

## บทที่ 3

### มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและของต่างประเทศ

จากการศึกษาแนวความคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกมาแล้วในบทที่ 2 ทำให้ทราบถึงหลักการ วิธีการ และเหตุผลของการจัดเก็บภาษีมรดกในหลากหลายรูปแบบตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ซึ่งจะได้ศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและของต่างประเทศว่ามีความสอดคล้องกับหลักการ วิธีการ และเหตุผลของการจัดเก็บภาษีมรดกหรือไม่เพียงใด รวมถึงเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและของต่างประเทศดังนี้

#### 3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยในปัจจุบัน

ปัจจุบันไทยได้นำมาตรการจัดเก็บภาษีมรดกกลับมาใช้อีกครั้งหนึ่งในสมัยรัฐบาลนายประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี โดยตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้นไป โดยมีหลักการและเหตุผลว่าการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกในปัจจุบันนั้น ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมโดยรวม และทำให้ทรัพย์สินกระจุกตัวอยู่กับกลุ่มบุคคลผู้มีฐานะร่ำรวย สร้างความเหลื่อมล้ำในสังคม จึงสมควรจัดเก็บภาษีมรดกตามสมควรจากการรับมรดกตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกจำนวนมากเพื่อนำเงินภาษีไปบริหารพัฒนาประเทศ และยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนในประเทศที่มีฐานะยากจนให้มีคุณภาพชีวิตดียิ่งขึ้น และสร้างความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม โดยจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินที่เป็นมรดกของผู้ตายเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ส่วนที่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทไม่ต้องเสีย อัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 5 กรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน และอัตราร้อยละ 10 กรณีที่ผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น สำหรับคู่สมรสได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี<sup>1</sup>

##### 3.1.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยในปัจจุบัน

การจัดเก็บภาษีมรดกของไทยตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559

<sup>1</sup> พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.มาตรา 3 (2).

### 3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ระบบการจัดเก็บภาษีของไทยได้นำหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาใช้กำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่น โดยเรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์มรดกจากผู้ตายซึ่งประกอบด้วย

- 1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- 2) บุคคลต่างด้าว ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยคน

เข้าเมือง และได้รับทรัพย์มรดกที่อยู่ในประเทศไทย

3) นิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือมีผู้ถือหุ้นที่เป็นผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นผู้มีสัญชาติไทย

อย่างไรก็ตาม รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจสั่งลดหรือยกเว้นภาษีการรับมรดกแก่บุคคลตามสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกี่ยวกับการรับมรดกที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ<sup>2</sup>

ผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่

- 1) คู่สมรสของเจ้ามรดก<sup>3</sup>
- 2) ผู้ที่ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา การศึกษา หรือการสาธารณประโยชน์
- 3) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา การศึกษาหรือการสาธารณประโยชน์

4) บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักด้อยที่ด้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

ทั้งนี้ ตามกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีตรวจสอบติดตาม เฉพาะตามประเภทหรือรายชื่อที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>4</sup>

<sup>2</sup> พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558.มาตรา 11.

<sup>3</sup> พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558.มาตรา 3 (2).

<sup>4</sup> พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558.มาตรา 13.

### 3.1.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดก

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดกส่วนมากมักจะเป็นทรัพย์สินที่มีการจดทะเบียน หรือมีการควบคุมทางทะเบียน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สำหรับการตรวจสอบและการเรียกเก็บภาษีมรดกอันได้แก่ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- 1) อสังหาริมทรัพย์
- 2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- 3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกร้องถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
- 4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- 5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

### 3.1.1.3 อัตราภาษีมรดก (Tax Rates)

อัตราภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ของไทย ใช้แบบอัตราคงที่ (Flat Rate) อัตราภาษีผันแปรขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก โดยให้เรียกเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลทั่วไปในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท และจัดเก็บจากผู้รับมรดกที่เป็นบุพการี (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไปทุกชั้น ได้แก่ บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย) และผู้สืบสันดาน (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงลงมาทุกชั้น ได้แก่ ลูก หลาน เหลน ลื้อ) ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

### 3.1.1.4 การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก

การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดกให้ถือตามราคาหรือมูลค่าในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา ดังนี้

- 1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย มูลค่าทรัพย์สินให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ ซึ่งการคำนวณหามูลค่าของภาระที่ถูกรอนสิทธิ โดยผู้ตายไม่ได้รับค่าตอบแทนจากภาระที่ถูกรอนสิทธินั้น ให้นำมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์นั้น คูณด้วยอัตราส่วนลดตามจำนวนปีที่ผู้ได้รับมรดกจะไม่ได้ใช้ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์นั้นนับตั้งแต่วันที่ได้รับมรดก การคำนวณหามูลค่าของภาระที่ถูกรอนสิทธิ โดยผู้ตายได้รับค่าตอบแทนจากภาระที่ถูกรอนสิทธินั้น ให้นำค่าตอบแทนคำนวณด้วยอัตราส่วนลด<sup>5</sup>

<sup>5</sup> กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์การหักภาระที่ถูกรอนสิทธิในการคำนวณมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก พ.ศ.2559.

2) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ในประเทศไทย แต่อยู่ในประเทศที่มีราคาประเมินสำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายของประเทศนั้น แต่ถ้าหากอสังหาริมทรัพย์อยู่ในประเทศที่ไม่มีราคาประเมินสำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้ใช้ราคาที่รับรองโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับการรับรองหรือความเห็นชอบให้เป็นผู้มีสิทธิประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่

3) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

4) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับหลักทรัพย์อันเป็นมรดกและให้คำนวณมูลค่าทรัพย์สินดังนี้

ก. หุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น เว้นแต่ในกรณีทรัพย์สินมรดกเป็นหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งไปถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ให้ถือมูลค่าหุ้นดังนี้

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นนั้น ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือมูลค่าที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และมูลค่าทางบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มาใช้ในการคำนวณมูลค่าของหลักทรัพย์ที่เป็นมรดก

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของต่างประเทศ ให้เอาราคาหรือมูลค่าที่สูงกว่าระหว่างราคาหรือมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และราคาหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นนั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นมากกว่าหนึ่งแห่ง ให้นำรวมราคาหรือมูลค่าหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นๆ นั้นเทียบกับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์

ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และให้ถือเอาราคาหรือมูลค่าที่สูงกว่ามาใช้ในการคำนวณมูลค่าของหลักทรัพย์มรดก

ข. กรณีอื่นๆ ให้ถือตามราคาหรือมูลค่าของหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

1) กรณีเป็นตัวแทนคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้นกู้ กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาจำหน่ายครั้งแรก แต่หากกรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกไม่ต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาไถ่ถอน

2) กรณีเป็นยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน ถ้าเป็นมูลค่าของรถยนต์หรือรถจักรยานยนต์ที่จดทะเบียนในประเทศไทย ให้ใช้ราคาประเมินรถยนต์สำหรับปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรในการโอนกรรมสิทธิ์ซื้อขายที่กรมการขนส่งกำหนด โดยให้คำนวณมูลค่าตามราคาเฉลี่ยระหว่างราคาประเมินสูงสุดและราคาประเมินต่ำสุดของราคาประเมินรถนั้น กรณีที่ไม่มีมูลค่าตามราคาประเมิน ให้ใช้ราคาประเมินของบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น แต่ถ้าหากเป็นรถยนต์หรือรถจักรยานยนต์ที่จดทะเบียนในต่างประเทศ ให้ใช้ราคาประเมินของบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศไทยนั้นๆ เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น กรณีทรัพย์สินนั้นเป็นเรือหรือเครื่องบินมูลค่าของเรือหรือเครื่องบิน ให้ใช้ราคาประเมินของบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศไทยนั้นๆ เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น

3) วิธีการคำนวณมูลค่าของเงินฝาก หรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกันที่ผู้ตายมีสิทธิเรียกคืนหรือมีสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ให้ถือเอาตามมูลค่าของเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกันทั้งดอกเบี้ยหรือผลประโยชน์อื่นใดที่จะได้รับจากเงินดังกล่าวในวันที่ได้รับมรดกนั้น<sup>6</sup>

#### 3.1.1.5 การประเมินภาษีมรดก

วิธีการประเมินภาษีการรับมรดกแบ่งออกได้เป็น 2 วิธีด้วยกันได้แก่ การประเมินภาษีโดยตนเอง (Self Assessment) และการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

1) การประเมินภาษีโดยตนเอง (Self Assessment) พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกได้แก่ ผู้รับมรดก กล่าวคือ เมื่อผู้รับมรดกได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแล้ว มีหน้าที่ประเมินภาษีมรดกด้วยตนเองว่าตนจะต้องเสียภาษีมรดกเป็นจำนวนเท่าใด โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60)<sup>7</sup> พร้อมชำระภาษีการรับมรดกภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดก ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือสถานที่อื่นใด

<sup>6</sup> กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559.

<sup>7</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก.

ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดก็ได้ หากไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีเกินกำหนดเวลาดังกล่าว จะต้องเสีย เบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระและต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษ ของเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ แต่หากได้รับอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลา การชำระภาษี และได้ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไปให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยเงินเพิ่มนั้นให้เริ่มคำนวณนับแต่ วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) จนถึงวันที่ชำระภาษี แต่ต้องไม่ เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ หรือกรณีเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนก็จะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 0.5 เท่าของ จำนวนภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม อย่างไรก็ตาม เบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

2) การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) สำหรับการประเมิน ภาษีการรับมรดกโดยเจ้าพนักงานประเมินแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีด้วยกันคือ การประเมินภาษีกรณี ที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ และกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือไม่ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีภายในกำหนด

- การประเมินภาษีกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี กรณีที่เมื่อผู้เสียภาษี ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีครบถ้วนแล้ว และเจ้าพนักงานประเมินได้รับแบบแสดง รายการภาษีแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะต้องดำเนินการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดง รายการภาษี และเสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ และเสียภาษีไว้ ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่อย่างไร หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ครบถ้วนอย่างไร ก็จะต้องริบดำเนินการตรวจสอบและประเมินภาษีให้ถูกต้อง รวมทั้งเบี้ยปรับและ เงินเพิ่มตามกฎหมายภายในกำหนดระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษี ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวหากอธิบดีเห็นว่ากรณีมีเหตุอันจำเป็นและเป็นการสมควรอาจ อนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 3 ปี และส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระ ภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม (ถ้ามี) ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งหากผู้เสียภาษีชำระภาษีภายในระยะเวลาดังกล่าวก็จะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เว้นแต่ การที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มนั้น เกิดจากรายการที่ผู้เสียภาษีมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือ แสดงไว้เป็นเท็จ

- การประเมินภาษีกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือไม่ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีภายในกำหนด เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้ว พบว่าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในระยะเวลาที่ กฎหมายกำหนดไว้ เจ้าพนักงานประเมินก็จะดำเนินการประเมินภาษี รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ตามกฎหมาย (ถ้ามี) ภายในกำหนดระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวไม่อาจขยายออกไปได้อีก

### 3.1.1.6 การผ่อนชำระภาษี

กรณีมีภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนมากทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระให้เสร็จสิ้นในคราวเดียวได้ ผู้เสียภาษีมียุติวิธีที่จะขอผ่อนชำระภาษีได้ภายในกำหนดระยะเวลา 5 ปี เมื่อได้ผ่อนชำระภาษีครบถ้วนแล้ว ผู้เสียภาษีจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่หากกรณีขอผ่อนชำระเกินกว่ากำหนดระยะเวลา 2 ปี ก็จะได้รับยกเว้นเฉพาะเงินเพิ่มทั้งหมดเท่านั้น แต่ถ้าขอผ่อนชำระเกินกว่ากำหนดระยะเวลา 2 ปี จะได้รับยกเว้นเงินเพิ่มบางส่วน โดยเสียเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 0.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องชำระเท่านั้น แต่ถ้าชำระภาษีครบถ้วนก่อนครบกำหนด 2 ปี ก็จะได้รับยกเว้นเงินเพิ่มทั้งหมด ส่วนเงินเพิ่มที่ได้ชำระไปแล้วให้นำมาหักออกจากรายงานภาษีที่ต้องชำระ อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีผิดเงื่อนไขการผ่อนชำระเมื่อใดก็จะหมดสิทธิผ่อนชำระภาษีทันทีและต้องชำระภาษีที่ค้างชำระทั้งหมดพร้อมเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด<sup>8</sup>

