

ความเหมาะสมของการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร

นายโชติพงศ์ รุ่งศศิธร

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)  
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา	ความเหมาะสมของการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ ตามประมวลรัษฎากร
โดย	นายโชติพงศ์ รุ่งศศิธร
รหัสประจำตัว	608 61780 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล
ปีการศึกษา	2561

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)

## บทคัดย่อ

ประเทศไทยมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม และเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีการให้ดังกล่าวนั้นยังมีความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี รวมถึงหลักความเสมอภาคทางภาษี

เอกสารศึกษานี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาความเหมาะสมและเป็นธรรมในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ตลอดจนศึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวันที่มีการจัดเก็บภาษีการให้ เพื่อนาแนวทางของประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวันมาปรับใช้ โดยงานศึกษานี้จัดทำ ขึ้นอาศัยการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) ทั้งในประเทศและต่างประเทศเป็นสาคัญ

จากการศึกษาพบว่า การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ยังขาดความเหมาะสมและเป็นธรรม เนื่องจากการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรจ นวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ตลอดปีภาษีแล้วแต่กรณีของการให้ถือว่าเป็นจำนวนที่สูง นอกจากนี้ยังให้สิทธิในการเลือกเสียภาษีในอัตราราคงที่ หรือนาไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อเสียภาษีอีกด้วย ซึ่งปัญหาในการก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ดังกล่าวถือว่าไม่เหมาะสมและยังส่งผลกระทบต่อความไม่เป็นธรรมในสังคมกับผู้มีเงินได้ประเภทแรงงาน และผู้มีเงินได้จากทุน ซึ่งต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรในอัตราก้าวหน้า ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และความไม่เสมอภาคทางภาษี นอกจากนี้ยังท าให้เกิดช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม จากประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น ประเทศไทยควรมีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ที่เหมาะสมโดยใช้หลักเกณฑ์รายได้เฉลี่ยของคนในประเทศเป็นตัวกำหนดเพดานการยกเว้น และควรยกเลิกการให้สิทธิเลือกเสียภาษีในอัตราราคงที่หรือนาไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น เพื่อให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมในสังคมโดยนาแนวทางในการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวันปรับใช้

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดีโดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจาก ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณภูวตล อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาอันมีค่าเพื่อให้ความรู้ คําแนะนํา รวมถึงเสนอแนะทางการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทําให้เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทาง ความคิดแก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทําให้ผู้เขียน สามารถถนอมถนอมและนํามาใช้ในการทํางานเอกัตศึกษาครั้งนี้ และใช้ในการดําเนินชีวิตต่อไป

ที่สำคัญขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจําหลักสูตรสำหรับการประสานงานด้านเอกสารและ รายละเอียดต่างๆที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาอิสระในครั้งนี้ให้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดีและ ขอขอบคุณพี่ๆและเพื่อนๆที่ร่วมโครงการสำหรับกำลังใจและความช่วยเหลือตลอดระยะเวลาในการศึกษาครั้งนี้ สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณครอบครัวที่คอยเป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุนในทุกๆด้านตลอดมาโดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการศึกษาจนกระทั่งงานนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานชิ้นนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจทุกท่าน คุณประโยชน์ จากการทํางานเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษารวมทั้งคณาจารย์ ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขออภัย มา ณ ที่นี้ด้วย

โชติพงศ์ รุ่งศศิธร

## สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญตาราง.....	ฉ
สารบัญรูปภาพ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 ความสำคัญของภาษีการให้และแนวคิดหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บ ภาษีการให้.....	5
2.1 ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีการให้ในประเทศไทย.....	5
2.1.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีการให้.....	5
2.1.2 ประเภทของการจัดเก็บภาษีการให้.....	6
2.2 หลักการทั่วไปกฎหมายภาษีอากร.....	7
2.2.1 หลักภาษีอากรอากรที่ดีในการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร.....	7
2.2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	7
2.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly).....	10
2.2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	11
2.2.1.4 หลักความประหยัด (Economy).....	12
2.2.2 หลักการทราบดี.....	13
2.3 หลักการพื้นฐานตามกฎหมายภาษี.....	13
2.3.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี.....	13
2.3.2 หลักความเสมอภาคทางภาษี.....	14

2.4 แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี.....	15
2.4.1 การหักลดหย่อน.....	16
2.4.2 การยกเว้นภาษี.....	16
2.4.3 การเครดิตภาษี.....	17
2.5 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	17
.251. ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	18
.252 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	20
.253 การจัดเก็บภาษีและการยื่นแบบแสดงรายการ .....	21
.254 การระงับข้อพิพาททางภาษี.....	22
<b>บทที่ 3 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีการให้ตามกฎหมายไทย</b>	
<b>และต่างประเทศ .....</b>	<b>23</b>
3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทย .....	23
3.1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้.....	25
3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้.....	26
3.1.3 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีการให้.....	26
3.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี .....	28
3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ในต่างประเทศ.....	31
32.1 ภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่น.....	31
32.2. ภาษีการให้ในประเทศไต้หวัน .....	34
3.3 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ตามกฎหมายของไทย	
<b>และต่างประเทศ .....</b>	<b>38</b>
3.3.1 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ของไทย	
<b>กับญี่ปุ่น .....</b>	<b>38</b>
3.3.1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้.....	38
3.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้.....	38
3.3.1.3 หลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีการให้ .....	38
3.3.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี .....	39

3.3.2	เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ของไทย กับไต้หวัน .....	40
3.3.2.1	ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้.....	40
3.3.2.2	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้.....	41
3.3.2.3	หลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีการให้ .....	41
3.3.2.4	การยื่นแบบแสดงรายการและการช ำษาภาษี .....	42
<b>บทที่ 4 สภาพปัญหาและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้</b>		
	<b>ตามประมวลรัษฎากร .....</b>	<b>46</b>
4.1	สภาพปัญหาของการก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร .....	46
4.1.1	การก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้โดยไม่ค ำนึงความสามารถของผู้ให้ และผู้รับการให้ท าให้เกิดความไม่เหมาะสม .....	47
4.1.2	ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร .....	49
4.2	แนวทางการปรับปรุงแก้ไขการก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตาม ประมวลรัษฎากร .....	53
4.2.1	ก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรอย่างเหมาะสม .....	54
4.2.2	ก าหนดอัตราการเสียภาษีการให้ให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรม .....	57
<b>บทที่ 5 ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ .....</b>		
5.1	บทสรุป .....	59
5.2	ข้อเสนอแนะ .....	61
<b>บรรณานุกรม.....</b>		<b>63</b>
<b>ภาคผนวก .....</b>		<b>65</b>

## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	21
ตารางที่ 2 เปรียบเทียบกฎหมายภาษีการให้ฉบับเก่าและฉบับใหม่.....	25
ตารางที่ 3 อัตราการเก็บภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่น.....	32
ตารางที่ 4 อัตราการเก็บภาษีการให้ในประเทศไต้หวัน.....	36
ตารางที่ 5 ตัวอย่างเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยและญี่ปุ่น.....	40
ตารางที่ 6 ตัวอย่างเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยและไต้หวัน.....	43
ตารางที่ 7 สรุปตารางเปรียบเทียบภาษีการให้ของไทยและต่างประเทศ.....	44
ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบการเสียภาษีการให้ของไทยและต่างประเทศ.....	45
ตารางที่ 9 ตารางเปรียบเทียบเงินได้จากการให้โดยเสน่หากับเงินได้ประเภทอื่น.....	53
ตารางที่ 10 ตารางเปรียบเทียบตัวเลขดัชนีทางเศรษฐกิจของไทยและต่างประเทศ.....	55
ตารางที่ 11 ตัวอย่างตารางเปรียบเทียบการเสียภาษีการให้ของไทยตามแนวทางใหม่.....	56
ตารางที่ 12 ตัวอย่างตารางเปรียบเทียบการเสียภาษีอัตราคงที่และอัตราก้าวหน้า.....	57



## สารบัญรูปร่าง

ภาพที่ 1	สรุปภาษีการให้ในประเทศ : กรณีสังหาริมทรัพย์.....	29
ภาพที่ 2	สรุปภาษีการให้ในประเทศ : กรณีอสังหาริมทรัพย์.....	30

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ประเทศไทยถือได้ว่าเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา ดังนั้นการบริหารจัดการประเทศของรัฐบาลจึงมุ่งเน้นที่การพัฒนาภายในประเทศเป็นหลัก เพื่อส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชนภายในประเทศให้ดียิ่งขึ้น โดยรายได้ที่รัฐบาลจะนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศนั้นมีที่มาหลายทางด้วยกัน เช่น การจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ ค่าอากร ค่าปรับ ค่าธรรมเนียม รวมถึงกำไรจากการประกอบกิจการของรัฐวิสาหกิจ เป็นต้น ซึ่งประชาชนทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด<sup>1</sup> ดังนั้น รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นรายได้หลักของประเทศซึ่งจัดเก็บโดยกรมสรรพากร (ปี 2560 กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีทั้งหมดทุกประเภทรวมกันได้จำนวน 1,796,255 ล้านบาท) นอกจากนี้ ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสําคัญในการกระตุ้นเศรษฐกิจและใช้เป็นมาตรการในการกระจายรายได้ประชากรที่มีประสิทธิภาพและได้ผลอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีมรดก

หลายปีที่ผ่านมาประเทศไทยประสบกับปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจอย่างรุนแรง ปัญหาช่องว่างระหว่างคนจนกับคนรวย ปัญหาด้านความเป็นอยู่ของประชาชน ปัญหาที่ประชาชนไม่มีที่ดินทำกิน และนอกจากนี้การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกยังได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจ นวนมากน้อยเพียงใดซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม รัฐบาลจึงเห็นสมควรที่จะนำภาษีมรดกกลับมาใช้อีกครั้ง เพื่อช่วยในการส่งเสริมประสิทธิภาพของระบบเศรษฐกิจ การพัฒนาประเทศ และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น โดยการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ นอกจากนี้เพื่อให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงได้มีการตรากฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย<sup>2</sup>ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม และเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หา

<sup>1</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50 (9)

<sup>2</sup> มาตรา 1547 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “เด็กเกิดจากบิดามารดาที่ไม่ได้สมรสกันจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อบิดามารดาได้สมรสกันในภายหลังหรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตรหรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร”

เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการให้ตามกฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ดังกล่าว มีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หา<sup>3</sup>จากบุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (27) และเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทตลอดปีภาษี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (28) ยังคงเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ประเภทแรงงาน (Labor Income) และผู้ที่มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ซึ่งต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรในอัตราก้าวหน้า อีกทั้งขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) นอกจากนี้ยังทำให้เกิดช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย เนื่องจากการที่ผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ล้วนก่อให้เกิดเงินได้แก่ผู้รับโอนทั้งสิ้น

ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงปัญหาในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากการให้อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ จะพบว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้นั้นยังไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม จึงเห็นสมควรให้มีการศึกษาถึงความเหมาะสมของการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร อันจะนำไปสู่การคำนวณภาษีเงินได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม อีกทั้งยังทำให้รัฐเกิดรายได้จากการจัดเก็บเงินภาษีดังกล่าว

<sup>3</sup> การให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติคานียามไว้เป็นการเฉพาะ แต่หากพิจารณาตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525 “ให้โดยเสน่หา” หมายความว่า โอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 521 บัญญัติว่า “อันว่าให้นั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้โอนทรัพย์สินของตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้รับ และผู้รับย่อมรับเอาทรัพย์สินนั้น”

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาถึงแนวคิดและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการให้ ตลอดจนความไม่เป็นธรรม และไม่เหมาะสมในการก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ตามประมวลรัษฎากร
- 2) เพื่อศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีการให้ คือ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
- 3) เพื่อศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายประเทศไทยและต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีการให้และการยกเว้นภาษีเงินได้
- 4) เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมและเสนอแนวทางแก้ปัญหาสำหรับการจัดเก็บภาษีการให้และการก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ตามประมวลรัษฎากร

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรเป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี แต่การให้โดยเสนหาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (26) (27) และ (28) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีโดยมีเพดานการให้จำนวนที่สูงเกินไป (10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาทแล้วแต่กรณี) เป็นการกำหนดที่ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถของผู้ให้ (ไม่ว่าจะมีเงินได้ประจำปีๆ ละเท่าใดก็ตามก็สามารถทำการให้ภายในกรอบเพดานดังกล่าวได้) เป็นการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่มีเงินได้ในจำนวนเดียวกันที่ไม่ได้ทำการให้ นอกจากนี้ยังทำให้ผู้รับ การให้ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีได้รับการยกเว้นภาษีจากเงินได้ที่สูงตามกรอบเพดานเช่นกัน เป็นการไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาถึงบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 โดยมุ่งศึกษาการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยทำการศึกษากฎหมายในประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวัน เพื่อให้ได้มาซึ่งแนวปฏิบัติทางกฎหมายในเรื่องการก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาโดยใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลจากเอกสารในรูปแบบของรายงาน รายงานผลวิจัย บทความ วารสาร รวมถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต ตลอดจนการนาหลักกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและต่างประเทศมาวิเคราะห์ถึงผลกระทบของการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้และนาเสนอแนวทางที่เหมาะสม

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เพื่อให้ทราบถึงหลักการจัดเก็บภาษีการให้ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558
- 2) เพื่อให้ทราบถึงความเป็นมา หลักการ รวมถึงการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ของประเทศไทยและต่างประเทศ
- 3) เพื่อให้ทราบถึงความเป็นธรรมทางภาษี เหตุผลและความจำเป็นของการจัดเก็บภาษีการให้ และการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ตามประมวลรัษฎากร
- 4) เพื่อประโยชน์ต่อนิสิต นักศึกษา ตลอดจนผู้ที่สนใจจะได้ศึกษาต่อไป

## บทที่ 2

### ความสำคัญของภาษีการให้และแนวคิดหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรในการ จัดเก็บภาษีการให้

การให้ถือเป็นส่วนหนึ่งในการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยในบทนี้จะกล่าวถึงความสำคัญของการจัดเก็บภาษีการให้ แนวคิดหลักการทั่วไปและหลักพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร โดยผู้เขียนได้ศึกษาจากเอกสารต่างๆ เพื่อรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการให้ในประเทศไทย รวมถึงหลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี หลักพื้นฐานกฎหมายภาษี และแนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี ตลอดจนหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้เห็นถึงภาพรวมและใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรต่อไป

#### 2.1 ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีการให้ในประเทศไทย

##### 2.1.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีการให้

การจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องมาจากการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งภาษีการให้ที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีมรดก และเป็นภาษีที่ต้องบังคับให้มีการจัดเก็บควบคู่กัน ทั้งนี้เพราะอาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยการให้ทรัพย์สินก่อนตาย เป็นเหตุให้ทรัพย์สินลดน้อยลงจนทำให้เสียภาษีมรดกน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และทำให้ไม่สามารถบังคับใช้ภาษีมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกันกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก จึงได้มีการตรากฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 โดยเหตุผลในการจัดเก็บภาษีการให้ตามที่ปรากฏท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ความว่า

“เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก แต่ประมวลรัษฎากรยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินที่ได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกันกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรปรับปรุงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

หากจะพิจารณาถึงข้อดีของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 เพื่อนามาสนับสนุนแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยควบคู่กับภาษีการรับมรดก อาจสรุปได้ดังนี้

1) เพื่อให้รัฐบาลได้รับชำระค่าภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศก่อน เพราะภาษีการให้ต้องชำระให้หมดภายในแต่ละปี แต่ภาษีมรดกชำระเมื่อจำมรดกตาย

2) เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมรดก หากไม่มีการจัดเก็บภาษีการให้จะทำให้ผู้เสียภาษีใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก โดยการยกทรัพย์สินของตัวเองให้แก่ผู้อื่นก่อนการตาย

3) เพื่อกำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งสอดคล้องและไม่ซ้ำซ้อนกับหลักการในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

4) เพื่อกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนในตนเองเดียวกับการโอนในลักษณะอื่น โดยกรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายให้มีการเสียภาษี แต่คำนวณภาษีด้วยวิธีการและอัตราที่แตกต่างกัน

5) เพื่อให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิในการเลือกนาเงินได้รวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นๆ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีหรือไม่ก็ได้

### 2.1.2 ประเภทของการจัดเก็บภาษีการให้

ภาษีการให้ถือเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมรดก โดยภาษีการให้นั้นจัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาจากการให้โดยเสน่หาในขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ ดังนั้นหากไม่มีการจัดเก็บภาษีการให้อาจมีผู้จงใจเลี่ยงภาษีมรดก อีกทั้งยังทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกไม่มีประสิทธิภาพ และไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ เพราะฉะนั้น ถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีการให้เพียงอย่างเดียว ผู้เสียภาษีก็จะใช้วิธีการหลบเลี่ยงภาษีการให้โดยการรอให้เจ้ามรดกตายเสียก่อน และหากมีการจัดเก็บภาษีมรดกเพียงอย่างเดียว เจ้ามรดกก็จะใช้วิธีการหลบเลี่ยงภาษีโดยการโอนทรัพย์สินของตนให้แก่ทายาทก่อนที่ตนจะตายทำให้ไม่ต้องเสียภาษีมรดก เป็นต้น นอกจากนี้ภาษีการให้จะมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมรดกแล้ว ยังมีประโยชน์ในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีเงินได้อีกทางหนึ่งด้วย

การให้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีการให้ นั้น มีด้วยกัน 3 ประเภท<sup>4</sup> ได้แก่ การให้สังหาริมทรัพย์เพื่ออุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา การให้สังหาริมทรัพย์โดยเสน่หา และการโอนสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งหากไม่ใช้การให้ประเภทดังกล่าว ก็อาจไม่ถือเป็นเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีการให้

ดังนั้นภาษีการให้อาจแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบคือ ภาษีการให้ที่เรียกเก็บจากผู้ให้ (ภาษีการให้) และภาษีการให้ที่เรียกเก็บจากผู้รับ (ภาษีการรับให้) สำหรับในต่างประเทศส่วนมากมีระบบการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และส่วนน้อยจัดเก็บภาษีในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีกองมรดก และมีบางประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีทั้งสองรูปแบบควบคู่กันไป แต่อย่างไรก็ตามมักมีการจัดเก็บควบคู่กับภาษีการให้ ส่วนอัตราภาษีนियมจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้า มีบางประเทศที่จัดเก็บแบบอัตราคงที่

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีการให้ที่ดีควรมีการคำนึงถึงหลักการพื้นฐานทางกฎหมายภาษีอากร โดยอาจพิจารณาตาม หลักความเป็นธรรม หลักการทารายได้หรือหลักความเสมอภาคทางภาษี เป็นต้น

## 2.2 หลักการทั่วไปกฎหมายภาษีอากร

หลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ สาคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ประกอบด้วยหลักการดังนี้

### 2.2.1 หลักภาษีอากรอากรที่ดีในการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร

หลักการภาษีอากรที่ดีส่วนใหญ่จะเป็นไปตามหลักการทางเศรษฐศาสตร์ คือการบริหารภาษีที่ดีจะก่อให้เกิดรายได้ และการบริหารจัดการภาษีอย่างสมดุล โดยลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามทฤษฎีของ Adam Smith<sup>5</sup> ที่กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations คือ มีความเป็นธรรม แน่นนอน สะดวกและประหยัด โดยหลักการทั้ง 4 ประการเป็นหลักการที่ใช้ปฏิบัติอยู่และเป็นที่ยอมรับมาจนถึงปัจจุบัน ดังนั้นเมื่อนำหลักการดังกล่าวมาพิจารณาในแง่ของการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรนั้นสามารถพิจารณาได้ดังนี้

#### 2.2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องจัดเก็บอย่างเป็นธรรม โดยจะต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่ว

<sup>4</sup> กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, ภาษีการรับมรดก (ฉบับสมบูรณ์) พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ: สานิตพิมพ์อมรินทร์, 2559), หน้า 68-71

<sup>5</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลลักษณ์, 2556), หน้า 53-56



กัน โดยหลักภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรม ในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประชาชน หากการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้วจะทำให้เกิดการหลบหลีกหนีภาษี (Evasion) ขึ้นได้ และอาจทำให้เกิดความขัดแย้งทางสังคม นอกจากนี้ยังทำให้ความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ไม่เกิดขึ้น โดยหลักเกณฑ์ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะดังนี้

