

มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ การจัดเก็บภาษีการรับมรดก¹

วันชัย ขุนเพชรแก้ว²

จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในส่วนของมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทั่วไปมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา หลักการ แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวกับการกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่นำมาบังคับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดก ศึกษาถึงปัญหากฎหมาย เกี่ยวกับ “ฐานภาษีการรับมรดก” ปัญหาเกี่ยวกับมูลค่าฐานภาษีการรับมรดก ปัญหาวิธีการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดก ปัญหาอัตราการจัดเก็บภาษีมรดก ปัญหาการกำหนดทรัพย์สินซึ่งอยู่ภายใต้บังคับให้นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดก และปัญหาการกำหนดข้อยกเว้นบุคคลที่ไม่อยู่ภายใต้บังคับ และเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับ มูลค่าฐานภาษีมรดก ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีมรดก และการยกเว้นการเสียภาษีมรดก ทำให้ผู้ศึกษาได้ทราบถึงความสำคัญในการนำมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมและเศรษฐกิจ เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่มีปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมสูง และรัฐบาลคิดหาแนวทางเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม เศรษฐกิจโดยน่านโยบายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นการช่วยโดยการให้เงินเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจในด้านรายได้และลดรายจ่ายในการให้สวัสดิการต่าง ๆ แต่การแก้ปัญหาดังกล่าวเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายทางไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้อย่างยั่งยืน ประกอบกับต้องใช้งบประมาณที่สูง โดยไม่ได้รับผลตอบแทนใดๆกลับมาทำให้ขาดเสถียรภาพทางการคลังได้ และมาตรการทางภาษีการรับมรดก ยังเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาลอีกทางหนึ่ง

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดไว้ตามมาตรา 12 ผู้รับมรดกจะต้องเสียภาษีมรดก เมื่อรับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท หลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว มาตรา 14 กำหนดทรัพย์สินที่จะนำไปคำนวณเป็นมูลค่าทรัพย์สินในการเสียภาษีมรดก มาตรา 13 กำหนดข้อยกเว้นบุคคลไม่ต้องอยู่ในบังคับของมาตรการภาษีการรับมรดก และมาตรา 16 การกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องเป็นไปตาม

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์รณ ธีงวิทยา และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนียผลและรองศาสตราจารย์จุฑพร วงศ์ทองสรรค์

²นักศึกษานิพนธ์ปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี คือหลักของความแน่นอน(Certainty) ภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอนทั้งเรื่องฐานภาษีอัตราภาษี หลักของการประหยัด (Low Compliance and Collections Costs) ระบบบริหารจัดการเก็บภาพที่ดินนั้นภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดและเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุด หลักของความเสมอภาค (Equity)การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักการยอมรับ (Acceptability) ภาษีทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่

จากการศึกษาสภาพปัญหาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ตามมาตรการทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ผู้ศึกษาได้สรุปประเด็นได้ 4 ปัญหา ดังนี้

ปัญหาที่ 1 ปัญหาการกำหนดมูลค่าฐานภาษีการรับมรดก

ในการกำหนดมูลค่าฐานภาษีการรับมรดก นั้นจะต้องคำนึงสภาพเศรษฐกิจ รายได้ของประชาชนภายในประเทศ รวมถึงกลุ่มบุคคลที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย การกำหนดมูลค่าฐานภาษี “ มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาทต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท” “วรรคสองมูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วย ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น” ดังนั้นกฎหมายได้กำหนดมาตรการในเรื่อง “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและมูลค่าฐานภาษี”ไว้ คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก จะต้องเป็นบุคคลที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย (จากเจ้ามรดกคนใดคนหนึ่งเท่านั้น) ไม่ว่าจะได้รับมรดกมาในครั้งเดียวหรือหรือได้รับมาหลายๆ ครั้ง โดยมีมูลค่ารวมกันเกิน 100 ล้านบาทนั้น แสดงว่า มูลค่าฐานภาษี ที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณเสียภาษี กำหนดไว้สูงถึง 100 ล้านบาท ดังนั้นผู้ที่ได้รับมรดก จำนวน 100 ล้านบาท ก็จะได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษี และมูลค่าทรัพย์สินมรดกต้องหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาด้วยแล้ว ซึ่งส่งผลให้ผู้รับมรดกที่จะอยู่ในฐานภาษีมียาจำนวนน้อยมากเพราะผู้รับมรดกมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกต่อเมื่อทรัพย์สินที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกคนใดคนหนึ่ง หลังจากหักค่าใช้จ่ายต่างแล้ว มีจำนวนมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท โดยเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทเท่านั้น (100 ล้านบาทแรกได้รับยกเว้น)

