

ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์¹

มณิสรา สุขแก้ว²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึง ประวัติและความเป็นมา ความหมาย แนวคิด ทฤษฎีและกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีการรับมรดกนั้น ทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่า ปัจจุบันประเทศไทยมีปัญหาด้านความเหลื่อมล้ำในสังคมเป็นอย่างมากและเป็นปัญหาที่อยู่คู่กับคนไทยมาอย่างยาวนาน ซึ่งรัฐบาลเองก็ได้พยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการนำนโยบายด้านภาษีมาเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐอย่างหนึ่ง นั่นคือ ภาษีที่รัฐจะนำมาใช้เพื่อให้เป้าหมายดังกล่าวสำเร็จได้เร็วยิ่งขึ้นก็คือ “ภาษีมรดก” นอกจากจะเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับประเทศโดยที่ไม่กระทบกระเทือนต่อคนจนแล้ว ยังเป็นการกระจายรายได้สร้างความเป็นธรรม ลดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างคนรวยกับคนจน เนื่องจากภาษีมรดกเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งเพราะทรัพย์สินถือเป็นตัววัดความสามารถของบุคคลได้อย่างชัดเจน ทั้งยังสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี คือ บุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีมาก บุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็เสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถของเสียภาษีแต่ละคน

หากพิจารณามาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกจัดเก็บจากทรัพย์สินบางประเภทเท่านั้น ไม่ได้ครอบคลุมถึงทรัพย์สินแห่งกองมรดกทุกชนิด โดยกฎหมายเน้นการจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียน แต่ก็ไม่ได้จัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนทุกชนิด และไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนแต่อย่างใด อาจเพราะทรัพย์สินที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนเป็นทรัพย์สินที่ยากต่อการประเมิน และจะเป็นภาระในการจัดเก็บของกรมสรรพากรในท้ายที่สุด ซึ่งหากรัฐบาลต้องการจะสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม รัฐบาลก็ไม่สามารถบอกได้ว่ากลุ่มบุคคลที่มีความมั่งคั่งอันเป็นกลุ่มเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้น มีเพียงเฉพาะกลุ่มบุคคลที่ครอบครองทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนเท่านั้น เพราะจะเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีที่จะต้องมีการเท่าเทียมกัน เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เนื่องจากการสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่งเช่นกัน เมื่อภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง การสะท้อนความมั่งคั่งจึงต้องดูในภาพรวมของทรัพย์สิน จึงอาจนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการสะสมทรัพย์สินหรือแปลงทรัพย์สินเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รถทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีรศรี เลิศธรรมเทวี และอาจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

จัดเก็บภาษีได้ ทำให้กลุ่มเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกลดลง อีกทั้งยังไม่ตรงตามความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของกลุ่มบุคคลดังกล่าว จึงเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับดังกล่าว ยังคงมีปัญหาความไม่เหมาะสมและมีข้อบกพร่องในการใช้บังคับ

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังมีข้อบกพร่อง ไม่ครอบคลุมด้วยกันหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก คือ ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน ภาษีมรดกถือเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่เกิดจากผู้ครอบครองทรัพย์สิน ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับมรดกในฐานะที่เป็นทายาทไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรมหรือทายาทผู้รับพินัยกรรม และไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทใดก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้น ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกโดยจำกัดเฉพาะทรัพย์สินบางประเภทเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษี ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เข้ามรดก มีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งกฎหมายมุ่งจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนหรือที่มีเอกสารแสดงการครอบครองจากทรัพย์สินบางประเภทเท่านั้น อีกทั้งในกรณีของสังหาริมทรัพย์กฎหมายกำหนดให้สังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนบางชนิดเท่านั้นที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดก ไม่ได้กำหนดให้ครอบคลุมถึงสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนทะเบียนทุกชนิดที่ต้องเสียภาษี ซึ่งการบัญญัติกฎหมายในลักษณะดังกล่าวเป็นการบัญญัติกฎหมายที่แคบเกินไปนั้น ยกตัวอย่าง สังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ เช่น เรือมีระวางตั้งแต่ 5 ตันขึ้นไป แพ สัตว์พาหนะ ได้แก่ ช้าง ม้า วัว ควาย ลา ล่อ ฯ หรือสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนตามกฎหมายเฉพาะ ได้แก่ เครื่องจักร อาวุธปืน รางช้าง เป็นต้น ซึ่งทรัพย์สินเหล่านี้สามารถตรวจสอบและประเมินภาษีได้ แต่ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกประเภทนี้กลับไม่ต้องเสียภาษี การบัญญัติกฎหมายในลักษณะดังกล่าวจึงขัดกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้รับมรดกจากสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนเหมือนกันกลับเสียภาษีไม่เหมือนกัน ซึ่งการที่รัฐกำหนดประเภททรัพย์สินเฉพาะบางประเภทที่ต้องเสียภาษีดังที่กล่าวไว้ข้างต้น อาจทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลงไม่เป็นไปตามหลักการอำนาจรายได้ให้กับรัฐ และเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่มีทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกได้ หากสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนแต่ไม่ได้อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นมีมูลค่าสูงมาก ภาษีการรับมรดกฉบับนี้ก็จะอาจไม่ได้เป็นการกระจายความมั่งคั่งและลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้อย่างแท้จริง ขัดต่อเจตนารมณ์ในการบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

นอกจากนั้นผู้ศึกษาเห็นว่า การกำหนดว่าทรัพย์สินประเภทใดบ้างที่ต้องเสียภาษีนั้น ยังขัดกับหลักความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษี แทนที่จะบัญญัติให้มีการจัดเก็บจากทรัพย์สินโดยทั่วไปแล้วมีการบัญญัติให้

ยกเว้นภาษีสำหรับทรัพย์สินใดไว้เป็นการเฉพาะ กฎหมายกลับกำหนดให้ทรัพย์สินที่มรดกซึ่งต้องเสียภาษีเพียงทรัพย์สินที่ระบุไว้ในมาตรา 14 ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นนั้น ขัดกับหลักความยืดหยุ่นที่ว่าภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้ และอาจกล่าวได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ฉบับนี้ ไม่ได้สร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในสังคมได้อย่างแท้จริง และไม่ก่อให้เกิดความเสมอในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคม และอาจก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี กล่าวคือ อาจมีการเก็บสะสมทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี หรืออาจมีการยกย้ายถ่ายเทหรือเปลี่ยนแปลงสภาพของทรัพย์สินจากทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี นอกจากนี้แม้ว่าเจ้าของทรัพย์สินจะถือครองทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียน แต่หากทรัพย์สินนั้นไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี ทายาทผู้ที่ได้รับมรดกก็ไม่ต้องเสียภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าว จึงทำให้เห็นได้ว่ารัฐควรที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกสำหรับสังหาริมทรัพย์ทุกชนิดที่มีหลักฐานทางทะเบียน นอกจากจะเป็นการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างคนจนและคนรวย ยังเป็นการเพิ่มรายได้ให้ประเทศอีกด้วย และยังคงให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายภาษีการรับมรดกอีกด้วย ดังนั้นจึงควรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนทุกชนิดที่เป็นทรัพย์สินมรดก

ประเด็นปัญหาประการที่สองคือ ปัญหาการประเมินมูลค่าฐานภาษีการรับมรดกจากสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดก กฎหมายได้กำหนดให้คำนวณมูลค่าของทรัพย์สินโดยถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดกตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้และตามกฎหมายกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 นั้น ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินไว้บางประเภทเท่านั้น โดยจะแบ่งตามประเภทของทรัพย์สิน ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ และหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกดังกล่าวนี้มิได้บัญญัติครอบคลุมถึงทรัพย์สินมรดกประเภทอื่นด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน การประเมินมูลค่าของทรัพย์สินแห่งกองมรดกเพื่อใช้ในการคำนวณเสียภาษีการรับมรดกนั้น ถือว่าเป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพราะจะส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากจำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียขึ้นอยู่กับากำหนดวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีว่าจะใช้วิธีการใด และวิธีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินมรดกนั้นจะต้องเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีด้วย จากกรณีดังกล่าวจึงเห็นได้ว่า ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น มิได้มีการกำหนดวิธีการประเมินทรัพย์สินในกรณีสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนไว้ทุกชนิด ซึ่งจะเห็นได้ว่าวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจะขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินเป็นสำคัญ ในกรณีทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ก็จะมีวิธีการประเมินทรัพย์สินย่อมแตกต่างกันไปตามลักษณะของสังหาริมทรัพย์ การที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการประเมินมูลค่าไว้นั้น นอกจากจะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ทำให้ไม่สามารถประเมินมูลค่า

ของทรัพย์สินประเภทนี้ได้และส่งผลถึงการคำนวณฐานภาษีเพื่อนำมาเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ซึ่งการที่รัฐไม่กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกให้ชัดเจน อาจ ก่อให้เกิดการทุจริตและหลบหลีกภาษีจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการกำหนดราคาตลาดของทรัพย์สิน มรดก การออกกฎหมายเช่นนี้ย่อมไม่เป็นธรรมและไม่ใช้การออกกฎหมายที่ดีอันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของ กฎหมายภาษีการรับมรดกที่ถูกต้อง อีกทั้งยังขัดกับหลักความแน่นอนตามหลักภาษีอากรที่ดีอีกด้วย ซึ่งรัฐ จะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีอากร ไม่เปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อยครั้ง เพราะการมีนโยบายที่ไม่ แน่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งนั้น ย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน และการบัญญัติตัว บทของกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องมีความชัดเจน ไม่กำกวม ง่ายต่อการปฏิบัติ ตาม ภาษีที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีการใด

ประเด็นปัญหาประการสามคือ มาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภท สัตว์หรือทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียน เนื่องจากวิธีการคำนวณมูลค่าของมรดกเพื่อเสียภาษีการรับมรดกตาม มาตรา 12 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีการรับ มรดกไว้ โดยให้คำนวณจาก “มูลค่ามรดก” โดยส่วนที่เกินกำหนดให้นำมาเสียภาษี คำว่า “มูลค่ามรดก” หมายถึง “มูลค่ามรดกสุทธิ” กล่าวคือ มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตก ทอดมาจากการรับมรดกนั้น ดังนั้น ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกจากมูลค่ามรดกจึงให้นำภาระ หนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกมาหักออกจากมูลค่าฐานภาษีได้

แต่อย่างไรก็ตามหากพิจารณาจากกฎหมายภาษีการรับมรดกฉบับนี้กำหนดให้หักได้เฉพาะ “หนี้สินอัน ตกทอดมาจากการรับมรดก” ไม่ได้มีการบัญญัติให้รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการจัด ศพ หรือค่าใช้จ่ายจากการจัดการมรดกของเจ้ามรดกด้วย ซึ่งการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะมุ่งเน้นจัดเก็บภาษีจาก ความมั่งคั่งในการถือครองทรัพย์สินเป็นสำคัญ อันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ว่า บุคคลใดมี ความมั่งคั่งทางทรัพย์สินมากยิ่งต้องเสียภาษีมาก บุคคลใดมีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินน้อยยิ่งต้องเสียภาษีน้อย เมื่อภาษีการรับมรดกถือเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งจึงควรที่จะต้องเสริมสร้างความเป็นธรรมทางภาษีและ ความเสมอภาค และในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะต้องไม่ก่อภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป แต่ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นมิได้มีการกำหนดเกี่ยวกับมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีไว้ แต่อย่างใด หากพิจารณากฎหมายมรดกของประเทศไทยที่ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากทายาทผู้ได้รับ ทรัพย์สินมรดก ซึ่งหากทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกไปนั้นไม่มีความสามารถเพียงพอในการชำระภาษีหรือในกรณีที่ ทายาทผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกนั้นเป็นผู้ห่อนความสามารถ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติ ดังกล่าว ก็อาจจะเป็นการเพิ่มภาระให้กับทายาทผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกินสมควร รัฐจึงควรกำหนดมาตรการเพื่อ บรรเทาภาระภาษีโดยเฉพาะการกำหนดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น การจัดการปลงศพของเจ้ามรดก ค่าใช้จ่ายที่ เกี่ยวข้องกับการจัดการทรัพย์สินมรดก และการกำหนดค่าลดหย่อนให้แก่บุคคลบางกลุ่มหรือสำหรับทรัพย์สินบาง ประเภทเพื่อช่วยเหลือไม่ให้รับภาระภาษีมากเกินไป ดังนั้น เพื่อตอบสนองนโยบายลดความเหลื่อมล้ำในทาง

เศรษฐกิจและสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนให้มีประสิทธิภาพสูงสุด รัฐจึงควรที่จะปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้เหมาะสมแก่การบังคับใช้ในประเทศไทยต่อไป

ประเด็นปัญหาประการสุดท้ายคือ ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ที่มีมูลค่าสูง สืบเนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ได้กำหนดประเภทของทรัพย์สินไว้บางประเภทที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกและทรัพย์สินส่วนใหญ่เป็นทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนหรือมีเอกสารแสดงความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินนั้น ทั้งนี้อาจเพราะประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและสามารถตรวจสอบได้ง่าย ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา เป็นต้น หากทรัพย์สินมรดกมีมูลค่าเกินที่กฎหมายกำหนดก็ต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ในทางกลับกันอีกบุคคลหนึ่งได้มาโดยรับมรดกเช่นเดียวกันแต่ต่างกันตรงที่ประเภทของทรัพย์สิน เช่น ได้รับมรดกเป็น พระเครื่อง นาฬิกา ทองคำ เพชร พลอย หรือเงินสด บุคคลดังกล่าวกลับไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งเห็นได้ว่าผลลัพธ์คือการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยผลของกฎหมายมรดกเหมือนกัน แต่ด้วยผลของกฎหมายภาษีการรับมรดกทำให้บุคคลสองคนเสียภาษีต่างกัน ได้รับมรดกมาเหมือนกันแต่โดยปฏิบัติไม่เหมือนกัน ข่อมไม่เป็นธรรมอันเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

