



ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้

โดย

นาย ดนุพล จาตุรนต์พงศา

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

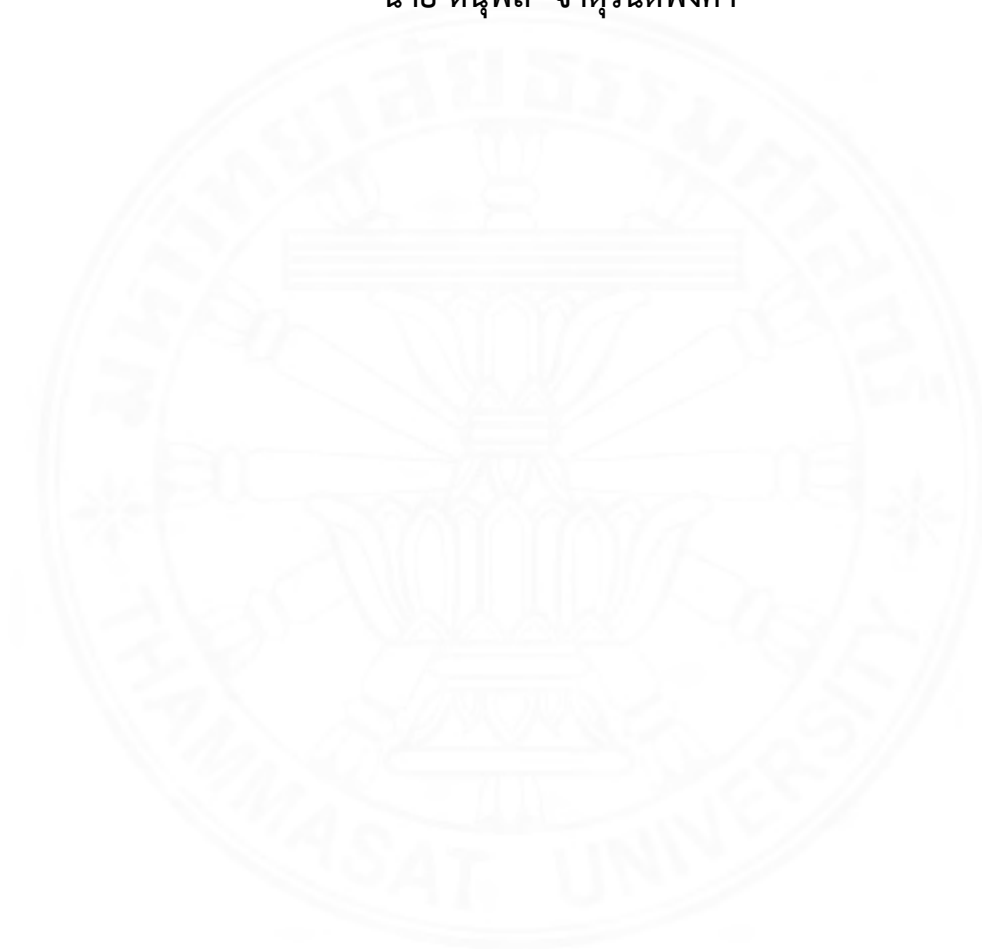
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปรับปรุงเพิ่มเติม พ.ศ.2567

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้

โดย

นาย ดนุพล จาตุรนต์พงศา



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Problems of Tax Avoidance in The Inheritance Tax and Income  
Tax for Gift

BY

Mr Danupol Jaturonpongsa



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS  
FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นาย ดนุพล จาตุรงค์พงศา

เรื่อง

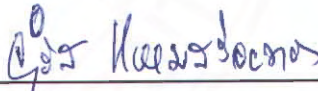
ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

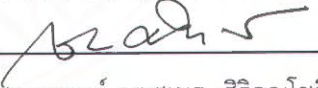
นิติศาสตรมหาบัณฑิต

เมื่อวันที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2559

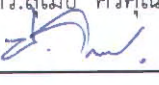
ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

  
\_\_\_\_\_  
(อาจารย์ จำรัส แหยมสร้อยทอง)


กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

  
\_\_\_\_\_  
(ศาสตราจารย์ ดร.สมเดช ศิริคุณโชติ)

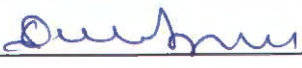
กรรมการสอบวิทยานิพนธ์

  
\_\_\_\_\_  
(อาจารย์ ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์

  
\_\_\_\_\_  
(อาจารย์ สาโรช ทองประคำ)

คณบดี

  
\_\_\_\_\_  
(ศาสตราจารย์ ดร.อุดม รัฏมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้
ชื่อผู้เขียน	นาย ดนุพล จาตุรนต์พงศา
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ
ปีการศึกษา	2558

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมายถึงการศึกษาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) –(28) ที่แก้ไขเพิ่มเติมเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จากการโอนทรัพย์สินต่างๆ โดยมีการจัดเก็บในส่วนที่เกินจากการให้ 20 ล้านบาท หรือส่วนที่เกิน 10 ล้านบาท โดยศึกษาถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกและภาษีการให้ที่เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศส อังกฤษ ญี่ปุ่น และเกาหลีใต้ โดยมีการเปรียบเทียบลักษณะของภาษีมรดกและภาษีการให้ของต่างประเทศ กับภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ของประเทศไทย เพื่อให้เห็นถึงความสำคัญของการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ ตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาดังกล่าว นอกจากนี้เพื่อหามาตรการที่นำมาใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และภาษีเงินได้จากการรับให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(26)-(28) พบว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้อาจเกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีได้โดยอาจก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ดังต่อไปนี้

1. การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยถิ่นที่อยู่เช่นกรณีการโอนทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ที่ไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 41 วรรคแรก เพราะแหล่งเงินได้และทรัพย์สินมิได้อยู่ในประเทศไทย และเมื่อทรัพย์สินที่ได้รับมิได้มีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงไม่อยู่ในบังคับภาษีการรับมรดก

2. การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยสภาพบุคคลซึ่งเป็นการพิจารณาถึงความไม่ชัดเจนในการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากกรับให้ที่อาจเกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่น การโอนทรัพย์สิน หรือการทำพินัยกรรมให้แก่คณะบุคคล หรือการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากกรับให้

3. การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยประเภททรัพย์สินเนื่องจากกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากกรับให้จะจัดเก็บภาษีกับทรัพย์สินที่เป็นประเภทอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน ซึ่งแม้จะบัญญัติไว้อย่างชัดเจนแล้วก็ยังไม่ครอบคลุมทรัพย์สินทั้งหมด เพราะยังมีทรัพย์สินอีกหลายประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากกรับให้ เช่น เงินสดนอกธนาคาร ทรัพย์สินทางปัญญา (ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ระบบธุรกิจ Franchise หรือสูตรลับทางการค้าต่าง ๆ) สังหาริมทรัพย์อันมีค่า (ทองคำ เครื่องเพชร เครื่องประดับ พระเครื่อง ของโบราณ งานศิลปะ) ของใช้มีค่าส่วนตัว ทรัพย์สินมรดกอื่นๆ เป็นต้น จึงทำให้ผู้เสียภาษีอาจใช้ช่องว่างจากประเภททรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับภาษีการรับมรดกหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากกรับให้

4. การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรม ซึ่งมีธุรกรรมบางประการที่สร้างขึ้นโดยมีที่จะเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากกรับให้ เช่น การทำธุรกรรมประกันชีวิตที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยการอาศัยหลักการของผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันภัยชีวิตไม่เป็นทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกอีกต่อไป หรือการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการทำพินัยกรรมให้แก่คู่สมรส เนื่องจากยังมีความไม่ชัดเจนถึงมรดกที่คู่สมรสได้รับว่าเป็นมรดกที่ได้รับในฐานะผู้รับมรดก หรือในฐานะทายาทโดยธรรมเท่านั้นที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 3 (2) นอกจากนั้นยังมีปัญหาการโอนมรดกข้ามรุ่น และการทำสัญญาเพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอก ซึ่งเป็นธุรกรรมที่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้

5. การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยที่ตั้งทรัพย์สิน เช่น ทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศไทย และเมื่อเป็นประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกด้วยแล้ว การหลบซ่อนทรัพย์สินไว้ก็สามารถทำได้ เพราะเมื่อในประเทศนั้นๆ ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ก็จะทำให้ไม่มีหลักที่ตั้งทรัพย์สินของประเทศนั้นๆ ในการจัดเก็บภาษีมรดกกับตัวทรัพย์สินนั้น ทำให้ตัวทายาทของเจ้ามรดก(กรณีจัดเก็บภาษีการรับมรดกหรือภาษีกองมรดก) หรือผู้จัดการมรดก (กรณีเก็บภาษีกองมรดก) ก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมรดกในต่างประเทศ หรือกรณีเจ้ามรดกทำการเก็บทรัพย์สินทั้งหมดไว้ในต่างประเทศที่เป็นประเทศที่มีลักษณะเป็นแดนกำบังภาษี (Tax Haven) ก็จะทำให้ยิ่งยากต่อการตรวจสอบทรัพย์สินของเจ้ามรดก

ดังนั้น เพื่อให้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากกรับให้หมดลงหรือลดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากกรับให้ผู้เขียนได้เสนอมาตรการ

เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ โดยผู้เขียนได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาโดยมีมาตรการดังต่อไปนี้

1. การเพิ่มมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ด้วยการอาศัยถิ่นที่อยู่ การเพิ่มความชัดเจนและแน่นอนในประมวลรัษฎากร มาตรา 41

2. การเพิ่มมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้โดยอาศัยสภาพบุคคล โดยบัญญัติให้ชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับบุคคลที่ให้ และรับให้ทรัพย์สิน

3. การเพิ่มมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้โดยอาศัยประเภททรัพย์สิน การทำธุรกรรม และที่ตั้งทรัพย์สิน โดยมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการโอนทรัพย์สินไปยังกองทรัสต์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ การโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคล

4. มาตรการป้องกันการโอนมรดกข้ามรุ่น เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกของประเทศไทยมิได้มีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษี การโอนมรดกข้ามรุ่นทำให้เจ้ามรดกอาจหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการโอน ทรัพย์สินที่เป็นมรดกข้ามรุ่นไปยังทายาทลำดับถัดไป

5. การจัดเก็บภาษีการให้โดยหลักภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ได้บัญญัติอยู่ในการเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร โดยมีการบัญญัติให้ชัดเจนในการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้ การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน รวมถึงอัตราและการคำนวณ

6. การแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ให้มีความชัดเจนในกรณีตามมาตรา 3 (2) มรดกที่คู่สมรสได้รับจากเจ้ามรดกกว่าเป็นการรับในฐานะใดระหว่างผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรม

7. นอกจากนั้น ผู้เขียนเห็นว่ามูลเหตุจูงใจประการหนึ่งในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้คือการซ้ำซ้อนกันในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเห็นควรให้มีการเครดิตภาษี โดยให้มีการนำภาษีมรดกที่เสียไปในต่างประเทศนำมาเครดิตภาษี การรับมรดกในประเทศไทย หรือนำภาษีที่เสียจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการปรับให้นำมาเครดิตภาษีการรับมรดกโดยกำหนดช่วงระยะเวลาการโอนทรัพย์สินหรือพิจารณาจากเจตนาของผู้โอน หรือการนำภาษีที่เสียไปจากการรับมรดกและต่อมาทายาทที่รับมรดกนั้นถึงแก่ความตาย ให้สามารถนำภาษีการรับมรดกที่เสียไปในครั้งแรกมาเครดิตภาษีการรับมรดกที่ทายาทในลำดับถัดไปต้องเสียภาษี

8. การให้มีหน่วยงานที่ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้โดยเฉพาะเพื่อให้จัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

**คำสำคัญ:** การหลีกเลี่ยง, ภาษีการรับมรดก, ภาษีเงินได้จากการรับให้

Thesis Title	Problems of Tax Avoidance In The Inheritance Tax and Income Tax for Gift
Author	Mr Danupol Jaturonpongsa
Degree	Master Degree
Department/Faculty/University	Tax Law Faculty of Law Thammasat University
Thesis Advisor	ProfessorSumetSirikunchoat, Ph.D.
Academic Years	2015

### ABSTRACT

This research aims to study the problem of inheritance tax and income tax avoidance, which may arise from the enforcement of the Inheritance Tax Act in 2015 and the Internal Revenue Code (as amended Code Sec. 42 (26)-(28)). The revision is to manage income tax collection from assets transferring. We ought to store the excess about 10 million or 20 million baht. In addition, we have been studied the problem of estate tax and gift tax avoidance, which occurred in the United States of America, France, England, Japan and South Korea. Following this, we compared the characteristics of estate tax and gift tax from abroad with inheritance tax and income tax from Thailand. This is to realize about the importance of inheritance tax and income tax avoidance. The purpose is to find its enforcement action on inheritance tax and income tax for preventing tax evasion.

According to the study of the Inheritance Tax Act in 2015 and the Internal Revenue Code Sec. 42 (26)-(28), we found that tax evasion and tax avoidance of the inheritance tax and income tax collection may occur. The impact of tax collection can cause problems with tax avoidance from the given below.

1.To avoid such cases, using the residence as the transfer of assets abroad is not



included in the first paragraph of section 41 because the source of income and assets are not in Thailand. Therefore, they are not in the inheritance tax enforcement.

2. Avoiding the legal personality, which considers the vagueness in an enacting income tax from the potential gap in tax evasion, such as property transfers, making a will to the committee, or transferring property to the Real Estate Investment Trust (REIT). Thereby, this is a cause of inheritance tax and income tax avoidance.

3. Avoiding the assets type due to inheritance tax and income tax law in which it refers to the real estate or property registration. Although it was obviously provided in the Act but it wasn't cover the total assets because there were many types of assets that are not included in the inheritance tax levied and the income tax. For examples, cash outside of the bank, intellectual property (copyright, patent, trademark, business systems Franchise, or various trade secrets), moveable property (gold, jewelry, amulets, or inclined artwork), the private property and inheritance, etc. In consequence, taxpayers may use the gap from property types which are not in the inheritance tax enforcement.

4. Avoiding the form of transactions, it had some transactions that made to avoid paying inheritance tax and income tax, such as life insurance transactions. Apart from tax avoidance, they rely on the principle that they gain some benefits from life insurance. Besides, there are still some tax evasion, such as making a will to the spouse due to there is no explicit information of the spouse who can get the inheritance or the exceptional statutory heir under section 3 (2). Moreover, there is also the problem with cross-generation wealth transfer and a third-party beneficiary contract which is able to tax evasion.

5. To avoid such property, for example the property that is located outside Thailand because there is no inheritance tax collection in Thailand. Thus, to

hide some assets can be done in Thailand as well especially the heritage owner who keeps all assets in a foreign country where we call the Tax Haven. Actually, it can be quite difficult to verify the assets.

Therefore, to reduce the problem of inheritance tax and income tax avoidance, we provided some preventive measures to solve problems by the following measures:

1. We have to add preventive measure to reduce inheritance tax avoidance from the residential and increasing the certainty and clarity in the Revenue Code Sec. 41.

2. We have to add preventive measure to prevent inheritance tax evasion by relying on the legal personality and also increasing law regulating about personality.

3. We have to add preventive measure to reduce inheritance tax and income tax by relying on property types, transactions and property location. To solve the problem, we have to transfer the property to the Real Estate Investment Trust (REIT).

4. We have to add preventive measure to prevent cross-generation wealth transfer due to the Inheritance Tax Act of Thailand. This is because it has no provisions on taxation, such as where property is transferred from father to grandchild.

5. We have to use the property tax systems to manage tax collection because tax collection on income tax is still in the Revenue Code. As mentioned earlier, there is explicit information of the Act to determine the value of the property, fees deduction, tax deduction, including tax calculator and tax rates.

6. We have to revise the provisions of Inheritance Tax Act in 2015 to make it more clear especially section 3 (2). That is, a legacy that the spouse who is a statutory heir has been received from the heritage owner.

7. We have to provide tax credits that were lost from inheritance tax or income tax.

8. We have to provide the specific inheritance tax and income tax agency to manage the taxation more efficiently.

**Keywords:** Avoidance, Inheritance Tax, Gift Tax



## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาเป็นอย่างยิ่งของท่านศาสตราจารย์ ดร. สุธเมธ ศิริคุณโชติ ที่ได้ให้ความกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้เขียน โดนท่านได้ให้คำปรึกษา คำแนะนำ ตลอดจนข้อชี้แนะแนวทางอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ด้วยความเอาใจใส่ ท่านอาจารย์จรัส แหยมสร้อยทอง ที่ให้ความกรุณารับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ท่านอาจารย์ประเสริฐ โหล่วประดิษฐ์ ที่ให้ความกรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ทั้งยังชี้แนะแนวทางอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และท่านอาจารย์สาโรช ทองประคำ ที่ให้ความกรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยทุกท่านได้ให้คำแนะนำชี้แนะในข้อบกพร่องต่างๆ เพื่อปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครุบาอาจารย์ทุกท่านที่ประสิทธิ์ประสาทความรู้ให้แก่ผู้เขียน ขอกราบขอบพระคุณอาจารย์นายแพทย์โยเซฟ ซื่อเพียรธรรม ที่ได้ให้ความกรุณาที่สิ่งทุกอย่างแก่ข้าพเจ้า เป็นจุดเริ่มต้นชี้แนะการทำวิทยานิพนธ์ ทั้งช่วยสอน อบรม และแนะแนวทางในการดำเนินชีวิตแก่ข้าพเจ้า ตลอดจนขอบพระคุณเพื่อนๆ พี่ๆ น้องๆ ทุกคนที่เป็นกำลังใจและช่วยเหลือในเรื่องต่างๆ รวมทั้งผู้มีส่วนช่วยเหลือทุกท่านที่ผู้เขียนมิได้เอ่ยนามมา ณ ที่นี้ด้วย

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครอบครัวของผู้เขียน บิดา พี่สาวเป็นอย่างสูงที่คอยให้กำลังใจ เหนือสิ่งอื่นใดมารดาผู้เป็นทุกสิ่งทุกอย่างของผู้เขียน ที่สนับสนุนทุกสิ่งทุกอย่างแก่ผู้เขียน และอบรมสั่งสอนผู้เขียนตลอดมา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีคุณประโยชน์ในทางวิชาการประการใด ผู้เขียนขอยกคุณความดีเหล่านี้ให้แก่บิดามารดา ครุบาอาจารย์ และผู้มีอุปการคุณแก่ผู้เขียนทุกท่าน แต่หากพบข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยและขอน้อมรับข้อผิดพลาดนั้นไว้แต่เพียงผู้เดียว

นายดนุพล จาตุรนต์พงศา

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
สารบัญตาราง	(7)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 วิธีการศึกษา	4
1.4 ขอบเขตการศึกษา	4
1.5 สมมติฐานการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	5
บทที่ 2 แนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี ภาษีมรดก และการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ในประเทศไทย	6
2.1 ความหมายและแนวคิดของภาษีอากร	6

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร	6
2.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร	7
2.1.3 ฐานของภาษีอากร	7
2.1.4 โครงสร้างอัตราภาษี	9
2.1.5 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร	10
2.1.5.1 หลักการทำรายได้	10
2.1.5.2 หลักการบริหารภาษีอากร	11
2.1.5.3 หลักภาระภาษี	13
2.1.6 ชนิดของภาษี	14
2.1.6.1 แยกตามการผลัดภาระ	14
2.1.6.2 แยกตามการใช้เงินภาษี	14
2.1.6.3 แยกตามฐานภาษี	15
2.1.6.4 แยกตามเกณฑ์การประเมิน	15
2.2 การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร	16
2.2.1 การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)	16
2.2.2 การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance)	17
2.2.3 การหนีภาษีอากร (Tax Evasion)	20
2.3 ลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษี	23
2.3.1 สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษี	23
2.3.2 วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทย	24
2.3.3 หลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ	27
2.3.4 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการหลีกเลี่ยงภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ	31
2.3.5 ขอบเขตและความหมายของหลักการหลีกเลี่ยงภาษี	31
2.4 บทลงโทษของการหลีกเลี่ยงภาษี	32
2.5 ความหมายของภาษีมรดกและภาษีการให้	35
2.5.1 แบบจำลองของมรดก	35
2.5.2 ความหมายของภาษีมรดก	37
2.5.2.1 ภาษีกองมรดก	37
2.5.2.2 ภาษีการรับมรดก	38
2.5.3 ลักษณะทั่วไปของภาษีมรดก	39
2.5.4 ความหมายของมรดกและการเสียภาษีที่เกิดจากมรดก	40
2.5.4.1 กองมรดก	40

2.5.4.2 การตกทอดแห่งมรดก	41
2.5.4.3 ทายาท	41
2.5.5 ความหมายของภาษีการให้	42
2.6 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกแต่ละประเภท	44
2.6.1 ภาษีกองมรดก (Estate Tax)	45
2.6.2 ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)	51
2.6.3 ภาษีการให้ (Gift Tax)	52
2.6.4 ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมรดก	54
2.6.5 ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมรดก	55
2.7 ความเป็นมาภาษีมรดกในประเทศไทย	56
2.7.1 ภาษีมรดกในสมัยการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช	56
2.6.1.1 สมัยกรุงศรีอยุธยา	56
2.6.1.2 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์	57
2.7.2 ภาษีมรดกในสมัยการปกครองระบอบประชาธิปไตย	59
2.7.2.1 พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476	59
2.7.2.2 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558	67
(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก และผู้ได้รับการยกเว้น	67
(2) ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก	69
(3) มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก	70
(4) อัตราภาษีการรับมรดก	71
(5) การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษีการรับมรดก	71
(6) การอุทธรณ์การเสียภาษีการรับมรดก	71
(7) การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม	72
(8) บทกำหนดโทษ	73
(9) ข้อสังเกตของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558	76
2.7.2.3 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558	77
(1) ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับให้	80
(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับให้	81
(3) มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับให้	82
(4) อัตราการจัดเก็บภาษี	82
(5) การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษีการรับให้	83
(6) การหักภาษี ณ ที่จ่าย	84

(7) บทกำหนดโทษ	85
2.7.2.4 ภาษีซ้อนของภาษีมรดก	86
2.7.2.5 การจัดเก็บภาษีการให้ที่ซ้อนกับภาษีการรับมรดก	88
บทที่ 3 กฎหมายภาษีมรดกในต่างประเทศ	91
3.1 บทนำ	91
3.1.1 การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ	91
3.1.2 ภาพรวมภาษีมรดกของต่างประเทศ	92
3.2 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศสหรัฐอเมริกา	94
3.2.1 ประวัติความเป็นมา	94
3.2.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี	95
3.2.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้	95
3.2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	95
3.2.3.2 ฐานภาษี	95
3.2.3.3 การลดหย่อน	98
3.2.3.4 อัตราภาษี	99
3.2.3.5 การคำนวณภาษี	101
3.2.3.6 การประเมินจัดเก็บภาษี	102
3.2.3.7 การให้หรือของขวัญที่ไม่ต้องเสียภาษีการให้	103
3.2.3.8 ของขวัญและของที่ระลึกที่ต้องเสียภาษี	105
3.2.3.9 บทลงโทษ	106
3.3 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศฝรั่งเศส	107
3.3.1 ประวัติความเป็นมา	108
3.3.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี	108
3.3.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้	109
3.3.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	109
3.3.3.2 ฐานภาษี	109
3.3.3.3 อัตราภาษี	110
3.3.3.4 การคำนวณภาษี	111
3.3.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี	113
3.3.3.6 ภาษีการให้	114



3.3.3.7 บทลงโทษ	105
3.3.4 ภาษีของขวัญหรือการให้ของฝรั่งเศส	106
3.4 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศไทย	107
3.4.1 ประวัติความเป็นมา	107
3.4.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี	108
3.4.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้	108
3.4.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	108
3.4.3.2 ฐานภาษี	108
3.4.3.3 อัตราภาษี	109
3.4.3.4 การคำนวณภาษี	109
3.4.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี	111
3.4.3.6 ภาษีการให้	112
3.4.3.7 บทลงโทษ	116
3.5 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศไทย	124
3.5.1 ประวัติความเป็นมา	124
3.5.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี	125
3.5.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้	125
3.5.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	125
3.5.3.2 ฐานภาษี	127
3.5.3.3 อัตราภาษี	128
3.5.3.4 การคำนวณภาษี	131
3.5.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี	133
3.5.3.6 บทลงโทษ	134
3.6 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศไทย	136
3.6.1 ประวัติความเป็นมา	136
3.6.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษี	140
3.6.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้	141
3.6.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	141
3.6.3.2 ฐานภาษี	142
3.6.3.3 อัตราภาษี	144
3.6.3.4 การคำนวณภาษี	147
3.6.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี	149
3.6.3.6 บทลงโทษ	150

3.7 การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ในต่างประเทศ	150
3.8 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของต่างประเทศ	154
บทที่ 4 การวิเคราะห์เปรียบเทียบปัญหาภาษีมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้	161
4.1 การเปรียบเทียบภาษีมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ของไทยและต่างประเทศ	145
4.2 รูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้	169
4.2.1 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยถิ่นที่อยู่	169
4.2.1.1 ภาษีการรับมรดก	169
4.2.1.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้	170
4.2.2 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยสภาพบุคคล	173
4.2.2.1 ภาษีการรับมรดก	173
(1) การทำพินัยกรรมให้แก่นิติบุคคล	174
(2) การโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์	174
4.2.2.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้	178
(1) การโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคล	180
(1) การเปลี่ยนแปลงมูลค่าทรัพย์สิน	182
4.2.3 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยประเภททรัพย์สิน	185
4.2.3.1 ภาษีการรับมรดก	185
(1) การแปลงสภาพจากทรัพย์สินมีทะเบียนเป็นสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียน	186
(2) การเก็บเงินสด	187
(3) ทรัพย์สินทางปัญญา	188
4.2.3.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้	191
(1) การให้ทรัพย์สินที่ไม่อยู่บังคับที่ต้องเสียภาษี	193
4.2.4 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรม	194
4.2.4.1 ภาษีการรับมรดก	194
(1) การโอนทรัพย์มรดกข้ามรุ่น	195
(2) การไม่แบ่งทรัพย์สินจากกองมรดก	197
(3) การโอนทรัพย์สินให้คู่สมรส	198

(4) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิต	200
4.2.4.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้	203
(1) การทำสัญญาโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด	203
(2) การทำสัญญาทางแพ่งเพื่อเลี่ยงภาษี	205
4.2.5 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยที่ตั้งทรัพย์สิน	206
4.2.5.1 ภาษีการรับมรดก	206
(1) การยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปยังต่างประเทศ	207
4.2.5.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้	212
(1) การกระจายทรัพย์สิน	213
4.3 มาตรการวิเคราะห์ความรับผิดทางอาญา	214
4.3.1 ภาษีการรับมรดก	214
4.3.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้	217
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	219
5.1 บทสรุป	219
5.2 ข้อเสนอแนะ	222
บรรณานุกรม	231
ภาคผนวก	239
ประวัติผู้เขียน	241



## บทที่ 1 บทนำ

### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การบริหารจัดการประเทศให้สงบสุข จะต้องมีการกระจายผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่เป็นธรรม จำเป็นที่รัฐบาลจะต้องทำหน้าที่จัดสรร และปรับปรุงการกระจายผลประโยชน์ให้เป็นไปในทางที่เหมาะสม การใช้ระบบภาษีอากรเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการบริหารจัดการประเทศไปสู่เป้าหมายดังกล่าว สำหรับการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง ที่เป็นการเพิ่มรายได้ให้กับประเทศ โดยที่ไม่กระทบกระเทือนต่อคนจน เป็นการกระจายได้ สร้างความเป็นธรรม และช่วยลดช่องว่างระหว่างคนจนคนรวยให้น้อยลง

ภาษีมรดกจัดเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับความตายของเจ้ามรดก ประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกมาแล้ว หลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตย พ.ศ.2475 โดยมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ถูกคัดค้านจากกลุ่มคนที่มีฐานะร่ำรวยอย่างมาก ต่อมาได้ถูกยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 นับจากนั้นมาไม่เคยมีการตรากฎหมายภาษีมรดกใช้บังคับในประเทศไทยอีกเลย<sup>1</sup>

ในขณะที่ในต่างประเทศมีการเรียกเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้มาเป็นเวลานานแล้ว โดยประเทศฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีมรดกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีมรดกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีกองมรดก ค.ศ.1984 (Inheritance Tax Act 1984) ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีมรดกโดยอาศัยประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีมรดกโดยอาศัยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ค.ศ. 1950<sup>2</sup>และประเทศเกาหลีใต้จัดเก็บภาษีมรดกโดยอาศัยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ (Inheritance Tax and Gift Tax Act 1996)

---

<sup>1</sup>สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก, (กรุงเทพมหานคร : สำนักการพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557), น.11.

<sup>2</sup> เพิ่งอ้าง

ต่อมาเมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2558 ที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ(สนช.) ที่มี นายพรเพชร วิชิตชลชัย ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เป็นประธานการประชุม ได้มีมติเห็นชอบกับ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก และร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ในวาระ สาม ด้วยคะแนนเสียง 145 ต่อ 5 งดออกเสียง 10 และให้ประกาศใช้เป็นกฎหมายต่อไป โดยร่าง พระราชบัญญัติดังกล่าวมีจำนวน 38 มาตรา ซึ่งคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาฯ ได้พิจารณาแก้ไข สาระสำคัญของร่างกฎหมายโดยขยายฐานการจัดเก็บภาษีมรดกจากเดิมที่กำหนดมูลค่ามรดกที่ 50 ล้านบาท เป็น 100 ล้านบาท โดยให้เสียภาษีเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ในอัตราร้อยละ 10 แต่ถ้าหากผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งในการผ่านร่าง พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้น เริ่มตั้งแต่เมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน 2557 ที่คณะรัฐมนตรี ชุดที่มี พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ. ... และร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... (แก้ไขประมวลรัษฎากรให้ สอดคล้องกับร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก) ต่อประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เพื่อให้สภา นิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 ในวาระการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2557 วันที่ 4 ธันวาคม 2557 ด้วยเหตุผลว่า การโอนทรัพย์สินในทางมรดกปัจจุบันได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่า ทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเท่าใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตาม สมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศ และยกระดับการดำรงชีวิต ของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ โดย พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้ประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2558 โดยมีผลบังคับ ใช้ 180 วันนับแต่วันประกาศ

จากการศึกษาพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558 ข้อดีข้อเสียของหลักกฎหมายเปรียบเทียบกับ กฎหมายภาษีมรดกและภาษีการให้ของประเทศอื่นๆ พบว่ามีประเด็นปัญหาที่อาจก่อให้เกิดความ ความไม่มีประสิทธิภาพ ไม่เป็นธรรม อาจก่อให้เกิดปัญหาต่างๆในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ตลอดจนการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับ ให้ที่แก้ไขตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าว เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดก และภาษีการให้นั้น เป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง ซึ่งมีปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเป็น ปัญหาที่สำคัญในการจัดเก็บภาษี ทำให้มีหลายประเทศได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ ได้แก่ประเทศ สวีเดน สิงคโปร์ เป็นต้น และเมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ.2558 แล้ว จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติดังกล่าวซึ่งมีจำนวน 38 มาตรานั้น ยังมีช่องว่างทางกฎหมายที่อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดก ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหา และส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ ตลอดจนการบังคับใช้กฎหมายต่อไปด้วย

ด้วยเหตุผลดังที่กล่าวมานั้น เพื่อให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558 สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สมบูรณ์ สามารถจัดเก็บภาษีได้สมดังเจตนารมณ์ของผู้ร่าง ซึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะมุ่งเน้นที่จะศึกษาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ ที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558 โดยศึกษาจากการกรณีศึกษาในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ และศึกษามาตรการป้องกันและแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ในต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการป้องกัน และแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ต่อไป

อนึ่ง ในการพิจารณาการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นจะมีความหมายที่สำคัญอยู่ 2 ประการ คือความหมายอย่างกว้าง และความหมายอย่างแคบ โดยในความหมายอย่างกว้างจะเป็นการกระทำที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะที่เป็นการลดจำนวนภาษีลง เช่น การวางแผนภาษี การเลี่ยงภาษี หรือการหนีภาษี เป็นต้น โดยวิธีการเหล่านี้เป็นวิธีการที่ทำให้ภาษีลดลงทั้งสิ้น ซึ่งจะมีทั้งกรณีที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาอยู่ด้วย ส่วนการหลีกเลี่ยงภาษีในความหมายอย่างแคบ จะเป็นการกระทำในลักษณะที่ผิดกฎหมายและมีโทษทางอาญา เช่นการหนีภาษี เป็นต้น ซึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นที่จะศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีในความหมายอย่างกว้าง

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เนื่องจากพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 ได้ผ่านการเห็นชอบของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และประกาศใช้ลงในราชกิจจานุเบกษา โดยมีผลบังคับใช้ในปี 2559 ซึ่งวิทยานิพนธ์นี้จึงมุ่งที่จะศึกษาถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้ พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558 โดยหามาตรการเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดก ซึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์สำคัญดังนี้

(1) เพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558

(2) เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิด ที่มา ตลอดจนเหตุผลในการพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558

(3) เพื่อศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์ปัญหาการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้บังคับพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558

(4) เพื่อศึกษามาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของต่างประเทศว่ามีมาตรการอย่างไร ตลอดจนกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ และแนวทางแก้ไข ปัญหาของต่างประเทศนั้น

(5) เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาและหามาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ บรรลุเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีมรดก

### 1.3 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้ใช้วิธีการวิจัยเอกสารเป็นหลัก (document research) โดยศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลการค้นคว้าจากประมวลรัษฎากร ตำรา คำอธิบาย บทความ ข้อมูลการวิจัยที่ผ่านมา รวมทั้งข้อมูลอื่นๆทางอินเทอร์เน็ต

### 1.4 ขอบเขตการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีขอบเขตในการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ที่อาจก่อให้เกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558 โดยศึกษาถึงเหตุผลที่มา แนวความคิดของการร่างพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40 ) พ.ศ.2558 และศึกษาถึงโครงสร้างของพระราชบัญญัตินี้ และทำการศึกษามาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของต่างประเทศ ตลอดจนกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ เพื่อหามาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ในประเทศไทย



### 1.5 สมมติฐานการศึกษา

พระราชบัญญัติกาสิโนการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ยังมีช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้สามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีได้ ซึ่งจะต้องสามารถหามาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้มาบังคับใช้ในประเทศไทย เพื่อให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 สามารถใช้บังคับจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ บรรลุเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีมรดก สามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม ลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้ต่อไป

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- (1) ได้ทราบและเข้าใจหลักการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558
- (2) ได้ทราบและเข้าใจถึงประสิทธิภาพ และการบรรลุเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558
- (3) เพื่อให้ทราบถึงปัญหาต่างๆ ที่เกิดหรือน่าจะเกิดจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 โดยเฉพาะปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้
- (4) เพื่อให้ทราบถึงมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ กรณีศึกษาที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ และสามารถหามาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ และสามารถนำมาบังคับใช้ในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- (5) เพื่อเป็นประโยชน์ต่อนิสิต นักศึกษา ตลอดถึงผู้ที่สนใจจะศึกษาต่อไป

## บทที่ 2

### แนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี ภาษีมรดก และการจัดเก็บภาษีมรดก และภาษีการให้ในประเทศไทย

#### 2.1 ความหมายและแนวคิดของภาษีอากร

##### 2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้ประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม โดยมีได้ให้ประโยชน์ในความหมายทั่วไปตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษีหมายความว่า การเก็บภาษีนั้นมิได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์ทางอ้อมหรือประโยชน์อาจเกิดขึ้นโดยตรงโดยมิได้ตั้งใจ นอกจากนั้นแล้วขนาดของประโยชน์ที่ได้รับก็ไม่จำเป็นต้องเท่าเทียมกับจำนวนภาษีที่เสีย

ในอีกความหมายหนึ่งทางเศรษฐศาสตร์ภาษีอากร<sup>1</sup> หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลและไม่ก่อให้เกิดภาวะในการชำระคืนของรัฐบาล หมายความว่า การเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายรายได้หรือทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาลในที่นี้พึงเข้าใจว่าการเก็บภาษีมิได้เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้เพิ่มขึ้นในสังคม การเก็บภาษีเป็นเพียงการเคลื่อนย้ายรายได้หรือทรัพยากรจากความครอบครองของเอกชนไปสู่ความครอบครองของรัฐบาลเท่านั้น กล่าวคือ ในการเก็บภาษีนั้นสังคมมิได้มีสินค้าและบริการเพิ่มขึ้น รายได้ของสังคมจึงมิได้เพิ่มขึ้น แม้รัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการเก็บภาษี แต่เอกชนก็มีรายได้ลดลงเท่ากับรายได้ที่รัฐบาลเพิ่มขึ้น ดังนั้นสังคมทั้งสังคมจึงมิได้มีรายได้หรือทรัพยากรเพิ่มขึ้นจากการเก็บภาษี ภาษีจึงเป็นเงินโอน (transfer payment) ไม่ใช่รายได้ (income) ของสังคมและการเก็บภาษีก็คือการโอนอำนาจซื้อหรือทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล โดยที่ ในการโอนนั้นมีได้ก่อให้เกิดผลผลิตเพิ่มขึ้นในสังคม การโอนรายได้จากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาลนั้นไม่ก่อให้เกิดภาวะในการชำระคืนแก่ภาครัฐบาล หมายความว่าไม่ใช่การกู้ยืมตัวเอง กล่าวคือ การกู้ยืมนั้นเป็นการเคลื่อนย้ายรายได้หรือทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาลเหมือนกัน แต่ก็ไม่ก่อให้เกิดภาวะที่รัฐบาลจะต้องเคลื่อนย้ายรายได้หรือ

---

<sup>1</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.165.

ทรัพยากรกลับคืนสู่ภาคเอกชนเมื่อตอนรัฐบาลชำระเงินคืนให้เอกชน แต่การเก็บภาษีนั้นรัฐบาลไม่มีข้อผูกพันในการชำระคืน<sup>2</sup>

### 2.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

กฎหมายที่บัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีอากร จะกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแตกต่างกันไปตามชนิดของภาษีอากรที่จัดเก็บ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถแบ่งได้ดังต่อไปนี้

(1) บุคคลธรรมดา กฎหมายภาษีอากรที่จัดเก็บภาษีแก่บุคคลธรรมดา ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

(2) นิติบุคคล กฎหมายภาษีอากรที่จัดเก็บภาษีแก่นิติบุคคล ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

(3) กลุ่มบุคคล กฎหมายภาษีอากรบางประเภทยังบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีแก่กลุ่มบุคคลต่าง ไม่ว่าจะเป็นคณะบุคคล หรือสมาคม ก็ล้วนแต่มีบทบัญญัติให้กฎหมายภาษีอากรที่จะจัดเก็บทั้งสิ้น

นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรบางชนิดยังบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นทั้งบุคคลมากกว่า 1 กล่าวคือ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ก็สามารถเป็นผู้เสียภาษีชนิดเดียวกันได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

### 2.1.3 ฐานของภาษีอากร<sup>3</sup>

ฐานของภาษีอากร คือสิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ถ้าใช้อัตราภาษีคูณเข้าไปกับฐานภาษีแล้วจะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย ฐานภาษีโดยทั่วไปแยกออกได้เป็น 4 ประการ คือ

#### 2.1.3.1 ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base)

รายได้นับว่าเป็นฐานภาษีที่ใช้กันแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่งการที่นิยมใช้รายได้เป็นฐานภาษี เพราะรายได้ใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (ability - to - pay) ได้ดี ผู้มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดาโดยอาศัยรายได้เป็นฐาน ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>2</sup> เศรษฐวุฒิ สุทธิวาหนฤพุมิ, “6 ข้อสังเกตเรื่องภาษีมรดก,” มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา, น.9 (2557).

<sup>3</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ่างแล้ว เจริญรทที่ 1, น.167.

เก็บจากนิติบุคคล เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด โดยอาศัยกำไรซึ่งก็คือรายได้ของนิติบุคคลเป็นฐาน

### 2.1.3.2 ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption Base)

การใช้จ่ายในการบริโภคถือเป็นฐานภาษีที่ดีอย่างหนึ่ง เพราะการบริโภคเป็นการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไป ผู้บริโภคจึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมตามสัดส่วนแห่งการบริโภคของตน อีกทั้งการใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีดีกว่าใช้รายได้เป็นฐานภาษี ในแง่ที่ว่าการเก็บภาษีจากรายได้นั้น มิได้ค้ำประกันว่าผู้มีรายได้ ได้นำรายได้ได้นั้นมาใช้จ่ายเพื่อการบริโภคทันทีหรือไม่ หรือว่าเก็บรายได้ได้นั้นไว้เป็นเงินออมเพื่อการบริโภคในอนาคต การบริโภคถือว่าการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไปและเป็นการก่อให้เกิดความสุขต่อผู้บริโภค ส่วนการออมไว้นั้นจากรายได้เป็นการเก็บภาษีจากรายได้ทั้งก่อนไม่ว่ารายได้ได้นั้นจะใช้ในการบริโภคหรือเก็บออมไว้ มองในแง่นี้การเก็บภาษีโดยอาศัยฐานรายได้จึงไม่เป็นธรรมนัก ส่วนการเก็บภาษีโดยอาศัยการบริโภคเป็นฐานนั้นได้ถือหลักว่าผู้ใดได้รับความสุขด้วยการบริโภคคือการใช้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไปก็ต้องเสียภาษีให้สังคม รายได้ส่วนใดที่ยังมิได้นำมาใช้ในการบริโภคก็ยังไม่ต้องเสียภาษี ผู้ใดบริโภคมากก็เสียภาษีมากผู้ใดบริโภคน้อยก็เสียภาษีน้อย อย่างไรก็ตามถ้ามองจากอีกแง่หนึ่ง สัดส่วนของการใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้ นั้นแตกต่างกันไปตามฐานะของตน กล่าวคือ คนจนมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนใหญ่ของรายได้ ส่วนคนมั่งมีมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนน้อยของรายได้ หากใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีผลก็จะกลายเป็นว่าภาระภาษีจะตกแก่คนจนมากกว่าคนมั่งมี เพราะรายได้ส่วนใหญ่ของคนจนถูกเก็บภาษี แต่รายได้ส่วนน้อยของคนมั่งมีถูกเก็บภาษี ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคมีหลายภาษี อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีสรรพสามิต ภาษีสินค้าเข้าและออก เป็นต้น

### 2.1.3.3 ฐานเกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth Base)

ความมั่งคั่งใช้เป็นเครื่องวัดอีกอย่างหนึ่งที่วัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดี เพราะความมั่งคั่งก็คือการสะสมของรายได้ที่เจ้าของได้สะสมไว้ในรอบระยะเวลาต่าง ๆ นอกจากนั้นความมั่งคั่งก็คือทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ใบบุณ เป็นต้น ยังใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ได้ด้วย ภาษีที่เก็บโดยอาศัยความมั่งคั่งเป็นฐานได้แก่ ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดินภาษีมรดก ภาษีผลได้จากทุน และภาษีความมั่งคั่งสุทธิ (Net wealth tax) เป็นต้น

อนึ่ง ในการจัดเก็บภาษีมรดก ไม่ว่าจะเก็บจากการมรดกหรือเก็บจากการรับมรดกจะเป็นภาษีที่เก็บจากฐานเกี่ยวกับความมั่งคั่งนี้

### 2.1.3.4 ฐานอื่น ๆ

นอกจากฐานรายได้ การบริโภค และความมั่งคั่งแล้ว ก็ยังมีภาษีที่เก็บโดยอาศัยฐานอื่น ๆ อีก แต่ภาษีที่เก็บจากฐานอื่นที่มีใช้ฐานรายได้ ฐานการบริโภคและฐานความมั่งคั่งนั้นเป็นภาษีที่เก็บได้เงินจำนวนน้อย โดยมากมักมุ่งเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะบางอย่างซึ่งมิใช่การเก็บภาษีเพื่อรายได้ของรัฐบาลหรือเพื่อความเป็นธรรมในสังคม ตัวอย่างของภาษีฐานอื่น ได้แก่ ภาษีขายโสดที่เก็บในประเทศไทยในปี 2485 สมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เพื่อส่งเสริมการเพิ่มประชากร เป็นต้น<sup>4</sup>

### 2.1.4 โครงสร้างอัตราภาษี<sup>5</sup>

อัตราภาษี คือสัดส่วนของฐานภาษีที่กำหนดให้เก็บเป็นภาษี ถ้าเอาอัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย อัตราภาษีแบ่งออกได้ 3 แบบ คือ

(1) อัตราคงที่หรืออัตราตามสัดส่วน (Flat Rate or Proportional Rate) อัตราแบบนี้กำหนดให้ใช้อัตราเดียวไม่ว่าฐานจะเป็นเท่าไร คือเป็นอัตราคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามฐานภาษี เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดให้เก็บภาษีในอัตรา 30 % ของกำไร ไม่ว่าจะกำไรเท่าไรก็เสียภาษีในอัตรา 30 % เท่ากัน

(2) อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือ อัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงก้าวหน้าไปตามขนาดของฐาน ถ้าฐานยิ่งใหญ่อัตราภาษีก็ยิ่งสูง ฐานยิ่งเล็กรัตราภาษีก็ยิ่งต่ำ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเก็บจากฐานเงินได้ ถ้าเงินได้สุทธิไม่เกิน 100,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 5 % เงินได้สุทธิตัวที่เกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 10 % ส่วนที่เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 20 % เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 30 % เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 4,000,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 37 % จะเห็นว่าอัตราภาษีเปลี่ยนแปลงก้าวหน้าไปตามฐานภาษี ภาษีอัตราก้าวหน้านี้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและในทางทฤษฎีถือว่าเป็นภาษีที่มีพลังในการกระจายรายได้สูง

(3) อัตราถอยหลัง (Regressive Rate) อัตราภาษีถอยหลัง คือ อัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงในทางตรงข้ามกับฐาน กล่าวคือ ถ้าฐานยิ่งใหญ่อัตราภาษีก็ยิ่งต่ำ ถ้าฐานยิ่งเล็กรัตราภาษีก็ยิ่งสูง

<sup>4</sup> เศรษฐวุฒิ สุทธิวาทนฤพุมิ, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 2*, น.10-11.

<sup>5</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1*, น.170-172.

เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทยที่เก็บอยู่ในปัจจุบันเก็บโดยใช้อัตราถอยหลังตามราคาที่ดิน ถ้าที่ดินยิ่งราคาแพงอัตราภาษียิ่งต่ำ<sup>6</sup>

หากพิจารณาโครงสร้างอัตราภาษีของภาษีมรดกในหลายๆประเทศจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีในหลายๆอัตราแตกต่างกันไป เช่น ประเทศญี่ปุ่นใช้การเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราก้าวหน้า แต่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ของประเทศไทยใช้อัตราคงที่ เป็นต้น

### 2.1.5 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร<sup>7</sup>

กฎหมายภาษีอากรได้นำหลักการสำคัญในทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ ได้แก่ หลักการทำรายได้ หลักการบริหารภาษี และหลักการระภาษี โดยสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

#### 2.1.5.1 หลักการทำรายได้

เนื่องจากภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญของประเทศ ดังนั้นภาษีที่ดีจำต้องทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างเพียงพอ จึงได้มีการกำหนดสาระสำคัญของหลักการทำรายได้ไว้ 3 ประการกล่าวคือ

(1) การทำรายได้ดี (Productivite)คือการมีจำนวนรายได้มากพอที่สามารถนำไปใช้จ่ายในทางสาธารณะ ซึ่งภาษีจะทำรายได้ดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีนั้นๆ โดยที่นักวิชาการเห็นว่า ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ทำรายได้ดี เพราะผู้เสียภาษีจะไม่รู้สึกถึงภาระภาษีที่ตนแบกรับ เช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

(2) ความมั่นคง(Stabilite) คือการกำหนดจำนวนรายได้ตามประเภทของภาษีต้องไม่ผันแปรไปตามการขึ้นลงของสภาวะทางเศรษฐกิจ เพราะหากเมื่อใดที่ภาวะเศรษฐกิจแย่ ก็จะทำให้เก็บภาษีได้น้อย ดังนั้น ภาษีจะต้องมีความมั่นคงในการจัดเก็บรายได้

(3) ความยืดหยุ่น (Elasticite)คือลักษณะของภาษีที่จะต้องมีความยืดหยุ่น กล่าวคือการเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดการต่อต้านจากผู้เสียภาษี อันส่งผลให้รายได้ที่เก็บจากภาษีนั้นลดลง

<sup>6</sup>เศรษฐพุดิ สุทธิวาทนฤพุดิ, *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.10-11.

<sup>7</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น.57.

### 2.1.5.2 หลักการบริหารภาษีอากร

หลักการบริหารภาษีอากรนั้น เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่ Adam Smith ได้คิดขึ้น ตั้งแต่ปี ค.ศ.1776 ซึ่งก็ยังสามารถนำมาใช้ได้จนถึงปัจจุบัน โดยหลักการบริหารภาษีอากรที่ต้นนั้นมี หลักเกณฑ์ที่สำคัญอยู่ 4 ประการ กล่าวคือ

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)คือแนวความคิดที่ว่าประชาชนของรัฐ จำต้องบริจาค หรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครอง ตามสัดส่วนของรายได้ที่ ครอบครองอยู่ ถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่าง ยุติธรรม จึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถ หรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้ง หลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะ ต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ บังคับได้โดยทั่วกัน ดังนั้นการยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วย ความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำ ที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน โดยหลัก ความเป็นธรรมสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ กับหลักความ เป็นธรรมสัมพัทธ์ กล่าวคือหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์จะพิจารณาถึงการวัดความเป็นธรรมใน การเสียภาษีของประชาชนในรูปแบบตัวเงิน แต่หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ จะแบ่งความยุติธรรมเป็น 2 ลักษณะ คือ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสีย ภาษี (The Ability to Pay Principle)

ส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์ แก่คนทั่วไปอาจวัดจากรายได้ ความมั่งมีหรือการใช้จ่าย<sup>8</sup>

เมื่อนำหลักความเป็นธรรมเข้ามาใช้กับภาษีมรดก จะเห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษี โดยยึดหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง กล่าวคือ บุคคลที่ไม่มีความมั่งคั่งในทรัพย์สินก็จะไม่อยู่ในบังคับ ที่จะต้องเสียภาษีมรดก แต่ในทางกลับกันหากบุคคลนั้นมีความร่ำรวย มีความมั่งคั่ง บุคคลนั้นก็ต้อง เสียภาษีมรดกนั่นเอง

(2) หลักความแน่นอน (Certainty)คือการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความชัดเจน และแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี การประเมินภาษี หรือวิธีจัดเก็บภาษี โดยความแน่นอนนี้ตั้งอยู่บน พื้นฐานของเหตุผล เช่น รัฐต้องกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีในทางภาษีไว้อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ

---

<sup>8</sup> Thomas Nelson, and Peter Brown, Adam Smith An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, (Edinburgh: Printed at the University Press, 1827),p. 347.

(3) หลักความสะดวก (Convenience)ภาษีทุกประเภทควรเรียกเก็บตรงตามเวลา ด้วยวิธีการชำระเงินที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งรวมถึงช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่ง Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอนและหลักความสะดวกในลักษณะที่สอดคล้องเชื่อมโยงกัน

(4) หลักความประหยัด (Economy)คือการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการจัดเก็บรายได้เข้าสู่คลัง ซึ่งจำนวนรายได้ที่นำเข้าคลังนั้น จะต้องมีความใกล้เคียงกับรายได้ที่รัฐจัดเก็บ กล่าวคือ รัฐควรเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือความยุ่งยากอื่นๆ รวมทั้งรัฐจะต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีสูงสุด

ในปัจจุบันนักวิชาการหลายท่านได้มีแนวความคิดเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดี โดยได้มีการเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพการในปัจจุบันโดยมีหลักการต่างๆ ดังนี้

- หลักการยอมรับ (Acceptability)<sup>9</sup>หลักการยอมรับ หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับ เพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือ และศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษี ยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

- หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึงภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการได้อย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารแต่ละรัฐเป็นสำคัญ

- หลักการยืดหยุ่น (Flexibility)<sup>10</sup>ภาษีที่ดีควรปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายและไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษีที่ทำให้รายได้จากภาษีลดน้อยลงจากทฤษฎีดังกล่าวข้างต้นเป็นสิ่งที่รัฐควรใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีแต่ในความเป็นจริงทฤษฎีดังกล่าวไม่สามารถใช้ได้จริงในทางปฏิบัติเพราะจะเห็นได้จากปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นไม่เป็นไปตามหลัก

<sup>9</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 7*, น.64.

<sup>10</sup>สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” ตุลพาณ, (กันยายน – ธันวาคม 2548).



ความสามารถคนที่มีทรัพย์สินมากก็ยังคงได้รับการยกเว้นภาษีแต่คนที่มีความฐานะปานกลางถึงยากจน ยังคงต้องรับภาระภาษีมากกว่าและภาษีที่จัดเก็บได้ยังอำนวยความสะดวกให้กับรัฐไม่ได้มากเท่าที่ควรซึ่งรัฐควรจัดเก็บภาษีทางตรงให้ได้มากกว่าภาษีทางอ้อมเพราะจะทำให้การกระจายรายได้เป็นไปอย่างทั่วถึงและเป็นธรรมปัจจุบันภาษีทางตรงที่ประเทศไทยจัดเก็บนั้นมีอยู่เพียง 2 ประเภทคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

- หลักการทำรายได้ (Productivity) ภาษีอากรที่ดีเมื่อจัดเก็บแล้วควรจะทำให้อำนวยรายได้ให้แก่รัฐ เนื่องจากรายได้ของรัฐมีเพียง 2 ทาง กล่าวคือรายได้จากการกักเงิน และรายได้จากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ภาษีแต่ละประเภทจึงควรที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ

### 2.1.5.3 หลักภาระภาษี

เนื่องจากภาษีเป็นภาระที่ตกอยู่กับประชาชน การจัดเก็บภาษีจึงมีผลต่อรายได้หรือทรัพย์สินของประชาชน ซึ่งการผลักภาระภาษีเป็นการกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในการทำให้ตนพ้นจากภาระทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งรวมถึงการกระทำใดๆ ที่ยังผลให้ผู้อื่นเสียภาษีแทนตน โดยการผลักภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า และการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง ซึ่งแต่ละประเภทมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Repercussion en aval) ได้แก่ การที่ผู้เสียภาษี ตามกฎหมายทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังลูกค้าหรือผู้บริโภค โดยการรวมภาระ ภาษีนั้นเข้าไปในราคาสินค้า จึงทำให้ผู้บริโภคตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี

(2) การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Repercussion en amont) ได้แก่ การที่ผู้เสีย ภาษีตามกฎหมายทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังผู้ขายปัจจัยการผลิต หรือไปยังผู้ เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการประกอบการผลิต ดังนั้นผู้ขายปัจจัยการผลิตจึงเป็นผู้ แบกรับภาระภาษี

ผู้เขียนเห็นว่าจากหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร ทำให้การจัดเก็บภาษีอากร ทุกรูปแบบ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เป็นไปตามหลักการดังที่กล่าวมาข้างต้นทั้งหมด เพียงแต่ภาษีแต่ละ ประเภทจะมุ่งไปทางหลักการใดหลักการหนึ่งมากกว่า แต่สุดท้ายก็จะตั้งอยู่บนหลักการดังที่กล่าวมา

## 2.1.6 ชนิดของภาษี

หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของภาษีออกเป็นชนิดต่าง ๆ นั้นมีอยู่หลายหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ

### 2.1.6.1 แยกตามการผลักภาระ

แยกตามการผลักภาระ ถ้าจะแยกภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ตามการผลักภาระ อาจแยกภาษีออกได้เป็น 2 ชนิด คือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

(1) **ภาษีทางตรง** หมายถึง ภาษีที่เมื่อเก็บภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่สามารถจะผลักภาระภาษีไปให้ผู้ใดอีกได้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีนั้นไว้เอง ตัวอย่างของภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการประกันสังคม (social security tax) ภาษีผลได้จากทุน (capital gains tax) ภาษีกองมรดก (estate tax) ภาษีการรับมรดก (inheritance tax) ภาษีการให้ (gift tax) และภาษีทรัพย์สิน (property tax) เป็นต้น

(2) **ภาษีทางอ้อม** หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากการผลิตเบียร์ ผู้ผลิตเบียร์ก็จะรวมค่าภาษีเข้าไปกับราคาขาย ทำให้ผู้ผลิตแม้จะเป็นผู้นำเงินภาษีไปเสียให้กรมสรรพสามิต แต่ก็ไม่ต้องรับภาระภาษีไว้เองแต่สามารถผลักภาระไปให้ผู้บริโภคเบียร์ได้ ตัวอย่างของภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีการนำเข้า ภาษีการส่งออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีการค้า อากรแสตมป์ และอากรมโหรีสห เป็นต้น

### 2.1.6.2 แยกตามการใช้เงินภาษี

การแยกตามการใช้เงินภาษี สามารถแยกภาษีตามการใช้เงินภาษีได้เป็น 2 ชนิด คือ ภาษีทั่วไป (general tax) และภาษีเพื่อการเฉพาะ (ear – marked tax)

(1) **ภาษีทั่วไป** หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปเข้างบประมาณแผ่นดิน สำหรับใช้ในกิจการทั่วไป ไม่มีภาระระบุว่าต้องนำเงินภาษีนั้นไปใช้เพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะ

(2) **ภาษีเพื่อการเฉพาะ** หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำเงินไปใช้ในกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ กล่าวคือ มีการระบุว่ารายได้จากภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อกิจการที่กำหนดให้เท่านั้น จะนำไปใช้เพื่อกิจการอื่นไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการป้องกันประเทศ (defence tax) ที่เก็บในเกาหลีใต้เป็นการเก็บภาษีเพื่อนำเงินไปใช้ในการป้องกันประเทศ เงินรายได้จากภาษีป้องกันประเทศนี้รัฐบาลจะนำไปใช้เพื่อการอื่นไม่ได้ จะต้องใช้ในกิจการป้องกันประเทศแต่เพียงอย่างเดียว

### 2.1.6.3 แยกตามฐานภาษี

การแยกตามฐานภาษี สามารถแยกภาษีออกเป็นชนิดต่าง ๆ ตามฐานภาษีได้ดังนี้

(1) ภาษีที่เก็บจากเงินได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีผลได้จากทุน (capital gains tax)

(2) ภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่าย ได้แก่ ภาษีการใช้จ่าย (expenditure tax) ตามที่กล่าวมาแล้ว

(3) ภาษีที่เก็บจากทุน ได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีผลได้จากทุน ภาษีกองมรดก ภาษีการรับมรดกภาษีรถยนต์ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

(4) ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการ เช่น ภาษีการขาย ภาษีการนำเข้า ภาษีการส่งออกภาษีสรรพสามิต และค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนที่ดินที่เก็บโดยกรมที่ดิน เป็นต้น

### 2.1.6.4 แยกตามเกณฑ์การประเมินเราอาจแยกภาษีออกตามหลักเกณฑ์การประเมินได้เป็น 2 ชนิด คือ ภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) และภาษีตามสภาพ (Specific Tax)

(1) ภาษีตามมูลค่า คือ ภาษีที่ถือมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ซื้อขายกันเป็นฐานโดยมากกำหนดอัตราร้อยละของมูลค่าโดยไม่คำนึงถึงว่าจำนวนที่ซื้อขายกันจำเป็นเท่าไร เช่น ถ้ากำหนดภาษีน้ำมันว่าเป็นร้อยละ 15 ของราคาขายก็เป็นการเก็บตามมูลค่า

(2) ภาษีตามสภาพ คือ ภาษีที่เก็บตามลักษณะสภาพของสินค้า เช่น กำหนดการเก็บภาษีน้ำมันว่าเก็บลิตรละ 2 บาท ไม่ว่าน้ำมันราคาเท่าไร ถ้าขาย 1 ลิตรก็เสียภาษี 2 บาท หรือเก็บภาษีเปียร์ขวดละ 20 บาทเก็บภาษีไฟสำหรับละ 8 บาท เป็นต้น<sup>11</sup>

จากที่กล่าวมานั้นนโยบายภาษีอากรกับเป้าหมายทางเศรษฐกิจของรัฐบาลไทยมีเป้าหมายในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของที่สำคัญ 5 ประการกล่าวคือเป้าหมายในการใช้งานอย่างเต็มที่ เป้าหมายในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เหมาะสมที่สุด เป้าหมายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป้าหมายในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งให้เป็นธรรม และเป้าหมายในการจัดให้มีการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในอัตราที่เหมาะสม

<sup>11</sup> เศรษฐพุฒิ สุทธิวาทณฤพุมิ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.12-13.

## 2.2 ขอบเขตความหมายของการวางแผนภาษีอากร การเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร

เนื่องจากการให้นิยามความหมายของคำว่า Tax planning Tax Avoidance และ Tax Evasion ในประเทศไทยมีการให้ความหมายไว้อย่างหลากหลาย อาจเกิดความสับสนในการทำ ความเข้าใจในความหมาย ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจะขอใช้คำในภาษาไทยที่แสดง ความหมาย ของศัพท์ภาษาอังกฤษไว้ดังต่อไปนี้

**2.2.1 การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)**<sup>12</sup>หมายถึง “การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด โดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means)ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึงการวางแผนธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วย ทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย”

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม<sup>13</sup>ให้ความหมายของการวางแผนภาษีอากร Tax planning หรือ Tax Mitigation ไว้ว่าหมายถึง “การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุด โดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึง การจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย การวางแผนภาษีอากรถือเป็นส่วนหนึ่ง ในการประกอบธุรกิจ และถ้าจะเลิกประกอบธุรกิจก็ต้องมีการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ในการทำนิติกรรมสัญญาหรือธุรกรรมหรือการงานใดก็ควรจะมีการวางแผนภาษีอากรเช่นเดียวกัน การวางแผนภาษีอากรจึงไม่จำกัดเฉพาะการประกอบธุรกิจเท่านั้น แม้จะมีใช้การประกอบธุรกิจ เช่น การเป็นลูกจ้างหรือการใช้ชีวิตประจำวันก็อาจจะต้องวางแผนภาษีอากรด้วย”

ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์ <sup>14</sup> ให้ความหมายว่า การวางแผนภาษี (Tax Planning) หมายถึง “วิธีการบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการเพื่อเสียภาษี

<sup>12</sup>Barry Larking, IBFD international tax glossary, 4<sup>th</sup> edition (Amsterdam :IBFD Publication BV ,2001) ,p.351 อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), น.536-537.

<sup>13</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2554),น.725.

<sup>14</sup>พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ : International Business Taxation, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552),น.74.

ให้ถูกต้องเป็นสำคัญ หลังจากนั้นเมื่อได้ประเมินภาพรวมของภาระภาษีอากรของกิจการที่ถูกต้องชัดเจนแล้ว จึงพิจารณาทางเลือกที่จะดำเนินการประหยัดภาษีอากรภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละขั้นตอน หรือในแต่ละส่วนของกิจการหรือธุรกรรมนั้นๆต่อไป

การวางแผนภาษี เริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป (หากมี) ดังนั้น ตำราว่าด้วยการวางแผนภาษี จึงมีนัยในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax Management) ที่ชี้แนะแนวทางปฏิบัติของกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ ที่ยากต่อความเข้าใจและปฏิบัติตาม โดยมีตัวอย่างประกอบ ตลอดจนชี้แนะถึงการใช้สิทธิประโยชน์ต่างๆ อันพึงมีตามกฎหมาย”

ดังนั้น หากกล่าวโดยสรุปจะเห็นได้ว่า Tax Planning “เป็นการแสวงหาประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายจากกฎหมายภาษีและโครงสร้างของรูปแบบขององค์กรธุรกิจนั้นเพื่อให้ได้รับผลตอบแทนเป็นประโยชน์ในทางภาษี”<sup>15</sup>

## 2.2.2 การเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)

C.V. BROWN ได้กล่าวถึงทฤษฎีการเลี่ยงอากร (Tax Avoidance) ว่า Tax Avoidance<sup>16</sup>หมายถึง “การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลง”

สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาหรือThe Internal Revenue Service (IRS)ได้ให้ความหมายของ Tax Avoidance ไว้ว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่ใช่เป็นการเลี่ยงที่เป็นความผิด

---

<sup>15</sup>Coeffrey Lehmann Coleman, Taxation Law in Australia, (Butterworths 1989-1990 reprinted), 745 อ้างถึงใน เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษากรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบการเครดิต,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น.28.

<sup>16</sup>C.V BROWN, Taxation and the Incentive to Work Great Britain: Oxford University Press, 1983.131-133 อ้างถึงใน อรุณ กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), น.10.

อาญาผู้เสียภาษีอากรทั้งหมดมีสิทธิที่จะลดภาษีหรือ หลบหลีกเลี่ยงหรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย”<sup>17</sup>

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม<sup>18</sup>เห็นว่าการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร Tax Avoidance หมายถึง “การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Loophole) ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติดังกล่าวนี้ถือว่าถูกต้องตามกฎหมาย และโดยผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่จะพยายามเสียภาษีให้น้อยลงและเสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย เช่น การที่ผู้อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่นทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย หรือการที่ผู้เสียภาษีในอัตราสูงอยู่แล้วร่วมกับบุคคลอื่นประกอบธุรกิจในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลแทนการประกอบธุรกิจในนามตนเองโดยลำพัง ก็เป็นการหลบภาษีเช่นเดียวกันเพราะเป็นการกระทำเพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราต่ำ”

ศาสตราจารย์บุญชนะ อัดถาวร<sup>19</sup> เห็นว่า Tax Avoidance หมายถึง “การเลี่ยงภาษีโดยถูกกฎหมาย”

ปรีดี บุญยัง<sup>20</sup> ให้คำจำกัดความของ Tax Avoidance ว่า “เป็นการไม่เสียภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย”

---

<sup>17</sup>Martin Kaplan, CPA.And naommi Weiss. What the IRS does t want you to know. (New York Villard Books, 1994).p.67 อ้างถึงในเฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษากรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบการเครดิต” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น.26.

<sup>18</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 13, น.728.

<sup>19</sup>อรชุน กนกทิพย์พรชัย, ความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), น.10-11.

<sup>20</sup>ปรีดี บุญยัง, ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2533-2534),น.47.

วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์<sup>21</sup> ให้คำจำกัดความของ Tax Avoidance ว่า “เป็นการไม่ชำระภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อยโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษี ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีการปฏิบัติดังกล่าวนี้ถือว่าถูกต้องตามกฎหมายและดอกผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่พยายามเสียภาษีให้น้อยลงและเสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย”

ดร.พนิต อธิภาวงศ์<sup>22</sup> ให้ความหมายของการเลี่ยงภาษี Tax Avoidance ว่า “แม้จะมีลักษณะคล้ายคลึงกันกับการวางแผนภาษี แต่ความแตกต่างคือ ความหมายของการเลี่ยงภาษี จะเป็นภาพพจน์ด้านลบเนื่องจาก การเลี่ยงภาษี จะมีลักษณะประการหนึ่งคือการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อดำเนินการด้วยการ “การบิดเบือน(Manipulation)” กล่าวอีกนัยว่า การเลี่ยงภาษี เริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้องจัดเป็นวัตถุประสงค์รองลงไป

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ให้คำจำกัดความของ Tax Avoidance ว่าเป็นคำที่ให้นิยามได้ยาก แต่ในภาพรวมคือการหาวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายในการลดภาษีของตนลงมา ซึ่งอาจจะมีคามหมิ่นเหม่หรือไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเสียทีเดียว<sup>23</sup>

นอกจากนั้น Black’s Law Dictionary ยังได้ให้ความหมายของคำว่า Tax Avoidance หมายความว่า การเสียภาษีโดยถูกกฎหมายโดยเป็นการลดภาระทางภาษีที่เป็นไปตาม

---

<sup>21</sup>วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย”, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, (2523), น.9-10.

<sup>22</sup>พนิต อธิภาวงศ์, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 14, น.74-75.

<sup>23</sup>Organisation for Economic Co-operation and Development, Glossary of Tax Terms, สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2559, จาก <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

กฎหมายทุกอย่าง ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่ Tax evasion ไม่ใช่การหลีกเลี่ยงภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย<sup>24</sup>

ดังนั้น หากกล่าวโดยสรุป การให้คำนิยามของคำว่า Tax Avoidance ดังที่กล่าวมาทั้งหมดมีลักษณะเป็นการให้ความหมายของคำในความหมายอย่างแคบ โดยให้ความหมายของ Tax Avoidance ในลักษณะที่เป็นการกระทำที่ไม่มีบทกำหนดโทษในทางอาญา ซึ่งรวมไปถึงวิธีการที่ยอมรับได้ในทางกฎหมาย

### 2.2.3 การหนีภาษีอากร (Tax Evasion)

C.V.BROWN กล่าวถึง ทฤษฎีการหนีอากร (Tax Evasion) ว่า Tax Evasion<sup>25</sup> หมายถึง “การกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย”

สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal Revenue Service (IRS)) ให้ความหมายของ Tax Evasion<sup>26</sup>ว่า “มีความหมายลักษณะตรงกับข้ามกับ Tax Avoidance กล่าวคือเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยหลอกลวงอุบาย อำพราง ปกปิด บางทีพยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือกระทำสิ่งใดๆ”

ศาลออสเตรเลีย<sup>27</sup> ให้ความหมายของการหนีภาษี (Tax Evasion) ว่า “มีความหมายมากกว่าการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) และมากกว่าการปกปิดข้อมูลหรือการบิดเบือนข้อมูลและเป็นการกระทำที่น่าตำหนิซึ่งอาจเกิดจากการกระทำหรืองดเว้นกระทำโดยมีเจตนาปิดบังข้อมูล”

---

<sup>24</sup>Black's Law Dictionary, Featuring Black's Law Dictionary Free Online Legal Dictionary 2nd Ed. สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2559 จาก <http://thelawdictionary.org/>

<sup>25</sup>C.V BROWN, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16, น.10-11.

<sup>26</sup>Martin Kaplan, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 17, น.27

<sup>27</sup>สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), น.180. 67 อ้างถึงในสุเทพ ชาญณรงค์, “มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้าง



ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม<sup>28</sup>เห็นว่าหมายถึง “การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉลเพื่อไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากรเช่นเดียวกัน”

ศาสตราจารย์บุญชนะ อัดถาวร<sup>29</sup>ให้ความหมายว่า Evasion หมายถึง “การหลีกเลี่ยงซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ปรีดี บุญยัง<sup>30</sup> ให้คำจำกัดความ Tax Evasion ว่า “เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยไม่เสียภาษีตามจำนวนที่ควรจะต้องเสียซึ่งการฝ่าฝืนดังกล่าวอาจเกิดขึ้นโดยมีเจตนาหรือไม่เจตนาก็ได้ การหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะนี้มีความผิดตามกฎหมายซึ่งมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญา”

วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์<sup>31</sup> ให้คำจำกัดความของ Tax Evasion ว่า “เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้จะกระทำโดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนาหรือประมาทเลินเล่อก็ตาม การปฏิบัติดังกล่าว ถือเป็นความผิดอาจมมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญา ตามประมวลรัษฎากร”

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ให้คำจำกัดความของ Tax Evasion ว่าเป็นคำที่ให้นิยามได้ยาก แต่เป็นเหตุการณ์ที่ผู้เสียภาษีมีการกระทำ ที่ฉ้อฉล (illegal arrangements) โดยหลีกเลี่ยง หรือละเลยการเสียภาษีของตน เช่น ผู้เสียภาษีชำระภาษีของตนต่ำกว่าที่ควรจะเป็นโดยวิธียื่นแสดงรายได้ต่ำ หรือปิดบังข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีที่ถูกต้องของตน<sup>32</sup>

---

หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), น.47.

<sup>28</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 13*, น.726.

<sup>29</sup>อรชุน กนกทิพย์พรชัย, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 19*, น.10-11.

<sup>30</sup>ปรีดี บุญยัง, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 20*, น.47.

<sup>31</sup>วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 21*, น.9-10.

<sup>32</sup>*อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 23*.

นอกจากนั้น Black's Law Dictionary ยังได้ให้ความหมายของคำว่า Tax Avoidance หมายความว่า ความพยายามที่ผิดกฎหมายเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยวิธีการฉ้อฉล<sup>33</sup>

ดังนั้นกล่าวโดยสรุปแล้ว การหนีภาษี หรือ Tax Evasion หมายถึง การกระทำใดๆที่เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยลงโดยเป็นการขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยชัดแจ้ง และการกระทำดังกล่าวจะมีบทลงโทษทางอาญา ซึ่งโดยปกติการหนีภาษีนั้น เกิดจากเจตนาหลง หรือเจตนาไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง

Tax Avoidance เมื่อพิจารณาในเชิงเปรียบเทียบกับการหนีภาษี Tax Evasion แล้ว หมายถึง การกระทำที่มีเจตนาให้เสียภาษีน้อยลงนอกเหนือไปจากการหนีภาษี ซึ่งการเลี่ยงภาษีนี้โดยทั่วไปถือว่าเป็นสิ่งที่ยอมรับได้ในทางกฎหมายซึ่งการ Tax Avoidance นั้น หากดำเนินการอย่างเหมาะสมจะเข้าลักษณะของการวางแผนภาษี (Tax Planning) แต่หากมีการ Tax Avoidance ที่มากเกินไปจะกลายเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายได้

ผู้เขียนเห็นว่า การเลี่ยงภาษี หรือ Tax Avoidance นั้น แม้ในแง่ของนักวิชาการจะให้ความเห็นไปในทิศทางที่เป็นบวกโดยมองว่าเป็นการกระทำโดยเจตนาที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ขณะเดียวกันก็เป็นการใช้ช่องว่างที่กฎหมายมิได้มีบทบัญญัติป้องกันไว้ในการทำให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุด ซึ่งแตกต่างจากการหนีภาษี Tax Evasion ที่เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายโดยชัดเจนและสามารถกำหนดบทลงโทษไว้ทั้งในทางแพ่งและทางอาญา และเมื่อนำหลักการมาใช้กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้ว จึงควรที่จะมุ่งพิจารณาถึงปัญหาการเลี่ยงอากร Tax Avoidance มากกว่าปัญหาการหนีภาษี Tax Evasion เพราะเมื่อใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อทำให้ตนเองไม่ต้องเสียภาษี เมื่อนั้นอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ และส่งผลกระทบต่อสภาพบังคับใช้ของกฎหมาย

เมื่อพิจารณาถึงความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษี จะเห็นได้ว่ามีความหมายแบ่งเป็น 2 นัยความหมายคือ ความหมายอย่างกว้าง และความหมายอย่างแคบ

การหลีกเลี่ยงภาษีในความหมายอย่างกว้าง คือการหลีกเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเป็นการกระทำการใดๆ ที่เป็นการลดจำนวนภาษีให้น้อยลง ซึ่งรวมในความหมายของการเลี่ยงภาษี Tax Avoidance การหนีภาษี Tax Evasion และการวางแผนภาษี Tax Planning ซึ่งรวมการกระทำที่มีบทลงโทษทั้งทางแพ่ง และทางอาญาอยู่ด้วยโดยหลักการแล้ว การวางแผนภาษีจะเป็นวิธีการที่ยอมรับ

---

<sup>33</sup> อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 24

ได้ และเป็นวิธีการที่ชอบด้วยกฎหมาย ส่วนการหนีภาษี จะเป็นวิธีการที่ไม่สามารถยอมรับได้ตามกฎหมายและมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา ส่วนการเลี่ยงภาษีจะเป็นการกระทำที่ตั้งอยู่ระหว่างถูกกฎหมาย หรือผิดกฎหมาย มีลักษณะเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการลดภาษี

การหลีกเลี่ยงภาษีในความหมายอย่างแคบ คือการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นการกระทำที่มีบทลงโทษทางอาญา โดยมีความหมายที่มุ่งเน้นถึงการหนีภาษี Tax Evasion เป็นสำคัญ และมีบทลงโทษในทางอาญา

จากความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งมี 2 นัยความหมายนั้น วิทยานิพนธ์เล่มจึงมุ่งเน้นในการพิจารณา และวิเคราะห์การหลีกเลี่ยงภาษีตามความหมายอย่างกว้าง ซึ่งรวมบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญารวมอยู่ด้วย

## 2.3 ลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษี<sup>34</sup>

### 2.3.1 สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษี

สาเหตุที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีนั้น อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ความบกพร่องในระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรกล่าวคือในความบกพร่องในระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจะพิจารณาถึงปัจจัยเกี่ยวกับหลักการเกิดขึ้นของเงินได้ (Realization Criterion) ระบบภาษีเงินได้ไม่สะท้อนถึงภาวะเงินเฟ้อ และการจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงอยู่กับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรม

(2) สาเหตุอันเนื่องมาจากการบังคับใช้กฎหมาย กล่าวคือปัญหาในการตีความกฎหมาย ศาลใช้วิธีวิธีอย่างไรในการตีความกฎหมาย รวมถึงกรณีที่กฎหมายมีช่องโหว่หรือมีการบัญญัติไว้ไม่รัดกุม ก็เป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เสียภาษีใช้เป็นช่องทางในการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษี

การตีความกฎหมายภาษีนั้น เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้ศาลใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งโดยเฉพาะ ศาลจึงอาจใช้วิธีการตีความที่ตนเห็นว่าเหมาะสม อย่างไรก็ตาม การตีความของความหมายภาษีนั้น นักกฎหมายทั่วไปยอมรับว่าจะต้องตีความโดยเคร่งครัด เนื่องจากกฎหมายภาษีนั้นเป็นกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิหน้าที่ของประชาชน หมายถึง ต้องใช้ความหมาย

---

<sup>34</sup>เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), น.8.

ตามที่ปรากฏตามตัวบทกฎหมายนั้น และในกรณีที่ตัวบทกฎหมายตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี

(3) ทศนคติของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่มีทัศนคติว่าหน้าที่ในการเสียภาษีเป็นหน้าที่ในทางศีลธรรม ย่อมมีการสนองตอบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐแตกต่างไปจากผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนักธุรกิจ ซึ่งมองว่าภาษีเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการประกอบธุรกิจ และย่อมแตกต่างกับผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจกับการบริหารประเทศของรัฐบาล หรือเห็นว่ารัฐบาลนำภาษีอากรไปใช้ในทางที่ขัดต่อความเห็นของตน

ความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี เป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่จะก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากการที่จะทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดีและยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยสมัครใจ จะต้องทำให้ประชาชนรู้สึกว่าได้เสียภาษีอย่างยุติธรรมและไม่รู้สึกว่าถูกเอาเปรียบหรือได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน

ทัศนคติของศาลต่อการกระทำที่อาจถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการในหลายลักษณะเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น รวมถึงวิธีการที่อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย ก่อให้เกิดแนวความคิดเกี่ยวกับความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีอากร และการควบคุมการเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษี (General Tax-Avoidance Tax Rules) บางกรณีศาลฎีกาอาจไม่ตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด ถ้าผลของการตีความนั้นเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี นอกจากนี้บางกรณีมีตีความโดยขยายความกฎหมายภาษี อาจเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีด้วย

### 2.3.2 วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาถึงพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษี หากพิจารณาในด้านเจตนาอาจจำแนกได้เป็น 2 ประการคือผู้เสียภาษีมีเจตนาโดยตรงที่จะหลีกเลี่ยงและหลบหนีและผู้เสียภาษีที่ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงและหลบหนี<sup>35</sup>

-มีเจตนาหลีกเลี่ยงและหลบหนีซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุหลายประการเช่นไม่ยอมเสียเงินไม่มีเงินจะเสียเพียงพอในระยะเวลาที่กำหนดให้เสียภาษีเห็นผู้อื่นไม่เสียก็เลยหลีกเลี่ยงหรือ

<sup>35</sup>วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 20, น.214.