ตัวอย่าง ทรัพย์สินมรดกของนาย หนึ่ง มีมูลค่าทรัพย์สินสุทธิรวมทั้งสิ้น จำนวน 400 ล้านบาท และเมื่อแบ่งมรดกแล้ว นาย A ได้ทรัพย์สิน จำนวน 150 ล้านบาท นาย B ได้ทรัพย์สิน จำนวน 150 ล้านบาท นาย C ได้ทรัพย์สิน จำนวน 100 ล้านบาท ดังนั้น นาย A และนาย B จึงมีหน้าที่เสียภาษีมรดกจากทรัพย์สินเพียงคนละ 50 ล้านบาท ส่วนนาย C ได้รับยกเว้นเพราะได้รับมรดกไม่เกิน 100 ล้านบาท

จากการศึกษา ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2558 พบว่าการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง ทั้งที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้ประกอบธุรกิจของครัวเรือน การถือครองยานพาหนะทุกประเภท หรือการถือครองทรัพย์สินทางการเงิน ในมูลค่าเกินกว่า 5

ล้านบาท มีอัตราการครอบครองในจำนวนน้อย (2%) เมื่อนำมาพิจารณาประกอบกับข้อมูลการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย พ.ศ. 2557 พบว่า ประชากรไทยมีทรัพย์สินตั้งแต่ 35 ล้านบาท ถึง 100 ล้านบาท มีจำนวน 13,358 คน และมีทรัพย์สินมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท มีจำนวนเพียง 4,275 คน เท่านั้น ดังนั้น การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสูงถึงจำนวน 100 ล้านบาท สำหรับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกแต่ละรายนั้น มีลักษณะเป็นการทำฐานภาษีให้ยิ่งแคบขึ้น สุดท้ายผู้ที่เข้ามาสู่ฐานเพื่อเสียภาษีย่อมลดน้อยลงตามลำดับ ส่งผลให้ภาครัฐต้องแบกรับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บเนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่างคุ้มค่า เนื่องจากภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่ไม่มีความแน่นอนในการจัดเก็บ เนื่องจากไม่สามารถบังคับให้ มีคนเกิดหรือคนตายได้ และจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศพบว่าสหราชอาณาจักร ที่กำหนดให้จัดเก็บมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกหลังจากหักภาระภาษีและมาตรการบรรเทาภาระภาษีแล้ว ในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ (เกินกว่า 12,603,500 บาท) แต่ของประเทศไทยได้รับยกเว้นสุทธิ 100 ล้านบาท ซึ่งประเทศไทยสูงกว่าเกือบ 8 เท่า ทั้งๆ ที่สหราชอาณาจักร มีรายได้เฉลี่ยต่อคน ในหนึ่งปี เป็นเงิน 39,511 ดอลลาร์ (1,207,456 บาท ใช้อัตรา 30.56 บาท) ประเทศไทย 14,354 ดอลลาร์ (438,658 บาท) ซึ่งสูงกว่าประชากรประเทศไทย เกือบ 3 เท่า ประเทศฝรั่งเศสมีการกำหนดให้ผู้รับมรดกเสียภาษีตามความสัมพันธ์ แตกต่างกันไป ดังนี้ หากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์เป็นบุตรหรือบิดามารดา จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 100,000 ยูโร (เกิน 3,386,000 บาท) หากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์เป็นพี่น้อง จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีส่วนที่เกิน 15,392 ยูโร (เกิน 521,173 บาท) หากผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์เป็นหลานจะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีในส่วนที่เกิน 7,967 ยูโร (เกิน 269,762 บาท) หากผู้รับมรดกในกรณีอื่นๆ จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีในส่วนที่เกิน 1,594 ยูโร (เกิน 53,972 บาท) และหากผู้รับมรดกเป็นผู้พิการหรือมีปัญหาทางสุขภาพจิตอันเป็นอุปสรรคในการทำงาน จะเริ่มต้นจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 159,325 ยูโร (เกิน 5,394,879 บาท) เมื่อพิจารณาในกรณีเป็นบุคคลพิการซึ่งได้รับการยกเว้นในประเทศฝรั่งเศส แล้วประเทศไทยสูงกว่าถึง 18.5 เท่าเลยทีเดียวและเมื่อพิจารณารายได้เฉลี่ยของประเทศในปี 2559 ประเทศฝรั่งเศสมีรายได้เฉลี่ยต่อคนในหนึ่งปี เป็นเงิน 40,375 ดอลลาร์ (1,233,860 บาท) มีรายได้สูงกว่าประชากรประเทศไทย เกือบ 3 เท่า ซึ่งจากศึกษากำหนดมูลค่าฐานภาษีของต่างประเทศที่มีการบังคับใช้มาเป็นระยะเวลานานแล้วส่วนใหญ่จะกำหนดมูลค่าฐานไว้ประมาณ 5 เท่าของรายได้เฉลี่ยของประเทศนั้นๆ แต่ประเทศไทย กำหนดไว้สูงถึง 200 กว่าเท่าของรายได้เฉลี่ยของประชากร ซึ่งกฎหมายภาษีการรับมรดกพ.ศ. 2558 ที่กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสูงถึงจำนวน 100 ล้านบาท สำหรับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกแต่ละรายนั้นเป็นการกำหนดมูลค่าฐานภาษีที่สูงเกินไป ไม่สอดคล้องกับรายได้เฉลี่ยที่ประเทศทั่วไปใช้กัน และกลุ่มบุคคลที่จะต้องตกอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กฎหมายดังกล่าวมีจำนวนน้อยเกินไปไม่เหมาะสม ทำให้เกิดการหาหนทางหลบเลี่ยงภาษีได้

