

## ปัญหาการร่อนฐานภาษีการรับมรดกกรณีคู่สมรส<sup>1</sup>

วรมน บุรณ์เจริญ<sup>2</sup>

ภาษีการรับมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้รับมรดกจากเจ้ามรดก โดยจะจัดเก็บตามหลักการและทฤษฎีในเรื่องของความสามารถในการเสียภาษี หรือ Ability to Pay Principle กล่าวคือ จัดเก็บตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับจากเจ้ามรดกนั่นเอง ทั้งนี้ในประเทศไทยก่อนจะได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นประเทศไทยได้เคยนำหลักการจัดเก็บภาษีมรดกมาใช้ตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยาในรัชสมัยของสมเด็จพระนารายณ์ แต่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ใช้บังคับเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร เหมือนเช่นการตรากฎหมายที่ใช้บังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน และต่อมาประเทศไทยได้มีการนำหลักการจัดเก็บภาษีมรดกมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเพื่อบังคับใช้ในประเทศครั้งแรก โดยตราเป็นพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ขึ้นใช้บังคับในประเทศไทย อันเป็นการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกทั้งหมดจากการเก็บอากรมรดก และจัดเก็บจากทายาทผู้ที่ได้รับทรัพย์มรดกจากเจ้ามรดก ดังจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีของพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 นั้นจะได้จัดเก็บภาษีมรดกบนฐานที่แตกต่างกันถึงสองประเภทในกฎหมายตัวเดียว คือ เก็บจากกองมรดกทั้งหมด และเก็บจากทายาทผู้ได้รับมรดก แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ได้ถูกยกเลิกไปด้วยเหตุผลที่ว่าภาษีมรดกที่จัดเก็บนั้นมีทั้งภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก โดยให้ทั้งกองมรดกและทายาทผู้รับมรดกต้องเสียภาษีจึงเป็นภาระภาษีที่หนักเกินไป อันเป็นชนวนเหตุให้กลุ่มผู้ได้รับทรัพย์มรดกเป็นจำนวนมากเกิดต่อต้านพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวขึ้นมา ทำให้ต้องยกเลิกการบังคับใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ไป<sup>3</sup>

แต่ทั้งนี้ประเทศไทยก็ยังได้มีการนำหลักการจัดเก็บภาษีมรดกมาบังคับใช้ในประมวลรัษฎากร คือ บังคับใช้ในรูปแบบของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเรียกว่ากองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง โดยได้บัญญัติไว้เป็นหน่วยภาษีหนึ่งในประมวลรัษฎากร ซึ่งกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นผลต่อเนื่องมาจากผู้ที่เสียชีวิตระหว่างปีภาษีที่ผ่านมา และภายหลังเสียชีวิตแล้วก็ยังไม่มีการแบ่งมรดกอีกจนผ่านมาครบอีกปีภาษีหนึ่ง ซึ่งกองมรดกนั้นก็อาจจะยังมีรายได้เข้ามาอยู่แม้ว่าเจ้ามรดกจะเสียชีวิตไปแล้ว อันเป็นการเก็บภาษีจากฐานของ

---

<sup>1</sup>บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการร่อนฐานภาษีการรับมรดกกรณีคู่สมรส โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์จุฑาพร วงศ์ทองสรรค์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์จรัส เล็งวิทยา และ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนิยผล

<sup>2</sup>นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

<sup>3</sup>สนธิสัญญาฯ เพื่อนสงคราม, พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร [Online], available URL: [https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/elaw\\_parcy/ewt\\_dl\\_link.php?nid=3068](https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/elaw_parcy/ewt_dl_link.php?nid=3068), 2567 (เมษายน, 2).

กองมรดกทั้งหมดที่ยังไม่ได้มีการแบ่งให้ทายาท แต่ทั้งนี้หากในปีภาษีใดได้มีการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้ทายาท แล้วนั้นก็จะนำไปสู่การจัดเก็บภาษีในอีกรูปแบบหนึ่งนั่นก็คือภาษีการรับมรดก ปัจจุบันประเทศไทยได้นำการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกลับเข้ามาใช้บังคับบัญญัติเป็นกฎหมายภายใน โดยตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยภาษีการรับมรดกนั้น ทางกรมสรรพากรได้ให้คำนิยามไว้ว่า “เป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่ามรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยที่ผู้รับมรดกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และมักจะมีการกำหนดค่าลดหย่อนและอัตราภาษีที่เป็นประโยชน์กับผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ตาย ทำให้ผู้รับมรดกที่มีความใกล้ชิดกับผู้ตายมีภาระภาษีที่น้อยกว่าผู้รับมรดกแต่ละคนมากกว่า เพราะรับภาระภาษีตามสัดส่วนมูลค่าของมรดกที่ตนได้รับ” ซึ่งจะแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีกรณีกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง ที่จะต้องเก็บจากฐานของทรัพย์สินในกองมรดกทั้งหมด มิได้มีการแบ่งแยกตามสัดส่วนจากการได้รับทรัพย์สินมรดกอย่างกรณีภาษีการรับมรดก

โดยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้ถูกบัญญัติขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์ในการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวขึ้นมาในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติว่า โดยเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ มีขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหามิตรที่มีการเปลี่ยนถ่ายโดยโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยทางมรดก ในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากหรือจำนวนน้อยเพียงใด เป็นเหตุที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคมและเกิดความไม่เหมาะสมกับสถานการณ์และสภาพเศรษฐกิจของประเทศไทยในปัจจุบัน จึงมีเหตุอันสมควรที่จำเป็นที่จะต้องวางแนวทางและมาตรการในการจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก จากการที่ผู้รับมรดกได้มีความมั่งคั่งเพิ่มมากขึ้นจากการได้รับถือครองทรัพย์สินมรดกนั้น เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศให้เพิ่มสมรรถนะในการแข่งขันบนเวทีโลก และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนให้มีความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น มีความมั่นคงในการดำรงชีวิตในสังคมที่ดีขึ้น ทั้งนี้โดยมิให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดก เพื่อให้พอสมควรในการดำรงชีพในสถานการณ์และสภาพเศรษฐกิจของประเทศไทยในปัจจุบัน จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องตราพระราชบัญญัตินี้ เมื่อพิจารณาจากเหตุผลในการตราพระราชบัญญัตินี้แล้ว จะเห็นได้ว่า วัตถุประสงค์ในการตราพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ขึ้นมานั้นก็เพื่อไม่ให้เกิดความเหลื่อมล้ำขึ้นมาในสังคม และเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอันเป็นแหล่งเงินได้ของรัฐได้มากขึ้น เพื่อที่จะได้นำเงินที่ได้จากการจัดเก็บภาษีมาจัดสรรในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไป แต่เมื่อมีการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวออกมาบังคับใช้ในประเทศแล้วกลับมิได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวแต่อย่างใด กล่าวคือพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้มีการตราบทบัญญัติเป็นข้อยกเว้นที่ไม่สอดคล้องกับเหตุผลดังกล่าว ซึ่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีขึ้นมา เนื่องจากการที่การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศ แต่

กลับมีการบัญญัติพระราชบัญญัติดังกล่าวนั้นขึ้นมาโดยมีบทบัญญัติที่กำหนดไว้ว่า “ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่นำมาใช้บังคับกับกรณีมรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก” ซึ่งไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่อย่างใด ซึ่งการมีข้อยกเว้นดังกล่าวนั้นอาจก่อให้เกิดการใช้ช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดกได้ เป็นเหตุที่ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำเกิดขึ้นสร้างความเป็นธรรมให้แก่ทายาทอื่นที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ทั้งนี้การบัญญัติไม่นำมาใช้บังคับของพระราชบัญญัติดังกล่าวมาใช้บังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสเป็นการยกเว้นภาระทางภาษีให้แก่คู่สมรสซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการเก็บภาษีจากฐานภาษีการรับมรดกของคู่สมรสไป จนถึงกรณีที่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่ได้เลย และยังคงสูญเสียงบประมาณในการทำระบบเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดกอีกด้วย

จากข้อเท็จจริงและปัญหาข้างต้นทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ควรค่าแก่การศึกษาอยู่หลายประการเพื่อเป็นการสร้างความชัดเจนในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เพื่อที่จะได้นำมาพัฒนาประเทศ เพื่อพัฒนาระบบเศรษฐกิจในประเทศไทยให้มีความเจริญรุ่งเรืองเพิ่มอำนาจการต่อรองในการเจรจาทางเศรษฐกิจและเสริมสร้างศักยภาพในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยให้สามารถอำนวยความสะดวกจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้ได้เท่าที่ควรและสามารถจัดเก็บได้จริง ดังนี้

ปัญหาประการแรก คือ ปัญหาการยกเว้นภาษีการรับมรดกให้แก่คู่สมรส กล่าวคือ ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 3 ได้กำหนดไว้ว่า “พระราชบัญญัตินี้ไม่นำมาใช้บังคับแก่ (2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดก ๆ ได้รับจากเจ้ามรดก” เมื่อตีความจากวัตถุประสงค์ของมาตรา 3 (2) ดังกล่าว กล่าวคือ ไม่ว่าคู่สมรสนั้นจะได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมหรือโดยพินัยกรรม ทั้งนี้ไม่ว่ามูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่คู่สมรสได้นั้นจะมีมูลค่าเกินกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 12 ของพระราชบัญญัตินี้ว่า “...ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท” เมื่อมาตรา 3 (2) บัญญัติไว้ว่า ภายใต้บทบัญญัติในพระราชบัญญัตินี้จะไม่นำมาใช้บังคับในกรณีที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก จึงส่งผลให้คู่สมรสที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกนั้นไม่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดกเลย โดยไม่มีการบัญญัติข้อยกเว้นเพื่อเป็นการจำกัดจำนวนของทรัพย์สินที่คู่สมรสได้รับไว้ แต่กลับบัญญัติให้ ไม่ต้องนำพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาบังคับใช้กับคู่สมรสเลย อันจะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำขึ้นในสังคม ทั้งยังเป็นการก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทอื่นที่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดกอีกด้วย ซึ่งเป็นขัดต่อเจตนารมณ์ในการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว และยังเป็นการจัดต่อหลักทฤษฎีของกฎหมายภาษีเป็นอย่างมากไม่ว่าจะเป็นหลัก Ability to Pay Principle หรือหลักความสามารถในการเสียภาษี บุคคลผู้มีความสามารถในการชำระภาษีที่ไม่เท่ากันสมควรที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่ไม่เท่ากันด้วยอันเป็นไปตาม

