

ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558¹

วรพล ชุมชาติ²

จากการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ออกใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกของผู้เป็นทายาทตามกฎหมายที่มีสิทธิได้รับมรดกหรือไม่สิทธิได้รับมรดกอันเนื่องมาจากการเป็นผู้รับพินัยกรรม ซึ่งมีหลักการแนวคิดสำคัญของรัฐบาลโดยมีความมุ่งหวังว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จะเป็นเครื่องมือในการขจัดความเลื่อมล้ำและแนวความคิดที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้มีรายได้มากเพื่อนำเอารายได้มาจัดการบริการสาธารณะหรือการบริหารจัดการของภาครัฐเพื่อลดปัญหาความเลื่อมล้ำเป็นสำคัญ³

โดยปัญหาความเลื่อมล้ำในสังคมไทยนั้นมีมากขึ้น⁴ โดยความเลื่อมล้ำเป็นคำที่ใช้แสดงถึงความไม่เท่าเทียมทางโอกาสระหว่างผู้ที่มีโอกาสดูกับผู้ขาดโอกาส ซึ่งโอกาสในที่นี้คือ โอกาสในการเข้าถึงต่อรองและจัดการทรัพยากรต่าง ๆ ในสังคม ความเลื่อมล้ำบางครั้ง ก็เป็นเหตุ บางครั้งก็เป็นผลในตัวเองที่เป็นเหตุเพราะความเลื่อมล้ำจึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม หรือเนื่องจากคนเกิดมา "ไม่เท่ากัน" กล่าวคือ บางครอบครัวมีฐานะที่ดีสร้างโอกาสที่จะเข้าถึงทรัพยากรต่าง ๆ ได้ดีกว่า แต่ในขณะที่เดียวกันบางครอบครัวก็มีฐานะที่ยากจนอันเป็นอุปสรรคทางโอกาสในการเข้าถึงทรัพยากรต่าง ๆ ได้ จึงก่อให้เกิดความเลื่อมล้ำตามมา การพัฒนาประเทศในช่วงที่ผ่านมาสามารถยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนให้ดีขึ้น ประชาชนมีงานทำและมีความมั่นคงในอาชีพมากขึ้นรายได้เฉลี่ยของประชาชนเพิ่มสูงขึ้น ปัญหาความยากจนลดลง

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์ และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ พัฒนะ เรือนใจดีและ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศร เลิศธรรมเทวี.

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

³ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร(สถานีวิทยุกระจายเสียงรัฐสภา & คณะอนุกรรมการ ฝ่ายข้อมูล) : รายการร้อยเรื่องเมืองไทย, 2559.

⁴ สถาบันบัณฑิตบริหารธุรกิจศศินทร์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2554). โครงการศึกษาวิจัยประเด็นนโยบายเชิงลึกด้านการพัฒนาคุณภาพชีวิตคนและสังคมไทยภายใต้บริบทการเปลี่ยนแปลงทาง วัฒนธรรมและการเปลี่ยนแปลงในโลกยุคใหม่หลังวิกฤตเศรษฐกิจ. สืบค้น 11 พฤษภาคม 2558 จาก <http://social.nesdb.go.th/>.

และลดช่องว่างระหว่างผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้มาก ประชาชนเข้าถึงบริการทางสังคมและสาธารณูปโภคอันเป็นปัจจัยจำเป็นพื้นฐานในการดำรงชีวิตได้มากขึ้น อย่างไรก็ตาม ความสำเร็จในโอกาสของประชาชนกลุ่มต่าง ๆ โอกาสของคนในเมืองกับชนบทในบริบทของการเข้าถึงการบริการพื้นฐานของทางราชการ ในการเข้าถึงบริการสาธารณะหลักที่มีคุณภาพยังมีช่องว่างมากและการเข้าถึงสิทธิต่าง ๆ ในสังคมยังไม่เท่าเทียมกันซึ่งเป็นปัญหาที่สะท้อนถึงความเหลื่อมล้ำที่เป็นปัญหาเชิงโครงสร้างในสังคมไทยทำให้ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศได้รับความเดือดร้อนจากความไม่เท่าเทียมของความเติบโตทางเศรษฐกิจและความแตกต่างกันในการเป็นเจ้าของทรัพยากร ส่งผลต่อรายได้ที่แตกต่างกันมากระหว่างกลุ่มคนในสังคมอันสะท้อนถึงความไม่เท่าเทียมของโอกาส ในการเข้าถึงทรัพยากรและสิทธิพื้นฐาน รวมทั้งความไม่เป็นธรรมด้านอำนาจต่อรอง

