

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

ประเทศไทยเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา การบริหารจัดการประเทศของรัฐบาล มุ่งพัฒนาภายในประเทศเป็นหลัก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชนให้ดีขึ้น และตอบสนองความต้องการของประชาชนภายในประเทศ ทั้งด้านการศึกษา การสาธารณสุข การขนส่ง การสาธารณสุขโรค การสื่อสาร ฯลฯ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินจากงบประมาณแผ่นดินเป็นรายได้ที่จะนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาสิ่งต่างๆ เหล่านี้ และแหล่งรายได้ที่จะนำมาจัดสรรเป็นงบประมาณแผ่นดินของรัฐบาลมีที่มาหลายทางด้วยกัน เช่น การจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ ค่าธรรมเนียม ค่าอากร ค่าปรับ และกำไรจากการประกอบกิจการของรัฐวิสาหกิจ เป็นต้น ประชาชนทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร¹ ฉะนั้น รายได้ที่มาจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจึงเป็นรายได้ที่มีจำนวนมากที่สุดจากรายได้ทั้งหมดของประเทศ กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานหลักที่จัดเก็บภาษีอากรได้มากที่สุด ปัจจุบันกรมสรรพากรจัดเก็บภาษีทั้งหมดทุกประเภทรวมกันได้จำนวน 539,555 ล้านบาท ซึ่งจัดเก็บได้ต่ำกว่าปีก่อน (2558) 1,173 ล้านบาทคิดเป็นร้อยละ 0.2 และต่ำกว่าประมาณการ 59,201 ล้านบาทคิดเป็นร้อยละ 9.9 ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากรจึงถือได้ว่าเป็นรายได้หลักของประเทศ นอกจากนี้ ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญทางเศรษฐกิจที่รัฐบาลมักจะนำมาใช้เป็นมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจ และใช้เป็นมาตรการกระจายรายได้ประชากรที่มีประสิทธิภาพและได้ผลอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะมาตรการการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน หลายปีที่ผ่านมามาประเทศไทยต้องประสบกับปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจอย่างรุนแรง และปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมสูงมาก เนื่องจากระบบเศรษฐกิจของประเทศไม่สามารถขับเคลื่อนไปในทิศทางที่กำหนดได้ และไม่สามารถกระจายรายได้ ผลผลิต และบริการได้อย่างทั่วถึง ทำให้เกิดการกระจายรายได้อย่างไม่เป็นธรรม ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม ทำให้เศรษฐกิจเกิดการชะงักงัน ผู้มีฐานะร่ำรวยสะสมทรัพย์สินทำให้เกิดช่องว่างระหว่างผู้ที่มีฐานะร่ำรวยและผู้ที่มีฐานะยากจน สร้างความเหลื่อมล้ำในสังคมและมีแนวโน้มที่จะขยายตัวเพิ่มมากขึ้นเป็นวงกว้าง อย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน

¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50 (9).

เป็นการยากที่จะลดช่องว่างดังกล่าวได้ในระยะเวลาอันสั้น ความเหลื่อมล้ำไม่เท่าเทียมกันระหว่างชนชั้นในการกระจายรายได้นี้เป็นปัญหาและอุปสรรคสำคัญต่อโครงสร้างระบบภาษีที่เหมาะสม รัฐบาลปัจจุบันจึงมีนโยบายที่จะลดความเหลื่อมล้ำสร้างความเท่าเทียมทางสังคม ลดช่องว่างระหว่างฐานะและรายได้ของผู้ที่มีฐานะร่ำรวยและผู้ที่มีฐานะยากจน และกระจายรายได้อย่างทั่วถึง ซึ่งรัฐบาลเล็งเห็นว่าโครงสร้างระบบทางภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันยังล้าหลังไม่มีการแก้ไขปรับปรุงอย่างต่อเนื่องให้ทันต่อยุคสมัยที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาเป็นสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการกระจายรายได้ สร้างความเหลื่อมล้ำไม่เท่าเทียมกันในสังคม เนื่องจากอัตราส่วนระหว่างภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ในปัจจุบันมีอัตราส่วนอยู่ในระดับที่ค่อนข้างห่างกันมาก แสดงให้เห็นว่าส่วนใหญ่ของภาระภาษีนั้นจะถูกผลักไปยังผู้ที่มีฐานะปานกลางและผู้ที่มีฐานะยากจนมากกว่าผู้ที่มีฐานะร่ำรวย ซึ่งถือได้ว่าเป็นผู้บริโภคส่วนใหญ่ของประเทศ ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ได้แก่ ภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นต่อไปได้ เช่น ภาษีการใช้จ่าย ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น ส่วนภาษีทางตรง (Direct Tax) ได้แก่ ภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้อีกต่อไป ผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีนั่นไว้เอง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก เป็นต้น รัฐบาลจึงมีแนวคิดที่จะนำภาษีมรดกกลับมาใช้อีกครั้ง ซึ่งมีทั้งกระแสที่ต่อต้านคัดค้านและกระแสที่สนับสนุน โดยหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีมรดกมีข้อดีอยู่หลายประการ ทั้งในส่วนของส่งเสริมประสิทธิภาพของระบบเศรษฐกิจ ลดความเหลื่อมล้ำ สร้างความเป็นธรรม และไม่เกิดการสะสมทรัพย์สินมากเกินไปของผู้ที่มีฐานะร่ำรวย รวมถึงเป็นแหล่งรายได้อีกแหล่งหนึ่งของประเทศ ภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวย โดยที่ไม่กระทบกับผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีฐานะยากจน จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศพบว่าในสหรัฐอเมริกา มีการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในระดับรัฐบาลกลางและในระดับมลรัฐ โดยจัดเก็บภาษีจากกองมรดก (Estate Tax) และจัดเก็บจากการรับมรดก (Inheritance Tax) นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ควบคู่กันไปด้วย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) เป็นการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ที่มีสัญชาติอเมริกันและผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา และเป็นผู้ที่มีฐานะร่ำรวยคือ มีทรัพย์สินที่ให้หรือกองมรดกมีมูลค่าไม่น้อยกว่า 1 ล้านดอลลาร์ ยกเว้นคู่สมรสที่โอนทรัพย์สินให้แก่กันไม่ต้องเสียภาษี การจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หาเป็นอัตราก้าวหน้าสูงสุดไม่เกินอัตราร้อยละ 50 ของมูลค่าทรัพย์สินมรดกหรือทรัพย์สินที่ให้ สำหรับประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกในปี พ.ศ. 2476 โดยรัฐบาลได้ตราพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ประกาศใช้บังคับ เป็นการจัดเก็บภาษีจากกองมรดก (Estate Tax) และการรับมรดก (Inheritance Tax) แต่ก็ถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ.

