

หลักการภาษีมรดกและภาษีการให้

ความหมาย

ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากการตายนั้น แต่ละประเทศนิยมเรียกชื่อต่าง ๆ กัน เพื่อแสดงว่าใครเป็นผู้รับภาระภาษี ชื่อต่าง ๆ ที่นิยมเรียกกันไว้แก่

๑. Death Taxes เป็นการเก็บภาษีจากบุคคลที่ถึงแก่ความตาย แสดงให้เห็นว่าผู้ตายเป็นผู้รับภาระภาษี การประเมินภาษีนั้นเรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย
๒. Estate Taxes ได้แก่การเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือกองมรดกของผู้ตาย การเรียกชื่อนี้ เพื่อแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้ตาย
๓. Transfer Taxes เมื่อมีการตายทรัพย์สินที่มีอยู่ยอมจะถูกโอนกรรมสิทธิ์ให้ทายาทหรือบุคคลอื่นครอบครองแทน ในบางประเทศนิยมใช้ Transfer Taxes โดยเก็บภาษีจากการโอนกรรมสิทธิ์เพื่อความสะดวกในการบริหารภาษี
๔. Inheritance Taxes เป็นการเก็บภาษีจากผู้รับมรดก หรือทายาทของผู้ตาย โดยถือหลักว่า Death men pay no taxes
๕. Succession Taxes เป็นภาษีที่เก็บจากผู้รับมรดกเช่นเดียวกับ Inheritance Taxes
๖. Gift Taxes เป็นการเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินใหญ่ก่อนตาย เพื่อป้องกันการหนีภาษีในขณะถึงแก่ความตาย

จะเห็นได้ว่า ภาษีมรดกมีการเรียกชื่อต่าง ๆ กัน แต่ภาษีการให้ทุกประเทศเรียก Gift Tax เหมือนกัน อย่างไรก็ตาม ภาษีมรดกที่ใช้อยู่ในประเทศต่าง ๆ นั้น แบ่งออกได้ ๒ ประเภท คือ

---

๑ ขจร สาธุพันธุ์, การภาษีอากร, คำบรรยายคณะรัฐศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๑๓, หน้า ๑๔๕

๑. ภาษีกองมรดก (Estate Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่ามรดกทั้งหมดของผู้ตาย โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย อัตราภาษีกองมรดกเป็นอัตราก้าวหน้าตามขนาดของกองมรดก
๒. ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของมรดกที่ผู้รับแต่ละคนได้รับ โดยผู้รับมรดกเป็นผู้เสียภาษี อัตราภาษีและผลการลดหย่อนต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับมรดกกับผู้ตาย กล่าวคือ ผู้เป็นทายาทโดยตรงจะถูกเก็บภาษีในอัตราค่ากว่าทายาทที่ห่างออกไป อัตราภาษีการรับมรดกเป็นอัตราก้าวหน้าตามยอดเงินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ มิได้ขึ้นอยู่กับขนาดของกองมรดก

ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น ส่วนใหญ่นิยมใช้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) มากกว่าภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เพราะสะดวกในการจัดเก็บ เนื่องจากไม่ต้องติดต่อกับผู้เสียภาษีหลายคน และอำนวยความสะดวกดีกว่า ที่ว่าสามารถอำนวยความสะดวกได้ดีกว่าก็เพราะมูลค่าทั้งหมดของกองมรดกย่อมมากกว่ามูลค่าของมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ (ยกเว้นในกรณีที่มีทายาทเพียงคนเดียว) และอัตราภาษีที่ใช่เป็นอัตราก้าวหน้า ดังนั้น อัตราภาษีสำหรับกองมรดกจึงสูงกว่าอัตราภาษีสำหรับมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ ภาษีที่ประเมินได้จากกองมรดกจึงสูงกว่าภาษีที่ประเมินจากการรับมรดก

ประเทศส่วนใหญ่จะใช้ภาษีกองมรดกหรือภาษีการรับมรดกอย่างใดอย่างหนึ่ง และมีอยู่บางประเทศซึ่งใช้ทั้งภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกทั้งสองอย่าง ได้แก่ ประเทศโคลอมเบีย และ ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกานั้น รัฐบาลกลางเก็บภาษีกองมรดก ส่วนรัฐบาลท้องถิ่นเก็บภาษีการรับมรดก

นอกจากภาษีมรดกแล้ว จะมีการจัดเก็บภาษีการให้ของขวัญไปด้วย แต่ก็มีอยู่หลายประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดกโดยไม่มีการจัดเก็บภาษีการให้ ได้แก่ ประเทศมาเลเซีย ประเทศสิงคโปร์ ประเทศเกาหลี และ ประเทศอินเดีย เป็นต้น

ดังที่กล่าวแล้วว่า ประเทศไทยเคยใช้พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๘๖ ซึ่งจัดเก็บอยู่ประมาณ ๑๐ ปีก็ยกเลิกไป เนื่องจากการจัดเก็บไม่ได้ผล จำนวนภาษีที่เก็บได้มีจำนวนน้อย เพราะมีผู้หลีกเลี่ยงภาษีกันมาก โดยใช่ของไหวจากการไม่จัดเก็บ

ภาษีการให้ โอนทรัพย์สินให้ผู้อื่นก่อนการตาย ก็สามารถหลีกเลี่ยงภาษีมรดกไปได้ จนกระทั่งปัจจุบันก็ยังมิได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกอีก ในส่วนที่ว่าด้วยหลักการภาษีมรดกและภาษีการให้นี้ จึงเป็นหลักการของต่างประเทศซึ่งจะไม่อ้างอิงของประเทศใดประเทศหนึ่งเป็นหลัก แต่จะกล่าวถึงหลักการทั่ว ๆ ไปซึ่งประเทศส่วนใหญ่ใช้ในการปฏิบัติจัดเก็บ เว้นแต่ในบางส่วนซึ่งบางประเทศมีลักษณะการบังคับใช้ผิดแผกไป ก็จะไม่กระนุถึงความแตกต่างนั้นไว้ให้ทราบด้วย และเนื่องจากประเทศส่วนใหญ่ใช้ภาษีกองมรดก ดังนั้น หลักการภาษีมรดกที่จะเสนอต่อไปนี้ จึงเป็นหลักการภาษีกองมรดก

### ๓.๑ หลักการภาษีกองมรดก

ภาษีกองมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ตกทอด (passing) เนื่องจากบุคคลถึงแก่ความตาย ซึ่งคำว่า "ตกทอด" หมายถึง<sup>๒</sup> การเปลี่ยนมือของทรัพย์สินเมื่อมีการตายเกิดขึ้น ซึ่งจะต้องเป็นการเปลี่ยนมือจากผู้ตายไปสู่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง การทดสอบว่าได้มีการเปลี่ยนมือหรือไม่ อาจทำได้โดยตรวจสอบว่าบุคคลใดเป็นผู้รับผลประโยชน์จากการเป็นเจ้าของทรัพย์สินก่อนที่จะมีการตาย และบุคคลใดเป็นผู้รับผลประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นหลังการตาย ถ้ามีใครบุคคลเดียวกันและผู้รับผลประโยชน์คนก่อนได้ตายไปแล้ว แสดงว่าทรัพย์สินนั้นได้ตกทอดจากผู้ตายสู่อีกบุคคลหนึ่ง

#### ๓.๑.๑ ผู้เสียภาษี (Taxpayers)

ตามหลักการภาษีกองมรดกที่ประเทศส่วนใหญ่ใช้อยู่ ผู้เสียภาษีได้แก่ผู้ตาย ซึ่งคำว่าผู้ตายให้รวมถึงบุคคลที่ศาลมีคำสั่งให้เป็นคนสาปสูญด้วย ในกรณีเช่นนี้ให้ถือว่าคนที่สาปสูญนั้นถึงแก่ความตายในวันที่ศาลสั่งให้เป็นคนสาปสูญ สำหรับการเสียภาษีนั้นให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้ตายหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเป็นผู้จัดการให้มีการเสียภาษี ประเภทของผู้เสียภาษีหรือผู้ตายนั้น อาจจำแนกได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์ต่าง ๆ กันดังนี้:-

๒ Professor G.S.A. Wheatcroft, Estate and Gift Taxation, A

Comparative Study, Sweet & Maxwell Ltd., London, 1965, P.56

๓ ดร. สมชัย ฤทธิพันธุ์, "หลักการในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้", สรรพากรศาสตร์, ปีที่ ๒๓ ฉบับที่ ๔ ประจำเดือน กรกฎาคม - สิงหาคม ๒๕๑๘, บริษัทพิมพ์ จำกัด, กทม., ๒๕๑๘, หน้า ๓๘

- ก. หลักภูมิลำเนา (Domicile) ตามหลักการนี้ผู้ตายแบ่งออกเป็น ๒ ประเภท คือผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ และผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ ประเทศที่ใช้หลักภูมิลำเนาได้แก่ ประเทศอินเดีย, มาเลเซีย, สิงคโปร์, ปากีสถาน, อังกฤษ, ออสเตรเลีย และ นิวซีแลนด์ เป็นต้น
- ข. หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizenship) ตามหลักการนี้ ผู้ตายแบ่งออกเป็น ๒ ประเภท คือผู้ตายซึ่งเป็นพลเมืองหรือถือสัญชาติของประเทศที่ตนตาย กับผู้ตายซึ่งถือสัญชาติอื่น ประเทศที่ใช้หลักการนี้ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา
- ค. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident) ตามหลักการนี้ผู้ตายแบ่งออกเป็นผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศกับผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศ ประเทศที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่ ได้แก่ ประเทศฟิลิปปินส์, จีนไต้หวัน, โคลอมเบีย และ สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

จะสังเกตได้ว่าสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่และหลักความเป็นพลเมือง ดังนั้น สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาผู้ตายจะแบ่งออกเป็น ผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐ กับผู้ตายซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐและไม่ได้เป็นพลเมืองของสหรัฐ

สำหรับประเทศอื่น ๆ ส่วนใหญ่ใช้หลักภูมิลำเนา โดยมีเหตุผลว่า บุคคลซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศใด มักจะใช้ชีวิตส่วนใหญ่อยู่ในประเทศนั้น ใ้รับบริการจากรัฐบาลของประเทศนั้น และทรัพย์สินส่วนใหญ่ก็ยังอยู่ในประเทศนั้น ทั้งยังเกิดจากการใช้ทรัพยากรของประเทศนั้นด้วย ดังนั้น เมื่อบุคคลตายก็ควรจะได้ภาษีให้แก่ประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่

เนื่องจากประเทศส่วนใหญ่ใช้หลักภูมิลำเนา ดังนั้นหลักการที่จะกล่าวต่อไปจะถือหลักภูมิลำเนาเป็นเกณฑ์

### ๓.๑.๒ ฐานภาษี

ทรัพย์สินที่คงเสียภาษีจะนำมารวมกันเป็นกองมรดก เรียกว่า กองมรดกกรม (Gross Estate) กองมรดกกรมอาจแยกได้ตามกฎหมายว่าของมรดก ดังนี้.-

- ก. ผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย กองมรดกกรม ประกอบด้วย
- ๑) อสังหาริมทรัพย์ของผู้ตายที่มีอยู่ภายในประเทศไทย
  - ๒) อสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีรูปร่าง (Tangible) และไม่มีรูปร่าง (Intangible) ที่มีอยู่ในและนอกประเทศ
  - ๓) นอกจากทรัพย์สินดังกล่าวในข้อ ๑) และ ๒) แล้ว กองมรดกกรมยังให้รวมถึงทรัพย์สินดังต่อไปนี้ด้วย
    - ๓.๑) ทรัพย์สินใด ๆ ที่ผู้ตายยกให้ผู้อื่นเนื่องจากคาดว่าจะตาย ซึ่งโดยปกติแล้วถือว่าทรัพย์สินที่ยกให้ผู้อื่นภายใน ๓ ปีก่อนวันตาย เป็นการให้ที่คาดว่าจะตาย ดังนั้น จึงได้มีการนำทรัพย์สินนั้นรวมในมรดกด้วย เว้นแต่การให้นั้นเป็นการให้ที่ไต่รับยกเว้นภาษี
    - ๓.๒) ผลประโยชน์จากทรัพย์สินซึ่งตกเป็นของบุคคลอื่นเนื่องจากการตายของผู้ตาย เช่น เงินประกันชีวิต เงินบำนาญ เป็นต้น ซึ่งบุคคลอื่นได้รับผลประโยชน์เนื่องจากผู้ตายถึงแก่ความตาย โดยที่ในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นผู้ตายเป็นผู้จ่ายเงินเบี้ยประกันชีวิต หรือเป็นผู้ทำงานเพื่อให้ได้เงินบำนาญนั้น
    - ๓.๓) สิทธิเรียกร้องซึ่งมีมูลหนี้เป็นเงินหรือผลประโยชน์อื่นใด เช่น มรดกที่ผู้ตายมีสิทธิไต่รับ แต่ยังไม่ได้แบ่งออกมา หรือค่าเสียหายที่จะไต่รับชดเชย เป็นต้น
    - ๓.๔) ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายยกให้บุคคลอื่นในระหว่างที่ตนยังมีชีวิตอยู่หากในการให้นั้น ผู้ตายสงวนสิทธิบางประการไว้ และมีได้สละสิทธินั้น

