

ความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรส

มัทรกานต์ ทองโพธิ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา	ความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรส
โดย	นางสาวมัทธกานต์ ทองโพธิ์
รหัสประจำตัว	608 62212 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล
ปีการศึกษา	2561

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล)

## บทคัดย่อ

ในการศึกษาครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 โดยมุ่งเน้นไปที่การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสว่ามีความเหมาะสมและเป็นธรรมหรือไม่ โดยได้ศึกษาแนวคิด หลักการ และวิธีจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่น และกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เปรียบกับหลักการและแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายเพื่อเป็นหลักในการพิจารณาว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกของไทยในปัจจุบันนั้นมีผลกระทบต่อผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอย่างไร นอกจากนี้ยังศึกษาถึงมาตรการบรรเทาภาระภาษีของประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่นซึ่งเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกมาเป็นเวลานาน และสามารถเรียกได้ว่าประสบความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีมรดกเพื่อนำเงินจากภาษีนั้นไปใช้ในกาพัฒนาประเทศและลดความเหลื่อมล้ำของบุคคล

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยของคู่สมรสนั้นยังมีความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมเพราะได้กำหนดให้คู่สมรสเป็นผู้ที่ไม่ต้องนำทรัพย์สินที่ได้มาจากมรดกมาเสียภาษีการรับมรดกซึ่งหมายความว่าคู่สมรสได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องนำทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมารวมเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีการรับมรดกทั้งจำนวน ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยจากคู่สมรสนั้นไม่เป็นไปตามหลักการทำรายได้ดี กล่าวคือไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสที่แม้จะมีการรับมรดกมูลค่าสูงกว่า 100 ล้านบาทก็ตาม ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่นนั้นก็พบว่าในทั้งสองประเทศไม่ได้มีการยกเว้นการจัดเก็บให้กับคู่สมรสแต่เป็นการกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมเช่น การกำหนดว่าให้ยกเว้นฐานภาษีในกรณีที่เป็นทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียนในประเทศอังกฤษ หรือการให้เครดิตภาษีแก่คู่สมรสในการคำนวณภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น นอกจากการพิจารณาถึงหลักการทำรายได้ดีแล้วนั้น ยังควรจะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในเรื่องของความสามารถของผู้เสียภาษีควบคู่กันไปด้วย เนื่องจากไม่ว่าคู่สมรสหรือทายาทลำดับอื่นได้รับโอนทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย คู่สมรสและทายาทล้วนแล้วแต่เป็นผู้ที่เกิดความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นเพราะทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นทั้งสิ้น ดังนั้นความสามารถในการเสียภาษีจึงควรมากตาม ซึ่งการที่ประเทศไทยบัญญัติให้เฉพาะคู่สมรสที่ไม่ต้องนำทรัพย์สินมรดกทั้งจำนวนมาเป็นฐานภาษีการรับมรดกนั้นจึงขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีอย่างชัดเจน และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทลำดับอื่นที่มีความสามารถเพิ่มขึ้นก็ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเช่นกัน

ผู้ศึกษาได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาข้างต้น โดยผู้ศึกษาเห็นว่า กฎหมายของประเทศอังกฤษนั้นได้มีการกำหนดเงื่อนไขในการยกเว้นฐานภาษีแก่คู่สมรสหรือกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพิ่มเติมเพื่อให้อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสยังคงเป็นไปตามหลักการทำรายได้และหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยที่ไม่กระทบกับแนวคิดของการจัดเก็บภาษีของคู่สมรส ผู้ศึกษาเห็นว่าหลักการดังกล่าวช่วยลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักทั่วไปและหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นจึงควรนำการเงื่อนไขและวิธีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสของประเทศอังกฤษมาประยุกต์ใช้

## กิตติกรรมประกาศ

ในการจัดทำเอกัตศึกษานี้ ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดลอย่างสูงที่ได้กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา และสละเวลาอันมีค่าในการให้คำอธิบาย คำแนะนำในการค้นคว้า แก้ไขปัญหาต่างๆ รวมถึงตรวจร่างเอกัตศึกษาของผู้ศึกษา จนทำให้เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

นอกจากนี้ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านในสาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ถ่ายทอดความรู้และประสบการณ์ในเรื่องต่างอันถือเป็นพื้นฐานสำคัญในการทำเอกัตศึกษา ตลอดจนผู้ทำการศึกษาค้นคว้าและวิจัย ที่ผู้ศึกษาใช้อ้างอิงในเอกัตศึกษานี้ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างยิ่ง

ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และขอบคุณน้องสาวที่ได้คอยเป็นกำลังใจ สนับสนุนและช่วยเหลืออำนวยความสะดวกต่างๆในการทำเอกัตศึกษา รวมทั้งคุณทิพาพรรณ ชัยคุณานันท์ที่ช่วยอ่านและตรวจทานคำผิดในเอกัตศึกษาเล่มนี้ ตลอดจนเพื่อนๆ ทั้งที่ทำงานและหลักสูตรฯ รวมถึงเจ้าหน้าที่หลักสูตรฯทุกท่าน ที่ทำให้เอกัตศึกษานี้ลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้คุณงามความดี และคุณประโยชน์อันเกิดจากเอกัตศึกษานี้ ข้าพเจ้าขอมอบแต่บิดา มารดา อาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ข้าพเจ้า และหากเอกัตศึกษานี้มีข้อผิดพลาดประการใด ข้าพเจ้าขอนอมนับไว้แต่เพียงผู้เดียว

มัทรกานต์ ทองโพธิ์

## สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญรูปภาพ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	2
1.5 วิธีการของการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานทั่วไปและกฎหมายภาษี.....	4
2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษี.....	4
2.1.1 ฐานเงินได้.....	4
2.1.2 ฐานทรัพย์สินหรือทุน.....	4
2.1.3 ฐานการบริโภค.....	6
2.2 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากร.....	7
2.2.1 หลักความเป็นธรรม.....	8
2.2.2 หลักการทำรายได้.....	11
2.3 แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี.....	12
2.3.1 การยกเว้นฐานภาษีหรือการไม่จัดเก็บ/การหักค่าใช้จ่าย/การลดหย่อนภาษี/การให้เครดิตภาษี.....	13
2.3.2 การลดอัตราภาษี/การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจการส่งเสริมการลงทุนบางประเภท.....	14
2.4 บทวิเคราะห์การบรรเทาภาระภาษีสำหรับฐานภาษีประเภททรัพย์สิน.....	14
2.4.1 การปรับปรุงฐานภาษีด้วยการหักหนี้สินและภาระผูกพัน.....	16
2.4.2 การปรับปรุงฐานภาษีด้วยการหักค่าใช้จ่าย.....	16

2.4.3 การปรับปรุงฐานภาษีด้วยการหักค่าลดหย่อน .....	16
2.4.4 การบรรเทาภาระภาษีอื่นๆที่เกี่ยวข้อง.....	17
บทที่ 3 โครงสร้างกฎหมายภาษีมรดกในประเทศไทยและต่างประเทศ.....	18
3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย .....	18
3.1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่าย และทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก.....	20
3.1.2 บุคคลที่อยู่ในข่าย และบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก.....	21
3.1.3 การบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกโดยการยกเว้นภาษีทั้งจำนวนหรือไม่จัดเก็บ ภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นฐานทั้งจำนวน .....	23
3.1.4 การรับภาระภาษีของคู่สมรส .....	24
3.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการจัดเก็บภาษีกองมรดกในประเทศอังกฤษ.....	25
3.2.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายและทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีกองมรดก.....	26
3.2.2 บุคคลที่อยู่ในข่าย และบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีกองมรดก.....	31
3.2.3 การบรรเทาภาระภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมทางทะเบียน .....	32
3.2.4 การรับภาระภาษีของคู่สมรส .....	37
3.3 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศญี่ปุ่น .....	38
3.3.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่าย และทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก.....	38
3.3.2 บุคคลที่อยู่ในข่าย และบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก.....	40
3.3.3 การบรรเทาภาระภาษีโดยการหักค่าลดหย่อนและเครดิตภาษี.....	41
3.3.4 การรับภาระภาษีของคู่สมรส .....	42
3.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีการรับมรดกในประเทศไทยและต่างประเทศในส่วนของการ จัดเก็บภาษีจากคู่สมรส .....	46
3.4.1 การรับภาระภาษีมรดกของคู่สมรส.....	47
3.4.2 การบรรเทาภาระภาษีของคู่สมรส .....	48
บทที่ 4 สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาของความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษีการรับมรดกจากของคู่สมรสตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 .....	50
4.1 สภาพปัญหาจากการยกเว้นภาระภาษีการรับมรดกทั้งจำนวนให้แก่คู่สมรส .....	50
4.1.1 ความไม่เหมาะสมในการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนแก่คู่สมรสซึ่งไม่สอดคล้องกับ หลักการทำรายได้ .....	51

4.1.2 ความไม่เป็นธรรมในการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนแก่คู่สมรสซึ่งไม่สอดคล้องกับหลัก ความสามารถ.....	52
4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาจากการยกเว้นภาระภาษีการรับมรดกทั้งจำนวนให้แก่คู่สมรส ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.....	54
4.2.1 การเพิ่มเติมมาตรการในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสในกรณีที่เป็น ทรัพย์สินส่วนตัว.....	55
4.2.2 การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินสมรสในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท.....	56
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	58
5.1 บทสรุป.....	58
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	59
บรรณานุกรม .....	61
ภาคผนวก .....	65

### สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 พิกัด 1 อาการมรดก .....	18
ตารางที่ 2 พิกัด 2 อาการการรับมรดก .....	19
ตารางที่ 3 การจำแนกทรัพย์สินมรดกเพื่อนำมาคำนวณภาษีการรับมรดกของกรณีตัวอย่าง.....	24
ตารางที่ 4 ตารางสัดส่วนการลดอัตราภาษี (Taper Relief) ในกรณีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ก่อนครบระยะเวลา 7 ปี.....	33
ตารางที่ 5 เงื่อนไขการลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 0 (Nil-Rate Band) .....	34
ตารางที่ 6 การบรรเทาภาระภาษีสำหรับทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจ .....	35
ตารางที่ 7 อัตราภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น .....	43
ตารางที่ 8 อัตราส่วนในการปันส่วนทรัพย์สินมรดกระหว่างทายาทโดยธรรม .....	44
ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบภาระภาษีมรดกของคู่สมรสในแต่ละประเทศ.....	48
ตารางที่ 10 การเปรียบเทียบจำนวนขั้นต่ำที่รัฐอาจเสียไปในกรณีที่ยกเว้นภาษีมรดกแก่คู่สมรสของไทย และต่างประเทศ.....	52

### สารบัญรูปภาพ

รูปภาพที่ 1 แผนภาพผู้เสียภาษีมรดกในประเทศไทย.....	23
รูปภาพที่ 2 การคำนวณภาษีมรดกของประเทศไทยแบบสังเขป .....	24
รูปภาพที่ 3 หลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของกองมรดกสุทธิ .....	26



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นภาษีที่เกี่ยวข้องหรือเกี่ยวเนื่องกับการโอนทรัพย์สินเมื่อตาย โดยจัดเก็บกับผู้รับโอนทรัพย์สินนั้น วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีดังกล่าวคือการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการโอนทรัพย์สินมรดกแก่ทายาท และยิ่งช่วยลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมได้เนื่องจากเงินภาษีจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากจะถูกนำมาเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนให้ดีขึ้น<sup>1</sup> เพราะเป็นลักษณะของการจัดเก็บภาษีอันเนื่องมาจากความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้รับมรดก ซึ่งหากบุคคลใดได้รับมรดกตกทอดน้อยย่อมมีภาระภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐในจำนวนที่น้อย หรือบุคคลใดที่ไม่ได้รับมรดกตกทอดย่อมไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐเช่นกัน

จากลักษณะดังกล่าวจึงดูเหมือนว่าการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นควรจัดเก็บจากผู้ที่มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นตามหลักความสามารถในการเสียภาษีซึ่งเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี มากกว่าจัดเก็บจากผู้ใช้แรงงาน หรือผู้ที่มีทรัพย์สินเพียงแคให้พอแก่การดำรงชีพ ตามความเห็นของผู้ศึกษาเห็นว่าปัญหาในการพิจารณาว่าผู้รับมรดกคนใดเป็นผู้มีความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีนั้นควรจะต้องเริ่มจากการพิจารณาถึงประเภทของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดก ว่ามีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อใช้ในการประกอบสัมมาอาชีพตามสมควร หรือเพื่อให้ทายาทนั้นมีความเป็นอยู่ที่ดีสุขสบายขึ้น เพราะในบางกรณีผู้รับโอนทรัพย์สินมรดกนั้นเป็นคู่สมรส คู่ชีวิต บุตรธิดา บุพการี ที่ขาดที่พึ่งอันเนื่องจากการเสียชีวิตของเจ้ามรดก และอาจจะไม่มีเงินเพียงพอแก่การชำระภาษี จนทำให้ผู้รับโอนทรัพย์สินมรดกจะต้องแบกภาระภาษีที่มากเกินไปจนสมควรจนถึงขนาดจะต้องจำหน่ายทรัพย์สินนั้นเพื่อมาชำระภาษีก็เป็นได้

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาถึงสภาพสังคมในปัจจุบันที่มีแนวโน้มที่จะเป็นสังคมผู้สูงอายุในอนาคต<sup>2</sup> กลุ่มคนวัยกลางคนมีแนวโน้มที่จะไม่แต่งงาน และแนวโน้มที่มรดกจะตกทอดสู่รุ่นลูกหรือรุ่นหลานนั้นอาจมีน้อยลง ผู้รับโอนทรัพย์สินมรดกส่วนใหญ่อาจเป็นคู่สมรสของเจ้ามรดกซึ่งกฎหมายภาษีการรับมรดกของไทยนั้นกำหนดให้คู่สมรสนั้นได้รับการยกเว้นฐานภาษีทั้งจำนวนโดยไม่มีเงื่อนไขอื่นใดและไม่ได้มีการพิจารณามูลค่าขั้นต่ำดังเช่นที่กำหนดไว้แก่ทายาทโดยธรรมผู้อื่น เนื่องจากกฎหมายพิจารณาว่าการที่เจ้ามรดกเสียชีวิตอาจจะเป็นเหตุให้คู่สมรสของเจ้ามรดกขาดที่พึ่ง ขาดผู้เลี้ยงดูและอุปการะดังที่ได้กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าคู่สมรสจะต้องดูแลอุปการะซึ่งกันและกันตามสมควรจึงควรมีเหตุให้บรรเทาภาระภาษีที่ดีกว่าผู้อื่น ในทางกลับกันการบรรเทาภาระภาษี

<sup>1</sup> พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558, หน้า 11.

<sup>2</sup> ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร สำนักงานปลัดกระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์, เอกสารประมวลสถิติ ต้า น สั ง ค ม 1/2557 ( อ อ น ไ ล น์ ), แ ท ล ี ง ที่ ม า : [http://www.dop.go.th/download/knowledge/knowledge\\_th\\_20160106135752\\_1.pdf](http://www.dop.go.th/download/knowledge/knowledge_th_20160106135752_1.pdf), [26 พฤศจิกายน 2561]

ดังกล่าวก็อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่เสมอภาคในระหว่างกลุ่มทายาทผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเหมือนกัน

นอกจากนี้ผู้ศึกษาพบว่าสถิติการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่นนั้นมีจำนวนเงินที่ได้จากการจัดเก็บค่อนข้างสูงตามหลักการทำรายได้และเห็นผลในการนำไปพัฒนาประเทศได้จริงตามหลักการตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีมรดก และแม้กฎหมายจะบังคับใช้มาเป็นเวลานานแล้วแต่ทางรัฐเองก็ได้มีการพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายอยู่เสมอโดยคำนึงถึงเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์และสภาพสังคม ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่ากฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทยนั้นควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขในส่วนของการจัดเก็บภาษีมรดกของคู่สมรสเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักทั่วไปและหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาแนวคิด หลักการ และวิธีจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ และกฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทยตาม พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ. 2558
- 2) เพื่อศึกษาแนวคิด หลักการ วิธีจัดเก็บภาษี และผลกระทบของวิธีจัดเก็บภาษีมรดกของคู่สมรส ในประเทศประเทศอังกฤษ และประเทศไทย
- 3) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมรดกของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น และกฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทยตาม พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ. 2558
- 4) เสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดกจากคู่ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมรดก

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

พระราชบัญญัติภาษีมรดก พ.ศ. 2558 ได้ยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนของคู่สมรสซึ่งไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม

## 1.4 ขอบเขตการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้จะทำการศึกษาแนวคิด หลักการ และการจัดเก็บภาษีมรดก โดยเฉพาะในส่วนของการจัดเก็บภาษีมรดกของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่น เพื่อเปรียบเทียบ วิเคราะห์ และเสนอแนะแนวทางแก้ไขในเรื่องของการเพิ่มเติมข้อกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดกจากคู่สมรสสำหรับทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมในทะเบียนและไม่มีชื่อร่วมในทะเบียน รวมถึงกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเป็นเหมาะสม

### 1.5 วิธีการของการศึกษา

ใช้วิธีการศึกษา วิจัยเอกสาร ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล หลักการและโครงสร้างภาษีการรับมรดก และการให้จากหนังสือ ตำรากฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความและเอกสารทางวิชาการ รวมทั้งการค้นคว้าทางอินเทอร์เน็ต โดยเน้นการศึกษาและวิเคราะห์ในส่วนของภาษีมรดกจากอสังหาริมทรัพย์ เปรียบเทียบระหว่างกฎหมายของประเทศไทยและต่างประเทศเพื่อให้มาซึ่งแนวปฏิบัติทางกฎหมายที่เหมาะสม รวมถึงแนวทางแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เพื่อให้ทราบถึงหลักกฎหมายและแนวทางการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
- 2) เพื่อให้ทราบถึงเนื้อหาและหลักการที่สำคัญของกฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่น
- 3) เพื่อให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการกำหนดประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้จัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
- 4) เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสมในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดก จากคู่เพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก
- 5) ทำให้อาจเกิดการแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องของการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดก จากคู่สมรส โดยการนำแนวทางของกฎหมายในต่างประเทศมาปรับใช้

## บทที่ 2

### แนวคิดและหลักการพื้นฐานทั่วไปและกฎหมายภาษี

#### 2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษี

ฐานภาษี คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษี และจะนำมาใช้เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีที่จะต้องถูกจัดเก็บ โดยพิจารณาจากสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้เสียภาษีที่มักอยู่ในรูปของรายได้ ความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้น หรือการใช้จ่าย(การบริโภค)ของผู้เสียภาษี<sup>3</sup> หากจำแนกประเภทของภาษีตามลักษณะทางเศรษฐกิจจะสามารถกำหนดสิ่งที่เป็มูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีได้ 3 ประการ<sup>4</sup>ดังนี้

##### 2.1.1 ฐานเงินได้

รายได้ตามความหมายโดยนัยทางเศรษฐศาสตร์นั้นอาจหมายถึงเงินตราทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน อันทำให้ผู้เสียภาษีมีความมั่งคั่งเพิ่มมากขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง จากความหมายโดยนัยนี้อาจกล่าวได้ว่า รายได้เป็นฐานภาษีที่ดีที่สุดในการวัดความสามารถของผู้เสียภาษีและนิยมใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด เพราะรายได้เป็นส่วนหนึ่งที่น่าไปใช้เป็นพิจารณารายจ่ายไม่ว่าจะเป็นบุคคลทั่วไปหรือนิติบุคคล และเมื่อยังคงมีรายได้เหลืออยู่ก็กลายเป็นเงินสะสมในภายหน้า ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานรายได้มี 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้สุทธิ และภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ

##### 2.1.2 ฐานทรัพย์สินหรือทุน

ฐานทรัพย์สินหรือทุนนั้นในบางครั้งจะเรียกว่า ฐานความมั่งคั่ง ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า ทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะทางบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลประการหนึ่ง ซึ่งนักวิชาการบางท่านได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีต้องเป็นการจัดเก็บบนฐานทรัพย์สินสุทธิ (Capital Net) ที่ได้มีการหักรายจ่ายต่างๆที่จำเป็นแก่การครองชีพแล้ว<sup>5</sup>” โดยทั่วไปการเก็บภาษีตามเกณฑ์นี้มุ่งเน้นที่จะจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจากการสะสมทรัพย์สินไว้ในรูปแบบต่างๆ ซึ่งแท้จริงแล้วคือการจัดเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งผู้เสียภาษีได้สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สินนั่นเอง นอกจากนี้ยังให้รวมถึงประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นด้วย

<sup>3</sup> ซัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12, (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 7.

<sup>4</sup> ศุภลักษณ์ พิณภูวาล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2560), หน้า 154 – 205.

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 185.

ตัวอย่างของกฎหมายภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือทุนนั้นได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินนั้น กฎหมายให้ความสำคัญกับมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นฐาน ดังนั้นจึงทำให้เกิดแนวความคิดในการแบ่งประเภทภาษีทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ

### 1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป<sup>6</sup>

ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปเป็นภาษีที่พิจารณาฐานภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดรวมกัน และนำมาคำนวณภาษี ซึ่งภาษีมรดกนั้นถือเป็นภาษีที่จัดเก็บภายใต้รูปแบบดังกล่าว

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 บัญญัติคำจำกัดความของมรดก ว่า “ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ กองมรดกของผู้ตายได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายตลอดทั้งสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบต่างๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้ว เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้” จากหลักกฎหมายดังกล่าว จะเห็นได้ว่า มรดกของผู้ตายนั้นได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย สิทธิของผู้ตาย หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตาย ดังนั้นภาษีมรดกจึงควรหมายรวมถึง ภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย สิทธิของผู้ตาย หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตาย ที่รัฐหรือสถาบันปฏิบัติหน้าที่เทียบเท่ารัฐเรียกเก็บจากผู้เสียภาษี ซึ่งอาจเป็นปัจเจกบุคคลหรือนิติบุคคลก็ได้ ซึ่งโดยทั่วไปนั้นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดกจะประกอบด้วยสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งอาจจำแนกออกเป็นตามระยะเวลาที่เจ้ามรดกได้ออนให้แก่ผู้รับมรดก เช่น

- ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกเป็นเจ้าของอยู่เมื่อถึงแก่ความตาย หรือทรัพย์สินที่ผู้ตายมีสิทธิครอบครองเป็นเจ้าของอยู่ตลอดชีวิต
- ทรัพย์สินที่ผู้ตายอาจเป็นเจ้าของได้ เช่น ทรัพย์สินที่ได้โอนให้ขณะที่ยังมีชีวิตอยู่โดยมีการจำกัดสิทธิบางประการ หรือ ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้โอนให้ก่อนถึงแก่ความตายโดยที่กฎหมายจะกำหนดระยะเวลาที่โอนให้แก่กันได้ ในบางประเทศเช่นประเทศอังกฤษ ได้กำหนดไว้ว่า ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้โอนให้แก่ผู้อื่นก่อนถึงความตายเป็นเวลา 7 ปีขึ้นไปจึงจะต้องเสียภาษีมรดก เป็นต้น

ในขณะเดียว มีทรัพย์สินมรดกบางประเภทที่อาจได้รับการยกเว้น (Exemption) ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณเป็นฐานภาษี ซึ่งในแต่ละประเทศอาจกำหนดไว้แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามทรัพย์สินที่มักจะได้รับยกเว้นได้แก่

- ทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่เจ้ามรดกหาพิณัยกรรมยกให้แก่สถาบัน การศึกษา มูลนิธิ องค์กรสาธารณกุศล หรือส่วนงานราชการ

<sup>6</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 154 – 205.

- เงินบำนาญ เงินบำนาญ หรือเงินประกันชีวิต ซึ่งจ่ายให้แก่ทายาทในจำนวนที่เหมาะสม
- ทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นศิลปวัตถุที่มีมูลค่าทางวัฒนธรรมหรือประวัติศาสตร์ ซึ่งมอบให้แก่หน่วยงานราชการหรือพิพิธภัณฑ์เก็บรักษาไว้
- ทรัพย์สินที่เจ้ามรดกครอบครองไว้แทนในฐานะเป็นผู้พิทักษ์ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้จัดการมรดก

การกำหนดยกเว้นทรัพย์สินในบางประเทศอาจกำหนดไว้แตกต่างกันตามความเหมาะสมของแต่ละประเทศ ซึ่งการกำหนดยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีนี้เองที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรม และสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

## 2) ภาษีทรัพย์สินโดยเฉพาะ หรือ ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง

ภาษีทรัพย์สินประเภทนี้เป็นภาษีที่พิจารณาฐานภาษีจากทรัพย์สินแยกส่วนตามลักษณะการถือครอง เช่น ทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีครอบครองไว้ก่อให้เกิดประโยชน์ส่วนเพิ่มจากรายได้ของบุคคลผู้เสียภาษีเท่าใดนั้น ก็จะต้องนำประโยชน์ส่วนเพิ่มนั้นมาเป็นฐานภาษี ซึ่งตัวอย่างของภาษีจากฐานทรัพย์สินนี้ได้แก่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีโรงเรือน เป็นต้น นอกจากนี้ทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือจากบุคคลหนึ่งไปยังบุคคลอีกคนหนึ่งไม่ว่าจะโอนแบบมีค่าตอบแทนหรือไม่ ถือเป็นทรัพย์สินเฉพาะอย่างที่ต้องนำมาพิจารณาจัดเก็บภาษีด้วยเช่นกัน

### 2.1.3 ฐานการบริโภค

ฐานภาษีที่กำหนดมาจากฐานการบริโภคหมายถึงฐานภาษีที่นำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร เช่น ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสินค้าขาเข้า เป็นต้น การเก็บภาษีจากฐานการบริโภคเป็นเรื่องที่สามารถทำได้ง่ายกว่าฐานอื่นที่กล่าวมาข้างต้น และมีความซับซ้อนน้อยกว่าแต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคนี้อาจไม่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐเท่าที่ควรถ้าเป็นการจัดเก็บในประเทศที่มีการออมอยู่ในระดับสูง

นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บภาษีบนฐานอื่นๆดังเช่นที่ประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีจากขายโสด<sup>7</sup> ซึ่งเป็นฐานภาษีที่จัดเก็บเพื่อสนองนโยบายของรัฐที่ต้องการเพิ่มประชากรในประเทศ หากชายใดมีครอบครัวย่อมไม่ต้องเสียภาษีจากฐานนี้ เป็นต้น

<sup>7</sup> นางสาวกรณิศา หงส์กุลทรัพย์, “การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย : ศึกษากรณี ฐาน อัตรา และมาตรการบรรเทาภาระภาษี,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 23.

## 2.2 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากร

เงินได้จากภาษีอากรที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากรนั้นถือเป็นเงินได้หลักที่นำมาใช้ในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจ และการคลังของรัฐ โดยในไตรมาสแรกของปี 2562 รายได้จากภาษีอากรนั้นคิดเป็นประมาณ 83% ของรายได้ที่จัดเก็บทั้งหมด<sup>8</sup> ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีอากรนั้นอาจกระทบกับการเงินและการคลังของรัฐ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงได้ถูกบัญญัติภายใต้หลักทั่วไปที่ส่วนใหญ่พิจารณาจากหลักทางเศรษฐศาสตร์ที่สำคัญ นอกนั้นกฎหมายภาษีอากรถือเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชนเพราะเป็นกฎหมายที่รัฐจะต้องบัญญัติกฎหมายเกณฑ์ในการจัดเก็บรายได้ประเภทภาษีที่อาศัยรูปแบบทางกฎหมายอันสอดคล้องกับกับหลักกฎหมายปกครอง และมีลักษณะที่เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับสิทธิของเจ้าพนักงานภาษีตลอดจนอำนาจที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางภาษี ซึ่งแนวความคิดของภาษีตามที่นักการคลังหลายท่านได้ให้ความเห็นไว้ว่านั่นกล่าวถึงการที่ภาษีมี่ลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนจะต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยที่รัฐจะเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล โดยที่วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนั่นก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ

จากแนวคิดข้างต้นจึงอาจกล่าวได้ว่าภาระสาธารณะเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษี เนื่องจากรัฐจะต้องนำรายได้จากภาษีไปใช้ในการจัดให้มีบริการสาธารณะหรือสวัสดิการแก่ประชาชนอย่างทั่วถึง เช่น บริการสาธารณสุข บริการขนส่ง เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาจัดให้มีบริการสาธารณะนั้น จะต้องไม่ใช่การจัดเก็บโดยอ้างอิงหลักการคำนวณค่าตอบแทนบริการสาธารณะแต่ควรจะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนบนพื้นฐานของหลักความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละบุคคลเป็นหลักด้วย เพื่อให้การบริหารจัดเก็บมีประสิทธิภาพเพราะผู้เสียภาษีนั่นได้ชำระภาษีด้วยความเต็มใจ การพิจารณาถึงหลักความสามารถของผู้เสียภาษีในแต่ละบุคคลนั้นสอดคล้องกับแนวความคิดพื้นฐานของรัฐธรรมนูญในหลายประเทศรวมถึงประเทศไทยเองที่ได้กำหนดให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ซึ่งบุคคลทุกคนมีต่อรัฐ และยังคงกลายเป็นแนวทางในการกำหนดทฤษฎีทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญคือ การกำหนดผู้เสียภาษี การกำหนดฐานภาษี และการกำหนดวิธีการคำนวณภาษี

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้ให้ข้อสรุปถึงสาระสำคัญ 4 ประการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (ค.ศ. 1776) คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวกใน

<sup>8</sup> กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง, ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 016/2562 (ออนไลน์), แหล่งที่มา: <http://www.fpo.go.th/main/getattachment/News/Press-conference/10327/016-2562-%E0%B9%81%E0%B8%96%E0%B8%A5%E0%B8%87%E0%B8%82%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%A7-%E0%B8%81%E0%B8%84-%E0%B9%80%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B9%88%E0%B8%AD%E0%B8%87-%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B9%84%E0%B8%94%E0%B9%89-12-61.pdf.aspx>. [10 มีนาคม 2562]

<sup>9</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, กฎหมายภาษีอากร, บทเบื้องต้น.

การเสียภาษี (Convenience of payment) และหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in collection) โดยหลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีทั่วไป และยังได้นำมาใช้เป็นรากฐานในการศึกษากฎหมายภาษีอากรในยุคหลัง และทำให้นักวิชาการด้านต่าง ๆ นำมาศึกษาจนเกิดเป็นข้อสังเกตเพิ่มเติมในเรื่องของหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสังคมในยุคสมัยต่อมา

### 2.2.1 หลักความเป็นธรรม

Adam Smith ได้ให้ความเห็นว่า ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศไม่ว่าจะอยู่ในฐานะใดควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตน เพื่อเป็นการสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ เพราะว่าทุกคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐเป็นการตอบแทน<sup>10</sup>

ความเป็นธรรมหรือความยุติธรรมนั้นถือเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี เพราะการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถของผู้เสียภาษีและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะที่ต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเสมอภาคกัน<sup>11</sup> หากการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ความสมัครใจในการเสียภาษีคงเกิดขึ้นยากและอาจทำให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีได้

หลักเกณฑ์ความเป็นธรรม<sup>12</sup>ในการจัดเก็บภาษี มีอยู่ 2 หลักใหญ่ๆ คือ

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity)

ภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมนั้นจะต้องมีคุณสมบัติที่สำคัญสองประการคือ ประการที่หนึ่งคือ ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆกัน โดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะหรือสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละบุคคล ประการที่สองคือ ถ้าการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินรายได้ไปใช้จ่ายภาระสาธารณะของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้จะใช้ได้บนสมมติฐานที่ว่าทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน และรู้จำนวนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่แน่นอน แต่เมื่อพิจารณาถึงความเป็นจริงแล้วผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนนั้นล้วนแต่มีความสามารถที่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นความสามารถในการหารายได้ ความสามารถในการบริหารจัดการทรัพย์สินของตน ความสามารถที่แตกต่างกันเหล่านี้เองที่ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคนไม่เท่ากัน การเฉลี่ยภาษีอากรให้แต่ละคนจ่ายชำระใน

<sup>10</sup> Adam Smith, The Wealth of Nations. Book V : Chapter 2 (online), source : [https://www.ibiblio.org/mlibri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/mlibri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf), [18 April 2019]

<sup>11</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลัง ว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2552), หน้า 183.

<sup>12</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535).



จำนวนที่เท่ากันจึงอาจทำให้ผู้มีรายได้น้อย หรือยากจนจะต้องรับภาระภาษีที่ไม่สอดคล้องกับเงินได้ของตน จากคำอธิบายข้างต้นเห็นได้ว่าหลักการนี้อาจไม่สามารถที่จะใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม

## 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

เนื่องจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นั้นไม่สามารถทำได้จริงในทางปฏิบัติ ดังนั้นจึงได้มีการพัฒนาแนวคิดเรื่องของหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้ขึ้นเพื่อลดความไม่เป็นอันเกิดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หลักการนี้จะพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักย่อย คือ

### 2.1) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay-Principle)

หลักความสามารถในการเสียภาษีนั้นเป็นหลักที่วัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัดเพราะสมการความพอใจของแต่ละคนไม่เหมือนกัน ดังนั้นแม้ว่าแต่ละคนจะเสียภาษีจำนวนเท่ากันแต่การเสียสละความพึงพอใจในการเสียภาษีของบุคคลเหล่านั้นจะไม่เท่ากัน<sup>13</sup>

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้อาจจำแนกออกเป็นสองหลักใหญ่คือ ความเสมอภาคในแนวนอน (horizontal equity) ที่กำหนดให้ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากันแต่ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นนั้นคือ เครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนที่เหมาะสมคืออะไร เนื่องจากแต่ละคนนั้นมีการใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคไม่เท่ากัน ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว รายได้ (income) จะถูกนำมาใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนภายใต้สมมติฐานที่ว่าคนสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและเท่ากัน บุคคลสองคนนั้นจะต้องเสียภาษีที่เท่ากันโดยไม่คำนึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน และในบางครั้งความมั่งมี และการใช้จ่ายก็อาจถูกนำมาเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนเช่นกันเนื่องจากบุคคลที่มีฐานะดีก็มักจะมีการใช้จ่ายใช้สอยมากแนวโน้มที่จะมีรายได้อีกก็ควรจะต้องมากเช่นกัน

ในทางกลับกัน ความเสมอภาคในแนวตั้ง (vertical equity) ได้กำหนดให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษี ที่มีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสภาวะการณเสียภาษีที่แตกต่างกัน ก็ควรจะต้องเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกันด้วย แต่การพิจารณาถึงสภาวะการณดังกล่าวนี้ไม่ได้มีหลักเกณฑ์ในการวัดที่ชัดเจน อาจทำให้เกิดความไม่แน่นอนของการจัดเก็บภาษีได้ ทำให้โดยทั่วไปแล้วมักจะ

<sup>13</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลัง กับการจัดสรรและกระจาย, หน้า 187-191.

คำนึงถึงแนวทางในการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นหลักสำหรับสภาวะการณ์ในการเสียภาษีที่ต่างกัน

กล่าวโดยสรุปคือ หลักความสามารถนั้น ได้กำหนดให้ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล

## 2.2) หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle)

กล่าวถึงผู้ที่ได้รับส่วนของประโยชน์จากการบริการของรัฐนั้นจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตนั้นตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ได้รับ ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์มากก็ควรจะต้องเสียภาษีมาก ในขณะที่ผู้ได้รับผลประโยชน์น้อยก็ควรจะต้องเสียภาษีน้อย หรือหากเป็นผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการรัฐนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษี แต่การนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้นั้นขัดต่อแนวคิดของกฎหมายภาษีอากรตามที่กล่าวไว้ข้างต้นของบท ว่าไม่การจัดเก็บภาษีจะต้องไม่อ้างอิงหลักการคำนวณค่าตอบแทนของใช้บริการสาธารณะ<sup>14</sup>

ผู้ศึกษาขอให้ความเห็นว่าเป็นประเทศมีความเหลื่อมล้ำทางสังคมมาก คนจนอาจเป็นผู้ที่ต้องการรับบริการสาธารณะ เช่นการตรวจรักษาโรคในโรงพยาบาลของรัฐตามสิทธิประกันสังคม มากกว่าคนที่มีฐานะร่ำรวยซึ่งถ้าเมื่อพิจารณาตามหลักผลประโยชน์นี้แล้วจะเห็นว่าคนจนจะต้องเป็นผู้ที่เสียภาษีมากเนื่องจากเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะมาก แต่อย่างไรก็ตามคนจนเหล่านั้นเองก็ได้มีรายได้จำนวนมากซึ่งถ้าหากจ่ายชำระภาษีจำนวนมากอันเนื่องจากการใช้ประโยชน์ในบริการสาธารณะแล้วนั้น อาจทำให้เกิดผลกระทบต่อการค้ารุ่งซีฟได้ และจะขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามความมุ่งหมายของ Adam Smith ได้

อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีบางประเภทเช่น ภาษีการบริโภค ภาษีสรรพสามิต ภาษีมรดก หรือภาษีทรัพย์สินนั้น อาจถือเป็นภาษีที่บังคับแก่บุคคลเฉพาะกลุ่มที่ได้ซื้อสินค้าหรือบริการที่ผลิตโดยรัฐไปใช้ประโยชน์ โดยการซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจะต้องเป็นไปด้วยความสมัครใจและจะต้องจ่ายเงินค่าสินค้าและบริการดังกล่าวแก่รัฐในรูปแบบของภาษี การเสียภาษีจึงอาจสามารถที่จะพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ได้รับได้เนื่องจากคนที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการเหล่านั้นควรจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษี เช่น ภาษีสรรพสามิตที่เก็บทางอ้อมจากผู้บริโภคสุรา ยาสูบ หรือผู้ที่ซื้อสินค้าสิ้นเปลือง เป็นต้น

จากแนวคิดข้างต้น จึงมีแนวความคิดที่ว่าควรนำสถานะทั้งทางส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญหลักในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษีดังนี้

- (1) การกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระที่ผู้เสียภาษีมีต่อครอบครัว

<sup>14</sup> อ้างแล้ว, หน้า 187-191.

