ทรัสต์กับการจัดเก็บภาษีมรดก ในประเทศไทย

*จิรนันท์ ไชยบุปผา**

บทคัดย่อ

การจัดตั้งทรัสต์เป็นหนึ่งในวิธีจัดการทรัพย์สินและวางแผนภาษีมรดกที่ได้รับความนิยมในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ สำหรับประเทศไทยแม้จะยอมรับให้นิติบุคคลสามารถจัดตั้งทรัสต์ได้ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550 ก็ตาม แต่กฎหมายดังกล่าวมิได้ยอมรับให้บุคคลธรรมดาจัดตั้งทรัสต์ได้แต่อย่างใด ประกอบกับกฎหมายภาษีการรับมรดกมิได้กำหนดให้ผู้รับมรดกที่อยู่ในฐานะทรัสต์มีหน้าที่เสียภาษี จึงอาจส่งผลให้บุคคลธรรมดาที่เป็นนักธุรกิจหรือมหาเศรษฐีโอนทรัพย์สินของตนไปจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศเพื่อหลบเลี่ยงภาษีมรดก จนอาจก่อให้เกิดการไหลออกของความมั่งคั่งและทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกไม่เป็นธรรมสมดังเจตนารมณ์ที่แท้จริง

*น.บ. (เกียรตินิยมอันดับสอง) มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, น.ม. (สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, น.บ.ท. สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยทักษิณ.

Abstract

Trust is one of the property management and inheritance tax planning instruments that has become well-known in common law system countries. In Thailand, there is the Transactions in Capital Market Act B.E. 2550 that has been established by juristic persons, but it does not recognize trust set up by individuals. Moreover, inheritance tax law does not acknowledge trust as tax entity under Thai law. Accordingly, it affects the millionaire or business person tend to transfer their assets to abroad for establishing trust outside the country in order to shuffle their inheritance tax. It causes the outflow of the wealth which is an unfair tax collecting.

บทนำ

การจัดตั้งทรัสต์เป็นหนึ่งในวิธีที่ได้รับการยอมรับในแง่ของการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล โดยการจัดตั้งทรัสต์เกิดจากการที่บุคคลแสดงเจตนาเพื่อกำหนดความสัมพันธ์ของบุคคล 3 ฝ่าย ได้แก่ ผู้ก่อตั้ง ทรัสต์ (Settlor) ทรัสตี (Trustee) และผู้รับประโยชน์ (Beneficiary) ภายใต้หลักการว่าผู้ก่อตั้งทรัสต์จะมอบกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในทรัพย์สินของตนให้แก่ทรัสตีเพื่อให้ทรัสตีถือกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิต่าง ๆ แทนผู้ก่อตั้ง ทรัสต์ รวมทั้งบริหารจัดการทรัพย์สินและมอบผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับประโยชน์[1] ซึ่งโดยทั่วไป การจัดตั้งทรัสต์มักได้รับการยอมรับในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา แต่อย่างไรก็ดี ในบางประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ (Civil Law) เช่น เยอรมัน ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น ได้มีการยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินด้วยเช่นกัน[2]

สำหรับประเทศไทยนั้น ก่อนประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้บังคับยังคงมีการยอมรับการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยโดยอาศัยหลักตามกฎหมายอังกฤษ จนกระทั่งในวันที่ 1 ตุลาคม 2478 เป็นต้นมา[3] การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยไม่อาจกระทำได้อีกต่อไป เนื่องจากต้องห้ามตามมาตรา 1686 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า ***"อันว่าทรัสต์นั้น จะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมด้วยพินัยกรรมหรือด้วยนิติกรรมใด ๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดี หรือเมื่อตายแล้วก็ดีหามีผลไม่"*** อย่างไรก็ดี ในปี พ.ศ. 2551 ได้มีการประกาศใช้ "พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550"[4] โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อระดมทุนในตลาดทุน ประกอบกับได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในมาตรา 1686 โดยใช้ความว่า ***"อันว่าทรัสต์นั้นจะก่อตั้งขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมด้วยพินัยกรรมหรือด้วย นิติกรรมใด ๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดี หรือเมื่อตายแล้วก็ดี หามีผลไม่ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อการก่อตั้งทรัสต์นั้น"***[5] ซึ่งการบัญญัติกฎหมายใหม่และการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ครั้งดังกล่าวสะท้อนถึงการยอมรับหลักการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นอีกครั้งแต่ยังคงจำกัดเฉพาะการทำธุรกรรมในตลาดทุนเท่านั้น

อย่างไรก็ดี แม้การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยจะกระทำได้ภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวมาข้างต้นก็ตาม แต่การจัดตั้งทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินโดยพินัยกรรมยังมิอาจกระทำได้[6] และเมื่อปลายปี พ.ศ. 2558 ที่ผ่านมารัฐบาลได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมรดก

---

[1]สุชาติ ศิริวัฒนา. **"กฎหมายทรัสต์ในประเทศไทย".**วารสารการออมและการลงทุน.ปีที่ 2 ฉบับที่ 37 (สิงหาคม, 2558), หน้า 1.

[2]กิติพงศ์ อุรพีพัฒนพงศ์. **ภาษีมรดกกับกฎหมายทรัสต์ของประเทศไทย: สิ่งที่ขาดหายไป**.หน้า 2, เข้าถึงข้อมูลได้ที่ http://library.dip.go.th/multim6/edoc/2557/23361.pdf, เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2559.

[3]วันที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ใช้บังคับ

[4]ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 125 ตอนที่ 9 ก. วันที่ 14 มกราคม 2551

[5]ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 125 ตอนที่ 9 ก. วันที่ 14 มกราคม 2551

[6]พินัย ณ นคร, **คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก**, (พิมพ์ครั้งที่ 4), (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2558). หน้า 387.

ในประเทศไทยส่งผลให้คนไทยบางส่วนวางแผนจัดการภาษีโดยการจัดตั้งทรัสต์ขึ้นภายใต้กฎหมายต่างประเทศ ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้เองอาจส่งผลให้มีการไหลออกของความมั่งคั่งทางการเงินและทรัพย์สินของพลเมืองไทยไปยังต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น[7] จนอาจกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยที่จะเกิดขึ้นได้ในอนาคต

บทความฉบับนี้ จึงมุ่งศึกษาประเด็นการจัดตั้งทรัสต์กับปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย โดยผู้เขียนได้แบ่งประเด็นในการศึกษาเป็น 4 ส่วน ได้แก่ ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับทรัสต์ ทรัสต์กับการวางแผนภาษีมรดก ปัญหาการจัดตั้งทรัสต์กับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย และบทส่งท้าย

1. ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับทรัสต์

1.1 ประวัติความเป็นมา

ทรัสต์เกิดขึ้นครั้งแรกในยุคโรมัน โดยเป็นทรัสต์ที่ก่อตั้งขึ้นตามพินัยกรรม (testamentary trusts)[8]ส่วนทรัสต์ที่ก่อตั้งขึ้นในระหว่างที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์ยังมีชีวิตอยู่ (inter vivos trust) ถูกพัฒนามาจากหลัก “Use” *(ภาษาละตินใช้คำว่า “ad opus”)* ของประเทศอังกฤษ[9] ที่เกิดจากการก่อนิติสัมพันธ์ในลักษณะของการโอนทรัพย์สินให้แก่คนในครอบครัว[10] ซึ่งเริ่มจากกลุ่มทหารที่ไปรบในช่วงสงครามทำการโอนที่ดินให้แก่ผู้ที่ตนไว้วางใจซึ่งผู้รับโอนทราบเจตนาของเจ้าของที่ดินดีว่าเป็นการโอนไปเพื่อให้บุคคลนั้นจัดการผลประโยชน์แก่คนในครอบครัวของเจ้าของที่ดิน โดยที่ผู้รับโอนมิได้รับประโยชน์แต่อย่างใด[11] อย่างไรก็ดี เมื่อเกิดปัญหาจากการที่ผู้รับโอนไม่ปฏิบัติตามคำมั่นสัญญาที่ให้ไว้แก่ผู้โอน กฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) กลับไม่สามารถเยียวยาความเป็นธรรมได้ เนื่องจากหลักกฎหมาย ณ ขณะนั้นยอมรับเฉพาะหลักกรรมสิทธิ์ (Ownership) ของผู้รับโอนเท่านั้น ส่วนผู้รับประโยชน์ไม่มีสิทธิในที่ดินดังกล่าวแต่อย่างใด[12] ส่งผลให้ศาลชานเซอรี (Court of Chancery)[13] ซึ่งได้ชื่อว่าเป็นศาลที่สร้างความเป็นธรรมได้นำเอาหลักเอคควิตี้ (Equity)[14] มา

---

[7]กิติพงศ์ อุรพีพัฒนพงศ์. ***อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1***, หน้าเดียวกัน.

[8]สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์,**ความรู้เกี่ยวกับทรัสต์**, หน้า 4, เข้าถึงข้อมูลที่ https://www.set.or.th/th/products/listing/files/Know_trusts.pdf, เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2559.

[9]Gilbert Paul Verbit. **The origins of the trust**. (Xlibris Corporation, 2002), p. 24.

[10]Jone H. Langbein. **“The Contractarian Basis of the Law of Trust”,** The Yale Law Journal. [vol. 105: 625], p. 632.

[11]Paul S. Davies and Graham Virgo, **Equity & Trust: Text, Case, and Materials**, (Oxford: Oxford University Press, 2013), pp. 24 – 25.

[12]David J. Seipp. **“Trust and fiduciary duty in the early common law”**. Boston university law review. [Vol.91: 1011], p. 1014.

[13]ศาลชานเซอรี (Court of Chancery) บางท่านเรียกว่า ศาลเอ็คควิตี้ (Court of Equity) เป็นศาลที่ตัดสินคดีที่ศาลคอมมอนลอว์ในประเทศอังกฤษไม่สามารถให้การเยียวยาหรือสร้างความเป็นธรรมได้ โดยหลักเกณฑ์ที่ศาลชานเซอรี

ปรับใช้เพื่อปกป้องสิทธิของครอบครัวผู้โอนและผู้รับประโยชน์ โดยกำหนดให้ผู้รับประโยชน์ซึ่งไม่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอาจได้รับประโยชน์บางประการเหนือทรัพย์สินภายใต้ความตกลงเสมือนเป็นเจ้าของทรัพย์นั้น โดยถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามหลักความเป็นธรรม (Equitable owner)[15]

จากหลักการดังกล่าวนี้เองส่งผลให้ทรัสต์เกิดขึ้นในเวลาต่อมา[16] ซึ่งทำให้ทรัสต์มีลักษณะเฉพาะที่สำคัญ คือ การแบ่งแยกความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ประกอบด้วย เจ้าของกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย (legal ownership) และเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์ (beneficial ownership)[17] และนิติสัมพันธ์ในลักษณะนี้เองได้ถูกนำมาใช้ในการบริหารจัดการทรัพย์สินอย่างแพร่หลายในกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์ ไม่ว่าจะเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินให้กับคนในครอบครัว การจัดตั้งทรัสต์ในรูปขององค์กรธุรกิจ ตลอดจนการใช้ทรัสต์เพื่อการระดมทุนในตลาดทุน

1.2 ความหมายและประเภทของทรัสต์

อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยกฎหมายที่ใช้บังคับและการรับรองทรัสต์ (Convention on the law applicable to trusts and on their recognition) ได้ให้นิยามความหมายของ “ทรัสต์” ว่าหมายถึง นิติสัมพันธ์ทางกฎหมาย (Legal relationship) ที่เกิดขึ้นระหว่างมีชีวิต (inter vivos) หรือเมื่อถึงแก่ความตาย (on death) โดยบุคคล ซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งทรัสต์” (Settlor) มอบกองทรัพย์สินให้อยู่ภายใต้การควบคุมของ “ทรัสตี” (Trustee) เพื่อประโยชน์หรือวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้เป็นการเฉพาะอย่างหนึ่งอย่างใดแก่ “ผู้รับประโยชน์” (Beneficiary)[18]

สร้างขึ้นเรียกว่าหลักความเป็นธรรม (Equitable Rule) ซึ่งในอดีตคดีที่ต้องนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้ต้องฟ้องต่อศาลชานเซอรีเท่านั้น แต่ในปัจจุบัน มิได้มีการแบ่งแยกระหว่างศาลคอมมอนลอว์และศาลชานเซอรี่แต่อย่างใด โดยแต่ละศาลสามารถปรับใช้ทั้งหลักกฎหมายคอมมอนลอว์และหลักกฎหมายเอ็ควิตี้, โปรดดูเพิ่มเติมใน พินัย ณ นคร, **คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก**. (พิมพ์ครั้งที่ 4). (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2558), หน้า 383.

[14]หลัก “เอ็ควิตี้” (Equity) หรือหลักความเป็นธรรมทางกฎหมาย เป็นหลักกฎหมายที่พัฒนาในอังกฤษและเวลส์ในยุคกลาง โดยอาศัยหลักสามัญสำนึกอันดีงาม หลักศีลธรรม หลักศาสนา และหลักกฎหมายมาใช้ในการตัดสินคดีเพื่อแก้ไขปัญหาข้อบกพร่องที่กฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) ไม่สามารถบรรเทาความเดือดร้อนหรือสร้างความเป็นธรรมได้ โปรดดูเพิ่มเติมใน David J. Seipp. ***supra note*** 12, pp. 1014 -1016.

[15]Ife Mark A., **The basis of the resulting trust: Academic theory and the courts**. Durham theses, Durham University. p.1, [Available at] Durham E – Theses Online http://etheses .dur.ac.uk/4253/, [Online] 20 May, 2016.

[16]William Searle Holdsworth. An Historical Introduction to the Land Law. (London : Oxford University Press,2008), pp.140 – 141.

