

บทที่ 3

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามกฎหมายไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายมีหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภท ทั้งนี้เพราะนิยามคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 กำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ครอบคลุมเงินได้ทุกอย่างไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาโดยน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ทั้งสิ้น

สำหรับเงินได้ประเภทใดที่ไม่ประสงค์จะจัดเก็บภาษี จะมีบทบัญญัติให้ถือเป็นข้อยกเว้น โดยวิธานิพนธ์เรื่องนี้จะเป็นการศึกษาปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากร เพราะเห็นว่าอาจทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามหลักความสามารถและหลักผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ นอกจากนี้อาจกล่าวได้ว่า ทายาทหรือผู้รับโอนทรัพย์สินนั้นเป็นผู้ที่อยู่ในฐานะได้เปรียบกว่าบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้ประเภทที่เกิดจากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากรจึงอาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษี และความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้ นอกจากนี้อาจนำมาซึ่งปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีได้ด้วย โดยจะได้วิเคราะห์อย่างละเอียดในบทต่อไป

อย่างไรก็ตามการศึกษาถึงปัญหาดังกล่าวจำเป็นต้องศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร และหลักการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หา ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

1. ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีเงินได้

1.1 ความหมายของเงินได้

คำว่า “เงินได้ในทางภาษีอากร” นั้น กล่าวโดยทั่วไปน่าจะหมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่เป็นฐานของภาษีเงินได้ซึ่งรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บ กล่าวคือ จะต้องเป็นเงินได้ที่กฎหมายให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ในทางกลับกันเงินได้ใดที่กฎหมายมิได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี จะไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร

กรณีของเงินได้ที่ไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรนั้นแตกต่างจากเงินได้ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นเงินได้แต่ได้รับยกเว้นภาษี กล่าวคือ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นในทางทฤษฎีถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรเช่นเดียวกัน หากแต่เป็นเงินได้ที่รัฐไม่ประสงค์จะจัดเก็บโดยมีเหตุผลสนับสนุนบางประการจึงได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น

การกำหนดเงินได้ในทางภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐและมีผลต่อรายได้ซึ่งเป็นภาษีของรัฐโดยตรง ในขณะที่เดียวกันกฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนโดยตรงเช่นเดียวกัน ดังนั้น การกำหนดขอบเขตของเงินได้ในทางภาษีอากรจึงต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อให้เป็นภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพและเป็นธรรม เพราะถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้

1.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่สำคัญ

1.2.1 หลักการว่าเงินได้ทุกชนิดจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ (All-Inclusive Income Concept)

หลักการว่าเงินได้ทุกประเภทจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้นั้น เป็นหลักการของเงินได้ที่กว้างที่สุด กล่าวคือ ตามหลักการนี้เงินได้ทุกอย่างที่ได้รับความสามารถเก็บภาษีได้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นที่แยกเงินได้ชนิดนั้นออกจากเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี เงินได้สามารถได้รับในรูปแบบใดก็ได้: เงินสด, ทรัพย์สิน, บริการ และอื่น ๆ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรมักจะเริ่มต้นด้วยว่าสิ่งใด ๆ ที่มีมูลค่าที่ได้รับมาแล้วสามารถถูกเก็บภาษีเงินได้¹

หลักการดังกล่าวสอดคล้องกับคำนิยามของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งหมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย”

¹ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins, Concept in Federal Taxation, (south Western College Publishing, 1999), p.57.

ดังนั้น หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น จะจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภทไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้อะไรในลักษณะใดหรือจากทางใดก็ตามย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามคำนิยามในมาตรา 39 โดยรวมถึงเงินได้จากการรับมรดก หรือจากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีด้วย

1.2.2 หลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

อาจกล่าวได้ว่าข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งหลายนั้น ตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept) ซึ่งโดยหลักแล้วข้อยกเว้นของเงินได้นั้นจะต้องนำมาใช้อย่างเคร่งครัดและในแนวแคบที่สุด

หลักการนี้ระบุว่า การผ่อนผันภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี เป็นผลมาจากกฎหมายเฉพาะอย่างซึ่งจะต้องนำมาปรับใช้และตีความอย่างเคร่งครัด และควรระลึกว่าการผ่อนผันภาระทางภาษีจากเงินได้ที่ได้รับสามารถทำได้หลายรูปแบบ ทำให้เงินได้ไม่ถูกนำมารวมคำนวณภาษีอย่างถาวร หรืออาจมีการเลื่อนภาระการเสียภาษีออกไปในอนาคต²

หลักการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว อาจพิจารณาได้จากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 และกฎกระทรวงต่าง ๆ เช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ซึ่งกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้จากการรับมรดก และเงินได้จากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เป็นต้น

2. หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยมีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท ตามหลักการว่าเงินได้ทุกชนิดจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ (All-Inclusive Income Concept) สำหรับเงินได้ประเภทใดที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีนั้นจะมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้ซึ่งเป็นไปตามหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept) โดยในส่วนี้จะเป็นการศึกษาประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี และประเภทของเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

² Ibid.p.57.

2.1 เงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

2.1.1 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กำหนดคำนิยามของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้อย่างชัดเจนว่าให้หมายถึง

(1) เงินได้พึงประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร รวม 8 ประเภท

(2) ทรัพย์สิน

(3) ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

(4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ

ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จะเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินโดยสภาพอาจเป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ ที่ไม่เป็นตัวเงิน ได้แก่ (2) ทรัพย์สิน หรือ (3) ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น ผู้มีเงินได้มีอาชีพรับราชการได้อยู่บ้านของทางราชการ มีรถยนต์ที่ทางราชการจัดให้ใช้ เป็นต้น

2.1.2 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จำแนกเป็น 8 ประเภท คือ

- ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไม่ว่าจะเป็น

(ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ

(ข) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง

(ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า

(ง) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่า

ของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น

(จ) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม

40 (1)

- ประเภทที่ 2 เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ไม่ว่าจะเป็น

(ก) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด
 (ข) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส
 (ค) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้

(ง) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
 (จ) เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ
 (ฉ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำ หรือชั่วคราว

(ช) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (2)

- ประเภทที่ 3 เงินได้จากค่าแห่งกู๊ดวิลล์หรือค่าสิทธิ

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล รวมทั้งเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (3) ด้วย

- ประเภทที่ 4 เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ย เงินปันผล ผลได้จากทุนอันเนื่องจากการขายหลักทรัพย์

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกหรือจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายไทยให้จัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะสำหรับให้กู้ยืมเงิน

เนื่องจากเงินได้ประเภทนี้เคยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสุทธิซึ่งได้เสียภาษีเงินได้ในชั้นของนิติบุคคลแล้ว ประมวลรัษฎากรจึงมีมาตรการขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนของเงินได้ดังกล่าวตามหลักการเครดิตภาษีเงินปันผล มาตรา 47 ทวิ เพราะมิฉะนั้นจะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ฐานเดียวกัน

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้ไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือรับช่่วงกันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือรับช่่วงกันหรือเลิกกันซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ซ) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (4)

- ประเภทที่ 5 เงินได้ที่เป็นค่าเช่า

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ซึ่งเป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ชื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

รวมทั้งเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (5)

- ประเภทที่ 6 เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ซึ่งเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือ

วิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนด³ รวมทั้งเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (6)

- ประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมา

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) ซึ่งเป็นเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ รวมทั้งเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (7)

- ประเภทที่ 8 เงินได้ประเภทอื่น ๆ นอกจากที่ระบุไว้ในตามมาตรา 40 (1) - (7)

ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในตามมาตรา 40 (1) - (7) รวมทั้งเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม 40 (8)

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ผู้มีเงินได้พึงประเมินต้องนำเงินได้ทุกประเภทของตนตลอดปีภาษีมาคำนวณเป็นเงินได้สุทธิเสียก่อน โดยเงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 และเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักค่าลดหย่อนได้ตามมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้องต้นแล้วแต่กรณี เมื่อดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวแล้วยอดคงเหลือคือเงินได้สุทธิซึ่งถือว่าเป็นฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 48 และถ้ามีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนดก็ให้ยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ ตามมาตรา 56 (เว้นแต่กรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีด้วยก็ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 ทวิ)

อย่างไรก็ตามแม้ว่ามาตรา 39 ประกอบมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จะบัญญัติลักษณะของ “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่มีเงินได้บางประเภทที่ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้น ตามหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

³ ปัจจุบันยังไม่พระราชกฤษฎีกากำหนดให้เงินได้จากวิชาชีพอิสระอื่นนอกเหนือจาก 6 วิชาชีพตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 (6) เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)

