

มาตรการทางกฎหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษี
การรับมรดกและการรับให้อันเนื่องมาจาก
การได้สว่นป่าเศรษฐกิจมาโดยทางมรดก
และการให้โดยเสน่หา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รถทอง

มาตรการทางกฎหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกและการรับให้
อันเนื่องมาจากการได้สวนป่าเศรษฐกิจมาโดยทางมรดกและการให้โดยเสนหา
Tax Reliefs on Gift and Inheritance of Woodland Farms*

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รดทอง**

Assistant Professor Dr.Ratichai Rodthong

บทคัดย่อ

เมื่อประเทศไทยนำเอาภาษีมรดกกลับเข้ามาใช้อีกครั้งโดยออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ว่าด้วยภาษีการรับให้ ทำให้เกิดประเด็นทางกฎหมายตามมาหลายประการ หนึ่งในนั้นก็คือประเด็นว่าทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจจะต้องเสียภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หรือไม่และบุตรชอบด้วยกฎหมายผู้รับให้หรือสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) หรือไม่ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสวนป่าเศรษฐกิจนั้นโดยไม่มีค่าตอบแทนในขณะที่ผู้ให้ (เจ้ามรดก) ยังมีชีวิตอยู่ แล้วแต่กรณีและสวนป่าเศรษฐกิจทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดมาหรือสังหาริมทรัพย์นั้นมีมูลค่าในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทหรือ 20 ล้านบาทแล้วแต่กรณี

* บทความนี้เรียบเรียงจากโครงการวิจัย เรื่อง “มาตรการทางกฎหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกและการรับให้อันเนื่องมาจากการได้สวนป่าเศรษฐกิจมาโดยทางมรดกและการให้โดยเสนหา” ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยจากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

This article is a part of research title “Tax Reliefs on Gift and Inheritance of Woodland Farms” This research is funding by Faculty of Law, Ramkhamhaeng University.

** อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง; น.บ. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, LL.M. in International Law at the University of Hull, UK., Ph.D. in Tax Law at Brunel University London, UK. E-mail: oothonguk@hotmail.com.

Lecturer in Law at Faculty of Law, Ramkhamhaeng University; LL.B. at Ramkhamhaeng University, LL.M. in International Law the University of Hull, UK., Ph.D. in Tax Law at Brunel University London, UK.

วันที่รับบทความ (received) 24 สิงหาคม 2561, วันที่แก้ไขบทความ (revised) 20 กันยายน 2561, วันที่ตอบรับบทความ (accepted) 25 กันยายน 2561

ถ้าทายาทผู้รับมรดกหรือบุตรชอบด้วยกฎหมายผู้รับให้อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจจะต้องเสียภาษีการรับมรดกหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ประเด็นปัญหาจึงมีต่อไปว่า เมื่อมีการรับสวนป่าเศรษฐกิจซึ่งมีมูลค่าทางเศรษฐกิจสูงเกินมูลค่าขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดไว้มาโดยทางมรดกหรือทางการให้โดยเสน่หาแล้วอาจทำให้ทายาทหรือผู้รับให้สวนป่าเศรษฐกิจนั้นๆ ไม่สามารถเสียภาษีการรับมรดกหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการรับโอนสวนป่าเศรษฐกิจได้เนื่องจากไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษี แม้พวกเขาจะเป็นเจ้าของสวนป่าเศรษฐกิจที่มีมูลค่าสูงแต่ก็ไม่มีเงินเพียงพอต่อภาระภาษีที่ต้องเสียซึ่งในต่างประเทศจะเรียกบุคคลกลุ่มนี้ว่าเป็นพวก “Land poor” ส่งผลให้ทายาทหรือผู้รับให้สวนป่าเศรษฐกิจดังกล่าวจำเป็นต้องขายที่ดินสวนป่าของตนไปพร้อมกับไม้เศรษฐกิจที่ปลูกไว้ไปในเวลาที่ยังไม่เหมาะสม เพราะไม้เศรษฐกิจเหล่านั้นยังไม่ครบอายุในการตัดฟันหรือโค่นเพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์จึงนับเป็นการสูญเสียทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ ยังส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการปลูกไม้เศรษฐกิจตามพระราชบัญญัติสวนป่า พ.ศ.2535 ในประเด็นปัญหาดังกล่าว เมื่อพิจารณาตามกฎหมายไทย รวมทั้งหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกลับไม่มีมาตรการทางภาษีใดๆ ที่สามารถช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกหรือผู้รับให้ซึ่งสวนป่าเศรษฐกิจแต่อย่างใดเลย จึงนำมาสู่การศึกษาวิจัยทางกฎหมายโดยการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์กับประเทศไทยเพื่อนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหากฎหมายดังกล่าวต่อไป

Abstract

Inheritance tax has been reintroduced in Thailand under the Inheritance Tax Act of 2015 as well as income tax exemptions on assessable income derived from certain gifts made during an individual's lifetime have been changed under the Revenue Code Reform Act (No. 40) of 2015, respectively. Unfortunately, these Acts are enacted to leave as many loopholes open as possible in recent years. One of the main loopholes in the two Acts involves the legal issues related to the inheritance and income tax liabilities of an heir to whom a woodland farm is bequeathed, in cases where the total amount of the woodland farm exceeds the inheritance tax threshold or a legitimate child of the donor has assessable income derived from a gift (such as a woodland farm) transferred during the lifetime of the donor and the amount of income exceeds the exemption threshold. The question arises whether such an heir or a legitimate child transferee of the woodland farm shall pay an inheritance or personal income tax, as the case may be. Another issue is related to a lack of a woodland tax relief as a result of inheritance and gift taxes, which would make it more likely that the heirs or transferees are able to afford to pay taxes on the woodland farm they receive. Thus, Thai inheritance and (personal) income tax law is a primary obstacle to maintaining family-owned woodland farms intact and viable, because most heirs potentially rely on a land-rich-cash-poor model of agricultural business that cannot be easily converted to cash. Hence, the heirs facing inheritance and income taxes are forced to sell family-owned woodland farms, including the land and trees, in order to raise money for their inheritance and income tax liabilities. Consequently, not only would Thailand's economy be seriously distorted by these problems, but their effects on the environmental resources on which the nation itself depends could be gradually destroyed. The Thai tax provision laws, and all the rules that govern the inheritance and income taxes applied to woodland areas, as assisted by the Woodland Act of 1992, are not able to relieve the tax burden placed on the heirs and gift recipients due to the abovementioned legal issues and, hence, need amendments. According to legal comparative research, similar laws in the United States of America, the United

Kingdom and the Republic of Ireland are considered and analysed to examine the nature of woodland inheritance law conceptions, which faces a large gap in the Thai legal framework.

คำสำคัญ: มาตรการบรรเทาภาระภาษี, สวนป่าเศรษฐกิจ, ภาษีการรับมรดก

Keywords: woodland relief, woodlands, inheritance tax

ภายหลังการประกาศปิดป่าทั่วประเทศเมื่อต้นปี พ.ศ.2532 ทำให้ไม้เศรษฐกิจของไทยได้มาจากป่าปลูกหรือสวนป่าและจากการนำเข้าเท่านั้น (Commercial woodlands หรือ Commercial forestry)¹ ในขณะที่สวนป่าเศรษฐกิจสามารถทำหน้าที่สวนป่าอนุรักษ์ไปพร้อมๆ กันได้ รวมทั้งนโยบายการป่าไม้แห่งชาติ พ.ศ.2528 กำหนดให้ร้อยละ 25 เป็นพื้นที่ป่าเศรษฐกิจ² ในเวลาต่อมาปรับเปลี่ยนเป็นป่าเศรษฐกิจ ร้อยละ 15 แต่พื้นที่ป่าไม้ของประเทศก็ยังลดลงอย่างต่อเนื่องเหลือเพียง 81 ล้านไร่ (ร้อยละ 25.28)³ แม้การประกาศปิดป่าเมื่อปี 2532 ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การลดลงอย่างรวดเร็วของปริมาณไม้ที่ผลิตได้ในประเทศไม่เพียงพอต่อความต้องการที่มีมากกว่า 10 ล้านลูกบาศก์เมตร⁴ จึงตราพระราชบัญญัติสวนป่า พ.ศ.2535 ขึ้นเพื่อส่งเสริมให้มีการปลูกสร้างสวนป่าเพื่อการค้าในที่ดินของรัฐและเอกชนให้กว้างขวางยิ่งขึ้น (Commercial woodlands หรือ Commercial forestry) เพิ่มพื้นที่ป่าไม้ให้มีปริมาณมากขึ้น และเพื่อให้ผู้ที่ จะทำการปลูกสร้างสวนป่ามีความมั่นใจในสิทธิและโยชน์ที่จะได้รับจากการปลูกสร้างสวนป่า

หลังจากการประกาศใช้กฎหมายสวนป่าและการส่งเสริมของรัฐบาลทำให้มีจำนวนผู้เข้าร่วม ตื่นตัวปลูกสวนป่าครอบคลุมพื้นที่มากกว่า 2 ล้านไร่⁵ นำมาซึ่งการปรับปรุงกฎหมายไม้เศรษฐกิจ “พระราชบัญญัติสวนป่า พ.ศ.2535” เพื่อนำไปสู่การส่งเสริมให้เกษตรกรซึ่งมีที่ดินมากมาย มาปลูกไม้เศรษฐกิจเป็นฟาร์ม เหมือนอย่างการทำฟาร์มไม้ป่าในต่างประเทศ⁶ อย่างเช่นที่รัฐทัสมาเนีย ประเทศ ออสเตรเลีย ซึ่งมีพื้นที่ป่า ร้อยละ 49 ของพื้นที่รัฐ เป็นป่าไม้ของรัฐ ร้อยละ 70 และเป็นป่าไม้ของ เอกชนอยู่ประมาณร้อยละ 30 ซึ่งอยู่ภายใต้การจัดการของเอกชนเพื่อผลตอบแทนทางเศรษฐกิจ

¹ บัณฑิต ศิริรักษ์โสภณ, “การเมืองเรื่องป่าชุมชน: ปัญหาเชิงนโยบายและระบบกรรมสิทธิ์ร่วมในสังคมไทย,” วารสารธรรมศาสตร์ 37, 2 (2561): 149.