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) หมายถึงระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมจะต้องเป็นระบบเสียภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆกัน โดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะหรือสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละคน<sup>6</sup> แต่ในสังคมส่วนใหญ่ประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกัน ดังนั้นหลักนี้จึงไม่สามารถใช้ได้ทางปฏิบัติ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) ตามหลักนี้จะพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละคนเสียไปเพื่อเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษี หรือเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาล สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักย่อย คือหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักผลประโยชน์

#### 1) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay-Principle)<sup>7</sup>

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลโดยวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย คือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ดังนั้นผู้มีรายได้ (เงินได้) สูงก็ต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่าผู้มีรายได้ (เงินได้) ต่ำ หากมีเงินได้ (รายได้) เท่ากันก็ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน เป็นต้น

เมื่อพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร ควรจัดเก็บภาษีตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี โดยผู้ที่มีเงินได้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี แสดงให้เห็นถึงการมีฐานะดีขึ้นของผู้รับการให้ ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเพิ่มขึ้นได้ตามมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับ หากได้รับจำนวนมากก็ต้องเสียภาษีมาก ถ้าได้มาในจำนวนน้อยก็เสียภาษีน้อย หรือ

<sup>6</sup> รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 42-43

<sup>7</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2555), หน้า 4-6

ไม่ได้เลยก็ไม่ควรเสียภาษี หรือในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่ บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย เปรียบเสมือนการขายถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ มีถ้ามูลค่าของกรรมสิทธิ์ใน อสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่ามากผู้โอนก็ต้องเสียภาษีมาก ถ้ามูลค่าของกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์นั้น มีมูลค่าน้อยผู้โอนก็เสียภาษีน้อย เนื่องจากมีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามมาตรา 42 (26) (27) และ (28) ในจำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท เป็นการกำหนดจำนวนที่สูงโดยไม่ คำนึงถึงรายได้หรือความสามารถของผู้ให้ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้รับการให้หรือผู้ให้ แล้วแต่กรณี) ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกรอบเพดานที่สูงเช่นกัน ทำให้เสียภาษีในจำนวนที่น้อยหรือไม่เสีย ภาษีเลยหากไม่เกินกว่าเพดานที่กำหนด ขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะการให้ใน จำนวนที่สูงโดยไม่คำนึงถึงรายได้หรือฐานะของผู้ให้ นั้น ล้วนก่อให้เกิดเงินได้แก่ผู้รับการให้ทั้งสิ้น นอกจากนี้ยังขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอีกด้วย<sup>8</sup>

ตัวอย่างเช่น นายหนึ่งได้รับเงินสดจากบิดามาในจำนวน 1 ล้านบาท เนื่องจากการ อุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ตามกฎหมายของประเทศไทยนายหนึ่งเป็นผู้รับการ ให้ จึงถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ แต่ตามมาตรา 42 (27) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดสิทธิ ในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หากเงินได้ที่ได้รับจากการให้ไม่เกิน 20 ล้านบาท มีผลทำให้ นาย หนึ่งไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ดังกล่าว ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ได้เลย หากมี การก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีในจ านวนที่เหมาะสม เช่น ก าหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้จาก รายได้หรือเงินได้เฉลี่ยของคนในประเทศ หรือตามสัดส่วนเงินได้ของผู้ให้ ซึ่งเป็นการสะท้อนถึงหลัก ความสามารถของผู้ให้อย่างแท้จริง เพราะกำหนดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละ บุคคลเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีเป็นไปตาม หลักความสามารถเช่นกัน

## 2) หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle)<sup>9</sup>

การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับนั้น พิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสีย ภาษีจะได้รับจากการบริการของรัฐ คือผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์จากรัฐเท่าใดก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐ เท่ากับประโยชน์ที่ตนได้รับเนื่องจากการใช้บริการของรัฐ อาจกล่าวว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์มากก็ต้อง เสียภาษีมาก ผู้ได้รับผลประโยชน์น้อยก็ควรจะเสียภาษีน้อย หรือหากเป็นผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ ต้องเสียภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติอย่างมาก ถ้า

<sup>8</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

<sup>9</sup> ศุภรัตน์ วัฒนกุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 8 (นนทบุรี: ส นักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 48.

ผลประโยชน์ที่รัฐให้กับประชาชนไม่สามารถวัดมูลค่าขอผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนจะได้รับ เช่น การบริหารป้องกันประเทศ การบริหารประเทศ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาถึงหลักผลประโยชน์ที่ได้รับสำหรับภาษีการให้หนี้ ผู้เขียนเห็นว่า นอกจากการเสียภาษีตามหลักความสามารถของแต่ละบุคคลแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงหลักผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐด้วย การที่ผู้ให้ทรัพย์สินสามารถโอนทรัพย์สินของตนให้แก่ผู้อื่นได้นั้น ทรัพย์สินดังกล่าวอาจเกิดจากการใช้ประโยชน์หรือบริการของรัฐ ดังนั้นเมื่อผู้รับการให้ได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ย่อมเป็นผู้มีโอกาสที่ได้รับหรือใช้ประโยชน์จากบริการของรัฐมากขึ้นจากเดิม เช่น การที่รัฐให้ความคุ้มครองในการดูแลรักษาความปลอดภัยในทรัพย์สิน หรือการให้บริการจดทะเบียนรับโอนอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้นผู้รับการให้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐ สมควรที่จะให้สิ่งตอบแทนคืนแก่สังคมตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ แต่จากการก หนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ในจำนวนที่สูงโดยไม่คำนึงถึงความสามารถ(รายได้)ของผู้ให้ ทำให้ผู้มีเงินได้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ในจ นวนที่สูงตามกรอบเพดานเช่นกัน ทำให้เสียภาษีในจำนวนที่น้อยหรือไม่เสียภาษีเสีย ไม่เป็นไปตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ<sup>10</sup>

### 2.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน ไม่ว่าจะเป็ นฐานภาษี ขั้นตอนในการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี โดยความแน่นอนจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลไม่เป็นไปตามความต้องการของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง นอกจากนี้การชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการก หนดจ านวนเงินที่ต้องช าระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

จากการศึกษาพบว่า ภาษีการให้ถือเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ และการได้รับเงินได้จากสังหาริมทรัพย์ ซึ่งถือว่ามี ความแน่นอนในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี ระยะเวลาในการเสียภาษี อัตราภาษีและวิธีการเสียภาษี รวมถึงการก หนดเพดานการยกเว้นภาษีไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 42 (26)<sup>11</sup> (27)<sup>12</sup> (28)<sup>13</sup> แห่ง

<sup>10</sup> จัดท ำโดยผู้เขียน

<sup>11</sup> ตามมาตรา 40 (26) บัญญัติว่า “เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรช อดด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรช อดด้วยกฎหมายนั้น ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น”

<sup>12</sup> ตามมาตรา 40 (27) บัญญัติว่า “เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น”

ประมวลรัษฎากร เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ เนื่องจากการได้รับทรัพย์สินจากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส คือ ผู้รับการให้ โดยได้สิทธิในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหากทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าไม่เกิน 20 ล้านบาท หากมูลค่าเกินกว่าที่กำหนดส่วนเกินต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 หรืออื่น ๆ ไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ซึ่งมีก หนดไว้ในประมวลรัษฎากรอย่างชัดเจน ดังนั้นถือว่าการเสียภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร เป็นไปตามหลักความแน่นอน<sup>14</sup>

### 2.2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดีควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี สถานที่จัดเก็บก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อ และวิธีการชำระจะต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุดรวมทั้งสะดวกแก่เจ้าหน้าที่รัฐในการจัดเก็บด้วย ซึ่งหลักความแน่นอนและหลักความสะดวกจะต้องมีความสอดคล้องกัน โดยจ นวนของภาษีที่ผู้เสียภาษีช าระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการจัดเก็บที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

จากการศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการให้ มีการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ให้หรือผู้รับการให้ แล้วแต่กรณี) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ภายในก หนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยสามารถเลือกเสียภาษีอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับเฉพาะส่วนที่เกินจากเพดานการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร หรืออื่น ๆ ไปรวมค นวนกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ ถือว่าสอดคล้องตามหลักความสะดวก ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยไม่ต้องยื่นแบบการเสียภาษีแยกต่างหาก อีกทั้งสะดวกแก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีและการตรวจสอบซึ่งเป็นไปตามหลักความสะดวกข้างต้น<sup>15</sup>

<sup>13</sup> ตามมาตรา 40 (28) บัญญัติว่า “เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น”

<sup>14</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

<sup>15</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

### 2.2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน หลักภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรม ในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประชาชน หากการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) คงเกิดขึ้นได้ยากทำให้เกิดการหลบหลีกหนีภาษี (Evasion) ขึ้นได้ ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรนั้นรัฐไม่มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมในการจัดเก็บภาษี สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจมีภาระเพิ่มเติมเนื่องจากทรัพย์สินนั้นไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ จึงต้องมีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินนั้นก่อน

จากการศึกษาพบว่า ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่รัฐไม่มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมในการจัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษีก็ไม่มีภาระเพิ่มเติมเนื่องจากเป็นเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรับทราบแน่นอนอยู่แล้วว่าตนเองมีรายได้หรือเงินได้เป็นจำนวนเท่าใดที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี

ดังนั้นจากลักษณะของภาษีอากรที่ดีทั้ง 4 ประการข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรนั้นสอดคล้องกับหลักความแน่นอน หลักความสะดวกและหลักความประหยัด แต่ยังไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมเนื่องจากมาตรา 42 (26) (27) (28) ได้มีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ในจำนวนที่สูง (20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท) โดยไม่คำนึงถึงความสามารถของผู้ให้ เช่น รายได้ ทรัพย์สิน เงินทุนที่บุคคลนั้นมีด้วย นอกจากนี้ความสามารถอาจวัดได้จากการใช้จ่ายได้อีกทางหนึ่ง หมายความว่าผู้ที่มีเงินได้สำหรับใช้จ่ายมากก็ควรเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วย ซึ่งความสามารถดังกล่าวเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจนวนภาษีที่ต้องเสีย ส่งผลให้ผู้รับการให้ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับการยกเว้นภาษีจากกรอบเพดานที่สูงเช่นกัน เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ประเภทอื่น อีกทั้งการให้สิทธิผู้มีหน้าที่เสียภาษีเลือกเสียภาษีอัตราคงที่ หรือนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ประเภทอื่นเช่นกัน<sup>16</sup>

<sup>16</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

## 2.2.2 หลักการทำรายได้<sup>17</sup>

เนื่องจากรายได้ประเภทภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญเป็นอันดับหนึ่งของประเทศ ดังนั้นภาษีจึงต้องหารายได้ให้แก่รัฐอย่างพอเพียง นักการคลังยุคเก่าได้กำหนดสาระสำคัญของหลักการหารายได้ไว้ 3 ประการ ได้แก่

1) การหารายได้ที่ดี (Productivité) ได้แก่ การมีจำนวนรายได้ (หลังจากหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี) มากพอที่สามารถนำไปใช้จ่ายในการสาธารณะ ซึ่งภาษีจะทยอยได้ดีหรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายประการ และที่สำคัญขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีด้วย

2) ความมั่นคง (Stabilité) จำนวนรายได้ประเภทภาษีต้องไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ เพราะหากประเทศประสบภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจรายได้ภาษีก็จะลดน้อยลง ทั้งนี้เพราะไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษี กรณีดังกล่าวนี้มักปรากฏว่าภาษีทางอ้อม (การผลิตและการบริโภค) เป็นภาษีที่ผันแปรตามสภาวะเศรษฐกิจ ในขณะที่ภาษีทางตรงมีความมั่นคงกว่า

3) ความยืดหยุ่น (Elasticité) ภาษีที่ดีต้องมีลักษณะยืดหยุ่น หมายถึง การเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษีอันเป็นผลให้รายได้จากภาษีนั่นลดลง เช่น หากเพิ่มอัตราน้ำมันเบนซินจาก 10% เป็น 20% และเป็นสาเหตุให้ผู้บริโภคลดปริมาณการใช้น้ำมันลงจนรัฐขาดรายได้ ดังนี้ เท่ากับว่าภาษีประเภทดังกล่าวขาดความยืดหยุ่น เพราะทำให้จำนวนรายได้จากภาษีประเภทนั้นลดลง

เมื่อพิจารณาถึงหลักการหารายได้ทั้ง 3 ประการข้างต้น พบว่า การจัดเก็บภาษีการให้มีความมั่นคง เนื่องจากจัดเก็บในรูปแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นภาษีทางตรงไม่มีการผันแปรตามสภาวะเศรษฐกิจ และยังสามารถหารายได้ให้แก่รัฐบาล<sup>18</sup>

## 2.3 หลักการพื้นฐานตามกฎหมายภาษี

### 2.3.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี<sup>19</sup>

นอกจากหลักการโดยทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีแล้ว ภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นไปตามหลักกฎหมายภาษี โดยผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษีมีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายที่ถูกบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในเรื่องของการเสียภาษี ในกรณีนี้ ความชอบด้วยกฎหมายภาษีที่มีต่อการจัดเก็บภาษีการให้

<sup>17</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, หน้า 51-52

<sup>18</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

<sup>19</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, หน้า 64-68

ตามประมวลรัษฎากรนั้น คือ การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างชัดเจน การกำหนดอัตราภาษี หรือ การกำหนดเพดานในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอย่างชัดเจนตามกฎหมาย เพื่อให้สามารถน ไปปฏิบัติ ได้อย่างถูกต้องตามเนื้อความของกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นๆ

หลักความชอบด้วยกฎหมาย ยังหมายรวมถึงการที่ฝ่ายบริหารออกกฎหมายลูกมาโดยไม่ขัด หรือแย้งกับกฎหมายแม่บทที่นิติบัญญัติออกมาก่อนหน้าอีกด้วย ดังนั้นอาจสรุปได้ว่าหลักความชอบ ด้วยกฎหมายภาษีอากรสามารถแยกได้ 2 ประการ<sup>20</sup> ได้แก่

1) การกระทำทางภาษีอากรต้องถูกต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้อบังคับทางกฎหมาย คือ ต้องสอดคล้องและถูกต้องตามกฎหมายเกณฑ์ในทางกฎหมายโดยเฉพาะเรื่องการอนุมัติให้จัดเก็บภาษี การ บริหารและการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการกระทำทางภาษีเหล่านี้เป็นการกระทำทางปกครองจึงต้อง กระทำ ากตรงต่างๆ ตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้

2) กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้นโดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย คือ กฎหมาย ภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้นโดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ และการบัญญัติกฎหมายภาษีนี้นี้ต้องมีลักษณะ ทั่วไปเป็นไปตามเงื่อนไขหรือภายใต้อำนาจที่กฎหมายแม่บทกำหนด เช่น กฎหมายภาษีอากรต้องไม่ ขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญ

จากการศึกษา ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีการให้ ถือเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา มีการกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการเสียภาษี รวมถึงการยกเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีไว้อย่างชัดเจนในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 โดย เนื้อหาไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายแม่บทแต่อย่างใด<sup>21</sup>

### 2.3.2 หลักความเสมอภาคทางภาษี

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรมีที่มาจากหลักความเสมอภาคทางกฎหมายและ หลักความเป็นธรรมทางสังคม ซึ่งกำหนดให้บุคคลมีสิทธิในการมีโอกาสเท่าเทียมกันนับตั้งแต่เกิด รัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน หรือปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกัน ออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน

หากพิจารณาตามหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร อาจกล่าวได้ว่า ความเสมอภาคทาง ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะทั่วไป ไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มี สาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน และผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไข

<sup>20</sup> สมคิด เลิศไพฑูรย์, ค. บรรยายวิชาทฤษฎีภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

<sup>21</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

เดียวกันและมีสาระสำคัญหรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันอีก ทั้งต้องช าระภาษีในจ นวนที่เท่ากัน<sup>22</sup>

จากการศึกษา ผู้เขียนเห็นว่าตามหลักความเสมอภาคทางภาษี รัฐบาลควรจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากการให้โดยเสน่หา ให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีเพื่อให้ เกิดความเสมอภาคทางภาษี ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ให้หรือผู้รับการให้ แล้วแต่กรณี) มีทรัพย์สินเพิ่ม มากขึ้นจะต้องเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่มีเงินได้น้อยก็จะเสียภาษีน้อยตามความสามารถของแต่ละบุคคล

สา รับหลักเกณฑ์ในการก หนดเพดานการยกเว้นภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากการให้ ตามมาตรา 42 (26) (27) และ (28) ผู้เขียนเห็นว่าควรคำนึงถึงความสามารถของผู้ให้ (รายได้) เป็น เกณฑ์ที่ใช้พิจารณาการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษี เนื่องจากปัจจุบัน การกำหนดเพดานการ ยกเว้นภาษีที่ไม่ได้คำนึงถึงรายได้ของผู้ให้ นั้น ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับการยกเว้นภาษีที่สูงจากการ ได้รับทรัพย์สินตามกรอบเพดานเช่นกัน อาจทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาจาก การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีดังกล่าวได้เลย อีกทั้งการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ นั้นถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากการเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาประเภทอื่น (เงินได้จาก แรงงาน และเงินได้จากทุน) ซึ่งไม่มีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงิน ได้โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ต้องรับภาระภาษีตามรายได้ที่ทามาหาได้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นเพื่อให้ เกิดความเสมอภาคทางภาษีรัฐบาลจึงควรใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากการให้โดย เสน่หา ให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงิน ได้ประเภทอื่น (เงินได้จากแรงงาน และเงินได้จากทุน)

นอกจากนี้การกำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีการให้ควรกำหนดเป็นแบบอัตราก้าวหน้า อย่างเดียว ไม่ควรมีการให้เลือกเสียโดยการเสียภาษีอัตราคงที่ร้อยละ 5 หรือเลือกที่น ำไปรวมคำนวณ กับเงินได้ประเภทอื่นในอัตราก้าวหน้า คือผู้ที่มีเงินได้สูงควรจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีเงินได้ น้อย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการให้สอดคล้องกับความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร<sup>23</sup>

## 2.4 แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี

บุคคลธรรมดาทุกคนหากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดย่อมมีหน้าที่ยื่นแบบ แสดงรายการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แต่ในบางกรณีเงินได้บาง ประเภทก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา เช่น ยกเว้นโดยเหตุผลทางเศรษฐกิจ

<sup>22</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, หน้า 98-102

<sup>23</sup> จัดท าโดยผู้เขียน



สังคม การเมือง เป็นต้น นอกจากนี้เพื่อให้ประชาชนผู้เสียหายต้องรับภาระภาษีตามหลักความสามารถ<sup>24</sup>ไปสู่การกำหนดมาตรการทางภาษีหลายรูปแบบ ดังนี้

#### 2.4.1 การหักลดหย่อน

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามค่านวนจากเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ซึ่งค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเสีย น้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลย ทั้งนี้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หรือเพื่อการกระจายรายได้และความมั่งคั่งอย่างเป็น ธรรมและเสมอภาคมากขึ้น

ศาสตราจารย์(พิเศษ) ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ให้ความหมายของค่าลดหย่อนไว้ว่า “เงินได้พึง ประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรจึง กำหนดให้หักค่าลดหย่อนได้อีก ค่าลดหย่อนแตกต่างจากค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่า ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือ เงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี ให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสีย ภาษีเสียภาษีน้อยลง หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ยามใดที่รัฐบาล เห็นว่าประชาชนต้องเผชิญ กับปัญหาเศรษฐกิจ รายได้ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้น เงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลง เมื่อเงินได้สุทธิน้อยลงภาษีที่ประชาชนจะต้องเสียก็ลดน้อยลงด้วย หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ นอกจากนี้ค่าลดหย่อนจะเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีแล้วยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวกับ ความกตัญญู ส่งเสริมการศึกษาและช่วยเหลือ เกื้อกูลกันอีกด้วย”<sup>25</sup>

#### 2.4.2 การยกเว้นภาษี

การยกเว้นภาษี คือ การยกเว้นไม่นาเงินได้บางประเภทมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งแบ่ง ออกเป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้

1) การยกเว้นเงินได้ทั่วไป โดยทั่วไปแล้วเงินได้ทุกประเภทต้องน มารวมค นวนภาษี แต่มี เงินได้บางประเภทที่ อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องนามารวมคานวนภาษี เนื่องจากมีกฎหมายกำหนด ยกเว้นไว้ ซึ่งการยกเว้นเงินได้มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันหลายประการ เช่น เพื่อบรรเทาภาษีซ้ำซ้อน

