

**การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดก : ศึกษารณีกการเพิ่ม
ประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการบังคับใช้กฎหมาย
ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี**

ภัทรพงศ์ วิศิษฐ์พิทยา*
รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อทำการศึกษารณีกการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในกรณีกการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการบังคับใช้กฎหมายตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีโดยได้พิจารณาและวิเคราะห์ถึงเหตุผลและความสมควรว่าควรที่จะนำหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกลับมาใช้บังคับอีกครั้งหรือไม่ซึ่งในทางความเห็นในทางกฎหมายมีทั้งฝ่ายที่เห็นด้วยกับฝ่ายที่คัดค้าน ถึงแม้จะได้มีเสียงเรียกร้องจากบุคคลบางกลุ่มให้นำภาษีการรับมรดกกลับมาใช้บังคับและได้มีพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ผลบังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ได้มีเหตุผลว่า ในปัจจุบันการส่งมอบทรัพย์สินต่าง ๆ หรือการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกนั้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะมียาานวนมากแค่ไหนก็ตาม ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกที่มีมูลค่า จะทำให้รัฐได้เงินเพื่อนำไปพัฒนาประเทศ และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้นอย่างไรก็ดี วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ต้องการที่จะพิจารณาว่าในปัจจุบันมีการนำกฎหมายการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาใช้บังคับในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกนั้นจะแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำได้หรือไม่ และเหมาะสมหรือมีผลกระทบเพียงใดเมื่อมีการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมาใช้บังคับแก่ประเทศไทย

ผลการศึกษาพบว่า ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นความเป็นธรรมในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงนั้น เกิดขึ้นได้ยากมากในความเป็นจริง เพราะผู้เสียภาษีมียาเงินได้เพิ่มขึ้น หลีกหนีไม่จ่ายภาษี และในส่วนของผลกระทบของภาษีการรับมรดกกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งภาษีการรับมรดกอาจจะเป็นหนึ่งช่องทางในการลดความเหลื่อมล้ำ แต่เนื่องจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวยบางคนสามารถที่จะหาหนทาง “หลบหลีก” การจ่ายภาษีการรับมรดกแบบ “ถูกต้อง” ได้ไม่ยากนัก แต่ในขณะเดียวกัน บางคนอาจจะต้องมีปัญหาในการจ่ายภาษีการรับมรดก เนื่องจากไม่มีต้นทุน

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

พอที่จะหลบหลีกภาษี ในส่วนของผลกระทบของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกับการมี ประสิทธิภาพในการจัดเก็บนั้นไม่ได้อยู่ภายใต้หลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีโดยระบบภาษี ที่ดีควรที่จะจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลได้อย่างเพียงพอ เพราะกฎหมายยังมีการกำหนดให้มี ข้อยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งเป็นจำนวนมาก จึงทำให้ขณะนี้บรรดาผู้ที่มี ทรัพย์สินเป็นจำนวนมากที่ไม่ต้องการเสียภาษีการรับมรดกเริ่มถ่ายทรัพย์สินไปลงทุนใน รูปแบบอื่นมากขึ้น และเมื่อได้พิจารณาจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของต่างประเทศ ก็พบว่า บางประเทศได้มียกเลิกไปแล้ว

ดังนั้น จากผลของการศึกษาดังกล่าวข้างต้น กฎหมายฉบับดังกล่าวยังมีข้อสังเกตบาง ประการเกี่ยวกับช่องโหว่ทางกฎหมายที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้บังคับจริงเพื่อเลี่ยงภาษีผู้วิจัยจึง เห็นควรกระจายฐานภาษีจากทรัพย์สินมรดกออกไปให้มากกว่าทรัพย์สินที่บัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติ โดยเพิ่มเติมทรัพย์สินทางทะเบียนให้สอดคล้องกับความเป็นจริง คือ กำหนดให้ทรัพย์สินมูลค่าสูง ไม่มีทะเบียนที่มีตลาดรองรับ สามารถเข้ามาอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกและควรขยาย ระยะเวลาการยื่นภาษีการรับมรดก ให้มีการเสียภาษีจากการรับมรดกนับจากวันที่ได้จัดสรรมรดก แล้ว ภายใน 5 ปี แต่หากเกิน 5 ปีต้องเสียเงินเพิ่ม ร้อยละ 0.5 ต่อเดือน ส่วนในกรณีการหนีภาษี มีหน้าที่ที่จะต้องเสียแต่ไม่เสียภาษี จะต้องมิโทษอาญาจำคุก 1 ปี ซึ่งก็จะทำให้บุคคลที่จะหลบ หลีกและหนีภาษีมีความรู้สึกเกรงกลัวต่อโทษที่จะได้รับ อย่างไรก็ตาม หากไม่มีการปรับปรุง กฎหมายแล้ว บรรดาผู้รับมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบและเสียภาษีภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดฉบับนี้ และถ้าไม่ชำระภาษี ก็จะต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่ม หากถ้า ผู้รับมรดกไม่มีเงินเพียงพอต่อการชำระภาษี ผู้รับมรดกก็อาจต้องเร่งขายอสังหาริมทรัพย์บางส่วน เพื่อนำมาชำระภาษี ซึ่งอาจไม่ได้ราคาตามที่ต้องการ ทำให้ไม่สามารถรักษาทรัพย์สินสมบัติที่มีคุณค่า ทางจิตใจได้ อย่างนี้แล้วภาษีการรับมรดกก็มีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บได้ อย่างไร

1. บทนำ

การที่ประเทศไทยไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันแต่ได้มีการจัดเก็บ ภาษีจากทรัพย์สินในลักษณะของภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งถือว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บเฉพาะจาก อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินจากผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน และภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเป็นภาษีที่ จัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และที่ดินที่ต่อเนื่องกัน ซึ่งเป็นการจัดการเก็บภาษี เฉพาะจากอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น แต่การจัดเก็บภาษีใน 2 ลักษณะข้างต้น ยังมีปัญหาของระบบ การจัดเก็บภาษีที่ยังไม่มีประสิทธิภาพและไม่เป็นธรรมเท่าที่ควร เช่น การกำหนดราคาประเมิน ทรัพย์สินของภาครัฐ ยังมีความไม่ชัดเจนและยุ่งยากต่อการปฏิบัติการจัดเก็บรวมทั้งการเสียภาษี ของผู้เสียภาษีด้วย และยังมีปัญหาอัตราการจัดเก็บภาษีที่จัดเก็บซึ่งมีอัตราต่ำ และมีข้อยกเว้น

