

ภาคผนวก ง

เลขที่หนังสือ : กค 0706/6735

วันที่ : 10 สิงหาคม 2548

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีขอคืนภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก

ข้อกฎหมาย : ประเด็นปัญหา มาตรา 48(1),50(5) และ ป.พ.พ.มาตรา 1599

ข้อหารือ : 1. นาง ก ได้ขายที่ดิน น.ส.3 ก. เมื่อวันที่ 8 มิถุนายน 2547 ในราคา 500,000.- บาท (ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน 4,527,250.- บาท) เจ้าพนักงานที่ดินได้คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวนเงิน 339,088.- บาท ต่อมาเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2548 นาง ก ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวน 172,725.50 บาท โดยอ้างว่าเจ้าพนักงานที่ดิน ได้คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีขายที่ดินแปลงดังกล่าวไว้เกิน

2. จากการตรวจสอบปรากฏข้อเท็จจริงว่า ที่ดินแปลงดังกล่าวเดิมเป็นสิทธิครอบครองของนาย ข บิดาของนาง ก นาย ข เสียชีวิตเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2534 ผู้ตาย มีทายาท 5 คน และไม่ได้ทำพินัยกรรมไว้ ต่อมาเมื่อวันที่ 10 พฤศจิกายน 2546 ทายาทของนาย ข ได้ทำบันทึกถ้อยคำให้ไว้กับเจ้าพนักงานที่ดินว่า ไม่ขอรับมรดกที่ดิน น.ส.3 ก. เลขที่ 137 และยินยอมให้นาง ก เป็นผู้รับมรดกที่ดินแปลงดังกล่าว หลังจากนั้นเมื่อวันที่ 22 ธันวาคม 2546 ได้มีการโอนที่ดินแปลงดังกล่าวให้แก่ นาง ก ต่อมาเมื่อวันที่ 8 มิถุนายน 2547 นาง ก ได้ขายที่ดินแปลงดังกล่าวให้นาย ค เจ้าพนักงานที่ดินได้คำนวณภาษีเงินได้ โดยถือว่านาง ก ถือครองที่ดิน 2 ปี (ถือครองตั้งแต่วันที่ 22 ธันวาคม 2546) และหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นเงิน 339,088.- บาท แต่กรมที่ดินได้ตรวจสอบในภายหลังและถือว่ากรณีนี้ นาง ก ถือครองที่ดินเกิน 10 ปี เจ้าพนักงานที่ดินคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายผิดพลาด โดยหักภาษีไว้เกินไปเป็นเงิน 172,725.50 บาท จึงได้แจ้งให้นาง ก ขอคืนภาษี

3. สำนักงานสรรพากรพื้นที่ได้พิจารณาแล้วเห็นว่าเมื่อบุคคลใดตายทรัพย์สินมรดกย่อมตกทอดแก่ทายาทในทันที ทั้งนี้ตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนการที่ทายาทได้จดทะเบียนรับโอนมรดกที่เป็น

อสังหาริมทรัพย์ในภายหลังเป็นเพียงการจดทะเบียนการได้มาต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 1299 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น กรณีนี้เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2534 ที่ดินแปลงดังกล่าวและทรัพย์สินมรดกอื่น (ถ้ามี) จึงย่อมตกทอดแก่ทายาททุกคนในทันที การที่ทายาทได้ตกลงแบ่งปันทรัพย์สินมรดกกันในภายหลัง โดยตกลงให้ที่ดินแปลงดังกล่าวตกเป็นของนาง ก เพียงผู้เดียว เป็นเพียงการจัดการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกระหว่างทายาทด้วยกันเมื่อแบ่งปันกันได้ทรัพย์สินมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ก็ต้องนำไปจดทะเบียนการได้มาตามที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งทายาทก็ได้แสดงเจตนาเป็นลายลักษณ์อักษรต่อเจ้าพนักงานที่ดินไว้แล้วว่า ไม่ขอรับมรดกที่ดินแปลงดังกล่าวและยินยอมให้นาง ก เป็นผู้รับมรดกที่ดินเพียงผู้เดียว กรณีนี้จึงถือได้ว่า ที่ดินแปลงดังกล่าวตกเป็นของนาง ก เพียงผู้เดียวตั้งแต่วันที่ 17 พฤศจิกายน 2534 การนับจำนวนปีที่ถือครองเพื่อคำนวณภาษี จึงต้องนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2534 และเมื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว มีภาษีที่ต้องเสียเป็นเงิน 166,362.50 บาท

สำนักงานสรรพากรภาคได้พิจารณาแล้วเห็นว่ากรณีตามข้อหารือ เมื่อนาย ข เจ้าของสิทธิครอบครองในที่ดิน น.ส.3 ก ได้ถึงแก่ความตายโดยที่ไม่ได้มีการทำพินัยกรรมไว้ ที่ดินดังกล่าวจึงเป็นมรดกที่ตกทอดแก่ทายาททั้ง 5 คน ของนาย ข ทันทีตั้งแต่วันที่ 17 พฤศจิกายน 2534 ซึ่งเป็นวันที่เจ้ามรดกได้ถึงแก่ความตายตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เมื่อมีทายาทจำนวน 4 คน ได้ตกลงทำหนังสือไม่ขอรับมรดกไว้ต่อปลัดอำเภอผู้เป็นหัวหน้า โดยยินยอมให้นาง ก เป็นผู้รับมรดกแต่ผู้เดียว จึงเข้าลักษณะเป็นการรับมรดกต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 1612 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการสละมรดกดังกล่าวมีผลย้อนหลังไปถึงวันที่เจ้ามรดกตาย ตามมาตรา 1615 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงถือได้ว่านาง ก เป็นผู้มียุติกรรมครอบครองในที่ดิน น.ส.3 ก อันเป็นทรัพย์สินมรดกทั้งแปลงตั้งแต่วันที่ 17 พฤศจิกายน 2534 เทียบเคียงได้กับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7395/2544 ส่วนการที่นาง ก ได้จดทะเบียนรับโอนทรัพย์สินมรดกในภายหลังเมื่อวันที่ 22 ธันวาคม 2546 เป็นเพียงจดทะเบียนการได้มาต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 1299 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น ดังนั้น จึงนับจำนวนปีที่ถือครองที่ดินจนถึงวันที่จดทะเบียนขายที่ดินวันที่ 8 มิถุนายน 2547 เป็นเวลาเกิน 10 ปี

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นกรณีบุคคลธรรมดาขาย

อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก ซึ่งผู้ซื้อมีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม มาตรา 50(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินได้จากการขายที่ดินอันเป็นมรดก ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวล รัษฎากร นางประนอมฯ ผู้มีเงินได้จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดย มี สิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น ตามมาตรา 48(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเห็นว่าความเห็นของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ถูกต้องแล้ว

แต่เนื่องจากกรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยตอบข้อหารือ ตามหนังสือที่ กค 0811/00581 ลงวันที่ 21 มกราคม 2542 "กรณีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วจดทะเบียนโอนให้ผู้จัดการมรดก แล้วผู้จัดการมรดกโอนให้ทายาทและทายาทนำไป ขาย การนับระยะเวลาการได้มาของทายาทจึงเริ่มนับแต่วันที่ทายาทจดทะเบียนรับ โอนจากผู้จัดการมรดกจนถึงวันที่จดทะเบียนขาย" ซึ่งกรณีดังกล่าว สำนักงาน สรรพากรภาค พิจารณาแล้วเห็นว่า การที่ผู้จัดการมรดกจดทะเบียนโอนทรัพย์ มรดกมาเป็นชื่อของผู้จัดการมรดกก่อนนั้น เป็นเพียงขั้นตอนดำเนินการในการจัด การมรดก ตามมาตรา 1719 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิใช่เป็นการ จดทะเบียนโอนเพื่อให้ตนได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์มรดกแต่อย่าง ใด และสำหรับกรณีตามข้อหารือรายนี้ นาง ก ผู้เป็นทายาท ก็ได้จดทะเบียนรับโอน มรดกจากนายเชียมฯ เจ้ามรดก โดยตรง มิใช่รับโอนต่อจากผู้จัดการมรดก ดังนั้น การนับระยะเวลาการได้มาของทายาทจึงต้องเริ่มนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย ตาม มาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 395/2544 จึงขอหารือว่า ความเห็นของสำนักงานสรรพากรภาค ถูกต้อง หรือไม่'

แนววินิจฉัย : กรณีตามที่หารือ เมื่อนาย ข เจ้าของสิทธิครอบครองที่ดิน น.ส.3 ก ถึงแก่ ความตายเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2534 ที่ดินดังกล่าวซึ่งเป็นมรดกจึงตกทอดแก่ นาง ก ทายาทโดยธรรมผู้รับมรดกของนาย ข ตามมาตรา 1599 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งพาณิชย์ และต่อมามีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนการได้มาต่อ พนักงานเจ้าหน้าที่ การนับจำนวนปีที่ถือครองที่ดินเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา จึงต้องเริ่มนับตั้งแต่ปีที่นาง ก ได้รับมรดกในปี พ.ศ. 2534 ถึงปีที่จด ทะเบียนโอนที่ดินดังกล่าว