

## ความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดกในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ Equality of Generation-Skipping Inheritance Tax

รชิตะ อัครชวงค์<sup>1</sup>, ดร.นพดล ทัดระเบียบ<sup>2</sup>, ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิตรดารมย์ รัตนวุฒิ<sup>3</sup>

Rachita Akkarachoo Wong<sup>1</sup>, Dr. Noppadol Tadrabiab<sup>2</sup>, Asst. Prof. Dr. Jitdarom Rattanawut<sup>3</sup>

1 นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี จังหวัดสุราษฎร์ธานี

โทร 0-7791-3333 โทรสาร 0-7791-3348 อีเมล 61052538205@student.sru.ac.th

2 อาจารย์ประจำหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี จังหวัดสุราษฎร์ธานี

โทร 0-7791-3333 โทรสาร 0-7791-3348 อีเมล noppahardol.t@gmail.com

3 อาจารย์ประจำหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี จังหวัดสุราษฎร์ธานี

โทร 0-7791-3333 โทรสาร 0-7791-3348 อีเมล lawman077355623@gmail.com

### บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาปัญหาความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ ต่อแนวทางการพัฒนามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุในราชอาณาจักรไทย และ 2) เสนอแนะมาตรการทางกฎหมาย เพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมาย เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุที่เหมาะสมของราชอาณาจักรไทย โดยการศึกษาเชิงคุณภาพ (Qualitative research) มุ่งเน้นการวิเคราะห์เอกสาร (Documentary research) จากตัวบทกฎหมาย ตำราวิชาการ วิทยานิพนธ์ บทความวารสารทางกฎหมาย เอกสารประกอบการสัมมนา สถิติ และข้อมูลจากเว็บไซต์ทางอินเทอร์เน็ต ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ เกี่ยวกับความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก การป้องกันการหลบหลีกภาษีสำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์ปัญหา ข้อเสนอ และข้อเสนอแนะของราชอาณาจักรไทยต่อไป

ผลการศึกษาพบว่า 1) ลักษณะที่เป็นการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Generation-Skipping Transfer) นั้น ได้แก่ การทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทตั้งแต่รุ่นหลานของตนลงไป โดยไม่โอนทรัพย์สินให้ทายาทที่ยังมีชีวิตอยู่ตามลำดับชั้นอายุ ด้วยการกำหนดให้ทายาทที่ถูกโอนข้ามลำดับชั้นอายุ ยังคงได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่โอนนั้นอยู่ ก่อนที่ทรัพย์สินจะตกทอดแก่ทายาทที่ถูกระบุให้เป็นผู้รับโอน ซึ่งถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคในทางภาษีในแนวดิ่ง (Vertical Equality) ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม และก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำของการกระจายทรัพยากรและความมั่งคั่งทางทรัพย์สิน อันเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่มีอยู่ โดยส่งผลกระทบต่อระบบภาษีมรดกของราชอาณาจักรไทย ในการจัดเก็บในรูปแบบของภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่สำคัญอยู่ 2 ประการ กล่าวคือ ประการแรก ผลกระทบต่อความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการกระจายรายได้ และประการที่สอง ผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจ ในการจัดเก็บภาษีมรดก 2) ความจำเป็นในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก สำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อให้กลไกการทำงานของระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวของราชอาณาจักรไทย ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะ ควรกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อลดโอกาสในการหลบหลีกภาษีการรับมรดก และปิดช่องว่างต่างๆ เพื่อความเป็นธรรม ความมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้น ได้แก่ 1) มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการกระจายรายได้ โดยการกำหนดฐานภาษีการรับมรดก หรือกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับมรดก ซึ่งจะต้องเสียภาษีการรับมรดก ให้ลดลง รวมถึงกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกแบบผสมระหว่างอัตราก้าวหน้าและคงที่ การกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Generation-Skipping Transfer Tax) กำหนดลักษณะการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ และกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกเพิ่มเติม สำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ และ 2) มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความมี

ประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีมรดก โดยการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีการรับมรดก อันได้แก่ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก และค่าลดหย่อนภาษี สำหรับกรณีทั่วไป และค่าลดหย่อนภาษีเพิ่มเติม สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่หรือน้อง และกรณีผู้รับมรดกเป็นผู้พิการ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้การโอนทรัพย์สินเป็นไปตามลำดับชั้นอายุของทายาทผู้รับมรดก ซึ่งทำให้การกระทำที่มีผลเป็นการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุนั้นลดลง และส่งผลให้รัฐสามารถที่จะเร่งรัดจัดเก็บภาษีได้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น

คำสำคัญ : ภาษีการรับมรดก, การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

บัณฑิตวิทยาลัย  
มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี

## Abstract

The objectives of this independent study are to 1) study the problem of equality of inheritance tax for generation-skipping transfer as a guideline for developing the legal measures regarding generation-skipping transfer in the Kingdom of Thailand and 2) suggest a suitable legal measure to establish and support the equality of inheritance tax for generation-skipping transfer as a guideline for developing the legal measures regarding generation-skipping transfer in the Kingdom of Thailand. This independent study adopted the qualitative research method and documentary research technique focusing on laws, legal academic papers, theses, articles, journals, seminar papers, statistics as well as domestic and foreign websites concerning equality of inheritance tax and inheritance tax evasion with the generation-skipping transfer. These data were used for problem analysis and seeking conclusion and suggestion to acquire a guideline for the development of the legal measures of the Kingdom of Thailand.

