



การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย : ศึกษากฎหมาย ฐาน อัตรา
และมาตรการบรรเทาภาระภาษี

โดย

นางสาวภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย : ศึกษากรณี ฐาน อัตรา
และมาตรการบรรเทาภาระภาษี

โดย

นางสาวภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



INHERITANCE TAXATION IN THAILAND: THE STUDIES OF TAX BASES,
TAX RATES AND TAX RELIEF MEASURES

BY

MISS PORNTIPA HONGKUNLASUB



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

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นางสาวภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์

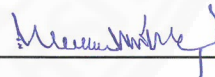
เรื่อง

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย : ศึกษากรณี ฐาน อัตรา
และมาตรการบรรเทาภาระภาษี

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต

เมื่อ วันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



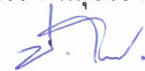
(ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก



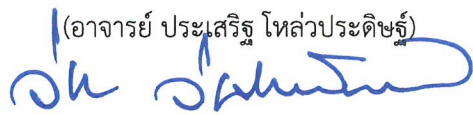
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม



(อาจารย์ ประเสริฐ โทล่วประดิษฐ์)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย:
	ศึกษารณีนี ฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษี
ชื่อผู้เขียน	นางสาวภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายภาษี นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

หลังจากยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 มาเป็นระยะเวลายาวนานกว่า 70 ปี ประเทศไทยยังคงมีแนวคิดที่จะจัดเก็บภาษีมรดกมาโดยตลอด แต่ไม่สามารถตรากฎหมายออกมาใช้บังคับได้สำเร็จ จนกระทั่งปัจจุบันประเทศไทยกลับมาจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้งหนึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มฐานภาษีทางตรงขึ้นอีกฐานหนึ่ง และมุ่งจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกในจำนวนมากเกินสมควรแก่การดำรงชีพเพื่อตอบสนองนโยบายลดความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมไทย แต่เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แล้วพบว่าพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวยังคงมีปัญหา ดังนี้

- 1) ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมูลค่าฐานภาษี เช่น มูลค่าฐานภาษี 100 ล้านบาทที่สูงเกินสมควร ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี รวมถึงการบันทอนฐานภาษีการรับมรดกด้วยการให้ การทำพินัยกรรม หรือการก่อตั้งทรัสต์ในต่างประเทศ
- 2) ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมาตรการบรรเทาภาระภาษี เช่น การกำหนดค่าใช้จ่าย การกำหนดค่าลดหย่อน รวมถึงการจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน และ
- 3) ปัญหาของความไม่เหมาะสมของอัตราภาษี เช่น รูปแบบอัตราภาษีคงที่ และการกำหนดอัตราภาษี เป็นต้น

ซึ่งปัญหาทั้งหมดดังกล่าวถือเป็นปัญหาสำคัญอันก่อให้เกิดความไม่มีเสถียรภาพและไม่มีประสิทธิภาพในการใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก ทั้งยังส่งผลให้นโยบายการลดความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมไทยด้วยการจัดเก็บภาษีมรดกไม่อาจเกิดขึ้นได้ตามวัตถุประสงค์ของรัฐบาล

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมุ่งเน้นศึกษาในเฉพาะประเด็นปัญหาของมูลค่าฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว โดยใช้วิธีการศึกษาถึงแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตประกอบกับการศึกษาถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ เพื่อหาแนวทางการปรับปรุงและแก้ไขการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้เหมาะสมและสอดคล้องแก่การนำมาใช้บังคับเพื่อเสริมสร้างความเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมอย่างมีประสิทธิภาพแก่ประเทศไทยต่อไป

คำสำคัญ: ภาษีมรดก, ภาษีการรับมรดก, ฐานภาษี, อัตราภาษี, บรรเทาภาระภาษี

Thesis Title	Inheritance Taxation in Thailand: The Studies of Tax Bases, Tax Rates and Tax Relief Measures
Author	Miss Porntipa Hongkunlasub
Degree	MASTER OF LAWS
Major Field/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Assistant Professor Supreeya Kaewla-iad, Ph.D.
Thesis Co-Advisor	Lecturer Prasert Lowpradit
Academic Years	2015

ABSTRACT

After abolition of Estate and Inheritance Tax Act B.E.2476 for more than seventy years, Thailand made consistent the effort to impose inheritance-tax law. Until February 1st, 2016 Inheritance Tax Act B.E.2558 came into effect to serve the government's attempt to reduce inequality and increase fairness, and boost government revenue collecting more tax from the wealthy. It will only be applied to inheritance in excess of 100 million Baht. However, considering the criteria for collecting tax according to Inheritance Tax Act B.E.2558, it was found that this Act has several problems:

1) Inappropriate tax base determination, for example, the excessive tax base, the taxable assets, and base erosion by gift;

2) Insufficiency of adequate tax relief measures, for instance, allowances, deductions, and double tax reliefs;

3) Improper tax rates determination, for instance, using flat-rate tax, and unsuitable tax rates.

These problems may cause instability and inefficiency in inheritance tax collection. Furthermore, they will adversely affect the achievement of diminishing inequality and promoting fairness in society which are the main purpose of inheritance tax collection.

The objectives of this research are to examine tax bases, tax rates, and tax treatments relating to inheritance-tax law. A comparative method was used to study, then the research had shown that the general principles of collecting inheritance tax in Thailand, France, South Korea, and The United Kingdom were compared to find guidelines for improving inheritance tax collection in the Kingdom.

Keywords: Estate tax, Inheritance tax, Tax bases, Tax rates, Tax relief measures.



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วย ความกรุณาอย่างยิ่งจากคณะกรรมการวิทยานิพนธ์ทุกท่าน ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด และท่านอาจารย์ ประเสริฐ โทล่วประดิษฐ์ ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา ให้คำแนะนำ ตลอดจนให้ข้อชี้แนะในประเด็นปัญหาต่างๆ อันเป็นประโยชน์ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ ประธานกรรมการวิทยานิพนธ์ และท่านอาจารย์ ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำ และชี้แนะข้อบกพร่อง อันเป็นประโยชน์ในการปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาเป็นอย่างยิ่งที่เป็นต้นแบบที่ดีให้แก่ผู้เขียนเสมอมา คอยให้คำปรึกษา คอยผลักดัน และเป็นกำลังใจสำคัญที่ทำให้ผู้เขียนสามารถผ่านอุปสรรคต่างๆ จนประสบความสำเร็จ และขอขอบคุณเพื่อนของผู้เขียนที่คอยอยู่เคียงข้างเป็นกำลังใจ ให้คำปรึกษาแนะนำ และคอยให้ความช่วยเหลืออย่างดีเสมอมา จนกระทั่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ทั้งนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณผู้บังคับบัญชาอย่างยิ่งที่ให้ความเมตตา ส่งเสริม สนับสนุน และเห็นความสำคัญในการเพิ่มพูนความรู้ทางการศึกษาของผู้เขียน และขอขอบคุณเพื่อนร่วมงานทุกท่านที่คอยให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือผู้เขียนอย่างดีเสมอมา

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจจะศึกษาเรื่องนี้ คุณประโยชน์ใดๆ จากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบให้แก่บิดา มารดา ครูบาอาจารย์ และผู้มีพระคุณทุกท่าน ส่วนข้อบกพร่องประการใดๆ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

นางสาวภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญตาราง	(9)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	2
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา	7
1.3 สมมุติฐานการศึกษา	8
1.4 ขอบเขตในการศึกษา	8
1.5 วิธีการศึกษา	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	9
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก	10
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6	10
2.1.1 ทรัพย์สินแห่งกองมรดก	10
2.1.2 บุคคลผู้มีสิทธิได้รับมรดก	12
2.1.3 ผู้จัดการมรดก	16
2.1.4 การชำระหนี้และการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดก	17
2.2 แนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมรดก	20
2.2.1 หลักการทั่วไปทางภาษี	20
2.2.1.1 ภาษีในฐานะเป็นเครื่องมือทางการคลังในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม	21

2.2.1.2 แนวคิดทั่วไปเกี่ยวกับฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษี	22
2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีมรดก	27
2.2.2.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมรดก	27
2.2.2.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษีมรดก	36
2.2.2.3 ข้อถกเถียงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดก	42
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ	43
3.1 ประเทศฝรั่งเศส	43
3.1.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	43
3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	43
3.1.3 ฐานภาษี	44
3.1.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี	45
3.1.5 อัตราภาษี	46
3.1.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี	47
3.2 ประเทศเกาหลีใต้	48
3.2.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	48
3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	49
3.2.3 ฐานภาษี	49
3.2.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี	49
3.2.5 อัตราภาษี	52
3.2.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี	53
3.3 ประเทศอังกฤษ	54
3.3.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	54
3.3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	55
3.3.3 ฐานภาษี	55
3.3.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี	57
3.3.5 อัตราภาษี	58
3.3.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี	58

บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย	59
4.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย	59
4.1.1 การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง	59
4.1.2 พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476	63
4.1.2.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	63
4.1.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	65
4.1.2.3 ฐานภาษี	66
4.1.2.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี	68
4.1.2.5 อัตราภาษี	69
4.1.2.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี	69
4.1.3 ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.	72
4.1.3.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	73
4.1.3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	73
4.1.3.3 ฐานภาษี	74
4.1.3.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี	74
4.1.3.5 อัตราภาษี	75
4.1.3.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี	75
4.1.4 ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.	75
4.1.4.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	79
4.1.4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	79
4.1.4.3 ฐานภาษี	80
4.1.4.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี	80
4.1.4.5 อัตราภาษี	80
4.1.4.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี	80
4.2 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในปัจจุบัน :	82
พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	
4.2.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก	82
4.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	83
4.2.3 ฐานภาษี	89

4.2.4	มาตรการบรรเทาภาระภาษี	89
4.2.5	อัตราภาษี	84
4.2.6	การบริหารจัดเก็บภาษี	85
บทที่ 5	วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	88
5.1	ปัญหาความไม่ครอบคลุมของฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก	88
5.1.1	กรณีการกำหนดมูลค่าฐานภาษี	88
5.1.2	กรณีการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี	96
5.1.3	กรณีการกระจายฐานภาษีโดยการให้	101
5.1.4	กรณีการกระจายฐานภาษีโดยการทำพินัยกรรมหรือการก่อตั้งทรัสต์	103
5.2	ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก	105
5.2.1	กรณีการกำหนดค่าใช้จ่าย	105
5.2.2	กรณีการกำหนดค่าลดหย่อน	109
5.2.3	กรณีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน	116
5.3	ปัญหาความไม่เหมาะสมของอัตราในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก	119
5.3.1	กรณีการกำหนดรูปแบบอัตราภาษี	119
5.3.2	กรณีการกำหนดอัตราภาษี	122
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	124
6.1	บทสรุป	124
6.2	ข้อเสนอแนะ	128
บรรณานุกรม		142
ภาคผนวก		
	ภาคผนวก ก. พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตกพุทธศักราช 2476	149
	ภาคผนวก ข. ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.	166

ภาคผนวก ค. ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. (การประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557 วันที่ 18 ธันวาคม 2557	177
ภาคผนวก ง. พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	188
ประวัติผู้เขียน	199



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 อัตราภาษีของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทโดยตรง	46
3.2 อัตราภาษีของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง	47
3.3 อัตราภาษีของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น	47
3.4 การเครดิตภาษีของประเทศเกาหลีใต้ กรณีทรัพย์สินมรดกตกทอดสู่ทายาทรุ่นที่ 2	52
3.5 อัตราภาษีของประเทศเกาหลีใต้	53
3.6 อัตราลดหย่อนของประเทศอังกฤษ	57
5.1 สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน พ.ศ. 2556	90
5.2 การจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2557	92

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีมรดกเป็นภาษีเก่าแก่ประเภทหนึ่ง ซึ่งเริ่มมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโบราณ แม้จะเป็นภาษีที่นำรายได้มาสู่รัฐเป็นจำนวนน้อยแต่กลับเป็นที่นิยมจัดเก็บในประเทศที่พัฒนาแล้ว เพราะเป็นภาษีที่จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) และไม่มีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีส่วนใหญ่ เนื่องจากภาษีดังกล่าวจะจัดเก็บต่อเมื่อมีความตายเกิดขึ้นเท่านั้น¹

ภาษีมรดกมีลักษณะเป็นการจัดเก็บจากผู้รับมรดกโดยตรง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงไม่สามารถผลักภาระทางภาษีได้ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินโดยแท้จริง ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกที่ใช้บังคับอยู่ในต่างประเทศสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีกองมรดก (Estate Taxes) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่ากองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก ซึ่งการจัดเก็บภาษีกองมรดกส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีก้าวหน้า

(2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ โดยผู้รับมรดกแต่ละคนมีหน้าที่ในการเสียภาษีดังกล่าว ซึ่งอัตรารลดหย่อนต่างๆ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกเป็นสำคัญ ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีก้าวหน้า

การจัดเก็บภาษีมรดกมักจะจัดเก็บควบคู่กับภาษีการให้ (Gift Taxes) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก ซึ่งภาษีการให้มีลักษณะการจัดเก็บ 2 วิธี คือ วิธีจัดเก็บภาษีจากผู้ให้ทรัพย์สิน (Donor's Tax) และวิธีจัดเก็บภาษีจากผู้รับทรัพย์สิน (Donee's Tax) โดยภาษีการให้จะจัดเก็บภาษีเมื่อเกิดการโอนเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินขึ้น ซึ่งอัตราภาษีที่จัดเก็บส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีก้าวหน้า² ทั้งนี้ ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกส่วนใหญ่จะใช้วิธีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

¹ กมลทิพย์ ทองพิชัย, “ปัญหาข้อกฎหมายการจัดเก็บภาษีมรดกกับประเทศไทย,” (การศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2551), น.26-27.

² สุเมธ ศิริคุณโชติ และ ภชิสสา เขมวารากรณ์, “กฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทย,” วารสารนิติศาสตร์, เล่ม 1, ปีที่ 44, น.151 – 153.(มีนาคม 2558).

(Inheritance Taxes) มากกว่าภาษีกองมรดก (Estate Taxes)³ โดยจะจัดเก็บควบคู่ไปกับภาษีการให้ (Gift Taxes) นั่นเอง

ในอดีตประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 โดยมีหลักการจัดเก็บภาษีทั้งในรูปแบบภาษีกองมรดก (Estate Taxes) และในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes) ซึ่งการจัดเก็บภาษีกองมรดกที่เรียกว่า “อากรมรดก” นั้น กำหนดหลักเกณฑ์ให้จัดเก็บภาษีจากกองมรดกทั้งหมดก่อน โดยกองมรดกดังกล่าวประกอบไปด้วย อสังหาริมทรัพย์ สิทธิหรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย หุ่น พันธบัตร รวมถึงสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ สิทธิเรียกร้องหรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดแก่กองมรดกเพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในประเทศและนอกประเทศอันตกทอดแก่ทายาทเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ส่วนการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เรียกว่า “อากรมรดก” นั้น กำหนดหลักเกณฑ์ให้จัดเก็บภาษีจากทายาทผู้ได้รับมรดกแต่ละคนอีกครั้งหนึ่ง แต่จะจัดเก็บภาษีเฉพาะในกรณีที่ยายาทผู้รับมรดกแต่ละคนนั้นได้รับทรัพย์มรดกอันมีมูลค่าเกินกว่า 10,000 บาทขึ้นไป หากมูลค่าทรัพย์มรดกที่ได้รับไม่เกิน 10,000 บาท ทายาทผู้รับมรดกในจำนวนดังกล่าวย่อมไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง⁴ แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวมีภาระและต้นทุนในการจัดเก็บภาษีค่อนข้างสูง แต่กลับจัดเก็บภาษีเข้ารัฐได้น้อยและจัดเก็บได้จำนวนไม่แน่นอน จึงเป็นเหตุผลสำคัญที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวนำมาใช้บังคับได้เพียง 10 ปี และถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2487 ช่วงสมัยจอมพล ป.พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี⁵

ในช่วงปี พ.ศ. 2519 ได้มีการร่างพระราชบัญญัติภาษีกองมรดก โดยมีหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีจากกองมรดกสุทธิที่มีมูลค่าเกินกว่า 300,000 บาท ขึ้นไป ในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 5 – 60 ซึ่งกฎหมายดังกล่าวผ่านการพิจารณาจากสภาผู้แทนราษฎรเรียบร้อยแล้ว เหลือเพียงขั้นตอนการประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่เกิดการปฏิรูปการปกครองขึ้นก่อนกฎหมายดังกล่าวจึงไม่ได้นำมาใช้บังคับ⁶ หลังจากนั้นประเทศไทยได้มีการรื้อฟื้นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกเป็น

³ ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545) น.26.

⁴ กมลทิพย์ ทองพิชัย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.6.

⁵ สุธิดา ถนอมจิตร, “ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.41.

⁶ *เพ็ญอ้อ*, น.68.

ระยะๆ จนกระทั่งในช่วงปี พ.ศ. 2549 กระทรวงการคลังได้ดำเนินการปรับโครงสร้างภาษีทั้งระบบ โดยจัดตั้งคณะกรรมการปรับปรุงโครงสร้างภาษีและมอบหมายให้สำนักงานเศรษฐกิจการคลังเป็นผู้รับผิดชอบทำการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย จนกระทั่งเสนอเป็นร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. โดยมีหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกที่มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิไม่เกิน 150 ล้านบาท ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 หากมูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิจำนวนตั้งแต่ 150 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20⁷ แต่สุดท้ายร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ก็ไม่มีการประกาศใช้บังคับเป็นกฎหมายเพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยแต่ประการใด

หลังจากการรัฐประหารของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ในวันที่ 22 พฤษภาคม พ.ศ. 2557 นั้น ได้มีการจัดตั้งสภานิติบัญญัติแห่งชาติและสภาพัฒนาการปฏิรูปแห่งชาติขึ้นเพื่อปฏิรูปกฎหมายและเพื่อการพัฒนาประเทศ โดยมีหลักการสำคัญคือ เพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคม ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกถือเป็นกลไกอย่างหนึ่งของรัฐที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมได้ สภานิติบัญญัติแห่งชาติจึงเริ่มผลักดันการจัดเก็บภาษีมรดกกลับมาใช้บังคับอีกครั้ง โดยการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557 เมื่อวันที่ 18 ธันวาคม 2557 ได้มีมติรับหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. และมีมติเห็นชอบให้คณะกรรมการวิสามัญพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันที่มติดังกล่าว⁸ ต่อมาในการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558 วันที่ 22 พฤษภาคม 2558 ที่ประชุมได้มีมติปรับแก้ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. จากที่เคยรับหลักการไว้ในเบื้องต้น และเห็นชอบให้บังคับใช้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในวันที่ 5 สิงหาคม 2558 ซึ่งมีผลใช้บังคับวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนี้อาศัยหลักการในการจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดกแต่ละรายเฉพาะในส่วนมูลค่ามรดกที่เกิน 100 ล้านบาท⁹ ซึ่งส่งผลให้ฐานในการ

⁷ เพิ่งอ้าง, น.64 และ 73.

⁸ “บันทึกการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2558, http://library2.parliament.go.th/giventake/content_nla2557/m121857.pdf

“ประกาศสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เรื่อง ตั้งคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2558, http://www.senate.go.th/bill/bk_data/75-4.pdf

⁹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

จัดเก็บภาษีมรดกแบบและมีลักษณะไม่ครอบคลุมในเรื่องมูลค่าฐานภาษี ซึ่งส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีที่อยู่ในฐานที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกจริงๆ มีจำนวนน้อย เมื่อจัดเก็บภาษีได้น้อยย่อมไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมได้ ทั้งยังส่งผลให้เกิดความไม่คุ้มค่าในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

ส่วนหลักเกณฑ์ของอัตราการจัดเก็บภาษีแบ่งเป็น 2 กรณี ในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือเป็นผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษี ส่วนในกรณีผู้รับมรดกไม่ได้เป็นบุพการีหรือไม่ได้เป็นผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษี¹⁰ เมื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งของผู้รับมรดกแต่ละราย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงควรคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของผู้รับมรดกแต่ละรายเป็นสำคัญ ทั้งนี้ การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราคงที่ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว จึงมีลักษณะที่ไม่สอดคล้องและไม่ตอบสนองต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี

เมื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมและไม่เป็นการเพิ่มภาระในการเสียภาษีให้แก่ประชาชนจนเกินสมควร รัฐจึงควรมีมาตรการเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งปัจจุบันพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดมาตรการดังกล่าวไว้แต่อย่างใด คงเพียงอนุญาตให้มูลค่ามรดกสามารถหักออกด้วยหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกได้เท่านั้น

เมื่อพิจารณาหลักการในเบื้องต้นแล้วพบว่า การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่สอดคล้องกับนโยบายของรัฐที่ต้องการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลด

มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้าแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

ให้มีการพิจารณาทบทวนมูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่งทุกห้าปี โดยนำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคที่กระทรวงพาณิชย์คำนวณเพื่อใช้ในราชการในรอบระยะเวลานั้นมาประกอบการพิจารณาด้วย โดยการกำหนดมูลค่ามรดกขึ้นใหม่ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

¹⁰ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า

ความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมได้ เนื่องจากการกำหนดมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกในจำนวนที่สูงถึง 100 ล้านบาท ส่งผลให้ผู้รับมรดกที่จะอยู่ในฐานภาษีมีจำนวนน้อยมาก เพราะฐานภาษีแคบ ประกอบกับผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2556 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ¹¹ พบว่าการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง ทั้งที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้ประกอบธุรกิจของครัวเรือน การถือครองยานพาหนะทุกประเภท หรือการถือครองทรัพย์สินทางการเงินในมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาทมีอัตราการครอบครองในจำนวนน้อย จึงเห็นได้ว่าเจ้ามรดกที่จะมีทรัพย์สินมากมายมหาศาลจนสามารถแบ่งปันให้แก่ลูกหลานได้เกินกว่าคนละ 100 ล้านบาทแทบจะไม่มีเลย อีกทั้งการกำหนดยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินมรดกในจำนวน 100 ล้านบาทนั้นเสมือนเป็นการตัดผู้รับมรดกที่ควรจะต้องอยู่ในฐานภาษีดังกล่าวออกไปเกือบ 20,000 คน เมื่อนำมาพิจารณาประกอบกับข้อมูลการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศ ปี 2557¹² รวมถึงการถือครองที่ดินในประเทศไทยยังคงมีการกระจุกตัวอยู่กับบุคคลเฉพาะบางกลุ่ม เมื่อพิจารณาประกอบกับข้อมูลการถือครองที่ดินที่มีเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดินในปี 2555¹³ จะยิ่งเห็นได้ว่า กลุ่มผู้ถือครองที่ดินจำนวนน้อยเพียงร้อยละ 10 ของประชากรทั้งประเทศ แต่กลับมีการถือครองที่ดินสูงเกินกว่าร้อยละ 60 ของจำนวนที่ดินทั้งประเทศ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงไม่อาจตอบสนองนโยบายของรัฐที่จะช่วยบรรเทาปัญหาการถือครองทรัพย์สินกันอย่างกระจุกตัวในสังคม และไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับมรดกในจำนวนมากเกินสมควรแก่การดำรงชีพเพื่อนำกลับไปพัฒนาสังคมส่วนรวมได้อย่างเต็มที่ ประกอบกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังคงมีช่องว่างทางกฎหมายที่สามารถกระจายฐานภาษีการรับมรดกโดยวิธีการให้โดยเสนหาก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย การถ่ายโอนทรัพย์สินด้วยการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายจะทำให้ผู้ได้รับทรัพย์สินไม่ต้องเสียภาษีการให้และภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด อีกทั้ง การทำพินัยกรรมและการก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้เป็นผู้รับทรัพย์สินมรดกแทนทายาทโดยธรรม ยังเป็นวิธีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดกอีกหนทางหนึ่ง อันนำมาสู่การสูญเสียรายได้ของรัฐอย่างมหาศาล

¹¹ สำนักงานสถิติแห่งชาติ, “สำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 เมษายน 2559, http://service.nso.go.th/nso/nso_center/project/search_center/23project-th.htm

¹² บันทึกการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, ครั้งที่ 4, วันที่ 19 มกราคม 2558.

¹³ ดวงมณี เลาวกุล, “ภาษีที่ดินและมรดก: ใครมี ใครจ่าย ใครได้ประโยชน์,” โครงการติดตามประเด็นเศรษฐกิจไทย, จัดโดยคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2557 : น.3.

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะต้องไม่ก่อภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป รัฐจึงควรที่จะต้องมีมาตรการบรรเทาภาระภาษี โดยเฉพาะการกำหนดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการปลงศพของเจ้ามรดก ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทรัพย์สินมรดก และการกำหนดค่าลดหย่อนให้แก่บุคคลบางกลุ่มเพื่อช่วยเหลือไม่ให้เกิดภาระภาษีมากเกินไป รวมถึงการจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อนในกรณีผู้รับมรดกเสียชีวิตในระยะเวลาใกล้เคียงกับเจ้ามรดกอันขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อีกทั้ง การกำหนดอัตราจัดเก็บภาษีในอัตรารายที่ยิ่งไม่ตอบสนองถึงหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างยิ่ง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะมุ่งเน้นจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งในการถือครองทรัพย์สินเป็นสำคัญ อันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ที่ว่า บุคคลใดมีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินมากยิ่งขึ้นก็ต้องเสียภาษีมาก บุคคลใดมีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินน้อยก็ต้องเสียภาษีน้อย เมื่อภาษีการรับมรดกถือเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งจึงควรที่จะต้องเสริมสร้างความเป็นธรรมทางภาษี โดยการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราก้าวหน้ามากกว่าการจัดเก็บในอัตรารายที่ ดังนั้น เพื่อตอบสนองนโยบายลดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนให้มีประสิทธิภาพสูงสุด รัฐจึงควรที่จะปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้เหมาะสมแก่การบังคับใช้ในประเทศไทยต่อไป

ทั้งนี้ จากการศึกษาพบว่าตั้งแต่ประเทศไทยยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกไปนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกยังคงเป็นเรื่องที่อยู่ในความสนใจของประชาชนตลอดมา ดังนั้น จึงทำให้มีหลายบุคคลให้ความสนใจทำการศึกษการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศต่างๆ เพื่อนำมาเป็นแนวทางปรับใช้แก่ประเทศไทยต่อไป อาทิเช่น การศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศโดยเสนอให้ประเทศไทยแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกและสามารถจัดเก็บภาษีจากการให้โดยเสน่หาได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว¹⁴ อีกทั้ง การเสนอให้แก้ไขและปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อจัดเก็บภาษีในรูปแบบส่วนเกินทุนสำหรับการให้โดยเสน่หาและการโอนมรดก¹⁵ รวมถึงการศึกษาแนวการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 และแนวการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ โดยเสนอให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมรดกด้วยการตราเป็นพระราชบัญญัติจัดเก็บ

¹⁴ ปานทิพย์ สวัสดิ์รักษา, “ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.86 - 105.

¹⁵ มณีนันท์ หล่อปิ่นมณี, “การลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมผ่านรูปแบบการเก็บภาษีส่วนเกินทุน กรณีการให้โดยเสน่หาและการโอนมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.250 - 251.

ภาษีมรดกเป็นการเฉพาะ¹⁶ รวมถึงการศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. เปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อนำมาปรับใช้แก่ประเทศไทยต่อไป¹⁷

จากการศึกษาตามที่กล่าวไว้ในข้างต้น จึงเห็นได้ว่าแนวทางการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกที่ผ่านมานั้น มุ่งเน้นในประเด็นที่จะศึกษาว่าภาษีมรดกมีความเหมาะสมอย่างยิ่งที่จะนำมาจัดเก็บในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่งหลังจากที่ถูกยกเลิกการจัดเก็บไปในอดีต ซึ่งมุ่งเน้นที่จะศึกษาหารูปแบบและแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศที่น่าสนใจและควรนำมาปรับใช้แก่ประเทศไทยต่อไป โดยการศึกษาดังกล่าวตั้งอยู่บนพื้นฐานของการไม่มีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมรดกแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 วิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงเน้นการศึกษาจากพระราชบัญญัติดังกล่าวควบคู่ไปกับการวิเคราะห์ถึงสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน โดยศึกษาเฉพาะประเด็นการกำหนดมูลค่างานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกว่าสมควรที่จะจัดเก็บน้อยกว่าที่กำหนดไว้และกำหนดฐานภาษีให้มีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น ศึกษาในประเด็นการกำหนดอัตราภาษีที่ควรจัดเก็บในอัตราภาษีก้าวหน้า รวมถึงการศึกษาถึงมาตรการบรรเทาภาระภาษีในเรื่องของค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนสำหรับผู้รับมรดกที่มีความใกล้ชิดกับเจ้ามรดกและค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลบางกลุ่ม รวมถึงการบรรเทาปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในกรณีผู้รับมรดกเสียชีวิตในระยะเวลาใกล้เคียงกับเจ้ามรดก เพื่อนำเสนอถึงปัญหาและแนวทางแก้ไขเพื่อเสริมสร้างความเป็นธรรม บรรเทาความเหลื่อมล้ำทางสังคมและเสริมสร้างให้การบริหารจัดการเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

การศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อนำกฎหมายดังกล่าวมาวิเคราะห์ถึงปัญหาและศึกษาหาความเหมาะสมในการนำมาบังคับใช้ต่อไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อตอบสนองนโยบายการลดความเหลื่อมล้ำ เสริมสร้างความเป็นธรรมในสังคมและทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยการศึกษาครั้งนี้จะมุ่งเน้นถึงหลักการ ทฤษฎี และการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อเสนอแนะแนวทางในการพัฒนา

¹⁶ กมลทิพย์ ทองพิชัย, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.98 – 100, และดู ฤทัย พูลสวัสดิ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.170 - 171.

¹⁷ สุธิดา ถนอมจิตร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.290 - 296.

ปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายเฉพาะในเรื่อง ฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้เหมาะสมแก่การบังคับใช้ยิ่งขึ้น

โดยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาที่สำคัญ คือ

1. เพื่อศึกษาหลักการ รูปแบบ แนวคิด และเหตุผลของการจัดเก็บภาษีมรดก
2. เพื่อศึกษาถึงโครงสร้างและปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เฉพาะเรื่องฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี
3. เพื่อศึกษาและนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีมรดก ในเรื่องฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี กับต่างประเทศเพื่อนำมาแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับนโยบายลดความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้างความเป็นธรรมให้แก่เศรษฐกิจและสังคมต่อไป

1.3 สมมุติฐานการศึกษา

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีปัญหาในเรื่องฐานในการจัดเก็บภาษีมรดกที่แคบเกินไปและไม่ครอบคลุม เรื่องอัตราการจัดเก็บภาษีมรดกที่ไม่ตอบสนองต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี รวมถึงไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมและช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น เพื่อประสิทธิภาพและประโยชน์ในการนำมาตราการทางภาษีมรดกมาใช้ จึงควรแก้ไขปัญหาโดยการขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้น ด้วยวิธีการกำหนดมูลค่ามรดกให้น้อยลงอย่างเหมาะสม และแก้ไขปัญหาค่าฐานภาษีไม่ครอบคลุมของฐานภาษี ด้วยการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น และจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าอันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี รวมถึงเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสมต่อไป โดยคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมและประสิทธิภาพในการบังคับจัดเก็บของรัฐ

1.4 ขอบเขตในการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาเนื้อหาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราการจัดเก็บภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี ทั้งนี้จะวิเคราะห์ถึงทฤษฎีและหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยทั้งนี้จะนำการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ ซึ่งมีหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบต่างๆ มาเปรียบเทียบ และนำมาประยุกต์ปรับใช้ให้เหมาะสมแก่ประเทศไทยมากที่สุด

1.5 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ใช้วิธีการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) ทั้งในรูปแบบภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยศึกษาค้นคว้าจากหลักการและแนวคิดของการจัดทำพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 รวมทั้งรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ ตำรากฎหมาย บทความ วิทยานิพนธ์ รวมถึงการค้นคว้าทางอินเทอร์เน็ต ด้วยวิธีการเขียนอธิบายและวิเคราะห์ปัญหา ซึ่งเน้นถึงการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยเฉพาะในเรื่องฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี ให้เหมาะสมและสอดคล้องแก่การนำมาใช้บังคับเพื่อเสริมสร้างความเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมอย่างมีประสิทธิภาพแก่ประเทศไทยต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบถึงหลักการ รูปแบบ แนวคิด และเหตุผลของการจัดเก็บภาษีมรดก
2. เพื่อให้ทราบถึงโครงสร้างและปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เฉพาะเรื่องฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี
3. เพื่อให้ทราบถึงมาตรการทางภาษีมรดกในเรื่องมูลค่าฐานในการจัดเก็บภาษี อัตราภาษี และมาตรการบรรเทาภาระภาษี ของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ เพื่อนำมาแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับนโยบายลดความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้างความเป็นธรรมให้แก่เศรษฐกิจและสังคมต่อไป

บทที่ 2

แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

เมื่อมีความตายเกิดขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ได้กำหนดถึงหลักเกณฑ์และสิทธิในการรับมรดกสำหรับทายาทแต่ละประเภท ซึ่งแบ่งเป็นทายาทโดยพินัยกรรม และทายาทโดยธรรมซึ่งทายาทโดยธรรมในแต่ละลำดับชั้นจะมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดก ลดหลั่นกันไปจึงเป็นเหตุผลสำคัญที่ทำให้ทายาทในแต่ละลำดับชั้นได้รับมรดกก่อนหลังแตกต่างกันไป ทั้งนี้ การศึกษาถึงหลักการรับมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวสามารถนำไปปรับใช้ให้สอดคล้องกับรูปแบบและหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกต่อไป

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6

เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย สิทธิหน้าที่ ความรับผิดชอบ รวมถึงทรัพย์สินสมบัติที่สะสมไว้ทั้งหมดในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ ย่อมตกทอดแก่ลูกหลานและบุคคลภายในครอบครัวทันทีตามผลของกฎหมาย ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับทรัพย์สินแห่งกองมรดก บุคคลผู้มีสิทธิได้รับมรดก ผู้จัดการมรดก และการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดก โดยสรุปสาระสำคัญได้ดังต่อไปนี้

2.1.1 ทรัพย์สินแห่งกองมรดก

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่สามารถตกทอดแก่ทายาทได้ตามกฎหมาย คือ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดจนถึงสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ ที่เจ้ามรดกมีอยู่ก่อนถึงแก่ความตาย แต่ทั้งนี้ต้องไม่ใช่สิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบที่เป็นการเฉพาะตัวของเจ้ามรดกโดยแท้¹

ทรัพย์สินแห่งกองมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายที่ทำมาหาได้ในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137 และมาตรา 138 วางหลักไว้ว่า ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมถึงวัตถุที่มีรูปร่างและวัตถุที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งมีราคาและอาจถือเอาได้ ดังนั้น

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1600 ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ กองมรดกของผู้ตายได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้วเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกจึงสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ดังนี้

ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ทุกชนิดที่เจ้ามรดก มีกรรมสิทธิ์อยู่ก่อนหรือในขณะถึงแก่ความตาย โดยทรัพย์สินดังกล่าวอาจจะเป็นทรัพย์สินที่จะต้องจดทะเบียนหรือไม่ต้องจดทะเบียนการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ก็ได้ เช่น ที่ดิน บ้าน รถยนต์ อาวุธปืน เงินสด ทองคำ พระพุทธรูป วัตถุโบราณ และภาพศิลปะ เป็นต้น

ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมีอยู่ก่อนหรือในขณะถึงแก่ความตาย ซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างดังกล่าวจะต้องมีราคาและอาจครอบครองเป็นเจ้าของได้ โดยส่วนใหญ่ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างมักจะมีเอกสารแสดงถึงความเป็นเจ้าของหรือการจดทะเบียนสิทธิเพื่อแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น หุ้นในตลาดหลักทรัพย์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า ทรัพย์สินสิทธิ สิทธิตามสัญญาเช่าซื้อ สิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบตามสัญญาต่างๆ รวมถึงสิทธิในการดำเนินคดี² เป็นต้น

ทรัพย์สินทุกชนิดตามกฎหมายที่จะถือเป็นทรัพย์สินแห่งกองมรดกนั้น เจ้ามรดกจะต้องมีสิทธิและเป็นเจ้าของอยู่ในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่หรืออย่างช้าที่สุดคือในขณะถึงแก่ความตาย แต่ในกรณีทรัพย์สินบางอย่างซึ่งเจ้ามรดกมีสิทธิได้รับอันเนื่องจากความตายของเจ้ามรดก เช่น เงินประกันชีวิต เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ เงินบำเหน็จตกทอด เงินชดเชย เงินเพื่อช่วยครู (ช.พ.ค) หรือเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เมื่อสิทธิในการได้รับเงินดังกล่าวเกิดขึ้นหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เงินจำนวนดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่จะตกทอดแก่ทายาทต่อไป แต่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ลักษณะมรดก ถือเป็นบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งที่สามารถนำมาปรับเพื่อบังคับใช้กับเงินประเภทดังกล่าวซึ่งไม่มีบทกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

² ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา 42 ถ้าคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในคดีที่ค้างพิจารณาอยู่ใน ศาลได้มีระยะเสียก่อนศาลพิพากษาคดี ให้ศาลเลื่อนการนั่งพิจารณา ไปจนกว่าทายาทของผู้มรดกหรือผู้จัดการทรัพย์สินมรดกของผู้มรดก หรือบุคคลอื่นใดที่ปกครองทรัพย์สินมรดกไว้จะได้เข้ามาเป็นคู่ความแทน ที่ผู้มรดก โดยมีคำขอเข้ามาเองหรือโดยที่ศาลหมายเรียกให้เข้ามา เนื่องจากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีคำขอฝ่ายเดียว คำขอเช่นว่านี้ จะต้องยื่นภายในกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่คู่ความฝ่ายนั้นมรดก

ถ้าไม่มีคำขอของบุคคลดังกล่าวมาแล้ว หรือไม่มีคำขอของคู่ความ ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ให้ศาลมีคำสั่งจำหน่ายคดี เรื่องนั้นเสียจากสารบบความ

ดังนั้น เงินจำนวนดังกล่าวที่ได้รับเนื่องจากความตายของเจ้ามรดกจึงให้ถือเสมือนเป็นทรัพย์สินมรดกอย่างหนึ่ง³

ดังนั้น ทรัพย์สินแห่งกองมรดกจึงได้แก่อสังหาริมทรัพย์ สสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง อันมีมูลค่าและสามารถยึดถือเพื่อครอบครองเป็นเจ้าของได้ รวมถึงสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบที่ไม่เป็นการเฉพาะตัวของเจ้ามรดกตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้เจ้ามรดกต้องมีทรัพย์สินหรือสิทธิดังกล่าวอยู่ก่อนหรือในขณะถึงแก่ความตาย รวมถึงบางกรณีที่แนวคำพิพากษาให้ถือเสมือนว่าเป็นทรัพย์สินมรดกเนื่องจากได้รับมาหลังความตายเกิดขึ้น เพื่อให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวตกทอดแก่ทายาทผู้มีสิทธิได้รับมรดกตามที่กฎหมายกำหนดต่อไป

2.1.2 บุคคลผู้มีสิทธิได้รับมรดก

เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินทั้งหลายแห่งกองมรดกย่อมตกทอดสู่ทายาทตามผลของกฎหมายทันที แต่ทั้งนี้ทายาทอาจเสียสิทธิในการรับมรดกด้วยผลของกฎหมายได้เช่นกัน⁴ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดบุคคลผู้มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกไว้ 2 ประเภท⁵ คือ ทายาทโดยธรรมและทายาทโดยพินัยกรรม ดังนี้

³ คำพิพากษาฎีกาที่ 821/2554 ผู้ตายทำสัญญาประกันชีวิตไว้กับบริษัทประกันชีวิต โดยระบุภริยาเป็นผู้รับประโยชน์ ปรากฏว่าภริยาผู้ตายถึงแก่ความตายก่อนผู้ตาย เมื่อผู้ตายถึงแก่ความตาย บริษัทประกันชีวิตส่งจ่ายตัวแลกเงินระบุชื่อภริยาผู้ตายเป็นผู้รับเงิน ดังนี้ เงินตามสัญญาประกันชีวิตมิใช่ทรัพย์สินที่ผู้ตายมีอยู่ในขณะถึงแก่ความตายจึงไม่ใช่มรดกของผู้ตาย ส่วนภริยาผู้ตายซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์ตามกรรมธรรม์ประกันภัยก็ถึงแก่ความตายไปก่อนผู้ตาย ย่อมไม่อยู่ในฐานะผู้รับประโยชน์ที่จะได้รับเงินตามสัญญาประกันชีวิต สิทธิของภริยาผู้ตายที่จะได้รับเงินตามกรรมธรรม์ประกันภัยยังไม่เกิดขึ้น เงินตามตัวแลกเงินจึงไม่เป็นมรดกตกทอดแก่ทายาทของภริยาผู้ตาย แม้เงินตามตัวแลกเงินจะมิใช่ทรัพย์สินมรดกของผู้ตายแต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ลักษณะมรดกเป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งในอันที่จะใช้บังคับแก่เงินตามสัญญาประกันชีวิต เงินตามตัวแลกเงินจึงควรตกแก่ทายาทโดยธรรมของผู้ตายเสมือนหนึ่งเป็นทรัพย์สินมรดก

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1599 เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท

ทายาทอาจเสียไปซึ่งสิทธิในมรดกได้แต่โดยบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1603 กองมรดกย่อมตกทอดแก่ทายาทโดยสิทธิตามกฎหมายหรือโดยพินัยกรรม

ทายาทที่มีสิทธิตามกฎหมาย เรียกว่า “ทายาทโดยธรรม”

ทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรม เรียกว่า “ผู้รับพินัยกรรม”

1. ทายาทโดยธรรม

ในกรณีที่เจ้ามรดกมิได้แสดงเจตนาทายาททรัพย์สินมรดกบางส่วนหรือทั้งหมดให้แก่บุคคลอื่นโดยการทำพินัยกรรม ทรัพย์สินมรดกดังกล่าวย่อมตกทอดแก่ทายาทโดยธรรมซึ่งเป็นบุคคลผู้มีสิทธิได้รับมรดกตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท

1) ทายาทโดยธรรมซึ่งคำนึงถึงความสัมพันธ์ใกล้ชิดระหว่างเครือญาติเป็นสำคัญ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดไว้ 6 ลำดับ และทายาทโดยธรรมแต่ละลำดับมีสิทธิได้รับมรดกก่อนหลัง ดังนี้

1.1) ผู้สืบสันดาน

ทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะผู้สืบสันดาน ได้แก่ บุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดก บุตรนอกกฎหมายที่เจ้ามรดกได้รับรองแล้ว รวมถึงบุตรบุญธรรมที่ได้จดทะเบียนตามกฎหมาย⁶ กรณีที่ไม่มีทายาทชั้นบุตร ให้ผู้สืบสันดานตามสายโลหิต หลาน เหลน ลื้อ เป็นผู้มียุติธรรมมรดกแทนที่ทายาทชั้นบุตรในฐานะผู้สืบสันดานต่อไป

1.2) บิดามารดา

ทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งตามกฎหมายกำหนดว่าหญิงผู้คลอดบุตรย่อมเป็นมารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของบุตร⁷ ดังนั้นมารดาของเจ้ามรดกย่อมชอบด้วยกฎหมายเสมอ ส่วนบิดาที่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดก ได้แก่ กรณีที่บิดาจดทะเบียนสมรสกับมารดาโดยถูกต้องตามกฎหมายไม่ว่าจะได้จดทะเบียนสมรสก่อนหรือหลังคลอดเจ้ามรดก กรณีที่บิดาจดทะเบียนรับเจ้ามรดกเป็นบุตร และกรณีที่ศาลมีคำพิพากษาว่าเจ้ามรดกเป็นบุตรอันชอบด้วยกฎหมายของบิดา⁸

โดยหลักหากทายาทผู้มีสิทธิได้รับทรัพย์สินมรดกในลำดับก่อนตามทีระบุไว้ในมาตรา 1629 ยังมีชีวิตหรือมีผู้รับมรดกแทนที่ ทายาทในลำดับถัดลงไปย่อมไม่มีสิทธิได้รับมรดกเว้นแต่ลำดับทายาทก่อนตนไม่มีชีวิตอยู่และไม่มีผู้รับมรดกแทนที่ จึงจะมีสิทธิได้รับมรดกดังกล่าว แต่

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1627 บุตรนอกกฎหมายที่บิดารับรองแล้วและบุตรบุญธรรมนั้นให้ถือว่าเป็นผู้สืบสันดานเหมือนกับบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายตามความแห่งประมวลกฎหมายนี้

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1546 เด็กเกิดจากหญิงที่ได้มีการสมรสกับชาย ให้ถือว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของหญิงนั้น เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1547 เด็กเกิดจากบิดามารดาที่มีได้สมรสกัน จะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อบิดามารดาได้สมรสกันในภายหลังหรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตรหรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร

เฉพาะในกรณีที่ผู้สืบสันดาน ในฐานะผู้รับมรดกลำดับแรกยังคงมีชีวิตอยู่หรือมีผู้รับมรดกแทนที่ และบิดามารดาของเจ้ามรดกยังคงมีชีวิตอยู่ กรณีเช่นนี้ให้บิดามารดาได้รับมรดกเสมือนเป็นทายาทชั้นบุตร

1.3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน

ทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะพี่น้องร่วมบิดามารดา สิทธิในการรับมรดกในฐานะดังกล่าวให้พิจารณาถึงความเป็นพี่น้องตามความเป็นจริงทางสายโลหิต เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดว่าต้องเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งบิดามารดาต้องจดทะเบียนสมรสกันด้วย⁹

1.4) พี่น้องร่วมบิดาหรือพี่น้องร่วมมารดาเดียวกัน

ทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะพี่น้องร่วมบิดาหรือพี่น้องร่วมมารดาเดียวกัน สิทธิในการรับมรดกในฐานะนี้ให้พิจารณาจากความสัมพันธ์ของพี่น้องทั้งที่ร่วมแต่บิดาเดียวกัน หรือร่วมแต่มารดาเดียวกันตามความเป็นจริง¹⁰ โดยไม่ต้องพิจารณาความเป็นพี่น้องที่ร่วมแต่บิดาหรือมารดาเดียวกันว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

1.5) ปู่ ย่า ตา ยาย

ทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะปู่ ย่า ตา ยาย ผู้มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะดังกล่าวจะต้องเป็นผู้บุพการีหรือญาติที่สืบสายโลหิตโดยตรงของเจ้ามรดก ทั้งนี้ ปู่และย่าจะต้องเป็นบิดามารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดาที่ชอบกฎหมายของเจ้ามรดก และตาจะต้องเป็นบิดาที่ชอบด้วยกฎหมายของมารดาของเจ้ามรดก

1.6) ลุง ป้า น้า อา

ทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะลุง ป้า น้า อา ผู้มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะดังกล่าวจะต้องเป็น พี่ น้อง ของบิดาหรือมารดาของเจ้ามรดก โดยลุง ป้า น้า อา

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4828/2529 บิดามารดาของโจทก์และผู้ตายจะจดทะเบียนสมรสกันหรือไม่ ไม่ใช่สาระสำคัญที่จะทำให้ความเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาของโจทก์และผู้ตายเปลี่ยนแปลงไป เพราะกฎหมายมิได้กำหนดว่าเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันโดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องให้บิดามารดาจดทะเบียนสมรสด้วย จึงต้องถือความเป็นพี่น้องกันตามความเป็นจริง เมื่อบิดามารดาถึงแก่กรรมและผู้ตายไม่มีผู้สืบสันดาน โจทก์จึงเป็นทายาทลำดับที่ 3 ของผู้ตาย

¹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2742/2545 การเป็นทายาทโดยธรรมในฐานะพี่น้องร่วมบิดาเดียวกันต้องถือตามความเป็นจริง เมื่อผู้ร้องและผู้ตายต่างมีบิดาคนเดียวกัน แม้จะเป็นบุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของบิดาก็ถือว่าผู้ร้องกับผู้ตายเป็นพี่น้องร่วมบิดาเดียวกัน ผู้ร้องจึงอยู่ในฐานะทายาทโดยธรรมตามมาตรา 1629 (4)

อาจจะเป็นพี่น้องที่ร่วมแต่บิดาหรือร่วมแต่มารดาหรืออาจจะเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันกับบิดาหรือมารดาของเจ้ามรดกก็ได้¹¹

2) ทายาทโดยธรรมที่เป็นคู่สมรสของเจ้ามรดก

คู่สมรสของเจ้ามรดกที่จะมีสิทธิได้รับทรัพย์มรดกในฐานะทายาทโดยธรรมนั้น ต้องเป็นสามีหรือภริยาของเจ้ามรดกที่จดทะเบียนสมรสโดยชอบด้วยกฎหมาย แม้ว่าสามีหรือภริยาของเจ้ามรดกจะทิ้งร้างหรือไม่ได้อยู่กินฉันท์สามีภริยากันแล้วก็ตามในความเป็นจริง แต่หากไม่ได้จดทะเบียนหย่ากันตามกฎหมายย่อมยังคงมีสิทธิได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดก ทั้งนี้ คู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดกที่ยังมีชีวิตอยู่ถือเป็นทายาทโดยธรรมที่มีสิทธิได้รับทรัพย์มรดกเสมือนเป็นทายาทชั้นบุตร¹²

ทายาทโดยธรรมที่กฎหมายกำหนดมีสิทธิได้รับมรดกในสัดส่วนและลำดับที่แตกต่างกันตามที่กฎหมายกำหนด หากลำดับที่กำหนดไว้ยังคงมีทายาทโดยธรรมมีสิทธิรับมรดกอยู่ ทายาทในลำดับถัดไปย่อมไม่มีสิทธิรับมรดกอันเป็นไปตามหลักญาติสนิทตัดญาติห่าง แต่ทั้งนี้หากเจ้ามรดกได้ทำพินัยกรรมแสดงเจตนายกทรัพย์แห่งกองมรดกไว้ การตกทอดของกองมรดกย่อมต้องเป็นไปตามความประสงค์ของเจ้ามรดกที่ได้แสดงไว้ในพินัยกรรม ดังนั้น ทายาทโดยธรรมจะมีสิทธิได้รับมรดกต่อเมื่อเจ้ามรดกไม่ได้ทำพินัยกรรมไว้ หรือพินัยกรรมไม่มีผลใช้บังคับทั้งหมดหรือบางส่วน ทั้งนี้ทายาทแต่ละคนมีสิทธิได้รับทรัพย์มรดกทั้งในฐานะทายาทโดยธรรมและในฐานะทายาทโดยพินัยกรรมในขณะเดียวกันได้

2. ทายาทโดยพินัยกรรม

กรณีเจ้ามรดกได้แสดงเจตนายกทรัพย์สมบัติให้แก่บุคคลอื่นใดเป็นการเฉพาะ โดยการทำพินัยกรรม ทรัพย์มรดกจึงต้องตกทอดแก่บุคคลที่มีสิทธิตามที่ระบุไว้ในพินัยกรรมก่อน หากพินัยกรรมไม่มีผลบังคับตามกฎหมายหรือมีผลบังคับตามกฎหมายเฉพาะบางส่วน ทรัพย์มรดกดังกล่าวจึงจะตกทอดแก่ทายาทโดยธรรมตามลำดับต่อไป ทั้งนี้ ผู้มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยพินัยกรรมอาจเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่เครือญาติของเจ้ามรดกหรืออาจเป็นนิติบุคคลก็ได้ ซึ่งต่างจากกรณีผู้มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมที่ต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 944/2491 ช. เป็นพี่น้องร่วมบิดามารดากับ ล. ซึ่ง ล. เป็นมารดาของเจ้ามรดก ส่วน ป. เป็นพี่น้องร่วมบิดาแต่ต่างมารดากับ ล. ดังนั้น ช. และ ป. ย่อมเป็นน้ำและอาของเจ้ามรดก ทั้ง ช. และ ป. ย่อมเป็นญาติลำดับ 6 ใน มาตรา 1629 เช่นเดียวกัน

¹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1635 (1) ถ้ามีทายาทตาม มาตรา 1629 (1) ซึ่งยังมีชีวิตอยู่หรือมีผู้รับมรดกแทนที่แล้วแต่กรณี คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นมีสิทธิได้ส่วนแบ่งเสมือนหนึ่งว่าตนเป็นทายาทชั้นบุตร

2.1.3 ผู้จัดการมรดก

ผู้จัดการมรดกมีขึ้นเพื่อประโยชน์ของผู้มีสิทธิได้รับมรดกทุกคน เนื่องจากผู้มีสิทธิได้รับมรดกอาจมีหลายคนและทรัพย์สินแห่งกองมรดกอาจมีหลากหลายประเภท โดยทรัพย์สินมรดกบางประเภทต้องอาศัยอำนาจของผู้จัดการมรดกเพื่อดำเนินการ เช่น การดำเนินการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนของทรัพย์สินมรดก การถอนเงินฝากจากบัญชีเจ้ามรดก ดังนั้น ผู้จัดการมรดกจึงมีหน้าที่อำนวยความสะดวกในการรวบรวมและดำเนินการต่างๆ อันเกี่ยวกับทรัพย์สินแห่งกองมรดก ทั้งนี้ การจัดตั้งผู้จัดการมรดกสามารถดำเนินการได้ดังต่อไปนี้

1. ผู้จัดการมรดกโดยพินัยกรรม

หากเจ้ามรดกได้ทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้แก่บุคคลอื่นใด เจ้ามรดกอาจตั้งผู้จัดการมรดกโดยการกำหนดลงในพินัยกรรมเพื่อแสดงความประสงค์ว่าจะให้ผู้ใดเป็นผู้จัดการมรดกหรือให้ผู้ใดมีอำนาจตั้งผู้จัดการมรดกของตนเอง ทั้งนี้ ผู้ถูกตั้งเป็นผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมสามารถปฏิเสธการเป็นผู้จัดการมรดกได้

2. ผู้จัดการมรดกโดยคำสั่งศาล

เพื่อประโยชน์ในการจัดการทรัพย์สินแห่งกองมรดก ทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมที่มีสิทธิได้รับมรดก ผู้มีส่วนได้เสีย หรือพนักงานอัยการอาจร้องขอให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกได้ ในกรณีที่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมได้สูญหายไป หรืออยู่นอกราชอาณาจักร หรือเป็นผู้เยาว์ หรือในกรณีที่ผู้จัดการมรดกหรือทายาทไม่สามารถหรือไม่เต็มใจที่จะจัดการ หรือมีเหตุขัดข้องในการจัดการหรือในการแบ่งปัน หรือในกรณีข้อกำหนดพินัยกรรมที่ได้ตั้งผู้จัดการมรดกไว้ไม่มีผลใช้บังคับ ทั้งนี้ บุคคลที่จะเป็นผู้จัดการมรดกอาจเป็นทายาทหรือเป็นผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินแห่งกองมรดกหรือไม่ก็ได้ โดยศาลจะต้องพิจารณาถึงคุณสมบัติของบุคคลที่จะเป็นผู้จัดการมรดกและพฤติการณ์อื่นๆ ประกอบเพื่อประโยชน์สูงสุดในการจัดการทรัพย์สินแห่งกองมรดกต่อไป

3. ผู้จัดการมรดกโดยทายาทเป็นผู้ตั้ง

ผู้มีสิทธิรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมอาจตกลงระหว่างกันเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกขึ้นก็ได้ แต่สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบระหว่างผู้มีสิทธิรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมกับผู้จัดการมรดกต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยตัวแทน¹³

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4720/2541 ทายาทตกลงแต่งตั้งผู้จัดการมรดกได้ ซึ่งมีลักษณะเป็นตัวการ ตัวแทน ดังนั้น สิทธิและหน้าที่ระหว่างทายาทและผู้จัดการมรดกจึงต้องนำบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยตัวแทนมาใช้บังคับ ทายาทอาจจำกัดสิทธิผู้จัดการมรดกอย่างไรก็ได้ แต่สำหรับผู้จัดการมรดกโดยพินัยกรรมหรือโดยคำสั่งศาลนั้น เป็นเพียงผู้แทนของทายาทเท่านั้น

2.1.4 การชำระหนี้และการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดก

1. การชำระหนี้แห่งกองมรดก

เมื่อทายาทหรือผู้จัดการมรดกได้ดำเนินการรวบรวมทรัพย์สินของเจ้ามรดกได้ครบถ้วนแล้ว ก่อนดำเนินการแบ่งปันทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมให้เสร็จสิ้น เจ้าหนี้อาจบังคับชำระหนี้เต็มจำนวนจากทรัพย์สินแห่งกองมรดกได้ ถ้าหากได้ดำเนินการแบ่งปันทรัพย์สินแห่งมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมเรียบร้อยแล้ว เจ้าหนี้อาจเรียกให้ทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมคนใดคนหนึ่งชำระหนี้คืนให้แก่ตนได้ โดยไม่เกินจำนวนทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ผู้นั้นได้รับไป แต่ทายาทผู้ที่ได้ชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้เกินกว่าจำนวนทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ตนเองได้รับย่อมมีสิทธิไล่เบี้ยจากทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรมคนอื่นได้¹⁴

ทั้งนี้ ตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1739 กำหนดว่าการชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จะต้องไม่เป็นการเสื่อมเสียแก่บรรดาเจ้าหนี้อื่นที่มีสิทธิพิเศษ และบรรดาเจ้าหนี้มีประกันโดยการจำนำหรือการจำนอง ซึ่งการชำระหนี้จะต้องดำเนินการชำระแก่เจ้าหนี้ตามลำดับดังต่อไปนี้

- 1) ค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์อันร่วมกันของกองมรดก
- 2) ค่าใช้จ่ายในการทำศพเจ้ามรดก
- 3) ค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกค้างชำระอยู่
- 4) ค่าจ้างซึ่งเจ้ามรดกค้างชำระแก่เสมียน คนใช้ และคนงาน
- 5) ค่าเครื่องอุปโภคบริโภคอันจำเป็นประจำวันซึ่งส่งให้แก่เจ้ามรดก
- 6) หนี้สินสามัญของเจ้ามรดก
- 7) บำเหน็จของผู้จัดการมรดก ถ้ามี

หากทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีหลากหลายประเภทและทายาทมีจำนวนหลายคน เพื่อประโยชน์ในการนำทรัพย์สินแห่งกองมรดกชำระหนี้และตัดปัญหาได้แย้งหรือถกเถียงกันระหว่างทายาทในการตัดสินใจว่าจะนำทรัพย์สินแห่งกองมรดกขึ้นใดชำระหนี้ กฎหมายจึงกำหนดไว้ว่าต้องจัดสรรทรัพย์สินแห่งกองมรดกเพื่อชำระหนี้ตามลำดับดังต่อไปนี้ เว้นแต่กรณีเจ้ามรดกหรือกฎหมายจะได้กำหนดไว้เป็นประการอื่น

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3613/2525 ทรัพย์มรดกยังมีได้แบ่งปันระหว่างทายาท เจ้าหนี้กองมรดกอาจบังคับชำระหนี้เต็มจำนวนจากกองมรดกได้ เมื่อจำเลยชำระหนี้ที่กองมรดกจะต้องชำระไปก็ต้องหักจากกองมรดกใช้ให้จำเลยก่อนส่วนที่เหลือจึงจะแบ่งให้ทายาทได้

- 1) ทรัพย์สินอื่นๆ นอกจากอสังหาริมทรัพย์
 - 2) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งจัดสรรไว้ชัดเจนในพินัยกรรมว่า สำหรับการชำระหนี้ถ้าหากว่ามีทรัพย์สินเช่นนั้น
 - 3) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งทายาทโดยธรรมชอบที่จะได้รับในฐานะเช่นนั้น
 - 4) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้แก่ผู้ใดคนหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าผู้ันต้องชำระหนี้ของเจ้ามรดก
 - 5) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้โดยลักษณะทั่วไป
 - 6) ทรัพย์สินเฉพาะอย่างซึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมให้โดยลักษณะเฉพาะ
- ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ได้จัดสรรไว้ตามลำดับดังกล่าวให้นำขายทอดตลาดแต่ทายาทคนใดคนหนึ่งอาจไม่ให้ขายทรัพย์สินดังกล่าวโดยการชำระราคาทรัพย์สินนั้นในจำนวนทั้งหมดหรือในจำนวนบางส่วนตามที่ผู้ตราค่าได้กำหนด เพื่อนำไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ต่อไป

2. การแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดก

เมื่อผู้จัดการมรดกหรือทายาทได้รวบรวมทรัพย์สินแห่งกองมรดกครบถ้วนและดำเนินการนำทรัพย์สินแห่งกองมรดกชำระแก่เจ้าหนี้ด้วยทรัพย์สินที่กำหนดไว้ตามลำดับเรียบร้อยแล้ว ทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เหลือย่อมต้องนำมาแบ่งปันให้แก่ทายาทผู้มีสิทธิได้รับมรดกต่อไป ดังต่อไปนี้

1) การแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้แก่ทายาทโดยพินัยกรรม

หากเจ้ามรดกทำพินัยกรรมเพื่อแสดงความประสงค์ยกทรัพย์สินให้แก่ผู้ใดก่อนตาย และพินัยกรรมนั้นมีผลใช้บังคับตามกฎหมาย ทรัพย์สินแห่งกองมรดกย่อมตกทอดแก่บุคคลที่เจ้ามรดกได้ระบุไว้ในพินัยกรรมไม่ว่าบุคคลดังกล่าวจะมีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ หากพินัยกรรมมีลักษณะยกทรัพย์สินเฉพาะอย่างให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือพินัยกรรมมีผลใช้บังคับเพียงบางส่วน ทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในพินัยกรรมต้องตกทอดแก่ทายาทโดยธรรมตามลำดับต่อไป ดังนั้น ในกรณีดังกล่าวผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกจึงอาจเป็นผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยพินัยกรรมและในฐานะทายาทโดยธรรมในขณะเดียวกันได้

2) การแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกแก่ทายาทโดยธรรม

หากเจ้ามรดกไม่ได้ทำพินัยกรรมหรือทำพินัยกรรมไว้แต่ไม่มีผลบังคับใช้ทั้งหมดหรือบางส่วน เช่น พินัยกรรมเป็นโมฆะ หรือเจ้ามรดกได้ทำพินัยกรรมสำหรับทรัพย์สินบางส่วน ทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนนั้นย่อมตกทอดแก่ทายาทโดยธรรมตามลำดับก่อนและหลัง¹⁵

¹⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ทายาทโดยธรรมที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับตัวเจ้ามรดกมากที่สุดจะเป็นผู้มีสิทธิรับทรัพย์สินแห่งกองมรดกก่อนทายาทโดยธรรมที่มีความใกล้เคียงที่ห่างออกไป หากทายาทโดยธรรมผู้อยู่ในลำดับก่อนหน้ามีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกย่อมตัดสิทธิในการรับทรัพย์สินแห่งกองมรดกของทายาทโดยธรรมในลำดับต่อไป แต่ในกรณีทายาทโดยธรรมในฐานะผู้สืบสันดานกับทายาทโดยธรรมในฐานะบิดามารดาไม่ตัดสิทธิการได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกของกันและกัน ดังนั้นหากเจ้ามรดกยังคงมีชีวิตทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629 (1) และทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629 (2) ทายาทดังกล่าวย่อมมีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในสัดส่วนที่เท่ากัน ส่วนทายาทโดยธรรมในฐานะพี่น้อง ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า และอา จะมีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกต่อเมื่อทายาทโดยธรรมลำดับก่อนหน้าตนเองนั้นไม่มีสิทธิและไม่มีผู้สืบสิทธิในการได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก

ส่วนทายาทโดยธรรมในฐานะคู่สมรสที่จดทะเบียนโดยชอบด้วยกฎหมาย หากยังคงมีชีวิตอยู่ในขณะที่เจ้ามรดกเสียชีวิตย่อมมีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเช่นกัน แต่สัดส่วนจะแตกต่างกันไป ดังนี้

2.1) ในกรณีทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629 (1) ยังคงมีชีวิตอยู่หรือมีผู้รับมรดกแทนที่ และทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629 (2) ยังคงมีชีวิตอยู่ คู่สมรสย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินแห่งกองมรดกในสัดส่วนเท่าๆ กันกับทายาทโดยธรรมดังกล่าว

2.2) ในกรณีไม่มีทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629 (1) แต่มีทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629 (2) หรือ กรณีมีแต่ทายาทตาม มาตรา 1629 (3) คู่สมรสย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินแห่งกองมรดกจำนวนกึ่งหนึ่ง

มาตรา 1629 ทายาทโดยธรรมมีหกลำดับเท่านั้น และภายใต้บังคับแห่งมาตรา 1603 วรรคสอง แต่ละลำดับมีสิทธิได้รับมรดกก่อนหลังดังต่อไปนี้ คือ

- (1) ผู้สืบสันดาน
- (2) บิดามารดา
- (3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน
- (4) พี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน
- (5) ปู่ ย่า ตา ยาย
- (6) ลุง ป้า น้า อา

คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นก็เป็นทายาทโดยธรรม ภายใต้บังคับของบทบัญญัติพิเศษแห่งมาตรา

2.3) ในกรณีทายาทตามมาตรา 1629 (4) หรือ (6) ยังคงมีชีวิตอยู่หรือมีผู้รับมรดกแทนที่ หรือในกรณีทายาทตามมาตรา 1629 (5) ยังมีชีวิตอยู่ คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกจำนวนสองในสามส่วน

2.4) ในกรณีไม่มีทายาทตามมาตรา 1629 คู่สมรสที่ยังคงมีชีวิตอยู่มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกทั้งหมด

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าสามีหรือภริยาของเจ้ามรดกที่ยังคงมีชีวิตอยู่มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในทุกกรณี แต่สัดส่วนในทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ได้รับจะแตกต่างกันตามลำดับชั้นของทายาทที่ระบุไว้ใน มาตรา 1629 หากทายาทที่ได้รับมีความใกล้ชิดห่างจากเจ้ามรดกเท่าไรสามีหรือภริยาของเจ้ามรดกก็ยังได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในสัดส่วนที่เพิ่มมากขึ้นเท่านั้น ทั้งนี้หากเจ้ามรดกไม่มีทายาททรัพย์สินแห่งกองมรดกย่อมตกทอดแก่แผ่นดิน

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดหลักเกณฑ์ของทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่จะต้องรวบรวมเพื่อแบ่งปันให้แก่ทายาท กำหนดผู้มีอำนาจในการจัดการรวบรวมทรัพย์สินแห่งกองมรดกและกำหนดหลักเกณฑ์การชำระหนี้แห่งกองมรดกไว้ รวมถึงการแบ่งลักษณะของทายาทที่มีสิทธิได้รับมรดกไว้สองประเภท คือ ทายาทโดยธรรม และทายาทโดยพินัยกรรม ซึ่งทายาทโดยธรรมจะได้รับมรดกในลำดับก่อนหลังตามที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งสัดส่วนของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละลำดับชั้นได้รับมีจำนวนแตกต่างกัน เนื่องจากกฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ทายาทที่ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกได้รับมรดกในสัดส่วนที่มากกว่าทายาทที่ห่างออกไป ดังนั้น หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงควรต้องกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ ให้สอดคล้องตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้

2.2 แนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมรดก

รัฐมีหน้าที่พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาพัฒนาประเทศ ดังนั้น แนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีจึงเป็นหลักการสำคัญในการนำมาปรับใช้ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินการรวมทั้งเกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคกับประชาชนผู้เสียภาษีให้มากที่สุด

2.2.1 หลักการทั่วไปทางภาษี

เมื่อรัฐมีหน้าที่หลักในการบริหารจัดการประเทศเพื่อให้ประเทศพัฒนาและเพื่อให้ประชาชนได้รับความอยู่ดีมีสุข รัฐบาลจึงต้องมีรายได้มาเพื่อดำเนินการตามนโยบายต่างๆ ซึ่งรายได้สำคัญของรัฐบาลคือการจัดเก็บภาษี อันถือเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญอย่างหนึ่ง

2.2.1.1 ภาษีในฐานะเป็นเครื่องมือทางการคลังในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม

แม้ว่าในทางทฤษฎีจะเชื่อว่าเศรษฐกิจจะมีเสถียรภาพมากที่สุด หากรัฐปล่อยให้กลไกทางเศรษฐกิจทำงานด้วยตัวของมันเองโดยไม่ต้องมีการเข้าไปแทรกแซง แต่เมื่อในความเป็นจริงกลไกทางเศรษฐกิจไม่สามารถที่จะทำหน้าที่ด้วยตัวของมันเองได้อย่างสมบูรณ์แบบ รัฐจึงต้องเข้ามามีบทบาทสำคัญในการกำหนดนโยบายและมาตรการต่างๆ เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนกลไกทางเศรษฐกิจให้มีเสถียรภาพยิ่งขึ้น โดยรัฐจะใช้มาตรการทางภาษี การใช้จ่ายของรัฐ และการกอบกู้หนี้สาธารณะเป็นเครื่องมือทางการคลังในการดำเนินกิจการทางเศรษฐกิจให้เป็นไปตามแนวนโยบายและมาตรการต่างๆ ของรัฐ ดังนั้น รัฐจึงมีหน้าที่สำคัญอันเป็นพื้นฐานในการดำเนินการทางเศรษฐกิจ 3 ประการ คือ

(1) หน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม

เมื่อทรัพยากรภายในประเทศมีอยู่อย่างจำกัด แต่ความต้องการใช้ทรัพยากรเพื่อผลิตสินค้าและบริการของประชาชนมีอย่างไม่จำกัด รัฐจึงมีหน้าที่สำคัญในการแทรกแซงเพื่อจัดสรรให้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเพียงพอต่อความต้องการของประชาชน เช่น การเข้ามาจัดสรรหรือควบคุมเองโดยตรง การใช้นโยบายทางการเงิน หรือการใช้นโยบายทางภาษี เป็นต้น

(2) หน้าที่ในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม

เพื่อลดปัญหาความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของประชาชนในสังคม รัฐจึงมีหน้าที่สำคัญในการจัดสรรระบบการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม ทั้งนี้ รัฐอาจใช้กลไกทางการเมืองและกลไกทางเศรษฐกิจเพื่อให้ประชาชนในประเทศได้มีโอกาสในการบริโภคและได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการ รวมถึงโอกาสในการสะสมความมั่งคั่งอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมกัน เช่น การใช้มาตรการทางภาษี การใช้มาตรการประกันรายได้ขั้นต่ำ หรือการเพิ่มโครงการรัฐสวัสดิการให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น เป็นต้น

(3) หน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

เพื่อให้เศรษฐกิจภายในประเทศเป็นไปอย่างมีเสถียรภาพ รัฐจึงมีหน้าที่สำคัญที่จะต้องรักษาเสถียรภาพและคอยกระตุ้นการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจโดยการกำหนดนโยบายหรือมาตรการต่างๆ เพื่อแทรกแซงกลไกทางเศรษฐกิจให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อาทิเช่น กรณีประเทศประสบปัญหาสภาพการเงินเพื่อ รัฐอาจใช้นโยบายขึ้นภาษีเพื่อลดการบริโภคและการใช้จ่ายของประชาชนให้น้อยลง เพื่อปรับสมดุลทางเศรษฐกิจระหว่างอุปสงค์และอุปทานให้เท่าเทียมกัน หรือกรณีประเทศประสบปัญหาสภาพการเงินฝืด รัฐอาจใช้นโยบายลดอัตราภาษีลงเพื่อช่วยเหลือให้ประชาชนมีความสามารถในการใช้จ่ายมากขึ้น เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีถือเป็นมาตรการสำคัญทางการคลังอย่างหนึ่งของรัฐ เพื่อช่วยส่งเสริมและพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศ แต่ทั้งนี้ แนวทางการแทรกแซงกลไกทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศย่อมแตกต่างกันไปตามนโยบายและระบบเศรษฐกิจของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ¹⁶

2.2.1.2 แนวคิดทั่วไปเกี่ยวกับฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษี

แนวคิดเกี่ยวกับฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษี ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่รัฐจะนำมาพิจารณาประกอบกันเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีกับประชาชน

(1) ฐานภาษี¹⁷

ฐานภาษี คือ สิ่งที่ถูกใช้เป็นเกณฑ์เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีที่จะต้องถูกจัดเก็บ ซึ่งฐานภาษีที่นำมาประเมินเพื่อเสียภาษีนั้นมีหลากหลายรูปแบบ โดยสามารถจำแนกได้ 4 ประเภท ดังนี้

1. ฐานรายได้

ฐานรายได้เป็นฐานภาษีที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้มีลักษณะเป็นการจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีรายได้ อย่างแท้จริง ซึ่งภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานรายได้มี 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้สุทธิ และภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ

2. ฐานการบริโภค

ฐานการบริโภคถือเป็นฐานภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่ง ซึ่งมีกระบวนการจัดเก็บที่ไม่ซับซ้อน การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคจะมุ่งเน้นจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการอุปโภค บริโภค หรือจัดเก็บภาษีจากการซื้อ การขาย การแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่างๆ เนื่องจากการบริโภคดังกล่าวถือเป็นภาระนำทรัพยากรของรัฐไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัว ผู้บริโภคจึงสมควรที่จะต้องตอบแทนรัฐด้วยการเสียภาษีตามสัดส่วนที่ตนได้บริโภคไป แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นระหว่างผู้บริโภคที่มีรายได้แตกต่างกัน หากเทียบสัดส่วนของการบริโภคในจำนวนที่เท่ากับรายได้อันแตกต่างกันแล้วจะเห็นว่า ผู้ที่มีรายได้น้อยจะเสียค่าใช้จ่ายในการบริโภคเป็นส่วนใหญ่ของรายได้ แต่ผู้ที่มีรายได้สูงจะเสียค่าใช้จ่ายในการบริโภคเป็นส่วนน้อยของรายได้ จึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ผู้ที่มีรายได้น้อยแบกรับภาระภาษีการบริโภคในอัตราส่วนที่สูงกว่า ซึ่งภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

¹⁶ เกริกเกรียงรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 3 – 9.

¹⁷ เพ็งอ้วง, น. 116 – 170.

3. ฐานความมั่งคั่ง

ฐานความมั่งคั่งเป็นฐานภาษีที่มุ่งเน้นจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีความมั่งคั่งจากการสะสมทรัพย์สินไว้ในรูปแบบต่างๆ ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง รถยนต์ และหุ้น เป็นต้น ซึ่งบุคคลที่มีความมั่งคั่งดังกล่าวยังสามารถได้รับประโยชน์หรือรายได้จากทรัพย์สินที่สะสมไว้ อีกทั้งยังสามารถสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดการสะสมทรัพย์สินกระจุกตัวอยู่กับบุคคลเพียงบางกลุ่ม รัฐจึงมีการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งตามความสามารถในการเสียภาษี อันเป็นไปตามหลักการที่ว่า บุคคลใดมีความมั่งคั่งมากย่อมต้องเสียภาษีมาก บุคคลใดมีความมั่งคั่งน้อยย่อมต้องเสียภาษีน้อย ซึ่งภาษีที่จัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งได้แก่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษียรถยนต์ และภาษีมรดก เป็นต้น

4. ฐานอื่นๆ

ฐานอื่นๆเป็นฐานภาษีที่จัดเก็บนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่ง ซึ่งการจัดเก็บภาษีในฐานอื่นๆ มักจะเกิดขึ้นเพื่อส่งเสริมแนวนโยบายของรัฐให้บรรลุวัตถุประสงค์เป็นหลัก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากฐานดังกล่าวจึงไม่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ ทั้งนี้ประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีจากฐานอื่นๆ อันได้แก่ ภาษีชายโสด เป็นฐานภาษีที่จัดเก็บเพื่อสนองนโยบายของรัฐที่ต้องการเพิ่มประชากรในประเทศ หากชายใดมีครอบครัวย่อมไม่ต้องเสียภาษีจากฐานนี้ เป็นต้น

(2) อัตราภาษี¹⁸

อัตราภาษี คือ จำนวนอัตราภาษีที่รัฐกำหนดไว้สำหรับฐานภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งและนำอัตราภาษีที่กำหนดไว้ดังกล่าวคูณกับฐานภาษีเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องชำระให้แก่รัฐต่อไป ทั้งนี้อัตราภาษีสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังต่อไปนี้

1. อัตราภาษีแบบก้าวหน้า

อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ อัตราภาษีที่จะกำหนดอัตราเพิ่มขึ้นตามขนาดของฐานภาษี หากฐานภาษีมีจำนวนมากอัตราภาษีจะยิ่งสูง หากฐานภาษีมีจำนวนน้อยอัตราภาษีจะยิ่งต่ำ ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าอัตราภาษีจะก้าวหน้าตามฐานภาษีที่มากขึ้น อีกทั้งอัตราภาษีแบบก้าวหน้ายังมีลักษณะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี และก่อให้เกิดการกระจายรายได้ อย่างเป็นธรรมมากขึ้น ภาษีที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ได้แก่ ภาษีเงินได้ เป็นต้น

¹⁸ ศุภลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2555), น.10 – 11.

2. อัตราภาษีแบบคงที่

อัตราภาษีแบบคงที่ คือ อัตราภาษีที่กำหนดไว้ในอัตราเดียว โดยไม่คำนึงว่าฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือจำนวนน้อยก็ตาม อัตราภาษีดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนแปลงตามจำนวนฐานภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ย่อมก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมแก่ผู้มีฐานภาษีน้อยต้องแบกรับภาระทางภาษีมากกว่าผู้มีฐานภาษีมาก ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีด้วยตนเอง ซึ่งภาษีที่จัดเก็บในอัตราภาษีแบบคงที่ ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีการรับมรดก เป็นต้น

3. อัตราภาษีแบบลดถอย

อัตราภาษีแบบลดถอย คือ อัตราภาษีที่กำหนดจะลดน้อยถอยลงตามฐานภาษีที่ใหญ่ขึ้น ยิ่งฐานภาษีใหญ่ขึ้นอัตราภาษีจะยิ่งน้อยลงตามลำดับ หากฐานภาษียิ่งเล็กอัตราภาษีจะยิ่งเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ซึ่งภาษีที่จัดเก็บในอัตราแบบลดถอย ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น

(3) มาตรการบรรเทาภาระภาษี

เมื่อรัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำไปพัฒนาด้านต่างๆ อันเป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม ซึ่งประชาชนผู้ถูกบังคับจัดเก็บภาษีไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐ ด้วยเหตุผลดังกล่าวรัฐจึงควรมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระทางภาษีมากเกินไป อันอาจนำไปสู่การต่อต้านและหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษี ซึ่งมาตรการบรรเทาภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 วิธี ดังนี้

1. การปรับปรุงฐานภาษี (Adjustment to Tax Base)¹⁹

การปรับปรุงฐานภาษี คือ การกำหนดมาตรการให้ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนหรือหนี้สินและภาระผูกพันต่างๆ มาหักออกจากฐานภาษี เพื่อเป็นการปรับปรุงฐานภาษีประเภทนั้นให้เป็นฐานภาษีสุทธิก่อนนำไปคำนวณสำหรับเสียภาษีต่อไป ซึ่งการปรับปรุงฐานภาษีดังกล่าวก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น โดยมาตรการบรรเทาภาระภาษีด้วยวิธีการปรับปรุงฐานภาษี ได้แก่

1) วิธีการยกเว้น

วิธีการยกเว้น คือ การกำหนดให้ทรัพย์สินบางประเภทหรือบุคคลบางประเภทได้รับการยกเว้น โดยการกำหนดให้ทรัพย์สินบางประเภทไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี หรือการกำหนดยกเว้นให้บุคคลบางประเภทที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีแต่ไม่ต้อง

¹⁹ ศานิต รุ่งน้อย, “การศึกษาความเหมาะสมในการนำระบบภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย,” (วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, รุ่นที่ 43) น.9 – 10.

มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น การกำหนดวิธียกเว้นดังกล่าวจึงเป็นมาตรการปรับปรุงฐานภาษีอย่างหนึ่งที่ช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้

2) การหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่าย คือ การกำหนดจำนวนและประเภทของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักออกจากมูลฐานภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นถือเป็นต้นทุนที่ก่อให้เกิดเงินได้ ทรัพย์สิน หรือสิ่งอื่นใดอันก่อให้เกิดฐานภาษี ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในส่วนดังกล่าวจึงถือเป็นต้นทุนที่เสียไป จึงควรนำมาหักออกเพื่อปรับปรุงฐานภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายแบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ

2.1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เป็นวิธีการหักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัวตามที่กำหนดไว้ หรือในอัตราที่กำหนดไว้เป็นจำนวนร้อยละของมูลฐานภาษี โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมากหรือน้อยกว่าที่กำหนดไว้

2.2) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เป็นวิธีการกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริงที่ได้จ่ายไป แต่ทั้งนี้ต้องมีหลักฐานของค่าใช้จ่ายดังกล่าวประกอบด้วย²⁰

3) การหักค่าลดหย่อน

การหักค่าลดหย่อน คือ การที่รัฐกำหนดประเภทและจำนวนของค่าลดหย่อนสำหรับฐานภาษีประเภทต่างๆ ให้สอดคล้องและตอบสนองนโยบายต่างๆ ของรัฐ อาทิเช่น การช่วยส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิต การช่วยส่งเสริมสถาบันครอบครัวให้มีความกตัญญู การช่วยส่งเสริมทางการศึกษา การช่วยเหลือกันในสังคม และเพื่อช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจ ทั้งนี้ การหักค่าลดหย่อนถือเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีด้วยวิธีการปรับปรุงฐานภาษีเพิ่มอีกทางหนึ่งหลังจากหักค่าใช้จ่ายไปก่อนหน้าแล้ว²¹

2. การบรรเทาภาระภาษี²²

เมื่อผู้เสียภาษีได้ดำเนินการชำระภาษีตามหน้าที่เรียบร้อยแล้ว หากมีเหตุอันทำให้ต้องเสียภาษีจากฐานภาษีเดิมที่เคยได้ชำระไปแล้วอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเพิ่มความเป็นธรรมและช่วยแบ่งเบาภาระทางภาษี รัฐจึงกำหนดมาตรการแบ่งเบาภาระภาษีโดยการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีนำจำนวนภาษีที่เคยชำระไว้ก่อนหน้ามาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระอีกครั้งได้

²⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2556), น.259 – 262.

²¹ เพ็งอ่าง, น.270 – 271.

²² ศานิต รุ่งน้อย, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 18, น.11.

1) วิธีการเครดิต

วิธีการเครดิตภาษี คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการชำระภาษีในฐานภาษีเดียวกันมาก่อนหน้าเรียบร้อยแล้ว หากต่อมาผู้เสียภาษียังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในฐานภาษีเดียวกันอีก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีหรือขอจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน รัฐอาจอนุญาตให้นำภาษีที่เคยได้ชำระไว้เรียบร้อยแล้วก่อนหน้านี้ หักออกจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียหรือคืนภาษีจำนวนที่ได้ชำระไว้เกิน เพื่อช่วยบรรเทาภาระในการชำระภาษีอีกครั้งหนึ่ง

2) วิธีการลดหย่อน

วิธีการลดหย่อน คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไว้เรียบร้อยแล้ว แต่ถูกจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดิมอีกครั้งหนึ่ง รัฐอาจกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีด้วยการอนุญาตให้นำจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในฐานภาษีเดียวกันมาหักลดหย่อนกับจำนวนภาษีที่จะต้องเสียอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้ รัฐอาจจะอนุญาตให้นำภาษีในส่วนที่ได้ชำระไว้แล้วมาหักลดหย่อนได้ทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนตามที่รัฐกำหนดไว้ก็ได้

เมื่อรัฐสามารถที่จะเลือกจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีแต่ละประเภทตามนโยบายหรือวัตถุประสงค์ของรัฐได้ รัฐจึงต้องคำนึงถึงผลกระทบที่อาจก่อให้เกิดขึ้นแก่ประชาชนหรือเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ประกอบกับการกำหนดรูปแบบอัตราภาษีสำหรับฐานภาษีแต่ละประเภท รัฐจะต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น เช่น รัฐต้องการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้หรือสร้างความเป็นธรรมในสังคม รัฐควรเลือกจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้า เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ในสัดส่วนที่สัมพันธ์กันกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน และหากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสะดวกในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นหลัก รัฐควรเลือกจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ เพื่อให้ง่ายและสะดวกต่อการประเมินจัดเก็บภาษี เป็นต้น ทั้งนี้การกำหนดอัตราภาษีของการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น รัฐจะต้องคำนึงถึงภาระทางภาษีที่จะเกิดขึ้นแก่ประชาชน เช่น ฐานภาษีประเภทใดมีผู้เสียภาษีจำนวนมาก การกำหนดอัตราภาษีควรจัดเก็บในอัตรารต่ำ เนื่องจากจะมีผู้ได้รับผลกระทบในการจัดเก็บภาษีในวงกว้าง ดังเช่นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น รวมถึงการพิจารณาถึงสถานะทางเศรษฐกิจและนโยบายในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้นประกอบด้วย และเมื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนจึงสมควรอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อบรรเทาผลกระทบในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทที่เกิดขึ้นตามความเหมาะสม ดังนั้น การจัดเก็บภาษีรัฐจึงต้องพิจารณาถึงความสอดคล้องในการกำหนดฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับฐานภาษีแต่ละประเภท เพื่อให้รัฐบรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีในประเภทนั้นๆ ต่อไป

2.2.2 หลักการการจัดเก็บภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกถือเป็นวิธีการหนึ่งที่จะลดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบระหว่างบุคคลผู้มีสิทธิได้รับมรดกจากผู้ตาย การจัดเก็บภาษีมรดกจึงถือเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐที่สามารถสร้างความเป็นธรรมและกระจายความเสมอภาคในทางเศรษฐกิจให้แก่ประชาชนในสังคมได้ด้วยเหตุผลดังกล่าวการจัดเก็บภาษีมรดกจึงแพร่หลายและมีการจัดเก็บมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานในหลายประเทศ

2.2.2.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีที่เริ่มมีการจัดเก็บมาเป็นเวลานานและยังคงเป็นที่นิยมในการจัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ภาษีมรดกจะจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งของผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง เช่น ที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง และรถยนต์ เป็นต้น ภาษีมรดกถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญสำหรับท้องถิ่นแต่การจัดเก็บอาจเป็นหน้าที่ของรัฐบาลส่วนกลางก็ได้²³ โดยประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก และเพิ่มการจัดเก็บภาษีการรับมรดกขึ้นมาอีกรูปแบบหนึ่ง เป็นต้น

ภาษีมรดก คือ ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง โดยจัดเก็บตามมูลค่าแห่งทรัพย์สินที่ครอบครองเป็นสำคัญ การจัดเก็บภาษีมรดกของแต่ละประเทศจะมีลักษณะและประเภทในการจัดเก็บแตกต่างกันไป โดยขึ้นอยู่กับโครงสร้างทางภาษี เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ ภาษีมรดกแบ่งเป็น 3 ประเภท ดังนี้²⁴

(1) ภาษีมรดกทั่วไป (General Property Tax)

ภาษีมรดกทั่วไป หมายความรวมถึง อสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น รถยนต์ เพชร ทอง เป็นต้น ส่วนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น หุ่น สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

ดังนั้น ภาษีมรดกทั่วไปจึงจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดโดยไม่มี การยกเว้น ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีต้องถูกนำมารวมเพื่อคำนวณหามูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมด

²³ ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545) น.15.

²⁴ วรมงคล ยศะทัตต์, “การวิเคราะห์ภาษีมรดก : กรณีศึกษาภาษีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555) น.21 - 23.

เพื่อนำไปใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี แต่ในทางปฏิบัติค่อนข้างที่จะเป็นไปได้ยาก เนื่องจากปัญหาในการรวบรวมทรัพย์สินทั้งหมดของผู้เสียภาษีแต่ละคนเป็นไปได้ยาก อีกทั้งยังมีปัญหาในเรื่องการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินบางชนิดที่ไม่มีราคาซื้อขายกันทั่วไป เช่น วัตถุโบราณ พระเครื่อง เครื่องรางของขลัง เป็นต้น

(2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax)

ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างจะจัดเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินบางประเภทที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน โดยทั่วไปมักจะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินที่สามารถระบุมูลค่าได้แน่นอน เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือน ภาษีรถยนต์ เป็นต้น ส่วนทรัพย์สินอื่นๆ ที่ไม่สามารถจัดเก็บได้ในรูปแบบภาษีทรัพย์สินก็จะเล็งไปจัดเก็บในรูปแบบภาษีการค้าหรือภาษีการขายแทน

(3) ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ (Property Transfer Tax)

ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือจะจัดเก็บภาษีเมื่อมีการโอนเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินขึ้น ได้แก่ ภาษีการให้โดยเสน่หา ภาษีมรดก เป็นต้น

ภาษีมรดกจึงมีลักษณะเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งซึ่งจะจัดเก็บภาษีต่อเมื่อมีความตายเกิดขึ้นเท่านั้น เมื่อผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินมรดกอันถือเป็นลาภลอยก่อให้เกิดทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นและมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นแก่ผู้รับมรดก โดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนและไม่ต้องเหน็ดเหนื่อยทำงานเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมรดกมาแต่ประการใด ดังนั้น ผู้รับมรดกจึงควรเสียภาษีมรดกให้แก่รัฐเพราะการได้รับประโยชน์ดังกล่าว

ความหมายของภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งซึ่งเรียกเก็บเมื่อมีความตายเกิดขึ้น โดยมีชื่อเรียกแตกต่างกันตามลักษณะของผู้รับภาระภาษีและเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการจัดเก็บภาษีของรัฐจึงมีชื่อเรียกแตกต่างกัน ดังนี้²⁵

1. ภาษีมรดก (Death Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลที่ถึงแก่ความตาย ผู้ตายเป็นผู้รับภาระทางภาษี โดยประเมินภาษีจากทรัพย์สินของผู้ตาย

2. ภาษีกองมรดก (Estate Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินหรือกองมรดกของผู้ตาย โดยจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตาย ซึ่งการจัดเก็บภาษีแบบกองมรดก (Estate Tax) เป็นที่นิยมจัดเก็บในหลายประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศไต้หวัน และประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น

²⁵ ฤทัย พูลสวัสดิ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 20*, น.18 – 20.

3. ภาษีการโอน (Transfer Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ทายาทหรือบุคคลอื่นครอบครองแทน บางประเทศนิยมจัดเก็บเพื่อความสะดวกในการบริหารภาษี²⁶

4. ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากผู้รับมรดกหรือทายาทของผู้ตาย โดยผู้รับมรดกหรือทายาทของผู้ตายแต่ละรายต้องจ่ายภาษีจากมูลค่าของมรดกที่ได้รับ การจัดเก็บภาษีแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นอีกรูปแบบหนึ่งที่นิยมจัดเก็บในหลายประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศญี่ปุ่น และประเทศเกาหลีใต้ เป็นต้น

5. ภาษีการให้ (Gift Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นโดยเสนหาขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ ภาษีการให้ สามารถแบ่งออกเป็นสองชนิด คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) ผู้ให้ทรัพย์สินเป็นผู้มีภาระหน้าที่ในการเสียภาษี และภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ (Donee's Tax) ผู้รับทรัพย์สินเป็นผู้มีภาระหน้าที่ในการเสียภาษี ทั้งนี้ ภาษีการให้ (Gift Tax) มักจะจัดเก็บควบคู่กับภาษีมรดกเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

6. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยการได้รับมรดก ซึ่งถือว่าบุคคลนั้นมีรายได้เพิ่มขึ้นหรือร่ำรวยเพิ่มขึ้น จึงถือเป็นเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทหนึ่ง

7. ภาษีการโอนทรัพย์สิน (Capital Transfer Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการสืบทอดสิทธิในการรับมรดกบนความตาย เคยจัดเก็บในสหราชอาณาจักรและยกเลิกการจัดเก็บในปี 1985 ต่อมาได้นำมาใช้บังคับในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

ภาษีที่เรียกเก็บจากความตายในประเทศต่างๆ มีชื่อเรียกแตกต่างกันไปตามโครงสร้างทางภาษีและนโยบายในการจัดเก็บภาษีว่าจะเลือกจัดเก็บภาษีในรูปแบบใดให้เหมาะสมและสอดคล้องกับเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละรัฐ เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบังคับใช้จัดเก็บภาษีต่อไปนั่นเอง

หลักเกณฑ์ทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีเก่าแก่ประเภทหนึ่ง ซึ่งจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโบราณ โดยจัดเก็บมรดกจากกองทรัพย์มรดกของผู้ตาย แม้จะนำเงินรายได้มาสู่รัฐเป็นจำนวนน้อยก็ตามแต่ก็เป็นที่นิยมจัดเก็บโดยทั่วไปในประเทศที่พัฒนาแล้ว เนื่องจากภาษีมรดกมีลักษณะที่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและสามารถจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจในสังคมได้ ซึ่งหากจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้า (Progressive) จะยิ่งเพิ่มความเป็นธรรมมากขึ้น เพราะการจัดเก็บภาษี

²⁶ ดารณี ศิโรเวฐน์, “ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2520), น.30.

เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมรดกมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินแห่งกองมรดกอันตกทอดเป็นความมั่งคั่ง สูทหายาทุ่นลูกหลาน หากทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีมูลค่าสูง ความมั่งคั่งที่ตกทอดแก่ทายาทย่อมมากตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกจึงส่งผลให้ต้องเสียภาษีมรดกสูงขึ้น แต่ถ้าทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีมูลค่าน้อย ความมั่งคั่งที่ตกทอดสู่ทายาทย่อมน้อยลงตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกจึงส่งผลให้เสียภาษีมรดกน้อยลงไปด้วย อันเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์²⁷ อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีมรดกจะไม่ส่งผลกระทบต่อประชาชนส่วนใหญ่เพราะจัดเก็บจากกองมรดกหรือการรับมรดกเมื่อมีการตายเกิดขึ้นเท่านั้น²⁸

การจัดเก็บภาษีมรดกทั้งรูปแบบภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกควรต้องมีโครงสร้างและหลักเกณฑ์พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมรดกดังนี้

ผู้เสียภาษี²⁹

การจัดเก็บภาษีมรดกสามารถจำแนกประเภทของบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกกับรัฐด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. หลักภูมิลำเนา (Domicile)

การจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้หลักเกณฑ์ภูมิลำเนาสามารถแบ่งออกเป็นกรณีเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกเป็นบุคคลที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ และกรณีเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกที่ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ การแบ่งตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวเนื่องจากเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศใดย่อมได้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรและบริการต่างๆจากประเทศนั้น ดังนั้นทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ทำมาหาได้ในขณะที่ยังมีชีวิตย่อมควรจะถูกจัดเก็บภาษีจากประเทศที่ตนเองมีภูมิลำเนา

2. หลักสัญชาติ (Nationality)

การจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้หลักเกณฑ์ตามสัญชาติ การจัดเก็บภาษีมรดกตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะคำนึงถึงเฉพาะสัญชาติเท่านั้นโดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศเจ้าของสัญชาติหรือไม่ หากเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกมีสัญชาติของประเทศใด ประเทศนั้นย่อมมีสิทธิที่จะจัดเก็บภาษีมรดกได้ ไม่ว่าเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกจะมีถิ่นที่อยู่

²⁷ ญัฐยา ศรศักดิ์ดา, “มาตรการทางกฎหมายเพื่อส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.36.

²⁸ “ภาษีมรดก,” สืบค้นเมื่อวันที่ 4 พฤษภาคม 2558 , <http://www.oknation.net/blog/YPD/2007/05/11/entry-1>

²⁹ ศานิต รุ่งน้อย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 18*, น.7 - 8.

หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศอื่นใดในโลกก็ตาม ประเทศเจ้าของสัญชาติยังคงมีสิทธิจัดเก็บภาษีมรดกจากพลเมืองของตนอยู่นั่นเอง

3. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident)

การจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้หลักเกณฑ์ถิ่นที่อยู่ ในกรณีนี้แต่ละประเทศจะมีหลักเกณฑ์กำหนดแตกต่างกันไปว่าจะต้องอยู่ในประเทศชั่วคราวระยะเวลาเท่าไร อย่างไร จึงจะให้ถือว่าเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นๆ อาทิเช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 กำหนดว่า ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลาด้วยกัน แล้วถึงจำนวน 180 วัน ในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย เป็นต้น

การกำหนดหลักเกณฑ์ผู้เสียภาษีมรดกบางประเทศจะกำหนดไว้มากกว่าหนึ่งหลักเกณฑ์เพื่อให้ครอบคลุมและสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้อย่างทั่วถึง เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ทั้งหลักเกณฑ์ถิ่นที่อยู่และหลักเกณฑ์ตามสัญชาติโดยกำหนดแบ่งเป็นกรณีเจ้ามรดกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติสหรัฐอเมริกา กับกรณีเจ้ามรดกไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติสหรัฐอเมริกา ซึ่งจะกำหนดฐานภาษี จำนวนค่าลดหย่อนและจำนวนค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน รวมถึงประเทศไทยซึ่งใช้หลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีมรดกจากผู้มีสัญชาติไทยและผู้ที่ไม่ได้มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองเป็นสำคัญ แต่ไม่ได้มีผลกระทบถึงการคำนวณอัตราภาษีมรดกเช่นประเทศสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใด

ทรัพย์สินแห่งกองมรดก³⁰

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่นำมารวมเป็นฐานเพื่อคำนวณภาษีมรดกต่อไปสามารถแบ่งได้ ดังนี้

1. สำหรับเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกที่มีสัญชาติ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ในภายในประเทศ ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่จะนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษี ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สงหากริมทรัพย์ทั้งที่มีรูปร่างหรือไม่รูปร่าง ทั้งที่อยู่ในประเทศและนอกประเทศ ทั้งหมดของเจ้ามรดก ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) คือ หากผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดแล้ว ประเทศนั้นสามารถจัดเก็บเงินได้ทั้งที่เกิดขึ้นในประเทศและเกิดขึ้นนอกประเทศได้ทั้งหมดนั่นเอง

2. สำหรับเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดกไม่ได้มีสัญชาติ ไม่ได้มีภูมิลำเนา หรือไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในภายในประเทศ ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่จะนำมารวมเพื่อคำนวณภาษี ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สงหากริมทรัพย์ที่มีรูปร่างหรือไม่รูปร่างเฉพาะที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดก

³⁰ เพ็งอ้วง, น. 8 - 9.

เท่านั้น ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ คือ แม้ว่าผู้มีเงินได้จะมีได้มีสัญชาติ มิได้มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในประเทศ แต่มีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศนั้นจึงต้องมีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะในส่วนเงินได้ที่เกิดจากประเทศนั้นนั่นเอง

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกอาจได้รับการยกเว้น (Exemption) ไม่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณเป็นฐานภาษี ซึ่งแต่ละประเทศอาจกำหนดว่าบุคคลใดหรือทรัพย์สินใดได้รับการยกเว้นไว้แตกต่างกัน แต่ทรัพย์สินแห่งกองมรดกส่วนใหญ่ที่จะได้รับการยกเว้น ได้แก่

- 1 ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกให้แก่สถาบันการศึกษา มูลนิธิ องค์กรสาธารณกุศล หรือส่วนงานราชการ
2. เงินบำเหน็จ เงินบำนาญ หรือเงินประกันชีวิต ซึ่งจ่ายให้แก่ทายาทในจำนวนที่เหมาะสม
- 3 ทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นศิลปวัตถุที่มีมูลค่าทางวัฒนธรรมหรือประวัติศาสตร์ ซึ่งมอบให้แก่หน่วยงานราชการหรือพิพิธภัณฑ์เก็บรักษาไว้
4. ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกครอบครองไว้แทนในฐานะเป็นผู้พิทักษ์ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้จัดการมรดก

การกำหนดยกเว้นทรัพย์สินแห่งกองมรดกในบางประเทศอาจกำหนดไว้แตกต่างกันตามความเหมาะสมของแต่ละประเทศ ซึ่งประเทศไทยไม่ได้กำหนดยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีไว้ แต่กำหนดผู้รับมรดกที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก ดังนี้ ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกที่ตายก่อนวันที่กฎหมายใช้บังคับ คู่สมรสของเจ้ามรดก บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าเป็นความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ และบุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักก้อยที่ก้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

มาตรการบรรเทาภาระภาษี³¹

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นธรรมและไม่ก่อให้เกิดภาระทางภาษีแก่ทายาทหรือผู้รับมรดกมากเกินไป การคำนวณเพื่อหามูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิจึงควรต้องมีการปรับปรุงฐานภาษี ได้แก่ การหักหนี้สินและภาระผูกพัน ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน ก่อนนำมูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ได้รับมาคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ รวมถึงการเครดิตภาษีอันเนื่องมาจากการได้รับทรัพย์สินมรดกดังกล่าว ซึ่งมีหลักเกณฑ์รายละเอียดดังต่อไปนี้

³¹ เพ็งอ้วน, น. 9 – 11.

1. การหักหนี้สินและภาระผูกพัน

การอนุญาตให้นำจำนวนหนี้สินและภาระผูกพันมาหักออกจากกองมรดกได้นั้น ส่วนใหญ่กฎหมายของประเทศต่างๆ จะกำหนดหลักเกณฑ์ดังนี้

- 1) หนี้สินที่ถูกต้องตามกฎหมายของเจ้ามรดก
- 2) หนี้สิน หรือภาระผูกพันที่เจ้ามรดกที่ก่อขึ้นโดยสุจริตอันเป็นไปเพื่อ

ประโยชน์ของเจ้ามรดก

หนี้สินหรือภาระผูกพันที่ไม่อนุญาตให้นำมาหักออกจากกองมรดก ได้แก่

- 1) หนี้สินซึ่งเจ้ามรดกหรือกองมรดกอาจไล่เบี้ยกับบุคคลที่สามได้
- 2) หนี้สินหรือภาระผูกพันที่เจ้ามรดกก่อขึ้น โดยมีค่าตอบแทนอันได้มา

จากทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกหรือทายาทหรือผู้ได้รับมรดก

- 3) หนี้สินซึ่งไม่มีหลักฐานตามกฎหมาย
- 4) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

2. ค่าใช้จ่าย

กฎหมายในประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการรับมรดกมาหักกับมูลค่าทรัพย์สินมรดกได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าว ได้แก่

1) ค่าจัดการทรัพย์สินมรดก เช่น ค่าใช้จ่ายในการตั้งผู้จัดการมรดก หรือค่าใช้จ่ายในการโอนทรัพย์สินมรดก เป็นต้น ซึ่งจะกำหนดให้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้ตามที่ได้ใช้จ่ายไปจริง แต่อาจกำหนดจำนวนสูงสุดที่สามารถให้นำมาหักได้หรืออาจกำหนดจำนวนสูงสุดเป็นเปอร์เซ็นต์ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก

2) ค่าใช้จ่ายในการปลงศพที่สมแก่ฐานะานุรูปของเจ้ามรดกสามารถนำมาหักได้เท่าที่ได้ใช้จ่ายไปจริง แต่อาจกำหนดจำนวนสูงสุดที่สามารถให้นำมาหักได้หรืออาจกำหนดจำนวนสูงสุดเป็นเปอร์เซ็นต์ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก

3) ค่าภาษีอากรที่เจ้ามรดกค้างชำระแก่รัฐบาลหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น

3. ค่าลดหย่อน

เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระทางภาษีของทายาทหรือผู้รับมรดกกฎหมายของประเทศต่างๆ จึงอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนได้ ดังนี้

1) ค่าลดหย่อนสำหรับการกุศล ในกรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่องค์การสาธารณะ มูลนิธิ หรือองค์กรเพื่อการกุศลอื่น โดยกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนไว้เป็นเปอร์เซ็นต์ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกหรือตามจำนวนที่กำหนดไว้

2) ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของเจ้ามรดก อันได้แก่ ทรัพย์สินซึ่งเป็นของใช้หรือของส่วนตัวของเจ้ามรดกที่มีมูลค่าไม่สูง ทั้งนี้ มูลค่าจะต้องไม่เกินตามจำนวนที่กำหนดไว้

3) ค่าลดหย่อนสำหรับค่าเสียหายอันเกิดจากภัยธรรมชาติและอุบัติเหตุ อื่นๆ โดยมีเงื่อนไข เช่น ความเสียหายเกิดขึ้นก่อนครบกำหนดยื่นแบบแสดงเพื่อเสียภาษีมรดก เป็นต้น ทั้งนี้ หากทรัพย์สินมรดกดังกล่าวได้เคยถูกจัดเก็บภาษีไปในลักษณะเดียวกัน ก่อนหน้านั้น เพื่อเป็นการขจัดหรือบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธีการคืนหรือลดหย่อนภาษีตามที่กำหนดอัตราไว้ ซึ่งสามารถแยกประเภทได้ดังนี้

1) การบรรเทาภาระภาษีมรดกในกรณีการเสียภาษีมรดกไปแล้วในช่วงระยะเวลาหนึ่ง กล่าวคือ การบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้มีวัตถุประสงค์หลักในการบรรเทาภาระภาษีในกรณีผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกตายในระยะเวลากระชั้นชิดกัน เนื่องจากทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับมาถูกจัดเก็บภาษีมรดกไปแล้วทอดหนึ่ง ซึ่งผู้รับมรดกอาจยังไม่ได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาอย่างเต็มที่แต่เกิดการตายขึ้นเสียก่อน หากความตายเกิดขึ้นในระยะเวลาใกล้เคียงกันแต่รัฐกลับจัดเก็บภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยเช่นเดิมอาจดูเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม ดังนั้น ประเทศที่กำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้มักจะกำหนดให้สามารถนำภาษีมรดกที่เคยเสียไปแล้วมาลดหย่อนหรือเครดิตออกได้ ซึ่งจำนวนที่สามารถนำมาลดหย่อนหรือเครดิตได้นั้นขึ้นอยู่กับระยะเวลาตายของเจ้ามรดกและผู้รับมรดกว่ากระชั้นชิดกันมากน้อยแค่ไหน

2) การบรรเทาภาระภาษีในกรณีทรัพย์สินมรดกเคยถูกจัดเก็บภาษีการให้ กล่าวคือ เกือบทุกประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดกมักจะจัดเก็บภาษีมรดกควบคู่ไปกับภาษีการให้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก ดังนั้น ทรัพย์สินมรดกบางประเภทจึงอาจพึงถูกจัดเก็บภาษีการให้ก่อนเจ้ามรดกเสียชีวิต กรณีเช่นนี้มักจะกำหนดให้นำจำนวนภาษีการให้ที่เคยถูกจัดเก็บไปแล้วหักออกจากจำนวนภาษีมรดกที่ต้องเสีย

3) การบรรเทาภาระภาษีในกรณีถูกจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศไปแล้ว กล่าวคือ กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศที่กำหนดให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีมรดก โดยทรัพย์สินมรดกบางส่วนหรือทั้งหมดตั้งอยู่ในต่างประเทศ จึงทำให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีมรดกตามหลักภูมิลำเนาของเจ้ามรดกและถูกจัดเก็บภาษีมรดกตามหลักที่ตั้งของทรัพย์สินมรดกในต่างประเทศ ดังนั้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมรดกที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศไปแล้ว ส่วนใหญ่ประเทศต่างๆ จะกำหนดให้เครดิตจำนวนภาษีมรดกที่ได้เสียในต่างประเทศได้ไม่เกินจำนวนภาษีมรดกที่ต้องเสียตามหลักภูมิลำเนา

4) การบรรเทาภาระภาษีในกรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทบางประเภท กล่าวคือ เพื่อให้ผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติกับเจ้ามรดกได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินมรดก

มากกว่าผู้รับมรดกที่มีได้มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติกับเจ้ามรดกในต่างประเทศส่วนใหญ่จะกำหนดให้มีการลดหย่อนหรือเครดิตภาษีในอัตราลดหลั่นกันตามความใกล้ชิดระหว่างผู้รับมรดกและเจ้ามรดก

อัตราภาษี³²

การกำหนดอัตราภาษีเพื่อใช้คำนวณหาจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องชำระ โดยการนำอัตราภาษีคูณด้วยมูลค่าของฐานภาษีประเภทนั้นๆ ทั้งนี้ อัตราภาษีที่ต่างประเทศนิยมนำมาใช้จัดเก็บภาษีมรดกมี 2 รูปแบบ ซึ่งแต่ละรูปแบบมีหลักเกณฑ์และรายละเอียดดังนี้

1. อัตราภาษีแบบคงที่ (Flat Rate)

การจัดเก็บภาษีโดยการใช้อัตราภาษีแบบคงที่ คือ การกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว ไม่ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนสูงหรือต่ำอัตราภาษีจะไม่เปลี่ยนแปลงตามมูลค่าฐานภาษี แต่จะยังคงใช้อัตราภาษีเดิมคูณกับมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องชำระ ปัจจุบันประเทศไทยใช้อัตราภาษีแบบคงที่สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เป็นต้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ใช้อัตราภาษีแบบคงที่ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมีมูลค่าฐานภาษีจำนวนที่แตกต่างกลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าฐานภาษีต่ำจึงแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าฐานภาษีสูง

2. อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate)

การจัดเก็บภาษีโดยการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ การกำหนดอัตราภาษีที่มีหลายอัตรา ซึ่งอัตราภาษีจะค่อยๆ เพิ่มสูงขึ้นตามมูลค่าของฐานภาษี ดังนั้น ถ้ามูลค่าของฐานภาษีต่ำย่อมถูกจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ ถ้ามูลค่าของฐานภาษีสูงย่อมถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูง ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการจัดเก็บภาษีสถยนต์ประจำปี เป็นต้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีแบบก้าวหน้าย่อมก่อให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีอย่างเป็นธรรม เนื่องจากผู้ที่มีมูลค่าของฐานภาษีสูงย่อมต้องเสียภาษีสูงตามอัตราภาษีที่กำหนดและผู้ที่มีมูลค่าของฐานภาษีต่ำย่อมต้องเสียภาษีต่ำตามอัตราภาษีที่กำหนด ซึ่งสอดคล้องและเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ดังนั้น การกำหนดโครงสร้างและหลักเกณฑ์พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นสิ่งสำคัญ และเป็นเรื่องที่ทุกประเทศจะต้องคำนึงถึง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นไปตามหลักเกณฑ์พื้นฐานทั่วไปของการจัดเก็บภาษีที่ดี แม้หลักเกณฑ์บางอย่างในแต่ละประเทศอาจจะ

³² ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ “โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน,” (กรุงเทพมหานคร : รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2550), น.11

กำหนดแตกต่างกันไป เพื่อให้สอดคล้องกับสังคม วัฒนธรรม เศรษฐกิจ หรือนโยบายของแต่ละประเทศก็ตาม

2.2.2.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษีมรดก

รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีการนำมาใช้แพร่หลายในปัจจุบันมี 2 รูปแบบ คือ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และภาษีกองมรดก (Estate Tax) โดยจะจัดเก็บภาษีมรดกควบคู่ไปกับภาษีการให้ (Gift Tax) ซึ่งภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) มักจัดเก็บควบคู่กับภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้รับ (Doneer's Tax) และภาษีกองมรดก (Estate Tax) มักจัดเก็บควบคู่กับภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) อันเป็นมาตรการป้องกันการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลในครอบครัวหรือบุคคลอื่นเพื่อกระจายการถือครองทรัพย์สินในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ โดยมีวัตถุประสงค์หลักคือเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก³³

ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทายาทหรือผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกโดยตรง ผู้รับมรดกแต่ละคนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมรดก ส่วนอัตราภาษีและอัตราการลดหย่อนต่างๆ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก หากผู้รับมรดกเป็นทายาทที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราน้อยกว่าผู้รับมรดกที่เป็นทายาทที่มีความสัมพันธ์ห่างออกไป

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้รับมรดกแต่ละคน
2. ฐานภาษี คือ มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ โดยมีการกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น รวมถึงการให้หักหนี้สิน ภาระผูกพัน ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนออกก่อนนำมาคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้
3. อัตราภาษี มีทั้งอัตราคงที่และอัตราก้าวหน้า แต่ส่วนใหญ่จะใช้เป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ บางประเทศกำหนดอัตราภาษีแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก โดยหากผู้รับมรดกเป็นญาติสนิทของเจ้ามรดกจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราน้อยกว่าผู้รับมรดกที่เป็นญาติห่างออกไป³⁴

³³ สุธีรา ชูบัณฑิต, “รัฐกับการจัดเก็บภาษีมรดก,” สืบค้นเมื่อวันที่ 22 ตุลาคม 2558, http://www.senate.go.th/w3c/senate/pictures/comm/1562/file_1413880933.pdf

³⁴ มณีนันท์ หล่อปิ่นมณี, “การลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมผ่านรูปแบบการเก็บภาษีส่วนเกินทุน กรณีการให้โดยเสนหาและการโอนมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.37.

ข้อดีของภาษีการรับมรดก³⁵

1. การเก็บภาษีการรับมรดกสามารถจัดเก็บภาษีมรดกที่ค้างชำระได้จากผู้รับมรดกอย่างเต็มที่ แม้เป็นการเรียกร้องเอาจากทรัพย์สินอื่นของผู้รับมรดกก็ตาม
2. การเก็บภาษีการรับมรดกทำให้ผู้รับมรดกหรือทายาทแต่ละคนได้รับภาระทางภาษีมรดกแตกต่างกันตามมูลค่าของมรดกที่ได้รับ เนื่องจากการคำนวณอัตราภาษี เพื่อจัดเก็บจะคำนวณจากมูลค่ามรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ มิได้คำนวณจากมูลค่าของกองมรดกทั้งหมด จึงเป็นธรรมแก่ผู้รับมรดกในการเสียภาษีมากกว่าการเก็บภาษีกองมรดก
3. การเก็บภาษีการรับมรดกจะทำให้ประชาชนเกิดความรู้สึกที่ดีว่าการเก็บภาษีกองมรดก การเก็บภาษีการรับมรดกจึงเป็นการลดกระแสต่อต้านทางสังคม เนื่องจากประชาชนผู้เสียภาษีมองว่าโอกาสในการเสียภาษีการรับมรดกอาจมีน้อยกว่าการเสียภาษีกองมรดก

ข้อเสียของภาษีการรับมรดก³⁶

1. การเก็บภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกเป็นรายบุคคล เมื่อต้องจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดกเป็นรายบุคคลย่อมก่อให้เกิดความไม่สะดวกแก่การติดตามและจัดเก็บภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีมากกว่าการเก็บภาษีกองมรดก เนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการจัดเก็บหลายครั้งจึงก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นตามจำนวนผู้รับมรดก
2. การเก็บภาษีการรับมรดกเก็บภาษีได้น้อยและการจัดเก็บไม่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากกว่าการเก็บภาษีกองมรดก
3. การเก็บภาษีการรับมรดกเป็นช่องว่างที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้ง่าย เมื่อการเก็บภาษีการรับมรดกจะจัดเก็บจากจำนวนมูลค่าของมรดกที่แต่ละคนได้รับและมรดกที่ได้รับมีมูลค่าเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ผู้รับมรดกแต่ละคนจึงจะต้องเสียภาษีการรับมรดกหากมูลค่ามรดกที่ได้รับไม่ถึงจำนวนที่กฎหมายกำหนดผู้รับมรดกย่อมไม่ต้องเสียภาษี จึงอาจก่อให้เกิดการโอนทรัพย์สินในระหว่างมีชีวิตหรือกำหนดไว้ในพินัยกรรมให้ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับมรดกที่มีมูลค่าไม่ถึงจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้

ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

ภาษีกองมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกองทรัพย์สินของเจ้ามรดกโดยตรง การจัดเก็บภาษีมรดกด้วยวิธีนี้จะประเมินมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกเพื่อจัดเก็บภาษีทันที โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกแต่อย่างใด

³⁵ ฤทัย พูลสวัสดิ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 20*, น.23 - 24.

³⁶ *เพ็งอ้าว*, น.24 - 25.

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองมรดก
2. ฐานภาษี คือ กองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก โดยมีการกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น รวมทั้งยอมให้หักหนี้สินและภาระผูกพัน ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน (บางประเทศกำหนด) ก่อนนำมาคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้
3. อัตราภาษี มีทั้งอัตราคงที่และอัตราก้าวหน้า แต่ส่วนใหญ่จะใช้เป็นอัตราก้าวหน้า³⁷

ข้อดีของภาษีกองมรดก³⁸

1. ภาษีกองมรดก เป็นการจัดเก็บภาษีโดยการคำนวณอัตราภาษีจากทรัพย์สินแห่งกองมรดกจึงทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้จำนวนที่มากกว่าการเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากผู้รับมรดกหรือทายาทเป็นรายบุคคล มูลค่าแห่งกองมรดกย่อมมากกว่ามูลค่าแห่งทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละบุคคลได้รับ ดังนั้น ภาษีกองมรดกจึงอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้ดีกว่าภาษีการรับมรดกเพราะจัดเก็บจากกองมรดกได้โดยตรง
2. ภาษีกองมรดก ทำให้เกิดความสะดวกแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บและประเมินภาษี เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่สามารถติดตามและรวบรวมทรัพย์สินแห่งกองมรดกมาเพื่อประเมินและจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียวเท่านั้น ไม่จำเป็นต้องทำการติดต่อเพื่อจัดเก็บและประเมินภาษีหลายครั้งจากผู้รับมรดกหรือทายาทเป็นรายบุคคล การจัดเก็บภาษีกองมรดกจึงสะดวกในการติดตามและจัดเก็บแก่พนักงานเจ้าหน้าที่มากกว่า อีกทั้งยังเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในการติดตามและประเมินภาษีในแต่ละครั้งด้วย
3. ภาษีกองมรดก มีลักษณะในการจัดเก็บที่ทำให้เกิดการกระจายรายได้ และเป็นธรรมมากกว่า โดยทำให้ช่องว่างและความเหลื่อมล้ำทางสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนลดลงได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เนื่องจากภาษีกองมรดกมีฐานภาษีกว้างกว่าภาษีการรับมรดก เมื่อฐานภาษีกว้างขึ้นรัฐย่อมจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เมื่อรัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการเก็บภาษีกองมรดกจึงสามารถนำไปจัดทำบริการสาธารณะหรือสิทธิขั้นพื้นฐานต่างๆ เช่น การสาธารณสุข การคมนาคม การสาธารณสุขภาคและการศึกษา เป็นต้น ย่อมทำให้คนจนได้รับโอกาสทางการศึกษาและได้รับบริการสาธารณะที่ดีขึ้น อันเป็นเหตุทำให้ความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนลดลง

³⁷ เพ็งอ้าง, น.36-37.

³⁸ เพ็งอ้าง, น.21-22.

ข้อเสียของภาษีกองมรดก³⁹

1. การเก็บภาษีกองมรดกผู้รับมรดกแต่ละคนมีภาระทางภาษีมรดกเท่ากันหมด ไม่มีการลดหย่อนตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับมรดกบางคน

2. การเก็บภาษีกองมรดกอาจทำให้เกิดกระแสต่อต้านจากประชาชน ซึ่งหากจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะทำให้เกิดการยอมรับมากกว่า เนื่องจากการเก็บภาษีการรับมรดกจะทำให้ผู้รับมรดกเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่าการเก็บภาษีกองมรดก

3. การเก็บภาษีกองมรดกจะต้องตั้งตัวแทนหรือผู้จัดการมรดกขึ้น เพื่อเป็นตัวแทนในการดำเนินการเสียภาษีกองมรดก

ดังนั้นการพิจารณาเลือกการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบใดควรสัมพันธ์กับนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐ หากรัฐต้องการความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บและอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ รัฐควรจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีกองมรดก (Estate Tax) หากรัฐต้องการกระจายรายได้ในสังคมและเพิ่มความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี รัฐควรจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น

2.2.2.3 ข้อถกเถียงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดก

การปรับโครงสร้างทางภาษีโดยการรื้อฟื้นภาษีมรดกกลับมาจัดเก็บในประเทศไทยอีกครั้งได้รับความสนใจจากประชาชนอย่างยิ่ง โดยเฉพาะนักวิชาการต่างๆ ได้แสดงความคิดเห็นและตั้งข้อถกเถียงกันไว้หลากหลายประเด็น โดยมีแนวคิดทั้งที่สนับสนุนและคัดค้านเกี่ยวกับการนำภาษีมรดกกลับมาจัดเก็บในประเทศไทยดังต่อไปนี้

(1) ข้อสนับสนุนในการจัดเก็บภาษีมรดก

แนวคิดของนักวิชาการที่สนับสนุนให้ประเทศไทยควรจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้งหนึ่งนั้น นักวิชาการได้แสดงเหตุผลทั้งในด้านเศรษฐศาสตร์ ด้านรัฐศาสตร์ ด้านนิติศาสตร์ รวมถึงด้านศีลธรรมอันดีในสังคมไทยเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดก อันมีสาระสำคัญ ดังนี้

1. ภาษีมรดกช่วยปรับโครงสร้างภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น

การรับมรดกตกทอดเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาค เนื่องจากการได้รับมรดกตกทอดทางทรัพย์สินก่อให้เกิดความได้เปรียบและเสียเปรียบกันระหว่างบุคคลที่อยู่ในครอบครัวที่ร่ำรวยกับครอบครัวที่ยากจน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกจะลดความได้เปรียบและสร้างความเสมอภาคในสังคม⁴⁰

³⁹ เพ็งอ่าง, น.22 – 23.