<sup>24</sup> วาสนา สุขสมัย, การน ารวมเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551

<sup>25</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. ศาสนวิชากรหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพฯ: ส นักอบรมกฎหมาย เนติบัณฑิตยสภา, 2558), หน้า 308

หรือเพื่อเป็นสิ่งจูงใจให้ผู้เสียหายมีพฤติกรรมตามที่สังคมปรารถนา หรือเพื่อให้สวัสดิการสังคมในทางอ้อม เป็นต้น

2) การยกเว้นเงินได้เพราะมีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้น เช่น การยกเว้นเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) (27) และ (28) ที่กำหนดให้เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียเงินได้หากเงินได้ดังกล่าวไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้(20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท แล้วแต่กรณี)

3) การยกเว้นภาษีเพื่อส่งเสริมการออมทรัพย์ด้วยการยกเว้นภาษีสำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์ ตามมาตรา 42 (8) (ข) หรือการยกเว้นภาษีเพื่อส่งเสริมการศึกษาด้วยการยกเว้น กาไรสุทธิจากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือกิจการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามมาตรา 3 พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538 เป็นต้น

### 2.4.3 การเครดิตภาษี

การเครดิตเป็นมาตรการทางภาษีบรรเทาภาระทางภาษีเช่นเดียวกับการหักลดหย่อน และการยกเว้นภาษี แต่การเครดิตภาษีนั้นเป็นกรณีที่กฎหมายอนุญาตให้นำจำนวนเงิน เครดิตมาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียโดยตรง ซึ่งในกรณีของการเครดิตนั้นผู้เสียหายทุกคนจะได้รับประโยชน์เป็นจำนวนเท่ากันทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้สูงหรือผู้มีเงินได้ต่ำ ความเป็นธรรมในรูปแบบของผลประโยชน์จากการประหยัดภาษีจึงเท่ากันทุกระดับเงินได้ เช่น หากกำหนดจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับ 1,000 บาท และผู้เสียหายต้องเสียภาษีทั้งหมด 1,500 บาท บุคคลนั้นจะเสียภาษีเพียง 500 บาท หรือหากภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดเท่ากับ 4,000 บาท บุคคลนั้นจะคงเหลือภาษีที่ต้องเสียเพียง 3,000 บาท จะเห็นได้ว่าผู้เสียหายทุกคนซึ่งมีภาษีเงินได้ต้องเสียเกิน 1,000 บาทขึ้นไปจะได้รับเงินหักออกจากภาษีเท่ากันทุกคน

## 2.5 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>26</sup> คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่

<sup>26</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา <http://www.rd.go.th/publish/309.0.html>

กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ ยื่นแบบฯ เสียภาษีตอนครึ่งปี สำหรับรายได้ ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระ ภาษีที่ต้องช าระและเงินได้บางกรณี กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายท หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่ จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยช าระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย

### 2.5.1 ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1) ผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมา โดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

- (1) บุคคลธรรมดา
- (2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
- (3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- (4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
- (5) วิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

นอกจากนี้บุคคลธรรมดาเมื่อมีเงินได้แต่ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เสมอไป โดยต้องพิจารณาถึงหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งมีหลักในการพิจารณา ดังนี้

#### หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

บุคคลที่มีเงินได้เนื่องจาก (1) หน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย (2) กิจการของ นายจ้างในประเทศไทย หรือ (3) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม

#### หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

บุคคลที่อยู่ในประเทศไทยในปีที่มีเงินได้ไม่น้อยกว่า 180 วัน (ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย) จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับเนื่องจาก (1) หน้าที่งานหรือกิจการที่ทำ ในต่างประเทศ หรือ (2) จากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ก็ต่อเมื่อได้นำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาใน ประเทศไทยในปีเดียวกับที่ได้รับเงินได้นั้น ทั้งนี้ ตามแนวทางการตีความกฎหมายของกรมสรรพากร ในปัจจุบัน

## 2) เงินได้พึงประเมิน<sup>27</sup>

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ซึ่งแบ่งออกเป็น 5 ประเภท<sup>28</sup> ดังนี้

1. เงิน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน บ ทนึ่ง บ นาญ เบี้ยเลี้ยง โบนัส เงินส่วนแบ่งกำไร เงินปันผล
2. ทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน ตึกแถว บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างใดๆ รถยนต์ หุ่น ทอง
3. ประโยชน์อย่างอื่นที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น นายจ้างให้ลูกจ้างอยู่อาศัยในบ้านพักโดยไม่เสียค่าเช่า หรือให้ใช้ไฟฟ้า น้ำประปา โทรศัพท์ฟรี ถือเป็นประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ของลูกจ้าง
4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆตามมาตรา 40 เช่น บริษัทแห่งหนึ่งออกค่าภาษีอากรให้แก่พนักงานระดับสูงของบริษัท เงินค่าภาษีอากรนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานนั้น
5. เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ หรือเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร หมายถึง การคืนภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งเงินภาษีที่คืนนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

บทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำแนกประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็นทั้งสิ้น 8 ประเภทดังต่อไปนี้

- ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน
- ประเภทที่ 2 เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับท านให้
- ประเภทที่ 3 เงินได้จากค่าแห่งกู๊ดวิลล์หรือค่าสิทธิ
- ประเภทที่ 4 เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ย เงินปันผล ผลได้จากขาดทุนอันเนื่องจากการขายหลักทรัพย์
- ประเภทที่ 5 เงินได้ที่เป็นค่าเช่า ได้แก่ การให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

<sup>27</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>28</sup> คู่มือลักษณะ ธรรมนูญ, หน้า 81-82

- ประเภทที่ 6 เงินได้เนื่องจากวิชาชีพอิสระ ได้แก่ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกา กำหนด<sup>29</sup>

- ประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมา ซึ่งเป็นเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสาคัญจากเครื่องมือ

- ประเภทที่ 8 เงินได้ประเภทอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40 (1) - (7) ซึ่งเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40 (1) ถึง (7)

ถึงแม้ว่ามาตรา 39 ประกอบมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร จะบัญญัติลักษณะของ “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่มีเงินได้บางประเภทที่ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามหลักการผ่อนผันภาวะภาษีตามกฎหมาย

### 2.5.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อน

1) ค่าใช้จ่าย เป็นองค์ประกอบหนึ่งในการคำนวณภาษี และสิทธิประโยชน์ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับหักเป็นต้นทุนสำหรับการทำมาหาได้ เพราะแทบทุกอาชีพที่สร้างรายได้ย่อมมีค่าใช้จ่ายในการสร้างรายได้เสมอ ดังนั้น ในหลายกรณีกฎหมายจึงยอมให้ เงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายที่คิดว่าเหมาะสมสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้น การหักค่าใช้จ่าย 2 แบบ คือการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร

2) ค่าลดหย่อน บัญญัติไว้ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีค่าลดหย่อนบางประเภทบัญญัติอยู่ในรูปการยกเว้นภาษีตามกฎหมายกระทรวงซึ่งออกตามความในมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร มีทั้งหมด 16 ประเภท คือ ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนคู่สมรส ค่าลดหย่อนบุตร ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุน ส ของเลี้ยงชีพ ค่าลดหย่อนเงินสะสมกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ค่าลดหย่อน เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุน

<sup>29</sup> ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดให้เงินได้จากวิชาชีพอิสระอื่นนอกเหนือจาก 6 วิชาชีพตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 (6) เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)

ประกันสังคม ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย ค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา ค่าลดหย่อนการ อุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดา มารดา บุตรชอด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้หรือคู่สมรสซึ่งเป็นคนพิการหรือคนทุพพลภาพ ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF) และค่าลดหย่อนเงินบริจาค

3) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีการจัดเก็บแบบก้าวหน้า โดยมีอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางดังนี้

**ตารางที่ 1 อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

เงินได้สุทธิ (บาท)	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีสูงสุดในแต่ละชั้นเงินได้สุทธิ	ภาษียกเว้นสะสม
1 - 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น <sup>30</sup>	-	-
150,001 - 300,000	150,000	5	7,500	7,500
300,001 - 500,000	200,000	10	20,000	27,500
500,001 - 750,000	250,000	15	37,500	65,000
750,001 - 1,000,000	250,000	20	50,000	115,000
1,000,001 - 2,000,000	1,000,000	25	250,000	365,000
2,000,001 - 5,000,000	3,000,000	30	900,000	1,265,000
5,000,001 บาทขึ้นไป	-	35	∞	∞

### 2.5.3 การจัดเก็บภาษีและการยื่นแบบแสดงรายการ

การยื่นแบบแสดงรายการปกติปีละ 1 ครั้ง โดยเงินได้ของปีใดก็ยื่นแบบฯ ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป เว้นแต่ เงินได้บางลักษณะ เช่น การให้เช่า ทรัพย์สิน เงินได้จาก วิชาชีพอิสระ เงินได้จาก การรับเหมา เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ เป็นต้น จะต้องยื่นแบบฯตอนกลางปี สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นใน 6 เดือนแรก ภายในเดือนกันยายนของทุกปี

<sup>30</sup> ยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470 พ.ศ. 2551 ส สำหรับเงินได้สุทธิจากการ ค มาณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก

#### 2.5.4 การระงับข้อพิพาททางภาษี

กรณีขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน กรมสรรพากรจะคืนเงินภาษีโดยส่งเป็นเช็คพร้อมทั้งหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้ขอคืนตามที่อยู่ระบุในแบบฯทางไปรษณีย์ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีที่เลือกยื่นแบบแสดงรายการภาษีทางอินเทอร์เน็ต [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th) หรือยื่นทาง Rd Smart Tax Application ทางโทรศัพท์มือถือ และประสงค์จะขอคืนเงินภาษีที่ช ะไว้เกินสามารถเลือกรับคืนเงินภาษีโดยผ่านบัญชีพร้อมเพย์

สำหรับการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน หากมีใตลงลายมือชื่อแจ้งความประสงค์จะขอคืนเงินภาษีที่ ช ะไว้เกิน กรมสรรพากรจะยังไม่พิจารณาคืนเงินภาษีที่ช ะไว้เกินนั้น

### บทที่ 3

#### มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีการให้ตามกฎหมายไทยและต่างประเทศ

ในบทนี้จะกล่าวถึงมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีการให้ตามกฎหมายไทยและต่างประเทศ ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภท เนื่องจากคานียามของ “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 กำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าจะเงินนั้นจะได้อาจมาจากน้ำพักน้ำแรง (เงินได้ประเภทที่ 1 และ 2) หรือเป็นเงินได้ที่ได้อาจโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (เงินได้ประเภทที่ 4) ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ทั้งสิ้น ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ผ่านมา

โดยการศึกษาในบทนี้จะศึกษาถึงปัญหาในการกำหนดเขตแดนในการยกเว้นการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่ากาหนดเขตแดนในการยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการให้ ไม่ว่าจะเป็นการให้เพื่ออุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และการโอนอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย อาจทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมทางภาษี และความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้ ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี รวมถึงหลักความเสมอภาคทางภาษี นอกจากนี้อาจนำมาซึ่งปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีได้ด้วย โดยจะทบทวนวิเคราะห์ในบทต่อไป

#### 3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทย

ปัจจุบันประเทศไทยได้นำมาตรการการจัดเก็บภาษีการให้มาใช้เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 เมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2558 ซึ่งมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เสนอโดยคณะรัฐมนตรีชุดที่มี พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ต่อประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ สาระสำคัญในการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 เพื่อกำหนดการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม และเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี โดยมีหลักการและเหตุผลประกอบการตราพระราชบัญญัติฉบับนี้ ดังนี้



## หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

1) ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี (แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 42 (10) เพิ่มเติมมาตรา 42 (27) (28) (29)<sup>31</sup> และมาตรา 48 (6)<sup>32</sup> และ (7)<sup>33</sup>)

2) ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินที่ได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม (เพิ่มมาตรา 42 (26) และมาตรา 48 (4/1)<sup>34</sup> แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 50 (6)<sup>35</sup>)

<sup>31</sup> ตามมาตรา 40 (29) บัญญัติว่า “เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง” จากการศึกษาพบว่าได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 311 (พ.ศ. 2559) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 42 (29) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

“ข้อ 1 กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับการถวายโดยเสด็จพระราชกุศลตามพระราชอัธยาศัยหรือพระกุศลตามพระราชอัธยาศัย โดยผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้อยกเว้นไม่ต้องรวมค นวนเพื่อเสียภาษีเงินได้

ข้อ 2 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้นไป”

<sup>32</sup> ตามมาตรา 48 (6) บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคานวนภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้อยกเว้นตามมาตรา 42 (27)”

<sup>33</sup> ตามมาตรา 48 (7) บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคานวนภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้อยกเว้นตามมาตรา 42 (28)”

<sup>34</sup> ตามมาตรา 48 (4/1) บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมค นวนภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ ส าหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่เป็นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ที่ไม่ได้อยกเว้นตามมาตรา 42 (26)”

<sup>35</sup> ตามมาตรา 50 (6) บัญญัติว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท

### เหตุผล

ตามที่ปรากฏท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 มีความว่า “โดยที่ได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก แต่ประมวลรัษฎากรยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชดด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรปรับปรุงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบกฎหมายภาษีการให้ฉบับเก่าและฉบับใหม่<sup>36</sup>

ประเภทการให้	กฎหมายเก่า	กฎหมายใหม่
การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี	ยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งจ นวน	ยกเว้นภาษีเงินได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 10 หรือ 20 ล้านบาท ต่อปีภาษี และมีสิทธิเลือกเสียภาษีอัตราคงที่ ร้อยละ 5
การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชดด้วยกฎหมาย	ยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งจ นวน	ยกเว้นภาษีเงินได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทต่อปีภาษี และมีสิทธิเลือกเสียภาษีอัตราคงที่ ร้อยละ 5

#### 3.1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่คานวณเป็นเงินได้ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ เป็นต้น และอสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท เช่น บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน เป็นต้น

<sup>36</sup> Realist Blog, พ.ร.บ. ภาษีมรดกมีผลบังคับใช้ ก.พ. 2559 [ออนไลน์], มกราคม 2562. แหล่งที่มา:

<http://www.realist.co.th/blog/%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%94%E0%B8%81-2/>

### 3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้

- 1) บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินได้จากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส (ผู้รับการให้)
- 2) บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลอื่น ซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส (ผู้รับการให้)
- 3) ผู้ที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุตร โดยชอบด้วยกฎหมาย (ผู้ให้) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ บิดาและหรือมารดาผู้โอนกรรมสิทธิ์ให้บุตร โดยชอบด้วยกฎหมายแต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม กฎหมายกำหนดว่าผู้โอนอสังหาริมทรัพย์แม้จะไม่มีค่าตอบแทนไม่ว่าผู้รับและผู้รับโอนจะมีความสัมพันธ์พิเศษหรือไม่นั้นถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และมีหน้าที่ต้องเสียภาษี<sup>37</sup> ถือได้ว่าผู้โอนอสังหาริมทรัพย์แม้จะไม่มีค่าตอบแทนก็ตามถือว่าเป็นผู้ขายและได้รับเงินมา โดยคำว่า “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดคานียามว่า ขายให้รวมถึงการให้ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่<sup>38</sup>

ดังนั้นหากผู้ให้หรือผู้รับการให้ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุคคลธรรมดาแล้ว การให้หรือการรับให้ดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีการให้ นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ ตามที่ได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 ซึ่งเงินได้จากการรับให้ นั้นกฎหมายไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากเป็นการให้ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะให้ในประเทศหรือต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ ส่วนการให้ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หากผู้ได้รับไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกับที่ได้รับทรัพย์สินนั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

### 3.1.3 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีการให้

กรณีสังหาริมทรัพย์ สามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณีได้แก่

- 1) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี ตามมาตรา 42 (27)

<sup>37</sup> มาตรา 41 (ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>38</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

2) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลอื่น ซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี ตามมาตรา 42 (28)

3) เงินได้ที่ได้รับซึ่งผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามมาตรา 42 (29)

กรณีอสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตร ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี ตามมาตรา 42 (26)

ผู้เขียนเห็นว่า การให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาเป็นการให้โดยผู้ให้ มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับการให้ เช่น บิดามารดามีหน้าที่ต้องเลี้ยงดูบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือไม่สามารถดูแลตัวเองได้เพราะพิการหรือไม่สมประกอบ หรือบุตรมีหน้าที่เลี้ยงดูบิดามารดา แต่ถ้าหากบิดามารดาหย่าร้างสินให้แก่บุตรที่มีอาชีพการงานหรือแต่งงานมีครอบครัวแล้วหรือให้เงินในจำนวนมากแก่ผู้รับที่มีฐานะดีอยู่แล้วก็ไม่อยู่ในฐานะที่จะต้องให้การอุปการะ กรณีนี้ไม่น่าถือว่าเป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา ซึ่งศาลฎีกาก็ได้มีค ำวินิจฉัยไว้ ดังนี้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 1561/2524** มารดาหย่าที่ดินให้บุตร เพื่อเอาไปท มาหาเลี้ยงชีพ ไม่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา ซึ่งมารดาไม่มีหน้าที่ธรรมจรรยาที่จะต้องท าเช่นนั้น

**คำพิพากษาฎีกาที่ 1561/2524** มารดาหย่าที่ดินให้บุตร 1 แปลง เนื้อที่ 11 ไร่ ในขณะที่บุตรนั้นมีอาชีพและครอบครัวเป็นหลักฐานแล้ว ไม่อยู่ในสภาพที่ผู้เป็นมารดามีหน้าที่ตามธรรมจรรยาที่จะต้องอุปการะ ทั้งที่ดินเป็นจ านวนมาก ราคาสูง จึงมิใช่เป็นการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา

สำหรับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี หมายถึง พิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีต่างๆ ที่สังคมยอมรับ เช่น พิธีการแต่งงาน พิธีขึ้นบ้านใหม่ งานวันคล้ายวันเกิด งานปีใหม่ งานศพ รวมถึงการให้รางวัลแก่นักกีฬาเนื่องจากการชนะเลิศการแข่งขัน เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่า การให้ต้องเป็นจำนวนที่ไม่มากเกินไปสมควรหรือให้เพื่อหวังผลตอบแทน หากเป็นเช่นนั้นก็ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

นอกจากนี้ มีข้อสังเกตว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส จำนวน 20 ล้านบาท หรือเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลอื่น จำนวน 10 ล้านบาท ไม่มีการคำนึงถึงรายได้ของผู้ทการให้ นั้น

อาจวิเคราะห์ได้ว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ของประเทศไทยอ้างอิงมาจากการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการรับมรดกของประเทศไทย เพื่อให้สอดคล้องกันเมื่อภาษีการรับมรดก (ให้เมื่อเสียชีวิต) มีการกำหนดเพดานการยกเว้นไว้จำนวน 100 ล้านบาท<sup>39</sup> ดังนั้นภาษีการให้ (ให้ขณะที่ยังมีชีวิต) ควรมีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเช่นกัน ซึ่งคิดเป็น 10% หรือ 20% (เป็นจำนวน 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาท) ของเพดานการยกเว้นภาษีการรับมรดก<sup>40</sup>

นอกจากนี้หากวิเคราะห์ถึงเรื่องรายได้หรือฐานะของผู้ให้ ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ต่อปีนั้น สูงเกินไปเมื่อเทียบกับรายได้เฉลี่ยของคนไทยในปี 2558<sup>41</sup> (ปีที่การประกาศใช้กฎหมาย) โดยรายได้เฉลี่ยรวมทั้งประเทศมีรายได้ 235,800 บาทต่อปี (19,650 บาทต่อเดือน) หากพิจารณาจากกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ แบ่งออกเป็น 5 กลุ่ม รายได้เฉลี่ยของกลุ่มที่รวยที่สุดมีรายได้ 313,932 บาทต่อปี (26,161 บาทต่อเดือน) ส่วนรายได้เฉลี่ยของกลุ่มที่จนที่สุดมีรายได้ 30,888 บาทต่อปี (2,574 บาทต่อเดือน) อาจสรุปได้ว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้โดยเสนหาสูงถึง 84 เท่าของรายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศ (20 ล้านบาท) หรือ 42 เท่ารายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศ (10 ล้านบาท) ซึ่งเป็นจำนวนที่สูงมากจนทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ และไม่สามารถช่วยลดช่องว่างระหว่างคนจนกับคนรวยได้