ค่อนข้างมาก ทำให้ประสิทธิภาพในการเก็บภาษีของรัฐนั้นไม่มีเท่าที่ควร และทำให้ไม่สามารถแก้ไขปัญหา การกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรมในสังคมได้

งานวิจัยนี้มุ่งศึกษา พิจารณาและวิเคราะห์ถึงเหตุผลและความสมควรว่าควรที่จะนำหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกลับมาใช้บังคับอีกครั้งหรือไม่ ซึ่งในทางความเห็นในทางกฎหมายมีทั้งฝ่ายที่เห็นด้วยกับฝ่ายที่คัดค้าน ถึงแม้จะได้มีเสียงเรียกร้องจากบุคคลบางกลุ่มให้นำภาษีการรับมรดกกลับมาใช้บังคับ และได้มีการร่างกฎหมายภาษีการรับมรดกออกมาและเมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม พ.ศ.2558 ที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้พิจารณาเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ตามที่กระทรวงการคลังได้เสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้ภายใน 180 วัน หลังประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งมีผลบังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ได้มีเหตุผลว่า ในปัจจุบันการส่งมอบทรัพย์สินต่าง ๆ หรือการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดก นั้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะมียาจำนวนมากแค่ไหนก็ตาม ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกที่มีมูลค่า จะทำให้รัฐได้เงินเพื่อนำไปพัฒนาประเทศ และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้วิจัยได้มีโอกาสศึกษากฎหมายภาษีในเชิงทฤษฎีในส่วนของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี อันเป็นหลักการพื้นฐานของภาษีทุกประเภททำให้เห็นว่า การที่จะนำกฎหมายภาษีการรับมรดกกลับมาบังคับใช้อีกครั้งหนึ่งนั้น จำเป็นต้องพิจารณาให้ละเอียดรอบคอบถี่ถ้วนถึงความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพราะการที่จะนำการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกลับมาใช้อีกครั้งหรือไม่ นั้นมีทั้งข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป ดังเช่น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกต่อหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (economic neutrality) ซึ่งมีหลักการว่า “ภาษีนั้นจะต้องมีความเป็นกลาง กล่าวคือ ภาษีจะต้องไม่บิดเบือนต่อการตัดสินใจหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด เพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่น้อยที่สุด” เนื่องจากภาษีการรับมรดกอาจก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจของประชาชนในการสะสมทรัพย์สิน โดยเฉพาะทรัพย์สินที่สามารถปรากฏหลักฐานได้ตามทางทะเบียนหรือมีการจดทะเบียนเพื่อแสดงการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ซึ่งหากเป็นเช่นนี้ ย่อมก่อให้เกิดผลในทางลบในทางเศรษฐกิจมากกว่าผลดี เพราะจะทำให้ประชาชนไม่กล้าที่จะมีทรัพย์สินประเภทที่ต้องมีหลักฐานทางทะเบียน ทำให้อุตสาหกรรมในประเภทเหล่านี้เกิดการชะลอตัว และจะส่งผลถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ไม่กล้าลงทุนต่อเทคโนโลยีที่ทันสมัย ก็จะทำให้สินค้าในประเภทนั้นมีคุณภาพที่ต่ำลง เพราะผลจากการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

อย่างไรก็ตามถ้าพิจารณาการที่ไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดก เปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (equity of taxation) จะเห็นได้ว่าการที่รัฐไม่ดำเนินการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นจะไม่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

โดยเฉพาะความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (ability to pay principle) กล่าวคือ “ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีแตกต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า” และหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ซึ่งมีหลักการว่าจะต้องเก็บภาษีจากผู้มีรายได้มากในจำนวนและสัดส่วนที่มาก และไม่จัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่ต่ำจากผู้มีรายได้ต่ำ เพื่อนำเงินรายได้จากภาษีอากรดังกล่าวไปกระจายรายได้ครั้งใหม่เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างบุคคลในรัฐนั้น ๆ ซึ่งการที่บุคคลมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นจากการรับมรดกนั้น ย่อมเป็นที่แน่นอนว่าฐานะของบุคคลดังกล่าวก็ย่อมจะต้องสูงขึ้นไม่มากนักน้อย ดังนั้นเมื่อบุคคลมีรายได้เพิ่มขึ้นก็ควรที่จะต้องเก็บภาษีจากเขา เป็นต้น และหากในทางกลับกันอีกบุคคลหนึ่งได้มาโดยรับมรดก ซึ่งไม่ต้องเสียภาษี จะเห็นได้ว่าผลลัพธ์คือการได้ไปซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเหมือนกัน แต่ด้วยผลของกฎหมายทำให้บุคคลสองคนเสียภาษีต่างกัน ซึ่งสิ่งที่เหมือนกันแต่ปฏิบัติต่างกัน ย่อมไม่เป็นธรรม อันเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ดังนั้น การศึกษาของงานวิจัยนี้ต้องการที่จะพิจารณาว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ที่มีการนำกฎหมายการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาใช้บังคับอีกครั้งในประเทศไทย ภาษีการรับมรดกนั้น จะแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำได้หรือไม่ โดยการวิจัยนี้จะวิเคราะห์โดยใช้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีว่ามีความเหมาะสมเพียงใดหรือไม่ โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมและผลกระทบที่เกิดขึ้นในการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกครั้งนี้ในการนำกลับมาใช้บังคับแก่ประเทศไทย