The study found that 1) the generation-skipping transfer included a testament with condition of conveyance of properties to grandchild generation by omitting the direct heir who ought to receive the property. The omitted heir was still entitled to or receive benefits from the conveyed properties before such properties belonged to a grandchild assigned as a beneficiary. It was regarded a tax avoidance and against the vertical equality principle. This caused the injustice and inequality of resource and wealth distribution which meant an existing legal gap. The gap caused two issues in the inheritance tax system in the Kingdom of Thailand in terms of taxation according to Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015) namely, the effect on equality of inheritance tax in terms of income distribution and the effect on economic efficiency in terms of taxation. It also was found that 2) a legal measure was required to establish and support the equality of inheritance tax for generation-skipping transfer to ensure more effective taxation system of the Kingdom of Thailand.

According to the study, an effective legal measure should be established for inheritance tax imposition for the generation-skipping transfer in order to avoidance the inheritance tax and close gaps for justification, efficiency, effectiveness of inheritance tax imposition as follows. 1) It should introduce legal measures to establish and support the equality of inheritance tax in terms of income distribution, to define an inheritance tax base or property value, to reduce inheritance tax and define a combined inheritance tax i.e. progressive and fixed rates, to establish a taxation system for generation-skipping transfer, to define the quality of generation skipping transfer tax and determine additional inheritance tax for generation-skipping transfer. 2) the author proposes legal measures to establish and support the economic efficiency in terms of taxation with inheritance tax privileges including expenses regarding testator's death and write-offs for general cases and additional write-offs as an inheritor is descendant, sibling and disabled in order to ensure the conveyance follows the beneficiary order of precedence. It results in less generation-skipping transfer so that the government imposes effective taxation.

**Keywords : inheritance tax, generation-skipping transfer**

## ความสำคัญของปัญหา

การเสียภาษีอากรเป็นการกำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ ซึ่งมีผลเป็นการกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน โดยนำเอากฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการเฉพาะมาบังคับใช้ เพื่อให้ประชาชนเสียภาษี โดยมีได้ให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี แต่จะนำไปใช้บริหารประเทศและกลับคืนมาแก่ประชาชนโดยทางอ้อมโดยผ่านทางสาธารณูปโภคและการลงทุนของรัฐ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีความชัดเจนแน่นอนและเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

ความเสมอภาคในทางภาษีอากรนั้น เป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญทางกฎหมายภาษีอากร ที่จะต้องมีการปฏิบัติในทางภาษีต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้นๆ อย่างเท่าเทียมกัน หรือไม่เลือกปฏิบัติ โดยหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรมิได้หมายความว่าบุคคลทุกคนจะต้องเสียภาษีจำนวนเท่ากัน หรือบุคคลทุกคนจะต้องได้รับการยกเว้น ลดหย่อนอัตราภาษีเท่ากัน หรือรัฐจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ได้เลย โดยในบางกรณีอาจมีการกำหนดข้อยกเว้นทางกฎหมายภาษีที่ใช้บังคับแตกต่างกันได้หรือมีการเลือกปฏิบัติ หากเป็นไปเนื่องจากการที่บุคคลนั้นๆ มีความแตกต่างกัน กรณีเพื่อผลประโยชน์มหาชน หรือกรณีมุ่งลดความเหลื่อมล้ำที่ดำรงอยู่องค์ประกอบของภาษีออกได้เป็น 4 ประการ ได้แก่ ประการแรก ภาษีต้องทำการจัดเก็บในรูปแบบของเงินตรา ประการที่สอง ภาษีเป็นการจัดเก็บที่มีลักษณะบังคับและถาวร ประการที่สาม การจัดเก็บภาษีปราศจากผลตอบแทนโดยตรงจากผู้จัดเก็บ และประการที่สี่ การจัดเก็บภาษีมีขึ้นเพื่อรองรับรายจ่ายสาธารณะ (ชาญชัย แสวงศักดิ์, 2562 : 31-33)

การจัดเก็บภาษีมรดกนั้น เป็นการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง ที่เป็นการเพิ่มรายได้ให้กับประเทศ โดยที่ไม่กระทบกระเทือนต่อคนจน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย มีเจตนารมณ์เพื่อเป็นการกระจายรายได้ สร้างความเป็นธรรม และช่วยลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวยให้น้อยลง (ตฤพล จาตุรงค์พิงศา, 2558 : 1) ในกรณีจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านเศรษฐกิจของประชาชนในสังคม