ก่อนวันตายเป็นเวลา ๓ ปี เช่น ผู้ตายยกทรัพย์สินให้ผู้อื่น แต่ยังคงใช้ทรัพย์สินนั้น หรือได้รับผลประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นอยู่เป็นต้น

- ๓.๕) ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายเป็นเจ้าของร่วมกันกับผู้อื่น แม้ว่าโดยสัญญาแล้ว ทรัพย์สินนั้นจะตกเป็นของเจ้าของร่วมทันทีที่ผู้ตายถึงแก่กรรม แผลส่วนของผู้ตายในทรัพย์สินนั้นจะตองนำมารวมในมรดกเพื่อเสียภาษีด้วย โดยคิดเป็นอัตราส่วน เช่น เป็นเจ้าของร่วมกัน ๔ คน มูลค่าที่จะรวมในกองมรดกก็เป็น ๑/๔ ของราคาทรัพย์สินนั้น เป็นต้น สำหรับกรณีนี้ที่ทรัพย์สินนั้นโอนมาด้วยการซื้อ ให้ใช้อัตราส่วนตามจำนวนเงินที่ผู้ตายได้จ่ายไปเพื่อซื้อทรัพย์สินนั้น

ในกรณีของคู่สมรสเมื่อมีการตาย ทรัพย์สินซึ่งเป็นเจ้าของร่วมกันจะนำเขารวมในกองมรดกทั้งหมด เว้นไว้แต่ส่วนที่ผู้ยังมีชีวิตอยู่เป็นเจ้าของ โดยได้รับจากบุคคลอื่นโดยการให้หรือเป็นมรดกตกทอด หรือเป็นสินเดิมของผู้ยังมีชีวิตอยู่ ซึ่งในกรณีนี้ เป็นการจำเป็นที่ผู้จัดการมรดกจะตองพิสูจน์ว่า สินเดิมนั้นมิได้รับมาโดยการให้หรือการโอนจากผู้ตาย สำหรับบัญชีเงินฝากธนาคารของคู่สมรสนั้น เป็นการยากที่จะพิสูจน์ว่าส่วนใดเป็นของผู้ตาย เพื่อรวมเข้าในกองมรดก มีอยู่หลายวิธีที่ใช้กันอยู่ แต่ที่นิยมได้แก่ การใช้อัตราส่วนของรายได้ของคู่สมรสทั้งสองคนในช่วงระยะก่อนการตายมาคำนวณเพื่อหาจำนวนที่ควรจะเป็นของผู้ตาย

- ๓.๖) ทรัพย์สินที่ผู้ตายขายให้แก่บุคคลอื่นในราคาต่ำกว่าราคาจริงก่อนการตาย ๓ ปี ให้รวมส่วนแตกต่างของราคาที่ขายกับราคาจริงเข้าในกองมรดกด้วย (ราคาจริงได้แก่ ราคาตลาดในวันที่ขาย)

- ๓.๗) ทรัพย์สินที่โอนให้แก่ Controlled Companies คำว่า "Controlled Companies" หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้

การควบคุมของบุคคลหรือมีผู้ถือหุ้นไม่เกิน ๕ คน และเนื่องจาก  
กฎหมายได้กำหนดให้บุคคลหลายคนที่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทเดียวกันนับ  
เป็นบุคคลคนเดียว โคนแก่ สามีกับภรรยา บิดากับบุตรผู้เยาว์  
บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ หรือมารดากับบุตรผู้เยาว์ ดังนั้น  
บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นเป็นผู้อยู่ในครอบครัวเดียวกัน ส่วนใหญ่จะเป็น  
Controlled Companies เพราะมักจะมีผู้ถือหุ้นไม่เกิน ๕ คน  
ตามกฎหมาย

เนื่องจากได้เคยมีการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก ด้วยการโอน  
ทรัพย์สินให้เป็นของ Controlled Companies โดยตนเอง  
และครอบครัวเป็นผู้รับผลประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นจากการถือ  
หุ้นของบริษัท เมื่อถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินนั้นก็ไม่วางในกอง  
มรดก เพราะเป็นทรัพย์สินของบริษัท ต่อมา จึงได้มีการกำหนดไว้ใน  
กฎหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกว่า บุคคลไม่ว่า  
จะในขณะใดก็ตามได้จ่ายเงินหรือโอนทรัพย์สินของตนไม่ว่าจะ  
โดยทางตรงหรือทางอ้อมให้แก่ Controlled Companies  
เมื่อบุคคลนั้นตายให้รวมทรัพย์สินของ Controlled Companies  
ในกองมรดกเพื่อเสียภาษีด้วย โดยคำนวณส่วนที่จะรวมในกอง  
มรดกได้ดังนี้

ผลรวมของผลประโยชน์ที่ผู้ตายได้รับจาก C.C. \* ภายใน ๓ ปีก่อนตาย x ทรัพย์สินสุทธิของ C.C.  
กำไรสุทธิของ C.C. ภายใน ๓ ปีก่อนการตาย

ทั้งนี้ ผลประโยชน์ของผู้ตายที่ได้รับจาก C.C. ไม่รวมถึง  
เงินเคื่อน หรือค่าจ้างซึ่งได้รับในจำนวนพอสมควร เนื่องจาก  
การทำงานให้แก่ C.C.

\* C.C. = Controlled Companies

๓.๘) ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายบริจาคเพื่อการกุศลหรือเป็นสาธารณประโยชน์ ภายในระยะเวลา ๑ ปีก่อนการตาย แมว่าการบริจาคมนี้จะได้ รับยกเว้นภาษีก็ตาม

ข. ผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ ทรัพย์สินที่จะนำมารวมในกองมรดก เพื่อ ประเมินภาษีนั้น ประกอบด้วย อสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ และทรัพย์สิน อื่น ๆ เช่นเดียวกับกรณีผู้ตายที่มีภูมิลำเนาในประเทศไทย แต่ให้นำมารวมเฉพาะ ทรัพย์สินที่มีตัวตน (Tangible) ที่อยู่ในประเทศเท่านั้น ในกรณีที่เป็นสิทธิ เรียกรองก็ให้คำนวณรวมเฉพาะสิทธิซึ่งเรียกรองจากบุคคลซึ่งมีภูมิลำเนาใน ประเทศ หรือนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนหรือมีสาขาในประเทศไทย หรือเป็นสัญญาซึ่ง เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินซึ่งระบุให้ทำการจ่ายโอนในประเทศไทย

อนึ่ง จากหลักการที่กล่าวข้างต้น จะสังเกตได้ว่า ไม่มีการเก็บภาษีกองมรดกจาก อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่นอกประเทศ ทั้งในกรณีของผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และผู้ตายซึ่ง มีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ แต่ในปัจจุบัน ใ้มีบางประเทศจัดเก็บภาษีกองมรดกจากอสังหา- ริมทรัพย์ที่อยู่นอกประเทศ ในกรณีของผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ประเทศเหล่านั้นได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศแคนาดา และ ประเทศอังกฤษ<sup>๕</sup>

### ๓.๑.๓ ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น (Exemption)

ทรัพย์สินของผู้ตายบางชนิดได้รับการยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมในกองมรดกเพื่อเสีย ภาษี ซึ่งแต่ละประเทศกำหนดข้อยกเว้นไว้อย่างต่าง ๆ กัน แต่ที่พบเห็นเสมอ ๆ ได้แก่

ก. กองมรดกสุทธิที่มีมูลค่าไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ จำนวนที่ยกเว้นภาษีนี้นี้ไม่เท่า กันสำหรับผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยกับผู้มีภูมิลำเนาต่างประเทศ ผู้มีภูมิลำเนา ในประเทศไทยจำนวนที่ได้รับการยกเว้นจะกำหนดไว้สูงกว่า เช่น สำหรับกรณีผู้มี ภูมิลำเนาในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดไว้ \$ ๖๐,๐๐๐.-

<sup>๕</sup> Ibid., P.105



ประเทศแคนาดา กำหนดไว้ \$ ๕๐,๐๐๐.- และสำหรับกรณีผู้มีภูมิลำเนา  
ต่างประเทศ ประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดไว้ \$ ๒,๐๐๐.- ส่วน ประเทศ  
แคนาดา ไม่มีการกำหนดจำนวนที่ไ้รับยกเว้นไว้สำหรับกรณีนี้ และมีให้หัก  
ค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายใด ๆ จากทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ยกเว้นหนี้ซึ่ง  
คิดพันอยู่กับทรัพย์สินนั้น

- ข. ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายยกให้หรือทำพินัยกรรมยกให้เป็นรายได้ของรัฐ
- ค. เงินบำเหน็จหรือเงินบำนาญซึ่งจ่ายให้แก่คู่สมรสหรือบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ  
ในจำนวนที่เหมาะสมและพอสมควร
- ง. มูลค่าของต้นไม้ที่ปลูกอยู่ในที่ดินของผู้ตาย จะได้รับยกเว้นภาษีเงินกว่าจะมีการ  
ขาย โดยมีหลักว่า ในการประเมินราคาที่ดินในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายนั้น  
จะประเมินราคาของต้นไม้ไว้ด้วย แต่ยังไม่นำมูลค่าของต้นไม้ นั้นรวมเข้าใน  
กองมรดก จนกว่าจะมีการขายต้นไม้เหล่านั้น ถ้าขายในสภาพเป็นไม้ (โคน  
ต้นไม้แล้ว) มูลค่าที่จะนำไปรวมในกองมรดกเพื่อประเมินภาษี คือมูลค่าสุทธิที่ไ้  
รับหลังหักค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาตั้งแต่ผู้ตายถึงแก่กรรมและค่าใช้จ่ายใน  
การขาย ถ้าขายในสภาพเป็นต้น (ขายพร้อมที่) มูลค่าที่จะนำไปรวมในกอง  
มรดกคือมูลค่าของต้นไม้ที่ประเมินไว้ในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย

ในกรณีที่มีการตายของเจ้าของมากกว่า ๑ คน ก่อนที่จะมีการขายต้นไม้  
เมื่อมีการขายแล้วให้นำมูลค่าของต้นไม้รวมเข้าในกองมรดกของผู้ตายคนหลังสุด

เหตุที่มีข้อยกเว้นสำหรับมูลค่าของต้นไม้ ก็เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการ  
ปลูกต้นไม้ยืนต้น เพราะต้นไม้พวกนี้ใช้เวลานานกว่าจะโตจนได้ผลตอบแทน  
หากไม่มีการเว้นภาษี ก็ไม่มีคนต้องการปลูก เพราะเกรงว่าลูกหลานจะเดือด  
ร้อน เพราะภาระภาษี ก่อนที่จะได้ผลตอบแทนจากต้นไม้

- จ. มูลค่าของงานศิลปะ ซึ่งผู้ตายทำพินัยกรรมมอบให้แก่พิพิธภัณฑ์แห่งชาติ ใดแก่  
ภาพเขียน ภาพถ่าย และ งานแกะสลัก เป็นต้น ในบางประเทศ เช่น  
ประเทศอังกฤษ จะยกเว้นภาษีสำหรับงานศิลปะที่เห็นว่าเป็นประโยชน์ต่อประเทศ