[17]Gilbert Paul Verbit, ***supra note 9.***

[18]Article 2 of Convention on the application on the law applicable to trusts and on their recognition

จากนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่าทรัสต์มีลักษณะเป็นนิติสัมพันธ์ในทางทรัพย์สินที่เกิดจากความไว้เนื้อเชื่อใจ[19] (fiduciary relationship) โดยอาจจัดเป็นสัญญาเพื่อประโยชน์ของบุคคลที่สาม[20] (third party beneficiary contract) ซึ่งมีลักษณะเฉพาะดังต่อไปนี้[21]

1) กองทรัพย์สินแห่งทรัสต์ถูกตั้งขึ้นเป็นกองทุนต่างหากโดยไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งในทรัพย์สินของทรัสตี

2) กรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สินแห่งทรัสต์อยู่ในนามของทรัสตีหรือในนามบุคคลอื่นที่ทำหน้าที่แทนทรัสตี

3) ทรัสตีมีอำนาจและหน้าที่ในการจัดการหรือจำหน่ายกองทรัพย์สินให้เป็นไปตามข้อกำหนดในการจัดตั้งทรัสต์และมีหน้าที่พิเศษตามที่กฎหมายกำหนดตลอดจนต้องรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้นตามอำนาจและหน้าที่ทั้งหลายเหล่านั้น

4) ข้อสงวนที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์กำหนดเกี่ยวกับสิทธิและอำนาจบางประการ ตลอดจนการกำหนดให้ทรัสตีมีสิทธิต่าง ๆ ในฐานะผู้รับประโยชน์ต้องไม่ขัดแย้งกับการมีอยู่ของทรัสต์

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการก่อตั้งทรัสต์จะมีการแบ่งความรับผิดและความเสียหายอย่างชัดเจน ซึ่งส่งผลให้กองทรัสต์ห่างไกลจากการล้มละลาย[22] ทำให้การจัดตั้งทรัสต์ได้รับความนิยมในแง่ของการบริหารจัดการทรัพย์สิน

สำหรับการจัดแบ่งประเภทของทรัสต์นั้น อาจแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้หลายประเภท[23] ขึ้นอยู่กับว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดเป็นเกณฑ์ในการแบ่ง เช่น เกณฑ์การเกิดขึ้น เกณฑ์วัตถุประสงค์ในการก่อตั้ง เกณฑ์การมีอยู่จริง เกณฑ์หน้าที่ของทรัสตี เป็นต้นอย่างไรก็ดีบทความนี้มุ่งอธิบายประเภทของทรัสต์โดยอาศัยเกณฑ์การเกิดขึ้น ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท[24] ได้แก่

1) ทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของคู่สัญญา ได้แก่ ทรัสต์โดยชัดแจ้ง (Express trusts) และทรัสต์โดยปริยาย (Implied trust)

ทรัสต์โดยชัดแจ้ง คือ ทรัสต์ที่ผู้ก่อตั้งแสดงเจตนาก่อตั้งขึ้นโดยชัดแจ้งซึ่งอาจกระทำด้วยวาจาหรือกระทำด้วยลายลักษณ์อักษร[25] โดยที่ผู้ก่อตั้งอาจประกาศตั้งตนเองเป็นทรัสตีเพื่อจัดการทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้อื่น หรือส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ทรัสตีเพื่อให้ยึดถือเป็นประโยชน์

---

[19] John H. Langbein.***supra note 10***, p. 627.

[20] ***Ibid***, p. 646.

[21] **Article 2 of Convention on the application on the law applicable to trusts and on their recognition**

[22] John H. Langbein. ***supra note 10***, pp.667-668.

[23] บัญญัติ สุชีวะ, **ทรัสต์**, หน้า 31, เข้าถึงข้อมูลที่ http://elib.coj.go.th/Article/d9_1_4.pdf, เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2559.

[24] George P. Costigan, **“The Classification of Trust as Express, Resulting, and Constructive”**, Harvard Law Review, (Vol. 27 : N0. 5), Mar. 1914, p. 437.

[25] *Ibid.*

แก่ผู้อื่น[26] เช่น ดำทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่ขาว เพื่อให้ขาวยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของเขียว หรือแดงมีที่ดินหนึ่งแปลง แต่ประกาศอย่างแจ้งชัดว่าตนจะยึดถือที่ดินนั้นเพื่อประโยชน์ของม่วง เป็นต้น

ทรัสต์โดยปริยาย คือ ทรัสต์ที่ถูกสันนิษฐานจากถ้อยคำในเอกสารหรือพฤติการณ์ว่าเจ้าของทรัพย์สินประสงค์จะให้มีทรัสต์เกิดขึ้น แต่เจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้แสดงเจตนาก่อตั้ง ทรัสต์ขึ้นโดยแจ้งชัด[27] เช่น ดำซื้อรถยนต์หนึ่งคัน แต่ระบุให้ใส่ชื่อขาวเป็นเจ้าของ ดังนี้ จะเห็นได้ว่าดำมิได้แสดงเจตนาจัดตั้งทรัสต์โดยชัดแจ้งแต่อย่างใด อย่างไรก็ดี ตามหลักเอคควิตี้ถือว่าดำเป็นผู้ก่อตั้งทรัสต์แสดงเจตนาตั้งตนเองเป็นทรัสตีโดยตนจำต้องถือรถยนต์ในฐานะของทรัสตีโดยต้องกระทำการเพื่อประโยชน์ของขาว เป็นต้น

2) ทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (Trusts arising by operation of law) เป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นจากการสันนิษฐาน (Resulting trust) หรือทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการตีความ (Constructive trust)

ทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการสันนิษฐาน เป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (operation of law) หรือเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาโดยปริยาย (an implied intention) หรือเกิดจากทั้งสองกรณีก็ได้[28] โดยทรัสต์ประเภทนี้เกิดจากความไม่สมบูรณ์ในการจัดตั้งทรัสต์โดยชัดแจ้ง หรือความไม่สมบูรณ์ในการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ศาลจึงยอมรับให้เกิดทรัสต์อีกประเภทหนึ่งที่ผลประโยชน์ย้อนกลับไปสู่ตัวผู้ประสงค์จะก่อตั้งทรัสต์หรือเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิมในทรัพย์สิน[29] เพื่ออุดช่องว่างทางกฎหมายบางประการ ด้วยเหตุนี้ จึงมีนักกฎหมายบางท่านเรียกทรัสต์ประเภทนี้ว่า “ทรัสต์ที่กลับมาเป็นประโยชน์ของผู้ก่อตั้งทรัสต์เอง”[30] ตัวอย่างทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการสันนิษฐาน เช่น การที่บุคคลหนึ่งโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน แต่ไม่มีถ้อยคำใดในเอกสารแสดงว่าเป็นการให้โดยเสน่หา หรือกรณีที่ผู้ก่อตั้งทรัสต์ไม่ได้มีการระบุการแสดงเจตนาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในกองทรัสต์ไว้ในตราสารเลย[31] เช่นนี้ ย่อมสันนิษฐานว่าเป็นการก่อตั้งทรัสต์เพื่อประโยชน์ของตัวเอง

ทรัสต์ซึ่งเกิดขึ้นจากการตีความ คือ ทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยการตีความตามหลักเอคควิตี้โดยไม่คำนึงถึงเจตนาของเจ้าของทรัพย์นั้นว่าประสงค์จะให้มีทรัสต์ขึ้นหรือไม่ หรืออาจเปรียบได้ว่าเป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามสถานการณ์ (equity’s chameleon)[32] ทั้งนี้

---

[26]บัญญัติ สุชีวะ, ***อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24,*** หน้าเดียวกัน.