การจัดเก็บภาษีมรดก (Death Tax) เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินของเจ้ามรดก โดยมีลักษณะเป็นการจัดเก็บจากผู้รับมรดกโดยตรง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สินโดยแท้จริง ในต่างประเทศ รัฐมีการจัดเก็บภาษีมรดกมานานแล้ว โดยสามารถแบ่งการจัดเก็บภาษีมรดกออกเป็น 2 รูปแบบ คือ 1) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่ากองมรดกทั้งหมด ของเจ้ามรดก โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก ซึ่งการจัดเก็บภาษีกองมรดกส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีก้าวหน้า 2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ โดยผู้รับมรดกแต่ละคนมีหน้าที่ในการเสียภาษีดังกล่าว ซึ่งอัตราการ ลดหย่อนต่างๆ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกเป็นสำคัญ ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีก้าวหน้า ทั้งนี้ ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกส่วนใหญ่ จะใช้รูปแบบของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) มากกว่าภาษีกองมรดก (Estate Tax) โดยจะจัดเก็บควบคู่ไปกับภาษีการให้ (Gift Tax) (ภรณ์ทิพา หงส์กุลทรัพย์, 2558 : 1-2) โดยเป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีมรดก คือ การกระจายรายได้ และความมั่งคั่งให้มีความเท่าเทียมกันมากขึ้น (วิโรจน์ สุขพิศาล, 2557 : 1) การเก็บภาษีมรดกจึงเป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินสมบัติของผู้ตาย โดยที่การจะเก็บภาษีประเภทนี้ได้ นั้น ก็ต่อเมื่อมีความตายเกิดขึ้นแล้ว และผู้ตายมีทรัพย์สินอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี (สุรสวัสดิ์ แสนสุข และชาติชาย วิริยะเจริญกิจ, 2558 : 1893)

ราชอาณาจักรไทยได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ.2476 ตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ต่อมาได้ถูกยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487 (สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2557 : 11) ในปี พ.ศ. 2558 รัฐบาลได้มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมรดก (Death Tax) อันได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่จัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยเหตุผลในการออกกฎหมายฉบับนี้ คือ การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดก ในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ (ราชกิจจานุเบกษา, 2558 : 1-11) อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับมรดกเพียงฝ่ายเดียว โดยไม่ได้จัดเก็บจากกองมรดกแต่อย่างใด รวมถึงกรณีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Generation-Skipping Transfer) ซึ่งเป็นปัญหาในกรณีที่โอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุไป โดยที่ไม่โอนให้ตามลำดับชั้นอายุ เพราะจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีมรดกหลายครั้ง สำหรับการตกทอดทรัพย์สิน

ให้แก่ทายาทในแต่ละลำดับชั้นอายุ และยังเป็นช่องทางในการชะลอการเสียภาษีมรดกที่ให้ผลยาวนานขึ้น เท่ากับช่วงอายุของทายาทที่ถูกโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

ด้วยเหตุที่กองมรดกของผู้ถึงแก่ความตาย (เจ้ามรดก) ย่อมตกทอดแก่ทายาทของตนตามกฎหมาย อันได้แก่ ทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรม ซึ่งมรดกที่ต้องเสียภาษีนั้น ได้แก่ ทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 14 ที่เจ้ามรดกมีอยู่ขณะถึงแก่ความตาย โดยผู้รับมรดกไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรม หรือทายาทโดยพินัยกรรม จากเจ้ามรดกผู้ถึงแก่ความตายแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละราย รวมกันมีมูลค่าเกิน 100,000,000 บาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 100,000,000 บาท ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 12 หากเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานเสียภาษีร้อยละ 5 และบุคคลอื่น เสียภาษีร้อยละ 10 ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 16 สำหรับคู่สมรสนั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 3 (2)

การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุของทายาทผู้สืบสายโลหิตโดยตรง (lineal descendants) ของเจ้ามรดกโดยวิธีการที่เจ้ามรดกซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สิน จะโอนทรัพย์สินให้ทายาทในลักษณะที่เป็นการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุนั้น ได้แก่ การโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทตั้งแต่รุ่นหลานของตนลงไปโดยไม่โอนทรัพย์สินให้ทายาทตามลำดับชั้นอายุ ด้วยการกำหนดให้ทายาทที่ถูกโอนข้ามลำดับชั้นอายุ ยังคงได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่โอนนั้นอยู่ ก่อนที่ทรัพย์สินจะตกทอดแก่ทายาทที่ถูกระบุให้เป็นผู้รับโอน ดังนั้น การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ จึงเป็นความเหลื่อมล้ำของการกระจายทรัพย์สินและความมั่งคั่งทางทรัพย์สิน ซึ่งเป็นข้อแตกต่างจากความไม่เท่าเทียม อันเป็นผลมาจากความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เสมอภาคที่เป็นของว่างทางกฎหมายที่มีอยู่ จึงเป็นปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดก ด้วยเหตุที่คนที่มีฐานะความมั่งคั่งไม่เท่าเทียมกัน ควรที่จะได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันในทางภาษีมรดก กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีที่ต่างกัน ควรจะเสียภาษีจากความมั่งคั่งทางทรัพย์สินที่ต่างกัน

การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุโดยการทำพินัยกรรม ถือเป็นกรทลบลัทธิภาษี ซึ่งทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในช่วงการโอนทรัพย์สินระหว่างผู้สืบสายโลหิตที่ถูกข้ามลำดับชั้นอายุกับผู้สืบสายโลหิตที่รับโอน รวมทั้งทำให้รัฐต้องรอรยะเวลาในการที่จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ยาวนานขึ้น ตามช่วงชีวิตของทายาทผู้สืบสายโลหิตโดยตรงที่ถูกข้ามลำดับชั้นอายุไป ซึ่งเป็นการบั่นทอนประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายภาษีมรดกของราชอาณาจักรไทยให้ลดลง และทำให้ความสัมฤทธิ์ของภาษีมรดก ในการถูกใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำในสังคมด้านการกระจายความมั่งคั่งไม่เป็นไปตามที่รัฐมุ่งหวัง (วรัญญา กลีบกระเกตุ, 2557 : 3) ด้วยเหตุนี้หากเจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ต้องการให้มีการเสียภาษีการรับมรดกในทุกลำดับชั้นอายุแล้ว การกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการป้องกันการทลบลัทธิภาษีด้วยการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ จะเป็นกลไกการทำงานของระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุนี้มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกในราชอาณาจักรไทย สำหรับติดตามเพื่อเรียกเก็บภาษีที่รั่วไหล และขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจของประชาชนในสังคม จึงจะต้องศึกษาเพื่อหามาตรการทางกฎหมายที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมรดก สำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุเพื่อลดโอกาส ในการทลบลัทธิภาษีมรดกและปิดช่องว่างต่างๆ เพื่อความเป็นธรรม ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการจัดเก็บภาษีมรดกให้ดีที่สุด

ดังนั้น การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ โดยการทำพินัยกรรมที่มีเงื่อนไขให้ทายาทโดยธรรมยังคงได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ดังกล่าว จึงเป็นช่องว่างทางกฎหมายในการรับมรดก ซึ่งในกรณีเช่นนี้ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับมรดกตามพินัยกรรมนั้น จะต้องเสียภาษีการรับมรดกหรือไม่ ด้วยเหตุผลดังกล่าวมานี้ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษาในเรื่อง ปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

## วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ ต่อแนวทางการพัฒนา มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุในราชอาณาจักรไทย

2. เพื่อเสนอแนะมาตรการทางกฎหมาย เพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุที่เหมาะสมของราชอาณาจักรไทย

### สมมติฐานการวิจัย

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับกรณีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Generation-Skipping Transfer) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในราชอาณาจักรไทย จึงควรมีมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก สำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุในการป้องกันการหลบหลีกภาษี เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้มากยิ่งขึ้น

### ขอบเขตการวิจัย

การศึกษานี้ มีขอบเขตในการศึกษามาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ โดยการทบทวนกรณีศึกษาในต่างประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหรัฐอเมริกา สาธารณรัฐเกาหลี และในราชอาณาจักรไทย เพื่อใช้วิเคราะห์แนวคิดของการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ ต่อแนวทางการพัฒนามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุในราชอาณาจักรไทย ในการเสนอแนะแนวคิดใหม่เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมาย เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุที่เหมาะสมของราชอาณาจักรไทยให้มากที่สุด

### วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้ เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ (Qualitative research) โดยมุ่งเน้นการวิเคราะห์เอกสาร (Documentary research) ที่ได้จากตัวบทกฎหมาย ตำราวิชาการ วิทยานิพนธ์ บทความจากวารสารหรือนิตยสารทางกฎหมาย เอกสารประกอบการสัมมนา สถิติ และข้อมูลจากเว็บไซต์ทางอินเทอร์เน็ตในต่างประเทศและในประเทศ เกี่ยวกับมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก ในการป้องกันการหลบหลีกภาษีสำหรับการโอน ทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์ปัญหาข้อสรุป และข้อเสนอแนะของราชอาณาจักรไทย

### การวิเคราะห์ข้อมูล

วิเคราะห์ข้อมูลจากการจัดเก็บภาษีมรดก (Death Tax) ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) อันได้แก่ สหรัฐอเมริกา ที่จัดเก็บภาษีมรดก ตาม Internal Revenue Code ในรูปแบบของภาษีกองมรดก (Estate Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกทั้งหมด (Gross Estate) ของเจ้ามรดกหรือผู้ตาย และทรัพย์สินทั้งหมดที่มีราคา ซึ่งเป็นการการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว จากมูลค่าของกองมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับเจ้ามรดก ทรัพย์สินที่เป็นมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกจะถูกเรียกเก็บภาษีก่อน ส่วนที่เหลือจากการเก็บภาษีจึงตกเป็นของทายาทเจ้ามรดก นอกจากการจัดเก็บภาษีกองมรดกดังกล่าวแล้ว สหรัฐอเมริกา ได้มีการจัดเก็บภาษีโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Generation-Skipping Transfer tax) ไว้โดยเฉพาะ โดยจัดเก็บในรูปแบบภาษีที่แยกต่างหาก (Separate tax) ออกจากภาษีกองมรดก (Estate Tax)