ภาษีการรับมรดก(Death Duties)⁵ คือ ภาษีมรดกที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินจากผู้ตายไปยังผู้รับมรดก กล่าวคือ เมื่อมีการตายเกิดขึ้นแล้วทรัพย์สินที่ยังมีอยู่ในขณะถึงแก่ความตายในนามของผู้ตายจะได้ชื่อว่าเป็นทรัพย์สินอันเป็นกองมรดกของผู้ตาย ซึ่งจะมีการจัดเก็บภาษีมรดกก็ต่อเมื่อผู้ตายมีจำนวนทรัพย์สินที่อยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ (นิยามภาษีมรดกของวราภรณ์ สามโกเศศ) อาจกล่าวได้ว่า ภาษีมรดกคือ “ภาษีที่เรียกเก็บจากความตาย” และในอดีตประเทศไทยเคยประกาศใช้ภาษีมรดกมาแล้วขณะนั้นเรียกว่า “พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476” เป็นการเรียกเก็บภาษีจากทั้งผู้ตายทางหนึ่งและเก็บจากทายาทผู้รับมรดกอีกทางหนึ่ง แต่ด้วยความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีมรดกดังกล่าวจึงถูกยกเลิกไป ซึ่งตลอดระยะเวลาภายหลังที่ได้มีการยกเลิก “พระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476” คณะรัฐบาลซึ่งเป็นฝ่ายบริการและสภาผู้แทนราษฎร อันเป็นหน่วยงานที่ใช้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติก็ได้รับความท้าทายจากสังคม เพื่อให้มีการตรากฎหมายขึ้นเพื่อที่จะบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวกับการรับมรดก ซึ่งตลอดระยะเวลาว่า 50 ปีที่ประเทศไทยนั้นไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอันว่าด้วยการรับมรดกอันเป็นการโอนทรัพย์สินของผู้ตายภายหลังที่เจ้ามรดก กล่าวคือเจ้าของทรัพย์สินจากกองมรดกไปยังทายาททั้งหลายผู้มีสิทธิได้รับมรดกตามกฎหมายหรือทายาทผู้ที่มีสิทธิได้รับมรดก อันเนื่องมาจากพันธุกรรมอันเป็นการแสดงเจตนาครั้งสุดท้ายของเจ้ามรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และตามหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา (autonomy of will)

⁵ ภัทรพงศ์วิศิษฎ์พิทยา, “การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดก : ศึกษากรณีการเพิ่ม ประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการบังคับใช้กฎหมาย ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี”วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ ปรดิพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ซึ่งผู้ศึกษาค้นคว้าเห็นถึงปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นกับการตีความและการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ปัญหาเกี่ยวกับเกี่ยวกับการกำหนดเพดาน การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีการรับมรดก ที่มีอัตราภาษีที่จะต้องชำระที่แตกต่างกันเนื่องจากฐานะและลำดับชั้นของทายาท ปัญหาเกี่ยวกับการหักภาระภาษีอันตกทอดมาจากการรับมรดกในการคำนวณฐานภาษีและปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน เนื่องด้วยเหตุผลของการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีและการตรวจสอบการประเมินของคณะกรรมการอุทธรณ์ การประเมินยังขาดซึ่งสิ่งที่เรียกว่ารอบด้านในด้านของข้อมูลในการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินเอง โดยผู้ศึกษาสามารถสรุปประเด็นปัญหาได้ดังนี้

ปัญหาประการแรกคือ ปัญหาเกี่ยวกับเกี่ยวกับการกำหนดเพดาน การจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น ได้กำหนดอัตราหรือหลักเกณฑ์ของผู้ที่อยู่ในความรับผิดชอบที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกไว้ว่าจะต้องมีการโอนมรดกและการรับมรดกไม่ว่าคราวหนึ่งหรือหลายคราวซึ่งรวมกันแล้วในปีภาษีเดียวกันนั้นจะต้องเกินว่า 100 ล้านบาทจึงจะเข้าหลักเกณฑ์ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ทั้งนี้ได้ตราไว้ในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก

ซึ่งในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้น ได้กำหนดให้มีการทบทวนมูลค่านมรดกที่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีนั้นและหากมีเหตุอันควรที่จะเปลี่ยนแปลงอัตรามูลค่านมรดกดังกล่าวก็ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา เพื่อเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมได้ แต่อย่างไรก็ดีพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้น ในชั้นรับหลักการซึ่งอยู่ในขั้นตอนการร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ซึ่งได้รับบรรจุระเบียบวาระการประชุมสภาิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 32/2557 เมื่อวันที่ 18 ธันวาคม 2557 ซึ่งที่ประชุมได้ลงในวาระที่หนึ่งรับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ไว้พิจารณาและแต่งตั้งคณะกรรมการวิสามัญขึ้นเพื่อพิจารณาร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวในหมวด 2 ว่าด้วยการเสียภาษี ร่างมาตรา 11 ถึงร่างมาตรา 16 ได้กำหนดมูลค่านมรดกที่รับมาไม่ว่าคราวหนึ่งหรือหลายคราวจากเจ้ามรดกแต่ละรายนั้นได้กำหนดไว้ว่าหากเกินกว่า 50 ล้านบาทเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกตามร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ซึ่งในร่างพระราชบัญญัติได้กำหนดไว้เพียงส่วนที่เกินกว่า 50 ล้านบาทเท่านั้น แต่ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก 2558 ที่ได้นำออกใช้ได้กำหนดไว้ว่าต้องเป็นมูลค่านมรดกส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทจึงจะเสียภาษีการรับมรดก

เพื่อพิจารณาความรับผิดชอบของประเทศไทยนั้นได้กำหนดไว้ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นการเฉพาะแล้ว ว่าให้หมายความถึงสิ่งใดบ้าง เมื่อพิจารณาแล้วพระราชบัญญัติดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับของประเทศอังกฤษแล้วย่อมมีความหมายที่แคบกว่า อีกทั้งแม้พิจารณาเปรียบเทียบกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยมรดกนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก คำว่ามรดก หมายความว่าทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายรวมตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตายมีอยู่ในขณะถึงแก่ความตาย หากแต่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้นได้กำหนดว่า เพียง 5 ลำดับอันจะถือว่าเป็นทรัพย์สินมรดกตามความหมายของพระราชบัญญัตินี้ และเมื่อเป็นกฎหมายที่กำหนดความรับผิดชอบให้แก่ผู้ซึ่งถูกบังคับตามพระราชบัญญัตินี้ จึงต้องตีความอย่างเคร่งครัดจะตีความเพื่อขยายความรับผิดชอบได้ไม่ตามหลักการตีความกฎหมายที่มีโทษบังคับแก่ผู้ไม่ปฏิบัติตาม และเมื่อตีความอย่างเคร่งครัดย่อมไม่อาจหมายความว่ามรดกทรัพย์สินทุกชนิดรวมตลอดถึงสิทธิหน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้ตายที่มีอยู่ในเวลาถึงแก่ความตายได้ ซึ่งไม่ครอบคลุมและมีความหมายแคบ ตัวอย่างเช่น อาวุธปืน , เครื่องประดับมีค่า

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า แม้มีทรัพย์สินมากมายเพียงใดก็ตามหากแต่เน้นยามคำว่า “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี” นั้นมีความหมายที่ตีความได้อย่างแคบอันจะมีผลให้การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินมรดกนั้นลดน้อยลงแล้ว เมื่อพิจารณาประกอบกับเพดานมูลค่าทรัพย์สินที่จะให้เกิดความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นสูงถึง 100 ล้าน ย่อมเป็นการยากที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้นเป็นไปตามเจตนารมณ์ของการตราพระราชบัญญัตินี้ขึ้นเพื่อที่จะนำเอาภาษีนี้ลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมของประเทศไทยและเป็นเหตุผลอีกประการหนึ่งที่ทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ตั้งไว้