แม้จะไม่มอบให้เป็นสมบัติของรัฐบาลก็ตาม เพราะถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่หวังในกำไร ทั้งนี้โดยมีข้อบังคับว่าจะต้องไม่ดำเนินงานศิลปนั้นออกนอกประเทศ และให้อำนาจความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ในกรณีที่จะขอเข้าตรวจสอบ ถ้ามีการขายงานศิลปชิ้นนั้นเมื่อใดก็จะมีการติดภาษีทันที

- ฉ. หนังสือหรือต้นฉบับหนังสือหรือผลงานทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งผู้ตายมอบให้รัฐก่อนตาย หรือผู้จัดการมรดกมอบให้รัฐก่อนที่จะมีการแบ่งกองมรดก ทั้งนี้เพื่อให้สถาบันการศึกษาหรือสถาบันอื่น ๆ ใ้ประโยชน์ทางการศึกษาด้านประวัติศาสตร์และวิทยาศาสตร์
- ช. กองมรดกของผู้ปฏิบัติงานและเสียชีวิตในสงคราม หรือผู้ได้รับบาดเจ็บ หรือเป็นโรคเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ในสงคราม และเสียชีวิตภายใน ๓ ปีนับจากวันออกจากประจำการ ได้รับยกเว้นภาษีมรดก
- ซ. กองมรดกของผู้ที่มีรายได้จากการบริจาคต่างการกุศล และกองมรดกนั้นได้ตกทอดเป็นของสถานที่ทางการกุศลดังกล่าว เช่น กองมรดกของขาดหลวงซึ่งตกทอดเป็นของโบสถ์ ได้รับยกเว้นภาษีมรดก

#### ๓.๑.๔ หนี้สินและภาระผูกพัน

ผู้ตายบางคนอาจมีหนี้สินซึ่งยังคงชำระอยู่ หรือมีภาระผูกพันที่จะต้องทำการใด ๆ คั้งนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้มีการหักหนี้สินและภาระผูกพันบางอย่างออกจากกองมรดกได้ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้:-

- ก. หนี้สินของผู้ตายที่จะหักออกจากกองมรดกรวมได้ ต้องเป็นหนี้ที่ถูกฟ้องตามกฎหมาย หนี้ที่ไม่ถูกฟ้องตามกฎหมาย เช่น หนี้การพนัน นำมาหักไม่ได้
- ข. หนี้หรือภาระผูกพันที่จะหักได้ จะต้องเป็นหนี้ซึ่งผู้ตายได้ก่อให้เกิดขึ้นโดยสุจริตใจ เพื่อประโยชน์ของผู้ตายโดยเฉพาะ สัญญาของผู้ตายที่จะให้โดยเสนหาหรือตั๋วสัญญาใช้เงิน (Promissory Note) ซึ่งมีใ้ไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรงต่อผู้ตาย ไม่ถือเป็นหนี้หรือภาระผูกพันที่จะนำมาหักจากกองมรดกรวมได้

ค. หักเงินต่อไปให้มีให้นำมาหักจากกองมรดก

- ๑) หักซึ่งผู้ตายหรือกองมรดกอาจได้เบียดเอากับบุคคลที่สามได้ เว้นแต่การได้เบียดนั้นไม่อาจกระทำได้ เช่น หักเงินอันเกิดจากการค้ำประกัน เป็นต้น
- ๒) หักเงินหรือภาระผูกพันซึ่งผู้ตายก่อขึ้นโดยมิได้มีสิ่งตอบแทน หรือมีสิ่งตอบแทน ซึ่งได้มาจากทรัพย์สินสมบัติของผู้ตายเอง หรือจากทายาทซึ่งมีสิทธิรับมรดก เช่น การทำจำนองไว้กับลูก เป็นต้น
- ๓) หักเงินซึ่งไม่มีหลักฐานอื่นใด นอกจากคำบอกกล่าวของผู้ตายในพินัยกรรม เพราะผู้ตายอาจหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการระบุจำนวนหนี้สินไว้ในพินัยกรรม
- ๔) หักเงินซึ่งขาดอายุความ เนื่องจากเรื่องอายุความนี้จะมีผลใช้บังคับก็ต่อเมื่อถูกหนี้โดยอายุความขึ้นอ้างเป็นเหตุไม่ยอมชำระหนี้เท่านั้น ซึ่งในการจัดการมรดก ผู้จัดการมรดกอาจไม่ยกอายุความขึ้นอ้าง และชำระหนี้ส่วนนั้นให้กับเจ้าหนี้ได้

### ๓.๑.๕ ค่าใช้จ่าย (Deductible Expense)

ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากกองมรดกได้ มีดังนี้:-

- ก. ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก (Administration Expense) ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการรวบรวมและเก็บรักษาทรัพย์สินซึ่งเป็นกองมรดก ค่าใช้จ่ายในการพิสูจน์พินัยกรรม ค่าธรรมเนียมศาล ตลอดจนค่าทนายความ ทั้งนี้แล้วแต่กฎหมายของแต่ละประเทศจะกำหนดว่าค่าใช้จ่ายชนิดใดที่ยอมให้หักได้ เช่น ในประเทศแคนาดา ไม่ยอมให้หักค่าทนายความ และ ประเทศอังกฤษ ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ในการจัดการมรดกออกจากกองมรดกรวม เป็นต้น โดยทั่วไปค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกนี้ ให้หักได้ตามที่จ่ายจริง แต่จะกำหนดไว้มิให้เกินจำนวนหนึ่ง หรือคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของกองมรดกรวม แล้วแต่จำนวนใดจะน้อยกว่า

- ข. ค่าใช้จ่ายในการทำศพ มีหลักการ เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก  
คือจะยอมให้หักจากกองมรดกได้ตามที่จ่ายจริง แต่ต้องไม่เกินจำนวนที่กำหนด  
ไว้ หรือคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของกองมรดก แล้วแต่จำนวนที่จะน้อยกว่า
- ค. ค่าภาษีอากร ใดแก่ ภาษีอากรของรัฐบาลกลาง หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น  
ซึ่งผู้ตายยังค้างชำระอยู่ในวันที่ตาย

### ๓.๑.๖ ศาลคหยอน

ศาลคหยอนที่กฎหมายของประเทศต่าง ๆ ยอมให้นำมาหักจากกองมรดกรวมได้  
ได้แก่:-

- ก. ศาลคหยอนสำหรับการบริจาตให้เป็นการกุศล กฎหมายยอมให้หักได้ แต่ต้อง  
ไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ หรือเปอร์เซ็นต์ของกองมรดกรวม เช่นเดียวกับค่า  
ใช้จ่ายในการจัดการมรดก

สำหรับประเทศอังกฤษนั้น การบริจาตให้การกุศลภายในระยะเวลา ๑ ปี  
ก่อนการตาย ไม่ให้หักคหยอน แต่ให้รวมทรัพย์สินจำนวนนั้นเข้าในกองมรดก  
รวมคหย

- ข. ศาลคหยอนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ตาย ของใช้ส่วนตัวของผู้ตายซึ่งแต่ละ  
ชิ้นมีราคาเล็กน้อย ไม่ตองนำมารวมในกองมรดก แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน  
จำนวนที่กำหนดไว้

- ค. ศาลคหยอนสำหรับค่าเสียหายซึ่งเกิดจากภัยธรรมชาติ เช่น อัคคีภัย วาตภัย  
การโจรกรรม และอุบัติเหตุอื่น ๆ ทั้งนี้กฎหมายกำหนดอยู่ว่า

- ๑) ความเสียหายนี้ต้องเกิดขึ้นก่อนวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเพื่อ  
เสียภาษีกองมรดก
- ๒) ค่าเสียหายนี้มิได้รับการชดเชยจากบริษัทประกันภัย หรือบุคคล หรือ  
องค์การอื่น ๆ
- ๓) ทรัพย์สินที่ได้รับความเสียหาย ต้องไม่เป็นทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น  
หรือ ลคหยอนอยู่แล้ว

ง. ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสและบุตรผู้เยาว์ กฎหมายจะกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนไว้อย่างแน่นอน จะยกตัวอย่างสำหรับประเทศแคนาดา ดังนี้<sup>๖</sup>

๑) ในกรณีสามีเป็นผู้อยู่ตาย		
ให้หักลดหย่อนสำหรับภรรยา	\$	๖๐,๐๐๐.-
"          บุตรผู้เยาว์ ๓ คนละ	\$	๑๐,๐๐๐.-
๒) ในกรณีภรรยาเป็นผู้อยู่ตาย		
ให้หักลดหย่อนสำหรับสามี	\$	๔๐,๐๐๐.-
"          บุตรผู้เยาว์ ๓ คนละ	\$	๑๐,๐๐๐.-
ถ้าสามีเป็นคนทุพพลภาพให้หักได้	\$	๖๐,๐๐๐.-

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาให้หักค่าลดหย่อนแก่คู่สมรสเท่านั้น โดยให้หักได้ ๕๐ % ของกองมรดกรวมหลังหักด้วยค่าใช้จ่ายและหนี้สิน แยกก่อนการหักทรัพย์สินที่บริจาคเป็นการกุศล

### ๓.๑.๗ อัตรากำหนด

กองมรดกรวมหลังจากหักหนี้สินและภาระผูกพันและค่าใช้จ่ายแล้ว เรียกว่ากองมรดกสุทธิ (Net Estate) และกองมรดกสุทธิเมื่อหักค่าลดหย่อนแล้ว เรียกว่า กองมรดกพึงประเมิน (Taxable Estate) ดังนี้ จึงอาจสรุปได้ว่า

$$\begin{aligned} \text{กองมรดกสุทธิ} &= \text{กองมรดกรวม} - \text{หนี้สินและภาระผูกพัน} - \text{ค่าใช้จ่าย} \\ \text{กองมรดกพึงประเมิน} &= \text{กองมรดกสุทธิ} - \text{ค่าลดหย่อน} \end{aligned}$$

เมื่อได้กองมรดกพึงประเมิน (Taxable Estate) แล้ว ก็จะคำนวณภาษีกองมรดกที่จะต้องเสียได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ โดยยกเว้นมูลค่าของกองมรดกที่ต่ำกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ ไม่ตองนำมาคำนวณภาษี

<sup>๖</sup> Ibid., P. 42

ตารางที่ ๕

อัตราภาษีมรดกของรัฐบาลกลาง ประเทศสหรัฐอเมริกา แบบ Marginal Tax Rate

<u>กองมรดกพึงประเมินซึ่งมีมูลค่าจาก</u>	<u>แต่ไม่เกิน</u>	<u>อัตราภาษี (Marginal Tax Rate)</u>
\$ ๐	\$ ๕,๐๐๐	๓ %
๕,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๗ %
๑๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	๑๑ %
๒๐,๐๐๐	๓๐,๐๐๐	๑๔ %
๓๐,๐๐๐	๔๐,๐๐๐	๑๘ %
๔๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๒๒ %
๕๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐	๒๕ %
๖๐,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๒๘ %
๑๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๓๐ %
๒๕๐,๐๐๐	๕๐๐,๐๐๐	๓๒ %
๕๐๐,๐๐๐	๗๕๐,๐๐๐	๓๔ %
๗๕๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๓๗ %
๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๒๕๐,๐๐๐	๓๙ %
๑,๒๕๐,๐๐๐	๑,๕๐๐,๐๐๐	๔๒ %
๑,๕๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๔๕ %
๒,๐๐๐,๐๐๐	๒,๕๐๐,๐๐๐	๔๘ %
๒,๕๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๕๓ %
๓,๐๐๐,๐๐๐	๓,๕๐๐,๐๐๐	๕๖ %
๓,๕๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๕๙ %
๔,๐๐๐,๐๐๐	๕,๐๐๐,๐๐๐	๖๓ %
๕,๐๐๐,๐๐๐	๖,๐๐๐,๐๐๐	๖๗ %
๖,๐๐๐,๐๐๐	๗,๐๐๐,๐๐๐	๗๐ %
๗,๐๐๐,๐๐๐	๘,๐๐๐,๐๐๐	๗๓ %
๘,๐๐๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐,๐๐๐	๗๖ %
๑๐,๐๐๐,๐๐๐		๗๗ %