หลบหนีบ้าง หรือเห็นว่าการเก็บภาษีไม่เป็นธรรมมีเงินได้ซึ่งได้มาโดยทางไม่สุจริตและไม่กล้าเปิดเผย หรือต้องการเอาเปรียบผู้อื่น เป็นต้น

-ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษีแต่ได้กระทำไปโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุเช่น ไม่ทราบว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีขาดความใส่ใจไม่เข้าใจหรือเข้าใจผิดเกี่ยวกับการเสียภาษีไม่มีเงินจะเสียภาษีหรือด้วยความหลงลืม เป็นต้น

วิธีการหนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีมุ่งดังต่อไปนี้

(1) การหนีภาษีเงินได้ (Income Tax Evasion) คือการไม่ชำระภาษีเงินได้ตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระหรือชำระไว้ไม่ถูกต้องตามกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บอยู่ซึ่งกระทำได้โดยวิธีดังต่อไปนี้

1) การไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้ทั้งทั้งที่บุคคลนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

2) การละเว้นแสดงรายการไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้เช่นไม่รายงานดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์หรือฝากประจำแจ้งค่าเช่าทรัพย์สินต่ำโดยอ้างว่าไม่ได้เช่าหรือว่างหรือเป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ไม่ครบถ้วนตามความเป็นจริง

3) การขอหักค่าใช้จ่ายในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ไม่ตรงต่อความเป็นจริงซึ่งปกติสูงกว่าความเป็นจริง

4) การขอหักค่ารถหย่อนไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือตามกฎหมาย

5) การกรอกข้อความในแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นเท็จหรือการกรอกไม่ครบถ้วนเพื่อหลบหนีภาษี

6) การเปลี่ยนแปลงผู้ประกอบการบ่อยบ่อยหรือย้ายที่อยู่โดยไม่แจ้ง

7) มีการทำบัญชีส่งชุดสำหรับผู้ประกอบการธุรกิจเพื่อประโยชน์สามประการคือผู้เป็นเจ้าของกิจการ การขอสินเชื่อจากสถาบันการเงิน และการเสียภาษีเงินได้

8) แจ้งยอดการขายหรือรายได้ตามความเป็นจริงแล้วนำไปใส่ไว้ในบัญชีส่วนตัวของเจ้าของกิจการ

9) แจ้งยอดการขายเงินสดหรือขายเชื่อต่ำกว่าความเป็นจริง

10) แจ้งยอดซื้อสินค้าเกินความเป็นจริงโดยวิธีการสร้างค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นจริงหรือจ่ายเช็คเกินกว่านี้ที่ต้องชำระแล้วให้ทอนส่วนเกินนำไปใช้ส่วนตัว จ่ายเช็คไปใช้ส่วนตัวแล้วสร้างหลักฐานว่าเป็นการซื้อสินค้า

11) ขายทรัพย์สินแล้วไม่ลงบัญชีแต่ยังคิดหักค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคามาตลอด

12) เฉลี่ยรายได้บางส่วนไปในปีภาษีอื่นเพื่อลดภาระภาษีไม่ให้เสียในอัตราสูง

- 13) หักหนี้สูญเกินกว่าความเป็นจริง
- 14) ตีราคาสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นปีต่ำกว่าความเป็นจริง
- 15) หักค่าใช้จ่ายค่าเงินเดือนให้แก่บุคคลในครอบครัวที่ไม่ได้ทำงานให้แก่ธุรกิจ
- 16) นำผลเสียหายหรือผลขาดทุนที่ไม่เป็นความเป็นจริงมาหักเป็นรายจ่าย

(2) การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ (Income Tax Avoidance) คือการไม่ชำระภาษีเงินได้หรือชำระแต่น้อยโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายระเบียบปฏิบัติหรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีการเลือกตั้งกล่าวนี้อาจไม่ถือว่าเป็นผิดกฎหมายและส่วนใหญ่จะได้รับคำแนะนำจากที่ปรึกษาฝ่ายภาษีอากรวิธีการที่ทำมาได้แก่

1) แยกหุ้นส่วนหรือหุ้นในบริษัทให้แก่บุคคลในครอบครัวเพื่อกระจายรายได้เงินปันผลเอาไปเป็นการลดภาระภาษีเงินได้ในอัตราสูง

2) จัดตั้งบริษัทเพื่อแยกรายได้ออกบางส่วนหรือเพื่อให้เป็นผู้ลงทุนแทนเนื่องจากเงินปันผลที่บุคคลได้รับจากบริษัทมีสิทธิ์หักค่าลดหย่อนได้มาก

3) ในการคำนวณเงินได้สุทธิเสียภาษีมักจะยินยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เพราะไม่สามารถตรวจสอบต้นทุนสินค้าที่ขายและขณะเดียวกันทางราชการก็ไม่สามารถตรวจสอบยอดเงินได้จากการขายได้ว่ามีจำนวนครบถ้วนหรือไม่

4) หลีกเลี้ยงไม่รับเงินในปีภาษีที่มีเงินได้สูงเพื่อเลื่อนการชำระภาษีเงินได้ไว้ในปีถัดไปเพราะตามกฎหมายถือเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้สุทธิเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

5) หลีกเลี้ยงเงินได้โดยวิธีการไม่ออกใบเสร็จรับเงินเมื่อผู้มีส่วนได้เสียมิได้เรียกร้องหรือออกให้ภายหลังก็ออกใบรับน้อยกว่าจำนวนเงินที่ได้รับจริงซึ่งเจ้าหน้าที่พิสูจน์ได้ยากว่ามีเงินได้จากการขายสินค้าเป็นจำนวนเท่าใด

โดยสรุปแล้วทั้งการหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษีต่างก็มีจุดประสงค์ตรงกัน ที่จะลดหรือทำให้เสียภาษีน้อยลงและหากเป็นไปได้อาจไม่ต้องเสียภาษีเลยแต่แตกต่างกันในทางที่จะไปสู่จุดหมายปลายทางคือการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการใช้ประโยชน์ทางกฎหมายที่เป็นช่องโหว่หรือการตีความกฎหมายหรือในกรณีที่มีข้อยกเว้น ส่วนการหลบหนีภาษีเป็นการปฏิบัติผิดกฎหมายและต้องถูกลงโทษหากมีการตรวจพบ อนึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีเจ้าพนักงานประเมินจะต้องเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี รายการหลบหนีภาษีเจ้าพนักงานอาจมีสิทธิ์เรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันตรวจพบว่ามีหลบหนีหรือมีการละเว้นการปฏิบัติตามกฎหมาย

### 2.3.3 หลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ

#### (1) ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ไม่มีมาตรการทั่วไปในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีมาตรการที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาล หลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นมาตรการทั่วไปในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้นได้แก่ Step Transaction Doctrine, Business Purpose Test และ Substance over Form Doctrine ซึ่งมีความสัมพันธ์กันในการบังคับใช้ โดยจะแยกพิจารณาตามลำดับต่อไป

1) หลัก Step Transaction คือกรณีที่ผู้เสียภาษีมียัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกรรม ซึ่งธุรกรรมนั้นมีภาวะภาษีเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีจึงตัดแปลงธุรกรรมเสียใหม่เพื่อหลีกเลี่ยงภาวะภาษีนั่นแต่ก็ยังคงผลสุดท้ายของธุรกรรมนั้น ซึ่งหลัก Step Transaction จะนำธุรกรรมย่อยๆ ที่ผู้เสียภาษีนั้นสร้างขึ้นมาพิจารณา และพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีมุ่งเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ส่วนธุรกรรมนั้นจะถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีจริงหรือไม่ ต้องพิจารณาคู่กับหลัก Business Purpose Test และ Substance over Form Doctrine ต่อไป

หลัก Step Transaction มีการพิจารณาโดยอาศัยหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้<sup>36</sup>

- หลักความผูกพันที่จะต้องกระทำ (the binding commitment test) คือการพิจารณาว่าการกระทำใดๆ ของผู้เสียภาษีจะไม่ถือว่าเป็นขั้นตอนในธุรกรรมหนึ่งๆ เว้นแต่ว่าเมื่อได้มีการกระทำอันหนึ่งแล้ว ผู้เสียภาษีมีความผูกพันที่จะต้องดำเนินการกระทำอื่นต่อไป

- หลักผลสุดท้ายหรือหลักวัตถุประสงค์ (the end result or intention test) คือการเชื่อมโยงการกระทำต่างๆ ของผู้เสียภาษีเข้าด้วยกันและถือว่าเป็นขั้นตอนการทำธุรกรรมเดียวกัน ถ้าการกระทำนั้นมีเจตนาเริ่มแรกแล้วมุ่งหมายจะให้เกิดขึ้นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งในท้ายที่สุด

---

<sup>36</sup> Joshua D. Rosenberg, “Tax avoidance and income Measurement,” Michigan Law review, (November 1988).

- หลักความสัมพันธ์แห่งการกระทำ (the interdependence test) คือการกระทำของผู้เสียภาษีจะถือว่าเป็นขั้นตอนในธุรกรรมเดียวกันก็ต่อเมื่อการกระทำนั้นมีความสัมพันธ์กันถึงขนาดที่ว่าธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นย่อมเป็นอันไร้ประโยชน์ถ้าปราศจากการกระทำที่เกี่ยวข้องนั้น

2) **หลัก Business Purpose** คือหลักเกณฑ์ที่เกิดจากคำพิพากษาของศาลในคดี Gregory v. Helvering ซึ่งได้ตัดสินว่า การดำเนินการของผู้เสียภาษีในคดีนั้นเป็นการเลี่ยงภาษี เนื่องจากในการดำเนินธุรกรรมนั้น ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ

3) **หลัก Substance over Form** เป็นหลักที่ใช้ในการที่จะวิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมตามรูปแบบนั้นเสียใหม่ ให้สอดคล้องกับสาระสำคัญของการดำเนินธุรกรรมนั้น โดยในการวิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีที่เกิดขึ้นนั้น ศาลไม่จำเป็นต้องผูกพันกับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้สร้างขึ้น นิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้ก่อขึ้นจะพึงมีผลในระบอบภาษีอากรต่อเมื่อนิติสัมพันธ์นั้นสอดคล้องกับความสัมพันธ์และธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้นหลักนี้เป็นการแสวงหาสิ่งซึ่งเหมาะสมต่อผลลัพธ์ในทางเศรษฐกิจสำหรับธุรกรรมอื่นๆ

## (2) ประเทศอังกฤษ<sup>37</sup>

ประเทศอังกฤษ ไม่มีมาตรการทั่วไปในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีมาตรการที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาล เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา แยกพิจารณาตามทีมนิยมในตำราทางภาษีได้ดังนี้

1) **หลัก Westminster Doctrine** หลักเกณฑ์นี้เกิดจากคำพิพากษาของศาลในคดี Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners ซึ่งได้ตัดสินว่าภาษีนั้นจะต้องเรียกเก็บตามรูปแบบของธุรกรรมโดยไม่ต้องคำนึงถึงสาระสำคัญแห่งธุรกรรม ซึ่งแนวความคิดที่อยู่เบื้องหลังคำวินิจฉัยในคดีนี้คือ ศาลในขณะนั้นยึดถือหลักการตีความตามลายลักษณ์อักษร ซึ่งเป็นข้อจำกัดในการใช้กฎหมาย

2) **หลัก The New Approach** มีการพัฒนาโดยลำดับ ซึ่งพัฒนาโดยคำพิพากษาของศาลด้วยกระบวนการตีความกฎหมายของศาลนั้น แต่แต่ละครั้งจะมีการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ใหม่ๆ อาจสรุปแนวความคิดได้ดังนี้

<sup>37</sup> เกรียงเดช มาจำเนียร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 34*, น.69.



- ธุรกรรมที่อยู่ในบังคับของหลัก The New Approach ต้องเป็นธุรกรรมที่เป็นแผนการณณ์ ประกอบไปด้วยขั้นตอนย่อยๆ ซึ่งมีขั้นตอนหนึ่ง (intermediate transaction) ไม่มีเหตุผลเป็นการอื่นหากแต่เพื่อเลี่ยงภาษี และธุรกรรมที่เป็นแผนการณณ์นี้ได้เกิดขึ้นจริง

- ภาระภาษีจะต้องพิจารณาจากสาระสำคัญของธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษี The New Approach จะนำมาใช้กับธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษี ในกรณีที่ธุรกรรมนั้นไม่ได้ก่อให้เกิดผลคือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี หากแต่การดำเนินการดังกล่าวเพียงเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถลดหรือหลีกเลี่ยงภาระภาษีของตนเท่านั้น

- ในการค้นหาสาระสำคัญของการกระทำ ศาลใช้วิธีการตีความกฎหมายเป็นเครื่องมือ โดยใช้หลักการตีความกฎหมายตามเจตนารมณ์ แทนการตีความกฎหมายตามลายลักษณ์อักษรซึ่งเป็นคุณต่อผู้เสียภาษี และยังเป็นเสมือนการส่งเสริมการเลี่ยงภาษีด้วยเมื่อมีธุรกรรมใดมีองค์ประกอบครบถ้วนดังกล่าวแล้ว ศาลย่อมปฏิเสธขั้นตอนที่ปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ หากแต่เพื่อเลี่ยงภาระภาษีนั่น โดยพิจารณากำหนดภาระภาษีของธุรกรรมดังกล่าวจากผลสุดท้ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมดังกล่าว

### (3) ประเทศออสเตรเลีย<sup>38</sup>

ประเทศออสเตรเลียมีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยศึกษาจาก Part IV A ใน Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA) ซึ่งจะพิจารณาได้ว่าธุรกรรมที่อยู่ในบังคับของ Part IV A นั้น จะต้องมียุทธศาสตร์ประกอบดังต่อไปนี้

- จะต้องมีการดำเนินแผนการณณ์ (Scheme)
- แผนการณณ์นั้นได้ดำเนินโดยมีวัตถุประสงค์เดียว หรือวัตถุประสงค์หลัก (Sole or Dominant Purpose) เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit)
- ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากการดำเนินการตามแผนการณณ์

สรุปในหลายประเทศจะมีหลักการตีความเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 5 หลักการใหญ่ๆได้ดังต่อไปนี้<sup>39</sup>

<sup>38</sup>เพ็งอ้าง, น.81.

<sup>39</sup>ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และดุสิตลักษณ์ ตรีชูธรรม, “มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี”, วารสารศาลภาษีอากร, (2548), น.1 - 3.

**(1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ** เป็นหลักการที่ประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีหลักการนี้คือหลักที่ว่าที่วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่านิติกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษีนั้นหากนิติกรรมใดเกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษีแม้จะไม่ผิดกฎหมายก็ตามศาลและเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับ นิติกรรมนั้นและเจ้าพนักงานประเมินภาษีย่อมมีอำนาจที่จะประเมินภาษีจากนิติกรรมดังกล่าวตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้

**(2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ** เป็นหลักการที่มีความคล้ายคลึงกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบแต่หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบเป็นหลักการที่ใช้กันอยู่ในประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีซึ่งเป็นหลักที่ว่านิติกรรมใดแม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมายแต่ถ้านิติกรรมนั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและประเมินภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจได้

**(3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการเลี่ยงภาษี** เป็นหลักที่ว่าหากวัตถุประสงค์สุดท้ายของนิติกรรมใดมิได้เป็นวัตถุประสงค์ทางการค้าแต่เป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียวแล้วเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆที่เป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายก็ตาม หลักการนี้จึงเป็นหลักการที่แตกต่างจากเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบเนื่องจากหลักการวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการเลี่ยงภาษีจะพิจารณาเฉพาะวัตถุประสงค์สุดท้ายของนิติกรรมว่ามีแต่ดาราที่จะเลี่ยงภาษีหรือไม่โดยไม่สนใจ ถึงวิธีการหรือขั้นตอน ที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ดังนั้นจึงทำให้เป็นหลักการที่มีความรัดกุมมากกว่าหลักการเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

**(4) หลักผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรม** เป็นหลักการที่ว่าแม้นิติกรรมที่ได้กระทำขึ้นจะประกอบด้วยขั้นตอนที่ชอบด้วยกฎหมายแต่หากขั้นตอนใดไม่ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจแล้วขั้นตอนนั้นก็ใช้บังคับไม่ได้และจะพิจารณาผลของขั้นตอนที่ใช้บังคับได้เพื่อหาผลลัพธ์สุดท้ายของนิติกรรมนั้น

**(5) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี** เป็นหลักที่ว่าหากมีการทำนิติกรรมใดโดยคู่กรณีได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมนั้นแต่เป็นการทำขึ้นเพื่อรวมหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

### 2.3.4 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการหลีกเลี่ยงภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ<sup>40</sup>

สรุปหลักเกณฑ์ได้ 3 กรณี ได้แก่

(1) **หลักเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี** เป็นหลักการที่นำเจตนาของผู้เสียภาษีในการดำเนินการมาเป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการดำเนินการใดเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งการดำเนินการของผู้เสียภาษีจะเป็นการเลี่ยงภาษีก็ต่อเมื่อการดำเนินการนั้นมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีเพียงวัตถุประสงค์เดียว หรือมีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินการนั้นๆ ดังนั้น หลักเจตนาจึงพิจารณาจากข้อเท็จจริงภายนอกประกอบการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมักมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อันเป็นเจตนาในภววิสัยไม่ใช่เจตนาภายในของผู้เสียภาษี

(2) **หลักความวิปริตแห่งธุรกรรม** เป็นหลักการที่ให้ความสำคัญกับรูปแบบแห่งการกระทำซึ่งโดยปกติเป็นการกระทำซึ่งเห็นได้ชัดว่ามีลักษณะเป็นการผิดปกติอย่างเห็นได้ชัด เช่นการดำเนินการที่ประกอบไปด้วยขั้นตอนหลายขั้นตอนประกอบกัน ซึ่งในการดำเนินธุรกรรมดังกล่าวผู้เสียภาษีสามารถที่จะดำเนินการโดยวิธีปกติธรรมดาโดยไม่ต้องอาศัยขั้นตอนต่างๆเหล่านั้นก็ได้ซึ่งก็ให้ผลสุดท้ายเช่นเดียวกัน การกระทำดังกล่าวทำให้เห็นได้ชัดว่าผู้เสียภาษีได้ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษี

(3) **หลักสาระสำคัญแห่งการกระทำ** คือหลักการที่พิจารณาถึงความแท้จริงของการดำเนินการ โดยมีได้ยึดติดอยู่กับรูปแบบแห่งการดำเนินการนั้น ในการพิจารณาถึงความแท้จริงของการดำเนินการนั้นมักพิจารณาโดยเปรียบเทียบระหว่างรูปแบบที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ และผลลัพธ์ซึ่งมิใช่เพียงรูปแบบของการดำเนินการเท่านั้น

### 2.3.5 ขอบเขตและความหมายของหลักการหลีกเลี่ยงภาษี

การพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่นั้น อาจแยกเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาได้เป็น 3 ส่วน ได้แก่

(1) **การกระทำที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษี** คือการเลี่ยงภาษีนั้นจะต้องเป็นการกระทำ การไม่กระทำไม่ควรถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษี แม้ว่าผลของการไม่กระทำนั้นจะก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในภาวะภาษีกก็ตาม โดยการไม่กระทำนี้ หมายถึงเฉพาะการไม่กระทำที่ไม่ก่อให้เกิดเงินได้เท่านั้น แต่ไม่รวมถึงการกระทำเพื่อไม่ให้เกิดเงินได้ อย่างไรก็ตามก็

<sup>40</sup>เกรียงเดช มาจำเนียร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 34*, น.99-106.

การกระทำนี้อาจเป็นการกระทำของผู้เสียหายหรืออาจเป็นการกระทำของบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายก็ได้ นอกจากนี้ การกระทำดังกล่าวย่อมต้องก่อให้เกิดข้อเท็จจริง คือการเปลี่ยนแปลงในภาวะภาษีของผู้เสียหายด้วย

(2) การกระทำที่ไม่อยู่ในระดับที่ควรได้รับการยอมรับในทางภาษีอากรคือการจะพิจารณาว่าการกระทำเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่นั้น ควรจะพิจารณาจากผลลัพธ์ในทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในการเข้าทำธุรกรรมโดยผู้เสียหาย หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาธุรกรรมที่อาจถือได้ว่าเป็นการเลี่ยงภาษี 2 ลักษณะ ได้แก่หลักนิติสัมพันธ์ ที่พิจารณาถึงการเลี่ยงภาษีว่า หมายถึง ธุรกรรมที่ก่อให้เกิดผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีในลักษณะที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียหาย โดยรูปแบบแห่งธุรกรรมที่เกี่ยวข้องนั้น มิได้สอดคล้องกับนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์ที่จะก่อให้เกิดขึ้น ส่วนหลักความสุจริตในทางภาษี เป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่สามารถนำมาใช้ได้ ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นการใช้สิทธิหรือการปฏิบัติการชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น

(3) การกำหนดภาวะภาษีใหม่สำหรับการดำเนินการที่เป็นการเลี่ยงภาษีเมื่อการกระทำของผู้เสียหายถือได้ว่าเป็นการเลี่ยงภาษีแล้ว ขั้นตอนที่สำคัญต่อไปคือการวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษี (Re-characterization) ที่เกิดขึ้นจากการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีเสียใหม่ ตามรูปแบบที่ควรจะเป็นการวิเคราะห์และกำหนดรูปแบบภาวะภาษีสำหรับการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีนั้น ควรจะพิจารณาความสอดคล้องระหว่างภาวะภาษีที่เกิดขึ้น เพื่อที่จะหารูปแบบซึ่งสามารถอธิบายนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียหายประสงค์ที่จะก่อให้เกิดได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด โดยอาจใช้หลักเช่นเดียวกับ Part IV A ของออสเตรเลีย คือ ภาวะภาษีจะกำหนดจากธุรกรรม ด้วยเหตุดังกล่าว รูปแบบที่จะนำมาใช้ในการกำหนดภาวะภาษีจะต้องเป็นรูปแบบที่สร้างภาวะภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีน้อยสุด

## 2.4 บทลงโทษของการหลีกเลี่ยงภาษี

### 2.4.1 บทลงโทษทางแพ่ง

บทลงโทษทางแพ่ง ในกฎหมายภาษีอากรทุก ฉบับจะมีบทลงโทษทางแพ่งไว้ควบคู่กันเป็นการแสดงถึงเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเพื่อให้ได้ผลสัมฤทธิ์ที่มีประสิทธิภาพอันเป็นการน่ายินดี ที่ได้รับการจัดเก็บภาษีไปใช้เพื่อการพัฒนาประเทศ ดังนั้นโทษทางแพ่งสามารถตอบสนองตรงตามเจตนารมณ์ที่สุด บทลงโทษทางแพ่งที่นำมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรมีด้วยกันสองรูปแบบคือ

- 1) เบี้ยปรับ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับดังนี้ มาตรา 379 บัญญัติว่า "ถ้าลูกหนี้สัญญาแก่เจ้าหนี้ว่าจะใช้เงินจำนวนหนึ่งเป็นเบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้ก็ดี หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควรก็ดี เมื่อลูกหนี้ผิดนัดก็ให้รับเบี้ยปรับ ถ้า

การชำระหนี้อันจะพึงทำนั้นได้แก่งวดวันการอันใดอันหนึ่ง หากทำการอันฝ่าฝืนมูลหนี้เมื่อใด ก็ให้ปรับเบี้ยปรับเมื่อนั้น"

มาตรา 384 บัญญัติว่า "ถ้าการชำระหนี้ตามที่สัญญาไว้นั้นไม่สมบูรณ์ การที่ตกลงกันด้วยข้อเบี้ยปรับในการไม่ปฏิบัติตามสัญญานั้นก็ย่อมไม่สมบูรณ์ด้วยกัน แม้ถึงคู่กรณีจะารู้ว่าข้อสัญญานั้นไม่สมบูรณ์"

ดังนั้น เบี้ยปรับ คือ ค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนความเสียหายซึ่งคู่สัญญา กำหนดไว้ล่วงหน้า โดยลูกหนี้ให้สัญญาว่า ถ้าลูกหนี้ไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร ให้เจ้าหนี้รับหรือเรียกเอาเบี้ยปรับนั้นได้ กรณีการชำระหนี้เป็นการงวดวันการอันใดอันหนึ่ง เมื่อลูกหนี้ฝ่าฝืนกระทำเมื่อใด เจ้าหนี้อ่อมมีสิทธิปรับเบี้ยปรับได้นับแต่นั้น ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 379 ตอนท้าย ในการทำสัญญากันนั้น กฎหมายมิได้บังคับว่าคู่สัญญาจะต้องกำหนดเบี้ยปรับไว้ ดังนั้น คู่สัญญาจึงไม่จำเป็นต้องตกลงกันกำหนดเบี้ยปรับ ถ้าประสงค์จะให้มิเบี้ยปรับก็ต้องตกลงกำหนดไว้ในสัญญาอันก่อนหน้านั้น หรืออาจทำสัญญาเพิ่มเติมเฉพาะเบี้ยปรับอีกส่วนหนึ่ง ถ้าไม่ได้ตกลงกันไว้ให้มิเบี้ยปรับ เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร ก็ต้องบังคับไปตามบทบัญญัติว่าด้วยผลแห่งหนี้อันเป็นหลักทั่วไป

เบี้ยปรับทางภาษี<sup>41</sup> หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียกฎหมายภาษีอากรไทยทุกฉบับจะมีบทลงโทษเกี่ยวกับเบี้ยปรับ กำหนดไว้เสมอ เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร เช่น เบี้ยปรับตามภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

2)เงินเพิ่มทางภาษี หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษี ผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีล่าช้า แต่จำนวนเงินเพิ่มจะไม่เกินภาษีที่ต้องชำระ กฎหมายภาษีอากรไทยจะมีบทลงโทษเกี่ยวกับเงินเพิ่มกำหนดไว้เสมอ เช่น เงินเพิ่มตามภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

---

<sup>41</sup>เสาวลักษณ์ กาญจนะ, "เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร," (วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัย คณະนิตศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 50.

## 2.4.2 บทลงโทษทางอาญา<sup>42</sup>

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 บัญญัติโทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิดมี ดังนี้ (1) ประหารชีวิต (2) จำคุก (3) กักขัง (4) ปรับ และ(5) ริบทรัพย์สิน

เมื่อพิจารณาถึงโทษตามประมวลกฎหมายอาญาที่บัญญัติโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดตามกฎหมายอาญาจะมีทั้งหมด 5 ประการ แต่ในทางภาษีมิได้มีการนำโทษทางอาญามาใช้เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดในทางภาษีทุกโทษอาญา ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

### 1) ประหารชีวิต

การประหารชีวิตเป็นโทษที่ถือว่ารุนแรงที่สุดซึ่งเป็นมาตรการที่มีผลเป็นการกำจัดนี้ให้ผู้ต้องโทษกระทำความผิดได้อีกอย่างเด็ดขาดแต่ปัจจุบันยังไม่มีการนำมาใช้โดยตรงในบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร ไม่ว่าประเทศใด

### 2) จำคุก

การจำคุกเป็นโทษที่มีความรุนแรงเป็นอันดับสองรองจากโทษประหารชีวิตแต่ในบางประเทศการจำคุกถือเป็นโทษที่รุนแรงที่สุด ซึ่งหากพิจารณาถึงความผิด เกี่ยวกับภาษีอากรโทษจำคุกจะนำมาใช้ ในกฎหมายภาษีอากรด้วย

### 3) กักขัง

เป็นโทษทางอาญาที่มีความรุนแรงรองลงมาจากโทษจำคุก ซึ่งโดยสภาพแล้วพุดกักขังมิใช่เป็นระวางโทษสำหรับการกระทำความผิดโดยตรงจึงไม่ปรากฏการระวางโทษกักขังในบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร แต่จะมีโทษกักขังที่เปลี่ยนมาจากโทษจำคุกตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 23

### 4) ปรับ

โทษปรับคือการลงโทษทางทรัพย์สินที่ผู้ต้องโทษปรับจะต้องนำเงินตามจำนวนที่สั่งกำหนดเป็นค่าปรับไว้ในคำพิพากษา ซึ่งโทษปรับตามกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ตายตัวเช่นพระราชบัญญัติภาษีสกุลการมาตรา 27 และมาตรา 27 ทวิ แปรศาลมีอำนาจรถยนต์ผ่อนโทษเพราะ

---

<sup>42</sup> ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 25 - 32.

มีเหตุอันควรปราณีได้ นั้นหมายความว่า โทษ อาญาในทางภาษีได้นำโทษปรับมาอ้างเป็นบทลงโทษในทางภาษีได้

#### 5) ทรัพย์สิน

กฎหมายภาษีอากรไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการสอบสินไว้เป็นการเฉพาะแต่มีการหยิบยกมาบัญญัติไว้เป็นบทลงโทษเช่นพระราชบัญญัติศุลกากรมาตรา 27 ตรีเป็นต้น เมื่อไม่มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับเพื่อให้อำนาจศาลนำโทษทรัพย์สินมาใช้ลงโทษผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรได้เป็นการทั่วไป เมื่อพบทรัพย์สินที่มีไว้เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 32 หรือทรัพย์สินที่ได้ใช้หรือมีไว้ใช้ในการกระทำความผิดหรือได้มาโดยกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 33แต่ในประมวลรัษฎากรไม่พบโทษทรัพย์สินบัญญัติไว้เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

### 2.5 ความหมายของภาษีมรดก

#### 2.5.1 แบบจำลองของมรดก

มรดกเป็นตัวแปรเชื่อมโยงระหว่างรุ่นพ่อแม่และรุ่นลูกโดยงานวิจัยของล่าสุดของ Cramer and Pestieau (2004, 2006)(อ้างใน ทศพล อากาศเมฆ. 2553. มรดก และ ระบบภาษีที่เหมาะสม ในแบบจำลองดุลยภาพทั่วไปที่มีคนสองช่วงวัยอยู่ร่วมกัน)<sup>43</sup> เกี่ยวกับแบบจำลองที่ไม่เห็นแก่ตัวสามารถสรุปได้ว่า ถ้าหากต้องการเข้าใจบทบาทของมรดกในระบบเศรษฐกิจแล้ว ต้องทำการศึกษาให้เข้าใจแรงจูงใจของการให้มรดก (Bequest motives) เสียก่อนซึ่งงานวิจัยดังกล่าวได้สรุป แรงจูงใจในการให้มรดก ว่าสามารถแบ่งได้เป็น 4 รูปแบบ ดังนี้

**2.5.1.1 Pure Altruistic**รูปแบบแรกเรียกว่า Pure Altruistic ซึ่งรุ่นพ่อแม่จะสนใจอรรถประโยชน์ของรุ่นลูกโดยนำเอาอรรถประโยชน์ของรุ่นลูกเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของอรรถประโยชน์ของตนเองซึ่งโดยทั่วไปแล้วรูปแบบ Pure altruism จะทำให้เกิดผลลัพธ์ที่เรียกว่า Ricardian equivalence กล่าวคือรุ่นพ่อแม่จะชดเชยความไม่สมบูรณ์ในการกระจายการจัดสรรทรัพยากรของรัฐบาลด้วยการตัดสินใจให้มรดกเทียบเท่าผลต่างของความไม่สมบูรณ์นั้น (Matching bequest) งานวิจัยที่ใช้แบบจำลองรูปแบบนี้เริ่มขึ้นในปีค.ศ. 1974 โดย Barro (1974) และยังคงถูกใช้มาจนถึงปัจจุบันเช่นใน งานวิจัยของ Cremer and Pestieau (2001) และ LaFerrere and Wolff (2006) ซึ่ง

---

<sup>43</sup>ทศพล อากาศเมฆ, “มรดกและระบบภาษีที่เหมาะสม ในแบบจำลองดุลยภาพทั่วไปที่มีคนสองช่วงวัยอยู่ร่วมกัน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 6-8.

หลักการในการหาอรรถประโยชน์สูงสุดจากแบบจำลองรูปแบบนี้มีแนวคิดใกล้เคียงกับการหาอรรถประโยชน์สูงสุดจากการพิจารณาแบบจำลองอรรถประโยชน์แบบ Dynasty utility ในช่วงเวลาอนันต์(Infinite-horizon frame work) ดังนั้นรูปแบบนี้จึงไม่เหมาะในการนำมาใช้สร้างแบบจำลองที่มีคนสองช่วงวัยอาศัยอยู่ร่วมกัน (Overlapping generation) เนื่องจากไม่สามารถแสดงเงื่อนไขตลาดแข่งขันสมบูรณ์ในแต่ละช่วงเวลาได้

**2.5.1.2 Exchange-related motives** รูปแบบที่สองในการให้มรดกคือ Exchange-related motives หรือการให้ต่างตอบแทน (Reciprocity altruism) ซึ่งในรูปแบบนี้รุ่นลูกจะเลือกระดับของความใส่ใจต่อรุ่นพ่อแม่(Level of attention) ซึ่งในทางกลับกันรุ่นพ่อแม่ก็จะตัดสินใจให้มรดกโดยคำนึงถึงระดับความใส่ใจของรุ่นลูกที่ตนเองได้รับดังนั้นในแบบจำลองการให้มรดกในรูปแบบนี้โดยทั่วไปจะใช้ทฤษฎีเกม(Game theory) ในการพิจารณาโดยผู้เล่น (Player) มีสองกลุ่มคือรุ่นลูกและรุ่นพ่อแม่ซึ่งแต่ละกลุ่มจะมีฟังก์ชันของผลตอบแทน (Pay-off function) ขึ้นกับอรรถประโยชน์ที่ตนได้รับงานวิจัยที่ใช้แบบจำลองรูปแบบนี้ได้ถูกเสนอแนะตั้งแต่ทศวรรษที่เจ็ดสิบ อาทิเช่นงานวิจัยของ Hammond(1975) และ Kurz (1978) และยังมีการใช้แบบจำลองรูปแบบนี้ในงานวิจัยต่อมาจนถึงปัจจุบัน อาทิเช่นงานวิจัยของ Bernheim (1985), Cox (1987), และ Bernheim and Severinov (2003)ซึ่งงานวิจัยทั้งหลายนี้ต่างใช้สมมุติฐานที่คล้ายคลึงกันกล่าวคือรุ่นพ่อแม่จะใช้มรดกในการกำหนดพฤติกรรมของรุ่นลูกให้เป็นไปตามที่รุ่นพ่อแม่ต้องการโดยที่รุ่นลูกแต่ละคนอาจจะได้รับมรดกที่แตกต่างกันตามระดับของความใส่ใจต่อรุ่นพ่อแม่

**2.5.1.3 Joy of giving หรือ Warm glow** รูปแบบที่สามซึ่งจะนำมาใช้เป็นรูปแบบแรงจูงใจของการให้มรดกที่ใช้ในงานวิจัยนี้คือรูปแบบที่เรียกว่า Joy of giving หรือ Warm glow ซึ่งรุ่นพ่อแม่จะได้รับอรรถประโยชน์โดยตรงจากการให้มรดกเนื่องจากมรดกถูกสมมุติว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการบริโภคในช่วงเวลาสุดท้าย(Bequest as last consumption) โดยในช่วงวัยชรารุ่นพ่อแม่จะทำการเลือกสัดส่วนระหว่างอรรถประโยชน์ที่ได้รับจากการบริโภคของตนเองโดยตรงและอรรถประโยชน์ที่ได้รับจากการให้มรดกดังนั้นจำนวนของมรดกจะขึ้นกับรายได้การออมและราคาของมรดกโดยไม่มีผลของการทดแทนกัน (Compensatory effect) ระหว่างการบริโภคของตนเองกับมรดกเนื่องจากในแบบจำลองรูปแบบนี้ผู้บริโภคไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องรักษาระดับการบริโภคคงที่ (Smoothenconsumption) ในทุกรุ่นดังนั้นปัจจัยที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งต่อการตัดสินใจของผู้ให้มรดกคือจำนวนหรืออัตราภาษีมรดกที่ผู้ให้ต้องรับภาระซึ่งถ้ามีการเก็บภาษีมรดกจากผู้ให้จะทำให้เกิดการบิดเบือนของการตัดสินใจในการให้มรดก



**2.5.1.4 Accidental bequest** Fischer (1992), Michel and Pestieau (2004), Bossmann, Kleiber and Walde (2007) รูปแบบสุดท้ายคือการให้มรดกโดยไม่ตั้งใจ (Accidental bequest) หรืออาจเรียกรูปแบบนี้ว่าเป็นรูปแบบที่ไม่มีแรงจูงใจในการให้มรดก (No bequest motives) ซึ่งรูปแบบการให้มรดกโดยไม่ตั้งใจนี้โดยทั่วไปสามารถใส่เข้ามาในแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ได้แต่จะเป็นตัวแปรที่กำหนดมาให้ (Exogenous variable) เท่านั้นเนื่องจากผู้บริโภคนั้นไม่สามารถทำการเลือกได้นอกจากนี้มรดกที่เกิดจากการให้ในรูปแบบนี้จะเป็นอิสระจากระบบภาษีมรดก กล่าวคือไม่ว่าภาษีมรดกจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรก็ตามก็จะไม่ส่งผลกระทบต่อถึงจำนวนมรดกในรูปแบบนี้ดังนั้นโดยทั่วไปในแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์จะไม่นำการให้มรดกในรูปแบบนี้มาพิจารณา และในงานวิจัยนี้ก็จะไม่นำการให้มรดกในรูปแบบนี้มาพิจารณาเช่นกัน<sup>44</sup>

## 2.5.2 ความหมายของภาษีมรดก

ภาษีมรดก หมายความว่า ภาษีทรัพย์สินประเภทที่เรียกเก็บจากความตายของเจ้ามรดกเป็นสำคัญ<sup>45</sup>นอกจากนั้นภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทที่เป็นมรดกตกทอดโดยภาษีมรดกเป็นภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป<sup>46</sup>ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก ภาษีทั้ง 2 ประเภทมีทั้งข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันออกไป โดยอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้<sup>47</sup>

**2.5.2.1 ภาษีกองมรดก**เป็นภาษีที่เก็บจากกองทรัพย์สินของผู้ตาย โดยให้ทำการรวบรวมทรัพย์สินของผู้ตายทั้งหมดมาประเมินภาษีและชำระภาษีตามจำนวนที่ประเมินได้ จากนั้นทรัพย์สินที่เหลือจากการชำระภาษี แล้วจึงจะตกทอดไปยังทายาทของผู้ตาย ซึ่งภาษีกองมรดกนี้ไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ผู้ตายกับผู้รับมรดก และอัตราภาษีส่วนใหญ่ จะเป็นอัตราก้าวหน้าตามขนาดของกองมรดก

การเก็บภาษีกองมรดกนี้มีข้อดีคือ ทำให้ รัฐได้จำนวนภาษีมาก เพราะเป็นการเก็บภาษีจากทรัพย์สินรวมทั้งสิ้นก่อนแบ่งให้ทายาท รวมทั้งเจ้าหน้าที่สามารถจัดเก็บได้ง่าย และมีการ

<sup>44</sup>เฟิ่งอ้วง

<sup>45</sup>สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก, (กรุงเทพมหานคร : สำนักการพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557), น.11.

<sup>46</sup>ศุภลักษณ์พินิจภูวดล, อ้วงแล้ว เชิงอรรถที่ 7, น.187.

<sup>47</sup>อัมพร ฌ ตะกั่วทุ่ง, คำอธิบาย มรดก, (กรุงเทพมหานคร :สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2543).

ประเมินเพียงครั้งเดียว ทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและเกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมรดกโดยวิธีอื่น รวมทั้งทำให้ช่องว่างทางสังคมของคนรวยกับคนจนลดลงมากขึ้น เพราะมีฐานภาษีที่กว้างกว่า เป็นเหตุทำให้รัฐมีรายได้ เพื่อนำไปทำนุบำรุงประเทศได้มากขึ้นนั่นเอง

อย่างไรก็ดีสำหรับข้อเสียของการจัดเก็บภาษีกองมรดกก็คือ ทำให้ทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนจะต้องรับภาระภาษีเท่ากันโดยไม่คำนึงว่าทายาทนั้นจะมีรายได้มากหรือน้อย หรือจะได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นจำนวนเท่าใด รวมทั้งทำให้ประชาชนมีความรู้สึกไม่ดีกับการจัดเก็บภาษีวิธีนี้เพราะจะต้องเสียภาษีจากกองทรัพย์สินมรดก ทั้งจำนวน ซึ่งคิดเป็นเงินภาษีที่ต้องเสียจำนวนมาก และหากมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นก็จะทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้ช้าลงด้วย

**2.5.2.2 ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลที่ได้รับมรดก** เมื่อเจ้าของทรัพย์สินหรือเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วทรัพย์สินมรดกจะถูกแบ่งให้ผู้รับมรดกหรือทายาทแต่ละคนตามสัดส่วน ดังนั้น ในกรณีนี้ผู้รับมรดกแต่ละคนจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี อัตราภาษีรวมทั้งการลดหย่อนต่างๆ จะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตายคือ ผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับผู้ตาย เช่น เป็นทายาทโดยธรรม ก็จะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า แต่สำหรับกรณีผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ห่างออกไป เช่น เป็นทายาทโดยพินัยกรรม ก็จะถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่า เป็นต้น

การเก็บภาษีการรับมรดกนี้มีข้อดีคือ ทำให้ประชาชนมีความรู้สึกที่ดีในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการเก็บภาษีจากกองมรดก สามารถลดกระแสสังคมได้ เพราะจะไม่มีใครรู้สึกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน โอกาสในการเสียภาษีการรับมรดกอาจมีน้อยกว่าการเสียภาษีกองมรดก เนื่องจากในการรับมรดกแต่ละคนจะเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีจำนวนมรดกที่ได้รับถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ เช่น หากมีการกำหนดว่าจะมีการจัดเก็บภาษีมรดก สำหรับกรณีได้รับมรดกเกิน 10 ล้านบาท แล้วมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นว่า กองมรดกมีทรัพย์สินมรดกรวมจำนวน 30 ล้านบาท แต่ได้แบ่งให้ทายาท 5 คนๆ ละ 6 ล้านบาท เช่นนี้ก็ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก เป็นต้น

สำหรับการพิจารณาเลือกวิธีการจัดเก็บภาษีมรดกที่เหมาะสมกับประเทศไทย หากมีการนำมาใช้นั้นก็จะต้องเป็นหน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมกับขนบธรรมเนียมประเพณี และวิถีชีวิตของคนไทยทั่วไปด้วย

จากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 พบว่าประเทศไทยใช้การจัดเก็บภาษีมรดก ในรูปแบบภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้รับมรดกของเจ้ามรดกดังที่

ได้กล่าวไว้ โดยรายละเอียดของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 นั้น ผู้เขียนจะกล่าวไว้ในหัวข้อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

### 2.5.3 ลักษณะทั่วไปของภาษีมรดก<sup>48</sup>

ภาษีมรดกโดยทั่วไปจะประกอบไปด้วยรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ฐานภาษี (Tax base) เป็นเก็บจากฐานความมั่งคั่ง คือเก็บการกองทรัพย์สินของผู้ตาย

(2) อัตราภาษี (Tax rate) ภาษีมรดกอาจมีการเก็บในอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) หรืออัตราคงที่ (Flat rate) นอกจากนั้นอัตราก้าวหน้าที่จัดเก็บยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของผู้รับมรดกและผู้ตายสำหรับในกรณีภาษีการรับมรดก (Inheritance tax) ซึ่งผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดมากเช่น บุตร จะมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าผู้ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดน้อยกว่า

(3) การยกเว้น (Exemption) เป็นการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี และการยกเว้นยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของผู้รับมรดกและผู้ตายสำหรับในกรณีภาษีการรับมรดก (Inheritance tax)

(4) หนี้สินและภาระผูกพัน คือหนี้สินและภาระผูกพันของผู้ตายที่จะนำมาหักออกเพื่อคำนวณหากองภาษีมรดกสุทธิ

(5) ค่าใช้จ่าย (Deductible expense) คือค่าใช้จ่ายในการจัดการที่เกี่ยวข้องกับผู้ตาย เช่น ค่าใช้จ่ายในการทำศพ ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก ซึ่งค่าใช้จ่ายส่วนนี้จะถูกนำมาหักออกจากกองมรดกรวม

(6) ค่าลดหย่อน (Deduction) คือค่าใช้จ่ายของผู้ตายที่สามารถนำมาหักออกจากกองมรดกเพื่อคำนวณหากองภาษีมรดกสุทธิ เช่น การบริจาคให้การกุศล เป็นต้น

จากรายละเอียดของภาษีมรดกดังที่กล่าวมาแล้วสามารถคำนวณหากองภาษีมรดกสุทธิ (Taxable Estate) ได้ดังนี้

<p>กองภาษีมรดกสุทธิ (Taxable Estate)</p> <p style="text-align: center;">=</p> <p>กองมรดกรวม - การยกเว้น - หนี้สินและภาระผูกพัน - ค่าใช้จ่าย - ค่าลดหย่อน</p>
--

<sup>48</sup>วิโรจน์ สุขพิศาล, ภาษีมรดกกับการสร้างความเป็นธรรมในสังคม, โครงการสำรวจองค์ความรู้เพื่อปฏิรูปประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร).

## 2.5.4 ความหมายของมรดกและการเสียภาษีที่เกิดจากมรดก

### 2.5.4.1 กองมรดก

มาตรา 1600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งประมวลกฎหมายนี้ กองมรดกของผู้ตายได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้วเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้” ดังนั้น ทรัพย์สินมรดกที่อาจตกทอดแก่ทายาทได้ จึงได้แก่

(1) ทรัพย์สิน หมายความรวมทั้งวัตถุที่มี รูปร่าง และวัตถุที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคา และถือเอาได้

(2) สิทธิต่างๆ เช่นสิทธิเหนือพื้นดิน ลิขสิทธิ์ สิทธิในเครื่องหมายการค้า สิทธิเรียกร้องตามสัญญา สิทธิเรียกร้องตามสัญญาซื้อขาย เป็นต้น

(3) หน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ ได้แก่ ความผูกพันในหนี้สินที่ผู้ตายต้องชำระ หรือความรับผิดชอบตามสัญญา เช่น สัญญาค้ำประกันที่ผู้ตายได้ทำไว้ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี แม้ทายาทจะต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ซึ่งเป็นทรัพย์สินมรดก แต่ก็ไม่ต้องรับผิดชอบเกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดให้แก่ตน

สำหรับสิทธิหรือหน้าที่อันเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายจะไม่นับว่าเป็นมรดกและจะไม่ตกทอดแก่ทายาท ซึ่งสิทธิหรือหน้าที่อันเป็นการเฉพาะตัวนี้มี 2 อย่างคือ

(1) เป็นการเฉพาะตัวโดยสภาพ หมายถึง สิทธิหน้าที่ซึ่งโดยสภาพผู้ตายจะเป็นผู้ใช้หรือกระทำได้ด้วยตนเอง จะโอนไปให้ผู้อื่นไม่ได้ ส่วนใหญ่แล้วได้แก่ สิทธิหรือหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับ เนื้อตัว ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ความรู้สึกหรือคุณสมบัติเฉพาะตัวบุคคล ไม่เกี่ยวกับประโยชน์ในทางทรัพย์สิน เช่น สิทธิและหน้าที่ที่จะทำการสมรสตามสัญญาหมั้น เป็นการเฉพาะตัวของบุคคล เมื่อคู่สัญญา (หมั้น) คนใดคนหนึ่งตาย สัญญาเป็นอันระงับ ไม่เป็นมรดกที่จะตกทอดแก่ทายาทได้

(2) เป็นการเฉพาะตัวตามกฎหมาย หมายถึง สิทธิหรือหน้าที่ซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้เป็นการเฉพาะตัว ย่อมไม่เป็นมรดก เช่น สิทธิอาศัย สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

มีข้อสังเกตว่า มรดกคือทรัพย์สินของ ผู้ตาย ทรัพย์สินนั้นจึงต้องเป็นของผู้ตายอยู่แล้วในเวลาที่ถึงแก่ความตาย เมื่อความตายเป็นเหตุให้ผู้ตายสิ้นสภาพบุคคลนับแต่ตายแล้วเป็นต้นไป ผู้ตายก็ไม่มีสิทธิหรือหน้าที่ได้ ดังนั้น ทรัพย์สินที่ได้มาเพราะความตาย หรือหลังจากนั้นไปก็ไม่นับนับได้ว่าเป็นทรัพย์สินของผู้ตาย จึงไม่เป็นมรดกของผู้ตายทรัพย์สินที่ได้มาเพราะเหตุที่บุคคลถึงแก่ความตายนั้น เป็นการถือเอาความตายของบุคคลมาเป็นเหตุให้ต้องชำระเงินหรือทรัพย์สินอย่างอื่น

แก่กัน ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญตกทอดซึ่งทางราชการจ่ายไว้ในกรณีที่ข้าราชการถึงแก่ความตาย เงินทุนสงเคราะห์เพื่อช่วยเหลืองานศพและอุปการะบุตรของสมาชิกที่ถึงแก่ความตายเงินทดแทนที่ นายจ้างจ่ายให้ตามกฎหมายคุ้มครองแรงงานเมื่อลูกจ้างถึงแก่ความตาย เป็นต้น

#### 2.5.4.2 การตกทอดแห่งมรดก

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 บัญญัติว่า “เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาททายาทอาจเสียไปซึ่งสิทธิในมรดกได้แต่โดยบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น” หลักการของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ในเรื่องมรดกได้รับรองให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้ตายหรือผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินมรดกที่เรียกว่าเจ้ามรดก ตกทอดแก่ทายาททันทีที่ เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย มีคำกล่าวที่เจ้ามรดกนี้หมายความว่าความรวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลใช่หรือไม่ ซึ่งอาจพิจารณาวิเคราะห์ได้ว่า เจ้ามรดกจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น นิติบุคคลไม่อาจเป็นเจ้ามรดกได้เพราะนิติบุคคลไม่อาจถึงแก่ความตายได้ การสิ้นสุดสภาพบุคคลของนิติบุคคล จะมีผลทำให้บรรดาทรัพย์สิน สิทธิและหน้าที่ของนิติบุคคลนั้นต้องจัดการไปตามกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคล จะนำบทบัญญัติแห่งกฎหมายลักษณะมรดกมาบังคับไม่ได้

เมื่อกล่าวถึงการตายของบุคคล อาจกล่าวได้ว่าการตายตามกฎหมายมี 2 ประการ คือ

(1) การตายโดยธรรมชาติ หมายความว่าถึงการตายซึ่งแพทย์ถือว่าบุคคลจะถึงแก่ความตายเมื่อหัวใจหยุดเต้นและสมองไม่ทำงาน

(2) การตายโดยผลของกฎหมาย หมายความว่าถึงการตายที่มีพฤติการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กฎหมายบัญญัติเกิดขึ้น และกฎหมายให้ถือว่าถึงแก่ความตาย หรืออาจเรียกว่าเป็นการตายโดยนิรนัย ได้แก่ กรณีที่ศาลได้มีคำสั่งให้ เป็นคนสาบสูญ ตามมาตรา 62 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกฎหมายให้ถือว่าตายอันมีผลทำให้ทรัพย์สินมรดกของผู้ตายตกทอดแก่ทายาทเช่นกัน ทั้งนี้ตามมาตรา 1602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

#### 2.5.4.3 ทายาท

ทายาทแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ทายาทที่มีสิทธิได้รับมรดกตามที่กฎหมายบัญญัติ เรียกว่า “ทายาทโดยธรรม” และสิทธิรับมรดกของทายาทโดยธรรม เรียกว่า “สิทธิโดยธรรม”

(2) ทายาทที่มีสิทธิได้รับมรดกตามที่กำหนดไว้ในพินัยกรรม เรียกว่า “ผู้รับพินัยกรรม” และสิทธิรับมรดกของผู้รับพินัยกรรม เรียกว่า “สิทธิตามพินัยกรรม”

ซึ่งบุคคลคนเดียวอาจเป็นได้ทั้งสองฐานะ คือทั้งทายาทโดยธรรม และผู้รับพินัยกรรม ก็ได้ แต่ทายาทโดยธรรมจะมีได้แต่เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น ส่วนนิติบุคคลไม่มีกฎหมายบัญญัติให้มีสิทธิได้รับมรดก เว้นแต่วัดกับแผ่นดิน แต่แม้ว่าจะมีสิทธิได้รับทรัพย์สินของผู้ตาย ก็เป็นการได้รับโดยเหตุผลเฉพาะเรื่อง ไม่ใช่ได้รับในฐานะทายาทโอE14ยธรรมของผู้ตาย ส่วนนิติบุคคลอาจเป็นทายาทได้แต่เฉพาะในฐานะผู้รับพินัยกรรมเท่านั้น

สำหรับทายาทโดยธรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 มี 6 ลำดับ และ แต่ละลำดับมีสิทธิได้รับมรดกก่อนหลังดังต่อไปนี้คือ

(1) ผู้สืบสันดาน หมายถึง บุตรของเจ้ามรดก ซึ่งรวมถึงบุตรนอกกฎหมายที่บิดารับรองแล้ว และบุตรบุญธรรมด้วย

(2) บิดามารดา ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบิดาที่รับรองบุตรนอกกฎหมายและผู้รับบุตรบุญธรรม

(3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน

(4) พี่น้องร่วมบิดาหรือมารดาเดียวกัน

(5) ปู่ ย่า ตา ยาย

(6) ลุง ป้า น้า อา

ซึ่งทายาททั้ง 6 ลำดับข้างต้นเป็นทายาทโดยธรรมประเภทญาติของเจ้ามรดก ส่วนสามีหรือภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดก ก็เป็นทายาทโดยธรรมประเภทคู่สมรส ซึ่งมีสิทธิรับมรดกร่วมกับทายาทที่เป็นญาติของเจ้ามรดกด้วย<sup>49</sup>

### 2.5.5 ความหมายของภาษีการให้ (Gift Tax)<sup>50</sup>

ภาษีการให้ (Gift Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บร่วมกับภาษีมรดก เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก โดยภาษีการให้ นั้นเก็บจากการโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งการเก็บภาษีจะตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การให้ นั้นเป็นการทำให้กองทรัพย์สินลดลงดังนั้นหาก

<sup>49</sup>เพ็ริบ หุงตากรุ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยมรดก พิมพ์ครั้งที่ 9. (กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548)

<sup>50</sup>ปานทิพย์ สวัสดิ์รักษา, “ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้ โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.9-10.

ไม่มีการเก็บภาษีการให้แล้วอาจมีผู้ตั้งใจเลี่ยงภาษี โดยการโอนถ่ายทรัพย์สินออกไปขณะที่มีชีวิตอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้กองทรัพย์สินลดน้อยลงจนทำให้เสียภาษีมรดกน้อยลงกว่าที่ควรจะเป็นได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ ได้แก่ ผู้ให้หรือผู้รับแล้วแต่ว่ากฎหมายจะกำหนดให้ผู้ใดเป็นผู้เสียภาษี โดยภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกนั้นมักใช้คู่กับภาษีที่จัดเก็บจากผู้ให้ ส่วนภาษีการรับมรดกจะให้กับผู้รับโอน

จากการเหลื่อมล้ำที่มีสูงในประเทศไทย ทำให้การจัดเก็บภาษีจากการให้และการโอนมรดก เป็นเรื่องที่มีการวิจารณ์ในแวดวงวิชาการและบุคคลทั่วไปที่มีส่วนได้เสีย เพราะการเก็บภาษีจากกรณีดังกล่าว จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้และการถือครองทรัพย์สิน โดยมีความเห็นของนักวิชาการ เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีจากการให้และการโอนมรดกโดยเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ซึ่งปัจจุบันยังคงเป็นเพียงแนวคิดยังมีได้มีการจัดเก็บภาษีให้เป็นรูปธรรมในประเทศไทย แต่สำหรับในต่างประเทศภาษีที่นิยมจัดเก็บในรูปแบบภาษีทรัพย์สินจากการให้โดยเสนหาและการโอนมรดก

การให้โดยเสนหา เป็นการให้เปล่าโดยไม่มีค่าตอบแทน จัดเป็นนิติกรรมที่ผูกพันผู้ให้ฝ่ายเดียวที่ผู้ให้มิได้หวังประโยชน์ต่างตอบแทนจากการให้ นั้น แต่ผู้ให้จะมีความเสนหาเป็นพื้นฐานของการให้ก็ไม่ผิดธรรมเนียมประเพณี เช่น แม่ยกมอบแก้ว แหวนเงินทอง หรือที่ดินให้แก่พระเอกลิเก นักร้อง เพราะชื่นชอบหน้าตา บทบาทการแสดง เป็นต้น

ในทางกฎหมายนั้นการให้โดยเสนหาจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย อาจจำแนกเป็น 2 กรณี คือ

1. การให้ทรัพย์สินซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ได้ เช่น รถยนต์ แหวนเพชร นาฬิกา จะสมบูรณ์เมื่อผู้ให้ส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้รับ
2. ส่วนการให้ทรัพย์สินซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ไม่ได้ เช่น ที่ดิน อาคารบ้านเรือน สิ่งปลูกสร้าง อื่น ๆ จะสมบูรณ์เมื่อได้ทำเป็นหนังสือสัญญาและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

เมื่อการให้มผลสมบูรณ์ทางกฎหมายแล้ว ผู้ให้จะเรียกทรัพย์สินนั้นคืนไม่ได้ เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้ที่กฎหมายยอมให้ถอนคืนการ ให้ได้ คือ

1. ผู้รับได้ประทุษร้ายต่อผู้ให้เป็นความผิดฐานอาญาอย่างร้ายแรง
2. ผู้รับได้ทำให้ผู้ให้เสียชื่อเสียง หรือหมิ่นประมาทผู้ให้อย่างร้ายแรง
3. ผู้รับได้บอกปิดไม่ยอมให้สิ่งของจำเป็นเลี้ยงชีวิตแก่ผู้ให้ในเวลาผู้ให้ยากไร้ และผู้รับยังสามารถจะให้ความช่วยเหลือได้

สำหรับในทางภาษีอากร โดยเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เดิมที่การรับให้ซึ่ง เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ ถือว่าผู้รับเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวล รัษฎากร ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ นั้น เว้นแต่กรณีต่อไปนี้

1. เป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร

2. การที่บิดามารดายกสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดย ไม่มีค่าตอบแทน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

แต่เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้มีการแก้ไขเพื่อมีการจัดเก็บภาษีการรับให้ ซึ่งประเทศไทยมิได้ทำการตราพระราชบัญญัติเพื่อมาจัดเก็บภาษีการรับให้โดยเฉพาะ แต่ใช้วิธีการแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร เพื่อมาจัดเก็บภาษี โดยผู้เขียนจะกล่าวไว้ในหัวข้อถัดไป

## 2.6 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกแต่ละประเภท<sup>51</sup>

การจัดเก็บภาษีจากการให้โดยเสน่หาและการโอนมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเมื่อมี การโอนเปลี่ยนมือจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งซึ่งจะมีการจัดเก็บภาษีต่อเมื่อมีการกระทำ ดังกล่าวเท่านั้นจึงไม่ใช่ภาษีที่กำหนดภายใต้เงื่อนไขเวลาดังเช่นภาษีเงินได้ที่คิดคำนวณจากเงินได้พึง ประเมินในรอบ 1 ปีลักษณะของการโอนทรัพย์สินแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือมีค่าตอบแทนกับไม่มี ค่าตอบแทน

กรณีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือชนิดไม่มีค่าตอบแทนมักเป็นการ จัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์หากเป็นการซื้อขาย สังหาริมทรัพย์ประเภทหุนพันธบัตรมักจะมีพิจารณาจัดเก็บภาษีเสริมต่างๆได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนนิติกรรม ฯลฯ อย่างไรก็ตามเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการจัดเก็บภาษี จากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์มักจะทำให้ผลมากกว่าการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภท สังหาริมทรัพย์เนื่องจากมักปรากฏหลักฐานที่ให้การตรวจสอบได้และยากแก่การปกปิด ซ่อนเร้นเนื่องจากเป็นนิติกรรมที่ปรากฏทางทะเบียน

สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีทรัพย์สินจากการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนมักแยกพิจารณาได้เป็น 2 ประเภทคือการโอนแบบให้เปล่าระหว่างที่ผู้โอนยังมี ชีวิตอยู่และการโอนเมื่อผู้โอนถึงแก่ความตายซึ่งการจัดเก็บภาษีเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทที่มีการ

<sup>51</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้ว เจริญรอดที่ 1*, น.444.



โอนไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์โดยส่วนใหญ่มักจะนิยมจัดเก็บจากมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินมารวมกันเพื่อประเมินภาษีประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่มักจะเก็บภาษีในรูปภาษีมรดก โดยแบ่งเป็น 2 ประเภทคือภาษีกองมรดก (Estate Tax) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และภาษีที่เก็บควบคู่กับภาษีมรดกคือภาษีการให้ (Gift Tax)<sup>52</sup>

### 2.6.1 ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกคือการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียวจากมูลค่าของกองมรดกทั้งหมดของผู้ตาย โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกทั้งหมดของผู้ตายจะถูกเรียกเก็บภาษีก่อน ส่วนที่เหลือจากการเก็บภาษีจึงตกเป็นของทายาทผู้ตาย ซึ่งผู้เสียภาษี ได้แก่ ผู้จัดการกองมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองมรดก โดยฐานภาษีกองมรดก คือ กองมรดกทั้งหมด (Gross Estate) ของผู้ตาย ทั้งนี้ มีการกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี รวมทั้งยอมให้หักหนี้สินและภาระผูกพันค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกก่อนที่จะนำมาคิดคำนวณภาษีที่จะต้องเสียตามอัตราที่กำหนดไว้ซึ่งส่วนใหญ่กำหนดเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งภาษีมรดกจะมีโครงสร้างการจัดเก็บดังต่อไปนี้

ภาษีมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากผู้ตาย โดยส่วนใหญ่กำหนดให้ผู้จัดการกองมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี หากไม่มีผู้จัดการมรดกก็ให้ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของผู้ตาย

- ผู้เสียภาษี สามารถจำแนกตามหลักเกณฑ์ที่สำคัญได้ 3 หลักเกณฑ์

ดังนี้

(1) หลักภูมิลำเนา (Domicile) ตามหลักเกณฑ์นี้ แบ่งผู้ตายออกเป็น 2 ประเภทได้แก่

- ผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศและ
- ผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ

การกำหนดตามหลักภูมิลำเนานี้ มีเหตุผลว่า บุคคลซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศใดมักจะใช้เวลาส่วนใหญ่ของชีวิตอยู่ในประเทศนั้นและได้รับบริการจากรัฐบาลประเทศนั้น นอกจากนี้

---

<sup>52</sup> ศุภลักษณ์พินิจกุลวล, “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส,” วารสารนิติศาสตร์, ฉบับที่ 26 น.64 -65 (มีนาคม 2539).

ทรัพย์สินมรดกส่วนใหญ่ก็จะอยู่ในประเทศนั้นซึ่งเกิดจากทรัพย์สินของประเทศนั้น ดังนั้น เมื่อบุคคลนั้นตายก็ควรที่จะเสียภาษีให้กับประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่

(2) หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizenship) ตามหลักเกณฑ์นี้ ผู้ตายแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

- ผู้ตายซึ่งเป็นพลเมืองหรือถือสัญชาติของประเทศที่ตนตาย
- ผู้ตายซึ่งถือสัญชาติอื่น

โดยกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีแตกต่างกันไปตามประเภทของผู้ตายเพื่อป้องกันคนต่างด้าวไม่ให้สะสมความมั่งคั่งและเข้ามามีอิทธิพลในธุรกิจต่างๆ ในประเทศมากเกินไป

(3) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident) ตามหลักการนี้ผู้ตายแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

- ผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศและ
- ผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศ

ในบรรดาประเทศที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่เป็นเกณฑ์อาจมีในการแบ่งผู้ตายต่างกัน ทั้งนี้ เป็นเพราะคำจำกัดความของคำว่าถิ่นที่อยู่ในแต่ละประเทศไม่เหมือนกัน ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากรของไทยถือว่าผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเกิน 180 วันในปีภาษีใด ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น สำหรับประเทศที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่ได้แก่ สหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์ ไต้หวัน และโคลัมเบีย เป็นต้น

จากการศึกษา พบว่า บางประเทศแบ่งผู้ตายโดยใช้มากกว่า 1 หลักเกณฑ์ ยกตัวอย่างเช่นสหรัฐอเมริกาใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่อาศัยและหลักความเป็นพลเมือง โดยแบ่งผู้ตายออกเป็น

- ผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ หรือเป็นพลเมืองของสหรัฐฯ และ
- ผู้ตายซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ และไม่ได้เป็นพลเมืองของสหรัฐฯ ซึ่งจะกำหนดฐานภาษี จำนวนหักลดหย่อน ค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกัน
- ฐานภาษีกองมรดก หมายถึง กองมรดกสุทธิหลังจากได้หักค่าหนี้สินและภาระผูกพันค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกแล้ว โดยกองมรดกรวม คือ มรดกทั้งหมดของผู้ตาย
- การยกเว้น (Exemption) มักกำหนดมูลค่าทรัพย์สินขั้นต่ำที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีและให้มีข้อยกเว้นสำหรับทรัพย์สินบางประเภทซึ่งไม่ต้องนำมาคำนวณเป็น กองมรดก

เพื่อส่งเสริมให้มีการมอบทรัพย์สินให้กับรัฐบาล สถาบันการศึกษาหรือมูลนิธิการกุศลต่างๆ โดยทั่วไป ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นมีดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่ผู้ตายทำพินัยกรรมยกให้เพื่อเป็นรายได้ของแผ่นดินซึ่งไม่ระบุชื่อหน่วยงานที่จะได้รับเพราะผู้ตายอาจจะมีบุตรหรือญาติที่มีผลประโยชน์ในหน่วยงานนั้น

(2) ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายครอบครองไว้ในฐานะผู้พิทักษ์หรือผู้อนุบาลหรือผู้แทนโดยชอบธรรมของบุคคลอื่น

(3) เงินบำเหน็จหรือบำนาญซึ่งจ่ายให้แก่บุตรของผู้ตาย ถ้าผู้ตายมีภาระต้องเลี้ยงดูบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เมื่อตายลงรัฐบาลหรือนายจ้างจะจ่ายเงินประกันสังคมเพื่อช่วยเหลือบุตรเหล่านั้นแต่จำนวนเงินนี้อาจไม่พอกับการดำรงชีพ จึงยกเว้นที่จะนำไปคิดเป็นกองมรดกรวม

(4) มูลค่าของศิลปวัตถุซึ่งมอบให้เป็นสมบัติของพิพิธภัณฑ์สถานของชาติเพื่อจะได้เก็บรักษาไว้ให้คงสภาพเดิมเป็นประโยชน์ในการศึกษาค้นคว้าแก่คนรุ่นต่อไป

(5) หนังสือหรือต้นฉบับหนังสือหรือผลงานทางวิทยาศาสตร์ซึ่งมอบให้แก่สถาบันทางการศึกษาเพื่อประโยชน์ทางด้านการศึกษาและวิทยาศาสตร์

- หนี้สินและภาระผูกพัน สามารถให้หักออกจากกองมรดกเสียก่อน ซึ่งโดยทั่วไป หนี้สินและภาระผูกพันที่ยอมให้หักได้ ประกอบด้วย

(1) หนี้สินหรือภาระผูกพันที่ถูกต้องตามกฎหมาย และเกิดขึ้นโดยสุจริตใจเพื่อประโยชน์ของผู้ตายโดยเฉพาะ

(2) หนี้สินหรือภาระผูกพันที่ผู้ตายได้ก่อให้เกิดขึ้นโดยสุจริตเพื่อประโยชน์ของผู้ตายเองโดยเฉพาะ สัญญาของผู้ตายที่จะให้โดยเสนหาหรือตัวสัญญาใช้เงิน (Promissory Note) ซึ่งมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงต่อผู้ตาย ไม่ถือเป็นหนี้สินหรือภาระผูกพันตามนัยนี้

(3) หนี้สินต่อไปนี้มีให้นำมาหักจากกองมรดก

- หนี้สินซึ่งกองมรดกอาจไล่เบี้ยเอา กับบุคคลที่สามได้ เว้นเสียแต่ว่าการไล่เบี้ยนั้นไม่อาจกระทำได้ ตัวอย่างเช่น หนี้สินอันเกิดจากการค้าประกัน

- หนี้สินหรือภาระผูกพันซึ่งผู้ตายก่อขึ้นโดยมีสิ่งตอบแทนซึ่งได้มาจากทรัพย์สินสมบัติของผู้ตายเองหรือทายาทซึ่งมีสิทธิได้รับมรดก ตัวอย่างเช่น ทำสัญญาจำนองไว้กับบุตร

- หนี้สินซึ่งไม่มีหลักฐานอื่นนอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม

- หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

- ค่าใช้จ่าย (Deductible Expense) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการตายของผู้ตายหรือการจัดการเกี่ยวกับมรดกทั้งหมดออกจากกองมรดกรวมได้ โดยทั่วไป ได้แก่

(1) ค่าใช้จ่ายในการทำศพ ให้หักได้เท่าที่จ่ายจริงแต่มีขีดจำกัดไว้ ซึ่งมีเกณฑ์การพิจารณา 2 เกณฑ์คือ

- คิดเป็นร้อยละของกองมรดกรวม

- กำหนดขีดจำกัดที่คงที่จำนวนหนึ่งเช่น ไม่เกิน 50,000 บาท หรืออาจใช้หลักเกณฑ์ทั้งสองรวมกันได้ เช่น กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในการทำศพได้เท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของกองมรดกรวมหรือ 50,000 บาท แล้วแต่จำนวนใดจะน้อยกว่า เป็นต้น

(2) ค่าภาษีอากร โดยค่าภาษีอากรที่ยอมให้หักได้ คือ ค่าภาษีอากรของรัฐบาลหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้ตายค้างชำระอยู่ก่อนตาย

(3) ค่าจัดการมรดก โดยยอมให้หักเท่าที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินขีดจำกัดจำนวนหนึ่ง ซึ่งคิดเป็นร้อยละของกองมรดกรวม

- ค่าลดหย่อน เพื่อแบ่งเบาภาระภาษี โดยทั่วไป ค่าลดหย่อนที่อนุญาตให้หักออกจากกองมรดกได้แก่

(1) ค่าลดหย่อนสำหรับบริการกุศล โดยประเทศต่างๆ ยอมให้หักค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินที่ผู้ตายทำพินัยกรรมบริจาคแก่องค์การสาธารณกุศลภายในประเทศหรือต่างประเทศ จำนวนที่ลดหย่อนมีขีดจำกัดเป็นร้อยละของกองมรดกรวมและหรือเป็นจำนวนคงที่แล้วแต่จำนวนใดน้อยกว่า แต่บางประเทศต้องการส่งเสริมให้มีการบริจาคสาธารณกุศลภายในประเทศเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสังคม โดยยอมให้หักได้เต็มจำนวนไม่มีขีดจำกัด เช่น สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

(2) ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ตายซึ่งแต่ละชิ้นมีราคาจำนวนเล็กน้อย มักจะได้รับการลดหย่อนโดยมีขีดจำกัดเป็นจำนวนคงที่ ซึ่งเหตุที่ยอมให้หักลดหย่อนเนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าไม่สูงมากประกอบกับมีความยุ่งยากในการประเมินราคาทรัพย์สินและค่าเสื่อมราคา

(3) ค่าลดหย่อนสำหรับค่าเสียหายอันเกิดจากภัยธรรมชาติและอุบัติเหตุอื่นๆ เช่น อัคคีภัย ฆาตกรรม โจรผู้ร้าย โดยมีเงื่อนไขว่า

- ค่าเสียหายนี้เกิดขึ้นก่อนวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

มรดก

- ค่าเสียหายนี้มีได้รับการชดใช้จากบริษัทประกันภัย บุคคลและองค์การ  
ใดๆ

- ทรัพย์สินที่ได้รับความเสียหายนั้นได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอยู่แล้ว

(4) ค่าลดหย่อนสำหรับทหาร ตำรวจที่เสียชีวิตในการรักษาความสงบหรือการ  
ป้องกันประเทศ

อาจกล่าวสรุปได้ว่า กองมรดกสุทธิ คือ กองมรดกกรมหลังจากหักหนี้สินและ ภาระ  
ผูกพันและค่าใช้จ่ายรวมทั้งค่าลดหย่อนแล้ว

กองมรดกสุทธิ (Taxable Estate) = กองมรดกกรม - ข้อยกเว้น - หนี้สินและภาระ  
ผูกพัน - ค่าใช้จ่าย - ค่าลดหย่อน

- **อัตราภาษี (Tax rate)** ส่วนใหญ่ใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) โดยที่

1) จำนวนภาษีที่ต้องเสียนั้นคำนวณจากกองมรดกสุทธิ ไม่ใช่คำนวณจากกองมรดก  
รวม

2) ประเทศต่างๆ มิได้เก็บภาษีมรดกจากกองมรดกทุกกอง กองมรดกที่ต้องเสียภาษี  
จะต้องมีมูลค่ากองมรดกจำนวนมากพอ กล่าวคือ ประเทศต่างๆ ได้กำหนดให้อัตราก้าวหน้าขั้นตานั้น ใช้  
กับกองมรดกที่มีค่าภาษีมรดกสูงถึงจำนวนที่กำหนดไว้

- **การบรรเทาภาระภาษี (Tax Relief)** เป็นการลดหรือคืนภาษีให้โดยถือจำนวนภาษีที่เสียเป็นฐาน  
ของการคำนวณ ทั้งนี้ อาจพิจารณาบรรเทาภาระภาษีได้เป็น

1) การบรรเทาสำหรับการตายในเวลาใกล้ชิดกัน (Relief for Successive Duties)

การบรรเทาในกรณีนี้มุ่ง ที่จะบรรเทาภาษีให้กับการที่ผู้รับมรดกตายในระยะเวลา  
ใกล้ชิดกับการตายของผู้ให้มรดกคนแรก เช่น กฎหมายอาจกำหนดให้มีการบรรเทาภาระสำหรับ  
ทรัพย์สิน ซึ่งได้เคยเสียภาษีกองมรดกมาแล้วครั้งหนึ่ง ภายในระยะเวลา 5 ปี และจะต้องเสียภาษีกอง  
มรดกอีก เนื่องจากการตายของคนที่สอง การลดภาระภาษีนี้นี้กำหนดให้ลดเป็นอัตราร้อยละของภาษีที่  
ต้องเสียสำหรับส่วนของกองมรดกซึ่งเคยเสียภาษีมาแล้ว อัตราการลดภาษีนี้นี้เป็นอัตราถดถอย  
กล่าวคือ ถ้าการตายยิ่งห่างกันมาก อัตราการลดภาระภาษียิ่งน้อยลง

**ตัวอย่างเช่น ถ้าการตายของคนที่สอง**

เกิดขึ้นภายใน 1 ปี ของความตายของคนหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 80

เกิดขึ้นภายใน 2 ปี ของความตายของคนหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 60

เกิดขึ้นภายใน 3 ปี ของความตายของคนหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 50

เกิดขึ้นภายใน 4 ปี ของความตายของคนหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 40

เกิดขึ้นภายใน 5 ปี ของความตายของคนหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 20

#### 2) การบรรเทาสำหรับภาษีการให้ที่ชำระไปแล้ว (Relief for Gift Tax)

ในกรณีที่ทรัพย์สินส่วนใดส่วนหนึ่งได้เคยเสียภาษีการให้ไปแล้ว ต่อมาผู้เสียภาษีการให้ได้ตายในระยะใกล้ชิดกับระยะเวลาที่ให้ ทรัพย์สินนั้นอาจถูกนำมาคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของ กองมรดกรวมด้วยในกรณีเช่นนี้ กฎหมายมักกำหนดให้หักภาษีการให้ที่ได้เสียไปแล้วออกจากยอดภาษี กองมรดกที่ต้องเสียได้

#### 3) การบรรเทาสำหรับภาษีมรดกที่เสียในต่างประเทศ (Relief of Death Tax paid in foreign countries)

ในกรณีที่ผู้ตายเป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศซึ่งตนมีหน้าที่เสียภาษีและทรัพย์สิน บางส่วนหรือทั้งหมดของเขาตั้งอยู่ (Physically Situated) ในต่างประเทศและต้องเสียภาษีมรดกทั้ง ในประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่และในต่างประเทศ กฎหมายมักคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีได้เท่ากับ จำนวนภาษีสำหรับมรดกขึ้นนั้นที่ได้เสียในประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่หรือในต่างประเทศ แล้วแต่ว่า จำนวนใดจะน้อยกว่า

#### 4) การบรรเทาสำหรับทายาทบางประเภท (Relief for Specific Successors)

เพื่อให้ทายาทที่เป็นญาติสนิทของผู้ตาย ได้รับประโยชน์จากกองมรดกมากกว่า ทายาทที่ห่างออกไป กฎหมายของบางประเทศจึงกำหนดให้คืนภาษีให้กับทายาทผู้รับมรดกที่ใกล้ชิด โดยกำหนดว่า ภาษีที่คืนให้นั้นขึ้นอยู่กับมูลค่าของมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับหรือมูลค่าของฐาน บรรเทา(Relief base) แล้วแต่ว่าค่าใดจะน้อยกว่า ฐานบรรเทาอาจกำหนดให้แตกต่างกันตามความ ใกล้ชิดของผู้รับมรดกกับผู้ตาย

## 2.6.2 ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

รูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกคือการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ โดยทายาท ผู้รับมรดกแต่ละคนจะเป็นผู้เสียภาษีตามจำนวนหรือมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ ทั้งนี้ อัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้าและแปรผันตามยอดเงินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับโดยมิได้ขึ้นอยู่กับขนาดหรือมูลค่าของกองมรดกแต่อย่างใด นอกจากนี้ อัตราภาษียังแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างทายาทผู้รับมรดกกับผู้ตาย โดยผู้รับมรดกที่เป็น ญาติสนิทของผู้ตาย มักถูกเรียกเก็บภาษีในอัตรา ที่ต่ำกว่าผู้รับมรดกที่เป็น ญาติห่างออกไป<sup>53</sup>โดยภาษีการรับมรดกมีโครงสร้างการจัดเก็บดังต่อไปนี้

ภาษีการรับมรดกจะจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ โดยที่ผู้เสียภาษี (Taxpayer) คือ ผู้รับมรดกแต่ละคน อาจจำแนกออกได้โดยอาศัยเกณฑ์ต่างๆ ดังนี้

(1) หลักภูมิลำเนา (Domicile) ตามหลักการนี้ ผู้รับมรดกแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

- 1.1) ผู้รับมรดกที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศขณะที่ได้รับมรดกและ
- 1.2) ผู้รับมรดกซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศขณะที่ได้รับมรดกสำหรับประเทศที่ใช้หลักภูมิลำเนา ได้แก่ประเทศไทย

(2) หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizenship) ตามหลักการนี้ผู้รับมรดกแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

- 2.1) ผู้รับมรดกซึ่งเป็นพลเมืองหรือถือสัญชาติของประเทศที่ตนได้รับมรดกและ
- 2.2) ผู้รับมรดกซึ่งถือสัญชาติอื่น

(3) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident) ตามหลักการนี้ผู้รับมรดกแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

- 3.1) ผู้รับมรดกซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศและ
- 3.2) ผู้รับมรดกที่มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศ

- ฐานภาษี (Tax base) คือ มูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับจากกองมรดก

---

<sup>53</sup> ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น.23.

