินตวงษ์. “ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้เกี่ยวกับกองทรัสต์เพื่อการลงทุนใน
อสังหาริมทรัพย์.” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ สาขากฎหมาย
ภาษีอากร มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557.
- จิรนนท์ ไชยบุปผา. “ทรัสต์ในมุมมองซีวิลลอว์ : แนวทางการพัฒนากฎหมายทรัสต์ในประเทศไทย.”
[https://www.law.cmu.ac.th/lasc/conference/wp-
content/uploads/sites/2/2017/09/22จิรนนท์1-1.pdf](https://www.law.cmu.ac.th/lasc/conference/wp-content/uploads/sites/2/2017/09/22จิรนนท์1-1.pdf). สืบค้นเมื่อ 12 มกราคม
2564.
- ฝ่ายพัฒนากฎเกณฑ์ สำนักงาน กสท. “ความรู้เกี่ยวกับทรัสต์.”
https://www.set.or.th/th/products/listing/files/Know_trusts.pdf. สืบค้นเมื่อ
27 กุมภาพันธ์ 2563.
- MGR Online. “ล้ม! ร่าง กม.ทรัสต์ คุมทรัพย์สินส่วนบุคคล “กฎหมายพิเศษ” เห็นแย้ง
ก.คลัง อาจซ้ำซ้อนกฎหมายอื่น.”
<https://mgronline.com/politics/detail/9640000023304>. สืบค้นเมื่อ 7
กันยายน 2565.
- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. สำนักนโยบายการออมและการลงทุน. กระทรวงการคลัง.
“ขอถอนร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ.”
https://resolution.soc.go.th/PDF_UPLOAD/2564/P_403291_4.pdf.
สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2565.
- กรมสรรพากร. “Property Fund VS REIT.”
[https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/PropertyFund-
REIT.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/PropertyFund-REIT.pdf). สืบค้นเมื่อ 12 เมษายน 2563.

กรมสรรพากร. “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.” <https://www.rd.go.th/59670.html>.

สืบค้นเมื่อ 24 มิถุนายน 2566.

กรมสรรพากร. “ภาษีเงินได้นิติบุคคล.” <https://www.rd.go.th/841.html>. สืบค้นเมื่อ 24 มิถุนายน 2566.

Republic of France. “Tax Code.”

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526690.
accessed June 19, 2023.

Virginie Marrer. “TAXATION OF TRUSTS : THE NEW FRENCH TAX RULES.”

<https://www.kiplingavocats.com/wp-content/uploads/2012/05/New-French-tax-rules-taxation-of-trusts-and-reporting-requirements-21.pdf>.
accessed June 26, 2021.

SOULIER Avocats. “New rules on taxation of foreign trusts in France.”

<https://www.soulier-avocats.com/en/new-rules-on-taxation-of-foreign-trusts-in-france/?pdf=34243>. accessed November 21, 2022.

Australasian Legal Information Institute. “INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936.”

http://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/.
accessed June 20, 2023.

Australian Council of Social Service. “Ending tax avoidance, evasion and money laundering through private trusts.”

<https://www.acoss.org.au/ending-tax-avoidance-evasion-and-money-laundering-through-private-trusts/>. accessed November 5, 2022.