ที่มา : จาก ตารางที่ ๑๐

ในการคำนวณภาษี ถ้าใช้แบบตารางที่ ๙ ก็ค่อนข้างยุ่งยากและเสียเวลาสำหรับผู้เสียภาษี เพราะต้องคำนวณไปที่ระดับของอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้น ควรจะใช้อัตราภาษีแบบตารางที่ ๑๐ ซึ่งคำนวณได้ง่ายกว่า (ขอถือโอกาสเสนอแนะไว้ด้วยว่า แบบยื่นรายการเพื่อเสียภาษีของประเทศไทย ควรใช้แบบตารางที่ ๑๐ เพราะสะดวกและประหยัดเวลาสำหรับผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงาน)

ตารางที่ ๑๐<sup>๑</sup>

อัตราภาษีมรดกของรัฐบาลกลาง (Federal Estate Tax Rate) ประเทศสหรัฐอเมริกา

กองมรดกพึงประเมิน  
ซึ่งมีมูลค่าจาก

แต่ไม่เกิน

จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย

\$	๐	\$	๕,๐๐๐	๓%	ของมูลค่ากองมรดกพึงประเมิน	ของจำนวนที่เกิน	\$	๕,๐๐๐
	๕,๐๐๐	๑๐,๐๐๐		\$ ๑๕๐ + ๓%	"	"	๑๐,๐๐๐	
	๑๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐		๕๐๐ + ๑๑%	"	"	๒๐,๐๐๐	
	๒๐,๐๐๐	๓๐,๐๐๐		๑,๖๐๐ + ๑๔%	"	"	๓๐,๐๐๐	
	๓๐,๐๐๐	๔๐,๐๐๐		๓,๐๐๐ + ๑๘%	"	"	๔๐,๐๐๐	
	๔๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐		๔,๘๐๐ + ๒๒%	"	"	๕๐,๐๐๐	
	๕๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐		๖,๖๐๐ + ๒๕%	"	"	๖๐,๐๐๐	
	๖๐,๐๐๐	๗๐,๐๐๐		๘,๕๐๐ + ๒๘%	"	"	๗๐,๐๐๐	
	๗๐,๐๐๐	๘๐,๐๐๐		๑๐,๕๐๐ + ๓๐%	"	"	๘๐,๐๐๐	
	๘๐,๐๐๐	๙๐,๐๐๐		๑๒,๕๐๐ + ๓๒%	"	"	๙๐,๐๐๐	
	๙๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐		๑๕,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๑,๐๐๐,๐๐๐	
	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๒๕๐,๐๐๐		๑๘,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๑,๒๕๐,๐๐๐	
	๑,๒๕๐,๐๐๐	๑,๕๐๐,๐๐๐		๒๒,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๑,๕๐๐,๐๐๐	
	๑,๕๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐		๒๗,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๒,๐๐๐,๐๐๐	
	๒,๐๐๐,๐๐๐	๒,๕๐๐,๐๐๐		๓๓,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๒,๕๐๐,๐๐๐	
	๒,๕๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐		๓๙,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๓,๐๐๐,๐๐๐	
	๓,๐๐๐,๐๐๐	๓,๕๐๐,๐๐๐		๔๖,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๓,๕๐๐,๐๐๐	
	๓,๕๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐		๕๔,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๔,๐๐๐,๐๐๐	
	๔,๐๐๐,๐๐๐	๔,๕๐๐,๐๐๐		๖๓,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๔,๕๐๐,๐๐๐	
	๔,๕๐๐,๐๐๐	๕,๐๐๐,๐๐๐		๗๓,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๕,๐๐๐,๐๐๐	
	๕,๐๐๐,๐๐๐	๖,๐๐๐,๐๐๐		๘๕,๕๐๐ + ๓๕%	"	"	๖,๐๐๐,๐๐๐	
	๖,๐๐๐,๐๐๐	๗,๐๐๐,๐๐๐		๙๙,๕๐๐ + ๓๐%	"	"	๗,๐๐๐,๐๐๐	
	๗,๐๐๐,๐๐๐	๘,๐๐๐,๐๐๐		๑๑๕,๕๐๐ + ๓๐%	"	"	๘,๐๐๐,๐๐๐	
	๘,๐๐๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐,๐๐๐		๑๓๕,๕๐๐ + ๓๐%	"	"	๑๐,๐๐๐,๐๐๐	
	๑๐,๐๐๐,๐๐๐			๑๖๑,๕๐๐ + ๓๐%	"	"		

<sup>๑</sup> Federal Tax Course 1959, Commerce Clearing House, Inc., U.S.A., 1958, P.3105

ตารางที่ ๑๑๘

การเครดิตภาษีมรดกของรัฐบาลท้องถิ่น (State Death Tax Credit) ของ ประเทศสหรัฐอเมริกา

กองมรดกพึงประเมิน  
ซึ่งมีมูลค่าจาก

แต่ไม่เกิน

จำนวนภาษีที่จะนำไปเครดิตได้

\$	๐	\$	๔๐,๐๐๐	๐	๘% ของจำนวนที่เกิน \$	๔๐,๐๐๐
	๔๐,๐๐๐		๔๐,๐๐๐		.๘%	๔๐,๐๐๐
	๕๐,๐๐๐		๑๔๐,๐๐๐	\$ ๔๐๐ +	๑.๖%	๕๐,๐๐๐
	๑๔๐,๐๐๐		๒๔๐,๐๐๐	๑,๒๐๐ +	๒.๔%	๑๔๐,๐๐๐
	๒๔๐,๐๐๐		๔๔๐,๐๐๐	๓,๖๐๐ +	๓.๒%	๒๔๐,๐๐๐
	๔๔๐,๐๐๐		๖๔๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐ +	๔.๐%	๔๔๐,๐๐๐
	๖๔๐,๐๐๐		๘๔๐,๐๐๐	๑๘,๐๐๐ +	๔.๘%	๖๔๐,๐๐๐
	๘๔๐,๐๐๐		๑,๐๔๐,๐๐๐	๒๗,๖๐๐ +	๕.๖%	๘๔๐,๐๐๐
	๑,๐๔๐,๐๐๐		๑,๕๔๐,๐๐๐	๓๘,๘๐๐ +	๖.๔%	๑,๐๔๐,๐๐๐
	๑,๕๔๐,๐๐๐		๒,๐๔๐,๐๐๐	๕๐,๘๐๐ +	๗.๒%	๑,๕๔๐,๐๐๐
	๒,๐๔๐,๐๐๐		๒,๕๔๐,๐๐๐	๖๖,๘๐๐ +	๘.๐%	๒,๐๔๐,๐๐๐
	๒,๕๔๐,๐๐๐		๓,๐๔๐,๐๐๐	๘๖,๘๐๐ +	๘.๘%	๒,๕๔๐,๐๐๐
	๓,๐๔๐,๐๐๐		๓,๕๔๐,๐๐๐	๑๑๐,๘๐๐ +	๙.๖%	๓,๐๔๐,๐๐๐
	๓,๕๔๐,๐๐๐		๔,๐๔๐,๐๐๐	๑๓๘,๘๐๐ +	๑๐.๔%	๓,๕๔๐,๐๐๐
	๔,๐๔๐,๐๐๐		๕,๐๔๐,๐๐๐	๑๗๐,๘๐๐ +	๑๑.๒%	๔,๐๔๐,๐๐๐
	๕,๐๔๐,๐๐๐		๖,๐๔๐,๐๐๐	๒๐๖,๘๐๐ +	๑๒.๐%	๕,๐๔๐,๐๐๐
	๖,๐๔๐,๐๐๐		๗,๐๔๐,๐๐๐	๒๕๖,๘๐๐ +	๑๒.๘%	๖,๐๔๐,๐๐๐
	๗,๐๔๐,๐๐๐		๘,๐๔๐,๐๐๐	๓๑๐,๘๐๐ +	๑๓.๖%	๗,๐๔๐,๐๐๐
	๘,๐๔๐,๐๐๐		๙,๐๔๐,๐๐๐	๓๖๖,๘๐๐ +	๑๔.๔%	๘,๐๔๐,๐๐๐
	๙,๐๔๐,๐๐๐		๑๐,๐๔๐,๐๐๐	๔๓๐,๘๐๐ +	๑๕.๒%	๙,๐๔๐,๐๐๐
	๑๐,๐๔๐,๐๐๐			๑,๐๘๒,๘๐๐ +	๑๖.๐%	๑๐,๐๔๐,๐๐๐

๘ loc. cit.



ตัวอย่างการคำนวณภาษี

	กองมรดก ๑	กองมรดก ๒	กองมรดก ๓
กองมรดกรวม	\$ ๘๕,๐๐๐	\$ ๒๓๕,๐๐๐	\$ ๓,๘๐๐,๐๐๐
หัก มูลค่าที่ได้รับยกเว้น	๖๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐
ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก, ค่าใช้จ่ายในการทำศพ, หนี้สินต่าง ๆ ฯลฯ	๕,๐๐๐	๓๐,๐๐๐	๑๒๕,๐๐๐
การบริจาคเพื่อการกุศล	๑,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๑๓๐,๐๐๐
รวมรายการหักต่าง ๆ	๖๖,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๓๑๕,๐๐๐
กองมรดกพึงประเมิน	๑๙,๐๐๐	๑๓๕,๐๐๐	๓,๔๘๕,๐๐๐
จากตารางที่ ๑๐			
ภาษีสำหรับ	๑๐,๐๐๐	๕๐๐	
"	๘,๐๐๐ (อัตรา ๑๑ %)	๘๘๐	
"	๑๐๐,๐๐๐	๒๐,๙๐๐	
"	๓๕,๐๐๐ (อัตรา ๓๐ %)	๑๐,๕๐๐	
"	๓,๐๐๐,๐๐๐		๑,๒๖๓,๒๐๐
"	๔๘๕,๐๐๐ (อัตรา ๕๖ %)		๒๗๑,๖๐๐
รวมภาษี	\$ ๑,๔๘๐	\$ ๓๑,๒๐๐	\$ ๑,๕๓๔,๘๐๐

๓.๑.๘ การบรรเทาภาระภาษี (Tax Relief)

หลังจากการประเมินภาษีมรดกตามอัตราที่กำหนดไว้แล้ว การบรรเทาภาระภาษีเป็น  
สิ่งที่จะนำมาปรับปรุงต่อไป เพื่อให้ได้ยอดภาษีมรดกที่ต้องชำระในขั้นสุดท้าย การบรรเทา

เป็นการลดหรือคืนภาษีให้โดยถือจำนวนภาษีกองมรดกเป็นฐานของการคำนวณ ไม่เหมือนค่าลดหย่อน ซึ่งเป็นการปรับปรุงตัวเลขของกองมรดกรวมเพื่อนำมาเป็นฐานสำหรับคำนวณภาษีกองมรดก

การบรรเทาภาระภาษีอาจแบ่งออกได้ ดังนี้:-

- ก. การบรรเทาสำหรับภาษีการให้ที่เสียไป (Relief for gift tax)  
สำหรับทรัพย์สินที่เคยเสียภาษีการให้ไปแล้ว เมื่อทรัพย์สินนั้นถูกนำมารวมในกองมรดกเพื่อเสียภาษีกองมรดกอีก จะสามารถนำภาษีการให้ที่หักออกจากภาษีมรดกที่จะต้องเสียได้ ตัวอย่างเช่น กฎหมายกำหนดไว้ว่าทรัพย์สินที่ผู้ตายยกให้ผู้อื่นภายใน ๓ ปี ก่อนวันตายให้นำมารวมในกองมรดก ถ้าผู้ให้ตายหลังการให้ ๒ ปี ทรัพย์สินนั้นจะต้องรวมในกองมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกอีก ทั้ง ๆ ที่เคยเสียภาษีการให้ไปแล้วขณะที่ยกทรัพย์สินให้ผู้อื่น ดังนั้น จึงมีการบรรเทาสำหรับภาษีการให้ที่เสียไปโดยให้นำมาหักจากภาษีมรดกที่ประเมินไว้
  - ข. การบรรเทาสำหรับภาษีมรดกที่เสียในต่างประเทศ (Relief for dead tax paid in foreign countries) ในกรณีผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ แต่มีทรัพย์สินมรดกบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีมรดกให้แก่ประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่ และให้แก่ประเทศที่ทรัพย์สินของตนตั้งอยู่ด้วย ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันการเก็บภาษีซ้อน กฎหมายของบางประเทศจึงให้เครดิตภาษีมรดกที่เสียในต่างประเทศ หรือบางประเทศก็มีการทำสัญญาเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกันในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมรดกนี้
- สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกา มีการบรรเทาสำหรับภาษีมรดกที่ต้องเสียให้แก่สหรัฐ เนื่องจากผู้ตายเป็นผู้ที่อยู่ในสหรัฐนั้น หรือมีทรัพย์สินในกองมรดกอยู่ในสหรัฐนั้น ทั้งนี้เพราะสหรัฐอเมริกาได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในรัฐบาลส่วนกลาง และในรัฐบาลของมลรัฐ ดังจะแสดงให้เห็นถึงการบรรเทาภาระภาษี โดยอาจถึงตัวอย่างการคำนวณภาษีมรดกในหน้า ๔๖