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

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวงนั้น กฎหมายกำหนดให้ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดกนั้น ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์, หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้น ไร่สวนพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียนและทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกากำหนด ทำให้ทรัพย์สินที่อยู่ภายใต้บังคับให้ต้องเสียภาษีการรับมรดก มีเพียงบางประเภท บางชนิดเท่านั้น ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดการจดทะเบียนภาษีมรดกนั้นซึ่งเป็นการกำหนดให้นำทรัพย์สินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีอันมีลักษณะที่มุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีหลักฐานปรากฏทางเอกสารหรือทางทะเบียนเป็นหลักซึ่งเป็นการง่ายในการตรวจสอบ จึงทำให้การจดทะเบียนภาษีการรับมรดกจึงไม่ครอบคลุมถึงทรัพย์สินประเภทอื่น ที่มีลักษณะเป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่หลักฐานทางทะเบียน อาทิเช่น เงินสดค้างชำระ พระเครื่องหรือวัตถุโบราณที่มีมูลค่าในการสะสมทองคำ เพชร อัญมณี เครื่องประดับที่มีมูลค่าสูงสิทธิบัตรลิขสิทธิ์ อาวุธปืน นาฬิกา รถยนต์โบราณ เป็นต้น

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ได้กำหนดทรัพย์สินได้แก่สังหาริมทรัพย์สิทธิหรือประโยชน์ในสังหาริมทรัพย์สังหาริมทรัพย์ สัตว์ตก พันธบัตรใบหุ้นใบหุ้นกู้หลักทรัพย์ อย่างอื่น รวมถึงประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมและวิชาชีพ เป็นต้น ซึ่งการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษี ประกอบกับกฎหมายมรดกในปัจจุบัน คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 หมวด 1 การ