### 3.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

กรณีสังหาริมทรัพย์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป ด้วยแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท หรือจะนำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่นก็ได้

กรณีอสังหาริมทรัพย์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป ด้วยแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือจะนำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่นก็ได้

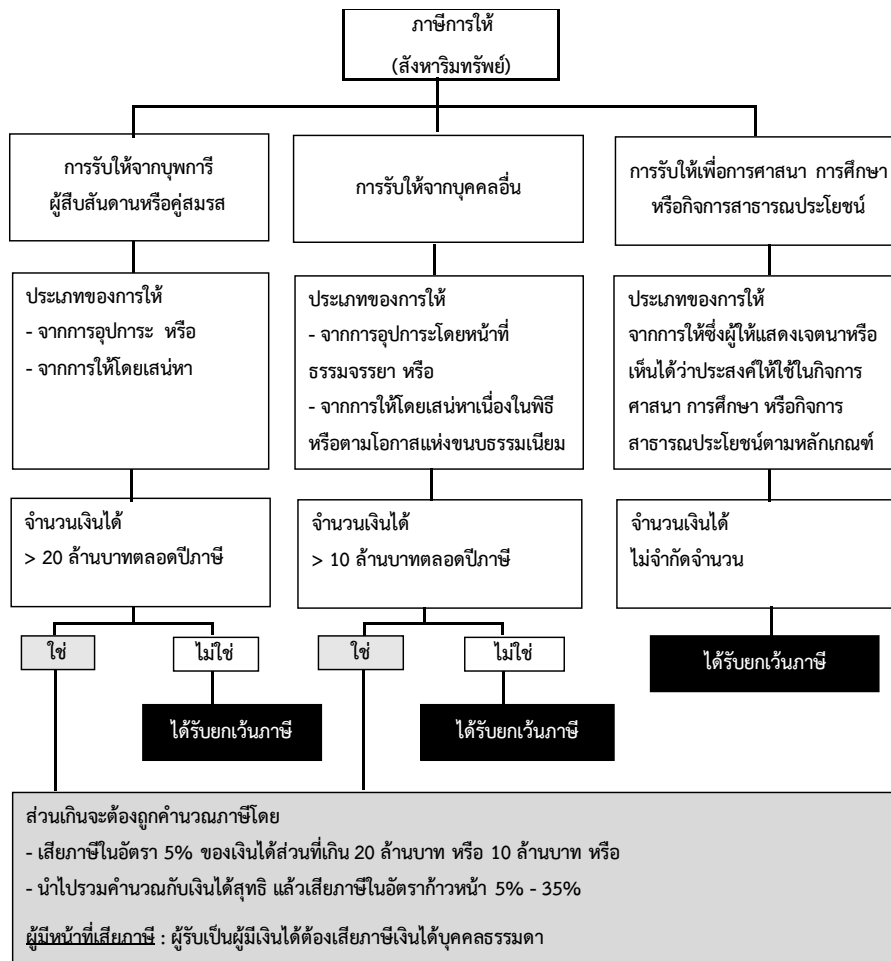
<sup>39</sup> มาตรา 12 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

<sup>40</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

<sup>41</sup> ส านักงานสถิติแห่งชาติ [http://social.nesdb.go.th/SocialStat/StatSubDefault\\_Final.aspx?catid=13](http://social.nesdb.go.th/SocialStat/StatSubDefault_Final.aspx?catid=13)

มีข้อสังเกตว่าการให้สิทธิผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นผู้ให้หรือผู้รับการให้ ในการเลือกเสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 5 หรือจะนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นนั้น ถือได้ว่าก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ประเภทแรงงานที่ต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราที่สูงกว่าอัตราคงที่และผันแปรตามเงินได้ที่ตนได้รับ<sup>42</sup>

ภาพที่ 1 สรุปภาษีการให้ในประเทศ : กรณีสังหาริมทรัพย์<sup>43</sup>



**ตัวอย่าง** นายสมชาย (บิดา) ให้เงินสดแก่ นายสมศักดิ์ (บุตรชาย) จ นวน 30 ล้านบาท ถือเป็น การให้โดยเสน่หา ได้รับยกเว้นจ านวน 20 ล้านบาท ตามมาตรา 42 (27) ดังนั้น นายสมศักดิ์มีเงิน ได้ที่ต้องเสียภาษีจ านวน 10 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้ดังนี้

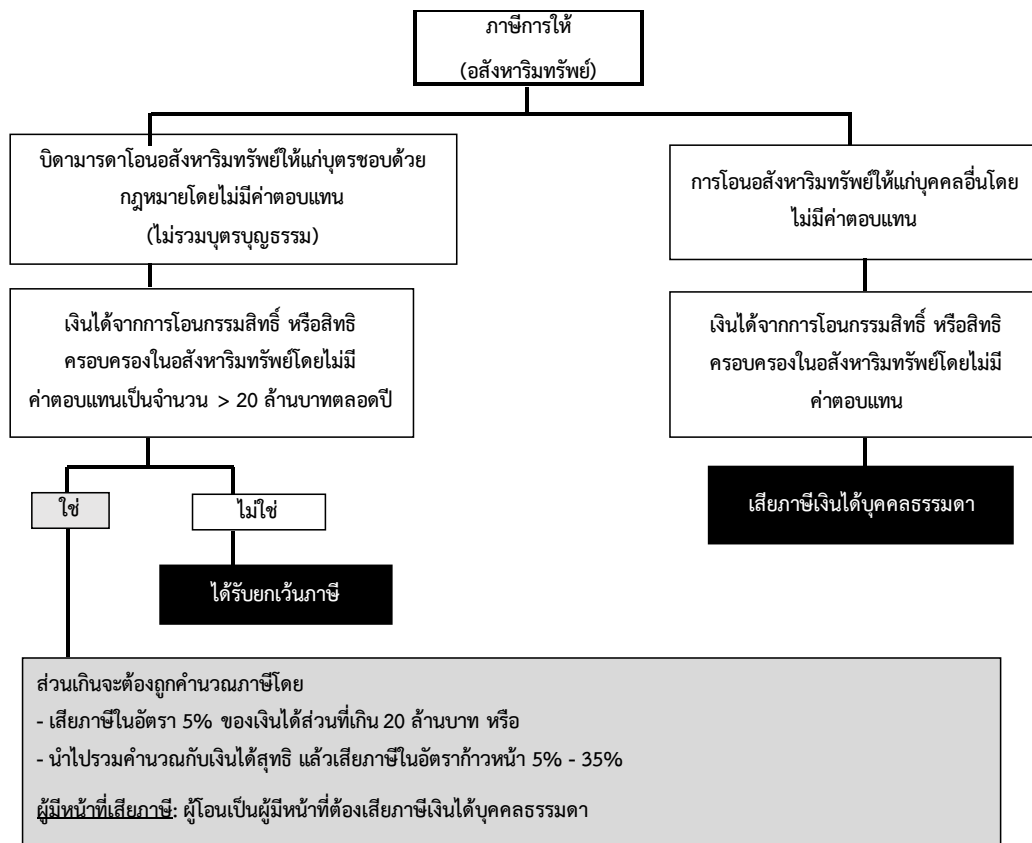
เลือกใช้สิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่ไม่ได้รับการยกเว้น ทำให้นาย สมศักดิ์ต้องเสียภาษีจ านวน 500,000 บาท

<sup>42</sup> จัตท า โดชญ์เขียน

<sup>43</sup> จัตท า โดชญ์เขียน

เลือกนำไปรวมค่านวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อัตราก้าวหน้าร้อยละ 5-35 ทำให้นายสมศักดิ์ต้องเสียภาษีจ านวน 2,994,000 บาท

ภาพที่ 3 สรุปภาษีการให้ในประเทศ : กรณีอสังหาริมทรัพย์<sup>44</sup>



**ตัวอย่าง** นายสมชาย (บิดา) ให้บ้านและที่ดินแก่ นายสมศักดิ์ (บุตรชาย) จำนวน 30 ล้านบาท ถือเป็นกรโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ได้รับยกเว้นจำนวน 20 ล้านบาท ตามมาตรา 42 (26) กฎหมายกำหนดไว้ผู้โอนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น นายสมชาย (บิดา) มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีจำนวน 10 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้ดังนี้

หากเลือกใช้สิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่ไม่ได้รับการยกเว้น ทำให้นายสมชายต้องเสียภาษีจ านวน 500,000 บาท

เลือกนำไปรวมค่านวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อัตราก้าวหน้าร้อยละ 5-35 ทำให้นายสมชายต้องเสียภาษีจ านวน 2,994,000 บาท

<sup>44</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

### 3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ในต่างประเทศ<sup>45</sup>

การจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) ในต่างประเทศมักจัดเก็บควบคู่กันไปกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ซึ่งเป็นที่รู้จักกันในต่างประเทศตั้งแต่สมัยอาณาจักรกรีกและอาณาจักรโรมันที่เรียกว่า “Death Duties” โดยภาษีมรดกมีชื่อเรียกที่แตกต่างกัน อาทิเช่น ภาษีความตาย (Death Tax) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax หรือ Succession Tax) ภาษีการโอนกรรมสิทธิ์ (Transfer Tax)

การที่บุคคลได้รับทรัพย์สินมาจากบุคคลอื่นด้วยความเสน่หาโดยไม่ต้องซื้อหาทรัพย์สินนั้นด้วยตนเอง ถือว่าบุคคลนั้นต้องถูกเรียกเก็บภาษีการให้ เพื่อเป็นการป้องกันผู้ให้หลบเลี่ยงการเสียภาษีมรดกโดยการยกทรัพย์สินของตนให้แก่ผู้อื่นในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ แต่อย่างไรก็ตามวิธีการจัดเก็บภาษีการให้ในต่างประเทศนั้นมักมีปัญหาในการจัดเก็บหากทรัพย์สินที่ให้เป็นเงินตรา ทองคำ เครื่องประดับ หรือสังหาริมทรัพย์อื่นใดที่ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือ

นอกจากนี้เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีบางประเทศจึงได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่มีการยกให้โดยเสน่หาภายในระยะเวลาที่กำหนดให้รวมเข้ากับกองมรดกเพื่อประเมินเป็นภาษีมรดก และบางประเทศกำหนดให้ทรัพย์สินที่ได้รับมาเป็นเสมือนรายได้ของผู้รับที่ต้องนำมารวมเข้ากับรายได้ประจํา และนำไปรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีกาให้สิทธิการลดหย่อนหรือยกเว้นหรือยอมให้มีการผ่อนชำระภาษีเป็นงวดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้

#### 3.2.1 ภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่น<sup>46</sup>

การจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่นถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบกฎหมายภาษีมรดก ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกเริ่มตั้งแต่ปี ค.ศ. 1905 โดยจัดเก็บจากกองมรดก (Estate Tax) มิได้จัดเก็บจากผู้รับมรดก อัตราภาษีในขณะนั้นถือว่าอยู่ในระดับที่ค่อนข้างต่ำมาก ต่อมาในปี ค.ศ. 1950 ได้เปลี่ยนวิธีการจัดเก็บเป็นภาษีการรับมรดกสะสม (Accession Tax) โดยคำนวณภาษีโดยคำนึงถึงคุณสมบัติของทายาท ตัวทรัพย์มรดกและมูลค่าของทรัพย์สินที่ทายาทได้รับมาแล้ว ใน ค.ศ. 1953 ภาษีการรับมรดกสะสมแบ่งแยกออกเป็นภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และภาษีการให้ทรัพย์สิน (Gift Tax) เพื่อป้องกันมิให้เจ้ามรดกหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดกโดยการยกทรัพย์สินให้โดยเสน่หาในระหว่างที่ตนยังมีชีวิตอยู่ และต่อได้ประเทศญี่ปุ่นได้มีการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอีกครั้งในปี ค.ศ. 1958 โดยให้คิดคำนวณภาษีจากมูลค่าทรัพย์มรดกทั้งหมดและจำนวนทายาทผู้มีสิทธิ

<sup>45</sup> ประสพสุข บุญเดช, “ภาษีมรดก”, *อุลพาท* 46, 2 (กรกฎาคม - ธันวาคม 2542): 116-153

<sup>46</sup> An Outline of Japanese Taxes 2010, pp. 133 - 140



รับมรดกด้วย ในปัจจุบันโครงสร้างภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ<sup>47</sup> คือภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และภาษีการให้ (Gift Tax)

ภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่น กำหนดให้ผู้รับการให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ โดยคิดจากมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับภายใน 1 ปี (1 มกราคม - 31 ธันวาคม) โดยถือตามมูลค่าของทรัพย์สินในวันที่ให้เป็นเกณฑ์ในการคิดคำนวณภาษี ซึ่งเรียกเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภท สหรั้งการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่นมีการกำหนดเงื่อนไขหากเป็นการรับโอนตามคำสั่งศาลหรือได้มาเพื่อการศาสนา การกุศล การวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ รวมถึงในกรณีที่มีการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์ (อายุไม่เกิน 20 ปี) เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์นั้น

อัตรากาษีในประเทศญี่ปุ่นจะใช้รูปแบบอัตรากาษีก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราที่สูงมาก ตั้งแต่ร้อยละ 10 - 55 และสามารถหักลดหย่อนประจำปีในจำนวน 1.1 ล้านเยน โดยหักจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับ เปรียบเสมือนเป็นการกำหนดพดานการยกเว้นภาษี ซึ่งแสดงได้ดังสมการต่อไปนี้

$$\text{ทรัพย์สินที่เสียภาษี} = (\text{มูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับ} - \text{ค่าลดหย่อนประจำปี 1.1 ล้านเยน}) * \text{อัตรากาษี}$$

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ยื่น แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในเดือนมีนาคมของปีถัดไปจากปีที่ได้รับทรัพย์สิน และให้ทำการชำระภาษีการให้ในวันที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่ในกรณีที่ภาษีที่ต้องชำระมีมูลค่าสูง ผู้เสียภาษีก็สามารถขอเลื่อนการจ่ายชำระภาษีได้ตามที่กฎหมายกำหนด แต่จะต้องเสียภาษีการให้เพิ่มแล้วแต่กรณี

### ตารางที่ 3 อัตรากาษีเก็บภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่น<sup>48</sup>

อัตรากาษี	มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี (ราคาที่ต้องเสียภาษีหลังจากการลดหย่อนประจำปี)	
	ทายาทโดยธรรม	บุคคลอื่น
10%	ไม่เกิน 2 ล้านเยน	ไม่เกิน 2 ล้านเยน
15%	2 - 4 ล้านเยน	2 - 3 ล้านเยน
20%	4 - 6 ล้านเยน	3 - 4 ล้านเยน
30%	6 - 10 ล้านเยน	4 - 6 ล้านเยน

<sup>47</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติและภคิสา เขมวารภรณ์. (2558). กฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่น. วารสารนิติศาสตร์. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 148

<sup>48</sup> Ministry of Finance Japan, Materials on Asset Taxation, [Online]. February 2019. Available from: [https://www.mof.go.jp/english/tax\\_policy/tax\\_system/asset/index.html#a03](https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_system/asset/index.html#a03)

40%	10 - 15 ล้านเยน	6 - 10 ล้านเยน
45%	15 - 30 ล้านเยน	10 - 15 ล้านเยน
50%	30 - 45 ล้านเยน	15 - 30 ล้านเยน
55%	มากกว่า 45 ล้านเยน	มากกว่า 30 ล้านเยน

โดยสรุปประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีการให้จากทรัพย์สินทุกประเภท เก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีได้รับหักค่าลดหย่อนประจำปี 1.1 ล้านเยน อาจวิเคราะห์ได้ว่าการกำหนดจำนวนเงินดังกล่าว เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่มีการกำหนดค่าลดหย่อนขั้นต่ำจำนวน 36 ล้านเยน (ค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นทีละ 6 ล้านเยน ตามจำนวนทายาท) ดังนั้นภาษีการให้ควรกำหนดค่าลดหย่อนเช่นกัน เมื่อเปรียบเทียบจำนวนค่าลดหย่อนภาษีการรับมรดกกับภาษีการให้ พบว่าค่าลดหย่อนภาษีการให้คิดเป็น 3% ของเพดานการลดหย่อนภาษีการรับมรดก

นอกจากนี้หากวิเคราะห์ถึงเรื่องรายได้หรือฐานะของผู้ให้ ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดค่าลดหย่อนประจำปี 1.1 ล้านเยนต่อปีภาษีนั้น เมื่อเทียบกับรายได้เฉลี่ยของคนประเทศญี่ปุ่นในปี 2558<sup>49</sup> โดยรายได้เฉลี่ยรวมทั้งประเทศมีรายได้ 3,756,984 เยนต่อปี (313,082 เยนต่อเดือน) หากพิจารณาจากกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ แบ่งออกเป็น 5 กลุ่ม รายได้เฉลี่ยของกลุ่มที่รวยที่สุดมีรายได้ 6,762,312 เยนต่อปี (563,526 เยนต่อเดือน) ส่วนรายได้เฉลี่ยของกลุ่มที่จนที่สุดมีรายได้ 1,896,960 เยนต่อปี (158,080 เยนต่อเดือน) อาจสรุปได้ว่าการกำหนดกำหนดค่าลดหย่อนประจำปีของประเทศญี่ปุ่นมีความเหมาะสม พิจารณาถึงรายได้เฉลี่ยของคนในประเทศญี่ปุ่น โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 30 ของรายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศเป็นเกณฑ์การกำหนดกำหนดค่าลดหย่อนประจำปีทาให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อใช้ในการบริหารประเทศได้

สำหรับอัตราภาษีใช้รูปแบบก้าวหน้าผันแปรตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้และผู้รับโอน โดยมีอัตราสูงตั้งแต่ร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 55 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสีย นอกจากนี้ยังมีการกำหนดเงื่อนไขการให้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี เช่น การให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์ (อายุไม่เกิน 20 ปี) เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ เป็นต้น<sup>50</sup>

**ตัวอย่างที่ 1:** นายเคนจิ ให้เงินสดแก่บุตร (ผู้เยาว์) เปรียบเสมือนการให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตลอดหนึ่งปีเป็นจำนวนเงิน 2 ล้านเยน ตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่นถือ

<sup>49</sup> Statistics Bureau, Ministry of Internal Affairs and Communications, 2015 Yearly Average [Onile]. June 2019. Available from: <http://www.stat.go.jp/english/data/tanshin/1.html>

<sup>50</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

ว่าบุตรของนายเคนจิ เป็นผู้รับการให้ (เงินสด) เป็นบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้ แต่เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นมีเงื่อนไขในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้ในกรณีที่ มีการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ ดังนั้น บุตรของนายเคนจิ จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจากการได้รับเงินสดดังกล่าว

**ตัวอย่างที่ 2:** นายเคนจิ ให้เงินสดแก่บุตร (ไม่ใช่ผู้เยาว์) เปรียบเสมือนการให้เนื่องจากการให้โดยเสน่หา ตลอดหนึ่งปีเป็นจำนวนเงิน 2 ล้านบาท ตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่นถือว่าบุตรของนายเคนจิ เป็นผู้รับการให้ (เงินสด) เป็นบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้ โดยบุตรของนายเคนจิ ต้องนำเงินสด นวน 2 ล้านบาท หักลดหย่อนประจําปีจำนวน 1.1 ล้านบาทตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ดังนั้นจำนวนเงินที่ต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเสียภาษีเท่ากับ 900,000 เยน โดยเสียภาษีที่อัตราร้อยละ 10 (เนื่องจากเป็นทายาทโดยธรรมและมูลค่าสินทรัพย์ไม่เกิน 2 ล้านบาท) ดังนั้น บุตรของนายเคนจิ (ผู้รับการให้) ต้องภาษีทั้งสิ้น 90,000 เยน

### 3.2.2 ภาษีการให้ในประเทศไต้หวัน<sup>51</sup>

ภาษีการให้ (Gift Tax) ในประเทศไต้หวันเก็บควบคู่กับภาษีกองมรดก (Estate Tax) เพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก มีสาระสําคัญพอสรุปได้ดังนี้

1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการให้ ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 1 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้

- ในกรณีผู้ให้เป็นประชาชนของประเทศไต้หวันและอาศัยและอาศัยอยู่ในประเทศไต้หวันอย่างต่อเนื่อง ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการให้ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ยกให้ ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศไต้หวันก็ต้องเสียภาษี
- ในกรณีผู้ให้ไม่ใช่ประชาชนของประเทศไต้หวันหรือไม่ได้อาศัยอยู่ในประเทศไต้หวัน ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการให้ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ยกให้ซึ่งอยู่ในประเทศไต้หวัน

