บทที่ 2

ความหมาย แนวคิด ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีมรดก

ภาษีมรดกเริ่มมีการจัดเก็บในสมัยอาณาจักรกรีกและสมัยอาณาจักรโรมันเรียกว่า “Death Duties” ภาษีมรดกมีชื่อเรียกที่แตกต่างกันตามเจตนาของการจัดเก็บ เช่นภาษีความตาย (Death Tax) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการโอนกรรมสิทธิ์ (Transfer Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น รวมถึงความหมาย และแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดก จึงสมควรที่จะต้องศึกษาความหมาย แนวความคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกต่อไป

2.1 ความหมายของคำว่าภาษีมรดก

กองมรดก หมายความว่า ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่ และความรับผิดต่างๆ เว้นแต่ตามกฎหมาย หรือว่าโดยสภาพแล้วเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้[1]

คำว่า “ภาษีอากร” มีนักเศรษฐศาสตร์และนักกฎหมายมากมายหลายท่านที่ได้ให้นิยายความหมายของคำว่า “ภาษีอากร”ไว้หลายความหมายด้วยกันซึ่งพอรวบรวมได้ดังนี้[2]

M.GESTON Jeze มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่มีลักษณะถาวรโดยไม่มีสิ่งแลกเปลี่ยนและรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน”

M. MEHL มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่จัดเก็บจากนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาและในกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชนตามหลักความสามารถในการที่จะรับภาระสาธารณะ โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษี เป็นแหล่งรายได้ของรัฐที่มีลักษณะเป็นการถาวรและประชาชนไม่ได้รับสิ่งตอบแทนใดๆ จากรัฐโดยตรง เนื่องจากเป็นรายได้ที่มีไว้สำหรับครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการแทรกแซงอำนาจรัฐ”

Paul-Marie Gaudemet มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บตามสัดส่วนความสามรถของบุคคลเพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ”

---

[1] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600.

[2] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2556). ***กฎหมายภาษีอากร***.กรุงเทพฯ:ห้างหุ้นส่วนจำกัด จตุลักษณ์ 79.หน้า 1.

P.BEL TRAME มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่รัฐจัดเก็บจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะ มีลักษณะเป็นการที่รัฐใช้อำนาจบังคับซึ่งทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวรและไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนอย่างใดโดยตรง และรายได้จากการจัดเก็บภาษีจะถูกนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ของรัฐ”

ภาษี หมายความว่า เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชนเป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน เพื่อครอบคลุมถึงภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ[3]

อากร หมายความว่า เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยประโยชน์ที่ได้รับนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับจัดเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชนอิสระ ทั้งนี้ อากรอาจมีมูลค่าสูงหรือต่ำกว่าต้นทุนของการบริการสาธารณะก็ได้[4]

ภาษีอากร หมายความถึง สิ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเอาจากประชาชน และนำไปใช้ประโยชน์ต่อส่วนรวม โดยที่ประชาชนจะไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากรัฐ แต่อาจได้รับประโยชน์โดยอ้อมในลักษณะสาธารณะประโยชน์[5] เช่น ถนนสาธารณะ โรงพยาบาล เงินค่าทดแทนต่างๆ ฯลฯ เป็นต้น

ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

1. แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

2. ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตรา

3. ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

4. ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

5. ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

6. เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำส่วนยาง

---

[3] สาธิต รังคสิริ. (2555). ***วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.*** หลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง”รุ่นที่ 16:วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.หน้า 9.

[4] เรื่องเดียวกัน,หน้า 9.

[5] รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2526). ***ทฤษฎีการภาษีอากร หนังสือของเคล็ดไทย ชุดตำราเรียน.***กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์เคล็ดไทย.หน้า 7.

7. ค่าธรรมเนียมหรือเงินอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้[6]

อย่างไรก็ตาม ความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ในปัจจุบันได้รับอิทธิพลแนวความคิดมาจากนักการคลังคนสำคัญได้แก่ ศาสตราจารย์ Bernard Hatoux ซึ่งท่านได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับคำว่า “ภาษีอากร” ซึ่งพอสรุปได้ว่า “ ภาษีอากรไม่ใช่ลักษณะเป็นการจ่ายค่าทดแทนเป็นตัวทรัพย์สิน แต่เป็นการกรณีที่รัฐจัดเก็บภาษีอันมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บจากทรัพย์สินของบุคคล โดยที่บุคคลนั้นไม่สมัครใจ ลักษณะดังกล่าวอาจไม่ถูกต้องตามหลักการบทบัญญัติมาตรา 17 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง 1789 ที่บัญญัติคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล การบังคับเอากับทรัพย์สินของประชาชนเป็นการที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เว้นแต่เป็นการกระทำที่อยู่ในขอบเขตแห่งหลักความจำเป็น และเป็นไปตามหลักกฎหมาย โดยต้องมีการจ่ายค่าชดเชยอย่างเป็นธรรม ซึ่งต้องกำหนดไว้ล่วงหน้า อย่างไรก็ตาม แม้การบังคับจัดเก็บภาษีอากรจะเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาแล้วก็อาจเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นตามมาตรา 13 และมาตรา 14 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง 1789 ด้วยเหตุผลที่ว่าการบังคับจัดเก็บภาษีอากรเพื่อใช้ประโยชน์ในการดูแลปกป้อง รักษาความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีงามของประชาชน รวมไปถึงเป็นค่าใช้จ่ายในด้านการบริหารจัดการและพัฒนาประเทศของรัฐ อันเป็นความจำเป็นที่ทำให้ต้องมีการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน อีกทั้งยังทำให้สังคมมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบต่อภาระสาธารณะและมีส่วนร่วมรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายสาธารณะ ทั้งนี้ รัฐจะต้องหาวิธีการกำหนดสัดส่วนการรับภาระสาธารณะระหว่างประชาชนอย่างเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการรับภาระค่าใช้จ่ายสาธารณะด้วย

โดยทั่วไปแล้ว คำจำกัดความหรือความหมายของภาษีมรดก ในแต่ละประเทศให้ความหมายที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าใครเป็นผู้จ่ายหรือรับภาระภาษีและเพื่อให้บริษัทจะมีผลกำไรจากการประกอบกิจการลดลงไปอีก 1,000,000 บาททุกปี จนกว่าจะครบ 10 ปี เป็นต้น สอดคล้องกับการบริหารภาษี คำจำกัดความหรือความของคำว่าภาษีมรดกที่นิยมเรียกกันมีหลายความหมาย เช่น[7]

1. Death Tax เป็นการเรียกเก็บภาษีเอาจากผู้ที่ถึงแก่ความตาย กล่าวคือ ผู้ตายเป็นผู้รับภาระภาษี ซึ่งการประเมินเป็นการประเมินเรียกเก็บเอาจากทรัพย์สินของผู้ตาย

---

[6] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528.มาตรา 3.

[7] สุธิดา ถนอมจิตร. (2554). ***ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา.*** วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 6-8.

2. Estate Tax เป็นการเรียกเก็บภาษีเอาจากกองทรัพย์สินของผู้ที่ถึงแก่ความตาย โดยจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินของผู้ตาย หลักการ Estate Tax จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อมีการโอนทรัพย์สินอันเป็นมรดกของผู้ตายจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง

3. Transfer Tax เป็นการจัดเก็บภาษีเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินซึ่งเป็นมรดกให้กับทายาท หรือผู้รับมรดกตามพินัยกรรม ในบางประเทศเช่นประเทศสหรัฐอเมริการัฐ Alabama และ Arizona มีการจัดเก็บภาษีแบบ Transfer Tax ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

4. Inheritance Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากทายาท หรือผู้รับมรดกโดยกฎหมายและโดยพินัยกรรม หรือเรียกโดยทั่วไปว่าภาษีการรับมรดก กล่าวคือ ทายาทหรือผู้ได้รับทรัพย์สินซึ่งเป็นมรดกตามกฎหมายหรือโดยพินัยกรรมต้องเสียภาษีมรดกจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกไม่ว่าจะได้มาโดยผลของกฎหมายหรือโดยพินัยกกรรมก็ตาม Inheritance Tax หรือที่เรียกกันอีกชื่อหนึ่งว่า voluntary Tax ประเทศที่ใช้วิธีการจัดเก็บภาษีแบบ Inheritance Tax เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ (สกอตแลนด์ ไอร์แลนด์เหนือ และเวลล์) เป็นต้น

5. Succession Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากทายาทของผู้ตายหรือผู้ได้รับทรัพ์สินซึ่งเป็นมรดก เช่นเดียวกับ Inheritance Tax โดยคำนวณจำนวนภาษีจากราคาตลาดของมูลค่าทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น รถยนต์ ที่ดิน เป็นต้น

6. Gift Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้กับผู้อื่นก่อนที่เจ้าของทรัพย์สินนั้นจะเสียชีวิต โดยคิดคำนวณจำนวนภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่โอน กล่าวคือ เรียกเก็บภาษีขณะที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน Gift Tax ยกเว้นไม่เรียกเก็บภาษีเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่องค์กรสาธารณกุศล องค์การสาธารณประโยชน์ องค์กรทางการเมือง และคู่สมรส ทั้งนี้ โดยกำหนดขอบเขตของการให้ทรัพย์สินโดยเสน่หาดังกล่าวไว้ หากกระทำการเกินขอบเขตที่กำหนดก็จะไม่ได้รับยกเว้น

7. Property Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินของผู้ตาย หรือที่เรียกว่า An Advalorem Tax กล่าวคือ เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากความมั่งคั่งของผู้ตาย โดยทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตายจะถูกนำมารวมคิดคำนวณเพื่อเสียภาษี ยกเว้นทรัพย์สินบางชนิดที่อาจได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมาย

8. Personal Income Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากการมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเนื่องจากการรับทรัพย์มรดก Personal Income Tax ถือว่าบุคคลนั้นมีรายได้เพิ่มมากขึ้นหรือร่ำรวยมากขึ้น และเป็นเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทหนึ่ง

9. Capital Transfer Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากการสืบสิทธิในการรับมรดกเนื่องจากความตาย เป็นประเภทภาษีที่เคยจัดเก็บในประเทศอังกฤษ แต่ถูกยกเลิกในปี ค.ศ.1985

10. Capital Acquisition Tax เป็นการจัดเก็บภาษีในไอร์แลนด์ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นมรดก ซึ่งมีลักษณะการจัดเก็บคล้ายคลึงกับ Capital Transfer Tax ที่จัดเก็บในอังกฤษ

2.2 แนวคิดและทฤษฎีพื้นฐานทางภาษีอากร

ทฤษฎีว่าด้วยพื้นฐานทางภาษีอากร เป็นแนวคิดที่เป็นผลทำให้รัฐสร้างความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรต่อประชาชน ดังนี้[8]

2.2.1 ทฤษฎีอุปสงสาธารณะ (Public Demand Theory) นักปราชญ์ที่กล่าวอ้างทฤษฎีนี้ ได้แก่ Jean Bodin แห่งฝรั่งเศสในสมัยศตวรรษที่ 17 กับนักปราชญ์ชาวเยอรมัน ได้แก่ Obrecht, Basold, Cossa และ Eheberg รวมทั้ง Leory Beaulieu ซึ่งเป็นชาวฝรั่งเศสนักปราชญ์ดังกล่าวแสดงความคิดเห็นว่า พื้นฐานแห่งการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ อุปสงค์สาธารณะและสวัสดิการสาธารณะ ทฤษฎีนี้เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ทฤษฎีสวัสดิการสาธารณะ มีแนวคิดพื้นฐานว่า การจัดเก็บภาษีอากรนั้น ถ้ามิได้เพื่ออุปสงแห่งสวัสดิการสาธารณะจะจัดเก็บไม่ได้ หากจัดเก็บไปก็ไม่ถือเป็นภาษีอากรที่ชอบธรรม ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีเหตุผลเพื่อประโยชน์สวัสดิการสาธารณะ ทฤษฎีนี้เป็นความคิดในยุคต้นและเป็นรากฐานของทฤษฎีหน้าที่ในปัจจุบัน