(2) การยกเว้นภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีใช้เพื่อตอบสนองความต้องการพื้นฐาน เช่นเพื่อการอยู่อาศัย หรือเพื่อการยังชีพ เป็นต้น

(3) การกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งอัตราภาษีจะสูงขึ้นเมื่อมีฐานภาษีที่มากขึ้น อันเป็นผลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ที่กล่าวถึงอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม (Marginal Utilities)<sup>15</sup> ที่เป็นการเรียกเก็บภาษีจากส่วนเกินของเงินที่ได้มานอกเหนือจากการใช้จ่ายสิ่งที่จำเป็นพื้นฐานต่างๆ ยังมีจำนวนที่สูงขึ้น ยิ่งจะต้องชำระภาษีมากขึ้น ตัวอย่างเช่น บุคคลมีรายได้ปีละ 100,000 บาท ซึ่งบุคคลนั้นอาจใช้จ่ายไปเพื่อเป็นการได้มาซึ่งสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพทั้งจำนวน แต่ในคราวต่อมาที่บุคคลนั้นได้รายได้เพิ่มขึ้นเป็น 200,000 บาท แต่สิ่งจำเป็นในการดำรงชีพยังคงมีการใช้จ่ายใช้สอยเท่าเดิม จึงเท่ากับว่าส่วนต่างจำนวน 100,000 ที่เพิ่มขึ้นนั้นสามารถนำไปใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็นอันดับรองลงมา ซึ่งยิ่งเมื่อมีรายได้เพิ่มขึ้นก็จะมีเงินเหลือที่นำไปใช้จ่ายในสิ่งเหลือใช้ ส่วนเกินดังกล่าวนี้จึงควรถูกนำมาพิจารณาเป็นฐานภาษี เป็นต้น

## 2.2.2 หลักการทำรายได้

จากสถิติกระทรวงการคลังแสดงให้เห็นว่ารายได้ประเภทภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญเป็นอันดับหนึ่งของประเทศ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีจึงจำเป็นต้องทำรายได้ให้แก่รัฐเพียงพอ<sup>16</sup> ซึ่งสาระสำคัญของหลักการทำรายได้ปรากฏดังนี้

1) **การทำรายได้ดี (Productivity)** ได้แก่ การมีจำนวนรายได้ หลังจากหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมากพอที่จะนำไปใช้จ่ายในการสาธารณะ ซึ่งภาษีจะทำรายได้ดีหรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายประการ และที่สำคัญย่อมขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีด้วย นักวิชาการการคลังได้ให้ข้อสังเกตว่า ภาษีที่ทำรายได้ดีได้นั้น มักจะเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการได้รับประโยชน์ของผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่รู้สึกรังเกียจภาระภาษีที่ต้องเสียจากการซื้อหรือบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น ในทางตรงข้ามภาษีทางตรงนั้น ผู้เสียภาษีจะรู้สึกถึงสัดส่วนที่เสียไปของรายได้ที่ต้องนำไปเป็นภาษี ดังนั้นหลักการทำรายได้ที่เหมาะสมในความเห็นของผู้เขียนคือ จะต้องเป็นการจัดเก็บที่รัฐยังคงได้รายได้จากการจัดเก็บตามความต้องการของรัฐ และจะต้องไม่บั่นทอนความอุตสาหกรรมในการทำมาหาได้ของผู้เสียภาษีจนทำให้บุคคลนั้นเลือกที่จะหลบเลี่ยงภาษีแทนด้วย

<sup>15</sup> อรรถประโยชน์เพิ่ม (Marginal Utility : MU) หมายถึง อรรถประโยชน์หรือความพอใจที่ผู้บริโภคได้รับเพิ่มขึ้น เมื่อบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดนั้นเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย (มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, เอกสารประกอบการสอบวิชาทฤษฎีพฤติกรรมผู้บริโภคมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (ออนไลน์), แหล่งที่มา :

<http://fuangfah.econ.cmu.ac.th/teacher/nisit/files/%E0%B8%9A%E0%B8%97%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%885.pdf>, [12 เมษายน 2562]

<sup>16</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 57.

การจัดเก็บภาษีที่ทำให้รัฐได้รับรายได้ดีนั้นอาจไม่ใช่การจัดเก็บภาษีที่มีอัตราภาษีสูงเสมอไป เพราะเมื่อมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง จะทำให้รัฐได้รับรายได้ในช่วงระยะเวลาสั้นเท่านั้น แต่ในระยะยาวแล้วนั้น อัตราภาษีที่สูงมากเกินไปอาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่พอใจในการเสียภาษีจนอาจหลบเลี่ยงภาษีได้ ซึ่งในที่สุดก็จะกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐตามมา ดังนั้นการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปตามหลักการทำรายได้หรือไม่จึงควรพิจารณาจากสาระสำคัญบางประการเช่น

(1) ภาษีชนิดนั้นเมื่อมีการจัดเก็บแล้วได้เงินภาษีจำนวนมากตามที่รัฐต้องการหรือไม่ ถ้าหากเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากแต่รัฐเองก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากด้วย กรณีนี้จะไม่ถือว่าเป็นไปตามหลักการทำรายได้อย่างสมบูรณ์ได้

(2) จำนวนเงินที่จะจัดเก็บจะต้องไม่ขึ้นอยู่กับสถานะเศรษฐกิจของประเทศ คือต้องไม่นำเรื่องของภาวะเศรษฐกิจมาเป็นปัจจัยในการจัดเก็บภาษี แต่ต้องพิจารณาว่ารัฐยังคงจัดเก็บภาษีได้มากตามที่ต้องการหรือไม่

จากหลักการรายได้ดีข้างต้นนี้ จะเห็นว่าหลักดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับแนวคิดของกฎหมายภาษีอากรที่กล่าวว่าเงินได้จากการเก็บภาษีนั้นจะต้องถูกนำไปใช้ในการจ่ายชำระภาระสาธารณะ ดังนั้นไม่ว่าจะมีสถานะเศรษฐกิจแบบใด รัฐจะต้องคำนึงถึงภาระสาธารณะที่จะต้องนำเงินภาษีมาใช้

**2) ความมั่นคง (Stability)** จำนวนรายได้ประเภทภาษีต้องไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ เพราะหากประเทศประสบภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจรายได้ภาษีก็จะลดน้อยลง ทั้งนี้เพราะไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษี

**3) ความยืดหยุ่น (Flexibility)** ภาษีที่ต้องมีลักษณะยืดหยุ่น หมายถึง การเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษีอันเป็นผลให้รายได้จากภาษีนั้นลดลง เช่น หากเพิ่มอัตราน้ำมันเบนซินจาก 10% เป็น 20% และเป็นสาเหตุให้ผู้บริโภคลดปริมาณการใช้น้ำมันลงจนรัฐขาดรายได้ ดังนี้ เท่ากับว่าภาษีประเภทดังกล่าวขาดความยืดหยุ่น เพราะทำให้จำนวนรายได้จากภาษีประเภทนั้นลดลง แต่อย่างไรก็ตามความยืดหยุ่นนี้จะต้องไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมด้วยเช่นกัน

## 2.3 แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี

แนวคิดที่สำคัญในเรื่องหลักความเป็นธรรมที่อดัม สมิทได้ให้ความเห็นไว้คือการที่บุคคลผู้ได้รับบริการสาธารณะหรือประโยชน์จากรัฐ ได้เสียภาษีให้แก่รัฐเป็นการตอบแทน แต่การเสียภาษีดังกล่าวจะต้องพิจารณาถึงสัดส่วนในการเสียภาษีที่เหมาะสมกับบุคคลนั้นด้วย ซึ่งการพิจารณาว่าสัดส่วนที่เหมาะสมในการเสียภาษีตามความสามารถควรจะเป็นเท่าใดจึงถือเป็นเรื่องสำคัญ เช่น ระหว่างการ

ชำระภาษีอย่างเท่าเทียมกันโดยคำนึงเพียงส่วนของรายได้อย่างเดียว หรือการพิจารณาสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคนควบคู่ไปกับส่วนของรายได้ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีที่ไม่ได้คำนึงถึงหลักความเป็นธรรมดังกล่าวจะก่อให้เกิดปัญหาความเหลื่อมล้ำ และการหลบหลีกภาษี ซึ่งรัฐในฐานะผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีจะต้องพิจารณาถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าว และจัดให้มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เพียงพอและเหมาะสมแก่การจัดเก็บภาษีในแต่ละประเภท แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีที่สำคัญ<sup>17</sup> แสดงดังนี้

### 2.3.1 การยกเว้นฐานภาษีหรือการไม่จัดเก็บ/การหักค่าใช้จ่าย/การลดหย่อนภาษี/การให้เครดิตภาษี

1) การยกเว้นฐานภาษีหรือการไม่จัดเก็บ หมายถึง การกำหนดให้ทรัพย์สินบางประเภทหรือบุคคลบางประเภทได้รับการยกเว้นภาษี หรือรวมไปถึงการกำหนดให้ทรัพย์สินบางประเภทไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี และในบางกรณียังอาจหมายถึงการยกเว้นให้บุคคลบางประเภทที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น โดยการกำหนดวิธียกเว้นดังกล่าวถือเป็นมาตรการปรับปรุงฐานภาษีอย่างหนึ่งซึ่งช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมภายใต้หลักความสามารถ เป็นที่สังเกตได้ว่าการกำหนดการยกเว้นภาษีในสถานการณ์ต่างๆเหล่านี้จะถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ไม่เกิดความสับสนใจการปรับใช้กฎหมายหรือไม่ให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บ

2) การหักค่าใช้จ่าย หมายถึง การกำหนดจำนวนและประเภทของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องและสามารถนำมาหักออกจากมูลค่าของฐานภาษีได้โดยตรง เพราะพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นต้นทุนที่ก่อให้เกิดฐานภาษีขึ้นไม่ว่าจะเป็นเงินได้ ทรัพย์สิน หรือสิ่งอื่นใดอันอาจพิจารณาเป็นฐานภาษีได้ ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจึงควรที่จะนำมาปรับปรุงฐานภาษีเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความเป็นธรรมมากขึ้น การหักค่าใช้จ่ายที่มักพบในการปรับปรุงฐานภาษีนั้นมี 2 ประเภทคือ การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ที่คำนวณเป็นอัตราร้อยละกับฐานภาษีโดยไม่ได้คำนึงถึงข้อเท็จจริงอื่นๆประกอบ และมีมูลค่าคงที่ และการหักค่าใช้จ่ายตามจริงที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป<sup>18</sup> แต่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

3) การลดหย่อนภาษี หมายถึง การหักค่าลดหย่อนที่กฎหมายได้กำหนดให้เฉพาะแต่ละประเภทของฐานภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐ เช่นการกระตุ้นเศรษฐกิจในจังหวัดที่ไม่ได้เป็นแหล่งท่องเที่ยวที่นิยม การส่งเสริมสถาบันครอบครัวให้มีความกตัญญู การส่งเสริมทางการศึกษา เป็นต้น ทั้งนี้การลดหย่อนภาษีถือเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ปรับปรุงฐานภาษี

<sup>17</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 308.

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 296-298.

เนื่องจากจะสามารถหักค่าลดหย่อนได้หลังจากที่ได้นำฐานภาษีมาหักค่าใช้จ่ายเพื่อบรรเทาภาระภาษีเบื้องต้นแล้ว

4) **การให้เครดิตภาษี** เป็นหนึ่งในมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ขึ้นจากการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน เนื่องจากเป็นบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการชำระภาษีในฐานภาษีเดียวกันเรียบร้อยแล้ว แต่ต่อมาผู้มีหน้าที่เสียภาษียังคงต้องชำระภาษีในฐานภาษีเดิมนั้นอีก รัฐจึงจัดความซ้ำซ้อนในการจ่ายภาษี โดยอนุญาตให้นำภาษีที่ได้เคยชำระไว้ก่อนแล้วนั้น หักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระ หรือคืนภาษีที่ได้เคยชำระไว้เกิน

### 2.3.2 การลดอัตราภาษี/การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจการส่งเสริมการลงทุนบางประเภท

1) **การลดอัตราภาษี** เป็นส่วนหนึ่งของมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่กำหนดโดยรัฐ และมักมีการตราไว้ในเพิ่มเติมนอกเหนือจากกฎหมายหลัก โดยการลดอัตราภาษีนั้นไม่จำเป็นว่าจะเป็นการบรรเทาแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่รับภาระภาษีทางตรงเท่านั้น แต่ในบางกรณีได้มีการกำหนดให้ลดอัตราภาษีที่จัดเก็บทางอ้อมด้วย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม การลดอัตราภาษีนั้นในบางครั้งจะมีการพิจารณาถึงสภาพสังคมและเศรษฐกิจร่วมด้วยซึ่งถือเป็นขั้นพื้นฐานในการพิจารณาการบรรเทาภาระภาษีของรัฐที่ให้เกิดความสอดคล้องกับสภาพสังคมและไม่กระทบระบบเศรษฐกิจในภาพรวม

2) **การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจการส่งเสริมการลงทุนบางประเภท** เป็นหนึ่งในมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่รัฐกำหนดเพื่อเป็นการส่งเสริมภาคเอกชนให้เกิดการลงทุนมากขึ้น มาตรการภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการส่งเสริมการลงทุนนั้นไม่ได้จำกัดเพียงการหักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มขึ้นจากที่กฎหมายกำหนด หรือการได้รับยกเว้นฐานภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง แต่ยังคงรวมถึงการลดอัตราภาษีที่รัฐใช้จัดเก็บด้วยเช่นกัน เนื่องจากรัฐต้องการกระตุ้นให้เกิดการลงทุนหรือมีการหมุนเวียนของเศรษฐกิจ หรืออาจเพื่อยุบายทางสังคมบางประการเช่นเพิ่มอัตราจ้างงาน หรือลดอัตราการเข้ามาทำงานของแรงงานต่างด้าว เป็นต้น การกำหนดสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมีเพื่อเป็นการจูงใจหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในประเทศนั้นนั่นเอง

### 2.4 บทวิเคราะห์การบรรเทาภาระภาษีสำหรับฐานภาษีประเภททรัพย์สิน

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานภาษีประเภททรัพย์สินที่สำคัญประเภทหนึ่งคือ ภาษีมรดก ซึ่งแนวคิดของการจัดเก็บภาษีประเภทนี้คือเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมและนำเงินที่จัดเก็บได้มาใช้จ่ายพัฒนาบริการสาธารณะต่างๆ แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีที่ดีที่ประชาชนจะให้ความร่วมมือและไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีที่มากเกินไปแก่ประชาชนนั้นจะต้องเป็นการจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษีหรือจัดเก็บตามความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริงของเจ้าของทรัพย์สิน

การกำหนดภาษีตามหลักความสามารถนั้นถูกนำมาใช้เป็นหลักการเบื้องต้นในการกำหนดค่าลดหย่อนและการยกเว้นภาษีต่างๆ ซึ่งในกรณีของคู่สมรสก็เช่นกัน การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีให้แก่คู่สมรสนั้น เริ่มต้นจากแนวความคิดของระบบเดิมที่ว่าสามีเป็นหัวหน้าครอบครัวที่จะต้องเลี้ยงดูภรรยาซึ่งแนวคิดนี้เองได้กลายเป็นจุดเริ่มต้นของแนวคิดในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับครอบครัว อันรวมไปถึงกฎหมายมรดกและภาษีมรดกซึ่งเมื่อสามีตายแล้วฝ่ายภรรยาจึงอาจขาดที่พึ่งอันเนื่องจากการอุปการะเลี้ยงดูของสามีนั้น ต่อมาภรรยาเริ่มมีบทบาทในการประกอบอาชีพมากขึ้นจึงมีแนวคิดที่เพิ่มเติมออกไปในเรื่องการคำนวณภาษีแบบเฉลี่ยเงินได้ รวมเงินได้ และแยกเงินได้ ซึ่งในทางกลับกันที่ภรรยาเป็นผู้หาเงินหรือเป็นหัวหน้าครอบครัวนั้นก็จะมีแนวคิดในเรื่องของการยกเว้นหรือลดหย่อนให้แก่หัวหน้าครอบครัวเช่นกันตามหลักความเสมอภาคที่ว่าชายและหญิงมีความเท่าเทียมกัน

ในกรณีของกฎหมายมรดกนั้น พิจารณาว่าสามีหรือภรรยาเป็นหนึ่งในทายาทโดยชอบธรรมของเจ้ามรดกซึ่งมีสิทธิที่จะได้รับมรดกเสมือนหนึ่งทายาทลำดับชั้นที่หนึ่ง โดยมรดกนั้นจะต้องหักจากสินสมรสที่คู่สมรสมีสิทธิได้ตามกฎหมายก่อน และจากแนวความคิดของหลักการเสมอภาคทางภาษีที่ว่าชายและหญิงมีความเท่าเทียมกันและบุคคลควรต้องเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถนั้น ได้ถูกนำมาปรับใช้กับการกำหนดการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีมรดกตามกฎหมายภาษีมรดกโดยไม่ได้คำนึงว่าผู้ที่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนจะต้องเป็นสามีหรือภรรยาแต่ใช้บริบทของการเป็นคู่สมรสหรือในบางประเทศนั้นใช้คำว่าคู่ชีวิตซึ่งหมายถึงคู่สมรสที่เป็นเพศเดียวกันและทำสัญญาการอยู่ร่วมกันตามกฎหมาย ดังนั้นเมื่อมีการอยู่อาศัยเป็นครอบครัวแล้วจึงจะต้องมีการอุปการะเลี้ยงดูกันตามสมควร หรือกล่าวโดยง่ายคือ จะต้องมีการดูแลกันและกันในช่วงเวลาที่ยังสมรสกันนั่นเอง ดังนั้นเมื่ออีกฝ่ายถึงแก่ความตาย คู่สมรสที่อาจไม่ได้หมายถึงภรรยาฝ่ายเดียวเหมือนในอดีตแต่หมายถึงทั้งสองฝ่ายนั้นอาจขาดที่พึ่งจากการอุปการะเลี้ยงดูเช่นกัน ทำให้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีไม่ว่าจะเป็นการกำหนดการยกเว้นฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การลดหย่อนหรือรวมไปถึงการกำหนดอัตราภาษีพิเศษแก่คู่สมรส

การจัดเก็บภาษีมรดกที่เป็นธรรมและไม่ก่อให้เกิดภาระทางภาษีแก่ทายาทหรือผู้รับมรดกมากเกินไปนั้นจะต้องคำนวณเพื่อหามูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิจึงควรต้องมีการปรับปรุงฐานภาษี ได้แก่ การหักหนี้สินและภาระผูกพัน ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน ก่อนนำมูลค่าทรัพย์สินมรดกสุทธิที่ได้รับมาคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ยังควรมีการพิจารณาการเครดิตภาษีอันเนื่องมาจากการได้รับทรัพย์สินมรดกดังกล่าวด้วย หลักเกณฑ์ในการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีของภาษีมรดกมีดังนี้<sup>19</sup>

<sup>19</sup> ชมพูนุท โกลสากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, “โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน,” (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2550), น.32-40.

### 2.4.1 การปรับปรุงฐานภาษีด้วยการหักหนี้สินและภาระผูกพัน

1) โดยการอนุญาตให้นำจำนวนหนี้สินและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับกองมรดกมาหักออก ซึ่งส่วนใหญ่กฎหมายของประเทศต่างๆ จะกำหนดหลักเกณฑ์เช่น

- หนี้สินที่ถูกต้องตามกฎหมายของเจ้ามรดก
- หนี้สิน หรือภาระผูกพันที่เจ้ามรดกที่ก่อขึ้นโดยสุจริตอันเป็นไปเพื่อประโยชน์ของเจ้ามรดก

2) หนี้สินหรือภาระผูกพันที่ไม่อนุญาตให้นำมาหักออกจากกองมรดก ได้แก่

- หนี้สินซึ่งเจ้ามรดกหรือกองมรดกอาจไต่เบียดกับบุคคลที่สามได้
- หนี้สินหรือภาระผูกพันที่เจ้ามรดกก่อขึ้น โดยมีค่าตอบแทนอันได้มาจากทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกหรือทายาทหรือผู้ได้รับมรดก
- หนี้สินซึ่งไม่มีหลักฐานตามกฎหมาย
- หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

### 2.4.2 การปรับปรุงฐานภาษีด้วยการหักค่าใช้จ่าย

กฎหมายในประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการรับมรดกมาหักกับมูลค่าทรัพย์สินมรดกได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายในการตั้งผู้จัดการมรดก หรือค่าใช้จ่ายในการโอนทรัพย์สินมรดก เป็นต้น โดยสามารถนำมาหักได้ตามที่ได้ใช้จ่ายจริง แต่กฎหมายอาจกำหนดจำนวนสูงสุดที่สามารถให้นำมาหักได้หรืออาจกำหนดจำนวนสูงสุดเป็นร้อยละของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเพื่อให้มูลค่ามรดกไม่น้อยจนเกินไป รวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการปลงศพที่สมแก่ฐานานุรูปของเจ้ามรดกด้วย

### 2.4.3 การปรับปรุงฐานภาษีด้วยการหักค่าลดหย่อน

การปรับปรุงฐานภาษีนี้นี้เป็นการแบ่งเบาภาระทางภาษีของทายาทหรือผู้รับมรดกโดยที่กฎหมายของประเทศต่างๆ จึงอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนได้ ดังนี้

- 1) ค่าลดหย่อนสำหรับการกุศล ในกรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่องค์การสาธารณะ มูลนิธิ หรือองค์กรเพื่อการกุศลอื่น โดยกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนไว้เป็นร้อยละของมูลค่าทรัพย์สินมรดกหรือตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้
- 2) ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของเจ้ามรดก อันได้แก่ ทรัพย์สินซึ่งเป็นของใช้หรือของส่วนตัวของเจ้ามรดกที่มีมูลค่าไม่สูง ทั้งนี้ มูลค่าจะต้องไม่เกินตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้
- 3) ค่าลดหย่อนสำหรับค่าเสียหายอันเกิดจากภัยธรรมชาติและอุบัติเหตุอื่นๆ โดยมีเงื่อนไข



#### 2.4.4 การบรรเทาภาระภาษีอื่นๆที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวได้เคยถูกจัดเก็บภาษีไปในลักษณะเดียวกันก่อนหน้านี้ เพื่อเป็นการขจัดหรือบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธีการคืนหรือลดหย่อนภาษีตามที่กำหนด อัตราไว้ ซึ่งสามารถแยกประเภทได้ดังนี้

1) การบรรเทาภาระภาษีมรดกในกรณีการเสียภาษีมรดกไปแล้วในช่วงระยะเวลาหนึ่ง กล่าวคือ การบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้มีวัตถุประสงค์หลักในการบรรเทาภาระภาษีในกรณี ผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกตายในระยะเวลากระชั้นชิดกัน เนื่องจากทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับมาถูกจัดเก็บภาษีมรดกไปแล้วทอดหนึ่ง ซึ่งผู้รับมรดกอาจยังไม่ได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่ได้รับมาอย่างเต็มที่แต่เกิดการตายขึ้นเสียก่อน หากความตายเกิดขึ้นในระยะเวลาใกล้เคียงกันแต่รัฐกลับจัดเก็บภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยเช่นเดิมอาจดูเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม ดังนั้น ประเทศที่กำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้มักจะกำหนดให้สามารถนำภาษีมรดกที่เคยเสียไปแล้วมาลดหย่อนหรือเครดิตออกได้ ซึ่งจำนวนที่สามารถนำมาลดหย่อนหรือเครดิตได้นั้นขึ้นอยู่กับระยะเวลาตายของเจ้ามรดกและผู้รับมรดกว่ากระชั้นชิดกันมากน้อยแค่ไหน เช่นประเทศฝรั่งเศส

2) การบรรเทาภาระภาษีในกรณีทรัพย์สินมรดกเคยถูกจัดเก็บภาษีการให้ กล่าวคือ เกือบทุกประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดกมักจะจัดเก็บภาษีมรดกควบคู่ไปกับภาษีการให้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก ดังนั้น ทรัพย์สินมรดกบางประเภทจึงอาจถูกจัดเก็บภาษีการให้ในระยะเวลาไม่นานก่อนเจ้ามรดกเสียชีวิต กรณีเช่นนี้กฎหมายจะกำหนดให้นำจำนวนภาษีการให้ที่เคยถูกจัดเก็บไปแล้วหักออกจากจำนวนภาษีมรดกที่ต้องเสีย เช่นประเทศอังกฤษ

3) การบรรเทาภาระภาษีในกรณีถูกจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศไปแล้ว เช่นกรณีเจ้ามรดกมีภูมิลำเนาในประเทศที่กำหนดให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีมรดก โดยทรัพย์สินบางส่วนหรือทั้งหมดตั้งอยู่ในต่างประเทศ จึงทำให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีมรดกตามหลักภูมิลำเนาของเจ้ามรดก และถูกจัดเก็บภาษีมรดกตามหลักที่ตั้งของทรัพย์สินมรดกในต่างประเทศ ดังนั้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมรดกที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศไปแล้ว ส่วนใหญ่ประเทศต่างๆ จะกำหนดให้เครดิตจำนวนภาษีมรดกที่ได้เสียในต่างประเทศได้ไม่เกินจำนวนภาษีมรดกที่ต้องเสียตามหลักภูมิลำเนา เช่นกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

4) การบรรเทาภาระภาษีในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นทายาทบางประเภท เพื่อให้ผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติกับเจ้ามรดกได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินมรดกมากกว่าผู้รับมรดกที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติกับเจ้ามรดก ในต่างประเทศส่วนใหญ่จะกำหนดให้มีการลดหย่อนหรือเครดิตภาษีในอัตราลดหลั่นกันตามความใกล้ชิดระหว่างผู้รับมรดกและเจ้ามรดก ดังเช่นกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

### บทที่ 3

## โครงสร้างกฎหมายภาษีมรดกในประเทศไทยและต่างประเทศ

### 3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย

ภาษีมรดกบังคับใช้ในประเทศไทยครั้งแรกในปี 2476 โดยตราเป็นพระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พ.ศ. 2476 แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากกองมรดกดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไป ในปี 2487 เนื่องจากได้รับการคัดค้านจากกลุ่มบุคคลผู้มีความร่ำรวยและมีอำนาจทางการเมืองในขณะนั้น นอกจากนี้ยังมีภาระต้องปฏิบัติงานมากเพื่อพิสูจน์ภาระภาษีแต่ก็สามารถเก็บภาษีอากรได้น้อย<sup>20</sup>

ภาษีมรดกที่ถูกยกเลิกไปนั้นมีหลักการจัดเก็บภาษีโดยเรียกเก็บทั้งภาษีของมรดกที่เรียกว่าอากรมรดกที่เก็บจากกองมรดกทั้งกองก่อน และภาษีการรับมรดกที่เรียกว่าอากรการรับมรดก ซึ่งเก็บจากทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนอีกครั้งด้วย<sup>21</sup> หรือพูดอีกนัยหนึ่งคือ การเสียภาษีจากกองมรดกและการรับมรดกจะเกิดขึ้นเมื่อมียอดสุทธิแห่งค่าเงินเกิน 10,000 บาทขึ้นไป และจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้า โดยมรดกที่มียอดสุทธิแห่งค่าเงินมากกว่า 10,000 บาท จะเก็บภาษีตามแต่ละประเภทดังนี้

1) อากรมรดกที่เรียกเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย ให้เสียภาษีตามพิกัด 1 (มรดกมียอดสุทธิแห่งค่าเงิน 10,000 – 5,000,000 บาท ขึ้นไป เสียอัตราร้อยละ 1-20)

#### ตารางที่ 1 พิกัด 1 อากรมรดก<sup>22</sup>

มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเงิน	แต่ไม่เกิน	เสียภาษีอากรในอัตราร้อยละ
10,000	25,000	1
25,000	50,000	2
50,000	75,000	3
75,000	100,000	4
100,000	200,000	5
200,000	400,000	6
400,000	700,000	7
700,000	1,000,000	8
1,000,000	3,000,000	10
3,000,000	5,000,000	15
5,000,000 ขึ้นไป		20

<sup>20</sup> พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 พุทธศักราช 2487.

<sup>21</sup> สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 (ออนไลน์), แหล่งที่มา: <http://www2.fpo.go.th/FPO/S-Source/Law/LawFPO.php?FileName=02.htm>, [21 กุมภาพันธ์ 2562]

<sup>22</sup> พระราชบัญญัติภาษีอากรและการรับมรดก พ.ศ. 2476.

2) อาการฤตกที่เรียกเก็บจากทายาทที่ได้รับมรดก ให้เสียภาษีตามพิกัด 2 (การรับมรดกยกต่อแห่งค่าเกิน 10,000 – 5,000,000 บาท ขึ้นไป เสียอัตราร้อยละ 1-20)

ตารางที่ 2 พิกัด 2 อาการการรับมรดก<sup>23</sup>

มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเงิน	แต่ไม่เกิน	เสียภาษีอากรในอัตราร้อยละ
10,000	25,000	1
25,000	50,000	2
50,000	75,000	3
75,000	100,000	4
100,000	200,000	5
200,000	400,000	6
400,000	700,000	7
700,000	1,000,000	8
1,000,000	3,000,000	10
3,000,000	5,000,000	15
5,000,000 ขึ้นไป		20

การจัดเก็บอาการการรับมรดกตามตารางข้างต้นนั้นจะมีการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดกเพิ่มเติมเพื่อกำหนดการบรรเทาภาระภาษีดังนี้

(1) ถ้าทายาทเป็นบิดามารดา สามีภริยา บุตร หรือบุตรของบุตร ให้เรียกและแสดงอาการการรับมรดกเพียงของอัตร่าข้างต้น

(2) ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกและเสียค่าอาการการรับมรดกเพียง 3 ใน 4 ส่วนของอัตร่าข้างต้น

หลักการและวิธีจัดเก็บในบางประการของอาการมรดกและอาการการรับมรดกซึ่งได้ให้คำจำกัดความด้านบนนั้นแสดงให้เห็นถึงการเสียภาษีจากทั้งกองมรดกและทายาทผู้รับมรดกนั้นอาจจะเป็นภาระภาษีที่หนักเกินไป อีกทั้งปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเมื่อมีการจัดเก็บ เพราะเจ้าหน้าที่มีหน้าที่จะต้องพิสูจน์มูลค่าของทรัพย์สินและพิสูจน์หนี้สินที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น การโต้แย้งราคาและมูลค่าที่เกี่ยวข้องดังกล่าวจากทายาทผู้รับมรดกจึงเกิดขึ้นบ่อยครั้ง ทำให้การจัดเก็บเกิดความไม่แน่นอนในจำนวนและวิธีปฏิบัติ จนในที่สุดกฎหมายดังกล่าวจึงได้ยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2487

ในปี 2558 ได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก โดยประกาศราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2558 มีผลบังคับใช้เมื่อพ้นระยะเวลา 180 วันนับแต่วันประกาศราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป โดยให้เริ่มบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้นไป กำหนดให้จัดเก็บเฉพาะสินทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน (มาตรา 14) แต่ไม่ได้

<sup>23</sup> พระราชบัญญัติภาษีอากรและการรับมรดก พ.ศ. 2476

จัดเก็บภาษีในทรัพย์สินที่มีค่าอย่างอื่น เช่น อัญมณี ทองคำ วัตถุมงคลต่างๆ ทำให้การเสียภาษีการรับมรดกจำกัดอยู่ที่เฉพาะทรัพย์สินบางประเภท และยังได้มีการยกเว้นให้คู่สมรสนั้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก และตัดทอนทายาทบางลำดับได้แก่พี่น้องร่วมบิดามารดา ที่ไม่ได้รับการลดหย่อนอัตราภาษีดังเช่นกฎหมายภาษีการรับมรดกฉบับเดิม

### 3.1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่าย และทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก

มูลเหตุที่ทำให้มีการเสียภาษีนี้นั้นคือทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนและเป็นทรัพย์สินสมบัติของผู้ถึงแก่ความตายอันตกทอดแก่ผู้รับมรดกไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวกันหรือหลายคราว ซึ่งจำนวนรวมกันแล้วเกิน 100 ล้านบาท โดยจะคำนวณเฉพาะมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทเท่านั้น<sup>24</sup>

ตามมาตรา 5 และ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก<sup>25</sup>มีดังนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย
2. หลักทรัพย์ที่ออกโดยนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
3. เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งอยู่ในประเทศไทยที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือมีสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
4. ยานพาหนะที่จดทะเบียนในประเทศไทย
5. ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา

นอกจากทรัพย์สินที่อยู่ในไทยตามที่บัญญัติข้างต้นได้จัดเป็นมรดกที่ต้องเสียภาษีแล้ว ตามมาตรา 14 ยังได้กำหนดว่าทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศไทยที่รับมรดกตามมาตรา 11(1) และ 11(2) จะต้องนำทรัพย์สินเหล่านั้นมาเสียภาษีด้วย

จากประเภทของทรัพย์สินที่มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยข้างต้นนั้นได้กล่าวถึงเพียงทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนเท่านั้นไม่ได้หมายความรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนหรือทรัพย์สินที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียน เช่น แหวน ทองคำ ภาพวาด วัตถุโบราณหรือแม้กระทั่งสิทธิบัตรต่างๆ การที่กฎหมายได้กำหนดไว้เพียงทรัพย์สินที่มีทะเบียนนั้นน่าจะเพื่อความสะดวกในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินไม่ว่าจะอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศเนื่องจากสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าได้อย่างชัดเจน และช่วยลดการใช้วิจารณญาณของเจ้าหน้าที่ในการประเมิน

<sup>24</sup> มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

<sup>25</sup> กฎกระทรวง : กำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ซึ่งออกโดยอาศัยความตามมาตรา 5 และมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

มูลค่าของทรัพย์สินซึ่งทำให้รัฐเสียต้นทุนในการจัดเก็บอันเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ประเทศไทยได้เคยยกเลิกภาษีการรับมรดกในอดีต

สำหรับภาษีการรับมรดกของประเทศไทยได้ไม่ได้มีการกำหนดประเภทของทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องนำมาเป็นฐานภาษีไว้อย่างชัดเจน แต่ได้กำหนดมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นกล่าวคือไม่ว่าจะได้รับมรดกมาเพียงครั้งเดียวหรือหลายครั้งแต่จำนวนมรดกรวมกันต้องไม่เกิน 100 ล้านบาท รวมไปถึงทรัพย์สินที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาว่าจะนำไปใช้เพื่อการสาธารณะประโยชน์ เช่น กิจการศาสนา การศึกษาหรือสาธารณะประโยชน์อื่น<sup>26</sup> ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเช่นกัน

### 3.1.2 บุคคลที่อยู่ในข่าย และบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก<sup>27</sup> ได้แก่

- 1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- 2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีภูมิลำเนาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง
- 3) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งตามกฎหมายไทย หรือเป็นนิติบุคคลที่ถือหุ้นโดยผู้มีสัญชาติไทยเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว หรือเป็นนิติบุคคลที่มีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการหนึ่ง ของคณะผู้บริหารทั้งหมด

นอกจากนี้ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังได้กำหนดให้กล่าวถึงกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกที่เป็น ผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ที่ได้ให้สิทธิผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ เป็นผู้มีหน้าที่เป็นตัวแทนในการเสียภาษีแทนผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถแล้วแต่กรณี

โดยบุคคลทั้งหมดที่กล่าวข้างต้นนี้จะต้องได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาคราวเดียวหรือหลายคราว แต่ถ้าหากทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมานั้นรวมกันเกิน 100 ล้านบาทจะต้องเสียเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

<sup>26</sup> มาตรา 13(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.

<sup>27</sup> มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558.

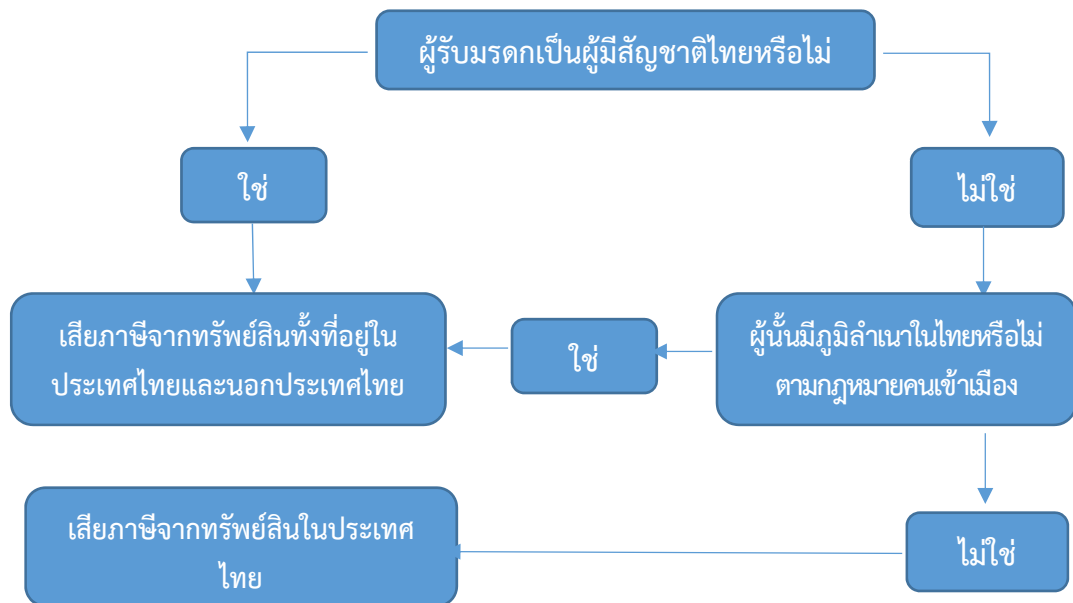
อย่างไรก็ตามผู้ที่ได้รับมรดกตามมาตราดังต่อไปนี้ จะไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

- 1) มาตรา 3 ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกที่ตายก่อนวันที่กฎหมายใช้บังคับ
- 2) มาตรา 3 คู่สมรสของเจ้ามรดก
- 3) มาตรา 13 บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
- 4) มาตรา 13 หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
- 5) มาตรา 13 บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกติกายกเว้นอาศัยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

ความหมายของคู่สมรสตามมาตรา 3 ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้ยึดตามความหมายของคำว่าคู่สมรสตามประมวลแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1457<sup>28</sup> คือการสมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายนี้จะมีได้เมื่อมีการจดทะเบียนแล้วเท่านั้น เพราะกฎหมายจะรับรองว่าชายหญิงที่ได้จดทะเบียนสมรสกันนั้นถือเป็นคู่สมรสตามกฎหมาย ดังนั้นเมื่อเป็นชายหญิงที่มีการอยู่กินกันโดยที่ไม่ได้จดทะเบียน หรือการอยู่กินกันของคู่รักเพศเดียวกันนั้นยังคงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกนี้

กล่าวโดยสรุปคือหากผู้รับมรดกเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ใช่บุคคลที่มีสัญชาติแต่มีภูมิลำเนาในราชอาณาจักรไทย จะต้องเสียภาษีจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ทั้งในประเทศและนอกประเทศไทย ในทางตรงข้ามกรณีผู้รับมรดกนั้นไม่ได้เป็นบุคคลที่มีสัญชาติไทยแต่ได้รับมรดกที่เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น สามารถสรุปเป็นแผนภาพอย่างง่ายได้ดังนี้

<sup>28</sup> มาตรา 1457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติไว้ว่า “การสมรสตามประมวลกฎหมายนี้จะมีได้เฉพาะเมื่อได้จดทะเบียนแล้วเท่านั้น”



รูปภาพที่ 1 แผนภาพผู้เสียภาษีมรดกในประเทศไทย<sup>29</sup>

### 3.1.3 การบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกโดยการยกเว้นภาษีทั้งจำนวนหรือไม่จัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นฐานทั้งจำนวน

มาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกที่ประเทศไทยบังคับใช้นั้นยังคงมีจำกัด เช่น การอนุญาตให้หักภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก<sup>30</sup> และการให้หักภาระรอนสิทธิที่เกิดขึ้นซึ่งทำให้ผู้รับโอนมรดกจะไม่ได้ใช้สิทธิในทรัพย์สินมรดกนั้นอย่างเต็มที่<sup>31</sup> เท่านั้น

นอกจากนี้ประเทศไทยยังได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับมรดกอันถือว่ามีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดก คือ บุพการีและผู้สืบสันดานโดยได้ลดอัตราภาษีการรับมรดกเหลือร้อยละ 5<sup>32</sup> ในขณะที่ทายาทลำดับอื่นหรือผู้รับมรดกลำดับอื่นจะคำนวณภาษีการรับมรดกตามอัตราร้อยละ 10

<sup>29</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

<sup>30</sup> มาตรา 12 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 “มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น”

<sup>31</sup> มาตรา 15 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 “การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้ (1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง”

<sup>32</sup> มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำนวนและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า”

การคำนวณภาษีการรับมรดกโดยสังเขปนั้นสามารถคำนวณได้จาก

ภาษีการรับมรดก = (มูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดก - ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก) - 100 ล้านบาท) × อัตราภาษีแบบคงที่ (ร้อยละ 5 หรือ ร้อยละ 10 ซึ่งขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ทางกฎหมายที่ผู้รับมรดกมีต่อเจ้ามรดก)

### รูปภาพที่ 2 การคำนวณภาษีมรดกของประเทศไทยแบบสังเขป<sup>33</sup>

#### 3.1.4 การรับภาระภาษีของคู่สมรส

เมื่อพิจารณาถึงภาระภาษีของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยนั้น จะเห็นได้ว่าคู่สมรสเป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีตามที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมาย

ตัวอย่างการคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสเช่น<sup>34</sup> นายทองเอกเป็นเจ้าของทรัพย์สินมรดกไม่มีทายาทลำดับอื่นใดนอกจากภรรยาที่จดทะเบียนสมรสด้วยกันชื่อนางทองทาซึ่งยังมีชีวิตอยู่ ต่อมา นายทองเอกได้เสียชีวิต ซึ่งทรัพย์สินมรดกนี้เป็นทรัพย์สินส่วนตัวของนายทองเอก ทรัพย์สินมรดกดังกล่าวจึงตกทอดไปยังนางทองทาผู้เป็นคู่สมรส ทรัพย์สินที่ตกทอดไปนั้นมีรายละเอียดคือ ภาพวาดของอ.ถวัลย์ ดัชนีที่จัดแสดงที่แกลลอรีราคาประเมินรวมทั้งสิ้น 80 ล้านบาท บ้านพร้อมที่ดินที่มีราคาประเมินจำนวน 50 ล้านบาทและไม่มีภาระรอนสิทธิใดๆ ทองรูปพรรณพร้อมจี้พระมูลค่ารวม 200,000 บาท เงินฝากธนาคารจำนวน 80 ล้านบาทพร้อมดอกเบี้ยจำนวน 1 ล้านบาท

จากทรัพย์สินทั้งหมดข้างต้นนี้ นางทองทาผู้เป็นภรรยาจะมีทรัพย์สินมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ดังนี้

#### ตารางที่ 3 การจำแนกทรัพย์สินมรดกเพื่อนำมาคำนวณภาษีการรับมรดกของกรณีตัวอย่าง<sup>35</sup>

รายการทรัพย์สินมรดก	ต้องนำมารวมเป็นมูลค่ามรดกหรือไม่ <sup>36</sup>
ภาพวาดของอ.ถวัลย์ ดัชนีที่จัดแสดงที่แกลลอรีราคาประเมินรวมทั้งสิ้น 80 ล้านบาท	ไม่ เพราะเป็นทรัพย์สินมรดกที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก
บ้านพร้อมที่ดินที่มีราคาประเมินจำนวน 50 ล้านบาทและไม่มีภาระรอนสิทธิใดๆ	ใช่ เพราะเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก
ทองรูปพรรณพร้อมจี้พระมูลค่ารวม 200,000 บาท	ไม่ เพราะเป็นทรัพย์สินมรดกที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก
เงินฝากธนาคารจำนวน 50 ล้านบาทพร้อมดอกเบี้ยจำนวน 1 ล้านบาท	ใช่ เพราะเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

<sup>33</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

<sup>34</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

<sup>35</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

<sup>36</sup> มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558, อธิบายแล้วในข้อ 3.1.1



จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่าทรัพย์สินมรดกของนายทองเอกที่จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่ามรดกนั้นจะมีจำนวน 50 ล้านบาทจากบ้านพร้อมที่ดิน และ 51 ล้านบาทจากเงินฝากธนาคารพร้อมดอกเบี้ย ซึ่งถ้าหากทรัพย์สินเหล่านี้ไม่มีภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากทรัพย์สินมรดกตามที่กฎหมายกำหนด จำนวนทรัพย์สินมรดกสุทธิจะมีจำนวนเท่ากับ 101 ล้านบาท ซึ่งถ้าหากพิจารณาจากมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 แล้วนั้น จะสามารถสรุปได้ว่านางทองทาคู่สมรสของนายทองเอกจะไม่มีภาระภาษีการรับมรดกที่ต้องชำระให้แก่รัฐแม้ว่าจำนวนทรัพย์สินมรดกสุทธิรวม 101 ล้านบาทนั้นจะมีมูลค่า 1 ล้านบาทที่ต้องคำนวณภาษีการรับมรดกถ้าหากผู้รับมรดกเป็นผู้อื่นที่ไม่ใช่คู่สมรส<sup>37</sup>

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าผู้รับมรดกที่มีฐานะเป็นคู่สมรสจะไม่มีภาระภาษีการรับมรดกใดๆตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558<sup>38</sup> ซึ่งทำให้เกิดความไม่เหมาะสมเพราะทำให้รัฐขาดรายได้ที่ควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเพราะหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ตั้นนั้นจะต้องพิจารณาจากความสามารถของผู้เสียภาษีซึ่งคู่สมรสที่ได้รับทรัพย์สินมรดกนั้นก็ถือว่ามีความสามารถในการเสียภาษีเช่นเดียวกันกับทายาทลำดับอื่นๆด้วย

### 3.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการจัดเก็บภาษีกองมรดกในประเทศอังกฤษ

การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศอังกฤษนั้นเริ่มจากต้นจากการจัดเก็บอากรมรดกครั้งแรกในปี ค.ศ. 1694 ซึ่งเป็นลักษณะของการจัดเก็บอากรแสดมปีปิดบนตราสารการโอนทรัพย์สินมรดกจากผู้ตายให้แก่ทายาทหรือผู้รับมรดก โดยมีอัตราภาษีคงที่ (Legacy Duty) ซึ่งต่อมาในปี ค.ศ. 1794 อังกฤษได้ประกาศจัดเก็บภาษีมรดกที่เรียกว่า Estate Duty จนถึงปี ค.ศ.1949 ซึ่งภายหลังได้ยกเลิกกฎหมายนี้ไป

ต่อมาในปี ค.ศ.1975 ได้มีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สิน (Capital Transfer Tax) โดยการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนั้นจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทั้งหมดที่เป็นการโอนในลักษณะที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์จากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่และตลอดช่วงชีวิตของบุคคลผู้นั้น โดยถือว่าการตายจะเป็นการโอนทรัพย์สินครั้งสุดท้าย การโอนทรัพย์สินในแต่ละครั้งจะคำนวณจากการสะสมการโอนทั้งหมดของผู้โอนซึ่งจะสะสมต่อเนื่องจนกระทั่งบุคคลผู้นั้นถึงแก่ความตาย โดยการคำนวณอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับการสะสมการโอนดังกล่าวในขณะที่บุคคลผู้นั้นยังมีชีวิตอยู่ มูลค่าการโอนในแต่ละครั้งจะคำนวณจากมูลค่าที่ผู้โอนเสียไปไม่ใช่จากมูลค่าที่โอน ซึ่งถือเป็นหลักเกณฑ์พิเศษสำหรับประเทศอังกฤษ หลักเกณฑ์การสะสมนี้จะได้ใช้บังคับสำหรับการโอนสินทรัพย์ที่ได้รับภายใน 10 ปีนับแต่วันตายเท่านั้น แต่ถ้าหากเป็นการโอนมูลค่าที่เกินกว่า 10 ปี จะไม่นำมาคำนวณสะสมเป็นภาษีการโอนทรัพย์สิน ผลจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีการโอนสินทรัพย์นั้นเป็นผลทำให้เกิดภาษีมรดกที่ประเทศอังกฤษใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันนี้ และได้มีการแก้ไขชื่อกฎหมายฉบับใหม่เป็น กฎหมายภาษี

<sup>37</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

<sup>38</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 “พระราชบัญญัตินี้ไม่ให้ใช้บังคับแก่ (1) มรดกที่เจ้ามรดกตายก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ (2) มรดกที่คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับจากเจ้ามรดก”

กองมรดก (Inheritance Tax Act 1984) โดยการเปลี่ยนที่สำคัญที่เกิดขึ้นคือการไม่นำการโอนทรัพย์สินในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตมาคิดคำนวณภาษีทันที แต่จะเสียภาษีย้อนหลังหากผู้โอนได้ถึงแก่ความตายภายใน 7 ปีของการโอน หลักเกณฑ์ดังกล่าวถือเป็นการลดการสะสมการโอนลงจาก 10 ปี เหลือ 7 ปี เพื่อแบ่งเบาภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษี และต่อมาภายหลังรัฐได้ออกมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพิ่มเติมเพื่อเป็นการลดภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศ เช่นการกำหนดให้มีอัตราภาษีพิเศษในกรณีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายในระยะเวลาก่อน 7 ปีหลังจากวันที่ได้มีการโอนทรัพย์สินนั้น เป็นต้น เป็นต้น ซึ่งการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่หลากหลายและครอบคลุมกับสภาพสังคมที่อาจเปลี่ยนแปลงไปในอนาคตนั้นจึงทำให้ประเทศอังกฤษเป็นประเทศหนึ่งในโลกที่มีการจัดเก็บภาษีกองมรดกได้สูง<sup>39</sup>

### 3.2.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายและทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีกองมรดก

#### 1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีกองมรดก

เกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีกองมรดกตามกฎหมายของประเทศอังกฤษนั้นกำหนดให้มูลค่ามรดก (ทรัพย์สิน เงินสด และสิทธิครอบครอง) ที่สูงเกินกว่า 325,000 ปอนด์<sup>40</sup> ของบุคคลที่ถึงแก่ความตายจะถูกจัดเก็บภาษีกองมรดก และสำหรับมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนดจะได้รับการยกเว้นภาษี โดยการพิจารณาว่ามูลค่ามรดกนั้นถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาทั้งมูลค่าของกองทรัพย์สินทั้งหมดของเจ้ามรดกรวมกับมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งเจ้ามรดกได้โอนในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ และรวมไปถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้รับมาในขณะที่มีชีวิตรอยู่ โดยทั้งหมดนี้จะต้องหักจำนวนหนี้สินที่ต้องชำระในส่วนทรัพย์สินแต่ละรายการด้วย กล่าวคือ

$$\text{มูลค่ามรดกสุทธิ} = \left( \begin{array}{l} \text{มูลค่าของทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมี} \\ \text{ก่อนถึงความตาย และ} \\ \text{มูลค่าทรัพย์สินที่เจ้ามรดกโอน} \\ \text{ออกไปให้แก่ผู้อื่น ในระหว่างที่มี} \\ \text{ชีวิต และ} \\ \text{มูลค่าทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้รับมา} \\ \text{จากการให้ในขณะที่เจ้ามรดกยังมี} \\ \text{ชีวิต} \end{array} \right) \text{หัก} \left( \begin{array}{l} \text{หนี้สินที่ต้องชำระในส่วน} \\ \text{ของทรัพย์สินแต่ละ} \\ \text{ประเภท} \end{array} \right)$$

รูปภาพที่ 3 หลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของกองมรดกสุทธิ<sup>41</sup>

<sup>39</sup> ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 89-91.

<sup>40</sup> Inheritance tax act 1984.

<sup>41</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

มูลค่าทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกนั้นหมายถึง สินทรัพย์ทั้งหมดที่บุคคลนั้นมีสิทธิในผลประโยชน์ ยกเว้นทรัพย์สินที่ถูกกันออกไปก่อนที่บุคคลนั้นจะถึงแก่ความตาย<sup>42</sup> ซึ่งประกอบด้วยทรัพย์สินทั้งหมดในประเทศอังกฤษ รวมทั้งทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศอังกฤษและทรัพย์สินนั้นตกทอดมายังผู้รับมรดกที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศอังกฤษจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีต่อเมื่อผู้รับผลประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นฐานอยู่นอกประเทศอังกฤษ

จากข้างต้นจึงอาจสรุปได้ว่ากฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษนั้นได้จัดเก็บภาษีแบบ Worldwide estate หรือหลักมรดกที่อยู่ทั่วโลกของผู้ที่มีภูมิลำเนาในอังกฤษและผู้ที่มีถิ่นฐานในอังกฤษ และ UK-Sited asset หรือการที่ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ที่ประเทศอังกฤษนั้น จะต้องเสียภาษีมรดกแม้ว่าผู้เป็นเจ้าของจะไม่ใช่ผู้มีถิ่นฐานในประเทศอังกฤษ

การพิจารณามูลค่าของทรัพย์สินมรดกตามกฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษนั้นจะพิจารณาจากการโอนมูลค่า(Transfer of value)<sup>43</sup>ซึ่งหมายถึงความถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้โอนความครอบครองจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งอย่างชัดแจ้งและผู้รับโอนมีความเกี่ยวพันกันกับผู้โอน<sup>44</sup> ซึ่งการโอนที่ต้องเสียภาษี (Chargeable transfer) นั้นแยกเป็นการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่หรือภายหลังการตายของผู้โอน โดยการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่จะไม่มีภาษีในทันที แต่จะมีการคิดภาษีย้อนหลังหากผู้โอนถึงแก่ความตายภายใน 7 ปีนับแต่วันที่ทำการโอน นอกจากนี้ยังมีกรณีการโอนโดยความตายบางกรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการโอนมูลค่าที่เป็นมูลเหตุให้เสียภาษีตามกฎหมายด้วย

ประเภทของการโอนตามกฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษนั้นผู้ศึกษาเห็นว่าควรจัดกลุ่มเป็น 2 กรณี<sup>45</sup> ได้แก่

### (1) การโอนของเจ้ามรดกระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ (lifetime transfer)

การโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่หรือตามหลักกฎหมายจะเรียกว่า Lifetime transfer นั้นอาจก่อให้เกิดการโอนมูลค่าหลายประเภทดังนี้

#### (1.1) การโอนที่ต้องเสียภาษี (Chargeable transfer)

การโอนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 2 นั้นคือการโอนมูลค่าและไม่ใช่การโอนที่ได้รับการยกเว้น ซึ่งตามมาตรา 3<sup>46</sup> ได้นิยามของการโอนมูลค่าไว้ว่าเป็นการโอนการครอบครองที่ทำโดยบุคคลผู้โอน (transferor) อย่างชัดแจ้ง ซึ่งภายหลังการโอนนั้นทำให้มูลค่าของทรัพย์สินของผู้โอน

<sup>42</sup> มาตรา 5(1) แห่งกฎหมายภาษีของมรดก ค.ศ.1984 นั้น กำหนดว่า ทรัพย์สินมรดกของบุคคล คือทรัพย์สินทั้งหมดที่บุคคลมีสิทธิในผลประโยชน์ ยกเว้นทรัพย์สินที่ถูกกันออกไปก่อนเจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย จะไม่นำมารวมเป็นทรัพย์สินมรดก

<sup>43</sup> มาตรา 1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมรดก ค.ศ.1984 นั้น กำหนดว่า ภาษีมรดกจะต้องคำนวณจากมูลค่าของการโอนที่ต้องเสียภาษี

<sup>44</sup> ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” หน้า 94.

<sup>45</sup> Inheritance Tax Act 1984.

<sup>46</sup> Ibid.

ลดลงทันที จำนวนที่น้อยลงดังกล่าวจึงหมายถึงมูลค่าจากการโอนนั่นเอง โดยการโอนการครอบครองนั้นให้หมายความรวมถึงการขาย การให้ การสละสิทธิเรียกร้องและการสละสิทธิอื่นใดที่อาจได้มาในอนาคต และรวมไปถึงการโอนการครอบครองที่เป็นผลมาจากการจัดการที่เกี่ยวข้องกันตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 272 และ 268 ด้วย

กล่าวโดยสรุปคือ การโอนมูลค่านั้นเป็นการคำนวณการลดลงของมูลค่าทรัพย์สินมรดกของผู้โอนที่ไม่ใช่คำนวณจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สินมรดกของผู้รับโอน แม้ว่าในบางกรณีอาจมีความใกล้เคียงกันของจำนวนทั้งสองแต่ก็ไม่ใช่สิ่งเดียวกัน เช่น นายสมิธได้โอนการครอบครองหุ้นในบริษัทที่ตนถือจำนวน 5% จากทั้งหมด 51% ให้กับลูกชาย แบบนี้จะถือได้ว่ามูลค่าจากการโอนคือจำนวนที่ลดลงของหุ้นที่เป็นทรัพย์สินมรดกของนายสมิธจำนวน 5% และยังรวมไปถึงผลประโยชน์อื่น ๆ ที่อาจเสียไปในการเสียชีวิตในการควบคุมบริษัทของนายสมิธ (เพราะจำนวนหุ้นที่ถืออยู่นั้นลดลงจากกึ่งหนึ่ง) ในขณะที่ลูกชายที่ได้รับหุ้นไปจำนวน 5% ก็ไม่ได้ทำให้มีอำนาจในการควบคุมบริษัทแต่อย่างใด จำนวนทรัพย์สินมรดกของลูกชายจึงเพิ่มไม่เท่ากับที่นายสมิธเสียไป<sup>47</sup>

### (1.2) การโอนที่ได้รับการยกเว้น (Exempt transfer)

การโอนที่ได้รับการยกเว้นภาษีกองมรดกจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ทั้งตอนที่ผู้โอนมีชีวิตอยู่หรือเสียชีวิตไปแล้วก็ได้ โดยผู้ศึกษาได้สรุปเฉพาะประเภทใหญ่ๆดังนี้

(ก) การโอนมูลค่าทรัพย์สินมรดกตามนิยามในมาตรา 5<sup>48</sup> ที่มีมูลค่าไม่เกินกว่าเพดานที่กฎหมายกำหนด คือ 325,000 ปอนด์

(ข) การโอนมูลค่าทรัพย์สินมรดกระหว่างคู่สมรส (transfer between spouse or civil partnership) ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

(ค) การให้ (Gifts) ในระหว่างที่เจ้ามรดกมีชีวิตอยู่ ตัวอย่างการให้ที่สำคัญ<sup>49</sup>ที่ได้รับการยกเว้นตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษ เช่น

- มาตรา 19 การโอนมูลค่าที่โอนจากเจ้ามรดกสะสมในระหว่างปี (annual exemption) แล้วจำนวนไม่เกินกว่า 3,000 ปอนด์ต่อปีภาษี และถ้าหากในปีภาษีปัจจุบันมีมูลค่าการโอนคงเหลือก็สามารถที่จะยกยอดไปยังปีภาษีถัดไปได้อีกหนึ่งปีภาษี เช่น ในปี 2561 นางแคทเธอรินได้ให้เงินแก่น้องสาวจำนวน 2,000 ปอนด์ ในปี 2562 นางแคทเธอรินจะมีมูลค่าการโอนคงเหลืออีกจำนวน 1,000 ปอนด์ที่สะสมมาจากปีก่อน และต้องชี้ให้หมดในปี 2562 หากปรากฏว่าในปีปัจจุบันนางแคทเธอริน

<sup>47</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

<sup>48</sup> Inheritance Tax Act 1984.

<sup>49</sup> Antony Seely, Briefing Paper Number 573, 30 April 2018 : House of Commons Library (online), source : [www.parliament.uk/commons-library](http://www.parliament.uk/commons-library), [18 March 2019]

มีการโอนมูลค่าเพิ่มเติม 3,500 ปอนด์ มูลค่าการโอนที่จะได้รับยกเว้นภาษีในปี 2562 คือจำนวน 3,500 ปอนด์ และไม่เหลือมูลค่าคงเหลือให้ยกยอดไปอีก (จะคำนวณมูลค่าการโอนคงเหลือโดยลดจำนวนมูลค่าการโอนที่ได้รับยกเว้นภาษีในปีก่อนจำนวน 3,000 ปอนด์ แล้วจึงค่อยไปลดจำนวนมูลค่าการโอนที่ยกยอดมาจากปี 2561)<sup>50</sup>

- มาตรา 20 การให้ในจำนวนที่เล็กน้อย (small gifts) โดยไม่มีข้อกำหนดหรือเงื่อนไขในการให้ (outright gifts) ที่ปรากฏว่ามูลค่าของการโอนนั้นไม่เกิน 250 ปอนด์ต่อครั้งของการให้ในระหว่างปีภาษี

- มาตรา 21 การให้ตามปกติซึ่งถือเสมือนเป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายออกไปจากรายได้ของผู้ให้หรือผู้โอน (normal expenditure out of income) โดยมีเงื่อนไขคือ การโอนจะต้องเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายตามปกติของผู้โอน และการโอนนั้นเป็นการโอนจากรายได้ของผู้โอน และภายหลังการโอนมูลค่าแล้วผู้โอนจะเหลือเงินอย่างเพียงพอต่อการเลี้ยงชีพตามสมควร

- มาตรา 22 ของขวัญที่ให้แก่คู่สมรสตามประเพณีการแต่งงาน (gifts in consideration of marriage or civil partnership) ซึ่งจะมีกำหนดมูลค่าสูงสุดที่จะสามารถให้แก่คู่สมรสได้ เช่น บุพการีแต่ละคนสามารถให้แก่คู่สมรสได้ไม่เกิน 5,000 ปอนด์ การให้ของขวัญโดยผู้อื่นจำนวนไม่เกิน 2,500 ปอนด์ และ การให้ในกรณีอื่นที่ไม่เกิน 1,000 ปอนด์ ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

(ง) การบริจาคต่างๆที่กำหนดในมาตราอื่นๆในบทที่ 1 ของส่วนที่ 2 ตามกฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษ เช่น การบริจาคเพื่อการกุศล สาธารณประโยชน์ หรือพรรคการเมือง เป็นต้น

(จ) การนำทรัพย์สินไปจำหน่ายเพื่อเลี้ยงดูครอบครัว (disposition for maintenance of family) ตามมาตรา 11 โดยการโอนการครอบครองนี้เกิดขึ้นเพราะคู่สมรสฝ่ายหนึ่งได้ทำไปเพื่อประโยชน์ของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งหรือเพื่อประโยชน์ของบุตรฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง เป็นต้น

### (1.3) การโอนที่อาจได้รับการยกเว้น (Potentially exempt transfer หรือ PETs)

การโอนที่อาจได้รับการยกเว้น<sup>51</sup>นั้นเป็นการโอนที่จะเกิดขึ้นเมื่อผู้โอนหรือเจ้าของทรัพย์สินมรดกนั้นยังคงมีชีวิตอยู่ในขณะที่โอน ซึ่งตามมาตรา 3A กำหนดให้ยังไม่ต้องชำระภาษีในทันทีที่มีการโอน ซึ่งการโอนที่อาจได้รับการยกเว้นนั้นจะต้องเป็นการโอนที่เข้าเกณฑ์และเงื่อนไขตามที่กฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษกำหนดไว้เท่านั้นกล่าวคือ การโอนที่อาจ

<sup>50</sup> จัดทำโดยผู้เขียน

<sup>51</sup> ในบางบทความอาจเรียกว่าการโอนประเภทนี้ว่าการโอนที่ได้รับการยกเว้นแอบแฝง แต่ในที่นี้ผู้ศึกษาได้ใช้คำว่า การโอนที่อาจได้รับการยกเว้นเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจง่ายขึ้น

ได้รับการยกเว้นจะสิ้นสุดลงเมื่อครบ 7 ปีนับจากวันที่มีการโอน หรือเมื่อมีการตายของผู้โอน(เจ้ามรดก)ในระหว่าง 7 ปีนั้น ถ้าผู้โอนมีชีวิตอยู่มากกว่า 7 ปีภายหลังจากการโอน การโอนนั้นจะยังไม่ต้องเสียภาษีเงินว่าการโอนนั้นสะสมไปต่อเนื่องจนมีมูลค่าเกินมูลค่าขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนดคือ 325,000 ปอนด์ และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20

## (2) การโอนโดยความตาย (Transfer on death)

เมื่อบุคคลถึงแก่ความตาย ภาษีจะถูกจัดเก็บโดยถือเสมือนว่าบุคคลนั้นได้ทำการโอนสินทรัพย์ไปในทันทีก่อนที่จะถึงแก่ความตาย ซึ่งมูลค่าการโอนที่ต้องเสียภาษีนั้น เท่ากับมูลค่าทรัพย์สินที่มีอยู่ของบุคคลนั้นก่อนจะถึงแก่ความตาย<sup>52</sup>

กฎหมายกำหนดว่าการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนทรัพย์สินในทันที ก่อนที่บุคคลนั้นจะถึงแก่ความตาย ไม่ใช่เกิดขึ้นเมื่อบุคคลนั้นถึงแก่ความตายแล้ว ดังนั้นผลประโยชน์ของบุคคลที่ได้รับหลังจากที่บุคคลนั้นถึงแก่ความตายจึงทำให้ผลประโยชน์นั้นไม่ใช่ส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ของบุคคลนั้น<sup>53</sup>

## 2) กองทรัสต์ที่ต้องเสียภาษีกองมรดก

ทรัสต์ (Trust) หมายถึง การที่บุคคลหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้ง (Settlor)” โอนทรัพย์สินไปยังอีกบุคคลหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ทรัสต์ตี (Trustee)” โดยให้ทรัสต์ตีมีหน้าที่เป็นผู้ดูแลและครอบครองทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่บุคคลอีกคนหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้รับผลประโยชน์ (Beneficiary)” ทั้งนี้ ทรัสต์ตีและผู้รับผลประโยชน์จะเป็นบุคคลคนเดียวกันไม่ได้ เว้นแต่ผู้รับผลประโยชน์ในกองทรัสต์จะมีบุคคลอื่นนอกจากทรัสต์ตีรวมอยู่ด้วย อาทิเช่น ทรัสต์ตีสามารถบริหารจัดการกองทรัสต์ในทรัสต์เพื่อประโยชน์ของตนเองและผู้รับผลประโยชน์อื่นได้

ดังนั้นทรัสต์ตีจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีกองมรดกภายใต้หลักเกณฑ์ที่ว่า เมื่อมีความตายเกิดขึ้นและส่งผลให้ทรัพย์สินโอนเข้าสู่กองทรัสต์ หรือเมื่อครบทุกรอบระยะเวลา 10 นับแต่วันที่ตั้งทรัสต์ และ ทรัสต์ตีจะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งเมื่อได้มีการจำหน่ายผลประโยชน์ให้ผู้รับประโยชน์ภายในช่วงระยะเวลา 10 ปีนั้น ซึ่งอัตราภาษีสูงสุดที่ถูกจัดเก็บจะอยู่ที่ร้อยละ 6<sup>54</sup> ของมูลค่าของกองทรัสต์ นอกจากนี้หากเป็นกรณีที่ทรัสต์ตีแห่งกองทรัสต์ไม่มีรายได้เพิ่มขึ้นและไม่มีการจำหน่ายผลประโยชน์ออกไปเกินกว่า 5 ปี นับแต่วันที่มีการจัดเก็บภาษีตามช่วงเวลา (The Periodic Charge) ทรัสต์ตีแห่งกองทรัสต์ดังกล่าวจะถูกถือว่าเป็นทุน (Capital) สำหรับการคำนวณภาษีต่อไป

<sup>52</sup> Inheritance Tax Act 1984

<sup>53</sup> ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” หน้า 97.

<sup>54</sup> EY, 2018 Worldwide Estate Tax and Inheritance Tax Guide (online), source: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) Page 366-375, 6 March 2019

### 3.2.2 บุคคลที่อยู่ในข่าย และบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีกองมรดก

ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีกองมรดกตามกฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษนั้น อาจจะเป็นได้ทั้งผู้ที่มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ(Domiciled) ผู้ที่เสมือนมีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ (Deem UK Domiciled) และ ผู้ที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ (non-residence) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขในแต่ละประเภทของการโอน และเงื่อนไขพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด<sup>55</sup>

นอกจากนี้กฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษนั้นยังได้แยกความรับผิดชอบในการชำระภาษี (Liability) และ ผู้รับภาระทางภาษีที่แท้จริง (Incidence)<sup>56</sup> เพราะตามกฎหมายของประเทศอังกฤษนั้นได้มองว่าทั้งสองเป็นสิ่งที่เกี่ยวเนื่องกันแต่ไม่ใช่สิ่งเดียวกัน โดยหน้าที่ในการชำระภาษีเป็นเรื่องของผู้ที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีให้กับกรมสรรพากร ส่วนภาระภาษีเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งในท้ายที่สุดต้องรับภาระทางภาษีไป

1) **หน้าที่ในการชำระภาษี** กฎหมายได้กำหนดว่า ผู้โอน(transferor) ผู้รับโอน (transferee) ผู้จัดการมรดก (trustee) ผู้รับผลประโยชน์ (beneficiary) ผู้จัดการทรัพย์สิน (settlor) และผู้ดำเนินการแทน (personal representative) ซึ่งแต่ละบุคคลอาจมีหน้าที่ในการชำระภาษีภายใต้เงื่อนไขที่แตกต่างกันออกไป ตามส่วนที่ 7 มาตรา 199 – 214 ของกฎหมายภาษีมรดกประเทศอังกฤษ<sup>57</sup>

สำหรับการโอนโดยความตาย หรือการโอนของมรดกเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้น (Transfer on death) ผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีกองมรดกได้แก่

- ผู้ดำเนินการแทน (personal representative) ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกเป็นที่ดินที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ หรือ
- ผู้จัดการมรดกในกรณีที่มีการตั้งผู้จัดการมรดกไว้แล้วตามพินัยกรรม หรือ

ในกรณีที่ไม่มีผู้จัดการมรดกผู้ที่มีหน้าที่ในการชำระภาษีกองมรดกนั้นคือ

- บุคคลซึ่งครอบครองทรัพย์สินนั้นไม่ว่าจะได้รับผลประโยชน์หรือไม่ หรือ
- บุคคลซึ่งต่อมาได้รับผลประโยชน์จากการเข้าครอบครองทรัพย์สินนั้น หรือ
- บุคคลซึ่งมีผลประโยชน์เกิดขึ้นหรือมีรายได้จากทรัพย์สินหลังจากที่มีความตายเกิดขึ้น

<sup>55</sup> Ibid.

<sup>56</sup> ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” หน้า 112-113.

<sup>57</sup> Inheritance Tax Act 1984.

การโอนที่อาจได้รับการยกเว้น (Potentially exempt transfers หรือ PETs) เป็นการโอนที่มีเงื่อนไขเวลา คือ 7 ปีตั้งที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น ดังนั้นในกรณีที่ผู้โอนตายภายใน 7 ปีหลังจากโอน มูลค่าของทรัพย์สินนั้นจะนำไปคำนวณภาษีกองมรดกของเจ้ามรดก แต่ผู้รับโอนจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการชำระภาษีเนื่องจากการผลักภาระภาษีของผู้โอนให้แก่ผู้รับโอน

**2) ภาระทางภาษี** บุคคลที่มีหน้าที่ในการชำระภาษีนี้อาจจะไม่ใช่บุคคลที่มีภาระทางภาษีอย่างแท้จริง ภาระทางภาษีสำหรับภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อมีความตาย โดยจำนวนที่ต้องชำระจะขึ้นอยู่กับมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งได้มีการครอบครองก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย หากมิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น หรือจำนวนภาษีที่จะต้องชำระนั้นขึ้นกับมูลค่าของกองมรดกที่ได้ทำพินัยกรรมไว้ ทั้งนี้ต้องพิจารณาด้วยว่ากองมรดกนั้นอยู่มีที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศด้วยหรือไม่

### 3.2.3 การบรรเทาภาระภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมทางทะเบียน

ตามกฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษนั้น ได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับการโอนเมื่อตายในอัตราร้อยละ 40 คู่กับมูลค่าของกองทรัพย์สินมรดกสุทธิในส่วนของเกิน 325,000 ปอนด์ แต่ถ้าหากมีการยกมรดกมูลค่าไม่ต่ำกว่าร้อยละ 10 ของมูลค่าของกองทรัพย์สินมรดกสุทธิให้แก่สาธารณกุศล อัตราภาษีจะปรับลดลงเหลือเพียงร้อยละ 36<sup>58</sup>

สำหรับการโอนที่ต้องเสียภาษีในระหว่างที่เจ้ามรดกมีชีวิตอยู่จะต้องเสียภาษีที่อัตราร้อยละ 20 และถ้าหากเป็นการโอนที่อาจได้รับการยกเว้น (potentially exempt transfer) ซึ่งต่อมาเจ้ามรดกนั้นได้เสียชีวิตลงภายใน 7 ปีนับจากการโอน อัตราภาษีจะกลายเป็นร้อยละ 40 อย่างไรก็ตามกฎหมายได้ให้การบรรเทาภาระภาษีโดยกำหนดสัดส่วนการลดอัตราภาษี (Taper Relief) จากร้อยละ 40 ตามระยะเวลาที่ผู้โอนได้โอนทรัพย์สินมรดกนั้นก่อนที่จะถึงความตายดังนี้<sup>59</sup>

<sup>58</sup> EY, 2018 Worldwide Estate Tax and Inheritance Tax Guide (online), source: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) Page 366-375, 6 March 2019

<sup>59</sup> Antony Seely. Briefing Paper Number 573, 30 April 2018. House of Commons Library. (online) source : [www.parliament.uk/commons-library](http://www.parliament.uk/commons-library), March 18, 2019.



ตารางที่ 4 ตารางสัดส่วนการลดอัตราภาษี (Taper Relief) ในกรณีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ก่อนครบระยะเวลา 7 ปี

จำนวนปีระหว่างปีที่โอนและปีที่เกิดความตาย	อัตราภาษีที่ลดลง (Taper Rate)
0 ปี ถึง 3 ปี	0%
3 ปี ถึง 4 ปี	20%
4 ปี ถึง 5 ปี	40%
5 ปี ถึง 6 ปี	60%
6 ปี ถึง 7 ปี	80%

การบรรเทาภาระภาษีที่สำคัญสำหรับคู่สมรสประการหนึ่งคือ การให้การยกเว้นฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมกันทางทะเบียนซึ่งถ้าหากไม่เข้าในกรณีนี้จะทำให้การโอนมูลค่าระหว่างคู่สมรสเป็นการโอนมูลค่าที่จะต้องเสียภาษีกองมรดกหากมีจำนวนที่มากกว่าเกณฑ์ที่กำหนดคือ 325,000ปอนด์

ทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมตามทะเบียนนั้นไม่ได้มีการกำหนดความหมายหรือคำอธิบายไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษ แต่ได้มีการอธิบายถึงลักษณะของทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมในทางทะเบียนไว้ในคำพิพากษาต่างๆที่เกี่ยวข้องกับคดีพิพาทเรื่องของสินสมรสว่า<sup>60</sup> ทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมทางทะเบียนนั้นหมายถึงทรัพย์สินที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งมีสิทธิในการครอบครอง ตัดสินใจในการขาย ให้เช่าหรือการจัดการกรรมสิทธิ์อื่นๆร่วมกัน ซึ่งการมีชื่อร่วมกันทำให้เห็นได้ชัดเจนว่าคู่สมรสอีกฝ่ายมีสิทธิกึ่งหนึ่งในการตัดสินใจในการจัดการทรัพย์สินนั้นร่วมกับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง การที่จะพิจารณาว่าทรัพย์สินนั้นเป็นสิทธิร่วมกันหรือไม่จึงต้องพิจารณาจากการที่มีชื่อร่วมกัน และทรัพย์สินดังกล่าวมักจะเป็นทรัพย์สินที่มีการจดทะเบียนเพื่อให้ง่ายแก่การตรวจสอบสิทธิ จากที่กล่าวมาข้างต้นถ้าหากเป็นทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมอยู่แล้วก็จะได้รับยกเว้นฐานภาษีไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีกองมรดกของคู่สมรสอีก

นอกจากการบรรเทาภาระภาษีด้วยการกำหนดสัดส่วนการลดอัตราภาษีแล้ว ทางรัฐบาลอังกฤษได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการลดอัตราภาษีหรือยกเว้นอัตราภาษีเพิ่มเติมดังนี้

<sup>60</sup> เรียบเรียงโดยผู้ศึกษา

1) การเพิ่มเติมเงื่อนไขในลดอัตราภาษีให้เหลือร้อยละ 0 (nil-rate band)<sup>61</sup> โดยยึดหลักของการมีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษของผู้รับโอนทรัพย์สินมรดกที่อยู่ในประเทศอังกฤษ เงื่อนไขและมาตรการนี้ได้ถูกประกาศใช้เมื่อปี 2560 และยังคงมีผลบังคับอยู่จนถึงปัจจุบัน ดังสรุปด้านล่างนี้

#### ตารางที่ 5 เงื่อนไขการลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 0 (Nil-Rate Band)

ผู้โอน	ผู้รับโอน	อัตราภาษี
ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ	ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ	0%
	ผู้ที่เสมือนมีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ <sup>62</sup>	
	ผู้ที่มีภูมิลำเนาในต่างประเทศที่เลือกจะย้ายภูมิลำเนาไปที่อังกฤษ	
ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ	ผู้ที่มีภูมิลำเนาในต่างประเทศที่ไม่เลือกจะย้ายภูมิลำเนาไปที่อังกฤษ	20% ของทรัพย์สินมรดกในส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์
ผู้ไม่มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ	ผู้ไม่มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ	ไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษ

การย้ายภูมิลำเนาไปที่ประเทศอังกฤษนั้นโดยส่วนมากเป็นไปเพื่อให้ได้รับสิทธิยกเว้นการโอนมูลค่าระหว่างคู่สมรสแต่อย่างไรก็ตาม การที่คู่สมรสตัดสินใจย้ายภูมิลำเนาไปที่ประเทศอังกฤษนั้นจะทำให้ทรัพย์สินของคู่สมรสได้ถูกโอนมาบังคับเสียภาษีภายใต้กฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษเช่นกันแม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษก็ตาม การตัดสินใจย้ายภูมิลำเนาดังกล่าวสามารถทำเพื่อประโยชน์ในเชิงภาษีมรดกโดยไม่คำนึงเงื่อนไขในกฎหมายอื่นได้ แต่อย่างไรก็ตามคู่สมรสนั้นจะไม่สามารถถอนคำร้องได้ แต่หากมีเหตุบางประการคู่สมรสสามารถระงับผลของคำร้องนั้นได้ติดต่อกันไม่เกิน 4 ปีภาษี<sup>63</sup>

<sup>61</sup> GoV.UK, Finance Bill 2017: Clause 2 (online), source :

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/586234/Deemed\\_domicile\\_-\\_inheritance\\_tax\\_-\\_EN.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/586234/Deemed_domicile_-_inheritance_tax_-_EN.pdf), [2 June 2019]

<sup>62</sup> ผู้เสมือนมีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษหรือ Deem Domiciled นั้นได้ถูกอธิบายไว้ใน FINANCE BILL 2017 Clause 2 ผู้ศึกษาสรุปความก็คือผู้ที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาตั้งเดิมในประเทศอังกฤษแต่ได้อยู่อาศัยในประเทศอังกฤษอย่างน้อย 15 ปีภายใน 20 ปีภาษีก่อนหน้าหรือให้หมายถึงผู้ที่มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษ หรือเสมือนมีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษแต่ได้ไปตั้งรกรากถาวรที่อื่นผู้นั้นจะถือเสมือนเป็นผู้ที่มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษต่อไปอีก 3 ปี (GoV.UK, Finance Bill 2017: Clause 2 (online), source :

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/586234/Deemed\\_domicile\\_-\\_inheritance\\_tax\\_-\\_EN.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/586234/Deemed_domicile_-_inheritance_tax_-_EN.pdf), [2 June 2019] )

<sup>63</sup> EY, 2018 Worldwide Estate Tax and Inheritance Tax Guide (online), source :

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) Page 366-375, [6 March 2019]

2) การเพิ่มเติมเงื่อนไขในเรื่องของการการโอนมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่เป็นที่อยู่อาศัยหลักให้แก่ทายาทโดยธรรม ซึ่งจะได้รับการยกเว้นมูลค่าการโอนจำนวน 100,000 ปอนด์ในปีภาษีแรก (2017/2018) และเพิ่มอีกปีละ 25,000ปอนด์ ในระหว่างช่วง (2018/2019 ถึง 2020/2021)<sup>64</sup>

การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษียังมีอีกหลายประการ บางประการใช้เฉพาะกับกรณีการโอนในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ (lifetime transfer) บางประการใช้กับการโอนโดยความตาย (transfer on death) และบางประการก็ใช้กับการโอนทั้งสองกรณี<sup>65</sup> ซึ่งในที่นี้ผู้ศึกษาขอแยกเฉพาะการบรรเทาภาระภาษีที่สำคัญและเกิดขึ้นบ่อยครั้ง<sup>66</sup>ตามกฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษ ดังนี้

1) การบรรเทาภาระภาษีเนื่องจากการสืบทอดมรดก ปรับใช้กับทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาอย่างเฉียบพลัน ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อพบว่า การเรียกเก็บภาษีอันเกิดจากความตาย (ภาษีกองมรดก) นั้นเกิดขึ้นภายใน 5 ปีภายหลังจากที่ได้เรียกเก็บภาษีในครั้งแรกแล้ว การบรรเทาภาษีในกรณีนี้เรียกเครดิตทางภาษี (tax credit) ซึ่งนำไปหักออกภาษีที่ถูกจัดเก็บเป็นครั้งที่สอง โดยสัมพันธ์กับร้อยละของภาษีที่ได้ชำระในครั้งแรก จำนวนร้อยละจะเท่ากับ 100 หากการโอนทั้งสองครั้งห่างกัน 1 ปีหรือน้อยกว่า แต่จำนวนร้อยละจะลดลงครึ่งละร้อยละ 20 ต่อการโอนในปีถัดไป ซึ่งในกรณีที่การโอนสองครั้งมีระยะห่างกันมากกว่า 4 ปี จำนวนร้อยละจะลดลงเหลือเพียงร้อยละ 20 เท่านั้น

2) การบรรเทาภาระภาษีสำหรับทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจ ในความหมายของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจนั้น ให้หมายถึงทรัพย์สินดังเช่นตารางดังนี้

ตารางที่ 6 การบรรเทาภาระภาษีสำหรับทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจ<sup>67</sup>

ประเภททรัพย์สินทางธุรกิจ	การบรรเทาภาระภาษี
การถือหุ้นในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเมื่อรวมกับสิ่งอื่นๆ ที่ถือด้วยแล้วทำให้มีสิทธิในการควบคุมบริษัท	ยกเว้นมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินทางธุรกิจที่ได้มีการโอนไป ร้อยละ 50
ที่ดินหรืออาคาร เครื่องจักรหรือโรงงานซึ่งถูกนำมาใช้	
การถือหุ้นในบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเมื่อรวมกับหุ้นอื่นที่มีลักษณะหรือทำนองเดียวกันตลอดจนหุ้นที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ถืออยู่โดยผู้โอนแล้ว ทำให้ผู้โอนเป็นผู้ควบคุมบริษัท	ยกเว้นมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินทางธุรกิจที่ได้มีการโอนไป ร้อยละ 100
การถือหุ้นไม่ว่าจำนวนเท่าใดในบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	
ธุรกิจหรือผลประโยชน์ใดในทางธุรกิจรวมไปถึงการที่นำผลประโยชน์ของตนทั้งหมด หรือบางส่วนเข้าร่วมในการทำธุรกิจ	

<sup>64</sup> GOV.UK, Inheritance tax: main residence nil rate band and existing nil-rate band (online), source:

<https://www.gov.uk/government/publications/inheritance-tax-main-residence-nil-rate-band-and-the-existing-nil-rate-band/inheritance-tax-main-residence-nil-rate-band-and-the-existing-nil-rate-band>, [2 June 2019]

<sup>65</sup> ฤทัย พูลสวัสดิ์, “ภาษีมรดก,” หน้า 104.

