

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตาม ประมวลรัษฎากร

เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินมรดกในระหว่างการจัดการทรัพย์สินมรดก ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายและหากปิดไป กองมรดกยังไม่ได้แบ่ง กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่อย่างไรก็ตามยังมีความไม่ลงรอยระหว่างแนวความคิดเรื่องการตกทอดมรดกกับการเสียภาษีเงินได้จากกองมรดกที่ยึดถือหลักต่างกัน จึงทำให้มีปัญหาเกี่ยวกับการจัดการมรดก เช่น การวินิจฉัยว่าเมื่อใดกองมรดกได้แบ่งเสร็จสิ้นแล้ว จากนั้นจึงเป็นปัญหาระบบการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดก การวางแผนภาษีและการเสียภาษีเงินได้ของทรัสต์ เป็นต้น

4.1 ปัญหาเกี่ยวกับการจัดการมรดก

ในทางกฎหมายแบ่งไม่ยอมรับว่า กองมรดกมีสถานะพิเศษ¹ เนื่องจากกรรมสิทธิ์ได้ตกทอดแก่ทายาทในวันที่เจ้ามรดกตาย ส่วนประมวลรัษฎากรถือว่ากองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษเพื่อให้การเสียภาษีเงินได้เป็นไปโดยไม่ขาดตอนจนถึงวันที่แบ่งมรดก ซึ่งแตกต่างกันในช่วงเวลาและโดยเหตุที่ทั้งสองกฎหมายถือหลักต่างกัน จึงเกิดปัญหาการตีความในเรื่องต่างๆ ดังนี้

4.1.1 ความหมายของการแบ่งมรดก

ก. ผู้มีสิทธิแบ่งมรดก

โดยทั่วไปแล้วกองมรดกจะเป็นสภาวะชั่วคราวที่มีขึ้นเพื่อการชำระบัญชี โดยอาจมีการตั้งผู้จัดการตามพินัยกรรมหรือตามคำสั่งศาลขึ้นมารวบรวม จำหน่ายและแบ่งทรัพย์สิน ดังนั้น

¹ กองมรดกไม่สามารถเป็นคู่ความในศาลได้ เจ้าหนี้จะฟ้องกองมรดกเป็นจำเลยไม่ได้ แต่ต้องฟ้องผู้จัดการมรดกหรือทายาทเป็นจำเลย ถ้าไม่มีทายาท เจ้าหนี้ถือเป็นผู้มีส่วนได้เสียสามารถร้องขอตั้งผู้จัดการมรดกได้

เมื่อกองมรดกได้ชำระหนี้สินและแบ่งทรัพย์สินส่วนที่เหลือให้แก่ทายาทแล้ว จึงถือว่าได้แบ่งมรดกแล้ว ซึ่งอังกฤษ เยอรมัน สหรัฐ มีหลักการเป็นอย่างเดียวกัน

สำหรับผู้มีสิทธิแบ่งมรดกอาจแบ่งได้เป็น 3 กรณี คือ กรณีที่หนึ่ง การแบ่งมรดกตามพินัยกรรม (Will) หรือตามกฎหมาย (Intestate Succession) กรณีที่สอง การแบ่งมรดกโดยผู้จัดการมรดกภายใต้ข้อกำหนดพินัยกรรมหรือเพื่อการแบ่งปันมรดก² และกรณีที่สาม การแบ่งมรดกโดยความตกลงระหว่างทายาท

(1) การแบ่งมรดกตามพินัยกรรม ซึ่งพินัยกรรมมีอยู่ 2 ลักษณะ คือพินัยกรรมลักษณะเฉพาะ และพินัยกรรมลักษณะทั่วไป ถ้าเป็นผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะ น่าถือว่าเป็นการแบ่งทรัพย์สินมรดกแล้ว แม้ว่ายังไม่ได้ดำเนินการจดทะเบียนทางทะเบียนหรือยังไม่ได้รับทรัพย์สินมรดกเพราะถือว่าทรัพย์สินมรดกได้นั้นได้แยกเป็นส่วนของผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะแล้ว ถ้าเป็นผู้รับพินัยกรรมลักษณะทั่วไป ให้พิจารณาตามข้อ (2)

(2) การแบ่งมรดกโดยผู้จัดการมรดก³ การส่งมอบทรัพย์สินมรดกให้ทายาทนั้น (Assent) ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่จัดทำบัญชีมรดกและเมื่อแบ่งเสร็จสิ้นต้องทำบัญชีมรดกยื่นต่อศาลหรือ

² วิธีการแบ่งมรดกเทียบได้กับการชำระบัญชีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1061 โดยจะตั้งผู้ชำระบัญชีเพื่อชำระหนี้และแบ่งทรัพย์สินส่วนที่เหลือให้หุ้นส่วน คงแตกต่างในแง่ที่การชำระบัญชีของห้างหุ้นส่วนสามัญต้องตั้งผู้ชำระบัญชีเสียก่อนจึงจะฟ้องขอแบ่งทรัพย์สินได้ แต่กองมรดกอาจไม่จำเป็นต้องตั้งผู้จัดการมรดกก็ได้ สำหรับ Texas Probate Code ในกรณีที่ไม่มี การตั้งผู้จัดการมรดก ทายาทจะไม่มีอำนาจเข้าจัดการทรัพย์สินมรดก

³ ส่วนจะใช้หลักการสิ้นสุดหน้าที่ของผู้จัดการมรดกนั้นอาจใช้ไม่ได้เพราะการสิ้นสุดการจัดการมรดกเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้หน้าที่ผู้จัดการมรดกสิ้นสุดลง เช่น หลังจากสิ้นสุดการจัดการมรดกแล้วจะร้องขอให้ถอดถอนผู้จัดการมรดกไม่ได้ (ฎีกาที่ 548/2497, ฎีกาที่ 7452/2537, ฎีกาที่ 1628/2511) แต่หน้าที่ผู้จัดการมรดกอาจสิ้นสุดด้วยเหตุอื่นได้

การจัดการมรดกสิ้นสุดลงจะมีผลดีต่อผู้จัดการมรดก เช่น อายุความที่ทายาทฟ้องผู้จัดการมรดกจะมีระยะเวลาห้าปีนับแต่การจัดการมรดกสิ้นสุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1733 วรรคสอง เช่น ผู้จัดการมรดกได้โอนขายที่ดินและเงินฝากในบัญชีเสร็จสิ้นในปี 2528 แล้วการจัดการมรดกจึงเสร็จสิ้นลง เมื่อโจทก์นำคดีมาฟ้องเมื่อปี 2534 คดีโจทก์จึงขาด

ทายาท เพื่อประโยชน์ให้ทราบทรัพย์สินมรดกมีเพียงใด การชำระหนี้เจ้าหนี้ ผู้รับพินัยกรรม การจัดการงานศพ และการชำระภาษี โดยเฉพาะการจัดการมรดกภายใต้กระบวนการของศาล⁴ แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้ต้องยื่นบัญชีทรัพย์สินมรดกด้วย ซึ่งอาจทำให้ข้อมูลในการจัดเก็บภาษีอาจไม่ครบถ้วน⁵

(3) การแบ่งโดยความตกลงระหว่างทายาท ซึ่งการแบ่งมรดกโดยความยินยอมของทายาทอาจดำเนินการโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายก็ได้ เช่น ครอบครองเป็นสัดส่วน, การขายทรัพย์สินมรดกเพื่อนำเงินมาแบ่งปันระหว่างกัน (Converse in Money) หรือทำสัญญาประนีประนอมแบ่งปันทรัพย์สินมรดก หรือในทางกลับกันหากกองมรดกมีทายาทเพียงคนเดียว กรณีดังกล่าวย่อมไม่มีการแบ่งมรดกระหว่างกัน⁶ แม้จะต้องดำเนินการจดทะเบียนอื่นอีก

ถ้าทายาทไม่สามารถตกลงแบ่งมรดกกันได้ ทายาทจะต้องฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอแบ่งมรดก การแบ่งมรดกจึงเป็นไปตามคำพิพากษาของศาล โดยจะกำหนดให้ประมุขระหว่างทายาทด้วยกันหรือขายทอดตลาด⁷

อายุความ (ฎีกาที่ 5628/2538) ผู้เขียนเห็นว่า หลักดังกล่าวน่าจะนำมาใช้ได้ แต่จะไม่ครอบคลุม เพราะกองมรดกอาจไม่มีการตั้งผู้จัดการมรดกก็ได้

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1728 และศาลได้นำวันที่ยื่นบัญชีทรัพย์สินมรดกเสร็จสิ้นมาพิจารณาว่าการจัดการมรดกได้เสร็จสิ้นลงด้วย (ฎีกาที่ 3174/2526) นอกจากนี้ในกฎหมายตราสามดวง ลักษณะมรดก ในข้อ 43 ก. ได้มีการจัดทำบัญชีมรดกเกี่ยวกับทรัพย์สินและบัญชีพหยาเป็นทรัพย์สินที่ษัตริย์พระราชทานแก่ข้าราชการสำคัญ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บค่าน้ำหลวงด้วย

⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 กำหนดให้อธิบดีสามารถประกาศเรียกบัญชีอื่นๆเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้ โดยเจ้าพนักงานประเมินอาจขอหลักฐานได้เมื่อผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแจ้งยกเลิกเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ข้อนี้แตกต่างจากกฎหมายอังกฤษมาตรา 700 (3), (4) ที่ให้อำนาจผู้ตรวจสอบ สามารถประเมินภาษีได้ภายในสามปีนับแต่วันที่การจัดการมรดกในปีที่เป็นปัญหาได้เสร็จสิ้น และเรียกเอกสารจากผู้เสียภาษีได้ตามที่จำเป็น

⁶ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2548), น.433.

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1364

ข. ช่วงเวลาการแบ่งมรดก

การแบ่งปันทรัพย์มรดกอาจมีได้ทั้งสามกรณี โดยกฎหมายมรดกกำหนดให้มีการจัดการแบ่งมรดกโดยเร็ว เช่น การกำหนดให้เจ้าหนี้ต้องฟ้องคดีมรดกในหนึ่งปี⁸ ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ต้องแบ่งปันทรัพย์สินให้เสร็จภายในหนึ่งปีเช่นเดียวกัน ระยะเวลาดังกล่าวขยายได้โดยอาศัยเสียงข้างมากของทายาทหรือศาลจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น⁹ แต่ผู้จัดการมรดกจะแบ่งทรัพย์สินให้ทายาทจนกว่าพินหนึ่งปีไม่ได้ เว้นแต่ได้ชำระหนี้หรือได้วางประกันแล้ว¹⁰ ดังนั้นโดยทั่วไปกองมรดกจะมีช่วงเวลาจัดการมรดกอย่างน้อยหนึ่งปีเพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้และทายาท

ส่วนประมวลรัษฎากรนั้นมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า “สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม มาตรา 56(1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ที่ครอบครองทรัพย์มรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย” ผู้เขียนเห็นว่าประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเวลาในการจัดการมรดกไว้ ส่วนหลักกฎหมายมรดกที่ต้องให้จัดการมรดกเสร็จสิ้นให้หนึ่งปีดังที่กล่าวข้างต้น ไม่ได้เป็นบทบังคับเด็ดขาดว่า เมื่อครบกำหนดเวลาแล้วจะถือว่ากองมรดกได้แบ่งแล้ว ดังนั้นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณี (Case by Case) ว่ากองมรดกได้แบ่งแล้วหรือไม่

สำหรับในปีที่สิ้นสุดการแบ่งมรดกจะต้องเสียภาษีในนามกองมรดกหรือไม่นั้น มี 2 ความเห็น โดยความเห็นแรกเห็นว่า ในปีที่สิ้นสุดการจัดการมรดก ทายาทต้องนำเงินได้ทั้งปีมาเสียภาษีในนามทายาทตามสัดส่วนที่รับเงินได้เพราะในปีดังกล่าวกองมรดกได้แบ่งแล้ว¹¹ ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่าในปีภาษีที่ได้มีการแบ่งมรดกนั้น เงินได้ภายหลังการแบ่งแยกกองมรดกแล้วก็ตกเป็น

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1754

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1732

¹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1744 ซึ่งเห็นได้ว่า กองมรดกมีลักษณะเป็นกองทรัพย์สินแยกต่างหาก (Separate Fund) เพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้กองมรดก เช่นเดียวกับกฎหมายจัดการมรดกของอังกฤษ (Administration of Estates Act 1925) มาตรา 44

¹¹ อติเทพ ธีระวัฒน์, คำบรรยายเนติบัณฑิตยสภา ปี 2545, เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2545), น.146. มีความเห็นเช่นเดียวกับชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำบรรยายเนติบัณฑิตยสภา ปี 2546, เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2545), น.322-323.

เงินได้ของทายาทผู้รับมรดกแต่ละคน¹² ซึ่งสอดคล้องกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกา¹³ และกฎหมายอังกฤษ¹⁴ ผู้เขียนเห็นว่า ความเห็นฝ่ายหลังน่าจะถูกต้องมากกว่า เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้การคำนวณภาษีเงินได้จากกองมรดกให้ถือเสมือนว่าผู้ตายยังมีชีวิตอยู่จนถึงวันที่แบ่งมรดก ดังนั้นในปีที่สิ้นสุดการแบ่งมรดกจึงควรเสียภาษีในนามกองมรดกจนถึงวันที่แบ่งมรดกเสร็จสิ้น สำหรับเงินได้หลังจากที่ได้แบ่งมรดกแล้ว ให้เสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน

สำหรับกองมรดกขนาดเล็ก (Small Estate) อาจแบ่งมรดกเสร็จสิ้นในปีที่ถึงแก่ความตาย เช่น ก.มีเงินได้จากค่าเช่าเดือนละ 10,000 บาท โดย ก. ตายในวันที่ 1 มีนาคม 2545 และในวันที่ 1 ตุลาคม 2545 ทายาทได้ตกลงแบ่งทรัพย์สินมรดกเสร็จสิ้น เงินได้ที่ได้รับในปีภาษีที่ตายจนถึงวันที่แบ่งมรดกต้องนำมารวมเสียในนามผู้ถึงแก่ความตาย ส่วนเงินได้หลังจากแบ่งมรดกให้เสียภาษีในนามทายาทแต่ละคนเช่นกัน¹⁵ ดังนั้นปัญหาว่าเมื่อใดกองมรดกได้แบ่งแล้วจึงมีความสำคัญ เพราะจะได้เสียภาษีตามหน่วยภาษีได้ถูกต้อง

ค. ปัญหาว่าเมื่อใดกองมรดกได้แบ่งแล้ว

ในปัญหาดังกล่าว กฎหมายอังกฤษ ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ โดยถือว่าการจัดการมรดกเสร็จสิ้นเมื่อใดเป็นปัญหาข้อเท็จจริง¹⁶ แต่สามารถเทียบเคียงกับ Income and Corporate Tax Act มาตรา 702 ที่ใช้กับประเทศสกอตแลนด์ และไอร์แลนด์เหนือ กล่าวคือ กองมรดกจะถือว่าจัดการเสร็จสิ้นเมื่อผู้จัดการมรดกได้ชำระหนี้และโอนทรัพย์สินส่วนที่เหลือให้ผู้รับประโยชน์ ส่วนสหรัฐ ให้พิจารณาว่า กองมรดกมีหน้าที่ต้องดำเนินการต่อไปหรือไม่ ถ้าไม่มีหน้าที่ต้องดำเนินการ จะถือว่ากองมรดกได้สิ้นสุดการจัดการแล้ว

¹² ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด: 2546), น.1-006. ซึ่งแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร จะให้ผู้จัดการมรดกจะยื่นเสียภาษีส่งหน้าตามมาตรา 60 ทวิ พร้อมกับแจ้งยกเลิกเลขประจำตัวผู้เสียภาษี หลักดังกล่าวสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1738 ที่ให้เจ้านายกองมรดกได้รับชำระหนี้ก่อนการแบ่งมรดก และเป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้จัดการมรดก

¹³ Internal Revenue Code มาตรา 641

¹⁴ Income and Corporate Tax Act 1988 มาตรา 695(1)

¹⁵ ไพโรตดู จรุงฤกษ์ เกษรากุล แก้ไขโดยนายสนั่น เกตุทัต, คำถามคำตอบประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาสน์, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), น.54-55.

¹⁶ Tiley, Revenue Law, 3rd ed., (London: Butterworth, 1981), p.375.

ดังนั้นปัญหาว่าเมื่อใดกองมรดกได้แบ่งแล้วนั้น ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องถือตามหลักกรรมสิทธิไม่ได้ ยกเว้นกฎหมายได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ¹⁷ โดยความหมายของการแบ่งมรดก ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะต้องถือตามกฎหมายทรัพย์สินซึ่งแบ่งได้ 3 ประการ

1) ความหมายอย่างแคบ กองมรดกได้แบ่งแล้วเมื่อทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกและได้แยกเป็นสัดส่วนต่างหากจากทายาทอื่น ถ้าถือตามความหมายนี้ ผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะจะต้องเสียภาษีในนามกองมรดกจนกว่าจะได้รับทรัพย์สินมรดกตามพินัยกรรม หรือทายาทได้รับที่ดินร่วมกัน ทายาทจะต้องเสียภาษีในนามกองมรดกต่อไปจนกว่าจะได้แบ่งแยกโฉนด

2) ความหมายอย่างกว้าง กล่าวคือ ทายาทได้รับทรัพย์สินมรดก หรือได้กรรมสิทธิในทรัพย์สินมรดกแยกเป็นสัดส่วนอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น ผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะ หรือการได้รับที่ดินร่วมกัน จะถือว่ากองมรดกได้แบ่งแล้ว

3) ความหมายอย่างกว้างที่สุด คือ กองมรดกพร้อมที่จะแบ่งมรดกได้ เช่น ผู้จัดการมรดกได้ชำระหนี้เสร็จสิ้นแล้วและลงชื่อรับโอนมรดกในฐานะผู้จัดการมรดก แต่ยังไม่ดำเนินการให้เปลี่ยนแปลงชื่อทางทะเบียนให้ทายาท

ดังนั้นจึงมีปัญหาว่าจะต้องถือตามความหมายเช่นใด ผู้เขียนเห็นว่า หลักในการพิจารณามีดังนี้

1) หลักความเป็นธรรม กล่าวคือการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรจะเป็นไปตามความสามารถของทายาทผู้รับมรดก

2) นโยบายในการจัดการทรัพย์สินของรัฐ เนื่องจากกองมรดกได้ดำเนินกิจการต่อไป จะมีความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของบุคคลต่างๆ เช่น ทายาทจะต้องรับผิดชอบกว่าทรัพย์สินมรดกในระหว่างจัดการมรดกหรือไม่ โดยเฉพาะทายาทยังคงประกอบกิจการต่อเนื่องจากเจ้ามรดก ในเยอรมันจะให้ทายาทเลือกประกอบธุรกิจไม่ว่าในชื่อผู้ตายหรือในชื่อทายาท ทายาทจะไม่มีสิทธิจำกัดความรับผิดชอบในหนี้ที่เกิดขึ้น เจ้ามรดกจะต้องตั้งบริษัทเพื่อประกอบกิจการแทนเพื่อเลี่ยง

¹⁷ เช่น การนับระยะเวลาการถือครองเมื่อขายอสังหาริมทรัพย์ให้เริ่มนับเมื่อได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองจนถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) วรรคท้าย ผู้เขียนเห็นว่า แม้วันที่แบ่งมรดกจะเป็นภายหลังจากปีที่เจ้ามรดกตาย นำจะต้องถือว่าทายาทได้รับกรรมสิทธิ์ในปีที่เจ้ามรดกตายเป็นปีที่เริ่มนับเวลาถือครองเพื่อเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

ปัญหาดังกล่าว¹⁸ ในกฎหมายไทยพระราชบัญญัติต่าง ๆ จะมีบทบัญญัติให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์ ต้องสืบทอดกิจการแทนต่อจากเจ้ามรดก เช่น พระราชบัญญัติจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 มาตรา 40

ผู้เขียนเห็นว่า ความหมายของการแบ่งมรดกน่าจะถือตามความหมายอย่างกว้าง เพื่อให้การแบ่งมรดกเสร็จสิ้นโดยเร็วและเพื่อให้การเสียภาษีเป็นไปตามความสามารถของทายาท แต่ละคน

เช่น กองมรดกมีที่ดินและห้องเช่าซึ่งมีเงินได้ปีละ 1,000,000 บาท โดยมี ก. และ ข. เป็นทายาทผู้รับมรดก ต่อมา นาย ก. ยื่นคำร้องขอต่อศาลให้ตั้งตนเป็นผู้จัดการมรดกและศาลมีคำสั่งตั้ง นาย ก. เป็นผู้จัดการมรดก นาย ก. ในฐานะผู้จัดการมรดกจึงดำเนินการ ดังนี้

วันที่ 1 มีนาคม 2541 ได้จดทะเบียนรับโอนกรรมสิทธิ์เป็นชื่อผู้จัดการมรดก

วันที่ 1 มีนาคม 2542 ได้จดทะเบียนให้ นาย ก. และ ข. เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในโฉนดร่วมกัน

วันที่ 1 มีนาคม 2543 นาย ก. และ ข. ได้ทำสัญญาแบ่งปันมรดกโดยจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานที่ดิน โดยแบ่งสัดส่วนให้ได้รับฝ่ายละครึ่ง

วันที่ 1 มีนาคม 2544 นาย ก. และ ข. ดำเนินการให้เจ้าพนักงานที่ดินแบ่งแยกโฉนดที่ดินออกจากกัน แต่เจ้าพนักงานที่ดินไม่สามารถดำเนินการร่วมกันได้เนื่องจากมีสิ่งปลูกสร้างครอบมที่ดินระหว่างกัน

วันที่ 1 มีนาคม 2545 นาย ก. และ ข. ได้ขายที่ดินให้นาย ค. ซึ่งเป็นบุคคลภายนอก กรณีดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าในวันแรกที่จดทะเบียนเป็นชื่อของผู้จัดการมรดกนั้นยังไม่ใช่การแบ่งมรดก เพราะเป็นวิธีการจัดการมรดกเท่านั้น กองมรดกได้แบ่งกันเมื่อ นาย ก. และ ข. จดทะเบียนเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมกันในวันที่ 1 มีนาคม 2543 สำหรับการดำเนินการภายหลังเป็นวิธีการทรัพย์ของเจ้าของรวมเท่านั้น

จากตัวอย่างดังกล่าว ถ้ามีการตั้งผู้จัดการมรดก ผู้จัดการมรดกมีอำนาจจัดการทรัพย์มรดกแทนทายาทตามข้อกำหนดในพินัยกรรมและเพื่อการแบ่งปันมรดก ซึ่งเป็นการดำเนินการในฐานะกองมรดก เมื่อผู้จัดการมรดกส่งมอบทรัพย์มรดกให้ทายาทจะถือเป็นการแบ่งมรดกแล้ว ส่วน

¹⁸ Werner F. Ebke, Matthew W. Finkin, Introduction to German Law, (London: Kluwer, 1996), p.301.