2. แนวความคิด ทฤษฎีและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ภาษีมรดก (Death Duties) คือ ภาษีมรดกที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินจากผู้ตายไปยังผู้รับมรดก กล่าวคือ เมื่อมีการตายเกิดขึ้นก็จะต้องมีการเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นมรดกของผู้ตาย ซึ่งจะมีการจัดเก็บภาษีมรดกก็ต่อเมื่อผู้ตายนั้นมีจำนวนทรัพย์สินที่อยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ (นิยามภาษีมรดกของวราภรณ์ สามโกเศศ) อาจกล่าวได้ว่า ภาษีมรดกคือ “ภาษีที่เรียกเก็บจากความตาย” ดังนั้น แต่ละประเทศจึงเรียกชื่อภาษีมรดกแตกต่างกันออกไป เพื่อที่จะกำหนดว่าใครเป็นผู้รับภาระภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี ซึ่งชื่อต่าง ๆ ที่นิยมเรียกกัน ได้แก่ ภาษีมรดก (Death Tax) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการโอน (Transfer Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ภาษีผู้รับมรดก (Succession Tax) ภาษีจากการให้ (Gift Tax) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Property Tax) ภาษีการโอนทรัพย์สิน (Capital Transfer Tax) เป็นภาษีที่เคยจัดเก็บในสหราชอาณาจักร โดยจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ภาษีมรดกนั้นมีความหมายกว้างขวางเป็นอย่างมาก ดังนั้น การที่จะกำหนดชื่อเรียก ภาษีที่เรียกเก็บจากความตายหรือภาษีมรดกสำหรับในแต่ละประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จะมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับรัฐแต่ละรัฐจะประกาศนโยบายของรัฐนั้นว่าในการจัดเก็บภาษีที่เรียกเก็บจากความตายจะจัดเก็บจากทรัพย์สินอันได้แก่กองมรดกหรือภาษีกองมรดก หรือจะจัดเก็บจากผู้รับมรดกอันได้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมหรือภาษีการรับมรดก ดังนั้น ภาษีมรดกสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก (ปริดา นาคเนาทิม, 2526, น.137)

การจัดเก็บภาษีการรับมรดก มีวัตถุประสงค์หลักและมีความที่สำคัญที่สุดก็คือเป็นการนำรายได้เข้าสู่รัฐประการ เพื่อให้รัฐได้นำรายได้ที่ได้มาจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไปใช้ในการบริหารจัดการ พัฒนาปรับปรุง และสำหรับใช้จ่ายต่างๆ ภายในประเทศ เพื่อก่อให้เกิดเป็นประโยชน์สาธารณะแก่ประชาชนในประเทศมากที่สุด ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากมรดกตกทอดเหล่านี้ บางประเทศจัดเก็บรวมอยู่ในภาษีทรัพย์สิน บางประเทศจัดเก็บก็จัดเก็บรวมไว้ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ส่วนมากนั้นมักเอารายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาจัดเก็บเป็นเอกเทศ

3. ข้อสนับสนุนและข้อคัดค้านการจัดเก็บภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีทั้งข้อสนับสนุนและข้อคัดค้าน ซึ่งแต่ละข้อเป็นเหตุผลที่หักล้างกันเองในตัว เหตุผลบางข้ออาจมีน้ำหนักน้อย ตัวอย่างเช่น ข้ออ้างที่ว่า การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นวิธีการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมให้มีประสิทธิภาพ มิให้ประชาชนสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งของตนในรูปแบบของทรัพย์สินที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจ เช่น ที่ดินหรือเพชรพลอยนั้น ในประเทศที่มีการพัฒนาแล้วประชาชนส่วนใหญ่สะสมทรัพย์สินสมบัติของตนในรูปแบบการลงทุนในธุรกิจการค้ามากกว่า หรือข้ออ้างที่ว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีผลเสียเป็นการทำลายการออมและการสะสมทุนของบุคคลนั้น การออมทรัพย์ของบุคคลส่วนใหญ่ มักไม่ค่อยคำนึงถึงการเสียภาษีแต่มุ่งถึงการสร้างฐานะครอบครัวของตนมากกว่า นอกจากนี้การเสียภาษีการรับมรดกอาจเป็นการสร้างแรงจูงใจให้บุคคลเก็บออมเพิ่มมากขึ้นเพื่อชดเชยกับมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ลดลงเมื่อมีการชำระภาษีการรับมรดกด้วย(ประสพสุข บุญเดช, 2542, น. 124) ใน 11 ประเทศเคยใช้ภาษีการรับมรดก แต่ปัจจุบันยกเลิกไปแล้วเช่น ประเทศสิงคโปร์ ที่ยกเลิกการเก็บภาษีการรับมรดกในปี 2008 ประเทศแคนาดายกเลิก ในปี 1972 เป็นต้น (การเมืองกรุงเทพธุรกิจ, 2557)

4. ปัญหาและวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย

4.1 ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ภาษีการรับมรดกนับเป็นภาษีประเภทหนึ่งที่น่ามาใช้เพื่อบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจของรัฐบาล หลายประเทศทั่วโลกทั้งประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาต่างมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยมีเป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของคือ การกระจายรายได้และความมั่งคั่งให้มีความเท่าเทียมกับมากขึ้น แต่ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงนั้น เกิดขึ้นได้ยากมากในความเป็นจริง เพราะผู้เสียภาษีมักมีเงินได้เพิ่มขึ้น หลบหลีกไม่จ่ายภาษีทำการบิดเบือนแรงจูงใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำให้ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น แต่ควรที่จะใช้แนวความคิดนี้เข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด แทนหลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง และหากนำแนวคิดหลักความเป็นธรรมมาใช้ ประชาชนทุกคนต่างมีฐานะ ความสามารถและโอกาสในการหารายได้แตกต่างกันไป ดังนั้น ประชาชนแต่ละคนก็ควรที่จะเสียภาษีอย่างแตกต่างกันตามความสามารถของแต่ละคน ด้วยเหตุนี้ระบบภาษีอากรที่ดีจึงจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และเนื่องจากการแข่งขันทางด้านการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ดังนั้นประเทศต่าง ๆ จึงควรให้ความร่วมมือระหว่างนานาชาติ เพื่อที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี โดยระบบภาษีควรที่จะหารายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างพอเพียง กล่าวคือ รายได้ต้องมีความพอเพียงที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะได้ในระดับที่ปรารถนาได้เท่านั้น ก็จะลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้

4.2 ผลกระทบของภาษีการรับมรดกกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และความมั่งคั่ง