<sup>66</sup> GOV.UK, Death and bereavement (online), source: <https://www.gov.uk/browse/births-deaths-marriages/death>, [28 April 2019]

<sup>67</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นสามารถที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีทั้งจากทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจและทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อประกอบการเกษตรกรรม

3) การบรรเทาภาระภาษีอย่างมีเงื่อนไข สำหรับงานศิลปะ อาคารทางประวัติศาสตร์ และกรณีอื่นๆในทำนองเดียวกัน ซึ่งจะต้องเป็นทรัพย์สินที่กระทรวงการคลังกำหนดขึ้น และผู้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีนั้นจะต้องได้รับเป็นผู้ที่ได้รับการมอบหมายให้ทำการรักษา ดูแลการเข้าชม หรือหน้าที่อื่นๆในทำนองเดียวกันจึงจะได้รับสิทธิ

4) การบรรเทาภาระภาษีแก่ทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อประกอบการเกษตรกรรม<sup>68</sup> การบรรเทาภาระภาษีนี้ใช้ได้ทั้งเมื่อผู้โอนยังมีชีวิตอยู่และผู้โอนได้เสียชีวิตไปแล้ว โดยที่ผู้โอนและที่ดินจะต้องมีลักษณะตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ จึงจะได้รับการบรรเทาภาระภาษี กล่าวคือผู้โอนจะต้องถือครองที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการเกษตรตลอดช่วงระยะเวลา 2 ปีก่อนตาย หรือมีฉะนั้นจะต้องเป็นเจ้าของที่ดินดังกล่าวตลอดระยะเวลา 7 ปีก่อนตาย การบรรเทาภาระภาษีของทรัพย์สินทางเกษตรจะอยู่ในรูปแบบของการยกเว้นมูลค่าของทรัพย์สินนั้นจำนวนร้อยละ 50 หรือร้อยละ 100 ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดว่าจำนวนที่นาหรือจำนวนภาษีที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีจะต้องเป็นจำนวนเท่าใด

5) การบรรเทาภาระภาษีสำหรับพื้นที่ที่เต็มไปด้วยต้นไม้ ซึ่งการซื้อที่ดินหรือการโอนที่ดินในลักษณะนี้จะได้รับสิทธิถ้าหากไม่ว่าจะเป็นผู้ซื้อหรือผู้รับโอนนั้นจะไม่ได้ใช้ประโยชน์จากที่ดินเต็มที่ หรือกำลังจะใกล้ถึงแก่ความตายเพื่อเป็นการเลี้ยงภาษี นอกจากนั้นผู้ตายจะต้องมีสิทธิเหนือพื้นที่ดังกล่าวตลอดระยะเวลา 5 ปี ก่อนที่จะถึงแก่ความตาย หรือมีฉะนั้นจะต้องเป็นผู้ซึ่งได้รับสิทธิในลักษณะที่มีผลประโยชน์ในที่ดินโดยประการอื่นที่ไม่ใช่การได้รับสิทธิมาโดยการตอบแทน เช่น ของขวัญหรือมรดก เป็นต้น การบรรเทาภาระภาษีในกรณีนี้ใช้เฉพาะกับมูลค่าของไม้ ไม่ใช่มูลค่าของของที่ดินที่ไม่เหล่านั้ปลูกอยู่ การบรรเทาภาระภาษีในกรณีนี้ไม่ใช่การบรรเทาภาระภาษีแบบเด็ดขาด เนื่องจากเมื่อมีการโอนการครอบครองภายหลัง จะถูกเรียกเก็บภาษีย้อนหลังไปจนถึงวันที่โอนการครอบครองไม้นั้น และการบรรเทาภาระภาษีแก่ทรัพย์สินทางธุรกิจจะนำมาปรับใช้ได้ก็ถ้าหากไม่ที่ปลูกก่อให้เกิดทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องทางธุรกิจของเจ้าของมรดกในวันที่ถึงแก่ความตาย

<sup>68</sup> ทรัพย์สินทางการเกษตรหมายความรวมถึงที่ดิน และทุ่งหญ้าสำหรับเลี้ยงสัตว์ ที่ป่า หรือที่ปลูกสร้างใดๆที่ใช้ในการปศุสัตว์และการเลี้ยงปลาแบบเลี้ยงตั้งแต่เล็กจนโตซึ่งครอบครองคู่กันกับที่ดินทางการเกษตรหรือทุ่งหญ้าเลี้ยงสัตว์ นอกจากนั้นให้หมายความรวมถึงกระท่อม อาคารหรือ โรงนา ทั้งนี้ตามสภาพที่เหมาะสมกับทรัพย์สินนั้น (ที่มา : EY, 2018 Worldwide Estate Tax and Inheritance Tax Guide (online), source : [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) Page 366-375, [6 March 2019])

### 3.2.4 การรับภาระภาษีของคู่สมรส

กฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษได้กำหนดให้การโอนมูลค่าระหว่างคู่สมรส (spouse) หรือคู่ชีวิต (civil partnership)<sup>69</sup> ได้รับการยกเว้นฐานภาษีตามมาตรา 18<sup>70</sup> (transfer between spouse or civil partnership) ถ้าหากการโอนนั้นสามารถระบุได้ว่าทรัพย์สินมรดกนั้นมีที่มาส่วนหนึ่งจากทรัพย์สินมรดกของคู่สมรสของผู้โอน หรือถ้าหากไม่สามารถระบุได้ก็จะต้องปรากฏว่าทรัพย์สินของคู่สมรสของผู้โอนมีจำนวนเพิ่มขึ้นโดยข้อยกเว้นดังกล่าวนี้จะไม่บังคับใช้ ถ้าหากเป็นการโอนการครอบครอง (disposition) ระหว่างคู่สมรสมีการกำหนดเงื่อนไขว่า การโอนนั้นจะมีผลก็ต่อเมื่อมีการสิ้นสุดของผลประโยชน์ใดๆ หรือมีการสิ้นสุดของช่วงเวลาใดๆ ที่ไม่สามารถทำให้เห็นผลได้ภายใน 12 เดือน เช่น การที่สามีเสียชีวิตและได้ทำพินัยกรรมโอนมรดกไว้แก่ภรรยาแต่ได้กำหนดเงื่อนไขว่าภรณยานั้นจะต้องมีชีวิตหลังจากที่ตนได้ตายไปแล้ว 2 ปี ซึ่งการโอนเป็นต้นเพราะการโอนในลักษณะนี้จะตกเป็นการโอนโดยมีเงื่อนไข (gifts with reservation) ซึ่งจะต้องย้อนกลับไปพิจารณาให้เป็นการโอนมูลค่าแบบที่ต้องเสียภาษี ถ้าหากเป็นกรณีที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวไปก่อนหน้า ทรัพย์สินมรดกสุทธิที่มีมูลค่าสูงเกินกว่า 325,000 ปอนด์เท่านั้นจึงจะเสียภาษีของมรดกตามกฎหมายนี้

ในการใช้ข้อยกเว้นนี้ กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าคู่สมรสทั้งสองจะต้องอยู่ด้วยกันจึงจะได้รับสิทธิยกเว้นแต่ผู้ศึกษาขอให้ข้อสังเกตว่าตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากรตามคำร้องอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียภาษีคนหนึ่ง<sup>71</sup> ได้ให้ความหมายของคู่สมรสว่า จะต้องเป็นคู่สมรสตามกฎหมายซึ่งหมายความว่ามีการจดทะเบียนไม่ว่าจะเป็นการจดทะเบียนสมรส หรือการจดทะเบียนคู่ชีวิตตามกฎหมายเท่านั้น แม้ว่าคู่สมรสนั้นจะอยู่ด้วยกันจนถึงวันที่เจ้ามรดกเสียชีวิตแต่ไม่ได้มีการจดทะเบียนสมรสตามกฎหมายก็ไม่อาจได้รับสิทธิยกเว้นภาษีมรดกตามมาตรา 18 นี้ ซึ่งพฤติการณ์ที่ให้สิทธิเฉพาะผู้ที่จดทะเบียนสมรสนั้นจะเหมือนกับกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทย<sup>72</sup>

นอกจากนี้ถ้าเจ้ามรดกสามารถโอนสิทธิยกเว้นฐานภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ในกรณีที่มีการโอนมูลค่าที่น้อยกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด ฐานภาษีนี้นี้จะถูกโอนให้แก่คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่เพื่อนำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นอีกครั้งหนึ่ง เช่น นายโรเบิร์ต มีมรดกโอนไปให้แก่ผู้รับมรดกจำนวน 225,000 ปอนด์ซึ่งเท่ากับนายโรเบิร์ตสามารถโอนส่วนต่างของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้น จำนวน 100,000 ปอนด์ไปให้กับนางจูเลียเมื่อนายโรเบิร์ตตาย และนางจูเลียจะมีมูลค่า

<sup>69</sup> ผู้ศึกษาสรุปได้ว่า Civil partnership ตามกฎหมายประเทศอังกฤษนั้นคือการสมรสระหว่างเพศเดียวกันซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อมีการจดทะเบียนตามกฎหมายโดยอาจเป็นการจดทะเบียนคู่ชีวิตซึ่งเกิดระหว่างคู่รักเพศเดียว (Formed civil partnership) และการแก้ไขสถานะจากการจดทะเบียนคู่ชีวิตให้เป็นการจดทะเบียนสมรสอย่างสมบูรณ์ (Convert a civil partnership into a marriage). (ที่มา : H&F, Convert a civil partnership into a marriage (online), source : <https://www.lbhf.gov.uk/births-marriages-and-deaths/civil-partnerships/convert-civil-partnership-marriage> [2 June 2019] )

<sup>70</sup> Inheritance Tax Act 1984.

<sup>71</sup> Tax Decision documents : The Special Commissioners (online), source : <http://tax.decisions.tribunals.gov.uk/tax/Documents/decisions/specialCommissioners/SPC00350.pdf> [28 April 2019]

<sup>72</sup> กล่าวไว้ใน 3.1.2

มรดกที่ได้รับยกเว้นภาษีจำนวน 325,000 ปอนด์ รวมกับ 100,000 ปอนด์ของนายโรเบิร์ตเป็นจำนวน 425,000 ปอนด์เป็นต้น<sup>73</sup>

### 3.3 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นเริ่มจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปี ค.ศ. 1905 โดยใช้วิธีคำนวณภาษีจากมูลค่าของกองมรดกเพียงประการเดียว ต่อมาในปี ค.ศ. 1950 ได้เปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีเป็นแบบการรับมรดกสะสม โดยคำนวณภาษีที่ใช้ฐานภาษีที่คำนึงถึงคุณสมบัติของทายาท ตัวทรัพย์สินมรดกและมูลค่าของทรัพย์สินที่ทายาทเคยได้รับมาแล้ว ภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น (sozoku zei ho) นั้นครอบคลุมทั้ง ภาษีการรับมรดก (sozoku zei) และ ภาษีการให้ทรัพย์สิน (zoyo zei) เพื่อป้องกันมิให้เจ้ามรดกเลี่ยงภาษีมรดกโดยยกทรัพย์สินให้โดยเสน่หาในระหว่างที่ตนยังมีชีวิตอยู่

ต่อมาในปี ค.ศ. 1958 มีการปฏิรูประบบในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ได้ถูกปรับปรุงใหม่ เนื่องจากภายใต้ระบบเก่านั้นทายาทหรือผู้รับให้แต่ละคนนั้นจะมีภาระภาษีเท่ากับทรัพย์สินที่ตนได้รับซึ่งอาจทำให้ภาระภาษีที่แต่ละคนได้รับมากหรือน้อยแตกต่างกันเกินไปตามจำนวนทรัพย์สินที่ตนได้รับ ต่อมาประเทศญี่ปุ่นได้ปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้ง การคำนวณภาษีการรับมรดกนั้นจะคิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกทั้งหมดและปันส่วนเฉลี่ยให้กับทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกด้วยซึ่งทำให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้รับมรดกด้วยกันมากขึ้น<sup>74</sup>

ประเทศญี่ปุ่นถือเป็นหนึ่งในประเทศที่มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นจำนวนมาก และมีแนวโน้มที่จะสูงขึ้นในปี 2562 โดยสถิติภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นอยู่ที่ประมาณเฉลี่ย 1,900 พันล้านเยนต่อปี<sup>75</sup> ซึ่งถือเป็นจำนวนที่สูงมากเมื่อเทียบกับรายได้จากการเก็บภาษีประเภทอื่นๆ ภาษีการรับมรดกนี้ถือเป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้รับโอนมรดกไม่ว่าจะเป็นการโอนทั้งทางมรดกและทางพินัยกรรม รวมไปถึงทรัพย์สินที่ได้มาจากการให้ไม่ว่าจะเป็นการให้ในรูปแบบใดก็ตาม โดยวิธีการคำนวณภาษีและอัตราที่ใช้ในการจัดเก็บนั้นจะกล่าวถึงในลำดับถัดไป

#### 3.3.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่าย และทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกหมายถึงมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดที่ได้มาจากการรับมรดก เช่น เงินฝากธนาคาร หลักทรัพย์ต่างๆ เครื่องประดับ ที่ดิน อสังหาริมทรัพย์อื่นๆ สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนทุกสิ่งที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจที่สามารถประมาณเป็นตัวเงินได้ เป็นต้น หักด้วย

<sup>73</sup> Inheritance Tax Act 1984.

<sup>74</sup> Ministry of Finance, Tax Policy Publication (online), source : [https://www.mof.go.jp/english/tax\\_policy/publication/comprehensive\\_handbook\\_2006e/taxes2006e\\_d.pdf](https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/comprehensive_handbook_2006e/taxes2006e_d.pdf), 28 December 2018.

<sup>75</sup> National Tax Agency – Japan, National Tax Agency Report 2018 (online), source: [https://www.nta.go.jp/english/Report\\_pdf/2018e\\_11.pdf](https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2018e_11.pdf), 11 May 2019.

ค่าใช้จ่าย อันได้แก่ หนี้สิน ภาระผูกพันและค่าใช้จ่ายในการจัดการศพรวมทั้งค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด<sup>76</sup>

ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีได้แก่

1) ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในทั้งประเทศญี่ปุ่นและนอกประเทศญี่ปุ่นที่ผู้รับมรดกที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นได้รับมาจากการรับมรดกตามกฎหมายหรือโดยการยกให้ตามพินัยกรรมหรือโดยวิธีอื่น

2) ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่นที่ได้รับจากการตกทอดโดยพินัยกรรมหรือโดยวิธีอื่น

ทรัพย์สินมรดกที่ไม่นำมาคำนวณภาษี (Exemption)<sup>77</sup> ตามกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นมีดังนี้

1) ทรัพย์สินมรดกที่บริจาคให้องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร องค์กรทางศาสนา การกุศล การวิทยาศาสตร์ และสาธารณะตามที่กฎหมายกำหนด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณะประโยชน์

2) เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิตของผู้เอาประกันภัยที่ถึงแก่กรรมตามที่ระบุไว้ในกรมธรรม์ มีจำนวนยกเว้นอยู่ที่ 5 ล้านเยนต่อทายาท 1 คน

3) เงินบำนาญบำนาญ ค่าทดแทนการออกจากงานของผู้ถึงแก่กรรม กรมธรรม์ มีจำนวนยกเว้นอยู่ที่ 5 ล้านเยนต่อทายาท 1 คน

4) ทรัพย์สินมรดกสุทธิ 30 ล้านเยน บวกมูลค่าทรัพย์สินมรดกเพิ่มเติมจำนวน 6 ล้านเยนต่อจำนวนผู้รับมรดก 1 คน

5) สิทธิพิเศษทางภาษีกรณีเป็นกิจการขนาดเล็ก หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยที่กลายเป็นทรัพย์สินมรดก กรณีที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยขนาดเนื้อที่ไม่เกิน 330 ตารางเมตร หรือได้รับกิจการขนาดเล็กซึ่งมีขนาดพื้นที่ไม่เกิน 400 ตารางเมตร<sup>78</sup> ซึ่งฐานภาษีต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกสามารถนำมาหักออกได้อีก ร้อยละ 20<sup>79</sup> และหากเป็นที่อยู่อาศัยที่มีขนาดเล็กกว่า 200 ตารางเมตร จะเหลือฐานภาษีที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกได้อีกร้อยละ 5

<sup>76</sup> EY, 2018 Worldwide Estate Tax and Inheritance Tax Guide (online), source :

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) Page 184-193, 6 March 2019.

<sup>77</sup> Ibid.

<sup>78</sup> Ibid.

<sup>79</sup> Ibid.



### 3.3.2 บุคคลที่อยู่ในข่าย และบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีการรับมรดก

กฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกในประเทศญี่ปุ่นนั้นแยกออกเป็นสองกรณีคือ

1) **ผู้เสียภาษีที่ไม่มีข้อจำกัด (unlimited liability)** ผู้เสียภาษีประเภทนี้จะต้องเสียภาษีการรับมรดกโดยรวมทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีทั้งที่อยู่ในประเทศและนอกประเทศญี่ปุ่น บุคคลดังกล่าวประกอบด้วย<sup>80</sup>

1.1) ทายาทที่มีภูมิลำเนาในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับมรดกหรือได้รับการให้

1.2) ทายาทที่มีสัญชาติญี่ปุ่นและอยู่ในประเทศญี่ปุ่นในช่วง 10 ปีก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายหรือได้รับการให้ แม้ว่าในขณะที่ทายาทนั้นได้รับทรัพย์มรดกจะไม่ได้มีภูมิลำเนาอยู่ที่ญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับทรัพย์มรดกนั้น

1.3) ทายาทที่ไม่ได้มีสัญชาติญี่ปุ่นและไม่ได้มีภูมิลำเนาอยู่ที่ญี่ปุ่นแต่ได้รับทรัพย์มรดกหรือได้รับการให้จากเจ้ามรดกที่ถึงแก่ความตายหรือผู้ให้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ที่ญี่ปุ่นในขณะที่เสียชีวิตหรือให้ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่มีการให้หรือได้รับมรดกนั้น

บุคคลที่ไม่ได้มีสัญชาติญี่ปุ่นซึ่งได้พำนักอยู่ในญี่ปุ่นชั่วคราว (temporary visitor) ต้องอยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีมรดกและการรับให้ถ้าทรัพย์สินที่ได้รับนั้นอยู่ในประเทศญี่ปุ่น นอกจากนี้บุคคลที่ไม่ได้มีสัญชาติญี่ปุ่นแต่ว่ามีวีซ่าที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติคนเข้าเมืองตารางที่ 1 ที่ถูกพิจารณาให้การอยู่อาศัยในญี่ปุ่นนั้นถือเป็นการอยู่อาศัยแบบชั่วคราวและระยะเวลาที่อยู่จะต้องรวมกันแล้วน้อยกว่า 10 ปีในตลอดช่วงระยะเวลา 15 ปีก่อนที่จะได้รับมรดกหรือได้รับการให้

2) **ผู้เสียภาษีที่มีข้อจำกัด (limited liability)** ผู้เสียภาษีในประเภทนี้จะเป็นผู้เสียภาษีที่ได้รับการจำกัดภาระภาษีเพียงส่วนของทรัพย์มรดกที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้นซึ่งถ้าหากเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อดังกล่าวข้างล่างนี้ แม้ว่าเจ้ามรดกหรือผู้ให้จะเป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศญี่ปุ่นเป็นระยะเวลา 10 ปีหรือน้อยกว่านั้นตลอดช่วงระยะเวลา 15 ปีที่ผ่านมา ทายาทหรือผู้รับการโอนก็ถือเป็นผู้มีภาระภาษีจำกัดภายใต้กฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น เงื่อนไข 2 ประการนั้นคือ<sup>81</sup>

2.1) ทายาทที่ไม่ได้มีสัญชาติญี่ปุ่นและไม่มีภูมิลำเนาในประเทศญี่ปุ่นภายในระยะเวลาอย่างน้อย 10 ปี แต่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกหรือผู้ให้ที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาในประเทศญี่ปุ่นในช่วงระยะเวลา 10 ปีที่ผ่านมา

<sup>80</sup> PwC, Update : Japan Gift&Inheritance Taxation Reform affecting Expatriates on Assignment in Japan – Relief and More Exposure (online), source : <https://www.pwc.com/jp/en/taxnews-international-assignment/assets/gms-20170414-en.pdf> Page 1-6 [6 March 2019].

<sup>81</sup> Ibid.



2.2) ทายาทที่ไม่ได้มีสัญชาติญี่ปุ่น และไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่นในขณะที่ได้รับมรดกหรือได้รับการให้ จากเจ้ามรดกหรือผู้ให้ซึ่งไม่ได้มีภูมิลำเนาในประเทศญี่ปุ่นในช่วงระยะเวลา 10 ปีที่ผ่านมา

จากกฎหมายภาษีการรับมรดกประเทศญี่ปุ่นข้างต้นนี้ไม่ปรากฏว่าการโอนระหว่างคู่สมรสหรือการที่คู่สมรสได้รับมรดกจากเจ้าของทรัพย์สินมรดกนั้น ได้สิทธิที่ดีกว่าทายาทในลำดับเดียวกันแต่อย่างใด ซึ่งตามกฎหมายภาษีการรับมรดกนั้นได้กำหนดให้เพียงการเครดิตภาษีของคู่สมรสในขั้นตอนสุดท้ายของการคำนวณแทน

### 3.3.3 การบรรเทาภาระภาษีโดยการหักค่าลดหย่อนและเครดิตภาษี

ประเทศญี่ปุ่นถือเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราที่สูง แต่อย่างไรก็ตามรัฐบาลได้กำหนดมาตรการเพื่อการบรรเทาภาระภาษีเพื่อช่วยเหลือผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยผู้ศึกษาได้ยกตัวอย่างการบรรเทาภาระภาษีที่สำคัญดังนี้

1) การบรรเทาภาระภาษีสำหรับการตายในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกัน เช่นในกรณีที่ได้รับมรดกได้รับทรัพย์สินภายใน 3 ปี ก่อนผู้ตายเสียชีวิต มูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับนั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกแต่สามารถนำภาษีการให้ที่ได้ชำระไปแล้วมาหักได้ในลักษณะของการเครดิตภาษี หรือในกรณีที่ถ้าผู้ตายเคยได้รับทรัพย์สินมรดกภายใน 10 ปี ก่อนตายจะมีส่วนลดหย่อนตามที่กฎหมายระบุไว้ ซึ่งสามารถนำมาหักจากภาษีมรดกได้

2) การบรรเทาภาระภาษีให้กับอสังหาริมทรัพย์บางประเภทเช่น การบรรเทาภาระภาษีให้กับกิจการขนาดเล็กและที่อยู่อาศัยโดยพื้นที่สำหรับทำธุรกิจเล็กที่มีพื้นที่ขนาดน้อยกว่า 400 ตารางเมตรและที่อยู่อาศัยที่มีพื้นที่ขนาดเล็กกว่า 330 ตารางเมตรให้ลดมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาคำนวณอีกร้อยละ 80 และสำหรับที่อยู่อาศัยที่มีขนาดเล็กกว่า 200 ตารางเมตรให้ลดมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาคำนวณอีกร้อยละ 5 หรือพื้นที่อนุรักษ์และพื้นที่ป่าสามารถลดมูลค่าสุทธิที่นำมาคำนวณภาษีได้ร้อยละ 5 หรือในกรณีที่ผู้รับมรดกได้รับที่ดินสำหรับทำเกษตรกรรมก็สามารถที่จะเลื่อนเวลาในการเสียภาษีมรดกไปได้จนกว่าผู้รับมรดกจะเสียชีวิต โดยมีเงื่อนไขว่าผู้รับมรดกจะต้องทำเกษตรต่อไปอีก 20 ปีหรือจนกว่าผู้รับมรดกจะเสียชีวิต แต่ถ้าหากเลิกทำการเกษตรก่อน 20 ปี ผู้รับมรดกนั้นจะต้องเสียภาษีมรดกในส่วนที่ได้รับยกเว้นพร้อมทั้งดอกเบี้ย เป็นต้น

นอกจากนี้ยังมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการอนุญาตให้มีการเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีการรับมรดก<sup>82</sup> เช่น

1) เครดิตภาษีสำหรับทายาทที่อายุน้อยกว่า 20 ปี จำนวน 100,000 เยนต่อคน คูณด้วยจำนวนปีที่เหลืออยู่ของทายาทที่จะอายุครบ 20 ปี

<sup>82</sup> Bureau of Taxation, Guide to metropolitan taxes (online), source :

<http://www.tax.metro.tokyo.jp/book/guidebookgaigo/guidebook2018e.pdf#page=69> Page 65-68. [12 January 2019]

- 2) เครดิตสำหรับทายาทที่เป็นผู้พิการจำนวน 100,000 เยนต่อคน คูณด้วยจำนวนปีที่เหลืออยู่ของทายาทจนกว่าจะอายุครบ 85 ปี
- 3) เครดิตภาษีสำหรับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่โดยคำนวณจากจำนวนที่มากกว่าระหว่าง 160 ล้านเยนและส่วนแบ่งของทรัพย์สินที่พึงได้รับของคู่สมรส
- 4) เงินที่เจ้ามรดกได้จ่ายไปในการเสียภาษีการรับมรดกภายในช่วงระยะเวลา 10 ปี ก่อนที่เจ้ามรดกนั้นจะเสียชีวิต จะสามารถนำสัดส่วนภาษีที่เสียไปมาคำนวณตามสูตรที่กฎหมายกำหนดเพื่อเป็นเครดิตภาษีได้
- 5) เครดิตภาษีสำหรับภาษีการให้ที่ทายาทได้ชำระไปเนื่องจากได้รับทรัพย์สินมรดกจากการให้ของเจ้ามรดกภายในระยะเวลา 3 ปีก่อนที่เจ้ามรดกจะเสียชีวิต
- 6) การเครดิตภาษีเพื่อป้องกันการเสียภาษีการรับมรดกซ้ำซ้อน

### 3.3.4 การรับภาระภาษีของคู่สมรส

มูลเหตุที่ทำให้เสียภาษีการรับมรดกตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นนั้นคือความตายของเจ้าของมรดก ซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับมา โดยพินัยกรรม รวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาโดยวิธีอื่น และมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมาภายในระยะเวลา 3 ปีก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายหลังจากหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดงานฌาปนกิจศพ ภาระหนี้สินของผู้ตาย ภาระผูกพันอื่นๆ เป็นต้น รวมถึงค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดสำหรับการประเมินราคาทรัพย์สินที่เป็นมรดกนั้นให้ใช้ราคาตลาด (Fair Market Value) ณ วันที่ได้รับโอนทรัพย์สินมรดก

การคำนวณภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นจะต้องพิจารณาจากทั้งฐานภาษีซึ่งเป็นกรณีที่ผู้รับมรดกมิใช่คู่สมรส ให้จ่ายภาษีเพิ่มเติมอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีมรดกก่อนหักเครดิตภาษี

การกำหนดอัตราภาษีในกฎหมายภาษีการรับมรดกของญี่ปุ่นนั้นมีการกำหนดอัตราภาษีโดยใช้รูปแบบอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับและแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก ซึ่งอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 30 ถึงร้อยละ 75 ตามจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับ โดยที่การตีราคาทรัพย์สินให้ใช้ราคาตลาด ณ วันที่ได้รับโอนมรดก อย่างไรก็ตาม ถ้าหากผู้รับทรัพย์สินมรดกนั้นเป็นคู่สมรส บุตรผู้สืบสันดาน หรือบุพการี อัตราภาษีการรับมรดกจะลดลงอีกร้อยละ 20 ในแต่ละช่วงของทรัพย์สินมรดกที่ต้องนำมาเสียภาษี

ตารางที่ 7 อัตราภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่น<sup>83</sup>

ฐานภาษี (เยน)	อัตราภาษี
ไม่เกิน 10,000,000	10%
10,000,001 – 30,000,000	15%
30,000,001 – 50,000,000	20%
50,000,001 – 100,000,000	30%
100,000,001 – 200,000,000	40%
200,000,001 – 300,000,000	45%
300,000,001 – 600,000,000	50%
เกินกว่า 600,000,001	55%

การคำนวณภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นมีความพิเศษกว่าประเทศไทยและประเทศอังกฤษเพราะเป็นการคำนวณโดยคำนึงถึงสัดส่วนของมรดกที่แต่ละคนจะได้รับ นอกจากนี้ในส่วนของ การพิจารณาถึงค่าลดหย่อนนั้น กฎหมายได้กำหนดทั้งการบรรเทาภาระภาษีขั้นพื้นฐานที่จะหักตั้งแต่ ขั้นตอนแรกในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีและค่าลดหย่อนพิเศษที่พิจารณาเป็นรายผู้รับมรดกแต่ละกรณี<sup>84</sup> เช่น กรณีที่เจ้ามรดกได้รับทรัพย์สินมาโดยทางมรดกภายในระยะเวลา 10 ปี ก่อนที่เจ้ามรดก ถึงแก่ความตาย กรณีนี้ทายาทหรือผู้รับมรดกมีสิทธิที่จะนำภาษีการรับมรดก บางส่วนที่เจ้ามรดกได้ เสียไปแล้วมาหักออกจากภาษีมรดกที่ได้จัดเก็บจากทายาทหรือผู้รับมรดก หรือกรณีของการเครดิต ภาษีให้คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่ โดยคำนวณจากจำนวนที่มากกว่าระหว่าง 160 ล้านเยนและส่วน แแบ่งของทรัพย์สินที่พึงได้รับของคู่สมรสเป็นต้น

ภาระภาษีของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นจะต้อง พิจารณาตามแบบของการคำนวณภาษีการรับมรดกของทายาทลำดับอื่นๆเช่นกัน โดยการคำนวณ ภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นมีขั้นตอนดังนี้<sup>85</sup>

1) การคำนวณมูลค่าของภาษีมรดกโดยทั่วไป (Calculation of Total Tax)

โดยขั้นตอนแรกจำเป็นต้องนำทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาทั้งหมดมารวมคำนวณเป็นกอง มรดกโดยหักค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดการงานศพ รวมไปถึงหักภาระหนี้สินอันเกิดจาก กองมรดกนั้นได้เป็นจำนวนมูลค่าของกองมรดกที่ต้องเสียภาษี หลังจากนั้นจะนำมูลค่าดังกล่าวมาหัก ค่าลดหย่อนพื้นฐานจำนวน 30 ล้านเยนบวกด้วย 6 ล้านเยนต่อทายาทโดยธรรมหนึ่งคน นอกจากนี้ยัง สามารถหักมูลค่าของทรัพย์สินมรดกอื่นที่ได้รับยกเว้นออกจากมูลค่าของกองมรดกดังกล่าวได้ด้วย

<sup>83</sup> ศูนย์บริการข้อมูลข่าวสารญี่ปุ่น (2560), ภาษีการให้และภาษีมรดก (ออนไลน์), แหล่งที่มา : <https://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/newsletters/global-watch/assets/pwc-japaness-giftinheritance-tax-issues-expatriates.pdf>. [3 ธันวาคม 2561]

<sup>84</sup> How Inheritance Tax Hits Foreigners in Japan. (ออนไลน์) แหล่งที่มา : <https://allabout-japan.com/en/article/7483/>

<sup>85</sup> EY, 2018 Worldwide Estate Tax and Inheritance Tax Guide (online), source :

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) Page 184-193 [6 March 2019]

## 2) บันส่วนมูลค่าของภาษี (Distribution of Total Tax)

ขั้นตอนที่สองจะต้องนำมูลค่าของกองมรดกที่จะต้องเสียภาษีมรดก(Amount of Taxable Properties) มาแบ่งตามสัดส่วนให้แก่ทายาทแต่ละคนที่มีสิทธิได้รับมรดกตามกฎหมายแพ่งของประเทศญี่ปุ่น และนำส่วนแบ่งทรัพย์สินมรดกของทายาทแต่ละคนคูณด้วยอัตราภาษีเพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่ทายาทแต่ละคนต้องเสียโดยสมมุติออกมา หลังจากนั้นนำจำนวนภาษีที่ทายาทแต่ละคนต้องเสียโดยสมมุติมารวมกันก็จะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียทั้งหมด (Total Tax Amount Due)

อัตราส่วนที่ใช้ในการบันส่วนทรัพย์สินมรดกระหว่างทายาทโดยธรรมในกรณีที่ไม่มีพินัยกรรมกำหนดไว้ซึ่งอัตราส่วนนี้กำหนดโดยบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศญี่ปุ่นแสดงได้ตามตารางด้านล่างนี้

### ตารางที่ 8 อัตราส่วนในการบันส่วนทรัพย์สินมรดกระหว่างทายาทโดยธรรม

ทายาทลำดับอื่น	คู่สมรส
ทายาทโดยธรรมลำดับชั้นล่างได้แก่บุตรโดยชอบธรรม คิดเป็น 1/2 ของทรัพย์สินมรดก	1/2 ของทรัพย์สินมรดก
ทายาทโดยธรรมลำดับชั้นบนได้แก่บุพการี คิดเป็น 1/3 ของทรัพย์สินมรดก	2/3 ของทรัพย์สินมรดก
พี่น้อง คิดเป็น 1/4 ของทรัพย์สินมรดก	3/4 ของทรัพย์สินมรดก

## 3) การคำนวณภาษีเพิ่มเติมสำหรับสำหรับทายาทบางลำดับชั้น (Additional Tax for the Curtain Legatees or Heirs)

เนื่องจากกฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่นได้กำหนดให้ทายาทโดยธรรมอันประกอบด้วยบิดามารดา บุตรและคู่สมรสของเจ้ามรดกรับภาระภาษีด้วยอัตราภาษีแบบก้าวหน้าระหว่างช่วงร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 55 ในขณะที่ทายาทหรือผู้รับมรดกผู้อื่นต้องเสียภาษีจากการรับมรดกเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 20

## 4) การหักเครดิตภาษีสำหรับทายาทบางลำดับชั้น (Tax Credits for Curtain Heirs)

โดยที่ตามกฎหมายนั้นได้ให้สิทธิพิเศษสำหรับผู้รับมรดกเป็นการเฉพาะรายให้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้อีกเช่น หักค่าลดหย่อนสำหรับผู้เยาว์ และคนพิการ ตามที่ได้กล่าวไว้ใน 3.3.3

ดังนั้นเมื่อพิจารณาข้างต้นแล้วพบว่า แม้ผู้รับมรดกจะเป็นคู่สมรสก็ยังคงจะต้องมีภาระภาษีการรับมรดกตามอัตราที่กำหนดโดยได้รับการบรรเทาภาระภาษีเป็นการหักลดหย่อน หรือได้ลดอัตราภาษีที่น้อยกว่าผู้รับมรดกที่ไม่ใช่ทายาทโดยธรรม (statutory heir) แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นนั้นไม่ได้มีการกำหนดถึงคู่ชีวิต (civil partnership) ดังเช่นกฎหมายของประเทศอังกฤษ นอกจากนี้คำว่าคู่สมรสของกฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นหมายถึงคู่สามีภรรยาที่จดทะเบียนสมรสกันตามกฎหมายเช่นเดียวกันกับประเทศไทยและประเทศอังกฤษ

ตัวอย่างการคำนวณภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นตามกฎหมายภาษีการรับมรดกเช่น<sup>86</sup>

นายอิโรตะ มีภรรยาชื่อ นางมาซาฮิโกะ และมีบุตรสามคนชื่อ นางสาวมิซาเอะ อายุ 25 ปี ด.ช. ทาเคตะ อายุ 10 ปี และด.ญ.ฮิคารุ อายุ 8 ปี แต่เป็นเด็กที่มีปัญหาทางการเรียนรู้และศาลได้ให้การรับรองว่าเป็นบุคคลไร้ความสามารถ ต่อมานายอิโรตะได้เสียชีวิตลงซึ่งทำให้ทรัพย์สินมรดกตกทอดสู่ทายาทดังกล่าวข้างต้น ดังนี้

เงินสดที่ถอนออกมาจากธนาคารจำนวน 400 ล้านบาท รถยนต์ซึ่งราคาประเมินที่ 2 ล้านบาท ร้านอาหารซึ่งเป็นกิจการครอบครัวมีพื้นที่ 300 ตารางเมตรและมีมูลค่าประเมินที่ 50 ล้านบาท บ้านซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยหลักของครอบครัวตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่นขนาด 330 ตารางเมตรมูลค่าประเมินเท่ากับ 30 ล้านบาท นอกจากนั้นยังมีทรัพย์สินอื่นๆเช่นเครื่องประดับ ของสะสม ภาพวาดของนายอิโรตะ จำนวน 20 ล้านบาท จากทรัพย์สินมรดกข้างต้นสามารถคำนวณภาษีการรับมรดกตามกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นได้ดังนี้

(1) จำนวนทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกของจะมีจำนวนเท่ากับ

- เงินสดที่ถอนจากธนาคาร จำนวน 400 ล้านบาท
- รถยนต์ซึ่งมีราคาประเมินที่ 2 ล้านบาท
- ร้านอาหารซึ่งเป็นกิจการครอบครัวมีพื้นที่ไม่เกิน 400 ตารางเมตรจะได้อยกเว้นมูลค่าฐานภาษีจำนวนร้อยละ 80 จึงเหลือทรัพย์สินมรดกจำนวน 10 ล้านบาท
- บ้านที่มีพื้นที่ไม่เกิน 330 ตารางเมตรจะได้อยกเว้นมูลค่าฐานภาษีจำนวนร้อยละ 80 จึงเหลือทรัพย์สินมรดกจำนวน 6 ล้านบาท
- ทรัพย์สินอื่น จำนวน 20 ล้านบาท