ในช่วงเวลาที่มีการจัดการมรดกอยู่ ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกเป็นผู้ยื่นเสียภาษีในนามของมรดก

ง. การยึดและการแบ่งมรดก

ถ้าถือตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว จะเกิดปัญหาทางภาษีได้ 2 กรณีคือ การยึดเวลาจัดการมรดกและการแบ่งมรดก เพื่อประโยชน์ทางภาษีได้ ดังนี้

(1) ในส่วนการยึดเวลาจัดการมรดกนั้น ตามหลักที่กล่าวว่า กองมรดกได้แบ่งมรดกเมื่อทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกหรือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดกแยกเป็นสัดส่วน ถ้าผู้จัดการมรดกถือครองทรัพย์สินต่อไปโดยไม่มีการดำเนินการแบ่งมรดกและทายาทไม่ร้องขอแบ่งมรดกแล้ว ระยะเวลาการจัดการมรดกจะยืดออกไป เนื่องจากกองมรดกเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าทายาท กรณีดังกล่าวไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนว่าต้องดำเนินการแบ่งมรดกเสร็จเมื่อใด เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจในการประเมินภาษีถ้าหากมีการยึดเวลาการจัดการมรดกโดยไม่มีเหตุอันสมควร ด้วยเหตุนี้จึงมีกองมรดกที่ใช้เวลาจัดการมรดกยาวนาน เช่น กองมรดกของตระกูลธรรมวัฒนะ เป็นต้น

(2) ในทางกลับกันการแบ่งมรดกจะเกิดขึ้นเมื่อทายาทเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำ ทายาทมีสิทธิเลือกในการแบ่งมรดกโดยเร็ว โดยอาศัยความตกลงระหว่างทายาท เช่น การครอบครองเป็นสัดส่วน¹⁹ การขายทรัพย์สินมรดกและนำเงินได้ที่ได้มาแบ่งระหว่างทายาท²⁰ หรือการ

¹⁹ คำพิพากษาฎีกา 1212/2510 “จำเลยถือกรรมสิทธิ์ร่วมกับ บ. ต่อมา บ. ตาย มรดกส่วนหนึ่งตกเป็นของผู้ร้อง โจทก์ฟ้องให้จำเลยชำระหนี้ จำเลยไม่ชำระหนี้ โจทก์นำยึดที่ดิน ผู้ร้องร้องขอทรัพย์ อ้างว่าได้ครอบครองเป็นสัดส่วนตามแผนที่แนบท้ายคำร้องแล้ว ศาลฎีกาเห็นว่า หากฟังได้ตามคำร้องของผู้ร้อง โจทก์ก็ย่อมบังคับคดีได้ เฉพาะส่วนที่ดินที่จำเลยครอบครองเท่านั้น เมื่อศาลชั้นต้นมิได้ทำการไต่สวนคำร้องของผู้ร้อง ย่อมพิพากษายกคำสั่งศาลชั้นต้นและคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ ย้อนสำนวนไปให้ศาลชั้นต้นไต่สวนแล้วมีคำสั่งใหม่ตามรูปคดี” ซึ่งคดีดังกล่าวเป็นปัญหาในการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 287, 288 กล่าวคือ หากฟังว่าผู้ร้องได้ครอบครองเป็นสัดส่วนแล้ว เจ้าหน้าที่ของจำเลยจะนำยึดไม่ได้ ในคดีนี้ไม่มีข้อเท็จจริงว่าผู้ร้องได้ดำเนินการจดทะเบียนแบ่งแยกโฉนดจากจำเลยแล้ว

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ที่ดินที่เป็นมรดกโดยมากทายาทจะครอบครองที่ดินเป็นสัดส่วนของตนโดยไม่ได้ดำเนินการแบ่งแยกที่ดินให้ถูกต้องเนื่องด้วยความไม่รู้ในข้อกำหนดหรือความยุ่งยากในการจัดการเอกสารตามประมวลกฎหมายที่ดินหรือต้องเสียค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดินในการรับมรดก ค่าอากรแสตมป์ และค่าแบ่งแยกโฉนด ดังนั้นถ้าจะถือตามกฎหมายมรดก

ทำสัญญาประนีประนอมระหว่างกัน²¹ กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ต้องดำเนินการอื่นตามความเหมาะสมของประเภททรัพย์สิน (Appropriate of Property) เช่น ที่ดินต้องดำเนินการจดทะเบียนต่อสำนักงานที่ดิน หรือการโอนหุ้นต้องแจ้งต่อนายทะเบียนบริษัท ดังนั้นแม้ไม่ได้ดำเนินการให้เหมาะสมตามประเภทของทรัพย์สิน เพียงแต่ดำเนินการตามวิธีการดังกล่าวก็ถือว่าเป็นการแบ่งมรดกตามกฎหมายมรดกโดยชอบแล้ว

ด้วยเหตุดังกล่าวในประเทศอังกฤษจึงได้มีบทนิยามว่าเมื่อใดกองมรดกได้จัดการเสร็จสิ้นแล้ว และกำหนดวิธีการในการจัดการทรัพย์สินแต่ละประเภทรวมถึงการจัดการทรัพย์สินมรดกเสร็จ

แล้ว การครอบครองเป็นสัดส่วนย่อมเป็นการเพียงพอที่จะถือว่ามรดกได้แบ่งแล้ว เนื่องจากสิทธิของเจ้าหนี้ภาษีเป็นเพียงเจ้าหนี้สามัญไม่ใช่บุคคลภายนอกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1299 วรรคสอง ซึ่งมีปัญหาการแบ่งพอสมควร เช่น ผู้ตายมีที่ดิน 1 แปลง มีทายาท 5 คน การแบ่งที่ดินเป็นไปโดยยากที่ให้ทายาทแต่ละคนได้ที่ดินเป็นสัดส่วน ดังนั้นจึงใช้วิธีการให้โอนเป็นชื่อผู้จัดการมรดกหรือให้ทายาทลงชื่อเป็นเจ้าของร่วมกันโดยไม่ได้แบ่งแยกว่าใครมีส่วนเท่าใด ส่วนทรัพย์สินประเภทอื่นๆไม่สู้จะเป็นปัญหาเพราะเป็นทรัพย์สินมีราคาไม่มากนัก สำหรับกองมรดกที่มีทรัพย์สินจำนวนมาก จะมีที่ปรึกษาคอยดำเนินการให้ ข้อนี้ต่างจากชื่อที่ดินเป็นกรรมสิทธิ์รวมโดยไม่ได้แบ่งแยกให้ชัดเจน เมื่อขายที่ดิน จะถือว่าเป็นการขายในนามคณะบุคคล

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5265/2539 จำเลยที่ 1 ในฐานะผู้จัดการมรดก จดทะเบียนโอนบ้านและที่พิพาทแก่จำเลยที่ 1 ในนามจำเลยที่ 1 เป็นผู้รับทรัพย์สินมรดกเอง เพื่อความสะดวกในการจะขายเอาเงินมาแบ่งกัน ยังไม่อาจถือว่าเป็นการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้ทายาทเสร็จสิ้น การจัดการมรดกเสร็จสิ้นต่อเมื่อได้แบ่งเงินราคาขายกันแล้ว

²¹ มีข้อสังเกตว่าแม้ได้ลงนามในสัญญาแบ่งปันทรัพย์สินมรดกแล้ว แต่ถ้าต้องดำเนินการตามสัญญาอยู่อีก ผู้มีส่วนได้เสียสามารถร้องขอตั้งผู้จัดการมรดกได้ เช่น ฎีกาที่ 1470/2510 โดยศาลให้เหตุผลว่า ยังต้องมีการดำเนินการตามสัญญาอยู่อีก การตั้งผู้จัดการมรดกจึงมีประโยชน์ในการจัดการมรดก

ส่วนเยอรมันเมื่อได้ทำสัญญาแบ่งปันมรดกแล้ว จะต้องจัดการตามกฎหมายทรัพย์สินด้วย เพื่อเลี่ยงปัญหาเกี่ยวกับสัญญาที่มีรูปแบบ ผู้จัดการมรดกควรดำเนินการตั้งผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม ใน Peter Gottwald, Dieter Schwab, Eva Buttner, Family & Succession Law in Germany, (Verlag C.H.: Beck Munchen, 2001), p.163.

สิ้นเมื่อโอนทรัพย์สินให้ทรัสต์ด้วย²² ส่วนสหรัฐได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่พิจารณาว่ามีการยืดเวลาการจัดการมรดกโดยไม่สมเหตุผล (Administration of an Estate or Trust has been Unduly Prolonged) แม้ว่าจะมีคำสั่งศาลให้ยืดเวลาการจัดการมรดกได้ ซึ่งเวลาการจัดการมรดกจะมีเวลาประมาณกำหนดเวลาอย่างช้าที่สุดที่ให้ผ่อนผันการชำระภาษีมรดกคือประมาณ 15 ปี เมื่อสรรพากรได้ประเมินให้สิ้นสุดการจัดการมรดก การเสียภาษีจะเป็นการเสียภาษีในนามทรัสต์หรือผู้รับทรัพย์สิน²³

²² Income and Corporate Taxes Act 1988 มาตรา 702 ซึ่งให้เฉพาะประเทศสกอตแลนด์และไอร์แลนด์เหนือ ซึ่งหลักดังกล่าวเป็นที่ยอมรับในอังกฤษด้วย J.S.Barlow, LC King, A.G. King, Will, Administration and Taxation: A Practice Guide, (London: Sweet & Maxwell, 1992), pp.347-355. ได้อธิบายว่า ตามกฎหมายอังกฤษ ทรัสต์มรดกโดยส่วนมากโอนด้วยการครอบครอง เช่น เครื่องเพชร แต่ทรัสต์บางประเภท เช่น ที่ดินที่มีชื่อผู้ตายที่ต้องโอนเป็นชื่อผู้รับประโยชน์ได้กำหนดรูปแบบการส่งมอบไว้ (Form of Assent) โดยต้องทำเป็นหนังสือลงนามโดยผู้จัดการมรดก มิฉะนั้นไม่มีผลใช้บังคับ ส่วนทรัสต์ประเภทอื่น เช่น หุ้นในบริษัท ผู้จัดการมรดกมีสิทธิโอนหุ้นเข้ามาในนามตนเองได้ แต่อาจดำเนินการโอนให้ผู้รับประโยชน์โดยตรงก็ได้ หรือบัญชีเงินฝากในธนาคารไม่ได้กำหนดรูปแบบไว้ ลำพังเพียงมีหนังสือถึงธนาคารและแนบสำเนาการได้เป็นผู้จัดการมรดกก็เพียงพอแล้ว ดังนั้นโดยทั่วไปแล้วการส่งมอบทรัพย์สินให้ผู้รับประโยชน์จะต้องดำเนินการตามความเหมาะสมของทรัสต์แต่ละประเภท

ส่วนการโอนทรัพย์สินให้ทรัสต์นั้น ในกรณีที่เป็นการรับมรดกตามกฎหมาย Intestate Rule ผู้จัดการมรดกมีฐานะเป็นทรัสต์รีเมื่อนี้ทุกชนิดได้ชำระแล้วและส่วนที่เหลือได้กำหนดจำนวนที่แน่นอนโดยโอนทรัพย์สินให้ผู้จัดการรักษาทรัพย์สินในฐานะของทรัสต์รี ส่วนกรณีพินัยกรรมแต่งตั้งให้ผู้จัดการมรดกมีฐานะเป็นทรัสต์รีนั้น หน้าที่เริ่มต้นเมื่อได้ชำระหนี้สินทุกชนิด แต่กรณีพินัยกรรมไม่ได้แต่งตั้งให้เป็นทรัสต์รีนั้น ความรับผิดชอบของผู้จัดการมรดกจะดำเนินต่อไปจนกว่าได้แบ่งทรัพย์สินให้ทายาทและไม่เข้ามาเป็นทรัสต์รี

²³ Jonathan G.Blattmachr & Arthur M. Michealson, Income Taxation of Estate and Trusts, 14th ed., (New York: Practising Law Institute, 1999), Chapter 2, p.6, n.10 และ Chapter 7, p.5, n.17.

ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบสิทธิของเจ้าของรวมกับกองมรดกที่มีทายาทหลายคน

ข้อเปรียบเทียบ	เจ้าของรวม	กองมรดกที่มีทายาทหลายคน
1. การใช้กฎหมาย	เป็นบททั่วไป	มีบทเฉพาะ เรื่องใดที่ไม่ได้บัญญัติก็ใช้เรื่องเจ้าของรวม
2. สัดส่วน	สันนิษฐานว่าเท่ากัน	เป็นไปตามพินัยกรรมหรือกฎหมายมรดก
3. การจัดการทรัพย์สิน		เหมือนกัน
3.1 การจัดการทรัพย์สินระหว่างกัน		
- การรักษาทรัพย์สิน	ทุกคนมีสิทธิ	
- การจัดการทรัพย์สินตามธรรมดา	เสียงข้างมาก	
- การจัดการทรัพย์สินในสาระสำคัญ	เสียงข้างมากและเสียงข้างมากมีส่วนไม่ต่ำกว่าครึ่งหนึ่งของทรัพย์สิน	
- การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์	เห็นชอบทุกคน	
3.2 การจัดการที่มีผลต่อบุคคลภายนอก		
- การใช้สิทธิต่อสู้	ครอบไปถึงส่วนอื่นด้วย	
- การเรียกคืนทรัพย์สิน	ผู้คืนทรัพย์สินต้องคืนทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แก่เจ้าของรวมทุกคน	
4. การได้ดอกเบี้ย	ตามสัดส่วน	เหมือนกัน
5. การจำหน่ายทรัพย์สิน	จำหน่ายได้เฉพาะส่วนตน	เหมือนกัน
6. ค่าใช้จ่าย	ช่วยตามสัดส่วน	เหมือนกัน
7. การแบ่งทรัพย์สิน		
7.1 การใช้หนี้แก่เจ้าหนี้	ชำระหนี้ก่อน	ชำระหนี้ก่อน แต่ถ้าไม่ใช้หนี้ ทายาทก็รับผิดชอบไม่เกินทรัพย์สิน

ข้อเปรียบเทียบ	เจ้าของรวม	กองมรดกที่มีทายาทหลายคน
		มรดกที่ดินได้รับ
7.2 วิธีแบ่ง	(1) การแบ่งระหว่างเจ้าของรวม	(1) ครอบครองเป็นสัดส่วน
	(2) ขายทรัพย์สินเอาเงินมาแบ่ง	(2) ขายทรัพย์สินเอาเงินมาแบ่งกัน
		(3) สัญญาประนีประนอมยอมความระหว่างทายาท
	(3) ตามคำสั่งศาลอาจสั่งแบ่งตามประเภททรัพย์สิน โดยประมวลขายระหว่างกันเอง หรือการขายทอดตลาด	(4) ฟ้องคดีแบ่งมรดก ศาลจะกันส่วนให้กับทายาทที่ไม่ได้ฟ้องไม่ได้ โดยทรัพย์สินมรดกที่ทายาทครอบครองร่วมกัน ทายาทฟ้องแบ่งมรดกได้โดยไม่มีอายุความ
7.3 ข้อจำกัดการแบ่ง	(1) นิติกรรมขัดอยู่	(1) พินัยกรรมห้ามแบ่ง
	(2) วัตถุประสงค์ที่ตั้งเป็นการถาวร	
	(3) แบ่งในเวลาที่ไม่สมควร	
		(2) การใช้หนี้แก่เจ้าหนี้
7.4 ผู้ได้รับทรัพย์สินในการแบ่ง	ผู้ที่แบ่งทรัพย์สินเป็นเหมือนผู้ขาย	เหมือนกัน

(4) มีกรณีที่ไม่ต้องแบ่งมรดกหรือไม่ ซึ่งมีปัญหาดังนี้

ก. การจัดการมรดกขนาดเล็ก (Small Estate) เช่น กองมรดกที่มีทรัพย์สินไม่มาก การจัดการไม่ซับซ้อน หรือทรัพย์สินที่มีเป็นทรัพย์สินที่ไม่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือไม่มีการตั้งผู้จัดการมรดก กฎหมายมรดกไม่มีหลักการไว้เป็นพิเศษสำหรับกองมรดกขนาดเล็ก กล่าวคือ การรับมรดกให้เป็นไปตามพินัยกรรมและตามกฎหมายซึ่งเป็นเพียงการกำหนดไว้ถึงผู้มีสิทธิได้รับทรัพย์สินมรดกและสัดส่วนที่ได้รับเท่านั้น การจัดการมรดกยังเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ทายาทได้รับทรัพย์สินซึ่งทายาทเข้าครอบครองทรัพย์สินมรดก โดยอาจดำเนินการระหว่างกันเองไม่จำเป็นต้องมีผู้จัดการมรดกก็ได้ เช่น ที่ดินทายาทจะเข้าถือครองโดยแบ่งเป็นสัดส่วน หรือบัญชีเงินฝากในธนาคาร ทายาทจะมีหนังสือ

ร่วมกันถึงธนาคารเพื่อขอถอนเงินออกจากบัญชีได้²⁴ ในประมวลกฎหมายการก็เช่นกันไม่ได้มีมาตรการไว้เป็นพิเศษ โดยกองมรดกประเภทนี้อาจไม่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้เนื่องจากมีจำนวนเงินได้ไม่ถึงจำนวน 30,000 บาท หรือเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและมีสิทธิเลือกไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อยื่นแบบเสียภาษีก็ได้

ข. ทรัพย์สินที่ไม่ต้องพิสูจน์พินัยกรรม (Non-Probate Asset) คือทรัพย์สินที่ไม่ต้องผ่านกระบวนการจัดการมรดก ซึ่งโดยมากจะเกี่ยวกับสัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอก เช่น ผู้รับประโยชน์ตามสัญญาประกันชีวิต (Life Insurance), สัญญาประกันชีวิตที่ให้สิทธิคู่สมรสที่มีชีวิตอยู่ได้รับเงินรายปี (Surviving Spouse), สิทธิตามกฎหมายกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (Pension Fund) ซึ่งสิทธิดังกล่าวจะตกแก่ผู้รับประโยชน์โดยตรง หรืออาจพิจารณาว่าสิทธิดังกล่าวได้ตกแก่ผู้รับประโยชน์ตามสัญญาซึ่งไม่เป็นกองมรดกด้วย ดังนั้นจึงมีกฎหมายพิเศษในเรื่องนั้นๆ เช่น หลักการคุ้มครองเจ้าหนี้ การเก็บภาษีมรดก สำหรับภาษีเงินได้จะเก็บจากผู้รับประโยชน์ซึ่งส่วนมากเงินได้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

4.1.2 การรับรู้เงินได้เมื่อทายาทใช้ทรัพย์สินมรดกในการประกอบกิจการ

ก. การเกิดเงินได้บางครั้งไม่ได้มีแค่ดอกผล เนื่องจากการใช้ทรัพย์สินมรดกในการประกอบกิจการนั้น อาจมีเงินได้ประเภทอื่นด้วย เช่น การขับรถแท็กซี่ต้องเสียค่าเช่ารถให้แก่เจ้าของค่าเช่าที่ตกแก่เจ้าของรถเป็นดอกผลนิติบัญญัติ ส่วนค่าจ้างที่ได้รับจากผู้โดยสารไม่ใช่ดอกผลนิติบัญญัติ²⁵ ดังนั้นถ้าทายาทใช้รถดังกล่าวซึ่งเป็นทรัพย์สินมรดกประกอบการหาเงินได้จะต้องพิจารณาตามบทเรื่องเจ้าของรวม ทายาทคนนั้นมีสิทธิใช้ทรัพย์สินนั้นได้แต่ต้องไม่ขัดสิทธิทายาทอื่น²⁶

²⁴ ใน Texas Probate Code มาตรา 379 ได้กำหนดกรณีที่กองมรดกประกอบด้วยเงินหรือหนี้ที่กำหนดจำนวนที่ได้แน่นอน ศาลให้กำหนดจำนวนที่แน่นอนที่ผู้รับมีสิทธิรับ และสั่งให้ผู้จัดการมรดกจ่ายเงินและส่งมอบแก่ผู้รับ

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1067/2509

²⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1745 ประกอบมาตรา 1360 ซึ่งเหมือนกับคำอธิบายของกฎหมายเยอรมันในส่วนเจ้าของร่วมกัน อ้างใน Werner F. Ebke, Matthew W. Finkin, *supra* note 18, p.298.