วิธีการผ่อนชำระภาษี ผู้ขอผ่อนจะต้องยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีและต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด ได้แก่ กำหนดระยะเวลายื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษี รายละเอียดที่ต้องแจ้งในการขอผ่อนชำระภาษี หลักทรัพย์ที่นำมาเป็นหลักประกันสำหรับการผ่อนชำระภาษีเช่น หนังสือค้ำประกันของสถาบันการเงินภายในประเทศ หลักฐานแสดงกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง กรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุด พันธบัตรรัฐบาล เป็นต้น จะเป็นของผู้ขอผ่อนเองหรือของผู้อื่นก็ได้ อย่างไรก็ตาม กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี หรือพบว่าผู้เสียภาษีไม่แสดงรายการอย่างใดอย่างหนึ่งไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงรายการภาษีอันเป็นเท็จ มิให้มีการผ่อนชำระภาษี

### 3.1.1.7 การบังคับชำระภาษี

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กำหนดให้ผู้ที่ได้รับทรัพย์มรดกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกโดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดก หรือภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหรือถือว่าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี (กรณีเจ้าพนักงานประเมิน) หากมิได้ชำระภายในกำหนดเวลาดังกล่าวถือว่าเป็นภาษีค้างชำระ กรมสรรพากรมีอำนาจบังคับชำระภาษีค้างได้ โดยขอใช้สิทธิกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีได้โดยไม่ต้องผ่าน

<sup>8</sup> พระราชกฤษฎีกา กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559.

กระบวนการฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ปัจจุบันคือระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน พ.ศ.2546 สำหรับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชำระภาษีค้ำนั้น ให้หักค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษีค้ำตามลำดับ ถ้ามีเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

### 3.1.1.8 การขอคืนภาษี

กรณีที่ได้รับมรดกยื่นแบบแสดงรายการภาษีและได้ชำระภาษีไว้เกินกว่าที่ต้องชำระหรือชำระภาษีโดยที่ตนเองไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษี ผู้เสียภาษีมียุติขอคืนภาษีที่ชำระไปแล้วได้ แต่ต้องขอคืนภาษีภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันที่มีการชำระภาษีครบถ้วน โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษี (ค.10) ต่อเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง พร้อมหลักฐานใบเสร็จรับเงินภาษีการรับมรดกหลักฐานแสดงการเสียภาษีการรับมรดกไว้เกิน และหลักฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษี แต่การขอคืนภาษี ผู้ขอคืนภาษีไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากภาษีที่ขอคืน<sup>9</sup>

### 3.1.1.9 การระงับข้อพิพาท

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมียุติขอทบทวนการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี โดยยื่นแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ม.6) ณ สำนักงานอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรภาคแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งใดแห่งหนึ่งก็ได้<sup>10</sup>

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายออกไปได้อีกไม่เกินเก้าสิบวัน ฉะนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จอย่างช้าที่สุดต้องไม่เกิน 270 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ทันทีโดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายใน 180 วัน นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

<sup>9</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ เพื่อการขอคืนภาษีการรับมรดก.

<sup>10</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการรับมรดก (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดแบบคำอุทธรณ์และสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดก.



เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว ให้ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบผลการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์ก็มีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

อย่างไรก็ตาม การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี ยกเว้นผู้อุทธรณ์จะได้รับการพิจารณาอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด แต่ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีให้เสร็จสิ้นครบถ้วนภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด ซึ่งหากผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์ก็ต้องชำระภาษีให้เสร็จสิ้นครบถ้วนภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือรับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดมีผลให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ก็ให้กรมสรรพากรมีคำสั่งคืนเงินภาษีให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด<sup>11</sup> แล้วแต่กรณี โดยที่ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องร้องขอคืนภาษีแต่อย่างใด

#### 3.1.1.10 บทกำหนดโทษ

- 1) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500,000 บาท
- 2) กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน หรือของประธานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
- 3) กรณีทำให้เสียหาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ถูกต้อง หรืออายัดไปให้แก่บุคคลอื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และปรับไม่เกิน 400,000 บาท หากผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคลให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคล ผู้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลรับโทษด้วย
- 4) กรณีจงใจยื่นข้อความอันเป็นเท็จ หรือให้ถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือตอบคำถามอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือโดยความอันเป็นเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกงหรือใช้อุบาย โดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยง หรือ

<sup>11</sup> พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558.มาตรา 27.

พยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือแนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นใดกระทำการดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

5) กรณีที่เจ้าพนักงานล่วงรู้ข้อมูลของผู้เสียภาษี หรือของผู้อื่นที่มีความเกี่ยวข้อง แล้วนำออกแจ้งแก่บุคคลใดหรือทำให้รู้โดยวิธีอื่นใด หรือปล่อยให้ข้อมูลดังกล่าวไปถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องรู้ โดยไม่มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

### 3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาในปัจจุบัน<sup>12</sup>

ภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ยุติลงแล้ว สหรัฐอเมริกาได้มีการปรับปรุงภาษีมรดกโดยนำค่าลดหย่อนต่างๆ มาคำนวณภาษีมรดก ทำให้ภาษีมรดกมีแนวโน้มลดลง และนำภาษีการให้ (Gift Tax) มาใช้โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 75 ของอัตรากองมรดก ทั้งนี้ เพื่อสร้างแรงจูงใจและสนับสนุนให้มีการให้ทรัพย์สินโดยเสน่หาในขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ แต่ถ้าหากว่าเจ้ามรดกหรือผู้ให้ได้แสดงเจตนายกทรัพย์สินให้เพื่อประโยชน์ต่อการกุศล ไม่ว่าจะมียังมีจำนวนน้อยเพียงใดก็มีสิทธินำมาหักค่าลดหย่อนได้เต็มจำนวนที่ยกให้ ด้วยเหตุผลดังกล่าวบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยส่วนมากจึงมักจะยกทรัพย์สินของตนให้เพื่อประโยชน์สาธารณะกุศลแทนการเสียภาษีให้แก่รัฐ

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกานำหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับไม่ว่าจะได้รับภายในหรือภายนอกราชอาณาจักรของผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้มีสัญชาติของประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะได้รับเงินได้จากภายในหรือภายนอกประเทศก็ตาม และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น แต่มีเงินได้จากประเทศนั้น

สหรัฐอเมริกามีระบบการจัดเก็บภาษีมรดกแบ่งออกได้เป็น 2 ระดับด้วยกันคือ ระดับสหพันธรัฐหรือรัฐบาลกลาง และระดับมลรัฐ

- การจัดเก็บภาษีอากรระดับสหพันธรัฐหรือรัฐบาลกลาง ซึ่งมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเรียกว่า “Internal Revenue Service” ชื่อย่อว่า “IRS” สังกัดกระทรวงการคลัง โดย

<sup>12</sup> สุจิตา ถนอมจิตร. (2554). *ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 96-101.

จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code ชื่อย่อว่า IRC) ซึ่งบัญญัติให้จัดเก็บภาษีอากร 4 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการโอน ภาษีการให้ และภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ

- การจัดเก็บภาษีอากรระดับมลรัฐ สหรัฐอเมริกาประกอบด้วยรัฐต่างๆ และมีการจัดเก็บภาษีอากรในระดับมลรัฐ เพื่อเป็นรายได้นำไปเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการบริหารและจัดบริการสาธารณะภายในมลรัฐ ระบบการจัดเก็บภาษีอากรในระดับมลรัฐแบ่งการจัดเก็บภาษีอากรออกเป็น 2 ส่วนคือ ภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บ และภาษีอากรที่มลรัฐจัดเก็บ ซึ่งจัดเก็บภาษีอากร 6 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ภาษีการใช้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีสรรพสามิต และภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินมรดก

### 3.2.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาในปัจจุบัน

ระบบกฎหมายภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาแบ่งการจัดเก็บภาษีมรดกออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การจัดเก็บภาษีมรดกและการจัดเก็บภาษีการให้โดยค้นหาซึ่งประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังนี้

#### 3.2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าระบบการจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกาได้นำหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาใช้กำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนี้

1) ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม ได้แก่ ผู้จัดการของเจ้ามรดกทั่วไปหรือผู้จัดการมรดก ถ้าหากไม่มีผู้จัดการของเจ้ามรดกหรือผู้จัดการมรดกหรือผู้จัดการที่ถูกเรียกหรือรับรองตามกฎหมายและรักษาการภายในสหรัฐอเมริกา ก็คือบุคคลใดที่เป็นเจ้าของ ณ ปัจจุบันหรือครอบครองทรัพย์สินต่างๆ ของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

2) กองมรดกของพลเมืองหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ผู้ที่เกิดในสหรัฐอเมริกา หรือได้รับสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา เมื่อเสียชีวิตและมีทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

3) กองมรดกของผู้ที่ไม่ใช่พลเมืองและไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

4) กองมรดกของผู้ที่สละสัญชาติอเมริกัน ผู้ที่มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา หากบุคคลนั้นสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองระหว่างวันที่ 3 มิถุนายน 1998 ถึงวันที่ 17 มิถุนายน 2008 เมื่อเสียชีวิตและมีทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก เป็นระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่สละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง

### 3.2.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกได้แก่ ทรัพย์สินที่เป็นกองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เช่น สังกหามทรัพย์ อสังหามทรัพย์ รวมถึงทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือภายนอกประเทศก็ตาม หุ่น และหลักทรัพย์ต่างๆ ของบริษัท เชื่อก ตราสารหนี้ เงินในบัญชีเงินฝากธนาคาร ตั๋วสัญญาใช้เงิน ธุรกรรมที่กระทำภายในระยะเวลา 3 ปีหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เงินบำเหน็จบำนาญประจำปี เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิต หลักฐานการเป็นหนี้ต่างๆ ที่ครอบครองโดยเจ้ามรดก การชำระหนี้ ล่วงหน้าที่มูลหนี้เกิดขึ้นในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ผลประโยชน์ของเจ้าของรวมหรือผลประโยชน์ธุรกิจในครอบครัว เป็นต้น ทั้งนี้ หากมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นกองมรดกนั้นมูลค่าเกินกว่า 5,340,000 ดอลลาร์ โดยเก็บเฉพาะมูลค่าส่วนที่เกิน 5,340,000 ดอลลาร์<sup>13</sup>

### 3.2.1.3 วิธีการคำนวณภาษีมรดก

วิธีการคำนวณภาษีมรดก (Computation of Tax) ที่ถูกเรียกเก็บจะมีจำนวนเท่ากับ ส่วนเกินของภาษีที่เรียกเก็บเบื้องต้นที่คำนวณได้จากตารางอัตราภาษี โดยคิดผลรวมของจำนวนของ กองมรดกสุทธิ (The Taxable Estate)

#### 1) ฐานภาษี (Tax Base)

ฐานภาษี (Tax Base) คือ มูลค่าของกองมรดกสุทธิที่เหลือภายหลังจาก การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และภาระหนี้สินและภาระผูกพันอย่างอื่นแล้ว

กรณีที่เป็นกองมรดกของพลเมืองหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ภาษีมรดกจะถูกเรียกเก็บจากการโอนกองมรดกสุทธิของเจ้ามรดกทุกคนที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา หรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา

มูลค่าของกองมรดกพึงประเมินให้หมายความรวมถึงมูลค่าของ ทรัพย์สินทั้งหมด และให้รวมไปถึงผลประโยชน์อื่นใดที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของเจ้ามรดกใน ขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

การคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีมรดกนั้นจะต้องคำนวณจากมูลค่าของ ทรัพย์สินทั้งหมดหรือกองมรดกของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กรณีที่ทรัพย์สินมรดก เป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหามทรัพย์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้ามรดกให้คิดคำนวณมูลค่าทรัพย์สิน โดยใช้มูลค่าตลาด (Fair Market Value) ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กรณีที่ทรัพย์สินมรดกเป็น

<sup>13</sup> สภานิติบัญญัติแห่งชาติ .(2557).เอกสารประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ... หน้า 5.