	กองมรดก ๑	กองมรดก ๒	กองมรดก ๓
รวมภาษี	\$ ๑,๔๕๐	\$ ๓๑,๒๐๐	\$ ๑,๕๓๔,๘๐๐
<b>หัก</b> การบรรเทาสำหรับภาษีมรดกที่ชำระไปแล้ว (คำนวณจากยอดกองมรดกพึงประเมิน โดยใช้ ตารางที่ ๑๑)			
จำนวนที่ต่ำกว่า	๔๐,๐๐๐	๐	
จำนวน	๕๐,๐๐๐	๔๐๐	
จำนวน	๔๕,๐๐๐ (อัตรา ๑.๖%)	๙๒๐	
จำนวน	๓,๐๔๐,๐๐๐		๑๕๐,๘๐๐
จำนวน	๔๔๕,๐๐๐ (อัตรา ๙.๖%)		๔๒,๙๒๐
รวมภาษีมรดกที่ชำระแล้ว	๐	๑,๑๒๐	๒๓๓,๕๒๐
ภาษีมรดกสุทธิ (ที่ต้องชำระให้แก่อธิบดีกลาง)	\$ ๑,๔๕๐	\$ ๓๐,๐๘๐	\$ ๑,๓๐๑,๒๘๐

ค. การบรรเทาสำหรับการตายในระยะใกล้ติดกัน (Relief for successive duties) ในกรณีผู้รับมรดกซึ่งตายในเวลาไล่เรี่ยกับผู้ให้มรดกคนแรก กฎหมายอาจกำหนดระยะเวลาในการบรรเทาภาระภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ได้เคยเสียภาษีกองมรดกมาแล้วครั้งหนึ่ง และจะต้องเสียภาษีกองมรดกอีก เนื่องจากการตายของคนที่สอง เช่น อาจกำหนดระยะเวลาบรรเทาไว้ ๕ ปี การลดภาระภาษีนี้นักกำหนดให้ลดเป็นร้อยละของภาษีที่เสียสำหรับส่วนของกองมรดกซึ่งเคยเสียภาษีมาแล้ว และอัตราการลดภาษีเป็นอัตราถอยหลัง กล่าวคือ ถ้าการตายยิ่งห่างกันมาก อัตราการลดก็ยิ่งน้อยลง เช่น อาจกำหนดอัตราไว้ดังนี้:-

ถ้าความตายของคนที่สองเกิดขึ้นภายใน ๑ ปี ของความตายของคนหนึ่ง ลดร้อยละ ๘๐ ของภาษีที่ต้องเสีย				
"	๒ ปี	"	"	๖๐
"	๓ ปี	"	"	๕๐
"	๔ ปี	"	"	๔๐
"	๕ ปี	"	"	๒๐

เป็นต้น

- ง. การบรรเทาสำหรับทรัพย์สินทางเกษตรกรรมและทรัพย์สินที่ใช้งานทางอุตสาหกรรม (Relief Rate) ทรัพย์สินประเภทนี้ ได้แก่ ที่ดิน โรงงาน และเครื่องจักร-ก่อสร้าง เป็นต้น การบรรเทาภาษีมรดกสำหรับทรัพย์สินประเภทนี้ ก็เพื่อส่งเสริมผลิตผลทางเกษตรกรรมและอุตสาหกรรม โดยคิดภาษีมรดกในอัตราต่ำกว่าปกติ มีใช้อยู่ในบางประเทศเท่านั้น เช่น ประเทศอังกฤษ ซึ่งมีการลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทนี้ ๕๕% นั่นคือเก็บภาษีมรดกเพียง ๕๕% ของอัตราปกติ

### ๓.๑.๘ การที่ราคา (Valuation of Property)

การที่ราคา คือ<sup>๑๐</sup> การประมาณมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งส่วนใหญ่ใช้ราคาตลาด (Fair Market Value) เป็นเกณฑ์ หรือ ราคาอื่นใดซึ่งจะกำหนดโดยผู้ที่ราคา

- ก. หลักการทั่วไป (General Principles) หลักการที่ราคาทรัพย์สินของมรดก ใช้หลักเกี่ยวกับการที่ราคาทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีเงินได้และภาษีทรัพย์สินถึงกระนั้นก็ตาม ปัญหาในการที่ราคาทรัพย์สินของมรดกก็ยังมิอยู่เสมอ ๆ ซึ่งผู้ที่ราคาจำเป็นต้องใช้ความรู้และความชำนาญในการตัดสินใจ โดยทั่วไปผู้ที่ราคาอาจกำหนดราคาทรัพย์สินดังนี้:<sup>๑๑</sup>

- ๑) ราคามาตรฐาน คือ ราคาที่วางไว้โดยมีกำหนดกฎเกณฑ์ที่แน่นอน โดยอาจตั้งเป็น % ของมูลค่าทรัพย์สินอย่างอื่น เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดราคาของโซ่ในยานเป็น ๑๕ % ของมูลค่าของสังหาริมทรัพย์หักค่าลดหย่อน \$ ๓๐๐ เป็นต้น

<sup>๑๐</sup> Robert W. Semenov, Questions and Answers on Real Estate, Fourth Edition, Prentice-Hall, Inc., Engle Wood cliff, N.J., 1961, P.426

<sup>๑๑</sup> หลวงนรกิจบริหาร, รายงานการดำเนินงานการบริหารทั่วไป (โดยสังเขป) และระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรใน ออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์, อรุณการพิมพ์, พระนคร, ๒๕๑๑, หน้า ๓๐๔

๒) ราคาตลาด หมายถึง ราคาของทรัพย์สินที่อาจขายได้ในตลาดเสรีในสภาพปกติ เป็นราคาที่ยุขายและผู้ซื้อเต็มใจที่จะขายและซื้อ โดยจะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับเจ้าของทรัพย์สิน และการมีอิทธิพลต่อราคาของทรัพย์สินด้วย อย่างไรก็ตาม ราคายจริงของทรัพย์สินประเภทเดียวกัน และในระยะเวลาใกล้เคียงกันก็อาจใช้เป็นหลักในการกำหนดราคาตลาดได้ ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงองค์ประกอบอื่น ๆ ดังกล่าวข้างต้นด้วย

๓) ราคาซื้อขายสมมุติ ส่วนใหญ่ใช้ในกิจการธุรกิจ การที่จะใช้ราคาซื้อขายสมมุติเป็นเกณฑ์ในการที่ราคาทรัพย์สินนั้น จะต้องตั้งสมมุติฐานไว้ก่อนว่าโดยขายธุรกิจการค้าไปทั้งหมดในวันทีราคา โดยผู้ซื้อได้จัดสรรราคาซื้อขายธุรกิจการค้าทั้งหมดและสำหรับทรัพย์สินแต่ละชิ้น เสมือนว่าได้ดำเนินการค้ากันอยู่ ราคาซื้อขายสมมุติต่างกับราคาตลาดในข้อที่ว่า ราคาซื้อขายสมมุติถือว่าทรัพย์สินแต่ละชิ้นเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจการค้าที่ดำเนินอยู่ ไม่แยกเป็นเอกเทศ และต้องคำนึงถึงสภาพและลักษณะการซื้อทรัพย์สินในธุรกิจการค้าอื่น ๆ ด้วย

ข. วันที่ราคา (Date of Valuation) โดยปกติทรัพย์สินของกองมรดกจะตีราคาภายใต้สถานการณ์ซึ่งภาระหนี้สินได้ถูกกำหนดโดยแน่นอนแล้ว นั่นคือ วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย แต่ช่วงเวลาจากวันที่ตายจนถึงวันกำหนดชำระภาษี อาจมีการเปลี่ยนแปลงบางอย่าง เช่น

๑) การเปลี่ยนแปลงสภาพของอสังหาริมทรัพย์ (Changes in condition of real property) อสังหาริมทรัพย์เมื่อมีการที่ราคาไปแล้ว อาจมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกิดขึ้นภายหลัง เป็นเหตุให้อสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง ในกรณีที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เช่น การก่อสร้างเพิ่มเติม หรือการเปลี่ยนแปลงในกิจการที่ทรัพย์สินนั้นใช้อยู่ เป็นเหตุให้ทรัพย์สินนั้นมีราคาสูงขึ้น เจ้าพนักงานตีราคาอาจยื่นคำร้องขอตีราคาใหม่ หรือในกรณี

ที่ทรัพย์สินมีมูลค่าลดลง อันอาจเนื่องจากไฟไหม้ น้ำท่วม อุบัติเหตุอื่น ๆ หรือการรื้อถอนอาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร การโค่นต้นไม้ การหยุดงาน หรือการเปลี่ยนแปลงในกิจการซึ่งทรัพย์สินนั้นในประโยชน์อยู่ ผู้จัดการมรดกหรือผู้เสียหายมีสิทธิยื่นคำร้องขอให้ตีราคาทรัพย์สินใหม่ได้

๒) การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่เศรษฐกิจอาจเฟื่องฟูหรือตกต่ำลง เป็นเหตุให้ทรัพย์สินต่าง ๆ โดยเฉพาะทรัพย์สินประเภท หุ่น พินัยบัตร หรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งมีราคาแจ้งไว้ในตลาดหลักทรัพย์ต้องเปลี่ยนแปลงไปเช่นนี้ อาจมีการยื่นคำร้องขอเปลี่ยนแปลงราคาทรัพย์สินได้

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวข้างต้น กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือผู้เสียหายสามารถเลือกที่จะประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งประกอบขึ้นเป็นกองมรดกได้ในวันดังนี้.-

- ๑) วันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย หรือ
- ๒) วันอื่นที่มีใช้วันตายของผู้ตาย ซึ่งจะต้องเป็นวันใดวันหนึ่ง ดังต่อไปนี้:-
  - ๒.๑) วันครบกำหนด ๑ ปีนับจากวันที่ตาย สำหรับทรัพย์สินในกองมรดกที่ยังเป็นกรรมสิทธิของกองมรดกอยู่ในวันถึงกำหนด ๑ ปี นั้น
  - ๒.๒) วันที่มีการขาย แแบ่ง หรือโอนกรรมสิทธิในทรัพย์สินด้วยวิธีใด ๆ ออกจากกองมรดก เมื่อมีการขาย แแบ่ง หรือโอนกรรมสิทธิในทรัพย์สินดังกล่าวด้วยวิธีใด ๆ ก่อนครบกำหนด ๑ ปี นับจากวันตาย

การตัดสินใจว่าจะเลือกตีราคาทรัพย์สินในวันใด ผู้จัดการมรดกหรือผู้เสียหายไม่จำเป็นต้องเลือกจนกว่าจะครบ ๑๕ เดือน ภายหลังจากวันตายของผู้ตาย (ใช้บังคับในสหรัฐอเมริกา) ทั้งนี้ก็เพื่อให้โอกาสผู้จัดการมรดกหรือผู้เสียหายได้เลือกเอาวันที่ทรัพย์สินมีราคาต่ำสุดนั่นเอง ดังจะแสดงให้เห็นในตัวอย่างต่อไปนี้.-

ตัวอย่าง<sup>๑๒</sup> สมมุติผู้ตาย ตายในวันที่ ๑ มกราคม ปี ค.ศ. ๑๙๕๘ โดยมีทรัพย์สินในกองมรดกดังนี้

