บทที่ 2

ภาษีมรดกและภาษีการให้

1. ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกตามประมวลรัษฎากร เป็นการถูกต้องหากประเทศไทยมีกฎหมายภาษีมรดกการเฉพาะต่างหาก แต่ปัจจุบันประเทศไทยมิได้มีระบบการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในรูปของภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกเลย ดังนั้น การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก จึงเป็นการทำให้ฐานภาษีเงินได้กร่อนแคบไปโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร[1]

แม้ประเทศไทยจะเป็นประเทศหนึ่งซึ่งเคยจัดเก็บภาษีมรดกมาตั้งแต่ครั้งสมัยสมเด็จพระนารายณ์[2] โดยเริ่มจัดเก็บจากการกำหนดให้ทรัพย์สินที่เกินกำลังการใช้สอยทั้งหมดตกแก่หลวง ต่อมาในปี 2476 ก็ได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกเหมือนอย่างอารยประเทศ ตามพระราชบัญญัติอากรมฤดก และการรับมฤดก พ.ศ. 2476 แต่ใช้จัดเก็บอยู่ประมาณ 10 ปี ก็ต้องถูกยกเลิกโดยการตราพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤดก และการรับมฤดก พ.ศ. 2476 พ.ศ. 2487 ซึ่งระบบภาษีมรดกในช่วงเวลาดังกล่าวนั้น เป็นภาษีที่เก็บทั้งภาษีกองมรดก (อากรมฤดก) และภาษีการรับมรดก (อากรการรับมฤดก) โดยภาษีกองมรดกจัดเก็บจากกองทรัพย์สินรวมของผู้ตาย ส่วนภาษีการรับมรดก จัดเก็บจากผู้ได้รับทรัพย์สิน ตามมูลค่าทรัพย์สินที่ตนได้รับ แต่ทั้งนี้ ไม่มีการเก็บภาษีการให้แต่อย่างใด

ปัจจุบันมีประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดก รวม 53 ประเทศ จำแนกเป็น

- ทวีปเอเชีย 7 ประเทศ ประกอบด้วย อินเดีย ญี่ปุ่น เกาหลี ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ ไต้หวัน และนิวซีแลนด์
- ทวีปแอฟริกา 7 ประเทศ ประกอบด้วย แคเมอรูน คองโก โมร๊อกโก โมซัมเบิก เซเนกัล แอฟริกาใต้ และแทนซาเนีย
- ทวีปยุโรป 28 ประเทศ ประกอบด้วยกลุ่ม EU ทั้งหมด ยุโรปตะวันออกซึ่งอยู่ใน

---

[1] สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐทัศน์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2526) น.40-41.

[2] ประสพสุข บุญเดช, “ภาษีมรดก”, ดุลพาห, น.42 (กรกฎาคม - ธันวาคม 2542)

สนธิสัญญาวอร์ซอเดิม สรุปคือเกือบทุกประเทศในทวีปยุโรปมีการจัดเก็บภาษีมรดก

- ทวีปอเมริกา 11 ประเทศ ประกอบด้วย สหรัฐอเมริกา บราซิล ชิลี โคลัมเบีย โดมินิกัน เอกวาดอร์ กัวเตมาลา ฮอนดูรัส เม็กซิโก โปโตริโก และเวเนซุเอลา

อย่างไรก็ตามรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกและอัตราที่ใช้จัดเก็บของประเทศต่าง ๆ จะแตกต่างกันออกไป อาจเป็นเพราะสภาวการณ์ของแต่ละประเทศที่แตกต่างกันนั่นเอง[3]

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกโดยรวมไว้ในฐานภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม มาตรา 42 (10) นอกจากนี้กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีด้วย อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีจะจัดเก็บในลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรม กล่าวคือ ประมวลกฎหมายที่ดินและกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดได้กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธินิติกรรมไว้ ซึ่งสรุปได้ดังนี้

กรณีโอนแบบให้เปล่าและระหว่างที่ผู้โอนที่ถึงแก่ความตาย กฎหมายกำหนดอัตราแตกต่างกันตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน กล่าวคือ

- หากเป็นการให้เปล่าและการรับมรดกระหว่างบุคคลทั่วไป อัตรา 2 % ของราคาประเมินทุนทรัพย์

- หากเป็นการโอนให้เปล่าและการรับมรดก กรณีระหว่างบุพการีและผู้สืบสันดาน รวมทั้งระหว่างคู่สมรส อัตรา 0.50% ของราคาประเมินทุนทรัพย์

- หากเป็นการโอนให้มูลนิธิชัยพัฒนาหรือมูลนิธิสงเสริมศิลปาชีพ อัตรา 0.01% ของราคาประเมินทุนทรัพย์

ซึ่งจะได้ศึกษาโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3

1.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้

แนวคิดที่สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดกและคัดค้านภาษีมรดกนั้น สามารถรวบรวมได้ดังนี้

---

[3] ดูรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกและอัตราที่ใช้จัดเก็บของประเทศต่าง ๆ จากตารางในภาคผนวก ก

1.1.1 แนวคิดที่สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดก

(1) ภาษีมรดกนั้น สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร เนื่องด้วยผู้มีทรัพย์สินมากก็เสียภาษีจำนวนมาก ในขณะที่ผู้มีทรัพย์สินน้อย ก็จะเสียภาษีภาษีเป็นจำนวนน้อย จึงเป็นภาษีที่มีความเป็นธรรม

(2) การเก็บภาษีมรดกนั้น จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ เพราะทรัพย์สินของผู้มีทรัพย์สินมากนั้นได้ถูกโอนถ่ายมาให้รัฐ และรัฐนำทรัพย์สินดังกล่าวไปจัดสรรให้แก่ประชาชนที่มีฐานะต่ำกว่าในรูปของสาธารณูปโภคต่าง ๆ และสวัสดิการสังคม ตลอดจนโครงการของรัฐที่มุ่งช่วยเหลือคนจนต่าง ๆ นั่นเอง

ภาษีมรดกจึงเป็นมาตรการหนึ่งในการกระจายความมั่งคั่งอย่างเสมอภาคและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจระหว่างบุคคลได้

(3) ภาษีมรดกเป็นภาษีที่มุ่งเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย โดยเหตุผลที่ทำให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้เนื่องมาจากพฤติกรรม คือ ความตายของเจ้ามรดกและมีการโอนทรัพย์สินของผู้ตายไปยังทายาทหรือผู้รับประโยชน์โดยไม่มีค่าตอบแทน การจัดเก็บภาษีมรดกจึงมีลักษณะเสมือนการชำระค่าบริการที่รัฐให้ความสะดวกแก่ผู้รับโอนในการดำเนินการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดก การจัดเก็บภาษีมรดกจึงไม่ทำลายตัวทรัพย์สิน เพราะมิได้มีการแบ่งตัวทรัพย์สินแต่เป็นการเก็บค่าบริการ[4]

(4) การเก็บภาษีมรดก ไม่เป็นอุปสรรคต่อการผลิตแต่กลับเป็นคุณ คือ ในประเทศที่ไม่มีภาษีมรดกนั้น ผู้มีทรัพย์สินมากจะเป็นผู้ผูกขาดการผลิตแทบทั้งหมด ของประเทศทำให้การกระจายความมั่งคั่งไม่มีสัดส่วน ดังนั้น คนรวยกับคนจนจึงมีสถานะต่างกันอย่างมากมาย ซึ่งผลสุดท้ายจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสังคม เพราะถ้าผู้รับมรดกใช้จ่ายอย่างสุรุ่ยสุร่ายไม่ประกอบอาชีพ ทรัพย์มรดก

---

[4] ความเห็นดังกล่าวสอดคล้องกับหลักสิทธิพิเศษในการโอน (Privilege of transfer) กล่าวคือ “การที่รัฐยอมให้ผู้ตายโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทหรือบุคคลอื่นภายหลังการตายนั้น นับว่ารัฐได้ให้สิทธิพิเศษแก่ผู้ตาย ดังนั้นจึงสมควรได้รับค่าตอบแทนในรูปเงินภาษีทั้งนี้เพราะลักษณะของทรัพย์มรดกนั้นเป็นประโยชน์ที่ผู้รับได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทนและเสมือนเป็นลาภลอย ดังนั้นลักษณะของสิทธิในทรัพย์มรดกจึงมิใช่สิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ (Natural Rights) อ้างโดยดารณี ศิโรเวฐน์, “ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้”, (วิทยานิพนธ์บัณฑิต วิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2520), น.66.

ย่อมถูกใช้จนหมดสิ้นไป เนื่องจากผู้ใช้นั้นไม่ได้ตระหนักถึงคุณค่าของทรัพย์มรดกที่ได้มา เพราะเป็นการได้มาอย่างง่าย ๆ จากการรับมรดก ซึ่งเมื่อทรัพย์มรดกถูกใช้ไปจนหมดสิ้นแล้ว ย่อมเป็นผลเสียต่อประเทศชาติโดยรวม เพราะเป็นการใช้ทรัพย์สินไปอย่างไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เพิ่มพูน

แต่การจัดเก็บภาษีมรดกนั้น จะทำให้ประชาชนไม่สะสมทรัพย์สินไว้มากจนเกินไป อีกทั้งทรัพย์สินของผู้มีทรัพย์สินมาก ก็ยังถูกรัฐเก็บภาษี ซึ่งเงินภาษีที่เก็บได้นั้นรัฐยังได้ใช้ในการจัดสรรให้แก่สังคมต่อไปอีกด้วย

(5) การจัดเก็บภาษีมรดก ไม่กระทบกระเทือนกับการออมของประเทศ เนื่องจากภาษีมรดกนั้น จัดเก็บหลังเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้ว อีกทั้งการที่ผู้ใดจะตระหนักในเรื่องการออมหรือไม่นั้น เป็นลักษณะนิสัยของผู้นั้นโดยตรง ดังนั้น หากผู้ต้องเสียภาษีมีนิสัยรักการออมแล้ว หากมีการเก็บภาษีมรดก แทนที่ผู้นั้นจะเลิกทำการออมแล้วใช้ทรัพย์สินของตนจนหมด ในทางตรงกันข้ามผู้นั้นอาจขยันทำงานหารายได้มากยิ่งขึ้น เพื่อจะสามารถหาเงินมาพอชำระภาษีมรดกก็เป็นได้