2.2.2 ทฤษฎีแลกเปลี่ยน (Exchange Theory) ทฤษฎีนี้ได้แพร่กระจายไปพร้อมกับทฤษฎีสัญญาประชาคม (Contract Social) ของรูสโซ โดยถือเอาการแข่งขันอย่างเสรีและมุ่งเน้นความสัมพันธ์ทางการแลกเปลี่ยนของลัทธิปัจเจกชนนิยมนักปราชญ์ที่กล่าวอ้างทฤษฎีนี้ ได้แก่ Seuior แห่งอังกฤษกับ Bastiat แห่งฝรั่งเศส Seuior ได้แสดงความคิดเห็นว่า เมื่อกษัตริย์กระทำการปกป้องคุ้มครองประชาชน ประชาชนต้องเคารพกษัตริย์ การปกป้องคุ้มครองและการเคารพ มีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยน เมื่อแนวความคิดนี้ได้แพร่ขยายออกไปจะเห็นว่าประชาชนที่ได้รับความคุ้มครองป้องกันจากรัฐ จึงจะสามารถดำเนินการประกอบกิจการต่างๆ ต่อไปได้ เป็นหลักประกันเสรีภาพและความสงบในทางทรัพย์สิน ชีวิต และร่างกาย ดังนั้น การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากประชาชนจึงถือได้ว่าเป็นการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ที่ได้รับ ทฤษฎีนี้ เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ทฤษฎีประโยชน์ตอบแทน (Benefit Theory)

ด้วยเหตุนี้ ความสัมพันธ์ระหว่างประชาชนกับรัฐ จึงตั้งอยู่บนพื้นฐานของการให้และการยอมรับ (Give and Take) จึงมีชื่อเรียกทฤษฎีนี้อีกอย่างหนึ่งว่า ทฤษฎีแลกเปลี่ยนทางพาณิชย์

---

[8] อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์. (2547). ***ปัญหาการรับรู้รายได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.*** วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.หน้า 30-34.

(Bargain Theory) หรือทฤษฎีมูลค่าเท่ากัน (Equivalence Theory) อย่างไรก็ตาม ทฤษฎีนี้ยังมีข้อบกพร่องดังนี้

1. ตามทฤษฎีนี้กล่าวถึงการแลกเปลี่ยนประโยชน์ แต่ในทางปฏิบัติประโยชน์ในบางอย่างไม่อาจคำนวณได้โดยแน่นอน หรือแม้ว่าจะคำนวณได้แน่นอนแต่คำนวณล่วงหน้าไม่ได้ เช่น การสร้างสนามกีฬา หรือสร้างห้องสมุด ก่อนที่จะสร้างแล้วเสร็จ ย่อมไม่สามารถคำนวณประโยชน์ได้อย่างแน่นอน

2. ตามทฤษฎีประโยชน์ในบางอย่างแม้จะคำนวณประโยชน์ได้อย่างแน่นอน แต่ในกรณีของคนที่มีฐานะยากจนมีความจำเป็นต้องอาศัยความช่วยเหลือจากรัฐมาก จึงต้องเสียภาษีอากรมาก ส่วนคนที่มีฐานะร่ำรวยพึ่งพาอาศัยรัฐน้อย จึงเสียภาษีอากรน้อย หากเป็นอย่างนี้จริงก็จะไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง และรัฐก็ไม่อาจดำรงคงอยู่ได้

3. หากวิเคราะห์ต่อไปตามเหตุผลดังกล่าวแล้ว ถ้าไม่มีสงคราม หรือไม่ต้องมีการคุ้มครองป้องกัน รัฐก็ไม่มีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากร กรณีอย่างนี้ย่อมขัดต่อสามัญสำนึก อย่างไรก็ตาม ทฤษฎีนี้ได้เปลี่ยนแปลงจากลัทธิปัจเจกชนนิยมไปเป็นลัทธิชุมชนและแลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน โดยนัยเช่นว่านี้ส่งผลให้ทฤษฎีแลกเปลี่ยนมีความหมายมากยิ่งขึ้น หากวิเคราะห์ทฤษฎีนี้ ในทางประวัติศาสตร์ จะเห็นว่าเป็นทฤษฎีที่ต้องการคัดค้านทางเอกสิทธิ์ของศักดินา ซึ่งรัฐไม่จัดเก็บภาษีกับบุคคลเหล่านี้ และเรียกร้องให้การจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการทั่วไป และมีความเท่าเทียมกันในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนทุกคนมีความเท่าเทียมเสมอภาคกันในการเสียภาษีอากร ดังนั้น ในแง่ทางประวัติศาสตร์ ทฤษฎีนี้ ถือว่ามีคุณค่าตามยุคสมัย นอกจากนี้ ทฤษฎีนี้สอดคล้องกับภาษีอากรในรูปของค่าธรรมเนียม ค่าภาคหลวงหรือแม้แต่ค่าธรรมเนียมอื่นๆ ฉะนั้น ถ้าจะปฏิเสธทฤษฎีนี้โดยสิ้นเชิงย่อมเป็นการไม่สมควร

2.2.3 ทฤษฎีการเสียสละ (Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้ได้กล่าวไว้ว่า เมื่อรัฐเกิดขึ้นมาแล้ว ประชาชน ควรยินยอมเสียภาษีอากร ไม่ว่าประชาชนคนนั้นจะได้รับการปกป้องคุ้มครองหรือสิทธิอย่างใดๆ จากรัฐหรือไม่ก็ตาม เพราะการเสียภาษีอากรถือเป็นการเสียสละของประชาชน โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากร และรัฐไม่มีความสัมพันธ์ที่จะตอบแทนประชาชนเป็นพิเศษแต่อย่างใด นักปราชญ์ที่กล่าวอ้างทฤษฎีนี้ ได้แก่ Wagner, Conrad กับ Bastable กล่าวว่าการเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน จึงมีผู้เรียกชื่อทฤษฎีนี้ว่า ทฤษฎีหน้าที่ (Obligation Theory) อย่างไรก็ดี ความเสียสละในการเสียภาษีอากรย่อมขึ้นอยู่กับรายได้หรือความสามารถของประชาชนด้วย และการทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอากรนั้น ต้องให้การเสียสละนั้นเสมอภาคด้วย ดังนั้น ทฤษฎีการเสียสละจึงได้รับการพัฒนาไปเป็นทฤษฎีความสามารถ

2.2.4 ทฤษฎีความสามารถ (Ability Theory) ทฤษฎีนี้กล่าวว่า การที่ประชาชนเสียภาษีอากรให้แก่รัฐนั้น ก็เพื่อให้รัฐมีรายได้เก็บไว้ใช้จ่ายในการบริหารจัดการรัฐ จึงจำเป็นที่จะต้องอาศัยมาตรฐานการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการรับภาระภาษีของแต่ละคน และความสามารถในที่นี้ หมายถึง ความสามารถในการบังคับจิตใจให้ยอมรับการเสียสละ ส่วนการเสียสละ หมายถึง ความไม่สะดวกและความสูญเสีย จึงอาจกล่าวได้ว่า ทฤษฎีความสามารถเป็นนัยกลับกันของทฤษฎีความเสียสละ แต่อย่างไรก็ตาม ทฤษฎีความสามารถกับทฤษฎีความเสียสละก็ยังมีความแตกต่างกัน คือ ทฤษฎีความเสียสละเป็นทฤษฎีในแง่ลบ กล่าวคือ การเสียภาษีอากรมีแต่ความทุกข์หาประโยชน์สิ่งใดมิได้เลย สำหรับทฤษฎีความสามารถนั้นเป็นทฤษฎีในแง่บวก กล่าวคือ รัฐได้สร้างสรรค์ความสมบูรณ์พูนสุขให้แก่ประชาชนโดยรวม ฉะนั้น ประชาชนจึงสมควรต้องเสียภาษีอากรตามความสามารถของตน เพื่อเป็นการตอบแทนรัฐ อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการเสียภาษีอากรจะคำนวณได้แน่นอนอย่างไรนั้น ปัญหานี้มีความเห็นเป็นสองฝ่าย คือ ฝ่ายอัตตวิสัย (Subjective) กับฝ่ายภาวะวิสัย (Objective)

1. ฝ่ายอัตตวิสัย (Subjective) มีความเห็นว่า บุคคลจะต้องแบกรับภาระทางภาษีเพียงใดหรือไม่นั้น อาจกำหนดได้โดยถือเอาความมีจิตสำนึกในการเสียสละว่ามีมากน้อยเพียงใด หลังจากได้เสียภาษีอากรจากจำนวนรายได้นั้น อย่างไรก็ตาม ความเห็นของฝ่ายนี้ก็ยังมีข้อสังเกตว่า ในทางปฏิบัตินั้นน่าจะไม่อาจยึดถือเป็นหลักการคำนวณความสามารถในการเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง เนื่องจากสำนึกของแต่ละบุคคลผู้เสียภาษีอากรมีอยู่เพียงใด เป็นสิ่งที่ปรากฏอยู่ภายในจิตใจของบุคคลผู้เสียภาษีอากรนั้นเท่านั้น บุคคลคนอื่นไม่อาจที่จะหยั่งรู้สำนึกนั้นได้เลย ดังนั้น ความเห็นทางอัตตวิสัย (Subjective) จึงไม่สามรถอธิบายเพื่อยึดถือเป็นหลักเกณฑ์ในการจัดแบ่งภาระทางภาษีอากรได้ ด้วยเหตุนี้การวิเคราะห์ถึงปัญหานี้ในระยะหลังจึงมุ่งเน้นไปทางความเห็นของฝ่ายภาวะวิสัย (Objective)

2. ฝ่ายภาวะวิสัย (Objective) ได้อธิบายถึงความสามารถในการรับภาระภาษี โดยอาศัยความหมายที่แน่นอนทางภาวะวิสัย ผู้ที่แสดงความเห็นนี้คือ Seligman ซึ่งได้ย้ำเน้นความสามารถในทางความสามารถที่อาจจะชำระภาษีอากร (Taxable Capacity) ได้เรียกชื่อนี้ว่า Capacity Theory โดยมีความเห็นว่าการคำนวณความสามรถในการรับภาระภาษีนั้น ในสมัยโบราณพิจารณาจากทรัพย์สิน ต่อมาพิจารณาจากค่าใช้จ่าย และภายหลังพิจารณาจากเงินได้ตามลำดับ และการพิจารณาจากเงินได้เกณฑ์การคำนวณความสามรถในการรับภาระภาษีอากรนั้นน่าจะเป็นธรรม อย่างไรก็ตาม หากยึดถือหลักการนี้ต้องพิจารณาข้อที่จะกล่าวต่อไปนี้ประกอบด้วย คือ

(1) ต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้สุทธิแล้วหรือไม่ และรายได้ดังกล่าวมีภาระอื่นหรือไม่ นอกจากนี้รายได้ดังกล่าว ต้องชดใช้เงินทุนหรือไม่

(2) ต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้ที่แน่นอนมั่นคงหรือไม่ เนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินย่อมเป็นเงินได้ที่มั่นคงแน่นอน แต่สำหรับเงินได้จากการทำงานเป็นเงินได้ที่ไม่แน่นอน เนื่องจากจะผันแปลไปตามอายุและสุขภาพร่างกาย