² กรมอุทยานแห่งชาติ, นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการลุ่มน้ำที่สำคัญ: นโยบายป่าไม้แห่งชาติในส่วน ที่เกี่ยวกับงานจัดการต้นน้ำที่สำคัญ [Online], available URL: <http://www.dnp.go.th/watershed/policy/1.htm>, 2561 (มิถุนายน, 25).

³ กรมป่าไม้, นโยบายป่าไม้แห่งชาติ [Online], available URL: https://www.forest.go.th/index.php?option=com_content&view=article&id=304&Itemid=413, 2561 (มิถุนายน, 25).

⁴ สำนักข่าวอิศรา, ความเห็นผู้ปลูกสวนป่าต่อร่าง พ.ร.บ.สวนป่า ฉบับแก้ไข [Online], available URL: <https://www.isranews.org/thaireform-data-environment/34690-thaireform12343222.html>, 2561 (มิถุนายน, 25).

⁵ มติชนออนไลน์, ภาครัฐส่งเสริม ‘บ้านปางมะโอ’ ปลูกไม้สักกว่า 20 ปี เกษตรกรขอตัดจำหน่าย รัฐไม่ อนุญาต! [Online], available URL: https://www.matichon.co.th/region/news_837053, 2561 (กันยายน, 10).

⁶ มณฑล จำเวริญพุกฤษ, ฟาร์มไม้ป่าหนทางเพิ่มไม้เศรษฐกิจ [Online], available URL: http://lookforest.com/00_newlook/article_person.php?id_send=430, 2561 (กันยายน, 10).

(สวนป่าเศรษฐกิจ)⁷ ยังสามารถสนองตอบเป็นอย่างดีต่อวัตถุประสงค์รองของสวนป่าในด้านการอนุรักษ์และรักษาไว้ซึ่งความเป็นพื้นที่สีเขียวควบคู่กันไปด้วยแล้วอีกด้วย นอกจากนี้สวนป่าเศรษฐกิจมีบทบาทต่อเศรษฐกิจของประเทศสูงพอสมควร⁸

พระราชบัญญัติสวนป่า (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2558 สวนป่าเศรษฐกิจ⁹ ถือเป็นทรัพย์สินที่สามารถตกทอดโดยทางมรดกไปยังทายาท¹⁰ หรืออาจโอนให้แก่กันได้โดยเสนหาในขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าสวนป่าดังกล่าวเป็นการปลูกสร้างสวนป่าเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้าในที่ดินของเอกชนที่มีเนื้อที่ที่ดินมีปริมาณมากและมีราคาประเมินสูงๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดประเด็นปัญหากฎหมายต่างๆ หลายประการ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ศึกษาวิจัยได้ทำการศึกษามาตรการทางกฎหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีของภาษีมรดกและการให้ซึ่งสวนป่าเศรษฐกิจในต่างประเทศ โดยเฉพาะกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ ไว้โดยเฉพาะจึงทำให้การปรับบทกฎหมายในกรณีดังกล่าวมีความชัดเจน ในขณะที่กฎหมายของประเทศไทย แม้จะมีการตราพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับดังกล่าวแล้วก็ตาม แต่เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติที่กล่าวถึงประเด็นของสวนป่าเศรษฐกิจรวมทั้งยังมีอาจนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่นใดมาพิจารณาได้ครอบคลุมกับปัญหากฎหมายที่เกิดดังกล่าวข้างต้นได้กรณีจึงเป็นช่องว่างแห่งกฎหมาย

เพื่อนำมาสู่แนวทางแก้ไขปัญหาและนำเสนอข้อเสนอแนะที่เหมาะสมผู้ศึกษาวิจัยจึงได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของต่างประเทศกับกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องเพื่อวิเคราะห์ปัญหามาตรการทางกฎหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกและการรับให้อันเนื่องมาจากการได้สวนป่าเศรษฐกิจ เหตุผลที่เลือกศึกษากฎหมายของสามประเทศดังกล่าว เนื่องจากทั้งสามประเทศต่างมีระบบกฎหมายภาษีมรดกและการให้ที่แตกต่างกันไป กล่าวคือ ประเทศอเมริกามีระบบภาษีมรดก

⁷ Forestry Tasmania, "Lowland dry eucalypt forests," *Native Forest Silviculture Technical Bulletin*, 3 (2009): 14.

⁸ บุญวงศ์ ไทยอุตสาหณ์, พาโลว์เนีย: ไม้เศรษฐกิจปลูกแล้วรวยจริงหรือ?, เอกสารประกอบการบรรยายในการประชุมสัมมนาเรื่อง ไม้เศรษฐกิจ ยมหอม ยูคา พาโลว์เนีย ปลูกแล้วรวยจริงหรือ?, ชมรมสื่อมวลชนเกษตรแห่งประเทศไทย, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ [Online], available URL: http://silvic.forest.ku.ac.th/Re_Boongvong2.htm, 2561 (กันยายน, 10).

⁹ บัญชีต้นไม้แนบท้าย พ.ร.บ. สวนป่า ระบุไว้ 58 ชนิดด้วยกัน เช่น ไม้สัก ไม้พะยูง ประดู่บ้าน เคี่ยม เต็ง รั้ง ไม้สกุลยาง สะเดา นางพญาเสือโคร่ง นนทรี จามจุรี มะขามป้อม มะค่าโมง หลุมพอ ไม้สกุลทุเรียน มะขาม กระพี้เขาควาย สาร สุพรรณนิการ์ เป็นต้น.

¹⁰ พระราชบัญญัติสวนป่า (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558, มาตรา 19.

และการให้ที่เก็บจากฐานผู้โอน (Donor-based taxes) เหมือนของประเทศสหราชอาณาจักร แต่ในกรณีของประเทศอเมริกาจะแยกภาษีกองมรดก (Federal Estate Tax) ออกต่างหากจากภาษีการให้ (Federal Gift Tax) ในขณะที่กรณีของประเทศอังกฤษเก็บจากฐานผู้โอนเช่นเดียวกับของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ทำการผสมภาษีทั้งสองประเภทเข้าด้วยกันเป็นระบบเดียว ที่เรียกว่า “ภาษีมรดกและการให้” (Single integrated tax) หรือที่เรียกสั้นๆ ว่า “Inheritance Tax” ในขณะที่กรณีของประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์กับประเทศไทยจะเก็บจากฐานผู้รับโอน (Recipient-base taxes) เหมือนกัน แต่ในกรณีของประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์นำภาษีการรับมรดกและการรับให้มารวมกันเป็นกฎหมายภาษีการได้รับมาซึ่งทุน (Capital Acquisitions Tax) แตกต่างกับประเทศไทยที่เราแยกภาษีการรับมรดกและการรับให้ออกจากกัน โดยนำเอาภาษีการรับมรดกแยกมาอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 แต่นำภาษีการรับให้ไปแฝงอยู่ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรแทน โดยใช้วิธีการแก้ไขกฎหมายประมวลรัษฎากร อาศัยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 นอกจากนี้ยังพบว่า มีประเด็นต่างๆ ที่สำคัญดังที่เป็นรายละเอียดจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

1. ประการแรก หลังจากเดือนกุมภาพันธ์ 2559 ประเทศไทยเริ่มมีการเก็บภาษีมรดกอีกครั้งตามกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ส่งผลให้ทายาทผู้รับทรัพย์มรดกที่เป็นสวณปาเศรษฐกิจจะต้องเสียภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หรือผู้รับการให้ทรัพย์สินที่เป็นสวณปาเศรษฐกิจ อันถือเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมิน (มาตรา 39) ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42 ไม่ว่าจะเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากการได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษี ตามอนุมาตรา (27) หรือจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีที่ได้รับจากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษี ตามอนุมาตรา (28) แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ ยังรวมถึงกรณีที่ผู้รับการให้ที่เป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน เฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษี เช่นนี้ ถ้าทายาทหรือผู้มีเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากการรับให้ทรัพย์สินที่เป็นสวณปาเศรษฐกิจ จึงมีประเด็นปัญหาที่ว่า บุคคลเหล่านั้นจะต้องเสียภาษีการรับมรดกหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) หรือไม่ ถ้าปรากฏว่าสวณปาเศรษฐกิจทรัพย์มรดกที่ตกทอดมาหรืออสังหาริมทรัพย์ที่รับโอนมานั้นมีมูลค่าในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาทด้วย ตามแต่กรณี

จากผลการศึกษาพบว่า ทรัพย์สินในกองมรดกที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 บทบัญญัติมาตรา 14 กำหนดให้เป็นอสังหาริมทรัพย์เป็นสำคัญตามอนุมาตรา (1) นอกนั้นเป็นหลักทรัพย์ เงินฝาก ยานพาหนะ หรือทรัพย์สินทางการเงินตามที่กฎหมายกำหนด ตามอนุมาตรา (2) ถึง (4) กรณีจึงมีปัญหว่า สวนป่าเศรษฐกิจนับเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับนี้หรือไม่ จึงมีคำถามที่ตามมาอีกว่า สวนป่าเศรษฐกิจเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือไม่ จะเห็นว่าสวนป่าเศรษฐกิจประกอบไปด้วย “ที่ดินสวนป่า” และ “ต้นไม้” ที่เป็นไม้ที่มีคุณค่าทางเศรษฐกิจสูงมากๆ เช่น ไม้สัก^{11,12} และขึ้นอยู่หรือปลูกอยู่ในที่ดินนั้นโดยพระราชบัญญัติสวนป่า พ.ศ.2535 ได้กำหนดความหมายของ คำว่า “สวนป่า” ไว้ในมาตรา 3 ว่าหมายถึงที่ดินสวนป่าที่นำมาขึ้นทะเบียนเพื่อทำการปลูกและบำรุงรักษาต้นไม้ที่เป็นไม้หวงห้ามตามกฎหมายว่าด้วยป่าไม้มันจะเป็นต้นไม้ที่ขึ้นอยู่แล้วหรือปลูกขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์จากเนื้อไม้หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นแต่อาจใช้ประโยชน์จากเนื้อไม้ได้ด้วย จะเห็นได้ว่าที่ดินสวนป่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 139 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และเป็นทรัพย์สินอันเข้าลักษณะที่ตกอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กรณีจึงมีประเด็นปัญหาต่อไปว่า “ต้นไม้” ที่ขึ้นอยู่แล้วหรือปลูกขึ้นในสวนป่าเศรษฐกิจนั้นๆ เป็นทรัพย์สินประเภทใด นอกจาก “อสังหาริมทรัพย์” หมายถึงที่ดินแล้วทรัพย์สินอันติดกับที่ดิน