[27]George P. Costiga, ***supra note 26***. pp. 437-438.

[28]Ife Mark A. ***supra note 17***, p.2.

[29]สิริพันธ์ พลรบ, **“รีซัลทิ่งทรัสต์ (Resulting Trusts หลักความเป็นธรรมที่น่าสนใจ”**, AULJ, (Vol. III), August 2012, หน้า 143.

[30]บัญญัติ สุชีวะ, ***อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24***. หน้า 32

[31]โปรดดู สิริพันธ์ พลรบ, ***อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 30***, หน้า 147-148 เพิ่มเติม

[32]GE Dal Pont, **“Equity’s Chameleon – Unmasking the Constructive Trust”**, (1997), Australian Bar Review, p. 46.

เนื่องจากหลักเอคควิตี้ถือว่าหากปล่อยให้ผู้ที่ยึดถือทรัพย์สินนั้นยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของตนเองแล้วจะเป็นการทำลายความไว้เนื้อเชื่อใจที่เจ้าของทรัพย์มีต่อตน และเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมด้วย หลักเอคควิตี้จึงสมมติว่าผู้นั้นยึดถือทรัพย์สินไว้ในฐานะเป็นทรัสตี ทรัสต์เช่นนี้อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ก. มอบรถยนต์หนึ่งคันให้ ข. ยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของ ค. ถ้า ข. โดยสมยอมโอนทรัพย์สินนั้นให้ ง. โดยมิได้รับความยินยอมจาก ค. และ ง. รู้ว่ารถยนต์นั้นตกอยู่ภายใต้ทรัสต์ ถือว่า ง. เป็นทรัสตีของรถยนต์คันนั้นเพื่อ ค. โดยการสมมติตามหลักเอ็คควิตี้[33]

นอกจากนี้ ทรัสต์ประเภทดังกล่าวนี้อาจเกิดขึ้นได้โดยการที่ทรัสตีใช้ตัวทรัพย์สินภายใต้ทรัสต์เพื่อหากำไรให้ตนเอง กำไรที่ได้มาก็ต้องยึดถือไว้ในฐานะเป็นทรัสตีเช่นกัน หรือเมื่อผู้ขายตกลงขายทรัพย์สินให้ผู้ซื้อ ระหว่างที่การซื้อขายยังไม่สมบูรณ์ ถือว่าผู้ขายเป็นทรัสตีของทรัพย์สินที่ตกลงขายนั้นและยึดถือไว้เพื่อประโยชน์ของผู้ซื้อ หรือเมื่อผู้รับจำนองขายทรัพย์ที่จำนองได้เงินเกินกว่าหนี้จำนอง ก็ยังคงต้องยึดถือเงินส่วนที่เกินนั้นในฐานะเป็นทรัสตีแทนผู้จำนองหรือผู้รับจำนองในลำดับหลัง[34]

2. ทรัสต์กับการวางแผนภาษีมรดก

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมรดก

ภาษีมรดกเป็นภาษีที่จัดเก็บเพื่อช่วยให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปด้วยความมีประสิทธิภาพและสร้างความเสมอภาคให้กับบุคคล[35] ซึ่งโดยทั่วไปแบ่งเป็น 2 รูปแบบ คือ การจัดเก็บภาษีจากกองมรดก (Estate tax) การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก (Inheritance) ทั้งนี้การจัดเก็บภาษีแต่ละรูปแบบมีหลักการที่แตกต่างกัน ดังนี้

(1) การจัดเก็บภาษีจากกองมรดก เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์มรดกทั้งหมดของเจ้ามรดก และเป็นทรัพย์มรดกที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี โดยความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น ภาระภาษีจึงตกอยู่กับกองมรดกของผู้ตาย[36]

(2) การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์มรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนทรัพย์มรดกให้แก่ทายาท[37]

---

[33] บัญญัติ สุชีวะ, ***อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 21***. หน้า 33.

[34] เรื่องเดียวกัน.

[35] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย**, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 445.

[36] Rebecca S. Rudnick and Richard K. Gordon, **"Taxation of Wealth"**, Tax Law Design and Drafting, (volume 1: International Monetary Fund: Victor Thuronyi, ed, 1996), p.1.

[37] *Ibid.*

นอกจากนี้ ในประเทศที่มีจัดเก็บภาษีมรดกมักมีการจัดเก็บภาษีจากการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ควบคู่กันไป[38] โดยภาษีจากการให้โดยเสน่หา เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้รับได้รับจากผู้อื่นโดยเสน่หา ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันเจ้าของทรัพย์สินยักย้ายถ่ายเททรัพย์มรดกให้แก่ผู้อื่นในขณะที่ตนเองยังมีชีวิตอยู่เพื่อการหลบเลี่ยงภาระภาษีมรดกที่จะเกิดขึ้นหลังจากที่ตนถึงแก่ความตาย

อย่างไรก็ดี แม้ภาครัฐจะป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมรดกโดยการจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่ไปด้วย ก็ตาม แต่นักธุรกิจหรือมหาเศรษฐียังมีช่องทางในการวางแผนภาษีอีกหลายช่องทาง และหนึ่งในนั้นก็คือ การจัดตั้งทรัสต์เพื่อการวางแผนภาษีมรดกนั่นเอง

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

สำหรับภาษีมรดกที่จัดเก็บในประเทศไทยในปัจจุบัน[39] ใช้รูปแบบการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้[40]

(1) บุคคลธรรมดาผู้มีสัญชาติไทย ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคล ซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมดเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยด้วยเช่นกัน

(2) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

(3) บุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกอาศัยหลักสัญชาติ ถิ่นที่อยู่ และสถานที่ตั้งของทรัพย์เป็นจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) ที่ทำให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย

ส่วนทรัพย์มรดกที่จะใช้คำนวณเป็นฐานภาษีนั้นต้องเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนและสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งได้แก่

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

---

[38] *Ibid.*

[39] ประเทศไทยได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนที่ 72 ก ลงวันที่ 5 สิงหาคม 2558. โดยจะมีผลใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนด 180 วันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา

[40] มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

โดยหากผู้เสียภาษีเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยหรือบุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองให้เสียภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ ส่วนบุคคลผู้มิได้มีสัญชาติไทยแต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เสียภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวง[41]

ส่วนกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมดเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย โดยนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องเสียภาษีมรดกจากทรัพย์สินทั้งที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ

นอกจากนี้ หลักการเสียภาษีมรดกได้กำหนดให้บุคคลที่ได้รับมรดกมาในคราวเดียวหรือหลายคราวรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมรดก โดยจะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท[42] ในอัตราร้อยละ 10 แต่ถ้าผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 5[43] และหากผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด[44] ซึ่งจะเห็นได้ว่าการเสียภาษีการรับมรดกนั้นมิได้ส่งผลกระทบต่อผู้รับมรดกทุกคน แต่จะมีเพียงบุคคลบางกลุ่มเท่านั้นที่จะต้องแบกรับภาระภาษี

อย่างไรก็ดี มีผู้รับมรดกบางประเภทมิได้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี เช่น นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มิได้มีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือคณะบุคคลที่มิได้มีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่ง หรือทรัสต์ เป็นต้น

2.3 การจัดตั้งทรัสต์เพื่อการวางแผนภาษีมรดก

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าทรัสต์เป็นนิติสัมพันธ์ที่ถูกนำมาใช้ในการวางแผนภาษีมรดก ซึ่งอาจอยู่ในรูปของทรัสต์ที่ตั้งขึ้นตามพินัยกรรม (testamentary trusts) หรือทรัสต์ที่ตั้งขึ้นขณะที่ผู้ก่อตั้งมีชีวิตอยู่ (inter vivos trust) เนื่องจากการจัดตั้งทรัสต์ค่อนข้างมีลักษณะยืดหยุ่น (flexibility) จึงง่ายต่อการจัดการทรัพย์สินเพื่อเป็นเกราะกำบัง (Offshore) ฐานภาษี[45] โดยลักษณะของทรัสต์ที่ถูกนำมาใช้เพื่อวางแผนภาษีมรดก เช่น ทรัสต์โดยเปิดเผย (Bare Trust) ทรัสต์เพียงสิทธิ

---

[41]มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

[42]การคำนวณมูลค่าฐานภาษี ให้คำนวณมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

[43]มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

[44]มาตรา 3 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

[45]Elise Lin, Ron Shoemaker and Debra Kaweeki. **Trust Primer**. p.1, [Available at] https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicf01.pdf, [Online] 25 June, 2016.

ครอบครอง (Possession Trust) ทรัสต์ตามความปรารถนา (Discretionary trust)[46] เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นทรัสต์ที่เกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาของคู่สัญญา

ทรัสต์โดยเปิดเผย เป็นทรัสต์ที่มีรูปแบบเรียบง่าย โดยที่ผู้รับประโยชน์จะมีสิทธิโดยสมบูรณ์ในกองทรัสต์ ซึ่งส่วนใหญ่จะนำมาใช้สำหรับการจัดการการลงทุนสำหรับผู้เยาว์หรือบุคคลบกพร่องในความสามารถ นอกจากนี้ ทรัสต์โดยเปิดเผยยังถูกนำมาใช้สำหรับผู้ที่ต้องการถือครองทรัพย์สินโดยไม่เปิดเผยชื่อเนื่องจากเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปอยู่ในกองทรัสต์ ชื่อเจ้าของกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย (Legal Ownership) จะปรากฏเป็นชื่อของทรัสตี มิใช่ชื่อของผู้รับประโยชน์ ซึ่งต่างจากการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทซึ่งจะปรากฏชื่อของผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน[47]

ทรัสต์เพียงสิทธิครอบครอง เป็นทรัสต์ที่ผู้รับประโยชน์มีสิทธิได้รับเงินได้สุทธิ (net income) จากกองทรัสต์ ซึ่งเงินได้ดังกล่าวจะเป็นเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว โดยทรัสต์ประเภทนี้มักถูกนำมาใช้เป็นพินัยกรรมมอบทรัพย์มรดกให้แก่ผู้อยู่ในความอุปการะซึ่งมักเป็นคู่สมรสเพื่อให้เขามีรายได้ตลอดช่วงเวลาที่มีชีวิตอยู่ และเมื่อคู่สมรสถึงแก่ความตายผลประโยชน์ดังกล่าวก็จะถูกถ่ายโอนไปยังบุตรหลานซึ่งเป็นทายาท[48]

ทรัสต์ตามความปรารถนา เป็นทรัสต์ที่ทรัสตีมีอำนาจในการควบคุมและจัดการทรัพย์สินให้แก่ผู้รับประโยชน์ตามความปรารถนาของผู้ก่อตั้งทรัสต์ไม่ว่าจะเป็นสิทธิในทรัพย์สินที่อยู่ในกองทรัสต์หรือจำนวนผลประโยชน์ที่ผู้รับประโยชน์จะได้รับ ซึ่งผู้ก่อตั้งทรัสต์อาจแสดงเจตนาต่อทรัสตีด้วยบันทึกข้อตกลงที่ไม่เป็นทางการ (informal memorandum) หรือหนังสือแสดงเจตนาโดยชัดแจ้ง (letter of wishes) โดยทั่วไปทรัสต์ประเภทนี้มักเปลี่ยนแปลงไปตามบริบทหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อตัวผู้ก่อตั้งทรัสต์[49] เช่น เพื่อปกป้องทรัพย์สินจากการบังคับคดีของเจ้าหนี้ การรักษาผลประโยชน์ให้แก่ผู้ไร้ความสามารถ และการวางแผนภาษี เป็นต้น

จากหลักการจัดเก็บภาษีและลักษณะของทรัสต์แต่ละประเภทดังกล่าวข้างต้น ส่งผลให้นักธุรกิจหรือมหาเศรษฐีที่อาจอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีพยายามหลบเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยการยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปยังประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก หรือการแปลงสภาพจากทรัพย์สินมีทะเบียนเป็นของสะสมหรือทรัพย์ไม่มีทะเบียน เช่น เครื่องเพชร ทองคำ พระเครื่อง งานศิลปะที่มีชื่อเสียง เพื่อให้ฐานภาษีสำหรับคำนวณภาษีการรับมรดกในประเทศมีจำนวนลดลง[50] รวมไปถึงการ

---

[46]Trust & Inheritance tax planning. pp. 4-6, [Available at] http://www.taylorbracewell.co.uk/pdfs/Trust_And_Inheritance_Tax_Planning.pdf, [Online] 25 June, 2016.

[47]*Ibid.*

[48]*Ibid.*

[49]*Ibid.*

[50]ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, **"ภาษีมรดกกับช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม",** Assumption University Law Journal, ปีที่ 6 ฉบับที่ 1, (มกราคม – มิถุนายน, 2558), หน้า 54 – 55.

