

การจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก Inheritance Tax Collections

¹ดวงกมล ศรีสุวรรณ (Duangkamol Srisuwan)

²อรวรรณ พจนานูรัตน์ (Orawan potjananurat)

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต (Faculty of Law Kasem Bendit University)

E-mail: Duangkamol.kwa@kbu.ac.th, Orawan.pot@kbu.ac.th

Received January 28, 2021; **Revised** March 19, 2021; **Accepted** May 15, 2021

Abstract

This article aims to study the value of tax-exempt inheritance assets and taxable inherited assets. In the past, the heir was exempt from inheritance tax by the Revenue Code. As time passed, as the State wanted to levy tax on the heir, it, therefore, enacted the Inheritance Tax Act B.E. 2558 on 5th August 2015 which was effective on 1st February 2016. Section 12 of this Act prescribes that an heir is exempt from inheritance tax on the number of liabilities attached to the inheritance assets plus the amount of one hundred million baht. Such exemption amount is too high and results in the State lessening its tax collection amount or even gaining zero tax collection. Additionally, under Section 14 of this Act, the taxable inheritance assets are exclusively for the assets having registration evidence or having evidence obtained from financial institutions but excluding other types of valuable inheritance assets. The exclusion of other types of valuable assets could lead to tax evasion. For these reasons, the author suggests that such exemption amount be lowered from one hundred million baht to fifty million baht; and that taxable inheritance assets include assets with the market value measured in monetary terms so that all types of inheritance assets shall be aggregated and taxable to enable the State to collect more inheritance tax from the heir.

Keywords: Inheritance; heir; tax; Exempt inheritance value; Taxable inheritance

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเกี่ยวกับมูลค่าของมรดกที่ได้รับยกเว้นและทรัพย์สินมรดกที่ต้องนำมาเสียภาษี เดิมทายาทได้รับมรดกจากเจ้ามรดกไม่ต้องนำมาเสียภาษีเพราะได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ต่อมารัฐมีความประสงค์ที่จะเก็บภาษีจากทายาทผู้ได้รับมรดก รัฐจึงได้ออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2558 ให้มีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้บัญญัติให้มรดกที่ได้รับหักด้วยภาระหนี้สินแล้ว ยกเว้นให้อีกหนึ่งร้อยล้านบาทตามมาตรา 12 มรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท จึงนำมาเสียภาษี ซึ่งมรดกที่ได้รับยกเว้นมีจำนวนมากเกินไปทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยมากหรืออาจเก็บไม่ได้เลย นอกจากนี้ทรัพย์สินมรดกที่ต้องนำมาเสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน หรือหลักฐานจากสถาบันการเงินเท่านั้น ตามมาตรา 14 แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินมรดกที่มีค่าและมีราคาสูงอื่น ๆ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ จึงขอเสนอแนะให้ลดจำนวนมรดกที่ยกเว้นจากจำนวนหนึ่งร้อยล้านบาทให้เหลือห้าสิบล้านบาท และขอให้เพิ่มทรัพย์สินมรดกอย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งจะได้รวมถึงมรดกทุกชนิดที่ทายาทได้รับให้นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งจะช่วยให้รัฐจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกได้เพิ่มมากขึ้น

คำสำคัญ: มรดก; ทายาท; ภาษี; มูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น; มรดกซึ่งต้องเสียภาษี

บทนำ

ประเทศไทยเคยมีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกโดยเฉพาะชื่อว่า พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 (1 ปี ภายหลังจากการเปลี่ยนแปลงการปกครองประเทศโดยคณะราษฎร) ซึ่งเมื่อพิจารณาตามชื่อและจากเนื้อหาของกฎหมายแล้ว จัดได้ว่าเป็นภาษีมรดกที่จัดเก็บทั้งจากกองมรดก (อากรมรดก) และจากผู้รับมรดกด้วย (การรับมรดก) แต่สุดท้ายก็ถูกยกเลิกในปี พ.ศ. 2487 ด้วยเหตุผลที่ว่า เป็นภาษีที่จัดเก็บได้น้อยมีแต่ภาระต้องปฏิบัติมากและจัดเก็บได้จำนวนไม่แน่นอนด้วย เพราะขึ้นอยู่กับความตายของเจ้ามรดกในแต่ละปีจึงยกเลิกไป ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวมีระยะเวลาบังคับใช้เพียงแค่ 11 ปีเท่านั้น (Yutthana Srisavat, 2015)

หลังจากนั้นก็ไม่มีกรออกกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกมาบังคับใช้อีก จนกระทั่งรัฐบาลในสมัยของ พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา นายกรัฐมนตรี เห็นว่าการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น รัฐจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัติขึ้นใหม่ตามหมายเหตุท้าย พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 (The Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015)) โดยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ มีเจตนาที่จะเก็บภาษีจากทายาทผู้รับมรดกเท่านั้น มิได้มีเจตนาจะเก็บภาษีจากกองมรดก (Estate Tax) เพราะกองมรดกตามความหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 ได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายรวมตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ (The Justice Group, 2008) การจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ จึงไม่รวมถึงทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายตามมาตรา 1600

เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 (The Justice Group, 2008) ซึ่งทายาทของผู้ตายจะมีอยู่สองประเภท ได้แก่

1. ทายาทที่มีสิทธิตามกฎหมาย เรียกว่า ทายาทโดยธรรม ตามมาตรา 1629 ได้แก่ ผู้สืบสันดาน บิดามารดา พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน พี่น้องร่วมบิดาหรือมารดาเดียวกัน ปู่ย่าตายาย ลุงป้าน้าอา คู่สมรสที่มีชีวิตอยู่ก็เป็น ทายาทโดยธรรม

2. ทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรม เรียกว่า ผู้รับพินัยกรรม ตามมาตรา 1603

ไม่ว่าจะเป็นทายาทประเภทใด ถ้าได้รับมรดกจากเจ้ามรดก และเข้าหลักเกณฑ์ตามที่พระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก บัญญัติไว้ ทายาทดังกล่าวจะต้องนำมรดกมาเสียภาษีเช่นเดียวกัน แต่จะยกเว้นให้แก่คู่สมรสของเจ้า มรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดก ตามมาตรา 3 ที่ไม่ให้นำพระราชบัญญัติฉบับนี้มาใช้บังคับ แม้คู่สมรสจะได้รับมรดกเกิน หนึ่งร้อยล้านบาท มรดกจำนวนดังกล่าวก็ไม่ต้องนำมาเสียภาษี

เดิมมรดกของผู้ตายที่ตกทอดแก่ทายาทไม่ว่าจะเป็นทายาทประเภทใดก็ตามที่ได้รับไม่ต้องนำมาเสียภาษี เพราะเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกได้รับยกเว้น ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร (The Justice Group, 2020) ต่อมารัฐเห็นว่ามรดกที่ได้รับควรจะต้องนำมาเสียภาษี จึงได้ออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดย ให้มีผลใช้บังคับเมื่อพ้นหนึ่งร้อยแปดสิบวัน นับแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป วันที่ประกาศในราช กิจจานุเบกษา คือ วันที่ 5 สิงหาคม 2558 พระราชบัญญัตินี้จึงมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 ใน ขณะเดียวกันเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี รัฐจึงได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับ ที่ 40) พ.ศ. 2558 (The Act on the Amendment the Revenue Code (No. 40) B.E. 2558 (2015)) โดยให้ยกเลิกความ ในมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร และให้เพิ่มข้อความเกี่ยวกับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ส่วน ที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษี ซึ่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับนี้ ออกมาเมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2558 ซึ่งมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 พร้อมกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ก็ เพื่อป้องกันมิให้มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่จำกัด จำนวนในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ เพราะเกรงว่าเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายไปแล้ว จะมีมรดกเหลืออยู่ไม่เกินหรือเท่า จำนวนที่ได้รับยกเว้น ทำให้ไม่มีมรดกเกินจำนวนที่จะนำมาเสียภาษี แต่ปรากฏว่าพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ ให้มี ผลใช้บังคับเมื่อพ้นหนึ่งร้อยแปดสิบวัน นับแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เหมือนกัน ซึ่งมีระยะเวลาที่กฎหมาย จะใช้บังคับได้นานถึงหกเดือน ในระหว่างที่กฎหมายยังไม่มีผลใช้บังคับนี้ เจ้าของกรรมสิทธิ์บางคน ได้โอนทรัพย์สินไม่ ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ให้แก่ทายาทไปแล้วเป็นจำนวนมาก ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวที่โอน ให้มีจำนวนเกินยี่สิบล้านบาทขึ้นไป เพราะในขณะที่โอนพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ยังไม่มีผลใช้บังคับ เนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 มาตรา 4 ให้เพิ่มข้อความ (26) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรว่า เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงิน ได้ส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษี นั้น และ (27) ได้กำหนดว่าเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะ หรือจากการให้ โดยเสนาหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น สำหรับเงินได้ ส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาทจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 (www.Dharmniti.co.th, 2019) ซึ่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร ฉบับดังกล่าว มีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เจ้าของทรัพย์สินบางคน จึงโอนทรัพย์สินให้ โดยเสนาหาเกินยี่สิบล้านบาท ก่อนพระราชบัญญัติฉบับนี้ใช้บังคับ ซึ่งไม่ต้องห้ามแต่อย่างใด

