

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก เงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และเงินได้จากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้น เป็นการขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) ทั้งนี้เพราะการที่ทายาทหรือผู้รับโอนมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นย่อมเป็นการแสดงถึงฐานะที่ดีขึ้นของบุคคล และความสามารถในการรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นด้วย ดังนั้น การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ทายาทหรือผู้รับโอนจึงขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี

นอกจากนี้ยังเป็นการขัดต่อหลักผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐด้วย (The Benefit Principle) เพราะการที่เจ้ามรดกหรือผู้โอนสามารถโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นได้แสดงว่าทรัพย์สินนั้นต้องเกิดจากการพึ่งพาทรัพยากรในสังคมตั้งแต่ในอดีตจนกระทั่งปัจจุบัน และรัฐได้คุ้มครองสิทธิให้ทายาทหรือผู้รับโอนมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นตามเจตนาของเจ้ามรดกหรือผู้ให้ และเมื่อทายาทหรือผู้รับโอนมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ย่อมเป็นผู้ที่มีโอกาสได้รับหรือใช้ประโยชน์จากบริการของรัฐมากขึ้นจากเดิม เช่น ทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์ก็ต้องพึ่งบริการในการจดทะเบียนรับโอนอสังหาริมทรัพย์จากรัฐ หรือการที่รัฐต้องให้การดูแลรักษาความปลอดภัยในทรัพย์สินของทายาทหรือผู้รับโอนนั้น

หากไม่มีการยกเว้นภาษีไว้ตามมาตรา 42 (10) เงินได้ดังกล่าวจะต้องนำมารวมเข้าในฐานภาษีเงินได้ตามปกติและจะต้องเสียภาษีตามความสามารถหรือตามสัดส่วนของเงินได้ ในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับกลุ่มบุคคลที่มีเงินได้จากแรงงาน (Labor Income) และกลุ่มผู้มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ซึ่งเป็นเงินได้ที่ต้องแบกรับภาระภาษีตามประมวลรัษฎากร และด้วยเหตุนี้การยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ต่างประเภทกัน และการยกเว้นโดยไม่จำกัดจำนวนหรือการยกเว้นอย่างสิ้นเชิงนั้นทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรม สร้างความเหลื่อมล้ำในสังคมมากยิ่งขึ้น

การที่รัฐยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี โดยพยายามทำให้ดูเหมือนหนึ่งว่าทรัพย์สินที่ได้มานั้นเป็นเงินได้ที่

ได้รับจากการรับมรดก จากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งแท้ที่จริงแล้วเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทยนั้นนับว่าเป็นปัญหาสำคัญยิ่ง เพราะทำให้รัฐขาดรายได้ที่จะนำมาพัฒนาประเทศชาติให้เจริญทัดเทียมกับนานาประเทศ โดยเฉพาะบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยมีเงินจ้างนักกฎหมายภาษีอากรมาวางแผนการเสียภาษีย่อมได้เปรียบกว่าบุคคลอื่น

อย่างไรก็ตามการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) นั้น มีข้อดีที่ควรพิจารณาด้วย เนื่องจากมาตรการดังกล่าวเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระของรัฐในการดูแลให้ความช่วยเหลือแก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อยหรือช่วยเหลือตนเองไม่ได้บางกลุ่ม หรือเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนอนุรักษ์และสืบทอดวัฒนธรรมบางอย่างที่คงไว้ยาวนาน ๆ โดยถือเป็นสวัสดิการที่รัฐให้แก่ประชาชน ตามหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept) อย่างไรก็ตาม เห็นว่ารัฐควรคำนึงด้วยว่าข้อยกเว้นดังกล่าวจะทำให้ เงินได้นั้นไม่ถูกนำมารวมคำนวณภาษีอย่างถาวรและไม่จำกัดจำนวนด้วย ซึ่งโดยหลักทฤษฎีแล้วข้อยกเว้นแต่ละอย่างจะต้องนำมาใช้อย่างเคร่งครัดและในแนวแคบที่สุด มิฉะนั้นแล้วจะนำมาซึ่งปัญหาดังที่กล่าวโดยละเอียดแล้วในบทที่ 4

2. ข้อเสนอแนะ

การจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น จะทำให้สอดคล้องหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) เนื่องจากการที่ทายาทและผู้รับโอน มีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเป็นการแสดงถึงฐานะที่ดีขึ้น และความสามารถในการรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นด้วย นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐด้วย (The Benefit Principle) เพราะรัฐเป็นผู้คุ้มครองสิทธิให้ทายาทหรือผู้รับโอนได้รับมรดกหรือทรัพย์สินตามเจตนาของเจ้ามรดกหรือผู้ให้ และรัฐเป็นผู้ให้บริการด้านความปลอดภัยในทรัพย์สินที่รับโอนนั้น

หากมีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จะทำให้ทายาทหรือผู้รับโอนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามความสามารถ เช่นเดียวกับกลุ่มบุคคลที่มีเงินได้จากแรงงาน

(Labor Income) และกลุ่มผู้มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ซึ่งเป็นเงินได้ที่ต้องแบกรับภาระภาษีตามประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี

เมื่อระบบการจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักความสามารถ หลักประโยชน์ที่ได้รับ และมีความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีทุกคนแล้วจะทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจลง และถือเป็นหน้าที่ของรัฐในฐานะผู้ปกครองประเทศที่ต้องดำเนินการให้เกิดการกระจายรายได้และความมั่งคั่งที่เป็นธรรม ทั้งนี้เพราะตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 มาตรา 84 รัฐจะต้อง “ดำเนินการให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม” ซึ่งภาษีอากรอาจเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งซึ่งรัฐอาจใช้เพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายในด้านการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม

โดยมีข้อเสนอแนะเพื่อเป็นทางเลือกไว้ 2 แนวทาง ดังต่อไปนี้

2.1 เสนอให้ปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10)

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ไว้ 3 กรณี การเสนอให้มีปรับปรุงแก้ไขกฎหมายดังกล่าว อาจจำแนกตามลักษณะของเงินได้ ดังนี้

2.1.1 กรณีเงินได้จากการรับมรดกตามประมวลรัษฎากร

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) จะต้องกำหนดขอบเขตหรือจำนวนของเงินได้ที่จะได้รับการยกเว้นภาษี โดยนำส่วนที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากรและใช้อัตราภาษีก้าวหน้าเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ในปีภาษีที่ได้รับมรดก โดยกฎหมายไม่ควรให้มีการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการรับมรดก เพราะลักษณะของเงินได้ประเภทนี้เป็นการได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทน มีพักต้องลงทุนลงแรง และเสมือนเป็นลาภลอยของผู้มีเงินได้ ดังจะเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (4) ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ กฎหมายก็ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ เลย

การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ทายาทที่ได้รับมรดกนั้น อาจกำหนดว่าหากในปีภาษีนั้นทายาทได้รับมรดกเกินกว่า 2,000,000 บาท ให้นำส่วนที่เกินมาคำนวณภาษีเงินได้ เหตุที่ควรกำหนดเพดานสำหรับเงินได้ประเภทนี้ไว้สูงเนื่องจากเงินได้ประเภทนี้มักถูกเก็บภาษีในรูปแบบภาษีทรัพย์สินหรือภาษีอื่น ๆ ในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ไปครั้งหนึ่งแล้ว และเหตุผลที่ต้องให้มี

การจัดเก็บภาษีในส่วนที่เกินเนื่องจากการช่วยลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน และถือว่าจำนวนเงินที่ยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีนั้นเป็นการสร้างความมั่งคั่งให้แก่ผู้รับมรดกในระดับหนึ่งแล้ว¹

อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับทายาทนั้นควรพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับทายาทด้วย เพราะเมื่อพิจารณาถึงสภาพความเป็นจริงโดยทั่วไปแล้ว บุคคลที่มีความสนิทกับเจ้ามรดก เช่น บิดามารดา สามีนี้อภริยา และบุตร บุคคลดังกล่าวย่อมมีความเกี่ยวข้องกับเจ้ามรดกและทรัพย์สินมรดกนั้นอาจจะได้มาจากการร่วมกันประกอบอาชีพ หรือเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูกัน ดังนั้น จึงควรให้ญาติสนิทของเจ้ามรดกหรือทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกมากกว่าบุคคลภายนอก (กรณีเป็นผู้รับพินัยกรรม) หรืออาจกำหนดให้ทายาทโดยธรรมมีสิทธิหักลดหย่อนได้ด้วย โดยอาจจะกำหนดให้ทายาทโดยธรรมมีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้ 1,000,000 บาท แต่สำหรับบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้รับพินัยกรรมจะไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนดังกล่าว

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับมรดกโดยนำส่วนที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากรและใช้อัตราภาษีก้าวหน้าเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ในปีภาษีที่ได้รับมรดกนั้น เป็นการเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกจากฐานภาษีเงินได้ กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บโดยใช้ประมวลรัษฎากรเป็นกลไกในการจัดเก็บภาษี ซึ่งไม่จำเป็นต้องมีภาษีหลายประเภท อย่างไรก็ตาม เนื่องจากลักษณะของเงินได้จากการรับมรดกจะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนและเสมือนเป็นลาภลอยของทายาท การรวมเงินได้จากการรับมรดกเข้ากับฐานเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มีอาจสร้างความเป็นธรรมทางภาษีได้อย่างแท้จริง เพราะภาระภาษีเงินได้จากการรับมรดกควรจะหนักกว่าเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากร และอาจมีปัญหาความยุ่งยากในการประเมินและวิธีการจัดเก็บ ดังนั้นในบางประเทศจึงต้องใช้วิธีการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการเฉพาะ โดยพิจารณาได้จากข้อเสนอแนะในบทที่ 5 นี้ ข้อ 2.2 ซึ่งเป็นอีกทางเลือกหนึ่งในการจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดก

¹ กรณีนี้ อนันต์ ยอดเพชร เคยเสนอไว้ในวิทยานิพนธ์เรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก 2,000,000 บาท

นอกจากนี้ยังมีผู้ที่กล่าวถึงปัญหาของการรวมเงินได้จากการรับมรดกเข้ากับฐานเงินได้ตามประมวลรัษฎากรไว้ 4 ประเด็น² คือ

(1) เนื่องจากการรับมรดกเป็นแหล่งรายได้ที่ไม่แน่นอน ต่างกับเงินได้ประจำปีซึ่งจะได้รับสม่ำเสมอทุกปี ซึ่งในชีวิตคนเรานั้น (ถ้าโชคดี) ก็คงจะได้รับเงินได้ประเภทมรดกเพียงครั้งเดียวเท่านั้น ดังนั้นในเมื่อลักษณะของการได้รับเงินแตกต่างกันเช่นนี้ ก็ควรจะเก็บภาษีแยกกัน

(2) ปกติของมรดกที่ได้รับกันแต่ครั้งมักจะมีจำนวนสูงมาก ถ้าต้องนำมารวมกับเงินได้อื่น ๆ เพื่อเสียภาษีเงินได้ประจำปี ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าสูงมาก ภาระภาษีจะสูงมากจนแทบจะเหมือนการวิภทษ์สิน

(3) ถ้ามีการเก็บรวมกันครั้งเดียวแล้ว ผู้เสียภาษีก็คงจะพยายามหลีกเลี่ยงภาระภาษีสูงได้ไม่ยากนัก เป็นต้นว่า โดยการพยายามโอนมรดกไปให้แก่ทายาทรุ่นหลัง กล่าวคือ แทนที่จะทำพินัยกรรมโดยวิภทษ์สินให้ลูกทั้งหมด ก็พยายามโอนวิภทษ์สินในลูกส่วนหนึ่ง นอกนั้นก็โอนไปให้แก่หลานเหลนต่อไปด้วย

(4) เนื่องจากวิภทษ์สินที่เป็นของมรดกส่วนหนึ่งได้เสียภาษีเงินได้มาครั้งหนึ่งแล้ว ถ้าจะต้องเสียภาษีทำนองเดียวกับเงินได้อีกครั้งหนึ่งก็จะทำให้ภาระภาษีหนักมาก สมควรจะเก็บเป็นภาษีพิเศษขึ้น มีการลดหย่อนต่าง ๆ ที่แตกต่างกันไป"

2.1.2 กรณีเงินได้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้น กฎหมายคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับและผู้ให้ด้วย โดยผู้ให้มีหน้าที่จำต้องประพฤติต่อผู้รับตามที่วิญญูชนทั่วไปพึงกระทำ อย่างไรก็ตามการได้รับวิภทษ์สินจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้นเป็นการแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับโอนอยู่แล้ว ดังนั้น การยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้กฎหมายควรกำหนดขอบเขตหรือนิยามให้ชัดเจนว่าการให้เพื่อการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยามีลักษณะอย่างไร มีความหมายครอบคลุมเพียงใด และประการสำคัญคือจะต้องจำกัดจำนวนวิภทษ์สินสุทธิขั้นต่ำไว้ด้วย โดยจัดเก็บภาษีจากส่วนที่เกินกว่าที่กำหนด กล่าวคือ เป็นการยกเว้นให้บางส่วนเช่นเดียวกับเงินได้จากการรับมรดก

² อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง), (กรุงเทพมหานคร:บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2548), น.181.

การกำหนดจำนวนทรัพย์สินสุทธิขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา เพื่อให้สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ทันต่อสถานการณ์ทางด้านเศรษฐกิจของประเทศ และเพื่อความคล่องตัวของรัฐในการออกนโยบายทางภาษี ขอบเขตหรือจำนวนของเงินได้ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีนั้น ควรแปรผันไปทำนองเดียวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เช่น ปัจจุบันตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470 พ.ศ. 2551 ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้สุทธิ ส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก สำหรับเงินได้ที่ได้รับในปี 2551 เป็นต้นไป ซึ่งเป็นการยกเว้นให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน โดยกฎหมายไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะมาจากการลงทุนลงแรงหรือไม่ ดังนั้นควรยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และอาจรวมถึงเงินได้เนื่องจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี³ ทั้งสองกรณีเท่ากับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย คือ 150,000 บาท แต่หากในปีภาษีใดกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้สุทธิ ส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาทแรก รัฐก็ควรกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และเงินได้เนื่องจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งสองกรณีเท่ากับ 200,000 บาทด้วย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีกับผู้มีเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากร และเพื่อขจัดความเดือดร้อนของผู้รับโอนที่มีฐานะปานกลางหรือยากจน

2.1.3 กรณีเงินได้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

การได้รับทรัพย์สินกรณีนี้กฎหมายไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับและผู้ให้ และเป็นการยกเว้นโดยไม่จำกัดจำนวน แต่จะต้องได้รับเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เช่น เนื่องในพิธีสมรส วันคล้ายวันเกิด วันขึ้นปีใหม่ ฯลฯ เป็นต้น อย่างไรก็ตามงานพิธีแต่ละอย่างอาจต้องมีการจัดเลี้ยงญาติ และแขกที่มาร่วมงาน โดยผู้จัดงาน (ผู้รับโอนทรัพย์สิน) ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดงานนั้น และบางครั้งต้องตอบแทนแก่ผู้ให้นิยามที่ผู้ให้ได้จัดงานพิธีขึ้นบ้าง ซึ่งเป็นความรู้สึกอันเป็นธรรมดาของมนุษย์ปุถุชนโดยทั่วไป นอกจากนี้ในปีภาษีหนึ่ง ๆ อาจมีหลายพิธีและหลายประเพณี จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดจำนวนทรัพย์สินสุทธิขั้นต่ำให้ชัดเจน ซึ่งกล่าวแล้วใน ข้อ 2.1.2 ว่าการกำหนดจำนวนทรัพย์สินสุทธิขั้นต่ำควรแปรผันไปทำนองเดียวกับพระราชกฤษฎีกาที่กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม

³ โดยจะได้กล่าวถึงการยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ในข้อ 2.1.3

ทางภาษีกับผู้ที่มีเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากร และเพื่อขจัดความเดือดร้อนของผู้รับโอนที่มีฐานะปานกลางหรือยากจน

โดยจะต้องนำส่วนที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากรและใช้อัตราภาษีก้าวหน้าเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับโอนทรัพย์สินนั้น

อย่างไรก็ตาม โดยสรุปแล้วเห็นว่าการรวมเงินได้จากการรับมรดก เงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และเงินได้เนื่องจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เข้ากับฐานเงินได้ตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้รับภาระภาษีอย่างเดียวกับเงินได้ที่เกิดจากแรงงาน (Labor Income) และจากทุน (Capital Income) นั้น จะทำให้ขัดต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากลักษณะของเงินได้นั้นมีแหล่งที่มาแตกต่างกัน กล่าวคือ เงินได้จากแรงงานหรือเงินได้จากทุนนั้น เกิดจากการลงทุนลงแรงของผู้เสียภาษี ส่วนเงินได้ที่ได้มาจากการรับมรดก และการรับโอนทรัพย์สินจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น เป็นการการรับโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน มีลักษณะเสมือนเป็นลาภลอย (Windfall Incomes) ดังนั้น เงินได้ที่ได้มาในลักษณะดังกล่าวควรจะถูกเก็บภาษีหนักกว่าเงินได้จากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากร ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความแตกต่างกันก็ควรได้รับการปฏิบัติด้านการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน ดังนั้นในบางประเทศจึงต้องใช้วิธีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้เป็นการเฉพาะ อันเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่น่าจะนำมาใช้ในประเทศไทย

2.2 เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการเฉพาะ

เหตุผลทางด้านความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น เป็นเหตุผลที่ได้รับการยอมรับกันทั่วไปในบรรดาประเทศต่าง ๆ ที่มีการปกครองแบบประชาธิปไตย ซึ่งมีหลักการที่สำคัญประการหนึ่งคือ รัฐจะต้องให้หลักประกันให้พลเมืองทุกคนมีโอกาสเท่าเทียมกัน (Equality of Opportunity) ในด้านต่าง ๆ เช่น ด้านเศรษฐกิจ สังคม การศึกษา เป็นต้น เท่าที่รัฐจะสามารถทำได้ อย่างไรก็ตาม โอกาสของคนเรานั้นขึ้นอยู่กับสิ่งแวดล้อมและครอบครัวที่เขาเจริญเติบโตขึ้นมา การ

เก็บภาษีมรดกเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยลดความแตกต่างในโอกาสของบุคคล อันเป็นการสร้างความ เป็นธรรมในสังคมตามหลักประชาธิปไตย⁴

ดังจะเห็นได้ว่าปัจจุบันประเทศต่าง ๆ มีการจัดเก็บภาษีมรดกแล้วรวม 53 ประเทศ และในขณะที่กำลังศึกษาถึงปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้ โดยเสนาห์ตามประมวลรัษฎากรนี้ รัฐบาลมีนโยบายที่จะรื้อฟื้นการจัดเก็บภาษีมรดกขึ้นมาใหม่ โดยขณะนี้ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ...⁵ อยู่ในชั้นพิจารณาของ สำนักงานเศรษฐกิจและการคลัง กระทรวงการคลัง เป็นเรื่องที่รัฐบาล และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรให้ความสำคัญในการตราพระราชบัญญัติภาษีดังกล่าวเพื่อความเป็นธรรมและบรรลุ วัตถุประสงค์ในการส่งเสริมการกระจายความมั่งคั่งในสังคมไทย

อย่างไรก็ตาม การที่รัฐบาลมีนโยบายที่จะรื้อฟื้นการจัดเก็บภาษีมรดกขึ้นมาใหม่ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าวและเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายนั้นไม่ใช่เรื่องง่าย เพราะภาษีมรดกเป็นเรื่อง ที่มีผลกระทบต่อจิตใจของประชาชน และแม้ภาษีมรดกจะไม่ใช่เรื่องใหม่สำหรับประเทศไทย เนื่องจากในอดีตประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตก และการรับ มฤตก พ.ศ.2476 แต่ประเทศไทยก็ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกมานานกว่า 64 ปีแล้ว⁶ ดังนั้น การ นำภาษีมรดกมาใช้ในประเทศไทยอีกครั้ง จึงควรมีการปรับโครงสร้างภาษีให้เหมาะสมกับ สภาพการณ์ของประเทศ โดยอาจนำรูปแบบภาษีมรดกของประเทศในทวีปเอเชีย ได้แก่ ใต้หวัน ญี่ปุ่น สิงคโปร์ รวมทั้งประเทศในทวีปยุโรปที่น่าสนใจอย่างเช่นประเทศฝรั่งเศส⁷ มาพิจารณา ประกอบตามโครงสร้างภาษี ซึ่งประกอบด้วย ฐานภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การคำนวณภาษี การ จัดเก็บภาษี และการระงับข้อพิพาททางภาษี

⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น.113.

⁵ ดูสาระสำคัญของหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... ภาคผนวก ค

⁶ จัดเก็บอยู่ประมาณ 10 ปี ก็ต้องถูกยกเลิกโดยการตราพระราชบัญญัติยกเลิก พระราชบัญญัติอากรมฤตก และการรับมฤตก พ.ศ.2476 พ.ศ.2487

⁷ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมในบทที่ 2

2.2.1 การกำหนดฐานภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การกำหนดฐานภาษี ได้แก่ การกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุในการเสียภาษี โดยสิ่งที่เป็นมูลเหตุในการเสียภาษีมรดกนั้น ควรพิจารณาจากมูลค่าหรือส่วนแบ่งของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก และให้ทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกมีหน้าที่เสียภาษี เพราะเมื่อผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินหรือมีทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นทำให้อยู่ในสถานะที่สามารถชำระภาษีได้ ตามหลักความสามารถ (The Ability-to-pay Principle) และเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในการยึดถือครอบครองของผู้เสียภาษี โดยคิดคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินเป็นสำคัญ (ฐานทรัพย์สิน) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจะเกิดขึ้นเมื่อการโอนทรัพย์สินมรดกเท่านั้น หากบุคคลใดไม่ได้รับมรดกตกทอดย่อมไม่มีภาษีให้ต้องชำระ ดังนั้นประเทศไทยจึงควรจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) จึงดูเสมือนว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บจากผู้มั่งมี (นายทุน) มากกว่าผู้ใช้แรงงาน

อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีจากภาษีการรับมรดก อาจทำให้เกิดความไม่สะดวก เพราะทำให้เกิดหน่วยภาษีมากกว่าหนึ่งหน่วย ในกรณีมีผู้รับมรดกหลายคน ซึ่งจะแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีจากกองมรดก (Estate Tax) ซึ่งมีหน่วยภาษีเพียงหน่วยเดียว แต่ปัญหาด้านการบริหารจัดการของรัฐเป็นเรื่องที่สามารถแก้ไขได้โดยหาวิธีการที่เหมาะสมต่อไป รัฐจะมุ่งหมายแต่เพื่อจะให้ได้เงินภาษีและความสะดวกของรัฐในการจัดเก็บแต่เพียงอย่างเดียวไม่ได้เพราะการเก็บจากกองมรดก ซึ่งมีหน่วยภาษีเพียงหน่วยเดียวนั้น อาจจะสร้างความไม่เป็นธรรมให้กับคนที่ได้รับมรดกน้อย ซึ่งถือว่าเป็นผู้มีความสามารถน้อยกว่าคนที่ได้รับมรดกมาก และหากนำมาเปรียบเทียบกับภาษีการรับมรดกแล้วเขาอาจไม่ต้องรับภาระภาษีมรดกเลยหรือแบกรับภาระภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าก็ได้ เว้นแต่เป็นเรื่องของผู้รับมรดกคนเดียวซึ่งกรณีนี้ภาระภาษีจะเท่ากัน

ในต่างประเทศ ส่วนใหญ่มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เช่น ประเทศฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร ญี่ปุ่น และประเทศในสหภาพยุโรป เป็นต้น

ตามหลักการของร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ...ที่อาจมีขึ้นในประเทศไทยก็เป็นการตรากฎหมายเพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินอันเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก เช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ยังมีผู้กล่าวว่า⁸

“ภาษีการรับมรดกจะมีส่วนช่วยในการลดช่องว่างระหว่างคนร่ำรวยกับคนจนได้สองทาง ทางหนึ่งภาษีการรับมรดกนั้นเก็บจากคนที่ได้รับมรดกมากในอัตราที่สูงกว่าคนที่ได้รับมรดก

⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 4, น.118.

