

ปัญหาการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท¹

ภัทรา วัฒนาเรืองสกุล²

จากการศึกษาปัญหาการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาประวัติความเป็นมา แนวคิด หลักทฤษฎี รวมถึงกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาทราบถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด หลักทฤษฎี รวมถึงกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท ทำให้ผู้ศึกษาได้ทราบถึงประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี เพื่อให้เข้าใจถึงความสำคัญของการจัดเก็บภาษีอากร และทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่าการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนั้น มีหลักการสำคัญที่ควรคำนึงถึง กล่าวคือ หลักการจัดเก็บภาษี หลักภาษีอากรที่ดี ประกอบกับหลักการทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ทำให้ผู้เสียภาษีมีความสนใจในการชำระภาษีและตระหนักรู้หน้าที่ของตนในการชำระภาษี อีกทั้งยังก่อให้เกิดการนำรายได้มาพัฒนาประเทศ อีกทั้งยังทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การแบ่งการปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย และการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบกับต่างประเทศ อย่างประเทศญี่ปุ่น ประเทศมาเลเซีย และประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการแบ่งการปกครองส่วนท้องถิ่นที่คล้ายประเทศไทย แต่มีการบังคับใช้กฎหมายการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น การวิเคราะห์ถึงปัญหาการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท จึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด หลักทฤษฎี รวมถึงกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศด้วย

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท ยังคงมีความไม่เป็นธรรม ไม่ชัดเจนโดยนัยแห่งบทกฎหมาย ไม่ครอบคลุมสอดคล้องกับโครงสร้างทางการเมืองการปกครองและบริบทของสังคมไทย อีกทั้งยังไม่อำนวยความสะดวกให้แก่ภาครัฐเท่าที่ควร และยังปรากฏปัญหาอีกหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก กล่าวคือ ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นมรดกที่ได้รับโดยเสน่หา ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาท ซึ่งปัญหาดังกล่าว มีข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกล่าวคือ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 “ให้กำหนดเงินได้ต่อไปนี้เป็นเงินได้ตาม (17) ของมาตรา 42

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รศ.พัชรา เอื้อวรรณกิจ และคณะกรรมการสอบ คือ รศ.ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์ และ รศ.ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

(17) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่น ที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น ”

ซึ่งข้อความดังกล่าวมีการบังคับใช้เป็นเวลายาวนานนับสิบปี โดยไม่ได้มีการแก้ไขให้สอดคล้องกับการแบ่งส่วนการปกครองท้องถิ่นของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยปัจจุบันคงเหลือแต่การยกเว้นในท้องที่ส่วนองค์การบริหารส่วนตำบลเท่านั้น แต่องค์การบริหารส่วนตำบลในประเทศไทยยังมีจำนวนประมาณ 5,300 แห่ง หากได้รับการยกเว้นในส่วนนี้ ย่อมทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ทั้งที่ทายาทได้รับอสังหาริมทรัพย์มาโดยไม่เสียค่าตอบแทน เมื่อมีการโอนขายที่ดินต่อไป ทายาทย่อมได้กำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่กลับได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ถือเป็นการที่เจ้ามรดกและทายาทได้รับประโยชน์มากเกินไป

ประเด็นปัญหาประการที่สอง กล่าวคือ ปัญหาการยกเว้นภาษีการรับมรดกของทายาท เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ซึ่งปัญหาดังกล่าวมีข้อความที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 12 ซึ่งกำหนดว่า “ ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ” โดยข้อความดังกล่าว ยังมิได้เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีในด้านการอำนวยความสะดวกให้แก่ภาครัฐ เพราะในความเป็นจริงนั้น เจ้ามรดกมีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินมรดกที่ปรากฏทางทะเบียนและสามารถพิสูจน์ได้เมื่อรวมกันแล้วอาจจะมีมูลค่ามากกว่าหนึ่งร้อยล้านบาทตามที่กฎหมายกำหนด แต่เมื่อไม่สามารถพิสูจน์ได้ทางทะเบียน จึงไม่น่าจะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามข้อความดังกล่าวได้ ดังนั้น หากใช้ช่องทางในการโยกย้ายทรัพย์สินขณะที่ยังมีชีวิตอยู่เพื่อยกเว้นภาษีการรับมรดกอีกทอดหนึ่ง ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้จากผู้ที่มิฐานะเท่านั้น จึงไม่สามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐเท่าที่ควร

ประเด็นปัญหาประการสุดท้าย กล่าวคือ ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะแก่ทายาท จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ซึ่งปัญหาดังกล่าว มีข้อความที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 ได้กำหนดไว้ว่า “ ภายใต้งบบังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ”

ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 ได้กำหนดไว้ว่า “ ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ”