๑๒ Federal Tax Course 1959, Commerce Clearing House, Inc., U.S.A., 1958, P. 3138

	มูลค่า ในวันตาย	มูลค่าใน วันที่เลือก
อสังหาริมทรัพย์	\$ ๑๕๐,๐๐๐ - มูลค่าภายหลังการตาย ๑ ปี	\$ ๑๕๕,๐๐๐
หุ้นในบริษัท	๕๐,๐๐๐ - ขายเมื่อวันที่ ๑ เมษายน ปี คศ. ๑๙๕๕	๕๐,๐๐๐
พันธบัตร (ราคาตราไว้ \$ ๑๐,๐๐๐)	๘,๐๐๐ - ถึงกำหนดได้รับชำระคืน- ๑ ตุลาคม ปี คศ. ๑๙๕๕	๑๐,๐๐๐
พันธบัตร (ราคาตราไว้ \$ ๓๐,๐๐๐)	๒๖,๐๐๐ - ยกให้ทายาทวันที่ ๑ ตุลาคม ปี คศ. ๑๙๕๕ ราคาวันนั้น	๒๕,๐๐๐
เงินสด	๑๐,๐๐๐ - ใช้จ่ายระหว่างปี	๕,๐๐๐
	_____ - ยอดคงเหลือของเงินสด	๕,๐๐๐
	\$ <u>๒๔๕,๐๐๐</u>	\$ <u>๒๓๓,๐๐๐</u>

ดังนั้น มูลค่าของกองมรดกรวมที่ผู้รับมรดกชอบในการเสียภาษี จะแสดงไว้ในแบบแสดงรายการชำระภาษี จะเป็น \$ ๒๓๓,๐๐๐ แทนที่จะเป็น \$ ๒๔๕,๐๐๐

- ค. การที่ราคาทรัพย์สินบางชนิด นอกจากผู้จัดการมรดกหรือผู้เสียภาษีจะมีหน้าที่ประเมินราคาทรัพย์สินเองแล้ว พนักงานที่ราคาก็มีหน้าที่ที่ราคาทรัพย์สินนั้นด้วย
- ๑) อสังหาริมทรัพย์ จะประเมินราคาตามราคาตลาดในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย โดยนำปัจจัยที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาด้วย เช่น ต้นทุน รายได้ การขายหรือการที่ราคาทรัพย์สินชนิดเดียวกันก่อนหน้านี้ หรือการขายทรัพย์สินที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน เป็นต้น อสังหาริมทรัพย์ที่ควรนำมากล่าวถึงได้แก่
    - ๑.๑) ที่ดิน ไร่ราคาตลาดในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย หรือราคาโดยเฉลี่ยของที่ดินในบริเวณใกล้เคียงซึ่งมีการซื้อขายกันภายใน ๓ ปี ก่อนที่ผู้ตายจะถึงแก่ความตาย หรือหากว่าที่ดินนี้ได้ถูกที่ราคาเพื่อประโยชน์ในการอื่นใด ในระยะเวลาใกล้เคียงกัน ก็อาจ

ใช้ราคาที่เป็นงานที่ราคาได้ประเมินไว้นั้น ทั้งนี้แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า โดยพนักงานที่ราคาต้องคำนึงถึงสภาพทำเลที่ตั้ง ความห่างจากถนน สภาพดิน ตลอดจนสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ เพื่อพิจารณาประกอบการที่ราคา

๑.๒) ทรัพย์สินประเภทโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ใช้ราคาตลาดในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตายเช่นกัน ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงค่าก่อสร้าง ค่าเสื่อมราคา ประกอบกับทำเลที่ตั้ง พื้นที่ ความสูง และวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง เป็นต้น

๒) กิจการธุรกิจ (Business Enterprises) กิจการธุรกิจซึ่งเป็นของคนเดียว และเป็นมรดกตกทอดจากผู้ตาย จะที่ราคาในราคาตลาดในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย คือใช้ราคาที่สามารถจะขายกิจการนี้ได้ตามปกติ โดยพิจารณาจากประเภทของกิจการ รายได้ ทรัพย์สิน หนี้สิน การคาดการณ์ในอนาคตเกี่ยวกับการดำเนินกิจการ ตลอดจนราคาซึ่งกิจการประเภทเดียวกันได้ขายในตลาดเสรี ในทางปฏิบัติ บางครั้งจะกำหนดมูลค่าโดยใช้ตัวคงที่คูณกับผลได้ (กำไร) ของกิจการในวคั้น

ในกรณีกิจการที่ควบคุมโดยบุคคลจำนวนน้อย หรือบุคคลในครอบครัวเดียวกัน (Controlled Company) เมื่อมีผู้ตายจะต้องนำบางส่วนของผู้ตายในบริษัทรวมในกองมรดกตั้งไว้กลางอยู่ในหัวข้อ ๓.๑.๒ แล้วนั้น เนื่องจากราคาตลาดของหุ้นซึ่งมีไ้ม้ไว้ในตลาดแลกเปลี่ยนหุ้นอาจแตกต่างจากราคาจริง ๆ มาก จึงได้มีความพยายามที่จะที่ราคาหุ้นของผู้ตาย โดยคิดเป็นสัดส่วนกับมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินของบริษัท (ดูวิธีคำนวณจากหัวข้อ ๓.๑) ใน ๓.๑.๒)

โดยทั่วไปค่านิยมของบุคคลที่มีอาชีพอิสระ เช่น นายแพทย์ นักบัญชี หรือ ทนายความ คือ จำนวนลูกค้าซึ่งมาติดต่อ แต่ค่านิยมเหล่านี้จะไม่ถือเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดก



- ๓) ของใช้ในบ้าน (Household Furniture) ในกรณีที่มีการขายของใช้ในบ้านในที่สาธารณะภายใน ๒ ปีหลังผู้ตายถึงแก่ความตาย ก็ให้ถือราคาขายนั้น เป็นราคาทรัพย์สินในวันที่ผู้ตายเสียชีวิต ถ้าหากไม่มีการขายในที่สาธารณะ ก็จะต้องมีการประมาณราคาของเครื่องใช้เหล่านั้น ซึ่งเป็นหน้าที่ของพนักงานที่ราคาที่ต้องพิจารณาสภาพความคงอยู่หรือความล้าสมัยของเครื่องใช้นี้ประกอบด้วย และมีข้อกำหนดว่าต้องมีราคารวมกันไม่ต่ำกว่า ๕% ของมูลค่าของกองมรดก
- ๔) เครื่องเพชรพลอย, ของมีค่า, ศิลปวัตถุและสิ่งสะสมต่าง ๆ จะที่ราคาภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกับเครื่องใช้ในบ้าน ยกเว้นตามกฎหมาย ๕% จะไม่นำมาใช้ โดยมีข้อกำหนดพิเศษว่า มูลค่าในวันที่ตายของสิ่งเหล่านี้ต้องไม่ต่ำกว่า ๖๐% ของมูลค่าที่ระบุไว้ในประกันไฟหรือประกันขโมย ซึ่งให้ผลในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย
- ๕) ทรัพย์สินส่วนตัวอื่น ๆ (Other tangible personal property) ทรัพย์สินส่วนตัวนอกเหนือจากของใช้ในบ้าน ให้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับการที่ราคาของใช้ในบ้าน ยกเว้นกฎหมาย ๕% ของมูลค่าของกองมรดก
- ๖) หลักทรัพย์ (Securities) ในกรณีเป็นหลักทรัพย์ภายในประเทศ จะที่ราคาโดยถือราคาเฉลี่ยของราคาขายหลักทรัพย์ชนิดเดียวกันในวันที่ผู้ตายตาย ถ้าไม่มีการขายหลักทรัพย์ชนิดเดียวกันในวันนั้น ก็ให้ใช้วิธีประมาณราคาโดยใช้ราคาเฉลี่ยของราคาขายในวันที่ใกล้เคียงกับวันตายมากที่สุด
- สำหรับหลักทรัพย์ของต่างประเทศ ซึ่งผู้ตายที่มีภูมิลำเนาในประเทศไทย เป็นเจ้าของให้ที่ราคาโดยใช้ราคาเฉลี่ยของราคาขายในวันที่ตาย แล้วปรับมูลค่าเป็นเงินตราในประเทศไทย โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันนั้น แล้วลดราคาลง ๕% เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย ในกรณีที่ไม่มีการขายหลักทรัพย์ชนิดนี้ในต่างประเทศในวันที่ผู้ตายตาย ก็ให้ใช้ราคาเฉลี่ยของราคาขายในวันที่ใกล้เคียงกับวันตายมากที่สุด

- ๘) ลูกหนี้และสิทธิเรียกร้องอื่น ๆ (Creditors claims) ลูกหนี้ของผู้ตาย ซึ่งถึงกำหนดชำระในวันที่แน่นอน ให้ชำระราคาตามจำนวนที่ระบุไว้ในสัญญา หรือข้อตกลง หรือให้ชำระราคาต่ำกว่าจำนวนที่ระบุไว้ได้ ในกรณีที่ลูกหนี้ผู้นั้นอยู่ในฐานะล้มละลายหรือกำลังจะล้มละลาย

สิทธิเรียกร้องอื่น ๆ เช่น คอกเบี้ย เงินปันผล เงินโบนัส เงินรางวัลสมนาคุณ ฯลฯ ให้ชำระราคาตามราคาตลาดในวันที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย ราคาที่ต่ำกว่าหรือสูงกว่าราคาที่ระบุไว้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ทางการเงิน และผลได้ในการดำเนินงานของลูกหนี้

หลักการที่ราคาทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น เป็นเพียงการที่ราคาทรัพย์สินบางส่วนอย่างคร่าว ๆ เท่านั้น ทั้งนี้ก็เพื่อให้ผู้อ่านพอมองเห็นแนวทางในการที่ราคาทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีมรดก

### ๓.๑.๑๐ การบริหารจัดการเก็บภาษีมรดก

ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษี ได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือ ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ตามลำดับ ซึ่งมีหน้าที่ดังนี้ -

- ก. การยื่นแบบแสดงรายการ ผู้จัดการมรดก หรือผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีมีหน้าที่แจ้งการตายของผู้ตายต่อพนักงานที่ราคาแห่งท้องที่ภายใน ๑ เดือน นับแต่วันตายของผู้ตาย ในกรณีที่ผู้ตายตายในต่างประเทศกำหนดเวลาดังกล่าวให้นับตั้งแต่วันที่ผู้รับผิดชอบทราบถึงการตาย และผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการมรดกของผู้ตายต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในเวลาที่กำหนด ซึ่งโดยทั่วไปกำหนดไว้ ๖ เดือนนับแต่วันตาย ในกรณีที่ผู้ตายมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ หมายถึง ตายในต่างประเทศ ให้ผู้รับผิดชอบในการเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภายใน ๖ เดือน นับแต่วันที่ทราบการตาย

ในการยื่นแบบแสดงรายการนั้น ผู้รับผิดชอบต้องแจ้งถึงลักษณะ สภาพ และสถานที่ตั้งของทรัพย์สินที่เป็นมรดกอย่างละเอียด พร้อมทั้งแจ้งมูลค่าของทรัพย์สินก่อนหักหนี้สินและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ รวมทั้งรายละเอียดของหนี้สินและรายจ่ายอย่างอื่นของกองมรดก

ข. การชำระภาษี โดยทั่วไปเมื่อผู้รับผิดชอบในการเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ  
 ต่อเจ้าพนักงานประเมินแล้ว จะชำระภาษีทันที เว้นแต่ในกรณีที่เงินค่าภาษีดังกล่าว  
 มีจำนวนสูง และผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีมีความประสงค์จะขอชำระเป็นงวด  
 ก็ให้ชำระในวันยื่นแบบแสดงรายการแต่เพียงส่วนเดียวก่อน ซึ่งการชำระภาษีนี้  
 จะชำระเป็นตัวเงินหรือชำระด้วยทรัพย์สินในกองมรดกก็ได้

ในกรณีที่มีการขายทรัพย์สินในกองมรดก ต้องชำระภาษีทันทีที่การขายนั้น  
 เสร็จสิ้นลงแล้ว

สำหรับภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) นั้น จะขอล่าวแต่เพียงย่อ ๆ  
 โดยสรุปว่า ผู้เสียภาษีได้แก่ทายาทผู้รับมรดก โดยจัดเก็บจากมูลค่ามรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ  
 อัตราภาษีที่ไรจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของผู้ตายกับทายาท ถ้ามีความใกล้ชิดกันมาก  
 อัตราภาษีก็จะต่ำ ขอบเขตตัวอย่างของประเทศฝรั่งเศสซึ่งจัดกลุ่มทายาทออกเป็น ๒ กลุ่มดังนี้ -