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 4.1 ในเรื่องผลกระทบการหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทำให้ทราบว่า หลักความเป็นธรรมยังส่งผลในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ภายใต้ระบบเศรษฐกิจการตลาดนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ต้องการทำให้ความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจหรือความแตกต่างด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมลดลง ซึ่งเป้าหมายในการกระจายรายได้ให้เสมอภาคมากขึ้นเพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้หรือความต้องการภายใต้หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งภายใต้หลักความสามารถในการจ่ายประกอบกับแนวความคิดโครงสร้างภาษีแบบก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษี

แต่อย่างไรก็ตามถ้าพิจารณาการที่ไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดก เปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี จะเห็นได้ว่าการที่รัฐไม่ดำเนินการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นจะไม่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย กล่าวคือ “ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่าย

ภาษีแตกต่างกันจะเห็นได้ว่า การที่บุคคลสองคนต่างได้มาซึ่งทรัพย์สินเหมือนกัน หากคนหนึ่งได้มาโดยการซื้อขายตามสัญญาซื้อขายนั้นจะต้องมีการเสียภาษี เช่น ภาษีเงินได้ หรือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น แต่ในทางกลับกันอีกบุคคลหนึ่งได้มาโดยรับมรดก ซึ่งไม่ต้องเสียภาษี จะเห็นได้ว่าผลลัพธ์คือการได้ไปซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเหมือนกัน แต่ด้วยผลของกฎหมายทำให้บุคคลสองคนเสียภาษีต่างกัน ซึ่งสิ่งที่เหมือนกันแต่ปฏิบัติต่างกัน ย่อมไม่เป็นธรรม อันเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

4.3 ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกับการมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

วิธีการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความง่ายไม่ซับซ้อน หากบทบัญญัติของกฎหมายที่มุ่งใจให้เกิดการหลบหลีกและหนีภาษีต้องมีจำนวนไม่มาก เพื่อปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกและการหนีภาษีของผู้เสียภาษีและยับยั้งการใช้อำนาจตามอำเภอใจและการเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และบทบัญญัติของกฎหมายที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนต้องมีจำนวนไม่มากเช่นกัน เช่น กฎหมายต้องไม่กำหนดให้มีข้อยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งเป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะเรื่องค่าลดหย่อนภาษี หากมีการลดจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษี แต่ถ้าหากมีการยกเลิกหรือทำให้หมดไปซึ่งค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลสำหรับผู้มีรายได้สูง การปฏิรูปดังกล่าวจะนำมาซึ่งจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น

ในการนำพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกบังคับใช้ปัจจุบัน ไม่ได้อยู่ภายใต้หลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีโดยระบบภาษีที่ดีควรที่จะจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลได้อย่างเพียงพอ เพราะกฎหมายยังมีการกำหนดให้มีข้อยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งเป็นจำนวนมาก จึงทำให้ขณะนี้บรรดาผู้ที่มีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากที่ไม่ต้องการเสียภาษีการรับมรดกเริ่มถ่ายเททรัพย์สินไปลงทุนในรูปแบบทรัสต์ ที่มีลักษณะคล้ายกองทุนแสวงหาผลประโยชน์ที่จัดตั้งขึ้นเองในต่างประเทศ อย่างเช่นประเทศอังกฤษที่มีการเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งเป็นการโอนที่ต้องเสียภาษีภายหลังการตายของผู้โอนภายใน 7 ปีนับตั้งแต่วันที่ทำการโอน เรียกกรณีนี้ว่า การโอนที่ได้รับการยกเว้นแบบแอบแฝง และมีการโอนอีกประเภทหนึ่งเรียกว่า การให้โดยสงวนประโยชน์ เป็นการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ โดยผู้โอนได้กันผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่โอนไว้ ซึ่งการโอนที่ได้รับการยกเว้นแบบแอบแฝง เป็นการโอนในขณะที่ผู้โอนยังมีชีวิตอยู่ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีทันที เนื่องจากการโอนดังกล่าวถือเป็นการโอนที่ได้รับการยกเว้นแบบแอบแฝง คือ เป็นการโอนที่ทำโดยบุคคล หรือเป็นการโอนที่อาจเป็นการโอนที่ต้องเสียภาษี หรือการโอนที่ทำต่อบุคคลด้วยกันหรือการโอนอันเกี่ยวข้องกับข้อตกลงยกทรัพย์สินมรดกที่บุคคลได้รับประโยชน์ในความเป็นเจ้าของหรือการโอนที่เป็นการยกให้แบบเพื่อการรวบรวมรายได้ หรือการตั้งทรัสต์เพื่อดูแลผู้ทุพพลภาพ ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการที่ทำให้ลดภาระภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมาย ในขณะที่ตามกฎหมายไทยไม่อนุญาตให้จัดตั้ง ทรัสต์ได้ เงินทองจึงไหลไปต่างประเทศ แทนที่ประเทศไทยจะ

ได้ประโยชน์เต็มเม็ดเต็มหน่วย ถือเป็นช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษี ถ้าหากกฎหมายภาษี ถูกบัญญัติภายใต้ความหมายของความแน่นอนชัดเจนแล้ว การหลบหลีกและหนีภาษีจะลดน้อยลง กฎหมายภาษีที่มีความง่ายและแน่นอนชัดเจนจะทำให้เกิดต้นทุนที่ต่ำในการปฏิบัติตามกฎหมาย ภาษีและการบริการจัดเก็บภาษีและขีดขวางต่อการหลบหลีกและหนีภาษี กฎหมายภาษีที่ง่ายและแน่นอนชัดเจนจึงช่วยสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือ ในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ดังนั้น บรรดาผู้ที่เงินมากมักจะมีที่ปรึกษาคอยให้คำแนะนำว่า จะต้องทำอะไรให้เสียภาษีให้น้อยที่สุดโดยถูกต้อง ซึ่งต่อไปก็จะเป็นภาระที่รัฐบาลจะต้องจัด งบประมาณเป็นจำนวนมาก เพื่อคอยติดตามภาษีการรับมรดกนี้ ซึ่งต้องพิจารณาต่อไปว่า ภาษี การรับมรดกที่เก็บได้จะคุ้มค่างบประมาณและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ หรือไม่ นอกจากนี้ ภาษีการรับ มรดกที่จัดเก็บได้ อาจไม่ได้ลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม เพราะขึ้นอยู่กับว่า รัฐบาลจะนำเงินภาษีที่ จัดเก็บได้ไปใช้ทำอะไร เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคม ซึ่งเป็นประเด็นที่ควรพิจารณามากกว่า หลายคนมีความเชื่อว่า ภาษีการรับมรดกจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม แต่จริงๆ แล้ว ภาษี ประเภทต่างๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บได้ขึ้นอยู่กับว่ารัฐบาลจะนำไปใช้ประโยชน์อะไรให้คุ้มค่างมากกว่า ใน ที่สุด คนที่จะเสียภาษีการรับมรดกเต็มๆ ก็จะเป็นคนที่มีเงินไม่มาก แต่บังเอิญได้รับมรดกที่เป็น ทรัพย์สินที่นับวันจะมีมูลค่าสูงจนเข้าเกณฑ์ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามกฎหมายนั่นเอง