(3) ต้องพิจารณาจากสภาวะส่วนตัวของผู้มีเงินได้ เช่น สมาชิกในครัวเรือน ภาระหน้าที่ของการอุปการะเลี้ยงดูพ่อแม่ ตลอดจนลูกมีรายได้พิเศษอย่างใดหรือไม่

(4) ต้องพิจารณาว่ามีส่วนเกินทางเศรษฐกิจหรือไม่ กล่าวคือ ในจำนวนรายได้นั้นมีส่วนเกินกว่าจำนวนที่สมควรได้รับจากแรงงานหรือเงินทุนหรือไม่

(5) ต้องพิจารณาถึงระยะเวลา กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีในเวลาที่ได้รับเงินได้เป็นการเหมาะสมที่สุด

กล่าวโดยสรุป ทฤษฎีความสามารถและทฤษฎีประโยชน์ตอบแทนน่าจะมีความสำคัญที่สุด และในระบบภาษีอากรของประเทศต่างๆในปัจจุบัน ทฤษฎีทั้งสองจึงอยู่ในฐานะสนับสนุนซึ่งกันและกัน

2.3 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดก

2.3.1 ฐานภาษีอากร

ฐานภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งโดยทั่วไปฐานภาษีอากรอาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท คือ[9]

- ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) รายได้ถือเป็นเครื่องมือชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีได้อย่างชัดเจน กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ในขณะที่ผู้ที่มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย รายได้จึงถูกนำมาใช้เป็นฐานภาษีที่ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายมากที่สุดอีกฐานหนึ่ง ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption Base) การจับจ่ายใช้สอยเพื่อการบริโภค เป็นการบริโภคทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองหมดไป การจับจ่ายใช้สอยจึงถือเป็นฐานภาษีที่ดีอย่างหนึ่ง ฉะนั้น ผู้บริโภคจึงสมควรต้องเสียภาษีอากรให้กับรัฐตามสัดส่วนแห่งการบริโภคของตนเอง ทั้งนี้ฐานบริโภคเป็นฐานภาษีที่ดีกว่าฐานเงินได้ ในประเด็นที่ว่าการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้ ไม่ได้คำนึงถึงว่าผู้มีรายได้จะนำเงินไปจับจ่ายใช้สอยเพื่อการบริโภคทันทีทันใดหรือไม่ หรือเก็บออมไว้

---

[9] ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. (2550) ***งานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน***.กรุงเทพฯ:สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.หน้า 10-11.

เพื่อการบริโภคในอนาคต เมื่อพิจารณาจากประเด็นนี้แล้วก็จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้นั้นน่าจะไม่เป็นธรรม ส่วนการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคนั้น ยึดถือหลักว่าบุคคลใดได้รับความสุขจากการบริโภคทรัพยากรของรัฐอย่างสิ้นเปลือง ย่อมต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเป็นการตอบแทน บุคคลใดบริโภคทรัพยากรในปริมาณที่มากก็ต้องเสียภาษีจำนวนมาก แต่ถ้าบุคคลใดบริโภคทรัพยากรในปริมาณที่น้อย ย่อมต้องเสียภาษีจำนวนน้อย อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาสัดส่วนรายได้กับการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคยังคงมีความแตกต่างกันอยู่บ้างตามฐานะของแต่ละบุคคล กล่าวคือ บุคคลที่มีรายได้น้อยมักใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในสัดส่วนที่มากกว่ารายได้ ส่วนบุคคลที่มีรายได้มากมักใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในสัดส่วนที่น้อยกว่ารายได้ ดังนั้น หากนำการบริโภคมาเป็นฐานภาษีก็จะพบว่าบุคคล ผู้มีรายได้น้อยจะแบกรับภาระภาษีมากกว่าบุคคลผู้มีรายได้มาก ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคมีหลายอย่าง เช่น ภาษีสินค้าเข้าและสินค้าออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ เป็นต้น

- ฐานเกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth Base) ความมั่งคั่งนั้นก็คือการสะสมรายได้ของผู้มีเงินได้ในรูปของทรัพย์สินต่างๆ เช่น ที่ดิน รถยนต์ เพชร เครื่องประดับ ทองคำ สิ่งปลูกสร้าง ใบหุ้น ฯลฯ เป็นต้น จึงถือได้ว่าเป็นเครื่องมือชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีได้เป็นอย่างดีอีกฐานหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจากฐานเกี่ยวกับความมั่งคั่ง เช่น ภาษีผลได้จากทุน ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก เป็นต้น

- ฐานอื่นๆ นอกจากการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่งแล้ว ยังมีการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยฐานภาษีรูปแบบอื่นๆ อีก อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากฐานอื่นนอกจากฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่งแล้ว ส่วนมากมักจัดเก็บภาษีได้ปริมาณน้อยมาก ซึ่งส่วนมากมักจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์อย่างอื่น มิใช่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐ หรือจัดเก็บเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม ภาษีที่จัดเก็บจากฐานอื่นๆ เช่น ภาษีชายโสด (จัดเก็บในปี พ.ศ. 2485 สมัยจอมพล ป.พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี)

2.3.2 อัตราภาษีอากร (Tax Rate)

อัตราภาษี คือ สัดส่วนของฐานภาษีที่กำหนดไว้สำหรับการจัดเก็บภาษี ซึ่งถ้านำอัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่ต้องชำระอัตราภาษีอาจแบ่งได้ 3 อัตรา คือ

- อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือ อัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงก้าวหน้าไปตามสัดส่วนของฐานภาษี กล่าวคือ อัตราภาษีเงินได้ยิ่งสูง ก็จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูง[10] แต่ถ้าอัตราภาษีเงินได้ยิ่งต่ำ ก็จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำ

---

[10] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2556). ***คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร*** (พิมพ์ครั้งที่ 9).กรุงเทพฯ :บริษัท กรุงสยามพับลิชชิ่ง จำกัด.หน้า 8.

- อัตราถอยหลัง (Regressive Rate) คือ อัตราภาษีที่ผันผวนไปในทิศทางที่ตรงกันข้ามกับฐานภาษี กล่าวคือ ถ้าฐานภาษีมีขนาดใหญ่ ก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่ถ้าฐานภาษีมีขนาดเล็ก ก็จะเสียภาษีในอัตราที่สูง

- อัตราคงที่ (Flat Rate) คือ อัตราภาษีที่ไม่เปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของฐานภาษี ถึงแม้ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะมีการเปลี่ยนแปลงก็ตาม เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.3.3 ประเภทของภาษีอากร

หลักเกณฑ์ในการจัดแบ่งประเภทของภาษี ประกอบด้วยหลักเกณฑ์ที่สำคัญ ดังนี้

- หลักการผลักภาระ หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทภาษีตามหลักการผลักภาระอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

1. ภาษีทางตรง หมายถึง ภาษีที่ภาระภาษีตกอยู่กับบุคคลผู้ที่กฎหมายมีความประสงค์ให้เสียภาษี โดยที่บุคคลผู้เสียภาษีนั้น ไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการรับมรดก ภาษีการให้ ภาษีผลได้จากทุน ภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

2. ภาษีทางอ้อม หมายถึง ภาษีที่ภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกอยู่กับบุคคลใด กล่าวคือ ผู้ที่กฎหมายประสงค์ที่จะให้รับภาระภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการนำเข้าและส่งออก ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ อากรมโหรสพ เป็นต้น

- หลักการใช้เงินภาษี หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทภาษีตามหลักการใช้เงินภาษีอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทั่วไป และภาษีเพื่อการเฉพาะ

ก. ภาษีทั่วไป หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเป็นรายได้เข้าสู่งบประมาณแผ่นดิน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ว่าจะต้องนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้ไปใช้ในกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะ

ข. ภาษีเพื่อการเฉพาะ หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้ไปใช้ในกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะ

- หลักฐานภาษี หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทภาษีตามหลักฐานภาษี อาจแบ่งได้ 4 ประเภท คือ

1. ภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้ ได้แก่ ภาษีผลได้จากทุน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. ภาษีที่เรียกเก็บจากฐานการใช้จ่าย ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. ภาษีที่เรียกเก็บจากทุน ได้แก่ ภาษีการรับมรดก ภาษีรถยนต์ ภาษีผลได้จากทุน ภาษีทรัพย์สิน ภาษีบำรุงท้องที่

4. ภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการ ได้แก่ ภาษีการนำเข้าและส่งออก ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมต่างๆ

- หลักเกณฑ์การประเมิน หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทภาษีตามหลักเกณฑ์การประเมินอาจแบ่งได้ 2 ประเภท คือ

ก. ภาษีตามมูลค่า หมายถึง ภาษีที่ยึดถือมูลค่าของสินค้าและบริการเป็นฐานในการประเมิน โดยกำหนดอัตราร้อยละของมูลค่าสินค้าและบริการ โดยไม่คำนึงถึงประมาณหรือจำนวนที่ซื้อขายกัน

ข. ภาษีตามสภาพ หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บตามสภาพของสินค้า เช่น เรียกเก็บภาษีน้ำมันลิตรละ 2 บาท ไม่ว่าราคาน้ำมันจะลิตรละเท่าไหร่ เรียกเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีแอลล์กอฮอล์ขวดละ 10 บาท เป็นต้น

2.4 ประเภทของภาษีมรดก

ภาษีมรดก (Death Tax หรือ Legacy) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย หรือเรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับมรดกหรือทายาท โดยคำนวณจากกองทรัพย์สินของผู้ตายทั้งหมดหรือบางส่วน ที่ตกทอดจากผู้ที่ตายไปยังทายาทหรือผู้ที่ได้รับมรดก[11] กล่าวคือ จะมีการเรียกเก็บภาษีมรดกก็ต่อเมื่อมีการตายเกิดขึ้นและผู้ตายมีทรัพย์สินอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมรดก ภาษีมรดกโดยทั่วไปอาจแบ่งได้เป็น 3 ลักษณะดังนี้[12]

2.4.1 ภาษีกองมรดก (Estate Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว โดยเรียกเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตายก่อน โดยไม่คำนึงถึงจำนวนหรือความสัมพันธ์ระหว่างทายาทหรือผู้รับมรดกกับผู้ตาย และเมื่อเสียภาษีแล้วส่วนที่เหลือจึงจะตกแก่ทายาทหรือผู้รับมรดก ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ทายาท ผู้รับมรดก ผู้จัดการมรดก หรือผู้ที่ครอบครองทรัพย์มรดก อย่างไรก็ตามมีการกำหนดทรัพย์สินบางชนิดที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก เช่น ทรัพย์สินที่ผู้ตายระบุยกให้เป็นรายได้ของแผ่นดิน ทรัพย์สินที่ผู้ตายยกให้เพื่อประโยชน์สาธารณะ ทรัพย์สินที่ผู้ตายยกให้หน่วยงานสาธารณะกุศล เป็นต้น ฐานภาษีมรดก คือ กองทรัพย์สินมรดกสุทธิ ภายหลังจากหักค่าลดหย่อน หักค่าภาระผูกพันต่างๆ รวมถึงภาระหนี้สินของผู้ตายก่อนที่จะนำทรัพย์มรดกมาคิดคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก

---

[11] ไตรรงค์ โตกระแส. (2558). ***แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมรดกในประเทศไทย.*** สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา.หน้า 3.