¹¹ จากข้อมูลการสำรวจราคาไม้เพื่อเผยแพร่แก่ผู้ปลูกและผู้รับซื้อ-ขายไม้สวนป่า พบว่าราคาไม้สักจากสวนป่าขององค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ (อ.อ.ป.) ณ เดือนตุลาคม 2557 มีดังนี้ เช่น

กลุ่มที่ 1: ถ้าไม้สักที่มีขนาดความโตที่เส้นรอบวง 45-49 เซนติเมตร และมีความยาว 6 เมตรขึ้นไป คิดเป็นจำนวนท่อนเท่ากับ 5.7 ท่อนต่อลูกบาศก์เมตร จะมีราคาเท่ากับ 6,400 บาทต่อลูกบาศก์เมตร,

กลุ่มที่ 2: ถ้าไม้สักที่มีขนาดความโตที่เส้นรอบวง 70-74 เซนติเมตร และมีความยาว 6 เมตรขึ้นไป คิดเป็นจำนวนท่อนเท่ากับ 2.1 ท่อนต่อลูกบาศก์เมตร จะมีราคาเท่ากับ 14,000 บาทต่อลูกบาศก์เมตร

กลุ่มที่ 3: ถ้าไม้สักที่มีขนาดความโตที่เส้นรอบวง 110-119 เซนติเมตร และมีความยาว 6 เมตรขึ้นไป คิดเป็นจำนวนท่อนเท่ากับ 1 ท่อนต่อลูกบาศก์เมตร จะมีราคาเท่ากับ 23,200 บาทต่อลูกบาศก์เมตร

กลุ่มที่ 4: ถ้าไม้สักที่มีขนาดความโตที่เส้นรอบวง 140 เซนติเมตรขึ้นไป และมีความยาว 6 เมตรขึ้นไป คิดเป็นจำนวนท่อนเท่ากับ 0.6 ท่อนต่อลูกบาศก์เมตร จะมีราคาเท่ากับ 29,300 บาทต่อลูกบาศก์เมตร

หมายเหตุ: ราคาไม้สักข้างต้นเป็นราคาไม้ ณ จุดขายไม้ซึ่ง อ.อ.ป. ได้เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2556 ถึงปัจจุบันและราคานี้ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ถ้าไม้สักนั้นได้มีการแปรรูป ราคาไม้สักแปรรูปขนาดความกว้างเท่ากับ 10-12 นิ้ว ความยาวเท่ากับ 7 ฟุตขึ้นไป และมีความหนาเท่ากับ 1 นิ้ว จะมีราคาซื้อเท่ากับ 1,250 บาทต่อตารางฟุต (ราคา ณ เดือนตุลาคม 2557).

¹² สำนักส่งเสริมการปลูกป่า กรมป่าไม้, การสำรวจข้อมูลโดยสวนปลูกป่าภาคเอกชน [Online], available URL: http://www.forest.go.th/wood_value/index.htm, 2561 (กันยายน, 10).

ยังนับว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์อีกด้วย ดังนี้ “ต้นไม้” เหล่านั้นก็ย่อมเป็นอสังหาริมทรัพย์ไปด้วย เช่นเดียวกัน เนื่องจากเมื่อนำต้นไม้ที่ขึ้นอยู่ในสวนป่าเศรษฐกิจทั้ง 58 ชนิด¹³ ตามที่ปรากฏอยู่ใน บัญชีต้นไม้แนบท้ายพระราชบัญญัติสวนป่า (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2558 มาพิจารณา จะพบว่าไม้เศรษฐกิจ ทั้งหมดล้วนแล้วแต่เป็น “ไม้ยืนต้น” ซึ่งถือเป็นทรัพย์ที่เกิดหรือติดกับที่ดินโดยธรรมชาติอันมีลักษณะ เป็นการถาวร¹⁴ อาจเป็นได้ทั้งต้นไม้ที่งอกขึ้นเองตามธรรมชาติหรือที่มนุษย์เป็นผู้ปลูกขึ้นก็ได้และมี ลักษณะติดตรึงตราแน่นหนากับที่ดินเป็นการถาวร จึงนับได้ว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์¹⁵ ตามมาตรา 139 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

นอกจากนี้ตามประกาศข้อบังคับชั่วคราวสำหรับการเพาะปลูกสวนใหญ่สมพักศรที่เร่ร่อน ร.ศ.129 ข้อ 7 ยังกำหนดไว้ว่า ไม้ยืนต้นอายุเกินกว่า 3 ปี เช่น ต้นพลูเป็นไม้ยืนต้นเพราะมีอายุเกิน 3 ปี (ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 107/2476, 372/2498, 1355/2508) ส่วนไม้ล้มลุกตามประกาศ ข้อ 6 ได้แก่ ไม้ที่มีอายุไม่เกิน 3 ปี เช่นนี้ จะเห็นว่าต้นไม้ในสวนป่าเศรษฐกิจ ทั้ง 58 ชนิดในบัญชี ต้นไม้ท้ายพระราชบัญญัติสวนป่า (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2558 นับเป็นไม้ยืนต้นเนื่องจากไม้ทุกชนิดล้วนแต่ มีอายุระหว่าง 10 ปี ถึง 30 ปีขึ้นไปทั้งสิ้น โดยเฉพาะไม้เศรษฐกิจที่มีมูลค่าสูงๆ เช่น ไม้สัก ไม้ประดู่ หรือพะยูง ที่เป็นไม้ที่มีอายุการตัดฟันยาวตั้งแต่ 30 ปี ขึ้นไป เจ้าของสวนป่าเศรษฐกิจจำเป็นจะต้อง รอเวลาจึงจะสามารถตัดเพื่อวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์ได้¹⁶

อย่างไรก็ตาม การที่สวนป่าเศรษฐกิจทรัพย์มรดกที่ตกทอดแก่ทายาทหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ โอนมาโดยไม่มีค่าตอบแทนในขณะที่ผู้ให้ (เจ้ามรดก) ยังมีชีวิตอยู่นั้น อาจมีประเด็นปัญหาต้อง พิจารณาว่า “ต้นไม้” ที่ขึ้นอยู่ในสวนป่าเศรษฐกิจนั้นเป็นส่วนควบกับที่ดินหรือไม่ และเมื่อมีการโอน สวนป่าเศรษฐกิจโดยทางมรดกหรือการให้โดยเสนหาแล้ว ทายาทหรือผู้รับให้จะเป็นเจ้าของ กรรมสิทธิ์ในที่ดินสวนป่าและต้นไม้ที่ขึ้นอยู่ในสวนป่าเศรษฐกิจด้วยหรือไม่ กรณีตามปัญหาแรก ผู้ศึกษาวิจัยพบว่า ต้นไม้ที่ขึ้นอยู่บนที่ดินสวนป่าเศรษฐกิจเป็นส่วนควบของที่ดินสวนป่าเนื่องจากการ ปลูกต้นไม้ยืนต้นลงบนที่ดินสวนป่า ต้นไม้ยืนต้นเหล่านั้นย่อมเป็นส่วนควบกับที่ดินสวนป่าโดยมีที่ดิน เป็นทรัพย์ประธาน เนื่องจากโดยสภาพแห่งทรัพย์อันเป็นต้นไม้ที่ขึ้นอยู่หรือปลูกลงบนที่ดินสวนป่า เศรษฐกิจเหล่านั้นถือเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของทรัพย์ประธานอันเป็นที่ดินสวนป่าเศรษฐกิจ ซึ่งสามารถเห็นได้อย่างชัดเจนตามธรรมชาติ อีกทั้งสวนป่าอันเป็นไม้ยืนต้นเหล่านั้นได้เกิดการรวม

¹³ บัญชีต้นไม้ แนบท้ายพระราชบัญญัติสวนป่า (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558.

¹⁴ บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยาม พรินติ้ง ประเทศไทย, 2550), หน้า 14.

¹⁵ จุฑามาศ นิสารัตน์, กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย-รามคำแหง, 2553), หน้า 7.

¹⁶ บุญวงศ์ ไทยอุตสาหณ์, เรื่องเดิม.