ดังนั้นทรัพย์สินมรดกทั้งหมดจะมีจำนวนเท่ากับ 447 ล้านบาทและหากแบ่งให้กับบุตรตามสัดส่วนของส่วนสมรสที่จะแบ่งให้กับคู่สมรสจะมีจำนวน 73.5 ล้านบาท ด.ญ.ฮิคารุ นางสาวมิซาเอะ และด.ช.ทาเคตะจะมีทรัพย์สินมรดกในส่วนของตนเองจำนวน 24.5 ล้านบาท

(2) จำนวนจำนวนฐานภาษีการรับมรดก

- ตามกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นสามารถที่จะหักค่าลดหย่อนพื้นฐานออกจากทรัพย์สินมรดกรวมได้ จำนวน 30 ล้านบาทต่อเจ้ามรดก และ 6 ล้านบาทต่อจำนวนทายาท 1 คน ดังนั้นทรัพย์สินมรดกนี้จะสามารถหักลดหย่อนได้จำนวน 48 ล้านบาท
- ดังนั้นฐานภาษีจะมีจำนวนเท่ากับ 448 ล้านบาท - ค่าลดหย่อนพื้นฐานจำนวน 48 ล้านบาท เท่ากับ 400 ล้านบาท

(3) จำนวนจำนวนภาษีการรับมรดกสำหรับฐานภาษีรวม

- คู่สมรสจะมีฐานภาษีการรับมรดกเท่ากับจำนวน 400 ล้านบาท  $\times 1/2 = 200$  ล้านบาท และมีภาษีตามอัตราขั้นบันไดเท่ากับจำนวน 63 ล้านบาท

<sup>86</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา

- นางสาวมิชาเอะ จะมีฐานภาษีการรับมรดกเท่ากับจำนวน 400 ล้านบาท  $\times$   $1/6 = 66.67$  ล้านบาท และมีภาษีตามอัตราขั้นบันไดเท่ากับจำนวน 10 ล้านบาท
- ด.ช.ทาเคตะ จะมีฐานภาษีการรับมรดกเท่ากับจำนวน 400 ล้านบาท  $\times$   $1/6 = 66.67$  ล้านบาท และมีภาษีตามอัตราขั้นบันไดเท่ากับจำนวน 10 ล้านบาท
- ด.ญ.ฮิคารุ จะมีฐานภาษีการรับมรดกเท่ากับจำนวน 400 ล้านบาท  $\times$   $1/6 = 66.67$  ล้านบาท และมีภาษีตามอัตราขั้นบันไดเท่ากับจำนวน 10 ล้านบาท

(4) จำนวนจำนวนภาษีการรับมรดกที่ทายาทแต่ละคนจะได้รับ

- จำนวนภาษีรวมจากทายาททุกคนจะได้เท่ากับ 93 ล้านบาท

(5) จำนวนภาระภาษีที่แต่ละคนจะต้องชำระแก่รัฐ

- คู่สมรสจะไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากมีเครดิตภาษีขั้นต่ำจำนวน 160 ล้านบาทแต่ภาระภาษีที่ต้องชำระมีเพียง 63 ล้านบาท
- นางสาวมิชาเอะจะต้องชำระภาษีการรับมรดกให้แก่รัฐจำนวน 10 ล้านบาท เนื่องจากไม่มีเครดิตภาษีอื่นใดเพิ่มเติม
- ด.ช.ทาเคตะ ยังเป็นผู้เยาว์ซึ่งได้รับการบรรเทาภาระภาษีเพิ่มเติมโดยการเครดิตภาษีเพิ่มจากจำนวนปีที่เหลืออยู่ก่อนที่จะอายุถึง 20 ปี โดยได้รับเครดิตภาษีปีละ 100,000 เยน ดังนั้นด.ช.ทาเคตะจะไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐเนื่องจากภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ (4) นั้น เท่ากับจำนวนเครดิตภาษีที่ได้รับ
- ด.ญ.ฮิคารุ เป็นผู้พิการซึ่งได้รับการบรรเทาภาระภาษีซึ่งจำนวนภาษีการรับมรดกหลังจากหักเครดิตภาษีนั้นแล้วจะทำให้ด.ญ.ฮิคารุไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐ

### 3.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีการรับมรดกในประเทศไทยและต่างประเทศในส่วนของการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรส

การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่นนั้นต่างก็มีประวัติความเป็นมาที่ยาวนาน แม้จะมีความแตกต่างในเรื่องของระยะเวลาที่บังคับใช้กฎหมายบ้าง เนื่องจากประเทศไทยนั้นได้มีการใช้กฎหมายดังกล่าวอยู่เพียงชั่วระยะเวลาหนึ่ง เหตุผลอันเนื่องมาจากการคัดค้านของกลุ่มผู้เสียภาษีการรับมรดก และความไม่สำเร็จของการจัดเก็บภาษีอันเนื่องมาจากการบังคับใช้กฎหมายที่ให้ภาระการพิสูจน์มูลค่ามรดกตกแก่เจ้าหน้าที่ ที่จะต้องตรวจสอบค่อนข้างมาก เมื่อเทียบกับรายได้ที่จะสามารถจัดเก็บได้ก็อาจไม่คุ้มค่าต้นทุนที่เสียไปจึงทำให้ยกเลิกกฎหมายไปในที่สุด ในขณะที่การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่นนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกของแต่ละประเทศอาจ ดังนั้นวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีการรับมรดกของประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่น ที่จัดเก็บจากคู่สมรส นั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะใช้ในการวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาเพื่อหาข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไข รวมไปถึงการที่อาจจะทำให้เกิดการปรับใช้กับกฎหมายของไทยในอนาคต

หลักการพื้นฐานของการการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส ไม่ว่าจะป็นสามีหรือภริยานั้นเริ่มต้นจากหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษี ในเรื่องของความเสมอภาคทางภาษีอากรอันมีที่มาจากความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมในสังคม ซึ่งมีแนวความคิดที่ว่ามนุษย์ทุกคนนั้นย่อมที่จะมีโอกาสเท่าเทียมกันตั้งแต่เกิดอันเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิทางธรรมชาติ แนวความคิดในเรื่องของหลักความเสมอภาคนี้ได้ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญหลายประเทศรวมถึงกฎหมายสากลเช่นปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน (Universal Declaration of Human Rights) ที่ได้ให้การรับรองหลักความเสมอภาคนี้ไว้หลายมาตรา<sup>87</sup> การพิจารณาถึงความเสมอภาคดังกล่าวนี้จึงเป็นเหตุหลักที่ได้มีการพิจารณาว่าควรนำสถานะบุคคล และสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณา กำหนดจำนวนภาษีและควรต้องมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัวและการยกเว้นภาษีเงินได้หรือทรัพย์สินอันเป็นส่วนที่บุคคลต้องใช้เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐาน นอกจากนี้ยังควรจะต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ที่มีแนวคิดว่าคุณเป็นธรรมในการเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนได้รับจากบริการของรัฐหรือตามสัดส่วนความสามารถในการเสียภาษีนั่นเอง

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมรดกของแต่ละประเทศอาจมีความแตกต่างกันไปตามแนวคิดและลักษณะของกฎหมาย เช่น ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีมรดกจากกองมรดก ซึ่งเมื่อเจ้ามรดกตาย จะมีการโอนทรัพย์สินมรดกไปยังกองมรดกและให้ผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมเป็นผู้ดำเนินการเสียภาษี ในขณะที่ประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นนั้น ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากการที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจะต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมรดก ซึ่งเป็นสาเหตุให้เรียกภาษีนี้อีกว่าภาษีการรับมรดก เมื่อเปรียบเทียบภาษีการรับมรดกในประเทศไทย ภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษ และภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นในส่วนของ การจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสจะได้ดังนี้

### 3.4.1 การรับภาระภาษีมรดกของคู่สมรส

ภาษีนี้นั้นหมายถึงเงินประเมินที่รัฐจัดเก็บจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นหรือความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีนี้นั้นก่อให้เกิดภาระที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องจ่ายชำระให้แก่รัฐ การจ่ายชำระดังกล่าวจะทำให้รายได้ที่แท้จริงของผู้เสียภาษิลดลง และถ้าหากมีการจ่ายชำระที่เพิ่มมากขึ้นก็อาจกระทบถึงความเป็นอยู่ของผู้เสียภาษีได้ กฎหมายภาษีการรับมรดกในแต่ละประเทศได้กำหนดให้คู่สมรสมีภาระภาษีที่แตกต่างกันออกไป ไม่ว่าจะป็นทรัพย์สินที่นำมารวมคำนวณ หรือมูลค่าขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะนำมาคำนวณ รวมไปถึงการให้การบรรเทาภาระภาษีแบบต่างๆแก่คู่สมรส โดยผู้ศึกษาได้เปรียบเทียบภาระภาษีมรดกของคู่สมรสในแต่ละประเทศโดยพิจารณาจากมูลค่าของฐานมรดกไว้ที่ 200 ล้านบาทไว้ดังนี้

<sup>87</sup> กรมองค์การระหว่างประเทศ กระทรวงต่างประเทศ, ปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน (Universal Declaration of Human Rights) (ออนไลน์), แหล่งที่มา : <http://humanrights.mfa.go.th/upload/pdf/udhr-th-en.pdf> [7 พฤษภาคม 2562]

### ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบภาระภาษีมรดกของคู่สมรสในแต่ละประเทศ<sup>88</sup>

ไทย	อังกฤษ	ญี่ปุ่น
ได้รับการยกเว้นภาษีทั้งจำนวนโดยที่ไม่ได้กำหนดมูลค่าขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี	จะได้รับยกเว้นทั้งจำนวน 200 ล้านบาทถ้าหากเป็นทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมในทะเบียน แต่ถ้าหากเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีชื่อร่วมในทะเบียนจะต้องเสียภาษีจำนวน (200ล้านบาท-มูลค่าขั้นต่ำที่ได้รับยกเว้นคือ 325,000ปอนด์ หรือคิดเป็นประมาณ 10ล้านบาท) x อัตราภาษีร้อยละ 40  ดังนั้นภาระภาษีที่คู่สมรสจะต้องเสียคือ ประมาณ 76 ล้านบาท*	จะมีภาระภาษีที่คำนวณจากอัตราภาษีขั้นบันไดระหว่างจำนวนร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 55 โดยที่ได้รับการบรรเทาภาษีจากค่าลดหย่อนทั่วไปของทรัพย์สินมรดกและเครดิตภาษีในขั้นตอนสุดท้าย ถ้าหากพิจารณาว่าไม่มีทายาทอื่นใด ภาระภาษีการรับมรดกคือ (200 ล้านบาท-ค่าลดหย่อนจำนวน 30 ล้านเยนและ 6 ล้านเยนต่อทายาทหนึ่งคนหรือคิดเป็นจำนวนประมาณ 13 ล้านบาท) x อัตราภาษีแบบขั้นบันได และนำเครดิตภาษีขั้นต่ำจำนวน 160 ล้านเยนมาคำนวณในขั้นตอนสุดท้าย ดังนั้นภาระภาษีที่คู่สมรสจะต้องเสียคือ ประมาณ 43 ล้านบาท**

\*พิจารณาว่าไม่มีการลดหย่อนอื่นใดเพิ่มเติมและเป็นการคำนวณแบบจำนวนภาษีสูงสุดที่คู่สมรสจะต้องรับภาระภาษี

\*\*พิจารณาว่าไม่มีทายาทลำดับอื่นใดและไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีอื่นใดเพิ่มเติม

#### 3.4.2 การบรรเทาภาระภาษีของคู่สมรส

จากแนวคิดและหลักการของการบรรเทาภาระภาษีนั้น จะเห็นได้ว่ามาตรการบรรเทาภาษีอาจมีได้ทั้งการบรรเทาที่ฐานภาษีโดยตรงจากการยกเว้นทรัพย์สินบางประเภท หรือลดหย่อนฐานภาษีโดยการไม่นำฐานภาษีทั้งจำนวนมาคำนวณภาษี หรือในบางกรณีอาจเป็นการบรรเทาภาระภาษีด้วยการลดอัตราภาษีให้แก่คู่สมรสให้เทียบเท่ากับทายาทโดยธรรมในลำดับใกล้เคียงกัน นอกจากนี้ในบางประเทศยังมีการบรรเทาภาระภาษีในขั้นตอนสุดท้ายด้วยการเครดิตภาษีที่ได้เคยชำระไปแล้วออกจากภาระภาษีรวมเพื่อให้ไม่เกิดความซ้ำซ้อนในการคำนวณภาษีการรับมรดก และไม่เป็นการแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจนเกินควร

ผู้ศึกษาเห็นว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับกฎหมายภาษีมรดกของทั้งสามประเทศที่ได้อธิบายข้างต้นนั้นมีวิธีการที่แตกต่างกันออกไป โดยในประเทศไทยนั้นได้เลือกใช้วิธีการยกเว้นฐานภาษีให้แก่คู่สมรสทั้งจำนวน กล่าวคือคู่สมรสที่ได้รับทรัพย์สินใดๆมาจากเจ้ามรดกเพราะเหตุที่เจ้ามรดกตายไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนหรือไม่ และมีจำนวนเท่าใด ทรัพย์สินนั้นจะไม่ต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดก เพราะตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 3 ได้กำหนดให้คู่สมรสเป็นผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกภายใต้กฎหมายนี้

<sup>88</sup> จัดทำโดยผู้ศึกษา



กฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่คู่สมรสคือ การโอนมูลค่าของทรัพย์สินในกรณีที่สามารถระบุได้ว่ามีที่มาจากส่วนหนึ่งในทรัพย์สินสมรสหรือถ้าหากไม่สามารถระบุได้ก็ต้องปรากฏว่าทรัพย์สินของคู่สมรสของเจ้ามรดกมีจำนวนมากขึ้นจากเดิมที่มีก่อนที่จะเกิดการสมรส และการโอนนี้เป็นการโอนระหว่างคู่สมรสที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษด้วยกันได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมูลค่าการโอนทั้งจำนวนมาคำนวณภาษี แต่ถ้าหากเป็นการโอนของทรัพย์สินที่ไม่สามารถระบุได้ว่ามีส่วนหนึ่งมาจากทรัพย์สินที่ถือครองร่วมกัน หรือเป็นการโอนให้คู่สมรสไม่ได้มีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษจะต้องเสียภาษีเมื่อมีมูลค่าของทรัพย์สินเกิน 325,000 ปอนด์ในอัตราร้อยละ 40 นอกจากนี้คู่สมรสตามความหมายของกฎหมายภาษีมรดกนั้นให้หมายความรวมถึงคู่ชีวิตที่เป็นการสมรสระหว่างบุคคลเพศเดียวกันด้วย

สำหรับกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นได้ให้การบรรเทาภาระภาษีแก่คู่สมรส โดยพิจารณาให้ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 55 อันเป็นอัตราภาษีที่เท่ากับกับบิดามารดาโดยสายเลือดและบุตรโดยสายเลือดซึ่งน้อยกว่าอัตราภาษีที่ผู้เป็นทายาทลำดับอื่นได้รับถึงร้อยละ 20 นอกจากนี้ยังได้กำหนดเป็นการให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีการรับมรดกที่คำนวณได้ของคู่สมรสจำนวน 160 ล้านเยน

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีของทั้งประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่นนั้น เป็นการพิจารณาถึงแนวคิดและหลักพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรคือ มีความเป็นธรรมแก่ตัวคู่สมรสเองเพราะตามแนวคิดที่ว่าคู่สมรสนั้นถือเสมือนผู้เป็นเจ้าของร่วมในทรัพย์สินและเป็นผู้ที่จะต้องขาดที่พึ่งอันเนื่องจากการเสียชีวิตของเจ้ามรดก จึงมีสิทธิที่ควรได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีมากกว่าทายาทลำดับอื่นแต่อย่างไรก็ตามการให้การยกเว้นภาษีหรือลดหย่อนภาษีนี้นั้นก็ไม่มากเกินไปจนสมควรจนเกิดความไม่เป็นเสมอภาคแก่ทายาทลำดับอื่นหรือผู้ที่รับโอนคนอื่น นอกจากนี้สิ่งที่ควรพิจารณาเพิ่มเติมคือแนวคิดของหลักการทำรายได้เพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกที่ว่าเป็นการจัดเก็บเพื่อนำเงินที่ได้มาใช้ในการพัฒนาประเทศและลดความเหลื่อมล้ำและไม่เป็นธรรมในสังคม

## บทที่ 4

# สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาของความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมในการ จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากของคู่สมรสตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

### 4.1 สภาพปัญหาจากการยกเว้นภาระภาษีการรับมรดกทั้งจำนวนให้แก่คู่สมรส

ประเทศไทย ประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่นต่างก็มีประวัติการจัดเก็บภาษีมรดกมาเป็นเวลานาน โดยที่ทั้งประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่นนั้นได้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอย่างต่อเนื่องโดยไม่ได้มีการยกเลิกกฎหมายในระหว่างที่มีการบังคับใช้ดังเช่นประเทศไทย หากแต่ได้ใช้วิธีการปรับปรุงบทบัญญัติให้เหมาะสมกับสภาพสังคม และปัจจัยทางเศรษฐกิจของประเทศนั้นในปัจจุบันแทน ทั้งนี้เพื่อให้กฎหมายภาษีมรดกนั้นยังคงเป็นกฎหมายที่สมเหตุสมผลทั้งในแง่ของผลประโยชน์ที่จะได้รับคืนจากการจัดเก็บและทำรายได้ตลอดจนตอบสนองเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการให้ภาษีมรดกเป็นเสมือนหนึ่งภาษีที่ช่วยลดความเหลื่อมล้ำ

หากกล่าวว่าการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมเพราะจัดเก็บจากผู้ที่มีมั่งคั่งจากการรับมรดก ผู้ศึกษาเห็นว่าไม่สามารถจะกล่าวได้เช่นนั้นเต็มที่เนื่องจากแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยนั้นยังคงไม่เหมาะสมในหลายๆประการ เช่น การกำหนดความหมายอย่างกว้างของอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าเกณฑ์ในการเสียภาษีการรับมรดก การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดกที่ไม่ครอบคลุมและไม่เสมอภาค การกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับหลักการที่ว่าผู้มีเงินได้มาก จึงควรเก็บภาษีมาก การกำหนดการลดหย่อนหรือยกเว้นกล่าวอีกนัยหนึ่งคือการกำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีนี้นั้นยังคงขาดความทันสมัยต่อสภาพสังคมของประเทศไทยในปัจจุบันเช่นการไม่ได้คำนึงถึงนิยามของคำว่าคู่สมรส การไม่ได้พิจารณาถึงปัจจัยของสังคมผู้สูงอายุที่อาจมีการดูแลโดยญาติลำดับอื่นๆที่ไม่ใช่แค่คู่สมรส ผู้สืบสันดานหรือบุพการี เป็นต้น

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาจะพิจารณาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสเพราะมีความไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับหลักการของกฎหมายภาษีหลายประการ เช่น หลักการทำรายได้ที่ดี หลักของความสามารถในการเสียภาษีซึ่งจะเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอากร ปัญหาที่เกิดขึ้นจากความไม่เหมาะสมและเป็นธรรมเหล่านี้ผู้ศึกษาสรุปได้ดังนี้

#### 4.1.1 ความไม่เหมาะสมในการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนแก่คู่สมรสซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการ ทำรายได้

จากสถิติการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยในช่วงระยะเวลา 23 เดือนที่ผ่านมาเผยแพร่โดยกระทรวงการคลัง พบว่ามีผู้เสียภาษีการรับมรดกทั้งสิ้นประมาณ 575 ล้านบาท<sup>89</sup> หรือเมื่อพิจารณาสถิติของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรอบปีงบประมาณ 2561 กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ประมาณ 219 ล้านบาท ซึ่งหากคำนวณจากอัตราภาษีที่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 10 แล้วนั้นจะพบว่ามูลค่าฐานของภาษีที่เป็นมรดกส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทที่เกิดขึ้นทั่วประเทศในช่วงปีงบประมาณที่ผ่านมา มีมูลค่ารวมอยู่ในช่วง 2.19-4.38 พันล้านบาทเท่านั้น<sup>90</sup> ในขณะที่สถิติจากการจัดเก็บภาษีมรดกในช่วงสองเดือนแรกของปีงบประมาณ 2562 นั้น กรมสรรพากรสามารถเก็บภาษีมรดกได้จำนวน 170 ล้านบาท นายเอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากรชี้แจงว่าจำนวนที่จัดเก็บได้นี้สูงกว่าช่วงเวลาเดียวกันในปีก่อนที่เก็บได้เพียง 14 ล้านบาท<sup>91</sup> จากสถิติพบว่าสัดส่วนของภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บได้ตั้งแต่ที่มีการเริ่มจัดเก็บมานั้นมีเพียงร้อยละ 0.01 ของรายได้ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ในช่วงเวลาเดียวกันซึ่งจะเห็นได้ว่าเกิดความไม่คุ้มค่าในการจัดเก็บขึ้น เพราะหลักการของการทำรายได้ดีนั้นหมายถึงการที่รัฐมีการจัดเก็บภาษีได้มากพอที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีนั่นแล้วนำเงินที่จัดเก็บได้นั้นไปใช้ในการจัดการบริการสาธารณะ ในขณะที่สถิติของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นนั้นอยู่ที่ประมาณ 4,500 ล้านบาทต่อปี(เฉลี่ยในช่วงปี 2560-2562)<sup>92</sup> และ 2 ล้านล้านเยนต่อปี(เฉลี่ยในช่วงปี 2560-2562) ตามลำดับ<sup>93</sup> ซึ่งถือว่าสูงกว่าภาษีทางอ้อมบางประเภทที่จัดเก็บในประเทศนั้นเช่น ภาษีสุรา ยาสูบ หรือ ภาษีศุลกากร จึงนับได้ว่าทั้งประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นนั้นเป็นประเทศที่ประสบความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

สาเหตุหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับสัดส่วนของภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายได้ให้สิทธิแก่คู่สมรสในการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนโดยไม่มีการกำหนดจำนวนมูลค่าขั้นต่ำของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้น ซึ่งจากสถิติของสถาบันวิจัยประชากรและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล<sup>94</sup> พบว่าอัตราเฉลี่ยที่ผู้หญิงหนึ่งคนจะมีลูกนั้นอยู่ที่ประมาณ 1-2 คนตลอดด้วยเจริญพันธุ์ดังนั้น เมื่อพิจารณาประกอบกับหลักของการแบ่งมรดกตาม

<sup>89</sup> สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง. ข้อมูลสถิติรายเดือนจากปี 2554 – 2562. (ออนไลน์), แหล่งที่มา :

<http://www.fpo.go.th/main/Statistic-Database.aspx> [24 เมษายน 2562]

<sup>90</sup> มนต์ชัย วงษ์กิตติไกรวัล, คนรวยมีน้อย ประเทศไทยเก็บภาษีมรดกปี 61 ได้ถึง 219 ล้านบาท สรรพากรโชว์แรงขยายฐานภาษีต่อ.

(ออนไลน์) แหล่งที่มา : <https://thestandard.co/inheritance-tax-2561/> [11 มีนาคม 2562]

<sup>91</sup> stock@mc2plus, สรรพากรยิ้มเก็บภาษีเกินเป้า สัญญาณดีคนเสียภาษีมรดกเพิ่ม. (ออนไลน์), แหล่งที่มา : <https://stockmc2plus.com/573441-2/> [11 มีนาคม 2562]

<sup>92</sup> HM Revenue&Customs, HRMC TAX and NIC RECEIPTS (online), source :

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/796405/Mar19\\_Receipts\\_NS\\_Bulletin\\_Final.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/796405/Mar19_Receipts_NS_Bulletin_Final.pdf) [30 May 2019]

<sup>93</sup> National Tax Agency, National Tax Agency Report 2018 (online), source :

[https://www.nta.go.jp/english/Report\\_pdf/2018e\\_11.pdf](https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2018e_11.pdf) [30 May 2019]

<sup>94</sup> สถาบันวิจัยประชากรและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล, สารประชากร ฉบับที่ 28/2562 (ออนไลน์), แหล่งที่มา :

<http://www.ipsr.mahidol.ac.th/ipsr/Contents/Documents/Gazette/Gazette2019TH.pdf> [17 เมษายน 2562]

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กล่าวไว้ว่าคู่สมรสมีสิทธิรับมรดกเท่ากับทายาทโดยธรรมที่เป็นบุตร ดังนั้นจากข้อมูลข้างต้น ถ้าลองคำนวณโดยสังเขป ภายใต้สมมติฐานที่ว่าเจ้ามรดกไม่มีทายาทอื่นใดอีกและไม่ได้ทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินสมบัติให้กับใคร มูลค่ามรดกที่อาจตกแก่คู่สมรสนั้นจึงควรมีจำนวนที่เท่ากับที่ตกแก่บุตร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ มูลค่าของภาษีการรับมรดกที่รัฐไม่ได้จัดเก็บจากคู่สมรสจะอยู่ที่ประมาณ 600 ล้านบาทเป็นอย่างน้อย(เทียบเท่ากับที่จัดเก็บได้ในปัจจุบันเพราะถ้าพิจารณาจากสมมติฐานที่ว่าฐานภาษีอีกครั้งหนึ่งนั้นเป็นของคู่สมรสและยังไม่ได้เสียภาษี) เนื่องจากอาจมีบางกรณีที่คู่สมรสได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่เพียงผู้เดียวดังนั้นมูลค่าของภาษีมรดกที่รัฐอาจจัดเก็บได้นั้นจึงอาจสูงกว่า 600 ล้านบาท

กรณีที่ได้เห็นได้ชัดของการที่ทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกที่เสียชีวิตที่อาจตกแก่ลูกและภรรยาอย่างเท่าๆกันและมีส่วนต่างที่อาจเกิดจากการไม่ได้จัดเก็บภาษีจากคู่สมรสเช่น กรณีที่เจ้าของกลุ่มธุรกิจนำเข้าสินค้าปลอดภาษีได้เสียชีวิตลงและทิ้งทรัพย์สินมรดกไว้ประมาณมูลค่า 155,000 ล้านบาท<sup>95</sup> ซึ่งอาจมีมรดกจำนวนหนึ่งที่ตกทอดแก่คู่สมรสและไม่ได้มีการจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควร เป็นต้น

#### ตารางที่ 10 การเปรียบเทียบจำนวนขั้นต่ำที่รัฐอาจเสียไปในกรณีที่ยกเว้นภาษีมรดกแก่คู่สมรสของไทยและต่างประเทศ

ข้อพิจารณา	ประเทศไทย	ประเทศอังกฤษ <sup>96</sup>	ประเทศญี่ปุ่น <sup>97</sup>
เกณฑ์มูลค่ามรดกขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษีมรดก	100 ล้านบาท	325,000 ปอนด์	0 เยน
แปลงเป็นเงินบาท	100 ล้านบาท	13,373,425 บาท	0 บาท
จำนวนเงินขั้นต่ำที่รัฐอาจเสียไปในกรณีที่ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีของคู่สมรส	100 ล้านบาท	325,000 ปอนด์	30 ล้านต่อกองมรดก และ 6 ล้านต่อผู้รับมรดก รวมถึงเครดิตภาษีสำหรับคู่สมรสที่มีชีวิตอยู่ขั้นต่ำที่ 160 ล้านเยน
แปลงเป็นเงินบาท	100 ล้านบาท	ประมาณ 13 ล้านบาท	ประมาณ 14 ล้านบาท

#### 4.1.2 ความไม่เป็นธรรมในการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนแก่คู่สมรสซึ่งไม่สอดคล้องกับหลัก

##### ความสามารถ

ความเป็นธรรมหรือความยุติธรรมนั้นถือเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี เพราะการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถของผู้เสียภาษีและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะที่ต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเสมอภาคกัน หากการจัดเก็บภาษีเป็นไป

<sup>95</sup> Thaipublica, กางธุรกิจ “วิชัย ศรีวัฒนประภา” เจ้าพ่อคิง เพาเวอร์ 16 บริษัท สินทรัพย์รวม 5.8 หมื่นล้าน – รายได้ 6.9 หมื่นล้าน ต่อปี – กำไรกว่าหมื่นล้าน (ออนไลน์), แหล่งที่มา: <https://thaipublica.org/2018/10/vichai-srivaddhanaprabha-king-power-2/> [17 เมษายน 2562]

<sup>96</sup> 41.1490 บาทต่อปอนด์ (แปลงค่าโดยอัตราแลกเปลี่ยนกลางจากอัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 4 เมษายน 2562)

<sup>97</sup> 28.8670 บาทต่อ 100 เยน (แปลงค่าโดยอัตราแลกเปลี่ยนกลางจากอัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 4 เมษายน 2562)

อย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ความสมัครใจในการเสียภาษีคงเกิดขึ้นยากและอาจทำให้เกิดการหลบหลีกหนีภาษีได้ ดังนั้นการพิจารณาว่าสัดส่วนที่เหมาะสมในการเสียภาษีตามความสามารถควรจะเป็นเท่าใด ระหว่างการชำระภาษีอย่างเท่าเทียมกันเฉพาะส่วนของรายได้ หรือการชำระภาษีอย่างเท่าเทียมกันตามส่วนของรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน จึงถือเป็นเรื่องสำคัญ ซึ่งจะเห็นได้ว่าหลักความเป็นธรรมนั้นจะต้องพิจารณาควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย

แม้ว่าหลักการของการจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสนั้นจะมีจุดเริ่มต้นจากหลักความสามารถ เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีของบุคคลประเภทอื่น แต่มีแนวความคิดที่สำคัญคือการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีมาจากแนวความคิดของระบบเดิมที่ว่าสามีเป็นหัวหน้าครอบครัวที่จะต้องเลี้ยงดูภรรยา ซึ่งแนวคิดนี้เองได้กลายเป็นจุดเริ่มต้นของแนวคิดในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับครอบครัว อันรวมไปถึงกฎหมายมรดกและภาษีมรดกซึ่งในกรณีของกฎหมายมรดกนั้น สามีหรือภรรยาเป็นหนึ่งในทายาทโดยชอบธรรมของเจ้ามรดกซึ่งมีสิทธิที่จะได้รับมรดกเสมือนหนึ่งทายาทลำดับชั้นที่หนึ่ง โดยมรดกนั้นจะต้องหักจากสินสมรสที่คู่สมรสมีสิทธิได้ตามกฎหมายก่อน<sup>98</sup> ประกอบกับแนวความคิดของหลักการเสมอภาคทางภาษีที่ว่าชายและหญิงมีความเท่าเทียมกันและบุคคลควรต้องเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถนั้น ได้ถูกนำมาปรับใช้กับการกำหนดการยกเว้นหรือลดหย่อนภาระภาษีตามกฎหมายภาษีมรดกในบริบทของการเป็นคู่สมรส หรือในบางประเทศนั้นใช้คำว่าคู่ชีวิตซึ่งหมายถึงคู่สมรสที่เป็นเพศเดียวกันและทำสัญญาการอยู่ร่วมกันตามกฎหมาย อย่างไรก็ตามแม้ว่าคู่สมรสสมควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีเพราะเหตุขาดที่พึ่งจากการอุปการะเลี้ยงดู แต่ถ้าหากพิจารณาหลักความสามารถแล้วนั้น การที่คู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกนั้นก็ถือเป็นการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทางเศรษฐศาสตร์อย่างหนึ่ง และการที่คู่สมรสมีความมั่งคั่งทางเศรษฐศาสตร์เพิ่มขึ้นก็อาจถือได้ว่ามีความสามารถในการเสียภาษีเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น

จากสถิติข้อมูลประชากรพบว่า ปัจจุบันคนไทยมีอายุขัยเฉลี่ยอยู่ที่ 80 ปี<sup>99</sup> และกฎหมายกำหนดให้เกษียณอายุการทำงานได้ที่ 55 ปี หมายความว่าหากทายาทได้รับมรดกจำนวน 100 ล้านบาทโดยที่ไม่ได้มีการหักค่าใช้จ่ายหรือหนี้สินอื่นใด และนำเงิน 100 ล้านบาทนั้นไปใช้หลังจากเกษียณอายุเพราะไม่มีรายได้จากการทำงานประจำแล้ว บุคคลนั้นจะมีเงินใช้จ่ายจนกว่าจะถึงอายุขัยปีละ 4 ล้านบาท หรือคิดเป็นวันละประมาณ 11,000 บาท

จากตัวอย่างข้างต้นนี้ถ้าเปลี่ยนทายาทเป็นคู่สมรส จะเห็นว่าคู่สมรสนั้นอาจมีเงินใช้จ่ายขั้นต่ำต่อวันที่ประมาณ 11,000 บาท (เพราะไม่สามารถประมาณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่คู่สมรสจะได้รับเนื่องจากการยกเว้นฐานภาษีไม่มีจำกัดจำนวนและไม่มีการเพิ่มเงื่อนไขอื่นใด) ดังนั้นการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวนให้แก่คู่สมรสจึงอาจเป็นการเกินสมควรที่จะกล่าวว่าเป็นไปเพื่อการยังชีพตามปกติและชดเชยเหตุแห่งการขาดที่พึ่ง

<sup>98</sup> คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, กฎหมายมรดก (สื่อการเรียนออนไลน์), แหล่งที่มา : <http://www.law.cmu.ac.th/law2011/journal/e1288326033.pdf> [31 พฤษภาคม 2562]

<sup>99</sup> สถาบันวิจัยประชากรและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล, สารประชากร ฉบับที่ 28/2562 (ออนไลน์), แหล่งที่มา : <http://www.ipsr.mahidol.ac.th/ipsr/Contents/Documents/Gazette/Gazette2019TH.pdf> [17 เมษายน 2562]

นอกจากนี้การยกเว้นทรัพย์สินหรือการไม่จัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินมรดกทั้งจำนวนนั้นยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทลำดับชั้นอื่น หรืออย่างน้อยที่สุดคือไม่เป็นธรรมกับทายาทโดยธรรมซึ่งคือบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดกและคู่สมรสนั่นเอง ผู้ศึกษาได้ยกตัวอย่างเปรียบเทียบภาระภาษีที่ทายาทแต่ละคนจะต้องชำระแก่กรมสรรพากรโดยมีเงื่อนไขว่า เป็นกรณีที่ทายาทแต่ละคนได้รับทรัพย์สินมรดกหลังจากการแบ่งตามกฎหมายแล้วเท่าๆกันและไม่มีค่าใช้จ่ายหรือเงื่อนไขอื่นใดเพิ่มเติมที่ทำให้ทรัพย์สินมรดกนั้นได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี

ตารางที่ 11 ตารางภาระภาษีที่แต่ละบุคคลได้รับในการชำระภาษีการรับมรดก

	คู่สมรส	บุตร	บุพการี	พี่น้อง
จำนวนทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ	200 ล้านบาท	200 ล้านบาท	200 ล้านบาท	200 ล้านบาท
จำนวนทรัพย์สินมรดกที่ได้รับยกเว้น	ไม่จำกัด	100 ล้านบาท	100 ล้านบาท	100 ล้านบาท
อัตราภาษี	ไม่มี	ร้อยละ 5	ร้อยละ 5	ร้อยละ 10
จำนวนภาษีที่จะต้องชำระ	ไม่มี	5 ล้านบาท	5 ล้านบาท	10 ล้านบาท

จากตัวอย่างในตารางผู้ศึกษาขอให้สังเกตว่าทายาทแต่ละคนจะได้รับภาระภาษีที่แตกต่างกันออกไปตามการบรรเทาภาระภาษีที่ตนได้รับ เช่น บุตรจะมีภาระภาษีที่ 5 ล้านบาทเท่ากับบุพการีเนื่องจากได้รับการลดอัตราภาษีจากร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 5 พี่น้องจะมีภาระภาษีที่มากกว่าบุพการีและบุตรถึงสองเท่า ในขณะที่คู่สมรสไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐเลย แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดภาระภาษีที่เหมาะสมกับผู้รับทรัพย์สินมรดกแต่ละรายนั้นจะต้องพิจารณาถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีด้วย เช่น การพิจารณาถึงสถานภาพครอบครัว รายได้ที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น หรือแม้กระทั่งสถานะการณ์อื่นๆก็เป็นสิ่งจำเป็นที่ควรจะนำมาใช้ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีการรับมรดกแต่ละคนมีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากันหรือไม่ด้วย ดังนั้นการที่กฎหมายภาษีการรับมรดกของไทยได้ยกเว้นฐานภาษีทั้งจำนวนให้คู่สมรสโดยไม่ได้พิจารณาว่าแท้จริงแล้วคู่สมรสได้รับทรัพย์สินมรดกมา ทำให้คู่สมรสมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากับทายาทลำดับอื่นนั้นจึงไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความสามารถ

#### 4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาจากการยกเว้นภาระภาษีการรับมรดกทั้งจำนวนให้แก่คู่สมรสตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของคู่สมรสตามกฎหมายของประเทศอังกฤษและญี่ปุ่น พบว่ากฎหมายภาษีมรดกของประเทศอังกฤษและกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นนั้นได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสไว้หลายประการ โดยได้พิจารณาถึงความเป็นธรรมของตัวคู่สมรสที่จะต้องเสียภาษีเองและความเป็นธรรมของทายาทลำดับอื่นที่จะต้องเสียภาษีด้วย โดยการพิจารณาถึงหลักความสามารถ

เช่น การยอมให้หักลดหย่อนพื้นฐานก่อนการคำนวณภาษี การพิจารณาเครดิตภาษีสำหรับคู่สมรส หรือแม้กระทั่งการยกเว้นภาระภาษีให้แก่คู่สมรสแบบมีเงื่อนไข เป็นต้น

ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการที่กฎหมายภาษีการรับมรดกของไทยได้กำหนดให้มีการยกเว้นฐานภาษีทั้งจำนวนแก่คู่สมรสนั้นเกิดความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเกิดขึ้นเพราะไม่เป็นไปตามหลักการทำรายได้ อีกทั้งยังไม่เป็นธรรมเพราะขัดกับหลักความสามารถในการเสียภาษี จึงควรมีการพิจารณาแยกประเภทของทรัพย์สินมรดกที่จะต้องเสียภาษีเป็นทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียน และทรัพย์สินที่ไม่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียนก่อน เพื่อให้ง่ายแก่การพิจารณาว่าทรัพย์สินประเภทใดจะต้องจัดเก็บภาษีแบบใด ผู้เขียนได้สัมภาษณ์ความเห็นของศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในกรณีของความเสมอภาคทางภาษีและการยกเว้นภาษีให้แก่คู่สมรสว่ามีความหมายเพียงใด ซึ่งท่านได้ความเห็น<sup>100</sup>

“แม้ว่าการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่คำนึงถึงหลักความเสมอภาคทางภาษี ในกรณีของการที่สามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ใช้บังคับแตกต่างกันได้หากมีสาระสำคัญแตกต่างกัน แต่ถึงกระนั้นก็ต้องคำนึงถึงหลักความได้สัดส่วนด้วย ในกรณีของคู่สมรสกับทายาทลำดับอื่นๆในภาระภาษีการรับมรดกที่ควรรับภาระแตกต่างกันก็อาจจะพิจารณาการบรรเทาภาระภาษีตามสัดส่วนที่เหมาะสมได้สำหรับคู่สมรสมิใช่การยกเว้นให้ในทุกกรณี”

การกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมนั้นเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ทำให้ผู้มีภาระภาษีนั้นแบกรับภาระภาษีอย่างเหมาะสม และลดแรงจูงใจที่จะทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี แนวทางแก้ไขปัญหาจากการยกเว้นภาระภาษีการรับมรดกทั้งจำนวนของคู่สมรสตามกฎหมายของประเทศอังกฤษและญี่ปุ่น เพื่อให้เป็นไปตามหลักการทำรายได้และหลักความสามารถในการเสียภาษีวิเคราะห์ได้ดังนี้

#### 4.2.1 การเพิ่มเติมมาตรการในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสในกรณีที่เป็นทรัพย์สินทรัพย์สินส่วนตัว

จากการศึกษากฎหมายของประเทศอังกฤษนั้นพบว่า ทรัพย์สินที่ทายาทได้รับและจะต้องนำมาเสียภาษีกองมรดกนั้นให้แยกประเภทออกเป็นทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียน หรือทรัพย์สินที่ไม่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียน เนื่องจากมองว่าทรัพย์สินที่ไม่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียนคือทรัพย์สินที่ผู้รับโอนหรือคู่สมรสไม่ได้มีสิทธิร่วมในการครอบครองหรือทำมาหาได้เพราะการที่ไม่มีชื่อร่วมทางทะเบียนเป็นการยากที่จะพิสูจน์ว่าทรัพย์สินนั้นได้มีเจ้าของร่วมเป็นคู่สมรสจริง ดังนั้นทรัพย์สินประเภทนี้จึงถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่ควรจะได้รับยกเว้นฐานภาษีเนื่องจากเห็นชัดว่าเป็นประโยชน์ส่วนเพิ่มของคู่สมรสที่ได้รับเมื่อมีการโอนทรัพย์สินจากเจ้าของมรดกมายังตน ทรัพย์สินที่ไม่มีชื่อร่วมกันทางทะเบียนนั้นในทางปฏิบัติอาจหมายความว่าทรัพย์สินส่วนตัวของเจ้า

<sup>100</sup> สัมภาษณ์ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 17 พฤษภาคม 2562.