จัดตั้งทรัสต์เพื่อเป็นเกราะกำบังการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะในประเทศอังกฤษและกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์[51]

4. ปัญหาการจัดตั้งทรัสต์กับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

จากหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้รับมรดกที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเท่านั้นที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี แต่ไม่รวมถึงทรัสต์ซึ่งเป็นวิสากิจ (entity) ที่ได้รับการยอมรับในทางธุรกิจ อย่างไรก็ดี แม้ประเทศไทยจะมีการยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์ภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุนก็ตาม แต่มิได้ยอมรับให้มีการจัดตั้ง ทรัสต์ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิแห่งการแสดงเจตนา (party autonomy) ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด **จึงมีปัญหาที่น่าพิจารณาว่า หากบุคคลซึ่งมีสัญชาติไทยหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้จัดตั้งทรัสต์ขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะสามารถบังคับจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศได้หรือไม่ อย่างไร**

ต่อประเด็นปัญหาดังกล่าว พบว่า การจัดเก็บภาษีมรดกต่อผู้รับมรดกที่อยู่ในฐานะทรัสต์มีปัญหาเบื้องต้นในการตีความที่สำคัญ 2 ประการ ดังนี้

1. ปัญหา “สถานะทางกฎหมายของทรัสต์” (Status of trust)

เมื่อศึกษากฎหมายภายในของไทย พบว่า พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุนมิได้กำหนดให้ทรัสต์มีสถานะเป็นนิติบุคคล[52] ทรัสต์จึงเป็นเพียงกองทรัพย์สินที่เกิดขึ้นตามสัญญาเท่านั้น ประกอบกับประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องมิได้รับรู้สถานะของทรัสต์ในฐานะของหน่วยภาษีแต่อย่างใด ซึ่งการขาดการรับรู้สถานะทางกฎหมายของทรัสต์ที่ชัดเจนอาจส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีมรดก กล่าวคือ ในกรณีที่บุคคลใดทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินของตนให้แก่ทรัสต์ที่ตั้งขึ้นในต่างประเทศหลังจากที่ตนถึงแก่ความตาย หากระบบกฎหมายภายในมิได้รับรองสถานะของทรัสต์ในทางกฎหมายหรือมิได้กำหนดให้ทรัสต์เป็นองค์กรธุรกิจที่มีสถานะเป็นหน่วยภาษี (Tax entity) ย่อมอาจส่งผลต่อปัญหาในการตีความว่าผู้รับมรดกที่อยู่ในฐานะทรัสต์อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีมรดกตามกฎหมายไทยได้หรือไม่ อย่างไร

อย่างไรก็ดี เมื่อศึกษากฎหมายภายในและแนวปฏิบัติของประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นหนึ่งในประเทศต้นแบบที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ พบว่า ในอดีตประเทศฝรั่งเศส มิได้รับรู้สถานะของทรัสต์ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาตามประมวลกฎหมายแพ่งแต่อย่างใด[53] แต่ในทางปฏิบัติ ศาลฝรั่งเศสได้รับรองการจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศ (foreign trust) โดยอาศัยหลักการที่

---

[51]Thomas P. Gallanis, **“The trust in continental Europe: A Brief comment from a U.S. observer”**, Columbia Journal of European law online, (Vol 18, 2), p.i.

[52]สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ***อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 8.*** หน้า 3.

[53]Article 1130 of the Civil Code

บัญญัติไว้ในอนุสัญญาแห่งกรุงเฮก (Hague trust Convention) ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมิได้ลบล้างบทบัญญัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ (mandatory rule)[54] แต่อย่างใด

สำหรับคดีตัวอย่างที่เกี่ยวกับการรับรองทรัสต์ในประเทศฝรั่งเศส เช่น คดี *Courtois and others v. De Gannay Heirs* ซึ่งตัดสินในปี ค.ศ. 1970 โดยศาลได้วางหลักว่า ทรัสต์เป็นข้อตกลงสองฝ่าย (bi - lateral agreement) ที่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาของคู่สัญญาภายใต้หลักเสรีภาพในการทำสัญญาโดยการบังคับคดีให้เป็นไปตามเจตนาอาจอาศัยหลักการที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาแห่งกรุงเฮก (Hague trust Convention)[55] เนื่องจากเป็นนิติสัมพันธ์ในทางระหว่างประเทศ

นอกจากนี้ ศาลได้วางหลักเพิ่มเติมว่า การก่อตั้งทรัสต์เป็นสิทธิในทางกฎหมายที่คู่สัญญาสามารถเลือกกฎหมายต่างประเทศ (foreign law) มาบังคับกับนิติสัมพันธ์ที่คู่สัญญาตกลงกันได้[56] สำหรับการบังคับคดีที่มีนิติสัมพันธ์เกี่ยวกับทรัสต์นั้น เนื่องจากการจัดตั้งทรัสต์เป็นไปตามหลักกฎหมายต่างประเทศจึงเปรียบเสมือนเป็นข้อตกลงทางกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ (Specific legal arrangement) ที่คู่สัญญาสามารถกำหนดเจตจำนงในทรัพย์สินของตนเองได้อย่างเสรี ดังนั้น การบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายจึงต้องอาศัยหลักกฎหมายต่างประเทศที่คู่สัญญาเลือก (chosen by the parties)[57] โดยที่บทบัญญัติดังกล่าวจะไม่ลบล้างบทบัญญัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ ตลอดจนการจัดตั้งทรัสต์ที่จะได้รับการรับรองจะต้องมิใช่ทรัสต์ที่เกิดจากการฉ้อฉลซึ่งเป็นไปตามหลัก *“unefraude á la loi”* (Frauslegis)[58]

ต่อมา ในปี ค.ศ. 2007 ฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศฝรั่งเศสได้มีการบัญญัติหลักเกี่ยวกับ “Fiducie” ไว้ใน Article 2011 ของประมวลกฎหมายแพ่ง โดยนำหลักการ “ความไว้เนื้อเชื่อใจของกฎหมายโรมัน” (The Roman concept of fiducia) และเทียบเคียงหลักที่ใกล้เคียงกันของประเทศในกลุ่มซีวิลลอว์ เช่น ลักแซมเบิร์ก มาเป็นแนวทางในการร่างกฎหมาย โดยยังคงอยู่ภายใต้หลักการเดิมของทรัสต์ตามระบบคอมมอนลอว์[59]

ทั้งนี้ ในประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศสให้นิยามคำว่า “Fiducie” ว่าหมายถึงการที่บุคคลหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งสิทธิ” หรือ *“Constituant”* (Settler) โอนทรัพย์สิน สิทธิใดหรือหลักประกัน หรือจัดตั้งกองทรัพย์สิน สิทธิหรือผลประโยชน์ในปัจจุบันหรืออนาคตให้แก่ผู้ที่ตนไว้วางใจ หรือ *“Fiduciaire”* (Trustee) เพื่อให้ผู้ที่ตนไว้วางใจถือครองไว้ต่างหากจากทรัพย์ของตนและกระทำการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์อันมีลักษณะเฉพาะต่อ “ผู้รับประโยชน์” หรือ *“Beneficiaries”*

---

[54] Step Bahamas. **The Legal and tax treatment of trusts in France**. p.2, Available at http://www.step.org/sites/default/files/Branches/treatment_france_trustsDec2002.pdf [Online] 26 June, 2016.

[55] *Ibid*.

