

บทที่ 2

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตามกฎหมายไทย

2.1 ความนำ

เมื่อบุคคลธรรมดาถึงแก่ความตาย โดยทั่วไปเจ้าบ้านหรือผู้พบเห็นศพต้องแจ้งการตายต่อตำรวจท้องที่ภายในยี่สิบสี่ชั่วโมงนับแต่เวลาที่พบศพ¹ ส่วนในเรื่องการจัดการมรดกและภาระหน้าที่ในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีนั้น คนส่วนใหญ่ยังไม่มีความเข้าใจหรือมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนอยู่ เช่น ทายาทผู้รับทรัพย์มรดกต้องรับผิดชอบหนี้สินทั้งหมดที่ผู้ตายได้ก่อขึ้น หรือเงินได้ที่เกิดขึ้นระหว่างการแบ่งมรดก จะต้องเสียภาษีในนามทายาท ความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนนี้ได้ส่งผลถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดก ดังนั้น จึงควรทราบถึงทฤษฎีการตกทอดแห่งมรดกและหน่วยภาษีของกองมรดกซึ่งแบ่งเป็นผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

¹ เมื่อมีบุคคลตาย ในพระราชบัญญัติการทะเบียนราษฎร พ.ศ. 2534 มาตรา 21 บัญญัติว่า "เมื่อมีคนตายให้แจ้งการตายดังต่อไปนี้

คนตายในบ้าน ให้เจ้าบ้านแจ้งต่อนายทะเบียนผู้รับแจ้งแห่งท้องที่ที่มีคนตายในยี่สิบสี่ชั่วโมง นับแต่เวลาตาย ในกรณีไม่มีเจ้าบ้าน ให้ผู้พบศพแจ้งภายในยี่สิบสี่ชั่วโมงนับแต่เวลาพบศพ

คนตายนอกบ้าน ให้บุคคลที่ไปกับผู้ตายหรือผู้พบศพแจ้งต่อนายทะเบียนผู้รับแจ้งแห่งท้องที่ที่มีการตาย หรือพบศพแล้วแต่กรณีหรือแห่งท้องที่ที่จะพึงแจ้งได้ ภายในยี่สิบสี่ชั่วโมงนับแต่เวลาตายหรือเวลาพบศพในกรณีเช่นว่านี้ จะแจ้งต่อนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจก็ได้

กำหนดเวลาให้แจ้งตาม (1) และ (2) ถ้าในท้องที่ใดการคมนาคมไม่สะดวก ผู้อำนวยการทะเบียนกลางอาจขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควร แต่ต้องไม่เกินเจ็ดวันนับแต่เวลาตายหรือเวลาพบศพ

การแจ้งตาม (1) และ (2) ให้แจ้งตามแบบพิมพ์ที่ผู้อำนวยการทะเบียนกลางกำหนด พร้อมทั้งแจ้งชื่อผู้แจ้งด้วย"

2.1.1 ทฤษฎีการตกทอดแห่งมรดก

ก. เมื่อบุคคลได้ถึงแก่ความตาย² จะมีปัญหาเบื้องต้นว่า ทรัพย์สินของผู้ตายจะตกทอดแก่ผู้ใด ปัญหาดังกล่าวยังคงมีความแตกต่างกันในระบบกฎหมาย ดังนี้

(1) ประเทศกลุ่ม Civil Law เช่น เยอรมัน ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดจะตกแก่ทายาท (Heir) ผู้รับทรัพย์สินมรดกอาจเป็นทายาทตามกฎหมาย (Intestate Succession) หรือตามพินัยกรรม (Will) ทันทีเมื่อเจ้ามรดกตาย เป็นระบบที่เรียกว่า "Universal Succession" ทายาทเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดก แม้จะยังไม่สนองรับทรัพย์สินมรดก กรณีดังกล่าวจึงไม่มีช่วงเวลาให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน³

(2) ประเทศกลุ่ม Common Law เช่น อังกฤษ ทรัพย์สินมรดกจะตกทอดไปยังผู้จัดการมรดก ผู้จัดการมรดกเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดก โดยมีหน้าที่รวบรวมทรัพย์สิน แบ่งทรัพย์สินตามพินัยกรรม และแบ่งทรัพย์สินมรดกส่วนที่เหลือให้แก่ผู้รับประโยชน์ (Beneficiary)⁴ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ในระหว่างการจัดการมรดก ผู้รับประโยชน์ไม่มีกรรมสิทธิ์หรือดอกผลจากกองมรดกของ

² คำว่า ผู้ตาย ในประเทศอังกฤษใช้คำว่า Deceased ส่วนประเทศสหรัฐฯ ใช้คำว่า Decedent ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ใช้คำว่า "เจ้ามรดก" แปลจากภาษาลาตินจาก *De Cujus* เช่น มาตรา 1604, 1606, 1631, 1636 เป็นต้น แต่คำว่า "เจ้ามรดก" อาจเปลี่ยนได้ตามเนื้อหาของบทบัญญัตินั้น เช่น ผู้ใดตาย (Person Dies) ใช้ในมาตรา 1620 คำว่า ผู้ตาย (Deceased) ใช้ในมาตรา 1625 แต่ในประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิจะใช้คำว่า "ผู้ตาย" และในมาตรา 42 (16) จะใช้คำว่า "กองมรดก" แทนการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจะใช้ถ้อยคำตามเนื้อหาของแต่ละเรื่อง

³ E.J. Cohn, *Manual of German Law* , Volume I, (London: Oceana Publications, 1968), pp.257-258.

⁴ คำว่าผู้รับประโยชน์เป็นคำที่กว้างกว่าทายาท ซึ่งผู้รับประโยชน์มีความหมายรวมถึง ทายาท (heir) ผู้รับพินัยกรรม (legacy) ผู้รับประโยชน์จากทรัสต์ นิยมใช้ในประเทศกลุ่ม Common Law ส่วนประเทศกลุ่ม Civil Law ใช้คำว่า Heir

ผู้ตาย แต่จะมีสิทธิประเภทหนึ่งที่เรียกว่า "Chose in Action" คือ สิทธิควบคุมให้การจัดการมรดกเป็นไปโดยถูกต้อง ซึ่งสิทธิดังกล่าวสามารถโอนให้บุคคลภายนอกได้⁵

สำหรับสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นประเทศกลุ่ม Common Law ในบางมลรัฐ เช่น มลรัฐเท็กซัส จะกำหนดให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดกตกแก่ผู้รับประโยชน์ในทันที และให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้ถือทรัพย์สินมรดกเหมือนทรัสต์รีในระหว่างการจัดการมรดก⁶ (Section 37 of the Texas Probate Code provides that personal representative shall "...hold such estate in trust..." in the administration of the estate) โดยมีหน้าที่ในการรวบรวมทรัพย์สินมรดก ชำระหนี้ และแบ่งทรัพย์สินมรดกที่เหลือให้ทายาท และถ้ายังไม่มีการตั้งผู้จัดการมรดก ทายาทจะไม่มีสิทธิจัดการทรัพย์สินมรดก

ในส่วนของกฎหมายไทยซึ่งเป็นประเทศกลุ่ม Civil Law ทรัพย์สินมรดกจะตกทอดไปยังทายาททันทีหลังจากเจ้ามรดกตาย แม้ทายาทไม่ได้สนองรับทรัพย์สินมรดกก็ตาม ดังมาตรา 1599 บัญญัติว่า "เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท"

แม้ว่ามรดกจะตกทอดแก่ทายาทหรือผู้จัดการมรดก กองมรดกจะต้องมีการจัดการทรัพย์สินมรดก เนื่องจาก

- (1) ให้ผู้ตายหรือเจ้ามรดกได้รับการจัดการงานศพอย่างสมฐานะ
- (2) การให้เจ้านี้ของผู้ตายหรือเจ้ามรดกได้รับชำระหนี้ตามสิทธิของตน
- (3) การแบ่งทรัพย์สินมรดกที่เหลือจากการชำระหนี้ ให้ตกแก่ทายาทผู้มีสิทธิรับมรดก ซึ่งอาจเป็นผู้รับพินัยกรรม (Legatee) หรือทายาทโดยธรรม (Heir)

ในการดำเนินการแบ่งมรดกนั้น ถ้ามีทรัพย์สินมรดกที่ยุ่งยากต่อการจัดการ จะต้องมิผู้คอยทำหน้าที่จัดการซึ่งเรียกว่า ผู้จัดการมรดก ซึ่งผู้จัดการมรดกอาจตั้งโดยพินัยกรรม (Executor)

⁵ J.S.Barlow, L.C. King, A.G. King, Will, Administration and Taxation: A Practice Guide, 4th ed., (London: Sweet & Maxwell, 1992), pp.253-254.

อนึ่งกองมรดกไม่มีผู้จัดการมรดก ทรัพย์สินมรดกจะตกแก่ Public Trustee ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจจัดการทรัพย์สินตามกฎหมาย

⁶ Mickey R.Davis, "Fiduciary Accounting Distinguishing between Principal and Income under Texas Code," <<http://Mdavis@drig.com>>, March 2004. p.7. และผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า แม้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดกจะตกทอดแก่ผู้รับประโยชน์ แต่ในทางภาษีได้กำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษ โดยเริ่มต้นเมื่อบุคคลตายและดำเนินต่อไปจนกระทั่งแบ่งแยกทรัพย์สินสุดท้ายให้ผู้รับประโยชน์ ซึ่งเงินได้ระหว่างจัดการมรดกจะต้องเสียภาษีในนามกองมรดก

หรือตั้งตามคำสั่งศาล (Administrator) เป็นผู้มีหน้าที่ดำเนินการจัดการมรดกข้างต้น สถานะของผู้จัดการมรดกจะเป็นสถานะพิเศษที่กฎหมายยอมรับบางประการ เช่น การลงชื่อในหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน⁷ สิทธิการฟ้องคดีและการแก้ต่างคดี⁸ ซึ่งเป็นผลให้สถานะผู้จัดการมรดกกลายเป็นเจ้าของทรัพย์สินมรดก⁹ ในกรณีที่ไม่มีผู้จัดการมรดก ทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกต้องร่วมกันจัดการมรดก และหากการจัดการมรดกมีข้อขัดข้อง ทายาทสามารถร้องขอแต่งตั้งผู้จัดการมรดกได้¹⁰

ข. ความสัมพันธ์ระหว่างกองมรดก (Estate) กับทรัสต์ (Trust)

กองมรดกในระหว่างจัดการมรดกจะมีลักษณะคล้ายทรัสต์ในประเทศกลุ่ม Common Law เนื่องจากมรดกจะมีผู้ที่เกี่ยวข้อง 3 ฝ่าย คือ กองมรดก (Estate) ผู้รับประโยชน์ (Beneficiary) ผู้จัดการมรดก (Executor) ยกเว้นกองมรดกขนาดเล็กที่อาจไม่จำเป็นต้องมีผู้จัดการมรดก โดยผู้จัดการมรดกถือทรัพย์สินมรดกไว้เพื่อประโยชน์ในการจัดการมรดก บทบัญญัติในบางเรื่องได้นำหลักกฎหมายทรัสต์มาปรับใช้ เช่น The Administration of Estates Act มาตรา 33 (1) ผู้จัดการมรดกเป็นผู้ถือทรัพย์สินเหมือนอย่างทรัสต์เพื่อจำหน่ายทรัพย์สิน ในกรณีที่ไม่ได้ใช้อำนาจดังกล่าว ทรัพย์สินจะตกแก่ผู้รับประโยชน์¹¹ นอกจากนี้ยังมีการก่อตั้งทรัสต์ขึ้นระหว่างมีชีวิต (Inter Vivos) หรือตามพินัยกรรม (Will) หรือเมื่อเสร็จสิ้นการจัดการมรดก เป็นผลให้กองมรดกและทรัสต์มีความสัมพันธ์กันอย่างมาก¹²

ประเทศกลุ่ม Civil Law เช่น เยอรมันไม่ยอมรับกฎหมายทรัสต์เหมือนในอังกฤษ¹³ กฎหมายยินยอมให้ผู้จัดการมรดกสามารถจำกัดการแบ่งทรัพย์สินไว้ได้ไม่เกิน 30 ปี เมื่อมีข้อละเมิดข้อกำหนดดังกล่าวจะต้องมีการระบุถึงผู้รับทรัพย์สินมรดกไว้ด้วย (Final heir)¹⁴

⁷ ประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 81

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1736 วรรคสอง

⁹ มีคำพิพากษาที่วินิจฉัยเกี่ยวกับ กองมรดกที่มีผู้จัดการมรดก ทายาทยังคงมีสิทธิฟ้องคดีได้ เช่น ฎีกาที่ 2004/2545 ศาลวินิจฉัยไปในทางที่ว่า ทายาทเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทันทีที่เจ้ามรดกตาย ดังนั้นจึงมีอำนาจฟ้องคดีได้แม้มีผู้จัดการมรดก

¹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1713

¹¹ J.S.Barlow, *supra* note 5, 1992, p.36.

¹² ดังจะเห็นได้จากกฎหมายภาษีของสหรัฐได้มีบทบัญญัติภาษีเงินได้ของทรัสต์และกองมรดกในหมวดเดียวกัน กล่าวคือ ใน Subchapter J of Revenue Code

¹³ E.J.Cohn, *supra* note 3, p.270.

กองมรดกไม่ว่าจะมีเป็นกรรมสิทธิ์ของทายาทหรือผู้จัดการมรดก ก็ยังคงต้องมีระยะเวลาการจัดการมรดก ทั้งนี้เพื่อประโยชน์แก่ทายาท เจ้าหนี้ของกองมรดกหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง เพราะกองมรดกมีลักษณะเป็นกองทรัพย์สินโดยเฉพาะ (Separated Fund) เพื่อการชำระบัญชีและแบ่งทรัพย์สินส่วนที่เหลือให้ทายาท ดังนั้น หากมีเงินได้ที่เกิดขึ้นในระหว่างจัดการมรดก (Administration Period) เงินได้ที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาดังกล่าวจะต้องเสียภาษีในนามกองมรดกหรือในนามทายาท ขึ้นอยู่กับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้

2.1.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีเงินได้

กรมสรรพากรของแต่ละประเทศ ต้องคิดค้นวิธีการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากกองมรดกเนื่องจากมีบุคคลที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมและให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีหลักการที่สำคัญ ดังนี้¹⁵

ก. หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีต้องมีความเป็นธรรม เดิมมีการถกเถียงว่า การเก็บภาษีให้เป็นธรรมจะมีหลักพิจารณาอย่างไร ซึ่งหลักความเป็นธรรมสามารถอธิบายตามหลักเศรษฐศาสตร์ที่เรียกว่า ทฤษฎีอรรถประโยชน์สุดท้าย กล่าวคือ ประโยชน์ที่ได้ใช้ทรัพยากรจะลดลงเรื่อย ๆ เมื่อทรัพย์สินได้มีมูลค่าเพิ่มขึ้น ดังนั้นจึงอธิบายได้ว่า เงินได้จำนวนที่สูงขึ้นต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น จึงเกิดหลักการเสียภาษีตามความสามารถขึ้น (The Ability-to-pay Principle) แนวคิดดังกล่าวเป็นสิ่งที่ยอมรับอยู่ในปัจจุบัน เช่น การเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาจะใช้ภาษีอัตราก้าวหน้า เป็นต้น

ข. หลักประสิทธิภาพ (Efficiency)

รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งวิธีการจัดเก็บก็มีส่วนสำคัญ ถ้าวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่าย และไม่ซับซ้อน จะเป็นส่วนสำคัญให้การ

¹⁴ *ibid.* pp.269, 271. ซึ่งคล้ายกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1700

¹⁵ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), น.41-53. ซึ่งแบ่งไว้ 6 หลักเกณฑ์ กล่าวคือหลักความเป็นธรรม, หลักความเป็นกลาง, หลักความแน่นอน, หลักความประจักษ์แจ้ง, หลักประสิทธิภาพ, หลักการจำกัดรายได้สุทธิ ผู้เขียนได้ยกหลักสำคัญเพียง 2 หลักเท่านั้น

จัดเก็บภาษีเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ กฎหมายส่วนใหญ่ได้กำหนด ผู้เสียภาษีหรือผู้มีอำนาจดำเนินการแทน เช่น ผู้แทนโดยชอบธรรม มีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีแทนผู้เยาว์ โดยเจ้าหน้าที่เป็นผู้มีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและประเมินภาษี

ตามประมวลรัษฎากรแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างการจัดการมรดกจะถือตาม ทฤษฎีที่ 2 เพราะการเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดก จะให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้ที่ต้องยื่นแบบและชำระภาษี เพราะผู้จัดการมรดกที่มีหน้าที่จัดการมรดก รวบรวมทรัพย์สินตามกฎหมายมรดก แต่มีลักษณะพิเศษโดยให้แบ่งการเสียภาษีเป็นไปตามปีภาษี กล่าวคือ ในปีที่มีผู้มั่งมีเงินได้ถึงแก่ความตาย ให้เสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย สำหรับปีภาษีถัดไป หากกองมรดกยังไม่ได้แบ่งจะให้เสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และวิธีจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเมื่อกองมรดกแบ่งเงินได้ให้ทายาท

2.1.3 ผู้ถึงแก่ความตาย (Deceased) และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (Undivided Estate)

เหตุที่กฎหมายกำหนดให้การเสียภาษีแยกเป็นสองช่วงเวลา¹⁶ กล่าวคือ ในปีถึงแก่ความตายให้เสียภาษีเงินได้ในนาม “ผู้ถึงแก่ความตาย” และในปีถัดจากปีถึงแก่ความตายให้เสียภาษีในนาม “กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง” เพื่อให้สรรพากรจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปอย่างต่อเนื่องโดยตลอด¹⁷ จนถึงวันที่แบ่งมรดกโดยเด็ดขาด และเพื่อประโยชน์ในการรักษา

¹⁶ การเริ่มต้นปีภาษีของกองมรดก มีปัญหาว่าจะเริ่มต้นเมื่อใด กล่าวคือจะเริ่มต้นถัดจากวันที่ตายหรือไม่ เช่น เจ้ามรดกตายในวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 เงินได้ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2547 จนถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2547 จะต้องเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย จะทำให้เกิดปัญหาปีภาษีในปีถึงแก่ความตายสั้นกว่าปีภาษีอื่น ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ถือหลักนี้ โดยถือหลักให้นำเงินได้ทั้งปีมารวมเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย ปัญหาเรื่องปีภาษีสั้นกว่าปีอื่นจึงไม่มี

¹⁷ ศุภรัตน์ คุ้มณกุล, เอกสารประกอบการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 5 ทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2538), น.184.