ถ้าพิจารณาตามกฎหมายแพ่งแล้ว เมื่อเจ้าของทรัพย์สินได้ใช้ทรัพย์สินของตนเองหรือที่ตนเองเป็นเจ้าของรวม เจ้าของทรัพย์สินจะไม่ต้องรับรู้รายได้จากการใช้ทรัพย์สินดังกล่าว แต่เมื่อประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีต่างหาก ซึ่งการจะถือว่าเป็นเงินได้พึงเสียภาษีหรือไม่ จะต้องเป็นเงินได้อันเกิดขึ้นเนื่องจากทรัพย์สินได้ถูกเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth)²⁷ ดังนั้นการที่ทายาทได้ใช้ทรัพย์สินที่เป็นมรดกในการประกอบการ ทรัพย์สินจึงมีการเปลี่ยนมือระหว่างกันแล้ว จึงต้องถือว่ากองมรดกมีเงินได้เกิดขึ้น เช่น ทายาทได้ใช้รถยนต์ของกองมรดกในการรับส่งผู้โดยสาร แต่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(5) (ก) เท่านั้น

ข. การรับเงินได้ ในบางครั้งผู้จัดการมรดกมีการให้ทายาทเป็นผู้รับประโยชน์จากผู้เช่าทรัพย์สินโดยตรง ซึ่งมีปัญหาว่า ผู้จัดการมรดกต้องนำเงินได้มารวมเสียภาษีในนามกองมรดกหรือไม่ ในกฎหมายทรัพย์สินของอังกฤษกรณีที่เงินได้จ่ายตรงไปยังผู้รับประโยชน์จากแหล่งเงินได้นั้น ผู้รับประโยชน์จะเป็นผู้เสียภาษีมิใช่ทรัพย์สินตามหลักที่เรียกว่า See Through เช่น ทรัสต์ที่ร้องขอให้ผู้เช่าทรัพย์สินจ่ายค่าเช่าให้ผู้รับประโยชน์²⁸ สำหรับประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีฎีกาที่ 171/2521 ได้ตัดสินไว้ว่า กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งมีเงินและภายหลังแบ่งเงินได้ให้ทายาท กรณีดังกล่าวต้องเสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่ในกรณีนี้กองมรดกไม่ได้รับเงินได้เพราะเงินได้ผ่านไปยังทายาทโดยตรง ก็ต้องถือว่าเป็นการรับเงินได้ในนามกองมรดก โดยกองมรดกต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ค. การทำสัญญาระหว่างกองมรดกกับทายาท

กองมรดกในระหว่างจัดการมีเงินได้เป็นจำนวนมาก กองมรดกอาจทำสัญญาระหว่างกองมรดกและทายาทเพื่อเปลี่ยนเป็นเงินได้ของทายาท ในสหรัฐได้กำหนดไม่ให้รับรู้รายได้จากผลตอบแทน จากธุรกรรมของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ส่วนประมวลรัษฎากรไม่มีหลักเกณฑ์ดังกล่าว ทายาทอาจเช่าหรือยืมทรัพย์สินมรดกโดยไม่มีหลักประกัน และให้ทายาทเป็นผู้หาประโยชน์จากทรัพย์สินแทนกองมรดกได้ เงินได้ที่ได้รับก็จะเสียภาษีในนามทายาท เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติพิเศษในการควบคุม ธุรกรรมระหว่างบุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้องไว้ ยกเว้นเงินได้จากค่าเช่าตามมาตรา 40(5)(ก) ที่ให้เจ้าหน้าที่ประเมินค่าเช่าตามที่ควรให้เช่าเป็นปกติได้

²⁷ วิทย์ ดันยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2528), น.45-46.

²⁸ J.S.Barlow, LC King, A.G., *supra* note 22, p.155.

4.1.3 การจัดสรรเงินได้ของกองมรดก

ก. สิทธิของทายาทบางประเภท เช่น ผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะ (Specific Legatee) ที่มีสิทธิได้ดอกผลตั้งแต่วันที่ตายไม่ใช่วันที่แบ่งมรดก หากพิจารณาด้านเจ้าหนี้มรดก ททรัพย์ดังกล่าวก็นำมาบังคับชำระหนี้ได้ ในอังกฤษให้ผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะได้รับทรัพย์สิน เมื่อผู้จัดการมรดกส่งมอบทรัพย์สิน และให้มีสิทธิในเงินได้ย้อนหลังตั้งแต่วันที่ตาย กรมสรรพากรมีสิทธิประเมินเงินได้จากผู้รับพินัยกรรม²⁹ ในสหรัฐจะให้เสียภาษีในนามผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะเช่นกัน³⁰ ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้ ซึ่งน่าจะต้องตีความว่า เงินได้ที่ต้องเสียภาษีในนามกองมรดก คือ เงินได้ของทายาทตามกฎหมาย (Intestate Rule) หรือผู้รับพินัยกรรมลักษณะทั่วไป (General Legatee) หรือผู้รับพินัยกรรมส่วนที่เหลือ (Residuary Legatee) เหตุที่ตีความเช่นนั้นเพราะการให้รวมเสียเงินได้ในนามกองมรดกเพราะไม่สามารถทราบ ว่าเงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีในนามผู้ใด หากทราบถึงผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้ว ก็ย่อมต้องให้เสียภาษีในนามผู้นั้นเพราะจะได้เสียภาษีไปตามความสามารถของบุคคลนั้น ดังนั้นผู้รับพินัยกรรมลักษณะเฉพาะจึงต้องนำเงินได้เสียภาษีในนามตนเอง

ข. เหตุที่ไม่สามารถรับมรดกได้ เช่น สละมรดก (Disclaimer) จะเป็นปัญหาสำหรับเงินที่ได้รับมาแล้วจะต้องเสียภาษีอย่างไร ตามกฎหมายอังกฤษได้กำหนดให้เงินได้ตั้งแต่วันที่ตาย จนถึงวันที่สละมรดกต้องเสียภาษีในนามผู้รับประโยชน์คนนั้นเพราะไม่มีบทบัญญัติให้การสละสิทธิมีผลย้อนหลังสำหรับภาษีเงินได้ ซึ่งการสละสิทธิทำได้ก่อนที่รับเงินได้นั้นและเมื่อสละสิทธิแล้ว จะไม่ต้องรับผิดชอบทางภาษี กรมสรรพากรจะประเมินภาษีกับผู้รับประโยชน์คนใหม่หลังการสละมรดก สำหรับเงินได้ก่อนวันดังกล่าวจะประเมินภาษีกับผู้จัดการมรดกซึ่งเสียภาษีในอัตราพื้นฐาน ไม่ต้องเสียภาษีอัตราสูงหรือต่ำตามผู้รับประโยชน์³¹ ส่วนกฎหมายมรดกถือว่าเงินได้นั้นย้อนหลังไปถึง

²⁹ J.S.Barlow, LC King, A.G., *supra* note 22, p.348.

³⁰ Mickey R.Davis, "Fiduciary Accounting Distinguishing between Principal and Income under Texas Code," <<http://Mdavis@drig.com>>, March 2004, p.9.

³¹ J.S.Barlow, LC King, A.G., *supra* note 22, pp.366-367

วันที่เจ้ามรดกตายให้เป็นดอกผลแก่ทายาทเพื่อให้ทายาทที่ไม่ได้สละมรดกดำเนินการแบ่งทรัพย์สินอีกครั้งเป็นผลให้กองมรดกกลับมามีหน้าที่เสียภาษีเงินได้อีกครั้ง³²

ค. ผู้รับเงินรายปี (Interest on Pecuniary Bequests) คือผู้ที่รับเงินตามข้อกำหนดในพินัยกรรม (Testamentary) โดยเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (3) มีข้อสังเกตว่าผู้จัดการมรดกมีสิทธิที่จะจัดสรรเงินได้ในปัจจุบันหรือจากทรัพย์สินมรดกมาชำระเงินรายปีก็ได้ ซึ่งจะแตกต่างกันบ้างถ้าส่วนทรัพย์สินมรดกมาชำระเงินรายปี ผู้รับเงินรายปีจะได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(10) แต่ถ้าชำระจากเงินได้จะได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(16)

ง. เจ้าหนี้กองมรดก มีสิทธิบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินมรดกและรวมถึงดอกผลก่อนแบ่งมรดกด้วย ซึ่งปัญหาว่ากองมรดกได้ใช้หนี้แล้วหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า ไม่น่านำมาพิจารณาสำหรับการเสียภาษีเงินได้เพราะถ้าได้แบ่งมรดกโดยไม่ได้ชำระหนี้ให้เจ้าหนี้กองมรดก เจ้าหนี้กองมรดกมีสิทธิบังคับชำระหนี้จากทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดก และการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรคำนึงถึงเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับไม่ได้คำนึงถึงผลขาดทุนต่างๆ ส่วนเหตุที่ว่า ผู้จัดการมรดกจะต้องรับผิดชอบเจ้าหนี้ นั้น เป็นอีกเรื่องหนึ่งซึ่งไม่เกี่ยวกัน ยกเว้นกองมรดกในคดีล้มละลาย เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะเป็นผู้เสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดก

4.1.4 การแปลความในกฎหมายภาษีอื่น

ในส่วนภาษีเงินได้ ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติการเสียภาษีจากกองมรดกไว้เป็นพิเศษให้เสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งแล้วแต่กรณี แต่สำหรับ

³² วิธีการสละมรดกจะมีประโยชน์ให้ไม่ต้องเสียภาษีการโอนอีกครั้งหนึ่ง เช่น ก. และ ข. รับมรดกที่ดิน 1 แปลง หลังจากนั้น ก. สละมรดก ที่ดินแปลงดังกล่าวตกเป็นมรดกแก่ ข. ทั้งแปลง เพราะถือเป็นการรับมรดกตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10) ซึ่ง ก. ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับการโอนที่ดินเฉพาะส่วนของตนให้ ข. มีข้อสังเกตว่าการสละมรดกมีความใกล้เคียงกับสัญญาประนีประนอมยอมความเพื่อแบ่งปันทรัพย์สินมรดก จะแตกต่างในประเด็นที่ว่า การสละมรดกไม่จำเป็นต้องมีค่าตอบแทนหรือถ้ามีค่าตอบแทนก็จะเป็นส่วนอื่นที่ไม่ใช่ทรัพย์สินมรดก จากตัวอย่างข้างต้น ข. ตกลงให้เงินจากทรัพย์สินมรดกจำนวน 1 ล้านบาทแก่ ก. เป็นข้อแลกเปลี่ยน ดังนั้นเป็นการทำสัญญาแบ่งปันทรัพย์สินมรดกไม่ใช่การสละมรดก

ภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายได้บัญญัติหน่วยภาษีไว้ต่างหาก และในภาษีธุรกิจเฉพาะได้นำหลักเรื่องบุคคลในภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้เพื่อประโยชน์ให้การยื่นแบบเสียภาษีเป็นไปโดยต่อเนื่องเช่นกัน

ก. การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของกองมรดก

โดยทั่วไปบุคคลที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คำว่า “บุคคล” นั้นได้มีนิยามในมาตรา 77/1 (1) หมายความว่า “บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล” และมาตรา 77/1(2) ได้นิยาม “บุคคลธรรมดา หมายความว่ารวมถึง “กองมรดก” ซึ่งเป็นการตัดปัญหาการตีความว่า กองมรดกเป็นคณะบุคคลหรือไม่ แสดงให้เห็นว่ากองมรดกสามารถจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการได้

สำหรับผู้ประกอบการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้ถึงแก่ความตาย การทำหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีซื้อภาษีขายประจำปี อาจมีปัญหาได้ ดังนั้นจึงได้มีบทบัญญัติพิเศษในมาตรา 82/16 วรรคแรกได้บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาถึงแก่ความตาย ให้ความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนของผู้ประกอบการจดทะเบียนสิ้นสุดลง และให้ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตายมีสิทธิประกอบการต่อไปได้อีกไม่เกินหกสิบวันนับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย แต่ต้องแจ้งให้นายทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทราบถึงความตายของผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเร็วที่สุด” ซึ่งมีหลักการดังนี้

(1) ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ซึ่งมีความหมายอย่างกว้าง คือ ผู้ควบคุมกิจการในความเป็นจริง เช่น ผู้จัดการร้านค้าของผู้ประกอบการ แม้จะไม่ได้เป็นทายาทก็ตาม ต้องแจ้งให้นายทะเบียนทราบถึงความตายของผู้ประกอบการก่อนนายทะเบียนโดยเร็วที่สุดตามแบบ ภ.พ.09 และมีสิทธิประกอบการต่อไปได้แต่ต้องไม่เกินหกสิบวัน เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทรับโอนกิจการ หากไม่ดำเนินการต้องเสียค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90 (11)

หากไม่ได้แจ้งให้นายทะเบียนทราบถึงความตาย ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกมีหน้าที่ต้องขอคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนไว้ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ผู้ประกอบการตาย ถ้าไม่ดำเนินการคืนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมีโทษทางอาญา (มาตรา 90(11))

(2) การรับโอนกิจการ ให้ผู้จัดการมรดกหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกมีสิทธิขอโอนกิจการ จะต้องยื่นแบบโดยสามารถกระทำได้แม้ไม่แจ้งให้นายทะเบียนทราบการถึงแก่ความตาย แต่ต้องเสียค่าปรับทางอาญา³³ โดยต้องดำเนินการดังนี้

³³ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0811/พ.5514 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน

ถ้าผู้รับโอนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบ ภ.พ. 09 พร้อมกับคืนแบบ ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 21 ของผู้ตาย ณ ที่จดทะเบียนไว้ก่อนวันรับโอน

ถ้าผู้รับโอนมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ต้องยื่นแบบ ภ.พ. 01 พร้อมกับคืนแบบ ภ.พ. 20 หรือแบบ ภ.พ. 21 ของผู้ตาย ณ สถานที่จดทะเบียนไว้ก่อนการรับโอนไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน ตามมาตรา 85/13 วรรคสอง แม้การแจ้งการรับโอนกิจการจะเกิน 60 วันนับแต่วันตายหรือเกิน กำหนดเวลาที่อธิบดีขยายให้ตามมาตรา 85/16 วรรคหนึ่งและวรรคสอง ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ก็มีสิทธิขอโอนกิจการได้ตามมาตรา 85/16 วรรคสี่³⁴

จะเห็นได้ว่าในภาษีมูลค่าเพิ่มให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษ แต่ไม่ได้แยกเป็นผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งคงให้ความสำคัญแก่ผู้ดำเนินการและผู้สืบทอดกิจการ เพื่อต้องการให้มีผู้ประกอบการคนใหม่โดยเร็วและเพื่อให้การนำส่งภาษีเป็นไปด้วยความสะดวก ซึ่งไม่มีผลเป็นการแบ่งมรดกแต่อย่างใด เว้นแต่จะมีข้อเท็จจริงแสดงเป็นอย่างอื่น เช่น ทายาทร่วมกันรับโอนกิจการของผู้ตาย อาจถือว่าเป็นการดำเนินการโดยคณะบุคคล ซึ่งทายาทมีสิทธิขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

ข. การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์

การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/1 วรรคท้ายได้กำหนดให้ใช้ความหมายของบุคคลธรรมดาตามมาตรา 77/1 นำมาใช้บังคับ ดังนั้นกองมรดกย่อมมีฐานะเป็นหน่วยภาษี โดยให้เสียภาษีเหมือนบุคคลธรรมดา ในเรื่องนี้มีปัญหา ดังนี้

- (1) โอนอสังหาริมทรัพย์ทางมรดก เจ้ามรดกต้องเสียภาษีหรือไม่ อย่างไร
- (2) กองมรดกได้ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีหรือไม่ อย่างไร
- (3) ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์ในนามตนเองจะต้องเสียภาษีหรือไม่ อย่างไร

(1) การโอนอสังหาริมทรัพย์ทางมรดก ในทางภาษีเงินได้ไม่เป็นการขายตามนิยามใน มาตรา 39 ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 342 มาตรา 4 (6) บัญญัติว่า “การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ออกรอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่... (จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม” ถ้าเจ้ามรดกทำพินัยกรรมโอนอสังหาริมทรัพย์ให้บุคคลอื่นที่ไม่ใช่ทายาทโดยธรรม และเจ้ามรดกตาย

³⁴ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค. 0811/3014 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2540

ในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาจะถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไร³⁵ ผู้เขียนเห็นว่า การตีความดังกล่าวไม่น่าจะถูกต้องเพราะการตกทอดมรดกไม่ใช่การขายตามนิยามในมาตรา 91/1 และไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงไม่น่าจะเข้าหลักเกณฑ์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 342 มาตรา 4 วรรคแรก

(2) กองมรดกได้ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีหรือไม่ อย่างไรนั้น ถ้าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์โดยผู้จัดการมรดก จะต้องพิจารณาตามเกณฑ์ถือครอง กล่าวคือ เมื่อกองมรดกขายอสังหาริมทรัพย์ภายในห้าปีนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ³⁶ แม้เป็นการขายตามข้อกำหนดพินัยกรรม³⁷ แต่ถ้าผู้จัดการมรดกได้ออกรับอสังหาริมทรัพย์เป็นชื่อผู้จัดการมรดกและภายหลังผู้จัดการมรดกโอนมรดกให้ทายาท กรณีดังกล่าวจะไม่ถือเป็นการขายซึ่งไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ³⁸

(3) ทายาทขายอสังหาริมทรัพย์ในนามตนเองจะต้องเสียภาษีหรือไม่ เหตุที่เป็นปัญหาเพราะทายาทขายทรัพย์สินมรดกจะได้รับยกเว้นไม่ต้องใช้เกณฑ์ถือครองเป็นเวลาห้าปี และจะเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายน้อยกว่าการเสียภาษีในนามกองมรดก เนื่องจากเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จะกระจายตามจำนวนทายาท ด้วยเหตุนี้จึงมีปัญหาว่กองมรดกได้แบ่งหรือไม่ ในอังกฤษจะเสียภาษีผลได้จากทุนซึ่งอัตราภาษีแตกต่างกันระหว่างกองมรดกและผู้รับประโยชน์ ถ้าผู้รับประโยชน์เสียภาษีอัตราต่ำกว่า กองมรดกจะแบ่งทรัพย์สินมรดกและให้ผู้รับประโยชน์ขายในนามตนเอง³⁹ ส่วนสหรัฐอเมริกามีปัญหาว่าจะกองมรดกหรือทายาท เป็นผู้เสียภาษีผลได้จากทุน ให้พิจารณาว่าผู้จัดการมรดกมีอำนาจขายทรัพย์สินหรือไม่ ถ้าเป็นอำนาจของผู้จัดการมรดกจะต้องเสียภาษีใน

³⁵ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/412 ฉบับลงวันที่ 21 มกราคม 2543

³⁶ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค. 0811 (กม)/1724 ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2540

³⁷ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0811/15746 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2541

³⁸ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.192 ลงวันที่ 12 เมษายน 2545

³⁹ J.S.Barlow, LC King, A.G., *supra* note 22, pp.269-271.

