

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ภาษีมรดก (Death Duties) มีชื่อเรียกที่แตกต่างกันตามเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษี เช่น ภาษีความตาย (Death Tax) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการโอนกรรมสิทธิ์ (Transfer Tax) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย ภาระทางภาษีจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีความตายเกิดขึ้น และผู้ตายมีทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดก หรือมีการโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทหรือผู้รับมรดก ภาษีมรดกถือเป็นภาษีทางตรง (Direct tax) กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้กับผู้อื่นได้ หรือผลักภาระภาษีได้ยาก การจัดเก็บภาษีมรดกโดยทั่วไปแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ การจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) การจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และการจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) ภาษีมรดกเป็นมาตรการทางภาษีสำคัญที่รัฐบาลมักจะนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุดูวัตถุประสงค์ทางด้านเศรษฐกิจเป็นกลไกที่ช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ในสังคม ลดการสะสมทรัพย์สินและลดความมั่งคั่งของผู้ที่มีฐานะร่ำรวย ส่งผลให้เกิดความเสมอภาคทางสังคมมากยิ่งขึ้นอีกด้วย ภาษีมรดกเป็นมาตรการทางภาษีที่จัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวย โดยที่ไม่กระทบต่อผู้ที่มีฐานะยากจน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงมีส่วนสำคัญในการลดช่องว่างระหว่างผู้ที่มีฐานะร่ำรวยกับผู้ที่มีฐานะยากจน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกยังสร้างความเท่าเทียม และความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในสังคมโดยรวม ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รวมถึงเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นเงินงบประมาณแผ่นดินสำหรับการบริหารประเทศอีกทางหนึ่งด้วย

สำหรับประเทศไทยปัจจุบันรัฐบาลมีแนวนโยบายที่จะนำมาตรการการจัดเก็บภาษีมรดกกลับมาใช้อีกครั้ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นเครื่องมือขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจของประเทศ ลดความมั่งคั่งของการถือครองทรัพย์สินของผู้ที่มีฐานะร่ำรวย กระจายรายได้ ลดความเหลื่อมล้ำ ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม รวมถึงเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลอีกแหล่งหนึ่งด้วย รัฐบาลจึงได้ตรากฎหมายเรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558” ประกาศบังคับใช้เมื่อวันที่ 29 กรกฎาคม 2558 มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 ที่ผ่านมา อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังคงมีปัญหาวางประการที่สมควรได้รับการแก้ไขเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดก เพื่อให้สอดคล้องกับสังคมปัจจุบัน และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของการ

จัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งจะได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาดังกล่าวโดยเปรียบเทียบกับมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศในประเด็นเดียวกัน ต่อไป

4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม และไม่ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม

การจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกเมื่อมีการตายเกิดขึ้น และผู้ตายมีทรัพย์สินอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดก ภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรง (Direct tax) มิได้จัดเก็บภาษีจากกองมรดก แต่เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกเมื่อมีการโอนทรัพย์สินมรดก โดยผู้รับมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) และเสียภาษีการรับมรดกภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่งก็ได้ หรือสถานที่อื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) แล้ว ให้รีบส่งต่อมายังเจ้าพนักงานประเมินเพื่อดำเนินการประเมินว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ภายใน 1 ปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก(ภ.ม.60) หากเจ้าพนักงานเห็นว่าเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องก็จะดำเนินการประเมินภาษีเสียใหม่ให้ถูกต้องรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย แต่หากผู้เสียภาษีเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีก็มีสิทธิขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้โดยยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค.10) ภายในกำหนด 5 ปีนับแต่วันที่ชำระภาษีทั้งหมดต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่งก็ได้ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) และเสียภาษีการรับมรดกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายด้วย

ภาษีการรับมรดกของไทยนำหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)หลักความเป็นพลเมือง(Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาใช้กำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ก็ได้ระบุตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมรดกไว้เช่นกัน ได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้มีสัญชาติไทย หรือบุคคลธรรมดาผู้ที่มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง หรือบุคคลผู้ที่มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคลให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือผู้มีสัญชาติไทย

ถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย ผู้รับมรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) และชำระภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นต้นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เป็นการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก หลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมุ่งเน้นจัดเก็บจากผู้รับมรดกเมื่อมีการโอนมรดก ดังนั้น ผู้ที่มีภาระหน้าที่เสียภาษีคือผู้ที่ได้รับมรดก ซึ่งเมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 12 วรรคแรก ถ้อยคำที่ว่า “ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท.....” หมายความว่าผู้รับมรดกคนเดียวได้รับมรดกจากเจ้ามรดกคนเดียวหรือเจ้ามรดกหลายคน ไม่ว่าจะรับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวก็ตาม ถ้ามรดกที่ได้รับมานั้นมีมูลค่ารวมกันเกินกว่า 100 ล้านบาท ผู้รับมรดกต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดก กล่าวคือ ผู้ที่ได้รับมรดกจะเสียภาษีการรับมรดกก็ต่อเมื่อมีการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกแล้ว จำนวนขั้นต่ำของทรัพย์สินมรดกที่แต่ละคนได้รับอยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก มิได้คิดคำนวณจากกองมรดก ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีกองมรดกที่จัดเก็บจากกองมรดกเพียงครั้งเดียวเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกและเจ้ามรดก ดังนั้น หากมีผู้รับมรดกหลายคน ซึ่งแต่ละคนได้รับมรดกจำนวนไม่เกิน 100 ล้านบาท ก็ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ยกตัวอย่างเช่น เจ้ามรดกมีมรดก 400 ล้านบาท มีผู้รับมรดกจำนวน 4 คนได้รับมรดกคนละ 100 ล้านบาท ผู้รับมรดกทั้ง 4 คนไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเลย

กองมรดก 400,000,000 บาท

ผู้รับมรดกจำนวน 4 คน ได้รับมรดกคนละ 100,000,000 บาท

มรดก $400,000,000 \times 4 = 100,000,000$

ผู้รับมรดกทั้ง 4 คนได้รับมรดกคนละไม่เกิน 100,000,000 บาท ไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีผู้รับมรดกคนเดียวได้รับมรดกจากเจ้ามรดกคนเดียวหรือหลายคนรวมกันเกิน 100 ล้านบาทต้องนำส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทมาเสียภาษี

กองมรดก (คนเดียวหรือหลายคน) 400,000,000 บาท

ผู้รับมรดกคนเดียวได้รับมรดก 400,000,000 บาท

คำนวณภาษี 100,000,000 บาทแรกได้รับยกเว้น

คำนวณภาษี $300,000,000 \times 5\% = 15,000,000$ (กรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการ ผู้สืบสันดาน)

คำนวณภาษี $300,000,000 \times 10\% = 30,000,000$ (กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น)