⁴⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ควรเก็บภาษีมรดกหรือไม่?”, ดอกเปีย, น.143 (มกราคม 2542).

การจัดเก็บภาษีนี้นอกจากจะอำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐแล้วยังถือเป็นเครื่องมือที่รัฐบาลนำมาใช้ให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจได้ โดยเฉพาะปัญหาทางเศรษฐกิจที่สำคัญและเร่งด่วนประการหนึ่งคือ ปัญหาการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน ซึ่งทางแก้ปัญหาดังกล่าวทางหนึ่งคือการใช้นโยบายทางภาษี แต่จากผลการศึกษาของนักเศรษฐศาสตร์ไทยหลายท่านพบว่านโยบายทางภาษีของไทยมีส่วนเอื้ออำนวยต่อการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนน้อยมากหรือแทบจะไม่มีเลย คนรวยก็ยิ่งรวย ส่วนคนจนก็ยิ่งจน ช่องว่างทางสังคมจึงขยายกว้างขึ้นทุกที ดังนั้นภาษีมรดกจึงเป็นเครื่องมือทางการคลังอย่างหนึ่งซึ่งจะช่วยให้รัฐบรรลุเป้าหมายตามนโยบายการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม เนื่องจากภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรงและหากจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าก็จะส่งผลให้คนได้รับทรัพย์สินมรดกมากเสียภาษีในอัตราสูง ส่วนคนที่ได้รับมรดกน้อยเสียภาษีในอัตราต่ำจึงยิ่งสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษีมรดกเพิ่มมากขึ้น⁴¹

อีกทั้ง ปัจจุบันประเทศไทยจัดเก็บภาษีอยู่ประมาณ 12 ประเภท แต่ส่วนใหญ่เป็นการจัดเก็บภาษีทางอ้อมซึ่งก่อให้เกิดการผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่น จึงทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีลักษณะไม่เป็นธรรม ดังนั้น การปรับโครงสร้างทางภาษีด้วยการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการเพิ่มการจัดเก็บภาษีทางตรงขึ้น ซึ่งผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระทางภาษีได้ จึงก่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมและเพิ่มความยุติธรรมทางภาษีขึ้น

2. ภาษีมรดกช่วยให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ประชาชนที่มีฐานะร่ำรวยส่วนใหญ่มักจะสะสมความมั่งคั่งของตนด้วยการถือครองที่ดิน ทองคำ หรือทรัพย์สินอื่นที่มีมูลค่าสูง โดยเฉพาะการสะสมที่ดินที่มักจะมีการถือครองและปล่อยทิ้งร้างว่างเปล่าไว้เพื่อเก็งกำไรหรือสะสมไว้เป็นมรดกให้ลูกหลาน มิได้นำออกใช้ให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจแต่อย่างใด⁴² ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการกระตุ้นให้ผู้ถือครองทรัพย์สินนำทรัพย์สินมาใช้ให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจและสังคมเพิ่มมากขึ้น

3. ภาษีมรดกช่วยติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหล

การจัดเก็บภาษีมรดกถือเป็นมาตรการติดตามเพื่อจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลได้วิธีหนึ่ง ซึ่งเป็นไปตามหลักการเก็บภาษีย้อนหลัง หากในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ได้เคยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีและเจ้าหน้าที่ไม่สามารถตรวจสอบได้พบ อันทำให้เจ้ามรดกร่ำรวยและมีทรัพย์สินสมบัติมากกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการติดตามภาษีที่เจ้ามรดกเคยหลีกเลี่ยงไว้และถือเป็นการป้องปรามไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอีกทางหนึ่ง

⁴¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, “ภาษีมรดก,” วารสารนิติศาสตร์, เล่ม 2, ปีที่ 31, น.169 (มิถุนายน 2544).

⁴² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 36, น.143

4. ภาษีมรดกถือเป็นการจัดเก็บภาษีรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว

การถือครองทรัพย์สินในระยะยาวย่อมทำให้มูลค่าของทรัพย์สินนั้นเพิ่มสูงขึ้นตามเศรษฐกิจ มูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Capital Gain) มักจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินกว่าจะมีการซื้อขายหรือถ่ายโอนทรัพย์สินดังกล่าว การจัดเก็บภาษีมรดกจึงมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีจากรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว จึงเป็นการเสริมสร้างระบบทางภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น

(2) ข้อคัดค้านในการจัดเก็บภาษีมรดก

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกจะมีความเห็นจากนักวิชาการให้นำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย เพื่อช่วยกระจายรายได้และเสริมสร้างความเป็นธรรมทางภาษีให้มากขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีมรดกก็มีนักวิชาการหลายท่านแสดงเหตุผลคัดค้านว่าไม่ควรนำมาจัดเก็บในประเทศไทย ด้วยเหตุผลดังนี้

1. ภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

การเก็บภาษีมรดกเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากทรัพย์สินอันเป็นมรดกดังกล่าว ถูกจัดเก็บภาษีไปแล้วในขณะที่ผู้ตายยังมีชีวิตอยู่ เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีเงินได้ เป็นต้น เมื่อทรัพย์สินอันเป็นมรดกดังกล่าวเปลี่ยนมือไปสู่ทายาทจะต้องถูกจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้งจึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากตัวทรัพย์สินเดียวกัน

แต่ความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวมีข้อโต้แย้งดังนี้ แม้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีเงินได้จะเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินเดียวกัน แต่ฐานของภาษีที่จัดเก็บมีลักษณะแตกต่างกันคนละประเภทกัน จึงเป็นการจัดเก็บภาษีคนละฐาน อีกทั้งเป็นการนำเกณฑ์การมีชีวิตอยู่หรือไม่มีชีวิตอยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงไม่เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ

2. ภาษีมรดกทำลายการออมและการสะสมทรัพย์สิน

เมื่อมีการจัดเก็บภาษีมรดกอาจจะทำให้ประชาชนขาดความกระตือรือร้นในการทำงานเพื่อสะสมทรัพย์สินหรือพยายามใช้จ่ายทรัพย์สินให้มากขึ้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกจึงก่อให้เกิดการออมทรัพย์สินภายในประเทศลดลงส่งผลเสียต่อประสิทธิภาพและความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจโดยรวม

แต่ความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมรดกทำลายการออมและการสะสมทรัพย์สินดังกล่าวมีข้อโต้แย้ง ดังนี้ การตัดสินใจที่จะสะสมความมั่งคั่งด้วยการถือครองทรัพย์สินของประชาชนมีปัจจัยหลายอย่างประกอบกัน ส่วนใหญ่การถือครองทรัพย์สินของประชาชนมักเป็นไปตามนโยบายส่งเสริมเศรษฐกิจของภาครัฐเป็นสำคัญ เช่น ปัจจุบันรัฐส่งเสริมให้ประชาชนสะสมอสังหาริมทรัพย์ด้วยมาตรการลดค่าธรรมเนียมจดทะเบียนการโอนและจำนองอสังหาริมทรัพย์ และ

นโยบายรถยนต์คันแรก เป็นต้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงแทบไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจสะสมทรัพย์สินของประชาชน หากประชาชนรับทราบว่ารัฐจะจัดเก็บภาษีมรดกยิ่งก่อให้เกิดการสะสมทรัพย์สินเพิ่มมากขึ้นเพื่อทดแทนส่วนที่จะต้องเสียภาษีมรดกต่อไปในอนาคตนั่นเอง

3. ภาษีมรดกทำลายธุรกิจขนาดเล็ก

กรณีธุรกิจครอบครัวหรือธุรกิจขนาดเล็ก (SME) การจัดเก็บภาษีมรดกอาจทำให้ธุรกิจดังกล่าวขาดสภาพคล่องในการบริหารกิจการเนื่องจากต้องแบกรับภาระทางภาษีเพิ่มขึ้น อีกทั้งหากทายาทธุรกิจไม่มีเงินเสียภาษีมรดกอาจจะต้องขายทรัพย์สินหรือเลิกกิจการเพื่อหาเงินมาชำระภาษีดังกล่าว

แต่ความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมรดกทำลายธุรกิจขนาดเล็กดังกล่าวมีข้อโต้แย้งว่ารัฐบาลสามารถกำหนดข้อยกเว้นหรือค่าลดหย่อนสำหรับธุรกิจขนาดเล็กเป็นกรณีพิเศษและจัดเก็บภาษีในอัตราที่เหมาะสมย่อมไม่กระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินของธุรกิจขนาดเล็ก อีกทั้งการจัดเก็บภาษีมรดกยังมีมาตรการผ่อนชำระภาษีในระยะเวลาที่เหมาะสม

4. ภาษีมรดกมีข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นฐานภาษีประเภทใหม่จึงมีลักษณะที่ยุ่งยากในการบริหารจัดการ เนื่องจากทรัพย์สินมรดกจะประกอบไปด้วยทรัพย์สินหลากหลายประเภท เช่น ที่ดิน บ้าน คอนโด หุ่น พระเครื่อง ของสะสมโบราณ รวมถึงภาพศิลปะ ซึ่งทรัพย์สินแต่ละประเภทมีมาตรฐานหรือหลักเกณฑ์ในการประเมินแตกต่างกันไป โดยเฉพาะการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ไม่มีราคาตลาดและราคาผันผวนตามความนิยมของบุคคลเฉพาะกลุ่ม เช่น ของสะสมโบราณ พระเครื่อง หรือภาพศิลปะ ซึ่งการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกดังกล่าวจะต้องดำเนินการด้วยความเชี่ยวชาญของพนักงานเจ้าหน้าที่และต้องมีหน่วยงานดูแลการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเป็นการเฉพาะ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงมีความยุ่งยากในการประเมินราคาและอาจเกิดข้อโต้แย้งเรื่องราคาประเมินได้ อีกทั้ง ทรัพย์สินมรดกประกอบไปด้วยทรัพย์สินหลากหลายประเภท ทั้งที่มีหลักฐานทางทะเบียน และไม่มีหลักฐานทางทะเบียน จึงก่อให้เกิดความยุ่งยากและเพิ่มค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกจะมีข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บก็ตาม แต่การนำภาษีมรดกกลับมาจัดเก็บในประเทศไทยอีกครั้ง รัฐบาลจะต้องคำนึงถึงข้อดี ข้อเสีย และความเหมาะสมประกอบกันว่าภาษีมรดกสมควรนำมาใช้บังคับหรือไม่ หากรัฐบาลต้องการปรับโครงสร้างทางภาษีเพื่อลดช่องว่างและเพิ่มความเป็นธรรมยิ่งขึ้น การจัดเก็บภาษีมรดกถือเป็นเครื่องมือทางการคลังทางหนึ่งที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมระหว่างคนรวยกับคนจน ภาษีมรดกจะยิ่งเพิ่มความเป็นธรรมขึ้นหากจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ดังนั้น ภาษีมรดกจึงเหมาะสมที่จะนำมาใช้จัดเก็บอีกครั้งตามข้อสนับสนุนของนักวิชาการดังกล่าวข้างต้น

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการรับมรดก วิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงเลือกศึกษาแนวทางและหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ ซึ่งแต่ละประเทศใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกอย่างมีประสิทธิภาพมาอย่างยาวนาน อีกทั้งยังมีประเด็นที่น่าสนใจในการกำหนดมูลค่าฐานการจัดเก็บภาษีการรับมรดก การกำหนดค่าลดหย่อนที่คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างทายาทและคำนึงถึงบุคคลเฉพาะกลุ่ม รวมถึงการกำหนดอัตราจัดเก็บภาษี จึงเห็นควรศึกษาประเด็นดังกล่าวเพื่อนำมาเป็นแนวทางแก้ไขและปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพและเหมาะสมต่อไป

3.1 ประเทศฝรั่งเศส

3.1.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสเป็นภาษีที่เก่าแก่และมีวิวัฒนาการมาอย่างต่อเนื่อง การจัดเก็บภาษีมรดกมีลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมที่ผู้รับประโยชน์หรือทายาทชำระให้แก่รัฐ¹ ไม่ได้จัดเก็บเพื่ออำนวยความสะดวก แต่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการกระจายความมั่งคั่งและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม

ประเทศฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยจัดเก็บภาษีการให้มาใช้ควบคู่กันเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สินกันในระหว่างที่มีชีวิตอยู่ การจัดเก็บภาษีมรดกจะต้องคำนวณจากฐานภาษีได้แก่ จำนวนมรดกสุทธิ ซึ่งคำนวณจากจำนวนทรัพย์สินมรดกทั้งหมดหักด้วยจำนวนหนี้สิน ทั้งนี้ประมวลกฎหมายภาษีอากร (Code générale de l'impôt) ได้กำหนดอัตราค่าลดหย่อน อัตราภาษีก้าวหน้า และอัตราภาษีคงที่ไว้ตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกไว้ด้วย

3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประเทศฝรั่งเศสกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกได้แก่ทายาทตามกฎหมายหรือทายาทตามพินัยกรรม

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส”, วารสารศาสตร์นิติศาสตร์, ฉบับที่ 1, ปีที่ 26, น.61 (มีนาคม 2539)

ผู้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

หากผู้รับมรดกเป็น ทายาทตามกฎหมายหรือทายาทตามพินัยกรรมจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ดังกรณีต่อไปนี้

1. กรณีพิจารณาจากคุณสมบัติของผู้รับมรดก บุคคลต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

1) สามิภรรยาที่จดทะเบียนสมรสและไม่จดทะเบียนสมรส รวมทั้งคู่ชีวิตตามระบบ Pacs ที่ยังมีชีวิตอยู่

2) พี่หรือน้อง หากมีเงื่อนไขครบ 3 ประการดังต่อไปนี้ ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

2.1) มีการใช้ชีวิตร่วมกับเจ้ามรดกอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

2.2) เป็นโสด หย่าร้าง เป็นหม้าย หรือแยกกันอยู่กับคู่สมรส

2.3) อายุตั้งแต่ 50 ปีขึ้นไป หรือพิการหรือมีปัญหาด้านสุขภาพที่เป็นอุปสรรคต่อการทำงาน

2. กรณีพิจารณาจากคุณสมบัติของเจ้ามรดก ทายาทผู้รับมรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดกในกรณีต่อไปนี้

1) เจ้ามรดกเป็นผู้ได้รับความเสียหายจากสงครามหรือการก่อการร้าย

2) เจ้ามรดกเป็นทหารที่เสียชีวิตจากการปฏิบัติหน้าที่ในต่างแดน

3) เจ้ามรดกเป็นเจ้าหน้าที่ดับเพลิง ตำรวจ เจ้าหน้าที่ตรวจคนเข้าเมืองในกรณีที่เสียชีวิตจากการปฏิบัติหน้าที่ตามคำสั่ง

3.1.3 ฐานภาษี

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่

1) กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภท ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรืออยู่นอกประเทศฝรั่งเศส

2) กรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศจะต้องเสียภาษีมรดกตามหลักเกณฑ์ดังนี้

2.1) ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศสอย่างน้อย 6 เดือนภายในระยะเวลา 10 ปีก่อนได้รับมรดก ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าอยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรืออยู่นอกประเทศฝรั่งเศสต้องนำมาเสียภาษีมรดก

2.2) หากผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศขณะได้รับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้นที่ต้องนำมาเสียภาษีมรดก²

2. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีมรดกทั้งหมดหรือได้รับยกเว้นภาษีมรดกบางส่วนได้แก่

- 1) เงินค่าสินไหมทดแทนจากสัญญาประกันชีวิต ซึ่งเจ้ามรดกได้ยกผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับผลประโยชน์ตามที่ระบุในสัญญาหรือทายาทผู้ได้รับค่าสินไหมทดแทน
- 2) เงินบำนาญที่จ่ายให้แก่คู่สมรสหรือทายาทโดยตรงของเจ้ามรดก
- 3) ทรัพย์สินประเภทป่าไม้หรือที่ใช้ในการเกษตรกรรม (ทรัพย์สินประเภทป่าไม้จะได้รับการยกเว้นในอัตรา 3 ใน 4 ของมูลค่าของทรัพย์สิน แต่หากได้รับมาภายหลังวันที่ 5 กันยายน ค.ศ. 1979 โดยไม่มีค่าตอบแทนจะได้รับยกเว้นในอัตรา 3 ใน 4 ของมูลค่าของทรัพย์สินต่อเมื่อมีการยึดถือมาเป็นเวลานานถึง 2 ปี)
- 4) ศิลปวัตถุ หนังสือ สิ่งของสะสม หรือเอกสารที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ ที่มอบให้แก่ทางราชการ

3.1.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ค่าลดหย่อน

ประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสกำหนดจำนวนอัตราค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก ดังนี้

1. กรณีผู้รับมรดกเป็นบิดามารดา บุตรที่ยังมีชีวิตอยู่ อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 100,000 ยูโร³/คน (4,023,000 บาท/คน)
2. กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่น้องที่ไม่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 15,392 ยูโร/คน (612,220.16 บาท/คน)
3. กรณีผู้รับมรดกเป็นหลาน อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 7,967 ยูโร/คน (320,512.41 บาท/คน)

² สุปรียา แก้วละเอียด. “ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส” ในการเสวนาเรื่องภาษีมรดก ประโยชน์ (ภาระ) ตกกับใคร. จัดโดยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2557, น.33 - 34.

³ 1 ยูโร เท่ากับ 40.23 บาท อัตราแลกเปลี่ยนตามธนาคารแห่งประเทศไทย https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx, ณ วันที่ 23 มิถุนายน 2559.

4. กรณีผู้รับมรดกเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตอันเป็นอุปสรรคในการทำงาน ผู้รับมรดกมีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มจากค่าลดหย่อนปกติ แต่รวมแล้วต้องไม่เกิน 159,325 ยูโร/คน (ไม่เกิน 6,409,644.75 บาท/คน)

5. กรณีผู้รับมรดกในกรณีอื่นๆ อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 1,594 ยูโร/คน⁴ (64,126.62 บาท/คน)

3.1.5 อัตราภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสเป็นอัตราก้าวหน้า แต่อัตราก้าวหน้าที่จัดเก็บจะแตกต่างกันไปตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก หากผู้รับมรดกไม่ได้มีความสัมพันธ์เป็นเครือญาติกับเจ้ามรดกจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ ดังนี้

1. กรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทโดยตรง (บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย บุตร และหลาน) กำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 จากจำนวนทรัพย์สินมรดกหลังจากหักค่าลดหย่อนแล้วตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด

ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทโดยตรง

จำนวนทรัพย์สินมรดกหลังหักค่าลดหย่อน (จำนวนมรดกสุทธิ)	อัตราภาษี ⁵
จำนวนไม่เกิน 8,072 ยูโร (ไม่เกิน 324,736.56 บาท)	5%
จำนวนระหว่าง 8,072 - 12,109 ยูโร (324,736.56 – 487,145.07 บาท)	10%
จำนวนระหว่าง 12,109 – 15,932 ยูโร (487,145.07 – 640,944.36 บาท)	15%
จำนวนระหว่าง 15,932 – 552,324 ยูโร (640,944.36 – 22,219,994.5 บาท)	20%
จำนวนระหว่าง 552,324 – 902,838 ยูโร (22,219,994.5 – 36,321,172.7 บาท)	30%
จำนวนระหว่าง 902,838 – 1,805,677 ยูโร (36,321,172.7 – 72,642,385.7 บาท)	40%
จำนวนตั้งแต่ 1,805,677 ยูโร เป็นต้นไป (ตั้งแต่ 72,642,385.7 บาท)	45%

2. กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง (กรณีไม่เข้าเงื่อนไขได้รับสิทธิยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก) อัตราภาษีจะจัดเก็บเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราร้อยละ 35 และอัตราร้อยละ 45 จากจำนวนทรัพย์สินมรดกหลังจากหักค่าลดหย่อนแล้วตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด

⁴ เฟ็งอ้าง, น.35 - 36.

⁵ เฟ็งอ้าง, น.36.

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง

จำนวนทรัพย์สินมรดกหลังหักค่าลดหย่อน (จำนวนมรดกสุทธิ)	อัตราภาษี ⁶
จำนวนต่ำกว่า 24,430 ยูโร (ต่ำกว่า 982,818.9 บาท)	35%
จำนวนตั้งแต่ 24,430 ยูโร เป็นต้นไป (ตั้งแต่ 982,818.9 บาท)	45%

3. กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นนอกเหนือจากสองกรณีข้างต้น อัตราภาษีจะจัดเก็บเป็นอัตราภาษีคงที่ โดยแยกเป็นอัตราร้อยละ 55 กับอัตราร้อยละ 60 จากจำนวนทรัพย์สินมรดกหลังจากหักค่าลดหย่อนแล้วตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น

จำนวนทรัพย์สินมรดกหลังหักค่าลดหย่อน (จำนวนมรดกสุทธิ)	อัตราภาษี ⁷
ผู้รับมรดกเป็นญาติพี่น้องภายใน 4 ลำดับชั้น	55%
ผู้รับมรดกเป็นญาติพี่น้องที่ไม่อยู่ภายใน 4 ลำดับชั้น หรือเป็นบุคคลภายนอก	60%

3.1.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ประเมินราคาทรัพย์สินเอง ภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่ภาษี ซึ่งในการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อนำไปคำนวณหามูลค่ามรดกสุทธิให้ถือมูลค่าทรัพย์สินในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเป็นหลักโดยให้ตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด ส่วนการประเมินราคาทรัพย์สินจะพิจารณาจากใบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของผู้รับมรดก ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สิน คือ

1. กรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ขายทอดตลาดภายในระยะเวลา 2 ปี หรือก่อนระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นแสดงรายการเสียภาษี ให้ราคาทรัพย์สินเป็นไปตามราคาตลาด
2. กรณีสังหาริมทรัพย์ วิธีการคำนวณมูลค่าย่อมแตกต่างกันไปตามสภาพของทรัพย์สิน เช่น เครื่องประดับหรือวัตถุโบราณ วัตถุเก็บสะสมที่มีมูลค่าสูงมักจะมีการประกันภัยทรัพย์สิน

⁶ เฟ็งอ้าง, น.37.

⁷ เฟ็งอ้าง, น.37.

ดังกล่าวไว้ ดังนั้นมูลค่าการประเมินย่อมราคาต่ำกว่ามูลค่าที่บริษัทประกันได้ตีประกันไว้ก่อนนั้น กรณีที่บ้านมีเครื่องเรือน การตีราคาทรัพย์สินย่อมไม่ต่ำกว่า 5% ของมูลค่าทรัพย์สินอื่น⁸

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

ผู้รับมรดกมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินอันเป็นมรดกภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายในกรณีเจ้ามรดกตายในประเทศฝรั่งเศส หรือภายในระยะเวลา 1 ปี สำหรับกรณีอื่น ทั้งนี้ผู้รับมรดกต้องชำระภาษีทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินอันเป็นมรดก โดยผู้รับมรดกอาจชำระภาษีเป็นเงินสดเต็มจำนวน ผ่อนชำระ หรือชำระภาษีด้วยทรัพย์สินก็ได้

3.2 ประเทศเกาหลีใต้

3.2.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก

ในสมัยโบราณหลายประเทศมีการจัดเก็บภาษีจากการถ่ายโอนความมั่งคั่งจากบุคคลรุ่นหนึ่งไปยังอีกรุ่นหนึ่ง สำหรับประเทศเกาหลีใต้มีการจัดเก็บภาษี 2 ประเภทซึ่งจัดเก็บจากการถ่ายโอนความมั่งคั่งจากบุคคลรุ่นหนึ่งไปยังอีกรุ่นหนึ่ง คือ ภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ โดยจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ (inheritance tax and gift tax act 1996)⁹ ซึ่งภาษีการรับมรดกจะจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ได้รับโดยพินัยกรรมหรือโดยการตายของเจ้ามรดก ส่วนภาษีการให้จะจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้¹⁰

การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศเกาหลีใต้จัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยใช้อัตราภาษีก้าวหน้า และมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดก

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลลักษณ์ 79, 2556), น.194.

⁹ Inheritance Tax and Gift Tax Act 1996, Accessed December 15, 2015, http://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawTotalSearch.do.

¹⁰ Jin Kim. "Inheritance and Gift Taxes in Korea: Overview and Empirical Result," Accessed November 28, 2015, http://www.akes.or.kr/eng/papers/Jin_Kim_0617pdf.

3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี¹¹

- (1) ผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศเกาหลีใต้ และได้มาซึ่งทรัพย์สินโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา
- (2) ผู้ที่ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศเกาหลีใต้ แต่ได้รับทรัพย์สินที่มีอยู่ในประเทศเกาหลีใต้ไม่ว่าโดยทางมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หา
- (3) กรณีเจ้ามรดก เป็นนิติบุคคลซึ่งหวังผลกำไร ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดก

3.2.3 ฐานภาษี

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีการรับมรดก จำแนกเป็น

- 1) ทรัพย์สินที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา ของผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศเกาหลีใต้
 - 2) ทรัพย์สินโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาที่มีอยู่ในประเทศเกาหลีใต้ ของผู้ที่ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ
- ทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีประกอบด้วย
- 1) ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้รับมาโดยเสน่หา
 - 2) ทรัพย์สินที่โอนให้แก่ทายาทภายหลังการตายของเจ้ามรดก
 - 3) ทรัพย์สินที่ให้ทายาทภายใน 10 ปี นับจากวันเริ่มต้นของการเกิดกองมรดก
 - 4) ทรัพย์สินที่ให้กับบุคคลตามกฎหมายอื่นนอกเหนือจากทายาทภายใน 5 ปี นับจากวันเริ่มต้นของการเกิดกองมรดก

2. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศเกาหลีใต้ไม่ได้ระบุทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานเพื่อเสียภาษีการรับมรดก แต่ทรัพย์สินบางประเภทสามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่กำหนดไว้

3.2.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

1. ค่าลดหย่อน

การหักค่าลดหย่อน ประกอบด้วย

¹¹ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ “โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน,” (กรุงเทพมหานคร : รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2550), น.47.

- 1) ค่าภาษีสาธาณณะ
- 2) ค่าใช้จ่ายในการจัดงานศพ จำนวนระหว่าง 5 ล้านบาท – 10 ล้านบาท¹²
(154,000 - 308,000 บาท)
- 3) หนี้สินของผู้ตายหรือเจ้ามรดกที่มีอยู่ในวันที่เริ่มต้นของการเกิดกองมรดก
- 4) การหักลดหย่อนแบบรายการ (Itemized) จำแนกได้เป็น¹³
 - 4.1) การหักลดหย่อนพื้นฐาน (Basic deduction) 200 ล้านบาท
(6,160,000 บาท)
 - 4.2) ทรัพย์สินมรดกที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจครอบครัว (ธุรกิจขนาดเล็กหรือธุรกิจขนาดกลางที่บริหารจัดการโดยเจ้ามรดกมาเป็นระยะเวลา 10 ปี หรือระยะเวลาที่มากกว่านั้น) กำหนดให้หักลดหย่อนได้จำนวน 100% ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจครอบครัว แต่หักลดหย่อนได้จำนวนสูงสุดไม่เกิน 20 ล้านบาท (ไม่เกิน 616,000 บาท) สำหรับธุรกิจครอบครัวที่ดำเนินกิจการมาเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 15 ปี แต่ไม่ถึง 20 ปี สามารถหักลดหย่อนได้จำนวนสูงสุดไม่เกิน 30 ล้านบาท (ไม่เกิน 924,000 บาท) และสำหรับธุรกิจครอบครัวที่ดำเนินกิจการมาเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 20 ปี ขึ้นไป สามารถหักลดหย่อนได้จำนวนสูงสุดไม่เกิน 50 ล้านบาท (ไม่เกิน 1,540,000 บาท)
 - 4.3) ทรัพย์สินมรดกที่ได้มาจากการทำธุรกิจเกษตรกรรม รวมถึงการเลี้ยงปศุสัตว์ การประมง และการทำป่าไม้ กำหนดให้หักลดหย่อนได้อีกไม่เกิน 500 ล้านบาท (ไม่เกิน 15,400,000 บาท)
 - 4.4) การหักลดหย่อนสำหรับผู้อยู่ในอุปการะ จำนวน 30 ล้านบาทต่อคน (924,000 บาท)
 - 4.5) การหักลดหย่อนสำหรับผู้ที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ (อายุต่ำกว่า 20 ปี) สามารถหักลดหย่อนได้คนละ 5 ล้านบาท (154,000 บาท) จนกระทั่งบุคคลดังกล่าวอายุครบ 20 ปี บริบูรณ์
 - 4.6) การหักลดหย่อนสำหรับผู้สูงอายุ (อายุมากกว่า 60 ปีขึ้นไป) หักลดหย่อนคนละ 30 ล้านบาท (924,000 บาท)

¹² 1 วอน เท่ากับ 0.0308 บาท อัตราแลกเปลี่ยนตามธนาคารแห่งประเทศไทย
https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx, ณ วันที่ 23 มิถุนายน 2559.

¹³ EY Building a better working world, “Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2015” p.301.

4.7) การหักลดหย่อนสำหรับผู้พิการ (รวมถึงคู่สมรส) หรือไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ หักลดหย่อนได้คนละ 5 ล้านบาท (154,000 บาท) จนกระทั่งบุคคลดังกล่าวสามารถช่วยเหลือตนเองได้

4.8) การหักลดหย่อนสำหรับผู้อยู่อาศัยในบ้านหลังเดียวกันกับเจ้ามรดก เป็นระยะเวลาตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป ก่อนวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากบ้านเป็นทรัพย์สินมรดกชิ้นเดียวของเจ้ามรดก หักลดหย่อนได้ร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก แต่ไม่เกิน 500 ล้านบาท (ไม่เกิน 15,400,000 บาท)

5) การหักลดหย่อนแบบเหมา (Lump-Sum)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเลือกรูปแบบการหักค่าลดหย่อนได้ว่าจะหักลดหย่อนในลักษณะแบบรายการ (Itemized) หรือแบบเหมา (Lump-Sum) ซึ่งหากเลือกที่จะหักลดหย่อนแบบเหมา (Lump-Sum) จะหักลดหย่อนได้จำนวน 500 ล้านบาท (15,400,000 บาท) แต่ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสเพียงรายเดียวเป็นผู้มีสิทธิได้รับมรดกจะไม่สามารถหักค่าลดหย่อนแบบเหมา (Lump-Sum) ได้

6) การหักค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส

กรณีที่เจ้ามรดกเป็นผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ ทรัพย์สินมรดกในส่วนของคู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับสามารถนำมาหักลดหย่อนได้ทั้งจำนวน ตั้งแต่ 500 ล้านบาท ถึง 3,000 ล้านบาท (15,400,000 - 92,400,000 บาท)

7) การหักลดหย่อนสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินที่ตกเป็นทรัพย์สินมรดก

7.1) สินทรัพย์ทางการเงินสุทธิ ที่มีมูลค่าน้อยกว่า 20 ล้านบาท (น้อยกว่า 616,000 บาท) สามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้ตามความเป็นจริง

7.2) สินทรัพย์ทางการเงินสุทธิ ตั้งแต่ 20 ล้าน – 100 ล้านบาท (616,000 - 3,080,000 บาท) สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ 20 ล้านบาท (616,000 บาท)

7.3) สินทรัพย์ทางการเงินสุทธิที่เกินกว่า 100 ล้านบาท (เกินกว่า 3,080,000 บาท) สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ร้อยละ 20 ของมูลค่าสินทรัพย์ แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท (ไม่เกิน 6,160,000 บาท)

8) การหักลดหย่อนสำหรับความเสียหาย

กรณีเกิดการสูญเสียซึ่งเป็นผลมาจากภัยธรรมชาติ หรือสภาวะการณ์อื่นที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ล่วงหน้า เช่น ไฟไหม้ ระเบิด ฯลฯ ค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นสามารถนำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้

2. การเครดิตภาษี¹⁴

- 1) อนุญาตให้นำทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้ ซึ่งรวมเป็นส่วนหนึ่งในทรัพย์สินมรดกทั้งหมดมาเป็นเครดิตภาษีได้ (Gift Tax Credit)
- 2) อนุญาตให้นำมูลค่าภาษีการรับมรดกที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศมาเป็นเครดิตภาษีได้ (Foreign Tax Credit)
- 3) อนุญาตให้มีการเครดิตภาษี ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกได้ตกทอดไปสู่ทายาทในรุ่นที่ 2 ภายใน 10 ปี หลังจากทรัพย์สินมรดกได้ตกเป็นของทายาทในรุ่นแรก ทั้งนี้จำนวนอัตราในการเครดิตให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.4 การเครดิตภาษีของประเทศเกาหลีใต้ กรณีทรัพย์สินมรดกตกทอดสู่ทายาทรุ่นที่ 2

ระยะเวลาที่ทรัพย์สินมรดกตกทอดสู่ทายาทในรุ่นที่ 2	จำนวนที่อนุญาตให้เครดิตภาษี
ภายในระยะเวลา 1 ปี	100%
ภายในระยะเวลา 2 ปี	90%
ภายในระยะเวลา 3 ปี	80%
ภายในระยะเวลา 4 ปี	70%
ภายในระยะเวลา 5 ปี	60%
ภายในระยะเวลา 6 ปี	50%
ภายในระยะเวลา 7 ปี	40%
ภายในระยะเวลา 8 ปี	30%
ภายในระยะเวลา 9 ปี	20%
ภายในระยะเวลา 10 ปี	10%

- 4) อนุญาตให้มีการเครดิตภาษี ในอัตราร้อยละ 10 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ดำเนินการชำระภาษีไว้อย่างถูกต้องภายในระยะเวลาที่กำหนด

3.2.5 อัตราภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศเกาหลีใต้กำหนดอัตราภาษีก้าวหน้าไว้ดังนี้

¹⁴ *ibid.*, p.300.

ตารางที่ 3.5 อัตราภาษีของประเทศเกาหลีใต้

มูลค่าทรัพย์สินมรดก	อัตราภาษี
0 – 100 ล้านบาท (3,080,000 บาท)	10 %
100 -500 ล้านบาท (3,080,000 - 15,400,000 บาท)	20 %
500 – 1,000 ล้านบาท (15,400,000 บาท - 30,800,000 บาท)	30 %
1,000 – 3,000 ล้านบาท (30,800,000 - 92,400,000 บาท)	40 %
3,000 ล้านบาทขึ้นไป (92,400,000 บาท ขึ้นไป)	50 %

หากผู้รับมรดกหรือผู้รับพินัยกรรมมิได้มีฐานะเป็นบุตรสืบสายโลหิตของเจ้ามรดก จะต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพิ่มอีก 30 %

3.2.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี¹⁵

การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

โดยหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้ถือราคาทรัพย์สินประเภทนั้นๆ ตามราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เว้นแต่ในกรณีไม่มีราคาตลาด ให้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกด้วยวิธีต่อไปนี้

1. ทรัพย์สินประเภทที่ดิน ให้ถือมูลค่าตามประกาศราคาประเมินกลาง ซึ่งดำเนินการประเมินมูลค่าที่ดินตามพระราชบัญญัติอสังหาริมทรัพย์ (Real Estate Act.)
2. ทรัพย์สินประเภทอาคาร ให้ถือมูลค่าตามที่คณะกรรมการของสรรพากร(NTS) คำนวณและประกาศเผยแพร่ประจำปี
3. ทรัพย์สินประเภทหุ้นจดทะเบียน ให้ถือตามมูลค่าราคาตลาดตามอัตราถัวเฉลี่ยของ 4 เดือน โดยคำนวณมูลค่าจากราคาตลาดของ 2 เดือนก่อนและ 2 เดือนหลังนับแต่เจ้ามรดกตาย

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมรายละเอียดของการหักค่าลดหย่อนต่างๆ เพื่อเสียภาษีภายในระยะเวลา 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่เริ่มต้นของการเกิดกองมรดก โดยรัฐบาลจะเป็นผู้ประเมินภาษีตามที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ทั้งนี้ การชำระภาษีให้ชำระเป็นเงินสด โดยมีระยะเวลาในการชำระให้แล้วเสร็จภายใน 3 – 10 ปี

กรณีทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาเป็นที่ดินหรือพันธบัตรเกินกว่ากึ่งหนึ่งของทรัพย์สินที่ได้รับมา และภาษีที่ต้องชำระจำนวนมากกว่า 10 ล้านบาท (มากกว่า 308,000 บาท) ผู้เสียภาษี

¹⁵ *ibid*, p.304 - 305.

สามารถชำระภาษีมรดกโดยการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือพันธบัตรแทนการชำระภาษีการรับมรดก ด้วยเงินสดก็ได้

3.3 ประเทศอังกฤษ

3.3.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก

ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1984 ประเทศอังกฤษเริ่มจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่ใช่เพื่อการพาณิชย์ (Non - commercial transfer of capital) และคิดคำนวณภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้มีการโอน ซึ่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเรียกว่า ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)¹⁶ ซึ่งวิวัฒนาการมาจากการเก็บภาษีทรัพย์สิน (Estate Duty) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษจึงเป็นไปตามหลักเกณฑ์แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ค.ศ. 1984 (Inheritance Tax Act 1984) ซึ่งจะจัดเก็บภาษีเมื่อมีการโอนทรัพย์สินในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และเมื่อมีการโอนทรัพย์สินโดยความตาย ต่อมาในช่วง ปี ค.ศ. 1974 ประเทศอังกฤษได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ในปี ค.ศ. 1975 ประเทศอังกฤษเริ่มจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สิน (Capital Transfer Tax) โดยจัดเก็บจากทรัพย์สินทั้งหมดที่มีใช้ทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อการพาณิชย์จากบุคคลในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่และถือว่าการตายเป็นการโอนทรัพย์สินครั้งสุดท้าย มูลค่าการโอนทรัพย์สินแต่ละคราวจะคิดคำนวณจากมูลค่าที่ผู้โอนเสียไป โดยไม่ได้คำนวณจากมูลค่าที่โอน ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์พิเศษสำหรับการคำนวณภาษีการโอนทรัพย์สิน แต่จะนำหลักเกณฑ์สะสมมาใช้บังคับในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินที่ได้รับภายในระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันตายเท่านั้น หากระยะเวลาเกินกว่า 10 ปี จะไม่นำมาคำนวณภาษีสะสม เมื่อต่อมามีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีการโอนทรัพย์สินและผลของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมรดกมีลักษณะผสมกันระหว่างภาษีทรัพย์สินและภาษีการโอนทรัพย์สิน¹⁷

ปัจจุบันประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) อันเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax Act 1984) ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการให้ โดยมีรายละเอียดในการจัดเก็บภาษีมรดกดังนี้

¹⁶ David Williams, Geoffrey More and David Salter, *Principles of Tax Law*, Third Edition, (London: Sweet & Maxwell, 1996), p.321

¹⁷ ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น.90 - 91.

3.3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ได้แก่ ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม (executor) หรือผู้จัดการมรดกที่ถูกตั้งตามกฎหมาย (administrator)

3.3.3 ฐานภาษี

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก¹⁸

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่

- 1) กรณีเจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษหรือนอกประเทศอังกฤษทั้งหมดอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี
- 2) กรณีเจ้ามรดกไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมดที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินอันเป็นมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภททั้งอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้ามรดก ณ วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย รวมถึงทรัพย์สินซึ่งเจ้ามรดกได้ให้แก่ผู้อื่นเป็นของขวัญในช่วงระยะเวลา 7 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวรวมกันแล้วจำนวนเกินกว่า 325,000 ปอนด์¹⁹ (เกินกว่า 17,062,500 บาท)

2. กองทรัสต์ที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัสต์ (Trust) หมายถึง การที่บุคคลหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้ง (Settlor)” โอนทรัพย์สินไปยังอีกบุคคลหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ทรัสตี (Trustee)” โดยให้ทรัสตีมีหน้าที่เป็นผู้ดูแลและครอบครองทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่บุคคลอีกคนหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้รับผลประโยชน์ (Beneficiary)” ทั้งนี้ ทรัสตีและผู้รับผลประโยชน์จะเป็นบุคคลคนเดียวกันไม่ได้ เว้นแต่ผู้รับผลประโยชน์ในกองทรัสต์จะมีบุคคลอื่นนอกจากทรัสตีรวมอยู่ด้วย อาทิเช่น ทรัสตีสามารถบริหารจัดการกองทรัสต์ในทรัสต์เพื่อประโยชน์ของตนเองและผู้รับผลประโยชน์อื่นได้

ประเทศอังกฤษแบ่งประเภทของทรัสต์ไว้ดังนี้

- 1) ทรัสต์ธรรมดา (Bare Trust) คือ ทรัสต์ที่มีหน้าที่ยึดถือทรัพย์สินไว้เพื่อประโยชน์ของบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์เด็ดขาดที่แท้จริงในทรัพย์สินนั้น เพียงแต่บุคคลดังกล่าว

¹⁸ ไตรรงค์ โตะกระแส, “แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมรดกในประเทศไทย,” ฉบับที่ 01 บทความวิชาการ สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, น.11 (มกราคม 2558).

¹⁹ 1 ปอนด์ เท่ากับ 52.50 บาท อัตราแลกเปลี่ยนตามธนาคารแห่งประเทศไทย, https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx ณ วันที่ 23 มิถุนายน 2559.

อาจเป็นผู้ที่มีความบกพร่องในเรื่องความสามารถบางประการ เช่น เป็นผู้เยาว์ หรือเป็นผู้มีความบกพร่องทางจิตใจในขณะก่อตั้งทรัสต์

2) ทรัสต์ให้ผลประโยชน์อยู่ในการครอบครอง (Interest in Possession Trust) หรือ ทรัสต์ให้ผลประโยชน์ตลอดช่วงชีวิต (Life Interest Trust) คือ ทรัสต์ที่กำหนดให้บุคคลคนเดียวหรือบุคคลหลายคนมีสิทธิได้รับเงินได้จากทรัสต์

3) ทรัสต์สุดแล้วแต่ใจของทรัสต์รี (Discretionary Trust) คือ การก่อตั้งทรัสต์โดยให้ทรัสต์มีดุลพินิจเลือกว่าจะจำหน่ายทรัพย์สินหรือรายได้ของกองทรัสต์ให้แก่ผู้รับผลประโยชน์หรือไม่ก็ได้ตามที่ทรัสต์เห็นสมควร ซึ่งทรัสต์ประเภทนี้รวมถึงทรัสต์เก็บรักษาและสะสมทรัพย์ (Accumulation and Maintenance Trust) ด้วย สำหรับทรัสต์เก็บรักษาและสะสมทรัพย์จะมีทรัสต์รูปแบบพิเศษอีก คือ ทรัสต์สำหรับผู้เยาว์ที่สูญเสียญาติสนิท (Trust for Bereaved Minor) และ 18 – 25 ทรัสต์ (18 – 25 Trusts) ซึ่งเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดแล้วย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ยิ่งกว่าทรัสต์ตามดุลพินิจทั่วไป แต่ทรัสต์ทั้งสองรูปแบบดังกล่าวจะก่อตั้งขึ้นได้โดยการตายเท่านั้น

ทั้งนี้ ทรัสต์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกภายใต้หลักเกณฑ์ คือ 1) เมื่อมีความตายเกิดขึ้นและส่งผลทำให้ทรัพย์สินโอนเข้าสู่กองทรัสต์ 2) เมื่อครบทุกกรอบระยะเวลา 10 นับแต่วันที่ก่อตั้งทรัสต์ และ 3) ทรัสต์จะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งเมื่อได้มีการจำหน่ายผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับประโยชน์ภายในช่วงระยะเวลา 10 ปีนั้น ซึ่งอัตราภาษีสูงสุดที่ถูกจัดเก็บจะอยู่ที่ร้อยละ 6 ของมูลค่าของกองทรัสต์ อีกทั้ง หากทรัพย์สินแห่งกองทรัสต์ไม่มีรายได้เพิ่มขึ้นและไม่มีการจำหน่ายผลประโยชน์ออกไปเกินกว่า 5 ปี นับแต่วันที่มีการจัดเก็บภาษีตามช่วงเวลา (The Periodic Charge) ทรัสต์สินแห่งกองทรัสต์ดังกล่าวจะถูกลือว่าเป็น ทุน (Capital) สำหรับการคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป²⁰

3. ทรัสต์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัสต์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีมรดก ได้แก่

- 1) ทรัสต์มรดกที่มีมูลค่าไม่เกิน 325,000 ปอนด์ (ไม่เกิน 17,062,500 บาท)
- 2) ทรัสต์มรดกที่คู่สมรสหรือคู่สัญญาในชีวิตร่วมกันของเจ้ามรดกได้รับมา นับแต่วันที่ 5 ธันวาคม 2006 คู่สมรสเพศเดียวกันสามารถจดทะเบียนสมรสถูกต้องตามกฎหมายอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติกฎหมายแพ่งว่าด้วยคู่สมรส 2004 และมีสิทธิได้รับการยกเว้นและ

²⁰ GOV.UK, “Trusts and Inheritance Tax,” Accessed May 10, 2015, <https://www.gov.uk/trusts-taxes/trusts-and-inheritance-tax>.

สิทธิลดหย่อนทางภาษีเช่นเดียวกันกับคู่สมรส ชาย-หญิง และพระราชบัญญัติว่าด้วยการแต่งงานของเพศเดียวกัน 2013 ยังได้ให้สิทธิต่าง ๆ ดังกล่าว แก่คู่รักเพศเดียวกันด้วย²¹

3) ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การของรัฐ สาธารณศึกษา องค์การทางวัฒนธรรม สวัสดิการสังคม และองค์การทางการกุศล

4) ทรัพย์สินมรดกที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ วิทยาศาสตร์ และวัฒนธรรมที่ถูกเก็บรักษาไว้ในประเทศอังกฤษ และอยู่ในการควบคุมของกระทรวงการคลัง

5) ทรัพย์สินมรดกส่วนที่มอบให้กับองค์การสาธารณกุศลของรัฐบาล

6) หลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษบางประเภท ซึ่งผู้ที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศอังกฤษเป็นเจ้าของ²²

3.3.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนที่สามารถนำไปหักออกจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดก ได้แก่

1. ที่ดินและโรงเรือนซึ่งใช้ในทางอุตสาหกรรม
2. พืช เครื่องจักร เครื่องมือ และทรัพย์สินในทางเกษตรกรรม
3. ทรัพย์สินเพื่อประกอบธุรกิจการค้า
4. ทรัพย์สินที่เสียภาษีมรดกติดๆ กัน 2 ครั้ง เนื่องจากเจ้าของมรดกถึงแก่กรรม 2 รายในระยะเวลาติดๆ กันภายใน 5 ปี

5. กรณีเจ้ามรดกให้ทรัพย์สินแก่ผู้อื่นก่อนเสียชีวิตภายในระยะเวลา 7 ปี ทรัพย์สินดังกล่าวต้องนำกลับมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกในอัตราลดหย่อน ดังนี้²³

ตารางที่ 3.6 อัตราลดหย่อนของประเทศอังกฤษ

ระยะเวลาภายหลังจากการโอน	จำนวนภาษีการรับมรดกที่ได้รับลดหย่อน
0 – 3 ปี	100%
3 – 4 ปี	80%
4 – 5 ปี	60%
5 – 6 ปี	40%

²¹ GOV.UK, “Inheritance Tax,” Accessed November 14, 2015, <https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview>.

²² ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 10*, น.43.

²³ EY Building a better working world, *supra note 11*, p.355.

ระยะเวลาภายหลังจากการโอน	จำนวนภาษีการรับมรดกที่ได้รับลดหย่อน
6 – 7 ปี	20%
ตั้งแต่ 7 ปี ขึ้นไป	0%

3.3.5 อัตราภาษี

ประเทศอังกฤษ ใช้รูปแบบในการจัดเก็บภาษีมรดกแบบอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก นับแต่วันที่ 6 เมษายน 2012 เป็นต้นไป จำนวนอัตราภาษีดังกล่าวอาจลดลงเหลือร้อยละ 36 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก หากทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีการบริจาคเพื่อการกุศลจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของมูลค่ากองมรดก²⁴ ทั้งนี้ ภาษีการรับมรดกจะจัดเก็บเฉพาะมูลค่าในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ (เกินกว่า 17,062,500 บาท) เป็นต้นไป

3.3.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี

1. การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

การประเมินราคามูลค่าของทรัพย์สินมรดกเพื่อเสียภาษีให้ถือเอาราคาในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเป็นเกณฑ์ แต่ในทางปฏิบัติให้ถือราคาของทรัพย์สินที่ขายในครั้งหลังสุดเป็นราคาประเมินทรัพย์สินที่ถูกต้อง²⁵

2. การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม (executor) หรือผู้จัดการมรดกที่ถูกตั้งตามกฎหมาย (administrator) มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินและต้องชำระภาษีภายใน 6 เดือน นับแต่สิ้นเดือนที่เจ้ามรดกตาย แต่ทั้งนี้อาจผ่อนชำระได้เป็นงวดๆ ภายในระยะเวลาจนถึง 10 ปี ในกรณีทรัพย์สินมรดกที่ได้รับส่วนใหญ่ต้องใช้เวลาในการขาย เช่น อสังหาริมทรัพย์ หุ้นส่วนบางประเภท เป็นต้น²⁶

²⁴ GOV.UK, *supra* note 17.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Ibid.*

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย

ในอดีตประเทศไทยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาคหลวง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมความมั่งคั่งของครอบครัวเจ้ามรดกที่เป็นขุนนาง มิให้มีการสะสมอำนาจและทรัพย์สินมากเกินไป ซึ่งการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาคหลวงเริ่มจัดเก็บตั้งแต่ในสมัยอยุธยาจนถึงสมัยรัตนโกสินทร์ ต่อมาประเทศไทยกลับมาจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้งตามพระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พุทธศักราช 2476 แต่ใช้บังคับจัดเก็บได้ประมาณ 10 ปี พระราชบัญญัติดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปด้วยเหตุผลหลายประการ หลังจากนั้นประเทศไทยได้มีการศึกษาถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกมาโดยตลอดแต่สุดท้ายก็ไม่สามารถรื้อฟื้นนำมาใช้จัดเก็บได้ จนกระทั่งปัจจุบันประเทศไทยกลับมาจัดเก็บภาษีการรับมรดกอีกครั้งตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ผู้เขียนจึงเห็นว่าการศึกษาถึงวิวัฒนาการและแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตนั้นสามารถนำมาปรับใช้และนำมาเป็นแนวทางแก้ไขการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้ยังมีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับสังคมไทยยิ่งขึ้น

4.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

4.1.1 การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง

ในช่วงสมัยกรุงศรีอยุธยาปรากฏหลักฐานทางประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกไว้ในกฎหมายตราสามดวงหรือประมวลกฎหมายรัชกาลที่ 1 ในบทพระไอยการลักษณะมรดกไว้ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์การตกทอดทรัพย์สินแห่งกองมรดกไว้สำหรับชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไป และสำหรับบุคคลธรรมดาสามัญชนทั่วไป สำหรับการแบ่งมรดกในกรณีที่เจ้ามรดกเป็นชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปนั้น เนื่องจากขณะที่ยังมีชีวิตชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปทั้งหลายย่อมได้รับพระราชทานเครื่องพญา¹ ทรัพย์สิน สิ่งของ รวมถึงบ่าวไพร่เพื่อตอบ

¹ เครื่องพญา คือ สิ่งที่พระเจ้าอยู่หัวพระราชทานสำหรับความชอบในตำแหน่ง หรือเกียรติยศหรือสิ่งซึ่งพระราชทานพระบรมราชานุญาตให้สร้างขึ้นเพื่อใช้ในการประดับยศแห่งตน เช่น เครื่องยศ เสลี่ยง เรือกันยา หีบหมาก พานทอง รวมถึงสิ่งของที่ได้มาจากการทำสงครามที่พระเจ้าอยู่หัวพระราชทานให้เป็นเครื่องประกอบเกียรติยศ เช่น ช้าง ม้า เครื่องสรรพุธ ทาส เป็นต้น

แทนคุณงามความดี ดังนั้นเมื่อเสียชีวิตภาคหลวงจึงกำหนดให้เครื่องสรรพาวุธ ช้าง ม้า เครื่องพญา บ่าวไพร่ และเรือยาวตั้งแต่ 7 วาขึ้นไปตกทอดแก่ภาคหลวงไว้เป็นการเฉพาะ เมื่อเหลือทรัพย์สินแห่ง กองมรดกอีกเท่าใดให้นำชำระหนี้ให้ครบถ้วนเสียก่อน ทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เหลือให้แบ่ง ออกเป็นภาคส่วน ดังนี้ ภาคหนึ่งแบ่งเข้าพระคลังหลวง ภาคสองแบ่งให้บิดามารดา ถ้าบิดาเสียชีวิตแต่ มารดายังมีชีวิตอยู่ให้มารดาได้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกทั้งภาคส่วน ถ้ามารดาเสียชีวิตแต่บิดายังมีชีวิต อยู่ให้บิดาได้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกทั้งภาคส่วน หากบิดามารดาหย่าร้างกันให้ได้รับทรัพย์สินแห่งกอง มรดกคนละกึ่งของภาคส่วน ภาคสามแบ่งให้พี่น้องลูกหลานและญาติ และภาคสี่แบ่งให้แก่ภริยา หาก เจ้ามรดกไม่มีภริยาให้ส่วนแบ่งภาคของภริยาตกทอดแก่ภาคหลวงแทน² หากชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูง หรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปเสียชีวิตขณะไม่มีบิดามารดา กำหนดให้แบ่งทรัพย์สินแห่ง กองมรดกทั้งหมดนอกจากเครื่องสรรพาวุธ เครื่องพญาที่เป็นของหลวงเป็นสามภาค ภาคหนึ่งแบ่งเข้า พระคลังหลวง ภาคสองแบ่งให้พี่น้องลูกหลานและญาติ และภาคสามแบ่งให้แก่ภริยา หากเจ้ามรดก ไม่มีภริยาให้ส่วนแบ่งภาคของภริยาตกทอดแก่ภาคหลวงแทน³ ทั้งนี้ กฎหมายได้กำหนดหน้าที่ให้ญาติ พี่น้อง ลูกหลาน และภริยาทำบัญชีทรัพย์สินมรดกยื่นต่อสมุหบัญชี และสมุหบัญชีมีหน้าที่จัดการทำบัญชี

² ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ 1 จุลศักราช 1166 พิมพ์ตามฉบับหลวงตรา 3 ดวง เล่ม 2 พระไอยการลักษณะมรดก

3 มาตราหนึ่ง เสนาบดีมลตรีมุขลูกขุน เจ้าราชินิกุลขุนหมื่นพันทนายผู้มีบันดาศักดิ์ทั้งปวง แลบิดามารดาแต่ให้มีเรือนแต่อายุสมควรจะมีเรือน แลคนทั้งนั้นมีทรัพย์สินสิ่งสินด้วยผลราชการอัน พระราชทานให้ก็ดี แลผู้นั้นถึงแก่มรณภาพลง ให้เอาเครื่องสรรพาวุธช้างม้าเครื่องพญาบ่าวไพร่ แล เรือยาวแต่ 7 วาขึ้นไปยกไว้เป็นหลวง แลทรัพย์สินสิ่งสินทากรรมกร เรือกสวนไร่นานั้น มีนี้มากน้อย เท่าใดก็ดี ให้บิดามารดาบุตรภรรยา เอาทรัพย์สินนั้นขึ้นจึงครบก่อน ถ้าแลผู้มรณภาพหาไม่มีได้ก็ดี ให้ เอาทรัพย์สินของทั้งปวงซึ่งยังอยู่นั้น แบ่งออกเป็นส่วนให้ทำเปนสี่ภาคๆ หนึ่งเข้าพระคลังหลวง ภาค หนึ่งให้แก่บิดามารดา ถ้าแลบิดาถึงแก่มรณภาพยังแต่มารดา ให้มารดานั้นได้ทรัพย์สินทั้งส่วน ถ้ามารดา มรณภาพยังแต่บิดา ให้บิดานั้นได้ทรัพย์สินทั้งส่วน ถ้าบิดามารดาหย่าร้างกันแล้ว ให้ได้ทรัพย์สินคนละกึ่ง ส่วน แลภาคหนึ่งให้แก่พี่น้องลูกหลานแลญาติผู้ถึงมรณภาพ ภาคหนึ่งให้แก่ภริยา ถ้าแลผู้มรณภาพ นั้นหาแม่เจ้าเรือนมิได้ให้ยกไว้เป็นหลวง

³ 4 มาตราหนึ่ง ถ้าบิดามารดาผู้มรณภาพนั้นหาไม่ได้แลทรัพย์สินของทากรรมกรชายหญิง อันเปนเครื่องบริโภคทั้งปวงนอกจากเครื่องสรรพาวุธพญาที่เป็นของหลวงนั้น ให้แบ่งปันออกเปนสาม ภาคๆหนึ่งเข้าพระคลังหลวง ภาคหนึ่งให้แก่พี่น้องลูกหลานแลญาติผู้ถึงมรณภาพ ภาคหนึ่งให้แก่ภริยา ถ้าแลผู้มรณภาพนั้นหาแม่เจ้าเรือนมิได้ให้ยกไว้เป็นหลวง

ทรัพย์สินมรดกขึ้นกราบบังคมทูลให้กษัตริย์ทรงพระกรุณาแบ่งทรัพย์สินมรดกโดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกาต่อไป⁴

ส่วนการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกในกรณีที่เจ้ามรดกเป็นบุคคลสามัญชนทั่วไป ซึ่งมีที่นาต่ำกว่า 400 ไร่ จนถึง 10 ไร่ กำหนดให้แบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกออกเป็นสามภาคส่วน ภาคหนึ่งแบ่งให้แก่บิดามารดา ภาคสองแบ่งให้สามีภริยา และภาคสามแบ่งให้ญาติพี่น้องลูกหลาน เหลนเลือดซึ่งได้ปลงศพให้แก่เจ้ามรดก⁵ ซึ่งการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวไม่ต้องทำบัญชีทรัพย์สินมรดกยื่นต่อสมุหบัญชีเนื่องจากกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะการแบ่งภาคส่วนมรดกสำหรับทายาท เท่านั้น เมื่อทรัพย์สินมรดกดังกล่าวไม่มีส่วนแบ่งสำหรับเข้าพระคลังหลวง สมุหบัญชีจึงไม่ต้องจัดการทำบัญชีเพื่อทูลเกล้าฯ เพื่อออกเป็นพระราชกฤษฎีกาแต่อย่างใด ทายาทจึงสามารถแบ่งปันทรัพย์สินแห่งกองมรดกระหว่างกันเองได้เลย

ต่อมาในช่วงรัตนโกสินทร์ สมัยรัชการที่ 5 พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดก โดยเฉพาะการแก้ไขวิธีการแบ่งมรดกระหว่างทายาทญาติและวิธีการแบ่งมรดกสำหรับหญิงไม่มีสามี เพื่อให้กฎหมายมีความสอดคล้องกับวัฒนธรรมและขนบธรรมเนียมประเพณีมากขึ้น อีกทั้งยังทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ว่าหากคดีความเรื่องใดที่ศาลพิจารณาแล้วเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกไม่มีความ

