

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในภาษีเงินได้¹

ณัฐพล ขอบจำ²

จากการศึกษามาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 อนุมาตรา 26-28 ประกอบกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) ซึ่งเป็น การตรากฎหมายภายหลังจากกรมสรรพากรได้ออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งมีผลบังคับใช้พร้อมกันในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 แต่จากสถานการณ์หลังจาก ประกาศใช้ สองพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวคือพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก และ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 จนถึงปัจจุบัน กลับพบว่า การจัดเก็บภาษีมรดกไม่ประสบความสำเร็จ เมื่อพิจารณาจากข้อมูลการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรจะเห็นได้ว่า ภาษีมรดกจัดเก็บได้ในสัดส่วนที่น้อย มากโดยวิเคราะห์จากผลการจัดเก็บภาษีของสรรพากรภาค 1-12 บวกหน่วยงานอื่นและกองคลัง ซึ่งเป็น รายงานการจัดเก็บของกรมสรรพากรจะเห็นได้ว่าในจัดเก็บได้สูงสุดที่ปีภาษีประจำปี 2562 โดยจัดเก็บได้ 450.606 ล้านบาทและจัดเก็บได้ต่ำที่สุดในปีภาษี 2560 โดยจัดเก็บได้ 60.075 ล้านบาทและในปีงบประมาณ 2564 ข้อมูล ณ วันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2565 ภาษีการรับมรดก จัดเก็บได้ 408.68 แม้จะมีสัดส่วนเพิ่มขึ้นจากปี 2563 เมื่อเปรียบเทียบกับกันแต่เมื่อเทียบกับภาษี ชนิดอื่นนับว่าเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก อาทิ ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์ ในปี พ.ศ. 2564 ที่จัดเก็บได้ 56,635.59 และ 14,772.52 ล้านบาท ตามลำดับ ทำให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก นั้นสาเหตุที่ทำให้การจัดเก็บไม่ประสบ ผลสำเร็จ เกิดจากช่องว่างทางกฎหมายหรือ (Loop-hole) เนื่องจากประเทศไทยไม่มี Gift Tax หรือ กฎหมายเกี่ยวกับการให้เป็นกฎหมายเฉพาะอย่างกรณีกฎหมายต่างประเทศ อย่างเช่นประเทศสหรัฐ อเมริกาที่มีการแบ่งกฎหมายมรดกและกฎหมายการให้แยกออกกันต่างหาก ส่งผลให้ประเทศไทยนำการ จัดเก็บภาษีเงินได้ ตามหมวด 2 ส่วน 3 มาตรา 42 ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเรื่องของเงินได้ที่ได้รับการ ยกเว้นตาม อนุมาตรา 26 – 29 ถูกแก้ไขเพิ่มเติมพร้อมกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 นั้น โดยมีการกำหนดฐานภาษีที่เกิดจากการให้ ซึ่งการเกิดช่องว่างนี้ส่งผลให้เกิดการถ่ายโอนทรัพย์สินอันเป็น ทรัพย์สินมรดก เพื่อลดมูลค่าของทรัพย์สินมรดกให้น้อยลงหรือเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีมรดกเลยทั้งสิ้น จึงกล่าวได้

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในภาษีเงินได้ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รุณทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศ ธรรมเทวี และ อาจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ว่าการกระทำเช่นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของการหลอกลวงภาษี อันเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายและส่งผลเสียต่อรัฐเป็นอันมาก

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าถึงปัญหาในทางกฎหมายที่เกิดขึ้นตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องนั้นว่า ยังมีข้อบกพร่อง ความไม่สมบูรณ์ หรือไม่ครบถ้วน ซึ่งข้าพเจ้าจะกล่าวถึงรายละเอียด ดังต่อไปนี้