มรดกที่ตกทอดสู่ทายาท ซึ่งในที่นี้คือรวมถึงคู่สมรสด้วยเช่นกันเมื่อประกอบกับการพิจารณาถึงความหมายของทรัพย์สินที่พึงคำนึงเป็นฐานภาษีแล้วนั้น ทรัพย์สินประเภทนี้ยังคงอยู่ในขอบข่ายที่ควรจะต้องนำมาเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษนั้นให้ยกเว้นฐานภาษีแก่คู่สมรสสำหรับทรัพย์สินประเภทนี้จำนวนที่เท่ากันกับที่ทายาทลำดับอื่นได้รับด้วย

จากการศึกษาเห็นว่าการจัดเก็บภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษนั้นเป็นไปตามหลักการทำรายได้ดีซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าการนำแนวคิดในการจัดเก็บภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยนั้นจะก่อให้เกิดผลดีเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีดังกล่าวควรจะต้องพิจารณาแนวคิดของการจัดเก็บภาษีของคู่สมรสที่ว่าคู่สมรสเสมือนเป็นคู่สุขทุกข์ของเจ้ามรดกด้วย ดังนั้นผู้ศึกษาจึงเห็นว่าควรจะให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสจากมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นสินส่วนตัวโดยให้การบรรเทาภาระภาษีตามเกณฑ์ขั้นต่ำที่ผู้เสียภาษีมรดกคนอื่นได้รับในการเสียภาษีคือจำนวน 100 ล้านบาท และในส่วนของอัตราภาษีนั้นผู้ศึกษาเห็นว่าควรให้จัดเก็บเท่ากับอัตราภาษีที่จัดเก็บจากทายาทโดยธรรมที่เป็นบุตรและบุพการี ผู้ศึกษาเห็นว่าการให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินส่วนตัวของเจ้ามรดกที่ตกทอดมายังคู่สมรสนั้นจะทำให้คู่สมรสมีภาระภาษีที่ต้องเสียภาษีต่อรัฐและทำให้รัฐได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพิ่มขึ้นเช่นกัน

#### 4.2.2 การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินสมรสในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท

ตามหลักกฎหมายภาษีโดยทั่วไปนั้นพิจารณาว่าคู่สมรสที่อยู่ร่วมกันฉันท์สามีภรรยาและมีการทำมาหาได้ เกิดความมั่งคั่ง หรือเกิดรายได้ร่วมกันนั้นถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกันที่ไม่ควรแยกพิจารณา ดังนั้นทรัพย์สินมรดกที่มีชื่อทางทะเบียนร่วมกันหรือกล่าวในทางปฏิบัติคือทรัพย์สินมรดกที่ทำมาหาได้ร่วมกันในขณะที่เจ้ามรดกและคู่สมรสยังมีชีวิตอยู่หรือกล่าวอีกนัยคือสินสมรส ซึ่งสินสมรสนั้นจะมีภาระภาษีที่จะต้องเสียมากกว่าทรัพย์สินทั่วไป เนื่องจากยิ่งคู่สมรสทำมาหาได้มากเท่าใดมูลค่าฐานภาษีก็อาจเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น และก่อให้เกิดจำนวนภาระภาษีที่จะต้องเสียมากขึ้นตามกัน ดังนั้นหากภายหลังคู่สมรสฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดได้เสียชีวิตลง ส่งผลให้ทรัพย์สินสมรสตกทอดมายังคู่สมรสที่ยังคงมีชีวิตอยู่ และจะต้องจัดเก็บภาษีอีกครั้งในรูปแบบของภาษีการรับมรดกโดยไม่ได้มีการพิจารณา ยกเว้นฐานภาษีใดๆก็อาจทำให้คู่สมรสเกิดภาระภาษีจากทรัพย์สินมรดกนี้มากเกินไปจนเกินไป แต่อย่างไรก็ตามการที่ไม่ได้พิจารณานำทรัพย์สินมรดกของคู่สมรสมาเสียภาษีการรับมรดกนั้นย่อมขัดต่อหลักความสามารถซึ่งเป็นหลักการทั่วไปทางกฎหมายภาษีเช่นกัน เพราะการที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียชีวิต และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับมรดกที่เป็นสินสมรสซึ่งมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองร่วมกัน มีผลให้คู่สมรสนั้นได้รับการพิจารณาได้ว่าผู้รับโอนมรดกเป็นผู้ที่มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นและทำให้ผู้นั้นมีความสามารถในการเสียภาษีเพิ่มขึ้นเช่นกัน ดังนั้นการพิจารณาให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก



สำหรับสินสมรสนั้นเพื่อให้กฎหมายภาษีการรับมรดกยังคงเป็นกฎหมายที่ช่วยในการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างสังคมคนรวยที่ได้รับมรดกซึ่งถือว่าเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีได้

การแบ่งสรรทรัพย์สินสมรสตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้นจะต้องแบ่งโดยพิจารณาว่าทรัพย์สินนั้นเดิมมีคู่สมรสเป็นเจ้าของอยู่กี่หนึ่งด้วย เมื่อคู่สมรสอีกฝั่งถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินดังกล่าวจึงควรแบ่งให้แก่คู่สมรสก่อนกึ่งหนึ่ง ก่อนที่จะนำมาจัดสรรให้แก่ทายาทเพื่อนำมาคำนวณภาษีการรับมรดก ทั้งนี้เพื่อให้คู่สมรสไม่ต้องแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไปและก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักความสามารถผู้ศึกษาเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีเมื่อคู่สมรสได้รับทรัพย์สินจากสินสมรสในส่วนที่หักส่วนแบ่งตามสิทธิของตนแล้วในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทและให้จัดเก็บเท่ากับอัตราภาษีที่จัดเก็บจากทายาทลำดับชั้นที่หนึ่งหรือบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายเพราะตามกฎหมายนั้นก็ถือว่าเป็นทายาทในลำดับชั้นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น เจ้ามรดกมีสินสมรสจำนวน 1,000 ล้านบาท ซึ่งจะต้องแบ่งให้แก่คู่สมรสจำนวน 500 ล้านบาทก่อนตามกฎหมายเนื่องมาจากเป็นสินสมรสที่หามาได้ร่วมกับคู่สมรสในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ หลังจากนั้นส่วนที่เหลือคู่สมรสจะต้องนำมาเสียภาษีในส่วนที่เกินกว่า 100 ล้านบาท ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีการรับมรดกที่คู่สมรสจะต้องรับภาระจะได้เท่ากับ 20 ล้านบาท เป็นต้น

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน ซึ่งมีเจตนารมณ์ที่สำคัญตามสากลนั้นคือการจัดเก็บภาษีเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการโอนทรัพย์สินมรดกแก่ทายาทและเป็นการจัดเก็บภาษีจากคนรวยเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม โดยมีแนวโน้มว่าจะนำเงินได้จากภาษีดังกล่าวมาใช้เพื่อการบริการสาธารณะที่คนทุกชนชั้นสามารถเข้าถึงได้และเป็นการยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนให้ดีขึ้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินบนแนวคิดที่ว่าเมื่อผู้รับมรดกมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นเพราะได้รับมรดกตกทอดมา ผู้นั้นก็ย่อมจะมีภาระภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐโดยพิจารณาตามหลักความสามารถที่เพิ่มขึ้น กล่าวคือหากผู้ใดได้รับมรดกน้อยก็ควรจะมีภาระภาษีน้อย หรือถ้าผู้ใดได้รับมรดกมากก็ควรจะต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน ดังนั้นการที่ทายาทในลำดับเดียวกันที่มีความสามารถใกล้เคียงกันและได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกในจำนวนที่ใกล้เคียงกันจึงควรจะต้องมีภาระภาษีที่จะต้องชำระต่อรัฐในจำนวนที่ใกล้เคียงกันด้วย

นอกจากนี้กฎหมายภาษีการรับมรดกยังมีเจตนารมณ์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมเพราะมีความมุ่งหมายให้การจัดเก็บภาษีนี้อาจจัดเก็บจากกลุ่มคนที่เหลือกินเหลือใช้ เพื่อให้รัฐสามารถนำเงินได้จากภาษีการรับมรดกนั้นไปใช้ในการจัดหาบริการสาธารณะที่คนทุกชนชั้นสามารถเข้าถึงได้และเป็นการยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนให้ดีขึ้น การที่รัฐจะสามารถจัดหาบริการสาธารณะที่เพียงพอและสามารถลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อย่างแท้จริงนั้นรัฐจะต้องได้เงินได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่มากพอ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่จะเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายนั้นต้องพิจารณาถึงหลักกฎหมายอากรเรื่องหลักการทำรายได้ควบคู่กับหลักความสามารถเสมอ

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ผู้ศึกษาพบว่ากฎหมายของประเทศไทยให้การบรรเทาภาระภาษีเป็นพิเศษแก่คู่สมรสโดยการยกเว้นฐานภาษีหรือไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรส ในขณะที่ทายาทโดยธรรมลำดับอื่นได้รับการบรรเทาภาระภาษีเพียงการได้ลดอัตราภาษีและการให้หักหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมรดกในการคำนวณมูลค่ามรดกสุทธิเท่านั้น ซึ่งการบรรเทาภาระภาษีที่คู่สมรสได้รับนั้นก่อให้เกิดความไม่เหมาะสมตามหลักการทำรายได้ของรัฐและไม่เป็นธรรมแก่ทายาทโดยธรรมลำดับอื่น ดังนี้

1) การยกเว้นฐานภาษีทั้งจำนวนหรือการไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสนั้นไม่เหมาะสมเพราะไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักการทำรายได้ ดังจะเห็นได้จากสถิติที่กรมสรรพากรเผยแพร่พบว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยยังคงมีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นๆ ในทางกลับกันถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสในประเทศไทยตามสัดส่วนที่จัดเก็บกับทายาทโดยธรรมลำดับอื่นหรือผู้รับมรดกคนอื่นก็มีแนวโน้มที่จะ

ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้มากขึ้น และทำให้รัฐมีเงินที่เหลือเพียงพอในการนำไปพัฒนาบริการสาธารณะเพื่อลดความเหลื่อมล้ำดังตัวอย่างที่เห็นได้ชัดในประเทศอังกฤษและประเทศญี่ปุ่น เพราะเมื่อเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษและภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นพบว่าจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้มีจำนวนที่สูงซึ่งเป็นไปตามหลักการทำได้และประชาชนในประเทศก็เห็นผลจากการจัดเก็บภาษีเพราะมีการในการนำไปพัฒนาประเทศได้จริงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก

2) การยกเว้นฐานภาษีทั้งจำนวนหรือการไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสนั้นก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทลำดับอื่นเพราะไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทก่อนว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรเป็นไปตามหลักความสามารถ โดยพิจารณาว่าบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก เพราะเหตุที่ได้รับทรัพย์มรดกมากก็ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถน้อยเพราะได้รับทรัพย์มรดกในจำนวนที่น้อย ในทางกลับกันถ้าหากเป็นทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกที่มีความสามารถใกล้เคียงกันและได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกในจำนวนที่ใกล้เคียงกันก็ควรจะต้องมีการเสียภาษีที่จะต้องชำระต่อรัฐในจำนวนที่ใกล้เคียงกันด้วย นอกจากนี้ผู้ศึกษามีความเห็นว่างานสังคมไทยในปัจจุบันได้เข้าสู่การเป็นสังคมของผู้สูงอายุ และกลุ่มคนวัยกลางคนได้กลายเป็นกลุ่มบุคคลที่มีแนวโน้มจะไม่สมรสหรืออยู่อาศัยกับทายาทลำดับอื่นที่ไม่ใช่คู่สมรสในบั้นปลายชีวิต เช่น พ่อแม่ หรือพี่น้อง เป็นต้น ดังนั้นการที่กฎหมายได้ให้การบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกเป็นพิเศษโดยคำนึงถึงเพียงคู่สมรสเท่านั้นก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ทายาทโดยธรรมลำดับอื่นที่มีความใกล้ชิดกับเจ้ามรดกไม่น้อยไปกว่าคู่สมรสเช่นกัน

จากการศึกษากฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศญี่ปุ่นและกฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษนั้นพบว่า ภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษนั้นเป็นไปตามหลักความสามารถและหลักการทำได้ซึ่งเป็นหลักกฎหมายภาษีที่ดีดังที่ได้สรุปเปรียบเทียบไว้ในบทที่ 3 ให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีที่รัฐจะจัดเก็บได้เพิ่มหากนำมาปรับใช้ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษนั้นไม่ยุ่งยากและมีการคำนวณด้วยอัตราคงที่ ซึ่งคล้ายคลึงกับประเทศไทยมากกว่า ผู้ศึกษาจึงเห็นควรว่าการนำหลักการเรื่องการแบ่งจัดแยกประเภทของทรัพย์สินเป็นทรัพย์สินที่มีชื่อร่วมทางทะเบียนและไม่มีชื่อร่วมทางทะเบียนนั้นควรนำมาปรับใช้กับประเทศไทยโดยปรับใช้เป็นการจัดประเภททรัพย์สินให้เป็นสินสมรสและสินส่วนตัวของคู่สมรสผู้รับมรดก และจัดเก็บแยกกันในแต่ละประเภท

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากข้อสรุปที่กล่าวมาข้างต้นแสดงให้เห็นถึงสภาพปัญหาของความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมการการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ผู้ศึกษาได้ศึกษากฎหมายภาษีกองมรดกของประเทศอังกฤษและ ได้นำเสนอแนวทางของกฎหมายภาษีกอง

มรดกของประเทศอังกฤษที่จะนำมาปรับใช้สำหรับประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสโดยสรุปดังนี้

1) ควรพิจารณาถึงหลักการทำรายได้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐโดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรการในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของคู่สมรสในกรณีที่เป็นทรัพย์สินส่วนตัว โดยกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่จะต้องเสียภาษีที่ 100 ล้านบาท และใช้อัตราภาษีร้อยละ 5 เท่ากับทายาทลำดับอื่นแทนการยกเว้นฐานภาษีทั้งจำนวนดังเช่นที่กำหนดในปัจจุบัน เนื่องจากการศึกษากฎหมายภาษีของมรดกของประเทศอังกฤษพบว่ากฎหมายได้บัญญัติให้คู่สมรสต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังเช่นทายาทโดยธรรมคนอื่น แต่อย่างไรก็ตามได้ให้การบรรเทาภาระภาษีให้แก่คู่สมรสโดยกำหนดเงื่อนไขไว้อย่างชัดเจนเพื่อไม่ให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีมากเกินไปจนสมควรขัดกับแนวคิดที่ว่าคู่สมรสนั้นเป็นคู่ทุกข์ภัยของเจ้ามรดก เช่น กำหนดเงื่อนไขว่าทรัพย์สินที่จะได้รับการยกเว้นนั้นจะต้องเป็นทรัพย์สินที่คู่สมรสมีชื่อร่วมทางทะเบียนเท่านั้น เป็นต้น การพิจารณาจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสในส่วนของทรัพย์สินส่วนตัวนั้นจะทำให้รัฐได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากขึ้น และสามารถนำเงินดังกล่าวไปใช้ในการพัฒนาบริการสาธารณะหรือบริการอื่นเพื่อลดความเหลื่อมล้ำเพื่อให้ตอบสนองเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกได้มากขึ้น

2) นอกจากนี้ยังควรพิจารณาให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสในส่วนของทรัพย์สินสมรส หลังจากหักส่วนที่ต้องแบ่งให้กับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นในไม่เกิน 100 ล้านบาทโดยใช้อัตราภาษีร้อยละ 5 หรือเท่ากันกับที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีกับทายาทลำดับชั้นที่หนึ่งเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถ เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถคือการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นเพราะเหตุของการได้รับทรัพย์สินมรดก ในกรณีนี้คู่สมรสเป็นผู้รับทรัพย์สินมรดกและเกิดความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจากการรับโอนทรัพย์สินเช่นเดียวกันกับทายาทโดยธรรมผู้อื่นหรือผู้รับมรดกคนอื่น ที่ได้รับทรัพย์สินมรดกจากเจ้ามรดกและต้องเสียภาษีการรับมรดกตามหลักความสามารถเช่นกัน นอกจากนี้หลักความสามารถนั้นเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีที่ดีซึ่งการจัดเก็บภาษีที่ดีซึ่งก่อให้เกิดความร่วมมือจากผู้เสียภาษีอันจะทำให้ลดการเกิดปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีในการโอนทรัพย์สินไปยังทายาทในระหว่างที่เจ้าของทรัพย์สินยังมีชีวิตอยู่ อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสตามหลักความสามารถอาจเป็นการขัดต่อแนวความคิดที่ว่าคู่สมรสนั้นเป็นคู่ทุกข์ภัยของเจ้ามรดกซึ่งถ้ามีการจัดเก็บตามวิธีการนี้ก็ทำให้รัฐยังคงสามารถทำรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้และก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของคู่สมรสมากขึ้นด้วย

## บรรณานุกรม

### หนังสือและบทความในหนังสือ

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ภาษีการรับมรดกฉบับสมบูรณ์. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์อัมรินทร์ พรินต์ติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2559.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลัง ว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. ภาษีการรับมรดก ใน รพ. 2558, หน้า 85. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมการศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2558.

ประทีป ทับอวดตานนท์. สิทธิของผู้สูงอายุในประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง, 2562.

ปรีดา นาคเนาวิทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัย รามคำแหง, 2535)

พินัย ณ นคร. คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2558.

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ ที เค เอส สยาม เพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. กฎหมายภาษีการรับมรดก. กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตน์พรินต์ติ้ง, 2560.

สุวรรณ วลัยเสถียร. การจัดการภาษีมรดก Estate Planning. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์อักษรไทย, 2557.

### วิทยานิพนธ์และสารนิพนธ์

ฤทัย พูลสวัสดิ์. ภาษีมรดก. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2545.

อดุลย์ มีสมนัย. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก. สารนิพนธ์นิติศาสตร์ มหาบัณฑิต สาขากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม. 2560.

## สื่ออิเล็กทรอนิกส์

ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร สำนักงานปลัดกระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์.

เอกสารประมวลสถิติด้านสังคม 1/2557 (ออนไลน์). แหล่งที่มา:

[http://www.dop.go.th/download/knowledge/knowledge\\_th\\_20160106135752\\_1.pdf](http://www.dop.go.th/download/knowledge/knowledge_th_20160106135752_1.pdf)

[สืบค้น : 26 พฤศจิกายน 2561]

เฉลิมพงศ์ มีสมนัย. (14 มีนาคม 2560). การจัดการรายได้ของรัฐโดยการจัดเก็บภาษี : แนวคิดและหลักการ.

(ออนไลน์). แหล่งที่มา: <http://www.sms-stou.org/archives/2150?lang=th> [สืบค้น 26

พฤศจิกายน 2561]

law. “ลดความเหลื่อมล้ำ” ด้วยภาษีมรดก? (ออนไลน์). แหล่งที่มา : <https://law.or.th/node/3378> [สืบค้น

21 กุมภาพันธ์ 2562].

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ.2476 (ออนไลน์).

แหล่งที่มา : <http://www2.fpo.go.th/FPO/S->

[/Source/Law/LawFPO.php?FileName=02.htm](http://www2.fpo.go.th/FPO/S-/Source/Law/LawFPO.php?FileName=02.htm) [สืบค้น 21 กุมภาพันธ์ 2562]

ศูนย์บริการข้อมูลข่าวสารญี่ปุ่น (2560). ภาษีการให้และภาษีมรดก (ออนไลน์). แหล่งที่มา :

[https://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/newsletters/global-](https://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/newsletters/global-watch/assets/pwc-japaness-giftinheritance-tax-issues-expatriates.pdf)

[watch/assets/pwc-japaness-giftinheritance-tax-issues-expatriates.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/newsletters/global-watch/assets/pwc-japaness-giftinheritance-tax-issues-expatriates.pdf). [สืบค้นวันที่

3 ธันวาคม 2561]

National Tax Agency. Inheritance Tax (online). Source :

<http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4155.htm>, [search on December 28, 2018]

มนต์ชัย วงษ์กิตติไกรวัล. คนรวยมีน้อย ประเทศไทยเก็บภาษีมรดกปี 61 ได้ถึง 219 ล้านบาท

สรรพากร โชว์ แรง ขยายฐานภาษีต่อ (ออนไลน์). แหล่งที่มา :

<https://thestandard.co/inheritance-tax-2561/> [สืบค้นวันที่ 11 มีนาคม 2562]

stock@mc2plus. สรรพากรยืมเก็บภาษีเกินเป้า สัญญาณดีคนเสียภาษีมรดกเพิ่ม (ออนไลน์).

แหล่งที่มา : <https://stock.mc2plus.com/573441-2/> [สืบค้นวันที่ 11 มีนาคม 2562]

กรมกิจการผู้สูงอายุ. กระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์. เอกสารประมวลด้านสังคม

1/2558 (พฤศจิกายน 2557) (ออนไลน์).

แหล่งที่มา:[http://www.dop.go.th/download/knowledge/knowledge\\_th\\_20160106135752\\_1.pdf](http://www.dop.go.th/download/knowledge/knowledge_th_20160106135752_1.pdf)

[สืบค้นเมื่อวันที่ 2 เมษายน 2562]

ศิริชนก วิริยเกื้อกุล. สิทธิการสมรสระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน (ออนไลน์). แหล่งที่มา :

<http://library2.parliament.go.th/ebook/content-issue/2561/hi2561-019.pdf>

[สืบค้นวันที่ 2 เมษายน 2562]

Government UK. Check if you can get married or form a civil partnership (online).

Source : <https://www.gov.uk/marriages-civil-partnerships> [search on April 2, 2019]

All about Japan. How Inheritance Tax Hits Foreigners in Japan (online). Source :

<https://allabout-japan.com/en/article/7483/> [search on April 2, 2019]

The Japan Times. Inheritance tax (online). Source:

<https://www.japantimes.co.jp/tag/inheritance-tax/> [search on April 2, 2019]

Jetro. Investing in Japan Section 3 : Taxes in Japan 3.7 Overview of individual tax system

(online). Source: [https://www.jetro.go.jp/en/invest/setting\\_up/section3/page7.html](https://www.jetro.go.jp/en/invest/setting_up/section3/page7.html)  
[search on April 2, 2019]

Legislation.gov.uk. Inheritance Tax Act 1984 (online). Source :

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/contents> [search on April 2, 2019]

EY. 2018 Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide. United Kingdom (online). Source:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf)  
[search on December 24, 2018]

Ross Martin. IHT : Inheritance Tax Rates and Allowances (online). Source :

<https://www.rossmartin.co.uk/private-client-a-estate-planning/343-inheritance-tax-rates-and-allowances> [search on February 20, 2019]

HM Revenue&Customs. Policy paper Inheritance Tax: main residence nil-rate band and the existing nil-rate band (online). source :

<https://www.gov.uk/government/publications/inheritance-tax-main-residence-nil-rate-band-and-the-existing-nil-rate-band/inheritance-tax-main-residence-nil-rate-band-and-the-existing-nil-rate-band> [search on February 20, 2019]

Finance Bill 2017. Clause 2: Deem domiciled : Inheritance tax summary (online).

source :

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/586234/Deemed\\_domicile\\_-\\_inheritance\\_tax\\_-\\_EN.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/586234/Deemed_domicile_-_inheritance_tax_-_EN.pdf)  
[search on February 20, 2019]

Pru Advisor. Inheritance Tax potentially exempt transfers (online). Source:

<https://www.pruadviser.co.uk/knowledge-literature/knowledge-library/potentially-exempt-transfers/#> [search on February 20, 2019]

The Special Commissioners. Tax Document Decision (online), Source :

<http://tax.decisions.tribunals.gov.uk/tax/Documents/decisions/specialCommissioners/SPC00350.pdf> [search on May 30, 2019].

Clarke Willmott. A tax relief increase (online). Source :

<https://www.clarkewillmott.com/news/domicile-and-the-inheritance-tax-spouse-exemption-a-tax-relief-increase/> [search on February 20, 2019]

Arnold Hill&Co LLP. Surviving (non-dom) Spouse Relief for IHT (online). Source :

<https://www.arnoldhill.co.uk/general/surviving-non-dom-spouse-relief-for-ih/> [search on May 31, 2019]

Stone&Co. Inheritance tax: transferring unused family home allowance (online).

Source : <http://www.stone-co.co.uk/blog-post/inheritance-tax-transferring-unused-family-home-allowance>[search on May 31, 2019]

### **เอกสารอื่นๆ**

พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ.2476

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

Japan revenue department, Japanese handbook tax 2010.

Inheritance Tax Act 1984

Ernst & Young Tax Co., 2019 Japan tax reform outline



ภาคผนวก



# Inheritance Tax Act 1984

## 1984 CHAPTER 51

An Act to consolidate provisions of Part III of the Finance Act 1975 and other enactments relating to [<sup>F1</sup>inheritance tax]. [31st July 1984]

### Annotations:

#### Editorial Information

- X1** By Finance Act 1986 s. 100(1), on and after 25 July 1986 the Capital Transfer Tax Act 1984 may be cited as the Inheritance Tax Act 1984.
- X2** This Act is based on material edited by the Inland Revenue and the style of editing for effects prior to 1.2.1991 differs from most Acts on the Statute Law Database.

#### Amendments (Textual)

- F1** By Finance Act 1986 s. 100(1), on and after 25 July 1986 the Capital Transfer Tax Act 1984 may be cited as the Inheritance Tax Act 1984.

#### Modifications etc. (not altering text)

- C1** Act modified (1.11.2004 with effect as mentioned in reg. 1 of the amending S.I.) by [The Inheritance Tax \(Delivery of Accounts\) \(Excepted Estates\) Regulations 2004 \(S.I. 2004/2543\)](#), [reg. 7\(2\)](#)
- C2** Act modified (with effect in accordance with s. 195(12) of the amending Act) by [Finance Act 2003 \(c. 14\)](#), [s. 195](#)
- C3** Act amended (1.5.1995 with effect in relation to transfers of value or other events occurring on or after 6.4.1995) by [1995 c. 4](#), [s. 154\(2\)\(3\)\(5\)](#)  
Act modified (31.7.1998 with effect as mentioned in s. 161 of the amending Act) by [1998 c. 36](#), [s. 161\(2\)\(c\)](#)
- C4** Act modified (16.6.2011) by [The Taxation of Equitable Life \(Payments\) Order 2011 \(S.I. 2011/1502\)](#), [arts. 1\(1\)\(2\)](#), [5](#)
- C5** Act applied (17.7.2014) by [Finance Act 2014 \(c. 26\)](#), [ss. 223\(8\)\(9\)\(c\)](#)

#### Commencement Information

- I1** Act wholly in force at 1.1.1985 see s. 274(1).

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects  
for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

## PART I

### GENERAL

#### *Main charges and definitions*

#### **1 Charge on transfers.**

[<sup>F2</sup>Inheritance tax] shall be charged on the value transferred by a chargeable transfer.

##### **Annotations:**

##### **Amendments (Textual)**

**F2** See Finance Act 1986 s. 100(1) and (2)—for any liability to tax arising on and after 25 July 1986 any reference in the legislation to capital transfer tax has effect as a reference to inheritance tax.

#### **2 Chargeable transfers and exempt transfers.**

- (1) A chargeable transfer is a transfer of value which is made by an individual but is not (by virtue of Part II of this Act or any other enactment) an exempt transfer.
- (2) A transfer of value made by an individual and exempt only to a limited extent—
  - (a) is, if all the value transferred by it is within the limit, an exempt transfer, and
  - (b) is, if that value is partly within and partly outside the limit, a chargeable transfer of so much of that value as is outside the limit as well as an exempt transfer of so much of that value as is within the limit.
- (3) Except where the context otherwise requires, references in this Act to chargeable transfers, to their making or to the values transferred by them shall be construed as including references to occasions on which tax is chargeable under Chapter III of Part III of this Act (apart from section 79), to their occurrence or to the amounts on which tax is then chargeable.

#### **3 Transfers of value.**

- (1) Subject to the following provisions of this Part of this Act, a transfer of value is a disposition made by a person (the transferor) as a result of which the value of his estate immediately after the disposition is less than it would be but for the disposition; and the amount by which it is less is the value transferred by the transfer.
- (2) For the purposes of subsection (1) above no account shall be taken of the value of excluded property which ceases to form part of a person's estate as a result of a disposition.
- (3) [<sup>F3</sup> Where the value of a person's estate is diminished, and the value—
  - (a) of another person's estate, or
  - (b) of any settled property, other than settled property treated by section 49(1) below as property to which a person is beneficially entitled,
is increased] by the first-mentioned person's omission to exercise a right, he shall be treated for the purposes of this section as having made a disposition at the time (or

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

latest time) when he could have exercised the right, unless it is shown that the omission was not deliberate.

- (4) Except as otherwise provided, references in this Act to a transfer of value made, or made by any person, include references to events on the happening of which tax is chargeable as if a transfer of value had been made, or, as the case may be, had been made by that person; and “transferor” shall be construed accordingly.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F3** Words in s. 3(3) substituted (22.3.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\), s. 156, Sch. 20 paras. 7, 8](#)

**[<sup>F4</sup>3A Potentially exempt transfers.**

- (1) Any reference in this Act to a potentially exempt transfer is a reference to a transfer of value—

- (a) which is made by an individual on or after 18th March 1986 [<sup>F5</sup>but before 22nd March 2006] ; and
- (b) which, apart from this section, would be a chargeable transfer (or to the extent to which, apart from this section, it would be such a transfer); and
- (c) to the extent that it constitutes either a gift to another individual or a gift into an accumulation and maintenance trust or a disabled trust;

<sup>F6</sup> .....

- [<sup>F7</sup>(1A) Any reference in this Act to a potentially exempt transfer is also a reference to a transfer of value—

- (a) which is made by an individual on or after 22nd March 2006,
- (b) which, apart from this section, would be a chargeable transfer (or to the extent to which, apart from this section, it would be such a transfer), and
- (c) to the extent that it constitutes—
  - (i) a gift to another individual,
  - (ii) a gift into a disabled trust, or
  - (iii) a gift into a bereaved minor's trust on the coming to an end of an immediate post-death interest.

- (1B) Subsections (1) and (1A) above have effect subject to any provision of this Act which provides that a disposition (or transfer of value) of a particular description is not a potentially exempt transfer.]

- (2) Subject to subsection (6) below, a transfer of value falls within subsection (1)(c) [<sup>F8</sup>or (1A)(c)(i)] above, as a gift to another individual,—

- (a) to the extent that the value transferred is attributable to property which, by virtue of the transfer, becomes comprised in the estate of that other individual, . . . <sup>F9</sup>, or
- (b) so far as that value is not attributable to property which becomes comprised in the estate of another person, to the extent that, by virtue of the transfer, the estate of that other individual is increased, . . . <sup>F10</sup>

- (3) Subject to subsection (6) below, a transfer of value falls within subsection (1)(c) above, as a gift into an accumulation and maintenance trust or a disabled trust, to the extent

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

that the value transferred is attributable to property which, by virtue of the transfer, becomes settled property to which section 71 or 89 of this Act applies.

[<sup>F11</sup>(3A) Subject to subsection (6) below, a transfer of value falls within subsection (1A)(c)(ii) above to the extent that the value transferred is attributable to property which, by virtue of the transfer, becomes settled property to which section 89 below applies.

(3B) A transfer of value falls within subsection (1A)(c)(iii) above to the extent that the value transferred is attributable to settled property (whenever settled) that becomes property to which section 71A below applies in the following circumstances—

- (a) under the settlement, a person (“L”) is beneficially entitled to an interest in possession in the settled property,
- (b) the interest in possession is an immediate post-death interest,
- (c) on or after 22nd March 2006, but during L’s life, the interest in possession comes to an end,
- (d) L is beneficially entitled to the interest in possession immediately before it comes to an end, and
- (e) on the interest in possession coming to an end, the property—
  - (i) continues to be held on the trusts of the settlement, and
  - (ii) becomes property to which section 71A below applies.]

(4) A potentially exempt transfer which is made seven years or more before the death of the transferor is an exempt transfer and any other potentially exempt transfer is a chargeable transfer.

(5) During the period beginning on the date of a potentially exempt transfer and ending immediately before—

- (a) the seventh anniversary of that date, or
- (b) if it is earlier, the death of the transferor,

it shall be assumed for the purposes of this Act that the transfer will prove to be an exempt transfer.

(6) Where, under any provision of this Act <sup>F12</sup> . . . tax is in any circumstances to be charged as if a transfer of value had been made, that transfer shall be taken to be a transfer which is not a potentially exempt transfer.]

[<sup>F13</sup>(6A) The reference in subsection (6) above to any provision of this Act does not include section 52 below except where the transfer of value treated as made by that section is one treated as made on the coming to an end of an interest which falls within section 5(1B) below.]

[<sup>F14</sup>(7) In the application of this section to an event on the happening of which tax is chargeable under section 52 below, the reference in subsection (1)(a) [<sup>F15</sup>or (1A)(a)] above to the individual by whom the transfer of value is made is a reference to the person who, by virtue of section 3(4) above, is treated as the transferor.]

#### Annotations:

#### Amendments (Textual)

- F4** Finance Act 1986 Sch. 19 para. 1, *in relation to transfers of value made on or after 18 March 1986.*
- F5** Words in s. 3A(1)(a) inserted (22.3.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\)](#), s. 156, Sch. 20 paras. 7, **9(2)**
- F6** Words in s. 3A(1) repealed (22.3.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\)](#), s. 178, {Sch. 26 Pt. 6 Note 1}
- F7** S. 3A(1A)(1B) inserted (22.3.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\)](#), s. 156, Sch. 20 paras. 7, **9(3)**

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- F8** Words in s. 3A(2) inserted (22.3.2006) by Finance Act 2006, s. 156, Sch. 20 paras. 7, {9(4)}  
**F9** Repealed by Finance Act 1987 (No. 2) s. 96(2)(a) and Sch. 9 Part III, with effect from 17 March 1987.  
**F10** Repealed by Finance Act 1987 (No. 2) s. 96(2)(b) and Sch. 9 Part III with effect from 17 March 1987.  
**F11** S. 3A(3A)(3B) inserted (22.3.2006) by Finance Act 2006 (c. 25), s. 156, Sch. 20 paras. 7, **9(5)**  
**F12** Words in s. 3A(6) omitted (with effect as mentioned in s. 53(10) of the amending Act) by virtue of Finance Act 2010 (c. 13), s. **53(2)(a)**  
**F13** S. 3A(6A) inserted (with effect as mentioned in s. 53(10) of the amending Act) by Finance Act 2010 (c. 13), s. **53(2)(b)**  
**F14** Finance Act 1987 (No. 2) s. 96(1), (3), in relation to transfers of value made on or after 17 March 1987.  
**F15** Words in s. 3A(7) inserted (22.3.2006) by Finance Act 2006 (c. 25), s. 156, Sch. 20 paras. 7, **9(6)**

#### **4 Transfers on death.**

- (1) On the death of any person tax shall be charged as if, immediately before his death, he had made a transfer of value and the value transferred by it had been equal to the value of his estate immediately before his death.
- (2) For the purposes of this section, where it cannot be known which of two or more persons who have died survived the other or others they shall be assumed to have died at the same instant.

#### **5 Meaning of estate.**

- (1) For the purposes of this Act a person's estate is the aggregate of all the property to which he is beneficially entitled, [<sup>F16</sup> except that—
  - (a) the estate of a person—
    - (i) does not include an interest in possession in settled property to which section 71A or 71D below applies, and
    - (ii) does not include an interest in possession that falls within subsection (1A) below [<sup>F17</sup> unless it falls within subsection (1B) below], and
  - (b) the] estate of a person immediately before his death does not include excluded property [<sup>F18</sup> or a foreign-owned work of art which is situated in the United Kingdom for one or more of the purposes of public display, cleaning and restoration (and for no other purpose).]

[<sup>F19</sup>(1A) An interest in possession falls within this subsection if—

- (a) it is an interest in possession in settled property,
- (b) the settled property is not property to which section 71A or 71D below applies,
- (c) the person is beneficially entitled to the interest in possession,
- (d) the person became beneficially entitled to the interest in possession on or after 22nd March 2006, and
- (e) the interest in possession is—
  - (i) not an immediate post-death interest,
  - (ii) not a disabled person's interest, and
  - (iii) not a transitional serial interest.]

[<sup>F20</sup>(1B) An interest in possession falls within this subsection if the person—

- (a) was domiciled in the United Kingdom on becoming beneficially entitled to it, and

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (b) became beneficially entitled to it by virtue of a disposition which was prevented from being a transfer of value by section 10 below.]
- (2) A person who has a general power which enables him, or would if he were sui juris enable him, to dispose of any property other than settled property, or to charge money on any property other than settled property, shall be treated as beneficially entitled to the property or money; and for this purpose “general power” means a power or authority enabling the person by whom it is exercisable to appoint or dispose of property as he thinks fit.
- (3) In determining the value of a person’s estate at any time his liabilities at that time shall be taken into account, except as otherwise provided by this Act.
- (4) The liabilities to be taken into account in determining the value of a transferor’s estate immediately after a transfer of value include his liability for [<sup>F21</sup>inheritance tax] on the value transferred but not his liability (if any) for any other tax or duty resulting from the transfer.
- (5) Except in the case of a liability imposed by law, a liability incurred by a transferor shall be taken into account only to the extent that it was incurred for a consideration in money or money’s worth.