⁴ 43 มาตราหนึ่ง วรรคสาม เสนาพฤตมามาตย์ราชมนตรีผู้มีบันดาศักดิ์ก็ดี แลเสขสิทธิ์ฤทธิพิบัติ อันมีอยู่ในพระมหานครบันดาเข้าเฝ้าก็ตีมิได้เข้าเฝ้าก็ตี มีแก้วแหวนทองเงินสรรพทรัพย์สิ่งใดๆ แลเครื่องพัทยาทั้งปวงเปนอันมาก แลผู้มีบันดาศักดิ์ทั้งนี้เปนโรคอาพาธหนักถึงแก่อนิจจำก็ดี มรณาสรรณก็ดี ถึงแก่กรรมก็ดี ให้มีสมุหะมรดกโดยกระทรวงการนั้น ทำบาญชีมรดกพัทยาแลบาญชียแก้วแหวนทองเงินสรรพทรัพย์สิ่งใด แลบาญชียสมพลโดยขนาดตามสัตยานุสัจ แล้วให้อามากราบบังคมทูลพระกรุณา ถ้ามีพระราชโองการมาณพระบันทูลตรัสพระราชทานให้แต่งให้แก่ลูกหลานพี่น้องพ้องพันธุ์ผู้ถึงมรณภาพนั้นฉันใด ให้สมุหะมรดกตราไว้โดยตรัสสั่งนั้น แล้วให้สมุหะมรดกเรียกพี่น้องบุตรภริยา ผู้รักษาแก้วแหวนเงินทองพัทยาทั้งปวงนั้น ออกมาตราเอาค่าผู้รักษาของนั้นไว้ แล้วให้ทำบาญชีมรดกแลบาญชียสมพล ให้จำเสมียรเอาหนังสือทานบนแก่ผู้รักษามรดกไว้จ้งหมั้นคง ให้ญาติพี่น้องบุตรภรรยาทำบาญชีทรัพย์สินมรดกมายื่นแก่สมุหะมรดก ให้ทำบาญชียสมพลมายื่นแก่พระสุภาวะดีโดยสัตยานุสัจ

⁵ 51 มาตราหนึ่ง ตำนานา 400 ลงมาถึงนา 10 ไร่ตายไซ้ให้ปันทรัพย์สินมรดกเปน 3 ภาคๆหนึ่ง ให้แก่

บิดา	}	ผู้ตาย ภาคหนึ่งให้แก่	สามี	}	ผู้ตาย ภาคหนึ่งให้แก่ญาติพี่น้องลูกหลานเหลนเลือด
มานดา			ภริยา		

 ผู้ตาย ซึ่งได้รักษาใช้ปลงศพตามสนิจแลहां

ยุติธรรมให้นำความขึ้นกราบบังคมทูลขอพระราชทานพระบรมราชวินิจฉัยเป็นพิเศษได้ ดังนั้น เสนาบดีกระทรวงยุติธรรมจึงออกกฎที่ 13 ว่าด้วยฟ้องมรดกไม่ต้องนำทูล

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดกได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ แบ่งมรดกว่า การแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกจะต้องพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่าเจ้ามรดกเป็นชาย หรือหญิง หากเจ้ามรดกเป็นชายต้องพิจารณาต่อไปว่าเป็นชายที่มีบรรดาศักดิ์สูงหรือชายสามัญทั่วไป หากเจ้ามรดกเป็นหญิงต้องพิจารณาต่อไปว่าเป็นหญิงมีสามี หญิงโสด หรือหญิงหม้าย ซึ่งการแบ่ง ทรัพย์สินแห่งกองมรดกของชายสามัญทั่วไปและหญิงดังกล่าวไม่มีการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดก สำหรับเข้าพระคลังหลวงดังเช่นที่เคยกำหนดไว้ในกฎหมายตราสามดวง

ส่วนวิธีการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกสำหรับชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนาง ผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไป กฎหมายกำหนดให้แบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกออกเป็น 4 ภาคส่วน จำนวนเท่าๆ กันและจัดสรรกันต่อไปดังนี้

1. ภาคหลวง สำหรับส่วนของภาคหลวงให้จัดส่งเข้าพระคลังหลวงเพื่อเป็น ประโยชน์ของแผ่นดินต่อไป กรณีที่มีคดีพิพาทกันเรื่องมรดกหากศาลตัดสินแบ่งทรัพย์สินแห่งกอง มรดกแก่ภาคหลวงแล้วต้องดำเนินการจัดส่งส่วนของภาคหลวงให้แก่เจ้าหน้าที่ต่อไป ในกรณีที่ทายาท แบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกระหว่างกันเองหรือแบ่งกันตามพินัยกรรมไม่เคยปรากฏว่ามีการนำส่ง ให้แก่ภาคหลวง

2. ภาคบิดามารดา สำหรับภาคบิดามารดาหากบิดามารดายังมีชีวิตอยู่ทรัพย์สิน แห่งกองมรดกในส่วนนี้ให้ตกทอดแก่บิดามารดาด้วยกัน หากบิดาหรือมารดาเสียชีวิตก่อนเจ้ามรดก บิดาหรือมารดาที่ยังมีชีวิตอยู่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนภาคนี้ไปทั้งหมด แต่ถ้าบิดามารดา เสียชีวิตก่อนเจ้ามรดกทั้งคู่ทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนภาคนี้ให้ยกเล็ก

3. ภาคภริยา สำหรับภาคภริยาหากเจ้ามรดกไม่มีภริยาหลวงและบิดามารดา เสียชีวิตแล้ว ทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนของภาคภริยาให้ยกเล็กและนำเข้าไปรวมเป็นของภาค หลวงเพื่อนำเข้าพระคลังหลวงต่อไป ในกรณีนี้จะแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกออกเป็นสามส่วน คือ แบ่งสำหรับภาคหลวง 2 ส่วน และแบ่งให้แก่ภาคญาติ 1 ส่วน

4. ภาคญาติ สำหรับภาคญาติที่มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกได้แก่ บุตร หลาน พี่น้องร่วมบิดามารดา หรือพี่น้องร่วมแต่บิดาหรือร่วมแต่มารดา ทั้งนี้ ญาติสนิทย่อมตัดสิทธิใน การรับทรัพย์สินแห่งกองมรดกของญาติที่ห่างชั้นกันออกไป

ต่อมารการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้แก่ภาคหลวงก็เป็นอันยกเล็กไป เนื่องจากสมุหบัญชีตั้งขึ้นเพื่อให้มีหน้าที่เพื่อแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกของผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือ ขุนนางผู้มีศักดินาให้แก่ทายาท และนำทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนของภาคหลวงเข้าพระคลังหลวง อีกทั้งยังมีหน้าที่นำเครื่องพทยาส่งคืนให้แก่หลวงและนำความเพื่อกราบบังคมทูลต่อไป เมื่อตำแหน่ง

สมุห์บัญชีถูกยกเลิกจึงอาจเป็นเพราะว่าไม่มีการแบ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้แก่ภาคหลวงแล้ว หรืออาจเป็นเพราะอำนาจในการพิจารณาคดีมรดกเปลี่ยนมาเป็นอำนาจของศาลและศาลอาจจัดการได้ถูกต้องและเด็ดขาดกว่าสมุห์บัญชีจึงทำให้พระมหากษัตริย์ไม่ต้องทรงวินิจฉัยคดีเอง ดังนั้น สมุห์บัญชีจึงถูกยกเลิกเนื่องจากตำแหน่งดังกล่าวไม่มีความจำเป็นอีกต่อไป⁶

เมื่อพิจารณาถึงการแบ่งปันทรัพย์สินแห่งกองมรดกตามกฎหมายตราสามดวงในบทพระไอยการลักษณะมรดกและพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดกแล้วจะเห็นว่า เมื่อชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มั่งคั่งมีที่ดินตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปเสียชีวิต กฎหมายจึงกำหนดให้ต้องแบ่งปันทรัพย์สินแห่งกองมรดกส่วนหนึ่งตอบแทนพระคลังหลวง เนื่องจากทรัพย์สินแห่งกองมรดกส่วนใหญ่มักจะได้รับมาจากการพระราชทานจึงถือเป็นการควบคุมความมั่งคั่งของครอบครัวเจ้ามรดกมิให้มีการสะสมอำนาจและทรัพย์สินมากเกินไป และการแบ่งทรัพย์สินมรดกส่วนหนึ่งเพื่อเข้าพระคลังหลวงจึงมีลักษณะเสมือนเป็นการจัดเก็บภาษีมรดกในช่วงยุคสมัยนั้นนั่นเอง

4.1.2 พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

4.1.2.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก

หลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตย หลวงประดิษฐมนูธรรม (นายปรีดี พนมยงค์) ได้เสนอวิธีการแก้ไขปัญหาด้านเศรษฐกิจไว้ในเค้าโครงการเศรษฐกิจ (สมุดปกเหลือง) ซึ่งถือเป็นร่างแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับแรกของไทย โดยได้เสนอหลากหลายวิธีการแก้ไขปัญหาในการจัดหาเงินทุนเพื่อนำมาจ่ายค่าแรงงานและซื้อเครื่องจักรกลหรือวัตถุดิบที่รัฐบาลยังไม่สามารถผลิตได้ อันมีความจำเป็นต่อการประกอบการเศรษฐกิจ ซึ่งหนึ่งในหลากหลายวิธีการจัดหาเงินทุนดังกล่าวคือการเห็นควรให้รัฐเพิ่มการจัดเก็บภาษีมรดกขึ้นอีกทางหนึ่ง เพื่อจัดหาเงินทุนให้แก่รัฐบาลนำมาพัฒนาเศรษฐกิจต่อไป⁷

⁶ ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545) น.54-58.

⁷ เค้าร่าง พ.ร.บ. ว่าด้วยการประกอบเศรษฐกิจ พุทธศักราช.....

มาตรา 7 ให้รัฐบาลจัดหาเงินทุนและเครดิตเพื่อประกอบการเศรษฐกิจ ดังต่อไปนี้

1. โดยเก็บภาษีมฤตก
2. โดยเก็บภาษีรายได้ของเอกชน
3. โดยเก็บภาษีทางอ้อมใน ยาสูบ ไม้ขีดไฟ เหลือ ฯลฯ
4. โดยบังคับให้นักเลงการพนัน ซึ่งปรารถนาเล่นการพนันมาขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประจำตนและเสียค่าจดทะเบียนเป็นงวดๆ ตามชนิดของการพนัน ซึ่งตนปรารถนาจะเล่น และห้ามมิให้จดทะเบียนบุคคลซึ่งในขณะใช้พระราชบัญญัตินี้เล่นการพนันนี้ไม่เป็น

โดยให้เหตุผลในการจัดเก็บภาษีมรดกว่า ตามหลักแล้วคนมั่งมีมักจะสะสมเงินทองไว้ ถ้าผู้มั่งมีนั้นมีเงินทองมากจนเหลือเพื่อย่อมควรที่จะถูกจัดเก็บภาษีให้มาก (Super Tax) ส่วนคนชั้นกลางควรจัดเก็บภาษีให้น้อย เพื่อไม่ให้มีผลกระทบต่อผู้มั่งมีเกินไป⁸ แต่เนื่องจากขณะนั้นกลุ่มศักดินา ขุนนาง และทหาร นำโดยพระยามโนปกรณนิติธาดาซึ่งมีความเห็นทางการเมืองและทางเศรษฐกิจที่แตกต่างและไม่เห็นด้วยกับแนวคิดของหลวงประดิษฐมนูธรรม จึงได้ตีพิมพ์พระบรมราชวินิจฉัยของรัชการที่ 7 (สมุดปกขาว) ออกเผยแพร่วางใจดีเค้าโครงการเศรษฐกิจ (สมุดปกเหลือง) เกือบทุกประเด็น ทั้งนี้ได้มีความเห็นโต้แย้งถึงการจัดเก็บภาษีมรดกว่า การเก็บภาษีมรดกจะจัดเก็บเป็นตัวแทนไม่ได้ จะจัดเก็บได้แต่เพียงในรูปอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น และการจัดเก็บอสังหาริมทรัพย์ย่อมอยู่ในขอบเขตจำกัดเนื่องจากอสังหาริมทรัพย์ของแต่ละครอบครัวย่อมมีอยู่ไม่มาก ซึ่งอาจจัดเก็บได้ไม่เกินสามชั่วอายุคนเท่านั้นและอาจถือได้ว่าเป็นการริบทรัพย์สินคืนอย่างช้าๆ นั่นเอง ดังนั้น แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกและแนวความคิดในการดำเนินการต่างๆ ตามเค้าโครงการเศรษฐกิจจึงมีการหยุดชะงักไป เพราะเหตุความเห็นที่แตกต่างทางการเมือง

จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2476 สมัยพันเอกพระยาพลพลพยุหเสนาเป็นนายกรัฐมนตรีจึงมีการตราพระราชบัญญัติฉบับนี้ และได้รับการอนุมัติจากสภาผู้แทนราษฎร ให้ใช้บังคับเป็นกฎหมายได้ในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2476 โดยให้เหตุผลว่า การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากความมั่งมีของคนรวยจึงไม่ส่งผลกระทบต่อคนจน การจัดเก็บภาษีมรดกสามารถเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐและในหลายประเทศก็มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ จึงเหมาะสมอย่างยิ่งที่จะมีการ

นอกจากการเสียค่าจดทะเบียนประจำตัวแล้ว การเล่นทุกๆ คราว จะต้องได้รับอนุญาตและเสียค่าธรรมเนียมอีกต่างหากทุกๆ คราว

5. ออกใบกู้ เพื่อคนที่มั่งมีภายในพระราชอาณาจักรซื้อใบกู้โดยรัฐบาลเอาโรงงานหรือทรัพย์สินอื่นเป็นประกัน

6. ออกสลากกินแบ่ง

7. กู้เงินจากธนาคารแห่งชาติ

8. กู้เงินจากต่างประเทศ

9. ตกลงหาเครดิตกับบริษัทที่จำหน่ายเครื่องจักรกลกับต่างประเทศเพื่อส่งเงินเป็นงวดๆ

⁸ คำอธิบายเค้าร่าง พ.ร.บ. ว่าด้วยการประกอบเศรษฐกิจ พ.ศ.

จ. ภาษีมรดกนี้ไม่ใช่จะอิจฉาคนมั่งมี เป็นเพราะตามหลักนั้นคนที่มั่งมีได้สะสมเงินทองไว้ เงินทองนั้นได้มากก็โดยอาศัยราชการร่วมกัน และผู้มั่งมีได้ไว้โดยทางตรงหรือทางอ้อม การกำหนดภาษีมรดกนั้นถ้าผู้มั่งมีมีมากจนเหลือเพื่อย่อมควรเก็บให้มาก (Super Tax) คนชั้นกลางจึงผ่อนผันเก็บแต่น้อย ทั้งนี้เพื่อมิให้กระทบผู้มั่งมีเกินไป

จัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย โดยสามารถสรุปรายละเอียดและสาระสำคัญในการจัดเก็บอากรมรดกและอากรการรับมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ดังต่อไปนี้

4.1.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกไว้ 2 ประเภท ดังนี้

(1) สำหรับการจัดเก็บภาษีกองมรดก เนื่องจากภาษีกองมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกของผู้ตาย ดังนั้น ผู้จัดการมรดกจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีกองมรดก⁹

(2) สำหรับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เนื่องจากเป็นการเรียกเก็บภาษีจากทายาทผู้รับมรดกแต่ละคน ดังนั้น ทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีการรับมรดก¹⁰

นอกจากบรรดาทรัพย์สินจากกองมรดกของผู้ตายจะถูกนำมาคิดคำนวณในการเสียภาษีแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้ผู้รับมรดกซึ่งได้รับมรดกที่มีมูลค่าราคาเกินกว่า 10,000 บาท เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกอีก โดยผู้จัดการมรดกจะต้องแจ้งให้พนักงานตีราคาทราบชื่อและที่อยู่ของทายาทผู้ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดก รวมถึงจำนวนมรดกที่ได้รับและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 มีลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกทั้ง 2 รูปแบบ คือ การจัดเก็บภาษีกองมรดกและการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยจะจัดเก็บภาษีจากกองมรดกก่อนและเมื่อกองมรดกดังกล่าวแบ่งปันทรัพย์สินให้แก่ทายาท หากทายาทแต่ละคนได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดทายาทแต่ละคนนั้นจะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น การจัดเก็บภาษี

⁹ พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476

มาตรา 26 ผู้จัดการมรดกต้องรับผิดชอบในการเสียอากรมรดกในทรัพย์สินที่ได้รับมอบและได้จัดการไป ผู้จัดการมรดกมีอำนาจจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ๆ ได้ตามที่เป็นการสมควร เพื่อประโยชน์แห่งการเสียอากรมรดกหรือให้หลักประกันสำหรับอากรมรดก

ในกรณีที่ทรัพย์สินมิได้อยู่ในความควบคุมของผู้จัดการมรดก ท่านว่าบุคคลที่ได้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต้องรับผิดชอบในการเสียอากร

¹⁰ มาตรา 32 บุคคลใดได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินของผู้ตายอันมีราคาเกินกว่าหมื่นบาท บุคคลนั้นต้องเสียอากรเรียกว่า “อากรการรับมรดก” ตามอัตราที่จำแนกไว้ในพิกัด 2 แนบท้ายพระราชบัญญัตินี้

มฤตกจึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเดียวกันถึงสองครั้งซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีทั่วไป

4.1.2.3 ฐานภาษี

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินแห่งกองมฤตกของผู้ตาย ซึ่งกฎหมายกำหนดให้รวบรวมเพื่อนำมาคำนวณรวมเป็นฐานในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินแห่งมรดกสามารถแบ่งได้ดังนี้

1. ในกรณีเจ้ามฤตกมีสัญชาติไทย ทรัพย์สินที่ต้องรวบรวมเพื่อนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี ได้แก่

1) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย

2) บรรดาอสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย

3) บรรดาสต็อก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่นหรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการอุตสาหกรรม และวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในประเทศและต่างประเทศ

4) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มฤตกเพราะเหตุที่ตาย ทั้งที่อยู่ในประเทศและต่างประเทศ¹¹

2. ในกรณีที่เจ้ามฤตกไม่ได้มีสัญชาติไทย ทรัพย์สินที่ต้องรวบรวมเพื่อนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี ได้แก่

1) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย

¹¹ มาตรา 6 ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งท่านให้นำมาร่วมในการกำหนดค่าแห่งมฤตกนั้น คือ

(1) ถ้าผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย

(ก) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ในสยาม

(ข) บรรดาอสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่มีอยู่ในสยาม

(ค) บรรดาสต็อก พันธบัตร ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์ หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วน หรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในสยามและต่างประเทศ

(ง) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ยังค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมฤตกเพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในสยามและต่างประเทศ แต่ทั้งนี้ถ้ายังมีโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนไซ้ ข้อโต้แย้งต้องได้ระงับแล้ว หรือเงื่อนไขสำเร็จลงแล้วในทางที่มีคุณแก่ทายาท

- 2) บรรดาสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างเฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย
- 3) บรรดาสัตว์ก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการอุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น เฉพาะที่มีอยู่ในประเทศไทย
- 4) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มรดกเพราะเหตุที่ตายเฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย¹²
3. อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือสังหาริมทรัพย์ที่ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในความคุ้มครองของผู้ตาย ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าเป็นอย่างอื่น¹³
4. บรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใดโดยตรงหรือโดยอ้อมภายในหนึ่งปีก่อนตายนั้น เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละ 1,000 บาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับ หรือก่อนวันที่ใช้พระราชบัญญัตินี้¹⁴

(2) ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

กรณีที่ทรัพย์สินแห่งกองมรดกของผู้ตายตกทอดเป็นทรัพย์สินที่ได้แก่รัฐ ทบวงการเมือง สาธารณสถานการกุศล หรือสภาภาษาต พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก¹⁵

¹² มาตรา 6 (2) ถ้าผู้ตายเป็นคนต่างด้าว ให้กำหนดค่าแห่งมรดกเหมือนผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย เว้นแต่ให้กำหนดเฉพาะทรัพย์สินที่มีอยู่ในสยาม

¹³ มาตรา 6 (3) อสังหาริมทรัพย์ก็ดี สังหาริมทรัพย์ก็ดี ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือสังหาริมทรัพย์ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในครอบครองของผู้ตาย ท่านให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

¹⁴ มาตรา 7 บรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมภายในเวลาหนึ่งปีก่อนตายนั้น เพื่อประโยชน์แห่งการมรดก ท่านให้ถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งมรดก และให้คิดรวมเพื่อกำหนดค่าแห่งมรดกด้วย เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ซึ่งผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละพันบาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับ หรือได้ให้ไปแล้วก่อนวันที่ใช้พระราชบัญญัตินี้

¹⁵ มาตรา 14 ถ้าปรากฏว่ามีทรัพย์สินใดอันจะตกได้แก่รัฐหรือทบวงการเมือง หรือสาธารณสถานการกุศล หรือสภาภาษาต เมื่อได้นำค่าแห่งทรัพย์สินนั้นมารวมในการกำหนดยอดสุทธิแห่งค่าของมรดกแล้ว ท่านมิให้เรียกและเก็บอากรในค่าแห่งทรัพย์สินนั้น

4.1.2.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่าย และอัตราค่าลดหย่อนสำหรับให้นำมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกรมฤค เพื่อเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ดังนี้

(1) ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักออกจากยอดสุทธิแห่งค่าของมฤคได้นั้น กำหนดไว้ ดังนี้

1. หนี้สินซึ่งเจ้ามฤคเป็นหนี้อยู่ก่อนตายสามารถนำมาหักจากยอดสุทธิแห่งค่ามฤคได้
2. ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพร้อยละ 10 ของยอดสุทธิแห่งค่า แต่ไม่เกินกว่า 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถนำมาหักออกจากยอดสุทธิแห่งค่ามฤคได้
3. ค่าใช้จ่ายในการจัดการมฤคตามที่เหมาะสม ค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถนำมาหักออกจากยอดสุทธิแห่งค่ามฤคได้

(2) ค่าลดหย่อน

นอกจากค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น กฎหมายกำหนดให้สามารถนำมูลค่าแห่งกรมฤคหักค่าลดหย่อนได้อีกในกรณีดังต่อไปนี้

1. กรณีที่ต้องเสียภาษีซ้ำ กฎหมายกำหนดว่าในกรณีสังหาริมทรัพย์ ประโยชน์ หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรืองานวิชาชีพที่ได้จากการเป็นหุ้นส่วน หรือได้จากทางอื่น ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ประโยชน์หรือสิทธิที่ได้จากการโอนไปในเวลาที่ย่อมฤคบุคคลใดบุคคลหนึ่งได้เสียภาษีมฤคแล้ว ต่อมาภายในเวลา 5 ปี ทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียภาษีอากรมฤคอีก กฎหมายให้หักค่าในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษี ในการคำนวณยอดสุทธิแห่งค่าที่จะต้องเสียภาษีมฤคอีกได้¹⁶

¹⁶ มาตรา 25 เมื่อสังหาริมทรัพย์ก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรือในงานวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วนหรือได้มาจากทางอื่น (มิใช่ที่ได้มาจากบริษัท) ก็ดี ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิซึ่งได้โอนไปในเวลาคนใดคนหนึ่งตายก็ดี ได้เสียอากรมฤคแล้ว ต่อมาภายในห้าปีทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียอากรมฤคอีก ท่านว่าถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นว่ามีหลักฐานเช่นว่ามาก็ให้ลดจำนวนเงินอากรมฤคที่จะต้องเสียเพราะความตายของคนที่สองดังต่อไปนี้

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในหนึ่งปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละแปด

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสองปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละหกสิบ

2. กรณีลดหย่อนอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ให้แก่ญาติที่ใกล้ชิดของเจ้ามรดก เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ทายาทที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่งตามอัตราที่กำหนดไว้ดังนี้

1) กรณีทายาทเป็นบิดา มารดา สามี ภรรยา บุตร หลาน ให้เรียกเก็บและเสียภาษีการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งของอัตราภาษีการรับมรดกตามที่กฎหมายกำหนดไว้

2) กรณีทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกเก็บและเสียภาษีการรับมรดก 3 ใน 4 ส่วนของอัตราภาษีการรับมรดกตามที่กฎหมายกำหนดไว้¹⁷

4.1.2.5 อัตราภาษี

เมื่อการจัดเก็บภาษีมรดกกำหนดให้จัดเก็บทั้งรูปแบบภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก พระราชบัญญัติดังกล่าวจึงกำหนดอัตราภาษีไว้สำหรับการจัดเก็บภาษีมรดก ทั้ง 2 ประเภท ดังนี้

(1) อัตราภาษีกองมรดก กองมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักหนี้สินต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว หากมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราภาษีกำหนดตั้งแต่ร้อยละ 1 และเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 20

(2) อัตราภาษีการรับมรดก การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าภายหลังจากการหักหนี้สินตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว หากมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราภาษีกำหนดตั้งแต่ร้อยละ 1 และเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 20¹⁸

4.1.2.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

การประเมินราคาทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสามปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละห้าสิบ
 ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสี่ปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละสี่สิบ
 ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในห้าปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละยี่สิบ
 ถ้าค่าแห่งทรัพย์สินอันจะต้องเสียอากรเมื่อคนที่สองตายมีราคาต่างกับค่าแห่งทรัพย์สินที่ได้เสียอากรเมื่อคนหนึ่งที่ตายไซ้ ท่านให้ถือจำนวนข้างน้อยเป็นเกณฑ์คำนวณค่าอากรซึ่งจะได้ลดตามมาตรานี้

¹⁷ ฤทัย พูลสวัสดิ์, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 6*, น.72.

¹⁸ ฤทัย พูลสวัสดิ์, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 6* น.74.

(1) กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย สัตตอก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หลักทรัพย์อย่างอื่น ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการอุตสาหกรรม และวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่นทั้งที่มีอยู่ในประเทศและต่างประเทศ ให้ประมาณราคาตามราคาตลาดในเวลาเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

(2) สิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมรดกเพราะเหตุที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทั้งที่อยู่ในประเทศและต่างประเทศ แบ่งการประเมินเป็น 2 กรณี ดังนี้

1. กรณีที่ไม่มีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อน ให้ประมาณราคาตามจำนวนเงินซึ่งระบุไว้ในเอกสาร

2. กรณีที่มีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อน ให้ประมาณราคาตามจำนวนเงินที่กำหนดในคำพิพากษาหรือข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต¹⁹

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกรวมกัน มีจำนวนเกินกว่าหรือน่าจะเกินกว่า 10,000 บาท ให้ผู้จัดการมรดกแจ้งการตายของเจ้ามรดกต่อพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ซึ่งเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ภายในระยะเวลา 15 วัน ตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้ ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกให้บุคคลซึ่งกำลังครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นคนจัดการดังกล่าวข้างต้น ในกรณีที่พนักงานตีราคาได้รับคำบอกกล่าวหรือไม่ได้รับคำบอกกล่าว แต่มีเหตุผลอันควรเชื่อว่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีมูลค่าเกินกว่า 10,000 บาท หากไม่มีผู้จัดการมรดกหรือผู้จัดการมรดกไม่ยอมรับหน้าที่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่จนกระทั่งพ้นกำหนด 30 วัน นับจากวันที่เจ้ามรดกตาย

¹⁹ มาตรา 10 ค่าแห่งทรัพย์สินนั้น ให้กำหนดดังต่อไปนี้

ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ก) (ข) (ค) ให้ประมาณตามราคาตลาดในเวลาตาย

ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ง) ถ้าการเรียกร้องจำนวนเงินนั้นไม่มีโต้แย้ง ให้ประมาณตามจำนวนที่ระบุไว้ในเอกสารซึ่งเป็นหลักการเรียกร้อง ถ้ามีการโต้แย้ง ให้ประมาณตามจำนวนเงินซึ่งกำหนดในคำพิพากษา หรือตามข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต

การกำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 7 ให้อนุโลมกำหนดอย่างเดียวกับทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6

และทายาทมิได้ร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดก กรณีดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้พนักงาน ตีราคาที่มีอำนาจร้องขอต่อศาลขอให้ตั้งผู้จัดการมรดกเพื่อดำเนินการชำระภาษีมรดกต่อไป²⁰

ทั้งนี้ ผู้จัดการมรดกต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมรดกในทรัพย์สินแห่ง กองมรดกที่ตนได้รับมอบและได้จัดการไป โดยพนักงานเจ้าหน้าที่จะดำเนินการจัดส่งหนังสือแจ้ง จำนวนเงินที่จะต้องเสียอากรมรดกไปยังผู้จัดการมรดก และให้ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ต้องชำระภาษีแก่ พนักงานภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งดังกล่าว²¹

พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ใช้บังคับ จัดเก็บภาษีมรดกได้ประมาณ 10 ปี จึงมีการยกเลิกการจัดเก็บไปในช่วงปี พ.ศ. 2486 สมัยจอมพล ป. พิบูลสงครามเป็นนายกรัฐมนตรี แม้ว่าในบันทึกหลักการและเหตุผลของพระราชบัญญัติยกเลิก พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 จะระบุถึงเหตุผล ของการยกเลิกไว้ว่า อากรมรดกและการรับมรดกปีหนึ่งๆ เก็บได้เป็นจำนวนไม่แน่นอน และตามปกติ เก็บได้เป็นจำนวนน้อยแต่มีภาระต้องปฏิบัติมาก จึงสมควรเลิกเก็บอากรมรดกและการรับมรดกเสีย

²⁰ มาตรา 15 เมื่อบุคคลใดตายและปรากฏว่าค่าของมรดกมีจำนวนรวมกันเกินกว่า หรือ น่าจะเกินกว่าหมื่นบาท ท่านให้ผู้จัดการมรดกแจ้งความตายต่อพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ซึ่งบุคคลนั้น ตายภายในสิบห้าวัน ตามแบบที่กำหนดไว้ แต่ถ้าตายในต่างประเทศกำหนดเวลาสำหรับทำคำบอก กล่าวให้นับตั้งแต่วันที่ผู้จัดการมรดกทราบในสยาม คำบอกกล่าวนั้นให้ส่งไปยังพนักงานตีราคาแห่ง ท้องที่ซึ่งผู้จัดการมรดกตั้งสถานที่อยู่

ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดก ให้บุคคลซึ่งกำลังครอบครองทรัพย์สินมรดกจัดการตามที่กล่าวแล้ว ในวรรคต้น

มาตรา 16 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับคำบอกกล่าวตามมาตราก่อนหรือไม่ได้รับคำบอกกล่าว แต่มีเหตุผลน่าเชื่อว่ามรดกมีค่าเกินกว่าหมื่นบาท ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือผู้จัดการ มรดกตามพินัยกรรมไม่ยอมรับหน้าที่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวันนับจาก วันตายไปแล้ว ทายาทมิได้ร้องขอต่อศาลให้ตั้งผู้จัดการมรดกไซ้ ท่านให้พนักงานตีราคา ร้องต่อศาล ขอให้ตั้งผู้จัดการมรดก

ค่าธรรมเนียมการร้องขอให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกนั้น ท่านให้หักจากกองมรดก

²¹ มาตรา 27 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ส่งหนังสือแจ้งจำนวนเงินที่จะต้องเสียอากรมรดกไปยังผู้รับผิดชอบ

มาตรา 28 ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ ผู้ต้องรับผิดชอบเสียค่าอากรแก่พนักงานเก็บอากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานได้มีเวลาปฏิบัติงานอื่นซึ่งได้ประโยชน์มากกว่า²² แต่เหตุผลหลักในการยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกที่แท้จริงนั้นคงต้องยอมรับว่าเป็นเพราะเหตุผลทางการเมือง เนื่องจากพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ถูกต่อต้านวิพากษ์วิจารณ์และไม่เห็นด้วยจากกลุ่มคนร่ำรวยและกลุ่มเชื้อพระวงศ์เป็นอย่างมาก ดังนั้น ผู้มีอำนาจทางเศรษฐกิจและการเมืองในสมัยนั้นจึงไม่ยอมถูกจัดเก็บภาษีมรดกจึงพยายามยกเลิกการจัดเก็บภาษีดังกล่าว และอีกเหตุผลหนึ่งคือการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้จะดำเนินการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกก่อน เมื่อทายาทแต่ละคนได้รับการแบ่งปันทรัพย์สินแห่งกองมรดกเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดก็จะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกจึงมีลักษณะซ้ำซ้อนและไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชน²³ จนกระทั่งต้องยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกไปในที่สุด

4.1.3 ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

หลังจากยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ไปในปี พ.ศ. 2487 นั้น ทุกครั้งที่ประเทศไทยเกิดวิกฤติทางเศรษฐกิจการจัดเก็บภาษีมรดกจะถูกหยิบยกขึ้นมาเป็นประเด็นหรือเพื่อนำกลับมาใช้บังคับอีกครั้งอยู่เสมอ ในช่วงปี พ.ศ. 2541 สมัยนายชวน หลีกภัย เป็นนายกรัฐมนตรี แนวความคิดในการการจัดเก็บภาษีมรดกเริ่มปรากฏอีกครั้งในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 8 โดยแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณามาตรการทางกฎหมายเพื่อแก้ไขเศรษฐกิจของชาติและแต่งตั้งอนุกรรมการศึกษาผลกระทบในการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งผลการศึกษาเบื้องต้นคณะกรรมการเสนอให้ดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่เจ้ามรดกถือครองทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยให้จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และกำหนดยกเว้นทรัพย์สินมรดกอันเป็นทรัพย์สินของราชวงศ์ องค์การการกุศล องค์การสาธารณประโยชน์ การบริจาคเพื่อศาสนาและทรัพย์สินที่เจ้ามรดกยกให้เป็นของแผ่นดิน แต่หลังจากการศึกษาผลกระทบในการจัดเก็บภาษีมรดกของคณะกรรมการดังกล่าวก็ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกเกิดขึ้นแต่อย่างใด

ต่อมามีการรื้อฟื้นการจัดเก็บภาษีมรดกหลายต่อหลายครั้ง จนกระทั่งกระทรวงการคลังมีนโยบายดำเนินการปรับโครงสร้างทางภาษีทั้งระบบในปี พ.ศ. 2549 เพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันให้แก่ภาคเอกชนและรองรับการเปิดการค้าเสรีกับประเทศต่างๆ โดยการจัดตั้งคณะกรรมการปรับปรุงโครงสร้างภาษีและมอบหมายให้สำนักงานเศรษฐกิจการคลังเป็นหน่วยงานดำเนินการศึกษา

²² สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา “ร่างพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช” (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2486), (เรื่องเสรีจที่ 258/2486).

²³ รายงานการประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 22 วันที่ 2 พฤษภาคม 2550

แนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยต่อไป ทั้งนี้ สำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้ดำเนินการศึกษาและเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีมรดกที่เหมาะสม รวมทั้งดำเนินการหารือร่วมกับกรมสรรพากรและนักวิชาการเพื่อจัดทำร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. และนำเสนอต่อคณะกรรมการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเพื่อชี้แจงต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ในการประชุมครั้งที่ 22/2550 วันที่ 2 พฤษภาคม พ.ศ. 2550 โดยร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มีรายละเอียดและสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

4.1.3.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก

ในร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ได้ระบุว่าหลักการและสาระสำคัญว่า เพื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากเจ้ามรดกและเก็บภาษีการให้จากผู้รับทรัพย์สินจากเจ้าของทรัพย์สิน อีกทั้งยังเป็นการจัดโครงสร้างภาษีอากรเพิ่มเติมขึ้นใหม่ให้มีการจัดเก็บภาษีทางตรงมากขึ้นและเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนร่ำรวยกับคนยากจน และเพื่อให้มีรายได้ในการที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนเป็นส่วนรวม

4.1.3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มีหลักการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก ดังนั้นจึงกำหนดให้ผู้รับมรดกแต่ละคนเป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบในการเสียภาษี ส่วนในกรณีที่ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ แล้วแต่กรณี เป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกแทน²⁴

ผู้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ตามร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดให้ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

- (1) กรณีหน่วยงานราชการเป็นผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก

²⁴ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

มาตรา 3 ให้ผู้รับมรดกแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกในหมวดนี้

ในกรณีทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์แล้วแต่กรณี รับผิดชอบแทน

(2) กรณีวัด วัดบาทหลวงโรมันคาทอลิกหรือมัสยิด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก

(3) กรณีองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงในประมวลรัษฎากร เป็นผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก

(4) กรณีสถานพยาบาลของรัฐหรือสถานศึกษาของรัฐในประเทศไทย เป็นผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก

4.1.3.3 ฐานภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดทรัพย์สินที่ต้องนำมารวบรวมเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีการรับมรดกต่อไป ดังนี้

(1) สำหรับกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ต้องรวบรวมเพื่อนำมาคำนวณภาษีการรับมรดก คือ อสังหาริมทรัพย์ สงหากริมทรัพย์ ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกันและสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพของเจ้ามรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับไม่ว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะอยู่ในประเทศไทยหรือนอกประเทศไทย

(2) สำหรับกรณีที่เจ้ามรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ต้องรวบรวมเพื่อนำมาคำนวณภาษีการรับมรดกต่อไป คือ อสังหาริมทรัพย์ สงหากริมทรัพย์ ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกันและสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ ของเจ้ามรดกเฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดก

4.1.3.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ค่าลดหย่อน

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกหลังจากหักภาระผูกพันแล้วร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้สามารถหักค่าลดหย่อนเป็นการเพิ่มเติมได้ดังนี้

(1) มูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวน 50,000,000 บาท สำหรับทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนสามารถนำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้

(2) กรณีผู้รับมรดกเป็นสามีภรรยา บุตร หรือบิดามารดาของเจ้ามรดกสามารถหักค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์เพิ่มเติมจาก กรณี (1) ได้อีก ดังนี้

1) กรณีผู้รับมรดกเป็นสามีหรือภรรยาของเจ้ามรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้จำนวนทั้งหมดของมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ได้รับ ดังนั้น หากผู้รับมรดกเป็นสามีหรือภรรยาของเจ้ามรดกย่อมไม่ถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยปริยาย

2) กรณีผู้รับมรดกเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มได้อีกจำนวน 10,000,000 บาท

3) กรณีผู้รับมรดกเป็นบิดา มารดา ของเจ้ามรดกสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มได้อีกจำนวน 10,000,000 บาท

4.1.3.5 อัตราภาษี

สำหรับอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว กำหนดให้จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า โดยกำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีไว้ดังนี้

(1) กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิ ซึ่งผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับมีมูลค่าไม่เกินจำนวน 150 ล้านบาท กำหนดให้เสียภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี

(2) สำหรับกรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิ ซึ่งผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับเฉพาะในส่วนของมูลค่าจำนวนตั้งแต่ 150 ล้านบาทขึ้นไป กำหนดให้ต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วนดังกล่าวในอัตราร้อยละ 20 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี

4.1.3.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

การประเมินมูลค่าและราคาทรัพย์สินแห่งกองมรดกมีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ดังต่อไปนี้

(1) สำหรับราคาทรัพย์สินที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของมรดกพึงประเมินให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทนั้นๆ ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กรณีที่ไม่อาจกำหนดราคาตลาดได้ให้ถือราคาที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือราคาที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเป็นราคาตลาด

(2) สำหรับการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทที่ดินให้นำมูลค่าราคาประเมินที่ดินที่กรมที่ดินประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

(3) สำหรับการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพให้นำมูลค่าราคาประเมินทรัพย์สินประเภทโรงเรือนที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

(4) สำหรับราคาตลาดสำหรับใบหุ้ม พันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นให้คำนวณตามราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กรณีไม่มีราคาตลาดในวันที่รับโอนให้ใช้ราคาเฉลี่ย 30 วันย้อนหลัง กรณียื่นแบบแสดงรายการมรดกเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้คำนวณราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายหรือราคาตลาดในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการมรดกแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 1 ปีนับจากวันที่เจ้ามรดกตาย หรือภายใน 3 เดือนหลังจากได้รับทรัพย์มรดก ซึ่งแบ่งเป็น

(1) กรณีผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย กำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่

(2) กรณีผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่

การชำระภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน โดยการชำระภาษีการรับมรดกอาจจะไม่ชำระภาษีทั้งหมดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการก็ได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผ่อนชำระภาษีโดยมีการค้ำประกันหรือวางหลักประกันตามที่กำหนดและต้องชำระภาษีให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท กำหนดชำระภายใน 1 ปี นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็น 2 งวด จำนวนงวดละเท่าๆ กัน แต่งวดแรกต้องชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน และ

งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ต้องชำระงวดแรก

(2) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000,000 บาท กำหนดชำระภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็น 4 งวด จำนวนงวดละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดแรกต้องชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน

งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดแรก

งวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

งวดที่ 4 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 3

(3) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 5,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 15,000,000 บาท กำหนดชำระภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็น 6 งวด จำนวนงวดละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดแรกต้องชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน

งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดแรก

งวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

งวดที่ 4 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 3
 งวดที่ 5 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 4
 งวดที่ 6 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 5
 (4) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 15,000,000 บาทขึ้นไป กำหนด
 ชำระภายใน 4 ปี นับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็น 8 งวด จำนวนงวดละเท่าๆกันก็ได้
 แต่งวดแรกต้องชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน

งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ ต้องชำระงวดแรก
 งวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2
 งวดที่ 4 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 3
 งวดที่ 5 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 4
 งวดที่ 6 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 5
 งวดที่ 7 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 6
 งวดที่ 8 ต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 7

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี
 การรับมรดกสามารถผ่อนชำระภาษีได้นานถึง 4 ปี สำหรับจำนวนภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนสูง

การประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 22 วันที่ 2 พฤษภาคม 2550 หลังจาก
 พลอากาศเอก วัลลภ มีสมศักดิ์ ได้เสนอญัตติให้ที่ประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาการจัดเก็บ
 ภาษีมรดก และสมาชิกสมานิติบัญญัติแห่งชาติได้มีความเห็นสนับสนุนว่าประเทศไทยควรจัดเก็บ
 ภาษีมรดกโดยการให้เหตุผลดังนี้

นายสมหมาย ปารีฉัตร ขอสนับสนุนญัตตินี้ด้วยเหตุผลว่า รัฐบาลทุกรัฐบาลที่
 ผ่านมาพยายามจะดำเนินมาตรการเพื่อแก้ปัญหาความไม่เท่าเทียมกันทางรายได้ แต่จะพบว่าปัญหา
 ความยากจน ความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับคนรวยยังคงมีอยู่ แต่ประเด็นช่องว่างระหว่างคนจนกับ
 คนรวยยังกว้างอยู่มาก อันเป็นผลจากการกระจายรายได้ที่ด้อยประสิทธิภาพและความเจริญเติบโต
 ทางเศรษฐกิจไม่ถูกกระจายออกไปอย่างเป็นธรรม ดังนั้น การปฏิรูประบบภาษีเพื่อเป็นเครื่องมือใน
 การแก้ปัญหาในระยะยาวจึงควรนำภาษีทรัพย์สินและภาษีมรดกกลับมาพิจารณาอย่างแท้จริง

นายจักรมณต์ ผาสุกวนิช ขอสนับสนุนญัตตินี้ด้วยเหตุผลว่า เมื่อคุณเกิดรายได้
 ขึ้นมา ไม่ว่าจะได้รับมาโดยลักษณะไหนก็ตาม คุณมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเหมือนกันจึงจะมีความเป็น
 ธรรม ไม่ใช่ว่าคนที่ได้รับมรดกมาจะไม่ต้องเสียภาษี ส่วนคนที่มรดกเล็กๆ น้อยๆ มูลค่าไม่สูง ควรจะ
 กำหนดขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษีมรดกไว้และเริ่มจัดเก็บจากอัตราที่ไม่สูงนักแล้วค่อยๆ ปรับสูงขึ้น

นายวิทย์ รายนานนท์ ขอสนับสนุนญัตตินี้ด้วยเหตุผลสำคัญ 4 ประการ คือ ประการแรก เรื่องความเป็นธรรม ความเป็นธรรมในสังคมถือว่าเป็นสิ่งที่ทำให้บ้านเมืองสงบสุข

ประการที่สอง เรื่องการแบ่งปันความสุขหรือความมั่งคั่ง (Distribution of wealth) จะทำให้ความแตกต่างหรือช่องว่างของคนจนกับคนรวยลดลง และจะทำให้ความแตกแยกของสังคมลดลง

ประการที่สาม เรื่องการสร้างวัฒนธรรมที่ดีให้เกิดขึ้นในหมู่คนไทย วัฒนธรรมที่ว่าคือการรู้จักที่จะเสียสละเหมือนกับวัฒนธรรมของคนตะวันตกที่นำเงินรายได้ไปจัดสร้างมูลนิธิหรือบริจาคให้การกุศล

ประการที่สี่ รัฐจะมีรายได้มาพัฒนาประเทศได้มากขึ้น

แม้ว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. จะได้รับการสนับสนุนจากสมาชิกสภานิติบัญญัติในการประชุมดังกล่าว และถือได้ว่าเป็นแนวความคิดในการที่จะนำภาษีมรดกกลับมาจัดเก็บในประเทศไทยที่เป็นรูปธรรมมากที่สุดตั้งแต่มีการรื้อฟื้นภาษีมรดกมาเป็นระยะๆ ก็ตาม แต่สุดท้ายร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ก็ไม่ผ่านออกมาใช้บังคับเป็นกฎหมายแต่อย่างใด

4.1.4 ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.

ภายหลังจากแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ไม่ประสบความสำเร็จไม่ว่าด้วยเหตุผลอันใดก็ตาม ความคืบหน้าของการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยกลับมาปรากฏอีกครั้ง หลังจากเหตุการณ์รัฐประหารของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ในวันที่ 22 พฤษภาคม พ.ศ. 2557 รัฐบาลมีนโยบายหลักเพื่อแก้ปัญหาความแตกแยกของสังคมไทยด้วยการขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคม โดยจัดตั้งสภาปฏิรูปแห่งชาติขึ้นเพื่อปฏิรูปกฎหมายและเพื่อการพัฒนาประเทศ ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกถือเป็นกลไกอย่างหนึ่งของรัฐที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมไทยได้ สภาปฏิรูปแห่งชาติจึงเริ่มรื้อฟื้นและผลักดันการจัดเก็บภาษีมรดกกลับมาใช้บังคับอีกครั้ง โดยครั้งนี้มีความเป็นไปได้สูงกว่าประเทศไทยจะได้กลับมาจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้งหลังจากยกเลิกการจัดเก็บไปนานประมาณ 70 ปี โดยเป้าประสงค์หลักของการปรับโครงสร้างทางภาษีด้วยการจัดเก็บภาษีมรดกของรัฐครั้งนี้คือเพื่อเพิ่มฐานในการจัดเก็บภาษีทางตรงขึ้นและเพื่อกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนด้วยมาตรการทางภาษีมรดกนั่นเอง โดยการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557 วันที่ 18 ธันวาคม 2557 ได้มีมติเห็นชอบและรับหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ไว้ในเบื้องต้น พร้อมทั้งมีมติเห็นชอบให้คณะกรรมการวิสามัญพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับ

แต่วันที่มีมติต่อไป ซึ่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ที่ได้รับความเห็นชอบจากสภานิติบัญญัติแห่งชาติในเบื้องต้นมีรายละเอียดและสาระสำคัญ ดังนี้

4.1.4.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดก

เนื่องจากการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าจำนวนทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำและความไม่เป็นธรรมแก่สังคม จึงสมควรที่จะต้องจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น

4.1.4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังนั้น ผู้รับมรดกแต่ละคนที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมรดก ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก ได้แก่

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่มีภูมิลำเนาหรือมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลา 3 ปีติดต่อกันถึงวันที่มีสิทธิได้รับมรดก
- (3) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย กรณีถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้ภายหลังจะเปลี่ยนสภาพอย่างไร ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้รับมรดกนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษี
- (4) กรณีผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกิ กิ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (5) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการใดๆ แทน แล้วแต่กรณี

ผู้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

สำหรับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในกรณีต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

- (1) กรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา เพื่อประโยชน์ในกิจการศึกษา หรือ

เพื่อประโยชน์ในกิจการสาธารณประโยชน์ต่อไป ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

(2) กรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นหน่วยงานของรัฐและเป็นนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา เพื่อการศึกษา หรือเพื่อกิจการสาธารณประโยชน์ หน่วยงานของรัฐดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

(3) กรณีบุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศเป็นผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก บุคคลดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการมรดก

4.1.4.3 ฐานภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีการรับมรดก ได้แก่ มรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศไทย ส่วนสังหาริมทรัพย์ใดที่จะกำหนดให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยนั้น ฝ่ายบริหารเป็นผู้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดเป็นการเฉพาะเจาะจงต่อไป

4.1.4.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ค่าลดหย่อน

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดเรื่องค่าลดหย่อนไว้ แต่กำหนดเพียงให้การคำนวณมูลค่ามรดกจะต้องคำนวณโดยนำมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกทั้งหมดหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกเท่านั้น

4.1.4.5 อัตราภาษี

ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดอัตราภาษีคงที่สำหรับมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกจำนวนที่เกินกว่า 50 ล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี

4.1.4.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี

(1) การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ให้พิจารณาตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก

1. กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์นั้น สำหรับการประเมินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินกำหนดไว้

2. กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

3. สำหรับทรัพย์สินแห่งกองมรดกอื่นๆ ที่ไม่ได้กำหนดไว้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่จะกำหนดไว้ในกฎกระทรวงต่อไป โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

(2) การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งเสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่าจำนวน 50 ล้านบาท

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนที่จะดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

1. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลา 150 วันของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีและเงินเพิ่มแทนผู้ตายภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ

2. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลา 150 วันของการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแล้ว และยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษี เงินเพิ่มและเบี้ยปรับแทนผู้ตายโดยให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง

อย่างไรก็ตาม ในกรณีทายาทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายประสงค์จะดำเนินการแทนก็สามารถทำได้ ในกรณีมีทายาทหลายคนให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องชำระภาษีในจำนวนสูง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระภาษีได้ภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด ถ้าชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวแล้วให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ถ้าผ่อนชำระภาษีเกิน 2 ปี อาจกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนก็ได้

หลังจากสภานิติบัญญัติแห่งชาติเห็นชอบกับหลักการของร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ในเบื้องต้นและมีมติตั้งคณะกรรมการวิสามัญขึ้นคณะหนึ่งเพื่อดำเนินการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ต่อไป โดยคณะกรรมการ

วิสามัญใช้ระยะเวลาประมาณ 150 วัน ในการดำเนินการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวให้แล้วเสร็จ และนายสมหมาย ภาษี ในฐานะประธานคณะกรรมการวิสามัญได้นำเสนอรายงานต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติในการประชุมครั้งที่ 29/2558 วันที่ 22 พฤษภาคม 2558 ซึ่งมีการแก้ไขและเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญใน 12 มาตรา ได้แก่ เรื่องมูลค่าของฐานภาษี ทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บภาษี และอัตราภาษี จากที่ได้รับหลักการไว้ในเบื้องต้นอย่างมีนัยสำคัญ

4.2 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในปัจจุบัน: พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

เมื่อคณะกรรมการวิสามัญได้ดำเนินการแปรญัตติและพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. เสร็จเรียบร้อย โดยได้มีการแก้ไขและเปลี่ยนแปลงร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวจากที่เคยได้มีมติรับหลักการในเบื้องต้น ซึ่งได้มีการแก้ไขและเปลี่ยนแปลงในประเด็นสาระสำคัญเกี่ยวกับมูลค่าของฐานภาษี ทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บภาษี และอัตราภาษี ทั้งนี้ คณะกรรมการวิสามัญได้นำเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ที่แล้วเสร็จต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติในการประชุมครั้งที่ 29/2558 วันที่ 22 พฤษภาคม พ.ศ. 2558 เพื่อพิจารณาต่อไป ซึ่งที่ประชุมพิจารณาแล้วเห็นชอบมีมติให้ประกาศใช้บังคับเป็นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ต่อไป โดยมีรายละเอียดและสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

4.2.1 หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากประเทศไทยยังมีปัญหาเรื่องช่องว่างทางเศรษฐกิจโดยเฉพาะช่องว่างระหว่างระหว่างคนจนและคนรวยทำให้มีความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม รัฐบาลจึงมีนโยบายและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีทางตรงจากผู้ที่มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินมาจากการรับมรดกอันทำให้ผลกระทบภาษีได้ยาก จากหลักการดังกล่าวภาระทางภาษีจะตกแก่บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีจริงๆ จึงไม่กระทบต่อประชาชนที่ยากจน ทั้งนี้เพื่อนำภาษีที่จัดเก็บได้จากผู้มั่งคั่งดังกล่าวกลับมาพัฒนาสังคมโดยรวมและช่วยยกระดับให้คนยากจน สามารถเข้าถึงสิ่งสาธารณูปโภค การศึกษา และสิทธิในการรักษาพยาบาลอย่างเสมอภาคมากขึ้น²⁵ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีดังต่อไปนี้

²⁵ ภูมิพิชญ์ ยาสีทธิ์ และฐิติวิษญ์ ศุภวรรณจิระโชติ, “การปฏิรูปในด้านระบบภาษี : แนวทางการปฏิรูป” ใน บทสรุปผู้บริหาร จัดพิมพ์โดยสำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรปฏิบัติหน้าที่

4.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ได้แก่

1. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย
2. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นผู้ที่มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง
3. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นบุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย
4. กรณีผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย
5. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการใดๆ แทน แล้วแต่กรณี

ผู้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ผู้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ได้แก่

1. ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเจ้ามรดกถึงแก่ความตายก่อนวันที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ใช้บังคับ
2. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นคู่สมรสของเจ้ามรดก
3. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้น เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา เพื่อประโยชน์ในกิจการศึกษา หรือเพื่อประโยชน์ในกิจการสาธารณประโยชน์
4. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
5. ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นบุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกฏที่กฏปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

4.2.3 ฐานภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

1. ทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์
2. ทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
3. ทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
4. ทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
5. ทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นทรัพย์สินทางการเงินที่อาจกำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

4.2.4 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ค่าลดหย่อน

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดเรื่องค่าลดหย่อนไว้ แต่กำหนดเพียงให้การคำนวณมูลค่ามรดกจะต้องคำนวณโดยนำมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกทั้งหมดหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

ซึ่งเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายย่อมมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากความตายเกิดขึ้นอีกทั้งทรัพย์สินแห่งกองมรดกบางส่วนที่ต้องนำไปชำระค่าใช้จ่ายนั้นๆ ก็ไม่ตกทอดเป็นความมั่งคั่งแก่ผู้รับมรดก ทำให้ทายาทผู้รับมรดกต้องแบกรับค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ ทั้งยังไม่มีกำหนดค่าลดหย่อนในกรณีอื่นๆ ส่งผลให้ผู้รับมรดกต้องจ่ายภาษีมรดกในอัตราที่สูง โดยไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีมาช่วยเหลือแต่อย่างใด

4.2.5 อัตราภาษี

อัตราภาษีการรับมรดกกำหนดไว้ดังนี้ กรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นบุคคลอื่นๆ ที่ไม่ใช่บุพการีหรือผู้สืบสันดานกำหนดให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท สำหรับกรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานของเจ้ามรดกกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากร่างภาษีการรับมรดก พ.ศ. ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาท

4.2.6 การบริหารจัดการเก็บภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกกำหนดให้คำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกโดยให้ใช้ราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังนี้

1. กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกำหนดไว้เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และสามารถหักออกด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

2. กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกนั้น

3. กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นทรัพย์สินอื่นๆ การประเมินมูลค่ากำหนดให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนที่จะดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

1. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลา 150 วันของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีและเงินเพิ่มแทนผู้ตายภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ

2. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลา 150 วันของการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแล้ว และยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีและเงินเพิ่มและเบี้ยปรับแทนผู้ตาย โดยให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง

อย่างไรก็ตาม ในกรณีทายาทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายประสงค์จะดำเนินการแทนก็สามารถทำได้ ในกรณีมีทายาทหลายคนให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกอาจผ่อนชำระภาษีได้ภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด เมื่อชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวแล้วให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่กรณีผ่อนชำระภาษีเกิน 2 ปี อาจกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนก็ได้

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังกล่าวได้มีการแก้ไขและเปลี่ยนแปลงซึ่งสาระสำคัญจากที่เคยได้รับหลักการไว้ในเบื้องต้น โดยคณะกรรมการวิสามัญได้แก้ไขและเปลี่ยนแปลงสำหรับกรณีการกำหนดมูลค่าฐานภาษีมรดกจากเดิมที่กำหนดให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่แต่ละคนได้รับจำนวน 50 ล้านบาท เปลี่ยนแปลงเป็นกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่แต่ละคนได้รับจำนวน 100 ล้านบาทแทน โดยให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวว่า เพื่อคุ้มครองบุคคลที่มีที่อยู่อาศัยในใจกลางเมืองและได้อยู่อาศัยมาแต่ดั้งเดิมตั้งแต่บรรพบุรุษ เพื่อให้สามารถพักอาศัยอยู่ในสถานที่เดิมได้ และเพื่อคุ้มครองผู้ประกอบการ ซึ่งผู้ประกอบการจะมีสิทธิ์ประโยชน์ ที่ดิน เครื่องจักร ยานพาหนะ รวมกันแล้วเกินกว่า 50 ล้านบาท หากผู้ประกอบการเสียชีวิตการส่งต่อกิจการให้กับรุ่นต่อไปจะขาดช่วง จึงมีมติเห็นควรขยายเป็นจำนวน 100 ล้านบาท ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นโต้แย้งว่า หากคณะกรรมการวิสามัญเป็นกังวลว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะกระทบต่อบุคคลที่มีที่อยู่อาศัยในใจกลางเมืองมาตั้งแต่บรรพบุรุษและจะกระทบต่อผู้ประกอบการ ทางออกในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวสามารถทำได้โดยการกำหนดมาตรการค่าลดหย่อนให้แก่บุคคลดังกล่าวไว้เป็นกรณีพิเศษได้ และเห็นว่าเป็นวิธีการที่เหมาะสมกว่าการเพิ่มจำนวนการยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่แต่ละคนได้รับเป็นจำนวนสูงถึง 100 ล้านบาทแทน²⁶

ส่วนกรณีการปรับแก้จากอัตราภาษีร้อยละ 10 ที่ได้กำหนดไว้ ให้เป็นอัตราภาษีร้อยละ 5 ในกรณีผู้รับมรดกเป็นผู้สืบสันดานหรือบุพการี ส่วนในกรณีอื่นๆ ที่ไม่ใช่บุพการีหรือผู้สืบสันดานยังคงเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 โดยคณะกรรมการวิสามัญได้ให้เหตุผลว่า อัตราภาษีร้อยละ 5 ที่ลดลงเป็นจำนวนที่เหมาะสม เนื่องจากทรัพย์สินมรดกที่เจ้ามรดกทำมาหาได้และตกทอดแก่ผู้สืบสันดานหรือบุพการีนี้ได้มีการเสียภาษีไปแล้วในครั้งหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นภาษีบุคคลธรรมดาหรือภาษีนิติบุคคลดังนั้น อัตราภาษีดังกล่าวจึงมีความเหมาะสมแล้ว²⁷ ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นโต้แย้งในประเด็นนี้ว่า แม้ว่าทรัพย์สินที่เป็นมรดกตกทอดนั้นจะเคยถูกจัดเก็บภาษีมาก่อนหน้าแล้วไม่ว่าจะเป็นภาษีบุคคลธรรมดาหรือภาษีนิติบุคคลก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีคนละฐานกัน เนื่องจากภาษีบุคคลธรรมดาหรือภาษีนิติบุคคลจัดเก็บจากฐานรายได้ ส่วนภาษีการรับมรดกจัดเก็บจากมูลค่า

²⁶ รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558 ในวันที่ 22 พฤษภาคม 2558.

²⁷ เพิ่งอ้าง.

