



ภาษีการรับมรดก กับ การลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ

Inheritance Tax and Reducing Economic Inequality

ญาศินี เกิดผลเสรีรัฐ¹

Yasinee Kertpolsert¹

สำนักงานคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ¹

Office of the National Broadcasting and Telecommunication Commissions¹

Email: Fai_yk@hotmail.com

Received 03.07.2023 ➤ Revised 15.11.2023 ➤ Accepted 20.11.2023

บทคัดย่อ

ใน ทางทฤษฎีอาจกล่าวได้ว่าภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยการลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดก แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยจะสามารถลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้จริงหรือไม่ บทความนี้มีวัตถุประสงค์ในการเสนอให้เห็นถึงการวิเคราะห์ถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐบาลในการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ ปัญหาและอุปสรรคของการ

จัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทยจากการที่รัฐบาลได้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก รวมทั้งเปรียบเทียบแนวทางการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำจากการปฏิรูปการเก็บภาษีการรับมรดกในต่างประเทศและประเทศไทยถึงการนำมาปรับใช้ พร้อมทั้งเสนอข้อเสนอแนะต่อปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยศึกษาเอกสารทางวิชาการและรายงานวิจัยทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ ผลการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติภาษี

¹ สำนักงานคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ เลขที่ 87 ถนนพหลโยธิน ซอย 8 แขวงสามเสนใน เขตพญาไท กรุงเทพมหานคร 10400

การรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม แต่กลไกของกฎหมายไม่สามารถทำได้เนื่องจากการกำหนดฐานภาษีไว้แคบเกินไป และมุ่งเน้นเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน ไม่มีมาตรการที่ชัดเจนในการจัดเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี อีกทั้งเลือกใช้อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ประกอบกับอัตราเป็นอัตราที่ต่ำ ทำให้พระราชบัญญัติ

ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่บังคับใช้ในประเทศไทยไม่มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการ เก็บ ไม่สามารถสร้างความเป็นธรรม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้อย่างที่รัฐบาลตั้งเป้าหมายเอาไว้ จึงควรมีการแก้ไขให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

คำสำคัญ: ภาษีการรับมรดก, ความเหลื่อมล้ำ, การกระจายรายได้, ประเทศไทย

Abstract

Inheritance tax is considered to be a mechanism that fosters social justice by mitigating the advantages of beneficiaries from inherited wealth. However, the effectiveness of implementing an inheritance tax in Thailand to reduce economic inequality is a subject of inquiry. This article aims to provide an analysis of the government's approach to inheritance tax in addressing economic inequality, highlighting the challenges and obstacles faced during its collection. The article examines the Inheritance Tax Act of 2015, which seeks to advance social justice and improve societal well-being, by analyzing academic and research papers from Thailand and abroad. The study reveals

that the current legislative mechanism faces practical challenges due to its narrow tax base, limited focus on registered property, and insufficient measures to address unregistered assets, resulting in a lack of tax equality. Additionally, the combination of a fixed and low tax rate further limits the Act's coverage and ability to achieve the government's goals of fairness and societal improvement. Thus, the article proposes the necessity of amendments to enhance efficiency and expand the coverage of inheritance tax collection in Thailand.

Keywords: Inheritance Tax, Inequality, income distribution, Thailand

1. บทนำ

ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บบนฐานความมั่งคั่ง ซึ่งในปัจจุบันภาษีการรับมรดกจัดเก็บจากผู้รับมรดกสำหรับมรดกที่มีมูลค่าสุทธิรวมเกิน 100 ล้านบาท โดยจัดเก็บภาษีในอัตราสูงสุดร้อยละ 10 โดยใน พ.ศ. 2559 ประเทศไทยได้มีการนำภาษีการรับมรดกกลับมาใช้อีกครั้ง แต่ภาษีการรับมรดกฉบับใหม่นั้นจะต่างจากที่เคยใช้ในอดีต คือปัจจุบันจะทำการเก็บภาษีจากผู้รับมรดกเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากที่เคยปฏิบัติในอดีตที่จะทำการจัดเก็บภาษีทั้งจากกองมรดกก่อนทำการถ่ายโอนมรดกและจากผู้รับมรดกหลังได้รับมรดกจากกองแล้ว ทำให้ภาษีมรดกในปัจจุบันเรียกว่า “ภาษีการรับมรดก” (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

ในทางทฤษฎีนั้นอาจกล่าวได้ว่าภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยการลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดก ทั้งนี้เพราะว่าระบบตกทอดมรดกเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคม โดยปกติแล้วผู้ที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะร่ำรวย หรือมีฐานะดีมักจะได้รับการเลี้ยงดูเป็นอย่างดี และได้รับการศึกษาที่ดีในระยะเวลาอันยาวนาน ซึ่งเป็นการทำให้ลูกหลานของครอบครัวที่ร่ำรวยนั้นได้เปรียบกว่าบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ยากจน เพราะบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ยากจนมักจะไม่ได้รับการเลี้ยงดูที่ไม่ค่อยดีนัก และมีโอกาสในการศึกษาหรือฝึกอบรมน้อยกว่าบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ร่ำรวย ดังนั้น ระบบมรดกตกทอดจากพ่อแม่ทำให้ครอบครัวที่ร่ำรวยยังมีความได้เปรียบในเชิงเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น (Kirkkiat

Piphatseereetam, 2009, pp.445) แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ ตั้งแต่มีการเริ่มเก็บภาษีการรับมรดกใน พ.ศ. 2560 จนถึงปัจจุบัน รัฐบาลสามารถเก็บภาษีการรับมรดกได้เฉลี่ยเพียงปีละ 261 ล้านบาท ซึ่งรายได้รวมจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลตลอด 5 ปีดังกล่าวโดยเฉลี่ยคือประมาณ 2.5 ล้านล้านบาท หมายความว่าภาษีการรับมรดกสร้างรายได้จากภาษีให้แก่รัฐบาลเพียงร้อยละ 0.01 จากภาษีทั้งหมดที่รัฐเก็บได้เท่านั้น (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

ที่ผ่านมาอาจสงสัยว่า ทำไมเราจึงต้องจ่ายภาษีให้แก่รัฐเมื่อทำการโอนทรัพย์สินผ่านมรดก ทั้งนี้ สามารถตอบคำถามได้ผ่านหลักการจัดเก็บ 3 ข้อของภาษีการรับมรดก ได้แก่ (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

1. การไม่ส่งเสริมให้คนสะสมหรือมีทรัพย์สินมากเกินไป ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญในการสร้างภาษีชนิดนี้ขึ้นมา คือ การช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมที่เกิดจากการถ่ายโอนทรัพย์สินผ่านทางมรดกจึงทำการเก็บภาษีจากการรับมรดกที่มีมูลค่าสูงเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและชีวิตความเป็นอยู่ของผู้คนในสังคม

2. หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) คือการที่มรดกสามารถตกทอดมาถึงลูกหลานได้นั้นก็เนื่องมาจากการที่รัฐให้ความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน การจ่ายภาษีจึงเป็นสิ่งที่สมควร

3. หลักความสามารถของการจ่าย (Ability-to-pay Principle) ลูกหลานที่ได้รับมรดกจำนวนมาก ถือว่ามีรายได้และกำลังทรัพย์ที่มากพอ ทำให้สามารถจ่ายภาษีบำรุงรัฐได้มากด้วย

ในอดีตประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมาก่อน โดยมีการประกาศใช้ใน พ.ศ. 2476 หลังเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงการปกครอง แต่ก็การประกาศใช้ได้เพียง 11 ปี ก็ทำการเลิกจัดเก็บไปใน พ.ศ. 2487 จากปัญหาความซ้ำซ้อนและยุ่งยากในการจัดเก็บ ความยากในการประเมินมูลค่า และช่องโหว่ที่ก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษี จากที่ผ่านมา จะเห็นได้ว่า ภาษีการรับมรดกนั้นสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐในสัดส่วนที่น้อยมาก โดยสาเหตุนั้นมีหลายประการ ได้แก่ การที่จะเก็บภาษีการรับมรดกได้นั้นขึ้นอยู่กับการเสียชีวิตของผู้ที่เป็นเจ้ามรดกส่งผลให้ปริมาณภาษีที่เก็บได้ในแต่ละปีจะมีความแตกต่างกันมาก เพราะขึ้นอยู่กับจำนวนของผู้ที่เสียชีวิตในปีนั้น หรือการที่รัฐไม่สามารถติดตามและประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงของกองมรดกได้ถูกต้อง แต่ปัญหาที่สำคัญก็คือการที่เกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกของประเทศไทยนั้นค่อนข้างสูง โดยมีเกณฑ์ยกเว้นอยู่ที่มูลค่า 100 ล้านบาท ส่งผลให้ผู้ที่ได้รับมรดกจากกองมรดกไม่ถึง 100 ล้านบาท ก็จะได้รับยกเว้นภาษี (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อคัดค้านการเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐบาลอีกมากมาย ทั้งในด้านการหลีกเลี่ยงภาษีที่สามารถทำได้ง่าย รายได้จากภาษีที่ได้มีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีทั้งหมด ประสิทธิภาพของตัวบทกฎหมาย และทำลายการออมและการสะสมทุนของบุคคล นอกจากนี้ยังมีประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศที่ได้ยกเลิกไปแล้ว เนื่องจากทำให้เงินทุนของประเทศไหลออก อาทิ ประเทศแคนาดา (เมื่อ ค.ศ. 1972) ออสเตรเลีย (เมื่อ

ค.ศ. 1977) ฮองกง (เมื่อ ค.ศ. 2006) สิงคโปร์ (เมื่อ ค.ศ. 2008) นอร์เวย์ (เมื่อ ค.ศ. 2014) จึงเป็นคำถามเกิดขึ้นว่า ภาษีการรับมรดกสามารถลดความเหลื่อมล้ำได้จริงหรือไม่ และความเป็นไปได้ในการจัดเก็บของรัฐบาลนั้นมีมากน้อยแค่ไหน

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอให้เห็นถึงการวิเคราะห์ถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐบาลในการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ ว่าเป็นวิธีการแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำที่ถูกต้องหรือไม่ ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย จากการที่รัฐบาลได้มีการดำเนินการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีการรับมรดก รวมทั้งเปรียบเทียบแนวทางการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำจากการปฏิรูปการเก็บภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ และประเทศไทยถึงการนำมาปรับใช้ โดยส่วนแรก ได้แก่ บทนำ (ที่มาและความสำคัญ) ส่วนที่ 2 จะกล่าวถึงสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำในปัจจุบันของสังคมไทย ส่วนที่ 3 จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย ส่วนที่ 4 จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในต่างประเทศ และส่วนที่ 5 กล่าวถึงบทสรุปและข้อเสนอแนะต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย

2. สถานการณ์ความเหลื่อมล้ำในปัจจุบันของสังคมไทย

ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางรายได้ คือ การที่รายได้ไปกระจุกตัวอยู่ที่ประชาชนเพียงบางกลุ่มหรือประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นประชาชนผู้มีรายได้สูง

ความเหลื่อมล้ำทางรายได้ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ปัญหาความยากจนทวีความรุนแรงขึ้น แม้ว่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product : GDP)² และรายได้ประชาชาติมวลรวม³ จะสูงขึ้น ทำให้ประชาชนมีรายได้ต่อบุคคลโดยเฉลี่ยในระดับที่สูงขึ้นก็ตาม แต่ก็ยังไม่สามารถบ่งบอกถึงคุณภาพชีวิตของประชาชนในประเทศได้อย่างแท้จริง ถ้าหากรายได้ที่เพิ่มขึ้นนั้นไม่ได้ถูกจัดสรรให้แก่ประชาชนทุกกลุ่มอย่างเท่าเทียมกัน ประเทศต่าง ๆ จึงต้องมีแนวทางในการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำ

ทางรายได้ โดยทำให้รายได้ที่แท้จริงต่อบุคคลสูงขึ้นและต้องมีการกระจายรายได้ อย่างเท่าเทียมกัน ประชาชนส่วนใหญ่จะต้องได้รับประโยชน์จากรายได้ที่เพิ่มขึ้นอย่างเท่าเทียมกัน เพราะรายได้และมาตรฐานการครองชีพที่สูงขึ้นของประชาชน ตลอดจนการกระจายรายได้ที่เท่าเทียมและมีความเป็นธรรมของประชาชนในประเทศจะนำไปสู่คุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นของประชาชน และสร้างความมั่นคงทางเศรษฐกิจในท้ายที่สุด (Thamnit Phetchamrat, 2018, pp.1)



ภาพที่ 1 : แสดงสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางรายได้ในประเทศไทย

ที่มา : The Active Thai PBS, 2022

- ² Gross Domestic Product: GDP ผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ หรือ ผลิตภัณฑ์ในประเทศเบื้องต้น หมายถึง มูลค่าตลาดของสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายที่ถูกผลิตในประเทศในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ โดยไม่คำนึงว่าผลผลิตนั้นจะผลิตขึ้นมาจากด้วยทรัพยากรของชาติใด
- ³ รายได้ประชาชาติมวลรวม หมายถึง มูลค่าเป็นตัวเงินของสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายตามราคาตลาดที่ผลิตขึ้นด้วยทรัพยากรของประเทศ

สำหรับสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางรายได้ในประเทศไทยนั้นพบว่ายังคงมีอยู่ในระดับค่อนข้างสูง แม้ว่าในช่วงเวลาที่ผ่านมารายได้ประชาชาติของประเทศไทยจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ และส่งผลให้สถานการณ์ความยากจนของประเทศไทยจะดีขึ้นอย่างต่อเนื่องก็ตาม โดยจากภาพที่ 1 แสดง ข้อมูลล่าสุด Gini Wealth Index 2021 ซึ่งพิจารณาข้อมูลใน ค.ศ.2020 ระบุว่า ดัชนีความมั่งคั่งลดลงมาอยู่ที่ ร้อยละ 77.1 จากร้อยละ 90.2 จากอันดับ 4 มาอยู่ที่ อันดับ 97 โดยพบว่าความมั่งคั่งเฉลี่ยของคนไทยอยู่ที่ 25,292 USD หรือประมาณ 791,179 บาท ต่อประชากรไทยผู้ใหญ่ 1 คน และพบว่าสัดส่วนประชากรไทยมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น โดยความมั่งคั่งในระดับที่ต่ำกว่า 10,000 USD หรือ 312,818 บาท ซึ่งเคยเป็นสัดส่วนถึงร้อยละ 91.7 ลดลงมาอยู่ที่ร้อยละ 55.5 และไปเพิ่มในสัดส่วนของผู้มีความมั่งคั่งระหว่าง 312,818-3,128,180 บาท ที่เคยอยู่ที่ร้อยละ 7.5 เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 41.9 แสดงให้เห็นว่าสถานการณ์ความยากจนของประเทศไทยจะดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง แต่อย่างไรก็ตามเกิดคำถามว่า จากสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางรายได้ของประเทศไทยที่ยังคงอยู่ รัฐจะแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้ของประชาชนในประเทศด้วยเครื่องมือ หรือมาตรการทางการคลังใดบนหลักความเสมอภาคและเป็นธรรม

ในทฤษฎีความยุติธรรมของ จอห์น ราวล์ส (A Theory of Justice by John Rawls) ได้นำเสนอหลักการระหว่างเสรีภาพ (Liberty) กับความเสมอภาค (Equality) โดยนำเสนอให้เห็น

ชุดของแนวคิดที่มองความยุติธรรมเสมือนการปฏิบัติต่อกันอย่างเป็นธรรม (Justice as Fairness) ราวล์สใช้แนวคิดดังกล่าวเป็นชุดแนวคิดหลักในการถ่ายทอดเนื้อหาของความยุติธรรม เขาพยายามที่จะแสวงหาหนทางแก้ไขปัญหาสำคัญอย่างหนึ่งคือ “การกระจายความยุติธรรม” (Distributive Justice) โดยราวล์สได้กล่าวไว้ว่า “Each person is to have an equal right to the most extensive total system of equal basic liberties compatible with a similar system of liberty for all.” และ “Social and economic inequalities are to be arranged so that they are both: (a) to the greatest benefit of the least advantaged, consistent with the just savings principle, and (b) attached to offices and positions open to all under conditions of fair equality of opportunity.”

โดยรองศาสตราจารย์ ดร. กิติพัฒน์ นนทปัทมอดุล (Kittipat Nontapattamadul, 2010) ได้สรุปแนวคิดดังกล่าวว่า เราควรยืนยันถึงหลักการพื้นฐานในเสรีภาพที่เสมอภาคเท่าเทียมกัน (A principle of equal basic liberties) เพื่อปกป้องคุ้มครองเสรีภาพในด้านต่าง ๆ ที่เราค้นเคยเป็นอันดี อาทิ เสรีภาพในด้านวิชาการ เสรีภาพในการสมาคม และเสรีภาพในการแสดงออก และอื่น ๆ ทุกคนในสังคมต้องได้รับสิทธิเสรีภาพพื้นฐานอย่างเข้มข้นและอย่างเท่าเทียมกับคนอื่น ๆ อย่างน้อยที่สุด เราต้องการให้เสรีภาพของเราทุกคนมีคุณค่าเท่ากัน ไม่ว่าบุคคลนั้นจะอยู่ส่วนใดในสังคม บุคคลนั้นย่อมต้องการให้ชีวิตของเขา

มีคุณค่า ที่มีเสรีภาพอันมีผลจริงที่จะทำให้ชีวิตของเขาหรือเธอได้บรรลุเป้าหมายที่ต้องการ นอกจากนี้แนวคิดเรื่องพลเมือง (The Conception of Citizens) ของจอห์น 롤ล์ส ยังมองว่าพลเมืองทุกคนมีอิสระเสรีและเท่าเทียมกัน ดังนั้นสังคมจึงต้องมีความเป็นธรรม (Fair) พลเมืองมีอิสระเสรี

และหลักการข้อที่สอง ได้แก่ หลักการเรื่องความแตกต่าง หลักการข้อนี้เป็นหลักประกันว่าเมื่อบุคคลที่มีสภาพและแรงจูงใจคล้าย ๆ กัน ก็พึงได้รับโอกาสในชีวิตที่คล้ายคลึงกัน ดังนั้นคนที่ด้อยโอกาสที่สุดในสังคมก็ควรจะได้รับโอกาสอย่างทัดเทียม ความไม่เท่าเทียมทางเศรษฐกิจและสังคมจะถือว่าเป็นความยุติธรรมก็ต่อเมื่อความไม่เท่าเทียมนั้นได้ช่วยส่งเสริมให้คนที่ด้อยโอกาสที่สุด คนที่ยากจนที่สุดได้มีชีวิตความเป็นอยู่ที่ดี แนวคิดของจอห์น -roll คือการมองว่า สังคมที่มีความยุติธรรมนั้น กฎหมายและสถาบันต่าง ๆ ไม่ควรให้ประโยชน์กับคนกลุ่มหนึ่งบนต้นทุนของคนกลุ่มอื่น ๆ บนฐานธรรมชาติและฐานสังคมที่มีความแตกต่างกัน ในการพัฒนาแนวคิดที่ว่าความยุติธรรมในฐานะความเป็นธรรม “Justice as Fairness” -roll สบอกให้เราลองใช้จินตนาการตัวเราที่ตัดสินใจเลือกหลักความยุติธรรมจากจุดกำเนิดของความเป็นธรรม อย่างที่เราไม่ต้องคำนึงถึงฐานะทางสังคม เศรษฐกิจของเรา ไม่คำนึงถึงชาติพันธุ์ของเรา เพศ หรือความสามารถที่ติดตัวเรามา ตลอดจนข้อเท็จจริงทางสังคม

อื่น ๆ -roll เสนอโดยสรุปประการแรกว่าเราต้องให้ความสำคัญเป็นอันดับแรก ๆ กับเสรีภาพที่เท่าเทียมกันและโอกาสที่เป็นธรรมสำหรับทุกคนในสังคมและประการที่สองต้องพยายามแบ่งสรรปันส่วนรายได้และความมั่งคั่งไปยังกลุ่มคนที่ยากจนให้ได้อย่างทั่วถึงที่สุด

แต่จากการศึกษาโดยการใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนโดยใช้ตัวชี้วัดทางเศรษฐศาสตร์ที่เรียกว่าค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาค (Gini Coefficient) หรือค่าจีนิ⁴ แสดงให้เห็นว่ารายได้ของประชากรในประเทศไทย มีค่าจีนิอยู่ที่ 0.485 ในขณะที่การถือครองทรัพย์สินรวมสุทธิ (ทรัพย์สินทั้งหมดหักหนี้สินทั้งหมด) มีค่าจีนิอยู่ที่ 0.6884 (Duangmanee Laowakul, 2012 อ้างถึงใน Thamnit Phetchamrat, 2018) แสดงให้เห็นว่าสังคมไทยมีความไม่เสมอภาคของการถือครองทรัพย์สินหรือการกระจุกตัวของความมั่งคั่งอยู่ค่อนข้างสูง รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะใช้มาตรการต่าง ๆ ในการลดปัญหาความเหลื่อมล้ำให้แคบลง โดยที่ผ่านมามาประเทศไทยเน้นการขยายตัวของเศรษฐกิจผ่านกลไกตลาดภายใต้การขับเคลื่อนโดยภาคเอกชน แต่มีข้อจำกัดคือ กลไกตลาดดังกล่าวไม่สามารถทำหน้าที่ในการกระจายรายได้ได้ จึงต้องอาศัยรัฐบาลเข้ามาทำหน้าที่กระจายรายได้ เพราะหากรัฐบาลไม่เข้ามาแทรกแซงจัดระบบกระจายรายได้ของสังคม แนวโน้มของความเหลื่อมล้ำ