เจตนารมณ์ของรัฐที่ออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก มาใช้บังคับก็เพื่อจะลดช่องว่าง และความเหลื่อมล้ำ ระหว่างคนรวยกับคนจน โดยหวังว่าจะเก็บภาษีจากผู้รับมรดกที่มีจำนวนเงินเกินหนึ่งร้อยล้านบาท เพื่อนำไปพัฒนาประเทศ และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น แม้รัฐมีเจตนาจะเก็บภาษีจากคนรวย แต่กฎหมายฉบับดังกล่าวก็มีผลกระทบต่อคนที่ไม่ได้ร่ำรวยเช่นเดียวกัน เพราะการออกกฎหมายฉบับดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อทายาทผู้รับมรดกบางคน ไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรม หรือผู้รับพินัยกรรมที่ได้รับที่ดินที่ตกทอดมาหลายชั่วอายุคน ซึ่งตั้งอยู่ในย่านธุรกิจ เช่น ที่ดินแถวสยามสแควร์ ซิดลม เพลินจิต นานา มีราคาตารางวาละ 3.3 ล้านบาท (www.thairath.co.th , 2020) ถ้าทายาทผู้รับมรดกได้รับที่ดิน จำนวน 100 ตารางวา คิดตามราคาประเมินของกรมที่ดิน ที่ดินแปลงนั้นจะมีราคา 330,000,000 (สามร้อยสามสิบล้านบาท) ทายาทผู้รับมรดก จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และชำระภาษีภายในหนึ่งร้อยห้าสิบล้านบาท แต่วันที่ได้รับมรดก (มาตรา 17) กรณีนี้จะต้องนำมรดกล้วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท มาเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 หรือร้อยละ 10 แล้วแต่ประเภทของทายาท ถ้ามิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ (มาตรา 29) แต่ถ้ามิได้ยื่นชำระ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกิน 5 ปีก็ได้ (มาตรา 23) ถ้าผู้รับมรดกไม่มีเงินชำระ กรณีนี้ทายาทผู้รับมรดกอาจจะจะต้องขายที่ดินที่อยู่อาศัยเพื่อนำเงินมาชำระภาษี ถ้าถึงกำหนดผ่อนชำระแล้วยังไม่ชำระให้ครบถ้วน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ (มาตรา 31) พระราชบัญญัติดังกล่าว จึงมีผลกระทบต่อทายาทผู้รับมรดกที่อยู่ในย่านธุรกิจ ซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัย มาตั้งแต่สมัยปู่ย่าตายายที่เคยตั้งบ้านเรือนอยู่ในที่ดินแปลงดังกล่าว แล้วตกทอดเรื่อยมาจนถึงรุ่นลูกหลานในปัจจุบัน และอาจจะไม่ได้คิดจะขาย เพราะเดิมการอยู่อาศัยก็ไม่เคยเดือดร้อน เพราะไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีใด ๆ ทั้งสิ้น ซึ่งปัจจุบันแม้เจ้าของที่ดินดังกล่าวยังมีชีวิตอยู่ก็ได้รับความเดือดร้อนเช่นเดียวกัน เนื่องจากรัฐออกพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (The Land and Buildings Tax Act B.E. 2562 (2019)) ซึ่งที่ดินดังกล่าวมีราคาสูงมากเกินห้าสิบล้านบาท ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นผู้ครอบครองใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้รับยกเว้นไม่เกินห้าสิบล้านบาท (มาตรา 41) ส่วนที่เกินต้องนำมาเสียภาษี พอเจ้ามรดกตายที่ดินตกแก่ทายาทผู้รับมรดก ทายาทก็ต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกเช่นเดียวกัน ซึ่งที่ดินที่อยู่ในย่านธุรกิจดังกล่าวอาจจะไม่มากนักเพราะเป็นย่านธุรกิจอาจจะมีย่านธุรกิจมาขอซื้อไปบ้างแล้ว แต่ผู้เขียนตั้งข้อสงสัยว่ายังอาจจะมีที่ดินในย่านดังกล่าวหลงเหลืออยู่บ้าง ทายาทเหล่านี้อาจจะได้รับความเดือดร้อนเช่นเดียวกัน สำหรับทายาทผู้รับมรดกของประเทศไทย ส่วนมากจะไม่ได้รับผลกระทบจากพระราชบัญญัติดังกล่าว เนื่องจากมรดกที่ได้รับไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมากในประเทศไทยที่ไม่ต้องนำมรดกดังกล่าวมาเสียภาษีแต่อย่างใด ส่วนบุคคลที่มีมรดกเกินหนึ่งร้อยล้านบาทบางคน ก็ได้โอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทไปแล้ว ก่อนพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก จะมีผลใช้บังคับ

แต่เมื่อดูเหตุผลท้ายประกาศฉบับนี้แล้ว จะเห็นได้ว่าการออกพระราชบัญญัติ นี้ก็เพื่อต้องการให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมและต้องการจะนำภาษีมรดกจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติฉบับนี้ อาจจะไม่บรรลุผลสมตามเจตนารมณ์ของรัฐที่ได้ให้เหตุผลไว้ดังกล่าวข้างต้น เพราะบุคคลที่จะได้รับประโยชน์จากกฎหมายฉบับดังกล่าว น่าจะเป็นคนที่มีฐานะร่ำรวยและสามารถที่จะซื้อที่ดินได้โดยไม่จำกัดจำนวน ซึ่งการเก็บภาษีจากทายาทของผู้รับมรดก ก็คงไม่เป็นไปตามที่รัฐต้องการ เนื่องจากการออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 กฎหมายทั้งสองฉบับนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ในวันที่ 5 สิงหาคม 2558 พร้อมกับทั้งสองฉบับ และทั้งฉบับมีผลบังคับใช้เมื่อพ้นกำหนดร้อยแปดสิบวัน นับแต่วันประกาศเหมือนกัน ดังนั้น กฎหมายทั้งสอง

ฉบับจะมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 ตลอดระยะเวลาหกเดือน เป็นเวลานานพอที่จะโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจำนวนมากให้แก่ทายาทแต่ละคนเรียบร้อยแล้ว เมื่อเจ้ามรดกตาย มรดกที่เหลือนอกจากที่ดินเมื่อนำมาแบ่งให้แก่ทายาทแต่ละคน ก็อาจจะเหลือไม่ถึงคนละหนึ่งร้อยล้านบาท หรือถึงจะเกินก็คงไม่มาก

นอกจากนี้จำนวนมรดกที่ยกเว้นหนึ่งร้อยล้านบาท (มาตรา 12) ซึ่งมีจำนวนสูงมากเกินไปเพราะมรดกที่ได้รับต้องหักภาระหนี้สิน ซึ่งส่วนมากเกิดจากการประกอบธุรกิจออกเสียก่อน เมื่อหักออกไปแล้วมรดกที่ได้รับไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทก็ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีอีกด้วย และทรัพย์สินมรดกที่ได้รับจะต้องเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียน หรือมีหลักฐานจากสถาบันการเงิน (มาตรา 14) เท่านั้น ส่วนทรัพย์สินอื่น ๆ แม้จะมีค่ามีราคาสูงมากเพียงใด ก็ไม่ต้องนำมารวมกับมรดกที่ได้รับ จากบทบัญญัติดังกล่าวก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เพราะกฎหมายกำหนดมูลค่าของมรดกที่ได้รับยกเว้นไว้สูงมาก และมรดกที่ต้องนำมาเสียภาษี ยังไม่ครอบคลุมถึงมรดกทุกประเภท ผู้เขียนจึงต้องการที่จะวิเคราะห์ปัญหาทั้งสองประเด็น ตามเจตนารมณ์ของรัฐที่ต้องการจะจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก ดังต่อไปนี้

1. มูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น

เมื่อเจ้ามรดกตาย มรดกย่อมตกทอดแก่ทายาทไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรม หรือทายาทผู้รับพินัยกรรม มรดกที่ได้รับดังกล่าวเดิมไม่ต้องนำมาเสียภาษี ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้นมา ถ้าทายาทได้รับมรดกจะต้องนำมาเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมาตรา 12 บัญญัติว่า “ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวกัน หรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกัน มีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่รับเป็นมรดก หักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น” (The Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015))

จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่ามรดกที่จะนำมาเสียภาษี ต้องมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ดังนั้น สูตรการคำนวณภาษี จะเท่ากับมูลค่ามรดกที่ได้รับทั้งสิ้น หักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก แล้วหักด้วยมูลค่ามรดกที่ไม่ต้องเสียภาษีอีกหนึ่งร้อยล้านบาท เมื่อหักออกแล้วจะเหลือมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี (The Revenue Department, 2020) เฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ถ้าได้รับมรดกจากบุคคลอื่น ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสีย ตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดาน ให้เสียในอัตราร้อยละห้า ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก มาตรา 16 (The Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015)) ซึ่งการเสียภาษีให้คำนวณดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายแดงได้รับมรดกจากบิดาจำนวน 200,000,000 บาท (สองร้อยล้านบาท) มีภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก จำนวน 80,000,000 บาท (แปดสิบล้านบาท) นายแดงจะต้องเสียภาษีจากการรับมรดก ดังนี้

วิธีคำนวณ

(1) มูลค่ามรดกที่นายแดงได้รับ	200,000,000	บาท
(2) หักภาระหนี้สินอันตกทอดจากการรับมรดก	<u>80,000,000</u>	บาท
(3) เหลือมรดกหลังจากหักภาระหนี้สิน	120,000,000	บาท
(4) หักมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น	<u>100,000,000</u>	บาท
(5) เหลือมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี	<u>20,000,000</u>	บาท

คำนวณภาษี

อัตราภาษีร้อยละ 5 (มรดกจากบิดา)	20,000,000×5÷100
นายแดงจะต้องเสียภาษี	1,000,000 บาท

จากตัวอย่างดังกล่าว แม้นายแดงจะได้รับมรดก จำนวน 200,000,000 บาท (สองร้อยล้านบาท) แต่มีภาระหนี้สิน 80,000,000 บาท (แปดสิบล้านบาท) เหลือมรดกที่ได้รับ 120,000,000 บาท (หนึ่งร้อยยี่สิบล้านบาท) หักมรดกที่ได้รับยกเว้น 100,000,000 บาท (หนึ่งร้อยล้านบาท) เหลือมรดกที่ต้องเสียภาษี 20,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาท) มรดก 20,000,000 บาท (ยี่สิบล้านบาท) เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 นายแดงจึงเสียภาษีเพียง 1,000,000 (หนึ่งล้านบาท)

ตัวอย่างที่ 2 จากตัวอย่างที่ 1 ถ้าลดจำนวนมรดกที่ได้รับยกเว้นจาก 1,000,000,000 บาท (หนึ่งร้อยล้านบาท) ให้เหลือ 50,000,000 (ห้าสิบล้านบาท) จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้มากขึ้น ดังนี้