ตกทอดแห่งทรัพย์สินมรดก ในมาตรา 1600 กล่าวถึงทรัพย์สินแห่งกองมรดกหมายความว่า ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย รวมถึง สิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ ซึ่งกำหนดได้ครอบคลุมกว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกในปัจจุบันมีลักษณะมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่ตกทอดสู่ทายาทเพียงบางประเภทที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีจึงมีลักษณะไม่ครอบคลุมและไม่สอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อีกทั้งยังส่งผลให้เกิดช่องว่างในการเปลี่ยนรูปแบบการถือครองทรัพย์สินที่ไม่ได้กำหนดให้ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีเพิ่มมากขึ้น เพื่อหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษี และจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ สหราชอาณาจักร ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส จะจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทุกประเภทของเจ้ามรดกที่มีอยู่ในประเทศและอสังหาริมทรัพย์บางประเภท เช่น บัญชีเงินฝาก สิทธิที่เจ้ามรดกสามารถเรียกคืนได้ ส่วนประเทศ สหรัฐอเมริกาจัดเก็บทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดก ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีมรดกดังกล่าวจึงส่งผลให้ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่มีลักษณะเป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่หลักฐานทางทะเบียนหรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียน อาทิเช่น เงินสด งาม้าง พระเครื่องหรือวัตถุโบราณที่มีมูลค่าในการสะสมทองคำเพชร อัญมณีเครื่องประดับที่มีมูลค่าสูง สิทธิบัตรลิขสิทธิ์อาวูธิ่น นาฬิกา รถยนต์โบราณ เป็นต้น ย่อมไม่ถูกนำมารวมคำนวณเป็นทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่อย่างใดซึ่งก่อให้เกิดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทที่มีมูลค่าสูงไม่ว่าจะมีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่ก็ตาม กลับไม่ถูกนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเนื่องจากมิใช่ทรัพย์สินที่กำหนดไว้ว่าต้องนำมาเสียภาษีตามพระราชบัญญัติดังกล่าว และประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ยานพาหนะ เป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษี แต่พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวไม่ได้กำหนดนิยามของคำว่า "หลักฐานทางทะเบียน" ไว้และเมื่อยานพาหนะเป็นสังหาริมทรัพย์ประเภทหนึ่ง จึงต้องตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันหมายความว่าสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์เท่านั้น ดังนั้น จึงหมายความว่าเฉพาะสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ อันได้แก่ เรือที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ และสัตว์พาหนะที่การซื้อขายต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ส่วนสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่นที่ไม่ใช่สังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษอันมีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิอื่น ๆ เช่น หลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิครอบครอง หลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงสิทธิในการได้รับอนุญาตให้ใช้ หรือหลักฐานทางทะเบียน ที่แสดงถึงสิทธิที่ขึ้นทะเบียนไว้กับทางราชการ เป็นต้น จึงไม่อาจถือเป็นทรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดก ทั้งที่สังหาริมทรัพย์ดังกล่าวสามารถตรวจสอบและติดตามได้ง่าย ดังเช่นทรัพย์สินอื่น ที่กำหนดไว้ดังนั้น ทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีการรับมรดกจึงต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจน เพื่อไม่ก่อให้เกิดการตีความอันเป็นไปตามหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีที่ดี

ปัญหาที่ 3 ปัญหาการกำหนดข้อยกเว้นมิใช่บังคับ

โดยปกติแล้วการเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 12 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก คือบุคคลที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว รวมกันเกิน 100 ล้านบาทและมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกเป็นมูลค่าที่ทำให้การหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมา จะต้องเสียภาษีตามอัตราซึ่งกำหนดได้ตามมาตรา 16 “แต่ มาตรา 13 ที่บัญญัติว่า บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช้บังคับแก่

(1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนากิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณะประโยชน์

(3) บุคคลหรือองค์กรระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อการสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ”

ทำให้ในกรณีผู้ตายได้ทำพินัยกรรมยกมรดกของของผู้ตายให้กับบุคคลตาม มาตรา 13 ซึ่งได้แก่ มูลนิธิ หรือสมาคม หน่วยงานของรัฐ วัด โบสถ์ มัสยิดซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนากิจการศึกษา หรือ กิจการสาธารณประโยชน์ ก็ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกแม้จะได้รับมรดกมูลค่ารวม เกินกว่า 100 ล้านบาทก็ตาม ซึ่งการยกเว้นในกรณีดังกล่าวนั้นก็เพื่อไม่ให้ผู้รับมรดกซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ วัด โบสถ์ มัสยิด มูลนิธิสมาคมจะต้องมารับภาระในการเสียภาษี