ทรัพย์สินเมื่อมีความตายเกิดขึ้น จึงไม่ควรนำมาพิเคราะห์รวมกันเพื่อลดอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

เนื่องจากการแก้ไขและปรับเปลี่ยนของคณะกรรมการวิสามัญดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่สามารถเป็นกลไกทางการคลังเพื่อกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมหรือบรรเทาความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพตามที่รัฐบาลคาดหวังได้ ปัญหาดังกล่าวจึงเป็นที่มาของการศึกษาวิทยานิพนธ์นี้ขึ้นเพื่อนำเสนอแนวคิดในการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้สอดคล้องเหมาะสมกับสังคมไทยและสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป



บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

รัฐบาลเลือกใช้มาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาปัญหาของความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ และสังคมระหว่างคนรวยกับคนจน โดยมีนโยบายและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีทางตรงจากผู้ที่มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินมาจากการรับมรดก เพื่อนำภาษีที่จัดเก็บได้จากผู้มั่งคั่งดังกล่าวกลับมาพัฒนาสังคมโดยรวมและช่วยยกระดับให้คนยากจนสามารถเข้าถึงสิ่งสาธารณูปโภค การศึกษา และสิทธิในการรักษาพยาบาลอย่างเสมอภาคมากขึ้น ด้วยเหตุผลดังกล่าวปัจจุบันประเทศไทยจึงมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ยังคงมีปัญหาหลายประการ ได้แก่ ปัญหาความไม่ครอบคลุมของฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก และปัญหาความไม่เหมาะสมของอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

5.1 ปัญหาความไม่ครอบคลุมของฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ปัญหาความไม่ครอบคลุมของฐานภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 สามารถแบ่งพิจารณาได้ ดังนี้

5.1.1 กรณีการกำหนดมูลค่าฐานภาษี

ฐานในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 คือการนำทรัพย์สินแห่งกองมรดกทั้งหมดของผู้ตายมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานในการจัดเก็บภาษี ซึ่งทรัพย์สินนั้น ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หุ่นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และเงินฝากในธนาคารของเจ้ามรดก เป็นต้น การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวอนุญาตให้หักภาระหนี้สินของเจ้ามรดกที่ตกทอดมาจากการรับทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวด้วย¹ ส่วนคู่สมรสของเจ้ามรดกจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก² พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเลือกใช้รูปแบบการ

¹ มาตรา 12 วรรคสอง มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

² มาตรา 3 พระราชบัญญัตินี้ไม่ใช้บังคับแก่

จัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก โดยกำหนดให้ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับทรัพย์สินดังกล่าวมาในคราวเดียวกันหรือหลายคราวรวมกันแล้วมีมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิเกินกว่า 100 ล้านบาท ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท³ หากผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับมรดกที่มีมูลค่าจำนวน 100 ล้านบาทถ้วน ถือว่าได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ยกตัวอย่างเช่น ผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับมรดกที่มีมูลค่าจำนวน 120 ล้านบาท กรณีนี้ผู้ได้รับมรดกแต่ละรายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วน 20 ล้านบาท เนื่องจากจำนวน 100 ล้านบาทแรกนั้นถือว่าได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีนั่นเอง ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าฐานในการเสียภาษีการรับมรดกจึงต้องคำนวณโดยการนำมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกหักด้วยภาระหนี้สินของเจ้ามรดกก่อน เมื่อแบ่งปันทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาททุกคนแล้ว ถ้าทายาทคนใดได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิจำนวนเกินกว่า 100 ล้านบาท จึงจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าว

เมื่อวิเคราะห์หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าการกำหนดยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิสำหรับผู้รับมรดกแต่ละรายในจำนวนสูงถึง 100 ล้านบาทนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นการกำหนดจำนวนมูลค่าฐานภาษีไว้สูงเกินสมควรและยังส่งผลให้ฐานภาษีการรับมรดกแคบลงเกินความเหมาะสม เมื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับสัดส่วนการถือครองมูลค่าทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

(1) มรดกที่เจ้ามรดกตายก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก

³ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มาตรา 12 วรรคหนึ่ง ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

ตารางที่ 5.1 สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน พ.ศ. 2556⁴

ร้อยละของครัวเรือนที่รายงานการมีทรัพย์สิน ประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน จำแนกตามมูลค่าทรัพย์สิน และสถานะทางเศรษฐกิจของครัวเรือน พ.ศ. 2556

PERCENTAGE OF HOUSEHOLDS REPORTING ASSETS ; HOUSE/LAND/BUILDING, VEHICLES AND FINANCIAL ASSETS BY VALUE OF ASSETS AND SOCIO-ECONOMIC CLASS: 2013

รวมทั้งสิ้น	ผู้ถือครองทำการเกษตร			ผู้ดำเนินงาน		ลูกจ้าง				ผู้ไม่ได้ปฏิบัติงาน		
	Farm Operators			Own-Account		Employees				Economic		
Total	ปลูกพืช / เลี้ยงสัตว์ / พืชเลี้ยง	ประมง,ป่าไม้, ลำสัตว์,	ที่ไม่ใช่การเกษตร	ผู้ปฏิบัติงาน	คนงาน	คนงาน	เสมียน	ผู้ปฏิบัติงาน	เชิงเศรษฐกิจ			
	Plant /Animal / Culture	ทางของป่าบริการ	Workers,	วิชาชีพ	เกษตรกร	ทั่วไป	พนักงาน	โน้มนการบวม	Econo-			
ประเภททรัพย์สิน	เจ้าของที่ดิน	เช่าที่ดิน / ทำฟรี	ทางการเกษตร	Non-Farm	นักวิชาการ	Farm	พนักงานขาย	การผลิต	mically			
	Mainly	Mainly	Fishing, Forestry,	Professional,	และนักบริหาร	Workers	และให้บริการ	Clerical,	Workers			
	Owning	Renting	Agricultural services	Tech. & Adm.		Workers	Sales & Services	Workers				
	Land	Land / Free		Workers			Workers					
มูลค่าทรัพย์สินของครัวเรือน												
บ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง												
ใช้เป็นที่อยู่อาศัย.....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	0.1	0.0	0.6	0.7	0.1	0.0	0.6	0.0	0.1	0.3	0.2	0.2
10,000 - 30,000 บาท.....	1.2	0.5	3.5	2.8	0.8	0.1	2.7	1.7	1.3	1.1	1.8	1.8
30,001 - 50,000 บาท.....	2.2	1.4	4.3	6.0	1.4	0.1	6.4	7.0	1.9	2.6	2.7	2.7
50,001 - 100,000 บาท.....	6.9	6.9	8.8	16.6	4.2	1.4	12.5	13.8	6.4	8.6	8.6	8.6
100,001 - 500,000 บาท.....	51.7	61.0	58.9	62.0	44.1	22.2	62.8	61.5	53.5	53.5	54.6	54.6
500,001 - 1,000,000 บาท.....	22.9	24.3	20.0	10.6	27.2	26.7	13.8	13.7	23.0	24.1	20.2	20.2
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	13.8	5.9	3.8	1.3	20.3	44.7	1.3	2.1	13.4	9.3	11.0	11.0
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	1.0	0.1	0.1	0.0	1.9	4.7	0.0	0.1	0.4	0.4	0.9	0.9
ใช้ประกอบธุรกิจของครัวเรือนและอื่นๆ.....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	0.6	0.3	1.1	0.0	0.9	0.1	0.1	3.3	0.6	1.0	0.8	0.8
10,000 - 30,000 บาท.....	2.6	1.3	5.4	5.7	5.1	1.4	3.9	6.4	3.3	4.8	2.2	2.2
30,001 - 50,000 บาท.....	2.4	1.2	7.1	8.8	4.2	0.9	2.1	3.2	3.0	3.6	1.9	1.9
50,001 - 100,000 บาท.....	5.9	3.5	7.4	9.1	7.4	4.6	10.1	12.0	8.6	8.3	7.3	7.3
100,001 - 500,000 บาท.....	36.8	28.1	36.1	49.9	38.7	32.7	49.9	39.2	47.8	47.9	45.4	45.4
500,001 - 1,000,000 บาท.....	24.0	27.5	20.5	9.8	20.6	25.3	17.4	22.5	22.9	18.1	23.1	23.1
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	24.3	33.4	20.5	14.2	20.0	28.6	15.8	12.5	13.0	15.0	17.0	17.0
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	3.3	4.7	1.8	2.6	3.0	6.4	0.7	1.0	0.8	1.3	2.4	2.4
ยานพาหนะทุกประเภท (ยกเว้นจักรยาน).....												
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	6.4	6.0	4.7	14.1	4.4	1.0	11.5	8.0	6.2	4.9	11.7	11.7
10,000 - 30,000 บาท.....	28.8	25.0	26.8	42.1	19.7	9.5	46.9	45.1	35.2	33.5	40.2	40.2
30,001 - 50,000 บาท.....	13.9	16.1	12.0	14.8	9.1	5.9	16.2	19.3	16.8	20.5	14.3	14.3
50,001 - 100,000 บาท.....	9.2	13.7	14.6	9.4	6.3	4.8	9.6	12.6	9.4	11.1	7.0	7.0
100,001 - 500,000 บาท.....	24.5	24.8	26.8	9.8	35.3	34.2	12.8	11.4	21.9	16.9	17.5	17.5
500,001 - 1,000,000 บาท.....	13.1	11.1	12.3	6.0	18.9	30.2	2.8	3.5	9.1	11.4	7.2	7.2
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	4.0	3.1	2.8	2.9	6.0	14.2	0.1	0.1	1.5	1.6	2.1	2.1
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	0.1	0.3	0.0	1.0	0.4	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0

⁴ สำนักงานสถิติแห่งชาติ, “สำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 เมษายน 2559, http://service.nso.go.th/nso/nso_center/project/search_center/23project-th.htm

ร้อยละของครัวเรือนที่รายงานทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน จำแนกตามมูลค่าทรัพย์สิน และสถานะทางเศรษฐกิจของครัวเรือน พ.ศ. 2556
 PERCENTAGE OF HOUSEHOLDS REPORTING ASSETS ; HOUSE/LAND/BUILDING, VEHICLES AND FINANCIAL ASSETS BY VALUE OF ASSETS AND SOCIO-ECONOMIC CLASS: 2013

ประเภททรัพย์สิน	รวมทั้งสิ้น Total	ผู้ถือครองทำการเกษตร Farm Operators			ผู้ดำเนินงานธุรกิจ ของตนเอง	ลูกจ้าง Employees			ผู้ไม่ได้ ปฏิบัติงาน		
		ปลูกพืช / เลี้ยงสัตว์ / เพาะเลี้ยง Plant / Animal / Culture		ประมงป่าไม้, ล่าสัตว์, หาของป่า, บริการ ทางการเกษตร	ที่ไม่ใช่การเกษตร Own-Account Workers, Non-Farm	ผู้ปฏิบัติงาน วิชาชีพ และนักบริหาร	คนงาน เกษตร Farm Workers	คนงาน ทั่วไป General Workers	เสมียน พนักงาน และให้บริการ Clerical, Sales & Services Workers	ผู้ปฏิบัติงาน ในกระบวนการ การผลิต Production Workers	เชิงเศรษฐกิจ Econo- mically Inactive
		ส่วนใหญ่เป็น เจ้าของที่ดิน Mainly Owning Land	ส่วนใหญ่ เช่าที่ดิน / ทำฟรี Mainly Renting Land / Free	Fishing, Forestry, Agricultural services	Professional, Tech. & Adm. Workers						
สินทรัพย์ทางการเงิน.....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
ไม่มีเงิน 10,000 บาท.....	21.8	14.9	18.0	45.9	11.2	4.4	42.8	36.7	23.9	23.1	36.6
10,000 - 30,000 บาท.....	22.5	23.3	23.8	25.7	19.6	9.8	27.4	30.6	28.4	29.8	20.3
30,001 - 50,000 บาท.....	11.8	14.0	11.0	10.8	12.3	8.4	12.5	11.2	12.7	15.6	9.0
50,001 - 100,000 บาท.....	16.3	20.0	19.2	9.1	21.2	14.4	10.4	11.6	15.4	16.9	11.9
100,001 - 500,000 บาท.....	21.4	24.5	24.9	6.7	29.0	37.6	6.5	9.3	16.8	13.2	16.3
500,001 - 1,000,000 บาท.....	3.7	2.2	2.1	1.5	4.2	14.3	0.3	0.1	1.8	0.9	3.5
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	2.2	1.1	1.0	0.2	2.4	9.9	0.0	0.5	1.0	0.5	2.1
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	0.3	0.1	0.0	0.1	0.2	1.2	0.0	0.0	0.0	0.0	0.3

หมายเหตุ: "0.0" มีข้อมูลน้อยกว่า 0.1

Remark: "0.0" is assigned to the value less than 0.1

ที่มา: การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2556 สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

Source: The 2013 Household Socio - Economic Survey, National Statistical Office, Ministry of Information and Communication Technology

เมื่อทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ รวมถึงทรัพย์สินทางการเงินดังกล่าว ถือเป็นทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่เมื่อพิจารณาถึงสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินตามมูลค่าของทรัพย์สินในแต่ละประเภทจะเห็นได้ดังนี้

สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย ประชากรส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 51.7 ถือครองทรัพย์สินอยู่ที่มูลค่า 100,001 - 500,000 บาท และประชากรจำนวนน้อยเพียงร้อยละ 1 ถือครองทรัพย์สินในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้ประกอบธุรกิจของครัวเรือนและอื่นๆ ประชากรส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 36.8 ถือครองทรัพย์สินอยู่ที่มูลค่า 100,001 - 500,000 บาท และประชากรจำนวนร้อยละ 3.3 ถือครองทรัพย์สินในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

สัดส่วนการถือครองยานพาหนะทุกประเภท (ยกเว้นจักรยาน) ประชากรส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 28.8 ถือครองยานพาหนะอยู่ที่มูลค่า 10,000 - 30,000 บาท และประชากรจำนวนน้อยเพียงร้อยละ 0.1 ถือครองยานพาหนะในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

และสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินทางการเงิน ประชากรส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 22.5 ถือครองทรัพย์สินทางการเงินอยู่ที่มูลค่า 10,000 - 30,000 บาท และประชากรจำนวนน้อยเพียงร้อยละ 0.3 ถือครองทรัพย์สินทางการเงินในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

จากการวิเคราะห์การถือครองทรัพย์สินจึงเห็นได้ว่าการถือครองทรัพย์สินประเภทต่างๆ ของประชากรทั่วประเทศส่วนใหญ่จะมีการถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าไม่เกินจำนวน 5,000,000 ล้านบาท ดังนั้น การกำหนดมูลค่าฐานภาษีสูงถึง 100 ล้านบาท สามารถช่วยเหลือให้ประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศที่ไม่มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินในจำนวนมากเกินกว่าการดำรงชีพ ให้ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีการรับมรดกได้ แต่การกำหนดมูลค่าฐานภาษีดังกล่าวยังไม่เหมาะสมและสอดคล้องกับมูลค่าทรัพย์สินที่ประชาชนถือครองอย่างแท้จริง

ตารางที่ 5.2 การจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2557⁵

มูลค่าทรัพย์สิน (บาท)	จำนวน (คน)
ตั้งแต่ 35,000,000 – 175,000,000 ⁶	19,928
(ตั้งแต่ 35,000,000 – 50,000,000)	(14,628)
(ตั้งแต่ 50,000,000 – 60,000,000)	(3,533)
(ตั้งแต่ 60,000,000 – 70,000,000)	(608)
(ตั้งแต่ 70,000,000 – 80,000,000)	(393)
(ตั้งแต่ 80,000,000 – 100,000,000)	(196)
(ตั้งแต่ 100,000,000 – 175,000,000)	(570)
ตั้งแต่ 175,000,000 – 350,000,000	2,003
ตั้งแต่ 350,000,000 – 1,750,000,000	1,431
ตั้งแต่ 1,750,000,000 – 3,500,000,000	148
ตั้งแต่ 3,500,000,000 – 17,500,000,000	103
ตั้งแต่ 17,500,000,000 – 35,000,000,000	11
ตั้งแต่ 35,000,000,000 ขึ้นไป	9

มูลค่าทรัพย์สิน/ Total Wealth = ((Financial assets + Real assets) – Household debts)

ที่มา: High Net Worth Individuals by country and region, Credit Suisse Global Wealth Databook 2014

⁵ บันทึกการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, ครั้งที่ 4, วันที่ 19 มกราคม 2558.

⁶ การจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2557 เริ่มต้นที่มูลค่าตั้งแต่ 35 ล้านบาท เนื่องจากข้อมูล High Net Worth Individuals by country and region, Credit Suisse Global Wealth Databook 2014 จัดลำดับความมั่งคั่งเริ่มต้นตั้งแต่ 1 ล้านดอลลาร์ (1 ดอลลาร์ = 35 บาท)

เมื่อพิจารณามูลค่าฐานภาษีการรับมรดกประกอบกับการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรภายในประเทศไทยจะเห็นได้ว่า ประชากรในประเทศไทยจำนวนสูงถึง 19,928 คน ถือครองทรัพย์สินมูลค่าตั้งแต่จำนวน 35 ล้านบาท แต่ไม่เกินจำนวน 175 ล้านบาท การที่สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ในการประชุมครั้งที่ 29/2558 วันที่ 22 พฤษภาคม 2558 ได้มีมติให้ปรับเปลี่ยนมูลค่าฐานภาษีที่ยกเว้นจากเดิมจำนวน 50 ล้านบาท เปลี่ยนเป็นจำนวน 100 ล้านบาทแทนนั้น จึงเสมือนเป็นการผลักประชาชนที่มีความมั่งคั่งและสมควรที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกหลุดออกจากฐานภาษีไปจำนวนประมาณ 4,730 คน ส่งผลให้ฐานภาษีแคบและไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนสูงเกินกว่าการดำรงชีพตามปกติ อันขัดต่อวัตถุประสงค์หลักของการตราพระราชบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าว

ดังนั้น การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสูงถึงจำนวน 100 ล้านบาท สำหรับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกแต่ละรายนั้น มีลักษณะเป็นการบีบฐานภาษีให้ยิ่งแคบขึ้น สุดท้ายผู้ที่เข้ามาสู่ฐานเพื่อเสียภาษีย่อมลดน้อยลงตามสัดส่วน ส่งผลให้ภาครัฐต้องแบกรับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บเนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่างคุ้มค่า และนโยบายที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้ สุดท้ายพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกดังกล่าวจะต้องถูกยกเลิกไปในที่สุดเพราะไม่มีเสถียรภาพในการบังคับใช้เพียงพอ

จากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของต่างประเทศพบว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะประเทศอังกฤษเท่านั้นที่กำหนดให้จัดเก็บเฉพาะมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ (เกินกว่า 17,062,500 บาท) หลังจากปรับปรุงฐานภาษีด้วยมาตรการบรรเทาภาระภาษีตามที่กำหนดไว้แล้ว และจัดเก็บภาษีในอัตราราคที่จำนวนร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้าที่มีจำนวนสูงกว่าที่ประเทศไทยกำหนดไว้ถึง 4 - 8 เท่าตัว ส่วนประเทศฝรั่งเศสและประเทศเกาหลีใต้ไม่ได้กำหนดเพดานขั้นต่ำไว้ว่าจะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีในส่วนที่เกินจำนวนเท่าใด แต่กำหนดให้สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้ได้รับมรดกแต่ละรายและมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีอย่างเหมาะสม ดังนั้นทั้งสองประเทศจึงเริ่มต้นจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิทันที เนื่องจากทั้งสองประเทศนั้นจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจึงไม่กำหนดเพดานในการเริ่มต้นการจัดเก็บไว้ จึงมีลักษณะแตกต่างกับประเทศอังกฤษและประเทศไทยที่ได้กำหนดไว้เนื่องจากจัดเก็บภาษีในอัตราราคที่

ทั้งนี้ เมื่อวิเคราะห์รายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในปี 2557 ประกอบกับมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกในแต่ละประเทศจะพบว่า ประเทศฝรั่งเศสกำหนดค่าลดหย่อนให้แก่ผู้รับมรดกตามความสัมพันธ์ มูลค่าฐานภาษีของผู้รับมรดกจึงเริ่มต้นจัดเก็บในมูลค่าที่แตกต่างกันไป ซึ่งหากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์เป็นบุตรหรือบิดามารดาจะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน

100,000 ยูโร⁷/คน (เกิน 4,023,000 บาท/คน) หากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์เป็นพี่น้องที่ไม่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 15,392 ยูโร/คน (เกิน 612,220.16 บาท/คน) หากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์เป็นหลานจะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 7,967 ยูโร/คน (เกิน 320,512.41 บาท/คน) หากผู้รับมรดกในกรณีอื่นๆ จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 1,594 ยูโร/คน (เกิน 64,126.62 บาท/คน) และหากผู้รับมรดกเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตอันเป็นอุปสรรคในการทำงาน จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 159,325 ยูโร/คน⁸ (เกิน 6,409,644.75 บาท/คน) ทั้งนี้ ประเทศฝรั่งเศสมีรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรอยู่ที่จำนวน 40,828 ดอลลาร์⁹/ปี¹⁰ (ประมาณ 1,451,843.68 บาท/ปี) จึงเห็นได้ว่ามูลค่าฐานภาษี (กรณีได้รับค่าลดหย่อนสูงสุด) สูงกว่าได้รายได้เฉลี่ยต่อหัวประมาณ 4 เท่าตัว

ประเทศเกาหลีได้กำหนดค่าลดหย่อนแบบรายการและการหักลดหย่อนแบบเหมาไว้ มูลค่าฐานภาษีในการจัดเก็บจึงแตกต่างกันไปตามรูปแบบในการเลือกหักค่าลดหย่อน ซึ่งหากผู้รับมรดกเลือกหักค่าลดหย่อนแบบเหมาจะต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 500 ล้านวอน (15,400,000 บาท) และหากผู้รับมรดกเลือกหักค่าลดหย่อนแบบรายการจะต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกินกว่า 200 ล้านวอน (6,160,000 บาท) ทั้งนี้ ประเทศเกาหลีได้มีรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรอยู่ที่จำนวน 36,653 ดอลลาร์/ปี¹¹ (1,303,380.68 บาท/ปี) จึงเห็นได้ว่ามูลค่าฐานภาษีในกรณีหักค่าลดหย่อนแบบเหมาสูงกว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัวประมาณ 12 เท่าตัว

ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ (เกินกว่า 17,062,500 บาท) ซึ่งประเทศอังกฤษมีรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรอยู่ที่จำนวน 41,659

⁷ 1 ยูโร เท่ากับ 40.23 บาท อัตราแลกเปลี่ยนตามธนาคารแห่งประเทศไทย

https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx, ณ วันที่ 23 มิถุนายน 2559.

⁸ สุปรียา แก้วละเอียด. “ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส” ในการเสวนาเรื่องภาษีมรดก ประโยชน์ (ภาระ) ตกกับใคร. จัดโดยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2557, น.35 - 36.

⁹ 1 ดอลลาร์ เท่ากับ 35.56 บาท อัตราแลกเปลี่ยนตามธนาคารแห่งประเทศไทย

https://www.bot.or.th/thai/statistics/financialmarkets/exchangerate/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx ณ วันที่ 23 มิถุนายน 2559.

¹⁰ OECD, “Average wages,” Accessed June 24, 2016, <https://data.oecd.org/earnwage/average-wages.htm>

¹¹ *Ibid.*

ดอลลาร์/ปี¹² (1,481,394.04 บาท/ปี) จึงเห็นได้ว่ามูลค่าฐานภาษีสูงกว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัวประมาณ 12 เท่าตัว

ส่วนประเทศไทยจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทจากผู้ได้รับมรดกแต่ละราย แต่รายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในประเทศไทยกลับอยู่ที่จำนวน 195,995 บาท/ปี¹³ ดังนั้นจึงเห็นได้ว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในประเทศไทยต่ำกว่าประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษอยู่ที่ประมาณ 7 เท่าตัว แต่การกำหนดมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกของประเทศไทยกลับกำหนดไว้สูงกว่าประเทศฝรั่งเศสประมาณ 15 เท่าตัว (ซึ่งเปรียบเทียบกับมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับสิทธิค่าลดหย่อนสูงสุดแล้ว) สูงกว่าประเทศเกาหลีใต้ประมาณ 6 เท่าตัว (ซึ่งเปรียบเทียบกับมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับสิทธิค่าลดหย่อนสูงสุดแล้ว) และกำหนดไว้สูงกว่าประเทศอังกฤษประมาณ 5 เท่าตัว เมื่อพิจารณาถึงรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษประกอบกับมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกของแต่ละประเทศจะให้เห็นได้ว่า แต่ละประเทศนั้นกำหนดมูลค่าฐานภาษีไว้สอดคล้องกับรายได้ของประชากรในประเทศ แต่เมื่อพิจารณาถึงความแตกต่างของรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรไทยกับมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกของประเทศไทยดังกล่าวจะยิ่งเห็นได้ชัดว่า การกำหนดมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในชาติ เนื่องจากมูลค่าฐานภาษีกำหนดไว้สูงกว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในประเทศประมาณ 500 เท่าตัว อันนำมาสู่ปัญหาสำคัญในการบังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ดังนั้น ผู้เขียนจึงสรุปได้ว่าการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ได้รับยกเว้นจำนวน 100 ล้านบาท ถือเป็นจำนวนที่สูงเกินไปเมื่อพิจารณาประกอบกับสัดส่วนการครอบครองทรัพย์สินของประชาชนภายในประเทศ การจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากร รวมถึงรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในประเทศ อีกทั้งยังเป็นการบั่นทอนจำนวนผู้ที่สมควรต้องเสียภาษีการรับมรดกออกจากฐานภาษีเกินความจำเป็นและสมควร เนื่องจากบุคคลดังกล่าวมีฐานะร่ำรวยและสมควรที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามความมั่งคั่ง อันส่งผลโดยตรงให้ผู้ที่เข้ามาสู่ฐานเพื่อเสียภาษีย่อมลดน้อยลงตามสัดส่วน ทำให้ภาครัฐต้องแบกรับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บเนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่างคุ้มค่า และไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีได้อย่างแท้จริง แต่ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่ารัฐได้คำนึงถึงปัญหาการกำหนดมูลค่าฐานภาษีไว้ล่วงหน้าแล้ว เนื่องจาก

¹² *Ibid.*

¹³ สำนักงานสถิติแห่งชาติ, “รายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากร จำแนกตามภาคและจังหวัด พ.ศ. 2548 – 2557,” สืบค้นเมื่อวันที่ 24 มิถุนายน 2559, <http://service.nso.go.th/nso/web/statseries/statseries15.html>

ได้กำหนดช่องทางสำหรับการทบทวนมูลค่าฐานภาษีไว้ทุกทุก 5 ปี โดยสามารถพิจารณากำหนดมูลค่าฐานภาษีขึ้นใหม่ได้โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา¹⁴

5.1.2 กรณีการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดทรัพย์สินมรดกที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีไว้เฉพาะอสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกัน รวมถึงยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน¹⁵ การกำหนดให้นำทรัพย์สินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีอันมีลักษณะที่มุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีหลักฐานปรากฏทางเอกสารหรือทางทะเบียนเป็นหลัก การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงไม่ครอบคลุมถึงทรัพย์สินประเภทอื่นๆ ที่เป็นทรัพย์สินอันตกทอดมาจากกองมรดกเดียวกัน ดังนั้น จึงส่งผลให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่มีลักษณะเป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีหลักฐาน

¹⁴ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

ให้มีการพิจารณาทบทวนมูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่งทุกห้าปี โดยนำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคที่กระทรวงพาณิชย์คำนวณเพื่อใช้ในราชการในรอบระยะเวลาอันมาประกอบการพิจารณาด้วย โดยการกำหนดมูลค่ามรดกขึ้นใหม่ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

¹⁵ มาตรา 14 มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

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

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

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ทางทะเบียนหรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียน อาทิเช่น เงินสด ภาษีเงินได้ ค่าเช่า พระเครื่องหรือวัตถุโบราณที่มีมูลค่าในการสะสม ทองคำ เพชร อัญมณี เครื่องประดับที่มีมูลค่าสูง สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ อาวุธปืน นาฬิกา รถยนต์โบราณ หรือผลงานทางด้านศิลปะ เป็นต้น ย่อมไม่ถูกนำมารวมคำนวณเป็นทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด ก่อให้เกิดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทที่มีมูลค่าสูงไม่ว่าจะมีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่ก็ตาม กลับไม่ถูกนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเนื่องจากมิใช่ทรัพย์สินที่กำหนดไว้ว่าต้องนำมาเสียภาษีตามพระราชบัญญัติดังกล่าว

ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน เป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษี แต่พระราชบัญญัตินี้ไม่ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “หลักฐานทางทะเบียน” ไว้ และเมื่อ ยานพาหนะเป็นสิ่งสิทธิทรัพย์สินประเภทหนึ่ง จึงต้องตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อัน หมายความว่าถึง สิ่งสิทธิทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์เท่านั้น ดังนั้น สิ่งสิทธิทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์จึงหมายความว่าถึงเฉพาะสิ่งสิทธิทรัพย์สินพิเศษ อันได้แก่ ทรัพย์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ และสัตว์พาหนะที่การซื้อหรือขายต้องทำเป็น หนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่¹⁶ ส่วนสิ่งสิทธิทรัพย์สินประเภทอื่นที่ไม่ใช่สิ่งสิทธิทรัพย์สินพิเศษอันมีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิอื่น ๆ¹⁷ เช่น หลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิครอบครอง หลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิในการได้รับอนุญาตให้ใช้ หรือหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิที่ขึ้นทะเบียนไว้กับทางราชการ เป็นต้น จึงไม่อาจถือเป็นทรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บ

¹⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 456 การซื้อขายสิ่งสิทธิทรัพย์สิน ถ้ามิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นโมฆะ วิธีนี้ให้ใช้ถึงซื้อขายทรัพย์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป ทั้งซื้อขายแพและสัตว์พาหนะด้วย

สัญญาจะขายหรือจะซื้อ หรือค้ำประกันในการซื้อขายทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง ถ้ามิได้มีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างหนึ่งอย่างใดลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบเป็นสำคัญ หรือได้วางประจำไว้ หรือได้ชำระหนี้บางส่วนแล้ว จะฟ้องร้องให้บังคับคดีหาได้ไม่

บทบัญญัติที่กล่าวมาในวรรคก่อนนี้ ให้ใช้บังคับถึงสัญญาซื้อขายสิ่งสิทธิทรัพย์สินซึ่งตกลงกันเป็นราคาสองหมื่นบาท หรือกว่านั้นขึ้นไปด้วย

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 60/2524 ซื้อขายรถยนต์เสร็จแต่ขาดกรรมสิทธิ์โอนขณะทำสัญญา ไม่ต้องจดทะเบียนโอน ซึ่งเป็นเรื่องกฎหมายเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ควบคุมยานพาหนะและภาษีรถยนต์ ไม่ใช่แบบนิติกรรม

ภาษีการรับมรดก ทั้งที่สังหาริมทรัพย์ดังกล่าวสามารถตรวจสอบและติดตามได้ง่ายดังเช่นทรัพย์สินอื่นที่กำหนดไว้ ดังนั้น ทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีการรับมรดกจึงต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจน เพื่อไม่ก่อให้เกิดการตีความอันเป็นไปตามหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีที่ดี

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีของมรดกและภาษีการรับมรดก ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สิทธิหรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ สังหาริมทรัพย์ สัตว์บก พันธบัตร ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ หลักทรัพย์ ใช้อื่น รวมถึงประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ เป็นต้น¹⁸ ซึ่งการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าวมีลักษณะครอบคลุมถึงทรัพย์สินประเภทต่างๆ อันตกทอดมาจากเจ้ามรดก

รวมถึงการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. จะพบว่า ร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดทรัพย์สินที่

¹⁸ พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

มาตรา 6 ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งท่านให้นำมารวมในการกำหนดค่าแห่งมรดกนั้น คือ

(1) ถ้าผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย

(ก) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ในสยาม

(ข) บรรดาสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่มีอยู่ในสยาม

(ค) บรรดาสัตว์บก พันธบัตร ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์ หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วน หรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในสยามและต่างประเทศ

(ง) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ยังค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมรดกเพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในสยามและต่างประเทศ แต่ทั้งนี้ถ้ายังมีได้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนไซ้ ข้อโต้แย้งต้องได้ระงับแล้ว หรือเงื่อนไขสำเร็จลงแล้วในทางที่มีคุณแก่ทายาท

(2) ถ้าผู้ตายเป็นคนต่างด้าว ให้กำหนดค่าแห่งมรดกเหมือนผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย เว้นแต่ให้กำหนดเฉพาะทรัพย์สินที่มีอยู่ในสยาม

(3) อสังหาริมทรัพย์ก็ดี สังหาริมทรัพย์ก็ดี ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือสังหาริมทรัพย์ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในครอบครองของผู้ตาย ท่านให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

มาตรา 33 บรรดาทรัพย์สินอันบุคคลจะต้องเสียอากรการรับมรดกนั้น ท่านว่าให้ใช้ความในมาตรา 6 บังคับ

ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี คือ อสังหาริมทรัพย์ สังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน ตราสารหนี้ พันธบัตร ตัวสัญญาใช้เงิน หุ้น รวมถึงสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ ซึ่งทรัพย์สินที่กำหนดให้ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกับการกำหนดทรัพย์สินที่ต้งนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีเพื่อเสียภาษีของมรดกและภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. 2476 อันมีลักษณะครอบคลุมถึงทรัพย์สินประเภทต่างๆ แห่งกองมรดกนั้นเอง

จากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของต่างประเทศจะพบว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสกำหนดให้ทรัพย์สินทุกชนิดทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เป็นทรัพย์สินที่ต้งนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษได้กำหนดให้ทรัพย์สินทุกประเภททั้งอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ของเจ้ามรดกต้งนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษี อันมีลักษณะของการกำหนดทรัพย์สินที่ต้งนำมาเสียภาษีไว้เช่นเดียวกันกับประเทศฝรั่งเศส ส่วนประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดให้ทรัพย์สินทุกประเภทของเจ้ามรดกต้งนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกเช่นเดียวกัน ดังนั้น การกำหนดให้ทรัพย์สินทุกประเภทของเจ้ามรดกต้งนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษี จึงมีลักษณะที่ครอบคลุมถึงทรัพย์สินทุกชนิดของเจ้ามรดกอันส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

เมื่อทรัพย์สินแห่งกองมรดกหมายความว่าถึงทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย รวมถึงสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ ตามมาตรา 1600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีลักษณะมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ตกทอดสู่ทายาททุกคน ดังนั้น การกำหนดทรัพย์สินเพียงบางประเภทที่ต้งนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีจึงมีลักษณะไม่ครอบคลุมและไม่สอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อีกทั้งยังส่งผลให้เกิดช่องทางการเลี่ยงการถือครองทรัพย์สินที่ไม่ได้กำหนดให้ต้งนำมารวมเป็นฐานภาษีเพิ่มมากขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษี ทั้งที่ทรัพย์สินที่ไม่ได้กำหนดไว้ดังกล่าวจะมีมูลค่าสูงและมีหลักฐานในการถือครองก็ตาม

ทั้งนี้ ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดให้เงินประกันชีวิตที่ได้มาจากความตายของเจ้ามรดกเป็นทรัพย์สินที่ต้งนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีด้วยนั้น เนื่องจากเงินประกันชีวิตเป็นทรัพย์สินที่เกิดขึ้นและได้มาภายหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายจึงมิใช่ทรัพย์สินแห่งกองมรดก¹⁹ แม้ว่ามาตรา 897 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะให้อธิบายว่าเงินประกันชีวิตทั้งหมดหรือเฉพาะเบี้ยประกันชีวิตที่เจ้ามรดกได้ชำระไว้ก่อน

¹⁹ เฉลิมชัย เกษมสันต์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552), น.66.

ถึงแก่ความตายเป็นทรัพย์สินส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกที่เจ้าหนี้สามารถนำเอาชำระหนี้ได้ก็ตาม²⁰ แต่หากในอนาคตประชาชนเลือกใช้วิธีการทำประกันชีวิตเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดกมากยิ่งขึ้น รัฐคงต้องกลับมาทบทวนเพื่อสร้างหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้ครอบคลุมและรัดกุมถึงกรณีดังกล่าวต่อไป

อีกทั้ง ผู้เขียนยังมีข้อสังเกตว่า การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดให้ต้องนำรายการทรัพย์สินที่ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองหรือผู้ดำรงตำแหน่งในฐานะผู้บังคับบัญชาต่างๆ ในหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นบัญชีรายการแสดงทรัพย์สินและหนี้สินต่อคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ โดยให้ถือเป็นทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมเป็นมูลค่าฐานภาษีนั้น เนื่องจากจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ต้องแสดงบัญชีรายการทรัพย์สินและหนี้สิน กับบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน อันมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติและขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ตนนั้นเอง อีกทั้ง หากในขณะดำรงตำแหน่งหรือหลังจากพ้นจากตำแหน่งบุคคลดังกล่าวถึงแก่ความตาย ทายาทหรือผู้จัดการมรดกยังคงมีหน้าที่ต้องยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินแทนภายใน 90 วันนับแต่วันที่ตาย โดยกำหนดให้แสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่มีอยู่ในวันที่ผู้ดำรงตำแหน่งนั้นตาย²¹ อันถือเป็นการตรวจสอบทรัพย์สินของรัฐอีกหนทางหนึ่งอยู่แล้ว จึงไม่มีความจำเป็นใดๆ ที่จะต้องกำหนดให้รายการทรัพย์สินทั้งหมดที่เคยยื่นแสดงต่อคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ต้องถือเป็นทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกทั้งหมด เพื่อก่อให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเกิดความรู้สึกว่าเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมสำหรับตนเอง และส่งผลให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเกิดความไม่เป็นธรรมอันขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของอดัม สมิทท์

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 897 ถ้าผู้เอาประกันภัยได้เอาประกันภัยไว้โดยกำหนดว่าเมื่อตนถึงซึ่งความมรณะให้ใช้เงินแก่ทายาททั้งหลายของตนโดยมิได้เจาะจงระบุชื่อผู้หนึ่งผู้ใดไว้ไซ้ จำนวนเงินอันจะพึงใช้นั้น ท่านให้ฟังเอาเป็นสินทรัพย์ส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกของผู้เอาประกันภัย ซึ่งเจ้าหนี้จะเอาใช้หนี้ได้

ถ้าได้เอาประกันภัยไว้ โดยกำหนดว่าให้ใช้เงินแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ท่านว่าเฉพาะแต่จำนวนเงินเบี้ยประกันภัยซึ่งผู้เอาประกันภัยได้ส่งไปแล้วเท่านั้น จักเป็นสินทรัพย์ส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกของผู้เอาประกันภัยอันเจ้าหนี้จะเอาใช้หนี้ได้

²¹ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2559, https://www.nacc.go.th/ewt_news.php?nid=780&filename=index

5.1.3 กรณีการกระจายฐานภาษีโดยการให้

เนื่องจากการกำหนดฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินมรดกอันตกทอดมาสู่ผู้รับมรดกแต่ละรายเท่านั้น จึงเป็นเหตุสำคัญที่จะทำให้ฐานของภาษีสามารถถูกกระจายให้แก่บุคคลอื่นในขณะที่เจ้ามรดกยังคงมีชีวิตอยู่ได้ เมื่อนำมาพิเคราะห์ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) (27) และ (28)²² แล้วจะพบว่า หากในระหว่างที่เจ้ามรดกยังคงมีชีวิตอยู่ได้ทยอยถ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรสในจำนวนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทในแต่ละปีภาษี หรือในจำนวนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทในแต่ละปีภาษีสำหรับกรณีทยอยถ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส อีกทั้งการทยอยโอนสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย อันมีมูลค่าทรัพย์สินไม่เกิน 20 ล้านบาท ในแต่ละปีภาษีนั้น ย่อมส่งผลให้สังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ของเจ้ามรดกในระหว่างมีชีวิตเกิดการทยอยโอนเปลี่ยนมือไปในแต่ละปีโดยไม่ถูกจัดเก็บภาษีการให้ อีกทั้งยังเป็นการค่อยๆ บั่นทอนฐานภาษีการรับมรดกให้ลดน้อยลงเรื่อยๆ เพื่อวัตถุประสงค์สุดท้ายคือการไม่ถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก จึงเป็นการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษีการให้และหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอนาคต เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดให้นำมูลค่าทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ทยอยถ่ายโอนให้บุคคลที่มีสิทธิรับมรดกกลับเข้ามารวมคำนวณเป็นฐานภาษีการรับมรดกนั่นเอง

จากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศเกาหลีใต้และประเทศอังกฤษจะเห็นได้ว่า ทั้งสองประเทศได้คำนึงถึงวิธีการบั่นทอนมูลค่าฐานภาษีโดยการให้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดก จึงกำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้

²² ประมวลรัษฎากร

มาตรา 42 เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (26) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(27) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(28) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

ทยอยให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับมรดกก่อนเจ้ามรดกเสียชีวิตให้นำกลับมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกด้วย โดยประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่ทายาทได้รับภายใน 10 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย และทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนอกจากทายาทได้รับภายใน 5 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กำหนดให้ทรัพย์สินที่ได้รับภายในระยะเวลาดังกล่าวต้องนำมากลับมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีด้วย ส่วนประเทศอังกฤษกำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ให้แก่ผู้อื่นในช่วงระยะเวลา 7 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินดังกล่าวต้องนำมากลับมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีด้วย

อีกทั้ง จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 จะเห็นได้ว่า แนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ให้แก่บุคคลอื่นไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ภายในระยะเวลา 1 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ให้ถือเป็นทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่จะต้องเสียภาษี²³ และจากการศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. จะเห็นได้ว่า ตามร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้ได้รับมรดกซึ่งได้รับทรัพย์สินจากเจ้ามรดกภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย ต้องนำมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับภายในระยะเวลาดังกล่าวกลับมารวมเพื่อคำนวณเป็นฐานภาษีการรับมรดกด้วย²⁴ จึงเห็นได้ว่าแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตได้คำนึงถึงปัญหาการใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดกดังเช่นประเทศเกาหลีใต้และประเทศฝรั่งเศส จึงกำหนดให้นำทรัพย์สินที่เคยได้มอบให้กันไว้ก่อนถึงแก่ความตายมารวมคำนวณเป็นฐานภาษี

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังคงมีช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ฐานภาษีถูกบั่นทอนให้ลดน้อยถอยลงด้วยการที่เจ้ามรดกทยอยให้ทรัพย์สินแก่บุคคลอื่นในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวย่อมส่งผลให้รัฐขาดรายได้จากการ

²³ พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

มาตรา 7 บรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมภายในเวลาหนึ่งปีก่อนตายนั้น เพื่อประโยชน์แห่งอากรมฤตก ท่านให้ถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งมฤตก และให้คิดรวมเพื่อกำหนดค่าแห่งมฤตกด้วย เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ซึ่งผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละพันบาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับ หรือได้ให้ไปแล้วก่อนวันใช้พระราชบัญญัตินี้

มาตรา 34 บุคคลใดได้รับทรัพย์สินที่ผู้ตายได้ให้ภายในหนึ่งปีก่อนเวลาตาย ท่านว่าต้องเสียอากรมฤตก เว้นแต่การรับทรัพย์สินที่ให้ ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 7

²⁴ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

มาตรา 8 มรดกพึงประเมิน หมายความว่า ทรัพย์สินทุกชนิดที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดก และให้หมายรวมถึงทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกภายในห้าปีก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

จัดเก็บภาษี และการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่อาจบรรลូវัตถุประสงค์ในการลดความเหลื่อมล้ำของสังคมไทยตามนโยบายของรัฐได้อย่างแท้จริง

5.1.4 กรณีการกระจายฐานภาษีโดยการทำพินัยกรรมหรือการก่อตั้งทรัสต์

หากผู้รับมรดกแต่ละรายได้รับทรัพย์สินอันมีมูลค่าไม่เกินจำนวน 100 ล้านบาท ย่อมทำให้ผู้รับมรดกรายนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใด ดังนั้น เพื่อไม่ให้ผู้มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมต้องแบกรับภาระภาษีการรับมรดก เจ้ามรดกจึงอาจทำพินัยกรรมแบ่งปันทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาทหรือบุคคลอื่น เพื่อให้ผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับมรดกที่มีมูลค่าไม่เกินจำนวน 100 ล้านบาท อันมีลักษณะเป็นการกระจายฐานภาษีอีกทางหนึ่ง หรือในกรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้ทรัสต์บริหารจัดการทรัพย์สินมรดกและทยอยจ่ายผลประโยชน์ให้แก่ทายาทเป็นรายปี จึงส่งผลให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่มีประสิทธิภาพในการบังคับจัดเก็บภาษี เนื่องจากการก่อตั้งทรัสต์ในประเทศไทยไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่สามารถใช้บังคับได้ตามกฎหมาย เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดให้สามารถก่อตั้งทรัสต์ขึ้นได้²⁵ ซึ่งการก่อตั้งทรัสต์ในประเทศไทยจะมีผลใช้บังคับได้แต่เฉพาะในกรณีการก่อตั้งทรัสต์ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 อันเป็นการตั้งกองทรัสต์สำหรับการระดมทุนเพื่อดำเนินธุรกรรมในตลาดทุนของประเทศไทยหรือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น การก่อตั้งกองทรัสต์ในกรณีดังกล่าวจึงไม่อาจกระจายฐานภาษีการรับมรดกได้เนื่องจากหากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายทรัพย์สินที่นำไปลงทุนในกองทรัสต์ดังกล่าวจะตกเป็นทรัพย์สินมรดกและตกทอดแก่ทายาทต่อไป แต่หากเจ้ามรดกดำเนินการก่อตั้งทรัสต์ในต่างประเทศเพื่อให้กองทรัสต์เป็นผู้รับมรดกทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนแทนทายาท โดยให้ทายาทเป็นผู้รับประโยชน์จากกองทรัสต์ในต่างประเทศอีกที่หนึ่ง กรณีดังกล่าวจะนำไปสู่ปัญหาของการกระจายฐานภาษีการรับมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีนั่นเอง

จากกรณีศึกษาแนวทางดังกล่าวของประเทศฝรั่งเศสจะเห็นได้ว่า หากผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกทางพินัยกรรมมิได้มีความเกี่ยวข้องเป็นเครือญาติกับเจ้ามรดก ผู้ได้รับมรดกดังกล่าวจะได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนในจำนวนที่น้อยกว่าผู้รับมรดกที่เป็นเครือญาติ และจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงถึงร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการกำหนดค่าลดหย่อนและอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกนั้น ย่อมทำให้ผู้ได้รับมรดกที่มี

²⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1686 อันว่าทรัสต์นั้น จะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยทางอ้อมด้วยพินัยกรรมหรือด้วยนิติกรรมใดๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดีหรือเมื่อตายแล้วก็ดี ห้ามมิผลไม่ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อการก่อตั้งทรัสต์เท่านั้น

ความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับเจ้ามรดกในลักษณะที่แตกต่างกันถูกจัดเก็บภาษีจากมูลค่างานภาษีและอัตราภาษีที่แตกต่างกัน แม้ว่าเจ้ามรดกจะทำพินัยกรรมกระจายฐานภาษีให้แก่บุคคลหลายๆ คนก็ตาม แต่บุคคลดังกล่าวยังคงได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนและยังต้องเสียภาษีตามอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับเจ้ามรดกอยู่ดี อีกทั้งการกระจายฐานภาษีไปยังบุคคลอื่นที่มีใช้เครือญาติกลับยิ่งทำให้บุคคลนั้นต้องแบกรับภาระภาษีที่สูงขึ้นกว่าความเป็นจริง

ส่วนกรณีการก่อตั้งทรัสต์ในประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากการก่อตั้งทรัสต์ไม่อาจเกิดขึ้นได้ภายใต้กฎหมายของประเทศฝรั่งเศส แต่ทั้งนี้ประเทศฝรั่งเศสยังคงยอมรับความสมบูรณ์ในการก่อตั้งทรัสต์ขึ้นภายใต้กฎหมายของต่างประเทศ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัสต์ที่ถูกจัดตั้งตามกฎหมายในต่างประเทศภายใต้เงื่อนไขว่า ทรัสต์ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกดังกล่าวมีผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งทรัพย์สินมรดกทั้งหมดที่ทรัสต์ได้รับจะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก และในกรณีทรัพย์สินที่ทรัสต์ได้รับเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส แต่ผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส เฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้นที่จะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งการจัดเก็บภาษีการรับมรดกภายใต้เงื่อนไขใน 2 กรณีดังกล่าว ประเทศฝรั่งเศสจะจัดเก็บภาษีโดยถือเสมือนไม่มีทรัสต์ที่ถูกจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเลย ทั้งนี้ ประเทศฝรั่งเศสยังได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการต่อต้านการหนีภาษีการรับมรดกด้วยการก่อตั้งทรัสต์ (Law No. 2011 – 900 of 29 July 2011)²⁶ เพื่อใช้บังคับควบคู่กันไปด้วย

จากการศึกษาแนวทางการก่อตั้งทรัสต์ของประเทศอังกฤษจะเห็นได้ว่า เนื่องจากการก่อตั้งทรัสต์ภายใต้กฎหมายของประเทศอังกฤษเพื่อบริหารและจัดการทรัพย์สินต่างๆ เป็นเรื่องที่ต้องดำเนินการกันตามปกติกันอยู่แล้ว ส่วนกรณีการก่อตั้งทรัสต์ในต่างประเทศนั้น ประเทศอังกฤษยอมรับความสมบูรณ์ในการจัดตั้งทรัสต์ภายใต้กฎหมายของต่างประเทศ ส่วนทรัสต์ที่จัดตั้งในต่างประเทศจะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะในกรณีที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่า ทรัสต์ (Trustee) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ ซึ่งภาษีการรับมรดกมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี คือ 1) เมื่อมีความตายเกิดขึ้นและส่งผลทำให้ทรัพย์สินโอนเข้าสู่กองทรัสต์ 2) เมื่อครบทุกรอบระยะเวลา 10 ปี

²⁶ EY Building a better working world, “Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2015” p.109 - 110.

นับแต่วันก่อตั้งทรัสต์ (The Periodic Charge) และ 3) เมื่อมีการจำหน่ายผลประโยชน์จากกองทรัสต์ให้แก่ผู้รับประโยชน์ภายในระหว่างรอบระยะเวลา 10 ปีดังกล่าว (The Exit Charge)²⁷

ดังนั้น การกระจายฐานภาษีให้ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับทรัพย์สินที่มีมูลค่าไม่เกิน 100 ล้านบาท โดยการทำพินัยกรรมหรือโดยการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศจึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่มีประสิทธิภาพในการบังคับใช้อย่างแท้จริง เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดมาตรการ หลักเกณฑ์ หรือแนวทางป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว

5.2 ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก

ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมาตรการบรรเทาภาระภาษีของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 สามารถแบ่งพิจารณาได้ดังนี้

5.2.1 กรณีการกำหนดค่าใช้จ่าย

ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดค่าใช้จ่ายอันเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกสามารถแบ่งพิจารณาได้ดังนี้

1. การตีความคำว่า “ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก”

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะต้องจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกอันเป็นฐานภาษี ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดความหมายของคำว่ามูลค่ามรดกไว้ในมาตรา 12 วรรคสองว่า มูลค่ามรดก หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น ดังนั้น ฐานภาษีการรับมรดกจึงสามารถนำภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกมาหักออกจากมูลค่าฐานภาษีได้

แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้กำหนดความหมายของคำว่า “หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” ว่าครอบคลุมถึงหนี้สินหรือภาระค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้าง อันนำมาสู่ความไม่แน่นอนในการตีความหมายของคำว่า “หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” ของผู้ได้รับมรดกแต่ละราย ซึ่งผู้ได้รับมรดกย่อมต้องการที่จะตีความขยายถ้อยคำอันเป็นไปเพื่อประโยชน์สูงสุดในการที่จะได้นำมูลค่าหนี้สินดังกล่าวมาหักทอนให้ฐานภาษีน้อยลงได้มากที่สุด เพื่อให้ตนเองไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลง

²⁷ GOV.UK, “Non-resident-trusts,” Accessed June 27, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/non-resident-trusts>

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แล้ว ผู้เขียนมีความเห็นในการตีความของถ้อยคำดังกล่าวว่า “หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” ย่อมต้องเป็นหนี้สินอันเจ้ามรดกได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หนี้สินดังกล่าวจึงจะผูกพันเป็นความรับผิดที่สามารถตกทอดมาสู่ผู้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกดังกล่าวได้²⁸ อาทิเช่น หนี้สินตามสัญญากู้ยืมที่เจ้ามรดกได้ก่อไว้ก่อนถึงแก่ความตาย หนี้สินในมูลละเมิดซึ่งเจ้ามรดกได้กระทำละเมิดต่อบุคคลอื่นไว้ก่อนถึงแก่ความตาย เป็นต้น ดังนั้น หนี้สินในส่วนดังกล่าวจึงสามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีการรับมรดกได้

ส่วนภาระค่าใช้จ่ายอันเกิดขึ้นภายหลังเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ย่อมมิใช่หนี้สินที่เจ้ามรดกได้ก่อไว้ก่อนเสียชีวิตจึงไม่อาจตกทอดเป็นความรับผิดให้แก่ทายาทผู้รับมรดกได้ อาทิเช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดการปลงศพของเจ้ามรดก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินมรดก เป็นต้น ดังนั้น ภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงมีอายุอยู่ในความหมายของคำว่า “หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” ได้ แต่เนื่องจากภาระค่าใช้จ่ายนั้นมีลักษณะที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการตายของเจ้ามรดกจึงสมควรกำหนดให้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายจากฐานภาษีการรับมรดกได้

ทั้งนี้ เจ้าหนี้ของเจ้ามรดกย่อมมีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายที่จะได้รับชำระหนี้จากทรัพย์สินแห่งกองมรดกไม่ว่าทรัพย์สินมรดกนั้นจะได้แบ่งให้แก่ทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกไปแล้วหรือไม่ก็ตาม²⁹ ซึ่งหากกองมรดกยังไม่ได้ดำเนินการแบ่งปันให้แก่ทายาท เจ้าหนี้อ่อมมีสิทธิได้รับชำระหนี้จากกองมรดกได้ทันที แต่ถ้ากองมรดกได้ดำเนินการแบ่งปันให้แก่ทายาทเรียบร้อยแล้ว เจ้าหนี้อ่อมมีสิทธิเรียกให้ผู้รับมรดกชำระหนี้ให้แก่ตนได้เพียงไม่เกินทรัพย์สินมรดกที่ผู้นั้นได้รับเท่านั้น ส่วนการชำระหนี้ที่กองมรดกค้างชำระตามที่ระบุไว้ตามมาตรา 1739³⁰ นั้น ผู้เขียนเห็นว่ามาตราดังกล่าวเป็นเพียงการ

²⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1599 เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท

ทายาทอาจเสียไปซึ่งสิทธิในมรดกได้แต่โดยบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น

มาตรา 1600 ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ กองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดต่างๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้วเป็นการเฉพาะตัวของผู้นั้นโดยแท้

มาตรา 1601 ทายาทไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบเกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดได้แก่ตน

²⁹ มาตรา 1734 เจ้าหนี้กองมรดกชอบแต่จะได้รับการชำระหนี้สินในกองมรดกเท่านั้น

³⁰ มาตรา 1738 ก่อนแบ่งมรดก เจ้าหนี้กองมรดกจะบังคับชำระหนี้เต็มจำนวนจากกองมรดกก็ได้ ในกรณีเช่นนี้ ทายาทคนหนึ่งๆ อาจเรียกให้ชำระหนี้จากทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดก หรือให้เอาเป็นประกันก็ได้จนถึงเวลาแบ่งมรดก

จัดลำดับการชำระหนี้เพื่อลดข้อถกเถียงของเจ้าหนี้หรือบุคคลผู้มีสิทธิได้รับชำระเงินตามที่กำหนดไว้เท่านั้น เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่ามาตรา 1739 (1) - (7) กำหนดถึงหนี้สินที่เจ้ามรดกเป็นผู้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนถึงแก่ความตายและหนี้สินที่เกิดขึ้นภายหลังเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ซึ่งหนี้สินที่เจ้ามรดกได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนถึงแก่ความตาย อันได้แก่ ค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกค้างชำระอยู่ (เฉพาะกรณีภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี) ค่าจ้างซึ่งเจ้ามรดกค้างชำระแก่เสมียน คนใช้และคนงาน ค่าเครื่องอุปโภคบริโภคอันจำเป็นประจำวันซึ่งส่งให้แก่เจ้ามรดก และหนี้สินสามัญของเจ้ามรดกตามมาตรา 1739 (3) (4) (5) และ (6) อีกทั้งในมาตราดังกล่าวยังได้กำหนดถึงหนี้สินที่เกิดขึ้นภายหลังที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย อันได้แก่ ค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์อันร่วมกันของกองมรดก ค่าใช้จ่ายในการทำศพเจ้ามรดก ค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกค้างชำระอยู่ และบำเหน็จของผู้จัดการมรดก (ถ้ามี) ตามมาตรา 1739 (1) (2) (3) และ (7) ดังนั้น เมื่อนำมาตรา 1739 มาพิเคราะห์ควบคู่กับถ้อยคำว่า “หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” ประกอบกันแล้ว จึงทำให้เห็นได้ว่าหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกจึงมิได้หมายความถึงหนี้ที่กำหนดไว้ในมาตรา 1739 ทุกอนุมาตรา เมื่อหนี้สินตามที่ระบุไว้ในอนุมาตราใดไม่อาจหมายความถึงหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกได้ ย่อมไม่สามารถนำมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกได้แม้ว่าหนี้สินในส่วนดังกล่าวจะไม่ตกทอดเป็นความมั่งคั่งแก่ผู้รับมรดกก็ตาม ดังนั้น เพื่อก่อให้เกิดความชัดเจน แน่นนอน และเป็นธรรมในการเสียภาษีการรับมรดกจึงต้องกำหนดค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดกเพื่อให้สามารถนำมาบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกต่อไป

เมื่อแบ่งมรดกแล้ว เจ้าหนี้อาจเรียกให้ทายาทคนใดคนหนึ่งชำระหนี้ได้เพียงไม่เกินทรัพย์สินมรดกที่ทายาทคนนั้นได้รับไป ในกรณีเช่นนี้ ทายาทคนใดซึ่งได้ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้กองมรดกเกินกว่าส่วนที่ตนจะต้องเฉลี่ยใช้หนี้ ทายาทคนนั้นมีสิทธิไล่เบี้ยจากทายาทคนอื่นได้

มาตรา 1739 ให้ชำระหนี้ที่กองมรดกค้างชำระตามลำดับต่อไปนี้ และตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ว่าด้วยบุริมสิทธิ โดยต้องไม่เป็นที่เสื่อมเสียแก่บรรดาเจ้าหนี้ผู้มีบุริมสิทธิพิเศษตามประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น และบรรดาเจ้าหนี้ที่มีประกันโดยการจำนำหรือการจำนอง

- (1) ค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์อันร่วมกันของกองมรดก
- (2) ค่าใช้จ่ายในการทำศพเจ้ามรดก
- (3) ค่าภาษีอากรซึ่งกองมรดกค้างชำระอยู่
- (4) ค่าจ้างซึ่งเจ้ามรดกค้างชำระแก่เสมียน คนใช้และคนงาน
- (5) ค่าเครื่องอุปโภคบริโภคอันจำเป็นประจำวันซึ่งส่งให้แก่เจ้ามรดก
- (6) หนี้สินสามัญของเจ้ามรดก
- (7) บำเหน็จของผู้จัดการมรดก

2. การกำหนดค่าใช้จ่าย

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้การคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิสามารถนำหนี้สินของเจ้ามรดกทั้งหมดหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกก่อน จึงจะเป็นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิที่คำนวณได้ หากเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ให้เสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินที่กำหนดไว้เท่านั้น³¹ เมื่อผู้เขียนตีความหมายของคำว่า “หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” หมายถึงเฉพาะหนี้สินอันเจ้ามรดกได้ก่อให้เกิดขึ้นตามกฎหมายก่อนถึงแก่ความตายเท่านั้น ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปลงศพเจ้ามรดกตามประเพณีศาสนาจนกว่างานศพจะเสร็จสิ้น³² ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทรัพย์สินมรดกทั้งหลายหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังเจ้ามรดกถึงแก่ความตายจึงไม่อาจนำมาปรับปรุงออกจากฐานภาษีได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่ผู้รับมรดกได้เสียไปย่อมไม่ถือเป็นความมั่งคั่งที่ตกทอดสู่ผู้รับมรดกแต่ถือได้ว่าเป็นต้นทุนแห่งการได้มาซึ่งทรัพย์สินแห่งกองมรดก จึงเป็นเหตุสำคัญที่ทำให้ผู้ได้รับมรดกจะต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวไว้อย่างไม่เป็นธรรม

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476³³ นั้น ในอดีตได้มีการกำหนดให้สามารถนำค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการจัดการศพ

³¹ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มาตรา 12 วรรคสอง มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2707/2516 ค่าใช้จ่ายในการพิมพ์หนังสือแจ้งงานศพและค่าเจดีย์บรรจุอัฐิของผู้ตาย ถ้าได้จ่ายไปเป็นจำนวนตามสมควรแก่ฐานะของผู้ตายถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 443 วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1437/2526 ค่าใช้จ่ายในการทำอนุสาวรีย์ไว้กระดุกผู้ตายซึ่งเป็นบุตรโจทก์ ค่าขาดรายได้ของโจทก์และค่าจ้างคนเฝ้าบ้านในขณะที่จัดการปลงศพ มิใช่ค่าใช้จ่ายในการปลงศพหรือค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอื่นตามความหมายแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 443

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 533/2506 ค่าซื้อที่ฝังศพที่สุสานและค่าทำฮวงซุ้ยตลอดจนค่าของเช่นไหว้ศพ และค่าอาหารเครื่องต้มเลี้ยงแขกก่อนนำศพไปสุสานและอื่นๆ ตามประเพณีจัดการศพเงินตามฐานานุรูปของผู้ตาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 806/2533 ค่าฉีดยาศพ ค่าจ้างรถบรรทุก ค่าโลงศพ ค่าจัดงานศพ 5 วัน ค่าทำบุญครบ 7 วันและ 100 วัน ค่าเลี้ยงพระ ค่าบังสุกุล ค่าติดกัณฑ์เทศน์ เป็นค่าใช้จ่ายอันจำเป็นและเหมาะสม

³³ พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

ของเจ้ามรดกจำนวนร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก แต่ไม่เกินจำนวน 5,000 บาท และค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการจัดการมรดกตามสมควรมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกได้ จึงเห็นได้ว่าในอดีตรัฐได้ตระหนักถึงภาระทางภาษีที่จะเกิดขึ้นจึงได้มีการกำหนดค่าใช้จ่ายเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ได้รับมรดกด้วย ประกอบกับการจัดการทรัพย์สินมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกก่อนแบ่งปันแก่ทายาทต้องนำมาชำระค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับการปลงศพ และค่าใช้จ่ายในการจัดการทรัพย์สินมรดกไว้เช่นกัน อีกทั้ง จากกรณีศึกษาการกำหนดค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงฐานภาษีของต่างประเทศ ยังพบว่าประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดให้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดงานศพของเจ้ามรดกมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกได้ในจำนวนตั้งแต่ 5 ล้านบาท แต่สูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท³⁴ (154,000 - 308,000 บาท)

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าภายหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายย่อมมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากความตายเกิดขึ้น อีกทั้ง ทรัพย์สินแห่งกองมรดกบางส่วนที่ต้องนำไปชำระค่าใช้จ่ายนั้นก็ไม่ได้ตกทอดเป็นความมั่งคั่งแก่ผู้รับมรดก แต่กลับทำให้ทายาทผู้รับมรดกต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ โดยไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีมาช่วยเหลือแต่อย่างใด

5.2.2 กรณีการกำหนดค่าลดหย่อน

ตามที่คุณเขียนได้กล่าวไว้แล้วในข้างต้นแล้วว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้มูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสามารถนำหนี้สินที่เจ้ามรดกได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนถึงแก่ความตายเท่านั้นมาหักออกเพื่อปรับปรุงฐานภาษีได้ การ

มาตรา 13 ค่าแห่งทรัพย์สินอันได้สอบสวนหรือรับคำวินิจฉัยชี้ขาด มีกำหนดแน่นอนตามมาตรา 11, 11 หรือมาตรา 12 แล้วนั้น เรียกว่า “ยอดสุทธิแห่งค่า” และยอดสุทธิแห่งนี้ ท่านให้หักจำนวนต่อไปนี้ ออก คือ

- (1) บรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย
- (2) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพร้อยละสิบของยอดสุทธิแห่งค่า แต่มิให้เกินกว่าห้าพันบาท
- (3) ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกตามที่สมควร แต่ท่านมิให้หักหนี้สินต่อไปนี้
- (ก) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม
- (ข) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อการให้ตั้งที่ระบุไว้ในมาตรา 7
- (ค) หนี้สินซึ่งไม่มีพยานหลักฐานอื่น นอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม
- (ง) หนี้สินซึ่งมีหลักฐานอันได้ทำขึ้นในต่างประเทศหรือเกิดตามคำพิพากษาศาลในเมือง

ต่างประเทศอันบังคับในสยามมิได้

- (จ) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

³⁴ *supra* note 19, p.297.