น้อย ส่วนอีกทางหนึ่งภาษีการรับมรดกส่งเสริมการกระจายกองมรดกออกเป็นมรดกจำนวนน้อย ๆ ให้แก่ทายาทหลาย ๆ คนซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งไปในตัว”

ลักษณะของภาษีการรับมรดก เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือชนิด ไม่มีค่าตอบแทนจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง หรือการโอนแบบให้เปล่าเมื่อผู้โอนถึงแก่ความตายไปแล้ว ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจะมีขึ้นต่อเมื่อมีการกระทำดังกล่าวแล้วเท่านั้น ด้วยเหตุนี้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเวลาดังเช่นภาษีเงินได้ ซึ่งคิดจากเงินได้พึงประเมินในรอบ 1 ปี แต่เป็นการพิจารณาจากเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งเป็นเงื่อนไขสำหรับการจัดเก็บภาษี⁹

ทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี อาจพิจารณาจากบทบัญญัติว่าด้วยมรดก ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตายเป็นมรดกตกทอดแก่ทายาททั้งสิ้น เว้นแต่ จะเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้

โดยหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้...ก็กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้แก่ทรัพย์สินที่ได้รับโดยทางมรดกทั้งหมดทุกประเภท ยกเว้นทรัพย์สินที่ได้กำหนดยกเว้นไว้ในพระราชกฤษฎีกา โดยกำหนดฐานภาษีดังนี้

- (1) กรณีผู้รับมรดกมีสัญชาติไทย ฐานภาษี คือทรัพย์สินมรดกทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ได้รับ
- (2) กรณีผู้รับมรดกเป็นคนต่างด้าว ฐานภาษี คือ ทรัพย์สินมรดกทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ได้รับ

การกำหนดฐานภาษีดังกล่าว เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ได้รับโดยทางมรดกทั้งหมดทุกประเภท แต่ใช้กฎหมายลำดับรองคือพระราชกฤษฎีกาเป็นตัวกำหนดทรัพย์สินที่จะได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก

อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศไทยนั้น ในระยะเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ควรจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรือมีเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น รถยนต์ เรือ รวมทั้งทรัพย์สินทางการเงิน เช่น เงินฝากในธนาคาร ใบหุ้น พันธบัตร และหุ้นกู้ เป็นต้น ทั้งนี้หากเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทจะทำให้เกิดปัญหาอย่างมากในด้านการบริหารจัดการและเป็นการยากในการตรวจสอบ เพราะอาจเกิดการปกปิดจากผู้ครองครองหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินนั้น

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542), น. 22.

นอกจากนี้ประเทศไทยยังไม่มีความพร้อมในด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการตีราคาทรัพย์สิน ซึ่งจะเห็นได้ว่าทรัพย์สินบางชนิดอาจตีราคาได้ง่าย โดยใช้ราคาตลาดขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายหรือในวันที่รับโอนทรัพย์สินมรดกนั้น ในขณะที่ทรัพย์สินบางประเภทหาได้เป็นเช่นนั้นไม่ เช่น งานศิลปะ หรือ วัตถุโบราณต่าง ๆ ซึ่งเป็นเรื่องยากที่จะทราบถึงมูลค่าของทรัพย์สินประเภทดังกล่าวได้เนื่องจากในรายชื่อที่เห็นถึงคุณค่าของทรัพย์สินนั้น มูลค่าอาจสูงมาก แต่ในรายชื่อไม่เห็นถึงคุณค่า มูลค่าอาจต่ำมาก จึงเกิดปัญหาว่า ควรใช้ราคาใดจึงเป็นธรรมมากที่สุด

2.2.2 การคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีการรับมรดกนั้น ต้องคิดคำนวณจากส่วนแบ่งของทรัพย์สินสุทธิที่ผู้รับมรดกได้รับ โดยจะพิจารณาจากจำนวนมรดกสุทธิขั้นต้น อัตราภาษี เงื่อนไขของการลดหย่อนภาระภาษีและการยกเว้นภาษี ดังนี้

2.2.2.1 จำนวนมรดกสุทธิขั้นต้น

การกำหนดจำนวนมรดกสุทธิขั้นต้นที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้น เป็นเรื่องนโยบายภาษีของรัฐที่ควรกำหนดให้มีความเหมาะสมกับสภาพการณ์ของประเทศ เนื่องจากเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อรายได้ของรัฐ และภาระของผู้เสียภาษี รวมทั้งเรื่องความเป็นธรรมของการกระจายรายได้และความมั่งคั่งด้วย ซึ่งหากกำหนดไว้ต่ำก็จะไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ในด้านการกระจายความมั่งคั่ง เพราะภาระจะตกแก่ผู้มีฐานะปานกลาง และไม่ควรสูงจนเกินไปเพราะจะทำให้ฐานภาษีแคบ และทำให้มีรายได้จากการจัดเก็บน้อยอาจไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายและการบริหารจัดการเก็บภาษีประเภทนี้

จำนวนมรดกสุทธิขั้นต้นของภาษีการรับมรดกนั้น อาจพิจารณาจากหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ดังจะเห็นได้ส่วนของเงินได้ที่เกิน 1,000,000 ถึง 4,000,000 บาทขึ้นไป จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 เพราะถือว่าเป็นผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดี เห็นว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควรจะเริ่มต้นจากจำนวนมรดกสุทธิ 2,000,000 บาท (ซึ่งจะมีจำนวนเท่ากับกับข้อเสนอดังข้อ 2.1.1 กรณีจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับมรดกจากส่วนที่เกินจากข้อยกเว้นตามมาตรา 42(10)) หรือไม่ควรต่ำกว่านี้มากนัก ทั้งนี้ เพื่อขจัดความเดือดร้อนของผู้รับมรดกที่มีฐานะปานกลางและเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมรดกด้วย

2.2.2.2 อัตราภาษี

การรับมรดกนั้นเป็นการได้มาโดยมิพักต้องลงทุนลงแรงและเป็นเสมือนเป็นลาภลอย ดังนั้นอัตราภาษีการรับมรดกควรจะสูงกว่าอัตราภาษีของเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนลงแรงตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

อัตราภาษีจากการรับมรดกควรเป็นอัตราก้าวหน้า ในต่างประเทศส่วนใหญ่ก็ใช้อัตราแบบก้าวหน้าเนื่องจากสามารถนำมาซึ่งรายได้และสามารถกระจายภาระภาษีหรือแบ่งเบาภาระภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) ดังนั้นถ้าได้รับมรดกมากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ถ้าได้รับมรดกน้อยก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำตามสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ

อย่างไรก็ตามการกำหนดอัตราภาษีควรคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเครือญาติ ญาติสนิท ญาติห่าง ควรมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน สำหรับการยกทรัพย์สินมรดกให้กับบุคคลภายนอกก็ควรจะเก็บในอัตราสูงกว่าการยกมรดกให้กับญาติ ดังจะเห็นได้จากประเทศฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยใช้อัตราก้าวหน้าและอัตราคงที่ โดยขึ้นอยู่กับปริมาณของค่ามรดกสุทธิที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับด้วย กล่าวคือ ในกรณีคู่สมรส บุตร บิดามารดา พี่น้อง จัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5 ถึง ร้อยละ 40 สำหรับกรณีที่เป็นญาติชั้นที่ 4 หรือบุคคลภายนอกเป็นผู้รับประโยชน์จัดเก็บโดยใช้อัตราภาษีคงที่ร้อยละ 60

สำหรับอัตราภาษีการรับมรดกของประเทศไทยควรใช้แบบก้าวหน้า และควรใช้แตกต่างกันตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับประโยชน์ ดังนี้

(ก) กรณีทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดก อัตราภาษีอาจจะเป็นดังนี้

ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	2,000,000 ถึง 3,000,000 บาท	ร้อยละ 10
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	3,000,000 ถึง 5,000,000 บาท	ร้อยละ 20
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	5,000,000 ถึง 7,000,000 บาท	ร้อยละ 30
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	7,000,000 ถึง 10,000,000 บาท	ร้อยละ 35
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	10,000,000 ถึง 20,000,000 บาท	ร้อยละ 40
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	20,000,000 ขึ้นไป	ร้อยละ 45

(ข) กรณีบุคคลภายนอกเป็นผู้รับประโยชน์ อัตราภาษีอาจจะเป็นดังนี้

ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	2,000,000 ถึง 5,000,000 บาท	ร้อยละ 30
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	5,000,000 ถึง 7,000,000 บาท	ร้อยละ 40
ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน	7,000,000 ถึง 10,000,000 บาท	ร้อยละ 45

ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน 10,000,000 ถึง 20,000,000 บาท ร้อยละ 50

ทรัพย์สินมรดกสุทธิส่วนที่เกิน 20,000,000 ขึ้นไป ร้อยละ 55

สำหรับหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ...

กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกแบบก้าวหน้าเช่นเดียวกัน โดยจำนวนภาษีที่ต้องเสียจะกระจายเป็นขั้น ๆ ตามจำนวนมรดกที่ได้รับ ซึ่งขณะนี้อยู่ในระหว่างการศึกษานโยบายการรับมรดกสุทธิขั้นต่ำและอัตราภาษีที่เหมาะสมกับนโยบายภาษีของรัฐ ทั้งนี้เห็นว่ารัฐบาลอาจจัดทำประชาพิจารณ์เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากฐานมรดกสุทธิขั้นต่ำเท่าใดและอัตราภาษีเท่าใด เพราะจะทำให้เกิดการยอมรับจากประชาชนมากกว่าที่รัฐจะกำหนดขึ้นเองโดยไม่ขอความคิดเห็นจากประชาชน

2.2.2.3 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการลดหย่อนภาระภาษี

รูปแบบการหักลดหย่อนที่เหมาะสมที่สุด คือ ให้เป็นไปตามลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติหรือลำดับชั้นของทายาทเป็นสำคัญ กล่าวคือ ญาติที่ใกล้ชิดควรได้รับค่าลดหย่อนมากกว่าญาติที่ห่างออกไป เพราะเมื่อพิจารณาถึงสภาพความเป็นจริงโดยทั่วไปแล้ว บุคคลที่ได้รับมรดกที่มีความสนิทกับเจ้ามรดก เช่น บิดามารดา สามีหรือภรรยา และบุตร บุคคลดังกล่าวย่อมมีความเกี่ยวพันกับเจ้ามรดก เช่น ทรัพย์สินมรดกนั้นน่าจะจะได้มาจากการร่วมกันประกอบอาชีพ หรือเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน เป็นต้น

ในการคำนวณค่าลดหย่อนควรจะเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนซึ่งจะเป็นการสะดวกในการคิดคำนวณและจัดเก็บและเป็นการยุติธรรมมากกว่าการกำหนดค่าลดหย่อนตามอัตราส่วนของเงินได้หรือภาษีที่ต้องเสีย

ดังนั้น การโอนทรัพย์สินมรดกให้แก่ญาติลำดับใกล้ชิดนั้น นอกจากจะใช้อัตราที่ต่ำกว่าบุคคลภายนอกแล้ว ควรให้ทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกมีสิทธิหักค่าลดหย่อน ตามลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติหรือลำดับชั้นของทายาทเป็นสำคัญ โดยอาจกำหนดให้

(ก) ผู้สืบสันดาน บิดามารดา คู่สมรส ให้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้ 1,000,000 บาท

(ข) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน หรือพี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน ให้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้ 500,000 บาท

(ค) ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา ให้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้ 200,000 บาท

สำหรับหนี้สินของผู้ตายนั้น ควรให้ทายาทผู้รับมรดกเสียภาษีเฉพาะของส่วนทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ เพราะหากไม่นำหนี้สินของผู้ตายไปหักออกก็จะทำให้ทายาทต้องเสียภาษีเกินจำนวนที่ตนได้รับ อันจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้ โดยบรรดาหนี้ซึ่งผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย

นั้น ควรเป็นหนี้สินซึ่งมีหลักฐานแน่นอนชัดเจน ฟ้องร้องบังคับกันได้และมีใช้หนี้ที่ขาดอายุความแล้ว ซึ่งหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... ก็มีการกำหนดให้สามารถหักภาระผูกพันออกก่อนเหลือเท่าใดเป็นทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

2.2.2.4 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษี

จากการศึกษาพบว่าตามพระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พ.ศ.2476 มีการยกเว้นการเก็บภาษีมรดกเฉพาะกรณีที่ยกทรัพย์สินให้แก่รัฐ ทบวงการเมือง สาธารณสถานการกุศลหรือสภาศาสนาเท่านั้น ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ ประเทศญี่ปุ่น ก็มีการยกเว้นเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ก็เพื่อต้องการจูงใจให้ประชาชนบริจาคทรัพย์สินในแก่งานเหล่านี้ เพราะจะเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมมากกว่าการที่ประชาชนเก็บทรัพย์สินไว้แก่ตนเองเป็นจำนวนมาก

สำหรับประเทศไทยเห็นว่าควรจะยกเว้นไม่เก็บภาษีการรับมรดก ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่สถาบันเพื่อสวัสดิการสังคม ได้แก่ รัฐ หรือ ทบวงการเมืองหรือสาธารณสถานการกุศลหรือสภาศาสนา และเป็นกรณีที่ยกให้โดยเด็ดขาด โดยสถาบันดังกล่าวมิได้หวังผลกำไร อย่างไรก็ตามองค์การสาธารณะกุศลใดบ้างที่จะได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดกควรมีกฎหมายลำดับรองระบุไว้ให้ชัดเจน

(2) ควรยกเว้นการเก็บภาษีมรดกจากค่าสินไหมประกันชีวิตและเงินบำเหน็จบำนาญ ซึ่งเป็นสิทธิที่เกิดขึ้นเนื่องจากการตายของผู้ตายเช่นเดียวกับประเทศญี่ปุ่น ไต้หวัน และฝรั่งเศส

(3) ยกเว้นสำหรับทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์

(4) ควรยกเว้นกรณีทรัพย์สินมรดกของพระภิกษุซึ่งตกเป็นสมบัติของวัดที่เป็นภุมิลาเนาของพระภิกษุนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(5) ควรยกเว้นภาษีกรณีทรัพย์สินมรดกซึ่งไม่มีผู้รับที่ได้ตกทอดแก่แผ่นดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2.2.3 การจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษี จะพิจารณาจากการประเมินทรัพย์สิน กำหนดเวลาและสถานที่การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี การผ่อนชำระภาษี อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน และบทกำหนดโทษ ดังต่อไปนี้