4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีการรับมรดกของไทยและต่างประเทศ

ในประเทศไทย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 เพื่อยกเลิกมาตรา 42(10) และเพิ่มเติมข้อกฎหมายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก จึงกำหนดให้เงินได้ ที่รับจากมรดกได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมา คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และจากเดิม ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ ยกเว้นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่รับจากการรับมรดก หรือจาก การให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี การโอนทรัพย์สินของ พ่อแม่แก่ลูกไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้นเมื่อมีการปรับใช้กฎหมายมรดกแล้ว มาตรานี้ได้มีการแก้ไข เป็น ถ้าพ่อแม่ให้บุตร บุพการีให้ผู้สืบสันดาน หรือการให้บุคคลอื่นโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือ โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เกิน 10 ล้านบาท ต้องเสีย ภาษีในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งจะไปกระทบกับผู้มีรายได้เกิน 10 ล้านบาท แต่ต่ำกว่า 50 ล้านบาท จึงมีผู้มีทรัพย์สินเกิน 50 ล้านบาท นอกจากต้องเสียภาษีการรับมรดกแล้ว ผู้รับมรดกจะต้องเสีย ภาษีเงินได้อีกร้อยละ 5 เป็นต้น ในส่วนของอังกฤษนาระบบการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้ามาใช้ จัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยจัดเก็บภาษีของมรดก จากทรัพย์สินที่ตกทอดมาเนื่องจากเจ้าของทรัพย์สิน ถึงแก่ความตาย วิธีการเก็บเรียกเก็บแบบอัตราภาษีก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินนั้น มีตั้งแต่ ร้อยละ 1 - 80 มรดกที่ต้องเสียภาษี ส่วนฝรั่งเศสถึงแม้จะจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้าก็นำเอาอัตรา ภาษีแบบคงที่มาใช้ด้วย ซึ่งอัตราภาษีที่นำมาใช้นั้นจะถูกนำมาใช้โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ผู้ตายกับผู้รับมรดก โดยอัตราภาษี ขึ้นอยู่กับความใกล้ชิดกับผู้ตาย ดังนี้ ถ้าเป็นคู่สมรส บุพการี

บุตร จะเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ร้อยละ 5 - 40 ถ้าเป็นพี่น้อง เสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 และ
อัตราร้อยละ 45 ตามชั้นของมูลค่าทรัพย์สินมรดก ผู้รับเป็นญาติสนิท จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 55
ผู้รับเป็นผู้อื่น เสียภาษีในอัตราร้อยละ 60

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาในปัจจุบันมี มีบางประเทศที่จัดเก็บภาษีการรับมรดก
เนื่องจากพบว่า การเก็บภาษีจากผู้รับมรดกนั้นมีข้อเสียด้านความซับซ้อนในกระบวนการ
ตรวจสอบทรัพย์สินและยากต่อการจัดเก็บ เพราะต้องตามเรียกเก็บจากทายาททุกคนที่ได้รับการ
จัดสรรมรดก ซึ่งอาจมีมากกว่าหนึ่งบุคคล แต่ในปัจจุบันบางประเทศที่ได้ใช้ภาษีการรับมรดกมา
ก่อน แต่ปัจจุบันยกเลิกไปแล้วนั้น เนื่องจากได้รับผลกระทบและไม่ทราบสามารถลดความเหลื่อม
ล้ำได้

ในเครือรัฐออสเตรเลียก็เช่นกัน ได้รับผลกระทบจากการเก็บภาษีการรับมรดกมีผลต่อ
ประชาชนในวงกว้างเนื่องจากส่วนยกเว้นภาษีและค่าลดหย่อนไม่ได้มีการปรับให้เหมาะสมตาม
สถานะ เศรษฐกิจ อีกทั้งยังมีช่องทางในการหลบหลีกภาษีการรับมรดกเนื่องจากการไม่มีการเก็บภาษี
การให้ (give tax) และไม่คุ้มค่างบต้นทุนในการบริหารจัดการและอีกหนึ่งประเทศที่กำลังมีการ
พิจารณาการยกเลิก ก็คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงมาก ทำให้
เหลือรายได้สุทธิเข้ารัฐน้อย

นอกจากนี้ ยังพบว่าภาษีผู้รับมรดกมักไม่สร้างรายได้ให้แก่รัฐ และอาจไม่คุ้มต่อต้นทุน
การบริหารจัดการภาษี เป็นเหตุให้บางประเทศตัดสินใจยกเลิกการเก็บภาษีการรับมรดกเนื่องจาก
เหตุผลดังกล่าว