ปัญหาประการต่อมาคือ ปัญหาเกี่ยวกับการอัตราภาษีการรับมรดกที่มีอัตราภาษีที่จะต้องชำระที่แตกต่างกันเนื่องจากฐานะและลำดับชั้นของทายาท

การรับมรดกนั้นย่อมเกิดขึ้นมาผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินถึงแก่ความตายเรียกว่า เจ้ามรดก และหากยังคงเหลือทรัพย์สินสิ่งใดในเวลาที่จะเจ้ามรดกถึงแก่ความตายย่อมเรียกทรัพย์สินนั้นว่า ทรัพย์สินมรดก ทรัพย์สินมรดกดังกล่าวย่อมตกทอดแก่ทายาทของเจ้ามรดกตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก ซึ่งได้กำหนดลำดับชั้นไว้ตามลำดับ เว้นเสียแต่เจ้ามรดกได้จัดการทรัพย์สินมรดกโดยการแสดงเจตนาไว้ก่อนตายในพินัยกรรมว่าจะให้จัดการทรัพย์สินของตนเมื่อตายแล้วให้แตกต่างไปจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้อย่างไรบ้าง ซึ่งการกำหนดการจัดการไว้ในพินัยกรรมดังกล่าวบุคคลผู้รับมรดกตามพินัยกรรมจะเป็นบุคคลใดก็ได้โดยไม่จำเป็นต้องเป็นทายาทตามที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ได้ ตามหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาของเจ้ามรดกก่อนถึงแก่ความตาย

ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้นมิได้กำหนดการตกทอดแก่ทายาทหรือลำดับชั้นของทายาทไว้เป็นพิเศษเป็นการเฉพาะแต่อย่างใด จึงต้องพิจารณาการตกทอดแก่ทายาทตามกฎหมายหรือตามพินัยกรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดก เรื่องการกำหนดทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกไว้ตามมาตรา 1629 และได้กำหนดไว้อีกว่าหากกลุ่มมรดกของเจ้ามรดกซึ่งยังมีชีวิตอยู่ในเวลาที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายย่อมมีสิทธิได้รับมรดกของเจ้ามรดกด้วยภายหลังจากที่มีการแบ่งสินสมรสกับเจ้ามรดกแล้ว

โดยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนั้นได้กำหนดหลักเกณฑ์การจะถือเป็นผู้รับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ได้จะต้องเป็นไปตาม มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวด้วย กล่าวคือนอกจากการพิจารณาทายาท ลำดับชั้นของทายาทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยมรดกแล้วนั้น และแม้จะถือเป็นทายาทตามประมวลกฎหมายนี้แล้วก็หาใช่ว่าจะถือเป็นบุคคลผู้รับมรดกอันจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกเสียทีเดียวไม่ จำต้องพิจารณาคุณสมบัติการที่จะถือว่าเป็นบุคคลผู้ได้รับมรดกอันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้อีกชั้นหนึ่งก่อน ซึ่งเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ที่มีความยุ่งยากซับซ้อนอีกทั้งไม่ก่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษี และก่อให้เกิดภาระหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บและประเมิน อีกทั้งเมื่อภาษีการรับมรดกนี้เป็นภาษีประเภทซึ่งผู้มีหน้าที่ต้องประเมินตนเองและยื่นแบบเพื่อชำระภาษี หากกฎหมายมีความยุ่งยากซับซ้อนไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่รัฐบาล ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี ตามหลักการอำนวยความสะดวก และหลักประสิทธิภาพ

ซึ่งตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวแล้ว แม้จะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การเป็นบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ ก็หาได้หมายความว่าเพื่อพิจารณาว่าเป็นบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้แล้วจะสามารถบังคับได้กับทุกกรณีไม่ อีกทั้งแม้บังคับจัดเก็บภาษีได้ก็หาที่จะจัดเก็บในอัตราที่เท่ากันไม่ได้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการเพิ่มหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการเป็นบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ หรือการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากกลุ่มมรดกของเจ้ามรดก และการกำหนดอัตรากาษาที่แตกต่างกันนั้น เมื่อพิจารณาแล้วย่อมเป็นการส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัตินี้ อันมีแต่จะทำให้จัดเก็บได้น้อยลงซึ่งขัดกับหลักการและเหตุผลความจำเป็นของการตราพระราชบัญญัตินี้ขึ้นมาเพื่อจัดเก็บภาษีจากคนผู้มีทรัพย์สินมากไปเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม

ปัญหาประการต่อมาคือ ปัญหาเกี่ยวกับการหักภาระภาษีอันตกทอดมาจากการรับมรดกในการคำนวณฐานภาษี

การคิดคำนวณภาษีการรับมรดกนั้นจะต้องเสียภาษีจากจำนวนที่เกิน 100 ล้านบาทโดยคิดจากอัตรากาษาซึ่งกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 5 หรือร้อยละ 10 แล้วแต่กรณีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 16

แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก แต่อย่างไรก็ดีการจะคิดคำนวณอัตราภาษีการรับมรดกนั้นจำเป็นต้องพิจารณามูลค่าทรัพย์สินอันถือว่าเป็นมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

โดยการคิดคำนวณภาษีการรับมรดกนั้นแม้จะได้มีการนำมารวมเป็นมูลค่าของมรดกแล้วแม้จะเกิน 100 ล้านบาทแล้วก็ดีแต่ยังหาถือได้โดยทันทีว่าเป็นฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณความรับผิดทางภาษีในกรณีที่มีมูลค่าของทรัพย์สินมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาท และต้องรับผิดชอบเสียภาษีการรับมรดกในกรณีเกิน 100 ล้านบาท หากแต่นำมรดกอันต้องเสียภาษีมารวมคำนวณมูลค่าว่าจะเกิน 100 ล้านบาทหรือไม่จำเป็นต้องหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นด้วย ซึ่งถือว่าเป็นส่วนสำคัญสำหรับหากพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวนี้จะต้องอยู่ในความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกหรือไม่ ซึ่งแม้จะถือว่าเป็นส่วนสำคัญแต่ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวหาได้นิยามความหมายของคำว่า “ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก” ว่ามีความหมายว่าอย่างไร กรณีใดบ้างจึงจะถือว่าเป็นภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก

ปัญหาประการสุดท้ายคือ ปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

โดยเมื่อบุคคลใดได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกแล้วนั้นภาษีการรับมรดกเป็นภาษีแบบยื่นแบบประเมินตนเอง ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 17 หลักว่า ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ภายใน 150 วัน และภายหลังที่เจ้าหน้าที่ได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวแล้วนั้น กฎหมายกำหนดให้ส่งต่อไปแก่เจ้าพนักงานประเมินเพื่อประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินก็จะประเมินแบบแสดงรายการเสียภาษีของผู้ยื่นเพื่อพิจารณาว่า ชำระภาษีครบถ้วนหรือไม่ เกินกำหนดหรือไม่

โดยหากเมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีดังกล่าวได้มีการประเมินแล้วนั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน กฎหมายเปิดช่องให้สามารถอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ ซึ่งคณะกรรมการอุทธรณ์ดังกล่าวประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน (ประธาน) ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง (เป็นกรรมการ) ซึ่งคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินย่อมต้องพิจารณาตรวจสอบผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินภาษีซึ่งได้ทำการประเมินผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วหากแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว อันต้องพิจารณาตรวจสอบถึงหลักเกณฑ์ในการยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณภาษี รวมถึงการการคำนวณมูลค่าของมรดกที่ต้องด้วยหลักเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี และเมื่อมีการอุทธรณ์ผลการประเมินเช่นนี้แล้วย่อมต้องตรวจสอบพิจารณา การกระทำ หลักเกณฑ์พร้อมด้วยเหตุผลของการประเมิน อีกทั้งยังต้องพิจารณาถึงข้อโต้แย้งของผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยว่าถูกต้องหรือไม่มีน้ำหนักหักล้างได้เพียงใด

โดยการคำนวณมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีว่ามีจำนวนเท่าใดนั้นจำเป็นต้องทราบถึงมูลค่าของมรดก ว่าแต่ละรายการที่นำมาพิจารณานั้นมีมูลค่าเท่าใด อันต้องอาศัยฐานข้อมูลมูลค่าของทรัพย์สิน เช่น อสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น แต่เมื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบของคณะกรรมการแล้วเห็นว่า เมื่อคณะกรรมการดังกล่าว ย่อมต้องตรวจสอบการประเมินของเจ้าพนักงานรวมถึงมูลค่าของมรดกอันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติ นี้ด้วยเพื่อพิจารณาถึงฐานภาษี หากแต่คณะกรรมการชุดดังกล่าวไม่มีหน่วยงานที่มีข้อมูลด้านมูลค่า ของมรดกที่ครอบคลุมมรดกอันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ อย่างครบถ้วน อันเป็นยากและอาจเกิด ข้อโต้แย้งถึงการพิจารณาได้ และหากพิจารณาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ว่าด้วยการกีดกันและการอุทธรณ์การประเมินภาษี มาตรา 74

จากการศึกษาค้นคว้าการจัดเก็บและการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทำให้ผู้ศึกษาทราบถึงปัญหาและเสนอแนะวิธีการแก้ไข ปัญหา ดังนี้

ข้อเสนอแนะประการแรก การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกนั้นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นกำหนดว่า ให้จัดเก็บโดยคิดจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดก ซึ่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวใช้คำว่า “มรดกอันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้” อันมีความหมายอย่างแคบกว่าคำว่ามรดกตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อีกทั้งการรับมรดก อันต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นจำเป็นต้องมีมูลค่ามรดกเกินกว่า 100 ล้านบาทและต้องเสียในส่วนที่เกินกว่า 100 ล้านบาทเท่านั้น ซึ่งมีอัตราที่สูงเกินสมควรเมื่อพิจารณา เปรียบเทียบกับต่างประเทศแล้ว ซึ่งควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีการรับมรดกโดยกำหนด อัตรามูลค่ามรดกที่รับโอนกันนั้นเพียง 50 ล้านบาทและให้อยู่ในความรับผิดชอบเมื่อมูลค่าทรัพย์สินมรดกเกินกว่า 50 ล้านบาท ซึ่งจะทำให้มีบุคคลผู้ที่อยู่ในเกณฑ์ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ มากขึ้น อีกทั้งมรดกเป็นการได้มาโดยตกทอด หรือยกให้ย่อมเป็นการได้มาโดยเปล่า ไม่เสียค่าตอบแทน แต่อย่างใดย่อมไม่มีเหตุผลความจำเป็นที่ต้องกำหนดเกณฑ์ถึง 100 ล้านบาท อีกทั้งหากกำหนดให้ต่ำลง ย่อมส่งผลให้เก็บภาษีการรับมรดกได้มากขึ้นอันเป็นประโยชน์แก่รัฐบาลในการนำรายได้ไปพัฒนาประเทศ ตามเจตนารมณ์ของการตรากฎหมายฉบับนี้ขึ้นและเมื่อพิจารณาคำว่า มรดกอันต้องเสียภาษี ตามพระราชบัญญัตินี้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 14 ซึ่งได้กำหนดว่า มรดกอันต้องเสียภาษี ตามพระราชบัญญัตินี้ นั้น มีความหมายอย่างใดบ้าง ซึ่งมีความหมายที่คับแคบอยู่มากเมื่อเปรียบเทียบกับ กฎหมายของต่างประเทศ อีกทั้งเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทยเองตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ว่าด้วยมรดกนั้น ก็ถือได้ว่ายังมีความหมายที่คับแคบกว่า ซึ่งเมื่อการกำหนดทรัพย์สินอันเป็น มรดกตามพระราชบัญญัตินี้ให้มีความหมายอย่างแคบย่อมส่งผลเสียต่อการคำนวณมูลค่ามรดกอันต้องเสียภาษี

ตามพระราชบัญญัติได้น้อยและเป็นการยากที่จะมีทรัพย์สินที่มีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท แม้ตามความเป็นจริงจะมีมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาทหากแต่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ จึงเห็นสมควรที่จะยกเลิกความในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัตินี้และบัญญัติความให้สอดคล้องกับ มาตรา 1600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่มรดกให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย รวมตลอดถึงสิทธิหรือหน้าที่ของผู้ตายเว้นแต่จะเป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ หากเป็นเช่นนี้แล้วการคิดมูลค่าของทรัพย์สินมรดกนั้นย่อมสามารถคิดได้จากมูลค่าของทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย รวมตลอดถึงสิทธิ หน้าที่ของผู้ตายที่มีมูลค่าอันเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีของรัฐบาล และเป็นการส่งเสริมการทำงานของเจ้าพนักงานประเมินด้วยเนื่องจาก จำแนกเพียงว่า