[56] *Ibid.*

[57] *Ibid.*

[58] *Ibid,* p.3.

[59] James Koessler, **Is there room for the trust in a civil law system? The French and Italian perspective**, Creative Commons Attribution-Noncommercial-Noderivs 2.0 UK: England & Wales Mach 2012. p.7.

รายใดรายหนึ่งหรือหลายรายรวมกัน[60] โดย Fiducie จะต้องก่อตั้งโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือการแสดงเจตนาโดยชัดแจ้ง อย่างไรก็ดี หาก Fudicie ก่อตั้งขึ้นโดยมีเจตนาเพื่อการบริจาคทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ให้แก่ผู้รับประโยชน์ การจัดตั้ง Fudicie ดังกล่าวตกเป็นโมฆะ[61] ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าความหมายของ “Fiducie” ของฝรั่งเศสมีลักษณะใกล้เคียงกับทรัสต์ในประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์

อย่างไรก็ดี จากการที่ฝรั่งเศสเริ่มยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์นี้เอง ส่งผลให้พลเมืองของฝรั่งเศสหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสได้จัดตั้งทรัสต์เพื่อหลบเลี่ยงภาษีมากขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีในปี ค.ศ. 2011 เพื่อให้ทันกับสภาวการณ์ที่เกิดขึ้น โดยได้บัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติภาษี (The General Tax Code) ใน Article 792-0 *bis* เกี่ยวกับการนิยามความหมายของทรัสต์ว่าหมายถึง “นิติสัมพันธ์ใดๆ ที่ก่อตั้งขึ้นตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายฝรั่งเศสหรือกฎหมายอื่นใด โดยบุคคลซึ่งเรียกว่า “ผู้ก่อตั้งสิทธิ” (Constituent) โอนทรัพย์สินหรือสิทธิหน้าที่ไปยัง “กรรมการ” (Director) เพื่อให้กรรมการจัดการเพื่อประโยชน์ของผู้รับประโยชน์ (Beneficiaries) หรือเพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ”[62]

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวสอดคล้องกับนิยามของทรัสต์ใน Article 2 ของอนุสัญญาแห่งกรุงเฮก (The Law Application to trusts and on their Recognition) ซึ่งประเทศฝรั่งเศสได้รับรองไว้แต่ยังมิได้ให้สัตยาบัน[63] โดยผู้ก่อตั้งสิทธิเปรียบเสมือนเป็นผู้ก่อตั้งทรัสต์ ส่วนกรรมการเปรียบเสมือนเป็นทรัสตี

นอกจากนี้ ใน Article 990 Section D ของพระราชบัญญัติภาษี (The General Tax Code) ได้กำหนดให้ทรัสต์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศอยู่ภายใต้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีหากผู้ก่อตั้ง ทรัสต์หรือผู้รับประโยชน์มีสัญชาติฝรั่งเศสหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส[64]

จึงอาจกล่าวได้ว่า ในปัจจุบันประเทศฝรั่งเศสได้ยอมรับให้มีการจัดตั้งทรัสต์ได้ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิในการแสดงเจตนาแต่คงจำกัดไว้เพียงบางประเภทเท่านั้น และในขณะเดียวกัน ได้มีการกำหนดให้ทรัสต์อยู่ภายใต้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกันบุคคลในทางกฎหมายประเภทอื่น ๆ ซึ่งแสดงถึงการยอมรับนิติฐานะของทรัสต์ในระบบกฎหมายฝรั่งเศสนั่นเอง

---

[60]*โปรดดู the text of Senate No. 178 (2004-2005), Report No. 11 (2006-2007) โดย Henri de Richemont,* ***on behalf of the Judiciary Committee and the minutes of proceedings of Senate of 17 October 2006****. The plan of the trust is the subject of Title XIV of Book III of the Civil Code.*

[61]*Ibid.*

[62]**Article 792-0 *bis*** *“all the legal relations created in the right of a State other than France, for a person who is a constituent, by act inter vivos or on death, in order to place the goods or duties under the supervision of a director, in the interests of one or more beneficiaries or for achieving a specific objective.”*

[63]Pateick Michaud, **Tax treatment of trust in France,** Avalable at http://www.etudes-fiscales-internationales.com/tax-treatment-of-trust-in-france-taxation-of-trust-in-france.html, [Online] 7 July 2016.

[64]*Ibid.*

2. ปัญหาเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สินหรือในผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทรัสต์ (legal ownership)

สำหรับประเด็นความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทรัสต์เป็นอีกหนึ่งประเด็นปัญหาเบื้องต้นในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยจะจัดเก็บจากผู้รับมรดก ดังนั้น หากบุคคลใดทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินของตนไปยังทรัสต์ที่ตนจัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ อาจมีปัญหาในการตีความว่า บุคคลใดเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมรดกให้แก่ประเทศไทยระหว่างทรัสตีกับผู้รับประโยชน์หรือทายาทตามหลักกฎหมายมรดก

ต่อประเด็นปัญหาดังกล่าว เมื่อพิจารณากฎหมายภายในของไทย พบว่า พระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน ได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของทรัสตีว่า เมื่อก่อตั้งทรัสต์ขึ้นแล้ว ทรัสตีย่อมมีสิทธิตามกฎหมายเหนือกองทรัสต์ในฐานะผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้มีสิทธิเหนือกองทรัพย์สินและมีหน้าที่จัดการกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์และพระราชบัญญัตินี้[65] ส่วนผู้รับประโยชน์ย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการจัดการกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์และสิทธิอื่น ๆ ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์และพระราชบัญญัตินี้[66] ซึ่งจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ทรัสตีเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในกองทรัพย์สิน ส่วนผู้รับประโยชน์เป็นเพียงผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์จากการจัดการกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์หรือตามกฎหมายเท่านั้น ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะดังกล่าวอาจส่งผลต่อปัญหาในการตีความการจัดเก็บภาษีมรดกว่าหากทรัสต์อยู่ในสถานะที่ต้องเสียภาษีมรดก ภาระภาษีมรดกควรจะตกอยู่ที่บุคคลใด

เมื่อพิจารณากฎหมายภายในและแนวปฏิบัติของประเทศฝรั่งเศส พบว่า ประเทศฝรั่งเศสมีแนวการตีความว่าผู้ก่อตั้งทรัสต์ยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์ เนื่องจากใน Article 544 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง (The Civil Code) ของประเทศฝรั่งเศสได้วางหลักเกี่ยวกับสิทธิ์ในความเป็นเจ้าของว่า เจ้าของย่อมมีสิทธิโดยบริบูรณ์แต่เพียงผู้เดียวในทรัพย์สินที่ตนเองเป็นเจ้าของ (unitary and absolute type of ownership)[67] ดังนั้น การแบ่งแยกสิทธิ์ในความเป็นเจ้าของตามหลักคอมมอนลอว์ (duality of ownership of trust assets) จึงไม่อาจรับรองได้ภายใต้กฎหมายของประเทศฝรั่งเศส[68] ด้วยเหตุนี้ผู้รับประโยชน์จึงเป็นเพียงผู้รับประโยชน์จากกองทรัพย์สินของทรัสต์เท่านั้น หาใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์ตามหลักความเป็นธรรมตามนัยของกฎหมายคอมมอนลอว์แต่อย่างใด ส่งผลให้ผู้ก่อตั้งทรัสต์ ยังคงอยู่ในสถานะของเจ้าของกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์เช่นเดิม

