

ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีการรับมรดก
ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

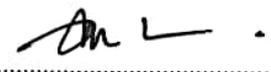
ธรรมนิจ เพ็ชรจำรัส

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์
สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

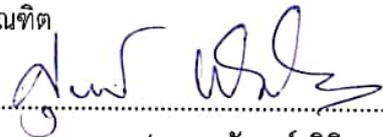
2561

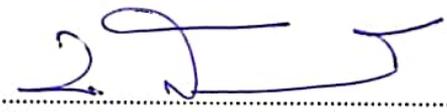
ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีการรับมรดก
ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
ธรรมนิจ เพ็ชรจำรัส
คณะนิติศาสตร์

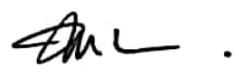
อาจารย์..........อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ดร.พิชรรณ นุชประยูร)

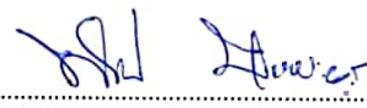
รองศาสตราจารย์..........อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(ดร.สุปรียา แก้วละเอียด)

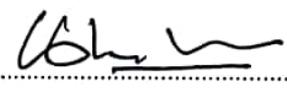
คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ได้พิจารณาแล้วเห็นสมควรอนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต

ศาสตราจารย์..........ประธานกรรมการ
(ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวาตล)

ศาสตราจารย์..........กรรมการ
(ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ)

รองศาสตราจารย์..........กรรมการ
(ดร.สุปรียา แก้วละเอียด)

อาจารย์..........กรรมการ
(ดร.พิชรรณ นุชประยูร)

รองศาสตราจารย์..........คณบดี
(นเรศร์ เกษะประกร)
พฤษภาคม 2562

บทคัดย่อ

ชื่อวิทยานิพนธ์	ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
ชื่อผู้เขียน	นายธรรมนิจ เพ็ชรจำรัส
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
ปีการศึกษา	2561

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่มีเจตนารมณ์ในการสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม ว่าจะสามารถทำได้ตามเจตนารมณ์ดังกล่าวหรือไม่ โดยผู้เขียนได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีมรดกและร่างกฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีต ประกอบกับกฎหมายภาษีมรดกในต่างประเทศ ได้แก่ กฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศส และพระราชบัญญัติภาษีมรดก ค.ศ. 1984 ของประเทศอังกฤษ

จากการศึกษาพบว่า ปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 คือ การกำหนดฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดให้ยกเว้นแก่ทรัพย์สินมรดกหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินแล้วเป็นจำนวน 100 ล้านบาทแรกไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก เป็นการกำหนดฐานภาษีที่แคบเกินไป เนื่องจากจำนวนสัดส่วนของกลุ่มประชากรที่ถือครองทรัพย์สินมรดกอันมีมูลค่าถึงขนาดต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับจำนวนประชากรทั้งประเทศ การแก้ไขฐานภาษีการรับมรดกจากเดิมที่กำหนดไว้ให้ทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 50 ล้านบาท ในขั้นตอนการรับหลักการของร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวมาเป็นทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาทจึงจะเข้าข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกในปัจจุบัน ทำให้ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกยิ่งน้อยลงตามไปด้วย ประกอบกับการไม่กำหนดมาตรการที่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ทั้งที่ทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนก็อาจเป็นทรัพย์สินที่ตกทอดมาจากกองมรดกเช่นเดียวกัน ทำให้เกิดปัญหาความไม่ครอบคลุมในการจัดเก็บทรัพย์สิน เนื่องจากการสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่งรูปแบบหนึ่งเช่นกัน การกำหนดฐานภาษีโดยเลือกจัดเก็บแต่เพียงทรัพย์สินบางประเภทจึงยิ่งเป็นการบีบให้ฐานภาษีแคบลงไปอีก อีกทั้งการกำหนดรูปแบบอัตราภาษีที่มีการกำหนดให้เป็นอัตราคงที่ โดยมีการแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือไม่ว่าผู้ได้รับมรดกจะได้รับมรดกเป็นจำนวนเกินกว่า 100 ล้านบาทไปมากน้อยเพียงใดก็ตาม หากผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คืออัตราร้อยละ 5 แต่หากผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุพการีหรือผู้สืบสันดานจะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คือ อัตราร้อยละ 10 การกำหนดให้อัตราภาษีคงที่ แม้ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมีมูลค่าฐานภาษีจากการได้รับมรดกไม่เท่ากัน

(4)

แต่กลับต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน การเลือกใช้รูปแบบอัตราภาษีแบบคงที่จึงไม่สามารถส่งเสริมการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม และไม่สามารถสะท้อนความสามารถของผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากเหตุผลดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่มีการบังคับใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 จนถึงปัจจุบัน แต่กลับไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลย อีกทั้งยังไม่สามารถตอบสนองความต้องการของรัฐบาลในการสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมตามเจตนารมณ์ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว

ABSTRACT

Title of Thesis	Legal Problem in Determining Tax Base and Tax Rate for Inheritance Tax According to the Inheritance Tax Act B.E. 2558
Author	Mr.Thammanit Petchumrat
Degree	Master of Laws
Year	2018

This thesis research was aimed to investigate the effectiveness of the imposition of inheritance tax in accordance with “The Inheritance Tax Act BE 2558”. This Act is intended to create justice in the society and enhance the quality of people’s life in the society whether it can be done according to such intention or not. To find out the results, the comparison among Inheritance Tax Law, the previous draft of Thai Inheritance Tax Law, and Inheritance Tax Law in other countries namely, Code général des impôts (Tax Law in France) and Inheritance Tax Act 1984 in England was conducted.

It was found that the problem on the Inheritance Tax Act BE 2558 is its imposition base. In the other word, if a registered asset after liability reduction is less than 100 million Baht, it is not obligated to pay the tax. Therefore, this imposition base is too closely spread due to the fact that the number of citizens who possess more than 100 million Baht of inheritance is very small when compared to all population. Originally, more than 50 million Baht of inheritance was imposed according to the old Act. After the revision of the Act mentioning tax payment for more than 100 million Baht of inheritance, the number of citizens who need to pay the tax is decreased. In addition, there is no clear measurement for imposition of unregistered assets which could be inheritance, resulting in no inclusion of the tax. Since the collection of unregistered assets is considered to be one form of wealth accumulation, the base imposition is specified for some types of assets, and it leads to the narrowness of tax base. The imposition of this tax is fixed and divided into two cases. First, no matter how much more than 100 million Baht of inheritance an inheritor is received, an inheritor who is a family inheritor or a descendant is obligated to pay the tax for 5% of their assets. Second, if an inheritor is not a family inheritor or a descendant, the tax payment is fixed at 10%, with no dependence on the tax base. This tax payment is not justified thanks to the inequality of the

(6)

inheritance tax base for each tax payer who has to pay the same amount of the tax. The choice of the fixed tax cannot fairly enhance income distribution and efficiently reflect the ability of tax payers.

For these aforementioned reasons, it is indicated that the imposition of the Inheritance Tax Act BE 2558 gone into effect on 1st February 2016 until now is ineffective. The imposition can neither be done nor respond to the government's needs to create justice in the society and enhance the quality of people's life in the society according to the intention of such Act announcement.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ด้วยความกรุณา ความอนุเคราะห์ และความช่วยเหลืออย่างดีจากบุคคลหลายท่าน ซึ่งผู้เขียนมีความสำนึกและปรารถนาที่จะแสดงความขอบคุณต่อท่านทั้งหลายมา ณ โอกาสนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณอาจารย์ ดร.พัชรวรรณ นุชประยูร อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียต อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ซึ่งทั้งสองท่านได้กรุณาให้ความช่วยเหลือ แนะนำ ให้คำปรึกษาที่เป็นประโยชน์ตลอดจนให้กำลังใจที่ดีในการทำวิทยานิพนธ์เสมอมา และด้วยความกรุณาของ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณิจภูวดล ซึ่งท่านได้กรุณาสละเวลาให้ความอนุเคราะห์ยิ่งในการเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้ให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์เพิ่มเติม ในประเด็นปัญหากฎหมายและปัญหาต่างๆ รวมถึงแนวทางการทำวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียนเพื่อปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนทำให้วิทยานิพนธ์เสร็จสมบูรณ์ยิ่งขึ้น และด้วยความกรุณาอย่างสูงของศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ที่กรุณาเป็นคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และได้สละเวลาในการให้คำแนะนำ เพื่อนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนระลึกถึงความเมตตาของอาจารย์ทุกท่านและขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างยิ่ง

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่าน ที่ได้ถ่ายทอดความรู้ให้แก่ผู้เขียน รวมถึงเจ้าหน้าที่คณะนิติศาสตร์ทุกท่านที่ได้สละเวลาให้ความช่วยเหลือในขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการทำวิทยานิพนธ์ และขอขอบคุณเพื่อน ๆ นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต รุ่นที่ 6 ภาคปกติ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ที่เป็นกำลังใจ ให้คำปรึกษา และให้ความช่วยเหลือในเรื่องการเรียนแก่ผู้เขียน

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดามารดา และครอบครัว ที่ได้ให้การสนับสนุนในเรื่องการศึกษา และเป็นกำลังใจที่สำคัญที่สุดในชีวิตของผู้เขียนเสมอมา

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจที่จะศึกษาค้นคว้าทั้งในปัจจุบันและในอนาคต หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนกราบขออภัยมา ณ ที่นี้

ธรรมนิจ เพ็ชรจำรัส
พฤษภาคม 2562

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(3)
ABSTRACT	(5)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
สารบัญตาราง	(11)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	5
1.3 สมมุติฐานของการศึกษา	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	6
1.5 วิธีการศึกษา	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร	7
2.1 รายได้สาธารณะ	7
2.1.1 รายได้ที่เป็นภาษีอากร	7
2.1.2 รายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร	8
2.2 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร	10
2.2.1 ความหมายและลักษณะสำคัญของภาษีอากร	10
2.2.2 หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร	14
2.2.3 ประเภทของภาษีอากร	23
2.2.4 บทบาทของภาษีอากร	28
2.3 ข้อความคิดเกี่ยวกับภาษีมรดก	31
2.3.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดก	31
2.3.2 รูปแบบในการจัดเก็บภาษีมรดก	32
2.3.3 การกำหนดอัตราภาษีมรดก	35
2.3.4 ขอบเขตการจัดเก็บภาษีมรดก	36
2.3.5 ข้อเสนอแนะและข้อคัดค้านภาษีมรดก	38

บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ	43
3.1 การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส	43
3.1.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส	43
3.1.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส	44
3.1.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส	45
3.2 การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ	50
3.2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ	50
3.2.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ	51
3.2.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ	53
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย	62
4.1 การจัดเก็บภาษีมรดกก่อนการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก	62
4.1.1 สมัยกรุงศรีอยุธยา	62
4.1.2 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น	64
4.1.3 สมัยการปกครองระบอบประชาธิปไตย	65
4.2 การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476	66
4.2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476	66
4.2.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476	68
4.2.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมฤตกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476	69
4.3 การจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.	78
4.3.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.	79
4.3.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.	79
4.3.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.	82
4.4 การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	86
4.4.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	86
4.4.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	86
4.4.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	88

บทที่ 5	บทวิเคราะห์ปัญหาข้อกฎหมายการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	95
5.1	ข้อพิจารณาเรื่องฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	95
5.1.1	ข้อพิจารณาเรื่องความเหมาะสมของมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก	95
5.1.2	ข้อพิจารณาเรื่องความครอบคลุมของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก	100
5.2	ข้อพิจารณาเรื่องอัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	101
5.2.1	ข้อพิจารณาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตราภาษี	102
5.2.2	ข้อพิจารณาเรื่องการกำหนดอัตราภาษี	104
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	107
6.1	บทสรุป	107
6.2	ข้อเสนอแนะต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	111
6.2.1	ข้อเสนอแนะเรื่องฐานของภาษีการรับมรดกต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	111
6.2.2	ข้อเสนอแนะเรื่องอัตราของภาษีการรับมรดกต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	114
	บรรณานุกรม	118
	ภาคผนวก	123
	ภาคผนวก ก กฎหมายภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส	124
	ภาคผนวก ข กฎหมายภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ	131
	ภาคผนวก ค พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476	152
	ภาคผนวก ง พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487	165
	ภาคผนวก จ ร่างบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก และภาษีการให้ พ.ศ.	167
	ภาคผนวก ฉ บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.	181
	ภาคผนวก ช พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	190
	ภาคผนวก ซ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558	200
	ประวัติผู้เขียน	203

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
3.1	อัตรากาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสหรือ ทายาทสายตรง กรณีผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสหรือทายาทสายตรง (บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย บุตร หลาน) เป็นผู้รับมรดกจะต้องเสียภาษี (บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย บุตร หลาน) เป็นผู้รับมรดกจะต้องเสียภาษี	47
3.2	อัตรากาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง (กรณีไม่เข้าช้อยกเว้น) เป็นผู้รับมรดก	47
3.3	อัตรากาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวมา	47
4.1	อัตรากาษีการจัดเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติ อากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476	72
4.2	สถิติรายได้ของภาษีมรดกตามการบังคับใช้พระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พ.ศ. 2476 ใน พ.ศ. 2478-2487	76
5.1	ร้อยละของครัวเรือนที่รายงานการมีทรัพย์สิน ประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน จำแนกตาม มูลค่าทรัพย์สินและสถานะทางเศรษฐกิจสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2560	97
5.2	ความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2561	99

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางรายได้คือการที่รายได้ไปกระจุกตัวอยู่ที่ประชาชนเพียงบางกลุ่มหรือประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นประชาชนผู้มีรายได้สูง ความเหลื่อมล้ำทางรายได้ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ปัญหาความยากจนทวีความรุนแรงขึ้น แม้ว่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP)¹ และรายได้ประชาชาติมวลรวม² จะสูงขึ้นทำให้ประชาชนมีรายได้ต่อบุคคลโดยเฉลี่ยในระดับที่สูงขึ้นก็ตาม แต่ก็ยังไม่สามารถบ่งบอกถึงคุณภาพชีวิตของประชาชนในประเทศได้อย่างแท้จริง ถ้าหากรายได้ที่เพิ่มขึ้นนั้นไม่ได้ถูกจัดสรรให้แก่ประชาชนทุกกลุ่มอย่างเท่าเทียมกันประเทศต่าง ๆ จึงต้องมีแนวทางในการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางรายได้ โดยทำให้รายได้ที่แท้จริงต่อบุคคลสูงขึ้นและต้องมีการกระจายรายได้อย่างเท่าเทียมกัน ประชาชนส่วนใหญ่จะต้องได้รับประโยชน์จากรายได้ที่เพิ่มขึ้นอย่างเท่าเทียมกัน เพราะรายได้และมาตรฐานการครองชีพที่สูงขึ้นของประชาชนตลอดจนการกระจายรายได้ที่เท่าเทียมและมีความเป็นธรรมของประชาชนในประเทศ จะนำไปสู่คุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นของประชาชนและสร้างความมั่นคงทางเศรษฐกิจในท้ายที่สุด จะเห็นได้ว่ารายได้และมาตรฐานการครองชีพที่สูงขึ้นรวมไปถึงการกระจายรายได้ที่เท่าเทียม เพื่อจะลดความเหลื่อมล้ำทางรายได้นั้นเป็นปัจจัยสำคัญที่รัฐต้องดำเนินการหาความต้องการจะมีความมั่นคงทางด้านเศรษฐกิจ

สำหรับสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางรายได้ในประเทศไทยนั้นพบว่ายังคงมีอยู่ในระดับค่อนข้างสูง แม้ว่าในช่วงเวลาที่ผ่านมารายได้ประชาชาติของประเทศไทยจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ และส่งผลให้สถานการณ์ความยากจนของประเทศไทยจะดีขึ้นอย่างต่อเนื่องก็ตาม แต่จากการศึกษาโดยการใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน โดยใช้ตัวชี้วัดทางเศรษฐศาสตร์ที่เรียกว่า

¹ GDP หรือผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ หรือ ผลิตภัณฑ์ในประเทศเบื้องต้น (Gross Domestic Product) หมายถึง มูลค่าตลาดของสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายที่ถูกผลิตในประเทศในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ โดยไม่คำนึงว่าผลผลิตนั้นจะผลิตขึ้นมาด้วยทรัพยากรของชาติใด

² รายได้ประชาชาติมวลรวม หมายถึง มูลค่าเป็นตัวเงินของสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายตามราคาตลาดที่ผลิตขึ้นด้วยทรัพยากรของประเทศ

ค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาค (Gini Coefficient) หรือค่าจีนิ³ แสดงให้เห็นว่ารายได้ของประชากรในประเทศไทย มีค่าจีนิอยู่ที่ 0.485 ในขณะที่การถือครองทรัพย์สินรวมสุทธิ (ทรัพย์สินทั้งหมดหักหนี้สินทั้งหมด) มีค่าจีนิอยู่ที่ 0.688⁴ แสดงให้เห็นว่าสังคมไทยมีความไม่เสมอภาคของการถือครองทรัพย์สินหรือการกระจุกตัวของความมั่งคั่งอยู่ค่อนข้างสูง รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะใช้มาตรการต่าง ๆ ในการลดปัญหาความเหลื่อมล้ำให้แคบลง โดยที่ผ่านมาประเทศไทยเน้นการขยายตัวของเศรษฐกิจผ่านกลไกตลาดภายใต้การขับเคลื่อนโดยภาคเอกชน แต่มีข้อจำกัดคือ กลไกตลาดดังกล่าวไม่สามารถทำหน้าที่ในการกระจายรายได้ได้ จึงต้องอาศัยรัฐบาลเข้ามาทำหน้าที่กระจายรายได้ เพราะหากรัฐบาลไม่เข้ามาแทรกแซงจัดระบบกระจายรายได้ของสังคม แนวโน้มของความเหลื่อมล้ำทางรายได้และความมั่งคั่งของประชาชนก็จะมี ความแตกต่างกันมากยิ่งขึ้น เพราะจะเกิดความไม่เท่าเทียมกันในการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการสะสมความได้เปรียบในรูปของทรัพย์สินมรดก และระบบมรดกตกทอดนี้เองที่เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้เกิดแนวโน้มของการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของคนแต่ละชั่วอายุให้มีความแตกต่างกันมากยิ่งขึ้น กล่าวคือบุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะดี ย่อมมีโอกาสในการเริ่มต้นใช้ชีวิตได้ดีเพราะมีรากฐานที่ดีต่อโอกาสในการแสวงหาความรู้ และความมั่งคั่งได้มากกว่าบุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะไม่ดีนั่นเอง รัฐบาลจึงใช้เครื่องมือที่สำคัญที่สุดในการดูแลให้มีการกระจายรายได้อย่างเท่าเทียม คือการใช้มาตรการทางการคลังเพื่อลดความไม่เสมอภาคในการกระจายรายได้ ซึ่งมาตรการทางการคลังที่มักถูกนำมาใช้ในการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำนั้น ก็คือ มาตรการด้านภาษีอากร ภาษีอากรเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่รัฐสามารถใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจลงได้ โดยรัฐอาจใช้นโยบายจัดเก็บภาษีอากรโดยทำให้ภาระตกอยู่กับกลุ่มผู้มีรายได้สูงมากกว่าที่จะตกอยู่กับกลุ่มผู้มีรายได้น้อย ซึ่งจะส่งผลให้เกิดการกระจายรายได้ที่ดีขึ้น โดยเราเรียกภาษีรูปแบบนี้ว่าเป็นภาษีทางตรง ซึ่งภาษีทางตรงนั้นสามารถทำให้การกระจายรายได้ดีขึ้นได้ เพราะเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั่นทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ ไม่สามารถผลักภาระของภาษีดังกล่าวไปให้แก่ผู้อื่นได้ ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยก็มีการนำมาตรการทางภาษีมาใช้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่มีข้อจำกัดในเรื่องรายการลดหย่อนภาษี และรายการยกเว้นภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ ดังนั้นประเทศไทยจึงมีแนวคิดที่จะนำภาษีมรดกมาเพื่อใช้ในการลดความเหลื่อมล้ำอีกทางหนึ่ง

³ ค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาค (Gini Coefficient) คือ ค่าสัมประสิทธิ์ที่แสดงความเหลื่อมล้ำการกระจายการถือครองทรัพย์สินหรือการกระจุกตัวของความมั่งคั่งในประเทศ ซึ่งค่าจีนิจะมีค่าระหว่าง 0 ถึง 1 หากค่าจีนิต่ำ (เข้าใกล้ 0) หมายถึงสังคมมีความเหลื่อมล้ำที่ต่ำ แต่ถ้าค่าจีนิสูง (เข้าใกล้ 1) หมายถึงการมีความเหลื่อมล้ำในสังคมมาก

⁴ ดวงมณี เสาวกุล, “การกระจุกตัวของความมั่งคั่งในสังคมไทย,” ใน รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์โครงการ “สู่สังคมไทยเสมอหน้า การศึกษาโครงสร้างความมั่งคั่งและโครงสร้างอำนาจเพื่อการปฏิรูป”, วันที่ 16 สิงหาคม 2555, ณ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 5.

⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 31.

เมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2558 สภานิติบัญญัติ (ส.น.ช.) จึงได้มีมติเห็นชอบในหลักการของร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ... ซึ่งร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิรูปภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ โดยมีเหตุผลประกอบการรับร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ดังนี้

. . . เนื่องจากการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ⁶

ซึ่งสาระสำคัญของร่างภาษีการรับมรดกดังกล่าว คือ ให้ผู้รับมรดกมีหน้าที่ในการเสียภาษีการรับมรดก เมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิตและได้มีการแจกจ่ายทรัพย์สินให้แก่ลูกหลาน หรือบุคคลอื่นใด กรมสรรพากรจะเข้าไปประเมินมูลค่าทรัพย์สินและเก็บภาษีจากผู้รับมรดกแต่ละราย โดยผู้รับมรดกแต่ละรายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผ่านช่องทางการยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หากได้รับทรัพย์สินมรดกหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินแล้วมีมูลค่ารวมกันแล้วเกินกว่า 100 ล้านบาท ไม่ว่าจะได้มาในคราวเดียวหรือหลายคราวต้องเสียภาษีในส่วนของที่เกิน 100 ล้านบาท ในอัตราร้อยละ 10 แต่หากผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5

จากเหตุผลในการลงมติรับร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกดังกล่าวนำไปสู่ประเด็นถกเถียงว่าภาษีการรับมรดกจะสามารถสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้หรือไม่ เพราะในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นกำหนดฐานภาษีไว้คือ เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละรายได้รับในส่วนที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท อันเป็นฐานภาษีที่แคบและเมื่อนำมาประกอบกับอัตราภาษีการรับมรดกที่ใช้วิธีการจัดเก็บแบบอัตราแบบคงที่หมายความว่าผู้รับมรดกแต่ละรายที่ได้รับมรดกเป็นมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาทไม่อาจจะเกินไปมากนักน้อยเพียงใดก็ตามจะต้องรับภาระทางภาษีเท่ากันทุกคนคือจะต้องเสียภาษีการรับมรดกในอัตราเดียวกันทั้งหมดส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับมรดกในการเสียภาษีเพราะผู้รับมรดกแต่ละรายได้รับมรดกในจำนวนที่ไม่เท่ากัน และการที่อัตราภาษีเป็นอัตราแบบ 2 ชั้นคือกำหนดให้กรณีที่ได้รับมรดกไม่ได้เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 แต่กรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะมีการลดหย่อนให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ก็ยิ่งทำให้กลุ่มเป้าหมายของรัฐบาลลดน้อยลงไปอีก และจากข้อมูลผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเบื้องต้นจากกระทรวงการคลังระบุว่า ในปี 2560 รัฐบาลไทยเก็บภาษีได้ทั้งหมด 498,580 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปี 2559 ถึงเกือบ 9

⁶ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ) (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557), หน้า ก.

พันล้านบาท แต่ไม่สามารถเก็บภาษีรับมรดกได้แม้แต่บาทเดียว⁷ จากเหตุผลดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับดังกล่าวจะไม่สามารถตอบสนองความต้องการของรัฐบาลในการสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้ จึงต้องหาแนวทางที่เหมาะสมในการบังคับใช้ภาษีการรับมรดกให้มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บ เพื่อให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 สามารถบรรลุวัตถุประสงค์อย่างที่ว่ารัฐบาลกำหนดไว้ มี เช่นนั้นภาษีมรดกก็จะเป็นเพียงสัญลักษณ์ในการลดความเหลื่อมล้ำ และจะเป็นการยากที่จะจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพและทั่วถึง

ข้อสังเกตอีกประการ คือ มีการกำหนดมาตรการในการบริหารจัดการเก็บทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีไว้อย่างไม่มีความครอบคลุมเพราะเน้นการจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นได้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา แต่กลับไม่มีมาตรการที่ชัดเจนในการจัดเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแต่อย่างใด เพราะทรัพย์สินไม่มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ยากต่อการประเมินและจะเป็นภาระในการจัดเก็บของกรมสรรพากรในท้ายที่สุด ซึ่งหากรัฐบาลต้องการจะสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม รัฐบาลก็ไม่สามารถบอกได้ว่ากลุ่มบุคคลที่มีความมั่งคั่งอันเป็นกลุ่มเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นมีเพียงเฉพาะกลุ่มบุคคลที่ครอบครองทรัพย์สินมีทะเบียนเท่านั้น เพราะจะเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีที่จะต้องมีการเท่าเทียมกัน ไม่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เนื่องจากการสะสมทรัพย์สินไม่มีทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่งเช่นกัน เมื่อภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง การสะท้อนความมั่งคั่งจึงต้องดูในภาพรวมของทรัพย์สิน การไม่มีมาตรการที่ชัดเจนเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บทรัพย์สินไม่มีทะเบียนจึงนำไปสู่พฤติกรรมการเลี่ยงภาษีโดยการสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน หรือแปลงทรัพย์สินเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน เช่น เพชร พลอย ทองคำ รวมไปถึงของหายากอื่นๆ เป็นต้น ทำให้กลุ่มเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกลดลง อีกทั้งยังไม่ตรงตามความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของกลุ่มบุคคลดังกล่าว นำไปสู่การศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในประเด็นที่จะทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ สามารถตอบสนองวัตถุประสงค์ตามที่คณะรัฐมนตรีได้กำหนดไว้ โดยเน้นศึกษาในส่วนของความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดก ที่จะต้องจัดเก็บทั้งทรัพย์สินที่มีทะเบียน และทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนไปควบคู่กัน ศึกษามาตรการในการจัดเก็บทรัพย์สินที่มีทะเบียนว่ามีความครอบคลุมหรือไม่ ศึกษาแนวทางในการจัดเก็บทรัพย์สินไม่มีทะเบียนที่สามารถลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บ จะทำอย่างไรให้มีความเหมาะสม เพราะในอดีตประเทศไทยเองก็เคยมีการบังคับใช้ภาษีมรดก และได้ยกเลิกไปด้วยเหตุผลที่ว่า “เป็นภาษีที่จัดเก็บได้เป็นจำนวนที่ไม่แน่นอนและจัดเก็บได้น้อย แต่มีภาระ

⁷ Land Watch Thai, ก่อนจะมีภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 1 ปีภาษีมรดกไม่สามารถเก็บได้แม้แต่บาทเดียว, ค้นวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2561 จาก <https://prachatai.com/journal/2017/06/71867>

ต้องปฏิบัติมาก”⁸ รวมไปถึงในส่วนของฐานภาษีและอัตราภาษีที่จะต้องขยายกลุ่มเป้าหมายของรัฐ และต้องเกิดความเป็นธรรมต่อผู้รับมรดกในการเสียภาษีอีกทั้งยังต้องเป็นไปตามหลักการทางกฎหมาย การคลังมหาชน เพื่อให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกสามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและ สอดคล้องกับขนบธรรมเนียมประเพณีและวิถีชีวิตของคนไทยมากที่สุด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงเจตนารมณ์และหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พุทธศักราช 2558
2. ศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากประสบการณ์ในต่างประเทศและจาก พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดกที่ไทยเคยบังคับใช้ในอดีต รวมถึงร่างพระราชบัญญัติ เกี่ยวกับภาษีมรดกฉบับต่าง ๆ ในประเทศไทยควบคู่กันไปด้วย
3. เพื่อวิเคราะห์และแสดงให้เห็นถึงปัญหาความไม่ครอบคลุมและแนวทางการแก้ไข้ปัญหา ในการบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้มี ประสิทธิภาพ

1.3 สมมุติฐานของการศึกษา

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะสร้างความเป็นธรรมใน สังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม แต่กลไกของกฎหมายไม่สามารถทำได้เนื่องจากมี การกำหนดฐานภาษีไว้แคบเกินไป และมุ่งเน้นเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน ไม่มีมาตรการที่ ชัดเจนในการจัดเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี อีกทั้งเลือกใช้อัตรา การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ประกอบกับอัตราเป็นอัตราที่ต่ำ ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับ มรดก พ.ศ.2558 ที่บังคับใช้ในประเทศไทยไม่มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บไม่สามารถสร้าง ความเป็นธรรม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้อย่างที่รัฐบาลตั้งเป้าหมายเอาไว้ จึงควรมี การแก้ไข้ให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

⁸ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 10.

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทำการศึกษาถึงความครอบคลุมของภาษีการรับมรดก ตามหลักการทางการคลังมหาชน เน้นศึกษาในเรื่องของฐานภาษีและอัตราภาษี ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 รวมไปถึงการศึกษาปัญหาจากพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก ที่ประเทศไทยเคยใช้บังคับใน พ.ศ.2476 ความครอบคลุมของร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษีการรับมรดกฉบับต่าง ๆ ในประเทศไทย และความครอบคลุมของภาษีการรับมรดกในต่างประเทศเพื่อนำมาเปรียบเทียบ โดยเลือกศึกษาจากกฎหมายภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศสและประเทศอังกฤษ

1.5 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้วิธีการศึกษาโดยการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) ทั้งในส่วนของภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยการค้นคว้ารวบรวมข้อมูล เอกสาร งานวิจัย เกี่ยวกับความครอบคลุมของภาษีการรับมรดก ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ รวมไปถึงตำรากฎหมาย หนังสือ วิทยานิพนธ์ บทความและการค้นคว้าทางอินเทอร์เน็ต

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบถึงความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดก เข้าใจถึงเหตุผลในการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
2. ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ และจากพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดกที่ประเทศไทยเคยบังคับใช้ รวมไปถึงร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษีมรดกฉบับต่าง ๆ ในประเทศไทย
3. เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องและแนวทางที่เหมาะสมในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในประเทศไทย ให้มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บตามหลักการทางการคลังมหาชน

บทที่ 2

ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

ในบทนี้จะเป็นการศึกษาถึงภาพรวมของรายรับรัฐบาล โครงสร้างของระบบภาษีอากรและความคิดของหลักการพื้นฐานทางภาษีอากร ไปจนถึงวัตถุประสงค์และประเภทของภาษีอากรเพื่อที่จะสามารถเข้าใจความสำคัญของการจัดเก็บภาษีอากร อันนำมาซึ่งแนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นมาตรการทางภาษีที่รัฐนำมาใช้เพื่อช่วยลดช่องว่างของความเหลื่อมล้ำในสังคม

2.1 รายได้สาธารณะ (Public Receipt)

รัฐบาลมีหน้าที่ในการพัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้าทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคมและความมั่นคงของประเทศ เพื่อให้ประชาชนในประเทศมีความเป็นอยู่ที่ดี มีความมั่นคง และมีความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน รัฐบาลจึงมีหน้าที่ในการจัดหารายได้ที่เรียกว่ารายได้สาธารณะให้เพียงพอจ่ายตามงบประมาณที่ตั้งไว้ โดยรายได้สาธารณะมาจากรายได้ของรัฐบาลรวมเข้ากับเงินกู้ และเงินคงคลัง ซึ่งจุดเด่นของรายได้สาธารณะ คือ เป็นรายได้ที่ไม่มีภาระในการชดเชยคืน หรือทำให้ภาระหนี้สินของรัฐบาลต้องเพิ่มขึ้น รายได้สาธารณะสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ รายได้ที่เป็นภาษีอากรและรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร⁹

2.1.1 รายได้ที่เป็นภาษีอากร (Tax Revenue)

รายได้ประเภทภาษีอากร เป็นรายได้หลักและมีความสำคัญที่สุดของรัฐบาล ซึ่งได้จากการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ เนื่องจากในแต่ละปีรัฐบาลมีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ทำให้รัฐบาลต้องเก็บภาษีจากประชาชนมากขึ้น และในแต่ละปีรัฐบาลต้องพิจารณาว่าควรใช้จ่ายมากน้อยเพียงใดจึงจะเหมาะสมและเป็นผลดีต่อสังคมส่วนรวม การที่รัฐบาลจะเก็บภาษีอากรได้มากน้อยเพียงใดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี (Tax Capacity) ของประชาชนเป็นสำคัญ โดยทั่วไปแล้วความสามารถในการเสียภาษีของประเทศนั้นจะขึ้นอยู่กับระดับของรายได้ประชาชาติ ความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของประเทศ และระดับของการค้าระหว่างประเทศของประเทศนั้น ๆ เป็นสำคัญ⁹ รายได้จากภาษีอากรของรัฐบาลนอกจากจะขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแล้ว ยังขึ้นอยู่กับความพยายามในการจัดเก็บภาษี (Tax Effort) ของรัฐบาลอีกด้วย ถ้ารัฐบาลใช้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีสูงหรือมีระบบการบริหารการจัดเก็บที่ดีย่อมจะทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้มาก อย่างไรก็ตามระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีขึ้นนั้นจะต้องได้รับความร่วมมือจากประชาชนในการเสียภาษีหรือสามารถทำให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยสมัครใจ

⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 101.

รายได้ที่เกิดจากภาษีอากร สามารถแบ่งตามลักษณะของการใช้จ่ายได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีอากรโดยทั่วไป (General Taxes) และภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (Earmarked Taxes)

2.1.1.1 ภาษีอากรโดยทั่วไป

ภาษีอากรโดยทั่วไป หมายถึง ภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บ ซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ดังกล่าวนั้นรัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในกิจการใด ๆ ก็ได้ ไม่มีข้อบังคับเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินดังกล่าว¹⁰ เช่น รัฐบาลอาจนำรายได้จากภาษีที่เก็บได้ไปใช้จ่ายในด้านการป้องกันประเทศ หรือเพื่อการลงทุนในทางเศรษฐกิจก็ได้ เป็นต้น

2.1.1.2 ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง หมายถึง ภาษีอากรบางประเภทที่รัฐบาลจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์ อย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะ รายได้ที่จัดเก็บได้จากภาษีชนิดนั้นจะต้องนำไปใช้จ่ายในวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้เท่านั้น รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในกิจการอย่างอื่นไม่ได้¹¹ เช่น ภาษีเกี่ยวกับการประกันสังคม รายได้ที่จัดเก็บได้นั้นจะต้องนำไปเข้าเงินกองทุนเพื่อใช้จ่ายในด้านสวัสดิการสังคม ตามที่กำหนดไว้เท่านั้น เป็นต้น

2.1.2 รายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร (Nontax Revenue)

รายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร เป็นรายได้ที่เป็นผลมาจากการดำเนินการทางธุรกิจ การแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินหรือการขายสินค้าและบริการบางประเภทของรัฐบาล¹² เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจกรรมของรัฐบาล ดังนี้

2.1.2.1 รายได้จากการประกอบธุรกิจของรัฐบาล

รายได้จากการประกอบธุรกิจของรัฐบาล เป็นรายได้จากผลกำไรในการดำเนินธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของทั้งหมด หรือในกิจการที่รัฐบาลเป็นผู้ถือหุ้น หรือเข้าไปมีส่วนร่วมในการเป็นเจ้าของ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของรัฐวิสาหกิจหรือบริษัทมหาชนจำกัดก็ตาม แม้โดยหลักแล้วรัฐไม่ควรดำเนินการเพื่อวัตถุประสงค์ในการหารายได้ เว้นแต่ในกิจการบางประเภทซึ่งมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและความเป็นอยู่โดยรวม โดยเฉพาะกิจการสาธารณูปโภคซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีพของประชาชน ซึ่งการใช้บริการของรัฐบาลโดยประชาชนนั้น จะเป็นไปตามความสมัครใจของผู้ซื้อไม่มีการบังคับ ส่วนที่ถือเป็นรายได้ของรัฐบาลนั้นก็คือกำไรซึ่งเกิดจากการประกอบกิจการดังกล่าวอันเป็นไปตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefits Principle)¹³ รายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของรัฐจะมากจะน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับระบบเศรษฐกิจที่ใช้ในประเทศนั้นเป็นสำคัญ ถ้าเป็นประเทศที่ใช้ระบบเศรษฐกิจแบบสังคมนิยม รัฐบาลจะเข้าไปดำเนินในกิจการเกี่ยวกับการผลิตและจำหน่ายสินค้าและบริการต่าง ๆ มากซึ่งจะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการดำเนินการดังกล่าวมากตามไปด้วย แต่ในประเทศที่

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 102.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 102-103.

¹² อรรถวรณ พจนานูรัตน์, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า 2.

¹³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 103.

ใช้ระบบเศรษฐกิจ แบบเสรีนิยม รัฐบาลจะเข้าไปดำเนินการดังกล่าวน้อยทำให้มีรายได้จากรัฐวิสาหกิจน้อยตามไปด้วย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วรัฐจะเข้าไปประกอบกิจการธุรกิจเพื่อเหตุผลต่าง ๆ ดังนี้

1) เพื่อทำการผลิตสินค้าหรือบริการบางอย่างที่จำเป็นต่อความเป็นอยู่ของประชาชน เช่น บริการสาธารณสุขไปโรคต่าง ๆ หรือกิจการบางอย่างที่ต้องใช้เงินทุนเป็นจำนวนมากและเอกชนไม่อยู่ในฐานะที่จะทำได้ เช่น การสร้างเขื่อนเพื่อผลิตกระแสไฟฟ้าโดยใช้พลังน้ำ เป็นต้น

2) เพื่อเป็นการให้สวัสดิการแก่ประชาชน โดยรัฐบาลเป็นผู้ผลิตสินค้าหรือบริการบางอย่างและขายให้ประชาชนในราคาที่ต่ำ ซึ่งรัฐบาลไม่หวังที่จะเอากำไรหรือเอากำไรเพียงเล็กน้อยในการดำเนินการดังกล่าว เช่น การจัดบริการรถโดยสารประจำทาง หรือการสร้างอาคารสงเคราะห์ เป็นต้น

3) เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ รัฐบาลอาจทำการผูกขาดการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าและบริการบางอย่างเพื่อเป็นเครื่องมือในการหารายได้ของรัฐบาล เช่น การผูกขาดในการผลิตหรือจำหน่ายสุราและยาสูบ เป็นต้น

การเข้าประกอบกิจการโดยรัฐบาลนั้น รัฐบาลมักจะทำการผูกขาดไม่มากนัก ซึ่งการพิจารณาเกี่ยวกับการประกอบกิจการโดยรัฐนั้นจะต้องพิจารณาถึงปัญหาในด้านอื่น ๆ ที่ต่อเนื่องกัน เช่น ปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของสังคม ปัญหาเรื่องการกระจายรายได้ ปัญหาการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และปัญหาเกี่ยวกับบทบาทของเอกชนในทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

2.1.2.2 รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ

รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ คือ รายได้จากการขายสิ่งของที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ เช่น ค่าขายของกลาง ค่าขายหนังสือราชการ นอกจากนี้ยังรวมถึงเงินค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่เกิดจากการบริหารงาน ทางปกครองของรัฐบาล เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต และค่าปรับ รายได้ประเภทนี้มีลักษณะคล้ายคลึงกับรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของรัฐ ลักษณะของการจัดเก็บมักจะเป็นไปตามหลักของผลประโยชน์ (Benefit Principle) ที่ผู้เสียค่าธรรมเนียมหรือค่าใบอนุญาตได้รับประโยชน์ กล่าวคือ ผู้ที่เสียค่าธรรมเนียมหรือ ค่าใบอนุญาตนั้นจะเป็นผู้ที่ได้รับบริการบางอย่างโดยตรงจากรัฐบาล¹⁴ ส่วนในกรณีของค่าปรับนั้น ผู้เสียค่าปรับไม่ได้เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์ แต่ต้องเสียค่าปรับเพราะเป็นผู้ละเมิดกฎระเบียบ หรือกฎหมายของสังคม และเนื่องจากรัฐเป็นข้าของทรัพย์สินและทรัพยากรธรรมชาติ รัฐจึงสามารถนำทรัพย์สินและทรัพยากรธรรมชาติดังกล่าวไปหาประโยชน์ได้ เช่น การนำออกให้เช่า หรือให้เอกชนทำการขุดค้นหาประโยชน์โดยรัฐเก็บค่าภาคหลวงก็ได้¹⁵ แต่อย่างไรก็ตามรายได้จากการขายสิ่งของและบริการนี้ก็ไม่ได้เป็นรายได้หลักของรัฐบาลแต่อย่างใด

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 105.

¹⁵ อรรถวรณ พจนานูรัตน์, เรื่องเดิม, หน้า 2.

2.1.2.3 รายได้อื่น ๆ

รายได้อื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นรายได้อื่น ๆ ที่ได้รับตามอำนาจของกฎหมาย และตามระเบียบข้อบังคับ หรือสัญญาที่ทำไว้กับรัฐบาล เช่น ค่าปรับที่ราชการจัดเก็บจากผู้ที่ทำให้ผิดกฎหมายในกรณีต่าง ๆ หรือรายรับจากการผลิตหรือการขายสินค้าซึ่งเป็นอำนาจตามกฎหมายของกระทรวงการคลัง หรือดอกเบี้ยจากเงินต้นที่กระทรวงการคลังให้รัฐวิสาหกิจทำการกู้ไป รวมไปถึงเงินรับคืนอื่น ๆ เป็นต้น¹⁶ นอกจากนี้รายได้อื่น ๆ บางส่วนอาจเกิดขึ้นจากการที่รัฐบาลได้มาเปล่า ๆ จากการบริจาคของเอกชน หรือจากรัฐบาลต่างประเทศ โดยรายได้อื่น ๆ ที่เกิดจากการบริจาคดังกล่าว เป็นการให้เปล่าโดยสมัครใจของผู้ให้¹⁷ เช่น การบริจาคเงินและทรัพย์สินให้แก่โรงพยาบาล โรงเรียน หรือสถานที่ราชการ เป็นต้น

2.2 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

รัฐบาลมีหน้าที่พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาพัฒนาประเทศ การเข้าใจความหมายและแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีจึงเป็นหลักการสำคัญในการนำมาปรับใช้ เพื่อให้การดำเนินการมีประสิทธิภาพ และมีความเป็นธรรมกับประชาชนผู้เสียภาษีมากที่สุด

2.2.1 ความหมายและลักษณะสำคัญของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์ในแต่ละยุคได้พยายามที่จะให้คำจำกัดความของคำว่า ภาษีอากร (Tax) เพื่อจะหาความหมายที่ครอบคลุมภาษีอากรทุกประเภทที่มีการจัดเก็บ จึงขออธิบายโดยการยกตัวอย่างนิยามของนักคิดในยุคต่าง ๆ ที่ได้มีการบันทึกไว้เพื่อหาหลักการสำคัญของภาษีอากรที่เป็นที่เข้าใจหรือยอมรับกันโดยทั่วไป ดังนี้

2.2.1.1 ความหมายและลักษณะสำคัญของภาษีอากรในยุคคลาสสิก

Thomas Hobbes ได้นำเสนอานิยามของภาษีอากรไว้ใน Leviathan (1651) ว่า ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์กรอภิปัตย์ เพื่อให้องค์กรอภิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง¹⁸

Montesquieu เสนอแนวความคิดไว้ใน L'Esprit des lois (1748) ว่ารายได้อื่น ๆ ของรัฐนั้นประกอบ ด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อให้ได้รับความคุ้มครองจากรัฐ¹⁹

Adam Smith นำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ใน The Wealth of Nations (1776) ไว้ว่า รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภท

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

¹⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, เรื่องเดิม, หน้า 106.

¹⁸ Leviathan, from <http://www.oup.co.uk/dictionaries/> อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 91.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 91.

หนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐที่เรียกเงินนั้นว่ารายได้สาธารณะ²⁰

Jean-Marie Cotteret ได้ให้ความหมายของภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการงบประมาณไว้ในหนังสือ Droit Fiscal ว่า ภาษี คือ วิธีการในการแบ่งปันภาระในทางการคลังตามความสามารถในการเสียภาษีระหว่างเอกชนด้วยกัน²¹ แสดงให้เห็นรากฐานทางความคิดเกี่ยวกับภารกิจของรัฐที่ต้องอาศัยงบประมาณ โดยมีรายได้ส่วนใหญ่มาจากภาษี และแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างภาระของเอกชนด้วยกัน กับความสัมพันธ์ที่เอกชนต้องรับภาระทางการคลัง

จากนิยามดังกล่าวของนักการคลังในยุคคลาสสิก สามารถสรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรในยุคคลาสสิกได้ ดังต่อไปนี้²²

1) ภาษีเป็นรายได้สำคัญของรัฐ

ในยุคคลาสสิกนั้น รัฐมีการกำหนดภารกิจที่จำเป็นต้องทำเอาไว้ 4 ประการ คือ การป้องกัน ประเทศ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน การรักษาความสงบภายในประเทศ และการจัดการงานต่างประเทศ รวมไปถึงดำเนินกิจการความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ซึ่งรัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินทุนเพื่อจัดการภารกิจเหล่านี้ให้สามารถกระทำได้ตามความมุ่งหมาย โดยแหล่งที่มาที่สำคัญของเงินทุนที่ใช้ในภารกิจต่าง ๆ คือ การที่ประชาชนยอมสละประโยชน์ส่วนตัวโดยการเสียภาษีเพื่อเป็นเงินทุนให้รัฐสามารถปฏิบัติภารกิจได้สำเร็จ

2) ภาษีเป็นการแลกเปลี่ยน และเป็นหน้าที่ทางความร่วมมือของประชาชน

ภารกิจของรัฐที่มีต่อประชาชน เป็นภารกิจที่เอกชนไม่สามารถกระทำได้ด้วยตนเอง ดังนั้นเอกชนต้องยอมสละประโยชน์ส่วนตัวเพื่อแลกกับความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินของตน แต่หากอาศัยเพียงลักษณะของการแลกเปลี่ยนก็จะไม่สามารถทำให้การเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพตามเจตนารมณ์ของรัฐได้ จึงต้องสร้างจิตสำนึกร่วมกันของคนในชาติให้มีส่วนร่วมในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปพัฒนาประเทศของตน เพื่อให้ประชาชนมีความรู้สึกรู้ว่าเป็นหน้าที่ที่ตนพึงต้องปฏิบัติในฐานะเป็นสมาชิกคนหนึ่งของรัฐด้วย

3) ภาษีเป็นภาระของเอกชน

เป็นการย้ำหน้าที่ในการเสียภาษีของเอกชน ซึ่งอยู่ในรูปของความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกัน กล่าวคือ เมื่อภาษีเป็นรายได้ในงบประมาณ ภาษีจึงเป็นรายรับของรัฐ ดังนั้นสมาชิกในรัฐก็ต้องยอมรับ ภาระการเสียภาษีเช่นเดียวกัน

4) ภาษีเป็นเรื่องความสามารถ

ลักษณะของภาระทางภาษีที่เหมือนกัน คือ เอกชนจะต้องรับภาระเสียภาษีเท่ากันแต่ไม่ใช่จำนวนที่แน่นอนตายตัว เพราะความหมายของภาระที่เสมอภาคเท่าเทียมกัน ไม่ได้

²⁰ “Smith Adam” Publisher, from <http://www.oup.co.uk/dictionaries/> อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, *เรื่องเดิม*, หน้า 91.

²¹ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, *กฎหมายการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 92.

²² *เรื่องเดียวกัน*, หน้า 92-93.

หมายความถึงจำนวนที่เท่ากัน แต่ต้องแบ่งและแปรผันตามความสามารถของเอกชนแต่ละราย ดังนั้นภาระทางภาษีจึงขึ้นอยู่กับกำลังความสามารถเสียภาษีของเอกชนแต่ละราย

ภาษีอากรในยุคคลาสสิกนั้นจะเน้นเฉพาะความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน นิยามของภาษีอากรในยุคคลาสสิกจึงหมายถึง ภาษีเป็นรายได้เพื่อการสนับสนุนภารกิจของรัฐบาลที่มีต่อประชาชน และถือเป็นหน้าที่ที่ประชาชนจะต้องชำระภาษี จะเห็นได้ว่าในยุคคลาสสิกนิยามของภาษีอากรไม่ได้มีการกล่าวถึงลักษณะ เฉพาะของภาษีอากรแต่อย่างใด

2.2.1.2 ความหมายและลักษณะสำคัญของการภาษีอากรในยุคใหม่

Gaston Jeze ให้คำนิยามว่า ภาษี คือ เงินที่เรียกเก็บจากเอกชน โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ²³

Paul-Marie Gaudemet ให้คำนิยามว่า ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง²⁴

Mehl และ Beltrame นักการคลังยุคใหม่ได้ให้คำนิยามของภาษีไว้ว่า ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจ บังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ²⁵

จากคำนิยามต่าง ๆ ของนักคิดสมัยการคลังยุคใหม่ ทำให้สามารถสรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรในยุคใหม่ได้ ดังต่อไปนี้²⁶

1) รัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษี

ผู้มีหน้าที่หรือผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี คือ รัฐ รัฐสามารถบังคับจัดเก็บภาษีโดยอาศัย อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งอำนาจดังกล่าวมีกำหนดไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญอย่างชัดเจน²⁷ สำหรับประเทศไทย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ระบุไว้ในมาตรา 50(9)²⁸ ว่า “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ” ดังนั้นรัฐบาลจึงมีอำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน และประชาชนก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญเช่นกัน

2) อำนาจจัดเก็บเป็นอำนาจมหาชน

หลักการนี้เป็นหลักการต่อเนื่องจากหลักการที่รัฐต้องเป็นผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งหากพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน รัฐจัดเก็บภาษีตามกฎหมายในลักษณะที่มีอำนาจ

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 93.

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 93-94.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 94.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 94-96.

²⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณ (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2549), หน้า 6-5.

²⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560

มหาชน คือ รัฐสามารถบังคับให้เอกชนต้องปฏิบัติตามระบบกฎหมายภาษีของรัฐตามระบอบการปกครอง โดยที่เอกชนไม่มีอำนาจต่อรอง กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมีสภาพเป็นการบังคับ แต่ไม่ได้หมายความว่าเอกชนไม่มีอำนาจต่อรองโดยสิ้นเชิง เอกชนสามารถใช้อำนาจต่อรองผ่านผู้แทนโดยชอบธรรม ตามหลักความยินยอมทางภาษี คือ กฎหมายภาษีต้องเป็นกฎหมาย ที่อนุมัติจากรัฐสภา เป็นการบังคับให้กฎหมายภาษีต้องผ่านความเห็นชอบจากผู้แทนโดยชอบธรรมนั่นเอง

3) เอกชนเป็นผู้เสียภาษี

ผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี คือ เอกชนหรือประชาชนในรัฐ ไม่ว่าจะเป็นผู้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล นอกจากนี้ความเป็นบุคคลยังพิจารณาทั้งในแง่ของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนซึ่งหมายความว่า สภาพบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายไม่ว่าจะเป็นด้วยกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนก็ตาม ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และหมายความรวมถึงกฎหมายระหว่างประเทศด้วย หากรัฐ องค์กร หรือบุคคลใดก็ตามที่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อมีความสัมพันธ์กับรัฐหนึ่งก็อาจต้องเสียภาษีให้กับรัฐดังกล่าวนั้นด้วยเช่นกัน

4) ภาษีจัดเก็บอยู่ในรูปของเงิน

ภาษีจะต้องเก็บในรูปสิ่งของมีค่า และสามารถใช้เป็นเครื่องแลกเปลี่ยนที่สำคัญของสังคมในขณะนั้น เมื่อสังคมก้าวเข้าสู่ระบบเงินตราจึงต้องจัดเก็บภาษีเป็นเงินตรา เพราะเงินตรามีสถานะเป็นกลาง อีกทั้งยังเป็นเครื่องแลกเปลี่ยนที่มีความคล่องตัว และมีค่าเป็นมาตรฐานในสังคมซึ่งทำให้การจัดเก็บ การคำนวณ การทำประโยชน์ การควบคุมและการบริหารกิจกรรมต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษี มีความสะดวกกว่าทรัพย์สินมีค่าอย่างอื่น

5) เป็นการเก็บอย่างถาวร

ภาษีที่รัฐเรียกเก็บไปแล้ว ถือเป็นสิทธิขาดของรัฐโดยถาวร คือ ไม่มีการคืนให้กับบุคคล ไม่มีการคิดดอกเบี้ยหรือประโยชน์กำไรอื่นใดให้กับบุคคลที่ได้เสียภาษีไป แต่ก็อาจมีการคืนภาษีในบางกรณี หากภาษี ที่เก็บมานั้นรัฐไม่มีอำนาจจัดเก็บ เช่น การขอคืนภาษีที่ชำระเกิน หรือกรณีมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีแต่ได้เสียภาษีไปแล้วก็สามารถขอเรียกคืนได้

6) ภาษีไม่มีประโยชน์ตอบแทนให้โดยตรง

การจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บเพื่อไว้ใช้จ่ายเพื่อเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวม ไม่ใช่เพื่อให้ผลประโยชน์โดยตรงแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ ผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์ทางอ้อม ทั้งขนาดของประโยชน์ที่ได้รับไม่จำเป็นต้องเท่ากับจำนวนภาษีที่เสีย รัฐบาลนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีและรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีมาจัดสรรเป็นงบประมาณรายจ่ายประจำปีเพื่อใช้ในการบริหารประเทศและการลงทุนของภาครัฐ และมีจุดมุ่งหมาย เพื่อการอำนวยประโยชน์ให้แก่ประชาชนโดยทั่วไป ดังนั้นผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนตามมูลค่าของเงินภาษีที่ตนจ่ายออกไป และยังไม่สามารถเลือกหรือปฏิเสธการเสียภาษีด้วย เพราะถือว่าเป็นหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย²⁹ ซึ่งต่างจากการเก็บค่าบริการอื่น ๆ ของรัฐซึ่งผู้จ่ายเงินย่อมได้รับการบริการตามมูลค่าของเงินที่จ่าย และสามารถเลือกได้ว่าจะใช้บริการนั้น ๆ หรือไม่

²⁹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-6.

7) คำนึงถึงความสามารถ

เป็นเหตุผลที่เกิดจากหลักการของภาษีประการหนึ่ง คือ หลักความเป็นธรรมทางภาษีที่ให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายไม่ต้องรับภาระเสียภาษีเป็นจำนวนที่เท่ากันทุกราย แต่ต้องอาศัยการคำนวณโดยฐานในการคำนวณก็จะพิจารณาจากกำลังความสามารถของเอกชนหรือบุคคลแต่ละราย เป็นเหตุผลที่รัฐต้องการกระจายภาระของสมาชิกในสังคมให้เป็นไปในลักษณะที่เป็นธรรม

8) เพื่อครอบคลุมภาระการจ่ายภาษี

เมื่อภาษีเป็นรายได้ของรัฐ ที่รัฐนำไปใช้เพื่อให้บรรลุภารกิจสาธารณะที่รัฐจัดให้มีและเป็นประโยชน์ต่อสมาชิกหรือพลเมืองของรัฐ ภาษีจึงต้องมีความมุ่งหมายและมีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการเช่นว่านั้น โดยเป็นเงินทุนเพื่อให้รัฐจัดการภารกิจสาธารณะ หรือเป็นรายจ่ายสาธารณะในการบริหารประเทศด้านต่าง ๆ ของรัฐนั่นเอง

นักคิดในสมัยการคลั่งยุคใหม่มีการให้นิยามของภาษีอากรโดยให้ความสำคัญกับลักษณะเฉพาะของภาษีอากรมากขึ้น จึงสามารถสรุปนิยามของภาษีอากรในยุคใหม่ได้ว่า ภาษีอากรเป็นเงินรายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บจากประชาชนเพื่อสนับสนุนการใช้จ่ายของรัฐในภารกิจที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม โดยที่ประชาชนมีหน้าที่เป็นผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรง

2.2.2 หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากร ประกอบด้วยหลักการพื้นฐานในทางเศรษฐศาสตร์และทางกฎหมายมหาชน ที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดบทบัญญัติกฎหมายที่จะนำไปสู่การกำหนดส่วนแบ่งภาระที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างเป็นธรรม ดังต่อไปนี้

2.2.2.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษีอากร

ระบบภาษีปัจจุบันประกอบขึ้นภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมีที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ปรากฏในประวัติศาสตร์การปกครองระบอบประชาธิปไตยในยุโรป เริ่มต้นจากการที่ภาษีเป็นสิ่งที่แสดงอำนาจอธิปไตยของรัฐและภาษีมูลักษณะที่ตรงข้ามกับรายได้ประเภทอื่น ๆ เพราะภาษีมูลักษณะพิเศษ คือ เป็นการจัดเก็บโดยการบังคับเพื่อประโยชน์สาธารณะ ไม่เป็นผลประโยชน์โดยตรงแก่ผู้ชำระภาษี และมีลักษณะเป็นการจัดเก็บถาวร³⁰ สรุปได้ว่า รายได้ประเภทภาษีแตกต่างจากรายได้ของเอกชนในประเด็นที่เกี่ยวกับลักษณะของการมีอำนาจอธิปไตยและการจัดตั้งหรือจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว ผู้ใช้อำนาจปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี สามารถกำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษีได้นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การจัดเก็บภาษีจะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน ดังนั้นอำนาจการจัดเก็บ

³⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: T. K. S., 2556), หน้า 72-76.

ภาษีจึงไม่ใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากกรอนุมัติของประชาชน โดยหลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษีอากรสามารถจำแนกออกได้ ดังต่อไปนี้

1) หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

หลักการตกลงยินยอมให้จัดเก็บภาษี เป็นหลักกฎหมายทางภาษีที่มีมาอย่างยาวนาน หมายถึง การจัดเก็บภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนโดยผ่านทางตัวแทนของประชาชน คือ สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร³¹ หากไม่ได้รับความยินยอมจากประชาชน การตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีที่ไม่สามารถบังคับได้ เพื่อเป็นหลักประกันให้กับประชาชนในฐานะผู้เสียภาษีว่าจะไม่ถูกเอาเปรียบจากฝ่ายบริหารหรือผู้ใช้อำนาจปกครอง

ความเป็นมาของหลักความยินยอมทางภาษีมาจากแนวคิดพื้นฐานของระบอบประชาธิปไตยอันเป็นรูปแบบการปกครองที่เน้นการให้ความสำคัญกับประชาชน เป็นระบอบการปกครองที่ประชาชนมีอำนาจสูงสุดในการปกครองประเทศ มีรูปแบบการปกครองตนเองของประชาชนโดยดำเนินการผ่านตัวแทนที่ประชาชนเลือกเข้าไปทำหน้าที่แทนตนตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ กล่าวได้ว่าเป็นระบอบการปกครองที่ประชาชนเป็นผู้ทรงอำนาจอธิปไตย³² โดยจุดมุ่งหมายของการปกครองระบอบประชาธิปไตย คือ การให้ความสำคัญแก่สิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนโดยมีการออกแบบกลไกเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนซึ่งกลไกหนึ่ง คือ การมอบอำนาจแก่ฝ่ายนิติบัญญัติในฐานะที่เป็นตัวแทนของประชาชนเป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรากฎหมายเพื่อนำมาบังคับใช้กับประชาชน การที่ประชาชนให้ความยินยอมผ่านตัวแทนของตนในการที่จะจำกัดสิทธิเสรีภาพของตน และในขณะเดียวกันตัวแทนของประชาชนเหล่านั้นก็ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไปด้วย³³ จึงสรุปได้ว่าการปกครองระบอบประชาธิปไตยเป็นพื้นฐานของหลักการตกลงยินยอมทางภาษีนั่นเอง

2) หลักการกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

การปกครองระบอบประชาธิปไตย กฎหมายกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรด้วย กล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ และเจ้าพนักงานของรัฐก็มีหน้าที่ต้องดำเนินการตามกฎหมายเช่นกัน ภายใต้หลักความยินยอมทางภาษี บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีไปพร้อมกันเจ้าพนักงานภาษีมียอำนาจดำเนินการจัดเก็บภาษีได้ต่อเมื่อภาษีประเภทนั้นได้รับอนุมัติจากรัฐสภา และเจ้าพนักงานภาษีต้องดำเนินการให้เป็นไปตามที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีได้วางหลักเกณฑ์ไว้³⁴

³¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 77.

³² สมยศ เชื้อไทย, **หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น** (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551), หน้า 121.

³³ โภคิน พลกุล และชาญชัย แสวงศักดิ์, **หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น**, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2556), หน้า 123.

³⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เรื่องเดิม*, หน้า 81-82.

3) หลักการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย องค์กรตุลาการเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี การควบคุมบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรจึงจำเป็นต้องให้องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจ ในการแก้ไขตรวจสอบการประเมินภาษีที่เจ้าพนักงานภาษีเป็นผู้กระทำและแก้ไขเปลี่ยนแปลงการเสียภาษีของประชาชน อีกทั้งการตีความทางกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องใช้การตีความอย่างเคร่งครัด โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย ซึ่งต้องพิจารณา ตามเหตุผลประกอบกับการค้นคว้าและต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอีกด้วย³⁵

4) หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่อยู่ในสาขาของกฎหมายมหาชนเพราะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐที่บังคับกับทรัพย์สินหรือสถานะของบุคคล นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรยังมีลักษณะพิเศษ คือ มีลักษณะเป็นเอกเทศ แตกต่างกันขึ้นอยู่กับภาษีแต่ละประเภท เช่น การคิดคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะคิดคำนวณจากเงินได้ที่ได้รับในรอบปีภาษีนั้น แตกต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ

นอกจากกฎหมายภาษีอากรจะมีลักษณะเป็นเอกเทศระหว่างภาษีอากรด้วยกันแล้ว หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรยังหมายถึงการที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งอีกด้วย³⁶ เช่น การกำหนดค่านิยาม ของคำต่าง ๆ ให้แตกต่างจากนิยามที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น

2.2.2.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรมีที่มาจากหลักความเสมอภาคในกฎหมายและหลักความเป็นธรรมในสังคม ซึ่งกำหนดให้บุคคลย่อมมีสิทธิในการมีโอกาสเท่าเทียมกันนับตั้งแต่เกิดไปจนถึงเสียชีวิต ในประเทศที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตย หลักความเสมอภาคทางกฎหมายเป็นหลักการทั่วไปที่มักจะถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ³⁷ ในส่วนของประเทศไทย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ระบุไว้ในมาตรา 27 ว่า“บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครอง ตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” เพื่อรองรับความเสมอภาคในทางกฎหมายของประชาชน ไม่ให้มีการเลือกปฏิบัติในเรื่องสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานต่อการเอาตัวรอดและพัฒนาตัวเองตามหลักสิทธิมนุษยชน ความมั่นคงในชีวิตและร่างกาย การนับถือศาสนา การศึกษาและ

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 84.

³⁷ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานกฎหมายมหาชน (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), หน้า 34.