- การยกเว้น (Exemption) กำหนดมูลค่าทรัพย์สินขั้นต่ำที่ผู้รับมรดกบางประเภทได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในบางส่วนหรือเต็มจำนวน เช่น

1) พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตายกับผู้รับมรดก โดยทั่วไปถ้าผู้รับมรดกเป็นบิดามารดาบุตรหรือคู่สมรสจะกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นสูงกว่าผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ห่างออกไป

2) กรณีผู้ตายได้มอบทรัพย์สินให้แก่รัฐบาล องค์กรท้องถิ่น หรือองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนรวมมักจะได้รับการยกเว้นภาษีเต็มจำนวน

- อัตราภาษี (Tax Rate) ที่ใช้ในต่างประเทศเป็นอัตราก้าวหน้า โดยส่วนใหญ่ อัตราภาษีขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับมรดก โดยกำหนดอัตราภาษีต่ำสำหรับความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดและอัตราสูงสำหรับความสัมพันธ์ที่ห่างออกไป

### 2.6.3 ภาษีการให้ (Gift Tax)

รูปแบบการจัดเก็บภาษีการให้คือการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ได้รับมาจากการให้โดยเสน่หาในขณะที่ผู้ให้ทรัพย์สิน ยังมีชีวิตอยู่ โดยสามารถแบ่งภาษีการให้เป็น 2 แบบ คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) และภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ (Donee's Tax) ทั้งนี้ ภาษีการให้มักจะจัดเก็บควบคู่กับภาษีมรดก โดยที่ หากออกกฎหมายภาษีมรดกอย่างเดียวโดยไม่ออกกฎหมายภาษีการให้ประกอบหรือออกกฎหมายภาษีการให้อย่างเดียวโดยไม่ออกกฎหมายภาษีมรดกประกอบ จะทำให้การบังคับใช้กฎหมายไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ เนื่องจากสามารถหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมายได้ง่าย นอกจากนี้ ภาษีการให้ยังเป็นเครื่องมือที่ดี ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ โดยสามารถป้องกันการโอนทรัพย์สินไปให้กับบุคคลในครอบครัวเดียวกันหรือบุคคลที่เป็นเครือญาติกันเพื่อกระจายรายได้จากทรัพย์สินนั้นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง<sup>54</sup> โดยภาษีการให้จะมีโครงสร้างการจัดเก็บดังต่อไปนี้

จากการศึกษาพบว่าภาษีการให้เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ให้หรือได้รับมาโดยเสน่หา โดยสามารถแบ่งภาษีการให้เป็น 2 แบบคือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) และภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ (Donee's Tax)

---

<sup>54</sup>ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน, 2550, หน้า 32-33.



### 2.6.3.1 ผู้เสียภาษี (Taxpayer)

(1) บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ให้ทรัพย์สิน (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้) ซึ่งอาจจำแนกเป็น

- ผู้ให้ที่มีภูมิลำเนาในประเทศ
- ผู้ให้ที่มีภูมิลำเนานอกประเทศ

(2) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เป็นผู้รับทรัพย์สิน (ภาษีการให้ซึ่งเก็บจากผู้รับ) ซึ่งอาจจำแนกเป็น

- ผู้รับซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศ
- ผู้รับซึ่งมีภูมิลำเนานอกประเทศ

### 2.6.3.2 ฐานภาษีการให้คือ

(1) มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ผู้ให้ให้แก่ผู้รับทุกคนในรอบปีนั้น (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้) โดยที่

- ในกรณีที่ผู้ให้มีภูมิลำเนาในประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ให้คือ มูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ผู้ให้ได้ให้แก่ผู้รับโดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในหรือนอกประเทศ

- ในกรณีที่ผู้ให้มีภูมิลำเนานอกประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ให้ คือทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศในขณะที่ให้เท่านั้น

(2) มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ผู้รับได้รับจากทุกคนในรอบปีนั้น (ภาษีการให้ซึ่งเก็บจากผู้รับ)

- ในกรณีที่ผู้รับมีภูมิลำเนาในประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้คือ มูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ผู้รับได้รับโดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในหรือนอกประเทศ

- ในกรณีที่ผู้รับมีภูมิลำเนานอกประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินคือ ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศในขณะที่ได้รับเท่านั้น

**2.6.3.3 อัตราภาษี**เป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าทรัพย์สินที่ให้ (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้) หรือตามมูลค่าทรัพย์สินที่รับ (ภาษีการให้ซึ่งเก็บจากผู้รับ)

**2.6.3.4 การยกเว้น (Exemption from Gift Tax)**ประเทศต่างๆ มักกำหนดให้มีข้อยกเว้นสำหรับการให้บางประเภท ได้แก่

(1) การให้จำนวนเล็กน้อยต่อผู้รับคนใดคนหนึ่ง ซึ่งมีมูลค่ารวมตลอดปีไม่เกินจำนวน ที่กำหนดโดยมีเงื่อนไขว่าการให้นั้นเป็นการให้ด้วยความบริสุทธิ์ใจ และถือเป็นค่าใช้จ่ายปกติของผู้ให้

(2) การให้เพื่อประโยชน์ทางการศึกษาของผู้รับในอัตรากำหนดอันสมควรตามระดับการศึกษาของผู้รับ

(3) การให้ซึ่งเป็นการบริจาคให้กับองค์กรการกุศลสาธารณะ องค์กรการศึกษาหรือองค์การวิทยาศาสตร์ จำนวนรวมกันไม่เกินขีดจำกัดขั้นสูงจำนวนหนึ่ง<sup>55</sup>

#### 2.6.4 ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมรดก<sup>56</sup>

(1) **ภาษีมรดกเป็นมาตรการในการสร้างความเสมอภาคและความเป็นธรรมในสังคม**โดยลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดกทั้งนี้เพราะระบบมรดกตกทอดเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมกล่าวคือบุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะร่ำรวยมักจะได้รับ การอุปการะเลี้ยงดูเป็นอย่างดีและได้รับการศึกษาที่ดีกว่าบุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะยากจนและการที่บุคคลเหล่านี้ได้รับมรดกตกทอดจากบุพการียิ่งจะทำให้ได้เปรียบในสังคมมากยิ่งขึ้นการที่รัฐจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการลดความได้เปรียบและสร้างความเสมอภาคในสังคมได้

(2) **ภาษีมรดกเป็นวิธีการกระจายภาระภาษีในสังคมให้เป็นธรรมมากยิ่งขึ้น**การที่รัฐบาลเก็บภาษีเพียงไม่กี่ประเภททำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากตามความต้องการของรัฐบาลที่จะใช้จ่ายเงินงบประมาณในการบริหารประเทศหากรัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้นจากภาษีมรดกก็ไม่จำเป็นต้องไปเพิ่มภาษีประเภทอื่นหรือเพิ่มภาษีทางอ้อมอันจะมีผลทำให้ผู้มีรายได้น้อยที่อยู่ในฐานะยากลำบากอยู่แล้วต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นนอกจากนี้ยังเป็นการกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึง

<sup>55</sup> เศรษฐพุฒิ สุทธิวาทนฤพุฒิ. *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*.

<sup>56</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาษีมรดก,” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 ธันวาคม 2558, จากห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม [www.library.coj.go.th](http://www.library.coj.go.th)

(3) การเก็บภาษีมรดกเป็นการเก็บภาษีรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว กล่าวคือ ทรัพย์สินต่างๆที่มีผู้ถือครองอยู่นั้นมูลค่าของทรัพย์สินจะเพิ่มขึ้นเมื่อได้ถือครองมาเป็นระยะเวลา ยาวนานซึ่งมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนี้ยังไม่ถูกเก็บภาษีมาก่อนดังนั้นเมื่อเจ้าของทรัพย์สินตายลงและมี การเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินเหล่านั้นจึงถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ฝ่ายทุนในระยะ ยาวนั่นเอง

(4) ภาษีมรดกช่วยให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมี ประสิทธิภาพการที่ประชาชนสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งในรูปของที่ดินเพชรพลอยหรือ ทรัพย์สินที่มีค่าอย่างอื่นเมื่อบุคคลเหล่านี้ถึงแก่ความตายทายาทผู้รับมรดกก็ใช้จ่ายทรัพย์สินเหล่านี้ที่ ได้รับมาอย่างสุรุ่ยสุร่ายไม่เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจการเก็บภาษีมรดกนอกจากจะเป็นการลดการใช้ จ่ายอย่างฟุ่มเฟือยของทายาทแล้วขณะเดียวกันก็เป็นการนำทรัพยากรหรือทรัพย์สินเหล่านี้มาใช้ ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมอีกด้วย

(5) ภาษีมรดกเป็นวิธีการติดตามการจับเก็บภาษีที่ทั่วโลกกล่าวคือบุคคลที่ ร่ำรวยอาจเคยหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบไม่พบซึ่งทำให้บุคคลนั้นมีความ ร่ำรวยหรือมีทรัพย์สินมากกว่าที่ควรจะเป็นการเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการเก็บภาษีย้อนหลังไปในขณะที่ บุคคลนั้นยังมีชีวิตอยู่หรือเป็นการติดตามเก็บภาษีที่ทั่วโลกได้อีกทางหนึ่ง

### 2.6.5 ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมรดก<sup>57</sup>

แต่อย่างไรก็ดีการจัดเก็บภาษีมรดกก็มีข้อเสียหรือข้อคัดค้านหลายประการ เช่นเดียวกันโดยมีเหตุผลในการคัดค้านดังนี้

(1) ภาษีมรดกเป็นการทำลายการออมและการสะสมทุนของบุคคล กล่าวคือเมื่อมีการเก็บภาษีมรดกอาจทำให้บุคคลขาดความกระตือรือร้นที่จะทำงานหรืออดออมเพื่อ สะสมทรัพย์สินสร้างฐานะของครอบครัวอันจะมีผลให้ประชาชนใช้จ่ายในการบริโภคเพิ่มมากขึ้น ในช่วงชีวิตแทนการสะสมทรัพย์สินมรดกให้บุคคลอื่นการสะสมทุนของประเทศลดน้อยลงก่อให้เกิด ผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ

(2) ภาษีมรดกทำลายความกระตือรือร้นในการทำงานของบุคคลกล่าวคือ เมื่อบุคคลรู้ว่ารายได้ที่ตนสะสมไว้จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมรดกเมื่อตนถึงแก่ความตายบุคคลนั้นอาจ ลดการสะสมทรัพย์สินโดยการทำงานน้อยลงและหันมาใช้เวลาเพื่อการพักผ่อนมากยิ่งขึ้น

<sup>57</sup>ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, เพิ่งอ้าง.

(3) ภาษีมรดกมีข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บมาก อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นได้ข้อยุ่งยากที่สำคัญได้แก่การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีเนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทที่ไม่มีราคาตลาดเช่นวัตถุโบราณหรืองานศิลปะการตีราคาทรัพย์สินเพื่อการประเมินภาษีทำได้ยากเสียค่าใช้จ่ายมากและอาจเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตของเจ้าพนักงานภาษีได้นอกจากนี้ยังมีข้อยุ่งยากเกี่ยวกับการหลบเลี่ยงภาษีโดยผู้ที่ร่ำรวยหรือผู้ที่มีความรู้อาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหลบเลี่ยงภาษีมรดกได้

## 2.7 ความเป็นมาภาษีมรดกในประเทศไทย

### 2.7.1 ภาษีมรดกในสมัยการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช

#### 2.7.1.1 สมัยกรุงศรีอยุธยา

เกี่ยวกับมรดกในสมัยกรุงศรีอยุธยามีการตราไว้ในกฎหมาย ปรากฏตามกฎหมายตราสามดวง กำหนดให้ที่ดินของผู้ตายตกแก่ลูกหลานของผู้ตาย ส่วนสิ่งของอื่นของผู้ตายจะตกแก่ผู้ใดไม่ได้กล่าวถึง ต่อมามีการประกาศใช้กฎหมายลักษณะมรดก กำหนดการแบ่งมรดกของชายที่ตาย แต่ไม่ได้กล่าวถึงวิธีการแบ่งมรดกของหญิงไว้ โดยกำหนดว่า ทรัพย์สินสิ่งใดบ้างที่จะตกทอดเป็นมรดก และสิ่งใดต้องตกแก่หลวง วิธีการแบ่งมรดก ลำดับการรับมรดก และสัดส่วนของผู้รับมรดกแต่ละคนจะได้รับในส่วนของผู้มีบรรดาศักดิ์ดีดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปเท่านั้น โดยมีหลักกฎหมายว่าการแบ่งมรดกของชายผู้มีบรรดาศักดิ์ดีให้แบ่งมรดกออกเป็น 4 ภาค คือ ภาคหลวง ภาคบิดามารดา ภาคภรรยา และภาคญาติ ทั้งนี้ภาคบิดามารดา ถ้าไม่มีผู้มารับให้แบ่งแก่ภาคที่เหลือ ส่วนภาคภรรยา และภาคญาติ ถ้าไม่มีผู้มารับให้ให้ตกแก่หลวง ผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีทรัพย์สินมรดกนั้น ให้เป็นหน้าที่ของ สมุหมรดก โดยกำหนดให้ญาติพี่น้องบุตรภรรยาผู้ตายทำบัญชีทรัพย์สินมรดกยื่นต่อสมุหมรดก เพื่อจัดการแบ่งปันตามกฎหมาย สมุหมรดกจะจัดทำบัญชีมรดกขึ้นกราบบังคมทูลให้กษัตริย์แบ่งปัน โดยกฎหมายกำหนดว่าสมุหมรดกมีหน้าที่ คือ (1) จัดทำบัญชีทรัพย์สินมรดก (2) กราบบังคมทูล (3) จัดแบ่งเอาเป็นภาคหลวง (4) พิจารณามรดกบางรายไม่ควรเข้าจัดการ และ (5) เรียกทรัพย์สินพืพญา คือพระคลัง ส่วนการแบ่งมรดกของคนสามัญ คือ ผู้มีนาต่ำกว่า 400 ไร่ จนถึง 10 ไร่ กฎหมายกำหนดให้แบ่งมรดกเป็น 3 ภาค ได้แก่ ภาคบิดามารดา ภาคสามีภรรยา และภาคญาติพี่น้อง ลูกหลานเหลนลื้อ ซึ่งได้รักษาอาการเจ็บป่วยและปลงศพให้แก่ผู้ตายตามลำดับความสนิท จะไม่มีการแบ่งมรดกให้หลวงและให้แบ่งมรดกกันเอง<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup>สุริดา ถนอมจิตร. ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.37-38.

เมื่อ พ.ศ.2445 ได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดก โดยแก้การแบ่งมรดกระหว่างชายกับหญิง วิธีการแบ่งมรดกหญิงมีสามี การแบ่งมรดกต้องพิจารณาว่าเป็นมรดกของชายหรือหญิง ถ้าเป็นการแบ่งมรดกของชายต้องพิจารณาต่อไปว่าชายเป็นผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือสามัญ ถ้าเป็นการแบ่งมรดกของหญิงต้องพิจารณาว่าเป็นหญิงมีสามี หญิงโสดหรือหญิงหม้าย โดยมรดกของชายสามัญและหญิงจะไม่มี การแบ่งภาคหลวง

สำหรับการแบ่งมรดกชายที่มีบรรดาศักดิ์สูงให้แบ่งเป็น 4 ภาคเท่าๆ กัน คือ (1) ภาคหลวง (2) ภาคบิดามารดา (3) ภาคภริยา และ (4) ภาคญาติ โดยภาคหลวงให้ส่งเข้าคลังเป็นประโยชน์กับแผ่นดิน ในคดีที่พิพาทกันเรื่องทรัพย์มรดก ถ้าศาลแบ่งภาคหลวงแล้วต้องจัดการส่งต่อเจ้าหน้าที่ ถ้าทายาทแบ่งปันกันเองไม่มีคดีขึ้นศาล ภาคหลวงก็ไม่มี หรือทรัพย์มรดกที่แบ่งตามพินัยกรรมก็ไม่เคยปรากฏว่าต้องแบ่งภาคหลวง

สมุหมรดก มีอำนาจหน้าที่แบ่งมรดกของผู้มีบรรดาศักดิ์สูงให้แก่ทายาท กันส่วนที่เป็นภาคหลวงเข้าพระคลัง กันส่วนทรัพย์สินที่เป็นพินัยกรรม ส่งคืนให้แก่หลวง ต่อมามีการยกเลิกตำแหน่งดังกล่าว<sup>59</sup>

### 2.7.1.2 สมัยกรุงรัตนโกสิน

กฎหมายลักษณะมรดกที่ได้บัญญัติไว้อย่างเป็นทางการเป็นกิจลักษณะในสมัยกรุงศรีอยุธยา ยังคงใช้อยู่ต่อมา จนกระทั่งสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช รัชกาลที่ 1 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์ ได้ทรงให้มีการตรวจชำระ และรวบรวมกฎหมายทั้งหมดที่เคยมีมาในอดีตจนถึงขณะนั้น เรียกว่า กฎหมายตราสามดวง พระโอยการลักษณะมรดกจึงยังคงใช้ต่อมาในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ระยะต้น

ต่อมาเมื่อรัตนโกสินทร์ ศก 2121 (พ.ศ. 2445) พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 5 ได้ทรงโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดกแก้ไขวิธีการแบ่งมรดก โดยเฉพาะวิธีการแบ่งมรดกระหว่างญาติของผู้ตาย และวิธีการแบ่งมรดกหญิงซึ่งมีสามี เนื่องจากทรงเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกที่ใช้บังคับอยู่ไม่สอดคล้องกับขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งยังได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ว่าถ้าในคดีเรื่องใดศาลเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกไม่มี ความยุติธรรม ให้ศาลนำคดีขึ้นกราบบังคมทูลของพระราชทานพระบรมราชวินิจฉัยเป็นพิเศษได้ ฉะนั้นเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมจึงออกกฎที่ 13 ว่าด้วยฟ้องมรดกไม่ต้องนำทูล หลังจากนั้นเสนาบดีกระทรวงเกษตราธิการก็ออกกฎเสนาบดีกระทรวงเกษตราธิการ พุทธศักราช 2459 ว่าด้วยเรื่องแก้

<sup>59</sup> สุธิดา ถนอมจิตร, *เพ็ญอ่าง* น.38-39.

ทะเบียนชื่อในโฉนดแผ่นดินโดยได้รับมรดก ฉบับที่ 7 (17) และกฎเสนาบดีกระทรวงเกษตราธิการ ที่ 19 พ.ศ. 2459 ว่าด้วยมรดกผู้รับจำนำและผู้รับซื้อฝาก

ในเรื่องวิธีการจัดการมรดก เมื่อมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดก ได้มีการแก้ไขเรื่องวิธีการแบ่งมรดก กล่าวคือ การแบ่งมรดกต้องพิจารณาว่าเป็นมรดกของชายหรือหญิง ถ้าเป็นการแบ่งมรดกชายต้องพิจารณาต่อไปอีกว่าเป็นชายมีบรรดาศักดิ์สูงหรือชายสามัญ ถ้าเป็นการแบ่งมรดกหญิงต้องพิจารณาว่าเป็นหญิงมีสามี หญิงโสดหรือหญิงหม้าย ซึ่งมรดกของชายสามัญและหญิงดังกล่าวข้างต้นนี้ไม่มีการแบ่งเป็นภาคหลวงแต่ประการใดสำหรับการแบ่งมรดกชายที่มีบรรดาศักดิ์สูงให้แบ่งมรดกเป็น 4 ภาคเท่าๆ กัน คือ

1. ภาคหลวง มรดกภาคหลวงให้ส่งเข้าพระคลังหลวงเป็นประโยชน์ของแผ่นดิน ในคดีที่พิพาทกันเรื่องทรัพย์มรดก ถ้าศาลแบ่งภาคหลวงนี้แล้วต้องจัดการส่งต่อเจ้าหน้าที่ ถ้าทายาทแบ่งปันกันเองไม่มีคดีถึงศาล ภาคหลวงนี้ก็อันไม่มี หรือทรัพย์มรดกที่แบ่งตามพินัยกรรมก็ไม่เคยมีปรากฏว่าต้องแบ่งซีกภาคหลวง

2. ภาคบิดามารดา มรดกภาคบิดามารดา ถ้าหากเจ้ามรดกตายทั้งที่บิดามารดายังมีชีวิตอยู่ มรดกภาคนี้จะตกไปแก่บิดามารดาด้วยกัน ถ้าบิดาหรือมารดาตายก่อน คนที่ยังมีชีวิตอยู่ได้รับทั้งภาค แต่ถ้าบิดามารดาตายเสียก่อนทั้งสองคนมรดกนี้เป็นอันยกเลิก แบ่งแต่ภาคอื่น

3. ภาคภรรยา มรดกภาคภรรยา ถ้าหากเจ้ามรดกไม่มีภรรยาหลวงและบิดามารดาไม่มีชีวิตอยู่ ภาคภรรยาให้ยกเลิกไปรวมเข้ากับภาคหลวง คือ มรดกให้แบ่งเป็น 3 ส่วน โดยให้แบ่งเป็นภาคหลวง 2 ส่วน และภาคญาติ 1 ส่วน

4. ภาคญาติ มรดกภาคญาติ ได้แก่ บุตรหลานพี่น้องร่วมบิดามารดาหรือพี่น้องร่วมแต่บิดามารดา ถ้ามีญาติสนิทหรือผู้สืบสายโลหิตของญาติสนิทอยู่แล้ว ก็ตัดญาติห่างเป็นชั้นๆ ลงไป

ต่อมาภาคหลวงก็เป็นอันเลิกไปหมด ทั้งนี้จากการศึกษาในเรื่องอำนาจหน้าที่ของสมุหมรดก โดยสมุหมรดกตั้งขึ้นก็เพื่อแบ่งมรดกของผู้มีบรรดาศักดิ์สูงให้แก่ผู้ที่เป็นทายาท กันส่วนที่เป็นภาคหลวงเข้าพระคลัง กันทรัพย์สินที่เป็นพินัย ส่งคืนให้แก่หลวง กับทั้งต้องพิจารณานำความกราบบังคับทูล ต่อมาตำแหน่งสมุหมรดกได้ยุบเลิกไปน่าจะสันนิษฐาน<sup>60</sup> ถึงมูลเหตุการยุบเลิกตำแหน่งนี้ได้ว่าเป็นเพราะได้มีการยกเลิกการเก็บภาคหลวง หรือเกิดมีศาลซึ่งก็มีอำนาจรับพิจารณาคดีมรดก ทำให้พระมหากษัตริย์ไม่ต้องทรงวินิจฉัยคดีนี้เองเช่นแต่ก่อน ทำให้ความจำเป็นที่จะต้องมีสมุหมรดกหมดไป ทั้งนี้ ถ้าหากไม่ได้หมดไปพร้อมๆ กัน ก็อาจจะเป็นการยุบเลิกตำแหน่งสมุหมรดก

<sup>60</sup> สุจิตา ถนอมจิตร, *เพ็ญอ้าง* น. 38-39.

ไปก่อนแล้วมีเจ้าพนักงานในตำแหน่งอื่นมาจัดการมรดกภาคหลวงแต่อำนาจหน้าที่อาจเปลี่ยนไปบ้าง และจนเมื่อมีศาลแล้วศาลก็ยอมแบ่งมรดกส่วนที่เป็นภาคหลวงไว้ได้ สมุหมรดกจึงอาจยุบเลิกไปเพราะเหตุนี้ได้โดยเห็นว่าศาลน่าจะจัดการได้ถูกต้องเด็ดขาดกว่าสมุหมรดก

จากการศึกษากฎหมายมรดกที่มีมาตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา จนถึงสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น จะเห็นได้ว่า การแบ่งมรดกของผู้ตายเป็นภาคหลวง เพื่อนำทรัพย์สินส่งเข้าพระคลังหลวงเป็นประโยชน์ของแผ่นดินนั้น เปรียบเสมือนได้กับการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นมรดกของผู้ตายเข้าแผ่นดิน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เมื่อเปรียบเทียบการแบ่งทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกเป็น 4 ส่วน และนำเก็บเข้าภาคหลวง เท่ากับเป็นการจัดเก็บภาษีจากกองมรดก โดยเก็บในอัตราร้อยละ 25 ซึ่งเป็นอัตราที่สูงมากเมื่อเทียบกับอัตรากำหนดจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน และอีกประการหนึ่ง การรวบรวมแบ่งปันทรัพย์สินที่เป็นมรดก จะมีสมุหมรดกเป็นผู้รวบรวมทรัพย์สินเปรียบได้กับสรรพากรในปัจจุบัน ทำให้สามารถที่จะหลีกเลี่ยงโดยการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินได้ยากกว่าปัจจุบัน เนื่องจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์สามารถทำการตรวจสอบได้ง่าย ส่วนทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ ก็ยากที่จะหลีกเลี่ยงรูปแบบการแบ่งมรดกในลักษณะนี้เป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกที่จะมีในสมัยการปกครองในระบอบประชาธิปไตยต่อไป

## 2.7.2 ภาษีมรดกในสมัยการปกครองระบอบประชาธิปไตย

การจัดเก็บภาษีมรดกหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์เป็นประชาธิปไตย ปรากฏว่าได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ.2476 ซึ่งปรากฏว่ามีสาระสำคัญดังนี้

### 2.7.2.1 พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ.2476

ประเทศไทยเคยมีการ จัดเก็บภาษีมรดกมาตั้งแต่สมัยโบราณกาล แต่ก็ไม่เป็นที่แพร่หลายนัก ภายหลังจากการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตยในปี พ.ศ. 2475 ก็ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 ขึ้น ซึ่งเป็นกฎหมายที่ถูกคัดค้านจากกลุ่มคนที่มีฐานะร่ำรวยเป็นอย่างมาก

เนื้อหาโดยสรุปในพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พบว่าเป็นการจัดเก็บภาษีกองมรดกเป็นหลัก โดยจะต้องนำทรัพย์สินที่กำหนดไว้ เช่น อสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย สิทธิเรียกร้องต่างๆ หลักทรัพย์ เป็นต้น มาคำนวณหายอดสุทธิแห่งค่าซึ่งเป็นการตีราคาทรัพย์สินมรดกออกมาเป็นเงินแล้วนำหนี้สินต่างๆ มาหักออก เหลือเป็นฐานในการคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนด ซึ่งหาก

ค่านวนแล้วมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ก็ไม่ต้องเสียภาษีกองมรดก แต่หากมีจำนวนเกินกว่า 10,000 บาท ก็ต้องเสียภาษีกองมรดก

นอกจากจัดเก็บภาษีกองมรดกแล้ว กฎหมายดังกล่าวยังคงกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วย โดยจะกำหนดให้มีการลดหย่อนเพิ่มเติมตามสภาพของผู้ได้รับมรดก และหากจำนวนมรดกที่รับไม่เกิน 10,000 บาท ก็ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่หากมีจำนวนเกินกว่า 10,000 บาท ก็ต้องเสียภาษีการรับมรดกด้วย

พระราชบัญญัติอากรมฤตคและการรับมฤตค พุทศัศักราช 2476 ถูกยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตคและการรับมฤตค พุทศัศักราช 2476 พุทศัศักราช 2487 ด้วยเหตุผลว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้เป็นจำนวนไม่แน่นอน และจัดเก็บได้น้อยแต่ มีภาระต้องปฏิบัติมาก รวมมีการใช้บังคับกันประมาณ 10 ปี และนับแต่นั้นเป็นต้นมาก็ไม่ปรากฏว่ามีการตรากฎหมายภาษีมรดกใช้บังคับในประเทศไทยอีกเลย แม้ว่าจะมีเสียงเรียกร้องจากบุคคลบางกลุ่มเป็นระยะๆ ก็ตาม มรดกกับการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

ทรัพย์มรดกที่ตกทอดแก่ทายาทเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย จะเป็นไปโดยผลของกฎหมาย เมื่อนำมาปรับพิเคราะห์เข้ากับประมวลรัษฎากรแล้วจะพบว่า เมื่อทายาทได้รับทรัพย์มรดกมา กรณีถือเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมินตามความหมายของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งโดยหลักแล้วทายาทจะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย อย่างไรก็ตาม ในเรื่องดังกล่าวนี้ ได้มีการบัญญัติกฎหมาย ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ทายาท ผู้ที่ได้รับมรดกนั้นไว้ ไม่ว่าจะกรณีได้รับมรดกโดยตรงจากเจ้ามรดก หรือเป็นกรณีที่ได้รับจากกองมรดก ทั้งนี้ตามมาตรา 42(10) และ (16) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเห็นได้ว่า แม้ทรัพย์มรดกที่ได้รับจะเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อทายาทได้รับทรัพย์มรดกแล้ว ต่อมา ได้ขายทรัพย์มรดกนั้นออกไป กรณีนี้ก็ถือว่าทายาทที่ขายทรัพย์มรดกไปนั้นได้รับเงินได้พึงประเมิน แต่ก็มีกรณียกเว้นภาษีให้ในบางกรณี ซึ่งการพิจารณาว่าการขายทรัพย์มรดกประเภทใดบ้างที่ได้รับยกเว้นภาษี และประเภทใดที่ต้องเสียภาษี ควรต้องแยกพิจารณา ดังนี้

พระราชบัญญัติอากรมฤตคและการรับมฤตค พ.ศ.2476 โดยมีหลักกฎหมายที่สำคัญ ดังนี้

## 1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก<sup>61</sup>

<sup>61</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้ว เจริญรฤทที่ 1*, น.455.



ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งท่านให้นำมาร่วมในการกำหนดค่าแห่งมรดกนั้น คือ

1) ถ้าผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย

(ก) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิ หรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ในสยาม

(ข) บรรดาสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่มีอยู่ในสยาม

(ค) บรรดาสต็อก พันธบัตร ใบหุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่นหรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรมและวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในสยามและต่างประเทศ

(ง) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ยังค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมรดกเพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในสยาม และต่างประเทศแต่ทั้ง ถ้ายังมีโต้แย้งหรืออยู่ในเงื่อนไขบังคับก่อนไซ้ ข้อโต้แย้งต้องได้ระงับหรือเงื่อนไขสำเร็จลงแล้วในทางที่มีคุณแก่ทายาท

2) ถ้าผู้ตายเป็นคนต่างด้าว ให้กำหนดค่าแห่งมรดกเหมือนผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย เว้นแต่ให้กำหนดเฉพาะทรัพย์สินที่มีอยู่ในสยาม

3) อสังหาริมทรัพย์ก็ดี สังหาริมทรัพย์ก็ดี ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือสังหาริมทรัพย์ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในครอบครองของผู้ตาย ท่านให้สันนิษฐานก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น<sup>62</sup>

## 2. ภาษีมรดกเกี่ยวกับการให้ทรัพย์สิน

บรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมในเวลาหนึ่งปีก่อนตายนั้น เพื่อประโยชน์แห่งอากรมรดก ท่านให้ถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งมรดกจะให้คิดรวมเพื่อกำหนดค่าแห่งมรดกด้วย เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ซึ่งผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละพันบาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับ หรือได้ให้ไปแล้วก่อนวันใช้พระราชบัญญัตินี้<sup>63</sup>

## 3. การตีราคาทรัพย์สินมรดก<sup>64</sup>

<sup>62</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 6

<sup>63</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 6

<sup>64</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 1*, น.456.

ในการกำหนดค่าแห่งมรดกนั้น ท่านให้รวบรวมบรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย อันต้อง  
เก็บอากรเข้าเป็นมรดกกองเดียวกัน<sup>65</sup>

ค่าแห่งทรัพย์สินนั้น ให้กำหนดดังต่อไปนี้

ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ก) (ข) (ค) ให้ประมาณตามราคาตลาดในเวลาตาย  
ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ง) ถ้าการเรียกร้องจำนวนเงินนั้นไม่มีได้แย้ง ให้ประมาณจำนวนที่ระบุไว้  
ในเอกสารซึ่งเป็นหลักการเรียกร้อง ถ้ามีการโต้แย้งให้ประมาณตามจำนวนกำหนดในคำพิพากษา หรือ  
ตามข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต การกำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 7 ให้อนุโลมกำหนดอย่าง  
เดียวกับทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6<sup>66</sup>

ถ้าค่าที่จะกำหนดนั้นปรากฏจากนิติกรรมหรือเอกสารที่สร้างขึ้นโดยสุจริตในเวลาสอง  
ปีก่อนเวลาตายของผู้ตาย ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาจะตกลงกันยอมรับค่านั้นเป็นหลักในการ  
ตีราคาทรัพย์สินก็ได้<sup>67</sup>

#### 4. ค่าลดหย่อน

ค่าแห่งทรัพย์สินอันได้สอบสวนหรือรับคำวินิจฉัยชี้ขาด มีกำหนดแน่นอน มาตรา  
10,11 หรือมาตรา 12 แล้วนั้น เรียกว่า “ยอดสุทธิแห่งค่า” และยอดสุทธิแห่ง ท่านให้หักจำนวน  
ต่อไปนี้ออก คือ

- 1) บรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย
- 2) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพหรือยละสิบของยอดสุทธิแห่งค่า แต่มิให้เกินกว่าห้าพันบาท
- 3) ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกตามที่สมควร แต่ท่านมิให้หักหนี้สินต่อไปนี้

(ก) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม

(ข) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อการให้ดั่งที่ระบุไว้ในมาตรา 7

(ค) หนี้สินซึ่งไม่มีพยานหลักฐานอื่น นอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม

(ง) หนี้สินซึ่งมีหลักฐานอันได้ทำขึ้นในต่างประเทศหรือเกิดตามคำพิพากษา  
ศาลในเมืองต่างประเทศอันบังคับในสยามมิได้

<sup>65</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 9

<sup>66</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 10

<sup>67</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 11

(จ) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ<sup>68</sup>

## 5. ทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นภาษี

ถ้าปรากฏว่ามีทรัพย์สินใดอันจะตกได้แก่รัฐหรือทบวงการเมืองหรือ สถานการกุศล หรือสภากาชาด เมื่อได้นำค่าแห่งทรัพย์สินนั้นมารวมในการกำหนด แห่งค่าของมรดกแล้ว ท่านมิได้ เรียกและเก็บอากรในค่าแห่งทรัพย์สินนั้น<sup>69</sup>

## 6. มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

เมื่อบุคคลใดตายและปรากฏว่าค่าของมรดกมีจำนวนรวมกันเกินกว่าหรือน่าจะ กว่า ห้าหมื่นบาท ท่านให้ผู้จัดการมรดกแจ้งความตายต่อพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ ซึ่งบุคคลตายภายในสิบ ห้าวัน ตามแบบที่กำหนดไว้ แต่ถ้าตายในต่างประเทศกำหนดเวลาสำหรับทำ บอกรกล่าวให้นับตั้งแต่นั้น เวลาที่ผู้จัดการมรดกทราบในสยาม คำบอกรกล่าวนั้นให้ส่งไปยังพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ซึ่งผู้จัดการ มรดกตั้งสถานที่อยู่ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดก ให้บุคคลซึ่งกำลังครอบครองทรัพย์มรดกจัดการตามที่กล่าว แล้ว<sup>70</sup>

## 7. การตีราคาทรัพย์มรดก

มาตรา 16 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับคำบอกรกล่าว ตามมาตรา ก่อนหรือไม่ได้รับคำ บอกรกล่าวแต่มีเหตุผลน่าเชื่อว่ามรดกมีค่าเกินกว่าห้าหมื่นบาท ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือ จัดการมรดกตามพินัยกรรมไม่ยอมรับหน้าที่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่เมื่อพนักงานกำหนดสามสิบวันนับ จากวันตายไปแล้ว ทายาทมิได้ร้องต่อศาลให้ตั้งผู้จัดการมรดกไซ้ ท่านให้พนักงานตีราคา ร้องต่อศาล ขอให้ตั้งผู้จัดการมรดก

ค่าธรรมเนียมการร้องขอให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกนั้น ท่านให้หักจากกองมรดก

มาตรา 17 ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม หรือก่อนที่ศาลตั้งผู้จัดการมรดก บุคคลเข้าครอบครองหรือพิทักษ์ทรัพย์สินหรือสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้ตาย ท่านให้ถือใน ส่วนที่มีพันธตามพระราชบัญญัตินี้ บุคคลนั้นเป็นผู้จัดการมรดกตราบเท่าที่ศาลยังมีผู้จัดการมรดก แต่ ถ้าศาลได้ตั้งผู้จัดการมรดกแล้ว บุคคลนั้นจะต้องแจ้งข้อความและให้ความสะดวกอันจะช่วยให้ ผู้จัดการมรดกตรวจทรัพย์สินหรือปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ได้

<sup>68</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 13

<sup>69</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 14

<sup>70</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 15

มาตรา 18 ในเวลาตายบุคคลใดครอบครองทรัพย์สินของผู้ตายดังกล่าวในมาตรา 6 หรือ 7 โดยเหตุประการใดก็ดี หรือเป็นลูกหนี้ของผู้ตายก็ดี ท่านว่าบุคคลนั้นต้องบอกกล่าวแก่ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาถึงความเป็นอยู่และค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้น โดยแสดงการและให้ความสะดวกประการอื่นอันจะช่วยให้ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ได้

มาตรา 19 ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ทำบัญชีตั้งบัญชีไว้ในมาตรา 20 และส่วนสำเนาอันจริงให้แก่พนักงานตีราคา

ท่านมิให้ส่งมอบบัญชีช้าเกินกว่าหกเดือนนับแต่วันตาย ถ้าตายในต่างประเทศมิให้ส่งบัญชีช้าเกินกว่าเก้าเดือนนับแต่วันตาย เว้นแต่เมื่อผู้ต้องรับผิดชอบได้ร้องขอ ท่านว่าพนักงานตีราคาจะขยายเวลาที่กำหนดไว้ข้างต้นออกไปตามที่เห็นควรก็ได้ แต่มิให้เกินหนึ่งปีนับแต่วัน

มาตรา 20 ในบัญชีให้แสดงทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมดตามที่ระบุไว้ในมาตรา 6 มาตรา 18 ซึ่งผู้จัดการมรดกทราบ ไม่ว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้นจะอยู่ในความควบคุมดูแล หรือไม่ หรือจะมีโต้แย้ง หรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนหรือไม่ และให้บอกแห่ง และจำนวนเงินหนี้สินดังกล่าวแล้วด้วย

ในกรณีที่ผู้จัดการมรดกสงสัยว่ายังมีทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่ควรนำมารวมในการตีราคาให้ผู้จัดการมรดกบันทึกไว้ในบัญชี แต่ท่านมิให้นำเอาทรัพย์สินหรือหนี้สินดังกล่าวนั้นมาตีราคาจนกว่าจะได้ทราบว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินมีอยู่จริง และทราบราคาแน่นอนแล้ว

เมื่อได้ยื่นบัญชีแล้ว ถ้าผู้จัดการมรดกทราบแน่ชัดว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งควรนำมาในการตีราคาดังกล่าวแล้วมีอยู่จริง ให้ผู้จัดการมรดกยื่นบัญชีเพิ่มเติมภายในสามเดือน เวลาที่ทราบแน่ และเมื่อได้กำหนดค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินในส่วนเพิ่มเติมนั้นแล้ว คำนวณยอดสุทธิแห่งค่าอีกครั้งหนึ่งโดยนำเอาทรัพย์สินหรือหนี้สินในส่วนเพิ่มเติมรวมเข้าด้วยให้เรียกเก็บค่าอากร ตามจำนวนยอดสุทธิแห่งค่าที่ได้รวมแล้ว

การยื่นบัญชีเพิ่มเติม ท่านให้ใช้บทบัญญัติมาตรา 19 อันเกี่ยวกับการขยายเวลา โดยอนุโลม

มาตรา 21 เมื่อได้รับบัญชีฉบับเดิมหรือฉบับเพิ่มเติมแล้วให้พนักงานตีราคาจัดไว้และออกใบรับให้แก่ผู้จัดการมรดกไป ใบรับนั้นให้พนักงานตีราคา ลงวันเดือน ลงนามไว้เป็นสำคัญ

มาตรา 22 ถ้าพนักงานตีราคามีเหตุอันเชื่อว่าบัญชีไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ ว่าในเวลาใด ๆ ภายในสามปีนับแต่ได้รับมอบบัญชีแล้ว พนักงานตีราคามีอำนาจออก บุคคลผู้ทำบัญชี หรือ

เรียกพยานหลักฐานมาได้ส่วนได้ หมายถึงนั้นต้องส่งเป็น ทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสามวันก่อนวันที่ กำหนดให้มา และถ้าพนักงานตีราคาต้อง ททรัพย์สินของผู้ตายไซ้ ท่านว่าเมื่อได้แจ้งเป็นหนังสือให้ ทราบล่วงหน้ายี่สิบสี่ อำนาจเข้าตรวจได้ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก แต่ต้องตรวจต่อ หรือผู้แทน ถ้าไม่ตรวจจะให้พนักงานอื่นหรือผู้เชี่ยวชาญไปตรวจก็ได้ แต่ต้องมีหนังสือมอบอำนาจเป็น หลักฐาน ผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนต้องให้ความสะดวกในการตรวจทุกประการ ถ้าผู้ต้องรับผิดชอบคน ใดละเลยไม่ทำหรือไม่ส่งมอบบัญชีตามมาตรา 19,20 ไซ้ ท่านพนักงานตีราคามีอำนาจทำการได้ส่วน โดยลักษณะเดียวกับวรรคก่อน

ในกรณีทีกล่าวมาข้างต้น ท่านว่าพนักงานตีราคามีอำนาจทำบัญชีหรือเปลี่ยนแปลง บัญชีตามที่ได้ส่วนมีหลักฐานแน่นอนแล้ว

มาตรา 23 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับหรือได้ทำบัญชีบริบูรณ์เป็นที่พอใจทั้งได้ตกลง กำหนดราคากับผู้จัดการมรดก โดยอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดหรือ อนุญาตตุลาการได้ชี้ขาดกำหนดราคาก็ดี ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 12 แล้วนั้น ให้พนักงานตีราคาส่ง สำเนาบัญชี สำเนาบัญชีการตีราคาและสำเนาเอกสารที่ใช้สนับสนุนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อ ประเมินอากรและให้ส่งสำเนาเหล่านี้ไปให้ผู้จัดการมรดกด้วย

#### 8. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมรดก

ผู้จัดการมรดกต้องรับผิดชอบในการเสียอากรมรดกในทรัพย์สินที่ได้รับ และได้ จัดการไป ผู้จัดการมรดกมีอำนาจจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ๆ ได้ตามที่เป็นการสมควรประโยชน์แห่งการ เสียอากรมรดกหรือให้หลักประกันสำหรับอากรมรดก

ในกรณีที่ทรัพย์สินมิได้อยู่ในความควบคุมของผู้จัดการมรดก ท่านว่าบุคคลที่ได้ ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต้องรับผิดชอบในการเสียอากร<sup>71</sup>

#### 9. ผู้มีหน้าที่เสียอากรการรับมรดก

มาตรา 32 บุคคลใดได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินของผู้ตายอันมีราคาเกินกว่าหมื่นบาท บุคคลต้องเสียอากรเรียกว่า “อากรการรับมรดก” ตามอัตราที่จำแนกไว้ในพิกัด 2 แนบท้าย พระราชบัญญัตินี้

มาตรา 33 บรรดาทรัพย์สินอันบุคคลจะต้องเสียอากรการรับมรดกนั้น ท่านว่า ความ ในมาตรา 6 บังคับ

<sup>71</sup>พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 14

มาตรา 34 บุคคลใดได้ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้ให้ภายในหนึ่งปีก่อนเวลาตายท่านว่าต้องเสียอากรการรับมรดก เว้นไว้แต่การรับทรัพย์สินที่ให้ ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 7

มาตรา 35 ให้ยกเว้นการเรียกและเก็บอากรการรับมรดกตามนัยที่กล่าวไว้ในมาตรา

มาตรา 36 ให้ผู้จัดการมรดกแจ้งแก่พนักงานตีราคาให้ทราบนาม และสำนักที่ทายาทผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากรมรดกทั้งจำนวนและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับ

ท่านให้ใช้มาตรา 18 นอกจากพันธะที่กำหนดไว้สำหรับลูกหนี้กับมาตรา 21 และบังคับโดยอนุโลม

มาตรา 37 ค่าแห่งทรัพย์สินที่จะใช้ในการประเมินอากรการรับมรดกนั้นท่านให้ใช้ ที่ได้กำหนดในคราวประเมินเก็บอากรมรดก แต่ถ้าทายาทได้รับทรัพย์สินนั้นช้าเกินกว่า ปี นับแต่ที่ได้กำหนดราคาไว้คราวก่อน และทายาทเห็นว่าราคาที่กำหนดไว้นั้นเปลี่ยนไป จะขอให้กำหนดราคาทรัพย์สินเสียใหม่ ก็ให้ใช้มาตรา 12 บังคับโดยอนุโลม

#### **พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2487**

พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 โดยมีเหตุผลว่า อากรมรดกและการรับมรดกปีหนึ่งๆ เก็บได้จำนวนไม่แน่นอน และตามปกติเก็บได้จำนวนน้อย แต่มีภาระต้องปฏิบัติมาก จึงสมควรเลิกเก็บอากรมรดกและการรับมรดกเสีย เพื่อให้เจ้าพนักงานได้มีเวลาไปปฏิบัติงานอื่นซึ่งจะเป็นประโยชน์มากกว่า<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup>สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ร่างพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476, (กรุงเทพมหานคร:สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2486, (เรื่องเสร็จที่ 258/2486).

2-1 ตารางเปรียบเทียบภาษีมรดกและการรับมรดกในอดีต พ.ศ. 2478- พ.ศ. 2487<sup>73</sup>

ปีงบประมาณ	ภาษีมรดก	รายได้ภาษีรวมทั้งหมด	สัดส่วนภาษีมรดก/ รายได้ภาษีรวม
2478	43,955	52,868,572	0.08%
2479	36,008	62,585,763	0.06%
2480	67,284	55,029,672	0.12%
2481	315,173	62,485,841	0.50%
2482	29,954	28,849,611	0.10%
2483	10,121	20,020,620	0.05%
2484	404,273	76,080,253	0.53%
2485	62,313	57,548,447	0.11%
2486	115,094	100,050,150	0.12%
2487	139,784	117,113,853	0.12%

## 2.7.2.2 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ปรากฏว่ามีลักษณะของกฎหมายภาษีมรดกประเภทภาษีการรับมรดก เนื่องจากเป็นการเก็บภาษีจากบุคคลที่รับมรดก ไม่ได้เป็นภาษีมรดกที่เก็บภาษีจากทรัพย์สินของผู้ตาย ก่อนที่จะตกทอดไปยังทายาทของผู้ตาย ซึ่งเป็นลักษณะของภาษีมรดกที่ใช้กันในหลายประเทศและเป็นลักษณะของภาษีมรดกที่คาดว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีได้มากกว่า มีความสะดวกต่อการจัดเก็บมากกว่า ก่อให้เกิดการกระจายรายได้มากกว่า การเก็บภาษีจากกองมรดก

## (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก และผู้ที่ได้รับการยกเว้น

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกคือผู้ที่ได้รับมรดก อันได้แก่

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

<sup>73</sup> กองประมวลผล กรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

(3) บุคคลที่ไม่มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

กรณีที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้ถือสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่ได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลผู้มีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นผู้มีสัญชาติไทย<sup>74</sup>

จากบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 จะเห็นได้ว่าได้กำหนดให้บุคคลที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมรดก จะต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย โดยถือตามหลักสัญชาติ รวมถึงผู้ที่ได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย โดยถือหลักที่ตั้งทรัพย์สิน ตลอดจนนิติบุคคลก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกตาม พระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก มาตรา 18 ยังบัญญัติให้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีการรับมรดกตายก่อนครบกำหนดหนึ่งร้อยห้าสิบวันที่จะต้องยื่นแบบเพื่อชำระภาษีการรับมรดก โดยที่ยังไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีพร้อมทั้งเงินเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 31<sup>75</sup> แทนผู้ตายภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้งโดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตาม มาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน และในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลาตาม มาตรา 17 วรรคหนึ่งแล้ว โดยมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแทนโดยให้ดำเนินการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง สำหรับเบี้ยปรับให้เสียหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลาตาม มาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน โดยจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก นอกจากจะเป็นบุคคลที่บัญญัติไว้ในมาตรา 11 แล้ว ยังมีผู้จัดการมรดกก็เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก หากเข้ากรณีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18

<sup>74</sup>พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11

<sup>75</sup>พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 31 บัญญัติว่า ภายใต้บังคับ มาตรา 23 บุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ



### บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก<sup>76</sup>

- (1) ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกที่ตายก่อนวันที่กฎหมายใช้บังคับ
- (2) คู่สมรสของเจ้ามรดก
- (3) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
- (4) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษาหรือกิจการสาธารณประโยชน์
- (5) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

### (2) ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดว่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีได้แก่

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคือหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงิน หรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
- (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- (5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

กรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (1) และ (2) ให้เสียภาษีทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศไทย และกรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (3) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

---

<sup>76</sup>กรมสรรพากร, พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558, สืบค้นเมื่อวันที่ 18 ตุลาคม 2558 จาก

[http://www.rd.go.th/region12/fileadmin/web\\_internet2555/news/2558/Inheritance\\_Tax\\_Act\\_2015.pdf](http://www.rd.go.th/region12/fileadmin/web_internet2555/news/2558/Inheritance_Tax_Act_2015.pdf)

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>77</sup>

ดังจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกเข้าขายที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้น ถ้อยตามหลักสัญญา และถ้อยตามหลักที่ตั้งของทรัพย์สิน

### (3) มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดว่าผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้าแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท และมูลค่ามรดกดังกล่าว หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก<sup>78</sup>ซึ่งการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถ้อยตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก<sup>79</sup>ดังต่อไปนี้

(1)กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถ้อยเอาราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินหักด้วยภาระที่ถูกถอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2)กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถ้อยเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3)กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

และหากต้องคำนวณเงินตราในต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรประกาศกำหนด

<sup>77</sup>พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14

<sup>78</sup>พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 12

<sup>79</sup>พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 15

#### (4) อัตรากาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติกาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดว่าให้ผู้มีหน้าที่เสียกาษีคำนวณและเสียกาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียกาษีตามมาตรา 12 แต่หากผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน จะเสียกาษีในอัตราร้อยละห้า นอกจากนี้้อตรา้อยละสิบ<sup>80</sup>

#### (5) การยื่นแบบ การชำระกาษี และการประเมินกาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติกาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดว่าผู้มีหน้าที่เสียกาษีจะผ่อนชำระกาษีภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี ก็ได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และเมื่อได้รับกาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขแล้ว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม<sup>81</sup> ถ้าไม่ผ่อนผู้มีหน้าที่เสียกาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการกาษีและชำระกาษี ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียกาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง โดยให้ทำการยื่นแบบแสดงรายการกาษีและชำระกาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือสถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด และเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ได้รับแบบแสดงรายการกาษีแล้ว ให้ส่งต่อพนักงานประเมิน เพื่อดำเนินการประเมินกาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการกาษี<sup>82</sup>

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินกาษีแล้ว ให้แจ้งการประเมินนั้นเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียกาษี และให้ผู้ยื่นชำระกาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ถ้ามี ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง ในกรณีนี้ ผู้มีหน้าที่เสียกาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินกาษีก็ได้<sup>83</sup>

#### (6) การอุทธรณ์การเสียกาษีการรับมรดก และการขอคืนกาษี

พระราชบัญญัติกาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้บัญญัติให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียกาษีการรับมรดกที่ไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินกาษีของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์โดยมีรายละเอียดดังนี้<sup>84</sup>

- กรณีผู้มีหน้าที่เสียกาษีไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินกาษีของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินกาษี

<sup>80</sup>พระราชบัญญัติการรับกาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 16

<sup>81</sup>พระราชบัญญัติการรับกาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 23

<sup>82</sup>พระราชบัญญัติการรับกาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 17

<sup>83</sup>พระราชบัญญัติการรับกาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 22

<sup>84</sup>พระราชบัญญัติการรับกาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 26

- คณะกรรมการอุทธรณ์ ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ (ขยายได้ไม่เกิน 90 วัน) และให้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือภายใน 15 วัน นับแต่วันมีคำวินิจฉัย

- ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากร ภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัย หรือพ้นกำหนดเวลาหากคณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาแล้วเสร็จภายใน 180 วัน หรือ 90 วันที่ได้ขยาย โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์

- คณะกรรมการอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนเป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

### การขอคืนภาษี

- ยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ชำระภาษีทั้งหมด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

- เจ้าพนักงานประเมินต้องตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 150 วัน นับแต่วันได้รับคำร้อง และมีหนังสือแจ้งผู้ยื่นคำร้องภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

- กรณีที่ต้องคืนภาษี ให้คืนภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

- ผู้ขอคืนไม่มีสิทธิเรียกดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน

### (7) การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 นี้ มีกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องรับผิด หากไม่ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) หากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดระยะเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) หากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกศูนย์จุดห้าเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม<sup>85</sup>

<sup>85</sup>พระราชบัญญัติการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 29

เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา<sup>86</sup>

(3) หากบุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ได้มีการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ให้เลื่อนนั้น เงินเพิ่มที่จะต้องเสียให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์จุดเจ็ดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือน<sup>87</sup>

### (8) บทกำหนดโทษ

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้กำหนดโทษที่จะนำมาใช้บังคับแก่ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ 2 ประเภท คือ โทษทางแพ่ง และโทษทางอาญา โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 1) โทษทางแพ่ง

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 หมวด 5 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้กำหนดโทษทางแพ่งโดยมาบทลงโทษดังนี้

มาตรา 29 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(1) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริงอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไปให้เสียเบี้ยปรับอีกศูนย์จุดห้าเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม

มาตรา 30 เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวต้องระบุให้ชัดเจนถึงเหตุแห่งการงดหรือลดเบี้ยปรับโดยคำนึงถึงความสุจริตและเหตุจำเป็นของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เป็นสำคัญ

<sup>86</sup>พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 30

<sup>87</sup>พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 31

มาตรา31ภายใต้บังคับมาตรา23บุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ได้มีการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษีและได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่เลื่อนให้นั้นเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์จุดเจ็ดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีจนถึงวันที่ชำระภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา32เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ให้ถือเป็นเงินภาษี

จากบทกำหนดโทษทางแพ่งดังกล่าว ต่อมาได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 4) เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีการรับมรดก ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการขอลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่จะต้องเสียเนื่องจากบทลงโทษตามหมวดนี้

## 2) โทษทางอาญา

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 หมวด6 บทกำหนดโทษได้กำหนดโทษทางอาญาที่จะโทษแก่ผู้กระทำความผิด โดยมารายละเอียดดังนี้

มาตรา33ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา17โดยไม่มีเหตุอันสมควรต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา34ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา21หรือของประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ตามมาตรา28 หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของผู้มีอำนาจตามมาตรา25ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา35ผู้ใดทำลายย้ายไปเสียซ่อนเร้นหรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา25ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสี่แสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคลหากกรรมการผู้จัดการผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลให้กรรมการผู้จัดการผู้จัดการหรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าวต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา36เจ้าพนักงานผู้ใดมีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใดหรือปล่อยปละ

ละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับเว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

#### มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จโดยเจตนาละเลยโดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2)

ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 38 บรรดาความผิดตามมาตรา ๓๓ มาตรา ๓๔ และมาตรา ๓๗ ให้อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดแล้วมิให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าอธิบดีเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบหรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไปและในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

จากบทบัญญัติในโทษทางอาญาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดโทษทางอาญาในส่วนของฐานความผิด และอัตราโทษได้ตั้งแต่วินิจฉัยความผิดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร ฐานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน ตลอดจนฐานความผิดของเจ้าพนักงานที่แจ้งข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแก่บุคคลภายนอก โดยมีรายละเอียดดังนี้<sup>88</sup>

- ไม่ยื่นแบบโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500,000 บาท

<sup>88</sup>พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 33 ถึงมาตรา 38

- ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน หรือของประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

- ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไปให้แก่บุคคลอื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และปรับไม่เกิน 400,000 บาท ทั้งนี้ ในกรณีผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคลให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคล ผู้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคล รับโทษ

- จงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำที่เป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือโดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือแนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

- เจ้าพนักงานรู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง แล้วนำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใด หรือปล่อยละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีหน้าที่กระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท สองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

### (9) ข้อสังเกตของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558<sup>89</sup>

(1) รายรับของภาษีมรดกไม่มีความแน่นอน เพราะอยู่กับการตายของเจ้าของมรดกที่ไม่แน่นอน ทำให้ลำบากต่อการจัดสรรงบประมาณ

(2) อาจเป็นเหตุจูงใจให้ประชาชนไม่ยอมออมทรัพย์ การจัดเก็บภาษีมรดกไม่เป็นผลดีต่อระบบเศรษฐกิจเสรี และไม่ส่งเสริมให้เกิดการทำงาน หรือการลงทุนโดยเฉพาะในการเก็บในอัตราก้าวหน้ามากๆ ซึ่งจะทำให้คนรวยหวาดระแวง กรณีเมื่อมีการเก็บภาษีมรดกแล้ว แต่เมื่อเจ้าของทรัพย์สินถึงแก่ความตาย รัฐเรียกเก็บภาษีจากทรัพย์ที่เป็นมรดกนั้นอีกเป็นการเก็บซ้อน

(3) หากมองที่ตัวทรัพย์สินนั้นๆ ทำให้เกิดการบิดเบือนการถือครองทรัพย์สิน มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บสูง และเป็นการทำลายธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง

---

<sup>89</sup>ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “ภาษีมรดก,” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 ธันวาคม 2558 จาก ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม [www.library.coj.go.th](http://www.library.coj.go.th)



(4) ประชาชนบางส่วนที่มีทรัพย์สินแต่ไม่มีรายได้ หรือมีเงินเดือนประจำได้รับผลกระทบโดยตรง อาจมองว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมจากรัฐ ภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรงรูปแบบหนึ่ง มีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีโดยตรง ทำให้ผู้เสียภาษีอาจต่อต้านและหลีกเลี่ยงภาษี

(5) ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนทั่วไปทราบว่าภาษีมรดกมีผลดีต่อเศรษฐกิจและสังคมประเทศอย่างมาก เฉพาะบุคคลที่มีความร่ำรวยมากเท่านั้นที่มีภาระ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดการยอมรับ<sup>90</sup>

### 2.7.2.3 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.

2558

อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยมิได้มีการตราพระราชบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้โดยตรง แต่ใช้วิธีการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินต่างๆ รวมเข้ากับเงินได้ในปีภาษีนั้น แล้วก็ประเมินเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ แต่นอกจากจะเสียภาษีอย่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ยังกำหนดให้สามารถแยกเงินได้ที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินต่างๆ ออกจากเงินได้อื่นๆ และเสียภาษีต่างหาก ซึ่งก็มีลักษณะคล้ายคลึงกับการเสียภาษีการให้นั่นเอง โดยมีเหตุผลในการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ว่าโดยที่ได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดก แต่ประมวลรัษฎากรยังมีการยกเว้นเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรปรับปรุงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้ โดยหลักมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดก เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ซึ่งมีหลักการสำคัญดังต่อไปนี้

(1) แก้ไขเพิ่มเติม (10) ในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

---

<sup>90</sup>สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานการพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557), น.11.

- (2) เพิ่มเติม (26) (27) (28) และ (29) ลงในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร
- (3) เพิ่มเติม (4/1) ลงในมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร
- (4) เพิ่มเติม (6) และ (7) ลงในมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร
- (5) แก้ไขเพิ่มเติม (6) ในมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีรายละเอียด

ดังต่อไปนี้

รายละเอียดมีดังต่อไปนี้

(1) พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 3 ให้ยกเลิกข้อความใน (10)<sup>91</sup> ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน

“(10) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก”

(2) เพิ่มเติมเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เงินได้จากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลซึ่งไม่ใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้ส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทหรือสิบล้านบาท และเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาที่ผู้ให้แสดงเจตนา หรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณะประโยชน์ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง โดยให้เพิ่มข้อความต่อไปนี้เป็น (26) (27) (28) และ(29) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ

“ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 บัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้...

---

<sup>91</sup>เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) บัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(10) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

(26) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(27) เงินได้จากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(28) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลซึ่งไม่ใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(29) เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาที่ผู้ให้แสดงเจตนา หรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณะประโยชน์ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”<sup>92</sup>

(3) เพิ่มเติม (4/1) ลงในมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ “(4/1) ผู้มีเงินได้ จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่เป็นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (26)”<sup>93</sup>

(4) เพิ่มเติม (6) และ (7) ลงในมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ

(6) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (27)

(7) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่ง

<sup>92</sup>พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 4

<sup>93</sup>พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 5

ขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (28)”

(5) แก้ไขเพิ่มเติม (6) ในมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรกล่าวคือ ให้ยกเลิกความใน (6) ของมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน

“(6) ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามหลักเกณฑ์ใน (5) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท”

จากการศึกษาพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 สามารถสรุปโครงสร้างการจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินที่จะนำมาบังคับใช้ควบคู่กับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เรียกได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทยได้ดังต่อไปนี้

จากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้มีการจัดเก็บภาษีที่เกิดจากการโอนเงินได้ เช่นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน การให้เงินได้ เป็นต้น โดยให้ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินเป็นผู้เสียภาษี เปรียบได้กับการจัดเก็บภาษีการให้ประเภทที่เก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับโอนทรัพย์สินแต่เมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีการให้กับประเทศอื่นๆ จะเห็นได้ว่าในต่างประเทศจะมีการตราบทบัญญัติเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีการให้มาโดยเฉพาะ แต่ประเทศไทยจะใช้การแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อมาจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินนี้ โดยบัญญัติแก้ไขอยู่ในลักษณะ 1 หมวด 3 ส่วนที่ 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นการเรียกเก็บภาษีฐานเงินได้ โดยผู้เขียนขอเรียกการจัดเก็บภาษีที่เกิดจากการแก้ไขตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ว่า “การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้”

### (1) ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

จากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้กำหนดให้การโอนทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับเสียภาษีการให้ดังต่อไปนี้

(1) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม(เฉพาะเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น)

(2) เงินได้จากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส (เฉพาะเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น)

(3) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลซึ่งไม่ใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส (เฉพาะเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น)<sup>94</sup>

## (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการรับให้

จากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้กำหนดผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับให้ให้แก่ บุคคลผู้มีเงินได้ที่ได้รับตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 โดยแบ่งออกเป็นดังต่อไปนี้

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมที่ได้รับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนจากบิดามารดา ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(2) บุคคลที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(3) บุคคลที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลซึ่งไม่ใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

**การพิจารณาผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ให้พิจารณาประเภทของทรัพย์สินที่โอนให้แก่กันดังต่อไปนี้**

### (1) กรณีอสังหาริมทรัพย์

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้บัญญัติแก้ไขมาตรา 50 (6) โดยในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน หากเป็นการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท ซึ่งเมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ ที่บัญญัติให้ “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้” ซึ่งเป็นไปตาม

<sup>94</sup>เพ็ญอ้าง

หลักการจัดเก็บภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ที่จะมีหน้าที่เสียภาษีที่หักนี้ และในการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ก็จะเป็นไปตาม กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ข้อที่ 2 (18) ที่กำหนดให้เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (17)

#### (2) กรณีสังหาริมทรัพย์

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 48 (6) (7) ให้ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการีผู้สืบสันดานหรือคู่สมรสที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (27) และผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการีผู้สืบสันดานหรือคู่สมรสที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (28) จึงทำให้เป็นหน้าที่ของผู้รับ (Donee's Tax) ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากทรัพย์สินนี้

อนึ่ง ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้คำนิยามในเรื่อง "ขาย" หมายความว่ารวมถึงขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ซึ่งครอบคลุมถึงทรัพย์สินทุกชนิดที่มีการโอนให้แก่กันไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์

#### (3) มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้กำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการให้ไว้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทของมูลค่าของทรัพย์สิน ตามมาตรา 42 (26) และ (27) และมูลค่าของทรัพย์สินในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทของมูลค่าของทรัพย์สินตามมาตรา 42 (28)

#### (4) อัตราการจัดเก็บภาษี

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้กำหนดอัตราภาษีไว้ดังต่อไปนี้

(1) อัตราภาษีร้อยละ 5 ของเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (6)

(2) อัตราภาษีร้อยละ 5 ของเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (6)

(3) อัตราภาษีร้อยละ 5 ของเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (7)

#### (5) การยื่นแบบ การชำระภาษีและการประเมินภาษีเงินได้จากการรับให้

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมการเสียภาษีที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินไว้ในมาตรา 5 และมาตรา 6 โดยแบ่งเป็นกรณีดังต่อไปนี้

(1) หากเป็นทรัพย์สินที่เกิดจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรชดด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น สามารถเสียภาษีได้ 2 รูปแบบ กล่าวคือสามารถนำเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท รวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>95</sup>

(2) หากเป็นเงินได้ที่รับจากการอุปการะ หรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือ คู่สมรสในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น สามารถเสียภาษีได้ 2 รูปแบบ กล่าวคือสามารถนำเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท รวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>96</sup>

(3) หากเป็นเงินได้ที่รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีจากบุคคลซึ่งไม่ใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น สามารถเสียภาษีได้ 2 รูปแบบ กล่าวคือ

<sup>95</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(4/1) แก้ไขโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 5

<sup>96</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(6) แก้ไขโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 6

สามารถนำเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท รวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>97</sup>

#### (6) การหักภาษี ณ ที่จ่าย

ในการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้จากทรัพย์สินตามมาตรา 42 (26) (27) (28) นั้น แต่เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 50 บัญญัติให้บุคคลห้างหุ้นส่วน สมาคม หรือคณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด โดย (6) ได้บัญญัติให้ ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ และให้หักภาษี ณ ที่จ่ายตาม (5) กล่าวคือ

(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณโดยสำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ก) ได้จำนวนภาษีเท่าใดให้หักไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักภาษีไว้เท่านั้น

จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนนั้น กฎหมายให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ และมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามมาตรา 50 (5) แต่หากเป็นการโอนให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายจะไม่ใช้หลักเกณฑ์การคำนวณภาษีตามมาตรา 50 (5) แต่ให้ผู้โอนหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่เกินยี่สิบล้านบาท

เมื่อทำการหัก ณ ที่จ่ายเรียบร้อยแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มีกรณจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

---

<sup>97</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 48(7) แก้ไขโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 6



## (7) บทกำหนดโทษ

### 1) โทษทางแพ่ง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 54 บัญญัติให้ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำส่งเงินหรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มิเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี และในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้นเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว

จากการแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ดังที่ได้กล่าวมานั้น เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีพื้นฐานเงินได้ โดยให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินสิบล้านบาท หรือยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ตามที่มาตรา 48 (4/1) (6) และ(7) บัญญัติไว้ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเลือกที่จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 หรือนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วไป ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนนี้ จึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งต้องมีหลักการคำนวณเพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่อยู่ในบังคับจัดเก็บที่ชัดเจนต่อไป

### 2) โทษทางอาญา

เมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ใช้หลักการจัดเก็บจากฐานเงินได้ ดังนั้นโทษทางอาญาที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิด จึงต้องเป็นโทษตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งมีดังต่อไปนี้

มาตรา 35 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิหรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 35 ทวิ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

มาตรา 36 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือ กรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือ มาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อ ซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือ ตอบคำถาม ด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตาม ลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุก ตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสน บาท

มาตรา 37 ทวิ ผู้ใดเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหก เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

#### 2.7.2.4 ภาษีซ้อนของภาษีมรดก

**ภาษีซ้อน** หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง หรือ อาจกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เงินได้ จำนวนเดียวกัน ถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกิน กว่าหนึ่งครั้ง

**ลักษณะความซ้ำซ้อนภาษี แยกพิจารณาได้เป็น**

**1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Taxation)** หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวน เดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐ รัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บ จากบุคคลสองคน หรือมากกว่านั้น

เช่น การที่กำไรของบริษัทถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่งและเพื่อนำกำไรหลัง เสียภาษีเงินได้แล้วไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เงินปันผลจำนวนดังกล่าวก็จะถูก เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง

**2.ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Doble Taxation)** หรือ ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หมายถึง กรณีที่เงินได้ จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ

เช่น กรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งไปให้ผู้รับเงินได้ ที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง รัฐที่มีการจ่ายเงินได้ หรือ “รัฐแหล่งเงินได้” จะอ้างสิทธิเก็บภาษี จากเงินได้ที่จ่ายในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ หรือรัฐถิ่นที่อยู่ ก็จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน

การแก้ไขความซ้ำซ้อนของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี คือแต่ละรัฐมีอำนาจในการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ (จุดก่อเกี่ยว) ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี หรืออนุสัญญาภาษีซ้อน

### **ความซ้ำซ้อนของภาษีการรับมรดก**

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้วจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกอาจทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ทั้งการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ และการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### **(1) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ**

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกอาจส่งผลถึงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้กล่าวคือ เงินได้ตลอดจนทรัพย์สินของเจ้ามรดก อาจถูกรัฐจัดเก็บภาษีได้มากกว่า 1 ครั้ง ซึ่งเรื่องนี้เป็นประเด็นที่มีการถกเถียงกันมาตลอดว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกอาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนได้ กล่าวคือ เมื่อขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ หากได้ประกอบกิจการจนมีรายได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งต้องเสียภาษีมาแล้ว ไม่ว่าจะ เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม ซึ่งเมื่อเจ้ามรดกตาย เงินได้และทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกที่ผ่านการเสียภาษีมาแล้ว 1 ครั้ง ก็จะตกทอดแก่ทายาท ซึ่งทายาทก็จะต้องมีภาระในการเสียภาษีการรับมรดกในเงินได้ หรือทรัพย์สินนั้นอีกครั้งหนึ่ง เท่ากับว่า เงินได้หรือทรัพย์สินจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่า 1 ครั้ง อันเป็นภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจนั่นเอง

ตัวอย่าง นายดำเจ้ามรดกประกอบกิจการจะมีกำไร และทรัพย์สินต่างๆมากมาย ซึ่งกำไรและทรัพย์สินนั้นของนายดำได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตลอดจนภาษีอื่นๆที่รัฐเรียกเก็บเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ต่อมานายดำถึงแก่ความตาย นายขาวทายาทของนายดำได้รับมรดกของนายดำมา ทำให้นายขาวต้องเสียภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นมรดกทั้งหมดที่นายขาวได้รับจากนายดำเจ้ามรดกมา จึงทำให้ทรัพย์สินของนายดำ ถูกจัดเก็บภาษีถึง 2 ครั้งด้วยกันกล่าวคือ ภาษีฐานเงินได้ 1 ครั้ง และภาษีการรับมรดก ฐานทรัพย์สินอีก 1 ครั้ง

#### **(2) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ**

กรณีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐจะเกิดขึ้นหากมีรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกเหมือน ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของแต่ละรัฐจะมีส่วนที่เหมือนกัน คือ จัดเก็บในฐานที่ตั้งของทรัพย์สิน กล่าวคือเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากเจ้ามรดกมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกโดยยึดหลักที่ตั้งของทรัพย์สิน ทำให้ทรัพย์สินของเจ้ามรดกจะต้องเสียภาษีการรับมรดกตามหลักที่ตั้งของทรัพย์สิน 1 ครั้ง โดยไม่ว่าต่างประเทศนั้นจัดเก็บภาษีของมรดก หรือภาษีการรับมรดกก็ตาม และเมื่อทายาทของเจ้ามรดกได้รับทรัพย์สินที่เป็นมรดกที่อยู่ในต่างประเทศนั้น ก็ต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง อันเป็นการจัดเก็บภาษีมรดกโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินนั้นมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ซ้ำซ้อนนั่นเอง

ตัวอย่าง นายดำมีทรัพย์สินตั้งอยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อนายดำถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินนั้นของนายดำต้องนำมาเสียภาษีของมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามหลักที่ตั้งของทรัพย์สินหนึ่งครั้ง และเมื่อนายขาวทายาทของนายดำรับมรดกซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา นายขาวก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกที่ประเทศไทยจัดเก็บอีกครั้งหนึ่ง อันเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ

#### 2.7.2.5 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ที่ซ้อนกับภาษีการรับมรดก

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกพ.ศ.2558 ประกอบกับประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (28) แล้วจะเห็นได้ว่า การที่ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากฐานภาษีทรัพย์สิน และจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ ในฐานเงินได้ ซึ่งทั้งสองฐานการจัดเก็บมีความแตกต่างกัน จึงทำให้ไม่มีจุดเกาะเกี่ยวระหว่างกันของภาษีทั้งสองฐานนี้ ซึ่งต่างจากในต่างประเทศ ที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก และภาษีการให้ในฐานภาษีทรัพย์สินทั้งคู่ ควบคู่กันไป โดยมีการให้นำภาษีการให้ที่เสียไปในระยะเวลา 2 – 7 ปี (แล้วแต่จะกำหนดในแต่ละประเทศ) นำมาเครดิตในภาษีมรดกที่จะต้องเสีย เพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันในเชิงเศรษฐกิจระหว่างภาษีการให้และภาษีมรดก

แต่ในประเทศไทยตามที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า เมื่อทั้งสองภาษีมีการจัดเก็บภาษีในฐานที่ต่างกัน และไม่มีมาตรการใดๆ มาควบคุมเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันระหว่างภาษีเงินได้จากการรับให้ และภาษีการรับมรดก จึงทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันได้

ตัวอย่าง นายดำซึ่งเป็นบิดาของนายขาวได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้กับนายขาว ซึ่งอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) กรณีหนึ่ง ก็กรณีที่นายดำโอน

ทรัพย์สินอันเป็นเงินได้ที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27) อีกกรณีหนึ่ง ซึ่งกรณีนี้หนึ่งนายคำมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ตามมาตรา 41 ทวิ และกรณีที่สองนายขาต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในฐานะเป็นผู้รับการให้ อันเป็นการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ครั้งหนึ่ง หากต่อมานายขาถึงแก่ความตายทายาทของนายขาที่ได้รับมรดกจากนายขาไป ก็ต้องมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง อันเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันระหว่างภาษีเงินได้จากการรับให้ และภาษีการรับมรดก

นอกจากที่กล่าวมาแล้วจะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันระหว่างภาษีมรดกด้วยกัน หรือเป็นการซ้ำซ้อนกันระหว่างภาษีมรดกกับภาษีการให้ (กรณีประเทศไทยจะเป็นภาษีการรับมรดกกับภาษีเงินได้จากการรับให้) ก็ตาม ล้วนแล้วแต่เป็นมูลเหตุประการหนึ่งที่ทำให้เกิดเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าจะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ หรือหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกก็ตาม

ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นอีกประการหนึ่งที่สำคัญคือ ประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่จะเข้ามาควบคุมเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้อนกันกับภาษีการรับมรดกด้วยตนเอง เนื่องจากหากเกิดกรณีที่ทายาทของเจ้ามรดกที่ได้มีการเสียภาษีการรับมรดกแล้วครั้งหนึ่ง ต่อมาทายาทนั้นถึงแก่ความตายภายในระยะเวลาอันสั้น ทายาทของทายาทก็จะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งหากเป็นระยะเวลาอันสั้นที่จะต้องเสียภาษีซ้ำกันสองครั้ง ก็เป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนได้เช่นเดียวกัน ซึ่งในประเทศเกาหลีใต้ได้มีการเครดิตภาษีหากต้องมีการจัดเก็บภาษีมรดกซ้ำกันสองครั้งในระยะเวลาอันสั้นดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3

อนึ่งเมื่อพิจารณาถึงการเสียภาษีการให้ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการแบ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประเภทเงินได้โดยแตกต่างกัน เช่นเงินได้จากทุน กับเงินได้จากแรงงาน (Dual Income Tax) ซึ่งภาษีการให้ ก็จะเป็นภาษีเสริมที่เข้ามาประกอบในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ดังจะเห็นได้ว่า ประเทศสหรัฐอเมริกา มีมุมมองในเรื่องเงินได้แตกต่างกันตามประเภทของเงินได้ ซึ่งโดยหลักการได้รับทรัพย์สินก็ถือเป็นเงินได้ ไม่ว่าจะในความหมายอย่างกว้าง หรือในความหมายอย่างแคบก็ตาม ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้นำการจัดเก็บภาษีการให้ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น มาจัดเก็บเป็นภาษีเสริมเพื่อตีกรอบป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของมรดก โดยมีการจำกัดช่วงเวลาในการให้ก่อนที่เจ้ามรดกจะเสียชีวิตระยะเวลา 2 ปี โดยนำทรัพย์สินที่มีการให้ทั้งหมดมารวมเข้ากับกองมรดกของเจ้ามรดก เพื่อเสียภาษีของมรดกเสียก่อน ซึ่งสามารถนำภาษีการให้ที่เสียไปก่อนหน้านี้มาเครดิตภาษีของมรดกได้

ส่วนประเทศอังกฤษก็ได้มีการจัดเก็บภาษีการให้ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีของมรดกกล่าวคือ ในการพิจารณามูลค่าของมรดกของเจ้ามรดกซึ่งนอกจากทรัพย์สินทุกประเภทของเจ้ามรดกไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์แล้ว ยังรวมถึงทรัพย์สินที่เจ้ามรดกให้แก่ผู้อื่นเป็นของขวัญในช่วงระยะเวลา 7 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย โดยพิจารณาถึงทรัพย์สินที่ให้หากรวมกันแล้วเกินกว่า 325,000 ปอนด์ ก็จะจัดเก็บภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 325,000 ปอนด์ ซึ่งจะเห็นได้ว่าประเทศอังกฤษ มีการจัดเก็บภาษีการให้โดยยึดหลักภาษีเงินได้ ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีในฐานภาษีทรัพย์สินด้วยเช่นกัน

เมื่อพิจารณาการบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (28) ของประเทศไทย ซึ่งเบื้องต้นอาจมีการตั้งข้อสังเกตได้ว่า เหตุใดผู้บัญญัติกฎหมายจึงได้บัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งน่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีในฐานความมั่งคั่ง หรือภาษีทรัพย์สิน แต่กลับบัญญัติไว้เป็นการจัดเก็บภาษีในฐานเงินได้ ซึ่งเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือไม่นั้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย ไม่ได้มีการแบ่งประเภทเงินได้ให้มีการจัดเก็บที่แตกต่างกันเหมือนกับประเทศสหรัฐอเมริกา เพราะไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) หรือเงินได้จากทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) ประเทศไทยก็ถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน ที่นำมารวมเพื่อจัดเก็บภาษี จึงทำให้เป็นเหตุผลหนึ่งที่บัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ไว้ในส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีในฐานเงินได้ ประกอบกับเมื่อตีความถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 และมาตรา 42 แล้วจะเห็นได้ว่า ประเทศไทยได้บัญญัติกฎหมายโดยตีความเงินได้ในความหมายอย่างแคบ ซึ่งมองทุกสิ่งทุกอย่างถือเป็นเงินได้ทั้งหมด จึงอนุมานได้ว่าการให้ก็ถือเป็นเงินได้ด้วยเช่นเดียวกัน

ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนเห็นว่าจึงน่าเป็นกรณีที่ควรศึกษาต่อไปว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของฐานภาษีเงินได้นี้ จะสามารถตอบโจทย์ในการจัดเก็บภาษีได้มากน้อยเพียงใด หรือก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บมากน้อยเพียงใดหรือไม่ และจะสามารถจัดเก็บภาษีได้สมดังเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายหรือไม่

## บทที่ 3

### กฎหมายภาษีมรดกในต่างประเทศ

#### 3.1 บทนำ

##### 3.1.1 การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ พบว่า ปัจจุบันมีประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งสิ้น 55 ประเทศ สามารถแบ่งตามภูมิภาคได้ ดังนี้

- 1) ทวีปเอเชีย ได้แก่ อินเดีย ญี่ปุ่น เกาหลี ฟิลิปปินส์ จีน และไต้หวัน
- 2) ทวีปแอฟริกา ได้แก่ แอฟริกาใต้ แทนซาเนีย เซเนกัล โมซัมบิก โมร็อกโก คองโก และแคเมอรูน
- 3) ทวีปยุโรป ได้แก่ เกือบทุกประเทศในทวีปยุโรป
- 4) ทวีปอเมริกา ได้แก่ สหรัฐอเมริกา เม็กซิโก บราซิล ชิลี โคลัมเบีย โดมินีกัน เอกวาดอร์ ฮอนดูรัสและเวเนซุเอลา
- 5) ทวีปออสเตรเลีย ได้แก่ ประเทศนิวซีแลนด์ (ประเทศออสเตรเลียไม่มีการจัดเก็บ)

ทั้งนี้ หากแบ่งตามรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศต่างๆ จะพบว่า ประเทศส่วนใหญ่มีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่กับภาษีการให้ โดยสามารถจำแนกรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกได้ ดังนี้

- 1) การจัดเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการให้ซึ่งเก็บจากผู้ให้จำนวน 15 ประเทศ เช่นสหรัฐอเมริกา ไต้หวัน เป็นต้น
- 2) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกกับภาษีการให้ซึ่งเก็บจากผู้รับมีจำนวน 36 ประเทศ เช่นฝรั่งเศส อังกฤษ ญี่ปุ่น และประเทศในสหภาพยุโรป เป็นต้น
- 3) การจัดเก็บภาษีกองมรดกมีจำนวน 2 ประเทศ เช่น สิงคโปร์
- 4) การจัดเก็บภาษีการให้จำนวน 2 ประเทศ<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, “โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน,” 2550, น.41-42.