กำหนดให้สามารถนำเฉพาะหนี้สินของเจ้ามรดกมาปรับปรุงฐานภาษีได้เพียงอย่างเดียว นั้น จึงไม่อาจช่วยบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกให้แก่ทายาทผู้มีสิทธิได้รับมรดกได้อย่างครอบคลุมและเหมาะสม อีกทั้ง การกำหนดค่าลดหย่อนซึ่งถือเป็นมาตรการสำคัญในการบรรเทาภาระภาษีของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) แต่รัฐกลับมิได้คำนึงและกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่อย่างใด จึงส่งผลกระทบต่อผู้รับมรดกบางรายที่จะต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีเกินสมควร

ซึ่งมาตรการการกำหนดค่าลดหย่อนที่รัฐควรพิจารณาและคำนึงถึงเป็นหลัก เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีความสอดคล้องต่อวัฒนธรรมและสังคมไทยสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

1. กรณีกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์

เนื่องจากวิถีชีวิตของประชาชนในประเทศไทยส่วนใหญ่จะมีลักษณะของการอยู่ร่วมกันเป็นครอบครัวขนาดใหญ่ อันประกอบไปด้วยครอบครัวตั้งแต่ 2 ครอบครัวขึ้นไป หรือหลายๆ ครอบครัวที่เป็นเครือญาติกันต่างอาศัยอยู่ในบริเวณละแวกใกล้เคียงกัน ซึ่งสมาชิกภายในครอบครัวจะคอยดูแล อบรม สั่งสอน เลี้ยงดู และพึ่งพาอาศัยกันอย่างใกล้ชิดสนิทสนม ด้วยความใกล้ชิดสนิทสนมและการคอยช่วยเหลือเกื้อกูลกันระหว่างพี่น้อง ลุง ป้า น้า อา ฯ ดังกล่าวจึงเป็นที่มาของการกำหนดลำดับทายาทผู้มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกตามมาตรา 1629 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงต้องมีลักษณะสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ทายาทผู้มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ตายได้รับมรดกในลำดับก่อนและได้รับมรดกในจำนวนที่สูงกว่าทายาทที่มีความสัมพันธ์ที่ห่างกันออกไป อันเป็นไปตามหลักญาติสนิทตัดญาติห่าง แต่ในกรณีผู้รับมรดกมีฐานะเป็นผู้สืบสันดาน บิดามารดา สามีหรือภริยาจะไม่ตัดสิทธิในการรับมรดกระหว่างกันเอง เนื่องจากบุคคลดังกล่าวมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกอย่างมากจึงสมควรได้รับมรดกด้วยกันทุกคน แต่ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีฐานะเป็นพี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน หรือผู้รับมรดกมีฐานะเป็น ลุง ป้า น้า อา และมีผู้รับมรดกในฐานะสามีหรือภริยา ในกรณีดังกล่าวผู้รับมรดกในฐานะสามีหรือภริยาจะมีสิทธิได้รับมรดกจำนวน 2 ใน 3 ส่วนแห่งกองมรดก³⁵ เนื่องจากผู้รับมรดกในฐานะสามีหรือภริยาที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดในการดูแลและใช้ชีวิต

³⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1635 (3) ถ้ามีทายาทตามมาตรา 1629 (4) หรือ (6) และทายาทนั้นยังมีชีวิตอยู่ หรือมีผู้รับมรดกแทนที่ หรือมีทายาทตามมาตรา 1629 (5) แล้วแต่กรณี คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ มีสิทธิได้รับมรดกสองส่วนในสาม

ร่วมกันกับผู้ตายมากกว่าจึงได้รับทรัพย์สินมรดกในจำนวนที่มากกว่า ดังนั้น เพื่อช่วยบรรเทาภาระทางภาษี รัฐจึงควรต้องกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างผู้ได้รับมรดกกับเจ้ามรดกขึ้นเพื่อให้สอดคล้องต่อวัฒนธรรมของสังคมไทยและเพื่อให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ต่อไป

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แล้วพบว่าพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ได้กำหนดถึงค่าลดหย่อนไว้แต่ประการใด แต่กลับกำหนดให้ผู้ได้รับมรดกซึ่งมีฐานะเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานของเจ้ามรดกเสียภาษีในอัตราลดลงเหลือร้อยละ 5 จากอัตราก่อนเสียภาษีที่ร้อยละ 10 ซึ่งเป็นการใช้รูปแบบการลดอัตรากำหนดให้กึ่งหนึ่ง โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกแทนการใช้รูปแบบการกำหนดค่าลดหย่อน อันเป็นการคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกในลักษณะที่หยาบ ไม่ละเอียดอ่อนและเน้นความสะดวกของรัฐเป็นหลักอันนำไปสู่การสูญเสียรายได้ของรัฐจากจำนวนภาษีที่ลดไปเกินความจำเป็น อีกทั้งยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้รับมรดกที่ต้องเสียภาษีด้วยกัน ยกตัวอย่างเช่น กรณีแรกนายชายได้รับมรดกมูลค่า 150 ล้านบาทในฐานะบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายจึงต้องเสียภาษีร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกจำนวน 50 ล้านบาท (ได้รับยกเว้น 100 ล้านบาทแรก) ดังนั้น นายชายจึงต้องเสียภาษีการรับมรดกจำนวน 2.5 ล้านบาท ซึ่งหากนายชายไม่ได้เป็นผู้สืบสันดานหรือบุพการีย่อมต้องเสียภาษีการรับมรดกจำนวน 5 ล้านบาท ส่วนกรณีนายแดงได้รับมรดกมูลค่า 1,500 ล้านบาท ในฐานะบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายเช่นกันจึงเสียภาษีการรับมรดกร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกจำนวน 1,400 ล้านบาท (ได้รับยกเว้น 100 ล้านบาทแรก) ดังนั้น นายแดงจึงต้องเสียภาษีการรับมรดกจำนวน 70 ล้านบาท ซึ่งหากนายแดงไม่ได้เป็นผู้สืบสันดานหรือบุพการีย่อมจะต้องเสียภาษีการรับมรดกสูงถึง 140 ล้านบาท จากสองกรณีดังกล่าวจึงทำให้เห็นได้ว่านายชายและนายแดงเป็นผู้รับมรดกในฐานะผู้สืบสันดานทั้งคู่ จึงได้รับการลดอัตรากำหนดเหลือร้อยละ 5 เท่ากัน แต่นายชายได้ลดภาษีจำนวน 2.5 ล้านบาท ส่วนนายแดงได้ลดภาษีจำนวน 70 ล้านบาท ซึ่งจำนวนภาษีที่นายชายและนายแดงได้สิทธิลดนั้นแตกต่างกันไปตามฐานภาษี เมื่อนายชายได้รับมรดกน้อยจึงได้รับการลดภาษีน้อย ส่วนนายแดงได้รับมรดกมากจึงได้รับการลดภาษีมาก ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการลดอัตรากำหนดโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้รับมรดกด้วยกันเอง เพราะผู้รับมรดกจะได้รับการลดหย่อนภาษีแตกต่างกันไปตามมูลค่ามรดกที่ตนเองได้รับ แม้ว่าผู้รับมรดกดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีในฐานะผู้สืบสันดานหรือบุพการีเหมือนกันก็ตาม ซึ่งหากรัฐใช้วิธีกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกแทนการลดอัตรากำหนดโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก จะก่อให้เกิดผู้รับมรดกที่เป็นเครือญาติของเจ้ามรดกได้รับค่าลดหย่อนในจำนวนเท่ากันอย่างเป็นธรรมโดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะได้รับทรัพย์สินมรดกในจำนวนมากหรือน้อย อีกทั้งรัฐจะไม่ต้องสูญเสียรายได้จากการลดอัตรากำหนดเกินความจำเป็น

ซึ่งจากการศึกษากฎหมายของประเทศไทยในอดีตพบว่า การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 มีลักษณะของการคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติที่มีความใกล้ชิดกันระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกเพื่อช่วยเหลือทายาทที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก โดยกำหนดให้ผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นบิดา มารดา คู่สมรส บุตร และหลาน ได้รับสิทธิลดอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในจำนวนกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ต้องเสียภาษี ส่วนในกรณีผู้รับมรดกมีฐานะเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันกำหนดให้ได้รับสิทธิลดอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยกำหนดให้เสียภาษีจำนวนเพียง 3 ใน 4 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ³⁶ โดยการลดอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกดังกล่าว มีลักษณะเป็นการคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติโดยใช้รูปแบบการลดอัตราภาษีแทนการให้สิทธิค่าลดหย่อนเหมือนดังที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 จัดเก็บภาษีจากกองมรดกและจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก ดังนั้น การใช้รูปแบบการลดอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติดังกล่าวจึงไม่กระทบต่อรายได้ของรัฐมากนัก เพราะรัฐได้จัดเก็บภาษีจากกองมรดกไปก่อนแล้วและรัฐค่อยตามมาจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกอีกครั้งหนึ่ง เพื่อมิให้เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำเติมผู้รับมรดกมากเกินไปจึงต้องกำหนดการลดอัตราภาษีให้แก่ทายาทดังกล่าว

อีกทั้ง จากการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. จะพบว่าในอดีตประเทศไทยได้มีแนวความคิดในการกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้ได้รับมรดกไว้ โดยกำหนดให้ผู้รับมรดกในฐานะที่เป็นสามีหรือภรรยาของเจ้ามรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้ทั้งหมด หากผู้รับมรดกในฐานะที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้อีกจำนวน 10 ล้านบาท และหากผู้รับมรดกในฐานะที่เป็นบิดามารดาของเจ้ามรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้อีกจำนวน 10 ล้านบาท³⁷ ยิ่งทำให้เห็นได้ว่า

³⁶ พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

พิกัด 2 อากรการรับมรดก

(ก) ถ้าทายาทเป็นบิดา มารดา สามีภรรยา บุตร หรือบุตรของบุตร ให้เรียกและเสียอากรการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งแห่งอัตราข้างบน

(ข) ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกและเสียค่าอากรการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ส่วนแห่งอัตราข้างบน

³⁷ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

มาตรา 11 มรดกพึงประเมินหลังจากหักภาระผูกพันตามมาตรา 10 ออกแล้ว ให้หักค่าลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตจะคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกเป็นสำคัญ จึงกำหนดค่าลดหย่อนเพิ่มเติมให้แก่ผู้รับมรดกที่เป็นสามีภริยา บุตร และบิดามารดาของเจ้ามรดกเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมรดก อันส่งผลให้ผู้รับมรดกดังกล่าวไม่ต้องแบกรับภาระภาษีและได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในสัดส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเดิมที่จะต้องนำไปเสียภาษีมรดก

ประกอบกับการศึกษากฎหมายของต่างประเทศยังพบว่าประเทศฝรั่งเศสมีหลักเกณฑ์การกำหนดค่าลดหย่อนในการเสียภาษีการรับมรดกโดยมีลักษณะของการคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกเป็นสำคัญ ซึ่งหากผู้ได้รับมรดกเป็นบิดามารดาหรือบุตรของเจ้ามรดกจะกำหนดอัตราค่าลดหย่อนจำนวน 100,000 ยูโรต่อคน (4,023,000 บาท/คน) หากผู้ได้รับมรดกเป็นพี่น้องของเจ้ามรดกจะกำหนดอัตราค่าลดหย่อนจำนวน 15,392 ยูโรต่อคน (612,220.16 บาท/คน) หากผู้ได้รับมรดกเป็นหลานของเจ้ามรดกจะกำหนดอัตราค่าลดหย่อนจำนวน 7,967 ยูโรต่อคน (320,512.41 บาท/คน) หากผู้รับมรดกไม่ได้มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติกับเจ้ามรดกจะกำหนดอัตราค่าลดหย่อนจำนวน 1,594 ยูโรต่อคน (64,126.62 บาท/คน) ทั้งนี้ หากผู้ได้รับมรดกดังกล่าวเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตอันเป็นอุปสรรคในการทำงานจะกำหนดให้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนเพิ่มจากค่าลดหย่อนปกติ แต่รวมแล้วต้องไม่เกิน 159,325 ยูโรต่อคน³⁸ (ไม่เกิน 6,409,644.75 บาท/คน)

จึงเห็นได้ว่าการกำหนดค่าลดหย่อนของประเทศฝรั่งเศสจะคำนึงถึงความใกล้ชิดของทายาทเป็นหลักสำคัญ หากทายาทมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกมากย่อมได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนในจำนวนสูง และทายาทที่มีความสัมพันธ์ห่างออกมาย่อมได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนในจำนวนลดหลั่นลงมาตามลำดับ แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตไม่สามารถทำมาหาเลี้ยงชีพของตนเองได้ ประเทศฝรั่งเศสยังกำหนดสิทธิในการหักค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นให้อีก แต่ต้องรวมกันแล้วไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้จึงเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดค่าลดหย่อนที่ตระหนักถึงความเป็อยู่ของผู้เสียภาษีเป็นหลักได้อย่างเหมาะสม

(1) ทรัพย์สินมรดก 50,000,000 บาท

(2) กรณีที่ผู้รับมรดกเป็นสามีภรรยาหรือบุตรหรือบิดามารดาของเจ้ามรดก สามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ดังนี้

(ก) สามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด

(ข) บุตรที่ขอด้วยกฎหมาย 10,000,000 บาท

(ค) บิดา มารดา ของเจ้ามรดก 10,000,000 บาท

³⁸ อ้างแล้ว เชนเจอร์นัลที่ 8, น.35 - 36.

อีกทั้ง จากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศเกาหลีใต้จะพบว่า ประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดค่าลดหย่อนไว้สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นผู้อยู่ในอุปการะจำนวน 30 ล้านวอนต่อคน (924,000 บาท/คน) กำหนดค่าลดหย่อนสำหรับผู้รับมรดกที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะให้สามารถหักค่าลดหย่อนได้คนละ 5 ล้านวอน (154,000 บาท/คน) จนกระทั่งผู้รับมรดกอายุครบ 20 ปีบริบูรณ์ กำหนดค่าลดหย่อนสำหรับผู้สูงอายุที่มีอายุมากกว่า 60 ปีขึ้นไป สามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้คนละ 30 ล้านวอน (924,000 บาท/คน) ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นผู้พิการ (รวมถึงคู่สมรส) หรือไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ สามารถหักลดหย่อนได้คนละ 5 ล้านวอน (154,000 บาท/คน) จนกระทั่งบุคคลดังกล่าวสามารถช่วยเหลือตนเองได้ อีกทั้งยังกำหนดค่าลดหย่อนในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นผู้อยู่อาศัยในบ้านหลังเดียวกับเจ้ามรดกเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป ก่อนวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย และบ้านหลังดังกล่าวเป็นทรัพย์สินมรดกเพียงชิ้นเดียวของเจ้ามรดก ให้หักค่าลดหย่อนได้ร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก แต่ต้องไม่เกิน 500 ล้านวอน³⁹ (ไม่เกิน 15,400,000 บาท)

เมื่อพิจารณาการกำหนดค่าลดหย่อนของประเทศเกาหลีใต้แล้วจะเห็นได้ว่าการหักลดหย่อนจะคำนึงถึงความสัมพันธ์และภาระทางภาษีที่จะเกิดขึ้นแก่ผู้รับมรดกเป็นสำคัญ ซึ่งผู้ได้รับมรดกส่วนใหญ่ที่ได้รับสิทธิลดหย่อนจะเป็นผู้ดำรงชีพได้ด้วยการทำงานและได้รับการอุปการะจากเจ้ามรดกเป็นหลัก เช่น ผู้อยู่ในอุปการะของเจ้ามรดก ผู้พิการหรือไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ ผู้ที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้สูงอายุ รวมถึงผู้อยู่อาศัยในบ้านร่วมกับเจ้ามรดกมาเป็นเวลานาน จึงเป็นเหตุผลสำคัญในการกำหนดการหักค่าลดหย่อน อันส่งผลให้เสียภาษีน้อยลงและช่วยให้ผู้ได้รับมรดกเหล่านั้นสามารถดำรงชีพต่อไปได้ด้วยทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับมา

จากการศึกษาการการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้และแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยตั้งแต่ในอดีต รวมถึงการพิจารณากฎหมายมรดกและวิถีชีวิตของสังคมไทยประกอบจึงพบว่า การกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติหรือความสัมพันธ์ตามความเป็นจริงระหว่างเจ้ามรดกกับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นมาตรการสำคัญ ซึ่งรัฐสามารถควบคุมการกำหนดอัตราค่าลดหย่อนเพื่อช่วยลดภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดกได้ตามความเหมาะสม อีกทั้งมาตรการดังกล่าวยังช่วยส่งเสริมความสัมพันธ์ในครอบครัว ความกตัญญูและศีลธรรมอันดีในสังคม ดังนั้น การกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์จึงเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่รัฐควรคำนึงถึง แต่มาตรการดังกล่าวกลับไม่ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่อย่างใด

³⁹ *supra* note 19, p.301 - 302.

2. กรณีกำหนดค่าลดหย่อนตามพหุติการณ์

เนื่องจากการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558 ในวันที่ 22 พฤษภาคม 2558 คณะกรรมาธิการได้ชี้แจงเหตุผลและแสดงความกังวลว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะส่งผลกระทบต่อผู้ได้รับมรดกที่มีที่ดินหรือที่อยู่อาศัยกลางใจเมือง ผู้ได้รับมรดกอันเป็นที่ดินเกษตรกรรม ผู้ได้รับมรดกที่เป็นอาคารที่มีคุณค่าทางศิลปวัฒนธรรม และกรณีเจ้ามรดกเป็นผู้ประกอบกิจการ จึงมีมติเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากเดิมจำนวน 50 ล้านบาท เป็นจำนวน 100 ล้านบาทแทน⁴⁰ จากกรณีดังกล่าวผู้เขียนไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งกับเหตุผลของการเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้สูงขึ้นเนื่องจากไม่ต้องการให้ส่งผลกระทบต่อบุคคลเฉพาะบางกลุ่ม ทั้งที่รัฐสามารถกำหนดค่าลดหย่อนอันเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่สมควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับกรณีดังกล่าวมากกว่าการเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีให้สูงขึ้นอย่างมหาศาล

เมื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสพบว่า ประเทศฝรั่งเศสกำหนดให้ทรัพย์สินมรดกประเภทป่าไม้หรือทรัพย์สินมรดกสำหรับใช้ในการเกษตรกรรมได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดกในอัตรา 3 ใน 4 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก และกำหนดให้ทรัพย์สินมรดกประเภทศิลปวัตถุ หนังสือ สิ่งของสะสม หรือเอกสารที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ที่มอบให้แก่ทางราชการ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี ซึ่งหลักการดังกล่าวสอดคล้องกับกรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศเกาหลีใต้ที่กำหนดค่าลดหย่อนไว้สำหรับกรณีทรัพย์สินมรดกตกทอดมาจากการประกอบธุรกิจครอบครัว หากเป็นธุรกิจครอบครัวขนาดเล็กหรือธุรกิจครอบครัวขนาดกลางที่บริหารจัดการโดยเจ้ามรดกมาเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 10 ปี สามารถหักค่าลดหย่อนได้จำนวน 100 % ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจครอบครัว แต่หักค่าลดหย่อนสูงสุดได้ไม่เกิน 20 ล้านบาท หากธุรกิจครอบครัวดำเนินกิจการมาเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 15 ปี แต่ไม่ถึง 20 ปี สามารถหักค่าลดหย่อนได้สูงสุดไม่เกิน 30 ล้านบาท และหากธุรกิจครอบครัวดำเนินกิจการมาเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 20 ปีขึ้นไป สามารถหักค่าลดหย่อนได้สูงสุดไม่เกิน 50 ล้านบาท อีกทั้งยังสามารถหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มหากทรัพย์สินมรดกตกทอดมาจากการทำธุรกิจเกษตรกรรม รวมถึงการเลี้ยงปศุสัตว์ การประมง และการทำป่าไม้ โดยกำหนดให้สามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มได้อีกจำนวนไม่เกิน 500 ล้านบาท และจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษจึงเห็นได้ว่า หากทรัพย์สินมรดกเป็นทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ วิทยาศาสตร์ และวัฒนธรรม ซึ่งถูกจัดเก็บรักษาไว้ในประเทศอังกฤษและอยู่ในการควบคุมของรัฐ ทรัพย์สินมรดกดังกล่าวจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ส่วนในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีลักษณะเป็นที่ดินและโรงเรือนสำหรับใช้ในทางอุตสาหกรรม หรือทรัพย์สินมรดกที่มีลักษณะเป็นพืช เครื่องจักร เครื่องมือ และทรัพย์สินในทางเกษตรกรรม หรือ

⁴⁰ รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ, ครั้งที่ 29/2558, ในวันที่ 22 พฤษภาคม 2558.

ทรัพย์สินมรดกที่มีลักษณะเป็นทรัพย์สินสำหรับการประกอบธุรกิจการค้า สามารถนำค่าลดหย่อนที่กำหนดไว้มาหักออกจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกได้

จากกรณีศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของทั้งสามประเทศ จึงเห็นได้ว่าในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีคุณค่าทางประวัติศาสตร์และมีคุณค่าทางวัฒนธรรม หรือทรัพย์สินมรดกตกทอดมาจากการประกอบธุรกิจครอบครัว หรือทรัพย์สินมรดกตกทอดมาจากการประกอบเกษตรกรรม ในประเทศต่างๆ มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีไว้เป็นกรณีพิเศษตามพฤติการณ์หรือนโยบายของรัฐไม่ที่จะเป็นการยกเว้นหรือกำหนดค่าลดหย่อน โดยมีวัตถุประสงค์เดียวกันคือเพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อผู้ได้รับมรดกดังกล่าวเกินสมควร ดังนั้น การที่คณะกรรมการสิทธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติเห็นชอบในการเลือกใช้วิธีการเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีมรดกมากกว่าการใช้มาตรการในการบรรเทาภาระภาษี กลับทำให้ฐานภาษียิ่งแคบลงส่งผลให้ผู้ที่เข้ามาสู่ฐานเพื่อเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ย่อมลดน้อยลงไปด้วย

การกำหนดค่าลดหย่อนให้กับผู้รับมรดกตามความสัมพันธ์หรือตามพฤติการณ์ ดังที่กล่าวมาแล้วในข้างต้นนั้น ถือเป็นมาตรการสำคัญในการช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดกได้อย่างเหมาะสมตามเหตุผลและนโยบายของรัฐ การไม่กำหนดมาตรการดังกล่าวย่อมส่งผลให้มาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกไม่ครอบคลุมถึงผู้รับมรดกที่สมควรได้รับการลดหย่อนอย่างแท้จริง และส่งผลให้บุคคลดังกล่าวกลับต้องแบกรับภาระในการจ่ายภาษีมรดกในอัตราสูงขึ้น

5.2.3 กรณีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกสามารถก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ในกรณีดังต่อไปนี้

1. กรณีปัญหาของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อน มักเกิดขึ้นในกรณีที่เจ้ามรดกคนแรกถึงแก่ความตายและต่อมาผู้ได้รับมรดกได้เสียชีวิตในระยะเวลาไล่เลี่ยกันจึงเกิดการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินชิ้นเดียวกันซึ่งเคยจัดเก็บภาษีการรับมรดกไปก่อนหน้าแล้ว ยกตัวอย่างเช่น นายดำถึงแก่ความตายมีทรัพย์สินมรดกคือรถยนต์และบ้าน นายแดงได้รับบ้านเป็นมรดก ส่วนนายขาวได้รับรถยนต์เป็นมรดก ดังนั้น นายแดงและนายขาวจึงมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจากมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว หลังจากนั้นสองปีนายแดงถึงแก่ความตาย บ้านที่นายแดงเคยได้รับเป็นมรดกจากนายดำตกทอดให้แก่นายฟ้า นายฟ้าจึงมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจากมูลค่าบ้านหลังดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าบ้านเป็นทรัพย์สินมรดกที่ถูกจัดเก็บภาษีถึงสองครั้งจากฐานภาษีเดียวกันเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนไม่เป็นไปตามหลักของการจัดเก็บภาษีที่ดีนั่นเอง

จากการศึกษามาตรการขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนของประเทศเกาหลีใต้ โดยประเทศเกาหลีใต้ได้อนุญาตให้มีการเครดิตภาษีในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกได้ตกทอดไปสู่ทายาทรุ่นที่ 2 ภายในระยะเวลา 10 ปี หลังจากทรัพย์สินมรดกตกเป็นของทายาทในรุ่นแรก ทั้งนี้ อนุญาตให้เครดิตภาษี

ในจำนวนตั้งแต่ 10% จนถึง 100% ตามระยะเวลาที่ทรัพย์สินมรดกตกทอดสู่ทายาทในรุ่นที่ 2⁴¹ และจากกรณีศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของประเทศอังกฤษจะพบว่า ประเทศอังกฤษบรรเทาปัญหาดังกล่าวโดยการอนุญาตให้หักเป็นค่าลดหย่อนสำหรับการเสียภาษีการรับมรดกติดกันสองครั้ง เนื่องจากเจ้ามรดกสองรายถึงแก่ความตายในระยะเวลาใกล้เคียงกันภายใน 5 ปี⁴² โดยอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนตามอัตราที่กำหนดไว้ อีกทั้งจากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ของประเทศไทยในอดีตจะพบว่า การจัดเก็บภาษีมรดกได้คำนึงถึงปัญหาของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในกรณีทรัพย์สินใดถูกจัดเก็บภาษีมรดกไปแล้ว และภายในห้าปีทรัพย์สินดังกล่าวทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องถูกจัดเก็บภาษีมรดกอีก หากผู้เสียภาษีมรดกมีหลักฐานของการเสียภาษีมรดกในครั้งแรกสามารถนำมาลดหย่อนออกจากจำนวนภาษีมรดกที่จะต้องชำระครั้งที่สองได้ตามจำนวนที่กำหนดไว้สูงสุดไม่เกินร้อยละ 80⁴³

⁴¹ *supra* note 19, p.300.

⁴² GOV.UK, “Inheritance-tax,” Accessed November 14, 2015, <https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview>

⁴³ พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

มาตรา 25 เมื่ออสังหาริมทรัพย์ก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรือในงานวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วนหรือได้มาจากทางอื่น (มิใช่ที่ได้มาจากบริษัท) ก็ดี ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิซึ่งได้โอนไปในเวลาคนใดคนหนึ่งตายก็ดี ได้เสียอากรมฤตกแล้ว ต่อมาภายในห้าปีทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียอากรมฤตกอีก ท่านว่าถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นว่ามีหลักฐานเช่นว่ามาก็ให้ลดจำนวนเงินอากรมฤตกที่จะต้องเสียเพราะความตายของคนที่สองดังต่อไปนี้

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในหนึ่งปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง...ร้อยละแปดสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสองปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละหกสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสามปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละห้าสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสี่ปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละสี่สิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในห้าปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละยี่สิบ

ถ้าค่าแห่งทรัพย์สินอันจะต้องเสียอากรมฤตกเมื่อคนที่สองตายมีราคาต่างกับค่าแห่งทรัพย์สินที่ได้เสียอากรมฤตกเมื่อคนหนึ่งที่หนึ่งตายไซ้ ท่านให้ถือจำนวนข้างน้อยเป็นเกณฑ์คำนวณค่าอากรมฤตกซึ่งจะได้ลดตามมาตรานี้

ดังนั้น เมื่อพระราชบัญญัติการเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีสำหรับกรณีดังกล่าว ย่อมส่งผลให้ทรัพย์สินขึ้นเดียวหรือฐานภาษีเดียวกันมีการถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันถึงสองครั้ง

2. เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้กำหนดให้มูลค่าฐานภาษีต้องนำทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ทยอยโอนให้บุคคลอื่นหรือผู้มีสิทธิได้รับมรดกก่อนเสียชีวิตมารวมเป็นฐานภาษี ดังนั้นจึงก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายที่เจ้ามรดกที่มีทรัพย์สินมากมายมหาศาลจะวางแผนภาษีโดยการทยอยโอนทรัพย์สินในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ให้แก่ทายาท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงควรที่จะต้องกำหนดให้มูลค่าฐานภาษีการรับมรดกนั้น หมายความรวมถึงทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้โอนให้แก่ผู้ได้รับมรดกภายในระยะเวลา 10 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เพื่อเป็นการรวบรวมฐานภาษีที่เคยถูกกระจายออกไปให้กลับมารวมฐานภาษีการรับมรดก แต่เนื่องจากการโอนทรัพย์สินภายในระยะเวลาดังกล่าวอาจจะเคยถูกจัดเก็บภาษีการให้มาก่อน หากผู้ได้รับมรดกไม่สามารถนำภาษีการให้ที่ได้ชำระไปแล้วมาบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกได้ย่อมก่อให้เกิดผู้ได้รับมรดกต้องแบกภาระทางภาษีมากเกินไปจนเกินสมควร

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษจะเห็นได้ว่า ประเทศอังกฤษกำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ให้แก่ผู้อื่นไปก่อนเสียชีวิตภายในระยะเวลา 7 ปี ต้องนำทรัพย์สินดังกล่าวกลับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกด้วย แต่กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีด้วยวิธีการกำหนดอัตราค่าลดหย่อนให้ตั้งแต่ร้อยละ 20 – 100 ตามระยะเวลาที่ได้โอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลดังกล่าว ประกอบกับการศึกษาแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. จะเห็นได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้นำภาษีการให้ที่ได้ชำระไปแล้วมาเครดิตออกจากจำนวนภาษีการรับมรดกที่ต้องชำระสำหรับทรัพย์สินในส่วนนั้นได้⁴⁴ ดังนั้น หากไม่กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับทรัพย์สินบางส่วนที่ได้ชำระภาษีการให้ไปแล้วย่อมก่อให้เกิดผู้ได้รับมรดกต้องแบกภาระในการชำระภาษีมากเกินไปจนเกินสมควร

⁴⁴ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

มาตรา 7 ภาษีการรับมรดกที่คำนวณได้ตามมาตรา 5 ให้นำภาษีดังต่อไปนี้มาหักเป็นเครดิตได้

(1) ภาษีการให้ตามจำนวนที่ได้เสียไปแล้วสำหรับทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนของมรดกพึงประเมิน แต่ไม่เกินภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น

5.3 ปัญหาความไม่เหมาะสมของอัตราในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ปัญหาความไม่เหมาะสมของอัตราภาษีการรับมรดกของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 สามารถแบ่งพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

5.3.1 กรณีการกำหนดรูปแบบอัตราภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่ต้องเสียภาษี และสำหรับกรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้จัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่ต้องเสียภาษี⁴⁵ ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้แตกต่างจากประเภทของผู้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกไว้ 2 ประเภท ซึ่งแต่ละประเภทจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ในจำนวนที่ต่างกันตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ (Flat Rate) อันมีลักษณะเป็นการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว คือ สำหรับผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 5 ส่วนผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลอื่นจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 10 ไม่ว่าจะมูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนสูงหรือมีจำนวนต่ำแค่ไหน อัตราภาษีดังกล่าวจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของฐานภาษี แต่ยังคงใช้อัตราภาษีที่กำหนดไว้ตายตัวควบคู่กับมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องชำระ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ใช้อัตราภาษีแบบคงที่ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกด้วยกัน เนื่องจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าแตกต่างกันกลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าน้อยจึงแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าสูง หากเปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษที่จัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ในจำนวนร้อยละ 40 ของมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่จะต้องจัดเก็บจากความมั่งคั่งของเจ้าของทรัพย์สินอย่างแท้จริง เมื่อ

⁴⁵ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า

ผู้ใดมีความมั่งคั่งมากย่อมต้องเสียภาษีมาก หากผู้ใดมีความมั่งคั่งน้อยย่อมต้องเสียภาษีน้อยอันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) อีกทั้ง อัตราภาษีที่กำหนดไว้นั้นยังมีจำนวนที่ต่ำเกินไปสำหรับการกำหนดอัตราภาษีคงที่ หากเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษที่จัดเก็บภาษีในอัตราคงที่เช่นเดียวกันแต่กำหนดอัตราภาษีสูงถึงร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งรูปแบบและอัตราการจัดเก็บภาษีจึงยังมีลักษณะที่ไม่เหมาะสมแก่การบังคับใช้จริง

หากพิจารณาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Rate) การจัดเก็บภาษีโดยการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะมีลักษณะในการจัดเก็บภาษีโดยการกำหนดอัตราภาษีไว้หลายอัตรา ซึ่งอัตราภาษีจะค่อยๆ เพิ่มสูงขึ้นตามมูลค่าของฐานภาษี ดังนั้น ถ้ามูลค่าของทรัพย์สินแห่งของมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับมีจำนวนน้อยย่อมถูกจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ ถ้ามูลค่าของทรัพย์สินแห่งของมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับมีจำนวนสูงย่อมต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงขึ้นตามที่กำหนดไว้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีแบบก้าวหน้าย่อมก่อให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีอย่างเป็นธรรม เนื่องจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งของมรดกที่มีมูลค่าสูงย่อมต้องเสียภาษีสูงตามอัตราภาษีที่กำหนดและผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งของมรดกที่มีมูลค่าน้อยย่อมต้องเสียภาษีน้อยตามอัตราภาษีที่กำหนด อันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั่นเอง

เมื่อเปรียบเทียบการกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของต่างประเทศ สำหรับประเทศฝรั่งเศสกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ในอัตราภาษีก้าวหน้าและในอัตราภาษีคงที่ เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสจำแนกอัตราภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ 3 ประเภท ดังนี้

ประเภทแรก อัตราภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทโดยตรง (บุพการีและผู้สืบสันดาน) กำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี

ประเภทที่สอง อัตราภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง (กรณีไม่เข้าเงื่อนไขได้รับสิทธิยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก) กำหนดอัตราภาษีเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราร้อยละ 35 และอัตราร้อยละ 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี

ประเภทที่สาม อัตราภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น นอกเหนือจากสองกรณีข้างต้น อัตราภาษีจะจัดเก็บเป็นอัตราภาษีคงที่ โดยแยกเป็นอัตราร้อยละ 55 กับอัตราร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าประเทศฝรั่งเศสแบ่งประเภทในการจัดเก็บภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก โดยกำหนดการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าและจำนวนสูงสุดไม่เกินร้อยละ 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี และกำหนดการจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่

สำหรับผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติที่ห่างออกไปหรือเป็นบุคคลภายนอกในจำนวนที่สูงถึงร้อยละ 55 และร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี

สำหรับประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 10 จนถึง ร้อยละ 50 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งอัตรากาสิโนจะสูงขึ้นตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ผู้ได้รับมรดกแต่ละคนได้รับ ทั้งนี้ หากผู้รับมรดกหรือผู้รับพินัยกรรมมิได้มีฐานะเป็นบุตรสืบสายโลหิตของเจ้ามรดกจะต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพิ่มอีก 30 % อันมีลักษณะเป็นการกำหนดอัตรากาสิโนการจัดเก็บภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกดังเช่นประเทศฝรั่งเศส

สำหรับประเทศอังกฤษกำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่ในจำนวนร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก แต่ในกรณีที่ทรัพย์สินจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของมูลค่ากองมรดกได้มีการบริจาคเพื่อการกุศล จำนวนอัตราในการจัดเก็บภาษีจะลดลงเหลือร้อยละ 36 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ทั้งนี้ การกำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษก็ไม่ได้มีลักษณะคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกเป็นสำคัญดังเช่นประเทศฝรั่งเศส

ซึ่งจากกรณีศึกษาการการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 พบว่าพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดอัตรากาสิโนการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าไว้สำหรับการจัดเก็บภาษีกองมรดกโดยกำหนดอัตรากาสิโน ตั้งแต่ร้อยละ 1 ถึงร้อยละ 20 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีมรดก และกำหนดอัตรากาสิโนสำหรับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตรากาสิโนตั้งแต่ร้อยละ 1 ถึงร้อยละ 20 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ถ้าผู้รับมรดกเป็นบิดา มารดา สามีภริยา บุตร หลาน กำหนดให้เสียภาษีการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งของอัตรากาสิโนที่ต้องชำระ และถ้าผู้รับมรดกเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน กำหนดให้เสียภาษีการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ของอัตรากาสิโนที่ต้องชำระ การกำหนดลดอัตรากาสิโนการจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวมีลักษณะเป็นการคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกและเจ้ามรดกเป็นสำคัญ อีกทั้งยังคำนึงถึงการบรรเทาภาระภาษีสำหรับผู้รับมรดกที่มีความใกล้ชิดกับเจ้ามรดกเนื่องจากทรัพย์สินมรดกดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีกองมรดกไปก่อนหน้าแล้ว อีกทั้ง แนวคิดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ยังได้กำหนดอัตรากาสิโนการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ในรูปแบบอัตรากาสิโนการก้าวหน้าตั้งแต่อัตราร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 20 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี⁴⁶

⁴⁶ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

มาตรา 13 ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกเสียภาษีการรับมรดกจากมรดกสุทธิตามอัตราดังนี้

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในอดีตจึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีการมรดกในประเทศไทยกำหนดอัตราภาษีในรูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้ามาโดยตลอด อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ายังก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้รับมรดกแต่ละคน เนื่องจากผู้รับมรดกแต่ละคนอาจได้รับมรดกในจำนวนที่แตกต่างกัน ดังนั้น ภาระทางภาษีของผู้รับมรดกแต่ละคนจึงต้องสอดคล้องกับความมั่งคั่งของแต่ละคนอันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงสมควรต้องจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ประกอบกับการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังปรากฏให้เห็นว่าการกำหนดอัตราภาษีมีลักษณะคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก โดยกำหนดให้ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานของเจ้ามรดก เสียภาษีการรับมรดกในอัตราที่ต่ำกว่ากรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งไม่ได้เป็นบุพการีหรือไม่ได้เป็นผู้สืบสันดานของเจ้ามรดก⁴⁷ แม้จะเห็นได้ว่ารัฐบาลยังเห็นความสำคัญในเรื่องความสัมพันธ์ใกล้ชิดของเครือญาติระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกอยู่บ้าง แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียวกรณีร้อยละ 5 สำหรับบุพการีหรือผู้สืบสันดาน และร้อยละ 10 สำหรับผู้รับมรดกอื่น ไม่ว่าจะมูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนสูงหรือต่ำอัตราภาษีจะไม่เปลี่ยนแปลงตามมูลค่าฐานภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีมีมูลค่าฐานภาษีจำนวนที่แตกต่างกันกลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าฐานภาษีต่ำจึงแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าฐานภาษีสูง ย่อมก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

5.3.2 กรณีการกำหนดอัตราภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก และอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกสำหรับผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีในจำนวนดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งที่ตกทอดแก่ผู้รับมรดกแต่ละคน ซึ่งมูลค่าแห่งทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับย่อมแตกต่างกันไป ดังนั้น การอัตราภาษีจึงควรต้องตอบสนองต่อความมั่งคั่งดังกล่าว โดยการกำหนดอัตราภาษีสูงขึ้นตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่เพิ่มขึ้นตามขั้นบันได แต่ทั้งนี้การกำหนดอัตราภาษี

ทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ไม่เกิน 150 ล้านบาท ให้เสียภาษีย้อยละ 10

ทรัพย์สินมรดกสุทธิตั้งแต่ 150 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีย้อยละ 20

⁴⁷ อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 45.

จะต้องจัดเก็บในมูลค่าที่ไม่สูงเกินไปจนผู้เสียภาษีต้องยอมเสียค่าใช้จ่ายเพื่อหาทางหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกแทนที่จะยอมเสียภาษีการรับมรดกให้แก่รัฐ

เมื่อพิจารณาการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสจะทำให้เห็นได้ว่า ผู้รับมรดกในฐานะผู้รับพินัยกรรมจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงถึงร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ส่วนผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติซึ่งมีสิทธิได้รับมรดกตามกฎหมายจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 - 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเท่านั้นเอง

จากการศึกษาแนวทางการกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 จะเห็นได้ว่าในอดีตประเทศไทยได้กำหนดให้ บิดา มารดา สามีภรรยา บุตร หรือบุตรของบุตร (หลาน) เสียภาษีการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งจากอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ และกำหนดให้ทายาทผู้รับมรดกที่เป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันเสียภาษีการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ส่วนจากอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้น หากผู้รับมรดกมิได้มีฐานะเป็นบิดา มารดา สามีภรรยา บุตร หรือบุตรของบุตร (หลาน) และได้เป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันกับเจ้ามรดกย่อมต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามที่กฎหมายกำหนดโดยไม่ได้สิทธิลดหย่อน ซึ่งหากนำมาเปรียบเทียบกับปัจจุบันจะเห็นได้ว่าผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นบิดา มารดา สามีภรรยา บุตร หรือบุตรของบุตร (หลาน) หรือเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันกับเจ้ามรดกเป็นทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกตามกฎหมายในฐานะทายาทโดยธรรมตามมาตรา 1629 บุคคลดังกล่าวจึงถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนด การกำหนดอัตราภาษีดังกล่าวจึงเสมือนการกำหนดอัตราภาษีไว้สำหรับผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมและสำหรับผู้รับมรดกในฐานะผู้รับพินัยกรรมนั่นเอง แต่ทั้งนี้การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกนั้นรัฐจะต้องคำนึงถึงจำนวนผู้เสียภาษีสภาพเศรษฐกิจ นโยบายของรัฐ และวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยประกอบกันด้วย

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ประเทศไทยประสบปัญหาด้านความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ¹ รัฐบาลจึงมีนโยบายแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการนำมาตรการทางภาษีมาใช้บังคับอันถือเป็นเครื่องมือทางการคลังอย่างหนึ่งของรัฐที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมได้ ด้วยเหตุผลดังกล่าวรัฐบาลจึงออกกฎหมายจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีทางตรงจากผู้ที่มีความมั่งคั่งจากทรัพย์สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกในจำนวนที่มากเกินไปเกินกว่าการดำรงชีพเป็นสิ่งสำคัญ เพื่อนำมาพัฒนาสังคมโดยรวมและส่งเสริมให้คนยากจนเข้าถึงสิ่งสาธารณูปโภค การศึกษา การรักษาพยาบาลและรัฐสวัสดิการเพิ่มมากขึ้น

การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีลักษณะจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) กำหนดหลักเกณฑ์ให้จัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกแต่ละราย เฉพาะมูลค่าทรัพย์สินมรดกในส่วนที่เกินกว่า 100 ล้านบาท ทั้งนี้ มูลค่ามรดกสามารถหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกได้ โดยกำหนดอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้าร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษี สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือเป็นผู้สืบสันดานกำหนดอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้าร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษี ซึ่งจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวสามารถวิเคราะห์ถึงปัญหาได้ 3 ประการดังนี้

1. ปัญหาความไม่ครอบคลุมของฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก กล่าวคือจากการศึกษาสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทย² ประกอบกับการศึกษาข้อมูลการถือครองที่ดินที่มีเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดินที่ทำให้เห็นถึงความเหลื่อมล้ำในการถือครองที่ดินใน

¹ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, “รายงานการวิเคราะห์สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2559, <http://social.nesdb.go.th/social/Default.aspx?tabid=131>

² สำนักงานสถิติแห่งชาติ, “สำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 เมษายน 2559, http://service.nso.go.th/nso/nso_center/project/search_center/23project-th.htm

ประเทศไทย³ รวมถึงการพิจารณาถึงข้อมูลการจำแนกความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย⁴ อีกทั้งการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกยังมีลักษณะไม่ครอบคลุมถึงทรัพย์สินแห่งกองมรดกทุกประเภท และการจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังคงมีช่องว่างทางกฎหมายในการที่จะใช้เป็นช่องทางในการกระจายฐานภาษีในขณะที่เจ้ามรดกยังคงมีชีวิตอยู่ ดังนั้น การกำหนดยกเว้นในมูลค่าสูงจำนวนถึง 100 ล้านบาทสำหรับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกแต่ละรายจึงมีลักษณะเป็นการบิดเบือนภาษีให้ยิ่งแคบขึ้น ส่งผลให้ผู้ที่จะเข้ามาสู่ฐานเพื่อเสียภาษีย่อมลดน้อยลงตามสัดส่วน ทำให้ภาครัฐต้องแบกรับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บเนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่างคุ้มค่า นโยบายที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนไม่สามารถเกิดขึ้นได้

2. ปัญหาความไม่ครอบคลุมของมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก กล่าวคือ การคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิสามารถนำหนี้สินของเจ้ามรดกทั้งหมดมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกก่อน ที่เหลือจึงจะเป็นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิที่คำนวณได้ หากเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ให้เสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินที่กำหนดไว้เท่านั้น การกำหนดให้สามารถนำเฉพาะหนี้สินของเจ้ามรดกมาปรับปรุงฐานภาษีได้เพียงอย่างเดียว โดยไม่ได้กำหนดมาตรการอื่นๆ ไปด้วย ทำให้ไม่อาจช่วยบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกได้อย่างครอบคลุมและเหมาะสม อันอาจนำมาสู่การต่อต้านการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเนื่องจากผู้ได้รับมรดกแต่ละรายต้องแบกรับภาระทางภาษีเกินสมควร

3. ปัญหาความไม่เหมาะสมของอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดก กล่าวคือหลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ (Flat Rate) อันมีลักษณะเป็นการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว ไม่ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนสูงหรือมีจำนวนต่ำแค่ไหน อัตราภาษีดังกล่าวจะไม่มีเปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของฐานภาษี แต่ยังคงใช้อัตราภาษีที่กำหนดไว้ตายตัวคู่กับมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องชำระ ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกด้วยกัน เนื่องจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าแตกต่างกันกลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าน้อยจึงแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าสูง รวมถึงการ

³ ดวงฉวี เลาวกุล, “ภาษีที่ดินและมรดก: ใครมี ใครจ่าย ใครได้ประโยชน์,” โครงการติดตามประเด็นเศรษฐกิจไทย, จัดโดยคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2557 : น.2.

⁴ บันทึกการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, ครั้งที่ 4, วันที่ 19 มกราคม 2558.

กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกยังไม่มีที่เหมาะสมและสอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ซึ่งจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ จะเห็นได้ว่าแต่ละประเทศมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังนี้

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมที่ผู้รับประโยชน์หรือทายาทต้องชำระให้แก่รัฐ ไม่ได้มีลักษณะจัดเก็บเพื่ออำนวยความสะดวกเพื่อเป็นการกระจายความมั่งคั่งและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม ประเทศฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า แต่อัตราภาษีก้าวหน้าดังกล่าวจะจัดเก็บในอัตราที่แตกต่างกันไปตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกเป็นสำคัญ หากผู้รับมรดกไม่ได้มีความสัมพันธ์เป็นเครือญาติกับเจ้ามรดกจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรากว่าที่ ทั้งนี้ยังมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกเป็นหลัก หากทายาทมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกมากย่อมได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนในจำนวนสูง หากทายาทมีความสัมพันธ์ห่างออกมามากย่อมได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนในจำนวนที่แตกต่างกันลดหลั่นกันลงมาตามลำดับ แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตไม่สามารถทำมาหาเลี้ยงชีพของตนเองได้จะได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังกำหนดให้ทรัพย์สินมรดกบางประเภทได้รับการยกเว้นภาษี เช่น ทรัพย์สินมรดกประเภทป่าไม้หรือทรัพย์สินมรดกที่ใช้ในการเกษตรกรรมได้รับการยกเว้นภาษีในอัตรา 3 ใน 4 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก และทรัพย์สินมรดกประเภทศิลปวัตถุ หนังสือ สิ่งของสะสม หรือเอกสารที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ที่มอบให้แก่ทางราชการ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี⁵

การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศเกาหลีใต้จัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ใช้อัตราภาษีก้าวหน้า และได้กำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีไว้ โดยกำหนดค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกได้ คือ ค่าใช้จ่ายในการจัดงานศพ และหนี้สินของผู้ตายหรือเจ้ามรดกมีอยู่วันที่เริ่มต้นของการเกิดกองมรดก และกำหนดค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินมรดกที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจครอบครัวที่เป็นธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง ทั้งนี้จำนวนการหักค่าลดหย่อนขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่บริหารจัดการโดยเจ้ามรดก อีกทั้งยังสามารถหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มหากทรัพย์สินมรดกตกทอดมาจากการทำธุรกิจเกษตรกรรมรวมถึงการเลี้ยงปศุสัตว์ การประมง และการทำป่าไม้ นอกจากนี้ ประเทศเกาหลีใต้ยังกำหนดให้มีการเครดิตภาษี

⁵ สุปรียา แก้วละเอียด. “ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส” ในการเสวนาเรื่องภาษีมรดกประโยชน์ (ภาระ) ตกกับใคร. จัดโดยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2557, น.33 - 37.

ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกได้ตกทอดไปสู่ทายาทรุ่นที่ 2 ภายในระยะเวลา 10 ปี หลังจากทรัพย์สินมรดกตกเป็นของทายาทในรุ่นแรก โดยอนุญาตให้เครดิตภาษีได้ในจำนวนตั้งแต่ 10% จนถึง 100% ตามระยะเวลาที่ทรัพย์สินมรดกตกทอดสู่ทายาทในรุ่นที่ 2 อันถือเป็นมาตรการขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนอย่างหนึ่ง⁶

การจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษจัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการให้ โดยกำหนดให้จัดเก็บเฉพาะมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ หลังจากปรับปรุงฐานภาษีด้วยมาตรการบรรเทาภาระภาษีตามที่กำหนดไว้แล้ว และจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่จำนวนร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีไว้คือ หากทรัพย์สินมรดกเป็นทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ วิทยาศาสตร์ และวัฒนธรรม ซึ่งถูกจัดเก็บรักษาไว้ในประเทศอังกฤษและอยู่ในการควบคุมของรัฐ ทรัพย์สินมรดกดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ส่วนในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีลักษณะเป็นที่ดินและโรงเรือนสำหรับใช้ในทางอุตสาหกรรม หรือทรัพย์สินมรดกมีลักษณะเป็นพืช เครื่องจักร เครื่องมือ และทรัพย์สินในทางเกษตรกรรม หรือทรัพย์สินมรดกมีลักษณะเป็นทรัพย์สินเพื่อประกอบธุรกิจการค้า สามารถนำค่าลดหย่อนที่กำหนดไว้มาหักออกจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกได้ อีกทั้งประเทศอังกฤษยังมีมาตรการบรรเทาปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยการอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนสำหรับการเสียภาษีการรับมรดกติดกันสองครั้งเนื่องจากเจ้ามรดกสองรายถึงแก่ความตายในระยะเวลาไล่เลี่ยกันภายใน 5 ปี ได้ตามอัตราที่กำหนดไว้⁷

จากการศึกษามาทั้งหมดนี้ จะเห็นได้ว่าภาษีมรดกเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง ซึ่งเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากผู้มีความมั่งคั่ง ดังนั้น เจ้าของทรัพย์สินจึงไม่สามารถผลักภาระภาษีได้อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีมรดกมีลักษณะที่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและสามารถบรรเทาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจในสังคมได้ หากจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) จะยิ่งเพิ่มความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมามากขึ้น เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและไม่กระทบกระเทือนต่อคนส่วนใหญ่เนื่องจากจะจัดเก็บภาษีเมื่อมีความตายเกิดขึ้นเท่านั้น การจัดเก็บภาษีมรดกเริ่มต้นจัดเก็บกันมาตั้งแต่สมัยโบราณและเป็นที่ยอมรับจัดเก็บในประเทศที่พัฒนาแล้ว โดยแต่ละประเทศจะเลือกจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบที่แตกต่างกันไป

⁶ EY Building a better working world, “Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2015” p.296 - 305.

⁷ GOV.UK, “Inheritance Tax,” Accessed November 14, 2015, <https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview>.