การรับรู้ข่าวสาร การเข้าถึงบริการสาธารณสุขและสวัสดิการสังคม การประกอบอาชีพ การมีส่วนร่วมทางการเมือง และการได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย องค์กรต่าง ๆ ของรัฐรวมทั้งฝ่ายปกครองจึงต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน

การตราบทบัญญัติกฎหมายใดจึงต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคมและอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรจึงเป็นหนึ่งในหลักสำคัญของการบัญญัติกฎหมายภาษีอากร โดยสามารถจำแนกหลักความเสมอภาคทางภาษีออกได้ดังต่อไปนี้

1) แนวความคิดเกี่ยวกับหลักเสมอภาคทางภาษี

หลักเสมอภาคทางภาษี เป็นแนวคิดที่มีจุดเริ่มต้นมาจากการปฏิวัติฝรั่งเศส ในปี ค.ศ. 1789 จนถึงช่วงก่อนเศรษฐกิจตกต่ำปลายศตวรรษที่ 20 ในช่วงเวลานั้นมีการยอมรับระบบภาษีที่ประกอบด้วยอัตราภาษีแบบคงที่ แต่ต่อมาในภายหลังพบว่าอัตราภาษีแบบก้าวหน้าย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีได้มากกว่า จึงเปลี่ยนมาใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า สะท้อนให้เห็นถึงการยอมรับหลักความเสมอภาคทางภาษีในเชิงข้อเท็จจริงว่ามีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมากกว่าหลักความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์

อย่างไรก็ตามวิธีการจัดสรรภาระสาธารณะตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน อันเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการในระบอบประชาธิปไตยจะบรรลุเป้าหมายก่อให้เกิดความเป็นธรรมขึ้นนั้นเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก เช่น ในกรณีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน มีข้อถกเถียงว่าไม่สามารถก่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีได้เพราะทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์สามารถถูกปกปิดง่าย ในขณะที่ทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์สามารถถูกตรวจสอบได้ง่าย เป็นต้น นอกจากนี้หลักความเสมอภาคทางภาษียังมีความสัมพันธ์กับการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะโดยเฉพาะการกำหนดจำนวนภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับร่วมกัน ซึ่งคำนวณตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน

ในช่วงศตวรรษที่ 18-19 นักการคลังได้พิจารณากำหนดจำนวนภาษีโดยวิเคราะห์จากสัดส่วนของจำนวนเงินได้ของบุคคลซึ่งมีลักษณะของความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ แต่นักการคลังในศตวรรษที่ 20 พบว่าแนวทางการพิจารณาดังกล่าวมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับความไม่เป็นธรรมทางภาษี จึงหันมาพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีโดยนำสถานะภาพของบุคคลมาประกอบ การพิจารณาในการกำหนดจำนวนภาษี อันเป็นลักษณะของความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงระหว่างบุคคล³⁸

2) การจำแนกประเภทความเสมอภาคทางภาษี

การศึกษาแนวทางการชำระภาษีของผู้เสียภาษีบนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันหรือความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมระหว่างประชาชน สามารถแบ่งประเภทของความเสมอภาคทางภาษีออกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

³⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เรื่องเดิม*, หน้า 104.

(1) ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์

เป็นแนวความคิดที่เกิดในศตวรรษที่ 18 โดยพิจารณาความเสมอภาคตามสัดส่วน ของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษี เช่น ผู้มีเงินได้จำนวน 10,000 บาท ชำระภาษี 1,000 บาท ส่วนผู้มีรายได้ 100,000 บาท ต้องชำระภาษี 10,000 บาท เท่ากับว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีรายได้จำนวนเท่ากันจึงต้องเสียภาษีด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน หรือในอัตราภาษีเดียวกัน เทียบได้กับการจัดเก็บภาษีรายหัวหรืออัตราภาษีคงที่³⁹

แต่เนื่องจากทฤษฎีดังกล่าวจะใช้ได้ดีก็ต่อเมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจ เท่าเทียมกัน เพราะเป็นทฤษฎีที่ให้ความสำคัญกับจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระในจำนวนที่เท่ากัน แต่ในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีแต่ละคนต่างมีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ทำให้ทฤษฎีดังกล่าวไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในทางปฏิบัติ

(2) ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล

เป็นการพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษี หรือการกระจายความมั่งมีหรือความร่ำรวย หลักความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงนี้มีวิวัฒนาการมาจากความหมายเกี่ยวกับความเสมอภาคทางภาษี ซึ่งแยกความแตกต่างระหว่างภาษีบุคคล (ภาษีที่คิดคำนวณจากความสามารถในการเสียสละเงินซึ่งกำหนดโดยพิจารณาสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน) กับภาษีวัตถุ (ภาษีที่คิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินของผู้เสียภาษี) และเนื่องจากทฤษฎีว่าด้วยความเสมอภาค ในเชิงคณิตศาสตร์ที่กำหนดสัดส่วนของภาษีตามจำนวนตัวเลขที่แสดงถึงความอยู่ดีกินดีทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีไม่เป็นที่ยอมรับ จึงทำให้ทฤษฎีความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงเกิดขึ้นมาแทน ในศตวรรษที่ 20 นักการคลังต่างเห็นพ้องต้องกันว่าบุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกัน เช่น คนโสดกับผู้มีการครอบครัวที่มีรายได้เท่ากัน ไม่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน⁴⁰ เพราะผู้มีการครอบครัวต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัว ความสามารถในการเสียภาษีจึงต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวด้วย

จากเหตุผลข้างต้นจึงมีแนวความคิดว่าควรนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษี และควรมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัวและการยกเว้นภาษีเงินได้หรือทรัพย์สิน อันเป็นส่วนที่บุคคลต้องใช้เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐาน นอกจากนั้นจะต้องกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น แนวความคิดเกี่ยวกับอัตราภาษีดังกล่าวเป็นผลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม ซึ่งตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่าหากบุคคลมีรายได้ปีละจำนวน 10,000 บาท เขาย่อมแบ่งสรรเงินจำนวนดังกล่าวเพื่อใช้ในสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน แต่หากเขามีรายได้เพิ่มขึ้นเป็น 20,000 บาท ส่วนที่เพิ่มขึ้น 10,000 บาท ย่อมเป็นเงินส่วนที่สามารถนำไปใช้จ่ายในสิ่งจำเป็นอันดับรอง เช่น การชมภาพยนตร์ การรับประทานอาหารในภัตตาคาร เป็นต้น และหากมีรายได้เพิ่มเป็น 30,000 บาท ส่วนที่เพิ่มขึ้นอีก 10,000 บาท ย่อมเป็นเงินได้ที่สามารถ

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 106.

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 107.

นำไปใช้จ่ายในสิ่งที่เหลือใช้ เช่น ซื้ออัญมณี ตกแต่งบ้านเรือน เท่ากับว่ายังมีรายได้มากขึ้นก็ย่อมมีรายจ่ายที่มากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้น ส่วนที่เกินของเงินที่ได้นอกเหนือจากการใช้จ่ายในสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานของแต่ละบุคคล จึงต้องนำมาเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามระดับเงินได้ของแต่ละบุคคลนั่นเอง

2.2.2.3 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

องค์ประกอบที่สำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี คือ การมีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ โดยปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษีและประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร อีกทั้งจำเป็นจะต้องมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่ดีเป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทด้วย ซึ่งสามารถแบ่งการพิจารณาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีได้ ดังต่อไปนี้

1) หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith

Adam Smith ได้กล่าวถึงหลักการบริหารภาษีที่ดีไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งเป็นการประมวลวิธีที่ประชาชนชาติต่าง ๆ คิดขึ้นและปฏิบัติอยู่ทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการ และเป็นที่ยอมรับมาจนถึงปัจจุบัน ดังต่อไปนี้

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ภาษีอากรที่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมจะต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน ตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

เนื่องจากประชาชนจะต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ แนวความคิดเรื่องหลักความเป็นธรรมถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วไป การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตรากำหนดภาษีผู้บัญญัติกฎหมายจะต้องทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับอย่างเท่าเทียมกัน

การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถของผู้เสียภาษีเป็นเรื่องสำคัญและมีความเห็นแตกต่างกันหลายฝ่าย โดยเฉพาะในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บตามส่วนแห่งความสามารถควรตีความหมายอย่างไร ระหว่างการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของรายได้ หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคนตามหลักความเสมอภาค ดังนั้นการพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย โดยนักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ คือ หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน และอีกลักษณะ คือ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principle) ที่แบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็นหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย

หากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น และหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) คือการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องมือวัด⁴¹

(2) หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ภาษีที่ประชาชนจะต้องเสียแต่ละคน นั้นหากเป็นไปตามความต้องการของฝ่ายรัฐหรือฝ่ายประชาชนแล้ว ย่อมไม่ได้รับความสะดวกร่วมกันทั้ง 2 ฝ่าย เช่น หากปล่อยให้เป็นไปตามความต้องการของประชาชนฝ่ายเดียว รัฐก็ จะไม่ได้รับความแน่นอนในการที่จะคำนวณ เป็นงบประมาณรายได้ หรือหากปล่อยให้เป็นไปตามความ พึงพอใจของรัฐฝ่ายเดียว ประชาชนก็อาจจะไม่ได้รับความเป็นธรรม เนื่องจากมีช่องทางสามารถเลือก ปฏิบัติได้⁴² ดังนั้นหลักความแน่นอนจะต้องมีการกำหนดเวลาชำระภาษีที่แน่นอน วิธีชำระภาษีที่ แน่นนอน และจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีเป็นอัตราที่แน่นอน เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีทราบแน่ชัด ว่าตนมีภาระในการเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใดจึงจะทำให้เกิดประโยชน์กับทั้ง 2 ฝ่าย

(3) หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวกจะต้องอยู่บนพื้นฐานที่ว่าความสะดวกจะต้อง เกิดแก่ทั้งฝ่าย รัฐบาลและประชาชน หากรัฐบาลจะเอาแต่ความสะดวกฝ่ายเดียวในการเก็บภาษีแล้ว เลือกลงภาระให้ประชาชนก็ไม่ได้ส่งผลดีให้แก่รัฐบาล รัฐบาลจึงควรเก็บภาษีในเวลาและลักษณะที่ ให้ประชาชนได้รับความสะดวกในการเสียภาษีให้มากที่สุด คือ ควรเลือกเก็บภาษีในช่วงที่ประชาชนมี ความสามารถในการชำระภาษี เพราะหากรัฐบาลจัดเก็บในเวลาที่ไม่มีความสามารถในการ ชำระภาษี ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลก็จะน้อยลง เช่น ประเทศไทยควรเลือกเก็บภาษี ในช่วงฤดูหนาวเนื่องจากเป็นช่วงเวลาที่ประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศมีรายได้จากการขายข้าวจึงมี กำลังในการเสียภาษี เป็นต้น อีกทั้งในส่วนของสถานที่ชำระภาษี รัฐบาลก็ไม่ควรให้ประชาชนต้องรับ ความเดือดร้อนในการมาชำระภาษี ควรมีสถานที่ชำระภาษีที่ใกล้และสะดวกสบายแก่ประชาชนที่สุด รวมไปถึงแบบฟอร์มในการชำระภาษีที่ต้องออกแบบให้ประชาชนสามารถเข้าใจได้ง่าย เพื่ออำนวยความสะดวกให้ประชาชนและเพื่อให้รัฐบาลมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสะดวก นั้นเอง⁴³

(4) หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่ที่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดและเป็น ภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะหากต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมากเท่ากับรายได้ที่รัฐบาลจะ นำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศจะต้องลดน้อยลงไปด้วย ส่วนเหตุผลที่จะต้องให้ประชาชนผู้เสีย ภาษีมักภาระในการเสียภาษีน้อยที่สุด เพราะในการเสียภาษีนอกจากภาระทางภาษีที่ประชาชนจะต้อง รับไว้แล้ว ยังรวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษา

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

⁴² ปวย อิงภากรณ์, **การคลัง**, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), หน้า 188-189.

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 189.

กฎหมายภาษีอากร เป็นต้น หากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระในค่าใช้จ่ายอื่น ๆ มากก็จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่อยากชำระภาษีนั่น⁴⁴ อันเป็นต้นเหตุของการหลบเลี่ยงการชำระภาษีนั่นเอง

2) หลักเกณฑ์การบริหารภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดีที่ Adam Smith ได้วางรากฐานไว้เมื่อประมาณ 200 กว่าปี มานี้ได้มีการพัฒนาขึ้นมาตามลำดับจนถึงในปัจจุบันมีการเพิ่มหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ขึ้นมาอีก 4 หลักเกณฑ์ ได้แก่ หลักการยอมรับหลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำรายได้ และหลักการยืดหยุ่นเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย ดังรายละเอียดต่อไปนี้

(1) หลักการยอมรับ (Acceptability)

การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี กล่าวคือ การที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้นรัฐต้องทำให้ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จะจัดเก็บต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนโดยก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทรัฐบาลควรจะต้องรับฟังความเห็นของประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีน้อยแค่นั้นนั้นยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย หากรัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินภาษีที่รัฐบาลเก็บไปนั้นในที่สุดก็กลับคืนมาเป็นผลประโยชน์ ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น⁴⁵ ทำให้สำนึกในการเสียภาษีของประชาชนมีมากขึ้นตามไปด้วย

(2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่สามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ ภาษีบางอย่างแม้จะเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่หากในทางปฏิบัติจัดเก็บได้ยากก็ไม่อาจถือว่าเป็นภาษีที่ดีได้ เช่น การจัดเก็บภาษีจากรายจ่ายที่แม้จะเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัตินั้นจัดเก็บได้ยาก⁴⁶ จึงไม่ถือว่าเป็นภาษีรายจ่ายเป็นภาษีที่ดี เป็นต้น

(3) หลักการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดี กล่าวคือ ต้องเป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้างและสามารถขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากขึ้นโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีอากรนั้น⁴⁷

⁴⁴ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, **หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)** (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2549), หน้า 5.

⁴⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เรื่องเดิม*, หน้า 64.

⁴⁶ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 6.

⁴⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เรื่องเดิม*, หน้า 64.

เนื่องจากภาษีที่มีฐานกว้างจะครอบคลุมผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมาก ขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีแต่ละรายก็ต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขายที่ไม่จำเป็นต้องใช้อัตราที่สูง ประกอบกับภาษีอากรที่มีอัตราก้าวหน้า เพราะเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลก็จะมีรายได้เพิ่มมากขึ้น

(4) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีที่ดีควรจะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าในช่วงที่ระบบเศรษฐกิจขยายตัว เพราะเมื่ออัตรากำหนดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า อัตรากำหนดจะเพิ่มเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ของประชาชนลดลงหรือมีเงินเข้าสู่ภาครัฐมากขึ้น สามารถช่วยให้ความกดดันของเงินเฟ้อลดลงได้ ในกรณีตรงกันข้าม หากเป็นช่วงที่ระบบเศรษฐกิจหดตัวลง รายได้ของประชาชนลดลง เมื่ออัตรากำหนดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า อัตรากำหนดจะลดลงเร็วกว่ารายได้ที่ลดลง ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมากขึ้น⁴⁸ จึงช่วยลดความเดือดร้อนของประชาชนและทำให้เศรษฐกิจฟื้นตัวได้เร็วขึ้น เป็นต้น

2.2.2.4 หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-Pay Principle)

ตามหลักการนี้ภาษีที่เท่าเทียมกัน ภาษีที่ยุติธรรมหรือมีความเสมอภาค คือ ภาษีที่ต้องเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน ต้องจัดเก็บภาษีเท่ากันหรือใกล้เคียงกันจากผู้ที่มีความสามารถเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจ และจัดเก็บภาษีมากกว่าจากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่า โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการที่มีความอิสระโดยตัวเองในการพิจารณากำหนดค่าใช้จ่ายด้านภาษีจากความสามารถของแต่ละคน หมายความว่ารัฐจะต้องกำหนดความต้องการทางด้านรายได้จากภาษีอากร และประชาชนทุกคนพึงมีหน้าที่ต้องมีส่วนร่วมในการจ่ายค่าภาษีตามกำลังความสามารถของตน⁴⁹ ซึ่งในประเทศไทยก็ได้มีการบัญญัติหลักการนี้ไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยในมาตรา 62 ว่า “รัฐต้องจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม” โดยเกณฑ์ในการวัดความสามารถในการจ่ายค่าภาษีของประชาชนผู้เสียภาษีจะต้องเป็นเกณฑ์ที่มีหลักความเสมอภาคด้วย และข้อเสนอที่ใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีซึ่งเป็นที่ยอมรับในหมู่นักเศรษฐศาสตร์ คือ การใช้วิธีวัดการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันในแนวนอน (Horizontal Equity) และการใช้วิธีวัดการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันในแนวตั้ง (Vertical Equity)

ตามหลักความเสมอภาคในแนวนอน ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันพึงต้องเสียภาษีในจำนวนเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยความสามารถในการเสียภาษีนี้เป็นที่ยอมรับกันว่า ควรใช้ฐานทางด้านรายได้ทุกประเภทของผู้เสียภาษี (All Income) เพราะเป็นฐานการจัดเก็บที่กว้างและสามารถจัดเก็บได้ทันทีที่มีรายได้เกิดขึ้น อีกทั้งทำให้การหลีกเลี่ยงภาษี หรือการถ่วงเวลาในการเสียภาษีออกไปทำได้ยากกว่าการจัดเก็บภาษีจากฐานประเภทอื่น อย่างไรก็ตามหลักการเสียภาษีเท่ากันนี้

⁴⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, **กฎหมายภาษีอากร เล่มที่ 1** (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2542) อ้างถึงใน ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 6.

⁴⁹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-17.

มีความเป็นไปได้ในทางทฤษฎีเท่านั้น เนื่องจากในความเป็นจริงทุกคนเกิดมาไม่เท่าเทียมกัน และมีภาระในครอบครัวแตกต่างกัน ดังนั้นหากยึดว่าหากมีรายได้เท่ากันก็ต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากันก็อาจไม่เป็นธรรมนัก จึงมีการใช้วิธีคิดฐานภาษีจากรายได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว หรือที่เรียกว่ารายได้สุทธิ (Net Income) แล้วจึงนำรายได้สุทธินั้นมาคำนวณกับอัตราภาษีที่ต้องเสีย

ในส่วนของหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง มีแนวคิดที่ว่าผู้ที่มีรายได้แตกต่างกันควรมีภาระภาษีไม่เท่ากัน แนวความคิดเรื่องความเสมอภาคในแนวตั้งนี้เป็นการพิจารณาถึงการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม ให้ความสำคัญในเรื่องการพิจารณาอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มจากรายได้ของผู้เสียภาษี (Marginal Unity of Income Schedule) ว่าควรจะเท่ากัน และวิเคราะห์ความเสมอภาคของผู้เสียภาษีตามทฤษฎีการเสียสละอรรถประโยชน์เท่ากัน (Equal Sacrifice Theory) ที่มีแนวคิดที่ว่าผู้เสียภาษีจะได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน หมายความว่า การจ่ายภาษีทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียสละอรรถประโยชน์ (Utility) หรือสูญเสียสวัสดิการ (Welfare) ไปในจำนวนเท่ากับบุคคลอื่นที่เสียภาษีด้วยกัน ซึ่งในทางกลับกันการสูญเสียสวัสดิการจะสัมพันธ์กับการสูญเสียรายได้ที่ชำระเป็นค่าภาษี อันสามารถวัดได้จากอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม (Marginal Unity) ของผู้เสียภาษีกับระดับรายได้ของผู้เสียภาษี⁵⁰

ตามหลักความเท่าเทียมกันทั้ง 2 หลักนี้ ผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกันควรต้องได้รับการปฏิบัติในการเสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน (Equal Treatments of the Equal) ส่วนใหญ่จะใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ดังนั้นผู้ที่มีรายได้เท่ากันควรต้องเสียภาษีเท่ากันตามหลักความเสมอภาคในแนวนอน และผู้ที่มีรายได้มากกว่าควรเสียภาษีมากกว่า หรือผู้ที่มีภาระเลี้ยงดูบุตรและภรรยาควรเสียภาษีแตกต่างไปจากผู้ที่ไม่มีการเลี้ยงดูบุตรและภรรยาตามหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง ซึ่งทั้งสองหลักเกณฑ์นี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการปฏิบัติอย่างเสมอภาคนั่นเอง⁵¹ ดังนั้นสิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้ดีที่สุดในปัจจุบัน คือ ความสามารถในการเสียภาษีซึ่งถือว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย โดยความสามารถในการเสียภาษีจะวัดจากจำนวนทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียนั่นเอง

2.2.3 ประเภทของภาษีอากร

ประเภทของภาษีอากร สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ แบ่งตามฐานภาษี แบ่งตามอัตราภาษี แบ่งตามวิธีการประเมินภาษี และแบ่งตามการผลักภาระภาษี ซึ่งการจำแนกประเภทของภาษีในแต่ละลักษณะนั้นต่างก็มีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันออกไป ดังต่อไปนี้

⁵⁰ Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public, Finance in Theory and Practice*, 5th ed. (London: McGraw-Hill, 1988), p. 229 อ้างถึงใน มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-18.

⁵¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-17.

2.2.3.1 แบ่งตามฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) คือ สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้ สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่น ๆ ที่กำหนดขึ้น โดยปกติแล้วสิ่งที่ใช้เป็นหลักฐานนั้น มักจะถูกใช้เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลด้วย⁵² และสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ นั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ฐานด้วยกัน ดังนี้⁵³

1) ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Base)

โดยทั่วไปแล้วถือว่ารายได้ (Income) นั้นสามารถใช้เป็นตัววัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ดีที่สุด ทั้งนี้ เพราะรายได้ของแต่ละบุคคลนั้นเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการซื้อที่บุคคลได้รับในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจจะใช้รายได้นั้นซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของตนเองและครอบครัว หรืออาจจะเก็บสะสมบางส่วนไว้เพื่อแสวงหาประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือใช้จ่ายในอนาคต

2) ฐานการบริโภค (Consumption Base)

การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนนั้น เกิดจากความคิดว่าว่าการบริโภคเป็นการนำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัว ดังนั้นผู้ที่นำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัวมากจึงควรจะต้องเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยจึงควรเสียภาษีน้อย การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นเป็นการส่งเสริมการทำงานและการออมทรัพย์ของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก การเก็บภาษีจากฐานการบริโภคดีกล่าวจึงเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ สำหรับประเทศที่มีการบริโภคมกแต่มีการสะสมทุนภายในประเทศต่ำ

อย่างไรก็ตามการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ในการเสียภาษี ถ้าหากใช้รายได้เป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน เพราะประชาชนทุกคนจะต้องทำการบริโภคไม่มากก็น้อย เมื่อเปรียบเทียบภาษีที่จะต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้ของแต่ละคนแล้ว ผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือรายได้ปานกลางจะแบกรับภาระภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มียาได้สูง โดยรัฐอาจจะแก้ไขด้วยการเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราที่สูง แต่เก็บภาษีจากสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพในอัตราที่ต่ำหรืองดเว้นไม่เก็บเลย ซึ่งภาษีที่เก็บจากฐานของการบริโภคหรือจากการซื้อขายสินค้าและบริการต่าง ๆ นั้นถือว่าเป็นรายได้แหล่งสำคัญที่สุดของรัฐบาลและมักจะเก็บได้ง่ายกว่าภาษีอื่น ๆ

3) ฐานที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth)

การวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนนอกจากจะวัดในรูปของรายได้และการใช้จ่ายแล้ว ยังสามารถวัดได้จากทรัพย์สินหรือทรัพย์สมบัติที่เขาสะสมไว้ในรูปของ

⁵² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: อรุณการพิมพ์, 2558), หน้า 7.

⁵³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, เรื่องเดิม, หน้า 131-134.

ทรัพย์สินต่าง ๆ การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือจากทรัพย์สินนั้นอาจถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ หรือเป็นประโยชน์ที่เกิดจากรายได้เพราะว่าผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวก็ยังสามารถใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้ หรือสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย

ภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินนั้นเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บกันมาตั้งแต่อดีตและในปัจจุบันก็ทำการจัดเก็บกันอยู่หลายประเภท โดยมักจะอยู่ในรูปของภาษีทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง ภาษีรถยนต์ ภาษีโรงงาน และภาษีมรดก เป็นต้น ที่จัดเก็บจากความมั่งคั่งของผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งนั้น เนื่องจากการดำเนินงานและการให้บริการของรัฐได้มีส่วนเสริมสร้างให้เกิดความมั่งคั่งแก่ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สิน ผู้มีความมั่งคั่งจากการถือครองทรัพย์สินดังกล่าวจึงมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐจากฐานมูลค่าทรัพย์สินที่มี ซึ่งตามหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานความมั่งคั่งจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิด ทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการยกเว้น และจะต้องนำทรัพย์สินทั้งหมดที่มีมาอยู่รวมกันเพื่อการประเมินภาษีในคราวเดียว แต่ในทางปฏิบัติการดำเนินการดังกล่าวยังมีปัญหาในการประเมินราคาเพราะมีความยุ่งยากและอาจมีการหลบเลี่ยงการเสียภาษีโดยการหลบซ่อนทรัพย์สิน ทำให้เจ้าหน้าที่มีความยากลำบากในการตรวจสอบทรัพย์สิน⁵⁴

อย่างไรก็ตามการเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งหรือฐานทรัพย์สินนั้นถือได้ว่าเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้เป็นอย่างดี เพราะว่าโดยปกติแล้วผู้ที่มีฐานะดีหรือมีรายได้มากพอสมควรจึงจะเป็นผู้ที่มีทรัพย์สิน ส่วนผู้ที่มีรายได้น้อยนั้นจะไม่ค่อยมีทรัพย์สินมากนัก ดังนั้นการเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งหรือฐานทรัพย์สินในลักษณะที่เหมาะสมถือได้ว่าเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้เป็นอย่างดี

แต่ในอีกมุมหนึ่งการเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเช่นกัน เพราะว่าทรัพย์สินนั้นเป็นผลที่เกิดจากรายได้ที่ได้สะสมไว้ ซึ่งรายได้นั้นก็ถูกเก็บภาษีไปครั้งหนึ่งแล้ว แต่เมื่อมีการสะสมทรัพย์สินแล้วก็ยังถูกเก็บภาษีซ้ำอีก การเก็บภาษีดังกล่าวจึงย่อมไม่เป็นการยุติธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน

4) ฐานอื่น ๆ

นอกจากฐานรายได้ การบริโภคและความมั่งคั่งแล้ว ก็ยังมีภาษีที่เก็บโดยอาศัยฐานอื่น ๆ อีก แต่ภาษีที่เก็บจากฐานอื่นที่มีใช้ฐานรายได้ ฐานการบริโภคและฐานความมั่งคั่งนั้นเป็นภาษีที่เก็บได้เป็นจำนวนน้อย โดยส่วนมากมักเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างซึ่งไม่ใช่การเก็บภาษีเพื่อรายได้ของรัฐบาลหรือเพื่อความเป็นธรรมในสังคม

2.2.3.2 แบ่งตามอัตราภาษี

โดยปกติรายได้จากภาษีอากรแต่ละประเภทจะเท่ากับมูลค่าของภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่จะจัดเก็บ และในการจัดเก็บภาษีอากรโดยทั่วไปจะต้องพิจารณาถึงหลักของความเป็นธรรมในการเสียภาษี คือ การเก็บภาษีโดยทั่วไปมักจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่

⁵⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-24.

ละคน เช่น คนที่มีรายได้สูงหรือมีฐานะดีควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีฐานะยากจน เป็นต้น⁵⁵

การพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการเสียภาษีพิจารณาได้จากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนแต่ละคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งจะพิจารณาได้จากโครงสร้างของอัตราภาษี 3 แบบด้วยกัน คือ อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) อัตราภาษีคงที่ (Fixed Rate) และอัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive Rate)

โดยการพิจารณาโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบนี้จะพิจารณาได้จากสองวิธีด้วยกัน⁵⁶ คือ

1) พิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษีโดยการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีกับอัตราภาษี

การพิจารณาโครงสร้างของภาษีวิธีนี้จะศึกษาความสัมพันธ์ของการเปลี่ยนแปลงระหว่างฐานภาษี (Tax Base) กับอัตราภาษี (Tax Rate) ของภาษีแต่ละประเภทที่จัดเก็บซึ่งพอจะสรุปได้ ดังนี้

(1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า นั้น อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่าฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น

(2) อัตราภาษีแบบคงที่ โครงสร้างของอัตราภาษีแบบคงที่นั้น อัตราภาษีที่เก็บจะอยู่คงที่ เมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น

(3) อัตราภาษีแบบถดถอย โครงสร้างของอัตราภาษีแบบถดถอยหรือแบบถดถอยหลังนั้นจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีที่จะจัดเก็บนั้นจะลดลง

2) พิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษีโดยเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม

การดูลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีที่ดีที่สุดนั้น อาจจะได้จากการเปรียบเทียบระหว่าง อัตราภาษีโดยเฉลี่ย (Average Tax Rate) กับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม (Marginal Tax Rate) สำหรับอัตราภาษีที่กล่าวมานี้ก็จะมีลักษณะ ดังนี้

$$\text{อัตราภาษีโดยเฉลี่ย} = \frac{\text{หนี้ภาษีรวม}}{\text{ฐานภาษี}}$$

$$\text{อัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม} = \frac{\text{หนี้ภาษีที่เพิ่ม}}{\text{ฐานภาษีที่เพิ่ม}}$$

⁵⁵ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์และคณะ, *โครงการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน* (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2550), หน้า 11.

⁵⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 134-136.

คำว่าหนี้ภาษี หมายถึง จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี ส่วนฐานภาษีรวม หมายถึง มูลค่ารวมของฐานที่ถูกใช้ในการประเมินภาษีชนิดนั้น โดยการใช้วิธีการเปรียบเทียบตามที่กล่าวมาพอจะสรุปลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบได้ ดังนี้

(1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าสูงกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

(2) อัตราภาษีแบบคงที่ สำหรับอัตราภาษีแบบคงที่จะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานของ ภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าเท่ากับอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

(3) โครงสร้างอัตราภาษีแบบถอยหลังหรือถดถอยจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น ค่าของอัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

โครงสร้างของอัตราภาษีแต่ละแบบตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น รัฐบาลอาจจะเลือกใช้กับการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาล เช่น ถ้าหากรัฐบาลต้องการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้หรือสร้างความเป็นธรรมในสังคม รัฐบาลก็ควรที่จะเลือกใช้ อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เพราะอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะทำให้รัฐบาลสามารถเก็บภาษีได้โดยสอดคล้องระหว่างความสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคน แต่ถ้ารัฐบาลต้องการใช้ความสะดวกในการประเมินการเก็บภาษีบางประเภท รัฐบาลอาจจะเลือกใช้ อัตราภาษีแบบคงที่ เพราะง่ายต่อการคำนวณการจัดเก็บภาษี เป็นต้น

2.2.3.3 แบ่งตามวิธีการประเมินภาษี

ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท รัฐบาลจะเลือกใช้วิธีการประเมินภาษีในแบบที่แตกต่างกันกล่าวคือ รัฐบาลจะทำการประเมินภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี (Advalorem Tax) หรือทำการประเมินภาษีตามจำนวน หรือปริมาณของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี (Specific หรือ Unit Tax)⁵⁷ ซึ่งสามารถพิจารณาได้ ดังนี้

1) การเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคา

การเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคา จะทำการประเมินการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี ซึ่งภาษีโดยทั่วไปจะถูกประเมินเก็บภาษีโดยวิธีนี้ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการค้า ภาษีศุลกากร ภาษีทรัพย์สิน และภาษีมรดก เป็นต้น การจัดเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคา จะทำให้ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้มีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่รัฐบาลเก็บภาษี ช่วยให้ภาษีที่จัดเก็บนั้นมีความสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลง เช่น หากเศรษฐกิจดี รายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็จะเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้มากขึ้นด้วย ในทางตรงกันข้ามหากเศรษฐกิจไม่ดี รายได้ของประชาชนลดลง ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้ก็จะลดน้อยลงด้วย แต่การเก็บภาษีจากมูลค่าหรือราคาบางประเภทก็มีข้อยุ่งยากในการประเมินมูลค่าฐานของภาษี เช่น การเก็บภาษีมรดก มักจะเกิดปัญหาในการที่ตีราคาทรัพย์สินในกองมรดกเสมอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินที่ไม่มีราคาตลาด เป็นต้น

⁵⁷ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, *เรื่องเดิม*, หน้า 13.

2) การเก็บภาษีตามปริมาณหรือจำนวน

การเก็บภาษีบางประเภทจะเก็บตามปริมาณ จำนวน หรือน้ำหนักของสิ่งที่ถูกประเมินภาษี เช่น การเก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าบางชนิด การเก็บภาษีดังกล่าวจะไม่คำนึงถึงราคาของสินค้าหรือรายได้ของผู้ที่เสียภาษี เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามปริมาณหรือจำนวนสามารถทำการประเมินภาษีได้ง่าย เพราะไม่มีข้อยุ่งยากในการตีราคามูลค่าของฐานภาษี ซึ่งในการเก็บภาษีจากสินค้านั้น ส่วนใหญ่จะเก็บจากสินค้าที่มีราคาน้อยหรือประเมินเก็บภาษีในแบบอื่นได้ยาก อย่างไรก็ตามการจัดเก็บตามปริมาณหรือจำนวนก็มีข้อเสียที่สำคัญ คือ รายได้ของภาษีที่รัฐบาลได้รับจะไม่ค่อยมีส่วนสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี หรือภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

2.2.3.4 แบ่งตามการผลัดภาระภาษี

การกำหนดประเภทของภาษีตามการผลัดภาระภาษี สามารถแบ่งภาษีออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ภาษีทางตรง (Direct Taxes) และภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes)⁵⁸ ซึ่งมีข้อแตกต่างดังต่อไปนี้

1) ภาษีทางตรง หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจผลัดภาระไปให้ผู้อื่นได้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง ภาษีทางตรงโดยทั่วไปเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้หรือฐานทรัพย์สิน โดยจะทำให้รายได้ของผู้เสียภาษิลดลง แต่ไม่ทำให้ราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิตมีราคาเพิ่มขึ้นหรือถ้ามีก็น้อยมากเนื่องจากการผลัดภาระภาษีทางตรงไปให้ผู้อื่นไม่สามารถทำได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีทรัพย์สิน และภาษีมรดก เป็นต้น

2) ภาษีทางอ้อม หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้โดยไม่จำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง การผลัดภาระภาษีนี้นั้นขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้มากน้อยเพียงใด ภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเป็นภาษีที่เก็บมาจากฐานการใช้จ่ายหรือฐานการบริโภคสินค้าและบริการ เนื่องจากภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลัดภาระการใช้จ่ายหรือฐานการบริโภคสินค้าและบริการ เนื่องจากภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลัดภาระได้ง่าย แม้จะเก็บภาษีจากผู้ผลิตหรือผู้ขายก็ตาม ภาระภาษีก็จะถูกผลัดไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาหรือบริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2.2.4 บทบาทของภาษีอากร

ด้วยเหตุที่ภาษีเป็นเรื่องของการตอบสนองภารกิจของรัฐ ดังนั้นบทบาทของภาษีอากรจึงต้องเป็นไปตามแนวทางภารกิจของรัฐ โดยพิจารณาเปรียบเทียบกับภารกิจของรัฐได้ ดังนี้

2.2.4.1 อำนวยรายได้ให้กับรัฐ

เป็นวัตถุประสงค์หลักที่มีความยั่งยืนและยาวนานมากที่สุดในบรรดาวัตถุประสงค์ของภาษีทั้งหลาย ซึ่งถือได้ว่าวัตถุประสงค์ข้อนี้เป็นทั้งวัตถุประสงค์และบ่อเกิดของภาษีมาตั้งแต่ยุคที่การคลังมหาชนถือกำเนิดขึ้นในสังคมมนุษย์ กล่าวคือ เมื่อการคลังมหาชนถือกำเนิดขึ้น โดยรายได้หลักของรัฐบาลคือรายได้จากภาษีอากร เมื่อจำแนก ตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บแล้วสามารถแบ่งออกเป็น

⁵⁸ อรรถวรณ พจนานูรัตน์, *เรื่องเดิม*, หน้า 18-19.

รายได้การจับเก็บภาษีอากรทั่วไป ซึ่งรัฐบาลสามารถนำรายได้ส่วนนี้ไปใช้ในกิจการใด ๆ ก็ได้ และรายได้จากภาษีอากรที่จับเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง ซึ่งรัฐบาลต้องนำรายได้จากภาษีดังกล่าวไปใช้ในกิจการตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น เช่น ค่าพรีเมียมข้าว ค่าพรีเมียมน้ำตาล เป็นต้น ภาษีเพื่อการเฉพาะนี้หากมีมากเกินไปก็จะไม่ส่งผลดีเพราะจะทำให้รัฐบาลไม่มีอิสระในการใช้จ่าย และทำให้รัฐบาลไม่สามารถจัดลำดับความสำคัญในการใช้จ่ายเงินภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยการจับเก็บภาษีอากรของรัฐจะทำรายได้มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับตัวแปรสำคัญ 2 ประการ คือ ความพยายามในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล และความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน ซึ่งความพยายามในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีระบบที่สามารถทำให้ประชาชนชำระภาษีได้อย่างเต็มจำนวน โดยมีระบบการบริหารจัดเก็บภาษีที่สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพ ในขณะที่ความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนจะขึ้นอยู่กับตัวแปรต่าง ๆ เช่น ระดับรายได้ต่อบุคคล⁵⁹ ระดับขั้นของการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ องค์ประกอบของภาคเศรษฐกิจว่ามีภาคอุตสาหกรรม ภาคพาณิชย์กรรม หรือภาคเกษตรกรรมเป็นหลัก ความเปิดประเทศ⁶⁰ ระดับขั้นของการใช้เงินตราของประเทศ เป็นต้น โดยรัฐจะต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีในอัตราที่เหมาะสมกับความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนเพื่อไม่ให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับความเดือดร้อนในการดำรงชีพด้วย⁶¹

2.2.4.2 เพื่อความเป็นธรรมในสังคม

ความเป็นธรรมเป็นวัตถุประสงค์ในลำดับถัดมาที่มีพื้นฐานเกิดขึ้นมาก่อนในการคลังยุคคลาสสิก การยอมรับและนำมาปฏิบัติจริงเริ่มนับตั้งแต่สังคมโลกก้าวเข้าสู่กระแสประชาธิปไตย รัฐบาลมีหน้าที่สำคัญอย่างหนึ่ง คือ กระจายรายได้ของบุคคลในสังคมให้เป็นธรรม และเท่าเทียมกัน เพราะหากความแตกต่างทางรายได้ของบุคคลมีมากจะมีผลกระทบต่อสถานะเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากพฤติกรรมของผู้มีรายได้สูงจะใช้จ่ายเงินในสัดส่วนที่น้อยเมื่อเทียบกับรายได้ ขณะที่ผู้ที่มีรายได้ต่ำจะมีค่าใช้จ่ายที่สูงเมื่อเทียบกับรายได้ เมื่อการใช้จ่ายเงินของประชาชนเป็นตัวกระตุ้นการเติบโตของระบบเศรษฐกิจ ดังนั้นหากกลุ่มคนที่มีรายได้ต่ำมีจำนวนมากอาจเกิดความขัดแย้งและตึงเครียดในสังคม รัฐบาลจึงมีหน้าที่ต้องกระจายรายได้ให้เป็นธรรม และภาษีอากรก็เป็นเครื่องมือหนึ่งในการช่วยกระจายรายได้ของประชาชนให้เป็นธรรม โดยอาจมีการเลือกเก็บภาษีและไม่เก็บภาษี ทั้งต้องพิจารณาถึงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีด้วย เช่น การกำหนดโครงสร้างภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าจะทำให้ผู้ที่มีรายได้สูงเสียภาษีในอัตรามากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ หรือการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งของผู้มีรายได้สูง เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก และภาษีการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย จะช่วยลดช่องว่างระหว่างรายได้และความมั่งคั่งของประชาชนได้⁶² การใช้นโยบายภาษีอากรอย่างเหมาะสมจะช่วยส่งเสริมให้มีการกระจายรายได้ในลักษณะที่เป็นธรรม และเท่าเทียมกันมากขึ้นในสังคม

⁵⁹ ระดับรายได้ต่อบุคคล หมายถึง รายได้ประชาชาติหารด้วยจำนวนประชากร (Income per capita)

⁶⁰ ความเปิดประเทศ หมายถึง สัดส่วนที่จัดจากสินค้านำเข้าและสินค้าส่งออกต่อผลิตภัณฑ์ประชาชาติ หากสัดส่วนนี้สูงแสดงว่ามีการเปิดประเทศ

⁶¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-6 - 6-7.

⁶² *เรื่องเดียวกัน*, หน้า 6-7 - 6-8.

เพราะอย่างน้อยที่สุดประชาชนจะไม่รู้สึกว่าคุณเอาเปรียบมากเกินไป อย่างไรก็ตาม การลดช่องว่างของความมั่งคั่งจะมีประสิทธิภาพได้ต้องขึ้นอยู่กับการใช้จ่ายของรัฐบาลด้วย โดยรัฐต้องคำนึงถึงการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายไปในทางที่เอื้อประโยชน์แก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อยให้มากขึ้น จึงจะช่วยลดช่องว่างของความมั่งคั่งได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.2.4.3 การแทรกแซงทางเศรษฐกิจ

วัตถุประสงค์นี้เพิ่งถือกำเนิดขึ้นพร้อมกับภารกิจการคลังมหาชนยุคใหม่ หรือยุคสงครามโลก เนื่องจากรัฐจำเป็นต้องเข้ามาแทรกแซงระบบเศรษฐกิจและสังคม อันเกิดจากภัยสงครามที่สร้างความเสียหาย อย่างหนักแก่รัฐ โดยที่รายได้จากภาษีเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจ หรืออาจเรียกได้ว่าเป็นวัตถุประสงค์เพื่อหวังผลทางเศรษฐกิจตามภาระบทบาทของรัฐที่เพิ่มขึ้น โดยสามารถแยกเป้าหมายในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐบาลที่สำคัญได้ 5 ประการดังต่อไปนี้⁶³

1) นโยบายภาษีกับเป้าหมายการใช้งานเต็มกำลัง

นโยบายภาษีอาจใช้เป็นเครื่องมือในการทำให้บรรลุเป้าหมายในการใช้งานเต็มกำลังได้ เช่น ในเวลาที่เศรษฐกิจไม่ดี มีการว่างงานมาก มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยเพราะประชาชนมีกำลังซื้อน้อย รัฐบาลอาจกระตุ้นกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยการลดภาษีเงินได้เพื่อให้รายได้หลังจากหักภาษีของประชาชนมีมากขึ้น เป็นต้น

2) นโยบายภาษีกับเป้าหมายการจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เหมาะสมที่สุด

ทรัพยากรของสังคมเป็นที่จำกัด ประกอบกับการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมในระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมนั้นดำเนินไปโดยอาศัยกลไกตลาด แต่กลไกดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดการจัดสรรการใช้ทรัพยากรในลักษณะที่เหมาะสมที่สุด ดังนั้นรัฐบาลจึงต้องเข้าแทรกแซงกลไกตลาดโดยใช้ภาษีอากรเข้าแทรกแซงในเรื่องการจัดสรรการใช้ทรัพยากรได้ เช่น รัฐบาลอาจส่งเสริมให้มีการผลิตสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพด้วยการยกเว้นภาษีหรือลดภาษีให้ต่ำกว่าสินค้าประเภทอื่น ในขณะที่เดียวกันก็อาจเก็บภาษีสรรพสามิตกับสินค้าที่บริโภคไปแล้วให้โทษแก่ร่างกาย เพื่อเป็นการลดการบริโภคและการผลิตสินค้าประเภทนั้น เป็นต้น

3) นโยบายภาษีกับเป้าหมายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การใช้นโยบายภาษีเพื่อแก้ปัญหาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เช่น หากเกิดสภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลอาจใช้ภาษีเพื่อเปลี่ยนแปลงอุปสงค์รวม เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อมาก รัฐบาลอาจปรับอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น เพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชน หรือในกรณีที่ประเทศขาดดุลการค้า รัฐบาลอาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้ราคาสินค้านำเข้าสูงขึ้น เป็นการลดการบริโภคสินค้าที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ ทำให้ความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินตราต่างประเทศลดลง เป็นต้น

⁶³ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, *เรื่องเดิม*, หน้า 13-16.

4) นโยบายภาษีกับเป้าหมายในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งให้เป็นธรรม

การกระจายรายได้และความมั่งคั่งให้เป็นธรรมเป็นเป้าหมายที่สำคัญมากประการหนึ่งของการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจ เพราะสังคมที่มีการกระจายรายได้และความมั่งคั่งไม่เป็นธรรมเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศและก่อให้เกิดปัญหาสังคมได้ การใช้นโยบายทางภาษีเป็นวิธีการที่สำคัญอย่างหนึ่งในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งอย่างเป็นธรรม โดยรัฐบาลอาจทำการเก็บภาษีทางตรงในอัตราก้าวหน้า และเก็บภาษีทางอ้อมในอัตราที่แตกต่างกันระหว่างสินค้าฟุ่มเฟือยกับสินค้าที่จำเป็น โดยเฉพาะภาษีทางตรงเป็นภาษีที่สามารถกระจายรายได้และความมั่งคั่งได้ดี เช่น ภาษีมรดกเพราะเป็นภาษีที่อาศัยทรัพย์สินเป็นฐานนั่นเอง

5) นโยบายภาษีกับเป้าหมายในการพัฒนาเศรษฐกิจ

การพัฒนาเศรษฐกิจจะได้ผลดีก็ต่อเมื่อมีการออมและการลงทุนในอัตราที่สูง ภาษีอากรเป็นสิ่งสำคัญในการที่จะช่วยให้การพัฒนาเศรษฐกิจบรรลุผลได้ดียิ่งขึ้น เช่น รัฐบาลอาจส่งเสริมการออมของครัวเรือน ได้ด้วยการยกเว้นภาษีที่เก็บจากดอกเบี้ยอันเกิดจากเงินฝากธนาคาร ประเภทออมทรัพย์ เพื่อส่งเสริมการออมของประชาชน หรือรัฐบาลอาจทำการลดภาษีเงินได้ให้แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมเป็นระยะเวลาหนึ่ง ให้สิทธิพิเศษในการหักค่าเสื่อมราคาของสินค้าประเภททุน รวมไปถึงการให้เครดิตภาษีแก่การลงทุนเพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

2.3 ข้อความคิดเกี่ยวกับภาษีมรดก

ระบบภาษีที่ดีโดยทั่วไปจะพยายามครอบคลุมการเก็บภาษีจากฐานของภาษีหลาย ๆ ประเภท การพยายาม จัดเก็บภาษีตามวิธีการดังกล่าวนี้ นอกจากจะทำให้รัฐได้รับรายได้จากภาษีอากรมากแล้วยังเป็นวิธีการที่ช่วยกระจาย ภาระของภาษีให้แก่ประชาชนกลุ่มต่าง ๆ อย่างทั่วถึงอีกด้วย ในการเก็บภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจนั้นมักจะพูดถึงการเก็บภาษีมรดกเพราะภาษีมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นมรดกตกทอด โดยแนวคิดที่ว่าผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินเท่ากับมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น จึงอยู่ในสถานะที่สามารถชำระภาษีได้ ภาษีมรดกมีลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมที่ผู้รับประโยชน์หรือทายาทชำระให้แก่รัฐเพื่อตอบแทนที่รัฐอนุญาตให้ได้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ตาย

2.3.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดก

ภาษีมรดก คือ ภาษีที่เก็บเอาแก่ทรัพย์สินของผู้ตายที่มีแนวคิดในการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโบราณโดยมีหลักฐานว่ามีการจัดเก็บในประเทศอียิปต์เมื่อกว่า 2,600 ปีมาแล้ว และในกรุงโรมเมื่อคริสต์ศักราช 6 ก็มีการจัดเก็บภาษีมรดกเช่นกันโดยรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกจะถูกนำไปใช้จ่าย

ในการทหาร⁶⁴ ต่อมาในจักรวรรดิโรมันยุคแรกเริ่มนั้นอำนาจและทรัพย์สินทุกอย่างตกเป็นของหัวหน้าครอบครัว จักรพรรดิหลายพระองค์ทรงอนุญาตให้ทหารทั้งที่ประจำการและทหารผ่านศึกมีทรัพย์สินเฉพาะตัวได้แม้ไม่ใช่หัวหน้าครอบครัว ด้วยเหตุนี้ทหารจึงสามารถโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเฉพาะตัวให้กับผู้อื่นในขณะที่มีชีวิตอยู่หรือทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินดังกล่าวให้กับทายาทของตนได้ และนับตั้งแต่คริสต์ศักราช 119 เป็นต้นมา จักรพรรดิ Hadrian ก็ทรงยกเว้นภาษีมรดก ร้อยละ 5 ให้แก่บุตรของทหารประจำการ⁶⁵ ต่อมาในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกก็กลับมาเป็นที่นิยมอีกครั้งเพราะประเทศต่าง ๆ ได้ให้ความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม นโยบายภาษีมรดกได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารและพัฒนาประเทศ การจัดเก็บภาษีมรดกได้รับการพิจารณาว่าสามารถทำให้เกิดการกระจายความมั่งคั่งในสังคมอย่างเป็นธรรมและป้องกันไม่ให้เกิดการกระจุกตัว ของทรัพย์สินเฉพาะกลุ่มบุคคลได้⁶⁶

ในยุคปัจจุบัน ภาษีมรดกได้เริ่มต้นแนวคิดในการจัดเก็บในประเทศอังกฤษเป็นประเทศแรก และหลังจากนั้น ประเทศในฝั่งตะวันตกหลาย ๆ ประเทศก็ดำเนินการจัดเก็บตามมา เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอิตาลี ประเทศเยอรมัน รวมถึงประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น โดยแต่ละประเทศก็มีรูปแบบการจัดเก็บที่แตกต่างกันตามนโยบายในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บจากกองมรดกหรือจัดเก็บจากผู้รับมรดก อีกทั้งยังนิยมเก็บภาษีการให้ควบคู่กับการเก็บภาษีมรดกหรือภาษีการรับมรดกควบคู่กันไปด้วย เพื่อเป็นการลดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษีนั่นเอง

2.3.2 รูปแบบของภาษีมรดก

ภาษีมรดกนั้นมีลักษณะเฉพาะตัวที่แตกต่างจากภาษีประเภทอื่น ๆ เพราะมีมูลหนี้เกิดจากการโอนภาษีมรดกอันเนื่องมาจากความตายของบุคคลหรือเรียกได้ว่าเกิดจากการสิ้นสุดของการกระทำต่าง ๆ ในขณะที่มูลหนี้ของภาษีประเภทอื่นจะเกิดขึ้นจากการกระทำของบุคคล อีกทั้งเมื่อกฎหมายมองว่าทรัพย์สินมรดกถือเป็นโชคลาภของผู้ได้รับประโยชน์ซึ่งได้มาโดยไม่มีการเสียค่าตอบแทนเมื่อผู้รับมรดกต้องชำระภาษีจึงต้องเป็นผู้แบกรับภาษีได้ โดยลำพัง ไม่สามารถผลักภาระภาษีให้ผู้อื่นได้

2.3.2.1 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดก

การเก็บภาษีจากการตายหรือภาษีมรดกนั้น จะมีภาษีที่เกี่ยวข้องด้วยกันอยู่ 3 รูปแบบ ดังนี้⁶⁷

⁶⁴ วิวัฒน์ชัย ไชยสายันต์, *กฎหมายการคลัง* (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมือง, 2548), หน้า 187 อ้างถึงใน สมคิด เลิศไพฑูรย์, “ภาษีมรดก,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* 31, 2 (มิถุนายน 2544): 166.

⁶⁵ ประชุม โฉมฉาย, *หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น* (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2541), หน้า 144.

⁶⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2542), หน้า 203.

⁶⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 343-344.

1) ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

ภาษีกองมรดก เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของกองทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตาย ยกเว้นส่วนที่กฎหมายยกเว้นไว้ โดยทำการรวบรวมทรัพย์สินของผู้ตายทั้งหมดมาประเมินภาษี และชำระภาษีตามจำนวน ที่ประเมินได้ ภาษีกองมรดกไม่ได้คำนึงถึงจำนวนทายาทและความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตายกับผู้รับมรดก ภาษีกองมรดกจะจัดเก็บเมื่อผู้ตายถึงแก่ความตายโดยไม่ต้องรอให้มีการแบ่งทรัพย์สินมรดกก่อน ดังนั้นภาระภาษีจึงตกแก่กองทรัพย์สิน ของผู้ตายโดยตรง และทรัพย์สินที่เหลือจากการชำระภาษีเท่านั้นที่จะตกทอดไปยังทายาทของผู้ตาย

เนื่องจากการเก็บภาษีจากกองมรดกเป็นการเก็บภาษีจากจำนวนทรัพย์สินทั้งหมดในคราวเดียวจึงมีข้อดี คือ ทำให้รัฐเก็บภาษีได้ในจำนวนมากเพราะเป็นการเก็บภาษีจากทรัพย์สินรวมทั้งสิ้นก่อนแบ่งให้ทายาทเป็นรายบุคคล มูลค่าของกองมรดกทั้งหมดย่อมมีมากกว่ามูลค่าของกองทรัพย์สินที่ทายาทแต่ละคนได้รับ ภาษีกองมรดกจึงทำรายได้ให้แก่รัฐได้ดี และทำให้เกิดความสะดวกแก่รัฐที่สามารถจัดเก็บได้โดยง่ายเพราะมีการประเมินภาษีเพียงครั้งเดียวเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและประเมินภาษี อีกทั้งยังเกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมรดกโดยวิธีอื่น เพราะมีฐานภาษีที่กว้างกว่า ยิ่งกองทรัพย์สินมรดกมีมูลค่ามากก็จะต้องทำรายรับให้แก่รัฐได้มากขึ้น ทำให้ช่องว่างทางสังคมของคนรวยกับคนจนลดลงมากขึ้น

อย่างไรก็ดีการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกก็มีข้อเสีย คือ ทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนต้องแบกรับภาระภาษีเท่ากันโดยไม่คำนึงว่าทายาทนั้นจะมีรายได้มากหรือน้อย หรือจะได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นจำนวนเท่าใด ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อทายาทผู้รับมรดกบางราย และยังก่อให้เกิดภาระกับฝ่ายผู้เสียภาษีเพราะการเก็บภาษีกองมรดกจะต้องมีตัวแทนเพื่อดำเนินการต่าง ๆ อีกทั้งประชาชนจะมีความรู้สึกไม่ดีกับการจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้มากกว่าเพราะรู้สึกว่าเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากทรัพย์สินมรดกที่เจ้ามรดกเก็บสะสมมาในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ได้ผ่านการเสียภาษีประเภทต่าง ๆ มาแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากทรัพย์สินมรดกเป็นที่ดินก็ต้องเสียภาษีที่ดิน เป็นต้นแล้วยังต้องเสียภาษีจากกองทรัพย์สินมรดกทั้งจำนวนซึ่งคิดเป็นเงินภาษีที่ต้องเสียอีกเป็นจำนวนมากอีกด้วย

2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

ภาษีการรับมรดก เป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยผู้ที่รับทรัพย์สินจากกองมรดกดังกล่าวนั้นเป็นผู้มีภาระในการเสียภาษีการรับมรดก เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายทรัพย์สินมรดกจะถูกแบ่งให้ผู้รับมรดกหรือทายาทแต่ละคน อัตราภาษีรวมทั้งการลดหย่อนต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย หากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์โดยตรงกับผู้ตาย เช่น ทายาทโดยธรรมก็จะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าผู้รับมรดกที่ความสัมพันธ์ห่างออกไป

เนื่องจากภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจึงมีข้อดี คือ เกิดความเป็นธรรมแก่ทายาทผู้รับมรดกมากกว่าการเก็บภาษีกองมรดก เพราะภาระทางภาษีจะคิดตามมูลค่าของมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ ไม่ได้คำนวณจากกองมรดกทั้งกอง อีกทั้งทำให้ประชาชนมีความรู้สึกที่ดีกว่าในการจัดเก็บภาษีเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีจากกองมรดกเนื่องจากภาษีการรับมรดกทำให้ประชาชนรู้สึกว่าเป็นการเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ได้อันใหม่ ตนจึงมีภาระต้องเสียภาษี ไม่มีความรู้สึกว่าเป็นการจัดเก็บ ภาษีที่ซ้ำซ้อนเหมือนกับภาษีกอง

มรดก และโอกาสในการเสียภาษีการรับมรดกมีน้อยกว่าการเสียภาษีจากกองมรดก เนื่องจากภาษีการรับมรดกผู้รับมรดกแต่ละคนจะเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีจำนวนมรดกที่ได้รับถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้เท่านั้น

สำหรับข้อเสียของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก คือ ภาษีการรับมรดกเก็บภาษีได้น้อยกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากเท่ากับการจัดเก็บภาษีจากกองมรดก รวมทั้งไม่สะดวกต่อการจัดเก็บภาษีเพราะรัฐจะต้องจัดเก็บกับทายาทที่รับมรดกเป็นรายบุคคล กรณีที่มีทายาทเป็นจำนวนมากก็อาจต้องใช้เวลาในการจัดเก็บมากขึ้นและต้องเสียค่าใช้จ่ายมากขึ้นด้วย

3) ภาษีการให้ (Gift Tax)

ภาษีการให้ ตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การให้นั้นเป็นการทำให้กองทรัพย์สินมรดกลดลง หากไม่มีการเก็บภาษีการให้แล้วอาจมีผู้สนใจเลี่ยงภาษี โดยการโอนถ่ายทรัพย์สินออกไปขณะมีชีวิตอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้กองทรัพย์สินมรดกลดน้อยลงจนเป็นเหตุให้มีการเสียภาษีมรดกน้อยลงกว่าที่ควรจะเป็น การจัดเก็บภาษีการให้จึงเป็นการเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากผู้โอนโดยเสนหาในขณะที่ผู้ให้ทรัพย์สินยังมีชีวิตอยู่ เมื่อบุคคลใดได้รับทรัพย์สินจากผู้อื่นโดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนหรือด้วยความเสนหา ทรัพย์สินที่ได้รับมานั้นจะต้องถูกเก็บภาษีการให้ โดยสามารถแบ่งภาษีการให้ออกเป็น 2 แบบ คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) และภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ (Donee's Tax) ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกไม่ว่าจะจัดเก็บในรูปแบบใดก็ตาม มักจะมีการจัดเก็บภาษี การให้ควบคู่กันไปด้วย⁶⁸ เพราะหากออกกฎหมายมรดกเพียงอย่างเดียวโดยไม่ออกกฎหมายภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วยแล้วจะทำให้การบังคับใช้กฎหมายไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ เนื่องจากการเปิดช่องว่างให้สามารถหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมายโดยวิธีการโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ได้

2.3.2.2 ข้อพิจารณาในการเลือกเก็บภาษีมรดกแต่ละรูปแบบ

รูปแบบของภาษีมรดกที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน มักจะมีการเลือกเก็บระหว่างภาษีกองมรดกกับภาษีการรับมรดก และมักจะมีการเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วย โดยปกติแล้วมักจะเลือกเก็บในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง แต่ก็สามารถเก็บในทุกรูปแบบได้เช่นกัน การที่จะพิจารณาว่าควรเลือกเก็บภาษีมรดกในรูปแบบใดนั้น มีข้อถกเถียงทางทฤษฎีที่พอจะสรุปได้ ดังนี้⁶⁹

1) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับภาระของภาษี (The Incidence Argument)

ถ้าพิจารณาภาระของภาษีแล้ว การเก็บภาษีจากกองมรดก ภาระของภาษีจะตกแก่กองมรดกนั้น ภาษีที่จัดเก็บจะไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ผู้ที่ได้รับมรดกจากกองมรดกนั้นไม่ว่าจะมากน้อยเพียงใดต่างก็มีส่วนเสียภาษีด้วยกันทุกคนเพราะการเก็บภาษีจะทำให้ส่วนแบ่งของแต่ละคนเหลือน้อยลง

ส่วนการเก็บภาษีการรับมรดก ภาระของภาษีจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน ผู้ที่ได้รับมรดกมากก็จะเสียภาษีมาก ผู้ที่ได้รับมรดกน้อยก็จะเสียภาษีน้อย หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ดังนั้นการเก็บภาษีจากการรับมรดกจึงให้ความเป็นธรรมมากกว่าการเก็บภาษีจากกองมรดก

⁶⁸ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, *เรื่องเดิม*, หน้า 33.

⁶⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 348-350.

2) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับความเป็นธรรม (The Equality Argument)

หากพิจารณาถึงการสร้างความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมในสังคม การเก็บภาษีมรดกในรูปของภาษีการรับมรดกจะให้ความเป็นธรรมได้มากกว่าการเก็บภาษีกองมรดก เพราะว่าการเก็บภาษีการรับมรดกนั้นจะเก็บภาษีตามจำนวนมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ และความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคจะมีมากขึ้นหากอัตราภาษีที่จัดเก็บนั้นเป็นแบบก้าวหน้า คือ ผู้ที่ได้รับมรดกน้อยจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ส่วนผู้ที่ได้รับมรดกมากจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง

วิธีการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าดังกล่าวจะช่วยให้เจ้าของทรัพย์สินหรือเจ้าของมรดกกระจายมรดกของตนให้แก่ทายาทในลักษณะที่มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น ในกรณีนี้จะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากการเก็บภาษีน้อยลงแต่จะช่วยให้การกระจายทรัพย์สินมีความเสมอภาคมากขึ้น

3) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับรายได้ของรัฐ (The Revenue Argument)

หากระบบการเก็บภาษีมรดกเป็นแบบอัตราก้าวหน้า การเก็บภาษีจากกองมรดกจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้สูงกว่าการเก็บภาษีจากการรับมรดก เพราะฐานในการคำนวณภาษีของกองมรดกจะใหญ่กว่าฐานของภาษีการรับมรดก

4) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บ (The Administrative Argument)

หากพิจารณาถึงปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งสองรูปแบบ การจัดเก็บภาษีจากกองมรดกจะง่ายกว่าการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก เนื่องจากการเก็บภาษีจากกองมรดกแต่ละครั้งจะใช้เจ้าหน้าที่เพียงชุดเดียว เพราะเป็นการเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ตาย ส่วนการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก ถ้าหากมีทายาทผู้รับมรดกมากกว่าหนึ่งรายแล้ว เจ้าหน้าที่ที่จะต้องทำการประเมินเก็บภาษีจากผู้รับมรดกแต่ละราย ดังนั้นการเก็บภาษีจากกองมรดกย่อมจะมีปัญหาและข้อยุ่งยากน้อยกว่าการเก็บภาษีจากผู้รับมรดก นอกจากนี้การเก็บภาษีจากกองมรดกก็ยังเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บน้อยกว่าการเก็บภาษีจากผู้รับมรดกอีกด้วย

2.3.3 การกำหนดอัตรากำหนดภาษีมรดก

การกำหนดอัตรากำหนดภาษีมรดกของแต่ละประเทศในปัจจุบัน มีหลักเกณฑ์ในการกำหนด คือ อัตรากำหนดภาษีมรดกควรจะต้องสะท้อนมูลค่าของมรดก และมีลักษณะการจัดเก็บที่ต้องสะท้อนความมั่งคั่งอีกด้วย โดยทั่วไปในประเทศที่พัฒนาแล้วจะมีอัตรากำหนดภาษีมรดกที่สูงกว่าประเทศที่กำลังพัฒนา เนื่องจากสัดส่วนของรายได้จากภาษีต่อรายได้ประชาชาติของประเทศที่พัฒนาแล้วจะสูงกว่าในประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งอาจเป็นเพราะในประเทศที่พัฒนาแล้วมีการดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกมาอย่างแพร่หลาย ประชาชนส่วนใหญ่จึงมีความเคยชินและสามารถยอมรับการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราที่สูงกว่าได้ ประกอบกับรายได้ต่อตัวของประชากรที่สูงกว่าจึงทำให้ความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่าตามไปด้วย โดยการกำหนดอัตรากำหนดภาษีมรดกนั้นมีรูปแบบที่ใช้กันโดยทั่วไปอยู่ 2 ประเภท คือ การกำหนดรูปแบบอัตรากำหนดภาษีในอัตรากำหนดที่ และการกำหนดรูปแบบอัตรากำหนดภาษีในอัตรากำหนดที่

การกำหนดอัตรากำหนดภาษีมรดกในรูปแบบอัตรากำหนด มีแนวคิดมาจากในอดีตที่มองว่าความเป็นประชาธิปไตย คือ การที่ประชาชนทุกคนมีความเป็นประชาชนเท่าเทียมกัน มีสิทธิในการปกครอง

ประเทศเท่าเทียมกัน การจัดเก็บภาษีมรดกจากบุคคลแต่ละคน ก็ควรจะต้องจัดเก็บในอัตราเดียวกัน⁷⁰ เพราะในอัตราภาษีแบบคงที่ บุคคลที่มีภาระในการเสียภาษีมรดกมาก ก็จะต้องเสียภาษีมรดกออกมาเป็นตัวเงินในจำนวนที่มากกว่าบุคคลที่มีภาระในการเสียภาษีมรดกน้อยอยู่แล้ว การจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราคงที่จึงมีความสมเหตุสมผลแล้วตามแนวคิดดังกล่าว โดยการกำหนดอัตราภาษีมรดกในรูปแบบอัตราคงที่มีข้อดี คือ รัฐมีความสะดวกในการประเมินภาษี และการคำนวณการจัดเก็บภาษีมรดกได้ง่าย

การกำหนดอัตราภาษีมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้า เป็นการที่รัฐใช้วิธีการกำหนดอัตราภาษีมรดกที่แตกต่างกัน เพื่อวัตถุประสงค์ทางสังคมได้ กล่าวคือ การที่รัฐมองว่าบุคคลแต่ละคนมีความสามารถในการเสียภาษีมรดกแตกต่างกัน รัฐจะกำหนดอัตราภาษีมรดกให้แตกต่างกันตามเพดานความสามารถในการเสียภาษีมรดกของแต่ละบุคคลก็ได้ เช่น การที่รัฐกำหนดอัตราภาษีมรดกให้ต่ำสำหรับบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมรดกน้อยกว่าบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมรดกกระจัดปานกลาง หรือระดับสูงตามลำดับ โดยรัฐจะปรับอัตราภาษีมรดกให้สูงขึ้น แปรผันตามระดับความสามารถในการเสียภาษีที่มรดกสูงขึ้นไปของกลุ่มบุคคล⁷¹ ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้ามีข้อดี คือ จะช่วยลดระดับความเหลื่อมล้ำได้ดี และช่วยสร้างความเป็นธรรมได้ดีกว่าการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่

2.3.4 ขอบเขตการจัดเก็บภาษีมรดก

2.3.4.1 การจัดเก็บภาษีมรดกโดยเก็บจากฐานเชิงทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีมรดกไม่มีการจำกัดว่าจะต้องเก็บทรัพย์สินที่อยู่ในรูปใดที่แน่นอน แต่หลักทั่วไปที่ยอมรับกันคือ ภาษีมรดกจะจัดเก็บจากสิ่งของมีค่าที่สามารถใช้เป็นเครื่องแลกเปลี่ยนที่สำคัญของสังคมในขณะนั้น ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินที่มีทะเบียน หรือทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนก็ตาม ก็อยู่ในขอบเขตที่หลาย ๆ ประเทศนิยมจัดเก็บเป็นภาษีมรดกเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตามเงินตราก็ยังเป็นทรัพย์สินที่จัดเก็บได้ง่ายที่สุดเนื่องจากมีสถานะเป็นกลาง อีกทั้งยังเป็นเครื่องแลกเปลี่ยนที่มีความคล่องตัว และมีมูลค่าเป็นมาตรฐานในสังคม ซึ่งทำให้การจัดเก็บ การคำนวณ การทำประโยชน์ การควบคุม และการบริหารกิจกรรมต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีมรดก มีความสะดวกกว่าทรัพย์สินมีค่าประเภทอื่น ๆ⁷² โดยในปัจจุบันพบว่าประเทศต่าง ๆ นิยมจัดเก็บทรัพย์สินมรดกโดยมีขอบเขตการจัดเก็บ 2 กรณีคือ เก็บจากทรัพย์สินทั้งหมด และเลือกเก็บจากทรัพย์สินบางประเภท

1) การจัดเก็บภาษีมรดกโดยเก็บจากทรัพย์สินทั้งหมดมีแนวคิดมาจากการที่รัฐมองว่าทรัพย์สินของบุคคลที่ได้สะสมสม หรือได้รับมรดกตกทอดมาก็เป็นเครื่องช่วยเพิ่มความสามารถหรือความมั่งคั่งของบุคคลเช่นกัน เพราะทรัพย์สินเหล่านี้สามารถก่อให้เกิดรายได้ด้วย

⁷⁰ อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), หน้า 84.

⁷¹ อรรถ ธรรมโน, *ผลสุวรรณ์ สบายรูป, เรื่องเดิม*, หน้า 108.

⁷² *เรื่องเดียวกัน*, หน้า 95.

เจ้าของทรัพย์สินอาจจะขายทรัพย์สินหรืออาจจะให้เช่าทรัพย์สินเหล่านี้ได้ นอกจากนี้ผู้ที่มิใช่ทรัพย์สิน มากก็มักจะมี ความมั่นใจในอนาคตจึงสามารถบริโภคได้มากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อย การที่บุคคลมี รายได้เท่ากันแต่มีทรัพย์สินต่างกัน จึงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมรดกไม่เท่ากัน⁷³ โดยการ จัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งหมดนั้นมีข้อดี คือ รัฐสามารถจัดเก็บรายได้จากภาษีมรดกได้ มากกว่าการเลือกจัดเก็บจากทรัพย์สินบางประเภท เนื่องจากสามารถจัดเก็บภาษีได้จากทรัพย์สินทุก ประเภท ไม่ว่าจะ เป็นทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ และไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่มี ทะเบียนหรือทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนหรือไม่ก็ตาม แต่ก็มีข้อเสียคือรัฐจะมีการตรวจสอบมูลค่า ของทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน อันเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายให้รัฐในการจัดเก็บภาษีมรดก

2) การจัดเก็บภาษีมรดกโดยเลือกเก็บจากทรัพย์สินบางประเภท เกิดจาก ในทางปฏิบัติการดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งหมดทุกประเภท มีความยุ่งยากในการ ประเมินราคา เพราะอาจมีการหลบเลี่ยงการเสียภาษีมรดกโดยการหลบซ่อนทรัพย์สิน ทำให้เจ้าหน้าที่ ของรัฐไม่สามารถเข้าไปตรวจสอบทรัพย์สินได้ และทำให้รัฐมีค่าใช้จ่ายมากขึ้นในการตรวจสอบ ทรัพย์สินที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก⁷⁴ บางประเทศจึงเลือกที่จะจัดเก็บภาษีมรดกโดย การเลือกเก็บจากทรัพย์สินบางประเภท ที่สามารถตรวจสอบได้ง่าย เพื่อลดภาระค่าใช้จ่ายของรัฐใน การตรวจสอบและคำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน แต่การจัดเก็บโดยเลือกเก็บจากทรัพย์สินบางประเภทก็ มีข้อเสียคือ รัฐสามารถจัดเก็บรายได้จากทรัพย์สินได้เฉพาะบางประเภทที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เท่านั้น รายได้ของรัฐจากภาษีมรดกจึงน้อยกว่าการจัดเก็บจากทรัพย์สินทั้งหมด

2.3.4.2 การจัดเก็บภาษีมรดกโดยเก็บจากฐานเชิงพื้นที่

นอกจากนั้นขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมรดกยังมีการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บ ทรัพย์สินเชิงพื้นที่ โดยใช้เกณฑ์การจัดเก็บจากข้อเท็จจริงว่าทรัพย์สินที่จะต้องนำมาเสียภาษีมรดกนั้น ตั้งอยู่ในประเทศหรืออยู่นอกประเทศ

1) การจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้เกณฑ์จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ใน ประเทศมีข้อดี คือ รัฐมีความสะดวกในการตรวจสอบและจัดเก็บทรัพย์สินดังกล่าวได้ง่าย เนื่องจาก เลือกจัดเก็บทรัพย์สินเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศเท่านั้น แต่ก็ทำให้รัฐจัดเก็บรายได้จากภาษี มรดกได้น้อยลงเช่นกันเนื่องจากรัฐจะขาดรายได้จากทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศ

2) การจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้เกณฑ์การจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอก ประเทศ รัฐจะต้องมีการ ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการตรวจสอบทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศ แต่ก็มีข้อดี คือรัฐสามารถจัดเก็บรายได้จากภาษีมรดกได้มาก เนื่องจากรัฐจะมีรายได้จากทรัพย์สินทั้งหมดไม่ว่า ทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในประเทศ หรือนอกประเทศก็ตาม

2.3.4.3 การจัดเก็บภาษีมรดกโดยเก็บจากฐานเชิงบุคคล

การจัดเก็บจากทรัพย์สินเชิงบุคคลมีเกณฑ์การจัดเก็บโดยพิจารณาจากข้อเท็จจริง ของตัวบุคคลว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกมีแหล่งเงินได้อยู่ในประเทศ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ หรือมี สัญชาติของประเทศใด

⁷³ อรัญ ธรรมโน, *เรื่องเดิม*, หน้า 81.

⁷⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เรื่องเดิม*, หน้า 6-24.

- 1) หลักแหล่งเงินได้ คือ ทรัพย์สินมรดกอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นจะเป็นผู้เก็บภาษีมรดก โดยไม่สนใจว่าบุคคลดังกล่าวจะเป็นประชากรของตัวเองหรือไม่
- 2) หลักถิ่นที่อยู่ คือ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นจะเป็นผู้เรียกเก็บภาษีมรดกแม้ทรัพย์สินมรดกจะอยู่ในต่างประเทศก็ตาม
- 3) หลักสัญชาติ คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกมีสัญชาติใดก็จะต้องเสียภาษีมรดกให้แก่ประเทศเจ้าของสัญชาตินั้น

2.3.5 ข้อเสนอแนะและข้อคัดค้านภาษีมรดก

เนื่องจากภาษีมรดกนั้นมีทั้งข้อดีและข้อเสียและยังเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักนิติศาสตร์ในทางมหาชนรวมถึงหลักเศรษฐศาสตร์ จึงมีการนำเหตุผลในทางนิติศาสตร์และเหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์มาสนับสนุนแนวคิดของแต่ละฝ่าย ซึ่งพอจะสรุปแนวคิดที่สนับสนุนและคัดค้านเกี่ยวกับการเก็บภาษีมรดกได้ ดังนี้

2.3.5.1 แนวคิดที่สนับสนุนภาษีมรดก

- 1) ภาษีมรดกช่วยให้สังคมมีความเป็นธรรมตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ หลักการหรือแนวคิดในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยตั้งอยู่บนพื้นฐานของการคำนึงถึงความเท่าเทียมกันอันเป็นคุณค่าของการเป็นมนุษย์ ซึ่งมีการกำหนดสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ของประชาชนตลอดรวมถึงบทบาทและหน้าที่ของรัฐอันรวมไปถึงแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐไว้ในรัฐธรรมนูญด้วย โดยแนวนโยบายพื้นฐานของรัฐด้านเศรษฐกิจนั้นกำหนดให้รัฐต้องดำเนินการให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม ภาษีมรดกจึงเป็นเครื่องมือทางการคลังอย่างหนึ่งซึ่งจะทำให้รัฐบรรลุเป้าหมายตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐด้านเศรษฐกิจได้เพราะภาษีมรดกเป็นภาษีที่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม คือ ภาษีมรดกมีลักษณะเป็นภาษีทางตรง เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้แบกรับภาระภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวไปให้บุคคลอื่นได้ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีตามปริมาณของทรัพย์สินตามความสามารถในการเสียภาษี⁷⁵ และหากการจัดเก็บภาษีมรดกมีการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าและมีการนำลำดับขั้นตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดกก็จะยิ่งส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมในแง่ของความสามารถในการเสียภาษีมากขึ้นตามไปด้วย

2) ภาษีมรดกช่วยปรับโครงสร้างภาษีและเป็นไปตามหลักนิติรัฐ

หลักนิติรัฐ หมายถึง การที่รัฐยอมรับรองและให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกันโดยไม่มีทางเลือกปฏิบัติ ซึ่งมีหลักทั่วไป คือ รัฐมีหน้าที่ต่อสังคมในการสร้างสถาบันกฎหมายทางสังคมให้สอดคล้องกับความจำเป็นขั้นพื้นฐานของประชาชน ทั้งในด้านสาธารณูปโภคและสาธารณูปการ เพื่อให้ประชาชนได้มีความเป็นอยู่ที่ดี มีสังคมที่สงบเรียบร้อย รัฐต้องให้ความช่วยเหลือแก่ประชาชนที่ด้อยโอกาสทางสังคมเพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างทางสังคมมากขึ้น และรัฐต้องให้สิทธิขั้นพื้นฐานอันเกี่ยวเนื่องกับสังคม ต้องให้หลักประกันแก่ประชาชนในมาตรฐานที่เท่าเทียมกันเพื่อก่อให้เกิดสิทธิเสรีภาพที่เป็นจริง รัฐต้องให้หลักประกันแก่ประชาชนว่าจะได้รับการบริการขั้นพื้นฐานจากรัฐในมาตรฐานเดียวกันโดยไม่มีกร

⁷⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 344.

เลือกปฏิบัติ อีกทั้งรัฐยังต้องให้ความเป็นอันหนึ่งเดียวกันกับสังคมโดยรัฐต้องผูกพันกับสังคมแบบพื้นฐานของการจัดองค์กรประชาธิปไตย⁷⁶

ภาษีมรดกจึงเป็นนโยบายภาษีรูปแบบหนึ่งที่สามารถทำให้ประเทศซึ่งเป็นรัฐแบบนิติรัฐปฏิบัติกรให้เป็นไปตามหลักการทั่วไปดังกล่าวได้ เพราะภาษีมรดกเป็นภาษีที่สามารถแก้ไขปัญหการกระจายรายได้ อย่างไม่เป็นธรรมเนื่องจากเป็นภาษีที่ช่วยปรับโครงสร้างภาษีให้มีภาษีทางตรงมากขึ้นในโครงสร้างภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีมียุทธธภาพมากขึ้น อำนวยรายได้ให้กับรัฐมากขึ้น ช่วยให้อัฐสามารถดำเนินการด้านการบริหารชั้นพื้นฐานอย่างเพียงพอต่อความต้องการของสังคมได้ อีกทั้งยังสร้างความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจของบุคคล โดยการลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดกเพราะระบบมรดกตกทอดเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมเนื่องจากบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ร่ำรวยจะได้รับมรดกที่จะส่งผลให้บุคคลเหล่านั้นมีความได้เปรียบในพื้นฐานทางเศรษฐกิจมากกว่านั่นเอง

3) ภาษีมรดกช่วยให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปด้วยความมีประสิทธิภาพ

ในทางเศรษฐศาสตร์การเก็บภาษีนี้นอกจากจะพิจารณาถึงรายได้แล้วยังต้องคำนึงถึงการจัดสรรการใช้ทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพของสังคมอีกด้วย รัฐต้องทำให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด เพราะประชาชนมักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งของตนในรูปของทรัพย์สินที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจได้ไม่นานนัก เช่น ประชาชนมักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติในรูปของที่ดิน ทองคำ เพชรพลอย หรือของมีค่าอื่น ๆ และหากมีการโอนทรัพย์สินมรดกเนื่องจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายไปยังทายาทผู้รับมรดก ทายาทผู้รับมรดกนั้นก็อาจจะใช้ทรัพย์สินมรดกไปในทางที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ เป็นต้น⁷⁷

ดังนั้น ข้อเสนอสนับสนุนนี้จึงมองว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการนำทรัพยากรหรือทรัพย์สินมรดกดังกล่าวมาใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมมากขึ้น และเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว กล่าวคือ ทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ประชาชนถือครองอยู่นั้น เมื่อเวลาผ่านไปมูลค่าของทรัพย์สินเหล่านั้นมักจะเพิ่มขึ้น แต่เมื่อมูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นกลับมักจะไม่ถูกเก็บภาษี ดังนั้นเมื่อผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินเหล่านั้นถึงแก่ความตาย และมีการเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินเหล่านั้น จึงถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว นอกจากนั้นยังมองว่าการจัดเก็บภาษีมรดกอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินของผู้ตายไปยังทายาทหรือผู้รับประโยชน์ มีลักษณะเหมือนกับการชำระค่าตอบแทนการบริการที่รัฐให้ความสะดวกแก่ผู้รับโอนในการดำเนินการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน

⁷⁶ สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2535), หน้า 217.

⁷⁷ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์และคณะ, *เรื่องเดิม*, หน้า 18.

มรดก การจัดเก็บภาษีมรดกไม่ได้เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินเพราะไม่ได้มีการแบ่งตัวทรัพย์สินแต่เป็นเพียงการเก็บค่าบริการเท่านั้น⁷⁸

4) ภาษีมรดกเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหล

การเก็บภาษีมรดกถือได้ว่าเป็นมาตรการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลได้วิธีหนึ่ง โดยข้อสนับสนุนนี้มองว่า บุคคลที่ร่ำรวยนั้นอาจจะเคยหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐในอดีต โดยที่รัฐไม่สามารถติดตามจัดเก็บได้อย่างครบถ้วน ซึ่งทำให้บุคคลเหล่านั้นมีความร่ำรวยหรือมีทรัพย์สินสมบัติมากกว่าที่ควรจะเป็นเมื่อบุคคลเหล่านั้นถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินสมบัติที่บุคคลเหล่านั้นมีอยู่ก็จะถูกประเมินเพื่อเก็บภาษีมรดก ดังนั้น การเก็บภาษีมรดกจึงถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่เคยหลบเลี่ยงภาษีในขณะที่มีชีวิตอยู่หรือเป็นการเก็บภาษีย้อนหลังนั่นเอง⁷⁹

2.3.5.2 แนวคิดที่คัดค้านการจัดเก็บภาษีมรดก

1) การจัดเก็บภาษีมรดกไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

แนวคิดนี้มองว่าหากผู้ได้รับมรดกจะได้รับทรัพย์สินมรดกก็ต่อเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและหากเจ้ามรดกเป็นคู่สมรสหรือเป็นบุพการีของผู้ได้รับมรดก การถึงแก่ความตายดังกล่าวย่อมทำให้ผู้ได้รับมรดกดังกล่าวต้องขาดไร้ที่พึ่งเท่ากับว่าความสามารถในการเสียภาษีของผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกต้องน้อยลงด้วย⁸⁰ จึงเป็นการไม่สมควรและไม่ถูกต้องที่ถือว่าทรัพย์สินมรดกเป็นโชคลาภของผู้ได้รับมรดกและไม่สามารถสันนิษฐานได้ว่าผู้ได้รับมรดกทุกคนมีความสามารถในการเสียภาษี เพราะการพิจารณาว่าผู้ได้รับมรดกคนใดเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเป็นเรื่องที่ยาก

2) ภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

การเก็บภาษีซ้ำซ้อนแบ่งออกเป็นภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ เป็นกรณีที่รัฐจัดเก็บภาษีอันมีลักษณะเป็นวงจรร อาจไม่ใช้การจัดเก็บจากฐานเดียวกันก็ได้ เช่นการเก็บภาษีทรัพย์สินอาจใช้วิธีการจัดเก็บได้หลายวิธีไม่ว่าจะทำการจัดเก็บจากตัวทรัพย์สิน ทำการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือ และทำการจัดเก็บจากรายได้ที่เกิดจากตัวทรัพย์สินนั้น และภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ คือ การที่รัฐเก็บภาษีจากรายได้จำนวนเดียวกันมากกว่า หนึ่งครั้ง คือ เก็บในเวลาที่เกิดเงินได้หนึ่งครั้งและเก็บในเวลาที่ได้เงินได้นั้นเปลี่ยนมือไปสู่อีกบุคคลหนึ่งอีกหนึ่งครั้ง

ด้วยเหตุที่ภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บโดยอาศัยฐานทรัพย์สินหรือจำนวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตาย ผู้ที่สนับสนุนแนวคิดนี้จึงมองว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ กล่าวคือทรัพย์สินที่ทายาทผู้ได้รับมรดกได้รับมานั้นถูกรัฐจัดเก็บภาษีมาแล้วครั้งหนึ่งในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ในรูปแบบของภาษีต่าง ๆ เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ หรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น เมื่อทรัพย์สิน ดังกล่าวเปลี่ยนมือไปสู่ทายาทผู้ได้รับ

⁷⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 204.

⁷⁹ ประสพสุข บุญเดช, “ภาษีมรดก,”วารสารตุลพาห 46, 2 (กรกฎาคม-ธันวาคม 2542): 119.

⁸⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 205.

มรดก การที่ทายาทผู้ได้รับมรดกดังกล่าวจะต้องเสียภาษีมรดกอีกครั้งหนึ่ง จึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจนั่นเอง⁸¹

3) ภาษีมรดกกระทบต่อลักษณะการออมและการสะสมทุน

ผู้ที่เห็นด้วยกับแนวคิดนี้มองว่าภาษีมรดกเป็นการทำลายการออมและการสะสมทุนของบุคคลซึ่งจะเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวม เพราะการเก็บภาษีมรดกจะทำให้บุคคลขาดความกระตือรือร้นที่จะทำงานหรืออดออมเพื่อสะสมทรัพย์สินมีผลทำให้ประชาชนใช้จ่ายเพิ่มขึ้น และทำให้การสะสมทุนของประเทศมีน้อยลง เกิดผลเสียต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้การเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้าจะยังเป็นการทำลายขนาดของหน่วยการผลิตโดยเฉพาะอย่างยิ่งขนาดการผลิตที่เป็นธุรกิจครอบครัว หรือกิจการขนาดเล็ก การเก็บภาษีมรดกจะทำให้เงินทุนและขนาดของกิจการเหล่านั้นลดลงเนื่องจากผู้ประกอบกิจการดังกล่าวจะต้องนำเงินที่จะนำไปใช้ในการลงทุนหรือขยายกิจการให้มีขนาดใหญ่ขึ้นหรือเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของระบบประกอบการไปใช้ในการเสียภาษีให้แก่รัฐ ดังนั้นเงินทุนและขนาดของกิจการจึงลดลงหรือไม่อาจขยายให้มีขนาดใหญ่ขึ้นได้ไปจนถึงขั้นที่ภาษีมรดกไปทำลายธุรกิจขนาดเล็ก เพราะมีความเป็นไปได้ที่ธุรกิจขนาดเล็ก บางแห่งอาจต้องเลิกกิจการไป เนื่องจากต้องขายทรัพย์สินบางส่วนเพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดก⁸² ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดเล็กที่มีเงินทุนไม่มากนัก เมื่อเจ้าของธุรกิจได้ถึงแก่ความตาย รัฐก็จะต้องเก็บภาษีมรดกจากทายาทธุรกิจนั้น และหากทายาทของเจ้ามรดกนั้นไม่มีเงินพอที่ต้องเสียภาษีก็อาจจะต้องขายทรัพย์สินบางอย่างเพื่อนำเงินมาเสียภาษีให้แก่รัฐ จึงทำให้ธุรกิจดังกล่าวนี้ไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้เนื่องจากขาดทุนและต้องเลิกกิจการไปในที่สุด เป็นต้น

4) ภาษีมรดกมีข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บ

แนวคิดนี้มองว่าภาษีมรดกมีข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บมากและอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการเก็บภาษีจากทรัพย์สินเกือบทุกชนิดรวมไปถึงการเก็บภาษีมรดกนั้นมีข้อยุ่งยากในการจัดเก็บมากกว่าภาษีประเภทอื่น ๆ ข้อยุ่งยากที่สำคัญ คือ การประเมินมูลค่า ของทรัพย์สินที่จะเก็บภาษีเพราะทรัพย์สินบางประเภทไม่มีราคาตลาด เช่น ของโบราณหรืองานศิลปะบางชนิด ส่งผลให้การตีราคาทรัพย์สินเหล่านั้นเพื่อการประเมินภาษีทำได้ยากและทำให้เกิดต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมีมากตามไปด้วย อีกทั้งข้อยุ่งยากในการตีราคาทรัพย์สินนั้น นอกจากจะทำให้เกิดต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่สูงแล้ว ยังเป็นต้นเหตุที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตได้ง่ายอีกด้วย⁸³ ตัวอย่างเช่น กรณีที่มีทรัพย์สินสองชิ้นที่เหมือนกันและเข้าข่ายต้องเสียภาษีมรดกเหมือนกัน แต่การประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าวกระทำโดยเจ้าหน้าที่คนละชุด เจ้าหน้าที่ชุดหนึ่งมีประสิทธิภาพในการทำงาน สามารถตีราคาทรัพย์สินได้ถูกต้อง ส่วนเจ้าหน้าที่อีกชุดหนึ่งขาดประสิทธิภาพในการทำงานตีราคาทรัพย์สินนั้นไว้ในราคาที่ต่ำมาก ในกรณีนี้ทำให้ผู้ที่ต้องเสียภาษีมรดก

⁸¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, “ภาษีมรดก,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 31, 2 (มิถุนายน 2544): 172-173.

⁸² ประสพสุข บุญเดช, *เรื่องเดิม*, หน้า 120.

⁸³ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, *เรื่องเดิม*, หน้า 20.

ทั้งสองรายแบกรับภาระการเสียหายเป็นจำนวนเงินที่แตกต่างกัน ทั้งที่บุคคลทั้งสองควรจะเสียหายในจำนวนที่เท่ากัน กรณีเช่นนี้ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียหายทั้งสองรายนั้นได้ เป็นต้น อีกทั้งข้อยุ่งยากในการตีราคาทรัพย์สินดังกล่าวนั้นจะเป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษีได้เพราะเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ทำการทุจริตได้ง่ายโดยการร่วมมือกับผู้เสียหาย โดยการประเมินราคาทรัพย์สินในกองมรดกให้ต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งจะทำให้ภาครัฐได้เงินภาษีน้อยลงและก็จะก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมให้แก่บุคคลที่เสียหายคนอื่นได้

5) ภาษีมรดกเป็นสาเหตุของการเลี่ยงภาษี

ผู้เห็นด้วยกับแนวคิดนี้มองว่าภาษีมรดกเป็นสาเหตุของการซ่อนเร้นปกปิดทรัพย์สินในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก เช่น การหลีกเลี่ยงการเก็บรักษาทรัพย์สินที่มีทะเบียนหันไปเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนโดยใช้วิธีการเก็บเงินสด การสะสมทองคำ หรือเก็บทรัพย์สินที่ประเมินราคาได้ยากอันนำไปสู่การนำเงินทุนไหลออกประเทศเพื่อเลี่ยงภาษีมรดก⁸⁴

แม้การที่ภาษีมรดกจะมีข้อคัดค้านอยู่หลายประเด็นก็ตาม แต่การนำภาษีมรดกมากลับจัดเก็บในประเทศไทยอีกครั้งก็แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของบทบาทของภาษีมรดก เนื่องจากภาษีมรดกเป็นเครื่องมือทางการคลังอย่างหนึ่งที่จะสามารถลดช่องว่างด้านความมั่งคั่งให้แก่ประชาชนได้ดี เพราะภาษีมรดกเก็บจากความมั่งคั่งในการถือครองทรัพย์สินสมบัติในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ อันสามารถวัดความสามารถในการเสียภาษีได้เป็นอย่างดี และภาษีมรดกยังเป็นภาษีที่ช่วยลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมได้ดีเพราะเป็นภาษีทางตรง ผู้เสียหายไม่สามารถผลักภาระให้แก่ผู้อื่นได้ บุคคลที่ถือครองทรัพย์สินมรดกมากก็ต้องเสียภาษีมาก บุคคลที่ถือครองทรัพย์สินมรดกน้อยก็จะเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลย ภาษีมรดกที่มีรูปแบบเป็นภาษีทางตรงจึงมีความเหมาะสมในการใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ และช่วยลดความได้เปรียบทางเศรษฐกิจตามเป้าหมายของรัฐบาล และจะยิ่งเพิ่มความเป็นธรรมมากขึ้นหากรัฐบาลเลือกที่จะใช้การจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าอันเป็นอัตราที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด

⁸⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 206.

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ

ในบทนี้จะทำการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ เนื่องจากต่างประเทศมีวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีมรดกมาอย่างยาวนาน และในแต่ละประเทศก็มีรูปแบบประเภท วิธีการและหลักเกณฑ์ในการบริหารจัดการเก็บที่แตกต่างกันตามนโยบายในการจัดเก็บภาษีในประเทศนั้น ๆ โดยเลือกศึกษาประเทศฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ เพราะนอกจากทั้ง 2 ประเทศจะมีประวัติศาสตร์ในการจัดเก็บภาษีมรดกมาอย่างยาวนานแล้ว ทั้ง 2 ประเทศยังมีลักษณะพิเศษเป็นของตนเอง อีกทั้งการบังคับใช้ภาษีมรดกยังมีประสิทธิภาพมาจนถึงปัจจุบัน จึงเหมาะสมที่จะนำมาเปรียบเทียบเพื่อเป็นแนวทางแก้ไขและปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยต่อไป

3.1 การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส

3.1.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสมีวิวัฒนาการมาอย่างต่อเนื่อง เป็นภาษีที่เก่าแก่มิมาตั้งแต่สมัยศักดินาที่รัฐมีการเก็บค่าธรรมเนียมที่ผู้รับประโยชน์หรือทายาทชำระให้แก่รัฐเพื่อตอบแทนการที่รัฐได้อนุญาตให้ผู้นั้นได้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ตาย จนมาถึงช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 มีการให้ความสำคัญกับการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม นโยบายภาษีถูกกำหนดขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารและพัฒนาประเทศอันเป็นที่ยอมรับกันว่า การจัดเก็บภาษีมรดกสามารถทำให้เกิดการกระจายความมั่งคั่งในสังคมอย่างเป็นธรรมขึ้นและป้องกันไม่ให้เกิดการกระจุกตัวของทรัพย์สินเฉพาะกลุ่มบุคคล ซึ่งภาษีมรดกก็มีพัฒนาการมาอย่างต่อเนื่องจนปัจจุบัน⁸⁶ โดยภาษีมรดกในระบบกฎหมายของฝรั่งเศสถูกจัดอยู่ในประเภทค่าธรรมเนียมจดทะเบียน (Droits d'Enregistrement) ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี (Code Général des Impôts.) ซึ่งมีแนวคิดที่ภาษีมรดกเป็นการชำระค่าบริการที่รัฐให้ความสะดวกแก่ทายาทและเจ้าของมรดกในการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน จึงมีลักษณะคล้ายค่าธรรมเนียมการโอนทรัพย์สินเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เน้นหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐเพื่อเป็นการตอบแทนจากการที่รัฐได้อนุญาตให้ผู้นั้นได้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ตาย⁸⁶ และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกจะมุ่งเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย แต่มูลหนี้ภาษีจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการโอนทรัพย์สินมรดกไปยังผู้รับโอนเพราะเป็นภาษีที่เกิดจากพฤติกรรมหรือความตายของบุคคล เป้าหมายที่แท้จริงจึงมุ่งที่ตัวบุคคลเป็นสำคัญ ประเทศฝรั่งเศสจึงให้ความสำคัญกับการกำหนดวิธีการในการ

⁸⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 26, 1 (มีนาคม 2541): 61.

⁸⁶ ประสพสุข บุญเดช, *เรื่องเดิม*, หน้า 122.

จัดเก็บภาษีมรดกโดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอนซึ่งเป็นสถานะส่วนบุคคลมาประกอบด้วย

3.1.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส ใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีแบบภาษีการรับมรดก โดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักที่ตั้งทรัพย์สินควบคู่กัน และมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีการนำภาษีการให้มาบังคับใช้ควบคู่ไปด้วย หากมีการโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สินในระหว่างที่เจ้ามรดกมีชีวิตอยู่ การจัดเก็บภาษีมรดกจะต้องนำมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวมาคำนวณด้วยเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี⁸⁷ การคำนวณภาษีจะเน้นที่ฐานภาษี โดยการกำหนดจำนวนมรดกสุทธิ กล่าวคือ นำจำนวนทรัพย์สินมรดกตั้งเป็นหลักแล้วหักออกด้วยจำนวนหนี้สิน (ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด) ของตัวผู้รับมรดกที่เกี่ยวข้อง โดยกำหนดตามลำดับการเป็นทายาท และหักค่าลดหย่อนตามอัตราที่กฎหมายกำหนด จากนั้นนำมาปรับกับอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อได้จำนวนของภาษีมรดกแล้วจึงนำมาหักด้วยอัตราส่วนลดอีกครั้งหนึ่ง

ภาษีการให้ในระบบภาษีการรับมรดกของฝรั่งเศสจำแนกออกเป็น 2 ประเภท คือ การให้ที่จัดอยู่ในระบบภาษีทั่วไป และการโอนที่จัดอยู่ในระบบพิเศษ โดยการให้ที่จัดอยู่ในระบบภาษีทั่วไป เป็นการโอนแบบให้เปล่าขณะมีชีวิตอยู่ ระหว่างผู้ให้และผู้รับการให้โดยผู้ให้ฝ่ายหนึ่งตั้งใจมอบกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้รับการให้ โดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนจากผู้รับและผู้รับก็ยินยอมรับทรัพย์สินนั้น แต่ในกรณีจำเป็นแม้ผู้รับการให้จะมีภาระภาษีจากการนำทรัพย์สิน เช่น อาคาร ที่ได้รับมาเพราะนำออกให้ผู้ให้ทรัพย์สินเช่าพักอาศัยเมื่อเกิดค่าเช่า ก็ถือเป็นเงินได้ของผู้รับการให้ แม้ข้อเท็จจริงจะปรากฏว่าจำนวนค่าเช่านั้นมีมูลค่าต่ำกว่าหรือสูงกว่ามูลค่าของอาคาร ก็ยังถือว่าการให้อาคารยังคงเป็นสัญญาให้เปล่า ผู้ให้ยังคงต้องเสียภาษีการให้และค่าเช่าก็เป็นภาระของผู้รับให้ที่ต้องเสียภาษี ส่วนการโอนที่จัดอยู่ในระบบพิเศษนั้น เป็นการโอนที่มีลักษณะพิเศษบางประการที่แตกต่างจากภาษีการรับมรดก เช่น การให้เพียงบางส่วน เป็นการทำนิติกรรมการให้ ที่ไม่จำกัดว่าผู้รับประโยชน์ต้องเป็นผู้รับมรดกทางพินัยกรรมหรือผู้สืบสกุลตามลำดับเชื้อสาย แต่ให้รวมถึงวิสาหกิจหรือบริษัทที่ผู้ให้มีส่วนในกิจการดังกล่าวด้วย การให้ทรัพย์สินก่อนเป็นทรัพย์สินมรดก เป็นการให้ทรัพย์สินแก่ทายาทก่อนที่เจ้าของทรัพย์สินจะถึงแก่ความตาย ถือเป็นการเสียภาษีในวาระการให้ทรัพย์สินในระบบทั่วไป แต่จะคืนกลับเข้าสู่ระบบภาษีเฉพาะและมีข้อยกเว้นของหลักการคืนกลับเข้าสู่ระบบภาษีเฉพาะ การให้ตามจารีตประเพณีและธรรมจรรยา สืบเนื่องจากการให้ตามประเพณีที่มีการมอบสิ่งของให้กัน และกันด้วยตนเองในวาระต่าง ๆ จนปัจจุบันพัฒนาการเป็นการโอนในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ตัวเงิน เอกสารสิทธิ การออกเช็ค เป็นต้น ทำให้เป็นที่ถกเถียงกันในทางปฏิบัติ เนื่องจากอาจมีการใช้วิธีการดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ดังนั้นในบางหน่วยงานภาษีอาจกำหนดให้การให้ประเภทนี้ถูกนำมารวมคำนวณในลักษณะการคืนกลับสู่ระบบภาษีมรดกด้วย และการโอนวิสาหกิจ เนื่องจากวิสาหกิจไม่มีอายุขัยเหมือนเช่นบุคคล จึงสามารถทดท้อต่อกันไปได้ จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์การให้เปล่า

⁸⁷ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 3.

ระหว่างมีชีวิตของผู้ทำการให้ในกรณีวิสาหกิจเอกชน และการดำเนินกิจกรรมของบริษัท⁸⁸ การโอนในลักษณะดังที่ได้กล่าวมาแล้วนี้ถูกกำหนดให้เป็นภาษีการให้ โดยมีการบัญญัติไว้ทั้งในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลกฎหมายภาษี แล้วแต่กรณี

3.1.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส

3.1.3.1 ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสนั้นจัดเก็บโดยไม่คำนึงถึงภูมิลำเนาของทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งมิใช่ทายาทโดยธรรม แต่จัดเก็บโดยคำนึงถึงภูมิลำเนาของผู้ตายหรือเจ้ามรดก โดยใช้หลักการเดียวกับภาษีรายได้ คือ ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากเจ้ามรดกมีภูมิลำเนา ตามหลักการบัญชีในฝรั่งเศสก็ต้องเสียภาษีตามกฎหมายฝรั่งเศส ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีนั่นได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม โดยสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี⁸⁹ ดังต่อไปนี้

1) กรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรือที่อยู่ในต่างประเทศ

2) กรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้บังคับขึ้นอยู่กับภูมิลำเนาของผู้รับมรดก

(1) ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ในขณะที่เจ้ามรดก ถึงแก่ความตาย และรวมถึงกรณีที่ผู้รับมรดกเคยอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเป็นเวลาอย่างน้อย 6 ปี ภายในช่วงเวลา 10 ปี ก่อนวันที่ได้รับทรัพย์สิน ผู้ได้รับมรดกต้องเสียภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินทุกประเภท ไม่ว่าทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรือที่อยู่ในต่างประเทศ

(2) หากผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเฉพาะแต่ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

3.1.3.2 การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สินให้ถือมูลค่าของทรัพย์สินในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเป็นหลัก และให้ประเมินราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด ส่วนการประเมินราคาทรัพย์สินให้พิจารณาจากใบแสดงรายการเสียภาษีของผู้รับมรดก ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สิน⁹⁰

⁸⁸ ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, *กฎหมายภาษีการรับมรดก* (กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตน์พรินต์ติ้ง, 2560), หน้า 92-97.

⁸⁹ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, *เรื่องเดิม*. หน้า 3.

⁹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, หน้า 53.

1) กรณีทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ที่ได้มีการขายทอดตลาดในระยะเวลา 2 ปีหรือก่อนระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียหายยื่นแสดงรายการเสียหาย ให้ราคาทรัพย์สินเป็นไปตามราคาขายทอดตลาด⁹¹

2) กรณีทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ วิธีการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินจะแตกต่างกันตามสภาพของทรัพย์สิน เช่น เครื่องประดับ วัตถุโบราณ วัตถุเก็บสะสมที่มีราคาแพงที่มักจะมีการประกันภัยทรัพย์สิน มูลค่าราคาประเมินของทรัพย์สินประเภทดังกล่าวจึงย่อมประเมินราคาต่ำกว่ามูลค่าที่บริษัทประกันภัยได้ตีราคาไว้ หรือในกรณีที่ทรัพย์สินเป็นบ้านที่มีเครื่องเรือน การประเมินราคาทรัพย์สินย่อมตีราคาไม่ต่ำกว่า 5% ของมูลค่าสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ

3.1.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียหายมรดก

ผู้มีหน้าที่เสียหายมรดกในประเทศฝรั่งเศส ได้แก่ ทายาทผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกตามกฎหมายหรือตามพินัยกรรม⁹² ยกเว้นในกรณีต่อไปนี้

1) พิจารณาจากคุณสมบัติของผู้รับมรดกโดยบุคคลต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียหายมรดก

(1) สามีภรรยาและคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันของเจ้ามรดกตามระบบ Pacs⁹³ ที่ยังมีชีวิตอยู่

(2) พี่หรือน้องหากมีเงื่อนไขครบ 3 ประการดังต่อไปนี้ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

เงื่อนไขประการแรก คือ ได้มีการใช้ชีวิตร่วมกับเจ้ามรดกอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เงื่อนไขประการที่สอง คือ เป็นโสด หย่าร้าง เป็นหม้าย แยกกันอยู่กับคู่สมรส และเงื่อนไขประการสุดท้าย คือ มีอายุตั้งแต่ 50 ปีขึ้นไป หรือพิการ หรือมีปัญหาสุขภาพที่เป็นอุปสรรคต่อการทำงาน

2) พิจารณาจากคุณสมบัติของเจ้ามรดก ทายาทผู้รับมรดกได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียหายมรดกในกรณีต่อไปนี้

(1) เจ้ามรดกเป็นผู้ได้รับความเสียหายจากสงครามหรือการก่อการร้าย

(2) เจ้ามรดกเป็นทหารที่เสียชีวิตจากการปฏิบัติหน้าที่ในต่างแดน

(3) เจ้ามรดกเป็นเจ้าหน้าที่ดับเพลิง ตำรวจ เจ้าหน้าที่ตรวจคนเข้าเมืองในกรณีที่เสียชีวิตจากการปฏิบัติหน้าที่ตามคำสั่ง

⁹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55.

⁹² สถานิติบัญญัติแห่งชาติ, เรื่องเดิม, หน้า 3.

⁹³ ในระบบกฎหมายฝรั่งเศสกำหนดความสัมพันธ์ทางครอบครัวไว้เป็น 3 ลักษณะ คือ การแต่งงานโดยการจดทะเบียนสมรส (Mariage) การอยู่ร่วมกันโดยไม่มีการจดทะเบียนสมรส (Concubinage) และการอยู่ร่วมกันโดยการทำสัญญาที่เรียกว่า Pacs ซึ่งทำโดยบุคคลที่ต่างเพศหรือเพศเดียวกันก็ได้ซึ่งมีผลต่อการจัดการหนี้สินและทรัพย์สินร่วมกัน; สุปรียา แก้วละเอียต, ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส, ใน เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายการคลังชั้นสูง (กม. 7203) (กรุงเทพมหานคร: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2559), หน้า 1.

3.1.3.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสเป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก แต่สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลภายนอกอัตราที่ใช้บังคับจะเป็นอัตราคงที่⁹⁴ ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสหรือทายาทสายตรง กรณีผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสหรือทายาทสายตรง (บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย บุตรหลาน) เป็นผู้รับมรดกจะต้องเสียภาษี

มรดกหลังจากหักค่าลดหย่อน	อัตราภาษี
ไม่เกิน 8,072 €	5%
ระหว่าง 8,072 – 12,109 €	10%
ระหว่าง 12,109 – 15,932 €	15%
ระหว่าง 15,932 – 552,324 €	20%
ระหว่าง 552,324 – 902,883 €	30%
ระหว่าง 902,883 – 1,805,677 €	40%
ตั้งแต่ 1,805,677 € เป็นต้นไป	45%

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง (กรณีไม่เข้าช้อยกเว้น) เป็นผู้รับมรดก

มรดกหลังจากหักค่าลดหย่อน	อัตราภาษี
ต่ำกว่า 24,430 €	35%
ตั้งแต่ 24,430 € เป็นต้นไป	45%

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวมา

มรดกหลังจากหักค่าลดหย่อน	อัตราภาษี
ผู้รับมรดกเป็นญาติพี่น้องภายใน 4 ลำดับชั้น	55%
ผู้รับมรดกเป็นญาติพี่น้องที่ไม่อยู่ใน 4 ลำดับชั้น หรือเป็นบุคคลภายนอก	60%

⁹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

3.1.3.5 การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีมรดก

ทรัพย์สินต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก⁹⁵

1) กรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด

(1) เงินค่าสินไหมทดแทนจากสัญญาประกันชีวิต เงินบำนาญที่จ่ายให้แก่คู่สมรสหรือทายาทโดยตรงของเจ้ามรดก ได้แก่ บุตร หลาน เหลน บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย

(2) สถานที่ทางประวัติศาสตร์

(3) ศิลปวัตถุ หนังสือ วัตถุสะสม และเอกสารที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ที่มอบให้แก่ทางราชการ

(4) เงินบริจาคที่มอบให้แก่ทางราชการ องค์การปกครองท้องถิ่น สถาบัน การศึกษา และสาธารณประโยชน์ทั้งหลาย

2) กรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีบางส่วน

(1) ทรัพย์สินประเภทป่าไม้และเกษตรกรรม

(2) บริษัทส่วนตัว รวมถึงหุ้นและสินทรัพย์ของบริษัทนั้น ๆ ด้วย

3) การหักค่าลดหย่อน

การหักค่าลดหย่อนของผู้รับมรดกจะเป็นไปตามลำดับความสำคัญทางเครือญาติ

(1) กรณีการโอนทรัพย์สินให้บิดามารดา บุตรที่ยังมีชีวิตอยู่ อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 100,000 ยูโรต่อคน

(2) กรณีการโอนทรัพย์สินให้พี่น้อง ตามปกติพี่น้องผู้รับมรดกจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดกหากเข้าเงื่อนไข 3 ประการที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่หากไม่ครบเงื่อนไขเหล่านั้น พี่หรือน้องที่เป็นผู้รับมรดกยังต้องเสียภาษีมรดกซึ่งอัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 15,392 ยูโรต่อคน

(3) กรณีการโอนทรัพย์สินให้หลาน อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 7,967 ยูโรต่อคน

(4) กรณีผู้รับมรดกเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตอันเป็นอุปสรรค ต่อการทำงาน ผู้รับมรดกสามารถหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มจากอัตราค่าลดหย่อนตามปกติ แต่ทั้งนี้อัตราค่าลดหย่อนรวมแล้วต้องไม่เกิน 159,325 ยูโรต่อคน

(5) กรณีการโอนทรัพย์สินให้ผู้รับมรดกกรณีอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้ว อัตราค่าลดหย่อนอยู่ที่ 1,594 ยูโรต่อคน

4) ผู้รับมรดกสามารถหักส่วนลดจากมูลค่าทรัพย์สินได้อีกในกรณี ดังนี้

(1) อัตราส่วนลดประเภทความสัมพันธ์ของเครือญาติ

ผู้รับมรดกจะได้รับอัตราส่วนลดต่อเมื่อมีบุตร 3 คนขึ้นไป กรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทสายตรง อัตราส่วนลดเท่ากับ 610 ยูโรต่อคน แต่หากกรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทประเภทอื่น ๆ อัตราส่วนลดจะเท่ากับ 305 ยูโรต่อคน

⁹⁵ ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 38-40.

(2) อัตราส่วนลดสำหรับทหารผ่านศึก

หากผู้รับมรดกเป็นทหารผ่านศึก สามารถได้รับประโยชน์จากอัตราส่วนลด 50% ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย แต่ไม่ว่ากรณีใดส่วนลดจะไม่เกิน 305 ยูโร

3.1.3.6 วิธีการเสียภาษี

วิธีการเสียภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศสกำหนดขั้นตอนการจัดเก็บภาษีโดยให้ผู้รับมรดกมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากเจ้ามรดกตายในประเทศฝรั่งเศส หรือภายในระยะเวลา 1 ปี สำหรับกรณีอื่น โดยผู้รับมรดกต้องชำระภาษีทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน โดยผู้รับมรดกอาจชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน ผ่อนชำระ หรือขอชำระภาษีด้วยทรัพย์สินก็ได้⁹⁶

3.1.3.7 บทกำหนดโทษ

ความผิดเกี่ยวกับภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศสไม่ได้กำหนดไว้โดยเฉพาะ เนื่องจากภาษีมรดกถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายรัษฎากร ความผิดเกี่ยวกับภาษีมรดกจึงบังคับโทษตามบทกำหนดโทษทั่วไปเกี่ยวกับการกระทำผิดทางภาษีตามประมวลกฎหมายรัษฎากร โดยสามารถแบ่งความผิดที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดกได้ ดังนี้

1) กรณียื่นแบบแสดงข้อมูลล่าช้า

การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด อันเป็นองค์ประกอบที่ต้องนำมาพิจารณาเพื่อการประเมิน หรือการประเมินภาษีนั้นมีผลบังคับใช้กับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายของผู้เสียภาษีหรือเป็นผลมาจากประกาศ รัฐสามารถเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นในกรณีต่อไปนี้

(1) กรณีที่ไม่มีหนังสือแจ้งอย่างเป็นทางการหรือกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายใน 30 วัน หลังจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งอย่างเป็นทางการซึ่งได้รับการแจ้งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียน หากยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในเวลาดังกล่าวจะต้องชำระเพิ่มขึ้น 10%

(2) กรณีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายใน 30 วัน นับจากวันที่ได้รับคำสั่งแจ้งให้ทราบล่วงหน้าทางไปรษณีย์ลงทะเบียนเพื่อให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีจะต้องชำระเพิ่ม 40%

(3) กรณีไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในช่วงเวลาดังกล่าวจะต้องชำระเพิ่มขึ้น 80%⁹⁷

2) กรณีที่แสดงข้อมูลเท็จหรือละเว้นการแสดงข้อมูล

การแสดงข้อมูลเท็จหรือการละเว้นการแสดงข้อมูลที่ระบุไว้ในการประกาศ หรือการกระทำที่มีข้อบังคับถึงองค์ประกอบที่ต้องนำมาพิจารณาในการประเมินหรือการชำระภาษี

⁹⁶ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558: พร้อมทั้งสรุปสาระสำคัญ ประวัติ ความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตราพระราชบัญญัติดังกล่าวของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2560), หน้า 29.

⁹⁷ Article 1728 de Code Général des Impôts.

เช่นเดียวกับการชดใช้ค่าเสียหายในข้อเรียกร้องทางการคลัง การชำระภาษีซึ่งรัฐได้รับอย่างไม่ถูกต้อง รัฐสามารถเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นในกรณีต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนโดยเจตนาจะต้องชำระเพิ่ม 40%
- (2) ในกรณีของการละเมิดสิทธิตามมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมาย ภาษีอากรจะต้องชำระเพิ่มขึ้น 80% และจะลดลงเหลือ 40% เมื่อยังไม่มีการระบุว่าผู้เสียภาษีอากรมีส่วนสำคัญในการกระทำอันเป็นการละเมิดสิทธิหรือได้รับผลประโยชน์หลัก
- (3) ในกรณีที่เป็นการฉ้อฉลหรือปิดบังส่วนหนึ่งของมูลค่าที่กำหนดไว้ จะต้องชำระเพิ่มขึ้น 80%⁹⁸

3.2 การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ

3.2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีมรดกครั้งแรกใน ค.ศ. 1694 โดยการตราพระราชบัญญัติ Will & Mar c 21 (Stamps) (1694) เป็นการจัดเก็บในลักษณะอากรแสตมป์ปิดลงบนตราสารการโอนทรัพย์สินมรดกจากผู้ตายให้แก่ทายาทหรือผู้รับมรดก โดยมีอัตราภาษีคงที่เรียกว่า Legacy Duty และใน ค.ศ. 1794 อังกฤษได้ประกาศจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เรียกว่า Estate Duty⁹⁹ ซึ่งมีการจัดเก็บจนถึง ค.ศ. 1949 ก่อนที่จะมีการยกเลิกไป

ต่อมาใน ค.ศ. 1974 ประเทศอังกฤษได้ประกาศเจตจำนงให้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน กระทั่งใน ค.ศ. 1975 ได้มีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สิน (Capital Transfer Tax) ทดแทนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยเป็นการเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินซึ่งจัดเก็บจากทรัพย์สินทั้งหมดที่เป็นการโอนที่ไม่ใช่การโอนเพื่อการพาณิชย์จากบุคคลในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่และตลอดช่วงชีวิตของบุคคลผู้นั้น โดยถือว่าการตายเป็นการโอนทรัพย์สินครั้งสุดท้าย โดยในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินซึ่งเป็นมรดกในแต่ละครั้งนั้นจะคำนวณจากพื้นฐานของการสะสมการโอนทั้งหมดโดยคิดสะสมต่อไปจนกระทั่งบุคคลผู้นั้นถึงแก่ความตาย ซึ่งการคำนวณอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับการสะสมการโอนทั้งหมดในขณะที่บุคคลผู้นั้นยังมีชีวิตอยู่ มูลค่าการโอนแต่ละคราวจะถูกคำนวณจากมูลค่าที่ผู้โอนได้เสียไป ไม่ได้คิดคำนวณจากมูลค่าที่โอน ซึ่งถือเป็นหลักเกณฑ์พิเศษสำหรับการคำนวณภาษีการโอนทรัพย์สิน แต่หลักเกณฑ์การสะสมดังกล่าวจะนำมาใช้บังคับสำหรับการโอนทรัพย์สินที่ได้รับภายใน 10 ปี นับแต่วันตายเท่านั้น¹⁰⁰ ถ้าหากเกินกว่า 10 ปี จะไม่นำมารวมคำนวณสะสม

ผลจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีการโอนทรัพย์สินนั้น ทำให้เกิดภาษีมรดกที่ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน และได้มีการแก้ไขชื่อกฎหมายฉบับใหม่เป็น Inheritance Tax Act 1984 แต่อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่เกิดขึ้นในครั้งนั้น คือ จะไม่นำการโอนทรัพย์สิน

⁹⁸ Article 1729 de Code Général des Impôts.

⁹⁹ ประสพสุข บุญเดช, *เรื่องเดิม*, หน้า 124.

¹⁰⁰ David W. Williams and Geoffrey Morse, *Principles of Tax Law*, 4th ed. (London: Sweet & Maxwell, 2000), pp. 271-272.

ในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตมาคิดคำนวณภาษีทันที และนำมาบังคับใช้เพื่อเก็บภาษีย้อนหลังเฉพาะกรณีผู้โอน ได้ถึงแก่ความตายภายใน 7 ปี ของการโอนเท่านั้น ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์สะสม การโอนซึ่งลดลงจาก 10 ปี เหลือ 7 ปี เพื่อแบ่งเบาภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษี

ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีมรดก ค.ศ. 1984 (Inheritance Tax Act 1984) โดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักที่ตั้งทรัพย์สินควบคู่กัน มีการวาง มาตรการต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อมีการโอนทรัพย์สินขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และโอน โดยความตายโดยตั้งแต่ ค.ศ. 1984 มีการจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่ใช่เพื่อการพาณิชย์ และคิดคำนวณภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของการโอน และเรียกภาษีประเภทนี้ว่าภาษีมรดก จึงสรุปได้ว่า ภาษีมรดกของอังกฤษคือ การนำภาษีทรัพย์สินเดิมกลับมาใช้ใหม่ โดยมีแนวความคิดว่าความตายเป็น มากกว่าการโอนในขณะที่ ที่ยังมีชีวิตอยู่อันเป็นการก่อให้เกิดภาระที่ต้องเสียภาษีมรดกและภาษีการให้ การโอนทรัพย์สินที่ได้กระทำภายใน 7 ปี จึงต้องเสียภาษีเมื่อมีความตายเกิดขึ้น แต่รูปแบบของภาษี การโอนทรัพย์สินเดิมก็ยังคงอยู่ เห็นได้จากยังคงมีการคิดภาษีเมื่อถึงแก่ความตาย และวิธีการที่นำ มูลค่าของการโอนมาคำนวณภาษีที่ผู้โอนต้องชำระยังคงมีรูปแบบที่จำกัดของหลักเกณฑ์การสะสม¹⁰¹ ภาษีมรดกของอังกฤษจึงเป็นการผสมผสาน ระหว่างภาษีทรัพย์สินและภาษีการโอนทรัพย์สินจนกลาย มาเป็นภาษีมรดก

3.2.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ

การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศอังกฤษมีเอกลักษณ์เฉพาะที่พัฒนามาจากภาษีการโอน ทรัพย์สิน ปัจจุบันมีการจัดเก็บในรูปแบบของภาษีกองมรดกโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักที่ตั้งทรัพย์สิน ควบคู่กันตามพระราชบัญญัติภาษีมรดก ค.ศ. 1984 (Inheritance Tax Act 1984) กำหนดให้มีการ เสียภาษีจากมูลค่าการโอนสำหรับการโอนที่ต้องเสียภาษีหรือที่เรียกว่าการโอนมูลค่า และมีการนำ ภาษีการให้มาบังคับใช้ควบคู่กันเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย¹⁰²

การโอนมูลค่าตามพระราชบัญญัติภาษีมรดก ค.ศ. 1984 สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีการโอนขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ และกรณีการโอนจากความตาย โดยการโอนขณะที่ผู้โอนยังมี ชีวิตอยู่จะพิจารณาจากมูลค่าโอนที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ การโอนการครอบครองโดยบุคคลผู้โอนซึ่ง ส่งผลให้มูลค่าทรัพย์สินน้อยลงกว่าที่ควรจะเป็น ถ้าไม่มีการโอนการครอบครองนั้นทันทีภายหลังการโอน จำนวนที่น้อยลง ก็คือ มูลค่าจากการโอนนั่นเอง¹⁰³ การโอนมูลค่าจึงมีองค์ประกอบที่ก่อให้เกิดภาระ ทางภาษี 2 ประการ ประการแรก คือ มีการโอนการครอบครองและมีการสูญเสียเกิดขึ้นกับมูลค่า ทรัพย์สินของผู้โอน ประการ ที่สอง คือ ส่งผลให้ทรัพย์สินมรดกมีมูลค่าที่น้อยลง ซึ่งการโอนมูลค่านั้น หมายความว่ารวมถึงการโอนการครอบครองด้วย¹⁰⁴ โดยการโอนการครอบครองนั้น หมายถึง การโอนที่

¹⁰¹ *ibid.*, p. 273.

¹⁰² สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, *บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.* (กรุงเทพมหานคร: สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, 2557), หน้า 8.

¹⁰³ Section 3 of Inheritance Tax Act 1984

¹⁰⁴ Section 272 of Inheritance Tax Act 1984

ขัดแย้ง เช่น การขาย การให้ เป็นต้น และยังหมายความรวมถึงการโอนการครอบครองที่เป็นผลมาจากกรกระทำการที่เกี่ยวเนื่องกันด้วย ซึ่งการโอนการครอบครองที่เป็นผลมาจากกรกระทำการที่เกี่ยวเนื่องกันนั้น คือ การกระทำกรอย่างใดอย่างหนึ่งที่มีผลต่อทรัพย์สินอย่างเดียวกัน หรือกรกระทำกรโดยการโดยเล็งเห็นว่าอาจก่อให้เกิดผลกระทบกับการกระทำกรอีกประการหนึ่ง หรือกรกระทำกรอื่นใดที่อาจมีผลคล้ายคลึงกับการกระทำกรที่ได้กล่าวไปแล้ว ไม่ว่าจะเกิดจากการกระทำกรโดยบุคคลเดียวหรือหลายคน และไม่ว่าจะเกิดขึ้นพร้อมกันหรือไม่ และให้กรกระทำกรดังกล่าวหมายความรวมถึงการละเว้นกรกระทำกรด้วย¹⁰⁵ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยผลของการบังคับใช้หลักเกณฑ์กรกระทำกรที่เกี่ยวเนื่องกัน คือ จะถือว่าการโอนที่ต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้น ณ เวลาที่กรกระทำกรประการสุดท้ายได้เกิดขึ้น อย่างไรก็ตามการโอนการครอบครองก็อาจไม่ใช่การโอนมูลค่าหากไม่ได้ตั้งใจหรือไม่ได้แสดงกรกระทำใด ๆ ไปในทางที่จงใจจะให้ประโยชน์โดยไม่มีค่าตอบแทนแก่บุคคลใด หรือกรกระทำที่ทําขึ้นระหว่างบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน หรือคาดหมายได้ว่าทําขึ้นโดยไม่ได้อาศัยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล¹⁰⁶ จึงส่งผลให้กรจ่ายค่าบริการต่าง ๆ ไม่ถือว่าเป็นการโอนมูลค่าด้วยเช่นกัน เช่น กรจ่ายค่าจ้างว่าความแก่ทนายความที่แม้จะทําให้ทรัพย์สินมรดกลดลงตามจำนวนค่าจ้างว่าความ แต่ก็ไม่ต้องเสียภาษี เป็นต้น¹⁰⁷

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีมรดกของอังกฤษยังมีหลักเกณฑ์ของการโอนทรัพย์สิน ในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ที่ยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีทันทีหรือที่เรียกว่าการโอนที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีทันที (Potentially Exempt Transfers: PET) โดยในพระราชบัญญัติภาษีมรดกได้ให้ความหมายไว้ว่า คือ การโอนมูลค่าที่อาจเป็นการโอนที่ต้องเสียภาษีอันเกี่ยวข้องกับข้อตกลงยกทรัพย์สินมรดกที่บุคคลได้รับประโยชน์ในความเป็นเจ้าของ หรือการโอนที่เป็นกรยกให้อันเป็นการสะสมรายได้¹⁰⁸ การโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นจะเป็นการโอนที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีทันทีก็ต่อเมื่อทรัพย์สินนั้นกลายเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินมรดกของบุคคลนั้นหรือทําให้ทรัพย์สินมรดกของบุคคลนั้นเพิ่มขึ้น¹⁰⁹ การโอนที่ได้รับการยกเว้นให้ต้องเสียภาษีทันทีจะไม่ก่อให้เกิดภาระทางภาษีทันที และหากผู้โอนมีชีวิตอยู่มากกว่า 7 ปีหลังการโอนทรัพย์สินจะไม่มีกรจัดเก็บภาษี แต่ถ้าผู้โอนเสียชีวิตภายใน 7 ปี หลังการที่มกรโอนทรัพย์สิน ก็จะมีกรจัดเก็บภาษี ในกรณีที่ผู้โอนเสียชีวิตหลังจาก 3 ปี นับจากการโอนทรัพย์สินให้ถือว่าเป็นกรบรรเทาภาระทางภาษีกรณีหนึ่ง กรคิดอัตราภาษีจะคิดอัตรา ในขณะที่เสียชีวิตไม่ใช่ขณะที่ทํากรโอนทรัพย์สิน เว้นแต่อัตราภาษีตามวันที่เสียชีวิตจะสูงกว่าก็ให้คิดอัตราในขณะที่ทํากรโอนทรัพย์สิน เมื่อผู้โอนทรัพย์สินซึ่งได้รับการยกเว้นเสียชีวิตลงภายใน 7 ปี หลังจากการโอนทรัพย์สิน การโอนทรัพย์สินดังกล่าวจะกลายเป็นการโอนที่ต้องเสียภาษีทันที และต้อง

¹⁰⁵ Section 268 of Inheritance Tax Act 1984

¹⁰⁶ Section 10 of Inheritance Tax Act 1984

¹⁰⁷ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, pp. 279-280.

¹⁰⁸ Section 3A of Inheritance Tax Act 1984

¹⁰⁹ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 280.

นำการโอนทรัพย์สินครั้งอื่น ๆ ในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่มาคำนวณรวมด้วยเพราะถือเป็นความผิดย้อนหลัง¹¹⁰

กรณีการโอนจากความตาย เมื่อบุคคลถึงแก่ความตาย ภาษีจะถูกจัดเก็บโดยเสมือนว่าบุคคลนั้นได้ทำการโอนทรัพย์สินไปในทันทีก่อนที่จะถึงแก่ความตาย¹¹¹ เมื่อบุคคลใดถึงแก่ความตาย จะถูกจัดเก็บภาษีมรดก มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินจะถูกนำไปรวมกับมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งบุคคลที่ถึงแก่ความตายได้ทำการโอนในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งถือเป็นความผิดย้อนหลัง โดยการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนทรัพย์สินในทันทีที่บุคคลนั้นจะถึงแก่ความตาย ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อบุคคลนั้นถึงแก่ความตายไปแล้ว ดังนั้น ผลประโยชน์ของบุคคลที่ได้รับรับหลังจากบุคคลนั้นถึงแก่ความตายไปแล้วจึงไม่ใช่ส่วนหนึ่งของทรัพย์สินของเขา¹¹²

3.2.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

3.2.3.1 ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

เกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีมรดก ค.ศ. 1984 นั้น กำหนดให้เก็บจากกองมรดกในกรณีดังต่อไปนี้¹¹³

1) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมดไม่ว่า จะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในหรือนอกประเทศอังกฤษ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก

2) ในกรณีเจ้ามรดกไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ทรัพย์สินในกองมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษเท่านั้นที่จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีกองมรดก

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินที่เป็นกองมรดกอันประกอบด้วยทรัพย์สินทุกประเภทซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้ามรดก ณ วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ไม่ว่าจะเป็อสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ และให้รวมถึงทรัพย์สินซึ่งเจ้ามรดกได้ให้แก่ผู้อื่นเป็นของขวัญในช่วงระยะเวลา 7 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย¹¹⁴ หากมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวรวมกันแล้วมีมูลค่าเกินกว่า 325,000 ปอนด์ โดยเฉพาะส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์จึงจะถูกจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ และสำหรับมูลค่ามรดกที่ต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนดจะได้รับการยกเว้นภาษี การพิจารณาว่ามูลค่ามรดกนั้นถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาทั้งมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกผู้ถึงแก่ความตายรวมกับมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งเจ้ามรดกผู้ถึงแก่ความตายได้ทำการโอนในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ด้วย ถ้าหากเกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนดก็ต้องเสียภาษีมรดก

¹¹⁰ *Ibid.*, pp. 280-281

¹¹¹ Section 4(1) of Inheritance Tax Act 1984

¹¹² David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 287.