๑. คู่สมรสและบุคคลผู้สืบสันดานโดยตรงของผู้ตาย ซึ่งได้แก่ พ่อ แม่ บุตร หรือทายาทของบุตร

มูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้น	๑๐๐,๐๐๐F.	
มูลค่ามรดกพึงประเมินจาก	๐ F. - ๕๐,๐๐๐F.	เสียภาษีในอัตรာ ๕%
"	๕๐,๐๐๐F. - ๑๐๐,๐๐๐F.	" ๑๐%
"	เกิน ๑๐๐,๐๐๐F. - ขึ้นไป	" ๑๕%

๒. บุคคลอื่นซึ่งมิใช่ผู้สืบสันดานโดยตรงและบุคคลอื่น ๆ ไม่มีมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้น เว้น  
 แต่พี่หรือน้องที่ยังไม่แต่งงาน ได้รับยกเว้น ๓๐,๐๐๐F. และอัตราภาษีที่ไรเป็นแบบ  
 สัดส่วน (Proportional Rate) ดังนี้:-

พี่น้อง	เสียภาษีในอัตรา ๔๐%
ลุง ป้า น้า อา หลาน	
ลูกลุง ลูกป้า ลูกหลาน	" ๕๐%
บุคคลอื่น ๆ	" ๖๐%

เท่าที่แสดงวิธีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้นี้ ก็เพื่อให้สามารถมองเห็นรูปแบบของการจัดเก็บโดยย่อเท่านั้น ส่วนรายละเอียดของหลักการภาษีการรับมรดกจะไม่ขอกล่าวถึง เพราะประเทศส่วนใหญ่มิได้ใช้หลักการนี้

### ๓.๒ หลักการภาษีการให้

การให้ หมายถึง<sup>๑๓</sup> สิ่งของใด ๆ ที่ผู้รับได้รับโดยไม่รู้ตัวมาก่อน หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากบุคคลหนึ่งให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง โดยไม่มีการซื้อขายและนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในพินัยกรรม นอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงการกระทำใด ๆ ก็ตามที่เป็นการลดคุณภาพของสิ่งของ และลดจำนวนทรัพย์สินของบุคคลหนึ่งไปเพิ่มสิทธิ์ให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีการให้ ก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกและภาษีเงินได้ ซึ่งผู้ต้องการเลี่ยงภาษีอาจทำได้โดยโอนทรัพย์สินของตนให้แก่บุคคลอื่นภายในครอบครัวเดียวกันหรือผู้เป็นเครือญาติกัน ทั้งนี้เพื่อกระจายทรัพย์สินหรือรายได้จากทรัพย์สินนั้นให้บุคคลอื่น เป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้และภาษีมรดก การใช้ภาษีการให้ป้องกันการหลีกเลี่ยงดังกล่าว ก็โดยจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินทุกครั้งที่มีการยกหรือโอนให้แก่กันโดยไม่มีค่าตอบแทน

#### ๓.๒.๑ ผู้เสียภาษี (Tax payers)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ ได้แก่ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ให้หรือผู้รับ แล้วแต่กฎหมายจะกำหนดให้ผู้ใดเป็นผู้เสียภาษี ภาษีที่จัดเก็บจากกองมรดกนั้นแม้จะตกอยู่กับภาษีที่จัดเก็บจากผู้ให้ ทั้งนี้ในที่นี้จะถือว่าผู้เสียภาษีคือผู้ให้ นอกจากนี้ในกรณีที่ไม่สามารถจัดเก็บจากผู้ให้ได้ ก็ให้ผู้รับเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษี ทั้งนี้อาจจำแนกผู้ให้ออกเป็น ๒ ประเภท คือ:-

- ก. ผู้ให้ในประเทศ ได้แก่ ผู้ให้ที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรือเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนหรือมีสาขาในประเทศไทย

<sup>๑๓</sup> หลวงนฤกิจบริหาร, รายงานการดำเนินงานการบริหารทั่วไป (โดยสังเขป) และระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรใน ออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์, ออสเตรเลีย, กทม., ๒๕๑๑, หน้า ๑๐๖

- ข. ผู้ให้นอกประเทศ ได้แก่ ผู้ให้ที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย หรือเป็นนิติบุคคลที่มีโคจกทะเบียนและไม่มีสาขาในประเทศไทย

### ๓.๒.๒ การให้ที่ต้องเสียภาษี

ภาษีการให้จัดเก็บจากมูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สิน ซึ่งผู้ให้ให้แก่ผู้รับทุกคนในรอบปีนี้ ทั้งนี้อาจแยกออกไปตามประเภทของผู้ให้ดังนี้ -

- ก. ในกรณีที่ผู้ให้เป็นผู้ให้ในประเทศไทย มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สิน คือ มูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ผู้ให้ให้แก่ผู้รับ ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศ
- ข. ในกรณีที่ผู้ให้เป็นผู้ให้นอกประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สิน ให้นับเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยในขณะที่ให้เท่านั้น

อนึ่ง พึงสังเกตว่าภาษีการให้ในกรณีที่ผู้ให้เป็นผู้ให้ในประเทศไทยนั้น จัดเก็บจากทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอประเทศ ส่วนภาษีมรดกนั้นไม่จัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่นอกประเทศ (ยกเว้นบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา คานาดา และ อังกฤษ ดังที่กล่าวแล้ว)

### ๓.๒.๓ การให้ที่ไ้รับการยกเว้น (Exemption from Gift Tax)

การให้บางชนิดได้รับการยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งก็เช่นเดียวกับภาษีมรดก คือ แต่ละประเทศกำหนดข้อยกเว้นไว้แตกต่างกันไปบ้าง และที่พบเห็นอยู่เสมอได้แก่

- ก. การให้จำนวนเล็กน้อยต่อผู้รับคนใดคนหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าการให้นั้นเป็นการให้ความช่วยเหลือและถือเป็นค่าใช้จ่ายปกติของผู้ให้ ทั้งนี้มูลค่ารวมตลอดปีของผู้รับคนหนึ่งได้รับต้องไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ กำหนดไว้ ๑,๐๐๐ ปอนด์ คานาดา \$ ๑,๐๐๐ และ สหรัฐอเมริกา \$ ๓,๐๐๐ เป็นต้น
- ข. การให้เพื่อเป็นการเลี้ยงดูหรือให้การศึกษาแก่เครือญาติ ในกรณีที่มีการให้เพื่อเป็นค่าเลี้ยงดูหรือให้การศึกษาแก่ภรรยาหรือสามี หรือญาติผู้หนึ่งผู้ใดของผู้ให้

ซึ่งได้พิจารณาแล้วเห็นว่า เป็นการให้ที่สมควรแก่พันธกรณีที่เป็นแก่การ  
เลี้ยงดูหรือให้การศึกษา ย่อมจะได้รับการยกเว้น

ค. การให้อื่น ๆ นอกจากการให้ดังกล่าวดังข้างต้นแล้ว กฎหมายภาษีการให้ของ  
ประเทศต่าง ๆ มักจะยกเว้นภาษีให้แก่การให้ในกรณีต่อไปนี้ด้วย คือ.-

- ๑) การก่อตั้งกองทุนเพื่อการสาธารณกุศล หรือการบริจาคทรัพย์สินให้แก่  
องค์การสาธารณกุศล องค์การศึกษา หรือองค์การวิทยาศาสตร์ ทั้งนี้  
จำนวนที่บริจาครวมกันตลอดปีต้องไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้
- ๒) เงินบำนาญที่นายจ้างจ่ายให้เพื่อประโยชน์ของลูกจ้างคนงาน
- ๓) เงินที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างเนื่องจากการลาออกจากงาน เงินโบนัส หรือ  
เงินรางวัลที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นกรณีพิเศษ เนื่องจากลูกจ้างได้  
ทำงานเพิ่มให้ หรือเป็นค่าตอบแทนที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติงานมาด้วยความซื่อสัตย์
- ๔) เงินที่นายจ้างคนสุดท้ายของสามีจ่ายให้แก่ภรรยาหม้าย
- ๕) เงินช่วยทางด้านการทหาร
- ๖) ตัวอย่างสินค้าที่บริษัทแห่งหนึ่งให้แก่บริษัทอีกแห่งหนึ่งในจำนวนจำกัด  
เป็นต้น

๓.๒.๔ อัตรากาภาษี

อัตรากาภาษีการให้เป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะเก็บในอัตราก้าวหน้าอัตราที่  
เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา มีอัตรากาภาษีการให้เป็น <sup>๖</sup> ของอัตรากาภาษีมรดก และนอกจากจะ  
กำหนดมูลค่าขั้นต่ำที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีสำหรับการให้ตลอดปีแก่ผู้รับแต่ละคน  
แล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกา ยังกำหนดข้อยกเว้นเฉพาะ (Specific exemption) ซึ่งจะ  
นำมาหักก่อนคำนวณภาษี โดยหักจากมูลค่าการให้ตลอดปีแก่ผู้รับทุกคน และในกรณีที่สามีหรือ  
ภรรยาแยกทรัพย์สินส่วนตัว (Separate property) ให้แก่กัน ยังได้กำหนดให้หักกาดลดหย่อน  
ได้อีก ๕๐% ของมูลค่าที่ยกให้อีกด้วย

ตารางที่ ๑๒<sup>๑๔</sup>

อัตราภาษีการให้ ประเทศสหรัฐอเมริกา

มูลค่าการให้จาก	แต่ไม่เกิน		๒% ของมูลค่าการให้		๒% ของจำนวนที่เกิน
-----	\$ ๕,๐๐๐				\$ ๕,๐๐๐
\$ ๕,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	\$ ๑๑๒.๕๐ +	๕%	"	๕,๐๐๐
๑๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	๓๓๕ +	๕%	"	๑๐,๐๐๐
๒๐,๐๐๐	๓๐,๐๐๐	๑,๒๐๐ +	๑๐%	"	๒๐,๐๐๐
๓๐,๐๐๐	๔๐,๐๐๐	๒,๒๕๐ +	๑๓%	"	๓๐,๐๐๐
๔๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๓,๖๐๐ +	๑๖%	"	๔๐,๐๐๐
๕๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐	๕,๒๕๐ +	๑๘%	"	๕๐,๐๐๐
๖๐,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๗,๑๒๕ +	๒๑%	"	๖๐,๐๐๐
๑๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๑๕,๕๒๕ +	๒๒%	"	๑๐๐,๐๐๐
๒๕๐,๐๐๐	๕๐๐,๐๐๐	๔๙,๒๗๕ +	๒๔%	"	๒๕๐,๐๐๐
๕๐๐,๐๐๐	๗๕๐,๐๐๐	๑๐๙,๒๗๕ +	๒๖%	"	๕๐๐,๐๐๐
๗๕๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑๓๕,๙๐๐ +	๒๗%	"	๗๕๐,๐๐๐
๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๒๕๐,๐๐๐	๒๔๔,๒๗๕ +	๒๘%	"	๑,๐๐๐,๐๐๐
๑,๒๕๐,๐๐๐	๑,๕๐๐,๐๐๐	๓๑๗,๔๐๐ +	๓๑%	"	๑,๒๕๐,๐๐๐
๑,๕๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๓๙๖,๑๕๐ +	๓๓%	"	๑,๕๐๐,๐๐๐
๒,๐๐๐,๐๐๐	๒,๕๐๐,๐๐๐	๔๖๔,๙๐๐ +	๓๖%	"	๒,๐๐๐,๐๐๐
๒,๕๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๕๔๘,๖๕๐ +	๓๘%	"	๒,๕๐๐,๐๐๐
๓,๐๐๐,๐๐๐	๓,๕๐๐,๐๐๐	๖๓๗,๔๐๐ +	๓๙%	"	๓,๐๐๐,๐๐๐
๓,๕๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๑,๑๕๗,๔๐๐ +	๔๑%	"	๓,๕๐๐,๐๐๐
๔,๐๐๐,๐๐๐	๕,๐๐๐,๐๐๐	๑,๓๓๘,๖๕๐ +	๔๓%	"	๔,๐๐๐,๐๐๐
๕,๐๐๐,๐๐๐	๖,๐๐๐,๐๐๐	๑,๕๕๑,๑๕๐ +	๔๕%	"	๕,๐๐๐,๐๐๐
๖,๐๐๐,๐๐๐	๗,๐๐๐,๐๐๐	๒,๓๕๓,๖๕๐ +	๔๗%	"	๖,๐๐๐,๐๐๐
๗,๐๐๐,๐๐๐	๘,๐๐๐,๐๐๐	๒,๘๓๘,๖๕๐ +	๕๕%	"	๗,๐๐๐,๐๐๐
๘,๐๐๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐,๐๐๐	๓,๔๒๖,๑๕๐ +	๕๗%	"	๘,๐๐๐,๐๐๐
๑๐,๐๐๐,๐๐๐	- - - - -	๔,๕๖๖,๑๕๐ +	๕๗%	"	๑๐,๐๐๐,๐๐๐