สิทธิประโยชน์ที่พึงได้ เช่น ค่าลดหย่อนต่างๆ¹⁸ หรืออาจกล่าวได้ว่า เป็นการยืดเวลาการเสียภาษีเงินได้ของผู้ตายจนถึงวันที่แบ่งมรดก

ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้การเสียภาษีเงินได้ของกองมรดก เสียภาษีเหมือนกับการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา โดยในปีที่ถึงแก่ความตายจะเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย และในปีถัดไปให้เสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก เป็นผู้ยื่นแบบเสียภาษีแทนกองมรดก เว้นแต่กฎหมายจะได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ

2.1.4 เปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดกกับหน่วยภาษีอื่น

แม้กองมรดกจะไม่เป็นสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ก็มีลักษณะพิเศษบางประการที่คล้ายกับหน่วยภาษีอื่นที่ไม่มีสภาพบุคคล ดังนี้

ก. เปรียบเทียบกับห้างหุ้นส่วนสามัญ

กิจการห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญจึงแตกต่างจากกองมรดกที่ทายาทเป็นเจ้าของรวม ดังนี้

(1) การจัดตั้ง กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญเกิดโดยสัญญา ส่วนกองมรดกเกิดโดยผลของกฎหมาย เว้นแต่การทำพินัยกรรมซึ่งเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียวจะมีผลเมื่อเจ้ามรดกตาย ดังนั้น ทายาทของกองมรดกอาจสละมรดกได้ หรืออาจไม่ทราบว่ายาทาทได้รับมรดก ซึ่งข้อนี้ต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่มีปัญหาดังกล่าว

(2) คุณสมบัติของผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ หากผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดถึงแก่ความตาย สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนเป็นอันระงับ¹⁹ ส่วนกองมรดกที่มีทายาทหลายคนแม้

¹⁸ ค่าลดหย่อนจะมีความแตกต่างกันระหว่างผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ดังกล่าวในข้อ 2.3.5 (1)

¹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1055 บัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญย่อมเลิกกันด้วยเหตุดังกล่าวต่อไปนี้

ทายาทคนใดคนหนึ่งตายก็ย่อมเป็นมรดกตกทอดของทายาทผู้นั้น การจัดการมรดกยังคงดำเนินต่อไปได้

(3) การจัดการหุ้นส่วนสามัญ หากไม่ได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น หุ้นส่วนทุกคนเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ²⁰ แต่กองมรดกที่มีทายาทหลายคน จะมีฐานะเป็นเจ้าของร่วมกัน (Co-Community) ซึ่งสามารถดูแลรักษาทรัพย์สินมรดกได้ การจัดการในเรื่องธรรมดาต้องเป็นไปตามเสียงข้างมาก ส่วนการจัดการในเรื่องสำคัญ เช่น การขายทรัพย์สินมรดก เจ้าของร่วมต้องเห็นชอบทุกคน²¹ ดังนั้นหากการจัดการมรดกมีเหตุขัดข้อง ทายาทสามารถยื่นคำร้องขอต่อศาลขอให้ตั้งผู้จัดการมรดกได้

(4) ความรับผิดในหนี้สิน ในหุ้นส่วนสามัญ ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดในหนี้สินที่เป็นธรรมดาการค้าขายของหุ้นส่วนอย่างไม่จำกัดจำนวน ส่วนความรับผิดในหนี้สินของกองมรดกนั้น ทายาทไม่จำเป็นต้องรับผิดเกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดได้แก่ตน

อย่างไรก็ตาม กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งกับหุ้นส่วนสามัญก็มีลักษณะที่คล้ายกัน ดังที่ท่าน ศาสตราจารย์ปรีดี พนมยงค์ กล่าวไว้ว่า “หุ้นส่วนแลบบริษัท ต่างกับกองทรัพย์สินที่หลายเจ้าของมีกรรมสิทธิ์ร่วมกัน กองทรัพย์สินเช่นนี้เกิดขึ้นโดยมากก็เนื่องจากผลแห่งกฎหมาย เช่น กองมรดก เป็นต้น เมื่อพูดตามธรรมดาแล้วก็ยังถือว่าได้ประกอบกิจการร่วมกัน เพราะต่างฝ่ายก็อยากได้ส่วนแบ่งของตนไปโดยเร็ว”²²

ในประมวลรัษฎากร การเสียภาษีของหุ้นส่วนสามัญกับกองมรดก จะมีหลักการที่เหมือนกัน²³ จะแตกต่างกันในเรื่องการหักค่าลดหย่อน กล่าวคือ หุ้นส่วนสามัญสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้อยู่ในประเทศไทยได้คนละ 30,000 บาท แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ส่วนกองมรดก

(5) เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งตาย หรือล้มละลาย หรือตกเป็นผู้ไร้ความสามารถ” แต่อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นตามมาตรา 1060 กล่าวคือผู้เป็นหุ้นส่วนที่เหลือสามารถรับซื้อหุ้นจากทายาทได้ซึ่งเป็นผลให้หุ้นส่วนลดลง

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1033 วรรคสอง

²¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1745 ประกอบมาตรา 1358

²² ปรีดี พนมยงค์, ประชุมกฎหมายมหาชนและเอกชน, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น. 444.

²³ ในสหรัฐอเมริกาได้ให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษี ส่วนหุ้นส่วนสามัญไม่เป็นหน่วยภาษี เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นต้องเสียภาษีในนามผู้เป็นหุ้นส่วน ตาม Revenue Code มาตรา 701

ที่ยังไม่ได้แบ่งสามารถหักค่าลดหย่อนได้เท่ากับบุคคลธรรมดา คือ 30,000 บาท โดยไม่คำนึงว่า กองมรดกจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือจะมีจำนวนทายาทเท่าใดก็ตาม

ข. เปรียบเทียบกับคณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล

คณะบุคคลที่มีโชตินิบุคคล ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เสียภาษีเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ ซึ่งคณะบุคคลนี้มีลักษณะที่คล้ายกับกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่ก็มีข้อแตกต่างกัน เช่น การจัดตั้งคณะบุคคล อาจจัดตั้งโดยสัญญาซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์ในการค้าหรือหากำไร หรืออาจจัดตั้งโดยผลของกฎหมาย ซึ่งแต่ละคนเป็นเจ้าของร่วมกัน ส่วนกองมรดกเป็นการตั้งโดยผลของกฎหมายเพื่อประโยชน์ในการชำระหนี้สินและแบ่งปันทรัพย์มรดกระหว่างทายาท

ค. เปรียบเทียบกับการเสียภาษีของสามีภริยา

การเสียภาษีของสามีภริยา ในปีที่สามีภริยาได้จดทะเบียนสมรสต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ในปีถัดไปให้สามีนำเงินได้ของภริยามารวมเสียภาษีเสมือนเป็นบุคคลเดียวกัน เนื่องจากเงินได้ที่เกิดระหว่างสมรสเป็นสินสมรส²⁴ ซึ่งคล้ายกับเงินได้ของกองมรดกที่เป็นกรรมสิทธิ์ร่วมกันระหว่างทายาท

การเสียภาษีของกองมรดกอาจมีข้อแตกต่างกัน กล่าวคือ ในปีถึงแก่ความตายต้องเสียภาษีโดยให้รวมเงินได้ของผู้ตายและกองมรดกมาเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย ไม่ได้แยกระหว่างเงินได้จากกองมรดกและผู้ตายออกจากกัน ส่วนปีที่มีการสมรสสิ้นสุดลง ต่างฝ่ายต้องยื่นแบบเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่ต่างฝ่ายต่างได้รับ

2.2 การเสียภาษีเงินได้ในนามผู้ถึงแก่ความตาย²⁵

ในการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ไม่ได้หมายรวมถึงการเสียภาษีของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายแพ่งเท่านั้น แต่ประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติพิเศษถึงหน่วยภาษีอื่นไว้ ซึ่งมีผู้ถึงแก่ความตาย และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยมีหลักการเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย ดังนี้

²⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1474 (1)

²⁵ คำว่า "ผู้ถึงแก่ความตาย" เป็นถ้อยคำที่ใช้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่งและมาตรา 62 ส่วนคำว่า "ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี" เป็นถ้อยคำที่ใช้ใน ภ.ง.ด.90, 91

2.2.1 การเสียภาษีเหมือนบุคคลธรรมดา

โดยทั่วไป การเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา จะมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

- (1) นำเงินได้ที่ได้รับในแต่ละปีตามหลักเกณฑ์เงินสด
- (2) หักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามที่กฎหมายกำหนดสำหรับเงินได้แต่ละประเภท
- (3) หักค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด
- (4) นำเงินได้สุทธิมาคูณอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้า และอัตราภาษีขั้นต่ำจากเงินได้

พึงเสียภาษี แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า จึงเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องนำส่งแก่รัฐ

ส่วนวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีอยู่ 2 วิธี

(1) การยื่นแบบเสียภาษีโดยประเมินตนเอง แบ่งเป็นการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีครึ่งปี และเสียภาษีสิ้นปี

(2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จ่ายเงินต้องหักภาษีเงินได้เพื่อนำส่งเงินภาษีแก่รัฐ โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบการเสียภาษี และกำหนดความรับผิดทางภาษี หากไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง จะต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษทางอาญา

การเสียภาษีของบุคคลธรรมดาจึงไม่ใช่เรื่องที่ยุ่งยาก เนื่องจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาไม่ได้อิงหลักเกณฑ์ทางบัญชี ดังจะเห็นได้จากการหักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนด เช่น เงินได้จากเงินเดือนให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เป็นต้น

2.2.2 บทบัญญัติพิเศษ

โดยสภาพแล้ว การเสียภาษีเงินได้ในนามผู้ถึงแก่ความตายจะมีลักษณะต่างกับบุคคลธรรมดา เช่น สภาพบุคคล จะให้เสียภาษีเหมือนบุคคลธรรมดาทุกประการคงเป็นเรื่องที่ไม่เหมาะสม ดังนั้นกฎหมายจึงได้มีบทบัญญัติพิเศษไว้ ดังนี้

(1) การรวมเงินได้พึงประเมินในปีที่ถึงแก่ความตายทั้งปี การเสียภาษีเงินได้ของผู้ตายนั้น กฎหมายได้บัญญัติให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้ถึงแก่ความตายเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น โดยไม่ได้แยกให้เสียภาษีในนามกองมรดกต่างหากตั้งแต่วันที่ตาย และให้เริ่มปีภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งถัดจากปีที่ตาย

หลักการนี้มีประโยชน์ คือ สิทธิเรียกร้องที่ผู้ตายมีสิทธิได้รับก่อนตายและได้รับเงินได้ในภายหลัง หากต้องนำเงินได้มาเสียภาษีทั้งจำนวนจะต้องเสียภาษีจำนวนมาก หลักการดังกล่าวจะทำให้เงินได้กระจายในปีภาษีที่รับเงินได้

เช่น นาย ก. เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์เพลงได้ตกลงโอนสิทธิให้นาย ข. และนาย ข.ตกลงชำระค่าตอบแทนจำนวน 1,000,000 บาท โดยตกลงแบ่งจ่ายเป็น 2 งวด ในวันที่ 1 มิถุนายน 2547 และวันที่ 1 ธันวาคม 2547 ซึ่งในวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 นาย ก. ได้ประสบอุบัติเหตุและเสียชีวิตสำหรับเงินได้ในปี 2547 ผู้จัดการมรดกของนาย ก. ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเสียภาษีจำนวน 1,000,000 บาท

(2) การหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลของผู้ถึงแก่ความตายสามารถหักค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษี ซึ่งไม่ได้แยกแบ่งตามสัดส่วนถึงวันที่ตาย ดังนั้นผู้ตายจึงสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ได้เต็มจำนวน คือ 30,000 บาท

ส่วนค่าลดหย่อนประเภทอื่น ๆ เช่น ค่าลดหย่อนเงินสำรองเลี้ยงชีพ ค่าลดหย่อนในเงินประกันชีวิตที่ได้ชำระไป หรือค่าดอกเบี้ยยจากการซื้อบ้านหากจ่ายจากเงินได้ของกองมรดกที่ได้รับในปีที่ถึงแก่ความตาย ผู้จัดการมรดกต้องนำมาเป็นค่าลดหย่อนในนามผู้ถึงแก่ความตาย มิใช่ในนามทายาทแต่ละคน

เช่น ในปี 2547 นาย ก. สมรสกับนาง ข. เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 นาย ก. ได้ประสบอุบัติเหตุและถึงแก่ความตาย ต่อมาในวันที่ 1 ธันวาคม 2547 นาง ข. ภริยาได้คลอดบุตรคือเด็กชาย ค. ดังนั้นการยื่นเสียภาษีของนาย ก. ผู้ถึงแก่ความตายนั้น ผู้จัดการมรดกสามารถหักค่าลดหย่อนบุตรได้

สำหรับค่าลดหย่อนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่น เช่น ค่าลดหย่อนบุตร เมื่อบุตรได้ตายในระหว่างปีภาษี ผู้เสียภาษีย่อมสามารถหักค่าลดหย่อนบุตรได้เต็มจำนวน²⁶ หรือค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ถ้าบิดามารดาตายในระหว่างปีภาษี ผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้²⁷

และเมื่อหักค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ แล้วเหลือเท่าใด หากผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินได้บริจาคเงินให้หน่วยงานราชการ หรือองค์กรการกุศลตามที่กระทรวง

²⁶ ประมวลรัษฎากรมาตรา 47(1) (ค) วรรคสุดท้าย

²⁷ ประมวลรัษฎากรมาตรา 47(ญ) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) ข้อ 1(4)

การคลังรับรองแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมสามารถหักค่าลดหย่อนได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว²⁸

(3) การยื่นแบบตามสถานะของผู้ตาย เมื่อผู้ถึงแก่ความตายมีเงินได้เกินกว่าจำนวนตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เช่น ผู้ตายไม่มีภริยาและมีเงินได้เกินกว่า 30,000 บาท ผู้จัดการมรดกต้องยื่นแบบเสียภาษี ในนามผู้ถึงแก่ความตายตามหลักเกณฑ์และวิธีการเหมือนอย่างบุคคลธรรมดา

เมื่อยื่นแบบเพื่อเสียภาษีแล้ว หากเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีไปยังผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี

เงินได้ที่ได้เสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย ต่อมาได้แบ่งเงินได้จำนวนดังกล่าวให้แก่ทายาท ทายาทจะได้รับยกเว้นเงินได้ตามมาตรา 42 (16)

2.3 การเสียภาษีเงินได้นามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (Undivided Estate)²⁹

2.3.1 ความเป็นมา

เมื่อผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายแล้ว กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินได้ตกทอดไปยังทายาทตามพินัยกรรมหรือตามกฎหมาย โดยการจัดการทรัพย์สินมรดกยังคงจำเป็นต้องดำเนินการเพื่อให้ทายาท

²⁸ ประมวลรัษฎากรมาตรา 47(7) เหตุที่ผู้เขียนตีความว่าผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกสามารถหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคได้เนื่องจากถ้อยคำในบทบัญญัติที่ว่า “เมื่อได้หักค่าลดหย่อนตาม (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้วเหลือเท่าใดให้หักค่าลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาค...” เนื่องจากผู้ถึงแก่ความตายเป็นบุคคลธรรมดาจึงสามารถหักค่าลดหย่อนตาม (4) ส่วนกองมรดกเป็นการหักค่าหย่อนตาม(5) ดังนั้นจึงสามารถหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคได้

²⁹ คำว่า กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เป็นถ้อยคำที่ใช้ในแบบรายการยื่นเสียภาษี ส่วนในบทบัญญัติมาตรา 57 ทวิ ใช้คำว่า “กองมรดกของผู้ตายยังไม่ได้แบ่ง” ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1746 ใช้คำว่า “กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง” ซึ่งต้นร่างแปลว่า “Undivided Estate” ส่วนมาตรา 1747 ใช้คำว่า “ทรัพย์สินมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง” ซึ่งแปลว่า “Undivided Estate” เช่นเดียวกัน ดังนั้นถ้อยคำที่ปรากฏคงถือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลัก

ได้รับทรัพย์สินมรดก เช่น การโอนทางทะเบียนตามกฎหมายที่ดิน การเปลี่ยนแปลงรายชื่อผู้ถือหุ้นของบริษัท เป็นต้น

ดังนั้นในระหว่างการจัดการทรัพย์สินมรดก หากกองมรดกได้มีเงินได้เกิดขึ้น ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ไม่ได้กำหนดว่าเงินได้จะต้องเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกหรือในนามทายาท จึงสร้างความสับสนสำหรับทายาทหรือผู้จัดการมรดก ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นต้องเสียภาษีในนามบุคคลใด

ก. ในช่วงแรก ผู้มีเงินได้บางรายถึงแก่ความตายโดยยังไม่ได้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี จึงได้มีการแก้ไขบทบัญญัติในปี 2483 ในมาตรา 62 ดังนี้ "...ผู้ที่ถึงแก่ความตาย เป็นผู้มีเงินได้สุทธิถึงจำนวนต้องเสียภาษี...ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก...แล้วแต่กรณี เป็นผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แทน...ผู้ถึงแก่ความตาย..." หรือหากผู้เสียภาษีถึงแก่ความตายก่อนได้รับแจ้งการประเมิน กฎหมายจึงได้บัญญัติเพิ่ม มาตรา 18 วรรคสองดังนี้ "ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายเสียก่อนได้รับแจ้งจำนวนอากรที่เสียภาษีอากรที่ประเมิน ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดกหรือไปยังทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี"

นอกจากนี้ยังได้บัญญัติการเสียภาษีเงินได้ในนามผู้ถึงแก่ความตาย โดยแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 57 ทวิ ในปี 2483 ซึ่งบัญญัติว่า "ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเป็นจำนวนเกินกว่า 600 บาท ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 56 หรือก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 56 หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้พิทักษ์ หรือผู้อนุบาล ได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ปฏิบัติแทน"³⁰ ในปีถึงแก่ความตาย เมื่อผู้ตายเป็นผู้มีเงินได้ซึ่งรวมถึงผู้ตายที่เป็นผู้