จากการศึกษาทรัพย์สินอันเป็นมรดกซึ่งโดยปกติแล้วจะต้องตกแก่ทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกตามลำดับที่กำหนดไว้ในมาตรา 1629 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถ้ามรดกผู้ใดไม่มีทายาทโดยธรรมทรัพย์สินมรดกนั้นถึงจะตกแก่แผ่นดิน ในกรณีที่เจ้ามรดกไม่ได้ทำพินัยกรรมไว้ แต่ถ้าเจ้ามรดกทำพินัยกรรมซึ่งเป็นไปตามความประสงค์ของเจ้ามรดก ที่จะยกทรัพย์สินให้กับใคร อย่างไร “ในที่นี้จะขอกล่าวเฉพาะกรณีการยกเว้นกับบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการศาสนา” เนื่องจากมูลนิธิ สมาคม วัด โบสถ์ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อการศาสนานั้น ได้รับการบริจาคเป็นปกติวิสัย อยู่แล้ว ซึ่งหากได้รับการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดกในกรณี นิติบุคคลที่มีมีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา จึงเป็นช่องว่างให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีมรดกได้ โดยไปจดทะเบียนนิติบุคคล ที่มีกิจการเพื่อการกุศลเพื่อบังหน้าแต่จริงๆ แล้วใช้เป็นที่รวบรวมทรัพย์สินมรดกก็ได้ หรือในกรณีกรณีการบริจาคทรัพย์สินมรดกให้องค์กรศาสนากรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ นั้นมิได้กำหนดไว้ว่าที่ตังทรัพย์สินมรดกจะต้องบริจาคให้กับวัด โบสถ์ มัสยิด ที่อยู่ในพื้นที่ใกล้เคียงเช่นนี้วัด โบสถ์ มัสยิด จะใช้ประโยชน์ เพื่อการศาสนาได้อย่างไร ตัวอย่าง บริจาคที่ดินมรดก ในจังหวัดปทุมธานี ซึ่งมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท ให้กับวัดที่อยู่ในจังหวัดเชียงใหม่ตามความประสงค์ของ เจ้ามรดก ดังนั้นที่ดินดังกล่าว วัดที่จังหวัดเชียงใหม่จะเข้ามาทำประโยชน์ เพื่อการศาสนาได้อย่างไร แล้วผลประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับอยู่ใน

ที่คิดดังกล่าว ใครจะมาเป็นผู้ดูแล ดังนั้นจึงเป็นช่องทางให้มีการตกลงผลประโยชน์ ระหว่างวัดกับผู้รับมรดกได้

ปัญหาที่ 4 ปัญหาว่าด้วยอัตราการจัดเก็บภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งของผู้รับมรดกแต่ละราย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงควรคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของผู้รับมรดกแต่ละรายเป็นสำคัญ แต่ “ตามมาตรา 16 นั้น ได้จัดไว้เพียง 2 อัตรา เท่านั้น คือ ร้อยละ 5 ซึ่งจัดเก็บในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน และร้อยละ 10 ซึ่งจัดเก็บในกรณีผู้รับมรดกไม่เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานของเจ้ามรดก” เป็นการจัดเก็บในอัตราคงที่ เมื่อ ทั้งนี้การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราคงที่ ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว จึงมีลักษณะที่ไม่สอดคล้องและไม่ตอบสนองต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี

จากการศึกษาอัตราการจัดเก็บภาษีการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว คือ สำหรับผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 5 ส่วนผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลอื่นจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 10 ไม่ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนสูงหรือมีจำนวนต่ำแค่ไหน อัตราภาษีดังกล่าวจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของฐานภาษี แต่ยังคงใช้อัตราภาษีที่กำหนดไว้ตายตัว คู่กันกับมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีสุทธิที่ต้องชำระ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ใช้อัตราภาษีแบบคงที่ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกด้วยกัน เนื่องจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าแตกต่างกันกลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าน้อยจึงแบกรับภาระในการเสียในสัดส่วนภาษีที่มากกว่าผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าสูง อีกทั้งอัตราภาษีที่กำหนดไว้นั้นยังมีจำนวนที่ต่ำเกินไปสำหรับการกำหนดอัตราภาษีคงที่และจากการศึกษาการกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในอดีตตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ได้กำหนดให้ บิดา มารดา สามิภริยา บุตร หรือบุตรของบุตร (หลาน) เสียภาษีการรับมรดกเพียงครึ่งหนึ่งจากอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้และกำหนดให้ทายาทผู้รับมรดกที่เป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน เสียภาษีการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ส่วน จากอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ จะเห็นได้ว่าผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นบิดามารดา สามิภริยาบุตรหรือบุตรของบุตร (หลาน) หรือเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันกับเจ้ามรดกเป็นทายาท ผู้มีสิทธิรับมรดกตามกฎหมายในฐานะทายาทโดยธรรม ตามมาตรา 1629 บุคคลดังกล่าวจึงถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดแล้วเมื่อเปรียบเทียบการกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศสหรัฐอเมริกา หรือประเทศญี่ปุ่นกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ทั้งในอัตราภาษีก้าวหน้าแต่สำหรับประเทศฝรั่งเศสกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ทั้งในอัตราภาษีก้าวหน้า และในอัตราภาษีคงที่ เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสจำแนกอัตราภาษีสำหรับ

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ 3 ประเภท ดังนี้ ประเภทแรก อัตราภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นทายาทโดยตรงอัตราภาษีในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสีย ประเภทที่สอง อัตราภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง กำหนดอัตราภาษีเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าในอัตราร้อยละ 35 และอัตราร้อยละ 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสีย ภาษี ประเภทที่สาม อัตราภาษีการรับมรดกสำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นนอกเหนือจากสองกรณีข้างต้น อัตราภาษีจะจัดเก็บเป็นอัตราภาษีคงที่ โดยแยกเป็นอัตราร้อยละ 55 กับอัตราร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี จึงเห็นได้ว่าประเทศฝรั่งเศสแบ่งประเภทในการจัดเก็บภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก โดยกำหนดการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าและจำนวนสูงสุดไม่เกินร้อยละ 45 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี และกำหนดการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าสำหรับผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติที่ห่างออกไปหรือเป็นบุคคลภายนอกในจำนวนที่สูงถึงร้อยละ 55 และร้อยละ 60 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี

ดังนั้นกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ซึ่งมีลักษณะคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดก โดยกำหนดให้ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานคนของเจ้ามรดก เสียภาษีการรับมรดกในอัตราที่ต่ำกว่า กรณีผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกซึ่งไม่ได้เป็นบุพการีหรือไม่ได้เป็นผู้สืบสันดานคนของเจ้ามรดก แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียวกรณี ร้อยละ 5 สำหรับบุพการีหรือผู้สืบสันดาน และร้อยละ 10 สำหรับผู้รับมรดกทำให้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ดี ซึ่งจะต้องจัดเก็บจากความมั่งคั่งของเจ้าของทรัพย์สินเมื่อผู้ใดมีความมั่งคั่งมากย่อมต้องเสียภาษีมากหากผู้ใดมีความมั่งคั่งน้อยย่อมต้องเสียภาษีน้อย อันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) และการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ไม่ได้ทำให้ความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนนั้นลดลงได้

จากการศึกษาวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายในหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องฐานภาษี ผู้ที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษี ตามมาตรการทางกฎหมายภาษีการรับมรดก ตามผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการกำหนดมูลค่าฐานภาษีการรับมรดก ที่กำหนดไว้สูงเกินไปไม่เหมาะสมกับฐานะทางเศรษฐกิจ และรายได้ของประชาชนไทย ทำให้ไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมและเศรษฐกิจได้ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกได้ เห็นว่าควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 12 เพื่อให้เหมาะสมกับฐานะทางเศรษฐกิจ และรายได้ของประชาชนไทยยิ่งขึ้นประเด็นปัญหาดังกล่าว