5. ข้อเสนอแนะ

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ถือเป็นภาษีประเภทใหม่ที่เกิดขึ้น
ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะคำนึงถึงความชัดเจนของลายลักษณ์อักษร และผลการใช้
บังคับจริงซึ่งมีผลกระทบต่อการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ ซึ่งการใช้บังคับแล้ว มูลค่าของมรดกที่
เกิน 100 ล้านบาทรวมถึงภาษีการรับมรดกอัตราร้อยละ 10 มีความเหมาะสมหรือไม่ การ
จัดเก็บภาษีการรับมรดกก่อให้เกิดการจับเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนหรือไม่ รวมถึงจะสามารถแก้ไขความ
ไม่เป็นธรรมในสังคม เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้มีความเป็นธรรมมากขึ้นในปัจจุบัน
และให้ภาษีการรับมรดกลดความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินและเงินได้ให้มากขึ้น ตลอดจนนำ
เงินภาษีนั้นไปยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น จากการศึกษาผู้วิจัยมี
ข้อเสนอแนะ ดังนี้

5.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการสร้างความเป็นธรรมตามกฎหมายภาษีจากการรับมรดก

จากการศึกษาผู้วิจัยเห็นว่า เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้มากขึ้นจะต้องมีความเสมอ
ภาคหรือความเป็นธรรม โดยพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในรัฐใดก็ตาม ควรมีส่วนช่วยรัฐบาล
ของประเทศนั้น ๆ ในการบริหารหรือปกครองประเทศ โดยการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ซึ่ง

ความเป็นธรรมจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม จะต้องเป็นการที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีในอัตราคนละเท่า ๆ กัน และการเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมนี้ จะต้องเป็นการเก็บที่ขึ้นอยู่กับความสามารถและศักยภาพในการหารายได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคนด้วย ซึ่งจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีได้สูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำซึ่งหลักความสามารถนี้จะเกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นได้ก็ต่อเมื่อ บุคคลแต่ละคนจ่ายภาษีตามความสามารถในการจ่ายของตน ถ้าประชาชนมีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันก็จะจ่ายภาษีแตกต่างกัน ทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า บุคคลที่มีทรัพย์สินก็ไม่สามารถหลบหลีกและหนีภาษีได้ แต่จากการใช้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ฉบับนี้ยังไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมได้ เพราะยังมีช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษี โดยการวางแผนภาษีของบุคคลที่ต้องเสียภาษีจากการรับมรดก ในฐานะ “คนรวย” บางคนยอมต้องหากลเม็ดวิธีการมากมายในการหลบหลีกที่ต้องจ่ายภาษี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการรับโอนทรัพย์สินโดยเฉพาะผู้ให้มรดกที่ยังไม่เสียชีวิต หรือมีการออกไปจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศ เพื่อให้รอดพ้นจากการเสียภาษีจากการรับมรดก ซึ่งทำให้งบการเงินในการหลบหลีก (รวมต้นทุนค่าเสียโอกาส) อาจจะสูงกว่าภาษีที่ต้องจ่าย และต้นทุนในการติดตามจัดเก็บภาษีก็จะคุ้มค่าในการติดตาม

ผู้วิจัยจึงอยากเสนอแนะว่าเพื่อไม่ให้เกิดการหลบหลีกและหนีภาษีโดยมีการเพิ่มอัตราโทษสำหรับบุคคลที่หลบหลีกและหนีภาษี โดยการจะมีการกำหนดว่า หากยกทรัพย์สินให้เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงหนีภาษีภายใน 2 ปี ก่อนที่จะเสียชีวิต จะต้องเสียภาษีการให้ด้วยพร้อมทั้งโทษอาญาจำคุก 2 เดือน ส่วนในกรณีการหนีภาษี มีหน้าที่ที่จะต้องเสียแต่ไม่เสียภาษี จะต้องมิโทษอาญาจำคุก 1 ปี ซึ่งก็จะทำให้บุคคลที่จะหลบหลีกและหนีภาษีมีความรู้สึกเกรงกลัวต่อโทษที่จะได้รับ ทำให้มีการหลบหลีกและหนีภาษีน้อยลง ทำให้บุคคลที่มีรายได้สูงจ่ายภาษีได้มาก ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมที่ผู้ที่มีรายได้สูงควรจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าบุคคลที่มีรายได้ต่ำสมควรจ่ายภาษีที่น้อยกว่า

5.2 ข้อเสนอแนะเพื่อให้ภาษีจากการรับมรดกลดความเหลื่อมล้ำทางด้านความมั่งคั่งและทางด้านรายได้

ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านความมั่งคั่งและทางด้านรายได้ นั้น ความจำเป็นของการกระจายความมั่งคั่งนั้น นอกจากจะเป็นประโยชน์ทางสังคมในแง่การสร้างความเป็นธรรมในสังคมแล้ว และยังเป็นประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย หากเรากระจายรายได้ให้คนจน 40-50 ล้านคน มีรายได้สูงขึ้น จะทำให้ภาคอุตสาหกรรมไม่จำเป็นต้องพึ่งพาการส่งออกเป็นหลักดังที่เป็นอยู่ สินค้าอุตสาหกรรมที่ผลิตได้สามารถขยายตลาดภายในประเทศได้เพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นเสื้อผ้า

เครื่องใช้ไม้สอยต่าง ๆ จะทำให้ประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เข้มแข็ง มีการประหยัดจากขนาด การผลิตที่ใหญ่ขึ้น รวมทั้งจะป้องกันผลกระทบจากความผันผวนของเศรษฐกิจโลกได้มากขึ้น