หลักความเป็นธรรม หรือ ความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity)<sup>4</sup> กล่าวคือ เมื่อบุคคลใดมีความมั่งคั่งเพิ่มมากขึ้นจากการถือครองทรัพย์สิน บุคคลนั้นย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากขึ้น และยังขาดการบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีของรัฐอีกด้วยเพราะการที่ตรากฎหมายยกเว้นไม่ต้องนำทรัพย์สินของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาใช้บังคับกับกลุ่มสมรสนั้นจะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บฐานภาษีจากกลุ่มสมรสอันเป็นการกีดกันฐานภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้ลดน้อยลง และรัฐต้องสูญเสียทั้งรายได้และยังต้องสูญเสียงบประมาณในการนำมาสร้างระบบจัดเก็บภาษีการรับมรดกอีกด้วย ซึ่งเป็นการขาดต่อหลักค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร (Low Administrative and Compliance Cost) และเช่นเดียวกันในกรณีการจัดตั้งระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกขึ้นมา ก็ต้องใช้งบประมาณของรัฐในจำนวนที่สูงเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีดังกล่าวในแต่ละปี ซึ่งหากรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ หรือไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกได้เลย อันจะเกิดปัญหาที่ส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียงบประมาณมหาศาล ไม่สามารถหารายได้จากการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเพื่อจัดเก็บภาษีได้ และยังเป็นขาดต่อหลักค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร (Low Administrative and Compliance Cost)<sup>5</sup> ทั้งนี้ ตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีการจัดระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นก็ไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้ยกเว้นฐานภาษีการรับมรดกให้แก่คู่สมรสทั้งจำนวนเหมือนเช่นประเทศไทย เช่น ประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่น ซึ่งส่งผลให้ประเทศดังกล่าวนั้นสามารถเก็บภาษีจากคู่สมรสได้อยู่ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ปัญหาประการที่สอง คือ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกของกลุ่มสมรสโดยใช้สิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) (27) กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ได้กำหนดไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้... (26) เงินได้จากการ โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่ได้กำหนดค่าตอบแทนไว้ให้แก่บุตรโดยด้วยกฎหมายโดยเสน่หา ทั้งนี้ ไม่รวมบุตรบุญธรรม ในกรณีที่การโอนให้แก่บุตรนั้น ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษี และ (27) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น” โดยมาตราดังกล่าว นั้นได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมขึ้นมา เพิ่มโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 โดยมีการกล่าวถึงวัตถุประสงค์ในการแก้ไขเพิ่มเติมไว้ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว กล่าวคือ โดยเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ขึ้นมานั้น เพื่อที่จะได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก แต่ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรยังมีบทบัญญัติ ในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ

<sup>4</sup> สราวุธ วุฒิชัยกรณ, “การคลังและทฤษฎีภาษีอากร,” ใน เอกสารในการประกอบการสอนวิชาสัมมนาทฤษฎีทางการคลังและภาษีอากร (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่) (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ม.ป.ป.).

<sup>5</sup> สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล, หลักกฎหมายการคลัง (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2567)

เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะ โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และในกรณีของเงินได้ที่ได้รับจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยเสนหาไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตร โดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม” หากพิจารณาเหตุผลท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนั้นมีขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดก แต่ทั้งนี้ในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (26)-(27) นั้นเพียงแต่บัญญัติให้มีการยกเว้นเฉพาะเงินได้ที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีเท่านั้น โดยมีได้มีการบัญญัติถึงข้อจำกัดและเพดานในการได้รับยกเว้นในแต่ละปีภาษี ทำให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษีโดยแบ่งมูลค่าของทรัพย์สินให้ได้จำนวนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อปี และทยอยแบ่งการให้ไปในปีภาษีอื่น ๆ จนครบจำนวน เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการให้ดังกล่าว และจากช่องว่างของบทบัญญัติมาตรา 42 (26)-(27) ยังเป็นผลต่อเนื่องให้นำไปสู่การวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีจากการรับมรดกโดยคู่สมรสจากการอาศัยช่องว่างของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 อีกด้วย ซึ่งอาจก่อให้เกิดการใช้ช่องว่างดังกล่าวในการถ่ายโอนทรัพย์สินมรดกโดยทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกให้แก่คู่สมรสทั้งหมดก่อนเสียชีวิต ซึ่งการกระทำดังกล่าวจะไม่เป็นผลดีแก่ประเทศอันเป็นการทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกได้เลยหากไม่มีมาตรการใดมาควบคุมการถ่ายโอนทรัพย์สินมรดกที่คู่สมรสได้รับจากการรับมรดกแล้วนั้น อย่างกรณีต่างประเทศนั้นสำหรับภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่มาพร้อมกับ ภาษีการรับการให้ เพื่อจัดเก็บภาษีจากการถ่ายโอนมรดกเมื่อเจ้าของมรดกเสียชีวิต รวมถึงการหักทางเพื่อไม่ให้เสียภาษีมรดกโดยการเก็บภาษีการให้สำหรับการถ่ายโอนทรัพย์สินก่อนที่เจ้าของมรดกจะเสียชีวิตด้วย แต่ในประเทศไทยนั้นกลับมิได้มีการตราเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับให้เพื่อใช้บังคับในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่อย่างใด แต่กลับไปบัญญัติเป็นการยกเว้นภาษีจากการให้ในประมวลรัษฎากรแทน ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษี ทั้งอาจทำให้เกิดการอาศัยช่องว่างของกฎหมายมาตรา 42 (26)-(27) เพื่อการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกของคู่สมรส เป็นการไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ทั้งนี้ การบัญญัติข้อยกเว้นดังกล่าวนี้จึงไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้กล่าวไว้ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติแต่อย่างใด อันจะส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดระบบการจัดเก็บภาษีอย่างมหาศาล เนื่องด้วยเมื่อหากคู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกแล้ว ไม่ว่าจะด้วยการรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม หรือในฐานะทายาทผู้ได้รับพินัยกรรมก็ตาม คู่สมรสก็ยังสามารถถ่ายโอนทรัพย์สินมรดกที่ได้รับดังกล่าวไปยังทายาทอื่นได้โดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้จากการยกเว้นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ที่ได้บัญญัติการยกเว้นภาษีไว้ที่มาตรา 42 (26)-(27) ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตร โดยชอบด้วยกฎหมาย และเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วน

ที่ไม่เกินร้อยละสิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้นให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยไม่มีพีดานในการจำกัดการใช้ประโยชน์จากการยกเว้นภาษีดังกล่าวซึ่งแตกต่างเป็นอย่างมากหากเปรียบเทียบกับระบบการจัดภาษีการรับมรดกตามกฎหมายของต่างประเทศ

ตามหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยปกติเมื่อมีการนำระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดก มาตราเป็นกฎหมายเพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศแล้วจะต้องบัญญัติบทมาตรการจัดเก็บภาษีการให้ กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากการที่เจ้ามรดกในโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเจ้ามรดกให้แก่บุคคลอื่น ๆ ในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยการถ่ายโอนทรัพย์สินของเจ้ามรดกด้วยการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเจ้ามรดกให้แก่ทายาทของเจ้ามรดกก่อนเวลาที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดก อันจะก่อให้เกิดปัญหาที่ทำให้รัฐไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกได้โดยหากระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐนั้นไม่ได้มีการตราบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีจากการให้ก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย โดยหลักการจัดเก็บภาษีการให้ก่อน เจ้ามรดกถึงแก่ความตายดังกล่าว เป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง ตามหลักการจัดเก็บภาษีย้อนหลัง (Back Tax Theory)<sup>6</sup> ซึ่งหลักทฤษฎีดังกล่าวจะถูกพบได้บ่อยตามภาษีมรดกนั่นเอง โดยต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกก็ได้นำหลักการดังกล่าวไปใช้ในการบัญญัติเป็นบทบังคับจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศเช่นเดียวกัน อาทิเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศญี่ปุ่น โดยหลักการดังกล่าวนี้มีเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก

ปัญหาประการสุดท้าย คือ ปัญหาความไม่เหมาะสมของมูลค่าฐานภาษีและอัตราของภาษีการรับมรดก โดยแบ่งเป็นประเด็นตามปัญหา กล่าวคือ

1. ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 12 ได้กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตราดังกล่าวว่า “ในกรณีที่ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกในแต่ละรายนั้นไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือในจำนวนหลายคราว ถ้าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายเมื่อได้มีการรวมกันแล้วนั้นเกิดมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกนั้น มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

ทั้งนี้ มูลค่าของทรัพย์สินมรดกตามวรรคหนึ่งดังกล่าวนี้ หมายความว่าถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันเกิดจากการตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นด้วย” ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่า มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวนี้ คือ ฐานภาษีที่ใช้เพื่อคำนวณภาษีการรับมรดก โดยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดฐานภาษีที่อยู่ในเกณฑ์เสียภาษีการรับมรดกที่มูลค่า

---

<sup>6</sup> ภาษีอากร [Online], available URL: [http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC341 \(48\)/EC341\(48\)-5.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC341%20(48)/EC341(48)-5.pdf), 2567 (พฤษภาคม, 7).

เกินกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท ซึ่งหากทนายทนายผู้มีสิทธิได้รับมรดก ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกโดยมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้นั้นรวมกันทั้งสิ้นเกินกว่าหนึ่งร้อย-ล้านบาท จึงจะเข้าข่ายเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดก แต่ทั้งนี้ฐานภาษีการรับมรดกนั้นไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในประเทศไทย เมื่อพิจารณาถึงสัดส่วนของประชากรที่มีการถือครองทรัพย์สินถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นน้อยมาก อันเป็นการขัดต่อหลักการอำนาวยุติได้ให้แก่รัฐ ซึ่งทำให้รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากการรับมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และยังทำให้รัฐต้องสูญเสียงบประมาณและทรัพยากรในการบริหารงานตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่กลับไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมายและไม่มีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ เพราะผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกที่อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นถูกจำกัดให้มีน้อยลงจากการกำหนดฐานภาษีที่สูงเกินความเป็นจริงของสภาพเศรษฐกิจในประเทศไทยและสัดส่วนของผู้ที่ถือครองทรัพย์สินอันถึงเกณฑ์การเสียภาษีการรับมรดก ทั้งนี้ ในมาตรา 12 นั้นมีแต่เพียงการกำหนดเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระภาษีเพียงให้สามารถนำภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกแล้วหากเมื่อหักภาระหนี้สินดังกล่าวออกแล้วเหลือมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท ก็ให้เสียเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทนั้น แต่ไม่ปรากฏว่าได้มีการบัญญัติถึงบทบัญญัติเพื่อบรรเทาภาระภาษีอื่นใดเอาไว้เลย

2. ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 16 บัญญัติไว้ว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า” ตามบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกโดยมูลค่าของทรัพย์สินมรดกเกินกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท) ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินมรดกคำนวณอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 10 เพื่อเสียภาษี แต่ทั้งนี้หากผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดาน จะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกมาคำนวณอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 5 ต่อปี อันเป็นการก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อทายาทอื่นผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกเช่นเดียวกันกับบุพการี และผู้สืบสันดาน ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 ได้กำหนดถึงทายาทโดยธรรมผู้มีสิทธิรับมรดกถึง 6 ลำดับด้วยกันทั้งนี้รวมถึงคู่สมรสด้วย กล่าวคือ ลำดับแรก คือ ผู้สืบสันดาน ลำดับที่สอง คือบิดา มารดา ลำดับที่สาม คือ พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ลำดับที่สี่ คือ พี่น้องร่วมบิดาหรือร่วมมารดาเดียวกัน ลำดับที่ห้าคือ ปู่ ย่า ตา ยาย และลำดับที่หก คือ ลูก ป้า น้า อา แต่ทั้งนี้ อัตราภาษีการรับมรดกกลับกำหนดอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 5 ให้ในกรณีผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดก คือ บุพการี หรือผู้สืบสันดานเท่านั้น ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อทายาทโดยธรรมที่เหลือที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 โดยไม่ได้คำนึงถึงสัดส่วนของฐานมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่บุคคลเหล่านั้นได้รับ และต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าบุพการี หรือ ผู้สืบสันดาน อัตราภาษีของภาษีการรับมรดกของไทยจึงเป็นการเก็บภาษีในอัตราคงที่โดยไม่ได้อิงถึงมูลค่าของฐานภาษีที่ทายาทแต่ละคนได้รับ ซึ่งหาก

เปรียบเทียบกับภาษีการรับมรดกของต่างประเทศนั้นจะนิยมใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้ามาใช้ในการคำนวณภาษีการรับมรดก เพื่อความยุติธรรมในการคำนวณภาษีตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละคนได้รับ

ภาษีการรับมรดกซึ่งเป็นภาษีที่มีรูปแบบในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินมรดกที่ทายาทได้รับจากเจ้ามรดก เป็นภาษีที่อยู่บนพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของภาษีฐานความมั่งคั่ง ซึ่งภาษีฐานความมั่งคั่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง อันเป็นการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นจากผู้ที่ได้ถือครองทรัพย์สินนั้น จึงเป็นภาษีที่เหมาะสมกับการคำนวณด้วยอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้าอันจะทำให้สะท้อนถึงความมั่งคั่งของฐานภาษีได้ชัดเจนมากกว่าการใช้อัตราภาษีแบบคงที่ กล่าวคือเป็นไปตามหลักการการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principle) อันเป็นหลักย่อยของหลักความเป็นธรรม การเก็บภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดีควรเก็บภาษีตามความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งตามหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical equity) บุคคลผู้มีความสามารถในการชำระภาษีไม่เท่ากันควรเสียภาษีจำนวนที่ไม่เท่ากัน ทั้งนี้ภาระภาษีจากการรับมรดกต้องคำนวณจากฐานมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทได้รับจากเจ้ามรดก ย่อมต้องมีสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่แตกต่างกันตามลำดับชั้นของทายาท ก็ย่อมต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันไปด้วย อนึ่งเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเมื่อทายาทผู้ใดได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกทายาทผู้นั้นก็สมควรที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก และเพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในกรณีที่มีการโอนย้ายถ่ายเททรัพย์สินก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายจะต้องมีการบัญญัติกฎหมายโดยนำเอาการจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) มาใช้ควบคู่ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วย