[12]ผกา อึ้งเศรษฐพันธ์. (2556). ***ภาระภาษีมรดกในประเทศไทย.***วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.หน้า 46-53.

2.4.2 ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์มรดกที่ทายาทหรือผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก คือ ทายาทหรือผู้รับมรดก นั่นเอง ทั้งนี้ โดยมากอัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้า ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างทายาทหรือผู้รับมรดกกับผู้ตาย ซึ่งทายาทหรือผู้รับมรดกมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ตายมากก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่ทายาทหรือผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ห่างจากผู้ตายออกไป ก็จะเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ฐานภาษีมรดก คือ มูลค่าของทรัพย์สินที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับจากผู้ตาย มีทรัพย์สินบางชนิดที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก เช่น ทรัพย์สินที่ผู้ตายยกให้แก่รัฐบาล องค์กรส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์สาธารณะ เป็นต้น

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกอาจเรียกเก็บจากภาษีมรดกที่ยังค้างชำระจากผู้รับมรดกก็ได้ แม้จะเป็นการเรียกจัดเก็บเอาจากทรัพย์สินของผู้รับมรดกก็ตาม ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้รับมรดกแบกรับภาระทางภาษีตามมูลค่าของกองมรดกที่แต่ละคนจะพึงได้รับ ผู้รับมรดกจะแบกรับภาระทางภาษีเท่ากันทุกคน โดยไม่สนใจว่าผู้รับมรดกหรือทายาทคนใดได้รับมรดกมากน้อยกว่ากันเพียงใด แต่ถึงกระนั้นก็ดี การจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่ได้ช่วยสร้างรายได้ให้แก่รัฐมากมายนัก แต่ในทางกลับกันรัฐเองยังต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดินและบุคลากรเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นจำนวนมาก[13] ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อการอย่างอื่น มิใช่เพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐ

อย่างไรก็ตาม ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ยังคงมีช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากภาษีการรับมรดกจะเรียกเก็บก็ต่อเมื่อภายหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้วเท่านั้น ดังนั้น หากผู้ตายต้องการหลบเลี่ยงภาษีการรับมรดก ผู้ตายก็จะทำการโอนทรัพย์สินของตนให้แก่ทายาทก่อนที่ตนจะเสียชีวิต การกระทำเช่นนี้ทำให้ทายาทไม่ต้องเสียภาษี เมื่อเจ้ามรดกตาย ส่งผลให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ จากเหตุผลดังกล่าวทำให้มีการจัดเก็บภาษีในอีกรูปแบบหนึ่งเรียกว่า “ภาษีการให้โดยเสน่หา”

2.4.3 ภาษีการให้ (Gift Tax) ภาษีมรดกกับภาษีการให้เป็นสิ่งที่ต้องนำมาใช้ควบคู่กันเสมอ กล่าวคือ การออกกฎหมายจัดเก็บภาษีมรดกเพียงอย่างเดียว โดยไม่ออกกฎหมายจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วย ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ และไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ เนื่องจากถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงอย่างเดียวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีช่องทางในการหลบเลี่ยง

---

[13] ฐากูร จุลินทร. (2557). ภาษีมรดก บทพิสูจน์ก้าวแรกของการปฏิรูป ***.เอกสารข่าวสารงานวิจัยและพัฒนา,13*** หน้า 19.

ภาษีได้ง่าย เช่น ถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีมรดกเพียงอย่างเดียว วิธีการหลบเลี่ยงภาษี คือ ผู้ตายจะทำการโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทก่อนที่ตนจะตายทำให้ไม่ต้องเสียภาษีมรดก หรือถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีการให้เพียงอย่างเดียว ผู้เสียภาษีก็จะใช้วิธีหลบเลี่ยงภาษีการให้โดยรอให้เจ้ามรดกตายเสียก่อน จึงจัดการโอนทรัพย์สินของผู้ตายแบ่งให้กับทายาทหรือผู้รับมรดก ก็จะไม่ต้องเสียภาษีการให้ เป็นต้น ภาษีการให้นั้นนอกจากจะมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมรดกแล้ว ยังมีประโยชน์ในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีเงินได้อีกทางหนึ่งด้วย ภาษีการให้นั้น เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ได้รับมาจากการให้โดยเสน่หา ในขณะที่ผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่ ภาษีการให้อาจแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบคือ ภาษีการให้ที่เรียกเก็บจากผู้ให้ (Donor's Tax) และภาษีการให้ที่เรียกเก็บจากผู้รับ (Donee's Tax) ฐานภาษีการให้ คือ กรณีภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้ มูลค่ารวมของทรัพย์สินตลอดทั้งปีที่ผู้ให้ทรัพย์สินให้แก่ผู้รับทุกคนในรอบปีภาษีนั้น สำหรับอัตราภาษีนั้นส่วนมากเป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าทรัพย์สินที่ให้

ประเทศที่อยู่ในสหภาพยุโรปซึ่งปัจจุบันมีทั้งหมด 27 ประเทศ ส่วนมากมีระบบการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีแบบภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และส่วนน้อยจัดเก็บภาษีในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีแบบภาษีกองมรดก และมีบางประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีทั้งสองรูปแบบควบคู่กันไป เช่น เดนมาร์ก เป็นต้น ส่วนอัตราภาษีมรดกนิยมจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) มีบางประเทศเท่านั้นที่จัดเก็บแบบอัตราคงที่ เช่น ประเทศอังกฤษ เป็นต้น[14]

2.5 หลักการจัดเก็บภาษีมรดก

โดยหลักการทั่วไปที่ประเทศส่วนใหญ่มักจะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้[15]

2.5.1 ผู้เสียภาษี (Tax Payers) ตามหลักการผู้เสียภาษี ได้แก่ ผู้ตายซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีคือ ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกให้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีในนามของผู้ตาย ผู้เสียภาษีอาจแยกประเภทได้โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. หลักภูมิลำเนา (Domicile) ตามหลักเกณฑ์นี้สามารถแบ่งผู้ตายออกเป็น 2 ประเภท คือ
   - ผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ

---

[14] ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2558). พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก(ตอนที่ 1).***วารสารดอกเบี้ย*,35 (410),** หน้า 101.

[15] มานิต นิธิประทีป. (2543). ภาษีบัญชีและกฎหมาย.***วารสารภาษี, 6 (68),*** หน้า 17-19.

- ผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ

2. หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizenship) ตามหลักเกณฑ์นี้สามารถแบ่งผู้ตายออกเป็น 2 ประเภท คือ

- ผู้ตายที่เป็นพลเมืองหรือถือสัญชาติของประเทศที่ตนตาย
- ผู้ตายที่ถือสัญชาติอื่น

3. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident) ตามหลักเกณฑ์นี้สามารถแบ่งผู้ตายออกเป็น 2 ประเภท คือ

- ผู้ตายที่มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศ
- ผู้ตายที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

2.5.2 ฐานภาษี (Tax Base)

ฐานภาษีมรดก คือ ฐานภาษีของกองมรดกรวม (Gross Estate) ของผู้ตาย แต่สำหรับประเทศที่ใช้หลักภูมิลำเนา (Domicile) กองมรดกรวมอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณีคือ

1. ผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ

กองมรดกรวม หมายความว่า อสังหาริมทรัพย์ของผู้ตายในประเทศ สังหาริมทรัพย์ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อยู่ในและต่างประเทศ ทรัพย์สินที่ผู้ตายโอนให้กับบุคคลอื่นก่อนตายภายในเวลา 3 ปี เงินประกันชีวิต ทรัพย์สินของผู้ตายที่ยกให้กับบุคคลอื่นในขณะที่คิดว่าตัวเองจะตาย สิทธิเรียกร้องที่เป็นมูลหนี้หรือประโยชน์อื่นใดที่ผู้ตายมีสิทธิได้รับและทรัพย์สินของผู้ตายที่ยกให้ผู้อื่นก่อนที่ตนจะตาย

2. ผู้ตายที่ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ

กองมรดกรวม หมายถึง สังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ สิทธิเรียกร้องที่มีต่อบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีภูมิลำเนาหรือสาขาอยู่ในประเทศ สัญญาที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ดำเนินการจำหน่าย จ่าย โอน ภายในประเทศไม่มีการจัดเก็บอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ภายนอกประเทศไม่ว่าผู้ตายจะมีภูมิลำเนาอยู่ภายในประเทศหรือไม่ก็ตาม

2.5.3 ข้อยกเว้น (Exemption) โดยหลักการทั่วไปกฎหมายจะกำหนดเป็นข้อยกเว้นให้ทรัพย์สินบางชนิดไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเป็นกองมรดกรวม เช่น ทรัพย์สินที่ผู้ตายทำพินัยกรรมยกให้เป็นรายได้ของแผ่นดิน ทรัพย์สินที่ผู้ตายยกให้กับองค์กรสาธารณกุศล สมาคม มูลนิธิ ต้นไม้ที่ปลูกอยู่ในที่ดินของผู้ตาย ศิลปวัตถุที่ผู้ตายยกให้เป็นสมบัติของพิพิธภัณฑ์สถานของส่วนราชการ หนังสือหรือผลงานทางวิทยาศาสตร์ที่ยกให้กับสถาบันการศึกษาเพื่อประโยชน์ทางการศึกษา เงินบำเหน็จบำนาญ ที่จ่ายให้แก่เด็กจำนวนพอสมควร หรือทรัพย์สินที่ผู้ตายครอบครองในฐานะเป็นผู้พิทักษ์ เป็นต้น

2.5.4 การปรับปรุงฐานภาษี (Adjustment to Tax Base) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมรดกเกิดประสิทธิภาพ และมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ฐานภาษีมีส่วนสำคัญอย่างยิ่ง ฉะนั้น จึงต้องมีการปรับปรุงฐานภาษีอันได้แก่ การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ภาระหนี้สิน ภาระผูกพันอื่นๆ ออกจากกองมรดกรวมก่อนคำนวณภาษีตามอัตราภาษี

- ภาระหนี้สินและภาระผูกพันอื่นๆ ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่าต้องเป็นหนี้ที่ชอบด้วยกฎหมาย และต้องยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาล ต้องเป็นหนี้ที่ผู้ตายได้ก่อให้เกิดขึ้นโดยสุจริตเพื่อประโยชน์ของผู้ตายเอง แต่ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้ตายหรือกองมรดกอาจไล่เบี้ยเอากับบุคคลอื่นได้ มูลหนี้หรือภาระผูกพันอื่นใดที่ผู้ตายได้ก่อขึ้นโดยมีสิ่งอื่นตอบแทน มูลหนี้ที่ไม่มีหลักฐานแห่งมูลหนี้

- ค่าใช้จ่าย (Deductible Expense) ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ให้หักจากกองมรดกรวมได้ เช่น ค่าใช้ในการฌาปนกิจศพ (กำหนดให้หักได้ตามจริง แต่มีเพดานจำกัด) ค่าจัดการมรดก (กำหนดให้หักได้ตามจริง แต่มีเพดานจำกัด) ค่าภาษีอากร (ภาษีอากรที่ผู้ตายค้างชำระอยู่ในขณะที่ถึงแก่ความตาย) เป็นต้น

ค่าลดหย่อน การหักค่าลดหย่อนเป็นการแบ่งเบาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี โดยค่าลดหย่อนที่อาจนำมาหักได้ เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ตาย ค่าลดหย่อนสำหรับการกุศลสำหรับทรัพย์สินของผู้ตายที่ทำพินัยกรรมบริจาคให้กับองค์กรการกุศลสาธารณะ ทั้งนี้ไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ ค่าลดหย่อนสำหรับค่าเสียหายที่เกิดจากภัยธรรมชาติ เป็นต้น