ประการแรกปัญหาการให้อันเนื่องมาจากรัฐรับโอนในประมวลรัษฎากรมาตรา 42(26) จากการพิจารณาปัญหาดังกล่าวข้างต้นเห็นได้ว่าเกิดจากจาก ช่องโหว่แห่งกฎหมาย หรือช่องว่างทางกฎหมาย (Loop-hole) ซึ่งพบว่ามิชอบกพร่องทำให้ไม่สามารถป้องกันการถ่ายเททรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินมรดกได้ ทั้งที่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ควรเป็นกฎหมายเพื่ออุดช่องว่างของการรับภาษีมรดก แต่กลับกลายเป็นว่า ผู้เสียภาษีพยายามใช้ช่องว่างเหล่านี้ในการเลี่ยงภาษีแทนโดยใช้การทยอยถ่ายโอนทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินมรดกเพื่อที่ท้ายที่สุดแล้วจะไม่ต้องเสียภาษีจากการให้และภาษีการรับมรดกของทายาทหรือเสียในอัตราที่น้อยลงทำให้รัฐขาดรายได้ ไม่เป็นการอำนวยความสะดวกแก่รัฐทั้งยังไม่เป็นการลดความเหลื่อมล้ำตามจุดประสงค์ของกฎหมายมรดกซึ่งปัญหาที่เกิดจากการกำหนดตามมาตรา 42(26) เป็นกรณีกฎหมายกำหนดการให้ ซึ่งกำหนดให้แก่เฉพาะบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายเพียงเท่านั้น โดยไม่นับรวมถึงบุตรบุญธรรม จึงเท่ากับว่าหากเป็นบุตรบุญธรรม แม้มีสถานะชั้นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กลับต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเอง เนื่องจากการรับการให้ จึงส่งผลให้เกิดความแตกต่างของการเสียภาษี และการยกเว้นภาษี จึงเป็นเหตุจูงใจให้เกิดการถ่ายเททรัพย์สินเพื่อ หลีกเลี่ยงการเสียภาษี

ประการที่สองปัญหาการให้อันเนื่องมาจากรัฐรับโอนในประมวลรัษฎากรมาตรา 42(27-28) เมื่อพิจารณามาตรา 42 (27)และ 42 (28) จะเห็นว่าเป็นการรับการให้จากหลักความสัมพันธ์ใกล้ชิดของผู้ให้คือ หากผู้ให้เป็นบุพการี ญาติทางสายโลหิตโดยตรงขึ้นไป ได้แก่ บิด มารดา ปู่ย่า ตายาย ทวด ผู้สืบสันดาน บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย บุตรนอกกฎหมายที่บิดารับรอง บุตรบุญธรรมหรือคู่สมรส จะเป็นการให้โดยมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันมาก ตามมาตรา 42(27) ส่วนมาตรา 42(28) เป็นการรับเงินจากผู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด คือจากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสจึงทำให้การยกเว้นเงินได้ในส่วนนี้มีสัดส่วนน้อยกว่าจะเห็นว่าอัตราในการคำนวณภาษีส่วนที่เกินมูลค่าที่กฎหมายยกเว้นไว้นั้นแม้ความใกล้ชิดจากการให้ทำให้ได้รับการยกเว้นภาษีมากกว่า แต่กลับกันจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 เท่ากัน ต่างจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก เพราะการยกเว้นภาษีในภาษีการรับมรดก จะยกเว้นจากจำนวนเงิน 100 ล้านบาทจากการรับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายเท่านั้น ไม่ได้คำนึงว่าเป็นการรับเงินจากหลักความสัมพันธ์ใกล้ชิดของผู้ให้มรดก กล่าวคืออัตราภาษีของภาษีมรดก กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลความสัมพันธ์ใกล้ชิดผู้ให้มรดก การให้ทรัพย์สินตามมาตรา 42 (27)(28) จึงไม่ก่อให้เกิดการลดความเหลื่อมล้ำ ตามหลักภาษีอากรที่ดี ทั้งตามมาตรา 42(27)(28) เป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินกรณีที่เป็นสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ ดังนั้นช่องทางการตรวจสอบจึงเป็นช่องว่างให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการปกปิดการโอน

หรือใช้วิธีโอนทรัพย์สินที่ตรวจสอบไม่ได้ กล่าวคือทรัพย์สินที่กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบการรับมาได้ อาทิ แหวนเพชร ทองคำ ของโบราณ สมบัติเก่าแก่มีมูลค่า พระเครื่อง ถ้วยชามหายาก เครื่องประดับ สิ่งเหล่านี้ยากแก่การตรวจสอบ หรือทรัพย์สินที่มีสภาพคล่องสูง เช่นเงินสด เนื่องจากผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินมรดก อาจทำการถ่ายเททรัพย์สินจากสิ่งของเหล่านี้ โดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมายเพื่อไม่ต้องเสียภาษีจากการให้ทรัพย์สินในส่วนนี้ โดยใช้ช่องทางเป็นการให้ทรัพย์สินที่ตรวจสอบไม่ได้แทนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

ประการที่สามปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอันเนื่องมาจากรฐานภาษีการให้และฐานภาษีมรดกจากการพิจารณาปัญหาดังกล่าวและการจัดเก็บฐานภาษีของภาษีการให้และภาษีการรับมรดกความซ้ำซ้อนของภาษีสามารถเกิดขึ้นได้แม้แต่ภาษีมรดกเองที่เป็นฐานเดียวกันยังสามารถเกิดความซ้ำซ้อนจากการเก็บภาษีได้ กล่าวคือ กรณีเจ้ามรดกตายต่อมาผู้รับมรดกได้เสียภาษีมรดกไปแล้ว และผู้รับมรดกได้ตายในเวลาไม่ห่างกัน จะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีจากมรดกขึ้นเดียวกันถึงสองครั้งจากฐานภาษีเดียวกันซึ่งกรณีที่จะเกิดความซ้ำซ้อนทางภาษีสองฐานที่ต่างกันนั้น อย่างเช่น มีการยกทรัพย์สินให้แก่บุคคลหนึ่งแล้วต่อมาบุคคลนั้นถึงแก่ความตาย จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินนั้นได้ถูกเสียภาษีจากการให้มาแล้วต่อมาต้องเสียภาษีจากฐานภาษีมรดกอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งเป็นการเก็บภาษีที่เป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้เสียภาษีดังนั้นการซ้ำซ้อนของฐานการคำนวณภาษีการให้และการคำนวณภาษีฐานมรดกที่เป็นการคำนวณจากทรัพย์สินก่อนเดียวกัน ซึ่งเป็นปัญหาที่ทำให้คนไม่ยอมเสียภาษี จึงเป็นจุดชักจูงให้คนเลี่ยงภาษี

ประการสุดท้ายปัญหาความไม่เหมาะสมของภาษีการให้ต่อภาษีมรดก เมื่อพิจารณาอัตราฐานภาษีภาษีการรับมรดก จัดเก็บในอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 5 ฐานภาษี (Tax base) ที่ต้องเสีย คือ มูลค่ามรดก ที่ได้รับ ส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท อัตราภาษี ร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดก แต่ถ้าผู้รับมรดกเป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน อัตราภาษี ร้อยละ 5 ซึ่งผู้รับมรดกแต่ละคน คิดภาษีตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับ อีกทั้งความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกและผู้ที่เกี่ยวข้องก็ส่งผลต่อการคิดอัตราภาษี

ภาษีการให้อัตราภาษีการรับการให้ทั้งกรณีสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียในอัตราร้อยละ 5 ของส่วนที่เกินกว่า 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาท (แล้วแต่กรณี) โดยผู้เสียภาษี มีสิทธิเลือกเสียภาษี โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นๆในปียานั้น หรือจะนำไปรวมกับเงินได้อื่นๆเพื่อคำนวณภาษีตามปกติ เห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บในอัตราคงที่ ร้อยละ 5 เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของทั้งภาษีการให้และภาษีการรับมรดก แล้วพบว่าเป็นการจัดเก็บในอัตราคงที่ ซึ่งการจัดเก็บในอัตราคงที่นั้นไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ด้วยเหตุผลที่ว่า การจัดเก็บในอัตราคงที่ไม่เป็นการลดความเหลื่อมล้ำทำให้ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินน้อยต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันกับผู้ที่มีทรัพย์สินจำนวนมาก ตัวอย่างเช่น มีการรับมรดก หรือมีการให้จากครอบครัวแรก ซึ่ง ทรัพย์สินทั้งสังหาและอสังหา หักด้วยค่ายกเว้นเป็นจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่า 1,000 ล้านบาท ซึ่งต้องเสียในอัตราคงที่ร้อยละ 5 กับครอบครัวที่สอง ที่มีทรัพย์สินทั้งสังหาและอสังหา หักด้วยค่ายกเว้นเป็นจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่า 100 ล้านบาท ซึ่งต้องเสียในอัตราคงที่ร้อยละ 5

เช่นเดียวกัน เท่ากับว่าคนที่มีทรัพย์สินน้อยกลับต้องเสียภาษีเท่าคนที่มีทรัพย์สินมาก จึงเห็นได้ว่าการเก็บภาษีในอัตราคงที่เช่นนี้ไม่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้ และขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี ต่อมาประเด็น