ทั้งนี้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยที่ได้รับเริ่มนำเข้ามาบังคับใช้ในระบบการจัดเก็บภาษีของไทยอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเมื่อปี พ.ศ.2476 โดยตราเป็นพระราชบัญญัติ อากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 โดยพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ใช้ในการจัดเก็บอากรมรดกและอากรจากการรับมรดก ณ ช่วงเวลาดังกล่าว ซึ่งไม่ปรากฏว่าพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจะมีบทบัญญัติอันเป็นการยกเว้นฐานภาษีให้แก่ทายาทลำดับใดเป็นการเฉพาะแม้กระทั่งคู่สมรส เพียงแต่ได้กำหนดอัตราภาษีเป็นพิเศษให้เพียงเท่านั้น และยังปรากฏว่าได้้นำเอาฐานภาษีแบบขั้นบันไดและอัตราภาษีแบบก้าวหน้ามาใช้ในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย ทำให้เกิดการสะท้อนถึงความมั่งคั่งที่จัดเก็บบนพื้นฐานของความมั่งคั่งได้ดี และขจัดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีด้วยการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า อีกทั้งยังได้นำเอาการจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) มาบัญญัติใช้บังคับควบคู่เป็นกับจัดเก็บอากรมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ แต่ทั้งนี้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็ได้ถูกยกเลิกบังคับใช้ไปเมื่อปี พ.ศ. 2487 แต่อย่างไรก็ตามเมื่อปี พ.ศ.2558 ประเทศไทยได้นำเอารูปแบบการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกกลับเข้ามาบัญญัติใช้เพื่อบังคับจัดเก็บในประเทศอีกครั้ง โดยตราเป็นพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ซึ่งเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากการรับ



มรดกภายใต้ของพระราชบัญญัติดังกล่าวกลับพบว่ามิมบทบัญญัติที่เป็นช่องว่างทางกฎหมายหลายประการอันจะก่อให้เกิดอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพื่ออำนวยรายได้ให้แก่ประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งช่องว่างดังกล่าวยังเป็นสาเหตุให้เกิดความเหลื่อมล้ำอันขัดต่อหลักการความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ขัดต่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติฉบับนี้ที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแต่กลับมิมบทบัญญัติที่ถูกตราขึ้นอันส่งผลทำลายวัตถุประสงค์ดังกล่าวเสียเอง โดยบทบัญญัติบางมาตราของพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างบทบัญญัติมาตรา 42 (26) (27) ที่ก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำขึ้นมาในระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ปัญหาจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวนำไปสู่ผลกระทบที่ทำให้รัฐไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ และยังเป็นเหตุให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพอันนำไปสู่การขัดต่อหลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Efficiency Principle) และหลักค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (Low Administrative and Compliance cost) ซึ่งบทความนี้จะได้กล่าวถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังนี้

1. ปัญหาการยกเว้นภาษีการรับมรดกให้แก่คู่สมรส จากกรณีที่พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดในมาตรา 3 (2) ไว้ว่า “พระราชบัญญัตินี้ไม่ใช่บังคับแก่

(2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก” ซึ่งบทบัญญัติมาตราดังกล่าวทำให้ตีความได้ว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะไม่นำมาใช้ในกรณีมรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก อันจะส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมรดกจากคู่สมรสของเจ้ามรดกได้เลย และก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยการเขียนพินัยกรรมยกกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกให้แก่คู่สมรสของเจ้ามรดก เพื่อไม่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดก ผู้เขียนจึงเห็นสมควรว่าให้ยกเลิกมาตรา 3(2) เพื่อให้รัฐได้กลับมาจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกของคู่สมรสของเจ้ามรดกได้ และให้อยู่ภายใต้ของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เหมือนกับทนายทคนอื่น ๆ อย่างเท่าเทียมกันให้เกิดความยุติธรรมในระบบจัดเก็บภาษี

2. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกของคู่สมรสโดยใช้สิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) (27) กล่าวคือในการเพิ่มเติมมาตรา 42 (26) (27) เพื่อใช้บังคับใน ประมวลรัษฎากร โดยแก้ไขเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ให้เหตุผลว่า เหตุที่ต้องให้มีการเพิ่มมาตรา 42 (26) (27) ไว้ในประมวลรัษฎากร เพราะเพื่อให้ สอดคล้องรับกับการตราพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 แต่มาตราดังกล่าวกลับเป็นเหตุสำคัญที่ ก่อให้เกิดช่องว่างของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก เพราะเนื่องด้วยเป็นการบัญญัติไว้ภายใต้

บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความได้ว่าไม่ว่าจะเป็นบุคคลใดก็ตามหากได้มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการตอบแทนให้แก่บุตร โดยชอบด้วยกฎหมาย ก็ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ได้หากเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายนั้นไม่เกิน 20 ล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้นได้ โดยไม่ได้จำกัดไว้แต่เพียงกรณีที่เจ้ามรดกได้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ทายาทก่อนเจ้ามรดกนั้นเสียชีวิตแต่อย่างใดเท่านั้น และยังอาจก่อให้เกิดปัญหาสืบเนื่องต่อจากการที่พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีการรับมรดกให้แก่มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก (มาตรา 3 (2)) ทำให้คู่สมรสของเจ้ามรดกเมื่อได้รับทรัพย์สินมรดกทั้งหมดแล้วก็ดำเนินการใช้ช่องว่างจากมาตรา 42(26)(27) ทายาทโอนกรรมสิทธิ์ให้กับบุตร โดยชอบด้วยกฎหมายหรือทายาทอื่นๆจนครบทุกจำนวนของมูลค่านั้น โดยได้รับยกเว้นภาษี

จึงมีข้อเสนอแนะว่าเห็นควรให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 42 (26)(27) แห่งประมวลกฎหมาย และนำมาตราการการจัดเก็บภาษีการให้ก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายดังกล่าวมาบัญญัติไว้เป็นบทบัญญัติมาตราเพิ่มเติมไว้ในพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยให้เพิ่มเติมบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีจากการให้ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายไว้ในหมวด 2 เรื่องการเสียภาษี และเป็นที่ชัดเจนว่าการจัดเก็บภาษีจากการให้นั้นเป็นกรณีที่เจ้ามรดกได้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ทายาทก่อนที่เจ้ามรดกนั้นจะถึงแก่ความตาย โดยให้นำเอามูลค่าจากการให้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นภาษีการรับมรดกให้ทายาทผู้ได้รับทรัพย์สินดังกล่าวต้องเสียภาษีจากการรับมรดก และให้กำหนดเพดานจำนวนปีของการอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องนำมูลค่าทรัพย์สินจากการให้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดก เช่น กำหนดไว้ว่าหากก่อนตายเจ้ามรดกได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ใดก่อนถึงแก่ความตายภายในระยะเวลา 5 ปี, 7 ปี หรือ 10 ปี เหมือนเช่นกรณีของประเทศอังกฤษ หรือประเทศญี่ปุ่น ให้ทายาทนำเอามูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้นมารวมคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีการรับมรดกให้แก่รัฐ เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการรับมรดก และในกรณีที่อยากให้เกิดแรงจูงใจในการเสียภาษีจากการรับมรดก ให้ใช้วิธีกำหนดมาตรการเพื่อบรรเทาภาระภาษีใช้ควบคู่ไปด้วย ยกตัวอย่างเช่น เมื่อมีการคำนวณภาษีการรับมรดกตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายรวมด้วยมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับจากการรับมรดกมาคำนวณด้วยอัตราภาษีแบบก้าวหน้าแล้ว ให้สามารถเครดิตภาษีออกด้วยจำนวนที่ลดลงตามจำนวนปีที่มีการให้ทรัพย์สินก่อนเจ้ามรดกได้ถึงแก่ความตาย โดยการนำเอาวิธีเครดิตภาษีมาใช้จะเป็นการช่วยไม่ให้เกิดการบั่นทอนฐานภาษีให้ลดน้อยลงมากเกินไป ก่อนจะได้มีการนำมาคำนวณกับอัตราภาษี เพราะก่อนจะมีการนำมูลค่าทรัพย์สินมรดกมาคำนวณกับอัตราภาษีนั่นจะต้องมีการหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากมรดกอยู่แล้ว ซึ่งวิธีนี้จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3. ปัญหาความไม่เหมาะสมของมูลค่าฐานภาษีและอัตราของภาษีการรับมรดก เนื่องด้วยปัจจุบันพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ยังกำหนดใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีแบบอัตราคงที่ซึ่งไม่เหมาะสมกับประเภทของภาษี และเป็นการกำหนดฐานภาษีที่สูงจนเกินไปอันเป็นการไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในประเทศไทยเมื่อพิจารณาถึงสัดส่วนของประชากรที่มีการถือครองทรัพย์สินถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นมีจำนวนน้อยมาก ทั้งยังเป็นการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาเพื่อเปลี่ยนแปลงฐานภาษีที่นานเกินไป อีกทั้งยังสมควรที่จะนำเอาคุณสมบัติของเจ้ามรดกเข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเหมือนกับทายาทลำดับชั้นอื่น ๆ เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้รัฐ