¹¹³ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, *เรื่องเดิม*, หน้า 29.

¹¹⁴ สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, *เรื่องเดิม*, หน้า 8.

3.2.3.2 การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคามูลค่าทรัพย์สินให้ถือเอาวันที่เจ้าของเดิมถึงแก่ความตายเป็นเกณฑ์ซึ่งในทางปฏิบัติให้ถือราคาของทรัพย์สินที่ขายในครั้งหลังสุดเป็นราคาที่ต้อง¹¹⁵

3.2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

สำหรับกรณีการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ บุคคลผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี คือ ผู้โอน อันดับต่อมาได้แก่ผู้รับโอน โดยหน้าที่ในการชำระภาษีนั้นจะเกิดขึ้นหากมีการโอนทรัพย์สินหรือ ในขณะที่บุคคลใด ๆ ได้รับผลประโยชน์จากการเข้าครอบครองทรัพย์สินนั้น¹¹⁶ แต่หากเป็นกรณีการโอนจากความตาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก ได้แก่ ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือผู้จัดการทรัพย์สินซึ่งสามารถใช้เงินทุนจากกองมรดกมาชำระภาษี¹¹⁷ ผู้จัดการมรดกต้องเป็นบุคคลที่มีชื่อระบุไว้ในพินัยกรรมที่สามารถดำเนินการจัดการทรัพย์สินมรดกได้ และอาจเป็นบุคคลมากกว่า 1 คนก็ได้ ส่วนผู้จัดการทรัพย์สินมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี เป็นบุคคลที่สามารถดำเนินการจัดการกับทรัพย์สินมรดกได้สำหรับกรณีที่ไม่ได้มีการจัดทำพินัยกรรม

ในกรณีที่ผู้โอนตายภายใน 7 ปี หลังจากมีการโอนทรัพย์สิน ส่วนต่างระหว่างอัตราภาษีในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่กับอัตราภาษีในขณะที่ถึงแก่ความตาย ผู้รับโอนจะเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษี เนื่องจากมีการผลักภาระภาษีของผู้โอนไปยังผู้รับโอน เพราะถือเป็นกรณีที่มีการโอนที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีทันที¹¹⁸

สำหรับกรณีการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ โดยทั่วไปการเสียภาษีจะต้องชำระภาษีภายใน 6 เดือน หลังจากการสิ้นสุดของเดือนที่มีการโอนเกิดขึ้น และกรณีที่มีการโอนจากความตายจะต้องชำระภาษีมรดกภายใน 6 เดือน นับแต่วันสิ้นเดือนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย¹¹⁹

3.2.3.4 อัตราภาษี

อัตราของภาษีมรดกจะคำนวณจากมูลค่าสะสมที่ถึงเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีคุณด้วยอัตราภาษี ซึ่งอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจะเป็นอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 40 จากมูลค่าทรัพย์สินรวมเฉพาะส่วนที่เกิน 325,000 ปอนด์¹²⁰ ซึ่งอัตราภาษีมรดกที่จัดเก็บจากการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่กับอัตราภาษีที่จัดเก็บจากความตายนั้นจะมีอัตราที่แตกต่างกัน โดยอัตราภาษีที่จัดเก็บจากความตายจะเป็นสองเท่าของอัตราภาษีที่จัดเก็บจากการโอนในขณะที่มีชีวิตอยู่ในกรณีการโอนจากความตายจะไม่มีการจัดเก็บภาษีหากมีอัตรากำไรโอนสะสมไม่เกิน 325,000 ปอนด์ แต่หาก

¹¹⁵ Jeffrey W. Price, *Mellow: Taxation of Land of Transaction*, 4th ed. (London: Chapman & Hall, 1995), p. 141 อ้างถึงใน ชาญชัย ฉันทานุรักษ์, *ภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หา: วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2544), หน้า 93.

¹¹⁶ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 348.

¹¹⁷ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 4.

¹¹⁸ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 346.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 356.

¹²⁰ Schedule 1 of Inheritance Tax Act 1984

มีการโอนสะสมที่สูงกว่าอัตราดังกล่าวจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 40 และสำหรับการโอนยอดสะสมสำหรับกรณีการโอน ในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่สำหรับการโอนสะสมที่สูงกว่า 325,000 ปอนด์จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20¹²¹

3.2.3.5 การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีมรดก

1) ข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีมรดก

กฎหมายได้กำหนดข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีมรดกไว้หลายประการ บางประการใช้ได้เฉพาะกับกรณีการโอนในขณะที่มีชีวิตอยู่ บางประการใช้ได้กับเฉพาะกับกรณีการโอนจากการตายและบางประการใช้ได้กับการโอนทั้งสองกรณีเช่นตัวอย่าง ดังต่อไปนี้

(1) การโอนระหว่างคู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกัน (Transfers between Spouses or Civil Partners)

การโอนมูลค่าจะเป็นการโอนที่ได้รับการยกเว้นเมื่อปรากฏว่าจำนวนของมูลค่าที่โอนนั้นสามารถระบุได้ว่ามีที่มาจากส่วนหนึ่งในทรัพย์สินของคู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันของผู้โอน หรือหากไม่สามารถระบุได้ก็จะต้องปรากฏว่าทรัพย์สินของคู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันของผู้โอนมีจำนวนเพิ่มขึ้น¹²² คู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันของเจ้ามรดกจึงได้รับการยกเว้นภาษี โดยทรัพย์สินซึ่งบุคคลดังกล่าวได้รับไม่ต้องนำมารวมเป็นกองมรดก แต่ข้อยกเว้นนี้จะไม่ได้ใช้บังคับหากการโอนการครอบครองระหว่างคู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกัน ถูกกำหนดเงื่อนไขว่าการโอนจะมีผลต่อเมื่อมีการสิ้นสุดของผลประโยชน์ใด ๆ หรือมีการสิ้นสุดของช่วงเวลาใดๆ หรือเป็นเงื่อนไขที่ไม่สามารถทำให้เกิดผลได้ภายใน 12 เดือน และหากปรากฏว่าคู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันซึ่งเป็นผู้โอนมีภูมิลำเนาอยู่ในสหราชอาณาจักรแต่คู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกัน ซึ่งเป็นผู้รับโอนมีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ ข้อยกเว้นนี้จะถูกจำกัดจำนวนเงินไว้ที่ 55,000 ปอนด์ โดยข้อยกเว้นนี้ใช้กับทั้งกรณีการโอนขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ และกรณีการโอนจากความตาย

(2) การโอนเพื่อการดูแลครอบครัว (Dispositions for Maintenance of Family)

การโอนครอบครองจะไม่ถือเป็นการโอนมูลค่าหากการโอนครอบครองนั้นได้กระทำโดยคู่สมรสฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเพื่อประโยชน์ของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง หรือของบุตรฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเพื่อการอุปการะเลี้ยงดูอีกฝ่ายหนึ่ง หรือเพื่อการอุปการะเลี้ยงดูเพื่อการศึกษา หรือเพื่ออบรมบุตรจนกระทั่งมีอายุครบ 18 ปี โดยให้หมายความรวมถึงบุตรนอกสมรสและบุตรบุญธรรมด้วย¹²³ ข้อยกเว้นนี้ใช้สำหรับการโอนครอบครองที่ได้กระทำในกรณีของการหย่าหรือการสมรสที่เป็นโมฆะเท่านั้น เนื่องจากในกรณีปกตินั้นได้รับการยกเว้นจากกรณีการโอนระหว่างคู่สมรสหรือคู่สัญญาในการใช้ชีวิตร่วมกันอยู่แล้ว และข้อยกเว้นนี้ใช้ได้กับเฉพาะกรณีการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่เท่านั้น

¹²¹ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 310.

¹²² Section 18 of Inheritance Tax Act 1984

¹²³ Section 11 of Inheritance Tax Act 1984

(3) การโอนที่ได้รับการยกเว้นในหนึ่งปี (Annual Exemption)

การโอนมูลค่าของผู้โอนในแต่ละปีจะได้รับการยกเว้นภาษี หากปรากฏว่าการโอนในปีหนึ่งนั้นมีมูลค่าไม่เกิน 3,000 ปอนด์ และหากในปีนั้นไม่ได้ขอยกเว้นก็สามารถนำไปรวมกับยอดภาษีที่ขอยกเว้นในปีต่อไปได้ แต่ถ้าในปีที่สองยังไม่นำมาขอยกเว้นให้ครบตามสิทธิที่ได้รับยกเว้น ส่วนที่ยังไม่ได้นำมาขอยกเว้นนั้นไม่สามารถนำไปรวมกับยอดที่จะขอยกเว้นในปีถัดไปได้¹²⁴ โดยขอยกเว้นนี้ใช้ได้กับการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่เท่านั้น

(4) การให้เล็กน้อย (Small Gift)

การโอนมูลค่าของผู้โอนใน 1 ปี จะได้รับการยกเว้นภาษี หากการโอนมีมูลค่า ไม่เกิน 250 ปอนด์¹²⁵ และเป็นการใช้ที่ไม่มีข้อกำหนดหรือเงื่อนไขใด ๆ ขอยกเว้นนี้สามารถใช้ได้แม้จะมีการใช้ขอยกเว้นใน 1 ปี (การโอนที่มีมูลค่าไม่เกิน 3,000 ปอนด์ใน 1 ปี) แล้วก็ตาม และขอยกเว้นนี้ยังสามารถนำยอดไปรวมกับปีถัดไปได้เช่นเดียวกัน ผู้เสียภาษีจึงสามารถให้เงินจำนวนไม่เกิน 250 ปอนด์แก่บุคคลอื่นเป็นจำนวนกี่คนก็ได้ภายใน 1 ปี และยังสามารถโอนมูลค่าทรัพย์สินที่มีมูลค่าไม่เกิน 3,000 ปอนด์ ภายใน 1 ปี ได้ด้วยเช่นกัน¹²⁶ โดยขอยกเว้นนี้ใช้ได้เฉพาะกับการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่

(5) ค่าใช้จ่ายตามปกติจากรายได้ (Normal Expenditure out of Income)

หากปรากฏว่าการโอนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายตามปกติของผู้โอน และการโอนนั้นเป็นการโอนจากรายได้ของผู้โอนเอง และภายหลังจากการโอนมูลค่าแล้ว ผู้โอนเหลือเงินเพียงพอที่จะดำรงชีพตามฐานานุกรม¹²⁷ โดยขอยกเว้นนี้สามารถนำมาใช้กับเฉพาะการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่เท่านั้น

(6) ของขวัญสำหรับการแต่งงานหรือสัญญาคู่ชีวิต (Gift in Consideration of Marriage or Civil Partnership)

ของขวัญที่ได้รับในงานแต่งงานหรือจากการทำสัญญาคู่ชีวิตนั้นจะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อปรากฏว่ามีการแต่งงานหรือทำสัญญาขึ้นจริง และของขวัญนั้นได้ให้ในโอกาสการแต่งงานหรือการทำสัญญาคู่ชีวิต และวัตถุประสงค์ในการให้นั้นก็เพื่อเป็นการสนับสนุนการแต่งงานหรือการทำสัญญาคู่สมรสนั้น โดยต้องปรากฏว่ามูลค่าของการโอนคำนวณแล้วไม่เกินกรณีดังต่อไปนี้ คือ กรณีที่ของขวัญที่ให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ และได้ให้โดยบุพการีของคู่สมรส 5,000 ปอนด์ หรือกรณีของขวัญอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ และได้ให้โดยผู้อื่น 2,500 ปอนด์ และในกรณีอื่น ๆ 1,000 ปอนด์

โดยเงื่อนไขที่กำหนดไว้สำหรับกรณีที่การให้ของขวัญที่มีมูลค่า 5,000 ปอนด์ หรือ 2,500 ปอนด์ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี มี 3 เงื่อนไข ดังนี้ เงื่อนไขที่หนึ่งของขวัญดังกล่าวต้องเป็นการให้ที่ไม่มีข้อกำหนดหรือเงื่อนไขใด ๆ ที่บุตรหรือผู้สืบสันดานของผู้รับ

¹²⁴ Section 19 of Inheritance Tax Act 1984

¹²⁵ Section 20 of Inheritance Tax Act 1984.

¹²⁶ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 293.

¹²⁷ *Ibid.*, pp. 293-294.

ต้องปฏิบัติ หรือเงื่อนไขที่สอง คือ ผู้ให้เป็นบิดามารดาหรือบุพการีของคู่สมรสหรือคู่สัญญาคู่ชีวิตฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งและของขวัญเป็นการให้ที่ไม่มีข้อกำหนดหรือเงื่อนไขใด ๆ ที่ให้คู่สมรสหรือคู่สัญญาคู่ชีวิตอีกฝ่ายหนึ่งต้องปฏิบัติ หรือทรัพย์สินที่รวมอยู่ในของขวัญที่ให้นั้นต้องกำหนดไว้แน่นอนแล้ว หรือเงื่อนไขที่สามคือผู้โอนเป็นคู่สมรสหรือคู่สัญญาคู่ชีวิตฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งและของขวัญจะต้องเป็นการให้ที่ไม่มีข้อกำหนดหรือเงื่อนไขใด ๆ ที่ให้คู่สมรสหรือคู่สัญญาคู่ชีวิตอีกฝ่ายหนึ่งต้องปฏิบัติ หรือทรัพย์สินที่รวมอยู่ในของขวัญที่ให้นั้นต้องกำหนดไว้แน่นอนแล้ว¹²⁸

(7) ให้เพื่อการกุศล (Gift to Charities or Registered Clubs)

การโอนมูลค่าเพื่อองค์กรการกุศลได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่จำกัดจำนวน¹²⁹ โดยข้อยกเว้นนี้สามารถใช้ได้กับทั้งการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และการโอนจากความตาย

(8) การบริจาคให้แก่พรรคการเมือง (Gifts to Political Parties)

การบริจาคให้แก่พรรคการเมืองจะได้รับการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีโดยไม่จำกัดจำนวน โดยมีเงื่อนไขว่าพรรคการเมืองที่ได้รับบริจาคจะต้องมีสมาชิกของพรรค 2 คน ได้รับเลือกเข้าสู่สภาผู้แทนราษฎร หรือพรรคการเมืองที่ได้รับบริจาคจะต้องมีสมาชิกของพรรค 1 คน ได้รับเลือกเข้าสู่สภาผู้แทนราษฎร และผู้สมัครของพรรคคนนั้นจะต้องได้รับคะแนนเสียงอย่างน้อย 150,000 คะแนน¹³⁰ ข้อยกเว้นนี้สามารถใช้ได้กับทั้งการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และการโอนจากความตาย

(9) การบริจาคให้แก่สมาคมการเคหะ (Gifts to Housing Associations)

การบริจาคให้แก่สมาคมการเคหะ ได้รับการยกเว้นภาษีโดยไม่จำกัดจำนวนเช่นเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นสมาคมการเคหะเพื่อสังคมที่ไม่แสวงหาผลกำไร เป็นสมาคมที่จดทะเบียนอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการเคหะ (Housing Act 1996) หรือในพระราชบัญญัติสมาคมที่อยู่อาศัย (Housing Associations Act 1985)¹³¹ และข้อยกเว้นนี้สามารถใช้ได้กับทั้งการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และการโอนจากความตาย

(10) การบริจาคเพื่อวัตถุประสงค์ของชาติ (Gifts for National Purposes, etc.)

การบริจาคให้แก่องค์กรบางองค์กรตามที่ได้กำหนดไว้ในตารางที่ 3 ท้ายพระราชบัญญัติภาษีมรดกจะได้รับการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีตามกฎหมายโดยไม่จำกัดจำนวน¹³² ข้อยกเว้นนี้สามารถใช้ได้กับทั้งการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และการโอนจากความตาย

¹²⁸ *Ibid.*, pp. 294-295.

¹²⁹ Section 23 of Inheritance Tax Act 1984.

¹³⁰ Section 24 of Inheritance Tax Act 1984.

¹³¹ Section 24A of Inheritance Tax Act 1984.

¹³² Section 25 of Inheritance Tax Act 1984.

2) ข้อลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีมรดก

ข้อลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีหรือการบรรเทาภาระทางภาษีนั้นได้ถูกกำหนดไว้หลายประการเช่นเดียวกัน และบางประการก็ใช้ได้กับเฉพาะกับกรณีการโอนจากการตาย และบางประการใช้ได้กับการโอนทั้งสองกรณีเช่นเดียวกับการยกเว้นภาษีมรดก ดังเช่นตัวอย่างต่อไปนี้

(1) กรณีการโอนสองครั้งหรือมากกว่าภายใน 5 ปี (Two or More Transfers within Five Years)

กรณีที่มีการโอนสองครั้งหรือมากกว่าภายใน 5 ปี จะได้รับการบรรเทาภาระทางภาษีในการสืบทอดจากการเก็บผลประโยชน์ในการครอบครอง โดยหากมีการจัดเก็บภาษีสองครั้งขึ้นไป เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากกรณีที่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ในการครอบครองครั้งที่สอง ผลของการโอนดังกล่าว จะได้รับการยกเว้นภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่มีการโอนทรัพย์สินที่เรียกเก็บภาษีในครั้งแรก และมูลค่าที่เรียกเก็บภาษีจะลดลงตามสัดส่วน ดังนี้ หากระยะเวลาระหว่างการโอนครั้งแรกและการโอนครั้งที่สอง ไม่เกิน 1 ปี สามารถลดหย่อนได้ร้อยละ 100 และหากระยะเวลาระหว่างการโอนครั้งแรกและโอนครั้งที่สอง ไม่เกินกว่า 2 ปี, 3 ปี, 4 ปี หรือเกินกว่า 4 ปี จะสามารถลดหย่อนได้ร้อยละ 80, ร้อยละ 60, ร้อยละ 40 และร้อยละ 20 ตามลำดับ¹³³

(2) ข้อลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สินทางการเกษตร (Relief for Agricultural Property)

ข้อลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สินทางการเกษตรเป็นการบรรเทาภาระทางภาษี โดยผู้โอนต้องครอบครองที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการเกษตรตลอดระยะเวลา 2 ปีก่อนถึงแก่ความตาย หรือต้องเป็นเจ้าของที่ดินดังกล่าวในช่วงระยะเวลา 7 ปี ก่อนถึงแก่ความตาย ทั้งนี้ทรัพย์สินทางการเกษตร หมายถึงที่ดินที่ใช้ในการปลูกพืชหมุนเวียน ที่ดินและทุ่งหญ้าสำหรับเลี้ยงสัตว์ สิ่งปลูกสร้างใด ๆ ที่ใช้ในการปศุสัตว์และการเลี้ยงปลา และหมายความรวมถึงกระท่อม โรงนา อาคารที่เกี่ยวข้องกับการทำการเกษตรที่อยู่ในพื้นที่¹³⁴ โดยจะได้รับการลดหย่อนภาษีในอัตรา ร้อยละ 100 หรือร้อยละ 50 ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยไม่มีข้อจำกัดในเรื่องของขนาดของที่ดินทางการเกษตร ซึ่งโดยทั่วไปแล้วผู้ครอบครองที่ดินจะได้รับสิทธิลดหย่อนเต็มจำนวน ในขณะที่เจ้าของทรัพย์สินทางการเกษตรมีสิทธิได้รับการลดหย่อนร้อยละ 50 เว้นแต่จะมีการเช่าช่วง¹³⁵ และข้อยกเว้นนี้ใช้ได้กับทั้งกรณีและผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และกรณีการโอนจากความตาย

(3) ข้อลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทป่าไม้ (Relief for Woodland)

ข้อลดหย่อนในการจัดเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทป่าไม้นั้นมีเงื่อนไขว่าที่ดินที่มีต้นไม้ดังกล่าวต้องไม่ใช่ที่ดินที่เป็นทรัพย์สินทางการเกษตร และผู้ตายจะต้องเป็นผู้ที่มีสิทธิในที่ดินตลอดระยะเวลา 5 ปี ก่อนถึงแก่ความตาย หรือต้องเป็นผู้ซึ่งได้รับสิทธิในลักษณะที่มี

¹³³ Section 141 of Inheritance Tax Act 1984

¹³⁴ Section 115 of Inheritance Tax Act 1984

¹³⁵ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 302.

ผลประโยชน์ในที่ดินโดยประการที่ไม่ใช่เป็นการรับสิทธิมาโดยการตอบแทน¹³⁶ โดยการบรรเทาภาระทางภาษีในกรณีนี้จะใช้เฉพาะกับมูลค่าของต้นไม้ กล่าวคือ หากมีการขายต้นไม้บนที่ดินเหล่านั้นก็จะต้องชำระภาษี ไม่ใช่มูลค่าของที่ดินที่ต้นไม้เหล่านั้นปลูกอยู่ และเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการซื้อที่ดินที่เต็มไปด้วยต้นไม้ในขณะที่ผู้ซื้อกำลังจะถึงแก่ความตายเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีจะไม่ได้รับสิทธิในการลดหย่อนในกรณีนี้ และการบรรเทาภาระทางภาษีในกรณีนี้ไม่ใช่การบรรเทาภาระทางภาษีแบบเด็ดขาด หากมีการโอนครอบครอง ในภายหลังจะถูกเรียกเก็บภาษีย้อนหลังไปจนถึงวันที่โอนการครอบครองต้นไม้เหล่านั้น¹³⁷

นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดข้อยกเว้นและค่าใช้จ่ายที่อาจนำมาหักจากฐานภาษีไว้อีกหลายกรณี เช่น ทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางวัฒนธรรม ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจ การให้สิทธิในการเช่าที่ดินเกษตรกรรม การตายในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ และค่าใช้จ่ายในการทำศพ เป็นต้น และโดยทั่วไปแล้วจะต้องมีการชำระภาษีและยื่นแบบแสดงรายการภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่มีการโอนทรัพย์สินซึ่งจะต้องชำระภาษีมรดกเต็มจำนวนในวันที่ยื่นแบบแสดงรายการ แต่สำหรับบางกรณีอาจมีการผ่อนผันให้สามารถแบ่งชำระค่าภาษีเป็นงวด ๆ ได้¹³⁸ เช่น กรณีที่ต้องใช้เวลาในการขายทรัพย์สิน โดยสามารถแบ่งจ่ายชำระภาษีปีละครั้ง เป็นระยะเวลา 10 ปี แต่จะต้องเสียดอกเบี้ยเพิ่มเติมสำหรับกรณีที่เลือกจะผ่อนชำระภาษี และหากมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวได้จะต้องชำระภาษีส่วนที่เหลือทั้งหมดในทันที

3.2.3.6 วิธีการเสียภาษี

วิธีการเสียภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ กำหนดขั้นตอนการจัดเก็บภาษีโดยให้ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือผู้แทนของผู้ตายที่ถูกตั้งตามกฎหมาย มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน และกำหนดให้ต้องชำระภาษีภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันสิ้นเดือนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย และสามารถผ่อนชำระได้ภายในระยะเวลา 10 ปี ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกที่ได้รับส่วนใหญ่ต้องใช้ระยะเวลาในการขาย¹³⁹

3.2.3.7 บทกำหนดโทษ

1) ไม่ส่งมอบบัญชีแสดงรายการภาษี

หากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรไม่ส่งมอบบัญชีแสดงรายการภาษี กฎหมายกำหนดให้ต้องปรับเป็นค่าปรับเป็นจำนวน 100 ปอนด์ และค่าปรับรายวันอีกไม่เกินวันละ 60 ปอนด์ต่อวัน นับจากวันที่ได้รับแจ้งโดยศาลจนกว่าจะส่งมอบบัญชีแสดงรายการภาษี และหากถึงกำหนดของระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง¹⁴⁰ ปรากฏว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้มีการส่งมอบบัญชีแสดงรายการภาษีภายใน

¹³⁶ Section 125 of Inheritance Tax Act 1984

¹³⁷ David W. Williams and Geoffrey Morse, *op. cit.*, p. 303.

¹³⁸ W. Price, Jeffrey, *op. cit.*, pp. 145-146 อ้างถึงใน ชาญชัย ฉันทานุรักษ์, *เรื่องเดิม*, หน้า 93-94.

¹³⁹ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, *เรื่องเดิม*, หน้า 30.

¹⁴⁰ ระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง หมายถึง ระยะเวลา 6 เดือนที่เริ่มต้นหลังจากสิ้นระยะเวลาตาม มาตรา 216 (6) หรือ (7) หรือตามมาตรา 217

ระยะเวลาดังกล่าวก็จะต้องระวางโทษอีกจำนวน 100 ปอนด์ นอกจากนั้นความผิดของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการส่งมอบบัญชีแสดงรายการภาษีจะยังคงดำเนินต่อไปหลังจากวันครบรอบวันสิ้นสุดของระยะเวลาในการแสดงรายการภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องระวางโทษปรับอีกไม่เกิน 3,000 ปอนด์ ในการไม่ส่งมอบบัญชีแสดงรายการภาษีภายในระยะเวลาดังกล่าว¹⁴¹

2) ไม่ให้ข้อมูล

กรณีที่คุณใดที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรตามมาตรา 218 และไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตราดังกล่าว จะต้องรับผิดชอบเป็นค่าปรับไม่เกิน 300 ปอนด์ และค่าปรับรายวันอีกไม่เกินวันละ 60 ปอนด์ นับจากวันที่ศาลได้รู้ถึงการปฏิเสธการให้ข้อมูลจนกว่าจะปฏิบัติตามข้อกำหนด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการจัดการหลังจากการตายของคุณใดตามมาตรา 218A และบุคคลที่มีหน้าที่จัดการ ดังกล่าวไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดจะต้องรับผิดชอบเป็นค่าปรับไม่เกิน 100 ปอนด์ และค่าปรับรายวันอีกไม่เกินวันละ 60 ปอนด์ นับจากวันที่ศาลได้รู้ถึงการปฏิเสธการให้ข้อมูลจนกว่าจะมีปฏิบัติตามข้อกำหนดหากบุคคลใดยังคงไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรา 218A หลังจากวันครบรอบการสิ้นสุดระยะเวลา 6 เดือน ตามที่อ้างถึงในมาตราดังกล่าว ต้องระวางโทษไม่เกิน 3,000 ปอนด์ เว้นแต่มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถให้ข้อมูลหรือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตราดังกล่าวได้ จะไม่ต้องรับผิดชอบต่อความผิดดังกล่าวมาข้างต้นแต่ต้องไม่เป็นการล่าช้าเกินสมควร¹⁴²

3) แสดงรายการภาษีอันเป็นเท็จ

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีส่งมอบเอกสารที่ไม่ถูกต้องในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการโอน ไม่ว่าจะด้วยเจตนาฉ้อฉล ประมาท หรือส่งมอบเอกสารที่มีข้อมูลไม่ถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญให้แก่คณะกรรมการต้องระวางโทษไม่เกิน 3,000 ปอนด์ และหากบุคคลใดให้ความช่วยเหลือหรือชักชวนให้จัดส่งเอกสารอันเป็นเท็จ จัดเตรียม หรือดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ในบัญชีข้อมูลหรือเอกสารใด ๆ โดยรู้อยู่แล้วว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ถูกต้อง จะต้องระวางโทษไม่เกิน 3,000 ปอนด์ เช่นเดียวกัน¹⁴³

4) ไม่แก้ไขข้อผิดพลาด

หากข้อมูลหรือเอกสารไม่ถูกต้องโดยที่ไม่มีเจตนาฉ้อโกง หรือประมาท พร้อมกับแจ้งให้แก่คณะกรรมการทราบถึงความไม่ถูกต้องใด ๆ ถือว่าเป็นการกระทำความผิด เช่นเดียวกับการแสดงรายการภาษีอันเป็นเท็จตามมาตรา 247 โดยประมาท จนกว่าจะมีการแก้ไขข้อผิดพลาดโดยต้องไม่ล่าช้าเกินสมควร และในกรณีที่บัญชี ข้อมูล หรือเอกสารใดได้ถูกจัดส่งเพื่อให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติฉบับนี้แล้วจะต้องมีข้อความแจ้งให้บุคคลอื่นทราบว่ามิใช่ข้อผิดพลาดในทางภาษีซึ่งบุคคลนั้นได้รับหรืออาจได้รับคำตอบแทนต่ำกว่าบุคคลอื่น ๆ และต้องแจ้งให้คณะกรรมการทราบถึงความผิดพลาดด้วย หากไม่ปฏิบัติเช่นนั้นโดยปราศจากเหตุแห่งความล่าช้าอันสมควรจะต้อง

¹⁴¹ Section 245 of Inheritance Tax Act 1984

¹⁴² Section 245A of Inheritance Tax Act 1984.

¹⁴³ Section 247 of Inheritance Tax Act 1984.

ได้รับบทลงโทษจากการกระทำความผิดนั้น ถ้าหากบัญชี ข้อมูล หรือเอกสารใดถูกส่งมอบโดยไม่ได้ปฏิบัติตามหลักข้างต้นให้ถือว่าเป็นความประมาทอย่างหนึ่ง¹⁴⁴

จากการศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกของทั้งประเทศฝรั่งเศสและประเทศอังกฤษสามารถสรุปได้ว่า ภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะเป็นภาษีมรดกที่ไม่ได้แยกต่างหากเป็นการเฉพาะ แต่ถูกจัดอยู่ในประมวลกฎหมายอากร โดยเรียกเก็บภาษีการรับมรดกควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการให้ และมีการจัดเก็บกับทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ และใช้อัตราการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า และแบ่งอัตราก้าวหน้าออกเป็น 7 ชั้นอัตรา ตั้งแต่อัตราร้อยละ 5 ไปจนถึงอัตราร้อยละ 45 โดยอัตราจะแตกต่างกันตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับ ประกอบกับลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก ขณะที่กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลภายนอกจะต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ในอัตราร้อยละ 60

ขณะที่ภาษีมรดกของประเทศไทยที่มีพัฒนาการมาจากการนำภาษีทรัพย์สินเดิมกลับมาใช้ใหม่ ทำให้มีลักษณะเด่น คือ เปรียบเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของภาษีการโอนที่มีการวางมาตรการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีเอกลักษณ์ โดยจะจัดเก็บเมื่อมีการโอนทรัพย์สินขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ และการโอนจากความตาย อีกทั้งยังมีการจัดเก็บกับทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนหรือไม่มีทะเบียนก็ตาม และแม้ว่าประเทศไทยจะจัดเก็บโดยใช้อัตราก้าวหน้าแบบคงที่ แต่อัตราจัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้าที่สูง คือ ใช้อัตราคงที่ร้อยละ 40 อีกทั้งพระราชบัญญัติภาษีมรดกของประเทศไทยยังมีข้อยกเว้นและค่าลดหย่อนเป็นจำนวนมากแสดงให้เห็นว่ากฎหมายภาษีมรดกของทั้งประเทศฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษต่างให้ความสำคัญกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-Pay Principle) อันเป็นหลักการที่เป็นที่ยอมรับกันว่าสามารถใช้วัดความเท่าเทียมกัน หรือความแตกต่างกันเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้ดีที่สุดในปัจจุบัน

¹⁴⁴ Section 248 of Inheritance Tax Act 1984.

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

ในบทนี้จะกล่าวถึงความเป็นมาและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตที่เคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกตามกฎหมายพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 อันเป็นการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นครั้งแรกในประเทศไทย ตลอดจนสภาพปัญหาอันเป็นเหตุผลให้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกฉบับดังกล่าว หลังจากนั้นก็มีการศึกษาถึงความเป็นไปได้ในการนำภาษีมรดกมาใช้บังคับจัดเก็บมาโดยตลอด จนกระทั่งปัจจุบันมีการนำภาษีมรดกมาจัดเก็บอีกครั้งตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงมีความจำเป็นจะต้องศึกษาถึงแนวคิด รูปแบบ และโครงสร้างในการจัดเก็บ เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นถึงพัฒนาการของภาษีมรดกในปัจจุบันของประเทศไทย

4.1 การจัดเก็บภาษีมฤตกก่อนการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก

4.1.1 สมัยกรุงศรีอยุธยา

ในยุคกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานีสมัยสมเด็จพระรามาธิบดีที่ 1 (พระเจ้าอู่ทอง) ปรากฏว่ามีกฎหมาย ลักษณะเบ็ดเสร็จบทที่ 43 พ.ศ. 1903 บัญญัติให้ที่ดินของผู้ตายตกแก่ลูกหลานของผู้ตาย ส่วนสิ่งอื่นของผู้ตายจะตกแก่ผู้ใดไม่ได้มีการกล่าวถึง¹⁴⁶ ต่อมาในสมัยพระเอกาทศวรรษ (พระศรีสรรเพชญ์) ใน พ.ศ. 2155 ได้ทรงประกาศกฎหมายลักษณะมฤตกอันถือว่าเป็นกฎหมายฉบับแรกที่พระมหากษัตริย์มีพระราชอำนาจในการออกกฎหมาย มีการกำหนดเนื้อหาเกี่ยวกับวิธีการแบ่งมรดกของชายที่ตายทั้งกับบุคคลที่มีบรรดาศักดิ์และบุคคลที่ไม่มีบรรดาศักดิ์ แต่ก็ยังไม่ได้มีการกล่าวถึงวิธีการแบ่งมรดกของหญิงเอาไว้แต่อย่างใด ซึ่งมีกล่าวไว้โดยละเอียดว่าทรัพย์สินใดบ้างที่จะตกทอดเป็นมฤตกและสิ่งใดต้องตกให้แก่หลวง วิธีการแบ่งมรดก ลำดับของผู้รับมรดก และสัดส่วนที่ผู้รับมรดกแต่ละภาคจะได้รับเฉพาะในส่วนของผู้ชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปเท่านั้น ส่วนการแบ่งมรดกของคนสามัญไม่ได้ มีการกำหนดไว้โดยละเอียดแต่อย่างใด การที่กฎหมายให้ความสำคัญกับบุคคลที่มีทรัพย์สินมรดกมากเป็นเพราะบุคคลที่มีทรัพย์สินมรดกมากนั้นเป็นบุคคลที่ได้รับราชการโดยถือว่าพระมหากษัตริย์ทรงชุบเลี้ยงและ มีรางวัลตอบแทนความดีความชอบ

¹⁴⁶ ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ 1 จุลศักราช 1166 พิมพ์ตามฉบับหลวงตรา 3 ดวง (พระนคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และการเมือง, 2482), หน้า 217.

โดยหลวงจะให้สิ่งตอบแทนความดีความชอบ เช่น บำเหน็จ บำนาญหรือพญา¹⁴⁷ ดังนั้นเมื่อผู้มีบรรดาศักดิ์สูงถึงแก่ความตายจึงมองว่าควรคืนทรัพย์สินบางอย่างให้แก่หลวง โดยหลวงกำหนดวิธีการแบ่งมรดกบางส่วนให้แก่หลวงไว้เป็นการเฉพาะ พิจารณาจากการได้รับบำเหน็จ บำนาญ หรือพญาของผู้ตาย¹⁴⁸ ในกรณีที่ผู้ตายไม่เคยได้รับทั้งบำเหน็จและบำนาญ ทรัพย์สินมรดกของผู้ตายจะตกเป็นของหลวงทั้งหมด ทายาทไม่มีสิทธิได้รับมรดกเลย แต่ในกรณีที่ผู้ตายเคยได้รับเพียงบำเหน็จหรือบำนาญอย่างใดอย่างหนึ่ง หลวงจะเก็บไว้เฉพาะพญาเท่านั้น ส่วนทรัพย์สินมรดกอื่นจะตกเป็นของทายาท และในกรณีที่ผู้ตายได้รับทั้งบำเหน็จและบำนาญ ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดจะตกเป็นของทายาทโดยหลวงจะ ไม่เก็บพญาไว้เป็นของหลวง

กฎหมายลักษณะมรดกซึ่งประกาศโดยพระเอกาทศรถกำหนดวิธีการแบ่งมรดกสำหรับชายผู้มีบรรดาศักดิ์สูงไว้โดยแบ่งมรดกเป็น 4 ภาค¹⁴⁹ คือ ภาคหลวง ภาคบิดามารดา ภาคภรรยา และภาคญาติ ทั้งนี้ ภาคบิดามารดา ถ้าไม่มีผู้รับมาให้แบ่งแก่ภาคที่เหลือ ส่วนภาคภรรยาและภาคญาติ ถ้าไม่มีผู้รับให้ตกเป็นของหลวง โดยหน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีทรัพย์สินมรดกนั้นกฎหมายได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของสมุหมรดกโดยในกฎหมายลักษณะมรดกกำหนดให้ญาติพี่น้องบุตรภรรยาผู้ตายทำบัญชีทรัพย์สินมรดกยื่นต่อสมุหมรดกเพื่อจัดการแบ่งปันตามกฎหมาย โดยสมุหมรดกจะจัดทำบัญชีมรดกขึ้นกรบบังคมทูลให้กษัตริย์ทรงพระกรุณาแบ่งปันให้โดยทำเป็นพระราชกฤษฎีกาขึ้นกรบบังคมทูล ซึ่งกฎหมายลักษณะมรดกได้มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ของ สมุหมรดกไว้หลายประการ เช่น จัดทำบัญชีทรัพย์สินมรดก ทำหน้าที่เป็นผู้กรบบังคมทูลพระมหากษัตริย์ ทำหน้าที่จัดแบ่งเอาทรัพย์สินมรดกให้แก่ภาคหลวง พิจารณามรดกบางรายที่ไม่ควรเข้าจัดการ และทำหน้าที่เรียกทรัพย์สินพญาคืนพระคลังหลวง เป็นต้น และในส่วนของสามัญชนนั้นกฎหมายลักษณะมรดกได้กำหนดวิธีการไว้ว่า ผู้มีนาต่ำกว่า 400 ไร่ จนถึง 10 ไร่ กำหนดให้แบ่งมรดกเป็น 3 ภาค คือ ภาค 1 ได้แก่ บิดามารดา ภาค 2 ได้แก่ สามี ภรรยา ภาค 3 ได้แก่ ญาติพี่น้อง ลูกหลานเลี้ยงดูซึ่งได้รักษาอาการเจ็บป่วยและปลงศพให้แก่ผู้ตายตามลำดับความสนิท¹⁵⁰ โดยในการแบ่งมรดกหลวงจะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องและให้แบ่งกันเอง ต่างกับการแบ่งมรดกของผู้มีบรรดาศักดิ์สูง จะเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกในสมัยอยุธยาได้มีการกล่าวถึงเรื่องของภาคหลวงเป็นครั้งแรกโดยมีสาเหตุมาจากการปกครองแบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์

¹⁴⁷ พญาเป็นทรัพย์สินที่พระมหากษัตริย์โปรดเกล้าพระราชทานเป็นเกียรติยศแก่ข้าราชการ เช่น เครื่องเสลี่ยงสำหรับให้คนหาม เรือกันยา ช้างม้า หรืออาวุธยุทโธปกรณ์ เป็นต้น

¹⁴⁸ วรภักดีพิบูลย์, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย คำบรรยายคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย** (กรุงเทพมหานคร: สมาคมสังคมศาสตร์แห่งประเทศไทย, 2512), หน้า 176 อ้างถึงใน ฤทัย พูลสวัสดิ์, **ภาษีมรดก Inheritance Tax** (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 55.

¹⁴⁹ ปรีชา สุวรรณทัต, อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, สุเมธ ศิริคุณโชติ และสมคิด เลิศไพฑูรย์, **บรรณานุกรม, รวบรวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 1** (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2537), หน้า 67.

¹⁵⁰ สุธิดา ถนอมจิตร, **ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา** (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2554), หน้า 37-38.

ซึ่งมองว่าทรัพย์สินทั้งหมดในแผ่นดินเป็นของพระเจ้าอยู่หัว พระเจ้าอยู่หัวจึงย่อมมีอำนาจในการเรียกทรัพย์สินคืนจากประชาชน

ในสมัยอยุธยาจึงยังไม่มีแนวคิดในการเก็บภาษีมรดกแต่อย่างใด มีเพียงแนวคิดในการเก็บค่าภาคหลวง ซึ่งค่าภาคหลวงในสมัยอยุธยานั้นจะเก็บจากบุคคลที่มีบรรดาศักดิ์เท่านั้น โดยกำหนดวิธีการแบ่งมรดกบางส่วนให้แก่หลวงไว้เป็นการเฉพาะพิจารณาจากการได้รับบำเหน็จ บำนาญ หรือ พญาของผู้ตายในกรณีที่ผู้ตายไม่เคยได้รับทั้งบำเหน็จและบำนาญ ทรัพย์สินมรดกของผู้ตายจะตกเป็นของหลวงทั้งหมด แต่ในกรณีที่ผู้ตายเคยได้รับเพียงบำเหน็จหรือบำนาญอย่างใดอย่างหนึ่ง หลวงจะเก็บไว้เฉพาะพญาเท่านั้น ต่างจากภาษีมรดกที่จะเก็บจากบุคคลทุกคนที่มีทรัพย์สินถึงขนาดตามที่กฎหมายกำหนด การเก็บค่าภาคหลวงในสมัยอยุธยาจึงเป็นเพียงการเรียกคืนทรัพย์สินที่ถือว่าเป็นของพระมหากษัตริย์ ที่ได้ทรงชุบเลี้ยงให้แก่บุคคลผู้มีบรรดาศักดิ์นั่นเอง

4.1.2 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น

กฎหมายลักษณะมรดกที่บัญญัติไว้ในสมัยอยุธยาได้มีการใช้บังคับเรื่อยมาในสมัยรัตนโกสินทร์ โดยในสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช (รัชกาลที่ 1) ได้ทรงโปรดให้มีการตรวจชำระและรวบรวมกฎหมายทั้งหมดที่เคยมีในอดีตจนถึงขณะนั้น เรียกว่ากฎหมายตราสามดวง ซึ่งพระไอยการลักษณะมรดกก็ยังเป็นกฎหมายที่นำมาบังคับใช้อยู่ในช่วงเวลาดังกล่าว จนกระทั่งในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 5) ได้ทรงโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดก แก้ไขวิธีการแบ่งมรดกโดยเฉพาะวิธีการแบ่งมรดกระหว่างญาติของผู้ตาย และวิธีการแบ่งมรดกของหญิงซึ่งมีสามี เนื่องจากทรงเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกที่ใช้บังคับอยู่ไม่สอดคล้องกับขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งในการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดก ได้มีการแก้ไขเรื่องวิธีการแบ่งมรดก ให้ต้องพิจารณาว่าเป็นมรดกของชายหรือหญิง ถ้าเป็นการแบ่งมรดกชายต้องพิจารณาต่อไปอีกว่าเป็นชายที่มีบรรดาศักดิ์สูงหรือชายสามัญชน ถ้าเป็นการแบ่งมรดกหญิงต้องพิจารณาว่าเป็นหญิงมีสามี หญิงโสดหรือหญิงหม้าย ซึ่งมรดกของชายสามัญและหญิงดังกล่าวข้างต้นไม่มีการแบ่งเป็นภาคหลวงแต่ประการใด

การแบ่งมรดกของชายที่มีบรรดาศักดิ์สูงนั้นกำหนดให้แบ่งทรัพย์สินมรดกออกเป็น 4 ภาคเท่า ๆ กัน คือ ภาคหลวง ภาคบิดามารดา ภาคภรรยาและภาคญาติ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้ ในส่วนของภาคหลวงนั้นมรดกภาคหลวงให้ส่งเข้าพระคลังหลวงเพื่อเป็นประโยชน์ของแผ่นดิน ในคดีที่พิพาทกันเรื่องทรัพย์สินมรดก ถ้าศาลตัดสินให้มีการแบ่งภาคหลวงนี้แล้วจะต้องจัดการส่งต่อเจ้าหน้าที่สมุหมรดก ถ้าทายาทแบ่งปันกันเองโดยไม่มีคดีถึงศาล ภาคหลวงนี้ก็อันไม่มีหรือทรัพย์สินมรดกที่แบ่งตามพินัยกรรมก็ไม่เคยมีปรากฏว่าต้องแบ่งภาคหลวง ในส่วนของภาคบิดามารดา ถ้าเจ้ามรดกตายทั้งที่บิดามารดายังมีชีวิตอยู่ มรดกภาคนี้จะตกแก่บิดามารดาาร่วมกัน ถ้าหากบิดาหรือมารดาตายก่อนเจ้ามรดก บิดาหรือมารดาที่ยังมีชีวิตอยู่ก็จะได้รับทรัพย์สินมรดกของภาคนี้ทั้งหมด แต่ในกรณีที่บิดาและมารดาเสียชีวิตก่อนเจ้ามรดก มรดกภาคนี้ก็อันมีขนาดเล็กและให้มีการแบ่งกันแต่ภาคอื่น ๆ ในส่วนของภาคภรรยา ถ้าหากเจ้ามรดกไม่มีภรรยาหลวงและบิดามารดาของเจ้ามรดกไม่ได้มีชีวิตอยู่ ทรัพย์สินในภาคภรรยาให้ยกเล็กไปรวมเข้ากับทรัพย์สินในภาคหลวง คือ แบ่งทรัพย์สินมรดกออกเป็น 3 ส่วนโดยเป็นภาคหลวง 2 ส่วนและภาคญาติ 1 ส่วน และสุดท้ายในส่วนของภาคญาติ ได้แก่ บุตร

หลาน พี่น้องร่วมบิดามารดาหรือพี่น้องร่วมบิดาหรือมารดา แต่หากมีญาติสนิทหรือผู้สืบสายโลหิตของญาติสนิทอยู่แล้ว ก็ให้ตัดญาติห่าง ๆ เป็นชั้น ๆ ลงไป ต่อมาปรากฏว่าในตำแหน่งสมุหมรดกซึ่งแต่งตั้งขึ้นเพื่อแบ่งมรดกของผู้มีบรรดาศักดิ์สูงให้แก่ผู้ที่เป็นทายาทกันทรัพย์สินส่วนที่เป็นภาคหลวงเข้าพระคลัง กันส่วนทรัพย์สินที่เป็นพญาส่งคืนให้แก่หลวง กับทั้งต้องพิจารณานำความกราบบังคมทูลนั้น ได้ถูกยุบไปเพราะการเกิดขึ้นของศาลที่มีอำนาจพิจารณาตัดสินคดีมรดกในขณะนั้นทำให้พระมหากษัตริย์ไม่ต้องทรงวินิจฉัยคดีเหล่านี้เองอีกต่อไป¹⁵¹ ทำให้ความจำเป็นของสมุหมรดกหมดไป แต่การเก็บมรดกภาคหลวงนั้นยังคงใช้บังคับอยู่ในชั้นศาลเรื่อยมา จากรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎรครั้งที่ 14 พ.ศ. 2476 ซึ่งในขณะนั้นได้พิจารณาในวาระการเสนอให้มีพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก โดยพระยาศาสตราธิบดีไพศาล ได้กล่าวในการประชุมว่า “การเก็บค่าภาคหลวงเวลานี้ยังเก็บอยู่ ถ้าผู้หนึ่งผู้ใดสงสัยก็ไปถามที่ศาลจังหวัดอยุธยา ซึ่งเวลานี้เขาก็เก็บได้มีผู้มาเล่าให้ข้าพเจ้าฟังว่า ค่าพิพาทคดีได้ตัดสินให้เก็บค่าภาคหลวงด้วย เพราะกฎหมายฉบับนั้นยังไม่ยกเลิก”¹⁵² รวมไปถึง นายมนูญ บริสุทธิ ผู้แทนราษฎรจังหวัดสุพรรณบุรีในขณะนั้นที่ได้กล่าวว่า “ตามที่สมาชิกพูดว่ามีการเก็บค่าภาคหลวงนั้น ข้าพเจ้าเป็นคนหนึ่งที่รู้เรื่องนี้เหมือนกัน เห็นว่าตามหลักกฎหมายของเราที่จะเก็บค่าภาคหลวงนั้น โดยมากนิยมเก็บต่อมิตติถึงศาล ถ้าคดีไม่ถึงศาลเราไม่เก็บกัน”¹⁵³ แสดงให้เห็นว่าการเก็บมรดกภาคหลวงนั้นได้มีการใช้เรื่อยมาจนถึง พ.ศ. 2476 แต่เก็บเฉพาะกับคดีที่ถึงชั้นศาลเท่านั้น ไม่ได้มีการเก็บโดยทั่วไปเหมือนเช่นในอดีต

การเก็บค่าภาคหลวงในสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้นนั้น เป็นรูปแบบเดียวกับการเก็บค่าภาคหลวงในสมัยอยุธยาที่มีแนวคิดเป็นการเรียกคืนทรัพย์สินที่ถือว่าเป็นของพระมหากษัตริย์ ที่ได้ทรงชุบเลี้ยงให้แก่บุคคลผู้มีบรรดาศักดิ์ แต่ก็มี การบังคับใช้น้อยลงมาก ไม่ได้มีการจัดเก็บกับบุคคลที่มีบรรดาศักดิ์ทุกคนดังเช่นในสมัยอยุธยา จะเก็บเพียงแต่ในกรณีที่มีคดีมรดกถึงชั้นศาลเท่านั้น จึงสรุปได้ว่าในสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้นก็ยังไม่มีความคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกแต่อย่างใด

4.1.3 สมัยการปกครองระบอบประชาธิปไตย

หลังจากสมัยอยุธยาและสมัยรัตนโกสินทร์ที่มีบันทึกว่ารัฐมีการเก็บค่าภาคหลวงจากทรัพย์สินของบุคคลที่มีบรรดาศักดิ์ ก็ไม่ได้มีบันทึกว่ารัฐมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกอีกเลยจนในสมัยที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองเป็นระบอบประชาธิปไตย รัฐบาลชุดแรกได้มีการจัดทำเค้าโครงการเศรษฐกิจหลังจากประเทศไทยเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครองจากรบอบสมบูรณาญาสิทธิราชเป็นระบอบประชาธิปไตย โดยนายปรีดี พนมยงค์ (หลวงประดิษฐมนูญธรรม) นายกรัฐมนตรีเป็นผู้เสนอ

¹⁵¹ สุทธิวาหนฤพุดิ, คำบรรยายประวัติศาสตร์กฎหมาย ชั้นปริญญาโท พุทธศักราช 2512-2513 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516), หน้า 145 อ้างถึงใน ฤทัย พูลสวัสดิ์, ภาษีมรดก Inheritance Tax (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 58.

¹⁵² รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 14 (สมัยสามัญ สมัยที่สอง), 15 กุมภาพันธ์ 2476, หน้า 728.

¹⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 728.

เค้าโครงการเศรษฐกิจ หรือ ที่เรียกกันว่า สมุดปกเหลือง ซึ่งเป็นร่างแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับแรกของประเทศไทย เริ่มตั้งแต่ปี 2475 และเค้าโครงการเศรษฐกิจดังกล่าวเป็นแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับแรกและฉบับเดียวของประเทศไทยที่เสนอแนวทางเศรษฐกิจแห่งชาติแบบโซเซียลลิสต์ ภายใต้กรอบการเมืองในระบอบประชาธิปไตย อันมีจุดมุ่งหมายที่จะวางรากฐานทางเศรษฐกิจให้เข้มแข็งเพื่อให้บรรลุภารกิจในหลักการทั้งปวงตามหลัก 6 ประการของคณะราษฎร ที่ได้มีการแถลงไว้ในหมวด 11 ของแผนเค้าโครงการเศรษฐกิจ ว่าด้วยเรื่องผลสำเร็จเกี่ยวกับหลัก 6 ประการ ได้แก่ เอกราช การรักษาความสงบเรียบร้อยภายใน การเศรษฐกิจ ความเสมอภาค เสรีภาพ และการศึกษา โดยอาศัยหลักโซเซียลลิสต์ที่ถือว่ามนุษย์เกิดมามีต้องเป็นเจ้าหน้าที่และลูกหนี้กันเป็นหนี้ตามธรรมชาติ จึงต้องร่วมกันในการประกอบเศรษฐกิจ¹⁵⁴

ในเค้าโครงการเศรษฐกิจดังกล่าว ได้มีการเสนอวิธีการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจไว้หลายประการ รวมไปถึงข้อเสนอให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีมรดก ภาษีเงินได้ของเอกชน ภาษีทางอ้อมและภาษีอื่นๆ อันเป็นการจัดหาทุนเพื่อมาจ่ายค่าแรงงานและซื้อเครื่องจักรกลหรือวัตถุที่รัฐบาลยังทำไม่ได้ อันจำเป็นต่อการประกอบการเศรษฐกิจในขณะนั้น โดยให้ทำการเก็บจากราษฎร โดยไม่ให้ราษฎรรู้สึกเดือดร้อน แต่ก็มีฝ่ายที่ไม่เห็นด้วยกับเค้าโครงการเศรษฐกิจฉบับดังกล่าวเช่นกัน โดยฝ่ายที่ไม่เห็นด้วยได้ตีพิมพ์ พระบรมราชวินิจฉัยของรัชกาลที่ 7 หรือสมุดปกขาวออกเผยแพร่ โดยข้อความในสมุดปกขาวเกือบทุก ประเด็นเห็นได้แย้งกับเค้าโครงการเศรษฐกิจหรือสมุดปกเหลืองทั้งสิ้น รวมทั้งเรื่องการเก็บภาษีมรดกด้วย โดยให้ความเห็นว่า การเก็บภาษีมรดกจะจัดเก็บเป็นเงินไม่ได้ จัดเก็บได้แต่เพียงในรูปของอสังหาริมทรัพย์ เท่านั้น และการจัดเก็บอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวย่อมอยู่ในขอบเขตจำกัดเนื่องจากอสังหาริมทรัพย์ของแต่ละครอบครัวย่อมมีอยู่ไม่มากจึงอาจจัดเก็บได้ไม่เกิน 3 ช่วงอายุคนเท่านั้น¹⁵⁵ แต่อย่างไรก็ตามในปี พ.ศ. 2476 ในสมัยของพันเอกพระยาพหลพลุฑเสนา เป็นนายกรัฐมนตรีก็ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ขึ้น ซึ่งถือเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจอย่างสำคัญประการหนึ่งนับตั้งแต่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นระบอบประชาธิปไตย

4.2 การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

4.2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

หลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตยได้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่สำคัญในประเทศไทย คือ มีการตราพระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พ.ศ. 2476 โดยหม่อมเจ้านครานุวัตติวงศ์ เป็นผู้สำเร็จ

¹⁵⁴ ฤทัย พูลสวัสดิ์, ภาษีมรดก Inheritance Tax (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 59-60.

¹⁵⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

ราชการแทนพระองค์ในสมัยที่นายพันเอก พระยาพหลพลพยุหเสนา เป็นนายกรัฐมนตรี¹⁵⁶ ลงวันที่ 26 สิงหาคม พ.ศ. 2477 พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้รับการอนุมัติจากสภาผู้แทนราษฎรให้ใช้บังคับเป็นกฎหมายได้ในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2476 โดยที่ประชุมสภาผู้แทนราษฎรในสมัยนั้นได้ให้เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 ไว้ดังนี้

หลวงวิจิตรวาทการ แกล้งว่า ถ้าหากจะพูดถึงเหตุผลในการออกพระราชบัญญัติอากรมฤตกก็ต้อง ตอบอย่างเดียวกับที่เจ้าคุณรัฐมนตรี พระยานิติศาสตร์ไพศาล ได้อธิบายมาแล้ว คือ รัฐจะต้องหาเงินจากการเก็บภาษีอากร รัฐจะเอาดินมาปั้นไม่ได้ จึงต้องเอามาจากการเก็บภาษีอากร ในการเก็บภาษีอากร เรา จะเก็บภาษีอะไรบ้าง รัฐบาลนี้ได้มีความตั้งใจอย่างยิ่งที่จะไม่ให้เป็นที่เดือดร้อนแก่คนจน การเก็บภาษีอากรมฤตกเป็นภาษีที่ง่ายที่สุด เป็นภาษีที่ไม่ทำความเดือดร้อน ความดำริของสภาผู้แทนราษฎรที่แล้วมาก็ดี ของรัฐบาลก็ดี จึงเห็นว่าควรจะมีการเก็บอากรมฤตกอย่างยิ่ง¹⁵⁷

หลวงประดิษฐมนูธรรม แกล้งว่า การเก็บภาษีมฤตกวัตถุประสงค์ที่จะเก็บมี ว่า ธรรมดาเมื่อบุคคล มีทรัพย์ก็ได้มาจากการทำมาหากินซึ่งต้องอาศัยฝูงชนที่ ร่วมกันอยู่นี้ คิดดูตามลำพังเฉพาะคนหนึ่ง ๆ นั้นจะมีกำลังหาได้ตั้ง 1,000,000 บาท หรือการที่มีมากก็อาศัยฝูงชนที่ทำให้ร่ำรวย เช่น คนมีที่ดินซื้อที่ดินไว้เพียง ราคาเล็ก ๆ น้อย ๆ ต่อมาที่ดินนั้นมีคนอยู่ค้ำคั่งก็มีราคาแพงขึ้นตั้งหลาย ๆ เท่าตัว ดังนี้ใครทำให้เจ้าของที่ดินรวย ไม่ใช่ฝูงชนหรือ ฉะนั้นเมื่อคนนั้นตาย การที่จะเก็บ ภาษีก็เป็นภาระหนักเข้าหาความยุติธรรม เราต้องการที่สุดที่จะสมานฐานะระหว่างคน มั่งมีกับคนจน จึงเห็นว่าควรเก็บภาษีมฤตกจำทำความเสมอภาค มากขึ้นไปได้ ถ้าไม่ คิดป้องกันเสียก่อนแล้วภายหลังจะลำบาก¹⁵⁸

สรุปได้ว่าวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมฤตกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตก พ.ศ. 2476 นั้น มีอยู่ 2 ประการ คือ ต้องการให้พระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลและ ต้องการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับคนรวย ซึ่งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรให้การสนับสนุนเป็น เสียงส่วนใหญ่โดยมีเหตุผลสนับสนุนจากการที่ในอดีตก็เคยมีการจัดเก็บค่าภาคภาคหลวง การจะเก็บ ภาษีมฤตกจึงไม่ใช่เรื่องที่แปลกใหม่ในช่วงเวลาดังกล่าว ดังข้อสนับสนุนต่อไปนี้

¹⁵⁶ ปรีชา สุวรรณทัต, “ปรีชาทัศน์: ภาษีมฤตก,” *แนวหน้า* (28 สิงหาคม 2557), ค้นวันที่ 14 สิงหาคม 2557 จาก <http://m.naewna.com/view/columntoday/13841>

¹⁵⁷ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 10 (สมัยสามัญ สมัยที่สอง), 1 กุมภาพันธ์ 2476, หน้า 466.

¹⁵⁸ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 32 (สมัยสามัญ), 28 ตุลาคม 2475, หน้า 331.

นายมังกร สามเสน กล่าวว่า “ในการที่จะเก็บภาษีมรดกนั้นเคยเก็บมาแล้วในสยาม คือ ค่าภาคหลวง จึงเห็นว่าในการจะออกพระราชบัญญัตินี้ก็ไม่แปลก สมควรจะมีอย่างยั้งเพราะบัดนี้ รัฐบาลควรจะต้องเก็บเสียบ้าง”¹⁵⁹

พระยานิติศาสตร์ไพศาลย์ กล่าวว่า

กฎหมายเก่าของเราในเรื่องภาษีมรดกเราอาจจะเรียกภาษี ก็ได้ เรียกอากร ก็ได้ ในกฎหมายเก่าเราเรียกว่าค่าภาคหลวง ภาคหลวงของเราเก็บภาษีคนมั่งมีตั้ง 25% ข้าราชการชั้นโบราณเราถือว่าเป็นคนมั่งมี ดังนั้นจึงได้เก็บภาษีจากข้าราชการ 25% จากมรดก ถ้าผู้นั้นตายก็ต้องบอกบิดา มารดา ภรรยา ญาติพี่น้องแบ่งส่วนไป เพราะฉะนั้นการที่มีข้าราชการที่ไม่รู้จักกฎหมาย ไปเข้าใจเสียว่า ภาษีมรดกเป็นภาษีใหม่ แต่ไม่ใช่ใหม่แท้ เพราะก่อนเราเก็บเป็นบางคน แต่เดี๋ยวนี้เราขยายไปเก็บทุกคน แทนที่จะเก็บข้าราชการเท่านั้น¹⁶⁰

4.2.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 นั้นมีการเก็บภาษีมรดกใน 2 รูปแบบ คือ มีทั้งการจัดเก็บจากกองมรดก และจัดเก็บจากการรับมรดก

4.2.2.1 ภาษีกองมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเริ่มต้นด้วยการหยอดสุทธิแห่งค่า ซึ่งเป็นการตีราคาทรัพย์สิน ของกองมรดกออกมาเป็นตัวเงิน แล้วนำหนี้สินต่าง ๆ มาหักออกที่เหลือจะเป็นฐานในการนำไปคำนวณตามอัตราภาษี ซึ่งเกณฑ์การจัดเก็บภาษีกองมรดกมีดังนี้

1) กำหนดราคาทรัพย์สิน โดยมีพนักงานตีราคาและผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนร่วม ในการกำหนดราคาทรัพย์สินตามราคาท้องตลาด ด้วยความเห็นชอบของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด

2) กำหนดฐานภาษี เมื่อได้กำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามราคาท้องตลาดที่เรียกว่า หยอดสุทธิแห่งค่าแล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการหาฐานภาษีซึ่งจะได้จากการนำหยอดสุทธิแห่งค่าหักด้วยหนี้สินต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ คือบรรดาหนี้สินที่ผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการทำศพ และค่าใช้จ่ายจากการจัดการมรดกตามที่เห็นสมควร

มรดกซึ่งมีหยอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักหนี้สินต่าง ๆ ข้างต้นแล้ว หากมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีกองมรดก แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาทต้องเสียภาษีกองมรดก

¹⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 328.

¹⁶⁰ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 14 (สมัยสามัญ สมัยที่สอง), เรื่องเดิม, หน้า 724.