⁴ ค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาค (Gini Coefficient) คือ ค่าสัมประสิทธิ์ที่แสดงความเหลื่อมล้ำการกระจายการถือครองทรัพย์สินหรือการกระจุกตัวของความมั่งคั่งในประเทศ ซึ่งค่าจีนิจะมีค่าระหว่าง 0 ถึง 1 หากค่าจีนิต่ำ (เข้าใกล้ 0) หมายถึงสังคมมีความเหลื่อมล้ำที่ต่ำ แต่ถ้าค่าจีนิสูง (เข้าใกล้ 1) หมายถึงการมีความเหลื่อมล้ำในสังคมมาก

ทางรายได้และความมั่งคั่งของประชาชนก็จะมี ความแตกต่างกันมากยิ่งขึ้น เพราะจะเกิดความ ไม่เท่าเทียมกันในการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการ สะสมความได้เปรียบในรูปของทรัพย์สินมรดก และระบบมรดกตกทอดนี้เองที่เป็นปัจจัยสำคัญ ที่ทำให้เกิดแนวโน้มของการกระจายรายได้ และความมั่งคั่งของคนแต่ละชั่วอายุให้มีความ แตกต่างกันอย่างยิ่งขึ้น กล่าวคือ บุคคลที่เกิดมาใน ครอบครัวที่มีฐานะดี ย่อมมีโอกาสในการเริ่มต้น ใช้ชีวิตได้ดีเพราะมีรากฐานที่ดีต่อโอกาส ในการแสวงหาความรู้ และความมั่งคั่งได้มากกว่า บุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะไม่ดีนั่นเอง รัฐบาลจึงใช้เครื่องมือที่สำคัญที่สุดในการดูแล ให้มีการกระจายรายได้อย่างเท่าเทียม คือการใช้ มาตรการทางการคลังเพื่อลดความไม่เสมอภาค ในการกระจายรายได้ ซึ่งมาตรการทางการคลัง ที่มักถูกนำมาใช้ในการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำนั้น ก็คือ มาตรการด้านภาษีอากร ภาษีอากรจึงเป็น เครื่องมืออย่างหนึ่งที่รัฐสามารถใช้เพื่อให้ บรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้เพื่อลด ความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจลงได้ โดยรัฐอาจใช้ นโยบายจัดเก็บภาษีอากรโดยทำให้ภาระตกอยู่ กับกลุ่มผู้มีรายได้สูงมากกว่าที่จะตกอยู่กับกลุ่ม ผู้มีรายได้น้อย ซึ่งจะส่งผลให้เกิดการกระจายรายได้ ที่ดีขึ้น โดยเราเรียกภาษีสรูปแบบนี้ว่าเป็นภาษี ทางตรง ซึ่งภาษีทางตรงนั้นสามารถทำให้การ กระจายรายได้ดีขึ้นได้ เพราะเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษี เป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั่นทั้งหมดหรือ เป็นส่วนใหญ่ไม่สามารถผลักภาระของภาษีดังกล่าว ไปให้แก่ผู้อื่นได้ ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทย ก็มีการนำมาตราการทางภาษีมาใช้เพื่อลด ความเหลื่อมล้ำ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แต่มีข้อจำกัดในเรื่องรายการลดหย่อนภาษี และ รายการยกเว้นภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำ ได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ ดังนั้นประเทศไทย จึงมีแนวคิดที่จะนำภาษีการรับมรดกมาใช้ ในการลดความเหลื่อมล้ำอีกทางหนึ่ง (Thamnit Phetchamrat, 2018, pp.2)

ดังนั้น การนำมาตราการทางการคลัง มาเฉลี่ยทุกข์ เฉลี่ยสุขในสังคม โดยการจัดเก็บ ภาษีที่ลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมในทางทฤษฎี อาทิ ภาษีการรับมรดกนั้น จะสามารถแก้ไขปัญหา โดยการลดความเหลื่อมล้ำได้ หากการดำเนินการ จัดเก็บภาษีนั้นดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่คำถามที่สำคัญในการปฏิรูปการจัดเก็บภาษี การรับมรดกในครั้งนี้นั้น คือ **“ภาษีการรับมรดก จะแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำได้จริงหรือไม่”**

3. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อ ลดความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย

ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีเก่าแก่ประเภท หนึ่ง ซึ่งจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโบราณโดยจัดเก็บ มรดกจากกองทรัพย์สินมรดกของผู้ตาย และถึง แม้จะนำเงินรายได้มาสู่รัฐเป็นจำนวนน้อยก็ตาม แต่ก็เป็นที่นิยมจัดเก็บโดยทั่วไปในประเทศ พัฒนาแล้ว เนื่องจากเป็นภาษีที่ยุติธรรมเพราะ การจัดเก็บเป็นไปตามหลักความสามารถ ในการเสียภาษี (Ability to Pay) และ ไม่กระทบกระเทือนประชาชนส่วนใหญ่ กล่าวคือ เป็นการเก็บจากกองมรดกหรือการรับมรดก เมื่อมีการตายเกิดขึ้น ทั้งนี้ ภาษีมรดกโดยทั่วไป ในภาษาอังกฤษเรียกกันว่า Death Taxes เป็นภาษีส่วนบุคคลที่เก็บจาทรัพย์สิน (Personal

Tax on Property) หรือเป็นการเก็บจากบุคคลที่ได้รับมรดกหรือทายาทโดยคิดคำนวณจากกองทรัพย์มรดกทั้งหมดหรือส่วนแบ่งทั้งหมดของกองมรดกที่ตกทอดจากผู้ตายไปยังผู้รับมรดกหรือทายาท โดยภาษีมรดกที่จัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ จำแนกได้ (Suteera Chubandit, 2014) ดังนี้

1. ภาษีมรดก (Estate Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากกองมรดกของผู้ตาย โดยเมื่อผู้ตายถึงแก่ความตายแล้ว ทรัพย์มรดกทั้งหมดของผู้ตายจะถูกเรียกเก็บภาษีก่อน ที่เหลือจากการเก็บภาษีจึงจะตกเป็นของทายาทผู้ตาย ภาษีจะเก็บมูลค่าทั้งหมดของผู้ตาย โดยไม่คำนึงถึงจำนวนทายาทผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างทายาทผู้รับมรดกกับผู้ตาย ถ้าผู้ตายไม่มีมรดกก็ไม่ต้องเสียภาษี

2. ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากทายาทของผู้รับแต่ละคน โดยทายาทผู้รับต้องเสียภาษีตามจำนวนหรือมูลค่าของทรัพย์มรดกที่ตนได้รับ ทั้งนี้อัตราภาษีขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างทายาทผู้รับมรดกกับผู้ตาย ทายาทที่เป็นญาติสนิทของผู้ตายจะเสียภาษีในอัตราน้อยกว่าทายาทที่เป็นญาติห่างออกไป และเป็นภาษีเท่ากันในอัตราก้าวหน้าตามจำนวนมูลค่าทรัพย์มรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับโดยมิได้ขึ้นอยู่กับขนาด หรือมูลค่าของกองมรดกแต่อย่างใด

ในทางทฤษฎีแล้ว การจัดเก็บภาษีมรดกส่งผลดีหลากหลายประการ ทั้งในแง่การส่งเสริมประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ และในแง่ของการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ สร้างความเสมอภาคในโอกาสของบุคคล เนื่องจากการ

จัดเก็บภาษีมรดกที่มีการออกแบบอย่างเหมาะสม จะส่งผลให้เกิดการสะสมทุนและทรัพย์สินในระดับที่เหมาะสม กระตุ้นการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปัจจุบัน ไม่เกิดการสะสมทรัพย์สินเพื่อเก็งกำไรมากเกินไป เกิดการกระจายทรัพย์สินไปสู่ภาคส่วนที่ใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และยังสนับสนุนการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รวดเร็วและช่วยป้องกันการฉ้อโกงของบุคคล อีกทั้งสนับสนุนการแข่งขันที่เป็นธรรม จูงใจให้มีการบริจาคเงินให้กับองค์กรสาธารณกุศล นอกจากนี้ยังสามารถสร้างรายได้เพิ่มเติมให้กับรัฐบาลโดยไม่กระทบผู้ที่มีฐานะไม่สู้ดีนัก ได้อีกด้วย

ในอดีตประเทศไทยได้เคยมีการเก็บภาษีมรดกเช่นกันตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยาในรัชสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราช โดยเรียกว่า อากรมรดก เหตุผลที่เรียกเก็บนั้น นับว่าเป็นความคิดที่ก้าวหน้ามาก คือเรียกเก็บเฉพาะทรัพย์สินสมบัติที่เกินกำลังของทายาทที่ใช้สอย ให้ตกเป็นของหลวงทั้งหมด การเก็บภาษีมรดกยังมีปรากฏต่อมาในกฎหมายเก่าที่เรียกว่า กฎหมายมรดกในบทที่ 13 กล่าวคือ มรดกชายมีบรรดาศักดิ์ให้แบ่งเป็น 4 ภาค เท่า ๆ กันคือ ภาคหลวงหนึ่ง ภาคบิดามารดาหนึ่ง ภาคภรรยาหนึ่ง และภาคญาติหนึ่ง (Suteera Chubandit, 2014) ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นการปกครองระบอบประชาธิปไตยเมื่อวันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2475 แล้ว ก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงกลไกทางเศรษฐกิจอย่างสำคัญในประวัติศาสตร์ของชาติไทย คือได้มีการประกาศใช้ “พระราชบัญญัติอากรมรดก และ อากรการรับมรดก

พุทธศักราช 2476” เมื่อวันที่ 23 สิงหาคม พ.ศ. 2477 ในสมัยที่พันเอกพระยาพหลพลพยุหเสนา เป็นนายกรัฐมนตรี พระราชบัญญัติดังกล่าว ได้เป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ของคนไทยสมัยนั้น อย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มคนที่ร่ำรวย และกลุ่มเชื้อพระวงศ์ได้มีปฏิกริยาคัดค้าน อย่างรุนแรง ถึงกับกล่าวหาว่าเป็นการกระทำ ที่มุ่งจะทำลายล้างสถาบันทางเศรษฐกิจในสมัยนั้น

พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการ รับมรดกฉบับ พ.ศ. 2476 ได้มีการใช้อยู่ประมาณ สิบปี และถูกยกเลิกโดย “พระราชบัญญัติยกเลิก พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พุทธศักราช 2476 และพุทธศักราช 2487” เมื่อวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2487 ในสมัยที่จอมพล ป.พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี หลังจากนั้น ก็ไม่มีการรื้อฟื้นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีการรับมรดก อีกเลย ที่ผ่านมาได้มีความพยายามจะนำ กฎหมายการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกลับมาใช้ ในรัฐบาลหลายสมัยแต่ก็ไม่สามารถดำเนินการได้ เนื่องจากกลุ่มคนที่มีอำนาจอันเป็นชนชั้นผู้นำ ไม่ค่อยเห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จนกระทั่งใน พ.ศ. 2559 ประเทศไทยจึงได้ มีการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้มีผลบังคับใช้อีกครั้ง

แต่ภาษีการรับมรดกฉบับใหม่นั้นจะต่างจาก ที่เคยใช้ในอดีต คือปัจจุบันจะทำการเก็บภาษี จากผู้รับมรดกเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากที่เคยปฏิบัติ ในอดีตที่จะทำการจัดเก็บภาษีทั้งจากกองมรดก ก่อนทำการถ่ายโอนมรดกและจากผู้รับมรดก หลังได้รับมรดกจากกองแล้ว ทำให้ภาษีมรดก ในปัจจุบันเรียกว่า “ภาษีการรับมรดก” แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ ตั้งแต่มีการเริ่มเก็บภาษี

การรับมรดกใน พ.ศ. 2560 จนถึง พ.ศ. 2564 ตลอดระยะเวลา 5 ปี รัฐบาลสามารถเก็บภาษี การรับมรดกได้เฉลี่ยเพียงปีละ 261 ล้านบาท ซึ่งรายได้รวมจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ตลอด 5 ปีดังกล่าวโดยเฉลี่ยคือประมาณ 2.5 ล้านล้านบาท หมายความว่าภาษีการรับมรดก สร้างรายได้จากภาษีได้ให้แก่รัฐบาลเพียง ร้อยละ 0.01 จากภาษีทั้งหมดที่รัฐเก็บได้เท่านั้น (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาษีการรับมรดกนั้น สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐในสัดส่วนที่น้อยมาก โดยสาเหตุนั้นมีหลายประการ ได้แก่ การที่จะ เก็บภาษีการรับมรดกได้นั้นขึ้นอยู่กับการเสียชีวิต ของผู้ที่เป็นเจ้ามรดกส่งผลให้ปริมาณภาษี ที่เก็บได้ในแต่ละปีจะมีความแตกต่างกันมาก เพราะขึ้นอยู่กับจำนวนของผู้ที่เสียชีวิตในปีนั้น หรือการที่รัฐไม่สามารถติดตามและประเมิน มูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงของกองมรดกได้ถูกต้อง แต่ปัญหาที่สำคัญก็คือการที่เกณฑ์ยกเว้นภาษี การรับมรดกของประเทศไทยนั้นค่อนข้างสูง โดยมีเกณฑ์ยกเว้นอยู่ที่มูลค่า 100 ล้านบาท ส่งผลให้ผู้ที่ได้รับมรดกจากกองมรดกไม่ถึง 100 ล้านบาท ก็จะได้รับยกเว้นภาษี (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

หากพิจารณาว่าตัวเลข 100 ล้านบาทนั้น เป็นตัวเลขที่สูงเกินไปหรือไม่สำหรับครัวเรือน ในประเทศไทย จากข้อมูลของธนาคาร แห่งประเทศไทยแสดงให้เห็นว่า บัญชีธนาคาร ที่มียอดเงินฝากมากกว่า 100 ล้านบาท ในประเทศไทยนั้นมีเพียง 10,753 บัญชี จากจำนวน บัญชีเงินฝากทั้งหมดที่มีจำนวน 114,639,168 บัญชี (ข้อมูล ณ วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2565)

หรือมีเพียงสัดส่วนร้อยละ 0.01 จากทั้งหมดเท่านั้น หรือหากมาวิเคราะห์ด้วยข้อมูลการสำรวจสภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2562 (The National Statistical Office, 2019) พบว่า ครัวเรือนไทยมีทรัพย์สินหลังหักหนี้สิน ณ เปอร์เซนต์ไทล์ที่ 50 อยู่ที่ประมาณ 7 แสนบาทต่อครัวเรือนเท่านั้น และแม้จะเป็นที่ ณ เปอร์เซนต์ไทล์ที่ 99 ก็มีทรัพย์สินหลังหักหนี้สินที่ประมาณ 11.5 ล้านบาทเท่านั้น ซึ่งก็ยังคงน้อยกว่าตัวเลข 100 ล้านบาทกว่า 9 เท่าตัวอยู่ดี ซึ่งแสดงให้เห็นว่าเกณฑ์ยกเว้นภาษี 100 ล้านบาทนั้นไม่เหมาะสมกับประเทศไทย

เป็นอย่างมาก เพราะผู้คนส่วนใหญ่ในประเทศจะไม่ได้เข้ามาอยู่ในฐานภาษี จึงไม่แปลกที่ภาษีการรับมรดกจะสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลในแต่ละปีในสัดส่วนที่น้อยมาก (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1) ดังจะเห็นได้จากภาพที่ 2 แสดงการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรในช่วง 8 เดือนแรก ในปีงบประมาณ 2565 (ต.ค. 2564 - พ.ค. 2565) โดยอัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอยู่ที่ 300 ล้านบาท ซึ่งเป็นสัดส่วนที่น้อยมากเมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ของรัฐบาล



ภาพที่ 2 : แสดงการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรช่วง 8 เดือนแรก ในปีงบประมาณ 2565 (ต.ค. 2564 - พ.ค. 2565)

ที่มา : The Revenue Department, 2020

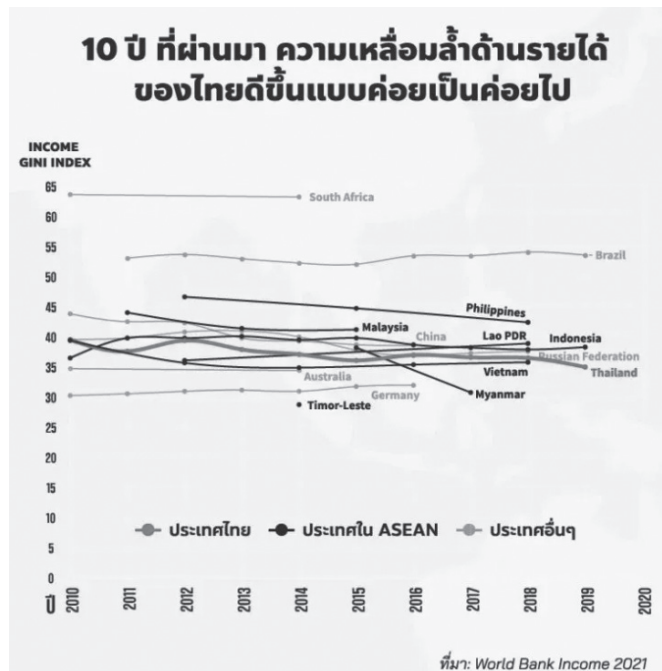
ทั้งนี้ หากวิเคราะห์ตามหลักกฎหมายตาม มาตรา 62 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ระบุในวรรคแรกว่า “รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัด เพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐ

มีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืนตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม” สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกัน เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้ดีที่สุด

ในปัจจุบัน คือ ความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งถือว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ควรเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย โดยความสามารถในการเสียภาษีจะวัดจากจำนวนทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่ายของแต่ละบุคคล เป็นเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสีย บทบัญญัติดังกล่าวนี้ มีขึ้นเป็นครั้งแรก ในรัฐธรรมนูญฉบับนี้ เพื่อป้องกันการที่ผู้บริหารประเทศจะใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดิน โดยไม่รับผิดชอบ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐและนำกลับมาใช้ใหม่ใน พ.ศ. 2559 จึงเป็นการดำเนินการสำคัญของภาครัฐเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมตามมาตรา 62

ของบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าว

หากแต่สถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางสังคมไทยภายหลังการนำมาตราการการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกลับมาใช้ใหม่นั้นยังคงมีอยู่ ดังจะเห็นได้จากภาพที่ 3 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ในระยะ 10 ปีที่ผ่านมา สถานการณ์ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของไทยดีขึ้นแบบค่อยเป็นค่อยไป ทั้งนี้ หากพิจารณาข้อมูลความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของธนาคารโลก หรือ World Bank ก็พบว่าประเทศไทยมีสถานการณ์ที่ดีขึ้นแบบค่อยเป็นค่อยไป เริ่มตั้งแต่ช่วง ค.ศ. 2000 ที่ ดัชนีเหลื่อมล้ำด้านรายได้จะอยู่ที่ 42.8 และดีขึ้นมาเป็น 39.4 ในปี 2010 และ 34.9 ในปี 2019 (World Bank, 2021) ตามลำดับดังภาพ



ภาพที่ 3 : แสดงความเหลื่อมล้ำทางรายได้ในประเทศไทย 10 ปีที่ผ่านมา (ค.ศ. 2010 - 2020)

ที่มา : The Active Thai PBS, 2022

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐ และนำกลับมาใช้ใหม่ในพ.ศ. 2559 นั้น ควรพิจารณาเทียบเคียงถึงข้อดี และข้อจำกัดของการนำมาตราการทางภาษีการรับมรดกที่นำมาใช้ทั้งในประเทศและต่างประเทศด้วยว่า สามารถแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้จริงหรือไม่ และมีข้อดี ข้อเสียที่ควรนำมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทยมากน้อยเพียงใด

4. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในต่างประเทศ

ปัจจุบันมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพียง 13 ประเทศจาก 45 ประเทศที่มีการสำรวจ ซึ่งประกอบด้วยประเทศในยุโรป อเมริกาเหนือ ญี่ปุ่น และอาเซียน ส่วนใหญ่ประเทศที่เก็บภาษีการรับมรดกเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ในเอเชียมีเพียง 3 ประเทศเท่านั้นที่เก็บภาษีมรดก คือ ญี่ปุ่น จีน-ไต้หวัน และฟิลิปปินส์ ส่วนประเทศที่ไม่มีการเก็บภาษีมรดก ได้แก่ ประเทศอาร์เจนตินา โคลอมเบีย จีน อินเดีย นิวซีแลนด์ และสวีเดน โดยส่วนใหญ่จะจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับมรดก มีเพียง 3 ประเทศ คือ เดนมาร์ก ฟินแลนด์ และสหรัฐอเมริกา ที่เก็บภาษีจากกองมรดก สำหรับประเทศไทยจะเป็นการเก็บจากผู้ได้รับมรดก ส่วนอีก 11 ประเทศเคยใช้ภาษีการรับมรดก แต่ปัจจุบันยกเลิกไปแล้ว อาทิเช่น สิงคโปร์ ออสเตรเลีย และแคนาดา ซึ่งเหตุผลที่ยกเลิกเพราะว่าต้องการสร้างแรงจูงใจให้ต่างชาติเข้ามาสะสมทุน (สิงคโปร์) เนื่องจากมีการหลีกเลี่ยงภาษีมาก และไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการบริหารจัดการ (ออสเตรเลีย) เพราะนำภาษีกำไรจากการขายทรัพย์สินมาใช้แทน (แคนาดา)