วิธีคำนวณ

(1) มูลค่ามรดกที่นายแดงได้รับ	200,000,000 บาท
(2) หักภาระหนี้สินอันตกทอดจากการรับมรดก	<u>80,000,000</u> บาท
(3) เหลือมรดกหลังจากหักภาระหนี้สิน	120,000,000 บาท
(4) หักมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น	<u>50,000,000</u> บาท
(5) เหลือมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี	<u>70,000,000</u> บาท

คำนวณภาษี

อัตราภาษีร้อยละ 5 (มรดกจากบิดา)	70,000,000×5÷100
นายแดงจะต้องเสียภาษี	3,500,000 บาท

จากตัวอย่างที่ 1 ถ้าลดจำนวนมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้นเหลือ 50 ล้านบาท (ห้าสิบล้านบาท) นายแดงจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิม 1,000,000 บาท (หนึ่งล้านบาท) เป็น 3,500,000 บาท (สามล้านห้าแสนบาท) รัฐจะจัดเก็บภาษีจากนายแดง ผู้รับมรดกได้เพิ่มขึ้นอีก 2,500,000 บาท (สองล้านห้าแสนบาท)

ในประเทศไทยผู้ที่ได้รับมรดกเกินหนึ่งร้อยล้านบาท มีจำนวนไม่มากนัก ส่วนที่มีทรัพย์สินอันเป็นมรดกเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ก็ได้โอนให้แก่ทายาทไปแล้วเป็นส่วนมาก โอกาสที่จะจัดเก็บภาษีจากคนรวยเพื่อนำมาช่วยเหลือคนจนตามเจตนารมณ์ของรัฐ จึงเป็นไปได้น้อยมาก เนื่องจากมูลค่าที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทสูงมากเกินไป ถ้ารัฐมีเจตนาจะจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก ควรจะลดเพดานเงินมรดกที่ได้รับยกเว้นลงให้น้อยกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท เพราะคนที่มีเงินเกินร้อยล้านบาทมีจำนวนไม่มาก เพื่อขจัดหรือบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกัน การจัดเก็บภาษี เป็นวิธีการหนึ่งในการช่วยขจัดหรือบรรเทาปัญหาดังกล่าว (Dulyaduck Trachutham, 2013) ดังนั้น ถ้าลดจำนวนเงินในส่วนที่เกินลงเหลือ 50 ล้านบาท (ห้าสิบล้านบาท) ในอนาคตรัฐ อาจจะได้เก็บภาษีการรับมรดกได้บ้างสมตามเจตนารมณ์ที่ได้ออกกฎหมายฉบับนี้มาใช้บังคับก็เป็นได้

ตัวอย่างที่ 3 นายเขียว ได้รับมรดกจากป้าจำนวน 120,000,000 บาท (หนึ่งร้อยยี่สิบล้านบาท) มีภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก จำนวน 30,000,000 บาท (สามสิบล้านบาท) นายเขียว ไม่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดก ดังนี้

วิธีคำนวณ

(1) มูลค่ามรดกที่นายเขียวได้รับ	120,000,000	บาท
(2) หักภาระหนี้สินอันเกิดจากการรับมรดก	<u>30,000,000</u>	บาท
(3) เหลือมรดกหลังจากหักภาระหนี้สิน	90,000,000	บาท
(4) หักมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น	<u>100,000,000</u>	บาท
(5) นายเขียวไม่ต้องเสียภาษี เพราะมูลค่ามรดกที่นายเขียวได้รับไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท		

กรณีของนายเขียว ได้รับมรดกจากป้าจำนวน 120,000,000 บาท (หนึ่งร้อยยี่สิบล้านบาท) เมื่อหักภาระหนี้สินไป 30,000,000 บาท(สามสิบล้านบาท) เหลือมรดกหลังหักภาระหนี้สิน 90,000,000 (เก้าสิบล้านบาท) เงินมรดก 90,000,000 (เก้าสิบล้านบาท) ไม่ต้องนำมาเสียภาษีเพราะไม่เกินมูลค่าที่ได้รับยกเว้นตามตัวอย่างนี้ ทายาทได้รับเงินมรดก 120,000,000 บาท (หนึ่งร้อยยี่สิบล้านบาท) ถือว่าเป็นจำนวนที่สูงมาก แต่กฎหมายกำหนดมูลค่าที่ได้รับยกเว้นจำนวน 100,000,000 บาท (หนึ่งร้อยล้านบาท) ซึ่งเป็นจำนวนที่สูงมากจึงทำให้รัฐเก็บภาษีไม่ได้ซึ่งขัดกับหลักการอำนาวยุติได้ให้แก่รัฐตามหลักภาษีอากรที่ดี (Dulyaluk Trachutham. 2013) และขัดกับเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีมรดกจากคนรวยเพื่อนำมาয়าระดับการดำรงชีวิตของผู้ยากไร้ให้ดีขึ้น

ตัวอย่างที่ 4 จากตัวอย่างที่ 3 ถ้าลดจำนวนเงินส่วนที่ยกเว้น 1,000,000,000 บาท (หนึ่งร้อยล้านบาท) เหลือ 50,000,000 บาท (ห้าสิบล้านบาท) จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้มากขึ้น ดังนี้