2487 รวม 11 ปี จนกระทั่งปัจจุบัน รัฐบาลได้มีแนวคิดที่จะนำการจัดเก็บภาษีมรดกมาใช้อีกครั้ง โดยตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 โดยกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีการรับมรดก ถือเป็นมาตรการที่รัฐบาลนำมาใช้ โดยมีเจตนารมณ์เพื่อกระจายรายได้ สร้างความเท่าเทียมทางภาระภาษี และลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม โดยเป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก จัดเก็บจากผู้รับมรดกเมื่อมีการโอนทรัพย์สินมรดกสำหรับทรัพย์สินมรดกส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดก สำหรับผู้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดาน และอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดก สำหรับผู้รับมรดกทั่วไป ส่วนคู่สมรสนั้น ได้รับยกเว้น ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกเป็นทรัพย์สินที่ต้องมีการจดทะเบียน หรือมีหลักฐานทางทะเบียน เช่น อสังหาริมทรัพย์ เงินสด ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน หลักทรัพย์ เป็นต้น ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) และชำระภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับมรดก ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่งก็ได้ หากไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) และชำระภาษีภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียและเสียเงินเพิ่ม อัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ก็พบว่ายังมีปัญหาบางประการดังนี้

1. พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่สร้างความเป็นธรรม และไม่ลดความเหลื่อมล้ำในสังคมแต่อย่างใด
2. พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษี ส่งผลกระทบต่อระบบภาษี ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายดังกล่าวข้างต้น เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงความหมาย แนวคิด ทฤษฎี หลักการและเหตุผล เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งของไทยและต่างประเทศ
2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมาย ระเบียบ ตลอดจนคำพิพากษาของศาลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งของไทยและต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ตามที่รัฐบาลมีนโยบายให้มีการจัดเก็บภาษีมรดก เพื่อเป็นแหล่งรายได้อีกหนึ่งแห่งของรัฐบาล โดยจัดเก็บจากผู้รับมรดกเมื่อมีการโอนทรัพย์สินมรดกอันเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีซึ่งไม่กระทบต่อผู้มีรายได้น้อย และได้ตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ประกาศใช้บังคับในเวลาต่อมา นั้น ส่งผลทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ ตลอดจนก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีทำให้รัฐสูญเสียรายได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษาค้นคว้าวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวและหาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกเกิดความเป็นธรรมลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม และป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐบาลมีแหล่งรายได้อีกหนึ่งแห่ง

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ผู้วิจัยจะศึกษากระบวนการ วิจัยทางนิติศาสตร์โดยเน้นการศึกษาวิเคราะห์ สังเคราะห์ ถึงหลักเกณฑ์ และวิธีการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเปรียบเทียบกับของต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ฯลฯ รวมถึงตำรา รายงานการวิจัย บทความทางวิชาการของผู้ทรงคุณวุฒิทั้งของไทยและของต่างประเทศ วิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องกับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ศึกษาวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบระหว่างการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยกับของต่างประเทศ

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษา ค้นคว้า และวิเคราะห์ข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 พระราชบัญญัติต่างๆ ระเบียบ กฎ ข้อบังคับ บทความทางวิชาการของผู้ทรงคุณวุฒิ ตำรา เอกสารผลงานวิจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ รวมทั้งข้อมูลสื่ออิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ โดยวิธีการเขียนอธิบาย เพื่อทำการศึกษาวิเคราะห์ เปรียบเทียบหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระบบการจัดเก็บภาษีมรดก

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบความหมาย แนวคิด ทฤษฎี หลักการและเหตุผลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี
มรดกทั้งของไทยและต่างประเทศ
2. ทำให้ทราบมาตรการทางกฎหมาย ระเบียบ ตลอดจนคำพิพากษาของศาลเกี่ยวกับการ
จัดเก็บภาษีมรดกทั้งของไทยและต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบผลการวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเปรียบเทียบกับ
ต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบข้อเสนอแนะเพื่อนำไปเป็นแนวทางในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการ
จัดเก็บภาษีมรดกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558