กองมรดกรวมเมื่อหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ภาระหนี้ และภาระผูกพันเรียบร้อยแล้ว เรียกว่า “กองมรดกสุทธิ” (Net Estate)

2.5.5 อัตราภาษี (Tax Rate) เมื่อนำกองมรดกรวมมาหักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อน หักภาระหนี้สิน และภาระผูกพันอื่นเรียบร้อยแล้วซึ่งเรียกว่า “กองมรดกสุทธิ” (Net Estate) หลังจากนั้นก็จะนำมาคำนวณภาษีมรดกที่ต้องชำระตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ซึ่งส่วนมากประเทศต่างๆ มักนิยมกำหนดอัตราภาษีกองมรดกเป็นแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate)

2.5.6 การบรรเทาภาระภาษี (Tax Relief) สำหรับการบรรเทาภาระภาษี (Tax Relief) มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการลดหรือคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษี โดยนำจำนวนภาษีที่เสียไปเป็นฐานในการคำนวณ ซึ่งแบ่งออกได้ดังนี้

1. การบรรเทาสำหรับการตายในระยะใกล้ชิดกัน มีวัตถุประสงค์ที่จะลดภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษีกรณีที่มีผู้ตายในระยะใกล้เคียงกับผู้ตายคนแรก ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีการบรรเทาภาระภาษีสำหรับทรัพย์สินที่เคยเสียภาษีมรดกมาแล้วครั้งหนึ่งภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด (ส่วนมากมักกำหนดภายใน 3 ปี หรือ 5 ปี)

2. การบรรเทาสำหรับทายาทบางประเภท มีวัตุประสงค์ที่ต้องการช่วยให้ทายาทที่ใกล้ชิดกับผู้ตายได้รับประโยชน์จากกองมรดกมากกว่าทายาทที่มีความห่างออกไป

2.6 ข้อดีของภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีนั้นมีเหตุผลมาจากหลักการและเหตุผลที่ว่าเป็นการสมควรที่รัฐจะต้องนำระบบการจัดเก็บภาษีหลากหลายประเภทมาใช้ เพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ต้องแบกรับภาระเสียภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งมากจนเกินไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีหลายประเภทจึงเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีที่สุด ภาษีมรดกเป็นภาษีอีกประเภทหนึ่งที่สมควรนำมาใช้โดยมีเหตุผลสนับสนุนดังนี้[16]

1. ภาษีมรดกเป็นมาตรการที่ช่วยสร้างความเป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำให้กับสังคม โดยลดความได้เปรียบของผู้ที่ได้รับทรัพย์มรดกจากเจ้ามรดกซึ่งมักจะเป็นบุคคลในครอบครัวที่มีฐานะร่ำรวยจึงมีโอกาสที่จะได้รับการเลี้ยงดู การศึกษา ที่ดีกว่าบุคคลที่มีฐานะยากจน การที่บุคคลเหล่านี้ได้รับทรัพย์มรดกมาจึงทำให้ได้เปรียบมากยิ่งขึ้น จึงเป็นต้นเหตุของความไม่เป็นธรรม และความไม่เสมอภาคทางสังคมและเศรษฐกิจ การจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นมาตรการที่ช่วยลดความไม่เสมอภาค และสร้างความเท่าเทียมทางสังคมและเศรษฐกิจของประชาชนในสังคม

2. ภาษีมรดกเป็นมาตรการกระจายภาระภาษีให้เกิดความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นในสังคม เนื่องจากรัฐบาลมีความจำเป็นที่จะต้องมีค่าใช้จ่ายในแต่ละปีเป็นเงินจำนวนมากและมีแนวโน้มที่จะมีจำนวนมากขึ้นทุกปี เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการประเทศ เช่น กิจการเพื่อการสาธารณประโยชน์ กิจการเพื่อการป้องกันประเทศ ชำระหนี้สาธารณะ เป็นต้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นรายได้ส่วนหนึ่งที่รัฐบาลนำมาชดเชยรายจ่ายที่ต้องสูญเสียไป นอกจากหนี้ภาษีมรดกยังช่วยแบ่งเบาภาระภาษีประเภทต่างๆ ของผู้เสียภาษีอีกด้วย

3. ทรัพย์สินต่างๆ ที่ประชาชนถือครองอยู่นั้น เมื่อถือครองเป็นระยะเวลานาน มูลค่าของทรัพย์สินย่อมเพิ่มขึ้นที่เรียกกันว่า “รายได้ฝ่ายทุน” การจัดเก็บภาษีมรดกจึงถือเป็นการจัดเก็บภาษีรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว (Long Run Capital Gain) เช่น บุคคลหนึ่งซื้อที่ดินจำนวน 20 ไร่ ราคาไร่ละ 10,000 บาท 20 ปีต่อมามีการตัดถนนผ่านที่ดินนั้น ทำให้ที่ดินมีราคาสูงขึ้นเป็นไร่ 100,000 บาท ทำให้บุคคลนั้นมีมูลค่าของที่ดินเพิ่มขึ้นอัตราร้อยละ 90 ของมูลค่าที่ดินเดิม ซึ่งถ้าจำนวนเงินเหล่านี้ไม่มีการจัดเก็บภาษีเมื่อมีการตกทอดทางมรดกก็จะเกิดผลกระทบทางด้านระบบภาษี สร้างความไม่

---

[16] ประสพสุข บุญเดช. (2546). ภาษีมรดก.***ดุลพาห,2 (46).***หน้า 118.

เป็นธรรมให้เกิดขึ้นในสังคม ภาษีมรดกจึงเป็นภาษีที่ช่วยแก้ไขปัญหานี้ได้ โดยจะทำให้ระบบภาษีสมบูรณ์ขึ้น[17]

4. ภาษีมรดกเป็นวิธีการหนึ่งที่นำมาใช้เพื่อติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหล กล่าวคือ บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยมีทรัพย์สินมากอาจเกิดจากการหลบเลี่ยงภาษี หรือกระทำผิดกฎหมายทำให้มีทรัพย์สินมากกว่าที่ควรจะมี ฉะนั้น การเก็บภาษีมรดกถือเป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง (Back Tax)

5. ภาษีมรดกเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่สร้างความเป็นธรรมในสังคมได้อีกวิธีหนึ่ง บุคคลที่ได้รับประโยชน์จากรัฐ โดยรัฐให้ความคุ้มครองป้องกันชีวิตและทรัพย์สินในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ ฉะนั้น เมื่อตายแล้วทรัพย์สินของผู้ตาย จึงสมควรที่จะต้องถูกนำมาเสียภาษีให้แก่รัฐเป็นการตอบแทนที่รัฐปกป้องคุ้มครองขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ ก่อนที่จะนำทรัพย์สินนั้นมาแบ่งปันกันระหว่างทายาท เพื่อนำรายได้ในส่วนนี้ไปใช้ประโยชน์ต่อส่วนรวมต่อไป

6. ภาษีมรดกมีลักษณะเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ในประเทศที่มีสัดส่วนภาษีทางตรง (Direct Tax) ห่างจากภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) มาก การจัดเก็บภาษีมรดกจะทำให้สัดส่วนภาษีทางตรงใกล้เคียงกับภาษีทางอ้อมมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐได้อีกทางหนึ่ง

7. การจัดเก็บภาษีมรดกอาจส่งผลช่วยในการลดปัญหาการคอร์รัปชั่น (Corruption) ในระบบราชการและการเมือง เนื่องจากข้าราชการหรือนักการเมืองที่มีความคิดจะทำการคอร์รัปชั่นอาจเห็นว่าทรัพย์สินที่ตนเองได้มาและเก็บสะสมไว้จากการคอร์รัปชั่น (Corruption) และมีจำนวนมากถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีมรดก เมื่อตนเองตายไปทายาทหรือผู้ที่ได้รับทรัพย์สินเหล่านั้นจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมรดกก่อนที่จะถูกนำไปแบ่งปันกัน ดังนั้น จึงไม่มีประโยชน์อันใดที่ตนจะกระทำการคอร์รัปชั่น[18]

2.7 ข้อเสียของภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกแม้จะมีข้อดีอยู่หลายประการ แต่ก็ยังมีข้อเสียอยู่หลายประการเช่นเดียวกันดังนี้[19]

1. การจัดเก็บภาษีมรดกส่งผลกระทบต่อการออมและการสะสมทรัพย์สินของบุคคล กล่าวคือ เมื่อบุคคลรู้ว่าทรัพย์สินที่ตนหามาได้และสะสมไว้จะต้องถูกนำมาเสียภาษีเมื่อตนเสียชีวิต ทำให้ขาดความกระตือรือร้นในการทำงานเพื่อเก็บออมและสะสมทรัพย์สินไว้สำหรับใช้จ่ายใน

---

[17] ไตรรงค์ โตกระแส. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 11.หน้า 5.

[18] สุธิดา ถนอมจิตร. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 7.หน้า 18.

[19] ผกา อึ้งเศรษฐพันธ์. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 12.หน้า 56-57.

อนาคต อันส่งผลให้เกิดการกระตุ้นการใช้จ่ายเพิ่มการบริโภคของประชาชนมากขึ้นในช่วงที่ยังมีชีวิตอยู่ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกยังส่งผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจขนาดย่อมอีกด้วย การที่รัฐจัดเก็บภาษีมรดกอาจทำให้การประกอบธุรกิจขนายย่อมอาจต้องปิดกิจการลง เนื่องจากอาจจะต้องขายทรัพย์สินบางส่วนของกิจการออกไป เพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดกทำให้กิจการขาดเงินทุนหมุนเวียนจนไม่อาจที่จะดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ส่งผลเสียต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ

2. การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน เนื่องจากทรัพย์สินบางชนิดหรือรายได้บางประเภทในกองมรดกได้ผ่านการเสียภาษีมาแล้ว ดังนั้น หากทรัพย์สินหรือรายได้นั้นจะต้องถูกนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกอีกครั้งเมื่อบุคคลเสียชีวิตและมีการโอนทรัพย์สินนั้น จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมรดกยังมีความยุ่งยากซับซ้อนในการจัดเก็บอยู่มาก ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคมได้ เนื่องจากการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่จะต้องเสียภาษีมรดกนั้นมีความยุ่งยากมาก เพราะทรัพย์สินบางชนิด เช่น วัตถุโบราณ พระเครื่อง งานศิลป ไม่มีราคาตลาดการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อประเมินภาษีมรดกจึงทำได้ยาก ความยุ่งยากอีกประการหนึ่งก็คือ การทุจริตหรือการขาดประสิทธิภาพความชำนาญของเจ้าพนักงานประเมินภาษี เพราะหากเจ้าพนักงานประเมินขาดประสิทธิภาพความชำนาญอาจประเมินมูลค่าทรัพย์มรดกผิดพลาดได้ หรือกรณีที่มีเจ้าพนักงานประเมินมากกว่าหนึ่งชุดอาจประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่แตกต่างกันออกไป ทำให้เสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งๆ ที่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม หรือกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินกระทำการทุจริตต่อหน้าที่อาจประเมินมูลค่าทรัพย์มรดกต่ำกว่าความเป็นจริง ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ ภาษีมรดกอาจก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) เนื่องจากบุคคลผู้มีฐานะร่ำรวยหรือผู้ที่มีความรู้อาจเห็นช่องว่างของกฎหมายจึงกระทำการหลบเลี่ยงภาษีมรดก ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมได้

3. การจัดเก็บภาษีมรดก เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับมรดกเป็นรายบุคคล หากมีผู้รับมรดกหลายคน เจ้าหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมรดกจากผู้รับมรดกแต่ละคนจนครบ ซึ่งอาจทำให้เกิดความล่าช้า และไม่สะดวกในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ อีกทั้ง ยังเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายมากยิ่งขึ้นตามจำนวนของทายาทหรือผู้รับมรดก[20]

อย่างไรก็ตาม ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมรดกในแต่ละข้อนั้นมีเหตุผลที่หักล้างกันเองอยู่ในตัว ซึ่งเหตุผลบางอย่างมีน้ำหนักมากและเหตุผลบางอย่างมีน้ำหนักน้อย เช่น การจัดเก็บภาษีมรดกส่งผลกระทบต่อการออมและการสะสมทรัพย์สินของบุคคลทำให้ขาดความกระตือรือร้น

---

[20] ฤทัย พูลสวัสดิ์. (2545). ***ภาษีมรดก.***วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.หน้า 24.