### 3.1.2 ภาพรวมภาษีมรดกของต่างประเทศ

ภาษีมรดกเป็นประเด็นที่มีการถกเถียงกัน ซึ่งสามารถสรุปภาพรวมของภาษีมรดกดังนี้

(1) จาก 45 ประเทศที่สำรวจซึ่งประกอบด้วยประเทศในยุโรป อเมริกาเหนือ ญี่ปุ่น และอาเซียน ส่วนใหญ่ประเทศที่เก็บภาษีมรดกเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว มีเพียง 2 ประเทศในเอเชียที่เก็บภาษีมรดก คือ ญี่ปุ่น และฟิลิปปินส์ โดยส่วนใหญ่จะจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับมรดก มีเพียง 3 ประเทศ คือ เดนมาร์ก ฟินแลนด์ และสหรัฐอเมริกา ที่เก็บภาษีจากกองมรดก สำหรับประเทศไทยจะเป็นการเก็บจากผู้ได้รับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

(2) อีก 12 ประเทศเคยใช้ภาษีมรดก แต่ปัจจุบันยกเลิกไปแล้ว เช่น สิงคโปร์ ออสเตรเลีย และแคนาดา เป็นต้น ซึ่งเหตุผลที่ยกเลิกเพราะว่า ต้องการสร้างแรงจูงใจให้ต่างชาติเข้ามาสะสมทุน (สิงคโปร์) เนื่องจากมีการหลีกเลี่ยงภาษีมาก และไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการบริหารจัดการ (ออสเตรเลีย) เพราะนำภาษีกำไรจากการขายทรัพย์สินมาใช้แทน (แคนาดา) เพื่อลดภาระในการโอนธุรกิจครอบครัวให้รุ่นลูก (นอร์เวย์ที่เพิ่งยกเลิกในปี 2014) และเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงมาก ทำให้เหลือรายได้สุทธิเข้ารัฐน้อย (สหรัฐอเมริกากำลังพิจารณายกเลิก)

(3) การเก็บภาษีมรดกที่ 10% จะทำให้ประเทศไทยติด 1 ใน 5 ของประเทศที่มีอัตราภาษีมรดกเริ่มต้นสูงสุด จากข้อมูลที่มีการเปิดเผย อัตราภาษีที่จะเก็บ คือ 10% ของทรัพย์สินมรดกสุทธิที่มีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท ประเภทของสินทรัพย์ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมรดก คือ ทรัพย์สินที่มีการลงทะเบียนไว้เป็นหลักฐาน เช่น บ้าน ที่ดิน รถยนต์ พันธบัตร และหุ้น เป็นต้น ถ้าไทยใช้เก็บภาษีมรดกในอัตรา 10% ซึ่งเป็นอัตราเดียวกันกับญี่ปุ่น และเนเธอร์แลนด์ แต่ประเทศดังกล่าวมีรายได้ต่อหัวสูงกว่าไทย 7-8 เท่า

(4) มี 9 จาก 13 ประเทศที่เก็บอัตราภาษีมรดกแบบก้าวหน้า โดยจะเก็บเป็นขั้นอัตราภาษีที่สูงขึ้นตามมูลค่ามรดกที่เพิ่มขึ้น ประเทศที่มีอัตราภาษีสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่ สวิตเซอร์แลนด์ (55%) ญี่ปุ่น (50%) และฝรั่งเศส (45%) สำหรับประเทศไทยหากเก็บอัตราคงที่ที่ 10%(5% กรณีผู้รับมรดกเป็นผู้บุุพการีหรือผู้สืบสันดาน) จะเป็นอันดับรองสุดท้าย (อันดับสุดท้ายคือ อิตาลีเก็บที่ 4%) แม้จะมีบางประเทศที่เก็บภาษีจากมรดกที่มูลค่าต่ำกว่าที่ไทยจะจัดเก็บ แต่ก็เริ่มเก็บที่อัตราต่ำกว่า ยกตัวอย่างเช่น เยอรมนีจะเริ่มจัดเก็บภาษีกับมรดกที่มูลค่าตั้งแต่ 18 ล้านบาทเท่านั้น และก็เริ่มที่อัตราที่ต่ำกว่าคือ 7% จากนั้นจึงค่อยๆ เพิ่มอัตราภาษีขึ้นเรื่อยๆ จนสูงสุดที่ 30% เมื่อ



มูลค่ามรดกมากกว่า 550 ล้านบาท ประเทศไทยจัดเก็บภาษีกับมูลค่ามรดกขั้นต่ำ 100 ล้านบาท ที่อัตรา 10% ส่วนประเทศอิตาลีจัดเก็บกับมรดกที่มูลค่าตั้งแต่ 41 ล้านบาท และใช้อัตราคงที่ที่ 4%

(5) การเก็บภาษีมรดกจะทำให้คนเปลี่ยนพฤติกรรมการออม เช่น โยกย้ายสินทรัพย์ไปไว้ที่ต่างประเทศหรือสะสมทรัพย์สินที่ไม่ต้องขึ้นทะเบียนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดก กลุ่มที่มีทรัพย์สินมากมีแรงจูงใจจะหลีกเลี่ยงมากกว่า ทำให้มีต้นทุนสูงในการจัดเก็บ เช่นกรณีประเทศอังกฤษที่เก็บภาษีมรดกในอัตราที่สูง (36%) ต้องลงทุนงบประมาณกว่า 5 หมื่นล้านบาทระหว่างปีงบประมาณ 2010-2015 เพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการโยกย้ายเงินไปไว้ที่ประเทศอื่นและจะทำให้ผลประโยชน์ไปตกอยู่กับประเทศที่เป็นศูนย์กลางในการบริหารกองทุนทรัพย์สินส่วนบุคคล แบบ offshore ในภูมิภาคอย่างประเทศฮ่องกง และสิงคโปร์ เป็นต้น ประเทศที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่าง ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ก็ยังยกเลิกภาษีมรดกเพราะเรื่องต้นทุน ทรัพย์สินบางประเภท เช่น ที่ดินจะหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีได้ยากกว่า ภาษีที่ดินอาจเป็นทางเลือกที่เหมาะสมมากกว่าภาษีมรดก

(6) ภาษีมรดกอย่างเดียวไม่ได้ เพราะก่อนที่จะกลายเป็นมรดกก็ต้องเสียภาษีมาไม่น้อยระหว่างทาง เช่น ภาษีที่เก็บจากรายได้ เก็บจากเงินปันผล เก็บจากดอกเบี้ย และประเทศไทยเองก็มีการจ่ายภาษีหลายประเภท และในอัตราที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับประเทศอื่นในภูมิภาค เช่น สิงคโปร์ เรื่องนี้จะยังมีความสำคัญโดยเฉพาะสำหรับ SME ที่มรดกก็คือหุ้นส่วนหนึ่งของกิจการ ประเทศนอร์เวย์ก็เพิ่งยกเลิกภาษีมรดกในปี 2014 เหตุผลหนึ่งคือเพื่อไม่ให้เป็นการโอบกอบการของครอบครัว เพื่อให้เห็นเป็นรูปธรรมจะขอยกตัวอย่างในกรณีที่เจ้าของ SME ได้กำไรเพิ่มขึ้น 100 บาทว่าจะต้องจ่ายภาษีอะไรบ้าง เริ่มแรกจะต้องจ่ายภาษี 20% ของกำไร เป็นเงิน 20 บาท เงินที่เหลือ 80 บาท ถ้าจ่ายเป็นเงินปันผล ก็จะถูกหักภาษีอีก 10% เท่ากับ 8 บาท ถ้าเขาออมเงินที่เหลือ 72 บาท ด้วยการซื้อพันธบัตรรัฐบาลไทย อายุ 10 ปีจ่ายดอกเบี้ยที่ 3.45% ต่อปี พบว่า ณ สิ้นปี เงินออมที่ได้รับจริงจะเท่ากับ 74 บาท ถ้าหากเขาต้องการมอบเงินออมนี้ให้กับลูกของเขา จะต้องจ่ายภาษีมรดกอีก 10% เท่ากับ 7 บาท ดังนั้นกำไร 100 บาทที่เกิดขึ้น จนกระทั่งกลายเป็นมรดกให้กับลูกจะเหลือเพียง 67 บาท ทำให้กำไรหายไปถึง 33 บาท ในขณะที่เจ้าของ SME ที่อยู่ที่ประเทศสิงคโปร์จะมีกำไรส่วนที่หายไป 15 บาทหรือเพียงครึ่งหนึ่งเท่านั้น เพราะเก็บภาษีน้อยชนิดกว่า และในอัตราที่ต่ำกว่า<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> เศรษฐวุฒิ สุทธิวาทนฤพุมิ, “6 ข้อสังเกตเรื่องภาษีมรดก,” มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา (2557), น.2-6.

### 3.2 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศสหรัฐอเมริกา

#### 3.2.1 ประวัติความเป็นมา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกมานับตั้งแต่ปี 1916 โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีมรดกคือเพื่อการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาประกอบไปด้วย การเก็บภาษีกองมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับรัฐบาลกลาง (Federal) ภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บในระดับมลรัฐ (State) เช่น มีการจัดเก็บภาษีมรดกในรัฐเคนตักกี้นอกจากนั้นสหรัฐยังมีการเก็บภาษีการให้ด้วย

ในปี 2010 ประเทศสหรัฐฯ ได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการชั่วคราว อันเป็นผลมาจากกฎหมาย Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 ซึ่งกฎหมายดังกล่าวเน้นการปรับลดอัตราภาษีลง ซึ่งภาษีมรดกก็รวมเป็นหนึ่งในนั้นด้วย โดยมีการปรับอัตราภาษีมรดกลดลง และเพิ่มขอบเขตการยกเว้นภาษีมากขึ้นเป็นลำดับ จนมีการยกเลิกภาษีมรดกชั่วคราวในปี 2010 อย่างไรก็ตามภาษีมรดกได้ถูกนำกลับมาใช้อีกครั้งหลังจากนั้น ในปัจจุบัน มีการเก็บอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 35 โดยเป็นการเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า และมีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ 5 ล้านดอลลาร์ นอกจากนี้ยังมีรายละเอียดบางประการที่สำคัญของภาษีมรดกในสหรัฐฯ<sup>3</sup>

ประเทศสหรัฐอเมริกาจำแนกการจัดเก็บภาษีมรดกออกเป็น 3 ระดับ คือ

- 1) ระดับรัฐบาลกลาง จัดเก็บภาษีกองมรดก โดยเก็บจากทรัพย์สินและผลประโยชน์ที่เป็นของกองมรดก
- 2) ระดับรัฐบาลมลรัฐ จัดเก็บภาษีกองมรดก เก็บคล้ายคลึงกันเกือบทุกรัฐ ส่วนมากเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย
- 3) ระดับท้องถิ่น จัดเก็บภาษีการรับมรดก แตกต่างกันไปตามความเหมาะสมของแต่ละรัฐ<sup>4</sup>

<sup>3</sup>วิโรจน์ สุขพิศาล, ภาษีมรดกกับการสร้างความเป็นธรรมในสังคม, โครงการสำรวจองค์ความรู้เพื่อปฏิรูปประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร), น.4.

<sup>4</sup>เศรษฐพุมิ สุทธิวาทณพุมิ, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น.42.

### 3.2.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีมรดก โดยจัดเก็บจากภาษีกองมรดก estate tax เป็นภาษีที่กองทรัพย์มรดกของเจ้ามรดก ซึ่งต้องรับผิดชอบ และจ่ายจากทรัพย์สินในกองมรดกในทางปฏิบัติผู้รับผิดชอบในการจ่ายภาษีกองมรดกคือ ทายาทของเจ้ามรดก โดยจะรับผิดชอบตามจำนวนเงินหรือทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ เป้าหมายของภาษีมรดก เป็นเรื่องของการปรับปรุงและแก้ไขฐานภาษี โดยทรัพย์สินบางอย่างจะได้รับการลดหย่อน รวมทั้งการลดภาระภาษีที่ดิน สำหรับภาษีการให้ เป็นภาระภาษีที่เกิดขึ้นระหว่างการมีชีวิตของเจ้ามรดกจากการให้ ซึ่งจะต้องเพิ่มเข้าไปในภาษีมรดก ก่อนที่จะดำเนินการคำนวณอัตราภาษีมรดกเมื่อมีการคำนวณภาษีกองมรดก และภาษีการให้ และหักด้วยเครดิตภาษี คือจำนวนภาษีกองมรดกที่จะต้องจ่าย ผลที่ได้คือฐานภาษีที่ต้องชำระภาษีกองมรดก<sup>5</sup>

### 3.2.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้

#### 3.2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้จัดการมรดกทั่วไป หรือผู้รับมรดก ในกรณีที่ผู้ตายไม่มีสัญชาติอเมริกันและไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

การยกเว้นภาษี กฎหมายกำหนดให้คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับการยกเว้นภาษี โดยทรัพย์สินซึ่งบุคคลดังกล่าวได้รับไม่ต้องรวมเป็นกองมรดก

#### 3.2.3.2 ฐานภาษี

ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue code) ของประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดการจัดเก็บภาษีกองมรดกโดยใช้หลักภูมิลำเนา หลักสัญชาติและหลักที่ตั้งทรัพย์สินควบคู่กัน และให้จัดเก็บภาษีมรดกในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกา ทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมด ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในหรือนอกประเทศสหรัฐอเมริกา อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

(2) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีสัญชาติอเมริกา ทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมด ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในหรือนอกประเทศสหรัฐอเมริกา อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก

<sup>5</sup>วิโรจน์ สุขพิศาล. *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.4

(3) ในกรณีที่เจ้ามรดกไม่มีสัญชาติอเมริกาและไม่มีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกา ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้นที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีกองมรดก<sup>6</sup>

ฐานภาษีมรดก Estate tax base หมายความว่าถึง กองมรดกทั้งหมดของผู้ตาย รวมทรัพย์สินทั้งหมดที่มีราคา ทั้งทรัพย์สินที่แท้จริง และทรัพย์สินเฉพาะตัว ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะอยู่ที่ไหน ถ้าเจ้ามรดกเป็นเจ้าของถือประโยชน์ ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย รวมทั้งผลประโยชน์เหนือทรัพย์สินซึ่งได้มีการโอนไปยังบุคคลอื่นก่อนที่จะถึงแก่ความตาย<sup>7</sup>

ทรัพย์สินบางประเภท ซึ่งอาจจะรวมอยู่ในทรัพย์สินกองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก ถ้าเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้ คือ ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมีสิทธิที่จะเป็นเจ้าของอย่างแน่นอนแล้ว ในวันที่ถึงแก่ความตาย หรือเจ้ามรดกมีสิทธิที่จะเป็นเจ้าของภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ถึงแก่ความตาย<sup>8</sup> ซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่เจ้ามรดกทำการโอนในระหว่าง 3 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย มูลค่าของทรัพย์สินนั้นจะถูกรวมเข้ากับกองมรดกของเจ้ามรดกด้วย<sup>9</sup>

ความเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่อาจเกิดขึ้นจากสิทธิตามนโยบายทางเศรษฐกิจ เช่น สิทธิที่จะยกเลิกรับประโยชน์ตามสัญญาประกันชีวิต หรือสิทธิในการยกเลิกรายการกู้ยืมเงิน นอกจากนี้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้มีชีวิตอยู่เป็นงวดๆ เนื่องจากความตายของเจ้ามรดก ก็ให้รวมอยู่ในกองมรดก gross estate ด้วย<sup>10</sup>

ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกเป็นเจ้าของร่วมกับคนอื่นที่ไม่ใช่คู่สมรสตามกฎหมายของเจ้ามรดกที่ยังมีชีวิตอยู่ จะเป็นกองมรดกของผู้ตายตามส่วนที่เป็นเจ้าของร่วม การจัดสรรจำนวนเงิน หรือการคิดจำนวนเงินสำหรับจำนวนทรัพย์สินที่ได้รับจากคนอื่น ซึ่งเจ้ามรดกได้มาภายหลัง สามารถนำไปลดจากกองมรดกได้<sup>11</sup> อย่างไรก็ตาม เพียงครึ่งหนึ่งของทรัพย์สินที่เป็นเจ้าของร่วมกับบุคคลอื่นที่ยังมี

<sup>6</sup> เศรษฐวุฒิ สุทธิวาทนฤพุมิ, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 2*, น.42.

<sup>7</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2031(a).

<sup>8</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2035.

<sup>9</sup> สุจิตา ถนอมจิตร, “ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและอเมริกา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.135.

<sup>10</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2039(a).

<sup>11</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2040(a).

ชีวิตอยู่ ถ้าผู้ที่มีชีวิตอยู่นั้นเป็นคู่สมรสตามกฎหมาย การจัดสรรส่วนของผู้มรดก และของคู่สมรส อาจคิดเป็นทรัพย์สินของมรดกทั้งหมดก็ได้<sup>12</sup>

ในหลายกรณีมูลค่าของกองมรดกได้รวมทรัพย์สินที่เจ้ามรดกไม่ได้เป็นเจ้าของอยู่ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>13</sup> หรือยังมีอำนาจที่จะเปลี่ยนแปลง แก้อภัย ยกเลิก หรือทำลายประโยชน์ที่ได้รับจากทรัพย์สินนั้น<sup>14</sup> สำหรับการให้ทรัพย์สินที่มีเงื่อนไขว่าผู้ให้ต้องเสียชีวิตก่อน การให้จึงจะมีผลสมบูรณ์ โดยไม่ได้กำหนดเงื่อนไขไว้ ให้ถือว่าทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินในกองมรดก<sup>15</sup> อย่างไรก็ตามกองมรดกไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ได้ขายไปในระหว่างที่เจ้ามรดกมีชีวิต ถ้าทรัพย์สินนั้นได้ขายไปตามราคาสมควร

กองมรดกของเจ้ามรดกรวมไปถึงอำนาจทั่วไปที่จะได้รับแต่งตั้งที่มีอยู่ในวันที่ถึงแก่ความตาย แม้ว่าเจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายโดยที่ยังไม่ได้ใช้อำนาจนั้น<sup>16</sup> อำนาจที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นสิทธิของบุคคลอื่น ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่จะกำหนดให้ผู้อื่นได้เป็นเจ้าของ หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สิน อำนาจที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นการทั่วไป ถ้าเป็นอำนาจของเจ้าของอำนาจตามความพึงพอใจ กองมรดกของเจ้าของอำนาจ เจ้าหนี้ของเจ้าของอำนาจ หรือเจ้าหนี้ของกองมรดกเจ้าของอำนาจ ถ้าอำนาจในการแต่งตั้งไม่เป็นอำนาจเพียงลำพังตามอำเภอใจ ต้องขึ้นอยู่ด้วยความพอใจ และขนาดจำนวนของผู้ใช้อำนาจ ถือว่าไม่ใช่อำนาจทั่วไปในการแต่งตั้ง<sup>17</sup>

ผลประโยชน์และทรัพย์สินในกองมรดกของเจ้ามรดก จะมีมูลค่าตามราคาตลาดที่ยุติธรรมในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หรือผู้จัดการมรดกจะเลือกกำหนดราคาทรัพย์สินมรดกตามวันที่ทรัพย์สินได้รับการประเมิน ถ้าเลือกเอาการประเมินทรัพย์สินเป็นราคาของมรดก ให้เริ่มวันที่มีการจัดสรร หรือจำหน่ายทรัพย์สินมรดกโดยผู้จัดการมรดก แต่ไม่เกิน 60 วัน นับจากวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>18</sup>

<sup>12</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2040(b).

<sup>13</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2037.

<sup>14</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2038

<sup>15</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2037.

<sup>16</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2041.

<sup>17</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2041.

<sup>18</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2032(a).

มูลค่าของทรัพย์สินตามท้องตลาดที่ยุติธรรมเป็นราคาการซื้อขายทรัพย์สินกองมรดก โดยเจตนาที่จะซื้อขายกันอย่างแท้จริง ทั้งผู้ซื้อผู้ขายได้ทราบข้อเท็จจริงของทรัพย์สินที่ซื้อขายในส่วนสำคัญอย่างครบถ้วน เป็นการเสนอขายต่อสาธารณะ<sup>19</sup>

### 3.2.3.3 การลดหย่อน

กองมรดกที่ต้องเสียภาษีถูกกำหนดจากการลดกองมรดก ด้วยการหักจากค่าใช้จ่ายในการจัดการกองมรดก หนึ่งบางประเภท และจำนวนที่ได้หักให้กับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ พิษักรรมที่กำหนดให้จัดสรรทรัพย์สินมรดกเพื่อการกุศล และภาษีการตายสำหรับมรดก

รายการที่นำมาหักออกจากกองทรัพย์สินมรดกอันดับแรกคือ ค่าใช้จ่ายในงานศพ ค่าใช้จ่ายในการจัดการกองมรดก การชำระหนี้ที่เรียกร้องจากทรัพย์สินมรดก และการไถ่ถอนทรัพย์สินกองมรดกที่ติดจำนองที่ไม่มีผลทำให้กองทรัพย์สินมรดกลดมูลค่าลง กองมรดกอาจจะหักค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ถ้าได้จ่ายจากกองมรดก และการจ่ายได้รับอนุญาตตามกฎหมายในขอบเขตที่เหมาะสมในการจัดการกองมรดก<sup>20</sup> นอกจากนี้กองมรดกจะได้รับการหักจากกรณีที่ทรัพย์สินมรดกได้รับความเสียหาย หรือสูญหายไปจากการกระทำความผิดอาญา ขณะที่อยู่ในระหว่างการจัดการมรดก ถ้าความเสียหายหรือสูญหายนั้นไม่ได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากการประกันภัย<sup>21</sup>

กองมรดกอาจเรียกร้องให้มีการหักลดหย่อนสำหรับมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ต้องโอนให้กับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตของเจ้ามรดกตามหลักกฎหมายเรื่องสินสมรส<sup>22</sup> โดยให้เฉพาะประโยชน์ที่ได้แก่คู่สมรสเพียงชั่วคราวที่จะไม่ถูกระงับตามอำเภอใจ สามารถนำมาหักจากกองมรดกได้ ถ้าประโยชน์นั้นอาจจะถูกระงับไปด้วยความพึงพอใจของบุคคลอื่น โดยจะเกิดขึ้นเมื่อไรก็ได้ ไม่มีความแน่นอน โดยทั่วไปแล้วจะไม่สามารถนำการรับประโยชน์นั้นมาหักจากกองมรดกได้<sup>23</sup> ข้อยกเว้นพิเศษเพื่อหลักเกณฑ์ของประโยชน์ที่ถูกละเลย เป็นการกระทำสำหรับการโอนทรัพย์สินบางอย่างในกองทุนของผลประโยชน์ระหว่างมีชีวิต ถ้าผู้จัดการมรดกเลือกที่จะรวบรวมมูลค่าของทรัพย์สินของกองทุนใน

<sup>19</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2031-1(b).

<sup>20</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2053.

<sup>21</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2054.

<sup>22</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2056.

<sup>23</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2056(b).

กองมรดกของคู่สมรสที่ยังมีชีวิต และสำหรับบางกองมรดกที่มีชีวิตควบคู่ไปกับการใช้อำนาจทั่วไป ตามที่ได้รับการแต่งตั้ง

การให้เพื่อการกุศล และพินัยกรรมให้ทรัพย์สินแก่องค์กรเพื่อการกุศล สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ด้วย<sup>24</sup> แม้ว่าระเบียบว่าด้วยการหักลดหย่อนการให้เพื่อการกุศลจากกองมรดกจะไม่เหมือนกับการหักลดหย่อน ในกรณีของภาษีเงินได้ แต่ก็มีเป้าหมายเหมือนกัน คือ เพื่อกระตุ้นให้มีการบริจาคเพื่อการกุศล<sup>25</sup>

นอกจากที่กล่าวมาแล้ว กองมรดกอาจลดจำนวนมรดกลงด้วยการรับมรดก การให้ หรือการจ่ายภาษีต่อมรดกที่กองมรดกต้องรับผิดชอบ<sup>26</sup>

### 3.2.3.4 อัตราภาษี

อัตราการจัดเก็บภาษี เป็นอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 18 ถึงร้อยละ 40 โดยกำหนดให้ผู้ถือครอง พลเมือง หรือผู้อยู่อาศัย ทุกคนในสหรัฐอเมริกาต้องเสียภาษีมรดก ในอัตราภาษีมรดกดังต่อไปนี้<sup>27</sup> เช่น กองมรดกสามารถที่จะรวมเอาทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ให้ในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ แต่เจ้ามรดกยังคงได้รับประโยชน์ในขณะที่มีชีวิต<sup>28</sup>

<sup>24</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2055.

<sup>25</sup> Compare 26 U.S.C. Sec 2055(a) and 170(c).

<sup>26</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2058.

<sup>27</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2001.

<sup>28</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2036.

3-1 ตารางอัตราภาษีมรดกของประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>29</sup>

จำนวนมูลค่าของทรัพย์สินมรดก	ภาษีมรดกที่จะต้องเสีย
ไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์	ร้อยละ 18
10,000 -20,000	1,800 + ร้อยละ 20 ของส่วนที่เกิน 10,000
20,000 – 40,000	3,800+ ร้อยละ 22 ของส่วนที่เกิน 20,000
40,000 – 60,000	8,200 + ร้อยละ 24 ของส่วนที่เกิน 40,000
60,000 – 80,000	3,000 + ร้อยละ 26 ของส่วนที่เกิน 60,000
80,000 – 100,000	18,200 ร้อยละ 28 ของส่วนที่เกิน 80,000
100,000 – 150,000	23,800 + ร้อยละ 30 ของส่วนที่เกิน 100,000
150,000 – 250,000	38,800 ร้อยละ 32 ของส่วนที่เกิน 150,000
250,000- 500,000	70,800 ร้อยละ 34 ของส่วนที่เกิน 250,000
500,000 – 750,000	155,800 ร้อยละ 37 ของส่วนที่เกิน 500,000
750,000 – 1,000,000	248,300 ร้อยละ 39 ของส่วนที่เกิน 750,000
มากกว่า 1,000,000	345,800 ร้อยละ 41 ของส่วนที่เกิน 1,000,000

สหรัฐอเมริกามีการเก็บภาษีการให้โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ผู้ตายให้แก่ผู้อื่นก่อนตายในช่วงระยะเวลา 3 ปีถึงแม้ในช่วงที่มีการยกเลิกภาษีมรดกชั่วคราว สหรัฐฯ ก็ยังมีการจัดเก็บภาษีการให้มาอย่างต่อเนื่องโดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ 35 % และมีการยกเว้นภาษีที่ 1 ล้านเหรียญ<sup>30</sup>

การยกเว้นภาษีที่ระลึกประจำปีนำไปใช้กับผู้ที่ได้รับในแต่ละที่ระลึก คู่สมรสแต่ละคนจะสามารถให้ของขวัญเพื่อคนคนเดียว ยกตัวอย่างเช่นในปีภาษี 2015 คู่สมรสสามารถให้เป็นของขวัญที่รวมของ 28,000 (\$ 14,000 x 2) เพื่อคนคนหนึ่ง เป็นของขวัญจะทำเครดิตแบบครบวงจรจะลดลงตามจำนวนเงินภาษีที่จะได้รับการชำระเงินเมื่อของขวัญในส่วนที่เกินจากการยกเว้นภาษีของขวัญประจำปีจะทำให้กับประชาชน

ตารางภาษีมรดกจะใช้ในการตรวจสอบในส่วนรัฐบาลต้องเสียภาษีของมรดก ตามที่ระบุไว้ก่อนหน้านี้พวกเขาจะไปใช้กับอสังหาริมทรัพย์สุทธิสืบทอดไม่รวมอสังหาริมทรัพย์หรือมูลค่าตลาดยุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ภาษีอสังหาริมทรัพย์จะครบกำหนดเก้าเดือนต่อไปนี้เป็นไปของ

<sup>29</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2001(c).

<sup>30</sup> วิจารณ์ สุขพิศาล, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น.5.



เจ้าของทรัพย์สินเดิม อสังหาริมทรัพย์จะถูกตัดสินเมื่อจดหมายปิดจากกรมสรรพากรจะได้รับการยืนยันการยอมรับของรูปแบบภาษีที่ยื่น

### 3-2 ตารางภาษีมรดกและของขวัญ(การให้)ยกเว้นภาษีและอายุการใช้งานอสังหาริมทรัพย์<sup>31</sup>

ปี	ยกเว้นภาษีของขวัญ	ยกเว้นภาษีมรดก หรือ อสังหาริมทรัพย์	เครดิตแบบครบวงจร
2004, 2005	\$ 11,000	\$ 1,500,000	\$ 330,800
2006, 2007, 2008	\$ 12,000	\$ 2,000,000	\$ 330,800
2009	\$ 13,000	\$ 3,500,000	\$ 330,800
2010	\$ 13,000	\$ 5,000,000	\$ 330,800
2011	\$ 13,000	\$ 5,000,000	\$ 1,730,800
2012	\$ 13,000	\$ 5,120,000	\$ 1,772,800
2013	\$ 14,000	\$ 5,250,000	
2014	\$ 14,000	\$ 5,340,000	
2015	\$ 14,000	\$ 5,430,000	

#### 3.2.3.5 การคำนวณภาษี

ภายใต้ระบบภาษีมรดกและภาษีการให้ระบบเดียวกัน การคำนวณภาษีมรดก กำหนดให้มีการรวบรวมทรัพย์สินทั้งหมด ทั้งภาระภาษีจากการให้ระหว่างที่มีชีวิต และภาระภาษีมรดก จากนั้นนำไปคำนวณตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ สำหรับเครดิตภาษีที่สามารถนำมาใช้ได้ให้นำมาคำนวณภาษีภายหลังจากได้จำนวนภาษีที่ต้องจ่ายจริงแล้ว<sup>32</sup>

การให้ส่วนลดหย่อนได้ไม่จำกัดสำหรับเงินบริจาคและทรัพย์สินที่ให้กับคู่สมรส โดยจำกัดสิทธิเฉพาะคู่สมรสที่เป็นสัญชาติสหรัฐฯ เท่านั้น นอกจากนั้นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการของ ผู้ตายเช่น ค่าใช้จ่ายด้านงานศพ สามารถนำมาหักออกจากกองมรดกรวมได้เต็มจำนวนสามารถ

<sup>31</sup>Federal Inheritance Tax สืบค้นเมื่อวันที่ 19 ตุลาคม 2558 จาก <http://www.money-zine.com/financial-planning/tax-shelter/federal-inheritance-tax/>.

<sup>32</sup>Internal Revenue Code of 1954 Sec 26 U.S.C. §2001(b).

นำภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับมลรัฐ (State) มาหักออกจากภาษีมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับรัฐบาลกลาง (Federal) ได้<sup>33</sup>

### 3.2.3.6 การประเมินจัดเก็บภาษี

#### (1) การประเมินทรัพย์สิน

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินทั้งหมดที่อยู่ในกองมรดก กล่าวคือ ทรัพย์สินทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้ามรดก ณ วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นกองมรดกมีมูลค่าเกินกว่า 5,340,000 ดอลลาร์ ประมาณ 173,000,000 บาท สำหรับ ค.ศ.2014 โดยเก็บเฉพาะส่วนที่เกิน 5,340,000 ดอลลาร์

นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดค่าใช้จ่ายและภาระหนี้สินที่อาจนำมาหักจากฐานภาษีไว้หลายกรณี เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินที่บริจาคให้แก่พรรคการเมืองหรือค่าลดหย่อนสำหรับกรสืบทอดธุรกิจของครอบครัว

ขั้นตอนการจัดเก็บภาษี ผู้จัดการมรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 9 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>34</sup>

#### (2) เครดิตภาษี CREDITS AGAINST TAX

ปัจจุบันมีเครดิตภาษีที่สำคัญอยู่ 3 ประเภท คือ เครดิตภาษีการโอนแบบครบวงจร เครดิตภาษีการตายของชาวต่างชาติ และเครดิตภาษีสำหรับการจ่ายภาษีมรดกที่ได้กระทำก่อนหน้านี้ เครดิตภาษีเหล่านี้จะถูกนำมาใช้ชดเชยภาษีกองมรดกที่จะต้องเสีย เครดิตภาษีการโอนแบบครบวงจรสามารถนำมาใช้ทั้งกับภาษีกองมรดก และภาษีการให้ระหว่างการมีชีวิต จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ทั้งภาษีการให้ และภาษีมรดก รวมกันไม่เกิน 5,340,000 ดอลลาร์<sup>35</sup>

กองมรดกอาจใช้เครดิตภาษีสำหรับการตายของชาวต่างชาติ รวมทั้ง กองมรดก การรับมรดก ทรัพย์สินที่ได้รับ หรือภาษีการสืบมรดกที่จ่ายตามปกติโดยมรดก หรือผู้รับมรดกแต่ละคน

<sup>33</sup>วิโรจน์ สุขพิศาล, *อ้างแล้ว*, *เชิงอรรถที่ 3*, หน้า 5

<sup>34</sup>สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก, (กรุงเทพมหานคร : สำนักการพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557), น.5.

<sup>35</sup> Internal Revenue Code of 1954 Sec 2010.

โดยคำนึงถึงกองมรดก เครดิตภาษีประเภทนี้จำกัดอยู่ที่จำนวนภาษีมรดกที่จ่ายในทรัพย์สินประเภทเดียวกัน การคำนวณเครดิตภาษีมีสัดส่วนร่วมกันของภาษีมรดก ที่ชาวต่างชาติต้องชำระภาษีมรดกสูงสุดสำหรับทรัพย์สินที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา<sup>36</sup>

เครดิตภาษีทรัพย์สินที่มีมาก่อน เป็นเครดิตภาษีที่กำหนดเพื่อบรรเทาภาระภาษี ในกรณีที่บุคคลใดถึงแก่ความตายหลังจากการรับมรดก หลังจากที่รัฐได้กำหนดภาระภาษีไว้แล้ว โดยให้นำเอาภาษีมรดกทั้งหมดหรือบางส่วนที่จ่ายสำหรับทรัพย์สินมรดกโอนไปยังผู้ตายภายใน 10 ปี การจัดแบ่งเครดิตภาษี เป็นไปตามจำนวนเวลาที่ผ่านมาระหว่างวันที่ได้รับการโอนให้แก่เจ้ามรดก ถึงวันที่ถึงแก่ความตาย เครดิตสูงสุดเต็มจำนวนที่ได้จ่ายภาษีภายใน 2 ปีก่อนถึงแก่ความตาย เครดิตน้อยที่สุดคือ ร้อยละ 20 ของภาษีที่จ่ายเมื่อได้รับทรัพย์สิน ระหว่าง 9 หรือ 10 ปีก่อนถึงแก่ความตาย<sup>37</sup>

การเครดิตสำหรับภาษีการให้ (Credit for gift tax) เป็นกรณีที่ได้มีการจ่ายภาษีการให้ และหลังจากนั้นผู้ให้ได้ตายไป จำนวนทรัพย์สินที่ให้นั้นจะถูกรวมเข้าไปในมูลค่าของกองมรดกพึงประเมิน ดังนั้น จะสามารถเครดิตจำนวนภาษีการให้ที่เคยจ่ายไปเข้ากับกองมรดก เพื่อป้องกันการเสียภาษีซ้อนกันได้<sup>38</sup>

### 3.2.3.7 การให้หรือของขวัญที่ไม่ต้องเสียภาษีการให้<sup>39</sup>

บางส่วนของของขวัญที่ไม่ได้รับการพิจารณาเป็น "ของขวัญที่ไม่ต้องเสียภาษี" และดังนั้นจึงไม่นับเป็นส่วนหนึ่งของ \$ 5,340,000 อายุการใช้งานโดยรวม

(1) การให้ของขวัญปัจจุบันดอกเบี้ยของ \$ 14,000 ในปี 2014 "ดอกเบี้ยปัจจุบัน" หมายความว่าบุคคลที่ได้รับของขวัญมีสิทธิได้ไม่จำกัด การใช้หรือการขายของที่ระลึกได้ทันที ในปี 2014 คุณสามารถให้จำนวนเงินถึง \$ 14,000 ถึงแต่ละบุคคลเป็นคนที่แตกต่างกันมากเท่าที่คุณต้องการโดยไม่ต้องเรียกภาษีของขวัญ

(2) ของขวัญกุศล

<sup>36</sup>Internal Revenue Code of 1954 Sec 2014.

<sup>37</sup>Internal Revenue Code of 1954 Sec 2013.

<sup>38</sup>Internal Revenue Code of 1954 Sec 2012.

<sup>39</sup>The Gift Tax สืบค้นเมื่อวันที่ 10 ตุลาคม 2558 จาก

(3) ของขวัญให้คู่สมรสที่เป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา ของขวัญให้กับคู่สมรสต่างชาติอาจมีการขีด จำกัด ประจำปีของ \$ 143,000 ในปี 2014 จำนวนเงินนี้ถูกจัดทำดัชนีสำหรับอัตราเงินเฟ้อและสามารถเปลี่ยนไปในแต่ละปี

(4) ของขวัญสำหรับค่าใช้จ่ายในการศึกษา ที่จะมีสิทธิ์ได้รับการยกเว้นไม่จำกัดสำหรับค่าใช้จ่ายในการศึกษาที่มีคุณภาพที่คุณจะต้องชำระเงินโดยตรงกับสถาบันการศึกษาสำหรับการเรียนการสอนเท่านั้น หนังสือและอุปกรณ์และค่าใช้จ่ายที่อยู่อาศัยไม่ได้มีคุณสมบัติ ถ้าคุณต้องการที่จะจ่ายสำหรับหนังสือและอุปกรณ์และค่าใช้จ่ายในการดำรงชีวิตที่นอกเหนือไปจากการยกเว้นการศึกษาไม่ จำกัด คุณสามารถทำให้ 2014 ของขวัญของ \$ 14,000 กับนักเรียนภายใต้การยกเว้น

**ตัวอย่าง :**ในปี 2014ลูกที่ต้องการที่จะช่วยให้หลานชายของเขาเข้าเรียนในโรงเรียนแพทย์ส่งหลานเข้าโรงเรียนด้วยเงิน \$ 16,000 สำหรับการเรียนการสอนในปี นอกจากนี้เขายังส่งให้หลานชายของเขา \$ 14,000 สำหรับหนังสือและอุปกรณ์และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ชำระเงินไม่เป็นรายงานภาษีชายของขวัญและของที่ระลึก ถ้าลูกส่งหลานชายของ \$ 30,000 และหลานชายได้จ่ายเงินไปโรงเรียนถ้าลูกได้ทำรายงาน (อาจจะไม่ต้องเสียภาษี) ของขวัญและที่ระลึกเป็นจำนวนเงิน \$ 16,000 (\$ 30,000 จำนวนน้อยจะยกเว้นประจำปีของ \$ 14,000 ) ซึ่งจะมีการลดลงของเขา \$ 5.34 ล้านตลอดอายุโดยการยกเว้น \$ 16,000

ภาษีของขวัญเป็นเฉพาะเมื่อทั้ง \$ 5,340,000 ตลอดอายุจำนวนเงินภาษีที่ระลึกได้รับการตรวจพบชำระเงินให้กับแผน 529 เล่าเรียนรัฐเป็นของขวัญเพื่อให้คุณสามารถแยกได้ถึงปีจำนวนเงิน \$ 14,000 ในความเป็นจริงคุณสามารถให้ได้ถึง \$ 70,000 ในหนึ่งปีโดยใช้ชั้นมูลค่าห้าปีของการยกเว้นถ้าคุณตกลงที่จะไม่ให้ของขวัญอีกครั้งเพื่อให้คนคนเดียวกันในต่อไปสี่ปี

**ของขวัญของค่าใช้จ่ายทางการแพทย์** การชำระเงินทางการแพทย์จะต้องชำระเงินโดยตรงกับบุคคลที่ให้การดูแลเพื่อที่จะมีสิทธิ์ได้รับการยกเว้นไม่ จำกัด มีคุณสมบัติใช้จ่ายทางการแพทย์รวมถึง:

- (1) การวินิจฉัยและการรักษาโรค
- (2) ขั้นตอนการส่งผลกระทบต่อโครงสร้างหรือร่างกายพิการ
- (3) การขนส่งหลักสำหรับการดูแลรักษาทางการแพทย์
- (4) ประกันสุขภาพรวมทั้งการประกันการดูแลระยะยาว

นอกเหนือจากของขวัญเหล่านี้ที่ไม่ต้องเสียภาษีที่มีการทำธุรกรรมบางอย่างที่ไม่ถือว่าเป็นของขวัญและจึงไม่แน่นอนของขวัญที่ต้องเสียภาษีเพิ่มผู้เข้าร่วมกันไปยังบัญชีธนาคารหรือนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์หรือตราสารหนี้เงินฝากออมทรัพย์ของสหรัฐไม่ได้รับการพิจารณาให้เป็นของขวัญจนกว่าผู้เข้าใหม่ร่วมถอนเงิน ในทางตรงกันข้ามถ้าคุณซื้อการรักษาความปลอดภัยในชื่อของเจ้าของร่วมกันมากกว่าการถือครองไว้ในชื่อบัญชีโดย บริษัท นายหน้าการทำธุรกรรมจะนับเป็นของขวัญ

**การทำธุรกรรมทางธุรกิจโดยสุจริต.** แม้ว่าตรวจสอบภายหลังพบว่าคุณจ่ายเงินมากกว่ารายการที่ได้รับคุ้มค่าขึ้นอยู่กับมูลค่าตลาดยุติธรรม, การทำธุรกรรมที่ไม่ได้เป็นของที่ระลึก; เพียงแค่การตัดสินใจทางธุรกิจที่ย่ำแย่

### 3.2.3.8 ของขวัญและของที่ระลึกที่ต้องเสียภาษี

ของขวัญที่ต่อไปนี้จะถือเป็นของขวัญที่ต้องเสียภาษีเมื่อพวกเขาเกินกว่ามูลค่าการยกเว้นที่ระลึกประจำปีของ \$ 14,000 ในปี 2014 ของขวัญที่ต้องเสียภาษีส่วนหนึ่งของ \$ 5,340,000 ในปี 2014 ได้รับอนุญาตให้ไปในขนาดมีชีวิตก่อนจ่ายภาษีของขวัญ

(1) ตรวจสอบ ของที่ระลึกของการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพในวันผู้บริจาคให้ตรวจสอบไปยังผู้รับ ผู้บริจาคมยังคงต้องมีชีวิตอยู่เมื่อธนาคารของผู้บริจาคจ่ายจะมีการตรวจสอบ กฎข้อนี้ป้องกันไม่ให้จัดการของขวัญที่เรียกว่า "ของขวัญมรณะ" เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดก

(2) เพิ่มผู้เข้าร่วมกันเพื่ออสังหาริมทรัพย์จริง การทำธุรกรรมนี้จะกลายเป็นของขวัญที่ต้องเสียภาษีถ้าผู้เข้าใหม่ร่วมมีสิทธิตามกฎหมายของรัฐที่การครอบครองร่วมกันและได้รับครึ่งหนึ่งของสถานที่ให้บริการ โปรดทราบว่าผู้รับเพียงความต้องการที่จะมีสิทธิที่จะทำเช่นนั้นสำหรับการทำธุรกรรมที่จะได้รับการพิจารณาของของขวัญและของที่ระลึก

(3) การกุ้ \$ 10,000 หรือมากกว่า ที่น้อยกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาด ค่าของที่ระลึกอยู่บนพื้นฐานของความแตกต่างระหว่างอัตราดอกเบี้ยที่เรียกเก็บและอัตราของรัฐบาลกลางที่ใช้บังคับ อัตราของรัฐบาลกลางที่สามารถใช้งานได้รับการทบทวนรายเดือน กฎนี้ไม่ได้นำไปใช้กับการให้กู้ยืมเงิน 10,000 ดอลลาร์หรือน้อยกว่า

(4) ยกเลิกหนี้

(5) การชำระเงินที่ค้างชำระโดยคนอื่น นี่เป็นของขวัญให้กับลูกหนี้

(6) การทำของที่ระลึกเป็นรายบุคคลเพื่อ บริษัท เงินบริจาคดังกล่าวจะถือเป็นของขวัญให้กับผู้ถือหุ้นของแต่ละ บริษัท เว้นแต่จะมีเหตุผลทางธุรกิจที่ถูกต้องสำหรับของที่ระลึกเป็นเงินบริจาคดังกล่าวไม่ได้เป็นของที่ระลึกในปัจจุบันดอกเบี้ยและทำให้ไม่ได้มีสิทธิ์ได้รับประจำปีต่อคนต่อปียกเว้น

### 3.2.3.9 บทลงโทษ<sup>40</sup>

บทกำหนดโทษแบ่งออกเป็นความรับผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยความรับผิดทางภาษีอากรจะพิจารณาจากธรรมชาติและขอบเขตของเบี้ยปรับทางภาษีอากรซึ่งมีสาเหตุมาจากการกระทำผิดกฎหมายภาษีอากรสามารถแบ่งได้เป็นสองประเภทคือ

- ความรับผิดทางแพ่งกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ยซึ่งสามารถบังคับได้จากทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้เอง โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาทางศาลก่อน
- ความรับผิดทางอาญาสามารถบังคับได้โดยการฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้นและโทษทางอาญา นั้น ต้อง มี โ ท ซ จ ำ กู ก ป ร ้ บ แ ล ะ ริ บ รั พ ย์ ส ี น ด ั ว ย

#### ค ว า ม ร ้ บ ผ ิด ท ำ ง แ พ ่ ง

- (1) เบี้ยปรับตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกามีด้วยกันสามกรณีคือ
  - 1) เบี้ยปรับกรณีไม่ชำระภาษีซึ่งกำหนดกรณีให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียเบี้ยปรับดังกล่าวดังต่อไปนี้กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในวันที่กฎหมายกำหนดต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่ จะ ช ำ ร ะ
  - 2) เบี้ยปรับกรณีประมาทเล็กน้อยกำหนดกรณีให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริงโดยการกระทำดังกล่าวเกิดจากความประมาทเล็กน้อยหรือความไม่เข้าใจกฎระเบียบหรือข้อบังคับของผู้เสียภาษีโดยไม่ได้เกิดจากเจตนาฉ้อฉลของผู้เสียภาษีกรณีนี้ต้องเสีย เบี้ยปรับร้อยละห้าของภาษีที่ได้แสดงไว้ขาดไปส่วนการไม่ชำระภาษีที่เกิดจากการฉ้อฉลจะไม่นำมารวมคำนวณกับกรณีนี้ สำหรับกรณีที่มิได้ระบุจำนวนภาษีที่จะต้องแสดงไรแบบนี้ถือว่าเป็นการประมาทเลอเลอริโดยอัตโนมัติเว้นแต่ผู้เสียภาษีได้แสดงอย่างชัดแจ้ง และมีหลักฐานแสดงว่าตนไม่มีเจตนาประมาทเล็กน้อย
  - 3) เบี้ยปรับกรณีฉ้อฉลกำหนดกรณีให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริงโดยการกระทำดังกล่าวเกิดจากเจตนาฉ้อฉลของผู้เสียภาษีซึ่งการทบทวนดังกล่าวต้องมีลักษณะเป็นการกระทำโดยไม่สุจริต และมีเจตนา

<sup>40</sup> สุริดา ถนอมจิตร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 9*, น.200.

หลีกเลี่ยงภาษีจึงถือเป็นความผิดที่หนักที่สุด กรณีนี้ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 75 ของภาษีที่ได้แสดงไว้

ขาดไป เนื่องจาก ก ก ก ร ฌ อ ฌ ล

(2) ดอกเบี้ยตามกฎหมายภาษีของสาร์ทออเมริกามีด้วยกันสามกรณี

1) ดอกเบี้ยกรณีที่ไม่ชำระภาษีที่ชำระไปขาด

2) ดอกเบี้ยในกรณีการไม่ชำระภาษีเนื่องมาจากการทำธุรกรรมที่ได้รับแรงจูงใจ

เกี่ยวกับ บ ม า ต ร ก ก ร ท ก ง ก ษี

3) ดอกเบี้ยกรณีที่ไม่ชำระภาษีขาดประมาณการผิดพลาด

#### ความรับผิดทางอาญา<sup>41</sup>

การกระทำในทางภาษีที่ต้องรับผิดในทางอาญา แบ่งเป็น 3 ประการคือ

(1) การหนีภาษีเป็นหมวดหมู่ในวงกว้างที่มีการโกงใด ๆ ที่เกี่ยวกับภาษีที่ค้างชำระให้กับรัฐบาล นี่เป็นความผิดทางอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปีหรือปรับไม่เกิน \$ 250,000 (\$ 500,000 สำหรับนิติบุคคล )

(2) การยื่นข้อมูลหรือแบบภาษีอันเป็นเท็จเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ผ่านข้อมูลที่เป็นเท็จหรือทำให้เข้าใจผิดในการคืนภาษีตามความเป็นจริง และถือเป็นความผิดทางอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปี หรือปรับไม่เกิน \$ 250,000 (\$ 500,000 สำหรับนิติบุคคล)

(3) การไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเป็นอัตราโทษที่น้อยที่สุดเมื่อเทียบกับความผิด 2 รายการแรก โดยเป็นความผิดทางอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปีหรือปรับไม่เกิน \$ 100,000 (\$ 200,000 สำหรับนิติบุคคล)

ในความผิดทั้งหมดนั้นผู้กระทำความผิดจะต้องชำระเงินค่าภาษีตลอดจนหนี้ที่ค้างชำระภาษีทั้งหมดรวมถึงค่าธรรมเนียมตามกฎหมายทั้งหมด

### 3.3 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศฝรั่งเศส

**ความหมายของมรดก** ทรัพย์สินมรดก หมายถึง 1) ทุกสิ่งที่มีชื่อผู้ตายเป็นเจ้าของหรือเป็นเจ้าของร่วม 2) สินทรัพย์ในกองทุนที่ผู้ตายได้รับจากประโยชน์จากบุคคลอื่น เช่น สิทธิที่จะได้รับรายได้ 3) สิ่งที่ได้รับกลับคืนเป็นผลประโยชน์ เช่น บ้านที่ยังคงรักษา และใช้เป็นที่อยู่อาศัย แม้ว่าจะได้มอบให้แก่คนอื่นไปแล้ว

<sup>41</sup>Now Compare.com, Penalties for Tax Evasion, สืบค้นเมื่อวันที่ 16

พฤษภาคม 2559 จาก <http://smallbusiness.chron.com/penalties-tax-evasion-4224.html>.

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพย์สินที่สามารถเป็นเจ้าของได้เพียงลำพัง หรือร่วมกับคนอื่นได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ เช่น บ้านและที่ดิน สงหาริมทรัพย์ เช่น รถยนต์ หรือหุ้น<sup>42</sup>

### 3.3.1 ประวัติความเป็นมา

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสมีวิวัฒนาการมาอย่างต่อเนื่องตั้งแต่โบราณ ภาษีมรดกมีลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมที่ผู้รับประโยชน์หรือทายาทชำระให้แก่รัฐเพื่อตอบแทนการที่รัฐได้อนุญาตให้ผู้นั้นได้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ตาย เมื่อ ค.ศ. 1914 ได้มีการนำระบบการจัดเก็บภาษีจากความร่ำรวย ได้แก่ ภาษีภาษีที่ดิน และภาษีการรับมรดก หรือเรียกว่าภาษีที่เก็บจากความร่ำรวยมาใช้ แต่ก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้มากนัก

### 3.3.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยนำการจัดเก็บภาษีการให้มาใช้ควบคู่กัน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สินระหว่างที่มีชีวิต<sup>43</sup>

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสเป็นการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกควบคู่กับภาษีจากการรับให้โดยมีประมวลกฎหมายภาษีอากร (Code générale de l'impôt) เป็นกฎหมายหลักในการกำหนดหลักเกณฑ์ในทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมรดก ในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสการจัดเก็บภาษีมรดกมิได้จัดเก็บเพื่อการทำรายได้ แต่เพื่อกระจายความมั่งคั่ง ลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีมรดกในฝรั่งเศสปัจจุบันนี้เริ่มมีแนวคิดในการลดภาระภาษีมรดกลงยกตัวอย่างเช่น ในรัฐบาลนาย Fillon ปี 2011 โดยยกเว้นภาษีมรดกสำหรับทายาทที่เป็นสามีภรรยาและคู่ชีวิตเป็นต้น<sup>44</sup>

<sup>42</sup>Inheritance tax Lifetime gifts, Inland Revenue, capital Taxes IHT2

<sup>43</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส,” วารสารนิติศาสตร์, ปีที่ 26 ฉบับที่ 1, 2542, น.63-67.

<sup>44</sup>สุปรียา แก้วละเอียด, “ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส,” แนวหน้า, วันศุกร์ ที่ 27 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558.



### 3.3.3 โครงสร้างของภาษีการรับมรดกและภาษีการให้

#### 3.3.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้รับมรดกเป็นผู้เสียภาษีตามกฎหมายที่ต้องยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมรดก ซึ่งจะแสดงรายละเอียดของทรัพย์สินทั้งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายภายในประเทศ แต่หากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายในต่างประเทศผู้รับมรดกจะต้องแสดงรายการเสียภาษีภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งหากไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือเสียภาษีล่าช้าต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่มด้วย

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก ในประเทศฝรั่งเศสได้แก่ทายาทตามกฎหมายหรือตามพินัยกรรม ยกเว้นกรณีต่อไปนี้

1) พิจารณาจากคุณสมบัติของผู้รับมรดก บุคคลต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

- สามีภรรยาและคู่ชีวิตตามระบบ Pacs ที่ยังมีชีวิตอยู่
- พี่หรือน้องหากมีเงื่อนไขครบ 3 ประการดังนี้ ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

1) ได้มีการชีวิตร่วมกับเจ้ามรดกอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

2) เป็นโสด หย่าร้าง เป็นหม้ายแยกกันอยู่กับคู่สมรส

3) มีอายุตั้งแต่ 50 ปีขึ้นไปหรือพิการหรือมีปัญหาสุขภาพที่เป็นอุปสรรคต่อการทำงาน

2) พิจารณาจากคุณสมบัติของเจ้ามรดก ทายาทผู้รับมรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดกในกรณีต่อไปนี้

- เจ้ามรดกเป็นผู้ได้รับความเสียหายจากสงครามหรือการก่อการร้าย
- เจ้ามรดกเป็นทหารที่เสียชีวิตจากการปฏิบัติหน้าที่ในต่างแดน
- เจ้ามรดกเป็นเจ้าของที่ดินดับเพลิง ตำรวจเจ้าหน้าที่ตรวจคนเข้าเมืองในกรณีที่เสียชีวิตจากการปฏิบัติหน้าที่ตามคำสั่ง

#### 3.3.3.2 ฐานภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก สามารถแบ่งเป็น 2 กรณี

1) กรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรืออยู่ในต่างประเทศ

2) กรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้บังคับขึ้นอยู่กับภูมิลำเนาของผู้รับมรดก

ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายและรวมถึงกรณีและผู้รับมรดกเคยอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเป็นเวลา 6 เดือน ภายใน 10 ปีที่ผ่านมา ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะอยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรืออยู่ต่างประเทศต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดก

หากผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเฉพาะแต่ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้นที่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดกทรัพย์สินต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

- กรณีที่ได้รับยกเว้นทั้งหมด

เงินค่าสินไหมทดแทนจากสัญญาประกันชีวิต เงินบำนาญที่จ่ายให้แก่คู่สมรส หรือ ทายาทโดยตรงของเจ้ามรดกได้แก่ บุตร หลาน เหลน บิดามารดาปู่ย่าตายาย

สถานที่ทางประวัติศาสตร์

ศิลปวัตถุ หนังสือ และวัตถุที่เป็นการสะสม เอกสารที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ที่มอบให้แก่ทางราชการ

- กรณีที่ได้รับยกเว้นบางส่วน

- ทรัพย์สินประเภทป่าไม้และเกษตรกรรม

- บริษัทส่วนตัว รวมถึงหุ้นและสินทรัพย์ของบริษัทนั้นๆ ด้วย

อาคารใหม่ที่ได้รับมาระหว่างวันที่ 1 มิถุนายน 1993 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 1994 และที่ได้รับมาระหว่างวันที่ 1 สิงหาคม 1995 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 1995 ทั้งนี้จะยกเว้นให้เฉพาะการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สินในครั้งแรกเท่านั้น

- อาคารที่ให้เช่าที่ได้รับมาระหว่างวันที่ 1 สิงหาคม 1995 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 1996 ทั้งนี้จะยกเว้นให้เฉพาะการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สินในครั้งแรกเท่านั้น

### 3.3.3.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสเป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก แต่สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น อัตราที่ใช้บังคับจะเป็นอัตราคงที่ อัตราภาษีอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ว้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 โดยอัตราจะแตกต่างกันตามมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับและจากลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก

### 3-3 อัตราภาษีมรดก และภาษีการให้ระหว่างบิดามารดากับบุตรของประเทศฝรั่งเศส

มูลค่าของทรัพย์สิน	อัตราภาษี
ตั้งแต่ 8,072 ยูโร	5
8,072 – 12109 ยูโร	10
12,109 – 15,932 ยูโร	15
15,932 – 552,324 ยูโร	20
552,324 – 902,832 ยูโร	30
902,838 – 1,805,677 ยูโร	40
มากกว่า 1,805,677 ยูโร	45

อัตราภาษีดังกล่าวให้นำมาใช้บังคับกับการให้ระหว่างคู่สมรส และผู้ที่อยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยไม่ได้จดทะเบียนสมรส

อัตราภาษีดังกล่าวให้นำมาใช้บังคับกับการให้ระหว่างพี่น้อง แต่สำหรับมูลค่าทรัพย์สินมรดก 24,430 ให้ชำระภาษีอัตรา ร้อยละ 35 และถ้าทรัพย์สินมรดกมีมูลค่าตั้งแต่ 24,430 ขึ้นไป ให้ชำระภาษีในอัตราร้อยละ 45

อัตราภาษีดังกล่าวให้นำมาใช้บังคับกับการภาษีมรดกและภาษีการให้ ระหว่างญาติที่ห่างกันออกไปไม่เกิน 4 ชั้น แต่ให้เริ่มชำระภาษีในอัตราร้อยละ 55 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องชำระในอัตราแรก

อัตราภาษีดังกล่าวให้นำมาใช้บังคับกับการภาษีมรดกและภาษีการให้ ระหว่างญาติที่ห่างกันออกไป 4 ระดับ และบุคคลที่ไม่ได้เป็นญาติกัน แต่ให้เริ่มชำระภาษีในอัตราร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องชำระในอัตราแรก

#### 3.3.3.4 การคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีเน้นที่ฐานภาษี ได้แก่ ภาษีมรดกสุทธิ จากการคำนวณทรัพย์สินมรดกตั้งเป็นหลัก และหักออกด้วยจำนวนหนี้สิน ในส่วนการคำนวณ และการจัดเก็บภาษี<sup>45</sup>

<sup>45</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล,เพ็ญอ่าว

ฐานภาษีที่ใช้คำนวณ ได้แก่ ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดมาหักด้วยหนี้สิน ค่าใช้จ่ายและ ค่าลดหย่อนซึ่งเป็นไปตามลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติของเจ้ามรดกเหลือเป็นมรดกสุทธินำมาคำนวณภาษีโดยคุณด้วยอัตราภาษีก้าวหน้า

ค่าลดหย่อน ประมวลรัษฎากรประเทศฝรั่งเศส กำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับทรัพย์สินมรดก เช่น หากผู้รับทรัพย์สินมรดกเป็น บุพการีหรือบุตรสามารถหักค่าลดหย่อนได้ 100,000 ยูโร หรือหากผู้รับทรัพย์สินมรดกเป็นพี่น้องกัน สามารถหักลดหย่อนได้ 15,932 ยูโร

การหักลดหย่อนของผู้เสียภาษีเป็นไปตามลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติของเจ้ามรดก ที่เป็นคู่สมรส บิดามารดา หรือบุตร ที่พิการทางร่างกายหรือจิตใจ หักค่าลดหย่อนได้ 275,000 ฟรังก์ แต่ถ้าตกเป็นของพี่ชาย น้องสาว ที่มีอายุมากกว่า 50 ปีหรือเป็นผู้พิการทางร่างกายหรือจิตใจ จนไม่สามารถเลี้ยงตนเองได้และอาศัยอยู่กับเจ้ามรดกตลอดเวลา 5 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ให้หักค่าลดหย่อนได้ 100,000 ฟรังก์ ทั้งนี้ อัตราภาษีเป็นแบบอัตราก้าวหน้าตามความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดก ดังนี้

- 1) ถ้าเป็นคู่สมรส บิดามารดาและบุตรของผู้ตาย จะเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าอัตราร้อยละ 5 – 40 ตามมูลค่าส่วนแบ่งในทรัพย์สินมรดก
- 2) ถ้าเป็นพี่น้องหรือองค์กรของรัฐ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 และร้อยละ 45 ตามมูลค่าส่วนแบ่งในทรัพย์สินมรดก
- 3) ถ้าผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นที่ไม่มีใช้ญาติ เสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 60<sup>46</sup>

### การหักส่วนลด (Reduction)

ผู้รับมรดกสามารถหักส่วนลดจากมูลค่าทรัพย์สินได้อีกในกรณีดังนี้

1. อัตราร้อยละประเภทความสัมพันธ์ของเครือญาติ ผู้รับมรดกจะได้รับอัตราร้อยละต่อเมื่อมีบุตร 3 คนขึ้นไป 1) ผู้รับมรดกมีบุตร 3 คน และรับมรดกจากบิดา ผู้รับมรดกมีสิทธิได้ส่วนลด 610 ยูโร (นับจากบุตรคนที่ 3) 2) ผู้รับมรดกเป็นหลานได้รับมรดกจากลุง ผู้รับมรดกมีบุตร 4 คน มีสิทธิได้รับส่วนลด 305x2 (นับจากบุตร 2 คนสุดท้าย)

---

<sup>46</sup>The French Tax System, Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate, This document gives a brief overview of the French tax system, It does not in any way constitute a statement of official doctrine, 2011, p.64.

2. กรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทประเภทอื่นๆ อัตราส่วนลด เท่ากับ 305 ยูโรต่อคน
3. หากผู้รับมรดกเป็นทหารผ่านศึก สามารถได้รับประโยชน์จากอัตราส่วนลด 50% ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย แต่ไม่ว่ากรณีใดส่วนลดจะไม่เกิน 305 ยูโร<sup>47</sup>

### 3.3.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี

#### (1) การประเมินทรัพย์สิน

ในการประเมินภาษีนั้นได้กำหนดว่าทรัพย์สินทุกประเภทที่ต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ (1) ทรัพย์สินทุกประเภทที่อยู่ภายในประเทศฝรั่งเศส ในกรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่นอกประเทศฝรั่งเศส (2) ทรัพย์สินทุกประเภทที่อยู่ภายใน และภายนอกประเทศ ในกรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส

การประเมินราคาทรัพย์สินให้ถือมูลค่าของทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย โดยทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีการขายทอดตลาดภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่มีการยื่นรายการเสียภาษีให้ใช้ราคาขายทอดตลาดเป็นราคาทรัพย์สิน ส่วนทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ให้คำนวณราคาตามสภาพของทรัพย์สินนั้นๆ

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม โดยคำนวณภาษีการรับมรดกจากส่วนแบ่งที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดกหนึ่งคนหลังจากที่ได้หักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการทำศพ และยังได้กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไว้หลายกรณี เช่น ทรัพย์สินประเภทป่าไม้หรือที่ใช้ในการเกษตรกรรม หรือทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางวัฒนธรรม

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดกมีดังนี้

- 1) เงินค่าสินไหมทดแทนจากสัญญาประกันชีวิต
- 2) ทรัพย์สินท้องถิ่นที่ให้เช่าระยะยาวและส่วนแบ่งที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม ป่าไม้
- 3) ศิลปวัตถุหรือหนังสือที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ที่มอบให้กับทางราชการ
- 4) เงินบำนาญที่จ่ายให้แก่คู่สมรส บิดามารดา หรือผู้สืบสันดาน

<sup>47</sup>สุปรียา แก้วละเอียด, *อั่งแล้ว เจริญรอดที่ 44*.

5) เงินบริจาคให้แก่ทางราชการ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นและสถาบันการศึกษา<sup>48</sup>

### (2) กำหนดเวลาและสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี

ขั้นตอนการจัดเก็บภาษี ผู้รับมรดกมีหน้าที่ต้องแสดงรายการทรัพย์สินภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากเจ้ามรดกตายในประเทศฝรั่งเศสหรือภายในระยะเวลา 1 ปี สำหรับกรณีอื่น โดยผู้รับมรดกต้องชำระภาษีทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน โดยผู้รับมรดกอาจชำระภาษีเป็นเงินสดเต็มจำนวน ผ่อนชำระหรือชำระภาษีด้วยทรัพย์สินก็ได้<sup>49</sup>

ทายาทผู้รับมรดกมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมรดก โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายใน 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่ถ้าเจ้ามรดกถึงแก่ความตายในต่างประเทศให้ขยายระยะเวลาเป็น 12 เดือน โดยชำระภาษี ณ วันที่ยื่นแบบ โดยอาจขอแบ่งชำระภาษีเป็นส่วนๆ ภายในเวลา 5 ปีได้ โดยมีหลักทรัพย์ค้ำประกันการชำระหนี้ค่าภาษีมรดก<sup>50</sup>

#### 3.3.3.6 ภาษีการให้

การให้ในประเทศฝรั่งเศสใช้คำว่า Donation ภาษีการให้ใช้คำว่า Droits de Donation ความหมายของการให้สำหรับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีไม่ได้หมายความรวมถึงการให้สิ่งที่ใช้ดำเนินชีวิตประจำวันทุกๆ ไป ดังนั้นการให้กันโดยทั่วไป เช่น การให้ในงานแต่งงาน วันเกิด ไม่ได้รวมอยู่ในขอบเขตของกฎหมายภาษี และการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ การให้หมายความถึงทรัพย์สินที่ให้ใช้เหตุผล ตามมาตรฐานในการดำรงชีพของผู้ให้ การให้ทรัพย์สินในที่นี้หมายความรวมถึงเงินสด รวมถึงการโอนอสังหาริมทรัพย์ เช่น การโอนบ้านทั้งหมดหรือบางส่วนให้กับลูกๆ การให้อาจทำได้ด้วยการส่งมอบ หรือด้วยการโอนทางทะเบียน ถ้าปรากฏว่าไม่มีภาษีมรดกที่ต้องชำระตามความเหมาะสม ระหว่างคู่สมรสตามกฎหมาย หรือคู่สามีภรรยาที่อยู่กินกันโดยไม่ได้จดทะเบียนสมรส และบุตร การนำภาษีการให้มาใช้ อาจจะเป็นวิธีการเดียวกับบุคคลที่มีความร่ำรวยเพื่อให้ได้ชำระภาษีมรดก หรือบุคคลที่ไม่ได้รับประโยชน์จากกองมรดก ดังนั้นการกำหนดภาษีการให้

<sup>48</sup> *Supra note 46*, p.64-66.

<sup>49</sup> สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขานุการวุฒิสภา, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 34*.

<sup>50</sup> เศรษฐพุฒิ สุทธิวาทณฤพุมิ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.45-46.

สมเหตุสมผลตามกฎหมาย ที่มีหลักการตรงกันข้ามกับสิทธิของบุตรในกฎหมายมรดก ทำให้บุคคลมีเสรีภาพมากขึ้นในการกำหนดกองมรดกของเขา

การให้แก่สมาชิกในครอบครัว ที่กระทำห่างกันเป็นเวลา 15 ปี ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี การให้นอกเหนือจากนี้ไม่ได้จะไม่ได้ได้รับการยกเว้น การยกเว้นภาษีนี้นี้ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล และบางกรณีขึ้นอยู่กับอายุของผู้ให้ด้วย กล่าวคือ

- คู่สมรสหรือผู้ที่อยู่กินกันฉันสามีภริยา ไม่เกิน 80,724 ยูโร
- บิดามารดาให้บุตร หรือบุตรให้บิดามารดา ไม่เกิน 100,000 ยูโร
- ปู่ย่าตายายให้หลาน ไม่เกิน 31,865 ยูโร
- พี่น้องให้แก่กัน ไม่เกิน 15,932 ยูโร
- หลานให้แก่กัน ไม่เกิน 7,962 ยูโร

นอกจากที่กล่าวมา การให้เงินสดไม่เกิน 31,865 ยูโรต่อบุตร หรือให้แก่หลาน ในกรณีที่ไม่มีบุตรแล้ว การให้เหล่านี้ได้รับการยกเว้นภาษี ถ้าปรากฏว่าผู้ให้มียุไม่ต่ำกว่า 80 ปี และผู้รับมียุเกิน 18 ปี ทั้งนี้ต้องมีการแจ้งต่อเจ้าหน้าที่

สำหรับคนพิการที่ได้ลงทะเบียน ได้รับการให้เนื่องจากความพิการ ไม่เกิน 159,325 ยูโร โดยไม่รวมกับสิทธิที่จะได้รับอย่างอื่นอีก สำหรับผู้พิการที่เป็นเด็กได้รับการลดหย่อนภาษีการให้จากพ่อแม่แต่ละคนย้อนหลังจำนวน 159,325 ยูโร และค่าลดหย่อนในอนาคตอีก 100,000 ยูโร

ถ้ามีการให้ทรัพย์สินนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษี ผู้รับจะต้องเสียภาษี อัตราภาษีขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สิน และผู้รับ นอกจากนี้การคำนวณภาษีจะแตกต่างกันไปตามทรัพย์สินที่ให้แต่ละชิ้น เมื่อคำนวณจำนวนที่ต้องเสียภาษีได้แล้วก็ต้องชำระภาษีในอัตราเดียวกับอัตราภาษีการรับมรดก สำหรับการให้ระหว่างบิดามารดา กับบุตร การให้ระหว่างคู่สมรส และผู้ที่อยู่กินกันฉันสามีภริยาโดยไม่ได้จดทะเบียนสมรส สำหรับการให้ระหว่างพี่น้อง ถ้าคำนวณแล้วต้องเสียภาษีไม่เกิน 24,430 ยูโร ให้เสียภาษีร้อยละ 35 ถ้าเกิน 24,430 ยูโร ให้เสียภาษีร้อยละ 45 สำหรับการให้ระหว่างญาติอื่นๆ ต้องเสียภาษีในอัตราราคที่ร้อยละ 55 ส่วนการให้บุคคลอื่นที่ไม่ใช่ญาติ ต้องเสียภาษีในอัตราราคที่ร้อยละ 60<sup>51</sup>

<sup>51</sup>Supra note 46, p.64-66.

ของขวัญเป็นเงินสดได้รับการยกเว้นเฉพาะสำหรับของขวัญเงินสดที่ขายของที่ระลึกที่จะทำเพื่อหลานหรือถ้าไม่มีทายาทสายตรงไปยังหลานสาวหรือหลานชายเป็น 31,865 ยูโร (ปี 2011) นี้จะให้ผู้บริจาคน้อยกว่า 65 ปีและบริจาคมากกว่า 18 ปี นอกจากนี้ของขวัญที่ควรประกาศและลงทะเบียนโดยการบริจาคที่สำนักงานภาษีท้องถิ่นของพวกเขาภายในหนึ่งเดือนของที่ระลึกจะได้รับการยกเว้นนี้สามารถสะสมค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ได้(เช่น 159,325 ยูโรสำหรับเด็กหลานของทั่วไป 31,865 ยูโรค่าเผื่อของขวัญหรือ 7,967 ยูโรสำหรับหลานสาวและหลานชาย) สามารถต่ออายุทุก ๆ สิบปีของขวัญ เช่น เงินสดจำนวนถึง 31,865 ยูโร (ปี 2011) จะได้รับการเด็กแต่ละคนทุกสิบปีไม่ต้องเสียภาษี

### 3.3.3.7 บทลงโทษ

ผู้รับมรดกเป็นผู้เสียภาษีตามกฎหมายที่ต้องยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมรดก ซึ่งจะแสดงรายละเอียดของทรัพย์สินทั้งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายภายในประเทศ แต่หากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายในต่างประเทศผู้รับมรดกจะต้องแสดงรายการเสียภาษีภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ซึ่งหากไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือเสียภาษีล่าช้าต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่มด้วย

การลงโทษทางอาญาสำหรับกรณีที่ร้ายแรงของการทุจริตงบการเงินจะได้รับการเพิ่มขึ้นสูงสุดของปีจำคุกเจ็ดและปรับ 2 ล้านบาทเมื่อการทุจริต<sup>52</sup>

### 3.3.4 ภาษีของขวัญหรือการให้ของฝรั่งเศส<sup>53</sup>

กรณีของขวัญที่มีขนาดใหญ่กว่าค่าใช้จ่ายที่มีอยู่แล้วผู้รับจะต้องเสียภาษีของขวัญกับค่าของที่ระลึก อัตราการจัดเก็บภาษีที่ใช้บังคับอยู่กับชนิดของที่ระลึกและบริจาคจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมีผลบังคับใช้หลังจากการหักเงินก่อนได้รับอนุญาตนอกจากนี้ภาษีที่ถูกนำไปใช้ในการ 'ลด' ขึ้นพื้นฐานเพื่อให้แต่ละชั้นของผลรวมมีการเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน ในปี 2013 มีอัตราดังต่อไปนี้:

#### 3-4 ภาษีการให้หรือของขวัญระหว่างผู้ปกครองและเด็กในปกครองของประเทศฝรั่งเศส

จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี	อัตราภาษี
น้อยกว่า 8,072 €	5%

<sup>52</sup>Frances Fight against Tax Evasion สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2558 จาก <http://www.spectrum-ifa.com/frances-fight-against-tax-evasion>.

<sup>53</sup>French Property สืบค้นเมื่อวันที่ 19 ตุลาคม 2558 จาก <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/gifts-tax/rates/>.



8,072 - 12,109 €	10%
12,109 - 15,932 €	15%
15,932 - 552,324 €	20%
552,324 - 902,838 €	30%
902,838 - 1,805,677 €	40%
มากกว่า 1,805,677 €	45%

### 3-5 ภาษีการให้หรือของขวัญระหว่างคู่สมรส

จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี	อัตราภาษี
น้อยกว่า 8,072 €	5%
8,072 - 15,932 €	10%
15,932 - 31,865 €	15%
31,865 - 552,324 €	20%
552,324 - 902,838 €	30%
902,838 - 1,805,677 €	40%
มากกว่า 1,805,677 €	45%

### 3-6 ภาษีการให้และของขวัญระหว่างน้องชายและน้องสาว

จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี	อัตราภาษี
ถึง 24,430 €	35%
มากกว่า 24,430 €	45%

อื่น ๆ สมาชิกในครอบครัวจะถูกเก็บภาษีในอัตรา 55% และผู้ที่อยู่นอกครอบครัวในอัตรา 60%

## 3.4 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศไทย

### 3.4.1 ประวัติความเป็นมา

ภาษีการรับมรดก Inheritance tax ในประเทศไทย ได้ถูกนำมาใช้เมื่อ ค.ศ. 1984 แทนที่ภาษีการเปลี่ยนแปลงทุน ซึ่งถูกนำมาใช้เมื่อ ค.ศ. 1975 เพื่อแทนการจัดเก็บภาษีของมรดก การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยเป็นไปตามพระราชบัญญัติของภาษีมรดก ค.ศ. 1984 (Inheritance Tax Act 1984) เงินรายได้จากภาษีมรดกมีมูลค่าไม่มากนัก แต่นิยมจัดเก็บกันเนื่องจากภาษีมรดก ถือเป็นภาษีที่ยุติธรรม จัดเก็บตามหลักความสามารถและไม่กระทบประชาชนส่วนใหญ่

และสร้างความเสมอภาคทางเศรษฐกิจ<sup>54</sup> ภาษีการรับมรดกที่ใช้อยู่ปัจจุบันได้นำไปใช้กับไม่เพียงแต่กับการให้ทรัพย์สินหลังจากราย แต่ยังรวมถึงการให้ในระหว่างที่มีชีวิตอยู่ด้วย การให้จำนวนมาก และคุณค่าของทรัพย์สินที่ให้ มักจะพบเห็นหลังจากราย กฎหมายของอังกฤษจะคั่นหาราคาที่ถ่ายโอนไป เพราะมันจะทำให้กองมรดกมีมูลค่าลดลงทันทีหลังจากที่มีการให้ ถ้ามีการให้หรือจำหน่ายไปในราคาที่น้อยกว่าจริงในขณะที่มีชีวิต จะถือว่าทรัพย์สินดังกล่าวยังคงเป็นส่วนหนึ่งของกองมรดก<sup>55</sup>

### 3.4.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี

ประเทศอังกฤษ มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยถือว่าภาษีมรดกเป็นส่วนหนึ่งของภาษีการโอน (Transfer Tax) เป็นการจัดเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย และมีการจัดเก็บภาษีการให้ในระหว่างผู้ตายยังมีชีวิต<sup>56</sup>

### 3.4.3 โครงสร้างของภาษีการรับมรดกและภาษีการให้

#### 3.4.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกองมรดก ได้แก่ ผู้จัดการกองมรดกหรือผู้แทนเจ้ามรดก โดยนำเงินจากกองมรดกมาใช้เสียภาษี

การยกเว้นภาษี กฎหมายกำหนดให้คู่สมรสและคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันของเจ้ามรดกได้รับยกเว้นภาษี โดยทรัพย์สินซึ่งบุคคลดังกล่าวได้รับไม่ต้องมารวมนับเป็นกองมรดก

#### 3.4.3.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยเป็นไปตามพระราชบัญญัติกองภาษีมรดก ค.ศ. 1984 (Inheritance Tax Act 1984) โดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักที่ตั้งทรัพย์สินควบคู่กัน และกำหนดให้การจัดเก็บภาษีกองมรดกในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมด ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในหรือนอกประเทศอังกฤษ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก

<sup>54</sup> เศรษฐพุฒิ สุทธิวาทณฤพุมิ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*.