นามกองมรดก⁴⁰ ผู้เขียนเห็นว่า ทายาทย่อมเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในวันที่เจ้ามรดกตาย ทายาทจึงมีสิทธิในฐานะเจ้าของรวมที่จะขายทรัพย์สินในนามตนเองได้⁴¹ เมื่อได้ขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะส่วนของตนย่อมถือว่าทายาทได้ตกลงแบ่งทรัพย์สินมรดกแล้วโดยปริยาย เงินได้ในส่วนนี้ไม่ต้องนำมาแบ่งระหว่างทายาทด้วยกันอีก

ต่อมากรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ป.100/2543 ข้อ 4 (1) เรื่องการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีกรรมสิทธิ์รวม กรณีการเกิดกรรมสิทธิ์รวมเกิดขึ้นเนื่องจากการรับมรดก ให้แต่ละบุคคลที่ถือกรรมสิทธิ์รวมเสียภาษีเงินได้ในฐานะบุคคลธรรมดา โดยแยกเงินได้ตามส่วนของแต่ละคนที่มีส่วนอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือกรรมสิทธิ์รวม⁴²

(ค) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน, ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย

ภาษีทั้งสามชนิดนั้นเป็นภาษีท้องถิ่น ซึ่งถือว่าเป็นภาษีทรัพย์สินอย่างหนึ่ง ผู้ที่เป็นเจ้าของต้องมีหน้าที่ในการชำระภาษี แต่ถ้าเจ้าของไม่ได้ชำระค่าภาษี ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ต้องเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระค่าภาษี การรับโอนทรัพย์สินทางมรดกเป็นกรณีที่ทายาทต้องรับภาระในหนี้ค่าภาษีเนื่องจากเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นก่อนการตกทอดทรัพย์สินมรดก โดยทายาทจะรับผิดชอบในหนี้ไม่เกินกว่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และพระราชบัญญัติภาษีป้ายไม่ได้กำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษ⁴³ แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้วผู้จัดการมรดกสามารถยื่นแบบชำระภาษีในนามกองมรดกได้

⁴⁰ Jonathan G. Blattmachr & Arthur M. Michealson, *supra* note 23, Chapter 2, pp.2-7.

⁴¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1361 วรรคหนึ่ง

⁴² แนวปฏิบัตินี้สอดคล้องกับตัวอย่างของ สุเมธ ศิริคุณโชติ, หนังสือ 80 ปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2534), น.13-14.

⁴³ พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 45, พระราชบัญญัติภาษีบำรุงที่ดิน มาตรา 39 วรรคแรก และพระราชบัญญัติภาษีป้าย มาตรา 18

พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, หนังสือกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, (กรุงเทพมหานคร: ไม่ปรากฏปีและสำนักพิมพ์), น. 201-201. ในเชิงอรรถที่ 39 ใจความว่า เมื่อเจ้ามรดกเป็นผู้ค้างชำระหนี้ภาษี ทายาทต้องรับผิดชอบหนี้ด้วยโดยถือว่าต้องใช้บังคับตามมาตรา 39 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ถ้าเป็นภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องใช้ตามมาตรา 45 โดยเรื่องนี้ยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาตัดสินไว้

ตารางที่ 10 บทบัญญัติพิเศษของกองมรดก

กฎหมาย	การเป็นหน่วยพิเศษ	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	ลักษณะบทบัญญัติ
1. กฎหมายแพ่ง			
- มรดก	ทายาทเป็นเจ้าของรวม	ทายาท(มาตรา 1599)	มรดกตกทอดทายาท
2. ประมวลกฎหมาย			
บททั่วไปของประมวลกฎหมาย		ผู้จัดการมรดก, ทายาท, ผู้ครอบครองทรัพย์สิน (มาตรา 18 วรรคสอง)	เป็นเพียงผู้รับการประเมิน
2.1 ภาษีเงินได้	เป็นเหมือนบุคคลธรรมดา(57 ทวิ)	ผู้จัดการมรดก, ทายาท, ผู้ครอบครองทรัพย์สิน มรดก(มาตรา 57 ทวิ)	เป็นการกำหนดผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแทนผู้ตาย
2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม	เป็นเหมือนบุคคลธรรมดา(มาตรา 77/1) (ภาษีการค้าเดิมให้ดูมาตรา 84 ทวิ ถ้าเป็นภาษีโรงค้าให้ดูมาตรา 82 ตริ)	ผู้ครอบครองทรัพย์สิน มรดก(85/16)	ผู้ครอบครองทรัพย์สิน มรดกแจ้งต่อนายทะเบียนเร็วที่สุดและมีสิทธิประกอบการต่อไปไม่เกินหกสิบวัน หากต้องการทำกิจการต่อ ต้องมีการโอนกิจการ
2.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ	เป็นเหมือนบุคคลธรรมดา(มาตรา 91/1 วรรคท้าย ประกอบมาตรา 77/1	ผู้ครอบครองทรัพย์สิน มรดก(มาตรา 91/21 ประกอบมาตรา 85/16)	เหมือนภาษีมูลค่าเพิ่ม
2.4 อากรแสตมป์	ผู้ออกใบรับเงิน	-	-

กฎหมาย	การเป็นหน่วยพิเศษ	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	ลักษณะบทบัญญัติ
3. ภาษีท้องถิ่น			
3.1 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ไม่มีโดยตรง	เจ้าของร่วมกันเป็นผู้รับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ค้างชำระ(มาตรา45)	ให้ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์เป็นลูกหนี้ในหนี้ภาษี
3.2 ภาษีบำรุงท้องที่	ไม่มีโดยตรง	ผู้รับโอนมีหน้าที่รับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ค้าง (มาตรา 39)	ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษี
3.3 ภาษีป้าย	ไม่มี		
4. กฎหมายอื่นๆ			
4.1 พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543	มาตรา40	ผู้จัดการมรดก ทายาทเป็นผู้รับโอนใบอนุญาต	ให้กิจการเดินต่อไปและคุ้มครองผู้ซื้อที่ดินจัดสรร
4.2 พระราชบัญญัติธุรกิจนำเที่ยวและมัคคุเทศก์ พ.ศ.2535	มาตรา 29	คู่สมรสหรือบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว	ให้ประกอบกิจการต่อไปมีหน้าที่ความรับผิดชอบเหมือนผู้ประกอบการนำเที่ยว

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับหน่วยภาษีและการคำนวณภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดกมีปัญหาในเบื้องต้น คือ ควรจัดเก็บภาษีในนามทายาทผู้รับประโยชน์หรือควรจัดเก็บภาษีจากกองมรดก และเมื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดกแล้ว จะมีวิธีการคำนวณและการบรรเทาภาระภาษีซ้อนอย่างไร

4.2.1 ปัญหาควรกำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษหรือไม่

เงินได้ที่เกิดขึ้นหลังจากเจ้ามรดกตายแล้ว ควรจะเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับในนามกองมรดกหรือในนามทายาท จะเป็นการเหมาะสมกว่ากัน ปัญหาดังกล่าว มีข้อพิจารณา ดังนี้

ก. เหตุผลสนับสนุนให้เก็บภาษีในนามกองมรดก มีดังนี้

(1) ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

การเก็บภาษีในนามกองมรดกนั้น เป็นการกำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษ แยกต่างหากจากการจัดเก็บภาษีในนามทายาท โดยให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยื่นแบบเสียภาษีจะเป็นการสะดวกเนื่องจากไม่มีปัญหาในการพิจารณาสัดส่วนตามกฎหมายมรดกซึ่งซับซ้อน ในส่วนของไทยแล้ว ถ้าจะให้ผู้ยื่นแบบเสียภาษีในนามทายาท กล่าวคือ เมื่อกองมรดกมีเงินได้ให้กองมรดกหักค่าใช้จ่ายเหลือเป็นเงินได้เท่าใด ให้ทายาทนำมารวมเสียภาษีอาจส่งผลให้มีผู้เสียภาษีจำนวนมากต้องยื่นแบบแสดงรายการทั้งที่จำนวนภาษีที่ชำระมีจำนวนไม่มาก และอาจไม่คุ้มกับต้นทุนในการยื่นแบบและการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีในนามทายาทยังอาจมีปัญหาอื่นอีก เช่น การที่ทายาทบางคนได้สละสิทธิการรับมรดก การกำหนดทายาทไม่ได้รับทรัพย์สินมรดก หรือทายาทบางคนไม่ปรากฏตัวเพื่อรับทรัพย์สินมรดก

(2) การได้ภาษีจำนวนที่มากกว่าการเสียภาษีในนามทายาท

การจัดเก็บภาษีในนามกองมรดกจะเป็นหลักการรวมเงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินมรดก โดยทั่วไปแล้ว หากกองมรดกจะมีรายรับจำนวนมาก กองมรดกจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า การเฉลี่ยเงินได้ตามสัดส่วนของทายาทเพื่อให้เสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน ยกเว้นในกรณีที่ทายาทมีเงินได้ในประเภทอื่นในจำนวนที่สูง จึงทำให้การเสียภาษีในนามทายาทเป็นจำนวนที่สูงกว่าการเสียภาษีในนามกองมรดก

ข. เหตุผลในการเก็บภาษีในนามทายาท

(1) หลักความเป็นธรรม

การเก็บภาษีในนามทายาทจะเป็นการสอดคล้องกับผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์เนื่องจากทรัพย์สินมรดกตกแก่ทายาททันทีเมื่อเจ้ามรดกตาย ซึ่งเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีและให้การเสียภาษีเป็นไปตามความสามารถของผู้มีเงินได้ และไม่มีปัญหาในการวินิจฉัยการแบ่งมรดกเพราะถือว่าเงินได้จากกองมรดกเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งของทายาทซึ่งต้องเฉลี่ยตามสัดส่วนระหว่างทายาทด้วยกันแม้ว่ายังไม่ได้แบ่งมรดกก็ต้องเสียภาษีในนามทายาท ตามความคิดนี้ไม่ถือว่ากองมรดกมีสถานะพิเศษตามกฎหมาย

(2) หลักความเป็นกลาง กล่าวคือ ไม่เป็นการบิดเบือนรูปแบบทางธุรกิจ การเสียภาษีในนามกองมรดกจะต้องเสียภาษีจำนวนที่มากกว่า จึงมีการใช้ทรัพย์สินมรดกในการตั้งบริษัท หรือการเร่งให้ทายาทต้องดำเนินการแบ่งมรดกแต่ในบางครั้งทายาทไม่สามารถดำเนินการแบ่งมรดกได้ เช่น การคุ้มครองสิทธิของเจ้าน้ำกองมรดก หรือข้อห้ามตามพินัยกรรมหรือความขัดแย้งระหว่างทายาท

การที่ต้องดำเนินการเร่งแบ่งทรัพย์สินมรดกโดยเร็วเพื่อต้องการเสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน อาจจะมีผลให้เป็นการทำลายธุรกิจในครัวเรือนได้ เพราะทรัพย์สินมรดกต้องกระจายออกไปให้ทายาทแต่ละคนเพื่อดำเนินธุรกิจต่อไปตามลำพัง

(3) การใช้กองมรดกเป็นแดนกำบังทางภาษี เพราะเงินได้ที่ได้รับของกองมรดก เช่น เงินได้ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกร้องก่อนที่เจ้ามรดกตายแต่ได้รับหลังจากนั้น ,เงินได้ จากทุน เช่น ค่าสิทธิ, ดอกเบี้ย , เงินปันผล , ค่าเช่า (Passive Income) เงินได้จากการขายทรัพย์สินมรดก และรายได้จากการประกอบการซึ่งทรัพย์สินมรดกเป็นหนึ่งในปัจจัยการผลิต เมื่อทายาทเป็นผู้จัดการกิจการแทนผู้ตาย การให้เสียภาษีเงินได้ในนามกองมรดกก็จะเป็นการเปลี่ยนเงินได้ที่เกิดขึ้นระหว่างกองมรดกและทายาท (Self Employer) ซึ่งจะมีผลให้เสียภาษีในอัตราที่ลดลง

ตารางที่ 11 เปรียบเทียบการเก็บภาษีเงินได้ในนามกองมรดกและในนามทายาท

การเสียภาษีในนามทายาท	การเสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
1. สร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี	1.จัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ สะดวกแก่ผู้เสียภาษีและรัฐได้ภาษีมากกว่า
2. สอดคล้องกับกฎหมายมรดก และไม่มีปัญหาในการแบ่งแยกทรัพย์สินมรดก	2.ต้องจัดระบบการเสียภาษีใหม่ เช่น การกำหนดหน่วยภาษี การยื่นแบบ การขจัดภาษีซ้อน
3. ไม่บังคับให้แบ่งแยกทรัพย์สินมรดก	3. วางแผนภาษีโดยทำสัญญาแบ่งปันมรดก / ตั้งบริษัท

ค. ความเห็นในต่างประเทศ

ปัญหานี้ ในต่างประเทศได้กำหนดไว้ต่างกัน เช่น ในสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้กองมรดกเสียภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดา กล่าวคือ เมื่อกองมรดกมีเงินได้ กฎหมายจะกำหนดให้กองมรดกสามารถหักเงินได้ที่แบ่งให้ทายาทเป็นรายจ่ายได้ ดังนั้นจึงเป็นการเสียภาษีในนามกองมรดกและในนามทายาทผสมกัน (Hybrid Entity) แต่มีสิ่งจูงใจให้เสียภาษีในนามผู้รับประโยชน์ คือ อัตราภาษีเงินได้ของผู้รับประโยชน์จะมีอัตราที่ต่ำกว่ากองมรดกสำหรับเงินได้สุทธิในจำนวนที่เท่ากัน

สำหรับอังกฤษได้กำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ต้องเสียภาษีในนามกองมรดกสำหรับเงินได้ที่กองมรดกได้รับหลังจากวันที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย เมื่อกองมรดกได้แบ่งเงินได้ให้ทายาทแล้ว ทายาทมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีที่กองมรดกได้เสียภาษีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือให้ทายาทเป็นผู้รับภาระภาษีสุดท้ายสำหรับเงินได้จากกองมรดก

ส่วนในเยอรมันได้กำหนดให้กองมรดกต้องมีบัญชีทรัพย์สินแยกต่างหาก เมื่อกองมรดกมีเงินได้และหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายแล้ว ให้เฉลี่ยเงินได้ตามส่วนที่ทายาทได้รับ และให้ทายาทนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น เมื่อหักค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว จึงเป็นเงินได้สุทธิที่ทายาทแต่ละคนต้องเสียภาษี

ตารางที่ 12 เปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดกในแต่ละประเทศ

หัวเรื่อง/ประเทศ	สหรัฐอเมริกา	อังกฤษ	เยอรมัน	ไทย
1. กองมรดกตามกฎหมายแพ่ง				
1.1 เอกสารที่ควบคุม (controlling document)	พินัยกรรม ยกเว้น สัญญา ประกันภัย, กรรมสิทธิ์ร่วม, ตัวเงิน, ข้อความ อื่นที่ไม่ต้อง พิสูจน์พินัยกรรม	พินัยกรรม	พินัยกรรม	พินัยกรรม
1.2 กรรมสิทธิ์ของทรัพย์สิน	ผู้รับประโยชน์	กรรมสิทธิ์ตก	ทายาทเป็นเจ้าของ	ทายาทเป็น

หัวเรื่อง/ประเทศ	สหรัฐอเมริกา	อังกฤษ	เยอรมัน	ไทย
	แม้ว่าผู้จัดการมรดกเป็นผู้จัดการทรัพย์สินระหว่างการจัดการมรดก*	ทอดแก่ผู้จัดการมรดกทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกเมื่อได้รับการแบ่ง	กรรมสิทธิ์ร่วมกัน	เจ้าของกรรมสิทธิ์ร่วมกัน
1.3 การสิ้นสุดการจัดการมรดก	เมื่อกิจกรรมของกองมรดกเสร็จสมบูรณ์	เมื่อพร้อมแบ่งทรัพย์สินที่เหลือให้ทายาท	ชำระหนี้และแบ่งทรัพย์สินให้ทายาท	ชำระหนี้และแบ่งทรัพย์สินให้ทายาท
2. หน่วยพิเศษทางภาษีของกองมรดก				
2.1 การยื่นแบบเสียภาษีของผู้ถึงแก่ความตาย	ยื่นเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายคำนวณเงินได้ในปีที่ถึงแก่ความตายจนถึงวันที่ตาย โดยผู้จัดการมรดกยื่นแบบภายในวันที่ 15 เมษายน ของปีถัดไป	ยื่นเสียภาษีในนามผู้ตายสำหรับเงินได้ที่ได้รับก่อนตาย	ให้ทายาทยื่นแบบเสียภาษีในนามทายาทแต่ละคนสำหรับเงินได้ที่ได้รับในปีที่ถึงแก่ความตาย	ยื่นในนามผู้ถึงแก่ความตายโดยรวมเงินได้ที่ได้รับในปีที่ถึงแก่ความตายเข้าเป็นเงินได้ทั้งปี โดยผู้จัดการมรดก ทายาท ผู้ครอบครองทรัพย์สินเสียภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป
2.2 การเป็นหน่วยภาษีพิเศษของกองมรดก	เป็น	เป็น	ไม่เป็น	เป็น
2.3 การยื่นเสียภาษีในนาม	ยื่นโดยคำนวณ	ยื่นโดย	เงินได้ที่ได้รับ	ยื่นโดยใช้เงินได้

หัวเรื่อง/ประเทศ	สหรัฐอเมริกา	อังกฤษ	เยอรมัน	ไทย
กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง	เงินได้ตั้งแต่วันที่ถึงแก่ความตาย	คำนวณรายได้ตั้งแต่วันที่ถึงแก่ความตาย	หลังจากปีที่ถึงแก่ความตาย	หลังจากปีที่ปีตายเป็นเงินได้ของกองมรดก
- การหักค่าใช้จ่าย	ตามจำเป็นและที่จ่ายจริง	ตามจำเป็นและที่จ่ายจริง	หักค่าใช้จ่ายตามประเภทเงินได้	หักค่าใช้จ่ายตามเงินได้แต่ละประเภทที่กองมรดกได้รับ
- การหักค่าลดหย่อน	สามารถหักได้ 600 เหรียญ	ไม่มี	-	เท่ากับบุคคลธรรมดาที่ไม่มีคู่สมรส คือ 30,000 บาท
- อัตราภาษี	ใช้อัตราก้าวหน้าที่สูงกว่าบุคคลธรรมดา	อัตราคงที่	-	เหมือนบุคคลธรรมดา
- ผู้ยื่นแบบภาษี	ผู้จัดการมรดก	ผู้จัดการมรดก	-	ผู้จัดการมรดก ทายาท ผู้ครอบครองทรัพย์สิน
2.4 การขจัดภาษีซ้อน	การแบ่งเงินได้ให้ทายาท เรียกว่า Distributable Net Income สามารถหักค่าใช้จ่ายได้	การให้เครดิตภาษีที่กองมรดกได้เสียภาษีเงินได้	เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายให้ทายาท รวมเงินได้กับเงินได้ประเภทอื่นของทายาทเพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้	ยกเว้นตาม มาตรา (42(16))

* กฎหมายมรดกจะเป็นไปตามกฎหมายแต่ละมลรัฐนั้น เช่น กฎหมายของมลรัฐเท็กซัส จะกำหนดให้ทายาททรัพย์สินมรดกทันทีที่เจ้ามรดกตาย

ง. ความเห็นตามร่างกฎหมายภาษีพื้นฐานของโลก (Basic World Tax Code)

ใน Basic World Tax Code ได้วางหลักการในเรื่องการเสียภาษีของกองมรดกไว้ ดังนี้

มาตรา 5 (a) กองมรดกได้รับการปฏิบัติเหมือนบุคคลธรรมดา ภายใต้บังคับข้อ (b) กองมรดกได้รับการปฏิบัติเหมือนบุคคลธรรมดา

(b) จำนวนภาษี ในกรณีผู้ตายที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ Progresia (ประเทศสมมติ) ในเวลาตาย

(1) ให้นำมาตรา 3(a) มาใช้บังคับสำหรับปีที่ตาย โดยรวมเงินได้วันที่ตาย กล่าวคือ เงินได้ของผู้ตายและรายได้ของกองมรดกให้ปฏิบัติเหมือนรายได้ของบุคคลธรรมดาคนหนึ่ง

(2) จำนวนภาษีจากเงินได้พึงประเมินของกองมรดกในปีถัดไปอาจถูกกำหนดภายใต้ข้อ 3 (a) และ

(3) จำนวนภาษีสำหรับปีภาษีถัดไปให้เสียร้อยละ 30 จากเงินได้พึงประเมิน

มาตรา 13(c) ยกเว้นเงินได้จากเงินได้ทั้งหมด เงินได้ทั้งหมดไม่รวมถึง...