กรณีที่เจ้ามรดกหลายคนแต่ละคนเสียชีวิตไม่พร้อมกันทำให้ผู้รับมรดกได้รับมรดกแต่ละครั้งไม่พร้อมกัน ยกตัวอย่างเช่น ครั้งแรกได้รับมรดกมูลค่าจำนวน 100 ล้านบาท การรับมรดกครั้งนี้ผู้รับมรดกไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ต่อมาอีก 3 ปีได้รับมรดกมูลค่า 100 ล้านบาท เมื่อรวมมูลค่ามรดกที่ได้รับไว้ก่อนแล้ว ทั้งสองครั้งเกินกว่า 100 ล้านบาท ผู้รับมรดกจึงต้องเสียภาษีส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ทำให้ผู้รับมรดกต้องรับภาระภาษี เนื่องจากมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มิได้กำหนดระยะเวลาการรับมรดกครั้งแรกและครั้งที่สองไว้ ดังนั้น แม้การรับมรดกครั้งแรกจะห่างจากครั้งที่สองกี่ปีก็ตาม เช่น รับมรดกครั้งแรก พ.ศ.2560 จำนวน 100 ล้านบาท ไม่ต้องเสียภาษีมรดก และรับมรดกครั้งที่สอง พ.ศ. 2570 จำนวน 100 ล้านบาท ก็ต้องนำจำนวนมรดกที่รับครั้งแรกและครั้งที่สองมารวมกันถ้าเกินจำนวน 100 ล้านบาท ก็ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก จึงมีปัญหาในเรื่องของการคำนวณภาษีอย่างมากซึ่งแตกต่างจากมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 มาตรา 4 กำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมาย แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม และการให้จากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาโดยผู้บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส หรือให้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีถ้าไม่เกิน 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาทตลอดปีภาษีก็ไม่ต้องเสียภาษีจากการให้ จึงไม่มีปัญหาเรื่องการคำนวณภาษี เนื่องจากมีการกำหนดระยะเวลาไว้ชัดเจนแน่นอนแล้ว

รับมรดกครั้งแรกจำนวน 100,000,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษี

รับมรดกครั้งที่สองจำนวน 100,000,000 บาท

มรดก $100,000,000 + 100,000,000 = 200,000,000$ บาท

ส่วนเกิน $100,000,000 \times$ อัตราภาษี 10% = ภาษีมรดก 10,000,000 บาท (กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น)

ส่วนเกิน $100,000,000 \times$ อัตราภาษี 5% = ภาษีมรดก 5,000,000 บาท (กรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน)

จะเห็นได้ว่าเป็นผู้รับมรดกเหมือนกันแต่เสียภาษีมรดกแตกต่างกันบางคนไม่ต้องเสียภาษีมรดกบางคนต้องเสียภาษีมรดกจำนวนมาก และบางคนไม่อยู่ในเงื่อนไขต้องเสียภาษีมรดกจากการรับมรดกครั้งแรก แต่กลับต้องมาเสียภาษีมรดกจากการรับมรดกครั้งที่สอง ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่คั่นผู้เหมือนกันต้องมีภาระทางภาษีเหมือนกัน จึงไม่เป็นธรรมสำหรับผู้รับมรดก และ

สร้างความเหลื่อมล้ำในสังคม นอกจากนี้ยังเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้รัฐบาลยังจัดเก็บภาษีได้จำนวนน้อยอีกด้วย

กรณีที่มีผู้รับมรดกจำนวน 4 คน ได้รับทรัพย์มรดกเป็นที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร (ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินบุคคลธรรมดาจากการขายที่ดิน)¹ จำนวน 1 แปลงราคา 500 ล้านบาท ผู้รับมรดกทั้งหมดต้องเสียภาษีในส่วนของเงิน 100 ล้านบาท จึงต้องขายที่ดินเพื่อนำเงินมาเสียภาษีมรดก ซึ่งขั้นตอนกระบวนการขายที่ดินนั้นผู้รับมรดกก็ต้องเสียภาษีประเภทต่างๆ และค่าธรรมเนียมอื่นๆ อยู่แล้ว และยังคงต้องนำเงินที่ได้จากการขายที่ดินไปเสียภาษีมรดกอีก จึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและสร้างภาระทางภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเกินความจำเป็นและสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ในสหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น และฟิลิปปินส์ก็มีการจัดเก็บภาษีมรดกเช่นเดียวกับไทย แต่สหรัฐอเมริกา และฟิลิปปินส์ จัดเก็บภาษีมรดกจากกองมรดก ส่วนญี่ปุ่นและไทยจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดก ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกจากกองมรดกเมื่อเจ้ามรดกตาย และเจ้ามรดกมีทรัพย์สินอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดก กองมรดกก็จะเป็นผู้รับภาระทางภาษี โดยจัดเก็บภาษีจากกองมรดก ซึ่งยังมีได้มีการแบ่งของเจ้ามรดก ภายหลังจากเสียภาษีแล้วก็จะไปเป็นกองมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนมีสิทธิที่จะได้รับตามสัดส่วน จะเห็นได้ว่าผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับมรดกที่ไม่มีภาระภาษีเลย ส่งผลให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และเป็นธรรมสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ ยังเป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อีกด้วย ซึ่งถือว่าเป็นข้อที่ดีกว่าการจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดกนั้น อาจทำให้ผู้รับมรดกแต่ละคนเสียภาษีมรดกในจำนวนที่ไม่เท่ากันบางคนอาจเสียมากบางคนอาจเสียน้อยหรือบางคนอาจไม่เสียเลย หรือบางคนไม่ควรต้องเสียแต่ก็ต้องเสีย ส่งผลให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และเป็นการจัดเก็บภาษีมรดกที่ไม่เท่าเทียมและเป็นธรรม อีกทั้ง ยังไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อีกด้วย ดังนั้น หากไทยนำวิธีการจัดเก็บภาษีมรดกโดยจัดเก็บจากกองมรดกมาใช้เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่น ก็จะช่วยขจัดปัญหาของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวได้เป็นอย่างดี และส่งผลให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของไทย เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกเมื่อมีการโอนมรดก ทำให้ผู้รับมรดกมีภาระทางภาษีตามจำนวนมรดกที่แต่ละคนได้รับ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะคำนวณจากจำนวนมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ มิได้คำนวณจากมูลค่าของกองมรดก ผู้รับมรดกจะมีภาระทางภาษีต่อเมื่อได้รับมรดกมาแล้วเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีจาก

¹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509).

กองมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีกองมรดกคำนวณจากมูลค่าของกองมรดก มิได้คำนวณจากจำนวนมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคน ได้รับ ดังนั้น จึงมีปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าได้รับทรัพย์สินอันเป็นมรดกแล้ว ซึ่งเป็นเหตุให้มีภาระทางภาษี พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 17 กำหนดให้ผู้ได้รับมรดกมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี(ภ.ม.60) และชำระภาษีการรับมรดกภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก แต่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ก็มีได้กำหนดคำนิยามหรือความหมายของคำว่า “รับมรดก” ไว้ว่ามีความหมายว่าอย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่าเมื่อเจ้ามรดกตายให้ทรัพย์มรดกตกทอดแก่ทายาททันที ซึ่งหากยึดถือตามหลักเกณฑ์นี้วันที่ได้รับมรดกคือวันเดียวกันกับวันที่เจ้ามรดกตาย ฉะนั้น ผู้รับมรดกต้องเสียภาษีการรับมรดกภายใน 150 วันนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย ดังนั้น หากผู้รับมรดกไม่ทราบถึงความตายของเจ้ามรดก เช่น เจ้ามรดกตายระหว่างที่อยู่ต่างประเทศ หรือหายสาบสูญไม่ทราบแน่ชัดว่าตายหรือยังมีชีวิตอยู่กันแน่ หรือทราบถึงการตายภายหลังจากครบกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันที่เจ้ามรดกตายผู้รับมรดกก็ไม่สามารถเสียภาษีการรับมรดกได้ทันกำหนดอย่างแน่นอน จึงเป็นปัญหาในทางปฏิบัติอย่างมาก สำหรับกรณีขอเลื่อนการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งหากมีกรณีดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมรดกออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ แต่ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงให้เห็นได้ว่ามีเหตุจำเป็นที่ตนไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมรดกได้ภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ได้แก่ ได้รับบาดเจ็บสาหัส ทุพพลภาพ หรือป่วยเจ็บด้วยอาการทุกขเวทนาเกินกว่า 20 วัน หรือจนประกอบกรณียกิจตามปกติไม่ได้เกินกว่า 20 วัน และแพทย์ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเวชกรรมได้แสดงความเห็นเป็นหนังสือว่ามีภาวะจำกัดหรือขาดความสามารถในการประกอบกิจวัตรหลักอันเป็นปกติเยี่ยงบุคคลทั่วไปอันเนื่องมาจากสาเหตุทางปัญหาสุขภาพหรือความเจ็บป่วยที่เป็นต่อเนื่องมาไม่น้อยกว่า 20 วัน หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกมิได้อยู่ในประเทศไทย ได้แก่ กรณีที่บุคคลนั้นมีสถานที่อยู่ในประเทศไทยอันเป็นแหล่งสำคัญหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองและได้ออกไปนอกประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาอันจำกัดเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ หรือเหตุอุทกภัย วาดภัย อัคคีภัย ธรณีพิบัติภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นใดที่เกิดขึ้นในประเทศไทย² จะเห็นได้ว่ากรณีดังกล่าวมิใช่เหตุจำเป็นที่อธิบดี

² ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการเลื่อนหรือขยายกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558.

กรมสรรพากรจะอนุญาตได้ ฉะนั้น หากเกิดกรณีดังกล่าวก็จะถือว่าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมรดกภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินภาษีมรดกพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม สร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีในกรณีดังกล่าว กฎหมายการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่นกำหนดให้ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมที่ได้รับทรัพย์มรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและเสียภาษีมรดกให้เสร็จสิ้นในคราวเดียวกันภายในกำหนด 10 เดือนนับแต่วันที่ได้รับมรดก เว้นแต่กรณีที่จำนวนภาษีมรดกที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 100,000 เยนขึ้นไป ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมที่ได้รับทรัพย์มรดกมีสิทธิขออนุญาตเลื่อนการเสียภาษีออกไปได้อีกไม่เกิน 5 ปี แต่กรณีที่ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมที่ได้รับทรัพย์มรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์มีสิทธิขออนุญาตเลื่อนการเสียภาษีออกไปได้ไม่เกิน 10 ปี อย่างไรก็ตาม ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมที่ได้รับทรัพย์มรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์จำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของมูลค่าทรัพย์มรดกทั้งหมดมีสิทธิขออนุญาตเลื่อนการเสียภาษีออกไปได้ไม่เกิน 20 ปี แต่ต้องแสดงเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่สามารถเสียภาษีให้เสร็จสิ้นได้ภายในคราวเดียวกัน อย่างไรก็ตาม เมื่อได้รับอนุญาตให้เลื่อนการเสียภาษีออกไปตามกำหนดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาตแล้ว ต้องเสียดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 6.0, 5.4, 4.8, 4.2, 3.6 และ 1.2 ต่อปี ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับกำหนดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาต สำหรับสหรัฐอเมริกา กฎหมายภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและเสียภาษีมรดกภายในกำหนดระยะเวลา 9 เดือนนับแต่วันที่เข้ามรดกถึงแก่ความตาย เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นและสมควรที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีหรือยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์มรดกภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกขออนุญาตยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีมรดกออกไปได้อีกไม่เกิน 6 เดือน แต่กรณีที่ตัวแทนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีได้ทันภายในกำหนดระยะเวลา 9 เดือนนับแต่วันที่เข้ามรดกถึงแก่ความตาย หากปรากฏว่ามีเหตุอันจำเป็นและสมควรก็อาจขออนุญาตเลื่อนระยะเวลาการเสียภาษีมรดกออกไปได้อีกไม่เกิน 1 ปีนับแต่วันครบกำหนดเสียภาษีมรดก หรือไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดเสียภาษีมรดกครั้งแรกของการเป็นหนี้ภาษีอากร อย่างไรก็ตาม เมื่อได้รับอนุญาตให้เลื่อนการเสียภาษีออกไปผู้เสียภาษีต้องเสียดอกเบี้ยเพิ่มขึ้นอีกนับแต่วันที่ครบกำหนดเสียภาษีครั้งแรก ส่วนการขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกของฟิลิปปินส์นั้นกฎหมายอนุญาตให้ยื่นคำร้องได้ในกรณีที่กองมรดกถูกพิจารณาดีในศาล อาจขอขยายได้ไม่เกิน 5 ปี หรือไม่เกิน 2 ปี ในกรณีที่มรดกถูกพิพากษาโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ (Revenue District Office หรือ RDO) แต่ถ้าหากการขออนุญาตขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกและ

การเสียชีวิตหรือการบาดเจ็บจากอุบัติเหตุหรือประมาทเลินเล่อละเลยกฎ ข้อบังคับ หรือการทุจริตของ ทายาทหรือผู้จัดการมรดกก็จะไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดก และเสียชีวิต ซึ่งการขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกของไทยและของ ฟิลิปปินส์มีลักษณะปัญหาที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ เงื่อนไขการขออนุญาตขยายระยะเวลาการยื่น แบบแสดงรายการภาษีค่อนข้างเคร่งครัด มีความยืดหยุ่นน้อย ส่งผลกระทบให้การจัดเก็บภาษีมรดก ไม่เป็นธรรม แตกต่างจากสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นซึ่งจะเห็นว่ากรณีมีเหตุจำเป็นของสหรัฐอเมริกา และญี่ปุ่นนั้นจะเป็นเหตุจำเป็นอะไรก็ได้ จึง ไม่มีปัญหาเรื่องการขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบ แสดงรายการเสียชีวิต หรือกรณีหากจะถือว่าได้รับมรดกเมื่อผู้รับมรดกแสดงเจตนาหรือ กระทำการอย่างใดให้รู้ว่ามีกรับมรดก เช่น มีการจดทะเบียนรับโอนทรัพย์สินมรดก กรณีเป็น อสังหาริมทรัพย์ หรือมีการจดทะเบียนรับ โอนหลักทรัพย์กรณีที่เป็นหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วย หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือทรัพย์สินที่ต้องมีการจดทะเบียน ซึ่งหากไม่มีการแสดงเจตนา รับมรดกดังกล่าวจนมูลค่าของทรัพย์สินมรดกเปลี่ยนแปลงไปอาจสูงขึ้นหรือต่ำลง หรือจะถือว่าได้รับ ทรัพย์สินมรดกเมื่อมีการแบ่งปันมรดกให้กับผู้รับมรดกจนเสร็จสิ้นแล้ว ปัญหาเหล่านี้ล้วนแต่ส่งผล กระทบต่อการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกเป็นอย่างมาก เพราะการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดก เพื่อเสียภาษีการรับมรดกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้คำนวณราคาหรือ มูลค่าของทรัพย์สินมรดก ณ วันที่ได้รับมรดก เมื่อยังไม่สามารถทราบได้อย่างชัดเจนว่าวันใดถือเป็น วันที่ได้รับมรดกก็ไม่อาจคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกเพื่อเสียภาษีการรับมรดกได้ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ถือว่ามรดกตกทอดแก่ผู้รับมรดกทันทีเมื่อเจ้ามรดกตาย ขณะที่เจ้ามรดกเสียชีวิตมีเงินในบัญชี เงินฝากธนาคารจำนวน 100 ล้านบาท ผู้รับมรดกได้รับมรดกทันทีจำนวน 100 ล้านบาท โดยไม่ต้อง เสียภาษี แต่ถ้าเป็นกรณีที่ถือว่าวันที่ได้รับมรดกคือวันที่มีการแสดงเจตนารับ โอนมรดกอาจทำให้ ผู้รับมรดกต้องรับภาระเสียภาษีการรับมรดกก็ได้ เช่น ขณะที่เจ้ามรดกเสียชีวิตมีเงินในบัญชีเงินฝาก ธนาคารจำนวน 100 ล้านบาท หลังจากนั้น 5 ปี ผู้รับมรดกทราบว่าเจ้ามรดกตายและตนเป็นผู้ที่ ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นเงินฝากในธนาคารจึงไปขอรับเงินจากธนาคารปรากฏว่ามีดอกเบี้ยเงินฝาก จำนวน 500 ล้านบาท ทำให้ผู้รับมรดกต้องรับภาระเสียภาษีการรับมรดก ข้อมไม่เป็นที่ธรรมต่อผู้เสีย ภาษีอย่างแน่นอน หรือกรณีขณะที่เจ้ามรดกเสียชีวิตเจ้ามรดกมีรถหรูราคา 150 ล้านบาท หากถือว่า วันที่รับมรดกคือวันที่เจ้ามรดกตายผู้รับมรดกต้องเสียภาษีมรดกเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ถ้าถือว่าวันที่ได้รับมรดกคือวันที่มีการจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินมรดก ซึ่งขณะที่ผู้รับ มรดกไปจดทะเบียนโอนรถหรูปรากฏว่ารถหรูได้รับความเสียหายมีราคาลดลงเหลือเพียง 90 ล้าน บาท ผู้รับมรดกก็ไม่ต้องเสียภาษี ส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้อย่างมาก เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีของ สหรัฐอเมริกา และญี่ปุ่นตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 แล้วพบว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกา

จัดเก็บจากกองมรดกเมื่อเจ้ามรดกตาย และคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นมรดกเพื่อเสียภาษีมรดก ณ วันที่เจ้ามรดกตาย จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาเหล่านี้

การจัดเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นมาตรการทางภาษีที่ประเทศต่างๆ มักนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม และจัดระเบียบสังคม โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม โดยลดความได้เปรียบของผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกซึ่งมักจะเป็นบุคคลในครอบครัวที่มีฐานะร่ำรวย สร้างความเป็นธรรมในสังคม กระจายรายได้อย่างเป็นธรรม และลดการสะสมทรัพย์สินมากจนเกินไปของผู้ที่มีฐานะร่ำรวย จึงถือได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีรายได้ฝ่ายทุนระยะยาว (Long Run Capital Gain) รวมถึงเป็นแหล่งรายได้อีกทางหนึ่งของรัฐบาล โดยไม่ส่งผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อย สำหรับประเทศไทยนั้นได้นำการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาใช้เช่นกัน โดยรัฐบาลได้ตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เป็นแหล่งรายได้นำไปพัฒนาประเทศ และยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนที่มีฐานะยากจน โดยไม่กระทบต่อผู้รับมรดกเกินสมควร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้จัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดกทั้งผู้รับมรดกโดยพินัยกรรมและผู้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม เมื่อมีการโอนมรดกมิได้จัดเก็บจากกองมรดกของเจ้ามรดก ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนได้ กล่าวคือ มรดกกองเดียวอาจต้องเสียภาษีถึง 2 ครั้งก็ได้ เช่น นาย ก. ได้รับมรดกจากนาย ข. มูลค่าทรัพย์สินมรดกจำนวน 500 ล้านบาท นาย ก. เสียภาษีมรดกส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ต่อมา นาย ก. ตาย นาย ค. ได้รับมรดกจากนาย ก. มูลค่าทรัพย์สินมรดก 500 ล้านบาท นาย ค. ต้องเสียภาษีมรดกส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทจากกองมรดกเดียวกัน จะเห็นว่ามรดกกองเดียวกันต้องเสียภาษีถึงสองครั้งเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แม้จะมีประโยชน์ในการกระจายรายได้ ลดความมั่งคั่งของการถือครองทรัพย์สินของผู้ที่มีฐานะร่ำรวย ลดความเหลื่อมล้ำในสังคมก็ตาม แต่เป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมากดังที่ได้กล่าวมาแล้ว เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. 2476 ที่ยินยอมให้หักค่าลดหย่อนสำหรับกรณีที่มีการเสียภาษีมรดกที่ซ้ำซ้อน ในกรณีที่ผู้ที่ได้รับมรดกตายภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับมรดก โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 25 ดังนี้ “เมื่ออสังหาริมทรัพย์ก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้าอุตสาหกรรมหรือในวิชาชีพที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วน หรือได้มาจากทางอื่น (มิใช่ที่ได้มาจากบริษัท)ซึ่งได้โอนไปภายในเวลาที่ตายและได้เสียอากรมรดกไว้แล้ว แต่ต่อมาภายใน 5 ปี ทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียอากรมรดกอีก ให้หักค่าทรัพย์สินนั้นดังนี้

1. ถ้าความตายของคนี่ 2 เกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่ความตายของคนี่ 1 หักได้ร้อยละ 80