2.2 ประเภทเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้

เงินได้ใดที่กฎหมายไม่ประสงค์จะจัดเก็บก็จะบัญญัติให้เป็นข้อยกเว้น ตามหลักการผ่อนผันภาระภาษี (Legislative Grace Concept) โดยเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นในทางทฤษฎีถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร หากแต่เป็นเงินได้ที่รัฐไม่ประสงค์จะจัดเก็บโดยมีเหตุผลสนับสนุนบางประการจึงได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น ซึ่งมีอยู่มากมาย ปราบกฏตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 และกฎหมายลำดับรองดังต่อไปนี้

(1) ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะ ในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

- (ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.59/2538)

- (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.120/2545)

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้ โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิม และในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง⁴

(4) ในกรณีที่นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญากันโดยสุจริตก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 มีข้อกำหนดว่า นายจ้างจะชำระเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัสให้แก่ลูกจ้างเป็นจำนวนเดียวเมื่อการงานที่จ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แม้เงินเต็มจำนวนนั้นจะได้ชำระภายหลังที่ใช้บัญญัติในส่วนนี้ก็ดี เงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่า นายหน้า หรือเงินโบนัสส่วนที่เป็นค่าจ้างแรงงานอันได้ทำในเวลาก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 นั้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(5) เงินพิเศษประจำตำแหน่ง และเงินค่าเช่าบ้าน หรือบ้านที่ให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สำหรับข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ

⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502 ใช้บังคับปีภาษี 2503 เป็นต้นไป

- (6) เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออาคารแสดมปี หรือแสดมปีไปรษณียากรของรัฐบาล
- (7) เบี้ยประชุมกรรมมาธิการหรือกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้
- (8) ดอกเบี้ยดังต่อไปนี้
- (ก) ดอกเบี้ยสลากออมสิน หรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาลเฉพาะประเภทฝากเพื่อเรียก
- (ข) ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์
- (ค) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทตลอดปีภาษีนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด⁵
- (ดูพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 301) พ.ศ. 2539)
 - (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 55))
 - (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 64))
- (9) การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ⁶
- (10) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี
- (11) รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยการ รางวัลสลากกินแบ่งหรือสลากออมสินของรัฐบาล รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ในการประกวดหรือแข่งขัน ซึ่งผู้รับมิได้มีอาชีพในการประกวดหรือแข่งขัน หรือสินบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการปราบปรามกระทำความผิด⁷
- (12) บำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด หรือบำเหน็จตกทอด

⁵ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 29) พ.ศ.2534 ใช้บังคับ 7 พ.ย. 2534 เป็นต้นไป

⁶ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2525 ใช้บังคับ 27 ก.พ. 2525 เป็นต้นไป

⁷ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ใช้บังคับสำหรับปีภาษี 2503

(13) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัย หรือการฉ้อโกง
สงเคราะห์

(14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่ง
ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม⁸

(15) เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าว อันเกิดจากกสิกรรมที่ตนและหรือ
ครอบครัวได้ทำเอง⁹

(16) เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดก ซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา 57 ทวิ

(17) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง¹⁰

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509))

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 201 (พ.ศ. 2539))

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 219 (พ.ศ. 2542))

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 230 (พ.ศ. 2544))

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 241 (พ.ศ. 2546))

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 252 (พ.ศ. 2548))

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 254 (พ.ศ. 2548))

(18) รางวัลสลากบำรุงกาชาดไทย เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้อสลาก
บำรุงกาชาดไทย¹¹

(19) ดอกเบี้ยที่ได้รับตามมาตรา 4 ทศ¹²

- (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526))

- (ดูคำสั่งกรมสรรพากร ท.ป.64/2539)

⁸ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ใช้บังคับ 1 ก.พ. 2529 เป็นต้นไป

⁹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2504 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี
2505 เป็นต้นไป

¹⁰ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี
2496 เป็นต้นไป

¹¹ ประกาศของคณะปฏิวัติ (ฉบับที่ 206) พ.ศ. 2515

¹² ประกาศของคณะปฏิวัติ (ฉบับที่ 206) พ.ศ. 2515 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี
2515 เป็นต้นไป

(20) (ยกเลิกโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 26) พ.ศ.2525 มาตรา 5 ตั้งแต่วันที่ 28 ส.ค. 2525 เป็นต้นไป)

(21) (ยกเลิกโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534 มาตรา 6 ตั้งแต่วันที่ 7 พ.ย. 2534 เป็นต้นไป)

(22) (ยกเลิกโดย พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529 มาตรา 8 ตั้งแต่วันที่ 1 ก.พ. 2529 เป็นต้นไป)

(23) เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวม

(24) เงินได้ของกองทุนรวม¹³

- (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.119/2545)

- (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.122/2545)

(25) เงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคม ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม¹⁴

แม้ข้อยกเว้นตามมาตรา 42 กฎกระทรวง และคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ดังกล่าว จะเป็นไปตามหลักการผ่อนผันภาวะภาษี (Legislative Grace Concept) แต่การยกเว้นภาษีให้กับเงินได้นั้น นอกจากจะทำให้ฐานภาษีแคบลงแล้ว ข้อยกเว้นบางอย่างก็ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับเงินได้ประเภทอื่นที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะการยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามมาตรา 42 (10) ซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากร และทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งในสังคมไทยอีกด้วย ซึ่งจะได้วิเคราะห์โดยละเอียดในบทต่อไป

¹³ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 ใช้บังคับปีภาษี 2518 เป็นต้นไป

¹⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 27) พ.ศ. 2533 ใช้บังคับ 3 ก.ย.2533 เป็นต้นไป

3. การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หา

การที่ทรัพย์สินตกทอดโดยทางมรดกหรือการให้โดยเสน่หา เป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางทรัพย์สินแก่ทายาทหรือผู้รับโอนแล้ว จึงถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามคำนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แต่ตามมาตรา 42 (10) กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา จากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จึงไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้

3.1 หลักการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกและการยกเว้นภาษีเงินได้

การรับมรดกเป็นผลจากการให้อันมีผลเมื่อผู้ให้ตาย (Mortis Causa)¹⁵ โดยประเทศไทยมีบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยมรดกกำหนดไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

3.1.1 หลักทั่วไปของการรับมรดก

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “เมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท”¹⁶ ดังนั้น เมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาททันทีโดยผลของกฎหมาย ไม่ต้องมีการแสดงเจตนาสนองรับแต่อย่างใด

3.1.1.1 บุคคลที่มีสิทธิรับมรดก

บุคคลที่มีสิทธิได้รับมรดก ได้แก่ ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรม¹⁷

¹⁵ วิษณุ เครืองาม, คำอธิบาย กฎหมายว่าด้วยซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2540), น. 323.

¹⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1602 กำหนดให้การตายโดยผลของกฎหมายตามมาตรา 62 คือกรณีที่กฎหมายถือว่าถึงแก่ความตายเมื่อศาลมีคำสั่งให้เป็นคนสาบสูญนั้น เป็นผลให้มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาทด้วย

¹⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1603

(ก) ทายาทโดยธรรม

ทายาทโดยธรรม ได้แก่ บุคคลที่ได้รับมรดกโดยผลของกฎหมาย กล่าวคือ เป็นบุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าหากเจ้ามรดกไม่ได้จำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินมรดกให้แก่บุคคลใดโดยเฉพาะ หรือข้อกำหนดตามพินัยกรรมมิได้จำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินมรดกเสียทั้งหมด ให้ทรัพย์สินมรดกทั้งหมด หรือส่วนที่ไม่ได้ระบุไว้ในพินัยกรรมตกทอดแก่ทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดก

ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 บัญญัติให้ทายาทโดยธรรมมีหลักลำดับเท่านั้น แต่ละลำดับมีสิทธิได้รับมรดกก่อนหลัง ดังนี้

- (1) ผู้สืบสันดาน
- (2) บิดามารดา
- (3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน
- (4) พี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน
- (5) ปู่ ย่า ตา ยาย
- (6) ลุง ป้า น้า อา

สำหรับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นก็เป็นทายาทโดยธรรมมีสิทธิรับมรดกเสมือนเป็นทายาทชั้นบุตร

(ข) ผู้รับพินัยกรรม

ผู้รับพินัยกรรม ได้แก่ “บุคคล” หรือ “นิติบุคคล” ที่เจ้ามรดกกำหนดไว้ในพินัยกรรมให้เป็นผู้รับมรดก โดยที่ผู้รับพินัยกรรมไม่จำเป็นต้องเป็นญาติหรือทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดก และเมื่อเจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกส่วนใดให้ผู้รับพินัยกรรมแล้ว ทายาทโดยธรรมก็ไม่สิทธิในทรัพย์สินมรดกส่วนนั้น

3.1.1.2 ทรัพย์สินมรดก

สำหรับทรัพย์สินมรดกของผู้ตายที่จะตกทอดไปยังทายาทนั้น ได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบต่าง ๆ เว้นแต่ ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้วเป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้¹⁸

(ก) ทรัพย์สิน มีความหมายตามมาตรา 137 และมาตรา 138 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ รวมทั้งวัตถุที่มีรูปร่างและวัตถุที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ เช่น ที่ดิน บ้าน รถยนต์ ช้าง ม้า เป็นต้น

¹⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600

(ข) สิทธิ หมายถึง ประโยชน์ที่กฎหมายรับรองว่ามีอยู่และเป็นประโยชน์ที่กฎหมายคุ้มครอง คือคุ้มครองมิให้มีการละเมิดรวมทั้งบังคับให้เป็นไปตามสิทธินั้น เช่น

- ลิขสิทธิ์ ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 มาตรา 17 และมาตรา 18
- สิทธิบัตร ตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ.2522 มาตรา 42
- สิทธิในเครื่องหมายการค้า ตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ.2534

มาตรา 48 ถึงมาตรา 51

ดังนั้นแม้ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในเครื่องหมายการค้า จะไม่ใช่ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง แต่มีวัตถุแห่งสิทธิเป็นผลงานทางสมองหรือสติปัญญาซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้จึงเป็นมรดกตกทอดแก่ทายาทได้

(ค) สิทธิหรือความรับผิดที่ถือว่าเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้

สำหรับสิทธิหรือความรับผิดที่ถือว่าเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ซึ่งไม่อาจโอนกันได้โดยทางมรดก เช่น สิทธิการเช่า (อาจมีข้อสัญญายอมให้โอนได้¹⁹) แต่ถ้าเป็นสัญญาเช่าต่างตอบแทนพิเศษนอกเหนือจากสัญญาเช่าธรรมดา มิใช่สิทธิเฉพาะตัว ดังนั้น เมื่อผู้ให้เช่าตายหน้าที่และความรับผิดตามสัญญาจะเป็นมรดกตกทอดแก่ทายาทของผู้ให้เช่า (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 801-802/2462, 307/2499, 1236/2501, 2526/2531 วินิจฉัยทำนองเดียวกัน)

อย่างไรก็ตาม ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดนั้นจะต้องเป็นของผู้ตายอยู่ก่อนแล้วในเวลาที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น แม้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 วรรคหนึ่ง จะบัญญัติว่า “เมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท” แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่เสมอคือทรัพย์สินนั้นเป็นมรดกของผู้ตายหรือไม่ เช่น เงินชดเชย เงินเพื่อนช่วยเพื่อน หรือเงินประกันชีวิต ซึ่งศาลฎีกาเคยมีคำวินิจฉัยแล้วว่ามิใช่เป็นเงินหรือสิทธิเรียกร้องที่เจ้ามรดกมีอยู่แล้วในระหว่างมีชีวิตหรือขณะถึงแก่ความตาย กล่าวคือ²⁰

- เงินชดเชย เป็นเงินที่เกิดขึ้นเนื่องจากความตายของเจ้ามรดก และได้มาหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายไปแล้ว

- เงินเพื่อนช่วยเพื่อน เป็นเงินที่เกิดขึ้นเนื่องจากความตายของเจ้ามรดกเช่นเดียวกับเงินชดเชย แม้วิธีการที่จะได้รับเงินเงินเพื่อนช่วยเพื่อนจะเกิดจากการที่เจ้ามรดกเคยชำระในอัตรา ร่วมกับเพื่อนสมาชิกเพื่อรวบรวมส่งให้แก่ทายาทของผู้ที่ถึงแก่ความตายรายก่อน ๆ ก็ตาม เงินเพื่อน

¹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 544

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4714/2542

ช่วยเพื่อนที่ทนายทได้รับก็มีใช่เป็นเงินหรือสิทธิเรียกร้องที่เจ้ามรดกมีอยู่แล้วในระหว่างมีชีวิตหรือขณะถึงแก่ความตาย

- เงินประกันชีวิต เป็นเงินที่เกิดจากสัญญาระหว่างผู้ตายกับบุคคลภายนอกเนื่องจากความตายของเจ้ามรดก อันมีลักษณะเป็นการประกันชีวิต สิทธิตามสัญญาเกิดขึ้นเมื่อผู้ประกันชีวิตถึงแก่ความตาย มีใช่เป็นเงินหรือสิทธิเรียกร้องที่เจ้ามรดกมีอยู่แล้วในระหว่างมีชีวิตหรือขณะถึงแก่ความตาย

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว พอสรุปหลักได้ว่า เงินจำนวนหนึ่งที่ผู้ตายพึงได้รับหลังจากที่ถึงแก่ความตายไปแล้วย่อมไม่เป็นมรดก ไม่ว่าเงินจำนวนนั้นจะมีชื่อเรียกอย่างไรก็ตาม

3.1.1.3 วิธีการแบ่งปันทรัพย์มรดก

เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายมรดกตกทอดแก่ทายาททันทีโดยผลของกฎหมาย ดังนั้นทายาทย่อมมีสิทธิเรียกร้องให้แบ่งมรดกได้ทันทีเช่นเดียวกัน²¹ ทั้งนี้ก่อนการแบ่งมรดกเสร็จสิ้นทายาททุกคนมีสิทธิและหน้าที่ร่วมกัน ดังนั้น กรณีที่เจ้ามรดกมีทายาทหลายคน ทรัพย์สิน สิทธิหน้าที่ และความรับผิดชอบของเจ้ามรดกซึ่งมีใช่เรื่องเฉพาะตัวนั้น กฎหมายให้ทายาททุกคนมีสิทธิและหน้าที่ร่วมกันจนกว่าจะได้มีการแบ่งทรัพย์มรดกเสร็จสิ้น²²

แม้กฎหมายจะกำหนดให้ทายาททุกคนมีสิทธิและหน้าที่ร่วมกันจนกว่าจะได้มีการแบ่งทรัพย์มรดกเสร็จสิ้น แต่การจัดการมรดกบางครั้งก็มีปัญหา เช่น กองมรดกมีทรัพย์สินหรือมีหนี้สินมาก มีทายาทหลายคนไม่สามารถตกลงกันได้ หรือว่าทายาทสามารถตกลงกันได้แต่ก็มีปัญหาในการเปลี่ยนแปลงชื่อทางทะเบียน ก็จำเป็นต้องมีผู้จัดการมรดก

ในกรณีที่กองมรดกมีทรัพย์สินน้อยกว่าหนี้สิน ไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ทุกคน การชำระต้องเป็นไปตามลำดับที่กฎหมายกำหนดไว้²³

- (1) ค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์อันร่วมกันของกองมรดก
- (2) ค่าใช้จ่ายในการทำศพเจ้ามรดก
- (3) ค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกชำระ

²¹ เว้นแต่ เจ้ามรดกทำพินัยกรรมกำหนดเงื่อนไขหรือเงื่อนไขเวลาให้มีผลบังคับเรียกร้องกันได้ภายหลัง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1673

²² ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1645 บัญญัติให้นำมาตรา 1356 ถึง 1366 ในเรื่องกรรมสิทธิ์รวมมาใช้บังคับเพียงเท่าที่ไม่ขัดกับบทบัญญัติว่าด้วยมรดก

²³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1739

- (4) ค่าจ้างซึ่งเจ้ามรดกชำระแก่เสมียน คนใช้ และคนงาน
- (5) ค่าเครื่องอุปโภคบริโภคอันจำเป็นประจำวันซึ่งส่งให้แก่เจ้ามรดก
- (6) หนี้สินสามัญของเจ้ามรดก
- (7) บำเหน็จของผู้จัดการมรดก”

สำหรับกรณีที่มีทรัพย์มรดกมากกว่าหนี้สิน อาจเป็นปัญหาได้เกี่ยวกับระหว่างทายาททั้งหลายหรือผู้จัดการมรดกว่าจะเอาทรัพย์สินใดชำระก่อนหรือหลัง เพราะทรัพย์สินบางอย่างทายาทบางคนประสงค์จะเก็บรักษาไว้เป็นอนุสรณ์ไม่ต้องการให้นำไปชำระหนี้ ดังนั้นลำดับของทรัพย์มรดกที่จะนำมาชำระหนี้ นั้น ต้องจัดการดังนี้²⁴

- (1) ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์
- (2) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งจัดสรรไว้ชัดเจนในพินัยกรรมว่าสำหรับชำระหนี้ถ้าหากว่ามีทรัพย์สินเช่นนั้น
- (3) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งทายาทโดยธรรมชอบที่จะได้รับในฐานะเช่นนั้น
- (4) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้แก่ผู้ใดผู้หนึ่งโดยเฉพาะโดยมีเงื่อนไขว่าผู้ันั้นต้องชำระหนี้ของเจ้ามรดก
- (5) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้โดยลักษณะทั่วไปตั้งบัญญัติไว้ในมาตรา 1650
- (6) ทรัพย์สินเฉพาะอย่างซึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้โดยลักษณะเฉพาะ ตั้งบัญญัติไว้ในมาตรา 1651

ทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งได้จัดสรรไว้ดังกล่าว กฎหมายให้นำออกขายทอดตลาด แต่ทายาทคนใดคนหนึ่งอาจมิให้มีการขายเช่นนั้นได้ โดยชำระราคาทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือแต่บางส่วนตามที่มีผู้ตีราคาซึ่งศาลตั้งขึ้นได้กำหนดให้จนพอแก่จำนวนที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้

อย่างไรก็ตามการนำทรัพย์สินออกชำระหนี้ตามลำดับ (1) ถึง (6) ต้องอยู่ภายในข้อบังคับว่า เว้นแต่เจ้ามรดกหรือกฎหมายจะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น อนึ่งเจ้าหนี้ของกองมรดกไม่อยู่ในบังคับต้องปฏิบัติตามมาตรา 1740 กล่าวคือเจ้าหนี้สามารถบังคับเอาทรัพย์สินจากกองมรดกได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงลำดับทรัพย์สินตามมาตรา 1740 แต่อย่างไร (คำพิพากษาฎีกาที่ 16/2491)

²⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1740

สำหรับส่วนแบ่งของทายาทแต่ละคนนั้นย่อมอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายหรือข้อกำหนดในพินัยกรรม (ถ้ามี) ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1746 กล่าวคือกรณีทายาทโดยธรรมก็ต้องแบ่งมรดกตามส่วนที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 1629 ถึงมาตรา 1636 แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีข้อกำหนดตามพินัยกรรมก็ต้องเป็นไปตามที่พินัยกรรมระบุไว้ อย่างไรก็ตามมาตรา 1746 มีข้อยกเว้นคือทายาทอาจตกลงเป็นอย่างอื่นได้ตามมาตรา 1750

3.1.2 การยกเว้นภาษีเงินได้จากกรณินิรโทษกรรมโดยทางมรดก

พิจารณาจากฝ่ายผู้ถึงแก่ความตาย และทายาทได้ดังนี้

3.1.2.1 กรณีฝ่ายผู้ตาย

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท” ดังนั้นตัวทรัพย์สินของเจ้ามรดกก็จะถูกโอนไปยังทายาทโดยผลของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามทรัพย์สินนั้นก็ยังคงเป็นมรดกจนกว่าจะได้มีการแบ่งมรดกให้แก่ทายาทจนเสร็จสิ้นแล้ว

ดังนั้น ก่อนที่การแบ่งมรดกจะเสร็จสิ้น หากทรัพย์สินมรดกนั้นก่อให้เกิดดอกผลหรือเงินได้ ถือว่าดอกผลหรือเงินได้นั้นเป็นกรรมสิทธิ์รวมของทายาททุกคน มิใช่ทายาทคนหนึ่งคนใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเองหรือของแต่ละคนแต่อย่างใด โดยในกรณีนี้ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับภาษีไว้เป็นพิเศษโดยเฉพาะคือการกำหนดบุคคลสมมุติ ได้แก่ “ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี” และ “กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง” ให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จนกว่าจะมีการแบ่งมรดกเสร็จสิ้น เสมือนการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา²⁵

ดังนั้นแม้เงินได้จะเกิดขึ้นหลังจากที่ผู้ตายถึงแก่ความตายไปแล้วก็ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรด้วยโดยกฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ยื่นแบบและชำระภาษีในนาม “ผู้ถึงแก่ความตาย” สำหรับปีที่ถึงแก่ความตายเพียงปีเดียวเท่านั้น ส่วนในปีต่อ ๆ ไป หากกองมรดกยัง

²⁵ ศุภรัตน์ คุ้มมนกุล, เอกสารประกอบการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 5 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538), น.184.

ไม่ได้แบ่งและมีเงินได้จากกองทรัพย์สินของผู้ตาย ก็ให้เสียภาษีเงินได้ในนามของ " กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ เสมือนการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา²⁶

หลักการดังกล่าวข้างต้น เป็นมาตรการพิเศษตามประมวลรัษฎากรที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองทรัพย์สินของผู้ตายอย่างต่อเนื่องโดยตลอดจนถึงวันที่มีการแบ่งมรดกโดยเด็ดขาด

ดังนั้นแม้ทรัพย์มรดกตกทอดแก่ทายาททันทีโดยผลของกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 แต่หากทายาทยังไม่ได้นำทรัพย์สินมาแบ่งปันกันให้เสร็จสิ้น กรณีนี้ถือว่ายังเป็นกรรมสิทธิ์รวมของทายาททุกคน ดังนั้น หากทรัพย์มรดกนั้นก่อให้เกิดเงินได้หรือดอกผลขึ้น จะถือว่าเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดา ได้แก่ "ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี" และ "กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง" และให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จนกว่าจะมีการแบ่งมรดกเสร็จสิ้น เสมือนการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา

3.1.2.2 กรณีฝ่ายทายาท

เมื่อมีการแบ่งมรดกเสร็จสิ้นแล้ว ส่วนแบ่งมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับในปีภาษีใดถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีนั้น ซึ่งไม่จำกัดเฉพาะการรับเป็นตัวเงินสดเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงการได้รับเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

แต่เนื่องจากตามมาตรา 42 (10) กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ ทั้งนี้ ไม่ว่าส่วนแบ่งมรดกที่ได้รับนั้นจะมากมายเพียงใด และไม่คำนึงว่าผู้รับมรดกจะเป็นทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกหรือเป็นบุคคลภายนอกที่มีสิทธิรับมรดกในฐานะผู้รับพินัยกรรม

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีจะจัดเก็บในลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมจากการรับมรดก เช่น ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมกรับมรดกตามประมวลกฎหมายที่ดิน และกฎกระทรวง ฉบับที่ 47 ข้อ 2 (7) (ก) หรือ (ง) และประมวลรัษฎากร หมวด 6 อากรแสดงปีตามบัญชีอัตราอากรแสดงมปี 28 (ข)

²⁶ ผู้ที่สนใจในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตามประมวลรัษฎากร สามารถศึกษาได้จาก มานะ ธรรมชุตินันท์, "การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตามประมวลรัษฎากร" (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549)

ข้อสังเกต เงินได้จากการรับมรดกที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (10) นั้นเฉพาะตัวทรัพย์ซึ่งเป็นทรัพย์มรดกเท่านั้น ดังนั้น ตามมาตรา 42 (16) จึงได้กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา 57 ทวิ ไว้ด้วย เหตุผลของการยกเว้นก็เพื่อมิให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อน ทั้งนี้เพราะตามมาตรา 57 ทวิ จัดเก็บภาษีเงินได้ในนามของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและเงินได้ของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (บุคคลสมมุติ) เสมือนการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาไปแล้ว ผลจากการที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าว เมื่อกองมรดกได้แบ่งเงินได้ให้ทายาท เงินได้ดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 (16)

3.2 หลักการโอนทรัพย์สินโดยเสน่หาและการยกเว้นภาษีเงินได้

การให้โดยเสน่หา (Inter Vivos) เป็นผลมาจากการให้อันมีผลเมื่อผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่²⁷ โดยประเทศไทยมีบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยการให้กำหนดไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ ดังนี้

3.2.1 หลักทั่วไปของการให้โดยเสน่หา

3.2.1.1 ความหมายของการให้โดยเสน่หา

การให้โดยเสน่หาเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากบุคคลหนึ่งให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง โดยไม่มีการซื้อขาย นอกจากนั้นยังหมายรวมถึงการกระทำใด ๆ ก็ตามที่เป็นการลดคุณภาพของสิ่งของและลดจำนวนทรัพย์สินของบุคคลหนึ่งไปเพิ่มสิทธิ์ให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง²⁸

เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่ได้บัญญัติคำนิยามคำว่า “การให้โดยเสน่หา” ไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งเมื่อพิจารณาตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525 “ให้โดยเสน่หา” หมายความว่า โอนทรัพย์สินให้แก่อีกบุคคลหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 521 บัญญัติว่า “อันว่าให้นั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้ โอนทรัพย์สินของตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับ และผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้น”

²⁷ วิษณุ เครืองาม , อ้างแล้ว เชนจรรรทที่ 15, น.323.