วิธีคำนวณ

(1) มูลค่ามรดกที่นายเขียวได้รับ	120,000,000	บาท
(2) หักภาระหนี้สินอันเกิดจากการรับมรดก	<u>30,000,000</u>	บาท
(3) เหลือมรดกหลังจากหักภาระหนี้สิน	90,000,000	บาท
(4) หักมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น	<u>50,000,000</u>	บาท
(5) เหลือมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี	<u>40,000,000</u>	บาท

คำนวณภาษี

อัตราภาษีร้อยละ 10 (มรดกจากป้า)	$40,000,000 \times 10 \div 100$	
นายเขียวจะต้องเสียภาษี	4,000,000	บาท

จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าลดมูลค่ามรดกที่ไม่ต้องเสียภาษีลงเหลือ 50,000,000 บาท (ห้าสิบล้านบาท) จะทำให้นายเขียวต้องเสียภาษีจำนวนสี่ล้านบาท (สี่ล้านบาท) ตามตัวอย่างที่ 2 นายเขียว ไม่ได้เสียภาษีเลยเพราะมูลค่าที่ได้รับยกเว้นภาษีสูงมากเกินไปจึงทำให้รัฐเก็บภาษีไม่ได้ เพราะคำนวณแล้วไม่มีมรดกที่จะนำมาเสียภาษี ถ้าลดจำนวนมรดกที่ได้รับยกเว้นลงเหลือ 50,000,000 บาท (ห้าสิบล้านบาท) ก็จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้ถึงสี่ล้านบาทและตามตัวอย่างที่ 1 แทนที่จะเก็บภาษีได้ 1,000,000 บาท (หนึ่งล้านบาท) จะได้ภาษีเพิ่มขึ้นเป็น 3,500,000 บาท (สามล้าน

ห้าแสนบาท) จะได้สอดคล้องกับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อนำภาษีไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนผู้ยากไร้ให้ดีขึ้น (The Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015))

ปัจจุบัน บทบาทของรัฐบาลทางเศรษฐกิจ ทวีความสำคัญมากขึ้น รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศให้มากขึ้น ระบบภาษีอากร จึงควรเป็นระบบที่หารายได้สูงให้แก่รัฐบาล (Somkid Bangpho, 2011) การที่รัฐบาลออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ก็เพื่อจะจัดเก็บภาษีจากคนรวยมาช่วยคนจนตามเจตนารมณ์ที่รัฐออกกฎหมายฉบับนี้ แต่เมื่อพระราชบัญญัติฉบับนี้ยกเว้นมรดกที่ไม่ต้องเสียภาษีมีจำนวนสูงมาก จึงทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่ออกกฎหมายมาใช้บังคับ

2. มรดกซึ่งต้องเสียภาษี

ถ้าจะกล่าวถึงกองมรดกของผู้ตายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 ได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิ หน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ ที่ทายาทผู้รับมรดกไม่ว่าทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมจะต้องรับไปปฏิบัติตาม ถ้าเจ้ามรดก สิทธิในฐานะเป็นเจ้าหนี้ทายาทก็มีสิทธิติดตามทรัพย์สินเพื่อนำมาเข้ากองมรดก ถ้ามีหนี้สินก็ต้องนำมามรดกที่ได้รับไปชำระหนี้ มรดกที่เสียไม่ว่าจะมีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียน เมื่อชำระหนี้สินให้แก่เจ้าหนี้แล้วก็เหลือมรดกที่จะต้องนำมาแบ่งกันระหว่างทายาท ก่อนที่จะมีพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ. 2558 (The Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015)) ออกมาใช้บังคับ มรดกที่ทายาทได้รับไม่ว่าจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดย่อมได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องนำมรดกดังกล่าวเสียภาษี แต่เมื่อมีพระราชบัญญัติดังกล่าวใช้บังคับแล้ว จะต้องนำมรดกที่ได้รับมาเสียภาษีตามเจตนารมณ์ของรัฐที่จะออกกฎหมายฉบับนี้มา แต่พระราชบัญญัติมาตรา 14 ได้จำกัดเฉพาะมรดกบางประเภทเท่านั้น ที่ต้องนำมาเสียภาษี ซึ่งพระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก มาตรา 14 บัญญัติว่า “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้”

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
- (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- (5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

ทรัพย์มรดกซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 14 มีอยู่ 5 ประเภท จะเห็นได้ว่าแต่ละประเภทเป็นทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ ที่ดิน ย่อมมีโฉนด หรือ น.ส.3 หรือ น.ส.3ก สามารถคำนวณราคาได้ หรือหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งได้แก่ หุ้น ก็เป็นทรัพย์สินที่มีชื่อของเจ้ามรดก สามารถตีราคาหุ้นในวันที่รับมรดกได้ หรือเงินฝากธนาคาร ก็มีสมุดบัญชี ชื่อของเจ้ามรดกเป็นเจ้าของเงินฝาก หรือยานพาหนะไม่ว่าจะเป็นรถยนต์ เครื่องบิน หรือยานพาหนะประเภทใดก็ตามที่ตกทอดเป็นมรดก ย่อมคิดคำนวณเป็นเงินได้เสมอ ส่วนทรัพย์สินทางการเงินใน (5) ยังไม่มีพระราชกฤษฎีกาออกใช้บังคับว่า เป็นทรัพย์สินทางการเงินประเภทใด

ตามหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร จะต้องตีความโดยเคร่งครัด (Chaisit Trachutham, 2013) กรณีตามมาตรา 14 จะตีความนอกเหนือจากที่กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ได้ แต่เจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกต้องการจะจัดเก็บภาษีมรดก แต่กลับระบุประเภทของมรดกไม่ครบถ้วน กฎหมายออกมามีใช้บังคับตั้งแต่ปี 2559 จน

ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกา ออกมาใช้บังคับตามมาตรา 14 ซึ่งยังขาดมรดกที่มีค่า มีราคาสูงและมีหลักฐานสามารถพิสูจน์ที่มาได้แต่ไม่ได้นำมาบัญญัติไว้ในมาตรา 14 เมื่อกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ก็ไม่ต้องนำมารวมเป็นมรดกที่ต้องนำมาเสียภาษี

สำหรับสังหาริมทรัพย์ที่เคลื่อนที่ได้แต่เป็นทรัพย์สินที่มีราคาสูงเป็นหลักล้าน ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนมีแต่เพียงเจ้ามรดกเป็นผู้ครอบครอง หรือมีใบรับประกันเท่านั้น แต่ทรัพย์สินดังกล่าวเมื่อเจ้ามรดกตายก็ย่อมตกทอดแก่ทายาทเช่นเดียวกัน (The Justice Group, 2008) และเป็นทรัพย์สินเช่นเดียวกับทรัพย์สินประเภทที่มีทะเบียนหรือมีหลักฐานเหมือนกัน การที่กฎหมายมาตรา 14 ไม่บัญญัติไว้ทำให้ไม่สามารถนำทรัพย์สินที่มีค่าและมีราคาเหล่านี้มาคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของรัฐที่ต้องการจะจัดเก็บภาษีจากคนรวยเพื่อมายกระดับของประชาชนผู้ยากไร้ เจ้ามรดกที่มีฐานะชั้นเศรษฐีในประเทศไทย ก็มีจำนวนไม่มาก ซึ่งเศรษฐีเหล่านั้นนอกจากจะมีทรัพย์สินตามมาตรา 14 แล้ว ยังมีทรัพย์สินอื่น ๆ อีกมากมาย เช่น นาฬิกา เครื่องเพชร ทองคำ พระเครื่อง หรือพระพุทธรูป ภาพวาดต่าง ๆ ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวแต่ละชิ้นจะมีราคาสูงมาก เมื่อกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้รวมถึงด้วยมรดกเหล่านี้ย่อมไม่อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษี ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ในการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก

ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือจะทราบได้อย่างไรว่า เจ้ามรดกมีทรัพย์สินที่มีค่าและมีราคาสูงตกทอดไปยังทายาทผู้รับมรดก กรณีนี้จะทราบได้ เมื่อเจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาท (The Justice Group, 2008) โดยระบุว่าทายาทคนใดมีสิทธิได้รับมรดกประเภทใดบ้าง ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือหุ้น หรือเงินฝากในธนาคาร หรือรถยนต์ รวมทั้งนาฬิกา เครื่องเพชร ทองคำ ภาพวาด และพระเครื่อง ผู้ตายย่อมระบุไว้อย่างชัดเจน เมื่อเจ้ามรดกได้ระบุชื่อผู้จัดการมรดกไว้ก็ต้องให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกตามข้อกำหนดในพินัยกรรม ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะมรดก มาตรา 1713 (The Justice Group, 2008) กรณีนี้ ผู้จัดการมรดกก็จะจัดการแบ่งทรัพย์สินให้แก่ทายาทตามที่ระบุไว้ในพินัยกรรม

สำหรับเจ้ามรดกที่ไม่ได้ทำพินัยกรรมไว้ ทายาทจะยื่นคำร้องต่อศาลให้แต่งตั้งผู้จัดการมรดก เมื่อศาลตั้งให้ผู้ใดเป็นผู้จัดการมรดกเพื่อการใดโดยเฉพาะ ผู้นั้นไม่จำเป็นต้องทำบัญชีทรัพย์สินมรดก เว้นแต่จะจำเป็นเพื่อการนั้นหรือศาลสั่งให้ทำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะมรดก มาตรา 1714 (The Justice Group, 2008) จะเห็นได้ว่าเมื่อศาลตั้งผู้จัดการมรดกแล้วศาลมีอำนาจที่จะสั่งให้ผู้จัดการมรดกทำบัญชีทรัพย์สินมรดกได้ กรณีนี้ก็จะทราบได้ว่าเจ้ามรดกมีทรัพย์สินมรดกประเภทใดบ้างที่จะต้องนำมาแบ่งให้แก่ทายาท ถ้ามาตรา 14 บัญญัติให้มรดกซึ่งต้องเสียภาษีรวมถึงทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ที่มีค่าและมีราคาต้องเสียภาษีมรดกด้วย ทรัพย์สินดังกล่าวก็จะนับรวมอยู่ในมรดกที่ได้รับมูลค่ามรดกที่ได้รับก็จะมีจำนวนมากขึ้น แม้จะหักภาระหนี้สินไปแล้ว มรดกที่เหลือก็จะมีจำนวนมากขึ้นเช่นเดียวกัน จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้เพิ่มขึ้น แต่เมื่อมาตรา 14 ไม่ได้บัญญัติไว้ย่อมทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลงหรืออาจจะเก็บภาษีจากผู้รับมรดกไม่ได้เลยเพราะเจ้ามรดกอาจนำเงินไปซื้อทรัพย์สินอื่น ๆ ซึ่งไม่อยู่ในเกณฑ์ตามมาตรา 14 และกรณีที่ทายาทหลายคน เมื่อแบ่งมรดกให้แก่ทายาทแล้วอาจจะอยู่ในเกณฑ์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ออกกฎหมายเพื่อเก็บภาษีจากผู้รับมรดก