<sup>๑๔</sup> Federal Tax Course 1959, Commerce Clearing House, Inc., U.S.A.,

ตัวอย่างการคำนวณ<sup>๑๕</sup> A เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และในปี ค.ศ. ๑๙๕๕ เขาได้  
ยกทรัพย์สินของเขาให้ผู้อื่น ดังนี้:-

	มูลค่าการให้ เบื้องต้น	มูลค่าขั้นสูง ที่ได้รับยกเว้น	มูลค่า สุทธิ
๑. ให้ลูกชาย, ๑๐ มกราคม	\$ ๔๕,๐๐๐	\$ ๓,๐๐๐	\$ ๔๖,๐๐๐
๒. ให้ลูกสาว, ๒๕ ตุลาคม	๔๔,๐๐๐	๓,๐๐๐	๔๗,๐๐๐
๓. ให้ภรรยา, ๒ พฤศจิกายน	๔๖,๐๐๐	๓,๐๐๐	๔๓,๐๐๐
๔. ให้น้องชาย, ๓ พฤษภาคม (a future interest)	๓๐,๐๐๐	-	๓๐,๐๐๐
๕. ให้มหาวิทยาลัยของรัฐ, ๘ พฤศจิกายน	<u>๔๕,๐๐๐</u>	<u>๓,๐๐๐</u>	<u>๔๖,๐๐๐</u>
รวม	\$ <u>๒๕๕,๐๐๐</u>	\$ <u>๑๒,๐๐๐</u>	\$ <u>๒๓๖,๐๐๐</u>
หัก การยกให้มหาวิทยาลัยของรัฐ		\$ ๔๖,๐๐๐	
คาดหย่อนการยกให้ภรรยา ( $\frac{๑}{๒}$ ของ \$ ๔๖,๐๐๐)		<u>๒๓,๐๐๐</u>	<u>๖๙,๐๐๐</u>
มูลค่าการให้ที่ต้องเสียภาษี			๑๖๗,๐๐๐
หัก ขอยกเว้นเฉพาะ (Specific exemption)			<u>๓๐,๐๐๐</u>
มูลค่าสุทธิที่ต้องเสียภาษี			\$ <u>๑๓๗,๐๐๐</u>
ภาษีสำหรับ \$ ๑๐๐,๐๐๐ (ดูตารางที่ ๑๒)			๑๕,๕๒๕
ภาษีสำหรับ \$ ๓๗,๐๐๐ (อัตรา ๒๒ $\frac{๑}{๒}$ %)			<u>๘,๓๒๕</u>
รวมภาษี			\$ <u>๒๓,๘๕๐</u>

\* สำหรับ a future interest นี้ คือ ผลได้หรือทรัพย์สินที่คาดว่าจะได้รับหรือเป็น  
เจ้าของโดยแน่นอนในอนาคต หรือเพียงแต่คาดคะเนว่าจะได้รับหรือเป็นเจ้าของในอนาคต  
ในกรณีนี้หมายถึงผลได้หรือทรัพย์สินที่จะเป็นของผู้รับในอนาคตนั่นเอง ซึ่งศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกา  
ได้ตัดสินมิให้มีการหักมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นจำนวน \$ ๓,๐๐๐ ออกจากมูลค่าการให้



### ๓.๒.๕ การตีราคา

การตีราคาทรัพย์สินเพื่อประเมินภาษีการให้ ไขหลักเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินใน  
กองมรดกกรมเพื่อประเมินภาษีมรดก ทั้งนี้ให้ถือราคาในวันโอนหรือส่งมอบกรรมสิทธิ์เป็นเกณฑ์

### ๓.๒.๖ การบริหารจัดการเก็บภาษี

การให้ใดก็ตามที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี จะถูกตีราคาตามหลักเกณฑ์ที่วางไว้ แล้วจึง  
นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนด แต่ทั้งนี้ขอควรคำนึงถึงคือ

๑. ช่วงระยะเวลาในการให้ ในกรณีที่ผู้ให้คนเดียวกันให้ทรัพย์สินแก่ผู้ใดคนหนึ่ง หรือ  
หลายคน ภายในระยะเวลา ๑๒ เดือน และมีมูลค่ารวมกันไม่เกินจำนวนชั้นสูง  
ที่ได้รับยกเว้นภาษี (ในที่นี้จะใช้จำนวนชั้นสูงของประเทศนิวซีแลนด์คือ ๑,๐๐๐ ปอนด์)  
คือมูลค่ารวมกันไม่เกิน ๑,๐๐๐ ปอนด์ ก็ไม่ต้องเสียภาษี และถ้ามีการให้แต่ละ  
ครั้งไม่เกิน ๑,๐๐๐ ปอนด์ ในช่วงระยะเวลาที่มากกว่า ๑๒ เดือน ก็จะได้รับ  
การยกเว้นภาษีเช่นกัน

ตัวอย่าง ๑ การให้เป็นเงิน ๑,๐๐๐ ปอนด์ ในวันที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๐๖  
" " ๑,๐๐๐ " " ๓๐ เมษายน ๒๕๐๗  
รวมมูลค่าการให้ ๒,๐๐๐ ปอนด์ หักชั้นค่าที่ได้รับยกเว้น ๑,๐๐๐ ปอนด์ เหลือ  
จำนวนที่ต้องเสียภาษี ๑,๐๐๐ ปอนด์

ตัวอย่าง ๒ การให้เป็นเงิน ๑,๐๐๐ ปอนด์ ในวันที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๐๖  
" " ๑,๐๐๐ " " ๑ พฤษภาคม ๒๕๐๗  
การให้เหล่านี้ไม่รวมกัน เพราะระยะเวลาห่างกันเกิน ๑๒ เดือน จึงไม่ต้องเสียภาษี

ตัวอย่าง ๓ การให้เป็นเงิน ๑,๕๐๐ ปอนด์ ในวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๐๗  
(จ่ายภาษีการให้ไป ๕๕ ปอนด์)  
การให้เป็นเงิน ๑,๕๐๐ ปอนด์ ในวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๐๘

รวมมูลค่าการให้ ๓,๐๐๐ ปอนด์ หักมูลค่าขั้นค่า ๑,๐๐๐ ปอนด์ เหลือจำนวนที่  
ต้องเสียภาษี ๒,๐๐๐ ปอนด์ ซึ่งคำนวณภาษีได้ ๑๔๕ ปอนด์ ดังนั้น เป็นจำนวน  
ภาษีสุทธิที่ต้องเสีย = ๑๔๕ - ๕๕ = ๑๔๐ ปอนด์

๒. ความสมบูรณ์ของการให้ การให้จะสมบูรณ์เมื่อใดมีผลเกี่ยวพันถึงการพิจารณา  
ช่วงเวลาในการให้ ซึ่งกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์ได้กำหนดไว้กว้าง  
ขวางและไม่อาจจะสรุปจำกัดความลงไปให้แน่นอนได้ อย่างไรก็ตาม การที่จะ  
พิจารณาว่าการให้นั้นสมบูรณ์เมื่อใด ก็ได้มีการวางแนวทางสำหรับปฏิบัติไว้ ดังนี้

ชนิดของการให้

การให้ที่สมบูรณ์เมื่อ

เงินสด  
เช็ค  
ที่ดิน

เมื่อส่งมอบไปยังผู้รับประโยชน์  
เมื่อเช็คนั้นได้ขึ้นเป็นเงินสด  
๑) สำนักงานทะเบียนที่ดินได้ลงทะเบียน  
การโอนในเอกสารการโอนนั้นแล้ว  
หรือ  
๒) ผู้รับประโยชน์ได้รับมอบหมายให้เป็น  
เจ้าของเอกสารการโอนที่จำเป็นใน  
การลงทะเบียนไว้ทั้งหมดแล้ว

การอนุญาตหรือปลดหนี้ให้

ได้ดำเนินการทางตราสารตามที่กฎหมาย  
ในการนั้น ๆ ได้กำหนดไว้เสร็จสิ้นแล้ว  
เมื่อได้รับสิ่งของนั้นไปแล้ว หรือเมื่อได้  
ตราสารแสดงกรรมสิทธิ์ในสิ่งของนั้นแล้ว

สิ่งของอื่น

สำหรับกรณีของประเทศไทยนั้น ความสมบูรณ์ของการให้ย่อมเป็นไปตามกฎหมายแพ่ง  
และพาณิชย์ของประเทศไทย เพื่อการนี้ เราอาจแบ่งทรัพย์สินออกเป็น ๓ ประเภท คือ

- ๑. อสังหาริมทรัพย์
- ๒. สสังหาริมทรัพย์ ที่มีทะเบียนซึ่งกำหนดไว้มีอยู่ ๖ ชนิดด้วยกัน คือ

- ๒.๑ เรือกำปั่น
- ๒.๒ เรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป
- ๒.๓ เรือกลไฟ
- ๒.๔ เรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป
- ๒.๕ แพ
- ๒.๖ ลีควาหนะ

### ๓. สंहาริมทรัพย์อื่น ๆ

อ. สंहาริมทรัพย์และสंहาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน เมื่อยกใหญ่ขึ้น ถือว่าสมบูรณ์เมื่อมีการทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ส่วนสंहาริมทรัพย์อื่น ๆ ถือว่าสมบูรณ์เมื่อส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้ผู้รับแล้ว

#### ก. การยื่นแบบแสดงรายการ

ในกรณีผู้ให้เป็นผู้ให้ในประเทศ และมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้อยู่ใน ๑ ปีเกินกว่ามูลค่าขั้นสูงที่กำหนดไว้ ให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีการให้ ณ ที่กำหนดและภายในเวลาที่กำหนด

ในกรณีที่ผู้ให้เป็นผู้ให้นอกประเทศ ให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีทุกครั้งที่มีการให้ และเมื่อสิ้นปีให้ยื่นแบบรวมยอดการให้ตลอดปีอีกครั้งหนึ่ง ในการยื่นแบบเฉพาะการให้แต่ละครั้ง หากมูลค่าของทรัพย์สินที่สูงพอที่จะประเมินภาษีก็ให้เก็บภาษีไว้เลย โดยถือเสมือนว่ามีการให้ครั้งเดียวในปีนั้น แต่การชำระภาษีนี้นี้ไม่มีผลทำให้ผู้ให้ได้รับยกเว้นการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเมื่อสิ้นปี เพียงแต่สามารถนำภาษีการให้ที่ชำระไปแล้วหักออกจากยอดภาษีที่คำนวณได้เมื่อสิ้นปี

ข. การชำระภาษี ผู้รับนิคมชอบในการเสียภาษีการให้ มีหน้าที่ชำระภาษีก่อนส่งมอบกรรมสิทธิ์ หรือภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ให้เป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน ห้ามมิให้มีการโอนกรรมสิทธิ์โดยการให้ นอกเสียจากว่าได้มีหลักฐานว่าได้เสียภาษีการให้ไว้แล้วทั้งหมดหรือบางส่วน หรือได้ยื่นแบบแสดงรายการการให้แล้ว แล้วแต่กรณี

หลักการภาษีมรดกและภาษีการให้ที่เขียนไว้ทั้งหมดนี้ มิได้เป็นการแสดงว่าทุกประเทศ  
ที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้จะใช้หลักการดังกล่าวนี้ทุกประการ แต่เป็นการรวบรวม  
หลักการของประเทศต่าง ๆ และนำมาแสดงไว้เท่าที่เห็นว่าสำคัญ และหลาย ๆ ประเทศใช้ในการ  
การบริหารจัดเก็บอยู่.



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย