

บทที่ 3

วิเคราะห์การยกเว้นภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10)

3.1 วัตถุประสงค์ของประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) และ การตีความกฎหมายภาษีอากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้เนื่องจากรัฐต้องการให้ความช่วยเหลือหรือบรรเทาภาระทางภาษีเงินได้แก่บุคคลบางประเภทที่ได้รับเงินด้วยเหตุต่างๆดังกล่าว อย่างไรก็ตามแม้รัฐจะบัญญัติกฎหมายมาตรา 42(10) นี้ เพื่อเจตนาส่งเสริมหรือช่วยเหลือบุคคลอย่างแท้จริงก็ตาม แต่บางครั้งบทบัญญัติมาตรานี้กลับไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่รัฐต้องการ เนื่องจากบุคคลบางจำพวกพยายามใช้หรือตีความกฎหมายผิดแผกไปจากเจตนารมณ์ที่แท้จริง จึงส่งผลให้เกิดปัญหาต่างๆ ตามมามากมาย เช่น การหลีกเลี่ยงภาษี ความเป็นธรรมทางภาษี เป็นต้น

3.1.1 วัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีอากร

3.1.1.1 แนวคิดที่สนับสนุนการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10)

เหตุผลที่ประมวลรัษฎากรยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าอาจเนื่องมาจากประเทศไทยเป็นเมืองพุทธศาสนา ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศนับถือศาสนาพุทธ การยกเว้นสำหรับเงินได้ดังกล่าว นอกจากจะช่วยส่งเสริมศีลธรรมอันดีงามแก่ประชาชน โดยบริจาคเงินช่วยเหลือแก่ผู้ที่เดือดร้อนแล้ว ในความรู้สึกของผู้ให้ก็จรรู้สึกว่าได้บุญ ทำให้จิตใจแจ่มใสมีสุขภาพจิตดี และการที่ประชาชนมีความเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่กันนั้นจะส่งผลให้ประชาชนมีความรักใคร่สามัคคีและลดความเห็นแก่ตัวของบุคคลในชาติ ในชีวิตประจำวันมนุษย์ทุกคนจำเป็นต้องมีเงินตราจำนวนหนึ่งเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าอาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม หรือยารักษาโรค นอกจากนี้บางครั้งยังต้องใช้จ่ายกับสิ่งที่มีใช้ความจำเป็นพื้นฐานเพื่อสนองความสุขของตนอีกด้วย ดังนั้นเงินตราจึงเป็นปัจจัย

สำคัญอย่างยิ่งต่อการดำรงชีพดังกล่าว โดยเฉพาะสภาพสังคมไทย ส่วนใหญ่จะอยู่กันเป็นครอบครัวขนาดใหญ่มีทั้งพ่อแม่ ลูก บางครอบครัวจะมีทั้ง ปู่ย่า ตายาย พี่น้อง ลุงป้า น้าอา รวมอยู่ในครอบครัวเดียวกัน บุคคลบางคนในครอบครัวที่ยังไม่มีงานทำและไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ อาจต้องพึ่งพาบุคคลอื่นในครอบครัวที่มีรายได้ โดยให้เงินหรือทรัพย์สินเท่าที่จำเป็นในการดำรงชีพ หรืออาจให้สิ่งของที่ฟุ่มเฟือยแก่บุคคลเหล่านั้น ดังนั้นการที่รัฐยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลที่ได้รับเงินได้อื่นเนื่องมาจากเหตุตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้นจึงเป็นการแบ่งเบาภาระของรัฐในอันที่จะต้องให้สวัสดิการแก่บุคคลเหล่านี้อีกทางหนึ่งด้วย

มาตรา 42(10) นี้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ(ฉบับที่ 10) เมื่อปีพ.ศ. 2496 และมีผลใช้บังคับในปีภาษี 2496 เป็นต้นมา ผลของการบัญญัติมาตรานี้ขึ้นนั้นส่งผลต่อเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองโดยส่งผลกระทบต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องอย่างน้อย 3 ฝ่าย คือผู้ให้ ผู้รับ และรัฐ

ด้านเศรษฐกิจ

(1) ด้านส่วนตัว

(1.1) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

- (ก) บรรเทาภาระทางภาษีให้แก่ประชาชนบางกลุ่มที่ได้รับความเดือดร้อนซึ่งรัฐไม่อาจจัดสรรงบประมาณไปให้ความช่วยเหลือ
- (ข) เงินหรือทรัพย์สินของผู้ให้ได้ไปถึงผู้รับอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย
- (ค) ผู้รับได้รับการช่วยเหลืออย่างสะดวกรวดเร็ว ประหยัดเวลากว่ากรณีที่รัฐจะเข้ามาดูแลสวัสดิการของประชาชนกลุ่มนี้เอง

(1.2) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก

- (ก) ผู้รับมรดกไม่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน เพราะเงินได้ที่ได้รับจากมรดกนั้นมักถูกจัดเก็บภาษีในรูปภาษีทรัพย์สินก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้ว
- (ข) ผู้รับได้ใช้เงินหรือทรัพย์สินอันเป็นมรดกเต็มตามจำนวนที่ตนได้รับมรดกมา

(1.3) เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่ง

ขนบธรรมเนียมประเพณี

- (ก) ทำให้ผู้รับมีเงินรายได้หรือทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้น
- (ข) ทำให้ผู้รับได้รับเงินหรือทรัพย์สินจากผู้ให้รวดเร็วขึ้น

(2) ด้านส่วนรวม

สำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ส่งผลต่อสังคมโดยส่วนรวมดังนี้

- (ก) เป็นการกระจายรายได้จากคนร่ำรวยไปสู่คนยากจน และช่วยลดช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจน
- (ข) ช่วยบรรเทาภาระของรัฐในการที่จะจัดสรรงบประมาณไปดูแลให้สวัสดิการให้แก่ประชาชน
- (ค) รัฐประหยัดงบประมาณสำหรับค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตรวจสอบประเมินจัดเก็บภาษีดังกล่าว ซึ่งส่วนใหญ่มักมีจำนวนเงินไม่มากนัก
- (ง) เป็นกรณีที่รัฐได้ให้สวัสดิการแก่ประชาชนอย่างหนึ่ง

ด้านสังคม

(1) ด้านส่วนตัว

(1.1) ด้านจิตใจ

(1.1.1) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

- ผู้ให้จะรู้สึกว่าการให้ตนได้ให้ความช่วยเหลือแก่ผู้อื่นแล้วจะได้บุญกุศล ส่งผลให้มีสุขภาพจิตที่ดี ไม่เจ็บป่วย นอกจากนี้ยังทำให้ผู้ให้ตระหนักถึงหน้าที่ที่ตนต้องกระทำหรือปฏิบัติต่อผู้อยู่ในความอุปการะของตนหรือผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนอีกด้วย

- ส่วนผู้รับ เมื่อได้รับเงินหรือทรัพย์สินจะรู้สึกถึงความทุกข์ของตนได้บรรเทาลงไป ทำให้มีจิตใจแจ่มใสขึ้น และจะรู้สึกว่าตนเองไม่ได้ถูกสังคมทอดทิ้ง

(1.1.2) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก

ทำให้เจ้ามรดกขยันทำงานเพื่อสะสมมรดกไว้ให้ลูกหลานต่อไป ส่วนทายาทก็จะดูแลเอาใจใส่เจ้ามรดกเป็นพิเศษเพื่อไม่ให้ตนต้องถูกกำจัดหรือถูกตัดไม่ให้รับมรดก

(1.1.3) เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

ทำให้ผู้รับรู้สึกมีขวัญและกำลังใจที่จะดำรงชีวิตต่อไป ส่วนผู้ให้เมื่อให้แล้วจะมีจิตใจแจ่มใสเบิกบาน

(1.2) ด้านทางกาย

ทั้งผู้ให้และผู้รับสำหรับเงินได้ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวนั้น เมื่อมีสุขภาพจิตที่ดีแล้ว ย่อมส่งผลให้มีสุขภาพกายที่แข็งแรงด้วย

(2) ด้านส่วนรวม

สำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ส่งผลต่อสังคมโดยส่วนรวมดังนี้

- (ก) ทำให้ชุมชนในชาติรู้จักเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่ซึ่งกันและกัน
- (ข) ทำให้ประชาชนลดความเห็นแก่ตัว และลดกิเลสตัณหาอันจะนำไปสู่ปัญหาการก่ออาชญากรรมได้ เช่น คดีความผิดเกี่ยวกับทรัพย์ เป็นต้น
- (ค) ส่งเสริมศีลธรรมอันดีงามของประชาชนและสืบสานวัฒนธรรมไทย บางอย่างที่ดีงาม เช่น พิธีสมรส เพื่อให้ประชาชนมีความรู้สึกว่าการก่อนชายและหญิงจะอยู่ร่วมกันเป็นสามีและภริยานั้น จะต้องมีการมีพิธีสมรสก่อน เป็นต้น
- (ง) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดกนั้นช่วยส่งเสริมให้สถาบันครอบครัวมีความอบอุ่นมั่นคง ลดปัญหาการหย่าร้างและคดีความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดให้โทษ เป็นต้น

ด้านการเมือง

- (ก) เมื่อประชาชนในประเทศอยู่ดีกินดีแล้วย่อมส่งผลต่อระบบการเมืองในประเทศให้มั่นคง ไม่มีการซื้อสิทธิขายเสียง ประชาชนออกมาใช้สิทธิเลือกตั้งมาก เพราะจะได้เลือกตัวแทนพรรคการเมืองที่นำเสนอนโยบาย ออกกฎหมายที่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศต่อไป
- (ข) รัฐไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการออกกฎหมาย กฎระเบียบ และการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว

3.1.1.2 แนวคิดที่คัดค้านการยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10)

นักกฎหมายฝ่ายที่คัดค้านการยกเว้นภาษีเงินได้ ตามตรา 42(10) เสนอให้ยกเลิกมาตรานี้เสียแล้วให้จัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับตามมาตรานี้ในรูปแบบภาษีมรดกและภาษีการให้โดยมีเหตุผลเปรียบเทียบให้เห็นถึงข้อดีและข้อเสียในการสนับสนุนการจัดเก็บดังนี้¹

ข้อดี

- (1) ช่วยให้ประชาชนในสังคมมีความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจ และลดความได้เปรียบเสียเปรียบทางเศรษฐกิจ
- (2) เป็นภาษีทางตรง ผู้เสียภาษีจะผลักรางไม่ได้ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางเศรษฐกิจแก่ประชาชน
- (3) ช่วยกระจายความมั่นคงทางเศรษฐกิจ โดยกระจายทรัพย์สินให้แก่ญาติพี่น้องหรือสาธารณบุคคลซึ่งเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนร่ำรวยกับผู้มีรายได้น้อย
- (4) เป็นแรงจูงใจให้เจ้ามรดกขยันทำงานหรือขยายการลงทุนเพิ่มขึ้นเพื่อสะสมเงินไว้ให้ทายาทเสียภาษีมรดก
- (5) เป็นเหตุจูงใจให้ผู้รับมรดกรู้สึกว่าต้องพึ่งตนเองในการทำงานหรือลงทุนเพิ่มขึ้นโดยไม่มุ่งหวังมรดกเพียงอย่างเดียว เนื่องจากต้องเสียภาษีมรดก

ข้อเสีย

- (1) อาจเป็นเหตุจูงใจให้ประชาชนไม่ยอมออมทรัพย์
- (2) ไม่ส่งผลดีต่อระบบเศรษฐกิจเสรี และไม่ส่งเสริมให้เกิดการทำงาน และการลงทุน โดยเฉพาะการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า
- (3) หากมีการเก็บภาษีมรดกแล้ว ภายหลังเจ้าของทรัพย์สินถึงแก่ความตาย รัฐเรียกเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นมรดกนั้นอีก จะเป็นการเก็บซ้ำซ้อน
- (4) ทำให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจถือครองทรัพย์สิน
- (5) มีต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บสูง
- (6) เป็นการทำลายธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง

¹ มานิต นิธิประทีป, "ภาษีมรดก", วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ , พฤษภาคม 2543: น. 23.

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) ก็เพื่อจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม โดยเฉพาะคนได้รับมรดกตกทอดกับคนที่ได้รับมรดกนั้น จะทำให้ช่องว่างของรายได้ หรือช่องว่างของฐานะทางเศรษฐกิจของทายาทมีความแตกต่างกันมากยิ่งขึ้น เพราะฉะนั้น การที่จะทำให้ทุกคนแข่งกันได้อย่างเสมอภาคนั้น ในบางประเทศหรือในระบอบที่เป็นสังคมนิยมมาก ๆ จะกำหนดให้ไม่มีมรดกตกทอด เป็นผลให้ทุกคนที่เกิดมาต้องเริ่มต้นทำงานเพื่อหารายได้ และสะสมทรัพย์สินด้วยตัวเอง ภายหลังเมื่อถึงแก่ความตายทรัพย์สินสมบัติที่หามาได้หรือสะสมไว้นั้น ก็จะตกเป็นของแผ่นดิน ไม่ได้ตกเป็นของลูกหลาน เพราะฉะนั้นในแง่จึงทำให้เกิดความเสมอภาคในการกระจายสินทรัพย์ในทางเศรษฐกิจ ซึ่งส่งผลต่อความเสมอภาคในการกระจายรายได้ด้วย

อย่างไรก็ตามในสังคมปัจจุบัน การตกทอดในเรื่องมรดกยังมีอยู่ จึงเกิดปัญหาว่า ถ้าอย่างนั้นจะทำอย่างไรถึงจะเกิดความเป็นธรรมมากที่สุด คำตอบคือ การจัดเก็บภาษีมรดก เพราะฉะนั้นวัตถุประสงค์สำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก ก็คือ จัดเก็บเพื่อความเสมอภาค ไม่ใช่จัดเก็บเพื่อมุ่งหารายได้ ส่วนรายได้เป็นเพียงผลพลอยได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกเท่านั้น บางประเทศกำหนดไว้ว่า รายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมรดกจะไม่ให้นำไปใช้จ่ายในกิจการทั่วไปของรัฐ แต่จะกำหนดให้นำไปใช้ในกิจการบางอย่างที่มุ่งเน้นช่วยคนจน ผู้ด้อยโอกาสหรือคนที่อยู่ในฐานะเสียเปรียบทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมหรือความเสมอภาคกันมากขึ้นนั่นเอง สรุปได้ว่าการเก็บภาษีมรดกนั้นก็เพื่อความเป็นธรรมและความเสมอภาคเป็นหลักไม่ใช่เก็บเพื่อนำไปเป็นรายได้ของรัฐบาลเพียงอย่างเดียว รายได้เป็นเพียงส่วนประกอบซึ่งเป็นผลพลอยได้จากการเก็บภาษีมรดกเท่านั้น

ปัจจุบันมีประเทศต่างๆ จัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบต่างๆ กันจำนวน 53 ประเทศ จำแนกเป็น²

ทวีปเอเชีย จำนวน 6 ประเทศ อันได้แก่ ประเทศอินเดีย ประเทศญี่ปุ่น ประเทศเกาหลี ประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศสิงคโปร์ และประเทศสาธารณรัฐจีน(ไต้หวัน)

ทวีปแอฟริกา จำนวน 7 ประเทศ อันได้แก่ ประเทศแคเมอรูน ประเทศคองโก ประเทศโมร็อกโก ประเทศโมซัมบิก ประเทศเซเนกัล ประเทศแอฟริกาใต้ และประเทศแทนซาเนีย

ทวีปยุโรป จำนวน 28 ประเทศ อันได้แก่ประเทศที่เป็นกลุ่มสมาชิก EU ทั้งหมด ยุโรป ตะวันออกที่อยู่ในสนธิสัญญาออร์ซอเดิม กล่าวโดยสรุปแล้วเกือบทุกประเทศในทวีปยุโรปมีการจัดเก็บภาษีมรดก

² เฟื่องอ้อ.

ทวีปออสเตรเลีย จำนวน 1 ประเทศ คือประเทศนิวซีแลนด์

ทวีปอเมริกา จำนวน 11 ประเทศ อันได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเม็กซิโก ประเทศโบโตริโก ประเทศเวเนซุเอลา ประเทศบราซิล ประเทศชิลี ประเทศโคลัมเบีย ประเทศโดมินิกัน ประเทศกัวเตมาลา และประเทศฮอนดูรัส

ตารางเปรียบเทียบประเทศต่างๆที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้และอัตราภาษีที่จัดเก็บ

Continent	Country	Inheritance Tax	Gift Tax	Estate Tax	Rate (%)
Asia Pacific	India		/		30
	Japan	/	/		10-70
	Korea	/	/		10-40
	New Zealand		/	/	0-25
	Philippines		/	/	5-35
	Singapore			/	5-10
	Taiwan		/	/	2-50
Africa	Cameroon	/	/		5-20
	Congo	/	/		0-35
	Morocco		/	/	0.5-10
	Mozambique	/	/		1-30
	Senegal	/	/		50
	South Africa		/	/	25
	Tanzania			/	0.54
Europe	Austria	/	/		60
	Belgium	/	/		30-80
	Bulgaria	/	/		2-60
	Czech Republic	/	/		1-40
	Denmark	/	/		15-36

	Finland	/	/		16
	France	/	/		60
	Germany	/	/		70
	Greece	/	/		25-60
	Hungary	/	/		2-21
	Iceland	/	/		5-45
	Ireland	/	/		0-40
	Italy	/	/		0-33
	Luxembourg	/	/		0-48
	Monaco	/	/		0-16
	Netherlands	/	/		5-63
	Norway	/	/		0-30
	Poland	/	/		3-20
	Portugal	/	/		4-50
	Romania	/	/		2-15
	Russia		/	/	40
	Slovak	/	/		1-40
	Slovenia	/	/		5-30
	Spain			/	7-81
	Sweden	/	/		30
	Switzerland	/	/		
	Turkey	/	/		4-30
	U.K	/	/		40
America	Brazil		/	/	8
	Chile		/	/	1-25
	Colombia		/	/	20-35
	Dominican Re.	/	/		1-32
	Ecuador	/	/		3-15

	Guatemala	/	/		0-25
	Honduras		/	/	1-20
	Mexico		/		
	Puerto Rico		/	/	18-50
	Venezuela	/	/		1-55
	USA		/	/	18-55

ผู้เขียนเห็นว่า แม้ถ้อยคำของกฎหมายตามมาตรา 42(10) จะมีความคลุมเครือและไม่ชัดเจน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการตีความอยู่บ้างก็ตาม แต่หากมองถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว มาตรานี้กับประโยชน์ที่ประชาชนจะพึงได้รับจากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแล้ว มีผลดีมากกว่าผลเสีย เห็นควรให้บทบัญญัติดังกล่าวคงไว้ต่อไป แต่สำหรับช่องโหว่ของกฎหมายที่มีบุคคลบางจำพวกที่จะนำช่องโหว่ของกฎหมายตามมาตรา 42(10) ไปใช้นั้นก็เป็นเพียงประชาชนส่วนน้อยเท่านั้น รัฐควรหาวิธีการเพื่ออุดช่องโหว่ของกฎหมายซึ่งผู้เขียนจะได้เสนอถึงวิธีการดังกล่าวในบทต่อไป

3.1.2 การตีความกฎหมายภาษีอากร

หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร มีดังนี้³

1. ต้องตีความโดยเคร่งครัด
2. คำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ
3. คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา
4. การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ
1. ต้องตีความโดยเคร่งครัด

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่รัฐออกมาใช้กับประชาชนเพื่อจัดเก็บรายได้เข้ารัฐ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นกฎหมายมหาชน การตีความข้อกฎหมายหรือถ้อยคำของกฎหมายที่บัญญัติไว้ไม่ชัดเจน กำกวม ตีความได้หลายนัย จึงต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือ

³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์) น. 19-37

เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี ดังนั้นจึงต้องตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด และจะตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้

ในต่างประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ ศาลของประเทศอังกฤษจะตีความกฎหมายภาษีอากรโดยยึดหลักการตีความอย่างเคร่งครัดเช่นกัน

คดีตัวอย่างการตีความกฎหมายของศาลอังกฤษ คดี Capa Brady Syndicate V.I.R. Comrs (1921) ผู้พิพากษา Rowlatte ได้กล่าวไว้ว่า “ในการตีความพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษี ผู้ตีความต้องพิจารณาเฉพาะข้อความตามที่ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น จะตีความเป็นอย่างอื่นซึ่งมิได้กล่าวไว้ไม่ได้ จะอ่านตัวบทเพิ่มเติมเข้ามาไม่ได้ และจะตีความโดยปริยายไม่ได้ ผู้ตีความย่อมตีความได้ด้วยการพิจารณาภาษาที่ใช้ในพระราชบัญญัติเท่านั้น” (In a taxing Act one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. There is no presumption as to a tax. Nothing to be read is, nothing is to be implied. One can only fairly at the language used.)

หลักในการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลอังกฤษนั้นมีว่า ถ้าปรากฏถ้อยคำหรือข้อความที่ใช้ในพระราชบัญญัติหรือตัวบทกฎหมายใดไม่ชัดเจนหรืออาจตีความได้หลายนัย ศาลจะตีความโดยยกประโยชน์แห่งข้อสงสัยนั้นให้เป็นคุณแก่ผู้จะต้องเสียภาษี แต่ถ้าถ้อยคำหรือข้อความใดชัดเจนอยู่แล้ว ศาลจะตีความถ้อยคำหรือข้อความนั้นในความหมายธรรมดาหรือตามธรรมชาติ (Natural Meaning) และการตีความข้อยกเว้นที่ปรากฏอยู่ในตัวบทกฎหมาย ศาลจะตีความข้อยกเว้นเช่นนั้นอย่างเคร่งครัดเช่นเดียวกัน ถ้าในข้อยกเว้นนั้นมีถ้อยคำหรือข้อความไม่ชัดเจน ศาลจะตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้

สำหรับศาลไทยถือหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัดเช่นกัน เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐมีผลกระทบกระเทือนสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่จะก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

2. คำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

การตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นนอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้ว ยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย ซึ่งต้องพิจารณาตามเหตุผลประกอบการค้นคว้า⁴

เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย เพราะในการปกครองระบอบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจการเก็บภาษีจะกระทำได้อีกเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดยทางอ้อมผ่านผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชน เป็นหลักการยินยอมทางภาษี (Consentement fiscal)

ดังนั้นเมื่อการเก็บภาษีมาจากการตกลงยินยอมของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540(ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่าในการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย

3. คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา

นอกจากกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดโดยคำนึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายแล้ว ยังต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Atonamic du droit fiscal) ด้วย หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรคือหลักที่ว่าผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจร่างบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁵

หลักในการตีความของกฎหมายภาษีอากรนั้นแตกต่างจากกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ การตีความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นศาลจะยึดหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา โดยศาลจะนำเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญามาใช้ในการตีความด้วย ซึ่งหลักดังกล่าวนี้ไม่อาจนำมา

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2542), น. 103.

⁵ เฟิงอ้วง, น. 103 - 104

ใช้กับกฎหมายภาษีอากรได้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายมหาชนเป็นเรื่องกรณีพิพาทระหว่างรัฐกับประชาชน และหากมีการยอมรับหลักเรื่องเจตนามาใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากรแล้วจะเท่ากับว่าการจะเสียภาษีหรือไม่ และการเสียภาษีมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับ การทำตามอำเภอใจของคู่สัญญาโดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับกฎหมาย หากเป็นเช่นนี้ย่อมทำให้บ้านเมืองเกิดความวุ่นวาย ทั้งยังมีผลกระทบต่อรัฐและสังคมโดยรวมอีกด้วย

4. การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ

การตีความข้อความ หรือถ้อยคำที่กฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษนั้น ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป หรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้ เช่น การตีความหมายของคำว่า “เงินปันผล” ซึ่งในประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติความหมายของคำนี้ไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นในการพิจารณาว่า เงินได้พึงประเมินที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการชำระบัญชีหลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นเงินปันผลหรือไม่ ต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1200 ถึง มาตรา 1205⁶

3.2 องค์ประกอบของเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม มาตรา 42(10)

สำหรับองค์ประกอบของเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น ผู้เขียนแยกองค์ประกอบของเงินได้ดังกล่าวออกพิจารณาเป็น 3 ส่วน ดังนี้

3.2.1 เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

1. ความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525

คำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานไม่ได้บัญญัติความหมายของคำนี้ไว้ว่าหมายถึงอะไร อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถ้อยคำที่มีลักษณะใกล้เคียงกับคำดังกล่าว ก็จะได้ความหมายดังนี้

อุปการะ หมายความว่า เกื้อกูล , ความอุดหนุน , การช่วยเหลือ

ธรรมจรรยา หมายความว่า ประพฤติอันถูกต้อง

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546

หน้าที่ หมายความว่า กิจที่จะต้องทำ

เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า อุปการะ ตามพจนานุกรมดังกล่าวแล้วจะเห็นว่าบุคคลที่ถูกอุปการะนั้นต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ หรือต้องการความอุดหนุนหรือเกื้อกูลจากผู้อื่นหรือผู้ให้การอุปการะ ดังนั้นหากให้ความหมายของคำว่าอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามความหมายของพจนานุกรมแล้ว “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” น่าจะหมายถึงการให้ความช่วยเหลือตามสิ่งที่ควรประพฤติหรือควรกระทำแก่ผู้ซึ่งอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ

สำหรับความหมายของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น หากพิจารณาความหมายของคำตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานแล้ว น่าจะหมายถึงเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้มีหน้าที่จำต้องประพฤติหรือต้องกระทำ ได้ให้แก่ผู้ซึ่งอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ

หากพิจารณาความหมายของเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามความหมายนี้อย่างเคร่งครัดแล้ว จะเห็นได้ว่า

- 1) ผู้ให้กับผู้รับต้องมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือผู้ให้ต้องมีหน้าที่อุปการะผู้รับด้วย
- 2) ผู้รับต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ
- 3) การกระทำของผู้ให้นั้นต้องเป็นการกระทำที่วิญญูชนทั่วไปจำต้องมีหน้าที่กระทำเช่นนั้นด้วย

ดังนั้น การให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บุคคลอื่นที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ให้ เช่น การให้เงินแก่ขอทาน การให้เงินหรือทรัพย์สินแก่เพื่อนในยามที่เพื่อนยากไร้ จึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามความหมายนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการตีความคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ในลักษณะดังกล่าวข้างต้นนั้น เป็นการตีความในความหมายที่แคบ ซึ่งไม่ส่งผลดี กล่าวคือทำให้ไม่บรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ออกมาบังคับใช้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การตีความคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ตามความหมายของพจนานุกรมนั้น เป็นการตีความแบบแคบ จึงไม่อาจนำมาใช้สำหรับการตีความของเงินได้ดังกล่าวเสียทีเดียว กล่าวคือควรนำมาใช้โดยอนุโลมเพียงเท่าที่จะใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาความหมายในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น

2. ความหมายตามความเห็นของนักวิชาการ

เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เป็นเงินได้ที่ได้รับจากเครือญาติ หรือจากผู้อื่นเพื่อการสงเคราะห์ เช่น บิดามารดาให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บุตร หรือบุตรให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บิดามารดา⁷

สำหรับความหมายของคำว่า การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหมายถึงอะไรนั้น ได้มี นักกฎหมายหลายท่านซึ่งเป็นผู้พิพากษาศาลฎีกาได้พยายามให้ความหมายของคำดังกล่าวไว้ดังนี้⁸

1) นายทวี กลียพงค์

การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา คือ การชำระหนี้ตามหน้าที่ศีลธรรม (Moral Duty) ซึ่งเป็นหนี้ที่ฟ้องร้องกันไม่ได้และไม่ถือว่าเป็นหนี้ทางแพ่งทั่วไป แต่เป็นหนี้ที่ผูกพันทางศีลธรรม และเมื่อให้ไปแล้วไม่สามารถเรียกคืนได้ กล่าวคือ

(1) เป็นหนี้แห่งกตัญญูกตเวทีตาธรรมมุ่งตอบแทนผู้มีพระคุณแก่ตน เช่น การให้เงินคนที่ช่วยรักษาพยาบาลในยามเจ็บไข้ การให้เงินรางวัลแก่คนที่ช่วยชีวิตให้รอดพ้นจากการจมน้ำตายเพื่อเป็นการตอบแทนบุญคุณ

(2) เป็นหนี้แห่งสุจริตธรรม คือ เป็นหนี้ที่ไม่สามารถบังคับกันได้ตามกฎหมาย แต่ลูกหนี้ยังชำระให้แก่เจ้าหนี้อยู่ เช่น หนี้ขาดอายุความ หนี้ที่ขาดหลักฐานการฟ้องร้อง หนี้ของบุคคลล้มละลายที่ศาลสั่งให้หลุดพ้นจากการล้มละลายแล้ว หนี้ที่ศาลพิพากษายกฟ้อง หนี้การพนัน

(3) เป็นหนี้ศีลธรรมทางเพศ เช่น บิดาให้เงินเลี้ยงดูบุตรนอกกฎหมาย

(4) เป็นหนี้การกุศลหรือหนี้ทางสังคมซึ่งให้ตามอัธยาศัยในสังคม (Social Duty) เช่น เงินบริจาคบำรุงสภาพาสาต เงินทำบุญทอดกฐิน ให้เงินขอทาน เงินช่วยเหลืองานศพ ของขวัญที่ให้แก่กันในวันเกิดหรือในงานมงคลอย่างใดๆ เหล่านี้ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาทั้งสิ้น

2) นายชลุตม์ สวัสดิ์ทัต

⁷ เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 หน้า 274 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

⁸ ประภาศน์ อวยชัย ข้อโต้แย้งจากที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาหรือฎีกา 100 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เล่ม 2 เรื่องปฏิกัตินให้หลานเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่, (กรุงเทพมหานคร : สมชายการพิมพ์), น. 1606-1622.

การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา หมายถึง การให้ที่เป็นธรรมอันควรจักต้องกระทำ

3) นายไพบุลย์ เพียรรู้จบ

หน้าที่ธรรมจรรยา หมายถึง ความประพฤติอันถูกต้องตามความเป็นธรรมและกฎหมาย

จะเห็นได้ว่านักกฎหมายไม่ได้ให้ความหมายหรือคำจำกัดความของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้โดยตรงว่าหมายถึงอะไร เพียงแต่พยายามยกตัวอย่างของเงินได้ประเภทนี้เอาไว้เท่านั้น นอกจากนี้ นักกฎหมายบางท่านได้อธิบายความหมายของคำที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน อันได้แก่คำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” หมายถึงอะไรเท่านั้น และการตีความของนักกฎหมายดังกล่าวนั้นเป็นการตีความแบบแคบ

ผู้เขียนเห็นว่าคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 34(6) , มาตรา 535(3) , มาตรา 1476(5) และมาตรา 1574(8) แต่คำดังกล่าวนั้นไม่ตรงกับคำที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด การจะนำความหมายของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไปใช้กับความหมายของคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ได้หรือไม่เพียงใดนั้น จำต้องพิจารณาดังนี้

1) ถ้อยคำที่มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่เหมือนกับถ้อยคำที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเสียทีเดียว ดังนั้นจึงไม่อาจนำความหมายตามที่นักกฎหมายได้ให้ความหมายไว้ดังกล่าวข้างต้นมาใช้กับความหมายของคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรได้ทั้งหมด

2) สามารถนำหลักเกณฑ์ในการให้คำจำกัดความของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ที่นักกฎหมายแพ่งได้ให้ความหมายไว้มาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาความหมายของคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ได้โดยอนุโลม เนื่องจากถ้อยคำทั้งสองคำดังกล่าวเขียนคล้ายกัน

3) การนำความหมายตามกฎหมายแพ่งไปใช้กับกฎหมายภาษีอากรนี้ ควรจะนำเฉพาะความหมายที่นำไปใช้แล้วเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น ส่วนถ้อยคำที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีไม่ควรนำไปใช้เป็นบรรทัดฐาน เพราะลักษณะของกฎหมายภาษีอากรกับกฎหมายแพ่งนั้นแตกต่างกัน กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ออกมาบังคับใช้ระหว่างรัฐกับเอกชน ส่วนกฎหมายแพ่งเป็นเรื่องที่พิพาทระหว่างเอกชนด้วยกันเอง

3. ความหมายตามแนวคำวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากร

3.1 แนวคำวินิจฉัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จากการศึกษาค้นคว้าแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาและกรมสรรพากร ก็ไม่ปรากฏว่า มีการให้ความหมายของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ แต่ได้มี คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ตัดสินโดยวินิจฉัยด้วยคำของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ ดังนี้คือ

กรณีถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น บิดายกที่ดินให้บุตรแล้วสั่งให้แบ่งให้น้องด้วย⁹

กรณีที่ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น บิดาหรือมารดา ยกที่ดินให้บุตรคราวละมาก ๆ และที่ดินมีราคาสูง¹⁰ ป่วยยกที่ดินให้หลาน¹¹ ยกที่ดินให้บุตรเพื่อให้บุตรเอาไปทำมาหาเลี้ยงชีพ¹²

การให้ที่จะถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่นั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า คดีส่วนใหญ่ที่ขึ้นมาสู่ศาลนั้นมักเป็นเรื่องฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง ขอให้มีการถอนคืนทรัพย์สินที่ได้ด้วยเหตุที่ผู้รับประพฤติในรคุณต่อผู้ให้ หากเป็นเรื่องที่ศาลต้องการให้มีการถอนคืนการให้เนื่องจากเหตุประพฤติในรคุณแล้ว แนวคำพิพากษาของศาลก็จะแปลความหมายของคำว่า “การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไปในทางแคบว่า สิ่งที่ให้แก่นั้นมิใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เพราะหากเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว ก็จะไม่ฟ้องถอนคืนการให้เพราะเหตุในรคุณไม่ได้ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาของศาลฎีกาบางเรื่องจะวินิจฉัยว่า การที่บิดามารดา ยกที่ดินให้บุตรเพื่อไปทำกินนั้นถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา แต่บางเรื่องได้วินิจฉัยว่าการยกที่ดินราคาสูงและที่ดินจำนวนมากให้บุตรไปทำกินนั้น ศาลฎีกาจะวินิจฉัยไปในทำนองว่าไม่ใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 104/2502

¹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1146-1147/2503 และ 1680/2517

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1561/2524 และ 3880/2540

ผู้เขียนเห็นว่า บิดามารดามีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องให้การอุปการะบุตรของตนที่เป็นผู้เยาว์ หรือบรรลุนิติภาวะแล้วแต่ทุพพลภาพอย่างแน่นนอน ส่วนบุตรที่พ้นภาวะผู้เยาว์และบุตรที่ไม่ได้ทุพพลภาพนั้น แม้กฎหมายไม่ได้บัญญัติให้บิดามารดาจำต้องมีหน้าที่อุปการะก็ตาม แต่ในแง่ศีลธรรมแล้ว บิดามารดาก็ควรให้การอุปการะบุตรของตนที่อยู่ในฐานะยากไร้ด้วย เนื่องจากเป็นผู้สืบสายโลหิตของตน ทั้งนี้เพื่อให้วงศ์ตระกูลของตนจะได้ยืดยอดสืบไป และหากบิดามารดาคนใดไม่ให้การอุปการะบุตรของตนที่เป็นผู้ยากไร้ก็就会被สังคมรอบข้างตำหนิว่าเป็นพ่อแม่ที่ใจไม่ใส่ระกำจนไม่อาจทนต่อการถูกตำหนิจากสังคมได้ต่อไป

เหตุผลที่ศาลฎีกาได้ตัดสินไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1146-1147/2503 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1680/2517 น่าจะมีมูลเหตุแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีดังนี้

1) กรณีที่บิดามารดาแยกที่ดินให้บุตรไปทำกินเพราะบุตรไม่มีทรัพย์สินที่จะนำไปใช้ทำมาหาเลี้ยงชีพ ดังนั้นการที่บิดามารดาแยกที่ดินให้บุตร จึงเป็นการให้การอุปการะช่วยเหลือบุตรตามสมควรและตามหน้าที่ที่พึงจำต้องกระทำ หากศาลตัดสินให้มีการถอนคืนการให้แล้วก็จะทำให้บุตรซึ่งอยู่ในฐานะที่ยากไร้อยู่แล้วเดือดร้อน ไม่มีทรัพย์สินที่จะนำไปใช้ทำมาหาเลี้ยงชีพของตนและครอบครัวได้ต่อไป ดังนั้นหากมีมูลเหตุแห่งคดีมาจากเรื่องดังกล่าวศาลฎีกามักจะตัดสินในทำนองว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เพื่อจะได้ถอนคืนการให้ไม่ได้

2) กรณีบุตรที่มีฐานะคืออยู่แล้ว หรือทรัพย์สินที่ยกให้นั้นมีจำนวนมาก ถือว่าการให้ทรัพย์สินดังกล่าวเป็นกรณีเกินความจำเป็นที่จะนำไปใช้ทำมาหาเลี้ยงชีพได้อย่างแท้จริง หากมีกรณีพิพาทเกี่ยวกับการถอนคืนการให้แล้ว ศาลฎีกาจึงมีแนวโน้มวินิจฉัยว่าไม่ใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาเพื่อให้มีการถอนคืนการให้ได้ และแม้จะมีการถอนคืนการให้แล้วก็ไม่ทำให้ผู้รับได้รับความเดือนร้อนจนไม่สามารถดำรงเลี้ยงชีพตนเองต่อไปได้

การตีความคำว่า “หน้าที่ธรรมจรรยา” ของศาลฎีกาดังกล่าวมาข้างต้นนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าเป็นการตีความแบบแคบเพื่อให้มีการถอนคืนการให้ได้มากกว่าที่จะพิจารณาความหมายตามหลักศีลธรรม

3.2 แนวคำวินิจฉัยตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรนั้นก็ไม่ปรากฏว่ามีการให้ความหมายของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้เช่นกัน แต่มีคำวินิจฉัยกรณีพิพาทเกี่ยวกับถ้อยคำของคำนี้โดยตรง ไว้ดังนี้

ตัวอย่างกรณีถือว่าเป็น เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น

ตัวอย่างที่ 1 การโอนหุ้นให้แก่บุตรและภริยา

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ 0811/418 ลงวันที่ 14 มกราคม 2541

ข้อเท็จจริง สามีโอนหุ้นให้ภริยาและบุตร ต่อมาภริยาและบุตรได้โอนขายหุ้นไป ต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

การโอนหุ้นที่เป็นเงินได้พึงประเมินนั้นต้องเป็นการโอนหุ้นที่มีผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนตามมาตรา 40(4)(ข) ดังนั้น การโอนหุ้นให้ภริยาหรือบุตรโดยไม่มีค่าตอบแทนเป็นการให้โดยเสนหา ไม่มีผลประโยชน์ดังที่กล่าว จึงไม่มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภริยาหรือบุตรผู้รับโอนหุ้นถือว่ามีเงินได้ตามมาตรา 39 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 42(10) ต่อมาภริยาหรือบุตรโอนขายหุ้นนั้นไปถือว่าเป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เพราะผู้ถือหุ้นย่อมหวังที่จะได้รับประโยชน์จากเงินปันผลหรือกำไรจากการโอนเป็นปกติอยู่แล้ว จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42(9) กำไรที่ได้จากการขายหุ้นเฉพาะส่วนที่เกินกว่าที่ลงทุนเป็นประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) ต้องนำกำไรนั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิเคราะห์ประเด็นปัญหา

ประเด็นที่ 1 การโอนหุ้นให้แก่กันในราคาต่ำกว่าราคาตลาดนั้น ส่วนต่างของราคาหุ้นไม่ถือว่าเป็นเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับอันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 หรือไม่นั้น เนื่องจากหุ้นที่ขายในราคาที่ต่ำกว่าราคาในตลาดนั้นมีได้ก่อให้เกิดผลกำไรแก่ผู้ขายเพราะการขายหุ้นในลักษณะนี้ผู้ขายหรือเจ้าของหุ้นขาดทุน ดังนั้นจึงไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในส่วนผู้ขาย นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าการจะจัดเก็บภาษีอากรกับเงินได้ที่เกิดจากกิจการหรือธุรกิจได้นั้นควรจัดเก็บจากผลกำไรที่พึงเกิดจากกิจการหรือธุรกิจนั้นๆ ในเมื่อหุ้นนั้นจัดเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง และมูลค่าหุ้นก็ขึ้นอยู่กับมูลค่าทรัพย์สินของนิติบุคคลนั้นโดยผู้ถือหุ้นมีสัดส่วนในการถือครองและกลายเป็นเจ้าของทรัพย์สินในนิติบุคคลนั้นตามจำนวนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นมีอยู่ ดังนั้นการที่ผู้ถือหุ้นโอนหุ้นของตนให้แก่บุคคลอื่นนั้นก็เป็นเพียงเปลี่ยนประเภทของทรัพย์สินจากหุ้นมาเป็นตัวเงินเท่านั้น หากมูลค่าของทรัพย์สิน(หุ้น)ที่เปลี่ยนไปเป็นตัวเงินนั้นมีมูลค่าเท่ากับหรือน้อยกว่าเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้ถือหุ้นได้สูญเสียไปเพื่อซื้อหุ้นมาก่อนขายนั้น ก็ไม่ควรที่จะไปเก็บภาษีอากรจากเงินที่ได้จากการขายหุ้น

ดังกล่าว เนื่องจากกรณีดังกล่าวนั้นไม่ก่อให้เกิดหนี้คนนั้นมียุทธสินเพิ่มขึ้นและไม่ได้เป็นการทำให้เศรษฐกิจโดยรวมของประเทศมีความมั่นคงขึ้นแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดีในส่วนของผู้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ย่อมเท่ากับว่าได้รับประโยชน์เพิ่มเป็นจำนวนเท่ากับส่วนต่างของราคาหุ้น และต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ด้วย เว้นแต่จะเข้าข่ายยกเว้นภาษีเงินได้ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้

ประเด็นที่ 2 สามีและภริยามีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องอุปการะซึ่งกันและกัน และบิดามีหน้าที่ต้องอุปการะบุตรในขณะที่บุตรยังเป็นผู้เยาว์ หรือบุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วแต่ทุพพลภาพ การที่บิดาโอนหุ้นให้บุตร หรือในกรณีที่สามีโอนหุ้นให้ภริยานั้น ถือว่าเป็นกรณีที่บิดาหรือสามีแล้วแต่กรณีได้ยกทรัพย์สินของตนให้แก่บุตรหรือภริยานั่นเอง เนื่องจากหุ้นก็ถือว่าเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าการโอนหุ้นให้นั้นเป็นการยกให้เพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว ย่อมต้องได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10) ทั้งนี้ไม่จำเป็นต้องคำนึงว่าบุตรและภริยามีฐานะทางเศรษฐกิจเป็นเช่นไร แม้จะปรากฏว่าขณะโอนหุ้นให้นั้นบุตรและภริยามีฐานะดีอยู่แล้ว ก็ต้องได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรานี้เช่นกัน เช่น บิดาโอนหุ้นให้บุตรจำนวน 12,000 หุ้น มูลค่า 12,000,000 บาท¹³

ประเด็นที่ 3 การได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าวข้างต้นนั้น กฎหมายยกเว้นภาษีให้ภริยาและบุตรในขณะที่ได้รับโอนหุ้นมา แต่ถ้าได้รับหุ้นมาแล้วภายหลังนำไปโอนขายต่อ ภริยาและบุตรจำต้องนำเงินกำไรที่ได้จากการขายหุ้นเฉพาะส่วนที่เกินกว่าที่ลงทุน นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) เพราะถือว่าเป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

ตัวอย่างที่ 2 เงินที่พระภิกษุสามเณรได้รับในฐานะเป็นครูโรงเรียนวัด

เงินเดือนและเงินโบนัสที่พระภิกษุสามเณรในพระพุทธศาสนาได้รับในฐานะเป็นครูโรงเรียนราษฎร์ของวัด หรือเงินที่นักบวชสอนศาสนาสังกัดอยู่ในคณะคริสตจักรเนื่องจากเข้ามาช่วยเหลืองานของคณะคริสตจักรประจำประเทศไทย ถือเป็นเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตามมาตรา 42(10)¹⁴

วิเคราะห์ ผู้เขียนเห็นว่า ผู้ที่บริจาคเงินให้วัดเพื่อนำไปเป็นเงินเดือนและเงินโบนัสให้แก่พระภิกษุหรือสามเณรในศาสนาพุทธ หรือนักบวชในศาสนาคริสต์ในฐานะที่บุคคลดังกล่าวทำ

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4505/2533

¹⁴ มติ กพอ. ครั้งที่ 4/2518 วันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2518 ระเบียบวาระที่ 3

หน้าที่เป็นครุฑนั้น เป็นการบริจาคให้ด้วยความศรัทธา โดยตนไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องกระทำ เช่นนั้น แต่หน้าที่ดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นหน้าที่ทางศีลธรรมในการส่งเสริมทำนุบำรุงศาสนา ซึ่งหน้าที่เช่นนี้ถือได้ว่าเป็นสิ่งซึ่งดงามควรค่าแก่การยกย่องสรรเสริญ ด้วยเหตุดังกล่าวมติ กอพ.จึงตีความคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” แบบกว้าง กล่าวคือจะไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์หรือหน้าที่ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับว่ามีหน้าที่จำเป็นต้องปฏิบัติต่อกันอย่างไรหรือไม่

ตัวอย่างที่ 3 เงินที่จ่ายให้เป็นค่าทำขวัญเนื่องจากการถูกทำร้าย

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ 0802/9541 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2527

ข้อเท็จจริง นายจ้างจ่ายเงินค่าทำขวัญให้แก่ลูกจ้างที่ถูกทำร้ายร่างกายขณะปฏิบัติหน้าที่ ตามระเบียบของนายจ้าง เงินค่าทำขวัญที่ลูกจ้างได้รับดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินค่าทำขวัญที่บริษัทนายจ้างจ่ายให้ผู้จัดการฝ่ายซึ่งถูกทำร้ายร่างกายบาดเจ็บสาหัสเนื่องจากปฏิบัติหน้าที่ให้บริษัท เป็นการจ่ายตามประกาศของบริษัท เงินค่าทำขวัญที่จ่ายตามระเบียบดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10)

วิเคราะห์ เงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าทำขวัญให้แก่ลูกจ้างที่ประสบอันตรายระหว่างปฏิบัติหน้าที่ให้นายจ้างนั้น ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะไม่มีประกาศหรือระเบียบของนายจ้างให้ต้องจ่ายเงินดังกล่าวก็ตาม หากนายจ้างมีการจ่ายเงินให้เพื่อการอนุเคราะห์เนื่องจากเหตุดังกล่าวแล้ว ย่อมถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามมาตรา 42(10) นี้ด้วย

ตัวอย่างอื่นๆ ที่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เช่น บิดามารดาพยาบาลทรัพย์สินให้บุตรขณะบุตรกำลังศึกษาอยู่และไม่มีรายได้¹⁵ เงินช่วยเหลือค่าทำศพที่นายจ้างจ่ายให้แก่ทายาทของลูกจ้างเพื่อนำไปจัดการศพตามประเพณี¹⁶ เงินทดแทนตามกฎหมายแรงงานที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างหรือทายาทกรณีลูกจ้างประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยหรือถึงแก่

¹⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/11907 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2530

¹⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/11413 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2517

ความตายเนื่องจากการปฏิบัติตามหน้าที่¹⁷ เงินทดแทนเนื่องจากลูกจ้างถึงแก่ความตายและเงินชดเชยการเจ็บป่วยของลูกจ้างซึ่งได้รับแต่งตั้งจากทางราชการให้มีหน้าที่ในการปราบปรามผู้ก่อการร้ายคอมมิวนิสต์และได้รับอันตรายแก่ชีวิตและร่างกายเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว โดยจ่ายให้ตามระเบียบการจ่ายเงินทดแทนและการพิจารณำบำเหน็จความชอบในการปราบปรามผู้ก่อการร้ายคอมมิวนิสต์ พ.ศ.2500¹⁸ เงินสมนาคุณของนายจ้างและเงินสมนาคุณจากเงินกองทุนทดแทนของกรมแรงงานจ่ายให้แก่ทายาทหรือผู้รับมรดกของลูกจ้าง เนื่องจากลูกจ้างตายระหว่างปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต¹⁹ เงินทดแทนซึ่งประกอบด้วย ค่าทดแทน ค่ารักษาพยาบาล ค่าทำศพ ที่กองทุนสงเคราะห์ครูใหญ่และครูโรงเรียนราษฎร์จ่ายตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามระเบียบกระทรวงศึกษาธิการว่าด้วยการสงเคราะห์ครูใหญ่เป็นเงินทดแทน พ.ศ.2519²⁰ เงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ทายาทลูกจ้างเป็นรายเดือน ตามคำสั่งของกรมแรงงาน²¹ เงินทดแทนหรือค่าทำขวัญที่มหาวิทยาลัยจ่ายให้แก่ราษฎรที่ยกที่ดินของรัฐที่ดินเข้าไปทำกินให้มหาวิทยาลัยเพื่อให้มหาวิทยาลัยใช้ตั้งมหาวิทยาลัย²² เงินที่มีขัณฑ์นารีได้รับบริจาคจากชาวคริสต์เงินจ่ายให้ตอบแทนในการสอนศาสนาคริสต์²³ เงินที่พรหมณ์ได้รับปัจจัยจากศาสนิกชนที่ถวายเงินหรือสิ่งของในพิธีกรรม²⁴ เป็นต้น

วิเคราะห์ แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรนั้นจะตีความคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ในความหมายกว้าง โดยจะไม่จำกัดความสัมพันธ์ของผู้ให้กับผู้รับแบบแคบ กล่าวคือผู้ให้กับผู้รับจะมีความสัมพันธ์ทางสายโลหิต เช่น บิดากับบุตร หรือไม่มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตก็ได้ เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง เป็นต้น

เหตุที่กรมสรรพากรตีความไปในทางที่กว้างนั้นก็เพื่อที่จะยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้รับซึ่งอยู่ในฐานะที่ค่อนข้างได้รับความเดือนร้อน และเป็นเรื่องที่รัฐจะจัดเก็บภาษีเข้ารัฐไปเป็นรายได้

¹⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/17152 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2517

¹⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/449 ลงวันที่ 18 มกราคม 2518

¹⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/4955 ลงวันที่ 8 เมษายน 2518

²⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/2831 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2540

²¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3514 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2530

²² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/03372 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2538

²³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/2490 ลงวันที่ 20 กันยายน 2539

²⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/5677 ลงวันที่ 27 เมษายน 2532

ในการนำไปใช้จ่ายพัฒนาประเทศและดูแลสวัสดิการของประชาชน ดังนั้นหากไม่มีการเก็บภาษีดังกล่าวก็ถือว่ารัฐได้ดูแลให้สวัสดิการแก่ประชาชนอีกทางหนึ่งไปโดยปริยายแล้ว ซึ่งต่างจากกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เป็นการพิพาทกันระหว่างเอกชนด้วยกัน แนวคำวินิจฉัยของศาลจึงตีความไปในความหมายแบบแคบกว่าการตีความตามกฎหมายภาษีอากร

สำหรับกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา นั้น จากการศึกษาค้นคว้าของผู้เขียนยังไม่พบแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา และคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ให้ความหมายอย่างสมบูรณ์ครบถ้วนเลย จึงไม่อาจยกเป็นตัวอย่างให้ศึกษาได้

4. ความหมายตามนัยความเห็นของผู้เขียน

คำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น ผู้เขียนเห็นว่ามียอดค์ประกอบดังนี้ คือ

1. เป็นเงินได้
2. ได้รับการอุปการะ
3. โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

1. เป็นเงินได้

คำว่า “เงินได้” ในที่นี้หมายถึงเงินได้พึงประเมินตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 วรรคหนึ่ง ซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ดังนี้ “เงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย”

ตัวอย่างแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่วินิจฉัยเกี่ยวกับเงินได้

ตัวอย่างที่ 1 เงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่ได้แย้งสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลัง²⁵

ตัวอย่างที่ 2 เงินได้ที่ผู้ซื้อฝากได้รับการไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก เป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39²⁶

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1134/2518

2. ได้รับจากการอุปการะ

ค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้นเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทุกสิ่งทุกอย่างที่จำเป็นในการดำรงชีพไม่ว่าจะเป็นอาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม และยารักษาโรค เหตุที่กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะครอบครัวได้กำหนดหน้าที่การอุปการะเลี้ยงดูระหว่างบุคคลในบางสถานะที่จำต้องพึ่งพาอาศัยกันไว้ก็เพื่อให้สังคมดำเนินไปอย่างสงบสุขและมั่นคง และยังเป็นการแบ่งเบาภาระของรัฐที่ไม่อาจจ่ายค่าสวัสดิการทุกอย่างเต็มตามจำนวนที่ประชาชนผู้ขาดแคลนต้องการได้ หน้าที่อุปการะเลี้ยงดูนี้เป็นหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดตามศีลธรรม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมที่ฝ่ายขาดสมควรจะต้องได้รับการดูแลทางการเงินจากบุคคลที่ใกล้ชิดกับตนเองมากที่สุด และมีฐานะทางการเงินพอที่จะรับภาระนี้ได้

บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าต้องมีหน้าที่อุปการะซึ่งกันและกัน

ได้แก่ บุคคลที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ได้บัญญัติรับรองไว้ เช่น

มาตรา 1564 บัญญัติว่า "บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์"

บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้"

มาตรา 1563 บัญญัติว่า "บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา"

มาตรา 1461 วรรคสอง บัญญัติว่า "สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน"

ความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตรที่กฎหมายบัญญัติไว้ให้ต้องมีหน้าที่อุปการะซึ่งกันและกัน ดังบัญญัติไว้ข้างต้นนั้น ต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาด้วย มารดานั้นย่อมเป็นมารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของบุตรเสมอไม่ว่าบุตรนั้นจะเกิดจากมารดาที่ได้จดทะเบียนสมรสกับบิดาหรือไม่ แต่สำหรับหน้าที่อุปการะตามกฎหมายระหว่างบิดากับบุตรนั้นจะเกิดขึ้นต่อเมื่อเป็นบุตรที่เกิดจากมารดาที่จดทะเบียนสมรสกับบิดา หรือบุตรที่เกิดจากมารดาที่บิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันแต่บิดาได้จดทะเบียนรับรองบุตรในภายหลัง หรือศาลมีคำพิพากษาว่าเป็นบุตรเท่านั้น ส่วนบุตรที่เกิดจากบิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสกัน และบิดาไม่ได้จดทะเบียนรับรองบุตรหรือศาลไม่ได้มีคำพิพากษาว่าเป็นบุตรไม่ถือว่าเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดา ดังนั้นบิดาและบุตรไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จำต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน

คำว่า “บุตร” ในที่นั้นผู้เขียนเห็นว่าน่าจะรวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย เพราะบิดามารดาบุญธรรมเมื่อรับบุตรของบุคคลอื่นมาอุปการะเลี้ยงดูแล้ว ย่อมจะต้องเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมที่ตนรับเลี้ยงบิดามารดาผู้ให้กำเนิดพึงต้องกระทำตามที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย ในทางกลับกันบุตรบุญธรรมย่อมมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมเช่นกัน

ส่วนคำว่า “สามีภริยา” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1461 วรรคสอง นั้นต้องเป็นสามีภริยาที่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ มีการจดทะเบียนสมรสหรือมีการสมรสกันถูกต้องตามกฎหมาย หากเพียงอยู่กินกันฉันสามีภริยาแต่ไม่มีการจดทะเบียนสมรสกันก็ไม่อยู่ในความหมายของมาตรา 1461 วรรคสองนี้แต่อย่างใด ฉะนั้นเงินหรือทรัพย์สินสำหรับสามีภริยาที่ไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันที่ฝ่ายหนึ่งให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นจะถือว่าเป็นเงินได้ที่รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า เมื่อชายหญิงได้ตัดสินใจร่วมชีวิตครอบครัวกันแล้วก็เท่ากับว่าเป็นบุคคลคนเดียวกัน ต้องร่วมจุมหัวจุมท้ายด้วยกันคือมีทุกข์ร่วมทุกข์ มีสุขร่วมสุข ดังนั้นแม้ว่าชายหญิงที่อยู่กินกันฉันสามีภริยาดังกล่าวจะไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันก็ตาม แต่หากมองในแง่ศีลธรรมหรือมโนธรรมแล้วบุคคลดังกล่าวยังมีหน้าที่ที่ต้องให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันอยู่ เช่น เมื่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเจ็บป่วยหรือไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ อีกฝ่ายหนึ่งต้องให้ความช่วยเหลือ มิฉะนั้นก็จะถูกตำหนิจากผู้คนรอบข้างได้ ดังนั้นเงินหรือทรัพย์สินที่บุคคลเหล่านี้ให้แก่กันด้วยเหตุดังกล่าวน่าจะถือว่าเป็นเงินได้ที่รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาเช่นกัน

เหตุผลอีกประการหนึ่งที่จะเป็นข้อสนับสนุนว่า เงินได้ที่สามีภริยาและเงินหรือทรัพย์สินที่บิดามารดาให้แก่บุตรเป็นเงินได้ที่รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่ คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ได้กำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนสำหรับกรณีบุคคลดังกล่าวได้ นอกจากนี้ มาตรา 57 เบญจ ได้ให้สิทธิสามีและภริยาสามารถแยกยื่นหรือรวมยื่นรายการในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ แสดงให้เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรได้ยอมรับสิทธิหน้าที่ของสามีภริยาที่พึงมีต่อกัน และที่กฎหมายยอมให้มีการหักค่าลดหย่อนกันได้นั้นก็เป็นสิ่งที่บ่งบอกได้ว่ากฎหมายภาษีอากรได้ตระหนักถึงค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายให้เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำรงชีพของสามีภริยาและบุตรแล้วแต่กรณี กฎหมายจึงได้กำหนดให้มีการนำไปหักเป็นค่าลดหย่อนก่อนที่จะนำเงินได้นั้นไปคิดคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

ดังนั้นสำหรับบุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าต้องมีหน้าที่อุปการะซึ่งกันและกันนั้นผู้เขียนเห็นว่าแม้จะเป็นหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม น่าจะนำมาใช้กับกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ได้ด้วย ดังนั้นหากบุคคลที่มีหน้าที่ตามที่

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ข้างต้นได้ให้ทรัพย์สินแก่กัน เช่น บิดามารดาให้ทรัพย์สินแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ บุตรให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บิดามารดาหรือกรณีที่มีภริยาให้ทรัพย์สินแก่กันเพื่อเป็นการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันนั้น ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะ ย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) นี้

บุคคลที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ต้องมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน

ได้แก่ บิดากับบุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตายายกับหลาน พี่กับน้อง ลูกพี่ น้ำอ้าเพื่อน ขอทาน ลูกจ้าง พนักงานบริษัท เป็นต้น

สภาพสังคมไทยส่วนใหญ่จะอยู่กันเป็นครอบครัวขนาดใหญ่มีทั้งพ่อแม่ ลูก บางครอบครัวจะมีทั้ง ปู่ย่า ตายาย พี่น้อง ลูกพี่ น้ำอ้า รวมอยู่ในครอบครัวเดียวกัน บุคคลบางคนในครอบครัวที่ยังไม่มีงานทำและไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ อาจต้องพึ่งพาบุคคลอื่นที่มีรายได้ในครอบครัวนั้น การให้เงินหรือทรัพย์สินเท่าที่จำเป็นในการดำรงชีพหรือสิ่งของที่พุ่มเพี้ยงแก่บุคคลที่อยู่ในครอบครัวเดียวกันเป็นสิ่งที่มักพบเห็นเสมอในสังคมไทย นอกจากนี้การอุปการะเลี้ยงดูนั้นมีที่มาจากความคิดในทางศีลธรรมที่ผู้ซึ่งมีฐานะทางการเงินดีควรให้ความช่วยเหลือบุคคลที่ขาดแคลนสิ่งจำเป็นพื้นฐานในการดำรงชีพ ประกอบกับลักษณะอุปนิสัยของคนไทยส่วนใหญ่จะเป็นคนที่มีจิตใจเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่ การให้ทรัพย์สินแก่กันจึงไม่ได้จำกัดไว้เฉพาะบุคคลที่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติเท่านั้น และในชีวิตประจำวันเราจะให้ความช่วยเหลือใครก็ได้ ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีความสัมพันธ์ทางเครือญาติกับผู้ให้หรือไม่ก็ตาม หรือแม้กระทั่งผู้ให้กับผู้รับอาจไม่เคยรู้จักกันมาก่อนก็ได้ เช่น ให้เงินขอทาน ให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บุคคลที่พลัดหลงทางมา เป็นต้น ซึ่งเรื่องเหล่านี้มักพบเห็นเสมอในสังคมไทย

สำหรับบุคคลที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้กำหนดให้ต้องมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่น่าจะนำหน้าที่ของบุคคลตามกฎหมายแพ่งมาใช้กับกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ คำว่า “อุปการะ” ตามกฎหมายภาษีอากรนั้นผู้ให้ไม่จำเป็นต้องมีหน้าที่ตามกฎหมายให้ต้องกระทำ หากปรากฏข้อเท็จจริงแต่เพียงว่ามีการเกื้อกูลช่วยเหลือกันทั่วไปก็ถือว่าเป็นการอุปการะตามความหมายในนัยของประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นี้ทั้งสิ้น

การให้ทรัพย์สินแก่บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าต้องมีหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันกับการให้ทรัพย์สินแก่บุคคลที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ต้องมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันนั้นก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หากเป็นการอุปการะเลี้ยงดูที่กฎหมายกำหนดไว้ หากไม่ให้การอุปการะก็สามารถนำไปฟ้องร้องบังคับคดีกันได้ตามประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่หากเป็นการอุปการะเลี้ยงดูที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ เมื่ออีกฝ่ายไม่
ให้การอุปการะก็จะนำคดีไปฟ้องร้องบังคับคดีไม่ได้

3. โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

หน้าที่ธรรมจรรยา (Moral obligation) หมายถึงหน้าที่ทางศีลธรรม กรณีอย่างไรจะถือว่าเป็นหน้าที่ธรรมจรรยาหรือหน้าที่ทางศีลธรรมนั้น ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป เช่น กรณีมารดาแยกที่ดินจำนวนมากราคาสูงให้แก่บุตรซึ่งมีอาชีพและครอบครัวเป็นหลักฐานแล้วไม่ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1680/2517) หรือในกรณีที่บิดามารดาแยกที่ดินให้บุตรเพื่อเอาไปทำมาหาเลี้ยงชีพไม่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาเพราะบิดามารดาไม่มีหน้าที่ตามธรรมจรรยาที่จะต้องทำเช่นนั้น(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1516/2524) การที่ปู่ยกที่ดินให้หลานไม่ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523) ซึ่งแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้นเป็นการวินิจฉัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 535(3) ซึ่งหากเป็นการให้ตามหน้าที่ธรรมจรรยาแล้วผู้ให้จะถอนคืนการให้เพราะเหตุแรงคุณไม่ได้ โดยผู้ให้ในคดีดังกล่าวเป็นบุพการีของผู้รับการให้ เมื่อผู้รับการให้ประพฤตินแรงคุณแล้ว น้ำหนักที่จะถอนคืนการให้โดยไม่ถือว่าเป็นการให้ตามหน้าที่ธรรมจรรยาย่อมมีมาก ดังนั้นจึงไม่อาจนำแนวคำวินิจฉัยตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายเอกชนมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนได้²⁸

นอกจากนี้ มีผู้ให้ความหมายของคำว่า “หน้าที่ธรรมจรรยา” เอาไว้ดังนี้ เช่น นายไพบุลย์ เพียรรู้จบ ให้ความหมายของคำว่า “หน้าที่ธรรมจรรยา” หมายถึง ความประพฤติอันถูกต้องตามความเป็นธรรมและกฎหมาย นอกจากนี้ นายชลุตม์ สวัสดิ์ทัต ได้ให้ความหมายของคำนี้ว่า หมายถึงหน้าที่อันเป็นธรรมอันควรจักต้องกระทำ

สำหรับผู้เขียนเห็นว่า หน้าที่ธรรมจรรยาน่าจะหมายถึงสิ่งธรรมดาสามัญอันควรกระทำหรือพึงปฏิบัติต่อกัน

หน้าที่ธรรมจรรยานั้น เป็นเพียงหน้าที่ทางศีลธรรมเท่านั้น กล่าวคือเป็นหน้าที่ที่วิญญูชนส่วนใหญ่พึงกระทำแก่กัน หน้าที่ธรรมจรรยาจึงไม่ใช่หน้าที่ตามกฎหมาย ดังนั้นหากไม่ปฏิบัติตามก็ไม่ถือว่าผิดกฎหมายและไม่สามารถนำมาฟ้องร้องบังคับคดีทางแพ่งได้ แต่อย่างไรก็ดี หากผู้ใดไม่พึงกระทำตามหน้าที่ดังกล่าวก็จะถูกสังคมตำหนิว่าเป็นคนไม่ดีและไม่มีน้ำใจต่อผู้อื่น

²⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), น. 156

ส่วนหน้าที่ตามกฎหมายนั้น ในบางกรณีก็ถือว่าเป็นหน้าที่ธรรมจรรยาด้วยเช่นกัน เช่น บิดามารดามีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาบุตรผู้เยาว์ตามสมควร หรือในกรณีสามี ภริยาต้องมีหน้าที่อุปการะซึ่งกันและกัน หน้าที่อุปการะดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นหน้าที่ตามกฎหมาย และเป็นหน้าที่ธรรมจรรยาด้วย กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือหน้าที่ที่ต้องอุปการะกันตามกฎหมายนั้น เป็นส่วนหนึ่งของหน้าที่ตามธรรมจรรยานั่นเอง สำหรับหน้าที่ธรรมจรรยาในส่วนที่เป็นหน้าที่ตามกฎหมายนั้นจะมีผลในทางกฎหมายที่แตกต่างกัน กล่าวคือหน้าที่ธรรมจรรยาที่เป็นหน้าที่ตามกฎหมายนั้น หากไม่มีการให้กันก็สามารถฟ้องร้องบังคับคดีกันได้ แต่หน้าที่ธรรมจรรยาที่ไม่ใช่หน้าที่ตามกฎหมายบัญญัติไว้นั้นหากไม่มีการให้กันก็จะนำมาฟ้องร้องบังคับคดีไม่ได้

ลักษณะของสังคมไทยส่วนใหญ่จะอยู่กันเป็นครอบครัวขนาดใหญ่มีบุคคลหลายคน รวมอยู่ในครอบครัวเดียวกัน บางคนในครอบครัวที่ยังไม่มีงานทำและไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ อาจต้องพึ่งพาบุคคลอื่นที่มีรายได้ในครอบครัว ดังนั้น หากมีการให้เงินหรือทรัพย์สินเท่าที่จำเป็นในการดำรงชีพหรือสิ่งของที่พึงมีแก่บุคคลเหล่านั้น จะถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นการให้ เนื่องจากจำต้องอุปการะเลี้ยงดูโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า หากเป็นเงินได้ที่บิดามารดาให้แก่บุตร หรือบุตรให้แก่บิดามารดานั้นมักจะไม่ค่อยมีปัญหาว่าเป็นการให้อันเนื่องมาจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่ เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ได้บัญญัติรับรองในเรื่องดังกล่าวไว้ ดังเช่น

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1564 บัญญัติว่า "บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์"

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1563 บัญญัติว่า "บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา"

เมื่อพิจารณาแล้วบทบัญญัติ มาตรา 1564 บัญญัติไว้แต่เพียงว่าบิดามารดามีหน้าที่อุปการะบุตรเฉพาะที่เป็นผู้เยาว์เท่านั้น ดังนั้นถ้าบุตรที่พ้นภาวะผู้เยาว์ไปแล้วบิดามารดาอย่าลืมหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรแต่อย่างใด หากบิดามารดาให้เงินหรือทรัพย์สินแก่บุตรซึ่งพ้นภาวะผู้เยาว์แล้วจะถือว่าเป็นเงินได้ที่บุตรได้รับการอุปการะเลี้ยงดูหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นว่า จะนำหลักตามประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์มาใช้ตีความกฎหมายภาษีอากรในความหมายแคบหรือจำกัดสิทธิไม่ได้ เนื่องจากเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า "อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา" ไว้ จึงควรตีความในลักษณะให้ประโยชน์หรือเป็นคุณแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นแม้ว่าบุตรจะพ้นจากภาวะผู้เยาว์ไปแล้วก็ตาม หากปรากฏว่าบุตรยังอยู่ในฐานะที่ไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้และจำต้องได้รับการช่วยเหลือจากผู้อื่นแล้ว เช่น กำลังศึกษาอยู่ หรืออยู่ใน

ระหว่างทางานทำ เงินหรือทรัพย์สินที่บุตรได้รับในช่วงดังกล่าวน่าจะเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตนเอง

กรณีเงินหรือทรัพย์สินที่สามีภริยาให้ซึ่งกันและกันนั้นไม่ค่อยมีปัญหามากนัก เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1461 วรรคสอง บัญญัติว่า “สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน”

คำว่า “สามีภริยา” ตามมาตรานี้ ต้องเป็นสามีภริยาที่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ มีการจดทะเบียนสมรสหรือมีการสมรสกันถูกต้องตามกฎหมาย สำหรับสามีภริยาที่ไม่มีการจดทะเบียนสมรสกันนั้น แม้ว่าจะไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันก็ตาม แต่บุคคลดังกล่าวยังมียหน้าที่ที่ต้องให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกันอยู่ ดังนั้นเงินหรือทรัพย์สินที่บุคคลเหล่านี้ให้แก่กันด้วยเหตุดังกล่าวน่าจะเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นี้เช่นกัน

สรุป ความหมายของคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น อธิบายความหมายได้ดังนี้

ความหมายอย่างแคบ

เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หมายถึง เงินหรือทรัพย์สินที่ผู้ให้ให้แก่ผู้รับเพื่อการอนุเคราะห์ตามกฎหมาย โดยผู้รับจำต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือ

ข้อสังเกต การตีความแบบแคบมักเป็นการตีความที่วินิจฉัยในคดีแพ่ง ซึ่งเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนกับเอกชน เพื่อนำไปสู่การวินิจฉัยในประเด็นปัญหาข้อโต้แย้งกันว่าเหตุที่จะถอนคืนการให้เพราะประพฤติเนรคุณได้หรือไม่

ความหมายอย่างกว้าง

เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หมายถึงเงินที่ผู้ให้ให้แก่ผู้รับเพื่อการอนุเคราะห์ตามสมควร โดยผู้รับและผู้ให้ไม่จำต้องมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จำต้องกระทำการเช่นนั้นและไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กันแต่อย่างใด ส่วนจำนวนเงินที่ให้จะเป็นเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ให้เป็นสำคัญ เช่น หากผู้ให้มีฐานะดีมากการให้เงินจำนวนหลายล้านบาทก็ยังถือว่าเป็นการให้เพื่อวัตถุประสงค์ในการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา²⁹ ดังนั้นหากการให้ที่เข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว ผู้รับการให้ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ทั้งสิ้น แต่หากเป็นกรณีที่โอนอสังหาริมทรัพย์ให้ทายาททางมรดก โอน

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4505/2533

อสังหาริมทรัพย์ให้บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือเป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล เมืองพัทยาหรือเขตปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะและการโอนนั้นไม่เกิน 200,000 บาท แล้ว แม้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ก็ตาม แต่ผู้รับต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนให้ร้อยละ 0.5 ของราคาประเมินของทรัพย์สินนั้นด้วย

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการตีความคำว่า “เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ต้องตีความแบบกว้าง และหลักในการพิจารณาเงินได้ดังกล่าวนี้มีหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังนี้

1) เจตนา

ผู้ให้ต้องมีเจตนาให้เพื่อการอนุเคราะห์หรือช่วยเหลือแก่บุคคลซึ่งอยู่ในฐานะที่สมควรได้รับการอนุเคราะห์ตามฐานานุรูปแห่งตน ทั้งนี้เพื่อความจำเป็นในการดำรงชีพ แต่ไม่ถึงกับถูกจำกัดไว้เฉพาะต้องเป็นปัจจัย 4 อันได้แก่ อาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม และยารักษาโรค เท่านั้น อาจเป็นสิ่งของเครื่องใช้อื่นที่ฟุ่มเฟือยก็ได้ เช่น สามล้อเครื่องประดับให้ภริยา บิดามารดาซื้อรถยนต์ให้บุตรเป็นรางวัลเมื่อสำเร็จการศึกษา เป็นต้น

การพิจารณาถึงเจตนาอันแท้จริงของผู้ให้และผู้รับนั้นเป็นการยากที่จะหยั่งรู้ได้ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องนำพฤติการณ์ภายนอกมาประกอบการพิจารณา เช่น จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ยกให้แก่กัน ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับ เป็นต้น หากมูลค่าทรัพย์สินที่ยกให้มูลค่ามากและผู้ให้กับผู้รับไม่ได้มีความสัมพันธ์กันแล้ว อาจแสดงหรือชี้ให้เห็นว่าผู้ให้และผู้รับมีเจตนาอื่นแอบแฝงอยู่ จึงมิใช่เป็นการให้เพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยากันอย่างแท้จริง

2) ความสัมพันธ์

ผู้ให้และผู้รับไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์ทางเครือญาติ หรือความสัมพันธ์ทางกฎหมายกันแต่อย่างใด เกี่ยวกับเรื่องนี้ได้มีตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของผู้ให้และผู้รับไว้ดังนี้เช่น บิดามีภริยาใหม่แล้วยกที่ดินให้บุตรที่เกิดจากภริยาเก่า ถือว่าเป็นการให้ตามสมควรในทางศีลธรรม (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 58/2497) แต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ปู่ยกที่ดินให้หลานไม่ใช่การให้ตามหน้าที่ธรรมจรรยา เพราะปู่ไม่มีหน้าที่ตาม

ธรรมจรรยาที่จะต้องกระทำการเช่นนั้น³⁰ ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้นเป็นการวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในคดีแพ่ง จึงไม่อาจนำมาเป็นหลักเกณฑ์ในการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดีภาษีได้

ผู้เขียนเห็นว่า กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523 ที่วินิจฉัยว่าปู่ไม่มีหน้าที่ตามธรรมจรรยาต่อหลานนั้น ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่าแม้ปู่จะไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องให้การอุปการะเลี้ยงดูหลานก็ตาม แต่หลานนั้นถือเป็นผู้สืบสายโลหิตโดยตรงของปู่ หากมองในแง่ของมโนธรรมและศีลธรรมแล้วปู่ควรมีหน้าที่ให้การอุปการะเลี้ยงดูหลานซึ่งเป็นผู้สืบสายโลหิตเดียวกันกับตนด้วย เหตุผลที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าปู่ไม่มีหน้าที่ตามธรรมจรรยาต่อหลานนั้นจึงเป็นการวินิจฉัยเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมเพื่อให้มีการถอนคืนการให้เนื่องจากหลานประพฤติเนรคุณต่อปู่ซึ่งเป็นผู้มีพระคุณ ซึ่งหากมองในแง่ศีลธรรมเกี่ยวกับเรื่องนี้แล้วถือว่าหลานกระทำการอันไม่สมควรต่อบุพการีของตนจึงสมควรให้หลานคืนทรัพย์สินให้แก่ปู่ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการบัญญัติกฎหมายแพ่งนั้นเพื่อระงับข้อพิพาทระหว่างเอกชนด้วยกันซึ่งแตกต่างจากการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่มีวัตถุประสงค์เป็นการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน ดังนั้นในการวินิจฉัยถ้อยคำตามกฎหมายแพ่งและกฎหมายภาษีอากรจึงมีความแตกต่างกันบ้าง กรณีข้อเท็จจริงดังกล่าวหากเป็นการวินิจฉัยตามกฎหมายภาษีอากรการที่ปู่ยกที่ดินให้หลานนั้นน่าจะถือว่าเป็นการให้เพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10) ได้เช่นกัน

เกี่ยวกับเรื่องความสัมพันธ์ของผู้ให้กับผู้รับนั้นผู้เขียนเห็นว่า น่าจะมีความหมายกว้างกว่าความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งตามกฎหมายภาษีอากรนั้นผู้ให้กับผู้รับจะมีความสัมพันธ์กันในทางกฎหมายหรือทางสายโลหิตเดียวกันหรือไม่ก็ตาม ก็ถือว่าเข้าหลักเกณฑ์ที่จะนำมาพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นี้ได้แล้ว ดังนั้น เงินหรือ

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523(ประชุมใหญ่) การที่ปู่ได้เลี้ยงดูจำเลยมาแต่ยังเล็ก เพราะบิดาถึงแก่กรรม ได้ให้การศึกษาแล้วยกที่พิพาทให้จำเลยขณะมีอายุเพียง 11 ปี และโจทก์ไม่มีที่ดินเหลือแล้ว เพราะได้ยกให้บุตรคนอื่น ๆ หมดแล้วก็ตาม ก็หาใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาแต่ประการใดไม่ เพราะโจทก์หาไม่มีหน้าที่ตามธรรมจรรยาที่จะต้องกระทำเช่นนั้นไม่ จึงเป็นการให้โดยเสน่หา จำเลยด่าโจทก์ว่า อ้ายแก่ฉิบหาย กูไม่นับถือมึง มึงโกงที่ดินกู เพราะจำเลยโกรธโจทก์ที่ห้ามมิให้ทะเลาะกับอา เป็นการหมิ่นประมาทโจทก์ร้ายแรง ถือได้ว่าเป็นการประพฤติเนรคุณ โจทก์ถอนคืนการให้ได้

ทรัพย์สินที่ให้แก่งานหรือได้รับเพื่อการอนุเคราะห์จาก ปู่ย่า ตายาย ลุงป้า น้าอา เพื่อนฝูง หรือ จากคนรู้จัก ย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาทั้งสิ้น

3) มูลค่าทรัพย์สิน

เกี่ยวกับจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้แก่งานมากนักน้อยเพียงใดจึงจะได้รับการยกเว้น ตาม มาตรา 42(10) นั้น มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4505/2533 วินิจฉัยว่าการที่บิดายกหุ้นซึ่งมีมูลค่า 12 ล้านบาทให้แก่บุตรนั้น ถือว่าเป็นเงินได้ที่บุตรได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10)

วิเคราะห์ กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4505/2533 นั้นข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวมีว่า บุตรอายุ 50 ปี ประกอบอาชีพและมีฐานะดีอยู่แล้ว ปัญหาว่าคิดว่าการยกทรัพย์สินให้บุตรที่พ้นภาวะผู้เยาว์และมีฐานะดีนั้นจะถือว่าเป็นการยกทรัพย์สินให้บุตรเพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่ ปัญหานี้มีนักกฎหมายบางท่านให้ความเห็นว่าการยกทรัพย์สินให้บุตรที่มีฐานะดีอยู่แล้วไม่ใช่เป็นการให้ในลักษณะอุปการะบุตร จึงไม่ควรได้รับยกเว้นภาษี³¹

สำหรับปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้นผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้โดยใช้ถ้อยคำว่า "เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา" ซึ่งหากแยกองค์ประกอบของหลักเกณฑ์กฎหมายดังกล่าวออกพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ลักษณะของเงินได้ตามบทบัญญัตินี้มีองค์ประกอบ 3 ส่วน ดังนี้ คือ 1) เป็นเงินได้ 2) ได้รับการอุปการะ 3) โดยหน้าที่ธรรมจรรยา หากพิจารณาตามตัวอักษรอย่างเคร่งครัดแล้วผู้ที่ได้รับการให้นั้นต้องอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือหรือความอุปการะจากผู้ให้จึงจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ การตีความในลักษณะนี้เป็นการตีความแบบแคบในลักษณะจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย มาตรา 42(10) นั้นบัญญัติขึ้นมาเพื่อบรรเทาภาระทางภาษีให้แก่บุคคลบางจำพวกที่ได้รับเงินได้อันเนื่องมาจากเหตุตามที่กฎหมายดังกล่าวได้บัญญัติไว้ และเหตุที่รัฐยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากรัฐอาจมองว่าบุคคลดังกล่าวผู้นั้นอยู่ในฐานะทางเศรษฐกิจไม่ดีและเพื่อส่งเสริมศีลธรรมอันดีงามบางอย่างของประชาชนให้คงอยู่สืบไป การจัดเก็บภาษีเอากับผู้รับนั้นส่งผลให้ผู้รับได้รับทรัพย์สินที่ผู้ให้ให้ได้ให้เพื่อการช่วยเหลือน้อยลงไปจนอาจไม่สมกับความประสงค์ของผู้ให้และผู้รับอย่างแท้จริง นอกจากนี้ก่อนที่จะให้ผู้ให้ให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับไปนั้น ผู้ให้ย่อมตรึกตรองถึงความจำเป็นและความเหมาะสมสมควรแก่กรณีแล้วจึงตัดสินใจยกทรัพย์สินให้แก่ผู้รับไปตามความจำเป็นและความเหมาะสม กรณีเช่นนี้หากผู้ให้กับผู้รับไม่

³¹ ดุลยลักษณ์ ตราฐธรรม, "วารสารข่าวกฎหมายใหม่" เมษายน 2549

มีความสัมพันธ์ที่จำต้องมีหน้าที่อุปการะกันตามกฎหมาย เช่น ให้เงินแก่คนขอทาน ให้ทรัพย์สินที่จำเป็นแก่คนหลงทางที่พลัดหลงมา ยิ่งต้องถือว่าเป็นสิ่งดีงาม ดังนั้นรัฐจึงควรมีมาตรการต่างๆ ออกมาเพื่อส่งเสริมหรือกระตุ้นให้ประชาชนให้การช่วยเหลือกันดังกล่าว มาตรการทางภาษีนั่นก็ถือเป็นวิธีหนึ่งที่จะช่วยส่งเสริมประชาชนในเรื่องนี้ได้ ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นจึงควรตีความแบบกว้างเพื่อให้มาตรการทางภาษีช่วยกระตุ้นหรือส่งเสริมประชาชนในเรื่องดังกล่าว ให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของรัฐ ด้วยเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าคำว่า "อุปการะ" นั้นน่าจะหมายถึง การให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลกันเท่านั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นหน้าที่ตามที่กฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ก็ได้ เหตุผลที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการโอนหุ้นมูลค่า 12 ล้านบาทให้แก่บุตรซึ่งฐานะคืออยู่แล้วเป็นเงินได้ที่บุตรได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา นั้น อาจเป็นเพราะว่าศาลฎีกาได้ตีความคำว่า "อุปการะ" ตามกฎหมายภาษีอากรแบบกว้างโดยไม่คำนึงว่าผู้รับอยู่ในฐานะที่ต้องการความช่วยเหลือจากผู้ให้หรือไม่ นอกจากนี้ยังมีคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ 0811/418 ลงวันที่ 14 มกราคม 2541 วินิจฉัยว่า การที่สามีโอนหุ้นให้ภริยาและบุตรมูลค่าหลายพันล้านบาทนั้น เป็นการให้โดยการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาเช่นกัน แสดงให้เห็นว่าการให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีและแนวคำวินิจฉัยของศาลในคดีภาษีจะไม่คำนึงถึงฐานะของผู้รับว่ามีฐานะอย่างไร แม้จะปรากฏว่าผู้รับมีฐานะคืออยู่แล้ว แต่หากเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาก็จะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10)

เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า หากมองถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีและแนวคิดเกี่ยวกับเงินได้แล้ว การที่รัฐจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำเงินไปบริหารพัฒนาประเทศและเพื่อให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี ดังนั้นการที่รัฐจะจัดเก็บภาษีเอาจากทรัพย์สินชนิดใดก็ควรเก็บเอาจากทรัพย์สินประเภทที่ก่อให้เกิดรายได้ในทางเศรษฐกิจโดยรวมโดยไม่ควรคำนึงว่าทรัพย์สินนั้นตกอยู่ในความครอบครองของผู้ใด และหากมีการจัดเก็บภาษีเอาจากทรัพย์สินสิ่งนั้นทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนผู้ครอบครองโดยตัวทรัพย์สินนั้นยังไม่ได้ก่อให้เกิดมีรายได้ขึ้น ก็ไม่ทำให้เศรษฐกิจของชาติโดยรวมมีความมั่งคั่งขึ้นแต่อย่างใด การจัดเก็บภาษีเอาจากทรัพย์สินในลักษณะนี้จึงไม่ส่งผลดีในทางเศรษฐกิจ เพราะจะทำให้ประชาชนไม่อยากทำงานเพื่อสะสมทรัพย์สินไว้และจะเป็นการสร้างนิสัยที่ไม่ดีให้แก่ประชาชนที่ไม่อยากยกทรัพย์สินที่จำเป็นให้แก่กัน นอกจากนี้ยังเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ทำให้มูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินชนิดนั้นลดลงไป

ตัวอย่างเช่น นาย ก. โอนทรัพย์สินมูลค่า 1 ล้านบาทให้แก่ นาย ข. เพื่อเป็นการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ต่อมา นาย ข. โอนทรัพย์สินนั้นให้แก่ นาย ค. แล้ว นาย ค. โอนต่อให้

นาย ง. ด้วยเหตุเพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาเช่นเดียวกัน โดยขณะโอนนั้นปรากฏว่าผู้รับโอนแต่ละคนมีอาชีพการงานและมีฐานะดีอยู่แล้ว หากตีความคำว่า "อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา" ตามมาตรา 42(10) ในความหมายแบบแคบ คือผู้รับต้องอยู่ในฐานะที่จำต้องได้รับการช่วยเหลือจากผู้ให้แล้ว หรือผู้รับต้องเป็นบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจไม่ดีแล้ว นาย ข. นาย ค. และนาย ง. ย่อมจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10) กล่าวคือต้องนำทรัพย์สินที่ผู้รับได้รับมาเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งทำให้การโอนดังกล่าวข้างต้นต้องถูกนำมาคำนวณภาษีกันทุกทอด สมมุติว่าอัตราภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ย่อมก่อให้เกิดผลดังนี้

- กรณีนาย ก. โอนให้นาย ข. ซึ่งนาย ข. ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เป็นเงินจำนวน 200,000 บาท ดังนั้นมูลค่าของทรัพย์สินที่นาย ข. ได้รับดูเสมือนว่านาย ข. ได้รับทรัพย์สินมา 1 ล้านบาท แต่มูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงจะเหลือเพียง 800,000 บาท (1,000,000 - 200,000)

- กรณีนาย ข. โอนให้นาย ค. ซึ่งนาย ค. ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของทรัพย์สินที่ได้รับมา ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมีราคาซื้อขายตามท้องตลาด 1 ล้านบาทเช่นเดิม ดังนั้นนาย ค. ต้องเสียภาษีอีก 200,000 บาท มูลค่าของทรัพย์สินนี้เหลือเพียง 600,000 บาท (1,000,000 - 200,000 - 200,000)

- กรณีนาย ค. โอนให้นาย ง. ซึ่งนาย ง. ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของทรัพย์สินที่ได้รับมา ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมีราคาซื้อขายตามท้องตลาด 1 ล้านบาทเช่นเดิม ดังนั้นนาย ง. ต้องเสียภาษีอีก 200,000 บาท มูลค่าของทรัพย์สินคงเหลือเพียง 400,000 บาท (1,000,000 - 200,000 - 200,000 - 200,000)

การจัดเก็บภาษีอาภักกับกรณีทรัพย์สินเปลี่ยนมือเช่นนี้ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีอาภักกับทรัพย์สินที่ยังมิได้นำไปทำประโยชน์ก่อให้เกิดความเพิ่มพูนในทางเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ และยังทำให้มูลค่าของทรัพย์สินนั้นไม่เท่าเดิมด้วยเพราะเหตุที่ต้องนำไปหักภาษี การจัดเก็บภาษีอาภักกับประชาชนในลักษณะเช่นนี้จึงไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี อาจส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีได้

การจัดเก็บหรือไม่จัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ ตามมาตรา 42(10) นั้น หากตระหนักถึงภาระทางภาษีดังกล่าวมาข้างต้นแล้ว จึงควรอย่างยิ่งที่จะแปลความหมายของคำว่า "เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา" แบบกว้าง เพื่อจะได้ไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ลดมูลค่าของทรัพย์สิน เพราะทรัพย์สินที่ผู้ให้ได้ออนให้แก่ผู้รับนั้นก่อนที่ผู้ให้จะโอนให้แก่ผู้รับไปนั้น ผู้ให้ได้เสียภาษีสำหรับทรัพย์สินนั้นมาครั้งหนึ่งแล้ว

จำนวนเงินและทรัพย์สินมากน้อยเท่าใด ต้องดูที่ฐานะของผู้ให้เป็นสำคัญขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงแต่ละเรื่องๆไป เนื่องจากฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคนไม่เท่าเทียมกัน จึงไม่อาจจะนำหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งในข้อเท็จจริงใดข้อเท็จจริงหนึ่งไปใช้เป็นหลักเกณฑ์ในข้อเท็จจริงอื่นซึ่งเกิดในลักษณะทำนองเดียวกันได้ แม้จะเป็นการให้ทรัพย์สินชนิดเดียวกันก็ตาม เพราะบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยย่อมมีความสามารถในการให้การอุปการะได้ดีกว่าบุคคลที่มีฐานะยากจน เช่น เศรษฐีมีเงินหลายหมื่นล้านบาทโอนทรัพย์สินมูลค่าหลายพันล้านบาทให้แก่บุตรของตนเพื่อเป็นการอุปการะ หรือในกรณีที่บิดามีฐานะร่ำรวยซื้อรถยนต์มูลค่า 10 ล้านบาท ให้แก่บุตรเพื่อใช้เป็นพาหนะขับไปเรียนหนังสือ เป็นต้น ในมุมมองของบุคคลทั่วไปอาจมองว่าทรัพย์สินและจำนวนเงินดังกล่าวนั้นมีจำนวนมากไม่น่าจะถือว่าเป็นการให้เพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เกี่ยวกับเรื่องนี้ได้มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ว่าการให้ทรัพย์สินเล็กน้อยๆ ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1584/2479) แต่หากเป็นการให้ทรัพย์สินมีมูลค่ามากส่วนใหญ่จะวินิจฉัยว่าไม่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

ตัวอย่างเช่น มารดาแยกที่ดินซึ่งมีราคาสูงให้บุตรซึ่งมีอาชีพและครอบครัวแล้วนั้นไม่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา³² แต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 104/2502 วินิจฉัยว่า มารดาแยกที่ดินให้บุตรทั้งหมด โดยสั่งให้แบ่งที่ดินแก่หลานด้วย ถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

การโอนหุ้นให้ภริยาหรือบุตร ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา³³ เป็นต้น

ในการตีความคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” นั้น ผู้เขียนเห็นว่าเหตุผลในการตีความของศาลฎีกาที่ตีความคำว่า “หน้าที่ตามธรรมจรรยา” ในคำพิพากษาที่วินิจฉัยข้อพิพาทคดีแพ่งไขว่ว่าเราจะไม่สามารถนำมาใช้ในการตีความคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ในกฎหมายภาษีอากรได้เลย กล่าวคือสามารถนำมาใช้ประกอบเพื่อเป็นแนวทางในการตีความในกฎหมายภาษีอากรได้ เนื่องจากถ้อยคำตามบทบัญญัติกฎหมาย

³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1680/2517 การที่โจทก์ยกที่ดินให้จำเลยเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือไม่ พิเคราะห์แล้วปรากฏว่า ขณะโจทก์ยกที่ดินให้จำเลยนั้น จำเลยมีอาชีพและครอบครัวเป็นหลักฐานแล้ว ไม่อยู่ในสภาพที่โจทก์ผู้เป็นมารดามีหน้าที่ตามธรรมจรรยาที่จะต้องอุปการะ ทั้งที่ดินก็เป็นจำนวนมากราคาสูง จึงมิใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

³³ อารณ นารอดิลก , “คำวินิจฉัยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” สรรพากรสาส์น 47 (พฤศจิกายน 2543) : 84 (กค 0811/418-14 มกราคม 2541 ,61.26294)

แพ่งและพาณิชย์นั้นบัญญัติถ้อยคำมีลักษณะคล้ายกับถ้อยคำในกฎหมายภาษีอากร แต่ควรนำเฉพาะหลักการตีความในคดีแพ่งที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีมาใช้เท่านั้น เพราะคำว่า "หน้าที่ตามธรรมจรรยา" นั้นมีบัญญัติไว้ใน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 535(3) ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับผู้รับการให้ประพัตินเรคุณต่อผู้ให้จนเป็นเหตุให้ต้องมีการฟ้องคดีถอนคืนการให้ หากวินิจฉัยว่าไม่ใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาก็สามารถฟ้องให้มีการถอนคืนการให้ได้ และหากเป็นกรณีให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาก็จะถอนคืนการให้ไม่ได้ และแนวโน้มของคำพิพากษาเกี่ยวกับเรื่องนี้มักจะตัดสินว่ามีใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา การตีความของศาลที่วินิจฉัยในคดีแพ่งนั้นจะตีความแบบแคบ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับการตีความในลักษณะดังกล่าว เพราะว่าตามบทบัญญัติของกฎหมายแพ่งดังกล่าวนี้เป็นเรื่องที่ได้รับประพัตินเรไม่ดีต่อผู้ให้ จึงควรตีความไปในทางที่จะให้มีการถอนคืนการให้กันได้ง่าย เพราะผู้รับได้รับทรัพย์สินมาโดยไม่มีค่าตอบแทนแล้วยังมีความประพัตินเเรไม่ดีอีก จึงไม่ควรให้การสนับสนุนการกระทำอันไม่เหมาะสมของผู้รับดังกล่าว การตีความในลักษณะเช่นนี้ยังช่วยปรามผู้รับให้กระทำการอันสมควรแก่ผู้ให้ได้อีกด้วย อย่างไรก็ตามหากเป็นการตีความคำว่า "ให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา" ตามกฎหมายภาษีอากรแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรจะนำหลักการตีความตามกฎหมายแพ่งมาใช้ เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่บังคับใช้กับกรณีข้อพิพาทระหว่างเอกชนด้วยกัน ส่วนกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่บังคับใช้สำหรับกรณีข้อพิพาททางภาษีระหว่างรัฐกับประชาชน จึงเห็นได้ว่า วัตถุประสงค์ของกฎหมายทั้งสองประเภานั้นบัญญัติขึ้นด้วยเหตุผลที่แตกต่างกัน และการบังคับใช้กฎหมายสำหรับคู่กรณีก็ไม่เหมือนกัน

3.2.2 เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก

ประเทศไทยได้ยอมรับหลักในเรื่องการสืบทอดของทายาท ดังนั้นถ้าเจ้ามรดกได้สร้างสะสมทรัพย์สมบัติอันเป็นมรดกก่อนตายไว้มากเท่าใด บรรดาทรัพย์สินเหล่านั้นทั้งหมดก็จะตกทอดแก่ทายาทซึ่งเป็นทายาทโดยธรรมตามกฎหมาย หรือเป็นผู้รับพินัยกรรมที่เจ้ามรดกได้ระบุไว้ ด้วยเหตุนี้ ถ้ากล่าววาทายาทที่ได้รับมรดกนั้นเป็นผู้โชคดีก็คงจะไม่ผิดและถือได้ว่าเป็นผู้มีทรัพย์สมบัติแล้วหาเงินทองมากกว่าผู้อื่นที่ไม่มีโอกาสได้รับทรัพย์มรดกนั้น³⁴

³⁴ รศ.เพิ่มบุญ แก้วเขียว, "เกร็ดภาษี" ,วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ น.85 (พฤษภาคม 2543)

ทรัพย์มรดกนั้นถือว่าเป็นโชคลาภของผู้ได้รับซึ่งได้ทรัพย์มาโดยไม่เสียค่าตอบแทนแต่ประการใด³⁵ เดิมในปี พ.ศ. 2476 ประเทศไทยเคยนำภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บในประเทศ โดยจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินและบุคคลในรูปแบบของอากรมรดกที่เก็บจากกองมรดกของผู้ตาย และรูปแบบของอากรการรับมรดกที่เก็บจากทายาทผู้รับมรดก อันเป็นการเรียกเก็บภาษีจากทั้งกองมรดกและทายาทผู้รับมรดกในตัวทรัพย์สินเดียวกัน ก่อให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนและเกิดปัญหาในการจัดเก็บ จึงถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2487

เงินได้ที่ได้รับการรับมรดกที่จะได้รับยกเว้นภาษีไม่จำกัดเฉพาะการได้รับมรดกเป็นตัวเงินสด การได้รับมรดกเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมินไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งการไม่ต้องเสียภาษีนี้นี้หมายถึงไม่ต้องเสียภาษีในตอนได้รับมรดก แต่หากภายหลังมีการขายทรัพย์มรดกต่อไปแล้วจะต้องเสียภาษีหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าทรัพย์มรดกที่ขายไปนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์³⁶

1) หากทรัพย์มรดกที่ขายนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(9)

2) หากทรัพย์มรดกที่ขายนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์จะไม่ได้รับยกเว้นภาษี เว้นแต่อสังหาริมทรัพย์ที่ขายนั้นไม่ได้ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ก็จะได้รับยกเว้นไม่เกิน 200,000 บาทต่อปี ตามกฎกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 126 ข้อ 2(17)

3.2.2.1 ความหมาย

สำหรับความหมายของคำว่า “มรดก” ในประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่าหมายความว่าอย่างไร และมีขอบเขตเพียงไร ผู้เขียนมีความเห็นว่าเราจำเป็นต้องนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายใกล้เคียงมาใช้ ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ได้บัญญัติถึงหลักเกณฑ์ของทรัพย์มรดกของผู้ตายเอาไว้ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องนำหลักกฎหมายดังกล่าวมาศึกษาและปรับใช้ในฐานะที่เป็นกฎหมายใกล้เคียงกับประมวลรัษฎากร

³⁵ Maurice Laure "Science Fiscale" 'edition puf pp. 177-179

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์) น. 153

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ในหมวด 3 ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 48 กำหนดว่า "สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ การสืบทอดย่อมได้รับความคุ้มครอง สิทธิของบุคคลในการสืบทอดย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ" ปัจจุบันประเทศไทยมีบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยมรดกกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 โดยเป็นกฎหมายที่คุ้มครองหลักในเรื่องของกรรมสิทธิ์ที่จะตกทอดจากคนตาย(เจ้ามรดก) ไปสู่คนที่ยังมีชีวิตอยู่(ทายาท) เกี่ยวกับเรื่องนี้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่า

มาตรา 1599 บัญญัติว่า "เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของผู้นั้นตกทอดแก่ทายาท ทายาทอาจเสียไปซึ่งสิทธิในมรดกได้ แต่โดยบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น"

มาตรา 1602 บัญญัติว่า "เมื่อบุคคลใดต้องถือว่าถึงแก่ความตายตามความในมาตรา 62 แห่งประมวลกฎหมายนี้ มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท

ถ้าพิสูจน์ได้ว่าบุคคลนั้นยังคงมีชีวิตอยู่ หรือตายในเวลาอื่นผิดไปจากเวลาดังระบุไว้ในคำสั่งที่สั่งให้เป็นคนสาบสูญ ให้ใช้บทบัญญัติมาตรา 63 แห่งประมวลกฎหมายนี้บังคับแก่ทายาทของบุคคลนั้น"

มาตรา 1603 บัญญัติว่า "กองมรดกย่อมตกทอดแก่ทายาทโดยสิทธิตามกฎหมายหรือโดยพินัยกรรม

ทายาทที่มีสิทธิตามกฎหมายเรียกว่า "ทายาทโดยธรรม"

ทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรมเรียกว่า "ผู้รับพินัยกรรม"

มรดก หมายความว่า ทรัพย์สินของผู้ตาย³⁷

กองมรดกของผู้ตายได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบต่าง ๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้ว เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้³⁸

การได้รับมรดกนั้นอาจได้มาโดยผลของกฎหมายหรือตามพินัยกรรมก็ได้

³⁷ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525

³⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600

ผู้เขียนเห็นว่าปัญหาในการตีความว่า เป็นเงินได้ที่ได้รับอันเนื่องมาจากการรับมรดกหรือไม่ นั้น ไม่ค่อยมีปัญหามากนัก แต่ปัญหาที่มักเกิดเสมอคือ ทรัพย์ดังกล่าวเป็นทรัพย์มรดกของผู้ตายหรือไม่ เพราะหากเป็นทรัพย์มรดกย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่หากไม่เป็นทรัพย์มรดกของผู้ตายแล้วจะไม่ได้รับการยกเว้นตามนัยมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากรนี้

สิ่งที่จะต้องถือว่าเป็นมรดกของผู้ตายนั้นต้องเป็นทรัพย์สิน สิทธิและหน้าที่ที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนหรือขณะถึงแก่ความตายโดยทรัพย์มรดกที่ได้รับนั้นอาจเป็นสังหาริมทรัพย์ สังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องไม่ใช่การเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้

สิทธิหรือความรับผิดชอบที่ถือว่าเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ เช่น สิทธิและหน้าที่อันเกิดจากรับสัมปทานบัตรทำเหมืองแร่ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 46/2492) สิทธิหน้าที่เกี่ยวกับการเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ³⁹ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2501) สัญญาเช่าที่ดินโรงเรือนเพื่ออยู่อาศัยหรือทำการค้า (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1537/2500 , 925/2501) แต่ถ้าเช่าที่ดินเพื่อปลูกโรงเรือนหรือต้นไม้เป็นสัญญาต่างตอบแทน เป็นมรดกตกทอดแก่ทายาท (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1236/2501) สิทธิของผู้ถูกทำละเมิดที่จะเรียกเอาค่าสินไหมทดแทน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 446 สิทธิเรียกร้องค่าทดแทนความเสียหายเนื่องจากการที่คู่หมั้น บิดามารดา หรือบุคคลผู้กระทำการในฐานะเช่นบิดามารดาได้ใช้จ่ายหรือต้องเป็นลูกหนี้เนื่องในการเตรียมการสมรสโดยสุจริตและตามสมควร ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1440(2) เว้นแต่มีการรับสภาพกันไว้เป็นหนังสือหรือผู้เสียหายได้เริ่มฟ้องคดีตามสิทธินั้นแล้ว⁴⁰

สิทธิที่เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วเป็นอันระงับลง เช่น สิทธิอาศัย(ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1404) สิทธิเก็บกิน(ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

³⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1055 บัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญย่อมเลิกกันด้วยเหตุดังกล่าวต่อไปนี้

(5) เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนคนหนึ่งตาย หรือล้มละลาย หรือตกเป็นผู้ไร้ความสามารถ”

⁴⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1447 วรรคสอง บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องค่าทดแทนตามหมวดนี้ นอกจากค่าทดแทนตามมาตรา 1440(2) ไม่อาจโอนกันได้และไม่ตกทอดไปถึงทายาท เว้นแต่สิทธินั้นจะได้รับสภาพกันไว้เป็นหนังสือหรือผู้เสียหายได้เริ่มฟ้องคดีตามสิทธินั้นแล้ว”

มาตรา 1418) ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์(ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1431) เป็นต้น

ทรัพย์สินที่ได้มาหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วไม่ถือว่าเป็นมรดก เช่น เงิน สงเคราะห์ตกทอด ตามพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญราชการ พ.ศ. 2494 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2114/2524) สิทธิบำเหน็จตกทอด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 635/2516) เป็นต้น

สิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญาและอุตสาหกรรม (Intellectual property rights) เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สิทธิในเครื่องหมายการค้า เป็นต้น ก็ถือว่าเป็นมรดกของผู้ตายเช่นกัน

สรุป มรดกของผู้ตายที่จะถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าต้องเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับมาเท่านั้นไม่รวมถึงหนี้สินของผู้ตาย แม้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะถือว่าหนี้สินของผู้ตายเป็นมรดกของผู้ตายและตกทอดแก่ทายาทก็ตาม แต่ในแง่ของความหมายตามนัยของประมวลรัษฎากรแล้วไม่ถือว่าหนี้สินนั้นจะทำให้ทายาทผู้รับมรดกร่ำรวยขึ้นเลย จึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้ ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้รับมรดกจากบิดาเป็นเงิน 10,000,000 บาท แต่ปรากฏว่าก่อนบิดาถึงแก่ความตายมีภาระหนี้สินกับธนาคารเป็นเงิน 6,000,000 บาท เช่นนี้ ต้องถือว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดแก่นาย ก. คือเงินจำนวน 4,000,000 บาท เป็นต้น

สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกนั้น แม้ขณะได้รับทรัพย์สินมรดกมาจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ก็ตาม หากมีการนำเอาทรัพย์สินมรดกที่ได้มานั้นไปโอนขายต่อ เงินได้นั้นจะต้องนำไปคิดคำนวณเพื่อเสียภาษีหรือไม่นั้นต้องพิจารณาว่าทรัพย์สินที่โอนขายไปนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ หากเป็นสังหาริมทรัพย์และเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 42(9) ก็จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ แต่หากเป็นอสังหาริมทรัพย์แล้วก็ต้องพิจารณาว่าเป็นการโอนในรูปแบบใด ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปโดยละเอียดในหัวข้อต่อไป

3.2.3 เงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

การให้โดยเสนหาถือว่าทำให้ผู้รับการให้มีเงินได้เกิดขึ้น จึงต้องเสียภาษี ซึ่งตามหลักกฎหมายแล้วถือว่าผู้รับการให้เป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษี เว้นแต่เป็นการให้อสังหาริมทรัพย์จึงจะถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษี⁴¹

⁴¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), น. 157

กรณีที่จะถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี นั้นผู้เขียนเห็นว่าจะประกอบด้วยหลักเกณฑ์ ดังนี้

- 1) เป็นการให้โดยเสน่หา
- 2) เนื่องในพิธี หรือ
- 3) ตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

1) การให้โดยเสน่หา

1.1) ความหมาย

สำหรับความหมายของคำว่า “การให้โดยเสน่หา” นั้นประมวลพระราชกรไม่ได้บัญญัติคำนิยามหรือคำจำกัดความเอาไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นการศึกษาความหมายของคำดังกล่าวจึงจำเป็นต้องศึกษาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในฐานะที่เป็นกฎหมายใกล้เคียง พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525 ความเห็นของนักวิชาการและแนวคำวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากร

1.1.1) ความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525

“ให้โดยเสน่หา” หมายความว่า โอนทรัพย์สินให้แก่อีกบุคคลหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน

การให้โดยเสน่หาตามความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานดังกล่าว กรณีที่จะถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาต้องเป็นกรณีที่ผู้รับไม่จำเป็นต้องกระทำการใดเป็นการตอบแทนเลย หากผู้รับจำเป็นต้องกระทำการอันมีลักษณะเป็นการตอบแทนแล้วย่อมไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หา เช่น นาย ก. ยกที่ดินให้นาย ข. แต่มีเงื่อนไขว่านาย ข. ต้องให้รถยนต์แก่นาย ก. เป็นการตอบแทน เป็นต้น

1.1.2) ความหมายที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 521 บัญญัติว่า “อันว่าให้นั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้ โอนทรัพย์สินของตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับ และผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้น”

ตามบทบัญญัติดังกล่าว เห็นว่าคู่สัญญาในสัญญาให้มี 2 ฝ่าย คือ ผู้ให้และผู้รับ สัญญาให้นั้นมิใช่สัญญาต่างตอบแทน กล่าวคือผู้รับไม่ต้องทำหน้าที่ตอบแทนนอกจากรับประโยชน์จากผู้ให้แต่ฝ่ายเดียว ส่วนผู้ให้ก็ให้ทรัพย์สินนั้นไปโดยเสน่หา ทั้งๆที่ตนอาจไม่มีหน้าที่ตาม

กฎหมายจะต้องให้ การให้ที่มีค่าตอบแทนหรือมีประโยชน์อย่างอื่นมาเกี่ยวข้องด้วย สัญญานั้นก็ไม่ใช่สัญญาให้⁴²

มีข้อน่าสังเกตว่า การให้ทรัพย์สินโดยผู้ให้กำหนดให้ผู้รับทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดเป็นการตอบแทนและสิ่งที่ทำตอบแทนนั้นมีมูลค่าน้อยมากเมื่อเทียบกับทรัพย์สินที่ตนได้รับมา จะถือว่าเป็นการให้ตามความหมายนัยของ มาตรา 521 นี้หรือไม่ เรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีจะถือเป็นการให้ตามมาตรา 521 ต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังนี้

- (1) คู่สัญญามี 2 ฝ่าย คือ ผู้ให้และผู้รับ
- (2) ผู้ให้ได้โอนทรัพย์สินของตนให้แก่ผู้รับโดยเสนหา
- (3) ผู้รับต้องรับเอาทรัพย์สินที่ยกให้

การให้โดยเสนหาในที่นี้จะหมายถึงเป็นการให้ทรัพย์สินแก่อีกฝ่ายหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน การให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับโดยกำหนดให้ผู้รับต้องทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน นั้นไม่ว่าสิ่งนั้นจะมีมูลค่าน้อยเพียงใดก็ตามก็ไม่ใช่เป็นการให้โดยเสนหา แต่การให้ในลักษณะเช่นนี้เป็นเพียงการให้ธรรมดา และถือว่าเป็นการให้ตามนัยมาตรา 521 นี้

1.1.3) ความหมายตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

1.1.3.1) วินิจฉัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1000/2493 ทำหนังสือยกที่ดินให้จำเลยแต่มีข้อความต่อไปว่า จำเลยให้เงินตอบแทน 800 บาท เป็นสัญญาซื้อขาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 544/2500 ระเบียบของห้างมีว่าจะจ่ายค่านายหน้าให้ ดังนี้ เป็นสัญญาค่านายหน้า ไม่ใช่ให้โดยเสนหา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1101/2504 บุตรเอาที่ดินมือเปล่าของบิดาไปแจ้งสิทธิครอบครอง บิดาไปร้องต่ออำเภอ จึงตกลงทำสัญญาที่อำเภอกันว่า บิดายกที่ดินให้บุตร แต่บุตรต้องให้ข้าวเปลือกเป็นรายปี และออกค่าทำศพบิดาเมื่อบิดาตาย ดังนี้ถือว่าเป็นสัญญาประนีประนอมยอมความ มิใช่เป็นการให้โดยเสนหา

จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า สัญญาให้นั้นต้องเป็นกรณีที่ผู้ให้ให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับโดยไม่หวังสิ่งอื่นใดเป็นการตอบแทน หากผู้ให้ให้ทรัพย์สินโดยหวังสิ่งอื่นใดเป็น

⁴² วิชาญ เครื่องาม, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยเอกเทศสัญญาลักษณะซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แสงสุทธิการพิมพ์, 2521), น.286

การตอบแทน หรือในกรณีที่ผู้ให้จำต้องให้เพราะถูกบังคับแล้ว ก็เป็นสัญญาอื่นหรือนิติเหตุอื่นที่มีใช้สัญญาให้ เช่น สัญญาซื้อขาย สัญญาค่านายหน้า เป็นต้น

กรณีที่ถือว่าการให้โดยเสนหา ได้แก่

(1) ยกทรัพย์สินให้โดยไม่หวังผลตอบแทนจากผู้รับ⁴³

(2) ยกทรัพย์สินให้โดยให้ผู้รับกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดตอบแทน แต่สิ่งที่ผู้รับจำต้องกระทำนั้นมีมูลค่าเพียงน้อยนิดเมื่อเทียบกับทรัพย์สินที่ตนได้รับมา⁴⁴

กรณีที่ไมถือว่าการให้โดยเสนหา ได้แก่

(1) การยกทรัพย์สินให้ในลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทน⁴⁵

(2) ได้ทรัพย์สินมาด้วยเหตุทำสัญญาประนีประนอมยอมความกัน⁴⁶

(3) ยกทรัพย์สินให้โดยให้ผู้รับกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดตอบแทน แต่สิ่งที่ผู้รับจำต้องกระทำนั้นมีมูลค่าใกล้เคียงกันกับทรัพย์สินที่ตนได้รับมา⁴⁷

(4) การให้ทรัพย์สินที่มีค่าภาระติดพัน⁴⁸

การให้โดยมีค่าภาระติดพันนั้นมีลักษณะต่างไปจากการให้โดยทั่วไป กล่าวคือ การให้ที่มีค่าภาระติดพันผู้รับจำต้องมีหน้าที่ต้องปลดปล่อยภาระติดพันที่มีอยู่ในตัวทรัพย์สินด้วย เช่น นาย ก.ยกที่ดินให้นาย ข. โดยให้นาย ข. ไปไถ่ถอนจำนองก่อนด้วย เป็นต้น ผลของการให้ทรัพย์สินมีค่าภาระติดพันนั้น หากผู้รับไม่ปลดปล่อยค่าภาระติดพัน ผู้ให้มีสิทธิฟ้องเรียกทรัพย์สินในส่วนที่จะต้องเขาไปปลดปล่อยค่าภาระติดพันคืนในฐานลามิควรได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 406

ภาระติดพันนี้ต้องเป็นภาระติดพันเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินยกให้นั่นเอง หากเป็นภาระ ติดพันนอกตัวทรัพย์สิน เช่น บุยกที่ดินให้หลานโดยเสนหา โดยหลานสัญญาว่าจะอุปการะเลี้ยงดูปู่ไปตลอด

⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2523

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 87/2532 และ 3680/2535

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 806/2501 , 1054/2502 , 636/2509 , 1542/2522 , 2302/1522 , 2318/2527 , 6657/2542

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1101/2504 , 825/2514 , 125/2521 , 2942/2524

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 496/2509 , 526/2516

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1516/2525

ชีวิต เช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นภาระติดพันเกี่ยวกับตัวทรัพย์ จึงไม่ใช่การให้สิ่งที่มีค่าภาระติดพันตามกฎหมาย⁴⁹

สำหรับการให้สิ่งที่มีค่าภาระติดพันนี้มีนักกฎหมายอีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่าส่วนต่างของมูลค่าทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ผู้รับได้รับนั้นเป็นการให้โดยเสนหาเช่นกัน กล่าวคือเป็นการให้โดยเสนหาเฉพาะส่วนต่างที่ได้ประโยชน์

ผู้เขียนเห็นว่า กรณีที่จะถือว่าเป็นการให้โดยเสนหานั้นต้องปรากฏว่าผู้ให้ได้ให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับ โดยผู้รับไม่จำเป็นต้องกระทำการสิ่งใดเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินนั้นเป็นการตอบแทนผู้ให้เลย หากผู้รับจำเป็นต้องกระทำการสิ่งใดเป็นการตอบแทนแล้วแม้เพียงน้อยนิดก็ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหา แต่อาจเป็นสัญญาอย่างอื่น เช่น

ก) หากมูลค่าทรัพย์สินที่ให้กับสิ่งที่ผู้รับจำเป็นต้องกระทำตอบแทนมีมูลค่าเท่ากัน ก็จะเป็นเรื่องของสัญญาซื้อขาย

ข) ถ้ามูลค่าทรัพย์สินที่ให้กับสิ่งที่ผู้รับจำเป็นต้องกระทำตอบแทนมีมูลค่าน้อยกว่า ก็จะเป็นเรื่องการให้ทรัพย์สินมีค่าภาระติดพัน ไม่ใช่เป็นการให้โดยเสนหา

ค) ผู้ให้ได้ให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับโดยผู้รับจำเป็นต้องกระทำการสิ่งใดสิ่งหนึ่งตอบแทน โดยสิ่งนั้นไม่สามารถคำนวณเป็นราคาเงินได้ เช่น ขายให้แหวนแก่หญิงเป็นของหมั้นเพื่อให้หญิงยอมสมรสกับตน เช่นนี้ก็ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาเช่นกัน แต่จะไม่เรียกว่าสัญญาให้ และไม่สามารถนำเรื่องเอกเทศสัญญาว่าด้วยการให้ตามที่บัญญัติไว้ในบรรพ 3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับได้ และสัญญาดังกล่าวนี้นี้จะเรียกว่าสัญญาหมั้น เป็นต้น

1.1.3.2) วินิจฉัยตามกฎหมายภาษีอากร

จากการค้นคว้าผู้เขียนยังไม่พบแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาและกรมสรรพากรที่วินิจฉัยความหมายของคำว่า “การให้โดยเสนหา” ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10) ไว้โดยตรงว่ามีลักษณะอย่างไร แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่าการวินิจฉัยความหมายตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่อาจนำแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่วินิจฉัยตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ในการวินิจฉัยตามประมวลรัษฎากรได้เสียทีเดียว เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการบัญญัติกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับกฎหมายภาษีอากรนั้นแตกต่างกัน ดังนั้นการจะนำความหมายที่ได้วินิจฉัยไว้ในข้อพิพาทคดีแพ่งมาใช้กับข้อพิพาทในคดีภาษีอากรควรนำเฉพาะข้อวินิจฉัยที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น หากแนวคำวินิจฉัยที่ไม่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแล้วก็ไม่ควรนำมาใช้เป็นบรรทัดฐาน

⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 972/2508

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการให้เป็นเรื่องของความมีน้ำใจที่เอื้อเฟื้อต่อกัน คนไทยถูกปลูกฝังในเรื่องนี้อยู่แล้ว สำหรับคำว่า “ให้โดยเสน่หา” นั้นเป็นภาษากฎหมาย ไม่ได้หมายความว่า การให้โดยความรักหรือความรู้สึกทางชั่วสาว แต่หมายความว่า การให้เปล่าโดยไม่มีค่าตอบแทน และผู้ให้ไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายหรือตามสัญญาที่จะต้องให้ เช่น บิดามารดากับบุตร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3627/2526, 412/2528) ปู่ย่ายักที่ติดหนี้หลาน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4356/2528 , 697/2531) ยกที่ดินให้บุตรโดยมีเงื่อนไขว่า บุตรต้องส่งข้าวเปลือกให้โจทก์ปีละ 10 ถัง เป็นการให้โดยเสน่หาไม่ใช่เป็นการให้โดยมีค่าภาระติดพัน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 87/2532) แต่หากเป็นการให้ที่มีค่าตอบแทนแล้วก็ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หา เช่น ทำหนังสือยกที่ดินให้ แต่มีข้อความว่าผู้รับการให้ต้องจ่ายเงินตอบแทนให้ผู้ให้จำนวน 800 บาท เป็นสัญญาซื้อขาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1000/2493) ทำสัญญายกที่ดินให้ปลูกห้องแถวเสร็จแล้วยกห้องแถวให้แก่ผู้ให้หนึ่งห้อง เป็นสัญญาต่างตอบแทนไม่ใช่การให้โดยเสน่หา (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2318/2527) ยกที่ดินให้แต่จดทะเบียนให้ผู้ให้มีสิทธิเก็บกินตลอดชีวิตโดยให้ผู้รับการให้เช่าทำนา และแบ่งข้าวเปลือกให้ปีละ 30 ถัง เป็นการให้ที่มีค่าภาระติดพันมิใช่เป็นการให้โดยเสน่หา (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1516/2525) ดังนั้นแม้จะมีคู่สัญญาสองฝ่ายคือผู้ให้และผู้รับ สัญญาให้ก็มีไม่ใช่สัญญาต่างตอบแทน เพราะผู้รับไม่ต้องทำหน้าที่ตอบแทนแต่อย่างใด นอกจากรับประโยชน์จากผู้ให้แต่ฝ่ายเดียว

1.1.4) ความเห็นของผู้เขียน

การจะพิจารณาว่ากรณีใดเป็นการให้โดยเสน่หาหรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่อาจนำความหมายของการให้ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้กับกฎหมายภาษีอากรได้ทั้งหมดเพราะการให้ทรัพย์สินบางชนิด เช่น สิ้นสุด ของหมั้น กฎหมายแพ่งไม่เรียกว่าเป็นสัญญาให้ แต่กฎหมายภาษีอากรถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาตามนัยมาตรา 42(10)แล้ว และแม้ทรัพย์สินที่ให้แกกันนั้นจะเป็นสิ่งที่มีค่าภาระติดพันเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินหรือไม่ก็ตามก็ถือว่าเป็นการให้ตามมาตรา 42(10)นี้เช่นกัน

กรณีที่จะถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น จะต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้ คือ

1.1.4.1) ต้องเป็นการให้แบบให้เปล่า หรือมูลค่าของทรัพย์สินไม่ได้สัดส่วนกัน

หมายความว่าต้องเป็นการให้ที่ผู้ให้ได้ให้ผู้รับโดยไม่หวังสิ่งตอบแทนในลักษณะที่ได้สัดส่วนกัน และผู้รับก็ไม่มี ความผูกพันที่จะต้องกระทำการใดๆ ให้แก่ผู้ให้ในลักษณะที่ได้สัดส่วน

กันเช่นกัน เช่น บิดายกที่ดินให้บุตร 50 ไร่ โดยให้บุตรส่งข้าวเปลือกให้ปีละ 20 ถัง หรือปลูกบ้านพร้อมที่ดินราคาหลายสิบล้านบาทให้หลานชายโดยมีเงื่อนไขว่าต้องให้ป่ออยู่อาศัยด้วย เป็นต้น

1.1.4.2) เจตนาของผู้ให้

การให้บางอย่างแม้ผู้รับจำต้องกระทำการสิ่งใดสิ่งหนึ่งตอบแทนในสิ่งที่ไม่อาจประเมินค่าได้ก็ตาม ก็ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเช่นกัน เช่น ในเรื่องการหมั้นที่ฝ่ายชายให้ของหมั้นหรือสินสอดแก่หญิงหรือบิดามารดาฝ่ายหญิง เป็นต้น

การให้นั้นเป็นเรื่องดีงาม ผู้ให้ย่อมรู้ใจตนเองที่สุดว่าให้เพราะความจริงใจหรือมีเจตนาอื่นใดแอบแฝง ให้แล้วอาจไม่ให้เลย หรือตกลงว่าจะให้ก็อาจถูกทวงถามได้เช่นกัน ไม่ว่ากฎหมายจะกำหนดแนวทางไว้อย่างไร การให้จะสมบูรณ์จริง ๆ ก็ต่อเมื่อการให้และการรับอยู่บนพื้นฐานของความสุจริตใจเป็นที่ตั้ง

1.2) ความสมบูรณ์ของการให้โดยเสน่หา

การให้ย่อมสมบูรณ์เมื่อมีการส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้รับ⁵⁰ หากเป็นการให้ทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ และอสังหาริมทรัพย์ ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย⁵¹

การให้ทรัพย์สินบางอย่างที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าถ้าเวลาซื้อขายจะต้องทำเป็นหนังสือ การให้สิ่งเหล่านี้จะต้องทำให้ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย และถ้าเป็นการให้สิทธิที่มีหนังสือตราสารเป็นสำคัญจะต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้เป็นลูกหนี้แห่งสิทธิทราบด้วยจึงจะสมบูรณ์ มิฉะนั้นแล้วจะฟ้องร้องบังคับคดีกันไม่ได้

เมื่อให้แล้วกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในทรัพย์สินก็ตกให้แก่ผู้รับโดยเด็ดขาด แต่จะได้สิทธิตรงนี้ก็ต่อเมื่อการให้นั้นต้องถูกต้องครบถ้วนและสมบูรณ์ตามกฎหมาย และถ้าเป็นกรณีให้โดยเสน่หา ต้องปรากฏว่าผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้นด้วยจึงจะได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นไป

⁵⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. มาตรา 523 บัญญัติว่า “การให้นั้น ท่านว่า ย่อมสมบูรณ์ต่อเมื่อส่งมอบทรัพย์สินที่ให้”

⁵¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. มาตรา 525 บัญญัติว่า “การให้ทรัพย์สินซึ่งถ้าจะซื้อขายกันจะต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น ท่านว่าย่อมสมบูรณ์ต่อเมื่อได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ในกรณีเช่นนี้ การให้ย่อมเป็นอันสมบูรณ์โดยมิพักต้องส่งมอบ”

ข้อตกลงว่าจะยกทรัพย์สินไว้ในภายหน้าแต่ยังไม่ให้ในตอนนี้นั้น ถือว่าเป็นคำมั่นว่าจะให้ เมื่อยังไม่ได้ส่งมอบหรือทำการให้ตามวิธีที่กฎหมายกำหนดก็ถือว่าการให้ยังไม่สมบูรณ์ และหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการให้และคำมั่นว่าจะให้คือ ขณะยกทรัพย์สินให้หรือจะยกทรัพย์สินให้นั้นต้องปรากฏว่าผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่และผู้ให้มีเจตนาที่จะให้ผู้รับได้ทรัพย์สินนั้นไปในขณะตน(ผู้ให้)ยังไม่ถึงแก่ความตาย แต่หากผู้ให้มีเจตนายกทรัพย์สินของตนให้ผู้อื่นภายหลังจากที่ตนถึงแก่ความตายไปแล้วก็เป็นเรื่องของพินัยกรรม ไม่ใช่การให้ในความหมายของกฎหมายเรื่องให้

1.3) ผลของการให้โดยเสน่หา

การให้โดยเสน่หานั้น ผู้ให้สามารถเพิกถอนการให้เพราะเหตุผู้รับประพฤติเนรคุณได้⁵² ซึ่งต่างกับการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาซึ่งเพิกถอนการให้เพราะเหตุประพฤติเนรคุณไม่ได้

การฟ้องถอนคืนการให้เพราะเหตุผู้รับประพฤติเนรคุณนั้น ถ้าผู้ให้ได้ให้อยู่ในการประพฤติเนรคุณนั้นหรือปล่อยเวลาล่วงเลยไปถึง 6 เดือนนับแต่วันที่รู้ว่าจะฟ้องใครแล้วก็หมดสิทธิเรียกคืน หรือปล่อยเวลาผ่านไปเกิน 10 ปีนับแต่มีเหตุเนรคุณแล้วก็หมดสิทธิเรียกร้องคืนเช่นกัน⁵³

การให้บางอย่างนั้นไม่สามารถถอนคืนการให้ได้ เช่น ให้เป็นบำเหน็จสินจ้างโดยแท้ให้สิ่งที่มีค่าการะติดพัน ให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา ให้ในการสมรส⁵⁴

⁵² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 531 บัญญัติว่า “อันผู้ให้จะเรียกถอนคืนการให้ เพราะเหตุผู้รับประพฤติเนรคุณนั้น ท่านว่าอาจจะเรียกได้แต่เพียงในกรณีดังจะกล่าวต่อไปนี้

(1) ถ้าผู้รับได้ประทุษร้ายต่อผู้ให้เป็นความผิดฐานอาญาอย่างร้ายแรงตามประมวลกฎหมายลักษณะอาญา หรือ

(2) ถ้าผู้รับได้ทำให้ผู้ให้เสียชื่อเสียง หรือหมิ่นประมาทผู้ให้อย่างร้ายแรง หรือ

(3) ถ้าผู้รับได้บอกปิดไม่ยอมให้สิ่งของจำเป็นเลี้ยงชีวิตแก่ผู้ให้ ในเวลาที่ผู้ให้ยากไร้และผู้รับยังสามารถจะให้ได้”

⁵³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 535 บัญญัติว่า “เมื่อผู้ให้ได้ให้อยู่แก่ผู้รับในเหตุประพฤติเนรคุณนั้นแล้วก็ดี หรือเมื่อเวลาได้ล่วงไปแล้วหกเดือนนับแต่เหตุเช่นนั้นได้ทราบถึงบุคคลผู้ชอบที่จะเรียกถอนคืนการให้ได้นั้นก็ดี ท่านว่าหาอาจจะถอนคืนการให้ไม่ได้

อนึ่ง ท่านห้ามมิให้ฟ้องคดีเมื่อพ้นเวลาสิบปีภายหลังเหตุการณ์เช่นนั้น”

1.4) ข้อเปรียบเทียบระหว่างการให้โดยเสน่หากับกรณีอื่นๆ

การให้โดยเสน่หานั้นเป็นการโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นในลักษณะที่อีกฝ่ายหนึ่ง(ผู้รับ)ได้เปรียบซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับเรื่องอื่น ผู้เขียนจึงนำมาพิจารณาเปรียบเทียบให้เห็นถึงความแตกต่างกันดังนี้

1.4.1) ข้อเปรียบเทียบระหว่างการให้โดยเสน่หากับการบริจาค

การบริจาค่นั้นถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาอย่างหนึ่ง การให้มีข้อแตกต่างจากการบริจาค ดังนี้

1.4.1.1) การให้นั้นผู้รับจะเป็นบุคคลทั่วไป แต่การบริจาค่นั้นผู้รับต้องเป็น

(ก) สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ

(ข) องค์การ หรือสาธารณกุศล หรือสถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

1.4.1.2) การบริจาค่นั้นสามารถนำไปหักค่าลดหย่อนได้ ส่วนการให้ธรรมดาไม่สามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้

การหักค่าลดหย่อนเงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้สภาการศึกษาไทย วัดวาอาราม และสถานพยาบาลหรือสถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล ตลอดจนกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษาไว้อีกจำนวนมากที่ผู้บริจาคเงินมีสิทธิหักลดหย่อนได้ ดังที่ได้ประกาศไว้ในประกาศของกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2)

1.4.2) ข้อเปรียบเทียบระหว่างการให้โดยเสน่หากับประโยชน์อย่างอื่นที่ผู้ให้ได้ให้แก่ผู้รับในลักษณะต่างๆ

1.4.2.1) กรณีการขายของให้ผู้รับในราคาถูก

⁵⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 533 บัญญัติว่า “การให้อันจะกล่าวต่อไปนี้ ท่านว่าจะถอนคืนเพราะเหตุแรงคุณไม่ได้ คือ

(1) ให้เป็นบำเหน็จสินจ้างโดยแท้

(2) ให้สิ่งที่มีค่าการระติดพัน

(3) ให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

(4) ให้ในการสมรส

การที่ผู้ให้ได้ให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับในลักษณะขายของให้ในราคาถูกนั้น ถือว่าส่วนต่างที่ผู้ซื้อได้รับเป็นประโยชน์ที่ผู้รับได้รับโดยปราศจากสิ่งตอบแทนอย่างหนึ่ง จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินอันจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่นั้น มีข้อพิจารณาดังนี้

ก) กรณีที่ผู้ขายได้ขายสินค้าให้ผู้ซื้อในราคาถูกในลักษณะเป็นการส่งเสริมการขาย กรณีเช่นนี้ไม่น่าจะนำส่วนลดที่ผู้ซื้อได้รับจากผู้ขายมาเสียภาษีด้วย เพราะวิธีการส่งเสริมการขายนั้นถือเป็นกลยุทธ์ทางตลาดที่กระตุ้นให้ผู้บริโภคซื้อสินค้ามากขึ้น และผลของการซื้อสินค้าเพิ่มขึ้นรัฐก็จะได้ประโยชน์จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายดังกล่าวได้อยู่แล้ว ดังนั้นจึงไม่ควรนำส่วนลดที่ผู้ขายลดให้แก่ผู้ซื้อนำไปคำนวณภาษีอีก มิฉะนั้นแล้วจะมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน นอกจากนี้การขายของในราคาถูกที่เป็นการส่งเสริมการขายนั้นมักจะกระทำกันในช่วงระยะสั้นๆ เพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคสินค้าชนิดนั้นกันมากๆ เท่านั้น

ข) กรณีขายสินค้าให้ราคาถูกสำหรับกรณีทั่วๆ ไป ที่มีใช่เป็นการส่งเสริมการขายนั้น ถือว่าส่วนลดที่ผู้ซื้อได้รับเป็นประโยชน์อย่างหนึ่งที่ผู้รับได้รับ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจึงต้องนำส่วนลดดังกล่าวมาคำนวณภาษีด้วย เพราะการขายสินค้าให้ในราคาถูกนั้นมิได้เกิดขึ้นในช่วงสั้นๆ เพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคสินค้ากันมากขึ้นแต่อย่างใด ทั้งนี้ต้องไม่ใช่เป็นการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(9)

1.4.2.2) กรณีการให้ทรัพย์สินที่มีค่าภาระติดพัน

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก ยกที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างมีมูลค่า 3,000,000 บาท ให้แก่นาย ข แต่มีเงื่อนไขว่านาย ข ต้องดำเนินการไถ่ถอนจำนองจำนวน 2,000,000 บาท ก่อน เช่นนี้ถือว่ามูลค่าทรัพย์สินที่นาย ข ได้รับหลังจากการไถ่ถอนจำนองจำนวน 1,000,000 บาท นั้นเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วย

ตัวอย่างที่ 2 ปู่ยกที่ดินจำนวน 50 ไร่ มูลค่า 1 ล้านบาทให้หลาน แต่มีเงื่อนไขว่าหลานต้องเลี้ยงดูปู่ไปจนกว่าปู่จะตาย กรณีเช่นนี้แม้จะถือว่าที่ดินที่หลานได้รับดังกล่าวนั้นมีมูลค่าคิดเป็นเงินได้ก็ตาม แต่สิ่งที่หลานจำต้องกระทำตอบแทนนั้นไม่อาจนำมาคำนวณเพื่อตีราคาได้แน่นอน จึงไม่อาจนำมาหักกลบลบกันและนำมาคำนวณได้ว่าที่ดินที่หลานได้รับมีมูลค่ามากกว่าเงินทองและทรัพย์สินที่ต้องเสียไปเนื่องจากการเลี้ยงดูปู่หรือไม่ จึงเป็นการยากที่จะนำมาคำนวณเป็นเงินได้ ดังนั้นไม่น่าจะนำมาคิดคำนวณว่าเป็นเงินได้ของหลานเพื่อนำไปเสียภาษี

สำหรับการให้ทรัพย์สินที่มีค่าภาระติดพันดังตัวอย่างที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้นเป็นกรณี que ผู้รับได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร

2) เนื่องในพิธี

คำว่า “พิธี” คือ งานที่จัดขึ้นตามลัทธิหรือความเชื่อถือตามขนบธรรมเนียมประเพณี เพื่อความขลังหรือความเป็นสิริมงคล⁵⁵ เช่น พระราชพิธีจรดพระนังคัลแรกนาขวัญ พิธีประสาทปริญญา พิธีมงคลสมรส พิธีหมั้น พิธีอุปสมบท พิธีโกนผมไฟ พิธีโกนผมจุก พิธีงานศพ พิธีปิดทองฝังลูกนิมิต เป็นต้น ดังนั้นพิธีจึงเป็นงานที่จัดขึ้นตามขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งจะมีรูปแบบและรายละเอียดแตกต่างกันไปตามขนบธรรมเนียมประเพณีของแต่ละภาคและแต่ละท้องถิ่น⁵⁶ เช่น ภาคเหนือจะมีประเพณี งานปอย⁵⁷ แอ่วสาว เข่งอินทิล⁵⁸ เผาเทียน เป็นต้น ภาคใต้จะมีประเพณี ลาเซ็ง⁵⁹ ชักพระ ชิงเปรต แห่เจ้าแม่ลิ้มกอเหนี่ยว เป็นต้น ภาคตะวันออกเฉียงเหนือมีประเพณีงานบุญบังไฟ งานบุญ-พระเวส แห่เทียนเข้าพรรษา เป็นต้น ส่วนภาคกลางมีประเพณี งานบวช งานรำวง ลอยกระทง งานศพ เป็นต้น

3) ตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

ส่วนคำว่า “ขนบธรรมเนียมประเพณี” คือประเพณีเกี่ยวกับเรื่องธรรมดาสามัญ เป็นเรื่องที่นิยมและถือเป็นธรรมเนียมสืบกันมาในหมู่คณะ⁶⁰ อาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า เป็นจารีตประเพณีที่นิยมกันมาและวางเป็นระเบียบแบบแผนไว้แล้ว⁶¹ เช่น วันขึ้นปีใหม่ วันตรุษจีน งาน

⁵⁵ ราชบัณฑิตยสถาน พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 , (กรุงเทพมหานคร : นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์, 2546), น.788”

⁵⁶ สุวรรณี เครือปาน . ศิลปวัฒนธรรมท้องถิ่น . (กรุงเทพมหานคร : สถาบันราชภัฏธนบุรี, 2542), น.45.

⁵⁷ งานปอย หมายถึง งานสมโภช มี 3 ประเภท คือ 1) ปอยน้อย ได้แก่ การทำบุญเนื่องในการอุปสมบทพระภิกษุ 2) ปอยหลวง ได้แก่ การทำบุญสร้างโบสถ์วิหาร 3) ปอยเข้าสงฆ์ ได้แก่การทำบุญให้คนตายก่อนทำพิธีเผาศพ

⁵⁸ ประเพณีเข่งอินทิล คือประเพณีบูชาเสาหลักเมือง

⁵⁹ ประเพณีลาเซ็ง เป็นประเพณีฉลองนาข้าวหรือซังข้าวเพื่อขอบคุณเจ้าแม่โพสพ

⁶⁰ อนุমানราชธน, การศึกษาเรื่องประเพณีไทย , (กรุงเทพมหานคร : ราชบัณฑิตยสถาน, 2514) น. 21 – 23. 0

⁶¹ ราชบัณฑิตยสถาน พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 , (กรุงเทพมหานคร : นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์, 2546), น.161.

ศพ ประเพณีแห่นางแมว ประเพณีปล่อยนกปล่อยปลา ประเพณีทำบุญใส่บาตร ทอดกฐิน ทอดผ้าป่า เป็นต้น

ประเพณีและวัฒนธรรมของชนชาติไทยนั้นเมื่อมีการจัดงานพิธีหรืองานประเพณีต่างๆ มักให้เงินหรือทรัพย์สินเพื่อความเป็นสิริมงคล วัฒนธรรมเหล่านี้เป็นสิ่งที่ดึกดำบรรพ์และถือปฏิบัติกันมาช้านานแล้ว จึงเป็นสิ่งที่ควรค่าแก่การอนุรักษ์ให้คงอยู่สืบไป

การให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีนั้นผู้เขียนเห็นว่ามีลักษณะแตกต่างจากการให้โดยเสนหาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ดังนี้

ก) การให้เนื่องในพิธีนั้น เมื่อจัดงานพิธีใดก็สามารถยกทรัพย์สินให้แก่กันด้วยเหตุที่มีพิธีดังกล่าวได้ทันที ส่วนพิธีกรรมนั้นต้องเป็นงานพิธีที่คนทั่วไปนิยมให้ทรัพย์สินแก่กัน เช่น งานพิธีมงคลสมรส งานพิธีศพ เป็นต้น

ส่วนการให้โดยเสนหาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ผู้ให้จะให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับได้ต้องรอให้โอกาสขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นๆ มาถึง เช่น ประเพณีวันขึ้นปีใหม่ วันตรุษจีน เป็นต้น

ข) งานพิธีนั้นเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นเฉพาะตัวระหว่างบุคคล กล่าวคือเป็นงานที่จัดขึ้นเฉพาะกลุ่ม

ส่วนขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นกับคนโดยส่วนรวม

ค) งานพิธีนั้นจะเน้นแบบแผนโดยบุคคลอื่นที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องไม่อาจคาดการณ์ล่วงหน้าได้

ส่วนงานที่เกิดจากขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นเป็นเรื่องของจังหวะเวลา คนทั่วไปสามารถรับรู้และคาดการณ์ได้ล่วงหน้าว่าขนบธรรมเนียมประเพณีใดเกิดขึ้นในช่วงใด

ง) การให้ทรัพย์สินเนื่องในพิธีนั้นต้องเป็นกรณีที่ผู้รับจัดงานขึ้นแล้วผู้ให้ยกทรัพย์สินแก่ผู้รับเนื่องในงานนั้น หากเป็นกรณีที่บุคคลอื่นจัดงานพิธีขึ้นโดยผู้ให้กับผู้รับไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์กับงานพิธีนั้นเลยเช่นนี้ผู้ให้จะโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้รับแล้วอ้างเหตุตามมาตรา 42(10) ไม่ได้

ส่วนตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น เป็นประเพณีของคนส่วนรวมดังนั้นเมื่อโอกาสนั้นมาถึงและเป็นการยกทรัพย์สินให้แก่กันตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นแล้วก็จะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10) นี้

การยกทรัพย์สินให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมอบทรัพย์สินให้แก่กันในวันที่มีงานพิธีหรือวันที่มีขนบธรรมเนียม

นิยมประเพณีนั้นๆ กล่าวคือจะให้ทรัพย์สินกันก่อนหรือหลังวันดังกล่าวก็ได้ แต่ทั้งนี้ผู้ให้ต้องมีเจตนายกทรัพย์สินให้แก่ผู้รับเพื่อการนั้นจริง

สำหรับการให้เงินหรือทรัพย์สินแก่กันตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น แม้ผู้ให้จะอ้างว่าเป็นการให้เนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีก็ว่าจะได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) เสมอไปไม่ เพราะการให้ที่จะได้รับการยกเว้นตามมาตรานี้ ต้องเป็นการให้ในพิธีหรือประเพณีที่คนส่วนใหญ่นิยมให้กันเนื่องในโอกาสนั้นๆ ด้วย เช่น การให้เนื่องในพิธีมงคลสมรส งานหมั้น งานทำบุญวันเกิด ทำบุญขึ้นบ้านใหม่ งานโกนจุก งานศพ งานครบรอบวันเกิด เป็นต้น หากเป็นพิธีหรือประเพณีที่คนส่วนใหญ่ไม่นิยมให้เงินหรือทรัพย์สินก็จะไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรานี้ เช่น ประเพณีแห่นางแมว ประเพณีลอยกระทง ประเพณีทำบุญวันเข้าพรรษาและวันออกพรรษา เป็นต้น นอกจากนี้พิธีและประเพณีนั้นๆ ต้องเป็นเรื่องที่บุคคลส่วนใหญ่ประพฤติและปฏิบัติกันมาเป็นประจำและนิยมมาช้านานแล้ว หากเป็นพิธีหรือประเพณีที่ไม่เคยมีมาก่อนหรือจัดขึ้นเนื่องในโอกาสใดโอกาสหนึ่งแล้วจบสิ้นไป เช่น การจัดงานพิธีเฉลิมฉลองครองราชย์ครบ 60 ปีของในหลวงที่จะจัดมีขึ้นในช่วงเดือนมิถุนายน 2549 งานพิธีดังกล่าวนี้เป็นเรื่องเพิ่งจัดมีขึ้นเป็นครั้งแรก กรณีเช่นนี้ผู้ให้จะยกทรัพย์สินให้แก่ผู้รับโดยอ้างว่าให้เนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีเพื่อนำมาเป็นเหตุยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10) นี้ไม่ได้

ส่วนมูลค่าของเงินหรือทรัพย์สินที่ให้มาน้อยเพียงไรนั้น อาจไม่ใช่ข้อคำนึงที่สำคัญ เพราะปัจจัยดังกล่าวขึ้นอยู่กับฐานะของผู้ให้และผู้รับเป็นสำคัญ เช่น เศรษฐีที่ร่ำรวยมากสามารถซื้อแหวนเพชรราคาหลายล้านบาทเพื่อเป็นของขวัญหมั้นหญิงได้ หรือให้สินสอดจำนวนหลายล้านบาทแก่บิดามารดาฝ่ายหญิงได้ ในขณะที่คนที่มิฐานะยากจนย่อมไม่มีความสามารถที่จะให้เช่นนั้นได้ นอกจากนี้ปัจจัยสำคัญที่ต้องคำนึงคือผู้ให้ต้องมีเจตนาบริสุทธ์เพื่อให้เนื่องในพิธีหรือขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นด้วย ผู้เขียนมีความเห็นว่า การให้เงินและทรัพย์สินแก่กันนั้น ถ้ามีจำนวนมูลค่าไม่มากมักไม่ค่อยมีปัญหา แต่หากเป็นการให้กันในมูลค่าที่สูงมาก อาจถูกมองว่ามีใช่เป็นการให้ที่มีเจตนาบริสุทธ์เพื่อให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี แต่เป็นการให้โดยมีเจตนาอื่นแอบแฝง ซึ่งในเรื่องเหล่านี้เป็นการยากที่จะพิสูจน์ ดังเช่นคำวินิจฉัยของศาลฎีกาต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 ให้ของขวัญในวันปีใหม่ งานวันเกิด วันตรุษจีน งานครบรอบแต่งงาน งานโกนจุกบุตร

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาหมายเลขแดงที่ 6124/2517 ระหว่าง นายทองดุลย์ ธาระรัชต์ โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย

ข้อเท็จจริง โจทก์เป็นน้องชายต่างมารดาของจอมพลสฤษดิ์ ธาระรัชต์ อดีตนายกรัฐมนตร โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว เมื่อจอมพลสฤษดิ์ ธาระรัชต์ ได้ถึงแก่อสัญกรรมแล้ว ในปี พ.ศ. 2507 ได้มีการตั้งคณะกรรมการขึ้นคณะหนึ่งเรียกว่า “คณะกรรมการสอบสวนทรัพย์สินของรัฐในกองมรดกจอมพลสฤษดิ์ ธาระรัชต์” คณะกรรมการดังกล่าวได้สอบสวนพาดพิงถึงทรัพย์สินของโจทก์ในฐานะที่โจทก์เป็นเครือญาติของจอมพลสฤษดิ์ ธาระรัชต์ ผลการตรวจสอบปรากฏว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ถูกต้องบริบูรณ์ จึงได้สวนและประเมินภาษีเงินได้ ปี พ.ศ.2502 ถึง พ.ศ. 2506 รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 2,490,939.45 บาท

โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของโจทก์ โจทก์จึงนำคดีมาสู่ศาลแพ่งเพื่อฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย ฟ้องโจทก์มีหลายประเด็น แต่มีประเด็นที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหา หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ดังนี้

ในระหว่างปี พ.ศ.2502 ถึง พ.ศ. 2506 โจทก์ได้จัดงานขึ้นหลายโอกาส เช่น งานครบรอบปีแต่งงาน งานขึ้นปีใหม่ งานวันเกิดของโจทก์และภริยา เมื่อจัดงานแต่ละครั้งก็มีผู้ที่เคารพนับถือและรักใคร่โจทก์มาร่วมงาน ให้ของขวัญเป็นเงิน หรือสิ่งของอันมีค่าแก่โจทก์และภริยาเป็นจำนวนมาก ตลอดถึงวันตรุษจีน ได้มีพวกพ่อค้าชาวจีนนำเอาของและเงินมาให้โจทก์ตามประเพณีที่ชาวจีนถือปฏิบัติมา คือ

- (1) ได้รับเงินจำนวน 100,000 บาท เนื่องในงานตรุษจีน
- (2) ได้รับเงินจำนวน 200,000 บาท เนื่องในงานตรุษจีนและได้นำฝากธนาคาร
- (3) ได้รับเงินจำนวน 500,000 บาท เนื่องจากวันครบรอบวันแต่งงาน
- (4) ได้รับเงิน 2 รายการ รวม 500,000 บาท เนื่องในวันโกนผมไฟบุตร
- (5) ได้รับรถยนต์ยี่ห้อ ดัทสัน บลูเบอร์ดี 1 คัน ราคา 60,000 บาท เนื่องจากวันคล้ายวันเกิดของภริยาโจทก์
- (6) ได้รับเงินจำนวน 55,000 บาท เนื่องในวันปีใหม่
- (7) ได้รับเงินจำนวน 340,000 บาท เนื่องในวันคล้ายวันเกิดของโจทก์

มีปัญหว่า เงินดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) หรือไม่ ศาลชั้นต้นได้พิพากษาโดยมีข้อวินิจฉัย ดังนี้

โจทก์เป็นน้องชายร่วมบิดาของจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ นายกรัฐมนตรีในขณะนั้น และในระหว่างปีภาษีพิพาท โจทก์ดำรงตำแหน่งหน้าที่การงานเกี่ยวกับธนาคาร และเกี่ยวกับ บริษัทการค้าหลายบริษัท โจทก์ย่อมรู้จักบุคคลในวงการธนาคารและการค้าเป็นจำนวนมากจริงไม่ต้องสงสัย ฉะนั้น เมื่อโจทก์จัดงานขึ้น โจทก์ย่อมได้รับของขวัญเป็นเงินและสิ่งของจากบุคคลที่ร่วมงานรวมกันแล้วเป็นเงินจำนวนมากจริง ซึ่งโจทก์มีพยานหลายปากมานำสืบถึงการให้เงินและสิ่งของของผู้ร่วมงานอันเป็นที่รับฟังได้ ดังนี้ เงินได้เป็นเงินสด หรือเช็ค หรือสิ่งของมีค่าที่โจทก์ใช้ในการกล่าวอ้างในอุทธรณ์ทุกรายการ ยกเว้นรายการเงิน 500,000 บาท ที่โจทก์ได้รับเนื่องในวันโกนผมไฟบุตรคนโต ซึ่งเป็นเงินได้ที่โจทก์ได้รับเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสขนบธรรมเนียมประเพณีจริง แม้จะมีบางรายการที่มีได้ให้ตรงกับวันที่โจทก์จัดงาน เช่น นายชัยยุทธ กรรณสูต ให้เช็คจำนวนเงิน 550,000 บาท หลังวันปีใหม่ไปแล้ว 15 วัน และให้เช็ค 340,000 บาท ก่อนวันคล้ายวันเกิดของโจทก์ก็เป็นเวลาเล็กน้อย นายชัยยุทธ กรรณสูต ผู้ให้ก็มาเบิกความถึงเหตุขัดข้องที่ไม่อาจนำมาให้ในวันงานนั้นๆ ได้ ไม่เป็นที่น่าสงสัยเพราะเป็นที่รู้กันทั่วไปว่า การให้ของขวัญแก่กันและกันในโอกาสต่างๆ กันนั้น อาจมีการให้ก่อนและหลังวันอันเป็นโอกาสนั้นได้ ไม่ถึงแก่จะทำให้เห็นว่าขัดต่อเหตุผลแต่อย่างใด

ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปจึงมีว่า เงินได้แต่ละรายการยกเว้น เงินได้งานโกนผมไฟเหล่านั้น เป็นการให้โดยเสนหาหรือไม่ โจทก์มีพยานมานำสืบหลายปาก ถึงการให้ว่าผู้ให้แต่ละคนต่างคนต่างให้ทรัพย์สินสิ่งของแก่โจทก์ด้วยความเคารพรักใคร่ เพราะโจทก์เป็นคนดีรักเพื่อนฝูงมีใจคอกว้างขวาง บางรายโจทก์ก็เคยให้คำแนะนำปรึกษาในกิจการงานโดยมิได้เรียกร้องเอาสิ่งใดเป็นการตอบแทน ครั้นเมื่อถึงโอกาสที่โจทก์จัดงาน ก็นำเช็ค หรือรถยนต์มาให้เป็นการระลึกถึงบุญคุณทางธรรมจรรยา ซึ่งศาลได้พิเคราะห์โดยตระหนักแล้ว เห็นว่า การให้โดยเสนหานั้นเป็นการให้ซึ่งผู้ให้ให้แก่ผู้รับโดยสมัครใจ ไม่มีหน้าที่ผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องให้ และผู้รับเมื่อได้รับ ก็ไม่มีหน้าที่ผูกพันที่จะต้องปฏิบัติหรือละเว้นไม่ปฏิบัติกรใดเป็นการตอบแทน เท่าที่โจทก์นำสืบมาข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ผู้ให้ทรัพย์สินอันเป็นของขวัญแก่โจทก์นั้นต่างให้โจทก์ด้วยความสมัครใจ ไม่มีหน้าที่ผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องให้แก่โจทก์และโจทก์เมื่อได้รับก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติละเว้นไม่ปฏิบัติกรใดเป็นการตอบแทน เงินได้ต่างๆ ที่บุคคลอื่นให้แก่โจทก์ จึงเป็นการให้โดยเสนหา ที่จำเลยนำสืบว่า บุคคลต่างๆ ให้เงินได้แก่โจทก์เพื่อมุ่งหวังประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการตอบแทนจากโจทก์ในอนาคตเพราะโจทก์เป็นน้องร่วมบิดากับนายกรัฐมนตรี และกว้างขวางในวงการธนาคารและการค้านั้น ศาลเห็นว่า ความรู้สึกนึกคิดของผู้ให้ที่หวังจะได้ประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดจากผู้รับโดยทั่วไปนั้น เป็นความรู้สึกอันเป็นธรรมดาของมนุษย์ปุถุชนโดยทั่วไป ส่วน

จะได้รับสิ่งตอบแทนสมกับที่คาดหมายไว้หรือไม่ ย่อมเป็นอีกเรื่องหนึ่งเช่นเดียวกับที่มีผู้ให้เงินได้แก่โจทก์ อาจหวังประโยชน์จากโจทก์ได้จริง แต่โจทก์จะให้หรือไม่เป็นเรื่องของโจทก์ไม่มีข้อผูกมัดเมื่อเป็นดังนี้ จึงไม่ทำให้การนั้นๆ กลายเป็นการให้โดยไม่เสนาหาตามความหมายของกฎหมายไปได้ไม่ ที่จำเลยว่าเงินที่มีผู้นำมาให้เป็นเงินได้จำนวนสูง ไม่น่าจะเป็นการให้ตามขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ศาลเห็นว่า ตามขนบธรรมเนียมประเพณี ไม่ขัดกันจำนวนสิ่งของของที่จะให้แก่กันว่าเป็นจำนวนตายตัวเท่าใด การให้ของแก่กันจะมากน้อยย่อมแล้วแต่ฐานะของผู้ให้ ผู้รับทางการเงินตลอดจนในทางสังคมอื่นๆ ประกอบกันกับความเคารพนับถือรักใคร่ว่ามีมากน้อยเพียงใดเป็นสำคัญ ตามข้อเท็จจริงที่นำสืบกันมากก็เป็นที่ยังได้ว่า เมื่อสมัยจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ เป็นนายกรัฐมนตรี เมื่อถึงวันคล้ายวันเกิด ได้มีผู้นำของขวัญเป็นทองคำแท่ง มีน้ำหนักเท่าตัวไปมอบให้ หรือพลตำรวจเอกประเสริฐ รุจิรวงศ์ อดีตอธิบดีกรมตำรวจ จัดงานวันเกิดก็มีผู้นำเงินจำนวนมากไปมอบให้เป็นของขวัญวันเกิด แม้ทางฝ่ายจำเลยจะว่า มีผู้นำเงินไปมอบให้พลตำรวจเอกประเสริฐ รุจิรวงศ์ เป็นจำนวนมากก็เพราะพลตำรวจเอกประเสริฐ รุจิรวงศ์ ประกาศโดยเปิดเผยว่าจะนำเงินไปบำรุงโรงพยาบาลก็ตาม แต่ศาลก็เห็นว่า ผู้ที่ให้ทองคำแท่งแก่จอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ นายกรัฐมนตรี ก็ดี ให้เงินแก่พลตำรวจเอกประเสริฐ รุจิรวงศ์ ก็ดี มิได้ให้เพื่อเป็นการสาธารณประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจง แต่ให้เพราะบุคคลทั้งสองนั้นเป็นผู้มีอำนาจสามารถให้คุณหรือโทษ หรือประโยชน์แก่ผู้ให้ได้ในอนาคตเป็นการทำทางไว้ล่วงหน้า ซึ่งผู้รับอาจไม่ให้ประโยชน์อะไรแก่ผู้ให้สิ่งของจำนวนมากเหล่านั้น กลายเป็นการให้ที่มีใจโดยเสนาหาไปแต่ประการใดไม่ และนับว่าเป็นการให้โดยเสนาหาเช่นเดียวกัน สำหรับโจทก์นั้นก็มิใช่เหตุผลเช่นที่กล่าว โจทก์เป็นน้องชายร่วมบิดาของจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ และมีตำแหน่งหน้าที่การงานเป็นสำคัญในวงการค้า เป็นผู้มีฐานะการงานและการเงินตลอดจนชื่อเสียงในทางสังคม ที่ผู้ให้เงินได้แก่โจทก์ย่อมต้องคำนึงถึงฐานะต่างๆ ของโจทก์เหล่านี้แล้ว ให้สิ่งอันสมแก่ฐานะของโจทก์ การให้จึงเป็นจำนวนเงินหรือมูลค่าสูง ซึ่งผู้ให้ก็มีฐานะพอจะให้ได้ ศาลจึงเห็นว่า เงินได้ที่โจทก์ได้รับตามรายการที่โจทก์อุทธรณ์ภาษีแต่ละปี ในปี พ.ศ.2503 ตลอดมาจนถึงปี พ.ศ.2506 เป็นเงินได้จากการให้โดยเสนาหา เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ต้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ที่บัญญัติยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษี ที่เจ้าพนักงานประเมินนำมาคำนวณรวมรายการเงินได้อื่นทำให้โจทก์เสียภาษีเพิ่มมากขึ้นจึงไม่ชอบ

ปัญหาต่อไปที่ต้องวินิจฉัย ได้แก่เงินได้อีกรายการหนึ่ง คือ เงินได้ที่โจทก์ได้รับจากการโกนผมไฟบุตร จำนวน 500,000 บาท ในปี พ.ศ. 2504 ที่โจทก์นำสืบว่าได้รับจากพลตำรวจตรีเนื่อง อาขุนทร บิดาภริยาของโจทก์มอบให้เป็นของขวัญแก่บุตรของโจทก์ ซึ่งเป็นหลานคนแรกของ

ผู้ให้ในงานโกนผมไฟ ศาลพิเคราะห์แล้วเห็นว่า เงินได้รายการนี้โจทก์ได้ชี้แจงไว้แก่พนักงาน ประเมินแล้ว เจ้าพนักงานมิได้สอบถามรายละเอียดให้ปรากฏไว้ ซึ่งในชั้นพิจารณาโจทก์ก็นำ พลดำรวจคดีเรื่อง อาชุนุต มาสืบว่า พยานเป็นผู้ให้แก่หลานโดยมอบเงินนี้แก่โจทก์และภริยา โจทก์รับไว้ จริงอยู่ พลดำรวจคดีเรื่อง อาชุนุต นี้เป็นบิดาภริยาโจทก์แม้จะไม่มีประโยชน์ส่วนได้ เสียโดยตรงเกี่ยวกับเงินภาษีพิพาทรายนี้ ก็เหมือนมีอยู่ด้วย อาจจะทำให้การเป็นประโยชน์เข้าข้าง โจทก์ก็ได้ แต่เมื่อพิจารณาถึงว่า พลดำรวจคดีเรื่อง อาชุนุต เคยเป็นข้าราชการชั้นผู้ใหญ่ และมี ฐานะการเงินดี จึงไม่น่าจะระวางในถ้อยคำมากจนถึงแก่ไม่รับฟัง ที่จำเลยแถลงตั้งข้อสงสัยว่าเงิน ที่ให้เป็นเงินจำนวนมาก ถ้าจะเป็นเช็กก็จะสะดวกกว่าให้เป็นเงินสดนั้น ศาลเห็นว่า การให้ทรัพย์สิน ในลักษณะเช่นนี้ เป็นการให้เพื่อนิมิตหมายแก่หลานว่า เมื่อเติบโตใหญ่ภายหน้าจะร่ำรวยมีทรัพย์สิน มากดังเงินที่พยานให้ในพิธีโกนผมไฟนั้น เมื่อเป็นเช่นนั้นก็น่าจะให้เป็นเงินสดมากกว่าจะเป็น เช็ก และที่จำเลยว่าโจทก์มิได้ฝากเงินในนามบุตรก็เห็นว่า บุตรโจทก์ที่ได้รับยังเล็ก โจทก์นำเข้าฝาก ในบัญชีของโจทก์ไว้ก็ไม่เสียหายอะไร เพราะโจทก์ก็เป็นคนมีฐานะการเงินดี การนำฝากก็อาจแบ่ง ฝากได้ตามแต่เหตุผลที่โจทก์จะคิดเห็นเป็นการส่วนตัว ดังนั้นที่โจทก์นำสืบถึงการเงินจำนวนนี้ว่า พลดำรวจคดีเรื่อง อาชุนุต ให้ จึงรับฟังได้ และเป็นเงินได้ที่ให้โดยเสนหาตามโอกาสแห่ง ขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามประมวล รัษฎากร มาตรา 42(10) ที่เจ้าพนักงานประเมินนำมารวมคำนวณจึงเป็นการไม่ชอบ

จำเลยอุทธรณ์

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงได้ความตามที่โจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นน้องชายต่าง มารดาของ จอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ ดำรงตำแหน่งนายกรัฐมนตรี โจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการ ธนาคารแห่งเอเชียเพื่อการอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม จำกัด เป็นกรรมการผู้จัดการและ กรรมการในบริษัทต่างๆ อีกหลายบริษัท ในระยะนั้นเป็นที่ยอมรับกันในบรรดาพ่อค้าว่า โจทก์เป็น คนมีอำนาจและอิทธิพลอาจจะช่วยเหลือหรือให้ประโยชน์แก่พ่อค้าได้มาก พ่อค้าที่นำเงินจำนวน มากๆ ไปให้โจทก์ในทางใดทางหนึ่ง ไม่โดยทางตรงก็ทางอ้อม ผู้มีกิจการในนามบริษัทก็นำเงินของ บริษัทมาให้ ผู้ที่เป็นนายกสมาคมก็เรียกรับเงินจากสมาชิกในสมาคมนำมามอบให้โจทก์ เฉพาะ รายการนายแพทย์ชัยยุทธ กรรณสูต ซึ่งจ่ายเช็คของ บริษัท อิตัลไทยอุตสาหกรรม จำกัด จำนวน เงิน 550,000 บาท เป็นของขวัญให้แก่โจทก์ในวันขึ้นปีใหม่ และส่งจ่ายเช็คของบริษัทเดียวกัน จำนวน 340,000 บาท ให้แก่โจทก์ในวันคล้ายวันเกิดของโจทก์ ก็ได้ความจากคำเบิกความของ โจทก์ว่า ในปีที่นายแพทย์ชัยยุทธ กรรณสูต มอบเช็คทั้งสองฉบับให้เป็นของขวัญโจทก์นั้น บริษัท อิตัลไทยอุตสาหกรรม จำกัด ซึ่งนายแพทย์ชัยยุทธ กรรณสูต เป็นกรรมการผู้จัดการอยู่ เป็นหนี้

ธนาคารแห่งประเทศไทยเพื่อการอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม จำกัด อยู่หลายล้านบาท และให้ธนาคารนี้ค้าประกันอีกเป็นจำนวนมาก ตามเอกสารหมายเลข 1 นายแพทย์ชัยยุทธ กรรณสูต ก็รับว่าเหตุที่ บริษัท อิตัลไทยอุตสาหกรรม จำกัด ส่งจ่ายเช็คทั้งสองฉบับให้โจทก์ก็เพราะโจทก์เคยเป็นผู้ให้ประโยชน์และช่วยเหลือบริษัทเกี่ยวกับด้านการเงินและการงานของบริษัท บรรดาผู้ที่เคยจ่ายเงินคราวละมากๆ ให้โจทก์ในโอกาสต่างๆ ดังกล่าวแล้ว ต่อมาเมื่อจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ ได้ถึงอสัญกรรมไปแล้ว บุคคลเหล่านี้ก็ได้ปฏิบัติเช่นนั้นอีก นายสิวบูรณ์ จรรยาศักดิ์ นายกสมาคมเพชรทองชาวจีนแห่งประเทศไทย ซึ่งเคยเรียไรเงินจากสมาชิกนำไปมอบให้โจทก์คราวละไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท และไม่เกิน 100,000 บาทนั้น ต่อมาก็ไม่ได้รวบรวมเงินไปให้โจทก์อีก แต่ให้ต่างคนต่างนำของขวัญไปมอบให้โจทก์เอง นายทวี กิตติพงศ์โกศล ซึ่งเคยให้โจทก์ครั้งละ 5,000 บาท บ้าง 100,000 บาท บ้าง ต่อมาก็ไม่ได้ให้เงินอีก แต่ให้เป็นของขวัญหรือกระเช้าดอกไม้ นายเบญจพล อารยรังษี ซึ่งเคยให้เงินแก่โจทก์ในวันตรุษจีนครั้งละ 10,000 บาท ถึง 20,000 บาทเศษ เดียวนี้ก็ให้แค่เหล้าและเครื่องกระป๋อง เป็นของขวัญ เห็นได้ว่า การที่มีผู้นำเงินไปให้โจทก์เนื่องในโอกาสต่างๆ กัน คราวละมากๆ นั้น เป็นการให้เพื่อหวังผลประโยชน์ในทางใดทางหนึ่งไม่อาจถือได้ว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ไม่อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) และเมื่อไม่อาจจัดอยู่ในเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งประเภทใดได้ ก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(8)

ส่วนเงินได้จากการทำบุญโกนผมไฟบุตรโจทก์ จำนวน 500,000 บาท ซึ่งโจทก์นำสืบว่า พลตำรวจตรีเนื่อง อาชุนบุตร ให้เงินจำนวนนี้แก่โจทก์เพื่อทำขวัญหลานนั้น เมื่อโจทก์ไปให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินครั้งที่ 2 และครั้งที่ 4 เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2508 และวันที่ 11 มิถุนายน 2508 โจทก์ให้การแต่เพียงว่า เป็นเงินที่ได้จากการงานโกนผมไฟบุตรสาวคนแรก โดยไม่ได้ระบุตัวผู้ให้ ต่อมาเมื่อโจทก์ยื่นอุทธรณ์เงินจำนวนนี้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ขอให้โจทก์ชี้แจงเพิ่มเติมเกี่ยวกับเงินที่มีผู้นำมาให้นเนื่องในโอกาสต่างๆ ว่า ได้มาจากใคร เมื่อใด เป็นค่าอะไร อย่างไร โจทก์ได้ทำคำชี้แจงตามเอกสารหมายเลข 4 ว่าเงินที่ได้รับในโอกาสต่างๆ ผู้ใดเป็นผู้ให้นั้น ได้ให้ถ้อยคำชี้แจงไว้ต่อกองตรวจสอบสวนภาษีอากรแล้ว ทั้งในกรณีที่ให้ถ้อยคำ ได้นำผู้ให้ไปยืนยันด้วย ข้อเท็จจริงยังได้ความจากคำเบิกความของโจทก์ว่า ในกรณีที่ยอดเงินรายได้จำนวนใด โจทก์มีหลักฐานอ้างอิงเป็นที่เชื่อถือแก่เจ้าพนักงาน ทางเจ้าพนักงานก็ตัดยอดเงินนั้นโดยไม่ถือว่าเป็นรายได้ เงินที่ทางเจ้าพนักงานตัดยอดให้แก่โจทก์เมื่อรวมกันแล้ว มีจำนวนมากกว่าเงินที่เจ้าพนักงานคำนวณเป็นภาษีเงินได้ที่โจทก์นำมาฟ้อง แต่โจทก์

ก็ไม่ได้อ้าง หรือนำพดตรีเนื่อง อาชุนุตฺร ไปให้ถ้อยคำยืนยันต่อเจ้าพนักงานว่าเป็นผู้ให้เงินจำนวนนี้แก่โจทก์ โจทก์มีงานโกนผมไฟบุตร เมื่อวันที่ 9 พฤศจิกายน 2504 โจทก์นำเงินจำนวนนี้เข้าบัญชีเงินฝากในธนาคาร 2 ครั้ง ครั้งแรกเมื่อวันที่ 7 พฤศจิกายน 2504 ก่อนมีงานโกนผมไฟบุตรสองวัน เป็นเงิน 250,000 บาท ที่เหลืออีก 250,000 บาท โจทก์นำเข้าธนาคารเมื่อวันที่ 13 เดือนเดียวกัน หากเป็นเงินที่ พดตรีเนื่อง อาชุนุตฺร มอบให้เป็นของขวัญแก่โจทก์จริงแล้วโจทก์ก็ไม่น่าจะแบ่งเงินนำเข้าธนาคารสองครั้ง การที่โจทก์นำเงินจำนวนนี้เข้าบัญชีฝากในธนาคารสองครั้ง ส่อให้เห็นว่าเป็นเงินที่บุคคลอื่นมาให้โจทก์หลายคน โจทก์รวบรวมได้เป็นเงินจำนวนพอสมควร ก็นำเข้าธนาคารเสียคราวหนึ่ง เงินที่มีผู้อื่นนำมาให้โจทก์นั้น ศาลฎีกาได้วินิจฉัยมาแล้วว่า เป็นเงินที่ให้หวังผลประโยชน์ทางใดทางหนึ่ง หาใช่เงินที่ให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีไม่ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ที่ศาลชั้นต้นวินิจฉัยว่าเป็นเงินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีนั้น ศาลฎีกาไม่เห็นด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น

พิพากษาแก้คำพิพากษาศาลชั้นต้นเป็นให้ยกฟ้องโจทก์

วิเคราะห์ ผู้เขียนเห็นว่าคดีนี้แม้ศาลสูงจะได้วินิจฉัยโดยตรงว่า เงินที่ให้เนื่องในงานตรุษจีน วันครบรอบวันแต่งงาน วันโกนผมไฟบุตร วันปีใหม่ วันคล้ายวันเกิดโจทก์และภริยาโจทก์เป็นการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีหรือไม่ก็ตาม แต่ศาลสูงก็ให้เหตุผลในการพิพากษายกฟ้อง โดยพิจารณาจากพยานหลักฐานทั้งหมดแล้วทำให้ศาลไม่เชื่อว่าการให้เงินและทรัพย์สินดังกล่าวนั้นเป็นการให้ที่มีเจตนาอันบริสุทธิ์เนื่องในพิธีและขนบธรรมเนียมประเพณีดังกล่าว ตรงกันข้ามกลับเป็นการให้ที่มีเจตนาแอบแฝงเพื่อผลประโยชน์อย่างอื่น เช่น ผลประโยชน์ด้านธุรกิจการค้าของผู้ให้ โดยอาศัยโอกาสตามเทศกาลนั้นๆ มาปิดบังเจตนาที่แท้จริงของตน ดังนี้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6124/2517 อาจกล่าวได้ว่า เจตนาของผู้ให้จึงเป็นปัจจัยสำคัญที่จะนำมาตัดสินว่าเงินดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่ เพราะหากเงินหรือทรัพย์สินที่ให้กับเนื่องในโอกาสดังกล่าวนั้นผู้ให้มีเจตนาที่บริสุทธิ์โดยไม่มีเจตนาอื่นแอบแฝงแล้ว ย่อมถือว่าเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี อันจะได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10)

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยในแนวทางเดียวกันโดยพิจารณาจากเจตนาของผู้ให้ ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520 วินิจฉัยว่า เงินที่มีผู้ให้คราวละมากๆ เพื่อหวังผลประโยชน์ ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1261/2520 วินิจฉัยว่า โจทก์เป็นมารดาภริยาของบุคคลซึ่งมี

อิทธิพลในวงการเมืองและราชการ การที่บริษัทต่างประเทศให้เงินแก่โจทก์เพื่อบริษัทนั้นจะได้รับทำการวางท่อประปา เงินที่โจทก์ได้รับจึงเป็นเงินได้จากการอื่นตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ไม่ได้รับยกเว้นภาษีตาม มาตรา 42(10)

การให้ของขวัญแก่กันในวันปีใหม่ นั้น หากเป็นกรณีที่ดีปฏิบัติกันเองในวงแคบๆ ไม่ได้รับการยอมรับจากบุคคลทั่วไป ก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เช่น นายจ้างให้ของขวัญแก่ลูกจ้างที่ทำงานดีเด่นโดยมีการมอบรางวัลแก่กันในวันปีใหม่ ถือว่าเป็นเรื่องที่น่าายจ้างกับลูกจ้างปฏิบัติกันเอง มิใช่เป็นประเพณีที่ยอมรับปฏิบัติกันทั่วไปว่าในวันขึ้นปีใหม่จะต้องมีการให้ของขวัญพิเศษแก่ลูกจ้างที่ทำงานดีเด่นเสมอไป รางวัลที่ลูกจ้างได้รับดังกล่าวจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตาม มาตรา 42(10)⁶²

อย่างไรก็ดีเมื่อมีปัญหาเข้าสู่กรมสรรพากรหรือมีคดีขึ้นสู่ศาล ปัญหาเรื่องภาระการพิสูจน์และการนำสืบพยานหลักฐานก็ถือเป็นเรื่องสำคัญที่นำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการวินิจฉัย โดยผู้ให้และผู้รับจะต้องนำสืบให้เห็นตามข้ออ้างของตนว่า เงินและทรัพย์สินนั้นๆ เป็นการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ดังเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1793/2518 ซึ่งตัดสินว่า เงินที่โจทก์ได้รับเนื่องในวันขึ้นปีใหม่และวันคล้ายวันเกิดแม้จะมีมูลค่ามากเหมือนกัน แต่การที่ศาลจะถือว่าเป็นการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาว่า ผู้รับการให้สามารถนำสืบให้เห็นตามที่อ้างได้หรือไม่

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1793/2518 ระหว่างนายสงวน จันทรสาชา ที่ 1 นางจกกลณี จันทรสาชา ที่ 2 โจทก์ กับกรมสรรพากร ที่ 1 กับพวก จำเลย

ข้อเท็จจริงในคดีนี้มีว่า โจทก์ทั้งสองฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย อ้างว่า หนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากรที่ให้โจทก์ต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นไม่ถูกต้องเพราะรายการตามหนังสือแจ้งการประเมินนั้นมีเงินได้ที่ได้รับเว้นภาษีเงินได้ปะปนอยู่ด้วย โดยโจทก์ได้แย้งในประเด็นปัญหาเกี่ยวกับเงินได้ดังต่อไปนี้

ข้อโต้แย้งของคู่ความ

ประเด็นปัญหาที่ 1 เชื่อกันว่า 4 ฉบับ ลงวันที่ 6 มกราคม 2502 สั่งจ่ายเงินจำนวน 10,000 บาท ลงวันที่ 6 มกราคม 2504 สั่งจ่ายเงินจำนวน 20,000 บาท ลงวันที่ 5 มีนาคม 2505

⁶² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9600 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2530

ส่งจ่ายเงินจำนวน 20,000 บาท และลงวันที่ 22 มกราคม 2506 ส่งจ่ายเงินจำนวน 20,000 บาท เป็นเช็คที่ผู้อื่นส่งจ่ายแล้วมอบให้โจทก์เป็นของขวัญวันขึ้นปีใหม่

ประเด็นปัญหาที่ 2 เช็คส่งจ่ายเงินจำนวน 85,000 บาท โจทก์อ้างว่าเป็นเช็คที่ผู้อื่นมอบให้เป็นของขวัญวันเกิด ส่วนจำเลยโต้แย้งว่าเงินดังกล่าวจะพึงเป็นการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ไม่ได้ เพราะเป็นเงินจำนวนมาก

ประเด็นปัญหาที่ 3 หุ้นฟรีที่โจทก์ทั้งสองได้รับจากผู้อื่นคิดเป็นเงินจำนวน 341,250 บาท โจทก์อ้างว่าเป็นเงินได้ที่โจทก์ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

คำวินิจฉัยของศาล

สำหรับประเด็นปัญหาที่ 1 ศาลฎีกาได้พิเคราะห์คำเบิกความของพยานประกอบกับจำนวนเงินในเช็คแต่ละฉบับ วันและเดือนที่โจทก์นำเช็คเข้าฝากธนาคารแล้ว เชื่อว่า เป็นเช็คที่โจทก์ได้รับเป็นของขวัญวันปีใหม่จริง ส่วนข้ออ้างตามฎีกาของจำเลยซึ่งโต้แย้งว่า การที่พ่อค้าให้เงินจำนวนมากแก่ข้าราชการแม้เนื่องในโอกาสวันขึ้นปีใหม่ก็ไม่ถือว่าเป็นการให้ตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า เป็นเรื่องยากที่จะถือเป็นเกณฑ์ตายตัวได้ แล้วแต่คดีร่วมกันของฝ่ายผู้ให้และผู้รับ ดังนี้สำหรับจำนวนเงิน 70,000 บาท ตามเช็คทั้ง 4 ฉบับจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10)

ประเด็นปัญหาที่ 2 โจทก์ไม่ได้นำสืบให้เห็นตามข้ออ้าง ข้อเท็จจริงจึงฟังไม่ได้ว่า โจทก์ได้รับเช็คดังกล่าวเป็นของขวัญวันเกิด

ประเด็นปัญหาที่ 3 หุ้นฟรีที่โจทก์ได้รับมานั้นโจทก์ได้รับมาเนื่องจากทำงานให้จอมพลสฤษดิ์ จอมพลสฤษดิ์จึงโอนหุ้นดังกล่าวให้เป็นประโยชน์ตอบแทน จึงเป็นเงินได้ที่โจทก์ได้รับมาตามความในมาตรา 42(2)(8) แห่งประมวลรัษฎากร หาใช่โจทก์ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาของผู้ให้หุ้นเหล่านี้แก่โจทก์ แม้ข้อเท็จจริงจะฟังได้ว่าจอมพลสฤษดิ์เป็นพี่ของโจทก์ก็ตาม

วิเคราะห์ ผู้เขียนเห็นว่า เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับเนื่องในงานวันเกิดนั้น ย่อมต้องถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นว่า ศาลมิได้วินิจฉัยไปในทำนองว่า เงินได้ที่ได้รับเนื่องในวันเกิดไม่เป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เพียงแต่ว่าในคดีดังกล่าวศาลฟังจากพยานหลักฐานที่โจทก์นำสืบมาแล้ว

ไม่เชื่อตามที่โจทก์อ้าง เงินจำนวนดังกล่าวจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั่นเอง

สำหรับเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากเป็นการให้เนื่องในวโรกาสวันปีใหม่ งานวันเกิด วันตรุษจีน งานครบรอบแต่งงาน และงานโกนจุกบุตรนั้น ผู้เขียนเห็นว่าโอกาสดังกล่าวนั้นถือเป็น ประเพณีที่คนไทยยึดถือปฏิบัติกันมาช้านาน ดังนั้นหากมีการให้ทรัพย์สินกันตามโอกาสขนบธรรมเนียมประเพณีนั้นจริง น่าจะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากรนี้ด้วย

สวัสดิการที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างเนื่องในการจัดงานเลี้ยงปีใหม่ให้แก่ลูกจ้าง ถือว่าเป็น การให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ลูกจ้างย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตาม มาตรา 42(10)⁶³

ตัวอย่างที่ 2 กรณีรางวัลที่นักกีฬาสมัครเล่นได้รับ

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ กค 0811/276 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2539

ข้อเท็จจริง นักกีฬากีฬาโอลิมปิกชนะเลิศได้เหรียญทอง เมื่อเดินทางกลับมาประเทศไทยมีบุคคลและองค์กรต่างๆ ให้เงินรางวัลและทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก เพื่อเป็นขวัญและกำลังใจให้แก่ นักกีฬา มีปัญหาต้องวินิจฉัยว่าเงินและทรัพย์สินที่นักกีฬาได้รับดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

1) เงินได้ที่นักกีฬาสมัครเล่นผู้ชนะเลิศในการแข่งขันกีฬาโอลิมปิกได้รับจากทางราชการ มูลนิธิ สมาคม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คณะบุคคลต่าง เพื่อเป็นของขวัญในการส่งเสริมให้กำลังใจหรือเป็นการตอบแทนแก่นักกีฬาที่นำชื่อเสียงมาสู่ประเทศชาติ ไม่ว่าจะเป็น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน โดยผู้รับไม่มีข้อผูกพัน ต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการตอบแทนย่อมได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) เพราะเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีที่ถือปฏิบัติทั่วไปในนานาอารยประเทศ รวมทั้งประเทศไทยที่ได้ปฏิบัติเช่นนี้ตลอดมา

2) เงินที่ได้รับเป็นรายเดือน ไม่ว่ารับจากผู้ใด ถ้าไม่เข้าลักษณะจ้างแรงงาน หรือไม่มีข้อผูกพัน หรือไม่มีหน้าที่กระทำการอย่างใดตอบแทนแก่ผู้ให้หรือบุคคลอื่น เป็นเงินได้ตาม

⁶³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9650 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2531

มาตรา 40(8) ผู้รับไม่ได้รับการยกเว้น แต่ถ้าได้รับในฐานะลูกจ้างหรือมีข้อผูกพันต้องทำการ
อย่างไรใด ตอบแทน ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) หรือ (2) ผู้จ่ายต้องหักภาษี ตามมาตรา 50(1)

3) นักกีฬาได้รับเชิญไปออกรายการทางวิทยุโทรทัศน์ แสดงตัวหรือร่วมงาน หรือร่วม
พิธีต่างๆ เช่น เปิดแสดงสินค้า เปิดป้าย หรืองานใดโดยได้รับค่าตอบแทน ถือเป็นเงินได้จากการรับ
ทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ผู้จ่ายต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1)

4) นักกีฬาเข้าร่วมในรายการ การประกวด การแข่งขัน การชิงโชค การอื่นใดทำนอง
เดียวกัน และได้รับรางวัลรวมทั้งค่าตอบแทนพิเศษจากรายการนั้น ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)
ผู้จ่ายต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่ง ท.ป. 4/2528

สำหรับเงินได้ที่นักกีฬาได้รับที่จะได้รับยกเว้นภาษีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรม
สรรพากรดังกล่าวข้างต้นนั้นเป็นที่น่าสังเกตว่าเป็นการยกเว้นให้เฉพาะนักกีฬาโอลิมปิกเท่านั้น
และนักกีฬาผู้ได้รับการให้ต้องไม่มีหน้าที่กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการตอบแทน กรณีที่
นักกีฬาผู้ชนะเลิศในการแข่งขันกีฬาโอลิมปิกได้รับเงินเนื่องจากเป็นนายแบบหรือนางแบบโฆษณา
สินค้าให้แก่ผู้ให้ เงินได้นั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษี⁶⁴

วิเคราะห์ ด้วยความเคารพต่อคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรสำหรับเงินได้ที่นักกีฬา
ผู้ชนะเลิศได้รับจากบุคคลอื่นเพื่อเป็นขวัญและกำลังใจ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42(10)
นั้น ผู้เขียนมีความเห็นที่แตกต่างไปจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1) ไม่น่าจะจำกัดให้เฉพาะนักกีฬาโอลิมปิกเท่านั้น เพราะนักกีฬาที่แข่งขันในระดับ
เอเชียนเกมส์ ซีเกมส์ เฟลปิคเกมส์หรือในกรณีอื่น เช่น นักฟุตบอลทีมชาติไทยไปแข่งขันฟุตบอล
โลก นักยกน้ำหนักชิงแชมป์โลก นักมวยสากลชิงแชมป์โลก เป็นต้น ก็น่าชื่อเสียงมาสู่ประเทศ
ไทยเหมือนกัน ดังนั้นเงินหรือทรัพย์สินที่นักกีฬาเหล่านี้ได้รับก็ควรจะได้รับยกเว้นภาษี ตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) เช่นเดียวกับนักกีฬาโอลิมปิกด้วย เนื่องจากนักกีฬาเหล่านี้ ได้
สร้างชื่อเสียงให้ประเทศไทยให้เป็นที่รู้จัก ทั้งประเทศไทยก็มีประเพณีปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบ
รางวัลให้เป็นขวัญกำลังใจแก่นักกีฬาเหล่านี้มาเป็นเวลานานแล้ว จนอาจถือได้ว่าเป็นประเพณี
ตามความหมายของนัย มาตรา 42(10) นี้ได้ หากจะจำกัดสิทธิโดยยกเว้นภาษีให้แก่เฉพาะนักกีฬา
โอลิมปิกเพียงอย่างเดียวแล้วอาจทำให้นักกีฬาอื่นๆเสียขวัญและกำลังใจในการแข่งขันได้

⁶⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวិชากกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2,
(กรุงเทพมหานคร: จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่
พิมพ์), น.158.

สำหรับนักกีฬาอาชีพได้รับรางวัลจากการแข่งขัน เช่น นักมวยอาชีพได้รับทองคำจากผู้ชมก่อนขึ้นชก เช่นนี้ถือว่าทองคำดังกล่าวนี้เป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(8) และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) เพราะว่าทองคำดังกล่าวนี้ถือเป็นเงินได้ที่นักกีฬาได้รับตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีเช่นกัน และประเพณีการมอบเงินหรือทองคำให้แก่นักมวยก่อนขึ้นชกนั้นเป็นเรื่องที่นิยมปฏิบัติกันมาช้านานแล้ว แม้นานาอารยประเทศจะไม่มีประเพณีดังกล่าวก็ตาม แต่ประเพณีเช่นนี้ถือเป็นประเพณีอย่างหนึ่งของไทยเช่นกัน หากจะถือเอาแต่ประเพณีที่ต่างประเทศนิยมปฏิบัติมาเป็นเกณฑ์พิจารณาแล้วย่อมไม่น่าเป็นเช่นนั้นเพราะขนบธรรมเนียมประเพณีของไทยนั้นมีมากมาย และประเพณีบางอย่างในต่างชาติก็ไม่มีเหมือนในประเทศไทย เช่น ประเพณีรดน้ำดำหัวผู้ใหญ่ในวันสงกรานต์ เป็นต้น ดังนั้นเงินรางวัลที่นักกีฬาได้รับและจะถือว่าได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) นี้ จึงน่าจะถือเอาเฉพาะขนบธรรมเนียมประเพณีของไทยเท่านั้น

2) กรณีที่นักกีฬาที่ได้รับเงินรางวัลจำเป็นต้องกระทำการใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทนให้แก่ผู้ให้ นั้น จะถือว่าเป็นเงินได้ตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีที่ได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42(10) หรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่า จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป ดังนี้

2.1) หากเงินหรือทรัพย์สินที่นักกีฬาได้รับมีมูลค่ามากเมื่อเทียบกับการงานที่ต้องกระทำตอบแทน ทั้งการงานดังกล่าวไม่ได้เป็นเงื่อนไขในการได้รับรางวัลนั้นคือนักกีฬาจะกระทำการงานตอบแทนหรือไม่ก็ได้สุดแล้วแต่ใจของนักกีฬาเอง เช่น นักกีฬาผู้ชนะเลิศได้รับเหรียญทองในการแข่งขันกีฬาโอลิมปิกได้รับเงินรางวัลจากทางราชการเป็นเงินจำนวน 10 ล้านบาท โดยรัฐบาลขอให้นักกีฬาคนดังกล่าวมาช่วยเป็นนายแบบหรือนางแบบเชิญชวนให้เยาวชนหันมาเล่นกีฬาเพื่อห่างไกลจากยาเสพติดและให้เยาวชนมีสุขภาพแข็งแรงด้วย ซึ่งงานดังกล่าวไม่ได้เป็นเงื่อนไขในการรับรางวัล แม้นักกีฬาคนดังกล่าวจะไม่นายแบบหรือนางแบบให้ก็ตามรัฐบาลก็ให้เงินรางวัลนี้อยู่ดี เช่นนี้เงินได้ที่นักกีฬาผู้นั้นได้รับน่าจะได้รับการยกเว้นภาษีด้วย มิฉะนั้นแล้วย่อมจะไม่มีนักกีฬาคนใดยอมมาเป็นนายแบบหรือนางแบบให้ดังกล่าว

2.2) แต่ถ้าเงินหรือทรัพย์สินที่นักกีฬาได้รับนั้นมีมูลค่าใกล้เคียงกับการงานที่ต้องกระทำตอบแทนแล้ว น่าจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) เนื่องจากอาจถูกมองว่ามีเจตนาอื่นซ่อนเร้นมิใช่มีเจตนาเพื่อเป็นขวัญและกำลังใจแก่นักกีฬาแต่อย่างใด เช่น นักกีฬาโอลิมปิกเป็นนายแบบโฆษณาให้แก่เครื่องดื่มชูกำลัง เป็นต้น เช่นนี้อาจเป็นเรื่องว่าจ้างให้ทำงานมิใช่เป็นเงินได้ที่ได้รับตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

ตัวอย่างที่ 3 เงินรางวัลยกย่องประจำปี

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ กค 0802/15272 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2533

ข้อเท็จจริง นายสัญญาได้รับเงินรางวัลยกย่องประจำปี 2533 จากมูลนิธิส่งเสริมพระพุทธศาสนา ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น เงินดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินได้ที่นายสัญญาได้รับจากรางวัลยกย่องประจำปี 2533 จากมูลนิธิส่งเสริมพระพุทธศาสนา ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น โดยได้รับการคัดเลือกว่าเป็นผู้เผยแพร่พระพุทธศาสนา ได้ผลจริงจึง เงินรางวัลดังกล่าวได้รับจากการคัดเลือกของมูลนิธิซึ่งเป็นชนบธรรมเนียมประเพณีที่มูลนิธิได้ปฏิบัติมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1967 (พ.ศ.2510) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10)

วิเคราะห์ สำหรับเงินรางวัลยกย่องประจำปีนั้น หากเป็นรางวัลที่นิยมให้แก่บุคคลที่มีชื่อเสียงในด้านต่างๆ เช่น รางวัลซีไรต์ เป็นต้น น่าจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10)นี้เช่นกัน เพราะรางวัลดังกล่าวมอบให้กันทุกปีและยึดถือปฏิบัติมานานเช่นกัน สำหรับรางวัลบางรางวัลแม้จะเพิ่งจัดให้มีขึ้น เช่น รางวัลสัญญาธรรมศักดิ์ ที่มอบให้แก่บุคคลดีเด่นด้านกฎหมาย หากรางวัลดังกล่าวมีเจตนาที่จะมอบให้แก่กันเป็นประจำทุกปี เงินรางวัลที่ได้รับก็น่าจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับตามโอกาสแห่งชนบธรรมเนียมประเพณีตามมาตรา 42(10) นี้ ส่วนประเพณีอย่างไรที่จะถือว่าได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตราดังกล่าวนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่จำเป็นต้องเป็นประเพณีที่ยึดถือปฏิบัติกันมาช้านานแล้ว เพียงแต่เป็นประเพณีที่ผู้ให้เจตนาที่จะให้ยึดถือเป็นประเพณีสืบไปอีกช้านาน ก็ถือว่าเป็นประเพณีตามความหมายของมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากรนี้แล้ว

ตัวอย่างที่ 4 เงินรางวัลที่ให้เยาวชนในการแข่งขันฝีมือแรงงาน

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ กค 0811/13167 ลงวันที่ 23 กันยายน 2540

ข้อเท็จจริง เยาวชนที่เป็นตัวแทนของประเทศไทยซึ่งเข้าร่วมการแข่งขันฝีมือแรงงานเยาวชนนานาชาติ(โอลิมปิก) จำนวน 14 สาขาช่าง ผลการแข่งขัน ตัวแทนจากประเทศไทยชนะการแข่งขันหลายรางวัล เป็นการสร้างชื่อเสียงให้ประเทศไทยอย่างมาก ผู้ชนะการแข่งขันจะได้รับรางวัลจากกรมพัฒนาฝีมือแรงงานโดยกระทรวงการคลังอนุมัติเบิกจ่ายเงินรางวัลให้แก่ผู้ชนะการแข่งขันได้ คือ เหรียญทองรางวัลละ 100,000 บาท เหรียญเงินรางวัลละ 50,000 บาท เหรียญทองแดงรางวัลละ 30,000 บาท เหรียญชมเชยรางวัลละ 20,000 บาท

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินรางวัลดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42(10)

วิเคราะห์ กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเงินรางวัลที่เยาวชนผู้ชนะเลิศในการแข่งขันได้รับนั้น เป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี มิได้แยกว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องในพิธี หรือเป็นเงินได้ที่ได้รับตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ผู้เขียนมีความเห็นว่า เงินรางวัลดังกล่าวน่าจะเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี มิใช่เป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องในพิธี เพราะเงินได้ที่ได้รับเนื่องในพิธีนั้นจะต้องมีลักษณะเป็นพิธีกรรม เช่น พิธีสมรส พิธีศพ เป็นต้น แต่เงินรางวัลที่ได้รับดังกล่าวนี้ไม่เข้าลักษณะเป็นการให้เนื่องในงานที่มีการจัดพิธีกรรมแต่อย่างใด แต่ลักษณะการให้รางวัลกันดังกล่าวเป็นการให้รางวัลเพื่อเป็นขวัญและกำลังใจแก่ผู้ที่สร้างชื่อเสียงให้แก่ประเทศชาติ และประเพณีดังกล่าวก็เป็นสิ่งที่นิยมทำและได้ยึดถือปฏิบัติกันมาช้านานแล้ว

ตัวอย่างที่ 5 เงินช่วยเหลืองานศพ และเงินที่ให้ในพิธีสมรส

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตามคำวินิจฉัยตอบข้อหารือที่ กค 0802/11187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531

ข้อเท็จจริง พนักงานได้รับเงินช่วยเหลือในงานศพ งานสมรส และเงินช่วยค่าคลอดบุตร จากบริษัทนายจ้าง เงินดังกล่าวถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีหรือไม่

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินที่บริษัทจ่ายเพื่อการช่วยเหลือพนักงานเนื่องในงานพิธีศพ และเงินช่วยเหลือในการสมรส ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) ส่วนเงินช่วยเหลือในการคลอดบุตร ได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42(17)

วิเคราะห์ เงินได้ที่เจ้าภาพได้รับเนื่องในงานศพ ถือว่าเป็นเงินที่ผู้ให้ให้เพื่อบรรเทาหรือช่วยเหลือค่าใช้จ่ายในการจัดงานศพ ส่วนเงินช่วยเหลือในการสมรสนั้นผู้ให้ให้เพื่อเป็นทุนให้คู่สมรสมีทุนไปก่อร่างสร้างตัวต่อไป ซึ่งการให้เนื่องในพิธีดังกล่าวนี้เป็นประเพณีที่คนไทยยึดถือปฏิบัติกันมาช้านาน และเป็นสิ่งที่ดีงามจึงสมควรได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) นี้เพื่อสืบทอดประเพณีและพิธีดังกล่าวอยู่ให้คงอยู่สืบไป มีปัญหาว่าเงินช่วยเหลือเนื่องในพิธีอื่นนอกจากนี้ เช่น พิธีทำบุญขึ้นบ้านใหม่ พิธีงานบวช เป็นต้น จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรานี้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะได้รับยกเว้นภาษีเช่นเดียวกับเงินได้ที่ได้รับเนื่องในพิธีศพและพิธีสมรส

เพราะการให้เงินช่วยเหลือในการทำบุญขึ้นบ้านใหม่ และงานพิธีบวชนั้นเป็นประเพณีที่ชาวบ้านนิยมปฏิบัติมาช้านานแล้ว และวัฒนธรรมดังกล่าวถือเป็นสิ่งที่ตั้งความควรค่าแก่การอนุรักษ์ไว้เช่นกัน หากรัฐต้องการให้วัฒนธรรมเช่นนี้คงอยู่สืบไป ควรใช้มาตรการทางภาษีเข้ามาจูงใจประชาชนเพื่อให้สืบทอดวัฒนธรรมต่อไปได้

ส่วนเงินช่วยเหลือในการคลอดบุตรนั้น ผู้เขียนเห็นว่า เงินดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องในโอกาสตามขนบธรรมเนียมประเพณี เพราะปัจจุบันคนที่เพิ่งคลอดบุตรจะได้รับการเยี่ยมเยียนจากญาติสนิทหรือเพื่อนฝูง บางครั้งมีการให้ทรัพย์สินหรือเงินทองแก่กัน ถือเป็นประเพณีที่นิยมปฏิบัติกันมาช้านานแล้ว จึงน่าจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีตามมาตรา 42(10) นี้ด้วยเช่นกัน นอกจากนี้การไปเยี่ยมคนป่วยมักมีกระเช้าของขวัญไปมอบให้คนป่วยด้วย หรือในกรณีเปิดกิจการหรือเปิดร้านใหม่อาจมีผู้นำกระเช้าหรือสิ่งของมามอบให้เพื่อเป็นขวัญกำลังใจและร่วมแสดงความยินดี ประเพณีเช่นนี้เป็นประเพณีที่นิยมและถือปฏิบัติในหมู่คนไทยกันมาช้านานแล้ว กระเช้าของขวัญที่คนป่วยหรือเจ้าของกิจการหรือเจ้าของร้านใหม่ได้รับน่าจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีเช่นกัน

กรณีอย่างไรจะถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น เป็นเรื่องของพยานหลักฐานและการพิจารณาพิพากษา กล่าวคือศาลหรือเจ้าหน้าที่สรรพากรผู้จัดเก็บภาษีจะต้องเชื่อผู้ให้และผู้ได้รับการให้ด้วยว่าการให้ทรัพย์สินแก่นั้นเป็นการให้เนื่องในโอกาสเช่นนั้นจริงๆ จึงมิใช่เรื่องที่ผู้ให้กับผู้รับจะกล่าวอ้างกันเองลอยๆ กล่าวคือแม้ผู้ให้และผู้รับการให้จะมีข้ออ้างอย่างไร ศาลและเจ้าหน้าที่สรรพากรก็ยังไม่รับฟังให้เป็นที่ยึดตามข้ออ้างเหล่านั้นเสียทีเดียว แต่จะรับฟังข้ออ้างของผู้ให้และผู้รับการให้ต่อเมื่อได้พิจารณาจากพยานหลักฐานแล้วจึงใช้ดุลพินิจว่าจะเชื่อในข้ออ้างนั้นหรือไม่ อย่างไร เมื่อเป็นเช่นนี้ปัญหาที่ตามมาคือ ในเมื่อหลักการพิจารณาว่าเงินได้เช่นไรจึงจะเข้าข่ายยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10) นั้น ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาลและเจ้าพนักงานเป็นสำคัญแล้วจะมีหลักประกันอะไรให้กับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าศาลหรือเจ้าพนักงานแต่ละคนมีดุลพินิจที่ได้มาตรฐานเดียวกันเกี่ยวกับเรื่องนี้ ผู้เขียนขอเสนอความเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ปัญหาดังกล่าวว่า หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้ควรออกระเบียบหรือข้อบังคับภายในหน่วยงานของตนเพื่อให้เจ้าพนักงานยึดถือปฏิบัติให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน เช่น กรมสรรพากรอาจรวบรวมข้อหารือหรือคำวินิจฉัยแล้วทำเป็นแนวปฏิบัติหรือระเบียบขึ้นมาบังคับใช้ โดยจะเห็นได้จากข้อหารือหรือคำวินิจฉัยที่สำคัญของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องการให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ดังนี้

เงินรางวัลที่ผู้เข้าร่วมการแข่งขันฝีมือแรงงานเยาวชนนานาชาติ (โอลิมปิก) ได้รับเพื่อเป็นกำลังใจ และเป็นการตอบแทนที่นำชื่อเสียงมาสู่ประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน โดยผู้รับไม่มีข้อผูกพันต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเป็นการตอบแทนให้แก่ผู้ให้หรือบุคคลอื่น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁵ เงินช่วยเหลือในพิธีศพ และเงินช่วยเหลือในการสมรส ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁶ และเงินได้ที่ได้รับจากพิธีสมรส ถือเป็นเงินได้จากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁷ เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่า เงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ที่จะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ประกอบด้วยหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. เป็นการให้ที่ผู้ให้ได้ให้เงินหรือทรัพย์สินแก่ผู้รับด้วยความสมัครใจและด้วยเจตนาอันบริสุทธิ์โดยไม่หวังผลประโยชน์ตอบแทน
2. ทั้งผู้ให้และผู้รับไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กันแต่อย่างใด
3. ผู้รับไม่มีหน้าที่ผูกพันที่จะต้องปฏิบัติหรือละเว้นไม่ปฏิบัติการใดเป็นการตอบแทน
4. เป็นการให้ในพิธีหรือขนบธรรมเนียมประเพณีที่คนทั่วไปนิยมให้กันด้วย เช่น พิธีทำบุญขึ้นบ้านใหม่ ทำบุญงานวันเกิด⁶⁸ พิธีมงคลสมรส พิธีงานบวช พิธีงานศพ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามแม้จะเข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ไซ้ว่าจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเสมอไป เพราะยังขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากรและศาลด้วยว่าจะตัดสินเกี่ยวกับเรื่องนั้นอย่างไรด้วย

⁶⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/13167 ลงวันที่ 23 กันยายน 2540

⁶⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/11187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531

⁶⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/03319 ลงวันที่ 12 เมษายน 2542

⁶⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516

3.3 การเสียภาษีเงินได้กรณีโอนทรัพย์สินที่ได้รับ ตาม มาตรา 42(10)

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น ไม่ว่าจะเป็น สหกรณ์ทรัพย์ สหกรณ์ทรัพย์ชนิดพิเศษ หรือสหกรณ์ทรัพย์ ถือว่าเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น กล่าวคือไม่ต้องเสียภาษีตอนที่ได้รับทรัพย์สินมา แต่หลังจากที่ได้รับทรัพย์สินมาแล้วนำไปขายต่อจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาเป็นเรื่องๆ ไป เช่น เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก หากทรัพย์ที่นำไปขายนั้นเป็นสหกรณ์ทรัพย์ย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(9) แต่ถ้ามรดกที่ขายนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์จะไม่ได้ได้รับการยกเว้นภาษี เว้นแต่อสังหาริมทรัพย์นั้นไม่ได้ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยาหรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะก็ได้รับการยกเว้นไม่เกิน 200,000 บาทต่อปี ตามกฎกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 126 ข้อ 2(17) ฉะนั้นหากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกซึ่งมีได้อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร แต่อยู่ต่างจังหวัดและอยู่นอกเขตเทศบาลหรือเมืองพัทยา คืออยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) หรือองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จะได้รับการยกเว้นภาษีไม่เกิน 200,000 บาท

สำหรับกรณีโอนทรัพย์สินที่ได้รับตามมาตรา 42(10) นั้น ผู้เขียนขอแบ่งประเภทของทรัพย์สินออกพิจารณา ดังนี้

3.3.1 สหกรณ์ทรัพย์

สหกรณ์ทรัพย์ หมายความว่า ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ และหมายความรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย⁶⁹

การโอนสหกรณ์ทรัพย์นั้น- ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี...”

(9) การขายสหกรณ์ทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสหกรณ์ทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป”

⁶⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 140

เงินได้พึงประเมินประเภทขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร อันได้รับยกเว้นไม่ต้องคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังกล่าว จะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดี กรมสรรพากรกำหนดไว้โดยอนุวัติรัฐมนตรี กล่าวคือ ถ้าเป็นการขายทรัพย์สินที่มีหลักฐานทาง ทะเบียนและเงินที่ได้รับจากการขายนั้นมีจำนวนตั้งแต่ 10,000 บาท ขึ้นไป จะต้องแสดงรายการ ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 14. แห่งแบบ ภ.ง.ด.9 ถ้าผู้มีเงินได้ไม่ได้แสดงรายการในแบบดังกล่าวก็จะ ไม่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้จากการขายทรัพย์สินนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(9) นี้⁷⁰ เงินได้จากการขายหุ้นที่ได้มาโดยทางมรดก (หนังสือกรม สรรพากรที่ กค 0811(กม)/1103-11 มิถุนายน 2541 , 61.26787) เงินได้ที่ได้รับจากการขายหุ้นที่ได้ รับจากการให้โดยเสนาหา (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0811/418-14 มกราคม 2541, 61.26294) ได้รับ การยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้ตาม มาตรา 42(9)

การพิจารณาว่าเป็นการขายสังหาริมทรัพย์โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร อาจ พิจารณาจากพฤติการณ์ต่างๆ ดังนี้

- 1) เป็นการขายโดยผู้ที่ดำเนินธุรกิจซื้อขายทรัพย์สินประเภทนั้นเป็นปกติธุระหรือไม่
- 2) ลักษณะเป็นการแบ่งขายเพื่อให้ได้ราคาสูงๆ
- 3) มีการปรับปรุงเพื่อให้ได้ราคาสูงๆ
- 4) ขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยการรับซื้อฝากแล้วหลุดเป็นสิทธิ

ตัวอย่างการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้ เช่น

ตัวอย่างที่ 1 ครูใหญ่ได้รับรางวัลรถยนต์ในงานประจำปีของจังหวัด ถูกหักภาษีเงิน ได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 5 หลังจากได้รับรถยนต์แล้วครูใหญ่ได้ขายรถคันดังกล่าวคืนให้แก่ ร้านที่จำหน่ายรถคันนั้น ดังนี้ ในปีภาษีที่ครูใหญ่ได้รับรางวัลเป็นรถยนต์ ต้องนำราคารถยนต์ที่ได้ รับนั้นไปรวมคำนวณภาษีกับเงินเดือนโดยนำภาษีที่ถูกหักไว้ร้อยละ 5 ไปเป็นเครดิตภาษีออกจาก ภาษีที่ต้องเสีย แต่เงินได้จากการขายรถยนต์หลังจากได้รับรางวัลมานั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากร⁷¹

ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าว เพราะรถยนต์ที่ครูใหญ่ ได้รับมาแล้วขายไปนั้นมิใช่เป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่หาก

⁷⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1005/2514 (ประชุมใหญ่)

⁷¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0820/6296 ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2532

ข้อเท็จจริงปรากฏว่าครูใหญ่นำไปขายในราคาที่สูงกว่ารางวัลที่ตนได้รับมา ส่วนกำไรนั้นไม่น่าจะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(9) นี้ เพราะถือว่าเป็นการขายในทางหากำไร

ตัวอย่างที่ 2 ผู้ถือกรรมสิทธิ์ในพันธบัตรที่ได้รับพันธบัตรมาจากการรับมรดกและได้ขายพันธบัตรนั้นให้แก่ธนาคารแห่งประเทศไทย ถือว่าเป็นการโอนพันธบัตรที่ได้รับมาจากมรดกเข้าลักษณะเป็นการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก เงินได้จากการโอนดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(9) แต่การโอนพันธบัตรที่ได้รับมาจากการให้โดยเสนหา เข้าลักษณะเป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เพราะผู้ถือพันธบัตรหวังจะได้รับประโยชน์จากดอกเบี้ยหรือกำไรจากการโอนเป็นปกติอยู่แล้ว เงินได้จากการโอนพันธบัตรเฉพาะที่ดีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(4)(ข) ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷²

จากตัวอย่างข้างต้นผู้เขียนเห็นว่า การขายสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับยกเว้นภาษี ตาม มาตรา 42(9) นั้นต้องปรากฏว่า

- 1) สังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือ
- 2) สังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

ดังนั้น การขายสังหาริมทรัพย์หากเป็นทรัพย์ที่ได้รับมาโดยทางมรดกแล้วย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(9) นี้เสมอ แต่ถ้าเป็นการขายสังหาริมทรัพย์อื่นที่ไม่ได้ได้มาโดยทางมรดกแล้วจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ก็ต่อเมื่อโอนสังหาริมทรัพย์โดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร หากเป็นขายโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (9) นี้ โดยต้องนำส่วนต่างที่เป็นกำไรมาคำนวณภาษีด้วย เหตุที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าผู้ถือกรรมสิทธิ์ในพันธบัตรที่ได้รับพันธบัตรมาจากการรับมรดกและได้ขายพันธบัตรนั้นให้แก่ธนาคารแห่งประเทศไทย ถือว่าเป็นการโอนพันธบัตรที่ได้รับมาจากมรดก เข้าลักษณะเป็นการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก เงินได้จากการโอนดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นภาษี ตาม มาตรา 42(9) ส่วนการโอนพันธบัตรที่ได้มาจากการให้โดยเสนหานั้นไม่ใช่เป็นการได้สังหาริมทรัพย์มาโดยทางมรดก และมีใช่เป็นการได้สังหาริมทรัพย์มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เข้าลักษณะเป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เนื่องจากผู้ถือพันธบัตรหวังจะได้รับประโยชน์จากดอกเบี้ยหรือกำไรจากการโอนพันธบัตรดังกล่าว เงินได้จากการโอนพันธบัตรเฉพาะที่

⁷² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0820/6958 ลงวันที่ 17 พฤษภาคม 2531

ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(4)(ข) ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตัวอย่างที่ 3 ร้านค้าได้รับสิ่งของที่ผู้อื่นเสียสละมอบให้ร้านโดยไม่คิดมูลค่าเพื่อนำมาจัดจำหน่ายแก่ประชาชนทั่วไปในราคาถูก และนำรายได้โดยไม่หักค่าใช้จ่ายมอบให้กับมูลนิธิองค์การกุศลต่างๆ เข้าลักษณะเป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42(9)⁷³

3.3.2 สังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษและอสังหาริมทรัพย์

สังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ ได้แก่ เรือกำปั่นหรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ สัตว์พาหนะ

อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า ที่ดินและทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย⁷⁴ ได้แก่ โรงเรือน ดึก ที่ดิน เป็นต้น

การให้โดยเสนหานั้นทำให้ผู้รับการให้มิเงินได้เกิดขึ้น ดังนั้นผู้รับการให้ต้องมีหน้าที่เสียภาษี แต่ถ้าเป็นการให้อสังหาริมทรัพย์แล้วกฎหมายจะถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้และผู้ให้มิหน้าที่เสียภาษี⁷⁵

การขายอสังหาริมทรัพย์ แยกตามประเภทของการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เป็น 3 กรณี ดังนี้

1. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก คือ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดกซึ่งในขณะที่ได้รับมรดกมานั้นไม่ถือเป็นการขาย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล

⁷³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0820/2432 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2531

⁷⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ บัญญัติว่า "ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้"

ธรรมดา แต่ภายหลังเมื่อผู้รับมรดกขายอสังหาริมทรัพย์อันได้มาโดยทางมรดกนั้นต่อไป จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7395/2544 ที่ดินที่ผู้จัดการมรดกได้มาโดยคำพิพากษาในคดีที่ผู้จัดการมรดกเข้าเป็นคู่ความแทนที่ผู้ตายโดยระบุการจดทะเบียนว่าเป็นการซื้อขายแล้วขายไปในวันเดียวกันกับที่โอนกรรมสิทธิ์นั้นมา เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่กองมรดกได้มาโดยทางอื่นตามมาตรา 48(4)(ข)

2.การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาจากการให้โดยเสน่หา

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาจากการให้โดยเสน่หา คือ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลอื่นให้มาโดยผู้ให้มิได้รับสิ่งตอบแทน และผู้รับมิได้กระทำการหนึ่งสิ่งใดเป็นการตอบแทนในการรับทรัพย์สินนั้น หากผู้รับขายทรัพย์สินนั้นต่อไปจะต้องเสียภาษีเงินได้ด้วย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 48(4)(ก)

3.การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรก็คือ การขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้ขายมิได้มีเจตนาที่จะมุ่งขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการหากำไร ส่วนการพิจารณาว่า อสังหาริมทรัพย์นั้นได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป เช่น ซื้อที่ดินมาเพื่อปลูกบ้านอยู่อาศัย ต่อมาเจ้าของที่ดินไม่มีเงินปลูกบ้านและมีความจำเป็นเกี่ยวกับการเงิน จึงได้ขายที่ดินไป เช่นนี้ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เป็นต้น

อย่างไรก็ดีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- (1) การโอนโดยทางมรดกซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรม
- (2) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม
- (3) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะการโอนในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น

(4) การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะกรณีที่ผู้โอนได้รับค่าตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนั้น เพื่อกิจการผลิตสินค้าของตนเอง

(5) การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะที่ดินที่ต้องเวนคืนและอสังหาริมทรัพย์อื่นบนที่ดินต้องเวนคืน

(6) กรณีสิทธิครอบครองอสังหาริมทรัพย์ต้องตกไปเป็นของบุคคลอื่นตามมาตรา 1367 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือโดยการถูกแย่งการครอบครองและมิได้ฟ้องเพื่อเอาคืนซึ่งการครอบครองนั้นภายในหนึ่งปีนับแต่เวลาถูกแย่งการครอบครอง ตามมาตรา 1375 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือโดยการสละเจตนาครอบครองหรือไม่ ยึดถืออสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปซึ่งเป็นเหตุให้การครอบครองสิ้นสุดลงตาม มาตรา 1377 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เจ้าของสิทธิครอบครองเดิมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้

อสังหาริมทรัพย์ที่บุคคลอื่นได้สิทธิครอบครองไปเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ที่ได้สิทธิครอบครองจะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ตามปกติ

3.4 การใช้ช่องโหว่ของ มาตรา 42(10) ในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้

บุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ฉะนั้นบุคคลทุกคนจึงต้องมีความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร คือรู้ว่าต้องเสียภาษีหรือไม่ คำนวณอย่างไร เสียอัตราเท่าไร และมีวิธีการชำระอย่างไร หากมีปัญหาข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีจะมีวิธีการหาข้อยุติอย่างไร และถ้าผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมายจะได้รับโทษอย่างไร และการกระทำความผิดที่จะถือว่าเป็นการกระทำที่ขัดด้วยกฎหมายและการกระทำเช่นไรที่ถือว่าการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ความหมายของการหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)

การหนีภาษี หมายถึง กรณีที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉล เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นภาษีแต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษี หรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะเสียภาษีน้อย หรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เพื่อให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อ

ให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้เป็นหลักฐานในการหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากรถือเป็นการหนีภาษีอากรเช่นเดียวกัน

ความหมายของการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization)

การหลบหลีกภาษีอากรหรือการเลี่ยงภาษี คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้นอันเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากรนั่นเอง

การหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณีอาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย (The Spirit of Law) ทำให้รัฐต้องเสียรายได้เป็นจำนวนมาก ในหลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-tax Avoidance Measure) โดยบัญญัติเป็นกฎหมายเฉพาะเรื่อง เช่น ประเทศฝรั่งเศสบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษีอากร (Le Livre des Procédures Fiscales) มาตรา L.64 ว่า "ถ้านิติกรรมหรือสัญญาใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีกภาษีอากรอย่างเดียว หากไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีกภาษีแล้วนิติกรรมหรือสัญญานั้นจะไม่เกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้นได้" บทบัญญัตินี้เป็นไปตาม "หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine)" ประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น เยอรมันนี เบลเยียม เนเธอร์แลนด์ ใช้มาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Anti-tax Avoidance Measure) หลักนี้คือหลักที่ว่า "วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกภาษีอากร แม้จะไม่ผิดกฎหมาย ศาลและเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมนั้นและเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้"

หลักดังกล่าวคล้ายคลึงกับ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form Doctrine) ที่ใช้กันอยู่ในประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ซึ่งเป็นหลักที่ว่านิติกรรมหรือสัญญาใดแม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีอากร และมิผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่

ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้ อย่างไรก็ดี หากชั้นตอนที่ประกอบกันขึ้นเป็นนิติกรรมหรือสัญญา แม้เพียงชั้นตอนหนึ่งชั้นตอนใดเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น หลักนี้แตกต่างกับ “หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsaay Principal)” ที่ประเทศอังกฤษใช้อยู่ ซึ่งเป็นหลักที่ว่า หากวัตถุประสงค์ทางการค้า (Commercial Purpose) แต่เป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีได้ แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยชั้นตอนต่างๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม

นอกจากประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายและประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาลจะใช้หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบและหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบกับหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีดังกล่าวมาแล้ว ยังให้หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principal) เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรด้วย หลักนี้คือหลักที่ว่า หากมีการกระทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เป็นการทำเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงที่จะต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ศาลหรือเจ้าพนักงานพึงประเมินมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

สำหรับประเทศไทยนั้นยังไม่มีกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ แต่บทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาลวงและนิติกรรมอำพราง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 ซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่คล้ายคลึงกับหลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principal) ก็อาจจะเป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ในบางกรณี⁷⁶

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทยนั้นนับว่าเป็นปัญหาสำคัญยิ่ง เพราะทำให้รัฐขาดรายได้ที่จะนำมาพัฒนาประเทศชาติให้เจริญทัดเทียมกับนานาประเทศ โดยเฉพาะบุคคลที่มี

⁷⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), น. 430-437.

ฐานะร่ำรวยมีเงินจ้างนักกฎหมายภาษีอากรมาวางแผนการเสียภาษีย่อมได้เปรียบกว่าบุคคลอื่น เนื่องจากการใช้ช่องทางหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่เปิดช่องไว้นั้นไม่ถือว่าเป็นการทำผิดกฎหมาย ซึ่งหากใช้กฎหมายโดยสุจริตแล้วย่อมไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแต่อย่างใด แต่หากใช้ช่องทางของกฎหมายในทางไม่สุจริตเพื่อแสวงหาประโยชน์ให้แก่ตนเองโดยไม่คำนึงถึงศีลธรรมแล้ว จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศอย่างมหาศาล ดังนั้นหากประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) มีช่องโหว่ของกฎหมายและบัญญัติด้วยคำในตัวของกฎหมายไม่รัดกุม ก็จะเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลเหล่านี้ได้

นอกจากนี้การที่รัฐยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี โดยพยายามทำให้อู่เสมือนหนึ่งว่า ทรัพย์สินที่ได้มานั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งแท้ที่จริงแล้วเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นโดยการขายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 นั้นเอง เนื่องจากคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 นั้น หมายความว่ารวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(1) ขาย แลกเปลี่ยน หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใบบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

จะเห็นได้ว่าคำว่า “ขาย” ในประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่าความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ นอกจากจะหมายถึงการขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 แล้ว ยังหมายถึงการขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ด้วย

ตัวอย่างธุรกรรมที่พยายามใช้ช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่น

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก. และนาย ข. ต้องการค้าขายโดยแลกเปลี่ยนสินค้ากัน เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี นาย ก.ยกทรัพย์สินให้แก่ นาย ข. อ้างว่าเป็นการให้เนื่องวโรกาสขึ้นปีใหม่ ต่อมา นาย ข. ยกทรัพย์สินให้กับ นาย ก.ในการแลกเปลี่ยนสินค้านี้ดังกล่าว โดยนาย ข.ยกทรัพย์สินของตนให้กับ นาย ก.ช่วงเทศกาลตรุษจีน

ตัวอย่างที่ 2 นาย ค. กับนาย ง. ต้องการซื้อขายสินค้ากัน เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี นาย ค. ยกทรัพย์สินที่ต้องการขายให้กับนาย ง. ในช่วงเทศกาลปีใหม่ แล้วนาย ง. ชำระราคาสินค้า โดยให้เงินแก่นาย ค. ในช่วงเทศกาลตรุษจีน

จากตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าทั้งสองกรณีนั้นถือว่าเป็นการ ขาย ตาม ความหมายในนัยของประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น ตามปกติย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเนื่องจากถือว่าเป็นเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) แต่ทั้งสองฝ่ายต้องการหลีกเลี่ยงภาษีจึงได้กระทำการขายทรัพย์สินโดยวิธีการดังกล่าวทั้งๆที่ทั้งสองฝ่ายไม่ได้มีเจตนาที่จะให้ทรัพย์สินตามเทศกาลอย่างแท้จริง สำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยช่องทางของกฎหมายตาม มาตรา 42(10) นี้ ย่อมเป็นการยากที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีจะพิสูจน์ถึงเจตนาอันแท้จริงของผู้ให้ หากนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลและกว่าจะสิ้นสุดกระบวนการพิจารณาของศาลก็ต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากซึ่งไม่คุ้มค่า

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีนั่น ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศ กล่าวคือทำให้รัฐขาดรายได้ในอันที่จะนำมาใช้บริหารประเทศ ดังนั้นรัฐควรออกมาตรการที่เหมาะสมมาบังคับใช้ ซึ่งผู้เขียนจึงได้นำเสนอถึงแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสมนี้ในบทต่อไป

สำหรับปัญหาอื่น ได้แก่ ปัญหาความไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีกรณีหากทรัพย์สินที่ได้รับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(6) บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) โดยถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้” จึงก่อให้เกิดปัญหาว่าการให้อสังหาริมทรัพย์นั้นจะต้องมีการเสียภาษีเงินได้ ทั้งๆที่เป็นการให้ที่เข้าหลักเกณฑ์ตาม มาตรา 42(10) และผู้ให้ก็มีเจตนาที่จะยกอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้อื่นเพื่อการอนุเคราะห์เช่นกัน แต่ผู้รับกลับต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้ ทำให้ผู้รับการให้อสังหาริมทรัพย์เกิดความเสียเปรียบผู้รับการให้อสังหาริมทรัพย์ ทั้งที่ผู้รับการให้ทั้งสองกรณีอยู่ในฐานะเป็นผู้ได้รับทรัพย์สินเพิ่มและก่อให้เกิดความร่ำรวยขึ้นเหมือนกัน

กรณีตัวอย่างปัญหาสำหรับกรณีเกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษี เช่น

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก. มีที่ดินมากแต่ไม่มีเงิน ต้องการอุปการะบุตรบุญธรรมโดยยกที่ดินของตนบางส่วนให้บุตรบุญธรรมนำไปทำมาหาเลี้ยงชีพ เช่นนี้ย่อมเป็นการโอนที่ไม่เข้าเหตุยกเว้นตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2(18) จึงไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(10) คือ นาย ก. ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 50(6)

สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้นจะได้รับการยกเว้นภาษี ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2(18) แต่การโอนให้บุตรบุญธรรมนั้นกฎหมายไม่ได้ยกเว้นภาษีให้ ดังนั้นจึงต้องเสียภาษีตามกฎหมาย

ตัวอย่างที่ 2 นาย ข. มีเงินมากแต่ไม่มีที่ดิน ได้อุปการะบุตรบุญธรรมโดยยกเงินให้บุตรบุญธรรมนำไปเพื่อทำมาหาเลี้ยงชีพ เช่นนี้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 42(10)

จะเห็นได้ว่าทั้งสองกรณีผู้ให้ได้ให้ทรัพย์สินโดยมีเจตนาเพื่อให้การอุปการะบุตรบุญธรรมเช่นเดียวกัน แต่ผลของกฎหมายแตกต่างกัน กล่าวคือตามตัวอย่างที่ 1 ผู้รับต้องเสียภาษี ส่วนตัวอย่างที่ 2 ผู้รับไม่ต้องเสียภาษี จึงเกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีสำหรับผู้รับตามกรณีตัวอย่างที่ 1

การบัญญัติกฎหมายขึ้นมาบังคับใช้นั้นรัฐจึงต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมในทางภาษี ดังกล่าวด้วย มิฉะนั้นจะก่อให้เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบกันทางสังคมขึ้น

สำหรับข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น ผู้เขียนเห็นว่า ค่อนข้างมีปัญหา สาเหตุเนื่องจากความคลุมเครือของกฎหมาย และการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการตัดสินใจว่าจะเข้าหลักเกณฑ์ที่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุมาตราหรือไม่ ดังนั้นจึงเป็นช่องทางให้ผู้ไม่สุจริตนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัว หากปล่อยให้กฎหมายเป็นเช่นนี้โดยไม่รีบแก้ไข ย่อมก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศชาติเป็นอันมาก

3.5 การเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายบางประเภท กฎหมายมีวัตถุประสงค์จะให้เป็นการจัดเก็บภาษีเบ็ดเสร็จครั้งเดียวจบ (final tax) โดยอาจเลือกไม่ต้องนำไปรวมยื่นเสียภาษีเงินได้ตอนปลายปีอีกก็ได้ เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยเงินฝาก เงินปันผล ที่ผู้รับเป็นบุคคลธรรมดา เป็นต้น⁷⁷

⁷⁷ อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, คำอธิบายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545), น. 1-1

นอกจากนี้ ในแง่การบริหารการเงินการคลังของรัฐ ยังส่งผลให้กระแสการไหลเข้าออกของเงินภาษีเป็นไปอย่างสม่ำเสมอตลอดปีภาษี ไม่กระจุกตัวอยู่ในช่วงยื่นแบบตอนปลายปี ผลของการกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นส่งผลดี ดังนี้

- (1) ลดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษี เพราะการที่ต้องจ่ายเงินจำนวนมากเพียงครั้งเดียว จะเกิดความรู้สึกแสบในทางจิตวิทยาของผู้จ่ายเงิน
- (2) เพื่อให้มีความถี่ของการเสียภาษีมากขึ้นจากเดิมที่เคยเสียเป็นเงินก้อนครั้งเดียว ก็มาเฉลี่ยภาระทางภาษีของผู้เสียภาษีให้เบาลง
- (3) ทำให้รัฐมีสภาพการเงินคล่องสม่ำเสมอทั้งปี
- (4) จุดช่องโหว่ของการหลีกเลี่ยงภาษี โดยมีหลักฐานการนำเงินภาษีซึ่งสามารถสอบยัน (cross check) กระทบกลับไปหาจำนวนรายรับของผู้มีเงินได้ ส่งผลให้การหลีกเลี่ยงภาษีทำได้ยาก
- (5) เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่ง่ายต่อการปฏิบัติ และได้เม็ดเงินที่แน่นอน

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเป็นวิธีการเสียภาษีวิธีหนึ่งที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายเวลาที่มีการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้แล้วนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือสำนักงานเขตท้องที่ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หากผู้จ่ายเงินได้ไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งหรือหักและนำส่งแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้องผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี⁷⁸

สำหรับกรณีเงินได้มาตรา 42(10) ตามหลักแล้วจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่หากปรากฏว่าเงินได้ที่ผู้นั้นได้รับเป็นอสังหาริมทรัพย์⁷⁹ มีบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังนี้ มาตรา 48 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้....

⁷⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), น.143.

⁷⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 บัญญัติว่า “อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า ที่ดินและทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย”

(4) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(8) ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือว่าเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

มาตรา 50 บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้....

(5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้หักคำนวณดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4)(ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น....

(6) ในกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) โดยถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้”

จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นนั้น เห็นได้ว่า ในกรณีให้อสังหาริมทรัพย์แก่กันนั้นไม่จะเป็นการได้อสังหาริมทรัพย์มาทางมรดกหรือจากการให้โดยเสนหากก็ตาม ตอนได้รับมาจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) แต่เมื่อได้มาแล้วขายไป เช่นนี้ถือว่าผู้รับมีเงินได้เกิดขึ้นแล้ว โดยจัดเป็นเงินได้ประเภทที่ระบุไว้ในมาตรา 40(8) จึงต้องนำมาเสียภาษีโดยผู้ให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 50

การเสียภาษีโดยหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นเป็นหน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้และถือว่าผู้มีเงินได้ได้เสียภาษีไว้ล่วงหน้าแล้ว

สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้เฉพาะการโอนในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ดังนั้นหากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกซึ่งมิได้อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร แต่อยู่ต่างจังหวัดและอยู่นอกเขต

เทศบาลหรือเมืองพัทยา คืออยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) หรือองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) จะได้รับการยกเว้นภาษีไม่เกิน 200,000 บาท