บทสรุป

รัฐต้องการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก จึงได้ออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 แต่กฎหมายที่ออกมามีใช้บังคับจนปัจจุบัน อาจจะไม่จัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกไม่ได้เพราะมาตรา 12 กำหนดให้มรดกที่ได้รับจะต้องหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นแล้วได้รับยกเว้นอีกหนึ่ง

ร้อยละล้านบาท ส่วนที่เกินหนึ่งร้อยละล้านบาท ถ้าได้รับจากบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียในอัตราร้อยละห้า ถ้ารับจากบุคคลอื่นให้เสียในอัตราร้อยละสิบ ซึ่งเงินที่ได้รับยกเว้นหนึ่งร้อยละล้านบาทเป็นจำนวนที่สูงมากเกินไป เมื่อหักภาระหนี้สินกับเงินที่ได้รับยกเว้นแล้ว อาจจะไม่เหลือเงินที่จะนำมาเสียภาษี นอกจากนี้ ทรัพย์สินที่เป็นมรดกซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 14 ยังไม่รวมถึงสังหาริมทรัพย์ที่มีค่า และมีราคาสูง ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี โดยนำเงินสดไปซื้อทรัพย์สินที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกหรือมีทรัพย์สินที่มีราคาสูง เมื่อไม่นำมารวมทำให้มรดกที่ได้รับลดน้อยลงจึงทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ในการออกกฎหมายฉบับนี้มาใช้บังคับ

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนขอเสนอแนะให้แก้ไขมาตรา 12 จากมรดกที่มีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยละล้านบาท ขอแก้ไขลดลงเหลือห้าล้านบาท ซึ่งจะช่วยให้เสียมรดกที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ขอแก้ไข โดยเพิ่มเติมมาตรา 14 (6) ว่าทรัพย์สินอย่างอื่นที่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ การบัญญัติเพิ่มเติมเช่นนี้จะได้ครอบคลุมทรัพย์สินทุกชนิดที่เป็นมรดก เพื่อนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี รัฐจะได้จัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกได้ตามเจตนารมณ์ ในการออกกฎหมายฉบับนี้มาใช้บังคับเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่รัฐตามหลักภาษีอากรที่ดีต่อไป

References

- Bangpho, S. (2011). *Business Tax* (16th ed.) Bangkok: Pimdee Printing Co., Ltd.
- Dharmniti. (2020). *Revenue Code Complete Edition 2020*. Bangkok: Dharmniti Press.
- Srisavat, Y. (2015). *The Inheritance Tax*. Retrieved January, 20, 2021, from <https://www.itax.in.th/pedia/>
- The Act on the Amendment the Revenue Code (No. 40) B.E.2558 (2015). (August 5, 2015). The Royal Gazette, Vol. 132 Chapter 72A. 12–15.
- The Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015). (August 5, 2015). The Royal Gazette, Vol. 132, Chapter 72A. 1–11.
- The Justice Group. (2008). *Civil and Commercial Code Book 1–6*. Bangkok: Pimaksorn.
- The Justice Group. (2020). *Tax Law – The Revenue Code*. Bangkok: Pimaksorn.
- The Land and Buildings Tax Act B.E. 2562 (2019). (March 12, 2020). The Royal Gazette, Vol. 136, Chapter 30A. 21–51.
- The Revenue Department. (2020). *Property Subject to Inheritance Tax*. Retrieved January, 20, 2021, from <https://www.rd.go.th/56660.html>
- Trachutham, C. (2013). *Taxation Law Lecture Note* (9th ed.). Bangkok: Krung Siam Press Co., Ltd.
- Trachutham, D. (2013). *Principles of Taxation Law* (2nd ed.). Bangkok: T. Training Center Institute.

www.Dharmniti.co.th. (2019). *Gift Tax*. Retrieved January, 10, 2021, from

<https://www.dharmniti.co.th/“gift-tax”>

www.thairath.co.th. (2020). *Prices of land in the heart of the city keep rising against Covid-19*

Crisis. Siam, Chidlom, Ploenchit are sold for 3.3 million baht per square wah. Retrieved January, 20, 2021, from <https://www.thairath.co.th/news/business/realstate/1872529>