4.2.2.2 ภาษีการรับมรดก

นอกจากการจัดเก็บภาษีกองมรดก ทายาทแต่ละคนที่ได้รับมรดกยังต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง โดยการกำหนดราคาทรัพย์สินในการเสียภาษีการรับมรดกนั้น กฎหมายกำหนดให้นำราคาที่ได้กำหนดไว้ในกาหนดราคาทรัพย์สินในการเสียภาษีกองมรดกมาเป็นตัวกำหนด เมื่อได้ยอดสุทธิแห่งค่าแล้วขั้นตอนต่อไปเป็นการหาฐานภาษี ซึ่งจะได้จากการนำยอดสุทธิแห่งค่าหักด้วยบรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้อยู่ก่อนตาย

การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักบรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้อยู่ก่อนตายแล้ว หากมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก และหากมีจำนวนเกิน 10,000 บาท ต้องเสียภาษีการรับมรดก โดยจะมีการลดหย่อนอัตราภาษีให้แก่ญาติที่ใกล้ชิดของผู้ตาย เช่น บิดา มารดา สามี ภริยา บุตร หรือบุตรของบุตร เป็นต้น

นอกจากนั้นพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ยังมีมาตรการในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมีการใช้ภาษีการให้ควบคุมกันไปด้วย โดยกำหนดให้ทรัพย์สินของผู้ตายหากมีการโอนให้แก่บุคคลอื่นใดไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมภายในระยะเวลา 1 ปีก่อนถึงแก่ความตาย ให้ถือว่าทรัพย์สินดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกด้วย¹⁶¹

4.2.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

4.2.3.1 ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

ตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 มาตรา 6 กำหนดว่าทรัพย์สินของผู้ตายจะต้องนำมารวมเป็นกองมรดกเพื่อเสียภาษีมรดก ดังนี้

1) ในกรณีที่ผู้ตายมีสัญชาติไทย กำหนดให้อสัหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสัหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย สัหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย สตั๊ก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในประเทศไทยและต่างประเทศ รวมไปถึงสิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตายหรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มรดกเพราะเหตุที่ตาย ทั้งที่มีอยู่ในประเทศและต่างประเทศ บรรดาทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องนำมารวมเป็นกองมรดก¹⁶²

2) ในกรณีที่ผู้ตายเป็นคนต่างด้าว กำหนดให้อสัหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสัหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย สัหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย สตั๊ก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่นที่มีอยู่ในประเทศไทย รวมไปถึงสิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตายหรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มรดกเพราะเหตุที่ตาย ที่อยู่ในประเทศ บรรดาทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องนำมารวมเป็นกองมรดก¹⁶³

¹⁶¹ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁶² มาตรา 6 อนุ 1 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁶³ มาตรา 6 อนุ 2 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

3) อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในความคุ้มครองของผู้ตาย ให้สันนิษฐานว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าเป็นอย่างอื่น¹⁶⁴

4) ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใดโดยตรงหรือโดยอ้อม ภายในหนึ่งปีก่อนตายให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งแห่งกองมรดกและให้คิดรวมเพื่อกำหนดค่าแห่งมรดกด้วย เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ซึ่งผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละพันบาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับ หรือก่อนวันที่ใช้พระราชบัญญัตินี้¹⁶⁵

4.2.3.2 การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สินของกองมรดก มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) อสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย อสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย สต็อก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในประเทศไทยและต่างประเทศ อันเป็นทรัพย์สินที่เข้าลักษณะตามมาตรา 6(1)(ก)-(ค) ให้ประมาณราคาตามราคาตลาดในเวลาตาย¹⁶⁶

2) สิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้น แก่กองมรดกเพราะเหตุที่ตาย ทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและต่างประเทศ ที่ไม่มีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อน อันเป็นทรัพย์สินที่เข้าลักษณะตามมาตรา 6(1)(ง) ให้ประมาณราคาตามจำนวนเงินซึ่งระบุไว้ในเอกสาร แต่หากเป็นกรณีที่มีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อน อันเป็นทรัพย์สินที่เข้าลักษณะตามมาตรา 6(1)(ง) ให้ประมาณราคาตามจำนวนเงินที่กำหนดในคำพิพากษาหรือข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต¹⁶⁷

3) เมื่อค่าแห่งทรัพย์สินอันเป็นมรดกได้ถูกสอบสวนหรือมีคำวินิจฉัยชี้ขาด มี กำหนดจำนวนแน่นอน ซึ่งเรียกว่ายอดสุทธิแห่งค่าแล้ว กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายและหนี้สินดังต่อไปนี้¹⁶⁸

(1) หนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย

(2) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพหรือยลสืบของยอดสุทธิแห่งค่า แต่ไม่เกิน

กว่าห้าพันบาท

(3) ค่าใช้ในการจัดการมรดกตามที่สมควรและมีการกำหนดหนี้สินที่กฎหมายไม่ให้หักออกจากยอดสุทธิแห่งค่าไว้ ดังนี้

¹⁶⁴ มาตรา 6 อนุ 3 แห่งพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

¹⁶⁵ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

¹⁶⁶ มาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

¹⁶⁷ มาตรา 10 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

¹⁶⁸ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476

(3.1) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม

(3.2) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อให้บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมภายในเวลาหนึ่งปีก่อนตาย เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ซึ่งผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละหนึ่งพันบาท หรือให้ในการสมรสหรือให้ไปแล้วก่อนหนึ่งปีตามมาตรา 7

(3.3) หนี้สินซึ่งไม่มีพยานหลักฐานอื่น นอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม

(3.4) หนี้สินซึ่งมีหลักฐานซึ่งทำขึ้นในต่างประเทศหรือเกิดตามคำพิพากษาของศาลในเมืองต่างประเทศอันบังคับในประเทศไทยไม่ได้

(3.5) หนี้สินที่ขาดอายุความ

การบริหารจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ระบุให้การกำหนดค่าทรัพย์สินนั้นเป็นหน้าที่ของพนักงานตีราคาและผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนร่วมมือกันปรึกษากำหนดราคา และต้องให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดให้ความเห็นชอบจึงจะถือเป็นราคาตลาด แต่ก็มีปัญหาในการตีราคาทรัพย์สินเพราะเป็นเรื่องยากที่จะก่อให้เกิดความพอใจทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี เนื่องจากพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 เป็นกฎหมายภาษีฉบับแรกของไทยที่มีการจัดเก็บจากหลักทรัพย์ หลักการในการจัดเก็บจึงเป็นหลักการใหม่สำหรับเจ้าพนักงาน ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากหลักทรัพย์นั้นต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เช่น การตีราคาทรัพย์สินทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ หากเจ้าพนักงานไม่มีความพร้อมก็จะทำให้ไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ประกอบกับการกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือข้าหลวง ประจำจังหวัดให้ความเห็นชอบในราคาที่ประเมินเพื่อป้องกันการสมรู้ร่วมคิดในการกำหนดราคา ทรัพย์สินระหว่างเจ้าพนักงานตีราคาและผู้จัดการมรดก ทำให้เกิดปัญหาความยุ่งยากในทางปฏิบัติและเกิดความล่าช้าในการปฏิบัติงาน อีกทั้งยังได้การประเมินราคาทรัพย์สินที่ไม่เป็นมาตรฐานและไม่เป็นที่ยอมรับของประชาชนผู้เสียภาษี

4.2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ภาษีมรดกเรียกเก็บจากทรัพย์สินและทายาทผู้รับมรดกแต่ละคน ดังนี้

1) ภาษีกองมรดก เรียกเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย โดยผู้จัดการมรดกเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระภาษี

2) ภาษีการรับมรดก เรียกเก็บจากทายาทผู้รับมรดกแต่ละคน โดยทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระภาษี

นอกจากบรรดาทรัพย์สินจากกองมรดกของผู้ตายจะถูกนำมาคิดคำนวณในการเสียภาษี กฎหมายยังกำหนดให้ผู้รับมรดกซึ่งได้รับมรดกมีราคาเกินกว่า 10,000 บาท เป็นผู้เสียภาษีการรับมรดกอีก โดยผู้จัดการมรดกจะต้องแจ้งให้พนักงานตีราคาทราบชื่อและที่อยู่ของทายาทผู้ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดก ทั้งจำนวนมรดกและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับ

คณะกรรมการพิจารณาร่างพระราชบัญญัตินี้ได้บันทึกถึงความมุ่งหมายของผู้ร่างกฎหมาย ในเรื่องนี้ไว้ว่าการเก็บมรดกนั้น ถ้าจะให้ง่ายแก่ทางปฏิบัติการก็ต้องเก็บจากกองมรดกก่อนแบ่งให้แก่ ผู้รับอย่างเดียว แต่วิธีนี้ไม่สู้ยุติธรรมนักเพราะผู้มีส่วนได้มรดกเพียงเล็กน้อยก็ต้องเสียภาษีอากรตามอัตราเดียวกับผู้ที่ได้รับมรดกมาก หากจะให้เป็นการยุติธรรมแท้แล้ว จะต้องเก็บอากร

จากผู้รับมรดกแต่อย่างเดียว แต่มรดกนั้นบางทีก็มีเงื่อนไขกว่าผู้รับจะได้รับไปเป็นเวลานาน ๆ ถ้ารัฐบาลจะคอยเก็บจากผู้รับ ก็จะเป็นเวลายืดยาวกว่าจะได้ค่าอากร โดยเหตุนี้กรมการฯ จึงเล็งกรับร่างที่มีสเตอร์อาร์กียองและมิสเตอร์แบ็กสเตอร์ ทำขึ้นเทียบด้วยกฎหมายมรดกของต่างประเทศ คือเก็บอากรจากกองมรดกเสียชั้นหนึ่งก่อนแล้วจึงเก็บจากผู้รับอีกชั้นหนึ่ง¹⁶⁹

4.2.3.4 อัตราภาษี

1) อัตราภาษีกองมรดก กองมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักหนี้สินต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว หากมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีส่วนที่เกิน ตามอัตราร้อยละ 1 และเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 20

2) อัตราภาษีการรับมรดก การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าภายหลังจากการหักหนี้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว หากมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีส่วนที่เกิน ตามอัตราตั้งแต่ร้อยละ 1 และเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 20

โดยที่ทั้งภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกใช้อัตราการจัดเก็บแบบเดียวกันดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 อัตราการจัดเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดก และ การรับมรดก พ.ศ. 2476

มรดกที่มียอดสุทธิ	เสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน	ร้อยละ
10,000 – 25,000	10,000	1
25,000 – 50,000	25,000	2
50,000 – 75,000	50,000	3
75,000 – 100,000	75,000	4
100,000 – 200,000	100,000	5
200,000 – 400,000	200,000	6
400,000 – 700,000	400,000	7
700,000 – 1,000,000	700,000	8
1,000,000 – 3,000,000	1,000,000	10
3,000,000 – 5,000,000	3,000,000	15
5,000,000 ขึ้นไป	5,000,000	20

¹⁶⁹ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 32 (สมัยสามัญ), เรื่องเดิม, หน้า 322-323.

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรมรดกและการรับมรดกจัดทำโดยกรมสรรพากรซึ่งบุคลากรที่ปฏิบัติงานในการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นบุคคลเดียวกันกับเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ซึ่งกรมสรรพากรในสมัยนั้นก็มิภาระหน้าที่มากมายอยู่แล้วเพราะจะต้องจัดเก็บภาษีหลายชนิด เช่น ภาษีเงินได้ อากรมรดก ภาษีโรงค้า ภาษีธนาคารและประกันภัย อากรค่าน้ำ อากรแสตมป์ อากรมหรสพ ภาษีโรงเรือน ภาษีโรงงาน ภาษีการซื้อน้ำตาล เป็นต้น และต้องรับภาระตามพระราชบัญญัติที่กำหนดให้กรมสรรพากรมีหน้าที่เก็บทั้งอากรมรดกโดยผ่านการให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายการและชำระภาษี และอากรการรับมรดกซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากทายาทที่รับมรดกอีกชั้นหนึ่งโดยทายาทนั้นมีหน้าที่ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี บุคลากรจึงต้องทำการตรวจสอบการเสียภาษีถึงสองรอบ ทั้งยังเพิ่มจำนวนบุคคลที่ต้องถูกตรวจสอบอีกด้วยก็คือ จำนวนทายาทที่ได้รับมรดกนั่นเอง การจัดเก็บอากรมรดกและการรับมรดกทั้งจากกองมรดกโดยตรง และเก็บจากทายาทผู้ได้รับมรดกอีกทอดหนึ่ง จึงทำให้เกิดปัญหาด้านงบประมาณที่ใช้จัดเก็บเพราะค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบมีหลายขั้นตอน

4.2.3.5 การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีมรดก

การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีมรดก มีดังต่อไปนี้

1) การยกเว้นการเสียภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีมรดกของผู้ตายนั้นตกเป็นทรัพย์สินที่ได้แก่รัฐ ทบวงการเมือง สาธารณกุศล หรือสภากาชาด¹⁷⁰

2) การลดหย่อนในกรณีที่ต้องเสียภาษีมรดกซ้ำ กฎหมายกำหนดว่า ในกรณีสังหาริมทรัพย์ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรืองานในวิชาชีพที่ได้จากการเป็นหุ้นส่วน หรือได้จากทางอื่น ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ประโยชน์หรือสิทธิที่ได้จากการโอนไป ในเวลาที่เจ้ามรดกบุคคลใดบุคคลหนึ่งได้เสียภาษีอากรมรดกแล้ว ต่อมาภายในเวลา 5 ปี ทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียภาษีอากรมรดกอีก กฎหมายยอมให้หักค่าในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษี ในการคำนวณยอดสุทธิแห่งค่าที่จะต้องเสียภาษีมรดกอีกได้¹⁷¹

3) การลดหย่อนอัตราภาษีให้แก่ญาติที่ใกล้ชิดของผู้ตาย เพื่อช่วยเหลือทายาทที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกของผู้ตาย เช่น บิดา มารดา สามี ภรรยา บุตร บุตรของบุตร พี่น้องร่วมบิดามารดา เดียวกัน กล่าวคือ ถ้าทายาทเป็นบิดา มารดา ภรรยา บุตร บุตรของบุตร ให้เรียกเก็บและเสียภาษีการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งของอัตราภาษีการรับมรดกตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันให้เรียกเก็บและเสียภาษีการรับมรดก 3 ใน 4 ส่วนของอัตราภาษีการรับมรดกตามที่กฎหมาย กำหนดไว้

4) การผ่อนผันการชำระภาษีเพื่อลดภาระในการเสียภาษี อาจชำระเป็นงวด ๆ งวดละเท่ากัน 2 แบบ คือ 8 งวด แต่ละงวดห่างกัน 1 ปี และชำระเป็นงวด 16 งวด แต่ละงวดห่างกันครึ่งปี โดยเสียอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 4 ต่อปี นับแต่วันครบกำหนดเสียอากรงวดแรก¹⁷²

¹⁷⁰ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷¹ มาตรา 25 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷² มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

แต่ถึงอย่างไรก็ตามการที่พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีทั้งจากกองมรดกและยังจัดเก็บภาษีการรับมรดกเมื่อทายาทแต่ละคนได้รับมรดกมาอีกชั้นหนึ่ง ทำให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป แม้จะมีมาตรการลดหย่อนเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้ก็ตาม แต่เนื่องด้วยความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บประกอบกับสภาพสังคมในขณะนั้นที่ประเทศอยู่ในสภาวะสงครามและยังประสบปัญหาเศรษฐกิจ ทำให้ประชาชนมีความยากลำบากและไม่ให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีมรดก การจัดเก็บภาษีมรดกจากทั้งกองมรดกและการรับมรดกจึงเป็นการซ้ำเติมประชาชนให้มีภาระมากยิ่งขึ้นทำให้ประชาชนเกิดความรู้สึกว่ารัฐเก็บภาษีซ้ำซ้อนส่งผลให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมรดกและการรับมรดก จนทำให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ไม่ได้ผลตรงตามเจตนารมณ์ที่ตั้งไว้

4.2.3.6 วิธีการเสียภาษี

1) วิธีการเสียภาษีกองมรดก พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 กำหนดให้ผู้จัดการมรดกของกองมรดกซึ่งมีมูลค่าเบื้องต้นเกินกว่า 10,000 บาท แจ้งการตายของเจ้ามรดกต่อพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ภายใน 15 วัน ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกให้บุคคลที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้แจ้ง¹⁷³ ในกรณีที่ไม่มีกรแจ้งแต่พนักงานตีราคามีเหตุน่าเชื่อว่ากองมรดกมีค่าเกินกว่า 10,000 บาทและไม่มีการตั้งผู้จัดการมรดก พนักงานตีราคามีอำนาจร้องต่อศาลให้ตั้งผู้จัดการมรดกได้¹⁷⁴ ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ตายส่งให้แก่พนักงานตีราคาภายใน 6 เดือนนับแต่วันตาย แต่ในกรณีตายในต่างประเทศให้จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ตายส่งให้แก่พนักงานตีราคาภายใน 9 เดือนนับแต่วันตาย¹⁷⁵ เมื่อพนักงานตีราคาและผู้จัดการมรดกร่วมกันกำหนดประมาณราคาทรัพย์สินในกองมรดกและได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้ว พนักงานตีราคาจะต้องส่งบัญชีทรัพย์สินของผู้ตายและบัญชีการตีราคาไปให้พนักงานประเมินค่าอากรเพื่อประเมินภาษีกองมรดกต่อไป¹⁷⁶

2) วิธีการเสียภาษีการรับมรดก พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 กำหนดให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้แจ้งชื่อและที่อยู่ของทายาทผู้ต้องเสียภาษีการรับมรดก จำนวนและราคาของทรัพย์สินที่ได้รับแก่พนักงานตีราคา¹⁷⁷ จากนั้นพนักงานตีราคาจะส่งบัญชีทรัพย์สินและบัญชีการตีราคาไปให้พนักงานประเมินค่าอากรเพื่อประเมินภาษีการรับมรดกและจัดการเรียกเก็บภาษีการรับมรดกต่อไป¹⁷⁸

¹⁷³ มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷⁴ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷⁵ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷⁶ มาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷⁷ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁷⁸ มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

4.2.3.7 บทกำหนดโทษ

1) หากผู้ใดไม่ทำคำบอกกล่าว หรือแจ้งความตายต่อพนักงานตีราคาแห่งห้องที่ซึ่ง บุคคลนั้นตายภายใน 15 วันตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือไม่บอกกล่าวหรือแจ้งแก่ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาถึงความ เป็นอยู่และค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สิน หรือไม่แจ้งแก่พนักงานตีราคาให้ทราบชื่อและที่อยู่ของทายาทผู้ต้องรับผิดชอบการรับมรดกทั้งจำนวนและราคาทรัพย์สินที่ทายาท ทุกคนได้รับให้มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท เว้นแต่โดยเหตุสุดวิสัย¹⁷⁹

2) ผู้ใดขัดขวางหรือกีดกันผู้จัดการมรดก มิให้ผู้จัดการมรดกตรวจทรัพย์สินหรือปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ให้มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท¹⁸⁰

3) ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานตามพระราชบัญญัติ อากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ที่ให้แจ้งข้อความหรือให้แจ้งข้อความละเอียดยิ่งขึ้น หรือให้นำพยานหลักฐานมาแสดงหรือไม่ตอบคำถาม ให้มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹⁸¹

4) ผู้ใดไม่ยื่นบัญชีแสดงทรัพย์สินและหนี้สินหรือบัญชีแสดงทรัพย์สินและหนี้สินเพิ่มเติมไม่ว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้นจะอยู่ในความควบคุมดูแลของตนหรือไม่ หรือจะมีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนหรือไม่ หรือไม่ส่งคำบอกกล่าวแก่พนักงานตีราคาให้ทราบชื่อและที่อยู่ของทายาท ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรการรับมรดกทั้งจำนวนและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับหรือรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ระบุทรัพย์สิน หรือหนี้สินอันต้องแสดงลงในบัญชี หรือบัญชีเพิ่มเติมหรือคำบอกกล่าวให้มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹⁸²

5) ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อเท็จจริง หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้หรือโดยความเท็จ โดยเจตนาละเลยโดยฉ้อโกงหรือโดยใช้อุปายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้ให้มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁸³

เมื่อดูรายได้ของภาษีมรดกตามการบังคับใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 พบว่ารายได้ที่รับจากการจัดเก็บภาษีมรดกมีสัดส่วนน้อยมากเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีประเภทอื่น ดังที่มีการแสดงผลในตารางที่ 5

¹⁷⁹ มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁸⁰ มาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁸¹ มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁸² มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

¹⁸³ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

ตารางที่ 4.2 สถิติรายได้ของภาษีมรดกตามการบังคับใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 ใน พ.ศ. 2478-2487¹⁸⁴

ปี	รายได้จากภาษีมรดก	สัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้ภาษีทั้งหมด
2478	43,955	0.08
2479	36,008	0.06
2480	67,284	0.12
2481	315,173	0.50
2482	29,954	0.10
2483	10,121	0.05
2484	404,273	0.53
2485	62,313	0.11
2486	115,094	0.12
2487	139,784	0.12

จากตารางที่ 4.2 แสดงรายได้จากภาษีมรดกที่จัดเก็บได้ก่อนที่จะถูกยกเลิก แสดงให้เห็นว่ารายได้จากการจัดเก็บอากรมฤตกและการรับมรดกของไทย ตั้งแต่ พ.ศ. 2478 ถึง พ.ศ. 2487 นั้น ปีที่เก็บได้มากที่สุด คือ พ.ศ. 2484 ซึ่งเก็บได้เป็นจำนวนเงิน 404,273 บาท คิดเป็นร้อยละ 0.53 ของภาษีมรดกต่อรายได้ ภาษีทั้งหมดของประเทศ ส่วนปีที่เก็บได้น้อยที่สุด คือ พ.ศ. 2483 ซึ่งเก็บได้เพียง 10,121 บาท คิดเป็นร้อยละ 0.05 ของภาษีมรดกต่อรายได้ภาษีทั้งหมดของประเทศ¹⁸⁵ สะท้อนให้เห็นถึงรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีผลตอบแทนที่มีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น ๆ

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 ยังมีการจัดเก็บภาษีมรดกถึง 2 รูปแบบ คือ มีทั้งการจัดเก็บภาษีจากกองมรดก และการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยใช้วิธีการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกก่อน หลังจากหักด้วยหนี้สินต่าง ๆ แล้ว หากกองมรดก ดังกล่าวมีมูลค่าเกินกว่า 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีกองมรดก หลังจากนั้นเมื่อมีการแบ่งมรดกจากกองมรดกให้แก่ทายาท หากทายาทคนใดได้รับทรัพย์สินจากกองมรดกเกินกว่าจำนวนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด คือ เกินกว่า 10,000 บาท ทายาทคนดังกล่าวจะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 จึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะมีการจัดเก็บภาษีชนิดเดียวกันถึงสองครั้ง

¹⁸⁴ สมคิด เลิศไพฑูรย์, *เรื่องเดิม*, หน้า 186.

¹⁸⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เรื่องเดิม*, หน้า 357-358.

พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 มีการบังคับใช้อยู่ประมาณ 11 ปี และถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 ซึ่งประกาศใช้เป็นกฎหมายเมื่อวันที่ 18 มกราคม 2487 ในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี จากบันทึกหลักการและเหตุผลของพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 กำหนดเหตุผลในการตราพระราชบัญญัตินี้ว่า “โดยที่อากรมฤตกและการรับมฤตกปีหนึ่ง ๆ เก็บได้เป็นจำนวนไม่แน่นอนและตามปกติเก็บได้เป็นจำนวนน้อย แต่มีภาระต้องปฏิบัติมาก จึงสมควรเลิกเก็บอากรมฤตกและการรับมฤตกเสียเพื่อให้เจ้าพนักงานได้มีเวลาไปปฏิบัติงานอื่นซึ่งจะได้ประโยชน์มากกว่า”¹⁸⁶ และถึงแม้ว่าในบันทึกหลักการและเหตุผลของพระราชบัญญัติ ยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 จะระบุเหตุผลในการยกเลิกไว้ว่าเป็นเพราะจัดเก็บได้น้อย จัดเก็บได้เป็นจำนวนไม่แน่นอน และมีภาระในการจัดเก็บมาก ทำให้ไม่คุ้มค่าที่จะจัดเก็บก็ตาม แต่เหตุผลหลักในการยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกที่แท้จริงนั้นเป็นเพราะเหตุผลทางการเมืองเนื่องจากถูกต่อต้านจากผู้ร่ำรวย ผู้มีอำนาจทางเศรษฐกิจและการเมือง เพราะการเก็บภาษีมรดกไปกระทบกับกลุ่มบุคคลดังกล่าวโดยตรง จึงมีความพยายามยกเลิกการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ประกอบกับเหตุผลด้านปัญหาที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่เพราะต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะในภาระการพิสูจน์มรดก และประการสุดท้าย คือ การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 มีความซ้ำซ้อนและไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชน เนื่องจากมีการจัดเก็บ ทั้งรูปแบบภาษีของมรดกและภาษีการรับมรดกนั่นเอง¹⁸⁷ ทั้งหมดนี้จึงเป็นเหตุให้การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 ต้องยกเลิกไปในที่สุด แต่ถึงอย่างไรก็ตามก็มีผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับรัฐบาลในการยกเลิกพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเป็นจำนวนไม่น้อยเช่นกัน เห็นได้จากคะแนนเสียงในการลงมติเห็นชอบรับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 ของสภาผู้แทนราษฎรที่มีผู้เห็นชอบเป็นจำนวน 38 เสียง และผู้ที่ไม่เห็นชอบในร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว 34 เสียง¹⁸⁸ ซึ่งเป็นคะแนนที่ใกล้เคียงกันมาก แสดงให้เห็นว่ามีสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรในขณะนั้นจำนวนไม่น้อยที่ยังสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดก

พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 เป็นกฎหมายภาษีมรดกฉบับแรกของประเทศไทย มีแนวคิดมาจากความต้องการเพิ่มรายได้ของรัฐบาล และต้องการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับรวยในสมัยนั้น ซึ่งมีเหตุผลสนับสนุนมาจากการเก็บค่าภาคหลวงในสมัยอยุธยาจนถึงสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้นนั่นเอง โดยพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธ

¹⁸⁶ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, **บันทึกหลักการและเหตุผลในการเสนอร่างพระราชบัญญัติยกเลิกอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2486** (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2486), หน้า 56.

¹⁸⁷ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, **รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 22/2550**, 2 พฤษภาคม 2550, หน้า 68/1.

¹⁸⁸ ฤทัย พูลสวัสดิ์, **เรื่องเดิม**, หน้า 85.

สักราช 2476 มีจุดเด่นคือเป็นกฎหมายภาษีที่มีรูปแบบการจัดเก็บทั้งรูปแบบภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก มีการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดกไว้อย่างครอบคลุม คือจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ และมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีในอัตราก้าวหน้าตามจำนวนทรัพย์สินมรดก และมีการลดหย่อนภาษีที่ขึ้นอยู่กับลำดับความใกล้ชิดชิดกับเจ้าของทรัพย์สินมรดกอีกด้วย แต่เนื่องจากการที่พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 มีรูปแบบการจัดเก็บที่มีการจัดเก็บทั้งภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกนี้เอง เป็นข้อเสียที่ทำให้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชน เนื่องจากประชาชนผู้ที่มีผลกระทบมองว่าพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน อันเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวถูกยกเลิกไปในที่สุด

4.3 การจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

ภายหลังการยกเลิกการบังคับจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 โดยพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 ในประเทศไทยก็มีการพูดถึงแนวคิดที่จะนำภาษีมรดกกลับมาบังคับใช้มาโดยตลอด และพอจะมีให้เห็นเป็นรูปเป็นร่างตั้งแต่ พ.ศ. 2541 ในรัฐบาลของนายชวน หลีกภัย ที่มีแนวคิดในการนำภาษีมรดกมาบังคับใช้อีกครั้ง โดยระบุไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 8 โดยมีการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณามาตรการทางกฎหมายเพื่อแก้ไขเศรษฐกิจของชาติ และแต่งตั้งอนุกรรมการ ศึกษาผลกระทบในการจัดเก็บภาษีมรดก โดยผลการศึกษาในเบื้องต้น คณะกรรมการได้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกจากอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เสียภาษีถือครองทั้งในประเทศและต่างประเทศ และให้จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ยกเว้นมรดกซึ่งเป็นทรัพย์สินของราชวงศ์ องค์กรการกุศล องค์กรสาธารณ ประโยชน์ การบริจาคเพื่อศาสนาและทรัพย์สินที่เจ้าของมรดกยกให้เป็นของแผ่นดิน¹⁸⁹ อย่างไรก็ตามภายหลัง จากผลการศึกษาดังกล่าวก็ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกแต่อย่างใดและใน พ.ศ. 2551 ช่วงรัฐบาลของ นายอภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ ก็มีนโยบายที่จะออกพระราชบัญญัติภาษีมรดกมาบังคับใช้อีกครั้ง โดยได้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. แต่ก็มีกระแสต่อต้านเป็นจำนวนมากทำให้ร่างพระราชบัญญัตินี้ไม่ผ่านการรับรองจากสภาผู้แทนราษฎรในสมัยนั้นโดยร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

¹⁸⁹ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 22/2550, หน้า 68/1 - 68/2.

4.3.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก และภาษีการให้ พ.ศ.

สืบเนื่องมาจากแนวคิดในการนำภาษีมรดกกลับมาใช้บังคับใหม่ในยุคของรัฐบาลนายชวน หลีกภัย ประกอบกับปัญหาสถานะเศรษฐกิจ และปัญหาค่าครองชีพในช่วงเวลาดังกล่าว รัฐบาลของ นายอภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ จึงได้กำหนดแนวยุทธศาสตร์รองรับการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจ โดยการให้ กระทรวงการคลังดำเนินการปรับโครงสร้างทางภาษีทั้งระบบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขัน ให้กับภาคเอกชนและรองรับการเปิดการค้าเสรีกับประเทศต่าง ๆ มีการจัดตั้งคณะกรรมการปรับปรุง โครงสร้างภาษีและมอบหมายให้สำนักงานเศรษฐกิจการคลังเป็นหน่วยงานดำเนินการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดก ในประเทศไทย และได้นำเสนอต่อคณะกรรมการปรับปรุงโครงสร้างภาษี เพื่อชี้แจงต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ในการประชุมครั้งที่ 22 วันที่ 2 พฤษภาคม พ.ศ. 2550 ซึ่ง สำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้ดำเนินการศึกษาเพื่อเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีมรดกที่เหมาะสม โดยมีการร่วมมือกับกรมสรรพากรและนักวิชาการเพื่อจัดทำร่างกฎหมาย และมีการให้เหตุผลในการ ร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวไว้ดังนี้

เพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากเจ้ามรดก และเก็บ ภาษีการให้จากผู้ได้รับทรัพย์สินจากเจ้าของทรัพย์สินเป็นการจัดโครงสร้างภาษีอากร เพิ่มเติมขึ้นใหม่ให้มีการจัดเก็บภาษีทางตรงมากขึ้น และเป็น การลดช่องว่าง ระหว่างคนร่ำรวยกับคนยากจนและเพื่อให้มีรายได้ในการที่จะอำนวยความสะดวก ให้แก่ประชาชนเป็นส่วนรวมจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้¹⁹⁰

4.3.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษี การให้ พ.ศ.

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. เป็นการจัดเก็บในรูปแบบของภาษีการรับมรดก และมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วย เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยจะจัดเก็บจากผู้ได้รับมรดก และตีราคาจากทรัพย์สินมรดกพึง ประเมินที่ผู้ได้รับมรดกได้รับจากกองมรดกหลังจากหักค่ายกเว้นและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จากกองมรดก ออกมาเป็นทรัพย์สินมรดกสุทธิ โดยมีเกณฑ์การจัดเก็บ ดังนี้

1. กำหนดราคาทรัพย์สิน โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี การรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 1 ปี นับจากวันที่เจ้ามรดกตายหรือ ภายใน 3 เดือน หลังจากได้รับทรัพย์สินมรดก ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่น แบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดี กรมสรรพากรกำหนดในกรณีที่ผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าวให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

¹⁹⁰ ร่างบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

2. กำหนดฐานภาษี เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามราคาท้องตลาดแล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการหาฐานภาษี โดยมรดกที่ผู้ได้รับมรดกมาจากกองมรดก หากมีจำนวนไม่เกิน 150 ล้านบาท ให้เสียภาษีร้อยละ 10 แต่ถ้ามีจำนวนมูลค่า 150 ล้านบาทขึ้นไป จะต้องเสียภาษี การรับมรดกในอัตราร้อยละ 20 โดยจะมีการลดหย่อนได้ ดังนี้ ทรัพย์สินมรดก 50 ล้านบาท และกรณีผู้รับมรดก ได้แก่ สามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 10 ล้านบาท และบิดา มารดา ของเจ้ามรดก 10 ล้านบาท

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มีการศึกษาถึงสภาพปัญหาของพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 และมีการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสภาพสังคมมากขึ้น โดยการเลือกเก็บภาษีมรดกในรูปแบบเดียว คือ รูปแบบภาษีการรับมรดก เพื่อไม่ให้เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังเช่นในอดีต ซึ่งหากพิจารณาโดยใช้นโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐ รัฐที่ต้องการรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นจำนวนมากและง่ายต่อการจัดเก็บก็ควรจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีกองมรดกเพราะเป็นรูปแบบที่อำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐมากกว่าการเก็บภาษีในรูปแบบของภาษีการรับมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของกองมรดกจะคำนวณภาษีจากกองมรดกทั้งกองซึ่งจะทำให้รัฐมีรายได้ ที่แน่นอนและเป็นจำนวนมากเนื่องจากเก็บโดยตรงต่อกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งให้แก่ทายาท และหากรัฐจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าด้วยแล้ว ก็จะทำให้รัฐยังมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้นไปอีก นอกจากนี้รัฐยังสามารถตรวจสอบจำนวนทรัพย์สินมรดกจากกองมรดกได้ง่ายกว่า เนื่องจากสามารถจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินมรดกเพียงกองเดียว ทรัพย์สินมรดกยังไม่ได้กระจายให้แก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละราย ขณะที่การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีการรับมรดกจะทำรายได้ให้กับรัฐได้น้อยกว่า เพราะภาษีการรับมรดกนั้นจะเก็บตามจำนวนมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับเป็นการคำนวณจากจำนวนมรดกที่ผู้มีสิทธิ รับมรดกแต่ละคนจะได้รับ และจำนวนที่ได้รับดังกล่าวจะต้องถึงขนาดที่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อีกด้วย จะเห็นได้ว่าฐานในการคำนวณภาษีของภาษีกองมรดกนั้นใหญ่กว่าฐานของภาษีการรับมรดกนอกจากนั้น ภาระการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนทรัพย์สินในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกก็ยังมีมากกว่าอีกด้วย เพราะทรัพย์สินมรดกจะถูกแบ่งให้แก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน แม้ว่าผู้มีสิทธิรับมรดก แต่ละคนจะมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการรับมรดกด้วยตนเองก็ตาม แต่รัฐก็มีภาระในการตรวจสอบมากขึ้นตามจำนวนกองมรดกที่ถูกแบ่งให้แก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน การตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนทรัพย์สินมรดกในการเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีการรับมรดกจึงทำได้ยุ่งยากกว่าการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีกองมรดก

แต่หากพิจารณาในแง่ของความเป็นธรรม การเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีกองมรดกจะไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน เนื่องจากการเก็บภาษีกองมรดก จะจัดเก็บจากกองมรดกส่วนกลางก่อนที่จะมีการจัดแบ่งให้แก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน เท่ากับว่าไม่ว่าในอนาคตกองมรดก ดังกล่าวจะถูกแบ่งให้แก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนเป็นจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ผู้มีสิทธิรับมรดกทุกคนก็ได้ถูกหักภาษีมรดกจากกองมรดกในจำนวนที่เท่ากันไปแล้ว ในขณะที่การเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีการรับมรดกจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมากกว่า และให้ความเป็นธรรมกับผู้มีสิทธิรับมรดกมากกว่า เนื่องจากการเก็บภาษีการรับมรดกจะจัดเก็บตามจำนวน ที่มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนจะได้รับ ผู้มีสิทธิรับมรดกคนใด

ได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกมากก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกน้อยก็เสียภาษีน้อย และยังคำนึงถึงข้อยกเว้นและขอลดหย่อนทางภาษีของผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน การเก็บภาษีการรับมรดกจึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีสิทธิรับมรดกมากกว่า เพราะเป็นรูปแบบที่ตอบสนองความสามารถในการเสียภาษีอย่างมีประสิทธิภาพกว่า และหากอัตราของภาษีการรับมรดกอยู่ในรูปของอัตราก้าวหน้าด้วยแล้วก็จะยิ่งทำให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น

หากพิจารณาจากภาระทางภาษี การเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีกองมรดก ภาระทางภาษีจะตกแก่กองมรดกเสมือนกองมรดกเป็นผู้เสียภาษีโดยไม่ได้คำนึงถึงจำนวนมรดกที่ผู้มีสิทธิรับมรดก แต่ละคนจะได้รับหรือฐานะทางเศรษฐกิจของผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน รวมไปถึงภาระในการหักลดหย่อน หรือข้อยกเว้นทางภาษีของผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน เนื่องจากการเก็บภาษีในรูปของภาษีกองมรดกจะจัดเก็บจากกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งให้แก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน การเก็บภาษีมรดกในรูปแบบนี้จึง ไม่ได้คำนึงถึงภาระทางภาษีแต่อย่างใด แต่หากเลือกเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก ภาระทางภาษีจะตกแก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน หากผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับมรดกเป็นจำนวนมากก็มีภาระที่จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก แต่หากผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับมรดกเป็นจำนวนน้อยก็มีภาระที่จะต้องเสียภาษีน้อยเช่นกัน การเก็บภาษีมรดกในรูปแบบนี้จึงคำนึงถึงภาระทางภาษีของผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนมากกว่าการเก็บภาษีกองมรดกเนื่องจากมองว่าผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนมีภาระทางภาษีไม่เท่ากัน

การที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. เลือกใช้การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้ได้รับมรดกแต่ละคนได้รับเมื่อถึงขนาดตามที่กฎหมายกำหนด โดยถือว่าผู้ได้รับมรดกเป็นผู้มีภาระในการเสียภาษีการรับมรดก โดยอัตราภาษีรวมทั้งการลดหย่อนต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับจำนวนทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ และความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกผู้ตาย จึงเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกที่เหมาะสมกับประเทศไทย ที่มีปัญหาความเหลื่อมล้ำ ทางเศรษฐกิจเนื่องจากมีการคำนึงถึงความสามารถ และความเป็นธรรมทางภาษีที่ให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายไม่ต้องรับภาระเสียภาษีเป็นจำนวนที่เท่ากันทุกราย แสดงให้เห็นว่ารัฐต้องการกระจายภาระของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละรายให้เป็นไปในลักษณะที่เป็นธรรมเป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรที่รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน และมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึง ถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกกับเจ้าของทรัพย์สินมรดก การที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. เลือกใช้การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีการรับมรดกจึงสอดคล้องกับบริบทของสังคมไทยได้ดีกว่า และจะช่วยลดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้ดีกว่ารูปแบบของภาษีกองมรดก

นอกจากนั้น ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ยังมีการแบ่งออกเป็น 2 หมวด คือ หมวดภาษีมรดก และหมวดภาษีการให้ โดยภาษีการให้จะเป็นการจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินทุกประเภทเช่นเดียวกับในหมวดภาษีรับมรดก ระหว่างเจ้าของทรัพย์สินและผู้รับทรัพย์สิน ในขณะที่เจ้าของทรัพย์สินยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งในหมวดภาษีการให้นั้นอ้างอิงมาจากหมวดภาษีมรดกแทบทั้งสิ้น แต่ก็มีข้อแตกต่างกันในสาระสำคัญ ดังนี้

1. ภาษีการให้ กำหนดให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้เสียภาษีการรับทรัพย์สินจากทรัพย์สินสุทธิตามอัตรา ดังนี้ กรณีทรัพย์สินไม่เกิน 30 ล้านบาท ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 และกรณีทรัพย์สินตั้งแต่ 30 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 4

2. ภาษีการให้ กำหนดให้ทรัพย์สินพึงประเมินหลังจากหักด้วยภาระผูกพันตามกฎหมายสามารถหักค่าลดหย่อนได้ ดังนี้

- 1) ทรัพย์สิน 10 ล้านบาท
- 2) สามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด
- 3) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 2 ล้านบาท
- 4) บิดา หรือมารดาของเจ้าของทรัพย์สิน 2 ล้านบาท

4.3.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

4.3.3.1 ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สงหากริมทรัพย์ ทรัพย์สินสิทธิต่าง ๆ เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกัน หรือสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ¹⁹¹ โดยทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีการรับมรดกเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดกไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทย

2) ในกรณีที่เจ้ามรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดก เฉพาะทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่อยู่ในประเทศไทย¹⁹²

4.3.3.2 การประเมินราคาทรัพย์สิน

1) การประเมินราคาให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ในกรณีที่ไม่มีอาจกำหนดราคาตลาดได้ ให้ถือราคาที่ตั้งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือราคาที่เจ้าพนักงาน ประเมินประเมินเป็นราคาตลาด¹⁹³

2) กรณีทรัพย์สินเป็นที่ดินการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทที่ดินให้นำมูลค่าราคาประเมินที่ดินที่กรมที่ดินประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด¹⁹⁴

¹⁹¹ มาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹² มาตรา 5 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹³ มาตรา 14 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹⁴ มาตรา 15 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

3) กรณีทรัพย์สินประเภทโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ให้นำมูลค่าราคาประเมินทรัพย์สินประเภทโรงเรือนที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด¹⁹⁵

4) กรณีใบหุ้นพันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นให้คำนวณตามราคาตลาดในวันที่ เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ในกรณีไม่มีราคาตลาดในวันที่รับโอนให้ใช้ราคาเฉลี่ย 30 วันย้อนหลัง¹⁹⁶

4.3.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก¹⁹⁷

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. กำหนดให้ผู้รับมรดกแต่ละคนเป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบในการเสียภาษี ในกรณีที่ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลมีคำสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ แล้วแต่กรณีเป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบในการเสียภาษี การรับมรดกแทน

4.3.3.4 อัตราภาษี¹⁹⁸

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. กำหนดให้จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าโดยกำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีไว้ ดังนี้

- 1) กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิ ซึ่งผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับมีมูลค่าไม่เกิน 150 ล้านบาท ให้เสียภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี
- 2) กรณีทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิ ซึ่งผู้ได้รับมรดกแต่ละรายได้รับเฉพาะในส่วนของมูลค่าตั้งแต่ 150 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วนดังกล่าวในอัตราร้อยละ 20 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี

4.3.3.5 การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีมรดก

1) การยกเว้น

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. กำหนดข้อยกเว้นให้แก่หน่วยงานราชการ วัด วัดบาทหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น องค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงในประมวลรัษฎากร และสถานพยาบาลของรัฐ หรือสถานศึกษาของรัฐในประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก¹⁹⁹

¹⁹⁵ มาตรา 16 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹⁶ มาตรา 17 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹⁷ มาตรา 3 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹⁸ มาตรา 13 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

¹⁹⁹ มาตรา 9 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

2) การลดหย่อน

(1) กำหนดให้สามารถนำหนี้ของทรัพย์มรดกอันเกิดจากมูลหนี้ที่เจ้ามรดก กระทำไว้ก่อนตาย และภาษีอากรที่เจ้ามรดกพึงชำระหรือค้างชำระอันเนื่องมาจากเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น มาหักออกจากมรดกพึงประเมินได้²⁰⁰

(2) มรดกพึงประเมินหลังจากหักภาระผูกพันแล้วสามารถหักค่าลดหย่อน ได้ดังต่อไปนี้ ทรัพย์มรดก 50 ล้านบาท สามารถหักค่าลดหย่อนได้ กรณีสามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อน ได้ทั้งหมด กรณีบุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 10 ล้านบาทและในกรณีบิดามารดาของเจ้ามรดก 10 ล้านบาท²⁰¹

(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผ่อนชำระภาษีได้

(3.1) กรณีภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1 แสนบาท แต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท ให้ชำระภายในหนึ่งปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นสองงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน

(3.2) กรณีภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5 ล้านบาท ให้ชำระภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็นสี่งวด ๆ ละเท่า ๆ กัน

(3.3) กรณีภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 15 ล้านบาท ให้ชำระภายในสามปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นหกงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน

(3.4) กรณีภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 15 ล้านบาทขึ้นไป ให้ชำระภายในสี่ปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นแปดงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน²⁰²

4.3.3.6 วิธีการเสียภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมิน ภายในระยะเวลา 1 ปีนับจากวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หรือภายใน 3 เดือนหลังจากได้รับทรัพย์มรดก ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ในกรณีที่ผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด²⁰³

4.3.3.7 บทกำหนดโทษ

1) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายในกำหนดเวลาตามส่วน 6 ให้เสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ²⁰⁴

2) กรณียื่นแบบแสดงรายการมรดกไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 25 ของภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน²⁰⁵

²⁰⁰ มาตรา 10 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰¹ มาตรา 11 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰² มาตรา 19 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰³ มาตรา 18 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰⁴ มาตรา 27 (1) แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰⁵ มาตรา 27 (2) แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

3) กรณีผู้เสียหายเสียหายการรับมรดกไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาในการผ่อนชำระให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ²⁰⁶

4) กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกผู้รับมรดกมาให้ถ้อยคำหรือคำสั่งให้ตอบคำถาม เป็นหนังสือ หรือให้ส่งบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไต่สวนตามหมวดนี้โดยไม่มีเหตุอันสมควรต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁰⁷

5) กรณีขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ในการเข้าไปในสถานที่ใด ๆ ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือเวลาทำการของบุคคลเพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมิน หรือสั่งให้บุคคลตามปฏิบัติการเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องและมีอำนาจยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานเพื่อตรวจสอบได้ หรือเปิดหรือสั่งให้เปิดตู้นิรภัยในธนาคารอันเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับผู้ตายต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ²⁰⁸

ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. เป็นแนวความคิดในการที่จะนำภาษีมรดกกลับมาจัดเก็บในประเทศไทยที่ดูเป็นรูปธรรมมากที่สุดนับตั้งแต่มีความพยายามที่จะนำภาษีมรดกกลับมาใช้บังคับอีกครั้ง และเป็นร่างกฎหมายมรดกที่มีพัฒนาการที่ดีเพราะมีการนำภาษีการให้มาใช้บังคับควบคู่กันไปด้วยเพื่อเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีนอกจากนั้นร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวยังมีข้อดีคือมีการศึกษาข้อดีและปัญหาของพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ที่ได้ถูกยกเลิกไป จึงเลือกที่จะใช้รูปแบบการจัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดกเพียงอย่างเดียว เพื่อไม่ให้มีปัญหาในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนอันทำให้ไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชนอย่างเช่นในอดีต โดยมีการกำหนดฐานภาษีไว้ที่ 150 ล้านบาท หากทรัพย์สินมรดกที่ได้รับไม่เกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 แต่หากทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมีจำนวนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 และยังมีความครอบคลุมในการจัดเก็บเพราะยังคงการเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ รวมไปถึงยังคงค่าลดหย่อนตามลำดับความใกล้ชิดกับเจ้ามรดกไว้ดังนี้ ในกรณีเป็นสามีหรือภรรยา สามารถหักค่าลดหย่อนได้ทั้งหมด และในกรณีเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย หรือ บิดา มารดาของเจ้ามรดกสามารถลดหย่อนได้ 10 ล้านบาท อีกทั้งยังมีค่าลดหย่อนให้แก่ทรัพย์สินมรดกที่มีจำนวน 50 ล้านบาทอีกด้วย ร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวจึงมีข้อเสียคือมีฐานภาษีที่แคบ ทำให้จะไม่สามารถบังคับจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตามในท้ายที่สุดแล้วร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ก็ไม่ได้ถูกนำมาบังคับใช้เป็นกฎหมายแต่อย่างใด

²⁰⁶ มาตรา 28 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰⁷ มาตรา 30 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

²⁰⁸ มาตรา 31 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

4.4 การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ภายหลังจากแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ไม่ได้ถูกนำมาบังคับใช้ในสังคมไทยก็ยังมีทั้งแนวคิดที่จะผลักดันให้มีการนำภาษีมรดกกลับมาบังคับใช้ รวมไปถึงแนวคิดที่ไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีมรดกมาโดยตลอดจนกระทั่ง พ.ศ. 2557 รัฐบาลของพลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา ซึ่งมีนโยบายหลักในการแก้ปัญหาความแตกแยกของสังคมไทยด้วยการขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคม ได้จัดตั้งสภาปฏิรูปแห่งชาติขึ้นเพื่อปฏิรูปกฎหมายและเพื่อการพัฒนาประเทศ จึงมีแนวคิดในการผลักดันในการนำภาษีมรดกกลับมาบังคับใช้อีกครั้ง หลังจากผ่านไปนานกว่า 70 ปี ตั้งแต่มีการยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตกในปี 2487

4.4.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นส่วนหนึ่งของนโยบายลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมของรัฐบาลที่มีพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี โดยมีการปฏิรูปประเทศหลากหลายด้าน รวมถึงการปฏิรูปภาษีอากรซึ่งมีเป้าหมายอยู่ที่การปรับโครงสร้างทางภาษีให้มีการจัดเก็บภาษีทางตรงให้มากขึ้นเพื่อช่วยในการกระจายรายได้ให้มีความเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจในสังคมไทย ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นส่วนหนึ่งของการปฏิรูปภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำที่มีการเสนอโดยคณะรัฐมนตรีต่อประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2557 เพื่อให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ. 2557 โดยมีหลักการและเหตุผลประกอบพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ดังนี้

โดยการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมสมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศ และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้²⁰⁹

4.4.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นการจัดเก็บในรูปแบบของภาษีการรับมรดก และมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วยเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยจะจัดเก็บจากทายาทผู้ได้รับมรดก ติราคาจากทรัพย์สินที่ทายาทผู้ได้รับ

²⁰⁹ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, *เรื่องเดิม*, หน้า ก.

มรดกได้รับจากกองมรดกหลังจากหักหนี้สินต่าง ๆ จากกองมรดกออกมาเป็นตัวเงิน เพื่อเป็นฐานในการคำนวณอัตราภาษีซึ่งมีเกณฑ์การจัดเก็บ ดังนี้

1) กำหนดราคาทรัพย์สิน โดยทายาทผู้ได้รับมรดกจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อกรมสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้วจะส่งต่อไปให้พนักงานประเมินภาษี และพนักงานประเมินภาษีจะดำเนินการประเมินภาษีภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

2) กำหนดฐานภาษี เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีได้กำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามราคาท้องตลาดแล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการหาฐานภาษี โดยมรดกที่ทายาทผู้ได้รับมรดกมาจากกองมรดกหากมีจำนวนไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาทจะต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทในอัตราร้อยละ 10 โดยจะมีการลดหย่อนให้แก่ผู้รับมรดก ได้แก่ บุพการี หรือผู้สืบสันดานที่กฎหมายมีการลดหย่อนให้เสียภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 5

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังคงใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการรับมรดก เช่นเดียวกับร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. เนื่องจากการเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีการรับมรดกจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมากกว่า และให้ความเป็นธรรมกับผู้ที่มีสิทธิรับมรดกมากกว่า เพราะจากการเก็บภาษีการรับมรดกจะจัดเก็บตามจำนวน ที่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนจะได้รับ ผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกมากก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกน้อยก็เสียภาษีน้อย และยังคำนึงถึงข้อยกเว้นและข้อลดหย่อนทางภาษีของผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน การเก็บภาษีการรับมรดกจึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีสิทธิรับมรดกมากกว่า

นอกจากนั้นการเลือกเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก ภาระทางภาษีจะตกแก่ผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคน หากผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับมรดกเป็นจำนวนมากก็จะมีภาระที่จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก แต่หากผู้มีสิทธิรับมรดกคนใดได้รับมรดกเป็นจำนวนน้อยก็จะมีภาระที่จะต้องเสียภาษีน้อยเช่นกัน การเก็บภาษีมรดกในรูปแบบนี้จึงคำนึงถึงภาระทางภาษีของผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนมากกว่า การเก็บภาษีของมรดกเนื่องจากมองว่าผู้มีสิทธิรับมรดกแต่ละคนมีภาระทางภาษีไม่เท่ากัน ภาษีการรับมรดกจึงตอบสนองความสามารถในการเสียภาษีอย่างมีประสิทธิภาพกว่าอีกด้วย

การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เลือกใช้การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้ได้รับมรดกแต่ละคนได้รับ เมื่อถึงขนาดตามที่กฎหมายกำหนด โดยถือว่าผู้ได้รับมรดกเป็นผู้มีภาระในการเสียภาษีการรับมรดก เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกที่เหมาะสมกับประเทศไทยที่มีปัญหาความเหลื่อมล้ำ ทางเศรษฐกิจเนื่องจากมีการคำนึงถึงความสามารถ และความเป็นธรรมทางภาษีที่ให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายไม่ต้องรับภาระเสียภาษีเป็นจำนวนที่เท่ากันทุกราย แสดงให้เห็นว่ารัฐต้องการกระจายภาระของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละรายให้เป็นไปในลักษณะที่เป็นธรรมเป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรที่รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไป และมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึง ถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกกับเจ้าของทรัพย์สินมรดก การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีการรับมรดกจึงสอดคล้องกับ

บริบทของสังคมไทยได้ดีกว่า และจะช่วยลดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้ดีกว่ารูปแบบของ
ภาษีกองมรดก

4.4.3 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

4.4.3.1 ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้เป็น
มรดก ซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก ได้แก่

- 1) อสังหาริมทรัพย์
- 2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- 3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียก
ถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
- 4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- 5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา²¹⁰

กรณีผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกได้รับมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือ
หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ผู้รับมรดกเสียภาษีจากทรัพย์สิน
ดังกล่าวไม่ว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะอยู่ในประเทศไทยหรืออยู่นอกประเทศไทย แต่ในกรณีที่ผู้ได้รับ
มรดกจากเจ้ามรดกได้รับมรดกเป็นเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิ
เรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับไว้แล้ว ให้ผู้รับมรดกเสียภาษี
เฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

4.4.3.2 การประเมินราคาทรัพย์สิน

กำหนดให้การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกให้ถือ
ตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก

- 1) ในกรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของ
อสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน
หักด้วยภาระ ที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง
- 2) ในกรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก
- 3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง²¹¹

4.4.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

- 1) กำหนดให้บุคคลผู้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
 - (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
 - (2) บุคคลธรรมดาผู้ไม่ได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร
ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

²¹⁰ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²¹¹ มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

(3) บุคคลผู้ไม่ได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกิ กิ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมดเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย²¹²

2) กำหนดให้ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้าแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ทั้งนี้ มูลค่ามรดก หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น²¹³

4.4.3.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีการรับมรดก การรับมรดกหากมีมูลค่าของทรัพย์สินมรดกไม่เกิน 100 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก แต่หากมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกมากกว่า 100 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ตามอัตราร้อยละ 10 กล่าวคือ ไม่ว่าจะม ทรัพย์สินมรดกเกิน 100 ล้านบาทมาเป็นจำนวนเท่าใด ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คือ ร้อยละ 10²¹⁴

4.4.3.5 การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีมรดก

1) กำหนดข้อยกเว้นการเสียภาษีการรับมรดกให้แก่บุคคลหรือองค์กรที่ ได้รับมรดก²¹⁵ ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือมีความประสงค์ให้ใช้ มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษาหรือกิจการสาธารณประโยชน์

(3) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทย มี อยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ เฉพาะตามประเภทหรือรายชื่อที่กำหนดในกฎกระทรวง

(4) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก²¹⁶

²¹² มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²¹³ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²¹⁴ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²¹⁵ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²¹⁶ มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

2) กำหนดให้ลดหย่อนภาษีให้แก่ผู้ได้รับมรดกที่เป็นบุพการี หรือ ผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว หากมรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท

3) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผ่อนชำระภาษีได้ภายในเวลาไม่เกิน 5 ปี²¹⁷ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ในกรณีผ่อนชำระภาษีภายใน 2 ปีจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียดอกเบี้ย แต่ในกรณีที่ผ่อนชำระภาษีเกิน 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี กำหนดให้ต้องเสียดอกเบี้ยตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว²¹⁸ และเมื่อได้ชำระภาษีครบถ้วนแล้วให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียดอกเบี้ยเพิ่ม

4.4.3.6 วิธีการเสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก โดยให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้ว ให้ส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี นับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี²¹⁹

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนที่จะดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี แบ่งออกเป็น 2 กรณี²²⁰ คือ

1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลา 150 วันของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีและเงินเพิ่มแทนผู้ตายภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ

2) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลา 150 วันของการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแล้ว และยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีและเงินเพิ่มและเบี้ยปรับแทนผู้ตายโดยให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง

ในกรณีทายาทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายประสงค์จะดำเนินการแทนก็สามารถทำได้ ในกรณีมีทายาทหลายคนให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ให้ทายาทคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป²²¹

²¹⁷ มาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²¹⁸ มาตรา 9 แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559

²¹⁹ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²²⁰ มาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²²¹ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

4.4.3.7 บทกำหนดโทษ

1) หากไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยไม่มีเหตุอันสมควรต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500,000 บาท²²²

2) ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน หรือประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของผู้มีอำนาจต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²²³

3) ทำลาย โยกย้าย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ถูกยึดหรือยึดไปให้บุคคลอื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และปรับไม่เกิน 400,000 บาท ในกรณีผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล หากกรรมการผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และปรับไม่เกิน 400,000 บาทด้วย²²⁴

4) หากเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง นำข้อมูลให้แก่บุคคลอื่นไม่ว่าจะทำให้รู้โดยวิธี การใด หรือปล่อยปละละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวรู้ถึงบุคคลอื่นที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมายต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย²²⁵

5) ผู้ใดจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกหรือหลีกเลี่ยง พยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก โดยความเท็จ เจตนาละเลย ฉ้อโกง หรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หรือแนะนำ สนับสนุน ให้บุคคลอื่นกระทำการ ดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²²⁶

หลังจากมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ก็ได้มีการจัดเก็บภาษีการให้โดยกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไปด้วย เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดก โดยมีรายละเอียด คือ นอกจากเงินที่ได้รับจากการรับมรดกแล้ว บรรดาเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มี

²²² มาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²²³ มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²²⁴ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²²⁵ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²²⁶ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม²²⁷ เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนาหาจากบุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส²²⁸ เฉพาะในส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี และเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนาหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลที่ไม่ใช่บุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรส²²⁹ เฉพาะในส่วนที่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษีจะต้องเสียภาษีการให้อัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท²³⁰ เว้นแต่เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนาหาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าเป็นความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการให้ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว²³¹ โดยการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหลังจากออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกเพื่อให้มีการจัดเก็บภาษี การให้ควบคุมไปกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกถือเป็นมาตรการในการอุดช่องว่างเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกที่ดีในระดับหนึ่ง อันจะทำให้การบังคับใช้กฎหมายสามารถทำได้ครบถ้วนสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

หากวิเคราะห์จากเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่บังคับใช้ในปัจจุบัน สามารถแบ่งเหตุผลในการตรากฎหมายฉบับนี้ออกได้เป็น 2 ประการ ประการแรกคือ เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปพัฒนาประเทศ ตามหลักการของการคลังมหาชนถือว่าภาษีอากรเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐก็จริง แต่โดยลักษณะของภาษีมรดกนั้นไม่ใช่ภาษีที่มีเอกลักษณ์ในเรื่องของการจัดเก็บรายได้เนื่องจากเป็นภาษีที่มีผลกระทบต่อกลุ่มบุคคลส่วนน้อยของประเทศ อันจะเห็นได้จากจำนวนรายได้ของแต่ละประเทศจัดเก็บได้จากภาษีมรดก รวมไปถึงรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยเองที่เคยมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 แม้จะมีการเก็บทั้งในรูปแบบของภาษีกองมรดก และภาษีการรับมรดกควบคู่กันไปก็ตาม แต่กลับมีมูลค่าในการจัดเก็บในแต่ละปีไม่เกินร้อยละ 1 ของรายรับทั้งหมดของรัฐ ประกอบกับในอดีตภาษีมรดกมีการต่อต้านค่อนข้างมาก เนื่องจากส่งผลกระทบต่อกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจทางเศรษฐกิจและการเมือง อีกทั้งยังมีความยากลำบาก ในการตรวจสอบและการประเมินราคาการเก็บภาษี จึงทำให้ต้องยกเลิกพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวไปในที่สุด แม้ต่อมาจะมีความพยายามหลายต่อหลายครั้งที่จะนำภาษีมรดกกลับมาบังคับใช้ เช่นในร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ที่มีการปรับแก้ปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน และนำแนวคิดการจัดเก็บภาษีการให้มาใช้บังคับควบคู่กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก แต่ก็ยังไม่สามารถนำมาบังคับใช้ได้ จนปัจจุบันรัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แล้ว แต่ก็ยังประสบปัญหาไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ แสดงให้เห็นถึงรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกกว่ามีจำนวนน้อยมากหรือไม่มีเลย เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีประเภทอื่น ภาษีมรดกจึงไม่ใช่ภาษีที่อำนาจรายได้ให้รัฐได้ดีแต่อย่างใด

²²⁷ มาตรา 42 (26) แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

²²⁸ มาตรา 42 (27) แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

²²⁹ มาตรา 42 (28) แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

²³⁰ มาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

²³¹ มาตรา 42 (29) แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

ประการที่สอง คือ การจัดเก็บเพื่อยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้นหรืออาจกล่าวได้ว่าเพื่อใช้ภาษีมรดกเป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำโดยลดการสะสมความมั่งคั่งของคน ในสังคม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมหรือความ เสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจ เพราะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นมรดกตกทอด ตามแนวคิด ที่ว่าผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินเท่ากับมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นจึงมีความสามารถในการชำระภาษีในรูปของค่าธรรมเนียนที่ทายาทชำระให้แก่รัฐเพื่อตอบแทนที่รัฐอนุญาตให้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ตาย และหากแบ่งประเภทของภาษีตามการผลักระภาษี ภาษีมรดกก็อยู่ในรูปของภาษีทางตรงซึ่งเป็นรูปแบบภาษีที่เหมาะสมในการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ สามารถสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีได้ดีเพราะภาระในการเสียภาษีจะตกแก่ตัวผู้เสียภาษีโดยตรง ไม่สามารถผลักระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ผู้มีภาระจะต้องเสียภาษีมรดกจะเป็นผู้รับภาระในขั้นที่สุดเสมอ ถือเป็นความชอบธรรมในการเก็บภาษี และเมื่อนำมาพิจารณา กับสัดส่วนการเก็บภาษีของประเทศไทยจะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีทางอ้อมนั้นมีอัตราสูงถึงร้อยละ 70 เทียบกับภาษีทางตรงที่มีเพียงร้อยละ 30²³² โดยภาษีทางอ้อมนั้นจะเก็บผ่านฐานการบริโภค เช่น ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้รับภาระในการเสียภาษี คือ ประชากรทุกคน เนื่องจากทุกคนจำเป็นต้องมีการอุปโภคและบริโภค และไม่ว่าแต่ละคนจะมีความสามารถในการเสียภาษีเพียงใดก็จะต้องรับภาระทางภาษีเท่ากันทุกคน การเก็บภาษีทางอ้อมจึงเป็นการผลักระภาษีให้แก่ผู้มีฐานะปานกลางและผู้มีฐานะยากจน ซึ่งเป็นประชากรส่วนใหญ่ในประเทศ ดังนั้นแม้ภาษีมรดกจะไม่ใช่วิธีที่อำนวยความสะดวกได้ดีให้แก่รัฐตามวัตถุประสงค์ประการแรกก็ตาม แต่การที่รัฐเพิ่มการเก็บภาษีทางตรง เช่น ภาษีมรดกให้มากขึ้นก็เป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยแก้ปัญหาการสะสมความมั่งคั่งของคนในสังคมได้

การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เลือกใช้การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดกเมื่อถึงขนาดตามที่กฎหมายกำหนด โดยอัตราภาษีรวมทั้งการลดหย่อนต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกผู้ตาย แสดงให้เห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการคำนึงถึงความสามารถ และความเป็นธรรมทางภาษีที่ให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายไม่ต้องรับภาระเสียภาษีเป็นจำนวน ที่เท่ากันทุกราย แต่ต้องอาศัยการคำนวณ โดยฐานในการคำนวณก็จะพิจารณาจากกำลังความสามารถของเอกชนหรือบุคคลแต่ละราย มีการนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษี และมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัว การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เลือกใช้การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของภาษีการรับมรดกจึงสอดคล้องกับบริบทของสังคมไทยได้ดี แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ก็มีข้อเสียคือมีฐานภาษีที่แคบ เนื่องจากเลือกจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท และยังไม่ครอบคลุมในการจัดเก็บเพราะเลือกเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน รวมไปถึงยังเลือกใช้อัตราภาษีในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ และเป็นอัตราที่ต่ำ คือ หากได้รับมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาทจะต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทในอัตราร้อยละ 10 และหากกรณีเป็น บุพการีหรือผู้สืบสันดาน จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ใน

²³² ปรีชา สุวรรณทัต, *เรื่องเดิม*, หน้า 69.

มูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท จึงทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีปัญหาในการจัดเก็บที่ยังไม่สามารถบังคับจัดเก็บภาษีได้เลย²³³ อันเป็นที่มาของการศึกษาวิทยานิพนธ์นี้ขึ้นเพื่อนำเสนอแนวคิดในการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้สอดคล้องกับสภาพสังคมไทยมากที่สุด และสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้พระราชบัญญัติฉบับนี้บรรลุวัตถุประสงค์ตามเจตนารมณ์ของรัฐบาลได้

²³³ “เกิดอะไรขึ้น ? ผ่านมาแล้ว 1 ปี “ภาษีมรดก” เก็บไม่ได้สักแดง! ฤา “สรรพากร” สิ้นมนต์ขลัง,” **ฐานเศรษฐกิจ**, คำนวันที่ 28 ตุลาคม 2560 จาก <http://www.thansettakij.com/content/132859>

บทที่ 5

บทวิเคราะห์ปัญหาข้อกฎหมายการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

การที่รัฐบาลเลือกมาตรการทางภาษีมาใช้เป็นส่วนหนึ่งเพื่อบรรเทาปัญหาของความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม โดยมีแนวคิดที่จะจัดเก็บภาษีทางตรงจากผู้ที่ได้รับมรดกมั่งคั่งทางทรัพย์สินจากการรับมรดก จึงมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ขึ้น แต่อย่างไรก็ตามตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว รัฐบาลกลับยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ เนื่องจากพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวมีปัญหาหลายประการ เช่น ปัญหาความไม่เหมาะสมของฐานภาษีการรับมรดก ความไม่ครอบคลุมของทรัพย์สินที่จัดเก็บ และปัญหาความไม่เหมาะสมของอัตราภาษีการรับมรดก เป็นต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าสมควรจะต้องทบทวนผลสัมฤทธิ์ ในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ตามมาตรา 77 แห่งรัฐธรรมนูญ²³⁴ เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นกฎหมายที่มีเสถียรภาพเป็นในการบังคับใช้ได้จริง สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของรัฐได้จริง มิใช่เป็นเพียงกฎหมายที่ออกมาเพื่อใช้ในเชิงสัญลักษณ์เท่านั้น โดยแบ่งประเด็นวิเคราะห์ออกได้ดังต่อไปนี้

5.1 ข้อพิจารณาเรื่องฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ปัญหาฐานของภาษีการรับมรดกที่ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถวิเคราะห์ออกได้ดังต่อไปนี้

5.1.1 ข้อพิจารณาเรื่องความเหมาะสมของมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้มีการตั้งฐานภาษีการรับมรดกไว้ตามจำนวนทรัพย์สินของทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกหลังจากแบ่งจากกองมรดกและหักด้วยภาระหนี้สินแล้ว หากมีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาทจะต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท โดยจำนวนฐานภาษีดังกล่าวมีการแก้ไขมาจากร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. โดยคณะกรรมการวิชาการวิสามัญได้เปลี่ยนแปลงฐานภาษีมรดกจากเดิมที่กำหนดให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับที่จำนวน 50 ล้านบาท มาเป็นให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับที่จำนวน 100 ล้านบาทแทน โดยให้เหตุผลว่า

²³⁴ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560

เพื่อคุ้มครองบุคคลที่มีที่อยู่อาศัยในใจกลางเมืองและได้อยู่อาศัยมาแต่ดั้งเดิมตั้งแต่บรรพบุรุษ ให้สามารถพักอาศัยอยู่ในสถานที่เดิมได้ และเพื่อคุ้มครองผู้ประกอบการ ซึ่งผู้ประกอบการจะมีสินทรัพย์เช่น ที่ดิน เครื่องจักร ยานพาหนะรวมกันแล้วเกินกว่า 50 ล้านบาท หากผู้ประกอบการเสียชีวิตการส่งต่อกิจการให้กับรุ่นต่อไปจะขาดช่วง จึงมีมติเห็นควรขยายเป็นจำนวน 100 ล้านบาท²³⁵

และให้มีการพิจารณาทบทวนมูลค่ามรดกทุก 5 ปี โดยให้นำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค²³⁶ ที่กระทรวงพาณิชย์คำนวณเพื่อใช้ในราชการในรอบระยะเวลานั้นมาประกอบการพิจารณาด้วย²³⁷ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการพิจารณามูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค อันเป็นดัชนีที่โดยทั่วไปแล้วถูกใช้ในการวัดอัตราเงินเฟ้อภายในประเทศ มาใช้ในการกำหนดมูลค่างานภาษีไม่เหมาะสมนัก รัฐควรพิจารณาปัจจัยเรื่องการถือครองทรัพย์สินเป็นสำคัญ เพราะภาษีมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยใช้ฐานความมั่งคั่งในการวัดความสามารถการเสียภาษี การพิจารณาฐานภาษีจากการถือครองทรัพย์สิน อันเป็นการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งของผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งนั้น จึงเป็นการพิจารณาที่สอดคล้องกับหลักการดังกล่าวมากกว่า และในส่วนของการปรับอัตราฐานภาษีจากเดิมที่กำหนดให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินที่จำนวน 50 ล้านบาท มาเป็นให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินที่จำนวน 100 ล้านบาทแทน ผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นการกำหนดอัตราฐานภาษีไว้แคบจนเกินไป เพราะหากพิจารณาจากมูลค่าของการถือครองทรัพย์สินตามรายงานการสำรวจสถานะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2560 ที่ว่าราชอาณาจักร โดยสำนักงานสถิติแห่งชาติแล้ว อัตราการถือครองทรัพย์สินที่ถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกจะมีจำนวนน้อยมาก ดังตารางดังต่อไปนี้

²³⁵ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558, 22 พฤษภาคม 2558, หน้า 35.

²³⁶ ดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index: CPI) หมายถึง ตัวเลขทางสถิติที่ใช้วัดการเปลี่ยนแปลงของราคาสินค้าและบริการที่ครอบครัวยุคหรือผู้บริโภคซื้อหาเป็นประจำ ในปัจจุบันเปรียบเทียบกับราคาในปีที่กำหนดไว้เป็นปีฐาน

²³⁷ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ตารางที่ 5.1 ร้อยละของครัวเรือนที่รายงานการมีทรัพย์สิน ประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน จำแนกตามมูลค่าทรัพย์สิน และสถานะทางเศรษฐกิจสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2560²³⁸

ประเภททรัพย์สิน	รวมทั้งสิ้น	ผู้ครอบครอง/เช่า/เพาะเลี้ยง Farm operators/culture				ผู้ประกอบการ ของตนเอง		ลูกจ้าง Employees				ผู้ไม่ได้ ปฏิบัติงาน เชิงเศรษฐกิจ
		ปลูกพืชเลี้ยงสัตว์/เพาะเลี้ยง		ปศุสัตว์, หนองปลา,		ที่มิใช่ การเกษตร	ผู้จัดการ นักวิชาการ และ	คนงานเกษตร ป่าไม้ และ ประมง	คนงาน ด้านการขนส่ง และงานพื้นฐาน	เสมียน พนักงานขาย และ	ผู้ปฏิบัติงาน ในกระบวนการผลิต ก่อสร้างและเหมืองแร่	
		ส่วนไม่เช่า	ส่วนใหญ่	ล่าสัตว์, หนองปลา, บริการทางการเกษตร	Entrepreneurs							
		เจ้าของที่ดิน	เช่าที่ดินทำฟรี	Fishing, for forestry/hunting, non- agricultural	agricultural business	ผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ Professional, technician and manager	Labourers in agriculture and fishery	Labourers in logistics, transportation and basic work	ให้บริการ Workers related to production, construction and mining			
มูลค่าทรัพย์สินของครัวเรือน												
บ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง												
ได้รับที่อยู่อาศัย.....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	0.2	0.2	0.3	0.4	0.1	0.0	0.5	0.3	0.0	0.2	0.2	
10,000 - 30,000 บาท.....	0.8	0.3	2.9	2.8	0.5	0.1	1.9	1.8	0.6	0.9	1.1	
30,001 - 50,000 บาท.....	1.4	0.8	3.6	3.9	0.8	0.1	3.6	3.2	1.5	1.8	1.4	
50,001 - 100,000 บาท.....	4.8	4.3	6.9	11.5	3.4	0.8	12.0	9.2	4.6	5.9	5.2	
100,001 - 500,000 บาท.....	43.4	52.4	56.3	58.3	34.7	16.5	59.7	56.3	40.5	53.0	48.0	
500,001 - 1,000,000 บาท.....	25.4	31.2	22.2	20.7	28.9	21.4	16.7	22.8	26.7	24.4	23.9	
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	22.1	10.6	7.8	2.5	28.8	54.7	5.6	6.5	25.2	13.4	18.3	
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	1.9	0.3	0.0	0.0	2.8	6.5	0.0	0.0	1.0	0.4	1.9	
ได้รับประกอบธุรกิจของครัวเรือนและอื่นๆ.....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	0.4	0.3	0.0	0.8	0.5	0.3	0.8	0.5	0.2	1.0	0.5	
10,000 - 30,000 บาท.....	1.8	0.8	2.7	2.9	4.3	1.4	2.2	3.8	1.9	2.4	1.2	
30,001 - 50,000 บาท.....	1.8	0.9	3.0	4.1	3.4	1.7	2.0	1.1	1.9	2.6	1.7	
50,001 - 100,000 บาท.....	5.0	2.0	8.5	9.1	8.3	4.1	6.9	3.7	6.7	8.3	4.5	
100,001 - 500,000 บาท.....	31.8	20.9	28.9	39.8	33.7	24.9	44.6	53.2	38.2	44.0	36.5	
500,001 - 1,000,000 บาท.....	23.5	24.1	22.7	25.3	20.6	25.2	20.2	15.7	21.2	21.5	25.8	
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	30.6	42.4	31.4	15.9	24.6	34.6	21.8	20.7	26.5	17.8	26.6	
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	5.2	8.5	2.7	2.2	4.6	7.8	1.6	1.4	3.5	2.4	3.4	

²³⁸ สำนักงานเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, การสำรวจสถานะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2560 ทัวราชอาณาจักร (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานสถิติแห่งชาติ, 2560), หน้า 66-67.

ตารางที่ 5.1 (ต่อ)

ประเภททรัพย์สิน	รวมสิ้น	ผู้ถือครองที่การเกษตร/เพาะเลี้ยง			ผู้ประกอบการ		ลูกจ้าง				ผู้ไม่ได้
		Farm operators/culture			ของกลาง		Employees				เงินคงค้าง
		ปลูกพืช/เลี้ยงสัตว์/เพาะเลี้ยง	ประมง, ป่าไม้,	ที่มิใช่	ผู้จัดการ	คนงานเกษตร	คนงาน	เนี่ยน	ผู้ปฏิบัติงาน	Econo-	
		Plant/animal/culture	สัตว์, พืชป่า,	การเกษตร	บริหารการ	ป่าไม้ และ	ด้านการผลิต	พนักงานขาย	ในกระบวนการผลิต	mically	
ส่วนไม่อยู่ใน	ส่วนใหญ่	บริการทางการเกษตร	Entrepreneurs	และ	ประมง	และงานพื้นฐาน	และ	ก่อสร้างและเหมืองแร่	inac-		
เจ้าของที่ดิน	เช่าที่ดินทำฟรี	Fishing,	for	ผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ	Labourers in	Labourers in	ให้บริการ	Workers related	tion,		
Mainly	Mainly renting	forestry/hunting,	non-	Professional,	agriculture	logistics,	Clerical, sales	to production,	and mining		
owning	land /and	agricultural	agricultural	technician	forestry	transportation	and service	workers			
land	occupied for free	service	business	and manager	and fishery	and basic work	workers				
ยานพาหนะทุกประเภท (ยกเว้นจักรยาน).....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	5.9	4.8	5.0	14.2	3.4	0.8	13.2	11.6	3.2	6.5	11.5
10,000 - 30,000 บาท.....	27.7	21.5	23.3	47.7	19.2	9.5	46.0	35.7	31.4	35.4	37.6
30,001 - 50,000 บาท.....	12.0	13.3	10.5	7.8	8.7	4.6	13.7	19.8	15.6	17.4	11.2
50,001 - 100,000 บาท.....	7.6	10.5	12.6	8.1	5.6	3.2	9.4	13.3	9.1	8.8	6.4
100,001 - 500,000 บาท.....	27.8	31.4	30.7	11.5	37.1	38.8	13.9	14.6	26.1	20.2	21.5
500,001 - 1,000,000 บาท.....	14.4	14.2	13.5	4.4	19.2	29.5	3.2	4.8	12.3	10.5	9.2
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	4.6	4.2	4.3	5.7	6.6	13.6	0.5	0.1	2.3	1.2	2.6
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	0.1	0.1	0.2	0.6	0.2	0.2	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อการออม.....	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
ไม่เกิน 10,000 บาท.....	21.3	15.7	21.1	48.2	11.9	5.0	43.5	37.7	18.7	26.0	31.0
10,000 - 30,000 บาท.....	22.9	23.2	23.5	22.3	20.4	9.9	33.4	28.9	28.1	28.2	22.1
30,001 - 50,000 บาท.....	12.0	13.6	15.0	11.2	13.4	8.3	9.3	8.2	14.1	14.5	9.7
50,001 - 100,000 บาท.....	16.3	19.9	17.3	9.9	19.7	16.0	8.8	14.8	18.4	16.9	11.9
100,001 - 500,000 บาท.....	20.8	24.3	21.1	7.4	27.5	36.9	4.8	10.3	17.2	13.2	17.5
500,001 - 1,000,000 บาท.....	3.5	2.2	1.3	0.9	4.2	11.5	0.2	0.2	2.1	0.8	3.7
1,000,001 - 5,000,000 บาท.....	2.8	1.0	0.6	0.1	2.6	11.2	0.1	0.0	1.3	0.4	3.3
มากกว่า 5 ล้านบาท.....	0.4	0.1	0.1	0.0	0.4	1.2	0.0	0.0	0.0	0.1	0.8

รายงานของสำนักงานสถิติแห่งชาติฉบับดังกล่าวประกอบไปด้วยทรัพย์สิน ประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีการรับมรดกหากถึงขนาดตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทั้งสิ้น และเมื่อวิเคราะห์ถึงสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินตามตารางดังกล่าวจะเห็นได้ว่า สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาท มีผู้ถือครองอยู่ที่ร้อยละ 1.9 ว่า สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ ประกอบธุรกิจของครัวเรือนและอื่น ๆ ที่มีมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาท มีผู้ถือครองอยู่ที่ร้อยละ 5.2 สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทยานพาหนะทุกประเภท (ยกเว้นจักรยาน) ที่มีมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาท มีผู้ถือครองอยู่ที่ร้อยละ 0.1 และสัดส่วนการถือครองสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อการออม ที่มีมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาท มีผู้ถือครองอยู่ที่ร้อยละ 0.4 จะเห็นได้ว่าการถือครองทรัพย์สินของประชาชนในประเทศไทยในแต่ละประเภทที่มีมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาทนั้นมีอัตราการถือครองน้อยมากเมื่อเทียบกับอัตราการถือครองทรัพย์สินในมูลค่าที่ต่ำกว่า

ประกอบกับรายงานการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2561 ของ CS Global Wealth Report 2018 ที่ได้มีการลำดับความมั่งคั่งในการถือครองทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทยไว้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 5.2 ความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2561²³⁹

มูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง (USD)	จำนวนประชากร
1-5 m (32,769,009 – 163,845,046 ล้านบาท)	32,105
5-10 m (163,845,046 – 327,690,093 ล้านบาท)	3,908
10-50 m (327,690,093 – 1,638,450,466 ล้านบาท)	3,065
50-100 m (1,638,450,466 – 3,276,900,932 ล้านบาท)	373
100-500 m (3,276,900,932 – 16,384,504,664 ล้านบาท)	293
500+ m (16,384,504,664 ล้านบาทขึ้นไป)	70

จะเห็นได้ว่าประชากรมีประชากรในประเทศไทยที่มีมูลค่าทรัพย์สินตั้งแต่ 32,769,009 ล้านบาทถึง 16,384,504,664 ล้านบาทขึ้นไป อยู่จำนวน 39,814 คน จากจำนวนประชากรในประเทศไทยปัจจุบันที่มีประมาณ 69 ล้านคน ก็ยิ่งแสดงให้เห็นว่าจำนวนสัดส่วนของกลุ่มประชากรที่มีความมั่งคั่งถึงขนาด ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับประชากรทั้งประเทศ และการที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ปรับอัตราฐานภาษีการรับมรดกจากเดิม 50 ล้านบาท เป็นจำนวน 100 ล้านบาท จึงส่งผลให้ฐานภาษียิ่งแคบลง เพราะจะทำให้ประชากรที่มีความมั่งคั่งถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกยิ่งลดน้อยลงไปอีก

หากเปรียบเทียบกับอัตราฐานภาษีมรดกในต่างประเทศจะพบว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส ไม่ได้มีการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินขั้นต่ำไว้แต่อย่างใด เพราะมีแนวคิดว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเปรียบเสมือนการชำระค่าบริการที่รัฐให้ความสะดวกแก่ทายาทในการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน จึงไม่สำคัญว่าจะมีทรัพย์สินมรดกมากน้อยเพียงใด โดยเลือกให้ความสำคัญกับค่าลดหย่อนสำหรับผู้ได้รับมรดกตามความสัมพันธ์เครือญาติกับเจ้ามรดก และมาตรการบรรเทาภาระทางภาษีส่วนอื่นมากกว่า ส่วนการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษนั้น อัตราฐานภาษีขั้นต่ำได้กำหนดให้จัดเก็บเฉพาะมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ หรือเกินกว่า 13,362,466 บาท และจัดเก็บในอัตราคงที่เช่นเดียวกับในประเทศไทย แต่อัตราการจัดเก็บของประเทศอังกฤษเป็นอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งเป็นอัตราที่สูงกว่าประเทศไทยหลายเท่าตัว และหากวัดรายได้ประชาชาติต่อหัวของประเทศอังกฤษจะอยู่ที่ 42,421 ดอลลาร์ (1,390,094 บาท) ต่อปี ประเทศฝรั่งเศสมีรายได้ประชาชาติต่อหัวอยู่ที่ 42,336 ดอลลาร์ (1,387,308 บาท) ต่อปี ขณะที่ประเทศไทยมีรายได้ประชาชาติต่อหัวอยู่ที่ 16,885 ดอลลาร์ (553,304 บาท) ต่อปี²⁴⁰ จะเห็นได้ว่ารายได้ประชาชาติต่อหัวของประเทศไทยนั้นอยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำกว่าทั้งประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสหลายเท่าตัว แต่ภาษีการรับมรดกของไทยกลับมีการกำหนด

²³⁹ Credit Suisse, Research Institute Global Wealth Databook 2018 (S.l.: s.n., 2018), p. 125.

²⁴⁰ U.S. News & World Report, Overall Best Countries Ranking, Retrieved March 15, 2018 from <https://www.usnews.com/news/best-countries/overall-full-list>.

มูลค่าทรัพย์สินไว้สูงกว่าทั้งสองประเทศ การกำหนดฐานของภาษีการรับมรดกของประเทศไทยจึงเป็นเกณฑ์ที่แคบจนเกินไป อันนำไปสู่ปัญหาในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

หลังจากพิจารณาการถือครองทรัพย์สินของประชาชนในประเทศ การจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศ รวมไปถึงรายได้ประชาชาติในแต่ละประเทศ จึงสรุปได้ว่าการกำหนดอัตราฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดให้ยกเว้นทรัพย์สินหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินแล้วเป็นจำนวน 100 ล้านบาท เป็นจำนวนฐานภาษีที่สูงเกินไป และยังเป็นการลดจำนวนประชากรผู้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกจากต้องลดน้อยลงไป ส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.1.2 ข้อพิจารณาเรื่องความครอบคลุมของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และมีเงื่อนไขในกรณีที่ได้รับมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้ผู้รับมรดกเสียภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าวไม่ว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะอยู่ในประเทศไทยหรืออยู่นอกประเทศไทย แต่ในกรณีที่ได้รับมรดกเป็นเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับไว้แล้ว ให้ผู้รับมรดกเสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น²⁴¹ การที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินมรดกประเภทเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกัน ตามมาตรา 14 (3) ให้มีการจัดเก็บเฉพาะกรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น เจ้ามรดกอาจโอนถ่ายทรัพย์สินไปยังประเทศที่ไม่มีภาษีมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนี้ได้ เนื่องจากข้อยกเว้นดังกล่าวเป็นการเปิดช่องให้เงินฝากที่อยู่นอกประเทศไทยไม่เข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก จึงเป็นการกระตุ้นให้เจ้ามรดกเลือกนำเงินไปเปิดบัญชีเงินฝากในต่างประเทศที่ไม่มีการเสียภาษีมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว และการที่ทรัพย์สินที่กำหนดไว้ให้ต้องเสียภาษีมรดกนั้น มีเพียงทรัพย์สินที่มีทะเบียนเท่านั้น รัฐไม่มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแต่อย่างใด ทั้งที่ทรัพย์สินประเภทอื่นที่ไม่มีทะเบียนก็อาจเป็นทรัพย์สินที่ตกทอดมาจากกองมรดกเช่นเดียวกัน โดยให้เหตุผลเรื่องความซับซ้อนในการบริหารภาษีทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้จากทรัพย์สินทุกประเภท ทำให้เกิดปัญหาความไม่ครอบคลุมของทรัพย์สิน โดยเฉพาะทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ตาม เช่น เงินสด เครื่องประดับ เพชร ทองคำ อัญมณี วัตถุโบราณ พระเครื่อง นาฬิกา อาวุธปืน รวมไปถึง สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ เป็นต้น ต่างก็ไม่ถูกนำมารวมอยู่ในทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ทั้งที่สังหาริมทรัพย์เหล่านี้อาจมีมูลค่าสูงกว่าทรัพย์สินที่มีทะเบียนที่ได้กำหนด

²⁴¹ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ไว้ในกฎหมาย แต่กลับไม่ถูกนำมารวมเป็นฐานภาษี ในขณะที่การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ก็มีการกำหนดทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกไว้อย่างครอบคลุม ทั้งทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ สต็อก พันธบัตร ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ หลักทรัพย์อย่างอื่น รวมถึงประโยชน์หรือสิทธิในกิจการการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ เป็นต้น²⁴² และในร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ก็มีการกำหนดทรัพย์สินที่จะต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดกและการให้ไว้อย่างครอบคลุมเช่นเดียวกัน โดยทรัพย์สินที่จะต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดกได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน ตราสารหนี้ พันธบัตร ตัวสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกัน หรือสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ²⁴³

ขณะที่การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ ทั้งในประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศส ต่างก็กำหนดให้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ ทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์และไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม จะเห็นได้ว่าทั้งในประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสการกำหนดทรัพย์สินมรดกไม่ได้มีการยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนเหมือนเช่นในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่อย่างใด เพราะการสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่งรูปแบบหนึ่งเช่นกัน การเลือกกำหนดทรัพย์สินแต่เพียงบางประเภทมาเป็นฐานภาษีจึงไม่ครอบคลุม และเกิดช่องว่างในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการถือครองทรัพย์สินมาเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ถูกกำหนดให้นำรวมเป็นฐานภาษีมรดก อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีหากเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 คือการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งในรูปของมรดก ก็จะต้องจัดเก็บภาษีให้ครอบคลุมทรัพย์สินทุกประเภทที่สามารถนำไปสะสมความมั่งคั่งได้เช่นกัน เพราะตามหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานความมั่งคั่งจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิด ทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการยกเว้น พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จึงควรจัดเก็บทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ด้วยเช่นกันเพื่อความครอบคลุมในการจัดเก็บดังเหตุผลที่ได้กล่าวไปแล้ว

5.2 ข้อพิจารณาเรื่องอัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ปัญหาอัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 สามารถวิเคราะห์ห่ออกได้ดังต่อไปนี้

²⁴² มาตรา 6 แห่ง พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

²⁴³ มาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

5.2.1 ข้อพิจารณาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตราภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 การรับมรดกหากมีมูลค่าของทรัพย์สินมรดกไม่เกิน 100 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก แต่หากมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกมากกว่า 100 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ตามอัตราคงที่ร้อยละ 10 กล่าวคือ ไม่ว่าจะมียอดทรัพย์สินมรดกเกิน 100 ล้านบาทมาเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม จะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมดคือร้อยละ 10 โดยจะมีการลดหย่อนให้กรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน อัตราภาษีจะลดเหลืออัตราร้อยละ 5²⁴⁴ แสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ คือ มีการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว โดยมีการแบ่งออกเป็น 2 กรณีตามความสัมพันธ์เครือญาติ ในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คืออัตราร้อยละ 5 ไม่ว่าผู้ได้รับมรดกแต่ละคนจะได้รับมรดกเป็นจำนวนเท่าใด และกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุพการีหรือผู้สืบสันดานก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คือ อัตราร้อยละ 10 ไม่ว่าผู้ได้รับมรดกจะได้รับมรดกเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม อัตราภาษีแบบอัตราคงที่จะไม่เปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของจำนวนฐานภาษี แต่จะเป็นอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตายตัว เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 จะเห็นว่าตามพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 นั้นมีการกำหนดอัตราภาษีในรูปแบบอัตราภาษีก้าวหน้าสำหรับการจัดเก็บภาษีกองมรดก โดยมีการกำหนดอัตราภาษีตั้งแต่อัตราร้อยละ 1 ไปจนถึงอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีมรดก และการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวก็มีการใช้อัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้าตั้งแต่อัตราร้อยละ 1 ไปจนถึงอัตราร้อยละ 20 ตามมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเช่นกัน²⁴⁵ โดยมีการลดอัตรากำหนดจัดเก็บภาษีตามความสัมพันธ์เครือญาติระหว่างผู้รับมรดกและเจ้ามรดก ในกรณีผู้รับมรดกเป็นบิดา มารดา สามีภริยา บุตร หลาน กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งของอัตราภาษีที่ต้องชำระ และกรณีผู้รับมรดกเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ของอัตราภาษีที่ต้องชำระ รวมไปถึงร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ก็มีการกำหนดอัตรากำหนดจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ในรูปแบบอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกัน โดยมีการกำหนดอัตราภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าตั้งแต่อัตราร้อยละ 10 ไปจนถึงอัตราร้อยละ 20 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี²⁴⁶ แสดงให้เห็นว่าในอดีตประเทศไทยใช้อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้ามาโดยตลอด

ขณะที่การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศนั้น ประเทศอังกฤษมีวิธีการเรียกเก็บภาษีแบบอัตราภาษีคงที่ ในกรณีมูลค่าของทรัพย์สินที่จัดเก็บจากความตายของเจ้ามรดกมีมูลค่าเกินกว่า 325,000 ปอนด์ จะต้องเสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 40 กรณีมูลค่าของทรัพย์สินที่จัดเก็บจากการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่มีมูลค่าเกินกว่า 325,000 ปอนด์จะต้องเสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ

²⁴⁴ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

²⁴⁵ พิกัด 1 และ พิกัด 2 แห่งพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

²⁴⁶ มาตรา 13 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

20 และในกรณีทรัพย์สินจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของมูลค่ากองมรดกได้มีการบริจาคเพื่อการกุศล จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 36 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งการกำหนดอัตราร้อยละของประเทศไทยนั้นไม่ได้มีการคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างผู้รับมรดกและเจ้าของมรดกแต่อย่างใด ส่วนการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศส มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้า และอัตรา จะแตกต่างกันตามมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับและตามลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างผู้รับมรดก กับเจ้ามรดก โดยจะจัดเก็บตั้งแต่ในอัตราร้อยละ 5 ถึงอัตราร้อยละ 45 แต่ในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น อัตราที่ใช้บังคับจะเป็นอัตราร้อยละที่โดยแยกเป็นอัตราร้อยละ 55 และอัตราร้อยละ 60 ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้าจึงมีลักษณะเด่น คือ มีการกำหนดอัตราภาษีไว้หลายอัตรา และอัตราจะค่อย ๆ เพิ่มสูงขึ้นตามมูลค่าของฐานภาษี ดังนั้นหากผู้รับมรดกคนใดมีมูลค่าของทรัพย์สินแห่งกองมรดกน้อยก็就会被จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ขณะที่หากผู้รับมรดกคนใดมีมูลค่าของทรัพย์สินแห่งกองมรดกมากก็ต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นนั่นเอง การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายภาระทางภาษี เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกพ.ศ. 2558 เลือกใช้อัตราร้อยละจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราร้อยละที่ แม้จะมีการลดอัตราร้อยละจัดเก็บโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติก็ตาม แต่การกำหนดอัตราร้อยละไว้เพียงอัตราเดียวตามรูปแบบอัตราก้าวหน้า แบบคงที่ ที่อัตราร้อยละการรับมรดกก็จะไม่เปลี่ยนแปลง ไม่ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมีมูลค่าฐานภาษีจากการได้รับมรดกไม่เท่ากัน แต่กลับต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่ได้รับมรดกน้อยจึงต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่ได้รับมรดกมากกว่านั่นเอง ประกอบกับนักวิชาการหลายท่านที่ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าไว้ เช่น นรินทร กลั่นทกพันธุ์ “อัตราร้อยละควรเป็นอัตราก้าวหน้าตามขนาดมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ เพราะจะทำให้การกระจายความมั่งคั่งเป็นธรรมกว่าการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราร้อยละที่ โดยผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกมากจะเสียภาษีในอัตราร้อยละที่สูงกว่าผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกน้อย ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)”²⁴⁷ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ “การจัดเก็บภาษีตามฐานของการสะสมความมั่งคั่ง ต้องเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้าอย่างที่ควรจะเป็น ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay)”²⁴⁸ ผาสุก พงษ์ไพจิตร “ในกรณีของไทยควรมีการพิจารณาจัดเก็บภาษีการถือครองทรัพย์สินในลักษณะภาษีความมั่งคั่ง ซึ่งเป็นภาษีระดับประเทศที่รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บ โดยเก็บใน

²⁴⁷ นรินทร กลั่นทกพันธุ์, “ภาษีมรดก: กระจายความมั่งคั่งในสังคมได้จริงหรือ,” *วารสารการเงินการคลัง* 60, 1 (2552): 116.

²⁴⁸ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, “ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* 41, 1 (มีนาคม 2555): 10.

โครงสร้างอัตราก้าวหน้า”²⁴⁹ จะเห็นได้ว่านักวิชาการในปัจจุบันล้วนแต่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าทั้งสิ้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงควรใช้อัตราก้าวหน้าแบบอัตราก้าวหน้าดังเหตุผลที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

5.2.2 ข้อพิจารณาเรื่องการกำหนดอัตราก้าวหน้า

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการกำหนดอัตราก้าวหน้าการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่หากผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน กำหนดอัตราก้าวหน้าการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท การจัดเก็บในอัตราดังกล่าวเป็นอัตราก้าวหน้าที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นประเทศที่มีการใช้อัตราก้าวหน้าแบบคงที่เช่นเดียวกับประเทศไทย โดยภาษีมรดกของประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ที่ร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินเฉพาะส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ซึ่งถือว่าเป็นอัตราก้าวหน้าที่สูงมาก และหากนำไปเปรียบเทียบกับภาษีมรดกของประเทศฝรั่งเศสที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินประกอบกับลำดับความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก โดยมีอัตราก้าวหน้าการจัดเก็บตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 และหากผู้ได้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น จะมีอัตราก้าวหน้าการจัดเก็บที่ร้อยละ 55 และร้อยละ 60 เลยทีเดียว ยิ่งทำให้เห็นความแตกต่างได้ชัดเจนว่า อัตราก้าวหน้าการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยนั้นเป็นอัตราก้าวหน้าการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ การที่ไทยมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมรดกในอัตราก้าวหน้าที่และเป็นอัตราก้าวหน้าที่ต่ำเช่นนี้ นอกจากจะส่งผลต่อจำนวนรายได้ที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้วยังแสดงให้เห็นถึงความไม่สอดคล้องของความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย โดยอัตราก้าวหน้าการจัดเก็บภาษีที่ผู้เขียนเห็นว่าไม่เหมาะสมนัก รัฐควรจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าที่สูงขึ้นตามมูลค่าของทรัพย์สินที่มากขึ้นตามรูปแบบอัตราก้าวหน้าด้วย เนื่องจากภาษีมรดกมุ่งเน้นจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งของทรัพย์สินที่ตกทอดไปสู่ผู้รับมรดกแต่ละคน และในความเป็นจริงแล้วมูลค่าฐานแห่งทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนจะได้รับก็มีจำนวนไม่เท่ากัน การใช้อัตราก้าวหน้าในรูปแบบอัตราก้าวหน้าจึงจะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละคนได้ดีกว่า อีกทั้งยังเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมทางภาษี ผู้เขียนจึงเห็นว่ารัฐควรกำหนดอัตราก้าวหน้าให้สอดคล้องกับอัตราก้าวหน้าในรูปแบบอัตราก้าวหน้าด้วย

ภายหลังจากมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ. 2558 รัฐบาลก็ได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ตามมาโดยมีเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ การที่รัฐออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก แต่ประมวลรัษฎากร ยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่

²⁴⁹ ผาสุก พงษ์ไพจิตร, การกระจุกตัวของความมั่งคั่งในสังคมไทย, ใน รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์โครงการ “สู่สังคมไทยเสมอหน้า การศึกษาโครงสร้างความมั่งคั่งและโครงสร้างอำนาจเพื่อการปฏิรูป”, พฤศจิกายน 2556, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 325.

บุตรชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก จึงต้องมีการปรับปรุงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกัน โดยมีรายละเอียดคือมีการกำหนดว่าการยกทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นในส่วนที่เกิน 20 ล้านบาทจะต้องเสียภาษีการให้ในอัตราร้อยละ 5 แสดงให้เห็นว่าการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับดังกล่าว ก็คือการเพิ่มภาษีการให้ออกมาบังคับใช้ควบคู่กับภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เนื่องจากพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวใช้ฐานความมั่งคั่งของทรัพย์สินมรดกในการจัดเก็บภาษี จึงมีความเป็นไปได้สูงที่ทรัพย์สินมรดกอันเป็นฐานของภาษีจะถูกกระจายไปให้แก่บุคคลอื่นในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี การมีภาษีการให้จึงเป็นมาตรการที่ดีในช่องว่างดังกล่าว และในอดีตไม่ว่าพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 หรือในร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ต่างก็มีแนวทางในการจัดเก็บภาษีการให้จัดเก็บควบคู่กับกฎหมายมรดกมาโดยตลอด โดยพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 กำหนดให้ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ให้แก่บุคคลอื่นไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ภายในระยะเวลา 1 ปี ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ตาย ให้ถือเป็นทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่จะต้องเสียภาษี และร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. มีการกำหนดให้ผู้ได้รับมรดกซึ่งได้รับทรัพย์สินจากเจ้ามรดกภายในระยะเวลา 5 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายต้องนำมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับภายในระยะเวลาดังกล่าวกลับมารวมเพื่อคำนวณเป็นฐานภาษีการรับมรดกด้วย อีกทั้งในต่างประเทศทั้งในประเทศอังกฤษ และประเทศฝรั่งเศส ก็มีการใช้ภาษีการให้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ในประเทศฝรั่งเศส ยังนิยามว่าจ่าทนายจัดการภาษี (Notary Public) ซึ่งเป็นบุคคลที่กฎหมายกำหนดว่า ทุกครั้งที่ทำธุรกรรมเกี่ยวกับภาษีการรับมรดกจะต้องให้ทนายจัดการภาษีทำหน้าที่เป็นผู้ดูแลเงื่อนไขในการจัดการภาษีมรดกโดยเฉพาะ ทำให้สามารถบริหารจัดการภาษีได้ดีกว่าและยังสามารถจัดการเรื่องทรัพย์สินที่มีทะเบียนที่มีความยุ่งยากในการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพกว่า การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจึงมีประสิทธิภาพมากขึ้น²⁵⁰ การที่ในประเทศไทยไม่มีรูปแบบการกำหนดให้มีทนายจัดการภาษีเพื่อจัดการภาษีการรับมรดกจึงเป็นอีกปัญหาหนึ่งที่ทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยไม่มีประสิทธิภาพ เพราะทรัพย์สินมีทะเบียนเองก็ยังจัดเก็บได้ลำบาก หากประเทศไทยมีการใช้ Notary Public การเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยน่าจะดีขึ้น

จากปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่ได้วิเคราะห์มาข้างต้น ทั้งในส่วนของความเหมาะสมของฐานภาษีการรับมรดก ความครอบคลุมของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดก การกำหนดอัตราภาษี และรูปแบบอัตราภาษี ทั้งหลายเหล่านี้ผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่าล้วนแล้วแต่เป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของรัฐบาลที่ต้องการจะลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนได้ และหากปัญหาดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไข ในท้ายที่สุดพระราชบัญญัติฉบับ

²⁵⁰ French-Property, **The Notaire and His Role in France**, Retrieved March 24, 2018 from https://www.french-property.com/reference/role_of_notaire.htm

ดังกล่าว อาจจะต้องถูกยกเลิกไปในที่สุดเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 ที่มีให้เห็นเป็นตัวอย่างในอดีตเพราะไม่มีเสถียรภาพในการบังคับใช้อย่างเพียงพอ

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ภาษีการรับมรดก เป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยผู้ที่รับทรัพย์สินจากกองมรดกดังกล่าวนั้นเป็นผู้มีภาระในการเสียภาษีการรับมรดก เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายทรัพย์สินมรดกจะถูกแบ่งให้ผู้รับมรดกหรือทายาทแต่ละคน อัตราภาษีรวมทั้งการลดหย่อนต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่มีฐานการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง โดยจะเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติที่สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือจากทรัพย์สินนั้นอาจถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ หรือเป็นประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินเพราะว่าผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวก็ยังสามารถใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้ หรือสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย มาจากแนวคิดว่าการดำเนินงานและการให้บริการของรัฐได้มีส่วนเสริมสร้างให้เกิดความมั่งคั่งแก่ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สิน ผู้มีความมั่งคั่งจากการถือครองทรัพย์สินดังกล่าวจึงมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐจากฐานมูลค่าทรัพย์สินที่มีนั่นเอง และยังมีลักษณะเป็นภาษีทางตรง ที่ผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง ภาษีทางตรงโดยทั่วไปเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้หรือฐานทรัพย์สิน โดยจะทำให้รายได้ของผู้เสียภาษิลดลง แต่ไม่ทำให้ราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิตมีราคาเพิ่มขึ้นหรือถ้ามีก็น้อยมากเนื่องจากการผลักภาระภาษีทางตรงไปให้ผู้อื่นไม่สามารถทำได้

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะอยู่บนพื้นฐานของหลักความสามารถในการเสียภาษี คือ จะต้องจัดเก็บภาษีเท่ากันหรือใกล้เคียงกันจากผู้ที่มีความสามารถเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจ และจัดเก็บภาษีมากกว่าจากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่า โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นหลักการที่มีความอิสระโดยตัวเองในการพิจารณา กำหนดค่าใช้จ่ายด้านภาษีจากความสามารถของแต่ละคน หมายความว่ารัฐจะต้องกำหนดความต้องการทางด้านรายได้จากภาษีอากร และประชาชนทุกคนพึงมีหน้าที่ต้องมีส่วนร่วมในการจ่ายค่าภาษีตามกำลังความสามารถของตน สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้ดีที่สุดในปัจจุบัน คือ ความสามารถในการเสียภาษีซึ่งถือว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยจากสถานการณ์ความไม่เสมอภาคในการถือครองทรัพย์สินในประเทศไทย ที่มีการกระจุกตัวของความมั่งคั่งค่อนข้างสูง รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะใช้มาตรการทางภาษีในการลดความเหลื่อมล้ำให้ลดน้อยลง ซึ่งมาตรการทางภาษีที่รัฐนำมาใช้ในการแก้ปัญหา คือ การนำภาษีมรดกมาใช้บังคับ โดยหวังให้ภาษีการรับมรดกช่วยลดช่องว่างของความเหลื่อมล้ำดังกล่าวเนื่องจากภาษี

มรดกเป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่ง มีลักษณะเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งในการสะสมทรัพย์สิน เจ้าของทรัพย์สินไม่สามารถผลักภาระทางภาษีออกไปให้แก่ผู้อื่นได้ ภาษีมรดกจึงเป็นภาษีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และหากจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้าก็จะยิ่งเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี มากยิ่งขึ้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอันเป็นหลักการที่ถูกยอมรับกันในปัจจุบันว่าสามารถสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละรายได้ดีที่สุด โดยเฉพาะภาษีการรับมรดกที่เป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก

รวมไปถึงในต่างประเทศก็มีการจัดเก็บภาษีมรดกกันอย่างแพร่หลาย ซึ่งผู้เขียนได้ทำการศึกษาภาษีมรดกในประเทศอังกฤษ และในประเทศฝรั่งเศส โดยในประเทศฝรั่งเศส การจัดเก็บภาษีมรดกมีแนวคิดที่ว่าภาษีมรดกเปรียบเสมือนการจัดเก็บค่าธรรมเนียมที่ผู้รับประโยชน์ มีหน้าที่ต้องชำระให้แก่รัฐ มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อกระจายความมั่งคั่งและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม ไม่ได้มีลักษณะเป็นการจัดเก็บเพื่ออำนวยความสะดวก โดยใช้รูปแบบการจัดเก็บแบบภาษีการรับมรดก และมีอัตราจัดเก็บในรูปแบบอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะแตกต่างกันตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก หากผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นจะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราก้าวหน้า และยังมีมาตรการในการบรรเทาภาระทางภาษีโดยมีการกำหนดค่าลดหย่อนเป็นจำนวนที่แตกต่างกันตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติเช่นเดียวกัน

ส่วนในประเทศอังกฤษใช้รูปแบบภาษีในรูปแบบภาษีกองมรดกควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการให้มีการกำหนดมูลค่าของฐานทรัพย์สินแห่งกองมรดกไว้ที่ทรัพย์สินส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ หลังจากทำการบรรเทาภาระทางภาษีแล้วต้องเสียภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกดังกล่าว และมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระทางภาษีไว้หลายประการ เช่น หากทรัพย์สินมรดกเป็นทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ วิทยาศาสตร์ วัฒนธรรม และมอบให้แก่รัฐทรัพย์สินมรดกดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก หากทรัพย์สินมรดกดังกล่าวมีลักษณะเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบธุรกิจการค้า หรือมีลักษณะเป็นที่ดิน หรือโรงเรือนที่ใช้ในทางอุตสาหกรรม หรือเป็นพืชเครื่องจักร เครื่องมือ หรือทรัพย์สินในทางเกษตรกรรม ก็สามารถหักค่าลดหย่อนได้ รวมไปถึงการอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนสำหรับการเสียภาษีมรดกติดต่อกันสองครั้งเนื่องจากเจ้ามรดกสองรายถึงแก่ความตายในระยะเวลาไล่เลี่ยกันภายใน 5 ปี เป็นต้น

ประกอบกับในอดีตประเทศไทยก็เคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกมาก่อนตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ที่มีรูปแบบการจัดเก็บทั้งรูปแบบภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก กำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดกไว้อย่างครอบคลุม คือจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ และมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้าตามจำนวนทรัพย์สินมรดก และมีการลดหย่อนภาษีที่ขึ้นอยู่กับลำดับความใกล้ชิดกับเจ้าของทรัพย์สินมรดกอีกด้วย แต่เนื่องจากการที่พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 มีรูปแบบการจัดเก็บที่มีการจัดเก็บทั้งภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกนี้เอง ที่ทำให้ประชาชนผู้ที่ได้รับผลกระทบมองว่าพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ก่อนที่จะมีการยกเลิกไปเนื่องจากการไม่ได้รับการยอมรับจากประชาชน ประกอบกับความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บทำให้เกิดความไม่คุ้มค่าในการจัดเก็บ

รวมไปถึงร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ที่มีการนำภาษีการให้มาใช้บังคับควบคู่กันไปด้วยเพื่อเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ใช้รูปแบบการจัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดกเพียงอย่างเดียว โดยมีการกำหนดฐานภาษีไว้ที่ 150 ล้านบาท หากทรัพย์สินมรดกที่ได้รับไม่เกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 แต่หากทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมีจำนวนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 และยังมีความครอบคลุมในการจัดเก็บเพราะยังคงการเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์รวมไปถึงยังคงค่าลดหย่อนตามลำดับความใกล้ชิดกับเจ้ามรดกไว้ อย่างไรก็ตามในท้ายที่สุดแล้วร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ. ก็ไม่ได้ถูกนำมาบังคับเป็นใช้เป็นกฎหมายแต่อย่างใด

ดังนั้นรัฐบาลจึงมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีสาระสำคัญ คือ ให้ผู้รับมรดกมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก เมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิตและได้มีการถ่ายเททรัพย์สินให้แก่ลูกหลาน หรือบุคคลอื่นใด กรมสรรพากรจะเข้าไปประเมินมูลค่าทรัพย์สินและเก็บภาษีจากผู้รับมรดกแต่ละราย โดยผู้รับมรดกแต่ละรายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีผ่านช่องทางการยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หากได้รับทรัพย์สินมรดกหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินแล้วมีมูลค่ารวมกันแล้วเกินกว่า 100 ล้านบาท ไม่ว่าจะได้ในคราวเดียวหรือหลายคราวต้องเสียภาษีในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ในอัตราร้อยละ 10 แต่หากผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 อย่างไรก็ตามในปัจจุบันพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวกลับมีปัญหาเรื่องประสิทธิภาพในการจัดเก็บทรัพย์สิน เนื่องจากมีฐานภาษีที่แคบ เพราะจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท และยังไม่มีความครอบคลุมในการจัดเก็บเพราะเลือกเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน รวมไปถึงเลือกใช้อัตราภาษีในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ และเป็นอัตราที่ต่ำ คือ หากได้รับมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาทจะต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ในอัตราร้อยละ 10 และหากกรณีเป็น บุพการีหรือผู้สืบสันดาน จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ในมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท จึงทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีปัญหาในการจัดเก็บที่ยังไม่สามารถบังคับจัดเก็บภาษีได้เลย ทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของรัฐบาลได้ และหลังจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทำให้สามารถวิเคราะห์ปัญหาของพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาความเหมาะสมของจำนวนฐานภาษีการรับมรดก

การกำหนดอัตราฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ยกเว้นทรัพย์สินหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินแล้วเป็นจำนวน 100 ล้านบาท เป็นฐานภาษีที่แคบเกินไป หลังจากได้ทำการศึกษาสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทย รวมถึงรายงานความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย สรุปได้ว่าจำนวนสัดส่วนของกลุ่มประชากรที่มีความมั่งคั่งถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับประชากรทั้งประเทศ การที่รัฐแก้ไขอัตราฐานภาษีจากจำนวน 50 ล้านบาทในขั้นตอนการรับหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมาเป็นจำนวน 100 ล้านบาทที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ยิ่งเป็นการบีบให้ฐานภาษีแคบลง และทำให้ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกยิ่งน้อยลงตามไปด้วย จึงส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. ปัญหาความครอบคลุมของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดกได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน รัฐไม่มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแต่อย่างใด ทั้งที่ทรัพย์สินประเภทอื่นที่ไม่มีทะเบียนก็อาจเป็นทรัพย์สินที่ตกทอดมาจากกองมรดกเช่นเดียวกัน โดยให้เหตุผลเรื่องความซับซ้อนในการบริหารภาษีทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้จากทรัพย์สินทุกประเภท ทำให้เกิดปัญหาความไม่ครอบคลุมของทรัพย์สิน โดยเฉพาะทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ตาม เช่น เงินสด เครื่องประดับ เพชร ทองคำ อัญมณี วัตถุโบราณ พระเครื่อง นาฬิกา อาวุธปืน รวมไปถึง สิทธิบัตรและลิขสิทธิ์ เป็นต้น การสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่งรูปแบบหนึ่งเช่นกัน การเลือกกำหนดทรัพย์สินแต่เพียงบางประเภทมาเป็นฐานภาษีจึงก่อให้เกิดช่องว่างในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการถือครองทรัพย์สินมาเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ถูกกำหนดให้นำรวมเป็นฐานภาษีมรดก อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งในรูปแบบของมรดก ก็จะต้องจัดเก็บภาษีให้ครอบคลุมทรัพย์สินทุกประเภทที่สามารถนำไปสะสมความมั่งคั่ง เพราะตามหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานความมั่งคั่งจะต้องจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิด ทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีการยกเว้น

3. ปัญหาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตราภาษีการรับมรดก

การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ คือ มีการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว โดยมีการแบ่งออกเป็น 2 กรณีตามความสัมพันธ์เครือญาติ ในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คือ อัตราร้อยละ 5 ไม่ว่าผู้ได้รับมรดกแต่ละคนจะได้รับมรดกเป็นจำนวนเท่าใด และกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุพการีหรือผู้สืบสันดานก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด คือ อัตราร้อยละ 10 ไม่ว่าผู้ได้รับมรดกจะได้รับมรดกเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม การเลือกใช้อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่แม้จะมีการลดอัตราการจัดเก็บโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางเครือญาติก็ตาม แต่การกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียวโดยอัตราภาษีการรับมรดกก็จะไม่เปลี่ยนแปลง แม้ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมีมูลค่าฐานภาษีจากการได้รับมรดกไม่เท่ากัน แต่กลับต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับมรดกน้อยต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่ได้รับมรดกมากกว่า การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่จึงไม่สามารถสะท้อนความสามารถของผู้เสียภาษีได้อย่างเป็นธรรม

4. ปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดก

ปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกเป็นปัญหาที่สืบเนื่องมาจากปัญหาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตราภาษีการรับมรดก การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่หากผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท อัตราการจัดเก็บภาษีมรดกดังกล่าวเป็นอัตราการจัดเก็บภาษี

ที่ต่ำเมื่อเทียบกับอัตราการจัดเก็บภาษีในประเทศอังกฤษ ที่ใช้รูปแบบอัตราภาษีแบบอัตราคงที่ เช่นเดียวกับประเทศไทย แต่กลับมีอัตราการจัดเก็บอยู่ที่อัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินเฉพาะ ส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการจัดเก็บภาษี การรับมรดกมรดก ในอัตราคงที่และเป็นอัตราที่ต่ำเช่นนี้ จะส่งผลต่อจำนวนรายได้ที่รัฐจะได้รับจากการ จัดเก็บภาษีการรับมรดก จะยิ่งทำให้รัฐได้รับรายได้น้อยลงตามอัตราการจัดเก็บภาษีที่ต่ำนั่นเอง รัฐควร จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามมูลค่าของทรัพย์สินที่มากขึ้นในลักษณะขั้นบันไดตามรูปแบบอัตรา ก้าวหน้าด้วย เนื่องจากภาษีมรดกมุ่งเน้นจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งของทรัพย์สินที่ตกทอดไปสู่ผู้รับ มรดกแต่ละคน เพราะในความเป็นจริงแล้วมูลค่าฐานแห่งทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนจะได้รับ นั้นมีจำนวนไม่เท่ากัน การใช้อัตราภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าประกอบกับกำหนดอัตราภาษีแบบ ขั้นบันไดจึงสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละคนได้ดีกว่า

6.2 ข้อเสนอแนะต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

หลังจากการศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ประกอบกับการศึกษาแนวทางในการจัดเก็บ และสภาพปัญหาของภาษีมรดกในอดีตของประเทศไทย จนสามารถวิเคราะห์ปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังที่ได้อธิบายไปแล้ว ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะต่อปัญหาดังกล่าว ดังต่อไปนี้

6.2.1 ข้อเสนอแนะเรื่องฐานของภาษีการรับมรดกต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

6.2.1.1 ขยายฐานภาษีการรับมรดก

การกำหนดฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดฐานภาษีไว้ที่จำนวนทรัพย์สินของทายาทหลังแบ่งจากกองมรดกแล้วหากมีมูลค่าเกิน กว่า 100 ล้านบาท จึงจะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้น เป็นการกำหนดฐานภาษีที่แคบจนเกินไป เพราะจำนวนประชากรที่มีความมั่งคั่งถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกมีจำนวนน้อยมากยิ่งหาก เปรียบเทียบกับภาษีมรดกของประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสแล้ว ยิ่งเห็นได้ชัดว่าฐานของภาษี มรดกในประเทศที่จัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้นไม่ได้ถูกตั้งไว้ให้แคบแต่อย่างใด เพราะ จุดมุ่งหมายของภาษีมรดกคือการจัดเก็บเพื่อลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำจากการสะสมความมั่งคั่ง การ กำหนดฐานของภาษีไว้แคบจนเกินไปเท่ากับจำนวนประชากรที่อยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีนั่นก็จะยิ่ง น้อยลงตามไปด้วย จึงเห็นได้ว่าฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้สอดคล้องกับสภาพการสะสมความมั่งคั่งของสังคมไทยแต่อย่างใด ด้วยเหตุผลดังกล่าวฐาน ของภาษีการรับมรดกจึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่มี ประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรเปลี่ยนแปลงอัตราฐานภาษีการรับมรดกให้ กว้างขึ้นจากเดิม โดยให้กำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกมาเป็น จำนวน 50 ล้านบาท ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ที่สภานิติบัญญัติได้มีมติรับ หลักการไว้ในตอนต้น ที่ได้มีการศึกษาถึงความเหมาะสมของฐานภาษีการรับมรดกมาแล้ว ดังที่นาย

สมหมาย ภาชี (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง) ได้มีการชี้แจงในขั้นตอนการเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ว่า

หลายท่านอาจจะมีคำถามว่าทำไมเราเริ่มเก็บ เริ่มเก็บไม่จากบาทแรกนี้ชัดเจน เพราะต้องการให้คนมีมรดกเก็บไปแล้วเท่าที่ควร สูงกว่าเท่าที่ควร ทำไมไม่เอา 80 ล้านบาท ทำไมไม่เอา 40 ล้านบาทหรือ 20 ล้านบาท คำตอบมีว่าเราได้มีการคำนวณกันว่าถ้ามีรายได้อายุ 40 ปีเริ่มมีรายได้แล้ว 1 ล้าน 2 แสนบาทต่อเดือน ทั้งปีก็ 10 กว่าล้านบาท หักภาษีและมีเงินไปลงทุนส่วนหนึ่งมีดอกเบี่ยจากผลรีเทิร์น (Return) จากการลงทุน ตั้งแต่อายุนั้นมา 15 เปอร์เซ็นต์ต่อปี อันนี้เฉลี่ยว่าเขามีอย่างนั้น เงินรายได้ อย่างนั้น เขาทำงานถึงอายุ 60 ปี ช่วง 20 ปีถัดมาเขาไม่มีเงินเหลือถึงกองมรดก เหลือแค่ 40 ล้านบาทเองถ้าจะเหลือ มาถึงคนถ้ามีรายได้ 20 ล้านบาทหรือเดือนหนึ่งประมาณ 1 ล้าน 7 แสนบาท ถ้าดอกเบี่ย 12 เปอร์เซ็นต์ 20 ปีเข้าก็จะมีรายได้จากการลงทุน 51 ล้านบาท อันนี้พูดถึงคนหากินบริสุทธิ์ เอาเงินไปลงทุนจะได้มาจากหนทางอื่นไม่รวม ถ้าอัตราผลตอบแทนสม่ำเสมอ 15 เปอร์เซ็นต์ต่อปีเขาก็จะได้เกิน ถ้า 20 ปีเขาจะได้ถึง 83 เปอร์เซ็นต์ คนที่มีรายได้เดือนละ 1 ล้าน 7 แสนบาทนี้ต้องเสียภาษีบางส่วน ถ้ามีลูกคนเดียว ถ้ามีลูก 2 คนก็ไม่ต้องเสียเพราะไม่ถึง 100 อันนี้คือตัวเลขทางคณิตศาสตร์ที่ยกมาว่ามีการคิดกันว่าสังคมไทยที่ว่าอย่างนี้ เว้นให้คนที่ได้ขนาดนี้มีมรดกให้ลูกหลานไปใช้โดยไม่ต้องเสียภาษีสูงพอประมารแล้ว ความเห็นของคณะรวมทั้งผมเห็นว่าสูงพอประมาณแล้ว²⁵¹

แสดงให้เห็นว่าจำนวนฐานภาษี 50 ล้านบาทที่เสนอในร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. โดยความเห็นของคณะกรรมการร่างกฎหมายและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังนั้นได้ถูกคำนวณมาว่ามีความเหมาะสมแล้ว ผู้เขียนจึงเสนอให้ทำการแก้ไขมาตรา 12 วรรค 1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 จากเดิม “ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละราย รวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท” แก้ไขเป็น “มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท” เพื่อเพิ่มจำนวนให้มีผู้ได้รับมรดกถึงขนาด ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกให้มากขึ้น อันเป็นการขยายฐานภาษีการรับมรดกให้กว้างขึ้น ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้

²⁵¹ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557, 18 ธันวาคม 2557, หน้า 12.

มากขึ้นตามสัดส่วนที่เพิ่มมากขึ้น และจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามไปด้วย

6.2.1.2 กำหนดให้ทรัพย์สินไม่มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก

การกำหนดให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกัน ตามมาตรา 14 (3) ให้มีการจัดเก็บเฉพาะกรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น เจ้ามรดกอาจโอนถ่ายทรัพย์สินไปยังประเทศที่ไม่มีภาษีมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนี้ได้ เนื่องจากกฎหมายเปิดช่องให้เงินฝากที่อยู่ต่างประเทศไทยไม่เข้าข่ายจะต้องเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งอาจจะเป็นการกระตุ้นให้เจ้ามรดกเลือกนำเงินไปเปิดบัญชีเงินฝากในต่างประเทศ ที่ไม่มีการเสียภาษีมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกได้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขมาตรา 14 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 จากเดิม “กรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (1) และ (2) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทย และนอกประเทศไทย และกรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (3) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย” แก้ไขเป็น “กรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (1) (2) และ (3) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สิน ทั้งที่อยู่ในประเทศไทย และนอกประเทศไทย” เพื่ออุดช่องว่างในการที่เจ้ามรดกเลือกที่จะนำเงินฝากออกไปนอกประเทศ อีกทั้งการที่กำหนดให้ทรัพย์สินที่เป็นฐานสำหรับคำนวณภาษีมรดกจำเป็นจะต้องเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนเท่านั้นเพื่อความสะดวกในการตรวจสอบทำให้เจ้ามรดกสามารถแปลงสภาพทรัพย์สิน มีทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแต่ยังคงมีมูลค่า และสามารถแปลงสภาพเป็นเงินสดได้ง่าย เนื่องจากมีตลาดรองรับ เช่น ทองคำ เครื่องเพชร พระเครื่อง งานศิลปะที่มีชื่อเสียง เป็นต้น การที่ทรัพย์สินเหล่านี้ไม่อยู่ในขอบข่ายที่จะถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก ส่งผลให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกถูกลดมูลค่าลงไป ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้ว ทรัพย์สินเหล่านี้อาจมีมูลค่ามากกว่าทรัพย์สินที่ถูกกำหนดให้จัดเก็บภาษี ซึ่งหากรัฐบาลต้องการจะลดความเหลื่อมล้ำก็ไม่ควรจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียนเพราะการสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่งเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามเนื่องจากในอดีต พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 เคยประสบปัญหาในการจัดเก็บทรัพย์สินไม่มีทะเบียนที่ตรวจสอบได้ยากและมีภาระค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบสูง อันเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพและถูกยกเลิกในที่สุด ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรแก้ไขมาตรา 14 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จากเดิม ที่กำหนดว่า “(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน” แก้ไขเป็น “(4) สังกหริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน” เพื่อให้ทรัพย์สินอันเป็นสังหริมทรัพย์ได้ถูกกำหนดให้เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในขอบข่ายต้องเสียภาษี การรับมรดกด้วย แม้ว่าสังหริมทรัพย์จะมีทั้งสังหริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนและไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ตาม แต่การที่สังหริมทรัพย์ประเภทที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนสามารถตรวจสอบได้ยาก จึงเป็นภาระในการตรวจสอบที่มีค่าใช้จ่ายสูงและไม่คุ้มค่ากับการตรวจสอบ ดังนั้นจึงกำหนดให้มีการจัดเก็บเฉพาะสังหริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนเพื่อให้ง่ายต่อการตรวจสอบและเป็นการเพิ่มจำนวนทรัพย์สินที่อยู่ในขอบข่ายจะต้องเสียภาษีการรับมรดกให้มากขึ้น อันจะส่งผลให้ฐานภาษีกว้างมากขึ้นนั่นเอง

6.2.2 ข้อเสนอแนะเรื่องอัตราของภาษีการรับมรดกต่อพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

6.2.2.1 จัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้า

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราภาษีแบบอัตราคงที่ คือไม่ว่าผู้รับมรดกจะได้รับมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาท ไปมากน้อยเพียงใดก็ต้องรับภาระทางภาษีเท่ากันคืออัตราร้อยละ 10 และลดหย่อนให้เหลือร้อยละ 5 ในกรณีเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน การมีอัตราภาษีในอัตราคงที่นี้ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับมรดกที่เข้าข่ายเสียภาษีการรับมรดก เป็นการไม่ส่งเสริมการกระจายรายได้และเป็นธรรมและไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะไม่ว่าผู้รับมรดกแต่ละรายจะได้รับมรดกมากหรือน้อยก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน แต่หากมีการกำหนดอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ดังเช่นที่ประเทศไทยเคยนำมาใช้กับพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พ.ศ. 2476 ในอดีต และในกฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศส (Code général des Impôts) ซึ่งต่างก็เป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บมากขึ้นตามฐานของภาษีที่เพิ่มขึ้น คือหากผู้ต้องเสียภาษีได้รับมรดกมากก็ต้องจ่ายภาษีการรับมรดกมากขึ้นตามไปด้วย ก็จะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้ต้องเสียภาษีการรับมรดกได้ดีกว่า และการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราการจัดเก็บแบบก้าวหน้าก็จะทำให้ภาษีนี้นั้นมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บเพิ่มขึ้นเพราะรัฐจะได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากกว่าการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบคงที่ การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีฐานภาษีที่แคบเกินไป และยังใช้อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่อีก ยิ่งจะทำให้ภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บขึ้นไปอีก ประกอบกับความเห็นของนายมนต์เชียร บุญตัน (สมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ) ที่ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวไว้ในขั้นตอนการรับร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ว่า

เฉพาะร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้อาจมีปัญหาในทางปฏิบัติ ไม่แต่เพียงสิ่งที่ท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติที่เคารพได้อภิปรายไปแล้วข้างต้นนะครับ คุ่มค่าหรือไม่ เป็นธรรมหรือไม่ที่จะเก็บในอัตราเท่ากันหมด ผมไม่เถียงครับว่าจะเริ่มตั้งแต่ 10 เปอร์เซ็นต์ครับ แต่ว่าถ้าคนที่ได้รับมรดกเป็นจำนวน 1,000 ล้านบาท 10,000 ล้านบาท ซึ่งมีไม่น้อยในประเทศไทยก็ต้องเสียอัตราเท่ากับคนที่ได้รับ 51 ล้านบาท ก็คือ 10 เปอร์เซ็นต์เหมือนกันนี้ ถ้าพี่น้องประชาชนได้รับทราบในส่วนนี้ผมคิดว่าความดีใจตั้งแต่เริ่มแรกอาจจะไม่ค่อยเท่าไร เพราะฉะนั้นผมก็ยังอยากเห็นการพิจารณาเปลี่ยนแปลงจากการที่เป็นเก็บแบบเฟลทเรท (Flat Rate) อัตราคงที่ตั้งแต่ 51 ล้านบาทขึ้นไปจนถึง 10,000 ล้านบาทนี้ ผมคิดว่าน่าจะต้องมีการทบทวนในเรื่องนี้ แม้ว่าจะเป็นการอาศัยภาษีเป็นมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมลดความเหลื่อมล้ำนี้ เอาแค่ฉบับชิมรสของการสร้างความเป็นธรรมไปก่อน คือภาษีจากการรับมรดกนี้แม้จะเห็นเป็นแค่เชิงสัญลักษณ์ไปก่อนนี้นะครับ แต่ถ้าเป็นขั้นบันไดจะเห็นเป็นสัญลักษณ์ที่ชัดเจนยิ่งขึ้นครับ มีเนื้อหามาก

ขึ้น จะได้เงินไปพัฒนาประเทศชาติมากขึ้นครับ และคนที่เขารู้สึกว่าเขามี
มากจ่ายมาก มีน้อยจ่ายน้อยก็จะเห็นความแตกต่างชัดเจนครับ²⁵²

และผู้ช่วยศาสตราจารย์เฉลิมชัย บุญยะลีพรรณ (สมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ)
ก็ได้ให้ความเห็นว่า

ในรายละเอียดที่ 1 อยู่ในมาตรา 16 ในมาตรา 16 กล่าวถึงเรื่อง
การให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 แล้วใน (2) บอกว่าร้อยละ 10 จะลดลง
ตามที่เราเห็นสมควรได้ตามพระราชกฤษฎีกา ผมคิดว่าอันนี้กระทบคนชั้น
กลางเท่ากับคนรวย กระทบคนจนเท่ากับคนรวยเพราะอัตรานี้เป็นเฟล
ทเรท (Flat Rate) ภาษีนี่เราเสีย 5 เปอร์เซ็นต์ ไปจนถึง 35 เปอร์เซ็นต์
อันนั้นแหละครับเป็นหลักการที่ต้อง เข้าใจได้ยากกว่าทำไมภาษีรับมรดก
ถึงเก็บเฟลทเรท ไว้ที่ 10 เปอร์เซ็นต์ และไม่มีการสเกล (Scale) ขึ้นไป
จริง ๆ แล้วสำหรับคนที่มียาได้เสียครั้งแรกในช่วงเกิน 50 ล้านบาท ควร
จะเสียภาษีต่ำกว่า 10 เปอร์เซ็นต์ แต่พอคนเกิน 10,000 ล้านบาท ถ้ายังไม่
ชัดเจนก็ว่าเอาคนเกิน 1 แสนล้านบาทก็ได้ครับ ท่านคิดว่าควรจะเสียภาษี
อาจจะไปถึง 30 เปอร์เซ็นต์ 40 เปอร์เซ็นต์ เพราะ 1 แสนล้านบาทถ้าเสีย
ภาษี 40 เปอร์เซ็นต์ ทายาทยังเหลือมรดกที่จะไปทำมาหากินโดยที่ตัวเอง
ไม่ได้ทำงานอยู่ถึง 60,000 ล้านบาท 60,000 ล้านบาทนี้ผมก็คิดว่า
พอเหมาะพอสมสำหรับคนมี 1 แสนล้านบาท แต่ถ้าท่านให้เสียภาษี 10
เปอร์เซ็นต์ก็ยังไม่ออกกว่าจะเป็นธรรมอย่างไร²⁵³

จะเห็นได้ว่าทั้งสองท่านต่างก็มีความเห็นที่ไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีในอัตร
คงที่เพราะนอกจากจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับมรดกที่เข้าข่ายเสียภาษีการรับมรดกแล้วยัง
ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอีกด้วย การให้ความเห็นดังกล่าวจึงเป็นข้อสนับสนุน
ความแนวคิดที่ว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้าจะส่งเสริมการกระจายรายได้
อย่างเป็นธรรมและเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีมากขึ้น ดังที่ผู้เขียนได้อธิบายไปแล้ว
ข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการจัดเก็บ
ภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าแทนที่การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับ
มรดกมีความเสมอภาคและมีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีแต่ละรายมากขึ้น

²⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 22-23.

²⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 37-38.

6.2.2.2 เพิ่มอัตราจัดเก็บภาษีการรับมรดก

นอกเหนือจากการที่ต้องแก้ไขรูปแบบอัตราของภาษีการรับมรดกที่ควรเป็นรูปแบบอัตราก้าวหน้าแล้ว การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน และอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น เป็นการกำหนดอัตราที่ไม่สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละราย เนื่องจากความมั่งคั่งที่ผู้รับมรดกแต่ละรายได้รับมีมูลค่าแตกต่างกัน อัตราการจัดเก็บภาษีจึงควรกำหนดให้สอดคล้องกับมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับด้วย รัฐควรแก้ไขอัตราภาษีการรับมรดกให้สอดคล้องกับรูปแบบอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้าด้วยการกำหนดอัตราภาษี ในลักษณะขั้นบันได และนำอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ที่ประเทศไทยเคยใช้บังคับในอดีต และกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกันมาพิจารณา ซึ่งตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 นั้นมีรูปแบบอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้าที่มีอัตราตั้งแต่ ร้อยละ 1 ไปจนถึงร้อยละ 20 ขึ้นอยู่กับยอดสุทธิแห่งค่าของทรัพย์สินมรดกในแต่ละราย ส่วนในกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศฝรั่งเศสมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นอัตราก้าวหน้าซึ่งจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดกที่มีอัตราภาษีตั้งแต่ ร้อยละ 5 ไปจนถึงร้อยละ 45 แต่สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลภายนอกอัตราที่ใช้บังคับจะเป็นอัตราก้าวหน้าที่ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขอัตราภาษีมรดกให้เป็นอัตราก้าวหน้าในรูปแบบของขั้นบันได และอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับมูลค่าของมรดกสุทธิ หลังจากหักด้วยหนี้สินประกอบกับความสัมพันธ์ของผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก โดยทำการแก้ไขมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จากเดิมที่กำหนดว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดก ในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดาน ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า” แก้ไขเป็น “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราดังต่อไปนี้

ทรัพย์สินมรดกสุทธิไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า

ทรัพย์สินมรดกสุทธิเกินกว่าห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละสิบ

ทรัพย์สินมรดกสุทธิเกินกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยห้าสิบล้านบาท ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละสิบห้า

ทรัพย์สินมรดกสุทธิเกินกว่าหนึ่งร้อยห้าสิบล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละยี่สิบ

อัตราตามวรรคหนึ่งจะพิจารณาแก้ไขตามสมควร ทุก ๆ ห้าปี โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาก็ได้”

การจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้รูปแบบอัตราก้าวหน้าที่มีอัตราภาษีแบบขั้นบันไดจะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละรายได้ตามหลักความเป็นธรรมทางภาษี และเป็นแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะเสียภาษีการรับมรดก แทนที่จะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการวางแผน เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ โดยปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีนี้นั้นจะขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษีและความสำเร็จสูงสุดก็ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร ภาษีอากรที่จัดเก็บจะต้องทำการบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ หากการจัดเก็บเป็นไปได้ยากก็ถือว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวยังไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากโดยพื้นฐานแล้วภาษีที่ดีสำหรับรัฐควรเป็นภาษีที่สามารถหารายได้ให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดีด้วย การมีฐานภาษีที่กว้าง และฐานภาษีสามารถขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ประกอบกับการมีอัตราการจัดเก็บภาษีเป็นอัตราแบบก้าวหน้าเพื่อให้ภาษีนี้นั้นมีประสิทธิภาพ จึงจะทำให้รัฐบาลสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของภาษีนี้นั้นได้ และการที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของประเทศไทยซึ่งถูกบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 จนถึงปัจจุบัน แต่กลับไม่สามารถเก็บภาษีการรับมรดกได้เลยแม้แต่บาทเดียว ทั้งที่ในปี 2560 ประเทศไทยเก็บภาษีได้ทั้งหมด 498,580 ล้านบาท เพิ่มขึ้นกว่าปี 2559 ถึงเกือบ 9 พันล้านบาท²⁵⁴ ย่อมแสดงให้เห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นพระราชบัญญัติที่ไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพราะไม่สามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากข้อบกพร่องหลายประการตามที่ได้วิเคราะห์ไปแล้ว รัฐบาลจึงควรปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวให้สามารถบังคับจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่รัฐต้องการ เพื่อไม่ให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ต้องถูกยกเลิกไปดังเช่นที่เคยเกิดขึ้นในอดีต

²⁵⁴ โสภณ พรโชคชัย, พรบ.ภาษีมรดกกับความอับยศที่เก็บไม่ได้สักบาท, คำนวันที่ 31 มิถุนายน 2560 จาก https://www.area.co.th/thai/area_announce/area_press.php?strquey=press_announcement1986.htm

บรรณานุกรม

- กมลชัย รัตนสกาวงค์. **กฎหมายปกครอง**. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2554.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย**. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. **หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชนว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญและกฎหมาย**. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2555.
- จรัส สุวรรณมาลา. **ประชาธิปไตยทางการคลังไทย**. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.
- จรัส สุวรรณมาลา และคณะ. **สถาบันและกฎหมายการเงินการคลัง: บทเรียนจากประเทศแคนาดา นิวซีแลนด์ และสิงคโปร์**. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.
- ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. **โครงการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน**. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2550.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **กฎหมายภาษีอากร เล่มที่ 1**. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2542 อ้างถึงใน ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. **หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)**. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2549.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: อรุณการพิมพ์, 2558.
- ชาญชัย ฉันทานุรักษ์. **ภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หา: วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2544.
- ฐานเศรษฐกิจ**. เกิดอะไรขึ้น ? ผ่านมาแล้ว 1 ปี “ภาษีมรดก” เก็บไม่ได้สักแดง! ถ้า “สรรพากร” สิ้นมนต์ขลัง. ค้นวันที่ 28 ตุลาคม 2560 จาก <http://www.thansettakij.com/content/132859>
- ดวงมณี เลาวกุล. **การกระจุกตัวของความมั่งคั่งในสังคมไทย**. ใน **รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการ “สู่สังคมไทยเสมอหน้า การศึกษาโครงสร้างความมั่งคั่งและโครงสร้างอำนาจเพื่อการปฏิรูป”**. วันที่ 16 สิงหาคม 2555. ณ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม. **หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)**. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2549.
- นรินทร์ กลั่นทกพันธุ์. **ภาษีมรดก: กระจายความมั่งคั่งในสังคมได้จริงหรือ**. **วารสารการเงินการคลัง**. 60, 1 (2552): 108-116.
- ประชุม โฉมฉาย. **หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2541.
- ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ 1 จุลศักราช 1166 พิมพ์ตามฉบับหลวงตรา 3 ดวง**. พระนคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และการเมือง, 2482.
- ประสพสุข บุญเดช. **ภาษีมรดก**. **วารสารตุลาการ**. 46, 2 (กรกฎาคม-ธันวาคม 2542): 116-153.
- ปรีชา สุวรรณทัต. **ปรีชาทัศน์: ภาษีมรดก**. **แนวหน้า** (28 สิงหาคม 2557). ค้นวันที่ 14 สิงหาคม 2557 จาก <http://m.naewna.com/view/columntoday/13841>

- ปรีชา สุวรรณทัต, อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, สุเมธ ศิริคุณโชติ และสมคิด เลิศไพฑูรย์,
บรรณาธิการ. **รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 1**. กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน,
2537.
- ปวย อังภากรณ์. **การคลัง**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.
- ผาสุก พงษ์ไพจิตร. การกระจุกตัวของความมั่งคั่งในสังคมไทย. ใน **รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์
โครงการ“สู่สังคมไทยเสมอหน้า การศึกษาโครงสร้างความมั่งคั่งและโครงสร้างอำนาจ
เพื่อการปฏิรูป”**. พฤศจิกายน 2556. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- โกคิน พลกุล และชาญชัย แสวงศักดิ์. **หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น**. พิมพ์ครั้งที่ 8.
กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2556.
- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะเศรษฐศาสตร์. **ภาษีที่ดินและมรดก: ใครมี ใครจ่าย ใครได้ประโยชน์**.
ค้นวันที่ 23 มิถุนายน 2558 จาก <https://www.youtube.com/watch?v=ddOgb4RWSPc>
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณ**. นนทบุรี:
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2549.
- รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 10 (สมัยสามัญ สมัยที่สอง)**. 1 กุมภาพันธ์ 2476,
รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 14 (สมัยสามัญ สมัยที่สอง). 15 กุมภาพันธ์ 2476.
รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 32 (สมัยสามัญ). 28 ตุลาคม 2475.
- ฤทัย พูลสวัสดิ์. **ภาษีมรดก Inheritance Tax**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. **หลักการพื้นฐานกฎหมายมหาชน**. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,
2538.
- วรภัคดีพิบูลย์. **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย คำบรรยายคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย**.
กรุงเทพมหานคร: สมาคมสังคมศาสตร์แห่งประเทศไทย, 2512 อ้างถึงใน ฤทัย พูลสวัสดิ์.
ภาษีมรดก Inheritance Tax. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545.
- วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์. **ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความ
เป็นธรรมในสังคม**. **วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**. 41, 1 (มีนาคม
2555): 1-26.
- วิวัฒน์ชัย ไชยสายนต์. **กฎหมายการคลัง**. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมือง,
2548 อ้างถึงใน สมคิด เลิศไพฑูรย์. **ภาษีมรดก**. **วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์**. 31, 2 (มิถุนายน 2544): 166-186.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. **กฎหมายภาษีการรับมรดก**. กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตน์พรินต์ติ้ง, 2560.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. **กฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: T. K. S., 2556.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส. **วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์**. 26, 1: 59-67.

- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาควิชาทฤษฎีและหลักกฎหมาย
ภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2542.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:
วิญญูชน, 2547.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2550.
- สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. บันทึกการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติ
ภาษีการรับมรดก พ.ศ.... ครั้งที่ 4/2558. 19 มกราคม 2558.
- สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 22/2550. 2 พฤษภาคม
2550.
- สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557. 18
ธันวาคม 2557.
- สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558. 22
พฤษภาคม 2558.
- สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.
... (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ). กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. ภาษีมรดก. วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 31, 2 (มิถุนายน
2544): 166-186.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์, บรรณาธิการ. รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร:
วิญญูชน, 2537.
- สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์,
2535.
- สมยศ เชื้อไทย. หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551.
- สมยศ เชื้อไทย. หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559.
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. บันทึกหลักการและเหตุผลในการเสนอร่างพระราชบัญญัติ
ยกเลิกอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2486.
กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2486.
- สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558: พร้อมทั้งสรุป
สาระสำคัญ ประวัติ ความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตรา
พระราชบัญญัติดังกล่าวของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง.
กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2560.
- สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. เอกสารประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก
พ.ศ. ในการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการ
วุฒิสภา, 2557.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 7 สมัย
วิสามัญสมัย ที่สอง 9 ธันวาคม 2486. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการสภา
ผู้แทนราษฎร, 2486.

- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 10 สมัย
สามัญสมัยที่สอง 1 กุมภาพันธ์ 2476. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการสภา
 ผู้แทนราษฎร, 2476.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 14 สมัย
สามัญสมัยที่สอง 15 กุมภาพันธ์ 2476. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการสภา
 ผู้แทนราษฎร, 2476.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 32 สมัย
สามัญ 28 ตุลาคม 2475. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร,
 2475.
- สำนักงานเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ.
2560 ทัวราชอาณาจักร. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานสถิติแห่งชาติ, 2560.
- สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. **บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับ
 มรดก พ.ศ.** กรุงเทพมหานคร: สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, 2557.
- สุทธิวาทนฤพุดิ. **คำบรรยายประวัติศาสตร์กฎหมาย ชั้นปริญญาโท พุทธศักราช 2512-2513.**
 กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516 อ้างถึงใน ฤทัย พูลสวัสดิ์. **ภาษี
 มรดก Inheritance Tax.** วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย
 ธรรมศาสตร์, 2545.
- สุธิดา ถนอมจิตร์. **ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศ
 สหรัฐอเมริกา.** วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,
 2554
- สุปรียา แก้วละเอียด. **ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส. ใน เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายการ
 คลังชั้นสูง (กม. 7203).** กรุงเทพมหานคร: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2559.
- โสภณ พรโชคชัย. **พรบ.ภาษีมรดกกับความอภัยศที่เก็บไม่ได้สักบาท.** ค้นวันที่ 31 มิถุนายน 2560
 จาก [https://www.area.co.th/thai/area_announce/area_press.php?strquey=press
 _announcement1986.htm](https://www.area.co.th/thai/area_announce/area_press.php?strquey=press_announcement1986.htm)
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. **กฎหมายการคลัง.** พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัย
 ธรรมศาสตร์, 2557.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. **การคลังมหาชนในศตวรรษที่ 21. วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย
 ธรรมศาสตร์.** 31, 2 (มิถุนายน 2544): 252-266.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. **รายงานการวิจัยเรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาค
 ในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย.** รายงานการวิจัย เสนอต่อคณะกรรมการวิจัยและ
 สัมมนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.
- อรวรรณ พจนานูรัตน์. **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร.** กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.
- อรัญ ธรรมโน. **ความรู้ทั่วไปทางการคลัง.** กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.
- Credit Suisse. **Research Institute Global Wealth Databook 2018.** S.l.: s.n., 2018.

- French-Property. **The Notaire and His Role in France.** Retrieved March 24, 2018 from https://www.french-property.com/reference/role_of_notaire.htm
- Land Watch Thai. **ก่อนจะมีภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 1 ปีภาษีมรดกไม่สามารถเก็บได้แม้แต่บาทเดียว.** ค้นวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2561 จาก <https://prachatai.com/journal/2017/06/71867>
- Leviathan. from <http://www.oup.co.uk/dictionaries/> อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. **กฎหมายการคลัง.** พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.
- Musgrave, Richard A. and Musgrave, Peggy B. **Public, Finance in Theory and Practice.** 5th ed. London: McGraw-Hill, 1988 อ้างถึงใน มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. **เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณ.** นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2549.
- “Smith Adam” Publisher. from <http://www.oup.co.uk/dictionaries/> อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. **กฎหมายการคลัง.** พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.
- U.S. News & World Report. **Overall Best Countries Ranking.** Retrieved March 15, 2018 from <https://www.usnews.com/news/best-countries/overall-full-list>
- W. Price, Jeffrey. **Mellow: Taxation of Land of Transaction.** 4th ed. London: Chapman & Hall, 1995 อ้างถึงใน ชาญชัย ฉันทานุรักษ์. **ภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสนาหา: วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2544.
- Williams, David W. and Morse, Geoffrey. **Principles of Tax Law.** 4th ed. London: Sweet & Maxwell, 2000.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

กฎหมายภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส

Code général des impôts

Article 761

Pour la liquidation des droits de mutations à titre gratuit, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, d'après la déclaration détaillée et estimative des parties, sans distraction des charges, sauf, en ce qui concerne celles-ci, ce qui est dit aux articles 767 et suivants.

Pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, la valeur vénale réelle mentionnée au premier alinéa est réputée égale à la valeur libre de toute occupation.

Néanmoins, si, dans les deux années qui ont précédé ou suivi, soit l'acte de donation, soit le point de départ des délais pour souscrire la déclaration de succession, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication, soit par autorité de justice, soit volontaire, avec admission des étrangers, les droits exigibles ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix de l'adjudication, en y ajoutant toutes les charges en capital, à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi, dans l'intervalle, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur.

Article 777

Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit:

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe:

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
N'excédant pas 8,072 €	5
Comprise entre 8,072 € et 12,109 €	10
Comprise entre 12,109 € et 15,932 €	15
Comprise entre 15,932 € et 552,324 €	20
Comprise entre 552,324 € et 902,838 €	30
Comprise entre 902,838 € et 1,805,677 €	40
Au-delà de 1,805,677 €	45

Tableau II

Tarif des droits applicables entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité:

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
N'excédant pas 8,072 €	5
Comprise entre 8,072 € et 15,932 €	10
Comprise entre 15,932 € et 31,865 €	15
Comprise entre 31,865 € et 552,324 €	20
Comprise entre 552,324 € et 902,838 €	30
Comprise entre 902,838 € et 1,805,677 €	40
Au-delà de 1,805,677 €	45

Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents:

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
Entre frères et soeurs vivants ou représentés:	
N'excédant pas 24,430 €	35
Supérieure à 24,430 €	45
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes	60

Sous réserve des exceptions prévues au I de l'article 794 et aux articles 795 et 795-0 A, les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et soeurs.

Article 779

I. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 100,000 € sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation. (1)

Entre les représentants des enfants prédécédés ou renonçants, cet abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale.

En cas de donation, les enfants décédés du donateur sont, pour l'application de l'abattement, représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

II. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 159,325 € sur la part de tout héritier, légataire ou donataire, incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application du premier alinéa.

III. (Abrogé)

IV. Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué en cas de donation ou, lorsque les dispositions de l'article 796-0 ter ne sont pas applicables, en cas de succession, un abattement de 15,932 € sur la part de chacun des frères ou soeurs vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation.

Entre les représentants des frères et soeurs prédécédés ou renonçants, cet abattement se divise d'après les règles de dévolution légale.

V.-Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 7,967 € sur la part de chacun des neveux et nièces.

VI.- (Abrogé)

Article 780

Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire a trois enfants ou plus, vivants ou représentés au jour de la donation ou au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, il bénéficie, sur l'impôt à sa charge liquid conformément aux dispositions des articles 777,779, 788,790 B, 790 D, 790 E et 790 F d'une réduction de 100 % qui ne peut, toutefois, excéder 305 € par enfant en sus du deuxième. Ce maximum est porté à 610 € en ce qui concerne les donations et successions en ligne directe et les donations entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production soit d'un certificat de vie dispense d'enregistrement, pour chacun des enfants vivants des héritiers, donataires ou légataires et des représentants de ceux prédécédés, soit d'une expédition de l'acte de décès de tout enfant décédé depuis l'ouverture de la succession.

Article 782

Les droits de mutation à titre gratuit dus par les mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum sont réduits de moitié sans que la réduction puisse excéder 305 €.

Article 795

Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit:

1° Les dons et legs d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux établissements pourvus de la personnalité civile, autres que ceux visés au I de l'article 794, si ces oeuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique;

2° Les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des oeuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé;

3° (Abrogé);

4° Les dons et legs faits aux établissements publics charitables autres que ceux visés au I de l'article 794, aux mutuelles et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des oeuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux.

Il est statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui en autorise, le cas échéant, l'acceptation;

5° Les dons et legs faits aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique, aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat, aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des oeuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées;

6° Les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux établissements pourvus de la personnalité civile autres que ceux visés au I de l'article 794 avec obligation, pour les bénéficiaires, de consacrer ces libéralités à l'achat d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique;

7° Les dons et legs faits aux organismes d'habitations à loyer modéré ou à leurs unions;

8° (Périmé).

9° Les dons et legs faits à l'office national des anciens combattants et victimes de guerre;

10° Les dons et legs faits aux associations cultuelles, aux unions d'associations cultuelles et aux congrégations autorisées;

11° Les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique autres que ceux visés au I de l'article 794, aux sociétés particulières ou autres groupements

régulièrement constitués, en tant qu'ils sont affectés, par la volonté expresse du donateur ou du testateur, à l'érection de monuments aux morts de la guerre ou à la gloire de nos armes et des armées alliées.

12° Conformément à l'article L. 322-8 du code de l'environnement, les dons et legs d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 du code précité, faits au profit du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres.

13° Les dons et legs d'immeubles situés dans les coeurs des parcs nationaux, faits au profit de l'établissement public du parc national concerné.

14° Les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200.

Article 1728

1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents

sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations.

5. Pour les obligations déclaratives prévues à l'article 885 W, la majoration de 10 % prévue au a du 1 du présent article est portée à 40 % lorsque le dépôt fait suite à la révélation d'avoirs à l'étranger qui n'ont pas fait l'objet des obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB.

Article 1729

Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

- a. 40 % en cas de manquement délibéré ;
- b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;
- c. 80 % en cas de manoeuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis.

ภาคผนวก ข

กฎหมายภาษีมรดกในประเทศไทย

Inheritance Tax Act 1984

3 Transfers of value.

(1) Subject to the following provisions of this Part of this Act, a transfer of value is a disposition made by a person (the transferor) as a result of which the value of his estate immediately after the disposition is less than it would be but for the disposition; and the amount by which it is less is the value transferred by the transfer.

(2) For the purposes of subsection (1) above no account shall be taken of the value of excluded property which ceases to form part of a person's estate as a result of a disposition.

(3) Where the value of a person's estate is diminished, and the value—

(a) of another person's estate, or

(b) of any settled property, other than settled property treated by section 49(1) below as property to which a person is beneficially entitled,

is increased] by the first-mentioned person's omission to exercise a right, he shall be treated for the purposes of this section as having made a disposition at the time (or latest time) when he could have exercised the right, unless it is shown that the omission was not deliberate.

(4) Except as otherwise provided, references in this Act to a transfer of value made, or made by any person, include references to events on the happening of which tax is chargeable as if a transfer of value had been made, or, as the case may be, had been made by that person; and "transferor" shall be construed accordingly.

3A Potentially exempt transfers.

(1A) Any reference in this Act to a potentially exempt transfer is also a reference to a transfer of value—

(a) which is made by an individual on or after 22nd March 2006,

(b) which, apart from this section, would be a chargeable transfer (or to the extent to which, apart from this section, it would be such a transfer), and

(c) to the extent that it constitutes—

(i) a gift to another individual,

(ii) a gift into a disabled trust, or

(iii) a gift into a bereaved minor's trust on the coming to an end of an immediate post-death interest.

4 Transfers on death.

(1) On the death of any person tax shall be charged as if, immediately before his death, he had made a transfer of value and the value transferred by it had been equal to the value of his estate immediately before his death.

(2) For the purposes of this section, where it cannot be known which of two or more persons who have died survived the other or others they shall be assumed to have died at the same instant.

5 Meaning of estate.

(1) For the purposes of this Act a person's estate is the aggregate of all the property to which he is beneficially entitled, except that—

(a) the estate of a person—

(i) does not include an interest in possession in settled property to which section 71A or 71D below applies, and

(ii) does not include an interest in possession that falls within subsection (1A) below unless it falls within subsection (1B) below, and

(b) the estate of a person immediately before his death does not include excluded property or a foreign-owned work of art which is situated in the United Kingdom for one or more of the purposes of public display, cleaning and restoration (and for no other purpose).

(1A) An interest in possession falls within this subsection if—

(a) it is an interest in possession in settled property,

(b) the settled property is not property to which section 71A or 71D below applies,

(c) the person is beneficially entitled to the interest in possession,

(d) the person became beneficially entitled to the interest in possession on or after 22nd March 2006, and

(e) the interest in possession is—

(i) not an immediate post-death interest,

(ii) not a disabled person's interest, and

(iii) not a transitional serial interest.

(1B) An interest in possession falls within this subsection if the person—

(a) was domiciled in the United Kingdom on becoming beneficially entitled to it, and

(b) became beneficially entitled to it by virtue of a disposition which was prevented from being a transfer of value by section 10 below.

7 Rates.

(1) Subject to subsections (2), (4) and (5) below the tax charged on the value transferred by a chargeable transfer made by any transferor shall be charged at the following rate or rates, that is to say—

(a) if the transfer is the first chargeable transfer made by that transferor in the period of seven years ending with the date of the transfer, at the rate or rates applicable to that value under the . . . Table in Schedule 1 to this Act;

(b) in any other case, at the rate or rates applicable under that Table to such part of the aggregate of—

(i) that value, and

(ii) the values transferred by previous chargeable transfers made by him in that period,

as is the highest part of that aggregate and is equal to that value.

(2) Except as provided by subsection (4) below, the tax charged on the value transferred by a chargeable transfer made before the death of the transferor shall be charged at one-half of the rate or rates referred to in subsection (1) above.

(3) In the Table in Schedule 1 to this Act any rate shown in the third column is that applicable to such portion of the value concerned as exceeds the lower limit shown in the first column but does not exceed the upper limit (if any) shown in the second column.

(4) Subject to subsection (5) below, subsection (2) above does not apply in the case of a chargeable transfer made at any time within the period of seven years ending with the death of the transferor but, in the case of a chargeable transfer made within that period but more than three years before the death, the tax charged on the value transferred shall be charged at the following percentage of the rate or rates referred to in subsection (1) above—

(a) where the transfer is made more than three but not more than four years before the death, 80 per cent;

(b) where the transfer is made more than four but not more than five years before the death, 60 per cent;

(c) where the transfer is made more than five but not more than six years before the death, 40 per cent; and

(d) where the transfer is made more than six but not more than seven years before the death, 20 per cent.

(5) If, in the case of a chargeable transfer made before the death of the transferor, the tax which would fall to be charged in accordance with subsection (4) above is less than the tax which would have been chargeable (in accordance with subsection (2) above)

if the transferor had not died within the period of seven years beginning with the date of the transfer, subsection (4) above shall not apply in the case of that transfer.

10 Dispositions not intended to confer gratuitous benefit.

(1) A disposition is not a transfer of value if it is shown that it was not indented, and was not made in a transaction intended, to confer any gratuitous benefit on any person and either—

(a) that it was made in a transaction at arm's length between persons not connected with each other, or

(b) that it was such as might be expected to be made in a transaction at arm's length between persons not connected with each other.

(2) Subsection (1) above shall not apply to a sale of unless it is shown that the sale was at a price freely negotiated at the time of the sale or at a price such as might be expected to have been freely negotiated at the time of the sale.

(3) In this section—

“disposition” includes anything treated as a disposition by virtue of section 3(3) above;

“transaction” includes a series of transactions and any associated operations.

11 Dispositions for maintenance of family.

(1) A disposition is not a transfer of value if it is made by one party to a marriage in favour of the other party or of a child of either party and is—

(a) for the maintenance of the other party, or

(b) for the maintenance, education or training of the child for a period ending not later than the year in which he attains the age of eighteen or, after attaining that age, ceases to undergo full-time education or training.

(2) A disposition is not a transfer of value if it is made in favour of a child who is not in the care of a parent of his and is for his maintenance, education or training for a period ending not later than the year in which—

(a) he attains the age of eighteen, or

(b) after attaining that age he ceases to undergo full-time education or training;

but paragraph (b) above applies only if before attaining that age the child has for substantial periods been in the care of the person making the disposition.

(3) A disposition is not a transfer of value if it is made in favour of a dependent relative of the person making the disposition and is a reasonable provision for his care or maintenance.

(4) A disposition is not a transfer of value if it is made in favour of an illegitimate child of the person making the disposition and is for the maintenance, education or training of the child for a period ending not later than the year in which he attains the age of eighteen or, after attaining that age, ceases to undergo full-time education or training.

(5) Where a disposition satisfies the conditions of the preceding provisions of this section to a limited extent only, so much of it as satisfies them and so much of it as does not satisfy them shall be treated as separate dispositions.

(6) In this section—

“child” includes a step-child and an adopted child and “parent” shall be construed accordingly;

“civil partnership”, in relation to a disposition made on the occasion of the dissolution or annulment of a civil partnership, and in relation to a disposition varying a disposition so made, includes a former civil partnership;

“dependent relative” means in relation to any person—

(a) a relative of his, or of his spouse or civil partner, who is incapacitated by old age or infirmity from maintaining himself, or

(b) his mother or father or his spouse's or civil partner's mother or father;

“marriage”, in relation to a disposition made on the occasion of the dissolution or annulment of a marriage, and in relation to a disposition varying a disposition so made, includes a former marriage;

“year” means period of twelve months ending with 5th April.

18 Transfers between spouses or civil partners.

(1) A transfer of value is an exempt transfer to the extent that the value transferred is attributable to property which becomes comprised in the estate of the transferor's spouse or civil partner or, so far as the value transferred is not so attributable, to the extent that that estate is increased.

(2) If, immediately before the transfer, the transferor but not the transferor's spouse or civil partner is domiciled in the United Kingdom the value in respect of which the transfer is exempt (calculated as a value on which no tax is chargeable) shall not exceed £55,000 less any amount previously taken into account for the purposes of the exemption conferred by this section.

(3) Subsection (1) above shall not apply in relation to property if the testamentary or other disposition by which it is given—

(a) takes effect on the termination after the transfer of value of any interest or period, or

(b) depends on a condition which is not satisfied within twelve months after the transfer;

but paragraph (a) above shall not have effect by reason only that the property is given to a spouse or civil partner only if he survives the other spouse or civil partner for a specified period.

(4) For the purposes of this section, property is given to a person if it becomes his property or is held on trust for him.

19 Annual exemption.

(1) Transfers of value made by a transferor in any one year are exempt to the extent that the values transferred by them (calculated as values on which no tax is chargeable) do not exceed £3,000.

(2) Where those values fall short of £3,000, the amount by which they fall short shall, in relation to the next following year, be added to the £3,000 mentioned in subsection (1) above.

(3) Where those values exceed £3,000, the excess—

(a) shall, as between transfers made on different days, be attributed so far as possible to a later rather than an earlier transfer, and

(b) shall, as between transfers made on the same day, be attributed to them in proportion to the values transferred by them.

(3A) A transfer of value which is a potentially exempt transfer—

(a) shall in the first instance be left out of account for the purposes of subsections (1) to (3) above; and

(b) if it proves to be a chargeable transfer, shall for the purposes of those subsections be taken into account as if, in the year in which it was made, it was made later than any transfer of value which was not a potentially exempt transfer.

(4) In this section “year” means period of twelve months ending with 5th April.

(5) Section 3(4) above shall not apply for the purposes of this section (but without prejudice to sections 57 and 94(5) below).

20 Small gifts.

(1) Transfers of value made by a transferor in any one year by outright gifts to any one person are exempt if the values transferred by them (calculated as values on which no tax is chargeable) do not exceed £250.

(2) In this section “year” means period of twelve months ending with 5th April.

(3) Section 3(4) above shall not apply for the purposes of this section.

21 Normal expenditure out of income.

(1) A transfer of value is an exempt transfer if, or to the extent that, it is shown—

(a) that it was made as part of the normal expenditure of the transferor, and

(b) that (taking one year with another) it was made out of his income, and

(c) that, after allowing for all transfers of value forming part of his normal expenditure, the transferor was left with sufficient income to maintain his usual standard of living.

(2) A payment of a premium on a policy of insurance on the transferor's life, or a gift of money or money's worth applied, directly or indirectly, in payment of such a premium, shall not for the purposes of this section be regarded as part of his normal expenditure if, when the insurance was made or at any earlier or later time, an annuity was purchased on his life, unless it is shown that—

(a) the purchase of the annuity, and

(b) the making or any variation of the insurance or of any prior insurance for which the first-mentioned insurance was directly or indirectly substituted, were not associated operations.

(3) So much of a purchased life annuity (within the meaning of section 423 of the Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 as is, exempt from income tax under section 717 of that Act, shall not be regarded as part of the transferor's income for the purposes of this section.

(4) Subsection (3) above shall not apply to annuities purchased before 13th November 1974.

(5) Section 3(4) above shall not apply for the purposes of this section.

22 Gifts in consideration of marriage or civil partnership.

(1) Transfers of value made by gifts in consideration of marriage or civil partnership are exempt to the extent that the values transferred by such transfers made by any one transferor in respect of any one marriage or civil partnership (calculated as values on which no tax is chargeable) do not exceed—

(a) in the case of gifts within subsection (2) below by a parent of a party to the marriage or civil partnership, £5,000,

(b) in the case of other gifts within subsection (2) below, £2,500, and

(c) in any other case £1,000;

any excess being attributed to the transfers in proportion to the values transferred.

(2) A gift is within this subsection if—

(a) it is an outright gift to a child or remoter descendant of the transferor or

(b) the transferor is a parent or remoter ancestor of either party to the marriage or civil partnership, and either the gift is an outright gift to the other party to the marriage or civil partnership or the property comprised in the gift is settled by the gift, or

(c) the transferor is a party to the marriage or civil partnership, and either the gift is an outright gift to the other party to the marriage or civil partnership or the property comprised in the gift is settled by the gift;

and in this section “child” includes an illegitimate child, an adopted child and a step-child and “parent”, “descendant” and “ancestor” shall be construed accordingly.

23 Gifts to charities or registered clubs.

(1) Transfers of value are exempt to the extent that the values transferred by them are attributable to property which is given to charities or registered clubs.

24 Gifts to political parties.

(1) Transfers of value are exempt to the extent that the values transferred by them—

(a) are attributable to property which becomes the property of a political party qualifying for exemption under this section; . . .

(b)

(2) A political party qualifies for exemption under this section if, at the last general election preceding the transfer of value,—

(a) two members of that party were elected to the House of Commons, or

(b) one member of that party was elected to the House of Commons and not less than 150,000 votes were given to candidates who were members of that party.

(3) Subsections (2) to (5) of section 23 above shall apply in relation to subsection (1) above as they apply in relation to section 23(1).

(4) For the purposes of section 23(2) to (5) as they apply by virtue of subsection (3) above property is given to any person or body if it becomes the property of or is held on trust for that person or body, and “donor” shall be construed accordingly.

24A Gifts to housing associations.

(1) A transfer of value is exempt to the extent that the value transferred by it is attributable to land in the United Kingdom given to a body falling within subsection (2) below.

(2) A body falls within this subsection if it is—

(za) a non-profit registered provider of social housing;

(a) a registered social landlord within the meaning of Part I of the Housing Act 1996;

(b) a registered housing association within the meaning of the Housing Associations Act 1985; or

(c) a registered housing association within the meaning of Part II of the Housing (Northern Ireland) Order 1992.

(3) Subsections (2) to (5) of section 23 and subsection (4) of section 24 above shall apply in relation to subsection (1) above as they apply in relation to section 24(1).

25 Gifts for national purposes, etc.

(1) A transfer of value is an exempt transfer to the extent that the value transferred by it is attributable to property which becomes the property of a body within Schedule 3 to this Act.

(2) Subsections (2) to (5) of section 23 and subsection (4) of section 24 above shall apply in relation to subsection (1) above as they apply in relation to section 24(1), except that section 23(3) shall not prevent subsection (1) above from applying in relation to property consisting of the benefit of an agreement restricting the use of land.

115 Preliminary.

(1) In this Chapter references to a transfer of value include references to an occasion on which tax is chargeable under Chapter III of Part III of this Act (apart from section 79) and—

(a) references to the value transferred by a transfer of value include references to the amount on which tax is then chargeable, and

(b) references to the transferor include references to the trustees of the settlement concerned.

(2) In this Chapter “agricultural property” means agricultural land or pasture and includes woodland and any building used in connection with the intensive rearing of livestock or fish if the woodland or building is occupied with agricultural land or pasture and the occupation is ancillary to that of the agricultural land or pasture; and also includes such cottages, farm buildings and farmhouses, together with the land occupied with them, as are of a character appropriate to the property.

(3) For the purposes of this Chapter the agricultural value of any agricultural property shall be taken to be the value which would be the value of the property if the property were subject to a perpetual covenant prohibiting its use otherwise than as agricultural property (or, in the case of property outside the United Kingdom, the Channel Islands and the Isle of Man, if it were subject to provisions equivalent in effect to such a covenant).

(4) For the purposes of this Chapter the breeding and rearing of horses on a stud farm and the grazing of horses in connection with those activities shall be taken to be agriculture and any buildings used in connection with those activities to be farm buildings.

(5) This Chapter applies to agricultural property only if it is in—

(a) the United Kingdom, the Channel Islands or the Isle of Man, or

(b) a state, other than the United Kingdom, which is an EEA state (within the meaning given by Schedule 1 to the Interpretation Act 1978) at the time of the transfer of value in question.

116 The relief.

(1) Where the whole or part of the value transferred by a transfer of value is attributable to the agricultural value of agricultural property, the whole or that part of the value transferred shall be treated as reduced by the appropriate percentage, but subject to the following provisions of this Chapter.

(2) The appropriate percentage is 100 per cent. if . . .—

(a) the interest of the transferor in the property immediately before the transfer carries the right to vacant possession or the right to obtain it within the next twelve months, or

(b) the transferor has been beneficially entitled to that interest since before 10th March 1981 and the conditions set out in subsection (3) below are satisfied; or

(c) the interest of the transferor in the property immediately before the transfer does not carry either of the rights mentioned in paragraph (a) above because the property is let on a tenancy beginning on or after 1st September 1995;

and, subject to subsection (4) below, it is 50 per cent. in any other case.

(2A)

(3)The conditions referred to in subsection (2)(b) above are—

(a) that if the transferor had disposed of his interest by a transfer of value immediately before 10th March 1981 and duly made a claim under paragraph 1 of Schedule 8 to the Finance Act 1975, the value transferred would have been computed in accordance with paragraph 2 of that Schedule and relief would not have been limited by paragraph 5 of that Schedule (restriction to £250,000 or one thousand acres); and

(b) that the transferor’s interest did not at any time during the period beginning with 10th March 1981 and ending with the date of the transfer carry a

right mentioned in subsection (2)(a) above, and did not fail to do so by reason of any act or deliberate omission of the transferor during that period.

(4) Where the appropriate percentage would be 100 per cent. but for a limitation on relief that would have been imposed (as mentioned in subsection (3)(a) above) by paragraph 5 of Schedule 8 to the Finance Act 1975, the appropriate percentage shall be 100 per cent. in relation to a part of the value transferred equal to the amount which would have attracted relief under that Schedule and 50 per cent. in relation to the remainder.

125 The relief.

(1) This section applies where—

(a) part of the value of a person's estate immediately before his death is attributable to the value of land . . . on which trees or underwood are growing but which is not agricultural property within the meaning of Chapter II of this Part of this Act, and

(b) either he was beneficially entitled to the land throughout the five years immediately preceding his death, or he became beneficially entitled to it otherwise than for a consideration in money or money's worth.

(1A) But this section applies only if the land is in the United Kingdom or another state which is an EEA state (within the meaning given by Schedule 1 to the Interpretation Act 1978) at the time of the person's death.

(2) Where this section applies and the person liable for the whole or part of the tax so elects—

(a) the value of the trees or underwood shall be left out of account in determining the value transferred on the death, but

(b) tax shall be charged in the circumstances mentioned in section 126 below.

(3) An election under this section must be made by notice in writing to the Board within two years of the death or such longer time as the Board may allow.

141 Two or more transfers within five years.

(1) Where the value of a person's estate was increased by a chargeable transfer ("the first transfer") made not more than five years before—

(a) his death, or

(b) a chargeable transfer which is made by him otherwise than on his death and as to which the conditions specified in subsection (2) below are satisfied,

the tax chargeable on the value transferred by the transfer made on his death or, as the case may be, referred to in paragraph (b) above (“the later transfer”) shall be reduced by an amount calculated in accordance with subsection (3) below.

(2) The conditions referred to in subsection (1)(b) above are—

(a) that the value transferred by the later transfer falls to be determined by reference to the value of settled property in which there subsists an interest in possession to which the transferor is entitled;

(b) that the value transferred by the first transfer also fell to be determined by reference to the value of that property; and

(c) that the first transfer either was or included the making of the settlement or was made after the making of the settlement.

(3) The amount referred to in subsection (1) above is a percentage of the tax charged on so much of the value transferred by the first transfer as is attributable to the increase mentioned in that subsection; and the percentage is—

(a) 100 per cent. if the period beginning with the date of the first transfer and ending with the date of the later does not exceed one year;

(b) 80 per cent. if it exceeds one year but does not exceed two years;

(c) 60 per cent. if it exceeds two years but does not exceed three years;

(d) 40 per cent. if it exceeds three years but does not exceed four years;

and

(e) 20 per cent. if it exceeds four years.

(4) Where in relation to the first transfer there is more than one later transfer, the reduction provided for by this section shall be given only in respect of the earliest of them, unless the reduction represents less than the whole of the tax charged as mentioned in subsection (3) above; and in that case a reduction may be made in respect of subsequent transfers (in chronological order) until reductions representing the whole of that tax have been made.

(5) For the purposes of subsection (4) above, a reduction made in accordance with paragraph (a) of subsection (3) above represents an equivalent amount of tax, a reduction made in accordance with paragraph (b) represents the amount of tax of which it is 80 per cent., and so on.

(6) In determining for the purposes of this section whether or to what extent the value of the transferor’s estate was increased by a chargeable transfer, there shall be disregarded any excluded property consisting of a reversionary interest to which he became entitled on the occasion of or before the chargeable transfer.

(7) Where—

- (a) the value of the transferor’s estate was increased in consequence of—
 - (i) a gift inter vivos, or
 - (ii) a disposition or determination of a beneficial interest in possession in property comprised in a settlement, and

(b) tax under section 22(5) of the M1Finance Act 1975 was by reason of the gift or interest payable on a subsequent death,

this section shall apply as if the increase had been by the chargeable transfer made on the occasion of the death.

216 Delivery of accounts.

(6) An account under the preceding provisions of this section shall be delivered—

(a) in the case of an account to be delivered by personal representatives, before the expiration of the period of twelve months from the end of the month in which the death occurs, or, if it expires later, the period of three months beginning with the date on which the personal representatives first act as such;

(aa) in the case of an account to be delivered by a person within subsection (1)(bb) or (bd) above, before the expiration of the period of twelve months from the end of the month in which the death of the transferor occurs;

(ab) in the case of an account to be delivered by a person within subsection (1)(bc) above, before the expiration of the period of twelve months from the end of the month in which the death occurs;

(ac)

(b) in the case of an account to be delivered by a person within subsection (2) above, before the expiration of the period of three months from the time when he first has reason to believe that he is required to deliver an account under that subsection;

(c) in the case of an account to be delivered by any other person, before the expiration of the period of twelve months from the end of the month in which the transfer is made or, if it expires later, the period of three months beginning with the date on which he first becomes liable for tax.

(7) A person liable for tax under section 32 or 32A, 79 or 126 above or under Schedule 5 to this Act shall deliver an account under this section before the expiration of the period of six months from the end of the month in which the event by reason of which the tax is chargeable occurs.

217 Defective accounts.

If a person who has delivered an account under section 216 above discovers at any time that the account is defective in a material respect by reason of anything

contained in or omitted from it he shall, within six months of that time, deliver to the Board a further account containing such information as may be necessary to remedy the defect.

218 Non-resident trustees.

(1) Where any person, in the course of a trade or profession carried on by him, other than the profession of a barrister, has been concerned with the making of a settlement and knows or has reason to believe—

(a) that the settlor was domiciled in the United Kingdom, and

(b) that the trustees of the settlement are not or will not be resident in the United Kingdom,

he shall, within three months of the making of the settlement, make a return to the Board stating the names and addresses of the settlor and of the trustees of the settlement.

(2) A person shall not be required to make a return under this section in relation to—

(a) any settlement made by will, or

(b) any other settlement, if such a return in relation to that settlement has already been made by another person or if an account has been delivered in relation to it under section 216 above.

(3) For the purposes of this section trustees of a settlement shall be regarded as not resident in the United Kingdom unless the general administration of the settlement is ordinarily carried on in the United Kingdom and the trustees or a majority of them (and, where there is more than one class of trustees, a majority of each class) are for the time being resident in the United Kingdom.

218A Instruments varying dispositions taking effect on death

(1) Where—

(a) an instrument is made varying any of the dispositions of the property comprised in the estate of a deceased person immediately before his death,

(b) the instrument contains a statement under subsection (2) of section 142 above, and

(c) the variation results in additional tax being payable,

the relevant persons (within the meaning of that subsection) shall, within six months after the day on which the instrument is made, deliver a copy of it to the Board and notify them of the amount of the additional tax.

(2) To the extent that any of the relevant persons comply with the requirements of this section, the others are discharged from the duty to comply with them.

245 Failure to deliver accounts.

(1) This section applies where a person (“the taxpayer”) fails to deliver an account under section 216 or 217 above.

(2) The taxpayer shall be liable—

(a) to a penalty of £100; and

(b) to a further penalty not exceeding £60 for every day after the day on which the failure has been declared by a court or the tribunal and before the day on which the account is delivered.

(3) If—

(a) proceedings in which the failure could be declared are not commenced before the end of the relevant period, and

(b) the taxpayer has not delivered the account by the end of that period, he shall be liable to a further penalty of £100.

(4) In subsection (3) above “the relevant period” means the period of six months beginning immediately after the end of the period given by section 216(6) or (7) or section 217 above (whichever is applicable).

(4A) without prejudice to any penalties under subsections (2) and (3) above, if—

(a) the failure by the taxpayer to deliver the account continues after the anniversary of the end of the period given by section 216(6) or (7) (whichever is applicable), and

(b) there would have been a liability to tax shown in the account, the taxpayer shall be liable to a penalty of an amount not exceeding £3,000.

(5) If the taxpayer proves that his liability to tax does not exceed a particular amount, the penalty under subsection (2)(a) above, together with any penalty under subsection (3) above, shall not exceed that amount.

(6) A person shall not be liable to a penalty under subsection (2)(b) above if he delivers the account required by section 216 or 217 before proceedings in which the failure could be declared are commenced.

(7) A person who has a reasonable excuse for failing to deliver an account shall not be liable by reason of that failure to a penalty under this section, unless he fails to deliver the account without unreasonable delay after the excuse has ceased.

245A Failure to provide information etc.

(1) A person who fails to make a return under section 218 above shall be liable—

(a) to a penalty not exceeding £300; and

(b) to a further penalty not exceeding £60 for every day after the day on which the failure has been declared by a court or the tribunal and before the day on which the return is made.

(1A) A person who fails to comply with the requirements of section 218A above shall be liable—

(a) to a penalty not exceeding £100; and

(b) to a further penalty not exceeding £60 for every day after the day on which the failure has been declared by a court or the tribunal and before the day on which the requirements are complied with.

(1B) Without prejudice to any penalties under subsection (1A) above, if a person continues to fail to comply with the requirements of section 218A after the anniversary of the end of the period of six months referred to in section 218A(1), he shall be liable to a penalty of an amount not exceeding £3,000.

(2)

(3)

(4) A person shall not be liable to a penalty under subsection (1)(b) or (1A)(b) above if—

(a) he makes the return required by section 218 above, or

(aa) he complies with the requirements of section 218A above,

(b)

(c)

before proceedings in which the failure could be declared are commenced.

(5) A person who has a reasonable excuse for failing to make a return or to comply with the requirements of section 218A shall not be liable by reason of that failure to a penalty under this section, unless he fails to make the return or to comply with those requirements without unreasonable delay after the excuse has ceased.

247 Provision of incorrect information.

(1)

(2)

(3) Any person not liable for tax on the value transferred by a chargeable transfer who fraudulently or negligently furnishes or produces to the Board any incorrect information or document in connection with the transfer shall be liable to a penalty not exceeding £3,000.

(4) Any person who assists in or induces the delivery, furnishing or production in pursuance of this Part of this Act of any account, information or document which he knows to be incorrect shall be liable to a penalty not exceeding £3,000.

248 Failure to remedy errors.

(1) If after any . . . information or document has been . . . furnished or produced by any person without fraud or negligence it comes to his notice that it was incorrect in any material respect it shall be treated for the purposes of section 247 above as having been negligently . . . furnished or produced unless the error is remedied without unreasonable delay.

(2) If after any account, information or document has been delivered, furnished or produced by any person in pursuance of this Part of this Act it comes to the notice of any other person that it contains an error whereby tax for which that other person is liable has been or might be underpaid, that other person shall inform the Board of the error; and if he fails to do so without unreasonable delay he shall be liable to the penalty to which he would be liable. . . if the account, information or document had been delivered, furnished or produced by him and the case were one of negligence.

268 Associated operations.

(1) In this Act “associated operations” means, subject to subsection (2) below, any two or more operations of any kind, being—

(a) operations which affect the same property, or one of which affects some property and the other or others of which affect property which represents, whether directly or indirectly, that property, or income arising from that property, or any property representing accumulations of any such income, or

(b) any two operations of which one is effected with reference to the other, or with a view to enabling the other to be effected or facilitating its being effected, and any further operation having a like relation to any of those two, and so on.

whether those operations are effected by the same person or different persons, and whether or not they are simultaneous; and “operation” includes an omission.

(2) The granting of a lease for full consideration in money or money’s worth shall not be taken to be associated with any operation effected more than three years after the grant, and no operation effected on or after 27th March 1974 shall be taken to be associated with an operation effected before that date.

(3) Where a transfer of value is made by associated operations carried out at different times it shall be treated as made at the time of the last of them; but where any one or more of the earlier operations also constitute a transfer of value made by the same transferor, the value transferred by the earlier operations shall be treated as reducing the value transferred by all the operations taken together, except to the extent that the transfer constituted by the earlier operations but not that made by all the operations taken together is exempt under section 18 above.

272 General interpretation.

In this Act, except where the context otherwise requires,—

“disposition” includes a disposition effected by associated operations;

“estate” shall be construed in accordance with sections 5, 55 and 151(4) above;

SCHEDULE 1 TABLE

Portion of value		Rate of tax
Lower limit (£)	Upper limit (£)	Percent.
0	325,000	Nil
325,000		40

SCHEDULE 3 GIFTS FOR NATIONAL PURPOSES, ETC.

The National Gallery.

The British Museum.

The National Museums of Scotland.

The National Museum of Wales.

The Ulster Museum.

Any other similar national institution which exists wholly or mainly for the purpose of preserving for the public benefit a collection of scientific, historic or artistic interest and which is approved for the purposes of this Schedule by the Treasury.

Any museum or art gallery in the United Kingdom which exists wholly or mainly for that purpose and is maintained by a local authority or university in the United Kingdom.

Any library the main function of which is to serve the needs of teaching and research at a university in the United Kingdom.

The Historic Buildings and Monuments Commission for England.

The National Trust for Places of Historic Interest or Natural Beauty.

The National Trust for Scotland for Places of Historic Interest or Natural Beauty.

The National Art Collections Fund.

The Trustees of the National Heritage Memorial Fund. The National Endowment for Science, Technology and the Arts.

The Friends of the National Libraries.

The Historic Churches Preservation Trust.

Commission for Rural Communities.

Natural England.

Scottish Natural Heritage.

Countryside Council for Wales.

The Marine Management Organisation.

Any local authority.

Any Government department (including the National Debt Commissioners).

Any university or university college in the United Kingdom.

A health service body, within the meaning of section 986 of the Corporation Tax Act 2010.

Law of Property Act 1925

184 Presumption of survivorship in regard to claims to property.

In all cases where, after the commencement of this Act, two or more persons have died in circumstances rendering it uncertain which of them survived the other or others, such deaths shall (subject to any order of the court), for all purposes affecting the title to property, be presumed to have occurred in order of seniority, and accordingly the younger shall be deemed to have survived the elder.

ภาคผนวก ค

พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก พุทธศักราช 2476

พระราชบัญญัติ
อากรมฤตกและการรับมฤตก

พุทธศักราช 2476

นริสราณวัดติวงค์

ผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์

(ตามพระราชกฤษฎีกากลางวันที่ 11 มกราคม พ.ศ.2476)

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาประชาธิปก พระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว มีพระบรมราชโองการดำรัสเหนือเกล้าฯ
สั่งว่า

โดยที่สภาผู้แทนราษฎรถวายคำปรึกษาว่า สมควรเก็บอากรมฤตกของผู้ตายและการรับมฤตก
จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของ
สภาผู้แทน ราษฎรดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก
พุทธศักราช 2476”

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“ผู้จัดการมฤตก” หมายความว่า บุคคลซึ่งผู้ตายได้ตั้งไว้โดยพินัยกรรม หรือที่ศาลตั้งให้เป็น
ผู้จัดการมฤตก เพื่อให้จัดการทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนอันเป็นมฤตกของผู้ตาย

“ทายาท” หมายความว่า บุคคลที่ได้เข้าเป็นเจ้าของทรัพย์สินอันเป็นมฤตกของผู้ตายทั้งหมด
หรือบางส่วน จะโดยผู้ตายสั่งไว้ในพินัยกรรม หรือโดยชอบด้วยกฎหมายหรือโดยปราณีประณอม
กันเองก็ตาม

“พนักงานตีราคา” หมายความว่า พนักงานซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้ตั้งขึ้นเพื่อ
สอบให้แน่ว่ามรดกของผู้ตาย หรือการรับมรดกนั้นจะต้องเสียอากรตามพระราชบัญญัติหรือไม่ และ
เพื่อจัดการตีราคามฤตก หรือการรับมฤตกนั้น

“พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า พนักงานซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ตั้งขึ้นเพื่อ
จัดการประเมิน ค่าอากร

“พนักงานเก็บอากร” หมายความว่า พนักงานกระทรวงมหาดไทย ผู้มีหน้าที่จัดเก็บและ
เร่งรัดให้เสียอากร กล่าวคือ ข้าหลวงประจำ จังหวัดและนายอำเภอ ในความควบคุมของ
กระทรวงการคลัง

มาตรา 4 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้
และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงตั้งแต่งเจ้าพนักงาน กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมหรือกระทำการอย่าง
อื่นเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามบทแห่งพระราชบัญญัติการให้เป็นไปตามแห่งพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1

อากรมฤตก

ส่วนที่ 1

การใช้พระราชบัญญัติ

มาตรา 5 เมื่อบุคคลใดตายภายหลังใช้พระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติเป็นอย่างอื่น ให้เรียกและเก็บ อากรมฤตกในค่าแห่งบรรดาทรัพย์สินที่เป็นของบุคคลนั้นในเวลาตายอันได้สอบสวนตามที่กล่าวไว้ต่อไปนี้แล้ว อากรมฤตกนี้เรียกว่า “อากรมฤตก” ซึ่งต้องเก็บตามอัตราที่จำแนกไว้ในพิกัด 1 แนบท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 6 ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งท่านให้นำมา่วมในการกำหนดค่าแห่งมฤตกนั้น คือ

(1) ถ้าผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย

(ก) บรรดาอสังหาริมทรัพย์และสิทธิ หรือประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ในสยาม

(ข) บรรดาอสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่มีอยู่ในสยาม

(ค) บรรดาสต็อก พันธบัตร ใบหุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่นหรือประโยชน์หรือสิทธิ ในกิจการค้า อุตสาหกรรมและวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในสยามและต่างประเทศ

(ง) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ยังค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมฤตกเพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในสยาม และต่างประเทศแต่ทั้ง ถ้ายังมีโต้แย้งหรืออยู่ในเงื่อนไขข้อบังคับก่อนไซร์ ข้อโต้แย้งต้องได้ระงับหรือเงื่อนไขสำเร็จลงแล้วในทางที่มีคุณแก่ทายาท

(2) ถ้าผู้ตายเป็นคนต่างด้าว ให้กำหนดค่าแห่งมฤตกเหมือนผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย เว้นแต่ให้กำหนดเฉพาะทรัพย์สินที่มีอยู่ในสยาม

(3) อสังหาริมทรัพย์ก็ดี อสังหาริมทรัพย์ก็ดี ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือ อสังหาริมทรัพย์ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในครอบครองของผู้ตาย ท่านให้สันนิษฐานก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

มาตรา 7 บรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมในเวลาหนึ่งปีก่อนตายนั้น เพื่อประโยชน์แห่งอากรมฤตก ท่านให้ถือเป็นส่วนหนึ่งแห่งมฤตก และให้คิดรวมเพื่อกำหนดค่าแห่งมฤตกด้วย เว้นแต่ ทรัพย์สินที่ให้ซึ่งผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละพันบาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับ หรือได้ให้ไปแล้วก่อนวันใช้พระราชบัญญัตินี้

มาตรา 8 บุคคลที่ศาลมีคำสั่งว่าเป็นคนสาปสูญ และคนสาปสูญนั้นมีทรัพย์สินอันเป็นมฤตกอยู่ ท่านให้ถือเสมือนหนึ่งว่าคนสาปสูญนั้น ถึงแก่ความตายในเมื่อศาลมีคำสั่งและท่านให้ใช้บทบัญญัติในการเก็บและเสียค่าอากรมฤตกและการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ที่ว่าด้วยทรัพย์สินอันเป็นมรดกของผู้ตายโดยอนุโลม

เมื่อใดปรากฏว่าคนสาปสูญนั้นยังมีชีวิตอยู่โดยศาลได้ถอนคำสั่ง และได้โฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษาแล้ว และผู้เสียอากรมฤตกได้ยื่นคำร้องตามแบบขอคืนเงินค่าอากรมฤตกไซร์ ก็ให้คืนเฉพาะค่าอากรมฤตกที่ได้รับไว้ทั้งสิ้นอันเนื่องแต่กรณีที่ว่าเป็นคนสาปสูญนั้นให้แก่ผู้ร้องไป

ส่วนที่ 2

การตีราคา

มาตรา 9 ในการกำหนดค่าแห่งมรดกนั้น ท่านให้รวบรวมบรรดาทรัพย์สินของผู้ตาย อันต้องเก็บอากร เข้าเป็นมรดกกองเดียวกัน

มาตรา 10 ค่าแห่งทรัพย์สิน ให้กำหนดดังต่อไปนี้

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

ทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6 (ง) ถ้าการเรียกร้องจำนวนเงินนั้นไม่มีโต้แย้ง ให้ประมาณตามจำนวนที่ระบุไว้ในเอกสารซึ่งเป็นหลักการเรียกร้อง ถ้ามีการโต้แย้ง ให้ประมาณตามจำนวนเงินซึ่งกำหนดในคำพิพากษา หรือตามข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต การกำหนดค่าแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 7 ให้อนุโลมกำหนดอย่างเดียวกับทรัพย์สินซึ่งระบุไว้ในมาตรา 6

มาตรา 11 ถ้าค่าที่จะกำหนดนั้นปรากฏจากนิติกรรมหรือเอกสารที่ทำขึ้นโดยสุจริตในเวลาสองปีก่อนเวลาตายของผู้ตาย ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาจะตกลงกันยอมรับค่าเช่นนั้นเป็นหลักในการตีราคาทรัพย์สิน ก็ได้

มาตรา 12 การกำหนดค่าทรัพย์สิน ตามราคาตลาดที่กล่าวในมาตรา 10 นั้นให้ประกอบด้วยพนักงานตีราคา และผู้จัดการมรดก หรือผู้แทนร่วมมือกันปรึกษากำหนดราคา และเมื่อกรมสรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นชอบด้วยแล้วให้ถือเป็นราคาตลาด

ถ้าพนักงานตีราคา ได้นัดหมายให้ทราบล่วงหน้าครั้งละไม่น้อยกว่าเจ็ดวันถึงสองครั้งแล้ว แต่ผู้จัดการมรดก มิได้มาร่วมการปรึกษาหรือตั้งผู้แทนมาต่างตัว ก็ให้พนักงานตีราคากำหนดตามเห็นควร แล้วให้ส่งสำเนาบัญชีทรัพย์สิน ที่ตีราคานั้นไปให้ผู้จัดการมรดกทราบ ถ้ามิได้คัดค้านจากผู้จัดการมรดกภายในสิบห้าวันไซ้ และอธิบดีกรม สรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นชอบตามที่พนักงานตีราคาได้กำหนดไว้แล้ว ก็ให้ถือเป็นราคาตลาด

ทรัพย์สินใดที่ผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนคัดค้าน หรือมีความเห็นแตกต่างกับความเห็นพนักงานตีราคา หรือราคาที่พนักงานตีราคา และผู้จัดการมรดกหรือผู้แทนร่วมกันกำหนดขึ้น แต่อธิบดีกรมสรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัดไม่เห็นชอบเป็นอันตกลงกันมิได้ไซ้ ท่านให้นำทบั้งคับในวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยการตั้งอนุญาโตตุลาการมาบังคับโดยอนุโลม

ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการตั้งอนุญาโตตุลาการนั้น ให้หักจากกองมรดก

มาตรา 13 ค่าแห่งทรัพย์สินอันได้สอบสวนหรือรับคำวินิจฉัยชี้ขาด มีกำหนดแน่นอน มาตรา 10,11 หรือมาตรา 12 แล้วนั้น เรียกว่า “ยอดสุทธิแห่งค่า” และยอดสุทธิแห่งค่านี้น ท่านให้หักจำนวนต่อไปนี้ ออก คือ

- (1) บรรดาหนี้สินซึ่งผู้ตายเป็นหนี้อยู่ก่อนตาย
- (2) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพร้อยละสิบของยอดสุทธิแห่งค่า แต่มิให้เกินกว่าห้าพันบาท
- (3) ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกตามที่สมควร แต่ท่านมิให้หักหนี้สินต่อไปนี้
 - (ก) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม
 - (ข) หนี้สินซึ่งผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อการให้ตั้งที่ระบุไว้ในมาตรา 7
 - (ค) หนี้สินซึ่งไม่มีพะยานหลักฐานอื่น นอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม

(ง) หนี้สินซึ่งมีหลักฐานอันได้ทำขึ้นในต่างประเทศหรือเกิดตามคำพิพากษาของศาลในเมืองต่างประเทศอันบังคับในสยามมิได้

(จ) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

มาตรา 14 ถ้าปรากฏว่ามีทรัพย์สินใดอันจะตกได้แก่รัฐหรือทบวงการเมือง หรือสาธารณสถานการกุศล หรือสภาภาษาต เมื่อได้นำค่าแห่งทรัพย์สินนั้นมารวมในการกำหนดยอดสุทธิแห่งค่าของมรดกแล้ว ท่านมิได้เรียกและเก็บอากรในค่าแห่งทรัพย์สินนั้น