2.2.3.1 การประเมินทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกย่อมต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการประเมินราคาทรัพย์สิน และการตรวจสอบทรัพย์สินซึ่งมีทั้งทรัพย์สินที่มีทะเบียนและไม่มีทะเบียนควบคุม

สำหรับประเทศไทยแล้วการจัดตั้งหน่วยงานเพื่อทำหน้าที่จัดเก็บภาษีการรับมรดกขึ้นใหม่เป็นการเฉพาะ ย่อมเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาอย่างลึกซึ้งเพราะในสภาวะการณ์ปัจจุบันการจัดตั้งหน่วยงานใหม่ย่อมมีผลกระทบในเรื่องงบประมาณ หากจะพิจารณาถึงหน่วยงานหลักซึ่งทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันก็คือกรมสรรพากร และเป็นหน่วยงานที่มีสาขากระจายอยู่ทั่วประเทศ โดยมีสำนักงานสรรพากรภาค 1 ถึง 12 สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ 1 ถึง 16 และสำนักงานสรรพากรจังหวัดและสำนักงานสรรพากรอำเภอใน 75 จังหวัดทั่วประเทศ ทั้งนี้กรมสรรพากรได้ตั้งหน่วยงานทั่วประเทศ รวมทั้งสิ้น 1,020 แห่ง¹⁰ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยกรมสรรพากรจึงเป็นสิ่งที่เหมาะสมที่สุด อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรจำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลาย ๆ หน่วยงาน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ เช่น กรมที่ดิน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการกำหนดราคาที่ดินทั่วประเทศโดยมีสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน ซึ่งเป็นประโยชน์แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการประมาณราคาที่ดิน ทั้งนี้เนื่องจากความเจริญของแต่ละพื้นที่หรือแต่ละจังหวัดนั้น มีความแตกต่างกัน ดังนั้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่อาศัยอยู่ในแต่ละพื้นที่ ควรกำหนดให้สำนักงานที่ดินจังหวัดหรือสำนักงานที่ดินสาขาส่งหรือจัดให้มีการส่งราคาประเมินทุนทรัพย์ให้แก่กรมสรรพากร เพื่อกรมสรรพากรจะได้แจ้งหรือประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและหลักการประเมินทุนทรัพย์ในประชาชนทราบ

โดยให้ทายาทหรือผู้รับการประเมินมีหน้าที่ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษี เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินและแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระไปยังผู้รับการประเมิน ซึ่งเป็นการกำหนดให้เจ้าพนักงานต้องเป็นผู้มีหน้าที่ประเมินภาษีและเมื่อได้ประเมินภาษีแล้วจึงมีการเรียกเก็บภาษี จึงทำให้ผู้เสียภาษียังไม่ต้องชำระภาษีในทันทีที่ยื่นแบบ หน้าที่ชำระภาษีเกิดต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานประเมินแล้ว

หลักการการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานนั้น เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษี เพื่อหน่วยงานที่จัดเก็บจะทำการประเมิน

¹⁰ ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก” (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น.163.

ภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ “โดยหลักหน่วยงานที่จัดเก็บ (เจ้าพนักงาน) ต้องจัดทำฐานข้อมูลทรัพย์สิน สิ่งของ หรือสิ่งๆ ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีอากร จัดทำทะเบียนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ประเมินภาระภาษีตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กฎหมายกำหนด แจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ และมาชำระภาษีให้ครบถ้วนในกำหนดเวลา จากนั้นจะรับชำระภาษีอากรและรับเรื่องวาร้องทุกข์หรือคำอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้อง ในระบบนี้ประชาชนมีหน้าที่เพียงการตรวจสอบถึงความถูกต้องของรายการประเมินภาษีที่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานร้องทุกข์หรืออุทธรณ์การประเมินภาระภาษีตามขั้นตอนทางกฎหมายและมีหน้าที่เสียภาษีให้ครบถ้วนตามกำหนดเวลา ทั้งนี้ในปัจจุบันภาษีอากรที่ให้บริการประเมินเช่นนี้ได้แก่ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน¹¹

จากการศึกษาหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้พ.ศ... กำหนดให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่ได้รับโอนทรัพย์สินมรดกเป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของมรดกพึงประเมิน แต่ในกรณียื่นแบบแสดงรายการรับมรดกเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ราคาตลาดในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกเป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของมรดกพึงประเมิน

จะเห็นได้ว่ากรณีนี้อาจทำให้ราคาทรัพย์สินแตกต่างกันไม่แน่นอนว่าราคาขณะรับโอนและราคาในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบนั้นราคาใดจะสูงกว่ากัน เช่น กรณีอสังหาริมทรัพย์อาจมีราคาที่สูงขึ้นเรื่อย ๆ แต่ในกรณีของสังหาริมทรัพย์ เช่น รถยนต์ ย่อมเสื่อมสภาพและล้าสมัยทำให้ราคาต่ำลงเรื่อย ๆ หรือในกรณีของหุ้น ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่แน่นอนแล้วแต่ราคาตลาดในแต่ละช่วงของการประเมิน จึงควรกำหนดให้ถือเอาราคาตลาดขณะที่ทำการโอนทรัพย์สินมรดกเท่านั้นตามหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งถือเอามูลค่าทรัพย์สินในวันที่โอนทรัพย์สินเป็นเกณฑ์เท่านั้น

2.2.3.2 กำหนดเวลาและสถานที่การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี

ควรกำหนดให้ทายาทหรือผู้รับประโยชน์ที่ได้รับส่วนแบ่งมรดกเป็นจำนวนขั้นต่ำตามที่กำหนด ต้องยื่นแสดงรายการเสียภาษีอันประกอบด้วย รายละเอียดของทรัพย์สินทั้งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายซึ่งในต่างประเทศ เช่น ประเทศไต้หวัน สิงคโปร์ และฝรั่งเศส ก็กำหนดไว้ 6 เดือน แต่ถ้าเจ้ามรดก

¹¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, ครั้งที่พิมพ์ 3, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2550) น.330.

ถึงแก่ความตายในระหว่างอยู่ต่างประเทศ อาจขยายระยะเวลาให้แก่ผู้เสียภาษีด้วย เช่นประเทศฝรั่งเศสจะขยายให้เป็น 12 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทั้งนี้เพราะต้องให้ระยะเวลาในการแบ่งปันทรัพย์มรดกด้วยหรือในบางกรณีอาจต้องมีการตั้งผู้จัดการมรดกเพื่อดำเนินการแบ่งปันทรัพย์มรดกด้วย

ข้อสังเกต หลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ได้รับมรดก

2.2.3.3 การผ่อนชำระภาษี

หากเงินภาษีนั้นเป็นจำนวนมากก็ควรให้ผ่อนได้ โดยหลักเกณฑ์และวิธีการผ่อนชำระให้เป็นไปตามกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวง อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีที่ได้รับพิจารณาผ่อนชำระภาษีแล้วปรากฏว่าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งตามระยะเวลาที่ได้กำหนดในการผ่อนชำระ ให้ผู้เสียภาษีหมดสิทธิผ่อนชำระเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มหรือดอกเบี้ยด้วย อาจจะใช้อัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี ซึ่งเป็นอัตราทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 7)

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีมรดกไม่มีเงินจ่ายค่าภาษีมรดกเป็นเงินสด ก็สามารถที่จะจ่ายจากทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกได้ ทำนองเดียวกับประเทศญี่ปุ่น

ในประเทศฝรั่งเศส มีข้อยกเว้นในกรณีที่ผู้รับประโยชน์เป็นคู่สมรส บุตร บิดา มารดา โดยสามารถนำหลักทรัพย์มาค้ำประกันการชำระหนี้ภาษีได้และอาจขอแบ่งการชำระภาษีออกเป็น ส่วนๆ โดยต้องชำระให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 5 ปี ซึ่งควรนำหลักการดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทยด้วย

ข้อสังเกต ตามหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... ก็อนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีได้ด้วย