เพื่อลดภาระในการโอนธุรกิจครอบครัวให้รุ่นลูก (นอร์เวย์ที่ยกเลิกใน ค.ศ. 2014) และเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงมาก ทำให้เหลือน้อยได้สุทธิเข้ารัฐน้อย (สหรัฐอเมริกากำลังพิจารณายกเลิก) (Thailand Future Foundation, 2014)

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในแต่ละประเทศ จะพบ ดังนี้ (Wiroj Sukpisan, 2007)

4.1 สหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาเริ่มมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมานับตั้งแต่ ค.ศ. 1916 โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก คือ เพื่อการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของสหรัฐฯ ประกอบไปด้วย การเก็บภาษีกองมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับรัฐบาลกลาง (Federal) ภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บในระดับมลรัฐ (State) เช่น มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรัฐเคนตักกี นอกจากนี้สหรัฐอเมริกา ยังมีการเก็บภาษีการให้ด้วย

ใน ค.ศ. 2010 ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นการชั่วคราว อันเป็นผลมาจากกฎหมาย Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 ซึ่งกฎหมายดังกล่าวเน้นการปรับลดอัตราภาษีลง ซึ่งภาษีการรับมรดกก็รวมเป็นหนึ่งในนั้นด้วย โดยมีการปรับอัตราภาษีการรับมรดก ลดลง และเพิ่มขอบเขตการยกเว้นภาษีมากขึ้น เป็นลำดับ จนมีการยกเลิกภาษีการรับมรดกชั่วคราวใน ค.ศ. 2010 อย่างไรก็ตาม ภาษีการรับมรดกได้ถูกนำกลับมาใช้อีกครั้งหลังจากนั้น

ในปัจจุบันมีการเก็บอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 35 โดยเป็นการเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า และมีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ 5 ล้านดอลลาร์ นอกจากนี้ยังมีรายละเอียดบางประการที่สำคัญของภาษีการรับมรดกในสหรัฐฯ อาทิเช่น

- สหรัฐอเมริกา มีการจัดเก็บภาษีการให้โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ผู้ตายให้แก่ผู้อื่นก่อนตายในช่วงระยะเวลา 3 ปี ถึงแม้ในช่วงที่มีการยกเลิกภาษีการรับมรดกชั่วคราว สหรัฐอเมริกาก็ยังมีการจัดเก็บภาษีการให้มาอย่างต่อเนื่องโดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 35 และมีการยกเว้นภาษีที่ 1 ล้านดอลลาร์

- มีการให้ส่วนลดหย่อนได้ไม่จำกัดสำหรับเงินบริจาคและทรัพย์สินที่ให้กับผู้สมรส โดยจำกัดสิทธิเฉพาะผู้สมรสที่เป็นสัญชาติอเมริกันเท่านั้น นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการของผู้ตาย เช่น ค่าใช้จ่ายด้านงานศพสามารถนำมาหักออกจากกองมรดกรวมได้เต็มจำนวน

- สามารถนำภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับมลรัฐ (State) มาหักออกจากภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับรัฐบาลกลาง (Federal) ได้

4.2 ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีการเก็บภาษีกองมรดก คือเป็นการเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย นอกจากนั้นยังมีการเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วยสำหรับวัตถุประสงค์ของการเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศอังกฤษเนื่องจากเห็นว่าภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่ยุติธรรม เป็นการเก็บตามหลักความสามารถและไม่กระทบประชาชน

ส่วนใหญ่ ซึ่งในปัจจุบัน ประเทศอังกฤษมีการเก็บภาษีการรับมรดกโดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 40 โดยเป็นการเก็บแบบอัตราก้าวหน้าสำหรับมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี กำหนดไว้ที่ 3.25 แสนปอนด์ นอกจากนั้น ยังมีการให้ส่วนลดหย่อนได้ไม่จำกัดให้แก่ผู้สมรส

4.3 ประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสมีการเก็บภาษีมรดกแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ควบคู่ไปกับการเก็บภาษีการให้ ซึ่งประเทศฝรั่งเศสมีการเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าโดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 45 สำหรับส่วนลดหย่อนของภาษีการรับมรดกในประเทศฝรั่งเศสมีส่วนคล้ายกับสหรัฐฯ กล่าวคือ มีการให้ส่วนลดหย่อนได้ไม่จำกัดให้แก่ผู้สมรส ขณะที่การเก็บภาษีการให้ที่จัดเก็บในประเทศฝรั่งเศส จะเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ผู้ตายให้แก่ผู้อื่นก่อนตายในช่วงระยะเวลา 10 ปี โดยใช้อัตราภาษีเช่นเดียวกับภาษีการรับมรดก

4.4 ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นมีการเก็บภาษีมรดกแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ควบคู่ไปกับการเก็บภาษีการให้ โดยเป็นการเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าซึ่งอัตราภาษีสูงสุดของญี่ปุ่นมีอัตราที่ค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับหลายประเทศโดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 50 ขณะที่ภาษีการให้ก็มีอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 50 เช่นเดียวกัน สำหรับมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี กำหนดไว้ที่ 50 ล้านเยน

4.5 สาธารณรัฐเกาหลี

สาธารณรัฐเกาหลีมีการเก็บภาษีการรับมรดกแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance tax) ควบคู่ไปกับการเก็บภาษีการให้ โดยเป็นการเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าและมีอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 50 การเก็บภาษีการรับมรดก

ของเกาหลีใต้ นอกจากจะจัดเก็บจากกองมรดกที่เป็นทรัพย์สินของคนเกาหลีแล้ว ยังเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในอาณาเขตสาธารณรัฐเกาหลีได้แก่ ทรัพย์สินของคนต่างชาติด้วย สำหรับมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี กำหนดไว้ที่ 500 ล้านวอน

ตารางที่ 1: แสดงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในบางประเทศ

ประเทศ	ประเภทภาษี	อัตราภาษีสูงสุด (ร้อยละ)
สหรัฐอเมริกา	Estate, inheritance, give tax	ก้าวหน้า, (35)
ประเทศอังกฤษ	Estate, give tax	คงที่, (40)
ประเทศฝรั่งเศส	Inheritance, give tax	ก้าวหน้า, (45)
ประเทศญี่ปุ่น	Inheritance, give tax	ก้าวหน้า, (50)
สาธารณรัฐเกาหลี	Inheritance, give tax	ก้าวหน้า, (50)

ที่มา: Thailand Development Research Institute : TDRI, 2014

จากตารางที่ 1 แสดงสรุปรายละเอียดการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐเกาหลี โดยแสดงประเภทภาษีที่จัดเก็บ และอัตราการจัดเก็บภาษีสูงสุด (ร้อยละ) ซึ่งผลการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในต่างประเทศ มีประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้ (TDRI, 2014)

1. ภาษีการรับมรดกที่เก็บได้มีส่วนไม่สูงนักเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีทั้งหมด

จากรายงานของ TDRI (2014 cited Tax Policy Center, 2008) พบว่าใน ค.ศ. 2005 ภาษีการรับมรดกที่เก็บได้ในหลายประเทศมีส่วนไม่สูงนักเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษี

ทั้งหมด โดยสัดส่วนภาษีการรับมรดกเมื่อเทียบกับรายได้ จากภาษีทั้งหมดมีค่าประมาณร้อยละ 0.01-1.3 โดยประเทศเบลเยียมมีส่วนสัดส่วนภาษีการรับมรดกต่อรายได้ภาษีทั้งหมดสูงสุด คือร้อยละ 1.3 ขณะที่บางประเทศ เช่น อิตาลี มีสัดส่วนภาษีการรับมรดกต่อรายได้ภาษีทั้งหมดเพียงร้อยละ 0.01 สำหรับที่สำคัญ เช่น สหรัฐอเมริกา มีสัดส่วนร้อยละ 0.89 ประเทศอังกฤษมีส่วนร้อยละ 0.7 ประเทศญี่ปุ่นมีส่วนร้อยละ 1.14 และสาธารณรัฐเกาหลีมีส่วนร้อยละ 0.91 จึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีการรับมรดกมิได้มีวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เข้ารัฐ

2. ผู้ถูกเก็บภาษีมียังมีจำนวนไม่สูงนักและส่วนใหญ่จะเป็นผู้มีรายได้สูงที่ถูกเก็บภาษี

จากข้อมูล ค.ศ. 2008 พบว่าผู้ที่ถูกเก็บภาษีการรับมรดกในสหรัฐฯ มีสัดส่วนไม่สูงนักโดยมีเพียงร้อยละ 0.6 หรือคิดเป็นจำนวน 15,500 คน จากจำนวนผู้ที่เสียชีวิตใน ค.ศ. 2008 ทั้งหมด 2.6 ล้านคน และเมื่อพิจารณาผู้ที่ถูกเก็บภาษีการรับมรดกพบว่า โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นคนที่มียกมรดกมาก โดยกลุ่มคนที่มียกมรดกสูงสุดในช่วง 1 เปอร์เซ็นต์แรก จะต้องจ่ายภาษีการรับมรดกคิดเป็นร้อยละ 81.1 ของภาษีการรับมรดกที่จ่ายทั้งหมด ดังนั้นจะเห็นว่า ภาษีการรับมรดกนั้นมุ่งเก็บจากคนที่มียกมรดกสูงเป็นหลัก

3. ภาษีการรับมรดกมีอัตราภาษีที่ก้าวหน้า (Progressive Tax) มากกว่าภาษีเงินได้

เมื่อเปรียบเทียบภาระภาษีระหว่างภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จะพบว่าภาระภาษีของภาษีการรับมรดกจะตกกับผู้มีรายได้สูงสุด 1 เปอร์เซ็นต์แรกมากกว่าภาษีเงินได้ โดยในช่วงผู้มีรายได้สูงสุด 1 เปอร์เซ็นต์แรกจะมีสัดส่วนถูกเก็บภาษีย่อยละ 80 สำหรับภาษีการรับมรดก และร้อยละ 30 สำหรับภาษีเงินได้ จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีการรับมรดกมีลักษณะการกระจายของภาระภาษีที่ตกกับผู้มีรายได้สูง (Progressive) ตีกว่าภาษีเงินได้