ในการทำงานเพื่อการเก็บออมและสะสมทรัพย์สินไว้ใช้จ่ายในอนาคต และหันไปพักผ่อนแทน เพราะกลัวว่าหากทำงานมีรายได้มากจะต้องเสียภาษีมรดก ซึ่งแท้ที่จริงแล้วคนเราทำงานก็หวังเพื่อความเจริญเติบโตในหน้าที่การเงินและสร้างฐานะครอบครัวของตนเองมากกว่า มิได้คำนึงว่าเมื่อทำงานแล้ว มีเงินมากจะต้องเสียภาษี ในประเทศที่เจริญแล้วประชากรส่วนมากมักจะสะสมทรัพย์สินของตนในรูปแบบของการลงทุนมากกว่า ในทางตรงกันข้ามการเสียภาษีมรดกอาจเป็นการสร้างแรงจูงใจให้เกิดการเก็บออมเพิ่มมากขึ้นก็ได้ เพื่อชดเชยกับมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องสูญเสียไปในการเสียภาษี[21]

2.8 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีมรดก

การจัดเก็บภาษีมรดกเริ่มมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยอาณาจักรกรีกและสมัยอาณาจักรโรมัน เรียกว่า “ Death Duties” ต่อมาประเทศอังกฤษได้นำการจัดเก็บภาษีมรดกมาใช้โดยเริ่มจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อ 300 ปีที่ผ่านมาโดยตราเป็นพระราชบัญญัติ Will & Mar c 21 (Stamps) ภาษีมรดกมีชื่อเรียกที่แตกต่างกันออกไป เช่น ภาษีความตาย (Death Tax) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการโอนกรรมสิทธิ์ (Transfer Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)[22]

2.8.1 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีมรดกของไทย

ประเทศไทยนั้นเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกมาแล้วตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา จนถึงปัจจุบัน ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ยุคด้วยกันคือ

- ยุคกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานี ในรัชสมัยสมเด็จพระเอกาทศรฐ มีการจัดเก็บภาษีมรดกพระองค์ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ประกาศใช้กฎหมายลักษณะมรดก ซึ่งเป็นกฎหมายฉบับแรกของไทยที่พระมหากษัตริย์ทรงใช้พระราชอำนาจในการตรากฎหมายประกาศออกใช้บังคับ โดยมีเนื้อความที่เกี่ยวข้องกับวิธีการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกของชายที่เสียชีวิต ไม่ว่าชายผู้นั้นจะมียศฐาบรรดาศักดิ์สูงหรือไม่มียศฐาบรรดาศักดิ์เลย โดยกล่าวถึงว่าทรัพย์สินประเภทใดบ้างที่จะตกทอดเป็นมรดกแก่ทายาท และทรัพย์สินประเภทใดบ้างที่จะตกได้แก่หลวงเพื่อนำเข้าท้องพระคลัง วิธีการจัดเก็บภาษีมรดกในยุคสมัยนั้นจะจัดเก็บแต่เฉพาะผู้ชายที่มียศฐาบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนางที่มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไปเท่านั้น เนื่องด้วยเหตุผลที่ว่าบุคคลเหล่านี้ได้เข้ารับราชการเมื่อมีความดีความชอบพระมหากษัตริย์ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทานบำเหน็จรางวัลเป็นการตอบแทน

---

[21] ประสพสุข บุญเดช. (2542). ***ภาษีมรดก.***กรุงเทพฯ:วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 41.หน้า 15.

[22] ประสพสุข บุญเดช. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 16.หน้า 117.

ความดีความชอบนั้น เช่น บำเหน็จ[23] บำนาญ[24] หรือพัทธยา เป็นต้น ชายผู้มียศฐาบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไป จึงมีทรัพย์สินสะสมไว้มาก ดังนั้น เมื่อบุคคลเหล่านี้เสียชีวิตก็สมควรที่จะต้องแบ่งปันทรัพย์สินบางส่วนคืนแก่หลวงบ้าง โดยหลวงได้กำหนดวิธีการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกบางส่วนให้แก่หลวงไว้เป็นการเฉพาะ กล่าวคือ กรณีที่ผู้ตายไม่เคยได้รับบำเหน็จ และบำนาญเลย ทรัพย์มรดกของผู้ตายทั้งหมดจะตกเป็นของหลวง ทายาทจะไม่ได้รับมรดกเลย แต่ในกรณีที่ผู้ตายเคยได้รับบำเหน็จหรือบำนาญอย่างใดอย่างหนึ่ง หลวงจะเรียกเก็บเฉพาะพัทธยาเท่านั้น ส่วนทรัพย์มรดกอย่างอื่นจะตกทอดไปยังทายาท และกรณีที่ผู้ตายเคยได้รับทั้งบำเหน็จและบำนาญ ทรัพย์มรดกทั้งหมดจะตกแก่ทายาททั้งหมด รวมถึงพัทธยาด้วย หลวงจะไม่เรียกเก็บพัทธยาไว้เป็นของหลวงอีกต่อไป

ในสมัยแผ่นดินของสมเด็จพระเอกาทศรฐ กฎหมายลักษณะมรดก ได้กำหนดวิธีการแบ่งมรดกของชายผู้มียศฐาบรรดาศักดิ์สูงหรือขุนนางผู้มีศักดินาตั้งแต่ 400 ไร่ขึ้นไป โดยแบ่งปันทรัพย์สินมรดกออกเป็น 4 ภาคด้วยกัน ได้แก่ ภาคหลวง (ส่วนนี้จะตกได้แก่หลวงนำเข้าท้องพระคลัง) ภาคบิดามารดา (ส่วนนี้จะตกได้แก่บิดามารดา) ภาคภรรยา (ส่วนนี้จะตกได้แก่ภรรยาทุกคนแต่ไม่เท่ากัน) และภาคญาติ(ส่วนนี้จะตกได้แก่ บุตรหลาน เหลน ลื่อ เป็นสายไปตามยศของมารดา และตามอาการที่ได้รักษาคนเจ็บป่วย ค่าปลงศพผู้ตาย และตามที่ตนได้เข้ารับราชการ) ทั้งนี้ สำหรับภาคบิดามารดา ถ้าไม่มีผู้มารับให้แบ่งปันทรัพย์สินมรดกแก่ภาคที่เหลือ สำหรับภาคภรรยาและภาคญาติ ถ้าไม่มีผู้มารับทรัพย์สินมรดกให้ทรัพย์สินมรดกนั้นตกแก่หลวง โดยผู้ที่มีหน้าที่จัดทำรายการบัญชีทรัพย์สินมรดกเรียกว่า “สมุหมรดก” โดยกฎหมายลักษณะมรดกกำหนดให้ญาติ พี่น้อง บุตร ภรรยาของผู้ตาย มีหน้าที่จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ตายยื่นต่อสมุหมรดก โดยสมุหมรดกจะจัดทำบัญชีทรัพย์มรดกขึ้นกราบบังคมทูลให้พระมหากษัตริย์ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แบ่งปันทรัพย์มรดกต่อไป[25]

- ยุคกรุงรัตนโกสินทร์ (ก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง) กฎหมายลักษณะมรดกที่ได้บัญญัติไว้ในครั้งสมัยกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานี ก็ยังคงใช้บังคับอยู่เรื่อยมาจนกระทั่งรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราชรัชกาลที่ 1 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์ ได้ทรงโปรดเกล้าฯ ให้มีการชำระสะสางและรวบรวมตัวบทกฎหมายที่มีอยู่ทั้งหมดในขณะนั้นเสียใหม่ซึ่งเรียกว่า “กฎหมายตราสามดวง” หรือ “ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ 1” กฎหมายลักษณะมรดกจึงยังคงมีผลใช้

---

[23] บำเหน็จ ได้แก่ ข้าวของเงินทอง เครื่องใช้ ข้าคน ที่พระมหากษัตริย์พระราชทานให้เพราะทำความดีความชอบในคราวหนึ่งคราวใด.

[24] บำนาญ ได้แก่ ข้าวของเงินทอง เครื่องใช้ ข้าคน ที่พระมหากษัตริย์พระราชทานให้เพราะทำงานเรียบร้อยเป็นเวลานานแล้ว.

[25] ฤทัย พูลสวัสดิ์. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 20.หน้า 55.

บังคับต่อมาในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นนี้ ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวรัชกาลที่ 5 (พระปิยะมหาราช) ทรงโปรดเกล้าฯ ให้มีการแก้ไขกฎหมายลักษณะมรดกเสียใหม่ เนื่องจากพระองค์ทรงเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกที่ใช้บังคับอยู่นั้นไม่สอดคล้องกับสังคมและขนบธรรมเนียมประเพณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการแบ่งปันทรัพย์สินอันเป็นมรดกให้กับทายาทระหว่างญาติของผู้ตาย และวิธีการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกของหญิงที่มีสามี โดยตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลักษณะมรดก นอกจากนี้ พระองค์ยังทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ว่าหากมีคดีเกี่ยวกับการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกเรื่องใดที่มีปัญหาเกิดขึ้นในศาล และศาลเห็นว่ากฎหมายลักษณะมรดกยังไม่อาจให้ความเป็นธรรมได้ ก็ให้ศาลนำคดีนั้นขึ้นกราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ วินิจฉัยเป็นกรณีพิเศษ

กฎหมายลักษณะมรดกที่ได้มีแก้ไขเพิ่มเติมนั้นกำหนดวิธีการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกไว้ว่า ถ้าหากเป็นทรัพย์สินมรดกของชายต้องพิจารณาว่าเป็นชายผู้มียศฐาบรรดาศักดิ์สูงหรือชายสามัญชนทั่วไป ซึ่งหากเป็นชายผู้มียศฐาบรรดาศักดิ์สูงให้แบ่งทรัพย์สินมรดกออกเป็น 4 ภาค เท่าๆ กัน ได้แก่ ภาคหลวง (ส่วนนี้นำส่งเข้าพระคลังหลวง) ภาคบิดามารดา (ส่วนนี้ตกแก่บิดามารดา) ภาคภรรยา (ส่วนนี้ตกแก่ภรรยา แต่ถ้าเจ้ามรดกไม่มีภรรยาหลวงและบิดามารดาเสียชีวิตแล้ว ภาคภรรยาให้ยกเลิกไปรวมกับภาคหลวง) ภาคญาติ (ส่วนนี้ตกแก่ญาติ ได้แก่ บุตร หลาน พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันหรือพี่น้องร่วมแต่บิดามารดาเดียวกัน ถ้ามีญาติในชั้นที่สนิทใกล้ชิดกว่าก็ให้ตัดญาติที่ห่างออกไป) อย่างไรก็ตาม ต่อมาได้มีการยกเลิกภาคหลวงเสียทั้งหมด รวมทั้งตำแหน่งสมุหมรดกด้วย[26]

- กรุงรัตนโกสินทร์ (หลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง) ภายหลังจากมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตยเมื่อปี พ.ศ. 2475 รัฐบาลในสมัยนั้นได้ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงทั้งด้านการเมืองการปกครอง การศึกษาโดยเฉพาะระบบเศรษฐกิจครั้งสำคัญในประวัติศาสตร์ของประเทศไทย โดยท่าน ปรีดี พนมยงค์ ได้นำเสนอแนวทางระบบเศรษฐกิจเรียกว่า “เค้าโครงการเศรษฐกิจของประเทศสยาม” เค้าโครงดังกล่าวมีแนวความคิดที่จะนำการจัดเก็บภาษีมรดกมาใช้อีกครั้ง ซึ่งต่อมาในสมัยพันเอกพระยาพหลพลพยุหเสนา เป็นนายกรัฐมนตรี จึงได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกอย่างเป็นรูปธรรม โดยตราพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ประกาศใช้บังคับเมื่อวันที่ 23 สิงหาคม 2477 พระราชบัญญัติดังกล่าวได้ผ่านการพิจารณาจากสภาผู้แทนราษฎรครั้งแรกเมื่อวันที่ 11 มกราคม 2476 แต่ก็ต้องถูกยับยั้งไว้โดยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว เนื่องจากพระองค์ทรงเห็นว่าพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ฉบับนี้มิได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากพระมหากษัตริย์ เป็นการออกกฎหมายโดยมีความมุ่งที่จะทำลายล้างสถาบันกษัตริย์ อย่างไรก็ตาม

[26] ฤทัย พูลสวัสดิ์. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 20.หน้า 57-58.