ซึ่งปัญหาดังกล่าวทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาโดยเสียค่าตอบแทน โดยปกติเมื่อผู้ที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิแล้ว เพียงแต่เมื่อยังครอบครองไม่ครบ 5 ปี แต่มีความจำเป็นต้องขายอสังหาริมทรัพย์ แม้จะไม่ได้มุ่งในทางการค้า หรือหากำไรกลับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีก ส่วนทายาทนั้นได้รับอสังหาริมทรัพย์มาโดยไม่เสียค่าตอบแทนแล้ว แม้จะครอบครองไม่ถึง 5 ปี เมื่อทำการขายอสังหาริมทรัพย์กลับได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยข้อกฎหมายดังกล่าวมิได้ให้ความสำคัญกับราคาซื้อขายจริง ทำให้ในภาคท้องถิ่นได้รับรายได้น้อยเช่นกัน เพราะองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นมีการจัดเก็บภาษีรวมกับภาษีธุรกิจเฉพาะ อีกทั้งยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอีกด้วย

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการยกเว้นภาษี กรณีการรับโอนมรดกของทายาท ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกที่ได้รับ โดยเสนหา ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลในส่วนที่ไม่เกินสองแสนบาท ผู้ศึกษาพบว่าข้อเสนอแนะ คือ

ควรยกเลิกกฎกระทรวงฉบับที่ 126 พ.ศ. 2509 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 โดยยกเลิกข้อความใน (17) ว่า “ เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น ”

2. ปัญหาการยกเว้นภาษีการรับมรดกของทายาท เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ผู้ศึกษาพบว่า ข้อเสนอแนะ คือ

ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยแก้ไขข้อความจากมาตรา 12 “ ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ”

และให้แก้ไขโดยการเพิ่มเติมข้อความบางส่วนเป็น “ ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท ”

3. ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะแก้หายาท จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ผู้ศึกษาพบว่าข้อเสนอแนะ คือ

ควรแก้ไขตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 ได้กำหนดไว้ว่า “ ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ”

และแก้ไขโดยการเพิ่มเติมข้อความบางส่วนซึ่งมีการกำหนดหรือแก้ไขเป็น “ ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในอัตราซื้อขายจริงหรือราคาพึงประเมิน ซึ่งคำนวณตามแต่กรณีที่มีการกำหนดอัตราที่ต่ำกว่า เว้นแต่

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ซึ่งได้กระทำภายหลังสองปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ”

เอกสารอ้างอิง

- กระทรวงพาณิชย์, กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ. **คู่มือโอกาสและทิศทางการค้าการลงทุนในประเทศมาเลเซีย**. กรุงเทพมหานคร, 2561.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. **การบัญชีภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิจิตร ทรายทอง บัญชีและธุรกิจ, 2545.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูดวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภิรัตน์ เจียรนัย. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558**. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2558.
- ทวีชัย มีลาภ และ ศิริธัญญา คุณิตานนท์, **กรณีศึกษาเปรียบเทียบแนวทางการประเมินภาษีและการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยกับการประเมินภาษีและการบริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (อสังหาริมทรัพย์) ของมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา**. ปทุมธานี: บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยรังสิต, 2560.
- วัชรินทร์ อินทพรหม, พัฒม สีนหัง และ รวิกานต์ อำนวย. **รูปแบบและโครงสร้างการปกครองท้องถิ่นเปรียบเทียบไทยกับมาเลเซีย**. ขอนแก่น : มหาวิทยาลัยขอนแก่น (ฉบับบัณฑิตศึกษา) สาขามนุษยศาสตร์ และสังคมศาสตร์, 2560.
- ปานทิพย์ สวัสดิ์รักษา. **ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากร**. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.
- ภาวิน ศิริประภาณุกุล. **ภาษีมรดกและประสพการณ์ในต่างประเทศ** [Online]. Available URL: <https://tdri.or.th/2014/11/kt32/>, 2566, (มิถุนายน 4).
- ระบบข้อมูลการใช้จ่ายภาครัฐ. **ภาษีไปไหน** [Online]. Available URL: <https://govspending.data.go.th/dashboard/5>, 2566, (มิถุนายน 4).
- สหรัฐอเมริกา. **บทที่ 9 สหรัฐอเมริกา** [Online]. Available URL : <http://www.local.moi.go.th/document%209.pdf>, 2566, (มิถุนายน, 5).
- สุมิทธิ์ เกศพิทักษ์. **การปกครองส่วนท้องถิ่นของญี่ปุ่น** [Online]. Available URL: http://www.local.moi.go.th/newweb2019/web/download_file.php?filename=http://www.local.moi.go.th/newweb2019/web/assets/uploads/book/document/20200417_90011.pdf, 2566, (มิถุนายน, 5).
- Posttoday. **ภาษีอสังหาริมทรัพย์กรณีศึกษาจากมาเลเซีย** [Online]. Available URL: <https://www.posttoday.com/business/17601>, 2566, (มิถุนายน 4).
- Voiceonline. **เกาหลีใต้-ญี่ปุ่น เก็บภาษีมรดกแพงที่สุดในโลก** [Online]. Available URL: <https://www.voicetv.co.th/read/116708>, 2566, (มิถุนายน 4).
- กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

ประมวลรัษฎากร.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขอยอสังหาริมทรัพย์ทางค้ำหรือ หากำไร
(ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541.

พระราชบัญญัติเปลี่ยนแปลงฐานะของสุขาภิบาลเป็นเทศบาล พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.