4. มีเจ้าของธุรกิจและเจ้าของฟาร์มขนาดเล็กจำนวนน้อยที่ถูกเก็บภาษีการรับมรดก

จากการศึกษาของ TDRI (2014 cited Tax Policy Center, 2008) พบว่า เจ้าของธุรกิจและเจ้าของฟาร์มขนาดเล็กมีจำนวนน้อยที่ถูกเก็บภาษีการรับมรดก เจ้าของธุรกิจและ

เจ้าของฟาร์มขนาดเล็กที่อยู่ในข่ายถูกเก็บภาษีการรับมรดกราว 2,000 ครอบครัว แต่ถูกเก็บภาษีการรับมรดกจริงมีเพียง 550 ครอบครัว หรือคิดเป็นเพียงร้อยละ 3.5 ของผู้ที่ถูกเก็บภาษี นอกจากนี้มูลค่าภาษีที่ถูกเก็บส่วนใหญ่แล้วจะเสียภาษีน้อยกว่า 500,000 เหรียญ สาเหตุที่เจ้าของธุรกิจขนาดเล็กมีจำนวนน้อยที่เข้าข่ายถูกเก็บภาษีการรับมรดกเนื่องจากภาครัฐทำให้สิทธิพิเศษแก่ธุรกิจขนาดเล็กโดยมีคาลดหย่อนให้แก่ธุรกิจประเภทนี้ อีกทั้งในการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ยังกำหนดให้ธุรกิจประเภทนี้สามารถคิดมูลค่าทรัพย์สินจากมูลค่าการใช้ประโยชน์ในปัจจุบัน (Current-Use Value) แทนที่จะคำนวณโดยใช้มูลค่าตลาด (Fair Market Value) ซึ่งการคำนวณวิธีนี้สามารถลดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ของธุรกิจขนาดเล็กได้กว่าร้อยละ 40-70 TDRI (2014 cited Durst, Monke and Maxwell, 2002)

5. อัตราภาษีที่จัดเก็บจริง (Effective tax rate) มีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีสูงสุด (Top tax rate)

จากตัวอย่างของประเทศสหรัฐฯ ถึงแม้ว่าจะมีการกำหนดอัตราภาษีสูงสุดสูงกว่าร้อยละ 45 โดยส่วนใหญ่ แต่เมื่อคำนวณอัตราภาษีที่จัดเก็บจริง (Effective tax rate) แล้วจะพบว่า มีอัตราภาษีต่ำกว่าอัตราภาษีสูงสุดค่อนข้างมาก เช่นใน ค.ศ. 2009 อัตราภาษีการรับมรดกสูงสุดคือร้อยละ 45 แต่มีอัตราภาษีที่จัดเก็บจริงเพียงร้อยละ 19 สาเหตุที่อัตราภาษีที่จัดเก็บจริงมีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีสูงสุดเนื่องจากการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี และยังมีการ

กำหนดส่วนลดหย่อนต่าง ๆ ซึ่งเมื่อนำมูลค่ากองมรดกมาคำนวณภาษีจึงมักมีอัตราที่จัดเก็บจริงต่ำกว่าอัตราภาษีสูงสุด ซึ่งจากการศึกษาพบว่า ส่วนลดหย่อนที่สำคัญที่ทำให้อัตราภาษีที่จัดเก็บจริงมูลค่าต่ำ คือ ส่วนลดหย่อนสำหรับการบริจาคเพื่อการกุศล โดยส่วนลดหย่อนสำหรับการบริจาคคิดเป็นสัดส่วนเฉลี่ยร้อยละ 7.4 ของกองมรดก และคิดเป็นส่วนร้อยละ 17.9 สำหรับกลุ่มที่มีรายได้สูง (Gravelle และ Maguire, 2003 อ้างถึงใน TDRI, 2014)

หากนำเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกที่มูลค่า 100 ล้านบาทของประเทศไทยไปเปรียบเทียบกับประเทศอื่นที่มีการใช้ภาษีการรับมรดกเช่นเดียวกับประเทศไทย เพื่อนำมาพิจารณาว่าเกณฑ์การยกเว้นภาษีของประเทศอื่นนั้นมีความแตกต่างหรือใกล้เคียงกับเกณฑ์ของประเทศไทยหรือไม่ โดยเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบนั้นจะเป็นเกณฑ์ที่ใช้กับความสัมพันธ์ที่ผู้รับมรดกเป็นทายาทโดยตรงของเจ้าของมรดกเท่านั้น ซึ่งใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2565 (Kittiphop Jutharatanakul, 2022, pp.1)

1. ประเทศญี่ปุ่น มีเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกอยู่ที่ 10 ล้านเยน หรือประมาณ 2.63 ล้านบาท
2. สาธารณรัฐเกาหลี มีเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกอยู่ที่ 100 ล้านวอน หรือประมาณ 2.7 ล้านบาท
3. สาธารณรัฐเฮลเลนิก (กรีซ) มีเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกอยู่ที่ 150,000 ยูโร หรือประมาณ 5.4 ล้านบาท

4. สหราชอาณาจักร มีเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกอยู่ที่ 325,000 ปอนด์สเตอร์ลิง หรือประมาณ 14 ล้านบาท

การนำเกณฑ์การยกเว้นภาษีการรับมรดกของประเทศเหล่านี้มาเปรียบเทียบกับพหุเกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกของประเทศไทยนั้นสูงกว่าประเทศอื่นมากถึงระดับหลายเท่าตัว แม้ประเทศเหล่านี้จะจัดอยู่ในกลุ่มประเทศที่ประชาชนมีรายได้สูงแล้วก็ตาม จึงทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีปัญหาในการจัดเก็บที่ยังไม่สามารถบังคับจัดเก็บภาษีได้เลยทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของรัฐบาลได้ และหลังจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทำให้สามารถวิเคราะห์ปัญหาของพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้ ดังต่อไปนี้ (Thamanit Phetchamrat, 2018, pp.109)

1. ปัญหาความเหมาะสมของจำนวนฐานภาษีการรับมรดก

การกำหนดอัตราฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ยกเว้นทรัพย์สินหลังจากหักด้วยภาระหนี้สินแล้วเป็นจำนวน 100 ล้านบาทเป็นฐานภาษีที่แคบเกินไป หลังจากได้ทำการศึกษาสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทย รวมถึงรายงานความมั่งคั่งของประชากรในประเทศไทย สรุปได้ว่าจำนวนสัดส่วนของกลุ่มประชากรที่มีความมั่งคั่งถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้นมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับประชากรทั้งประเทศ การที่รัฐแก้ไขอัตราฐานภาษีจากจำนวน 50 ล้านบาท

ในขั้นตอนการรับหลักการร่างพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดกมาเป็นจำนวน 100 ล้านบาท ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ยังเป็นการบีบให้ฐานภาษี แคลง และทำให้ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี การรับมรดกยิ่งน้อยลงตามไปด้วย จึงส่งผลให้ รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้อย่าง มีประสิทธิภาพ

2. ปัญหาความครอบคลุมของทรัพย์สิน ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้ทรัพย์สินที่จะต้อง เสียภาษีการรับมรดกได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใด ที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิ เรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงิน หรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะ ที่มีหลักฐานทางทะเบียน รัฐไม่มีการจัดเก็บภาษี จากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแต่อย่างใด ทั้งที่ทรัพย์สินประเภทอื่นที่ไม่มีทะเบียนก็ อาจเป็นทรัพย์สินที่ตกทอดมาจากกองมรดก เช่นเดียวกัน โดยให้เหตุผลเรื่องความซับซ้อน ในการบริหารภาษีทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้ จากทรัพย์สินทุกประเภท ทำให้เกิดปัญหาความ ไม่ครอบคลุมของทรัพย์สิน โดยเฉพาะทรัพย์สิน ที่เป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีหลักฐานทางทะเบียน หรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ตาม เช่น เงินสด เครื่องประดับ เพชร ทองคำ อัญมณี วัตถุโบราณ พระเครื่อง นาฬิกา อาวุธปืน รวมไปถึง สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ เป็นต้น การสะสมทรัพย์สิน ที่ไม่มีทะเบียนก็ถือเป็นการสะสมความมั่งคั่ง รูปแบบหนึ่งเช่นกัน การเลือกกำหนดทรัพย์สิน

แต่เพียงบางประเภทมาเป็นฐานภาษีจึง ก่อให้เกิดช่องว่างในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ การถือครองทรัพย์สินมาเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ ถูกกำหนดให้นำรวมเป็นฐานภาษีการรับมรดก อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อการจัดเก็บภาษี การรับมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่ง ในรูปของมรดก ก็จะต้องจัดเก็บภาษี ให้ครอบคลุมทรัพย์สินทุกประเภทที่สามารถ นำไปสะสมความมั่งคั่งเพราะตามหลักการ แล้วการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานความมั่งคั่ง จะต้องจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิด ทั้งที่เป็น สังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีการยกเว้น

3. ปัญหาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตรา ภาษีการรับมรดก

การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ คือ มีการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว โดยมีการแบ่งออกเป็น 2 กรณีตามความสัมพันธ์ เครือญาติ ในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือ ผู้สืบสันดานจะเสียภาษีในอัตราเดียวกัน ทั้งหมด คืออัตราร้อยละ 5 ไม่ว่าผู้ได้รับมรดก แต่ละคนจะได้รับมรดกเป็นจำนวนเท่าใด และ กรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุพการีหรือ ผู้สืบสันดานก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน ทั้งหมด คือ อัตราร้อยละ 10 ไม่ว่าผู้ได้รับมรดก จะได้รับมรดกเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม การเลือกใช้ อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ แม้จะมีการลดอัตราร้อยละโดยคำนึงถึง ความสัมพันธ์ทางเครือญาติก็ตาม แต่การ กำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียวโดย อัตราภาษีการรับมรดกก็จะไม่เปลี่ยนแปลง

แม้ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมูลค่าฐานภาษีจากการได้รับมรดกไม่เท่ากัน แต่กลับต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับมรดกน้อยต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่ได้รับมรดกมากกว่า การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่จึงไม่สามารถสะท้อนความสามารถของผู้เสียภาษีได้อย่างเป็นธรรม

4. ปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดก

ปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกเป็นปัญหาที่สืบเนื่องมาจากปัญหาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตราภาษีการรับมรดกที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่หากผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน กำหนดอัตราภาษีการรับมรดกไว้ที่อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท อัตราการจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวเป็นอัตราการจัดเก็บภาษีที่ต่ำเมื่อเทียบกับอัตราการจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ อาทิ ประเทศอังกฤษ ที่ใช้รูปแบบอัตราภาษีแบบอัตราคงที่ เช่นเดียวกับประเทศไทย แต่กลับมีอัตราการจัดเก็บอยู่ที่อัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าทรัพย์สินเฉพาะส่วนที่เกินกว่า 325,000 ปอนด์ การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่ และเป็นอัตราที่ต่ำเช่นนี้ จะส่งผลต่อจำนวน