ตามความเหมาะสม ซึ่งการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้และประเทศอังกฤษมีการนำเอาลักษณะที่เป็นจุดเด่นของรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาใช้บังคับ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยการคำนึงถึงความสัมพันธ์อันใกล้ชิดระหว่างผู้ได้รับมรดกและเจ้ามรดกเป็นสำคัญ รวมถึงการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษี ซึ่งประเทศไทยสามารถนำมาประยุกต์ปรับใช้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกมีความเหมาะสม ครอบคลุม และเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีทั้งสามประเทศมีทั้งข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกัน การที่จะเลือกรูปแบบใด มาตรการใด หรืออัตราการจัดเก็บภาษีแบบใด มาใช้บังคับย่อมขึ้นอยู่กับความเหมาะสมทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ

6.2 ข้อเสนอแนะ

ปัจจุบันประเทศไทยสามารถนำภาษีมรดกกลับมาใช้บังคับได้อีกครั้งหนึ่ง ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เลือกใช้วิธีการจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับมรดกแต่ละราย โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนและเพิ่มความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ โดยมุ่งจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้มั่งมีเพื่อนำมาพัฒนาสังคมโดยรวมเพื่อให้คนยากคนจนได้รับสิ่งสาธารณูปโภค การศึกษา การรักษาพยาบาลและรัฐสวัสดิการอย่างเสมอภาคเพิ่มมากขึ้น แต่รัฐบาลกลับกำหนดเพดานการจัดเก็บภาษีมรดกสูงถึงจำนวน 100 ล้านบาทต่อผู้รับมรดกหนึ่งคน ซึ่งเป็นการทำให้ฐานในการจัดเก็บภาษีมรดกแคบลงและไม่สามารถตอบสนองนโยบายในการบรรเทาปัญหาของรัฐบาลได้ อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอันมีเอกลักษณ์ในการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ได้รับมรดกและเจ้ามรดกเป็นสำคัญ อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะยิ่งเพิ่มความเป็นธรรมมากขึ้นหากจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้า

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 จึงเห็นได้ว่าลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกในอดีตมีหลักการและแนวความคิดคล้ายคลึงกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส โดยเฉพาะการคำนึงถึงความสัมพันธ์ของเครือญาติ การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษี รวมถึงการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า อันสามารถนำมาปรับใช้แก่ประเทศไทยต่อไปได้อย่างเหมาะสม รวมถึงการศึกษาแนวคิดของร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ที่เคยถูกรื้อฟื้นเพื่อเสนอให้มีการจัดเก็บ

ภาษีการรับมรดก จึงเห็นได้ว่าแนวคิดในการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการและรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้แก่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ต่อไปได้ ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 สามารถบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมได้จริง และเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและเกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี จึงควรต้องแก้ไขและปรับปรุงให้เหมาะสมในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ข้อเสนอแนะด้านฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

เมื่อพิจารณาปัญหาของฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ประกอบกับการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ รวมถึงศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีต ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1) การกำหนดมูลค่างานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ผู้รับมรดกแต่ละรายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมรดกเฉพาะในส่วนมูลค่างานมรดกสุทธิที่เกิน 100 ล้านบาท เมื่อพิเคราะห์หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวจึงเห็นได้ว่าการกำหนดยกเว้นทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิสำหรับผู้รับมรดกแต่ละรายในจำนวนสูงถึง 100 ล้านบาทนั้นเป็นจำนวนที่กำหนดยกเว้นไว้สูงเกินสมควร หากเปรียบเทียบกับสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทย ประกอบกับการพิจารณาข้อมูลการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย รวมถึงการพิจารณารายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในประเทศไทยประกอบกันแล้ว จึงเห็นได้ว่าการกำหนดฐานในการเสียภาษีจำนวนเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท สำหรับรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นจำนวนที่สูงเกินไป การกำหนดฐานในการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีมูลค่าสูงเกินไปจะทำให้ผู้รับมรดกหลายรายไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมรดก ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมรดกไม่สามารถบรรเทาปัญหาเรื่องการกระจายรายได้ อย่างเป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนได้อย่างแท้จริง

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นควรกำหนดมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บให้มีจำนวนน้อยลงจากเดิม โดยกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ที่สภานิติบัญญัติได้มีมติรับหลักการไว้ในตอนแรก ทั้งนี้ผู้เขียนขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 12 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จากเดิม “มาตรา 12 วรรคแรก ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท”

แก้ไขเป็น “มาตรา 12 วรรคแรก ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท”

เพื่อเป็นการเปิดฐานภาษีให้กว้างขึ้นและส่งผลให้ผู้ได้รับมรดกแต่ละรายเข้ามาสู่ฐานภาษีเยอะขึ้น เมื่อฐานภาษีกว้างขึ้นรัฐจึงต้องเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้เหมาะสมควบคู่กันไป เมื่อผู้ได้รับมรดกแต่ละรายเข้ามาสู่ฐานภาษีเพิ่มขึ้นรัฐย่อมจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งได้เพิ่มขึ้นตามสัดส่วนและสามารถนำเงินภาษีดังกล่าวกลับมาพัฒนาสังคมและคุณภาพชีวิตของผู้ยากไร้ให้ดีขึ้นได้ อีกทั้งรัฐบาลก็ไม่ต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดกและการจัดเก็บภาษีมรดกจะยังมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บยิ่งขึ้น

2) การกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

เมื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดทรัพย์สินที่จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีไว้ไม่ครอบคลุม เนื่องจากมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนเป็นหลัก เช่น อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกัน รวมถึงยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน⁸ จึงส่งผลให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกบางประเภทไม่อยู่ในขอบข่ายที่จะถูกจัดเก็บภาษีและถือเป็นการบั่นทอนมูลค่าฐานภาษีอีกทางหนึ่ง ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกหมายความถึงทรัพย์สินทุกประเภทของผู้ตาย ดังนั้น ทรัพย์สินทุกประเภทแห่งกองมรดกจึงควรถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก

⁸ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มาตรา 14 มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

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

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดนิยามของคำว่า “หลักฐานทางทะเบียน” ไว้ เมื่อยานพาหนะถือเป็นสังหาริมทรัพย์ประเภทหนึ่งจึงต้องตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันหมายถึง สังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์เท่านั้น ดังนั้น สังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์จึงหมายความว่าเฉพาะสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ ส่งผลให้สังหาริมทรัพย์ประเภทอื่นที่ไม่ใช่สังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษอันมีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิอื่น⁹ เช่น ภาษาอังกฤษ รถยนต์ อาวุธปืน ซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนอันแสดงถึงสิทธิครอบครอง หรือหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิในการได้รับอนุญาตให้ใช้เพื่อควบคุมและตรวจสอบการถือครอง ไม่อาจถือเป็นทรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก แม้ว่าจะสามารถตรวจสอบและติดตามได้ง่ายก็ตาม

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้เพิ่มคำนิยามคำว่า “หลักฐานทางทะเบียน” ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังนี้

“หลักฐานทางทะเบียน หมายความว่า หลักฐานทางทะเบียนอันแสดงถึงกรรมสิทธิ์ หลักฐานทางทะเบียนอันแสดงถึงสิทธิครอบครอง หลักฐานทางทะเบียนอันแสดงถึงสิทธิในการได้รับอนุญาตให้มิหรือใช้ หลักฐานทางทะเบียนที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้กับทางราชการ รวมถึงหลักฐานทางทะเบียนอันแสดงถึงสิทธิอื่นในทำนองเดียวกัน”

ทั้งนี้ ผู้เขียนขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกในมาตรา 14 (4) วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จากเดิมที่กำหนดว่า “มาตรา 14 (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน”

แก้ไขเป็น “มาตรา 14 (4) สังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน”

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ครอบคลุมถึงสังหาริมทรัพย์ประเภทต่างๆ อันมีหลักฐานทางทะเบียนมากยิ่งขึ้น แม้ว่าสังหาริมทรัพย์แห่งกองมรดกจะมีทั้งสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนและสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ตาม เพื่อไม่ก่อให้เกิดภาระและค่าใช้จ่ายเกินความจำเป็นในการติดตามสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนของเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบ ผู้เขียนจึงเห็นควรให้กำหนดเฉพาะสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนเท่านั้นที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกต่อไป

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 60/2524 ชื่อขายรถยนต์เสร็จเด็ดขาดกรรมสิทธิ์โอนขณะทำสัญญาไม่ต้องจดทะเบียนโอน ซึ่งเป็นเรื่องกฎหมายเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ควบคุมยานพาหนะและภาษีรถยนต์ ไม่ใช่แบบนิติกรรม

3) การแก้ปัญหาการกระจายฐานภาษีการรับมรดกโดยการให้

เมื่อในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตได้ทยอยถ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรสในจำนวนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทในแต่ละปีภาษี หรือในจำนวนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทในแต่ละปีภาษี หรือกรณีทยอยถ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน คู่สมรส รวมถึงการทยอยโอนสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย อันมีมูลค่าทรัพย์สินไม่เกิน 20 ล้านบาท ในแต่ละปีภาษีนั้น ย่อมส่งผลให้สังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ของเจ้ามรดกเกิดการทยอยเปลี่ยนมือไปในแต่ละปีภาษีโดยไม่ถูกจัดเก็บภาษีการให้ อีกทั้งยังเป็นการค่อยๆ บั่นทอนฐานภาษีการรับมรดกให้ลดน้อยถอยลงเรื่อยๆ อันทำให้จำนวนมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกไม่เกินจำนวน 100 ล้านบาท ส่งผลให้ผู้รับมรดกไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกโดยการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษีการให้และภาษีการรับมรดก เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกทยอยถ่ายโอนให้แก่บุคคลอื่นในระหว่างมีชีวิต ต้องนำกลับเข้ามารวมคำนวณเป็นฐานภาษีการรับมรดกด้วย จึงถือเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ฐานภาษีถูกกระจายออกไปในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่

ผู้เขียนจึงเห็นควรอุดช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวไปในแนวทางเดียวกับประเทศเกาหลีใต้และประเทศอังกฤษ โดยการกำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้เคยทยอยถ่ายโอนให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับมรดกภายในระยะเวลา 10 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินดังกล่าวต้องนำกลับมารวมคำนวณเสมือนเป็นทรัพย์มรดกที่ผู้นั้นได้รับขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทั้งนี้ หากผู้นั้นได้เสียภาษีการให้ไปก่อนแล้วย่อมสามารถนำภาษีดังกล่าวมาเครดิตได้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 12 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

จากเดิมที่กำหนดว่า “มาตรา 12 วรรคสอง มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น”

แก้ไขเป็น “มาตรา 12 วรรคสอง มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกและให้รวมถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับจากเจ้ามรดกภายใน 10 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หักด้วยรายการที่ระบุไว้ใน มาตรา 12/1 และ มาตรา 12/2”

เมื่อรัฐแก้ไขช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวได้แล้วย่อมทำให้ฐานภาษีไม่ถูกบั่นทอนโดยการกระจายการถือครองทรัพย์สินออกไป อีกทั้งจะยิ่งเสริมสร้างให้รัฐมีศักยภาพในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพิ่มมากขึ้น

4) การแก้ปัญหาการกระจายฐานภาษีโดยการทำพินัยกรรมหรือการก่อตั้งทรัสต์

เพื่อไม่ให้ผู้มีสิทธิได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมต้องแบกรับภาระภาษีการรับมรดก เจ้ามรดกจึงอาจทำพินัยกรรมแบ่งปันทรัพย์มรดกให้แก่ทายาทหรือบุคคลอื่น โดยมี

วัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับมรดกที่มีมูลค่าไม่เกินจำนวน 100 ล้านบาท อันมีลักษณะเป็นการกระจายฐานภาษีอีกทางหนึ่ง หรือในกรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้ทรัสต์บริหารจัดการทรัพย์สินมรดกและทยอยจ่ายผลประโยชน์ให้แก่ทายาทเป็นรายปี แต่เนื่องจากประเทศไทยไม่ยอมรับกับการก่อตั้งทรัสต์ในกรณีดังกล่าว อันนำไปสู่ปัญหาของการกระจายฐานภาษีการรับมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีนั่นเอง

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควรแบ่งผู้รับมรดกเป็น 2 ประเภท ดังเช่นที่กำหนดไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ ผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม และผู้รับมรดกในฐานะผู้รับพินัยกรรม เพื่อกำหนดสิทธิค่าลดหย่อนของผู้รับมรดกในฐานะผู้รับพินัยกรรมให้แตกต่างจากผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม อันเป็นการป้องปรามให้เจ้ามรดกตระหนักว่าการทำพินัยกรรมดังกล่าวต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงและไม่คุ้มค่ากว่าการไม่ทำพินัยกรรม

ส่วนในกรณีที่เจ้ามรดกก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้ทรัสต์บริหารจัดการทรัพย์สินมรดกและทยอยจ่ายผลประโยชน์ให้แก่ทายาทเป็นรายปีนั้น เมื่อพิจารณาจากประเทศอังกฤษจะเห็นได้ว่าประเทศอังกฤษมีกฎหมายภายในรองรับเกี่ยวกับการก่อตั้งและจัดการทรัสต์ในแต่ละรูปแบบอยู่แล้ว ส่วนประเทศไทยไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับการก่อตั้งทรัสต์ในรูปแบบดังกล่าวประกอบกับการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศสซึ่งไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับการก่อตั้งทรัสต์ในรูปแบบดังกล่าวประกอบกับการใช้ระบบกฎหมายแบบ ซิวล ลอร์ เช่นเดียวกับประเทศไทยจึงเห็นได้ว่าประเทศไทยควรนำแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสมาปรับใช้ให้เหมาะสมต่อไป โดยการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากกองทรัสต์ที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ ภายใต้เงื่อนไขว่า 1) เมื่อผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดที่กองทรัสต์ได้รับจะต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือ 2) หากผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้นที่จะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งการจัดเก็บภาษีการรับมรดกภายใต้เงื่อนไขดังกล่าว จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยถือเสมือนไม่มีทรัสต์ที่ถูกจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเลย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้เพิ่มมาตรา 11/1 ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีข้อความดังนี้

“มาตรา 11/1 ภายใต้บังคับมาตรา 12 ให้ผู้ได้รับมรดกที่เป็นทรัสต์หรือมีลักษณะดำเนินการเช่นเดียวกับทรัสต์ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีภายใต้เงื่อนไขดังนี้

(1) กรณีผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดที่กองทรัสต์ได้รับจะต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก

(2) กรณีผู้ก่อตั้งทรัสต์ (Settlor) หรือผู้รับผลประโยชน์จากทรัสต์ (Beneficiaries) ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้นที่จะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ให้ถือเสมือนว่าไม่มีทรัสต์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ”

ทั้งนี้รัฐควรเพิ่มเติมแนวทางการใช้มาตรการการป้องกันการหนีภาษีการรับมรดกด้วยการก่อตั้งทรัสต์ในต่างประเทศควบคู่กันไปด้วย เพื่อเพิ่มเติมมาตรการและหลักเกณฑ์ให้สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้ครอบคลุมและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2. ข้อเสนอแนะด้านมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก

เมื่อพิจารณาปัญหาด้านมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ประกอบกับการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ รวมทั้งศึกษาถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีต ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะในด้านดังกล่าว ดังต่อไปนี้

1) ข้อเสนอแนะในการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก

เมื่อฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกว้างขึ้น ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกแต่ละรายย่อมเข้าสู่ฐานภาษีเพิ่มขึ้น และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเกิดความเป็นธรรมและไม่ก่อให้เกิดภาระทางภาษีแก่ผู้ได้รับมรดกมากเกินไป การคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิจึงควรต้องมีการปรับปรุงฐานภาษีอย่างเหมาะสม ซึ่งการกำหนดให้สามารถนำเฉพาะหนี้สินของเจ้ามรดกมาปรับปรุงฐานภาษีได้เพียงอย่างเดียวไม่อาจบรรเทาภาระภาษีได้ และส่งผลให้ผู้ได้รับมรดกแต่ละรายต้องแบกรับภาระทางภาษีเกินสมควร ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นควรกำหนดค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนให้แก่ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเพื่อนำไปปรับปรุงฐานภาษีการรับมรดกอย่างเหมาะสมต่อไป ดังนี้

1.1) การกำหนดค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายที่ควรกำหนดให้สามารถนำมาปรับปรุงฐานภาษีการรับมรดกเพื่อเพิ่มความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีได้นั้น รัฐบาลควรต้องคำนึงถึงภาระค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องมาจากการตายของเจ้ามรดก เนื่องจากภายหลังที่เจ้ามรดกเสียชีวิตย่อมเกิดค่าใช้จ่ายตามมา เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการปลงศพของเจ้ามรดกที่จะต้องดำเนินพิธีตามศาสนา ค่าใช้จ่ายในการร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดก ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการจัดการทรัพย์สินแห่งกองมรดก เป็นต้น ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1739 ที่กำหนดให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกต้องนำมาชำระค่าใช้จ่ายในการปลงศพ ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก ค่าภาษีที่ค้างชำระ ฯลฯ

ผู้เขียนจึงเห็นควรกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายออกจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกตามความเหมาะสมและสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยนำแนวคิดของประเทศเกาหลีใต้และแนวคิดของการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476¹⁰ ในอดีตที่คำนึงถึงภาระค่าใช้จ่ายอันเกิดขึ้นภายหลังความตายของเจ้ามรดกมาปรับใช้แก่สังคมไทย ซึ่งค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องมาจากการตายของเจ้ามรดกที่สมควรกำหนดเป็นค่าใช้จ่ายได้แก่ ค่าปลงศพของเจ้ามรดกตามหลักฐานความเป็นจริงและเหมาะสมแก่ฐานะานุรูปของเจ้ามรดกจำนวนไม่เกิน 1 ล้านบาท ค่าดำเนินการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาทอันได้แก่ ค่าร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกและรวมถึงค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ตามหลักฐานความเป็นจริงจำนวนไม่เกิน 1 ล้านบาท ทั้งนี้การหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ควรกำหนดให้สามารถทบทวนมูลค่าของค่าใช้จ่ายทุกๆ 5 ปี และควรกำหนดให้สามารถเพิ่มเติมค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องมาจากการตายของเจ้ามรดกได้โดยการตราพระราชกฤษฎีกา ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเพิ่มเติมมาตรา 12/1 ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีข้อความดังนี้

“มาตรา 12/1 การคำนวณมูลค่ามรดกสุทธิ ให้หักรายการต่อไปนี้

- (1) ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก
- (2) ค่าปลงศพ ไม่เกินหนึ่งล้านบาท
- (3) ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการจัดการทรัพย์สินมรดก ไม่เกินหนึ่งล้านบาท

¹⁰ พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

มาตรา 13 ค่าแห่งทรัพย์สินอันได้สอบสวนหรือรับคำวินิจฉัยชี้ขาด มีกำหนดแน่นอนตามมาตรา 11, 11 หรือมาตรา 12 แล้วนั้น เรียกว่า “ยอดสุทธิแห่งค่า” และยอดสุทธิแห่งนี้ ท่านให้หักจำนวนต่อไปนี้ ออก คือ

- (1) บรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย
- (2) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพหรือละสับของยอดสุทธิแห่งค่า แต่มิให้เกินกว่าห้าพันบาท
- (3) ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกตามสมควร แต่ท่านมิให้หักหนี้สินต่อไปนี้
 - (ก) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม
 - (ข) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อการให้ตั้งที่ระบุไว้ในมาตรา 7
 - (ค) หนี้สินซึ่งไม่มีพะยานหลักฐานอื่น นอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม
 - (ง) หนี้สินซึ่งมีหลักฐานอันได้ทำขึ้นในต่างประเทศหรือเกิดตามคำพิพากษาศาลในเมืองต่างประเทศอันบังคับในสยามมิได้
 - (จ) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอื่น ซึ่งเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดกให้กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา ทั้งนี้ มูลค่าของค่าใช้จ่ายให้ทบทวนทุกห้าปี”

1.2) การกำหนดค่าลดหย่อน

เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดกควรกำหนดค่าลดหย่อนในกรณีต่อไปนี การกำหนดค่าลดหย่อนสำหรับผู้รับมรดกที่เป็นทายาทโดยธรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 เนื่องจากผู้ได้รับมรดกและเจ้ามรดกมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันตามลำดับของทายาท การกำหนดค่าลดหย่อนสำหรับผู้ได้รับมรดกที่มีที่ดินหรือที่อยู่อาศัยกลางใจเมืองเนื่องจากมูลค่าราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วเพราะปัจจัยแวดล้อม เช่น รัฐดำเนินการก่อสร้างรถไฟฟ้าผ่านที่ดินหรือที่อยู่อาศัย หรือห้างสรรพสินค้าเปิดใกล้ที่ดินหรือที่อยู่อาศัย เป็นต้น การกำหนดค่าลดหย่อนให้แก่ผู้ได้รับมรดกอันเป็นที่ดินเกษตรกรรมเพื่อช่วยเหลือผู้รับมรดกที่เป็นเกษตรกรเท่านั้น หากที่ดินเกษตรกรรมเป็นของนายทุนย่อมไม่ควรได้รับประโยชน์จากค่าลดหย่อนดังกล่าว การกำหนดค่าลดหย่อนให้แก่ผู้ได้รับมรดกที่เป็นอาคารที่มีคุณค่าทางศิลปวัฒนธรรมเพื่อให้ทายาทเก็บรักษามรดกที่มีคุณค่าทางศิลปให้แก่รุ่นลูกรุ่นหลานต่อไป และการกำหนดค่าลดหย่อนให้แก่ผู้รับมรดกตกทอดมาจากการประกอบธุรกิจครอบครัวเพื่อไม่เป็นการทำลายสมดุลเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้ การกำหนดอัตราของค่าลดหย่อนอาจกำหนดเป็นอัตราตายตัวหรือจำนวนร้อยละของมูลค่าทรัพย์สินมรดกแต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ ซึ่งต้องมีหลักเกณฑ์ในการได้รับสิทธิลดหย่อนเป็นกรณีพิเศษต่อไปอย่างเหมาะสมเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดกต่อไป

ทั้งนี้ การกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนภาษีการรับมรดกควรคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้ได้รับมรดกเป็นสำคัญ ผู้เขียนจึงขอเสนอให้แบ่งประเภทของผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นสองประเภทเพื่อให้สอดคล้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยแบ่งผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกออกเป็นทายาทโดยธรรมและทายาทโดยพินัยกรรม¹¹ เพราะทายาทโดยธรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับมรดกตกทอดจากเจ้ามรดกด้วยผลของกฎหมายซึ่งกฎหมายได้กำหนดลำดับในการมีสิทธิได้รับทรัพย์สินมรดกก่อนและหลังตามลำดับของความสัมพันธ์ใกล้ชิดระหว่างทายาท¹² ดังนั้น ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมจึงมีความผูกพันในการ

¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1603 กองมรดกย่อมตกทอดแก่ทายาทโดยสิทธิตามกฎหมายหรือโดยพินัยกรรม

ทายาทที่มีสิทธิตามกฎหมาย เรียกว่า “ทายาทโดยธรรม”

ทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรมเรียกว่า “ผู้รับพินัยกรรม”

¹² มาตรา 1629 ทายาทโดยธรรมมีหลักลำดับเท่านั้น และภายใต้บังคับแห่งมาตรา 1630 วรรคสอง แต่ละลำดับมีสิทธิได้รับมรดกก่อนหลังดังต่อไปนี้ คือ

เลี้ยงดู อบรมสั่งสอน และดูแลอุปการะกันมาอย่างใกล้ชิดกับเจ้ามรดก ผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมจึงควรเสียภาษีการรับมรดกในจำนวนน้อย ส่วนทายาทโดยพินัยกรรมเป็นผู้มีสิทธิได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกตามความประสงค์ที่เจ้ามรดกได้กำหนดไว้ในพินัยกรรม ซึ่งทายาทโดยพินัยกรรมอาจจะ เป็นญาติลำดับใกล้ชิดกับเจ้ามรดก หรืออาจจะเป็นบุคคลอื่นที่มีได้เป็นเครือญาติกับเจ้ามรดกก็ได้ อีกทั้งการแสดง ความประสงค์ยกทรัพย์สินแห่งกองมรดกให้บุคคลอื่นโดยการทำให้พินัยกรรมอาจเป็นวิธีการ หลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกอีกวิธีหนึ่ง ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นผู้เขียนจึงเห็นควร กำหนดอัตราค่าลดหย่อนสำหรับผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้า มรดก โดยผู้เขียนได้นำแนวทางการกำหนดค่าลดหย่อนตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติของร่าง พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.¹³ มาปรับใช้ในการกำหนดค่าลดหย่อนซึ่ง ผู้เขียนเห็นว่าผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมตามมาตรา 1629 เป็นญาติที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด กับเจ้ามรดกลดหลั่นกันไปตามลำดับจึงสมควรกำหนดค่าลดหย่อนมากขึ้นตามลำดับความสัมพันธ์ ดังกล่าว ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้เพิ่มเติมมาตรา 12/2 ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีข้อความดังนี้

-
- (1) ผู้สืบสันดาน
 - (2) บิดามารดา
 - (3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน
 - (4) พี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน
 - (5) ปู่ ย่า ตา ยาย
 - (6) ลุง ป้า น้า อา

คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นก็เป็นทายาทโดยธรรม ภายใต้บังคับของบทบัญญัติพิเศษแห่งมาตรา 1635

¹³ ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

มาตรา 11 มรดกพึงประเมินหลังจากหักภาระผูกพันตามมาตรา 10 ออกแล้ว ให้หักค่าลดหย่อน ได้ดังต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สินมรดก 50,000,000 บาท
- (2) กรณีที่ผู้รับมรดกเป็นสามีภรรยาหรือบุตรหรือบิดามารดาของเจ้ามรดก สามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ดังนี้
 - (ก) สามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด
 - (ข) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 10,000,000 บาท
 - (ค) บิดา มารดา ของเจ้ามรดก 10,000,000 บาท

“มาตรา 12/2 ภายหลังหักรายการตามมาตรา 12/1 แล้ว ผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ ดังนี้

- (1) ผู้สืบสันดาน บิดามารดาของเจ้ามรดก จำนวนสิบล้านบาท
- (2) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน พี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน จำนวนห้าล้านบาท
- (3) ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา จำนวนสามล้านบาท”

อย่างไรก็ตามหากรัฐบาลเป็นกังวลว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะส่งผลกระทบต่อกลุ่มบุคคลผู้ได้รับมรดกที่มีที่ดินหรือที่อยู่อาศัยกลางใจเมือง ผู้ได้รับมรดกอันเป็นที่ดินเกษตรกรรม ผู้ได้รับมรดกที่เป็นอาคารที่มีคุณค่าทางศิลปวัฒนธรรม และกรณีเจ้ามรดกเป็นผู้ประกอบกิจการ ผู้เขียนเห็นว่าวิธีการที่จะช่วยเหลือไม่ให้ส่งผลกระทบต่อบุคคลดังกล่าวรัฐบาลสามารถแก้ไขปัญหาได้ด้วยการเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่กลุ่มบุคคลดังกล่าวเป็นกรณีพิเศษ โดยการกำหนดอัตราค่าลดหย่อนสำหรับกลุ่มบุคคลดังกล่าวในอัตราที่เหมาะสม มากกว่าการเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้สูงขึ้น โดยรัฐบาลควรกำหนดค่าลดหย่อนเป็นกรณีพิเศษให้แก่ผู้ได้รับมรดกที่มีที่ดินหรือที่อยู่อาศัยกลางใจเมืองเนื่องจากราคาที่ดินและที่อยู่อาศัยอาจเพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วตามความเจริญ ส่วนการกำหนดค่าลดหย่อนกรณีพิเศษให้แก่ผู้ได้รับมรดกอันเป็นที่ดินเกษตรกรรมนั้นควรต้องมีหลักเกณฑ์กำกับไว้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการกำหนดค่าลดหย่อนก็เพื่อช่วยเหลือผู้รับมรดกที่เป็นเกษตรกรเท่านั้น หากที่ดินเกษตรกรรมเป็นของนายทุนย่อมไม่ควรได้รับค่าลดหย่อนในกรณีดังกล่าว ส่วนการกำหนดค่าลดหย่อนเป็นกรณีพิเศษให้แก่ผู้ได้รับมรดกที่เป็นอาคารที่มีคุณค่าทางศิลปวัฒนธรรมนั้นรัฐควรกำหนดอัตราค่าลดหย่อนในจำนวนที่สูงเพื่อให้ทายาทเก็บรักษามรดกที่มีคุณค่าทางศิลปให้แก่รุ่นลูกรุ่นหลานต่อไป และการกำหนดค่าลดหย่อนเป็นกรณีพิเศษให้แก่ผู้รับมรดกตกทอดมาจากการประกอบธุรกิจครอบครัวนั้น รัฐควรกำหนดอัตราค่าลดหย่อนตามขนาดของธุรกิจครอบครัวและระยะเวลาของการดำเนินกิจการ ทั้งนี้การกำหนดอัตราของค่าลดหย่อนอาจกำหนดเป็นอัตราตายตัวหรือจำนวนร้อยละของมูลค่าทรัพย์สินมรดกแต่ต้องไม่เกินกว่าที่กำหนดไว้ ซึ่งต้องมีหลักเกณฑ์ในการได้รับสิทธิลดหย่อนเป็นกรณีพิเศษต่อไปอย่างเหมาะสมเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดก

1.3) การจัดภาษีซ้ำซ้อน

เมื่อการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนสามารถเกิดขึ้นได้จากเหตุการณ์เสียชีวิตในระยะเวลาไล่เลี่ยกันของเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก อันเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อน จากกรณีศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของประเทศเกาหลีใต้และประเทศอังกฤษ รวมถึงแนวคิดในการบรรเทาการจัดเก็บภาษีมรดกซ้ำซ้อนของไทยในอดีต จึงเห็นได้ว่าประเทศไทยควรกำหนดหลักเกณฑ์การอนุญาตให้เครดิตภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในครั้งที่สองอัน

เกิดขึ้นภายในระยะเวลา 10 ปีหลังจากได้ชำระภาษีการรับมรดกในครั้งแรกไปแล้วเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมรดกและบรรเทาปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

1.4) การเครดิตภาษี

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มิได้กำหนดให้มูลค่าฐานภาษีต้องนำทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ทยอยโอนให้บุคคลอื่นหรือผู้มีสิทธิได้รับมรดกก่อนเสียชีวิตมารวมเป็นฐานภาษี ดังนั้นจึงก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายที่เจ้ามรดกที่มีทรัพย์สินมากมายมหาศาลจะวางแผนภาษีโดยการทยอยโอนทรัพย์สินในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ให้แก่ทายาท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงควรที่จะต้องกำหนดให้มูลค่าฐานภาษีการรับมรดกนั้น หมายรวมถึงทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้โอนให้แก่ผู้ได้รับมรดกภายในระยะเวลา 10 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เพื่อเป็นการรวบรวมฐานภาษีที่เคยถูกกระจายออกไปให้กลับมารวมฐานภาษีการรับมรดก

แต่เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่า การโอนทรัพย์สินภายในระยะเวลาดังกล่าว อาจเคยเสียภาษีการให้มาก่อน ดังนั้น ภาษีการให้ที่เคยเสียไปก่อนหน้านี้แล้วจึงควรที่จะนำมาเครดิตภาษีการรับมรดกได้ตามสัดส่วนระยะเวลาที่ได้รับทรัพย์สินเช่นเดียวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษ เพื่อเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกทางหนึ่ง

ด้วยเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงนำแนวทางการเครดิตภาษีของไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 และร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มาเป็นแนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์ในการเครดิตภาษีแก่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเพิ่มเติมมาตรา 16/1 ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีข้อความดังนี้

“มาตรา 16/1 ภาษีการรับมรดกให้นำภาษีดังต่อไปนี้มาหักเป็นเครดิตได้

(1) ภาษีการให้ตามจำนวนที่ได้เสียไปแล้วสำหรับทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนของมูลค่าทรัพย์สินมรดกให้นำมาเครดิตได้ แต่ต้องไม่เกินภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น

(2) เมื่อทรัพย์สินแห่งกองมรดกใดได้เสียภาษีการรับมรดกแล้ว ต่อมาภายในสิบปีทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีก ภาษีการรับมรดกตามจำนวนที่ได้เสียไปแล้วสำหรับทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนให้นำมาเครดิตได้ ในอัตราดังนี้

ถ้าความตายของเจ้ามรดกคนที่สองเกิดขึ้นภายในสองปีนับแต่ความตายของเจ้ามรดกคนแรก ให้เครดิตได้ร้อยละแปดสิบ

ถ้าความตายของเจ้ามรดกคนที่สองขึ้นภายในสี่ปีนับแต่ความตายของเจ้ามรดกคนแรก ให้เครดิตได้ร้อยละหกสิบ

ถ้าความตายของเจ้ามรดกคนที่สองเกิดขึ้นภายในหกปีนับแต่ความตายของเจ้ามรดกคนแรก ให้เครดิตได้ร้อยละห้าสิบ

ถ้าความตายของเจ้ามรดกคนที่สองเกิดขึ้นภายในแปดปีนับแต่ความตายของเจ้ามรดกคนแรก ให้เครดิตได้ร้อยละสี่สิบ

ถ้าความตายของเจ้ามรดกคนที่สองเกิดขึ้นภายในสิบปีนับแต่ความตายของเจ้ามรดกคนแรก ให้เครดิตได้ร้อยละยี่สิบ”

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดหลักเกณฑ์ในการเครดิตภาษีสำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากเจ้ามรดกกับผู้รับมรดกถึงแก่ความตายในระยะเวลาใกล้เคียงกัน และกรณีภาษีการให้ที่เคยชำระไปก่อนแล้วนั้น มาตรการดังกล่าวจะยิ่งช่วยบรรเทาภาระภาษีของผู้รับมรดกที่ต้องแบกรับไว้เกินสมควร และส่งผลให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3. ข้อเสนอแนะด้านอัตราในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

เมื่อพิจารณาถึงปัญหาด้านอัตราในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ประกอบกับการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส ประเทศเกาหลีใต้ และประเทศอังกฤษ รวมถึงการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตแล้ว ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขดังนี้

1) การกำหนดรูปแบบอัตราภาษีการรับมรดก

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่ต้องเสียภาษี ในกรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้จัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่ต้องเสียภาษี การจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วยอัตราภาษีคงที่จึงมีลักษณะไม่ส่งเสริมการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ผู้เขียนจึงเห็นว่ารูปแบบอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควรเปลี่ยนจากรูปแบบอัตราคงที่เป็นการใช้รูปแบบอัตราก้าวหน้าจึงจะเหมาะสมกว่าดังเช่นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสและประเทศเกาหลีใต้ซึ่งใช้รูปแบบในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราก้าวหน้า ดังนั้น เพื่อการเสริมสร้างให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังเกิดความเป็นธรรมและมีความเสมอภาคมากยิ่งขึ้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงต้องเปลี่ยนเป็นการจัดเก็บในรูปแบบอัตราก้าวหน้า

2) การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดก

การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก และอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกสำหรับผู้รับมรดกมีฐานะเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีในจำนวนดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากความมั่งคั่งที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับมีมูลค่าแตกต่างกันไป อัตราภาษีจึงต้องกำหนดให้สอดคล้องต่อความมั่งคั่งดังกล่าว

ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกจะต้องคำนึงถึงเศรษฐกิจของประเทศ นโยบายของรัฐ จำนวนผู้ที่ต้องเสียภาษี และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีพื้นฐานที่ผู้มีเงินได้จะถูกจัดเก็บภาษีมาประกอบด้วย เพื่อไม่ให้จำนวนอัตราภาษีการรับมรดกสูงเกินไป จนผู้ต้องเสียภาษีเกิดการต่อต้านและหาทางหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ทั้งนี้ รัฐอาจกำหนดจำนวนอัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราร้อยละ 5 ร้อยละ 7.5 ร้อยละ 10 และร้อยละ 15 เป็นลำดับขั้นบันได และกำหนดให้อัตราภาษีสามารถลดหรือเพิ่มได้โดยการตราพระราชกฤษฎีกา ทั้งนี้ผู้เขียนได้นำอัตราภาษีของไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 และร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มาพิจารณาแล้วเห็นว่า อัตราภาษีที่ผ่านมาประเทศไทยจัดเก็บในรูปแบบอัตราก้าวหน้ามาตลอดและกำหนดอัตราจัดเก็บในอัตราสูงสุดร้อยละ 20 แต่ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่าอัตราภาษีร้อยละ 20 เป็นจำนวนที่สูงเกินไปจึงนำเสนอเพียงแนวทางการกำหนดอัตราภาษีมาปรับใช้ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จากเดิมที่กำหนดว่า “มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า”

แก้ไขเป็น “มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราดังนี้
มูลค่ามรดกสุทธิจำนวนไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้เสียภาษีร้อยละห้า
มูลค่ามรดกสุทธิส่วนที่เกินห้าสิบล้าน แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้าน ให้เสียภาษีร้อยละเจ็ดจุดห้า

มูลค่ามรดกสุทธิส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้าน แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยห้าสิบล้าน ให้เสียภาษีร้อยละสิบ

มูลค่ามรดกสุทธิส่วนที่เกินหนึ่งร้อยห้าสิบล้าน ให้เสียภาษีร้อยละสิบห้า”

ซึ่งการกำหนดจำนวนอัตราภาษีที่ไม่สูงมากนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อจูงใจให้ผู้รับมรดกยินดีที่จะเสียภาษีการรับมรดกให้แล้วเสร็จภายในประเทศไทย และเพื่อทำให้ผู้ได้รับมรดกรู้สึกว่าการยอมจ่ายภาษีการรับมรดกคุ้มค่างว่าการที่ต้องไปเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีนั่นเอง

บรรณานุกรม

หนังสือไทย

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- เฉลิมชัย เกษมสันต์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์ และคนอื่นๆ. การคลังท้องถิ่น : การขยายฐานรายได้และลดความเหลื่อมล้ำ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : พี.เอ.ลีฟวิ่ง, 2557.
- ดุจลักษ์ณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T. Training Center, 2555.
- ประสพสุข บุญเดช. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว. พิมพ์ครั้งที่ 20. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- พลาญกูรธรรมพิชัยพระยา. กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยครอบครัวและมรดก. พระนคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2480.
- พิชัย ยอดพฤติการ. ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : บริษัทแสงมงคลออฟเซ็ทติ้งการพิมพ์, 2557.
- ภูมิพิชญ์ ยาสิทธิ์ และฐิติวิชญ์ ศุภวรรณจิระโชติ. การปฏิรูปในด้านระบบภาษี : แนวทางการปฏิรูป. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2557.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล และคนอื่นๆ. กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1 – 7. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.
- สุวรรณ วลัยเสถียร. จัดการภาษีมรดก. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย (น.ส.พ. ฟ้ามืองไทย), 2557.

หลวงประดิษฐมนูธรรม (ปรีดี พนมยงค์). เค้าโครงการเศรษฐกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มูลนิธิเด็ก, 2542.

อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. กฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

บทความวารสาร

จรรยาตรี ชายหาด. “ภาษีมรดก: การทำให้ระบบภาษีเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ของประเทศมีความสมบูรณ์.” Tax & Business Law Magazine. (กรกฎาคม 2546) : 42 – 44.

ชนาธิป ชินะนาวิน. “ภาษีมรดกและภาษีที่ดิน : ข้อดีและข้อเสียต่อสังคมไทย.” บทบัณฑิตย. เล่มที่ 71 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2558) : 122 – 166.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “ควรเก็บภาษีมรดกหรือไม่?”. ดอกเบี๋ย. (มกราคม 2542) : 142 – 144.

ไตรรงค์ โตกระแส. “แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมรดกในประเทศไทย.” บทความวิชาการ. ปีที่ 5 ฉบับที่ 01 (มกราคม 2558)

นรินทร์ กลั่นทกพันธ์. “ภาษีมรดก : กระจายความมั่งคั่งในสังคมได้จริงหรือ.” วารสารการเงิน การคลัง. ปีที่ 19 ฉบับที่ 60 (2550) : 108 – 116.

ประภาพรรณ อุดมจรรยา. “ภาษีมรดก – ทางเลือกที่เป็นไปได้หรือไม่.” บทบัณฑิตย. เล่ม 54 ตอน 4 (ธันวาคม 2541) : 219 – 225.

ประสพสุข บุญเดช. “ภาษีมรดก.” ดุลพาน. เล่มที่ 2. ปีที่ 56. (กรกฎาคม – ธันวาคม 2542) : 116 – 153.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. “กฎหมายมรดกกับการจัดเก็บภาษีมรดก.” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 47 (ฉบับที่ 2 กุมภาพันธ์ 2543) : 23 – 26.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. “กองมรดกสู่ภาษีมรดก.” จุฬาลงกรณ์วารสาร. ปีที่ 11 ฉบับที่ 42 (มกราคม – มีนาคม 2542) : 5 – 10.

พิชาติ เกษเรือง และพิชญ ฝาสุกมโน. “ภาษีมรดก.” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 45 ฉบับที่ 9 (กันยายน 2541) : 115 – 127.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. “การเสียภาษีเงินได้ : “กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง”.” เอกสารภาษีอากร. ปีที่ 21 ฉบับที่ 249 (มิถุนายน 2545) : 76 – 79.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. “ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : กรณีการรับ “มรดก” ของทายาท.” เอกสารภาษีอากร. ปีที่ 19 ฉบับที่ 226 (กุมภาพันธ์ 2543) : 60 – 61.

มงคล ขนาดนิต และชลิวรรณ กัจฉ์ปนนท์. “ภาษีมรดก(อีกครั้ง)???” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 53 (ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2549) : 16 – 56.

ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี. “กฎหมายกับการกระจายรายได้และความมั่งคั่ง.” วารสารสุโขทัยธรรมมาธิราช. ปีที่ 15 ฉบับที่ 1 (มกราคม – เมษายน 2545) : 88 – 99.

วันเพ็ญ ศิริยุทธ์วัฒนา. “เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก.” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 61 (ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน 2557) : 49 – 62.

ศานิต รุ่งน้อย. “มาตรการภาษีเพื่อการกระจายรายได้.” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 45 (ฉบับที่ 9 กันยายน 2541) : 129 – 136.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. “รูปแบบของภาษีทรัพย์สิน.” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 46 (ฉบับที่ 3 มีนาคม 2542) : 69 – 81.

_____ “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส.” วารสารนิติศาสตร์. ฉบับ 1. ปีที่ 26 (มีนาคม 2539) : 59 – 67.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. “ภาษีมรดก” วารสารนิติศาสตร์. ฉบับ 2 ปีที่ 31 (มิถุนายน 2544) : 166 – 186.

วิทยานิพนธ์และสารนิพนธ์

กณิฎฐ์ ไชยนาพงษ์. “นโยบายภาษีมรดกของประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยบูรพา, 2544.

กมลทิพย์ ทองพิชัย. “ปัญหาข้อกฎหมายการจัดเก็บภาษีมรดกกับประเทศไทย”. การศึกษาอิสระ นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2551.

ชาญชัย ฉันทานุรักษ์. “ภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หา : วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2543.

ณัฐยา ศรศักดิ์ดา. “มาตรการทางกฎหมายเพื่อส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

ดารณี ศิโรเวฐน์. “ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2520.

มณีนันท์ หล่อปิ่นมณี. “การลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมผ่านรูปแบบการเก็บภาษีส่วนเกินทุน กรณีการให้โดยเสน่หาและการโอนมรดก.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

มานะ ธรรมชุตินันท์. “การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

ฤทัย พูลสวัสดิ์. “ภาษีมรดก.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545.

วรมงคล ยศะทัตต์. “การวิเคราะห์ภาษีทรัพย์สิน : กรณีศึกษาภาษีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

ศานิต รุ่งน้อย. “ความเหมาะสมในการนำระบบภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์ ป้องกันราชอาณาจักร, 2543.

สุทธิดา ถนอมจิตร. “ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับ ประเทศสหรัฐอเมริกา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

สุวภัทร แว่วเสียง. “ปัญหาในการชำระภาษีของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี : ศึกษากรณีองค์การบริหารส่วนตำบลเนินพระ อำเภอเมือง จังหวัดระยอง.” เอกซ์ตศึกษามหาบัณฑิต วิทยาลัยการบริหารรัฐกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา, 2549.

อัจฉรา แสงขาว. “ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมรดก.” การศึกษาอิสระนิติศาสตร์ มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2552.

เอกสารอื่นๆ

ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. “โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและ ผลได้จากทุน.” กุมภาพันธ์ 2550.

ประกาศสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เรื่อง ตั้งคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก พ.ศ.

ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ 1 จุลศักราช 1166 พิมพ์ตามฉบับหลวงตรา 3 ดวง เล่ม 2 พระไอยการ
ลักษณะมรดก.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6.

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.

พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476.

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 22/2550 วันพุธที่ 2 พฤษภาคม 2550.

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557 วันพฤหัสบดีที่ 18 ธันวาคม 2557.

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558 วันศุกร์ที่ 22 พฤษภาคม 2558.

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

ศูนย์วิจัยกสิกรไทย. “ภาษีมรดก...ก้าวสำคัญในการปฏิรูปปัญหาความเหลื่อมล้ำของสังคมไทย.”

ปีที่ 20 ฉบับที่ 2555 วันที่ 18 พฤศจิกายน 2557.

สุปรียา แก้วละเอียด. “ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส.” ในการเสวนาเรื่องภาษีมรดกประโยชน์ (ภาวะ)

ตกกับใคร. จัดโดยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2557.

หนังสือสำนักนายกรัฐมนตรี เลขที่ นร 0507/23477 บันทึกหลักการและเหตุผล และบันทึกวิเคราะห์

สรุปสาระสำคัญประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. , 2557.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

วิโรจน์ สุขพิศาล. “ภาษีมรดกกับการสร้างความเป็นธรรมในสังคม.” <http://v-reform.org>,

7 ตุลาคม 2558.

“สาระสังเขปประเด็นการปฏิรูปประเทศไทยด้านเศรษฐกิจ.” http://library2.parliament.go.th/giventake/content_nrcinf/nrc2557-issue6-abst01.pdf, 1 กุมภาพันธ์ 2558.

สุธีรา ชูบัณฑิต. “รัฐกับการจัดเก็บภาษีมรดก.” <http://www.senate.go.th/w3c/senate/pictures>

/comm/1562/file_1413880933.pdf , 7 ตุลาคม 2558.

อริยพร โพธิ์ใส. “ภาษีมรดกกับการแก้ไขปัญหาค่ามรดกในสังคมไทย.” <http://click.senate.go.th/wp-content/uploads/2015/01/ภาษีมรดกกับการแก้ไขปัญหาค่ามรดกในสังคมไทย.pdf> , 7 ตุลาคม 2558.

Books

- Charlie Webb and Tim Akkouch. Trusts law. Basingstoke : Palgrave Macmillan, 2008.
- Ernst & Young. Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2015.
- Gary Watt. Trusts and Equity. Fourth edition. New York : Oxford University Press, 2010.
- George A. Bermann and Etienne Picard. Introduction to French Law. The Netherlands : Kluwer Law International BV, 2008.
- Green, George Morgan; Mann, E. J.-Great Britain. Death duties. London : Butterworths, 1967.
- J.M. O'Callaghan. Taxation of estates : the law in Ireland. Dublin : Butterworth, 1993.
- Mark McLaughlin, Toby Harris and Iris Wunschmann-Lyall. Core tax annuals. Inheritance tax. West Sussex : Bloomsbury Professional, 2006.
- Penelope Reed. Trusts and estates law handbook. Third edition. West Sussex : Tottel Publishing Ltd, 2008.
- 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.

Electronic Media

- french-property.com. “French Inheritance Laws & Taxes.” <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/inheritance/>, November 22, 2015.
- gov.uk . “Inheritance Tax.” <https://www.gov.uk/inheritance-tax>, November 23, 2015.
- Jin Kim. “Inheritance and Gift Taxes in Korea: Overview and Empirical Result.” http://www.akes.or.kr/eng/papers/Jin_Kim_0617pdf.pdf, November 25, 2015.

legifrance.gouv.fr. <http://legifrance.gouv.fr/>, November 22, 2015.

Public Finances General Directorate Tax Policy Directorate. “The French Tax System.”

[http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1 / fichedescriptive_1 0 0 6 /
fichedescriptive_1006.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf), November 22, 2015.

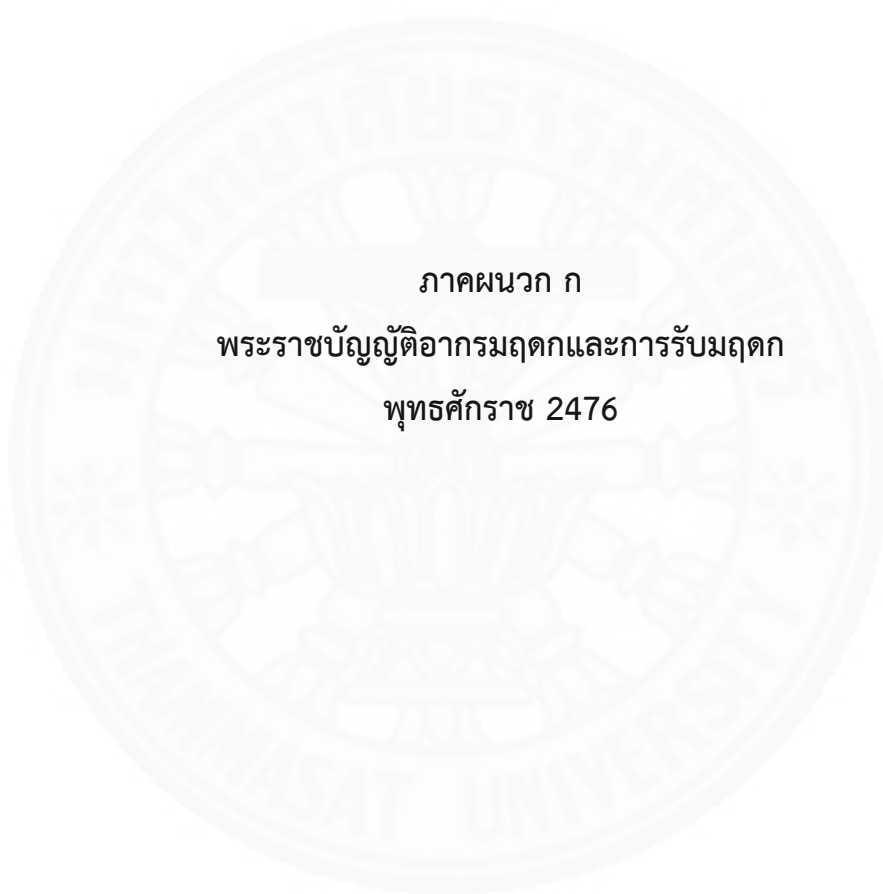
NIS National Tax Service. “Tax Guide.” <https://www.nts.go.kr/eng/>, November 23, 2015.



ภาคผนวก ก

พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก

พุทธศักราช 2476



พระราชบัญญัติ
อากรมฤตกและการรับมฤตก
พุทธศักราช 2476

นริศรานุวัตติวงศ์
ผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์
(ตามพระราชกฤษฎีกาออกวันที่ 11 มกราคม พ.ศ. 2476)

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาประชาธิปก พระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว มีพระบรมราชโองการดำรัสเหนือเกล้าฯ
สั่งว่า

โดยที่สภาผู้แทนราษฎรถวายคำปรึกษาว่า สมควรเก็บอากรมฤตกของผู้ตายและการรับมฤตก

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของสภาผู้แทนราษฎร
ตั้งต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตกพุทธศักราช 2476”

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“ผู้จัดการมฤตก” หมายความว่า บุคคลซึ่งผู้ตายได้ตั้งไว้โดยพินัยกรรม หรือที่ศาลตั้งให้เป็นผู้จัดการมฤตก
เพื่อให้จัดการทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนอันเป็นมฤตกของผู้ตาย

“ทายาท” หมายความว่า บุคคลที่ได้เข้าเป็นเจ้าของทรัพย์สินอันเป็นมฤตกของผู้ตายทั้งหมดหรือบางส่วน
จะโดยผู้ตายสั่งไว้ในพินัยกรรม หรือโดยชอบด้วยกฎหมายหรือโดยปราณีประนอมกันเองก็ตาม

“พนักงานตีราคา” หมายความว่า พนักงานซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้ตั้งขึ้นเพื่อสอบให้แน่ว่า
มฤตกของผู้ตาย หรือการรับมฤตกนั้นจะต้องเสียอากรมฤตกตามพระราชบัญญัติหรือไม่ และเพื่อจัดการตีราคามฤตกหรือ
การรับมฤตกนั้น

“พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า พนักงานซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ตั้งขึ้นเพื่อจัดการ
ประเมินค่าอากรมฤตก

“พนักงานเก็บอากรมฤตก” หมายความว่า พนักงานกระทรวงมหาดไทย ผู้มีหน้าที่จัดเก็บและเร่งรัดให้เสียอากรมฤตก
กล่าวคือ ข้าหลวงประจำจังหวัดและนายอำเภอ ในความควบคุมของกระทรวงการคลัง

มาตรา 4 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มี
อำนาจออกกฎกระทรวงตั้งแต่งเจ้าพนักงาน กำหนดอัตราค่าธรรมเนียม หรือกระทำการอย่างอื่นเพื่อปฏิบัติการ
ให้เป็นไปตามบทแห่งพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1
 อากรมฤตก
 ส่วนที่ 1
 การใช้พระราชบัญญัติ

มาตรา 5 เมื่อบุคคลใดตายภายหลังใช้พระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติเป็นอย่างอื่น ให้เรียกและเก็บอากรในค่าแห่งบรรดาทรัพย์สินที่เป็นของบุคคลนั้นในเวลาตายอันได้สอบสวนตามที่กล่าวไว้ต่อไปนี้แล้ว อากรนี้เรียกว่า “อากรมฤตก” ซึ่งต้องเก็บตามอัตราที่จำแนกไว้ในพิกัด 1 แนบท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 6 ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งท่านให้นำมาร่วมในการกำหนดค่าแห่งมฤตกนั้น คือ

- (1) ถ้าผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย
- (ก) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ในสยาม
- (ข) บรรดาอสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่มีอยู่ในสยาม
- (ค) บรรดาสต็อก พันธบัตร ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วน หรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในสยามและต่างประเทศ
- (ง) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ยังค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมฤตก เพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในสยามและต่างประเทศ แต่ทั้งนี้ถ้ายังมีโต้แย้งหรืออยู่ในเงื่อนไขบังคับก่อนไซ้รื้อข้อโต้แย้งต้องได้ระงับแล้ว หรือเงื่อนไขสำเร็จแล้วในทางที่มีคุณแก่ทายาท
- (2) ถ้าผู้ตายเป็นคนต่างด้าว ให้กำหนดค่าแห่งมฤตกเหมือนผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย เว้นแต่ให้กำหนดเฉพาะทรัพย์สินที่มีอยู่ในสยาม

(3) อสังหาริมทรัพย์ก็ดี อสังหาริมทรัพย์ก็ดี ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรืออสังหาริมทรัพย์ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในครอบครองของผู้ตาย ท่านให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

มาตรา 7 บรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมภายในเวลาหนึ่งปีก่อนตายนั้น เพื่อประโยชน์แห่งอากรมฤตก ท่านให้ถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งมฤตก และให้คิดรวมเพื่อกำหนดค่าแห่งมฤตกด้วย เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละพันบาท หรือให้การสมรสของผู้รับ หรือได้ให้ไปแล้วก่อนวันใช้พระราชบัญญัตินี้

มาตรา 8 บุคคลที่ศาลมีคำสั่งว่าเป็นคนสาปสูญ และคนสาปสูญนั้นมีทรัพย์สินอันเป็นมฤตกอยู่ ท่านให้ถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งมฤตกนั้น ถึงแก่ความตายในเมื่อศาลมีคำสั่ง และท่านให้ใช้บทบัญญัติในการเก็บและเสียค่าอากรมฤตกและการรับมฤตกตามพระราชบัญญัตินี้ที่ว่าด้วยทรัพย์สินอันเป็นมฤตกของผู้ตายโดยอนุโลม

เมื่อใดปรากฏว่าคนสาปสูญนั้นยังมีชีวิตอยู่โดยศาลได้ถอนคำสั่ง และได้โฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษาแล้ว และผู้เสียอากรได้ยื่นคำร้องตามแบบขอคืนเงินค่าอากรไซ้รื้อ ก็ให้คืนเฉพาะค่าอากรบรรดาที่ได้รับไว้ทั้งสิ้นอันเนื่องแต่กรณีที่ว่าเป็นคนสาปสูญนั้นให้แก่ผู้ร้องไป

ส่วนที่ 2
การตีราคา

มาตรา 9 ในการกำหนดค่าแห่งมฤตกนั้น ท่านให้รวบรวมบรรดาทรัพย์สินของผู้ตายอันจะต้องเก็บอากรเข้าเป็นมฤตกกองเดียวกัน

มาตรา 10 ค่าแห่งทรัพย์สินนั้น ให้กำหนดดังต่อไปนี้

ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ก) (ข) (ค) ให้ประมาณตามราคาตลาดในเวลาตาย

ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ง) ถ้าการเรียกร้องจำนวนเงินนั้นไม่มีโต้แย้ง ให้ประมาณตามจำนวนที่ระบุไว้ในเอกสารซึ่งเป็นหลักการเรียกร้อง ถ้ามีการโต้แย้ง ให้ประมาณตามจำนวนเงินซึ่งกำหนดในคำพิพากษา หรือตามข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต

การกำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 7 ให้อนุโลมกำหนดอย่างเดียวกับทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6

มาตรา 11 ถ้าค่าที่จะกำหนดนั้นปรากฏจากนิติกรรมหรือเอกสารที่สร้างขึ้นโดยสุจริตในเวลาไม่เกินสองปีก่อนเวลาตายของผู้ตาย ผู้จัดการมฤตกและพนักงานตีราคาจะตกลงกันยอมรับค่าเช่นนั้นเป็นหลักในการตีราคาทรัพย์สินก็ได้

มาตรา 12 การกำหนดค่าทรัพย์สินตามราคาตลาดที่กล่าวในมาตรา 10 นั้นให้ประกอบขึ้นด้วยพนักงานตีราคาและผู้จัดการมฤตก หรือผู้แทนร่วมมือกันปรึกษากำหนดราคา และเมื่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นชอบด้วยแล้วให้ถือเป็นราคาตลาด

ถ้าพนักงานตีราคาได้นัดหมายให้ทราบล่วงหน้าครั้งละไม่น้อยกว่าเจ็ดวันถึงสองครั้งแล้ว แต่ผู้จัดการมฤตกมิได้มาร่วมการปรึกษาหรือตั้งผู้แทนมาต่างตัว ก็ให้พนักงานตีราคากำหนดตามเห็นควร แล้วให้ส่งสำเนาบัญชีทรัพย์สินที่ตีราคานั้นไปให้ผู้จัดการมฤตกทราบ ถ้ามิได้รับคำคัดค้านจากผู้จัดการมฤตกภายในสิบห้าวันไซ้ และอธิบดีกรมสรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นชอบตามที่พนักงานตีราคาได้กำหนดไว้แล้ว ก็ให้ถือเป็นราคาตลาด

ทรัพย์สินใดที่ผู้จัดการมฤตกหรือผู้แทนคัดค้านหรือมีความเห็นแตกต่างกับความเห็นงานตีราคา หรือราคา ที่พนักงานตีราคา และผู้จัดการมฤตกหรือผู้แทนร่วมกันกำหนดขึ้น แต่อธิบดีกรมสรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัดไม่เห็นชอบเป็นอันตกลงกันมิได้ไซ้ ท่านให้บังคับในวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยการตั้งอนุญาโตตุลาการมาบังคับโดยอนุโลม

ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการตั้งอนุญาโตตุลาการนั้นให้หักจากกองมฤตก

มาตรา 13 ค่าแห่งทรัพย์สินอันได้สอบสวนหรือรับคำวินิจฉัยชี้ขาด มีกำหนดแน่นอนตามมาตรา 10,11 หรือมาตรา 12 แล้วนั้น เรียกว่า “ยอดสุทธิแห่งค่า” และยอดสุทธิแห่งนี้ ท่านให้หักจำนวนต่อไปนี้ออก คือ

- (1) บรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย
- (2) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพหรือละสับของยอดสุทธิแห่งค่า แต่มิให้เกินกว่าห้าพันบาท
- (3) ค่าใช้จ่ายในการจัดการมฤตกตามที่สมควร แต่ท่านมิให้หักหนี้สินต่อไปนี้

- (ก) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม
- (ข) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อการให้ตั้งที่ระบุไว้ในมาตรา 7
- (ค) หนี้สินซึ่งไม่มีพะยานหลักฐานอื่น นอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม
- (ง) หนี้สินซึ่งมีหลักฐานอันได้ทำขึ้นในต่างประเทศหรือเกิดตามคำพิพากษาศาลในเมืองต่างประเทศอันบังคับในสยามมิได้
- (จ) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

มาตรา 14 ถ้าปรากฏว่ามีทรัพย์สินใดอันจะตกได้แก่รัฐหรือเทศบาลเมือง หรือสาธารณสถานการกุศล หรือสภาภคชาติ เมื่อได้นำค่าแห่งทรัพย์สินนั้นมารวมในการกำหนดยอดสุทธิแห่งค่าของมรดกแล้ว ท่านมิให้เรียก และเก็บอากรในค่าแห่งทรัพย์สินนั้น

ส่วนที่ 3 การแจ้งรายการ

มาตรา 15 เมื่อบุคคลใดตายและปรากฏว่าค่าของมรดกมีจำนวนรวมกันเกินกว่า หรือน่าจะเกินกว่าหมื่นบาท ท่านให้ผู้จัดการมรดกแจ้งความตายต่อพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ซึ่งบุคคลนั้นตายภายในสิบห้าวัน ตามแบบที่กำหนดไว้ แต่ถ้าตายในต่างประเทศกำหนดเวลาสำหรับทำคำบอกกล่าวให้นับตั้งแต่เวลาที่ผู้จัดการมรดกทราบในสยาม คำบอกกล่าวนั้นให้ส่งไปยังพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ซึ่งผู้จัดการมรดกตั้งสถานที่อยู่

ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดก ให้บุคคลซึ่งกำลังครอบครองทรัพย์สินมรดกจัดการตามที่กล่าวแล้วในวรรคต้น

มาตรา 16 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับคำบอกกล่าวตามมาตรา 15 ก่อนหรือไม่ได้รับคำบอกกล่าว แต่มีเหตุผลน่าเชื่อว่ามรดกมีค่าเกินกว่าหมื่นบาท ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมไม่ยอมรับหน้าที่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่เมื่อพนักงานกำหนดสามสิบวันนับจากวันตายไปแล้ว ทายาทมิได้ร้องต่อศาลให้ตั้งผู้จัดการมรดกไซ้ ท่านให้พนักงานตีราคาร้องต่อศาลขอให้ตั้งผู้จัดการมรดก

ค่าธรรมเนียมการร้องขอให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกนั้น ท่านให้หักจากกองมรดก

มาตรา 17 ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม หรือก่อนที่ศาลตั้งผู้จัดการมรดก บุคคลเข้าครอบครองหรือพิทักษ์ทรัพย์สินหรือสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้ตาย ท่านให้ถือว่าในส่วนที่มีพันธะตามพระราชบัญญัตินี้ บุคคลนั้นเป็นผู้จัดการมรดกตราบเท่าที่ศาลยังมิได้ตั้งผู้จัดการมรดก แต่ถ้าศาลได้ตั้งผู้จัดการมรดกแล้ว บุคคลนั้นจะต้องแจ้งข้อความและให้ความสะดวกอันจะช่วยให้ผู้จัดการมรดกตรวจทรัพย์สินหรือปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ได้

มาตรา 18 ในเวลาตาย บุคคลใดครอบครองทรัพย์สินของผู้ตายดังกล่าวในมาตรา 6 หรือ 7 ไว้ โดยเหตุประการใดก็ดี หรือเป็นลูกหนี้ของผู้ตายก็ดี ท่านว่าบุคคลนั้นต้องบอกกล่าวแก่ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาถึงความเป็นอยู่และค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้น โดยแสดงรายการและให้ความสะดวกประการอื่นอันจะช่วยให้ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ได้

