

บทที่ 1

บทนำ

1.1 สภาพปัญหา

ตามปกติแล้วเมื่อบุคคลใดมีเงินได้ก็ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลนั้น แต่สำหรับเงินได้ที่กองมรดกได้รับต่อเนื่องหลังจากที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายนั้น¹ มาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร² ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือ ในปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายให้รวมเงินได้ที่ผู้ตายได้รับรวมกับเงินได้ในนามกองมรดก โดยให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตาย และในปีถัดไป ถ้ากองมรดกยังไม่ได้แบ่ง ให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดกดังกล่าว มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์³ กล่าวคือ ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ทายาทต้องนำมาเสียภาษี

เมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากหลักกฎหมายมรดก จึงทำให้เกิดปัญหาที่สำคัญ ดังนี้

(1) การรับรู้เงินได้ของกองมรดก⁴ ในทางกฎหมายมรดกแล้ว ทรัพย์สินมรดกได้ตกทอดทันทีเมื่อผู้มีเงินได้ตาย หากทายาทได้ใช้ทรัพย์สินมรดกย่อมเป็นการใช้ทรัพย์สินของทายาทแต่ละคน จึง

¹ ประเด็นนี้เป็นปัญหาเมื่อบุคคลธรรมดาถึงแก่ความตายแล้ว ถ้ามีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างจัดการมรดกจะต้องเสียภาษีเงินได้อย่างไร ซึ่งไม่รวมถึงการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หากเมื่อมีการเลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและมีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างการทำบัญชี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 74 ได้มีบทบัญญัติไว้โดยเฉพาะแยกต่างหากจากการเสียภาษีของบุคคลธรรมดา

² แต่ในปี เมื่อระบุเพียงมาตรา ให้ถือว่าเป็นมาตราในประมวลรัษฎากร และปีที่ยังไม่ถึงต่อไป ถ้าเป็นกฎหมายไทยจะเป็นปี พ.ศ. ถ้าเป็นกฎหมายต่างประเทศจะเป็นปี ค.ศ.

³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 มรดก ผู้เขียนจะเรียกว่า กฎหมายมรดก

⁴ กองมรดก (The Estate of a Deceased) เป็นความหมายของกองมรดกทั้งหมด เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1746 บัญญัติว่า "...ผู้เป็นทายาทด้วยกันมีส่วนเท่ากัน

ไม่ถือว่าเงินได้เกิดขึ้น แต่เมื่อประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษแล้ว จึงเกิดปัญหาว่า ทายาทได้ใช้ทรัพย์สินมรดกในระหว่างการจัดการมรดก กองมรดกจะต้องรับรู้เงินได้ เพื่อนำมาเสียภาษีหรือไม่ เพียงใด

(2) ระยะเวลาในการจัดการมรดกและการวินิจฉัยการแบ่งมรดก⁵ มีปัญหาเบื้องต้นว่า จะวินิจฉัยโดยพิจารณาตามกฎหมายมรดกหรือไม่ เช่น ตามกฎหมายมรดกได้กำหนดระยะเวลาในการจัดการมรดกไว้ในมาตรา 1732 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้จัดการมรดกต้องจัดการตามหน้าที่และทำรายงานแสดงบัญชีการจัดการและแบ่งปันมรดกให้เสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระบุไว้ในมาตรา 1728 เว้นแต่ทายาทโดยจำนวนช้ามาก หรือศาลจะได้กำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่น” ดังจะเห็นได้ว่า ระยะเวลาดังกล่าวสามารถขยายได้หากมีเหตุขัดข้องในการจัดการมรดก การวินิจฉัยว่า กองมรดกได้แบ่งแล้วจะต้องอยู่ในบังคับของกรอบเวลาตามข้อกฎหมายข้างต้นหรือไม่ หากมีเงินได้เกิดขึ้นหลังจากครบกำหนดระยะเวลาแล้ว จะต้องเสียภาษีในนามกองมรดกหรือในนามทายาท โดยทั่วไปแล้ว ภาระภาษีของกองมรดกจะมีจำนวนมากกว่าการเสียภาษีในนามทายาท ด้วยเหตุนี้ หลักเกณฑ์ในการวินิจฉัยว่า เมื่อใดจึงจะเรียกว่ากองมรดกที่ได้แบ่งแล้วจึงมีความสำคัญเพราะ ภายหลังที่ได้แบ่งมรดกแล้ว เงินได้ที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นจะต้องเสียภาษีในนามทายาท หากเสียภาษีผิดหน่วยภาษีก็อาจถูกลงโทษได้ เช่น เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษทางอาญา

(3) วิธีการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดกนั้น จะต้องเสียภาษีเงินได้เหมือนการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาหรือไม่ ตามประมวลรัษฎากรได้วางหลักการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดก จะมีวิธีการเสียภาษีเงินได้เหมือนบุคคลธรรมดา แต่อย่างไรก็ตาม จะมีบทบัญญัติพิเศษบางประการ เช่น การยื่นแบบเสียภาษี การประเมินการเสียภาษี โดยให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้ดำเนินการแทน และเมื่อกองมรดกได้แบ่งเงินได้ให้ทายาท เงินได้ดังกล่าวทายาทจะได้รับการยกเว้นภาษี

ในกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง” ส่วนทรัพย์สินมรดก (Property of Estate) หมายถึง ทรัพย์สินมรดกเป็นรายชิ้น ซึ่งจะใช้เป็นส่วนของกรรมในโครงสร้างของประโยค เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1748 “ทายาทคนใดครอบครองทรัพย์สินมรดกซึ่งยังไม่ได้แบ่งกัน ทายาทคนนั้นมีสิทธิที่จะเรียกร้องให้แบ่งทรัพย์สินมรดกนั้นได้...”

⁵ เหตุที่มีปัญหาว่ากองมรดกได้แบ่งหรือไม่ เนื่องจากมรดกตกทอดแก่ทายาททันทีเมื่อเจ้ามรดกตาย ไม่ได้กำหนดให้มรดกตกทอดแก่ทายาทเมื่อได้รับจากการแบ่งมรดก

(4) การวางแผนภาษี ดังทราบแล้วว่า มีความแตกต่างระหว่างการเสียภาษีในนาม กองมรดกหรือในนามทายาท ซึ่งกองมรดกอาจจะยึดหรือแบ่งมรดกก็ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เกี่ยวข้อง เช่น ข้อกำหนดพินัยกรรม ข้อตกลงระหว่างทายาท หรือภาระภาษี โดยส่วนมาก ผู้ตาย มักจะมีทายาทหลายคน ดังนั้นการรีบแบ่งมรดกโดยเร็วจะได้ประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้แก่ ทายาทมากกว่าเนื่องจากจะได้รับสิทธิในเรื่องการหักค่าลดหย่อน อัตราภาษีก้าวหน้า กองมรดก บางราย ได้มีการวางแผนภาษีโดยการแบ่งมรดกเพื่อให้เสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน จึงได้ทำ สัญญาแบ่งปันมรดกเพื่อยืนยันแสดงต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรว่า กองมรดกได้มีการแบ่งเสร็จสิ้นแล้ว ดังนั้นจึงเป็นปัญหาในการวินิจฉัยว่า เมื่อใดกองมรดกได้แบ่งเสร็จสิ้นแล้ว

ในทางตรงกันข้าม หากทายาทมีเงินได้จำนวนมาก ทายาทอาจยืดเวลาการแบ่งมรดก ออกไปเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่มีเกณฑ์พิจารณาว่า เมื่อใดกอง มรดกได้มีการแบ่งมรดกแล้ว เช่นกัน

(5) นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีที่มีทรัพย์สินจำนวนมาก จะจัดตั้งทรัสต์ในระหว่างมีชีวิตหรือ ตามพินัยกรรมขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดการทรัพย์สินและเพื่อวางแผนภาษี ซึ่งเป็นที่ยอมรับใน ประเทศกลุ่ม Common Law กรณีดังกล่าวมีปัญหาว่า ภาษีเงินได้ของทรัสต์จะเสียภาษีเงินได้เป็น หน่วยภาษีพิเศษเหมือนกองมรดกหรือให้เสียภาษีเงินได้ในนามผู้รับประโยชน์

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- (1) ศึกษาความเป็นมาของบทบัญญัติเกี่ยวกับ การเสียภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความ ตาย และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
- (2) ศึกษาความหมายและผลทางกฎหมายของผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยัง ไม่ได้แบ่ง
- (3) ศึกษา เปรียบเทียบกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ รวมทั้งวิเคราะห์แนว คำพิพากษาของศาลและแนวปฏิบัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายและกอง มรดกที่ยังไม่ได้แบ่งของกรมสรรพากร
- (4) สรุปปัญหาและเสนอแนวทางที่เหมาะสม สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึง แก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และทรัสต์