(2) เงินได้ที่ได้รับการให้ การรับมรดก และส่วนแบ่งจากกองมรดก⁴⁴

⁴⁴ Sec 5. Treatment of estates

(a) Estate treated as individual.- Except as provided in subsection (b), the estate of deceased individual shall be treated as an individual.

(b) Amount of tax.- In case of a decedent who was a resident of Progresia at the time of death –

(1) in applying section 3(a) to the calendar year that include the death, the income of the decedent and the income of estate shall be treated as the income of one individual,

(2) the amount of tax on the taxable of the estate for the next taxable year shall be determined under section 3(a), and

(3) the amount of such tax for all subsequent taxable year shall be 30 percent of taxable income

Sec 13 (c) Exclusion from gross income.- The term "gross income" does not include

(2) gift and inheritance, and distributions from estates.

ในคำอธิบายนั้นได้อธิบายเหตุผล ว่าการเสียภาษีในนามกองมรดกให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ซึ่งสูงกว่าการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาเพื่อป้องกันการใช้กองมรดกเป็นที่เลี่ยงภาษี⁴⁵

ในเรื่องนี้จะเห็นได้ว่า Basic World Tax Code มีแนวความคิดคล้ายกับประมวลรัษฎากรที่เสียภาษีเป็นปีที่ถึงแก่ความตายและปีที่กองมรดกยังไม่ได้แบ่ง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ ยกเว้นเรื่องอัตราภาษีที่มีความโน้มเอียงอย่างของสหรัฐที่ให้เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าบุคคลธรรมดาเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี และคล้ายกับกฎหมายอังกฤษในแง่ให้เสียภาษีในอัตราเดียวไม่ใช่ตามชั้นของเงินได้เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา

โดยสรุปแล้ว ประเทศที่ยกขึ้นมาศึกษานั้นได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างการจัดการมรดก โดยมีความเห็นสอดคล้องกัน กล่าวคือ ควรเก็บภาษีจากทายาทเพราะสร้างความเป็นธรรมให้ผู้เสียภาษี ในสหรัฐอเมริกาและอังกฤษให้เสียภาษีในนามกองมรดกซึ่งเป็นหน่วยสมมติอย่างหนึ่งเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนเยอรมันไม่ได้กำหนดให้กองมรดกเป็นหน่วยภาษีพิเศษ แต่ให้นำเงินได้มาเสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน ส่วนของประเทศไทยมีแนวความคิดให้เก็บภาษีเงินได้ในนามกองมรดก โดยให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยื่นแบบในการเสียภาษีแทนเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อแบ่งเงินได้ที่เสียภาษีแล้วให้ทายาท และทายาทจะได้รับยกเว้นเงินได้ จึงกล่าวได้ว่า ประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีในระดับกองมรดก ไม่ใช่ระดับทายาท ซึ่งมีประโยชน์ในด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี แต่อาจไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีเพราะไม่ได้จัดเก็บภาษีตามความสามารถของทายาทแต่ละคน

4.2.2 ปัญหาในการคำนวณภาษี

ก. การรวมเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ

บุคคลธรรมดาจะเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ เมื่อผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น การกำหนดถิ่นที่อยู่ของกองมรดกนั้นควรจะกำหนดจากที่อยู่ของผู้ตาย (Decedent)

อ้างใน Ward M. Hussey , Donald C. Lublick, "Basic World Tax Code and Commentary." <<http://www.taxlinks.com>>, March, 2004. pp. 32-33.

⁴⁵ Ibid, p.230.

ผู้จัดการมรดก (Executor) หรือทายาท (Heir) ในประเทศอังกฤษ เดิมจะถือว่าผู้จัดการมรดกเป็นผู้สืบสภาพบุคคลของผู้ตายโดยมีถิ่นที่อยู่ (Resident) หรือ ภูมิลำเนา (Domicile) เหมือนผู้ตาย⁴⁶ ปัจจุบันได้นิยามสำหรับกองมรดกในประเทศ หมายถึง กองมรดกที่ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ทั้งหมดในประเทศ หรือเจ้าหน้าที่ที่สามารถประเมินภาษีกับผู้จัดการมรดกได้โดยตรง⁴⁷

สำหรับประมวลรัษฎากรนั้น ถือว่าผู้ตายมีชีวิตอยู่ตลอดจนกระทั่งได้แบ่งมรดก ดังนั้นจึงน่าจะถือถิ่นที่อยู่ของผู้ตายเป็นหลักในการพิจารณาว่า ผู้ตายเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ แต่จะมีข้อแตกต่างจากกฎหมายอังกฤษ กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรจะถือว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเมื่อเข้ามาอยู่ในประเทศไทยถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันเท่านั้น ไม่ได้ถือหลักถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนาของผู้มีเงินได้ ผู้เขียนเห็นว่า ถิ่นที่อยู่ของกองมรดกน่าจะถือว่าผู้จัดการมรดกหรือทายาทเป็นผู้สืบสภาพบุคคลของผู้ตายจนกระทั่งได้มีการแบ่งมรดกเช่นเดียวกับกฎหมายอังกฤษ ดังนั้นเงินได้จากแหล่งต่างประเทศที่กองมรดกได้นำเข้ามาในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีในประเทศไทย ส่วนบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยเท่านั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ข. การยกเว้นเงินได้สำหรับการรับมรดก

ตามกฎหมายไทยไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีมรดก แต่จะเก็บภาษีเสมือนเป็นเงินได้ประเภทหนึ่ง โดยกฎหมายได้ยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการรับมรดกไว้ในมาตรา 42(10) และเมื่อได้ขายทรัพย์สินมรดกจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(9) กรณีดังกล่าวเป็นผลให้ผลได้จากทุน (Capital Gain) ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ใน Basic World Tax Code ได้มีความเห็นว่า ทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกจะได้รับยกเว้นเงินได้ ส่วนเจ้ามรดกต้องรับรู้ผลได้จากทุนตามราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกตาย เพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้⁴⁸ ผู้เขียนเห็นว่า เป็นข้อเสนอทำนองเดียวกับให้จัดเก็บภาษีมรดก มิใช่การเสียภาษีเงินได้ของกองมรดก

⁴⁶ J.S.Barlow, LC King, A.G., *supra* note 22, p.103.

⁴⁷ Income and Corporate Tax Act มาตรา 702 (9)

⁴⁸ Ward M. Hussey , Donald C. Lublick, *supra* note 44 , pp.58-60.

ค. การหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล

กองมรดกตามกฎหมายอังกฤษไม่สามารถหักค่าลดหย่อนได้ ส่วนในสหรัฐอเมริกา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้จำนวน 600 เหรียญ แต่ในการคำนวณเงินได้สุทธิที่สามารถแบ่งได้นั้น จะต้องนำค่าลดหย่อนบวกกลับเป็นจำนวนเงินสุทธิที่สามารถแบ่งได้

ตามประมวลรัษฎากรนั้นได้กำหนดให้กองมรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้ จำนวน 30,000 บาท โดยมีความสัมพันธ์กับบุคคลธรรมดา (ที่ไม่มีคู่สมรส)

การให้กองมรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้จะมีประโยชน์สำหรับเงินได้จากกองมรดก ที่มีจำนวนไม่มาก จะไม่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษี ซึ่งเป็นการแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษี

เมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยภาษีอื่นแล้ว เช่น การหักค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่ให้สามารถหักค่าลดหย่อนได้สำหรับบุคคลอื่นอยู่ในประเทศไทย คนละ 30,000 บาท แต่รวมแล้ว ต้องไม่เกิน 60,000 บาทนั้น ซึ่งเป็นการหักค่าลดหย่อนโดยเชื่อมโยงกับจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วน แม้เงินได้จากกองมรดกอาจเปรียบเทียบได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญแบบสมมติ แต่การหักค่าลดหย่อน ได้อิงกับการหักค่าลดหย่อนของบุคคลธรรมดา แต่อย่างไรก็ตามยังมีความแตกต่างระหว่างกอง มรดกที่ยังไม่ได้แบ่งกับห้างหุ้นส่วนสามัญ เช่น การเข้ามาเป็นทายาทผู้รับมรดกที่อาจไม่ปรากฏตัว ผู้รับทรัพย์มรดกหรือทายาทอาจมีการละสิทธิการรับมรดกได้ ซึ่งต่างจากการเข้ามาเป็นหุ้นส่วน ในห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่มีปัญหานี้

ง. การหักรายจ่ายและเงินบริจาคสำหรับเงินได้ที่ยกเว้นภาษี

เงินได้ของกองมรดกจะประกอบด้วยเงินได้ที่พึงเสียภาษีและเงินได้ที่ยกเว้นภาษี โดย ผู้จัดการมรดกจะมีค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าทนายความ ค่าบริหารจัดการ ซึ่งบางครั้งไม่ได้แยกว่าค่าใช้จ่ายในส่วนใดทำให้เกิดเงินได้พึงเสียภาษีและเงินได้ที่ยกเว้น ภาษี ดังนั้นในสหรัฐจึงได้มีการเฉลี่ยรายจ่ายและเงินบริจาคสำหรับเงินได้ที่ยกเว้นภาษีไว้ ส่วน กฎหมายไทยไม่มีบทบัญญัติพิเศษในเรื่องนี้ ดังนั้นจึงหักค่าใช้จ่ายได้ตามประเภทของเงินได้เท่านั้น อย่างกฎหมายอังกฤษ

จ. ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก

ในกฎหมายสหรัฐอเมริกามีปัญหาเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกจะให้หักเป็น รายจ่ายในการเสียภาษีมรดกหรือภาษีเงินได้นั้นเนื่องจากอัตราภาษีเงินได้สูงขึ้นมากประกอบกับ จำนวนเงินที่ยกเว้นในกฎหมายมรดกมีจำนวนที่สูงขึ้นด้วยเช่นกัน ดังนั้นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการ จัดการมรดกจึงมีปัญหว่าผู้เสียภาษีจะนำมาหักกับเงินได้จะได้หรือไม่ กรณีดังกล่าวศาลตัดสินให้

ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณเสียภาษีเงินได้ ส่วนกฎหมายไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ดังนั้นจึงไม่มีปัญหาดังกล่าว

จ. การหักรายจ่ายเพื่อการบริจาคให้องค์การสาธารณะกุศล

ตามกฎหมายสหรัฐไม่ได้จำกัดรายจ่ายสำหรับการกุศลไว้เพราะรัฐมีนโยบายให้ กองมรดกนำเงินได้มาบริจาคเพื่อการกุศล ส่วนกฎหมายไทยให้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค ได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเหมือนกับบุคคลธรรมดา

ข. อัตราภาษีของกองมรดก

อัตราภาษีของกองมรดกเป็นเรื่องที่มีการกล่าวอ้างกันเสมอ โดยในส่วนของ สหรัฐอเมริกา ตั้งแต่ปี 1986 ได้กำหนดอัตราภาษีไว้เป็นจำนวนที่สูงกว่าบุคคลธรรมดา ดังนั้นจึง ส่งผลให้มีการวางแผนภาษีโดยการแบ่งเงินได้ให้ทายาทได้รับโดยเร็ว เพื่อจะได้ประหยัดภาษีได้ ส่วนในอังกฤษได้มีการให้เครดิตภาษีกับทายาท เมื่อปีใดทายาทมีเงินได้มาก กองมรดกก็จะยังไม่ แบ่งเงินได้ให้ทายาท ส่วนปีใดทายาทมีเงินได้น้อย ผู้จัดการมรดกจะดำเนินการแบ่งเงินได้ให้ ทายาท กฎหมายจึงได้บัญญัติให้มีการเฉลี่ยเงินได้ที่แบ่งให้ทายาทตามหลักวันต่อวัน (Daily Basis) โดยถือเสมือนว่าผู้รับประโยชน์มีเงินได้ในปีภาษีนั้น เป็นผลให้ต้องมีการปรับปรุงเงินได้ ซึ่ง อาจต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรืออาจขอคืนภาษีได้

ความเห็นของร่าง Basic World Tax Code ที่ให้เก็บภาษีเงินได้จากกองมรดกใน อัตราที่สูง เนื่องจากต้องการให้ผู้จัดการมรดกและทายาท ดำเนินการแบ่งทรัพย์สินมรดกระหว่าง ทายาทด้วยกัน แต่ในบางครั้งก็ยากที่อธิบายเพราะกองมรดกอาจต้องถูกจำกัดสิทธิแบ่งตาม พินัยกรรมหรือเพื่อประโยชน์ของเจ้านี้ การให้เสียภาษีจำนวนที่สูงอาจไม่สมเหตุผล ซึ่งกรณีต่าง จากการเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่ผู้เสียภาษีเลือกวิธีการในการดำเนินธุรกิจได้

ในส่วนของไทย การเสียภาษีจะมีวิธีการคำนวณภาษีเหมือนกับบุคคลธรรมดาซึ่งเป็น ผลให้กองมรดกได้รับสิทธิพิเศษเหมือนบุคคลธรรมดา เช่น การยกเว้นเงินได้สุทธิตั้งแต่ 0- 100,000 บาท ซึ่งควรจะเป็นสิทธิของบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามหลักการรวมเงินได้ที่กองมรดก ได้รับให้เสียภาษีในนามกองมรดกและการไม่ยอมให้หักเงินที่แบ่งให้ทายาทเป็นรายจ่ายได้ เป็นผล ให้กองมรดกเสียภาษีในอัตราที่สูง ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ในบางเรื่องได้มีการแยกเรื่องเงินได้จาก กองมรดกไม่ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การตั้งกองทุนส่วนบุคคล (RMF) ขึ้นโดยเงินได้

จากค่าลิขสิทธิ์ที่รับโอนมาทางมรดกไม่สามารถใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีได้เหมือนกับเงินได้ประเภทอื่น⁴⁹

ข. การประเมินภาษี เมื่อกรมสรรพากรไม่ยื่นแบบเสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง ในกฎหมายอังกฤษ มาตรา 700 (3), (4) กำหนดให้เจ้าหน้าที่ (Inspector) มีอำนาจประเมินภาษีสำหรับกรมสรรพากรก่อนครบกำหนดสามปีนับแต่วันที่การจัดการมรดกในปีที่เป็นปัญหาได้เสร็จสิ้น ในการนี้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ออกหมายเรียกเอกสารจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้จัดการมรดก ผู้รับประโยชน์แบบจำกัด หรือผู้รับประโยชน์แบบสมบูรณ์ จัดส่งเอกสารเท่าที่เจ้าหน้าที่เห็นว่าจำเป็น โดยให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีไม่น้อยกว่า 28 วัน ในส่วนของไทย เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเงินได้จากกรมสรรพากรเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา

ฅ. กองมรดกในคดีล้มละลาย ในสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้กองมรดกในคดีล้มละลายหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าและอัตราภาษีสำหรับเงินได้ในชั้นเดียวกันเสียภาษีน้อยกว่า ในส่วนกฎหมายไทย กองมรดกในคดีล้มละลายมีสิทธิเช่นเดียวกับกองมรดกทั่วไป ยกเว้นเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษี โดยเจ้าพนักงานมีสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนสำหรับหนี้ภาษีที่ถึงกำหนดชำระภายในหกเดือนก่อนวันที่ศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์⁵⁰

4.2.3 การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี

เมื่อกรมสรรพากรเป็นหน่วยภาษีพิเศษแล้ว การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีในกรณีที่กรมสรรพากรได้ดำเนินการแบ่งเงินได้ให้ทายาทเนื่องจากเงินได้ก้อนเดียวกันไม่ควรถูกจัดเก็บภาษีสองครั้ง ในส่วนของอังกฤษใช้วิธีให้เครดิตกับทายาท ส่วนสหรัฐอเมริกาใช้วิธีให้การแบ่งเงินได้ของกรมสรรพากร

⁴⁹ กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (55) วรรคสอง แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์ดังกล่าวในปี 2547 ซึ่งไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ที่ไม่ได้รับโอนมาทางมรดก ดังนั้นเงินได้ทุกประเภทที่จ่ายเพื่อซื้อหน่วยลงทุนเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละสิบห้าของเงินได้พึงประเมินและไม่เกินจำนวน 300,000 บาทภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนด นอกจากนี้การยกเว้นสำหรับการลงทุนในหุ้นระยะยาว ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) นั้น กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งไม่มีสิทธิดังกล่าว ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2 (66) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 133 ข้อ 4

⁵⁰ พระราชบัญญัติล้มละลายมาตรา 130 (6)

สามารถลงเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งเป็นแนวคิดการจัดเก็บภาษีผสมกัน (Hybrid Entity) ระหว่างการจัดเก็บภาษีในนามกองมรดกและในนามทายาท โดยมีแนวโน้มเป็นการจัดเก็บภาษีในนามทายาท ผู้รับประโยชน์เพราะอัตราภาษีเงินได้จากกองมรดก ในช่วงเงินได้สุทธิเดียวกัน จะมีอัตราภาษีที่สูงกว่ากันมาก ดังนั้นกองมรดกโดยมากจึงแบ่งเงินได้ที่กองมรดกได้รับให้ทายาท เพื่อทายาทได้เสียภาษีในนามทายาทหรือแบ่งทรัพย์สินมรดกที่ก่อให้เกิดเงินได้

ในส่วนของไทย ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีในระดับกองมรดกนั้น เมื่อกองมรดกได้แบ่งเงินได้ที่เสียภาษีแล้วให้ทายาท ทายาทจะได้รับการยกเว้นเงินได้ตามทฤษฎีที่เรียกว่า “Single Entity” ซึ่งไม่ให้วิธีการให้เครดิตภาษีเหมือนการได้รับเงินปันผลจากบริษัท ซึ่งต่างจากเยอรมันที่เก็บภาษีในระดับทายาท โดยถือว่าเป็นเงินได้ประเภทอื่นๆ ของทายาท

4.2.4 การใช้สิทธิของกองมรดกตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

การกำหนดถิ่นที่อยู่ของกองมรดกเป็นเรื่องที่สำคัญเพราะการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์จากค่าลดหย่อนหรือเครดิตภาษีที่ประเทศนั้นให้สิทธิ หรือสามารถใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้