โดยเปรียบเทียบกับข้อมูลการจัดเก็บภาษีมรดก (Death Tax) ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) อันได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส ที่จัดเก็บภาษีมรดก ตาม Code General des Impots สาธารณรัฐเกาหลี จัดเก็บภาษีมรดก ตาม Inheritance and Gift Tax Act และราชอาณาจักรไทย จัดเก็บภาษีมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 (Inheritance Tax Act, B.E. 2558 (2015)) ซึ่งทั้งสามประเทศดังกล่าวมานี้ จัดเก็บในรูปแบบของภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยเป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ โดยทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนจะเป็นผู้เสียภาษีตามจำนวนหรือมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ และแปรผันตามยอดเงินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ โดยมีได้ขึ้นอยู่กับขนาดหรือมูลค่าของกองมรดกแต่อย่างใด นอกจากนี้ อัตราภาษียังแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างทายาทผู้รับมรดกกับผู้ตาย โดยผู้รับมรดกที่เป็นญาติสนิทของผู้ตาย

มักถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าผู้รับมรดกที่เป็นญาติห่างออกไป โดยสาธารณรัฐเกาหลี ได้มีการจัดเก็บภาษีโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Generation-Skipping Transfer Tax) ไว้โดยเฉพาะ โดยจัดเก็บในรูปแบบภาษีเพิ่มเติม (Surtax) จากภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ส่วนสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น แม้ว่าจะไม่มีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุไว้โดยเฉพาะก็ตาม แต่ได้มีการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกในอัตราก้าวหน้าแบบผสม กล่าวคือ มีทั้งอัตราภาษีก้าวหน้าและภาษีอัตราคงที่ ตามความสัมพันธ์ทางเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดกไว้ เนื่องจากการตกทอดแห่งทรัพย์สินมรดกในสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น กฎหมายกำหนดให้มีการกันส่วนให้แก่ทายาทโดยธรรมก่อนส่วนที่เหลือจากการกันส่วนดังกล่าวแล้ว เจ้ามรดกจึงจะทำพินัยกรรมยกให้ผู้รับพินัยกรรมคนอื่นได้ หรือที่เรียกอีกนัยหนึ่งว่า “มรดกภาคบังคับ” ซึ่งแตกต่างจากการตกทอดแห่งทรัพย์สินมรดกในลักษณะของการทำพินัยกรรมในราชอาณาจักรไทย ที่ไม่ได้จำกัดสิทธิเสรีภาพในการยกทรัพย์สินให้ผู้รับพินัยกรรมไว้ กล่าวคือ เจ้ามรดกผู้ทำพินัยกรรมมีอิสระ โดยมีเสรีภาพในการทำพินัยกรรมเพื่อยกทรัพย์สินให้แก่ผู้รับพินัยกรรม ตามมุ่งหมายและความประสงค์ของตนได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้ ราชอาณาจักรไทยนั้น ไม่มีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุไว้โดยเฉพาะแต่อย่างใด

## สรุปผลการวิจัย

การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เป็นวิธีการหลบหลีกภาษีมรดกอย่างหนึ่ง ที่เป็นอุปสรรคสำคัญที่มีผลทำให้ประสิทธิภาพของระบบภาษีมรดกตกลง อันส่งผลต่อปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดกด้วย การจัดเก็บภาษีที่ไม่ทั่วถึงและไม่เป็นธรรมนี้ ย่อมมีผลทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมรดกของรัฐ ไม่เป็นไปตามหลักการและเหตุผลแห่งเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ได้บัญญัติไว้ภายใต้หลักนิติธรรม

### 1. ปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

จากการศึกษาพบว่า การโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เป็นวิธีการหลบหลีกภาษีมรดกอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นอุปสรรคสำคัญที่มีผลทำให้ประสิทธิภาพของระบบภาษีมรดกตกลง อันส่งผลต่อปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดกในแนวตั้ง ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีที่ไม่ทั่วถึงและไม่เป็นธรรมนั้น ย่อมมีผลทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมรดกของรัฐนั้นไม่เป็นไปตามหลักการและเหตุผลตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่มุ่งเน้นการถ่ายโอนทรัพย์สินทางมรดกไปยังไม่ต้องเสียภาษี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม จึงควรจัดเก็บเพื่อนำรายได้มาพัฒนาประเทศ ยกเว้นการดำรงชีพของประชาชนผู้ยากไร้ โดยไม่ให้กระทบกับผู้ที่ได้รับมรดกที่พอสมควรกับการดำรงชีพ บัญญัติไว้ภายใต้หลักนิติธรรม เนื่องจากจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในกลุ่มผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมรดก ด้วยเหตุที่คนที่มีรายได้ออกมาในการหลบหลีกภาษีมรดก เพราะมีเงินและทรัพย์สินที่จะโยกย้ายเปลี่ยนแปลง เพื่อลดหรือปลดเปลื้องภาระภาษีนั่นเอง

โดยรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดก (Death Tax) ตามหลักความเสมอภาค ควรจัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เพราะรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกสามารถจูงใจให้เกิดการกระจายทรัพย์สินมรดก โดยหากกระจายทรัพย์สินมรดกให้กับผู้รับมรดกหลายคน จะทำให้มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ไม่ต้องเสียภาษีมามากกว่ากรณีการจัดเก็บภาษีของมรดก การเก็บภาษีการรับมรดก ทำให้ผู้รับมรดกหรือทายาทแต่ละคนได้รับภาระทางภาษีตามมูลค่าของมรดกที่แต่ละคนได้รับ เนื่องจากการคำนวณภาษีการรับมรดกในการจัดเก็บนั้นจะคำนวณจากมรดกที่ทายาทหรือผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ มิใช่คำนวณจากมรดกทั้งหมด จึงเกิดความเป็นธรรมต่อผู้รับมรดกในการเสียภาษี มากกว่าการเก็บภาษีของมรดก ซึ่งผู้รับมรดกหรือทายาทแต่ละคนต้องรับภาระทางภาษีกันหมดทุกคน อีกทั้งภาระภาษีจากการเก็บภาษีการรับมรดกนั้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน เพราะว่าภาษีการรับมรดกนั้นจะเก็บตามจำนวนมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ ผู้รับมรดกทั้งหมดที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดีและไม่ดีก็จะเสียภาษีในอัตราแตกต่างกันตามจำนวนมรดกที่ได้รับ จึงก่อให้เกิดความเป็นเสมอภาคกับผู้เสียภาษี

2. มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุที่เหมาะสมกับราชอาณาจักรไทย

#### 2.1 การกำหนดมาตรการเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการกระจายรายได้

เพื่อชดเชยรายได้สาธารณะที่รัฐต้องสูญเสียไปจากการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุนั้น ควรมีหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้

### 2.1.1 ฐานภาษี และอัตราภาษีการรับมรดก

การกำหนดยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิ สำหรับผู้รับมรดกแต่ละรายของราชอาณาจักรไทย ที่กำหนดไว้ 100,000,000 บาทนั้น เป็นการกำหนดจำนวนมูลค่าฐานภาษีไว้สูงเกินสมควร ควรกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับมรดก ซึ่งจะต้องเสียภาษีการรับมรดก ให้ลดลงมาจากเดิมที่กำหนดไว้เกิน 100,000,000 บาท เช่นเดียวกันกับหลักเกณฑ์ของฐานภาษีการให้ และการรับให้ของราชอาณาจักรไทย ซึ่งจัดเก็บในรูปแบบภาษีเงินได้ ที่กำหนดไว้เกิน 20,000,000 บาท ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4/1) และ (6) และควรกำหนดอัตราภาษีในลักษณะผสม โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างเครือญาติของเจ้ามรดกและผู้รับมรดก เช่นเดียวกันกับหลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

### 2.1.2 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

ราชอาณาจักรไทยไม่มีความจำเป็นที่จะต้องแยกภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ (Separate Tax) ต่างหากจากภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ เหมือนในสหรัฐอเมริกา เพราะรูปแบบของการแยกภาษี (Separate Tax) ดังกล่าวเหมาะสมสำหรับประเทศที่ใช้ระบบภาษีของมรดก ซึ่งจัดเก็บภาษีของมรดกเพียงครั้งเดียว และมีอัตราภาษีที่แตกต่างกันตามขนาดของกองมรดก หากมีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุเพิ่มขึ้นจากภาษีของมรดก อาจทำให้เกิดความยุ่งยากในการแบ่งแยกทรัพย์สินของกองมรดกและอัตราภาษีที่เหมาะสมสำหรับทรัพย์สินที่โอนข้ามลำดับชั้นอายุนั้น ควรเป็นรูปแบบภาษีเพิ่มเติม (surtax) จากภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ เช่นเดียวกันกับตามหลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐเกาหลี ซึ่งเป็นรูปแบบที่นิยมใช้ในประเทศที่ใช้ระบบภาษีการรับมรดก และไม่มี ความยุ่งยากซับซ้อน โดยเป็นการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากภาษีการรับมรดก ที่คำนวณได้ตามหลักเกณฑ์อัตราภาษีปกติ

### 2.1.3 ลักษณะการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

ลักษณะที่จะจัดเป็นการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (Surtax) จากภาษีการรับมรดกนั้น ผู้รับโอนควรเป็นทายาทสืบสายโลหิตโดยตรง (Lineal Descendant) ที่ไม่ใช่บุตรของเจ้ามรดกหรือผู้ให้ ตามหลักเกณฑ์ เช่นเดียวกันกับสาธารณรัฐเกาหลี เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมาย เพราะปัญหาการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุ มักจะเป็นการโอนทรัพย์สินให้กับทายาทผู้สืบสายโลหิต และให้หมายรวมไปถึงบุคคลภายนอกที่ไม่มีสายสัมพันธ์ทางครอบครัวกับเจ้ามรดกหรือผู้ให้ด้วย เช่นเดียวกันกับหลักเกณฑ์ของสหรัฐอเมริกา เพื่ออุดช่องว่างทางกฎหมายในการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุ ไม่ว่าจะเป็นการทำพินัยกรรมหรือการให้โดยเสน่หาให้มีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