1.3 ขอบเขตการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในระหว่าง การจัดการมรดก (Income Taxation of Estate) ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะเป็นคนละส่วนกับภาษีมรดก เช่น นาย ก. เจ้ามรดก มีทรัพย์สินมูลค่า 100 บาท เมื่อนาย ก.ตาย ทรัพย์สินมรดกตกได้แก่ นาย ข.และ ค. โดยในระหว่างจัดการมรดกเกิดเงินได้จำนวน 10 บาท ภาษีมรดกจะเก็บจากฐานกองมรดก มูลค่า 100 บาท ซึ่งประเทศไทยได้เคยจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการ รับมรดก พ.ศ.2476 และได้ยกเลิกตามพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการ รับมรดก พ.ศ.2487 ส่วนเงินได้ที่กองมรดกได้รับระหว่างจัดการมรดกจำนวน 10 บาท จะเป็นเรื่อง ที่ศึกษาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ว่าจะต้องเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลใด มีวิธีการขจัดความ ข้ำซ้อนทางภาษีอย่างไร แต่อย่างไรก็ตามหากมีเนื้อหาส่วนใดที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดกก็จะอธิบาย ถึงความสัมพันธ์ ระหว่างภาษีมรดกกับภาษีเงินได้⁶

การศึกษากการเสียภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เป็น การศึกษาในส่วนของภาษีเงินได้ โดยในส่วนของกฎหมายต่างประเทศจะศึกษาเกี่ยวกับภาระภาษี เงินได้ของกองมรดก (Estate) และทรัสต์ (Trust) ตามกฎหมายของอังกฤษและสหรัฐอเมริกาซึ่งมี การตั้งทรัสต์มาเพื่อประโยชน์ในการจัดการทรัพย์สินและรูปแบบการเสียภาษีเงินได้จากกองมรดก มีลักษณะที่คล้ายกับการเสียภาษีเงินได้ของทรัสต์

⁶ ผู้ใดสนใจเรื่องภาษีมรดกสามารถศึกษาได้จาก ฤทัย พูลสวัสดิ์, "ภาษีมรดก," (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545) โดยสหรัฐ จะยกเลิกภาษีมรดกในปี ค.ศ. 2010 เนื่องจากจำนวนภาษีที่เก็บได้น้อย และเครดิตภาษีของ Unified Tax Credit มีจำนวนที่สูงขึ้นในแต่ละปี สำหรับภาษีเงินได้ระหว่างจัดการมรดก ผู้เขียน เห็นว่าคงจะไม่ยกเลิกเพราะจัดเก็บคนละส่วนกัน เนื่องจากภาษีมรดกเป็นการเก็บภาษีทรัพย์สิน อย่างหนึ่ง ส่วนภาษีเงินได้ของกองมรดกเป็นการเก็บภาษีจากฐานเงินได้

1.4 วิธีการศึกษา

จะเป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดกและทรัสต์ ตามกฎหมายอังกฤษ สหรัฐอเมริกา และเยอรมัน ตลอดจนรวบรวมข้อมูลในทางปฏิบัติที่ใช้ในการวางแผนภาษีเงินได้ของกองมรดก

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1) ทราบและเข้าใจความเป็นมา และวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ แห่งกฎหมาย ตลอดจนหลักเกณฑ์ แนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่และแนวคำพิพากษาของศาลโดยเฉพาะความหมายของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เพื่อทราบว่าเมื่อใด จึงเป็นกองมรดกที่ได้แบ่งเสร็จแล้วเพื่อให้เสียภาษีตามหน่วยภาษีได้ถูกต้อง ตลอดจนเป็นแนวทางในการประเมินการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่

(2) เพื่อนำความรู้ มาปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ จากกองมรดกให้เหมาะสม และสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษี

(3) เสนอแนวทางแก้ไขปัญหบางประการเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตาย และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยเฉพาะหากมีการตราพระราชบัญญัติเกี่ยวกับทรัสต์ก็จะได้ใช้เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของทรัสต์ต่อไป