1.1 เป็นทรัพย์สินมรดกหรือไม่

1.2 มีมูลค่าหรือไม่

โดยไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาอีกว่าทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินประเมินที่กฎหมายกำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้เป็นการเฉพาะหรือไม่อีก

ข้อเสนอแนะประการต่อมา การจัดเก็บภาษีนี้นั้นย่อมต้องเป็นการเสมอภาคกันในกฎหมายฉบับเดียวกัน และความเสมอภาคนี้เป็นสิทธิตามกฎหมายที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยให้การรับรองไว้ว่า บุคคลนั้นย่อมเสมอภาคกันในกฎหมาย และการบังคับใช้กฎหมายนั้นต้องไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม จากสถานะของบุคคลหรือเหตุอื่นใดก็ตาม การที่พระราชบัญญัตินี้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราที่แตกต่างกันโดยหากผู้รับมรดกอยู่ในฐานะ บุพการี หรือผู้สืบสันดาน ให้เสียภาษีการรับมรดกในอัตรา ร้อยละ 5 เท่านั้น หากแต่เป็นฐานะอย่างอื่นให้เสียภาษีในอัตราร้อย 10 อันเป็นการจำกัดสิทธิและเป็นการเพิ่มภาระของบุคคลแตกต่างกันในกฎหมายฉบับเดียวกันโดยมิได้ระบุถึงเหตุผลความจำเป็นที่ต้องเป็นเช่นนั้นไว้ตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด ซึ่งการเพิ่มหลักเกณฑ์การพิจารณาบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอัตราก้าวหน้าซึ่งมีแต่ส่งผลให้กระทบต่อการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ให้น้อยลงจึงเห็นสมควรที่จะยกเลิกการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน เนื่องจากการรับมรดกนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ได้กำหนดลำดับชั้นของทายาทที่มีสิทธิได้รับมรดกไว้แตกต่างกันอยู่แล้วตามหลักทายาทชั้นสนิท ย่อมมีสิทธิได้รับก่อนและได้รับมากกว่าหรือทำให้ทายาทลำดับหลังหมดสิทธิรับมรดกอยู่แล้ว และภาษีการรับมรดกก็พิจารณาจากมูลค่ามรดกที่ได้รับ หากมีความจำเป็นที่ต้องกำหนดอัตราก้าวหน้าที่มีอยู่ยากซับซ้อนเกินความจำเป็นอีกไม่

ข้อเสนอแนะประการต่อมา การที่กฎหมายกำหนดเปิดช่องให้สามารถนำเอาหนี้สินที่ตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นมาหักกับมูลค่าของมรดกได้นั้นมีความสำคัญต่อฐานภาษีเป็นอย่างมาก หากข้อเท็จจริง

ปรากฏว่ามูลค่าของมรดกนั้นเกินกว่า 100 ล้านบาทแต่หากเมื่อหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกแล้วจะทำให้มูลค่าคงเหลือไม่ 100 ล้านบาทอันส่งผลให้ไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องรับผิดชอบเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้เลยซึ่งพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายที่บังคับให้ต้องปฏิบัติตามหากไม่ปฏิบัติตามจะมีโทษแก่ผู้ฝ่าฝืน ซึ่งโดยหลักการตีความกฎหมายซึ่งมีโทษนั้นย่อมต้องตีความอย่างเคร่งครัด จะตีความขยายออกไปให้เป็นโทษมิได้ หากแต่ตีความขยายให้เป็นคุณได้ ซึ่งการตีความขยายให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีนั่นย่อมเป็นโทษแก่รัฐบาล กล่าวคือเมื่อตีความให้เป็นคุณย่อมหมายความว่า สามารถหักได้เยอะและตีความคำว่าภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นอย่างกว้างซึ่งทำให้มูลค่ามรดกลดน้อยลงเนื่องจากการหักได้มากขึ้น และมีโอกาสที่จะทำให้มูลค่าของมรดกนั้น ไม่เกิน 100 ล้านบาท และตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรรับมรดก พ.ศ.2476 นั้นซึ่งเคยออกใช้บังคับและยกเลิกไปแล้ว ก็ได้มีกำหนดว่าสามารถด้วยอะไรได้บ้างโดยไม่ต้องตีความแต่อย่างไร จึงเห็นสมควรที่จะแก้ไขมาตรา 12 วรรค 2 เพิ่มเติมว่าคำว่าภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นหมายถึงสิ่งใดบ้าง หรือเป็นกรณีใดบ้างที่สามารถนำมาหักได้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์แก่การตีความให้เกิดความยุติธรรม