แม้จะมีการต่อต้านคัดค้านพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ฉบับนี้อย่างรุนแรงจากพระมหากษัตริย์ เชื้อพระวงศ์ และจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวย แต่สภาผู้แทนราษฎรในสมัยนั้นก็ยังคงยืนยันให้พระราชบัญญัติฯ ฉบับนี้มีผลใช้บังคับต่อไป เพราะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นช่องทางและเป็นแหล่งที่หารายได้เข้ารัฐได้อีกทางหนึ่ง นอกจากนี้ ยังเป็นการช่วยลดช่องว่างทางสังคมระหว่างผู้ที่มีฐานะร่ำรวยและผู้ที่มีฐานะยากจน แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ฉบับนี้ โดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีมรดกจากพระมหากษัตริย์ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ก็ได้ถูกประกาศยกเลิกเมื่อวันที่ 5 มกราคม 2487 ในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี ตั้งแต่นั้นเป็นต้นมาก็ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกอีกเลย พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 มีผลใช้บังคับได้เพียง 11 ปีเท่านั้น ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยนั้นขึ้นอยู่กับสถานการณ์ทางการเมืองของประเทศเป็นสำคัญ กล่าวคือ หากระบบการเมืองที่มีรัฐบาลเป็นประชาธิปไตยมักจะมีแนวโน้มที่จะนำการจัดเก็บภาษีมรดกมาใช้มากกว่ารัฐบาลที่ไม่เป็นประชาธิปไตย อย่างไรก็ตาม ในยุคสมัยที่รัฐบาลไม่เป็นประชาธิไตย โดยพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ก็มีแนวคิดที่จะนำการจัดเก็บภาษีมรดกมาใช้บังคับ ซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป

เนื้อหาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 พอสรุปได้ดังนี้

1. วิธีการจัดเก็บภาษีมรดก

- จัดเก็บทรัพย์สินจากกองมรดกของผู้ตาย และผู้จัดการทรัพย์สินกองมรดกของผู้ตายเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี

- จัดเก็บจากทายาทผู้รับมรดก

2. ประเภททรัพย์สินที่อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีมรดก

- ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์

- ทรัพย์สินทั้งหลายที่ผู้ตายโอนให้ผู้อื่นภายในหนึ่งปีก่อนวันถึงแก่ความตาย

- มูลค่าของทรัพย์สินที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดก ให้ถือราคาตลาดในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ซึ่งสามารถอุทธรณ์ได้

3. อัตราภาษี จัดเก็บภาษีมรดกสำหรับทรัพย์มรดกที่มีมูลค่าเกิน 10,000 บาท ขึ้นไป ในอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ส่วนที่ไม่เกิน 10,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย

4. ให้สิทธิหักค่าลดหย่อนอัตราภาษีตามแต่ละขั้นของการเป็นทายาท เช่น บิดา มารดา บุตร หรือบุตรของบุตรจะเสียภาษีในอัตราเพียงกึ่งหนึ่งของอัตรา และถ้าหากเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันจะเสียในอัตรา 3 ใน 4 ของอัตราภาษี

เหตุผลที่ยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 พอสรุปได้ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีมรดกมีความซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีอื่น เพราะมีการจัดเก็บภาษีมรดกจากกองมรดกของผู้ตาย และเก็บจากทายาทผู้รับมรดก

2. เป็นกฎหมายที่ไม่มีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในยุคสมัยนั้น

3. เป็นกฎหมายที่มีความก้าวหน้าเกินกว่าที่สังคมในยุคสมัยนั้นจะยอมรับได้

4. บุคลากรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมรดกมีจำนวนน้อยมาก และไม่มีความพร้อม

5. ภาษีมรดกจัดเก็บได้จำนวนน้อยมาก สูงสุดเก็บได้เพียงร้อยละ 0.53 ของรายได้จากภาษีทั้งหมด[27]

2.8.2 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีมรดกของสหรัฐอเมริกา[28]

สหรัฐอเมริกาเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกตั้งแต่ปี ค.ศ.1797 เป็นต้นมา แต่ก็ต้องถูกยกเลิกไปภายหลังจากใช้บังคับได้เพียง 5 ปี โดยไม่ทราบสาเหตุแน่ชัด ต่อมาเกิดสงครามกลางเมือง รัฐสภาตรากฎหมายประกาศใช้ให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้ง แต่ก็ต้องถูกยกเลิกไปอีก เมื่อสงครามกลางเมืองสิ้นสุดลงในปี ค.ศ. 1890 และมีการจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้ง เมื่อสหรัฐอเมริกาทำสงครามกับสเปน แต่พอสงครามสิ้นสุดลงก็ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกไป ต่อมาสหรัฐอเมริกาประสบปัญหาเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายทางการทหารอย่างรุนแรง จึงนำการจัดเก็บภาษีมรดกกลับมาใช้อีกครั้งในปี ค.ศ.1916 ต่อมาในปี ค.ศ.1916 สมัยประธานาธิบดีฮูเวอร์เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ จึงนำการจัดเก็บภาษีมรดกมาเป็นเครื่องมือในการเพิ่มรายได้ของประเทศ โดยจัดเก็บภาษีมรดกแบบอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 45 สำหรับมูลค่าทรัพย์สินกองมรดกส่วนที่เกิน 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ต่อมาในปี ค.ศ. 1941 เปลี่ยนเป็นแบบอัตราก้าวหน้า โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3 สำหรับมูลค่าทรัพย์สินกองมรดกตั้งแต่ 1 ถึง 5,000 ดอลลาร์สหรัฐ และอัตราร้อยละ 77 สำหรับมูลค่าทรัพย์สินกองมรดกส่วนที่เกิน 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐขึ้นไป

ภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ยุติลง สหรัฐอเมริกาได้นำค่าลดหย่อนต่างๆ มาคำนวณภาษีมรดกเป็นสาเหตุให้ภาษีมรดกมีแนวโน้มลดลง และนำภาษีการให้ (Gift Tax) มาใช้โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 75 ของอัตราภาษีกองมรดก เพื่อเป็นการกระตุ้นและสร้างแรงจูงใจให้เกิดการให้ทรัพย์สินโดยเสน่หาขณะที่ผู้ให้ยังไม่ตาย นอกจากนี้ หากผู้ให้บริจาคทรัพย์สินของตนให้แก่สาธารณกุศลสามารถนำไปหักค่าลดหย่อนได้ทั้งหมดโดยไม่จำกัดจำนวน

---

[27] กณิฎฐ์ ไชยนาพงษ์. (2544). ***นโยบายภาษีมรดกของประเทศไทย.*** รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต,คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา.หน้า 12-13.

[28] สุธิดา ถนอมจิตร. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 7.หน้า 96.

ปี ค.ศ.1976 สหรัฐอเมริกาได้นำภาษีกองมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หามารวมเข้าไว้ด้วยกันโดยตรากฎหมายเรียกว่า “Tax Reform Act 1976” โดยจัดเก็บในอัตราเดียวกันแบบอัตราก้าวหน้าอัตราสูงสุดไม่เกินร้อยละ 70 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกิน 5 ล้านดอลลาร์ ภายหลังจาก Tax Reform Act 1976 บังคับใช้ได้เพียง 5 ปี สหรัฐอเมริกาปรับปรุงหลักการจัดเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หา โดยหลักการใหม่มุ่งเน้นจัดเก็บเฉพาะผู้ที่มีฐานะร่ำรวยเท่านั้นที่ต้องเสียภาษีกองมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หาในอัตราสูงสุดไม่เกินร้อยละ 50 ของมูลค่าทรัพย์สินที่เหลือ ส่วนมูลค่าทรัพย์สินไม่ถึง 600,000 ดอลลาร์ไม่ต้องเสียภาษี รวมถึงคู่สมรสที่โอนทรัพย์สินให้แก่กันก็ไม่ต้องเสียภาษีการให้โดยเสน่หาโดยไม่จำกัดมูลค่าของทรัพย์สิน แต่ถ้าโอนทรัพย์สินให้ผู้อื่นถ้าไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์ต่อปี ก็ไม่ต้องเสียภาษีการให้โดยเสน่หาเช่นเดียวกัน

สหรัฐอเมริกาถือหลักการว่าในการคิดคำนวณการเสียภาษีกองมรดกนั้นต้องนำทรัพย์สินทั้งหมดทุกชนิดของผู้ตายในขณะที่ถึงแก่ความตายมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมรดกไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศก็ตาม ทั้งนี้ การคิดมูลค่าทรัพย์มรดกให้คิดตามราคาตลาด (Fair Market Value) ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีกองมรดกซึ่งจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง (Federal Estate Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการโอนทรัพย์สินที่เรียกเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย มิใช่เก็บจากมูลค่าทรัพย์สินของเจ้ามรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น กองมรดกจึงต้องรวมไปถึงทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมิได้มีกรรมสิทธิ์ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่มีกรรมสิทธิ์เนื่องจากการตาย เช่น เงินประกันชีวิต เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่ากองมรดกเพื่อเสียภาษีมรดกนั้น ต้องหักภาระหนี้สินของผู้ตาย ภาระอื่นๆ หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดออกจากกองมรดกเสียก่อน เช่น ค่าซ่อมรถยนต์ ที่ดินติดภาระจำนอง เป็นต้น มูลค่ากองมรดกเหลือเท่าใดจึงจะนำมาคำนวณภาษีมรดก นอกจากนี้ หากมีการยกทรัพย์สินอันเป็นมรดกให้แก่สาธารณะกุศลก็ต้องนำมูลค่าทรัพย์สินนั้นมาหักออกจากกองมรดกด้วย สำหรับกรณีที่เจ้ามรดกยกทรัพย์สินของตนทั้งหมดหรือบางส่วนให้กับคู่สมรสก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีกองมรดกหรือภาษีการโอนทรัพย์สิน เว้นแต่คู่สมรสของเจ้ามรดกถึงแก่ความตายภายหลังเท่านั้นที่กองมรดกของคู่สมรสของเจ้ามรดกจะต้องเสียภาษีมรดกหรือภาษีการโอนทรัพย์สิน