อย่างไรก็ดี ฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศฝรั่งเศสได้พยายามนำหลักความเป็นเจ้าของในกองทรัพย์สินแห่งทรัสต์มาบังคับใช้ โดยกำหนดให้ทรัสตีเปรียบเสมือนเป็นตัวแทนผู้ก่อตั้งทรัสต์ที่มีสิทธิ

---

[65] มาตรา 18 (2) ของพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550

[66] มาตรา 18 (2) ของพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการทำธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ. 2550

[67] Pateick Michaud *supre nate 63.*

[68] *Ibid.*

ในการจัดการทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ให้แก่ผู้รับประโยชน์ในขณะที่กองทรัพย์สินในทรัสต์จึงยังคงเป็นของผู้ก่อตั้งทรัสต์[69]

สำหรับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศส ยังคงคำนึงถึงบริบทของหลักเกณฑ์ข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดตั้งทรัสต์ โดยกำหนดว่าหากผู้ก่อตั้งทรัสต์ถึงแก่ความตายให้ถือว่ากองทรัพย์สินในกองทรัสต์ตกเป็นของผู้รับประโยชน์ตามข้อตกลงที่กำหนดไว้ในการจัดตั้งทรัสต์ หาใช่ตกแก่ทายาทตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งทั่วไป ส่งผลให้ผู้รับประโยชน์มีหน้าที่ในการเสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินในกองทรัสต์จะตั้งอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ[70] แต่หากกองทรัพย์สินของทรัสต์ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ผู้รับประโยชน์จะถูกเรียกเก็บภาษีหากเข้าเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้[71]

1) ผู้ก่อตั้งทรัสต์เป็นผู้มีภูมิลำเนาอยู่ที่ฝรั่งเศส (French – domiciled) หรือ

2) ผู้รับประโยชน์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (French – resident) ซึ่งหมายถึง ผู้ที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส 6 – 10 ปี

ทั้งนี้ ทรัสตีจะเป็นผู้ทำหน้าที่และความรับผิดในการเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม หากการก่อตั้งทรัสต์มิได้มีการบริหารจัดการภายในรัฐ ผู้รับประโยชน์ย่อมมีหน้าที่และความรับผิดในการเสียภาษีนั้นด้วยตนเอง[72]

จะเห็นได้ว่า ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมรดกในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินไปยังทรัสต์ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งถือเป็นการขจัดปัญหาการตีความและลดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีมรดกในกรณีที่บุคคลใดทำพินัยกรรมโอนทรัพย์สินไปยังองค์กรธุรกิจที่ลักษณะเฉพาะและมิได้อยู่ในสถานะเป็นนิติบุคคล ซึ่งสะท้อนถึงการบัญญัติหลักกฎหมายที่พยายามสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นอย่างแท้จริง

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าปัญหาสถานะทางกฎหมายของทรัสต์และความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากทรัสต์ถือเป็นปัญหาเบื้องต้นในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยในกรณีที่บุคคลใดโอนทรัพย์สินไปอยู่ในกองทรัสต์ที่ได้จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ โดยที่ประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือแนวการตีความที่ชัดเจนในการรับรองสถานะทางกฎหมายของทรัสต์ ตลอดจนนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งทรัสต์แต่อย่างใด ซึ่งอาจส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

---

[69] *Ibid.*

[70] Robert Anthony and Patrick Michaud, **Tax regime of trusts in france Article 14 of the rectified finance law on 2011**, Available at http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/3136919497.pdf, [Online] 7 July, 2016.

[71] *Ibid.*

[72] *Ibid.*

บทส่งท้าย

การจัดการทรัพย์สินโดยการจัดตั้งทรัสต์เป็นรูปแบบการจัดการทรัพย์สินที่ได้รับการยอมรับในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์แต่สำหรับประเทศที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ยังไม่ปรากฏหลักกฎหมายทรัสต์บัญญัติไว้อย่างชัดเจนเป็นรูปธรรม อย่างไรก็ดี การรับรู้ถึงสถานะและนิติสัมพันธ์ในทางกฎหมายของทรัสต์เป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อประเทศที่ใช้ระบบซีวิลลอว์ เพราะในปัจจุบัน นักธุรกิจหรือมหาเศรษฐีต่างให้ความสนใจในการจัดตั้งทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินของตนเอง ส่วนหนึ่งเพราะต้องการผู้เชี่ยวชาญในการเพิ่มมูลค่าสินทรัพย์และความมั่นคงของธุรกิจที่ตนเป็นเจ้าของ แต่อีกนัยหนึ่งคือการวางแผนการภาษีที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน ด้วยเหตุนี้เอง บางประเทศในกลุ่มซีวิลลอว์ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ได้หันมาให้ความสำคัญกับหลักกฎหมายเกี่ยวกับทรัสต์เพื่อรองรับพัฒนาการในการจัดการทรัพย์สินของพลเมืองในประเทศของตน

สำหรับประเทศไทยนั้น แม้การจัดตั้งทรัสต์จะมิอาจกระทำได้ภายใต้หลักความศักดิ์สิทธิในการแสดงเจตนาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ก็ปฏิเสธไม่ได้ว่าภายหลังจากที่รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ส่งผลให้นักธุรกิจและมหาเศรษฐีเป็นจำนวนไม่น้อยไปจัดตั้ง ทรัสต์ภายใต้หลักกฎหมายต่างประเทศ จึงมีปัญหาที่น่าพิจารณาว่า หากศาลไทยจะต้องพิจารณาประเด็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่โอนทรัพย์สินไปยังกองทรัสต์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ศาลไทยจะมีทัศนะต่อประเด็นดังกล่าวอย่างไร ด้วยเหตุนี้เอง ประเทศไทยควรจะต้องมีการทบทวนถึงหลักเกณฑ์ทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมรดกต่อวิสาหกิจที่มิได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลภายใต้ระบบกฎหมายไทย เช่น ทรัสต์ หรืออีกนัยหนึ่ง อาจต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมและความเป็นไปได้ในการเข้าเป็นภาคีในอนุสัญญาว่าด้วยการบังคับใช้และรับรองทรัสต์ (the Law Applicable to Trusts and on their Recognition) ซึ่งเป็นอนุสัญญาระหว่างประเทศที่กล่าวถึงกฎหมายที่ใช้บังคับตลอดจนการรับรองทรัสต์ที่มีนิติสัมพันธ์ในทางระหว่างประเทศ อันจะเป็นการขยายฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่มิชอบด้วยกฎหมายเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีความเป็นธรรมสมดังเจตนารมณ์ที่แท้จริง