(6) ภาษีมรดกนั้น เป็นกลไกที่จะช่วยกระตุ้นให้ประชาชนใช้ทรัพย์สินของตนให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจมากที่สุด เพราะหากไม่มีการเก็บภาษีมรดกแล้วประชาชนมักจะสะสมทรัพย์สินอยู่กับตัวโดยมิได้ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นอย่างเต็มประสิทธิภาพ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจะผลักดันให้ประชาชนนำทรัพย์สินของตนออกจากกองทรัพย์สินเพื่อใช้ประโยชน์มากขึ้นกว่าที่เป็น ซึ่งย่อมจะเป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวมมากขึ้นด้วย

(7) การเก็บภาษีมรดกนั้น ไม่กระทบกระเทือนต่อผู้มีรายได้น้อย เช่น ผู้ใช้แรงงานและคนยากจน เพราะภาษีมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่เหลือใช้ของคนร่ำรวย ดังนั้น จึงไม่เป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่ประชาชนที่มีรายได้น้อย และไม่กระทบกระเทือนต่อการดำรงชีวิตของคนกลุ่มดังกล่าว

1.1.2 <u>แนวคิดที่คัดค้านการจัดเก็บภาษีมรดก</u>

(1) ภาษีมรดกเป็นระบบภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือผู้รับโอนได้รับทรัพย์มรดกอันเนื่องจากผู้โอนถึงแก่ความตายและหากผู้โอนเป็นคู่สมรสหรือเป็นบิดามารดา การตายย่อมทำให้ผู้รับโอนเหล่านี้ต้องขาดไร้ที่พึ่งจึงเท่ากับว่าความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับโอนต้องน้อยลง ซึ่งเป็นการไม่ถูกต้องเลยที่ถือว่าทรัพย์มรดกเป็นโชคลาภของผู้ได้รับและไม่สามารถสันนิษฐานได้ว่าผู้รับโอนทุกคนมีความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นปัญหาในการพิจารณาว่าผู้รับมรดกและผู้รับประโยชน์คนใดเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีจึงเป็นเรื่องยากลำบากโดยเฉพาะกรณีที่บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยเมื่อได้รับทรัพย์มรดกย่อมมี

ความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่ยากจนสำหรับมรดกในจำนวนที่เท่ากัน[5]

(2) ภาษีมรดกเป็นการทำลายระบบการสะสมทุนของชาติ ทั้งนี้เพราะทำให้ผู้มีทรัพย์สมบัติมากไม่อยากให้ลูกหลานแบกรับภาษีจึงไม่อยากสะสมทรัพย์สมบัติไว้ เท่ากับว่าการเสียภาษีเป็นการลงโทษผู้ออมทรัพย์โดยปริยาย หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ภาษีมรดกเป็นตัวกระตุ้นให้การสะสมทรัพย์เป็นไปอย่างไร้ผล

(3) ภาษีมรดกเป็นการทำลายกิจการหรือทุนทรัพย์ของกิจการ กล่าวคือแม้ว่าการจัดเก็บภาษีจะมีรากฐานอยู่ที่การชำระค่าบริการอันได้แก่การโอนทรัพย์สิน โดยไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินก็ตาม แต่การที่ต้องชำระภาษีมรดกย่อมกระทบกระเทือนต่อทรัพย์สินของผู้รับโอนโดยทางอ้อม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้รับโอนหรือทายาทไม่มีเงินสดเพียงพอแก่การชำระภาษีมรดก อาจทำให้ต้องไปกู้ยืมเงินมาเพื่อชำระค่าภาษี จนในที่สุดอาจต้องขายหรือจำหน่ายทรัพย์มรดกไป

(4) ภาษีมรดกเป็นสาเหตุของการซ่อนเร้นปกปิดทรัพย์สินในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก เช่น การหลีกเลี่ยงการเก็บรักษาทรัพย์สินในรูปอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีการเก็บเงินสดแทน หรือการสะสมทองคำ เป็นต้น ซึ่งสังหาริมทรัพย์นั้นส่วนใหญ่ไม่มีทะเบียนควบคุม ดังนั้นอาจเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย

สำหรับประเทศไทยนั้นปัญหาว่าภาษีมรดกสมควรนำมาใช้ในประเทศไทยอีกครั้งหรือไม่นั้นเป็นปัญหาที่ถูกหยิบยกขึ้นมาวิพากษ์วิจารณ์กันในแง่มุมต่าง ๆ กันมากขึ้น ซึ่งนักวิชาการส่วนใหญ่ เห็นด้วยที่จะนำภาษีมรดกกลับมาใช้ในประเทศไทย โดยเชื่อว่าการเก็บภาษีมรดกนั้นจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อย่างดียิ่งนอกเหนือจากการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ เพราะทรัพย์สินเฉพาะส่วนของผู้มีทรัพย์สินมากเท่านั้นที่จะถูกโอนถ่ายมาให้รัฐ และรัฐนำทรัพย์สินดังกล่าวไปจัดสรรให้แก่ประชาชนที่มีฐานะต่ำกว่าในรูปของสาธารณูปโภคต่าง ๆ และสวัสดิการสังคม ตลอดจนโครงการของรัฐที่มุ่งช่วยเหลือคนจน นั่นเอง

---

[5] Rapport de la Commission d' Etude d'un prelevement des fortunes, la Documentation Francaise, (1979), Vol. 1 p.175 อ้างโดยศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น.191.

1.1.3 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กับภาษีมรดก

เนื่องจากภาษีการให้นั้น เป็นภาษีที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีมรดก และเป็นภาษีที่ต้องบังคับจัดเก็บร่วมกัน ทั้งนี้ เพราะการจัดเก็บภาษีมรดกแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่จัดเก็บภาษีการให้ด้วย อาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยการให้ทรัพย์สินก่อนตาย ทำให้ไม่สามารถบังคับใช้ภาษีมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นควรมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กับภาษีมรดกด้วย ทั้งนี้อาจพิจารณาถึงข้อสนับสนุนในการจัดเก็บได้ ดังนี้

(1) ในด้านการหลบเลี่ยงภาษีมรดก แม้การจัดเก็บภาษีการให้จะทำให้ผู้เสียภาษีใช้การให้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก แต่ถ้าไม่มีการจัดเก็บภาษีการให้แล้วผู้เสียภาษีก็จะยิ่งมีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้สะดวกยิ่งขึ้น โดยการยกทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นก่อนการตาย

(2) ในด้านรายรับ ทำให้รัฐบาลได้รับชำระค่าภาษีมาใช้ก่อน เพราะภาษีการให้ต้องชำระให้หมดสิ้นภายในแต่ละปี แต่ภาษีมรดกชำระเมื่อตาย

(3) ในด้านเศรษฐกิจโดยส่วนรวม เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นการให้ก่อนตาย หรือหลังตายหากต้องเสียภาษีเหมือนกัน เจ้ามรดกซึ่งปกติมักจะเป็นบุคคลที่มีอายุมากก็มักจะโอนทรัพย์สินให้แก่บุตรหลานก่อนตาย จึงเป็นการส่งเสริมให้มีการใช้ทรัพย์สินนั้นเพื่อเป็นประโยชน์แก่บุตรหลานในการลงทุนหรือการประกอบอาชีพต่อไป ทำให้เกิดประโยชน์ทั้งทางส่วนตัว ครอบครัว และความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของชาติ

1.2 ประเภทของการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้

1.2.1 ภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ถึงแก่ความตาย โดยอาจแบ่งได้ 2 ประเภท[6] คือ ภาษีกองมรดก ภาษีการรับมรดก ดังนี้

1.2.1.1 ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

ภาษีกองมรดก (Estate Tax) หมายถึงภาษีที่เก็บจากมูลค่าของกองทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตาย (ที่กฎหมายมิได้ยกเว้นไว้) โดยไม่คำนึงถึงจำนวนทายาท และความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย ภาษีกองมรดกจะจัดเก็บเมื่อผู้ตายถึงแก่ความตายโดยไม่ต้องรอให้มีการแบ่งทรัพย์

---

[6] นักวิชาการบางท่านเห็นว่าภาษีมรดกมี 4 ประเภท คือ ภาษีกองมรดก ภาษีการรับมรดก ภาษีมรดกซ้อน และภาษีการรับมรดกสะสม

มรดกก่อน ดังนั้น ภาระภาษีจึงตกแก่กองทรัพย์สินของผู้ตายโดยตรง

ในต่างประเทศมีการจัดเก็บภาษีกองมรดก จำนวน 18 ประเทศ เช่น ฟิลิปปินส์ แอฟริกาใต้ ไต้หวัน เป็นต้น โดยมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ด้วย

อย่างไรก็ตามประเทศที่จัดเก็บภาษีกองมรดกเพียงอย่างเดียว 2 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ และแทนซาเนีย

1.2.1.2 ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของทรัพย์มรดกที่ทายาทหรือผู้รับประโยชน์แต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยผู้รับทรัพย์สินจากกองมรดกนั้น มีหน้าที่เสียภาษีมรดกประเภทนี้ สำหรับอัตราภาษีและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย กล่าวคือผู้รับมรดกที่เป็นญาติสนิทของผู้ตายมักถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราต่ำกว่าผู้รับมรดกที่เป็นญาติห่างออกไป ซึ่งอัตราภาษีการรับมรดกจะเป็นอัตราก้าวหน้า หมายความว่า อัตราภาษีที่ทายาทแต่ละคนจะต้องเสียอาจไม่เท่ากัน โดยจะแปรผันตามจำนวนทรัพย์มรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ

ในต่างประเทศส่วนใหญ่มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งมีจำนวน 36 ประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร ญี่ปุ่น และประเทศในสหภาพยุโรป เป็นต้น (ปัจจุบัน ออสเตรเลียและแคนาดา เพิ่งยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกเนื่องจากรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษี) และจะจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปด้วย

1.2.2 <u>ภาษีการให้ (Gift Tax)</u>

ภาษีการให้ (Gift Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บร่วมกับภาษีมรดก เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก โดยภาษีการให้นั้นเก็บจากการโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นในขณะเจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งการเก็บภาษีจะตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การให้นั้นเป็นการทำให้กองทรัพย์สินลดลง ดังนั้นหากไม่มีการเก็บภาษีการให้แล้วอาจมีผู้จงใจเลี่ยงภาษี โดยการโอนถ่ายทรัพย์สินออกไปขณะมีชีวิตอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้กองทรัพย์สินลดน้อยลงจนทำให้เสียภาษีมรดกน้อยลงกว่าที่ควรจะเป็นได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ ได้แก่ ผู้ให้หรือผู้รับแล้วแต่ว่ากฎหมายจะกำหนดให้ผู้ใดเป็นผู้เสียภาษี โดยภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกนั้นมักใช้คู่กับภาษีที่จัดเก็บจากผู้ให้ ส่วนภาษีการรับมรดกจะใช้คู่กับผู้รับโอน