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

- F16** Words in s. 5(1) substituted (22.3.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\), s. 156, Sch. 20 para. 7, 10\(2\)](#)
- F17** Words in s. 5(a)(ii) inserted (with effect as mentioned in [s. 53\(10\)](#) of the amending Act) by [Finance Act 2010 \(c. 13\), s. 53\(3\)\(a\)](#)
- F18** Words in s. 5(1)(b) inserted (6.4.2009 with effect as mentioned in art. 13(5) of the amending S.I.) by The Enactment of [Extra-Statutory Concessions Order 2009 \(S.I. 2009/730\), art. 13\(2\)](#)
- F19** S. 5(1A) inserted (22.3.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\), s. 156, Sch. 20 paras. 7, 10\(3\)](#)
- F20** S. 5(1B) inserted (with effect as mentioned in [s. 53\(10\)](#) of the amending Act) by [Finance Act 2010 \(c. 13\), s. 53\(3\)\(b\)](#)
- F21** See [Finance Act 1986 s. 100\(1\) and \(2\)](#)—*for any liability to tax arising on and after 25 July 1986 any reference in the legislation to capital transfer tax has effect as a reference to inheritance tax.*

## 6 Excluded property.

- (1) Property situated outside the United Kingdom is excluded property if the person beneficially entitled to it is an individual domiciled outside the United Kingdom.
- [<sup>F22</sup>(1A) A holding in an authorised unit trust and a share in an open-ended investment company is excluded property if the person beneficially entitled to it is an individual domiciled outside the United Kingdom.]
- [<sup>F23</sup>[<sup>F24</sup>(1B) A relevant decoration or award is excluded property if it has never been the subject of a disposition for a consideration in money or money’s worth.
- (1BA) In subsection (1B) “relevant decoration or award” means a decoration or other similar award—
- (a) that is designed to be worn to denote membership of—
- (i) an Order that is, or has been, specified in the Order of Wear published in the London Gazette (“the Order of Wear”), or



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (ii) an Order of a country or territory outside the United Kingdom,
  - (b) that is, or has been, specified in the Order of Wear,
  - (c) that was awarded for valour or gallant conduct,
  - (d) that was awarded for, or in connection with, a person being, or having been, a member of, or employed or engaged in connection with, the armed forces of any country or territory,
  - (e) that was awarded for, or in connection with, a person being, or having been, an emergency responder within the meaning of section 153A (death of emergency service personnel etc), or
  - (f) that was awarded by the Crown or a country or territory outside the United Kingdom for, or in connection with, public service or achievement in public life.]
- (1C) In subsection (1B) the reference to a disposition of the decoration or other award includes—
- (a) a reference to a disposition of part of it, and
  - (b) a reference to a disposition of an interest in it (or in part of it).]
- (2) Where securities have been issued by the Treasury subject to a condition authorised by section 22 of the <sup>M1</sup>Finance (No. 2) Act 1931 (or section 47 of the <sup>M2</sup>Finance (No. 2) Act 1915) for exemption from taxation so long as the securities are in the beneficial ownership of persons [<sup>F25</sup>of a description specified in the condition], the securities are excluded property if they are in the beneficial ownership of such a person.
- (3) Where the person beneficially entitled to the rights conferred by any of the following, namely—
- (a) war savings certificates;
  - (b) national savings certificates (including Ulster savings certificates);
  - (c) premium savings bonds;
  - (d) deposits with the National Savings Bank or with a trustee savings bank;
  - (e) a [<sup>F26</sup>certified SAYE savings arrangement] within the meaning of [<sup>F27</sup>section 703(1) of the Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005];
- is domiciled in the Channel Islands or the Isle of Man, the rights are excluded property.
- (4) Property to which this subsection applies by virtue of section 155(1) [<sup>F28</sup>or (5A)] below is excluded property.
- [<sup>F29</sup>(5) This section is subject to Schedule A1 (non-excluded overseas property).]

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

- F22** S. 6(1A) inserted (with effect as stated in s. 186(8) of the amending Act) by [Finance Act 2003 \(c. 14\), s. 186\(2\)](#)
- F23** S. 6(1B)(1BA) substituted for s. 6(1B) (with effect in accordance with s. 74(2) of the amending Act) by [Finance Act 2015 \(c. 11\), s. 74\(1\)](#)
- F24** S. 6(1B)(1C) inserted (6.4.2009 with effect as mentioned in art. 14(2) of the amending S.I.) by The Enactment of Extra-Statutory Concessions Order 2009 ([S.I. 2009/730, art. 14\(1\)](#))
- F25** Words in s. 6(2) substituted (29.4.1996 with effect as mentioned in s. 154(9) of the amending Act) by [1996 c. 8, s. 154\(7\), Sch. 28 para. 7](#) (with s. 154(5))



*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects  
for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- F26** Words in s. 6(3)(e) substituted (6.4.2005 with effect in accordance with s. 883(1) of the amending Act) by *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (c. 5)*, ss. 882, 883, **Sch. 1 para. 394(a)** (with Sch. 2)
- F27** Words in s. 6(3)(e) substituted (6.4.2005 with effect in accordance with s. 883(1) of the amending Act) by *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (c. 5)*, ss. 882, 883, **Sch. 1 para. 394(b)** (with Sch. 2)
- F28** Words in s. 6(4) inserted (17.7.2012) by *Finance Act 2012 (c. 14)*, **Sch. 37 para. 2**
- F29** S. 6(5) inserted (with effect in accordance with Sch. 10 para. 9 of the amending Act) by *Finance (No. 2) Act 2017 (c. 32)*, **Sch. 10 para. 3**

#### Marginal Citations

- M1** 1931 c. 49.  
**M2** 1915 c. 89.

### *Rates*

#### 7 Rates.

- (1) [<sup>F30</sup>Subject to subsections (2), (4) and (5) below][<sup>F31</sup>and to [<sup>F32</sup>section 8D and] Schedule 1A] the tax charged on the value transferred by a chargeable transfer made by any transferor shall be charged at the following rate or rates, that is to say—
- (a) if the transfer is the first chargeable transfer made by that transferor in the period of [<sup>F33</sup>seven years] ending with the date of the transfer, at the rate or rates applicable to that value under the . . . <sup>F34</sup> Table in Schedule 1 to this Act;
  - (b) in any other case, at the rate or rates applicable under that Table to such part of the aggregate of—
    - (i) that value, and
    - (ii) the values transferred by previous chargeable transfers made by him in that period,

as is the highest part of that aggregate and is equal to that value.
- [<sup>F35</sup>(2) Except as provided by subsection (4) below, the tax charged on the value transferred by a chargeable transfer made before the death of the transferor shall be charged at one-half of the rate or rates referred to in subsection (1) above.]
- (3) In [<sup>F36</sup>the Table] in Schedule 1 to this Act any rate shown in the third column is that applicable to such portion of the value concerned as exceeds the lower limit shown in the first column but does not exceed the upper limit (if any) shown in the second column.
- [<sup>F37</sup>(4) Subject to subsection (5) below, subsection (2) above does not apply in the case of a chargeable transfer made at any time within the period of seven years ending with the death of the transferor but, in the case of a chargeable transfer made within that period but more than three years before the death, the tax charged on the value transferred shall be charged at the following percentage of the rate or rates referred to in subsection (1) above—
- (a) where the transfer is made more than three but not more than four years before the death, 80 per cent;
  - (b) where the transfer is made more than four but not more than five years before the death, 60 per cent;

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- (c) where the transfer is made more than five but not more than six years before the death, 40 per cent; and
  - (d) where the transfer is made more than six but not more than seven years before the death, 20 per cent.
- (5) If, in the case of a chargeable transfer made before the death of the transferor, the tax which would fall to be charged in accordance with subsection (4) above is less than the tax which would have been chargeable (in accordance with subsection (2) above) if the transferor had not died within the period of seven years beginning with the date of the transfer, subsection (4) above shall not apply in the case of that transfer.]

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F30** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 2(1)(a), with effect from 18 March 1986.
- F31** Words in s. 7(1) inserted (with effect in accordance with Sch. 33 para. 10(1) of the amending Act) by [Finance Act 2012 \(c. 14\)](#), [Sch. 33 para. 3](#)
- F32** Words in s. 7(1) inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\)](#), [s. 9\(2\)](#)
- F33** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 2(1)(b), with effect from 18 March 1986. Originally “ten years”.
- F34** Repealed by Finance Act 1986 s. 101(3) and Sch. 19, para. 2(1)(c), with effect from 18 March 1986.
- F35** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 2(2), with effect from 18 March 1986. Originally “(2) Except as otherwise provided, the first Table in Schedule 1 to this Act is the appropriate Table for a transfer made on or at any time within three years of the death of the transferor, and the second Table in that Schedule is the appropriate Table for any other transfer.”
- F36** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 2(3), with effect from 18 March 1986. Originally “each of the Tables”.
- F37** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 2(4), with effect from 18 March 1986.

**8 Indexation of rate bands.**

- (1) If the [<sup>F38</sup>consumer prices index for the month of September in any year] is higher than it was for the [<sup>F39</sup>previous September], then, unless Parliament otherwise determines, section 7 above and Schedule 1 to this Act shall apply to chargeable transfers made on or after 6th April in the following year with the substitution of [<sup>F40</sup>a new Table for the Table] applying (whether by virtue of this section or otherwise) to earlier chargeable transfers.
- (1A) . . . . . <sup>F41</sup>
- (2) The new [<sup>F42</sup>Table] shall differ from the [<sup>F42</sup>Table] it replaces in that for each of the amounts specified in the first and second columns there shall be substituted amounts arrived at by increasing the previous amounts by the same percentage as the percentage increase in the [<sup>F43</sup>consumer prices index ] and, if the result is not a multiple of £1,000, rounding it up to the nearest amount which is such a multiple.
- [<sup>F44</sup>(3) In this section, “consumer prices index” means the all items consumer prices index published by the Statistics Board.]
- (4) The Treasury shall before 6th April [<sup>F39</sup>1994] and each subsequent 6th April make an order specifying the amounts which by virtue of this section will be treated, in relation to chargeable transfers on or after that date, as specified in the [<sup>F45</sup>Table] in Schedule 1 to this Act; and any such order shall be made by statutory instrument.

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

- F38** Words in s. 8(1) substituted (with effect in accordance with s. 208(5) of the amending Act) by [Finance Act 2012 \(c. 14\), s. 208\(2\)](#)
- F39** Words in s. 8(1)(3)(4) substituted (27.7.1993: the substituting section applying in relation to chargeable transfers made on or after 6.4.1994) by [1993 c. 34, s. 197\(1\)\(2\)](#).
- F40** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 3(1), with effect from 18 March 1986. Originally “new Tables for the Tables”.
- F41** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 3(2), with effect from 18 March 1986. repealed by 1988, s. 136(3) and Sch.14, Part X with effect from 15 March 1988.
- F42** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 3(3), with effect from 18 March 1986. Originally “Tables”.
- F43** Words in s. 8(2) substituted (with effect in accordance with s. 208(5) of the amending Act) by [Finance Act 2012 \(c. 14\), s. 208\(3\)](#)
- F44** S. 8(3) substituted (with effect in accordance with s. 208(5) of the amending Act) by [Finance Act 2012 \(c. 14\), s. 208\(4\)](#)
- F45** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 3(4), with effect from 18 March 1986. Originally “Tables”.

##### Modifications etc. (not altering text)

- C6** S. 8(1) restricted (7.4.2005) by [Finance Act 2005 \(c. 7\), s. 98\(6\)](#)
- C7** S. 8(1) excluded (19.7.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\), s. 155\(5\)](#)
- C8** S. 8 restricted (19.3.1997 with effect as mentioned in [s. 93\(2\)](#) of the amending Act) by [1997 c. 16, s. 93\(2\)](#)
- C9** S. 8 restricted (8.4.2010) by [Finance Act 2010 \(c. 13\), s. 8\(3\)](#)
- C10** S. 8 excluded (17.7.2014) by [Finance Act 2014 \(c. 26\), Sch. 25 para. 2](#)
- C11** S. 8 excluded (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 10](#)
- C12** S. 8(1) excluded (16.7.1992) by [Finance \(No. 2\) Act 1992 \(c. 48\), s. 72\(2\)](#).  
S. 8(1) excluded (27.7.1993) by [1993 c. 34, s. 196](#).  
S. 8(1) excluded (3.5.1994 with effect as mentioned in [s. 246](#) of the amending Act) by [1994 c. 9, s. 246](#)
- C13** S. 8(1) restricted (24.7.2002) by [2002 c. 23, s. 118\(2\)](#)

#### [<sup>F46</sup>8A] Transfer of unused nil-rate band between spouses and civil partners

- (1) This section applies where—
- (a) immediately before the death of a person (a “deceased person”), the deceased person had a spouse or civil partner (“the survivor”), and
  - (b) the deceased person had unused nil-rate band on death.
- (2) A person has unused nil-rate band on death if—

$$M > VT$$

where—

M is the maximum amount that could be transferred by a chargeable transfer made (under section 4 above) on the person's death if it were to be wholly chargeable to tax at the rate of nil per cent. (assuming, if necessary, that the value of the person's estate were sufficient but [<sup>F47</sup>that the maximum amount chargeable at nil per cent. under section 8D(2) is equal to the person's residence nil-rate amount and] otherwise having regard to the circumstances of the person); and

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

VT is the value actually transferred by the chargeable transfer so made (or nil if no chargeable transfer is so made).

(3) Where a claim is made under this section, the nil-rate band maximum at the time of the survivor's death is to be treated for the purposes of the charge to tax on the death of the survivor as increased by the percentage specified in subsection (4) below (but subject to subsection (5) and section 8C below).

(4) That percentage is—

$$\frac{E}{\text{NRBMD}} \times 100$$

where—

E is the amount by which M is greater than VT in the case of the deceased person; and

NRBMD is the nil-rate band maximum at the time of the deceased person's death.

(5) If (apart from this subsection) the amount of the increase in the nil-rate band maximum at the time of the survivor's death effected by this section would exceed the amount of that nil-rate band maximum, the amount of the increase is limited to the amount of that nil-rate band maximum.

(6) Subsection (5) above may apply either—

- (a) because the percentage mentioned in subsection (4) above (as reduced under section 8C below where that section applies) is more than 100 because of the amount by which M is greater than VT in the case of one deceased person, or
- (b) because this section applies in relation to the survivor by reference to the death of more than one person who had unused nil-rate band on death.

(7) In this Act “nil-rate band maximum” means the amount shown in the second column in the first row of the Table in Schedule 1 to this Act (upper limit of portion of value charged at rate of nil per cent.) and in the first column in the second row of that Table (lower limit of portion charged at next rate).

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F46** Ss. 8A-8C inserted (with effect as mentioned in [Sch. 4 para. 9\(1\)](#) of the amending Act) by [Finance Act 2008 \(c. 9\), s. 10, Sch. 4 para. 2](#) (with transitional modifications in [Sch. 4 paras. 10, 11](#))

**F47** Words in s. 8A(2) inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(3\)](#)

**8B Claims under section 8A**

(1) A claim under section 8A above may be made—

- (a) by the personal representatives of the survivor within the permitted period, or
- (b) (if no claim is so made) by any other person liable to the tax chargeable on the survivor's death within such later period as an officer of Revenue and Customs may in the particular case allow.

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (2) If no claim under section 8A above has been made in relation to a person (P) by reference to whose death that section applies in relation to the survivor, the claim under that section in relation to the survivor may include a claim under that section in relation to P if that does not affect the tax chargeable on the value transferred by the chargeable transfer of value made on P's death.
- (3) In subsection (1)(a) above “the permitted period” means—
- (a) the period of two years from the end of the month in which the survivor dies or (if it ends later) the period of three months beginning with the date on which the personal representatives first act as such, or
  - (b) such longer period as an officer of Revenue and Customs may in the particular case allow.
- (4) A claim made within either of the periods mentioned in subsection (3)(a) above may be withdrawn no later than one month after the end of the period concerned.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F46** Ss. 8A-8C inserted (with effect as mentioned in [Sch. 4 para. 9\(1\)](#) of the amending Act) by [Finance Act 2008 \(c. 9\), s. 10, Sch. 4 para. 2](#) (with transitional modifications in [Sch. 4 paras. 10, 11](#))

**8C Section 8A and subsequent charges**

- (1) This section applies where—
- (a) the conditions in subsection (1)(a) and (b) of section 8A above are met, and
  - (b) after the death of the deceased person, tax is charged on an amount under any of sections 32, 32A and 126 below by reference to the rate or rates that would have been applicable to the amount if it were included in the value transferred by the chargeable transfer made (under section 4 above) on the deceased person's death.
- (2) If the tax is charged before the death of the survivor, the percentage referred to in subsection (3) of section 8A above is (instead of that specified in subsection (4) of that section)—

$$\left( \frac{E}{\text{NRBMD}} - \frac{\text{TA}}{\text{NRBME}} \right) \times 100$$

where—

E and NRBMD have the same meaning as in subsection (4) of that section;

TA is the amount on which tax is charged; and

NRBME is the nil-rate band maximum at the time of the event occasioning the charge.

- (3) If this section has applied by reason of a previous event or events, the reference in subsection (2) to the fraction

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

## TA

---

## NRBME

is to the aggregate of that fraction in respect of the current event and the previous event (or each of the previous events).

(4) If the tax is charged after the death of the survivor, it is charged as if the personal nil-rate band maximum of the deceased person were appropriately reduced.

(5) In subsection (4) above—

“the personal nil-rate band maximum of the deceased person” is the nil rate band maximum which is treated by Schedule 2 to this Act as applying in relation to the deceased person's death, increased in accordance with section 8A above where that section effected an increase in that nil-rate band maximum in the case of the deceased person (as survivor of another deceased person), and

“appropriately reduced” means reduced by the amount (if any) by which the amount on which tax was charged at the rate of nil per cent. on the death of the survivor was increased by reason of the operation of section 8A above by virtue of the position of the deceased person.]

### Annotations:

#### Amendments (Textual)

**F46** Ss. 8A-8C inserted (with effect as mentioned in [Sch. 4 para. 9\(1\)](#) of the amending Act) by [Finance Act 2008 \(c. 9\)](#), s. 10, [Sch. 4 para. 2](#) (with transitional modifications in [Sch. 4 paras. 10, 11](#))

### [<sup>F48</sup>8D Extra nil-rate band on death if interest in home goes to descendants etc

(1) Subsections (2) and (3) apply for the purpose of calculating the amount of the charge to tax under section 4 on a person's death if the person dies on or after 6 April 2017.

(2) If the person's residence nil-rate amount is greater than nil, the portion of VT that does not exceed the person's residence nil-rate amount is charged at the rate of 0%.

(3) References in section 7(1) to the value transferred by the chargeable transfer under section 4 on the person's death are to be read as references to the remainder (if any) of VT.

(4) The person's residence nil-rate amount is calculated in accordance with sections 8E to 8G [<sup>F49</sup>(and see also section 8M)].

(5) For the purposes of those sections and this section—

(a) the “residential enhancement” is—

(i) £100,000 for the tax year 2017-18,

(ii) £125,000 for the tax year 2018-19,

(iii) £150,000 for the tax year 2019-20, and

(iv) £175,000 for the tax year 2020-21 and subsequent tax years,

but this is subject to subsections (6) and (7),

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects  
for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (b) the “taper threshold” is £2,000,000 for the tax year 2017-18 and subsequent tax years, but this is subject to subsections (6) and (7),
  - (c) TT is the taper threshold at the person's death,
  - (d) E is the value of the person's estate immediately before the person's death,
  - (e) VT is the value transferred by the chargeable transfer under section 4 on the person's death,
  - (f) the person's “default allowance” is the total of—
    - (i) the residential enhancement at the person's death, and
    - (ii) the person's brought-forward allowance (see section 8G), and
  - (g) the person's “adjusted allowance” is—
    - (i) the person's default allowance, less
    - (ii) the amount given by—
      - but is nil if that amount is greater than the person's default allowance.
- (6) Subsection (7) applies if—
- (a) the consumer prices index for the month of September in any tax year (“the prior tax year”) is higher than it was for the previous September, and
  - (b) the prior tax year is the tax year 2020-21 or a later tax year.
- (7) Unless Parliament otherwise determines, the amount of each of—
- (a) the residential enhancement for the tax year following the prior tax year, and
  - (b) the taper threshold for that following tax year,
- is its amount for the prior tax year increased by the same percentage as the percentage increase in the index and, if the result is not a multiple of £1,000, rounded up to the nearest amount which is such a multiple.
- (8) The Treasury must before 6 April 2021 and each subsequent 6 April make an order specifying the amounts that in accordance with subsections (6) and (7) are the residential enhancement and taper threshold for the tax year beginning on that date; and any such order is to be made by statutory instrument.
- (9) In this section—
- [<sup>F50</sup>“consumer prices index” means the all items consumer prices index published by the Statistics Board,]
  - “tax year” means a year beginning on 6 April and ending on the following 5 April, and
  - “the tax year 2017-18” means the tax year beginning on 6 April 2017 (and any corresponding expression in which two years are similarly mentioned is to be read in the same way).

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)

**F49** Words in s. 8D(4) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 2\(2\)](#)

**F50** Words in s. 8D(9) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 2\(3\)](#)

**8E Residence nil-rate amount: interest in home goes to descendants etc**

- (1) Subsections (2) to (7) apply if—



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (a) the person's estate immediately before the person's death includes a qualifying residential interest, and
- (b) N% of the interest is closely inherited, where N is a number—
  - (i) greater than 0, and
  - (ii) less than or equal to 100,

and in those subsections “NV/100” means N% of so much (if any) of the value transferred by the transfer of value under section 4 [<sup>F51</sup>on the person's death] as is attributable to the interest.

(2) Where—

- (a) E is less than or equal to TT, and
- (b) NV/100 is less than the person's default allowance,

the person's residence nil-rate amount is equal to NV/100 and an amount, equal to the difference between NV/100 and the person's default allowance, is available for carry-forward.

(3) Where—

- (a) E is less than or equal to TT, and
- (b) NV/100 is greater than or equal to the person's default allowance,

the person's residence nil-rate amount is equal to the person's default allowance (and no amount is available for carry-forward).

(4) Where—

- (a) E is greater than TT, and
- (b) NV/100 is less than the person's adjusted allowance,

the person's residence nil-rate amount is equal to NV/100 and an amount, equal to the difference between NV/100 and the person's adjusted allowance, is available for carry-forward.

(5) Where—

- (a) E is greater than TT, and
- (b) NV/100 is greater than or equal to the person's adjusted allowance,

the person's residence nil-rate amount is equal to the person's adjusted allowance (and no amount is available for carry-forward).

(6) Subsections (2) to (5) have effect subject to subsection (7) [<sup>F52</sup>and sections 8FC and 8M(2B) to (2E)].

(7) Where the person's residence nil-rate amount as calculated under subsections (2) to (5) without applying this subsection is greater than VT—

- <sup>F53</sup>(a) the person's residence nil-rate amount is equal to VT,
- (b) where E is less than or equal to TT, an amount, equal to the difference between VT and the person's default allowance, is available for carry-forward, and
- (c) where E is greater than TT, an amount, equal to the difference between VT and the person's adjusted allowance, is available for carry-forward.]

(8) See also—

[<sup>F54</sup>section 8FC (modifications of this section where there is entitlement to a downsizing addition),]

section 8H (meaning of “qualifying residential interest” [<sup>F55</sup>, “qualifying former residential interest” and “residential property interest”]),



*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

section 8J (meaning of “inherit”),  
 section 8K (meaning of “closely inherited”), and  
 section 8M (cases involving conditional exemption).

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)
- F51** Words in s. 8E(1) inserted (with application in accordance with s. 66(6) of the amending Act) by [Finance Act 2019 \(c. 1\), s. 66\(4\)](#)
- F52** Words in s. 8E(6) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 3\(2\)](#)
- F53** S. 8E(7)(a)-(c) substituted for s. 8E(7)(a)(b) (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 3\(3\)](#)
- F54** Words in s. 8E(8) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 3\(4\)\(a\)](#)
- F55** Words in s. 8E(8) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 3\(4\)\(b\)](#)

**8F Residence nil-rate amount: no interest in home goes to descendants etc**

- (1) Subsections (2) and (3) apply if the person's estate immediately before the person's death—
  - (a) does not include a qualifying residential interest, or
  - (b) includes a qualifying residential interest but none of the interest is closely inherited.
- (2) The person's residence nil-rate amount is nil.
- (3) An amount—
  - (a) equal to the person's default allowance, or
  - (b) if E is greater than TT, equal to the person's adjusted allowance, is available for carry-forward.
- (4) See also—
 

[<sup>F56</sup>section 8FD (which applies instead of this section where there is entitlement to a downsizing addition),]

section 8H (meaning of “qualifying residential interest” [<sup>F57</sup>“qualifying former residential interest” and “residential property interest”]),

section 8J (meaning of “inherit”),

section 8K (meaning of “closely inherited”), and

section 8M (cases involving conditional exemption).]

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)
- F56** Words in s. 8F(4) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 4\(a\)](#)
- F57** Words in s. 8F(4) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 4\(b\)](#)

**[<sup>F58</sup>8FA Downsizing addition: entitlement: low-value death interest in home**

- (1) There is entitlement to a downsizing addition in calculating the person's residence nil-rate amount if each of conditions A to F is met (see subsection (8) for the amount of the addition).
- (2) Condition A is that—
  - (a) the person's residence nil-rate amount is given by section 8E(2) or (4), or
  - (b) the person's estate immediately before the person's death includes a qualifying residential interest but none of the interest is closely inherited, and—
    - (i) where E is less than or equal to TT, so much of [<sup>F59</sup>the value transferred by the transfer of value under section 4 on the person's death] as is attributable to the person's qualifying residential interest is less than the person's default allowance, or
    - (ii) where E is greater than TT, so much of [<sup>F59</sup>the value transferred by the transfer of value under section 4 on the person's death] as is attributable to the person's qualifying residential interest is less than the person's adjusted allowance.

Section 8E(6) and (7) do not apply, and any entitlement to a downsizing addition is to be ignored, when deciding whether paragraph (a) of condition A is met.

- (3) Condition B is that not all of VT is attributable to the person's qualifying residential interest.
- (4) Condition C is that there is a qualifying former residential interest in relation to the person (see sections 8H(4A) to (4F) and 8HA).
- (5) Condition D is that the value of the qualifying former residential interest exceeds so much of [<sup>F60</sup>the value transferred by the transfer of value under section 4 on the person's death] as is attributable to the person's qualifying residential interest.

Section 8FE(2) explains what is meant by the value of the qualifying former residential interest.

- (6) Condition E is that at least some of the remainder is closely inherited, where “the remainder” means everything included in the person's estate immediately before the person's death other than the person's qualifying residential interest.
- (7) Condition F is that a claim is made for the addition in accordance with section 8L(1) to (3).
- (8) Where there is entitlement as a result of this section, the addition—
  - (a) is equal to the lost relievable amount (see section 8FE) if that amount is less than so much of VT as is attributable to so much of the remainder as is closely inherited, and
  - (b) otherwise is equal to so much of VT as is attributable to so much of the remainder as is closely inherited.
- (9) Subsection (8) has effect subject to section 8M(2G) (reduction of downsizing addition in certain cases involving conditional exemption).
- (10) See also—
  - section 8FC (effect of an addition: section 8E case),
  - section 8FD (effect of an addition: section 8F case),

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

section 8H (meaning of “qualifying residential interest”, “qualifying former residential interest” and “residential property interest”),  
 section 8J (meaning of “inherit”),  
 section 8K (meaning of “closely inherited”), and  
 section 8M (cases involving conditional exemption).

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F58** Ss. 8FA-8FE inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), [Sch. 15 para. 5](#)
- F59** Words in [s. 8FA\(2\)\(b\)](#) substituted (with application in accordance with s. 66(6) of the amending Act) by [Finance Act 2019 \(c. 1\)](#), [s. 66\(2\)](#)
- F60** Words in [s. 8FA\(5\)](#) substituted (with application in accordance with s. 66(6) of the amending Act) by [Finance Act 2019 \(c. 1\)](#), [s. 66\(2\)](#)

**8FB Downsizing addition: entitlement: no residential interest at death**

- (1) There is also entitlement to a downsizing addition in calculating the person's residence nil-rate amount if each of conditions G to K is met (see subsection (7) for the amount of the addition).
- (2) Condition G is that the person's estate immediately before the person's death (“the estate”) does not include a residential property interest.
- (3) Condition H is that VT is greater than nil.
- (4) Condition I is that there is a qualifying former residential interest in relation to the person (see sections 8H(4A) to (4F) and 8HA).
- (5) Condition J is that at least some of the estate is closely inherited.
- (6) Condition K is that a claim is made for the addition in accordance with section 8L(1) to (3).
- (7) Where there is entitlement as a result of this section, the addition—
  - (a) is equal to the lost relievable amount (see section 8FE) if that amount is less than so much of VT as is attributable to so much of the estate as is closely inherited, and
  - (b) otherwise is equal to so much of VT as is attributable to so much of the estate as is closely inherited.
- (8) Subsection (7) has effect subject to section 8M(2G) (reduction of downsizing addition in certain cases involving conditional exemption).
- (9) See also—
  - section 8FD (effect of an addition: section 8F case),
  - section 8H (meaning of “qualifying residential interest”, “qualifying former residential interest” and “residential property interest”),
  - section 8J (meaning of “inherit”),
  - section 8K (meaning of “closely inherited”), and
  - section 8M (cases involving conditional exemption).

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F58** Ss. 8FA-8FE inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), [Sch. 15 para. 5](#)

**8FC Downsizing addition: effect: section 8E case**

- (1) Subsection (2) applies if—
  - (a) as a result of section 8FA, there is entitlement to a downsizing addition in calculating the person's residence nil-rate amount, and
  - (b) the person's residence nil-rate amount is given by section 8E.
- (2) Section 8E has effect as if, in subsections (2) to (5) of that section, each reference to NV/100 were a reference to the total of—
  - (a) NV/100, and
  - (b) the downsizing addition.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F58** Ss. 8FA-8FE inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), [Sch. 15 para. 5](#)

**8FD Downsizing addition: effect: section 8F case**

- (1) This section applies if—
  - (a) as a result of section 8FA or 8FB, there is entitlement to a downsizing addition in calculating the person's residence nil-rate amount, and
  - (b) apart from this section, the person's residence nil-rate amount is given by section 8F.
- (2) Subsections (3) to (6) apply instead of section 8F.
- (3) The person's residence nil-rate amount is equal to the downsizing addition.
- (4) Where—
  - (a) E is less than or equal to TT, and the downsizing addition is equal to the person's default allowance, or
  - (b) E is greater than TT, and the downsizing addition is equal to the person's adjusted allowance,no amount is available for carry-forward.
- (5) Where—
  - (a) E is less than or equal to TT, and
  - (b) the downsizing addition is less than the person's default allowance,an amount, equal to the difference between the downsizing addition and the person's default allowance, is available for carry-forward.
- (6) Where—
  - (a) E is greater than TT, and
  - (b) the downsizing addition is less than the person's adjusted allowance,

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects  
for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

an amount, equal to the difference between the downsizing addition and the person's adjusted allowance, is available for carry-forward.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F58** Ss. 8FA-8FE inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), [Sch. 15 para. 5](#)

**8FE Calculation of lost relievable amount**

- (1) This section is about how to calculate the person's lost relievable amount for the purposes of sections 8FA(8) and 8FB(7).
- (2) For the purposes of this section and section 8FA(5), the value of the person's qualifying former residential interest is the value of the interest at the time of completion of the disposal of the interest.
- (3) In this section, the person's "former allowance" is the total of—
  - (a) the residential enhancement at the time of completion of the disposal of the qualifying former residential interest,
  - (b) any brought-forward allowance that the person would have had if the person had died at that time, having regard to the circumstances of the person at that time (see section 8G as applied by subsection (4)), and
  - (c) if the person's allowance on death includes an amount of brought-forward allowance which is greater than the amount of brought-forward allowance given by paragraph (b), the difference between those two amounts.
- (4) For the purposes of calculating any brought-forward allowance that the person ("P") would have had as mentioned in subsection (3)(b)—
  - (a) section 8G (brought-forward allowance) applies, but as if references to the residential enhancement at P's death were references to the residential enhancement at the time of completion of the disposal of the qualifying former residential interest, and
  - (b) assume that a claim for brought-forward allowance was made in relation to an amount available for carry-forward from a related person's death if, on P's death, a claim was in fact made in relation to the amount.
- (5) For the purposes of subsection (3)(c), where the person's allowance on death is equal to the person's adjusted allowance, the amount of brought-forward allowance included in the person's allowance on death is calculated as follows.

*Step 1* Express the person's brought-forward allowance as a percentage of the person's default allowance.

*Step 2* Multiply—

$$\frac{E - TT}{2}$$

by the percentage given by step 1.

*Step 3* Reduce the person's brought-forward allowance by the amount given by step 2.

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

The result is the amount of brought-forward allowance included in the person's allowance on death.

- (6) If completion of the disposal of the qualifying former residential interest occurs before 6 April 2017—
- (a) for the purposes of subsection (3)(a), the residential enhancement at the time of completion of the disposal is treated as being £100,000, and
  - (b) for the purposes of subsection (3)(b), the amount of brought-forward allowance that the person would have had at that time is treated as being nil.
- (7) In this section, the person's "allowance on death" means—
- (a) where E is less than or equal to TT, the person's default allowance, or
  - (b) where E is greater than TT, the person's adjusted allowance.
- (8) For the purposes of this section, "completion" of the disposal of a residential property interest occurs at the time of the disposal or, if the disposal is under a contract which is completed by a conveyance, at the time when the interest is conveyed.
- (9) Where, as a result of section 8FA, there is entitlement to a downsizing addition in calculating the person's residence nil-rate amount, take the following steps to calculate the person's lost relievable amount.
- Step 1* Express the value of the person's qualifying former residential interest as a percentage of the person's former allowance, but take that percentage to be 100% if it would otherwise be higher.
  - Step 2* Express QRI as a percentage of the person's allowance on death, where QRI is so much of [<sup>F61</sup>the value transferred by the transfer of value under section 4 on the person's death] as is attributable to the person's qualifying residential interest, but take that percentage to be 100% if it would otherwise be higher.
  - Step 3* Subtract the percentage given by step 2 from the percentage given by step 1, but take the result to be 0% if it would otherwise be negative. The result is P%.
  - Step 4* The person's lost relievable amount is equal to P% of the person's allowance on death.
- (10) Where, as a result of section 8FB, there is entitlement to a downsizing addition in calculating the person's residence nil-rate amount, take the following steps to calculate the person's lost relievable amount.
- Step 1* Express the value of the person's qualifying former residential interest as a percentage of the person's former allowance, but take that percentage to be 100% if it would otherwise be higher.
  - Step 2* Calculate that percentage of the person's allowance on death. The result is the person's lost relievable amount.]

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F58** Ss. 8FA-8FE inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), [Sch. 15 para. 5](#)

**F61** Words in [s. 8FE\(9\)](#) substituted (with application in accordance with s. 66(6) of the amending Act) by [Finance Act 2019 \(c. 1\)](#), [s. 66\(3\)](#)

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

### [<sup>F48</sup>8G Meaning of “brought-forward allowance”

- (1) This section is about the amount of the brought-forward allowance (see section 8D(5)(f)) for a person (“P”) who dies on or after 6 April 2017.
- (2) In this section “related person” means a person other than P where—
  - (a) the other person dies before P, and
  - (b) immediately before the other person dies, P is the other person's spouse or civil partner.
- (3) P's brought-forward allowance is calculated as follows—
  - (a) identify each amount available for carry-forward from the death of a related person (see sections 8E [<sup>F62</sup>, 8F and 8FD], and subsections (4) and (5)),
  - (b) express each such amount as a percentage of the residential enhancement at the death of the related person concerned,
  - (c) calculate the percentage that is the total of those percentages, and
  - (d) the amount that is that total percentage of the residential enhancement at P's death is P's brought-forward allowance or, if that total percentage is greater than 100%, P's brought-forward allowance is the amount of the residential enhancement at P's death,

but P's brought-forward allowance is nil if no claim for it is made under section 8L.
- (4) Where the death of a related person occurs before 6 April 2017—
  - (a) an amount equal to £100,000 is treated for the purposes of subsection (3) as being the amount available for carry-forward from the related person's death, but this is subject to subsection (5), and
  - (b) the residential enhancement at the related person's death is treated for those purposes as being £100,000.
- (5) If the value (“RPE”) of the related person's estate immediately before the related person's death is greater than £2,000,000, the amount treated under subsection (4)(a) as available for carry-forward is reduced (but not below nil) by—

$$\frac{RPE - \pounds 2,000,000}{2}$$

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

**F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)

**F62** Words in s. 8G(3)(a) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 6](#)

### 8H Meaning of “qualifying residential interest” [<sup>F63</sup>, “qualifying former residential interest” and “residential property interest”]

- (1) This section applies for the purposes of sections 8E [<sup>F64</sup> to 8FE and section 8M].



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (2) [<sup>F65</sup>A] “residential property interest”, in relation to a person, means an interest in a dwelling-house which has been the person's residence at a time when the person's estate included that, or any other, interest in the dwelling-house.
- (3) Where a person's estate immediately before the person's death includes residential property interests in just one dwelling-house, the person's interests in that dwelling-house are a qualifying residential interest in relation to the person.
- (4) Where—
- (a) a person's estate immediately before the person's death includes residential property interests in each of two or more dwelling-houses, and
  - (b) the person's personal representatives nominate one (and only one) of those dwelling-houses,
- the person's interests in the nominated dwelling-house are a qualifying residential interest in relation to the person.

- [<sup>F66</sup>(4A) Subsection (4B) or (4C) applies where—
- (a) a person disposes of a residential property interest in a dwelling-house on or after 8 July 2015 (and before the person dies), and
  - (b) the person's personal representatives nominate—
    - (i) where there is only one such dwelling-house, that dwelling-house, or
    - (ii) where there are two or more such dwelling-houses, one (and only one) of those dwelling-houses.

- (4B) Where—
- (a) the person—
    - (i) disposes of a residential property interest in the nominated dwelling-house at a post-occupation time, or
    - (ii) disposes of two or more residential property interests in the nominated dwelling-house at the same post-occupation time or at post-occupation times on the same day, and
  - (b) the person does not otherwise dispose of residential property interests in the nominated dwelling-house at post-occupation times,
- the interest disposed of is, or the interests disposed of are, a qualifying former residential interest in relation to the person.

- (4C) Where—
- (a) the person disposes of residential property interests in the nominated dwelling-house at post-occupation times on two or more days, and
  - (b) the person's personal representatives nominate one (and only one) of those days,
- the interest or interests disposed of at post-occupation times on the nominated day is or are a qualifying former residential interest in relation to the person.

- (4D) For the purposes of subsections (4A) to (4C)—
- (a) a person is to be treated as not disposing of a residential property interest in a dwelling-house where the person disposes of an interest in the dwelling-house by way of gift and the interest is, in relation to the gift and the donor, property subject to a reservation within the meaning of section 102 of the Finance Act 1986 (gifts with reservation), and



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (b) a person is to be treated as disposing of a residential property interest in a dwelling-house if the person is treated as making a potentially exempt transfer of the interest as a result of the operation of section 102(4) of that Act (property ceasing to be subject to a reservation).
- (4E) Where—
- (a) a transfer of value by a person is a conditionally exempt transfer of a residential property interest, and
  - (b) at the time of the person's death, no chargeable event has occurred with respect to that interest,
- that interest may not be, or be included in, a qualifying former residential interest in relation to the person.
- (4F) In subsections (4B) and (4C) “post-occupation time” means a time—
- (a) on or after 8 July 2015,
  - (b) after the nominated dwelling-house first became the person's residence, and
  - (c) before the person dies.
- (4G) For the purposes of subsections (4A) to (4C), if the disposal is under a contract which is completed by a conveyance, the disposal occurs at the time when the interest is conveyed.]
- (5) A reference in this section to a dwelling-house—
- (a) includes any land occupied and enjoyed with it as its garden or grounds, but
  - (b) does not include, in the case of any particular person, any trees or underwood in relation to which an election is made under section 125 as it applies in relation to that person's death.
- (6) If at any time when a person's estate includes an interest in a dwelling-house, the person—
- (a) resides in living accommodation which for the person is job-related, and
  - (b) intends in due course to occupy the dwelling-house as the person's residence,
- this section applies as if the dwelling-house were at that time occupied by the person as a residence.
- (7) Section 222(8A) to (8D) of the 1992 Act (meaning of “job-related”), but not section 222(9) of that Act, apply for the purposes of subsection (6).]

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)
- F63** Words in s. 8H heading inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 7\(2\)](#)
- F64** Words in s. 8H(1) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 7\(3\)](#)
- F65** Word in s. 8H(2) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 7\(4\)](#)
- F66** Ss. 8H(4A)-(4G) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 7\(5\)](#)

[<sup>F67</sup>**8HA Qualifying former residential interest”: interests in possession**

- (1) This section applies for the purposes of determining whether certain interests may be, or be included in, a qualifying former residential interest in relation to a person (see section 8H(4A) to (4C)).

