

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีบำเหน็จดำรงชีพ
ของข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่น

กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้มีหนังสือที่ มท ๐๘๐๘.๕/๒๓๘๘๙ ลงวันที่ ๑๕ ธันวาคม ๒๕๕๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า นางสาวเรณู สุทธิลักษณ์ กับพวก ข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่นได้ยื่นหนังสือร้องขอความเป็นธรรมว่า สำนักงานสรรพากรพื้นที่บุรีรัมย์ได้แจ้งให้ผู้ร้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๙๑) เพิ่มเติมสำหรับเงินบำเหน็จดำรงชีพที่ได้รับคนละสองแสนบาท เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๘ โดยอ้างว่าข้าราชการส่วนท้องถิ่นมิใช่ข้าราชการหรือข้าราชการพลเรือน จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินบำเหน็จดำรงชีพมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้พิจารณา มาตรา ๔๖/๑ ประกอบกับมาตรา ๔๘ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๐๐ แล้ว เห็นว่า กฎหมายมีเจตนารมณ์ให้จ่ายบำเหน็จดำรงชีพแก่ข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่นเพื่อช่วยเหลือผู้รับบำนาญในขณะที่มีชีวิตอยู่ การจ่ายบำเหน็จดำรงชีพแก่ข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่นจึงเป็นการนำเงินที่ต้องจ่ายเป็นบำเหน็จตกทอดให้แก่ทายาท เมื่อผู้รับบำนาญถึงแก่ความตายมาจ่ายให้แก่ผู้รับบำนาญในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่เช่นเดียวกับผู้รับบำนาญตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ อีกทั้ง ข้อ ๒ (๖๔) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๙) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร มีวัตถุประสงค์ให้ข้าราชการบำนาญทุกประเภทซึ่งรับบำเหน็จดำรงชีพได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับผู้ได้รับบำเหน็จตกทอด ดังจะเห็นได้จากคำว่า “บำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ” ซึ่งมีความหมายครอบคลุมถึงบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการทุกประเภท โดยหากมุ่งหมายให้หมายถึงเฉพาะบำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการบำนาญประเภทใดประเภทหนึ่งแล้ว กฎหมายก็ควรจะระบุไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นบำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการบำนาญประเภทใด อีกทั้ง ไม่มีเหตุผลใดๆ ที่จะให้ข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่นที่ได้รับบำเหน็จดำรงชีพได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างจากข้าราชการบำนาญประเภทอื่นๆ มิฉะนั้น อาจเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมกับผู้รับบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่น

แต่กรมสรรพากรมีความเห็นว่า ข้าราชการส่วนท้องถิ่นและพนักงานส่วนท้องถิ่นมิใช่ข้าราชการหรือข้าราชการพลเรือนตามความหมายในพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. ๒๔๙๔ และพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. ๒๕๓๕ เงิน

บำเหน็จดำรงชีพที่ได้รับตามมาตรา ๔๖/๑ แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่นฯ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ข้าราชการส่วนท้องถิ่นและพนักงานส่วนท้องถิ่นจึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินบำเหน็จดำรงชีพมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา ๔๒ (๑๗) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๖๔) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๙)ฯ ดังนั้น เพื่อให้ได้ข้อยุติ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจึงขอหารือว่า บำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น โดยได้รับฟังข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) แล้ว มีความเห็นว่า มาตรา ๔๒ (๑๗)^๑ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๖๔)^๒ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๙) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ได้กำหนดให้บำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการและกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งคำว่า “กฎหมายว่าด้วย” ในกรณีนี้เป็นคำที่มีความหมายอย่างกว้างโดยหมายความถึงกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องนั้น ๆ ทั้งหมด คำว่า “กฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการและกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ” จึงย่อมาหมายความถึงกฎหมายที่ว่าด้วยบำเหน็จบำนาญของข้าราชการ โดยไม่จำกัดว่าเป็นข้าราชการประเภทใด ซึ่งจากการตรวจสอบปรากฏว่ามีกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการอยู่ ๓ ฉบับ คือ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. ๒๔๙๔ ซึ่งใช้กับข้าราชการประเภทต่าง ๆ เป็นส่วนใหญ่ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๐๐ ซึ่งใช้กับข้าราชการและพนักงานส่วนท้องถิ่น และพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๑๖ ซึ่งใช้กับข้าราชการกรุงเทพมหานคร การที่กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๙)ฯ ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บำเหน็จดำรงชีพตาม

^๑มาตรา ๔๒ เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

๑ล๑

๑ล๑

(๑๗) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง

๑ล๑

๑ล๑

^๒ข้อ ๒ ให้กำหนดเงินได้ต่อไปนี้เป็นเงินได้ตาม (๑๗) ของมาตรา ๔๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖

๑ล๑

๑ล๑

(๖๔) บำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ ๑๑ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๖

๑ล๑

๑ล๑

“กฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ” จึงต้องหมายถึงกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการทั้งสามฉบับนี้ เพราะถ้าประสงค์จะให้หมายถึงพระราชบัญญัติฉบับใดฉบับหนึ่ง ก็ต้องใช้ชื่อของพระราชบัญญัตินั้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๑ แห่งพระราชบัญญัตินั้น ๆ แล้ว ด้วยเหตุผลข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) จึงเห็นว่า บำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามที่ได้รับยกเว้นไว้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๙)ฯ

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๕๓