ในต่างประเทศ ส่วนใหญ่มีการจัดเก็บภาษีกองมรดก หรือภาษีการรับมรดกควบคู่กับภาษีการให้ด้วย โดยมีเพียง 2 ประเทศเท่านั้นที่จัดเก็บภาษีการให้เพียงอย่างเดียว ได้แก่ ประเทศอินเดียและเม็กซิโก

2. การจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ตามกฎหมายต่างประเทศ

สำหรับวิทยานิพนธ์เรื่องนี้จะศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศ ในทวีปเอเชียบางประเทศ[7] ได้แก่ ประเทศไต้หวัน ญี่ปุ่น และสิงคโปร์ สำหรับทวีปยุโรป ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีมรดกเกือบทุกประเทศ แต่จะศึกษาเฉพาะกรณีของประเทศฝรั่งเศส

2.1 ประเทศไต้หวัน

ในประเทศไต้หวันจะจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีกองมรดก (Estate Tax) และภาษีการให้ (Gift Tax) ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้ คือ[8]

2.1.1 ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ในประเทศไต้หวัน มีสาระสำคัญพอสรุปได้ ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

- ในกรณีผู้ตายเป็นประชาชนของประเทศไต้หวันและอาศัยอยู่ในประเทศไต้หวันอย่างต่อเนื่อง ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินที่เป็นมรดกไม่ว่าจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศไต้หวัน

- ในกรณีผู้ตายเป็นประชาชนของประเทศไต้หวัน แต่ไม่ได้อาศัยในประเทศไต้หวันหรือเป็นคนที่ตายในประเทศไต้หวันแต่ไม่ใช่ประชาชนของประเทศไต้หวัน ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไต้หวันเท่านั้น

(2) ฐานภาษี

ได้แก่ กองมรดกที่มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าของทรัพย์มรดก ณ วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย รวมถึงทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องต่าง ๆ ที่เจ้ามรดกให้โดยเสน่หาแก่คู่สมรสหรือทายาทภายใน 3 ปี ก่อนถึงแก่ความตาย

---

[7] ทวีปเอเชีย มีการจัดเก็บภาษีมรดกแล้วรวม 7 ประเทศ ประกอบด้วย อินเดีย ญี่ปุ่น เกาหลี ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ ไต้หวัน และนิวซีแลนด์

[8] Ministry of Finance, Taxation in The Republic of China, (1989), pp.58-68.

(3) การยกเว้นภาษี ได้แก่

- กองมรดกที่มีมูลค่าไม่เกิน 4 ล้านดอลลาร์ไต้หวัน ทั้งนี้หากเจ้ามรดกเป็นทหาร ครู หรือบุตรของเจ้ามรดก สามารถลดหย่อนได้เพิ่มเติมอีก

- ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การของรัฐหรือให้กับสาธารณศึกษา องค์กรทางวัฒนธรรม สวัสดิการสังคม และองค์กรทางการกุศล

- หนังสือ บทความ ลิขสิทธิ์ที่เป็นของผู้ตายตามที่ได้แจ้งไว้กับกรมสรรพากร

- ของใช้ในชีวิตประจำวันที่มีราคาไม่เกินตามที่กฎหมายระบุไว้

- อุปกรณ์เครื่องมือที่ใช้ในการดำรงชีพมีราคาไม่เกินตามที่กฎหมายระบุไว้

- เงินที่ได้รับในเวลาที่ตาย เช่น เงินประกันชีวิต สวัสดิการสังคม หรือการรับเงินค่าทดแทนการออกจากงานของผู้ตาย

(4) การหักค่าใช้จ่าย กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ดังต่อไปนี้ คือ

- ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก

- ค่าใช้จ่ายในการทำศพตามที่กฎหมายระบุไว้

- หนี้สินของเจ้ามรดกที่มีอยู่ทั้งหมด

(5) ค่าลดหย่อน แยกรายละเอียดได้ดังนี้

- สำหรับคู่สมรสที่มีชีวิตอยู่ ตามจำนวนเงินที่กฎหมายระบุไว้

- สำหรับลูกและพ่อแม่ที่มีชีวิตอยู่ ตามจำนวนเงินที่กฎหมายระบุไว้ นอกจากนี้สำหรับลูกที่มีอายุไม่ถึง 20 ปี ก็จะลดให้ในแต่ละปีเท่าที่กฎหมายระบุไว้จนกว่าลูกจะมีอายุ 20 ปี

- พี่น้องของคนตายก็จะมีส่วนลดตามที่กฎหมายระบุไว้ และในกรณีพี่น้องของผู้ตายมีอายุไม่ถึง 20 ปี ก็จะลดให้ในแต่ละปีเท่าที่กฎหมายระบุไว้จนกว่าพี่น้องของผู้ตายนั้นมีอายุครบ 20 ปี

- ที่ดินทางการเกษตร ในกรณีที่ผู้รับมรดกยังใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นอย่างน้อย 5 ปี จะลดให้ทั้งหมด ถ้าใช้ประโยชน์เฉพาะในขณะที่ผู้ตายเสียชีวิตจะลดให้ครึ่งหนึ่ง

- มรดกที่ผู้ตายได้รับ ถ้าได้รับมา 6 ปี แล้วจะลดให้ 80% ถ้ารับมา 7 ปี ลดให้ 60% ถ้ารับมา 8 ปี ลดให้ 40% และถ้ารับมา 9 ปี ลดให้ 20% ตามลำดับ

(6) สิทธิพิเศษสำหรับผู้รับมรดกบางคน ถ้าผู้ตายเป็นทหาร ตำรวจ ข้าราชการ ครู หรือพลเรือนที่ตายในขณะปฏิบัติหน้าที่ จะยกเว้นเป็น 2 เท่าของจำนวนเงินตามที่กฎหมายระบุไว้

(7) การประเมินราคาทรัพย์สิน มูลค่าของมรดกจะอาศัยราคาตลาดตอนที่ผู้ตายเสียชีวิต ถ้าผู้ตายเป็นคนสาบสูญจะอาศัยราคาตลาดขณะศาลมีคำพิพากษาว่าผู้ตายได้ตายแล้ว

และในกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่ปรากฏในขณะที่ผู้ตายเสียชีวิต ก็จะอาศัยราคาตลาดขณะที่พบทรัพย์มรดกนั้น โดยรัฐบาลไต้หวันจะมีคำประกาศเป็นระยะ ๆ ว่าที่ดินในแต่ละเขตมีราคาเท่าไร

(8) อัตราภาษี จะใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 2 – 50 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์มรดก

(9) การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกคือผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือทายาทในกรณีที่ไม่มีการตั้งผู้จัดการมรดก โดยจะต้องยื่นแบบและแสดงรายการเสียภาษีมรดกภายใน 6 เดือน หลังจากที่ผู้ตายเสียชีวิต หรือในกรณีที่ศาลตัดสินว่าผู้สูญหายตาย ก็จะต้องยื่นแบบและแสดงรายการเสียภาษีภายใน 6 เดือนหลังศาลมีคำพิพากษา ในกรณีจำเป็นก็สามารถขอเลื่อนเวลาไปได้ 3 เดือน แต่ต้องขอก่อนสิ้นกำหนดเวลา 6 เดือน และจะต้องเสียภาษีมรดกภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่ภาษีมรดกมีจำนวนเงินสูงกว่า 300,000 ดอลล่าร์ไต้หวัน และผู้เสียภาษีไม่อาจจ่ายเป็นเงินสดได้ทั้งหมด สามารถขอผ่อนผันได้ โดยทำข้อตกลงกับกรมสรรพากร และสามารถขอผ่อนชำระค่าภาษีได้เป็นเวลา 6 เดือน หรือขอจ่ายจากทรัพย์สินของผู้ตายที่ไม่เป็นเงินสดก็ได้ อย่างไรก็ตามในกรณีที่ได้มีการตกลงให้ผ่อนผันเป็นช่วง ๆ ดังกล่าวมาแล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องเสียดอกเบี้ยด้วยโดยอาศัยดอกเบี้ยของธนาคารที่ใช้อยู่ในขณะนั้น

2.1.2 <u>ภาษีการให้ (Gift Tax)</u>

ในประเทศไต้หวันมีการเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) ควบคู่ กับภาษีกองมรดก (Estate Tax) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก มีสาระสำคัญพอสรุปได้ ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการให้

- ในกรณีผู้ให้เป็นประชาชนของประเทศไต้หวันและอาศัยอยู่ในประเทศไต้หวันอย่างต่อเนื่อง ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการให้ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ยกให้ ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศไต้หวันก็จะต้องเสียภาษี

- ในกรณีที่ผู้ให้ไม่ใช่ประชาชนของประเทศไต้หวันหรือไม่ได้อาศัยอยู่ในประเทศไต้หวัน ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการให้ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ยกให้ซึ่งอยู่ในประเทศไต้หวัน

(2) การให้ดังกล่าวต่อไปนี้ถือว่าเป็นการให้

- การยกหนี้สินให้

- การขายที่ราคาต่ำกว่าที่เป็นจริง

- ซื้อของให้คนอื่น

- ซื้อของให้คนอื่น แต่ผู้รับให้ค่าตอบแทนที่ไม่ถูกต้อง

- การซื้อที่ดินหรือทรัพย์สินแทนคนที่ไม่มีสิทธิทางกฎหมาย (คนไร้ความสามารถ) ก็ถือเป็นการให้ ยกเว้นพิสูจน์ได้ว่าการซื้อนั้นไม่ใช่เงินของผู้ซื้อ แต่เป็นเงินของผู้ที่ไม่มีสิทธิทางกฎหมาย

- การซื้อขายระหว่างสามีภรรยา ญาติพี่น้อง ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าเป็นการซื้อขายจริง มิฉะนั้นถือว่าเป็นการยกให้ด้วย

(3) การยกเว้นภาษี ได้แก่

- ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การของรัฐหรือให้กับสาธารณศึกษา องค์กรทางวัฒนธรรม สวัสดิการสังคมและองค์การทางการกุศล

- ทรัพย์สินที่ยกให้กับรัฐบาลหรือรัฐวิสาหกิจ

- ทรัพย์สินที่ยกให้กับองค์การสาธารณชน ซึ่งเกี่ยวข้องกับการศึกษา วัฒนธรรม การกุศล หรือสุสานบรรพบุรุษ

- การให้เงินในการเลี้ยงชีพ ในการศึกษาหรือรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวของผู้ให้

- ที่ดินทางการเกษตร ในกรณีที่มีผู้รับการให้ยังใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นอย่างน้อย 5 ปี จะไม่เก็บภาษีการให้