หุ้นและหลักทรัพย์ต่างๆ ของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนบันทึกการขายช่วงเวลาที่มีการซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ใช้มูลค่าการโอนโดยอ้างอิงราคาตามที่ได้มีการตกลงกันแล้วในเวลาทำสัญญา โดยพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างอื่นประกอบด้วย เนื่องจากไม่สามารถคำนวณมูลค่าโดยวิธีอ้างอิงจากราคา bid หรือ Asked Prices หรือ Sale Prices ได้ สำหรับกรณีเงินประกันชีวิตของเจ้ามรดกที่จะนำมารวม ในมูลค่าของกองมรดกจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ดังนี้คือ จะเป็นเงินที่กองมรดกสามารถรับไว้ได้ ต้องเป็นเงินที่บุคคลอื่นมีสิทธิที่จะได้รับตามกฎหมายเพื่อผลประโยชน์ของกองมรดก และเจ้ามรดกเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ตามกรรมธรรม์ เช่น เพิกถอนสัญญาประกันชีวิต บอกเลิกหรือสละสิทธิในกรรมธรรม์ การเปลี่ยนแปลงผู้รับผลประโยชน์จากกรรมธรรม์ เป็นต้น สำหรับการทำสัญญาประกันชีวิตเพื่อ บุคคลอื่นที่เจ้ามรดกเป็นผู้มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายให้นำมารวม ในกองมรดกด้วย (จำนวนที่จะต้องนำมารวมในกองมรดกคือมูลค่าของกรรมธรรม์ใหม่ที่ได้รับจาก บริษัทประกันชีวิต)

การประเมินมูลค่ากองมรดกเพื่อคำนวณภาษีสามารถทำได้โดยตีมูลค่า ทรัพย์สินอันเป็นมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกแบบทางเลือกอาจกระทำได้ดังนี้

- กรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการซื้อขาย แลกเปลี่ยน แบ่งแยกทรัพย์สิน หรือ โอนไปโดยวิธีอื่นใดภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย ให้ถือเอามูลค่าของ ทรัพย์สินที่มีการซื้อขาย แลกเปลี่ยน แบ่งแยกทรัพย์สิน หรือ โอนทรัพย์สินไปโดยวิธีอื่นใดเป็น มูลค่าของทรัพย์สินนั้น

- กรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการซื้อขาย แลกเปลี่ยน แบ่งแยกทรัพย์สิน หรือ โอนไปโดยวิธีอื่นใดภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย ให้ตีมูลค่าทรัพย์สินนั้นใน วันที่ครบกำหนด 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย

- กรณีทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใด ที่ได้รับผลกระทบจากการกำหนด วันสิ้นสุดระยะเวลาให้รวมมูลค่าของทรัพย์สินนั้นในวันที่เจ้ามรดกตายและการแก้ไขส่วนต่างของ มูลค่าทรัพย์สินภายหลังวันที่สิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนด

อย่างไรก็ตาม หากผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมเลือกที่จะประเมินราคา ทรัพย์สินแบบทางเลือก กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

## 2) อัตราภาษี (Tax Rates)

ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ว่าด้วยเรื่องการจัดเก็บภาษี มรดกของสหรัฐอเมริกากำหนดการจัดเก็บภาษีมรดกโดยใช้อัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า(Progressive Rate) ตั้งแต่อัตราร้อยละ 18 ถึงอัตราร้อยละ 40<sup>14</sup>

<sup>14</sup> IRS.(2016). **Estate and Gift Taxes**. (Online). Available:<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i706.pdf>[2559,1 กรกฎาคม]

ตารางอัตรากำไ้มรดกของสหรัฐอเมริกา		
ฐานภาษี (ดอลลาร์)	อัตรากำไย	จำนวนภาษีสะสม (ดอลลาร์)
ไม่เกิน 10,000	18 %	-
10,001 – 20,000	20 %	1,800
20,001 – 40,000	22 %	3,800
40,001 – 60,000	24 %	8,200
60,001 – 80,000	26 %	13,000
80,001 – 100,000	28 %	18,200
100,001 – 150,000	30 %	23,800
150,001 – 250,000	32 %	38,800
250,001 – 500,000	34 %	70,800
500,001 – 750,000	37 %	155,800
750,001 – 1,000,000	39 %	248,300
ตั้งแต่ 1,000,000 ขึ้นไป	40 %	345,800

อย่างไรก็ตามอัตรากำไยสูงสุดอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามความเหมาะสม เช่น ในปี ค.ศ.2001 = 55 % สำหรับมูลค่ากองมรดกส่วนที่เกินกว่า 10,000,000 ดอลลาร์ และลดลงเหลือ 50 % ในปี ค.ศ. 2002 ปี ค.ศ.2003 = 49 % ปี ค.ศ. 2004 = 48 % ปี ค.ศ. 2005 = 47 % ปี ค.ศ.2006 = 46 % ปี ค.ศ.2007,2008 และ 2009 = 45 % ปี ค.ศ.2010 = 0 % ปี ค.ศ.2011 = 55% เป็นต้น

สรุปตารางเปรียบเทียบอัตรากำไ้มรดกของสหรัฐอเมริกา<sup>15</sup>

ปี ค.ศ.	จำนวนภาษีที่ได้รับยกเว้น (ดอลลาร์)	อัตรากำไยสูงสุด
2001	675,000	55%
2002	1,000,000	50%
2003	1,000,000	49%
2004	1,500,000	48%
2005	1,500,000	47%
2006	2,000,000	46%

<sup>15</sup> Internal Revenue Service (IRS). (2016). **Instructions for Form 706**.

(Online). Available: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i706.pdf>. [2016, November 21]

2007	2,000,000	45%
2008	2,000,000	45%
2009	3,500,000	45%
2010	-	-
2011	5,000,000	35%
2012	5,120,000	35%
2013	5,250,000	40%
2014	5,340,000	40%
2015	5,430,000	40%
2016	5,450,000	40%

### 3) การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ภาระหนี้ และภาษี

โดยทั่วไปหลักการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น จะต้องเก็บจากมูลค่ากองทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีกฎหมายจึงกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ได้ดังนี้

- ค่าใช้จ่ายในการจัดการงานพิธีฌาปนกิจศพ
- ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการต่างๆ
- ค่าใช้จ่ายในการอ้างสิทธิเรียกร้องอันมีเหนืออยู่ในทรัพย์สินนั้น
- ค่าใช้จ่ายจากภาระการใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นหลักประกันหนี้
- ค่าภาษีการให้จำนวน 14,000 ดอลลาร์ต่อปี ส่วนที่เกินจะต้องนำมาคิด

คำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีมรดก หากมูลค่าเกิน 50 ล้านดอลลาร์<sup>16</sup>

อย่างไรก็ดี ค่าใช้จ่ายต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถนำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้อีกไม่เกินจำนวนของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับแห่งสิทธิเรียกร้องในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เว้นแต่การหักค่าลดหย่อนจำนวนที่มีการใช้จ่ายไปก่อนวันที่กฎหมายกำหนดให้เป็นวันขึ้นแบบแสดงรายการภาษี

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับแห่งสิทธิเรียกร้อง หมายความว่าถึง ทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ทั้งหมดที่รวมอยู่ในกองมรดกของเจ้ามรดกภายหลังจากหักภาระค่าใช้จ่ายต่างๆ และข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกองมรดกนั้น เว้นแต่มูลค่าของทรัพย์สินที่ลดลงเนื่องจากมีการ

<sup>16</sup> ภาษีมรดกไทยเทียบกับต่างประเทศ. *วารสาร MBA, 16 (182)*, หน้า 84.

หักค่าลดหย่อนที่ทรัพย์สินนั้นได้รับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากภัยธรรมชาติต่างๆ เช่น พายุ อัคคีภัย การอัปพราง อุบัติเหตุอย่างอื่น หรือถูกลักขโมย และความเสียหายนั้นไม่ได้รับการชดเชยจากการประกันภัย

ทรัพย์สินของกองมรดกที่ต้องเสียภาษีนั้นอาจนำมาหักค่าลดหย่อนได้ ภายใต้ข้อกำหนดดังนี้

- กองมรดกยกทรัพย์สินให้เพื่อการสาธารณกุศล เช่น หน่วยงานของรัฐ ศาสนา การกุศล มูลนิธิ ทรัสต์ หรือสมาคมที่ดำเนินการเพื่อการจัดหาที่อยู่อาศัยให้แก่ผู้มาพัก สำหรับที่องค์กรนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศล การศาสนา หรือการศึกษาวิทยาศาสตร์ วรรณคดี การป้องกันการทารุณกรรมเด็กและสัตว์ แต่มูลนิธิ ทรัสต์ หรือสมาคมต้องเป็นองค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษี และไม่มีส่วนร่วมหรือมีส่วนเข้าแทรกแซงทางการเมืองในนามของผู้สมัครหรือฝ่ายตรงข้าม เป็นต้น

- มูลค่าความเสียหายของกองมรดกที่เกิดจากภัยธรรมชาติ เช่น พายุ อัคคีภัย การอัปพราง อุบัติเหตุอย่างอื่น หรือถูกลักขโมย และความเสียหายนั้นไม่ได้รับการชดเชยจากการประกันภัย

- มูลค่าของทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อื่นใดของกองมรดกที่ตกทอดไปยังคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ของเจ้ามรดก เฉพาะมูลค่าของผลประโยชน์ที่รวมอยู่ในกองมรดก แต่คู่สมรสต้องเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา หากคู่สมรสไม่ใช่พลเมืองของสหรัฐอเมริกาก็จะไม่ได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนนี้

- มูลค่าของผลประโยชน์ของธุรกิจครอบครัว มูลค่าของผลประโยชน์ซึ่งเป็นธุรกิจของเจ้ามรดกที่ได้รับรองตามหลักเกณฑ์สามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้ไม่เกินจำนวน 675,000 ดอลลาร์

#### 3.2.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมรดก

กฎหมายภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกากำหนดให้ทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตายที่มีมูลค่ามากกว่าจำนวนทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมรดกภายในกำหนดระยะเวลา 9 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>17</sup> กรณีที่มีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีมรดกหรือยื่นเอกสารเกี่ยวกับทรัพย์สินมรดกหรือเอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้องทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีได้ทันกำหนดระยะเวลาดังกล่าวผู้เสียภาษีมีสิทธิขอเลื่อนการชำระภาษีมรดกออกไปได้อีกไม่เกิน 6 เดือน อย่างไรก็ตามการขอเลื่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกไม่ถือเป็นการขอเลื่อนการเสียภาษีมรดกด้วย

<sup>17</sup> สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 14.หน้า 5.



กรณีตัวแทนของบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกหากไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกและเสียภาษีมรดกได้ทันภายในเวลาดังกล่าวได้ หากปรากฏว่ามีเหตุอันจำเป็นและสมควร ก็อาจขอเลื่อนระยะเวลาการเสียภาษีมรดกออกไปได้อีกไม่เกิน 1 ปีนับแต่วันที่ถึงกำหนดต้องเสียภาษีมรดก หรือ ไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันที่ถึงกำหนดเสียภาษีครั้งแรกของการเป็นหนี้ภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีต้องเสียดอกเบี้ยเพิ่มขึ้นนับจากวันครบกำหนดชำระครั้งแรก

กรณีที่มีมูลค่าของกองมรดกมีมูลค่าผลประโยชน์ของเจ้ามรดกเมื่อเทียบกับผลประโยชน์ทางธุรกิจแล้วเกินกว่าร้อยละ 35 ของทรัพย์สินรวมทั้งหมดของเจ้ามรดก และผลประโยชน์ของเจ้ามรดกสร้างผลประโยชน์ตอบแทนเป็นรายปี ระยะเวลาการขอฟ่อนชำระภาษีมรดกต้องไม่เกิน 4 ปี ภายหลังจากนั้นอนุญาติให้ฟ่อนชำระจำนวนเท่าๆ กันเป็นระยะเวลาไม่เกิน 10 ปี ของต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับ

จำนวนภาษีที่ได้รับอนุญาติให้ฟ่อนชำระสำหรับจำนวนภาษีมรดก 1 ล้านดอลลาร์แรก อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 2 ของมูลค่าของผลประโยชน์ทางธุรกิจ ส่วนจำนวนที่เกินกว่านี้ต้องเสียดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 45 ของอัตราที่จ่ายต่ำกว่า (อัตราหนี้สินระยะสั้นบวกร้อยละจุดสาม) ซึ่งอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงได้

### 3.3 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่นในปัจจุบัน

ญี่ปุ่นเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกตั้งแต่ปี ค.ศ.1905 โดยจัดเก็บจากกองมรดก มิได้จัดเก็บจากผู้รับมรดก อัตราภาษีในขณะนั้นถือได้ว่าอยู่ในระดับที่ค่อนข้างต่ำมาก ทำให้ญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีมรดกได้จำนวนน้อย เมื่อเทียบกับการจัดเก็บภาษีทั้งหมดของญี่ปุ่น ต่อมาในปี ค.ศ.1950 ญี่ปุ่นมีการปรับปรุงแก้ไขระบบการจัดเก็บภาษีมรดกเสียใหม่ โดยเปลี่ยนแปลงหลักการจากเดิมจัดเก็บภาษีมรดกจากกองมรดก เปลี่ยนมาเป็นจัดเก็บภาษีมรดกจากการรับมรดกแทน โดยจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดกทั้งโดยทางมรดก และโดยทางพินัยกรรม รวมไปถึงได้รับทรัพย์สินจากการให้ไม่ว่าจะเป็นการให้ในรูปแบบใดก็ตาม และใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในอัตราร้อยละ 25-90 ซึ่งถือได้ว่าเป็นอัตราที่สูงมาก

ปัจจุบันญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดก โดยจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภท ทั้งที่อยู่ในประเทศและอยู่ในต่างประเทศ ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่นมีความซับซ้อน และมีรายละเอียดดังนี้

### 3.3.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่นในปัจจุบัน<sup>18</sup>

ระบบกฎหมายภาษีมรดกของญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และภาษีการรับให้ (Gift Tax)

#### 3.3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

กฎหมายภาษีมรดกของญี่ปุ่น กำหนดให้การจัดเก็บภาษีมรดกใช้หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ(Nationality Rule) หลักภูมิลำเนา(Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) และหลักแหล่งที่ตั้งของทรัพย์สิน ดังนี้

1) กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้ทรัพย์สิน โดยการรับมรดก หรือโดยพินัยกรรม หรือการให้โดยวิธีอื่น โดยทั่วไป ทายาทหรือผู้รับมรดกต้องมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับทรัพย์สินมรดก

2) กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สิน โดยการรับมรดก หรือโดยพินัยกรรม หรือการให้โดยวิธีอื่น และทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น แต่ผู้รับมรดกไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับทรัพย์สินมรดก

3) กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สิน โดยการรับมรดก หรือโดยพินัยกรรม หรือการให้โดยวิธีอื่น ซึ่งมีภูมิลำเนาในต่างประเทศ มีสัญชาติญี่ปุ่น และได้รับทรัพย์สินมรดกจากผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นภายในระยะเวลา 5 ปีก่อนการให้หรือการรับมรดก

4) กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินโดยวิธีอื่น ซึ่งเลือกเสียภาษีการรับให้ภายใต้เงื่อนไขการจัดเก็บภาษีระบบพิเศษแทนการเสียภาษีการรับให้ตามเงื่อนไขปกติ

#### 3.3.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

กฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง อสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่ก็ตาม รวมถึงสิทธิอื่นๆ ด้วย กรณีที่ทายาทหรือผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีสัญชาติญี่ปุ่น และมีภูมิลำเนาอยู่ภายในประเทศญี่ปุ่น หากได้รับทรัพย์สินมรดกมาโดยทางพินัยกรรม หรือได้รับการยกให้โดยวิธีอื่น จะต้องนำทรัพย์สินมรดกนั้นมารวมเสียภาษีมรดกด้วย ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะตั้งอยู่ภายในประเทศญี่ปุ่นหรือไม่ก็ตาม กรณีที่ทายาทหรือผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น หรือมีสัญชาติญี่ปุ่น และได้รับทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น

<sup>18</sup> สุเมธ ศิริคุณ โชติและภคิสา เขมวารภรณ์. (2558). กฎหมายภาษีมรดกของญี่ปุ่น. *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*. หน้า 153-169.

และไม่ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น เฉพาะทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้นที่ต้องนำมาเสียภาษี  
มรดก

หลักเกณฑ์การพิจารณาสถานที่ตั้งของทรัพย์สินอาศัยหลักที่ตั้ง ดังต่อไปนี้

ประเภททรัพย์สิน	สถานที่ตั้งทรัพย์สิน
อสังหาริมทรัพย์	ที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์
สังหาริมทรัพย์	ที่ตั้งของสังหาริมทรัพย์
เครื่องบิน เรือ	สถานที่จดทะเบียนของเครื่องบินหรือเรือ
เงินกู้	สำนักงานใหญ่ หรือภูมิลำเนาของลูกค้าหนี้
เงินฝากในธนาคาร	สำนักงานของธนาคารที่มีการฝากเงิน
เงินบำนาญ	สำนักงานใหญ่ของผู้จ่ายเงิน
เงินประกันชีวิต	สำนักงานใหญ่ของบริษัทประกันชีวิตที่ออก กรมธรรม์
หุ้นกู้ที่ออกโดยบริษัท หุ้นในบริษัท ตราสารหนี้	สำนักงานใหญ่ของบริษัทผู้ออกหุ้น
หนี้เงิน ค่าความนิยม สิทธิอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ	ที่ตั้งของธุรกิจ ค่าความนิยม และสิทธิอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ
ดอกเบี้ยที่ได้รับจากกองทุนรวม ทรัสต์	ที่ตั้งสำนักงานของทรัสต์
พันธบัตรรัฐบาลต่างประเทศ	ประเทศผู้ออกพันธบัตร
พันธบัตรรัฐบาลญี่ปุ่น	ประเทศญี่ปุ่น
สิทธิในสัมปทานการตกปลา	ชายฝั่งที่ใกล้กับบริเวณตกปลา
สิทธิในการทำเหมืองแร่และเหมืองหิน	ที่ตั้งของเหมืองแร่ เหมืองหิน
สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า	สถานที่จดทะเบียน
ลิขสิทธิ์หรือสิทธิในการจัดพิมพ์ออกจำหน่าย	สำนักงานของผู้จัดพิมพ์ออกจำหน่าย
อื่นๆ	ภูมิลำเนาของผู้ตาย ผู้ให้

### 3.3.1.3 วิธีการคำนวณภาษีมรดก

#### 1) ขั้นตอนการคำนวณภาษีมรดกโดยทั่วไป

ขั้นตอนแรก นำทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาทั้งหมดมารวมคำนวณเป็นกองมรดก โดยหักค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่น ค่าใช้จ่ายเนื่องการจัดงานศพ ภาระหนี้สิน และค่าลดหย่อนขั้นพื้นฐาน จำนวน 50 ล้านบาท บวกด้วยทายาทโดยธรรมคนละ 10 ล้านบาท (ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2015 เป็นต้นไป ให้หักค่าลดหย่อนขั้นพื้นฐานได้อีก 30 ล้านบาท บวกด้วยค่าลดหย่อนตามจำนวนทายาทโดยธรรม

แต่ละคนๆ ละ 6 ล้านบาท) ส่วนที่เหลือจะเป็นมูลค่าของกองมรดกที่จะต้องนำมาเสียภาษีมรดก (Amount of Taxable Properties)

ขั้นตอนที่สอง นำมูลค่าของกองมรดกที่จะต้องนำมาเสียภาษีมรดก (Amount of Taxable Properties) มาแบ่งตามสัดส่วนให้แก่ทายาทแต่ละคนที่มีสิทธิได้รับมรดกตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศญี่ปุ่น และนำส่วนแบ่งทรัพย์มรดกของทายาทแต่ละคนคูณด้วยอัตราภาษีก็จะได้จำนวนภาษีที่ทายาทแต่ละคนต้องเสียโดยสมมุติออกมา แล้วนำจำนวนภาษีที่ทายาทแต่ละคนต้องเสียโดยสมมุติมารวมกันก็จะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งหมด (Total Tax Amount Due)

ขั้นตอนที่สาม นำจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยสมมุติ มาแบ่งออกตามจำนวนของทายาทผู้ที่ได้รับทรัพย์มรดกตามความเป็นจริงตามสัดส่วนของทายาทแต่ละคนที่ได้รับ ก็จะได้จำนวนภาษีที่ทายาทแต่ละคนต้องเสีย (Tax Amount Due)

ขั้นตอนที่สี่ กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกไม่ใช่บิดามารดา บุตร และคู่สมรสของเจ้ามรดก ผู้รับมรดกต้องเสียภาษีจากการรับมรดกเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 20

ขั้นตอนที่ห้า ให้สิทธิพิเศษสำหรับผู้รับมรดกเป็นการเฉพาะรายได้ที่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้อีก เช่น หักค่าลดหย่อนสำหรับผู้เยาว์ คู่สมรส และคนพิการ เป็นต้น

## 2) ฐานภาษี (Tax Base)

กฎหมายภาษีมรดกจัดเก็บภาษีมรดกจากมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยทางมรดก ทรัพย์สิน รวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาจากการให้โดยวิธีอื่น และมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาภายในระยะเวลา 3 ปีก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายหลังจากหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดงานฌาปนกิจศพ ภาระหนี้สินของผู้ตาย ภาระผูกพันอื่นๆ เป็นต้น รวมถึงค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับการประเมินราคาทรัพย์สินที่เป็นมรดกนั้น ใช้ราคาตลาด (Fair Market Value) ณ วันที่ได้รับ โอนทรัพย์มรดก

รายการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณฐานภาษี

- เงินค่าตอบแทนการออกจากงานของเจ้ามรดก เงินบำเหน็จบำนาญและเงินอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (เงินลักษณะนี้จะได้รับชำระภายในกำหนด 3 ปีหลังจากที่เจ้ามรดกตาย) ที่ทายาทได้รับมาเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก (จำนวนมากที่สุด: 5,000,000 X จำนวนของทายาทโดยธรรม)

- การบริจาคทรัพย์สินให้กับองค์การสาธารณกุศล หรือมูลนิธิของรัฐประเศญี่ปุ่นที่ไม่แสวงหากำไร หรือองค์กรท้องถิ่นของรัฐตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

- เงินที่ทายาทได้รับจากการประกันอุบัติเหตุส่วนบุคคลของผู้เอาประกันภัยที่ถึงแก่ความตาย และเงินที่ได้รับจากกรมธรรม์ประกันชีวิต (จำนวนมากที่สุด:5,000,000 X จำนวนของทายาทโดยธรรม)

- เงินช่วยเหลือคนพิการซึ่งคนพิการมีสิทธิที่จะได้รับจากกองทุนสงเคราะห์ที่ดำเนินการโดยหน่วยงานท้องถิ่นของรัฐตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

- มูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการวิทยาศาสตร์ การกุศล การศาสนาหรือกิจการอื่นใด เพื่อประโยชน์สาธารณะ ที่ได้มาโดยทางมรดก ทางพินัยกรรม หรือโดยการให้ ซึ่งทรัพย์สินที่ได้รับมาดังกล่าวนั้นถูกนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณะอย่างแท้จริง

### 3) การลดหย่อนพื้นฐาน (Basic Exemption)

ค่าลดหย่อนพื้นฐานจะนำมาใช้เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าสุทธิไม่เกิน 50 ล้านเยน + (ค่าลดหย่อนเพิ่มเติมจำนวน 10 ล้านเยน X จำนวนทายาทโดยธรรม)