2.2.3.4 อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

ตามหลักการของร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีที่

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือแจ้งราคาทรัพย์สิน

แตกต่างจากราคาที่เจ้าพนักงานตีราคาได้ตีราคา

(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

และให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ดังต่อไปนี้ด้วยคือ

(1) ออกหมายเรียกผู้รับมรดกมาให้ถ้อยคำ

(2) สั่งผู้รับมรดกให้ตอบคำถามเป็นหนังสือหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับคำสั่ง

(3) เข้าไปในสถานที่ใด ๆ ของบุคคลผู้รับมรดก เพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมินอันเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดและอายัดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานเพื่อตรวจสอบได้

(4) เปิดหรือสั่งให้เปิดตู้निรภัยในธนาคารเพื่อตรวจสอบทรัพย์สินมรดก

จะเห็นได้ว่าการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเมื่อมีเหตุตามที่กฎหมายกำหนดนั้น เป็นอำนาจโดยทั่วไปเช่นเดียวกับกรณีของภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร และภาษีอื่น ๆ อย่างไรก็ตามเห็นว่าการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานที่ใด ๆ ของบุคคลผู้รับมรดก เพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมิน และมีอำนาจเปิดหรือสั่งให้เปิดตู้นิรภัยในธนาคารเพื่อตรวจสอบทรัพย์สินมรดกนั้น ควรจะมีระเบียบออกมากำหนดอำนาจในการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวด้วย หรือกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินขอหมายค้นจากศาลก่อนดำเนินการต่าง ๆ ดังกล่าวเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

2.2.3.5 บทกำหนดโทษ

บทกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ส่วนใหญ่จะเป็นโทษปรับ ซึ่งหากพิจารณาเปรียบเทียบกับบทกำหนดโทษในกฎหมายฉบับอื่น ๆ ของไทยในปัจจุบันจะกำหนดอัตราโทษในกรณีฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามไว้ทั้งโทษจำคุกและโทษปรับ แล้วแต่ความร้ายแรงของพฤติกรรม ดังนั้นภาษีการรับมรดกควรกำหนดให้มีการกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้เสียภาษีให้รัดกุม และเข้มงวดยิ่งขึ้น โดยกำหนดโทษทั้งจำคุกและโทษปรับไว้ด้วย เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2.2.4 การระงับข้อพิพาททางภาษี

การระงับข้อพิพาททางภาษี ได้แก่ การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองและชั้นศาล

(1) การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง ได้แก่ การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ เมื่อผู้รับประเมิน ซึ่งได้แก่ ทายาทผู้รับโอนทรัพย์สินมรดกได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจในการประเมินเนื่องจากเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง ควรกำหนดให้สามารถขอพิจารณาการประเมินภาษีใหม่ได้ ซึ่งการพิจารณาการประเมินใหม่ เป็นเงื่อนไขสำคัญของการนำคดีขึ้นสู่ศาล

(2) การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล กรณีผู้เสียภาษีไม่พอใจคำชี้ขาดเกี่ยวกับการพิจารณาประเมินใหม่ ก็สามารถนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ชอบก็ได้

ข้อสังเกต หลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... จะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมิน โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน หลังจากวันได้รับแจ้งการประเมิน ณ สรรพากรพื้นที่

อย่างไรก็ตาม การบังคับใช้ภาษีการรับมรดกในประเทศไทยย่อมมีความเกี่ยวข้องกับกฎหมายในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ซึ่งกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการรับมรดกอย่างสิ้นเชิง ดังนั้นปัญหาว่าหากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นการเฉพาะแล้ว บทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้น ยังจะคงไว้เช่นเดิมหรือไม่ เพราะมิฉะนั้นจะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ กรณีนี้มีความเห็นเป็นสองแนวทาง

แนวทางแรก

เห็นว่าควรคงบทบัญญัติดังกล่าวไว้เช่นเดิม เพราะผลของมาตรา 42 (10) จะทำให้ไม่เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี และลดความยุ่งยากในการแก้ไขประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้การคงบัญญัติตามมาตรา 42 (10) ไว้ยังเป็นผลดีในแง่ที่ว่าหากต่อไปในอนาคตประเทศไทยมีการลดอัตราภาษีมรดก ก็อาจใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ควบคู่กับภาษีมรดก หรือหากมีการยกเลิกภาษีการรับมรดก ก็อาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับมรดกโดยใช้ประมวลรัษฎากรเป็นกลไก (ฐานเงินได้)

ดังจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศได้หวัน จะมีบทบัญญัติเรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ทายาทไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะประเทศได้หวัน จัดเก็บภาษีมรดกสูงถึงร้อยละ 50 ดังนั้น หากประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก ตามมาตรา 42 (10) ควบคู่ไปด้วย ก็ควรจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราที่สูงด้วย

แนวทางที่สอง

แก้ไขบทนิยามคำว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยไม่ถือว่าการได้รับทรัพย์สินโดยทางมรดกเป็นการก่อให้เกิดเงินได้แก่ทายาท เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บจากฐานทรัพย์สินแล้ว จึงไม่จำเป็นต้องนำมารวมไว้ในฐานเงินได้อีก ซึ่งกรณีนี้จะเป็นทำให้มาตรา 42 (10) ล้มผลบังคับด้วย

กรณีของการที่ไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นนั้น แตกต่างจากเงินได้ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นเงินได้แต่ได้รับยกเว้นภาษี กล่าวคือ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้น ในทางทฤษฎีถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรเช่นเดียวกัน หากแต่เป็นเงินได้ที่รัฐไม่ประสงค์จะจัดเก็บโดยมีเหตุผลสนับสนุนบางประการจึงได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น

2.3 เสนอให้จัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ภาษีการให้ นั้น เป็นภาษีที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีการรับมรดก และเป็นภาษีที่ต้องบังคับจัดเก็บร่วมกัน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยการให้ทรัพย์สินก่อนตาย เพราะการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่จัดเก็บภาษีการให้ด้วยย่อมเป็นการจัดเก็บที่ไม่สมบูรณ์ เนื่องจากไม่สามารถบังคับใช้ภาษีการรับมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยการให้ทรัพย์สินก่อนตาย ดังนั้นควรมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปกับภาษีของมรดกด้วย

นอกจากนี้ผู้กล่าวว่าภาษีการให้ ยังเป็นเครื่องมือที่ดีในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ด้วย¹² การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นั้นก็โดยการที่ภาษีการให้ป้องกันการโอนทรัพย์สินไปให้กับบุคคลในครอบครัวเดียวกันหรือบุคคลที่เป็นเครือญาติกัน เพื่อกระจายรายได้จากทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในอัตราสูง

ภาษีการให้แบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) กับภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ (Donee's Tax) โดยภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้มักใช้ควบคู่กับภาษีของมรดก ส่วนภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับนั้นมักใช้คู่กับภาษีการรับมรดก

ในต่างประเทศ ส่วนใหญ่มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่กับภาษีการให้ ซึ่งมีจำนวน 36 ประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร และญี่ปุ่น เป็นต้น ซึ่งหลักการของร่าง

¹² สมชัย ฤชุพันธุ์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 4*, น. 136.