³⁰ ประมวลรัษฎากร ฉบับกระทรวงการคลัง กรมสรรพากร ปี 2490 (ไม่ปรากฏสถานที่พิมพ์) หน้า 31 ซึ่งผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า คำว่า "ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว" นั้นในการพิจารณาว่าต้องยื่นเสียภาษีหรือไม่ ต้องพิจารณาถึงปีที่มีเงินได้ และยื่นเสียภาษีในปีถัดไป ตามโครงสร้างแล้ว มาตรา 57 อยู่ในส่วนการยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ดังนั้นคำว่าปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว คือพิจารณาจากปีที่ต้องยื่นแบบว่าในปีก่อนมีเงินได้เท่าใด ในการแก้ไขประมวลรัษฎากรปี 2504 ได้ตัดถ้อยคำดังกล่าวออก ถ้าพิจารณาตามบทบัญญัติในปัจจุบันจะมี 2 ความหมายคือผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายก่อนที่ได้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ซึ่งความหมายแรกนั้น ในมาตรา 62 ได้บัญญัติถึงเรื่องดังกล่าวไว้แล้วจึงไม่ควรบัญญัติให้ซ้ำซ้อน อีกความหมายคือเงินได้ในปีที่ถึงแก่ความตายให้ผู้จัดการมรดก

หย่อนความสามารถ เช่น เป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ ย่อมทำให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ พ้นจากหน้าที่ ด้วยเหตุนี้จึงให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก เป็นผู้ยื่นแบบเสียภาษีสืบแทนต่อไป³¹ การแก้ไขดังกล่าวยังมีข้อบกพร่อง เช่น ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ที่เกิดขึ้นระหว่างจัดการมรดกจะให้เสียภาษีอย่างไร และไม่มีบทบัญญัติในการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีในกรณีที่แบ่งเงินได้ที่เสียภาษีแล้วให้แก่ทายาท

ต่อมาได้มีการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 57 ทวิ ในปี 2489 โดยเพิ่มจำนวนเงินได้ที่ต้องยื่นเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายเป็น 1,200 บาท และในปี 2494 เพิ่มเป็นจำนวนเกินกว่า 4,800 บาทถึงมีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี

ข. ในช่วงที่สอง ในปี 2496 ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 57 ทวิ โดยกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ในนามผู้ถึงแก่ความตาย และได้เพิ่มหน่วยภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ดังนี้

“ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินกว่า 4,800 บาท ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 56 วรรค 1 หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้ว แต่กรณีผู้ปฏิบัติแทนและโดยเฉพาะในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้ของผู้ตายหรือของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีที่ตายนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น

ในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมิได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินกว่า 4,800 บาท ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ในชื่อของมรดกของผู้ตาย และในการคำนวณภาษีเงินได้ให้ได้รับการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมายเสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่” และได้บัญญัติถึงวิธีการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีไว้ในมาตรา 42(16) บัญญัติว่า “เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา 57 ทวิ”

ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกในปีภาษีดังกล่าวเป็นยอดรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้ และในมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง ได้บัญญัติถึงถ้อยคำดังกล่าวไว้ด้วย

³¹ หยุต แสงอุทัย, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์โอเดียน สโตร์, 2494), น.196.

อาจกล่าวได้ว่า การเริ่มปีภาษีของผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยในปีที่ถึงแก่ความตายให้เสียภาษีเหมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษี ส่วนกองมรดกเริ่มในปีที่ถัดจากปีที่ถึงแก่ความตายจนกว่าแบ่งทรัพย์สินมรดกตามหลักที่เรียกว่า "A Separate and Continuing of Body" โดยให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้สืบสภาพบุคคลต่อจากผู้ตาย³² และได้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวในปี 2502 โดยเพิ่มจำนวนเงินที่ต้องยื่นแบบเป็น 5,400 บาท ซึ่งเท่ากับจำนวนค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ คู่สมรส และบุตรของผู้มีเงินได้ซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะรวมกัน

จนกระทั่งในปี 2504 ได้แยกความแตกต่างระหว่างการเสียภาษีของผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งในส่วนของค่าลดหย่อน ดังนี้

(1) การแยกค่าลดหย่อนของผู้ถึงแก่ความตาย กล่าวคือ เพิ่มเติมมาตรา 47 (4) บัญญัติว่า "ในกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ให้หักค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย" และในมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดจำนวนเงินที่ต้องยื่นแบบเสียภาษีโดยบัญญัติให้สัมพันธ์กับมาตรา 56 วรรคหนึ่ง โดยบัญญัติว่า "ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง..." หมายความว่า ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง จะไม่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย

(2) การแยกค่าลดหย่อนของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เดิมกำหนดให้กองมรดกหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายเสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งไม่เหมาะสมเพราะกองมรดกไม่มีสภาพบุคคล จึงได้แยกเรื่องค่าลดหย่อนให้บัญญัติรวมอยู่ในมาตรา 47 ว่าด้วยค่าลดหย่อนโดยเฉพาะ ดังนั้น ในปี 2504 จึงได้กำหนดให้กองมรดกหักค่าลดหย่อนได้เป็นพิเศษตามมาตรา 47 (5) "ในกรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นกองมรดก ให้หักค่าลดหย่อนได้ 6,000 บาท" ในขณะเดียวกันได้มีการแก้ไขมาตรา 57 ทวิ โดยเพิ่มจำนวนเงินที่กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งผู้มีเงินได้เกินกว่า 6,000 บาท ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ซึ่งเป็นจำนวนที่เท่ากับค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ รวมกับค่าลดหย่อนคู่สมรส

ในปี 2525 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม การหักค่าลดหย่อนของกองมรดกเป็น 12,000 บาท และได้แก้ไขมาตรา 57 ทวิโดยเพิ่มจำนวนเงินที่กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งผู้มีเงินได้เกินกว่า 12,000 บาท ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ซึ่งเป็นอัตราที่เท่ากับบุคคลธรรมดาที่ไม่มีคู่สมรส

³² A.R.Mellow, Law of Succession, 4th ed. , (London: Butterworth, 1983),

หลังจากนั้น ในปี 2527 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้กองมรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้จำนวน 13,000 บาท และได้แก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง “สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังไม่ได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56 (1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ซึ่งกองมรดกของผู้ตาย” การแก้ไขดังกล่าวเพื่อให้สอดคล้องกับจำนวนที่สามารถหักค่าลดหย่อนได้ ซึ่งกฎหมายนำมาเป็นฐานในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษี คือจำนวนที่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 56 (เดิม) (1) “ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 13,000 บาท” มีการแก้ไขดังกล่าวมีประโยชน์ในแง่การบัญญัติกฎหมาย หากได้บัญญัติให้เพิ่มจำนวนที่ต้องยื่นแบบเสียภาษีในภายหลังตามที่กำหนดในมาตรา 56 ก็จะไม่ต้องแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 57 ทวิ นอกจากนี้ เป็นการจัดบทบัญญัติให้สอดคล้องกัน ในส่วนค่าลดหย่อนให้พิจารณาตามมาตรา 47 จะสัมพันธ์กับจำนวนเงินที่ต้องยื่นแบบมาตรา 56 และผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแทนบุคคลอื่นและหน่วยภาษีพิเศษให้เป็นไปตามมาตรา 57 ถึง 57 เบญจ

ในปี 2534 ซึ่งเป็นการแก้ไขครั้งสุดท้าย ได้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 47 ในส่วนของจำนวนค่าลดหย่อนของบุคคลธรรมดาและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยเพิ่มเป็น 30,000 บาท และแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 56 (1) ในส่วนของจำนวนเงินได้ที่ผู้เสียภาษียื่นแบบในกรณีที่ไม่มีคู่สมรส กล่าวคือ ผู้ที่มีเงินได้ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีภายในเดือนมีนาคม เมื่อบุคคลนั้นไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท ดังนั้น กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งมีเงินได้ไม่ถึง 30,000 บาท จึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีซึ่งสัมพันธ์กับจำนวนค่าลดหย่อน

ตารางที่ 1 ค่าลดหย่อน*

หน่วย ภาษี/ปี	2481	2489	2494	2496	2502	2504	2525	2527	2534
บุคคล ธรรมดา	600	1,200	2,000	3,000	3,000	4,000	12,000	13,000	30,000
ห้าง หุ้น	-	-	-	เฉพาะ หุ้นส่วน	15,000	16,000	24,000	26,000	60,000

หน่วย ภาษี/ปี	2481	2489	2494	2496	2502	2504	2525	2527	2534
ส่วน สามัญ /คณะ บุคคล				ที่อยู่ใน ประ เทศไทย					
ผู้ถึงแก่ ความ ตาย	-	1,200 เป็น จำนวน ที่ต้อง ยื่นแบบ	4,800 เป็น จำนวน ที่ต้อง ยื่นแบบ	4,800 เป็น จำนวน ที่ต้อง ยื่นแบบ	5,400 เป็น จำนวน ที่ต้อง ยื่นแบบ	เสมือน ว่า ผู้ตายมี ชีวิตอยู่ ตลอดปี ภาษี			
กอง มรดก ที่ยัง ไม่ได้ แบ่ง	-	-	-	4,800 เป็น จำนวน ที่ต้อง ยื่นแบบ	5,400 เป็น จำนวน ที่ต้อง ยื่นแบบ	6,000	12,000	13,000	30,000
สามัญ ภริยา	900	1,800	3,500	4,500	4,500	6,000	24,000	26,000	60,000

* พิจารณาเฉพาะในปีที่มีการแก้ไขจำนวนค่าลดหย่อนสำหรับผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเท่านั้น

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของกองมรดกจะเหมือนกับบุคคลธรรมดา เช่นเดียวกับผู้ถึงแก่ความตาย โดยผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษี และโดยทั่วไปกองมรดกมีสิทธิหักรายจ่ายเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ซึ่งมีหลักการที่สำคัญ ดังนี้

2.3.2 หลักการรวมเงินได้ที่ได้รับระหว่างการจัดการมรดก

โดยทั่วไป เงินได้ทางภาษีอากร หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นได้มีการเปลี่ยนมือของทรัพย์สิน (Flow of Wealth)³³ เช่น เงินได้จากการประกอบกิจการ, การขายทรัพย์สิน โดยถือตามหลักเกณฑ์เงินสดที่ผู้เสียภาษีได้รับ

ก. เงินได้ที่ได้รับระหว่างการจัดการมรดก (Income From Property of Estate During Administration Period) ต้องมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) กองมรดกอยู่ระหว่างการจัดการ กล่าวคือ กองมรดกอยู่ระหว่างแบ่งทรัพย์สินมรดก ระหว่างทายาทหรืออยู่ระหว่างการชำระหนี้ให้เจ้าหนี้ กองมรดกจึงถือว่าอยู่ระหว่างการจัดการ³⁴

(2) การที่กองมรดกมีทายาทหลายคนเป็นเจ้าของร่วมกัน ให้เสียภาษีในนามกองมรดก หากกองมรดกมีทายาทเพียงคนเดียว เงินได้ที่ได้รับต้องเสียภาษีในนามทายาทนั้น แม้กองมรดกมีหน้าที่ที่ต้องจัดการอย่างอื่น เช่น การชำระหนี้ให้เจ้าหนี้ เป็นต้น

(3) กองมรดกยังแบ่งไม่เสร็จสิ้น ทรัพย์สินส่วนใดที่แบ่งให้ทายาทแล้ว ทรัพย์สินส่วนนั้นไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษี ดังจะได้อธิบายในบทที่ 4.1 ต่อไป

เงินได้ส่วนใหญ่ของกองมรดก เช่น ดอกเบี้ย เงินฝาก ค่าเช่า เงินปันผล ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินได้จากทุน (Passive Income) หรือเป็นธุรกิจที่ต้องมีการดำเนินการต่อไป เงินได้ของกองมรดกอาจเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการได้ (Active Income) เช่น ทายาทดำเนินกิจการต่อจากผู้ตาย เป็นต้น

ข. เงินได้ของการโอนกองมรดก

เมื่อผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย กองมรดกได้ตกทอดแก่ทายาทนั้น ในประเทศไทยไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีมรดก³⁵ แต่มีการจัดเก็บภาษีเหมือนเงินได้ประเภทหนึ่ง ซึ่งต้องพิจารณาเงินได้ทั้งผู้ตายและทายาท ดังนี้

³³ วิทย์ ตันยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2528), น.45-46.

³⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1736 วรรคสอง

³⁵ เดิมได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ต่อมาได้มีพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2487

(1) ผู้ตาย (Transferor) ได้โอนมรดกให้แก่ทายาท จะไม่ถือเป็นเงินได้ของกองมรดกที่ต้องเสียภาษี เนื่องจากบทนิยามของการขายอสังหาริมทรัพย์มาตรา 39 บัญญัติว่า "ขาย หมายความว่า ขายฝาก แลกเปลี่ยนให้...แต่ไม่รวมถึง (2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์" ดังนั้นกองมรดกจึงไม่มีรายได้จากการโอนมรดก

(2) ทายาท (Transferee) เป็นผู้รับโอนทรัพย์สินมรดก จะได้รับยกเว้นเงินได้³⁶ ตามมาตรา 42 (10) บัญญัติว่า "...เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก..." และเมื่อได้จำหน่ายทรัพย์สินมรดกก็ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(9) ยกเว้นการโอนขายอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์พิเศษ จะต้องเสียภาษีเงินได้ภายใต้กฎเกณฑ์เฉพาะ

สำหรับเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับก่อนวันที่ถึงแก่ความตาย และได้ภายหลังต้องนำมาขึ้นแบบเพื่อเสียภาษี ซึ่งไม่เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (10) เนื่องจากมาตรา 57 ทวิ ได้มีบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษที่ให้ต้องเสียภาษีในนามกองมรดกแล้ว

ค. เงินได้ของกองมรดก

โดยทั่วไป กองมรดกจะมีเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี ดังต่อไปนี้

(1) เงินได้จากเกณฑ์สิทธิที่ยังไม่ได้รับ หมายถึง เงินได้ที่เจ้ามรดกมีสิทธิได้รับก่อนตาย แต่ได้รับหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เช่น ลูกจ้างถึงแก่ความตายในปี 2527 บริษัทนายจ้างได้จ่ายโบนัสของปี 2526 ซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานของลูกจ้างและเป็นสิทธิที่ผู้ตายจะได้รับ จึงถือเป็นเงินได้ของกองมรดก เมื่อกองมรดกได้รับในปีที่ลูกจ้างถึงแก่ความตายจึงต้องนำไปยื่นเสียภาษีโดยถือเป็นเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตาย³⁷

(2) เงินได้จากทุน เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล พันธบัตรรัฐบาล เป็นต้น เงินได้ดังกล่าวกฎหมายมักจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้และให้สิทธิผู้รับเงินมีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีรวมกับเงินได้ตามข้ออื่น

³⁶ อย่างไรก็ตาม อาจมีการจัดเก็บค่าธรรมเนียมจากการรับมรดกได้ เช่น ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมกรับมรดกตามประมวลกฎหมายที่ดิน ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 47 ข้อ 2 (7) (ก) หรือ (ง) และประมวลรัษฎากร หมวด 6 อากรแสตมป์ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ 28 (ข)

³⁷ คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/11147 ลงวันที่ 18 กันยายน 2528

(3) เงินได้จากการประกอบการให้เช่าทรัพย์สินมรดก เช่น ก. มีเงินได้จากค่าเช่าบ้าน เดือนละ 15,000 บาท ต่อมา ก.ถึงแก่กรรม เมื่อวันที่ 20 กันยายน ปีเดียวกัน หลังจากถึงแก่กรรม บ้านซึ่งเป็นมรดกของ ก.ก็ยังให้เช่าอยู่ต่อไปในอัตราค่าเช่าเดิม ดังนี้ จะต้องนำเอาค่าเช่าของเดือน ตุลาคม พฤศจิกายน และธันวาคม มารวมกับค่าเช่าที่ได้รับไว้ก่อนถึงแก่ความตายคำนวณเป็นเงิน ได้ที่ต้องเสียภาษี³⁸

ฎีกาที่ 171/2521 นาง ป. เป็นเจ้าของตลาดกิ่งเพชร ได้รับรายได้จากค่าเช่าแผงในตลาด ต่อมา นาง ป. ตาย โดยนาง ป. มีทายาทสามคน ในพินัยกรรมได้กำหนดให้นำเงินค่าเช่าที่แผงในตลาดมาแบ่งระหว่างทายาทด้วยกัน ในปี 2518 เก็บค่าเช่าได้จำนวน 60,000 บาท ทายาทจึงนำเงินได้ตามส่วนของตนมาเสียภาษีในนามตนเอง เมื่อกองมรดกดังกล่าวยังไม่ได้แบ่งกันระหว่างทายาท เงินค่าเช่าที่ได้รับจากผู้เช่าแผงลอยอันเป็นทรัพย์สินของกองมรดกโจทก์ ย่อมเป็นกองมรดกโจทก์ เพราะเป็นดอกผลดินนียตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 111 (เดิม) หาใช่ว่าเงินค่าเช่าแผงลอยตกได้แก่นายอรุณ นายชาญ และนายจิตต์ ตามพินัยกรรมข้อ 6 ตามส่วนแบ่งที่ดังที่โจทก์ฎีกาไม่ เมื่อกองมรดกรายนี้ยังมีได้แบ่ง กรณีเข้ามาตรา 57 ทวิ วรรค 2 ซึ่งบัญญัติให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินแล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ในชื่อกองมรดกผู้ตาย³⁹

ศาสตราจารย์จิตติ ติงศกัทธิย์ ได้หมายเหตุท้ายฎีกาว่า “ทรัพย์สินมรดกตกทอดทันทีที่เจ้ามรดกตาย ตาม ป.พ.พ. ม.1599 ไม่ใช่ยังเป็นของกองมรดก ซึ่งไม่ใช่บุคคล ไม่รู้ว่ามีคนเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ ใครเป็นเจ้าของเท่าใด คนนั้นก็เป็นเจ้าของดอกผลคือค่าเช่าตามส่วนนั้น เพียงแต่ยังเป็นกรรมสิทธิ์รวมตาม ม.1356 ที่จะต้องแบ่งกันต่อไปเท่านั้น มรดกมีอายุความในการแบ่งตาม

³⁸ โมรา บุญยผล, คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2528), น.3.