สภาพกันโดยธรรมชาติกับที่ดินสวนป่าเศรษฐกิจแล้ว โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าบรรดาต้นไม้ต่างๆ จะเป็นต้นไม้ที่งอกขึ้นเองตามธรรมชาติหรือที่มนุษย์เป็นผู้ปลูกขึ้นก็ตาม ต้นไม้เหล่านั้นย่อมจะเป็นส่วนควบกับที่ดินที่ไม้นั้นขึ้นอยู่¹⁷ ทั้งนี้ต้นไม้เหล่านั้นล้วนเป็นส่วนควบของที่ดินสวนป่าเสมอโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าเป็นสาระสำคัญแห่งความเป็นอยู่ของที่ดินนั้นหรือไม่¹⁸

นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ยังบัญญัติไว้โดยเฉพาะเจาะจงให้ไม้ยืนต้นเป็นส่วนควบของที่ดินที่ไม้นั้นขึ้นอยู่อีกด้วย ตามมาตรา 145 วรรคแรก เช่นนี้ ผลทางกฎหมายที่เกิดขึ้นในแง่ภาระภาษีการรับมรดกที่ของทายาทผู้รับมรดกหรือของผู้มีเงินได้พึงประเมิน จากการได้รับสวนป่าเศรษฐกิจที่ได้รับอันเนื่องมาจากการให้อสังหาริมทรัพย์โดยเสนหาของผู้ให้ (เจ้ามรดก) ในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่นั้น ถ้ามีจำนวนเกินกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด (Tax threshold) ที่จะได้รับการยกเว้นภาษี (ส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทสำหรับกรณีภาษีการรับมรดกหรือส่วนที่เกิน 20 หรือ 10 ล้านบาทสำหรับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แล้วแต่กรณี) ทายาทหรือผู้มีเงินได้พึงประเมินดังกล่าวย่อมจะมีภาระภาษีการรับมรดกหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดขึ้น เช่นนี้การคำนวณภาษีที่ต้องเสียนั้นจะต้องคำนวณจากยอดมูลค่ารวมของทั้งที่ดินสวนป่าและต้นไม้ที่ปลูกหรือขึ้นอยู่ในสวนป่าเพราะบรรดาไม้เศรษฐกิจเหล่านั้นถือเป็นส่วนควบกับที่ดินสวนป่าอันเป็นทรัพย์สินประธาน ดังนั้นการจะทราบยอดมูลค่ารวมของสวนป่าจำเป็นต้องทำการประเมินราคาที่ดินสวนป่าและต้นไม้ในสวนป่าเหล่านั้นไปพร้อมๆ กัน มากกว่าที่จะทำการประเมินราคาแยกกัน

ในทางตรงกันข้าม เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเนื่องมาจากการได้รับสวนป่าเศรษฐกิจ แล้วแต่กรณีพบว่า ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก (ตามมาตรา 14 ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558) เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์และวิธีการที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่กำหนดไว้ในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กฎหมายก็ได้กำหนดให้แยกหรือรวมคำนวณมูลค่าของที่ดินสวนป่ากับต้นไม้ในสวนป่าแต่อย่างใด เพียงแต่กำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินโดยให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น ถ้าเป็นกรณีของอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายให้ถือเอาราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินหักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวงเป็นสำคัญ

¹⁷ ศรียา จริญญา, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), หน้า 47-49.

¹⁸ ประมวล สุวรรณสร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2541), หน้า 62.

นอกจากนี้ เมื่อนำเอากฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ.2559 มาพิจารณาก็พบว่า บทบัญญัติในกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวมิได้กำหนดถึงหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด กำหนดแต่เพียงกรณีการคำนวณมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ไม่ว่าจะมิหรือไม่มีราคาประเมินในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมหรือไม่ หรือกรณีการคำนวณมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์อื่นๆ ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศนอกเหนือจาก (1) และ (2) ตามข้อ 2 ของกฎกระทรวงฉบับนี้เท่านั้น สำหรับกรณีของการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยนั้นไม่สามารถนำเอาหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามกฎกระทรวงฉบับนี้มาใช้บังคับได้ ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องคำนวณมูลค่าของที่ดินสวนป่าเศรษฐกิจ โดยวิธีการรวมคำนวณมูลค่าของที่ดินสวนป่าอันเป็นอสังหาริมทรัพย์ โดยให้ถือเอาราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง¹⁹

กรณีจึงมีประเด็นปัญหาจะต้องพิจารณาต่อไปว่า กรณีดังกล่าวจะต้องนำเอาต้นไม้ในสวนป่าเหล่านั้นมาคำนวณมูลค่าด้วยหรือไม่ พบว่ามูลค่าของต้นไม้ในสวนป่า (สวนควบ) นั้นโดยตัวมันเองก็ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ด้วยเช่นเดียวกันซึ่งการเป็นส่วนควบของทรัพย์นั้นกฎหมายมิได้จำกัดว่าจะเป็นที่ดินแต่เฉพาะอสังหาริมทรัพย์เท่านั้นก็หาไม่²⁰ ฉะนั้น จึงต้องนำต้นไม้ในสวนป่ามาคำนวณมูลค่าด้วยกันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการได้รับเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากการรับให้สวนป่าเศรษฐกิจ แล้วแต่กรณี เพราะที่ดินสวนป่า (อันเป็นทรัพย์ประธาน) รวมกับต้นไม้ในสวนป่า (อันเป็นส่วนควบ) เหล่านั้น กฎหมายสันนิษฐานเบื้องต้นไว้ก่อนว่า ต้นไม้ใดที่ติดกับที่ดิน (สวนป่า) นั้นย่อมเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของที่ดิน (สวนป่า) นั้นและต้นไม้ในสวนป่าได้เข้ามารวมสภาพกับที่ดินสวนป่าอันเป็นทรัพย์ประธานแล้ว²¹

อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อโต้แย้งตามมาได้ว่า การคำนวณมูลค่าของที่ดินสวนป่าและต้นไม้ที่อยู่ในสวนป่านั้นจะต้องแยกคำนวณเฉพาะมูลค่าของที่ดินสวนป่าเท่านั้น เพราะแม้ว่าต้นไม้ในสวนป่าเหล่านั้นจะถือเป็นส่วนควบของที่ดินสวนป่าก็ตาม แต่บรรดาต้นไม้ในสวนป่าเหล่านั้นไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 14 แต่อย่างใด เนื่องจาก “สวนควบ” มิได้รวมอยู่ในนิยามของ “ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศ” ซึ่งต้องเสียภาษีการรับ

¹⁹ กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์การหักภาระที่ถูกรอนสิทธิในการคำนวณมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก พ.ศ.2555 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป.

²⁰ ประมวล สุวรรณศร, เรื่องเดิม, หน้า 52.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 58.

มรดกตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ทั้งนี้ เมื่อนำเอากฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีมรดก พ.ศ.2559 มาพิจารณาพบว่า ตามความที่ปรากฏในข้อ 2 ของกฎกระทรวงฉบับนี้ได้กำหนดไว้แต่เพียงว่า “ทรัพย์สินดังต่อไปนี้เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก (1) อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย (2)...” จะเห็นได้ว่ากฎหมายมิได้นิยามรวมเอาส่วนควบเข้าไว้ด้วยแต่อย่างใด นอกจากนี้ เมื่อนำเอาหลักเกณฑ์และวิธีการที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่กำหนดไว้ในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 จะเห็นได้ว่า กฎหมายก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการใดๆ ที่นำมาใช้กับการคำนวณมูลค่าของส่วนควบของอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดินสวนป่า) เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ข้อโต้แย้งดังกล่าวข้างต้นอาจถูกโต้แย้งกลับได้โดยอาศัยเหตุผลที่ว่า แม้กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวจะมีได้รวมเอาส่วนควบเข้าไว้ในนิยามก็ตาม แต่เนื่องจากต้นไม้สวนป่ามิใช่ส่วนควบทั่วไป หากแต่เป็น “ไม้ยืนต้น” ที่ถือว่าตัวมันเองก็เป็นอสังหาริมทรัพย์ประเภทหนึ่งด้วย เช่นเดียวกันตามหลักกฎหมายลักษณะทรัพย์ ฉะนั้น ต้นไม้สวนป่าจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกด้วยเพราะถือเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยอันเข้าลักษณะต้องเสียภาษีการรับมรดก ตามกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีมรดก พ.ศ.2559 ด้วย เช่นเดียวกับที่ดินสวนป่า ถ้ามูลค่าของที่ดินสวนป่าและ/หรือมูลค่าของบรรดาต้นไม้ที่ขึ้นอยู่หรือปลูกอยู่ในที่ดินนั้นๆ มีมูลค่าเกินกว่าอัตราขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด (ส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท) จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกของทายาทด้วย ส่วนในกรณีของผู้รับให้ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากการได้รับสวนป่าเศรษฐกิจมานั้น ไม่จำเป็นต้องนำกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาด้วยเพราะกฎกระทรวงฉบับนี้ใช้บังคับเฉพาะกับกรณีของภาษีการรับมรดกเท่านั้น ดังนั้น ไม่ว่าจะรวมหรือแยกคำนวณก็ตาม มูลค่าที่ดินสวนป่าและ/หรือต้นไม้ในสวนป่านั้นๆ ถ้ามีมูลค่าเกินกว่า 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท แล้วแต่กรณี ผู้รับให้สวนป่าเศรษฐกิจนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรด้วย

ต่อประเด็นปัญหาเกี่ยวกับ “ต้นไม้” ที่ขึ้นอยู่ในสวนป่าเศรษฐกิจนั้นเป็นส่วนควบกับที่ดิน ซึ่งจากที่เคยมีการศึกษามาแล้วว่าต้นไม้ที่เป็นไม้ยืนต้นในสวนป่าเศรษฐกิจเหล่านั้นเป็นส่วนควบของที่ดินเสมอโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าไม้นั้นเป็นสาระสำคัญแห่งความเป็นอยู่ของที่ดินหรือไม่อย่างไรก็ตาม ประเด็นดังกล่าวอาจถูกโต้แย้งได้ว่า บรรดาต้นไม้ที่ขึ้นหรือปลูกอยู่ในสวนป่านั้นไม่ถือเป็นส่วนควบของที่ดินสวนป่าที่เป็นทรัพย์สินประเภทใด เนื่องจากจากการพิจารณาว่าทรัพย์สินใด (ไม้ยืนต้น) ที่เป็นส่วนควบกับที่ดินที่ไม้นั้นขึ้นอยู่ (ทรัพย์สินประเภท) นอกจากจะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบสำคัญเกี่ยวกับความเป็นสาระสำคัญแห่งความเป็นอยู่และการรวมสภาพของส่วนควบกับทรัพย์สินประเภทแล้ว สิ่งสำคัญที่ต้องพิจารณาประกอบ คือ เจตนาของเจ้าของที่ดินที่ต้องการปลูกไม้ยืนต้นลงไปในพื้นที่ดิน