ก. ตามแนวอธิบายของ OECD

ใน OECD Model Convention on Income and Capital 2003 ได้ให้ความหมายของบุคคลไว้ว่า The Term Person Include an Individual, a Company and Other Body of Person ซึ่งกองมรดกจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือส่วนอื่นของบุคคลนั้น ใน OECD Commentary ได้อธิบายถึงเรื่อง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ค่อนข้างสับสน โดยทั่วไปแล้วหุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาได้รับผลกำไรจากห้างหุ้นส่วนย่อมมีสิทธิได้รับสิทธิตามอนุสัญญา สำหรับกองมรดก OECD ไม่ได้ยกปัญหานี้ขึ้นเพราะไม่ค่อยมีปัญหาในทางปฏิบัติ แต่สามารถนํานิยามคำว่า ประชาชาติ (National) หมายถึง “สัญชาติของบุคคลธรรมดาของรัฐคู่สัญญา นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือองค์กรโดยผลของกฎหมายในบังคับของรัฐคู่สัญญา” เป็นถิ่นที่อยู่ของกองมรดก หากมีปัญหาในการกำหนดถิ่นที่อยู่ เช่น จะใช้ถิ่นที่อยู่ของผู้ตาย ผู้จัดการมรดก หรือทายาท จะให้เป็นไปตามความตกลงของรัฐคู่สัญญา

ประเทศส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดให้กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นหน่วยภาษีพิเศษ ในหนังสือของ Klaus Vogel นั้นได้อธิบายว่าประเทศเยอรมันได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ

เดนมาร์กและประเทศสวีเดน ได้มีบทบัญญัติพิเศษเกี่ยวกับเรื่องกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งไว้ (Undivided Estate)⁵¹

ข. ตามแนวอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

ประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน จำนวน 46 ฉบับ⁵² ได้นิยามความหมายของคำว่า บุคคล ซึ่งอนุสัญญาได้บัญญัติหน่วยภาษีกองมรดกไว้ ดังนี้

(1) อนุสัญญาที่มีหน่วยภาษีเงินได้จากผู้ถึงแก่ความตาย และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง เช่น ญี่ปุ่นใช้สำหรับไทยฝ่ายเดียว

(2) อนุสัญญาที่มีหน่วยภาษีเงินได้จากกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (Undivided Estate) เช่น บาร์เรน บัลแกเรีย แคนาดา มอริเชียส นิวซีแลนด์ นอร์เวย์

(3) อนุสัญญาที่มีหน่วยภาษีเงินได้จากกองมรดก (Estate) เช่น ออสเตรเลีย ออสเตรีย ฟินแลนด์ ฟิลิปปินส์ โรมาเนีย สวีเดน สหรัฐอเมริกา

(4) อนุสัญญาที่ยอมรับหน่วยภาษีอื่นที่คู่รัฐคู่สัญญาอมรับ เช่น อเมเนีย จีน ไชปรัส สาธารณรัฐเชค เดนมาร์ก ฮังการี อินเดีย อิสราเอล อิตาลี ลาว ลักเซมเบิร์ก เนปาล โปแลนด์ สโลวีเนีย แอฟริกาใต้ สหรัฐอาหรับเอมิเรต อุซเบกิสถาน เวียดนาม

(5) อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ยอมรับหน่วยภาษี เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี เช่น อินโดนีเซีย มาเลเซีย สิงคโปร์ ศรีลังกา อังกฤษ

(6) อนุสัญญาที่บัญญัติไว้กว้างๆ ตามแนวของ OECD เช่น บังคลาเทศ เบลเยียม ฝรั่งเศส เกาหลีใต้ เนเธอร์แลนด์ สเปน

(7) อนุสัญญาที่ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ เช่น เยอรมัน

ในการปรับใช้ต้องคำนึงถึงถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสำคัญ และถ้ามีปัญหาว่าผู้เสียภาษีมียกข้อยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ จะต้องอาศัยความตกลงระหว่างเจ้าหน้าที่ของ รัฐคู่สัญญา

⁵¹ Klaus Vogel and others, Klaus Vogel on Double Taxation Convention, 3rd ed., (London: Kluwer Law International, 1997), p.1117.

⁵² ใช้ข้อมูลจากหนังสือของ Edwin Van der Bruggen and Others, Thailand's Double Taxation Agreements, (Bangkok: Nititham, 2003)

4.3 วางแผนภาษี

การวางแผนภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในสองทาง กล่าวคือ ช่วยให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีอย่างประหยัดภาษีที่ต้องชำระ และประหยัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย อีกประการหนึ่งเป็นการสะดวกสำหรับเจ้าหน้าที่ด้วย เพราะมีผู้เชี่ยวชาญในการช่วยจัดเอกสารให้เรียบร้อย เจ้าหน้าที่จะพิจารณาถึงความถูกต้องได้ง่าย

การเสียภาษีเงินได้จากกองมรดก คนทั่วไปไม่ค่อยคุ้นเคยเพราะเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นโดยฉับพลัน ต่างจากหุ้นส่วนสามัญที่เกิดจากความตกลงของคู่กรณีซึ่งมีการใช้กันมาก

ในต่างประเทศแล้ว การเสียภาษีเงินได้ที่กองมรดกได้รับระหว่างจัดการมรดกจะมีการถกเถียงในเรื่อง ปัญหาการเปลี่ยนหน่วยภาษี (Bracket Income) เพราะการเสียภาษีต่างหน่วยกันจะมีผลถึงจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ในสหรัฐที่กำหนดให้การเสียภาษีเงินได้จากกองมรดกต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ก็มีข้อถกเถียงเกี่ยวกับความจำเป็นที่ยังไม่สามารถดำเนินการแบ่งมรดกได้ เช่น การถือครองทรัพย์สินไว้เพื่อประโยชน์เจ้านั้น แนวโน้มของกฎหมายภาษี จะต้องมีการให้กองมรดกได้แบ่งกันโดยเร็ว

ตามประมวลรัษฎากรเป็นที่ทราบแล้วว่าการเสียภาษีเงินได้จากกองมรดกใช้หลักการรวมเงินได้ที่กองมรดกได้รับเพื่อเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษีมากกว่าการเสียภาษีในนามทายาท

จากปัญหาดังกล่าวสามารถวางแผนการเสียภาษีโดยการเปลี่ยนเงินได้ไปยังผู้ที่ต้องเสียภาษีอัตราที่ต่ำกว่า (Shift Income) ได้ดังนี้

ก. การไม่รวมเงินได้เข้ามายื่นแบบเพื่อเสียภาษี เงินได้จากดอกผลบางประเภทกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะไม่รวมมาคำนวณเพื่อเสียภาษี เช่น เงินได้จากเงินปันผล ดังนั้นจึงควรให้เงินได้เสียภาษีในนามกองมรดก คงเหลือปัญหาสำหรับเงินได้ที่ใช้ทรัพย์สินมรดกเป็นหลักในการประกอบการ เช่น ค่าเช่าที่ดิน ซึ่งผู้เสียภาษีบางรายได้เข้าใจผิดคิดว่าเงินได้ต้องเสียภาษีในนามทายาท

ฎีกาที่ 171/2521 นาง ป.เป็นเจ้าของตลาดกึ่งเพชร ได้รับเงินได้จากค่าเช่าแผงในตลาด ต่อมานาง ป.ตายมีทายาทสามคน ในพินัยกรรมได้กำหนดให้นำเงินค่าเช่าที่แผงในตลาดมาแบ่งระหว่างทายาทด้วยกัน ในปี 2518 เก็บค่าเช่าได้จำนวน 60,000 บาท ทายาทจึงนำเงินได้ตามส่วนของตนมาเสียภาษีในนามทายาท

ข. การใช้กองมรดกเป็นแผนกกำกับทางภาษี

การใช้กองมรดกเป็นแผนกกำกับทางภาษีจะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้รับประโยชน์เสียภาษีในอัตราสูงกว่ากองมรดกเดิม โดยเหตุที่กองมรดกในส่วนหนึ่งก็มีลักษณะที่คล้ายกับการตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ กล่าวคือ ในชั้นเงินได้ที่ไม่มากนัก กองมรดกจะสามารถใช้ประโยชน์จากอัตราภาษีที่ต่ำ การยืดเวลาการจัดการมรดกออกไปอาจได้รับประโยชน์ทางภาษี เช่น เงินได้จากค่าเช่าที่ได้รับปีละประมาณ 200,000 บาท การให้เสียภาษีในนามกองมรดกต่อไปจะให้ประโยชน์ทางภาษีมมากกว่าโดยเฉพาะกรณีที่ทายาทของผู้ตายมีเงินได้ในแต่ละเดือนจำนวนมาก อย่างไรก็ตาม ทายาทสามารถตกลงกันให้ทรัพย์สินมรดกเป็นทุนของห้างหุ้นส่วนสามัญได้ ซึ่งต่อไปต้องเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญแต่ก็มีผลเสีย กล่าวคือ ทายาทได้อิโนนอสังหาริมทรัพย์ให้ห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการใช้วิธีการกระจายเงินได้ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น ทายาทซึ่งเสียภาษีอัตราต่ำเช่าทรัพย์สินจากกองมรดกซึ่งเสียภาษีอัตราสูง เพื่อให้บุคคลภายนอกเช่า ดังนั้นเงินได้จะมีการกระจายระหว่างทายาทและกองมรดก

ค. การแบ่งทรัพย์สินมรดก

การวางแผนภาษีโดยการแบ่งทรัพย์สินมรดกนั้น จะเกิดขึ้นกรณีที่กองมรดกเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้รับประโยชน์ ในสหรัฐจะวางแผนภาษีโดยการแบ่งเงินได้สุทธิให้ผู้รับประโยชน์ที่เสียภาษีในอัตราต่ำทั้งนี้ตามข้อกำหนดในพินัยกรรม และจะแบ่งทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Distribute Asset-producing Income) ให้ผู้รับประโยชน์ที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำเช่นกัน⁵³

สำหรับกฎหมายไทย จะต้องเป็นการแบ่งในส่วนของทรัพย์สินมรดกที่เกิดขึ้น แต่กองมรดกบางรายอาจไม่สามารถแบ่งได้ เนื่องจาก การถือครองทรัพย์สินไว้เพื่อเจ้าหนี้ หรือข้อกำหนดพินัยกรรม ความยินยอมของทายาท ลักษณะทรัพย์สินที่ไม่สามารถแบ่งได้ รวมถึงการแบ่งทรัพย์สินมรดกที่ใช้ในการประกอบการอาจเป็นผลให้กิจการไม่สามารถดำเนินต่อไปได้ ดังนั้นกองมรดกบางรายที่มีรายได้จากดอกผลจำนวนมาก จึงได้มีการทำสัญญาแบ่งปันทรัพย์สินมรดกระหว่างทายาทด้วยกันเพื่อนำเงินได้มาเสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน

ง. การใช้ทรัพย์สินมรดกในการตั้งบริษัท

ในกรณีที่กองมรดกมีเงินได้จำนวนมาก กองมรดกจะต้องเสียภาษีมากกว่าการเสียภาษีในนามทายาทแต่ละคน ดังนั้นจึงมีการวางแผนภาษีโดยใช้ทรัพย์สินมรดกในการตั้งบริษัท ซึ่งในกรณีนี้สามารถโอนทรัพย์สินที่เกิดเงินได้จำนวนมากเข้ามาเป็นทุนของบริษัทโดยสามารถกระทำ

⁵³ Mickey R.Davis, *supra* note 30, p.20.

ได้ระหว่างมีชีวิต⁵⁴ หรือให้ดำเนินการทำโดยพินัยกรรมโดยตั้งบริษัทเป็นผู้รับพินัยกรรม⁵⁵ ซึ่งจะมีประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจต่อไป ซึ่งความรับผิดชอบจะเป็นไปตามกฎหมายบริษัท

ในกรณีที่โอนทรัพย์สินมรดกระหว่างมีชีวิตจะมีผลเรื่องภาระทางภาษี กล่าวคือ ต้องเสียภาษีจากการโอนที่ดินเพื่อเป็นทุนของบริษัท หรือดำเนินการตั้งบริษัทเพื่อเข้ารับทรัพย์สินมรดกตามข้อกำหนดในพินัยกรรม บริษัทจะเป็นผู้รับพินัยกรรม เจ้ามรดกจึงไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากไม่ใช่การขาย แต่บริษัทผู้รับพินัยกรรมจะถือว่ามิเงินได้จากการรับทรัพย์สินมรดก และต้องภาษีภาษีอื่น ๆ เช่น ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

ในบางครั้งการทำพินัยกรรมตั้งบริษัท อาจจะมีปัญหาขัดข้องได้ เช่น ในกรณีที่ทายาทโดยธรรมเป็นผู้เยาว์ ผู้จัดการมรดกสามารถดำเนินการให้นำทรัพย์สินมรดกเป็นทุนของบริษัท และให้ทายาททุกคนได้รับหุ้นตามสัดส่วนที่ทายาทแต่ละคนได้รับมรดก เนื่องจากการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อแบ่งปันทรัพย์สินมรดกได้ ผู้จัดการมรดกสามารถดำเนินการได้โดยไม่ต้องได้รับอนุญาตจากศาลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1574 เพราะเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการมรดก⁵⁶

จ. การเสียภาษีเงินได้จากกองมรดกของตระกูลธรรมวัฒน์⁵⁷

ตระกูลธรรมวัฒน์เป็นตระกูลเริ่มเป็นที่สนใจมากขึ้น เมื่อมีข่าวการตายของนายห้างทอง ธรรมวัฒน์ ซึ่งเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร นอกจากนี้ยังมีการกล่าวกันว่ากองทรัพย์สินของตระกูลธรรมวัฒน์มีจำนวนมากกว่าหนึ่งหมื่นล้านบาทประกอบด้วย ทรัพย์สินทั้งในประเทศและ

⁵⁴ เดิมได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเสียภาษีของบริษัท หากมีบุคคลธรรมดาถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ให้เสียภาษีเหมือนอย่างบุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 75 อย่างไรก็ตามได้มีการยกเลิกตั้งแต่ 27 สิงหาคม 2525 เป็นต้นไป

⁵⁵ เสนีย์ ปราโมช, คำอธิบายกฎหมายมรดก, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2508), น.446. ให้ความเห็นว่าบริษัทไม่สามารถเป็นผู้รับพินัยกรรมได้เนื่องจากบริษัทจำกัดประกอบกิจการค้าขาย ไม่ใช่มูลนิธิรับมรดกบริจาคในการกุศล และมีผู้กล่าวว่า การให้บริษัทเป็นผู้รับพินัยกรรมจะทำให้เสียภาษีในขั้นที่รับมรดกและชั้นขายทรัพย์สินมรดกให้บุคคลอื่นด้วย

⁵⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 8207/2544

⁵⁷ สัมภาษณ์ นายพนพล ธรรมวัฒน์, สัมภาษณ์, บ้านธรรมวัฒน์, 2 กรกฎาคม 2547. โดยผู้เขียนกล่าวเฉพาะประเด็นทางภาษีเท่านั้น

ต่างประเทศ ซึ่งเป็นผลให้การจัดการทรัพย์สินมรดกค่อนข้างซับซ้อน ทรัพย์สินที่มีการกล่าวถึงกันมากที่สุดคือ ตลาดยิ่งเจริญ ที่มีการจัดการในรูปของบริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด และบริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) ประวัติของบริษัท

นางสุวพรี ธรรมวัฒนะ ประกอบกิจการตลาดสดแผงลอย ตั้งอยู่ที่สะพานใหม่ดอนเมือง (ฝั่งคลองถนน) เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร ใช้ชื่อว่า "ตลาดยิ่งเจริญ" โดยเริ่มประกอบกิจการตั้งแต่ปี 2498 ต่อมาถึงแก่กรรมเมื่อวันที่ 22 เมษายน 2533 ก่อนถึงแก่กรรม นางสุวพรีได้ทำพินัยกรรมลงวันที่ 15 มีนาคม 2531 ในข้อ 3 ของพินัยกรรมได้ระบุว่า "ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฝั่งคลองถนน เมื่อข้าพเจ้าถึงแก่กรรม ให้ผู้จัดการมรดกโอนใส่ชื่อไว้ และจัดการปลูกสร้างดัดแปลงแล้วเก็บผลประโยชน์ไว้เป็นกองกลาง เพื่อแบ่งปันให้ทายาทตามข้อ 1.อันดับที่ 1-9 เมื่อถึงเวลาอันสมควร ให้ผู้จัดการมรดกจัดตั้งบริษัทจำกัด บริษัทจำกัดนั้นชื่อว่า บริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด โอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เรียกว่าตลาดยิ่งเจริญ เข้าเป็นทุนบริษัท และให้ทายาทตามข้อ 1 อันดับที่ 1-9 เป็นผู้ถือหุ้น ห้ามโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นในระหว่างที่มีชีวิตอยู่ของผู้ถือหุ้น ถ้าผู้ใดละเมิดข้อห้ามให้ตกเป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่ละเมิดข้อห้าม โอนตามส่วนเฉลี่ย เว้นแต่ผู้ถือหุ้นคนใดจะขายหุ้นจะต้องขายให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นทายาทด้วยกันเท่านั้นในราคาตลาด แต่ถ้าหากว่าทายาทผู้นั้นไม่ยอมรับซื้อ (หรือ) โอนหุ้นให้บริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด เป็นผู้รับซื้อหุ้นดังกล่าว"

เนื่องจากพินัยกรรมกำหนดให้ตั้งบริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด ขึ้น ทายาทจึงรวมกันตั้งบริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 2533 โดยมีทุนจดทะเบียน 1,000,000 บาท แบ่งเป็นหุ้นจำนวน 10,000 หุ้น หุ้นละ 100 บาท โดยมีทายาท 8 คน เป็นผู้ถือหุ้น ทั้งที่ความจริงไม่มีทายาทผู้ใดชำระค่าหุ้น

เมื่อวันที่ 11 มกราคม 2534 ศาลแพ่งได้มีคำสั่งตั้งผู้จัดการมรดกตาม คดีหมายเลขแดงที่ 354/2534 ผู้จัดการมรดกตามคำสั่งศาลได้ประชุมให้บริษัทที่ทายาทได้ตั้งขึ้นเป็นบริษัทตามพินัยกรรม ของนางสุวพรี บริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด จึงเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามพินัยกรรมของนางสุวพรี ต่อมาผู้จัดการมรดกได้โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินมรดกบริเวณสองฝั่งคลองถนน ที่ตั้งตลาดยิ่งเจริญ ซึ่งมีมูลค่าตามราคาประเมินของกรมที่ดินเท่ากับ 515,000,000 บาท ให้บริษัท สุวพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด เพื่อเป็นทุนของบริษัท ตามข้อกำหนดในพินัยกรรมข้อ 3 ต่อมาเมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 2539 บริษัทได้ประชุมผู้ถือหุ้น ที่ประชุมได้มีมติให้เพิ่มทุน เป็นจำนวน 516,000,000 บาท โดยออกเป็นหุ้นเสมือนหนึ่งว่าใช้เต็มมูลค่าแล้ว จำนวน 5,150,000 หุ้น ซึ่งเป็นตามราคาที่ได้รับโอนมาซึ่งทายาทไม่ต้องใช้เงินค่าหุ้น หุ้นใหม่ที่ได้รับจำนวน 5,150,000 หุ้นนั้น ได้แบ่งกันระหว่างทายาทผู้

มีสิทธิในการรับมรดกเท่ากับจำนวนตามที่ระบุไว้ในพินัยกรรม ดังนั้นผู้ถือหุ้นเดิมจะได้รับหุ้น
จำนวน 725,714 หุ้น

หลังจากนางสุพรีตถึงแก่ความตายนั้นได้มีเหตุการณ์ที่ทำให้ทายาทไม่สามารถบริหาร
ตลาดยิ่งเจริญได้กล่าวคือนางนัยนา ได้ถูกฆาตกรรม เมื่อวันที่ 5 พฤษภาคม 2533 มรดกในส่วน
ของนางนัยนา จึงตกให้แก่พันตำรวจโทสมาน ตามประกอบ ดังนั้นเมื่อวันที่ 26 ตุลาคม 2533
ทายาทจึงร่วมกันได้จดทะเบียนตั้งบริษัท สุพรี ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด ขึ้น เพื่อเงินได้จะไม่ตก
แก่บริษัท สุพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด พันตำรวจโทสมานจะได้ไม่มีส่วนแบ่งในเงินได้จากตลาดยิ่ง
เจริญ ในการตั้งบริษัทนี้ ทายาทไม่ได้ร่วมลงทุนในการออกเงินค่าหุ้นแต่อย่างใด โดยผู้ถือหุ้นใน
บริษัท สุพรี ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด ยกเว้นนางนงนุช ไม่ได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทดังกล่าว