²⁸ เฟิงอ้าง

ดังนั้น โดยสรุปแล้วสัญญาให้มีใช้สัญญาต่างตอบแทนเพราะผู้รับไม่ต้องทำหน้าที่ตอบแทนแต่อย่างไร นอกจากรับเอาแต่ประโยชน์จากผู้ให้แต่ฝ่ายเดียว ส่วนผู้ให้ก็ให้ทรัพย์สินนั้นไปโดยเสนาหา ทั้ง ๆ ที่ตนไม่หน้าที่ตามกฎหมายจะต้องให้ หากการให้นั้นมีค่าตอบแทนหรือมีประโยชน์อย่างอื่นมาเกี่ยวข้องด้วย สัญญานั้นก็ไม่ใช้สัญญาให้

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีหลักการให้อีกประการหนึ่ง เรียกว่า “การให้โดยมีค่าภาระติดพัน” ซึ่งจะมีลักษณะแตกต่างจากการให้โดยทั่วไป กล่าวคือ การให้ที่มีค่าภาระติดพันนั้นผู้รับต้องทำหน้าที่บางอย่างอันเกิดจากตัวทรัพย์สินที่ให้นั้น โดยจะต้องปลดเปลื้องภาระติดพันที่มีอยู่ในตัวทรัพย์สินนั้น หากผู้รับไม่ทำหน้าที่ผู้ให้มีสิทธิฟ้องเรียกทรัพย์สินในส่วนที่จะต้องเอาไปปลดเปลื้องค่าภาระติดพันคืนในฐานะลามกมิควรได้ ตามมาตรา 406

สำหรับการให้ที่มีค่าภาระติดพันนี้ น่าจะถือว่าส่วนต่างของมูลค่าทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ผู้รับได้รับนั้นเป็นการให้โดยเสนาหาเช่นกัน กล่าวคือเป็นการให้โดยเสนาหาเฉพาะส่วนต่างที่ได้ประโยชน์

อย่างไรก็ตามการจะพิจารณาว่ากรณีใดเป็นการให้โดยเสนาหาหรือไม่นั้น ไม่อาจนำความหมายของการให้ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้กับกฎหมายภาษีอากรได้ทั้งหมด เพราะการให้ทรัพย์สินบางชนิด เช่น สินสอด ของหมั้น ไม่ใช่เรื่องของสัญญาให้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่เป็นเรื่องที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้วว่าเป็นสัญญาหมั้น แต่สำหรับกฎหมายภาษีอากรถือว่ากรณีนี้เป็นการให้โดยเสนาหาแล้ว นอกจากนี้แม้ทรัพย์สินที่ให้แก่กันนั้นจะมีค่าภาระติดพันก็ถือว่าเป็นการให้โดยเสนาหาตามประมวลรัษฎากร

3.2.1.2 ความสมบูรณ์ของการให้โดยเสนาหา

ความสมบูรณ์ของการให้ มีผลเกี่ยวพันถึงการพิจารณาช่วงระยะเวลาในการให้ กล่าวคือ การให้ที่มีผลสมบูรณ์เมื่อใดย่อมแล้วแต่ประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

(ก) อสังหาริมทรัพย์

(ข) สสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษที่มีทะเบียน ซึ่งมี 6 ชนิด คือ เรือกำปั่น เรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ เรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ สัตว์พาหนะ (ช้าง ม้า โค กระบือ ลา และล่อ)

กรณีตาม (ก) และ (ข) นั้น การให้สมบูรณ์เมื่อได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่และในกรณีนี้การให้ย่อมสมบูรณ์โดยไม่ต้องมีการส่งมอบ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 525

(ค) สั่งหาทรัพย์สินธรรมดา การให้หนี้สมบูรณ์ต่อเมื่อส่งมอบทรัพย์สินที่ให้นั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 523

เมื่อการให้สมบูรณ์ตามกฎหมาย และผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้นแล้ว กรรมสิทธิ์หรือสิทธิในทรัพย์สินที่ให้นั้นตกเป็นของผู้รับโดยเด็ดขาด แต่อย่างไรก็ตามการให้โดยเสน่หานั้น ผู้ให้สามารถเพิกถอนการให้เพราะเหตุผู้รับประพฤติเนรคุณได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 531²⁹ และเมื่อถอนคืนการให้แล้ว ให้ผู้รับส่งคืนทรัพย์สินนั้น โดยบังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยลาภมิควรได้ (มาตรา 534) แต่การให้บางกรณีไม่สามารถถอนคืนเพราะเหตุผู้รับประพฤติเนรคุณได้ ซึ่งได้แก่ การให้เป็นบำเหน็จสินจ้างโดยแท้ การให้สิ่งที่มีค่าภาระติดพัน การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา และการให้ในการสมรส ทั้งนี้เป็นข้อยกเว้นที่กฎหมายกำหนดไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 535

สำหรับข้อตกลงว่าจะยกทรัพย์สินให้ภายหน้านั้น ตามกฎหมายถือว่าเป็นคำมั่นว่าจะให้ เมื่อยังไม่ได้ส่งมอบหรือทำการให้ตามที่กฎหมายกำหนดก็ถือว่าการให้ยังไม่สมบูรณ์³⁰ แต่ถ้าเป็นการให้ซึ่งมีเงื่อนไขว่าเป็นผลต่อเมื่อผู้ให้ตายนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 536 ให้บังคับตามบทกฎหมายว่าด้วยมรดกและพินัยกรรม

โดยสรุปแล้วการรับโอนทรัพย์สินจากการให้โดยเสน่หานั้น ผู้รับโอนไม่ต้องใช้ความสามารถเพื่อให้ได้มาแต่อย่างใดเสมือนเป็นลาภลอย ดังนั้น หากผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินในปี

²⁹ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 531 อันผู้ให้จะเรียกถอนคืนการให้เพราะเหตุผู้รับประพฤติเนรคุณนั้น ท่านว่าอาจจะเรียกได้แต่เพียงในกรณีดังกล่าวต่อไปนี้

(1) ถ้าผู้รับได้ประทุษร้ายต่อผู้ให้เป็นความผิดฐานอาญาอย่างร้ายแรงตามประมวลกฎหมายลักษณะอาญา หรือ

(2) ถ้าผู้รับได้ทำให้ผู้ให้เสียชื่อเสียง หรือหมิ่นประมาทผู้ให้อย่างร้ายแรง หรือ

(3) ถ้าผู้รับได้บอกรับไม่ยอมให้สิ่งของจำเป็นเลี้ยงชีวิตแก่ผู้ให้ในเวลาผู้ให้ยากไร้และผู้รับยังสามารถจะให้ได้

³⁰ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 526 ถ้าการให้ทรัพย์สินหรือให้คำมั่นว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว และผู้ให้ไม่ส่งมอบทรัพย์สินนั้นแก่ผู้รับไซ้ ท่านว่าผู้รับชอบที่จะเรียกให้ส่งมอบตัวทรัพย์สินหรือราคาแทนทรัพย์สินนั้นได้ แต่ไม่ชอบที่จะเรียกค่าสินไหมทดแทนอย่างหนึ่งอย่างใดด้วยอีกได้

ภาษีใดก็ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีนั้นจึงต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ด้วย ทั้งนี้ตามความหมายของคำว่า "เงินได้พึงประเมิน" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

3.2.2 การยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนทรัพย์สินโดยเสน่หา

พิจารณาจากฝ่ายผู้ให้ และผู้รับ ดังนี้

3.2.2.1 กรณีฝ่ายผู้ให้

การให้โดยเสน่หาเป็นการลดคุณภาพของสิ่งของและลดจำนวนทรัพย์สินของผู้ให้ไปเพิ่มสิทธิให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง โดยหลักไม่ถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้ เว้นแต่ กรณีให้อสังหาริมทรัพย์จะถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้และมีหน้าที่เสียภาษีด้วย เนื่องจากตามมาตรา 39 กำหนดค่านิยามของ คำว่า "ขาย" หมายความรวมถึงการให้หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึงการให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ดังนั้น การให้อสังหาริมทรัพย์จึงถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร และถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 41 ทวิ ซึ่งจะคำนวณภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในเวลาที่มีการโอนนั้น ทั้งนี้ไม่ว่าราคาที่ซื้อขายกันในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม (มาตรา 49 ทวิ)

แต่ถ้าเป็นการให้อสังหาริมทรัพย์ในกรณีต่อไปนี้ ผู้ให้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

(ก) การให้อสังหาริมทรัพย์แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 121) พ.ศ. 2525

(ข) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (18)³¹

³¹ แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 155 (พ.ศ. 2525) ใช้บังคับ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นไป

(ค) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่มูลนิธิพัฒนา ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (26)³²

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่มูลนิธิส่งเสริมศิลปาชีพในสมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์ พระบรมราชินีนาถ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (28)

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้เฉพาะที่ดินที่ต้องเวนคืน และอสังหาริมทรัพย์อื่นบนที่ดินที่ต้องเวนคืนตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ข้อ 2 (29)³³

จะเห็นได้ว่าการให้อสังหาริมทรัพย์หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ตาม (ก) (ค) (ง) (จ) เป็นการให้ทรัพย์สินกลับคืนไปสู่สังคม ซึ่งสังคมโดยรวมจะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ดังนั้น การยกเว้นภาษีให้แก่ผู้โอนจึงชอบด้วยเหตุผลและสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้ว และเป็นเรื่องที่น่านาประเทศปฏิบัติทั่วไป