“มาตรา 12 ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาทต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท”

2. ปัญหาทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับในการเสียภาษีมรดกที่กำหนดไม่ครอบคลุมถึงทรัพย์สินอันเป็นมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก ทำให้เกิดความยุ่งยากในการคิดมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับซึ่งเป็นการเพิ่มขึ้นตอนในการทำงาน และภาระให้กับผู้รับมรดก เห็นว่าควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 เพื่อลดขั้นตอนในการคำนวณมูลค่ามรดกที่ได้รับเพื่อความสะดวกรวดเร็ว ถูกต้องตรงกัน และภาระให้กับผู้รับมรดกในประเด็นปัญหาดังกล่าว

“มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) สงหาทรัพย์ที่มีมูลค่าและอาจถือเอาได้
- (3) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (4) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

กรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (1) และ (3) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศไทย และกรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (2) และ(4) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

3. ปัญหาการยกเว้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในกรณีที่บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนานั้นทำให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้ง มูลนิธิเพื่อบังหน้า หรือการบริจาคอสังหาริมทรัพย์ให้กับวัดซึ่งมิได้อยู่ในท้องที่หรือไม่สามารถใช้ประโยชน์ตามความประสงค์ เห็นว่าต้อง ให้มีการแก้ไขโดยการตัดข้อความดังนี้

จากที่บัญญัติว่า “มาตรา 13 บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช้บังคับแก่

(1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้ มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์”

แก้ไขเป็น“มาตรา 13 บทบัญญัติในมาตรา 12 ไม่ใช้บังคับแก่

(1) บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้ มรดกนั้น เพื่อประโยชน์ในกิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อ กิจการศึกษ หรือกิจการ สาธารณประโยชน์”

4. ปัญหาอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาตรา 16 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เห็นว่าควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม

จากที่บัญญัติว่า “มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของ มูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษี ในอัตราร้อยละห้า”

แก้ไขเป็น“มาตรา 16 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและเสียภาษีในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12ตามบัญชีอัตราภาษีการรับมรดก”

บัญชีอัตราภาษีการรับมรดก

1. สำหรับผู้รับมรดกเป็น บุตรชอบกฎหมาย บิดา มารดา ของเจ้ามรดกหรือบิดามารดาของสามี หรือภริยาของเจ้ามรดก

มรดกสุทธิไม่เกิน 50,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 3
มรดกสุทธิเกิน 50,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 100,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 8
มรดกสุทธิเกิน 100,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 10
มรดกสุทธิเกิน 500,000,000 บาทแต่ไม่เกิน5,000,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 15
มรดกสุทธิเกิน 5,000,000,000 บาทขึ้นไป	อัตราร้อยละ 20

2. กรณีผู้รับมรดก เป็นบุคคลอื่นๆ ที่มีใช้ 1.

มรดกสุทธิไม่เกิน 50,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 5
มรดกสุทธิเกิน 50,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 100,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 10
มรดกสุทธิเกิน 100,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 15
มรดกสุทธิเกิน 500,000,000 บาทแต่ไม่เกิน1,000,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 20
มรดกสุทธิเกิน 1,000,000,000 บาท	อัตราร้อยละ 35

เอกสารอ้างอิง

ประสพสุข บุญเดช . กฎหมายภาษีมรดก. กรุงเทพมหานคร:วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 41 ,2542

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม.หลักกฎหมายภาษีอากร .กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center., 2553

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม .การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร :สำนักพิมพ์พลสยาม 프린ต์ (ประเทศไทย), 2556

ศุภลักษณ์ พินิจกุล, “การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส,” วารสาร นิติศาสตร์, ปีที่ 26 ฉบับที่ 1, 2542,

อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง .คำอธิบาย มรดก. กรุงเทพมหานคร :สำนักพิมพ์นิติบรรณการ,2543

สุเมธ ศิริคุณโชติ และ ภริสา เขมวราภรณ์ .กฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทย.กรุงเทพฯ: วารสาร นิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2558