(4) ค่าลดหย่อน

- ในกรณีที่ผู้ให้ยกทรัพย์สินให้ผู้รับโดยมีหนี้สินติดมาด้วยสามารถขอลดหย่อนตามจำนวนหนี้ที่ติดมานั้นได้ แต่ถ้าหนี้สินนั้นไม่ใช่ของผู้ให้ก็ไม่สามารถขอลดหย่อนได้

- ผู้ให้ไม่ต้องเสียภาษีการให้ ถ้าในปีหนึ่งให้ไม่เกิน 450,000 ดอลล่าร์ไต้หวัน

(5) การประเมินราคาทรัพย์สิน มูลค่าของทรัพย์สินที่ยกให้แก่กันจะอาศัยราคาตลาดในขณะที่ยกทรัพย์สินให้แก่กัน และตามหลักผู้ต้องเสียภาษีการให้คือผู้ให้ แต่ผู้รับอาจต้องเสียภาษีการให้ใน 2 กรณี คือ กรณีที่ผู้ให้ตายก่อนที่จะเสียภาษีการให้ และอีกกรณีคือผู้ให้ไม่ยอมเสียภาษีการให้และทรัพย์สินที่มีอยู่ไม่สามารถจะยึดมาจ่ายภาษีการให้ได้

(6) อัตราภาษี จะใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 4 – 60 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ยกให้แก่กัน

(7) การยื่นแบบและแสดงรายการเสียภาษี

- ผู้ให้ต้องยื่นแบบเป็นลายลักษณ์อักษรภายใน 30 วัน นับจากที่ได้มีการยกทรัพย์สินให้แก่กัน และทรัพย์สินที่ให้มีราคามากกว่า 450,000 ดอลล่าร์ไต้หวัน

- ผู้ให้ต้องยื่นแบบเป็นลายลักษณ์อักษรภายใน 30 วัน ทุกครั้งที่มีการยกทรัพย์สินให้บุคคลอื่นและต้องมีรายงานด้วยว่าในปีเดียวกันนั้นได้ยกทรัพย์สินให้ใครบ้าง

โดยสรุปแล้วจะเห็นได้ว่าประเทศไต้หวันจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 2 - 50 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์มรดก สำหรับภาษีการให้นั้น จะใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 4 - 60 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ยกให้แก่กัน ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงมาก กล่าวคือภาษีกองมรดก สูงถึงร้อยละ 50 และสำหรับภาษีการให้นั้นสูงถึงร้อยละ 60 ด้วยเหตุนี้ประเทศไต้หวันจึงมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ทายาทและผู้รับโอนทรัพย์สินจากการให้โดยเสน่หา[9]

2.2 ประเทศญี่ปุ่น

โครงสร้างภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และภาษีการให้ (Gift Tax)[10]

2.2.1 ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในประเทศญี่ปุ่น มีโครงสร้างภาษีดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่

- ทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยการรับมรดก การยกให้ทางพินัยกรรมหรือการให้โดยวิธีอื่น (ในกรณีผู้รับมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น)

- ทรัพย์สินที่ได้รับอยู่ในประเทศญี่ปุ่น โดยการรับมรดก การยกให้ทางพินัยกรรมหรือการให้โดยวิธีอื่น (ในกรณีผู้รับไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น)

---

[9] Article 4 Income tax on the following categories of income shall be exempted: … 17. Properties received by way of inheritance, bequest or gift, except properties obtained as a gift from a profit-seeking enterprise;

[10] Tax Bureau Ministry of Finance, An Outline of Japanese Tax, (Tokyo: Printing Bureau Ministry of Finance, 1986), pp. 115-121.

(2) ฐานภาษี

ได้แก่ มูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้มาจากการรับมรดก รวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาภายใน 3 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกจะตาย หักด้วยค่าใช้จ่าย ซึ่งได้แก่ หนี้สิน ภาระผูกพันและค่าใช้จ่ายในการจัดการศพรวมทั้งค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด

สำหรับการตีราคาทรัพย์สินนั้น ใช้ราคาตลาด ณ วันที่ได้รับโอนทรัพย์มรดก

(3) การยกเว้นภาษี

- ทรัพย์มรดกสุทธิ 50 ล้านเยน บวกค่าลดหย่อนเพิ่มเติมจำนวน 10 ล้านเยน ต่อจำนวนผู้รับมรดก 1 คน

- ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการศาสนา การกุศล วิทยาศาสตร์ และเพื่อใช้ประโยชน์สาธารณะ

- เงินที่จ่ายช่วยเหลือคนพิการ

- เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิตของผู้เอาประกันภัยที่ถึงแก่กรรมตามที่ระบุไว้ในกรมธรรม์

- เงินบำเหน็จบำนาญ ค่าทดแทนการออกจากงานของผู้ถึงแก่กรรม

(4) อัตราภาษี

ใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับและแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก ซึ่งในประเทศญี่ปุ่นจะมีอัตราภาษีมรดกในอัตราที่สูงมาก ตั้งแต่ร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 75 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับ เพราะญี่ปุ่นไม่ต้องการให้ประชาชนพลเมืองของตนสะสมมรดกไว้กับตนเองในจำนวนที่มาก แต่จะมีนโยบายให้บริจาคแก่องค์กรของชาติเพื่อที่ประเทศชาติจะได้นำไปบริหารประเทศด้านต่าง ๆ นอกจากนี้ทรัพย์สินที่ประชาชนได้บริจาคไปนั้นก็จะกลับมาตอบแทนคืนให้กับบุตรหลานของตนในภายหลังในรูปแบบต่าง ๆ ที่ไม่ใช่ตัวเงิน

(5) สิทธิพิเศษสำหรับผู้รับมรดกบางคน มีดังนี้

- ในกรณีที่ผู้รับมรดกเคยได้รับทรัพย์สินในลักษณะเป็นการให้ภายใน 3 ปี ก่อนผู้ตายเสียชีวิต มูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับการยกให้นั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกแต่ยอมให้นำภาษีการให้มาหักได้

- ในกรณีคู่สมรสที่เคยได้รับทรัพย์สินในลักษณะเป็นการให้ดังกล่าวในข้อแรกก็สามารถที่จะลดภาษีมรดกในลักษณะดังกล่าวได้

- ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีอายุไม่ถึง 20 ปี ให้พิจารณาว่าอีกกี่ปีจะอายุถึง 20 ปี เอาจำนวนปีที่เหลืออยู่คูณด้วยจำนวนเงินตามที่กฎหมายระบุไว้ และสามารถนำเงินจำนวนนี้มาหักจากภาษีมรดกที่จะต้องเสียได้

- ในกรณีผู้รับมรดกเป็นคนพิการจะต้องนำอายุปัจจุบันมาคำนวณปีที่เหลืออยู่จนกว่าบุคคลพิการนั้นจะมีอายุ 70 ปี และเอาจำนวนปีที่เหลืออยู่คูณด้วยจำนวนเงินตามที่กฎหมายระบุไว้ โดยสามารถนำเงินจำนวนนี้มาหักจากภาษีมรดกที่ต้องเสียได้

- ถ้าผู้ตายเคยได้รับทรัพย์สินในลักษณะเป็นมรดกภายใน 10 ปี ก่อนตายจะมีส่วนลดตามที่กฎหมายระบุไว้ ซึ่งสามารถนำมาหักจากภาษีมรดกได้

-ในกรณีที่ผู้รับมรดกได้รับที่ดินสำหรับทำเกษตรกรรมก็สามารถที่จะหักภาษีมรดกโดยคำนวณจากค่าของที่ดินหักด้วยเงินที่ได้ในการทำเกษตรกรรมแต่ละปีจนครบ 20 ปี ในกรณีนี้ให้ใช้เมื่อผู้รับมรดกรับว่าจะทำการเกษตรต่อไปอีก 20 ปี หรือจนกว่าจะตาย แต่หากเลิกทำการเกษตรก่อนครบ 20 ปี ก็จะต้องเสียภาษีมรดกในส่วนที่ได้รับการยกเว้นพร้อมดอกเบี้ยด้วย

(6) การหักค่าใช้จ่าย

- ค่าใช้จ่ายในการทำศพ ไม่เกินกว่าจำนวนตามที่กฎหมายระบุไว้

- ยกเว้นให้แก่ทรัพย์สินของผู้ถึงแก่กรรมคนหนึ่งจำนวนหนึ่งและหักลดหย่อนให้แก่ผู้รับมรดกอีกทุกคน ๆ ละอีกจำนวนหนึ่ง

- ยกเว้นให้แก่ผู้รับมรดกแต่ละคนที่ได้รับทรัพย์สินมีมูลค่าไม่เกินตามที่กฎหมายระบุไว้

(7) การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

- ภาษีมรดก ผู้ได้รับทรัพย์สินจากกองมรดกจะต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีมรดกภายใน 6 เดือน หลังจากที่ได้รับมรดก

- ภาษีมรดกนั้นจะต้องเสียในเวลาที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีมรดก แต่ในกรณีที่ภาษีมรดกมากกว่า 50,000 เยน ก็สามารถที่จะเลื่อนการจ่ายเงินได้ถึง 5 ปี ในกรณีเรื่องของที่ดินและสิทธิการใช้ที่ดิน สิทธิการตัดไม้ และทุนของบริษัทของบุคคลภายในครอบครัวไม่ถึงร้อยละ 50 ของกองมรดกทั้งหมดที่ได้รับ การเลื่อนเวลาจ่ายภาษีมรดกอาจจะเลื่อนไปได้ถึง 15 ปี และทรัพย์สินบางอย่างอาจเลื่อนการจ่ายภาษีมรดกไปได้ถึง 10 ปี ถ้าผู้เสียภาษีมรดกใช้สิทธิที่จะเลื่อนการจ่ายภาษีมรดก แต่จะต้องจ่ายภาษีมรดกเพิ่มในอัตราร้อยละ 6.6, 6.0 หรือ 5.4 แล้วแต่กรณี และในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีมรดกมีเงินสดที่จะจ่ายค่าภาษีมรดกไม่เพียงพอ ก็สามารถที่จะจ่ายจากทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกได้