ส่วนที่ 3

การแจ้งรายการ

มาตรา 15 เมื่อบุคคลใดตายและปรากฏว่าค่าของมรดกมีจำนวนรวมกันเกินกว่า หรือน่าจะเกินกว่าหมื่นบาท ท่านให้ผู้จัดการมรดกแจ้งความตายต่อพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ ซึ่งบุคคลตายภายในสิบห้าวัน ตามแบบที่กำหนดไว้ แต่ถ้าตายในต่างประเทศกำหนดเวลาสำหรับทำคำบอกกล่าวให้ นับตั้งแต่วันที่ผู้จัดการมรดกทราบในสยาม คำบอกกล่าวนั้นให้ส่งไปยังพนักงานตีราคาแห่งท้องที่ซึ่งผู้จัดการมรดกตั้งสถานที่อยู่

ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดก ให้บุคคลซึ่งกำลังครอบครองทรัพย์สินมรดกจัดการตามที่กล่าวแล้ว

มาตรา 16 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับคำบอกกล่าว ตามมาตรา ก่อนหรือไม่ได้รับคำบอกกล่าว แต่มี เหตุผลน่าเชื่อว่ามรดกมีค่าเกินกว่าหมื่นบาท ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือจัดการมรดกตามพินัยกรรมหรือผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมไม่ยอมรับหน้าที่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวันนับจากวันตายไปแล้ว ทายาทมิได้ร้องต่อศาลให้ตั้งผู้จัดการมรดกไซ้ ท่านให้พนักงานตีราคาร้องต่อศาลขอให้ตั้งผู้จัดการมรดก

ค่าธรรมเนียมการร้องขอให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกนั้น ท่านให้หักจากกองมรดก

มาตรา 17 ถ้าไม่มีผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม หรือก่อนที่ศาลตั้งผู้จัดการมรดก บุคคลใดเข้าครอบครองหรือพิทักษ์ทรัพย์สินหรือสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้ตาย ท่านให้ถือในส่วนที่มีพันธตามพระราชบัญญัตินี้ บุคคลนั้นเป็นผู้จัดการมรดกตราบเท่าที่ศาลยังมิได้จัดการมรดก แต่ถ้าศาลได้ตั้งผู้จัดการมรดกแล้ว บุคคลนั้นจะต้องแจ้งข้อความและให้ความสะดวกอันจะช่วยให้ผู้จัดการมรดกตรวจทรัพย์สินหรือปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ได้

มาตรา 18 ในเวลาตาย บุคคลใดครอบครองทรัพย์สินของผู้ตายดังกล่าวในมาตรา 6 หรือ 7 โดยเหตุประการใดก็ดี หรือเป็นลูกหนี้ของผู้ตายก็ดี ท่านว่าบุคคลนั้นต้องบอกกล่าวแก่ผู้จัดการมรดก และพนักงานตีราคาถึงความเป็นอยู่และค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้น โดยแสดงการและให้ความสะดวกประการอื่นอันจะช่วยให้ผู้จัดการมรดกและพนักงานตีราคาปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ได้

มาตรา 19 ผู้จัดการมรดกมีหน้าที่ทำบัญชีตั้งบัญชีไว้ในมาตรา 20 และส่วนสำเนาอันจริงให้แก่พนักงานตีราคา

ท่านมิให้ส่งมอบบัญชีช้าเกินกว่าหกเดือนนับแต่วันตาย ถ้าตายในต่างประเทศมิให้ส่งบัญชีช้าเกินกว่าเก้าเดือนนับแต่วันตาย เว้นแต่เมื่อผู้ต้องรับผิดชอบได้ร้องขอ ท่านว่าพนักงานตีราคาจะขยายเวลาที่กำหนดไว้ข้างต้นออกไปตามที่เห็นควรก็ได้ แต่มิให้เกินหนึ่งปีนับแต่วันตาย

มาตรา 20 ในบัญชีให้แสดงทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมดตามที่ระบุไว้ในมาตรา 6 มาตรา 18 ซึ่งผู้จัดการมรดกทราบ ไม่ว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้นจะอยู่ในความควบคุมดูแล หรือไม่ หรือจะมีโต้แย้ง หรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนหรือไม่ และให้บอกแห่ง และจำนวนเงินหนี้สินดังกล่าวแล้ว ด้วย

ในกรณีที่ผู้จัดการมรดกสงสัยว่ายังมีทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่ควรนำมารวมในการตีราคาให้ ผู้จัดการมรดกบันทึกไว้ในบัญชี แต่ท่านมิให้นำเอาทรัพย์สินหรือหนี้สินดังกล่าวนี้มาตีราคาจนกว่าจะได้ทราบว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินมีอยู่จริง และทราบราคาแน่นอนแล้ว

เมื่อได้ยื่นบัญชีแล้ว ถ้าผู้จัดการมรดกทราบว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งควรนำมา ในการตีราคาดังกล่าวแล้วมีอยู่จริง ให้ผู้จัดการมรดกยื่นบัญชีเพิ่มเติมภายในสามเดือนนับแต่เวลาที่ทราบแน่ และเมื่อได้กำหนดค่าแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินในส่วนเพิ่มเติมนั้นแล้ว ท่านให้คำนวณยอดสุทธิแห่งค่า อีกครั้งหนึ่งโดยนำเอาทรัพย์สินหรือหนี้สินในส่วนเพิ่มเติมรวมเข้าด้วย และให้เรียกเก็บค่าอากร ตามจำนวนยอดสุทธิแห่งค่าที่ได้รวมแล้ว

การยื่นบัญชีเพิ่มเติม ท่านให้ใช้บทบัญญัติมาตรา 19 อันเกี่ยวกับการขยายเวลาบังคับโดยอนุโลม

มาตรา 21 เมื่อได้รับบัญชีฉบับเดิมหรือฉบับเพิ่มเติมแล้วให้พนักงานตีราคาจัดไว้ และออกใบรับให้แก่ผู้จัดการมรดกไป ใบรับนั้นให้พนักงานตีราคา ลงวันเดือน และลงนามไว้เป็นสำคัญ

มาตรา 22 ถ้าพนักงานตีราคามีเหตุอันเชื่อว่าบัญชีไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ไซ้ ท่านว่าในเวลาใด ๆ ภายในสามปีนับแต่ได้รับมอบบัญชีแล้ว พนักงานตีราคามีอำนาจออกหมายเรียกบุคคลผู้ทำบัญชี หรือเรียกพะยานหลักฐานมาไต่สวนได้ หมายถึงนั้นต้องส่งเป็นหนังสือให้ทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสามวันก่อนวันที่กำหนดให้มา และถ้าพนักงานตีราคาต้องการตรวจทรัพย์สินของผู้ตายไซ้ ท่านว่าเมื่อได้แจ้งเป็นหนังสือให้ทราบล่วงหน้ายี่สิบสี่ชั่วโมงแล้วก็มีอำนาจเข้าตรวจได้ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและ พระอาทิตย์ตก แต่ต้องตรวจต่อหน้าผู้จัดการมรดกหรือผู้แทน ถ้าไม่ตรวจเองจะ ให้พนักงานอื่นหรือผู้เชี่ยวชาญไปตรวจก็ได้ แต่ต้องมีหนังสือมอบอำนาจเป็นหลักฐาน ผู้จัดการมรดก หรือผู้แทนต้องให้ความสะดวกในการตรวจทุกประการ

ถ้าผู้ต้องรับผิดชอบคนใดละเลยไม่ทำหรือไม่ส่งมอบบัญชีตามมาตรา 19, 20 ไซ้ ท่านว่าพนักงานตีราคามีอำนาจทำการไต่สวนโดยลักษณะเดียวกับวรรคก่อน

ในกรณีที่กล่าวมาข้างต้น ท่านว่าพนักงานตีราคามีอำนาจทำบัญชีหรือเปลี่ยนแปลงบัญชีได้ตามที่ไต่สวนมีหลักฐานแน่นอนแล้ว

มาตรา 23 เมื่อพนักงานตีราคาได้รับหรือได้ทำบัญชีบริบูรณ์เป็นที่พอใจ ทั้งได้ตกลงกำหนดราคากับผู้จัดการมรดก โดยอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดหรือ อนุญาตตุลาการได้ชี้ขาดกำหนดราคาก็ดี ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 12 แล้วนั้น ให้พนักงานตีราคาส่งสำเนาบัญชี สำเนาบัญชีการตีราคาและสำเนาเอกสารที่ใช้สนับสนุนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อ ประเมินอากรและให้ส่งสำเนาเหล่านี้ไปให้ผู้จัดการมรดกด้วย

ส่วนที่ 4

การประเมินและเก็บอากร

มาตรา 24 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่าอากรโดยถือบัญชีและราคาที่ได้รับจากพนักงานตีราคาเป็นหลักในการประเมิน

มาตรา 25 เมื่ออสังหาริมทรัพย์ก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรม หรืองานวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วนหรือได้มาจากทางอื่น (มิใช่ที่ได้มาจากบริษัท) ก็ดี ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิซึ่งได้ออนไปในเวลาคนใดคนหนึ่งตายก็ดี ได้เสียอากรมรดกแล้ว ต่อมาภายในห้าปีทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียอากรอีก ท่านว่าถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นว่ามียุทธฐานะเช่นว่ามาก็ให้ลดจำนวนเงินอากรมรดกที่จะต้องเสียเพราะความตายของคนที่สองดังต่อไปนี้

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในหนึ่งปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละแปดสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสองปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละหกสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสามปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละห้าสิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในสี่ปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละสี่สิบ

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายในห้าปีนับแต่ความตายของคนหนึ่ง.....ร้อยละยี่สิบ

ถ้าค่าแห่งทรัพย์สินอันจะต้องเสียอากรเมื่อคนที่สองตายมีราคาต่างกับค่าแห่งทรัพย์สินที่ได้เสียอากรเมื่อคนหนึ่งตายไซ้ ท่านให้ถือจำนวนข้างน้อยเป็นเกณฑ์คำนวณค่าอากร ได้ลดตามมาตรานี้

มาตรา 26 ผู้จัดการมรดกต้องรับผิดชอบในการเสียอากรมรดกในทรัพย์สินที่ได้รับมอบและได้จัดการไป ผู้จัดการมรดกมีอำนาจจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ๆ ได้ตามที่เป็นการสมควร เพื่อประโยชน์แห่งการเสียอากรมรดกหรือให้หลักประกันสำหรับอากรมรดก

ในกรณีที่ทรัพย์สินมิได้อยู่ในความควบคุมของผู้จัดการมรดก ท่านว่าบุคคลที่ได้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต้องรับผิดชอบในการเสียอากร

มาตรา 27 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ส่งหนังสือแจ้งจำนวนเงินที่จะต้องเสียอากรมรดกไปยังผู้รับผิดชอบ

มาตรา 28 ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ผู้ต้องรับผิดชอบค่าอากรแก่พนักงานเก็บอากร

มาตรา 29 เงินอากรในส่วนแห่งมรดกซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ก็ดี หรือประโยชน์ สิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรม หรือในงานวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วน หรือได้มาจากทางอื่นก็ดี อันถึงกำหนดต้องเสียนั้น ท่านว่าผู้ต้องรับผิดชอบอากรจะเลือกเสียเป็นงวดปีเท่า ๆ กันแปดงวดหรือครึ่งปีเท่า ๆ กันสิบหกงวด กับดอกเบี้ยตามอัตราอ้อยละสี่ต่อปี นับแต่วันครบกำหนดเสียอากรงวดแรกก็ได้ งวดแรกนั้น ท่านว่าถึงกำหนดเสียเมื่อพ้นสิบสองเดือนนับแต่วันตาย ดอกเบี้ยให้เสียพร้อมกับค่าอากรงวดที่ต้องส่ง แต่ในกรณีที่มีการขายทรัพย์สินนั้นให้ชำระอากรเมื่อการขายได้สำเร็จแล้ว ถ้ามิได้ชำระอากรเช่นว่านั้น ท่านว่าเป็นเงินอากรค้าง

ถ้าผู้ที่ต้องรับผิดชอบอาการมรดกในอสังหาริมทรัพย์ได้ยื่นคำร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากร และเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะรับส่วนแห่งอสังหาริมทรัพย์ตามที่จะตกลงกันในระหว่างอธิบดีกรมสรรพากรกับผู้ต้องเสียอากรเป็นการชำระเงินอากรทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้

มาตรา 30 ถ้ามิได้เสียอากรภายในเวลาที่บังคับไว้ในพระราชบัญญัตินี้หรือตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนดไว้ ท่านให้เพิ่มจำนวนเงินที่ถึงกำหนดเสียขึ้นอีกร้อยละสิบต่อปี ในระหว่างเวลาที่เงินอากรค้าง จำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นนั้น ท่านว่าเป็นส่วนหนึ่งแห่งอากร

ถ้ามิได้เสียอากรหรืองวดแห่งอากรภายในเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ต้องเสียอากรหรือวันที่ต้องเสียเงินตามงวด ท่านว่าพนักงานเก็บอากรมีอำนาจสั่งตามวิธีพิจารณาความแพ่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของมรดกเพื่อจะได้เอาเงินมาเสียอากรที่ถึงกำหนดเสีย และเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ท่านว่าทำได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง

มาตรา 31 ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ทราบเองหรือทราบโดยที่ผู้เสียอากรมาร้องขอว่า การคำนวณอากรที่ได้เสียไปแล้วนั้นผิด เพราะเหตุใดๆ ก็ดี ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้ไขประเมินได้ภายในสองปีตั้งแต่วันคำนวณเดิมหรือวันเสียอากร

ถ้าการแก้ันนั้นมีลดเงินที่ประเมินไว้ ให้พนักงานเก็บอากรคืนเงินแก่ผู้เสียอากร แต่ในกรณีเสียเงินอากรเกินนั้นเป็นเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเกินไซ้ ท่านให้คิดดอกเบี้ยให้ร้อยละสี่ต่อปี

ถ้าการแก้ันมีเพิ่มเงินอากรที่จะต้องเสียไซ้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เขียนหนังสือแจ้งความให้ผู้เสียอากรทราบจำนวนเงินซึ่งจะต้องเสียเพิ่มเติมและแสดงเหตุให้ทราบด้วย ผู้เสียอากรต้องเสียเงินนั้นแก่พนักงานเก็บอากรตั้งที่กล่าวไว้ในมาตรา 28 และ 29 แต่ให้อุทธรณ์ได้ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเก็บอากรมีอำนาจเรียกเงินจำนวนนี้จากผู้จัดการมรดกหรือทายาทคนเดียวหรือหลายคนโดย

เฉลี่ยตามส่วนมรดกที่ได้รับ

หมวด 2

อากรการรับมรดก

ส่วนที่ 1

การจัดเก็บ

มาตรา 32 บุคคลใดได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินของผู้ตายอันมีราคาเกินกว่าหมื่นบาท บุคคลนั้นต้องเสียอากรเรียกว่า “อากรการรับมรดก” ตามอัตราที่จำแนกไว้ในพิกัด 2 แนบท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 33 บรรดาทรัพย์สินอันบุคคลจะต้องเสียอากรการรับมรดกนั้น ท่านว่าให้ใช้ความในมาตรา 6 บังคับ

มาตรา 34 บุคคลใดได้รับทรัพย์สินที่ผู้ตายได้ให้ภายในหนึ่งปีก่อนเวลาตาย ท่านว่าต้องเสียอากรมรดก เว้นไว้แต่การรับทรัพย์สินที่ให้ ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 7

มาตรา 35 ให้ยกเว้นการเรียกและเก็บอากรการรับมรดกตามนัยที่กล่าวไว้ในมาตรา 14

มาตรา 36 ให้ผู้จัดการมรดกแจ้งแก่พนักงานตีราคาให้ทราบนาม และสำนักที่อยู่ของทายาทผู้ต้องรับผิดชอบอากรมรดกทั้งจำนวนและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับ

ท่านให้ใช้มาตรา 18 นอกจากพันธะที่กำหนดไว้สำหรับลูกหนี้กับมาตรา 21 และ 22 บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 37 ค่าแห่งทรัพย์สินที่จะใช้ในการประเมินอากรการรับมรดกนั้น ท่านให้ใช้ราคาที่ได้กำหนดในคราวประเมินเก็บอากรมรดก แต่ถ้าทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกนั้นช้าเกินกว่าสองปี นับแต่ที่ได้กำหนดราคาไว้คราวก่อน และทายาทเห็นว่าราคาที่กำหนดไว้นั้นเปลี่ยนไป จะขอให้กำหนดราคาทรัพย์สินเสียใหม่ ก็ให้ใช้มาตรา 12 บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 38 ให้พนักงานตีราคาส่งสำเนาคำบอกกล่าวและสำเนาบัญชีการตีราคาดังได้ระบุไว้ในมาตรา 36 และ 37 กับสำเนาเอกสารที่ใช้สนับสนุนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อประเมินอากร และให้ส่งสำเนาเหล่านี้ไปให้ทายาทผู้ต้องรับผิดชอบค่าอากรด้วย

ส่วนที่ 2

การประเมินและการเก็บอากร

มาตรา 39 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่าอากรโดยถือบัญชีและราคาที่ได้รับจากพนักงานตีราคาเป็นหลักในการประเมิน

มาตรา 40 ความรับผิดในการเสียอากรการรับมรดกนั้น ท่านให้ใช้มาตรา 26 โดยอนุโลม

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

มาตรา 42 คนต่างด้าวผู้ต้องรับผิดเสียอากรตามความในมาตรา 32,33 และ 34 โดยตนเอง หรือโดยผู้แทน ที่ได้รับแต่งตั้งหรือโดยเป็นผู้จัดการทรัพย์สินตั้งระบุไว้ในมาตรา 33 นั้น ท่านว่าต้องรับผิดเสียอากรการรับมรดก

เพื่อประโยชน์แห่งการเสียอากรการรับมรดก หรือหาประกันให้สำหรับการเสียอากร ท่านว่าบุคคล ดังกล่าวแล้วมีอำนาจจำหน่ายทรัพย์สินนั้นๆ ได้ตามที่เป็นการสมควร

หมวด 3

อุทธรณ์

มาตรา 43 บุคคลผู้ต้องรับผิดในการเสียอากรมรดกหรืออากรการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ คนใดไม่พอใจในการประเมินค่าอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ จะอุทธรณ์ไปยังอธิบดีกรมสรรพากรภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับคำบอกกล่าวการประเมินนั้นก็ได้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจหรือมอบอำนาจให้ข้าหลวงประจำจังหวัดออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หมายเรียกพะยาน หรือให้นำสมุดบัญชีและเอกสารที่เกี่ยวกับเรื่องมาเพื่อทำการสอบสวนไต่สวนได้ แต่ต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสิบวัน หมายเรียกนั้นต้องส่งเป็นหนังสือให้ทราบล่วงหน้าอย่างน้อยสามวันก่อนวันถึงกำหนด ผู้อุทธรณ์คนใดละเลยไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุน คำร้องของตนโดยไม่มีเหตุผลอันควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์ คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร เว้นไว้แต่ในปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับการหมดสิทธิหรือการตีความหมายในพระราชบัญญัตินี้

คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรให้เขียนเป็นหนังสือส่งแก่ผู้อุทธรณ์

มาตรา 44 ผู้อุทธรณ์คนใดไม่พอใจคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร จะอุทธรณ์ไปยังภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำชี้ขาดก็ได้ เว้นแต่จะหมดสิทธิแล้วตามเหตุผลดังระบุไว้ในมาตรา 43 แต่ท่านว่าผู้นั้นต้องเสียเงินอากรตามที่เรียกหรือส่วนแห่งอากรที่ถึงกำหนดต้องเสีย

มาตรา 45 ในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรนั้น ถ้าศาลเห็นว่าการที่จะให้ผู้อุทธรณ์เสียอากรทั้งหมดหรือบางส่วนจะเป็นการหนักไปไซ้ ศาลจะอนุญาตให้ผู้อุทธรณ์โดยมิต้องเสียเงินอากรเลย หรือให้เสียแต่บางส่วนตามที่ศาลเห็นสมควรก็ได้ถ้าศาลสั่งตั้งนั้นแล้ว ให้เรียกประกันสำหรับเงินอากรที่ถึงกำหนดจะต้องเสียนั้นไว้

มาตรา 46 หนังสือแจ้งความหรือหมายเรียกตามพระราชบัญญัตินี้ จะให้คนนำไปส่ง หรือจะส่งโดยทางจดหมายไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้ ถ้าให้คนนำไปส่ง และถ้าผู้ส่งไม่พบผู้รับจะส่งให้แก่บุคคล

ใดซึ่งมีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์ ที่อยู่ในบ้านเรือนหรือสำนักงานค้าของผู้รับก็ได้ และการส่งเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นการพอเพียงตามกฎหมาย

ถ้าหาตัวผู้รับมิได้และไม่มีบุคคลที่จะรับดังกล่าวไซ้ ท่านว่าอาจส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งความหรือหมายนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ถนัดที่ประตูบ้านผู้รับ หรือโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นก็ได้

หมวด 4

ความผิดและบทกำหนดโทษ

มาตรา 47 ผู้ใดไม่ทำคำบอกกล่าว หรือแจ้งความตามมาตรา 14,18 หรือ 36 เว้นไว้แต่โดยเหตุสุดวิสัย ท่านว่า มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 48 ผู้ใดขัดขวาง หรือกีดกันผู้จัดการมรดกมิให้ปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา 18,22 หรือ 36 ท่านว่ามีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินพันบาท

มาตรา 49 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานพระราชบัญญัตินี้ ที่ให้แจ้งข้อความ หรือให้แจ้งข้อความละเอียดยิ่งขึ้น หรือให้นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถาม ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

มาตรา 50 ผู้ต้องรับผิดชอบคนใดไม่ยื่นบัญชี หรือบัญชีเพิ่มเติมตามมาตรา 19 หรือ 20 หรือไม่ส่งคำบอกกล่าวตามมาตรา 36 แก่พนักงานตีราคา หรือรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ระบุทรัพย์สิน หรือหนี้สินอันต้องแสดงลงไว้ในบัญชี หรือบัญชีเพิ่มเติม หรือคำบอกกล่าว ท่านว่ามีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน สองพันบาท

มาตรา 51 ผู้ใด

(ก) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(ข) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกง หรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากรตามพระราชบัญญัตินี้

ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ประกาศมา ณ วันที่ 23 สิงหาคม พุทธศักราช 2477 เป็นปีที่ 10 ในรัชกาลปัจจุบัน

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
นายพันเอก พระยาพหลพลพยุหเสนา
นายกรัฐมนตรี

พิกัด 1

อากรมรดก

1. มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) (2) (3) แล้ว มีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียอากรมรดก
2. มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) (2) (3) แล้ว มีจำนวนเกิน 10,000 บาท ต้องเสียอากรมรดกเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตรา

ต่อไปนี้

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

พิกัด 2

อากรการรับมรดก

1. การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) แล้ว มีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียอากรการรับมรดก
2. การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อได้หักตามมาตรา 13 (1) แล้ว มีจำนวนเกิน 10,000 บาท ต้องเสียอากรการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตรา

ต่อไปนี้

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

(ก) ถ้าทายาทเป็นบิดา มารดา สามีภริยา บุตร หรือบุตรของบุตร ให้เรียกและเสียค่าอากรการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งแห่งอัตราข้างบน

(ข) ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกเก็บค่าอากรการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ส่วนแห่งอัตราข้างบน

ภาคผนวก ง

พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมฤตก
พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487

พระราชบัญญัติ
ยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก
พุทธศักราช 2476
พุทธศักราช 2487

ในพระปรมาภิไธยสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดล

คณะผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์
 (ตามประกาศประธานสภาผู้แทนราษฎร
 ลงวันที่ 4 สิงหาคม พุทธศักราช 2480
 และวันที่ 16 ธันวาคม พุทธศักราช 2485)

อาทิตย์ทิพอาภา

ปรีดี พนมยงค์

ตราไว้ ณ วันที่ 5 มกราคม พุทธศักราช 2487

เป็นปีที่ 11 ในรัชกาลปัจจุบัน

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487”

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันประกาศในพระราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 พายได้บังคับมาตรา 4 ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476

มาตรา 4 เฉพาะในกรณีที่เจ้ามรดกตาย หรือในกรณีที่ศาลมีคำสั่งแสดงว่าเป็นคนสาบสูญก่อนวันใช้พระราชบัญญัตินี้ ให้คงใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 บังคับทุกมาตรา

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
 จอมพล ป. พิบูลสงคราม
 นายกรัฐมนตรี

ภาคผนวก จ

ร่างบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก
และภาษีการให้ พ.ศ.

ร่าง

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ พ.ศ.

หลักการ

เพื่อให้มีบทบัญญัติว่าด้วยภาษีการรับมรดกและภาษีการให้

เหตุผล

เพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากเจ้ามรดก และเก็บภาษีการให้จากผู้รับทรัพย์สิน จากเจ้าของทรัพย์สิน เป็นการจัดโครงสร้างภาษีอากรเพิ่มเติมขึ้นใหม่ให้มีการจัดเก็บภาษีทางตรงมากขึ้น และเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนร่ำรวยกับคนยากจนและเพื่อให้มีรายได้ในการที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนเป็นส่วนรวมจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการให้พ.ศ.”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้แบ่งพระราชบัญญัตินี้เป็น 2 หมวด ประกอบด้วย หมวดภาษีการรับมรดก และ หมวดภาษีการให้

ภาษีการรับมรดก**ส่วนที่ 1****ข้อความทั่วไป**

มาตรา 1 ในหมวดนี้

“ตาย” หมายความว่ารวมถึงกรณีที่ศาลสั่งให้เป็นคนสาบสูญด้วย

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่ารวมถึงเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่หรือเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีที่ผู้รับมรดกไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

มาตรา 2 ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 3 ให้ผู้รับมรดกแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกในหมวดนี้ในกรณีทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์แล้วแต่กรณี รับผิดชอบแทน

มาตรา 4 ในกรณีที่มีการฟ้องคดีเกี่ยวกับทรัพย์สินมรดก ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจร้องขอต่อศาลสั่งให้นำทรัพย์สินมรดกมาชำระภาษีก่อนได้

ส่วนที่ 2**การเก็บภาษีการรับมรดก**

มาตรา 5 ทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีการรับมรดกเป็นไปตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดกไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทย

(2) ในกรณีที่เจ้ามรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับจากเจ้ามรดก เฉพาะทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่อยู่ในประเทศไทย

มาตรา 6 ทรัพย์สินต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) สงัหาริมทรัพย์

(3) ทรัพย์สินสิทธิต่างๆ

(4) เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน

(5) ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกัน หรือสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ

มาตรา 7 ภาษีการรับมรดกที่คำนวณได้ตามมาตรา 5 ให้นำภาษีดังต่อไปนี้มาหักเป็นเครดิตได้

(1) ภาษีการให้ตามจำนวนที่ได้เสียไปแล้วสำหรับทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนของมรดกพึงประเมินแต่ไม่เกินภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น

(2) ภาษีมรดกสำหรับทรัพย์สินที่ประกอบเป็นมรดกพึงประเมินที่ได้เสียให้กับประเทศอื่น แต่ไม่เกินจำนวนภาษีการรับมรดกสำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น

ส่วนที่ 3

มรดกพึงประเมินและมรดกสุทธิ

มาตรา 8 มรดกพึงประเมิน หมายความว่า ทรัพย์สินทุกชนิดที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดก และให้หมายรวมถึงทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกภายในห้าปีก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

มาตรา 9 ผู้รับมรดกต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

(1) หน่วยงานราชการ

(2) วัด วัดบาทหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(3) องค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงในประมวลรัษฎากร

(4) สถานพยาบาลของรัฐหรือสถานศึกษาของรัฐในประเทศไทย

มาตรา 10 ภาระผูกพันต่อไปนี้ให้นำมาหักออกจากมรดกพึงประเมิน

(1) หนี้ของทรัพย์สินมรดกอันเกิดจากมูลหนี้ที่เจ้ามรดกกระทำไว้ก่อนตาย

(2) ภาษีอากรที่เจ้ามรดกพึงชำระหรือค้างชำระอันเนื่องมาจากเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

มาตรา 11 มรดกพึงประเมินหลังจากหักภาระผูกพันตามมาตรา 10 ออกแล้ว ให้หักค่าลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้

(1) ทรัพย์สินมรดก 50,000,000 บาท

(2) กรณีที่ผู้รับมรดกเป็นสามีภรรยาหรือบุตรหรือบิดามารดาของเจ้ามรดก สามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ดังนี้

(ก) สามี่หรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด

(ข) บุตรที่ซอบด้วยกฎหมาย 10,000,000 บาท

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

มาตรา 12 มรดกพึงประเมินเมื่อได้หักภาระผูกพันตามมาตรา 10 และค่าลดหย่อนตามมาตรา 11 แล้วเหลือ เท่าใดเป็นทรัพย์มรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

ส่วนที่ 4

อัตราภาษี

มาตรา 13 ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกเสียภาษีการรับมรดกจากมรดกสุทธิตามอัตราดังนี้ ทรัพย์มรดกสุทธิที่ไม่เกิน 150 ล้านบาท ให้เสียภาษีร้อยละ 10 ทรัพย์มรดกสุทธิตั้งแต่ 150 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีร้อยละ 20

ส่วนที่ 5

การตีราคา

มาตรา 14 ราคาทรัพย์สินที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของมรดกพึงประเมินให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ในกรณีที่ไม่มีอาจกำหนดราคาตลาดได้ ให้ถือราคาที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือราคาที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเป็นราคาตลาด

มาตรา 15 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทที่ดินให้นำมูลค่าราคาประเมินที่ดินที่กรมที่ดินประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 16 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพให้นำมูลค่าราคาประเมินทรัพย์สินประเภทโรงเรือนที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 17 ราคาตลาดสำหรับใบหุ้น พันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นให้คำนวณตามราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดก ถึงแก่ความตาย ในกรณีไม่มีราคาตลาดในวันที่รับโอน ให้ใช้ราคาเฉลี่ย 30 วันย้อนหลัง

ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการมรดกเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ราคาตลาดตามวรรคหนึ่งให้คำนวณราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายหรือราคาตลาดในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการมรดกแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า

ส่วนที่ 6

การยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 18 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายใน 1 ปีนับจากวันที่เจ้ามรดกตาย หรือภายใน 3 เดือนหลังจากได้รับทรัพย์มรดก

ในกรณีที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ในกรณีที่ผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ส่วนที่ 7

การชำระภาษี

มาตรา 19 ในการยื่นแบบแสดงรายการมรดกตามส่วน 6 ถ้ามีภาษีต้องเสีย ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 18 พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น

ในการชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 100,000 บาท ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกจะไม่ชำระภาษีทั้งหมดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามวรรคหนึ่งก็ได้ แต่ต้องจัดให้มีการค้ำประกันหรือวางหลักประกันตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดและต้องชำระภาษีให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท ให้ชำระภายในหนึ่งปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นสองงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 และงวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง

(2) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000,000 บาท ให้ชำระภายในสองปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ โดยชำระเป็นสี่งวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบ

แสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง และงวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม

(3) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 5,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 15,000,000 บาท ให้ชำระภายในสามปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นหกงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่และงวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า

(4) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 15,000,000 บาทขึ้นไป ให้ชำระภายในสี่ปีนับแต่ยื่นแบบแสดงรายการโดยชำระเป็นแปดงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่น

แบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่ งวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า งวดที่เจ็ดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หก และงวดที่แปดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่เจ็ด

ในกรณีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายในต่างประเทศหรือผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ กำหนดเวลาหนึ่งปี สองปี สามปี สี่ปี ตามวรรคสองให้นับแต่วันที่ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกทราบถึงการตาย

มาตรา 20 หากมีกรณีสงสัยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินราคาทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีและแจ้งผลการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินและให้นำบทบัญญัติวรรคสองแห่งมาตรา 19 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาให้นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

เงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ที่จัดเก็บได้ในกรุงเทพมหานครให้ตกเป็นรายได้ของกรุงเทพมหานครเงินภาษีที่จัดเก็บได้ในเมืองพัทยาให้ตกเป็นรายได้ของเมืองพัทยา ส่วนในจังหวัดอื่นให้ตกเป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้รับมรดกมีภูมิลำเนาอยู่ หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีผู้รับมรดกมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

ส่วนที่ 8

อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน

มาตรา 21 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตีราคาทรัพย์สินที่ประกอบเป็นมรดกพึงประเมินตามบทบัญญัติในหมวดนี้

เมื่อได้ตีราคาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมิน

มาตรา 22 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วแต่กรณีตามหมวดนี้เมื่อ

(1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่าผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกมิได้ยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(2) เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกยื่นแบบแสดงรายการมรดกไว้ไม่ถูกต้องหรือแจ้งราคาทรัพย์สินแตกต่างจากราคาที่เจ้าพนักงานตีราคาได้ตีราคาหรือมีข้อผิดพลาดอื่นใดอันทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป

(3) ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(4) ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดกไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

มาตรา 23 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 21 และมาตรา 22 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้รับมรดกมาให้ถ้อยคำ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียก

(2) สืบบุคคลตาม (1) ให้ตอบคำถามเป็นหนังสือหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับคำสั่ง

(3) เข้าไปในสถานที่ใดๆ ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือเวลาทำการของบุคคลตาม (1) เพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมินกับมีอำนาจสั่งให้บุคคลตาม (1) ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็น เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ บัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องและมีอำนาจยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานเพื่อตรวจสอบได้

(4) เปิดหรือสั่งให้เปิดตู้หรือกล่องในธนาคารอันเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับผู้ตาย

มาตรา 24 เมื่อประเมินแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดก

ในกรณีการประเมินนั้นไม่มีภาษีต้องเสียหรือต้องคืนและมีได้เรียกบุคคลตามมาตรา 23 (1) มาให้ถ้อยคำจะไม่แจ้งการประเมินก็ได้

มาตรา 25 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) ห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการมรดก ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่ได้มีการยื่นภายในเวลากำหนดดังกล่าว

(2) สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการมรดก ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายหลังกำหนดเวลายื่น

(3) สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการมรดก ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการมรดกหรือยื่นโดยแสดงราคาของมรดกพึงประเมินขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของราคาของมรดกพึงประเมินในแบบแสดงรายการมรดกที่ยื่น

ส่วนที่ 9

การอุทธรณ์

มาตรา 26 การประเมินตามหมวดนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้และในการอุทธรณ์การประเมินนั้นจะอุทธรณ์การตีราคาด้วยก็ได้ โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันหลังจากวันได้รับแจ้งการประเมิน ณ สรรพากรพื้นที่และต้องชำระค่าภาษีการรับมรดกตามกำหนดเวลาตามส่วน 7

ส่วนที่ 10

กำหนดเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 27 ให้ผู้รับผิดชอบการเสียหายการรับมรดกเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้
 (1) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการมรดกภายในกำหนดเวลาตามส่วน 6 ให้เสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้น
 อีกร้อยละ 50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการมรดกไว้ให้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อน
 ไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 25 ของภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจลดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 28 ถ้าผู้รับผิดชอบการเสียหายการรับมรดกไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา
 19 วรรคหนึ่งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวม
 เบี้ยปรับตามมาตรา 27 เงินเพิ่มตามมาตรา 28 นี้มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ
 ตามมาตรา 27

มาตรา 29 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี

ส่วนที่ 11

บทกำหนดโทษ

มาตรา 30 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งที่ออกตามมาตรา 23 (1) และ (2) หรือไม่ยอม
 ตอบคำถามของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไต่สวนตามหมวดนี้โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษจำคุก
 ไม่เกิน 3 เดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 31 ผู้ใดขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ตาม
 มาตรา 23 (3) และ (4) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำ
 ทั้งปรับ

ภาษีการให้

ส่วนที่ 1

ข้อความทั่วไป

มาตรา 1 ในหมวดนี้

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่าถึง เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนา
 อยู่ หรือเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ
 ไทย

มาตรา 2 ภาษีการให้เป็นภาษีอากรประเมิน

มาตรา 3 ให้ผู้รับทรัพย์สินแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ในหมวดนี้

ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินเป็นผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือ
 เสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ แล้วแต่กรณี รับผิดชอบแทน

มาตรา 4 ในกรณีที่มีการฟ้องร้องคดีเกี่ยวกับทรัพย์สิน ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจร้อง
 ขอตศาลให้ศาลสั่งให้นำทรัพย์สินมาชำระภาษีก่อนได้

ส่วนที่ 2

การเก็บภาษีการให้

มาตรา 5 ทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีการให้เป็นไปตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการให้ให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับทรัพย์สินแต่ละคนได้รับจากผู้ให้ทรัพย์สินภายใน 1 ปี ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทย

(2) ในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภาษีการให้ให้คำนวณจากทรัพย์สินที่ผู้รับทรัพย์สินแต่ละคนได้รับจากเจ้าของทรัพย์สิน เฉพาะทรัพย์สินของเจ้าของทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

มาตรา 6 ทรัพย์สินต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) สงัหาริมทรัพย์
- (3) ทรัพย์สินสิทธิต่าง ๆ
- (4) เงินสดในธนาคารและสถาบันการเงิน
- (5) ตราสารหนี้ พันธบัตร ตั๋วสัญญาใช้เงิน หุ้น หรือตราสารลักษณะเดียวกันและสิทธิหรือประโยชน์ในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือวิชาชีพ

มาตรา 7 ภาษีการให้สำหรับทรัพย์สินที่ประกอบเป็นทรัพย์สินพึงประเมินที่ได้เสียให้กับประเทศอื่นแต่ไม่เกินจำนวนภาษีการให้สำหรับทรัพย์สินส่วนนั้น นำมาหักเป็นเครดิตได้

ส่วนที่ 3

ทรัพย์สินพึงประเมินและทรัพย์สินสุทธิ

มาตรา 8 ทรัพย์สินพึงประเมิน ความหมายว่า ทรัพย์สินทุกชนิดที่ผู้รับทรัพย์สินได้รับจากเจ้าของทรัพย์สินแต่ละคนภายในหนึ่งปีปฏิทินและให้หมายรวมถึงทรัพย์สินที่ผู้รับทรัพย์สินได้รับโอนด้วยประการอื่นใดจากบุคคลอื่นโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลสมควร

มาตรา 9 ผู้รับทรัพย์สินต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีการให้

- (1) หน่วยงานราชการ
- (2) วัด วัตถุประสงค์ของโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
- (3) องค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงในประมวลรัษฎากร
- (4) สถานพยาบาลของรัฐหรือสถานศึกษาของรัฐในประเทศไทย ไม่ต้องเสียภาษีการให้

มาตรา 10 ภาระผูกพันต่อไปนี้ให้นำมาหักออกจากทรัพย์สินพึงประเมิน

- (1) หนี้ของทรัพย์สินอันเกิดจากมูลหนี้ที่เจ้าของทรัพย์สินกระทำไว้ก่อนให้ทรัพย์สิน
- (2) ภาษีอากรที่เจ้าของทรัพย์สินพึงชำระหรือค้างชำระอันเนื่องมาจากเป็นเจ้าของทรัพย์สิน

มาตรา 11 ทรัพย์สินพึงประเมินหลังจากหักภาระผูกพันตามมาตรา 10 ออกแล้ว ให้หักค่าลดหย่อน ได้ดังต่อไปนี้

(1) ทรัพย์สิน 10,000,000 บาท

(2) กรณีที่ผู้รับทรัพย์สินเป็นสามีภรรยาหรือบุตรหรือบิดามารดาของเจ้าของทรัพย์สิน สามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้ดังนี้

(ก) สามีหรือภรรยาสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งหมด

(ข) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย 2,000,000 บาท

(ค) บิดา หรือ มารดา ของเจ้าของทรัพย์สิน 2,000,000 บาท

มาตรา 12 ทรัพย์สินพึงประเมินเมื่อได้หักภาระผูกพันตามมาตรา 10 และค่าลดหย่อนตามมาตรา 11 แล้วเหลือเท่าใดเป็นทรัพย์สินสุทธิที่ต้องเสียภาษีการให้

ส่วนที่ 4

อัตราภาษี

มาตรา 13 ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้เสียภาษีการรับทรัพย์สินจากทรัพย์สินสุทธิตามอัตราดังนี้

ทรัพย์สินสุทธิที่ไม่เกิน 30 ล้านบาท ให้เสียภาษีย้อยละ 2

ทรัพย์สินสุทธิตั้งแต่ 30 ล้านบาทขึ้นไป ให้เสียภาษีย้อยละ 4

ส่วนที่ 5

การตีราคา

มาตรา 14 ราคาทรัพย์สินที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าของทรัพย์สินพึงประเมินให้ใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่เจ้าของทรัพย์สินให้ทรัพย์สิน ในกรณีที่ไม่มีราคาตลาดได้ ให้ถือราคาที่สำนักงานประเมิน ราคาทรัพย์สินหรือราคาที่เขาพนักงานประเมินประเมินเป็นราคาตลาด

มาตรา 15 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทที่ดินให้นำมูลค่าราคาประเมินที่ดินที่กรมที่ดินประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 16 ในการคำนวณราคาตลาดของทรัพย์สินประเภทโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพให้นำมูลค่าราคาประเมินทรัพย์สินประเภทโรงเรือนที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้กำหนดราคาที่ดินเป็นราคาตลาด

มาตรา 17 ราคาตลาดสำหรับใบหุ้ม พันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นให้คำนวณตามราคาตลาดในวันที่รับโอนทรัพย์สิน ในกรณีไม่มีราคาตลาดในวันที่รับโอน ให้ใช้ราคาเฉลี่ย 30 วันย้อนหลัง

ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ราคาตลาดตามวรรคหนึ่งให้คำนวณราคาตลาดในวันที่เจ้าของทรัพย์สินให้ทรัพย์สินหรือราคาตลาดในวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่ได้รับ แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า

ส่วนที่ 6

การยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 18 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีการให้ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่ได้รับการให้

ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ในกรณีที่ผู้รับทรัพย์สินมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย การยื่นแบบดังกล่าว ให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สิน ตั้งอยู่หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ส่วนที่ 7

การชำระภาษี

มาตรา 19 ในการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินตามส่วน 6 ถ้ามีภาษีต้องเสียให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 18 พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น

ในการชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 20,000 บาท ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้จะไม่ชำระภาษีทั้งหมดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามวรรคหนึ่งก็ได้ แต่ต้องจัดให้มีการค้ำประกันหรือวางหลักประกันตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดและต้องชำระภาษีให้เสร็จภายในกำหนด เวลาดังต่อไปนี้

(1) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 20,000 บาท แต่ไม่เกิน 200,000 บาท ให้ชำระภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายโดยชำระเป็นสองงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 และงวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง

(2) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 200,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท ให้ชำระภายในสองปีนับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย โดยชำระเป็นสี่งวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง และงวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม

(3) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท ให้ชำระภายในสามปีนับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายโดยชำระเป็นหกงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่ และงวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า

(4) ถ้าภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนเกิน 4,000,000 บาทขึ้นไป ให้ชำระภายในสี่ปีนับแต่วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายโดยชำระเป็นงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ แต่งวดที่หนึ่งต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 งวดที่สองต้องชำระภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง งวดที่สามต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง งวดที่สี่ต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สาม งวดที่ห้าต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สี่ งวดที่หกต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ห้า งวดที่เจ็ดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หก และงวดที่แปดต้องชำระภายในหกเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่เจ็ด

มาตรา 20 หากมีกรณีสงสัยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีการให้ เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและแจ้งผลการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการ ให้ต้องชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน และให้นำบทบัญญัติวรรคสองแห่งมาตรา 19 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาให้นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

เงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ที่จัดเก็บได้ในกรุงเทพมหานครให้ตกเป็นรายได้ของกรุงเทพมหานคร เงินภาษีที่จัดเก็บได้ในเมืองพัทยาให้ตกเป็นรายได้ของเมืองพัทยา ส่วนในจังหวัดอื่นให้ตกเป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้รับทรัพย์สินมีภูมิลำเนาอยู่หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในกรณีผู้รับทรัพย์สินมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย

ส่วนที่ 8

อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน

มาตรา 21 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตีราคาทรัพย์สินที่ประกอบเป็นทรัพย์สินพึงประเมินตามบทบัญญัติ ในหมวดนี้

เมื่อได้ตีราคาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมิน

มาตรา 22 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้วแต่กรณี ตามหมวดนี้ เมื่อ

(1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(2) เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน

ไว้ไม่ถูกต้องหรือแจ้งราคาทรัพย์สินแตกต่างจากราคาที่เจ้าพนักงานตีราคาได้ตีราคาหรือมีข้อผิดพลาดอื่นใดอันทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป

(3) ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานตีราคาหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานตีราคาหรือเจ้าพนักงานประเมินหรือ เจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบหมายจากเจ้าพนักงานดังกล่าว โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(4) ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้ไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

มาตรา 23 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 21 และมาตรา 22 ให้เจ้าพนักงาน ประเมิน หรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากเจ้าพนักงานดังกล่าว มีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้รับทรัพย์สินมาให้ถ้อยคำ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันได้รับหมายเรียก

(2) ส่งบุคคลตาม (1) ให้ตอบคำถามเป็นหนังสือหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอัน ควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับคำสั่ง

(3) เข้าไปในสถานที่ใด ๆ ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือเวลาทำการของ บุคคลตาม (1) เพื่อตรวจสอบมรดกพึงประเมินกับมีอำนาจสั่งให้บุคคลตาม (1) ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็น เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องและมีอำนาจยึดหรืออายัด บัญชีเอกสารหรือหลักฐานเพื่อตรวจสอบได้

มาตรา 24 เมื่อประเมินแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยัง ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีการให้

ในกรณีการประเมินนั้นไม่มีภาษีต้องเสียหรือต้องคืนและมีได้เรียกบุคคลตามมาตรา 23 (1) มาให้ถ้อยคำจะไม่แจ้งการประเมินก็ได้

มาตรา 25 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) หนึ่งปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะใน กรณีที่ได้มีการยื่นภายในเวลากำหนดดังกล่าว

(2) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะใน กรณีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน

(3) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะใน กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินหรือยื่นโดยแสดงราคาของทรัพย์สินพึงประเมินขาดไปเกิน กว่าร้อยละ 25 ของราคาของทรัพย์สินพึงประเมินในแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่ยื่น

ส่วนที่ 9

การอุทธรณ์

มาตรา 26 ว่าการประเมินตามหมวดนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้และในการอุทธรณ์การ ประเมินนั้นจะอุทธรณ์การตีราคาด้วยก็ได้ โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันหลังจากวันได้รับแจ้งการ ประเมิน ณ สรรพากรพื้นที่และต้องชำระค่าภาษีการให้ตามกำหนดเวลาตามส่วนที่ 7

ส่วนที่ 10

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 27 กำหนดให้ผู้รับผิดชอบการเสียภาษีการให้เสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(1) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการรับทรัพย์สินภายในกำหนดเวลาตามส่วน 6 ให้เสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการรับทรัพย์สินไว้ให้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 25 ของภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 28 ถ้าผู้รับผิดชอบการเสียภาษีการให้ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 วรรคหนึ่งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 27

เงินเพิ่มตามมาตรานี้ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 27

มาตรา 29 เบี้ยปรับเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี

ส่วนที่ 11

บทกำหนดโทษ

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

มาตรา 31 ผู้ใดขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา 23 (3) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ภาคผนวก ฉ

บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติ
ภาษีการรับมรดก พ.ศ.

บันทึกหลักการและเหตุผล ประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก

พ.ศ.

หลักการ

ให้มีกฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก

เหตุผล

โดยที่การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าทรัพย์สิน จะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “ร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา 3 พระราชบัญญัตินี้ไม่ให้ใช้บังคับแก่

(1) มรดกที่เจ้ามรดกตายก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้

“ประเทศไทย” หมายความว่า รวมถึงเขตไหล่ทวีปที่เป็นสิทธิของประเทศไทย

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า บุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากข้าราชการเพื่อทำหน้าที่ประเมินภาษี

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1

บททั่วไป

มาตรา 6 การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร

มาตรา 7 ในกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการใด ๆ ตามพระราชบัญญัตินี้แทนผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

มาตรา 8 กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ การอุทธรณ์และการเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมีเหตุ

จำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ หรือมิได้อยู่ในประเทศไทย อธิบดีจะอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่อาจปฏิบัติตามในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ได้ อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามสมควรจนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปก็ได้ และเมื่อได้ขยายกำหนดเวลาออกไปแล้ว ให้ถือว่ากำหนดเวลาที่ขยายออกไปนั้นเป็นกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 9 เอกสารที่มีถึงบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

ในกรณีที่ไม่สามารถส่งเอกสารตามวิธีที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หรือบุคคลนั้นออกไปนอกประเทศไทย ให้ใช้วิธีปิดหมายเอกสารนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือจะโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับเอกสารนั้นแล้ว

มาตรา 10 เมื่อพนักงานที่ดินจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกให้แจ้งการจดทะเบียนนั้นต่อกรมสรรพากร ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และภายในกำหนดเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

หมวด 2

การเสียภาษี

มาตรา 11 ภายใต้บังคับมาตรา 12 ให้บุคคลผู้ได้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่มีภูมิลำเนาหรือมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลา 3 ปีติดต่อกันถึงวันที่มีสิทธิได้รับมรดก
- (3) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทยหรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหาร กิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย

ในกรณีตาม (3) ถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยแม้ภายหลังจะเปลี่ยนสภาพอย่างไร ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้รับมรดกนั้น ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้าแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

มาตรา 13 บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช่บังคับแก่

(1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(3) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกฏปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

ทั้งนี้ เฉพาะตามประเภทหรือรายชื่อที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยในกฎกระทรวงดังกล่าวจะกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีตรวจสอบติดตามไว้ด้วยก็ได้

มาตรา 14 มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่

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

(2) กรณีตามมาตรา 11 (3) ได้แก่ มรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

สังหาริมทรัพย์ใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 15 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรประกาศกำหนด

มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

อัตราร้อยละสิบตามวรรคหนึ่งจะตราพระราชกฤษฎีกาลดลงตามที่เห็นสมควร โดยจะลดให้เป็นการทั่วไปหรือลดตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดกก็ได้

หมวด 3

การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษี

มาตรา 17 ภายใต้บังคับมาตรา 23 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง

การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด

เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้วให้ส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 22 มิให้คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เว้นแต่การต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจากรายการที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

ระยะเวลาหนึ่งปีตามวรรคสาม เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปเป็นการเฉพาะกรณีก็ได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกินสามปี

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

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่งแล้ว โดยมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแทนโดยให้ดำเนินการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับแต่งตั้ง สำหรับเบี้ยปรับให้เสียหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองต้องไม่เกินเงินภาษีที่ต้องชำระ

ในกรณีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ผู้มีสิทธิได้รับมรดกได้รับมรดกคนใดคนหนึ่งจะดำเนินการเองก็ได้ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี

มาตรา 19 ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย หากไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการแทนตามมาตรา 18 ให้ทายาทซึ่งมีสิทธิรับมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ตามมาตรา 18 และให้นำความในมาตรา 18 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีให้กระทำการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันที่พ้นกำหนดเวลาหนึ่งร้อยแปดสิบวัน

ในกรณีทายาทหลายคน ให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป

เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งแล้ว หากไม่มีผู้ไต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรานี้ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 20 ได้

มาตรา 20 ภายใต้บังคับมาตรา 17 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยให้มีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

มาตรา 21 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 17 มาตรา 18 มาตรา 19 มาตรา 20 หรือมาตรา 24 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้แทนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำกับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ หรือออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

มาตรา 22 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้ว ให้แจ้งการประเมินภาษินั้นเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี และให้ผู้ยื่นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถ้ามี ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง ในกรณีนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีก็ได้

มาตรา 23 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกินห้าปีก็ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และเมื่อได้ชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวแล้วให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ในกรณีที่ผ่อนชำระภาษีเกินสองปีจะกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ได้

มาตรา 24 ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือได้ชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี

ให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามมาวรรคหนึ่งยื่นคำร้องขอรับคืนภาษีพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานภายในห้าปีนับแต่วันชำระภาษีทั้งหมด ต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สามขาแห่งใดแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาซึ่งรับคำร้องไว้ ส่งคำร้องพร้อมเอกสารหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่รับคำร้อง และมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่การตรวจสอบแล้วเสร็จ และในกรณีที่ต้องมีการคืนภาษี ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในการขอรับคืนภาษี ไม่มีสิทธิเรียกดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตรวจสอบการขอคืนภาษี ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน ภาษีได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดในมาตรานี้

มาตรา 25 ภาษีซึ่งต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียให้ถือเป็นภาษีค้างเพื่อให้ได้รับภาษีค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรภาคสำหรับการดำเนินการภายในเขตท้องที่ก็ได้

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลมส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

หมวดที่ 4

การอุทธรณ์

มาตรา 26 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนเป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัยผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์

มาตรา 27 การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิใช่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง

ในกรณีที่มิใช่คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มิใช่คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

มาตรา 28 เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21

หมวด 5

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 29 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม

มาตรา 30 เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวต้องระบุให้ชัดเจนถึงเหตุแห่งการงดหรือลดเบี้ยปรับ โดยคำนึงถึงความสุจริตและเหตุจำเป็นของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เป็นสำคัญ

มาตรา 31 ภายใต้บังคับมาตรา 23 บุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ได้มีการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนด เวลาที่เลื่อนให้คืน เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์จุดเจ็ดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีจนถึงวันที่ชำระภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา 32 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ถือเป็นเงินภาษี

หมวด 6

บทกำหนดโทษ

มาตรา 33 ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 17 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษ ปรับไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา 34 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 หรือประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ตามมาตรา 28 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 35 ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 25 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสี่แสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล หากกรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าว ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา 36 เจ้าพนักงานผู้ใดมีหน้าที่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง นำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใด หรือปล่อยปละละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายมาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 38 บรรดาความผิดตามมาตรา 33 มาตรา 34 มาตรา 36 และมาตรา 37 ให้อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดแล้ว มิให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าอธิบดีเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

.....
นายกรัฐมนตรี

ภาคผนวก ช

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

**พระราชบัญญัติ
ภาษีการรับมรดก**

พ.ศ. 2558

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ 29 กรกฎาคม พ.ศ. 2558

เป็นปีที่ 70 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรมีกฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 พระราชบัญญัตินี้ไม่ใช้บังคับแก่

(1) มรดกที่เจ้ามรดกตายก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

(2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้

“ประเทศไทย” หมายความว่า รวมถึงเขตไหล่ทวีปที่เป็นสิทธิของประเทศไทย

“เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า บุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากข้าราชการเพื่อทำหน้าที่ประเมินภาษี

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1

บททั่วไป

มาตรา 6 การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร

มาตรา 7 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการใด ๆ ตามพระราชบัญญัตินี้แทนผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

มาตรา 8 กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ การอุทธรณ์ และการเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าว มี

เหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้หรือมิได้อยู่ในประเทศไทย อธิบดีจะอนุญาต ให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ไม่อาจ ปฏิบัติภายในกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัตินี้ได้ อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามสมควร จนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปก็ได้ และเมื่อได้ขยายกำหนดเวลาออกไปแล้ว ให้ถือว่ากำหนดเวลา ที่ขยายออกไปนั้นเป็นกำหนดเวลาที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลาของอธิบดีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 9 เอกสารที่มีถึงบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่ หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

ในกรณีที่ไม่สามารถส่งเอกสารตามวิธีที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หรือบุคคลนั้นออกไปนอกประเทศไทย ให้ใช้วิธีปิดหมายเอกสารนั้นในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้น มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือจะโฆษณาข้อความย่อ ในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น หรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่อธิบดีกำหนดก็ได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับเอกสารนั้นแล้ว

มาตรา 10 เมื่อเจ้าพนักงานที่ดินจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้มาโดยทางมรดก ให้แจ้งการจดทะเบียนนั้นต่อกรมสรรพากร ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และภายในกำหนด เวลาที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

หมวด 2

การเสียภาษี

มาตรา 11 ภายใต้บังคับมาตรา 12 ให้บุคคลผู้ได้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

(1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย

(2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

(3) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ในกรณีที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้น โดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิ ได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคล ผู้มีสัญชาติไทย

ในกรณีตาม (3) ถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ ในประเทศไทย แม้อีกภายหลังจะเปลี่ยนสภาพอย่างไร ก็ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้ได้รับ มรดกนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี อาจลดหรือยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ แก่บุคคลตามสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกี่ยวกับการรับมรดกที่รัฐบาลไทยได้ ทำไว้ กับรัฐบาลต่างประเทศ ทั้งนี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลาย คราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระ หนี้สิน อันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

ให้มีการพิจารณาทบทวนมูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่งทุกห้าปี โดยนำอัตราการเปลี่ยนแปลง ดัชนี ราคาผู้บริโภคที่กระทรวงพาณิชย์คำนวณเพื่อใช้ในราชการในรอบระยะเวลาอันมาประกอบการ พิจารณาด้วย โดยการกำหนดมูลค่ามรดกขึ้นใหม่ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 13 บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช่บังคับแก่

(1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าจะมีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้น เพื่อ ประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือ กิจการ สาธารณประโยชน์

(3) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การ สหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

ทั้งนี้ เฉพาะตามประเภทหรือรายชื่อที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยในกฎกระทรวงดังกล่าว จะ กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีตรวจสอบติดตามไว้ด้วยก็ได้

มาตรา 14 มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิ เรียกร้อง จากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

กรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (1) และ (2) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทย และนอกประเทศไทย และกรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (3) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่ อยู่ในประเทศไทย

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 15 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สิน นั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บ ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนด เป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กรมสรรพากรประกาศกำหนด

มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดก ในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า

หมวด 3

การยื่นแบบ การชำระภาษี และการประเมินภาษี

มาตรา 17 ภายใต้บังคับมาตรา 23 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากร พื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด

เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้ว ให้ส่งต่อเจ้าพนักงาน ประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มและได้ชำระภาษี ภายในกำหนด เวลาตามมาตรา 22 มิให้คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เว้นแต่การต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจากรายการที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

ระยะเวลาหนึ่งปีตามวรรคสาม เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อธิบดีจะอนุมัติ ให้ขยายระยะเวลาออกไปเป็นการเฉพาะกรณีก็ได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกินสามปี

มาตรา 18 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง โดยยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมทั้งเงินเพิ่มตามมาตรา 31 แทนผู้ตายภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่งแล้ว โดยมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแทนโดยให้ดำเนินการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่รับแต่งตั้ง

สำหรับเบี้ยปรับให้เสียหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ภายหลังจากกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณ ตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองต้องไม่เกินเงินภาษีที่ต้องชำระ

ในกรณีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ผู้มีสิทธิได้รับมรดกคนใดคนหนึ่งจะดำเนินการเองก็ได้ ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี

มาตรา 19 ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย หากไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการแทนตามมาตรา 18 ให้ทายาทซึ่งมีสิทธิรับมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ตามมาตรา 18 และให้นำความในมาตรา 18 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ให้กระทำภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาหนึ่งร้อยแปดสิบวัน

ในกรณีมีทายาทหลายคน ให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกดำเนินการต่อไป

เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งแล้ว หากไม่มีผู้ใดยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 19 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 20 ได้

มาตรา 20 ภายใต้บังคับมาตรา 17 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยให้มีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

มาตรา 21 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 17 มาตรา 18 มาตรา 19 มาตรา 20 หรือมาตรา 24 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้แทน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำกับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ ใต้วงหน้าได้ หรือออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

มาตรา 22 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้ว ให้แจ้งการประเมินภาษีนั้น เป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี และให้ผู้นั้นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถ้ามีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้ง ในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีก็ได้

มาตรา 23 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกินห้าปีก็ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และเมื่อได้ชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ในกรณีที่ผ่อนชำระภาษีเกินสองปีจะกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ได้

มาตรา 24 ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือได้ชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี ให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามวรรคหนึ่งยื่นคำร้องขอรับคืนภาษีพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานภายในห้าปี นับแต่วันชำระภาษีทั้งหมดต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาซึ่งรับคำร้องไว้ ส่งคำร้องพร้อมเอกสารหลักฐาน ต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้แล้วเสร็จภายใน หนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้อง และมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบ ภายในสิบห้าวันนับแต่ การตรวจสอบแล้วเสร็จ และในกรณีที่ต้องมีการคืนภาษี ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในการขอรับคืนภาษี ไม่มีสิทธิเรียกดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตรวจสอบการขอคืนภาษี ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดในมาตรานี้

มาตรา 25 ภาษีซึ่งต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียให้ถือเป็นภาษีค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรภาคสำหรับการดำเนินการภายในเขตท้องที่ก็ได้

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามวรรคสอง ให้ผู้มีอำนาจตามวรรคสองมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีค้างและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุสมควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์ แก่การจัดเก็บภาษีค้างมาให้ถ้อยคำ

(2) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บ ภาษีค้าง มาตรวจสอบ

การดำเนินการตามวรรคห้า ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง

หมวด 4

การอุทธรณ์

มาตรา 26 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน เป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนด เวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการ อุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ มีคำวินิจฉัย

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์

มาตรา 27 การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจาก อธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลา เช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้องเสีย ภาษี หรือเสียน้อยลง ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีภายใน สามสิบวันนับแต่ วันที่มีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

มาตรา 28 เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ประธานคณะกรรมการอุทธรณ์มีอำนาจ เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21

หมวด 5

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 29 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงิน ภาษีที่

ต้องชำระ

(2) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้ จำนวนภาษี ที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกศูนย์จุดห้าเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม

มาตรา 30 เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่ อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขดังกล่าวต้องระบุให้ชัดเจนถึงเหตุแห่งการงดหรือลดเบี้ยปรับ โดยคำนึงถึง ความสุจริตและเหตุจำเป็นของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เป็นสำคัญ

มาตรา 31 ภายใต้บังคับมาตรา 23 บุคคลใดไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ได้มีการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายใน กำหนด เวลาที่เลื่อนให้แล้ว เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์จุดเจ็ดห้าต่อเดือนหรือเศษ ของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการ ภาษีจนถึงวันที่ชำระภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา 32 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ถือเป็นเงินภาษี

หมวด 6 บทกำหนดโทษ

มาตรา 33 ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 17 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท

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

มาตรา 35 ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึด หรืออายัดตามมาตรา 25 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสี่แสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล หากกรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลดังกล่าว ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา 36 เจ้าพนักงานผู้ใดมีหน้าที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ รู้ข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง นำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีใด หรือปล่อยปละละเลยให้ข้อมูลดังกล่าวรั่วถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมายต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าพนักงาน ประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(2) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(3) แนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการตาม (1) หรือ (2) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 38 บรรดาความผิดตามมาตรา 33 มาตรา 34 และมาตรา 37 ให้อธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดแล้ว มิให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าอธิบดีเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยอม ตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา
นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ภาคผนวก ซ

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40)

พ.ศ. 2558

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ 29 กรกฎาคม พ.ศ. 2558

เป็นปีที่ 70 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกความใน (10) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(10) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก”

มาตรา 4 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (26) (27) (28) และ (29) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

“(26) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(27) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดานหรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(28) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(29) เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าเป็นการประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

มาตรา 5 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (4/1) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร

“(4/1) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่เป็นเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (26)”

มาตรา 6 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (6) และ (7) ของมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร

“(6) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (27)

(7) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (28)”

มาตรา 7 ให้ยกเลิกความใน (6) ของมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(6) ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชดด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท”

มาตรา 8 การเสียภาษีเงินได้ในส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (26) (27) และ (28) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้คิดเฉพาะเงินได้ที่ได้รับมาภายหลังวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา 9 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา
นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก แต่ประมวลรัษฎากรยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชดด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรปรับปรุงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ ชื่อสกุล

นายธรรมนิจ เพ็ชรจำรัส

ประวัติการศึกษา

นิติศาสตรบัณฑิต
มหาวิทยาลัยทักษิณ
ปีที่สำเร็จการศึกษา พ.ศ. 2555