ข้อเสนอแนะประการสุดท้าย โดยกฎหมายนั้นเปิดช่องให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหากไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน สามารถที่จะอุทธรณ์โต้แย้งผลการประเมินไปยังคณะกรรมการอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน (ประธาน) ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครอง (กรรมการ) ซึ่งคณะกรรมการอุทธรณ์นั้นย่อมมีหน้าที่ตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ผลการประเมิน และข้อโต้แย้งของผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่เมื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบของคณะกรรมการอุทธรณ์นั้นแล้ว ไม่ปรากฏว่ามีหน่วยงานซึ่งมีข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของมรดกที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้เป็นองค์ประกอบเลย อย่างเช่นกรมที่ดิน เป็นต้น อันเป็นหน่วยงานซึ่งมีข้อมูล มูลค่าของที่ดินซึ่งเป็นมรดกอันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วยส่วนหนึ่ง จึงเห็นสมควรที่จะต้องแก้องค์ประกอบของคณะกรรมการอุทธรณ์โดยเพิ่มเติมส่วนของคณะกรรมการให้เพิ่มมากขึ้นโดยเพิ่มอธิบดีกรมที่ดินหรือตัวแทน กรมธนารักษ์พื้นที่ ผู้แทนผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นกรรมการด้วย ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการให้ความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายในการพิจารณาข้อโต้แย้งของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และจัดข้อโต้แย้งแก่ผู้มีส่วนได้เสียด้วย

เอกสารอ้างอิง

เอกสารอื่นๆ

รศ. ดร.อดิสร อิศรางกูร ณ อยุธยา (ที่ปรึกษา สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย). ว่าด้วยมรดก [Online]

Available URL: [https:// thaipublica.org/2014/12/inheritance-tax-3/](https://thaipublica.org/2014/12/inheritance-tax-3/).

ดร. ภาวิน ศิริประภานุกูล(คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และ Thai PBO).ภาษีมรดกและ
ประสบการณ์ในต่างประเทศ [Online] Available URL: <https://tdri.or.th/2014/11/kt32/>.

ดร. สุพิศ ปราณิตพลกรัง(ผู้พิพากษา).หลักและทฤษฎีกฎหมายแพ่ง [Online] Available URL:
<https://www.lawsiam.com/?name=Judge-Exam&file=filedetail&max=676>.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร(สถานีวิชยุทธกระจายเสียงรัฐสภา & คณะอนุกรรมการฝ่ายข้อมูล):
รายการ ร้อยเรื่องเมืองไทย, 2559.

สถาบันบัณฑิตบริหารธุรกิจศศินทร์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2554). โครงการศึกษาวิจัยประเด็น
นโยบายเชิงลึกด้านการพัฒนาคุณภาพชีวิตคนและสังคมไทยภายใต้บริบทการเปลี่ยนแปลง
ทาง วัฒนธรรมและการเปลี่ยนแปลงในโลกยุคใหม่หลังวิกฤตเศรษฐกิจ สืบค้น 11 พฤษภาคม
2558 [Online] Available URL: <http://social.nesdb.go.th/>.

ภัทรพงศ์วิศิษฐ์พิทยา, “การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดก : ศึกษากรณีการเพิ่ม ประสิทธิภาพในการ
จัดเก็บและการบังคับใช้กฎหมาย ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี”,วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร
มหาบัณฑิต,คณะนิติศาสตร์ ปรีดีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.