2) การให้ในกรณีดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นการให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการให้<sup>52</sup>

- การยกหนี้สินให้

<sup>51</sup> Laws & Regulations Database of the Republic of China. [Online]. February 2019. Available from: <https://law.moj.gov.tw/ENG/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340072>

<sup>52</sup> มาตรา 5 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ประเทศไต้หวัน

- การขายหรือโอนทรัพย์สินที่ราคาต่ำกว่าราคาตลาด โดยผลต่างระหว่างราคาตลาดของทรัพย์สินและมูลค่าที่แท้จริงต้องน มาเสียภาษี
- การซื้อทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้อื่นด้วยเงินของตนเอง
- การซื้อทรัพย์สินแทนคนอื่นและได้รับค่าตอบแทนที่ไม่ถูกต้อง
- การซื้อทรัพย์สินหรือที่ดินแทนคนที่ไม่มีความสามารถ (คนไร้ความสามารถ) ก็ถือเป็นการยกให้ที่ต้องเสียภาษี เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าการซื้อนั้นไม่ใช่เงินของผู้ซื้อ แต่เป็นเงินของผู้ไม่มีสิทธิทางกฎหมาย
- การซื้อขายทรัพย์สินระหว่างสามีภรรยา ญาติพี่น้อง ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าเป็นการซื้อขายจริง มิฉะนั้นถือว่าการยกให้ ต้องน มาเสียภาษี

3) การยกเว้นภาษีการให้ในกรณีดังต่อไปนี้ถือว่าการให้ที่ไม่ต้องเสียภาษีการให้<sup>53</sup>

- ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การของรัฐหรือให้กับสาธารณสุข องค์กรทางวัฒนธรรม สวัสดิการสังคมและองค์การทางการกุศล
- ทรัพย์สินที่ยกให้กับรัฐบาลหรือรัฐวิสาหกิจ
- ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การสาธารณชน ซึ่งเกี่ยวข้องกับการศึกษา วัฒนธรรม การกุศล หรือสุสานบรรพบุรุษ
- การให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในการศึกษาหรือรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวของผู้ให้
- ที่ดินทางการเกษตร ในกรณีที่มีผู้รับการให้ยังใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นอย่างน้อย 5 ปี จะไม่เก็บภาษีการให้
- ของก านัระหว่างคู่สมรส
- ของขวัญแต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรสในวงเงินไม่เกิน 1 ล้านบาทต่อวัน

4) กรณีผู้ให้ยกทรัพย์สินให้ผู้รับโดยมีหนี้สินติดมาด้วยสามารถลดหย่อนตามจำนวนหนี้ที่ติดมาได้ แต่ถ้าหนี้สินนั้นไม่ใช่ของผู้ให้ก็ไม่สามารถลดหย่อนได้<sup>54</sup> นอกจากนี้ผู้ให้ยังมีสิทธิได้รับการยกเว้นประจำปีจำนวน 2.2 ล้านบาทต่อวันสำหรับผู้ให้แต่ละคน โดยหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินที่ให้<sup>55</sup> ซึ่งแสดงได้ดังสมการต่อไปนี้

<sup>53</sup> มาตรา 20 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ประเทศไต้หวัน

<sup>54</sup> มาตรา 21 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ประเทศไต้หวัน

<sup>55</sup> มาตรา 22 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ประเทศไต้หวัน

$$\text{ทรัพย์สินที่เสียหาย} = (\text{มูลค่าทรัพย์สินที่ให้} - \text{การยกเว้นประจำ ปี 2.2 ล้านไต้หวัน}) * \text{อัตรภาษี}$$

5) อัตรภาษี ใช้รูปแบบอัตรภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 10 - 20 ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 19 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้

#### ตารางที่ 4 อัตรการเก็บภาษีการให้ในประเทศไต้หวัน<sup>56</sup>

มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	อัตรภาษี
ไม่เกิน 25 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน	10
25 - 50 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน	15
มากกว่า 50 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน	20

6) การยื่นแบบและแสดงรายการเสียภาษี หากมีการให้ทรัพย์สินแก่กันระหว่างปีปฏิทินเกินกว่าเพดานการยกเว้นประจำปี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีใน 30 วัน นับจากปีที่ได้มีการยกทรัพย์สินให้แก่กัน<sup>57</sup>

โดยสรุปประเทศไต้หวันมีการจัดเก็บภาษีการให้จากผู้ให้ทั้งที่เป็นประชาชนของประเทศไต้หวันและไม่ได้เป็นประชาชนของประเทศไต้หวัน โดยใช้รูปแบบอัตรภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 10-20 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ยกให้แก่กัน และมีการกำหนดเงื่อนไขหรือเพดานในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหากเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เงื่อนไขที่สำคัญ เช่น กรณีของขั้วผู้แต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรสในวงเงินไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน อาจวิเคราะห์ได้ว่าการกำหนดเพดาน 1 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน อ้างอิงจากสถิติรายได้สุทธิเฉลี่ยรวมต่อครอบครัวในปี 2552 (ปีที่ประกาศใช้กฎหมาย) จำนวน 1.12 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน<sup>58</sup> ถือเป็นรายได้คงเหลือที่ครอบครัวสามารถให้ได้ จึงนำตัวเลขดังกล่าวมาเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีในกรณีของแต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรส

นอกจากนี้หากวิเคราะห์ถึงเรื่องรายได้หรือฐานะของผู้ให้ ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดเพดานการให้ประจำปี จำนวน 2.2 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน สำหรับผู้ให้แต่ละคนต่อปีภาษีนั้น เมื่อเทียบกับรายได้เฉลี่ยของคนประเทศไต้หวันในปี 2552 โดยรายได้เฉลี่ยรวมทั้งประเทศมีรายได้ 368,478 ดอลลาร์ไต้หวันต่อปี (30,206.5 ดอลลาร์ไต้หวันต่อเดือน) หากพิจารณาจากกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ แบ่งออกเป็น 5 กลุ่ม รายได้เฉลี่ยของกลุ่มที่รวยที่สุดมีรายได้ 733,060 ดอลลาร์ไต้หวันต่อปี

<sup>56</sup> มาตรา 19 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ประเทศไต้หวัน

<sup>57</sup> มาตรา 24 ตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ประเทศไต้หวัน

<sup>58</sup> National Statistics Republic of China (Taiwan). [Online]. June 2019. Available from:

<https://eng.stat.gov.tw/np.asp?CtNode=1542>

(61,088.3 ดอลลาร์ไต้หวันต่อเดือน) ส่วนรายได้เฉลี่ยของกลุ่มที่จนที่สุดมีรายได้ 99,612 ดอลลาร์ไต้หวันต่อปี (8,301 ดอลลาร์ไต้หวันต่อเดือน) อาจสรุปได้ว่าการกำหนดเพดานยกเว้นการให้ประจำปี คิดเป็น 6 เท่าของรายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศ อาจเนื่องจากทรัพย์สินที่ทำการให้นั้นผู้ให้ได้ เสียภาษีไปแล้วครั้งหนึ่ง และเหตุผลที่ต้องเก็บส่วนที่เกินจากการยกเว้นเนื่องจากเป็นการช่วยลด ช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน ซึ่งหากเทียบกับประเทศไทยถือว่าเป็นการกำหนดจ านวนที่สูง<sup>59</sup>

**ตัวอย่างที่ 1:** ในปี 2561 นายเฉิงเอิน ให้เงินสดแก่บุตร (ผู้เยาว์) เพื่อใช้ในการศึกษาเล่าเรียนและใช้ในการดำรงชีพ เปรียบเสมือนการให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตลอดหนึ่งปีเป็นจำนวน 1 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน ตามกฎหมายประเทศไต้หวันถือว่านายเฉิงเอิน (ผู้ให้ทรัพย์สิน) เป็นบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้ แต่เนื่องจากประเทศไต้หวันมีเงื่อนไขในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้ในกรณีที่ การให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในการศึกษาหรือรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวของผู้ให้ ดังนั้น นายเฉิงเอิน จึงได้รับสิทธิในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจากการให้เงินสดดังกล่าว

**ตัวอย่างที่ 2:** ในปี 2561 นายเฉิงเอิน ให้เงินสดแก่บุตรจำนวน 1 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน เนื่องในพิธีมงคลสมรส เปรียบเสมือนการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมตามกฎหมายประเทศไต้หวันถือว่านายเฉิงเอิน (ผู้ให้ทรัพย์สิน) เป็นบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้ แต่เนื่องจากประเทศไต้หวันมีเงื่อนไขในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้ในกรณีที่ ของขวัญ แต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรสในวงเงินไม่เกิน 1 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน ตามมาตรา 20 พระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ มีผลทำให้นายเฉิงเอินได้สิทธิในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจากการให้ดังกล่าว

**ตัวอย่างที่ 3:** ในปี 2561 นายเฉิงเอิน ให้เงินสดแก่นางฉิงฉิง (บุคคลอื่น) จำนวน 3.2 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน เปรียบเสมือนการให้โดยเสน่หา ตามกฎหมายประเทศไต้หวันถือว่านายเฉิงเอิน (ผู้ให้ทรัพย์สิน) เป็นบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้ แต่เนื่องจากกฎหมายของประเทศไต้หวันได้ให้สิทธิในการยกเว้นการให้จำนวน 2.2 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน ตามมาตรา 22 พระราชบัญญัติภาษีกองมรดกและภาษีการให้ ดังนั้น นายเฉิงเอิน ต้องเสียภาษีจากการให้เงินสดดังกล่าวจำนวน 1 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน เสียภาษีอัตราร้อยละ 10 (ไม่เกิน 25 ล้านบาทดอลลาร์ไต้หวัน) เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 100,000 ดอลลาร์ไต้หวัน พร้อมยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

<sup>59</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

### 3.3 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ตามกฎหมายของไทยและต่างประเทศ

#### 3.3.1 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ของไทยกับญี่ปุ่น

##### 3.3.1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการให้ของไทยจัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน เป็นต้น สำหรับญี่ปุ่นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้ คือ ทรัพย์สินทุกประเภทที่ผู้รับโอนได้รับมาก่อนที่ผู้ให้ถึงแก่ความตาย

จากการศึกษาพบว่าญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีการให้จากมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท อาจรวมถึงสิทธิอื่นๆ ที่ผู้รับโอนได้รับมาก่อนที่ผู้ให้ถึงแก่ความตาย ซึ่งแตกต่างจากไทยที่มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าจัดเก็บจากมูลค่าสังหาริมทรัพย์ และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งอาจตีความได้ว่าการจัดเก็บภาษีของไทยจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีรูปร่างและถูกควบคุมทางทะเบียน เท่านั้น

##### 3.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้

ระบบการจัดเก็บภาษีการให้ของไทยแบ่งเป็น 2 กรณี คือ กรณีสังหาริมทรัพย์เรียกเก็บภาษีจากผู้รับโอนทรัพย์สิน ส่วนกรณีอสังหาริมทรัพย์เรียกเก็บภาษีจากผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสังหาริมทรัพย์ สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีการให้ของญี่ปุ่นเป็นการเรียกเก็บภาษีจากผู้รับโอนทรัพย์สินทุกประเภท

จากการศึกษาพบว่า โดยหลักการแล้วระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของไทยและญี่ปุ่นมีหลักการคล้ายกันในการให้สังหาริมทรัพย์ ซึ่งเรียกเก็บภาษีจากผู้รับโอนทรัพย์สิน แต่ในกรณีอสังหาริมทรัพย์ไทยจะเรียกเก็บจากผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสังหาริมทรัพย์

##### 3.3.1.3 หลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีการให้

ประเทศไทยมีการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับการให้ ซึ่งกำหนดมูลค่าการยกเว้นภาษีไว้ที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี และการให้บางประเภทได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหากเป็นการให้เพื่อสาธารณะประโยชน์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนด

สำหรับญี่ปุ่นมีการยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี ในกรณีที่เป็นการรับโอนตามคำสั่งศาล หรือได้มาเพื่อการศาสนา การกุศล การวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ รวมถึง

ให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ (อายุไม่เกิน 20 ปี) นอกจากนี้มีการกำหนดค่าลดหย่อนประจำปีจำนวน 1.1 ล้านบาท

จากการศึกษาพบว่าญี่ปุ่นมีการกำหนดค่าลดหย่อนประจำปีสำหรับการให้ทุกประเภท (เพดานในการยกเว้นภาษีการให้) จำนวน 1.1 ล้านบาท สำหรับประเทศไทยมีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี อาจสรุปได้ว่าการที่ประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ เพื่อให้เป็นไปแนวทางเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เนื่องจากภาษีการรับมรดกของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเช่นกัน แต่ประเทศไทยกำหนดเพดานที่สูงกว่าประเทศญี่ปุ่น นอกจากนี้ประเทศญี่ปุ่นมีการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสำหรับการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ (เปรียบได้กับการให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาของประเทศไทย)

#### 3.3.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

ประเทศไทยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป โดยสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราคงที่ ร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกินจากการยกเว้นให้ (20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท) หรือนำไปรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินอื่นก็ได้

สำหรับญี่ปุ่นกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายในมีนาคมของปีถัดไปจากที่ได้รับทรัพย์สิน และเสียภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 10 - 55 ของมูลค่าทรัพย์สินหักค่าลดหย่อนประจำปีจำนวน 1.1 ล้านบาท และสามารถขอเลื่อนการจ่ายชำระภาษีได้แต่จะต้องเสียภาษีการให้เพิ่ม

จากการศึกษาพบว่าญี่ปุ่นใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราที่สูงมาก ตั้งแต่ร้อยละ 10 - 55 เมื่อเทียบกับไทยที่ใช้อัตราคงที่ร้อยละ 5



ตารางที่ 5 ตัวอย่างเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยและญี่ปุ่น<sup>60</sup>

**ตัวอย่างที่ 1** ในปี 2561 นายเจมส์ (ผู้รับการให้) ได้รับเงินสดจากบิดา นายจอห์น (ผู้ให้) จำนวนเงิน 5,000,000 ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาที่ต้องเสียภาษี

	ประเทศไทย	ประเทศญี่ปุ่น
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)
เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	5,000,000 บาท	5,000,000 เยน
การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	20,000,000 บาท	1,100,000 เยน
มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	-	3,900,000 เยน
อัตรากาซี	เลือกอัตรากาซีร้อยละ 5	อัตรากาซีทรากรอละ 10-55
จ นวนกาซีที่เสีย	-	485,000 เยน

**ตัวอย่างที่ 2** ในปี 2561 นายเจมส์ (ผู้รับการให้) ได้รับเงินสดจากบิดา นายจอห์น (ผู้ให้) จำนวนเงิน 30,000,000 ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาที่ต้องเสียภาษี

	ประเทศไทย	ประเทศญี่ปุ่น
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)
เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	30,000,000 บาท	30,000,000 เยน
การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	20,000,000 บาท	1,100,000 เยน
มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	10,000,000 บาท	28,900,000 เยน
อัตรากาซี	เลือกอัตรากาซีร้อยละ 5	อัตรากาซีทรากรอละ 10-55
จ นวนกาซีที่เสีย	500,000 บาท	10,355,000 เยน

จากตัวอย่างข้างต้น หากเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น โดยใช้หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการคำนวณภาษีตามกฎหมายของแต่ละประเทศ แสดงให้เห็นว่ากฎหมายประเทศญี่ปุ่นสามารถจัดเก็บภาษีการให้ได้มากกว่าประเทศไทย อาจพิจารณาได้ว่าการเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีและรูปแบบของอัตรากาซีที่จัดเก็บแตกต่างกัน มีผลต่อจ นวนกาซีที่รัฐสามารถจัดเก็บได้

### 3.3.2 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการให้ของไทยกับไต้หวัน

#### 3.3.2.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการให้ของไทยจัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน

<sup>60</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

เป็นต้นสำหรับไต้หวันทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้ คือ ทรัพย์สินทุกประเภทที่ยกให้ ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศไต้หวัน

จากการศึกษาพบว่าไต้หวันจัดเก็บภาษีการให้จากมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภทที่ผู้ให้ยกให้ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือนอกประเทศ ซึ่งรวมถึงการขายหรือโอนทรัพย์สินที่ราคาต่ำกว่าราคาตลาด หรือการซื้อทรัพย์สินแทนผู้อื่น เป็นต้น ซึ่งแตกต่างจากไทยที่มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าจัดเก็บจากมูลค่าสังหาริมทรัพย์ และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งอาจตีความได้ว่าการจัดเก็บภาษีของไทยจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีรูปร่างและถูกควบคุมทางทะเบียน เท่านั้น

### 3.3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้

ระบบการจัดเก็บภาษีการให้ของไทยแบ่งเป็น 2 กรณี คือ กรณีสังหาริมทรัพย์เรียกเก็บภาษีจากผู้รับโอนทรัพย์สิน ส่วนกรณีอสังหาริมทรัพย์เรียกเก็บภาษีจากผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสังหาริมทรัพย์ สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีการให้ของไต้หวันเป็นการเรียกเก็บภาษีจากผู้ให้ทรัพย์สินทุกประเภท

จากการศึกษาพบว่า โดยหลักการแล้วระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของไทยและไต้หวันมีหลักการคล้ายกันในกรณีที่เป็นการให้อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเรียกเก็บภาษีจากผู้โอนทรัพย์สิน แต่ในกรณีสังหาริมทรัพย์ไทยจะเรียกเก็บจากผู้รับโอนทรัพย์สิน ซึ่งไต้หวันยังคงให้ความสำคัญกับผู้โอนทรัพย์สิน (ผู้ให้) เป็นหลัก

### 3.3.2.3 หลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีการให้

ประเทศไทยมีการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับ ซึ่งกำหนดมูลค่าการยกเว้นภาษีไว้ที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี และการให้บางประเภทได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี หากเป็นการให้เพื่อสาธารณะประโยชน์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนด

สำหรับไต้หวันมีการยกเว้นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ในกรณีที่เป็นการรับยกทรัพย์สินให้กับองค์การของรัฐหรือให้กับสาธารณศึกษา องค์กรทางวัฒนธรรม องค์กรสาธารณชนที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา วัฒนธรรม การกุศล หรือสุสานบรรพบุรุษ ของกานัระหว่างคู่สมรส หรือของขวัญแต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรสในวงเงินไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน เป็นต้น นอกจากนี้มีการกำหนดเพดานยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหากให้ทรัพย์สินตลอดปีไม่เกิน 2.2 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน ส่วนเกินต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด

จากการศึกษาพบว่าไต้หวันมีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ประจำปี จำนวน 2.2 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน และมีการให้สิทธิในการยกเว้นภาษีการให้ทั้งสิ้น 7 ลักษณะด้วยกัน ซึ่งข้อที่สำคัญ ได้แก่ การกำหนดเพดานของการให้ในกรณีของขวัญแต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรส ในวงเงินไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน (คล้ายกับกรณีการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมของประเทศไทย) และการให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในการศึกษาหรือรักษาพยาบาล บุคคลในครอบครัวของผู้ให้โดยไม่มีเพดาน (เปรียบได้กับการให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาของประเทศไทย) สำหรับประเทศไทยมีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี ถือว่าเป็นการกหนดเพดานที่สูงเมื่อเทียบกับประเทศไต้หวัน

### 3.3.2.4 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

ประเทศไทยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป โดยสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราคงที่ ร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกินจากการยกเว้นให้ (20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท) หรือนำไปรวมค นวณกับเงินได้พึงประเมินอื่นก็ได้

สำหรับไต้หวันหากมีการให้ทรัพย์สินแก่กันระหว่างปีปฏิทินเกินกว่าเพดานการยกเว้นประจำปี กำหนดให้ผู้ให้เป็นผู้ให้เป็นมีหน้าที่เสียภาษีการให้ นั้น โดยยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ใน 30 วัน นับจากปีที่ได้มีการยกทรัพย์สินให้ และเสียภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 10 - 20 ของมูลค่าทรัพย์สิน

จากการศึกษาพบว่าไต้หวันใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราที่สูงตั้งแต่ร้อยละ 10 - 20 เมื่อเทียบกับไทยที่ใช้อัตราคงที่ร้อยละ 5

ตารางที่ 6 ตัวอย่างเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยและไต้หวัน<sup>61</sup>