³⁹ สัมภาษณ์ สามารถ ชื่นภักดี, สัมภาษณ์, ตลาดกิ่งเพชร, 25 กรกฎาคม 2547. ได้อธิบายว่า การทำบัญชีของกองมรดกดังกล่าวได้ว่าจ้างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมาจัดทำบัญชีและบัญชีมีหลายฉบับ กองมรดกมีเงินได้จำนวนเกินกว่าจำนวนที่ตัดสินในฎีกาเพราะเป็นการนำเงินได้บางส่วนมาเสียภาษี หลังจากนั้นกองมรดกได้มีการจ่ายภาษีให้รัฐไปบางส่วน และเงินได้ที่เสียในนามทายาทก็ไม่ได้ยื่นขอคืนภาษี ปัจจุบันตลาดกิ่งเพชร ได้มีการแบ่งระหว่างทายาทแล้ว ละได้มีการเปลี่ยนจากตลาดสดมาทำธุรกิจให้เช่าที่จอดรถแทน เนื่องจากตลาดสดอยู่ใกล้กับมานุญครองเงินได้จากค่าเช่าจึงมีจำนวนไม่มากนัก

ม.1754 ต่างจากกรรมสิทธิ์รวมอย่างอื่น ต่อเมื่อได้ครอบครองแล้ว ตาม ม.1748 จึงไม่อยู่ในบังคับอายุความ มิใช่ว่าทายาทไม่ใช่เจ้าของทรัพย์มรดกจนกว่าจะมีการแบ่งมา เหตุที่กองมรดกต้องเสียภาษีเงินได้อยู่ก็โดยเหตุที่มีบทบัญญัติเป็นพิเศษใน ป.รษฎากร เท่านั้น"

(4) การประกอบกิจการค้าขายต่อจากผู้ตาย

เมื่อผู้ตายเป็นเจ้าของกิจการเพียงผู้เดียว (Sole Trader) ซึ่งกิจการดังกล่าว ต้องมีการดำเนินการต่อไป ในระหว่างแบ่งปันมรดก ทายาทหรือผู้จัดการมรดกก็ดำเนินการต่อไป เช่น เก็บค่าเช่า ปรับปรุง อพาร์ทเมนต์ ซึ่งตามกฎหมายมรดกวินิจฉัยว่า เงินได้ดังกล่าวไม่เป็นมรดก

ฎีกาที่ 678-680/2535 รายได้จากกิจการโรงแรมรวมทั้งร้านตัดผมที่ได้มาหลังจากผู้ตายถึงแก่กรรม มิใช่ทรัพย์มรดกเพราะมิใช่ทรัพย์ที่มีอยู่ก่อนหรือในขณะที่ผู้ตายถึงแก่กรรม แต่เป็นดอกผลของโรงแรมที่ตกได้แก่ผู้ที่เป็นเจ้าของโรงแรมตามสัดส่วนแห่งความเป็นเจ้าของโรงแรม ตาม ป.พ.พ. มาตรา 111 (เดิม) และมาตรา 1360 เมื่อเงินได้ดังกล่าวมิใช่ทรัพย์มรดกของผู้ตาย แม้จำเลยที่ 4 ปิดบังหรือยกย่ายเงินส่วนนี้ ก็ไม่ถูกกำจัดมิให้รับมรดก

เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับระหว่างการจัดการมรดก ก็ควรนำมารวมเสียภาษีในนามของกองมรดก ยกเว้นเงินได้ที่ได้รับอันเกิดจากการดำเนินการของทายาทเป็นการส่วนตัว เงินได้ย่อมต้องเสียภาษีในนามทายาทผู้นั้น

ฎีกาที่ 2760/2534 การประกอบกิจการร้านขายยานั้น เป็นเพียงการงานอาชีพ อันเป็นกิจการเฉพาะตัวของผู้ที่ประกอบกิจการโดยแท้และไม่เป็นมรดกตกทอดแก่ทายาท เมื่อผู้เริ่มประกอบกิจการตาย แล้วมีผู้ประกอบกิจการต่อมาจนถึงจำเลยและสามี ก็เป็นกิจการเฉพาะตัวของผู้ประกอบการ มิใช่การจัดการทรัพย์มรดก โจทก์จึงไม่มีสิทธิในกิจการร้านขายยาคือจำเลยประกอบการอยู่ ไม่อาจที่เรียกเอาส่วนแบ่งหรือรายได้จากกิจการร้านขายยาดังกล่าว

ด้วยเหตุนี้เงินได้ตามฎีกาข้างต้นไม่ต้องนำมารวมเสียภาษีเพราะเกิดจากการประกอบกิจการของทายาทตามลำพัง

(5) เงินได้จากการขายทรัพย์มรดก เช่น รถยนต์ เครื่องเพชร หุ่นในบริษัท เป็นต้น

เงินได้จากการขายทรัพย์มรดก ส่วนใหญ่เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นเงินได้ตาม มาตรา 42 (9) ยกเว้นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์มรดก ซึ่งมีวิธีการคำนวณเป็นพิเศษ

ฎีกาที่ 3394/2534 โจทก์และจำเลยตกลงรับกันว่า สิทธิการเช่าตึกแถวจำนวนสามห้อง เป็นทรัพย์มรดกของโจทก์จำเลยทำสัญญาประนีประนอมยอมความตกลงแบ่งทรัพย์ดังกล่าว แม้กรรมสิทธิ์ในตึกแถวเป็นของวัดมิใช่ของโจทก์จำเลย ต่อมาเมื่อมีการโอนขายสิทธิการเช่าตึกแถว

นั้นให้แก่บุคคลภายนอกได้รับค่าตอบแทน เงินได้นั้นเป็นทรัพย์สินมรดกที่จะต้องนำมาแบ่งตามสัญญาประนีประนอมยอมความต่อไป⁴⁰ ในกรณีนี้การขายสิทธิการเช่าเป็นทรัพย์สินมรดกจึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

(6) เงินได้จากการจัดการงานศพ เงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(10) เนื่องจากเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

จากกรณีข้างต้น สามารถพิจารณาได้ว่า เงินได้ที่ได้รับส่วนใหญ่เป็นเงินได้จากทุน เช่น ดอกเบี้ย แต่อย่างไรก็ตามเงินได้ดังกล่าวประมวลรัษฎากรได้ยอมให้ผู้เสียภาษีเลือกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยไม่รวมยื่นเพื่อเสียภาษี (มาตรา 48 (3)) หรือมีสิทธินำเงินได้มารวมคำนวณภาษีสิ้นปี ส่วนมากผู้เสียภาษีเลือกที่จะไม่ขอคืนภาษี เพราะการขอคืนภาษีจะเป็นการยุ่งยากในการจัดเตรียมเอกสาร และเสี่ยงต่อการประเมินของเจ้าพนักงานภาษี เงินได้อีกประเภทหนึ่งที่กองมรดกได้รับค่อนข้างมาก คือ ค่าเช่า เช่น ค่าเช่าแผงในตลาดสด ที่จอดรถ อพาร์ทเมนต์ เป็นต้น เงินได้ประเภทนี้จะได้รับอย่างต่อเนื่องและจำนวนมาก การแบ่งมรดกอาจทำได้ด้วยความยากลำบาก เนื่องจากมีปัญหาเรื่องข้อจำกัดของพินัยกรรม เช่น ข้อกำหนดในพินัยกรรมห้ามแบ่งทรัพย์สิน ข้อกำหนดห้ามโอนทรัพย์สิน ต้องใช้เวลาในการแบ่งนาน และมีปัญหาในด้านการจัดเก็บภาษี เพราะเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินสด ไม่มีหลักฐานที่แน่นอน

ตารางที่ 2 การเสียภาษีเงินได้แต่ละประเภทของกองมรดก

การเสียภาษีของเงินได้	ประเภทเงินได้	หักค่าใช้จ่าย	ยกเว้นเงินได้	อัตราภาษีพิเศษ
1.เงินได้จากเกณฑ์สิทธิที่พึงได้รับชำระ	ตามประเภทเงินได้ที่มิสิทธิ			
2.เงินได้จากทุน-เครื่องหมาย	40(3)	ไม่ได้		

⁴⁰ ประกาศ อวยชัย, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 (มรดก), (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจิรัชการพิมพ์, 2543), น.39.

การเสียภาษีของเงินได้	ประเภทเงินได้	หักค่าใช้จ่าย	ยกเว้นเงินได้	อัตราภาษีพิเศษ
การค้า				
-ลิขสิทธิ์	40(3)	ร้อยละ 40 ไม่เกิน 60,000 บาท		
-ดอกเบี้ยเงินฝาก	40(4)(ก)	ไม่ได้		ร้อยละ 15
-เงินปันผล	40(4)(ข)	ไม่ได้		ร้อยละ 10
3.รายได้จากการประกอบกิจการ				
-ค่าเช่า	40(5)	หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเหมา		
4.การขายทรัพย์สินมรดก	40(8)		ยกเว้นตาม 42 (9)	
-อสังหาริมทรัพย์	40(8)	หักค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 50 หารด้วยปีที่ถือครอง เงินได้สุทธิเสียภาษีตามอัตรา และคูณด้วยปีที่ถือครอง	เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์นอกเขตเทศบาลเฉพาะส่วนที่เกิน 200,000 ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 มาตรา 2 (17)	48(4)(ก) ไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาประเมินและมีสิทธิไม่ต้องยื่นเสียภาษีสิ้นปี
5.จัดการงานศพ			มาตรา 42(10)	

2.3.3 การคำนวณภาษี

ก. เกณฑ์การรับรู้เงินได้

ในการเก็บภาษีเงินได้นั้นให้พิจารณาก่อนว่า มีเงินได้เกิดขึ้น เงินได้ในทางภาษีเกิดขึ้นเมื่อทรัพย์สินได้เปลี่ยนมือ (Flow of wealth)⁴¹ เมื่อมีการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ฝ่ายที่มีหน้าที่ชำระเงินให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ฝ่ายที่รับชำระเงินจะถือว่าผู้นั้นเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน เช่น นายจ้างจ่ายค่าจ้างให้ลูกจ้าง ลูกจ้างจะเป็นผู้มีเงินได้

เกณฑ์ในการรับรู้เงินได้แตกต่างกันระหว่างเงินได้ของบุคคลธรรมดา กับ นิติบุคคล การรับรู้เงินได้ของบุคคลธรรมดาคะใช้หลักเกณฑ์เงินสด (Cash Method) เนื่องจากในมาตรา 39 ประมวลรัษฎากรได้ให้คำนิยามว่า เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย” คำว่า “ได้รับ” หมายถึง การที่บุคคลธรรมดาได้รับมาแล้ว มิใช่เพียงสิทธิเรียกร้องที่ได้รับมา⁴² เช่น นาย ก.ได้ขายรถยนต์ให้นาย ข. ในราคา 1,000,000 บาท แต่นาย ข. ยังไม่ได้ชำระราคาให้นาย ก. ดังนั้น นาย ก. ยังไม่ต้องนำเงินได้จากการขายรถยนต์นำมาเสียภาษี ซึ่งกองมรดกต้องรับรู้เงินได้ตามเกณฑ์เงินสดเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา

นอกจากนี้เกณฑ์การรับรู้เงินได้ตามประมวลรัษฎากรยังมีความหมายที่แตกต่างจากกองมรดกตามกฎหมายมรดก โดยกองมรดกตามกฎหมายมรดกจะหมายถึง ทรัพย์สินที่ผู้ตายต้องมืออยู่ก่อนหรือขณะตาย แม้ว่าสิทธิเรียกร้องนั้น ไม่ถึงกำหนดชำระก็ตาม

ฎีกาที่ 4712/2542 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 ที่กำหนดให้ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิ หน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ เป็นมรดกของผู้ตายนั้น ทรัพย์สินหรือสิทธิเช่นว่านั้น ต้องเป็นของผู้ตายอยู่แล้วในขณะที่ผู้ตายถึงแก่กรรม แต่สิทธิที่จะได้รับเงินค่าชดเชยเป็นสิทธิที่เกิดขึ้นเนื่องจากความตาย มิใช่เป็นเงินได้หรือสิทธิเรียกร้องที่ผู้ตายมีอยู่แล้ว ในระหว่างมีชีวิตหรือจนถึงแก่ความตาย จึงไม่ใช่ทรัพย์สินมรดกของผู้ตาย

⁴¹ วิทย์ ตันตยกุล, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 33, น.46.

⁴² คำพิพากษาฎีกาที่ 580/2506

ตามประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินได้จากกองมรดกที่กองมรดกได้รับในปีภาษีนั้น มารวมยื่นเพื่อเสียภาษี เช่น ลูกจ้างถึงแก่ความตายในปี 2527 นายจ้างจ่ายโบนัส ปี 2526 ให้ในปี 2527 จึงเป็นกองมรดกเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายสำหรับเงินได้ในปี 2527 มาตรา 57 ทวิ⁴³

ดังนั้น เงินได้ที่ต้องเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายจะมี 2 ส่วน กล่าวคือคือ เงินได้ที่เจ้ามรดกได้รับก่อนถึงแก่ความตายและเงินได้ที่ได้รับในนามกองมรดก เช่น นาย ก.เป็นพนักงานบริษัท ข.ได้ตายเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน ก่อนที่นาย ก.ถึงแก่ความตายบริษัทได้จ่ายเงินให้นาย ก. ตามสัญญาจ้างแรงงานเป็นจำนวน 100,000 บาท เป็นเงินได้ที่เจ้ามรดกได้รับก่อนตาย และในวันที่ 30 มิถุนายน บริษัท ข. ได้จ่ายเงินให้ผู้จัดการมรดกของ ก. จำนวน 10,000 บาท เป็นเงินได้ที่ได้รับในนามกองมรดก

ข. แหล่งเงินได้

เงินได้จากกองมรดกต้องนำมาคำนวณเพื่อรวมยื่นเสียภาษี เมื่อผู้ตายเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย กองมรดกต้องนำเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ได้แก่ เงินได้จากหน้าที่การงาน ในประเทศไทย กิจกรรมที่ทำในประเทศไทย หรือกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย

หากเงินได้ของกองมรดกจากทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศจะถือว่า เป็นเงินได้เมื่อผู้จัดการมรดกหรือทายาทได้นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ เช่น นาย ก. ได้ซื้อบ้านไว้ที่สหรัฐอเมริกา โดยให้นาย A เช่าบ้านโดยได้รับค่าเช่าในอัตราเดือนละ 1,000 เหรียญ ต่อมา นาย ก. ถึงแก่ความตายโดยไม่ได้ทำพินัยกรรม ทรัพย์มรดกตกทอดแก่นาย ข. และ ค. ซึ่งเป็นทายาท ในระหว่างการแบ่งมรดก นาย A ได้ส่งค่าเช่าให้ นาย ข. และ ค. ในปีที่ผู้ตายได้ถึงแก่ความตาย นาย ข. และ ค. ต้องนำเงินได้จากค่าเช่าที่ได้รับมารวมยื่นในการเสียภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตาย⁴⁴

ในกรณีที่ผู้ตายไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย กองมรดกจะต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยมาเสียภาษี ได้แก่ เงินได้จากหน้าที่การงานในประเทศไทย กิจกรรมที่ทำใน

⁴³ หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0802/11147 ลงวันที่ 18 กันยายน 2528

⁴⁴ กรณีบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสหรัฐอเมริกา ข้อ 6 คือ สหรัฐอเมริกามีสิทธิในการจัดเก็บภาษีได้ ส่วนไทยยังคงมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีได้ตามหลักใน มาตรา 41 วรรคสอง

ประเทศไทยหรือกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ตามประเภทที่กฎหมายกำหนด

ค. ประเภทเงินได้ที่พึงเสียภาษี

ปกติแล้ว เงินได้ของกองมรดกส่วนใหญ่มักเป็นเงินได้จากทุน (Passive Actability) เช่น ค่าสิทธิ เงินปันผล ค่าเช่า ยกเว้น การจ่ายเงินตามเกณฑ์เงินสดที่ถูกเลื่อนจ่ายออกมา (Deferred Payment) นอกจากนี้ อาจมีเงินได้จากการประกอบกิจการ เช่น กิจการค้าปลีก ร้านอาหาร ที่ทายาทยังคงดำเนินกิจการร่วมกันต่อไป ซึ่งกิจการนั้นเกิดเงินได้ขึ้น เงินได้ในส่วนนี้มีทั้งส่วนที่ให้ทรัพย์สินจากกองมรดกและแรงงานประกอบกัน โดยทั่วไปเห็นว่า ทรัพย์สินมรดกเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ เงินได้ดังกล่าวจึงต้องนำมาเสียภาษีในนามกองมรดก

เงินได้จากกองมรดกสามารถหักค่าใช้จ่ายตามประเภทเงินได้ที่ได้รับ เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา⁴⁵ เช่น

- เงินได้จากเกณฑ์สิทธิที่ยังไม่ได้รับ กรณีนี้ให้พิจารณาถึงประเภทเงินได้ที่ได้รับว่า จัดประเภทเงินได้ให้อยู่ในประเภทใด การหักค่าใช้จ่ายต้องสอดคล้องกับประเภทของเงินได้นั้น

อุทาหรณ์ที่ 1 ในปี 2547 นาย ก. เป็นลูกจ้างบริษัท ข. โดยนาย ก. ได้รับหุ้นเพิ่มทุนจำนวน 10,000 หุ้น โดยให้พนักงานใช้สิทธิซื้อหุ้นเพิ่มทุนได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด คือ หุ้นละ 10 บาท โดยสิทธิดังกล่าวครบกำหนดในปี 2548 ในวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 นาย ก. ได้ถึงแก่ความตาย ต่อมาในวันที่ 1 ธันวาคม 2547 นาย ค. ผู้จัดการมรดกของนาย ก. ได้ใช้สิทธิซื้อหุ้นเพิ่มทุนในจำนวนดังกล่าว ซึ่งในวันดังกล่าวราคาหุ้นของบริษัท ข. มีราคาหุ้นละ 40 บาท กรณีดังกล่าวการใช้สิทธิซื้อหุ้นเพิ่มทุน เป็นผลให้กองมรดกของนาย ก. ต้องรับรู้เงินได้ ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับที่ผู้ตายมีสิทธิได้รับ และบริษัท ข. ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1)

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง เดิมได้บัญญัติชัดเจนว่า "สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินกว่า 4,800 บาท ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตายและในการคำนวณภาษีเงินได้ให้ได้รับการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมายเสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่"