สำหรับ (ข) กรณีที่บิดาและมารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน (บุตรชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย) เป็นการขอยกเว้นภาษีเงินได้ โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางครอบครัวเป็นสำคัญซึ่งแม้จะมีเหตุผลสมควรในทางธรรมจรรยา ทำให้ความมั่งคั่งของปัจเจกชนเพิ่มขึ้นเฉพาะกลุ่มคนบางกลุ่ม ไม่ใช่การกระจายสู่สังคมโดยรวม ย่อมเป็นสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในสังคม เพราะกฎหมายก็ได้กำหนดจำนวนหรือขอบเขตที่เหมาะสมไว้ กล่าวคือเป็นการยกเว้นภาษีโดยสิ้นเชิง ดังนั้น ในทางปฏิบัติเมื่อมีการโอนอสังหาริมทรัพย์กันเป็นจำนวนมาก ๆ จะส่งผลให้กระทบต่อรัฐที่จะต้องขาดรายได้จากผู้โอน (บิดามารดา) และเป็นปัญหาที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่เสมอ เช่น การโยกย้ายทรัพย์สินของนักรการเมืองเพื่อปกปิดการรั่วไหลผิดปกติ เป็นต้น ซึ่งจะได้ศึกษาถึงปัญหาดังกล่าวในบทต่อไป

³² แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 177 (พ.ศ. 2531) ใช้บังคับ 9 ธันวาคม 2531 เป็นต้นไป

³³ แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 184 (พ.ศ. 2533) ใช้บังคับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับใน พ.ศ. 2532 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2533 เป็นต้นไป

หลักการขอยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) นั้นสรุปได้ดังนี้

(1) จะต้องเป็นกรณีบิดาและมารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตน ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดาเสมอแม้หญิงจะมีได้มีการสมรสกับชาย

สำหรับกรณีบิดานั้น บุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดามีได้ 3 ประการ คือ

- บุตรที่เกิดจากบิดามารดาที่ทำการสมรสกันโดยชอบด้วยกฎหมาย
- บุตรที่เกิดจากบิดามารดาที่มีได้จดทะเบียนสมรสกัน แต่ต่อมาบิดามารดาได้จดทะเบียนสมรสกันในภายหลัง

ทะเบียนสมรสกันในภายหลัง

- บิดาจดทะเบียนว่าเป็นบุตร หรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตรของบิดา

(2) กรณีผู้รับบุตรบุญธรรมโอนอสังหาริมทรัพย์จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 เห็นว่าอาจเป็นเพราะหากกฎหมายยกเว้นภาษีจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่บุตรบุญธรรมแล้ว อาจจะทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากการจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรม หรือการเลิกรับบุตรบุญธรรมเกิดขึ้นได้โดยเพียงการแสดงเจตนาตกลงกันระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมกับบุตรบุญธรรม หรือหากบุตรบุญธรรมยังไม่บรรลุนิติภาวะก็อาศัยความยินยอมของบิดามารดาเท่านั้น ดังนั้นจึงอาจเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลภายนอก

3.2.2.2 กรณีฝ่ายผู้รับ

การให้โดยเสน่หา เป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง โดยไม่มีการซื้อขายและผู้รับโอนไม่ต้องใช้ความสามารถเพื่อให้ได้มาแต่อย่างใดเสมือนเป็นลาภลอย ดังนั้น หากผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินในปีภาษีใดถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีนั้นจึงต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ด้วย เว้นแต่เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ซึ่งกำหนดไว้ 2 กรณี คือ การยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

(ก) การยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นได้ว่ากฎหมายมิได้บัญญัติคำนิยามคำว่า “การอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งเมื่อพิจารณาตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525 ก็มีได้บัญญัติความหมายไว้โดยตรง แต่อาจพิจารณาได้จากความหมายของคำต่าง ๆ ประกอบกัน ดังนี้

“อุปการะ” หมายความว่า เกื้อกูล , ความอุดหนุน , การช่วยเหลือ

“หน้าที่” หมายความว่า กิจที่จะต้องกระทำ

“ธรรมจรรยา” หมายความว่า ประพฤติอันถูกต้อง

เมื่อพิจารณาประกอบคำว่า “เงินได้” ตามประมวลรัษฎากรแล้ว หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับจากผู้ที่มีหน้าที่จำต้องประพฤติหรือต้องกระทำได้ให้แก่ผู้ซึ่ง อยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ

ดังที่กล่าวแล้วว่าเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นในทางทฤษฎีถือเป็นเงินได้ หากแต่ เป็นเงินได้ที่รัฐไม่ประสงค์จะจัดเก็บโดยมีเหตุผลสนับสนุนบางประการก็จะบัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้นสอดคล้องกับ ลักษณะ ของสังคมไทยซึ่งส่วนใหญ่จะอยู่กันเป็นครอบครัวขนาดใหญ่ มีบุคคลหลายคนรวมกันอยู่ใน ครอบครัวเดียวกัน บางคนในครอบครัวที่ยังไม่มีงานทำและไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ อาจต้อง พึ่งพาบุคคลอื่นที่มีรายได้ในครอบครัว ดังนั้น หากมีการให้เงินหรือทรัพย์สินเท่าที่จำเป็นในการ ดำรงชีพแล้วการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีย่อมเป็นเหตุผลที่เหมาะสมอย่างยิ่ง

จะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายต้องการบรรเทาภาระภาษีให้กับประชาชน และ เกิดผลทางด้านจิตใจของประชาชน กล่าวคือจะทำให้ผู้ให้ตระหนักถึงหน้าที่ที่ตนต้องกระทำต่อผู้ ที่ อยู่ในความอุปการะของตน และเป็นการส่งเสริมให้สถาบันครอบครัวมีความอบอุ่นมั่นคง

ในทางทฤษฎีแล้วการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้จะต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ ระหว่างผู้ให้กับผู้รับ เจตนาและมูลค่าหรือจำนวนที่ให้แก่กันด้วย กล่าวคือผู้ให้จะต้องอยู่ในฐานะที่ มีหน้าที่จำต้องประพฤติต่อผู้รับ และในขณะเดียวกันผู้รับต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ นอกจากนี้การกระทำของผู้ให้จะต้องเป็นการกระทำที่วิญญูชนทั่วไปจำต้องมีหน้าที่กระทำเช่นนั้น ด้วย แต่เนื่องจากที่ถ้อยคำในประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดคำนิยามหรือขอบเขตของเงินได้ที่ได้รับ จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาไว้ให้ชัดเจน ทำให้กฎหมายเกิดความคลุมเครือ ก่อให้เกิด ปัญหาในทางปฏิบัติเป็นอย่างยิ่ง

หลักการตีความคำว่า “การอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” อาจพิจารณาได้จาก

(1) หลักการตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เมื่อพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีบทบัญญัติเกี่ยวกับหน้าที่ใน การอุปการะกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จึงต้องตีความไปตามตัวบทกฎหมาย ได้แก่

- บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ นอกจากนี้แม้บุตรจะบรรลุนิติภาวะแล้วแต่หากเป็นผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้ บิดามารดา ยังคงมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรดังกล่าว (มาตรา 1564)

- บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา (มาตรา 1563)

- สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน (มาตรา 1461 วรรคสอง)

ความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตร และระหว่างสามีภริยา ดังกล่าวจะต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดาเสมอแม้หญิงจะมีได้มีการสมรสกับชาย แต่สำหรับบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดานั้น จะต้องเป็นกรณีที่บุตรเกิดจากบิดามารดาทำการสมรสกันโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรที่เกิดจากบิดามารดาที่มีได้จดทะเบียนสมรสกัน แต่ต่อมาบิดามารดาได้จดทะเบียนสมรสกันในภายหลัง หรือบิดาจดทะเบียนว่าเป็นบุตร หรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตรของบิดา เท่านั้น

คำว่า “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” นั้นจะมีผลไปถึงอำนาจปกครองของบิดาด้วย ดังนั้น “บุตร” จึงน่าจะหมายถึงบุตรบุญธรรมด้วย เพราะบุตรบุญธรรมเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมและอยู่ในอำนาจปกครองของผู้รับบุตรบุญธรรม ดังนั้นผู้รับบุตรบุญธรรมจึงมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมด้วย

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา ซึ่งตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1680/2517 วินิจฉัยว่า มารดายกที่ดินจำนวนมากและราคาสูงให้แก่บุตร ซึ่งมีอาชีพและครอบครัวแล้ว ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523 การที่ปู่ยกที่ดินให้หลานไม่ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

เมื่อพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวแล้วจะเห็นว่า เป็นการวินิจฉัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 535 (3) เพื่อถอนคืนการให้เพราะเหตุเนรคุณ ซึ่งจากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าววินิจฉัยว่ามีใช้การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา ดังนั้นหากผู้รับประพฤติเนรคุณก็จะสามารถถอนคืนการให้ได้ จะเห็นได้ว่าเป็นการตีความโดยเคร่งครัดตามกฎหมายว่าต้องเป็นความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในครอบครัว และต้องเป็นกรณีที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้มีหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูเท่านั้นจึงจะถือเป็นการให้ตามหน้าที่ธรรมจรรยา