ตัวอย่างที่ 1 ในปี 2561 นายเจมส์ (ผู้รับการให้) ได้รับเงินสดจากบิดา คือ นายจอห์น (ผู้ให้) จำนวนเงิน 5,000,000 ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาค่าที่ต้องเสียภาษี

	ประเทศไทย	ประเทศไต้หวัน
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)	นายจอห์น (ผู้ให้)
เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	5,000,000 บาท	5,000,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	20,000,000 บาท	2,200,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	-	2,800,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
อัตรากาซี	เลือกอัตรากาซีที่ร้อยละ 5	อัตรากาซีที่ร้อยละ 10-20
จำนวนกาซีที่เสีย	-	280,000 เยน

ตัวอย่างที่ 2 ในปี 2561 นายเจมส์ (ผู้รับการให้) ได้รับเงินสดจากบิดา คือ นายจอห์น (ผู้ให้) จำนวนเงิน 30,000,000 ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาค่าที่ต้องเสียภาษี

	ประเทศไทย	ประเทศไต้หวัน
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)	นายจอห์น (ผู้ให้)
เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	30,000,000 บาท	30,000,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	20,000,000 บาท	2,200,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	10,000,000 บาท	27,800,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
อัตรากาซี	เลือกอัตรากาซีที่ร้อยละ 5	อัตรากาซีที่ร้อยละ 10-20
จำนวนกาซีที่เสีย	500,000 บาท	2,920,000 เยน

จากตัวอย่างข้างต้น หากเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยกับประเทศไต้หวัน โดยใช้หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการคำนวณภาษีตามกฎหมายของแต่ละประเทศ แสดงให้เห็นว่ากฎหมายประเทศไต้หวันสามารถจัดเก็บภาษีการให้ได้มากกว่าประเทศไทย อาจพิจารณาได้ว่าการเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีและรูปแบบของอัตรากาซีที่จัดเก็บแตกต่างกัน มีผลต่อจำนวนกาซีที่รัฐสามารถจัดเก็บได้

<sup>61</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

ตารางที่ 7 สรุปตารางเปรียบเทียบภาษีการให้ของไทยและต่างประเทศ<sup>62</sup>

ประเทศ	การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	อัตรากาชี
ไทย	ก าหนดมูลค่าไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท แลวแต่กรณี และทรัพย์สินบางประเภทตามที่กฎหมาย ก าหนด	อัตรากาชีที่ร้อยละ 5 หรือ เลือกเสียภาษีอัตรากาชีหน้า
ญี่ปุ่น	ก าหนดมูลค่าไม่เกิน 1.1 ล้านบาท และทรัพย์สินบางประเภทตามที่กฎหมายก หนด เช่น - การรับโอนตามคำสั่งศาล หรือได้มาเพื่อการศาสนา การกุศล การวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อประโยชน์ สาธารณะ - การให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ นั้น	อัตรากาชีที่ร้อยละ 10 - 55
ไต้หวัน	ก าหนดมูลค่าไม่เกิน 2.2 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน และทรัพย์สินบางประเภทตามที่กฎหมายก าหนด เช่น - ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การของรัฐหรือให้กับสาธารณศึกษา องค์การทางวัฒนธรรม สวัสดิการสังคมและ องค์การทางการกุศล - ทรัพย์สินที่ยกให้กับรัฐบาลหรือรัฐวิสาหกิจ - ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การสาธารณชน ซึ่งเกี่ยวข้องกับการศึกษา วัฒนธรรม การกุศล หรือสุสานบรรพ บุรุษ - การให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในการศึกษาหรือรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวของผู้ให้ และของก นัล ระหว่างคู่สมรส - ของขวัญแต่งงานที่พ่อแม่มอบให้แก่คู่สมรสในวงเงินไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน	อัตรากาชีที่ร้อยละ 10 - 20

<sup>62</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบการเสียภาษีการให้ของไทยและต่างประเทศ<sup>63</sup>

ตัวอย่างที่ 1 ในปี 2561 นายเจมส์ (ผู้รับการให้) ได้รับเงินสดจากบิดา คือ นายจอห์น (ผู้ให้) จำนวนเงิน 30,000,000 ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาที่ต้องเสียภาษี			
	ประเทศไทย	ประเทศญี่ปุ่น	ประเทศไต้หวัน
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)	นายเจมส์ (ผู้รับการให้)	นายจอห์น (ผู้ให้)
เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	30,000,000 บาท	30,000,000 เยน	30,000,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	20,000,000 บาท	1,100,000 เยน	2,200,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	10,000,000 บาท	28,900,000 เยน	27,800,000 ดอลลาร์ไต้หวัน
อัตรากาซี	อัตรากาซีร้อยละ 5	อัตรากาซีร้อยละ 10-55	อัตรากาซีร้อยละ 10-20
จำนวนกาซีที่เสีย	500,000 บาท	10,355,000 เยน	2,920,000 เยน

จากการคำนวณเปรียบเทียบการเสียภาษีการให้ตามตารางที่ 6 โดยใช้หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการคำนวณกาซีตามกฎหมายของแต่ละประเทศ พบว่าจำนวนกาซีของประเทศไทยจัดเก็บได้น้อยกว่าต่างประเทศ อาจเนื่องมาจากการกำหนดเพดานการให้ของไทยมีจำนวนที่สูงเมื่อเทียบกับต่างประเทศ และอัตรากาซีที่ใช้ในการคำนวณแตกต่างกัน ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคทางกาซีและขัดต่อหลักความสามารถในการเสียกาซี

<sup>63</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

## บทที่ 4

### สภาพปัญหาและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ ตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 มีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี<sup>64</sup> เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี<sup>65</sup> และเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี<sup>66</sup> พบว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ยังคงมีปัญหาบางประการที่สมควรได้รับการแก้ไขเกี่ยวกับการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเนื่องจากการให้ เพื่อให้สอดคล้องกับสังคมปัจจุบัน และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีการให้ ซึ่งการยกเว้นภาษีการให้ในการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถของผู้เสียภาษีทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม ดังนั้นในบทนี้ผู้เขียนจะศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาดังกล่าวเพื่อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมต่อไป

#### 4.1 สภาพปัญหาของการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษา พบว่าสภาพปัญหาของการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรนั้นยังไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถของผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่มีการพิจารณาถึงความสามารถของผู้ให้ เช่น รายได้หรือฐานะของผู้ให้ซึ่งถือว่ามีความสำคัญอย่างมาก เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับการให้ด้วย เนื่องจากผู้รับการให้มียกเว้นภาษีเงินได้มากขึ้นจากการได้รับทรัพย์สินเสมือนลาภลอยทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้น ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและสอดคล้องกับความเสมอภาคทางภาษี จากปัญหาดังกล่าวจึงทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

<sup>64</sup> มาตรา 42 (26) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>65</sup> มาตรา 42 (27) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>66</sup> มาตรา 42 (28) แห่งประมวลรัษฎากร

#### 4.1.1 การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้โดยไม่คำนึงความสามารถของผู้ให้และผู้รับ การให้ทำให้เกิดความไม่เหมาะสม

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการให้ในบทที่ 2 กล่าวได้ว่า ภาษีการให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ หนดจ นวนภาษีที่ต้องเสีย คือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ซึ่งควรพิจารณาถึงรายได้หรือฐานะของผู้ทำการให้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดเพดานว่าสามารถให้ทรัพย์สินของตนในจำนวนเท่าใดจึงจะเหมาะสม และสอดคล้องกับหลักความสามารถของผู้รับการให้ในการเสียภาษีจากการได้รับเงินได้ดังกล่าว

เนื่องจากการให้ของประเทศไทยมีการ กำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส หรือบุคคลอื่น (กำหนดเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในจำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ตลอดปีภาษีแล้วแต่กรณีของการให้) หรือเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย (กำหนดเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในจำนวน 20 ล้านบาท ตลอดปีภาษี) ไม่ได้มีการพิจารณาถึงความสามารถของผู้ให้ไม่ว่าจะเป็นรายได้หรือฐานะในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษี ล้วนก่อให้เกิดความไม่เหมาะสมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ ซึ่งการก กำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ของประเทศไทยอาจอ้างอิงมาจากการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการรับมรดก ดังนั้น เมื่อภาษีการรับมรดก (ให้เมื่อเสียชีวิต) มีการกำหนดเพดานการยกเว้นไว้จำนวน 100 ล้านบาท ภาษีการให้ (ให้ขณะที่ยังมีชีวิต) ก็ควรมีการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเช่นกัน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 10 (10 ล้านบาท) หรือ 20 (20 ล้านบาท) ของเพดานการยกเว้นภาษีการรับมรดก หากเทียบกับรายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศ ในปี 2558 การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้โดยเสน่หาสูงถึง 178 เท่าของรายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศ (20 ล้านบาท) หรือ 89 เท่ารายได้เฉลี่ยรวมต่อคนของทั้งประเทศ (10 ล้านบาท)

นอกจากนี้เงินได้ดังกล่าวทำให้ผู้รับการให้ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยไม่ต้องลงทุนลงแรง อาจเปรียบได้ว่าเป็นเงินได้ที่ได้มาอันมีลักษณะเสมือนลาภลอย ซึ่งการมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นย่อมเป็นการแสดงถึงฐานะที่ดีขึ้นของบุคคล และความสามารถในการรับภาระภาษีที่



เพิ่มขึ้นด้วย แต่ได้รับการยกเว้นภาษีจากเงินได้ที่สูงตามกรอบเพดานเช่นกัน ส่วนกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ทำให้ผู้ให้ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับการยกเว้นภาษีในจำนวนที่สูงตามกรอบเพดานดังกล่าวเช่นกัน

**ตัวอย่างเช่น**<sup>67</sup> ในปี 2561 นายสมชาย มีการให้เงินสดแก่นายสมหมาย (บุตร) จำนวนเงิน 20,000,000 โดยเสียภาษีที่อัตราก้าวหน้าร้อยละ 5 ตามกฎหมายของประเทศไทย ผู้เขียนทำการวิเคราะห์แยกเป็น 3 กรณีดังนี้

**กรณีที่ 1:** นายสมหมายได้รับเงินสดจากบิดาจำนวน 20,000,000 บาท ถือเป็นกรที่ได้รับเงินเนื่องจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ได้รับการยกเว้นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (27) กำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีไว้จำนวน 20,000,000 บาท ดังนั้นนายสมหมายจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการได้รับเงินดังกล่าว

**กรณีที่ 2:** หากเป็นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น การที่นายสมหมายได้รับเงินสดจากนายสมชายจำนวน 20,000,000 เยน ได้รับสิทธิลดหย่อนประจำปีจำนวน 1,100,000 เยน ดังนั้นนายสมหมาย (ผู้รับการให้) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายของญี่ปุ่น ต้องเสียภาษีจากการได้รับเงินดังกล่าวในส่วนที่เกินจากที่กฎหมายกำหนดเสมือนเป็นลาภลอยได้รับมาโดยไม่ได้ขึ้น พักหน้าแรง หากเสียภาษีอัตราก้าวหน้าร้อยละ 5 ตามกฎหมายของประเทศไทย ทำให้นายสมหมายต้องเสียภาษีจำนวน 945,000 เยน

**กรณีที่ 3:** หากเป็นตามกฎหมายของประเทศไต้หวัน การที่นายสมหมายได้รับเงินสดจากนายสมชายจำนวน 20,000,000 ดอลลาร์ไต้หวัน ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีประจำปีจำนวน 2,200,000 ดอลลาร์ไต้หวัน ดังนั้นนายสมชาย (ผู้ให้) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายของไต้หวัน ต้องเสียภาษีจากการให้เงินดังกล่าวหักการยกเว้นการเสียภาษีประจำปี หากเสียภาษีอัตราก้าวหน้าร้อยละ 5 ตามกฎหมายของประเทศไทย ทำให้นายสมชายต้องเสียภาษีจำนวน 890,000 ดอลลาร์ไต้หวัน

จากทั้ง 3 กรณีดังกล่าวข้างต้นสรุปได้ว่า ตามกฎหมายของประเทศไทย (กรณีที่ 1) ผู้รับการให้ไม่ต้องมีภาระภาษีเนื่องจากการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีจำนวนที่สูงมาก ซึ่งไม่คำนึงถึงความสามารถของผู้ให้ไม่ว่าจะเป็นรายได้รวมเฉลี่ย เงินเดือนเฉลี่ย หรือรายได้ต่อครัวเรือนเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเพดานการยกเว้นภาษีเงินได้ ทำให้ผู้รับการให้ได้รับการยกเว้นภาษีในจำนวนที่สูงเช่นกัน ซึ่งขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ควรพิจารณาถึงรายได้ หรือเงินได้ของผู้ให้ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้นการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีโดยไม่คำนึงถึงรายได้หรือเงินได้

<sup>67</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

นั้นจึงไม่เหมาะสม กรณีประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวันพิจารณาจากรายได้เฉลี่ยหรือเงินได้รวมเฉลี่ยของคนในประเทศเป็นตัวกำหนดเพดานการยกเว้นถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นธรรมตามหลักความสามารถและทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอีกด้วย

นอกจากนี้ การกำหนดเพดานยกเว้นภาษีการให้ในจำนวนที่สูงนั้นยังอาจนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีกด้วย โดยผู้โอนทรัพย์สินสามารถกำหนดจำนวนการโอนทรัพย์สินได้ในแต่ละปี จึงทำให้เกิดปัญหาการเลี่ยงภาษี และรัฐบาลไม่สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้ เช่น การให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดานมีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ในส่วนไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปี ภาษี ดังนั้น หากบิดามารดาต้องการโอนเงินให้แก่บุตรจำนวน 100 ล้านบาท บิดามารดาสามารถหลีกเลี่ยงภาษีโดยการโอนเงินให้บุตร ปีละ 20 ล้านบาท ติดต่อกัน 5 ปีโดยไม่ต้องเสียภาษีใดๆ ทั้งสิ้น หรือบิดาสามารถหลีกเลี่ยงภาษีโดยการโอนเงินให้บุตร 5 คนคนละ 20 ล้านบาท ภายในปีเดียวกันก็ได้เช่นกัน เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้คือผู้ที่ได้รับเงิน (ผู้รับการให้) ซึ่งถือเป็นการอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมาย<sup>68</sup>

จากการสัมภาษณ์ความเห็นของ ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีภูวตล ในกรณีการยกเว้นภาษีที่กำหนดเพดานไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทนั้นว่าจะมีผลต่อการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่อย่างไร ความว่า

“จากการพิจารณาหลักความสามารถการมีรายได้มากต้องเสียภาษีมากมีน้อยเสียภาษีน้อย แต่มีการให้ต่อปีสูง 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาท โดยจำนวนไม่สัมพันธ์กับเงินได้ต่อปี (การจัดเก็บเงินได้รอบ 1 ปีภาษี โดยที่การเป็นภาษีเงินได้มีรอบระยะเวลา 1 ปีภาษีเป็นสาระสำคัญ) ในทางตรงข้ามการยกเว้นภาษีจำนวนสูงเช่นนี้ก็ทำให้ผู้รับเงินได้ได้รับผลของการยกเว้นภาษีด้วย ซึ่งหากพิจารณาตามความสามารถในการเสียภาษีแล้วมูลค่าที่ได้รับมีจำนวนสูงเท่ากับความสามารถในการเสียภาษีย่อมสูงด้วยแต่ก็ได้รับผลดีจากข้อยกเว้นนี้เช่นกัน จึงอาจก่อให้เกิดวิธีการถ่ายโอนทรัพย์สินระหว่างกันเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ให้และผู้รับการให้ กล่าวคือ ผู้ให้อาจใช้วิธีการให้ทรัพย์สินแทนการจ้างงาน โดยไม่ต้องเสียภาษีทั้งสองฝ่าย เพราะหากเกิดการจ้างงานย่อมเข้าข่ายการเสียภาษีเงินได้นั่นเอง”

#### 4.1.2 ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้น

<sup>68</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้อะไรในรูปลักษณะใดหรือจากทางใดก็ตามย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 รวมถึงเงินได้จากการรับมรดก หรือจากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีด้วย<sup>69</sup>

การจัดเก็บภาษีการให้ของไทยจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินได้จากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส หรือได้รับเงินจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จากบุคคลอื่น ซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส และเงินได้จากโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสังหาริมทรัพย์ ก า หาดให้ ดาและหรือมารดาผู้โอนกรรมสิทธิ์ให้บุตรชอบด้วยกฎหมาย แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 มีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว จำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทแล้วแต่กรณีของการให้ ซึ่งถือว่าเป็นจำนวนการยกเว้นที่มีมูลค่าสูง นอกจากจะทาให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ อาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ประเภทแรงงาน (Labor Income) และผู้ที่มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ซึ่งต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรในอัตราก้าวหน้า ดังนี้

1) กรณีผู้มีเงินได้ประเภทแรงงาน (Labor Income) เป็นเงินได้ที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรงของผู้มีเงินได้ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ตลอดจนทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานหรือรับทำงาน ซึ่งได้แก่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ผู้ที่มีเงินได้ประเภทนี้ถือเป็นประชากรส่วนใหญ่ของประเทศ ต้องลงแรงทำงานและใช้ความสามารถต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ในการด ารงชีพ และต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากเงินหรือประโยชน์ใดๆ ก็ตามที่ตนได้รับมา

นอกจากนี้ตามประมวลรัษฎากรของไทย กำหนดให้มีการหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากการจ้างงานด้วย ท ให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเรื่องของเวลา กล่าวคือลูกจ้างถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ ซึ่งโดยปกติก็มีการจ่ายเดือนละครั้ง ดังนั้นลูกจ้างจึงเสียภาษีปีละ 12 ครั้ง

ในขณะที่ผู้ที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หา จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส หรือบุคคลอื่น มีการกำหนดเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในจำนวนเงินที่สูง (20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ตลอดปีภาษีแล้วแต่กรณีของการให้) อีกทั้งยังไม่ได้ต้องโดนหัก ณ ที่จ่าย ในทุกครั้งที่ได้รับทรัพย์สินมา ซึ่งในความเป็นจริงแล้วเงินได้ในกรณีดังกล่าวล้วน

<sup>69</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

เป็นการได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทนใดๆ เสมือนเป็นลาภลอยและมักได้มาในจำนวนเงินที่สูง ดังนั้นผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมาจึงอยู่ในฐานะที่ได้เปรียบกว่าบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้จากการจ้างแรงงาน แต่ได้สิทธิในการไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

นอกจากนี้ ผู้มีเงินได้ประเภทแรงงานยังต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นเมื่อมีรายได้สูงขึ้น เพราะประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าตามสัดส่วนของเงินได้ ตั้งแต่ร้อยละ 5 - 35 ในขณะที่ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมาจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หา จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส หรือบุคคลอื่น ได้รับการยกเว้นเงินได้จำนวนหนึ่งเพื่อไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งเพดานการยกเว้นมีจำนวนที่สูงมาก (20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ตลอดปีภาษีแล้วแต่กรณีของการให้) จนทำให้ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมานั้นอาจไม่ต้องมีภาระเสียภาษีเลย หากต้องการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการให้ควรคำนึงถึงความสามารถหรือรายได้ของผู้ทำการให้เป็นเกณฑ์การกำหนดจำนวนการยกเว้น อาจพิจารณาจากรายได้เฉลี่ยต่อปีของคนไทย รายได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี รายได้ครัวเรือนเฉลี่ยต่อปี เป็นต้น อีกทั้งผู้เสียภาษียังสามารถเลือกเสียภาษีสำหรับเงินได้ในส่วนที่เกินจากกำหนดเพดานการยกเว้นในอัตราร้อยละ 5 หรือเลือกนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นอีกด้วย ดังนั้นการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีและการให้สิทธิในการเลือกเสียภาษีดังกล่าวจึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ประเภทแรงงาน

**ตัวอย่างเช่น**<sup>70</sup> นายสมบัติได้รับเงินสดจากมรดก ได้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (27) โดยกำหนดเพดานในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ที่ไม่เกิน 20 ล้านบาท จะทำให้เกิดความได้เปรียบแก่ผู้มีเงินได้ประเภทแรงงานสูงขึ้นเรื่อยๆ ตามสัดส่วนของเงินสดที่ได้รับ ดังนี้

- ถ้าได้รับเงินสดจำนวน 300,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 คิดเป็นเงิน 7,500 บาท
- ถ้าได้รับเงินสดจำนวน 500,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 และร้อยละ 10 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 27,500 บาท
- ถ้าได้รับเงินสดจำนวน 750,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5, ร้อยละ 10 และร้อยละ 15 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 65,000 บาท

<sup>70</sup> จัดทำ โดยผู้เขียน

- ถ้าได้รับเงินสดจำนวน 5,000,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5, ร้อยละ 10, ร้อยละ 15, ร้อยละ 20, ร้อยละ 25 และร้อยละ 30 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 1,265,000 บาท

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในขณะที่รายได้สูงขึ้น ความสามารถในการเสียภาษีก็สูงขึ้น การยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้ยังทำให้เกิดความได้เปรียบในทางภาษีสูงขึ้นด้วย เพราะยังได้รับเงินได้มากเท่าใดก็จะได้ทำให้เกิดความได้เปรียบมากยิ่งขึ้น หากเงินที่ได้นั้นไม่เกินกว่าเพดานที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี (ในกรณีนี้ คือผู้มีเงินได้ประเภทแรงงาน)

2) ผู้มีเงินได้จากทุน (Capital Income) คือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) (4) (5) และ (8) เฉพาะกรณีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เงินได้ประเภทนี้ไม่ต้องใช้กำลังกายในการทำงานเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สิน เงินทอง แต่เป็นเงินได้ในลักษณะของผลตอบแทนจากการลงทุนในธุรกิจ หรือดอกผลที่งอกเงยมาจากทรัพย์สินที่ตนมีอยู่แล้ว แต่เงินหรือผลประโยชน์ต่างๆที่ได้รับมาจากการลงทุน ล้วนเกิดจากการใช้ความรู้และประสบการณ์ การประเมินสถานการณ์และปัจจัยต่างๆ อีกทั้งต้องนำเงินไปลงทุนเพื่อให้เกิดผลประโยชน์งอกเงยจากเดิม

เมื่อพิจารณาถึงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีของเงินได้พึงประเมินประเภทเหล่านี้ ตามประมวลรัษฎากรได้มีการให้สิทธิพิเศษสำหรับเงินได้จากทุนบางประเภท ในการใช้อัตรากำไรที่ต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่น และเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว โดยไม่ต้องนำเงินได้เหล่านั้นมารวมคิด ภาษีตอนสิ้นปีอีก (Final Tax) แต่ไม่มีเพดานการยกเว้นเงินได้หรือสิทธิการหักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น เช่น เงินได้จากดอกเบี้ย หักภาษีในอัตราร้อยละ 15 หรือ เงินปันผล หักภาษีในอัตราร้อยละ 10 เป็นต้น เห็นได้ว่าผู้มีเงินได้ประเภทลงทุนต้องแบกรับภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรเช่นกัน และยังต้องรับภาระความเสี่ยงในการนำเงินของตนไปลงทุนอีกด้วย

ในขณะที่ผู้ที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หา จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส หรือบุคคลอื่น ซึ่งในความเป็นจริงแล้วเงินได้ในกรณีดังกล่าวล้วนเป็นการได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทนใดๆ เสมือนเป็นลาภลอย ที่ให้ผู้ได้รับนั้นมีทรัพย์สินเพิ่มมากขึ้นโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนใด และกฎหมายกำหนดเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในจำนวนเงินที่สูงอีก (20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ตลอดปีภาษีแล้วแต่กรณี) ดังนั้นผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมาจึงอยู่ในฐานะที่ได้เปรียบกว่าบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้จากการลงทุน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม

### ตารางที่ 9 ตารางเปรียบเทียบเงินได้จากการให้โดยเสน่หากับเงินได้ประเภทอื่น

	เงินได้จากการให้โดยเสน่หา	เงินได้จากแรงงาน	เงินได้จากทุน
เพดานการยกเว้นภาษี เงินได้	20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท	ไม่มี	ไม่มี
อัตรากาษี	อัตรากาษีที่ร้อยละ 5 หรือเลือกที่ น ไปรวมค นวณกับเงินได้ประเภท อื่นในอัตรากาษีหน้า	อัตรากาษีหน้า ร้อยละ 5-35	อัตรากาษีที่ร้อยละ 10 หรือ 15

นอกจากนี้การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้แต่ละประเภทตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้นเป็นการขัดต่อหลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี หากจะกำหนดให้มีการเก็บภาษีให้แตกต่างกันระหว่างเงินได้ที่ได้มาโดยใช้น้ำพักน้ำแรง (Earned Income) กับ เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) เงินได้ที่หามาด้วยน้ำพักน้ำแรงจะต้องได้รับการปฏิบัติทางภาษีดีกว่า เพราะถือเป็นเงินได้ที่หามาด้วยความเหนื่อยยากและมักเป็นเงินได้ของคนจน และเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงมักเป็นเงินได้ของคนรวย<sup>71</sup> เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ได้แก่ เงินได้ประเภทดอกเบี้ยต่างๆ กฎหมายจะไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น ดังนั้นผู้ที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หา จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส หรือบุคคลอื่น รวมถึงผู้ที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีการให้ ควรต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับผู้ที่มีเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำ พักน้ำ แรงคือไม่มีการหักค่าใช้จ่าย หรือสิทธิในการได้รับการยกเว้นเงินได้เพื่อเสียภาษี

#### 4.2 แนวทางการปรับปรุงแก้ไขการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร

จากสภาพปัญหาที่เกิดจากการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ในจ นวนที่สูงโดยไม่ค ึงถึงความสามารถของผู้ให้ทั้งในส่วนรายได้ เงินได้ หรือฐานะ ทำให้ผู้รับการให้ได้รับเงินได้ที่สูงโดยไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจนวนน้อยจากการกำหนดเพดานยกเว้นดังกล่าวเช่นกัน เป็นการไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถของผู้เสียภาษีทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมตามข้างต้น ผู้เขียนได้ศึกษาหลักกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวัน พบว่าได้มีการก หนดเงื่อนไขและเพดานการยกเว้นภาษีการให้ได้อย่างเหมาะสม ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ต้องเสียตามจนวนเงิน

<sup>71</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), หน้า 31

หรือมูลค่าของทรัพย์สินที่ตนได้รับมา ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถของผู้เสียหายที่แท้จริง อีกทั้งยังทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี

ผู้เขียนทาการวิเคราะห์แนวทางการปรับปรุงแก้ไขการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามแนวทางกฎหมายประเทศญี่ปุ่นและไต้หวัน ซึ่งมีความเหมาะสมและเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี อีกทั้งยังทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอีกด้วย วิเคราะห์ได้ดังนี้

#### 4.2.1 กำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรอย่างเหมาะสม

ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย มีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สูงโดยไม่ค ึ่งถึงความสามารถของผู้ให้ (รายได้หรือฐานะ) ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ให้และผู้รับการให้) ได้รับการยกเว้นตามกรอบเพดานที่สูงเช่นกัน จนอาจไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้หรือเสียในจำนวนที่น้อยกว่าความสามารถที่ตนสามารถจะเสียได้ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากผู้รับการให้ได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยไม่ต้องลงทุนลงแรง อาจเปรียบได้ว่าเป็นเงินได้ที่ได้มาอันมีลักษณะเสมือนลาภลอย ซึ่งต้องนาทรัพย์สินดังกล่าวมาเสียภาษี แต่กฎหมายมีการกำหนดเพดานการยกเว้นไว้ในจำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท (แล้วแต่กรณี) ทำให้ผู้รับการให้ได้รับทรัพย์สินมาโดยไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจ านวนที่ไม่เหมาะสมตามความสามารถของตน หรือในกรณีผู้ให้ทาการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเปรียบเสมือนการขายผู้ให้ต้องมีหน้าที่เสียภาษี แต่กฎหมายมีการกำหนดเพดานการยกเว้นไว้ในจำนวน 20 ล้านบาท ทำให้ผู้ให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่ไม่เหมาะสมตามความสามารถของตนจากการได้รับสิทธิในการยกเว้นในจ านวน 20 ล้านบาท

จากการศึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวัน พบว่ามีการก หนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ในจำนวนที่เหมาะสม โดยอ้างอิงจากรายได้เฉลี่ยของคนในประเทศเป็นเกณฑ์ ในการกำหนดเพดาน ถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยวัดจากรายได้ เป็นเกณฑ์ก หนดจ านวนภาษีที่ต้องเสีย ประเทศไทยควรนาแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้ในการก หนดเพดานภาษีการให้ ด้วยเหตุผลดังนี้

1. พิจารณาจากความเจริญก้าวหน้าทั้งทางเศรษฐกิจ สังคมและความมั่นคงของประเทศ จะเห็นได้ว่าประเทศญี่ปุ่นมีความเจริญก้าวหน้ามากกว่าประเทศไทย ส่วนประเทศไต้หวันนั้นมีความเจริญที่ใกล้เคียงประเทศไทย สามารถพิจารณาจากตัวเลขดัชนีทางเศรษฐกิจที่ส าคัญดังนี้

ตารางที่ 10 ตารางเปรียบเทียบตัวเลขดัชนีทางเศรษฐกิจของไทยและต่างประเทศ<sup>72</sup>

ดัชนีทางเศรษฐกิจ	ประเทศไทย	ประเทศญี่ปุ่น	ประเทศไต้หวัน
ผลิตภัณฑ์รวมในประเทศ	455,322 ล้านดอลลาร์สหรัฐ	4,971,930 ล้านดอลลาร์สหรัฐ	589,391 ล้านดอลลาร์สหรัฐ
ผลิตภัณฑ์รวมในประเทศต่อคน	6,731 ดอลลาร์สหรัฐ	39,288 ดอลลาร์สหรัฐ	25,005 ดอลลาร์สหรัฐ
มูลค่าการส่งออก	236,365 ล้านดอลลาร์สหรัฐ	698,131 ล้านดอลลาร์สหรัฐ	317,249 ล้านดอลลาร์สหรัฐ
รายได้เฉลี่ยต่อหัว	7,555 ดอลลาร์สหรัฐ	34,645 ดอลลาร์สหรัฐ	11,694 ดอลลาร์สหรัฐ
ค่าใช้จ่ายต่อหัว	1,537 ดอลลาร์สหรัฐ	14,354 ดอลลาร์สหรัฐ	4,426 ดอลลาร์สหรัฐ
อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ดอลลาร์สหรัฐ	31.2100	108.4400	31.5100

2. พิจารณาจากการกหนดมูลค่าของการเพดานยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีของทั้งประเทศญี่ปุ่นและไต้หวันมีจำนวนที่น้อยกว่าประเทศไทย กล่าวคือประเทศญี่ปุ่นกำหนดเพดานที่จำนวนที่ 1.1 ล้านเยน ส่วนประเทศไต้หวันกำหนดเพดานที่จำนวน 2.2 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน แต่ประเทศไทยกำหนดเพดานที่สูงถึงจำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท (แล้วแต่กรณี)

ดังนั้นจากเหตุผลข้างต้นนี้ เห็นได้ว่าประเทศญี่ปุ่นมีความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจมากกว่าประเทศไทย ส่วนประเทศไต้หวันมีความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทย หากเทียบความสามารถของผู้ให้แล้วคนในประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวันมีความสามารถที่จะให้ได้มากกว่าคนในประเทศไทย ซึ่งทั้ง 2 ประเทศมีกำหนดเพดานการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในจำนวนที่ใกล้เคียงกัน ถือว่าเป็นจำนวนที่น้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรปรับลดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ โดยอาจกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีจำนวน 3,000,000 บาท โดยคิดเป็น 10% ของรายได้เฉลี่ยของคนในประเทศไทยในปี 2560 (ปี 2560 มีรายได้เฉลี่ยของคนในประเทศไทยจำนวน 323,352 บาท) หรือคิดเป็นสัดส่วน 3% ของเพดานการยกเว้นภาษีมรดก โดยถือว่าจำนวนเงินที่ยกเว้นนั้นผู้ให้ได้เคยเสียภาษีไปแล้วครั้งหนึ่ง และเพื่อเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นและนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป อีกทั้งยังเป็นแนวทางที่เหมาะสมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอีกด้วย

<sup>72</sup> Country Economy, [Online], 2019. Available from:

<https://countryeconomy.com/countries/compare/thailand/taiwan>



ตารางที่ 11 ตัวอย่างตารางเปรียบเทียบการเสียภาษีการให้ของไทยตามแนวทางใหม่<sup>73</sup>

	ประเทศไทย (เดิม)	ประเทศไทย (ใหม่)	ประเทศญี่ปุ่น	ประเทศไต้หวัน
ตัวอย่างเช่น นายนิติ ให้เงินสดแก่นายปิติ (บุตร) จำนวน 20,000,000 บาท ถือเป็นกรให้โดย เสนหา โดยนายปิติเป็นผู้รับกรให้ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการได้รับเงินดังกล่าว หากนา แนวทางในการกำหนดเพดานกรยกเว้นภาษีที่จ นวน 3,000,000 บาท และใช้อัตราภาษีคงที่ร้อยละ ละ 5 เป็นเกณฑ์กรเปรียบเทียบ สรุปได้ดังนี้				
เงินได้ที่ต้องเสีย ภาษี	20 ล้านบาท	20 ล้านบาท	20 ล้านเยน	20 ล้านดอลลาร์ ไต้หวัน
กรยกเว้นไม่ ต้องเสียภาษี	20 ล้านบาท	3 ล้านบาท	1.1 ล้านเยน	2.2 ล้านดอลลาร์ ไต้หวัน
มูลค่าทรัพย์สินที่ ต้องเสียภาษี	ไม่มี	17 ล้านบาท	18.9 ล้านเยน	17.8 ล้านดอลลาร์ ไต้หวัน
อัตราภาษี	อัตราร้อยละ 5	อัตราร้อยละ 5	อัตราร้อยละ 5	อัตราร้อยละ 5
จ นวนภาษีที่ ต้องเสีย	ไม่มี	850,000 บาท	945,000 เยน	890,000 ดอลลาร์ ไต้หวัน

จากตัวอย่างดังกล่าว เห็นได้ว่าหากประเทศไทยกำหนดเพดานกรยกเว้นภาษีที่จนวน 3,000,000 บาท ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีจากการให้ดังกล่าวได้ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคทางภาษี นอกจากนี้อาจช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอีกด้วย

นอกจากนี้จากการศึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่นและไต้หวันได้มีการยกเว้นภาษีกรให้เนื่องจากการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์นั้น หรือกรให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในกรศึกษาหรือกรรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวของผู้ให้ ถือเป็นกรให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาในฐานะที่ตนเป็นบุพการีหรือผู้ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ (บุคคลที่มีอายุต่ำกว่า 20 ปี) โดยที่ผู้ให้และผู้รับกรให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหากเข้าเงื่อนไขดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าผู้เยาว์ยังไม่มีความสามารถในการหารายได้จึงไม่สามารถที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีได้ต้องพึ่งพาบุพการีหรือผู้ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ ในส่วนผู้ให้หรือผู้ดูแลผู้เยาว์นั้นถึงแม้ว่าผู้ให้มีความสามารถในการเสียภาษีแต่กรให้ดังกล่าว

<sup>73</sup> จัดท าโดยผู้เขียน

นั่นถือเป็นการให้เนื่องจากการอุปการะเลี้ยงดูผู้เยาว์ ซึ่งเป็นหน้าที่ของบุพการีในการเลี้ยงดูบุตร เห็นสมควรให้มีการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าว

#### 4.2.2 กำหนดอัตราการเสียภาษีการให้ให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรม

ผู้เขียนเห็นว่า อัตราการเสียภาษีการให้ของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการให้สามารถเลือกเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5 หรือเลือกนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ประเภทแรงงานที่ต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราที่สูงกว่าอัตราก้าวหน้าและผันแปรตามเงินได้ที่ตนได้รับความเหมาะสมและเป็นธรรมควรกำหนดอัตราภาษีเป็นแบบอัตราก้าวหน้าตามแนวทางของประเทศญี่ปุ่นและไต้หวัน

#### ตารางที่ 12 ตัวอย่างตารางเปรียบเทียบการเสียภาษีอัตราก้าวหน้าและอัตราก้าวหน้า<sup>74</sup>

ตัวอย่างเช่น	ประเทศไทย (เดิม)	ประเทศไทย (ใหม่)	ประเทศญี่ปุ่น	ประเทศไต้หวัน
นายปีเตอร์ ให้เงินสดแก่นายเจมส์ (เพื่อน) จำนวน 20,000,000 บาท ถือเป็นการให้โดยเสน่หาจากบุคคลอื่น โดยนายเจมส์เป็นผู้รับการให้ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการได้รับเงินดังกล่าว หากนาแนวทางในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีที่จำนวน 3,000,000 บาท และใช้อัตราก้าวหน้าตามการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยเป็นเกณฑ์การเปรียบเทียบสรุปได้ดังนี้				
เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	20 ล้านบาท	20 ล้านบาท	20 ล้านเยน	20 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน
การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี	10 ล้านบาท	3 ล้านบาท	1.1 ล้านเยน	2.2 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน
มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	10 ล้านบาท	17 ล้านบาท	18.9 ล้านเยน	17.8 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน
อัตราภาษี	อัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5	อัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5-35	อัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5-35	อัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5-35
จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	500,000 บาท	5,444,000 บาท	6,109,000 เยน	5,724,000 ดอลลาร์ไต้หวัน

จากตัวอย่างดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดอัตราภาษีแบบคงที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแบกรับภาระภาษีน้อยกว่าการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ทำให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมกับผู้มีเงินได้ประเภทแรงงานของประเทศไทยที่ต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5-35

<sup>74</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

เห็นสมควรให้มีการกำหนดอัตราแบบอัตราก้าวหน้าเพียงอย่างเดียว เพื่อเกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคทางภาษี และลดความเหลื่อมล้ำในสังคม

ดังนั้น จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรของไทยตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ในเรื่องต่างๆ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี นอกจากนี้ยังทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษี เป็นการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีอีกด้วย ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป

## บทที่ 5

### ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการให้ในเรื่องการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26) (27) (28) ของประเทศไทย พบว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เป็นผลให้เกิดความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม โดยหากการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นและไต้หวัน สามารถสรุปผลการศึกษาวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 5.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องมาจากการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งภาษีการให้ที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีมรดก และเป็นภาษีที่ต้องบังคับให้มีการจัดเก็บควบคู่กัน ทั้งนี้ เพราะอาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยการให้ทรัพย์สินก่อนตาย เป็นเหตุให้ทรัพย์สินลดน้อยลงจนทำให้เสียภาษีมรดกน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และทำให้ไม่สามารถบังคับใช้ภาษีมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกันกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สงหากรรมทรัพย์ทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำ เครื่องประดับ เป็นต้น กำหนดให้ผู้ที่ได้รับเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และอสังหากรรมทรัพย์ทุกประเภท เช่น บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน เป็นต้น กำหนดให้ผู้ที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสังหากรรมทรัพย์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี สำหรับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรจำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท ตลอดปีภาษีแล้วแต่กรณีของการให้ นอกจากนี้เงินได้ที่ได้รับซึ่งผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงได้รับสิทธิในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป ด้วยแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท หรือจะนำปรวมคานชนกับเงินได้พึงประเมินอื่นก็ได้

จากการที่ผู้เขียนได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า “เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวล รัชฎากรเป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี แต่การให้โดยเสน่หาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (26) (27) และ (28) แห่งประมวลรัชฎากร ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษี โดยมีเพดานการให้จำนวนที่สูงเกินไป (10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาทแล้วแต่กรณี) เป็นการกำหนดที่ ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถของผู้ให้ (ไม่ว่าจะมีเงินได้ประจำปี ละเท่าใดก็ตามก็สามารถทำได้) ภายในกรอบเพดานดังกล่าวได้) เป็นการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่มีเงินได้ในจำนวน เดียวกันที่ไม่ได้ทำการให้ นอกจากนี้ยังทำให้ผู้รับการให้ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีได้รับการยกเว้นภาษีจาก เงินได้ที่สูงตามกรอบเพดานเช่นกัน เป็นการไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม ” และจากการศึกษาวิจัย ประมวลรัชฎากรของประเทศไทยและกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นและไต้หวัน ทำให้พบสภาพปัญหา ความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมในการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัชฎากร ของประเทศไทย โดยสรุปได้ดังนี้

1) ปัญหาความไม่เหมาะสมจากการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้โดยไม่คำนึง ความสามารถของผู้ให้และผู้รับการให้ เนื่องจากภาษีการให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการเสียภาษีเงินได้ ตามประมวลรัชฎากร ซึ่งต้องจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ หนดจ นวนภาษีที่ต้องเสียคือผู้มีความสามารถใน การเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กั้รัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย ตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล นอกจากนี้การกำหนดเพดานการยกเว้น ภาษีต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้ให้หรือผู้รับการให้ เช่น รายได้ประจำปี แต่การกำหนดเพดาน การยกเว้นภาษีการให้ในปัจจุบัน ไม่ได้มีการคำนึงถึงเรื่องดังกล่าวทำให้เกิดความไม่เหมาะสมในการ กำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามหลักสามารถในการเสียภาษี ซึ่งทำให้ผู้รับการให้ได้รับ ทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยไม่ต้องลงทุนลงแรง อาจเปรียบได้ว่าเป็นเงินได้ที่ได้มาอันมีลักษณะเสมือนลาภ ลอย ซึ่งการมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นย่อมเป็นการแสดงถึงฐานะที่ดีขึ้นของบุคคล และความสามารถในการ รับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นด้วย ส่วนกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่ มีค่าตอบแทนแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย เปรียบเสมือนการขายทำให้ผู้ให้ต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ได้รับการยกเว้นภาษีในจ นวนที่สูงตามกรอบเพดานดังกล่าวเช่นกัน นอกจากนี้การกำหนดเพดาน ยกเว้นภาษีการให้ในจ นวนที่สูงนั้นยังอาจน ำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีกด้วย

2) ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัชฎากร เนื่องจากการจัดเก็บ ภาษีการให้มีการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัชฎากรจำนวน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท (แล้วแต่กรณี) ซึ่งถือว่าเป็นการยกเว้นที่มีมูลค่าสูง และให้สิทธิในการเลือกเสียภาษีอัตรา

คงที่ร้อยละ 5 หรือนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อเสียภาษีอัตราก้าวหน้า นอกจากจะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักผลประโยชน์ที่ได้รับแล้ว อาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ประเภทแรงงาน (Labor Income) ซึ่งต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรในอัตราก้าวหน้า หรือผู้มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ซึ่งต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายทุกครั้งที่มีเงินได้โดยไม่มีเพดานการยกเว้นภาษี

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ในเอกัตศึกษาเล่มนี้เป็นการศึกษาถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการให้และการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 และศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการให้และการกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่น และประเทศไต้หวันเพื่อนำแนวทางมาประยุกต์ใช้ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ลดความเหลื่อมล้ำ ในสังคมและป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาผู้เขียนพบว่ายังมีข้อบกพร่องซึ่งควรได้รับการแก้ไขปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้ของประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

### 5.2.1 ข้อเสนอแนะเรื่องการกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้

ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมในมาตรา 42 (26) (27) (28) เพื่อให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรม เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม หรือป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยกำหนดเพดานในการยกเว้นภาษีการให้จำนวน 3,000,000 บาท ซึ่งหลักเกณฑ์การพิจารณามาจาก 10 เท่าของรายได้เฉลี่ยของคนในประเทศไทยประจำปี 2560 และคิดเป็นร้อยละ 3 ของเพดานภาษีการรับมรดก

### 5.2.2 ข้อเสนอแนะเรื่องการกำหนดอัตราก้าวหน้าการจัดเก็บภาษีการให้

ผู้เขียนเห็นว่าควรยกเลิกการให้เลือกรายการภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ร้อยละ 5 และให้ใช้ระบบอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับผู้มีเงินได้ประเภทแรงงาน ซึ่งสอดคล้องกับประเทศญี่ปุ่นและประเทศไต้หวัน โดยรัฐอาจกำหนดอัตราตามความสัมพันธ์ของผู้ให้และผู้รับการรับ จะทำรัฐบาลมีรายได้เข้าประเทศเพื่อใช้พัฒนาประเทศได้อีกทางหนึ่ง

## 5.2.2 ข้อเสนอแนะอื่นๆ

1. ผู้เขียนเห็นว่าควรให้สิทธิในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีหากเป็นกรณีการให้เนื่องจากการให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในการศึกษาหรือรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวของผู้ให้ หรือการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือ โดยผู้ให้ต้องเป็นญาติที่ดูแลรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์ เนื่องจากเป็นหน้าที่ของบิดามารดาตามกฎหมายที่ต้องส่งเสียเลี้ยงดูผู้เยาว์ ซึ่งผู้เยาว์หมายถึงบุคคลที่มีอายุไม่เกิน 20 ปี

2. ผู้เขียนเห็นว่าควรพิจารณาถึงความสามารถหรือฐานะของผู้ทำการให้ด้วย เช่น รายได้ทั้งปีของผู้ทำการให้ กฎหมายควรกำหนดสัดส่วนที่เหมาะสมว่าผู้ทำการให้สามารถให้ได้ไม่เกิดสัดส่วนเท่าไรของรายได้ทั้งปีของผู้ทำการให้ โดยอาจกำหนดสัดส่วนจากค่าเฉลี่ยรายได้ของคนในประเทศไทยต่อคนต่อปี เปรียบเทียบกับค่าเฉลี่ยรายจ่ายของคนในประเทศไทยต่อคนต่อปี เพื่อหาสัดส่วนของค่าเฉลี่ยของรายได้คงเหลือต่อคนสำหรับเพื่อที่จะให้โดยใช้ข้อมูลสถิติล่าสุดปี 2560<sup>75</sup> ซึ่งแสดงสูตรการคำนวณได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{สัดส่วนค่าเฉลี่ยรายได้คงเหลือ} &= (\text{ค่าเฉลี่ยรายได้} - \text{ค่าเฉลี่ยรายจ่าย}) / \text{ค่าเฉลี่ยรายได้} \\ &= (323,352 - 257,244) / 323,352 \\ &= 20.44\% \end{aligned}$$

ดังนั้น ถ้าประเทศไทยพิจารณาถึงความสามารถของผู้ให้เพื่อกำหนดเพดานการยกเว้นภาษีการให้ อาจใช้อัตราส่วนร้อยละ 20% ของรายได้ทั้งปีของผู้ทำการให้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดเพดานในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ตัวอย่างเช่น<sup>76</sup> หากบิดามีรายได้ทั้งปี 1,000,000 บาท เพดานการให้กำหนดที่ 20% ของเงินได้ทั้งปี ดังนั้น บิดาสามารถให้ได้ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปี ส่วนที่เกินจากเพดานต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป เพื่อให้เกิดความเหมาะสมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

หากนาข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้นไปบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีการให้มีประสิทธิภาพ เกิดความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม รวมไปถึงขจัดปัญหาการหลบเลี่ยงภาษี อีกทั้งยังช่วยส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษีมรดกมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นอีกด้วย และรัฐบาลสามารถนารายได้จากการจัดเก็บภาษีการให้ไปพัฒนาประเทศ และยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ได้ดียิ่งขึ้น อันเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติ ต่อไป

<sup>75</sup> สำนักงานสถิติแห่งชาติ [http://social.nesdb.go.th/SocialStat/StatSubDefault\\_Final.aspx?catid=13](http://social.nesdb.go.th/SocialStat/StatSubDefault_Final.aspx?catid=13)

<sup>76</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

## บรรณานุกรม

### หนังสือและบทความ

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ภาษีการรับมรดก (ฉบับสมบูรณ์). กรุงเทพมหานคร: สานักพิมพ์อมรินทร์. 2559.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ค สอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สานักอบรมกฎหมาย เนติบัณฑิตยสภา. 2558

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สานักพิมพ์สถาบัน T. Training Center. 2555

ประสพสุข บุญเดช. ภาษีมรดก, ตุลพาห 46, 2 (กรกฎาคม - ธันวาคม 2542): 116-153

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สานักพิมพ์เคล็ดไทย. 2516

วาสนา สุขสมัย, การนาระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551

ศุภลักษณ์ พิณใจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จ ักัด

สมคิด เลิศไพฑูรย์. ค าบรรยขวิชาทฤษฎีภาษีอากร. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2549.

สมชัย ฤชุพันธ์, เศรษฐกิจที่ค้นคว้าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2526



## สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา

<http://www.rd.go.th/publish/309.0.html>, [มกราคม 2562]

สำนักงานสถิติแห่งชาติ [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา

[http://social.nesdb.go.th/SocialStat/StatSubDefault\\_Final.aspx?catid=13](http://social.nesdb.go.th/SocialStat/StatSubDefault_Final.aspx?catid=13)

[มิถุนายน 2562]

Realist Blog. พ.ร.บ. ภาษีมรดกมีผลบังคับใช้ ก.พ. 2559. [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา:

<http://www.realist.co.th/blog/%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%94%E0%B8%81-2/> [มกราคม 2562]

Ministry of Finance Japan. Materials on Asset Taxation. [Online]. 2018. Available from:

[https://www.mof.go.jp/english/tax\\_policy/tax\\_system/asset/index.html#a03](https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_system/asset/index.html#a03)

[February 2019]

Laws & Regulations Database of the Republic of China. [Online]. 2018 Available from:

<https://law.moj.gov.tw/ENG/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340072>

[February 2019]

Country Economy, [Online], 2019. Available from:

<https://countryeconomy.com/countries/compare/thailand/taiwan> [June

2019]

National Statistics Republic of China (Taiwan). [Online]. 2019. Available from:

<https://eng.stat.gov.tw/np.asp?CtNode=1542> [June 2019]

Statistics Bureau, Ministry of Internal Affairs and Communications, 2015 Yearly

Average [Online]. June 2019. Available from:

<http://www.stat.go.jp/english/data/tanshin/1.html> [June 2019]

## กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558

กฎกระทรวง ฉบับที่ 311 (พ.ศ. 2559) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

ภาคผนวก

## ภาคผนวก ก: พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558

เล่ม ๑๓๒ ตอนที่ ๗๒ ก หน้า ๑๒  
ราชกิจจานุเบกษา ๕ สิงหาคม ๒๕๕๘



## พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๐)

พ.ศ. ๒๕๕๘

## ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๙ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๘

เป็นปีที่ ๓๐ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๐) พ.ศ. ๒๕๕๘”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันประกาศ ในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความใน (๑๐) ของมาตรา ๔๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๑๐) เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (๒๖) (๒๗) (๒๘) และ (๒๙) ของมาตรา ๔๒ แห่งประมวลรัษฎากร

“(๒๖) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(๒๗) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(๒๘) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(๒๙) เงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

มาตรา ๕ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (๔/๑) ของมาตรา ๔๘ แห่งประมวลรัษฎากร

“(๔/๑) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ ๕ ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (๑) และ (๒) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) ที่เป็นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๔๒ (๒๖)”

มาตรา ๖ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (๖) และ (๗) ของมาตรา ๔๘ แห่งประมวลรัษฎากร

“(๖) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ ๕ ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (๑) และ (๒) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๔๒ (๒๗)

(๗) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ ๕ ของเงินได้ส่วนที่เกินสิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (๑) และ (๒) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๔๒ (๒๘)”

มาตรา ๗ ให้ยกเลิกความใน (๖) ของมาตรา ๕๐ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๕๒๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๖) ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (๕) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ ๕ ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท”



เล่ม ๑๓๒ ตอนที่ ๗๒ ก หน้า ๑๕  
ราชกิจจานุเบกษา ๕ สิงหาคม ๒๕๕๘

---

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก แต่ประมวลรัษฎากรยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรปรับปรุงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ภาคผนวก ข: กฎกระทรวง ฉบับที่ 311 (พ.ศ. 2559) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

เล่ม ๑๓๓ ตอนที่ ๑๕ ก หน้า ๑๑  
ราชกิจจานุเบกษา ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙



กฎกระทรวง

ฉบับที่ ๓๑๑ (พ.ศ. ๒๕๕๙)  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และมาตรา ๔๒ (๒๙) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๐) พ.ศ. ๒๕๕๘ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการถวายโดยเสด็จพระราชกุศลตามพระราชอัธยาศัย หรือพระกุศลตามพระอัธยาศัย โดยผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าเป็นความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

ข้อ ๒ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ ๕ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙  
อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์  
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

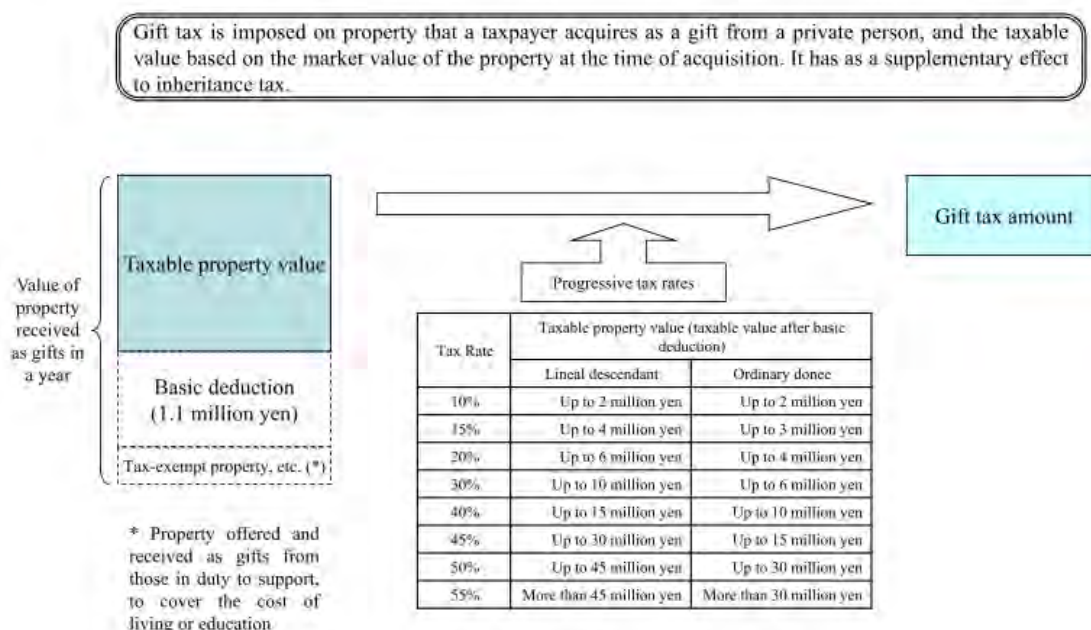
หน้า ๑๒  
เล่ม ๑๓๓ ตอนที่ ๑๕ ก ราชกิจจานุเบกษา ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙

---

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรกำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการถวายโดยเสด็จพระราชกุศลตามพระราชอัธยาศัย หรือพระกุศลตามพระราชอัธยาศัย เป็นเงินได้ที่ประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา ๔๒ (๒๙) แห่งประมวลรัษฎากร จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้



## ภาคผนวก ค: Structure of Gift Tax (Japan)



### 4/4 Gift Tax (Calendar-Year Taxation)

#### 1. Tax Base

Gift tax is imposed on legacies acquired in a calendar year. Properties are appraised on the basis of market values at the time of acquisition. The following items, however, are not included in the tax base:

- a. Properties acquired from corporations by gift.  
(This amount is included in the tax base for income tax as occasional income. See 2/3, 2. (9).)
- b. Properties acquired by a person for living and educational expenses from relatives who are responsible for supporting him or her by gift.
- c. Properties acquired by a person engaged in religious, charitable, scientific, or other activities for the public welfare that meet certain conditions when the properties will be used for public purposes by gift.
- d. Bounties for science and research granted from certain specific non-profit trusts.
- e. The right to receive payment from mutual aid systems for the handicapped carried out by local public entities according to their regulations.
- f. Political contributions reported under the Public Offices Election Act.
- g. The extent up to ¥60 million of a trust (of the value of a beneficial interest in a trust) where the beneficiary is severely handicapped.

#### 2. Basic Exemption

¥1,100,000

## ภาคผนวก ง: Estate and Gift Tax Act (Taiwan)

Ministry of Finance ( 財政部 )

### Chapter 1 General

- Article 1 All property of a decedent who was an ROC citizen and resided in the ROC continuously shall be subject to estate tax under this Act, irrespective of whether the estate is located within or outside the ROC.  
Property left by a decedent who was an ROC citizen but resided outside the ROC continuously or who was a non-ROC citizen shall be subject to estate tax only to the extent that such estate is located within the ROC.
- Article 2 Estate not claimed by anybody for inheritance shall go to the national treasury; estate tax payable thereof will be allocated by the national treasury in accordance with the Act Governing the Allocation of Government Revenues and Expenditures.
- Article 3 Property given away by a donor who is an ROC citizen and resides in the ROC continuously shall be subject to gift tax under this Act, irrespective of whether the property is located within or outside the ROC.  
Property given away by a donor who is an ROC citizen but resides outside the ROC continuously or who is a non-ROC citizen shall be subject to gift tax only to the extent that the property is located within the ROC.
- Article 3-1 If the decedent or donor voluntarily relinquished his/her ROC citizenship within two years prior to the event of death or making of gift, the property of the decedent or gift made by the donor shall be subject to estate tax or gift tax according to the regulations for an ROC citizen provided herein.
- Article 3-2 Property in a testamentary trust shall be subject to estate tax under this Act upon the death of the testator.  
If the beneficiary of a trust dies during the life of the trust, his/her interest in the trust that is not yet received shall be subject to estate tax under this Act.
- Article 4 The term “estate” or “property” depicted herein shall mean movables, real property and other rights and interests having value.  
The term “gift” depicted herein shall mean an act where the donor offers to transfer his/her property gratuitously to the donee who in turn accepts the transfer.  
“Continuous residence within the ROC” depicted herein shall mean the decedent or donor had any of the following situations:  
(1) Maintaining a domicile in the ROC within two years prior to the event of death or making of gift.  
(2) Residing inside the ROC without maintaining a domicile, but having stayed in the ROC more than 365 days within two years immediately prior to the event of death or making of gift, except for a foreigner who was employed by the ROC government to render a service and had only stayed in the ROC for a specific period of time.

## Chapter 3 Computation of Gift Tax

- Article 19 Taxable gifts means the total amount of gifts made during the calendar year by the donor, less deductions provided in Article 21 herein and the exemption provided in Article 22 herein. The tax brackets and rates of consolidated gift tax are as follows:
- (1) If the taxable gifts is less than or equal to NT\$25,000,000, the tax rate shall be 10%.
  - (2) If the taxable gifts is above NT\$25,000,000 to NT\$50,000,000, the gift tax payable shall be NT\$2,500,000 plus 15% for the portion of gifts more than NT\$25,000,000.
  - (3) If the taxable gifts is above NT\$50,000,000, the gift tax payable shall be NT\$6,250,000 plus 20% for the portion of gifts more than NT\$50,000,000.
- For tax purpose, if the same donor makes gift twice or more in the same calendar year, all gifts made up to the time the latest transfer by gift occurs shall be included in computing the value of gifts, based on which gift tax is computed according to paragraph 1, and tax due for the latest transfer shall be the aforesaid tax amount less gift tax already paid.
- Article 20 Exclusions from total amount of gifts include the following:
- (1) Property donated to government agencies at various levels or public educational, cultural, public welfare, charitable or religious organizations;
  - (2) Property donated to public organizations or businesses fully owned by the government;
  - (3) Property donated to private incorporated educational, cultural, public welfare, charitable or religious organizations, or ancestor worshipping entities that meet the criteria prescribed by the Executive Yuan;
  - (4) Living, educational and medical expenses defrayed in favor of the dependents of the donor;
  - (5) Total value of crops and farmland given to the heir(s) provided under Section 1138 of the Civil Code. If the donee fails to use the farmland for agricultural purpose continuously for five years from the date of gift and fails to resume farming before the deadline set by the competent authority, or have resumed the use of farmland for agricultural purpose before the aforesaid deadline but subsequently fail to farm again, tax shall be made due retroactively, unless the disuse of farmland for agricultural purpose is due to the fact that the donee has died, or that the

land is requisitioned by the government, or has changed zoning to non-farming purpose pursuant to law;

(6) Gifts made between spouses; and

(7) Wedding gifts given by parents to the extent of \$1,000,000.

Gifts made between spouses and wedding gifts given by parents under \$1,000,000 which occurred before 14 January, 1995, but the tax on which has not been levied or determined by the time the amended provisions in paragraph 1 was promulgated and came into force, will be subject to the provisions under subparagraphs (6) and (7) hereof.

- Article 20-1 In case where a settlor furnished property for the creation of a charitable trust, or donated or added to charitable trusts that meet the requirements specified in Article 16-1 herein, and where the beneficiaries are entitled to the trust interest, the right to claim such trust interest may be excluded from total amount of gifts.
- Article 21 Liability transferred together with the gift may be deducted from total amount of gift.
- Article 22 An annual exemption of \$2,200,000 may be deducted from total amount of gift for each donor.