ในปัญหาดังกล่าวนี้จึงมีข้อเสนอแนะเห็นควรว่าให้มีการแก้มูลค่าฐานภาษีในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 โดยให้แก้ไขมูลค่าของทรัพย์สินมรดกให้เป็นฐานในการคำนวณภาษีการรับมรดก โดยให้กำหนดมูลค่าฐานเป็นแบบขั้นบันได เพื่อให้เกิดขั้นของฐานภาษีที่อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีตามมูลทรัพย์ที่ทายาทนั้น ๆ ได้รับจากเจ้ามรดก และให้คำนวณโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าอันเป็นการแก้ไขอัตราภาษีตามมาตรา 16 โดยวิธีนี้จะทำให้เกิดการกระจายฐานภาษีอย่างเป็นธรรมตามสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ทายาทได้รับจากการรับมรดก และการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะช่วยแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีได้ เพราะจะพิจารณาจากกรณีที่หากทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกที่มูลค่าสูงก็ต้องนำมูลค่าทรัพย์สินมรดกดังกล่าวมาคำนวณกับอัตราภาษีที่สูงขึ้นตามสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principle) และในทางตรงกันข้ามหากทายาทผู้ใดได้รับทรัพย์สินมรดกอันมีมูลค่าไม่สูงก็ย่อมได้คำนวณกับอัตราภาษีที่ต่ำตามสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว และยังทำให้รัฐสามารถอำนวยความสะดวกให้ประเทศได้อย่างเหมาะสมตามสภาพเศรษฐกิจอีกด้วย

และเพื่อให้เป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้เกิดการเยียวยาภาระจากภาษีที่ดีขึ้น ก่อเกิดแรงจูงใจในการเสียภาษีการรับมรดก และเพื่อไม่ให้เป็นการบิดเบือนความต้องการของประชาชนให้เกิดการหมดกำลังใจในการทำงานไม่ให้เป็นเกิดการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินในความครอบครองของตนเพื่อไม่ต้องเสียภาษีในจำนวนที่มาก เห็นควรให้เพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพิ่มเติมจากเดิม โดยให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่มาตรา 12 วรรคสอง ที่กล่าวไว้ว่า “มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่า ของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น” จากเดิมที่มีเพียงการให้หักภาระหนี้สินอันเนื่องมาจากการตกทอดมรดกนั้น เห็นควรให้เพิ่มภาระหนี้สินอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากภาระหนี้สินอันเนื่องมาจากการตกทอดมรดกเข้าไปด้วย ยกตัวอย่างเช่นภาระหนี้สินจากการจัดการปลงศพให้แก่เจ้ามรดกรวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อันจำเป็นอย่างอื่นอันเกี่ยวเนื่องจากการดังกล่าวด้วย ค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรผู้เยาว์ และค่าใช้จ่ายในการต้องดูแลบำรุงทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาจากการรับมรดก เป็นต้น

และในการพิจารณาเพื่อปรับมูลค่าฐานของภาษีการรับมรดกเห็นควรให้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาที่สั้นกว่า 5 ปีเนื่องจากสภาพเศรษฐกิจ มูลค่าอัตราแลกเปลี่ยนค่าเงินต่าง ๆ หรือมูลค่าการประเมินทรัพย์สินเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วในทุกปี ๆ เพื่อให้เกิดมูลค่าทรัพย์สินอันเป็นฐานในการคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกให้มูลค่าทรัพย์สินเป็นปัจจุบันตามสภาพเศรษฐกิจมากที่สุด จะต้องมีการพิจารณาปรับเปลี่ยนทุก ๆ 2 ปี จึงพิจารณาเปลี่ยนครั้งหนึ่งจะช่วยทำให้มูลค่าฐานเป็นปัจจุบันมากที่สุด และเป็นไปตามสภาพเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย เหมือนเช่นประเทศอังกฤษที่มีการปรับเปลี่ยนมูลค่าของฐานทุก ๆ 2 ปี

## เอกสารอ้างอิง

สัจจวัฒน์ เรื่องกาญจน์กุล. **หลักกฎหมายการคลัง**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2567.

**ภาษีอากร** [Online]. Available URL: [http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC341\(48\)/EC341\(48\)-5.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC341(48)/EC341(48)-5.pdf), 2567 (พฤษภาคม, 7).

สรายุทธ์ วุฒิยาภรณ์. “การคลังและทฤษฎีภาษีอากร.” ใน เอกสารในการประกอบการสอนวิชาสัมมนาทฤษฎีทางการคลังและภาษีอากร (เอกสาร ไม้ดีพิมพ์เผยแพร่). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ม.ป.ป..

สนธิกาญจน์ เพื่อนสงคราม. **พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558**,สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร [Online], Available URL: [https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/elaw\\_parcy/ewt\\_dl\\_link.php?nid=3068](https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/elaw_parcy/ewt_dl_link.php?nid=3068), 2567 (เมษายน, 2).