(2) หลักการตีความตามประมวลระชาการ

ตามประมวลระชาการมิได้กำหนดคำนิยามหรือขอบเขต คำว่า “เงินใต้ที่” ได้รับความอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้เป็นการเฉพาะ และเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่รัฐออกมาใช้กับประชาชนเพื่อจัดเก็บรายได้เข้ารัฐ กฎหมายภาษีอากรจึงเป็นกฎหมายมหาชน ดังนั้นกรณีข้อกฎหมายหรือถ้อยคำของกฎหมายบัญญัติไว้ไม่ชัดเจน กำกวมหรือตีความได้หลายนัย จะต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร³⁴ โดยตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี ในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนสิทธิของผู้เสียภาษี ตีความโดยเคร่งครัดและจะตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้ ดังนั้นหากตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วจะเป็นการจำกัดสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

นอกจากนี้การตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย³⁵ ซึ่งต้องพิจารณาเหตุผลประกอบกรณคดีว่า สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตามมาตรา 42 (10) เป็นกรณีที่รัฐต้องการให้ความช่วยเหลือหรือบรรเทาภาระทางภาษีเงินได้แก่ประชาชน การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวจะช่วยส่งเสริมสถาบันครอบครัวและสถานภาพของคนในสังคมทำให้เกิดความรักสามัคคี ดังนั้นการตีความตามประมวลระชาการจึงมิได้เคร่งครัดถึงขนาดที่ต้องเป็นความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในครอบครัวหรือทางสายโลหิตเท่านั้น แต่ยังรวมถึงกรณีอื่นด้วยซึ่งแล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป

ตัวอย่างที่มีการตีความว่าเป็นเงินใต้ที่เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น

- บิดาโอนหุ้นให้บุตรจำนวน 12,000 หุ้น มูลค่า 12 ล้านบาท บุตรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้³⁶

- เงินช่วยเหลือค่าทำศพที่นายจ้างจ่ายให้แก่ทายาทของลูกจ้างเพื่อนำไปจัดการศพตามประเพณี³⁷

³⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์) น. 19-37.

³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4587/2540 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่าการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย

³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4505/2533

³⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/11413 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2517

- เงินค่าทำขวัญที่บริษัทนายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างที่ถูกทำร้ายร่างกายขณะปฏิบัติหน้าที่ ตามระเบียบของนายจ้าง³⁸

- เงินทดแทนตามกฎหมายแรงงานที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างหรือทายาทกรณีลูกจ้างประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยหรือถึงแก่ความตายเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่³⁹

- เงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ทายาทของลูกจ้างเป็นรายเดือนตามคำสั่งของกรมแรงงาน⁴⁰

- เงินที่พราหมณ์ได้รับปัจจัยจากศาสนิกชนที่ถวายเงินหรือสิ่งของในพิธีกรรม⁴¹

จากตัวอย่างข้างต้นเกิดจากการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดคำนิยามหรือถ้อยคำไว้เป็นพิเศษว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” หมายความว่าอย่างไร และมีได้กำหนดปริมาณหรือขอบเขตของการยกเว้นภาษี ดังนั้นการให้กันจำนวนมาก ๆ หากถือว่าเป็นการได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว จะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก และอาจเป็นบ่อเกิดของการหลีกเลี่ยงภาษีอีกด้วยซึ่งจะได้ศึกษาในบทต่อไป

(ข) การยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

การให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น เป็นการให้ที่มีเหตุผลสมควรในทางศีลธรรมอีกประการหนึ่ง นอกเหนือจากการให้เพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา แต่กรณีนี้จะมีปัญหาเรื่องรูปแบบพิธีหรือขนบธรรมเนียมมอยู่เสมอเพราะประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะว่าเงินได้จากพิธีหรือขนบธรรมเนียมใดบ้างที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ นอกจากนี้รูปแบบพิธีหรือขนบธรรมเนียมนั้นมักจะแตกต่างกันไปแล้วแต่หมู่คณะหรือกลุ่มคนในสังคม

คำว่า “พิธี” คือ งานที่จัดขึ้นตามลัทธิหรือความเชื่อถือตามขนบธรรมเนียมประเพณีเพื่อความขลังหรือความเป็นสิริมงคล⁴²

³⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9541 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2527

³⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/17152 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2517

⁴⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3514 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2530

⁴¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/5677 ลงวันที่ 27 เมษายน 2532

⁴² ราชบัณฑิตยสถาน พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542,

(กรุงเทพมหานคร: นามมีบุ๊กส์พับลิเคชั่นส์, 2546), น.788.

ส่วนคำว่า “ขนบธรรมเนียมประเพณี” คือประเพณีเกี่ยวกับเรื่องธรรมดาสามัญ เป็นเรื่องที่ยึดถือและเป็นธรรมเนียมสืบกันมาในหมู่คณะ⁴³ อาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าเป็นจารีตประเพณีที่ยึดกันมาและวางเป็นระเบียบแบบแผนไว้แล้ว⁴⁴

ทั้งนี้ คำว่า “พิธี” หรือ “ขนบธรรมเนียมประเพณี” มักเป็นคำที่ใช้เรียกรวมกัน ซึ่งมีความหมายว่า สิ่งที่มีหมู่คณะในสังคมหนึ่ง ๆ นิยมประพฤติปฏิบัติต่อเนื่องสืบกันมาเป็นเวลานานจนยึดถือกันในชีวิตใจว่าต้องปฏิบัติเช่นนั้น จึงจะเกิดความสุขความเจริญ ประการสำคัญคือ การให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ผู้ให้จะให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับได้ต้องรอให้โอกาสขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ๆ มาถึง เช่น

- ประเพณีแต่งงาน⁴⁵
- ประเพณีทำศพ⁴⁶
- ประเพณีบวชนาค⁴⁷

⁴³ อนุমানราชธน, การศึกษาเรื่องประเพณีไทย, (กรุงเทพมหานคร : ราชบัณฑิตยสถาน, 2514) น. 21 - 23.

⁴⁴ ราชบัณฑิตยสถาน, อ่างแล้ว เจริญรอกที่ 45, น.161.

⁴⁵ ประเพณีแต่งงาน คือวิธีปฏิบัติก่อนที่หญิงชายจะอยู่ร่วมเป็นสามีภรรยาด้วยกัน โดยทั้งสองฝ่ายอาจเลี้ยงพระหรือใส่บาตรร่วมกัน และเชิญแขกที่เป็นญาติมิตรมารดน้ำอวยพร ส่วนมากจะเลี้ยงอาหารแก่แขกที่เชิญด้วย แล้วจดทะเบียนแต่งงานเพื่อให้สมบูรณ์ตามกฎหมาย แต่เดิมนั้นหญิงชาย มักจะหมั้นกันไว้ก่อนเป็นเวลานานก่อนจะแต่งงานกัน แต่ปัจจุบันมีการหมั้นและแต่งงานพร้อมกันในวันเดียว

⁴⁶ ประเพณีทำศพ คือการปฏิบัติต่อผู้เสียชีวิต โดยญาติเป็นผู้บอกและเชิญให้ญาติพี่น้องคนอื่น ๆ ตลอดจนมิตรสหาย และผู้ที่นับถือทราบการจัดงานศพ โดยมีการสวดพระอภิธรรมและทำบุญให้ผู้เสียชีวิต จากนั้นจึงทำพิธีเผาศพ

⁴⁷ ประเพณีบวชนาค คนไทยมีความเชื่อกันว่า เมื่อผู้ชายอายุครบ 20 ปีบริบูรณ์แล้วควรเข้าบวชในพุทธศาสนาชั่วคราวหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อจะได้ ถูกอบรมให้เป็นคนที่มีจิตใจดีงาม และรู้จักบำเพ็ญคุณโทษ ในวันก่อนถึงวันบวชนั้นส่วนมากจะมีพิธีทำขวัญนาค โดยมีญาติและมิตร สหายพร้อมหน้า ซึ่งเจ้าของงานส่วนมากมักจะจัดขบวนแห่จากบ้านไปวัด

- ประเพณีขึ้นปีใหม่⁴⁸ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การให้เงินหรือทรัพย์สินแก่กันตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น แม้ผู้ให้จะอ้างว่าเป็นการให้เนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีก็ไม่ว่าจะได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) เสมอไป เพราะการให้ที่จะได้รับการยกเว้นตามมาตรานี้ ต้องเป็นการให้ในพิธีหรือประเพณีที่คนส่วนใหญ่นิยมให้กันเนื่องในโอกาสนั้น ๆ และปฏิบัติกันมาเป็นประจำ หรือเป็นที่นิยมมาช้านานแล้ว