### 4) อัตราภาษี (Tax Rates)

กฎหมายภาษีมรดกของญี่ปุ่นใช้แบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกหรือทายาทโดยธรรมได้รับตามสัดส่วนตามที่กฎหมายกำหนด อัตราภาษีขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกหรือทายาทและเจ้ามรดก

ตารางเปรียบเทียบอัตราภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น			
มีผลใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2014		มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2015 เป็นต้นไป <sup>19</sup>	
ฐานภาษี (เยน)	อัตราภาษี	ฐานภาษี (เยน)	อัตราภาษี
ไม่เกิน 10,000,000	10 %	ไม่เกิน 10,000,000	10 %
10,000,001 – 30,000,000	15 %	10,000,001 – 30,000,000	15 %
30,000,001 – 50,000,000	20 %	30,000,001 – 50,000,000	20 %
50,000,001 – 100,000,000	30 %	50,000,001 – 100,000,000	30 %
100,000,001 – 300,000,000	40 %	100,000,001 – 200,000,000	40 %
เกินกว่า 300,000,000 ขึ้นไป	50 %	200,000,001 – 300,000,000	45 %
		300,000,001 – 600,000,000	50 %
		เกินกว่า 600,000,000 ขึ้นไป	55 %

<sup>19</sup> ศูนย์บริการข้อมูลข่าวสารญี่ปุ่น.(2560). ภาษีการให้และภาษีมรดก. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก

<https://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/newsletters/global-watch/assets/pwc-japaness-gift-inheritance-tax-issues-expatriates.pdf>. [2559,3 ตุลาคม]

5) สิทธิลดหย่อนพิเศษสำหรับผู้รับมรดกเป็นการเฉพาะกรณี

- กรณีผู้รับมรดกเคยเสียภาษีการรับให้ในระบบภาษีพิเศษแทนการเสียภาษีการรับให้ในระบบภาษีปกติ ผู้รับมรดกมีสิทธิที่จะนำภาษีการรับให้ที่เคยเสียในระบบภาษีพิเศษมาแล้วหักออกจากการเสียภาษีมรดกได้

- กรณีที่เจ้ามรดกได้รับทรัพย์สินมาโดยทางมรดกภายในระยะเวลา 10 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กรณีนี้ทายาทหรือผู้รับมรดกมีสิทธิที่จะนำภาษีการรับมรดกบางส่วนที่เจ้ามรดกได้เสียไปแล้วมาหักออกจากรวมมรดกที่จัดเก็บจากทายาทหรือผู้รับมรดก

- กรณีทายาทหรือผู้รับมรดกเคยได้รับทรัพย์สินมาโดยการให้ภายในระยะเวลา 3 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยการให้นั้น จะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกด้วย แต่กฎหมายให้สิทธินำภาษีการให้มาหักออกได้

- กรณีทายาทหรือผู้รับมรดกมีอายุยังไม่เกิน 20 ปี ให้คำนวณว่าจะครบอายุ 20 ปี ในอีกกี่ปีข้างหน้า และนำจำนวนปีที่เหลืออยู่คูณด้วยจำนวนเงินตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เงินจำนวนนี้สามารถนำมาหักออกจากรวมมรดกที่ต้องเสียไปได้ ยกตัวอย่างเช่น 100,000 เยน x (20-อายุของทายาทหรือของผู้รับมรดก)

- กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกเป็นผู้พิการ จำต้องนำอายุผู้พิการมาคำนวณกับปีที่เหลืออยู่จนกว่าผู้พิการนั้นจะมีอายุครบ 85 ปี หลังจากนั้นให้เอาจำนวนปีที่เหลือคูณด้วยจำนวนเงินตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ยกตัวอย่างเช่น 100,000 เยน x (85-อายุผู้พิการ) กรณีที่เป็นผู้พิการวิฤต 120,000 เยน x (85-อายุผู้พิการ) โดยมีสิทธินำเงินจำนวนนี้มาหักออกจากรวมภาษีการรับมรดกที่จะต้องเสียได้

- กรณีคู่สมรสยังมีชีวิตอยู่ และเคยได้รับทรัพย์สิน คู่สมรสนั้นก็มิสิทธินำมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับให้มาหักออกจากรวมภาษีการรับมรดกได้

$$\left[ \text{ภาระในการเสียภาษีการรับมรดกทั้งหมด} \right] \times \left[ \begin{array}{l} 1. \text{ ส่วนแบ่งของทรัพย์สินมรดกตามกฎหมายของ} \\ \text{คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ (ขั้นต่ำ 160 ล้านบาท)} \\ \text{หรือ} \\ 2. \text{ ส่วนแบ่งของทรัพย์สินมรดกที่คู่สมรสที่} \\ \text{ยังมีชีวิตอยู่ได้รับจริง (ให้เลือกใช้จำนวนน้อย} \\ \text{ที่สุดระหว่างข้อ 1 และข้อ 2)} \end{array} \right] \\
 \hline
 \left[ \text{มูลค่ารวมทั้งหมดของทรัพย์สินที่} \\ \text{ทายาทได้มาโดยทางมรดก} \right]$$

6) สิทธิพิเศษทางภาษีกรณีได้รับกิจการขนาดเล็ก หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยเป็นทรัพย์สินมรดก

กรณีที่ยายาทหรือผู้รับมรดกได้รับมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัย ขนาดเนื้อที่ไม่เกิน 240 ตารางเมตร หรือได้รับกิจการขนาดเล็กซึ่งมีขนาดพื้นที่ไม่เกิน 400 ตารางเมตร ซึ่งฐานภาษีต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกสามารถนำมาหักออกได้อีกร้อยละ 8

7) สิทธิพิเศษทางภาษีกรณีที่ได้รับพื้นที่ป่าไม้ที่อยู่ภายใต้โครงการปลูกป่าทดแทน เป็นทรัพย์สินมรดก

กรณีที่ได้รับมรดกเป็นพื้นที่ป่าไม้หรือพื้นที่ภูเขาภายใต้โครงการปลูกป่าเพื่อการทดแทนเป็นมรดกมีสิทธินำมาหักออกได้อีกร้อยละ 50 ของภาษีมรดกที่ต้องเสีย

8) สิทธิพิเศษทางภาษีกรณีได้รับที่ดินเพื่อการเกษตรเป็นทรัพย์สินมรดก

กรณีผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมได้ทำที่ดินเพื่อประกอบเกษตรกรรมมาโดยทางพินัยกรรมหรือโดยทางมรดก ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกมีสิทธิขอผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกจากที่ดินเพื่อประกอบเกษตรกรรมได้ตลอดชีวิตของผู้รับทรัพย์สินมรดก

กรณีผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาท โดยธรรมแสดงเจตนาว่าจะดำเนินการประกอบอาชีพเกษตรกรรมบนที่ดินเพื่อการประกอบเกษตรกรรมต่อไป หากผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมดำเนินการประกอบอาชีพเกษตรกรรมตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด จำนวนภาษีการรับมรดกที่ได้รับการอนุญาตให้ผ่อนผันการเสียภาษีออกไปก็อาจได้รับการพิจารณาขเว้นไม่ต้องเสียก็ได้

ถ้าหากผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาท โดยธรรมซึ่งได้รับการอนุญาตให้ผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกออกไป และภายหลังไม่ได้ดำเนินการประกอบอาชีพเกษตรกรรม หรือดำเนินการประกอบอาชีพเกษตรกรรมไม่ครบตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดบนที่ดินเพื่อการประกอบเกษตรกรรมสิทธิที่เคยได้รับอนุญาตให้ผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกจะถูกลบเลิกไป และผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมนั้นจะต้องเสียภาษีการรับมรดกพร้อมดอกเบี้ยอีกด้วย

9) สิทธิพิเศษกรณีที่ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นหุ้นที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

กรณีที่ได้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมได้รับทรัพย์สินมรดกมาโดยทางพินัยกรรมหรือโดยทางมรดก ซึ่งเป็นหุ้นที่ได้รับอนุญาตโดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลังและอุตสาหกรรม และกระทรวงเศรษฐกิจ และเป็นหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จากเจ้ามรดกที่เป็นผู้บริหารของบริษัทนั้น ซึ่งเป็นผลทำให้ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมมีอำนาจครอบงำการบริหารจัดการบริษัทนั้นได้ ผู้รับมรดก ผู้รับ

พินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมมีสิทธิขออนุญาตผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกบางส่วนได้ จนกว่าผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมจะเสียชีวิต ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้

#### 3.3.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีการรับมรดก

##### 1) การยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมที่ได้รับทรัพย์มรดกมาโดยทางพินัยกรรมหรือโดยทางมรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและเสียภาษีมรดกภายในกำหนด 10 เดือนนับแต่วันที่ได้รับมรดก ณ สำนักงานภาษีที่ตั้งอยู่ในเขตภูมิลำเนาของเจ้ามรดก แต่ถ้าหากว่าเจ้ามรดกมิได้อาศัยหรือมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ถึงแก่ความตาย ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมแต่ละคนที่อาศัยหรือมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและเสียภาษี ณ สำนักงานภาษีที่ตั้งอยู่ ณ ภูมิลำเนาของผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมแต่ละคน แต่ถ้าหากว่าเจ้ามรดกหรือผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมคนใดก็ตาม ไม่ได้อาศัยหรือมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมนั้นจะยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและเสียภาษี ณ สำนักงานภาษีแห่งใดแห่งหนึ่งก็ได้ อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมมากกว่า 2 คนขึ้นไปและอาศัยหรือมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นประสงค์ที่จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและเสียภาษีรวมกันก็ได้

##### 2) การชำระภาษี

กฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้การเสียภาษีการรับมรดก ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและเสียภาษีให้เสร็จสิ้นในคราวเดียว ยกเว้นกรณีที่จำนวนภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 100,000 เยนขึ้นไป ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมมีสิทธิขออนุญาตผ่อนผันการเสียภาษีออกไปได้ไม่เกิน 5 ปี โดยแสดงเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่สามารถเสียภาษีให้เสร็จสิ้นได้ภายในคราวเดียว

กรณีที่ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมได้รับทรัพย์มรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินที่อาจเสื่อมราคาได้ สิทธิการตัดไม้ สิทธิการใช้ที่ดิน และหุ้นของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของบริษัทของครอบครัวจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีอยู่ทั้งหมด และคิดเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าทรัพย์มรดกทั้งหมด การขออนุญาตผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกกรณีที่ทรัพย์มรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์จะเลื่อนออกไปได้ไม่เกิน 15 ปี ส่วนกรณีที่ทรัพย์มรดกเป็นทรัพย์สินอื่นการขออนุญาตผ่อนผันการเสียภาษีการรับ



มรดกจะเลื่อนออกไปได้ไม่เกิน 10 ปี อย่างไรก็ตาม กรณีที่ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์มา โดยพินัยกรรมหรือโดยทางมรดกจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกทั้งหมด ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมมีสิทธิขออนุญาตผ่อนผันการเสียภาษีออกไปได้ไม่เกิน 20 ปี

กรณีผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมได้รับอนุญาตให้ผ่อนผันการเสียภาษีออกไปก็ให้เสียภาษีตามกำหนดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาต แต่ต้องเสียดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 6.0,5.4,4.8,4.2,3.6 และ 1.2 ต่อปี ทั้งนี้ ตามกำหนดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาต

แม้ว่าผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมจะได้รับอนุญาตให้ผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกเป็นเงินแล้วก็ตาม แต่การอนุญาตให้ผ่อนผันการเสียภาษีการรับมรดกนั้น สร้างความเดือดร้อนแก่ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมเกินสมควร ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมมีสิทธินำทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาโดยทางพินัยกรรมหรือโดยทางมรดกมาเสียภาษีได้ และขณะที่ผู้รับมรดก ผู้รับพินัยกรรม หรือทายาทโดยธรรมเสียภาษีครบถ้วนแล้วก็ต้องเสียดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.3 ต่อปี ทั้งนี้ ไม่นับระยะเวลาที่สำนักงานภาษีทำการตรวจสอบทรัพย์สินดังกล่าวว่ามีความเหมาะสมที่จะรับไว้เพื่อการชำระภาษีการรับมรดกหรือไม่

### 3.4 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์ในปัจจุบัน

ปัจจุบันระบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามประมวลรัษฎากรภายในแห่งชาติ 1997 (NIRC) ของฟิลิปปินส์กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมรดก โดยจัดเก็บจากกองมรดกของเจ้ามรดกเช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา มิได้จัดเก็บจากผู้รับมรดก ซึ่งมีลักษณะโครงสร้างดังนี้

#### 3.4.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์ในปัจจุบัน

##### 3.4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์นั้นได้รับอิทธิพลมาจากสหรัฐอเมริกา ดังนั้น การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงมีลักษณะหลักเกณฑ์คล้ายคลึงกับสหรัฐอเมริกา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกคือ ทายาทโดยธรรม ทายาทผู้รับพินัยกรรม และผู้จัดการมรดก โดยต้องยื่นแบบ แสดงรายการภาษีมรดก ณ สำนักงานสรรพากรเขตที่เป็นภูมิลำเนาของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกตาย<sup>20</sup>

<sup>20</sup> สำนักงานข้อมูลราชการฟิลิปปินส์. (2560). ภาษีทรัพย์สิน. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/estate-tax.html>. [2560,1 พฤษภาคม].