นั้นว่ามีเจตนาปลุกลงในที่ดินเป็นการชั่วคราวระยะเวลาอันมีจำกัดเพียงชั่วคราว เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 146 ไม่ถือเป็นส่วนควบ อีกทั้งยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1380/2532 เคยวินิจฉัยไว้ว่า “ไม้ยืนต้นเป็นส่วนควบกับที่ดินที่ดินที่ปลูกไม้นั้นแต่ถ้าไม้ยืนต้นนั้น ผู้ปลูกมีเจตนาจะปลุกลงในที่ดินชั่วคราวระยะเวลาอันมีจำกัดเพียงชั่วคราวย่อมถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินที่ติดกับที่ดินเพียงชั่วคราว ไม่กลายเป็นส่วนควบของที่ดิน จำเลยตกลงให้ผู้ร้องปลุกต้นสนลงในที่ดินของจำเลย เมื่อต้นสนโตโตเต็มที่จะตัดขายเอาเงินมาแบ่งกัน ต้นสนไม่ตกเป็นส่วนควบของที่ดิน โจทก์ไม่มีสิทธิบังคับคดีเอาจากต้นสนส่วนควบของผู้ร้องซึ่งเป็นบุคคลภายนอก ผู้ร้องมีสิทธิขอถอนส่วนได้” ดังนี้ เมื่อพิจารณาเจตนาของผู้ปลูกไม้สวนป่าเศรษฐกิจแล้ว พบว่าผู้ปลูกสวนป่ามีเจตนาที่จะปลุกต้นไม้ลงในสวนป่าซึ่งเป็นไม้ที่มีมูลค่าสูงทางเศรษฐกิจเพื่อรอวันตัดขายเท่านั้น เนื่องจากการปลุกต้นไม้ในสวนป่าที่เจ้าของสวนป่า (รวมถึงผู้ยื่นคำขอรับโอนทะเบียนสวนป่า) ได้หนังสือรับรองขึ้นทะเบียนที่ดินเป็นสวนป่า เหล่ามุ่งประสงค์เพื่อประโยชน์ ใช้ประโยชน์จากเนื้อไม้ของต้นไม้ไม่ว่าจะเป็นส่วนใดๆ ของต้นไม้ที่ถูกตัด ท่อน ใส ผ่า ถาก ขุด อัด ฯลฯ หรือไม่ว่าจะเป็นไม้แปรรูป สิ่งประดิษฐ์ เครื่องใช้หรือสิ่งอื่นใดที่ทำจากต้นไม้หรือส่วนใดๆ ของต้นไม้ด้วย ตามนิยามศัพท์ในมาตรา 3 พระราชบัญญัติสวนป่า พ.ศ.2535 รวมถึงตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัตินี้ก็เพื่อเป็นการส่งเสริมอาชีพให้ประชาชนมีงานทำและผลิตไม้เพื่อเป็นสินค้าอีกด้วย จะเห็นได้ว่า เจตนาของเจ้าของสวนป่า (รวมถึงผู้ยื่นคำขอรับโอนทะเบียนสวนป่า) ที่ขึ้นทะเบียนสวนป่าของตนต้องการการปลุกไม้สวนป่าลงในที่ดินชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใดเท่านั้น ซึ่งผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าช่วงระยะเวลานั้นๆ อาจจะสั้นหรือยาวก็ได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าเป็นไม้ที่มีอายุตัดฟันสั้น อายุการตัดฟันปานกลาง หรือไม้ที่มีอายุการตัดฟันยาวก็ตาม เพราะมุ่งพิจารณาเจตนาของเจ้าของสวนป่าผู้ปลูกต้นไม้เหล่านั้นเป็นสำคัญ

ผลในทางภาวะภาษีการรับมรดกจะทำให้การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจจะต้องคำนวณโดยแยกที่ดินสวนป่ากับต้นไม้ในสวนป่านั้น แม้ว่าจะมีการแยกคำนวณมูลค่าสวนป่าเศรษฐกิจดังกล่าว แต่ไม้เศรษฐกิจอันเป็นไม้ยืนต้นเหล่านั้นล้วนเป็นอสังหาริมทรัพย์ด้วยตัวของมันเองจึง “ต้นไม้” สวนป่าเศรษฐกิจเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 139 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และเป็นทรัพย์สินอันเข้าลักษณะที่ตกอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 14 ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เนื่องจากต้นไม้ที่ขึ้นอยู่ในสวนป่าเศรษฐกิจทั้งหมด 58 ชนิดเป็น “ไม้ยืนต้น” ที่ถือเป็นทรัพย์สินที่เกิดหรือติดกับที่ดินโดยธรรมชาติอันมีลักษณะติดตรึงตราแน่นหนากับที่ดินเป็นการถาวร จึงนับได้ว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 139 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มูลค่าของสวนป่าและมูลค่าของต้นไม้เศรษฐกิจที่อยู่ในสวนป่าทั้งหมด อาจต่างคนต่างคำนวณหรืออาจคำนวณโดยเอามูลค่าของทั้งสองอย่างมารวมกัน ผลลัพธ์ที่คำนวณได้จะเท่ากัน ซึ่งอาจมีมูลค่าเกินกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด (เกินกว่า 100 ล้านบาท) ก็ได้ ในขณะที่การคำนวณมูลค่าของสวนป่าโดยการแยกคำนวณ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อาจทำให้เกิดภาวะภาษีเงินได้แก่ผู้รับให้ถ้ามูลค่ารวมของที่ดินสวนป่าและต้นไม้สวนป่ามีผลลัพธ์ที่มีมูลค่าเกินกว่า 20 ล้านบาทหรือ 10 ล้านบาท แล้วแต่กรณีอีกด้วย

2. ประการที่สอง เมื่อสวนป่าเศรษฐกิจอันเป็นทรัพย์สินมรดกยอมตกทอดแก่ทายาทของเจ้าของสวนป่าเศรษฐกิจทันทีที่เจ้ามรดกตายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ส่วนในกรณีที่เจ้าของสวนป่าได้ยกทรัพย์สินอันเป็นสวนป่าให้แก่ทายาทของตนหรือผู้รับให้ในขณะที่ตนยังมีชีวิตทายาทหรือผู้รับให้สวนป่าจำต้องเสียภาษีการรับให้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกอีกด้วย โดยอาศัยการโอนให้โดยเสนหาที่ทำในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่

จากผลการศึกษาพบว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกและการรับให้ที่มีผลใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันของประเทศไทยมิได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่สอดคล้องกับทฤษฎีว่าด้วยระบบภาษีอากรที่ดี หรือแม้แต่ทฤษฎีว่าด้วยภาษีมรดกที่ดี รวมทั้งมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับความหมายและมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ถูกต้อง ในกรณีภาษีการรับให้กฎหมายก็มิได้มีการบัญญัติแยกการจัดเก็บภาษีการรับให้เป็นกฎหมายเฉพาะ แต่จะนำกฎหมายภาษีการรับให้ไปแฝงตัวอยู่ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกำหนดให้การได้รับสวนป่าเศรษฐกิจเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการขอยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 ตามประมวลรัษฎากรแทน ถ้าได้รับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเกินว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดผู้รับให้จึงจะมีภาระภาษีกรณีเช่นนี้ถือว่าเป็นการทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนของความหมายและฐานภาษีอันเป็นสาระสำคัญของภาษีการรับให้เพราะภาษีเงินได้เป็นภาษีที่เก็บจากฐานเงินได้ แต่ภาษีการรับให้เก็บจากฐานความมั่งคั่งซึ่งมูลเหตุที่ใช้ในการเก็บภาษีทั้งสองประเภทนี้ต่างกันโดยสิ้นเชิง จึงไม่ควรนำมาปะปนกันแม้ว่าจะให้ผลเหมือนกันก็ตาม นอกจากนี้ ยังพบว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีที่กฎหมายกำหนดในปัจจุบันยังมีความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม (Canon of Equity) และหลักความสามารถ (Ability-to-pay principle) ซึ่งหลักความสามารถนับว่าเป็นหลักพื้นฐานที่สำคัญในการจัดเก็บภาษี

3. ประการที่สาม สวนป่าเศรษฐกิจมักประกอบไปด้วยไม้ประเภทต่างๆ ที่มีอายุการตัดฟันซึ่งจะต้องใช้ระยะเวลาในการรอเพื่อให้ต้นไม้โตพอที่จะสามารถตัดฟันเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้าได้ไม่ว่าจะเป็นไม้ที่มีอายุตัดฟันสั้นหรือไม้ที่มีอายุการตัดฟันยาวซึ่งอาจแบ่งไม้ในสวนป่าเศรษฐกิจออกได้สามประเภท คือ ไม้โตเร็วที่มีอายุการตัดฟันสั้นมีเส้นรอบวงที่ระดับอกวัดได้ 100 เซนติเมตร เมื่ออายุไม่เกิน 15 ปี และมีอายุการตัดฟันไม่เกิน 10 ปี เช่น ไม้ยูคาลิปตัส ไม้เพาโลว์เนีย หรือไม้ที่มีอายุการตัดฟันปานกลาง มีอายุการตัดฟัน 10-30 ปี เช่น ไม้ยางพารา ไม้สนเขา หรือไม้ที่มีอายุการตัดฟันยาว มีอายุการตัดฟันตั้งแต่ 30 ปี ขึ้นไป เช่น ไม้สัก ไม้ประดู่²² เช่นนี้ ส่งผลให้ทายาทผู้รับมรดก

²²บุญวงศ์ ไทยอุตสาห, เรื่องเดิม.