มีข้อสังเกตว่าภาษีการรับมรดกฉบับนี้ไม่ได้จัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดของเจ้ามรดก โดยเฉพาะอย่างยิ่งสังหาริมทรัพย์บางประเภทที่มีมูลค่าสูง เช่น เงินสด ทองคำ เพชร พลอย นาฬิกา โบราณวัตถุ งานศิลปะ เป็นต้น ซึ่งการบัญญัติกฎหมายในลักษณะดังกล่าวอาจเป็นช่องว่างของกฎหมาย โดยประชาชนที่ครอบครองทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกสามารถอาศัยช่องว่างของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการยกย้ายถ่ายเทหรือเปลี่ยนสภาพของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีให้กลายเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี เช่น การเก็บออมเงินตรากับตนเองโดยไม่ฝากไว้กับสถาบันการเงินเพื่อไม่ให้ถูกตรวจสอบได้ การแอบซ่อนทรัพย์สินไว้ในรูปแบบของสังหาริมทรัพย์ที่ยกย้ายถ่ายเทได้ง่าย เช่น สะสมทองคำ พระเครื่อง นาฬิกา เป็นต้น เพื่อหลบเลี่ยงไม่เสียภาษี หรือทำให้ตนเองเสียภาษีให้น้อยที่สุด

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะ ให้เพิ่มเติมอนุมาตรา

การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 14 วรรคหนึ่ง ซึ่งจากเดิมได้บัญญัติไว้ดังนี้ “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินที่การเงินที่กำหนดเพิ่มเติมขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา โดยแก้ไขเพิ่มเติม มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) สหกรณ์ทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา

2. ปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกประเภทสังหาริมทรัพย์

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 15 ซึ่งจากเดิมบัญญัติไว้ดังนี้ “การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมสรรพากรประกาศกำหนด

โดยเพิ่มเติมว่า “การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

(4) กรณีเป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน ให้ถือเอาราคาประเมินที่ประเมินโดยบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกของวิชาชีพเกี่ยวกับการประเมินราคาสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนแต่ละประเภทนั้น

3. มาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 12 วรรคสอง ซึ่งจากเดิมบัญญัติไว้ดังนี้ “มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น”

โดยแก้ไขเพิ่มเติม “มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดก หักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น และให้หักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนได้เพิ่มขึ้นตามมาตรา 12/1 และ 12/2”

มาตรา 12/1 ให้หักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มขึ้น ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดการมรดกของเจ้ามรดก
- (2) ค่าใช้จ่ายในการปลงศพ

มาตรา 12/2 มูลค่ามรดกตามมาตรา 12 วรรคสอง เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 12/1 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

- (1) ผู้สืบสันดาน บิดามารดาของเจ้ามรดก ลดหย่อนให้ 10,000,000 บาท
- (2) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน พี่น้องร่วมบิดาหรือพี่น้องร่วมมารดาเดียวกัน ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา ลดหย่อนให้ 5,000,000 บาท
- (3) ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของเจ้ามรดก 1,000,000 บาท

4. ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ที่มีมูลค่าสูง

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 14 วรรคหนึ่ง ซึ่งได้มีการกำหนดทรัพย์มรดกซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้มีการกำหนดไปถึงทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีมูลค่าสูงเป็นทรัพย์มรดกที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ซึ่งจากเดิมได้บัญญัติไว้ดังนี้ “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

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

โดยเพิ่มเติมว่า “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิ

เรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

- (4) สหกรณ์ทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- (5) ทรัพย์สินที่การเงินที่กำหนดเพิ่มเติมขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา
- (6) สหกรณ์ทรัพย์ที่มีมูลค่าสูง

เอกสารอ้างอิง

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ภาษีการรับมรดกฉบับสมบูรณ์. พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด, 2561.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. “ปัญหาการหลอกลวงทางเศรษฐกิจกับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย.”

วารสารราชบัณฑิตยสถาน, 47.

ศุภลักษณ์ พินิจกุล. คำอธิบายกฎหมายภาษีการรับมรดก. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและสื่อการ

สอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ภาษีมรดก. [Online], Available URL:

<https://library.coj.go.th/pdfview.html?fid=44185&table=filesbiblio>

สุวรรณ วลัยเสถียร. จัดการภาษีมรดก Estate Planning. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์

อักษรไทย (น.ส.พ.ฟ้าเมืองไทย), 2557.