หลังจากนั้นทายาทของตระกูลธรรมวัฒนะได้มีคดีฟ้องกับพันตำรวจโทสมาน และใน
ที่สุดทายาทได้ทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับพันตำรวจโทสมานต่อศาลในคดีดังกล่าวโดย
พันตำรวจโทสมานยินยอมสละสิทธิเรียกร้องทรัพย์สินมรดกของนางนัยนา ไม่ว่าในทางใดก็ตาม

การตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อบริหารตลาดยิ่งเจริญ

สรุปเหตุการณ์สำคัญในการดำเนินธุรกิจ

1. วันที่ 2 พฤษภาคม 2533 ทายาทร่วมกันเปิดบัญชี เอสที ต่อธนาคารกสิกรไทย
จำกัด (มหาชน) และได้ยื่นคำขอเปิดบัญชีใหม่เมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม 2533 (บัญชีกสิ) เลขที่
022-2-42542-5

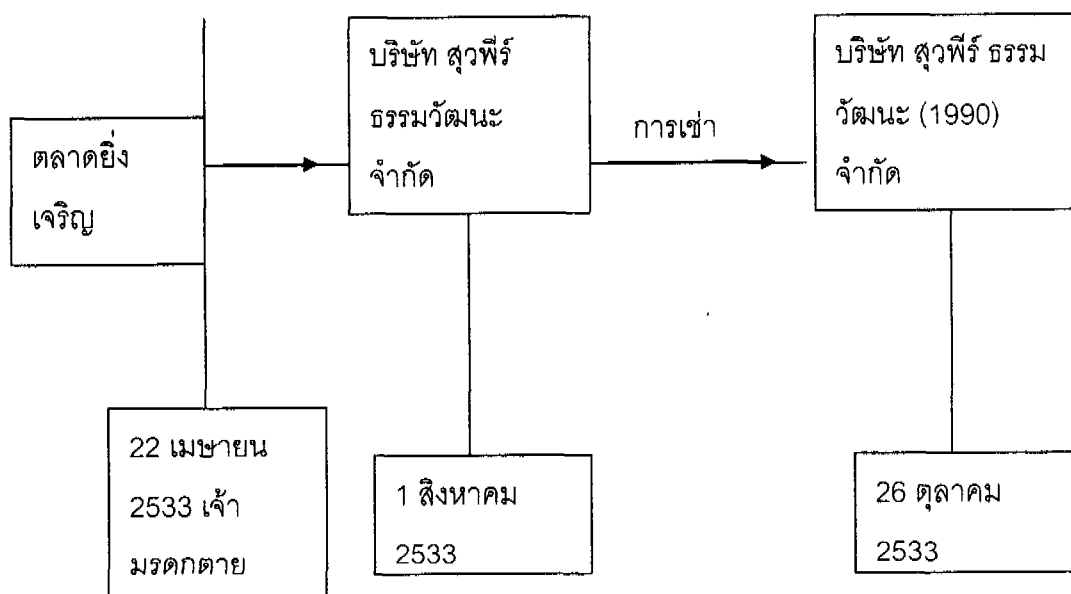
2. วันที่ 1 สิงหาคม 2533 ตั้งบริษัท สุพรี ธรรมวัฒนะ จำกัด โดยมีผู้ถือหุ้นจำนวน 8
คน คือนายเทอดชัย, นายห้างทอง, นายนพดล, นางมัลลิการ์, นางสาวคะเนิงนิตย์, นางนฤมล,
นายปริญญา และนางนงนุช

3. วันที่ 26 ตุลาคม 2533 ตั้งบริษัท สุพรี ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด จำนวน 7 คน
ยกเว้นนางนงนุชที่ไม่มีชื่ออยู่ในบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น เพื่อดำเนินการเช่าที่ดินจากบริษัท สุพรี
ธรรมวัฒนะ จำกัด โดยเสียค่าเช่าปีละ 1,000,000 บาท ดังนั้นเงินได้ส่วนใหญ่จึงตกเป็นของบริษัท
สุพรี ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด

4. วันที่ 20 พฤษภาคม 2535 ทายาทที่เหลือ 6 คน ได้ร่วมกันเปิดบัญชี ทีเอ็ม เพื่อ
ผู้ใหญ่แดง

5. วันที่ 27 พฤษภาคม 2535 ทายาทที่เหลือ 6 คน ได้ร่วมเปิดบัญชี ทีเอ็ม เพื่อนาง
นงนุช เนื่องจากนางนงนุชเป็นผู้ถูกตัดมิให้รับมรดกตามพินัยกรรม

แผนภาพที่ 4 การจัดตั้งบริษัทสุวพีร์ ธรรมวัฒนะ จำกัด



(2) ผลการดำเนินงานของบริษัท

ผลการดำเนินงานของบริษัทมีผลการดำเนินงานที่ดี เนื่องจากเป็นกิจการที่มีเงินได้มากและต่อเนื่องในแต่ละเดือน ต้นทุนในการดำเนินงานมีค่อนข้างต่ำ

การดำเนินงานในนามบริษัท สุวพีร์ ธรรมวัฒนะ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่พยายามตั้งตามพินัยกรรม แต่เงินได้จะมีในส่วนของค่าเช่าที่บริษัทได้รับจากบริษัท สุวพีร์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด กล่าวคือได้รับค่าเช่าปีละหนึ่งล้านบาท และรายจ่าย เช่น เงินเดือนกรรมการ ค่าสอบบัญชี และภาษีเงินได้ เงินได้ในส่วนนี้บริษัทไม่ได้จ่ายเงินปันผลแต่อย่างใด

การดำเนินงานในส่วนบริษัท สุวพีร์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด ประกอบกิจการตลาดสด ซึ่งเป็นตลาดที่มีขนาดใหญ่หนึ่งในสามของกรุงเทพมหานครเป็นแหล่งอ้างอิงราคาซื้อขายสินค้าเกษตรของกระทรวงพาณิชย์ ดังนั้นบริษัทมีรายได้เป็นจำนวนมาก โดยเป็นเงินได้จากค่าเช่าแผงซึ่งในตลาดมีจำนวนแผงประมาณ 1,500 ราย ค่าเช่าแผง ค่าเช่าที่จอดรถ ตู้เอทีเอ็ม ค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่ารักษาความสะอาด เงินให้กู้จากลูกค้าในตลาด ซึ่งมีการทำสัญญาขายฝากเป็นประกันเงินกู้ ส่วนค่าใช้จ่ายมีจำนวนไม่มากนัก เช่น เงินเดือน ต้นทุนค่าสาธารณูปโภค ค่าปรับปรุงตลาด เงินบริจาค ดังนั้นบริษัทจึงมีกำไรค่อนข้างมาก แต่อย่างไรก็ตามบริษัทไม่เคยจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นเช่นกัน

ปัจจุบันตลาดยิ่งเจริญได้เผชิญกับการแข่งขันที่รุนแรง เนื่องจากในย่านสะพานใหม่ ดอนเมืองนั้นได้มีธุรกิจค้าปลีกขนาดใหญ่ เช่น บิ๊กซี โลตัส ในศูนย์กลางค้าขนาดใหญ่เหล่านั้นได้มีการขายสินค้าทุกประเภทและมีต้นทุนในการดำเนินงานที่ต่ำ ในส่วนหนึ่งของธุรกิจค้าปลีกขนาดใหญ่จะมีส่วนที่ขายสินค้าเกษตรแยกต่างหากในราคาที่เท่ากับตลาดสด กลุ่มชนชั้นกลางขึ้นไป มักซื้อของในห้างสรรพสินค้าแทนการซื้อของในตลาดสด แต่อย่างไรก็ตาม กลุ่มคนระดับล่างก็ยังคงนิยมซื้อสินค้าในตลาดมากกว่าเนื่องจากมีสินค้าที่ใช้กับคนกลุ่มระดับล่างมากกว่า หรือราคาสินค้าถูกกว่ากว่าห้างสรรพสินค้าขนาดใหญ่

ด้วยเหตุนี้ทางผู้บริหารบริษัทจึงได้มีการปรับปรุงสภาพแวดล้อมตลาดให้ทันสมัยเพื่อรองรับการแข่งขันกับธุรกิจค้าปลีกขนาดใหญ่

(3) ข้อพิจารณาทางภาษีของกองมรดกตระกูลธรรมวัฒน์

- ภาระทางภาษีในปีที่นางสุพรี ถึงแก่ความตาย ผู้จัดการมรดกนำเงินได้ที่นางสุพรี ได้รับในปี 2533 คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2533 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2533 มาเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายเนื่องจากยังไม่ได้มีการโอนที่ดินเข้ามาเป็นทุนของบริษัท สำหรับเงินได้ในปี 2534 จนถึงวันที่โอนที่ดินเป็นสิทธิของบริษัท ให้เสียภาษีในนามกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

- ภาระภาษีการโอนที่ดินตลาดยิ่งเจริญ

การรับโอนที่ดินตลาดยิ่งเจริญเพื่อมาเป็นทุนของบริษัท สุพรี ธรรมวัฒน์ จำกัด ตามข้อกำหนดในพินัยกรรมได้มีการจดทะเบียนเข้ามาเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทโดยไม่มีการเสียภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เพราะเป็นการโอนทรัพย์สินมรดกตามข้อกำหนดตามพินัยกรรม

ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า ในกฎหมายมรดก ผู้ที่จะเป็นทายาทของผู้ตายได้ต้องมีสภาพบุคคลในเวลาที่มีเงินได้ถึงแก่ความตาย แม้บริษัทจะเป็นผู้รับพินัยกรรมก็ต้องมีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลก่อนหรือขณะที่มีเงินได้ถึงแก่ความตายโดยมีข้อยกเว้นเรื่องการจัดตั้งมูลนิธิตามข้อกำหนดตามพินัยกรรมเท่านั้นที่อาจกระทำได้หลังจากเจ้ามรดกตาย กรณีนี้แม้ในพินัยกรรมจะระบุให้ผู้จัดการมรดกจัดตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อดูแลกิจการตลาดยิ่งเจริญ ซึ่งตามข้อเท็จจริงแล้วก็เป็นเวลาภายหลังจากที่มีเงินได้ถึงแก่ความตาย ดังนั้นบริษัทที่ตั้งขึ้นจึงไม่ใช่เป็นการรับทรัพย์สินมรดกตามพินัยกรรม แต่ก็พออนุโลมถือได้ว่าเป็นเจตนาจัดตั้งบริษัทร่วมกันของผู้เป็นเจ้าของรวมในที่ดินตลาดยิ่งเจริญเพื่อเป็นการดำเนินการตามเจตนาของคุณสุพรี ซึ่งตามกฎหมายบริษัทมาตรา 1108 บัญญัติว่า “กิจการอันพึงจะพึงทำในที่ประชุมตั้งบริษัทนั้น คือ

(5) วางข้อกำหนดจำนวนหุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิซึ่งออกให้เหมือนหนึ่งว่าใช้เต็มค่าแล้วหรือได้ใช้แต่บางส่วนแล้ว เพราะใช้ให้ด้วยอย่างอื่น นอกจากตัวเงิน และกำหนดว่าเพียงใดซึ่งจะถือเอาเป็นว่าได้ใช้เงินแล้ว ถ้าหากจะมีหุ้นเช่นนั้นในบริษัท" ได้อนุญาตเรื่องการลงหุ้นเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจากตัวเงินไว้ ด้วยเหตุนี้จึงต้องมีการเสียภาษีจากการขายที่ดินตามปกติ กล่าวคือภาษีเงินได้ อากรแสตมป์ และค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เพราะเป็นเรื่องแปลงหนี้จากเงินค่าซื้อที่ดินเป็นหุ้นในนามบริษัท ซึ่งเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินเป็นของบริษัท

นอกจากนี้ข้อยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการรับมรดกนั้น กฎหมายกำหนดให้เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่ได้รับประโยชน์ ส่วนนิติบุคคลเป็นผู้รับมรดกไม่ได้มียกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้ของบริษัทแต่อย่างใด ดังนั้นบริษัทต้องตีราคาทรัพย์สินมรดกเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีที่รับทรัพย์สินมรดก

- การเสียภาษีจากการดำเนินงานของบริษัท

ตลาดยิ่งเจริญ ประกอบกิจการตลาดสดซึ่งเป็นกิจการที่สร้างเงินได้ให้แก่บริษัทจำนวนมาก ในการเสียภาษีของตลาดนั้นต้องพิจารณาแยกเป็นรายบริษัท

บริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ จำกัด ปัจจุบันมีรายได้จากค่าเช่าจากบริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด ปีละ 1,000,000 บาท ซึ่งบริษัทนี้เสียภาษีประมาณปีละ 120,000 บาท

บริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด มีเงินได้จากค่าเช่าแผงจากแม่ค้าในตลาดสด โดยเป็นการโอนกำไรจากบริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ จำกัด ให้กับบริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด เพื่อไม่ให้พันตำรวจโทสมาน ตามประกอบ ได้รับส่วนแบ่งในบริษัท สุวิทย์ ธรรมวัฒนะ จำกัด ซึ่งบริษัทนี้เสียภาษีเงินได้ประมาณปีละ 300,000 บาท

- การจ่ายเงินให้กรรมการ

เงินเดือนของผู้เป็นกรรมการในทั้งสองบริษัทมีจำนวนค่อนข้างสูง ซึ่งกรรมการมีหน้าที่ในการรวมเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อเสียภาษี

- การตรวจสอบภาษี

ในปี 2538-2539 กรมสรรพากร ได้มีการตรวจสอบภาระทางภาษีของแม่ค้าในตลาดสดเนื่องจากขณะนั้นกรมสรรพากร ได้มีนโยบาย ในการจัดเก็บภาษีจากแม่ค้า เนื่องจากในแต่ละปีจะมีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาท ขึ้นไป การคำนวณภาษีต้องมีการเสียภาษีขั้นต่ำร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน แม่ค้าในตลาดสดจึงมีภาระต้องยื่นแบบและเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตามนโยบายนี้ไม่สามารถเก็บภาษีจากแม่ค้าได้ เนื่องจากธุรกิจการค้าขายเป็นธุรกิจเงินสด ดังนั้น

กรมสรรพากรไม่มีข้อมูลในการประเมินเงินได้ของผู้เสียภาษี ความไม่คุ้มทุนในการจัดเก็บภาษีที่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเจ้าหน้าที่มาก แต่ได้ภาษีจำนวนน้อย รวมถึงการไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษีในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษี

- ภาษีจากการขายหุ้นระหว่างผู้ถือหุ้นด้วยกันเองตามข้อกำหนดในพินัยกรรม

นายณพดล นางมัลลิการ์ และเด็กหญิงแพรวพรรณ เด็กชายพงศธร โดยนางจินตนา สมัครการ ผู้จัดการมรดกของนายเทอดชัย(ผู้ใหญ่แดง) ⁵⁸ ได้ขายหุ้นในส่วนของตนในบริษัท สุวพีร์ ธรรมวัฒนะ จำกัด และบริษัทสุวพีร์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า โจทก์ ให้นางปริญา นางสาวคณินนิตย์ และนางนฤมล ในมูลค่ารวม 875,000,000 บาท (แปดร้อยเจ็ดสิบล้านบาทถ้วน) ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า จำเลย ⁵⁹ การขายหุ้นดังกล่าวเป็นการขายหุ้นตามสัญญาประนีประนอมยอมความต่อศาลแพ่งในคดีหมายเลขแดงที่ 746/2546

ข้อความในสัญญาประนีประนอมยอมความไม่ได้กล่าวถึงภาระทางภาษีจากการขายหุ้น ฝ่ายโจทก์ได้แถลงต่อศาลว่าจะทำข้อหารือถึงกรมสรรพากรถึงการเสียภาษีในเรื่องดังกล่าว ในระหว่างที่กรมสรรพากรพิจารณา จำเลยจึงได้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่ยจ่ายเงิน ดังนั้นโจทก์จึงได้ร้องขอต่อศาลให้บังคับคดีกับผู้ซื้อ เนื่องจากชำระเงินตามสัญญาประนีประนอมยอมความไม่ครบถ้วน ศาลแพ่งจึงได้มีคำสั่งในชั้นบังคับคดี ลงวันที่ 30 เมษายน 2547 คำสั่งมีใจความตอนหนึ่งว่า "หุ้นซึ่งฝ่ายโจทก์ที่ 3 และโจทก์ร่วมโอนขายแก่ฝ่ายจำเลยดังกล่าว ตกให้แก่โจทก์ที่ 3 และโจทก์ร่วมตั้งแต่เริ่มตั้งบริษัทตามข้อกำหนดพินัยกรรม และเป็นการได้มาเนื่องจากการรับมรดก หากเป็นเรื่องโจทก์ที่ 3 และโจทก์ร่วมรับโอนหรือซื้อจากผู้ใดไม่ แม้หุ้นดังกล่าวจะไม่ใช้มรดก แต่เป็นเสมือนเอกสารหลักฐานแสดงมูลค่าของมรดกนั่นเอง และเป็นการได้มาเนื่องจากการแบ่ง

⁵⁸ ในส่วนมรดกของนายเทอดชัย (ผู้ใหญ่แดง) ซึ่งได้มีบุตร 4 คน ในคดีนี้ได้ขายหุ้นเฉพาะส่วนของเด็กหญิงแพรวทอง และเด็กชายพงศธรจำนวนหุ้นกึ่งหนึ่ง ส่วนหุ้นอีกกึ่งหนึ่งเป็นสิทธิของนายวิกรม และนายวิรัช บุตรของนายเทอดชัย ซึ่งไม่ได้เป็นคู่ความในคดีนี้ นอกจากนี้การขายหุ้นของผู้จัดการมรดก เป็นการดำเนินการตามกฎหมายมรดก ตามสัญญาประนีประนอมยอมความของศาล และไม่เป็นนิติกรรมที่ต้องขออนุญาตต่อศาลก่อนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1574

⁵⁹ การขายหุ้นคิดตามสัดส่วนจะพบว่าส่วนของคุณณพดล และคุณมัลลิการ์ ขายในราคา 350,000,000 บาท และส่วนของเด็กหญิงแพรวพรรณ เด็กชายพงศธร โดยนางจินตนา สมัครการ ผู้จัดการมรดกของนายเทอดชัย ขายในราคา 175,000,000 บาท

มรดก จึงฟังได้ว่าโจทก์ที่ 3 และโจทก์ร่วมขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากรตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4458/2528 ระหว่าง เจ้าพงษ์อินทร์ ณ เชียงใหม่ โจทก์ กรมสรรพากรที่ 1 กับพวก รวม 4 คน จำเลย" ศาลจึงมีคำสั่งให้จำเลยชำระหนี้ที่ค้างต่อโจทก์ คือ ภาษีที่จำเลยได้หัก ณ ที่จ่ายและได้นำส่งต่อกรมสรรพากร⁶⁰ และโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่จำเลยหัก ณ ที่จ่ายต่อกรมสรรพากร

อย่างไรก็ตาม หลังจากนั้น กรมสรรพากรได้ตอบข้อหาหรือว่าการการขายหุ้นของโจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ⁶¹ เนื่องจากการซื้อหรือไม่ได้วินิจฉัยในประเด็นมาตรา 42(9) เรื่องการขายหุ้นที่ได้มาโดยไม่มุ่งค้าหรือหากำไร กรณีนี้จึงเกิดข้อขัดแย้งในการวินิจฉัยขึ้น ดังนั้น ผู้เสียภาษีต้องยึดถือคำวินิจฉัยในคดีเป็นสำคัญ กล่าวคือ โจทก์มีสิทธิบังคับคดีกับจำเลยได้ ส่วนข้อหาหรือหนี้เป็นเพียงพยานหลักฐานที่เพิกมีขึ้น หลังจากศาลได้มีคำสั่ง ผู้อุทธรณ์คำสั่งย่อมสามารถอ้างพยานหลักฐานนี้ขึ้นในชั้นอุทธรณ์ได้ และหากจำเลยได้ชำระหนี้ตามคำสั่งศาลแล้ว จำเลยจึงมีหน้าที่ในการขอคืนภาษีต่อกรมสรรพากร หากกรมสรรพากรไม่คืนเงินภาษีให้ จำเลยจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์และอาจต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางต่อไป

ด้วยความเคารพต่อคำวินิจฉัยของศาล ผู้เขียนเห็นว่า ศาลได้วินิจฉัยโดยไม่คำนึงถึงความไม่สมบูรณ์ถึงข้อกำหนดในพินัยกรรมกล่าวคือนิติบุคคลที่รับทรัพย์มรดกนั้นต้องมีสภาพบุคคลในเวลาที่มีผู้มรดกได้ตายดังที่ได้กล่าวแล้ว ดังนั้นในการขายหุ้นทั้งสองบริษัทจึงต้องเสียภาษีเงินได้ ฝ่ายจำเลยได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งย่อมถูกต้องแล้ว นอกจากนี้ศาลยังไม่ได้แยกความแตกต่างระหว่างการขายหุ้นบริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ จำกัด และบริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด เนื่องจากบริษัทสุวิทย์ ธรรมวัฒนะ (1990) จำกัด ไม่ใช่บริษัทตามข้อกำหนดในพินัยกรรม การขายหุ้นในส่วนนี้ก็น่าจะต้องเสียภาษีเช่นกัน ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีคำสั่งคืนภาษีให้โจทก์แล้ว

⁶⁰ ขอให้เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12104/2547 ซึ่งวินิจฉัยว่า โจทก์ จำเลยได้ตกลงทำสัญญาประนีประนอมยอมความ โดยจำเลยได้หักภาษี ณ ที่จ่ายเงินค่าชดเชยไว้ ส่วนการที่โจทก์เห็นว่าได้รับการยกเว้นภาษี โจทก์ขอขบที่จะยื่นคำร้องตามประมวลรัษฎากรมาตรา 63 กรณีดังกล่าวไม่ถือว่าจำเลยกระทำความผิดสัญญาประนีประนอมยอมความ

⁶¹ ขอให้พิจารณาเทียบเคียงกับหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่ กค.

- การเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ เช่น เงินฝากในธนาคาร อพาร์ทเมนต์ ที่อยู่สหรัฐอเมริกา ทรัพย์สินมรดกเหล่านี้ยังไม่ได้แบ่งกันระหว่างทายาทด้วยกัน เงินได้เหล่านี้จึงไม่ได้นำเข้ามาในประเทศ ทายาทจึงไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ในส่วนนี้

- การเสียภาษีของทรัพย์สินมรดกอื่น เช่น ที่ดินแปลงอื่น นอกจากที่ได้กล่าวนี้เป็นทรัพย์สินที่ไม่เกิดเงินได้ จึงไม่ได้มีการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในส่วนนี้

(4) ปัญหาการแบ่งทรัพย์สินมรดก

การแบ่งทรัพย์สินมรดกของตระกูลธรรมวัฒน์ มีความล่าช้าทั้งที่นางสุพรี ได้เสียชีวิตเป็นเวลาเกือบยี่สิบปีนั้นมีอยู่หลายสาเหตุ ดังนี้

- พันัยกรรมที่ตัดมิให้ทายาทรับมรดก นางสุพรี ได้ทำพันัยกรรมมิให้บุตรรับมรดกมีอยู่หลายฉบับ และได้มีพันัยกรรมด้วยวาจา ในกระบวนการนี้ไม่มีการพิสูจน์พันัยกรรมว่าฉบับใดเป็นฉบับที่ถูกต้องแท้จริง (Probate Court) ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในสัดส่วนที่ทายาทแต่ละมีสิทธิได้รับ ประกอบกับวิกฤตเศรษฐกิจในปี 2540 ทำให้ทายาทอาจได้รับความเดือดร้อนทางการเงิน ดังนั้นการที่ได้รับส่วนแบ่งจากเงินรายได้ในตลาดยิ่งเจริญจึงเป็นสิ่งสำคัญในการดำเนินธุรกิจอื่น

- ข้อห้ามการโอนทรัพย์สินในพันัยกรรม โดยเฉพาะการตั้งเป็นบริษัทเพื่อรับโอนที่ดินตลาดยิ่งเจริญ โดยนำค่าเช่ามาแบ่งกันระหว่างทายาทซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ซึ่งเป็นการกำหนดสิทธิการเป็นเจ้าของรวมในทรัพย์สินมรดกให้เปลี่ยนเป็นผู้ถือหุ้น เมื่อพี่น้องที่เป็นหุ้นส่วนในบริษัท ถ้าเกิดความเห็นไม่ลงรอยกัน ก็อาจทำให้การบริหารงานเกิดอุปสรรคได้ง่าย

- สิทธิประโยชน์ทางภาษี เนื่องจากการตั้งบริษัทมีบริษัทขึ้นมา 2 บริษัทเพื่อทำหน้าที่จัดการตลาดยิ่งเจริญทำให้การเสียภาษีมีความซับซ้อนทั้งด้านการรับรู้เงินได้ การหักค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นรายละเอียดเงินได้ระหว่างบริษัทในเครือด้วยกันด้วย

- ในระหว่างการแบ่งมรดก ทายาทบางส่วนได้เสียชีวิตในระหว่างนั้น ทายาทที่เหลือได้มีการเปิดบัญชีเพื่อให้ทายาทมีสิทธิรับมรดกได้ และเงินที่ได้เปิดบัญชีนี้ทายาทที่ร่วมกันเปิดบัญชีมีสิทธิในการเบิกเงินดังกล่าว ซึ่งมักจะใช้สิทธิเบิกเงินเพื่อมาเป็นทุนหมุนเวียนทำธุรกิจ

ในปัจจุบันหลังจากฝ่ายนายพดล ได้ขายหุ้นให้ฝ่ายนายปริญญาแล้ว การแบ่งทรัพย์สินมรดกในส่วนอื่นอาจจะแบ่งได้ง่ายขึ้นเพราะทรัพย์สินที่สำคัญได้ตกลงแบ่งตามสัญญาประนีประนอมยอมความที่ศาลแล้ว

ตารางที่ 13 บัญชีรายชื่อตระกูลธรรมวัฒน์

ชื่อ	นามสกุล	สถานภาพ	การตัดมิให้ รับมรดก	ทายาทของผู้ถึงแก่ความ ตาย	หมายเหตุ
คุณพ่อ อาคม	ฉัตรชัย ยันต์	เสียชีวิต			
คุณสุวีร์	ธรรม วัฒน์	เสียชีวิตเมื่อ วันที่ 22 เมษายน 2533			
นายเทอด ชัย	ธรรม วัฒน์	เป็นผู้ไม่อยู่เมื่อ วันที่ 25 สิงหาคม 2534 และเป็นคน สาบสูญตาม คำสั่งศาลตาม คดีหมายเลข แดงที่ 295/2539	-	มีภริยาที่ไม่จดทะเบียน สมรส 2 คน คือ 1.นางธิดา หรือณภัทร มั่ง มีทรัพย์ มีบุตร 2 คน คือ นายวิกรม และนายวิรัช 2.นางจินตนา สมัครการมี บุตร 2 คนคือด.ญ.แพร พรรณ และด.ช.พงศธร	
นายห้าง ทอง	ธรรม วัฒน์	เสียชีวิตเมื่อ วันที่ 6 กันยายน 2542 โดย นางสาวคณิ นิตย์ นางนฤมล นายปริญญา เป็นผู้จัดการ มรดก	-	นายจังหวัด,เด็กชายแทน ทอง	มีการ ฟ้อง พินัย กรรม ปลอม
นางกุสุมา	ธรรม วัฒน์	เสียชีวิตเมื่อ วันที่ 30 กันยายน 2525	-	ไม่มีทายาท จึงไม่มีการรับ มรดกแทนที่	

ชื่อ	นามสกุล	สถานภาพ	การตัดมิให้ รับมรดก	ทายาทของผู้ถึงแก่ความ ตาย	หมายเหตุ
นายพนพล	ธรรม วัฒนะ	หย่า	-		
นาง มัลลิการ์	ธรรม วัฒนะ	สมรส	-		
นางสาว คณินนิตย์	ธรรม วัฒนะ	โสด	ตัดมิให้รับ มรดกตาม พินัยกรรม ฉบับลงวันที่ 20 มกราคม 2532 แต่ที่ น้องเห็นว่า พินัยกรรม ดังกล่าว เป็น พินัยกรรม ปลอม ดังนั้นจึงให้ มีสิทธิรับ มรดก		ไม่มี การ พิสูจน์ พินัย กรรม ในชั้น ศาล
นางนฤมล	มังกร พานิชย์	สมรส	-		
นางนัยนา	ธรรม วัฒนะ	เสียชีวิตเมื่อ วันที่ 5 พฤษภาคม 2535	พินัยกรรม ตัดมิให้รับ มรดกตาม พินัยกรรม ฉบับลงวันที่ 13 มกราคม	ถ้าไม่ถูกตัดมิให้รับมรดก มรดกของนางนัยนา ตก ทอดแก่พันตำรวจโท สมาน ตามประกอบ	ไม่มี การ พิสูจน์ พินัย กรรม ปลอม

ชื่อ	นามสกุล	สถานภาพ	การตัดมิให้ รับมรดก	ทายาทของผู้ถึงแก่ความ ตาย	หมายเหตุ
			2532 เมื่อ วันที่ 5 เมษายน 2534 ศาล จังหวัด ฉะบุรี มี คำสั่งตั้งพัน ตำรวจโท สมาน เป็น ผู้จัดการ มรดก และ ศาลได้ถอด ถอน ผู้จัดการ มรดกและ ตั้งนาง มัลลิการ์ เป็น ผู้จัดการ มรดกแทน		ในชั้น ศาล
นาย ปริญญา	ธรรม วัฒนะ	สมรส	-		
นางนงนุช หรือ สุภา นิยา	ธรรม วัฒนะ	สมรส	พินัยกรรม ตัดมิให้รับ มรดกฉบับ ลงวันที่ 13 มกราคม		

ชื่อ	นามสกุล	สถานภาพ	การตัดมิให้ รับมรดก	ทายาทของผู้ถึงแก่ความ ตาย	หมายเหตุ
			2532		
นางรุ่งฤดี	ศิริชาติชัย (บุตรบุญ ธรรม)	สมรส	ได้ยกเลิก การรับเป็น บุตรบุญ ธรรม และ ถูกตัดมิให้ รับมรดก ตาม พินัยกรรม		

จ. การไม่เป็นผลในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกองมรดก

ดังจะเห็นได้ว่าการตั้งหน่วยภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตายและเงินได้จากกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง มีประโยชน์ในแง่ที่ให้การยื่นแบบเสียภาษีเป็นไปด้วยความสะดวก แต่สำหรับจำนวนภาษีที่ได้นั้นนับว่าน้อยมาก ส่วนหนึ่งเพราะเงินได้ที่เกิดขึ้นหลังจากผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายมีจำนวนน้อย หรือเพราะกองมรดกมีเหตุที่ไม่ต้องยื่นเสียภาษีเงินได้ กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว เช่น เงินฝากประจำ เงินปันผลจากหุ้นและมีสิทธิเลือกไม่ต้องรวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี หรือเงินได้บางส่วนได้รับยกเว้นภาษี เช่น การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นทรัพย์สินมรดก หรือมีเงินได้จำนวนไม่ถึง 30,000 บาท สำหรับเงินได้จากกองมรดกขนาดใหญ่ที่มีรายได้จำนวนมาก ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีได้ เช่น การตั้งบริษัทเพื่อดำเนินการบริหารกิจการและให้ทายาทเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท การเสียภาษีเงินได้จึงเป็นการเสียภาษีในนามบริษัท มิใช่ในนามกองมรดก ผู้เขียนเห็นว่า ปัญหาดังกล่าวสามารถแก้ไขได้โดยการพัฒนาฐานข้อมูลการจัดเก็บภาษี และปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของกองมรดก

4.4 แนวทางการเสียภาษีเงินได้ของทรัสต์

การเสียภาษีของทรัสต์นั้นต่อไปจะเป็นเรื่องที่สำคัญเนื่องจากประเทศไทยได้มีการค้าขายกับต่างประเทศ โดยทั่วไปประเทศกลุ่ม Common Law ยอมรับกฎหมายทรัสต์ โดยเห็นว่า

กฎหมายทรัสต์เป็นส่วนหนึ่งของการจัดการมรดก⁶² ส่วนประเทศกลุ่ม Civil Law ไม่ยอมรับสถานะทางกฎหมายของทรัสต์ การจัดเก็บภาษีของทรัสต์จึงเป็นเรื่องที่ค่อนข้างยากเพราะทรัสต์สามารถตั้งในต่างประเทศ เช่น Cayman Island ซึ่งประเทศเหล่านั้นมักปกปิดชื่อผู้รับประโยชน์ของทรัสต์

ก. การเสียภาษีของทรัสต์ของประเทศกลุ่ม Civil Law มีความเห็นในทำนองที่ทรัสต์ไม่ถือเป็นหน่วยทางภาษี เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ทรัสต์จะไม่เป็นหน่วยภาษี เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นจากทรัพย์สินของทรัสต์ ให้พิจารณาว่าเป็นเงินได้ของผู้ก่อตั้งหรือผู้รับประโยชน์ที่มีอำนาจควบคุมทรัพย์สินเหล่านั้น โดยทรัสต์จะไม่มีผลทางภาษี ยกเว้นทรัสต์เป็นผู้รับประโยชน์ ส่วนอิตาลี นั้นไม่ค่อยชัดเจน เจ้าหน้าที่จะพยายามจัดเก็บภาษีจากผู้รับประโยชน์แทนที่จะเป็นทรัสต์หรือผู้ก่อตั้งทรัสต์ หลักดังกล่าวจะใช้สำหรับการจัดตั้งทรัสต์ตามกฎหมายต่างประเทศ โดยทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศ เมื่อผู้ก่อตั้งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอิตาลี และจ่ายเงินได้ให้ผู้รับประโยชน์ที่อยู่ในประเทศเช่นกัน⁶³

ข. การเสียภาษีของทรัสต์ที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและดำเนินธุรกิจในประเทศไทย

การทำธุรกิจของทรัสต์นั้น ประเทศไทยได้ยอมรับสถานะของทรัสต์ ดังจะเห็นได้จากบางอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้กำหนดนิยามของบุคคล ซึ่งรวมถึงทรัสต์ด้วย เช่น แคนาดา มอริเชียส ปากีสถาน ฟิลิปปินส์ สหรัฐอเมริกา

ดังนั้นทรัสต์ที่ตั้งตามกฎหมายที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ย่อมสามารถดำเนินธุรกิจในประเทศไทย และสามารถให้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้⁶⁴ เช่น การตั้งทรัสต์ในมอริเชียส ส่วนในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทยยังคงมีปัญหาเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของทรัสต์

⁶² Louis Garb, *International Succession*, (London: Kluwer law International, 1999), p.29.

⁶³ Jonathan Harris, *The Hague Trust Convention*, (Portland Oregon: Hart Publishing, 2002), pp.400-401.

⁶⁴ แต่อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นว่า ยังมีปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของทรัสต์อยู่ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเพียงพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรเท่านั้น ไม่มีผลเป็นการลบล้างประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1686 เรื่องข้อห้ามในการตั้งทรัสต์ได้ ดังนั้นทรัสต์จึงไม่สามารถใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ โปรดดู สุวรรณ วลัยเสถียร, *สัญญาจัดภาษีซ้อนไทย-อเมริกัน*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2541)

ค. แนวทางการเสียภาษีเงินได้ของทรัสต์

ตามกฎหมายอังกฤษกำหนดให้ทรัสต์เป็นหน่วยภาษีพิเศษ ส่วนสหรัฐอเมริกาได้ให้การเสียภาษีของกองมรดกมีลักษณะอย่างเดียวกับทรัสต์ แต่ในกฎหมายไทยไม่ยอมรับ ในทางปฏิบัติแล้วมักมีการเลี่ยงตั้งทรัสต์ในรูปของบริษัทซึ่งไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ เช่น การเป็นผู้บริหารที่กำหนดตามเสียงข้างมากของผู้เป็นหุ้นส่วน ไม่ใช่ผู้บริหารที่มีความรู้ในการบริหาร ปัจจุบันหลักดังกล่าวได้ผ่อนคลายลง เช่น ตามกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ที่กำหนดเกี่ยวกับการตั้งกองทุนรวมซึ่งมีลักษณะเหมือนทรัสต์มาดูแลผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้ ถ้าหากรัฐให้เจ้ามรดกสามารถก่อตั้งกองทรัสต์เพื่อประโยชน์แก่ผู้รับประโยชน์ได้ ผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการควบคุมให้มีการจดทะเบียนรับรู้กันอย่างเปิดเผย (Discloser) และทรัสต์ของทรัสต์เป็นกองมรดกทรัสต์แยกต่างหากจากทรัสต์ (Separated Fund)

โดยรูปแบบการเสียภาษีเงินได้ของทรัสต์จะคล้ายกับกองมรดกจะแตกต่างกันในเรื่องการเกิดของกองมรดกและทรัสต์ กล่าวคือ กองมรดกนั้นเกิดโดยผลของกฎหมาย ส่วนทรัสต์เกิดขึ้นจากเจตนาของผู้ก่อตั้งทรัสต์ซึ่งอาจก่อตั้งระหว่างมีชีวิตหรือตั้งตามพินัยกรรมได้ ดังนั้นถ้าต่อไปจะให้มีการดำเนินการตั้งทรัสต์ได้ จะมีปัญหาในด้านภาษีดังนี้

(1) การโอนทรัสต์ให้ทรัสต์ ผู้ก่อตั้งทรัสต์โอนทรัสต์ให้เป็นสิทธิของทรัสต์ก็ควรให้เสียภาษีเหมือนการโอนขายปกติ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ เป็นต้น

(2) เงินได้ระหว่างการดำเนินการต้องเสียภาษีอย่างไร ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรให้ทรัสต์เป็นหน่วยภาษีพิเศษ เงินได้ดังกล่าวควรให้เสียภาษีในนามทรัสต์ โดยคำนวณภาษีเหมือนบริษัทเพราะวิธีการเสียภาษีเงินได้ของทรัสต์ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาเป็นเรื่องที่ซับซ้อน โดยเฉพาะการแบ่งเงินได้ในปัจจุบันให้ผู้รับประโยชน์สามารถหักค่าใช้จ่ายได้

(3) ทรัสต์ต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้นอกประเทศหรือไม่นั้น ให้เป็นไปตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ โดยถิ่นที่อยู่ของทรัสต์จะถือถิ่นที่อยู่ของทรัสต์เป็นสำคัญ กรณีทรัสต์มีหลายคน แม้ทรัสต์มีเพียงคนเดียวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ก็ถือว่าทรัสต์มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ⁶⁵

ส่วนการใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องถือหลักผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง (Beneficial Owner) กล่าวคือใช้ถิ่นที่อยู่ของผู้ก่อตั้งหรือผู้รับประโยชน์เป็นผู้มีสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

⁶⁵ Patrick Soares, Non – Resident Trust , (London: Sweet&Maxwell, 1998),

(4) การแบ่งเงินได้ให้ผู้รับประโยชน์นั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรให้ได้รับเครดิตภาษีเหมือนได้รับเงินปันผลจากบริษัท และถ้าผู้รับประโยชน์อยู่ต่างประเทศ ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้

(5) มาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษี

ในกรณีที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์เป็นผู้ได้รับประโยชน์ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมจากทรัสต์ เช่น มีอำนาจควบคุมทรัพย์สิน ดอกผล การจ่ายเงินของทรัสต์ ก็ให้ถือว่าเงินได้ของทรัสต์นั้นเป็นเงินได้ของผู้ก่อตั้งไม่ให้ถือเป็นเงินได้ของทรัสต์ นอกจากนี้ผู้ก่อตั้งทรัสต์ ทรัสต์รี ผู้รับประโยชน์ต้องไม่เป็นบุคคลคนเดียวกันหรือเป็นคู่สมรสระหว่างกัน