อุทธรณ์ที่ 2 นาย ก. เป็นนายหน้าค้าที่ดิน มีสิทธิได้รับค่านายหน้าจากนาย ข. เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท ซึ่งนาย ก. มีสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ดังนั้นเงินได้จากกองมรดกจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้จำนวน 60,000 บาท

- เงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากของธนาคาร ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) เป็นเงินได้ที่ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ อย่างไรก็ตาม เงินได้ประเภทนี้ ธนาคารผู้จ่ายดอกเบี้ยจะหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้อัตราร้อยละ 15 โดยผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกในการที่ไม่ต้องนำเงินได้ประเภทนี้มารวมเพื่อเสียภาษีได้

- เงินได้จากเงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) เมื่อผู้ตายเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ก่อนวันปิดสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้น หลังจากนั้นบริษัทได้ปิดทะเบียนการโอนหุ้นและประกาศจ่ายเงินปันผล เงินปันผลจึงตกทอดแก่ทายาทในฐานะเจ้าของรวม เมื่อบริษัทได้จ่ายเงินปันผลให้กองมรดก บริษัทมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในเงินปันผลที่จ่ายให้กองมรดกในอัตราร้อยละ 10 โดยกองมรดกมีสิทธิเลือกที่นำเงินได้ดังกล่าวมารวมยื่นเสียภาษีหรือไม่ก็ได้

เช่น นาย ก. เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ข. ซึ่งขายสินค้าเกี่ยวกับอุปกรณ์ไฟฟ้าให้การไฟฟ้านครหลวง จำนวน 10,000 หุ้น ต่อมานาย ก. ได้ตายเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2543 ทายาทยังไม่ได้แบ่งหุ้นที่นาย ก. ถือในบริษัท ข. ในปี 2547 บริษัท ข. ได้จ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นจำนวน 10 ล้านบาท บริษัทมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 โดยกองมรดกมีสิทธิเลือกที่นำเงินได้จากเงินปันผลมาเสียภาษีรวมเสียภาษีสิ้นปีหรือไม่ก็ได้

- เงินได้จากค่าเช่าซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (ก) ผู้ตายเป็นผู้ประกอบธุรกิจบ้านเช่าหรือห้องชุด แม้ทายาทสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ ซึ่งเงินได้จากค่าเช่าสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและพอสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดได้ ซึ่งเป็นไปตามที่พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11 ดังนี้

กรณีเจ้าของทรัพย์สิน ให้เช่าบ้านเรือน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง เรือน แพ ยานพาหนะผู้ มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 30 สำหรับที่ดินที่ใช้ในการเกษตรสามารถหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 20 ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรสามารถหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 15 ส่วนทรัพย์สินนอกจากนี้หักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 10 ถ้าเป็นการเช่าช่วง ผู้ให้เช่าช่วงสามารถหักค่าใช้จ่ายเท่ากับค่าเช่าช่วงเท่ากับค่าเช่าที่ได้จ่ายให้กับผู้ให้เช่า

แต่อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควร ซึ่งต้องมีเอกสารประกอบการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมิน

- กรณีผู้ประกอบการมีเงินได้จากการประกอบกิจการ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร เช่น ร้านขายอาหาร ส่วนในรายการที่มีประเภทให้หักค่าใช้จ่ายอัตราเหมาได้ เช่น กิจการเหมืองแร่ หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 80 หากต่อมาผู้ประกอบการได้ตายลง ทายาทยังคงดำเนินกิจการร่วมกันเงินได้ระหว่างที่รอการเปลี่ยนแปลงใบขออนุญาต

ง. เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์มรดก

เดิมการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์มรดก ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (9) บัญญัติว่า "การขายทรัพย์สินอันเป็นมรดก หรือขายทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินนั้นได้มาโดยไม่ได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี" กล่าวคือ ประกาศภาษีเงินได้ฉบับที่ 6 มีจำนวนเกิน 30,000 บาท ต้องแสดงรายการขายทรัพย์สินนั้นเพื่อยกเว้นภาษี

นอกจากนี้ การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีการค้าร้อยละ 3.85 ของรายรับ แต่สำหรับการขายทรัพย์มรดกไม่ถือว่าเป็นการขายโดยทางการค้าหรือหากำไร⁴⁶ ต่อมาในปี 2525 ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 42 (9) โดยบัญญัติว่า "การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่ได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ" ซึ่งได้ยกเลิกการขายในส่วนของการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์มรดกที่ได้มาโดยไม่ได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในปัจจุบันเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์มรดกเท่านั้นที่ได้รับการยกเว้นภาษี

ฎีกาที่ 1210/2530 สามิโจทก์ กับ ป.ร่วมกันซื้อที่ดินมาจัดสรรขายให้บุคคลทั่วไปอันเป็นการซื้อมาโดยมุ่งค้าหรือหากำไร ครั้นเมื่อสามิโจทก์ตาย โจทก์จดทะเบียนรับโอนมรดกที่ดิน และโจทก์ดำเนินการขายที่ดินต่อไปตามเจตนาเดิมของเจ้ามรดก ทั้งที่โจทก์ก็ได้จดทะเบียนการค้าประเภทการค้าอสังหาริมทรัพย์ไว้ด้วย ดังนั้นโจทก์จึงต้องเสียภาษีการค้าเนื่องด้วยเป็นการจัดสรรขายให้บุคคลภายนอก เมื่อการขายที่ดินของโจทก์ถือได้ว่าเป็นการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มิใช่เป็นการทรัพย์สินอันเป็นมรดกตามความหมายของมาตรา 42 (9) แล้ว

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1800/2506

โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (9) ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น โจทก์จึงต้องนำเงินได้จากการขายที่ดินมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์สินมรดก มีวิธีการคำนวณเพื่อเสียภาษีเป็นการเฉพาะ ดังนี้

(1) การยกเว้นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาลหรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นที่มีกฎหมายตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้เฉพาะเงินได้ในส่วนที่เกินไม่เกิน 200,000 บาท ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 มาตรา 2 (17)

(2) การหักค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 50 ของเงินได้ การให้หักค่าใช้จ่ายได้เป็นการกำหนดมาเพื่อบรรเทาภาระทางภาษีเนื่องจากการได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นการได้มาโดยไม่มีต้นทุน การให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 จึงเป็นคุณต่อผู้เสียภาษี

(3) การหารด้วยระยะเวลาการถือครองโดยจำนวนปีที่ถือครองต้องไม่เกินสิบปี เหลือเงินได้เท่าใด จึงต้องคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา จากนั้นจึงนำจำนวนปีมาคูณกลับเพื่อเป็นจำนวนภาษีที่ต้องชำระ แต่อย่างไรก็ตามภาษีที่ต้องชำระจะต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาประเมินเพื่อจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของกรรมที่ดิน⁴⁷ เป็นผลให้การเสียภาษีเงินได้จะเฉลี่ยตามระยะเวลาการถือครองอสังหาริมทรัพย์

เช่น นาย ก.เจ้าของที่ดินซึ่งได้รับจากทางมรดกได้ขายที่ดินให้นาย ข. ในราคา 2 ล้านบาท ซึ่งราคาประเมินกรมที่ดินเท่ากับ 1 ล้านบาท โดย นาย ก.เจ้าของถือครองมาเป็นเวลา 10 ปี หักค่าใช้จ่ายเท่ากับ 5 แสนบาท เงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายเท่ากับเท่ากับ 5 แสนบาท จากนั้นนำเงินได้หารด้วยปีที่ถือครอง เหลือเงินได้สุทธิ 5 หมื่นบาท ซึ่งคูณอัตราภาษีเงินได้ร้อยละ 5 เท่ากับ 2,500 บาท จากนั้นคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเท่ากับ 25,000 บาท นาย ก.มีสิทธิเลือกที่จะแยกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีสั้นปี

⁴⁷ กำหนดอัตราภาษีขั้นสูงสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์สินมรดกไว้นั้น ทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีในฝ่ายของผู้ซื้อที่ดินที่เป็นบริษัท เช่น บริษัท ก. ซื้อที่ดินมรดกในราคา 100 ล้านบาท แต่ลงในรายการซื้อขายเป็นจำนวน 1,000 ล้านบาท เพราะราคาที่ดินจะเป็นต้นทุนในการจัดสรรที่ดินเพื่อขายแก่บุคคลภายนอก รายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องนี้พิจารณาได้ ใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, "ซื้อที่ดินราคาสูงเพื่อเลี่ยงภาษี," วารสารสมาคมเศรษฐศาสตร์ธรรมศาสตร์ ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 (กรกฎาคม-สิงหาคม 2533), น.27-29.

การนับเวลาการถือครอง กรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ให้นับจำนวนปีที่ถือครองตั้งแต่วันที่อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกนั้นตกทอดไปยังทายาทตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้แก่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย จนถึงวันที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์⁴⁸ แม้ว่าจะยังไม่ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนชื่อผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทะเบียนโฉนดที่ดิน⁴⁹

ในกรณีที่ผู้จัดการมรดกได้รับโอนที่ดินในฐานะผู้จัดการมรดก และโอนให้ทายาทลงชื่อถือกรรมสิทธิ์ร่วมกันหรือแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ให้ทายาท ทายาทย่อมได้รับการแบ่งทรัพย์สินมรดก โดยเริ่มนับตั้งแต่วันที่ทายาทได้รับโอนที่ดินจากผู้จัดการมรดก⁵⁰

ฎีกาที่ 7395/2544 จำเลยที่ 1 ผู้จัดการมรดกของผู้ตายรับโอนที่ดินตามคำพิพากษาศาลฎีกาในคดีที่จำเลยที่ 1 เป็นคู่ความแทน ในปี 2539 จำเลยที่ 1 ในฐานะผู้จัดการมรดกได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินและขายที่ดินให้บุคคลภายนอกไปในวันเดียวกัน กรณีดังกล่าวจึงมิใช่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์สินมรดกตามมาตรา 48 (4) (ก) แต่เป็นการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยทางอื่นตามมาตรา 48 (4) (ข)

ความแตกต่างของการเสียภาษีของการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาทางมรดกกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่าย กรณีการขายทรัพย์สินมรดกหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ ส่วนการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 165 ซึ่งจะมีจำนวนมากกว่า เช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ในปีแรกสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 92 ของเงินได้ซึ่งจะลดลงตามจำนวนปีที่ถือครอง และในปีที่แปด สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ซึ่งเท่ากับการหักค่าใช้จ่ายของการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก ในคำพิพากษาดังกล่าวศาลพิจารณาว่า ไม่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์สินมรดกเนื่องจากเจ้ามรดกไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน ณ เวลาที่เจ้ามรดกตาย โดยเป็นเพียงผู้มีสิทธิเรียกร้องเท่านั้น ดังนั้นการนับเวลาการถือครอง

⁴⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สุขุมและบุตร จำกัด, 2544), น. 258.

⁴⁹ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0811/412 ลงวันที่ 21 มกราคม 2543

⁵⁰ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0811/00581 ลงวันที่ 21 มกราคม

อสังหาริมทรัพย์ คือ จึงเริ่มนับเมื่อวันที่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ซึ่งเป็นวันเดียวกับวันที่ทำสัญญาซื้อขาย ทำให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 92 ขอเงินได้พึงประเมิน จึงทำให้กองมรดกเสียภาษีลดลง

ตารางที่ 3 ภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์

ประเภททรัพย์สิน	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	ภาษีธุรกิจเฉพาะ
1. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก	48(4) (ก)	ไม่ใช่เกณฑ์เวลาถือครอง (พรฎ. ฉบับที่ 342 มาตรา 4(6)(ข))
2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่รับ การให้โดยเสน่หา	48(4) (ก)	เกณฑ์กิจการ หรือเกณฑ์เวลาถือครอง
3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา ทางอื่นโดยไม่มุ่งในทางการค้า หรือหากำไร	48(4) (ข) หักค่าใช้จ่ายได้ตาม พระราชกฤษฎีกาหรือตามความ จริง	เกณฑ์กิจการ หรือเกณฑ์เวลาถือครอง
4. การขายอสังหาริมทรัพย์ได้มา โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร	48 (1) ,48 (2) แล้วแต่อย่างใดจะ มากกว่า ต้องนำเงินได้ไปรวมยื่น เสียภาษีกับเงินได้อื่น	เกณฑ์กิจการ หรือเกณฑ์เวลาถือครอง

ในส่วนปี 2534 ได้ยกเลิกภาษีการค้าและให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ แทน ซึ่งในส่วนของการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นภาษีการค้าเดิม ได้เปลี่ยนเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) ซึ่งมีข้อแตกต่างจากภาษีการค้าเดิม คือ ภาษีธุรกิจเฉพาะได้วางเงื่อนไขให้ การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 342 และได้ลดอัตราภาษีลงเหลือ 3.3 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะกรณีที่จะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้นที่ต้อง เสียภาษี เช่น การให้ปลูกตึกลงในที่ดินและยกกรรมสิทธิ์ให้ กรณีนี้ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่กรมที่ดินจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ⁵¹

⁵¹ คดีที่เกิดขึ้นก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 342 จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 882/2544

(2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งทางการค้าหรือหากำไร เดิมต้องพิจารณาเจตนาในการได้มาและพฤติการณ์ระหว่างที่ผู้โอนถือครองก่อนที่จะขายและขณะที่ขายประกอบกัน⁵² โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) การพิจารณาตามกิจการ กล่าวคือ ขายที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ในลักษณะจัดสรร แม้จะเป็นการไม่ดำเนินการตามพระราชบัญญัติจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 หรือเป็นการขายที่ดินของนิติบุคคล

2) พิจารณาระยะเวลาถือครอง ใช้พิจารณาเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดา กล่าวคือ เมื่อขายที่ดินภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ย่อมถือว่าการขายที่ดินโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งการขายทรัพย์มรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องใช้เกณฑ์ระยะเวลาห้าปีนับแต่วันได้มาโดยทางมรดก นอกจากนี้การแบ่งที่ดินระหว่างทายาทถึงแม้จะมีการแบ่งแยกหรือจัดให้มีสาธารณูปโภคก็ไม่นับถือเป็นการขาย

การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก อาจเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้ กล่าวคือ ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ได้นำที่ดินมาจัดสรรขายให้ประชาชนทั่วไป แม้ไม่ดำเนินการตามพระราชบัญญัติการจัดสรร พ.ศ.2543 เช่น แบ่งที่ดินมรดกโดยขายเป็นแปลงและสร้างถนนเพื่อให้ที่ดินแต่ละแปลงมีทางออก กรณีดังนี้ย่อมเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

จ. การหักค่าใช้จ่าย

กองมรดกอาจมีรายจ่ายอื่นที่เป็นพิเศษนอกเหนือจากเงินได้ที่กฎหมายกำหนด เช่น ค่าจัดการงานศพ (Funeral Expense) ค่าใช้จ่ายในการรวบรวมทรัพย์สิน (Collected Expense) รายจ่ายประเภทนี้เป็นรายจ่ายโดยตรงจากการจัดการงานศพและจัดการมรดก ผู้เขียนเห็นว่า กองมรดกไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้ เนื่องจากไม่ได้เป็นรายจ่ายเพื่อให้เกิดเงินได้โดยตรง แม้ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะเป็นเงินได้ประเภทที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40 (5) (ก), 40 (6), 40 (7), 40 (8) ก็ตาม

ในกรณีเงินได้ของผู้รับเงินตามพินัยกรรมเป็นรายปี (Pecuniary Legatee) เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) ซึ่งได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (10) และมีข้อสังเกตว่า กองมรดกไม่สามารถนำเงินรายปีหักเป็นรายจ่ายจากเงินได้พึงประเมินได้ เนื่องจากไม่เป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้โดยตรง

⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 548/2543

ฉ. การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการขายทรัพย์สินมรดก

การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์สินมรดกจะเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีตาม มาตรา 42 (9) เช่น การขายหุ้นที่ได้มาโดยทางมรดกหรือได้รับหุ้นเนื่องจากการแบ่งมรดก

ฎีกาที่ 4458/2528 โจทก์ได้รับหุ้นมาตั้งแต่ตั้งบริษัทเนื่องจากการรับมรดก มิใช่รับโอน หรือซื้อจากผู้ใด แม้หุ้นดังกล่าวจะไม่ใช่มรดก แต่เป็นการได้มาเนื่องจากการแบ่งมรดก หาใช่เป็น เรื่องที่โจทก์ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแต่อย่างใดไม่ โจทก์จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีเงินได้สำหรับรายรับได้จากการจำหน่ายหุ้นจำนวนนี้ตามมาตรา 42 (9)

การขายสังหาริมทรัพย์พิเศษแม้จะได้มาโดยทางมรดกก็ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ คือเรือกำปั่นที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป⁵³

ข. รายจ่ายของกองมรดก โดยมากกองมรดกจะไม่มีรายจ่าย กองมรดกอาจต้อง จ่ายเงินให้บุคคลอื่นได้ เช่น จ่ายเงินเป็นค่าจัดการมรดกตามข้อกำหนดในพินัยกรรม ค่า ทนายความ ค่าธรรมเนียมศาล ค่าจัดการงานศพ ผู้รับเงินได้ไม่ได้รับยกเว้นเงินได้แต่อย่างใด กอง มรดกจึงมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด⁵⁴

ข. การหักค่าลดหย่อน เนื่องด้วยกองมรดกไม่ใช่บุคคลธรรมดา กองมรดกจึงไม่ควรมี สิทธิหักค่าลดหย่อนได้ ดังนั้นกฎหมายจึงบัญญัติไว้เป็นพิเศษ

ในมาตรา 47 (5) บัญญัติว่า "ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดก ให้หักลดหย่อนได้ 30,000 บาท" เพื่อประโยชน์ให้กองมรดกที่มีรายได้น้อยไม่จำต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเพราะจะไม่ คู้มูลค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

กรณีดังกล่าวแตกต่างจากการหักค่าลดหย่อนของผู้ถึงแก่ความตายที่หักค่าลดหย่อน ได้เสมือนผู้ตายมีชีวิตตลอดปีภาษี เหตุที่กฎหมายกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนของกองมรดกไว้ โดยเฉพาะแล้วจึงไม่สามารถกลับไปใช้ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) ได้ เช่น ดอกเบี้ยกู้เงินซื้อ บ้าน เหมือนอย่าง Trustee ยืมเงินเพื่อซื้อบ้านให้ผู้รับประโยชน์ใช้อยู่อาศัย ดอกเบี้ยที่จ่ายโดย

⁵³ ทรัพย์สินเหล่านั้นต้องพิจารณาตามกฎหมายพิเศษ เช่น พระราชบัญญัติเรือไทย 2481.