เรื่องของฐานภาษีฐานในการจัดเก็บภาษีนับเป็นส่วนหนึ่งที่เป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดการถ่ายเททรัพย์สินจากการให้ก่อนภาษีการรับมรดกนั้น เนื่องจากกฎหมายจำกัดฐานภาษีจากการรับโอนมรดกไว้แคบจนเกินไป เนื่องจากเมื่อพิจารณาถึงทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมาตรา 14 มรดกจะเห็นว่ามีจำกัดประเภทของทรัพย์สินอยู่เพียง 5 ประเภทจึงเป็นการจำกัดไว้แคบจนเกินไปทำให้ผู้ถือทรัพย์สินเหล่านี้เลือกที่จะทยอยโอนทรัพย์สินก่อนเพื่อลดมูลค่าทรัพย์สินโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมายในเรื่องมูลค่าการยกเว้นที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นช่องทางให้เสียภาษีน้อยลง

จากการศึกษาค้นคว้ามาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกในภาษีเงินได้ผู้เขียนพบว่า มีข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการให้อันเนื่องมาจากฐานผู้โอนในประมวลรัษฎากรมาตรา 42(26) มีข้อเสนอแนะคือ เนื่องจากกฎหมายภาษีการรับการให้ปัจจุบันยังมีความไม่ชัดเจนครอบคลุมทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายอันนำไปสู่เหตุการณ์เลี่ยงภาษี จึงควรพิจารณาดังนี้

1.1 ควรแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) ซึ่งลักษณะกฎหมายไม่ได้หมายรวมถึงบุตรบุญธรรม โดยแก้ไขรวมบุตรบุญธรรมตามกฎหมายด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่การเสียภาษี

พิจารณาเพิ่มเติมด้วยที่เป็น เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย รวมถึงบุตรบุญธรรมที่ชอบด้วยกฎหมาย เฉพาะเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วย ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษี

1.2 ควรแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (26) ซึ่งลักษณะกฎหมายจำกัดการโอนเพียงกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ จึงควรมีการแก้ไขให้รวมถึงสังหาริมทรัพย์มีทะเบียน

พิจารณาเพิ่มเติมด้วยที่เป็น เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย รวมถึงบุตรบุญธรรมที่ชอบด้วยกฎหมาย เฉพาะเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วย ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษี

1.3 กรมสรรพากรต้องพิจารณาหลักเกณฑ์เรื่องค่าตอบแทนและการอาศัยช่องว่างจากการถ่ายเททรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ เพื่อให้มีมาตรการรัดกุมมากขึ้น อย่างเช่นการออกเป็นกฎหมายลูกควบคุมเรื่องมูลค่าทรัพย์สินที่ไม่มีค่าตอบแทนเป็นต้น

2. ปัญหาการให้อันเนื่องมาจากฐานผู้รับโอนในประมวลรัษฎากรมาตรา 42(27-28) มีข้อเสนอแนะคือ

2.1 เนื่องจากอัตราภาษีการรับการให้กรณีสังหาริมทรัพย์ต้องเสียในอัตราร้อยละ 5 ของส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาทของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับตามมาตรา 42(27) และร้อยละ 5 ของส่วนที่เกินกว่า 10 ล้านบาทของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับตามมาตรา 42(28) จากการรับเงินภายใต้หลักความสัมพันธ์ใกล้ชิดของผู้ให้ซึ่งแม้ความสัมพันธ์ใกล้ชิดจากการให้ทำให้ได้รับการยกเว้นภาษีมากกว่า แต่กลับกันจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 เท่ากัน

จึงควรพิจารณาปรับอัตราการเสียภาษีให้เป็นอัตราก้าวหน้าหรือปรับปรุงให้มีลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีการรับมรดก เพื่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทั้งเป็นการลดความเหลื่อมล้ำจากการเสียภาษี

2.2 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(27)(28) เป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งทรัพย์สินบางชนิดยากต่อการตรวจสอบ

ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการมีมาตรการเพิ่มความชัดเจนทางกฎหมายในการจำกัดทรัพย์สิน รวมถึงกระบวนการตรวจสอบทรัพย์สิน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ประโยชน์จากช่องทางนี้

3. ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอันเนื่องมาจากรฐานภาษีการให้และฐานภาษีมรดก มีข้อเสนอแนะคือ เนื่องจากประเทศไทยจึงนำการจัดเก็บภาษีเงินได้ ตาม ประมวลรัษฎากร ซึ่งมีแก้ไขจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังนั้นฐานภาษีการให้ คือ ฐานภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากรฐานภาษีมรดก คือ ฐานภาษีการรับมรดก (Inheritance tax) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานผู้รับโอน (Recipient -Based) โดยจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกตามประเภทที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์ หรือ อสังหาริมทรัพย์ ดังนั้นเมื่อมีการเสียภาษีจากทรัพย์สินใดแล้วการมาเสียอีกจึงเป็นการซ้ำซ้อน