### 2.1.4 การคำนวณ และอัตราภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

อัตราภาษีการรับมรดกของราชอาณาจักรไทย ในกรณีโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทผู้สืบสายโลหิต ที่เป็นอัตราคงที่ ในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำ ดังนั้น หากจะกำหนดอัตราภาษีเพิ่มเติมกรณีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ ในลักษณะอัตราภาษีคงที่ รัฐอาจจะจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุได้น้อย ซึ่งไม่อาจชดเชยรายได้สาธารณะที่รัฐต้องสูญเสียไปได้ ควรจัดเก็บในอัตราที่แตกต่างกันตามจำนวนลำดับชั้นอายุที่ถูกโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามไป นอกจากจะช่วยเหลือชดเชยรายได้สาธารณะที่รัฐต้องสูญเสียแล้ว ยังอาจช่วยสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ เพื่อลดการหลบหลีกภาษีโดยการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุได้ เนื่องจากบุคคลต้องเสียเพิ่มเติมในจำนวนที่สูงขึ้น

2.2 มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก ให้มีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจ ในการจัดเก็บภาษีมรดก

ควรมีมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีมรดก เพื่อเป็นการกระตุ้นและเร่งรัดการจัดเก็บภาษีมรดก ที่จัดเก็บในรูปแบบภาษีการรับมรดกของรัฐให้รวดเร็วยิ่งขึ้น ด้วยการส่งเสริมให้การโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดก ที่เป็นไปตามลำดับชั้นอายุของทายาททางสายโลหิต (ผู้สืบสันดาน) ที่ยังมีชีวิตอยู่นั้น ให้ได้ประโยชน์ ในทางภาษีมรดกมากกว่าการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุ ซึ่งจะส่งผลให้ทายาทผู้รับโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดก เพื่อโน้มน้าวไม่ให้เกิดการหลบหลีกภาษีการรับมรดก โดยการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดก ในลักษณะที่เป็นการข้ามลำดับชั้นอายุดังกล่าว ด้วยการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีการรับมรดก อันได้แก่ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก และค่าลดหย่อนภาษี โดยมีหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้



### 2.2.1 ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก

การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้น เป็นการกำหนดจำนวนและประเภทของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักออก จากมูลค่าฐานภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นถือเป็นต้นทุนที่ก่อให้เกิดเงินได้ ทรัพย์สิน หรือสิ่งอื่นใดอันก่อให้เกิดฐานภาษี ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในส่วนดังกล่าวจึงถือเป็นต้นทุนที่เสียไป จึงควรมีการนำหักออกเพื่อปรับปรุงฐานภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น โดยควรกำหนดค่าใช้จ่าย ดังกล่าว ได้แก่ ค่าปลงศพ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการจัดการทรัพย์สินมรดก และค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น ซึ่งเกี่ยวเนื่องจากการตาย ของเจ้ามรดก

### 2.2.2 ค่าลดหย่อนภาษี

การหักค่าลดหย่อนดังกล่าวนี้ เป็นการที่รัฐกำหนดประเภทและจำนวนของค่าลดหย่อนสำหรับฐาน ภาษีมรดกประเภทต่างๆ ให้สอดคล้องและตอบสนองนโยบายต่างๆ ของรัฐ เช่น การช่วยส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิต การช่วยส่งเสริมสถาบันครอบครัวให้มีความมั่งคั่ง การช่วยเหลือกันในสังคม การช่วยส่งเสริมทางการศึกษา และเพื่อช่วยกระตุ้น เศรษฐกิจ ทั้งนี้ การหักค่าลดหย่อนถือเป็นการปรับปรุงฐานภาษีเพิ่มอีกทางหนึ่ง หลังจากที่หักค่าใช้จ่ายไปก่อนหน้าแล้ว ควรกำหนด ค่าลดหย่อนภาษี ได้แก่ ค่าลดหย่อนภาษีทั่วไป และค่าลดหย่อนภาษีเพิ่มเติม สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นผู้บุพการีหรือผู้สืบสันดาน กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่น้องน้อง และกรณีผู้รับมรดกเป็นผู้พิการ

## อภิปรายผลการวิจัย

### 1. ปัญหาความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

จากการศึกษา พบว่า พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ปรากฏมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริม ความเสมอภาคทางภาษีมรดก ที่จัดเก็บในรูปแบบภาษีมรดก ในการป้องกันปัญหาการหลบหลีกภาษีมรดก โดยการทำให้ พินัยกรรมโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุไว้แต่อย่างใด ซึ่งหากพิจารณาแล้วการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น เป็นสิ่งที่ช่วยส่งเสริม ให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีในแนวตั้ง กล่าวคือ บุคคลที่ได้รับมรดกถือว่าไม่มีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นและมีโอกาสในชีวิตที่ดีขึ้น จึงควรมีการ เก็บภาษีจากคนที่ร่ำรวยซึ่งมีรายได้มาก เพื่อนำไปกระจายรายได้สู่สังคม อันเป็นไปตามหลักการว่าคนที่ร่ำรวยซึ่งมีรายได้มาก ก็ควรเสียภาษี ในจำนวนมาก เพื่อเป็นการกระจายภาระภาษีไปยังบุคคลที่มีความสามารถในการจ่าย ซึ่งจะช่วยสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และลดความเหลื่อมล้ำ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการอาศัยช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวแล้ว ย่อมถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีมรดกที่ ยอมรับไม่ได้หรือขาดคุณธรรม ซึ่งขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรในแนวตั้ง

### 2. ผลของการไม่มีมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

ในปัจจุบันราชอาณาจักรไทยยังคงใช้กฎหมายภาษีมรดก ซึ่งจัดเก็บในรูปแบบภาษีมรดก โดยปราศจากมาตรการ ทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดก ในการป้องกันปัญหาการหลบหลีกภาษีมรดก โดยการทำให้ พินัยกรรมโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุ ซึ่งได้ส่งผลกระทบต่อความสำคัญอยู่ 2 ประการ ได้แก่ ผลกระทบต่อความเสมอภาค ทางภาษีมรดกในการกระจายรายได้ และผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีมรดก กล่าวคือ นอกจากรัฐ จะจัดเก็บภาษีมรดกได้ในจำนวนไม่มาก เนื่องจากสูญเสียรายได้ที่ควรจัดเก็บได้ ในช่วงการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกระหว่าง ผู้ถูกข้ามลำดับชั้นอายุและผู้รับโอนนั้นแล้ว กว่าที่รัฐจะจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งเป็นรายได้สาธารณะดังกล่าว ก็จะต้องรอและ ใช้ระยะเวลาที่ยาวนานขึ้น ตามช่วงชีวิตของทายาทที่ถูกโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกข้ามลำดับชั้นอายุ เนื่องจากยังไม่มีกรณีโอนทรัพย์สิน นั้นไปยังทายาทผู้รับโอน

## ข้อเสนอแนะ

### ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

การกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุนั้น จะทำให้กลไกการทำงานของระบบการจัดเก็บภาษีมรดกในราชอาณาจักรไทย ซึ่งจัดเก็บในรูปแบบภาษีมรดกนั้น

มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และเป็นการป้องกันปัญหาการหลอกลึงภาษีการรับมรดกได้อีกด้วย ดังนั้น รัฐจึงควรกำหนดมาตรการทางกฎหมาย ดังต่อไปนี้

1. มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีมรดกในการกระจายรายได้

โดยการกำหนดฐานภาษีการรับมรดก หรือกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับมรดก ซึ่งจะต้องเสียภาษีการรับมรดกให้ลดลง รวมถึงกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกแบบผสมระหว่างอัตราก้าวหน้าและคงที่ การกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ กำหนดลักษณะการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ และกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกเพิ่มเติม สำหรับการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ

2. มาตรการทางกฎหมายเพื่อสร้างและส่งเสริมความมีประสิทธิภาพเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีมรดก

โดยการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีการรับมรดก ดังนี้

2.1 ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก ได้แก่ ค่าปลงศพ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องจากการจัดการทรัพย์สินมรดก และค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น ซึ่งเกี่ยวเนื่องจากการตายของเจ้ามรดก

2.2 ค่าลดหย่อนภาษี ได้แก่ ค่าลดหย่อนภาษีทั่วไป และค่าลดหย่อนภาษีเพิ่มเติม สำหรับกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน กรณีผู้รับมรดกเป็นพี่น้องน้อง และกรณีผู้รับมรดกเป็นผู้พิการ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้การโอนทรัพย์สินเป็นไปตามลำดับชั้นอายุของทายาทผู้รับมรดก ซึ่งทำให้การกระทำที่มีผลเป็นการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุนั้นลดลง และส่งผลให้รัฐสามารถที่จะเร่งรัดจัดเก็บภาษีได้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น

**ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป**

ควรนำแนวทางที่ได้จากการศึกษานี้ เพื่อไปใช้ในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมาย เพื่อสร้างและส่งเสริมความเสมอภาคทางภาษีการรับมรดก ในการโอนทรัพย์สินข้ามลำดับชั้นอายุ ต่อการนำไปประกอบการพิจารณา ร่างกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ นักกฎหมาย ตลอดจนนักวิชาการ ในการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ต่อไป

## เอกสารอ้างอิง

### หนังสือ

ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2562). กฎหมายเกี่ยวกับวินัยการเงินการคลังรัฐ วิธีงบประมาณและการตรวจเงินแผ่นดิน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. (2557). ข้อมูลประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก. กรุงเทพมหานคร : สำนักการพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา.

### วิทยานิพนธ์

दनุพล จาตุรนต์พงศา. (2558). ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการรับให้. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขา นิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ภรณ์ทิพา หงส์กุลทรัพย์. (2558). การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย ศึกษากรณี ฐานอัตราและมาตรการบรรเทา ภาระภาษี. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

วรัญญา กลีบกระเกตุ. (2557). แนวทางการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีการรับให้ ศึกษากรณีการโอน ทรัพย์สินข้ามชั้นอายุ. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

### อื่นๆ

พระราชบัญญัติการรับภาษีมรดก พ.ศ. 2558. (2558, 5 สิงหาคม). ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม 132 ตอนที่ 72 ก. หน้า 1-11.

วิโรจน์ สุขพิศาล. (2557). ภาษีมรดกกับการสร้างความเป็นธรรมในสังคม. โครงการสำรวจองค์ความรู้เพื่อการปฏิรูปประเทศไทย, มูลนิธิสาธารณสุขแห่งชาติ.

สุรัสวดี แสนสุข และชาติชาย วิริยะเจริญกิจ. (2558). ฐานภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.