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (2) This section applies where—
- (a) a person (“P”) is beneficially entitled to an interest in possession in settled property, and
  - (b) the settled property consists of, or includes, an interest in a dwelling-house.
- (3) Subsection (4) applies where—
- (a) the trustees of the settlement dispose of the interest in the dwelling-house to a person other than P,
  - (b) P’s interest in possession in the settled property subsists immediately before the disposal, and
  - (c) P’s interest in possession—
    - (i) falls within subsection (7) throughout the period beginning with P becoming beneficially entitled to it and ending with the disposal, or
    - (ii) falls within subsection (8).
- (4) The disposal is to be treated as a disposal by P of the interest in the dwelling-house to which P is beneficially entitled as a result of the operation of section 49(1).
- (5) Subsection (6) applies where—
- (a) P disposes of the interest in possession in the settled property, or P’s interest in possession in the settled property comes to an end in P’s lifetime,
  - (b) the interest in the dwelling-house is, or is part of, the settled property immediately before the time when that happens, and
  - (c) P’s interest in possession—
    - (i) falls within subsection (7) throughout the period beginning with P becoming beneficially entitled to it and ending with the time mentioned in paragraph (b), or
    - (ii) falls within subsection (8).
- (6) The disposal, or (as the case may be) the coming to an end of P’s interest in possession, is to be treated as a disposal by P of the interest in the dwelling-house to which P is beneficially entitled as a result of the operation of section 49(1).
- (7) An interest in possession falls within this subsection if—
- (a) P became beneficially entitled to it before 22 March 2006 and section 71A does not apply to the settled property; or
  - (b) P becomes beneficially entitled to it on or after 22 March 2006 and the interest is—
    - (i) an immediate post-death interest,
    - (ii) a disabled person’s interest, or
    - (iii) a transitional serial interest.
- (8) An interest in possession falls within this subsection if P becomes beneficially entitled to it on or after 22 March 2006 and it falls within section 5(1B).]

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F67** S. 8HA inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), [Sch. 15 para. 8](#)

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

### [<sup>F48</sup>8J Meaning of “inherited”

- (1) This section explains for the purposes of sections 8E [<sup>F68</sup>, 8F, 8FA, 8FB and 8M] whether a person (“B”) inherits, from a person who has died (“D”), property which forms part of D’s estate immediately before D’s death.
- (2) B inherits the property if there is a disposition of it (whether effected by will, under the law relating to intestacy or otherwise) to B.
- (3) Subsection (2) does not apply if—
  - (a) the property becomes comprised in a settlement on D’s death, or
  - (b) immediately before D’s death, the property was settled property in which D was beneficially entitled to an interest in possession.
- (4) Where the property becomes comprised in a settlement on D’s death, B inherits the property if—
  - (a) B becomes beneficially entitled on D’s death to an interest in possession in the property, and that interest in possession is an immediate post-death interest or a disabled person’s interest, or
  - (b) the property becomes, on D’s death, settled property—
    - (i) to which section 71A or 71D applies, and
    - (ii) held on trusts for the benefit of B.
- (5) Where, immediately before D’s death, the property was settled property in which D was beneficially entitled to an interest in possession, B inherits the property if B becomes beneficially entitled to it on D’s death.
- (6) Where the property forms part of D’s estate immediately before D’s death as a result of the operation of section 102(3) of the Finance Act 1986 (gifts with reservation) in relation to a disposal of the property made by D by way of [<sup>F69</sup> gift—
  - (a) subsections (2) to (5) do not apply, and
  - (b) B inherits the property if the property originally comprised in the gift became comprised in B’s estate on the making of the disposal.]

#### Annotations:

#### Amendments (Textual)

**F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)

**F68** Words in s. 8J(1) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 9](#)

**F69** Words in s. 8J(6) substituted (with application in accordance with s. 66(6) of the amending Act) by [Finance Act 2019 \(c. 1\), s. 66\(5\)](#)

### 8K Meaning of “closely inherited”

- (1) In relation to the death of a person (“D”), something is “closely inherited” for the purposes of sections 8E [<sup>F70</sup>, 8F, 8FA, 8FB and 8M] if it is inherited for those purposes (see section 8J) by—
  - (a) a lineal descendant of D,
  - (b) a person who, at the time of D’s death, is the spouse or civil partner of a lineal descendant of D, or
  - (c) a person who—

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (i) at the time of the death of a lineal descendant of D who died no later than D, was the spouse or civil partner of the lineal descendant, and
  - (ii) has not, in the period beginning with the lineal descendant's death and ending with D's death, become anyone's spouse or civil partner.
- (2) The rules in subsections (3) to (8) apply for the interpretation of subsection (1).
- (3) A person who is at any time a step-child of another person is to be treated, at that and all subsequent times, as if the person was that other person's child.
- (4) Any rule of law, so far as it requires an adopted person to be treated as not being the child of a natural parent of the person, is to be disregarded (but this is without prejudice to any rule of law requiring an adopted person to be treated as the child of an adopter of the person).
- (5) A person who is at any time fostered by a foster parent is to be treated, at that and all subsequent times, as if the person was the foster parent's child.
- (6) Where—
  - (a) an individual (“G”) is appointed (or is treated by law as having been appointed) under section 5 of the Children Act 1989, or under corresponding law having effect in Scotland or Northern Ireland or any country or territory outside the United Kingdom, as guardian (however styled) of another person, and
  - (b) the appointment takes effect at a time when the other person (“C”) is under the age of 18 years,C is to be treated, at all times after the appointment takes effect, as if C was G's child.
- (7) Where—
  - (a) an individual (“SG”) is appointed as a special guardian (however styled) of another person (“C”) by an order of a court—
    - (i) that is a special guardianship order as defined by section 14A of the Children Act 1989, or
    - (ii) that is a corresponding order under legislation having effect in Scotland or Northern Ireland or any country or territory outside the United Kingdom, and
  - (b) the appointment takes effect at a time when C is under the age of 18 years,C is to be treated, at all times after the appointment takes effect, as if C was SG's child.
- (8) In particular, where under any of subsections (3) to (7) one person is to be treated at any time as the child of another person, that first person's lineal descendants (even if born before that time) are accordingly to be treated at that time (and all subsequent times) as lineal descendants of that other person.
- (9) In subsection (4) “adopted person” means—
  - (a) an adopted person within the meaning of Chapter 4 of Part 1 of the Adoption and Children Act 2002, or
  - (b) a person who would be an adopted person within the meaning of that Chapter if, in section 66(1)(e) of that Act and section 38(1)(e) of the Adoption Act 1976, the reference to the law of England and Wales were a reference to the law of any part of the United Kingdom.
- (10) In subsection (5) “foster parent” means—

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects  
for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- (a) someone who is approved as a local authority foster parent in accordance with regulations made by virtue of paragraph 12F of Schedule 2 to the Children Act 1989,
- (b) a foster parent with whom the person is placed by a voluntary organisation under section 59(1)(a) that Act,
- (c) someone who looks after the person in circumstances in which the person is a privately fostered child as defined by section 66 of that Act, or
- (d) someone who, under legislation having effect in Scotland or Northern Ireland or any country or territory outside the United Kingdom, is a foster parent (however styled) corresponding to a foster parent within paragraph (a) or (b).

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)

**F70** Words in s. 8K(1) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 10](#)

**8L Claims for brought-forward allowance [<sup>F71</sup>and downsizing addition]**

- (1) A claim for brought-forward allowance for a person (see section 8G) [<sup>F72</sup>or for a downsizing addition for a person (see sections 8FA to 8FD)] may be made—
  - (a) by the person's personal representatives within the permitted period, or
  - (b) (if no claim is so made) by any other person liable to the tax chargeable on the person's death within such later period as an officer of Revenue and Customs may in the particular case allow.
- (2) In subsection (1)(a) “the permitted period” means—
  - (a) the period of 2 years from the end of the month in which the person dies or (if it ends later) the period of 3 months beginning with the date on which the personal representatives first act as such, or
  - (b) such longer period as an officer of Revenue and Customs may in the particular case allow.
- (3) A claim under subsection (1) made within either of the periods mentioned in subsection (2)(a) may be withdrawn no later than one month after the end of the period concerned.
- (4) Subsection (5) applies if—
  - (a) no claim under this section has been made for brought-forward allowance for a person (“P”),
  - (b) the amount of the charge to tax under section 4 on the death of another person (“A”) would be different if a claim under subsection (1) had been made for brought-forward allowance for P, and
  - (c) the amount of the charge to tax under section 4 on the death of P, and the amount of the charge to tax under section 4 on the death of any person who is neither P nor A, would not have been different if a claim under subsection (1) had been made for brought-forward allowance for P.
- (5) A claim for brought-forward allowance for P may be made—
  - (a) by A's personal representatives within the allowed period, or

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- (b) (if no claim is so made) by any other person liable to the tax chargeable on A's death within such later period as an officer of Revenue and Customs may in the particular case allow.
- (6) In subsection (5)(a) “the allowed period” means—
- (a) the period of 2 years from the end of the month in which A dies or (if it ends later) the period of 3 months beginning with the date on which the personal representatives first act as such, or
  - (b) such longer period as an officer of Revenue and Customs may in the particular case allow.
- (7) A claim under subsection (5) made within either of the periods mentioned in subsection (6)(a) may be withdrawn no later than one month after the end of the period concerned.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)

**F71** Words in s. 8L heading inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 11\(a\)](#)

**F72** Words in s. 8L(1) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 11\(b\)](#)

**8M Residence nil-rate amount: cases involving conditional exemption**

- [<sup>F73</sup>(1) This section applies where—
- (a) a person (“D”) dies on or after 6 April 2017,
  - (b) ignoring the application of this section, D's residence nil-rate amount is greater than nil, and
  - (c) some or all of the transfer of value under section 4 on D's death is a conditionally exempt transfer of property consisting of, or including, any of the following—
    - (i) some or all of a qualifying residential interest;
    - (ii) some or all of a residential property interest, at least some portion of which is closely inherited, and which is not, and is not included in, a qualifying residential interest;
    - (iii) one or more closely inherited assets that are not residential property interests.
- (2) Subsections (2B) to (2E) apply for the purposes of sections 8E to 8FD if—
- (a) ignoring the application of this section, D's residence nil-rate amount is given by section 8E, and
  - (b) some or all of the transfer of value under section 4 is a conditionally exempt transfer of property mentioned in subsection (1)(c)(i).
- (2A) In subsections (2B) to (2E), but subject to subsection (3)(a), “the exempt percentage of the QRI” is given by—

where—

X is the attributable portion of the value transferred by the conditionally exempt transfer,



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

QRI is the attributable portion of the value transferred by the transfer of value under section 4, and

“the attributable portion” means the portion (which may be the whole) attributable to the qualifying residential interest.

(2B) If—

- (a) the exempt percentage of the QRI is 100%, and
- (b) D has no entitlement to a downsizing addition,

D's residence nil-rate amount and amount available for carry-forward are given by section 8F(2) and (3) (instead of section 8E).

(2C) If—

- (a) the exempt percentage of the QRI is 100%, and
- (b) D has an entitlement to a downsizing addition,

D's residence nil-rate amount and amount available for carry-forward are given by section 8FD(3) to (6) (instead of section 8E as modified by section 8FC(2)).

See also subsection (2G).

(2D) If—

- (a) the exempt percentage of the QRI is less than 100%, and
- (b) D has no entitlement to a downsizing addition,

D's residence nil-rate amount and amount available for carry-forward are given by section 8E but as if, in subsections (2) to (5) of that section, each reference to NV/100 were a reference to NV/100 multiplied by the percentage that is the difference between 100% and the exempt percentage of the QRI.

(2E) If—

- (a) the exempt percentage of the QRI is less than 100%, and
- (b) D has an entitlement to a downsizing addition,

D's residence nil-rate amount and amount available for carry-forward are given by section 8E as modified by section 8FC(2), but as if the reference to NV/100 in section 8FC(2)(a) were a reference to NV/100 multiplied by the percentage that is the difference between 100% and the exempt percentage of the QRI.

See also subsection (2G).

(2F) Subsection (2G) applies for the purposes of sections 8FA to 8FD if—

- (a) some or all of the transfer of value under section 4 is a conditionally exempt transfer of property mentioned in subsection (1)(c)(ii) or (iii) (or both),
- (b) D has an entitlement to a downsizing addition, and
- (c) DA exceeds Y (see subsection (2H)).

(2G) Subject to subsection (3)(aa) and (ab), the amount of the downsizing addition is treated as reduced by whichever is the smaller of—

- (a) the difference between DA and Y, and
- (b) Z.

(2H) In subsections (2F) and (2G)—

DA is the amount of the downsizing addition to which D has an entitlement (ignoring the application of subsection (2G));

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

Y is so much (if any) of the value transferred by the transfer of value under section 4 as—

- (a) is not transferred by a conditionally exempt transfer, and
- (b) is attributable to—
  - (i) the closely inherited portion (which may be the whole) of any residential property interests that are not, and are not included in, a qualifying residential interest, or
  - (ii) closely inherited assets that are not residential property interests;

Z is the total of—

- (a) the closely inherited conditionally exempt values of all residential property interests mentioned in subsection (1)(c)(ii), and
- (b) so much of the value transferred by the conditionally exempt transfer as is attributable to property mentioned in subsection (1)(c)(iii).

(2I) For the purposes of the definition of “Z”, “the closely inherited conditionally exempt value” of a residential property interest means—

- (a) so much of the value transferred by the conditionally exempt transfer as is attributable to the interest, multiplied by
- (b) the percentage of the interest which is closely inherited.]

(3) [<sup>F74</sup>For the purposes of calculating tax chargeable under section 32 or 32A by reference to a chargeable event related to property forming the subject-matter of the conditionally exempt transfer where D is the relevant person for the purposes of section 33—

- (a) where subsections (2B) to (2E) apply and the chargeable event relates to property mentioned in subsection (1)(c)(i), in calculating the exempt percentage of the QRI, X is calculated as if the attributable portion of the value transferred by the conditionally exempt transfer had not included the portion (which may be the whole) of the qualifying residential interest on which the tax is chargeable,
- (aa) where subsection (2G) applies and the chargeable event relates to property mentioned in subsection (1)(c)(ii), Z is calculated as if it had not included the portion (which may be the whole) of the closely inherited conditionally exempt value of the residential property interest on which the tax is chargeable,
- (ab) where subsection (2G) applies and the chargeable event relates to an asset mentioned in subsection (1)(c)(iii) (“the taxable asset”), Z is calculated as if it had not included so much of the value transferred by the conditionally exempt transfer as is attributable to the taxable asset,]
- (b) [<sup>F75</sup>in the cases mentioned in paragraphs (a), (aa) and (ab),] section 33 has effect as if for subsection (1)(b)(ii) there were substituted—

“(ii) if the relevant person is dead, the rate or rates that would have applied to that amount in accordance with section 8D(2) and (3) above and the appropriate provision of section 7 above if—

- (a) that amount had been added to the value transferred on the relevant person's death, and
- (b) the unrelieved portion of that amount had formed the highest part of that value.”,



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects  
for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

- ...
- (c) for the purposes of that substituted section 33(1)(b)(ii) “the unrelieved portion” of the amount on which tax is chargeable is that amount itself [<sup>F77</sup>reduced (but not below nil) by] the amount (if any) by which—
- (i) D's residence nil-rate amount for the purposes of the particular calculation under section 33, exceeds
  - (ii) D's residence nil-rate amount for the purposes of the charge to tax under section 4 on D's death [<sup>F78</sup>, and
- (d) where the chargeable event relates to property mentioned in subsection (1)(c)(i) and subsections (2B) to (2E) do not apply, section 33 has effect as if in subsection (1)(b)(ii) after “in accordance with” there were inserted “section 8D(2) and (3) above and ”.]
- (4) The following provisions of this section apply if immediately before D's death there is a person (“P”) who is D's spouse or civil partner.
- (5) For the purposes of calculating tax chargeable under section 32 or 32A by reference to a chargeable event related to [<sup>F79</sup>property which forms the subject-matter of the conditionally exempt transfer where the chargeable event] occurs after P's death, the amount that would otherwise be D's residence nil-rate amount for those purposes is reduced by the amount (if any) by which P's residence nil-rate amount, or the residence nil-rate amount of any person who dies after P but before the chargeable event occurs, was increased by reason of an amount being available for carry-forward from D's death.
- (6) Where tax is chargeable under section 32 or 32A by reference to a chargeable event related to [<sup>F80</sup>property which forms the subject-matter of the conditionally exempt transfer and the chargeable event] occurs before P's death, section 8G(3) has effect for the purpose of calculating P's brought-forward allowance as if—
- (a) before the “and” at the end of paragraph (c) there were inserted—
    - “(ca) reduce that total (but not below nil) by deducting from it the recapture percentage,”
  - (b) in paragraph (d), before “total”, in both places, there were inserted “reduced”, and
  - (c) the reference to the recapture percentage were to the percentage given by—

$$\frac{TA}{REE} \times 100$$

where—

REE is the residential enhancement at the time of the chargeable event, and

TA is the amount on which tax is chargeable under section 32 or 32A.

- (7) If subsection (6) has applied by reason of a previous event or events related to [<sup>F81</sup>property which forms the subject-matter of the conditionally exempt transfer], the reference in subsection (6)(c) to the fraction—

$$\frac{TA}{REE}$$

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F48** Ss. 8D-8M inserted (18.11.2015) by [Finance \(No. 2\) Act 2015 \(c. 33\), s. 9\(4\)](#)
- F73** S. 8M(1)-(2I) substituted for s. 8M(1)(2) (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(2\)](#)
- F74** S. 8M(3)(a)-(ab) and words substituted for s. 8M(3)(a) and words (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(3\)](#)
- F75** Words in s. 8M(3)(b) inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(4\)\(a\)](#)
- F76** Word in s. 8M(3)(b) omitted (15.9.2016) by virtue of [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(4\)\(b\)](#)
- F77** Words in s. 8M(3)(c) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(4\)\(c\)](#)
- F78** S. 8M(3)(d) and word inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(4\)\(d\)](#)
- F79** Words in s. 8M(5) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(5\)](#)
- F80** Words in s. 8M(6) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(6\)](#)
- F81** Words in s. 8M(7) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), Sch. 15 para. 12\(7\)](#)

**9 Transitional provisions on reduction of tax.**

The transitional provisions in Schedule 2 to this Act shall have effect in relation to any enactment by virtue of which tax is reduced by the substitution of [<sup>F82</sup>a new Table] in Schedule 1.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F82** Finance Act 1986 Sch. 19, para. 4 *with effect from 18 March 1986. Originally “new Tables”.*

*Dispositions that are not transfers of value [<sup>F83</sup>(and omissions that do not give rise to deemed dispositions)]*

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F83** Words in s. 10 cross-heading inserted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\), s. 94\(2\)](#)

**10 Dispositions not intended to confer gratuitous benefit.**

- (1) A disposition is not a transfer of value if it is shown that it was not intended, and was not made in a transaction intended, to confer any gratuitous benefit on any person and either—
- (a) that it was made in a transaction at arm’s length between persons not connected with each other, or
  - (b) that it was such as might be expected to be made in a transaction at arm’s length between persons not connected with each other.
- (2) Subsection (1) above shall not apply to a sale of [<sup>F84</sup>unquoted shares or unquoted debentures] unless it is shown that the sale was at a price freely negotiated at the time of the sale or at a price such as might be expected to have been freely negotiated at the time of the sale.

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

(3) In this section—

“disposition” includes anything treated as a disposition by virtue of section 3(3) above;

“transaction” includes a series of transactions and any associated operations.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F84** Finance Act 1987 Sch. 8, para. 1, with effect from 17 March 1987. Originally “shares or debentures not quoted on a recognised stock exchange”.

## 11 Dispositions for maintenance of family.

(1) A disposition is not a transfer of value if it is made by one party to a marriage [<sup>F85</sup>or civil partnership] in favour of the other party or of a child of either party and is—

- (a) for the maintenance of the other party, or
- (b) for the maintenance, education or training of the child for a period ending not later than the year in which he attains the age of eighteen or, after attaining that age, ceases to undergo full-time education or training.

(2) A disposition is not a transfer of value if it is made in favour of a child who is not in the care of a parent of his and is for his maintenance, education or training for a period ending not later than the year in which—

- (a) he attains the age of eighteen, or
  - (b) after attaining that age he ceases to undergo full-time education or training;
- but paragraph (b) above applies only if before attaining that age the child has for substantial periods been in the care of the person making the disposition.

(3) A disposition is not a transfer of value if it is made in favour of a dependent relative of the person making the disposition and is a reasonable provision for his care or maintenance.

(4) A disposition is not a transfer of value if it is made in favour of an illegitimate child of the person making the disposition and is for the maintenance, education or training of the child for a period ending not later than the year in which he attains the age of eighteen or, after attaining that age, ceases to undergo full-time education or training.

(5) Where a disposition satisfies the conditions of the preceding provisions of this section to a limited extent only, so much of it as satisfies them and so much of it as does not satisfy them shall be treated as separate dispositions.

(6) In this section—

“child” includes a step-child and an adopted child and “parent” shall be construed accordingly;

[<sup>F86</sup>“civil partnership”, in relation to a disposition made on the occasion of the dissolution or annulment of a civil partnership, and in relation to a disposition varying a disposition so made, includes a former civil partnership;]

“dependent relative” means in relation to any person—

- (a) a relative of his, or of his spouse [<sup>F87</sup>or civil partner] , who is incapacitated by old age or infirmity from maintaining himself, or

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- (b) [<sup>F88</sup>his mother or father or his spouse's or civil partner's mother or father;] “marriage”, in relation to a disposition made on the occasion of the dissolution or annulment of a marriage, and in relation to a disposition varying a disposition so made, includes a former marriage; “year” means period of twelve months ending with 5th April.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F85** Words in s. 11(1) inserted (5.12.2005) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **4(2)**
- F86** S. 11(6): definition of “civil partnership” inserted (5.12.2005) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **4(3)(b)**
- F87** S. 11(6): words in definition of “dependent relative” inserted (5.12.2005) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **4(3)(a)(i)**
- F88** S. 11(6): words in definition of “dependent relative” substituted (5.12.2005 with effect in accordance with reg. 1(2) of the amending S.I.) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **4(3)(a)(ii)**

**12 Dispositions allowable for income tax or conferring under pension scheme.**

- (1) A disposition made by any person is not a transfer of value if it is allowable in computing that person’s profits or gains for the purposes of income tax or corporation tax or would be so allowable if those profits or gains were sufficient and fell to be so computed.
- (2) Without prejudice to subsection (1) above, a disposition made by any person is not a transfer of value if [<sup>F89</sup>it is a contribution under a registered pension scheme [<sup>F90</sup>, a qualifying non-UK pension scheme or a] section 615(3) scheme in respect of an employee of the person making the disposition.]

[<sup>F91</sup>(2ZA) Where a person who is a member of a registered pension scheme, a qualifying non-UK pension scheme or a section 615(3) scheme omits to exercise pension rights under the pension scheme, section 3(3) above does not apply in relation to the omission.]

- <sup>F92</sup>[<sup>F93</sup>(2A) .....
- <sup>F92</sup>(2B) .....
- <sup>F92</sup>(2C) .....
- <sup>F92</sup>(2D) .....
- <sup>F92</sup>(2E) .....

(2F) For the purposes of this section—

- (a) a person omits to exercise pension rights under a pension scheme if he does not become entitled to the whole or any part of a pension or lump sum (or both) under the pension scheme at a time when he was eligible to become so entitled (whether or not he does become entitled to any other benefits under the pension scheme); <sup>F94</sup> . . .

<sup>F94</sup>(b) .....

(2G) In this section—

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

“entitled”, in relation to a pension or lump sum, shall be construed in accordance with section 165(3) or [<sup>F95</sup>167(1A), or section 166(2),] of the Finance Act 2004;

<sup>F96</sup> .....

“pension” has the same meaning as in [<sup>F97</sup>Part 4] of that Act (see section 165(2) of that Act);

<sup>F96</sup> .....

<sup>F96</sup> .....

<sup>F98</sup>(3) .....

<sup>F98</sup>(4) .....

- (5) Where a disposition satisfies the conditions of the preceding provisions of this section to a limited extent only, so much of it as satisfies them and so much of it as does not satisfy them shall be treated as separate dispositions.

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

- F89** Words in s. 12(2) substituted (6.4.2006) by [Finance Act 2004 \(c. 12\)](#), **ss. 203(2)(a)**, 284 (with [Sch. 36](#))
- F90** Words in s. 12(2) substituted (retrospective to 6.4.2006) by [Finance Act 2008 \(c. 9\)](#), s. 92, **Sch. 29 para. 18(2)(8)**
- F91** S. 12(2ZA) inserted (with effect as mentioned in [Sch. 16 paras. 85, 105](#) of the amending Act) by [Finance Act 2011 \(c. 11\)](#), s. 65, **Sch. 16 para. 47(2)**
- F92** S. 12(2A)-(2E) omitted (with effect as mentioned in [Sch. 16 paras. 85, 105](#) of the amending Act) by virtue of [Finance Act 2011 \(c. 11\)](#), s. 65, **Sch. 16 para. 47(3)**
- F93** S. 12(2A)-(2G) inserted (6.4.2006) by [Finance Act 2006 \(c. 25\)](#), s. 160, **Sch. 22 paras. 2, 12**
- F94** S. 12(2F)(b) and preceding word omitted (with effect as mentioned in [Sch. 16 paras. 85, 105](#) of the amending Act) by virtue of [Finance Act 2011 \(c. 11\)](#), s. 65, **Sch. 16 para. 50(2)**
- F95** Words in s. 12(2G) substituted (15.9.2016) by [Finance Act 2016 \(c. 24\)](#), **s. 94(3)**
- F96** S. 12(2G): definitions omitted (with effect as mentioned in [Sch. 16 paras. 85, 105](#) of the amending Act) by virtue of [Finance Act 2011 \(c. 11\)](#), s. 65, **Sch. 16 para. 50(3)(a)**
- F97** S. 12(2G): words in definition of "pension" substituted (with effect as mentioned in [Sch. 16 paras. 85, 105](#) of the amending Act) by [Finance Act 2011 \(c. 11\)](#), s. 65, **Sch. 16 para. 50(3)(b)**
- F98** S. 12(3)(4) repealed (6.4.2006) by [Finance Act 2004 \(c. 12\)](#), **ss. 203(2)(b)**, 284, 326, **Sch. 42 Pt. 3** (with [Sch. 36](#))

#### [<sup>F99</sup>12A Pension drawdown fund not used up: no deemed disposition

- (1) Where a person has a drawdown fund, section 3(3) above does not apply in relation to any omission that results in the fund not being used up in the person's lifetime.
- (2) For the purposes of subsection (1) above, a person has a drawdown fund if the person has—
- (a) a member's drawdown pension fund,
  - (b) a member's flexi-access drawdown fund,
  - (c) a dependant's drawdown pension fund,
  - (d) a dependant's flexi-access drawdown fund,
  - (e) a nominee's flexi-access drawdown fund, or
  - (f) a successor's flexi-access drawdown fund, and

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

in respect of a money purchase arrangement under a registered pension scheme.

- (3) For the purposes of subsection (1) above, a person also has a drawdown fund if sums or assets held for the purposes of a money purchase arrangement under a corresponding scheme would, if that scheme were a registered pension scheme, be the person's—
- (a) member's drawdown pension fund,
  - (b) member's flexi-access drawdown fund,
  - (c) dependant's drawdown pension fund,
  - (d) dependant's flexi-access drawdown fund,
  - (e) nominee's flexi-access drawdown fund, or
  - (f) successor's flexi-access drawdown fund,
- in respect of the arrangement.

- (4) In this section—

“corresponding scheme” means—

- (a) a qualifying non-UK pension scheme (see section 271A below), or
- (b) a section 615(3) scheme that is not a registered pension scheme;

“money purchase arrangement” has the same meaning as in Part 4 of the Finance Act 2004 (see section 152 of that Act);

“member's drawdown pension fund”, “member's flexi-access drawdown fund”, “dependant's drawdown pension fund”, “dependant's flexi-access drawdown fund”, “nominee's flexi-access drawdown fund” and “successor's flexi-access drawdown fund” have the meaning given, respectively, by paragraphs 8, 8A, 22, 22A, 27E and 27K of Schedule 28 to that Act.]

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

- F99** S. 12A inserted (with effect in accordance with s. 94(5) of the amending Act) by [Finance Act 2016](#) (c. 24), s. 94(4)

**13 Dispositions by close companies for benefit of employees.**

- (1) A disposition of property made to trustees by a close company whereby the property is to be held on trusts of the description specified in section 86(1) below is not a transfer of value if the persons for whose benefit the trusts permit the property to be applied include all or most of either—
- (a) the persons employed by or holding office with the company, or
  - (b) the persons employed by or holding office with the company or any one or more subsidiaries of the company.
- (2) Subsection (1) above shall not apply if the trusts permit any of the property to be applied at any time (whether during any such period as is referred to in section 86(1) below or later) for the benefit of—
- (a) a person who is a participator in the company making the disposition, or
  - (b) any other person who is a participator in any close company that has made a disposition whereby property became comprised in the same settlement, being a disposition which but for this section would have been a transfer of value, or



*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- (c) any other person who has been a participator in any such company as is mentioned in paragraph (a) or (b) above at any time after, or during the ten years before, the disposition made by that company, or
  - (d) any person who is connected with any person within paragraph (a), (b) or (c) above.
- (3) The participators in a company who are referred to in subsection (2) above do not include any participator who—
- (a) is not beneficially entitled to, or to rights entitling him to acquire, 5 per cent. or more of, or of any class of the shares comprised in, its issued share capital, and
  - (b) on a winding-up of the company would not be entitled to 5 per cent. or more of its assets.
- (4) In determining whether the trusts permit property to be applied as mentioned in subsection (2) above, no account shall be taken—
- (a) of any power to make a payment which is the income of any person for any of the purposes of income tax, or would be the income for any of those purposes of a person not resident in the United Kingdom if he were so resident, or
  - (b) if the trusts are those of a profit sharing scheme approved under [F100]Schedule 9 to the M3Taxes Act 1988], of any power to appropriate shares in pursuance of the scheme [F101; or].
- [F101](c) if the trusts are those of [F102]a share incentive plan approved under Schedule 2 to the Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003], of any power to appropriate shares to, or acquire shares on behalf of, individuals under the plan.]
- (5) In this section—
- “close company” and “participator” have the same meanings as in Part IV of this Act;
- “ordinary shares” means shares which carry either—
- (a) a right to dividends not restricted to dividends at a fixed rate, or
  - (b) a right to conversion into shares carrying such a right as is mentioned in paragraph (a) above,
- “subsidiary” has [F103]the meaning given by section [F104]1159 of and Schedule 6 to]] the [F105]Companies Act [F106]2006]];
- and references in subsections (2) and (3) above to a participator in a company shall, in the case of a company which is not a close company, be construed as references to a person who would be a participator in the company if it were a close company.

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

**F100** *Substituted by* Income and Corporation Taxes Act 1988 (c. 1. SIF 63:1), Sch. 29, para. 32. *Originally* “the Finance Act 1978”.

**F101** S. 13(4)(c) and the word “or” immediately preceding it inserted (28.7.2000) by 2000 c. 17, s. 138(2)

**F102** Words in s. 13(4)(c) substituted (with effect as mentioned in s. 723(1)(a)(b) (subject to Sch. 7) of the amending Act) by *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (c. 1), ss. 722, 723(1), Sch. 6 para. 151(1)(a)(2)*

**F103** Companies Act 1989 s. 144(4) and Sch. 18 para. 30(2), with effect from the appointed day—on and after 1 November 1990 (S.I. 1990 No. 1392). *Originally* “the same meaning as in”.

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

- F104** Words in s. 13(5) substituted (1.10.2009) by [The Companies Act 2006 \(Consequential Amendments\) \(Taxes and National Insurance\) Order 2009 \(S.I. 2009/1890\)](#), **art. 4(1)(f)**
- F105** [Companies Consolidation \(Consequential Provisions\) Act 1985 \(c. 9, SIF 27\)](#), **Sch. 2**, with effect from 1 July 1985. Originally “Companies Act 1948”.
- F106** Words in s. 13(5) substituted (1.10.2009) by [The Companies Act 2006 \(Consequential Amendments\) \(Taxes and National Insurance\) Order 2009 \(S.I. 2009/1890\)](#), **art. 4(1)(f)**

#### Marginal Citations

- M3** 1988 c. 1.

### [<sup>F107</sup> 13A Dispositions by close companies to employee-ownership trusts

- (1) A disposition of property made to trustees by a close company (“C”) whereby the property is to be held on trusts of the description specified in section 86(1) is not a transfer of value if—
- C meets the trading requirement,
  - the trusts are of a settlement which meets the all-employee benefit requirement, and
  - the settlement does not meet the controlling interest requirement immediately before the beginning of the tax year in which the disposition of property occurs but does meet it at the end of that year.
- (2) Sections 236I, 236J, 236K, 236M and 236T (but not 236L) of the 1992 Act apply to determine whether—
- C meets the trading requirement;
  - the settlement meets the all-employee benefit requirement;
  - the settlement meets the controlling interest requirement;
- with references in those sections to “C” being read accordingly.
- (3) In this section—
- “close company” has the same meaning as in Part 4 of this Act;
- “tax year” means a year beginning on 6 April and ending on the following 5 April.]

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

- F107** S. 13A inserted (with effect in accordance with Sch. 37 para. 10(2) of the amending Act) by [Finance Act 2014 \(c. 26\)](#), **Sch. 37 para. 10(1)**

## 14 Waiver of remuneration.

- (1) Subject to subsection (2) below, the waiver or repayment of an amount of remuneration is not a transfer of value if, apart from the waiver or repayment, that amount [<sup>F108</sup> would be earnings, or would be treated as earnings, and would constitute employment income (see section 7(2)(a) or (b) of the Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003)] .
- (2) Where, apart from the waiver or repayment, the amount of the remuneration would be allowable as a deduction in computing for the purposes of income tax or corporation



---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

tax the profits or gains or losses of the person by whom it is payable or paid, this section shall apply only if, by reason of the waiver or repayment, it is not so allowed or is otherwise brought into charge in computing those profits or gains or losses.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F108** Words in s. 14(1) substituted (with effect as mentioned in s. 723(1)(a)(b) (subject to Sch. 7) of the amending Act) by [Income Tax \(Earnings and Pensions\) Act 2003 \(c. 1\)](#), ss. 722, 723(1), **Sch. 6 para. 152**

**15 Waiver of dividends.**

A person who waives any dividend on shares of a company within twelve months before any right to the dividend has accrued does not by reason of the waiver make a transfer of value.

**16 Grant of tenancies of agricultural property.**

- (1) The grant of a tenancy of agricultural property in the United Kingdom, the Channel Islands or the Isle of Man for use for agricultural purposes is not a transfer of value by the grantor if he makes it for full consideration in money or money's worth.
- (2) Expressions used in subsection (1) above and in Chapter II of Part V of this Act have the same meaning in that subsection as in that Chapter.

**17 Changes in distribution of deceased's estate, etc.**

None of the following is a transfer of value—

- (a) a variation or disclaimer to which section 142(1) below applies;
- (b) a transfer to which section 143 below applies;
- <sup>F109</sup>(c) .....
- (d) the renunciation of a claim to legitim [<sup>F110</sup>or rights under section 131 of the Civil Partnership Act 2004] within the period mentioned in section 147(6) below.

**Annotations:**

**Amendments (Textual)**

**F109** S. 17(c) omitted (1.10.2014) by virtue of [Inheritance and Trustees' Powers Act 2014 \(c. 16\)](#), s. 12(2), **Sch. 4 para. 4(a)** (with s. 12(4)); S.I. 2014/2039, art. 2

**F110** Words in s. 17(d) inserted (5.12.2005) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **6(b)**

---

*Changes to legislation: There are currently no known outstanding effects for the Inheritance Tax Act 1984. (See end of Document for details)*

---

## PART II

### EXEMPT TRANSFERS

#### CHAPTER I

##### GENERAL

#### 18 Transfers between spouses [<sup>F111</sup>or civil partners].

- (1) A transfer of value is an exempt transfer to the extent that the value transferred is attributable to property which becomes comprised in the estate of the transferor's spouse [<sup>F112</sup>or civil partner] or, so far as the value transferred is not so attributable, to the extent that that estate is increased.
  - (2) If, immediately before the transfer, the transferor but not the transferor's spouse [<sup>F113</sup>or civil partner] is domiciled in the United Kingdom the value in respect of which the transfer is exempt (calculated as a value on which no tax is chargeable) shall not exceed [<sup>F114</sup>the exemption limit at the time of the transfer,] less any amount previously taken into account for the purposes of the exemption conferred by this section.
- [<sup>F115</sup>(2A) For the purposes of subsection (2), the exemption limit is the amount shown in the second column of the first row of the Table in Schedule 1 (upper limit of portion of value charged at rate of nil per cent).]
- (3) Subsection (1) above shall not apply in relation to property if the testamentary or other disposition by which it is given—
    - (a) takes effect on the termination after the transfer of value of any interest or period, or
    - (b) depends on a condition which is not satisfied within twelve months after the transfer;but paragraph (a) above shall not have effect by reason only that the property is given to a spouse [<sup>F116</sup>or civil partner] only if he survives the other spouse [<sup>F116</sup>or civil partner] for a specified period.
  - (4) For the purposes of this section, property is given to a person if it becomes his property or is held on trust for him.

#### Annotations:

##### Amendments (Textual)

- F111** Words in s. 18 sidenote inserted (5.12.2005) by virtue of [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **7(5)**
- F112** Words in s. 18(1) inserted (5.12.2005) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), **reg. 7(2)**
- F113** Words in s. 18(2) inserted (5.12.2005) by [The Tax and Civil Partnership Regulations 2005 \(S.I. 2005/3229\)](#), regs. 1(1), **7(3)**
- F114** Words in s. 18(2) substituted (with effect in accordance with s. 178(4) of the amending Act) by [Finance Act 2013 \(c. 29\)](#), **s. 178(2)**
- F115** S. 18(2A) inserted (with effect in accordance with s. 178(4) of the amending Act) by [Finance Act 2013 \(c. 29\)](#), **s. 178(3)**

# Guide to Japanese Taxes

## CONTENTS

1. Introduction .....	1
(1) Principle of “Taxation under the Law“	
(2) Self-Assessment System	
2. Major Taxes in Japan .....	2
3. Taxes on Income and Profits .....	3
(1) Taxes on Individual Income	
(2) Taxes on Corporate Income	
(3) Withholding Income Tax	
4. Taxes on Gifts and Inheritances .....	8
(1) Gift Tax	
(2) Inheritance Tax	
5. Taxes on Consumption .....	9
6. Taxes on Properties and Transactions .....	9
(1) Fixed Assets Tax and City Planning Tax	
(2) Automobile Tax and Light Motor Vehicle Tax	
(3) Enterprise Establishment Tax	
(4) Registration and License Taxes	
(5) Real Property Acquisition Tax	
(6) Stamp Tax	
7. Organization of Tax Administration .....	10
(1) Structure of National Taxes	
(2) Structure of Local Taxes	
(3) Tax Examination and Remedy System	

### **Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations**

\* This material was compiled by the International Relations Department of the Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations based on the brochure, “Guide to Japanese Taxes and the System of Certified Public Tax Accountants” issued by the Tokyo Certified Public Tax Accountants' Association.

\* The information included in this material is based on the tax system effective as of 1 April 2018.

## 4. Taxes on Gifts and Inheritances

### (1) Gift Tax

Those who acquired property as a gift must file a return to pay gift tax in the period from February 1 to March 15 of the year following the acquisition of the property. The taxable value is the amount after deducting the basic allowance (¥1,100,000) and the special spouse allowance (¥20,000,000).

The donee who receives a gift from the parents or grandparents has an option to apply the inheritance tax adjustment system in which the donee pays smaller amount of tax on gifts and settles the final amount as inheritance tax later.

#### Taxable Amount and tax rate

Transfer other than those stated to the right		Transfer from lineal ascendant (parent, grand-parent) to a person of 20 years or over	
Taxable amount (Yen)	Tax rate (%)	Taxable amount (Yen)	Tax rate (%)
2 million or under	10	2 million or under	10
3 million or under	15	4 million or under	15
4 million or under	20		
6 million or under	30	6 million or under	20
10 million or under	40	10 million or under	30
15 million or under	45	15 million or under	40
30 million or under	50	30 million or under	45
Over 30 million	55	45 million or under	50
		Over 45 million	55

### (2) Inheritance Tax

Those who acquired properties by inheritance or bequest, and the total value of the properties exceeds the basic deductible allowance, must file a return to pay inheritance tax within, in principle, ten months after the date of the acquisition. The person who died is called the ancestor, and the person who inherited property is called the inheritor.

The scope of property subject to inheritance tax varies depending on whether the inheritor's address (domicile) is within or outside of Japan.

#### Taxable amount and tax rate

Taxable amount (Yen)	Tax rate (%)
10 million or under	10
30 million or under	15
50 million or under	20
100 million or under	30
200 million or under	40
300 million or under	45
600 million or under	50
Over 600 million	55

\* The amount of basic deductible allowance is 30 million yen plus 6 million yen times the number of legal heirs.