จึงควรแก้ไข โดยวิธีการนำมาตรการของประเทศสหรัฐอเมริกา ในกฎหมายว่าด้วยเรื่อง ภาษีการให้ Gift Tax มาพิจารณาเป็นแบบอย่างโดยอาจมีการนำการปรับปรุงภาษีก่อนการชำระ หรือกระบวนการเครดิตภาษี มาบัญญัติเพิ่มเติม โดยศึกษาแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา

4. ปัญหาความไม่เหมาะสมของภาษีการให้ต่อภาษีมรดก มีข้อเสนอแนะคือ

4.1 เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของทั้งภาษีการให้และภาษีการรับมรดก จะเห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บในอัตราคงที่ ซึ่งการจัดเก็บในอัตราคงที่นั้นไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ด้วยเหตุผลที่ว่า การจัดเก็บในอัตราคงที่ไม่เป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ ดังนั้นจึงควรมีการแก้ไขมีการจัดเก็บตามมูลค่าทรัพย์สินที่สูงขึ้น ถ้ามูลค่าทรัพย์สินมีจำนวนมากก็จะมีการจัดเก็บในอัตราที่สูงขึ้น ถ้ามีน้อยก็จะเสียในอัตราที่ต่ำลงมา ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีแบบภาษีอัตราก้าวหน้า ซึ่งแนวทางนี้จะสอดคล้องกับแนวทางของสหรัฐอเมริกาที่มีอัตราการจัดเก็บภาษีมรดก เป็นการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า เริ่มที่ร้อยละ 18 ถึงร้อยละ 40

4.2 ส่วนประเด็นเรื่องฐานภาษีในการจัดเก็บสาเหตุที่ ทำให้เกิดการถ่ายเททรัพย์สินจากการให้ก่อนภาษีการรับมรดกนั้นมีเหตุมาจากการจำกัดฐานภาษีจากการรับโอนไว้แคบจนเกินไป

เมื่อวิเคราะห์จะเห็นว่าทรัพย์สินฐานภาษีมีอยู่เพียง 5 อย่างซึ่งนับว่าเป็นการจำกัดทรัพย์สินไว้แคบเกินไปทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ง่ายขึ้นควร กำหนดให้ครอบคลุมทรัพย์สินทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะเป็นตั้งหรืออยู่ที่ไหน ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดว่า กองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกรวมถึง ทรัพย์สินทั้งหมดที่เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะเป็นตั้งหรืออยู่ที่ไหน ถ้าเจ้ามรดกเป็นเจ้าของในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายรวมถึงผลประโยชน์เหนือทรัพย์สิน ซึ่งได้มีการโอนไปยัง บุคคลอื่นก่อนที่จะถึงแก่ความตายทรัพย์สินบางอย่างอาจจะรวมอยู่ในทรัพย์สินกองมรดก

ได้แก่ทรัพย์สินที่เข้ามรดกมีสิทธิหรือกรรมสิทธิ์ ในวันที่ถึงแก่ความตาย หรือเข้ามรดกมีสิทธิที่จะเป็น เจ้าของในระหว่าง 3 ปี นับถึงวันถึงแก่ความตายซึ่งรวมถึง ทรัพย์สินที่เข้ามรดกทำการโอน ทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ในทรัพย์สิน ในระยะเวลา 3 ปี ก่อนวันที่เข้ามรดกถึงแก่ความตาย มูลค่าของทรัพย์สินนั้นจะถูก รวมเข้ากับกองมรดกของเจ้ามรดกด้วย

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. ผลการจัดเก็บภาษีสรรพากร [Online], URL:<https://www.rd.go.th/310.html>.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: เนติบัณฑิตยสภา, 2561.

เบญจวรรณรี โชติช่วงนิรันดร์. หลักการภาษีอากร **Principles of Taxation**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557.

สุเทพ พงพิทักษ์. **Tax Mapping** เทคนิคการจัดทำแผนที่ภาษีอากรเพื่อลดข้อพิพาททาง ภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2561.

U.S. Code Internal Revenue Code : Title 26