<sup>55</sup> Macfarlanes, An Introduction to Inheritance Tax – the UK's Give Tax/Death duties, Private Client, 2013, Pp.2.

<sup>56</sup> Relevant to ACCA Qualification paper F6(UK), Inheritance Tax – Part 1, 2010, p.1.

(2) ในกรณีที่เจ้ามรดกไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก<sup>57</sup>

ฐานภาษี คำนวณโดยการนำทรัพย์สินที่ตกทอดมาเนื่องจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน โดยที่ ค่าใช้จ่ายประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในงานฌาปนกิจศพ หนี้สิน ค่าจัดการร้อยละ 5 ทรัพย์สินซึ่งเสียภาษีมรดกติดๆ กัน 2 ครั้งเนื่องจากเจ้าของมรดกถึงแก่กรรมถึง 2 รายติดๆ กันในระยะเวลา 5 ปี จะได้รับการลดหย่อนเป็นพิเศษ

### 3.4.3.3 อัตราภาษี

ประเทศอังกฤษการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นส่วนหนึ่งของภาษีการโอน กำหนดอัตราภาษีมรดกเป็นอัตราร้อยละ 40 ของมรดกที่ต้องเสีย

#### ตัวอย่าง: ต่ำกว่าเกณฑ์

ด้วยความไว้วางใจจอห์นได้ที่ดินมูลค่า £ 250,000 ในเดือนพฤษภาคม 2014 และไม่มีของขวัญอื่น ๆ ในช่วงเจ็ดปีที่ผ่านมาชายของที่ระลึกต้องเสียภาษีในทางเทคนิคเพราะทำเพื่อความไว้วางใจและไม่ได้ของแต่ละบุคคล แต่ในปริมาณที่น้อยกว่าค่าเพื่อปลอดภาษีปัจจุบันของ £ 325,000 เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีจะต้องมีการจ่ายเงินแต่ถ้าจอห์นเสียชีวิตภายในเจ็ดปีของการทำของที่ระลึก, ค่าเพื่อปลอดภาษีที่จะนำไปใช้กับที่ดินของเขาจะลดลงตามจำนวนเงินของที่ระลึกเช่น £ 325,000 - £ 250,000 = 75,000 £ เพียง 75,000 £ จึงจะนำมาประยุกต์ใช้กับส่วนที่เหลือของที่ดิน<sup>58</sup>

#### ตัวอย่าง: สูงกว่าเกณฑ์

ถ้าจอห์นได้ทำของขวัญก่อนหน้าของการพูด £ 250,000 เพื่อความไว้วางใจในปี 2009 ของขวัญที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดของเขาในช่วงเจ็ดปีพฤษภาคม 2014 จะมาถึง £ 500,000 และเขาจะต้องมีการจ่าย IHT บนอะไรมากกว่าปลอดภาษี เบี้ยเลี้ยง ในตัวอย่างนี้จอห์นจะต้องจ่ายภาษีใน £ 175,000 (£ 500,000 - 325,000 £) หากภาษีจะกลายเป็นของที่ระลึกในวันที่อยู่การใช้งานก็จ่ายครึ่งหนึ่งของอัตราปกติ - ดังนั้นขณะนี้ 20% ในตัวอย่างของเราจอห์นจะจ่ายภาษีของ £ 35,000 (20% ของ £ 175,000)

<sup>57</sup> สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขานุการวุฒิสภา, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 34*, น.4.

<sup>58</sup> Inheritance Tax Explained สืบค้นเมื่อวันที่ 19 ตุลาคม 2558 จาก <http://www.which.co.uk/money/tax/guides/inheritance-tax-explained/iht-taxable-gifts/>.

ถ้าคุณตายภายในเจ็ดปีของการทำของที่ระลึกก็คล้ายที่อัตราการตายจึงมีแนวโน้มที่จะเป็นภาษีที่จะต้องจ่ายมากขึ้น<sup>59</sup>

#### 3.4.3.4 การคำนวณภาษี

ประเทศอังกฤษมีการตีราคามูลค่าทรัพย์สินให้ถือเอาวันที่เจ้าของเดิมถึงแก่ความตายเป็นเกณฑ์ ซึ่งในทางปฏิบัติให้ถือราคาของทรัพย์สินที่ขายในครั้งหลังสุดเป็นราคาที่ถูกต้อง

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น ได้แก่

- (1) ทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าไม่ถึงตามจำนวนที่กำหนดไว้ (ไม่ถึง 265,000 ปอนด์)
- (2) มรดกที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ วิทยาศาสตร์ และทางศิลปะของชาติ ที่ถูกเก็บรักษาไว้ในประเทศอังกฤษและอยู่ในการควบคุมดูแลของกระทรวงการคลัง
- (3) หลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษบางประเภท ซึ่งผู้ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในอังกฤษเป็นเจ้าของได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษี
- (4) ทรัพย์สินมรดกส่วนที่มอบให้กับองค์การสาธารณกุศลของรัฐบาล

อัตราภาษีการให้ของประเทศอังกฤษเป็นอัตราคงที่ ร้อยละ 40 เหมือนกับภาษีการรับมรดก สำหรับการให้ที่กระทำภายใน 7 ก่อนถึงแก่ความตาย สำหรับการให้ที่บุคคลธรรมดาให้ต่อกองทุนการกุศล จะต้องเสียภาษีร้อยละ 20 แต่อาจเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 6 ของทุกๆ 10 ปี ในกรณี que ผู้ให้ตายก่อนวัยอันสมควรสำหรับการให้ที่ ผู้ให้ยังคงมีสิทธิได้รับประโยชน์ หรือมีสิทธิใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ต้องเสียภาษีการให้ในอัตราร้อยละ 40 สำหรับส่วนของทรัพย์สินที่ให้หลังจากหักส่วนที่ผู้ให้ได้รับประโยชน์ หรือยังมีสิทธิใช้ประโยชน์อยู่

ในการคำนวณภาษีกองมรดก ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินเหล่านี้มารวมด้วย คือ ทรัพย์สินที่ให้แต่ยังคงได้รับประโยชน์หรือสามารถใช้ประโยชน์ ทรัพย์สินที่ให้โดยมีเงื่อนไข และปรากฏว่ามีการปฏิบัติที่ผิดเงื่อนไข ทรัพย์สินที่ได้ให้ไปภายในเวลา 7 ปี ก่อนถึงแก่ความตาย

**ค่าใช้จ่ายตั้งต่อนี้สามารถนำมาหักจากราคาทรัพย์สินในกองมรดกได้ คือ**

-ค่าใช้จ่ายในการทำศพ

<sup>59</sup> Ibid

-หนี้สิน

-ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศให้หักค่าจัดการร้อยละ 5

-เครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศได้

### การให้ดังต่อไปนี้ได้รับการยกเว้นภาษี คือ

-การให้ต่อคู่สมรสตามกฎหมาย หรือผู้ที่อยู่กินกันฉันสามีภรรยาโดยไม่ได้จดทะเบียนสมรส จะได้รับการยกเว้นทั้งหมด แต่การให้คู่สมรสตามกฎหมายที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาอยู่ในสหราชอาณาจักรและไม่ได้เลือกที่จะอยู่อาศัยในสหราชอาณาจักร จะได้รับรับการยกเว้นภาษีการให้ไม่เกิน 325,000 ปอนด์

-การให้เพื่อการกุศล องค์กรการกุศลที่ได้รับการให้ จะได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด

-การให้เพื่อการใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ เช่น การให้ต่อพรรคการเมือง

-การให้ที่ไม่เกิน 3,000 ปอนด์ ต่อปีภาษี

-การให้ในพิธีสมรสไม่ว่าจะมีการจดทะเบียนสมรสหรือไม่ จากพ่อแม่ ไม่เกิน 5,000 ปอนด์ จากปู่ย่าตายาย ไม่เกิน 2,500 ปอนด์ และจากบุคคลอื่น ๆ ไม่เกิน 1,000 ปอนด์

-การให้นอกเหนือจากเงินเดือน ที่เป็นการจ่ายตามปกติและไม่มีการลงทุนของบริษัท

-การให้สิ่งของที่มีราคาไม่เกิน 250 ปอนด์ ต่อผู้รับ ต่อปี และ

-การให้สำหรับเลี้ยงดูครอบครัว<sup>60</sup>

### 3.4.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี

#### (1) การประเมินทรัพย์สิน

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินที่เป็นกองมรดก กล่าวคือ ทรัพย์สินทุกประเภทซึ่งเป็นทรัพย์สินของเจ้ามรดก ณ วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ และให้รวมถึงทรัพย์สินซึ่งเจ้ามรดกได้ให้แก่ผู้อื่นเป็นของขวัญ ในช่วงระยะเวลา 7 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวรวมกันแล้วมีมูลค่าเกินกว่า 325,000 ปอนด์ ประมาณ 17 ล้านบาท โดยเก็บภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 325,000 ปอนด์

<sup>60</sup>Supra note 52, p.1-2.

กฎหมายยังกำหนดให้ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น เช่น ทรัพย์สินที่มีมูลค่าทางวัฒนธรรมหรือทรัพย์สินประเภทป่าไม้หรือที่ใช้ในการเกษตร และค่าใช้จ่ายที่อาจนำมาหักจากฐานภาษีไว้หลายกรณี เช่น ค่าใช้จ่ายในการทำศพ

ทรัพย์สินมรดก หมายถึงทรัพย์สินทุกชนิดรวมทั้งสิทธิและประโยชน์ในรูปแบบใดๆ ที่เจ้ามรดกมีอยู่ในขณะที่ถึงแก่ความตาย ซึ่งประกอบด้วย

- 1) ทรัพย์สินทั้งหมดภายในประเทศอังกฤษ ไม่ว่าจะเป็นสิ่งหรืออสังหาริมทรัพย์ และไม่คำนึงว่าผู้ใดจะเป็นผู้รับ
- 2) ทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศอังกฤษและทรัพย์สินที่ตกทอดมายังผู้รับซึ่งอยู่ในประเทศอังกฤษ

## (2) กำหนดเวลาและสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี

ขั้นตอนการจัดเก็บภาษี ผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนของผู้ตายมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินและชำระภาษีภายใน 6 เดือน นับแต่วันสิ้นเดือนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>61</sup>

### 3.4.3.6 ภาษีการให้

กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีการให้ของประเทศไทย ได้บัญญัติรวมไว้ในกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยกฎหมายจะกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่เกิดจากการโอน อันจะนำไปสู่การทำให้มูลค่าของกองมรดกลดลง ในขณะที่มีการโอนทรัพย์สิน การให้ที่กระทำในระหว่างที่เจ้ามรดกยังมีชีวิต รวมถึงการขายในท้องตลาดที่มีราคาน้อยกว่าราคาที่แท้จริง

#### การให้หรือของขวัญที่ปลอดภาษีการให้

ของขวัญระหว่างสามีและภรรยาหรือคู่ค้าทางแพ่งที่มีทั้งที่มีภูมิลำเนาในสหราชอาณาจักรที่โอนมาจากบุคคลที่มีภูมิลำเนาอยู่ในสหราชอาณาจักรที่จะเป็นหุ้นส่วนมีภูมิลำเนาในต่างประเทศ, ของขวัญเท่านั้นถึง 55,000 £ได้รับการยกเว้น

ของขวัญเพื่อการกุศลในสหราชอาณาจักรจัดตั้งพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติมหาวิทยาลัยเนชั่นแนลทรัสต์และหน่วยงานอื่น ๆ บางอย่างของขวัญให้กับบุคคลทางการเมือง (ผู้ที่เป็นตัวแทนในรัฐสภาอย่างน้อยสอง ส.ส. ) ของขวัญให้กับสมาคมที่อยู่อาศัยจดทะเบียนและชุมชนกีฬาสมัครเล่น

<sup>61</sup>สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขานุการวุฒิสภา, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 34*, หน้า 4.

ของขวัญให้กับคนส่วนใหญ่ทำมากกว่าเจ็ดปีก่อนที่จะตายของคุณพวกเขาจะต้องให้กับคนที่ตรงข้ามกับการลงทุนหรือธุรกิจ

ของขวัญทำให้เป็นส่วนหนึ่งของ 'ค่าใช้จ่ายปกติ' ของคุณได้รับการยกเว้นนี้ช่วยให้คุณให้ออกไปจากเงินรายได้ส่วนเกินให้ของขวัญที่ไม่ได้ลดมาตรฐานของที่อยู่อาศัยไม่ได้มาจากเงินทุนและรูปแบบรูปแบบของการใช้จ่ายปกติบางอย่าง การทดสอบที่ดีที่สุดคือถ้าเงินที่มาจากบัญชีของคุณในปัจจุบัน

ของขวัญให้กับคนที่จะแต่งงานสูงสุด: £ 5,000 จากผู้ปกครองของทั้งคู่ในแต่ละ; £ 2,500 จากแต่ละปู่ย่าตายายหรือญาติที่ห่างไกลมากขึ้น; £ 2,500 จากเจ้าบ่าวเจ้าสาว (และในทางกลับกัน) และระหว่างคู่ค้าทางแพ่ง; £ 1,000 จากคนอื่น

หมายเลขใด ๆ ของของขวัญถึง £ 250 แต่ละผู้รับของขวัญเหล่านี้จะหมายถึงการครอบครองสิ่งต่างๆเช่นวันเกิดและของขวัญวันคริสต์มาส

ของขวัญสำหรับการบำรุงรักษาของสามีภรรยาหรือคู่รักอดีตสามีภรรยาหรือคู่ของอดีตแพ่งและญาติขึ้นอยู่กับคุณผ่านวัยชราหรือทุพพลภาพและสำหรับการบำรุงรักษาการศึกษาหรือการฝึกอบรมของบุตรหลานของคุณ (รวมถึงขั้นตอนและลูกบุญธรรม) ในการศึกษาจนถึงอายุ 18 ปีหรือต่ำกว่า

มูลค่าของขวัญได้ถึง £ 3,000 รวมในแต่ละปีภาษีคุณไม่สามารถใช้ร่วมกับเหล่านี้เป็นของขวัญที่มูลค่า £ 250 แก่คนคนเดียวกันได้

สามีภรรยาและคู่ค้าทางแพ่งแต่ละคนได้สูงสุด £ 3,000 โดยสามารถดำเนินการส่วนใดส่วนหนึ่งที่ไม่ได้ใช้ไปข้างหน้าหนึ่งปีเท่านั้นในปีถัดไป ของขวัญนี้เป็นที่รู้จักกันเป็น 'ได้รับการยกเว้นประจำปี'

### 3.4.3.7 บทลงโทษ

โดยทั่วไปภาษีมรดกจะต้องมีการชำระภายใน 6 เดือน หลังจากการสิ้นสุดของเดือนที่มีการโอนเกิดขึ้น หรือในกรณีการโอนที่ได้ทำขึ้นหลังจากวันที่ 5 เมษายน และก่อนถึงวันที่ 1 ตุลาคมในปีใดๆ นอกเหนือจากในกรณีที่มีความตายเกิดขึ้น ก็จะต้องมีการชำระภาษีเมื่อสิ้นสุดของเดือนเมษายนในปีถัดไป

ในกรณีไม่ได้ชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว จะต้องเสียดอกเบี้ยตามที่กฎหมายกำหนด และไม่มีการบรรเทาภาระภาษีแต่อย่างใด

### 3.5 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ค.ศ. 1940

#### 3.5.1 ประวัติความเป็นมา

ประเทศญี่ปุ่น เริ่มจัดเก็บภาษีกองมรดกซึ่งเป็นฐานทรัพย์สินของผู้ตายในปี 1905 จนกระทั่งในปี 1950 โดยจัดเก็บจากมรดกซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ได้รับจากผู้ตายรวมถึงการให้ จนในปี 1953 ได้แยกออกเป็นภาษีการรับมรดก(Inheritance Tax) และภาษีการให้ (Gift Tax)

ประเทศญี่ปุ่นนำภาษีมรดกมาใช้ตั้งแต่ ค.ศ. 1905 โดยมีที่มาจากภาษีที่ดิน เป็นภาษีที่เก็บจากการเข้าครอบครองทรัพย์สิน ระบบภาษีมรดกแบบเดิมได้ใช้มาจนกระทั่ง ค.ศ. 1949 มีการเปลี่ยนแปลงใน ค.ศ. 1950 เพื่อให้เข้าถึงการเก็บภาษียิ่งขึ้น โดยมีการกำหนดคุณสมบัติของผู้รับมรดกหรือผู้รับการให้ หรือผู้รับพินัยกรรม และราคาของทรัพย์สิน เพื่อใช้เป็นฐานภาษีในการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินตลอดชีวิตของผู้รับ ใน ค.ศ. 1953 มีการแก้ไขเพิ่มเติมการจัดเก็บภาษี โดยแยกเป็นภาษีมรดก และภาษีการให้ และยกเลิกการวิธีการจัดเก็บภาษีสะสม

สำหรับภาษีการให้ ถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น เนื่องจากถ้าไม่มีการจ่ายภาษีการให้ ผู้ถือครองทรัพย์สินจะแจกจ่ายทรัพย์สินของตนไปก่อนที่จะถึงแก่ความตาย เพื่อที่จะหลีกเลี่ยง หรือลดภาระของภาษีมรดก

ค.ศ. 1958 ได้มีการปรับปรุงระบบภาษีมรดกและภาษีการให้ ภายใต้หลักการของระบบเดิม ผู้รับมรดก หรือรับการให้ ต้องรับผิดชอบต่อภาษีจากทรัพย์สินที่ได้รับ และการจัดสรรทรัพย์สินในหมู่ผู้รับมรดกจะทำให้ภาระในการเสียภาษีมรดกมีความแตกต่างกันมาก ในบางกรณีการจัดสรรทรัพย์สินมรดกได้กระทำเพียงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก

ภายใต้บังคับของระบบปัจจุบัน จำนวนภาษีมรดกอยู่บนพื้นฐานของจำนวนทายาท ตามกฎหมาย และส่วนแบ่งที่แต่ละคนได้รับตามกฎหมาย<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Tax Bureau, Ministry of Finance. Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2006, Research Division, Tax Bureau, Ministry of Finance 3-1-1, Kasumigaseki, Chiyoda-ku, Tokyo, 100- 0013 JAPAN, Pp.129.



### 3.5.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษี

ประเทศญี่ปุ่นใช้ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นระบบภาษีการรับมรดกและจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กับภาษีการรับมรดก

### 3.5.3 โครงสร้างของภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่น

ภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่นมีโครงสร้างกฎหมายแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ภาษีการรับมรดก และภาษีการให้ โดยภาษีการให้เป็นการพัฒนาเพื่อเสริมความสมบูรณ์ของภาษีการรับมรดก เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีการรับมรดก ในกรณีที่เจ้ามรดกใกล้ถึงความตาย โดยแบ่งเป็น 8 หมวด รวม 71 มาตรา<sup>63</sup> โดยมีโครงสร้างดังต่อไปนี้

#### 3.5.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก และภาษีการให้ในประเทศญี่ปุ่น ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งได้รับทรัพย์สินโดยการรับมรดก หรือพินัยกรรม หรือการให้ และเป็นผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับทรัพย์สิน
2. บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งได้รับทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นโดยทางมรดก พินัยกรรม หรือการให้ และบุคคลนั้นไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับทรัพย์สินนั้น
3. บุคคลผู้ได้รับทรัพย์สินโดยทางมรดก และ
  - มีภูมิลำเนาอยู่นอกประเทศญี่ปุ่น
  - มีสัญชาติญี่ปุ่น
  - มีทรัพย์สินที่ได้รับ หรือสิ่งอื่น ๆ จากบุคคลผู้มียุติบัตรอยู่ในประเทศญี่ปุ่นไม่น้อยกว่า 5 ปี
4. บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งได้รับทรัพย์สินจากการให้ ก่อนที่จะมีการนำระบบภาษีมาบังคับใช้

ภาษีมรดกได้รับการลดหย่อน โดยคำนวณดังนี้ 50 บวกด้วย จำนวน 10 ล้าน คูณด้วย ทายาทตามกฎหมาย ในการคำนวณจำนวนของค่าลดหย่อนจะไม่มีการนำรายการอื่นๆ มา

---

<sup>63</sup>สุเมธ ศิริคุณโชติ และภชิสรา เขมวารากรณ์, “กฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่น,” วารสารนิติศาสตร์, ฉบับที่ 1, ปีที่ 44, น.154 (มีนาคม 2558).

ลดหย่อนอีก เช่น การประกันชีวิต ส่วนจำนวนของบุตรที่นำมาใช้รวมเป็นทายาทตามกฎหมาย รวมถึง ทายาทตามกฎหมายจำนวน 1 คน<sup>64</sup>

ภาษีการให้จะเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ได้รับมาในปีปฏิทิน การประเมินภาษีการให้ จะใช้ราคาของทรัพย์สินในปัจจุบัน หรือราคาของทรัพย์สินในขณะที่ได้รับ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ (Gift Tax) ของประเทศญี่ปุ่นนั้นได้แก่ผู้รับโอนโดยจะต้องเสียภาษีภายใน 1 ปี นับแต่วันที่มีการให้ ทรัพย์สินโดยถือเอามูลค่าทรัพย์สินในวันที่ให้เป็นเกณฑ์ การคิดคำนวณภาษีนั้นผู้รับโอนจะสามารถหัก ลดหย่อนได้จำนวนหนึ่งแต่ก็มีการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้เลยสำหรับการรับโอนมาตามคำสั่งศาล หรือได้มาเพื่อการศาสนา การกุศลการวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ รวมถึงในกรณีที่มีการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้นั้นเป็นญาติที่ต้องรับผิดชอบในตัว ผู้เยาว์นั้นส่วนในเรื่องอัตราภาษีจะใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้าซึ่งก็จะมีอัตราภาษีที่สูงมาก สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปี ถัดไป จากปี ที่ได้รับทรัพย์สินและให้มีการชำระภาษีการให้ในวันที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่ในกรณีที่ ภาษีการให้ที่มีจำนวนภาษีมามากกว่า 50,000 เยน ก็สามารถขอเลื่อนการจ่ายภาษีการให้ไปได้จนถึง 5 ปีแต่จะต้องเสียภาษีการให้เพิ่มแล้วแต่กรณีการเก็บภาษีจากการให้โดยเสนหาและการโอนมรดกโดย เก็บในรูปแบบภาษีทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น ทำให้ทราบถึงประเภทภาษีที่นิยมจัดเก็บ ไม่ว่าจะเป็น ภาษีกองมรดกภาษีการรับมรดก และภาษีที่จัดเก็บควบคู่กับภาษีมรดก คือภาษีการให้ โดยตัวอย่าง ประเทศที่เก็บภาษีมรดกดังกล่าวข้างต้นมีรูปแบบการเก็บภาษีแตกต่างกันไปตามสังคมและวัฒนธรรม ของแต่ละประเทศ แต่มีหลักการเดียวกันคือ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และนอกจากจะมีการเก็บภาษีในรูปแบบภาษีทรัพย์สินแล้ว ยังมีการเก็บภาษีในรูปแบบภาษีเงินได้ จากการให้โดยเสนหาและการโอนมรดก<sup>65</sup> โดยรายการดังต่อไปนี้จะไม่รวมอยู่ในฐานภาษี

1. ทรัพย์สินที่ได้รับจากบริษัท เนื่องจากเงินจำนวนนี้จะรวมอยู่ในฐานภาษีเงินได้ ตามปกติอยู่แล้ว
2. ทรัพย์สินที่ได้รับเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการดำรงชีพ และเพื่อการศึกษาจากญาติที่ รับผิดชอบหรือสนับสนุนการศึกษาของผู้รับ

<sup>64</sup>Supra note 62, Pp.130-131.

<sup>65</sup>มณีนันท์ หล่อปิ่นมณี, “การลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมผ่านรูปแบบการ เก็บภาษีส่วนเกินทุนกรณีการให้โดยเสนหาและการโอนมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะ นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555).

3. ทรัพย์สินที่ได้รับโดยบุคคลที่มีส่วนร่วมในทางการศึกษา การกุศล วิทยาศาสตร์ หรือกิจกรรมอื่นๆ สำหรับการบริการสาธารณะตามเงื่อนไขที่กำหนด และทรัพย์สินนั้นจะถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์สาธารณะ

4. ทรัพย์สินที่ให้เพื่อการส่งเสริมการวิจัย และวิทยาศาสตร์โดยเฉพาะ จากกองทุนที่ไม่แสวงหากำไร

5. เงินที่ได้รับตามสิทธิสำหรับคนพิการที่ดำเนินโดยหน่วยงานของรัฐส่วนท้องถิ่น

6. ทรัพย์สินที่ให้เพื่อการมีส่วนร่วมทางการเมือง ตามกฎหมาย

7. เงินที่กองทุนให้แก่คนพิการอย่างรุนแรงตั้งแต่ 60 ล้านเยนขึ้นไป

การยกเว้นภาษีการให้ทั่วไป มีจำนวน 1,100,000 เยน

การยกเว้นภาษีการให้สำหรับคู่สมรส คู่สมรสที่สมรสกันมาแล้วไม่น้อยกว่า 20 ปี หรือนานกว่านั้น การให้ทรัพย์สินที่อยู่อาศัยสำหรับอยู่กินด้วยกัน หรือได้รับเงินสำหรับการซื้อ ทรัพย์สินดังกล่าวจากคู่สมรส นอกจากจะได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับการสมรสแล้ว ยังได้รับการยกเว้นภาษีการให้ในจำนวนไม่เกิน 20 ล้านเยน แต่การยกเว้นสำหรับการสมรสจะนำมาใช้อ้างเพื่อการยกเว้นภาษีได้เพียงครั้งเดียว

### 3.5.3.2 ฐานภาษี Tax Base

การจัดเก็บภาษีมรดก กำหนดจากราคาสูงสุดของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับจากการรับมรดก หรือพินัยกรรม หลังจากที่ได้หักหนี้ และค่าใช้จ่ายในการงานศพ รวมทั้งทั้งทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้ ก่อนที่จะมีการนำระบบภาษีมรดกมาบังคับใช้ การประเมินราคาทรัพย์สินขึ้นอยู่กับราคาในปัจจุบัน หรือราคาที่เข้าครอบครอง

รายการดังต่อไปนี้ไม่รวมอยู่ในฐานภาษี คือ

- จำนวนของทรัพย์สินที่ได้รับโดยทางมรดก หรือพินัยกรรม โดยบุคคลที่รับ เป็นผู้มีส่วนร่วมในทางศาสนา การกุศล วิทยาศาสตร์ หรือกิจกรรมอื่นเพื่อสาธารณะประโยชน์ เมื่อทรัพย์สินนั้นจะนำไปใช้เพื่อเป้าหมายสาธารณะ

- สิทธิที่จะได้รับการจ่ายเงินจากระบบการช่วยเหลือซึ่งกันและกัน สำหรับคนพิการที่ดำเนินการโดยองค์กรสาธารณะท้องถิ่นตามระเบียบของพวกเขา

- เงินประกันชีวิต และเงินประกันอุบัติเหตุส่วนบุคคล ที่จะได้แก่ทายาท ด้วยความตายของเจ้ามรดก

- เงินบำนาญ หรือเงินที่จ่ายให้ทำนองเดียวกัน ซึ่งได้รับโดยเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ซึ่งจ่ายภายใน 3 ปี หลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>66</sup>

ดังนั้น หากกล่าวโดยสรุปแล้ว ฐานภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นคือมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้รับมาจากรับมรดก (รวมถึงทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยการให้ ซึ่งผู้รับให้เสียภาษีโดยวิธีพิเศษ) หรือโดยการยกให้ทางพินัยกรรม รวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาภายใน 3 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หักด้วยค่าใช้จ่ายซึ่งได้แก่หนี้สิน และค่าใช้จ่ายอื่นๆตามที่กฎหมายกำหนด

### 3.5.3.3 อัตราภาษี

อัตราการจัดเก็บภาษี เป็นอัตราก้าวหน้าตั้งแต่อัตราร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 50

ความรับผิดชอบในภาษีมรดกขั้นต้น คำนวณบนพื้นฐานของสมมติฐานว่า จำนวนภาษีสูงสุดที่เกิดขึ้นจากการรับมรดกสอดคล้องกับความคล่องกับสัดส่วนการรับมรดกตามกฎหมาย โดยใช้ อัตราภาษีก้าวหน้า ตามตามจำนวนทรัพย์สินมรดกที่ทายาทตามกฎหมายแต่ละคนได้รับ<sup>67</sup>

#### 3-7 ตารางคำนวณภาษีการรับมรดกอัตราภาษีมรดก(แก้ไขอัตราเริ่มใช้บังคับ 1 มกราคม 2015)

จำนวนที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ	อัตราภาษี	ยอดเงินของการหัก
10 ล้านบาท	10%	
30 ล้านบาท	15%	500,000 เยน
50 ล้านบาท	20%	2 ล้านบาท
100 ล้านบาท หรือน้อยกว่า	30%	7 ล้านบาท
200 ล้านบาท หรือน้อยกว่า	40%	17 ล้านบาท
300 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	45%	27 ล้านบาท
600 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	50%	42 ล้านบาท
เกิน 6 พันล้านบาท	55%	72 ล้านบาท

#### การยกเว้นภาษี

<sup>66</sup>Supra note 59, Pp.130.

<sup>67</sup> Sakakibara & Co, Japanese Inheritance Tax for a Person Who Does Not Have a Japanese Nationality, September 2011, p.3.

1. ทรัพย์สินมรดกสุทธิ 50 ล้านบาทบวกค่าลดหย่อนเพิ่มเติมจำนวน 10 ล้านบาทต่อจำนวนผู้รับมรดก 1 คน
2. ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการศานาการกุศลวิทยาศาสตร์และเพื่อใช้ประโยชน์สาธารณะ
3. เงินที่จ่ายช่วยเหลือคนพิการ
4. เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิตของผู้เอาประกันภัยที่ถึงแก่กรรมตามที่ระบุไว้ในกรมธรรม์
5. เงินบำเหน็จบำนาญค่าทดแทนการออกจากงานของผู้ถึงแก่กรรม

#### สิทธิพิเศษสำหรับผู้รับมรดกบางคน

1. กรณีที่ผู้รับมรดกเคยได้รับทรัพย์สินในลักษณะเป็นการให้ภายใน 3 ปีก่อนผู้ตาย เสียชีวิตมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับการยกให้นั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกแต่ยอมให้นำภาษีการให้มาหักได้
2. ในกรณีคู่สมรสที่เคยได้รับทรัพย์สินในลักษณะเป็นการให้ดังกล่าวในข้อแรกก็สามารถที่จะลดภาษีมรดกในลักษณะดังกล่าวได้
3. ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีอายุไม่ถึง 20 ปีให้พิจารณาว่าอีกกี่ปีจะอายุถึง 20 ปีเอาจำนวนปีที่เหลืออยู่คูณด้วยจำนวนเงินตามที่กฎหมายระบุไว้และสามารถนำเงินจำนวนนี้มาหักจากภาษีมรดกที่จะต้องเสียภาษีได้
4. ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นคนพิการจะต้องนำอายุปัจจุบันมาคำนวณปีที่เหลืออยู่จนกว่าบุคคลพิการนั้นจะมีอายุ 70 ปีและเอาจำนวนปีที่เหลืออยู่คูณด้วยจำนวนเงินตามที่กฎหมายระบุไว้โดยสามารถนำเงินจำนวนนี้มาหักจากภาษีมรดกที่ต้องเสียภาษีได้
5. ถ้าผู้ตายเคยได้รับทรัพย์สินในลักษณะเป็นมรดกภายใน 10 ปี ก่อนตายจะมีส่วนลดตามที่กฎหมายระบุไว้ซึ่งสามารถนำมาหักจากภาษีมรดกได้
6. ในกรณีที่ผู้รับมรดกได้รับที่ดินสำหรับทำเกษตรกรรมก็สามารถที่จะหักภาษีมรดกโดยคำนวณจากค่าของที่ดินหักด้วยเงินที่ได้ในการทำเกษตรกรรมแต่ละปีจนครบ 20 ปีในกรณีนี้ให้ใช้เมื่อผู้รับมรดกรับว่าจะทำการเกษตรต่อไปอีก 20 หรือจนกว่าจะตายแต่หากเลิกทำการเกษตรก่อนครบ 20 ปีก็ต้องเสียภาษีมรดกในส่วนที่ได้รับยกเว้นพร้อมดอกเบี้ยด้วย

#### การหักค่าใช้จ่าย

1. ค่าใช้จ่ายในการทำศพไม่เกินกว่าจำนวนตามที่กฎหมายระบุไว้- ยกเว้นให้แก่ทรัพย์สินของผู้ถึงแก่กรรมคนหนึ่งจำนวนหนึ่งและหักลดหย่อนให้แก่ผู้รับมรดกอีกทุกคนๆละอีกจำนวนหนึ่ง

2. ยกเว้นให้แก่ผู้รับมรดกแต่ละคนที่ได้รับทรัพย์สินมีมูลค่าไม่เกินตามที่กฎหมายระบุไว้

### การคำนวณภาษีมรดกในกรณีพิเศษ

การคำนวณภาษีมรดกสำหรับที่พักอาศัยขนาดเล็ก

สถานที่สำหรับการธุรกิจน้อยกว่า 400 ตารางเมตร หรือสถานที่อยู่อาศัยน้อยกว่า 240 ตารางเมตร จะได้รับการลดหย่อนภาษีร้อยละ 80 หรือ 50 ตามลำดับ

การคำนวณภาษีสำหรับการรักษาสินทรัพย์ทางธุรกิจ

- สำหรับหุ้นโดยไม่ต้องมีการซื้อคืนตามราคาตลาด สำหรับบุคคลที่ได้มาโดยการรับมรดก จะได้รับการลดภาษีมรดกร้อยละ 10 สูงสุดไม่เกิน 100 ล้านบาท

- สำหรับป่าไม้ และภูเขา (สถานที่ที่เป็นป่า และการเจริญเติบโตของต้นไม้) บุคคลธรรมดาที่ได้รับเป็นมรดก จะได้รับการลดภาษีมรดกร้อยละ 5

การคำนวณภาษีสำหรับการรักษาการทำการเกษตร

การชำระภาษีมรดกสำหรับพื้นที่ทำการเกษตรอาจจะถูกเลื่อนออกไป เพราะความแตกต่างของราคาที่ดินสำหรับทำการเกษตรระหว่างราคาตามท้องตลาด และราคาสำหรับเกษตรกร และถ้าทายาทหรือผู้รับมรดก ได้แสดงเจตนาที่จะทำเกษตรกรรมต่อไปในพื้นที่มรดก พร้อมกับมีการยกเว้นการเก็บภาษีมรดก เมื่อทายาทได้ทำเกษตรกรรมเป็นเวลา 20 ก็จะได้รับยกเว้นการชำระภาษีมรดกสำหรับพื้นที่ทำการเกษตรดังกล่าว ถ้าปรากฏว่ามีการยกเลิกการทำการเกษตรก่อนครบกำหนด 20 ปี ตามที่กล่าวมา จะต้องมีการจ่ายมรดก พร้อมดอกเบี้ยสำหรับภาษีมรดกตั้งแต่วันที่แสดงเจตนาเลื่อนการชำระภาษีมรดก การเลื่อนเสียภาษีมรดกสำหรับพื้นที่ทำการเกษตรไม่สามารถนำมาใช้กับพื้นที่บางเขตเมืองบางพื้นที่ที่มีการกำหนดยกเว้น<sup>68</sup>

### 3-8 อัตราภาษีการให้

จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีการให้	อัตราภาษี
2,000,000	10

<sup>68</sup>Supra note 62, Pp.130-131, Pp.134.

3,000,000	15
4,000,000	20
6,000,000	30
10,000,000	40
มากกว่า 10,000,000	50

### 3.5.3.4 การคำนวณภาษี Calculation of Total Tax

การคำนวณภาษีมรดก ดำเนินการดังต่อไปนี้

#### (1) การคำนวณภาษีทั้งหมด Calculation of Total Tax

ทรัพย์สินที่เป็นของขวัญจากทายาททายาท หรือผู้ได้รับมรดกได้รับภายใน 3 ปี ก่อนที่จะมีการตกทอดทางมรดก ราคาของทรัพย์สินที่ได้รับจะต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีสำหรับการเสียภาษีมรดก จากนั้น ดำเนินการคำนวณ ดังต่อไปนี้

- จำนวนภาษีที่ได้รับการยกเว้นภาษี จะถูกนำมาหักออกจากราคาของทรัพย์สินที่ได้รับจากมรดกหรือพินัยกรรมทั้งหมด จำนวนเงินที่เหลือคือ จำนวนที่ต้องเสียภาษี

- จำนวนของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี จะถูกจัดสรรไปยังทายาทแต่ละคน สอดคล้องกับจำนวนทายาทตามกฎหมาย ตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่ง โดยไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนที่ทายาทแต่ละคนจะได้รับจริง

- ราคาของทรัพย์สินที่จัดสรรให้ทายาทแต่ละคน สอดคล้องกับจำนวนของทายาทตามกฎหมาย คุณด้วยอัตราภาษีที่สอดคล้องกับจำนวนภาษีนั้น ดังนั้นการคำนวณภาษีสำหรับทายาทตามกฎหมายทุกคน ทำให้ได้รับภาษีสูงสุด

การคำนวณภาษีโดยรวม เป็นการดำเนินการเพื่อที่จะจัดสรรจำนวนภาษีที่ทายาทและผู้รับมรดกแต่ละคนจะต้องรับผิดชอบตามสัดส่วนที่เป็นจริง

ถ้าทายาทหรือผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่คู่สมรส ผู้เยาว์(รวมถึงผู้รับมรดกแทน) หรือผู้บุพการี จะต้องรับผิดชอบภาษีมรดกเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่คำนวณได้

## (2) เครดิตภาษีสำหรับทายาทบางประเภท

-ถ้าทายาท หรือผู้รับมรดกได้รับการให้จากเจ้ามรดก 3 ปี ก่อนที่จะถึงแก่ความตาย และราคาของทรัพย์สินที่ให้รวมอยู่ในราคารวมของทรัพย์สินมรดก หรือพินัยกรรม การจัดเก็บภาษีมรดก จะต้องให้เครดิตกับภาษีการให้ของทรัพย์สินนั้น

-ถ้าคู่สมรสยังมีชีวิตอยู่ได้รับทรัพย์สินที่นำมาหักจากภาษีมรดกได้ ก็ให้สามารถนำทรัพย์สินดังกล่าวมาหักจากจนวนที่จะต้องเสียภาษีมรดกได้

-ถ้าทายาทเป็นผู้เยาว์อายุต่ำกว่า 20 ปี จะสามารถนำจำนวนปีที่ยังไม่ถึงยี่สิบคุณด้วยจำนวน 60,000 เยน แล้วนำมาหักออกจากจำนวนที่ต้องเสียภาษีมรดก

-ถ้าทายาทเป็นคนพิการ สามารถนำราคาเครื่องมือ หรืออุปกรณ์ที่ต้องใช้เป็นราคา 60,000 เยน มาหักจากภาษีมรดก ถ้าเป็นคนพิการอย่างรุนแรงจะหักได้ 120,000 เยน

-ถ้าเจ้ามรดกได้รับทรัพย์สินจากการรับมรดกภายใน 10 ปี ก่อนถึงแก่ความตาย ให้หักภาษีมรดกที่ต้องชำระเป็นจำนวน ร้อยละ 1

-ในกรณีที่ผู้รับช่วงจ่ายภาษีการให้ตามระบบการจัดเก็บภาษี ก่อนที่มีการใช้บังคับภาษีมรดก สามารถนำจำนวนที่จ่ายดังกล่าวมาหักจากภาษีมรดก ในการรับมรดกของผู้ให้<sup>69</sup>

**การคำนวณภาษีการให้** ในขณะที่ให้ การกำหนดภาษีการให้จะต้องกำหนดจากทรัพย์สินที่ให้เป็นการเฉพาะ แยกจากทรัพย์สินที่ให้เป็นการทั่วไป ภาษีจะกำหนดจากอัตราภาษีที่ประกาศ โดยจะคิดจำนวนร้อยละ 25 จากส่วนที่เกินหลังจากมีการหักลดหย่อนพิเศษ จำนวน 25 ล้านเยน

การกำหนดภาษีการให้ในขณะที่การชำระภาษีมรดก จะคำนวณบนพื้นฐานราคาทรัพย์สินที่ให้ภายใต้บังคับของการคำนวณภาษีการให้ และภาษีมรดก โดยจำนวนภาษีการให้จะเท่ากับ ภาษีการให้ที่จ่ายแล้ว หักด้วยภาษีมรดก ราคาทรัพย์สินที่ให้ที่จะนำมาคำนวณภาษีมรดก จะต้องเป็นราคาในขณะที่มีการให้<sup>70</sup>

<sup>69</sup>*ibid*, Pp.131-132.

<sup>70</sup>*Supra note 62*, Pp.134-135.



### 3.5.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี

#### (1) การประเมินทรัพย์สิน

จัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเทศ ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สิน จดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม โดยให้รวมมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี หลังหัก ค่าใช้จ่ายแล้วจึงหักค่าลดหย่อน อันประกอบด้วยค่าลดหย่อนพื้นฐาน 50 ล้านบาทต่อเจ้ามรดก 1 คน ประมาณ 15 ล้านบาท และค่าลดหย่อน 10 ล้านบาทต่อทายาทโดยธรรม ประมาณ 3 ล้านบาท นอกจากนี้ยังกำหนดยกเว้นให้แก่ทรัพย์สินหลายประเภท เช่น อสังหาริมทรัพย์อันที่อาศัยได้รับการ ยกเว้น หากขนาดไม่เกิน 240 ตารางเมตร หรือทรัพย์สินที่ได้ให้บริจาคแก่องค์การกุศล หรือแก่รัฐ

มีทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีการรับมรดก ได้แก่

1) ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับศาสนา การกุศล วิทยาศาสตร์หรือกิจกรรมเพื่อประโยชน์ สาธารณะ

2) เงินที่จ่ายช่วยเหลือคนพิการ

3) เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิต

4) เงินบำเหน็จบำนาญ

การจัดเก็บภาษีการให้ จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินที่ได้รับในปีปฏิทิน โดยใช้ราคาตลาด หรือมูลค่าทรัพย์สิน ณ วันที่ได้มา ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี การให้ ได้แก่

1) ทรัพย์สินที่ได้มาจากการประกอบกิจการ

2) ทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยและเป็นเพื่อค่าใช้จ่ายในการศึกษา

3) ทรัพย์สินที่ได้จากการศาสนา การกุศล วิทยาศาสตร์หรือการสาธารณประโยชน์

4) เงินทุนเพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์และการวิจัยทั่วไปที่ได้จากกองทุนที่ไม่หวัง ผลกำไร

5) เงินที่จ่ายเพื่อช่วยเหลือคนพิการ

6) เงินที่บริจาคให้กับพรรคการเมือง<sup>71</sup>

<sup>71</sup>*ibid*, Pp.130-131.

## (2) กำหนดเวลาและสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี

ขั้นตอนการจัดเก็บภาษี ผู้รับมรดกมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อเสียภาษีมรดกภายใน 10 เดือน นับแต่วันที่ผู้รับมรดกทราบว่าเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและต้องชำระภาษีทันทีที่ยื่นแบบ ผู้รับมรดกอาจชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน หรือผ่อนชำระ หรือขอชำระด้วยทรัพย์สิน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายใน 10 เดือน นับแต่วันที่ได้รับมรดกโดยชำระค่าภาษีในวันที่ยื่นแบบ<sup>72</sup>

### การประเมินจัดเก็บภาษีการให้

บุคคลที่ได้รับทรัพย์สินจากการให้ สามารถเลือกได้ว่าจะชำระภาษี พร้อมกับการชำระภาษีมรดก หรือจะชำระภาษีในรอบปีภาษีการให้ แต่ตามระบบกฎหมายแม้จะมีการชำระภาษีการให้ในรอบปีภาษีแล้ว เมื่อผู้ให้ถึงแก่ความตายก็ต้องไปชำระภาษีการให้อีกครั้งหนึ่ง โดยภาษีการให้ที่ได้ชำระไปแล้วจะถูกนำมาคำนวณหักจากภาษีมรดก

ผู้ที่ต้องชำระภาษีการให้คือ ผู้รับการให้ ให้สันนิษฐานว่าผู้รับการให้ที่เป็นบุคคลที่มีอายุตั้งแต่ 20 ปี ขึ้นไป ผู้ซึ่งเป็นบุตรของผู้ให้ รวมถึงบุตรของผู้รับการให้ ในกรณีที่ผู้รับการให้เสียชีวิตไปก่อนชำระภาษีการให้ ผู้ให้ คือ ผู้ปกครองที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปี ขึ้นไป(เฉพาะบุคคลที่ให้)

ค่าลดหย่อนพิเศษมีจำนวน 25 ล้านบาท (สำหรับการใช้สอยเป็นเวลา 2 ปี หรือสามารถหักลดหย่อนได้มากกว่านี้ โดยอาศัยเหตุอื่นตามกฎหมาย)

### 3.5.3.6 บทลงโทษ

บทลงโทษในทางภาษีของประเทศญี่ปุ่นนั้นมีความหลากหลายของการลงโทษภาษีที่แตกต่างกันในประเทศญี่ปุ่นที่มีค่อนข้างซับซ้อนและทับซ้อนกันในองค์ประกอบทางเศรษฐกิจที่คล้ายกัน นอกจากนี้ในทางตรงกันข้ามกับแนวทางการปฏิบัติของประเทศอังกฤษ หรือสหรัฐอเมริกาโดยการลงโทษทั้งเบี้ยปรับ และดอกเบี้ยไม่สามารถลดลงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ภาษีแม้จะเป็นการบรรเทาผลกระทบที่มีอยู่ในสถานการณ์ที่กำหนด (เช่นการทำลายของระเบียนเนื่องจากภัยธรรมชาติ) นอกจากนี้ภายใต้สถานการณ์บางอย่าง ประกอบกับผลกระทบทางเศรษฐกิจ ทำให้บทลงโทษอาจจะไม่เพียงพอกับการประเมินของการทำผิดในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดโทษ เช่นการลงโทษในวันที่มีการกำหนดโทษอาจยังไม่เพียงพอเมื่อเทียบกับช่วงปลายปี ซึ่งเป็นช่วงปลายปีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

<sup>72</sup>สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขานุการวุฒิสภา, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 34.*

### บทกำหนดโทษทางภาษีของประเทศญี่ปุ่นมีลำดับดังนี้

1) Entaizei - เงินเพิ่ม - ค่าใช้จ่ายขึ้นอยู่กับรูปแบบการคำนวณดอกเบี้ยและกำหนดเมื่อภาระผูกพันทางกฎหมายสำหรับการจัดเก็บและการจ่ายภาษียังไม่ได้รับการตอบสนองกล่าวคือเป็นบทลงโทษสำหรับการชำระเงินล่าช้าในการเสียภาษี โดยเรียกเก็บในอัตรา 7.3% ทั้งหรือ 14.6% แต่จากปี 2000 เป็นต้นไป STML แนะนำมาตรการเพื่อทดแทนอัตรา 7.3% (แต่ไม่เกิน 14.6%) สำหรับอัตราที่เหมาะสมมากขึ้น ที่อัตรา 7.3% ตามปกติจะใช้ STML ช่วยให้การใช้ที่สูงกว่า 7.3% หรือธนาคารแห่งประเทศไทยอัตราดอกเบี้ยในวันสุดท้ายของเดือนพฤศจิกายนของปีก่อนบวก 4% ได้รับอัตราญี่ปุ่นได้รับน้อยกว่า 1% สำหรับปีที่ผ่านม้อัตรากา entaizei ได้แตกต่างกันระหว่าง 4.5% และ 4.7% ระหว่างปี 2000 และ 2009

2) Rishizei - ดอกเบี้ย - เรียกเก็บเงินเมื่อเอกสารที่ยื่นภาษีและการชำระเงินได้รับการทำตามข้อผูกพันทางกฎหมาย แต่ที่ขยายระยะเวลาได้รับอนุญาตสำหรับการชำระเงิน ดอกเบี้ยจะยังคงชำระตามวันที่กำหนดก่อนที่การขยายตัวของกา จำกัด เวลาการยื่นในสถานการณ์เหล่านี้ โดยดอกเบี้ยเกิดขึ้นเมื่อการขยายได้รับภาษีกำหนดเวลาการยื่นยื่นทำในเวลาที่เหมาะสม แต่การชำระเงินเป็นวันหลังจากวันที่ครบกำหนดที่ปกติจะนำไปใช้โดยไม่มีส่วนขยาย อัตราปัจจุบันจะต่ำกว่าอัตราที่ธนาคารกลางบวก 4% และ 7.3% (เช่นเดียวกับ entaizei) ราคาพิเศษอื่น ๆ กว่า 7.3% นอกจากนี้ยังนำไปใช้กับการเลื่อนการจ่ายภาษีมรดกและภาษีอสังหาริมทรัพย์ ในทางปฏิบัติไม่ว่าคุณจะจ่ายเงินหรือ rishizei entaizei

3) Kashou shinkoku kasanzei - โทษกรณีชำระภาษีไม่ครบ

4) Mushinkoku kasanzei โทษภาษีย้อนกลับโทษนี้ใช้เมื่อ

(ก) มีผลตอบแทนที่ยื่นหรือการกำหนดภาษีที่ต้องชำระจะทำหลังจากระยะเวลาที่เหมาะสม หรือ (ข) เมื่อคืนภาษีแก้ไขหรือการประเมิน ทำดังกล่าวกลับอัตราโทษเป็น 15% ของภาษีที่ควรจ่าย อย่างไรก็ตามเมื่อภาษีดังกล่าวเกินกว่า JPY500,000 แล้วต่อไปโทษ 5% มีผลบังคับใช้

5) Funoufu kasanzei - โทษกรณีไม่ชำระเงินการลงโทษงดจ่ายดูเหมือนว่าส่วนใหญ่มีแนวโน้มที่จะถูกกำหนดไว้ในกรณีการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย (ตัวอย่างเช่นหัก ณ ที่จ่ายภาษีค่าลิขสิทธิ์หรือการชำระเงินดอกเบี้ย) แต่ไม่ถูกต้องระงับและต่อมาได้รับการต้องจ่ายภาษีไปยังสำนักงานภาษีบน การตรวจสอบหรือคล้ายกันอัตราโทษคือ 10% บรรเทาสาธารณภัยของภาษีที่เป็นไปได้เมื่อ "เหตุผลที่เหมาะสม" หรือเมื่อมีความตั้งใจที่จะจ่ายภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย การแจ้งเตือนของความต้องการการชำระเงินไม่ได้รับการตอบรับและการจ่ายเงินจะทำภายในหนึ่งเดือนนับจากวงเงินที่สมจริงมากยิ่งขึ้น, การบรรเทาผลกระทบจากการลงโทษ 10% ถึง 5% เป็นไปได้

ที่การชำระเงินจะทำหลังจากเวลาที่กำหนด แต่ก่อนที่การแจ้งเดือนของความต้องการที่จะจ่ายเงินจากหน่วยงานด้านภาษี (เช่นเป็นผลมาจากการตรวจสอบ) จะทำและสถานที่ที่ไม่มี ความคาดหวังว่าการตรวจสอบจะใช้สถานที่ ดูการอภิปรายภายใต้การลงโทษย้อนกลับไม่เพียงพอกับการพิจารณาที่คล้ายกันใช้ กลับไปที่ประเภทดอกเบี้ยและค่าปรับ

#### 6) Juu kasanzei –โทษหนัก

ภาษีการลงโทษหนักในการสรุปความตั้งใจที่จะนำไปใช้กับกรณีภาษีค่าจ้างต่ำกว่า เนื่องจากการปกปิดหรือหลอกลวงอัตราภาษีโทษหนักเป็น 35% สำหรับกรณีที่มีการคืนภาษีได้รับการยื่นและเมื่อมีการลงโทษย้อนกลับไม่เพียงพอที่จะนำมาใช้ตามปกติ แต่ที่ปกปิดหลอกลวงหรือมีส่วนเกี่ยวข้องในการคำนวณภาษีแห่งชาติที่กำหนด การคืนภาษีที่ไม่ได้รับการยื่นอัตราโทษเป็น 40% ที่ปกปิดหลอกลวงหรือมีส่วนร่วมในการจัดเก็บภาษีไม่มีการลงโทษการชำระเงินอัตรา 35% จุดสำคัญที่ควรทราบก็คือว่ามันไม่จำเป็นสำหรับหน่วยงานด้านภาษีที่จะพิสูจน์ความตั้งใจในการเป็นส่วนหนึ่งของผู้เสียภาษีในการสั่งซื้อที่จะกำหนดภาษีการลงโทษหนัก แต่เพียงเพื่อแสดงให้เห็นว่าบนพื้นฐานวัตถุประสงค์การปกปิดหรือหลอกลวงเกิดขึ้น ที่เกี่ยวข้องกับความตั้งใจที่จะเป็นโทษทางอาญานอกจากนี้อาจนำไปใช้

จัดเก็บภาษีของภาษีโทษหนักเป็นโทษทางปกครองรุนแรงโดยใช้บังคับแก่ผู้ที่การกระทำผิดกฎหมายร้ายแรง ซึ่งมีทั้งภาษีการลงโทษหนักและทางอาญาดำเนินการตามกฎหมายรัฐธรรมนูญที่กำหนดความผิดเดียวกันไม่ควรได้รับการลงโทษสองเท่า กรณีที่ศาลได้ แต่พบว่า การจัดเก็บภาษีของภาษีการลงโทษหนักในขณะที่เป็นโทษทางปกครองร้ายแรงสามารถโดดเด่นอย่างเห็นได้ชัดจากการกระทำต่อต้านสังคมหรือศีลธรรมที่จะเป็นเรื่องของการดำเนินคดีทางอาญา ดังนั้นการกำหนดโทษหนักจะได้ป้องกันไม่ให้ดำเนินการทางอาญาต่อไปกับบางประเภทของภาษีที่เกี่ยวข้องกับการทำผิด

### 3.6 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศเกาหลีใต้

#### 3.6.1 ประวัติความเป็นมา<sup>73</sup>

ระบบภาษีที่ทันสมัยได้รับการแนะนำหลังจากการก่อตัวของรัฐบาลของสาธารณรัฐเกาหลีในปี 1948 หลังจากที่กฎหมายภาษี ที่คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อเสริมกฎหมายภาษีที่ทันสมัยแปดกฎหมายภาษีพื้นฐาน เช่น กฎหมายภาษียุติบัตรบริษัท ภาษีกฎหมายและกฎหมาย

---

<sup>73</sup> Joo Yung-Sup, A GUIDE TO KOREAN TAXATION 2012, Ministry of Strategy and Finance, Korea.

ภาษีสุรา เป็นตราในปี 1948 ต่อมาในกฎหมายภาษีมรดก, ภาษีการเดินทาง ภาษีกฎหมายกฎหมาย ภาษีและอีกกฎหมายถูกเพิ่ม ระบบภาษีใหม่ลดภาระภาษีที่กำหนดไว้ในที่ดินซึ่งมีมูลค่าสินทรัพย์ ลดลงที่ดิน การปฏิรูปสงครามเกาหลี (1950-1953) จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงในระบบภาษี กฎหมายภาษีที่ดินและภาษียาสูบได้ชั่วคราวกฎหมายการขยายตัวได้ทันทีและหลายกฎหมายภาษีที่มีอยู่ เช่นกฎหมายภาษียาสูบได้ถูกแก้ไขในเพื่อที่จะให้มีการเพิ่มรายได้ที่ต้องใช้เงินทุนเพื่อการสงคราม ในปี 1951

มาตรการพิเศษสำหรับการจัดเก็บภาษีและชั่วคราวที่ดินกฎหมายภาษีเงินได้เป็นตรา ที่เกิดขึ้นมีความสำเร็จสูงในการเก็บรวบรวมและกฎหมายส่วนร่วมในการเสริมสร้างความเข้มแข็งของ ระบบภาษี ดังนั้นรายได้ภาษีที่ดินแทนที่ภาษียาสูบได้ทั่วไปแหล่งที่มาของรายได้จากภาษีเมื่อลงนามสงบศึกในปี 1953 รัฐบาลเริ่มที่จะปรับเปลี่ยนระบบภาษีที่ดีกว่ารองรับความต้องการทางเศรษฐกิจในช่วงเวลาแห่งความสงบสุขความพยายามดังกล่าวนำไปสู่การรายงานและคำแนะนำสำหรับระบบภาษี เกาหลีโดย HPWald ตีพิมพ์เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 1953

### ระบบภาษีในเกาหลี

ภาษีในเกาหลีประกอบด้วยภาษีระดับชาติและท้องถิ่น ภาษีแห่งชาติแบ่งออกเป็น

1. ภาษีภายใน
2. ภาษีศุลกากร
3. ภาษีการจัดสรรภาษีท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีจังหวัด ภาษีเมือง และเขตภาษีที่แสดง

ด้านล่าง

ภาษีแห่งชาติ

ภาษีภายใน

ภาษีทางตรง

ภาษีเงินได้

ภาษีบริษัท

ภาษีมรดก

ภาษีการให้

ครอบคลุมภาชีการถือครองอสังหาริมทรัพย์

ภาชีทางอ้อม

ภาชีมูลค่าเพิ่ม

ภาชีการบริโภคส่วนบุคคล

ภาชีสุรา

ภาชีแสดมภ์

ภาชีการทำธุรกรรมหลักทรัพย์

ศุลกากรหน้าที่จัดสรรภาชี

ภาชี ขนส่ง·พลังงาน·สิ่งแวดล้อม

ภาชีการศึกษา

ภาชีพิเศษเพื่อการพัฒนาชนบท

ภาชีท้องถิ่น

ภาชีจังหวัด

ภาชีสามัญ

ภาชีการซื้อขายกิจการ

ภาชีที่ลงทะเบียน

ภาชีสันหนากการ

ภาชีใบอนุญาต

จัดสรรภาชี

ชุมชนภาชีสิ่งอำนวยความสะดวก

ภาชีการพัฒนาภูมิภาค

ภาชีการศึกษาท้องถิ่น

ภาชีเมืองและมณฑล

ภาชีสามัญ

ภาษีที่อยู่อาศัย

ภาษีโรงเรือน

ภาษีรถยนต์

ภาษีเงินได้การเกษตร

ภาษีการฆ่าสัตว์

ภาษีการบริโภคยาสูบ

ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง

#### จัดสรรภาษี

ภาษีการวางผังเมือง

ภาษีธุรกิจสถานที่

ภาษีภายในชาติประกอบด้วยภาษีทางตรงและทางอ้อมและแต่ละครั้งประกอบไปด้วยภาษีภายใน ภาษีเงินได้ ภาษีบริษัทและภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำขึ้นเป็นกลุ่มของรายได้จากภาษีของเกาหลี นอกจากนี้ยังมีอยู่อีกสามภาษีจัดสรรแห่งชาติ ได้แก่ ขนส่ง พลังงาน และภาษีสิ่งแวดล้อม เพื่อการพัฒนาชนบทด้านการศึกษาโดยรายได้เหล่านี้จะถูกส่งไปยังโครงการของรัฐบาลที่กำหนดไว้ล่วงหน้า

ภาษีท้องถิ่นจะแบ่งออกเป็น จังหวัด เมืองและเขตภาษี ในระดับจังหวัดที่มี สี่ภาษีสามัญ และสามภาษีจัดสรร

ภาษี ในระดับเมืองและมณฑล มีเจ็ดภาษีสามัญและสองภาษีจัดสรร

ภาษีใน หกเมืองที่มีขนาดใหญ่เป็นพิเศษที่มีการทำงานเป็นอิสระในท้องถิ่นหน่วยการบริหารที่เป็นอิสระมีภาษีและองค์ประกอบแตกต่างกันเล็กน้อยจากที่ของจังหวัดและเมืองหรือมณฑล แม้ว่าเป็นชาวบ้านก็ต้องจ่ายภาษีเช่นเดียวกัน

คนที่มีถิ่นที่อยู่ภายในประเทศหรือถิ่นที่อยู่นอกประเทศเกาหลี หรือภูมิลำเนาท้องถิ่น จะต้องเสียภาษีรายได้ในรายการของรายได้ที่ได้มาจากแหล่งรายได้ทั้งภายในและภายนอกประเทศเกาหลี ในทางตรงกันข้าม ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศจะเป็นผู้รับผิดชอบเสียภาษีรายได้เฉพาะในรายการของรายได้มาจากแหล่งภายในประเทศเกาหลี

ภายใต้กฎหมายภาษีรายได้ รายได้ที่ได้รับจากประชาชนทั้งในและนอกประเทศอาจมีการจัดเก็บภาษีทั่วโลกและภายใต้การจัดเก็บภาษีรายได้ อสังหาริมทรัพย์ ค่าเช่า รายได้ธุรกิจ และ รายได้อื่น ๆ ประกอบกับการมีถิ่นที่อยู่มีการรวบรวมและเก็บภาษีก้าวหน้า ดอกเบี้ยและเงินปันผล อาจมีการหัก ณ ที่จ่ายภาษี ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจะถูกเก็บภาษีในทำนองเดียวกันกับรายได้ จากเกาหลีอัตราภาษีในช่วงรายได้บุคคลจาก 9% เป็น 36%

เมื่อ บริษัท เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งในประเทศเกาหลีจะถือว่าเป็นบริษัท ภายในประเทศ และมีหน้าที่เสียภาษีจากรายได้ทั่วโลกในขณะที่ บริษัท ต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษี จากรายได้ที่มาจากเกาหลี อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็น 15% และ 27% บริษัท ต่างประเทศโดยไม่ต้องมีสถานประกอบการถาวรในเกาหลีแต่อยู่ภายใต้กฎหมายภายในประเทศจะต้องเสียภาษีหัก ณ ที่ จ่าย

### กฎหมายภาษีและกฎระเบียบ<sup>74</sup>

ประธานาธิบดีอาจกำหนดค่าภาษีเพื่อใช้ในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและเศรษฐกิจยังมีมาตรการกำหนดพระราชกฤษฎีกากระทรวงในการบังคับใช้ ประธานาธิบดีจะทำการวินิจฉัยและตีความอำนาจของกฎหมายและการบังคับใช้ นอกจากนี้ประธานาธิบดีและรัฐมนตรีในนามคณะกรรมการในการให้บริการภาษีแห่งชาติอาจออก คำสั่งในการบริหารและกฎระเบียบเพื่อให้แน่ใจว่าการประยุกต์ใช้ที่สอดคล้องกันของกฎหมายศาล ยุติธรรมมีอำนาจสุดท้ายในการตีความกฎหมายภาษีและคำวินิจฉัยและการตีความโดยเจ้าหน้าที่สรรพ กร

รัฐธรรมนูญยังมีการหลักการของการปกครองตนเองในท้องถิ่น ภายใต้หลักการนี้ รัฐบาลท้องถิ่นจะได้รับสิทธิในการประเมินและจัดเก็บภาษีท้องถิ่นกฎหมายภาษีท้องถิ่น การบังคับใช้ พระราชกำหนดการบริหารราชการของประธานาธิบดีในกฎหมายภาษีท้องถิ่น กฎกระทรวงบังคับใช้ พระราชกำหนดการบริหารราชการในกฎหมายภาษีท้องถิ่นตราภายใต้รัฐธรรมนูญ

### 3.6.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษี

สำนักงานศุลกากรและภาษี สังกัดกระทรวงยุทธศาสตร์และการคลังเป็นผู้รับผิดชอบในการวางแผนนโยบายภาษีและการจัดทำร่างกฎหมายภาษีดำเนินการบังคับใช้กฎหมาย การบริหารงานซึ่งรวมถึงการประเมินและการจัดเก็บภาษี

<sup>74</sup> Joo Yung-Sup, *เพิ่งอ้าง*



ประเทศเกาหลีใต้ใช้การจัดเก็บภาษีมรดกโดยจัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการให้

### 3.6.3 โครงสร้างพระราชบัญญัติภาษีมรดกและภาษีการให้ของประเทศเกาหลีใต้

ประเทศเกาหลีใต้ได้มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีมรดกและภาษีการให้ (Inheritance Tax and Gift Tax) โดยมีทั้งหมด 85 มาตรา แบ่งเป็นหัวข้อทั้งหมด 7 บท ซึ่งมีสาระและหลักการจัดเก็บที่สำคัญดังต่อไปนี้

#### 3.6.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(1) บุคคลหรือบริษัท ที่ได้รับคุณสมบัติที่ผ่านการรับมรดกหรือมรดกต้องระวางภาษีมรดก

(2) ผู้รับมรดกที่เป็น บริษัท ที่แสวงหาผลกำไรได้รับการยกเว้นจากภาษีมรดก

#### ภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีมรดกและภาษีการให้ของประเทศเกาหลีใต้ได้บัญญัติให้ภาษีการรับมรดกจะต้องเรียกเก็บจากทรัพย์สินมรดกที่ทายาทได้รับจากเจ้ามรดก โดยทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องนำมาเสียภาษีมรดกมีหลักการจัดเก็บ 2 กรณีคือ

1) หลักถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ ในกรณีที่การตายของเจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไม่น้อยกว่า 1 ปี หรือในกรณีที่ผู้รับมรดกจากเจ้ามรดก มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลีไม่น้อยกว่า 1 ปี

2) หลักที่ตั้งทรัพย์สิน กล่าวคือ ในกรณีที่เจ้ามรดกมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลีใต้ ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมรดก จะได้แก่ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในอาณาเขตของประเทศเกาหลีใต้<sup>75</sup>

#### ความรับผิดในการชำระภาษีมรดก

บุคคลผู้มีความรับผิดในการชำระภาษีมรดกคือทายาทที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 1000 1001 1003 และ 1004 ของพระราชบัญญัติพลเมือง รวมถึงบุคคลที่สละสิทธิการรับมรดกภายใต้บทบัญญัติมาตรา 1019(1) หรือบุคคลที่ได้รับพินัยกรรม

---

<sup>75</sup>Inheritance Tax and Gift Tax Act, Article 1 (Inheritance Tax Taxables), สืบค้นเมื่อวันที่ 18 ตุลาคม 2558 จาก

<http://www.moleg.go.kr/english/korLawEng?pstSeq=47511>.

### 3.6.3.2 ฐานภาษี

(1) นับจากวันที่เริ่มต้นของการรับมรดกต่อไปนี้จะถือว่าภาษีมรดกหรือมรดก

(ก) พินัยกรรมทรัพย์สิน

(ข) การบริจาครายทรัพย์สินที่รับโอนของพินัยกรรมการตาย

(ค) ทรัพย์สินยกให้กับทายาทภายในสิบปีนับจากวันที่เริ่มมีมรดก

(ง) สถานที่ให้บริการไปบริจาครายทรัพย์สินให้กับบุคคลตามกฎหมายอื่นที่ไม่ใช่ทายาทภายในห้าปีนับจากวันที่เริ่มต้นของการรับมรดก

(2) ภาษีมรดกครอบคลุม

(ก) ในสถานที่ทั้งหมดพินัยกรรมโดยผู้มีถิ่น

(ข) ในสถานที่ทั้งหมดในเกาหลีพินัยกรรมโดยถิ่นที่อยู่

#### ทรัพย์สินที่กำหนดให้ถือเป็นทรัพย์สินมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่อยู่ในขอบเขตที่ถือว่าเป็นทรัพย์สินมรดกตามมาตรา 7 ถึงมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้กล่าวคือ ทรัพย์สินมรดกคือทรัพย์สินเพิ่มขึ้นของเจ้ามรดก ตลอดจนทรัพย์สินทุกสิ่ง ที่อาจหมายความถึงตัวเงิน หรือมีมูลค่าในทางเศรษฐกิจ และทั้งหมดไม่ว่าจะโดยพฤติการณ์ หรือทางนิตินัยที่มีสิทธิในมูลค่าสินทรัพย์ แต่ทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นจะไม่รวมถึงกรณีที่ได้รับมรดกถึงแก่ความตาย<sup>76</sup> นอกจากนี้ทรัพย์สินมรดกยังหมายความรวมถึงเงินที่ได้รับจากการประกันภัย และแม้ว่าผู้เอาประกันภัยจะเป็นบุคคลภายนอก ก็ให้ถือว่าผู้รับมรดกเป็นผู้รับเงินประกันภัย และต้องนำเงินนั้นมารวมเข้ากับทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกด้วย<sup>77</sup> เบี้ยเลี้ยงการเกษียณอายุ ค่าชดเชย ค่าตอบแทน เงินบำนาญ หรือ รายการอื่นที่คล้ายกันดังกล่าว ซึ่งเป็นการจ่ายให้กับทายาท หรือการจ่ายเงินตามผลของการเสียชีวิตของเจ้ามรดก<sup>78</sup>

#### ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับของการเสียภาษีมรดก

<sup>76</sup>*Ibid*, Article 7 (Scope of Inherited Property).

<sup>77</sup>*Ibid*, Article 8 (Insurance Money Regarded as Inherited Property).

<sup>78</sup>*Ibid*, Article 10 (Retirement Allowance, etc. Regarded as Inherited Property).

ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณภาษีมรดกได้แก่ ทรัพย์สินที่ได้รับจากการเสียชีวิตของทหารในสงครามตามมาตรา 11 และทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 12 มีดังต่อไปนี้

1. ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกยกให้กับรัฐ องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นหรือ องค์การมหาชน
2. ทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่เป็นแหล่งศึกษาทางวัฒนธรรมที่กำหนดโดยรัฐ
3. ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกยกให้กับพรรคการเมืองตามกฎหมายว่าด้วยพรรคการเมือง
4. กองทุนสวัสดิการแรงงานภายในบริษัท ตามพระราชบัญญัติกองทุนสวัสดิการแรงงานภายในบริษัทหรือทรัพย์สินอื่นที่คล้ายกันที่ยกให้เป็นมรดกนั้น กับองค์กรตามที่กำหนดโดยพระราชกำหนดประธานาธิบดี
5. กองทุนองค์กรบรรเทาภัยพิบัติที่รู้จักและเป็นที่ยอมรับในสังคมและสินค้าค่าบริการทางการแพทย์หรือทรัพย์สินอื่นที่คล้ายกันนั้น ตามที่กำหนดโดยพระราชกำหนด
6. ในเรื่องคุณสมบัติการสืบทอด ซึ่งทรัพย์สินที่ทายาทรับมรดกจากรัฐ องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์การมหาชนภายในระยะเวลาของการรายการภายใต้มาตรา 67

### ฐานภาษีการให้

ประเทศเกาหลีใต้ใช้การจัดเก็บภาษีการให้ จากการบริจาคทรัพย์สิน Donated Property โดยมาขอบเขตการบริจาคทรัพย์สินให้หมายความรวมถึงการบริจาคทรัพย์สินทุกชนิด ไม่ว่าจะเป็นเงินตรา หรือทรัพย์สินอื่นที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจ ซึ่งรวมถึงมูลค่าทรัพย์สินในทางพฤตินัย และนิตินัย กล่าวคือ การที่บุคคลมีทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่จดทะเบียนตามกฎหมายหรือไม่ ต้องอยู่ในข่ายที่จะเสียภาษีการให้ หากมีการโอนหรือเปลี่ยนมือทั้งสิ้น นอกจากนี้ทรัพย์สินที่ถือว่าอยู่ในขอบเขตของการให้จะรวมถึงหุ้นที่มีมูลค่าทางการเงินอีกด้วย<sup>79</sup>

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดให้บุคคลที่ได้รับทรัพย์สินมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการให้ ได้แก่บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล (รวมถึงนิติบุคคลที่ไม่แสวงหากำไร) โดยมีหลักการจัดเก็บภาษี 2 กรณีคือ

- 1) หลักถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ ในกรณีที่บุคคลผู้รับทรัพย์สินมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลี ซึ่งรวมถึงทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้รับในขณะที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลีได้

<sup>79</sup>*ibid*, Article 31 (Scope of Donated Property).

2) หลักที่ตั้งของทรัพย์สิน กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้รับไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลีใต้ ถ้าทรัพย์สินที่ได้รับเป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศเกาหลีใต้ ผู้รับมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี<sup>80</sup>

### 3.6.5.3 อัตราภาษี<sup>81</sup> 3-9 ตารางอัตราภาษีของประเทศเกาหลีใต้

ฐานภาษี	อัตราภาษี
100 ล้านบาทและน้อยกว่า	10 เปอร์เซ็นต์ของฐานภาษี
มากกว่า 100 ล้านบาท แต่น้อยกว่า 500 ล้านบาท	10 ล้านบาท ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินในส่วนที่เกินจาก 100 ล้านบาท
มากกว่า 500 ล้านบาท แต่น้อยกว่า 1000 ล้านบาท	90 ล้านบาท ร้อยละ 30 ของจำนวนเงินในส่วนที่เกิน 500 ล้านบาท
มากกว่า 1 พันล้านบาท แต่น้อยกว่า 3000 ล้านบาท	240 ล้านบาท ร้อยละ 40 ของจำนวนเงินในส่วนที่เกินจาก 1 พันล้านบาท
มากกว่า 3 พันล้านบาท	1 พันล้านบาท 40 ล้านบาท ร้อยละ 50 ของจำนวนเงินในส่วนที่เกินจาก 3 พันล้านบาท

#### ฐานภาษีและอัตราภาษีการให้

(1) ฐานภาษีของภาษีของขวัญจะได้รับจำนวนเงินที่ได้มาโดยการหักค่าธรรมเนียมนำสำหรับการประเมินผลและการประเมินของทรัพย์สินที่บริจาคตามที่กำหนดไว้โดยประธานาธิบดีจาก

(2) เมื่อฐานภาษีต่ำกว่า 500,000วอนก็ไม่ต้องเสียภาษีการให้

<sup>80</sup>*ibid*, Article 2 (Non-Taxation ).

<sup>81</sup> Mee-Hyon Lee. South Korea International Estate Planning Guide Individual Tax and Private Client. Committee. Seoul, Korea. Updated 9/2012 Contact: mhl@leeko.com.

อัตราภาษีที่ต้องเสียภาษีการให้ นั้นจะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินให้ให้มารวมกันให้ได้จำนวนทรัพย์สินรวม ที่เรียกว่า “จำนวนทรัพย์สินรวมเพื่อคำนวณภาษีการให้” โดยคิดอัตราภาษีตามบทบัญญัติในมาตรา 26 เพื่อให้ฐานภาษีอยู่ภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 55

### ภาษีมรดกสำหรับพินัยกรรมที่ข้ามรุ่น

กำหนดผู้สืบสันดานโดยตรงที่ไม่ได้เป็นทายาทของตัวเอง เช่น หลานชาย เป็นผู้รับผลประโยชน์ของมรดกจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นของภาษีมรดก (Y) มีการเรียกเก็บนอกเหนือไปจากจำนวนเงินที่เป็นปกติของภาษีมรดกจำนวนเงินเพิ่มเติมจะถูกคำนวณตามสูตรต่อไปนี้

$$Y = A \times (B/C) \times 30\%$$

ซึ่งเท่ากับปริมาณของภาษีมรดก B เท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินพินัยกรรมเพื่อลูกหลาน คนอื่น ๆ ของผู้ตายและ C เท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินที่สืบทอดมา

### เครดิตภาษี<sup>82</sup>

(1) เครดิตภาษีการให้ เครดิตภาษีจะได้รับของที่ระลึกสำหรับคุณสมบัติของที่ระลึกที่จะรวมเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินมรดก

(2) เครดิตภาษีต่างประเทศ เครดิตภาษีต่างประเทศจะได้รับจำนวนเงินภาษีที่จ่ายให้แก่ ต่างประเทศเช่นภาษีมรดก

(3) ได้รับเครดิตสำหรับมรดกที่ส่งผ่านไปอย่างต่อเนื่องผ่านรุ่นในระยะเวลาสั้น ๆ ถ้าทรัพย์สินมรดกที่ถูกส่งผ่านไปยังรุ่นที่สองภายในระยะเวลา 10 ปีของการเริ่มต้นของการรับมรดกเป็นครั้งแรก รุ่นเครดิตก้าวหน้าให้กับรุ่นที่สอง

### 3-10 ทายาทหรือผู้ได้รับมรดกของทรัพย์สินมรดก<sup>83</sup>

ระยะเวลาในการถ่ายทอดทางพันธุกรรม	อัตราเครดิตก้าวหน้า
ภายใน 1 ปี	100%
ภายใน 2 ปี	90%
ภายใน 3 ปี	80%
ภายใน 4 ปี	70%

<sup>82</sup> Joo Yung-Sup, *supra* note 74.

<sup>83</sup> *Supra* note 74, Article 30 (Tax Credit Pertaining to Short-Term Re-Succession).

ภายใน 5 ปี	60%
ภายใน 6 ปี	50%
ภายใน 7 ปี	40%
ภายใน 8 ปี	30%
ภายใน 9 ปี	20%
ภายใน 10 ปี	10%

(4) ได้รับเครดิตสำหรับการคืนภาษีที่ถูกต้องเครดิต 10% ให้กับผู้เสียภาษีที่ยื่นภาษีของพวกเขาผลตอบแทนที่ตรงต่อเวลา

### การคืนภาษีและการชำระเงิน

(1) การเคลมภาษีคืน คนที่ได้รับทรัพย์สินโดยมรดกมรดกหรือของที่ระลึกจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายใน 6 เดือนนับจากวันสุดท้ายของเดือนเมื่อมรดกหรือของขวัญจะเริ่มพร้อมกับรายละเอียดงบที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินที่จะหักรัฐบาลกำหนดมูลค่าที่ต้องเสียภาษีขึ้นอยู่กับภาษีคืนภาษีที่ยื่น

(2) การชำระเงินเงินสดสามารถชำระได้ในงวดเงินสดสิบสองปีจากสามปีหลังจากการเข้าซื้อกิจการ

(3) การชำระเงินในสินทรัพย์ที่ส่วนของอสังหาริมทรัพย์หรือหลักทรัพย์ออกจากการขายของที่ระลึกสถานที่ให้บริการมากกว่า 50% และภาษีมรดกเกิน 10 ล้าน วอนก็เป็นไปได้ที่จะจ่ายเงินโดยการโอนอสังหาริมทรัพย์หรือหลักทรัพย์

### การประเมินมูลค่ารับมาหรือบริจาคคุณสมบัติ

(1) ในหลักการที่สืบทอดมาและคุณสมบัติบริจาคจะถูกประเมินโดยราคาในตลาดที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาของการรับมรดกหรือการบริจาค

(2) วิธีการต่อไปของการประเมินจะใช้เมื่อตลาดราคาจะไม่สามารถใช้ได้

(ก) ที่ดิน: มูลค่าที่ดินอย่างเป็นทางการที่กำหนดไว้สำหรับแต่ละชิ้นส่วนของที่ดิน

(ข) อาคาร: มูลค่าตลาดมาตรฐานที่กำหนดโดย NTS

(ค) หุ่น:

(i) หุ้นที่จดทะเบียน: 4 เดือนราคาตลาดถัวเฉลี่ย 2 เดือนก่อน 2 เดือนหลังจากการทำธุรกรรม

(ii) หุ้น Over-the-counter: 4 เดือนราคาตลาดถัวเฉลี่ย 2 เดือนก่อนและ 2 เดือนหลังจากการทำธุรกรรม

(iii) หุ้นที่ไม่แสดง: ประเมินโดยพิจารณาที่สูงขึ้นของมูลค่าทรัพย์สินสุทธิหรือกำไร

มูลค่าที่: มูลค่าทรัพย์สินสุทธิ = จำนวนเงินทรัพย์สินสุทธิ / หุ้นทั้งหมดที่ออก

มูลค่ากำไร = ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของกำไรสุทธิต่อ หัวสำหรับช่วงสามปี / อัตราที่กำหนดโดย NTS

### 3.6.3.4 การคำนวณภาษี

#### การหักเงิน

(1) ภาษีศุลกากรสาธารณะ

(2) ค่าใช้จ่ายในงานศพระหว่าง 5 ล้านบาทและ 10,000,000วอน (กับ หักเพิ่มเติม 5 ล้านบาท ถ้าค่าการจ้างงานของที่ฝังศพเกิดขึ้น)

(3) หนี้โดยพันธกรรมของมรดกหรือมรดกที่ทายาทสามารถที่จะพิสูจน์ได้ว่าเขาหรือเธอจะรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายเมื่อเริ่มต้นของการรับมรดก

#### การแยกแยกหัก

(1) หักพื้นฐานทั่วไป: 200,000,000วอน

(2) การหักเงินเพิ่มเติมสืบทอดธุรกิจครอบครัว

(ก) สำหรับจำนวนเงิน 200,000,000วอน หรือน้อยกว่าจำนวนเงินทั้งหมดของธุรกิจได้รับมรดกไปหักลดหย่อน

(ข) สำหรับจำนวนเงินที่มากกว่า 200 ล้านบาทและ 1,000,000,000 หรือน้อยกว่า 200,000,000 วอน หัก

(ค) สำหรับจำนวนเงินกว่า 1 พันล้านบาทในปริมาณที่น้อยกว่า 40% ของธุรกิจรับมรดกหรือเพิ่มขึ้นถึง 1,800,000,000 (ขึ้นอยู่กับระยะเวลาของการ ดำเนินธุรกิจ)

- 10 ถึง 14 ปี 6,000,000,000วอน

- 15-19 ปี 8,000,000,000วอน

- 20 ปีหรือมากกว่า: 10,000,000,000วอน

สืบทอดฟาร์มประมงและป่าไม้ได้ถึง 200,000,000วอน

(3) การหักเงินสำหรับผู้อยู่ในอุปการะ30,000,000 วอน ต่อคน

(4) การหักเงินสำหรับผู้เยาว์ในกรณีที่ทายาทหรือผู้ได้รับมรดกหรือสมาชิกในครอบครัวของผู้รับมรดกหรือผู้ได้รับมรดกเป็นผู้เยาว์หักประจำปี5,000,000 วอน จะได้รับการยกเว้นจนกว่าเขาหรือเธอจะอายุถึง 20 ปี ไม่มีการจำกัด เกี่ยวกับจำนวนของการหักจัดสรรให้แก่หนึ่งครอบครัว

(5) การหักเงินสำหรับผู้สูงอายุในกรณีที่ทายาทหรือผู้ได้รับมรดกหรือสมาชิกของทายาทหรือครอบครัวผู้ได้รับมรดกมากกว่า 60 ปี 30 ล้านวอนอนุญาตให้บุคคลนั้น (ไม่สามารถใช้ได้กับทายาทหรือคู่สมรสของผู้ได้รับมรดก)มีข้อ จำกัด เกี่ยวกับจำนวนของการหักที่ได้รับการอย่างใดอย่างหนึ่งคือ ครอบครัว

(6) การหักเงินสำหรับคนพิการในกรณีที่ผู้รับมรดกหรือมรดกคู่สมรสของทายาทหรือผู้ได้รับมรดกหรือสมาชิกของครอบครัวของทายาทหรือผู้ได้รับมรดกเป็นคนพิการ, หักประจำปีของ 5,000,000 ซึ่งอนุญาตให้บุคคลนั้นจนกว่าเขาหรือเธอจะอายุ 75 ปี มีข้อ จำกัด ไม่เป็นกับจำนวนของการหักเงินที่ได้รับหนึ่งในครอบครัว

#### การหักเงินเป็นเงินก้อน

(1) ผู้เสียภาษีอากรมีตัวเลือกที่จะเลือกหักเงินแยกรายการ (ไม่รวมการหักเงินเพิ่มเติม) หรือหักเป็นเงินก้อน

(2) การหักเงินประกันตนทั่วไป 500,000,000 วอน

#### การหักเงินสำหรับคู่สมรส

พินัยกรรมที่มีถิ่นที่อยู่จำนวนที่ได้รับการมอบให้โดยคู่สมรสของเขาหักจะได้รับอนุญาตสำหรับจำนวนเงินที่อยู่ในช่วง 500 ล้านวอน 3,000,000,000 วอน หากจำนวนเงินที่ได้รับการมอบน้อยกว่า 500,000,000วอนจำนวนเงินทั้งหมดเป็นภาษีนำไปหักลดหย่อน

#### การหักเงินสำหรับสินทรัพย์ทางการเงิน

(1) ในกรณีที่สินทรัพย์ทางการเงินสุทธิเป็นส่วนหนึ่งของมรดกดังต่อไปนี้

จำนวนเงินที่จะได้รับอนุญาตเป็นหัก



(ก) สำหรับจำนวนเงินที่น้อยกว่า 20 ล้านบาทรวมเป็นเงินสืบทอดสินทรัพย์ทางการเงินสุทธิ (สินทรัพย์ทางการเงิน - หนี้สินทางการเงิน)

(ข) สำหรับจำนวนเงินสุทธิตกอยู่ในช่วง 20 ล้านบาทและ 100000000 - 200000000 วอน

(ค) สำหรับจำนวนเงินสุทธิตกเกิน 100,000,000 วอน 20% ของจำนวนทั้งหมดสืบทอดสินทรัพย์ทางการเงิน (อย่างไรก็ตามการหักเงินเพียงไม่เกิน 200 ล้านบาทจะได้รับอนุญาต)

### การหักเงินสำหรับการสูญเสีย

การหักเงินสำหรับความสูญเสียที่เกิดขึ้นเป็นผลมาจากภัยพิบัติทางธรรมชาติและสถานการณ์ไม่แน่นอนอื่น ๆ การหักเงินที่ได้รับอนุญาตมี ไฟไหม้, การล่มสลายของอาคาร, ระเบิด, มลพิษทางสิ่งแวดล้อมภัยพิบัติทางธรรมชาติเป็นต้นซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณสมบัติที่ได้รับการถ่ายทอดพวกเขาจะได้รับอนุญาตให้เท่ากับว่าของการสูญเสียที่เกิดขึ้น

### การคำนวณภาษีการให้

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของประเทศเกาหลี ได้กำหนดวิธีการคำนวณทรัพย์สินที่บริจาคเพื่อนำมาคิดภาษีการให้ กล่าวคือ ไม่ว่าจะเป็นการบริจาคผลประโยชน์ของทรัพย์สินประกันของการบริจาค การโอนทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าหรือราคาสูงการบริจาค คอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้โดยไม่มีค่าตอบแทน ฯลฯ การบริจาคต่างๆเหล่านี้ ให้ถือว่าเป็นต้องนำมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีการให้ทั้งสิ้น

### 3.6.3.5 การประเมินจัดเก็บภาษี

บุคคลที่ได้รับทรัพย์สินจากการให้ สามารถเลือกได้ว่าจะชำระภาษี พร้อมกับการชำระภาษีมรดก หรือจะชำระภาษีในรอบปีภาษีการให้ แต่ตามระบบกฎหมายแม้จะมีการชำระภาษีการให้ในรอบปีภาษีแล้ว เมื่อผู้ให้ถึงแก่ความตายก็ต้องไปชำระภาษีการให้อีกครั้งหนึ่ง โดยภาษีการให้ที่ได้ชำระไปแล้วจะถูกนำมาคำนวณหักจากภาษีมรดก

ผู้ที่ต้องชำระภาษีการให้คือ ผู้รับการให้ ให้สันนิษฐานว่าผู้รับการให้ที่เป็นบุคคลที่มีอายุตั้งแต่ 20 ปี ขึ้นไป ผู้ซึ่งเป็นบุตรของผู้ให้ รวมถึงบุตรของผู้รับการให้ ในกรณีที่ผู้รับการให้เสียชีวิตไปก่อนชำระภาษีการให้ ผู้ให้ คือ ผู้ปกครองที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปี ขึ้นไป(เฉพาะบุคคลที่ให้)

ค่าลดหย่อนพิเศษมีจำนวน 25 ล้านบาท (สำหรับการใช้สอยเป็นเวลา 2 ปี หรือสามารถหักลดหย่อนได้มากกว่านี้ โดยอาศัยเหตุอื่นตามกฎหมาย)

### 3.6.3.6 บทลงโทษ

ผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก หรือภาษีการให้จะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และหากเป็นกรณีที่มีการหนีภาษี ก็จะต้องมีโทษทางอาญารวมอยู่ด้วย

## 3.7 การหลีกเลี่ยงภาษีการมรดกและภาษีการให้ในต่างประเทศ<sup>84</sup>

### 3.7.1 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยถิ่นที่อยู่

การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยถิ่นที่อยู่ นั้น ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากทรัพย์สินที่เป็นเงินได้จากต่างประเทศ เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับมาจากต่างประเทศนั้น หากต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศตามหลักถิ่นที่อยู่ได้ บุคคลนั้นจะต้องอยู่ในประเทศไม่น้อยกว่า 180 วัน ในบางประเทศใช้หลัก 183 วัน เช่นประเทศสหรัฐอเมริกา และการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยถิ่นที่อยู่จะใช้ได้กับเงินได้ในปีภาษีแต่ละปีภาษีที่มีเงินได้เท่านั้น หากเป็นเงินได้ที่ได้รับในปีภาษีที่ผ่านมาและไม่นำเข้ามาในประเทศเพื่อเสียภาษี ก็ไม่มีภาระภาษีในปีถัดไป ในต่างประเทศนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบนี้ ถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่สามารถยอมรับได้ในกฎหมาย เพราะแม้ประเทศที่จัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่จะไม่สามารถจัดเก็บเงินได้ในต่างประเทศได้ แต่เงินได้นั้นก็จะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศที่ได้รับเงินได้อยู่แล้ว

เมื่อพิจารณาถึงการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกและภาษีเงินได้จากทรัพย์สินที่ได้รับโดยอาศัยถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศจะพบว่า อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงได้น้อยมาก เนื่องจากในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ จะใช้การจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยหลักแล้วจะใช้หลักสัญชาติ และหลักที่ตั้งของทรัพย์สินมาจัดเก็บ ทำให้ไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีมรดก และภาษีการให้ด้วยวิธีนี้ได้

### 3.7.2 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยสภาพบุคคล

การหลีกเลี่ยงภาษีมรดกและภาษีการให้โดยอาศัยสภาพบุคคลในต่างประเทศที่พบปัญหานี้ได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา และอังกฤษ เนื่องจากทั้ง 2 ประเทศนี้มีบทบัญญัติในการ

---

<sup>84</sup>Saga Magazine, How to avoid paying inheritance tax, สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2559 จาก <http://www.saga.co.uk/magazine/money/personal-finance/inheritance/how-to-avoid-paying-inheritance-tax#>.

จัดเก็บภาษีอย่างเข้มงวด เครื่องครัด และมีอัตราภาษีที่สูง ซึ่งการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะยกหลักสัญชาติเป็นหลักในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการสำคัญที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากสภาพบุคคลแต่ละประเทศจะตั้งอยู่บนสัญชาติของตนที่มีอยู่ ดังนั้นรัฐในแต่ละประเทศจะยึดหลักสัญชาติ อันเป็นสภาพของบุคคลที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีในต่างประเทศโดยอาศัยสภาพบุคคลประการหนึ่งซึ่งพบในต่างประเทศคือ การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการโอนสัญชาติจากประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงไปยังประเทศอื่น เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสัญชาติเดิมที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ได้แก่ อาชีพนักฟุตบอลที่มีรายได้สูงมากในต่างประเทศ ซึ่งจะหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการโอนสัญชาติอยู่หลายคน

เมื่อภาษีมรดกและภาษีการให้มีการจัดเก็บโดยอาศัยหลักที่ตั้งทรัพย์สิน และหลักสัญชาติแล้ว จะพบได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการโอนสัญชาติ อันเป็นการเปลี่ยนสภาพบุคคลจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก

### 3.7.3 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยประเภททรัพย์สิน

การหลีกเลี่ยงภาษีมรดกและภาษีการให้โดยอาศัยประเภทของทรัพย์สินในต่างประเทศจะพบได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีตามทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับในการจัดเก็บภาษีมรดก เนื่องจากในต่างประเทศจะมีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนถึงทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก หรือที่เรียกว่า ทรัพย์สินมรดก (Inherited Property) ซึ่งแม้ว่าการบัญญัติทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ถือเป็นทรัพย์สินมรดกที่จะต้องเสียภาษีมรดกแล้ว แต่ก็ยังมีทรัพย์สินหลายประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมรดกโดยมีรายละเอียดดังนี้

#### (1) ทรัพย์สินที่มีทะเบียน

ในต่างประเทศจะมีการจัดเก็บภาษีมรดกกับทรัพย์สินที่มีทะเบียน เนื่องจากสามารถตรวจสอบถึงความเป็นเจ้าของได้โดยง่าย ทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีมรดกสามารถทำได้โดยการเปลี่ยนแปลงทรัพย์สินที่มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ซึ่งสามารถพบได้โดยง่ายในต่างประเทศ เพราะกฎหมายภาษีมรดกแม้โดยหลักจะบัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกกับทรัพย์สิน เช่น พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก และภาษีการให้ มาตรา 7 ที่กำหนดขอบเขตของทรัพย์สินมรดกไว้ดังนี้

(1) ทรัพย์สินมรดก ได้แก่ทรัพย์สินที่ผู้สืบทอดได้รับทั้งหมดรวมถึงเงินและทรัพย์สินทุกสิ่งและมูลค่าทางเศรษฐกิจและพุดินนัยหรือสิทธิตามกฎหมายมูลค่าสินทรัพย์ทั้งหมด

(2) จากข้อกำหนดที่เป็นไปตามบทบัญญัติของวรรค (1) ลักษณะเฉพาะบุคคลที่สืบทอด ซึ่งตัวของบุคคลได้เสียชีวิตลงจะกลายเป็นไม่ครบกำหนดการสืบทอดจะได้รับการยกเว้น

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ถึงการกำหนดขอบเขตของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมรดกไว้ทุกประเภท แต่ในทางปฏิบัติก็สามารถที่จะหลีกเลี่ยงได้ โดยเฉพาะทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน เนื่องจากตรวจสอบความเป็นเจ้าของได้ยาก และมีความคล่องตัวในการหลีกเลี่ยงสูงทำให้สามารถหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้โดยง่าย

ภาษีการให้ก็เช่นเดียวกัน หากมีการให้ทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง และเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนด้วยแล้ว ก็เป็นการยากที่จะตรวจสอบถึงความเป็นเจ้าของและอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการให้ต่อไปด้วย

## (2) ทรัพย์สินทางปัญญา

เนื่องจากทรัพย์สินทางปัญญาเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าในตัวเอง แต่ไม่ได้ถูกบัญญัติให้อยู่ในขอบเขตของทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมรดก จึงทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกในต่างประเทศได้

### 3.7.4 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรม<sup>85</sup>

การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรมในต่างประเทศเป็นปัญหาหลักที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมรดกได้ เนื่องจากธุรกรรมที่ทำให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก มีรูปแบบการทำที่มากมาย และทำให้เกิดปัญหาในการควบคุมและตรวจสอบธุรกรรมต่างๆ นอกจากนี้ วัตถุประสงค์หลักของการทำธุรกรรมต่างๆ ก็มีขึ้นเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมรดกทั้งสิ้น

### 3.7.5 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยที่ตั้งทรัพย์สิน

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีที่ยึดหลักทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศที่เก็บเป็นสำคัญ แม้จะมีการใช้หลักสัญชาติประกอบในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหากเป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกหรือภาษีการให้ ทรัพย์สินนั้นก็จะต้องเสียภาษีมรดกทั้งสิ้น ดังนั้นปัญหาที่เกิดขึ้นคือการโอนทรัพย์สินไปยังต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ทำให้ทรัพย์สินนั้นไม่มีที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก จึงไม่อยู่ในบังคับในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

---

<sup>85</sup>The Money Advice Service, [Top 5 ways to cut your Inheritance Tax](https://www.moneyadvice.org.uk/en/articles/top-five-ways-to-cut-your-inheritance-tax), สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2559 จาก <https://www.moneyadvice.org.uk/en/articles/top-five-ways-to-cut-your-inheritance-tax>.

นอกจากนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยใช้วิธีการที่เป็นที่นิยมมากจะมีดังต่อไปนี้<sup>86</sup>

1) ให้ทรัพย์สินแก่คู่สมรส(Make a gift to your partner)

ถ้ามีการแต่งงานหรือเป็นหุ้นส่วนทางแพ่ง การหลีกเลี่ยงภาษีมรดกสามารถให้ทรัพย์สินแก่คู่สมรส เช่น ใ้ที่ดินของคุณจะไม่ต้องจ่ายภาษีมรดกในสิ่งที่ค้ำค่าของที่ระลึกของมีกฎระเบียบที่แตกต่างกันถ้าคู่สมรสหรือคู่รักของบ้านถาวรของคุณอยู่นอกสหราชอาณาจักร กฎระเบียบที่มีความซับซ้อนมากเพื่อให้แน่ใจว่าคุณใช้คำแนะนำก่อนที่จะทำอะไร

2) ให้ทรัพย์สินแก่คนในครอบครัว หรือเพื่อนสนิท (Give to family members or friends)

ถ้าให้บางสิ่งของหรือทรัพย์สินบางอย่างไปให้เพื่อนหรือสมาชิกในครอบครัวที่ไม่ได้เป็นคู่สมรสหรือคู่รักของผู้เสียภาษีเพื่อให้ไม่ได้รับผลประโยชน์ใด ๆ จากมันค้ำค่าของที่ระลึกจะยังคงถูกรวมอยู่ในที่ดินของคุณสำหรับภาษีมรดก แต่สำหรับเจ็ดปีก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย (ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินที่ให้ไว้ก่อนเจ้ามรดกเสียชีวิตภายในระยะเวลา 7 ปี จะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณภาษีการให้)

ดังนั้นสำหรับตัวอย่างเช่นถ้าผู้เสียภาษีให้ทรัพย์สินแก่หนึ่งในบุตรหลานของเขา เงินบางส่วน หากผู้เสียภาษีมียังมีชีวิตอยู่อีกเจ็ดปีก็จะไม่ถูกนำเข้าบัญชีเมื่อคำนวณภาษีมรดกเมื่อถึงแก่ความตาย

วิธีการนี้สามารถให้ออกไปจำนวน จำกัด ในแต่ละปีไม่ต้องจ่ายภาษีมรดก ตัวอย่างเช่นสามารถให้ออกไปถึง 3,000 £ปีและคุณสามารถให้เงินไปให้กับเด็กและลูกหลานของคุณเมื่อพวกเขาได้รับการแต่งงาน

3) โอนทรัพย์สินให้แก่งอนทรัสต์ (Put things into a trust)

หากผู้เสียภาษีทำการโอนบางส่วนของเงินทรัพย์สินหรือเงินลงทุนของคุณให้เป็นแก่งอนทรัสต์ (ซึ่งคุณคู่สมรสและไม่มีบุตรหลานของคุณต่ำกว่า 18 ปีคุณจะได้ประโยชน์จากแก่งอนทรัสต์นั้น) พวกเขาจะไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจของคุณเพื่อวัตถุประสงค์ภาษีมรดกดังนั้นสำหรับตัวอย่างเช่นสามารถตั้งค่าผู้รับผลประโยชน์จากแก่งอนทรัสต์ที่จะจ่ายสำหรับการศึกษาของลูกหลานของเขาหรือสนับสนุนสมาชิกในครอบครัวที่มีความพิการ

<sup>86</sup>ibid

#### 4) บริจาคทรัพย์สินเพื่อสาธารณกุศล (Leave something to charity)

ทรัพย์สินที่โอนให้แก่องค์กรการกุศลจะได้รับการยกเว้นภาษีมรดกตั้งนั้นมันอาจจะ เป็นวิธีที่มีประโยชน์ในการลดการเรียกเก็บเงินภาษีมรดกของคุณในขณะที่ได้รับประโยชน์สาเหตุที่ดี

และถ้าคุณปล่อยให้อย่างน้อย 10% ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการกุศลของคุณก็จะ ตัดภาษีมรดกเป็นเพราะในส่วนใหญ่ อัตราที่ภาษีมรดกจะถูกคำนวณเป็น 36% มากกว่า 40% อัตราที่ตั้งอยู่กับความสมดุลของที่ดินในส่วนที่เกินวงศุนย์อัตราที่มีอยู่ (ปัจจุบัน £ 325,000 แม้ว่า มันจะสามารถลดหรือกำจัดโดยของขวัญบางอย่างที่เกิดขึ้นในชีวิตของคุณ)

นี้อาจไม่ได้ประหยัดมาก แต่มันอาจจะหมายถึงครอบครัวและเพื่อน ๆ จะได้รับ มากกว่าที่พวกเขาจะทำอย่างอื่น - ในขณะที่องค์กรการกุศลที่คุณชื่นชอบยังได้รับประโยชน์

#### 5) ทำประกันชีวิต (Take out some life insurance)

การทำมรดกประกันชีวิตก็จะไม่ลดปริมาณของภาษีมรดกเนื่องจากบนที่ดินของคุณ แต่การจ่ายเงินอาจจะทำให้มันง่ายขึ้นสำหรับครอบครัวที่รอดตายของคุณเพื่อจ่ายเงินค่ามันอาจ หมายถึงว่าพวกเขาสามารถที่จะป้องกันไม่ให้บ้านของครอบครัวจากการขาย แต่ถ้าคุณทำเช่นนี้ให้ แน่ใจว่าการจ่ายเงินประกันชีวิตที่จะเข้าสู่ความไว้วางใจ - ถ้าคุณไม่ได้มันจะทำให้ธุรกิจของคุณใหญ่ และมันจะต้องจ่ายภาษีมากขึ้น

### 3.8 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ของต่างประเทศ

#### 3.8.1 การโอนมรดกข้ามรุ่น

ในต่างประเทศที่มีการบังคับจัดเก็บภาษีมรดกนั้น จะมีมาตรการที่สำคัญประการ หนึ่งที่ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก ซึ่งก็คือ การโอนมรดกข้ามรุ่น (Generation-skipping transfer tax) เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเกาหลีใต้ เป็นต้น ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกามี มาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของมรดกโดยการประเมินภาษีของมรดกในกรณีที่มีการโอน มรดกข้ามรุ่น โดยให้รัฐมีอำนาจในการประเมินภาษีในกรณีที่มีการโอนมรดกข้ามรุ่นได้ ซึ่งการโอน มรดกข้ามรุ่นมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### (1) ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในปีค.ศ.1986 สภาองเกรสของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตรากฎหมายการโอน มรดกข้ามรุ่น (Generation-skipping transfer tax) หรือที่เรียกว่า (GST) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเพื่อ ป้องกันไม่ให้บุคคลที่ร่ำรวยทำการการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทมากกว่าหนึ่งรุ่น เพื่อให้ตนไม่

ต้องเสียภาษีของมรดกหรือภาษีการให้ โดยลดช่วงรุ่นที่จะต้องเสียภาษีมรดก<sup>87</sup> ซึ่งกฎหมายการโอนมรดกข้ามรุ่น (Generation-skipping transfer tax) จะมีการการประเมินภาษีในระหว่างผู้รับโอนและผู้รับโอน ในช่วงรุ่นที่มีการโอนข้ามกัน โดยจะเรียกเก็บในทุกการถ่ายโอนตรงไปข้ามคนและในการกระจายต้องเสียภาษีและการยุติการเสียภาษีจากการลงทุนที่มีการข้ามบุคคลที่เป็นผู้รับผลประโยชน์ โดยกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะกำหนดคนข้ามเป็นคนที่ 2 หรือมากกว่าคนรุ่นดังต่อไปนี้ ซึ่งจะจัดเก็บภาษีการโอนเงินข้ามรุ่นที่ต้องเสียภาษีในอัตรา 40%

แต่จะมีการยกเว้นภาษีการโอนมรดกข้ามรุ่นที่ 5 ล้านดอลล่า และจะมีการปรับเป็นประจำปีสำหรับอัตราเงินเฟ้อ (5,250,000 \$ 2013) ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีการโอนมรดกข้ามรุ่น นอกจากนี้ยังมีการให้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีทรัพย์สินอีกด้วย

ภาษีการโอนมรดกข้ามรุ่นที่อาจนำไปใช้กับการถ่ายโอนทั้งหมดของสินทรัพย์ทั่วโลก เป็นคนที่สหรัฐ สำหรับการวิเคราะห์ของผู้ที่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามที่ระบุไว้ข้างต้น โดยภาษีการโอนมรดกข้ามรุ่นจะนำไปใช้กับการถ่ายโอนจากผู้เสียภาษีการให้แก่บุคคลหรือการบริจาคทรัพย์สินใด ๆ ได้รับมอบหมายให้รุ่น 2 หรือมากกว่าคนรุ่นถัดมา ซึ่งทายาทที่ได้รับโอนจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการโอนมรดกข้ามรุ่น

ในการประเมินราคาทรัพย์สินที่มีการโอนมรดกข้ามรุ่นจะประเมินราคาทรัพย์สินในราคาตลาดโดยคำนึงถึงความยุติธรรม ขณะเดียวกันผู้รับผิดชอบสำหรับภาษีการโอนมรดกข้ามรุ่นจะต้องรับผิดชอบในมูลค่าของภาษีในมูลค่าตลาดยุติธรรมของทรัพย์สินที่ได้รับ คล้ายกับภาษีที่ดินนี้เป็นผลรวมภาษี

## (2) ประเทศเกาหลีใต้

สำหรับประเทศเกาหลีใต้ กำหนดผู้สืบสันดานโดยตรงที่ไม่ได้เป็นทายาทของตัวเอง เช่น หลานชาย เป็นผู้รับผลประโยชน์ของมรดกจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นของภาษีมรดก (Y) มีการเรียกเก็บนอกเหนือไปจากจำนวนเงินที่เป็นปกติของภาษีมรดกจำนวนเงินเพิ่มเติมจะถูกคำนวณตามสูตรต่อไปนี้

$$Y = A \times (B/C) \times 30\%$$

---

<sup>87</sup>International Estate and Inheritance Tax Guide 2013, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2559 จาก [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/\\$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf).

ซึ่งเท่ากับปริมาณของภาษีมรดก B เท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินพินัยกรรมเพื่อลูกหลาน คนอื่น ๆ ของผู้ตายและ C เท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินที่สืบทอดมา

### 3.8.2 การเครดิตภาษี<sup>88</sup>

ในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จะมีมาตรการในการเครดิตภาษี โดยนำเอาภาษีการให้ หรือภาษีมรดกที่ถูกจัดเก็บในรัฐต่างประเทศที่จัดเก็บไปเครดิตกับภาษีมรดกที่จัดเก็บในภายหลัง ซึ่งมีรูปแบบดังต่อไปนี้

(1) เครดิตภาษีการให้ เครดิตภาษีจะได้รับจากการให้สำหรับคุณสมบัติของที่ระลึกที่จะรวมเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินมรดก

(2) เครดิตภาษีต่างประเทศ เครดิตภาษีต่างประเทศจะได้รับจำนวนเงินภาษีที่จ่ายให้แก่ ต่างประเทศเช่นภาษีมรดกกล่าวคือ นำภาษีมรดกที่เสียในกรณีที่รัฐต่างประเทศจัดเก็บภาษีมรดกฐานที่ตั้งของทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศนั้น นำมาเครดิตภาษีมรดกในรัฐที่กองมรดก (กรณีจัดเก็บภาษีจากกองมรดก) หรือผู้รับมรดก (กรณีจัดเก็บภาษีการรับมรดก) จัดเก็บตามหลักสัญชาติหรือหลักถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น

(3) ได้รับเครดิตสำหรับมรดกที่ส่งผ่านไปอย่างต่อเนื่องผ่านรุ่นในระยะเวลาสั้น ๆ ถ้าทรัพย์สินมรดกที่ถูกส่งผ่านไปยังรุ่นที่สองภายในระยะเวลา 10 ปีของการเริ่มต้นของการรับมรดกเป็นครั้งแรก รุ่นเครดิตก้าวหน้าให้กับรุ่นที่สองโดยเป็นกรณีที่ทายาทของเจ้ามรดกที่ได้เสียภาษีมรดกไปแล้วครั้งหนึ่ง และต่อมาทายาทนั้นถึงแก่ความตายจึงทำให้ทายาทในลำดับถัดมาต้องเสียภาษีมรดกอีก ครั้งหนึ่ง ซึ่งลักษณะดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ ซึ่งต่างประเทศจะมีมาตรการในการเครดิตภาษีในส่วนนี้ เช่นประเทศเกาหลีใต้ ซึ่งมีการเครดิตดังนี้

#### 3-11 ตารางการเครดิตทายาทหรือผู้ได้รับมรดกของทรัพย์สินมรดก<sup>89</sup>

ระยะเวลาในการถ่ายทอดทางพันธุกรรม	อัตราเครดิตก้าวหน้า
ภายใน 1 ปี	100%
ภายใน 2 ปี	90%

<sup>88</sup> Joo Yung-Sup, *supra* note 70

<sup>89</sup> *Supra* note 72, Article 30 (Tax Credit Pertaining to Short-Term Re-Succession).



ภายใน 3 ปี	80%
ภายใน 4 ปี	70%
ภายใน 5 ปี	60%
ภายใน 6 ปี	50%
ภายใน 7 ปี	40%
ภายใน 8 ปี	30%
ภายใน 9 ปี	20%
ภายใน 10 ปี	10%

### 3.8.3 การกำหนดเพดานการจัดเก็บภาษีมรดก

มาตรการที่สำคัญในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกอีกประการหนึ่ง คือการกำหนดเพดานการจัดเก็บภาษีมรดกที่นอกเหนือจากการเครดิตภาษี โดยให้นำทรัพย์สินที่มีการให้กันหรือให้ของขวัญที่ได้ให้กันก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย ตามระยะเวลาที่กำหนด เช่น 7 ปี นำมารวมกันและหากมีมูลค่าที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ก็จะดำเนินการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เกินนั้น ซึ่งกรณีนี้เป็นการพิจารณาถึงเจตนาของผู้นั้นว่า ในช่วงเวลาก่อนเสียชีวิตได้มีการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทนั้น มีเจตนาที่มีการให้ตามปกติ หรือมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมรดก หากต่อมาตนเองถึงแก่ความตาย ซึ่งประเทศอังกฤษได้มีมาตรการในการจัดเก็บดังต่อไปนี้

ประเทศอังกฤษมีการออกมาตรการเพื่อทำการจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินก่อนที่จะถึงแก่ความตายในระยะเวลา 7 ปี กล่าวคือให้มีการนำมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้ไปในระยะเวลา 7 ปีมารวมกัน และหากมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าเกินกว่า 325,000 ปอนด์ ก็จะทำการจัดเก็บภาษีเฉพาะในส่วนที่เกิน 325,000 ปอนด์ ซึ่งมาตรการนี้ประเทศอังกฤษดำเนินการควบคู่ไปกับมาตรการมีหน่วยงานที่มีการตรวจสอบโดยเฉพาะ

### 3.8.4 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกอื่นๆ

ในประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการให้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ และสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งกฎหมายภาษีการรับมรดกและกฎหมายภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่นมีมาตรการที่สำคัญที่ทำให้สามารถบังคับใช้ได้มีประสิทธิภาพและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังต่อไปนี้

### (1) ภาษีการรับมรดก

ภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นมีมาตรการที่สำคัญเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก นอกจากประเทศญี่ปุ่นจะใช้หลักการมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น และหลักที่ตั้งของทรัพย์สินที่ได้รับมรดกแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นยังขยายความกำหนดให้บุคคลที่ได้รับทรัพย์สินโดยการรับมรดก การยกให้โดยพินัยกรรม หรือการให้โดยวิธีอื่น หากบุคคลนั้นมีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ แต่มีสัญชาติญี่ปุ่น และได้รับทรัพย์สินจากบุคคลผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นภายใน 5 ปี ก่อนได้รับมรดก ให้ถือว่าบุคคลนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกด้วย

2) ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับของภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภท ทั้งอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะมีส่วนฐานทางทะเบียนหรือไม่ก็ตาม ก็ต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดก

3) การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีการรับมรดกไว้อย่างชัดเจน เป็นขั้นเป็นตอน โดยมีการคำนวณภาษีการรับมรดก แล้วนำไปหาสัดส่วนกับจำนวนทายาทผู้รับมรดกเพื่อให้ได้ภาระภาษีของแต่ละคน

4) ฐานภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนอกจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกแล้ว ยังรวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาภายใน 3 ปี ก่อนวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยการถ่ายเททรัพย์สินก่อนตาย

### (2) ภาษีการให้

ภาษีการให้ของประเทศญี่ปุ่นมีมาตรการที่สำคัญเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับให้นี้ นอกจากจะเป็นผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมาโดยการให้แล้ว ยังรวมถึงประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจด้วย โดยจะเสียภาษีภายใน 1 ปี นับแต่วันที่มีการให้ทรัพย์สิน

2) ฐานภาษีการรับให้จะคิดตามปีปฏิทิน โดยมีการยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับให้ หากเป็นทรัพย์สินที่กำหนดตามกฎหมาย เช่น ทรัพย์สินที่ได้มาจากบริษัท ทรัพย์สินที่ผู้เยาว์ได้รับ ทรัพย์สินที่องค์กรสาธารณะประโยชน์ได้รับ เป็นต้น

นอกจากที่กล่าวมาทั้งหมดแล้ว ประเทศญี่ปุ่นยังมีบทบัญญัติเฉพาะเพื่อตอบโต้การเลี่ยงภาษีมรดก ไม่ว่าจะเป็นส่วนกฎหมายที่ให้ถือว่าทรัพย์สินเป็นทรัพย์สินมรดกที่ต้องนำมาคำนวณภาษี

หรือกฎหมายให้ถือเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการรับให้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีการรับให้ ยังบทบัญญัติอื่นๆ ที่ตอบได้การเลี่ยงภาษีเช่น การจำกัดจำนวนบุตรบุญธรรมที่จะนำมาลดหย่อน การไม่ยอมรับธุรกรรม หรือการคำนวณระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน การให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษีในกรณีที่คณะบุคคล สมาคม หรือมูลนิธิได้รับมรดกหรือได้รับการให้ โดยให้ถือว่าบุคคลเหล่านี้เป็นบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษี ดังจะกล่าวในบทต่อไป

นอกจากนี้ยังมีมาตรการที่สำคัญของการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการให้คือ ไม่ว่าบุคคลจะได้ทรัพย์สินมาจากที่ใดเวลาใด จะเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในราชอาณาจักรหรือไม่ ก็จะต้องรายงานการได้รับแก่หน่วยงานผู้รับผิดชอบทุกกรณี

### สรุปการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ในต่างประเทศ

จากที่กล่าวมาทั้งหมดเป็นการสรุปภาษีมรดกและภาษีการให้ของต่างประเทศถึงหลักการ ประวัติความเป็นมาตลอดจนโครงสร้างในการจัดเก็บ นอกจากนี้จัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ ยังมีข้อสังเกตเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศมีดังนี้

(1) ประเทศส่วนใหญ่มีการเก็บแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance tax) ยกตัวอย่างเช่นในสหภาพยุโรปที่มีการเก็บภาษีมรดกทั้งสิ้น 18 ประเทศจาก 27 ประเทศ มีการเก็บภาษีมรดกแบบภาษีการรับมรดกทั้งสิ้น 15 ประเทศ เป็นการเก็บภาษีแบบกองมรดก 4 ประเทศ และมีบางประเทศที่มีการเก็บภาษีทั้งสองควบคู่กันคือประเทศเดนมาร์ก นอกจากนั้นประเทศที่มีการเก็บภาษีมรดกจะมีการเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วย

(2) ประเทศส่วนใหญ่มีการเก็บภาษีมรดกแบบอัตราก้าวหน้า (progressive rate) มีบางประเทศที่ยังคงเก็บภาษีมรดกแบบอัตราคงที่ คือ ประเทศอังกฤษ อย่างไรก็ตามจากการศึกษาของ Public policy research พบว่าการเก็บภาษีแบบคงที่ในประเทศอังกฤษในช่วงปี 1999-2001 ร้อยละ 10 ของคนรวยสุดมีส่วนความมั่งคั่งเพิ่มจากร้อยละ 47 เป็นร้อยละ 56 อาจกล่าวได้ว่าภาษีมรดกแบบอัตราคงที่อาจมิได้ช่วยในการลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ดั่งนึก

(3) ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกไม่ว่าจะเป็นภาษี estate tax หรือ inheritance tax ต่างมีส่วนยกเว้น (exemption) ไว้ค่อนข้างสูง และมีการกำหนดค่าลดหย่อน (reduction) ไว้หลายรายการ เช่นมีการให้ส่วนลดหย่อนให้แก่คู่สมรส ค่าลดหย่อนสำหรับการจัดงานศพ หรือการสามารถนำเงินบริจาคมาเป็นค่าลดหย่อนได้ เป็นต้น<sup>90</sup>

<sup>90</sup>วิโรจน์ สุขพิศาล, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, หน้า 6.

การศึกษากฎหมายภาษีมรดกของต่างประเทศ ผู้เขียนศึกษากฎหมายภาษีมรดกของ  
ประเทศสหรัฐอเมริกาอังกฤษฝรั่งเศสญี่ปุ่น และเกาหลีใต้



## บทที่ 4

### การวิเคราะห์เปรียบเทียบปัญหาภาษีมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้

#### 4.1 การเปรียบเทียบภาษีมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ของไทยและต่างประเทศ

ในการทำวิทยานิพนธ์นี้ผู้เขียนได้ศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมรดกใน ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอังกฤษ ประเทศเกาหลีใต้ และ ประเทศญี่ปุ่นเพื่อเปรียบเทียบความแตกต่าง ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และหาข้อเสนอแนะ เพื่อนำมาปรับใช้ พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ.2558

เมื่อพิจารณาถึงพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีมรดก และภาษีการให้ของต่างประเทศกับประเทศไทย จะมีความแตกต่างดังต่อไปนี้

4-1 ตารางเปรียบเทียบการอัตรากำไรจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศต่างๆ<sup>1</sup>

ประเทศ	ประเภทภาษีมรดก	อัตรากำไร ร้อยละ
ไทย	ภาษีการรับมรดก	คงที่, 5 และ 10
สหรัฐอเมริกา	ภาษีกองมรดก	ก้าวหน้า, 41
อังกฤษ	ภาษีกองมรดก	คงที่, 40
ฝรั่งเศส	ภาษีการรับมรดก	ก้าวหน้า, 45
ญี่ปุ่น	ภาษีการรับมรดก	ก้าวหน้า, 55
เกาหลีใต้	ภาษีกองมรดก	ก้าวหน้า, 50

<sup>1</sup> <http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>, สืบค้นเมื่อวันที่ 19 ตุลาคม 2558.

## 4-2 ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีการให้ของแต่ละประเทศ

ประเทศ	ประเภทภาษีการให้ และเงินได้ จากการรับให้	การเริ่มต้นจัดเก็บ และ การยกเว้น	อัตราภาษี ร้อยละ
ไทย	ภาษีเงินได้จากการรับให้	ยกเว้น 10,20 ล้านบาท	คงที่ 5
สหรัฐอเมริกา	ภาษีการให้	ยกเว้น 14,000 ดอลลาร์	ก้าวหน้า, 35
อังกฤษ	ภาษีการให้	ยกเว้น 55,000 ปอนด์	คงที่, 40
ฝรั่งเศส	ภาษีการให้	เริ่ม 8,072 ยูโร	ก้าวหน้า, 5 - 45
ญี่ปุ่น	ภาษีการให้	เริ่ม 2 ล้านเยน	ก้าวหน้า, 10 - 50
เกาหลีใต้ <sup>2</sup>	ภาษีการให้	เริ่ม 5 แสนวอน	คงที่, 30

## 4-3 ตารางเปรียบเทียบฐานภาษีมรดกของแต่ละประเทศ

ประเทศ	ฐานภาษี
ไทย	ทรัพย์สินทั้งหมด กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศ ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในฝรั่งเศส กรณีเจ้ามรดกไม่มีภูมิลำเนาในประเทศ
สหรัฐอเมริกา	กองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก ทรัพย์สินทั้งหมดที่มีราคา
อังกฤษ	ทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมด กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกที่ตั้งอยู่ในฝรั่งเศส กรณีเจ้ามรดกไม่มีภูมิลำเนาในอังกฤษ
ฝรั่งเศส	ทรัพย์สินทั้งหมด กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในฝรั่งเศส ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในฝรั่งเศส กรณีเจ้ามรดกไม่มีภูมิลำเนาในฝรั่งเศส
ญี่ปุ่น	กองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก ทรัพย์สินทั้งหมดที่มีราคา
เกาหลีใต้	ทรัพย์สินทั้งหมด กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในเกาหลีใต้ ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในฝรั่งเศส กรณีเจ้ามรดกไม่มีภูมิลำเนาในเกาหลีใต้

<sup>2</sup> *Supra note*, Article 55 (Tax Base and Taxable Minimum of Gift Tax).-

Article 57 (Premium Gift Tax with Respect to Lineal Descendant).

## 4-4 ตารางเปรียบเทียบฐานภาษีการให้ของแต่ละประเทศ

ประเทศ	ฐานภาษี
ไทย	การให้ในส่วนที่เกิน 10,20 ล้านบาทในปีภาษี เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 10,20 ล้านบาท
สหรัฐอเมริกา	การให้ที่มีมูลค่าเกิน 5,340,000 ดอลลาร์ เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 5,340,000 ดอลลาร์
อังกฤษ	การให้ที่มีมูลค่าเกิน 55,000 ปอนด์ เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 55,000 ปอนด์
ฝรั่งเศส	แบ่งตามความสัมพันธ์เครือญาติ เริ่มเก็บถ้าให้เกิน 7,962 ยูโร
ญี่ปุ่น	การให้ที่มีมูลค่าเกิน 2,000,000 เยน เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 2,000,000 เยน
เกาหลีใต้	การให้ที่มีมูลค่าเกิน 500,000 วอน เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 500,000 วอน

จากตารางเปรียบเทียบจะเห็นได้ว่าในแต่ละประเทศมีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบที่แตกต่างกันไป ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศเกาหลีใต้ ใช้รูปแบบ การจัดเก็บภาษีกองมรดก ส่วนประเทศฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่นใช้การจัดเก็บภาษีการรับมรดก เช่นเดียวกันกับประเทศไทยแต่จะพบได้ว่าการจัดเก็บภาษีกองมรดกของประเทศ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศเกาหลีใต้ มีลักษณะเด่นอยู่หลายประการ ไม่ว่าจะเป็นวิธีการกำหนดทรัพย์สินที่ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก เช่น สัญญากรรมกรรมประกันชีวิต ทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์ เป็นต้น ซึ่งจะกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้ถือเป็นทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีกองมรดก นอกจากนั้นประเทศอังกฤษยังมีมาตรการ บังคับใช้กฎหมายการจัดเก็บภาษีการให้ที่ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้โอนให้ภายในระยะเวลา 7 ปีก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ที่หากมีการโอนให้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดก็ต้องเสียภาษีในส่วนมูลค่าที่เกินด้วย ส่วนในประเทศฝรั่งเศสมีเอกลักษณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในการกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ใกล้ชิดของทายาท โดยที่ทายาทที่ได้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกมากกว่าก็จะได้รับการลดหย่อนมากกว่าทายาทที่มีความใกล้ชิดห่างกว่ากัน เช่น ทายาทที่เด็เป็นบุตร จะได้รับค่าลดหย่อนมากกว่าทายาทที่เป็นหลาน เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่าภาษีมรดกของประเทศไทย ใช้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการรับมรดก โดยเก็บภาษีจากผู้รับมรดก และให้ผู้รับมรดกมีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ

ภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดก และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการไม่ชำระภาษีการรับมรดก จึงได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อทำการจัดเก็บภาษีจากการรับให้ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยดังกล่าวแล้ว จึงเห็นได้ว่า ประเทศไทยมิได้ตราพระราชบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีมรดกร่วมกับภาษีการให้ไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกันเหมือนกับต่างประเทศ แต่ใช้วิธีรวมเรียกเก็บภาษีการรับมรดกและใช้วิธีการแก้ไขประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 40 พ.ศ.2558 ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสนาหา โดยหากมีการโอนทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากร มาตรา 42(26)-(28)<sup>3</sup> ในกรณีที่เกิดขึ้น 20 ล้านบาทในปีภาษี หรือกรณีที่เกิดขึ้น 10 ล้านบาท ตามมาตรา 42 (28) ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ทำให้เป็นการแยกเก็บภาษีที่แตกต่างประเภทกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีการให้ในต่างประเทศเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีฐานความมั่งคั่ง แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ อันเป็นการจัดเก็บจากฐานเงินได้ ดังนั้น โดยหลักการแล้วจึงทำให้ไม่สามารถนำหลักการจัดเก็บภาษีการให้ที่เก็บจากฐานความมั่งคั่งที่มีในต่างประเทศมาใช้เป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ของประเทศไทย แต่ผู้เขียนเห็นว่าแม้ฐานภาษีที่นำมาจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ของประเทศไทย จะมีหลักการพื้นฐานที่ต่างจากการจัดเก็บภาษีการให้ของต่างประเทศก็ตาม แต่ก็ยังมีจุดเกาะเกี่ยวบางประการที่สามารถความเชื่อมโยงกันกับการจัดเก็บภาษีการให้ของต่างประเทศ โดยมีความเชื่อมโยงดังต่อไปนี้

1) จุดเกาะเกี่ยวที่รัฐจัดเก็บภาษีแก่ประชาชนภายในรัฐนั้น หากพิจารณาประการแรกซึ่งก็คือบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีการให้บนฐานความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน หรือการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้บนฐานเงินได้ บุคคลผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีก็คือผู้ให้ หรือผู้รับ ตามหลักพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีการให้ทั้งสิ้น

2) จุดเกาะเกี่ยวประการต่อมา เมื่อพิจารณาถึงฐานของการจัดเก็บภาษีการให้บนฐานภาษีทรัพย์สินตามที่ได้เปรียบเทียบมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า มีการยกเว้นการให้ไว้ในระดับหนึ่งตามที่แต่ละประเทศกำหนด เปรียบเสมือนเป็นการยกเว้นการให้ที่มีมูลค่าทรัพย์สินตามปกติที่บุคคลควรให้แก่กันมิใช่เป็นการให้ที่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกเป็นสำคัญ ซึ่งหากมีการให้ทรัพย์สินในส่วนที่เกินจากที่ยกเว้นไว้ก็จะมี การจัดเก็บภาษีการให้โดยมีอัตราภาษีทั้งแบบอัตราคงที่และแบบอัตรา

---

<sup>3</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (29) เป็นการยกเว้นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสนาหาที่ผู้ให้แสดงเจตนา หรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษ หรือกิจการสาธารณะประโยชน์ ซึ่งไม่ต้องนำเงินได้นั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้จากการรับให้



ก้าวหน้า ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ ก็จะพบลักษณะที่คล้ายคลึงกับการจัดเก็บภาษีการให้คือการยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินที่ให้ ไม่ว่าจะเป็มูลค่ายี่สิบล้านบาทตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (27) หรือมูลค่าสิบล้านบาทตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) เป็นต้น ซึ่งหากมีการให้ที่มากกว่าที่กฎหมายยกเว้นไว้ ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในอัตราคงที่ที่ 5 % ซึ่งเหตุผลอีกประการหนึ่งที่สำคัญคือ เนื่องจากประเทศไทยได้มีการแยกการจัดเก็บภาษีเงินได้แต่ละประเภทชัดเจนเหมือนกับต่างประเทศที่มีการแยกการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแรงงาน (Labor Income) และเงินได้จากทุน (Capital Income) ที่แตกต่างกัน (Dual Income Tax System) จึงเป็นเหตุผลประการหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้โดยรวมยกเว้นการรับให้ต่างๆ ไว้ในมาตรา 42 และเก็บภาษีในส่วนที่เกินจากการยกเว้น

3) ประการต่อมา เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีการให้ในต่างประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส จะเห็นได้ว่าหากผู้ให้กับผู้รับมีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกัน เช่น บิดามารดากับบุตร ก็จะมีการจัดเก็บภาษีการให้ในอัตราที่แตกต่างจากกรณีผู้ให้กับผู้รับมีความสัมพันธ์ที่ห่างกัน ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ จะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกันมาก เพราะหากผู้ให้มีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกับผู้รับ ก็จะได้รับการยกเว้นมากกว่ากรณีผู้ให้มีความสัมพันธ์ห่างกันกับผู้รับ และเมื่อพิจารณาถึงจึนวนภาษีที่รัฐได้รับจากการจัดเก็บจะเห็นได้ว่า โดยหลักจุดมุ่งหมายของรัฐในแต่ละประเทศที่จัดเก็บภาษีการให้อาจจะมีจุดมุ่งหมายที่แท้จริงในการจัดเก็บภาษีมรดก โดยใช้ภาษีการให้ควบคู่กัน แต่บางรัฐก็ต้องการจัดเก็บการให้เป็นหลักด้วยเช่นเดียวกัน ซึ่งก็สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามึเจตนารมณ์ที่มุ่งจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้มากกว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

4) หลักทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ประการหนึ่งที่สำคัญคือการให้ถือว่ากรให้เป็เงินได้ เพราะหากพิจารณาในความหมายอย่างกว้างแล้วจะพบว่า แท้จริงแล้วการที่บุคคลได้รับทรัพย์สินไม่ว่าทรัพย์สินที่ได้นั้นจะได้อมาด้วยวิธีการใดก็ตาม ล้วนแล้วแต่ถือเป็เงินได้ของบุคคลนั้นที่ได้รับมาทั้งสิ้น ซึ่งเมื่อมีเงินได้ก็ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษี แม้แนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สินที่มองกรให้ทรัพย์สิน เป็กรให้บนฐานความมั่งคั่งของบุคคลที่จะต้องเสียภาษีกรให้บนฐานทรัพย์สินก็ตาม

5) เหตุผลประการนี้ผู้เขียนเห็นว่า การที่ผู้ร่างกฎหมายมิได้บัญญัติตราพระราชบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีการให้ในฐานทรัพย์สิน เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่การเมืองมีส่วนสำคัญอย่างมากต่อการบริหารประเทศ และการเมืองของประเทศมีเสถียรภาพที่ไม่แน่นอน นอกจากนั้นกลุ่มทุนที่มีรายได้อากก็มักจะถูกอยู่เบื้องหลังในการขับเคลื่อนนโยบายหากการเมืองที่อาจ

เปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา หากมีการจัดเก็บภาษีการให้อย่างจริงจังก็จะมีผลกระทบต่อกลุ่มทุนนี้เป็นอย่างมาก และหากต่อมามีการเมืองมีการเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ต้องมีการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกขึ้นมา ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีการให้ถูกเลิกลงไปด้วย ซึ่งการทำนียบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้แยกไว้ต่างหาก อาจทำให้รัฐยังคงจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ได้ต่อไปหากมีการยกเลิกภาษีพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกต่อไปในอนาคต

6) ในการจัดเก็บภาษีทุกประเภทจะตั้งอยู่บนพื้นฐานหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี ซึ่งไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สิน หรือฐานเงินได้ ก็ล้วนแล้วแต่ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่นั่นเอง

ด้วยเหตุผลที่ผู้เขียนได้กล่าวมาทั้งหมด จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บการให้ที่ตั้งอยู่บนฐานทรัพย์สิน หรือการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานเงินได้ ก็ล้วนแล้วแต่มีวัตถุประสงค์และเหตุผลที่ชัดเจนอยู่ในตัวเอง แต่เหตุผลที่สำคัญประการหนึ่งก็คือ การประสบความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีตามเป้าหมายที่รัฐได้วางไว้

ประการต่อไปที่จะกล่าวถึงคือรายละเอียดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยคำนวณจากมูลค่าสุทธิของมรดก คือ คำนวณรวมมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยมูลค่าของหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก หรือที่เรียกว่า มูลค่ามรดกสุทธิ โดยมี การจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่หากผู้รับมรดกเป็นผู้บุพการี หรือผู้สืบสันดาน จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินสุทธิในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท และเมื่อพิจารณาถึงมูลค่ามรดกสุทธิของมรดกจะคำนวณจากมูลค่าของสินทรัพย์ เฉพาะที่มีการจดทะเบียนหรือมีหลักฐานในการถือครองเท่านั้น ตามสูตรที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้เพื่ออำนวยความสะดวกเข้าใจ ดังตัวอย่างดังนี้

$$\text{ขั้นที่ 1 } A - B = C$$

$$\text{ขั้นที่ 2 } C - D = E \times F = G$$

หมายเหตุ

A คือ มูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดก

B คือ มูลค่าของหนี้สินทั้งหมดของเจ้ามรดก

C คือ มูลค่าสุทธิของทรัพย์สินมรดก

D คือ 100 ล้านบาทแรกที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกกำหนด

E คือ ส่วนที่เกินจาก 100 ล้านบาท

F คือ อัตราคงที่ร้อยละที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกกำหนด (ร้อยละ 10 หรือ ร้อยละ 5)

G คือ มูลค่าสุทธิของภาษีมรดกที่ต้องชำระภาษี

ในทางทฤษฎีแล้ว การจัดเก็บภาษีมรดกส่งผลดีหลากหลายประการ ทั้งในแง่การส่งเสริมประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ และในแง่ของการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีมรดกที่มีการออกแบบอย่างเหมาะสม จะส่งผลให้เกิดการสะสมทุนและทรัพย์สินในระดับที่เหมาะสม กระตุ้นการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปัจจุบัน ไม่เกิดการสะสมทรัพย์สินเพื่อเก็งกำไรมากเกินไป เกิดการกระจายทรัพย์สินไปสู่ภาคส่วนที่ใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สนับสนุนการแข่งขันที่เป็นธรรม จูงใจให้มีการบริจาคเงินให้กับองค์กรสาธารณกุศล นอกจากนี้ ยังสามารถสร้างรายได้เพิ่มเติมให้กับรัฐบาล โดยไม่กระทบผู้ที่มีฐานะไม่สู้ดีนัก ได้อีกด้วย<sup>4</sup>

อย่างไรก็ตาม จากประสบการณ์ของหลายๆ ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกหรือเคยจัดเก็บภาษีดังกล่าว จะเห็นได้ว่าปัญหาสำคัญอยู่ที่การนำเอาภาษีประเภทนี้ไปบังคับใช้จริง ในทางปฏิบัติ เนื่องจาก การให้นิยามของคำว่ามรดกและการกำหนดเวลาคำนวณรวมทรัพย์สินจากการรับ การให้ นั่นก่อให้เกิดช่องว่างขนาดใหญ่ที่สามารถใช้ในการหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษีดังกล่าวได้ ประกอบกับแม้ว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีโดยเก็บจากฐานทรัพย์สิน แต่เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะเห็นว่าอาจมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ กล่าวคือ เงินได้ที่มีการจัดเก็บภาษีไปแล้ว อาจต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ต้องเสียภาษี นอกจากนี้ในบางประเทศที่ได้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดก ก็มีสาเหตุมาจากความต้องการที่จะสนับสนุนการประกอบกิจการภายในครอบครัว เช่น ประเทศสวีเดน<sup>5</sup> ที่ยกเลิกภาษีการรับมรดกตั้งแต่ปี ค.ศ.2004 โดยมีเหตุผลในการยกเลิกเพราะเมื่อใดก็ตามที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก กิจการที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดกิจการหนึ่งก็คือกิจการที่ดำเนินโดยครอบครัว ทำให้รุ่นลูก หลาน ที่เข้ามารับช่วงต่อกิจการเกิดภาวะภาษีมรดกหากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น รัฐบาลจึงได้ทำการยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดก เพื่อเป็นการสนับสนุนในการดำเนินธุรกิจดังกล่าว ซึ่ง

<sup>4</sup> ดร. ภาวิน ศิริประภานุกูล หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ วันที่ 6 พฤศจิกายน 2557

<sup>5</sup> Christofer Pihl, Nima Sanandaji, Five years with no inheritance and gift Taxes, Svenskt Näringsliv, December, 2009.

เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทยจะพบว่า ยังมีกิจการขนาดย่อมหรือ SME ที่อาจได้รับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งอาจเป็นปัญหาที่ควรศึกษาต่อเวลา ภายหลังจากที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ใช้บังคับ กิจการขนาดย่อมที่อยู่ในประเทศไทยจะได้รับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนี้หรือไม่ หรือกรณีประเทศที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่าง ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ก็ยังยกเลิภาษีมรดกเพราะเรื่องต้นทุน ทรัพย์สินบางประเภท เช่น ที่ดินจะหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีได้ยากกว่า ภาษีที่ดินอาจเป็นทางเลือกที่เหมาะสมมากกว่าภาษีมรดก

แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทุกประเภท ภาษีทุกชนิด ย่อมพบปัญหาในการจัดเก็บอยู่ทุกประเภทภาษี ซึ่งรวมถึงภาษีมรดกและภาษีการให้ แต่ละประเทศประสบปัญหาเช่นเดียวกัน ซึ่งประเทศต่างๆ ก็ได้มีการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดมาตรการต่างๆ ขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น เพราะปัญหาต่างๆ เหล่านี้สามารถแก้ไขให้ลดลงได้ แต่ไม่เคยมีประเทศใดที่ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ด้วยเหตุผลที่เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นมาจากการจัดเก็บภาษี และเมื่อประเทศไทยได้ประกาศใช้บังคับภาษีการรับมรดก และจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ร่วมกับภาษีการรับมรดกแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บหรือวัตถุประสงค์อื่นๆที่เกี่ยวข้องจากการตรากฎหมายภาษี ก็ควรที่จะหามาตรการเพื่อป้องกันปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีได้อย่างสมบูรณ์ที่สุด สมดังเจตรมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย

และเมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกของประเทศไทย และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ จะเห็นได้ว่ายังมีปัญหาและช่องโหว่อยู่หลายประการที่อาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้นี้ ไม่ว่าจะเป็น ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ปัญหาภาษีซ้อน ปัญหาภาระหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน ฯลฯ โดยผู้เขียนมีความเห็นว่าปัญหาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนี้ เป็นรากฐานของปัญหาที่สำคัญที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีเจตนาที่จะพยายามหาช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อทำให้สามารถเลี่ยงภาษีให้ได้มากที่สุด ซึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมุ่งเน้นศึกษา และวิเคราะห์ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ เพื่อหามาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยจากการศึกษาจะพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ดังนี้

## 4.2 รูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้<sup>6</sup>

ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ถึงการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกทั้งที่กล่าวไว้ในประเทศไทย รวมถึงหลักการพิจารณาการหลีกเลี่ยงภาษีที่มีในต่างประเทศ ซึ่งเมื่อนำมาพิจารณากับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ซึ่งผู้เขียนเห็นควรแบ่งการพิจารณาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ ดังต่อไปนี้

- (1) ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยถิ่นที่อยู่
- (2) ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยสภาพบุคคล
- (3) ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยประเภททรัพย์สิน
- (4) ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรม
- (5) ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยที่ตั้งทรัพย์สิน

### 4.2.1 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยถิ่นที่อยู่

#### 4.2.1.1 ภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของบุคคลที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก โดยยึดหลักสัญชาติ และหลักที่ตั้งของทรัพย์สินเป็นหลัก นอกจากนั้น ในกรณีที่มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง ก็ต้องมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกด้วยเช่นกัน ตามประกาศคณะกรรมการพิจารณาคนเข้าเมือง เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขประกอบการพิจารณาอนุญาตให้คนต่างด้าวเข้ามามีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร ซึ่งออกตามพระราชบัญญัติคนเข้าเมือง พ.ศ.2522 ได้แบ่งประเภทคำขอที่จะเข้ามาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรไว้ 5 กรณีดังต่อไปนี้

- 1) ประเภทเข้ามาเพื่อการลงทุน
- 2) ประเภทเข้ามาเพื่อทำงาน
- 3) ประเภทเข้ามาเพื่อเหตุผลทางมนุษยธรรม เช่น คู่สมรส กรณีมีบุตร บิดามารดา

เป็นต้น

---

<sup>6</sup> Sam Barrett, “How to avoid inheritance tax.” สืบค้นเมื่อวันที่ 23 ตุลาคม 2558, จาก <http://www.iii.co.uk/articles/25589/how-avoid-inheritance-tax>.

4) ประเภทเข้ามาเป็นผู้เชี่ยวชาญ

5) ประเภทกรณีพิเศษเฉพาะราย

ทั้ง 5 ประเภทนี้ จะกำหนดให้ชาวต่างด้าวที่ต้องการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร จะต้องยื่นคำขอตามประเภทที่กำหนดไว้ และเมื่อได้รับการพิจารณาเห็นชอบให้คนต่างด้าวนั้นเข้ามามีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรได้ ก็จะต้องว่าบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ในกรณีได้รับมรดกซึ่งเป็นทรัพย์สิน ซึ่งประเด็นที่อาจก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกจะเห็นได้จากการที่บุคคลที่มีได้มีสัญชาติไทยแต่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรนี้ยึดหลักการมีถิ่นที่อยู่ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยคนเข้าเมือง ซึ่งมีใช้หลักถิ่นที่อยู่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 วรรคสองที่ใช้หลักผู้อยู่ในประเทศไทย ทำให้อาจก่อให้เกิดกรณีที่บุคคลใช้ช่องว่างในการที่ไม่ขอรับอนุญาตในการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เพื่อป้องกันการเสียภาษีการรับมรดกได้ เพราะเมื่อพิจารณาถึงพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11 (2) จะเห็นได้ว่า ห่างบุคคลที่มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองแล้ว ก็จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้รับ ไม่ว่าจะเป็ทรัพย์สินที่อยู่ในหรือนอกราชอาณาจักร โดยไม่ได้รับการยกเว้นที่จะเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในราชอาณาจักร เหมือนกับบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 11 (3) ที่จะเสียภาษีการรับมรดก เฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ราชอาณาจักรเท่านั้น

#### 4.2.1.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ของประเทศไทย ใช้การแก้ไขประมวลรัษฎากรในมาตรา 42 ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่40) พ.ศ.2558 เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้โดยยึดหลักเงินได้ ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีการให้โดยยึดหลักภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศ จึงทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานหลักการจัดเก็บที่สำคัญ 2 ประการดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 41 คือหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ โดยหลักแหล่งเงินได้ จะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อถัดไป เมื่อพิจารณาถึงหลักถิ่นที่อยู่แล้ว ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรคสอง ได้บัญญัติให้ผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย และมาตรา 41 วรรคสาม ได้บัญญัติถึงความเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย โดยนับระยะเวลาไม่ว่าจะชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวัน ถือว่า

เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษี เท่ากับว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26) และ (27) และในส่วนที่เกิน สิบล้านบาท ตามมาตรา 42 (28) จะต้องตั้งอยู่ในหลักการเดียวกันกับมาตรา 41 วรรคสอง และวรรคสาม ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) หากมีการโอนทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ก็จะไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 41 วรรคแรก เพราะแหล่งเงินได้มีได้ในประเทศไทย

(2) เมื่อทรัพย์สินที่ได้รับมิได้มีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงต้องพิจารณาหลักถิ่นที่อยู่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง กล่าวคือเงินได้ที่ได้รับในต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ก็ต่อเมื่อผู้รับทรัพย์สิน นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย

(3) ผู้รับทรัพย์สินจะต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามนัยของมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรด้วย กล่าวคือ หากมิได้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวัน ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

ประเด็นการพิจารณามีดังต่อไปนี้

**(1) กรณีการโอนทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย** แบ่งทรัพย์สินเป็น 2 กรณีดังต่อไปนี้

- กรณีเป็นสังหาริมทรัพย์ หากเป็นสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะโอนให้แก่บุคคลใด ก็อยู่ในบังคับประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคแรก ที่ยึดหลักแหล่งเงินได้ เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และหากสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่าเกินยี่สิบล้านบาท หรือสิบล้านบาทแล้วต่อกรณี ก็จะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทหรือสิบล้านแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27) หรือ (28) ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้รับสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

**ตัวอย่าง** นายดำทำการโอนทรัพย์สินของนายดำที่อยู่ในประเทศไทย ให้แก่นายแดง ซึ่งเป็นบุตรที่อยู่ในต่างประเทศ หากทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าเกินกว่ายี่สิบล้านบาท นายแดงซึ่งเป็นผู้รับก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27) เนื่องจากถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 และเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

แต่หาก นายดำทำการโอนทรัพย์สินของนายดำที่อยู่ในประเทศไทย ให้แก่นายเขียว ซึ่งมีได้เป็นบุตรของนายดำแต่อยู่ในต่างประเทศ หากทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าเกินกว่ายี่สิบล้านบาท นายเขียวซึ่งเป็นผู้รับก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินสิบล้านบาท ตาม

ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) เนื่องจากถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 และเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

- กรณีอสังหาริมทรัพย์ หากเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะโอนให้แก่บุคคลใด ก็อยู่ในบังคับประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคแรก ที่ยึดหลักแหล่งเงินได้ เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเช่นเดียวกัน และหากอสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่าเกินยี่สิบล้านบาท หรือสิบล้านบาทแล้วต่อกรณี ก็จะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท หรือสิบล้านบาทแล้วต่อกรณี ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) หรือ (28) ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อส่งให้แก่สรรพากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (6)

ตัวอย่าง นายดำทำการโอนอสังหาริมทรัพย์ของนายดำที่อยู่ในประเทศไทย ให้แก่นายแดงซึ่งเป็นบุตรที่อยู่ในต่างประเทศ หากอสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่าเกินกว่ายี่สิบล้านบาท นายดำ ซึ่งเป็นผู้ให้ก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษีเนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (6) ให้ถือว่านายดำเป็นผู้จ่ายเงินได้จึงต้องหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท เพื่อเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ตามมาตรา 42 (26)

แต่หาก นายดำทำการโอนอสังหาริมทรัพย์ของนายดำที่อยู่ในประเทศไทย ให้แก่นายเขียวซึ่งมิได้เป็นบุตรของนายดำแต่อยู่ในต่างประเทศ นายดำซึ่งเป็นผู้ให้มีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษีตาม มาตรา 50 (6) ซึ่งให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน มาตรา 50 (5)

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า หากเป็นกรณีทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย บทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรคแรกจะทำให้ผู้ให้ หรือผู้รับ มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ แต่หากเป็นกรณีการให้ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในประเทศไทย จะมีประเด็นซึ่งอาจจะเป็นปัญหาดังต่อไปนี้

**(2) กรณีการโอนทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ** เมื่อพิจารณาจากปัญหาที่กล่าวมานั้น เห็นได้ว่ามีจุดเริ่มต้นมาจากประเภทของภาษีเงินได้จากการรับให้ ที่มีหลักการจัดเก็บมาจากฐานเงินได้จึงทำให้ในการจัดเก็บต้องนำหลักความเป็นผู้อยู่มาพิจารณาในการจัดเก็บด้วย ซึ่งเป็นปัญหาที่ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยถิ่นที่อยู่ และอาจใช้เป็นช่องทางหนึ่งในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามาตรการที่สามารถนำมาป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้นั้น ควรมีการปรับเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ที่ใช้หลักฐานเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีการให้จากฐานทรัพย์สิน เนื่องจากการพิจารณาการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สินนี้ ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถใช้ช่องทางของสภาพบุคคลเพื่อมาหลีกเลี่ยงภาษีได้เพราะเมื่อมีการให้เมื่อใด ผู้เสียภาษีจะอยู่ในบังคับภาษีการให้ โดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด



## 4.2.2 การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยสภาพบุคคล

### 4.2.2.1 ภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11 ได้บัญญัติให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกได้แก่

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง
- (3) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย

โดยในการรับมรดกจะเห็นได้ว่าสามารถรับได้โดยผลของกฎหมายคือการได้รับตามหลักประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 มรดก ทรัพย์มรดกจะตกทอดแก่ทายาทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1599 ประกอบมาตรา 1629 และสามารถรับมรดกได้โดยการรับพินัยกรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1646 ซึ่งตามสภาพของบุคคล ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก มาตรา 11 จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจะต้องมีสภาพบุคคล และมาตรา 18 ได้บัญญัติให้หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกตายก่อนครบกำหนดระยะเวลาอื่นแบบเพื่อเสียภาษีการรับมรดก โดยที่ยังมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกในการยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งหมายความว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ไม่มีสภาพบุคคลที่จะสามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการรับมรดกได้ แม้จะให้เป็นที่ของผู้จัดการมรดกของผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจะเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการรับมรดก และหากภายใน 180 วัน ยังไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดกเพื่อดำเนินการตามมาตรา 18 ก็ตาม ให้เป็นหน้าที่ของทายาทที่ได้รับมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 อันเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในระดับหนึ่งก็ตาม แต่ในกรณีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อนกันกับทรัพย์สินของผู้ตายกับทายาทของผู้ตายที่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกเช่นเดียวกันกับผู้ตาย จึงทำให้ทรัพย์สินต่าง ๆ ถูกจัดเก็บภาษีถึง 2 ครั้ง ซึ่งแม้โดยหลักจะเป็นปัญหาที่

เกี่ยวข้องในเรื่องการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนก็ตาม แต่ก็ยังเป็นปัญหาที่มีจุดเริ่มต้นมาจากการสิ้นสภาพบุคคลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกในลำดับแรก

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อนกัน อาจก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในส่วนของกรณีการสิ้นสภาพบุคคลได้ ซึ่งมาตรการที่สำคัญในการแก้ไขปัญหานี้ในระดับหนึ่งก็คือการให้เครดิตภาษีการรับมรดกที่สามารถนำภาษีการรับมรดกที่เสียไปมาเครดิตภาษีการรับมรดกได้ โดยอาจกำหนดระยะเวลา หรืออัตราภาษีที่สามารถเครดิตไว้

ประการถัดมา พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้น คู่สมรสของเจ้ามรดกถือเป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก อย่างไรก็ตาม คำว่า "มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก" ตามมาตรา 3 (2) นั้นอาจทำให้มีปัญหาเกี่ยวกับการตีความได้ว่า จำกัดเฉพาะกรณีทรัพย์สินมรดกตกทอดแก่คู่สมรสในฐานะทายาทโดยธรรมแต่เพียงเท่านั้น แต่ไม่ครอบคลุมถึงกรณีคู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกจากการเป็นผู้รับพินัยกรรม ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตราว่าใช้บังคับทั้งกรณีคู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมและผู้รับพินัยกรรม

#### (1) การทำพินัยกรรมให้แก่นิติบุคคล

การที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้กับนิติบุคคลเป็นวิธีการอีกวิธีการหนึ่งที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ ซึ่งการโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยสภาพบุคคลประการหนึ่งเนื่องจากแม้นิติบุคคลจะมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก หากทรัพย์สินที่ได้มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนด และขณะเดียวกันนิติบุคคลนั้นก็จะต้องนำทรัพย์สินที่ได้รับไปรวมในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีลักษณะนี้จะเห็นได้ว่า แม้นิติบุคคลที่ได้รับทรัพย์สินมาโดยทางพินัยกรรมอาจทำให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่สูงก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่า การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยวิธีนี้ จะเกิดขึ้นในช่วงแรงของการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เท่านั้น เพราะหากผ่านระยะเวลาไปนาน บุคคลผู้มีฐานะผู้รวายจะไม่ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินด้วยตนเอง แต่จะให้นิติบุคคลถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินแทน

#### (2) การโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์

การโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยอาศัยสภาพบุคคลประการหนึ่ง เนื่องจากกองทรัสต์ในบางประเภทก็ไม่มีสภาพบุคคล แต่ในบางประเภทก็มีสภาพบุคคล ซึ่งไม่ว่ากองทรัสต์จะมีสภาพบุคคลหรือไม่ ผู้ที่โอนทรัพย์สินไปยังกองทรัสต์โดนมิจัดนาตั้งกองทรัสต์ก็มีใช่เจ้าของทรัพย์สินนั้นอีกต่อไปทำให้เมื่อผู้โอนทรัพย์สินนั้นถึงแก่ความตายก็ไม่มีทรัพย์สินที่จะตกทอดแก่ทายาทในอันที่ทายาทจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ซึ่งปัญหาการ

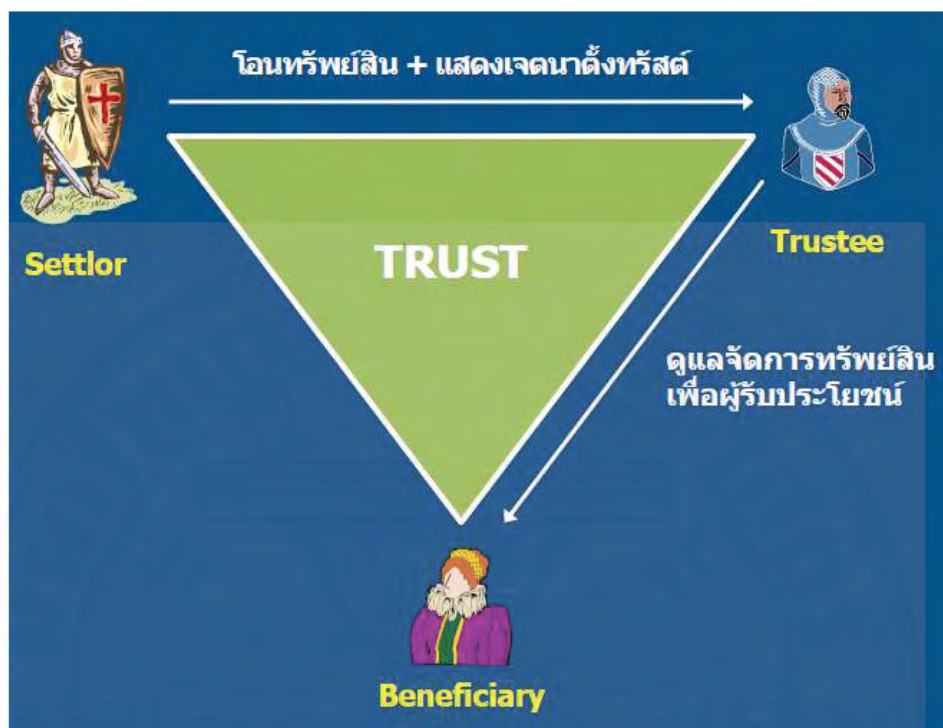
หลักเลี้ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ อีกประการหนึ่งก็คือการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศซึ่งการหลักเลี้ยงในกรณีนี้สามารถพิจารณาควบคู่ระหว่าง ภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ กล่าวคือ การโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศหรือตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มี การจัดเก็บ ภาษีมรดก ส่งผลต่อการหลักเลี้ยงสองประการคือ

ประการที่หนึ่ง การหลักเลี้ยงภาษีมรดก เพราะเมื่อโอนทรัพย์สินต่างๆ ให้กับกองทรัสต์แล้วกองทรัสต์นั้น จะดำเนินการจัดการให้เป็นผลกำไรและแบ่งปันทรัพย์สินให้แก่ผู้รับประโยชน์จากทรัสต์ดี ทำให้ผล ประโยชน์ที่ได้รับมิใช่ทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดก แต่อย่างไร

ประการที่สอง การโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ จะพบว่าการโอนทรัพย์สินเข้ากองทรัสต์ไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ เนื่องจากกองทรัสต์ที่ไม่มีสภาพบุคคลก็จะมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาหรือสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแต่อย่างไรจึงทำให้ไม่อยู่ในบังคับในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26)-(28) ซึ่งหากเจ้ามรดกต้องการหลักเลี้ยงภาษีด้วยวิธีนี้อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกหรือภาษีเงินได้จากการรับให้ต่อไป และเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศจะพบว่ามี การป้องกันการหลักเลี้ยงภาษีโดยวิธีการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ โดยให้ถือว่าทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์เป็นทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกที่ต้องรวมคำนวณในการเสียภาษีมรดกต่อไป

**ตัวอย่าง** เมื่อมีการโอนทรัพย์สินเข้ากองทรัสต์แล้ว ทรัพย์สินนั้นจะไม่อยู่บังคับในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้และกองทรัสต์นั้นก็ จะดำเนินกิจการในการลงทุนเพื่อให้เกิดผลประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้รับผลประโยชน์ซึ่งแม้ พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการลงทุนจะ ได้บัญญัติมิให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้รับผลประโยชน์จากกองทรัสต์นั้นก็ตามแต่เนื่องจากเจตนาหลักของเจ้าของทรัพย์สินมีขึ้นเพื่อต้องการหลักเลี้ยงภาษีเงินได้จากการสับให้อยู่แล้วดังนั้นเจ้าของทรัพย์สินอาจเลือกผู้รับผลประโยชน์ เป็นบุคคลใกล้ชิดในครอบครัวเช่นทายาทของเจ้ามรดกและทายาทของเจ้ามรดกก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้เพราะผลประโยชน์ที่เกิดจากเพราะ ผลประโยชน์ที่เกิดจากทรัสต์นั้น ไม่ใช่ผลประโยชน์ที่เกิดจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้จากการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

## โครงสร้างของทรัสต์



ในต่างประเทศมีการควบคุมในการดำเนินกิจการของกองทรัสต์ โดยให้ถือว่ากองทรัสต์ คือทรัพย์สินที่รวมอยู่ในบังคับของกองมรดกที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกด้วยต่อไป ซึ่งประเด็นที่ต้องพิจารณาประการหนึ่งนั้น เห็นได้ว่าในบางประเทศการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดให้การลงทุนด้วยรูปแบบของการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ โดนมีเจตนาที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีการให้ และภาษีกองมรดกเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์นั้นจะถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก หรือภาษีเงินได้จากการรับให้หรือไม่นั้น คงต้องพิจารณาถึงเจตนาของผู้กระทำเป็นหลัก เนื่องจากดังที่ได้กล่าวแล้วว่ากองทรัสต์เป็นการลงทุนในรูปแบบหนึ่งเป็นการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์เพื่อนำไปหาผลประโยชน์ และส่งมอบผลประโยชน์ให้แก่ทรัสต์ดี ซึ่งในประเทศเกาหลีใต้ให้คำนิยามแก่ทรัพย์สินในกองทรัสต์ว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกด้วย ซึ่งไม่รวมถึงผลประโยชน์ที่ส่งมอบให้แก่ผู้รับประโยชน์จากกองทรัสต์ ทำให้ประเทศเกาหลีสามารถเก็บภาษีการรับมรดกได้จากทรัพย์สินในกองทรัสต์อีกด้วย

นอกจากนั้น ประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปของกองทรัสต์จะเห็นได้ว่า กองทรัสต์ยังมีปัญหาถึงสถานะความเป็นบุคคล ตลอดจนหน่วยภาษีในการจัดเก็บซึ่งประเทศ สหรัฐอเมริการกำหนดให้กองทรัสต์ต้องเยภาษีนิติบุคคล เป็นการยืนยันถึงสถานะของกองทรัสต์อย่าง ชัดเจน แต่ขณะเดียวกันในประเทศไทย ปัจจุบันการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจากต้องห้ามตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงเป็นการที่ยังไม่รับรองถึงสถานะของ กองทรัสต์แต่อย่างใด และยังมีมาตรการใดๆ ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการโอนทรัพย์สิน ให้แก่กองทรัสต์ จึงทำให้ยังมีช่องว่างที่อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการโอนทรัพย์สินให้แก่ กองทรัสต์ได้ต่อไป

ในประเทศอังกฤษมีการยอมรับการจัดตั้งกองทรัสต์<sup>7</sup> ซึ่งประเทศอังกฤษจะไม่พบ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกเนื่องจากการโอนทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์ เนื่องจากการจัดเก็บภาษี เกี่ยวกับกองทรัสต์จะจัดเก็บในหลายลำดับ โดยเริ่มตั้งแต่มีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินให้แก่ กองทรัสต์ ต่อมาเมื่อกองทรัสต์สามารถบริหารจัดการโดย (trustee) จนเกิดผลประโยชน์และแบ่งปัน ผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับผลประโยชน์ (beneficiary) ก็จะต้องเสียภาษีในอีกครึ่งหนึ่ง นอกจากนั้นเมื่อ ทรัพย์สินถูกโอนเข้าไปในกองทรัสต์แล้ว กองทรัสต์นั้นจะต้องถูกเสียภาษีทุกๆ 10 ปี ซึ่งจากมาตรการ ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ประเทศอังกฤษสามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการโอนทรัพย์สิน ให้แก่กองทรัสต์ได้เป็นอย่างดี เพราะนอกจากจะยกมรับรูปแบบการลงทุนโดยการจัดตั้งกองทรัสต์ แล้ว ยังมีการวางมาตรฐานในการจัดเก็บภาษีไว้อย่างเป็นระบบสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมรดก ด้วย

ผู้เขียนเห็นว่าหากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ ให้มีประสิทธิภาพ ก็ควรพิจารณาอนุญาตให้มีการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นในประเทศไทย และวางหลักเกณฑ์ใน การจัดเก็บภาษีให้ชัดเจนและเป็นธรรมไปในคราวเดียวกัน ไม่เช่นนั้นแล้วก็จะมีการเคลื่อนย้ายเงินทุน ออกไปจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก เช่น ประเทศ สิงคโปร์ ฮองกง ในรูปแบบ การลงทุนในกองทรัสต์ ซึ่งเป็นการวางแผนภาษีมรดกที่ชอบด้วยกฎหมายและเป็นที่ยอมรับในหลายๆ ประเทศ แต่ในอีกหลายประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกเห็นว่าการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินในรูปแบบการ ลงทุนในกองทรัสต์นั้น เมื่อมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกเป็นการดำเนินการที่ผิดกฎหมาย ซึ่ง ผู้เขียนเห็นว่า การลงทุนในรูปแบบของกองทรัสต์เป็นการลงทุนในรูปแบบหนึ่งที่มีขึ้นเพื่อให้ผู้ลงทุน สามารถได้รับผลตอบแทนโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยมีเหตุผลสนับสนุนจากการที่หลายประเทศมีการ

<sup>7</sup> Trusts and taxes GOV.UK, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มิถุนายน 2559 จาก

ลงทุนในรูปแบบนี้ แต่หากพิจารณาควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ตั้งอยู่บนฐานภาษีทรัพย์สิน โดยจะเห็นได้ว่า หากประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ไม่มั่นคงพอ การลงทุนในรูปแบบกองทรัสต์ จะถูกใช้เป็นเครื่องมือหนึ่งในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกนี้ได้

#### 4.2.2.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้

จากการวิเคราะห์สภาพบุคคลที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(26) – (28) ได้บัญญัติถึงสภาพบุคคลที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ไว้หลายกรณีด้วยกัน ซึ่งผู้มีภาระภาษีเงินได้จากการรับให้สามารถอาศัยช่องว่างของการกำหนดสภาพบุคคลแต่ละประเภทตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26) – (28) ในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ได้โดยสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26) ได้บัญญัติถึงบุคคลที่ได้รับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองให้อสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทที่ต้องอยู่ในบังคับในการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ ได้บัญญัติให้ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองให้อสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ (เก็บภาษีจากผู้ให้) ดังนั้นในกรณีตามมาตรา 42 (26) ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการรับให้คือผู้ที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองให้อสังหาริมทรัพย์ เช่น บิดา มารดา เป็นต้น อันเป็นการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวกับการโอนอสังหาริมทรัพย์โดยตรงเท่านั้น ไม่รวมถึงการโอนอสังหาริมทรัพย์

ดังนั้น สิ่งที่ควรพิจารณาต่อไปจึงมีว่า เมื่อประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (26) ได้บัญญัติไว้เฉพาะบุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย จึงทำให้หากเป็นกรณีที่ผู้รับบุตรบุญธรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองให้อสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรบุญธรรม ก็จะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (28) แทน ซึ่งมีการยกเว้นไว้เพียงสิบล้านบาท ทำให้มีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก ซึ่งผู้เขียนตั้งข้อสังเกตไว้ว่าเหตุใดผู้บัญญัติกฎหมายในส่วนนี้ จึงบัญญัติยกเว้นกรณีบุตรบุญธรรมไว้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจเป็นเพราะความสนิทชิดเชื้อการในสายเลือดที่แตกต่างกันระหว่างบุตรบุญธรรมกับบุตรที่แท้จริง แต่ไม่ว่าจะเป็นบุตรบุญธรรมหรือบุตรที่แท้จริง ก็มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานอันมีสิทธิได้รับมรดกของเจ้ามรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 (1) ทั้งสิ้น เพราะบุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1598/28 และเมื่อพิจารณาถึงพระราชบัญญัติการรับมรดกไม่ว่าจะเป็นบุตรบุญธรรม หรือบุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย ก็ต้องมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกโดยเท่าเทียมกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ด้วยเหตุที่การบัญญัติผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 42 (26) มีความแตกต่างกันระหว่างบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรม อาจเป็นมูลเหตุจูงใจที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้จากการรับได้ในส่วนนี้ได้ และหากพิจารณาถึงบุคคลที่มีอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวนมาก การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรบุญธรรมก่อนที่จะถึงแก่ความตายทุกๆ หรือการดำเนินการด้วยวิธีอื่นที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ก็เป็นสิ่งที่อาจก่อให้เกิดขึ้นได้

นอกจากนั้น การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แก่บุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 42(26) และก็มีได้อยู่ในบังคับของมาตรา 42(27) ด้วย แต่จะเป็นกรณีตามมาตรา 42 (28) ที่ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส จึงทำให้มีประเด็นที่น่าสนใจว่า หากผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะได้รับการยกเว้นในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาท ซึ่งเป็นการยกเว้นที่ไม่เท่าเทียมกันกับที่บุตรที่ชอบด้วยกฎหมายที่ได้รับการยกเว้นในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตามมาตรา 42 (26) ซึ่งเป็นเหตุจูงใจประการหนึ่งในการที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับได้ในส่วนนี้ได้

(2) ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (27) บัญญัติให้เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท ได้รับการยกเว้นที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ เมื่อพิจารณาถึงคำว่าบุพการี และผู้สืบสันดาน จะถือตามความเป็นจริงตามที่ศาลฎีกาได้วางหลักไว้ในการพิจารณาผู้บุพการี และผู้สืบสันดานว่าถือตามความเป็นจริงตามหลักการเดียวกันกับผู้มีอำนาจจัดการแทนผู้เสียหายในคดีอาญาในมาตรา 5 (2) และผู้รับมรดกความในคดีอาญาตามมาตรา 29 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยจะเห็นได้ว่า เฉพาะผู้บุพการี เช่น บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด ฯลฯ และยังหมายรวมถึงผู้บุพการีตามความเป็นจริงในกรณีที่บุคคลไม่มีผู้บุพการี เช่น ลุง ป้า น้า อา ฯลฯ ที่ใช้อำนาจปกครองดูแล ทำให้หากต้องการเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ควบคู่ไปกับการเสียภาษีการรับมรดก ก็สมารถทำได้โดยใช้สภาพบุคคลของผู้บุพการีในการถ่ายโอนทรัพย์สินในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่

นอกจากนั้น เมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27) จำกัดอยู่ในเฉพาะอสังหาริมทรัพย์ อันทำให้ผู้รับอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ (ตามหลักผู้รับ) อันจะทำให้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งยังไม่มีการตรวจสอบว่าผู้รับอสังหาริมทรัพย์ได้เสียภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วนแล้วหรือไม่ และอาจเป็นช่องว่างประการหนึ่งที่ทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนนี้ได้

จากรูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้โดยอาศัยสภาพบุคคลสามารถกระทำได้ด้วยวิธีการโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคล

### (1) การโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคล

การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้โดยอาศัยสภาพบุคคล ด้วยวิธีการหนึ่งก็คือ การโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคล ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด โดยให้กลายเป็นทรัพย์สินของนิติบุคคลนั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) ว่าเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหา เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น จะมีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่เกินสิบล้านบาทในปีภาษีนั้น ซึ่งมูลค่าสิบล้านบาทที่โอนให้แก่บุคคลนั้นสามารถโอนถ่ายทรัพย์สินให้แก่บุคคลได้ตลอดระยะเวลาที่มีชีวิตอยู่ เป็นการลดทรัพย์สินของเจ้ามรดกลงในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งเป็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นที่ทำให้ทรัพย์สินนั้นไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงเจ้าของทรัพย์สินแล้วจะเห็นได้ว่า สามารถทำให้ทรัพย์สินนั้นลดลงได้

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือทรัพย์สินที่นิติบุคคลได้รับมานั้น รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ต่อไปอย่างไรหรือไม่ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ได้บัญญัติให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบลองเดือน อันเป็นการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิซึ่งถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงทรัพย์สินที่นิติบุคคลได้รับโอนมาจะถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อกำไรสุทธิหรือไม่นั้น เมื่อประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ได้ให้คำนิยามของเงินได้พึงประเมินที่ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินด้วย และมาตรา 65 ทวิ (4) ได้กำหนดให้ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินนั้น ดังนั้นจึงถือได้ว่า ทรัพย์สินที่โอนให้แก่บุคคลถือเป็นรายได้ที่จะต้องนำมารวมเพื่อกำไรสุทธิและนำกำไรสุทธินั้นไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ปัจจุบันมีอัตราภาษีที่ 20 เปอร์เซ็นต์ของกำไรสุทธิ

เมื่อทรัพย์สินที่โอนให้แก่บุคคลอยู่ในบังคับที่ต้องนำไปรวมเพื่อกำไรสุทธิเพื่อกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปเห็นว่า แล้วการหลีกเลี่ยงภาษี



ด้วยวิธีการโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลนี้สามารถทำให้ภาษีที่จะต้องเสียลดลงเมื่อเทียบกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือภาษีเงินได้จากการรับให้หรือไม่ เห็นได้ว่าแม้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะอยู่ที่ 20 เปอร์เซ็นต์เมื่อเทียบกับอัตราภาษีการรับมรดกที่ 5-10 เปอร์เซ็นต์ แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการคำนวณจากฐานกำไรสุทธิ ที่ต้องมีรายจ่ายที่สามารถนำมาหักกับรายได้ ซึ่งเมื่อคำนวณรวมกับทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาแล้ว ทรัพย์สินอาจถูกคำนวณเพื่อเสียภาษีไม่ถึง 20 เปอร์เซ็นต์ของมูลค่าทรัพย์สินที่โอนให้แก่นิติบุคคล และทรัพย์สินนั้นยังสามารถนำไปหักค่าเสื่อมราคาได้อีกด้วย ซึ่งหากมีการวางแผนที่ดีและรัดกุมแล้วอาจทำให้เสียภาษีน้อยกว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ที่ไม่มีการหักค่าใช้จ่ายใดๆ แก่ตัวทรัพย์สินเลยก็ได้

นอกจากนั้นการโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลสามารถทำได้หลายวิธีไม่ใช่การโอนให้ทางตรงอย่างเดียวเท่านั้น การโอนทรัพย์สินให้ในทางอ้อมก็สามารถทำได้เช่นเดียวกัน

ด้วยเหตุนี้ แม้ตามประมวลรัษฎากรจะมีมาตรา 65 ทวิ (4) ในกรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน จะให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการประเมินราคาทรัพย์สินที่โอนให้ไปโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือราคาสูงกว่าราคาตลาดก็ตาม ก็เป็นผลแต่เพียงเป็นการประเมินเพื่อคำนวณหารายได้ รายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่มีผลกระทบต่อตัวผู้หลีกเลี่ยงภาษีที่ต้องการโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลอยู่แล้ว ซึ่งในระยะยาวเมื่อทรัพย์สินนั้นได้กลายเป็นของนิติบุคคล ก็จะส่งผลให้ไม่มีภาระภาษีมรดกที่จะตกทอดแก่ทายาทต่อไป ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าผู้เสียภาษีอาจใช้ช่องทางนี้ในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้

ผู้เขียนเห็นว่า การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคล เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีในระยะแรกที่มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกใช้บังคับ แต่สิ่งที่จะเกิดขึ้นในระยะต่อมา คือการที่ผู้มีฐานะร่ำรวยจะหลีกเลี่ยงการที่จะยึดถือหรือมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินด้วยตนเอง แต่ให้นิติบุคคลเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ไว้แทน เพราะตนเองก็เป็นเจ้าของกิจการในนิติบุคคลนั้นอยู่แล้ว เมื่อประกอบกับนิติบุคคลนั้นไม่มีวันที่จะเสียชีวิตนอกจากมีการสิ้นสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่นการเลิกห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 1055 หรือมาตรา 1236 และมาตรา 1237 กรณีบริษัทจำกัด ซึ่งเมื่อนิติบุคคลสามารถถือครองทรัพย์สินได้แทนบุคคลธรรมดาแล้ว ผลกระทบที่จะตามมาคือการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะไม่สามารถจัดเก็บกับทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของนิติบุคคลได้เลย แต่จะเก็บได้แต่เพียงหุ้นของนิติบุคคลของเจ้ามรดกที่ตกทอดแก่ทายาทเท่านั้น ซึ่งตัวมูลค่าของหุ้นที่ได้รับก็ไม่สะท้อนกับมูลค่าของทรัพย์สินที่นิติบุคคลถือครองแต่อย่างใด

ประการถัดมา หากนิติบุคคลสิ้นสุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ทรัพย์สินที่เกิดจากการแบ่งปันของนิติบุคคลจะอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกหรือไม่ ซึ่งประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การจัดการทรัพย์สินของนิติบุคคลภายหลังนิติบุคคลสิ้นสุดลงแล้วจะเป็นไปตามบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนของบรรพที่ 3 ลักษณะที่ 2 หมวด 5 การชำระบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัด ซึ่งมีใช้เรื่องเกี่ยวกับมรดก ตามบรรพ 6 ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลสิ้นสุดลงทรัพย์สินที่ได้รับจากการชำระบัญชีก็มีใช้มรดก และไม่อยู่ในบังคับภาษีการรับมรดก ซึ่งในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่า นอกจากการให้นิติบุคคลถือครองทรัพย์สินแทนจะทำให้ไม่มีภาวะภาษีระหว่างที่นิติบุคคลดำเนินกิจการอยู่ นอกจากนั้นยังได้รับประโยชน์หลังจากที่นิติบุคคลสิ้นสุดลงด้วย

จากที่ได้วิเคราะห์มาทั้งหมดแล้วจะเห็นได้ว่า การโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลสามารถใช้เป็นช่องทางหนึ่งที่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ ซึ่งต้องพิจารณาถึงเจตนาที่แท้จริงของผู้โอนทรัพย์สินว่ามีเจตนาอย่างไร ซึ่งหากรัฐต้องการที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ต้องมีประสิทธิภาพแล้ว เห็นควรให้มีการตรวจสอบการโอนทรัพย์สินเพื่อให้อาจจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพต่อไป

## (2) การเปลี่ยนแปลงมูลค่าทรัพย์สิน

ปัญหาที่ต้องวิเคราะห์ต่อไปจากการที่บุคคลที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้มีว่า มูลค่าทรัพย์สินที่ได้โอนให้แก่นิติบุคคลไม่สามารถสะท้อนถึงมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงได้ กล่าวคือ เมื่อมีการโอนทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลแล้ว มูลค่าของทรัพย์สินนั้นจะรวมเข้าสู่มูลค่าของนิติบุคคล และทรัพย์สินนั้นจะไม่ถูกนำมาเสียภาษีการรับมรดก หรือภาษีเงินได้จากการรับให้แต่อย่างใด เมื่อพิจารณาควบคู่กับกฎกระทรวงที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 โดยเป็นการออกมาเพื่อให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ซึ่งเป็นกฎกระทรวงที่กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังต่อไปนี้

ข้อ 2 การคำนวณมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในประเทศซึ่งมีราคาประเมินในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายของประเทศนั้น

(2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในประเทศซึ่งไม่มีราคาประเมินในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม (1) ให้ใช้ราคาที่ได้รับรองโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับการรับรองหรือความเห็นชอบให้เป็นผู้มีสิทธิประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่

(3) กรณีอื่นนอกจาก (1) และ (1) ให้ใช้ราคาตลาดในวันที่ได้รับมรดกนั้น

ข้อ 3 การคำนวณมูลค่าของหลักทรัพย์ที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) หุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น เว้นแต่ในกรณีทรัพย์มรดกที่เป็นหุ้นนั้นเป็นหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งไปถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ให้ถือมูลค่าหุ้นดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นนั้นไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอามูลค่าที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าดังต่อไปนี้ มาใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์มรดก

1) มูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2) มูลค่าทางบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(ข) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นนั้นจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของต่างประเทศ ให้ถือเอาราคาหรือมูลค่าที่สูงกว่าระหว่างราคาหรือมูลค่าดังต่อไปนี้ มาใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์มรดก

1) มูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2) ราคาหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นนั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(ค) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นตาม (ก) หรือ (ข) เกินกว่า 1 แห่ง ให้นับรวมราคาหรือมูลค่าหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ นั้น ตาม (ก) หรือ (ข) เทียบกับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และให้ถือเอาราคาหรือมูลค่าที่สูงกว่ามาใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์มรดก

(2) ตัวเงินคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้นกู้ ให้ใช้มูลค่าดังต่อไปนี้ เป็นมูลค่าของทรัพย์มรดก

- (ก) กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาจำหน่ายครั้งแรก
- (ข) กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกไม่ต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาไถ่ถอน
- (3) หลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของต่างประเทศ ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก
- (4) กรณีอื่นนอกจาก (1) (2) และ (3) ให้ถือตามราคาหรือมูลค่าในวันที่ได้รับมรดก

จากกฎกระทรวงดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการคำนวณมูลค่าของทรัพย์มรดกในกรณี "มูลค่าของหุ้นบริษัท" ที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพราะกฎกระทรวงข้อ 3 กำหนดให้ใช้มูลค่าทางบัญชี (Book Value) ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรับมรดกเป็นหุ้นบริษัทมาเป็นมูลค่าคำนวณภาษีการรับมรดก ซึ่งโดยหลักแล้วมูลค่าทางบัญชีไม่ใช่ราคาตลาด แต่ในอดีตศาลฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ว่ามูลค่าทางบัญชีเป็นราคาอันสมควรที่สามารถใช้ในการคำนวณได้ ทั้งนี้ ศาลฎีกาได้วิเคราะห์ในคดีมูลค่าหุ้นว่า "มูลค่าทางบัญชี" เป็น "ราคาอันสมควร" นั้น ได้มาด้วยการนำสินทรัพย์หักด้วยหนี้สิน เหลือเท่าไร จึงนำเอาจำนวนหุ้นไปหาร ทำให้ผลที่ได้คือมูลค่าทางบัญชีของหุ้นแต่ละหุ้น

แต่มีข้อสังเกตของมูลค่าทางบัญชีประการหนึ่งว่า หากงบการเงิน (งบดุล) นั้นไม่ได้มาจาก "บัญชีเดียว" จะเชื่อถือมูลค่าทางบัญชีนั้นได้หรือไม่ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากงบการเงินได้มามากกว่า 1 บัญชี อาจทำให้มูลค่าในทางบัญชีมีความน่าเชื่อถือน้อยลงก็เป็นได้ นอกจากนี้ มูลค่าของทรัพย์สินที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา เช่นที่ดินจะใช้ราคาต้นทุนและไม่ได้สะท้อนอยู่ในมูลค่าทางบัญชี เพราะไม่ได้มีการขายออกมา นอกจากนั้น ทรัพย์สินหลายประเภทที่หมดค่าเสื่อมราคาและมูลค่าในงบดุลเหลือ 1 บาทเมื่อครบ 5 ปีแล้ว เช่น เครื่องจักร ยานพาหนะ ยังไม่ได้สะท้อนมูลค่าของกิจการบริษัทที่มีหุ้นเป็นมรดกเลย

ผลที่สุดคือ การนำทรัพย์สินที่เป็นมรดกไปอยู่ภายใต้กรรมสิทธิ์ของบริษัท และรับมรดกเป็นหุ้นบริษัทจะทำให้เสียภาษีมรดกน้อยลง เพราะมูลค่าของมรดกไปอยู่ในมูลค่าทางบัญชีของหุ้น และไม่ได้สะท้อนมูลค่าทางเศรษฐกิจที่แท้จริง (Economic Value) ของทรัพย์สินนั้น (Underlying Asset) กล่าวคือ มูลค่าของหุ้นที่ขายได้รับมากไม่แท้จริงของทรัพย์สินนั้นแต่อย่างใด และทรัพย์สินที่อยู่ในกรรมสิทธิ์ของนิติบุคคลก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด ซึ่งประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเจ้ามรดกอาจใช้ช่องทางนี้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 อาจส่งผลในบางประการต่อการเป็นเจ้าของทรัพย์สินในอนาคตของผู้ที่มีฐานะรวยที่ทำให้ไม่ต้องการเป็นเจ้าของทรัพย์สินด้วยตัวเอง กล่าวคือในอนาคตอาจไม่มีการถือครองทรัพย์สินด้วยตัวเอง แต่ให้นิติบุคคลถือครองทรัพย์สินแทน และตนเองก็ใช้จ่ายทรัพย์สินนั้น เพื่อเป็นการที่จะทำให้ตนไม่มีภาระภาษีการรับ

มรดกที่จะตกทอดแก่ทายาท เนื่องจากนิติบุคคลไม่มีวันที่จะเสียชีวิตได้เหมือนบุคคลธรรมดาเว้นแต่จะดำเนินการยกเลิกนิติบุคคล

#### 4.2.3 ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยประเภททรัพย์สิน

##### 4.2.3.1 ภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้มีการกำหนดทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกไว้ในมาตรา 14 ซึ่งมีทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับ 4 รายการ คือ

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

และ(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน นอกจากนั้นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14(5) ยังกำหนดทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งภายหลังได้มีกฎกระทรวง ฉบับลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ซึ่งข้อที่ 2 ของกฎกระทรวง ได้กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก

- (1) อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย
- (2) หลักทรัพย์ที่ออกโดยนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งอยู่ในประเทศไทย ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือมีสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
- (4) ยานพาหนะที่จดทะเบียนในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 ได้บัญญัติให้กองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ ซึ่งศาลฎีกาได้ขยายความไว้ว่าจะต้องเป็นทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมีก่อนหรือขณะที่ถึงแก่ความตาย ตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3776/2545 แต่เมื่อพิจารณาถึงทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 แล้วจะพบว่ายังมีทรัพย์สินบางประการที่แม้โดยหลักจะเป็นทรัพย์สินมรดกตามกฎหมาย แต่ก็ไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- (1) เงินสดนอกธนาคาร

(2) ทรัพย์สินทางปัญญา เช่น สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า ระบบธุรกิจ Franchise หรือสูตรลับทางการค้าต่างๆ

(3) สิ่งทรมรดกอันมีค่า เช่น ทองคำ เครื่องเพชรเครื่องประดับ พระเครื่อง ของโบราณ งานศิลปะ

(4) ของใช้มีค่าส่วนตัว

(5) ทรัพย์มรดกอื่นๆ

ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่ายังมีทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้นที่ไม่อยู่ในบังคับการจดทะเบียนการรับมรดก ซึ่งเจ้ามรดกสามารถหลีกเลี่ยงได้ด้วยการเปลี่ยนแปลงประเภททรัพย์สินที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีการรับมรดกเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีการรับมรดก โดยเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยอาศัยประเภททรัพย์สินได้โดยยกตัวอย่างได้ดังต่อไปนี้

#### (1) การแปลงสภาพจากทรัพย์สินมีทะเบียนเป็นสิ่งทรมรดกที่ไม่มีทะเบียน

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 ซึ่งบัญญัติให้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมาย เงินฝาก ยานพาหนะ จะพบว่าทรัพย์สินต่างๆ เหล่านี้ เป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนซึ่งง่ายต่อการตรวจสอบถึงความเป็นเจ้าของ ซึ่งวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกวิธีการหนึ่งคือการเปลี่ยนแปลงประเภททรัพย์สินจากทรัพย์สินที่มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ซึ่งยากต่อการตรวจสอบความเป็นเจ้าของ นอกจากนั้นยังทำให้ทรัพย์สินนั้นไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกด้วย

ตัวอย่างการเปลี่ยนประเภทของทรัพย์สินที่มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน

- 1) การเปลี่ยนประเภททรัพย์สินจากเงินฝากเป็นวัตถุมงคลได้แก่พระเครื่อง
- 2) การเปลี่ยนประเภททรัพย์สินจากยานพาหนะที่มีทะเบียนเป็นงานศิลปะที่มีชื่อเสียง
- 3) การเปลี่ยนทรัพย์สินเป็นสิ่งทรมรดกที่มีค่า เช่น เครื่องเพชร ทองคำ อัญมณีต่างๆ

ด้วยวิธีการเหล่านี้จะทำให้ทรัพย์สินที่ใช้สำหรับคำนวณฐานภาษีการรับมรดกในประเทศลดลงและเป็นช่องทางที่ทำให้ผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างในการทำให้ฐานภาษีลดลง และเสียภาษี น้อยลงได้

ดังนั้นหากสามารถกำหนดให้ทรัพย์สินมูลค่าสูงไม่มีทะเบียนที่มีตลาดรองรับสามารถเข้ามาอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกได้โดยการเริ่มจัดระบบทะเบียนสำหรับทรัพย์สินมูลค่าสูงเหล่านี้ย่อมช่วยลดช่องทางส่วนนี้ได้

## (2) การเก็บเงินสด

การเก็บเงินสดเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดกวิธีหนึ่ง อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีตามประเภทของทรัพย์สิน กล่าวคือแม้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 จะบัญญัติทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกไว้หลายประเภท แต่ก็ไม่ได้ครอบคลุมถึงเงินสด ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีสภาพคล่องสูงสามารถโอนย้ายถ่ายเทได้อย่างรวดเร็ว และง่ายต่อการเลี่ยงภาษี ดังจะเห็นได้จากคดีลักทรัพย์คดีหนึ่งที่ผู้กระทำความผิดฐานลักทรัพย์ได้เข้าไปลักทรัพย์ภายในบ้านของอดีตข้าราชการชั้นผู้ใหญ่คนหนึ่ง และพบการเก็บทรัพย์สินที่เป็นเงินสดไว้ภายในบ้านเป็นจำนวนมากสูงถึง 700-1,000 ล้านบาท หรือเป็นกรณีที่มีการพบตู้เซฟขนาดใหญ่ที่เก็บไว้ในบ้านพัก หรือการก่อสร้างชั้นใต้ดินของบ้านพักให้กลายเป็นตู้เซฟขนาดใหญ่ ก็สามารถทำได้โดยง่าย ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงบุคคลผู้เข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก หากต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดกด้วยวิธีนี้ ก็สามารถทำได้โดยง่าย ก็สามารถทำได้โดยง่าย ทำให้เป็นการยากแก่การตรวจสอบ

### (3) ทรัพย์สินทางปัญญา

ดังที่ได้กล่าวไว้ในเบื้องต้นแล้วว่า การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ซึ่งได้กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกไว้หลายประการ แต่ก็ไม่ครอบคลุมถึงตัวทรัพย์สินทางปัญญา เพราะเมื่อพิจารณาถึงทรัพย์สินทางปัญญาประเภทต่างๆ ประกอบกับนัยของทรัพย์สินมรดกแล้ว จะเห็นได้ว่า ทรัพย์สินทางปัญญาเป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่อยู่รวมอยู่ในความหมายของกองมรดกของเจ้ามรดก อันเป็นทรัพย์สินชนิดหนึ่งที่เจ้ามรดก ซึ่งในตัวทรัพย์สินทางปัญญานั้น อาจก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่เจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นมูลค่าที่สามารถสร้างความมั่งคั่งให้แก่เจ้าของสิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญาเช่นกัน โดยพิจารณาประเภทของทรัพย์สินทางปัญญาเป็นดังต่อไปนี้

(1) ลิขสิทธิ์ ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ได้บัญญัติถึงงานอันมีลิขสิทธิ์ ที่กฎหมายคุ้มครองไว้ในมาตรา 6 ซึ่งได้แก่งานสร้างสรรค์ประเภทวรรณกรรม นาฏกรรม ศิลปกรรม ดนตรีกรรม โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ สิ่งบันทึกเสียง งานแพร่เสียงแพร่ภาพ หรืองานอื่นใดในแผนกวรรณคดี แผนกวิทยาศาสตร์ หรือแผนกศิลปะ โดยเมื่อผู้สร้างสรรค์ได้สร้างสรรค์ขึ้นจนออกมาเป็นงานต่างๆ เหล่านี้แล้ว พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ก็จะคุ้มครองโดยอัตโนมัติ ทำให้ผู้สร้างสรรค์เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในงานสร้างสรรค์นั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงมูลค่าของงานสร้างสรรค์ จะเห็นได้ว่างานสร้างสรรค์ต่างๆ นั้น สามารถแบ่งตามมูลค่าของงานสร้างสรรค์ได้ดังนี้

1) งานสร้างสรรค์ที่ไม่มีมูลค่าในตัวเองแต่เป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ กล่าวคือ เมื่อผู้สร้างสรรค์ได้ใช้ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ และลงมือสร้างสรรค์งานออกมาจนเป็นผลงานตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 6 ดังที่กล่าวมาแล้ว งานสร้างสรรค์นั้น ก็จะเป็นลิขสิทธิ์ของผู้สร้างงานสร้างสรรค์เอง แต่ในขณะเดียวกัน หากผู้สร้างสรรค์มิได้นำงานสร้างสรรค์ออกไปแสวงหากำไร ตัวงานสร้างสรรค์ก็จะมีมูลค่าทางการตลาดในตัวเอง

2) งานสร้างสรรค์ที่มีมูลค่าในตัวเอง กล่าวคือ เมื่อผู้สร้างสรรค์ได้นำงานสร้างสรรค์ที่ตนเองเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ไปแสวงหาประโยชน์โดยชอบตามกฎหมาย อันเป็นสิทธิเด็ดขาดของผู้ทรงลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย งานสร้างสรรค์นั้น ก็จะมีมูลค่าในตัวเอง ซึ่งงานสร้างสรรค์ที่มีมูลค่านี้ อาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้

เนื่องจากเมื่อผู้สร้างสรรค์ถึงแก่ความตาย ลิขสิทธิ์ในงานสร้างสรรค์นั้น ก็จะกลายเป็นทรัพย์สินมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 และจะโอนไปโดยผลของกฏหมาย



ตกทอดแก่ทายาทตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ซึ่งเมื่อลิขสิทธิ์เป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่งที่มีใช้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก จึงทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกจากงานสร้างสรรค์ที่มีมูลค่าที่ได้ตกทอดแก่ทายาท

ตัวอย่างที่ 1 นายดำเป็นนักแต่งเพลง ได้แต่งเพลงขึ้นมา 1 เพลง นายดำจึงเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในเพลงนั้น แต่ในขณะเดียวกันการที่นายดำไม่เคยนำเพลงออกแสดงหรือหาประโยชน์ในทางการค้าแต่อย่างใด จึงทำให้เพลงของนายดำ ไม่มีมูลค่าทางการตลาดแต่อย่างใด และหากนายดำถึงแก่ความตาย ลิขสิทธิ์ในเพลงของนายดำก็จะตกทอดแก่ทายาทของนายดำ เพลงของนายดำก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก

ตัวอย่างที่ 2 หากนายดำนำเพลงของตนที่แต่งขึ้นไปแสวงหากำไร จนทำให้เพลงมีมูลค่าทางการค้ามากขึ้น และเมื่อนายดำถึงแก่ความตาย ลิขสิทธิ์ในเพลงก็จะตกทอดมายังทายาทของนายดำ เมื่อลิขสิทธิ์ในเพลงของนายดำอันเป็นทรัพย์สินทางปัญญาไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก ทายาทของนายดำก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด

ประการต่อมาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการซื้อขายเพื่อ โอนลิขสิทธิ์มาเป็นของเจ้ามรดก ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ มาตรา 17 แต่หากต่อมาเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย สิทธิในลิขสิทธิ์ย่อมตกทอดแก่ทายาทต่อไป และไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีการรับมรดก

(2) สิทธิบัตร ตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ.2522 ได้บัญญัติให้การประดิษฐ์ และการออกแบบผลิตภัณฑ์ สามารถขอรับสิทธิบัตรในการประดิษฐ์ หรือสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์ได้ ซึ่งแบ่งเป็นกรณีดังต่อไปนี้

- การประดิษฐ์ที่สามารถขอรับสิทธิบัตรได้ต้องประกอบด้วยลักษณะดังต่อไปนี้ (พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ.2522 มาตรา 5)

- (1) เป็นการประดิษฐ์ขึ้นใหม่ (มาตรา 6)
- (2) เป็นการประดิษฐ์ที่มีขั้นการประดิษฐ์ที่สูงขึ้น (มาตรา 7)
- (3) เป็นการประดิษฐ์ที่สามารถประยุกต์ในทางอุตสาหกรรม (มาตรา 8)

-การออกแบบผลิตภัณฑ์ที่สามารถขอรับสิทธิบัตรได้ต้องเป็นการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่ออุตสาหกรรมรวมทั้งหัตถกรรม (พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ.2522 มาตรา 56)

และเมื่อผู้ประดิษฐ์หรือผู้ออกแบบผลิตภัณฑ์สามารถขอจดทะเบียนสิทธิบัตรการประดิษฐ์ หรือสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์ ได้แล้วก็จะเป็นผู้ทรงสิทธิบัตรตามมาตรา 36 ในกรณี

สิทธิบัตรการประดิษฐ์ และมาตรา 63 ในกรณีที่เป็นสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์ ในอันที่จะมีสิทธิต่าง ๆ ซึ่งเจ้าของสิทธิบัตรสามารถที่จะหาประโยชน์ได้จากสิทธิบัตรของตน ยิ่งไปกว่านั้น ไม่ว่าจะเป็ สิทธิบัตรการประดิษฐ์ หรือสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์ ล้วนแล้วแต่มีมูลค่าในตัวเอง และบาง สิทธิบัตรก็มีมูลค่าที่สูงด้วยในทางการตลาด

เมื่อพิจารณาถึงมูลค่าของสิทธิบัตรประกอบกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้วจะ เห็นได้ว่า แม้สิทธิบัตรจะเป็นทรัพย์สินทางปัญญา และสามารถโอนแก่กันได้ไม่จำเป็นว่าการโอนโดย การทำนิติกรรม หรือเป็นการโอนโดยผลของกฎหมาย ก็ถือเป็นทรัพย์สินทุกประเภทของเจ้ามรดก หากเจ้ามรดกมีทรัพย์สินนั้นก่อนหรือขณะถึงแก่ความตาย แต่เมื่อพิจารณาถึงพระราชบัญญัติภาษีการ รับมรดกแล้วจะเห็นได้ว่า สิทธิบัตรเป็นทรัพย์สินทางปัญญา แต่ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับ มรดกแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นช่องว่างทางกฎหมายประการหนึ่งที่ทำให้ทรัพย์สินที่มีมูลค่าทาง การตลาด แต่กลับไม่อยู่ในบังคับของภาษีการรับมรดก ซึ่งผู้ที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก สามารถที่จะใช้ช่องทางนี้ในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้

แต่เมื่อพิจารณาการโอนความเป็นเจ้าของสิทธิบัตรโดยนิติกรรม จึงมีประเด็นที่ควร ต้องพิจารณาว่า การที่ผู้รับได้รับโอนความเป็นเจ้าของสิทธิบัตรมาโดยนิติกรรม เช่นการให้ จะต้องอยู่ใน บังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้เพราะถือเป็นเงินได้หรือไม่ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเมื่อพิจารณา ในความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นได้ว่า สิทธิบัตรถือ ได้ว่าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นที่ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงิน ตามนัยของเงินได้พึงประเมิน ที่ จะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ตามมาตรา 42 (27) – (28) นั้นเอง ดังนั้นกรณี การโอนสิทธิในสิทธิบัตรโดยทางนิติกรรมจึงน่าที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ได้ยากกว่าการ โอนโดยมรดก

ตัวอย่างที่ 1 นายดำได้ประดิษฐ์งานประดิษฐ์ขึ้นมาชิ้นหนึ่ง และนายดำได้จดทะเบียน สิทธิบัตรการประดิษฐ์นั้น นายดำจึงเป็นผู้ทรงสิทธิบัตรการประดิษฐ์ และหากต่อมานายดำถึง แก่ความตาย สิทธิบัตรการประดิษฐ์ของนายดำก็จะตกทอดแก่ทายาทของนายดำ สิทธิบัตรดังกล่าว ของนายดำก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก

ตัวอย่างที่ 2 แต่หากนายดำโอนกรรมสิทธิ์ในสิทธิบัตรนั้นให้แก่ทายาทของตน สิทธิบัตรนั้นก็ถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่เป็นเงินได้พึงประเมินที่จะอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงิน ได้จากการรับให้

ไม่จำเป็น (3) เครื่องหมายการค้า (4) ระบบธุรกิจ Franchise (5) สูตรลับทาง การค้าต่างๆ ผู้เขียนเห็นว่าหากมีมูลค่าทางการค้า หรือการตลาด ก็ล้วนแล้วแต่อยู่ในบังคับการเป็น

ทรัพย์สินมรดกทั้งสิ้น แต่ก็ไม่อยู่ในบังคับของการเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด ดังที่ได้อธิบายตามนัยของลิขสิทธิ์ และสิทธิบัตร

#### 4.2.3.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (28) ได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ไว้ 2 ประเภท คืออสังหาริมทรัพย์ (มาตรา 42 (26)) และสังหาริมทรัพย์ (มาตรา 42 (27) – (28)) โดยอยู่ภายใต้ของคำว่าเงินได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้คำนิยามของความเป็นเงินได้พึงประเมิน ว่าหมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงถึง ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...” อันเป็นการกำหนดถึงทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ไว้ทุกประเภท อันเป็นการบัญญัติไว้เป็นหลักการตามตัวบทกฎหมาย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า แม้นัยของทรัพย์สินที่ผู้โอนต้องการจะหลีกเลี่ยงจากการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ จะได้มีการบัญญัติทรัพย์สินไว้อย่างครอบคลุมแล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติแล้ว การติดตามตรวจสอบการโอนทรัพย์สินบางประการ ก็ยากแก่การตรวจสอบการโอน โดยเฉพาะสังหาริมทรัพย์ที่มีความคล่องตัวสูง เช่น เงินสด เป็นต้น

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คืออสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมีความหมายดังต่อไปนี้

(1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 134 บัญญัติว่า อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า

มาตรา 139 อสังหาริมทรัพย์หมายความว่าที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกันที่ดินนั้นและหมายความรวมถึงทรัพย์สินอื่นเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกันที่ดินนั้นด้วย

มาตรา 140 สังหาริมทรัพย์หมายความว่าทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์และหมายความรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย

เมื่อพิจารณา ถึงทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันประกอบไปด้วยอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์จะพบว่า การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้อาจก่อให้เกิดขึ้นกับทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์มากกว่าอสังหาริมทรัพย์เนื่องจากสังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์สินที่มีความคล่องตัวสูงสามารถเคลื่อนย้ายถ่ายโอนได้ง่ายกว่าทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์เนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ติดอยู่กับที่ดิน และเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนทำให้ยากต่อการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้กรณีที่มีการโอนย้ายถ่ายเทอสังหาริมทรัพย์ประกอบกับประมวล

รัฐฎาการมาตรา 42 (26) ที่บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น อันเป็นการบัญญัติให้ครอบคลุมในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้กับทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ไว้โดยเฉพาะอยู่แล้ว

แต่เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จะเห็นได้ว่า แม้ประมวลรัฐฎาการ มาตรา 42 (27) - (28) จะได้บัญญัติให้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ก็ตาม แต่สังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียน เป็นสังหาริมทรัพย์ที่ยากต่อการตรวจสอบการรับให้ ซึ่งแตกต่างจากสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน เช่น รถยนต์ เป็นต้น ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) สังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียน เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีค่าและง่ายต่อการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ ไม่นับรวมเงินสดที่บิดามารดาสามารถให้บุตรได้โดยง่ายอยู่แล้ว เพราะสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียนบางประเภท เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีมูลค่าทางการตลาดสูง เช่น เพชร ทอง งานศิลปะ เป็นต้น ประกอบกับไม่มีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บท หรือกฎหมายลูกออกมาบังคับเพื่อทำให้กรมสรรพากรทราบการโยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินดังกล่าว อีกทั้งประมวลรัฐฎาการ มาตรา 50 (6) ก็บัญญัติให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เฉพาะแก่การโอนเงินได้ประเภทอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องให้ผู้โอนมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายเท่านั้น มิได้มีบัญญัติไว้ในกรณีการโอนสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด จึงทำให้ยากต่อการตรวจสอบเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ เพราะการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้กับทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นเพียงหน้าที่ของผู้รับโอนทรัพย์สินเท่านั้นที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งหากผู้เสียภาษีจงใจที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ก็สามารถทำได้โดยง่าย

(2) สังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน แม้สังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนจะเป็นทรัพย์สินที่สามารถตรวจสอบได้หากมีการโอนความเป็นเจ้าของก็ตาม ซึ่งในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้สำหรับทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนอยู่ที่การตรวจสอบการโอนย้ายทรัพย์สิน เนื่องจากตั้งที่ได้กล่าวแล้วว่าหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทในปีภาษีนั้น ในกรณีตามมาตรา 42(27) หรือในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทกรณีตามมาตรา 42 (28) ก็ตาม ล้วนแล้วแต่เป็นหน้าที่ของผู้รับโอนทรัพย์สินที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งในการตรวจสอบไม่ได้มีการมอบหมายให้มีทีมงานของกรมสรรพากรโดยเฉพาะในการตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ดังกล่าว อีกทั้ง ก็ได้มีการกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในกรณีทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนไว้โดยเฉพาะ

เหมือนอย่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกตามกฎกระทรวงฉบับลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 เรื่อง กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (4) ยานพาหนะที่จดทะเบียนในประเทศไทย

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้โดยอาศัยประเภททรัพย์สิน สามารถพิจารณาได้จากทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) - (28) ได้กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับภาษีเงินได้จากการรับให้ไว้แล้ว แต่ยังมีทรัพย์สินอยู่อีกหลายประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับภาษีเงินได้จากการรับ ซึ่งมียาละเอียดดังต่อไปนี้

### (1) การให้ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี

ในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีการให้เคยปรากฏปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการให้เนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทสามารถที่จะหลีกเลี่ยงได้ด้วยการที่ให้ทรัพย์สินที่มีมูลค่าแต่ไม่มีทะเบียน เช่น เครื่องเพชร แก้วแหวน ทองคำ เป็นต้น หรือทรัพย์สินที่มีสภาพคล่องสูง เช่น เงินสด เป็นต้น ทำให้การให้ทรัพย์สินดังกล่าวนี้สามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการให้ซึ่งแนวการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ไม่สามารถแก้ไขได้ด้วยมาตรการทางกฎหมาย แต่สามารถใช้แนวทางการแก้ไขด้วยการตรวจสอบการโอนย้ายถ่ายเททรัพย์สิน ดังจะเห็นได้จากประเทศสหรัฐอเมริกาที่นอกจากจะมีบทบัญญัติในการตรวจสอบการโอนทรัพย์สินที่เข้มงวด โดยที่ผู้รับโอนทรัพย์สินจะต้องรายงานทรัพย์สินที่ได้รับโอนแก่รัฐ และมาตรการในการตรวจสอบการครอบครองทรัพย์สินจึงทำให้สามารถควบคุมปัญหาที่เกิดขึ้นนี้ได้

ประการถัดมา เมื่อวิเคราะห์ถึงการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) (28) แล้วอาจก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงดังที่ต่างประเทศเคยพบหรือไม่เห็นว่ามี แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) (28) จะกำหนดครอบคลุมทรัพย์สินไว้ทุกประเภทที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็ไม่อาจครอบคลุมทรัพย์สินบางประเภทได้ เช่น ทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน หรือทรัพย์สินที่มีสภาพคล่องสูง ที่สามารถโอนย้ายถ่ายเทได้โดยง่ายเพียงการส่งมอบการครอบครอง ซึ่งนัยของการให้ทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนนั้นคล้ายคลึงกับการแปลงสภาพจากทรัพย์สินที่มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนดังที่ได้กล่าวไว้ในกรณีการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ดังนั้นผู้เสียภาษีสามารถที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ ได้ด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่มีมูลค่าแต่ไม่มีทะเบียน ซึ่งการกระทำในลักษณะนี้จะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้และส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วย

แนวทางในการแก้ไขปัญหาจะมีลักษณะเช่นเดียวกันกับต่างประเทศคือ ปัญหาใน ลักษณะนี้ไม่ได้เกิดจากความบกพร่องของบทบัญญัติในกฎหมาย แต่เกิดจากการกระทำโดยมีเจตนาที่จะหลีกเลียงภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งแนวทางการแก้ไขที่สำคัญจึงอยู่ที่การตรวจสอบการครอบครอง ทรัพย์สิน หรือการตรวจสอบการโอนย้ายถ่ายทรัพย์สิน นอกจากนี้ แม้จะได้มีการออกประกาศ กฎกระทรวง มีผลให้ธนาคารต้องตรวจสอบประวัติตัวตนของลูกค้าผู้ทำธุรกรรม โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 25 สิงหาคม 2554 ในการรายงานการทำธุรกรรมต่างต่อกรรมการป้องกันและปราบปรามการ ฟอกเงิน (ปปง) เช่นธุรกรรมเงินสดมูลค่าตั้งแต่ 2 ล้านบาทขึ้นไป ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับ อสังหาริมทรัพย์ มีมูลค่าตั้งแต่ห้าล้านบาทขึ้นไป ธุรกรรมเงินสดที่เป็นการโอนเงินหรือชำระเงินทาง อิเล็กทรอนิกส์ มีมูลค่าตั้งแต่หนึ่งแสนบาทขึ้นไป ธุรกรรมที่เป็นการโอนเงินหรือชำระเงินทาง อิเล็กทรอนิกส์โดยหักจากบัญชี มีมูลค่าตั้งแต่ 7 แสนบาทขึ้นไป ธุรกรรมการชำระเงินแทน (Bill Payment) ที่ใช้เงินสด มีมูลค่าตั้งแต่เจ็ดแสนบาทขึ้นไปก็จะเป็นเพียงการรายงานธุรกรรมที่ทำผ่านทาง ธนาคารเท่านั้น มิได้มีการตรวจสอบถึงธุรกรรมอื่นๆ ผู้เขียนจึงเห็นว่าแนวทางในการตรวจสอบการ โอนย้ายถ่ายทรัพย์สินด้วยการจัดตั้งหน่วยงานในการตรวจสอบโดยเฉพาะน่าจะเป็นแนวทางที่สามารถแก้ไขปัญหานี้ได้

#### 4.2.4 ปัญหาการหลีกเลียงโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรม

##### 4.2.4.1 ภาษีการรับมรดก

เมื่อพิจารณาถึงหลักการขั้นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีมรดกจะพบว่า ไม่ว่าจะแต่ละประเทศจะมีหลักการจัดเก็บภาษีมรดก โดยเก็บการกองมรดก หรือเก็บจากการรับมรดกดังประเทศไทยก็ตาม ปัญหาที่พบโดยมากก็คือ ภาษีมรดกเป็นภาษีที่สามารถหลีกเลียงได้ง่าย ซึ่งเป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งที่แต่ละประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดกพบเจอ ซึ่งการหลีกเลียงประการหนึ่งก็คือ การทำธุรกรรมต่างๆ เพื่อมีวัตถุประสงค์หลักในการหลีกเลียงภาษีการรับมรดก ตัวอย่าง จากที่ได้กล่าวไว้แล้วคือการทำธุรกรรมประกันชีวิต โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหลีกเลียงภาษีการรับมรดก โดยการอาศัยหลักการของทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกในการหลีกเลียงทำให้ผลประโยชน์ที่ตีรับจากการทำประกันภัยชีวิตไม่เป็นทรัพย์สินมรดกต่อไป และตกทอดแก่ผู้รับผลประโยชน์โดยที่ผลประโยชน์นั้นก็มีใช้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก และผู้รับผลประโยชน์ก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด

นอกจากนั้น การทำธุรกรรมอื่นๆ ที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหลีกเลียงภาษีการรับมรดก ในกรณีอื่นๆ เช่นการเปลี่ยนตัวผู้ถือครองทรัพย์สินไปที่บุคคลอื่นในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ เพื่อเป็นการกระจายทรัพย์สินของเจ้ามรดก โดยที่ผู้รับถ่ายโอนทรัพย์สินจะต้องรับโอนทรัพย์สินโดยที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก เพราะเป็นการรับทรัพย์สินในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ และผู้รับ

ทรัพย์สินก็จะต้องรับทรัพย์สินไปโดยที่มูลค่าของทรัพย์สินก็ไม่อยู่ในบังคับภาษีเงินได้จากการรับให้ด้วยเช่นกัน

วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยรูปแบบการทำธุรกรรมได้แก่ การโอนทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่น การไม่แบ่งทรัพย์สินจากกองมรดก การโอนทรัพย์สินให้แก่คู่สมรส หรือการทำประกันชีวิต ซึ่งมีวิธีการดังต่อไปนี้

### (1) การโอนทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่น

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 บัญญัติการจัดเก็บภาษีแก่ผู้ที่ได้รับมรดก ซึ่งการรับมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์สามารถรับมรดกได้ 2 วิธี คือการรับมรดกโดยการเป็นทายาทโดยธรรมที่ได้รับทรัพย์สินมรดกจากการจัดการมรดกของผู้จัดการมรดก และการได้รับมรดกโดยพินัยกรรม ซึ่งไม่ว่าทายาทจะได้รับมรดกตามปกติ หรือได้รับมรดกโดยพินัยกรรม ทายาทนั้นๆ ก็อยู่ในบังคับที่จะต้องมีส่วนที่เสียภาษีการรับมรดกทั้งสิ้น ซึ่งด้วยการที่ภาษีการรับมรดกได้มีการจัดเก็บภาษีจากทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดก ซึ่งหากเป็นการถึงแก่ความตายของเจ้ามรดกและทายาทตามลำดับมา ภาษีการรับมรดกก็จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ทุกช่วงที่มีการรับมรดก เช่น นายเชียวถึงแก่ความตาย นายเชียวมีทรัพย์สิน 200 ล้านบาท นายดำเป็นทายาทของนายเชียวได้รับทรัพย์สินมาเป็นมรดก นายเชียวมีภาระภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินมรดกจากส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท กรณีนี้ หากต่อมานายเชียวถึงแก่ความตาย ทายาทของนายเชียวที่ได้รับทรัพย์สินมรดกก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี การรับมรดกต่อไปตามลำดับไปเรื่อยๆ

ด้วยเหตุนี้ นายดำสามารถหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการโอนทรัพย์สินโดยการ ทำพินัยกรรมระบุให้ทรัพย์สินของนายเชียวทั้งหมดตกทอดข้ามไปยังรุ่นหลานหรือต่ากว่านั้นเพื่อลดภาระภาษีมรดกไป 1 ชั้น เช่นนายเชียวอาจทำพินัยกรรมยกเงินในบัญชีธนาคาร 200 ล้านบาทข้ามไปให้ นายแดงหลานชายของตนโดยตรงซึ่งถือได้ว่าเป็นผู้สืบสันดานของตนได้เช่นเดียวกันเพียงเท่านั้น ภาษีมรดกก็จะลดลงไป 1 ชั้นเพราะสามารถข้ามช่วงการรับของนายเชียวไปได้ 1 ชั้นทำให้เสียภาษีการรับ มรดกในฐานะเป็นผู้สืบสันดานในอัตราร้อยละ 5 สำหรับส่วนเกิน 100 ล้านบาทเพียงครั้งเดียว แทนที่ จะต้องเสียภาษีถึง 2 ชั้นตามลำดับสายโลหิต

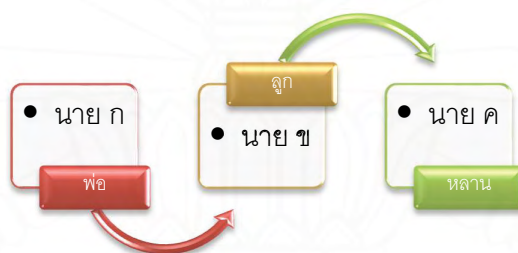
ลักษณะดังกล่าวมานี้เป็นรูปแบบหนึ่งของการทำธุรกรรมเพื่อมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ซึ่งธุรกรรมนี้คือการทำพินัยกรรมระบุผู้รับพินัยกรรมเป็นทายาทในลำดับข้ามรุ่นในลำดับที่ชิดกับเจ้ามรดก ซึ่งวิธีการนี้จะส่งผลกระทบต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เนื่องจากมูลค่าของภาษีที่หายไปหนึ่งลำดับชั้น อย่างไรก็ตามในบางประเทศเช่นประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีบทบัญญัติเรื่องภาษีการโอนข้ามรุ่น (Generation Skipping-Transfer Tax) ซึ่ง

กำหนดว่าหากมีการโอนทรัพย์สินข้ามรุ่นในลักษณะนี้ถือว่ามีเจตนาเลี่ยงภาษีดังนั้นก็จะต้องมีการเก็บภาษีการโอนในขั้นที่ข้ามไปเสมือนกับที่มีการโอนมาตามลำดับสายเลือด

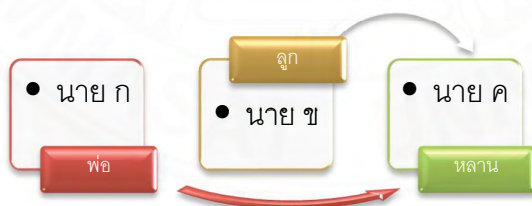
แต่สำหรับในประเทศไทยแม้จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับการให้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีการรับมรดกก็ตามแต่การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้เป็นเพียงการป้องกันการโอนทรัพย์สินในระหว่างที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ ไม่สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการโอนทรัพย์สินข้ามรุ่นได้แต่อย่างใดดังนั้นอาจมีข้อสังเกตหากผู้เสียภาษีมีการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการโอนทรัพย์สินข้ามรุ่นให้ผู้สืบสันดานลำดับถัดไปได้

ด้วยเหตุนี้หากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยต้องการให้มีการเสียภาษีการรับมรดกทุกชั้นลำดับทายาทที่กำหนดมาตรการป้องกันการโอนมรดกข้ามรุ่นก็สามารถช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีและเกิดการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอย่างมีประสิทธิภาพ”<sup>8</sup>

#### ตัวอย่างการตกทอดทรัพย์สินมรดกตามปกติ



#### ตัวอย่างการโอนทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่นไปให้รุ่นหลาน<sup>10</sup>



<sup>8</sup>ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, ภาษีมรดกกับช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม,” Assumption University Law Journal. ปีที่ 6 (ฉบับที่ 1 มกราคม – มิถุนายน 2558) น.54-55.

<sup>9</sup>ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 8, น.55-56

<sup>10</sup>ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 8, น.57



## (2) การไม่แบ่งทรัพย์สินจากกองมรดก

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยเกิดจากการที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย และทายาทที่รับทรัพย์สินมรดกไปมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกเมื่อได้รับทรัพย์สินมรดกมา โดยมีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่งซึ่งหากทายาทของเจ้ามรดกไม่ได้มีการแบ่งทรัพย์สินมรดก ภาระภาษีการรับมรดกก็จะไม่เกิดขึ้น การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการที่ไม่แบ่งทรัพย์สินออกจากกองมรดกสามารถวิเคราะห์ถึงภาระภาษีที่เกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้

(1) เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกจะรวมเรียกว่ากองมรดก ซึ่งภาระภาษีของกองมรดกมีเพียงภาระภาษีเงินได้ของเจ้ามรดก

ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ปฏิบัติแทน และโดยเฉพาะในการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น

สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56 (1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครอง ทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย

ดังนั้น หากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากกองมรดกจะมีเพียงภาษีเงินได้ของเจ้ามรดกที่จะต้องเสีย ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีเป็นผู้ยื่นเสียภาษีเงินได้แทนเจ้ามรดก อันเป็นการเสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดกของเจ้ามรดกตามมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง และหากในปีถัดมาถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ก็เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครอง ทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีในการเสียภาษีในนามกองมรดกของเจ้ามรดก ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้จะยังไม่มีการแบ่งมรดกไปยังทายาท แต่ทายาทก็สามารถที่จะครอบครองทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกได้ตามบทบัญญัติดังกล่าว เท่ากับไม่มีความจำเป็นที่จะต้องแบ่งปันทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาท เพราะอย่างไรเสียหากกองมรดกของเจ้ามรดกมีภาระภาษีเงินได้เกิดขึ้น บุคคลต่างๆ เหล่านี้ก็สามารถเสียภาษีในนามกองมรดกของเจ้ามรดกได้อยู่แล้ว

### (3) การโอนทรัพย์สินให้คู่สมรส

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 3 (2) บัญญัติไม่ให้ใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กับมรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก ทำให้ในกรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินทั้งหมดให้กับคู่สมรสของเจ้ามรดก คู่สมรสของเจ้ามรดกก็ไม่ต้องมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด นอกจากนั้น ภายหลังจากที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกแล้ว คู่สมรสของเจ้ามรดกก็สามารถถ่ายเททรัพย์สินให้แก่ทายาทคนอื่นๆ ของเจ้ามรดก เช่น บุตร เป็นต้น โดยเป็นการโอนถ่ายทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558

หากผู้รับมรดกเป็น "คู่สมรส" พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 3 (2) ยกเว้นภาษีให้ทั้งหมดโดยไม่ได้จำกัดจำนวนเงินยกเว้นภาษีไว้ ดังนั้น คู่สามีภริยาใดที่แต่งงานกันแล้วแต่ไม่ได้จดทะเบียนสมรส หรือจดทะเบียนสมรสแล้วต่อมาหย่าขาดจากกัน หากต่อมาคู่สามีภริยาได้มีการเปลี่ยนสถานะกลับไปเป็นคู่สมรสกันอีกครั้งด้วยการจดทะเบียนสมรส ก็จะสามารถชะลอระยะเวลาการเสียภาษีการรับมรดกได้ด้วยการยกทรัพย์สินมรดกให้คู่สมรสก่อนด้วยการทำพินัยกรรมในขณะที่คู่สมรสยังมีชีวิตอยู่ และภายหลังจากนั้นจึงยกทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาทอื่นๆ เช่น บุตร ต่อไป

ประเด็นที่สำคัญประการหนึ่งคือจะรู้ได้อย่างไรว่าคู่สมรสฝ่ายใดจะเสียชีวิตก่อนกันซึ่งในทางปฏิบัตินั้น คู่สามีภริยาจะใช้วิธีการทำพินัยกรรมไขว้กันในระหว่างคู่สมรสเพื่อกำหนดเรื่องทรัพย์สิน และ กำหนดการเผื่อตายไว้ ซึ่งหากต่อมาฝ่ายใดถึงแก่ความตายก่อน พินัยกรรมที่ไขว้กันไว้ก็สามารถใช้บังคับกันได้

ในต่างประเทศก็ได้มีการยกเว้นไม่ใช้บังคับภาษีมรดกกับคู่สมรสเช่นกัน เช่น ประเทศอังกฤษ ได้มีการยกเว้นไม่ใช้บังคับภาษีการรับมรดกกับคู่สมรส จึงทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกด้วยวิธีการทำพินัยกรรมไขว้กันดังที่ได้กล่าวไว้ เพื่อเป็นการชะลอระยะเวลาในการเสียภาษีมรดกเพื่อทำการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทคนอื่นๆ ของเจ้ามรดกต่อไป

เมื่อพิจารณาต่อไปจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 3 (2) บัญญัติให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ไม่ใช้บังคับแก่มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก ซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดว่ามรดกที่คู่สมรสได้รับจากเจ้ามรดก เป็นการได้รับมรดกโดยพินัยกรรมหรือเป็นการรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 วรรคสอง ซึ่งหากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 3 (2) ใช้บังคับ

รวมถึงการรับมรดกโดยพินัยกรรม จะทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกได้เลย เนื่องจากผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสของเจ้ามรดก ซึ่งไม่อยู่ในบังคับในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกทำให้อาจเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกทั้งหมดให้แก่คู่สมรสได้

ด้วยเหตุนี้จะเห็นได้ว่า การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้บัญญัติถึงความชัดเจนเกี่ยวกับ “มรดกที่คู่สมรสได้รับจากเจ้ามรดก” ว่าเป็นการได้รับมรดกในฐานะใดระหว่างฐานะทายาทโดยธรรม หรือฐานะทายาทผู้รับพินัยกรรม ทำให้ผู้เสียภาษีอาจใช้ช่องว่างนี้ในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้

ประการถัดมา ผู้เขียนเห็นถึงความขัดกันบางประการในการบัญญัติกฎหมายยกเว้นภาษีการรับมรดกกับมรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับ เนื่องจากบทบัญญัติในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก เป็นบทบัญญัติที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานความเป็นหน่วยภาษีเดียวกันระหว่างสามีและภรรยา อันเป็นการยอมรับถึงความเป็นหน่วยภาษีเดียวกันระหว่างสามีภรรยา (TaxUnity) แต่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยมีคำวินิจฉัย ที่ 17/2555 อัน เป็นการไม่ยอมรับถึงความเป็นหน่วยภาษีเดียวกันระหว่างสามีภรรยา ด้วยการวินิจฉัยว่าบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ซึ่งคำวินิจฉัยดังกล่าวถือเป็นการตัดสินถึงความไม่ ยอมรับความเป็นหน่วยภาษีเดียวกันระหว่างสามีภรรยา ซึ่งทำให้ต่อมาเงินได้ของสามีภรรยา จะต้อง แยกกันยื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้ บัญญัติถึงการยอมรับความเป็นหน่วยภาษีเดียวกันระหว่างสามีภรรยา โดยให้ยกเว้นภาษีแก่มรดกที่คู่สมรสได้รับจากเจ้ามรดกอีก ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 ได้

และเมื่อหลักการจัดเก็บที่ขัดแย้งกันระหว่างบทบัญญัติมาตรา 3 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ที่ 17/2555 อาจก่อให้เกิดปัญหาที่ตามมาในอนาคตได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อคู่สมรสของเจ้ามรดก ผู้สืบสันดาน และบิดามารดาของเจ้ามรดก ถือเป็นทายาทลำดับเดียวกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ผู้สืบสันดาน และบิดามารดาต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ในขณะที่คู่สมรสไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างทายาทในลำดับเดียวกันหรือไม่ และปัญหานี้ส่งผลกระทบต่อบทบัญญัตินี้ด้วยความชอบด้วยรัฐธรรมนูญหรือไม่ จึงเป็นประเด็นที่น่า ศึกษาต่อไป

จากปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากบทบัญญัติมาตรา 3 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับ

มรดก พ.ศ.2558 แนวทางการแก้ไขปัญหาคงอยู่ที่ความชัดเจนของบทบัญญัติว่ามรดกที่คู่สมรสได้รับจากเจ้ามรดก คือการได้รับในฐานะทายาทโดยธรรม หรือในฐานะทายาทผู้รับพินัยกรรมกันแน่ ซึ่งผู้เขียนเห็นควรให้มีการแก้ไขในประเด็นนี้ โดยระบุไปอย่างชัดเจนว่าเป็นการรับมรดกในฐานะใด เพื่อเป็นการป้องกันการอาศัยช่องทางนี้ในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกต่อไป

#### (4) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิต

ในต่างประเทศเคยปรากฏปัญหาว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิต เป็นทรัพย์สินที่เป็นมรดก อันจะอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมรดกหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นที่เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกมากในต่างประเทศ เนื่องจากเมื่อผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตไม่ถือเป็นทรัพย์สินมรดกอันจะอยู่ในบังคับในการจัดเก็บภาษีการมรดก ผู้เสียภาษีจึงอาจใช้ช่องทางนี้ในการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้ด้วยการทำประกันชีวิตที่กำหนดเบี้ยประกันสูงๆ เพื่อเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินเป็นเบี้ยประกันชีวิต และหากต่อมาถึงแก่ความตายผลประโยชน์นั้นก็มิได้อยู่ในบังคับในการเสียภาษีมรดกแต่อย่างใด

ปัญหานี้ได้มีการแก้ไขด้วยการกำหนดไปอย่างชัดเจนเลยว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตจะต้องถือเป็นทรัพย์สินมรดก (Inherited Property) ดังเช่นบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก และภาษีการให้ ประเทศเกาหลีที่กำหนดให้ “เงินประกันที่ได้รับจากการประกันชีวิตหรือประกันอุบัติเหตุเนื่องจากการตายของบุคคลที่จะตกทอดแก่ผู้รับผลประโยชน์ในสัญญาประกันซึ่งบุคคลที่ได้รับเป็นผู้ถือกรรมธรรม์ถือว่าเป็นทรัพย์สินมรดก” จึงทำให้บทบัญญัตินี้เป็นมาตรการที่ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกด้วยการทำสัญญาประกันชีวิต

เมื่อพิจารณาถึงปัญหาดังกล่าวอาจเกิดการหลีกเลี่ยงด้วยการทำสัญญาประกันชีวิตเพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในประเทศไทยหรือไม่เห็นว่า

ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตจะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ทำประกันชีวิต หรือเจ้ามรดกเสียชีวิต ซึ่งแท้จริงแล้ว ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตเป็นผลประโยชน์ที่เกิดจากสัญญาระหว่างผู้เอาประกันชีวิตกับบริษัทประกันชีวิตซึ่งเป็นผู้รับประกันภัยเมื่อผู้เอาประกันภัยตายบริษัทที่รับประกันก็จะใช้เงินแก่ผู้รับประโยชน์ที่ผู้เอาประกันระบุไว้สืบเนื่องจากความตายของผู้ตาย ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตนี้จึงมิใช่มรดกของผู้ตายที่มีอยู่ก่อนหรือมีอยู่ในขณะถึงแก่ความตาย ตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3776/2545 ดังนั้น เมื่อเงินประกันชีวิต มิใช่มรดกจึงไม่ตกทอดไปสู่ทายาทเมื่อผู้เอาประกันชีวิตถึงแก่ความตายไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรม เช่น คู่สมรส ตามกฎหมาย, บุตร เป็นต้น หรือทายาทผู้รับพินัยกรรมตามพินัยกรรม แต่จะตกกับคนที่มีชื่อเป็นผู้รับประโยชน์ตามกรรมธรรม์ประกันชีวิตนั่นเอง แต่จะมี ข้อยกเว้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 897 ที่บัญญัติว่า

“ถ้าผู้เอาประกันภัยได้เอาประกันภัยไว้โดยกำหนดว่าเมื่อตนถึงซึ่งความมรณะให้ใช้เงินแก่ทายาททั้งหลายของตนโดยมิได้เจาะจงระบุชื่อผู้หนึ่งผู้ใดไว้ไซ้จำนวนเงินอันจะพึงใช้นั้น ท่านให้ฟังเอาเป็นสินทรัพย์ส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกของผู้เอาประกันซึ่งเจ้าหนี้จะเอาใช้นี้ได้”

ถ้าได้เอาประกันภัยไว้ โดยกำหนดว่าให้ใช้เงินแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจงท่านว่าเฉพาะแต่จำนวนเงินเบี้ยประกันภัย ซึ่งผู้เอาประกันภัยได้ส่งไปแล้วเท่านั้น จัดเป็นสินทรัพย์ส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกของผู้เอาประกันภัยอันเจ้าหนี้จะเอาใช้นี้ได้”

ก็เพียงว่า หากผู้เอาประกันภัยกำหนดให้ใช้เงินแก่ทายาท โดยมิได้ระบุชื่อผู้ใดไว้ เงินนั้นจึงจะตกเป็นทรัพย์สินส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกหรือกรณีผู้เอาประกันภัยกำหนดผู้รับประโยชน์ไว้แต่เฉพาะเบี้ยประกันที่ผู้เอาประกันได้ส่งไปแล้วให้เป็นสินทรัพย์ส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกเพื่อให้เจ้าหนี้ของผู้ตาย (ถ้ามี) สามารถฟ้องเรียกเงินประกันชีวิตเพื่อใช้นี้แก่ตนได้ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ผู้เอาประกันภัยทำสัญญาโดยการเอาเปรียบเจ้าหนี้ของกองมรดกนั่นเอง ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 821/2554<sup>11</sup> ที่ศาลได้พิพากษาให้สัญญาประกันชีวิต (ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิต) มิใช่ทรัพย์สินที่ผู้ตายมีอยู่ในขณะถึงแก่ความตายจึงไม่ใช่มรดกของผู้ตาย ซึ่งทำให้ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด โดยประเด็นนี้ บริษัทประกันชีวิตทั้งหลายทราบกันดีอยู่แล้ว จึงได้มีการเตรียมเสนอ "กรรมธรรม์ประกันชีวิต" แบบพิเศษเฉพาะสำหรับภาษีการรับมรดก ที่ให้ผลตอบแทนมากขึ้น แต่ก็ต้องเสียเบี้ยประกันชีวิตมากขึ้น เพราะทรัพย์สินของเจ้ามรดกในส่วนของ

---

<sup>11</sup> คำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 821/2554 ผู้ตายทำสัญญาประกันชีวิตไว้กับบริษัทประกันชีวิต โดยระบุภริยาเป็นผู้รับประโยชน์ ปรากฏว่าภริยาผู้ตายถึงแก่ความตายก่อนผู้ตาย เมื่อผู้ตายถึงแก่ความตาย บริษัทประกันชีวิตส่งจ่ายตัวแลกเงินระบุชื่อภริยาผู้ตายเป็นผู้รับเงิน ดังนี้ เงินตามสัญญาประกันชีวิตมิใช่ทรัพย์สินที่ผู้ตายมีอยู่ในขณะถึงแก่ความตายจึงไม่ใช่มรดกของผู้ตาย ส่วนภริยาผู้ตายซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์ตามกรรมธรรม์ประกันภัยก็ถึงแก่ความตายไปก่อนผู้ตาย ย่อมไม่อยู่ในฐานะผู้รับประโยชน์ที่จะได้รับเงินตามสัญญาประกันชีวิต สิทธิของภริยาผู้ตายที่จะได้รับเงินตามกรรมธรรม์ประกันภัยยังไม่เกิดขึ้น เงินตามตัวแลกเงินจึงไม่เป็นมรดกตกทอดแก่ทายาทของภริยาผู้ตาย

แม้เงินตามตัวแลกเงินจะมีใช้ทรัพย์สินมรดกของผู้ตายแต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ลักษณะมรดกเป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งในอันที่จะใช้บังคับแก่เงินตามสัญญาประกันชีวิต เงินตามตัวแลกเงินจึงควรตกแก่ทายาทโดยธรรมของผู้ตายเสมือนหนึ่งเป็นทรัพย์สินมรดก

ค่าเบี้ยประกัน ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ หากเจ้ามรดกทำการจ่ายค่าเบี้ยประกันมากขึ้น ผลประโยชน์ที่ได้รับก็จะมีมากขึ้นตามไปด้วย

ปัญหาที่สำคัญในส่วนนี้ไม่ได้มีแต่เพียงผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนี้ แต่ยังสามารถส่งผลกระทบต่อหลักเกณฑ์การทำประกันชีวิตที่เมื่อเจ้ามรดกต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดก ประกอบกับบริษัทประกันภัยก็ต้องการยอดการทำประกันภัย ทำให้อาจก่อให้เกิดผลกระทบในการให้ข้อเท็จจริงในเรื่องสุขภาพของผู้ทำประกันภัยต่อบริษัทประกันภัย อันเป็นเรื่องที่น่าสนใจในการศึกษาต่อไป

อนึ่ง การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยวิธีการทำประกันชีวิตนี้ ไม่อาจช่วยให้เจ้ามรดกหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ หากตัวเจ้ามรดกมีชีวิตนานมากขึ้น เพราะหากเจ้ามรดกมีอายุยืนยาว ตัวทรัพย์สินของเจ้ามรดกในส่วนอื่นๆ ก็จะมีเพิ่มขึ้นมากตามไปด้วย ประกอบกับในการเสียเงินเพื่อชำระค่าเบี้ยประกันชีวิตก็สูงตามไปด้วยเช่นเดียวกัน

ดังนั้น ผู้เอาประกันหรือเจ้ามรดกสามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดกอย่างถูกต้องตามกฎหมายในการทำประกันชีวิต โดยในรายละเอียดสามารถแบ่งได้ดังต่อไปนี้

(1) เจ้ามรดกทำสัญญาประกันชีวิตโดยระบุชื่อผู้รับ ผลประโยชน์ในกรมธรรม์ เป็นชื่อบุคคลอื่นที่เป็นทายาทกรณีหนึ่ง ซึ่งถือเป็นขั้นตอนที่ถูกต้องและไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายพิเศษใดๆ หรือเพิ่มเงินที่จ่ายประกันชีวิตจะถูกจ่ายให้แก่ผู้รับผลประโยชน์ที่ได้ระบุชื่อไว้ ซึ่งหมายความว่าเงินดังกล่าวจะไม่ถูกรวมเข้ากองมรดกและไม่อยู่ภายใต้การเรียกเก็บภาษีมรดกของ มาตรา 14 (3) ซึ่งจะถูกล่าไอนไปเป็นทรัพย์สินที่ให้แก่ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรสตาม ประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 40 (27)<sup>12</sup>

(2) เจ้ามรดกทำสัญญาประกันชีวิตโดยระบุชื่อผู้รับ ผลประโยชน์ในกรมธรรม์ เป็นชื่อบุคคลภายนอกอื่นที่มีทายาทอีกกรณีหนึ่ง ซึ่งกรณีนี้หากผู้รับผลประโยชน์จากสัญญาประกันชีวิตเป็นบุคคลภายนอก ก็สามารถทำสัญญากับทายาทเพื่อถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทที่แท้จริงของเจ้ามรดกต่อไปได้ ซึ่งในการถ่ายโอนผลประโยชน์จากสัญญาประกันชีวิต จะต้องอยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ตามประมวลรัษฎากรด้วย

ด้วยรายละเอียดที่ผู้เขียนได้กล่าวมาทั้งหมดถึงการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยวิธีการทำสัญญาประกันชีวิต อันก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ทายาทตามสัญญานี้ จึงเป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งของการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ซึ่งจากปัญหาดังกล่าวในประเทศญี่ปุ่นได้มีการ

<sup>12</sup> ประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 40 (27)เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

กำหนดให้ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการประกันชีวิตและการประกันความเสียหายที่ได้มาจากการตายของผู้ถือครองทั้งหมดหรือส่วนหนึ่งของเบี้ยประกันที่จ่ายผู้ตาย จะต้องเสียภาษีมรดก ทายาทผู้รับผลประโยชน์ในการเสียชีวิต(บุคคลที่มีการสืบทอดและการสืบทอดที่ถูกทิ้งไว้ให้เฉพาะผู้ที่มีสิทธิบุคคลที่ละทิ้งไปจะไม่ถูกรวมอยู่ด้วย)ในกรณี ทายาทจะได้รับทั้งหมดของของยอดรวมที่ได้รับจากการประกันภัยจะได้รับการคำนวณโดยใช้สูตรต่อไปนี้จะได้รับการยกเว้นจากขีดจำกัดของจำนวนเงินเมื่อมีจำนวนมากกว่า หรือส่วนที่เกินจากการกำหนดเก็บภาษีมรดกจะต้องเสียภาษี ซึ่งประเทศญี่ปุ่นมีบทบัญญัติที่ทำให้เงินที่ได้จากการประกันชีวิต ต้องนำมาพร้อมเข้ากับกองมรดกของเจ้ามรดก ก่อนคำนวณภาษีการรับมรดกที่ทายาทแต่ละคนจะต้องรับภาระ และจัดเก็บภาษีมรดกกับทายาทต่อไป

จากปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการทำประกันชีวิตที่อาจเกิดขึ้นได้ในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าแนวทางการแก้ไขปัญหานี้ อาจแก้ไขได้ด้วยการบัญญัติประเภททรัพย์สินที่อยู่ในบังคับภาษีการรับมรดกให้ชัดเจนโดยรวมถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตด้วย

#### 4.2.4.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้

เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนการโอนทรัพย์สินที่มีมูลค่าเกินยี่สิบล้านบาทหรือสิบล้านบาทแล้วแต่กรณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) –(28) ซึ่งรูปแบบการโอนทรัพย์สินสามารถแบ่งวิธีการโอน หรือที่เรียกว่าการทำธุรกรรมได้ในหลายลักษณะที่มีวัตถุประสงค์หลักในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) –(28) ได้กำหนดประเภททรัพย์สินไว้โดยเฉพาะแล้วกล่าวคือ (26) คือทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ส่วน(27)-(28) คือเงินได้อื่นๆ ที่ไม่ใช่สังหาริมทรัพย์ ซึ่งก็คือสังหาริมทรัพย์ และเมื่อพิจารณาถึงธุรกรรมต่างๆ ที่มีวัตถุประสงค์เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ เช่นการทำธุรกรรมให้อยู่ภายในช้อยกเว้น แต่ทำทุกๆปี เพื่อถ่ายโอนทรัพย์สินไปเรื่อยๆ เป็นต้น

##### (1) การทำสัญญาโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด

ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) บัญญัติให้เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27) บัญญัติให้เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) บัญญัติให้เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทจะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

ทั้ง 3 อนุมาตราของมาตรา 42 กำหนดแต่เพียงการรับให้ที่ไม่มีค่าตอบแทน และการรับให้จากการให้โดยเสนหาเท่านั้น ที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ แต่บทบัญญัติดังกล่าว ไม่ได้มีบทบังคับไปถึงการได้รับทรัพย์สินโดยเสียค่าตอบแทน ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ดังนั้นผู้เลี้ยงภาษีสามารถทำการเลี้ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนนี้โดยง่าย ด้วยการซื้อขายทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทน ให้แก่ทายาท ซึ่งค่าตอบแทนนี้อาจเป็นราคาต่ำกว่าตลาด ทำให้ทรัพย์สินอาจถูกถ่ายโอนไปให้ทายาทโดยที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย

ในการประกอบกิจการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สิน การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น โดยทั่วไปต้องได้รับผลตอบแทนจากกิจการดังกล่าว ได้แก่ ค่าขายหรือค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ตามราคาตลาด ในกรณีที่ผลตอบแทนจากการประกอบกิจการดังกล่าว ไปเป็นไปตามราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินผลตอบแทนจากการประกอบกิจการดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาด ณ วันที่เกิดกิจกรรมนั้นได้ตามมาตรา 42(26) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>13</sup>

รายได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี อาจจะมีใสรายได้ที่ได้รับจริงก็ได้ อาจจะเป็นรายได้ที่กฎหมายกำหนดขึ้น เช่น การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้างแม้จะมีได้ขาย แต่กฎหมายคือประมวลรัษฎากร มาตรา 42(27)<sup>14</sup> ก็ให้ถือว่าเป็นการขายและให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปนั้นเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งนั้นนอกจากรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอาจจะเป็นรายได้ที่กฎหมายกำหนดขึ้นแล้ว ยังอาจเป็นรายได้ที่เกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

<sup>13</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) บัญญัติให้เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

<sup>14</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (27) บัญญัติให้เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้



กรมสรรพากรก็ได้ เพราะในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรประมวลรัษฎากร มาตรา 42(28)<sup>15</sup> ได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินได้ ทั้งนี้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการสมยอมกันขายทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมโดยไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือคิดแต่คิดในราคาต่ำ

## (2) การทำสัญญาทางแพ่งเพื่อเลี่ยงภาษี

วิธีการเลี่ยงภาษีด้วยวิธีนี้ สามารถทำได้โดยการที่ผู้เลี่ยงภาษีทำสัญญาทางแพ่งกับบุคคลภายนอก หรือบุคคลที่เป็นญาติกัน โดยสัญญาทางแพ่งนี้ต้องเป็นสัญญาที่ทำให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้ที่ต้องการเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ และภาษีการรับมรดก โอนไปยังบุคคลภายนอก เช่น สัญญากู้ยืมเงิน สัญญาซื้อขาย เป็นต้น และภายในสัญญามีข้อกำหนดการใช้คืนให้แก่ทายาทของผู้เลี่ยงภาษี หรือให้ทำสัญญาให้ผ่อนใช้คืนแก่ทายาท ซึ่งมีระยะเวลาสิ้นสุดเท่าอายุความทางแพ่ง อันเป็นสัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอก เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) เพราะเมื่อผู้เลี่ยงภาษีทำสัญญาสัญญาทางแพ่งดังกล่าวแก่บุคคลภายนอกแล้ว กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้เลี่ยงภาษีจะตกเป็นของบุคคลภายนอกทันที และบุคคลภายนอกนั้นก็ไม่มีภาระภาษีเงินได้จากการรับให้เกิดขึ้นแต่อย่างใด เพราะไม่อยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (29) และเมื่อข้อกำหนดในสัญญากำหนดให้บุคคลภายนอกนั้น ต้องชำระหนี้ตามสัญญาให้แก่ทายาทของผู้เลี่ยงภาษี ทายาทของผู้เลี่ยงภาษีก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (29) แต่อย่างใด

จากปัญหาดังที่กล่าวมาข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้นั้น ยังคงมีช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้สามารถเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ด้วยวิธีการการทำสัญญาทางแพ่งเพื่อเลี่ยงภาษี ซึ่งเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศแล้ว พบว่าในต่างประเทศมีบทบัญญัติที่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ด้วยวิธีการดังกล่าวดังต่อไปนี้

<sup>15</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) บัญญัติให้เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาท จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือการทำสัญญาทางแพ่งในลักษณะนี้ จะส่งผลให้สัญญาดังกล่าวเป็นโมฆะ เนื่องจากเป็นนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์ต้องห้ามขัดแย้งด้วยกฎหมาย เป็นการพนันวิสัย และขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 150 หรือไม่ ซึ่งเมื่อแยกพิจารณาจะเห็นได้ว่า วัตถุประสงค์ของนิติกรรมประการแรกมิใช่การอันเป็นพนันวิสัย เนื่องจากขณะที่ทำนิติกรรมยังมีตัวทรัพย์สินที่ต้องการส่งมอบหรือโอนไปให้แก่บุคคลภายนอกทั้งสิ้น ไม่ว่าจะเป็สัญญาซื้อขาย หรือสัญญากู้ยืมเงิน แต่ข้อตกลงในสัญญาที่ระบุให้ผู้ยืมคืนเงินให้แก่ทายาทของเจ้ามรดก อันเป็นสัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 374 เป็นข้อตกลงที่มีวัตถุประสงค์ต้องห้ามขัดแย้งด้วยกฎหมายหรือ มีวัตถุประสงค์ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าประเด็นที่ตัดไปอีก หนึ่งประเด็นคือ ข้อตกลงดังกล่าวไม่อาจเป็นข้อตกลงที่มีวัตถุประสงค์ต้องห้ามขัดแย้งด้วยกฎหมายได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายใดที่ห้ามดำเนินการตกลงคืนทรัพย์สินที่กู้ยืมให้แก่ทายาทของเจ้ามรดกแต่อย่างใด ประกอบกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 374 ก็รองรับหลักการของสัญญาเพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอกไว้แล้ว แต่ประเด็นที่น่าสนใจที่ผู้เขียนเห็นควรให้พิจารณาคือข้อตกลงดังกล่าวเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนหรือไม่ ซึ่งประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การดำเนินการใดหรือการทำนิติกรรมใดๆ ถ้ามิได้มีการกระทำด้วยใจสมัครและมีเจตนามุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลเพื่อที่จะเคลื่อนไหวสิทธิ 5 ประการ แต่กลับมีวัตถุประสงค์ที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐแล้ว วัตถุประสงค์ของนิติกรรมดังกล่าวอาจขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนก็เป็นได้

#### 4.2.5 ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยอาศัยที่ตั้งทรัพย์สิน

##### 4.2.4.2 ภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ฉบับลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 ได้กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดกไว้ 4 ประเภท ดังที่กล่าวแล้วในหัวข้อที่ 4.1.3 ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของไทย นอกจากจะยึดหลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีแล้ว กล่าวคือหากเป็นบุคคลที่มีสัญชาติไทย ก็จะต้องมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 11 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังยึดหลักที่ตั้งของทรัพย์สินเป็นหลักการที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วย เพราะในมาตรา 11 (3) ได้กำหนดให้แม้บุคคลที่มีสัญชาติไทย แต่หากได้รับมรดกที่เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ก็จะต้องเสียภาษีการรับมรดกด้วยเช่นเดียวกัน ซึ่งประเด็นจะเห็นได้ว่า แม้

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 จะได้วางหลักการจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักสัญชาติ และหลักที่ตั้งของทรัพย์สินไว้อย่างเหนียวแน่น แต่ก็ยังมีช่องว่างให้บุคคลที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ใช้วิธีจัดการกับที่ตั้งของทรัพย์สินให้สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากหากพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานของทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก จะต้องเป็นทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดก ไม่ว่าจะมียึดที่ตั้งของทรัพย์สินอยู่ในหรือนอกประเทศไทยก็ตาม แต่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 และกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ฉบับลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 ก็กำหนดไว้แต่เพียงทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ทำให้ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ อาจถูกเจ้ามรดกหลบเลี่ยงได้โดยง่าย แต่หากเจ้ามรดกต้องการที่จะหลีกเลี่ยงทรัพย์สินทั้งหมดที่อยู่ในต่างประเทศแล้ว ก็ไม่น่าจะเป็นการยากในการหลีกเลี่ยงแต่อย่างใด

วิธีการในการหลีกเลี่ยงภาษีของเจ้ามรดกก็สามารถทำได้ด้วยวิธีดังต่อไปนี้

(1) หากเป็นทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศไทย และเมื่อเป็นประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกด้วยแล้ว การหลบซ่อนทรัพย์สินไว้ก็สามารถทำได้ เพราะเมื่อต่างประเทศนั้นๆ ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ก็จะทำให้ไม่มีหลักที่ตั้งทรัพย์สินของประเทศนั้นๆ ในการจัดเก็บภาษีมรดกกับตัวทรัพย์สินนั้น ทำให้ตัวทายาทของเจ้ามรดก(กรณีจัดเก็บภาษีการรับมรดกหรือภาษีกองมรดก) หรือผู้จัดการมรดก (กรณีเก็บภาษีกองมรดก) ก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมรดกในต่างประเทศแต่อย่างใด

(2) อีกวิธีการหนึ่งก็คือ หากเจ้ามรดกทำการเก็บทรัพย์สินทั้งหมดไว้ในต่างประเทศที่เป็นประเทศที่มีลักษณะเป็นแดนกำบังภาษี (Tax Heven) ก็จะทำให้ยิ่งยากต่อการตรวจสอบทรัพย์สินของเจ้ามรดก เพราะประเทศที่เป็นแดนกำบังภาษีก็จะทำการช่วยเจ้ามรดกในการปกปิดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศนั้นๆ จนไม่สามารถตรวจสอบถึงทรัพย์สินทั้งหมดที่ทายาทได้รับ

ด้วยเหตุที่กล่าวมานี้ จะเห็นได้ว่า แม้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก จะได้บัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยครอบคลุมถึงทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยก็ตาม แต่หากพิจารณาถึงทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศแล้ว ก็ยังคงมีช่องอยู่หลายประการ อันจะทำให้เจ้ามรดกสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ จึงเป็นสิ่งที่น่าสนใจในการศึกษาต่อไปว่า รัฐจะหามาตรการป้องกันในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการนี้อย่างไรต่อไป

### (1) การยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปยังต่างประเทศ

ผู้เสียภาษีอาจวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยการให้เจ้ามรดกถ่ายโอนทรัพย์สินไปยังประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินฝาก เพื่อหลีกเลี่ยงการใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกในประเทศไทย เนื่องจากกฎหมายเปิดโอกาสให้เงินฝากที่อยู่ใน

นอกประเทศไทยไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งอาจจะเป็นนโยบายภาษีที่กระตุ้นพฤติกรรมทางอ้อมให้เจ้ามรดกเลือกนำเงินไปเปิดบัญชีเงินฝากในประเทศที่ไม่มีภาษีมรดกแทน เพื่อให้ฐานภาษีสำหรับคำนวณภาษีการรับมรดกในประเทศลดลงได้

วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีนี้ หากพิจารณาโดยหลักการและเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 จะเห็นได้ว่า มาตรา 11 ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนและครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ในทางปฏิบัติจริงเจ้ามรดกยังสามารถหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการถ่ายเททรัพย์สินไปยังต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก และหากกรณีที่ได้รับมรดก ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ผู้รับมรดกนั้นก็ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11 (3) บัญญัติให้เฉพาะบุคคลที่มีได้มีสัญชาติไทย แต่รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย เท่านั้นที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก แต่หากผู้รับมรดกมิได้มีสัญชาติไทย และได้รับมรดกซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ถูกถ่ายเทไปยังต่างประเทศแล้ว ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด

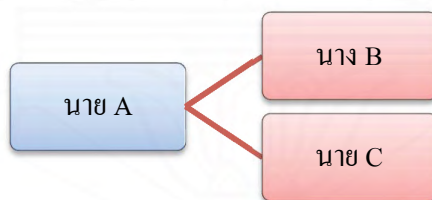
ตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นบุคคลที่มีทรัพย์สินอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก นาย ก จึงทำการถ่ายโอนทรัพย์สินของตนไปยังต่างประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ และนาย ก ทำพินัยกรรมให้ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศนั้น แก่บุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเพียงเท่านั้น ทรัพย์สินนั้นของนาย ก ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก ทั้งในขณะที่นาย ก โอนถ่ายทรัพย์สินไปไว้ยังต่างประเทศ นาย ก ไม่มีภาระภาษีการให้ เพราะทรัพย์สินนั้นไม่มีการโอนเปลี่ยนมือแต่อย่างใด

วิธีการดังตัวอย่างสามารถหลีกเลี่ยงได้มากโดยเฉพาะทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ เพราะเป็นทรัพย์สินที่สภาพคล่องหลีกเลี่ยงได้ง่ายกว่าสังหาริมทรัพย์ นอกจากนั้นการถ่ายเททรัพย์สินไปยังต่างประเทศ ยังทำให้ยากต่อการตรวจสอบทรัพย์สินของเจ้ามรดก ดังนั้น ประเด็นปัญหานี้จึงเป็นประเด็นที่สำคัญต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เพราะเมื่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกบังคับใช้แล้ว หากเจ้ามรดกหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีนี้ก็จะทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลย

นอกจากนั้น จากการศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการถ่ายเททรัพย์สินไปยังต่างประเทศพบว่ากลุ่มบุคคลที่มีทรัพย์สินมากก็จะมีแรงจูงใจจะหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกมากกว่า ทำให้มีต้นทุนสูงในการจัดเก็บ เช่น กรณีประเทศอังกฤษที่เก็บภาษีมรดกในอัตราที่สูง (36%) ต้องลงทุนงบประมาณกว่า 5 หมื่นล้านบาทระหว่างปีงบประมาณ 2010-2015 เพื่อต่อต้านการ

หลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการโยกย้ายเงินไปไว้ที่ประเทศอื่น<sup>16</sup> ซึ่งจะทำให้ผลประโยชน์ไปตกอยู่กับประเทศที่เป็นศูนย์กลางในการบริหารกองทุนทรัพย์สินส่วนบุคคล แบบการแปรรูปนอกประเทศในภูมิภาคอย่างประเทศฮ่องกง และสิงคโปร์ เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น การโยกย้ายทรัพย์สินไปยังต่างประเทศโดยการลงทุน (อ้างในการพิจารณาคดีตัวอย่างในประเทศญี่ปุ่น ของ ทากาฟูจิ เมื่อ 25 เมษายน 2011<sup>17</sup>) โดย นายเอซึ่งเป็นผู้บริหารของบริษัท ผลิตยาร่วมทุนกับต่างประเทศได้มาทำการในประเทศที่ตนอาศัยอยู่ได้มีการโอนหุ้นของบริษัทให้ นาง B ซึ่งเป็นภรรยาและนาย C ซึ่งเป็นบุตรคนโต ในรูปแบบการให้ของขวัญซึ่งมีจำนวนมากกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ และ นาย C ได้ย้ายถิ่นฐานไปยังต่างประเทศ ซึ่งไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีในอนาคต

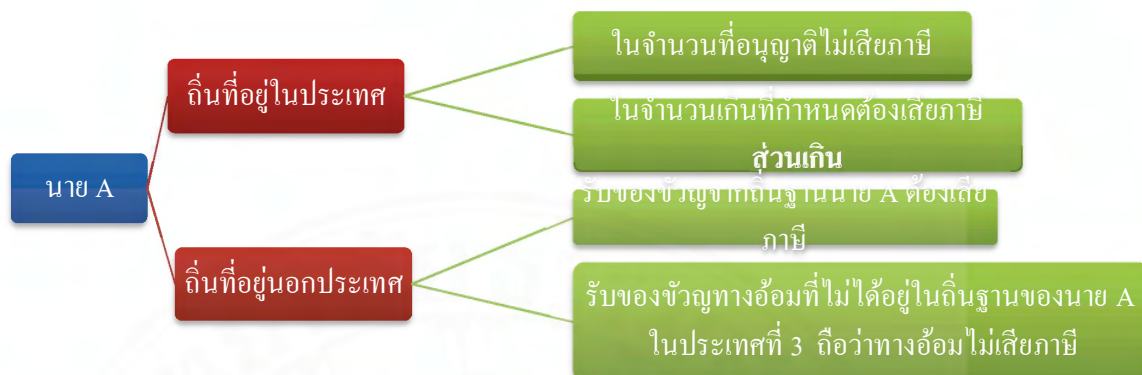


และเมื่อ นาย C ได้ย้ายไปอยู่ต่างประเทศตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ว่าไม่ต้องเสียภาษีได้มีการโอนหุ้นที่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ซึ่งไม่ใช่ประเทศถิ่นที่อยู่อาศัยของนาย A ให้กับ นาย C ในรูปแบบของรายได้และหุ้นของบริษัทที่ตั้งอยู่ต่างประเทศ จากนาย A ซึ่งบริษัทตั้งอยู่นอกประเทศไปยังนาย C โดยหุ้นที่ได้มาถือว่าได้มาโดยทางอ้อมจาก นาย A <sup>18</sup>

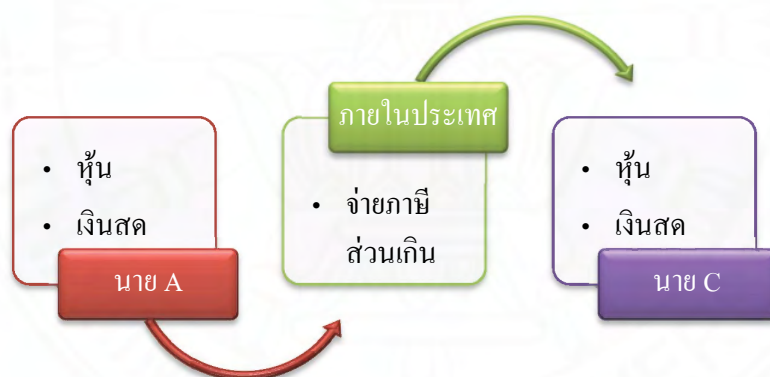
<sup>16</sup>HM Revenue and Customs, UK “No safe havens: Our offshore evasion strategy 2013 and beyond

<sup>17</sup>Organisation for Economic Co-operation and Development, Glossary of Tax Terms, สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2559 ที่ [http://www.kmlaw.jp/common/html/tax\\_b.php](http://www.kmlaw.jp/common/html/tax_b.php)

<sup>18</sup>พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์



อย่างไรก็ตามสำนักงานกรมสรรพากรในประเทศขณะที่ B อยู่ในประเทศมองว่าของที่ระลึกหรือส่วนได้เสียจากการเรียกเก็บภาษีการให้แก่ B ได้ยื่นฟ้องอุทธรณ์นี้



โดยปัญหาของกรณีนี้ คือการตีความหมายของ "ที่อยู่หรือถิ่นฐาน" ของ B ในระยะเวลาที่ได้รับของที่ระลึกหรือของขวัญ ศาลพิจารณาคดีตามคำเรียกร้องว่านาย B มีที่อยู่หรือถิ่นฐานอยู่นอกประเทศได้ นาย B ได้อุทธรณ์ ว่า B มันไม่ได้เป็นเหตุผลที่จะนำเข้ารับการเข้าพิจารณาว่ามีการเลือกประเทศไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีการให้ตามถิ่นที่

อยู่<sup>19</sup> ซึ่งนาย B ได้ปฏิเสธถิ่นที่อยู่ในประเทศว่าได้ย้ายถิ่นฐานไปเกินระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้ว และมีไว้เพื่ออยู่อาศัย



นาย B ได้ยื่นอุทธรณ์ ทั้งนี้ได้ขอให้ศาลตีความในคำจำกัดความของคำว่า “ที่อยู่อาศัยหรือถิ่นที่อยู่อาศัย” เพื่อสนับสนุนในการพิจารณาคดี โดยสรรพากรได้พิจารณาข้อเท็จจริงที่ว่า B ได้เตรียมเดินทางย้ายถิ่นที่อยู่โดยที่มีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีการให้ ก็มีการกำหนดภาษีการให้ที่ไม่ถือว่าเป็น “ที่อยู่” ที่มีอยู่จริงใน “ฮ่องกง” อย่างไรก็ตาม “ที่อยู่” ตามประมวลกฎหมายแพ่งถูกกำหนดให้เป็น “บ้านที่อยู่อาศัย” ที่มีหรือไม่มีของกิจการเข้ามาเกี่ยวข้องกับกฎหมาย กรณีก่อนหน้านี้ที่ว่า “บ้านที่อยู่อาศัย” ควรจะกำหนดวัตถุประสงค์ “การอยู่อาศัย” ของกฎหมายภาษีมรดกมีเหตุผลที่จะต้องมีการตีความในความสำคัญที่แตกต่างกัน และไม่มี ความชัดเจนตามหลักการกฎหมายภาษีมรดก แต่เป็นหลักการที่ต้องใช้พื้นฐานของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีในกรณีที่หน่วยงานด้านภาษีและกฎหมายถูกตีความโดยหลักการกฎหมายภาษีเขาจะกลายเป็นคนที่บริสุทธิ์ที่มีชื่อเสียงทันที แม้สิ่งที่ได้รับมันจะดูไม่ยุติธรรมในปัญหาของ A และ B คือการหลีกเลี่ยงภาษีเช่นที่ได้กระทำหรือไม่

<sup>19</sup>พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11(3) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ประเด็นที่ตอบสนองความต้องการภาษีและว่าเป็นอีกหนึ่งจุดประสงค์ของการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีให้แน่ใจว่า การตีความ "ที่อยู่"<sup>20</sup> ของกฎหมายภาษีมรดก โดยการตีความทางกฎหมายของเจ้าหน้าที่ภาษีซึ่งเป็นอยู่แล้วมักจะไปในทิศทางที่ดีเพื่อส่งผลในการจัดเก็บภาษีแต่ก็ไม่ได้หมายความว่า การตีความจะถูกต้องอยู่เสมอ

#### 4.2.5.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้

ดังที่ได้กล่าวไว้ในส่วนของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีจากถิ่นที่อยู่ หัวข้อ 4.3.1 ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ซึ่งสามารถพิจารณาที่ตั้งของทรัพย์สินได้ดังต่อไปนี้

ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคแรก บัญญัติให้ หากเป็นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยก็อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ซึ่งรวมถึงภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท หรือสิบล้านบาท แล้วแต่กรณีด้วย

ทรัพย์สินที่ไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง กำหนดให้ผู้อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้พึงประเมินจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ จะต้องนำทรัพย์สินนั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วย จึงจะต้องเสียภาษีเงินได้จากทรัพย์สินนั้น และเมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จะพบว่า หากทรัพย์สินที่ได้รับโอนนั้นตั้งอยู่ในต่างประเทศ และผู้รับโอนไม่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย หรือไม่นำทรัพย์สินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ในส่วนนี้แต่อย่างใด และเมื่อพิจารณาจากประเภทของทรัพย์สินสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1) สงหาริมทรัพย์ ถ้าเป็นสงหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ และผู้รับโอนสงหาริมทรัพย์นั้นเป็นผู้ไม่อยู่ในประเทศไทย หรือไม่นำสงหาริมทรัพย์นั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้แต่อย่างใด

2) อสงหาริมทรัพย์ ถ้าเป็นอสงหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ และผู้รับโอนอสงหาริมทรัพย์นั้นเป็นผู้ไม่อยู่ในประเทศไทย หรือไม่นำอสงหาริมทรัพย์นั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้แต่อย่างใด และเนื่องจากอสงหาริมทรัพย์เป็น

---

<sup>20</sup>พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 11(3) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย



ทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ไม่ได้ จึงไม่สามารถนำเข้ามาในประเทศไทยได้ จึงทำให้ผู้รับโอนไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากการรับให้แต่อย่างใด

### (1) การกระจายทรัพย์สิน

ในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีมรดกจะมีการกำหนดขอบเขตการให้ไว้ในแต่ละปีภาษี ซึ่งโดยหลักของการจัดเก็บภาษีการให้จะจัดเก็บภาษีทั้งจากผู้รับ และเก็บจากผู้ให้ ซึ่งปัญหาที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีการให้คือการที่ภาษีการให้กำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ผู้ให้และผู้รับทรัพย์สินในแต่ละปี ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีการให้สามารถทำได้โดยการกระจายทรัพย์สินที่ให้แก่ผู้ให้และผู้รับทรัพย์สินในแต่ละปี ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีการให้สามารถทำได้โดยการกระจายทรัพย์สินที่ให้แก่ผู้ให้และผู้รับทรัพย์สินในแต่ละปี ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีการให้สามารถทำได้โดยการกระจายทรัพย์สินที่ให้แก่ผู้ให้และผู้รับทรัพย์สินในแต่ละปี ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีการให้สามารถทำได้โดยการกระจายทรัพย์สินที่ให้แก่ผู้ให้และผู้รับทรัพย์สินในแต่ละปี

เมื่อพิจารณาถึงการใช้บังคับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในประเทศไทยแล้ว พบว่าอาจเกิดปัญหาการเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ด้วยการกระจายทรัพย์สินของเจ้ามรดกขณะที่มีชีวิตอยู่ไปยังผู้สืบสันดาน หรือญาติคนอื่นๆ เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่สามารถทำได้โดยง่าย เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) - (27) ได้กำหนดข้อยกเว้น ในจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินไว้ถึงยี่สิบล้านบาทในปีภาษีนั้น ซึ่งหากต้องการที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ ก็สามารถทำได้โดยการถ่ายโอนทรัพย์สินไม่ให้เกินยี่สิบล้านบาท และทำเป็นประจำทุกปีๆ เพื่อให้เจ้ามรดกเหลือทรัพย์สินให้น้อยที่สุด ส่วนมาตรา 42 (28) กำหนดข้อยกเว้นมูลค่าของทรัพย์สินที่ไว้ถึงสิบล้านบาท

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อมาเห็นว่า เนื่องจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ตามมาตรา 42 (27) - (28) กับมาตรา 42 (29) มีความแตกต่างในการยกเว้นถึงสิบล้านบาท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าในการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้จากการรับมรดกนั้นมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีแก่บุคคลที่ฐานะร่ำรวย แต่ในขณะเดียวกัน หากความแตกต่างกันในทางครอบครัวส่งผลถึงอัตราการยกเว้นที่ต่างกันถึงสิบล้านบาท เพราะถ้าหากให้บุคคลที่มีฐานะความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันสามารถยกเว้นได้ถึงสิบล้านบาท แต่ในขณะเดียวกันหากให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ห่างกันได้รับการยกเว้นเพียงสิบล้านบาท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจเกิดความไม่เป็นธรรมได้ ในขณะเดียวกันการยกเว้นการให้ถึงยี่สิบล้านบาท อาจเป็นการเปิดช่องอย่างชัดเจนให้ผู้มีฐานะร่ำรวยทำการถ่ายโอน กระจายทรัพย์สินให้แก่ญาติที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน ซึ่งไม่มีการจำกัด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากมีการให้ภายในขอบเขตที่กำหนดทุกปีภาษี สุดท้ายแล้วภายหลังจากที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายอาจไม่มีทรัพย์สินใดที่อยู่ในบังคับในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเลยก็เป็นได้ นั่นเท่ากับว่าการที่แก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก แต่กลับกลายเป็นว่าไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลย นอกจากนั้น แม้เจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายที่ให้การยกเว้นที่แตกต่างกันระหว่างผู้ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน กับผู้ที่มีความสัมพันธ์ห่างกันก็เป็นเหตุผลมาจาก หลักการใกล้ชิด หรือการสืบ

सानโลหิตเดียวกันก็ตาม แต่ในขณะที่เดียวกันก็เป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมได้ เนื่องจากบุคคลที่มีรายได้หรือทรัพย์สินที่เท่ากัน ก็ไม่ควรที่จะมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เป็นการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม

แนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้นั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะลดเพดานการยกเว้นการให้ให้ลดมาเท่ากันที่สิบล้านบาท หรือในอัตราที่น้อยกว่านั้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเมื่อวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้เป็นการจัดเก็บภาษีที่มุ่งเน้นจัดเก็บแก่ผู้มีฐานะผู้รวย ดังนั้น เมื่อเทียบกับความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมที่มีมาก การให้ที่มีมูลค่าสูงถึงสิบล้านบาทในแต่ละปี คงมีไม่ถึงร้อยละสิบของประชากรในประเทศที่สามารถทำได้ ดังนั้นการให้ที่เกินห้าล้านบาทในปีภาษีนั้น จึงน่าจะเป็นเพดานที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ และเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ด้วยการกระจายทรัพย์สิน

### 4.3 มาตรการวิเคราะห์ความรับผิดชอบทางอาญา

#### 4.3.1 ภาษีการรับมรดก

ความรับผิดชอบทางอาญาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้กำหนดบทลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดดังต่อไปนี้

มาตรา 33 ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา17โดยไม่มีเหตุอันสมควรต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา 34 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา21หรือของประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ตามมาตรา28 หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของผู้มีอำนาจตามมาตรา25ต้องระวางโทษจำคุกไม่เป็นหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 35 ผู้ใดทำลายย้ายไปเสียซ่อนเร้นหรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึด หรืออายัดตามมาตรา 25 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสี่แสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคลหากกรรมการผู้จัดการผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลให้กรรมการผู้จัดการผู้จัดการหรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าวต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา 36 เจ้าพนักงานผู้ใดมีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใดหรือปล่อยปละละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับเว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

#### มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จโดยเจตนาละเลยโดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2)

ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

เมื่อพิจารณาถึงบทกำหนดโทษทางอาญาในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จะพบฐานความผิดที่มีอัตราโทษดังต่อไปนี้

1) ฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 17 โดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 33)

2) ฐานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 หรือของประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ตามมาตรา 28 หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของผู้มีอำนาจตามมาตรา 25 (มาตรา 34)

3) ฐานทำลายย้ายไปเสียซ่อนเร้นหรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึด หรืออายัดตามมาตรา 25 (มาตรา 35)

4) ฐานเจ้าพนักงานมีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใดหรือปล่อยให้ข้อมูลดังกล่าวรั้งถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย (มาตรา 36)

5) ฐานผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตาม พระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จโดยเจตนาละเลยโดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่าง หนึ่งอย่างใดหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2) (มาตรา 37)

อัตราโทษที่หนักที่สุดจะเป็นมาตรา 35 ที่มีอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี นอกจากนั้นจะเป็นอัตราโทษที่จำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือเป็นโทษปรับ ซึ่งประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไปถึงความหนักของโทษ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การที่กำหนดอัตราโทษสูงสุดไว้เพียงจำคุกไม่เกิน 2 ปี เนื่องจากภาษีการรับมรดก หากนำมาใช้ในประเทศไทยเป็นเพียงภาษีในเชิงสัญลักษณ์ ที่เป็นการบังคับจัดเก็บกับบุคคลเพียงบางกลุ่ม มิใช่ประชาชนทุกคนในประเทศ แต่เป็นการจัดเก็บแก่ผู้ที่มีฐานะร่ำรวยในประเทศ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงการถือครองที่ดินร้อยละ 90 ของประเทศที่ถูกถือครองโดยกลุ่มคนเพียงร้อยละ 10 ของประเทศ จึงน่าจะเห็นได้ว่า ภาษีการรับมรดก อาจใช้บังคับได้กับกลุ่มบุคคลจำนวนร้อยละ 10 ของประเทศโดยประมาณการเท่านั้น

แต่หากพิจารณาอัตราโทษทางอาญาของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เทียบกับอัตราโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรที่นำมาใช้บังคับในการลงโทษผู้เสียภาษีเงินได้จากการรับให้ จะเห็นถึงความแตกต่างเป็นอย่างมาก เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดโทษทางอาญาไว้สูงสุดถึงจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ด ปี ซึ่งเป็นอัตราโทษที่สูงมากเมื่อเทียบกับอัตราโทษจำคุกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เมื่อประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) -(28) เป็นบทบัญญัติที่นำมาบังคับเพื่อให้เกิดความสอดคล้องในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งโดยหลักจะมุ่งเน้นที่การจัดเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นกฎหมายแม่บท มากกว่าภาษีเงินได้จากการรับให้ซึ่งเป็นภาษีเสริมมากกว่า ซึ่งประเด็นนี้อาจได้ข้อสรุปเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในประเทศไทยว่าผู้บัญญัติอาจมีเจตนารมณ์ที่มุ่งเน้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้มากกว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกก็เป็นได้

ประการถัดมา เมื่อเปรียบเทียบอัตราโทษทางอาญาในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เทียบกับมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นฐานความผิดที่ลงโทษแก่ผู้ที่กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีที่บัญญัติ ว่า ผู้ใด(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้(2) โดยความเท็จโดยเจตนาละเลยโดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดหลีกเลี่ยงหรือพยายาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่มีอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี มีอัตราโทษที่น้อยกว่าประมวลรัษฎากรที่มีอัตราโทษจำคุกสามเดือนถึงเจ็ดปีมาก ทั้งๆที่เป็นฐานความผิดเดียวกัน ซึ่งประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้เนื่องจากกฎหมายทั้งสองฉบับเป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นเพื่อให้เกิดการสอดคล้องในการจัดเก็บภาษีที่ควบคู่กันไป ไม่ควรที่จะมีการกำหนดอัตราโทษไว้แตกต่างกัน ดังนั้น หากผู้กระทำความผิดในฐาน

ความผิดตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้รับโทษก็อาจจะเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่ได้รับโทษตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งหากพิจารณาต่อไป การที่กฎหมายลักษณะเดียวกันบัญญัติโทษที่จะลงไว้แตกต่างกัน อาจก่อให้เกิดปัญหาถึงความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ซึ่งเป็นหลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญต่อไปได้

#### 4.2.2 ภาษีเงินได้จากการรับให้

ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา 35 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิหรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 35 ทวิ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

มาตรา 36 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตริ มาตรา 19 มาตรา 23 หรือ มาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุก ตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

มาตรา 37 ทวิ ผู้ใดเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

ในส่วนของโทษทางอาญาที่จะลงแก่ผู้ที่กระทำความผิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จะเป็นโทษที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งมีฐานความผิดดังต่อไปนี้

1) ฐานไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิหรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย (มาตรา 35)

2) ฐานฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ (มาตรา 35 ทวิ)

3) ฐานโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตริ มาตรา 19 มาตรา 23 หรือ มาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามมาตรา 36)

4) ฐานผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้(มาตรา 37)

5) ฐานเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

เมื่อพิจารณาถึงอัตราโทษตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้ว ก็จะมีประเด็นที่ให้นิฉัยดังที่ได้กล่าวแล้วในส่วนของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

จากการที่ได้ศึกษามาทั้งหมดถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และปัญหาการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ ในส่วนของประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (28) ซึ่งมีปัญหาหลายประการดังที่ได้กล่าวไว้แล้ว ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากไม่มีการกำหนดมาตรการต่างๆ มาเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้แล้ว อาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐได้ถึงแม้ว่าการที่รัฐได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สิน ซึ่งเป็นภาษีที่ประเทศไทยมีปัญหาในการจัดเก็บ เนื่องจากฐานภาษีความมั่งคั่งนั้น ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าประเทศกลุ่มทุนนิยมเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา หรือประเทศกลุ่มทุนนิยมตะวันตก เช่นประเทศอังกฤษ หรือประเทศฝรั่งเศส หรือแม้แต่ประเทศกลุ่มทุนนิยมตะวันออก เช่นญี่ปุ่น หรือเกาหลีใต้ ซึ่งหากพิจารณาถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงแล้วจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น มีความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ถืออย่างมาก เนื่องจากจัดเก็บบนฐานความมั่งคั่ง เท่ากับว่าใครที่มีความมั่งคั่งมาก ก็จะเสียภาษีความมั่งคั่งมาก ซึ่งมีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และในขณะเดียวกัน พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ก็มีเจตนารมณ์ที่สำคัญในการที่จะจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากฐานความมั่งคั่ง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย นอกจากการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ยังไม่ออกมาใช้บังคับ ดังนั้น เมื่อรัฐได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีออกมาแล้ว ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภาษีใดๆ หรือในรูปแบบใด รัฐก็ควรที่จะจัดเก็บภาษีนั่นๆ อย่างเข้มงวดและจริงจังทุกๆ ประเภทภาษี

ประการถัดมา แม้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 อาจถูกมองเป็นเพียงภาษีในเชิงสัญลักษณ์ หรือแม้แต่กรมสรรพากรก็ได้มีการตั้งเป้าหมายในการจัดเก็บก็ตาม ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีคือ หลักการอำนาจรายได้ให้แก่รัฐ ซึ่งการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งเป็นภาษีที่สามารถอำนาจรายได้ให้แก่ประเทศไทยได้

นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ สามารถเป็นการจัดเก็บภาษีที่ลดความเหลื่อมล้ำของประชาชนภายในประเทศได้ เป็นการสะท้อนให้ประชาชนในระดับล่างเห็นว่า รัฐก็ได้ทอดทิ้งประชาชนในระดับล่างแต่อย่างใด เพราะเมื่อพิจารณาถึงความ

เหลื่อมล้ำของประชาชนในประเทศจะเห็นได้ว่ามีความเหลื่อมล้ำอย่างมาก ซึ่งหากรัฐสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก็จะสะท้อนให้เห็นถึงการลดความเหลื่อมล้ำของประชาชนได้เป็นอย่างดี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่ดีต่อการแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำภายในประเทศได้

ด้วยเหตุนี้ หากรัฐมีมาตรการที่สำคัญที่สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้ได้ ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วว่า การจัดเก็บภาษีทุกประเภทจะมีปัญหาในการจัดเก็บภาษี แต่รัฐก็ควรที่จะแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษี มิใช่ทำการยกเลิกการจัดเก็บภาษีนั่น ซึ่งแม้เพื่อนบ้านในต่างประเทศจะได้มีการยกเลิกภาษีมรดกแล้วก็ตาม แต่ในหลายๆ ประเทศที่เป็นประเทศทุนนิยมก็ยังคงมีการจัดเก็บอยู่ อันเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และภาษีการให้ได้อย่างดี

ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ในส่วนภาษีเงินได้จากการรับให้ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีควบคู่กันไปในนั้น จะสามารถสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้และสามารถลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจตลอดจนลดความเหลื่อมล้ำของบุคคลได้ในระดับหนึ่งและสามารถบังคับใช้ได้โดยไม่ยาก แต่การพิจารณากฎหมายภาษีมรดกควรดำเนินการไปพร้อมกันกับการปฏิรูปภาษีทั้งระบบโดยการเพิ่มจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้ทางตรงให้มากขึ้นและทั่วถึงมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ รัฐบาลควรพิจารณากฎหมายภาษีมรดกอย่างละเอียดรอบคอบและพิจารณาถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้ในอนาคต โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีของการเคลื่อนย้ายทุนและความมั่งคั่งไปยังต่างประเทศและผู้มีเงินได้หลบเลี่ยงภาษีโดยการนำเงินฝากธนาคารออกนอกระบบหรือขายทรัพย์สิน เพื่อนำเงินสดออกนอกระบบ

ประการต่อมา ผู้เขียนเห็นว่าแม้การบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกในประเทศไทยอาจก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ ซึ่งปัญหานี้เป็นปัญหาที่สำคัญเนื่องจากในหลายประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกหรือภาษีการรับมรดกต่างก็เผชิญกับปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีมากมายหลายแง่มุม เช่น รัฐบาลประเทศอังกฤษต้องใช้งบประมาณกว่า 77 ล้านปอนด์เพื่อนำไปใช้ในการรับมือกับการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยเฉพาะการเพิ่มบุคลากรของรัฐและการจัดตั้งหน่วยงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในต่างประเทศ ในประเทศสหรัฐอเมริกา งานวิจัยของศาสตราจารย์คูเปอร์ที่เก็บข้อมูลในช่วงปี ค.ศ. 1997-2011 แสดงให้เห็นว่า จำนวนผู้เสียภาษีลดลงอย่างน่าใจหาย จากจำนวน 50,000 คนในปี 2000 จนกระทั่งเหลือเพียงไม่ถึง 10,000 คนในปี 2011 ในขณะที่อัตราภาษีที่เสียจริงๆ นั้นก็อยู่ที่ 18-20% ซึ่งเท่ากับว่าเศรษฐีอเมริกันประหยัดภาษีไปกว่าครึ่งหนึ่งของอัตราภาษีที่รัฐเรียกเก็บที่ระดับ 45-50% นอกจากนี้ ด้วยความไม่ชัดเจนในการนิยามและคำนวณมูลค่าของมรดก รวมถึงช่องทางการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีมรดกที่มีอยู่เป็นจำนวนมาก จึงทำ



ให้มูลค่ารวมของการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศต่างๆ อยู่ในระดับที่ไม่สูงนัก โดยในระยะหลังภาษีมรดกสร้างรายได้ให้กับประเทศต่างๆ ที่จัดเก็บต่ำกว่าร้อยละ 1.5 เมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทั้งหมดของรัฐบาล หรือต่ำกว่าร้อยละ 0.5 เมื่อเทียบกับ GDP ของประเทศ ในขณะที่ต้นทุนการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศมักอยู่ในระดับที่ค่อนข้างสูง เนื่องจากต้องมีฐานข้อมูลทรัพย์สินที่ดี ต้องมีกระบวนการรวบรวมและประเมินมูลค่ารวมไปถึงมีกรณีฟ้องร้องเกี่ยวกับวิธีการประเมินและการคำนวณภาษีมรดกเป็นจำนวนมาก<sup>1</sup> และแม้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกต่างๆ เหล่านี้ก็อาจเกิดขึ้นกับประเทศไทยก็ตาม รัฐก็มีความจำเป็นอย่างยิ่งในการวางมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกนี้ให้ได้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพมากที่สุด ดังที่ผู้เขียนเชื่อมั่นประการหนึ่งว่าในการจัดเก็บภาษีทุกประเภท จะพบปัญหาการจัดเก็บทั้งหมด แต่การยกเลิกละนั้น ไม่มีประเทศใดที่ยกเลิกภาษีเพราะมีปัญหาในการจัดเก็บ ซึ่งแม้ภาษีการรับมรดกจะมีปัญหาในส่วนนี้ก็ตาม

ประการสุดท้าย ผู้เขียนเห็นว่าหากรัฐบาลมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้ จะต้องมีการกำหนดมาตรการอำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ จะต้องมีความเป็นธรรม มีความชัดเจนแน่นอน ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการค้าตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือกลไกทางการตลาดน้อยที่สุด และมีระบบการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้รัฐควรที่จะมีมาตรการในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้จากการรับให้เพื่อควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ

---

<sup>1</sup>กิติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, กฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการรับให้ ตอบโจทย์ประเทศไทยจริงหรือ, สืบค้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2559 จาก [www.matichon.co.th/news\\_detail.php?newsid=1418727699](http://www.matichon.co.th/news_detail.php?newsid=1418727699).

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ผู้เขียนจึงใคร่ขอเสนอแนวทางการพิจารณา ตลอดจนการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยแบ่งเป็น 3 ประเด็นดังต่อไปนี้

### 5.2.1 ข้อเสนอแนะสำหรับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก

#### (1) บุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 ได้บัญญัติให้ คู่สมรสของเจ้ามรดกถือเป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก อย่างไรก็ตาม คำว่า "มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก" ตามมาตรา 3 (2) นั้นอาจทำให้มีปัญหาเกี่ยวกับการตีความได้ว่า จำกัดเฉพาะกรณีทรัพย์สินมรดกตกทอดแก่คู่สมรสในฐานะทายาทโดยธรรมแต่เพียงเท่านั้น แต่ไม่ครอบคลุมถึงกรณีคู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกจากการเป็นผู้รับพินัยกรรม ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนผู้เขียนเห็นควรควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตราว่าใช้บังคับทั้งกรณีคู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมและผู้รับพินัยกรรม

ประการถัดมา ผู้เขียนเห็นว่าในการที่บัญญัติให้คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับการยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งอาจเป็นช่องทางหนึ่งที่ใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ ซึ่งควรหาทางแก้ไขในกรณีดังกล่าวต่อไปซึ่งการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นสิ่งที่สามารถดำเนินการแก้ไขได้เพื่อความสมบูรณ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้

#### (2) อัตราภาษี

แม้การเริ่มต้นในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะกำหนดอัตราภาษีไว้ที่ 10% ในส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท และ 5% ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นผู้บุพการี หรือผู้สืบสันดาน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเมื่อกองทรัพย์สินของเจ้ามรดกถูกแบ่งให้แก่ทายาทซึ่งทำให้ทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกมากก็มีมูลค่าน้อยลงตามจำนวนทายาทแล้ว และยังมีฐานการยกเว้นที่สูงมากถึง 100 ล้านบาท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นฐานที่สูงเกินไป ประการถัดมา ระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับมรดกเหมือนกัน แต่ด้วยความเป็นผู้บุพการี หรือผู้สืบสันดาน กับทายาทอื่นๆ กลับเสียภาษีที่ต่างกันถึงร้อยละ 5 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจเกิดความไม่เป็นธรรม ซึ่งผู้เขียนเสนอแนะให้ดำเนินการจัดเก็บเป็นแนวทางดังต่อไปนี้

1) จัดเก็บภาษีจากกองมรดกของเจ้ามรดก เนื่องจากภาษีการรับมรดกเป็นการกระจายภาษีมากกว่า และเมื่ออัตราภาษีของประเทศไทยเป็นอัตราที่ต่ำอยู่แล้ว 5-10 % ดังนั้น การจัดเก็บจากกองมรดกจึงน่าจะส่งผลต่อการอำนวยความสะดวกได้มากกว่า

2) หากรัฐยังคงต้องการที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดก ผู้เขียนเห็นควรเสนอให้ลดฐานภาษีลงมาตามร่างพระราชบัญญัติเดิมที่เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกก่อนเข้าที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นฐานภาษีที่อำนวยความสะดวกและเป็นธรรมมากกว่า

3) ผู้เขียนเห็นว่าไม่ว่าผู้รับมรดกจะเป็นบุคคลใด ควรจัดเก็บอัตราภาษีที่เท่าเทียมกันที่ 5 % หรือ 10 % เพราะหากจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่างกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้

### (3) ทรัพย์สินที่บังคับจัดเก็บภาษี

แม้ว่าประเทศส่วนใหญ่จะมีการเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินทุกประเภท แต่เพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยอาจเริ่มจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียนก่อน ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หุ่นทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่สามารถตรวจสอบได้ง่าย หากจะมีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภทแล้ว อาจทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น เนื่องจากตรวจสอบได้ยากกว่าเจ้ามรดกมีทรัพย์สินอะไรบ้างและมีมูลค่าเท่าใด ทั้งนี้ ประเทศเวียดนามเป็นตัวอย่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน

### (4) การคำนวณหรือการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินมรดก

แม้จะมีการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 มาแล้วแต่ก็ยังมีปัญหาที่อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 ซึ่งผู้เขียนขอเสนอให้มีการกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่มีหลักเกณฑ์ที่รัดกุมมากกว่านี้ กล่าวคือหากมูลค่าในทางบัญชีสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าที่ลดลงหากเทียบกับมูลค่าทางตลาดที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น โดยไม่ใช้มูลค่าของหุ้นในทางบัญชี

### (5) การยกเว้นหรือลดหย่อน รวมถึงการบรรเทาภาระภาษี

ตามผู้เขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 เกี่ยวกับปัญหาประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก คือ เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่เจ้ามรดกได้เคยเสียมาแล้ว ซึ่งผู้เขียนเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควรอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนที่เป็นธรรม โดยอาจพิจารณากำหนดให้นำเงินได้ที่ผู้รับมรดกเคยเสียภาษีไว้แล้วมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้เสมือนการนำภาษีเงินได้มาเครดิตออกจากภาษีการรับมรดกกรณีหนึ่ง หรือกรณีที่เจ้ามรดกเพิ่งได้รับทรัพย์สินมรดกมาแล้วถึงแก่ความตาย อาจกำหนดให้นำภาษีการรับมรดกที่เจ้ามรดกเคยเสียไว้มาหักลดหย่อนได้ตามสัดส่วน หรือกรณีที่ทรัพย์สินมรดกตั้งอยู่ต่างประเทศและเสียภาษีมรดกในต่างประเทศแล้ว ก็ควร

พิจารณาอนุญาตให้มีการเครดิตภาษี หรือกรณีที่สามารถนำภาษีที่เสียจากภาษีเงินได้จากการรับให้ที่ ได้เสียไป 2 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย นำมาเครดิตภาษีการรับมรดก เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า หากให้มีการเครดิตภาษี จะเป็นการสร้างแรงจูงใจให้ประชาชนหันมาเสียภาษีในระบบมากขึ้น ทั้งภาษี เงินได้และภาษีการรับมรดก นอกจากนี้ยังเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีหรือทำบัญชีของผู้เสียภาษีอย่างเป็นระบบ

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าทรัพย์สินที่เป็นมรดกบางประเภทเป็นทรัพย์สินที่ส่วนตัว ของเจ้ามรดก หรือทรัพย์สินที่ใช้ทำมาหาได้ของเจ้ามรดกควรที่จะได้รับการยกเว้นภาษี เช่น ทรัพย์สิน มรดกที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้รับมรดก โดยอาจจำกัดเฉพาะที่อยู่อาศัยหลังแรกหรือที่อยู่อาศัยที่ผู้รับ มรดกมีชื่อปรากฏในทะเบียนบ้านมาไม่น้อยกว่า 10 ปี หรือจำกัดมูลค่าที่ได้รับยกเว้นภาษี พันธบัตร รัฐบาล สลากออมสิน LTF และ RMF เป็นต้น ทั้งนี้ ควรมีการจำกัดมูลค่าที่ได้รับยกเว้นภาษีการรับ มรดก หรืออนุญาตให้ยกเว้นภาษีได้บางส่วนหากทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าเกินกว่าที่กำหนด

อนึ่ง สำหรับทรัพย์สินบางประการ ผู้เขียนเห็นควรให้มีมาตรการบรรเทาภาระภาษี การรับมรดก เช่น ทรัพย์สินมรดกเป็นหุ้น กิจการ หรือทรัพย์สินของบริษัทธุรกิจครอบครัวขนาดกลางและ ขนาดย่อม ในทำนองเดียวกับประเทศนอร์เวย์ที่ได้มีการยกเลิกภาษีมรดกไปเนื่องจากรัฐบาลมีนโยบาย สนับสนุนการสืบทอดธุรกิจครอบครัว หรือในประเทศเกาหลีใต้ที่อนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายสำหรับ ทรัพย์สินที่ได้จากธุรกิจครอบครัวขนาดกลางและขนาดย่อมที่ประกอบกิจการมาไม่น้อยกว่า 10 ปี

#### (6) การจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินมรดก

นอกเหนือจากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในอสังหาริมทรัพย์แล้ว ควรมีการ กำหนดให้เจ้าพนักงานจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในทรัพย์สินอื่นๆ แจ้งข้อมูลต่อกรมสรรพากรด้วย เพื่อให้ครอบคลุมทรัพย์สินที่สามารถตรวจสอบได้ และทำให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้ดี ยิ่งขึ้นซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็มาตรการหนึ่งที่สำคัญที่จะทำให้สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับ มรดกได้ อีกทั้งยังทำให้กรมสรรพากรมีข้อมูลของผู้เสียภาษีอย่างครอบคลุม ซึ่งอาจเป็นประโยชน์ต่อ การจัดเก็บภาษีอื่นๆ ในภายหน้าต่อไป

นอกจากนั้น การที่จะจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับ ความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกหรือผู้รับการให้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามีความจำเป็นต้องมีการ เปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อมูลหรือการตีราคาของทรัพย์สินที่นำมาใช้คำนวณภาษีอยู่เสมอ ให้ทันต่อสภาพ การหรือราคาทรัพย์สินในปัจจุบันเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บอาจมีการปรับปรุงเป็นรายปีภาษีไป ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งในภาครัฐ และตัวผู้เสียภาษีเอง

### 5.2.1 ข้อเสนอแนะสำหรับภาษีเงินได้จากการรับให้

จากการศึกษาพบว่ามีข้อสังเกตประการหนึ่งว่าภาษีเงินได้จากการรับให้มีการจัดเก็บในอัตรา 5% ของเงินได้ส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาท กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) – (27) และอัตรา 5% ของเงินได้ส่วนที่เกินกว่า 10 ล้านบาทกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (28) โดยเป็นจากเงินได้ที่ได้รับตลอดปีภาษีนั้น ทั้งจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส หรือเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี หรืออีกนัยหนึ่งคือมีการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับให้เฉพาะการรับให้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาทแล้วแต่กรณี ในขณะที่หากออกไปจนกระทั่งเจ้าของทรัพย์สินเสียชีวิต มรดกที่ได้รับหลังหักหนี้สินส่วนที่ไม่เกิน 100 ล้านบาทจะไม่ต้องเสียภาษีมรดก ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากจำนวนเงินได้ที่ได้รับเว้นภาษีทั้งสองจำนวนมีความแตกต่างกัน เช่นนี้ อาจส่งผลให้เจ้าของทรัพย์สินไม่ยอมถ่ายโอนหรือส่งต่อทรัพย์สินให้ทายาทรุ่นต่อไป เพราะอาจไม่ต้องเสียภาษีมรดกเลยหากมูลค่ามรดกที่ได้รับไม่ถึง 100 ล้านบาท ดังนั้น หากรัฐบาลมีนโยบายที่จะสนับสนุนให้มีการส่งต่อทรัพย์สินหรือธุรกิจครอบครัวเพื่อไม่ให้เจ้าของทรัพย์สินถือครองทรัพย์สินและธุรกิจไว้จนกระทั่งเสียชีวิตก็ควรเพิ่มฐานจำนวนเงินได้จากการรับให้ที่ไม่ต้องเสียภาษีให้สูงขึ้นจากเดิม 20 ล้านบาท เป็น 50 ล้านบาท เป็นต้น

นอกจากนี้ รัฐบาลอาจพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 และ 4 กล่าวคือหากเจ้าของทรัพย์สินเสียชีวิตภายใน 7 ปี หลังจากการให้ทรัพย์สิน จะนำทรัพย์สินที่ได้ให้ก่อนเสียชีวิตนั้นจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก และนำมารวมกันเพื่อคำนวณภาษีในส่วนที่เกิน 325,000 ปอนด์

### 5.2.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้

จากที่ได้ศึกษาถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก จะเห็นได้ว่ามีปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ในหลายประการ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นเรื่องที่สำคัญที่รัฐควรที่จะนำมาตราการต่างๆ ที่ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกมาใช้บังคับ เนื่องจากภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่มีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ซึ่งอาจทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษี หรือจัดเก็บภาษีได้เพียงเล็กน้อย ไม่คุ้มกับการลงทุนทางด้านทรัพยากรเจ้าหน้าที่ที่จัดเก็บ ดังนั้นเพื่อทำให้การจัดเก็บภาษีการ

รับมรดกเป็นไปด้วยความมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนเห็นควรนำมาตรการดังต่อไปนี้มาใช้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

### (1) การเพิ่มความชัดเจนในการตีความทรัพย์สินมรดก

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ยังให้คำนิยามของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก โดยกำหนดมรดกซึ่งต้องเสียภาษีเป็นทรัพย์สินไว้ 5 ประการตามมาตรา 14 ซึ่งยังมีทรัพย์สินอีกหลายประการที่ยังไม่ครอบคลุมดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 4 ดังนั้นเพื่อให้ทรัพย์สินบางประการที่มีมูลค่าไม่สามารถหลีกเลี่ยงด้วยการเปลี่ยนแปลงประเภททรัพย์สินหรือทำธุรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี จึงเห็นควรออกพระราชกฤษฎีกา กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับภาษีการรับมรดกให้ชัดเจน ได้แก่ ผลประโยชน์จากการรับมรดกประกันชีวิต ทรัพย์สินมีมูลค่าอื่นๆ เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา ทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์ เป็นต้น โดยให้ทรัพย์สินต่างๆ เหล่านี้ถือเป็นทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกที่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

### (2) มาตรการป้องกันการโอนมรดกข้ามรุ่น

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกนั้นก็คือการโอนทรัพย์สินที่เป็นมรดกข้ามรุ่นไปที่ทายาทลำดับถัดไป เนื่องจากประเทศไทยใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งในการรับมรดกหากเจ้ามรดกทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่นไปยังทายาทรุ่นถัดจากทายาทรุ่นถัดไปโดยทางพินัยกรรมก็จะทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ในรุ่นหนึ่ง อันจะทำให้รายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกหายไปหนึ่งรุ่น ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติว่าการโอนทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่นเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งรัฐมีอำนาจหน้าที่ในการประเมินภาษีเสมือนว่าทายาทรุ่นถัดจากการเจ้ามรดกได้รับทรัพย์สินนั้น เป็นการประเมินภาษีเพิ่มขึ้นได้เลย และยังคงต้องเสียค่าปรับและบทลงโทษต่อไปอีกด้วย

ส่วนประเทศไทย เมื่อมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้ว ปัญหาการโอนทรัพย์สินที่เป็นมรดกข้ามรุ่นไปยังทายาทรุ่นถัดไป เช่น หลาน หลาน เป็นต้น ก็อาจเกิดขึ้นได้อย่างแน่นอน เพราะขณะที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกยังไม่ได้ใช้บังคับ ก็มีการจะเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพิ่มขึ้น เนื่องจากการมีการโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทกันก่อนที่กฎหมายภาษีการรับมรดกใช้บังคับ นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ยังไม่มีมาตรการใด ที่จะป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกด้วยการโอนทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่น จึงทำให้ปัญหานี้ อาจเป็นปัญหาที่สำคัญ และส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐได้

### (3) มาตรการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่โอนภายใน 7 ปีก่อนตาย

ดังจะเห็นได้ว่าประเทศอังกฤษได้มีมาตรการที่สำคัญที่เรียกว่า กฎ 7 ปี กล่าวคือให้มีการนำมูลค่าของทรัพย์สินที่หายไปในระยะเวลา 7 ปีก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายมารวมกัน และหากมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าเกินกว่า 325,000 ปอนด์ ก็จะมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะในส่วนที่เกิน 325,000 ปอนด์ ซึ่งมาตรการนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นมาตรการที่สำคัญที่ทำให้สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้หากนำมาใช้กับประเทศไทย แต่มาตรการนี้จะต้องดำเนินการควบคู่ไปกับมาตรการที่ 5 ที่จะต้องมีหน่วยงานที่มีการตรวจสอบโดยเฉพาะ

มาตรการนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นมาตรการที่สามารถใช้บังคับได้ แต่ต้องดำเนินการใช้บังคับไปพร้อมกับการจัดเก็บภาษีการให้โดยยึดหลักภาษีทรัพย์สิน

#### (4) มาตรการลดหย่อนสำหรับความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิด

จากที่ได้ศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสจะพบมาตรการที่สำคัญที่อาจป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้มาตรการหนึ่งซึ่งก็คือ การกำหนดค่าลดหย่อนสำหรับทายาทที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกที่มีค่าลดหย่อนมากกว่าผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกที่ไม่มี ความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดก โดยได้รับทรัพย์สินที่เป็นมรดกโดยทางพินัยกรรมเป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่า หากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแบบเต็มรูปแบบและมีการหักค่าลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สำหรับทายาทที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดก ก็อาจเป็นมาตรการที่สำคัญประการหนึ่งที่จะช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในประเทศไทยได้

#### (5) การจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบเฉพาะ

นอกจากกรมสรรพากรจะมีหน้าที่ในการประเมินภาษีการรับมรดกแล้วผู้เขียนเห็นควรที่จะมีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษีการรับมรดก ควบคู่กับการเสียภาษีเงินได้จากการรับให้ไว้โดยเฉพาะ แม้มาตรการนี้จะเป็นมาตรการที่อาจซ้ำซ้อนกับอำนาจในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร แต่การจัดตั้งหน่วยงานเฉพาะเพื่อตรวจสอบการเสียภาษีการรับมรดกจะช่วยให้การทำงานของกรมสรรพากรสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าความน่าจะเป็นในการใช้บังคับตามมาตรการนี้ สามารถดำเนินการได้อย่างเป็นรูปธรรมหรือไม่ คงต้องขึ้นอยู่กับความเอาใจจริงเอาใจในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของภาครัฐต่อไป

#### (6) การใช้กฎหมายภาษีการให้ตามหลักภาษีทรัพย์สิน

จากที่ได้ศึกษามานี้ว่า แม้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้จะมีจุดเกาะเกี่ยวบางประการที่คล้ายคลึงกับการจัดเก็บภาษีการให้จากฐานความมั่งคั่งก็ตาม แต่ก็ยังมีปัญหาในเรื่องที่ตั้งของทรัพย์สิน และหลักถิ่นที่อยู่ที่อยู่ที่จะก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับให้ได้ ซึ่งหากรัฐได้ดำเนินการปรับเปลี่ยนให้ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการให้โดยยึดหลักภาษีทรัพย์สินอย่าง

แท้จริง แล้วใช้วิธีการเครดิตภาษีควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ผู้เขียนเห็นว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### ( 7 ) ก า ร ป้ อ ง กั น ก า ร ห ลี ก เ ลี ย ง ภ า ษี อี น ๆ

เมื่อพิจารณาตามความในมาตรา 11 ของร่างพระราชบัญญัติฯ แล้วนั้น จะพบว่าผู้เสียภาษีการรับมรดกได้แก่ บุคคลผู้มีสัญชาติไทย หรือมีภูมิลำเนาในประเทศไทย รวมถึงบุคคลที่ไม่ได้มีสัญชาติไทยแต่ได้รับทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ คำว่า "บุคคลผู้มีสัญชาติไทย" หากเป็นนิติบุคคล หมายถึงนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็น บุ ค ค ล ผู้ มี สั น์ ย ช า ตี ไ ท ย

ดังนั้น อาจมีการหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยอาศัยการถือหุ้นทางอ้อมเพื่อไม่ให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลสัญชาติไทยและไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีหากได้รับทรัพย์สินมรดกนอกประเทศ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าจะควรมีการเพิ่มเติมถ้อยคำให้ครอบคลุมถึงการถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมด้วย

อนึ่ง ปัจจุบันการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจากต้องห้ามตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถ้าวรัฐบาลจะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกแล้ว ก็ควรพิจารณาอนุญาตให้มีการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นในประเทศไทย และวางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีให้ชัดเจนและเป็นธรรมไปในคราวเดียวกันด้วย ไม่เช่นนั้นแล้วก็จะมีการเคลื่อนย้ายเงินทุนออกไปจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งเป็นการวางแผนภาษีมรดกที่ชอบด้วยกฎหมายและเป็นที่ยอมรับในหลายๆ ประเทศ

นอกจากนี้ กรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท ควรมีการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกทางพินัยกรรมดังกล่าว เนื่องจากห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทซึ่งเป็นผู้ได้รับมรดกดังกล่าวนี้ นอกจากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมรดกแล้วยังต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก เป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนซึ่งมาตรการดังกล่าวจะช่วยบรรเทา ภ า ษี แ ก่ ผู้ เ ลี ย ภ า ษี ต่ อ ไป

### (8) มาตรการเครดิตภาษี

ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ซ้ำซ้อนกัน อาจเป็นมูลเหตุปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องการที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น หากมีมาตรการในการเครดิตภาษีเพื่อทำให้ทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยทางมรดกถูกนำมาจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพียงครั้งเดียว ก็จะ



เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ส่วนหนึ่ง ซึ่งวิธีการเครดิตภาษีที่สำคัญจากที่ได้ศึกษาในต่างประเทศมีดังต่อไปนี้

1) การเครดิตภาษีโดยการที่นำภาษีที่เสียไปจากการจัดเก็บภาษีการให้ภายในระยะเวลา 2 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายนำมาเครดิต ภาษีกองมรดก ซึ่งวิธีการนี้เป็นการเครดิตภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

แต่สำหรับประเทศไทย ที่ใช้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วจำนวนทายาทที่มีสิทธิได้รับมรดกของเจ้ามรดกจะถูกกำหนดจำนวนไว้อย่างชัดเจนแล้ว ซึ่งทายาทที่มีสิทธิได้รับมรดกก็สามารถนำภาษีเงินได้จากการรับให้ที่ทายาทหรือเจ้ามรดกนั้นเสียไปมารวมกันเพื่อคำนวณสัดส่วนของจำนวนเงินภาษีที่ทายาทนั้นสามารถนำไปเครดิตภาษีการรับมรดกที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียได้

2) การเครดิตสำหรับทรัพย์สินมรดกที่ส่งผ่านไปยังทายาทอย่างต่อเนื่องผ่านรุ่นในระยะเวลาสั้น ๆ ถ้าทรัพย์สินมรดกที่ถูกส่งผ่านไปยังรุ่นที่สองภายในระยะเวลา 10 ปีของการเริ่มต้นของการรับมรดกเป็นครั้งแรก รุ่นที่สองก็สามารถเครดิตก้าวหน้าให้กับรุ่นที่สองได้ดังในตารางข้างต้น

5-1 ตารางการเครดิตทายาทหรือผู้ได้รับมรดกของทรัพย์สินมรดก<sup>2</sup>

ระยะเวลาในการส่งต่อมรดก	อัตราเครดิตย้อนหลัง
ภายใน 1 ปี	100%
ภายใน 2 ปี	90%
ภายใน 3 ปี	80%
ภายใน 4 ปี	70%
ภายใน 5 ปี	60%
ภายใน 6 ปี	50%
ภายใน 7 ปี	40%
ภายใน 8 ปี	30%
ภายใน 9 ปี	20%
ภายใน 10 ปี	10%

<sup>2</sup>Supra note 72, Article 30 (Tax Credit Pertaining to Short-Term Re-Succession).

การเครดิตในรูปแบบนี้เป็นวิธีการที่ประเทศเกาหลีได้นำมาใช้บังคับ หากเกิดกรณีที่ทรัพย์มรดกได้ตกทอดแก่ทายาทในระยะเวลาอันสั้น ซึ่งอาจส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีที่ชำระได้อีก ยกตัวอย่างเช่น หากทายาทลำดับแรกเสียภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่ได้รับมาแล้ว ต่อมาทายาทคนนั้นได้เสียชีวิตภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับมรดก ทายาทที่ได้รับทรัพย์มรดกในลำดับถัดมาก็จะสามารถนำภาษีที่เสียไปมาเครดิตได้ 100 % หรือหากทายาทลำดับแรกเสียชีวิตภายใน 4 ปี นับแต่วันที่ได้รับมรดก ทายาทลำดับถัดมาก็จะสามารถนำภาษีที่เสียไปในทายาทลำดับแรกมาเครดิตภาษีการรับมรดกได้ 70 % เป็นต้น

โดยวิธีการนี้สามารถนำมาเครดิตได้ระยะเวลานานสุด 10 ปี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามีความเป็นธรรมในการลดปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ชำระได้ เพราะเมื่อทายาทได้รับทรัพย์มรดกมาแล้วในช่วงระยะเวลา 10 ปี ทรัพย์มรดกนั้นก็ยังสามารถผลิตดอกออกผลออกเงยทรัพย์สินให้เพิ่มมากขึ้นได้อีกต่อไป ซึ่งช่วงระยะเวลา 10 ปี เป็นช่วงระยะเวลาที่นานมากพอสมควรสำหรับการเครดิตที่ทำให้ทายาทไม่รู้สึกว่าคุณเสียภาษีชำระแต่อย่างใด

## บรรณานุกรม

### หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์, 2551.
- \_\_\_\_\_ . คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 8.กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา  
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและคุณลักษณะ ตราชูธรรม.ประมวลรัษฎากร.พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร :  
สถาบัน T. Training Center, 2554.
- ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์  
มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535.
- ปรีดา นาคเนาทิม และคณะ. การคลังและงบประมาณ หน่วยที่ 1-8. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร  
: ห้างหุ้นส่วนจำกัดอรุณการพิมพ์, 2530.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ : International Business Taxation. พิมพ์ครั้งที่ 3.  
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.
- เพียบ หงตากร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 9.  
กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ.คำอธิบายประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 2.  
กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์, 2546.
- ศุภลักษณ์พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3.กรุงเทพมหานคร:  
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- สุวรรณ วลัยเสถียร. จัดการภาษีมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 1.กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์  
อักษรไทย (น.ส.พ.ฟ้าเมืองไทย), 2557.

สนธิ เตชานนท์. พื้นฐานรัฐศาสตร์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2543.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. คำอธิบายกฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537.

สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้ว การพิมพ์, 2535.

สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ. ประมวลรัฐฎากร ฉบับสมบูรณ์ ปี 2557. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ, 2557.

อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง. คำอธิบาย มรดก. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2543.

## วิทยานิพนธ์

เกรียงเดช มาจำเนียร. “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.

จตุจักร อุเทนพันธ์. “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ประเภททรัพย์สิน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

จรัส แหยมสร้อยทอง. “การป้องกันการหลีกเลี่ยงการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ โดยวิธีการตั้งราคาโอน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530.

เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. “ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษากรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบ การเครดิต.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง ,2538.

ปิยะธิดา ไชยมงคล. “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

บุษบัน เทวาพิทักษ์. “การเลี่ยงภาษีเงินได้ระหว่างประเทศของธนาคารพาณิชย์ไทยโดยใช้แดนกำบัง ภาษี : ศึกษาเฉพาะกรณีการปล่อยกู้ไปต่างประเทศ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

ปานทิพย์ สวัสดิ์รักษา. “ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

ทศพล อากาศเมฆ. “มรดก และ ระบบภาษีที่เหมาะสม ในแบบจำลองดุลยภาพทั่วไปที่มีคนสองช่วงวัยอยู่ร่วมกัน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

มณีนันท์ หล่อปิ่นมณี. “การลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมผ่านรูปแบบการเก็บภาษีส่วนเกินทุนกรณีการให้โดยเสน่หาและการโอนมรดก.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

มานะ ธรรมชุตินันท์. “การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

รังสรรค์โมขสุข. “ปัญหาเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2550.

นันทญา สุจินตวงศ์. “ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้เกี่ยวกับกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557.

ฤทัย พูลสวัสดิ์. “ภาษีมรดก.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545.

สุเทพ ชาญนรงค์. “มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.

สุธิดา ถนอมจิตร. “ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและอเมริกา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

เสาวลักษณ์ กาญจนะ. “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

วิภาวัลย์ สมพรานนท์. “มาตรการป้องกันการเลียงภาษี.” สารนิพนธ์เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546.

อนันต์ ยอดเพชร. “การยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10).” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

อรชุน กนกทิพย์พรชัย. “ความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537.

## บทความ

กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. “กฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการรับให้ ตอบโจทย์ประเทศไทยจริงหรือ.” (2557) 15-20.

ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. “โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน.” (2550) 23.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณลักษณะ ตราชูธรรม. “มาตรการต่อต้านการเลียงภาษี.” วารสารศาลภาษีอากร. (2548) 48.

ประสพสุข บุญเดช. “ภาษีมรดก.” ดูเฉพาะ. เล่มที่ 46. (กรกฎาคม – ธันวาคม 2542) 36.

ปรีดี บุญยัง. “ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ.” เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, (2533 – 2534) 23.

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “ภาษีมรดกกับช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม.” Assumption University Law Journal. ปีที่ 6 (ฉบับที่ 1 มกราคม – มิถุนายน 2558) 1.

วิโรจน์ สุขพิศาล. “ภาษีมรดกกับการสร้างความเป็นธรรมในสังคม.” โครงการสำรวจองค์ความรู้เพื่อการปฏิรูปประเทศไทย มูลนิธิสาธารณสุขแห่งชาติ, (2547) 45.

วิโรจน์ สุขพิศาล. “เอกสารประกอบคำบรรยาย เรื่อง ภาษีมรดกกับการสร้างความเป็นธรรมในสังคม.” โครงการสำรวจองค์ความรู้เพื่อการปฏิรูปประเทศไทย มูลนิธิสาธารณสุขแห่งชาติ, (2547) 25.

วิโรจน์ เลาะห์พันธ์. “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย.”  
เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร,  
(2523) 46.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส.” วารสารนิติศาสตร์. ฉบับที่ 26.  
(มีนาคม 2539) 85.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และภชิสา เขมวราภรณ์. “กฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่น.” วารสาร  
นิติศาสตร์. ฉบับที่ 1. ปีที่ 44. (มีนาคม 2558) 46.

เศรษฐพุดิ สุทธิวาทนฤพุดิ. “6 ข้อสังเกตเรื่องภาษีมรดก.” มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา. 2557.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” ดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ (กัณยานน - ธันวาคม  
2548) 34.

สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. “ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษี  
การรับมรดก พ.ศ. ....”เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการ  
รับมรดก พ.ศ. .... , (ธันวาคม 2557) 45.

..... . “บันทึกวิเคราะห์สรุป สาระสำคัญของร่าง  
พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.”เอกสารประกอบการพิจารณาร่าง  
พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. .... 32.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. “พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับ  
มรดก พุทธศักราช 2476.”(กรุงเทพมหานคร : สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา.  
2486,(เรื่องเสร็จที่ 258/2486).

## BOOKS

Larking,Barry.IBFD international tax glossary. 4<sup>th</sup> edition.Amsterdam :IBFD Publication  
BV.2001.

Geoffrey,Lehmann Coleman. Taxation Law in Australia. Butterworths 1989-1990  
reprinted.

BROWN,C.V.Taxation and the Incentive to Work Great Britain. Oxford University Press, 1983.

Sup,Joo Yung. A Guied To Korean Taxation 2012. Ministry of Strategy and Finance. KOREA. 2012.

Rosenberg,Joshua D. Tax avoidance and income Measurement. Michigan Law review. November 1988.

Macfarlanes.An Introduction to Inheritance Tax – the UK’s Give Tax/Death duties, Private Client. 2013.

Kaplan,Martin. CPA.Andnaommi Weiss. What the IRS does t want you to know.(New York Villard Books. 1994).

Lee,Mee-Hyon. South KoreaInternational Estate Planning GuideIndividual Tax and Private Client. Committee. Seoul, Korea. Updated 9/2012 Contact: mhl@leeko.com

Sakakibara& Co. Japanese Inheritance Tax for a Person Who Does Not Have a Japanese Nationality, September 2011.

Tax Bureau, Ministry of Finance. Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2006. Research Division. Tax Bureau. Ministry of Finance 3-1-1. Kasumigaseki. Chiyoda-ku, Tokyo, Japan.

The French Tax System. Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate. This document gives a brief overview of the French tax system. It does not in any way constitute a statement of official doctrine.

Nelson Thomas and Brown Peter SmithAdam. An inquiry into the natureand causes of the wealth of nations.Edinburgh: Printed at the University Press, 1827.

### **เอกสารอิเล็กทรอนิกส์**

กรมสรรพากร, [www.rd.go.th/publish/index.html](http://www.rd.go.th/publish/index.html).

คณะกรรมการกฤษฎีกา, [www.krisdika.go.th/wps/portal/general](http://www.krisdika.go.th/wps/portal/general).



ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ภาษีมรดก. ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม, [www.library.coj.go.th](http://www.library.coj.go.th).

ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา, [www.deka2007.supremecourt.or.th/deka/web/search.jsp](http://www.deka2007.supremecourt.or.th/deka/web/search.jsp).

ราชกิจจานุเบกษา, [www.mratchakitcha.soc.go.th/The Elder Law Firm of Robert Clofine](http://www.mratchakitcha.soc.go.th/The Elder Law Firm of Robert Clofine).  
 “Pennsylvania Inheritance Tax. ” [www.estateattorney.com/elderlaw-articles/taxes-pit-inheritancetax.html](http://www.estateattorney.com/elderlaw-articles/taxes-pit-inheritancetax.html).

Ligon, John L. Rachel Greszler and Patrick Tyrrell. “The Economic and Fiscal Effects of Eliminating the Federal Death Tax.”  
[www.heritage.org/research/reports/2014/09/the-economic-and-fiscal-effects-of-eliminating-the-federal-death-tax](http://www.heritage.org/research/reports/2014/09/the-economic-and-fiscal-effects-of-eliminating-the-federal-death-tax). 23 September 2014.

[www.in.gov/dor/3807.htm](http://www.in.gov/dor/3807.htm) (Indiana Department of Revenue) Ministry of Finance Japan,  
[www.mof.go.jp/english/tax\\_policy/publication/taxes2010e/index.htm](http://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/taxes2010e/index.htm).

Organisation for Economic Co-operation and Development. Glossary of Tax Terms,  
[www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm](http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm)

Organisation for Economic Co-operation and Development. Fighting tax evasion,  
[www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm](http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm)

[www.money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax3.htm](http://www.money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax3.htm)

Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD Secretary-General welcomes release of EU plan to curb corporate tax avoidance,  
[www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-welcomes-release-of-eu-plan-to-curb-corporate-tax-avoidance.htm](http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-welcomes-release-of-eu-plan-to-curb-corporate-tax-avoidance.htm)

Tax/INF12036.html (Howstuff works.com) <http://www.money-zine.com/financial-planning/tax-shelter/federal-inheritance-tax/> (money-zine.com)

<http://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN00093> (www.parliament.uk) “Endangering of %businesses by the German Inheritance Tax?.”

[http://www.researchgate.net/publication/228153911\\_Endangering\\_of\\_Businesses\\_by\\_the\\_German\\_Inheritance\\_Tax\\_\\_An\\_Empirical\\_Analysis](http://www.researchgate.net/publication/228153911_Endangering_of_Businesses_by_the_German_Inheritance_Tax__An_Empirical_Analysis)  
(www.researchgate.net)

Tax Foundation. "Estate and Inheritance Taxes around the World."  
<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>. 17 March 2015.

Tax Research.uk. "HMRC is turning its attention to Inheritance Tax avoidance but evasion may be the big issue."  
[www.taxresearch.org.uk/Blog/2014/08/11/hmrc-is-turning-its-attention-to-inheritance-tax-avoidance-but-evasion-may-be-the-big-issue/](http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2014/08/11/hmrc-is-turning-its-attention-to-inheritance-tax-avoidance-but-evasion-may-be-the-big-issue/). 11 August 2014.

[www.turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Tax-Planning-and-Checklists/The-Gift-](http://www.turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Tax-Planning-and-Checklists/The-Gift-SA-Technical)

SA Technical. "Inheritance Tax (Part 1)."  
[www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa\\_oct10\\_IHT\\_F6\\_UK.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_oct10_IHT_F6_UK.pdf).

Government the United Kingdom, <https://www.gov.uk/inheritance-tax/gifts>.

Ian Cowie. "Act now to beat the new stealth tax: 10 tips to avoid Inheritance Tax."  
<http://blogs.telegraph.co.uk/finance/ianmcowie/100022773/act-now-to-beat-the-new-stealth-tax-10-tips-to-avoid-inheritance-tax/>, 11 February 2013.

ภาคผนวก



## ภาคผนวก ก

### ร่างพระราชกฤษฎีกา

กำหนดทรัพย์สินที่ให้ออเป็นทรัพย์สินมรดก

พ.ศ.๒๕๕๙

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ..... พ.ศ.....

เป็นปีที่ ๗๑ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรกำหนดทรัพย์สินที่ให้ออเป็นทรัพย์สินมรดก

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๒ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช ๒๕๕๗ และมาตรา ๑๔ แห่งพระราชบัญญัติการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกากำหนดทรัพย์สินที่ให้ออเป็นทรัพย์สินมรดก พ.ศ.....”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ให้ออเป็นทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดก

(๑) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญากรรมธรรม์ประกันชีวิต

(๒) มูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์

(๓) ทรัพย์สินทางปัญญา

(๔) สंहาริมทรัพย์

มาตรา ๑๐ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้ ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

## ร่างพระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก

พ.ศ.๒๕๕๙

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ..... พ.ศ.....

เป็นปีที่ ๗๑ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.....”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น มาตรา ๑๗/๑ และมาตรา ๒๐/๑ หมวด ๓ การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษี

“มาตรา ๑๗/๑ ให้ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดก ตามที่ได้ยื่นคำร้องไว้ต่อศาลในการร้องขอแต่งตั้งผู้จัดการมรดกของเจ้ามรดก

มาตรา ๒๐/๑ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจสอบรายการทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกที่ผู้จัดการมรดก หรือทายาทของเจ้ามรดก แจ้งรายการมายังเจ้าพนักงานประเมิน”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น(๓) ในมาตรา ๒๙ หมวด ๕ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

“(๓) ได้รับทรัพย์สินมรดกข้ามรุ่นมาจากเจ้ามรดกโดยเป็นผู้รับมรดกในฐานะผู้รับพินัยกรรม”

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

นายกรัฐมนตรี











## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นายดนุพล จาตุรงค์พงศา
วันเดือนปีเกิด	8 ธันวาคม 2530
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2552 : วิทยาศาสตร์บัณฑิต (วิทยาศาสตร์ การกีฬา) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2553 : นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง
ตำแหน่ง	นิติกร คณะแพทยศาสตร์โรงพยาบาลรามาธิบดี มหาวิทยาลัยมหิดล
ผลงานทางวิชาการ	ดนุพล จาตุรงค์พงศา. “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.
ประสบการณ์ทำงาน	2555 หนายความอิสระ