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ...ก็กำหนดให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่กับภาษีการให้ด้วย โดยจัดเก็บจากผู้รับโอนทรัพย์สิน

สำหรับอัตราภาษีการให้ของประเทศไทยนั้นควรสูงกว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพราะเป็นการรับโอนทรัพย์สินมาโดยมิพักต้องลงทุนลงแรงเสมือนเป็นลาภลอย แต่อย่างไรก็ตามภาษีการให้ควรมีอัตราต่ำกว่าภาษีมรดก เนื่องจากภาษีการให้นั้นจะทำให้รัฐบาลมีโอกาสได้รับเงินภาษีก่อนเงินภาษีมรดก ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรมและเพื่อเป็นสิ่งจูงใจให้มีการยกทรัพย์สินสมบัติให้แก่บุคคลอื่นหรือกระจายความมั่งคั่งในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ และทำให้รัฐบาลได้เงินภาษีการให้ก่อนเวลาถึงแก่กรรม จึงเป็นการสมควรที่จะกำหนดอัตราภาษีการให้ต่ำกว่าภาษีมรดกซึ่งเท่ากับเป็นการคิดดอกเบี้ยไปในตัวด้วย และหากกำหนดอัตราภาษีไว้เท่ากันหรือสูงกว่าก็จะทำให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะเสียภาษีมรดกแทนภาษีการให้ ซึ่งกรณีนี้รัฐบาลย่อมได้รับเงินช้าลง

ตามหลักการในการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ... ก็ได้กำหนดอัตราภาษีการให้เป็นแบบก้าวหน้าเช่นเดียวกัน โดยจำนวนภาษีที่ต้องเสียจะกระจายเป็นขั้น ๆ ตามจำนวนทรัพย์สินที่ได้รับ และขณะนี้อยู่ในระหว่างการศึกษาจำนวนทรัพย์สินสุทธิขั้นต่ำและอัตราภาษีที่เหมาะสมกับนโยบายภาษีของรัฐ ทั้งนี้ ผู้เขียนขอเสนอให้จัดทำประชาพิจารณ์เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีการให้จากฐานทรัพย์สินสุทธิขั้นต่ำเท่าใดและอัตราภาษีเท่าใด เพราะจะทำให้เกิดการยอมรับจากประชาชนมากกว่าที่รัฐจะกำหนดขึ้นเองโดยไม่ขอความคิดเห็นจากประชาชน

การจัดเก็บภาษีการให้ นั้น ควรมีหลักการประเมินทรัพย์สิน อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน บทกำหนดโทษ และการระงับข้อพิพาททางภาษี เช่นเดียวกับภาษีการรับมรดก ซึ่งกล่าวโดยละเอียดแล้วในข้อ 2.2

อย่างไรก็ตามเมื่อมีการบังคับใช้ภาษีการให้แล้ว กรณีของการโอนทรัพย์สินไปโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือโดยมีค่าตอบแทนน้อยเกินสมควรย่อมอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายนี้ด้วย นอกจากนี้ภาษีการให้จะไม่กระทบแต่เพียงผู้จูงใจเลี้ยงชีพเท่านั้น แต่ยังกระทบถึงผู้ที่โอนทรัพย์สินโดยไม่มีเจตนาเลี้ยงชีพอีกด้วย ได้แก่ กรณีการให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ ธรรมจรรยา และการให้เนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10)

ดังนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีการให้เป็นการเฉพาะแล้ว ก็จะต้องดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีของการรับมรดก มิฉะนั้นแล้วจะทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยมีความเห็นเป็นสองแนวทางเช่นเดียวกัน

แนวทางแรก

ยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และการให้เนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ไว้เช่นเดิม ซึ่งจะเป็นการสะดวกและลดความยุ่งยากในการแก้ไขประมวลรัษฎากรด้วย

นอกจากนี้ การคงบัญญัติตามมาตรา 42 (10) ไว้ยังเป็นผลดีในแง่ที่ว่าหากต่อไปในอนาคตประเทศไทยมีการลดอัตราภาษีการให้ ก็อาจใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ควบคู่กับภาษีการให้ หรือหากมีการยกเลิกภาษีการให้ ก็อาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากการการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และการให้เนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี โดยใช้ประมวลรัษฎากรเป็นกลไก (ฐานเงินได้)

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศได้หวั่น จะมีบทบัญญัติเรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้รับโอนไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะประเทศได้หวั่นจัดเก็บภาษีการให้สูงถึงร้อยละ 60 ดังนั้น หากประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีการให้โดยยกเว้นภาษีเงินได้จากการการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และการให้เนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามมาตรา 42 (10) ควบคู่ไปด้วย ก็ควรจัดเก็บภาษีการให้ในอัตราที่สูงด้วย

แนวทางที่สอง

แก้ไขบทนิยามคำว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยไม่ถือว่าการได้รับทรัพย์สินโดยเสน่หา เป็นการก่อให้เกิดเงินได้แก่ผู้รับโอน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการให้เป็นการจัดเก็บจากฐานทรัพย์สินแล้วจึงไม่จำเป็นต้องนำมารวมไว้ในฐานเงินได้อีก ซึ่งกรณีนี้จะเป็นผลให้มาตรา 42 (10) สิ้นผลบังคับไปด้วย

ซึ่งกล่าวแล้วว่า กรณีของการที่ไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นนั้น แตกต่างจากเงินได้ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นเงินได้แต่ได้รับยกเว้นภาษี กล่าวคือ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นในทางทฤษฎีถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรเช่นเดียวกัน หากแต่เป็นเงินได้ที่รัฐไม่ประสงค์จะจัดเก็บโดยมีเหตุผลสนับสนุนบางประการจึงได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น

ในสภาพปัจจุบันที่ช่องว่างระหว่างคนจนกับคนรวยมีมากขึ้น อีกทั้งในสภาวะการณ์ที่ประเทศไทยต้องประสบปัญหาวิกฤตทางเศรษฐกิจอย่างร้ายแรง จนทำให้รายได้ของรัฐไม่ว่าจะเป็นรายได้จากภาษีที่เป็นอยู่ รายได้จากทรัพย์สินหรือจากรัฐพาณิชย์ไม่เพียงพอที่จะนำมาใช้จ่ายในกิจการบริการของรัฐได้เพียงพอ การเรียกร้องให้นำภาษีมรดกมาใช้ในประเทศไทยจึงเกิดขึ้น¹³ โดยเห็นว่าต้องจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วย เพราะเชื่อได้ว่าภาษีมรดกและภาษีการให้สามารถช่วยกระจายความมั่งคั่งของบุคคลได้อย่างยุติธรรม และช่วยลดช่องว่างของคนในสังคมได้

แม้รายได้ที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีมรดกจะไม่แน่นอน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับการตายของผู้มีมรดก ขนาดของกองมรดก อัตราภาษี และประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บ ส่วนภาษีการให้ นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับภาษีเงินได้โดยไม่มีค่าตอบแทนและมูลค่าของทรัพย์สิน ขอบเขตเช่นเดียวกับภาษีมรดก แต่ถ้าวรัฐบาลมุ่งหวังที่จะใช้ภาษีมรดกและภาษีการให้เพื่อสร้างความเป็นธรรมอันจะเป็นมาตรการในการกระจายความมั่งคั่ง และช่วยลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคม ก็ย่อมจะทำได้ดีและมีเหตุผลเพียงพอที่จะสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ เนื่องจากประเทศไทยมีปัญหาด้านความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจระหว่างคนรวยกับคนจน โดยปรากฏว่าในปี 2547 กลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่รายได้สูงสุดมีรายได้เป็น 12.9 เท่าของกลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่มีรายได้ต่ำสุด ดังนั้น ภาษีมรดกจึงน่าจะเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับประเทศไทย เพราะภาษีมรดกไม่ได้มีจุดมุ่งหมายเพื่อกดดันให้มีการใช้ทรัพย์สินในทางเศรษฐกิจ ไม่ใช่การรับทรัพย์สินของเศรษฐีที่วายชนม์จนไม่เหลือให้ลูกหลาน แต่หลักการสำคัญของภาษีมรดกคือการสร้างความเป็นธรรมในสังคม อนุญาตให้ลูกหลานเศรษฐีได้เปรียบคนทั่วไปอยู่บ้าง แต่ไม่ล้นเหลือเสียจนกลายเป็นอภิสิทธิ์ชนชั้นอย่างถาวร¹⁴

¹³ นิธิ เอียวศรีวงศ์, “ภาษีมรดกและเสรีนิยมใหม่”, มติชนรายวัน, 13 กรกฎาคม 2544, น.6.

¹⁴ เพิ่งอ้าง