### 3.4.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกตามประมวลรัษฎากรภายในแห่งชาติ 1997 กำหนดให้ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือภายนอกประเทศก็ตาม ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมรดกได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างของเจ้ามรดก เช่น อสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ หุ่นพันธบัตรหรือหุ้นกู้ที่ออกโดยบริษัทที่จัดตั้งขึ้นหรือประกอบกิจการในฟิลิปปินส์ หุ้นภาระผูกพันหรือหุ้นกู้ที่ออกโดยบริษัทต่างชาติ ซึ่งเป็นกิจการที่จัดตั้งขึ้นในฟิลิปปินส์ร้อยละ 85 หุ้นภาระผูกพันหรือพันธบัตรที่ออกโดยบริษัทต่างชาติ หากหุ้นพันธบัตรหรือพันธบัตรดังกล่าวนั้นได้ซื้อธุรกิจในฟิลิปปินส์ หรือหุ้นที่มีสิทธิในการเป็นหุ้นส่วนธุรกิจหรืออุตสาหกรรมที่จัดตั้งขึ้นในฟิลิปปินส์<sup>21</sup> เป็นต้น

### 3.4.1.3 วิธีการคำนวณภาษีมรดก

ฐานภาษีมรดกที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมรดกนั้น กฎหมายกำหนดว่าทรัพย์สินมรดกต้องได้รับการประเมินโดยมูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ณ ขณะที่เจ้ามรดกตาย ซึ่งเป็นมูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ตามที่คณะกรรมการกำหนด (Zonal Value) หรือมูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ตามที่ระบุไว้ในตารางของมูลค่าที่กำหนดโดยเจ้าพนักงานประเมินจังหวัดหรือเมือง แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ซึ่งโดยปกติแล้วการประเมินมูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ของเจ้าพนักงานประเมินจังหวัดหรือเมืองจะสูงกว่ามูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ตามที่คณะกรรมการกำหนด (Zonal Value) อย่างไรก็ตาม มูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) มูลค่าที่เกิดขึ้นในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

ทรัพย์สินของมรดกของเจ้ามรดกจะต้องถูกตรวจสอบว่ามีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือไม่ หากไม่มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็จะทำการโอนให้แก่ผู้รับมรดกทันที แต่หากตรวจสอบพบว่าทรัพย์สินของมรดกทั้งหมดหรือบางส่วนมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็จะต้องมีการจัดเก็บภาษีย้อนหลังตามที่กฎหมายกำหนด

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์ กรณีที่มีการถ่ายโอนมรดกผู้โอนจะต้องสอบถามผู้รับโอนเสียก่อนว่าสามารถชำระภาษีมรดกได้หรือไม่อย่างไร หากผู้รับโอนสามารถชำระภาษีมรดกได้ผู้โอนจะดำเนินการโอนมรดกให้แก่ผู้รับโอนทันที แต่ถ้าหากผู้รับโอนไม่สามารถชำระ

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน.

ภาษีมรดกได้ กฎหมายบังคับให้ผู้โอนจะต้องยกทรัพย์สินมรดกให้แก่รัฐบาล และรัฐบาลจะเป็นผู้บริหารจัดการทรัพย์สินมรดกทั้งหมดต่อไป ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการบริจาคทรัพย์สินมรดกให้แก่รัฐบาลนั่นเอง<sup>22</sup>

ฐานภาษี (Tax Base) คือ มูลค่าของกองมรดกภายหลังจากหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ภาระหนี้สินต่างๆ แล้วเรียกว่า “มูลค่าของกองมรดกสุทธิ” ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ คือ ค่าใช้จ่ายในงานฌาปนกิจศพเท่าที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินมูลค่าของมรดกแล้วแต่จำนวนได้จะน้อยกว่า ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินคดีหรือการสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายในการติดตามทรัพย์สินมรดก ค่าใช้จ่ายในการจ้างและค่าสินไหมทดแทนที่ยังไม่ได้ชำระ ภาษีที่ถูกหักไว้ก่อนเนื่องจาก การให้ของเจ้ามรดกภายใน 5 ปีก่อนเสียชีวิต หากเจ้ามรดกตายภายใน 1 ปีให้หักได้ร้อยละ 80 หากเจ้ามรดกตายมากกว่า 2 ปีแต่ไม่เกิน 3 ปีหักได้ร้อยละ 60 หากเจ้ามรดกตายมากกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 4 ปีให้หักได้ร้อยละ 40 และหากเจ้ามรดกตายมากกว่า 4 ปีแต่ไม่เกิน 5 ปีให้หักได้ร้อยละ 20 การหัก ภาษีดังกล่าวกฎหมายยินยอมให้หักได้เฉพาะในกรณีที่มีการกำหนดและจ่ายเงินภาษีของเจ้ามรดก

สำหรับอัตราภาษีมรดกนั้น ประมวลรัษฎากรภายในแห่งชาติ 1997 กำหนดให้ อัตราภาษีมรดกเป็นอัตราก้าวหน้าโดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 5 – 20 ของมูลค่ามรดกส่วนที่เกิน 200,000 เปโซ ส่วนที่ไม่เกิน 200,000 เปโซได้รับยกเว้น<sup>23</sup>

ตารางอัตราภาษีมรดกของฟิลิปปินส์			
ฐานภาษี (เปโซ)	ภาษีจะเป็น	อัตราภาษี	ของส่วนเกิน (เปโซ)
ไม่เกิน 200,000	ได้รับยกเว้น	ได้รับยกเว้น	-
200,001 – 500,000	-	5 %	200,000
500,001 – 2,000,000	15,000	8 %	500,000
2,000,001 – 5,000,000	135,000	11 %	2,000,000
5,00,001 – 10,000,000	465,000	15 %	5,000,000
เกินกว่า 10,000,000	1,215,000	20 %	10,000,000

อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีมรดกอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามความเหมาะสม เช่น ในปี ค.ศ.1939 – 1950 = 1% - 10% ในปี ค.ศ.1950-1972 = 1% - 15% ในปี ค.ศ.1973 – 1992 = 5% - 60% ในปี ค.ศ.1992 – 1997 อัตรา 5% - 35% และในปี ค.ศ.1998 = 5% - 20 % เป็นต้น ทั้งนี้ การ

<sup>22</sup> สำนักข่าวอิสรา. (2560). ภาษีมรดก. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก <https://www.isranews.org/2017-03-04-25-21/33499-mls.html>. [2560, 4 พฤษภาคม].

<sup>23</sup> อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 21.

เปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมรดกดังกล่าวขึ้นอยู่กับสภาวะการณ์เศรษฐกิจ สังคม การเมือง และนโยบายของรัฐบาลในแต่ละยุคสมัย

#### 3.4.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมรดก

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกได้แก่ทายาทโดยธรรม ทายาทโดยพินัยกรรม และผู้จัดการมรดก ณ สำนักงานสรรพากรเขตที่เป็นภูมิลำเนาของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย<sup>24</sup> ภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่หากเจ้ามรดกเป็นข้าราชการอาจได้รับอนุญาตให้ขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วัน หรืออาจขยายเวลาการชำระภาษีได้อีกไม่เกิน 5 ปี ในกรณีที่มรดกผ่านกระบวนการทางศาล หรือไม่เกิน 2 ปี ในกรณีที่มรดกถูกพิพากษาโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ (Revenue District Office หรือ RDO) แต่ถ้าหากการขออนุญาตขยายระยะเวลายื่นแบบแสดงการภาษีมรดกและการเสียภาษีมรดกเกิดขึ้นจากการจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ละเลยกฎ ข้อบังคับ หรือการทุจริตของทายาทหรือผู้จัดการมรดกก็จะไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกและเสียภาษีมรดก เมื่อได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาแล้วทายาทหรือผู้จัดการมรดกต้องจัดหาหลักทรัพย์จำนวน ไม่เกินสองเท่าของจำนวนภาษีมรดกที่ต้องชำระเพื่อเป็นหลักประกันการชำระภาษีมรดกโดยมีเงื่อนไขว่าต้องชำระภาษีตามที่ได้รับอนุญาตกรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อธนาคารตัวแทน (AAB) ภายใต้เขตการบริหารของ RDO (Revenue District Office) โดยต้องยื่นเอกสารหลักฐานการชำระภาษีให้กับ RDO ที่มีอำนาจเหนือภูมิลำเนาของเจ้ามรดก หรือ RDO ที่มีการจดทะเบียนผู้บริหาร<sup>25</sup>

ทรัพย์สินของมรดกของเจ้ามรดกจะต้องถูกตรวจสอบว่ามีภาระหนี้การเสียภาษีหรือไม่ หากไม่มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็จะทำการโอนให้แก่ผู้รับมรดกทันที แต่หากตรวจสอบพบว่าทรัพย์สินของมรดกทั้งหมดหรือบางส่วนมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็จะต้องมีการจัดเก็บภาษีย้อนหลังตามที่กฎหมายกำหนด

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์ กรณีที่มีการถ่ายโอนมรดกผู้โอนจะต้องสอบถามผู้รับ โอนเสียก่อนว่าสามารถชำระภาษีมรดกได้หรือไม่อย่างไร หากผู้รับ โอนสามารถชำระภาษีมรดกได้ผู้โอนจะดำเนินการ โอนมรดกให้แก่ผู้รับ โอนทันที แต่ถ้าหากผู้รับ โอนไม่สามารถชำระภาษีมรดกได้ กฎหมายบังคับให้ผู้โอนจะต้องยกทรัพย์มรดกให้แก่รัฐบาล และรัฐบาลจะเป็นผู้บริหารจัดการทรัพย์มรดกทั้งหมดต่อไป ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการบริหารจัดการทรัพย์มรดกให้แก่รัฐบาลนั่นเอง<sup>26</sup>

<sup>24</sup> อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 20.

<sup>25</sup> อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 21.

<sup>26</sup> อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 21.