2. ถ้าความตายของคนที่ 2 เกิดขึ้นภายใน 2 ปี นับแต่ความตายของคนที่ 1 หักได้ร้อยละ 60
3. ถ้าความตายของคนที่ 2 เกิดขึ้นภายใน 3 ปี นับแต่ความตายของคนที่ 1 หักได้ร้อยละ 50
4. ถ้าความตายของคนที่ 2 เกิดขึ้นภายใน 4 ปี นับแต่ความตายของคนที่ 1 หักได้ร้อยละ 40
5. ถ้าความตายของคนที่ 2 เกิดขึ้นภายใน 5 ปี นับแต่ความตายของคนที่ 1 หักได้ร้อยละ 20³

เมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิตทายาทย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดงานศพ ค่ารักษาพยาบาล และค่าใช้จ่ายอื่นๆ เพื่อจัดการงานศพ ฐานภาษีเป็นสิ่งที่กำหนดเพื่อให้ทราบว่ามีภาษีที่จัดเก็บนั้นจัดเก็บจากอะไร ฐานภาษีที่นำมาคำนวณกับอัตราภาษีจะต้องเป็นฐานภาษีที่มีการปรับปรุงมาแล้ว ในการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ.2476 กำหนดว่าบรรดาทรัพย์สินต่างๆ เมื่อได้ตีราคาตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว มูลค่าของกองมรดกเรียกว่า “ยอดสุทธิแห่งค่า” ซึ่งตามกฎหมายนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายและหนี้สินได้คือ บรรดาหนี้สินที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนตาย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดงานศพอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนสุทธิแห่งค่าแต่ไม่เกิน 5,000 บาท และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินมรดกตามสมควร ส่วนค่าใช้จ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้แก่ หนี้ที่ผู้ตายได้ปลดให้โดยพินัยกรรม หนี้ที่ผู้ตายได้ทำขึ้นเพื่อการให้ หนี้ที่ไม่มีพยานหลักฐาน หนี้ที่มีหลักฐานทำขึ้นในต่างประเทศและหนี้ที่ขาดอายุความแล้ว⁴

กลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น สหรัฐอเมริกาได้อธิบายว่ากองมรดกสุทธิ (Taxable Estate) อาจคำนวณได้โดยยินยอมให้หักค่าใช้จ่ายก่อนนำมาคำนวณภาษี เช่น ค่าใช้จ่ายในงานพิธีฌาปนกิจศพ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ การอ้างสิทธิเรียกร้องเหนือทรัพย์สินนั้น ภาระจากการใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นหลักประกัน, จำนอง แต่ต้องเป็นสิทธิเรียกร้องตามสัญญาที่สุจริตและมีค่าตอบแทนเป็นเงินหรือสิ่งของที่สามารถตีมูลค่าเป็นเงินได้ หักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินมูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ภายในบังคับของสิทธิเรียกร้องนั้น ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ยกเว้นจำนวนที่จ่ายไปก่อนวันที่ถูกกำหนดโดยกฎหมายให้เป็นวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ยกเว้นสิทธิเรียกร้องที่เกิดจากสัญญาให้ รวมถึงจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วก็สามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้อีก เช่น ภาษีที่เสียไปเมื่อตอนโอนที่ดิน ค่าภาษีการให้จำนวน 14,000 ดอลลาร์ต่อปี ส่วนที่เกินจะต้องนำมาคิดคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีมรดก เป็นต้น หรือแม้แต่มูลค่าความเสียหายของกองมรดกที่ได้รับ ความเสียหายจากภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุอย่างอื่น ถูกลักขโมย และความเสียหายนั้นไม่ได้รับการชดเชยจากการประกันภัย หรือมูลค่าของทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อื่นใดของกองมรดกที่ตกทอดไปยังคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ของเจ้ามรดก หรือมูลค่าของผลประโยชน์ของธุรกิจครอบครัว มูลค่าของ

³ สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2531). ภาษีมรดก. *วารสารนิติศาสตร์*. หน้า 178.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 177.

ผลประโยชน์ซึ่งเป็นธุรกิจของเจ้ามรดก ก็สามารถนำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งหลักการหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนมีรูปแบบลักษณะที่คล้ายคลึงกันทั้งการจัดเก็บภาษีมรดกในระดับรัฐบาลส่วนกลางและระดับรัฐบาลส่วนมลรัฐ จึงไม่มีปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเหมือนไทย หรือประเทศที่พัฒนาแล้วในแถบทวีปเอเชียอย่างเช่น ญี่ปุ่นก็ยังมีอนุสัญญาให้มีการหักค่าใช้จ่ายได้ก่อนคำนวณภาษีได้ เช่น หักค่าภาระหนี้สิน ภาระผูกพันต่างๆ ภาษีที่เคยเสียภาษีการรับให้ในระบบพิเศษแทนการเสียภาษีการรับให้ในระบบภาษีปกติ ภาษีการรับมรดกของเจ้ามรดกที่ได้เสียไปภายในระยะเวลา 10 ปีก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย กรณีที่ทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นกิจการขนาดเล็กมีเนื้อที่ไม่เกิน 400 ตารางเมตร หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยเนื้อที่ไม่เกิน 240 ตารางเมตร รวมถึงค่าใช้จ่ายเนื่องจากการจัดงานพิธีฌาปนกิจศพ เป็นต้น การคำนวณภาษีต้องนำมูลค่าทรัพย์สินมรดกทั้งหมดโดยหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน โดยทรัพย์สินมรดกที่เหลือจากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเรียกว่า “มูลค่ามรดกสุทธิ” (Taxable Inheritance)⁵ ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษี จะเห็นว่าระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นที่ยินยอมให้นำจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วสามารถนำมาหักออกจากกองมรดกก่อนนำมาคำนวณภาษีเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในส่วนนี้ย่อมดีกว่าของไทย

สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทย พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ.2558 มิได้ระบุเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนไว้ เพียงแต่ระบุว่ามูลค่าของทรัพย์สินนั้นหมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น ซึ่งพอสรุปได้ว่ามูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกนั้นให้หักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้นเสียก่อนเหลือเท่าใดจึงจะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดก อย่างไรก็ตาม ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกมิได้กำหนดเงื่อนไขหลักเกณฑ์อย่างไรไว้ และมีได้กำหนดเพดานสูงสุดของจำนวนภาระหนี้สินไว้ว่าไม่เกินจำนวนเท่าใด และภาระหนี้สินนั้นจะต้องเป็นภาระหนี้ที่สุจริตชอบด้วยกฎหมายหรือไม่อย่างไร มีหลักฐานการเป็นหนี้หรือไม่ ซึ่งภาระหนี้สินดังกล่าวพิสูจน์ได้ยากมาก ทั้งนี้ การที่พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ.2558 มิได้มีกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนก่อนการคำนวณเสียภาษีการรับมรดกเพื่อบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษี ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีมากขึ้นไป จึงไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษี ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และ

⁵ ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. (2550). *งานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน*. เอกสารงานวิจัย. หน้า 44.