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น ก็ไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางด้านความมั่งคั่งและทางด้านรายได้ เพราะแต่เดิมเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) แต่ในปัจจุบันได้มีการคิดภาษีจากการให้ (gift tax) ด้วย ทำให้การเก็บภาษีจากมรดก เป็นการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งที่มาจากการสะสมรายได้ที่มีการเสียภาษีมาแล้ว จะเป็นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งจะส่งผลให้คนรวยบางคนสามารถหลบหลีกภาษีจากการรับมรดกได้สะดวกสบาย คือ ตามพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกฉบับนี้ จะมีทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีจากการรับมรดกในประเทศไทยทรัพย์สิน 5 ประเภท คือ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ เงินฝาก ยานพาหนะ และทรัพย์สินทางการเงินอื่น ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดนั้น เป็นต้น ซึ่งผู้เสียภาษีจะทำการขายที่ดินหรือเงินลงทุน ออกมาซื้อเพชรพลอยเครื่องประดับ พระเครื่อง ที่มูลค่ามหาศาลกันมากขึ้นเนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนเพราะจะได้รับยกเว้นจากภาษีจากการรับมรดกแทนการเก็บทรัพย์สินที่มีทะเบียนโดยตามพระราชบัญญัตินี้จะจัดเก็บทรัพย์สินที่มีการลงทะเบียน เช่น บ้าน รถยนต์ ที่ดิน เงินฝาก ส่วนเงินสดไม่นับ เป็นต้น ทำให้บุคคลที่เหลื่อมล้ำภาษีจากการรับมรดก คงเป็นคนรวยมีฐานะปานกลางบางคน แต่ไม่มากพอจะหลบหลีกให้เป็นระบบ หรือเข้าไม่ถึงคำแนะนำ บริการทางการเงิน และคำปรึกษาด้านกฎหมาย ต่าง ๆ ทำให้ไม่สามารถลดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านความมั่งคั่งได้ควรกระจายฐานภาษีจากทรัพย์สินมรดกออกไปให้มากกว่าทรัพย์สินที่บัญชีอยู่ในพระราชบัญญัตินี้ มิฉะนั้นแล้ว รูปแบบการเก็บสะสมความมั่งคั่งของคนรวยบางคนจะเปลี่ยนไปจากการเก็บสินทรัพย์อยู่ในระบบอยู่ในทางทะเบียน เช่น เงินฝาก เงินลงทุน ที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้ต่อไป แปลงสภาพทรัพย์สินมีทะเบียนเหล่านั้นเป็นทรัพย์สินไม่มีทะเบียนแต่ยังคงมูลค่า และสามารถแปลงสภาพเป็นเงินสดได้ไม่ยากจนเกินไปเนื่องจากมีตลาดรองรับ เช่น การเปลี่ยนจากเงินฝากเป็นพระเครื่อง หรือเปลี่ยนจากยานพาหนะที่มีทะเบียนเป็นงานศิลปะที่มีชื่อเสียง เป็นต้นหรือไปอยู่ในรูปสินทรัพย์ต่างประเทศแทน และจะเป็นภาระที่รัฐบาลจะต้องจัดงบประมาณเป็นจำนวนมาก เพื่อคอยติดตามภาษีจากการรับมรดกนี้ ซึ่งต้องพิจารณาว่า ภาษีจากการรับมรดกที่เก็บได้จะคุ้มค่างบประมาณและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เสียไป และนั่นอาจจะเกิดช่องทางการกระจายทรัพย์สินที่ไม่จดทะเบียนซึ่งส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ เนื่องจากมีวิธีการตรวจสอบการหลบหลีกภาษีที่ยากขึ้น

นอกจากนี้ การเก็บภาษีจากรายได้และความมั่งคั่ง เป็นการสร้างความบิดเบือนในแรงจูงใจในการทำงาน ทำให้คนไม่ยอมทำงานมากเพราะถูกรัฐแบ่งไปมาก หรือไม่ยอมสะสมทุนมาก ๆ เลยอยากใช้จ่ายให้หมด ๆ ไปและอาจทำให้เกิดการบริโภคที่มากเกินไปหรือการออมที่น้อย

เกินไป หรือบางคนก็บอกว่าภาษีจากการรับมรดกคือการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะเป็นการเก็บบน การสะสมทุนที่ได้จ่ายภาษีบนรายได้มาแล้วรอบหนึ่ง

ผู้วิจัยจึงอยากเสนอแนะว่าควรกระจายฐานภาษีจากทรัพย์สินมรดกออกไปให้มากกว่า ทรัพย์สินที่บัญชีอยู่ในพระราชบัญญัติโดยเพิ่มเติมทรัพย์สินทางทะเบียนให้สอดคล้องกับความเป็นจริง คือ กำหนดให้ทรัพย์สินมูลค่าสูงไม่มีทะเบียนที่มีตลาดรองรับ เช่น พระเครื่อง เพชร พลอย เป็นต้น สามารถเข้ามาอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกได้โดยการเริ่มจัดระบบทะเบียนสำหรับ ทรัพย์สินมูลค่าสูงเหล่านั้นย่อมช่วยลดช่องโหว่ส่วนนี้ได้

5.3 ข้อเสนอแนะเพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ

ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ฉบับนี้ยังไม่ มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีผลกระทบต่อ ด้านการบริหารจัดการ จัดเก็บ ตรวจสอบ และทำให้มีความยากในการจัดเก็บภาษีและแนวโน้มการจัดเก็บภาษีที่อาจขาดประสิทธิภาพ แม้ ตามกฎหมายภาษีการรับมรดกจะมีการกำหนดวิธีการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินมรดกสำหรับ ทรัพย์สินบางประเภทไว้อย่างชัดเจนแล้วก็ตาม ได้แก่ กรณีอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้ราคาประเมินทุน ทรัพย์ที่เรียกเก็บตามค่าธรรมเนียมสำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวล กฎหมายที่ดิน และกรณีหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์ ในวันเวลาสิ้นสุดวันทำการของตลาดหลักทรัพย์ แต่อย่างไรก็ตามสำหรับทรัพย์สินอื่น ๆ ควรจะ กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกให้ชัดเจน เพื่อป้องกันการทุจริตและหลบ หลีกภาษีจากการใช้ดุลพินิจในการกำหนดราคาตลาดของทรัพย์สินมรดกที่ไม่มีราคาตลาดอ้างอิง เช่น หุ่นในบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ควรใช้มูลค่าทางบัญชีสุทธิ เป็นต้น ทั้งใน ปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (สังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้จดทะเบียน) มีความยุ่งยากและขาด ความชัดเจน อาจก่อให้เกิดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว และอาจนำมาซึ่งการทุจริตร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินกับผู้มีหน้าที่เสีย ภาษี หรือในบางครั้งอาจเป็นการผลักภาระให้แก่ทายาท เพราะแม้ทายาทจะไม่เห็นด้วยกับการ ประเมินมูลค่าทรัพย์สินของเจ้าพนักงาน แต่ทายาทมีหน้าที่นำเงินเท่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปวาง ก่อนจึงจะเกิดสิทธิใน การโต้แย้งราคาที่ประเมินได้

นอกจากนี้ ควรพิจารณากำหนดวันที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินมรดกให้ ชัดเจน เนื่องจากหากอ้างอิงจากวันที่ผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินมรดกอาจมีข้อโต้แย้งได้ว่าวันใดเป็น วันที่ได้รับทรัพย์สินมรดก เช่น ในกรณีกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง หรือกรณีที่มีข้อพิพาทในการแบ่ง ทรัพย์สินมรดก ควรถือว่าวันใดเป็นวันที่ทายาทได้รับทรัพย์สินมรดก ระหว่างวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความ ตาย หรือวันที่ผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินมรดกจากการแบ่งกองมรดก เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ผู้ที่มีฐานะร่ำรวยบางคน มีหน้าที่ในการเสียภาษีแต่สามารถที่จะหา หนทาง “หลบหลีก” การจ่ายภาษีการรับมรดกแบบ “ถูกต้อง” ได้ไม่ยากนัก เนื่องจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวยมี โอกาสหลบหลีกภาษีได้ โดยง่ายกว่าผู้มีรายได้น้อย โดยพวกเขาอาจจะจ่ายภาษีน้อยลงได้ ด้วย

วิธีการหลบหลีกภาษีทั้งที่เป็นที่ยอมรับได้ (acceptable tax avoidance) และเป็นที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) แต่ในขณะที่เดียวกับบุคคลบางคนอาจจะต้องมีปัญหาในการจ่ายภาษีการรับมรดก เนื่องจากไม่มีต้นทุนพอที่จะหลบหลีกภาษี หรือชนชั้นกลางธรรมดาบางท่านที่โชคดีได้รับทรัพย์สินสมบัติโดยไม่ได้ตั้งใจ คนเหล่านี้อาจจะเป็นผู้ถูกเพิ่มความเหลื่อมล้ำโดยที่ไม่ได้จ่ายอมนัก เพราะเมื่อมีการใช้บังคับจริงในกรณีการยื่นภาษีการรับมรดก จะต้องมีการเสียภาษีนับจากวันที่รับมรดก 150 วัน ซึ่งหากผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนดเวลาให้ จะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องจ่าย หากผู้รับมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบและเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และถ้าไม่ชำระภาษี ก็จะต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่ม และถ้าผู้รับมรดกไม่มีเงินเพียงพอต่อการชำระภาษี ผู้รับมรดกก็อาจต้องเร่งขายอสังหาริมทรัพย์บางส่วน เพื่อนำมาชำระภาษี ซึ่งอาจไม่ได้ราคาตามที่ต้องการ ถ้าไม่เร่งขายค่าภาษี ค่าเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มก็มีแต่จะเพิ่มขึ้น เมื่อกฎหมายนี้ใช้บังคับ อาจทำให้พิจารณาได้ว่าระยะเวลาผ่อนผันดังกล่าวยังไม่เหมาะสม ในที่สุดผู้รับมรดกอาจจะไม่สามารถรักษาทรัพย์สินสมบัติที่มีมูลค่า เช่น บ้าน ที่ดิน ที่มีคุณค่าทางจิตใจที่ตกทอดกันมาจากครอบครัว บรรพบุรุษ เนื่องจากไม่มีเงินสดมากพอที่จะเสียภาษีจากการรับมรดก จึงจำเป็นต้องขายทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อนำเงินมาชำระภาษีจากการรับมรดก อย่างนี้แล้วภาษีจากการรับมรดกมีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บได้อย่างไร

ดังนั้น ผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับการบังคับใช้ภาษีการรับมรดกฉบับนี้ในประเทศไทย เพราะหากพิจารณาจากประเทศที่ได้มีการบังคับใช้ภาษีการรับมรดกไปก่อนแล้ว เช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศแคนาดา เครือรัฐออสเตรเลีย แต่ภายหลังก็ได้มีการยกเลิก เนื่องจากพบว่าภาษีผู้รับมรดกนั้นไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐ และไม่คุ้มต่อต้นทุนการบริหารจัดการภาษี เป็นเหตุให้ประเทศดังกล่าวตัดสินใจยกเลิกการเก็บภาษีจากการรับมรดก และข้อเสีย ที่หลายประเทศมองเหมือนกัน ก็คือ การเก็บภาษีจากการรับมรดกนั้นผิดหลักการเก็บภาษีที่ดี เนื่องจากการเก็บภาษีจากกองมรดกก่อนที่จะจัดสรรให้กับทายาทนั้น จะทำให้ทายาทที่ได้รับมรดกน้อยต้องแบกรับภาระภาษีในอัตราเดียวกันกับทายาทที่ได้รับมรดกมากกว่า โดยเฉพาะบุคคลที่มีเงินไม่มาก แต่บังเอิญได้รับมรดกที่เป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงจนเข้าเกณฑ์ต้องเสียภาษีจากการรับมรดกตามกฎหมายฉบับนี้

ผู้วิจัยจึงอยากเสนอแนะว่า สมควรจะขยายเวลาในการเสียเบี้ยปรับหลังจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกิน 5 ปีก็ได้ หลังจากการยื่นแบบแสดงรายงานภาษีของมรดกที่ได้รับ โดยปกติจะต้องมีการเสียภาษีจากการรับมรดกนับจากวันที่ได้จัดสรรมรดกแล้ว ภายใน 2 ปี แต่หากเกิน 2 ปีต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.5 ต่อเดือน โดยคำนวณเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่การขอผ่อนชำระมีผลบังคับ ขยายเป็น ให้มีการเสียภาษีจากการรับมรดกนับจากวันที่ได้จัดสรรมรดกแล้ว ภายใน 5 ปี แต่หากเกิน 5 ปีต้องเสียเงินเพิ่ม ร้อยละ 0.5 ต่อเดือน

บรรณานุกรม

ปรีดา นาคเนาทิม. (2535). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง
ประสพสุข บุญเดช, *ภาษีมรดก ดุลพาท*, กรกฎาคม - ธันวาคม 2542 (124).
วารสารณ สามโกเศศ. “*ภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์ : ภาษีที่ดินกึ่งมรดก.*” วารสาร
กรมบัญชีกลาง. 23, 4. (กรกฎาคม- สิงหาคม 2525)
พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558