### 3.5 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและต่างประเทศ

#### 3.5.1. เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยกับสหรัฐอเมริกา

##### 3.5.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเป็นการเรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาเป็นตัวกำหนดบุคคลผู้ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล ยกเว้นคู่สมรสของเจ้ามรดก หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา การศึกษาหรือการสาธารณประโยชน์ บุคคลหรือองค์กรระหว่างประเทศภายใต้ข้อผูกพันที่มีต่อสหประชาชาติหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกานั้นเป็นการเรียกเก็บจากกองมรดกและเรียกเก็บจากผู้รับมรดกในบางมรดก ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะกล่าวเฉพาะส่วนที่จัดเก็บจากกองมรดกเท่านั้น กรณีเรียกเก็บภาษีมรดกใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาเป็นตัวกำหนดบุคคลผู้ที่จะต้องเสียภาษีซึ่งได้แก่ ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรม กองมรดกของพลเมืองหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา กองมรดกของผู้ที่ไม่ใช่พลเมืองและไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา กองมรดกของผู้ที่สละสัญชาติอเมริกา

จากการศึกษาพบว่าลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาและของไทยมีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกจะสัมพันธ์กับผู้มีหน้าที่เสียภาษี สิ่งที่แตกต่างกันคือ ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากผู้รับมรดก แต่สหรัฐอเมริการจัดเก็บจากกองมรดก ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์และความเหมาะสมของแต่ละประเทศ

##### 3.5.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างและถูกควบคุมทางทะเบียนได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกร้องอนคินหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยาพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และทรัพย์สินทางการเงิน

สำหรับสหรัฐอเมริกา นั้นจัดทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกคือ ทรัพย์สินทุกประเภททั้งมีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรืออยู่ต่างประเทศ รวมถึงสิทธิอย่างอื่น เช่น ตัวเงิน ตัวสัญญาใช้เงิน เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิต เป็นต้น ซึ่งเป็นทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

จากการศึกษาพบว่า สหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินทุกประเภทที่เป็นของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง และไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ รวมถึงสิทธิอื่นๆ ด้วย สำหรับไทย ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกถูกจำกัดอยู่ในวงแคบๆ โดยจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนควบคุม เท่านั้น ไม่รวมถึงสิทธิประโยชน์อย่างอื่น

### 3.5.1.3 ฐานภาษี (Tax Base)

ฐานภาษี คือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดก สำหรับไทยฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกได้แก่ มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ โดยหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกออกเสียก่อน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ (ถ้าหากมี)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากผู้รับมรดก การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกนั้นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้คำนวณ ณ วันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก

สำหรับสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากกองมรดกฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกได้แก่ มูลค่าของกองมรดกสุทธิที่เหลือภายหลังจากการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และภาระหนี้สินและภาระผูกพันอย่างอื่นแล้ว

มูลค่าของกองมรดกพึงประเมินให้หมายความรวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมด รวมถึงผลประโยชน์อื่นใดที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ผู้เสียภาษี มีสิทธินำค่าใช้จ่ายต่างๆ รวมถึงค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดมาหักออกจากกองมรดก ก่อนคำนวณภาษีได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดการงานพิธีฌาปนกิจศพ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการต่างๆ เป็นต้น ส่วนค่าลดหย่อนนั้น เช่น มูลค่าความเสียหายของกองมรดกที่เกิดจากภัยธรรมชาติ มูลค่าของทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อื่นใดของกองมรดกที่ตกทอดไปยังคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ของเจ้ามรดก มูลค่าของผลประโยชน์ธุรกิจครอบครัว มูลค่าของผลประโยชน์ซึ่งเป็นธุรกิจของเจ้ามรดก เป็นต้น นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายต่างๆ ยังสามารถนำมาหักค่าลดหย่อนได้อีกไม่เกินจำนวนของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับแห่งสิทธิเรียกร้องในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ส่วนการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินมรดกเพื่อเสีย

ภาษีมรดกนั้นให้ตีมูลค่าทรัพย์สินมรดกตามราคาตลาด (Fair Market Value) ณ วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

จากการศึกษาพบว่าสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีมรดกจากกองมรดก ฐานภาษีจึงเป็นมูลค่าของกองมรดกสุทธิที่เหลือภายหลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว ส่วนไทยจัดเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดก ฐานภาษีจึงเป็นมูลค่าของทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว ซึ่งค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ นั้นมีจำนวนน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา และมีเงื่อนไขค่อนข้างจำกัด

#### 3.5.1.4 อัตราภาษี (Tax Rates)

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ของไทยกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกเป็นแบบอัตราคงที่ และพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก โดยให้เรียกเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลทั่วไปในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท และจัดเก็บจากผู้รับมรดกที่เป็นบุพการี (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไปทุกชั้น ได้แก่ บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย) และผู้สืบสันดาน (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงลงมาทุกชั้น ได้แก่ ลูก หลาน หลาน หลาน ลื่อ) ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ของสหรัฐอเมริกา กำหนดให้การจัดเก็บภาษีมรดกใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) ปัจจุบันเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 18 ถึง 40 ของมูลค่ากองมรดกสุทธิ<sup>27</sup>

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาใช้อัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งแตกต่างจากของไทยที่ใช้อัตราคงที่ (Flat Rate) ซึ่งอัตราภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับทรัพย์สินมรดก

#### 3.5.1.5 การคำนวณภาษีมรดก

การคำนวณทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดกของไทยโดยหลักแล้วให้ถือตามราคาหรือมูลค่าของทรัพย์สินมรดกในวันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก กรณีอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ แต่ถ้าหากอสังหาริมทรัพย์นั้นมิได้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือตามราคาที่รับรองโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับการรับรองหรือความเห็นชอบให้เป็นผู้มีสิทธิประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาตามราคาหลักทรัพย์ในเวลา

<sup>27</sup> อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 15

สิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ แต่ถ้าหลักทรัพย์นั้นมิได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาราคาหลักทรัพย์ในวันสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับหลักทรัพย์นั้นเป็นมรดก กรณีตัวเงินคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้นกู้ ถ้าหากมีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอนให้ถือราคาจำหน่ายครั้งแรก แต่ถ้าราคาจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอนให้ใช้ราคาไถ่ถอน กล่าวคือให้พิจารณาว่าราคาใดสูงกว่ากัน กรณียานพาหนะที่จดทะเบียนในประเทศไทยให้ใช้ราคาประเมินสำหรับปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรในการโอนกรรมสิทธิ์ซื้อขายที่กรมขนส่งกำหนด แต่ถ้าหากเป็นยานพาหนะที่มีได้จดทะเบียนในประเทศไทยให้ใช้ราคาประเมินของบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศนั้นๆ ที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน

สำหรับสหรัฐอเมริกาการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีมรดกนั้นจะต้องคำนวณจากมูลค่าของกองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย โดยหลักการตีมูลค่าทรัพย์สินกองมรดกให้ตีมูลค่าทรัพย์สินในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เช่น สังกหริมทรัพย์หรืออสังหริมทรัพย์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้ามรดกให้ตีมูลค่าทรัพย์สินตามราคาตลาด (Fair Market Value) ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เป็นต้น หุ้นหรือหลักทรัพย์ต่างๆ ของบริษัทที่ไม่มีการจดทะเบียนบันทึกรายการช่วงเวลาซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ใช้มูลค่าการโอนโดยอ้างอิงราคาตามที่ได้มีการตกลงกันไว้ในสัญญา อย่างไรก็ตาม ยังมีกรณีการตีมูลค่าทรัพย์สินกองมรดกแบบทางเลือก เช่น กรณีที่ทรัพย์มรดกมีการซื้อขาย แลกเปลี่ยน ภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ให้ถือเอามูลค่าของทรัพย์สินที่มีการซื้อขาย แลกเปลี่ยนเป็นมูลค่าของทรัพย์สินนั้น แต่ถ้าทรัพย์มรดกไม่มีการซื้อขาย แลกเปลี่ยนภายในกำหนดเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้ามรดกได้ถึงแก่ความตายให้ตีมูลค่าทรัพย์สินกองมรดกนั้นในวันที่ครบกำหนด 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย กรณีทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับผลกระทบจากการกำหนดวันสิ้นสุดระยะเวลาให้รวมมูลค่าของทรัพย์สินนั้นในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกาจัดเก็บจากกองมรดกและตีมูลค่าทรัพย์สินมรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ซึ่งแตกต่างจากของไทยที่จัดเก็บจากผู้รับมรดก และตีมูลค่าทรัพย์สินมรดกในวันที่ได้รับมรดก

### 3.5.2 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและญี่ปุ่น

#### 3.5.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเป็นการเรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์มรดกโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้



(Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาเป็นตัวกำหนดบุคคลผู้ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล ยกเว้นคู่สมรสของเจ้ามรดก หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา การศึกษาหรือการสาธารณประโยชน์ บุคคลหรือองค์กรระหว่างประเทศภายใต้ข้อผูกพันที่มีต่อสหประชาชาติหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่นเป็นการเรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกโดยใช้หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) หลักภูมิลำเนา (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) และหลักที่ตั้งของทรัพย์สิน ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ทายาทหรือผู้รับมรดกไม่ว่าจะมีภูมิลำเนาอยู่ในญี่ปุ่นหรือไม่ โดยมีเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด

จากการศึกษาพบว่า โดยหลักการแล้วระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและของญี่ปุ่นมีหลักการจัดเก็บที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ จัดเก็บจากผู้รับมรดกเหมือนกันเพียงแต่ญี่ปุ่นมีเงื่อนไขและรายละเอียดปลีกย่อยมากกว่าของไทย

### 3.5.2.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกถูกจำกัดอยู่วงแคบเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างและถูกควบคุมทางทะเบียน ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกร้องคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยาพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และทรัพย์สินทางการเงิน

สำหรับญี่ปุ่นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก คือ ทรัพย์สินทุกประเภทที่เจ้ามรดกเป็นเจ้าของอยู่ในขณะที่ถึงแก่ความตายทั้งอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นมีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่ รวมถึงสิทธิอื่นๆ ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ เช่น เงินประกันชีวิต ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า สิทธิที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ สิทธิในการทำเหมืองแร่ เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่าญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีมรดกจากมูลค่าของทรัพย์สินทุกประเภทรวมถึงสิทธิอื่นๆ ที่เป็นของเจ้ามรดกทั้งหมดในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในประเทศหรืออยู่ต่างประเทศ ซึ่งแตกต่างจากของไทยที่จัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีรูปร่างและเป็นทรัพย์สินที่ถูกควบคุมทางทะเบียน เท่านั้น สิทธิอย่างอื่น ไม่อยู่ในบังคับต้องนำมาคำนวณภาษี

### 3.5.2.3 ฐานภาษี (Tax Base)

ฐานภาษีคือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี สำหรับไทยฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์

คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกได้แก่ มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ โดยหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกออกเสียก่อน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ (ถ้าหากมี)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากผู้รับมรดก การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกนั้นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้คำนวณ ณ วันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก

สำหรับญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีจากกองมรดกฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก ได้แก่ มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาโดยทางมรดกและโดยทางพินัยกรรม รวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาจากการให้โดยวิธีอื่น และมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาภายในระยะเวลา 3 ปีก่อนเจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย หลังจากหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดงานฌาปนกิจศพ ภาระหนี้สินต่างๆ ของผู้ตาย หรือภาระผูกพันอื่นๆ เป็นต้น รวมถึงค่าลดหย่อนต่างๆ ซึ่งค่าลดหย่อนพื้นฐานจะนำมาใช้เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าสุทธิไม่เกิน 50 ล้านเยน + (ค่าลดหย่อนเพิ่มเติมจำนวน 10 ล้านเยน X จำนวนทายาทโดยธรรม)

จากการศึกษาพบว่า ฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกของไทยนั้นใช้มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับภายหลังจากหักภาระหนี้สินของเจ้ามรดก และภาระการถูกรอนสิทธิตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว โดยไม่มีการหักค่าลดหย่อนใดๆ สำหรับฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกของญี่ปุ่นนั้นมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับของไทย กล่าวคือ ใช้มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก โดยกฎหมายยินยอมให้มีการหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดเรียกว่า “มูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิ” เพียงแต่วิธีการคำนวณภาษีมีขั้นตอนที่ซับซ้อนมากกว่า

#### 3.5.2.4 อัตราภาษี (Tax Rates)

อัตราภาษีการรับมรดกเป็นแบบอัตราคงที่ และพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก โดยให้เรียกเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลทั่วไปในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท และจัดเก็บจากผู้รับมรดกที่เป็นบุพการี (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไปทุกชั้น ได้แก่ บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย) และผู้สืบสันดาน (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงลงมาทุกชั้น ได้แก่ ลูก หลาน เหลน ลื่อ) ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

กฎหมายภาษีมรดกของญี่ปุ่นใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา ปัจจุบันเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 10 ถึง 55 ของมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับตามสัดส่วนที่กฎหมายกำหนด

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่นใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) ถ้าหากกองมรดกมีทรัพย์สินมรดกจำนวนมากหรือมีผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นจำนวนมากก็จะเสียภาษีมากตามอัตราที่กำหนดไว้ ซึ่งแตกต่างจากของไทยที่ใช้อัตราคงที่ (Flat Rate) ซึ่งอัตราภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับทรัพย์สินมรดก