2.8.3 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีมรดกของญี่ปุ่น

ญี่ปุ่นเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดก (Estate Tax) ตั้งแต่ปี ค.ศ.1905 เป็นการจัดเก็บภาษีจากกองมรดก อัตราภาษีอยู่ในระดับที่ต่ำมาก ส่วนฐานภาษี คือ มูลค่าทรัพย์สินของผู้ตาย นอกจากนี้ยังให้สิทธิพิเศษสำหรับทรัพย์มรดกที่ตกทอดแก่บุคคลในครอบครัวเดียวกัน ต่อมามีการปรับปรุง

กฎหมายภาษีมรดกขึ้นใหม่ในปี ค.ศ.1947 จนกระทั้งปี ค.ศ.1950 มีการแก้ไขกฎหมายภาษีมรดกจากเดิมที่เรียกเก็บจากกองมรดกมาเป็นจัดเก็บจากการรับมรดกแทน โดยคำแนะนำของคณะกรรมการปฏิบัติทางภาษี (Tax Mission) นำโดย Dr. Cart Shoup โดยจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับมรดกหรือผู้ที่ได้รับการให้โดยวิธีอื่น มูลค่าของทรัพย์มรดกจะถูกนำมาใช้เป็นฐานภาษีตามระยะเวลาที่ผู้รับมรดกมีชีวิตอยู่ อัตราภาษีร้อยละ 25-90 ของมูลค่าทรัพย์มรดกที่ได้รับ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงมาก

ปี ค.ศ.1953 มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีมรดกอีกครั้ง โดยยกเลิกวิธีการคำนวณภาษีแบบสะสมทบยอด และแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีมรดกออกเป็น 2 ส่วนคือ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกและการจัดเก็บภาษีการรับให้ ต่อมาในปี ค.ศ.1958 ได้มีการปรับปรุงกฎหมายภาษีมรดกอีกครั้ง โดยกำหนดให้ทายาทหรือผู้รับการให้แต่ละคนมีหน้าที่เสียภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับ ส่วนการแบ่งทรัพย์มรดกระหว่างทายาทด้วยกันก่อให้เกิดความแตกต่างในด้านการลดภาระภาษีการรับมรดกได้ จึงเป็นผลให้เฉพาะการแบ่งทรัพย์มรดกบางกรณีเท่านั้นที่กระทำโดยไม่มีข้อพิจารณาทางภาษี แต่ปัจจุบันภาระทางภาษีมรดกจะขึ้นอยู่กับจำนวนของทายาทโดยธรรม และสัดส่วนการแบ่งของทรัพย์มรดกตามกฎหมายของทายาทแต่ละคนเป็นข้อพิจารณาเบื้องต้น ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษของระบบภาษีมรดกของญี่ปุ่น[29]

ปัจจุบัน การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการเรียกเก็บจากทายาทของผู้ตายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในญี่ปุ่น ในขณะที่ได้รับทรัพย์มรดกเรียกว่า “ผู้เสียภาษีที่ไม่มีข้อจำกัด” ส่วนทายาทที่มิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในญี่ปุ่นแต่ได้รับทรัพย์มรดกที่ตั้งอยู่ในญี่ปุ่นก็ต้องเสียภาษีมรดกด้วยเช่นกันเรียกว่า “ผู้เสียภาษีที่มีข้อจำกัด” กองมรดกที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นจะต้องหักค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดฌาปณกิจศพ หักภาระหนี้สินของผู้ตาย ภาระอื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนด มูลค่าทรัพย์มรดกที่ให้เพื่อการสาธารณกุศลหรือสาธารณประโยชน์อย่างอื่น สวัสดิการสังคม เพื่อการศึกษาวิทยาศาสตร์ ค่าสินไหมทดแทนกรณีอุบัติเหตุ ที่ทายาทได้รับเนื่องจากการตายของเจ้ามรดกจำนวนไม่เกิน 2.5 ล้านเยนคูณด้วยจำนวนทายาทของเจ้ามรดก เงินประกันชีวิต และบำเหน็จตกทอดจำนวนไม่เกิน 2 ล้านเยนคูณด้วยจำนวนทายาทของเจ้ามรดก

อย่างไรก็ดี กองมรดกที่มีมูลค่าเพียงเล็กน้อยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมรดก โดยกฎหมายภาษีมรดกกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนได้ถึงจำนวน 20 ล้านเยนบวกด้วยจำนวนเงินที่คิดคำนวณจาก 4 ล้านเยนคูณด้วยจำนวนทายาทของเจ้ามรดกไปก่อนที่จะคิดคำนวณมูลค่ากองมรดกเพื่อเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม การคิดคำนวณมูลค่าของกองมรดกเพื่อเสียภาษีนั้น ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินที่เจ้ามรดกได้ให้โดยเสน่หาแก่ทายาทแต่ละคนทั้งหมดภายในระยะเวลา 3 ปีนับแต่ก่อนวันที่

---

[29] สุเมธ ศิริคุณโชติและภชิสา เขมวราภรณ์. (2558). กฎหมายภาษีมรดกของประเทศญี่ปุ่น.***วารสารนิติศาสตร์***. **มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**.หน้า 153.154.

เจ้ามรดกตายมารวมไว้ด้วย ซึ่งทายาทแต่ละคนมีภาระภาษีการรับมรดกตามสัดส่วนที่แต่ละคนได้รับไป สำหรับทายาทที่เป็นบุตรมีอายุไม่เกิน 20 ปี คู่สมรส หรือทายาที่เป็นคนพิการมีสิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีการรับมรดก ส่วนทายาทอื่น และบิดามารดาของเจ้ามรดกต้องเสียภาษีการรับมรดกเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 20 ของมูลค่าทรัพย์มรดกที่ได้รับ ทั้งนี้ ภาษีการรับมรดกและภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจะต้องไม่เกินร้อยละ75 ของส่วนแบ่งทรัพย์มรดกที่ทายาทนั้นได้รับ อัตราภาษีการรับมรดกเป็นแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) กล่าวคือ กองมรดกหลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่างๆ แล้วจะเสียภาษีมรดกในอัตราร้อยละ 10-75 ของมูลค่ากองมรดก ซึ่งถือได้ว่าเป็นอัตราที่สูงมาก

กฎหมายภาษีการรับมรดกกำหนดให้ทายาทที่ได้รับมรดกมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 6 เดือน แต่ถ้าจำนวนภาษีเกินกว่า 5 ล้านเยนทายาทมีสิทธิขอผ่อนชำระภาษีได้ไม่เกิน 5 ปี ส่วนทายาทที่ได้รับมรดกเป็นที่ดินเพื่อเกษตรกรรมจากเจ้ามรดกที่มีอาชีพเป็นเกษตรกรจะได้สิทธิยกเว้นภาษีมรดกจากส่วนต่างระหว่างราคาตลาดของที่ดินนั้นกับรายได้ที่เกิดจากที่ดินนั้น หากทายาทต้องการจะใช้ที่ดินเพื่อทำการเกษตรต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 20 ปี แต่หากเลิกทำการเกษตรก่อนถึงเวลา 20 ปี ทายาทจะต้องเสียภาษีเต็มจำนวนทั้งหมดพร้อมดอกเบี้ย กรณีที่ทายาทไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีการรับมรดก ทายาทสามารถนำส่วนแบ่งทรัพย์มรดกที่ตนได้รับมาเป็นค่าภาษีได้[30]

2.8.4 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีมรดกของฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์เริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อใดนั้นไม่ปรากฏแน่ชัด โดยได้รับอิทธิพลจากสหรัฐอเมริกา โดยจัดเก็บจากกองมรดก และจัดเก็บจากผู้รับมรดก อัตราภาษีมรดกในขณะนั้นอยู่ในระดับที่ค่อนข้างต่ำมาก เช่นในปี ค.ศ.1939 – 1950 จัดเก็บภาษีจากกอกงมรดกในอัตราร้อยละ 1 – 10 และมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 1 - 17 และในปี ค.ศ. 1950 – 1972 จัดเก็บภาษีจากกองมรดกในอัตราร้อยละ 1 - 15 และจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกในอัตราร้อยละ 2 – 22 ต่อมาในปี ค.ศ. 1973 ได้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยจัดเก็บภาษีจากกองมรดกเพียงอย่างเดียวในอัตราร้อยละ 5 – 60[31]

ปัจจุบันฟิลิปปินส์มีการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของเจ้ามรดกเพียงอย่างเดียวในอัตราร้อยละ 5 – 20 ไม่ว่าเจ้ามรดกจะมีภูมิลำเนาอยู่ในฟิลิปปินส์หรือไม่ก็ตาม โดยทายาทหรือผู้รับมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดก ณ สำนักงานสรรพากรเขตที่เป็นภูมิลำเนาของเจ้ามรดก

---

[30] ประสพสุข บุญเดช. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 21.หน้า 127-129.

[31] สำนักงานข้อมูลราชการฟิลิปปินส์.(2560). ภาษีทรัพย์สิน (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/estate-tax.html.[2560,1 พฤษภาคม]

ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย[32] ภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่หากเจ้ามรดกเป็นข้าราชการอาจได้รับอนุญาตให้ขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วัน หรืออาจขยายเวลาการชำระภาษีได้อีกไม่เกิน 5 ปี ในกรณีที่มรดกผ่านกระบวนการทางศาล หรือไม่เกิน 2 ปี ในกรณีที่มรดกถูกพิพากษาโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่ (Revenue District Office หรือ RDO) แต่ถ้าหากการขออนุญาตขยายระยะเวลายื่นแบบแสดงการภาษีมรดกและการเสียภาษีมรดกเกิดขึ้นจากการจงใจหรือประมาทเลินเล่อละเลยกฎ ข้อบังคับ หรือการทุจริตของทายาทหรือผู้จัดการมรดกจะไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมรดกและเสียภาษีมรดก เมื่อได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาแล้วทายาทหรือผู้จัดการมรดกต้องจัดหาหลักทรัพย์จำนวนไม่เกินสองเท่าของจำนวนภาษีมรดกที่ต้องชำระเพื่อเป็นหลักประกันการชำระภาษีมรดกโดยมีเงื่อนไขว่าต้องชำระภาษีตามที่ได้รับอนุญาต [33]กรณีที่เจ้ามรดกมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อธนาคารตัวแทน (AAB) ภายใต้เขตการบริหารของ RDO (Revenue District Office) โดยต้องยื่นเอกสารหลักฐานการชำระภาษีให้กับ RDO ที่มีอำนาจเหนือภูมิลำเนาของเจ้ามรดก หรือ RDO ที่มีการจดทะเบียนผู้บริหาร[34] นอกจากนี้ ฟิลิปปินส์ยังมีการจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีมรดกด้วย โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 2-15 โดยถ้าหากมีการให้ทรัพย์สินที่มีมูลค่าเกินกว่าเกณฑ์การลดหย่อนที่กฎหมายกำหนดแล้ว มูลค่าของทรัพย์สินที่ให้ต้องถูกนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีการให้ตลอดทั้งปีซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำกว่าภาษีมรดก

จากการศึกษาแนวความคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น จึงสมควรศึกษา และวิเคราะห์มาตรการจัดเก็บภาษีมรดกของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ ซึ่งจะได้กล่าวในบทต่อไป

---

[32] เรื่องเดียวกัน.

[33] อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31.

[34] อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31.