และผู้รับให้ไม่อาจได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากธุรกิจการทำฟาร์มป่าไม้หรือเงินจากการขายไม้เพียงพอต่อการชำระภาษีในเวลาที่ถูกกฎหมายกำหนด ณ เวลานั้นอาจจะส่งผลให้ทายาทหรือผู้รับการให้ดังกล่าวจำเป็นต้องขายสวนป่าที่ได้รับมาก่อนเวลาอันควร แล้วแต่กรณี

จากผลการศึกษาพบว่า กรณีที่ไม่มีการกำหนดมาตรการทางภาษีที่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือของรัฐที่ดีในการสนองนโยบายภาษีของรัฐได้อย่างเหมาะสมเนื่องจากกฎหมายภาษีกองมรดกและการรับให้ตามพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ มิได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีในกรณีที่มีการรับให้หรือรับส่วนแบ่งมรดกอันเป็นส่วนป่าเศรษฐกิจไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง มาตรการที่ช่วยบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกเป็นแค่เพียงการยกเว้นภาษีโดยพิจารณาที่ตัวบุคคลผู้เสียภาษีบางลักษณะเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐเป็นสำคัญ มากกว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีโดยพิจารณาที่ประเภทหรือชนิดของทรัพย์สินมรดกของผู้ตายโดยทั่วไป ซึ่งมาตรการยกเว้นภาษีที่มีอยู่ไม่สามารถนำมาปรับใช้ให้เกิดประโยชน์ในการช่วยลดภาระภาษีการรับมรดกในกรณีทายาทผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินมรดกที่เป็นสวนป่าทางเศรษฐกิจมา อย่างไรก็ตาม มาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกอีกลักษณะหนึ่งเท่าที่พอจะมีในกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทย ก็คือ การยกเว้นภาษีการรับมรดกโดยกำหนดจำนวนหรือมูลค่าขั้นต่ำของกองมรดกที่ได้รับการยกเว้นภาษี (Threshold amount of tax exemption) ไว้ไม่เกิน 100 ล้านบาท ในขณะที่ภาษีการรับให้กำหนดไว้ไม่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท แล้วแต่กรณี พบว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เป็นการยกเว้นทั้งสองลักษณะดังกล่าวไม่สามารถนำมาปรับใช้ให้เกิดประโยชน์ใดๆ อันเป็นผลต่อการช่วยบรรเทาภาระภาษีของทายาทผู้รับมรดกหรือผู้รับให้ที่ได้รับทรัพย์สินหรือทรัพย์สินที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากแม้จะมีผลทำให้สวนป่าเศรษฐกิจที่มีมูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำไม่อยู่ในบังคับให้ต้องเสียภาษีก็เป็นแค่เวลาในขณะที่เจ้ามรดกตายหรือในขณะที่ทำการให้สวนป่าเศรษฐกิจเท่านั้น ซึ่งมูลค่าของไม้เศรษฐกิจพร้อมทั้งที่ดินที่ไม้นั้นขึ้นอยู่ยังมีราคาไม่สูงมากนัก แต่เมื่อเวลาผ่านไปในอนาคตมูลค่าของไม้เศรษฐกิจพร้อมที่ดินที่ไม้นั้นขึ้นอยู่ย่อมมีราคาสูงขึ้นไปอีก เช่น ไม้สักหรือไม้ประดู่ที่มีอายุการตัดฟันตั้งแต่ 30 ปีขึ้นไป เช่นนี้เกณฑ์ขั้นต่ำดังกล่าวอาจจะไม่เป็นประโยชน์กับทายาทหรือผู้รับให้สวนป่าเศรษฐกิจอีกต่อไป

4. ประการที่สี่ ประเด็นปัญหาที่อาจก่อให้เกิดภาระภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของทายาทผู้รับมรดกและผู้มีเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากการรับให้สวนป่าเศรษฐกิจมาโดยเสน่หา โดยมีมูลค่ามากจนเกินสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรายที่เป็นทายาทหรือผู้รับให้ไม่มีเงินหรือเป็นผู้ที่มีแต่ที่ดินจำนวนมากแต่ไม่มีเงินสดเพียงพอที่จะเสียภาษีเนื่องจากไม่จำเป็นต้องไปว่าคนที่ตนเป็นเจ้าของที่ดินแปลงใหญ่ๆ หรือมีที่ดินหลายแปลงรวมกันจำนวนมากแล้วจะต้องเป็นคนที่มีเงินเก็บ ในธนาคารมากตามไปด้วย บุคคลเหล่านี้มักถูกเรียกเป็นภาษาอังกฤษว่า “Land poor”

หรือ “*Land-rich but cash-poor*”²³ ซึ่งบุคคลประเภทนี้นับว่ามีเป็นจำนวนมากในแถบชานเมืองใหญ่ๆ ที่มีราคาประเมินที่ดินสูงๆ สืบเนื่องจากประเด็นดังกล่าวพบว่าพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ก็มีได้มีบทบัญญัติใดๆ ที่กำหนดเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกและเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ทายาทแต่ละคนของเจ้ามรดกหรือผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการได้รับสวนป่าเศรษฐกิจแต่อย่างใด ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดยกเว้นภาษี การขยายระยะเวลาในการเสียภาษีออกไป การกำหนดกฎเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจไว้โดยเฉพาะเจาะจง เป็นต้น

จากการศึกษาพบว่า ในประเด็นของการบรรเทาภาระภาษีสำหรับสวนป่าเศรษฐกิจนั้น สิ่งที่สำคัญที่สุดในการแก้ปัญหาคือ เรื่องของระยะเวลาในการเสียภาษีเพราะเมื่อพิจารณาความสามารถให้จ่ายภาษีตามหลักความเป็นธรรม (Canon of Equity) แล้ว ระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ตินั้นจะต้องมีความเป็นธรรม มีความเป็นธรรมทั้งในการจัดเก็บภาษี (Tax administrations) และในการเสียภาษี (Tax compliances) กล่าวคือ ระบบภาษีที่ตินั้น ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หรือตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐ ดังนั้น ทายาทผู้เสียภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีการรับมรดกสำหรับการได้รับสวนป่าโดยทางมรดก แต่ ณ เวลาที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้น เขายังไม่มีความสามารถที่จะเสียภาษีได้ เนื่องจากทายาทผู้ได้รับสวนปายังมิได้ตัดฟันหรือโค่นต้นไม้หรือป่าไม้ซึ่งเป็นไม้เศรษฐกิจที่มีมูลค่าสูงใดๆ เพื่อเอาไปขาย ทายาทจึงยังไม่มีกำลังทรัพย์ (เงินสด) มากพอที่จะสามารถรับภาระภาษี ณ เวลานั้นได้ ถ้ากฎหมายอนุญาตให้ทายาทสามารถที่จะรอเวลาเพื่อให้ต้นไม้หรือป่าไม้ดังกล่าวโตเต็มวัยอันมีผลทำให้มีมูลค่าเพิ่มขึ้น ก็ยังเป็นประโยชน์ต่อทายาทผู้เสียภาษีมากขึ้นตามลำดับ อีกทั้งยังสอดคล้องต่อหลักความสามารถ (Ability-to-pay principle) กล่าวคือ ประชาชนจะเสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายเงินซึ่งหลักความสามารถนับว่าเป็นหลักพื้นฐานที่สำคัญที่นำมาใช้กับระบบภาษีทั่วโลก เพื่อทำให้เกิดระบบภาษีที่ดีและเป็นธรรมมากที่สุด เมื่อศึกษาเปรียบเทียบมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับกรณีสวนป่าเศรษฐกิจของทั้งสามประเทศแล้วพบว่า มาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับสวนป่าเศรษฐกิจของประเทศสหราชอาณาจักรนั้นนับว่าเหมาะสมและใกล้เคียงที่สุด เนื่องจากการให้สิทธิในการผ่อนระยะเวลาในการชำระภาษีจากการถือครองสวนป่าเศรษฐกิจในกรณีทั่วไป (Deferral relief for the standard investment holding) ซึ่งสามารถเลื่อนระยะเวลาในการชำระภาษีออกไปได้

²³ Christopher Collins, *Despite GOP Claims, an Estate Tax Repeal Won't Help 99 Percent of Farmers: The estate tax is levied on few farmers and ranchers, but Republicans still are pushing for its repeal* [Online], available URL: <https://www.texasobserver.org/despite-gop-claims-estate-tax-repeal-wont-help-99-percent-farmers/>, 2018 (September, 10).