รายได้ที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก จะยังทำให้รัฐได้รับรายได้ที่น้อยลงตามอัตราการจัดเก็บภาษีที่ต่ำนั่นเอง รัฐควรจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามมูลค่าของทรัพย์สินที่มากขึ้นในลักษณะขั้นบันไดตามรูปแบบอัตราก้าวหน้าด้วย เนื่องจากภาษีการรับมรดกมุ่งเน้นจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งของทรัพย์สินที่ตกทอดไปสู่ผู้รับมรดกแต่ละคน เพราะในความเป็นจริงแล้วมูลค่าฐานแห่งทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนจะได้รับนั้นมีจำนวนไม่เท่ากัน การใช้อัตราภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้าประกอบกับกำหนดอัตราภาษีแบบขั้นบันไดจึงสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละคนได้ดีกว่า

5. อภิปรายผล

5.1 สถานการณ์ความเหลื่อมล้ำในปัจจุบันของสังคมไทย

การนำมาตรการทางการคลังมาเฉลี่ยทุกข์เฉลี่ยสุขในสังคม โดยการจัดเก็บภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมในทางทฤษฎี ดังเช่นภาษีการรับมรดกนั้น จะสามารถแก้ไขปัญหาค่าหากการดำเนินการจัดเก็บภาษีนั้นดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ในทางทฤษฎีแล้วการจัดเก็บภาษีการรับมรดกส่งผลดีหลากหลายประการ ทั้งในแง่การส่งเสริมประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจและในแง่ของการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ สร้างความเสมอภาคในโอกาสของบุคคล เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่มีการออกแบบอย่างเหมาะสม จะส่งผลให้เกิดการสะสมทุนและทรัพย์สินในระดับที่เหมาะสม กระตุ้นการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค

ในปัจจุบัน ไม่เกิดการสะสมทรัพย์สินเพื่อเก็งกำไรมากจนเกินไป เกิดการกระจายทรัพย์สินไปสู่ภาคส่วนที่ใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และยังสนับสนุนการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลและช่วยป้องกันความโลภมากของบุคคล อีกทั้งสนับสนุนการแข่งขันที่เป็นธรรม จูงใจให้มีการบริจาคเงินให้กับองค์กรสาธารณกุศล นอกจากนี้ยังสามารถสร้างรายได้เพิ่มเติมให้กับรัฐบาล โดยไม่กระทบผู้ที่มีฐานะไม่สู้ดีนักได้อีกด้วย

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม แต่กลไกของกฎหมายไม่สามารถทำได้ เนื่องจากมีการกำหนดฐานภาษีไว้แคบเกินไป และมุ่งเน้นเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน ไม่มีมาตรการที่ชัดเจนในการจัดเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี อีกทั้งเลือกใช้อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ประกอบกับอัตราเป็นอัตราที่ต่ำ ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่บังคับใช้ในประเทศไทยไม่มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการจัดเก็บไม่สามารถสร้างความเป็นธรรม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้อย่างที่รัฐบาลตั้งเป้าหมายเอาไว้ จึงควรมีการแก้ไขให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และให้มีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น เช่น การเพิ่มภาษีการรับมรดกโดยการปรับจำนวนฐานอัตราการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม การจัดเก็บภาษีด้วยอัตราก้าวหน้า เพิ่มความครอบคลุม

ของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี การรับมรดกให้ครอบคลุมทุกทรัพย์สิน โดยเฉพาะทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีหลักฐานทางทะเบียนหรือไม่มีหลักฐานทางทะเบียนก็ตาม เช่น เงินสด เครื่องประดับ เพชร ทองคำ อัญมณี วัตถุโบราณ พระเครื่อง นาฬิกา อาวุธปืน รวมไปถึงสิทธิบัตรและลิขสิทธิ์ เป็นต้น

5.2 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีที่เคยใช้ในอดีตคือปัจจุบันจะทำการเก็บภาษีจากผู้รับมรดกเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากที่เคยปฏิบัติในอดีตที่จะทำการจัดเก็บภาษีทั้งจากกองมรดกก่อนทำการถ่ายโอนมรดกและจากผู้รับมรดกหลังได้รับมรดกจากกองแล้ว ทำให้ภาษีการรับมรดกในปัจจุบันเรียกว่า “ภาษีการรับมรดก” แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ ตั้งแต่มีการเริ่มเก็บภาษีการรับมรดกใน พ.ศ. 2560 จนถึง พ.ศ. 2564 ตลอดระยะเวลา 5 ปี รัฐบาลสามารถเก็บภาษีการรับมรดกได้เฉลี่ยเพียงปีละ 261 ล้านบาท ซึ่งรายได้รวมจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลตลอด 5 ปีดังกล่าวโดยเฉลี่ยคือประมาณ 2.5 ล้านบาท หมายความว่าภาษีการรับมรดกสร้างรายได้จากภาษีได้ให้แก่รัฐบาลเพียงร้อยละ 0.01 จากภาษีทั้งหมดที่รัฐเก็บได้เท่านั้น

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาษีการรับมรดกนั้นสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐในสัดส่วนที่น้อยมาก โดยสาเหตุนั้นมีหลายประการ ได้แก่ การที่จะเก็บภาษีการรับมรดกได้นั้นขึ้นอยู่กับภาษีชีวิตของผู้ที่เป็นเจ้าของมรดกส่งผลให้ปริมาณภาษีที่เก็บได้ในแต่ละปีจะมีความแตกต่างกันมาก

เพราะขึ้นอยู่กับจำนวนของผู้ที่เสียชีวิตในปีนั้น หรือการที่รัฐไม่สามารถติดตามและประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงของกองมรดกได้ถูกต้อง แต่ปัญหาที่สำคัญก็คือการที่เกณฑ์ยกเว้นภาษีการรับมรดกของประเทศไทยนั้นค่อนข้างสูง โดยมีเกณฑ์ยกเว้นอยู่ที่มูลค่า 100 ล้านบาท ส่งผลให้ผู้ที่ได้รับมรดกจากกองมรดกไม่ถึง 100 ล้านบาทก็จะได้รับการยกเว้นภาษีจึงไม่แปลกที่ภาษีการรับมรดกจะสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลในแต่ละปีในสัดส่วนที่น้อยมาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาความเหมาะสมของจำนวนฐานภาษีการรับมรดก ปัญหาความครอบคลุมของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก ปัญหาเรื่องการกำหนดรูปแบบอัตราภาษีการรับมรดก และปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดก การกำหนดฐานภาษีไว้แคบเกินไป และมุ่งเน้นเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน ไม่มีมาตรการที่ชัดเจนในการจัดเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี อีกทั้งเลือกใช้วิธีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ ประกอบกับอัตราเป็นอัตราที่ต่ำ ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่บังคับใช้ในประเทศไทยไม่มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บ ไม่สามารถสร้างความเป็นธรรม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้อย่างที่รัฐบาลตั้งเป้าหมายเอาไว้

5.3 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในต่างประเทศ

จากประสบการณ์ของต่างประเทศพบว่า ภาษีการรับมรดกนั้นมีวัตถุประสงค์สำคัญ เพื่อช่วยในการกระจายรายได้และความมั่งคั่ง

ให้เท่าเทียมกันเป็นสำคัญ ภาษีการรับมรดกมิได้มีวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เข้ารัฐ และจากตัวอย่างของหลายประเทศจะพบว่า มักมีการเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ควบคู่ไปกับภาษีการให้ (Give Tax) และเป็นการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าโดยมีอัตราภาษีสูงสุดส่วนใหญ่มากกว่าร้อยละ 40 อีกทั้งหลายประเทศยังมีการกำหนดส่วนยกเว้นไว้ค่อนข้างสูงและค่าลดหย่อนไว้หลายรายการ ทำให้กลุ่มผู้มีรายได้ปานกลางมักไม่ถูกเก็บภาษีจากการศึกษา ยังพบว่าหากไม่มีการเก็บภาษีการรับมรดก จะส่งผลกระทบต่อกลุ่มที่มีรายได้สูง ขณะที่ส่งผลกระทบต่อผู้มีรายได้ปานกลางและรัฐบาล

โดยผลการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในต่างประเทศมีประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้ได้แก่

1. ภาษีการรับมรดกที่เก็บได้มีสัดส่วนไม่สูงนัก เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีทั้งหมด
2. ผู้ถูกเก็บภาษีมียังไม่สูงนัก และส่วนใหญ่จะเป็นผู้มีรายได้สูงที่ถูกเก็บภาษี
3. ภาษีการรับมรดกมีอัตราภาษีที่ก้าวหน้า (Progressive Tax) มากกว่าภาษีเงินได้
4. มีเจ้าของธุรกิจและเจ้าของฟาร์มขนาดเล็กจำนวนน้อยที่ถูกเก็บภาษีการรับมรดก และ
5. อัตราภาษีที่จัดเก็บจริง (Effective tax rate) มีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีสูงสุด (Top tax rate) การนำเกณฑ์การยกเว้นภาษีการรับมรดกของประเทศเหล่านี้มาเปรียบเทียบกับประเทศไทยนั้น สูงกว่าประเทศอื่นมากถึงระดับหลายเท่าตัว แม้ประเทศเหล่านี้จะจัดอยู่ในกลุ่มประเทศที่ประชาชนมีรายได้สูงแล้วก็ตาม

จึงทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีปัญหาในการจัดเก็บที่ยังไม่สามารถบังคับจัดเก็บภาษีได้เลยทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของรัฐบาลได้

6. บทสรุป

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกถือเป็นหนึ่งในภาษีที่นำรายได้เข้ามาสู่รัฐ และเป็นภาษีทางตรงที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระได้ กล่าวคือ มีรายได้มากมีทรัพย์สินมากก็เสียภาษีมาก มีรายได้น้อยมีทรัพย์สินน้อยก็เสียภาษีน้อย ต่างกับภาษีทางอ้อมซึ่งเก็บจากผู้บริโภค อันเป็นการผลักภาระทางภาษีโดยมิได้คำนึงถึงรายได้ของผู้บริโภคเลย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้บริโภคสินค้าซึ่งอาจมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ต่างกันอย่างสิ้นเชิงจำเป็นต้องบริโภคสินค้านั้นๆ เป็นต้น ดังนั้น การเพิ่มช่องทางให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีทางตรงได้เพิ่มขึ้น โดยการเพิ่มประเภทภาษีที่จัดเก็บดังเช่นภาษีการรับมรดกนี้ จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนและมีความเสมอภาคมากขึ้น กล่าวคือ เมื่อผู้มียาได้มีทรัพย์สินสะสมจำนวนมากก็ถือว่าเป็นผู้ที่มีโอกาสทางเศรษฐกิจและได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพยากรภายในประเทศมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินสะสมน้อย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงถือว่าเป็นค่าชดเชยความเสียโอกาสเข้าถึงทรัพยากรของประชาชนซึ่งไม่มีโอกาสเข้าถึงทรัพยากรดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะสร้างความเป็นธรรมในสังคม และยกระดับ

คุณภาพชีวิตของคนในสังคม แต่กลไกของกฎหมายไม่สามารถทำได้เนื่องจากมีการกำหนดฐานภาษีไว้แคบเกินไป และมุ่งเน้นเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน ไม่มีมาตรการที่ชัดเจนในการจัดเก็บทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน ขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี อีกทั้งเลือกใช้อัตราการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอัตราคงที่ประกอบกับอัตราเป็นอัตราที่ต่ำ ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่บังคับใช้ในประเทศไทยไม่มีความครอบคลุมในการบริหารจัดการเก็บ ไม่สามารถสร้างความเป็นธรรม และยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคมได้อย่างที่รัฐบาลตั้งเป้าหมายเอาไว้ จึงควรมีการแก้ไขมาตรการทางภาษีรวมถึงกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น อาทิ การกำหนดฐานภาษีการรับมรดกให้มีความเหมาะสม ความครอบคลุมของทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก การกำหนดรูปแบบอัตราภาษีการรับมรดก และปัญหาเรื่องการกำหนดภาษีการรับมรดก

7. ข้อเสนอแนะ

(1) การขยายฐานภาษีการรับมรดก

การกำหนดฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่กำหนดฐานภาษีไว้ที่จำนวนทรัพย์สินของทายาทหลังแบ่งจากกองมรดกแล้วหากมีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท จึงจะต้องเสียภาษีการรับมรดกนั้น เป็นการกำหนดฐานภาษีที่แคบจนเกินไป เพราะจำนวนประชากรที่มีความมั่งคั่งถึงขนาดที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกมีจำนวนน้อยมาก

ยิ่งหากเปรียบเทียบกับภาษีการรับมรดกของประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสแล้ว ยิ่งเห็นได้ชัดว่าฐานของภาษีการรับมรดกในประเทศที่จัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น ไม่ได้ถูกตั้งไว้ให้แคบแต่อย่างใด เพราะจุดมุ่งหมายของภาษีการรับมรดกคือ การจัดเก็บเพื่อลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำจากการสะสมความมั่งคั่ง การกำหนดฐานของภาษีไว้แคบจนเกินไปเท่ากับจำนวนประชากรที่อยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีนั้น ก็จะยิ่งน้อยลงตามไปด้วย จึงเห็นได้ว่าฐานของภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้สอดคล้องกับสภาพการสะสมความมั่งคั่งของสังคมไทยแต่อย่างใด

ด้วยเหตุผลดังกล่าวฐานของภาษีการรับมรดกจึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรเปลี่ยนแปลงอัตราฐานภาษีการรับมรดกให้กว้างขึ้นจากเดิม โดยให้กำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกมาเป็นจำนวน 50 ล้านบาท

(2) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบอัตราก้าวหน้า

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าแบบอัตราคงที่คือไม่ว่าผู้รับมรดกจะได้รับมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาท ไปมากน้อยเพียงใดก็ต้องรับภาระทางภาษีเท่ากันคืออัตราร้อยละ 10 และลดหย่อนให้เหลือร้อยละ 5 ในกรณีเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน การมีอัตราก้าวหน้าในอัตราก้าวหน้าทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับมรดกที่เข้าข่ายเสียภาษีการรับมรดก เป็นการไม่ส่งเสริม

การกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะไม่ว่าผู้รับมรดกแต่ละรายจะได้รับมรดกมากหรือน้อย ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเท่ากัน แต่หากมีการกำหนดอัตราก้าวหน้าแบบอัตราก้าวหน้าดังเช่นที่ประเทศไทยเคยนำมาใช้กับพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ในอดีต และในกฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศส ซึ่งต่างก็เป็นอัตราก้าวหน้าที่จัดเก็บมากขึ้นตามฐานของภาษีที่เพิ่มขึ้น คือหากผู้ต้องเสียภาษีได้รับมรดกมากก็ต้องจ่ายภาษีการรับมรดกมากขึ้นตามไปด้วยก็จะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้ต้องเสียภาษีการรับมรดกได้ดีกว่า

(3) การเพิ่มอัตราจัดเก็บภาษีการรับมรดก

นอกเหนือจากการที่ต้องแก้ไขรูปแบบอัตราของภาษีการรับมรดกที่ควรเป็นรูปแบบ

อัตราก้าวหน้าแล้ว การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 กำหนดอัตราก้าวหน้าที่อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดาน และอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกในกรณีผู้รับมรดกเป็นบุคคลอื่นเป็นการกำหนดอัตราที่ไม่สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้รับมรดกแต่ละราย เนื่องจากความมั่งคั่งที่ผู้รับมรดกแต่ละรายได้รับมีมูลค่าแตกต่างกัน อัตราการจัดเก็บภาษีจึงควรกำหนดให้สอดคล้องกับมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับด้วย ดังนั้น รัฐควรแก้ไขอัตราก้าวหน้าการรับมรดกให้สอดคล้องกับรูปแบบอัตราก้าวหน้าแบบอัตราก้าวหน้าด้วยโดยการกำหนดอัตราก้าวหน้าในลักษณะขั้นบันได และนำอัตราก้าวหน้า

แบบก้าวหน้าตามพระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พ.ศ. 2476 ที่ประเทศไทย เคยใช้บังคับในอดีต และกฎหมายภาษีการรับมรดก ของประเทศฝรั่งเศสที่มีการจัดเก็บภาษี ในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกันมาพิจารณา ซึ่งตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและ การรับมรดก พ.ศ. 2476 นั้นมีรูปแบบอัตราภาษี ในอัตราก้าวหน้าที่มีอัตราตั้งแต่ ร้อยละ 1

ไปจนถึงร้อยละ 20 ขึ้นอยู่กับยอดสุทธิ แห่งค่าของทรัพย์สินมรดกในแต่ละราย ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขอัตราภาษี การรับมรดกให้เป็นอัตราก้าวหน้าในรูปของ ขั้นบันได และอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับมูลค่า ของมรดกสุทธิ หลังจากหักด้วยหนี้สิน ประกอบกับความสัมพันธ์ของผู้รับมรดกกับ เจ้ามรดก □

บรรณานุกรม

- Durst, R., and J. Monke. (2002). [How Will the Phaseout of Federal Estate Taxes Affect Farmers]. U.S. Department of Agriculture, Economic Research Service.
- Kittipat Nonthapatmadul. กิตติพัฒน์ นนทปัทมะดุลย์. (2010). *thritsadī khwāmyuttitham khōng ǎhōn [John Rawls' A Theory of Justice]*. Thammasat University. Thailand.
- Kittiphop Jutharatanakul. กิตติภาพ จุฑารัตนากุล. (2022). *kēn yokwēn phāsī kān rap mōradok khantam khōng prathēt Thai nai patčhuban mōsom rū mai.2565. [Is Thailand's current minimum inheritance tax exemption appropriate?]*. (19, July, 2023) Retrieved from <http://www.setthasarn.econ.tu.ac.th/blog/detail/610>
- Krirkkiat Piphatsereetam. เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2009). *kānkhlang wādūai kānǎchat san læ kārok ra ǎhā yō* Bangkok: Thammasat University Press.
- Suteera Chubandit. สุธีรา ชูบัณฑิต. (2014). *rat kap kānǎchatkep phāsī mōradok. [State and inheritance tax collection.]* (16, July, 2023). Retrieved from www.senate.go.th/w3c/senate/.../file_1413880933.pdf
- Thailand Development Research Institute. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.(2014). *phāsī mōradok læ prasopkān nai tāngprathēt. [Inheritance tax and overseas experience]*. (16, July 2023). Retrieved From www.tdri.or.th
- Thailand Development Research Institute. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.(2014). *wādūai phāsī mōradok . [Inheritance Tax]*. (16, July 2023). Retrieved From www.tdri.or.th
- Thailand Future Foundation. มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา (2014). *hok khōsangket rūang phāsī mōradok.* (16, July 2023). Retrieved From <https://safe.menlosecurity.com/doc/docview/viewer/docN86E4668F420E1311f4278758c54063eb58f3d-8b92a8779a35b03a637aaadedeb24ada18ebbc0>.

- Thammanit Petchumrat. ธรรมนิจ เพ็ชรจำรัส (2018). **panhā thāng kotmāi nai kānkamnot thān phāsī læ ‘attrā phāsī kān rap mōradok tāmpha ra rāt banyat phāsī kān rap mōradok Phō.Sō. sōngphanhārōihāsippǣt.** [Legal problems in determining the tax base and inheritance tax rate according to the Inheritance Tax Act B.E. 2558]. (Master’s dissertation). Faculty of Law National Institute of Development Administration.
- The Active Thai PBS. ศูนย์สื่อสารวาระทางสังคมและนโยบายสาธารณะ องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย. (2022). **khwām čhing khōng khwām lūamlam.** (17, November, 2023). Retrieved From <https://theactive.net/data/inequality-index-truth/>
- The National Statistical Office. สำนักงานสถิติแห่งชาติ.(2019). **kānsamrūat phāwa sētthakit læ sangkhom khōng khruārūan pī Phō.Sō. sōngphanhārōihoksipsōng.** [Survey of household economic and social conditions in 2019]. (16, July 2023). Retrieved From shorturl.at/anDOQ
- The Revenue Department. กรมสรรพากร. (2020). **kānčhatkep phāsī ‘ākōn khōng prathēt Thai nai Phō.Sō. sōngphanhārōihoksip sōngphanhārōihoksipsām.** [Tax collection in Thailand in 2017 - 2020]. (16, July 2023). Retrieved From <https://marketeeronline.co/archives/159804>
- United Nations University World Institute for Development Economics Research. (2021). [Database World Income Inequality Database - WIID]. (17, November, 2023). Retrieved From <https://www.wider.unu.edu/database/world-income-inequality-database-wiid>
- Wiroj Sukpaisarn. วิโรจน์ สุขพิศาล. (2007). **phāsī mōradok kap kānsāng khwāmpen tham nai sangkhom.**[Inheritance tax and social justice]. Bangkok: Knowledge Survey for Thailand Reform Project National Public Health Foundation.