### 3.5.2.5 การคำนวณภาษีมรดก

การคำนวณทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดกของไทยโดยหลักแล้วให้ถือตามราคาหรือมูลค่าของทรัพย์สินมรดกในวันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก กรณีสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ แต่ถ้าหากอสังหาริมทรัพย์นั้นมิได้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือตามราคาที่รับรองโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับการรับรองหรือความเห็นชอบให้เป็นผู้มีสิทธิประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาตามราคาหลักทรัพย์ในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ แต่ถ้าหลักทรัพย์นั้นมิได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาราคาหลักทรัพย์ในวันสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับหลักทรัพย์นั้นเป็นมรดก กรณีตัวเงินคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้่นกู้ ถ้าหากมีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอนให้ถือราคาจำหน่ายครั้งแรก แต่ถ้าราคาจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอนให้ใช้ราคาไถ่ถอน กล่าวคือให้พิจารณาว่าราคาใดสูงกว่ากัน กรณียานพาหนะที่จดทะเบียนในประเทศไทยให้ใช้ราคาประเมินสำหรับปิดอาคารแสดมปีตามประมวลรัษฎากรในการโอนกรรมสิทธิ์ซื้อขายที่กรมขนส่งกำหนด แต่ถ้าหากเป็นยานพาหนะที่มิได้จดทะเบียนในประเทศไทยให้ใช้ราคาประเมินของบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศนั้นๆ ที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน

ญี่ปุ่นกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีมรดกโดยนำทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาทั้งหมดโดยหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดออกเสียก่อน มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่เหลือเรียกว่า “กองมรดกสุทธิ” นำกองมรดกสุทธิมาแบ่งตามสัดส่วนให้แก่ผู้รับมรดกแต่ละคน และนำส่วนแบ่งทรัพย์สินมรดกของผู้รับมรดกแต่ละคนคูณด้วยอัตราภาษีก็จะได้จำนวนภาษีที่ผู้รับมรดกแต่ละคนต้องเสียโดยสมมุติออกมา และนำจำนวนภาษีสมมุติมาของผู้รับมรดกแต่ละคนมารวมกันก็จะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งหมด หลังจากนั้นให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยสมมุติมาแบ่งตามจำนวนผู้รับมรดกตามความเป็นจริงตามสัดส่วนของผู้รับมรดกแต่ละคนที่ได้รับ ก็จะได้อำนาจภาษี

ที่ผู้รับมรดกแต่ละคนต้องเสีย ทั้งนี้ การตีมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นมรดกให้ใช้ราคาตลาด (Fair Market Value) ณ วันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก

จากการศึกษาพบว่าวิธีการคำนวณภาษีมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกของญี่ปุ่นและของไทยมีหลักการเดียวกัน กล่าวคือ จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ ภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ซึ่งตีมูลค่าทรัพย์สินมรดกในวันที่ได้รับทรัพย์สินอันเป็นมรดก

### 3.5.3 เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยกับฟิลิปปินส์

#### 3.5.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

ระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเป็นการเรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territoriality Basis) มาเป็นตัวกำหนดบุคคลผู้ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล ยกเว้นคู่สมรสของเจ้ามรดก หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา การศึกษาหรือการสาธารณประโยชน์ บุคคลหรือองค์กรระหว่างประเทศภายใต้ข้อผูกพันที่มีต่อสหประชาชาติหรือตามหลักด้อยที่ด้อยปฏิบัติต่อกัน

สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์ มีลักษณะหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงกับสหรัฐอเมริกาโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ทายาทโดยธรรม ทายาทผู้รับพินัยกรรม และผู้จัดการมรดก

จากการศึกษาพบว่า โดยหลักการแล้วระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยและของฟิลิปปินส์มีความแตกต่างกันตรงที่ฟิลิปปินส์มีการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ทายาทโดยธรรม ทายาทโดยพินัยกรรมและผู้จัดการมรดก สำหรับของไทยจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับมรดก

#### 3.5.3.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดก ซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดกถูกจำกัดอยู่วงแคบเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างและถูกควบคุมทางทะเบียน ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกร้องอนคินหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ขาพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และทรัพย์สินทางการเงิน

สำหรับฟิลิปปินส์ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมรดก ได้แก่ทรัพย์สินทุกประเภททั้งที่มีรูปร่างและไม่รูปร่างที่เป็นของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย และไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือต่างประเทศ เช่น อสังหาริมทรัพย์ สหกรณ์ทรัพย์ หุ่นพันธบัตร

หรือหุ้นกู้ที่ออกโดยบริษัทที่จัดตั้งขึ้นหรือประกอบกิจการในฟิลิปปินส์ หุ้นภาระผูกพันหรือหุ้นกู้ที่ออกโดยบริษัทต่างชาติซึ่งเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นในฟิลิปปินส์ร้อยละ 85 หุ้นภาระผูกพันหรือพันธบัตรที่ออกโดยบริษัทต่างชาติหากหุ้นพันธบัตรหรือพันธบัตรดังกล่าวนั้นได้ซื้อธุรกิจหรือธุรกิจในฟิลิปปินส์ หรือหุ้นที่มีสิทธิในการเป็นหุ้นส่วนธุรกิจหรืออุตสาหกรรมที่จัดตั้งขึ้นในฟิลิปปินส์ เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่าฟิลิปปินส์จัดเก็บภาษีมรดกจากมูลค่าของทรัพย์สินทุกประเภท รวมถึงสิทธิอื่นๆ ที่เป็นของเจ้ามรดกทั้งหมดในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในประเทศหรืออยู่ต่างประเทศ ซึ่งแตกต่างจากของไทยที่จัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่มีรูปร่างและเป็นทรัพย์สินที่ถูกควบคุมทางทะเบียน เท่านั้น สิทธิอย่างอื่นไม่อยู่ในบังคับต้องนำมาคำนวณภาษี

### 3.5.3.3 ฐานภาษี (Tax Base)

ฐานภาษี คือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี สำหรับไทยฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกได้แก่ มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ โดยหักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกออกเสียก่อน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ (ถ้าหากมี)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยจัดเก็บจากผู้รับมรดก การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกนั้นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้คำนวณ ณ วันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก

สำหรับฟิลิปปินส์จัดเก็บภาษีจากกองมรดกฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก ได้แก่ มูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว

จากการศึกษาพบว่าฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกของไทยนั้นมีความแตกต่างจากของฟิลิปปินส์ กล่าวคือ ฐานภาษีของไทยใช้มูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับภายหลังจากหักภาระหนี้สินของเจ้ามรดก และภาระการถูกรอนสิทธิตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว โดยไม่มีการหักค่าลดหย่อนใดๆ สำหรับฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกของฟิลิปปินส์นั้นใช้มูลค่าของกองมรดกสุทธิภายหลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว

### 3.5.3.4 อัตราภาษี (Tax Rates)

อัตราภาษีการรับมรดกเป็นแบบอัตราคง ที่ และพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก โดยให้เรียกเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลทั่วไปในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท และจัดเก็บจากผู้รับมรดกที่เป็นบุพการี (ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไปทุกชั้น ได้แก่ บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย) และผู้สืบสันดาน

(ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงลงมาทุกชั้น ได้แก่ ลูก หลาน เหลน ลื้อ) ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

ประมวลรัษฎากรภายในแห่งชาติ 1997 ของฟิลิปปินส์กำหนดให้ใช้อัตรากำหนดแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา ปัจจุบันเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 5 ถึง 20 ของมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับตามสัดส่วนที่กฎหมายกำหนด

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์ใช้อัตรากำหนดแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) อัตราร้อยละ 5 – 20 ของมูลค่าของมรดก ถ้าหากกองมรดกมีมูลค่ามากก็จะต้องเสียภาษีมรดกจำนวนที่มากตามสัดส่วนของอัตรากำหนดที่กำหนดไว้ ซึ่งแตกต่างจากอัตรากำหนดของไทยที่ใช้อัตรากำหนด (Flat Rate) 2 อัตรา ได้แก่ อัตราร้อยละ 5 และอัตราร้อยละ 10 ซึ่งอัตรากำหนดจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับผู้รับทรัพย์สินมรดก

#### 3.5.3.5 การคำนวณภาษี

การคำนวณทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดกของไทยโดยหลักแล้วให้ถือตามราคาหรือมูลค่าของทรัพย์สินมรดกในวันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก กรณีสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ แต่ถ้าหากอสังหาริมทรัพย์นั้นมิได้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณตามราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือตามราคาที่รับรองโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่รับการรับรองหรือความเห็นชอบให้เป็นผู้มีสิทธิประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอาตามราคาหลักทรัพย์ในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ แต่ถ้าหลักทรัพย์นั้นมิได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทยให้ถือเอาราคาหลักทรัพย์ในวันสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับหลักทรัพย์นั้นเป็นมรดก กรณีตัวเงินคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้่นกู้ ถ้าหากมีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอนให้ถือราคาจำหน่ายครั้งแรก แต่ถ้าราคาจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคา ไถ่ถอนให้ใช้ราคาไถ่ถอน กล่าวคือให้พิจารณาว่าราคาใดสูงกว่ากัน กรณียานพาหนะที่จดทะเบียนในประเทศไทยให้ใช้ราคาประเมินสำหรับปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรในการโอนกรรมสิทธิ์ซื้อขายที่กรมขนส่งกำหนด แต่ถ้าหากเป็นยานพาหนะที่มิได้จดทะเบียนในประเทศไทยให้ใช้ราคาประเมินของบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศนั้นๆ ที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน

สำหรับฟิลิปปินส์กำหนดวิธีการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีมรดกโดยคำนวณจากมูลค่าของกองมรดกสุทธิภายหลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดออกเสียก่อน มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่เหลือเรียกว่า “กองมรดกสุทธิ” และนำกองมรดกสุทธิตามคำนวณภาษี

ตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ การตีมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นมรดกให้ใช้ราคาตลาด (Fair Market Value) ณ วันที่ได้รับทรัพย์มรดกตามที่คณะกรรมการกำหนด (Zonal Value) หรือมูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ตามที่ระบุไว้ในตารางของมูลค่าที่กำหนดโดยเจ้าพนักงานประเมินจังหวัดหรือเมือง แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

จากการศึกษาพบว่าวิธีการคำนวณภาษีมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกของไทยและของฟิลิปปินส์มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ วิธีการคำนวณภาษีมรดกของไทยนั้น คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ ซึ่งตีมูลค่าทรัพย์สินมรดกในวันที่ได้รับทรัพย์สินอันเป็นมรดก ส่วนวิธีการคำนวณภาษีมรดกของฟิลิปปินส์นั้น คำนวณจากมูลค่าของกองมรดกภายหลังหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดแล้วเรียกว่า “กองมรดกสุทธิ”

สรุปตารางเปรียบเทียบภาษีมรดกของไทยและต่างประเทศ				
ประเทศ	ผู้ที่มีภาระภาษี	ฐานภาษี	อัตราภาษี	ทรัพย์สิน
ไทย	ผู้รับมรดก	มูลค่ามรดกที่ได้รับ	คงที่ 5% และ 10%	ทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียน
สหรัฐอเมริกา	กองมรดก	มูลค่ากองมรดก	ก้าวหน้า 18% - 40 %	ทรัพย์สินทุกชนิด รวมถึงสิทธิประโยชน์ต่างๆ
ญี่ปุ่น	ผู้รับมรดก	มูลค่ามรดกที่ได้รับ	ก้าวหน้า 10% - 55%	ทรัพย์สินทุกชนิด รวมถึงสิทธิประโยชน์ต่างๆ
ฟิลิปปินส์	กองมรดก	มูลกองมรดก	ก้าวหน้า 5% - 20%	ทรัพย์สินทุกชนิด

จากการศึกษาเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทย และของต่างประเทศทำให้พบว่าระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยนั้นยังมีปัญหาและข้อบกพร่องอยู่มาก ซึ่งจะได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยในบทต่อไป