2.2.2 ภาษีการให้ (Gift Tax)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ (Gift Tax) ของประเทศญี่ปุ่นนั้น ได้แก่ผู้รับโอนโดยจะต้องเสียภาษีภายใน 1 ปีนับแต่วันที่มีการให้ทรัพย์สินโดยถือเอามูลค่าทรัพย์สินในวันที่ให้เป็นเกณฑ์การคิดคำนวณภาษีนั้นผู้รับโอนจะสามารถหักลดหย่อนได้จำนวนหนึ่งแต่ก็มีการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้เลยสำหรับการรับโอนมาตามคำสั่งศาลหรือได้มาเพื่อการศาสนา การกุศล การวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ รวมถึงในกรณีที่มีการให้ทรัพย์สินแก่ผู้เยาว์เพื่อการยังชีพและเรียนหนังสือโดยผู้ให้นั้นเป็นญาติที่ต้องรับผิดชอบในตัวผู้เยาว์นั้น ส่วนในเรื่องอัตราภาษีจะใช้รูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้าซึ่งก็จะมีอัตราภาษีที่สูงมาก สำหรับการยื่นแบบและแสดงรายการเสียภาษี ให้ผู้มีหน้าที่ภาษีการให้นั้น ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปจากปีที่ได้รับทรัพย์สินและให้มีการชำระภาษีการให้ในวันที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่ในกรณีที่ภาษีการให้มีจำนวนภาษีมากกว่า 50,000 เยน ก็สามารถขอเลื่อนการจ่ายภาษีการให้ไปได้นานถึง 5 ปี แต่จะต้องเสียภาษีการให้เพิ่มแล้วแต่กรณี

โดยสรุปแล้วประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ โดยใช้อัตราภาษีก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับและแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก โดยเป็นอัตราที่สูงตั้งแต่ร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 75 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งอาจสันนิษฐานได้ว่าประเทศญี่ปุ่น จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากทายาทหรือผู้รับโอนอีก เสมือนการยกเว้นภาษีเงินได้ทำนองเดียวกับประเทศไต้หวัน เนื่องจากอัตราภาษีมรดกและภาษีการให้ของประเทศไต้หวันนั้นสูงมากเช่นเดียวกัน กล่าวคือภาษีกองมรดกจะสูงถึงร้อยละ 50 และสำหรับภาษีการให้นั้นสูงถึงร้อยละ 60 ประเทศไต้หวันจึงกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ทายาทและผู้รับโอนทรัพย์สินจากการให้โดยเสน่หา ไว้อย่างชัดเจน

2.3 ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์จัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) เพียงอย่างเดียว โดยไม่มีการจัดเก็บภาษีการให้

ภาษีมรดกในสิงคโปร์ถูกจัดเก็บตามหลักภูมิลำเนา มิใช่จัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ ดังนั้นถ้าบุคคลซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในสิงคโปร์ตายก็จะถูกจัดเก็บภาษีมรดก โดยจะจัดเก็บจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในสิงคโปร์ นอกจากนั้นยังจัดเก็บจากการขายทรัพย์สินด้วย ในทางตรงข้ามผู้ที่มีภูมิลำเนาในต่างประเทศซึ่งมิใช่สิงคโปร์จะถูกเก็บภาษีมรดกจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

โครงสร้างภาษีกองมรดก (Estate Tax) ในประเทศสิงคโปร์ มีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก[11]

- ทรัพย์สินที่ผู้ตายมีอำนาจที่จะจำหน่ายจ่ายโอน ณ เวลาก่อนตาย

- ทรัพย์สินที่ผู้ตายหรือบุคคลอื่นมีผลประโยชน์อยู่ด้วยและผลประโยชน์นั้นสิ้นสุดลงเมื่อผู้นั้นตาย ทั้งนี้รวมถึงทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ที่ได้ส่งคืน รับรอง เปลี่ยนมือ หรือจำหน่ายไปด้วยวิธีใดก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายหรือโดยประการใดต่อไปยังบุคคลอื่นที่มีสิทธิจะได้ทรัพย์สินนั้นต่อไป เว้นแต่ การส่งคืน การรับรอง การเปลี่ยนมือ หรือการจำหน่ายนั้นเป็นการกระทำโดยสุจริต ภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนหน้าที่เจ้าของทรัพย์สินจะตายและผู้ที่ได้รับมอบนั้นได้เข้าไปถือกรรมสิทธิ์ครอบครองทันทีและหลังจากนั้นผู้ได้รับมอบได้ยึดถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเอาไว้โดยที่ผู้ตายมิได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องหรือรับผลประโยชน์ไม่ว่าจะโดยผลของสัญญาหรือโดยวิธีอื่น แต่ทั้งนี้ ยกเว้นผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่ผู้ตายมีสิทธิจะได้รับในฐานะเป็นผู้ดำรงตำแหน่งหน้าที่หรือเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์จากการกุศล

- ทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ตายที่มอบให้โดยที่ผู้ให้คาดว่าตนเองจะมีชีวิตอยู่ได้อีกไม่นานหรือทรัพย์สินที่ผู้ตายได้มอบให้โดยมีผลเสมือนเป็นการให้ในระหว่างที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ ไม่ว่าการให้นั้นจะกระทำโดยการโอน ส่งมอบ การตั้งทรัสต์หรือโดยวิธีอื่น ถ้าการกระทำนั้นมิได้เป็นการกระทำโดยสุจริตภายใน 5 ปี ก่อนวันที่เจ้าของทรัพย์สินตายหรือทรัพย์สินที่ให้โดยเสน่หาไม่ว่าจะให้เมื่อใดก็ตาม แต่ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมิได้เข้าครอบครองหรือมีสิทธินำทรัพย์สินนั้นไปใช้ทันทีและหลังจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินได้เก็บรักษาไว้โดยที่ผู้ให้ไม่มีสิทธิที่จะเข้าไปเกี่ยวข้องหรือรับผลประโยชน์ไม่ว่าจะโดยผลของสัญญาหรือโดยวิธีอื่น

(2) ฐานภาษี

- กรณีที่เจ้ามรดกอาศัยอยู่ในประเทศ ให้กองมรดก หมายถึงทรัพย์มรดกที่มีอยู่ทั้งในและนอกประเทศ

- กรณีที่เจ้ามรดกอาศัยอยู่นอกประเทศ ให้กองมรดก หมายถึงทรัพย์มรดกเฉพาะที่อยู่ในประเทศเท่านั้น

---

[11] ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก” (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2545) น. 123-131.

ทั้งนี้ ยกเว้นให้กับทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

- มูลค่าที่อยู่อาศัยส่วนที่ไม่เกิน 9 ล้านเหรียญสิงคโปร์
- มูลค่าทรัพย์สินส่วนที่ไม่เกิน 6 แสนเหรียญสิงคโปร์

นอกจากนี้มีข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษี ให้แก่

- ทรัพย์สินที่เจ้าของได้บริจาคเพื่อการกุศลหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ในระหว่างที่ผู้นั้นยังมีชีวิตอยู่ภายในระยะเวลา 12 เดือน

- ทรัพย์สินที่ให้ระหว่างที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ เพื่อเป็นของตอบแทนการสมรสหรือทรัพย์สินที่สามารถพิสูจน์เป็นที่พอใจของกรรมการภาษีมรดกว่า ทรัพย์สินที่ให้นั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายปกติของผู้ตายและเป็นจำนวนพอเหมาะพอควร เมื่อคำนึงถึงรายได้ของผู้ตายหรือเหตุแวดล้อมทั้งปวงหรือเมื่อรวมมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินที่ผู้รับแต่ละคนได้ไปนั้นมีจำนวนไม่เกินหนึ่งพันเหรียญ

- ทรัพย์สินที่ผู้ตายมีกรรมสิทธิ์เด็ดขาดแต่เพียงผู้เดียว แต่ผู้ตายได้โอนหรือแบ่งกรรมสิทธิ์นั้นให้ตนเองและบุคคลอื่นถือร่วมกัน ไม่ว่าโดยการจำหน่ายหรือวิธีอื่นใดก็ตาม แต่ให้รวมถึงการซื้อ หรือการลงทุนที่ผู้ตายได้ทำไว้โดยลำพัง หรือทำร่วม หรือตกลงไว้กับบุคคลอื่น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผลประโยชน์นั้นตกทอดไปยังผู้ที่มีชีวิตอยู่หรือบุคคลอื่น

- ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้ยกกรรมสิทธิ์ให้ไปแล้วหรือกำลังจะยกกรรมสิทธิ์ให้ไม่ว่าจะกระทำโดยเอกสาร หรือตราสารก็ตาม ที่ไม่มีผลเช่นเดียวกับพินัยกรรม โดยวางเงื่อนไขเกี่ยวกับระยะเวลา จะเป็นช่วงชีวิตของผู้ให้หรือถือเอาช่วงชีวิตของบุคคลเป็นเกณฑ์เพื่อจะให้ผลประโยชน์ในทรัพย์สินหรือรายได้อันเกิดจากการขายทรัพย์สินนั้นตกคืนกลับมายังผู้ให้หรือโดยมีเงื่อนไขว่าผู้ให้มีสิทธิหรืออำนาจในการที่จะเรียกทรัพย์สินคืนมาหรือเรียกร้องผลประโยชน์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นกับทรัพย์สินนั้น หรือเงินทั้งหมดที่ได้จากการขายทรัพย์สินนั้น

- เงินที่ได้จากการประกันชีวิตผู้ตาย โดยที่ผู้ตายเป็นผู้ชำระเบี้ยประกันชีวิตทั้งหมดเพื่อประโยชน์สำหรับผู้ที่จะได้รับเงินประกันไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่ผู้เอาประกันได้ระบุชื่อเอาไว้หรือผู้รับโอนหรือเงินประกันตามส่วนของเบี้ยประกันที่ผู้ตายได้จ่ายไปเพื่อผลประโยชน์ดังกล่าว

- เงินบำเหน็จประจำปีหรือผลประโยชน์อื่น ๆ ที่ผู้ตายได้ซื้อหรือหามาโดยลำพังหรือร่วมกับบุคคลอื่นหรือตามข้อตกลงที่ได้ทำไว้กับบุคคลอื่น เฉพาะในส่วนของผลประโยชน์ที่เกิดจากการที่บุคคลหนึ่งอยู่รอดหรือผลของการถึงแก่กรรม ในกรณีเช่นนี้ให้คำนวณหาผลประโยชน์เฉพาะส่วนของผู้ตาย โดยไม่รวมถึงผลประโยชน์ที่หวังว่าจะเกิดขึ้นกับทายาทก่อนหน้าที่เจ้าของทรัพย์นั้นจะถึงแก่กรรม

(3) ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี เช่น

- ทรัพย์สินที่ผู้ตายเก็บรักษาไว้ในฐานะเป็นผู้ดูแลทรัพย์สินแทนบุคคลใดตามพินัยกรรมของบุคคลอื่น หรือ ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้จัดการจำหน่ายจ่ายโอนไปแล้วภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนวันที่จะถึงแก่ความตาย โดยที่ผู้ได้รับผลประโยชน์ได้เข้าครอบครองและนำทรัพย์สินนั้นไปใช้โดยสุจริตทันทีนับแต่วันที่จัดตั้งทรัสต์และหลังจากนั้นผู้ตายมิได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องหรือได้รับผลประโยชน์แต่ประการใด ไม่ว่าโดยผลของสัญญาหรือโดยวิธีอื่น

ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่จำหน่ายจ่ายโอนให้กับการกุศลหรือเพื่อสาธารณะประโยชน์ ระยะเวลา5 ปี ให้เปลี่ยนเป็น 12 เดือน

- ทรัพย์สินที่ได้มีการยกให้เรียบร้อยแล้ว แต่การให้นั้นต้องล้มเลิกหรือสิ้นสุดลง เนื่องจากผู้รับตายก่อนที่จะได้รับทรัพย์สินนั้นมาครอบครองและเงื่อนไขอื่น ๆ ของการยกทรัพย์สินให้นั้นยังมีผลใช้บังคับต่อไป ทรัพย์สินดังกล่าวนั้นไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ตกทอดไปยังทายาท เมื่อเจ้าของทรัพย์สินถึงแก่ความตาย

- ทรัพย์สินที่ได้มาด้วยการซื้อขายโดยสุจริต คือ โดยการชำระราคาของทรัพย์สินด้วยเงินตราจากบุคคลที่ทรัพย์สินนั้นได้ตกทอดไปหรือทรัพย์สินที่ได้การครอบครองกลับคืนมา เนื่องจากการให้เช่าในระยะเวลาที่ผู้ตายนั้นมีชีวิตอยู่หรือเงินบำเหน็จรายปีที่กำหนดให้สำหรับระยะเวลาที่บุคคลนั้นมีชีวิตอยู่ ถ้าการซื้อขาย ให้เช่า หรือให้นั้นได้กระทำโดยมีการชำระมูลค่าให้กับผู้ขาย หรือผู้ให้เพื่อการใช้หรือผลประโยชน์เฉพาะตัวหรือในกรณีเช่า เพื่อให้บุคคลอื่นได้ใช้หรือได้รับผลประโยชน์ โดยที่ผู้ให้มีฐานะเป็นเพียงผู้ดูแลผลประโยชน์ (Trustee)

- เงินบำเหน็จประจำปี จำนวนเล็กน้อยไม่เกิน 200 เหรียญ ที่ได้จากการที่ผู้ตายได้ซื้อหลักทรัพย์หรือจัดให้โดยลำพัง หรือร่วมกับบุคคลอื่น หรือตามข้อตกลงกับบุคคลอื่นตลอดเวลาที่บุคคลหนึ่งบุคคลใดยังมีชีวิตอยู่ หรือที่จะเกิดขึ้นหลังจากที่ผู้ให้ได้ถึงแก่กรรมไปแล้ว อย่างไรก็ดีถ้าหากมีการให้บำเหน็จดังกล่าวหลายครั้ง เงินบำเหน็จประจำปีจำนวนแรกที่ให้เท่านั้นที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก

- เงินบำเหน็จตามกฎหมายเงินบำนาญ หรือเงินช่วยเหลือค่าใช้จ่ายประจำปี ที่รัฐบาลจ่ายให้กับภริยาหรือทายาทของผู้ตายที่เป็นข้าราชการ แม้ว่าผู้ตายจะได้จ่ายเงินสมทบส่วนหนึ่งระหว่างมีชีวิตอยู่เพื่อให้ครอบครัวได้รับเงินบำนาญหรือเงินช่วยเหลือค่าใช้จ่ายประจำปีก็ตาม

- ทรัพย์สินอันมีค่าของชาติหรือทางวิทยาศาสตร์ที่มอบให้เพื่อสาธารณประโยชน์ กรรมการภาษีมรดก (Commissioner) อาจจะยกเว้นภาษีมรดกสำหรับวรรณกรรม สิ่งพิมพ์ต้นฉบับ ศิลปกรรม หรือผลงานทางวิทยาศาสตร์ ถ้ากรรมาธิการมีความเห็นว่าทรัพย์สินเหล่านั้น

เป็นของอันมีค่าของชาติ หรือมีประโยชน์ทางวิทยาศาสตร์ ศิลปศาสตร์ หรือประวัติศาสตร์ และเจ้าของทรัพย์สินเหล่านี้ได้ยกให้เป็นของประเทศ มหาวิทยาลัยหรือองค์การเทศบาล ในกรณีนี้ห้ามมิให้รวมมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวในการคำนวณภาษีมรดก

- ทรัพย์สินที่ตกคืนมาเป็นของผู้ยกให้ เช่นในกรณีที่บุคคลหนึ่งได้ยกทรัพย์สินให้ตนเองเพื่อใช้เพียงชั่วชีวิตของตน และหลังจากที่ตายไปแล้วทรัพย์สินนั้นตกทอดไปยังผู้อื่นเป็นลำดับต่อไป โดยมีเงื่อนไขว่ากรรมสิทธิ์ทั้งปวงในทรัพย์สินนั้นจะย้อนกลับไปยังผู้ให้ หากผู้ที่จะได้รับสิทธิตามลำดับต่อไปนั้นถึงแก่ตายก่อนผู้ให้ ในกรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าทรัพย์สินนั้นได้ตกทอดไปยังผู้ให้ ถึงแม้ว่าผู้ให้นั้นจะได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์เด็ดขาดในการที่จะจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินนั้น

- ทรัพย์สินที่ได้ยกให้คู่สมรสซึ่งได้เคยเสียภาษีมรดกมาแล้วครั้งหนึ่ง เมื่อคู่สมรสฝ่ายหนึ่งถึงแก่กรรม ห้ามมิให้เรียกเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินนั้นอีกเมื่อคู่สมรสที่เหลืออยู่ถึงแก่กรรม เว้นแต่คู่สมรสคนสุดท้ายในขณะที่ตายหรือในระหว่างการยกทรัพย์สินให้นั้นมีอำนาจที่จะจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินนั้น

(4) มูลค่าของผลประโยชน์สิ้นสุดเมื่อเจ้าของตาย

- ถ้าผลประโยชน์นั้นคือรายได้ทั้งหมดของทรัพย์สินนั้น มูลค่าของผลประโยชน์คือราคาหลักของทรัพย์สินนั้น

- ถ้าผลประโยชน์นั้น คือ ส่วนหนึ่งของรายได้จากทรัพย์สิน มูลค่าของผลประโยชน์คือราคาหลักของผลประโยชน์ส่วนที่ได้รับ

(5) รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้

- รายจ่ายสำหรับค่าทำศพในจำนวนที่เห็นสมควรแต่ต้องไม่เกิน 1,000 เหรียญ หรือร้อยละ 5 ของราคาประเมินของทรัพย์สินในกองมรดกนั้น

- หนี้สิน

- ภาระติดพันต่าง ๆ

นอกจากนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะหักรายจ่ายบางรายการไม่ได้

(ก) หนี้สินที่ผู้ตายได้ทำขึ้น หรือภาระติดพันต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจำหน่ายทรัพย์สิน เว้นแต่หนี้สินหรือภาระติดพันนั้นจะเกิดขึ้นจากการกระทำโดยสุจริตซึ่งได้มีการชำระด้วยเงินตราหรือตามมูลค่าของเงินตราแล้วทั้งหมด เพื่อการใช้ของผู้ตายหรือประโยชน์ที่ผู้ตายที่ได้รับและหักจากผลประโยชน์เฉพาะส่วนตัวผู้ตายเท่านั้น

(ข) หนี้สินอันพึงเรียกชำระได้จากทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น เว้นแต่จะเป็นหนี้สินที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้

(ค) หนี้สิน หรือภาระผูกพันทรัพย์สินต่าง ๆ ของกองมรดกนั้นเกินกว่า 1 ราย

(ง) หนี้สิน หรือรายจ่ายสำหรับค่าทำศพที่จะต้องชำระให้กับบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศ เว้นแต่กรณีที่มีสัญญาให้ชำระในประเทศสิงคโปร์ หรือให้เรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศสิงคโปร์ เว้นแต่จะเป็นการหักจากทรัพย์สินของผู้ตายที่ตั้งอยู่ภายนอกประเทศสิงคโปร์ ซึ่งจะต้องเสียภาษีมรดก ทั้งนี้จะไม่มีการชดใช้ภาษีมรดกคืน ยกเว้นเฉพาะในกรณีที่สามารถพิสูจน์เป็นที่พอใจของกรรมการภาษีมรดกว่าทรัพย์สินของกองมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศที่เจ้าหนี้มีภูมิลำเนานั้นไม่เพียงพอสำหรับค่าทำศพ

(6) ราคารวมและมูลค่าของทรัพย์สิน

- ในการคำนวณภาษีมรดก ให้เอาทรัพย์สินของกองมรดกอันพึงเสียภาษีมรดกมารวมกันและให้เสียภาษีมรดกตามอัตราที่กำหนดจากราคาหลักของทรัพย์สิน

- ทรัพย์สินที่ตกทอดไปยังทายาทโดยที่ผู้ตายไม่เคยได้รับผลประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นเลยให้แยกเอาไว้ต่างหากโดยไม่นำมารวมกับทรัพย์สินอื่นและให้เก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินนั้นตามอัตราที่กำหนดโดยคิดจากราคาหลัก

- ทรัพย์สินที่ตกทอดไปยังทายาทเมื่อเจ้าของมรดกถึงแก่กรรมจะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกเกินกว่าหนึ่งครั้งไม่ได้และการเรียกเก็บภาษีมรดกจะทำเกินกว่าหนึ่งครั้งสำหรับการตายครั้งเดียวกันไม่ได้เช่นเดียวกัน

(7) ผลประโยชน์ที่ยังมิได้รับ

ในกรณีที่กองมรดกมีผลประโยชน์ที่ผู้ตายยังมิได้รับรวมอยู่ด้วยให้เรียกเก็บภาษีมรดกจากผลประโยชน์นั้นด้วย โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกเลือกว่าจะเสียภาษีมรดกพร้อมกับทรัพย์สินอื่นหรือว่าจะเสียภาษีมรดกตอนที่ได้มาซึ่งผลประโยชน์นั้น ถ้าเป็นกรณีหลัง

- การคำนวณหาอัตราภาษีมรดกสำหรับทรัพย์สินอื่นให้เอามูลค่าของประโยชน์ในวันที่เจ้าของมรดกตายมาคำนวณกับทรัพย์สินอื่น

- ภาษีมรดกที่จะเรียกเก็บจากผลประโยชน์นั้น ให้เอามูลค่าของผลประโยชน์ในวันที่ได้รับรวมกับมูลค่าของกองมรดกที่ได้คำนวณเอาไว้ก่อนแล้ว

(8) อัตราภาษี

สิงคโปร์ใช้อัตราภาษีมรดกเพียง 2 อัตรา คือ

- กองมรดก 0 – 12,000,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ อัตราภาษี ร้อยละ 5
- กองมรดก 12,000,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ขึ้นไป อัตราภาษี ร้อยละ 10