ไม่สร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีการรับมรดกให้กับผู้เสียภาษีเพื่อนำรายได้ในส่วนนี้ไปพัฒนาบริหารประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไป หากระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของไทยนำหลักการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนมาใช้เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับประเทศที่พัฒนาแล้ว และมีประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมรดกมาอย่างช้านานอย่างเช่นสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่น ก็จะช่วยสร้างความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม สร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีและปรับเปลี่ยนทัศนคติให้กับผู้เสียภาษีอย่างมาก นอกจากนี้ ยังเป็นการจัดเก็บภาษีมรดกที่เป็นไปตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

ดังนั้น ถ้าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของไทยพิจารณาถึงการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนเพื่อกำหนดฐานภาษีเรียกว่า “มูลค่ามรดกสุทธิ” เพื่อนำไปคำนวณภาษีเช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่น ซึ่งกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนต่างๆ ได้ ก็สามารถช่วยเหลือบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี สร้างความเป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

4.2 ปัญหาการหลบเลี่ยงภาษี

โดยปกติทั่วไปการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น รัฐจะบังคับจัดเก็บจากบุคคลที่มีรายได้และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปพัฒนาบริหารประเทศต่อไป เช่น พัฒนาระบบการสาธารณสุข โภชนาขั้นพื้นฐาน การสาธารณสุข การป้องกันประเทศ เป็นต้น โดยที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้รับสิ่งใดเป็นการตอบแทนโดยตรงจากรัฐ และต้องรับภาระภาษีสูงเกินไป ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สมัครใจที่จะเสียภาษี จึงพยายามหาช่องทางอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อเสียภาษีน้อยลง หรือไม่ต้องเสียภาษีเลย เรียกว่า “การหลบเลี่ยงภาษี” สาเหตุของการหลบเลี่ยงภาษีเกิดขึ้นเนื่องจากการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ที่มีผลต่อการบรรเทาภาษีหรือลดภาระภาษี โดยอาศัยช่องโหว่ช่องว่างของกฎหมาย เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เช่น การผลักภาระภาษีไปให้บุคคลอื่น การวางแผนภาษี เป็นต้น นอกจากนี้ สาเหตุที่ก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ ผู้เสียภาษีขาดจิตสำนึกในการเสียภาษี เนื่องจากมีทัศนคติที่ไม่ดีในการเสียภาษี ความบกพร่องของระบบการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีอากรมีช่องว่างช่องโหว่ ความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี ความบกพร่องของการบริหารระบบภาษีอากร รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตของเจ้าหน้าที่รัฐ

วิธีการหลบเลี่ยงภาษีในหลายรูปแบบส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐอย่างมากมาย กล่าวคือ รัฐบาลรายได้เป็นจำนวนมากอันเป็นสาเหตุให้รัฐไม่สามารถจัดสรรเงินงบประมาณพัฒนาบริหารประเทศตามนโยบายหรือแผนพัฒนาประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้รัฐต้องหา

แหล่งเงินกู้จากต่างประเทศมาพัฒนาบริหารประเทศ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่สูงมาก ประชาชนทั้งประเทศต้องรับภาระช่วยเหลือประเทศในการชำระหนี้ร่วมกัน แต่หากรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ กำหนดนโยบายลดการหลบเลี่ยงภาษี ก็สามารถพัฒนาประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม การหลบเลี่ยงภาษีนั่นนอกจากทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้แล้วยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองอีกด้วย

การหลบเลี่ยงภาษีนั่นถือได้ว่าเป็นเรื่องปกติธรรมดาที่ปรากฏอยู่ในทุกประเทศทั่วโลกที่มีการจัดเก็บภาษี แต่จะมีมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยและองค์ประกอบต่างๆ ของประเทศนั้นๆ เช่น ประเทศที่พัฒนาแล้วอย่างเช่นสหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น อังกฤษ เยอรมัน มีการหลบเลี่ยงภาษีน้อยมาก เนื่องจากประชากรในประเทศเหล่านั้นมีความสำนึกสมรรถใจในการเสียภาษีอย่างมาก แต่สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาหรือด้อยพัฒนา มักมีการหลบเลี่ยงภาษีอย่างมาก

สำหรับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น โดยทั่วไปมีวิธีการจัดเก็บที่เหมือนกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นๆ กล่าวคือ รัฐบาลเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากทรัพย์สิน รายได้และผลประโยชน์จากประชาชน โดยที่ประชาชนไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนอย่างใดโดยตรงเป็นการตอบแทนจากรัฐ ประชาชนจึงมีทัศนคติที่ไม่ดีในการเสียภาษี รวมถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้เกิดความรู้สึกว่าไม่อยากเสียภาษี จึงมีความพยายามหาวิธีการที่จะหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance) ให้แก่รัฐ หรือเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยที่สุด หรือไม่ต้องเสียภาษีเลยในรูปแบบต่างๆ

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกโดยทั่วไปมีการจัดเก็บอยู่ 2 วิธีคือ การจัดเก็บจากกองมรดกและการจัดเก็บจากผู้รับมรดก ประเทศส่วนใหญ่ในโลกก็นิยมจัดเก็บทั้งใน 2 วิธี สหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นจัดเก็บจากกองมรดก สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยนั้นใช้วิธีการจัดเก็บจากผู้รับมรดก โดยจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อมีการโอนทรัพย์สินมรดก มิใช่จัดเก็บจากกองมรดกเมื่อเจ้ามรดกตาย ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกคือ ผู้รับมรดกโดยธรรม ผู้รับมรดกโดยพินัยกรรมที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาทขึ้นไป ส่วนที่ไม่เกิน 100 ล้านบาทไม่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกเป็นทรัพย์สินที่ต้องมีทะเบียนควบคุม ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์บางประเภท ได้แก่ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ และยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียนไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือภายนอกประเทศก็ตาม แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา สิทธิเรียกร้องต่างๆ สิทธิการทำเหมืองแร่ การทำประกันชีวิต เป็นต้น ฉะนั้น การจัดเก็บภาษี

มรดกจากผู้รับมรดกโดยเลือกเก็บเฉพาะทรัพย์สินบางประเภทเท่านั้นจึงทำให้เกิดช่องทางการหลบเลี่ยงภาษีได้อย่างมากมาย

เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกมิใช่ทรัพย์สินของผู้ตายทั้งหมด แต่เป็นทรัพย์สินบางชนิดเท่านั้น และมักเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนควบคุมทั้งสิ้น จึงเป็นช่องทางหลบเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี ผู้ที่มีความรู้ทางด้านกฎหมาย และภาษีมักจะใช้วิธีการหลบเลี่ยงภาษีเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยที่สุด โดยวิธีการที่เจ้ามรดกเปลี่ยนทรัพย์สินที่มีการจดทะเบียนควบคุมเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีการจดทะเบียนควบคุมเพื่อไม่ต้องเสียภาษีมรดก เนื่องจากตรวจสอบการมีอยู่ของทรัพย์สินยาก เช่น ผู้ที่มีทรัพย์สินเป็นที่ดินจำนวนมากๆ หลายแปลง เมื่อที่ดินมีราคาสูงขึ้นก็จะขายที่ดินบางส่วน และนำเงินที่ได้จากการขายที่ดินไปซื้อทองคำ เพชร นิลจินดา เครื่องประดับสะสมแทน ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากและทรัพย์สินเหล่านี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก เมื่อตนเสียชีวิตทายาทผู้รับมรดกก็ไม่ต้องนำทรัพย์สินเหล่านี้มาคำนวณเป็นฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมรดก หรืออาจเปลี่ยนทรัพย์สินที่มีรูปร่างเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น นำเงินที่ได้จากการขายที่ดินไปซื้อทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น ทรัพย์สินทางปัญญาได้แก่ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า สิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ เช่น สิทธิในตัวเงิน เช็ก พันธบัตรรัฐบาล สลากออมทรัพย์ หรือตั๋วสัญญาใช้เงิน เป็นต้น ทรัพย์สินเหล่านี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกทั้งสิ้น ซึ่งเป็นทรัพย์สินหรือสิทธิประโยชน์ที่มีมูลค่ามหาศาล สมัยปัจจุบันทรัพย์สินทางปัญญาได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไปว่ามีมูลค่าสูงมาก ซึ่งอาจมากกว่าทรัพย์สินที่มีรูปร่างบางชนิดเสียอีกทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและสิทธิประโยชน์หรือผลประโยชน์ต่างๆ เหล่านี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก หรือโยกย้ายเงินฝากจากสถาบันการเงินภายในประเทศไปฝากยังสถาบันการเงินในต่างประเทศ เนื่องจากเงินฝากในสถาบันการเงินที่อยู่ต่างประเทศไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกเช่นกัน ทำให้เงินเกิดการรั่วไหลออกไปยังต่างประเทศเป็นจำนวนมาก ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ เพราะผู้ที่มีฐานะร่ำรวยจะนำเงินไปลงทุนยังต่างประเทศ หรือจัดตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก หรือจัดตั้งบริษัท มูลนิธิ สมาคม และโอนทรัพย์สินให้กับบริษัท มูลนิธิ สมาคมที่จัดตั้งขึ้นก็จะไม่เสียภาษีการรับมรดก เพราะบริษัท มูลนิธิ สมาคมไม่มีวันตาย หรือนำเงินไปซื้อประกันชีวิต เนื่องจากเงินที่ได้จากการประกันชีวิตได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี หรือเจ้ามรดกยกทรัพย์สินหรือสิทธิต่างๆ รวมถึงผลประโยชน์ต่างๆ ของตนให้ผู้รับก่อนที่ตนจะเสียชีวิต เนื่องจากทรัพย์สินเหล่านี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี วิธีการเหล่านี้ผู้มีฐานะร่ำรวยและมีความรู้ด้านกฎหมายมักจะนำมาใช้เพื่อหลบเลี่ยงภาษี เมื่อเปรียบเทียบกับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 พบว่าสหรัฐอเมริการะบบการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกา

กำหนดให้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกได้แก่ ทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกที่มีอยู่ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือภายนอกประเทศก็ตาม รวมถึงเงินที่ได้จากการประกันชีวิต หลักฐานการเป็นหนี้ต่างๆ ที่เจ้ามรดกครอบครองอยู่ การชำระหนี้ล่วงหน้าที่มีมูลหนี้เกิดขึ้นในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ผลประโยชน์ของเจ้าของรวมหรือผลประโยชน์ธุรกิจในรอบครัว ทั้งนี้ หากมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นกองมรดกนั้นมีมูลค่าเกินกว่า 5,340,000 ดอลลาร์ จะต้องเสียภาษีมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 5,340,000 ดอลลาร์ จึงทำให้ปัญหาการหลบเลี่ยงการเสียภาษีมรดกกระทำได้ค่อนข้างยาก นอกจากนี้ สหรัฐอเมริกายังมีมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีเรียกว่าหลัก “Assignment of income Doctrine” คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีสิทธิที่จะจำหน่ายทรัพย์สินของตนให้แก่ผู้อื่นโดยมีเจตนาเพื่อที่จะหลบเลี่ยงภาษีของตนเองได้ สำหรับญี่ปุ่นกฎหมายภาษีมรดกของญี่ปุ่นกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกที่มีอยู่ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ รวมถึงผลประโยชน์อย่างอื่น เช่น ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการประกันชีวิต ผลประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก เป็นต้น ไม่ว่าทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อย่างอื่นนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือภายนอกประเทศ และไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่ก็ตาม กรณีที่ผู้รับมรดกเป็นผู้มีสัญชาติญี่ปุ่น และมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น หากได้รับมรดกมาโดยพินัยกรรมจะต้องนำทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมานั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกด้วย ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะตั้งอยู่ภายในประเทศหรือภายนอกประเทศก็ตาม แต่หากเป็นกรณีที่ผู้รับมรดกมีสัญชาติญี่ปุ่นแต่มีได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นได้รับมรดกที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นและที่มีได้อยู่ในประเทศญี่ปุ่น จะต้องเสียภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น จะเห็นได้ว่าสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทุกชนิดที่เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย นอกจากนี้ สหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นยังมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีมรดกโดยจัดเก็บในอัตราที่ใกล้เคียงกับภาษีมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีมรดกทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และภาษีการให้ยังเป็นเครื่องมืออย่างดีในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี โดยสามารถป้องกันมิให้เจ้ามรดกทำการโอนทรัพย์สินของตนไปให้กับบุคคลอื่นหรือบุคคลภายในครอบครัวเดียวกัน หรือบุคคลที่เป็นเครือญาติกันเป็นการกระจายทรัพย์สินเพื่อเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีมรดก หรือเสียภาษีมรดกให้น้อยที่สุด ทำให้หลบเลี่ยงภาษีได้ยาก จึงถือได้ว่าเป็นมาตรการที่สามารถลดการหลบเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี ดังนั้น หากไทยจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง รวมถึงผลประโยชน์อื่นๆ ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือ

ภายนอกประเทศก็ตาม ก็จะทำให้ลดการหลบเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี รวมไปถึงสร้างความเท่าเทียม และเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้อีกด้วย