จนกระทั่งได้มีการโอนขายสวนป่าฯ นั้น อย่างไรก็ตาม มาตรการนี้จะมีผลใช้บังคับเฉพาะกับต้นไม้ และพุ่มไม้บนที่ดินของผู้เป็นเจ้าของที่ดินนั้น ไม่รวมถึงที่ดินที่ต้นไม้หรือพุ่มไม้ที่นั้นๆ อยู่ด้วย

5. ประการสุดท้าย ประเด็นปัญหามีว่านอกจากมาตรการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ตั้งที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 ทั้งสองฉบับยังกำหนด มาตรการทางกฎหมายอื่นใดหรือไม่ ที่แม้จะมีใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยตรง แต่สามารถ นำมาใช้เป็นประโยชน์ต่อทายาทหรือผู้รับให้หรือไม่ จากการศึกษาพบว่า ในกรณีของภาษีการรับมรดกนั้น กฎหมายได้กำหนดมาตรการที่แม้จะมีได้อยู่ในรูปแบบของมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยตรง แต่ก็นับว่าเป็นมาตรการที่อาจจะเป็นประโยชน์ต่อทายาทที่ได้รับมรดกที่เป็นสวนป่าทั้งหมดหรือแต่ บางส่วนได้ไม่มากนักน้อย ซึ่งก็คือมาตรการเพื่อแบ่งการชำระภาษีเป็นงวดๆ (การผ่อนชำระภาษี) หรือ ที่เรียกว่า “Tax Installment” กฎหมายอนุญาตให้ทายาทผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระภาษีการรับมรดกที่จะต้องเสียได้อีกด้วยโดยมีระยะเวลาในการผ่อนชำระสูงสุดไม่เกิน 5 ปี ในกรณีผู้เสียภาษี ขอฟื้นชำระภาษีครบถ้วนภายในระยะเวลา 2 ปี ผู้เสียภาษีจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ถ้า ผู้เสียภาษีผ่อนชำระภาษี ขอฟื้นชำระภาษีจนครบถ้วนเกิน 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี ให้เสียเงินเพิ่ม บางส่วน (ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา) ตามมาตรา 23 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

กรณีตามปัญหาจะเห็นว่า มาตรการเพื่อแบ่งชำระภาษีเป็นงวดๆ (Tax Installment) นั้น แม้เป็นมาตรการที่อาจนำมาใช้เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีได้ แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ต่อทายาทผู้เสียภาษี การรับมรดกเท่านั้น ไม่สามารถนำมาใช้บังคับกับผู้เสียภาษีที่เป็นผู้รับให้ในกรณีภาษีการรับให้ไม่ได้ไม่ อีกทั้ง อาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ได้จริงกับผู้เสียภาษีในทางปฏิบัติเมื่อนำมาใช้กับกรณีที่ทายาทได้รับมรดกที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจมาทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เนื่องจากแม้กฎหมายจะอนุญาตให้ทายาทผู้เสียภาษีการรับมรดกสามารถใช้สิทธิผ่อนชำระภาษีโดยการทอดเวลาออกไปอีกโดยแบ่งชำระเป็นงวดๆ ภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปีก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นทายาทผู้เสียภาษีอาจจะต้องรอเวลาให้ไม้เศรษฐกิจประเภทต่างๆ ถึงอายุที่เหมาะสมในการตัดฟันเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้าจากการทำฟาร์มไม้เศรษฐกิจ ทายาทผู้เสียภาษีจำเป็นจะต้องรอระยะเวลาให้ไม้เหล่านั้นมีอายุพอแก่การตัดฟันเสียก่อนไม่ว่าจะเป็นไม้ที่มีอายุตัดฟันปานกลาง เช่น ไม้ยางพาราหรือไม้สนเขาจะมีอายุการตัดฟัน 10 ถึง 15 ปีขึ้นไป หรือเป็นไม้ที่มีอายุตัดฟันยาว เช่น ไม้สักหรือไม้ประดู่จะมีอายุตัดฟันตั้งแต่ 30 ปีขึ้นไป ยิ่งถ้ารอให้ระยะเวลาทอดยาวไป นานขึ้นไปเท่าไรก็ยิ่งทำให้คุณภาพของไม้เหล่านั้นมีมากขึ้น ก็ยิ่งทำให้ราคาตลาดของไม้เหล่านั้นสูงขึ้นตามไปด้วยตามจำนวนปีหรือเส้นรอบวงของไม้ที่กว้างขึ้นๆ ไปเรื่อยๆ เช่นกัน ดังนั้นการที่กฎหมายกำหนดให้ทายาทผู้เสียภาษีคนใดสามารถใช้สิทธิในการผ่อนชำระภาษี โดยมีระยะเวลาในการผ่อนสูงสุดเพียงแค่นี้ไม่เกิน 5 ปีเท่านั้น นับว่าเป็น

การให้เวลาที่น้อยเกินไปไม่สมเหตุผลแต่อย่างใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าไม้เศรษฐกิจเหล่านั้นเป็นไม้ที่มีอายุตัดฟันปานกลางหรืออายุตัดฟันยาว ระยะเวลาเพียง 5 ปีนั้นว่าน้อยมากเมื่อเทียบกับระยะเวลาที่ต้องรอเพื่อให้ไม้เศรษฐกิจเหล่านั้นมีอายุที่เหมาะสมหรือมีความกว้างของเส้นผ่าศูนย์กลางยาวพอที่จะตัดฟันเพื่อวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ เว้นแต่ไม้เหล่านั้นมีอายุถึงเกณฑ์อยู่แล้ว หรือใกล้จะถึงเวลาตัดฟันในขณะที่เจ้าของสวนป่าเศรษฐกิจเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

จากการศึกษาประเด็นปัญหาต่างๆ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาวิจัยขอเสนอแนะวิธีแก้ปัญหาโดยการแก้ไขกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 กรณีปัญหาการไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับกรณีการได้รับมรดกหรือรับให้สวนป่าเศรษฐกิจในกฎหมายไทย และปัญหาการกำหนดรูปแบบมาตรการบรรเทาภาระภาษีกองมรดกและการรับให้สำหรับสวนป่าเศรษฐกิจนั้น ผู้ศึกษาขอเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 โดยเพิ่มเติมเป็นมาตรา 14/1 และ 14/2 เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี กฎหมายต้องกำหนดมูลค่าบางส่วนของกองมรดกซึ่งมีต้นไม้และพุ่มไม้ขึ้นอยู่กับบุคคลใดๆ ณ เวลาที่ตาย และบุคคลดังกล่าวมีสิทธิใช้ประโยชน์จากที่ดินเป็นระยะเวลารวมกันไม่น้อยกว่า 5 ปีขึ้นไปก่อนบุคคลนั้นเสียชีวิตลงหรือบุคคลนั้นได้มีสิทธิใช้ประโยชน์อื่นใดที่มีได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินหรือสิ่งนี้อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

ในกรณีที่บุคคลใดมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วนมูลค่าของต้นไม้ และพุ่มไม้ต่างๆ ได้รับการยกเว้นภาษีไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีในการพิจารณามูลค่าที่โอน ณ เวลาที่บุคคลนั้นถึงแก่ความตายแต่ต้องเก็บภาษีโดยพฤติการณ์ต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วตามมาตรา 14/2 ต่อไป นอกจากนี้การเข้ามาตรการบรรเทาภาระภาษีต้องมีการจัดแจงโดยทำเป็นหนังสือต่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรของกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่เห็นสมควรนับแต่วันที่ตาย หรือนานกว่าตามที่คณะกรรมการเห็นสมควรอนุญาต อย่างไรก็ตาม กฎหมายควรจะได้วางองค์ประกอบหรือเงื่อนไขสำหรับการบรรเทาภาระภาษีโดยการให้สิทธิในการผ่อนระยะเวลาในการชำระภาษีจากการได้รับสวนป่าเศรษฐกิจในกรณีทั่วไปไว้ โดยการเพิ่มเติมเป็นมาตรา 14/2 ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 โดยวางเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นสวนป่าที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น และจะต้องเป็นสวนป่าเศรษฐกิจตามที่กฎหมายกำหนดยกเว้นตามมาตรา 14/1 ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ทั้งนี้ ให้เป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินค่าทรัพย์สินในเขตท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นๆ ตั้งอยู่ และเจ้ามรดกผู้ตายจะต้องถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินอันเป็นที่ตั้งของสวนป่าเศรษฐกิจนั้นเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดจนถึงเวลาที่เจ้ามรดกผู้นั้นตาย หรือได้รับที่ดินสวนป่ามาด้วยเหตุอื่นใดที่มีใช้การได้มาทางมรดกหรือการให้โดยเสนหาเท่านั้น ทั้งนี้ การยื่นคำขอเพื่อบรรเทาภาระภาษีต้องทำเป็นหนังสือต่อกรมสรรพากรหรือสำนักงานสรรพากรท้องที่ เป็นต้น

แนวทางแก้ไขกฎหมายสำหรับปัญหาการกำหนดอัตราภาษีและเกณฑ์ขั้นต่ำของมูลค่าหรือทรัพย์สินมรดกส่วนแบ่งหรือทรัพย์สินที่รับให้ ผู้ศึกษาวิจัยขอเสนอให้เพิ่มเติมมาตราโดยเพิ่มเป็นมาตรา 16/1 ต่อจากมาตรา 16 เพื่อกำหนดอัตราภาษีที่ต้องเสียภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 14/2 ข้างต้น ให้คำนวณจากจำนวนที่กฎหมายกำหนดจำต้องเสียภาษีในอัตราภาษีหรืออัตราภาษีต่างๆ ที่กำหนดให้เสียภาษีอื่นเนื่องมาจากการตาย ดังที่ได้กล่าวมาในมาตรา 14/1 ถ้าเป็นจำนวนที่เคยเสียภาษีมาภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 14/2 ที่สืบเนื่องมาจากการตายที่รวมคำนวณอยู่ในมูลค่าการโอนโดยทางมรดก

แนวทางแก้ไขกฎหมายสำหรับปัญหาการกำหนดระยะเวลาสูงสุดในการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกเป็นงวดๆ (Tax Installment) ผู้ศึกษาวิจัยขอเสนอให้เพิ่มเติมมาตราโดยเพิ่มวรรคสองของมาตรา 23 ขึ้นมา สำหรับกรณีการรับมรดกที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจประเภทที่อายุตัดฟันปานกลางและอายุตัดฟันยาว โดยกำหนดให้ทายาทผู้เสียภาษีสามารถขอขยายระยะเวลาในการใช้สิทธิผ่อนชำระภาษีการรับมรดกออกไปได้สูงสุดถึง 30 ปีนับแต่วันที่เจ้ามรดกเจ้าของสวนป่าเริ่มปลูกไม้เศรษฐกิจนั้นๆ ในกรณีเช่นว่านี้ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งอนุญาตพร้อมทั้งกำหนดระยะเวลาที่เห็นสมควรเป็นกรณีๆ ไป หรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร

อาจกล่าวได้โดยสรุปว่า เมื่อศึกษากฎหมายภาษีกองมรดกและการให้ของกฎหมายต่างประเทศพบว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับผู้รับให้ทรัพย์สินหรือทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจมาจากการให้โดยเสนหาในขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ หรือโดยทางมรดกในกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยเหมือนกับประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากกฎหมายภาษีกองมรดกและภาษีการให้ของรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกาก็มิได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับกองมรดกหรือทรัพย์สินที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจเช่นเดียวกันกับประเทศไทย ในขณะที่ประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์และประเทศสหราชอาณาจักรมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับผู้รับให้ทรัพย์สินหรือทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกที่เป็นสวนป่าเศรษฐกิจมาจากการให้โดยเสนหาในขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ หรือโดยทางมรดกไว้ทั้งคู่ แต่กรณีกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์จะไม่กำหนดเจาะจงสำหรับสวนป่าเศรษฐกิจเพราะมองว่าเป็นทรัพย์สินทางการเกษตรประเภทหนึ่งเท่านั้น แต่สำหรับกรณีของประเทศสหราชอาณาจักรจะกำหนดมาตรการที่เฉพาะเจาะจงมากกว่าเป็นมาตรการที่ใช้สำหรับการรับมรดกและการรับให้สวนป่าเศรษฐกิจเป็นการทั่วไปโดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรการให้สิทธิแก่ทายาทผู้เสียภาษีให้สามารถขอผ่อนเวลาในการเสียภาษีได้ นับว่ามีความเหมาะสมที่สุดกับธรรมชาติของสวนป่าและไม้เศรษฐกิจซึ่งต้องเกี่ยวข้องกับเรื่องของการระยะเวลาเพื่อให้ไม้เศรษฐกิจเหล่านั้นมีอายุที่เหมาะสมหรือมีความกว้างของเส้นผ่าศูนย์กลางยาวพอที่จะการตัดฟันเพื่อวัตถุประสงค์ทางพาณิชย์ต่อไป

การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับกรณีการรับมรดกหรือการรับให้สวนป่าเศรษฐกิจ (Woodland Relief) ในกรณีของประเทศไทยนั้น แม้ว่ามาตรการดังกล่าวอาจดูเหมือนยังไม่เป็นความสำคัญเร่งด่วนในปัจจุบันก็ตาม เนื่องจากเหตุผลที่ว่ามูลค่าของที่ดินสวนป่าส่วนใหญ่ มักตั้งอยู่ในพื้นที่ที่ดินราคาไม่สูงมากนัก ทั้งการที่จะรวมมูลค่าของไม้เศรษฐกิจนั้นให้เติบโตจนพอที่จะตัดฟันได้นั้นอาจจะต้องใช้เวลานาน อีกทั้งการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของมูลค่าทรัพย์สินมรดกหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการรับให้อันพึงต้องนำมาเสียภาษีนั้น กฎหมายได้กำหนดไว้ค่อนข้างสูง (ส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท กรณีทรัพย์สินแบ่งมรดกที่ทายาทได้รับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดก หรือส่วนที่เกิน 10 หรือ 20 ล้านบาท กรณีทรัพย์สินที่ได้มาจากการรับให้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แล้วแต่กรณี) อย่างไรก็ตาม มาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับสวนป่าเศรษฐกิจมีแนวโน้มที่จะเป็นสิ่งจำเป็นในอนาคต เนื่องจากราคาที่ดินในปัจจุบันมีอัตราสูงขึ้นทุกๆ ปี แบบก้าวกระโดด โดยเฉพาะในเขตเมืองหรือชานเมืองใหญ่ๆ ทำให้มูลค่าของที่ดินสวนป่าเมื่อรวมกับไม้เศรษฐกิจแล้วมีราคาสูงมากได้ ในอนาคต อีกทั้งพื้นที่ป่าของประเทศไทยก็มีแนวโน้มลดลงทุกวัน ทั้งยังมีการลักลอบตัดไม้ทำลายป่าทำให้เกิดภาวะขาดแคลนไม้ที่ใช้เพื่อการก่อสร้างหรือการพาณิชย์อย่างสำคัญ และนอกจากนี้การทำฟาร์มสวนป่าเศรษฐกิจสามารถทำหน้าที่สวนป่าอนุรักษ์ไปพร้อมๆ กันได้อีกด้วย

บรรณานุกรม

- กัมปนาท บุณอรอด. “สารพันปัญหาศาลดหย่อน.” *สรรพากรสาส์น* 58, 1 (2554).
- กรมป่าไม้, **นโยบายป่าไม้แห่งชาติ** [Online]. Available URL: https://www.forest.go.th/index.php?option=com_content&view=article&id=304&Itemid=413, 2561 (มิถุนายน, 25).
- กรมอุทยานแห่งชาติ. **นโยบายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการลุ่มน้ำที่สำคัญ: นโยบายป่าไม้แห่งชาติในส่วนที่เกี่ยวกับงานจัดการต้นน้ำที่สำคัญ** [Online]. Available URL: <http://www.dnp.go.th/watershed/policy1.htm>, 2561 (มิถุนายน, 25).
- จุฑามาศ นิศารัตน์. **กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2553.
- บัญญัติ สุชีวะ. **คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน**. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยามพริ้นติ้ง ประเทศไทย, 2550.
- บัณฑิต ศิริรักษโสภณ. “การเมืองเรื่องป่าชุมชน: ปัญหาเชิงนโยบายและระบบกรรมสิทธิ์ร่วมในสังคมไทย.” *วารสารธรรมศาสตร์* 37, 2 (2561).
- บุญวงศ์ ไทยอุดสำห. **พาโลว์เนีย: ไม้เศรษฐกิจปลูกแล้วรวยจริงหรือ?**. เอกสารประกอบการบรรยายในการประชุมสัมมนา เรื่อง ไม้เศรษฐกิจ ยมหอม ยูคา พาโลว์เนีย ปลูกแล้วรวยจริงหรือ?, ชมรมสื่อมวลชนเกษตรแห่งประเทศไทย, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ [Online]. Available URL: <http://silvic.forest.ku.ac.th/Re.Boongvong2.htm>, 2561 (กันยายน, 10).
- มติชนออนไลน์. **ภาครัฐส่งเสริม ‘บ้านปางมะโอ’ ปลูกไม้สักกว่า 20 ปี เกษตรกรขอตัดจำหน่ายรัฐไม่อนุญาต!** [Online]. Available URL: https://www.matichon.co.th/region/news_837053, 2561 (กันยายน, 5).
- มณฑล จำเริญพลฤกษ์. **ฟาร์มไม้ป่าหนทางเพิ่มไม้เศรษฐกิจ** [Online]. Available URL: http://lookforest.com/00_newlook/article_person.php?id_send=430, 2561 (กันยายน, 10).
- ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “ภาษีมรดกกับช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม.” *วารสารมหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ* 6 (2558).
- ศรีราชา เจริญพานิช. **คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.
- ศุภลักษณ์ พิณจิวาดล. **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- สำนักส่งเสริมการปลูกป่า กรมป่าไม้. **การสำรวจข้อมูลโดยสวนปลูกป่าภาคเอกชน** [Online]. Available URL: http://www.forest.go.th/wood_value/index.htm, 2561 (กันยายน, 10).

- สำนักข่าวอิศรา. **ความเห็นผู้ปลูกสวนป่าต่อร่าง พ.ร.บ.สวนป่า ฉบับแก้ไข** [Online]. Available URL: <https://www.isranews.org/thaireform-data-environment/34690-thaireform12343222.html>, 2561 (มิถุนายน, 25).
- Apperton, Clay B. “Testimony of Joseph M. Dodge: Stearns Weaver Miller Weissler Alhadeff and Stitterson before Committee on Finance U.S. Senate March 12, 2008.” **Estate and Gift Taxes**. New York: Nova Science Publishers, Inc., 2008.
- Beckert, Jens. **Inherited Wealth**. Oxford: Princeton University Press, 2008.
- Boadway, Robin and others. “Taxation of Wealth and Wealth Transfers.” In **Stuart Adam and others (eds), Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review**. Oxford: Oxford University Press, 2010.
- Collins, Christopher. **Despite GOP Claims, an Estate Tax Repeal Won’t Help 99 Percent of Farmers: The estate tax is levied on few farmers and ranchers, but Republicans still are pushing for its repeal** [Online]. Available URL: <https://www.texasobserver.org/despite-gop-claims-estate-tax-repeal-wont-help-99-percent-farmers/>, 2018 (September, 10).
- Cremer, Helmuth and PestieauPestieau. “Wealth and wealth transfer taxation: a survey.” In Emilio Albi and Jorge Martinez-Vazquez (ed), **The Elgar Guide to Tax Systems**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2011.
- Gale, William G., James R. Hines and Joel Slemrod. **Rethinking Estate and Gift Taxation**. Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2001.
- Kravec, Maroš. “Should net wealth and property taxation be introduced in the United Kingdom?.” Master’s Thesis, Lund University 2013.
- McLaughlin, Mark. Iris Wunschmann-Lyall and Chris Erwood. **Inheritance Tax 2014/15**. Sussex: Bloomsbury Professional Ltd., 2004.
- Miller, Robert K. and Stephen J. McNamee (ed). **Inheritance and Wealth in America**. New York: Plenum Press, 1998.
- Rudnick, Rebacca S. and Richard K. Gordon. “Taxation of Wealth.” In Victor Thuronyi (ed.). **Tax Law Design and Drafting**. Washington: International Monetary Fund Publication Services, 2000.

Shaw, Jonathan., Joel Slemrod and John Whiting. “Administration and Compliance.”
In Stuart Adam and others (eds). **Dimensions of Tax Design: The Mirrlees
Review**. Oxford: Oxford University Press, 2010.

Tasmania, Forestry. “Lowland dry eucalypt forests.” **Native Forest Silviculture
Technical Bulletin 3** (2009).

Vermeend, Willem., Rick van der Ploeg and Jan Willem Timmer. **Taxes and the
Economy: A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment,
Investment, Consumption and the Environment**. London: Edward Elgar
Publishing Limited, 2008.