⁵⁴ มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4,

(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น.191.

Trustee ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ เพราะดอกเบี้ยไม่ได้จ่ายให้กับบุคคลผู้ซึ่งครอบครองทรัพย์สินเหมือนผู้ที่เป็นผู้ที่อยู่ของเขาเอง⁵⁵

เช่น นาย ก.สมรสกับนาง ข. ในวันที่ 1 ตุลาคม 2547 นาย ก. ได้เสียชีวิตเนื่องจากอุบัติเหตุขณะที่นาง ข. ได้ตั้งครรภ์ และ นาง ข. ได้คลอดบุตรเมื่อวันที่ 31 มกราคม 2548 เมื่อกองมรดกของนาย ก. ยังไม่ได้แบ่ง ในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษี กองมรดกจึงไม่สามารถหักค่าลดหย่อนบุตรได้

เมื่อกองมรดกได้หักค่าลดหย่อนแล้ว กองมรดกก็อาจมีเงินบริจาคได้ เช่น ผู้จัดการมรดก ทายาทได้บริจาคให้วัดในระหว่างการทำบุญครบรอบวันตายของเจ้ามรดก กรณีดังกล่าว ย่อมหักค่าลดหย่อนได้โดยไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอื่นแล้ว ซึ่งเงื่อนไขการหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคเป็นไปตามหลักเกณฑ์เดียวกับบุคคลธรรมดา คือ ต้องเป็นองค์กรที่กระทรวงการคลังรับรอง ซึ่งมีข้อสังเกตว่า แม้กองมรดกจะไม่มีพินัยกรรมกำหนดให้บริจาคเงินแก่องค์การการกุศล กองมรดกก็สามารถหักเงินบริจาคเป็นค่าลดหย่อนได้

ฉ. อัตราภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เงินได้ที่กองมรดกได้รับหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามกฎหมายแล้ว จะเป็นเงินได้สุทธิ (Net Taxable Income) ซึ่งเป็นฐานเงินได้เพื่อไปคำนวณเสียภาษี ตามอัตราภาษีเงินได้ซึ่งเท่ากับอัตราภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติอัตราภาษีเงินได้ของกองมรดกไว้เป็นพิเศษ

ตารางที่ 4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จำนวนเงินได้สุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ	รวมภาษีในแต่ละชั้นของเงินได้
เงินได้สุทธิไม่เกิน 100,000 บาท	ยกเว้น*	-
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	10	40,000
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	20	140,000
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท		

⁵⁵ A.R.Mellows, Taxation for Executors and Trustee, (London: Butterworths, 1981), p. 229.

จำนวนเงินได้สุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ	รวมภาษีในแต่ละชั้นของเงินได้
แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท	30	1,040,000
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 4,000,000 บาท	37	1,040,000 + ร้อยละ 37

* พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 352, 412, 430 ซึ่งยกเว้นเงินได้สุทธิสำหรับการคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) ตั้งแต่ 0 ถึง 100,000 บาทแรก

นอกจากนี้ ยังมีภาษีขั้นต่ำ (Minimum Tax Rate) สำหรับเงินได้พึงประเมินที่กองมรดกได้รับตามมาตรา 40 (2)-(8) สำหรับเงินได้ตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน (Taxable Income) โดยไม่รวมเงินได้ที่ยกเว้นภาษี ให้เปรียบเทียบจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามวิธีข้างต้น ผู้เสียภาษีชำระจำนวนภาษีที่สูงกว่า

2.3.4 การยื่นแบบ การประเมินภาษี ความรับผิดชอบทางอาญา

ก. การยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อกองมรดกมีเงินได้เกินกว่า 30,000 บาท ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก มีหน้าที่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายทั้งหมด โดย ศ. ดร. หยุด แสงอุทัย ได้ให้ความหมายไว้ ดังนี้⁵⁶

(1) ถ้ามีการตั้งผู้จัดการมรดกไม่ว่าจะตั้งโดยพินัยกรรมหรือคำสั่งศาล ผู้จัดการมรดกต้องยื่นรายการแทน

(2) ถ้าไม่มีหรือยังไม่มีการจัดตั้งผู้จัดการมรดก ทายาทโดยชอบธรรมหรือโดยพินัยกรรมต้องยื่นรายการแทน⁵⁷

(3) ถ้าไม่มีหรือยังไม่ปรากฏ หรือทายาทไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ เช่น อยู่ต่างประเทศ ผู้ที่ครอบครองมรดกต้องยื่นรายการแทน ทั้งนี้ถ้าหลายคนครอบครองทรัพย์สินมรดก ทุกคนที่ครอบครองต้องยื่นรายการเฉพาะส่วนที่ตนครอบครอง แต่ทั้งนี้ต้องเป็นการครอบครองทรัพย์สินในทุนทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินมรดก

⁵⁶ หยุด แสงอุทัย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31, น.196-7.

⁵⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 409/2524

ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าที่ครอบครองทรัพย์สินที่เช่าของผู้ให้เช่าที่ถึงแก่กรรม ไม่มีหน้าที่ยื่นรายการแทนผู้ให้เช่า เพราะเขาครอบครองทรัพย์สินในฐานะเป็นทรัพย์สินที่เช่า ไม่ใช่ในฐานะที่เป็นทรัพย์สินมรดก"

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีต้องดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีภายใน 60 วันนับแต่วันที่ผู้ถึงแก่ความตายมีเงินได้⁵⁸ หากกองมรดกได้มีการแบ่งแยกเสร็จสิ้นในปีใด ผู้จัดการมรดกหรือ ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก มีหน้าที่ต้องยื่นยกเลิกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้แบ่งมรดกเสร็จ⁵⁹ เช่น นาย ก.ตายในวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 2547 นาย ข.ซึ่งเป็นนายจ้างได้ชำระค่าจ้างให้ ทายาทของนาย ก. เป็นจำนวน 100,000 บาท ทายาทต้องยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในวันที่ 30 กันยายน 2547 หรือจะใช้เลขประจำตัวบัตรประชาชนก็ได้⁶⁰ ในปี 2548 กองมรดกมีเงินได้จากค่าเช่า จำนวน 100,000 บาท ถ้ายังไม่ได้ยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีไว้ ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ต้องยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งภายในวันที่ 1 มีนาคม 2549 ต่อมาวันที่ 1 ตุลาคม 2549 ได้แบ่งมรดกเสร็จ ทายาท มีหน้าที่ไปแจ้งยกเลิกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีภายในวันที่ 30 พฤศจิกายน 2549

สำหรับในปีที่สิ้นสุดการแบ่งมรดก ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบสามารถยื่นแบบเพื่อเสียภาษีได้ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการได้ตามมาตรา 60 ทวิ เพื่อขอคืนเลขประจำตัวผู้เสียภาษีแต่อย่างไรก็ตาม ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก มีหน้าที่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีอีกครั้งภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป โดยไม่ต้องถูกตรวจสอบการเสียภาษีเพิ่มเติมวันจะมีเงินได้หลังจากที่ได้แจ้งยกเลิกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีแล้ว

แต่อย่างไรก็ตามในคำบรรยายเนติบัณฑิต สมัยที่ 55 เล่ม 3 หน้า 146⁶¹ ได้กล่าวว่า กองมรดกซึ่งได้แบ่งทรัพย์สินมรดกในระหว่างปีภาษี เงินได้ที่เกิดจากกองมรดกตลอดทั้งปี ต้องถือเป็น

⁵⁸ มาตรา 3 เอกาเทศ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 ข้อ 2

⁵⁹ มาตรา 3 เอกาเทศ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 ข้อ 8

⁶⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับลงวันที่ 15 กันยายน 2546

⁶¹ อติเทพ ธีระวัฒน์, คำบรรยายเนติบัณฑิตยสภา ปี 2545 เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2545), น.146. และชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำบรรยายเนติบัณฑิตยสภา ปี 2546 เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2545), น.322-323. ซึ่งตีความ จากมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง ที่ว่า "...ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว

เงินได้ของทายาททั้งหมดซึ่งต้องนำมารวมเสียภาษีในนามทายาท และเป็นข้อแตกต่างกับการเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายที่ต้องรวมเงินได้ทั้งปีเพื่อเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย

ข. การหักภาษี ณ ที่จ่ายและการขอคืนภาษี

ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามประเภทเงินได้ เช่น ดอกเบี้ย ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ของเงินได้ตามมาตรา 48(3) โดยกองมรดกมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเหมือนบุคคลธรรมดา เมื่อได้ยื่นแบบเสียภาษีในนามกองมรดกแล้ว และมีเครดิตภาษีมมากกว่าภาษีที่ต้องชำระ ผู้จัดการมรดกหรือทายาทมีสิทธิร่วมกัน⁶² ยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้รวมถึงเครดิตภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เช่น เครดิตภาษีเงินปันผล ส่วนผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกไม่ใช่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเนื่องจากไม่ใช่ผู้รับทรัพย์สินมรดกหรือจัดการแทนกองมรดก

สำหรับกองมรดกของผู้ตายที่อยู่ต่างประเทศ ผู้จ่ายเงินได้จะต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามแต่ประเภทเงินได้ เช่น เงินได้ตามมาตรา 40 (5) และ (6) ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ร้อยละ 15 ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) กองมรดกจะไม่ต้องยื่นเสียภาษีอีกครั้ง

ค. การประเมินภาษี

เมื่อกองมรดกไม่ยื่นแบบเสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีกับผู้เสียภาษีโดยแบ่งได้เป็น 2 กรณี

(1) กรณีผู้มีเงินได้ได้ถึงความตายก่อนได้รับการแจ้งการประเมินเพื่อเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก เช่น

ฎีกาที่ 2454/2533 การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไปยัง อ. ซึ่งเป็นผู้ยื่นรายการเสียภาษีเพื่อจะทำการตรวจสอบได้ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ อ. แต่ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบได้ส่วนเสร็จและแจ้งการประเมินให้ อ. ทราบ อ. ได้ถึงแก่ความตายเสียก่อน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจสอบได้ส่วนโจทก์ซึ่งเป็นภริยา

..." ในปีสิ้นสุดการแบ่งมรดกเท่ากับกองมรดกของผู้ตายได้แบ่งแล้ว เงินได้ในปีภาษีดังกล่าวจะต้องเสียภาษีในนามทายาท

⁶² หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/965 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2544

ของ อ. ในฐานะทายาทโดยธรรมและผู้จัดการมรดกของ อ. เกี่ยวกับภาษีเงินได้ของ อ. แล้วแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบ⁶³

ฎีกาที่ 1817/2541 หลังจาก ว. ถึงแก่กรรม จำเลยซึ่งเป็นภริยาของ ว. ได้รับการแจ้งการประเมินอากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลจากเจ้าหน้าที่ประเมิน ถือได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไปยังจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นภริยาและทายาทของ ว. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 วรรคสองแล้ว การยื่นแบบแจ้งการประเมินระบุชื่อ ว. เป็นผู้รับแจ้งการประเมินโดยมิได้ระบุชื่อจำเลยทั้งสามคนใดคนหนึ่งลงในแบบแจ้งการประเมินว่าเป็นผู้รับแจ้งการประเมิน แม้จะไม่ถูกต้อง แต่ก็ได้มีการแจ้งการประเมินไปยังจำเลยที่ 1 ผู้เป็นภริยาและทายาทของ ว. ผู้ต้องเสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายนั้นแล้ว จึงถือได้ว่าได้มีการแจ้งการประเมินไปยังทายาทของ ว. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบแล้ว⁶⁴

(2) กรณีกองมรดกไม่ยื่นแบบเสียภาษีหรือยื่นแบบเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ กล่าวคือผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ให้ชำระภาษีพร้อมกับให้ชำระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ หากผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินของเจ้าหน้าที่เป็นไปโดยไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องอุทธรณ์การประเมินในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินภาษี

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหนังสือให้ผู้รับการประเมินชี้แจง และมีหนังสือแจ้งผลการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ หากผู้เสียภาษีไม่พอใจคำสั่งต้องดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน⁶⁵ ผู้เสียภาษีจะต้องขอทุเลาการบังคับคดีต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยกองมรดกมีความรับผิดชอบในหนี้ภาษีจนกระทั่งได้แบ่งมรดก และเมื่อแบ่งมรดกให้ทายาทแล้ว ทายาทต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีเฉพาะทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ

⁶³ ประภาศ อวยชัย, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 40, น.11.

⁶⁴ ประภาศ อวยชัย, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 40, น.21-22.

⁶⁵ กองมรดกไม่เป็นบุคคล ซึ่งไม่สามารถเป็นคู่ความได้ ซึ่งต้องดำเนินคดีโดยผู้จัดการมรดก หรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี คล้ายกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่มีฐานะเป็นบุคคลจึงไม่สามารถฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนการประเมินได้ (ฎีกาที่ 2095/2543)

ง. อายุความการฟ้องคดีและอายุความการประเมนภาษี

โดยทั่วไปเจ้าหนี้ต้องฟ้องบังคับให้กองมรดกต้องรับผิดชอบในหนี้ชำระหนี้ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่รู้ว่าเจ้ามรดกได้ตาย แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย⁶⁶ และถ้าหากอายุความสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายอายุความเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย⁶⁷ สำหรับเจ้าหนี้ภาษีก็เป็นเจ้าหนี้กองมรดกเช่นกัน จะต้องฟ้องคดีภายในอายุความดังกล่าว⁶⁸ ยกเว้นเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินภาษีแก่กองมรดกภายในอายุความสิบปี

ฎีกาที่ 4178/2532 อายุความในการฟ้องคดีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 นั้น ห้ามมิให้เจ้าหนี้ใช้สิทธิฟ้องร้องเรียกเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่วันที่เจ้าหนี้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดกนั้น หมายถึงกรณีที่เจ้าหนี้ใช้สิทธิฟ้องร้องต่อศาลเพื่อบังคับเอาแก่กองมรดก หาได้หมายความว่าเลยไปถึงการประเมินภาษี เพื่อเป็นผลในการตั้งสิทธิเรียกร้องกรณีผู้เสียภาษีตายก่อนได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 18 ความรับผิดชอบในมูลหนี้ภาษีอากรของผู้จัดการมรดกจึงตกอยู่ใน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 167 (ในปัจจุบันคือมาตรา 193/31)⁶⁹

เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีได้ภายใต้อำนาจเรื่องการออกหมายเรียก กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี เจ้าหน้าที่ต้องออกหมายเรียกภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีและอธิบดีสามารถอนุมัติขยายระยะเวลาได้เป็นห้าปี ส่วนกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนและแจ้งการประเมินภาษีได้ภายในเวลาสิบปีนับแต่ครบกำหนดเวลายื่นแบบเพื่อเสียภาษี เมื่อแจ้งการประเมินภาษีแล้ว จะมีผลให้อายุความสะดุดหยุดลง⁷⁰

ส่วนการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดกนั้น แม้กรณีนี้จะไม่ใช่เรื่องผู้มีเงินได้ตายก่อนได้รับการแจ้งการประเมินเพื่อเสียภาษีเพราะเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นระหว่างช่วงระยะเวลาการจัดการมรดก ผู้เขียนเห็นว่า สามารถนำข้างต้นปรับใช้กับกรณีนี้ด้วย กล่าวคือ เมื่อมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้า

⁶⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 วรรคสาม

⁶⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/23

⁶⁸ เทียบเคียงฎีกาที่ 4543/2547 ซึ่งวินิจฉัยว่า เจ้าหนี้ภาษีต้องฟ้องคดีทางหุ้นส่วนจำกัดภายในสองปีนับแต่วันที่ชำระบัญชีเสร็จสิ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1272

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร, รวบรวมโดยนายอาภรณ์ นารัตติกุล แก้ไขเพิ่มเติมโดยนายโกเมนทร์ สืบวิเศษ 2545 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545) น. ก 21.

⁷⁰ ประมวลกฎหมายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5)

พนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้จัดการมรดก ทายาท ผู้ครอบครองทรัพย์สิน แล้วแต่กรณีมาชี้แจงให้ข้อมูล เพราะเป็นหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อของผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งแล้วแต่กรณี การแจ้งการประเมินจึงต้องแจ้งไปยังผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ส่วนอายุความในการฟ้องคดี กองมรดกจะต้องใช้อายุความตามหลักประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 กล่าวคือ สิบปีนับแต่วันที่มีครบกำหนดเวลายื่นแบบเพื่อเสียภาษี

จ. ยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

เมื่อหนี้ภาษีได้ถึงกำหนดชำระแล้ว แต่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีจะถือเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งกฎหมายได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการบังคับยึดทรัพย์สินได้โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการศาล ตามมาตรา 12 ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องนำส่งในลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระ ถ้าไม่ได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมิต้องขอศาลออกหมายยึดหรือสั่ง...” ซึ่งเป็นอำนาจของกรมสรรพากรที่ต้องดำเนินยึดหรืออายัดทรัพย์สินภายในสิบปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งการยึดทรัพย์สินของกองมรดกต้องอยู่ในหลักเกณฑ์เดียวกัน

ฎีกาที่ 803/2539 สิทธิของผู้ร้องซึ่งเป็นเจ้าน้ำภาษีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของกองมรดก จำเลยในคดีนี้ได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลก่อน ผู้ร้องจึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอเฉลี่ยทรัพย์สินของกองมรดกตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 วรรคสาม ได้ภายในสิบปีนับแต่วันที่ใช้อำนาจประเมินภาษี

ฉ. ความรับผิดของทายาทในหนี้ภาษี

เมื่อกองมรดกมีหนี้ค้างชำระเกินกว่าทรัพย์สินมรดกนั้น ในมาตรา 1601 บัญญัติว่า “ทายาทไม่จำต้องรับผิดชอบเกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดได้แก่ตน” ซึ่งปกติหมายถึง หนี้ก่อนเจ้ามรดกตาย ทายาทจึงรับผิดในหนี้ไม่เกินกว่ามูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ แต่กรณีที่หนี้เป็นค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกค้างชำระอยู่นั้น ตาม มาตรา 1739 บัญญัติว่า “ให้ชำระหนี้ที่กองมรดกค้างชำระตามลำดับต่อไปนี้....

(3) ค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกค้างชำระอยู่

หนี้ดังกล่าวเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดการทรัพย์สินมรดก ในมาตราดังกล่าวไม่ได้แยกว่าหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นก่อนเจ้ามรดกตายเท่านั้น และเมื่อประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้กองมรดกเป็น

หน่วยภาษีพิเศษ ความรับผิดของทายาทจึงจำกัดความรับผิดในหนี้ไม่เกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ โดยเจ้าหนี้ภาษีมีสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญตามหลักข้างต้น

แม้ทายาทไม่ต้องรับผิดในหนี้เกินกว่าทรัพย์สินมรดก แต่หากทายาทได้ได้อินทรัพย์สินมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี กรมสรรพากรมีอำนาจฟ้องเพิกถอนการฉ้อฉลได้⁷¹ หรือในกรณีที่ผู้จัดการมรดกได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว แต่ยังคงดำเนินการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้ทายาท ผู้จัดการมรดกต้องรับผิดในทรัพย์สินมรดกที่ตนได้แบ่งแยกไว้⁷²

ข. ความรับผิดทางอาญาของผู้ที่ไม่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ แต่มีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ผู้นั้นต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ

บุคคลที่จะกระทำความผิดตามมาตรานี้ ต้องเป็นบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบตามที่กฎหมายกำหนด ในกรณีที่มีการตั้งผู้จัดการมรดกแล้ว ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกจึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ดังนั้นทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินจึงไม่มีความรับผิดทางอาญา

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบต้องรู้อยู่แล้วว่า ตนมีหน้าที่ยื่นแบบ โดยมีเจตนาพิเศษ เพื่อต้องการเลี่ยงภาษี ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบอาจมีเจตนาเพื่อประโยชน์แก่ตนเองหรือเพื่อประโยชน์แก่ผู้อื่นก็ได้ หากผู้กระทำความผิดไม่มีเจตนาพิเศษ การกระทำความผิดเป็นการขาดองค์ประกอบของกฎหมายในส่วนของเจตนา ซึ่งไม่มีความผิดอาญา

ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกซึ่งไม่มีหน้าที่ในการยื่นแบบเสียภาษีจะไม่มี ความรับผิดทางอาญา ยกเว้นบุคคลดังกล่าวมีส่วนกับการเลี่ยงภาษีอาจต้องรับผิดในฐานะตัวการผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนแล้วแต่กรณี

2.3.5 การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี

การจัดเก็บภาษี โดยปกติไม่ควรเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนเดียวกันสองครั้งเพราะจะก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) ดังนั้นกฎหมายจึงได้ให้วาง

⁷¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 743/2534

⁷² เทียบคำพิพากษาศาลฎีกากรณีที่ผู้ชำระบัญชีของบริษัททำการโอนทรัพย์สินของบริษัทให้ผู้ถือหุ้นทั้งที่ทราบว่าเป็นบริษัทยังคงค้างชำระหนี้ภาษี เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4638/2546

หลักเกณฑ์สำหรับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีไว้ในมาตรา 42(16) ซึ่งบัญญัติว่า “เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดก ซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา 57 ทวิ”

เมื่อมีการแบ่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 57 ทวิมาแล้ว ผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง กฎหมายจะเรียกรวมว่ากองมรดก เมื่อกองมรดกได้แบ่งเงินได้ที่เสียภาษีแล้วให้ทายาท เงินได้ดังกล่าวทายาทจะได้ยกเว้นภาษีเป็นผลให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีเดียวที่เรียกว่า “Single Entity” และเงินได้ที่ยกเว้นภาษีคือส่วนที่เป็นเงินได้ในปีภาษีปัจจุบัน (Current Income) และเงินได้ที่สะสมขึ้น (Accumulation Income)

สำหรับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี เช่น การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์มรดก ทายาทจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีโดยถือว่าเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับที่กองมรดกได้รับ

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก.เป็นเจ้าของตลาด นาย ก.ถึงแก่ความตายปี 2545 ก่อนถึงแก่ความตาย และในปีถัดไปกองมรดกได้รับค่าเช่าเป็นเงินจำนวน 500,000 บาท โดยมี นาย ข. เป็นผู้จัดการมรดก นาย ข. จึงยื่นแบบเสียภาษีในกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งและชำระภาษีเป็นเงินจำนวน 76,000 บาท และได้แบ่งเงินได้ให้ทายาทคนละ 300,000 บาท เงินได้ที่ทายาทได้รับจึงเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี แต่ถ้ากองมรดกไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมายื่นแบบเพื่อเสียภาษี เงินได้ที่ทายาทได้รับจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีและกองมรดกยังคงมีหน้าที่ชำระภาษีสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกัน

นอกจากนี้เงินได้ที่แบ่งให้ทายาทไม่ว่าจะแบ่งจากเงินได้ในปัจจุบันหรือแบ่งจากเงินได้ที่สะสมขึ้น กองมรดกไม่สามารถนำเงินได้มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

ตัวอย่างที่ 2 นาย ก.ประกอบกิจการโรงเรียนเอกชนได้รับเงินได้จำนวน 10 ล้านบาท หลังจากที่ นาย ก.ตาย ทายาทได้เข้าดำเนินกิจการต่อไป โดยได้รับเงินได้จำนวน 10 ล้านบาท เงินได้ดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2 (1) ดังนั้นจึงไม่ต้องรวมยื่นเพื่อเสียภาษี หากต่อมาได้มีการแบ่งเงินได้ให้ทายาท เงินได้ดังกล่าวจึงไม่ได้เสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ดังนั้นทายาทจึงต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

ตัวอย่างที่ 3 จากตัวอย่างที่ 1 หากบริษัทเป็นทายาทผู้รับมรดก เงินได้จากกองมรดก บริษัทจะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีตามปกติเนื่องจากการยกเว้นเงินได้นั้นให้เฉพาะทายาทที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น และหากบริษัทขายทรัพย์มรดก บริษัทต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีตามปกติ

สำหรับเงินได้ที่ผู้ตายมีสิทธิได้รับก่อนตายแต่ได้รับหลังจากตาย เช่น การจ่ายเงินเดือนของนายจ้างเดือนสุดท้ายที่จ่ายหลังจากลูกจ้างได้ถึงแก่ความตาย เมื่อพิจารณาในทางมรดก สิทธิเรียกร้องดังกล่าวย่อมเป็นกองมรดกที่ตกทอดไปยังทายาท เมื่อทายาทได้รับทรัพย์มรดก ทายาทจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) "...เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก..." แต่อย่างไรหากทายาทยังไม่ได้แบ่งเงินได้ดังกล่าว ในการเสียภาษีต้องยื่นเสียภาษีเงินได้ในนามผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งแล้วแต่กรณี ก็เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวยังไม่ได้เสียภาษีในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า การยกเว้นเงินได้จากการรับมรดกตามมาตรา 42(10) คือการยกเว้นเงินได้ในส่วนของทรัพย์สิน ไม่รวมถึงเงินได้ที่ผู้ตายได้รับในปีภาษีที่ถึงแก่ความตายหรือในปีภาษีถัดไป ซึ่งจะต้องเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกแล้ว แต่กรณี

2.3.6 ข้อเปรียบเทียบระหว่างการเสียภาษีเงินได้ในนามผู้ถึงแก่ความตายกับกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เป็นหลักการรวมเงินได้ให้เสียภาษีในหน่วยเดียวกันโดยถือว่าเป็นการสืบสิทธิของผู้ตายโดยการเสียภาษีจะเหมือนกับบุคคลธรรมดา กล่าวคือ เป็นวิธีการกำหนดการเสียภาษีเป็นพิเศษแตกต่างจากหลักกฎหมายมรดก แม้ทายาทผู้รับมรดกยังคงเป็นเจ้าของเงินได้ในทันทีที่เจ้ามรดกตาย เพียงแต่ทายาทต้องนำเงินได้จากทรัพย์สินของกองมรดกมารวมคำนวณเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งแล้วแต่กรณี

การเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายและนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งยังมีข้อแตกต่างกัน ดังนี้

(1) ส่วนของการคำนวณภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้จำนวน 30,000 บาท และเงินบริจาคได้เท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากผู้ถึงแก่ความตายที่สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนตัวและสามารถหักค่าลดหย่อนอื่นได้อีกตามที่กฎหมายกำหนด เช่น เงินประกันสังคม เป็นต้น

(2) ในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายมีสิทธิขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีใหม่หรืออาจให้เลขบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ถึงแก่ความตายก็ได้ เช่นเดียวกับการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา

ส่วนการยื่นแบบเสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก เป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องดำเนินการยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในหกสิบวัน นับแต่วันที่กองมรดกมีเงินได้⁷³ หากกองมรดกได้มีการแบ่งแยกเสร็จสิ้นในปีภาษีใด ผู้จัดการมรดก หรือ ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก มีหน้าที่ต้องยื่นขอยกเลิกเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้แบ่งมรดกเสร็จ⁷⁴ ในกรณีนี้ไม่สามารถใช้เลขประจำตัวของบัตรประชาชนเป็นเลขประจำตัวผู้เสียภาษีได้เหมือนบุคคลธรรมดา ซึ่งทำให้การเสียภาษีเงินได้จากกองมรดกแตกต่างจากการเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดามากขึ้น

(3) สิทธิการได้รับยกเว้นเงินได้ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 สำหรับเงินได้บางประเภท เช่น ยกเว้นเงินได้สำหรับการลงทุนในกองทุนรวมรวมหุ้นระยะยาว บุคคลที่มีสิทธิดังกล่าวได้แก่ บุคคลธรรมดาซึ่งรวมผู้ถึงแก่ความตาย สำหรับกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งจะไม่ได้รับสิทธิดังกล่าว⁷⁵

2.4 การเสียภาษีเงินได้ในนามทายาท

ก. เงินได้ที่เกิดขึ้นระหว่างการจัดการมรดก ผู้จัดการมรดกต้องยื่นเสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดก อาจมีกรณีที่ต้องเสียภาษีในนามทายาท เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวไม่ได้รับในนามกองมรดก หรือเป็นเงินได้ที่ได้รับภายหลังจากแบ่งมรดกแล้ว ซึ่งมีข้อสังเกต ดังนี้

(1) เงินได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากความตาย บางประเภทไม่เป็นมรดก เนื่องจากไม่ได้เป็นสิทธิเรียกร้องที่ผู้ตายมีก่อนหรือขณะที่ตาย เช่น เงินได้จากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หรือเงินได้ตามสัญญาประกันชีวิตที่ระบุผู้รับประโยชน์ไว้โดยเฉพาะ เงินได้ย่อมตกเป็นของผู้รับประโยชน์ตามสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 891⁷⁶ หรือเงินค่าสินไหมเพื่อการละเมิดกรณีที่บุคคลภายนอกทำให้เสียชีวิต บิดามารดา มีสิทธิฟ้องได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 443⁷⁷ เงินได้ดังกล่าวจึงไม่ต้องนำเงินได้มารวมเพื่อเสียภาษีในนามกองมรดก

⁷³ มาตรา 3 เอกาเทศ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 ข้อ 2

⁷⁴ มาตรา 3 เอกาเทศ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 5 ข้อ 8

⁷⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2 (66)

⁷⁶ เงินได้นี้ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (13)

⁷⁷ เงินได้นี้ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(13)

ฎีกาที่ 139/2530 สิทธิรับเงินบำเหน็จเพื่อสงเคราะห์พนักงานไฟฟ้านครหลวงตกแก่ทายาทเนื่องจากการตายของพนักงาน ไม่ใช่ทรัพย์สินที่พนักงานมีอยู่ในระหว่างมีชีวิตหรือมีอยู่ขณะตาย เงินจำนวนดังกล่าวจึงไม่เป็นมรดกของผู้ตาย ตามข้อบังคับว่าด้วยกองทุนบำเหน็จพนักงานระบุให้จ่ายเงินบำเหน็จ แก่ทายาทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โจทก์ในฐานะผู้จัดการมรดกของพนักงานที่ตาย จึงไม่มีสิทธิฟ้องขอให้การไฟฟ้านครหลวงจ่ายเงินบำเหน็จดังกล่าวให้โจทก์⁷⁸

เงินได้ดังกล่าวจึงไม่เป็นเงินได้ของกองมรดก แต่จะถือเป็นเงินได้ของผู้รับประโยชน์ ซึ่งส่วนมากประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นเงินได้ประเภทนี้ไว้

(2) ผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะ (Specific legacy) คือผู้รับทรัพย์สินเฉพาะสิ่งซึ่งเจาะจงไว้โดยเฉพาะหรือแยกพิเศษจากทายาทอื่น⁷⁹

เช่น นาย ก.ทำพินัยกรรมยกตึกแถวให้ นาย ข.แต่เพียงผู้เดียว นาย ก.ตายเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2545 นาย ข.ได้รับเงินค่าเช่าที่ผู้เช่าค้างชำระจำนวน 100,000 บาท และค่าเช่าที่เกิดขึ้นหลังจาก นาย ก. ถึงแก่ความตายจำนวน 100,000 บาท นาย ข.เป็นผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะ ต้องนำเงินได้มาเสียภาษีในนามนาย ข.

ผู้รับเงินรายปี (Pecuniary Legacy) คือผู้รับเงินได้รายปีตามพินัยกรรม ผู้รับเงินรายปีต้องนำเงินรายปีที่ได้รับมารวมเสียภาษีในตนเองตามมาตรา 40(3) โดยเงินได้ดังกล่าวจะได้รับยกเว้นเงินได้ตามมาตรา 42 (10) ซึ่งมีข้อสังเกตว่า หน่วยภาษีผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกไม่สามารถนำเงินที่จ่ายรายปีหักเป็นรายจ่ายได้เพราะไม่ใช่รายจ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

(3) พินัยกรรมที่มีการให้จัดตั้งมูลนิธิ (Foundation Created by Will) โดยปกติแล้วผู้รับพินัยกรรมต้องมีสภาพบุคคลเมื่อเวลาที่เจ้ามรดกตาย พินัยกรรมตั้งให้ทายาทจัดตั้งมูลนิธิเป็นข้อพิเศษกล่าวคือการจัดตั้งมูลนิธิ เป็นการดำเนินการภายหลังที่เจ้ามรดกตาย เมื่อจัดตั้งเป็นมูลนิธิแล้ว บรรดาดอกผลจากทรัพย์สินมรดก ให้ถือว่าย้อนหลังในเวลาที่บุคคลได้ถึงแก่ความตาย เว้นแต่พินัยกรรมกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นระหว่างการตั้งมูลนิธิถือว่าผู้ที่มีหน้าที่ก่อตั้งมูลนิธิ คือ ทายาทหรือผู้จัดการมรดก เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อประโยชน์ของมูลนิธิ⁸⁰

⁷⁸ ประกาศ อวยชัย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 40, หน้า 27.

⁷⁹ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1651 (2)

เช่น นาย ก. ผู้ตายได้ทำพินัยกรรมกำหนดให้ทายาทนำบัญชีเงินฝากในธนาคารตั้งเป็นมูลนิธิภายใน 120 วันนับแต่วันที่ตาย เมื่อได้ตั้งมูลนิธิแล้ว ดอกผลในบัญชีเงินฝากย่อมตกแก่มูลนิธิ และมูลนิธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากเป็นเงินบริจาคเข้ามูลนิธิตามมาตรา 65 ทวิ (13)

(4) ทรัพย์สินที่พระภิกษุได้มาระหว่างอยู่ในเวลาสมณเพศ เมื่อพระภิกษุได้มรณภาพให้ตกเป็นสมบัติของวัดที่เป็นภูมิลำเนาของพระภิกษุนั้น วัดจึงได้รับมรดกตามที่กฎหมายบัญญัติเมื่อมีเงินได้ที่ได้รับก่อนวันที่พระภิกษุมรณภาพ เช่น ค่าเช่าที่ดินเนื่องจากกิจการสนามกอล์ฟ เงินได้ดังกล่าวต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดก แต่เงินได้ที่วัดได้รับหลังจากวันที่พระภิกษุมรณภาพนั้น วัดไม่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเนื่องจากวัดไม่ได้เป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร

กรณีวัดเป็นผู้รับทรัพย์สินมรดกตามพินัยกรรม วัดย่อมได้รับมรดกโดยทันทีตามหลักทั่วไป ซึ่งวัดมีฐานะเป็นผู้รับพินัยกรรม แต่อย่างไรก็ตามได้มีพระราชบัญญัติคณะสงฆ์เกี่ยวกับที่ดินของวัด เมื่อเป็นสมบัติของวัดย่อมไม่สามารถโอนกันได้ เว้นแต่ได้ตราเป็นพระราชบัญญัติ นอกจากนี้ ในประมวลกฎหมายที่ดินยังกำหนดถึงเรื่องที่ดินต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีและให้ได้มาไม่เกินห้าสิบไร่ ผู้เขียนเห็นว่าหากวัดไม่ได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีก็เป็นแต่เพียงเหตุให้อธิบดีกรมที่ดินต้องจำหน่ายที่ดินภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มา ดอกผลของทรัพย์สินที่เกิดขึ้นในเวลานั้น ย่อมเป็นสิทธิของวัด ซึ่งมีผลเหมือนกรณีข้างต้น⁸¹

(5) กองมรดกที่ไม่มีผู้รับ เป็นกรณีที่ผู้ตายไม่ได้ทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้ทายาท หรือตั้งมูลนิธิ และผู้ตายไม่มีทายาทโดยธรรม กรณีนี้ทรัพย์สินมรดกตกเป็นของแผ่นดินซึ่งมีสิทธิเช่นเดียวกับทายาท ยกเว้นสิทธิสละมรดก โดยกรมธนารักษ์เป็นผู้ดูแลทรัพย์สินมรดกตามกฎหมาย แต่เนื่องจากทรัพย์สินได้ตกเป็นของแผ่นดินแล้ว ดังนั้นจึงไม่มีการที่ต้องยื่นเสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดกแต่อย่างใด

⁸⁰ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2548), น.307-308.

⁸¹ รัตนา เจริญวรรณธำ, “ปัญหาการได้มาซึ่งที่ดินของวัดโดยพินัยกรรม: ศึกษากรณีของวัดธรรมิการามวรวิหาร,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546) ซึ่งมีความเห็นไม่ตรงกับผู้เขียน กล่าวคือเห็นว่าทรัพย์สินมรดกตามพินัยกรรม ไม่เป็นมรดกตกทอดกับวัดทันทีเมื่อเจ้ามรดกตาย ดังนั้นเมื่อรัฐมนตรี ไม่อนุญาตให้วัดถือครองกรรมสิทธิ์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน กรรมสิทธิ์ในที่ดินจึงไม่ตกทอดแก่วัด

หากผู้ตายมีเงินได้ที่ได้รับก่อนตาย แม้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดกตกแก่แผ่นดิน
กมธนากรียังคงมีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษีในนามกองมรดก เพราะการที่ทรัพย์สินมรดกตกแก่แผ่นดินไม่ได้
ทำให้หน้าที่ในการยื่นแบบและการชำระภาษีสิ้นสุดลง⁸²

(6) ผู้รับบุตรบุญธรรมเรียกเอาทรัพย์สินที่ตนให้บุตรบุญธรรมไว้คืน เนื่องจากใน
ระหว่างการรับบุตรบุญธรรม เช่น นาย ก. ผู้รับบุตรบุญธรรมได้ยกที่ดินให้ นาย ข. บุตรบุญธรรม
ต่อมา นาย ข. ตายโดยไม่มีคู่สมรสหรือผู้สืบสันดาน ที่ดินดังกล่าวตกแก่ นาย ก. ผู้รับบุตรบุญธรรม
หากมีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างการเปลี่ยนแปลงชื่อกรรมสิทธิ์ในที่ดิน เงินได้ดังกล่าวต้องมารวมเพื่อ
เสียภาษีในนามผู้รับบุตรบุญธรรม

ข. เงินได้ที่เกี่ยวพันกับบุคคลอื่น ซึ่งบุคคลอื่นอาจเข้ามาเกี่ยวข้องในทรัพย์สินมรดกโดย
ทางตรงหรือทางอ้อม เช่น

(1) เงินได้จากหุ้นส่วนสามัญ เมื่อหุ้นส่วนได้ถึงแก่ความตาย หุ้นส่วนสามัญ
ย่อมเป็นอันเลิกกัน⁸³ ในระหว่างที่มีการชำระบัญชี หากมีเงินได้เกิดขึ้น ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบ
เสียภาษีในนามหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ผู้ชำระบัญชีดำเนินการแบ่งเงิน
ได้ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน เงินได้ดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 (14) และถ้าผู้ชำระ
บัญชีได้แบ่งส่วนทุนให้หุ้นส่วน หากมีราคาเกินกว่าที่ลงทุน เงินดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจาก
เป็นเงินส่วนแบ่งกำไรที่ต้องเสียภาษีในนามหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลแล้ว ซึ่งได้รับการ
ยกเว้นภาษีเช่นเดียวกันตามมาตรา 42 (14)

(2) ทรัพย์สินมรดกที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นนั้นถ้าเป็นทรัพย์สินที่เจ้าของรวม (Co-Owner) เงิน
ได้จากทรัพย์สินนั้น จะต้องเสียภาษีในนามคณะบุคคล เช่น นาย ก. และ ข. เป็นเจ้าของรวมในที่ดิน
แปลงหนึ่ง ต่อมา นาย ข. ถึงแก่ความตาย ในปีถึงแก่ความตาย นาย ก. ได้รับค่าเช่าจากที่ดิน
จำนวน 1,000,000 บาท เงินได้ทั้งจำนวนต้องยื่นเสียภาษีในนามคณะบุคคลซึ่งมีหลักการเสียภาษี
เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา

(3) ในกรณีที่ผู้ตายมีคู่สมรส ในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในปีถึงแก่ความตาย สิทธิ
ของคู่สมรสที่มีชีวิตอยู่ (Surviving Spouse) จะมีสิทธิเพียงใด ย่อมเป็นไปตามกฎหมายครอบครัว
และมรดก เช่น คู่สมรสที่มีชีวิตอยู่ได้สิทธิในทรัพย์สินกึ่งหนึ่งของสินสมรส ส่วนทรัพย์สินอีกกึ่งหนึ่ง
จะตกเป็นมรดกของผู้ตาย ในทางภาษีมีปัญหว่า เงินได้ในปีที่ถึงแก่ความตายจะต้องเสียภาษีใน

⁸² เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 409/2524

⁸³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1055 (5)

นามผู้ถึงแก่ความตายหรือสามีภริยา โดยทั่วไปถือว่า สามีภริยาจะต้องแยกยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีระหว่างผู้ถึงแก่ความตายและคู่สมรสที่มีชีวิตอยู่⁸⁴

2.5 พันัยกรรมที่ก่อตั้งทรัสต์

2.5.1 ความเป็นมา

เดิมทีขุนนางชั้นผู้ใหญ่ซึ่งไปศึกษาต่อที่ประเทศอังกฤษ ได้ทำพันธกรรมตั้งทรัสต์ขึ้น เพื่อให้กองทรัพย์สินใช้ประโยชน์สำหรับบุคคลในครอบครัวนั้น โดยการตั้งทรัสต์สามารถทำได้ ระหว่างมีชีวิต (Inter Vivos) หรือตั้งตามพันธกรรม (Will) ซึ่งกฎหมายทรัสต์เป็นที่ยอมรับในประเทศกลุ่ม Common Law เป็นส่วนหนึ่งของการตกทอดแห่งมรดกซึ่งมีหลักแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ โดยทรัสต์เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ (Ownership) ส่วนดอกผลหรือผลประโยชน์ (Interest) ตกได้แก่ผู้รับประโยชน์ตามหลักที่เรียกว่า "Split of Ownership Between Trustee and Beneficiary"⁸⁵

โดยทั่วไปทรัสต์มีรูปแบบใหญ่ ๆ อยู่ 4 ประเภท

- (1) ทรัสต์เพื่อบุคคลในครอบครัว (Family Trust) เช่น จัดตั้งทรัสต์เพื่อผู้เยาว์ หรือคู่สมรส
- (2) ทรัสต์เพื่อการกุศล (Charity Trust)

⁸⁴ หยุต แสงอุทัย, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31, น.198. และไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2546), น.1-(229-230) แต่อย่างไรก็ตามมีผู้เห็นว่าต้องยื่นเสียภาษีในนามสามีเพราะมาตรา 47(4) ได้กำหนดให้ผู้ตายหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้เสมือนมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษี ซึ่งถ้าพิจารณาตามมาตรา 57 ทวิเดิมแล้ว คำว่าเสมือนผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีนี้นั้นอยู่ในมาตรา 57 ทวิเดิม ต่อมามีการแยกไปบัญญัติในมาตรา 47(4) ในเรื่องค่าลดหย่อน และบทบัญญัติในปัจจุบันใช้ถ้อยคำว่า มาตรา 57 ทวิวรรคหนึ่ง "ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง.." ซึ่งแตกต่างจากวรรคสองที่กองมรดกมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาเกินจำนวนตามมาตรา 56(1) ย่อมแปลความได้ว่า กฎหมายประสงฆ์ให้ยื่นเสียภาษีตามสถานะของผู้เสียภาษี

⁸⁵ William F.Fratcher ,Property and Trust in International Encyclopedia de Comparative Law ,Volume 6, (Paris,1984), pp.11-12.

(3) ทรัสต์ที่ไม่ใช่การกุศล (Non-Charity Trust)

(4) ทรัสต์เพื่อธุรกิจ (Business Trust) เช่น จัดตั้งทรัสต์ทำธุรกรรมทางการเงิน

เหตุที่ประเทศกลุ่ม Civil Law ไม่ยอมรับกฎหมายทรัสต์ เนื่องจากการจัดการทรัพย์สินของบุคคลในครอบครัว บิดามารดาเป็นผู้ที่จัดการทรัพย์สินแทนผู้เยาว์⁸⁶ เป็นอำนาจที่เรียกว่า Equity Property แม้บิดามารดาจะไม่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินก็ตาม⁸⁷ หรือเห็นว่า การจัดตั้งทรัสต์เป็นการจำกัดกรรมสิทธิ์ ทำให้ทรัพย์สินขาดการพัฒนา เกิดการผูกขาดทรัพย์สินสำหรับคนร่ำรวย อันเป็นผลเสียต่อด้านเศรษฐกิจ⁸⁸ ส่วนวัตถุประสงค์ด้านอื่นๆ ของทรัสต์นั้นได้มีหน่วยอื่นรองรับไว้โดยเฉพาะ เช่น ทรัสต์ที่มีวัตถุประสงค์ด้านการกุศล จะมีมูลนิธิเป็นผู้ดำเนินการ ส่วนทรัสต์ที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ จะมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นผู้ดำเนินการ สำหรับวัตถุประสงค์อื่น ๆ จะมีกฎหมายพิเศษรองรับในเรื่องนั้น ๆ⁸⁹

2.5.2 พิษยกรรมที่ก่อตั้งทรัสต์

การก่อตั้งทรัสต์ตามกฎหมายไทย สามารถแบ่งได้เป็นช่วงเวลา ดังนี้

(1) การดำเนินการก่อตั้งทรัสต์ก่อนประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับ โดยความหมายของคำว่าทรัสต์ ศาลอุทธรณ์ได้แยกองค์ประกอบของทรัสต์ ไว้ดังนี้⁹⁰

1) เจ้ามรดกได้แสดงเจตนาเป็นคำสั่งก่อตั้งทรัสต์โดยชัดแจ้ง

2) วัตถุประสงค์แห่งทรัสต์ คือส่วนทรัพย์สินที่จัดสรรให้อยู่ในทรัสต์ได้ระบุเจาะจงไว้แน่นอน ว่าเป็นของกลาง สำหรับญาติพี่น้องของเจ้ามรดกจะได้อยู่อาศัย และ

3) ผู้ที่รับประโยชน์แห่งทรัสต์ได้กำหนดไว้แน่นอน

⁸⁶ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1571

⁸⁷ William F. Fratcher, *supra* note 85, p.92.

⁸⁸ เสนีย์ ปราโมช, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยครอบครัวมรดก, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2508), น.670. และหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาของ หยุด แสงอุทัย, รวบรวมโดย ดร.ไพโรจน์ กัมภูสิริ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), น.81-88.

⁸⁹ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 80, น.308.

⁹⁰ ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 336/2502

เดิมพันยกรรมที่ก่อตั้งทรัสต์ เป็นที่ยอมรับว่า สามารถกระทำได้โดยศาลถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายไทยซึ่งมีที่มาหลักกฎหมายอังกฤษ

ฎีกาที่ 136/2481 คดีระหว่าง นางยี่สุน สนิทวงศ์ ณ อยุธยา โจทก์ พระยาชลมารค พิจารณ์ กับพวก จำเลย ทรัสต์ที่ก่อตั้งขึ้นก่อนวันใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ย่อมมีผลสมบูรณ์ใช้ได้โดยกฎหมายสยามรองรับเอาหลักกฎหมายอังกฤษเรื่องวิธีการตั้งทรัสต์มาใช้เท่าที่ไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน และถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายสยามหลักกฎหมายเรื่องทรัสต์เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายไทย คู่ความไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ เป็นหน้าที่ของศาลรู้เอง⁹¹

โดยผู้ที่เป็นทรัสต์มีหน้าที่ต้องดำเนินการจดทะเบียนเป็นทรัสต์ต่อกรมที่ดิน เมื่อเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้สอบสวนหลักฐานแล้ว ให้ดำเนินการจดทะเบียนได้⁹²

นอกจากนี้ทรัสต์อาจจัดตั้งได้ในกรณีมีกฎหมายรับรองไว้โดยเฉพาะ หรือจัดตั้งตามพระบรมราชโองการของพระมหากษัตริย์ซึ่งแต่เดิมเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับได้⁹³

(2) การดำเนินการหลังประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ในส่วนกฎหมายมรดกใช้บังคับ ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2478 รัฐสภาได้บัญญัติกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้บัญญัติหลักตรงกันข้ามกับข้างต้น กล่าวคือ ห้ามมีการตั้งทรัสต์ ในมาตรา 1686 บัญญัติว่า "อันว่าทรัสต์นั้น จะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยทางอ้อมด้วยพันยกรรมหรือนิติกรรมใดๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตหรือเมื่อตายแล้วก็ดี ห้ามมีผลไม่" ศาลฎีกาได้ตัดสินในข้อกฎหมายดังกล่าว เช่น

ฎีกาที่ 186/2502 พันยกรรมยกที่ดินให้บุตรชายทุกคนเป็นกองมรดกกองกลางไม่ให้แบ่ง แต่ให้เก็บผลกำไรแบ่งกัน พันยกรรมนี้ใช้บังคับได้เว้นแต่ข้อห้ามแบ่งแยกทรัพย์ออกจากกันเลยตลอดไปเช่นนั้นขัดต่อกฎหมายใช้บังคับไม่ได้ ศาลแบ่งทรัพย์ให้ผู้รับตามพันยกรรมได้⁹⁴

ในทางปฏิบัติแล้วมัก มีการเลี่ยงข้อกฎหมายดังกล่าวอยู่เสมอ เช่น การตั้งบริษัทโดยมีข้อกำหนดห้ามโอนขายหุ้นให้บุคคลภายนอก โดยอาศัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1129 บัญญัติว่า "อันว่าหุ้นนั้นยอมโอนกันได้โดยมีต้องได้รับความยินยอมของบริษัท เว้นแต่เมื่อ

⁹¹ สหส สิงหวิริยะ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 6 ว่าด้วยมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2545), น.192.

⁹² ประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 82 วรรคสาม

⁹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 1699/2515 (ป)

⁹⁴ โปรดดูประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1748 วรรคท้าย

เป็นหุ้นระบุชื่อลงในใบหุ้น ซึ่งมีข้อบังคับของบริษัทกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น⁹⁵ เงินได้ของบริษัทดังกล่าวเกิดจากทรัพย์สินที่เป็น "กองกลาง" หรือส่วนของ "กงสี" ของคนในครอบครัวซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท เมื่อมีเงินได้จะสะสมไว้และแบ่งให้บุคคลในครอบครัวตามความจำเป็น

แม้กฎหมายจะได้บัญญัติห้ามตั้งทรัสต์ไว้เป็นเด็ดขาดก็ตาม แต่ก็ได้อนุญาตให้เจ้ามรดกทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้เยาว์ หรือทำพินัยกรรมตั้งมูลนิธิ หรือข้อกำหนดการห้ามโอนทรัพย์สิน หรือข้อจำกัดการแบ่งทรัพย์สิน

(3) การเสียภาษีของทรัสต์นั้นค่อนข้างสับสน เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้ปฏิบัติต่อทรัสต์เป็นหน่วยภาษีต่างหาก แต่เมื่อทรัสต์แบ่งเงินได้ให้ผู้รับประโยชน์ เงินได้นั้นจะเป็นเงินได้ของผู้รับประโยชน์ ตามมาตรา 40(3) ในอดีตที่ว่า

"เงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ เงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล และเงินที่ได้รับส่วนแบ่งหรือส่วนแจกของผลกำไรหรือดอกเบียจากเงินทุน หรือทรัพย์สินอันเป็นทรัสต์"⁹⁶

⁹⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 4458/2528 คดีตลาดวโรรสที่มีการทำธุรกรรมลักษณะดังกล่าว ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า การตั้ง บริษัทที่มีการจัดการคล้ายทรัสต์นั้น กฎหมายไม่ได้มีหลักเกณฑ์ว่าอย่างไรถึงเป็นการตั้งทรัสต์ ในสหรัฐอเมริกาปัญหาดังกล่าวจะเกิดขึ้นเนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีระหว่างบริษัทและทรัสต์มีความแตกต่างกัน จึงมีปัญหว่าการดำเนินการดังกล่าวเป็นในฐานะทรัสต์หรือบริษัท ศาลจึงได้วางหลักเกณฑ์ในการพิจารณา เช่น จำนวนผู้รับประโยชน์, อำนาจของทรัสต์รี, ทรัพย์สินที่เป็นองค์ประกอบหลัก และทรัสต์ตั้งขึ้นระหว่างมีชีวิตได้แทนที่จะเป็นพินัยกรรม อ้างใน Jonathan G. Blattmachr & Arthur M. Micalson, *Income Taxation of Estate and Trusts*, 14th ed., (New York: Practising Law Institute, 1999), Chapter 5 pp.7-8.

⁹⁶ ปัจจุบันได้มีการแก้ไขและยกเลิกข้อความในบางส่วนกล่าวคือได้ตัดข้อความได้รับส่วนแบ่งเงินได้จากทรัสต์ ซึ่งปัจจุบันมาตรา 40(3) บัญญัติว่า "ค่าแห่งกิตติคุณ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือตามคำพิพากษาของศาล" ในด้านการแปลคำว่า Trust ประมวลรัษฎากร ในมาตรา 40(3) ใช้คำว่า ทรัสต์ แต่มาตราส่วนใหญ่ใช้คำว่า ทรัสต์ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1686 หรือประมวลกฎหมายที่ดินมาตรา 82 วรรคสาม ผู้เขียนจึงขอใช้คำว่า ทรัสต์ และทรัสต์รี

โดยให้ทรัสต์รีจะเป็นผู้ยื่นแบบเสียภาษีในนามผู้รับประโยชน์จากทรัสต์ ตามมาตรา 62 แตกต่างจากเงินได้ของกองมรดกที่ต้องเสียภาษีในนามกองมรดก ซึ่งไม่ได้ยื่นแบบเสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน

ในปัจจุบันแนวความคิดในการจัดตั้งทรัสต์ได้แพร่หลายในหลายประเทศ จึงได้มีการทำ The Hague Trust Convention 1985 สำหรับประเทศไทยได้เริ่มยอมรับหลักกฎหมายทรัสต์ ดังจะเห็นได้จาก การตั้งกองทุนรวมตามพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์ หรือพระราชบัญญัติการจัดการหุ้นส่วนและหุ้นของรัฐมนตรีย มาบริหารทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้รับประโยชน์แต่ก็ไม่มีลักษณะเป็นทรัสต์เนื่องจากความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของกองทุนรวมยังมิได้ถูกโอนมายังผู้ดูแลผลประโยชน์เช่นเดียวกับทรัสต์ในประเทศกลุ่ม Common Law ที่ต้องโอนความเป็นเจ้าของตามกฎหมาย (Legal Trustee) ไปยังทรัสต์รี⁹⁷

⁹⁷ อเนก ศิริเสถียร, “ความหมายและขอบเขตของคำว่าผู้รับผลประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน,” (สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.66.