ส่วนมูลค่าของเงินหรือทรัพย์สินที่ให้มากน้อยเพียงไรนั้น ตามขนบธรรมเนียมประเพณีไม่ขีดคั่นจำนวนสิ่งของที่จะให้แก่กันว่าเป็นจำนวนตายตัวเท่าใด และการให้ของแก่กันนั้นจะมากหรือน้อย ย่อมแล้วแต่ฐานะของผู้ให้และผู้รับ ประกอบกับความเคารพนับถือว่ามีมากน้อยเพียงใด เป็นสำคัญ ทั้งตามประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดขอบเขตแห่งการยกเว้นภาษีไว้ ดังนั้นการให้เงินและทรัพย์สินแก่กันนั้น ถ้ามีจำนวนมูลค่าไม่มากมักไม่ค่อยมีปัญหา แต่หากเป็นการให้กันในมูลค่าที่สูงมาก อาจถูกมองว่ามีใช่เป็นการให้ที่มีเจตนาบริสุทธิ์เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี แต่เป็นการให้โดยมีเจตนาอื่นแอบแฝงก็ได้ ซึ่งในเรื่องเหล่านี้เป็นการยากที่จะพิสูจน์เพราะบางครั้งความรู้สึกนึกคิดของผู้ให้ที่หวังจะได้ประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดจากผู้รับนั้นย่อมเป็นความรู้สึกอันเป็นธรรมดาของมนุษย์ปุถุชนโดยทั่วไป ส่วนจะได้รับสิ่งตอบแทนสมกับที่คาดหวังไว้หรือไม่ ย่อมเป็นอีกเรื่องหนึ่ง

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520 ซึ่งวินิจฉัยว่า เงินที่มีผู้ให้คราวละมาก ๆ เพื่อหวังผลประโยชน์ ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

- คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร⁴⁹ วินิจฉัยว่า การให้ของขวัญแก่กันในวันปีใหม่นั้น หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องปฏิบัติกันเองในวงแคบ ๆ ไม่ได้รับการยอมรับจากบุคคลทั่วไป ก็ไม่ถือว่าเป็นเงินที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เช่น นายจ้างให้ของขวัญแก่ลูกจ้างที่ทำงานดีเด่นโดยมีการมอบรางวัลแก่กันในวันปีใหม่ ถือว่าเป็นเรื่องที่

⁴⁸ ประเพณีขึ้นปีใหม่ คนไทยถือว่าปีใหม่เป็นปีที่เราหวังจะมีชีวิตที่ดีกว่าเดิมในทุก ๆ เรื่อง ดังนั้นเมื่อถึงวันปีใหม่ จะนิยมทำบุญโดยการตักบาตร อวยพรญาติและมิตรสหาย ขอพรจากผู้ใหญ่ และบางแห่งจัดงานเลี้ยงฉลองกัน

⁴⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9600 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2530

นายจ้างกับลูกจ้างปฏิบัติกันเอง มิใช่เป็นประเพณีที่ยอมรับปฏิบัติกันทั่วไปว่าในวันขึ้นปีใหม่ จะต้องมีการให้ของขวัญพิเศษแก่ลูกจ้างที่ทำงานดีเด่นเสมอไป รางวัลที่ลูกจ้างได้รับดังกล่าวจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) แต่ถ้าเป็นเรื่องสวัสดิการที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างเนื่องในการจัดงานเลี้ยงปีใหม่ให้แก่ลูกจ้าง ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ลูกจ้างย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10)⁵⁰

โดยสรุปเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ที่จะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ ดังนี้⁵¹

(1) เป็นการให้ที่ผู้ให้ได้ให้เงินหรือทรัพย์สินแก่ผู้รับด้วยความสมัครใจและด้วยเจตนาอันบริสุทธิ์โดยไม่หวังผลประโยชน์ตอบแทน

(2) ทั้งผู้ให้และผู้รับไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กันแต่อย่างใด

(3) ผู้รับไม่มีหน้าที่ผูกพันที่จะต้องปฏิบัติหรือละเว้นไม่ปฏิบัติกรใดเป็นการตอบแทน

(4) เป็นการให้ในพิธีหรือขนบธรรมเนียมประเพณีที่คนทั่ว ๆ ไปนิยมให้กันด้วย เช่น พิธีทำบุญขึ้นบ้านใหม่ ทำบุญงานวันเกิด⁵² พิธีมงคลสมรส พิธีงานบวช พิธีงานศพ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามแม้จะเข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ไซ้ว่าจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเสมอไป เพราะยังขึ้นอยู่กับดุลพินิจของกรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และศาลด้วย ซึ่งบางกรณีอาจวินิจฉัยแตกต่างกัน นอกจากนี้การหลีกเลี่ยงภาษีสามารถทำได้โดยง่าย เนื่องจากถ้อยคำในกฎหมายไม่ชัดเจน โดยพยายามทำให้ดูเสมือนหนึ่งว่า ทรัพย์สินที่ได้มานั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งแท้ที่จริงแล้วเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน ดังนั้นการยกเว้นภาษีในกรณีนี้ย่อมเป็นช่องทางให้ผู้ไม่สุจริตนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้โดยง่าย

⁵⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9650 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2531

⁵¹ อนันต์ ยอดเพชร, “การยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10),” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 84.

⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516

3.3 ข้อดีและข้อเสียของการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามประมวล รัษฎากร มาตรา 42(10)

การยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับผู้ที่มีเงินได้จากการรับมรดก การอุปการะโดยหน้าที่
ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี
ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้น มีทั้งข้อดีและข้อเสีย ดังนี้

3.3.1 ข้อดีของการยกเว้นภาษีเงินได้⁵³

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกนั้นเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนขยันทำงานเพื่อ
สะสมมรดกไว้ให้ลูกหลานต่อไป และทำให้ประเทศชาติเกิดความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจ

สำหรับกรณียกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้น เป็น
มาตรการทางภาษีที่ช่วยแบ่งเบาภาระของรัฐในการดูแลให้ความช่วยเหลือแก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อย
หรือช่วยเหลือตนเองไม่ได้ และเป็นการส่งเสริมด้านศีลธรรมให้แก่ประชาชนให้รู้จักการให้และ
เอื้อเฟื้อเผื่อแผ่กัน ส่งผลให้เกิดความรักใคร่และสามัคคีกันระหว่างหมู่ชนในชาติ ทั้งยังทำให้
ประชาชนมีความกลมเกลียวเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

กรณียกเว้นภาษีเงินได้จากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่ง
ขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นจะเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนอนุรักษ์และสืบทอดวัฒนธรรมที่ดีงาม
ให้คงไว้นาน ๆ และถือเป็นสวัสดิการที่รัฐให้แก่ประชาชนประการหนึ่ง

นอกจากนี้จะทำให้รัฐประหยัดงบประมาณไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการประเมินภาษี
เพราะเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ที่ยากต่อการพิสูจน์ถึงเจตนาของคู่กรณีว่าต้องการหลีกเลี่ยง
ภาษีหรือไม่

3.3.2 ข้อเสียของการยกเว้นภาษีเงินได้

การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ทายาทผู้รับมรดกและผู้รับโอนทรัพย์สินจากการให้เพื่อการ
อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่ง
ขนบธรรมเนียมประเพณี มีผลเสียต่อระบบการจัดเก็บภาษี ดังนี้

⁵³ อนันต์ ยอดเพชร, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 51*, น.100.

- การยกเว้นภาษีให้แก่ทายาทหรือผู้รับโอนอาจเป็นการขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) เพราะการได้รับทรัพย์สินโดยทางมรดกหรือการยกให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ล้วนก่อให้เกิดเงินได้แก่ทายาทหรือผู้รับโอน
- การยกเว้นภาษีให้แก่ทายาทหรือผู้รับโอนอาจเป็นการขัดต่อหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) เพราะทายาทหรือผู้รับโอน เป็นกลุ่มบุคคลที่ได้รับบริการจากรัฐในการให้ความคุ้มครองและรักษาความปลอดภัยในทรัพย์สินที่รับโอนนั้น
- อาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ประเภทแรงงาน (Labor Income) และผู้ที่มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ซึ่งต้องแบกรับภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรในอัตราก้าวหน้า ในขณะที่กลุ่มบุคคลผู้มีเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งรับโอนทรัพย์สินมาโดยไม่มีค่าตอบแทนกลับเป็นกลุ่มบุคคลที่ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีเลย
- การยกเว้นภาษีเงินได้อย่างสิ้นเชิง จะทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรม เพราะอัตราส่วนของความได้เปรียบจะยิ่งสูงขึ้นเมื่อได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้น (เสมือนการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า) อาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในสังคมมากยิ่งขึ้น
- การยกเว้นภาษีเงินได้มักทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่เสมอ
- การยกเว้นภาษีเงินได้ที่เป็นการรับมรดกเป็นการทำให้ฐานภาษีเงินได้ก่อนแคบไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร⁵⁴ ทำให้รัฐขาดรายได้และงบประมาณที่จะนำไปบริหารประเทศ

⁵⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526) น.41.