ประเทศส่วนใหญ่ในโลกทั้งในกลุ่มที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์และระบบกฎหมายซีวิลลอว์นิยมจัดเก็บภาษีมรดกแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เช่น สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น และฟิลิปปินส์ เป็นต้น มีเพียงบางประเทศเท่านั้นที่ยังคงเก็บภาษีมรดกแบบอัตรากงที่ (Flat Rate) เช่น อังกฤษ เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) อัตราก้าวหน้าแปรตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดก มูลค่าของทรัพย์สินมรดกมากก็เสียภาษีมาก มูลค่าของทรัพย์สินมรดกน้อยก็เสียภาษีน้อยตามสัดส่วนของมูลค่ามรดก โดยไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับมรดก อัตราก้าวหน้าของสหรัฐอเมริกาปัจจุบันจัดเก็บอัตราตั้งแต่ 18% - 40% อัตราก้าวหน้ามีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาขึ้นอยู่กับสถานะทางเศรษฐกิจของประเทศ และนโยบายของรัฐบาล ส่วนอัตราก้าวหน้าของญี่ปุ่นปัจจุบันจัดเก็บอัตรา 10% - 55% อัตราก้าวหน้ามีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาขึ้นอยู่กับสถานะทางเศรษฐกิจของประเทศ และนโยบายของประเทศไทย ฟิลิปปินส์ปัจจุบันจัดเก็บอัตรา 5% - 20% อัตราก้าวหน้ามีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาขึ้นอยู่กับสถานะทางเศรษฐกิจของประเทศ และนโยบายของประเทศไทย ซึ่งการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) จะทำให้ทรัพย์สินไม่กระจุกตัวอยู่เฉพาะผู้ที่มีฐานะร่ำรวยเท่านั้น สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมรดกระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกด้วยกัน สำหรับอัตราก้าวหน้าการรับมรดกของไทยนั้นใช้แบบอัตรากงที่ (Flat Rate) โดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกและเจ้ามรดก กล่าวคือ หากผู้รับมรดกเป็น คู่สมรส หรือผู้สืบสันดานของเจ้ามรดกก็จะเสียภาษีการรับมรดกอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ แต่หากผู้รับมรดกไม่มีความสัมพันธ์กับเจ้ามรดกเป็นบุคคลอื่นจะเสียภาษีมรดกอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ ทั้งนี้ เสียภาษีมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ส่วนที่ไม่เกิน 100 ล้านบาทได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย อย่างไรก็ตาม สำหรับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ของเจ้ามรดกจะได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเลยโดยไม่มีเพดานขั้นสูง ฉะนั้น ผู้ที่มีฐานะร่ำรวยมีทรัพย์สินมรดกเป็นจำนวนมากเมื่อรู้ว่าตนเองจะตายแต่ไม่ยอมเสียภาษีการรับมรดกก็จะใช้ช่องโหว่ของกฎหมายหลบเลี่ยงภาษี ก็จะทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินที่เป็นมรดกทั้งหมดของตนเองให้กับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ หลังจากนั้นให้คู่สมรสแบ่งปันทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาให้กับทายาทหรือผู้รับมรดกซึ่งเป็นบุคคลภายนอกหรือทอดหนึ่งแต่อาจจะเสียภาษีการให้จากการอุปการะเลี้ยงดูตามหน้าที่ธรรมจรรยาหรือการให้โดยเสน่หาเนื่องจากการพิชิตหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีบ้าง ถ้าการให้นั้นมีมูลค่าเกินกว่า 10 ล้านบาท ตลาดปีภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ให้ กรณีที่ผู้ให้เป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส และมูลค่าเกินกว่า 20 ล้านบาทตลาดปีภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ให้ กรณีที่

ผู้ให้เป็นบุคคลอื่น⁶ ซึ่งจำนวนน้อยกว่าที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก และถ้าหากทยอยแบ่งทรัพย์สินให้ครั้งละไม่เกิน 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาท แล้วแต่กรณี ตลอดปีภาษีเรื่อยๆ ไปจนหมดก็จะทำให้ไม่ต้องเสียทั้งภาษีการรับมรดก และภาษีการให้เลย ทำให้ทรัพย์สินยังคงกระจุกตัวอยู่กับผู้ที่มีฐานะร่ำรวย ส่งผลให้ไม่ลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม หรือเจ้ามรดกดำเนินการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในรูปแบบของบริษัท สมาคม หรือมูลนิธิ และโอนทรัพย์สินให้กับบริษัท สมาคม หรือมูลนิธิที่ตนเองจัดตั้งขึ้นมาก่อนที่ตนเองจะตาย เมื่อตนเองตายก็ไม่มีทรัพย์สินมรดกที่จะต้องแบ่งจึงไม่ต้องเสียภาษีมรดกเลยและภาษีการให้เลย หรือกรณีที่เจ้ามรดกรู้ตัวว่าตนเองจะต้องตายอย่างแน่นอนก็เลยยกทรัพย์สินบางส่วนที่มีมูลค่าทรัพย์สินไม่เกิน 20 ล้านบาทให้แก่ทายาท และเมื่อตนเองตายก็จะเหลือทรัพย์สินที่เป็นมรดกจำนวนไม่มากพอถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีมรดกทำให้ไม่ต้องเสียภาษีมรดกเลย หรือเสียภาษีมรดกน้อยมาก ซึ่งเป็นวิธีการหลบเลี่ยงภาษีอีกวิธีหนึ่ง โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ยกตัวอย่างเช่น เจ้ามรดกมีทรัพย์สินมรดกมูลค่า 120 ล้านบาท เมื่อเจ้ามรดกรู้ตัวว่าจะต้องตายจึงยกทรัพย์สินมรดกมูลค่า 20 ล้านบาทให้แก่ทายาท โดยอ้างว่าเป็นการให้เนื่องจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปคำนวณภาษีเงินได้เพื่อเสียภาษี เมื่อเจ้ามรดกตายเหลือทรัพย์สินมรดกมูลค่า 100 ล้านบาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก ซึ่งวิธีการต่างๆ ดังกล่าวเป็นการหลบเลี่ยงภาษีทั้งสิ้น ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ ไม่เป็นธรรม และไม่ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม นอกจากนี้ รัฐยังจัดเก็บภาษีมรดกได้จำนวนน้อยและจัดเก็บได้ยาก เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น และฟิลิปปินส์ในเรื่องเดียวกันดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 พบว่าสหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น และฟิลิปปินส์ ยังมีการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสน่หาควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีมรดกด้วย เป็นการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี และให้นำมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้โดยเสน่หาในระยะเวลา 2-5 ปีก่อนเจ้ามรดกตายให้นำมารวมในกองมรดกเพื่อคำนวณภาษีมรดกด้วย ดังนั้น หากไทยนำการจัดเก็บภาษีจากการให้โดยเสน่หามาใช้บังคับควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีมรดกและให้นำมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้โดยเสน่หาในระยะเวลา 2-5 ปี ก่อนเจ้ามรดกตายให้นำมารวมในกองมรดกเพื่อคำนวณภาษีมรดกด้วย เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่น และนำมาตราการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีเรียกว่าหลัก “Assignment of income Doctrine” ของสหรัฐอเมริกามาใช้กับการจัดเก็บภาษีมรดกก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกของไทยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เป็นธรรม และป้องกันปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี

⁶ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558.มาตรา 4.

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดก
ของไทยตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาเห็นว่า
ควรปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในเรื่องต่างๆ เพื่อให้เกิดความ
เป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งจะได้กล่าวในบทต่อไป