(9) การบริหารการจัดเก็บ

- การเรียกเก็บและการชำระภาษี ศาลจะออกหนังสือให้จัดการตามพินัยกรรมไม่ได้ (probate) จนกว่ากรรมการภาษีมรดก จะมีหนังสือรับรองต่อศาลว่าได้มีการยื่นรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดกแล้ว และได้ชำระภาษีมรดกที่พึงเสียตามกฎหมายแล้ว หรือมิฉะนั้นการชำระภาษีมรดกได้รับการผ่อนผันพร้อมกับระบุจำนวนภาษีมรดกที่กรรมการภาษีมรดกได้ประเมินเอาไว้ด้วย

นอกจากนี้ ให้แนบบัญชีทรัพย์สินของกองมรดกทั้งหมดที่ได้เสียภาษีมรดกแล้ว หรือหนังสือซึ่งมีลายมือชื่อของกรรมการภาษีมรดกรับรองว่าได้ขยายเวลาการชำระภาษีมรดกหรือได้อนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีมรดกเป็นงวด และในบัญชีดังกล่าวต้องแสดงทรัพย์สินทั้งหมดของกองมรดกที่ตกทอดไปยังทายาท ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะต้องเสียภาษีมรดกหรือไม่ก็ตาม

ทั้งนี้ ผู้จัดการมรดกจะต้องยื่นรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดกตามแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่รัฐมนตรีกำหนด ภายใน 6 เดือน นับจากวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย โดยระบุรายละเอียดของทรัพย์สิน รวมทั้งมูลค่าของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก พร้อมแนบสำเนาพินัยกรรมที่ได้มีการรับรองแล้ว

ในกรณีที่ผู้ตายมีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกับธุรกิจในประเทศ ไม่ว่าในฐานะหุ้นส่วนหรือเป็นสมาชิกในครอบครัวที่เป็นเจ้าของหรือที่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องในธุรกิจให้หุ้นส่วน ผู้จัดการตัวแทน ทนายหรือบุคคลอื่นที่ทำหน้าที่ผู้จัดการในขณะนั้น แจ้งประเภทและขอบเขตของผลประโยชน์ของผู้ตายต่อกรรมการภาษีมรดก

บัญชีแนบท้ายรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดก จะต้องแสดงยอดเงินรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สินจนถึงวันที่เจ้าของมรดกถึงแก่ความตายด้วย

ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ตกทอดไปนั้นไม่อยู่ในความรับผิดชอบของผู้จัดการมรดกให้บุคคลที่รับผิดชอบยื่นบัญชีตามแบบที่รัฐมนตรีกำหนดต่อกรรมการภาษีมรดก ภายใน 6 เดือน นับจากวันถัดจากวันที่เจ้าของมรดกถึงแก่ความตาย โดยระบุรายละเอียดและมูลค่าของทรัพย์สินพร้อมทั้งรับรองความถูกต้องของรายการดังกล่าวด้วย ให้เป็นดุลยพินิจของกรรมการภาษีมรดกที่จะขยายเวลาการส่งบัญชีหรือแบบรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดกออกไปได้

โทษสำหรับความผิดฐานแจ้งข้อความซึ่งเป็นความเท็จนั้น ผู้ใดเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือบุคคลอื่นเพื่อที่จะให้ได้มาซึ่งการผ่อนผันการลดการรับเงินคืน หรือการชำระภาษีมรดกอันพึงเสียตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ จงใจแจ้งข้อความซึ่งเป็นความเท็จหรือให้รายละเอียดที่ไม่ตรงกับความจริง ในแบบที่ยื่นก็ดี ในรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดกก็ดี หรือในเอกสารอื่น

ใดที่เกี่ยวกับการเสียภาษีมรดกตามกฎหมายนี้ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ให้ผู้จัดการมรดกเสียภาษีมรดกสำหรับทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมีอำนาจจำหน่ายจ่ายโอนก่อนที่จะสิ้นชีวิต และอาจเสียภาษีมรดกสำหรับทรัพย์สินที่ตกทอดไปยังทายาทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของตน หรือทรัพย์สินที่มิได้อยู่ภายใต้การควบคุมของตนเมื่อผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมรดกได้ร้องขอให้จ่าย แต่ผู้จัดการมรดกไม่ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมรดก สำหรับส่วนที่เกิดจากสินทรัพย์ที่ตนได้รับฐานะเป็นผู้จัดการมรดก หรือที่อาจจะได้รับหากผู้จัดการมรดกมิได้ประมาทหรือละเลยในหน้าที่

ถ้าผู้จัดการมรดกคนใดไม่ประสงค์ที่จะปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้จัดการมรดกให้บุคคลนั้นทำหนังสือยื่นต่อกรรมการภาษีมรดก ขอรับการยกเว้นไม่เป็นผู้จัดการมรดกตามกฎหมายนี้ได้ เมื่อกรรมการภาษีมรดกได้พิจารณาแล้วเห็นว่าผู้ยื่นคำขอนั้นมิได้เข้าครอบครองหรือเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินในกองมรดก ให้กรรมการภาษีมรดกออกใบสำคัญยกเว้นตามคำขอ

ทั้งนี้ กรรมการภาษีมรดกอาจเพิกถอนใบสำคัญนั้นได้ ถ้าเห็นว่าใบสำคัญนั้นได้ออกให้เพราะการฉ้อโกง หรือไม่บอกกล่าวความจริง หรือบอกกล่าวรายละเอียดที่ไม่ตรงกับข้อเท็จจริง หรือหลังจากที่ได้ออกใบสำคัญแล้วผู้ได้รับใบสำคัญนั้นได้เข้าครอบครองหรือเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ตาย

ในการชำระภาษีมรดกนั้นอาจใช้สต๊อกหรือหุ้นกู้ที่รัฐบาลออกตามกฎหมาย โดยถือราคาตลาดของสต๊อกหรือหุ้นกู้ในวันชำระ

ภายใต้บังคับของกฎหมายนี้ ให้คิดดอกเบี้ยตามอัตราท้ายกฎหมายนี้สำหรับภาษีมรดกโดยนับตั้งแต่วันที่เจ้าของมรดกถึงแก่กรรมจนถึงวันที่ชำระภาษีมรดก และให้เรียกเก็บดอกเบี้ยเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของภาษีมรดก

กฎหมายมิได้กำหนดอายุความสำหรับการเรียกเก็บภาษีมรดก และไม่มีหลักกฎหมายใดที่จะจำกัดขอบเขตอำนาจของกรรมการมรดก ในการที่จะเรียกเก็บภาษีมรดกอันพึงชำระหรือที่ยังค้างชำระทั้งนี้ กฎหมายกำหนดให้เป็นดุลพินิจของรัฐมนตรีในการที่จะยกเลิกภาษีมรดกอันพึงเรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย ถ้าภาษีมรดกนั้นยังไม่ได้จ่ายเป็นเวลา 25 ปี นับจากวันที่เจ้าของมรดกถึงแก่กรรม

- ถ้าบุคคลใดได้วางเงินประกันการเสียภาษีมรดกกับกรรมการภาษีมรดกก่อนที่จะได้มีการส่งรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดก หรือก่อนที่จะส่งบัญชีแจ้งทรัพย์สิน ให้ระงับการ

คำนวณดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่วางเงินประกัน เว้นแต่ภาษีมรดกที่เกิดขึ้นก่อนวันวางเงินประกันจะสูงกว่าจำนวนเงินประกันนั้น

ในกรณีที่จะต้องเสียภาษีมรดก สำหรับผลประโยชน์ในอนาคตที่ผู้มีสิทธิเพิ่งจะได้มาครอบครองให้คิดดอกเบี้ยตามอัตราที่กฎหมายกำหนด นับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินที่เป็นประโยชน์ในอนาคตมาครอบครองจนถึงวันที่ชำระดอกเบี้ยนั้น

การชำระดอกเบี้ยไม่ถือเป็นการผ่อนผันความผิด ที่เกิดขึ้นตามกฎหมาย ซึ่งบุคคลที่ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมรดก ผู้ใดจงใจไม่ส่งรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดก หรือบัญชีทรัพย์สินภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้าของมรดกถึงแก่กรรม ต้องระวางโทษปรับสองเท่าของภาษีมรดกที่ต้องเสีย ถ้าบุคคลใดเข้าครอบครองหรือเข้าไปจัดการทรัพย์สินส่วนหนึ่งส่วนใดของผู้ตายไม่ว่าโดยวิธีใด ซึ่งทรัพย์สินนั้นจะต้องเสียภาษีมรดกหรือเข้าไปจัดการเกี่ยวกับรายได้ของทรัพย์สินโดยมิได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม หรือได้รับหนังสือสำคัญให้จัดการมรดกได้ภายใน 6 เดือน หลังจากที่เจ้าของมรดกถึงแก่กรรม หรือภายใน 2 เดือน นับแต่วันที่คดีเกี่ยวกับพินัยกรรมหรือหนังสือสำคัญให้จัดการมรดกได้สิ้นสุดลง หากการกระทำดังกล่าวมิได้สิ้นสุดลงภายให้ 4 เดือน นับจากวันที่เจ้าของมรดกถึงแก่กรรม บุคคลนั้นจะต้องเสียค่าปรับให้กับรัฐบาล1,000เหรียญ และจะต้องเสียภาษีมรดกเพิ่มเป็นสองเท่า

- อำนาจขยายระยะเวลาการชำระภาษี กรรมการภาษีมรดกอาจขยายระยะเวลาการชำระภาษีมรดกทั้งหมด หรือบางส่วนออกไปได้จนกว่าศาลจะออกหนังสือให้อำนาจจัดการมรดกได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) เมื่อได้มีการยื่นรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดก และรับรองการเสียมรดก

(ข) ถ้าการรีบขายทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระภาษีมรดก จะทำให้ราคาของทรัพย์สินนั้นลดลงไปมาก

(ค) ถ้าจะต้องขายสินทรัพย์ในกองมรดกเพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดก

(ง) ถ้าสินทรัพย์ของกองมรดกมีลักษณะเป็นหนี้ที่ยังต้องชำระหรือเงินที่บุคคลอื่นเก็บรักษาไว้ให้กองมรดก ซึ่งยังไม่สามารถจะเรียกเก็บได้จนกว่าจะได้มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดก

(จ) ในกรณีอื่น ๆ ที่กรรมการภาษีมรดกเห็นสมควรขยายเวลาการชำระภาษีมรดก

- บทกำหนดโทษ ผู้ใดก็ตามที่ไม่มาปรากฏตัวต่อหน้ากรรมการภาษีมรดกในวันและเวลาที่นัด โดยไม่มีเหตุผลหรือข้ออ้างอันสมควร หรือไม่ยอมตอบคำถามของกรรมการภาษีมรดก หรือไม่ยอมยื่นเอกสารหรือหลักฐานต้องระวางโทษปรับหนึ่งพันเหรียญ และให้กรรมการภาษีมรดกขออำนาจศาลในการบังคับให้บุคคลที่เกี่ยวข้องให้ความร่วมมือกับกรรมการภาษีมรดก

2.4 ประเทศฝรั่งเศส

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส เป็นการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก กล่าวคือมีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินส่วนที่เป็นมรดกตกทอดแก่ผู้เป็นทายาท และมีลักษณะเป็นการนำภาษีการให้มาใช้ควบคู่กัน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สินระหว่างมีชีวิตอยู่ การคำนวณภาษีจะเน้นที่ค่ามรดกสุทธิ

หลักเกณฑ์ทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมรดกมีสาระสำคัญพอสรุปได้ ดังนี้[12]

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส กล่าวคือ ทรัพย์สินของผู้ตายชนิดใดหรือประเภทใดจะต้องถูกนำมารวมเป็นกองมรดกนั้นให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส รวมทั้งนำเอาข้อสันนิษฐานในเรื่องสิทธิครอบครอง ซึ่งกฎหมายสันนิษฐานว่าในกรณีของอสังหาริมทรัพย์ผู้ใดครอบครองถือเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์นั้นหรือข้อสันนิษฐานทางด้านการเงิน การบัญชีและภาษี ซึ่งกฎหมายสันนิษฐานว่าภายใน 1 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกจะตายกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์ถือเป็นของเจ้ามรดกมาใช้กับการจัดเก็บภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกในฝรั่งเศสนั้นจัดเก็บโดยไม่คำนึงถึงภูมิลำเนาของทายาทหรือผู้รับพินัยกรรม แต่คำนึงถึงภูมิลำเนาของผู้ตายหรือเจ้ามรดก ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

กล่าวโดยสรุปคือทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีในประเทศฝรั่งเศส คือ

- ทรัพย์สินทุกประเภทที่อยู่ภายในประเทศฝรั่งเศส (ในกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่นอกประเทศฝรั่งเศส)

- ทรัพย์สินทุกประเภทที่อยู่ภายในและภายนอกประเทศ (ในกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส)

อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจมีข้อยกเว้นหากมีอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมรดก

(2) ข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีมรดก (มาตรา 795)

- ค่าสินไหมทดแทนที่ได้มาจากสัญญาประกันชีวิต

---

[12] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น. 192-196.

- ทรัพย์สินท้องถิ่นที่ให้เช่าอันมีกำหนดระยะและส่วนแบ่งของที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ได้รับยกเว้นในอัตรา 3 ใน 4 ส่วนของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับมาจากการให้ในคราวแรก)

- ทรัพย์สินประเภทป่าไม้ (ได้รับยกเว้นเพียงบางส่วนในอัตรา 3 ใน 4 ของมูลค่าทรัพย์สิน)

- บำนาญที่จ่ายให้แก่คู่สมรส หรือจ่ายให้แก่บิดามารดา และผู้สืบสายโลหิต

- ศิลปวัตถุ หนังสือที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ที่มอบให้แก่ทางราชการ

- เงินบริจาคที่มอบให้แก่ทางราชการ องค์การปกครองท้องถิ่นรวมทั้งสถาบันศึกษา ฯลฯ

(3) การตีราคาทรัพย์สิน

กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้ประเมินราคาทรัพย์สินเองภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่ภาษี ในการตีราคาประเมินทรัพย์สินให้ถือมูลค่าของทรัพย์สินในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเป็นหลัก โดยให้ตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด ส่วนการประเมินราคาทรัพย์สินจะพิจารณาจากใบแสดงรายการเสียภาษีของผู้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินเป็นสำคัญ กล่าวคือ

- ในกรณีทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มีการขายทอดตลาดภายในระยะเวลา 2 ปี หรือก่อนระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ดังนี้ให้ราคาทรัพย์สินเป็นไปตามราคาขายทอดตลาด (มาตรา 761)

- ในกรณีทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ วิธีการคิดคำนวณมูลค่าทรัพย์สินย่อมแตกต่างกันตามสภาพของทรัพย์สิน เช่น ถ้าเป็นเครื่องประดับหรือวัตถุโบราณ วัตถุเก็บสะสมที่มีมูลค่าราคาแพงมักจะมีการประกันภัยทรัพย์สินดังกล่าว ดังนั้น มูลค่าราคาประเมินของทรัพย์สินประเภทนี้จึงย่อมมีราคาต่ำกว่ามูลค่าราคาที่บริษัทประกันภัยได้ตีราคาไว้ก่อนหน้านั้น และในกรณีที่เป็นบ้าน การตีราคาทรัพย์สินที่เป็นเครื่องเรือนย่อมตีราคามูลค่าไม่ต่ำกว่า 5 % ของมูลค่าสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ

(4) การหักลดหย่อน

เป็นไปตามลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติหรือลำดับชั้นญาติของผู้โอนเป็นสำคัญ ดังนี้

(ก) กรณีโอนทรัพย์สินให้แก่คู่สมรส บิดามารดา บุตร ที่ยังมีชีวิตอยู่ อัตราค่าลดหย่อนเป็นจำนวนเงิน 275,000 ฟรังค์[13] (มาตรา 779)

---

[13] ในอดีตประเทศฝรั่งเศสใช้สกุลเงิน “ฟรังค์” แต่ปัจจุบันเปลี่ยนเป็นสกุลเงิน “(Euro)”

(ข) กรณีคู่สมรส บิดามารดา บุตร ที่ยังมีชีวิตอยู่แต่มีความพิการทางร่างกายหรือจิตใจ อัตราค่าลดหย่อนเพิ่มเป็นจำนวนเงิน 300,000 ฟรังค์ (มาตรา 779-11)

(ค) กรณีโอนทรัพย์สินให้แก่พี่น้อง ที่มีอายุกว่า 50 ปีในขณะที่ได้รับมรดกหรือเป็นผู้พิการทางร่างกายหรือจิตใจไม่สามารถเลี้ยงตนเองได้และอาศัยอยู่กับเจ้ามรดกตลอดระยะเวลา 5 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย อัตราค่าลดหย่อนเป็นจำนวนเงิน 100,000 ฟรังค์ (มาตรา 788-1)

(5) อัตราค่าภาษี

เป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าซึ่งใช้แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับประโยชน์ และยังขึ้นอยู่กับปริมาณของค่ามรดกสุทธิที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับด้วย แต่หากเป็นกรณีที่ผู้รับประโยชน์เป็นบุคคลภายนอก กฎหมายกำหนดให้นำอัตราคงที่มาใช้บังคับ อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีดังกล่าวใช้คิดคำนวณกับส่วนแบ่งมรดกเท่านั้น

(ก) กรณีคู่สมรสเป็นผู้รับประโยชน์ อัตราภาษีจะเป็นดังต่อไปนี้

ส่วนแบ่ง	อัตราภาษี %
0 - 50,000	5
50,000 - 100,000	10
100,000 - 200,000	15
200,000 - 3,400,000	20
3,400,000 - 5,600,000	30
5,600,000 -11,200,000	35
1,200,001 ขึ้นไป	40

(ข) กรณีบุตร บิดามารดาเป็นผู้รับประโยชน์ อัตราภาษีจะเป็นดังนี้

ส่วนแบ่ง	อัตราภาษี%
0 - 50,000	5
50,000 - 75,000	10
75,000 - 100,000	15
100,000 - 3,400,000	20
3,400,000 - 5,600,000	30
5,600,000 -11,200,000	35
11,200,001 ขึ้นไป	40

(ค) กรณีพี่น้อง องค์การของรัฐบาล หรือองค์การสาธารณประโยชน์เป็นผู้รับประโยชน์อัตราภาษีจะเป็นดังนี้

ส่วนแบ่ง	อัตราภาษี%
0 - 150,000	35
150,000 ขึ้นไป	45

(ง) กรณีเป็นญาติไม่เกินชั้นที่ 4 เป็นผู้รับประโยชน์ให้ใช้อัตราคงที่ 55%

(จ) กรณีเป็นญาติชั้นที่ 4 ขึ้นไปหรือบุคคลภายนอกอื่น ๆ เป็นผู้รับประโยชน์ ให้ใช้อัตราคงที่ 60%

(6) การหักส่วนลด

ผู้เสียภาษีสามารถขอหักส่วนลดจากมูลค่าทรัพย์สุทธิ ตามลำดับความสัมพันธ์ของเครือญาติได้ดังนี้

- กรณีผู้รับประโยชน์เป็นคู่สมรส บุตร บิดา มารดา อัตราส่วนลดเท่ากับ 4,000 ฟรังค์
- กรณีผู้รับประโยชน์มีบุตรอยู่ในอุปการะตั้งแต่ 3 คนขึ้นไปและยังมีชีวิตอยู่ในวันที่ได้รับทรัพย์สิน สามารถหักส่วนลดได้ในอัตรา 100% แต่ต้องไม่เกิน 2,000 ฟรังค์

(7) การยื่นแบบรายการเสียภาษีและการชำระภาษี

ผู้รับประโยชน์ที่ได้รับส่วนแบ่งมรดกเป็นจำนวนขั้นต่ำตามที่กำหนด เป็นผู้เสียภาษีตามกฎหมาย มีหน้าที่ต้องยื่นแสดงรายการเสียภาษีอันประกอบด้วย รายละเอียดทรัพย์สินทั้งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่ถ้าเจ้ามรดกถึงแก่ความตายระหว่างอยู่ในต่างประเทศ ผู้เสียภาษีต้องยื่นแสดงรายการเสียภาษีในระยะเวลา 12 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย (มาตรา 641 และ 800) ในการชำระภาษีโดยหลักแล้วผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีทั้งหมดทั้งจำนวนภายในวันที่ทำการยื่นแสดงรายการเสียภาษี (มาตรา 1709) ถ้าชำระภาษีล่าช้าต้องเสียค่าปรับในอัตรา 0.75% ต่อเดือน หลักดังกล่าวนี้มีข้อยกเว้นในกรณีที่ผู้รับประโยชน์เป็นคู่สมรส บุตร บิดา มารดา โดยสามารถนำหลักทรัพย์มาค้ำประกันการชำระหนี้ภาษีได้และอาจขอแบ่งการชำระภาษีออกเป็นส่วน ๆ โดยต้องชำระให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 5 ปี