มาตรา 19 ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ทำบัญชีตั้งบัญชีไว้ในมาตรา 20 และส่งมอบสำเนาอันแท้จริงให้แก่พนักงานตีราคา

ท่านมิให้ส่งมอบบัญชีเข้าเกินกว่าหกเดือนนับแต่วันตาย ถ้าตายในต่างประเทศ มิให้ส่งมอบบัญชีเข้าเกินกว่าเก้าเดือนนับแต่วันตาย เว้นแต่เมื่อผู้ต้องรับผิดชอบได้ร้องขอ ท่านว่าพนักงานตีราคาจะขยายเวลาที่กำหนดไว้ข้างต้นออกไปตามที่เห็นควรก็ได้ แต่มิให้เกินหนึ่งปีนับแต่วันตาย

มาตรา 20 ในบัญชีให้แสดงทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมดตามที่ระบุไว้ในมาตรา 6, 7 และ 18 ซึ่งผู้จัดการมรดกทราบ ไม่ว่าจะทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้นจะอยู่ในความควบคุมดูแลของตนหรือไม่ หรือจะมีได้แย่ง หรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนหรือไม่ และให้บอกค่าแห่งทรัพย์สินและจำนวนเงินหนี้สินดังกล่าวแล้วด้วย

ในกรณีที่ผู้จัดการมรดกสงสัยว่ายังมีทรัพย์สินหรือหนี้สินที่ควรนำมารวมในการตีราคาให้ผู้จัดการมรดกบันทึกไว้ในบัญชี แต่ท่านมิให้นำเอาทรัพย์สินหรือหนี้สินดังกล่าวนั้นมาตีราคาจนกว่าจะได้ทราบว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินมีอยู่จริง และทราบราคาแน่นอนแล้ว

เมื่อได้ยื่นบัญชีแล้ว ถ้าผู้จัดการมรดกทราบแน่ชัดว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งควรนำมารวมในการตีราคาดังกล่าวแล้วมีอยู่จริง ให้ผู้จัดการมรดกยื่นบัญชีเพิ่มเติมภายในสามเดือนนับแต่เวลาที่ทราบแน่ และเมื่อได้กำหนดค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินในส่วนเพิ่มเติมนั้นแล้ว ท่านให้คำนวณยอดสุทธิแห่งค่าอีกครั้งหนึ่งโดยนำเอาทรัพย์สินหรือหนี้สินที่เพิ่มเติมรวมเข้าด้วย และให้เรียกเก็บค่าอากร ตามจำนวนยอดสุทธิแห่งค่าที่ได้รวมแล้ว

การยื่นบัญชีเพิ่มเติม ท่านให้ใช้บทบัญญัติมาตรา 19 อันเกี่ยวกับการขยายเวลาบังคับโดยอนุโลม

มาตรา 21 เมื่อได้รับบัญชีฉบับเดิมหรือฉบับเพิ่มเติมแล้วให้พนักงานตีราคาจดทะเบียนไว้ และออกไปรับให้แก่ผู้จัดการมรดกไป ใบริบนั้นให้พนักงานตีราคา ลงวัน เดือน ปี และลงนามไว้เป็นสำคัญ

มาตรา 22 ถ้าพนักงานตีราคามีเหตุอันควรเชื่อว่าบัญชีไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ไซ้ ท่านว่าในเวลาใด ๆ ภายในสามปีนับแต่ได้รับมอบบัญชีแล้ว พนักงานตีราคามีอำนาจออกหมายเรียกบุคคลผู้ทำบัญชี หรือเรียกภยานหลักฐานมาไต่สวนได้ หมายเรียกนั้นต้องส่งเป็นหนังสือให้ทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสามวันก่อนวันที่กำหนดให้มา และถ้าพนักงานตีราคาต้องการตรวจทรัพย์สินของผู้ตายไซ้ ท่านว่าเมื่อได้แจ้งเป็นหนังสือให้ทราบล่วงหน้า ยี่สิบสี่ชั่วโมงแล้วก็มีอำนาจเข้าตรวจได้ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก แต่ต้องตรวจต่อหน้าผู้จัดการมรดกหรือผู้แทน ถ้าไม่ตรวจเองจะให้เจ้าพนักงานอื่นหรือผู้เชี่ยวชาญไปตรวจก็ได้ แต่ต้องมีหนังสือมอบอำนาจเป็นหลักฐาน ผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนต้องให้ความสะดวกในการตรวจทุกประการ

ถ้าผู้ต้องรับผิดชอบคนใดละเลยไม่ทำหรือไม่ส่งมอบบัญชีตามมาตรา 19, 20 ไซ้ ท่านว่าพนักงานตีราคา มีอำนาจทำการไต่สวนโดยลักษณะเดียวกับวรรคก่อน

ในกรณีที่กล่าวมาข้างต้น ท่านว่าพนักงานตีราคามีอำนาจทำบัญชีหรือเปลี่ยนแปลงบัญชีได้ตามที่ไต่สวนมีหลักฐานแน่นอนแล้ว

มาตรา 23 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับหรือได้ทำบัญชีบริบูรณ์เป็นที่พอใจ ทั้งได้ตกลงกำหนดราคากับผู้จัดการมรดก โดยอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดก็ดี หรืออนุญาตตุลาการได้ชี้ขาดกำหนดราคาก็ดี ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 12 แล้วนั้น ให้พนักงานตีราคาส่งสำเนาบัญชี สำเนาบัญชีการตีราคาและสำเนาเอกสารที่ใช้สนับสนุนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อประเมินอากรและให้ส่งสำเนาเหล่านี้ไปให้ผู้จัดการมรดกด้วย

ส่วนที่ 4

การประเมินและเก็บอากร

มาตรา 24 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่าอากรโดยถือบัญชีและราคาที่ได้รับจากพนักงานตีราคาเป็นหลักในการประเมิน

มาตรา 25 เมื่อสังหาริมทรัพย์ก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรือในงานวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วนหรือได้มาจากทางอื่น (มิใช่ที่ได้มาจากบริษัท) ก็ดี ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิซึ่งได้ออนไปในเวลาคนใดคนหนึ่งตายก็ดี ได้เสียอากรมรดกแล้ว ต่อมาภายในห้าปีทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียอากรมรดกอีก ท่านว่าถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นว่ามีหลักฐานเช่นว่ามาก็ให้ลดจำนวนเงินอากรมรดกที่จะต้องเสียเพราะความตายของคนที่สองดังต่อไปนี้

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในหนึ่งปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละแปดสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสองปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละหกสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสามปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละห้าสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสี่ปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละสี่สิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในห้าปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละยี่สิบ

ถ้าค่าแห่งทรัพย์สินอันจะต้องเสียอากรเมื่อคนที่สองตายมีราคาต่างกับค่าแห่งทรัพย์สินที่ได้เสียอากรเมื่อคนคนหนึ่งตายไซ้ ท่านให้ถือจำนวนข้างน้อยเป็นเกณฑ์คำนวณค่าอากรซึ่งจะได้ลดตามมาตรานี้

มาตรา 26 ผู้จัดการมรดกต้องรับผิดชอบในการเสียอากรมรดกในทรัพย์สินที่ได้รับมอบและได้จัดการไป ผู้จัดการมรดกมีอำนาจจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ๆ ได้ตามที่เป็นการสมควร เพื่อประโยชน์แห่งการเสียอากรมรดกหรือให้หลักประกันสำหรับอากรมรดก

ในกรณีที่ทรัพย์สินมิได้อยู่ในความควบคุมของผู้จัดการมรดก ท่านว่าบุคคลที่ได้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต้องรับผิดชอบในการเสียอากร

มาตรา 27 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ส่งหนังสือแจ้งจำนวนเงินที่จะต้องเสียอากรมรดกไปยังผู้รับผิดชอบ

มาตรา 28 ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ผู้ต้องรับผิดเสียค่าอากรแก่พนักงานเก็บอากร

มาตรา 29 เงินอากรในส่วนแห่งมฤตกซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ก็ดี หรือประโยชน์ หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรือในงานวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วน หรือได้มาจากทางอื่นก็ดี อันถึงกำหนดต้องเสียนั้น ท่านว่าผู้ต้องรับผิดเสียอากรจะเลือกเสียเป็นงวดปีเท่าๆ กันแปดงวดหรือครึ่งปีเท่าๆ กันสิบหกงวด กับดอกเบี้ยตามอัตราอีกร้อยละสี่ต่อไป นับแต่วันครบกำหนดเสียอากรงวดแรกก็ได้ กวดแรกนั้น ท่านว่าถึงกำหนดเสียเมื่อพ้นสิบสองเดือน นับแต่วันตาย ดอกเบี้ยให้เสียพร้อมกับค่าอากรงวดที่ต้องส่ง แต่ในกรณีที่มีการขายทรัพย์สินนั้นให้ชำระอากรเมื่อการขายได้สำเร็จแล้ว ถ้ามิได้ชำระอากรเช่นนั้น ท่านว่าเป็นเงินอากรค้าง

ถ้าผู้ต้องรับผิดเสียอากรมฤตกในอสังหาริมทรัพย์ได้ยื่นคำร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากร และเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะรับส่วนแห่งอสังหาริมทรัพย์ตามที่ตกลงกันในระหว่างอธิบดีกรมสรรพากรกับผู้ต้องเสียอากรเป็นการชำระเงินอากรทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้

มาตรา 30 ถ้ามิได้เสียอากรภายในเวลาที่บังคับไว้ในพระราชบัญญัตินี้หรือตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนดไว้ ท่านให้เพิ่มจำนวนเงินที่ถึงกำหนดเสียขึ้นอีกร้อยละสิบต่อปี ในระหว่างเวลาที่เงินอากรค้าง จำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นนั้น ท่านว่าเป็นส่วนหนึ่งแห่งอากร

ถ้ามิได้เสียอากรหรืองวดแห่งอากรภายในเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ต้องเสียอากรหรือวันที่ต้องเสียเงินตามงวด ท่านว่าพนักงานเก็บอากรมีอำนาจสั่งตามวิธีพิจารณาความแพ่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของมฤตกเพื่อจะได้อำนาจมาเสียอากรที่ถึงกำหนดเสียและเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ท่านว่าทำได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง

มาตรา 31 ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ทราบเองหรือทราบโดยผู้เสียอากรมาร้องขอว่า การคำนวณอากรหรือการเสียอากรที่ได้เสียไปแล้วนั้นผิด เพราะเหตุใดๆ ก็ดี ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้บัญชีประเมินได้ภายในสองปีตั้งแต่วันคำนวณเดิมหรือวันเสียอากร

ถ้าการแก้นั้นมีผลเงินที่ประเมินไว้ ให้พนักงานเก็บอากรคืนเงินแก่ผู้เสียอากร แต่ในกรณีที่มีการเสียเงินอากรเกินนั้นเป็นเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเกินไซ้ ท่านให้คิดดอกเบี้ยให้ร้อยละสี่ต่อปี

ถ้าการแก้นั้นมีเพิ่มเงินอากรที่จะต้องเสียไซ้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เขียนหนังสือแจ้งความไปให้ผู้เสียอากรทราบจำนวนเงินซึ่งจะต้องเสียเพิ่มเติมและแสดงเหตุให้ทราบด้วย ผู้เสียอากรต้องเสียเงินนั้นแก่พนักงานเก็บอากรตั้งกล่าวไว้ในมาตรา 28 และ 29 แต่ให้อุทธรณ์ได้ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเก็บอากรมีอำนาจเรียกจ่ายเงินจำนวนนี้จากผู้จัดการมฤตกหรือทายาทคนเดียวหรือหลายคนโดยเฉลี่ยตามส่วนมฤตกที่ได้รับ

หมวด 2

อากรการรับมรดก

ส่วนที่ 1

การจัดเก็บ

มาตรา 32 บุคคลใดได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินของผู้ตายอันมีราคาเกินกว่าหมื่นบาท บุคคลนั้นต้องเสียอากร เรียกว่า “อากรการรับมรดก” ตามอัตราที่จำแนกไว้ในพิกัด 2 แนบท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 33 บรรดาทรัพย์สินอันบุคคลจะต้องเสียอากรการรับมรดกนั้น ท่านว่าให้ใช้ความในมาตรา 6 บังคับ

มาตรา 34 บุคคลใดได้รับทรัพย์สินที่ผู้ตายได้ให้ภายในหนึ่งปีก่อนเวลาตาย ท่านว่าต้องเสียอากรการรับมรดก เว้นไว้แต่การรับทรัพย์สินที่ให้ ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 7

มาตรา 35 ให้ยกเว้นการเรียกและเก็บอากรการรับมรดกตามนัยที่กล่าวไว้ในมาตรา 14

มาตรา 36 ให้ผู้จัดการมรดกแจ้งแก่พนักงานตีราคาให้ทราบนาม และสำนักที่อยู่ของทายาทผู้ต้องรับผิดชอบ เสียอากรการรับมรดกทั้งจำนวนและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับ

ท่านให้ใช้มาตรา 18 นอกจากพันธะที่กำหนดไว้สำหรับลูกหนี้กับมาตรา 21 และ 22 บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 37 ค่าแห่งทรัพย์สินที่จะใช้ในการประเมินอากรการรับมรดกนั้น ท่านให้ใช้ราคาที่ได้กำหนด ในคราวประเมินเก็บอากรมรดก แต่ถ้าทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกนั้นช้าเกินกว่าสองปี นับแต่ที่ได้กำหนดราคาไว้ คราวก่อน และทายาทเห็นว่าราคาที่กำหนดไว้นั้นเปลี่ยนแปลงไป จะขอให้กำหนดราคาทรัพย์สินเสียใหม่ ก็ให้ใช้ มาตรา 12 บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 38 ให้พนักงานตีราคาส่งสำเนาคำบอกกล่าวและสำเนาบัญชีการตีราคาดังได้ระบุไว้ในมาตรา 36 และ 37 กับสำเนาเอกสารที่ใช้สนับสนุนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อประเมินอากร และให้ส่งสำเนาเหล่านี้ไปให้ ทายาทผู้ต้องรับผิดชอบค่าอากรด้วย

ส่วนที่ 2

การประเมินและการเก็บอากร

มาตรา 39 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่าอากรโดยถือบัญชีและราคาที่ได้รับจากพนักงานตีราคา เป็นหลักในการประเมิน

มาตรา 40 ความรับผิดชอบในการเสียอากรการรับมรดกนั้น ท่านให้ใช้มาตรา 26 บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 41 การเก็บอากรนั้น ท่านให้ใช้มาตรา 27,28,29,30 และ 31 บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 42 ชนต่างตัวผู้ต้องรับผิดชอบอากรตามความในมาตรา 32, 33 และ 34 โดยตนเอง หรือโดย ผู้แทนที่ได้รับแต่งตั้งหรือโดยเป็นผู้จัดการทรัพย์สินตั้งระบุไว้ในมาตรา 33 นั้น ท่านว่าต้องรับผิดชอบอากรการรับมรดก

เพื่อประโยชน์แห่งการเสียอากรการรับมฤตก หรือหาประกันให้สำหรับการเสียอากร ท่านว่าบุคคลดังกล่าวแล้วมีอำนาจจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ๆ ได้ตามที่เป็นการสมควร

หมวด 3

อุทธรณ์

มาตรา 43 บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในการเสียอากรมฤตกหรืออากรการรับมฤตก ตามพระราชบัญญัตินี้ คนใดไม่พอใจในการประเมินค่าอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ จะอุทธรณ์ไปยังอธิบดีกรมสรรพากรภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับคำบอกกล่าวการประเมินนั้นก็ได้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจหรือมอบอำนาจให้ข้าหลวงประจำจังหวัด ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์ ออกหมายเรียกพะยาน หรือให้นำสมุดบัญชีและเอกสารที่เกี่ยวกับเรื่องมาเพื่อทำการสอบสวนและไต่สวนได้ แต่ต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบวัน หมายเรียกนั้นต้องส่งเป็นหนังสือให้ทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสามวันก่อนวันถึงกำหนด ผู้อุทธรณ์คนใดละเลยไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือไม่ยอมตอบคำถาม เมื่อซักถาม หรือไม่นำพะยานและหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนโดยไม่มีเหตุผลอันควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร เว้นไว้แต่ในปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับการหมดสิทธิหรือการตีความหมายในพระราชบัญญัตินี้

คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรให้เขียนเป็นหนังสือส่งแก่ผู้อุทธรณ์

มาตรา 44 ผู้อุทธรณ์คนใดไม่พอใจคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร จะอุทธรณ์ไปยังศาลภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำชี้ขาดก็ได้ เว้นแต่จะหมดสิทธิแล้วตามเหตุผลดังระบุไว้ในมาตรา 43 แต่ท่านว่าผู้นั้นต้องเสียเงินอากรตามที่เรียกหรือส่วนแห่งอากรที่ถึงกำหนดต้องเสีย

มาตรา 45 ในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรนั้น ถ้าศาลเห็นว่าการที่จะให้ผู้อุทธรณ์เสียอากรทั้งหมดหรือบางส่วนจะเป็นการหนักไปไซ้ ศาลจะอนุญาตให้ผู้อุทธรณ์โดยมิต้องเสียเงินอากรเลย หรือให้เสียแต่บางส่วนตามที่ศาลเห็นสมควรก็ได้ถ้าศาลสั่งตั้งนั้นแล้วให้เรียกประกันสำหรับเงินอากรที่ถึงกำหนดจะต้องเสียนั้นไว้

มาตรา 46 หนังสือแจ้งความหรือหมายเรียกตามพระราชบัญญัตินี้ จะให้คนนำไปส่ง หรือจะส่งโดยทางจดหมายไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้ ถ้าให้คนนำไปส่ง และถ้าผู้ส่งไม่พบผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งมีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์ที่อยู่ในบ้านเรือนหรือสำนักงานค้าของผู้รับก็ได้ และการส่งเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นการพอเพียงตามกฎหมาย

ถ้าหาตัวผู้รับมิได้และไม่มีบุคคลที่จะรับดังกล่าวไซ้ ท่านว่าอาจส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งความหรือหมายนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ถนัดที่ประทับบ้านผู้รับ หรือโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นก็ได้

หมวด 4

ความผิดและบทกำหนดโทษ

มาตรา 47 ผู้ใดไม่ทำคำบอกกล่าว หรือแจ้งความตามมาตรา 15, 18 หรือ 37 เว้นไว้แต่โดยเหตุสุดวิสัย ท่านว่ามีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 48 ผู้ใดขัดขวาง หรือกีดกันผู้จัดการมรดกมิให้ปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา 17, 18, 22 หรือ 36 ท่านว่ามีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินพันบาท

มาตรา 49 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานตามพระราชบัญญัตินี้ ที่ให้แจ้งข้อความ หรือให้แจ้งข้อความละเอียดยิ่งขึ้น หรือให้นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถาม ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

มาตรา 50 ผู้ต้องรับผิดชอบคนใดไม่ยื่นบัญชี หรือบัญชีเพิ่มเติมตามมาตรา 19 หรือ 20 หรือไม่ส่งคำบอกกล่าว ตามมาตรา 36 แก่พนักงานตรวจราคา หรือรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ระบุทรัพย์สิน หรือหนี้สินอันต้องแสดงลงในบัญชี หรือบัญชีเพิ่มเติม หรือคำบอกกล่าว ท่านว่ามีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 51 ผู้ใด

(ก) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือ นำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(ข) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดหลีกเลี่ยง หรือ พยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากรตามพระราชบัญญัตินี้

ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
ประกาศมา ณ วันที่ 23 สิงหาคม พุทธศักราช 2477 เป็นปีที่ 10 ในรัชกาลปัจจุบัน

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

นายพันเอก พระยาพหลพลพยุหเสนา

นายกรัฐมนตรี

พิกัด 1

อากรมฤตก

1. มฤตกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) (2) (3) แล้ว มีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียอากรมฤตก
2. มฤตกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) (2) (3) แล้ว มีจำนวนเกิน 10,000 บาท ต้องเสียอากรมฤตกเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราต่อไปนี้

มฤตกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเกิน	10,000 บาท	แต่ไม่เกิน	25,000 บาท	ต้องเสียอากรมฤตกเฉพาะส่วนที่เกิน	10,000 บาท	ร้อยละ 1
“ “ “	25,000 “	“	50,000 “	“ “ “	25,000 “	“ 2
“ “ “	50,000 “	“	75,000 “	“ “ “	50,000 “	“ 3
“ “ “	75,000 “	“	100,000 “	“ “ “	75,000 “	“ 4
“ “ “	100,000 “	“	200,000 “	“ “ “	100,000 “	“ 5
“ “ “	200,000 “	“	400,000 “	“ “ “	200,000 “	“ 6
“ “ “	400,000 “	“	700,000 “	“ “ “	400,000 “	“ 7
“ “ “	700,000 “	“	1,000,000 “	“ “ “	700,000 “	“ 8
“ “ “	1,000,000 “	“	3,000,000 “	“ “ “	1,000,000 “	“ 10
“ “ “	3,000,000 “	“	5,000,000 “	“ “ “	3,000,000 “	“ 15
“ “ “	5,000,000 “	ขึ้นไป	“	“ “ “	5,000,000 “	“ 20

พิกัด 2

อาคารการรับมรดก

1. การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) แล้ว มีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียอาคารการรับมรดก
2. การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) แล้ว มีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ต้องเสียอาคารการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราต่อไปนี้

การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเกิน	10,000 บาท แต่ไม่เกิน	25,000 บาท	ต้องเสียอาคารเฉพาะส่วนที่เกิน	10,000 บาท ร้อยละ 1
“ “ “	25,000 “ “	50,000 “ “	“ “ “ “	25,000 “ “ 2
“ “ “	50,000 “ “	75,000 “ “	“ “ “ “	50,000 “ “ 3
“ “ “	75,000 “ “	100,000 “ “	“ “ “ “	75,000 “ “ 4
“ “ “	100,000 “ “	200,000 “ “	“ “ “ “	100,000 “ “ 5
“ “ “	200,000 “ “	400,000 “ “	“ “ “ “	200,000 “ “ 6
“ “ “	400,000 “ “	700,000 “ “	“ “ “ “	400,000 “ “ 7
“ “ “	700,000 “ “	1,000,000 “ “	“ “ “ “	700,000 “ “ 8
“ “ “	1,000,000 “ “	3,000,000 “ “	“ “ “ “	1,000,000 “ “ 10
“ “ “	3,000,000 “ “	5,000,000 “ “	“ “ “ “	3,000,000 “ “ 15
“ “ “	5,000,000 “	ขึ้นไป	“ “ “ “	5,000,000 “ “ 20

(ก) ถ้าทายาทเป็นบิดา มารดา สามีภริยา บุตร หรือบุตรของบุตร ให้เรียกและเสียค่าอาคารการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งแห่งอัตราข้างบน

(ข) ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกและเสียค่าอาคารการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ส่วนแห่งอัตราข้างบน

ภาคผนวก ข

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.



ร่าง
บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

หลักการ

เพื่อให้มีบทบัญญัติว่าด้วยภาษีการรับมรดกและภาษีการให้

เหตุผล

เพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากเจ้ามรดก และเก็บภาษีการให้จากผู้รับทรัพย์สินจากเจ้าของทรัพย์สิน เป็นการจัดโครงสร้างภาษีอากรเพิ่มเติมขึ้นใหม่ให้มีการจัดเก็บภาษีทางตรงมากขึ้น และเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนร่ำรวยกับคนยากจนและเพื่อให้มีรายได้ในการที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนเป็นส่วนรวมจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้



มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้แบ่งพระราชบัญญัตินี้เป็น 2 หมวด ประกอบด้วย หมวดภาษีการรับมรดก และหมวดภาษีการให้

ภาษีการรับมรดก

ส่วน 1

ข้อความทั่วไป

มาตรา 1 ในหมวดนี้

“ตาย” หมายความว่ารวมถึงกรณีที่ศาลสั่งให้เป็นคนสาบสูญด้วย

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่ารวมถึงเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่หรือเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีที่ผู้รับมรดกไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

มาตรา 2 ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 3 ให้ผู้รับมรดกแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกในหมวดนี้

ในกรณีทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์แล้วแต่กรณี รับผิดชอบแทน

มาตรา 4 ในกรณีที่มีการฟ้องคดีเกี่ยวกับทรัพย์สินมรดก ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจร้องขอต่อศาลสั่งให้นำทรัพย์สินมรดกมาชำระภาษีก่อนได้

ส่วน 2

การเก็บภาษีการรับมรดก

มาตรา 5 ทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีการรับมรดกเป็นไปตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดกไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทย

(2) ในกรณีที่เจ้ามรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดก เฉพาะทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่อยู่ในประเทศไทย

มาตรา 6 ทรัพย์สินต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) สสังหาริมทรัพย์

(3) ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ

(4) เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน

(5) ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกัน หรือสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ

มาตรา 7 ภาษีการรับมรดกที่คำนวณได้ตามมาตรา 5 ให้นำภาษีดังต่อไปนี้มาหักเป็นเครดิตได้

(1) ภาษีการให้ตามจำนวนที่ได้เสียไปแล้วสำหรับทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนของมรดกพึงประเมิน แต่ไม่เกินภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น

(2) ภาษีมรดกสำหรับทรัพย์สินที่ประกอบเป็นมรดกพึงประเมินที่ได้เสียให้กับประเทศอื่น แต่ไม่เกินจำนวนภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น

ส่วน 3

มรดกพึงประเมินและมรดกสุทธิ

มาตรา 8 มรดกพึงประเมิน หมายความว่า ทรัพย์สินทุกชนิดที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกและใหนหมายรวมถึงทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกภายในหาปกอนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

มาตรา 9 ผู้รับมรดกต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

(1) หน่วยงานราชการ

(2) วัด วัดบาทหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(3) องค์กรหรือสถานสาธารณกุศลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงในประมวลรัษฎากร

(4) สถานพยาบาลของรัฐหรือสถานศึกษาของรัฐในประเทศไทย

มาตรา 10 ภาระผูกพันต่อไปนี้ให้นำมาหักออกจากมรดกพึงประเมิน

(1) หนี้ของทรัพย์สินมรดกอันเกิดจากมูลหนี้ที่เจ้ามรดกกระทำไว้ก่อนตาย

(2) ภาษีอากรที่เจ้ามรดกพึงชำระหรือค้างชำระอันเนื่องมาจากเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

มาตรา 11 มรดกพึงประเมินหลังจากหักภาระผูกพันตามมาตรา 10 ออกแล้ว ให้หักศาลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้

(1) ทรัพย์สินมรดก 50,000,000 บาท

(2) กรณีที่ผู้รับมรดกเป็นสามีภรรยาหรือบุตรหรือบิดามารดาของเจ้ามรดก สามารถหักศาลดหย่อนเพิ่มเติมได้ดังนี้

(ก) สามีหรือภรรยาสามารถหักศาลดหย่อนได้ทั้งหมด

(ข) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 10,000,000 บาท

(ค) บิดา มารดา ของเจ้ามรดก 10,000,000 บาท

มาตรา 12 มรดกพึงประเมินเมื่อได้หักภาระผูกพันตามมาตรา 10 และศาลดหย่อนตามมาตรา 11 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

ส่วน 4

อัตราภาษี

มาตรา 13 ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกเสียภาษีการรับมรดกจากมรดกสุทธิตามอัตราดังนี้
ทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ไม่เกิน 150 ล้านบาท ให้เสียภาษีย่อยละ 10
ทรัพย์สินมรดกสุทธิตั้งแต่ 150 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีย่อยละ 20

ส่วน 5

การตีราคา

มาตรา 14 ราคาทรัพย์สินที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของมรดกพึงประเมินให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สิน ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดราคาตลาดได้ ให้ถือราคาที่สำคัญงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือราคาที่เขาพนักงานประเมินประเมินเป็นราคาตลาด

มาตรา 15 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทที่ดินให้นำมูลค่าราคาประเมินที่ดินที่กรมที่ดินประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 16 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ให้นำมูลค่าราคาประเมินทรัพย์สินประเภทโรงเรือนที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 17 ราคาตลาดสำหรับใบหุ้น พันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นให้คำนวณตามราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ในกรณีไม่มีราคาตลาดในวันที่รับโอน ให้ใช้ราคาเฉลี่ย 30 วันย้อนหลัง

ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการมรดกเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ราคาตลาดตามวรรคหนึ่ง ให้คำนวณราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายหรือราคาตลาดในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการมรดกแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า

ส่วน 6

การยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 18 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายใน 1 ปีนับจากวันที่เจ้ามรดกตาย หรือภายใน 3 เดือนหลังจากได้รับทรัพย์สินมรดก

ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ในกรณีที่ผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ส่วนที่ 7 การชำระภาษี

มาตรา 19 ในการยื่นแบบแสดงรายการมรดกตามสวน 6 ถ้ามีภาษีต้องเสีย ให้ผู้รับมรดกขอในการเสียภาษีชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 18 พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น

ในการชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 100,000 บาท ผู้รับมรดกขอในการเสียภาษีการรับมรดกจะไม่ชำระภาษีทั้งหมดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามวรรคหนึ่งก็ได้ แต่ต้องจัดให้มีการค้ำประกันหรือวางหลักประกันตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดและต้องชำระภาษีให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท ให้ชำระภายในหนึ่งปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นสองงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 และงวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง

(2) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000,000 บาท ให้ชำระภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็นสี่งวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง และงวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม

(3) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 5,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 15,000,000 บาท ให้ชำระภายในสามปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นหกงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่และงวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า

(4) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 15,000,000 บาทขึ้นไป ให้ชำระภายในสี่ปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นแปดงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่ งวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า งวดที่เจ็ดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หก และงวดที่แปดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่เจ็ด

ในกรณีที่เจาบรรคกถึงแกความตายในตางประเทศหรือผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในตางประเทศกำหนดเวลาหนึ่งป สองป สามป สี่ป ตามวรรคสองให้นับแต่วันที่ผู้รับผิตชอบในการเสียภาษีการรับมรดกทราบถึงการตาย

มาตรา 20 หากมีกรณีสงสัยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก เจาพนักงานประเมินสามารถประเมินราคาทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีและแจ้งผลการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ ผู้รับผิตชอบในการเสียภาษีการรับมรดกต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินและให้นำบทบัญญัติวรรคสองแห่งมาตรา 19 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

เงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ที่จัดเก็บได้ในกรุงเทพมหานครให้ตกเป็นรายได้ของกรุงเทพมหานคร เงินภาษีที่จัดเก็บได้ในเมืองพัทยาให้ตกเป็นรายได้ของเมืองพัทยา ส่วนในจังหวัดอื่นให้ตกเป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

สวน 8

อำนาจเจาพนักงานประเมิน

มาตรา 21 ให้เจาพนักงานประเมินมีอำนาจตีราคาทรัพย์สินที่ประกอบเปนมรดกพึงประเมินตามบทบัญญัติในหมวดนี้

เมื่อได้ตีราคาแล้ว ให้เจาพนักงานประเมินใช้เปนเกณฑ์ในการประเมิน

มาตรา 22 เจาพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว แตกรณีตามหมวดนี้ เมื่อ

(1) ปรากฏแก่เจาพนักงานประเมินว่าผู้รับผิตชอบในการเสียภาษีการรับมรดกมิได้ยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(2) เจาพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้รับผิตชอบในการเสียภาษีการรับมรดกยื่นแบบแสดงรายการมรดกไว้มูลกต้องหรือแจ้งราคาทรัพย์สินแตกตางจากราคาที่เจาพนักงานตีราคาได้ตีราคาหรือมีข้อผิตพลาดอื่นใดอันทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป

(3) ผู้รับผิตชอบในการเสียภาษีการรับมรดกไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจาพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจาพนักงานประเมิน โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(4) ผู้รับผิตชอบในการเสียภาษีการรับมรดกไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

มาตรา 23 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 21และมาตรา 22 ให้เจาพนักงานประเมินมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้รับมรดกมาให้อยู่คำ แต่จะต้องให้เวลาลวงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหมายเรียก

(2) สั่งบุคคลตาม (1) ให้ตอบคำถามเปนหนังสือหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ แต่จะต้องให้เวลาลวงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับคำสั่ง

(3) เข้าไปในสถานที่ใดๆ ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือเวลาทำการของบุคคลตาม (1) เพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมินกับมีอำนาจสั่งให้บุคคลตาม (1) ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็น เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องและมีอำนาจยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานเพื่อตรวจสอบได้

(4) เพ็ดหรือสั่งให้เพ็ดตุนิรภัยในธนาคารอันเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับผู้ตาย

มาตรา 24 เมื่อประเมินแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดก

ในกรณีการประเมินนั้นไม่มีภาษีต้องเสียหรือต้องคืนและมีใตเรียกบุคคลตามมาตรา 23 (1) มาให้ถ้อยคำจะไม่แจ้งการประเมินก็ได้

มาตรา 25 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในกระทรวงมหาดไทยกระทำโดยภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) ห้าปนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการมรดก ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่ได้มีการยื่นภายในเวลากำหนดดังกล่าว

(2) สิบปนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการมรดก ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายหลังกำหนดเวลายื่น

(3) สิบปนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการมรดก ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการมรดกหรือยื่นโดยแสดงราคาของมรดกพึงประเมินขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของราคาของมรดกพึงประเมินในแบบแสดงรายการมรดกที่ยื่น

ส่วน 9

การอุทธรณ์

มาตรา 26 การประเมินตามหมวดนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้และในการอุทธรณ์การประเมินนั้นจะอุทธรณ์การตีราคาด้วยก็ได้ โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันหลังจากวันได้รับแจ้งการประเมิน ณ สรรพากรพื้นที่และต้องชำระค่าภาษีการรับมรดกตามกำหนดเวลาตามสวน 7

ส่วน 10

กำหนดเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 27 ให้ผู้รับผิดชอบการเสียภาษีการรับมรดกเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(1) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายในกำหนดเวลาตามสวน 6 ให้เสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการมรดกไว้ใหม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับ อีกร้อยละ 25 ของภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 28 ถ้าผู้รับผิดชอบการเสียภาษีการรับมรดกไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 วรรคหนึ่ง ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 27 เงินเพิ่มตามมาตรา นี้ มีให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 27

มาตรา 29 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี

ส่วน 11

บทกำหนดโทษ

มาตรา 30 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งที่ออกตามมาตรา 23 (1) และ (2) หรือ ไม่ยอมตอบ คำถามของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไต่สวนตามหมวดนี้โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 31 ผู้ใดขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา 23 (3) และ (4) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ภาษีการให้

ส่วน 1

ขอความทั่วไป

มาตรา 1 ในหมวดนี้

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่าถึง เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาอยู่ หรือ เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

มาตรา 2 ภาษีการให้เป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 3 ให้ผู้รับทรัพย์สินแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ในหมวดนี้

ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ แลดูแลกรณี รับผิดชอบแทน

มาตรา 4 ในกรณีที่มีการฟ้องร้องคดีเกี่ยวกับทรัพย์สิน ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจร้องขอต่อศาล ให้ศาลสั่งให้นำทรัพย์สินมาชำระภาษีก่อนได้

ส่วน 2
การเก็บภาษีการให้

มาตรา 5 ทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีการให้ต่อไปนี้ตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการให้ให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับทรัพย์สินแต่ละคนได้รับจากผู้ให้ทรัพย์สินภายใน 1 ปี ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทย

(2) ในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการให้ให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับทรัพย์สินแต่ละคนได้รับจากเจ้าของทรัพย์สิน เฉพาะทรัพย์สินของเจ้าของทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

มาตรา 6 ทรัพย์สินต่อไปนี้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) สิ่งหามิทรัพย์สิน

(3) ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ

(4) เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน

(5) ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกันและสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ

มาตรา 7 ภาษีการให้สำหรับทรัพย์สินที่ประกอบเป็นทรัพย์สินพึงประเมินที่ได้เสียให้กับประเทศอื่น แต่ไม่เกินจำนวนภาษีการให้สำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น นำมาหักเป็นเครดิตได้

ส่วน 3
ทรัพย์สินพึงประเมินและทรัพย์สินสุทธิ

มาตรา 8 ทรัพย์สินพึงประเมิน ความหมายว่า ทรัพย์สินทุกชนิดที่ผู้รับทรัพย์สินได้รับจากเจ้าของทรัพย์สินแต่ละคนภายในหนึ่งปีปฏิทินและให้หมายรวมถึงทรัพย์สินที่ผู้รับทรัพย์สินได้รับโอนด้วยประการอื่นใดจากบุคคลอื่นโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลสมควร

มาตรา 9 ผู้รับทรัพย์สินต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีการให้

(1) หน่วยงานราชการ

(2) วัด วัดบาทหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(3) องค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงในประมวลรัษฎากร

(4) สถานพยาบาลของรัฐหรือสถานศึกษาของรัฐในประเทศไทย ไม่ต้องเสียภาษีการให้

มาตรา 10 ภาวะผูกพันต่อไปนี้ให้นำมาหักออกจากทรัพย์สินพึงประเมิน

- (1) หนี้ของทรัพย์สินอันเกิดจากมูลหนี้ที่เจ้าของทรัพย์สินกระทำไวก่อนให้ทรัพย์สิน
- (2) ภาษีอากรที่เจ้าของทรัพย์สินพึงชำระหรือค้างชำระอันเนื่องมาจากเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

มาตรา 11 ทรัพย์สินพึงประเมินหลังจากหักภาวะผูกพันตามมาตรา 10 ออกแล้ว ให้หักค่าลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สิน 10,000,000 บาท
- (2) กรณีที่ผู้รับทรัพย์สินเป็นสามีภรรยาหรือบุตรหรือบิดามารดาของเจ้าของทรัพย์สินสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ดังนี้
 - (ก) สามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด
 - (ข) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 2,000,000 บาท
 - (ค) บิดา หรือ มารดา ของเจ้าของทรัพย์สิน 2,000,000 บาท

มาตรา 12 ทรัพย์สินพึงประเมินเมื่อได้หักภาวะผูกพันตามมาตรา 10 และค่าลดหย่อนตามมาตรา 11 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นทรัพย์สินสุทธิที่ต้องเสียภาษีการให้

ส่วน 4

อัตราภาษี

มาตรา 13 ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้เสียภาษีการรับทรัพย์สินจากทรัพย์สินสุทธิตามอัตราดังนี้
 ทรัพย์สินสุทธิที่ไม่เกิน 30 ลานบาท ให้เสียภาษีร้อยละ 2
 ทรัพย์สินสุทธิตั้งแต่ 30 ลานบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีร้อยละ 4

ส่วนที่ 5

การตีราคา

มาตรา 14 ราคาทรัพย์สินที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของทรัพย์สินพึงประเมินให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินในวัน that เจ้าของทรัพย์สินให้ทรัพย์สิน ในกรณีที่ไมอาจกำหนดราคาตลาดได้ ให้ถือราคา that สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือราคา that เจ้าพนักงานประเมินประเมินเป็นราคาตลาด

มาตรา 15 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทที่ดินให้นำมูลค่าราคาประเมินที่ดินที่กรมที่ดินประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 16 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ให้นำมูลค่าราคาประเมินทรัพย์สินประเภทโรงเรือนที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 17 ราคาตลาดสำหรับใบหุ้น พันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นใดคำนวณตามราคาตลาดในวันที่รับโอนทรัพย์สิน ในกรณีไม่มีราคาตลาดในวันที่รับโอน ให้ใช้ราคาเฉลี่ย 30 วันย้อนหลัง

ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ราคาตลาดตามวรรคหนึ่ง ให้คำนวณราคาตลาดในวันที่เจ้าของทรัพย์สินให้ทรัพย์สินหรือราคาตลาดในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่ได้รับ แลแตรราคาใดจะสูงกว่า

ส่วน 6

การยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 18 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีการให้ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่ได้รับการให้

ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ส่วน 7

การชำระภาษี

มาตรา 19 ในการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินตามส่วน 6 ถ้ามีภาษีต้องเสียให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 18 พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น

ในการชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 20,000 บาท ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้จะไม่ชำระภาษีทั้งหมดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามวรรคหนึ่งก็ได้ แต่ต้องจัดให้มีการค้ำประกันหรือวางหลักประกันตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดและต้องชำระภาษีให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 20,000 บาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท ให้ชำระภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายโดยชำระเป็นสองงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 และงวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง

(2) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 200,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท ให้ชำระภายในสองปีนับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย โดยชำระเป็นสี่งวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สองและงวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม

(3) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท ให้ชำระภายในสามป นับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายโดยชำระเป็นงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่น แบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้อง ชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้อง ชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่และงวดที่หกต้องชำระภายใน หกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า

(4) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 4,000,000 บาทขึ้นไป ให้ชำระภายในสี่ป นับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ ความตายโดยชำระเป็นงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตาม มาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือน นับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่ งวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่ วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า งวดที่เจ็ดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หก และงวดที่ แปดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่เจ็ด

มาตรา 20 หากมีกรณีสงสัยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีการให้ เจาพนักงานประเมินสามารถประเมิน ราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและแจ้งผลการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ ต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินและให้นำบทบัญญัติวรรคสองแห่งมาตรา 19 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาให้นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

เงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ที่จัดเก็บได้ในกรุงเทพมหานครให้ตกเป็นรายได้ของกรุงเทพมหานคร เงินภาษีที่จัดเก็บได้ในเมืองพัทยาให้ตกเป็นรายได้ของเมืองพัทยา ส่วนในจังหวัดอื่นให้ตกเป็นรายได้ขององค์การ บริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาอยู่ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีผู้รับทรัพย์สิน มิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

ส่วน 8

อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน

มาตรา 21 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตีราคาทรัพย์สินที่ประกอบเป็นทรัพย์สินพึงประเมินตาม บทบัญญัติในหมวดนี้

เมื่อได้ตีราคาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินชี้แจงเป็นเกณฑ์ในการประเมิน

มาตรา 22 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วแต่กรณี ตามหมวดนี้ เมื่อ

(1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(2) เจาพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ไขไม่ถูกต้องหรือแจ้งราคาทรัพย์สินแตกต่างจากราคาที่เจ้าพนักงานตีราคาได้ตีราคาหรือมีขอผิดพลาดอื่นใดอันทำให้ จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป

(3) ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานตีราคาหรือเจ้าพนักงาน ประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานตีราคาหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือ เจ้าพนักงานซึ่งได้รับ มอบหมายจากเจ้าพนักงานดังกล่าว โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(4) ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

มาตรา 23 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 21 และมาตรา 22 ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือ เจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากเจ้าพนักงานดังกล่าว มีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้รับทรัพย์สินมาให้อยู่คำ แต่จะต้องให้เวลาลงหนาไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับ หมายเรียก

(2) สั่งบุคคลตาม (1) ให้ตอบคำถามเป็นหนังสือหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่อง มาตรวจสอบ แต่จะต้องให้เวลาลงหนาไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับคำสั่ง

(3) เข้าไปในสถานที่ใดๆ ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือเวลาทำการของบุคคลตาม (1) เพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมินกับมีอำนาจสั่งให้บุคคลตาม (1) ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็น เพื่อประโยชน์ในการ ตรวจสอบบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องและมีอำนาจยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานเพื่อ ตรวจสอบได้

มาตรา 24 เมื่อประเมินแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้รับผิดชอบในการ เสียภาษีการให้

ในกรณีการประเมินนั้นไม่มีภาษีต้องเสียหรือต้องคืนและมีได้เรียกบุคคลตามมาตรา 23 (1) มาให้อยู่คำ จะไม่แจ้งการประเมินก็ได้

มาตรา 25 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) หนึ่งปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ได้มีการ ยื่นภายในเวลากำหนดดังกล่าว

(2) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ได้มีการ ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินภายหลังจากกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน

(3) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มิได้ยื่น แบบแสดงรายการทรัพย์สินหรือยื่นโดยแสดงราคาของทรัพย์สินพึงประเมินขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของราคา ของทรัพย์สินพึงประเมินในแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่ยื่น

ส่วน 9

การอุทธรณ์

มาตรา 26 วาการประเมินตามหมวดนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้และในการอุทธรณ์การประเมินนั้น จะอุทธรณ์การตีราคาด้วยก็ได้ โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันหลังจากวันได้รับแจ้งการประเมิน ณ สรรพากรพื้นที่ และต้องชำระค่าภาษีการให้ตามกำหนดเวลาตามสวน 7

ส่วน 10

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 27 กำหนดให้ผู้รับผิดชอบการเสียภาษีการให้เสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(1) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการรับทรัพย์สินภายในกำหนดเวลาตามสวน 6 ให้เสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการรับทรัพย์สินไว้มิได้ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 25 ของภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 28 ถ้าผู้รับผิดชอบการเสียภาษีการให้ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 วรรคหนึ่ง ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 27

เงินเพิ่มตามมาตรานี้มีโทษเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 27

มาตรา 29 เบี้ยปรับเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี

ส่วน 11

บทกำหนดโทษ

มาตรา 30 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งที่ออกตามมาตรา 23 (1) และ (2) หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไต่สวนตามหมวดนี้โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 31 ผู้ใดขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา 23 (3) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ภาคผนวก ค

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.

(การประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557 วันที่ 18 ธันวาคม 2557)

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก
พ.ศ. ...

หลักการ

ให้มีกฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก

เหตุผล

โดยที่การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวน
มากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่า
จำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบ
ถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ร่าง
พระราชบัญญัติ
ภาษีสรรพสามิต
พ.ศ.

โดยที่เป็นการสมควรมีกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “ร่างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 พระราชบัญญัตินี้ไม่ให้ใช้บังคับแก่

(1) มรดกที่เจ้ามรดกตายก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้

“ประเทศไทย” หมายความว่า ความรวมถึงเขตไหล่ทวีปที่เป็นสิทธิของประเทศไทย

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า บุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากราชการเพื่อทำหน้าที่ประเมินภาษี

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1

บททั่วไป

มาตรา 6 การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร

มาตรา 7 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติภารกิจใดๆ ตามพระราชบัญญัตินี้แทนผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

มาตรา 8 กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ การอุทธรณ์และการเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ หรือมีได้อยู่ในประเทศไทย อธิบดีจะอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

ในกรณีที่มิเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่อาจปฏิบัติภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ได้ อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามสมควรจนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปก็ได้ และเมื่อได้ขยายกำหนดเวลาออกไปแล้ว ให้ถือว่ากำหนดเวลาที่ขยายออกไปนั้นเป็นกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 9 เอกสารที่มีถึงบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

ในกรณีที่ไม่สามารถส่งเอกสารตามวิธีที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หรือบุคคลนั้นออกไปนอกประเทศไทย ให้ใช้วิธีปิดหมายเอกสารนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทางทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือจะโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับเอกสารนั้นแล้ว

มาตรา 10 เมื่อพนักงานที่ดินจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ให้แจ้งการจดทะเบียนนั้นต่อกรมสรรพากร ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และภายในกำหนดเวลาที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

หมวด 2 การเสียภาษี

มาตรา 11 ภายใต้บังคับมาตรา 12 ให้บุคคลผู้ได้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่มีภูมิลำเนาหรือมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลา 3 ปี ติดต่อกันถึงวันที่มีสิทธิได้รับมรดก
- (3) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย

ในกรณีตาม (3) ถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้ภายหลังจะเปลี่ยนแปลงสภาพอย่างไร ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้รับมรดกนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้าแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

มาตรา 13 บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช้บังคับแก่

- (1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
- (2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
- (3) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกติกายุติธรรมกับนานาประเทศ

ทั้งนี้ เฉพาะตามประเภทหรือรายชื่อที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยในกฎกระทรวงดังกล่าวจะกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีตรวจสอบติดตามไว้ด้วยก็ได้

มาตรา 14 มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่

(1) กรณีตามมาตรา 11 (1) และ (2) ได้แก่ มรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศไทย

(2) กรณีตามมาตรา 11 (3) ได้แก่ มรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

สังหาริมทรัพย์ใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 15 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรประกาศกำหนด

มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

อัตราร้อยละสิบตามวรรคหนึ่งจะตราพระราชกฤษฎีกาลดลงตามที่เห็นสมควร โดยจะลดให้เป็นการทั่วไปหรือลดตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดกก็ได้

หมวด 3

การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษี

มาตรา 17 ภายใต้บังคับมาตรา 23 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด

เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้วให้ส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา 22 มิให้คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เว้นแต่การต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจากรายการที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

ระยะเวลาหนึ่งปีตามวรรคสาม เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปเป็นการเฉพาะกรณีก็ได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกินสามปี

มาตรา 18 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง โดยยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีพร้อมทั้งเงินเพิ่มตามมาตรา 31 แทนผู้ตายภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับสำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่งแล้ว โดยมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแทนโดยให้ดำเนินการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง สำหรับเบี้ยปรับให้เสียหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองต้องไม่เกินเงินภาษีที่ต้องชำระ

ในกรณีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ผู้มีสิทธิได้รับมรดกได้รับมรดกคนใดคนหนึ่งจะดำเนินการเองก็ได้ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี

มาตรา 19 ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย หากไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการแทนตามมาตรา 18 ให้ทายาทซึ่งมีสิทธิรับมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ตามมาตรา 18 และให้นำความในมาตรา 18 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีให้กระทำการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับที่พ้นกำหนดเวลาหนึ่งร้อยแปดสิบนับ

ในกรณีที่ทายาทหลายคน ให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป

เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งแล้ว หากไม่มีผู้ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 18 นี้ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 20 ได้

มาตรา 21 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 17 มาตรา 18 มาตรา 19 มาตรา 20 หรือมาตรา 24 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้แทนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ หรือ ออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

มาตรา 22 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้ว ให้แจ้งการประเมินภาษีนั้นเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี และให้ผู้ยื่นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถ้ามี ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้ง ในกรณีนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีกี่ก็ได้

มาตรา 23 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกินห้าปีก็ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และเมื่อได้ชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ในกรณีที่ผ่อนชำระภาษีเกินสองปีจะกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ได้

มาตรา 24 ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือได้ชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี

ให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามวรรคหนึ่งยื่นคำร้องขอรับคืนภาษีพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานภายในห้าปี นับแต่วันชำระภาษีทั้งหมด ต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สามขาแห่งใดแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาซึ่งรับคำร้องไว้ ส่งคำร้องพร้อมเอกสารหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้อง และมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่การตรวจสอบแล้วเสร็จ และในกรณีที่ต้องมีการคืนภาษี ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในการขอรับคืนภาษี ไม่มีสิทธิเรียกดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตรวจสอบการขอคืนภาษี ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดในมาตรานี้

มาตรา 25 ภาษีซึ่งต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียให้ถือเป็นภาษีก้าง

เพื่อให้ได้รับภาษีก้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรภาคสำหรับการดำเนินการภายในเขตท้องที่ก็ได้

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีค้ำ ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

หมวดที่ 4

การอุทธรณ์

มาตรา 26 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนเป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่คำวินิจฉัย

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์

มาตรา 27 การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่กรณี que ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

มาตรา 28 เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21

หมวด 5
เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 29 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตรา ดังต่อไปนี้

- (1) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ
- (2) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม

มาตรา 30 เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวต้องระบุให้ชัดเจนถึงเหตุแห่งการลดหรือลดเบี้ยปรับ โดยคำนึงถึงความสุจริตและเหตุจำเป็นของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เป็นสำคัญ

มาตรา 31 ภายใต้บังคับมาตรา 23 บุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ได้มีการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่เลื่อนให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์จุดเจ็ดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือน

มาตรา 32 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ถือเป็นเงินภาษี

หมวด 6
บทกำหนดโทษ

มาตรา 33 ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 17 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา 34 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 หรือประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ตามมาตรา 28 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 35 ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 25 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสี่แสนบาท

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล หากกรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าว ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา 36 เจ้าพนักงานผู้ใดมีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง นำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใด หรือปล่อยปละละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2)

ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 38 บรรดาความผิดตามมาตรา 33 มาตรา 34 มาตรา 36 และมาตรา 37 ให้อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดแล้ว มิให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าอธิบดีเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

.....
นายกรัฐมนตรี



ภาคผนวก ง

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติ**ภาษีการรับมรดก****พ.ศ. 2558**

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ 29 กรกฎาคม พ.ศ. 2558

เป็นปีที่ 70 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรมีกฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 พระราชบัญญัตินี้ไม่ให้ใช้บังคับแก่

(1) มรดกที่เจ้ามรดกตายก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(3) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้

“ประเทศไทย” หมายความว่า มณฑลเทศาภิบาลหรือจังหวัดที่เป็นสิทธิของประเทศไทย

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า บุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากราชการเพื่อทำหน้าที่ประเมินภาษี

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1

บททั่วไป

มาตรา 6 การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร

มาตรา 7 ในกรณีที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการใดๆ ตามพระราชบัญญัตินี้แทนผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

มาตรา 8 กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ การอุทธรณ์และการเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้หรือมิได้อยู่ในประเทศไทย อธิบดีจะอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ไม่อาจปฏิบัติภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ได้ อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามสมควรจนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปได้ และเมื่อได้ขยายกำหนดเวลาออกไปแล้ว ให้ถือว่ากำหนดเวลาที่ขยายออกไปนั้นเป็นกำหนดเวลาที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 9 เอกสารที่มีถึงบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

ในกรณีที่ไม่สามารถส่งเอกสารตามวิธีที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หรือบุคคลนั้นออกไปนอกประเทศไทย ให้ใช้วิธีปิดหมายเอกสารนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทางทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือจะโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น หรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่อธิบดีกำหนดก็ได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับเอกสารนั้นแล้ว

มาตรา 10 เมื่อเจ้าพนักงานที่ดินจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ให้แจ้งการจดทะเบียนนั้นต่อกรมสรรพากร ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และภายในกำหนดเวลาที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

หมวด 2 การเสียภาษี

มาตรา 11 ภายใต้บังคับมาตรา 12 ให้บุคคลผู้ได้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้สัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง
- (3) บุคคลผู้มีได้สัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย

ในกรณีตาม (3) ถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้ภายหลังจะเปลี่ยนสภาพอย่างไร ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้รับมรดกนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี อาจลดหรือยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ แก่บุคคลตามสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกี่ยวกับการรับมรดกที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ ทั้งนี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

ให้มีการพิจารณาทบทวนมูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่งทุกห้าปี โดยนำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคที่กระทรวงพาณิชย์คำนวณเพื่อใช้ในราชการในรอบระยะเวลานั้นมาประกอบการพิจารณาด้วย โดยการกำหนดมูลค่ามรดกขึ้นใหม่ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 13 บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช้บังคับแก่

- (1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้น เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
- (2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(3) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

ทั้งนี้ เฉพาะตามประเภทหรือรายชื่อที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยในกฎกระทรวงดังกล่าวจะกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีตรวจสอบติดตามไว้ด้วยก็ได้

มาตรา 14 มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

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

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 15 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรประกาศกำหนด

มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำหนดและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า

หมวด 3 การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษี

มาตรา 17 ภายใต้บังคับมาตรา 23 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด

เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้วให้ส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 22 มิให้คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เว้นแต่การต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจากรายการที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

ระยะเวลาหนึ่งปีตามวรรคสาม เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปเป็นการเฉพาะกรณีก็ได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกินสามปี

มาตรา 18 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง โดยยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีพร้อมทั้งเงินเพิ่มตามมาตรา 31 แทนผู้ตายภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่งแล้ว โดยมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแทนโดยให้ดำเนินการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับแต่งตั้ง สำหรับเบี้ยปรับให้เสียหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองต้องไม่เกินเงินภาษีที่ต้องชำระ

ในกรณีที่ตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ผู้มีสิทธิได้รับมรดกได้รับมรดกคนใดคนหนึ่งจะดำเนินการเองก็ได้ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี

มาตรา 19 ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย หากไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการแทนตามมาตรา 18 ให้ทายาทซึ่งมีสิทธิรับมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ตามมาตรา 18 และให้นำความในมาตรา 18 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีให้กระทำภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาหนึ่งร้อยแปดสิบวัน

ในกรณีมีทายาทหลายคน ให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้หน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป

เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งแล้ว หากไม่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 20 นี้ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 20 ได้

มาตรา 20 ภายใต้บังคับมาตรา 17 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เมื่อผู้หน้าที่เสียภาษี มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยให้มีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาสิบปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

มาตรา 21 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 17 มาตรา 18 มาตรา 19 มาตรา 20 หรือมาตรา 24 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้หน้าที่เสียภาษี ผู้แทนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้เข้าบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ หรือ ออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

มาตรา 22 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้ว ให้แจ้งการประเมินภาษีนั้นเป็นหนังสือไปยังผู้หน้าที่เสียภาษี และให้ผู้ยื่นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถ้ามี ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้ง ในกรณีนี้ ผู้หน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีก็ได้

มาตรา 23 ผู้หน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกินห้าปีก็ได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และเมื่อได้ชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ในกรณีที่ผ่อนชำระภาษีเกินสองปี จะกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ได้

มาตรา 24 ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือได้ชำระไว้ เกินกว่าที่ต้องเสีย ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี

ให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามวรรคหนึ่งยื่นคำร้องขอรับคืนภาษีพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานภายในห้าปี นับแต่วันชำระภาษีทั้งหมด ต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาซึ่งรับคำร้องไว้ ส่งคำร้องพร้อมเอกสารหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้อง และมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่การตรวจสอบแล้วเสร็จ และในกรณีที่ต้องมีการคืนภาษี ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในการขอรับคืนภาษี ไม่มีสิทธิเรียกดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตรวจสอบการขอคืนภาษี ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ ภายในระยะเวลาที่กำหนดในมาตรานี้

มาตรา 25 ภาษีซึ่งต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียให้ถือเป็นภาษีค้าง

เพื่อให้ได้รับภาษีค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรภาคสำหรับการดำเนินการภายในเขตท้องที่ก็ได้

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามวรรคสอง ให้ผู้มีอำนาจตามวรรคสองมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีค้างและบุคคลใดๆ ที่มีเหตุสมควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีค้างมาให้ถ้อยคำ

(2) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีค้างมาตรวจสอบ

การดำเนินการตามวรรคห้า ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง

หมวด 4

การอุทธรณ์

มาตรา 26 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน เป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัย

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์

มาตรา 27 การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียลดลง ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

มาตรา 28 เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21

หมวด 5 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 29 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตรา ดังต่อไปนี้

- (1) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ
- (2) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกศูนย์จุดห้าเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม

มาตรา 30 เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวต้องระบุให้ชัดเจนถึงเหตุแห่งการงดหรือลดเบี้ยปรับ โดยคำนึงถึงความสุจริตและเหตุจำเป็นของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เป็นสำคัญ

มาตรา 31 ภายใต้บังคับมาตรา 23 บุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ได้มีการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่เลื่อนให้แล้ว เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์จุดเจ็ดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีจนถึงวันที่ชำระภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา 32 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ถือเป็นเงินภาษี

หมวด 6
บทกำหนดโทษ

มาตรา 33 ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 17 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา 34 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 หรือของประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ตามมาตรา 28 หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของผู้มีอำนาจตามมาตรา 25 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 35 ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 25 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสี่แสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล หากกรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าว ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา 36 เจ้าพนักงานผู้ใดมีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง นำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใด หรือปล่อยปละละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวรั่วถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2)

ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 38 บรรดาความผิดตามมาตรา 33 มาตรา 34 และมาตรา 37 ให้อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดแล้ว มิให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกฟ้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าอธิบดีเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตาม
ที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ให้ดำเนินการฟ้องร้อง
ต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา

นายกรัฐมนตรี



หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกใน
ปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม
สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับ
การดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ
จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาวภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์
วันเดือนปีเกิด	วันที่ 25 มกราคม 2532
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2554: นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง ปีการศึกษา 2555: อบรมหลักสูตรวิชาว่าความ สำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสหภาพนายความ รุ่นที่ 37 ปีการศึกษา 2555: เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 65
ตำแหน่ง	นิติกร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ผลงานทางวิชาการ	ภรณ์ทิพา หงษ์กุลทรัพย์. “การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย: ศึกษากรณี ฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษี” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.
ประสบการณ์ทำงาน	2555 - 2556 นิติกร สำนักงานปลัดกระทรวง ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม