

ภาษีมรดก

การร่วมมือและการเสียสละนั้น เป็นสิ่งจำเป็นขงมูลฐานของการรวมกันอยู่เป็นหมู่เหล่าของมนุษย์ในทุกสังคม การเสียสละนั้นอาจเป็นไปได้ในลักษณะต่าง ๆ กัน แต่ที่แน่นอนและเห็นได้ชัดในสังคมปัจจุบันคือการเสีย "ภาษี" การเสียภาษีนั้น ถือได้ว่าเป็นหน้าที่ขงมูลฐานของมนุษย์ในทุกระบบเศรษฐกิจ ในชีวิตความเป็นอยู่ของชนเรานั้น ทุกคนต่างก็ได้มีส่วนในการเสียภาษีให้แก่อัฐบาลแห่งหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นไปได้โดยที่เราไม่รู้ตัว หรือโดยที่เราไม่รู้จักก็ได้ ทงนขงอยู่กบวชิการจ้ดเก็บแต่ละประเภทของรัฐบาลเป็นสำคัญ ในกรณีของภาษีทางตรง เช่นภาษีเงินได้หรือภาษียอทรนน ผู้รับภาระจะรู้สึกว่า ตนได้เสียภาษีให้แก่อัฐ ส่วนภาษีทางอ้อมนั้น ผู้รับภาระภาษีบางคนอาจจะไม่รู้ว่าตนเองได้เสียภาษี เช่นภาษีศุลกากรที่รัฐบาลเก็บจากยาที่ใช้บำรุงสุขภาพของผู้มีครรภ์บางคนนั้น ผู้ใช้อาจจะไม่รู้ตัวว่า ตนได้เสียภาษีจากยาที่ซอขนนั้น แต่ความจริงแล้ว ราคาที่ซอได้รวมภาษีเข้าไว้ด้วย ซึ่ง หมายความว่า มิเพียงแต่ผู้ซงกำลังจะเป็นมารดาที่ใช้ยานนได้มีส่วนในการรับภาระภาษี แต่ทารกที่อยู่ในครรภ์ของมารดานนยังมีส่วนทำให้ต้องเสียภาษีด้วย ดังนั้นจึงอาจจะกล่าวได้ว่า "สิ่งทีแน่นอนและหลีกเลี่ยงไม่ได้ในชีวิตของพวกเราคือการเสียภาษีและความตาย"^๑ การรับภาระหน้าทีการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคนนั้น อาจเป็นไปได้ด้วยความสมัครใจหรือด้วยความจำใจ ทงนขงอยู่กบวชิการ ประชาชนแต่ละคนนได้รู้สึกลงหน้าทีและความรับผิดชอบของตนตงสังคมนอยางไร ประชาชนทงซงถึงสิทธิและหน้าทีของตนนมัก จะยินยอมเสียภาษีให้แก่อัฐด้วยความสมัครใจ ทงนเพราะถือว่าภาษีนนเป็นสิ่งจำเป็นของสังคม ซง

๑. Haig Babian, "Can Taxes Do More Than Raise Revenue?" in *Readings in Economics*

1972-73 (Connecticut: Dushkin Publishing), p. 72.

บางคนถึงกับกล่าวว่า “When I pay taxes, I buy civilization”^๒ ความสำนึกถึงหน้าที่การเสียภาษี (tax consciousness) ของประชาชนแต่ละคนในสังคมนั้น เป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ได้มาซึ่งระบบภาษีที่ดีและการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ^๓ ทั้งนี้เพราะว่า ความสำนึกถึงหน้าที่ในการเสียภาษีนั้น มิได้หมายความว่า ประชาชนทุกคนจะต้องยอมรับภาระการเสียภาษี โดยปราศจากข้อโต้แย้ง แต่หมายความว่าถึงปฏิกริยาของผู้เสียภาษีที่มีต่อภาษีแต่ละประเภท ทั้งในทางที่ยอมรับหรือคัดค้าน ตลอดจนเหตุจูงใจทางเศรษฐกิจและอุปนิสัยการคร่ำครวญของคนที่มีต่อภาษีประเภทนั้น ๆ^๔ เมื่อระบบภาษีเป็นที่ยอมรับของประชาชนแล้ว ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปได้ และเป็นประโยชน์ต่อสังคม

ในสังคมที่ปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตยนั้น นอกจากประชาชนจะมีหน้าที่ในการเสียภาษีแล้ว ประชาชนยังมีสิทธิที่รัฐบาลได้ใช้จ่ายเงินนั้นไปในทางใดบ้าง เป็นไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ตนหรือต่อสังคมส่วนรวมอย่างไร การบริหารและการใช้จ่ายของรัฐบาลได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ประชาชนอาจจะแสดงการยอมรับหรือคัดค้านในนโยบายภาษีและการบริหารงานของรัฐบาล ด้วยการตัดสินใจที่จะสนับสนุนหรือคัดค้านรัฐบาลในการเลือกตั้งทั่วไป ซึ่งจะของคว้นไม่กล่าวในที่นี้ แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่า รัฐบาลในสมัยใหม่มีภาระหน้าที่ที่ต้องรับผิดชอบต่อสังคมอย่างมากมาย และภาระหน้าที่ดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ^๕ เพื่อที่จะตอบสนองความต้องการต่าง ๆ ของสังคมที่เพิ่มขึ้น รัฐบาลจำเป็นต้องจะต้องแสวงหารายได้ทุกวิถีทาง ที่จะไม่เป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและความยุติธรรมของสังคม

ในการแสวงหารายได้ต่าง ๆ ของรัฐบาลไทยในปัจจุบันนี้ ได้มีการกล่าวขวัญและวิพากษ์วิจารณ์ถึงภาษีประเภทต่าง ๆ ภาษีประเภทหนึ่งซึ่งได้รับความสนใจมาก คือ “ภาษีมรดก” ดังน

๒. Lowell Harris, *The American Economy*, (Illinois : Irwin, 1965), p. 154.

๓. กุ Jose D. Soberano & H. Odell Waldby, *Philippines Public Fiscal Administration*, (Manila : University of the Philippines, 1965), pp. 175-186.

๔. Monteath Douglas, “Taxable Capacity in British and Canada Experience”, *The Limits of Taxable Capacity*, edited by Dan Throop Smith, (Princeton : Tax Institution, Inc., 1953), p. 36.

๕. กุ Richard A. Musgrave, *Fiscal Systems* (New Haven : Yale University Press, 1971), pp. 92-105.

ในบทความนี้ จะหยิบยกปัญหาเรื่องภาษีมรดกขึ้นมาพิจารณา โดยจะแบ่งแยกการพิจารณาดังต่อไปนี้

- (๑) หลักความยุติธรรมของภาษี
- (๒) ผลในทางเศรษฐกิจของวิจั้ตเก็บภาษี
- (๓) ข้อดีและข้อเสียของภาษีมรดก
- (๔) ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดก
- (๕) พ.ร.บ. อากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖ และ
- (๖) ควรจะเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยหรือไม่

๑. หลักความยุติธรรมของภาษี

เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่า ประชาชนทุกคนในสังคมไม่สามารถที่จะรับภาระของภาษีเท่าเทียมกันหมดทุกคน ทั้งนี้เพราะฐานะทางเศรษฐกิจและความสามารถในการหารายได้ของแต่ละคนแตกต่างกัน ถ้าสมมติว่า ประชาชนชาวไทยทุกคนต้องเสียภาษีเท่ากันหมดทุกคน เพื่อให้เป็นรายจ่ายของรัฐบาลในปี ๒๕๑๖ แล้ว แต่ละคนจะต้องเสียภาษีประมาณคนละ ๘๓๑ บาท แต่ในทางที่เป็นจริงแล้ว ชาวไทยทุกคนจะแบกรับภาระภาษีไม่เท่ากัน บางครอบครัวจะต้องเสียภาษีมาก แต่บางครอบครัวจะเสียน้อย ปัญหาเรื่องที่ว่า ใครควรจะรับภาระภาษีของประเทศมากน้อยเพียงใดนั้น เป็นปัญหาที่สามารถถกเถียงกันได้อย่างเสรีและไม่มีการตัดสิน ทงนี้แล้วแต่ปรัชญาและหลักเกณฑ์ของแต่ละคนที่จะใช้ในการโต้เถียง ซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม การเมือง และสถานภาพในสังคมของแต่ละคน อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาตามทฤษฎีเศรษฐศาสตร์แล้ว เราก็คงจะบอกได้ว่า แต่ละคนควรรับภาระภาษีของสังคมมากน้อยเพียงใด เมื่อเราพิจารณาถึงหลักความยุติธรรมในการรับภาระภาษี คือ เราจะต้องคำนึงถึงความยุติธรรมในการเสียภาษี และการยอมรับปฏิบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งพอจะแบ่งแยกออกเป็นหลักเกณฑ์สำคัญสองประการ คือ (๑) การรับภาระภาษีควรจะเป็นไปตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (benefit principle) และ (๒) การรับภาระภาษีควรจะเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay principle) หลักเกณฑ์ทั้งสองถือว่าเป็นหลักการรับภาระภาษีที่ยุติธรรมและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป ซึ่งจะกล่าวถึงในรายละเอียดต่อไป

๖ งบประมาณรายจ่ายประจำปี ๒๕๑๖ ของรัฐบาลมีจำนวน ๓๐,๖๐๐ ล้านบาท ถ้าเราสมมติว่าในปีดังกล่าวเรามีประชากร ๓๕ ล้านคน เมื่อเฉลี่ยการรับภาระภาษีแล้ว จะตกคนละประมาณ ๘๓๑ บาท

๑.๑ หลักการได้รับผลประโยชน์ตอบแทน

ตามหลักการนี้ ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากบริการที่เกิดจากการใช้จ่ายเงินภาษีของรัฐบาล ควรจะเป็นผู้เสียภาษีประเภทนั้น ๆ ทั้งนี้โดยถือหลักว่า ในพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของเอกชนนั้น แต่ละคนจะต้องชำระเงินเป็นค่าตอบแทนแก่สินค้าและบริการที่ตนได้รับ ดังนั้น ในด้านบริการของรัฐบาลก็น่าจะยึดหลักการเดียวกันด้วย หากการรับภาระภาษีของประชาชนมิได้เป็นไปตามหลักการดังกล่าว ก็เท่ากับว่ารัฐบาลให้การอุดหนุนผู้ใช้บริการนั้น ๆ โดยที่ผู้อื่นต้องแบกรับภาระของภาษีแทนผู้ที่ได้รับประโยชน์นั้น

หลักการได้รับผลประโยชน์ตอบแทนนั้น ใช้ได้เฉพาะในกรณีที่สามารจัดหรือแบ่งแยกผลประโยชน์ที่ผู้ใช้ได้รับอย่างแน่นอน เช่นภาษีเกี่ยวกับการประกันสังคม และภาษีที่เก็บจากเจ้าของรถยนต์เพื่อสร้างทางหลวง เป็นต้น แต่โดยทั่วไปแล้ว บริการต่าง ๆ ของรัฐบาลไม่สามารถที่จะแบ่งแยกหรือวัดประโยชน์ที่ผู้ใช้แต่ละคนได้อย่างแน่นอน เช่นบริการเกี่ยวกับการศึกษาและการป้องกันประเทศ นอกจากนี้ ในบางกรณีแม้จะสามารถที่จะประมาณผลประโยชน์ที่ผู้ใช้ได้รับก็ตาม แต่ผู้ใช้บริการก็อาจจะไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีก็ได้ เช่น บริการทางการแพทย์ หรือบริการดับเพลิงของรัฐบาล เป็นต้น ผู้รับบริการเหล่านั้นอาจจะไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีเท่ากับทุกคน รัฐบาลจำต้องให้การอุดหนุนผู้ใช้บริการเหล่านั้น ดังนั้นหลักการได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจึงไม่สามารถที่จะใช้กับภาษีทุกประเภท

๑.๒ หลักความสามารถในการเสียภาษี

หลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น ถือว่าประชาชนทุกคนควรมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐ ตามกำลังความสามารถของแต่ละคน เช่น คนที่ร่ำรวยควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าคนที่ยากจน เป็นต้น ทั้งนี้เพราะว่า การที่คนเราจะร่ำรวยหรือมีฐานะดีกว่าคนอื่นใดนั้น ก็ต้องพึ่งการทำงานของคนอื่นในสังคมทั้งในอดีตและปัจจุบันเป็นสำคัญ เช่น คนที่เกิดมาร่ำรวยเพราะได้รับมรดกจากบรรพบุรุษนั้น ก็เท่ากับว่าร่ำรวยเกิดจากการทำงานของบรรพบุรุษและคนในสมัยนั้น การรับภาระภาษีไม่เท่าเทียมกันนั้นอาจจะพิจารณาได้จากอัตราภาษีแต่ละประเภทที่ใช้ ซึ่งพอจะแบ่งแยกออกเป็น ๓ ประเภทคือ (๑) ภาษีที่ก้าวหน้า (progressive) คือ อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะเพิ่มขึ้นตามรายได้หรือฐานของภาษีที่เพิ่มขึ้น (๒) ภาษีตามสัดส่วน (proportional) คือ อัตราภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะเท่ากันหมดทุกระดับรายได้หรือฐานของภาษี (๓) ภาษีถอยหลัง (regressive) คือ อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลงเมื่อรายได้หรือฐานของภาษีที่เพิ่มขึ้น

หลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งได้ถือว่าเป็นหลักการรับภาระภาษีที่ยุติธรรมนั้น ได้เป็นที่ยอมรับและใช้ปฏิบัติกันในประเทศต่าง ๆ มีประวัติความเป็นมาจากปรัชญาและทฤษฎีของนายอาดัม สมิท (Adam Smith) ที่ว่าด้วยระบบภาษิตตตั้งแต่ปี ค.ศ. ๑๗๗๖ ซึ่งถือว่า ประชาชนแต่ละคนควรจะต้องเสียสละเพื่อส่วนรวมตามกำลังความสามารถของตน ในปัจจุบัน หลักการเสียภาษีดังกล่าว ได้วิวัฒนาการและตีความแตกต่างจากแนวความคิดเดิมของนายอาดัม สมิท บ้าง ซึ่งพอจะแบ่งแยกนัยหมายออกเป็นสองประการด้วยกัน *ประการแรก* ผู้ที่มีรายได้เท่ากัน หรืออยู่ในฐานะเดียวกัน ควรจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเท่ากัน ซึ่งเรียกว่าหลักความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ในกรณีนี้ถือว่า ผู้ที่มีรายได้เท่ากันนั้น จะต้องเสียภาษีเท่ากันหมด โดยไม่คำนึงถึงฐานะความเป็นอยู่ *ประการที่สอง* ผู้ที่มีเงินได้หรือฐานะต่างกันควรจะต้องรับภาระภาษีต่างกัน ซึ่งเรียกว่าหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)^๗ ตามหลักการนี้ แม้ว่าแต่ละคนจะมีรายได้เท่ากัน แต่ฐานะความเป็นอยู่แตกต่างกันก็ควรจะต้องเสียภาษีไม่เท่ากัน ตัวอย่างที่พอจะเห็นได้จากภาษีเงินได้ส่วนบุคคล ก็คือ กฎหมายกำหนดให้แต่ละคนเสียภาษีเงินได้ในอัตราเดียวกัน หากเงินได้ที่ได้หักการลดหย่อนแล้วเท่ากัน ในกรณีเช่นนี้ แม้ว่าบุคคลสองคนจะมีรายได้ประเภทเดียวกันและเท่ากันทุกประการ แต่สิทธิในการหักลดหย่อนของแต่ละคนไม่เท่ากัน ก็ทำให้การเสียภาษีของบุคคลทั้งสองไม่เท่ากัน เช่น คนที่มีครอบครัวจะเสียภาษีน้อยกว่าคนโสด เป็นต้น

๑๓. หลักเกณฑ์การวัดความสามารถในการเสียภาษี

สมมติว่า หลักเกณฑ์การรับภาระภาษีที่ดีคือหลักความสามารถในการเสียภาษี ก็มีปัญหาว่า จะใช้ข้ออะไรเป็นเกณฑ์ในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน โดยทั่วไปแล้ว สิ่งที่เราจะถือเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนนั้น พอจะแบ่งออกเป็นสามประเภท คือ (๑) รายได้ (๒) ความมั่งคั่ง และ (๓) ความสามารถในการใช้จ่าย ซึ่งจะกล่าวถึงในรายละเอียดต่อไป

รายได้ (Income) โดยทั่วไปแล้ว เราถือว่า "รายได้" ที่แต่ละคนได้รับนั้น จะใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการรับภาระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ดี เพราะรายได้ที่แต่ละคนได้รับภายในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง จะแสดงถึงอำนาจในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในสังคม ตามขนาดรายได้ของตนในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ ผู้ที่ได้รับรายได้น้อยมีสิทธิที่จะใช้รายได้นั้นตามความพอใจ

๗. Otto Eckstein, *Public Finance* (New York : Prentice Hall, 1964), p. 55.

ของตน เช่น อาจจะใช้รายได้ที่นำมาบำรุงบำเรอความสุขของตนและครอบครัว หรือทำการออม เพื่อสะสมทรัพย์สินสมบัติ เป็นต้น ดังนั้น ผู้ที่เสียภาษีจึงควรเสียภาษีตามระดับรายได้ที่ตนได้รับ^๘

ความมั่งคั่ง (Wealth) ความมั่งคั่งหรือการถือครองกรรมสิทธิในทรัพย์สินของแต่ละคน นั้น อาจจะใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการรับภาระภาษีของแต่ละคน ทั้งนี้เพราะจำนวนทรัพย์สินดังกล่าวนั้น นอกจากผู้เป็นเจ้าของจะได้รับประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินแล้ว ทรัพย์สินนั้นยังเป็นบ่อเกิดแห่งรายได้ของแต่ละบุคคลอีกด้วย การเก็บภาษีจากจำนวนทรัพย์สินที่ครอบครอง หรือความมั่งคั่งของแต่ละบุคคลนั้น ได้ถือเป็นหลักเกณฑ์การปฏิบัติมาตั้งแต่สมัยโบราณ ตัวอย่างที่เห็นกันได้ ในสมัยปัจจุบัน เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีทรัพย์สินต่าง ๆ และภาษีมรดก เป็นต้น

ความสามารถในการใช้จ่าย (Consumption) นอกจากหลักเกณฑ์ที่กล่าวแล้วข้างต้น ในปัจจุบันมีนักเศรษฐศาสตร์บางคนมีความเห็นว่าความสามารถในการใช้หรือการบริโภคน่าจะได้ใช้เป็นฐานในการเก็บภาษี โดยเฉพาะ นายนิโคลาส คาลดอร์ (Nicholas Kaldor) มีความเห็นว่าน่าจะใช้การบริโภค เป็นฐานในการเก็บภาษีมากกว่าที่จะใช้รายได้ ทั้งนี้เพราะว่าการบริโภคของแต่ละบุคคลนั้นเป็นการแสดงถึงการนำเอาทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัว ดังนั้น ทุกคนจึงควรที่จะเสียภาษีตามจำนวนการบริโภคหรือการใช้จ่ายของตน ส่วนรายได้ ที่มีได้ถูกใช้ใน การบริโภคนั้น ก็จะเป็น เงินออม ที่จะช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพและกำลังการผลิตของประเทศ

แนวความคิดดังกล่าว นับว่ามีเหตุผลดีและได้รับความสนใจจากหลายประเทศ โดยเฉพาะ ประเทศที่กำลังพัฒนา ประเทศอินเดียและลังกาได้นำแนวความคิดของภาษิตดังกล่าวไปใช้ แต่ในทางปฏิบัติ การใช้ภาษิตดังกล่าวประสบข้อยุ่งยากในการบริหารและการจัดเก็บมากมาย ซึ่งผลที่สุดประเทศทั้งสองก็ต้องเลิกการใช้ระบบภาษีนี้น

๒. ผลในทางเศรษฐกิจของวิธีการจัดเก็บภาษี

วิธีจัดเก็บและประเภทของภาษีแต่ละชนิด ย่อมจะมีผลกระทบต่อการทำงาน การออม การบริโภคและการลงทุนของคนในสังคม เช่น ถ้าเราต้องการลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคม เราก็ควรยึดถือหลักการเสียภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน และอัตราภาษีที่ใช้นั้น ก็ควรใช้อัตราภาษีที่ก้าวหน้าด้วย คือผู้ที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีในอัตราที่

๘. Henry Simons, *Personal Income Taxation* (Chicago : University of Chicago Press, 1938).

สูงกว่าผู้ที่มรายได้น้อย ปัญหาเรื่องความเหมาะสมในการใช้หลักความสามารถในการรับภาระภาษี และการใช้อัตราภาษีที่ก้าวหน้า นั้น เป็นเรื่องที่สามารถจะวิพากษ์วิจารณ์ได้มาก ซึ่งจะคงเว้นไม่กล่าวไว้ในที่นี้ แต่อย่างไรก็ตาม ในการเลือกใช้ภาษีแต่ละประเภทนั้นจะต้องคำนึงถึงความสามารถในการจัดเก็บและผลเสียที่มีต่อเศรษฐกิจ เรื่องนี้ดูจะมีความสำคัญมากสำหรับประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งมีความจำเป็นที่จะต้องเร่งรัดพัฒนาความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ พร้อมกับการสร้างความเสมอภาคในทางเศรษฐกิจให้แก่คนภายในสังคม โดยปกติแล้ว จุดมุ่งหมายทั้งสองมักจะเกิดการขัดแย้งกันอยู่เสมอ เช่น ถ้าต้องการสร้างความเสมอภาคทางเศรษฐกิจ ก็จะลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมด้วยการวิภาษายัตได้ ก็มักจะมิผลทำให้ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจเป็นไปได้ล่าช้า เป็นต้น นักเศรษฐศาสตร์ต่างก็มีความคิดเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับความยุติธรรมของสังคม และความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ว่าควรจะให้ความสำคัญแก่จุดมุ่งหมายใดมากกว่ากัน ข้อคิดเห็นของแต่ละฝ่ายนั้น ไม่สามารถที่จะสรุปเป็นข้อยุติที่แน่นอนได้ ทั้งนี้เพราะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ มากมาย ในที่นี้จะขอสรุปข้อคิดเห็นบางประการของข้อคิดเห็นดังกล่าวมานี้

๒.๑ ฝ่ายที่ให้ความสำคัญแก่ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

เมื่อประเทศมีจุดมุ่งหมายที่จะเร่งรัดการพัฒนาเศรษฐกิจแล้ว นโยบายภาษีก็น่าจะไปในทางที่ส่งเสริมให้มีการออมและการลงทุนของเอกชนเพิ่มขึ้น เพื่อให้ประเทศสามารถเพิ่มพูนประสิทธิภาพและขยายกำลังการผลิตของประเทศ ถ้าหากรัฐบาลเก็บภาษี โดยยึดหลัก *หลักความสามารถในการเสียภาษี* และจัดเก็บในอัตราที่ก้าวหน้าแล้ว ก็จะมีผลทำให้การออมและการลงทุนของเอกชนลดน้อยลง และอาจจะเป็นผลเสียต่อการพัฒนาเศรษฐกิจได้ นักเศรษฐศาสตร์บางกลุ่มมีความเห็นว่า นอกจากจะไม่ควรใช้อัตราภาษีที่ก้าวหน้าในการพัฒนาเศรษฐกิจแล้ว ยังควรที่จะต้องใช้อัตราภาษีที่ถอยหลังออกด้วย ทั้งนี้เพราะว่า ในการพัฒนาเศรษฐกิจนั้น มีความจำเป็นที่จะต้องลด *การบริโภค* ของประชาชนลง ดังนั้น รัฐบาลควรเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริโภคให้มาก โดยเฉพาะสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย การเก็บภาษีสินค้าบริโภคนั้น โดยปกติจะเก็บจากผู้บริโภค ซึ่งจะเก็บในอัตราเดียวกันหมด โดยไม่คำนึงถึงฐานะของผู้บริโภค ลักษณะการจัดเก็บดังกล่าวถือว่าเป็นภาษี "ถอยหลัง" คือ การเสียภาษีมิได้เป็นไปตาม *หลักความสามารถในการรับภาระภาษี* ของแต่ละคน การเก็บภาษีแบบนี้จะทำให้ฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมแตกต่างกันมากยิ่งขึ้น

๘. Raja J. Chelliah, "The Principle of Ability to Pay : Taxation and Economic Inequalities" in *Fiscal Policy in Underdeveloped Countries* (London : George Allen & Unwin, 1960), ch. 3.

ผู้ที่สนับสนุนให้มีการเก็บภาษีในอัตราที่ "ถอยหลัง" มีความเห็นว่า การสร้างความยุติธรรมหรือการลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมนั้น ควรจะทำการพยายามเพิ่มความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจให้แก่ประเทศก่อน เมื่อประเทศสามารถพัฒนาความเจริญเติบโตได้เร็วแล้ว ก็จะช่วยให้ความเป็นอยู่ของคนทั่วไปดีขึ้น ซึ่งก็จะเป็นการช่วยลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคน ตรงกันข้ามถ้าหากพยายามลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคน ด้วยวิธีการต่าง ๆ ที่เป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจแล้ว ประชาชนที่ยากจนจะได้รับประโยชน์จากการกระทำเหล่านั้นในช่วงระยะเวลาอันสั้น แต่ถ้าพิจารณาถึงผลในระยะยาวแล้ว ประชาชนที่ยากจนจะได้รับผลเสียมากกว่า พวกเขามีความเห็นว่าเป็นที่ควรจะมีส่วนรับผิดชอบและเสียสละเพื่อสร้างการสะสมทุนของประเทศ เพื่อให้ประเทศสามารถทำการพัฒนาเศรษฐกิจไปได้อย่างรวดเร็ว^{๑๐} ดังนั้น ระบบภาษีของประเทศจึงควรเป็นไปในทางที่จะส่งเสริมให้มีการออมและการสะสมทุนของเอกชน มากกว่าที่จะพยายามลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนด้วยการเก็บภาษีในอัตราที่ "ก้าวหน้า" จากรายได้หรือความมั่งคั่ง

๒.๒ ฝ่ายที่ให้ความสำคัญแก่ความเสมอภาคทางเศรษฐกิจ

มีนักเศรษฐศาสตร์บางกลุ่มมองปัญหาดังกล่าวในทางที่ตรงกันข้าม กลุ่มนี้มีความเห็นว่า ถ้าประเทศต้องการที่จะพัฒนาความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจแล้ว จะต้องพิจารณาถึงความสำคัญของความเสมอภาคหรือความยุติธรรมทางเศรษฐกิจของสังคมด้วย ทั้งนี้เพราะว่า ในระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนั้น มีข้อบกพร่องที่เบ็ดเตล็ดให้มีการเอาเปรียบได้ง่าย ถ้าระบบภาษีต่าง ๆ มุ่งส่งเสริมให้เกิดความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจแล้ว ผลที่ได้ที่เกิดจากความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจส่วนใหญ่ ก็จะตกอยู่ในมือของคนกลุ่มน้อย ทำให้ความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่และความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจมีมากยิ่งขึ้น และความไม่เสมอภาคดังกล่าวจะเป็นบ่อเกิดของปัญหาต่างๆ ในสังคม ที่จะทำให้ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างล่าช้า เพื่อที่จะแก้ปัญหาดังกล่าว รัฐบาลควรให้ความสำคัญในความเสมอภาคทางเศรษฐกิจของประชาชน เพราะความยุติธรรมทางเศรษฐกิจนั้นจะเป็นพลังที่กระตุ้นให้คนทำงานและทำให้การพัฒนาเศรษฐกิจเป็นไปได้ด้วยดี^{๑๑} อาจจะมีบางคน

๑๐. *Ibid.*

๑๑. A.J. Singh, "Economic Growth through Social Justice," *Southern Economist* (October, 1973).

คำว่า ถ้ามีการกระจายการถือครองทรัพย์สิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ดิน จะทำให้ประสิทธิภาพการผลิตลดลง แต่คำกล่าวอ้างนั้นไม่เป็นความจริง เพราะปรากฏว่า ผลผลิตต่อเฮกตาร์ของพื้นที่ขนาดเล็กที่ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินในที่ดิน สูงกว่าประสิทธิภาพการผลิตของพื้นที่การเพาะปลูกขนาดใหญ่ ซึ่งอาจจะดูได้จากตัวอย่างของญี่ปุ่น กัวเตมาลา จีน และบราซิล เป็นต้น^{๑๒}

นอกจากนี้ ปัญหาความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจนั้นยังอาจพิจารณาได้จากแง่ต่างๆ คือ (๑) ความไม่เสมอภาคในระดับรายได้ (๒) ความไม่เสมอภาคในการถือครองทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง และ (๓) การก่อให้เกิดชนชั้นที่ไม่ต้องทำงาน ลักษณะการต่างๆ ดังกล่าว จะมีผลอย่างสำคัญต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคน ซึ่งพอจะอธิบายได้ดังนี้

ความไม่เสมอภาคในระดับรายได้ ถ้าปราศจากการแทรกแซงของรัฐไปแล้ว ความไม่เสมอภาคของรายได้ จะทำให้ประชาชนแต่ละคนมีมาตรฐานการครองชีพที่แตกต่างกันมาก คนที่ร่ำรวยจะมีความเป็นอยู่อย่างสุขสบาย ใช้จ่ายอย่างฟุ่มเฟือย เมื่อเป็นเช่นนั้นแล้ว การออมและการลงทุนของประเทศอาจจะไม่เพิ่มขึ้นเท่าที่ควร ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจก็อาจจะไม่เป็นไปตามข้อกล่าวอ้าง ที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนก่อน

ความไม่เสมอภาคในการถือครองทรัพย์สิน ความไม่เสมอภาคในการถือครองทรัพย์สิน เป็นจุดเริ่มต้นที่ทำให้ความสามารถในการทำงานและรายได้ของคนแตกต่างกัน คนที่เกิดในครอบครัวที่มั่งคั่งมักจะได้รับการเลี้ยงดูและได้รับการศึกษาดี ทำให้มีความสามารถในการหารายได้สูง นอกจากนั้น คนที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมาก ย่อมจะได้รับรายได้มาก ความไม่เสมอภาคในความมั่งคั่งนั้น มีข้อเสียที่สำคัญ คือ ทำให้ทรัพยากรและความมั่งคั่งของประเทศถูก "รวบ" อยู่ในความครอบครองของคนกลุ่มน้อย และอำนาจทางเศรษฐกิจของประเทศ ก็จะตกอยู่ในมือของคนกลุ่มน้อยเช่นเดียวกัน

๑๒. Robert S. McNamara, "A Strategy for Rural Development" *Southern Economist* (October, 1973).

การก่อให้เกิดชนชั้นที่ไม่ต้องทำงาน จากการศึกษาความมั่งคั่งของสังคมถูกรวบรวมอยู่ในมือของชนกลุ่มน้อยนั้น เมื่อทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งนั้นถูกถ่ายทอดให้แก่ลูกหลาน บุคคลซึ่งได้รับมรดกตกทอดก็อาจจะมีความเป็นอยู่อย่างสุขสบาย ใช้จ่ายสุรุ่ยสุร่าย โดยที่ไม่ต้องทำงาน ซึ่งจะเป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและความยุติธรรมของสังคม

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่า ความไม่เสมอภาคในการถือครองทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งนั้น เป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาคต่างๆ ของสังคม การแก้ปัญหาความไม่เสมอภาคของสังคม ควรที่จะทำโดยการขจัดการสืบทอดมรดก แต่ภายในระบบเศรษฐกิจแบบเสรียอมทำไม่ได้ ทั้งนี้เพราะว่ารัฐบาลจะต้องเคารพหลักการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเอกชน เอกชนทุกคนควรจะต้องมีสิทธิในทรัพย์สินที่เกิดจากการทำงานของตน และก็ควรจะมีสิทธิที่จะใช้ทรัพย์สินที่สะสมมาขึ้นให้เป็นประโยชน์แก่ตนเองหรือยกให้เป็นมรดกของผู้อื่นด้วย^{๑๓} แต่อย่างไรก็ตาม การที่ความมั่งคั่งของประเทศตกอยู่ในความครอบครองของชนกลุ่มน้อยนั้น ย่อมจะไม่เป็นผลดีต่อประเทศ ดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ดังนั้น รัฐบาลจึงควรต้องมีบทบาทในการลดการ "รวบ" อำนาจทางเศรษฐกิจของชนกลุ่มน้อย ทางหนึ่งที่จะทำได้ ก็คือ การลดความมั่งคั่งของบุคคล ด้วยการใช้ "ภาษีมรดก" ซึ่งเป็นเรื่องสำคัญที่เราจะพิจารณากันต่อไป

๓. ข้อดีและข้อเสียของภาษีมรดก

การเก็บภาษีจากผู้ตายนั้น โดยทั่วไปแบ่งออกเป็นสองประเภท คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งเรียกว่า "estate tax" ตามกฎหมายไทยเรียกว่า "อากรมรดก" และภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ที่ได้รับมรดก ซึ่งเรียกว่า "inheritance tax" ตามกฎหมายไทยเรียกว่า "อากรการรับมรดก"^{๑๔} โดยทั่วไปแล้ว ภาษีทั้งสองประเภทนี้มักจะมีการเก็บควบคู่กัน ซึ่งในทันทีจะขอเรียกรวมกันว่า "ภาษีมรดก" การเก็บภาษีมรดกนั้นมุ่งขจัดและข้อเสียต่อเศรษฐกิจ ซึ่งจะได้พิจารณาในรายละเอียดต่อไป

^{๑๓}. Milton Friedman, *Capital and Freedom* (Chicago: University of Chicago Press, 1962).

^{๑๔}. Harold M. Groves, *Financing Government* (New York: Henry Holt, 1955), p. 211.

๓.๑ ข้อสนับสนุนในการเก็บภาษีมรดก

ในปัจจุบัน รัฐบาลของประเทศต่างๆ ได้เผชิญกับปัญหาการขาดแคลนรายได้ ที่จะนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ รัฐบาลได้พยายามหาวิธีเพิ่มรายได้ด้วยวิธีการต่างๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีนั้น นักวิชาการและคนทั่วไปต่างสนับสนุนให้มีการเก็บ "ภาษีมรดก" โดยอ้างถึงความเหมาะสมในด้านต่างๆ ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

๓.๑๑ มรดกแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษี

ถ้าเรายอมรับหลักการรับภาระภาษี โดยยึดถือหลักความสามารถในการเสียภาษีแล้ว ภาษีมรดกก็เก็บภาษีที่เหมาะสมที่สุด ทั้งนี้เพราะว่า "การได้รับมรดก" นั้น ก็มักจะแสดงถึงความสามารถของผู้ที่ได้รับมรดกที่จะสามารถเสียภาษีให้แก่รัฐได้ แต่เมื่อเราพิจารณาถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีอย่างลึกซึ้งแล้ว ก็อาจเกิดเป็นปัญหาได้เหมือนกัน เช่น จุดมุ่งหมายของภาษีที่จะเก็บ "ตามความสามารถในการเสียภาษี" นั้น จะมุ่งพิจารณาถึงความสามารถของใคร? ของเจ้าของมรดกหรือของทายาทผู้รับมรดก ถ้าพิจารณาถึงความสามารถของทายาทผู้รับมรดก ก็เกิดเป็นปัญหาว่า คนที่ได้รับมรดกเท่ากัน อาจจะมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันก็ได้ เช่น สมมติว่า นาย ก. และนาง ข. ต่างก็ได้รับมรดกเท่ากัน คนละหนึ่งแสนบาท แต่นาย ก. นั้นเป็นคนที่ร่ำรวยอยู่แล้ว ส่วนนาง ข. เป็นคนที่ยากจน ในกรณีเช่นนั้น จะถือว่า บุคคลทั้งสองมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ก็ย่อมจะไม่เป็นการถูกต้องนัก ถ้าหากจะพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของเจ้าของมรดกที่ตายไป ภาระภาษีที่เก็บจากกองมรดก ก็จะไม่ตกอยู่กับเจ้าของมรดกที่ตายไปแล้ว

นอกจากนี้ ความใกล้ชิดกับเจ้าของมรดก ก็ย่อมจะทำให้ความรู้ สึกของทายาทผู้รับมรดก ที่มีต่อ "ภาษีมรดก" แตกต่างกันไป ทายาทที่มีความใกล้ชิดกับเจ้าของมรดกจะมีความรู้ สึกว่าตนได้รับภาระของภาษีมรดก มากกว่าทายาทที่ไม่มีความใกล้ชิดกับเจ้าของมรดก เช่น แม่หม้ายที่สามตายและทิ้งมรดกไว้ให้ยอมหวังหรือคิดว่า ตนจะต้องได้รับมรดกนั้นอยู่แล้ว เมื่อถูกเก็บภาษีมรดกก็จะรู้ สึกว่า ตนต้องรับภาระภาษี และได้รับความทุกข์ยากเพิ่มขึ้น จากการเสียชีวิตของสามี ในกรณีตรงกันข้าม ทายาทที่ไม่ค่อยมีความใกล้ชิดกับเจ้าของมรดก และไม่เคยมองคิดว่า จะได้รับมรดก เมื่อได้รับมรดกและต้องเสียภาษีมรดก ก็จะไม่ค่อยมีความรู้ สึกว่า ตนต้องแบกภาระของภาษีมรดกนั้น และอาจกลับคิดว่า เป็นโชคลาภของตนที่ได้รับมรดก โดยที่มิได้คาดคิดมาก่อนเลย

๓.๑๒ ภาษีมรดกช่วยสร้างความเสมอภาคในโอกาสของบุคคล

การเก็บภาษีมรดกช่วยให้ทุกคนที่อยู่ในสังคมมีโอกาสทางเศรษฐกิจเสมอภาคกันยิ่งขึ้น ทั้งนี้เพราะว่า มรดกเป็นบ่อเกิดของความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจของคนในสังคม/คนที่เกิดมาในครอบครัวที่ร่ำรวย ย่อมจะได้รับการเลี้ยงดูและการศึกษาดี ซึ่งจะช่วยให้มีความสามารถในการทำงานหารายได้ดีกว่าคนที่เกิดในครอบครัวที่ยากจน แต่เมื่อกลับได้รับมรดกอีก ก็ยิ่งจะทำให้สามารถหารายได้เพิ่มขึ้นมาก และจะมีความเป็นอยู่อย่างสุขสบาย เป็นการก่อให้เกิดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่และโอกาสในการหารายได้ของคนมากยิ่งขึ้น/การเก็บภาษีมรดกเป็นการ “ลด” ความได้เปรียบทางเศรษฐกิจ และเป็นการช่วยให้ประชาชนแต่ละคนมีความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจมากขึ้น

ปัญหาที่ว่า มรดกเป็นบ่อเกิดของความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจและสังคมนั้น ได้เป็นข้อโต้แย้งกันในหมู่นักปรัชญามาแล้ว บางคนมีความคิดก้าวไปไกลมาก อย่างเช่น นายเจเรมี เบนธัม (Jeremy Bentham) มีความเห็นว่า ในสังคมนั้นไม่ควรที่จะมีระบบมรดกตกทอด แต่บางคนที่มีความคิดกลางๆ อย่างเช่น นายจอห์น สจ๊วต มิลล์ (J.S. Mill) ซึ่งเห็นด้วยกับการมีภาษีมรดก แต่ในขณะเดียวกันก็เชื่อว่า ระบบมรดกตกทอดยังมีความจำเป็นสำหรับสถาบันของเศรษฐกิจแบบนายทุน^{๑๕}

๓.๑๓ ภาษีมรดกช่วยกระจายความมั่งคั่งของสังคม

ข้อดีประการหนึ่งของภาษีมรดก ก็คือ ช่วยกระจายความมั่งคั่งหรือการถือครองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของคนในสังคม ให้มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น ถ้าหากเราเชื่อว่าการ “รวบ” กรรมสิทธิ์ในการถือครองทรัพย์สินของสังคม จะเป็นผลเสียในด้านต่างๆ เช่น ผู้ที่ได้รับมรดกอาจจะใช้จ่ายอย่างฟุ่มเฟือย ไม่ทำงาน ใช้จ่ายเงินไปในทางที่สูญเปล่า ทำให้ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้รับความเสียหาย หรือก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองแล้ว ภาษีมรดกก็อาจจะช่วยลดความเสียหายต่างๆ เหล่านี้ได้บ้าง แต่การที่จะพิจารณาว่า “ขนาด” ของการถือครองทรัพย์สินมากน้อยเพียงใดจึงเป็นผลเสียหรือผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศนั้น เป็นเรื่องที่ถกเถียงกันได้มาก และบางครั้งไม่สามารถกำหนดได้อย่างแน่ชัดว่า ควรจะเป็นเท่าไร ทั้งนี้แล้วแต่พิจารณาของบุคคลแต่ละคน ซึ่งเราจะพิจารณาในตอนต่อไป

๑๕. J.S. Mill, *Principles of Political Economy*, edited by Donald Winch (London: Penguin, 1970), Book 11, ch. II.

๓.๑๔ การผลักภาระภาษีทำได้ยาก

ภาษีมรดกที่ทายาทผู้ได้รับมรดกจะต้องเสียนั้น ไม่สามารถผลักภาระของภาษีนั้นไปให้แก่ผู้อื่นได้โดยง่าย ทั้งนี้เพราะว่า ภาษีที่เรียกเก็บนั้น มิได้เกี่ยวพันโดยตรงกับการทำงานหรือการผลัดของทายาทผู้รับมรดก การเก็บภาษีในลักษณะนี้ จะทำให้ผู้อื่นได้รับความเดือดร้อนน้อยที่สุดเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น ๆ นอกจากนี้ การเก็บภาษีมรดกยังอาจจะเป็นการติดตามการหลบเลี่ยงภาษีของเจ้าของมรดกในระหว่างที่มิชิวติอยู่ด้วย กล่าวคือ สมมติว่าในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่นั้น หากเคยทำการหลีกเลี่ยงภาษี แต่เจ้าหน้าที่ตรวจไม่พบหรือจับไม่ได้ จำนวนภาษีที่ได้อหลีกเลี่ยงไว้นั้นก็จะสะสมอยู่ในกองมรดกของผู้ตาย การเก็บภาษีมรดกจึงเท่ากับเป็นการติดตามมาเก็บภาษีที่ได้อหลีกเลี่ยงนั้น ถ้าหากพิจารณาในแง่แล้ว ภาษีมรดกก็อาจจะเป็นการเตือนให้คนอย่าคิดหลบเลี่ยงภาษี เพราะถึงอย่างไรแล้ว รัฐบาลก็อาจจะติดตามไปเก็บเมื่อตอนตายได้

๓.๒ ข้อคัดค้านในการเก็บภาษีมรดก

ถึงแม้ว่าคนทั่วไปจะสนับสนุนให้มีการเก็บภาษีมรดก เพราะเป็นภาษีที่จะช่วยก่อให้เกิดความเสมอภาคของคนในสังคม ดังกล่าวมาแล้วข้างต้น แต่ก็มีนักวิชาการและบุคคลบางกลุ่มที่คัดค้านการเก็บภาษีมรดก ด้วยการใช้เหตุผลต่างๆ ข้อพอสรุบได้ดังนี้

๓.๒๑ การเก็บภาษีมรดกเป็นการทำลายการสะสมทุนของชาติ

ข้อโต้แย้งที่สำคัญในการคัดค้านการเก็บภาษีมรดก ก็คือ เป็นการทำลายเหตุจูงใจในการออมและการทำงานของคน เมื่อการออมของคนภายในประเทศลดน้อยลง ก็จะทำให้การสะสมทุนของประเทศลดน้อยลง ซึ่งก็จะพลอยทำให้ประสิทธิภาพการผลิตของประเทศต้องลดลง และเป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ เปรียบเหมือนชาวนาที่นำข้าวที่จะนำพันธุ์ไปขายหรือบริโภคเสียแล้ว เมื่อถึงเวลาเพาะปลูกก็ขาดแคลนพันธุ์ข้าว และจะทำให้ได้ข้าวจากการนำมานั้นลดน้อยลงด้วย นอกจากนี้ เมื่อคนรู้ว่าตนจะต้องเสียภาษีมรดกก็อาจจะทำให้คนไม่ขยันทำงานเพื่อจะสะสมทรัพย์สินสมบัติ หรืออาจจะทำการใช้จ่ายอย่างสุรุ่ยสุร่าย ลักษณะการเช่นนี้ นับเป็นการสูญเสียทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการเก็บภาษีมรดก

แต่อย่างไรก็ตาม ข้อโต้แย้งดังกล่าวจะมีความจริงอยู่เพียงใดนั้น ก็ยังเป็นที่ยังสงสัยอยู่ ลักษณะการเช่นนี้อาจจะเกิดขึ้นได้บ้าง แต่คงจะเป็นส่วนน้อย และไม่มีมีความสำคัญมากนัก ทั้งนี้

เพราะว่า การที่คนเราจะออมทรัพย์หรือไม่ขึ้นอยู่กับเหตุปัจจัยต่างๆ ความสำคัญของภาษีมรดกที่จะมีต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีย่อมจะน้อยมาก ถ้าหากอัตราที่เรียกเก็บนั้นจะไม่สูงจนเกินไปนัก คนเราอาจจะทำการออม โดยมีจุดมุ่งหมายที่แน่นอนของชีวิต เช่น ต้องการที่จะสะสมเงินเพื่อปลูกบ้าน เพื่อเป็นทุนการศึกษาของลูก และอนาคตของครอบครัว เป็นต้น นอกจากนี้ คนเราอาจจะทำการออมหรือสะสมทรัพย์ เพราะเป็นการสร้างความพึงพอใจให้แก่ตัวเอง เช่น ทำให้ได้รับอำนาจและชื่อเสียงจากการที่เป็นคนร่ำรวย หรือการมั่งคั่งและการทำงานของคนที่นั้นอาจจะเป็นอุปนิสัยที่ไม่อาจจะแก้ไขได้โดยง่าย

ดังนั้น ถ้าการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นไปในอัตราที่เหมาะสมแล้ว ก็อาจจะไม่เป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจ ดังที่ผู้คัดค้านได้ยกมากล่าวอ้างไว้ข้างต้น ในสังคมที่ประชาชนรู้จักสิทธิและหน้าที่ของตน ปฏิกริยาของคนที่จะคัดค้านภาษีมรดกก็จะเป็นไปด้วยเหตุผล ในบางกรณี ผู้ที่จะเป็นเจ้าของมรดกกลับสนับสนุนให้มีการเก็บภาษีมรดกเสียอีก เช่น นายแอนดรูว์ คาร์เนกี (Andrew Carnegie) ซึ่งเป็นมหาเศรษฐีชาวอเมริกันมีความเห็นว่า เป็นหน้าที่ของผู้ที่ร่ำรวยที่ควรจะมีคุณสมบัติอยู่อย่างไม้อ้อวอด... ..รายได้และทรัพย์สินที่ตนมีอยู่นั้นควรจะใช้จ่ายเพื่อความเป็นอยู่ตามอัตภาพของตนเอง และครอบครัวรายได้และทรัพย์สินที่เหลือจากการกระทำดังกล่าวแล้วนั้น น่าจะนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคม” ๑๖.

๓.๒๒ ภาษีมรดก ทำลาย “ทุน” ที่มีอยู่ในปัจจุบัน

นอกจากการเก็บภาษีมรดกจะเป็นการทำลายการสะสมทุนตามที่มีผู้กล่าวอ้างไว้ข้างต้นแล้ว การเก็บภาษีมรดกยังอาจจะเป็นการทำลาย “ทุน” ที่มีอยู่ในปัจจุบันอีกด้วย คำว่า “ทุน” ในที่นี้ หมายถึง สินทรัพย์และปัจจัยการผลิตต่างๆ ที่มีอยู่ในสังคม เช่น ที่ดิน โรงงาน และเครื่องจักรต่างๆ เป็นต้น ในกรณีที่มีการเก็บภาษีมรดก และทายาทผู้ได้รับมรดกนั้นไม่มีเงินพอที่จะเสียภาษี ก็อาจจะทำการขายทรัพย์สินนั้น ทงหมด หรือบางส่วน เพื่อเป็นเงินในการชำระภาษีหรือนำไปใช้จ่าย ผู้ที่รับซื้อทรัพย์สินเหล่านั้นไปก็อาจจะไม่นำไปใช้ในการผลิตเหมือนเดิม เช่นอาจจะซื้อที่ดินที่เคยเป็นที่เพราะปลูกไปทำเป็นสนามกอล์ฟ เป็นต้น นอกจากนี้ เงินภาษีที่รัฐบาลได้รับไปในนี้อาจจะมีได้นำไปใช้ในการลงทุนอีก ดังนั้น การเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการทำลาย “ทุน” ที่มีอยู่ในปัจจุบัน

๑๖. Joseph A. Pechman, *Federal Tax Policy* (New York : Norton, 1971), p. 186.

ข้อโต้แย้งดังกล่าว นับว่ามีเหตุผลพอสมควร เพื่อที่จะแก้อัศวาทดังกล่าว รัฐบาลหลายประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก มักจะกันเงินรายได้จากภาษีมรดกไว้ต่างหาก เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการลงทุนของรัฐบาลหรือกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม

๓.๒๓ ภาษีมรดกทำลายขนาดของหน่วยการผลิตที่มีประสิทธิภาพ

ข้อโต้แย้งข้อหนึ่ง ที่มีลักษณะคล้ายกับที่ได้อธิบายมาแล้ว ก็คือ การเก็บภาษีมรดกเป็นการทำลายขนาดของหน่วยการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ข้อคัดค้านซึ่งอยู่บนข้อสมมติฐานที่ว่า ขนาดของหน่วยการผลิตนั้น อยู่ในขนาดที่มีประสิทธิภาพการผลิตสูงอยู่แล้ว เมื่อเจ้าของกิจการนั้นถึงแก่กรรม กองมรดกก็จะถูกเก็บภาษี และการเก็บภาษีมรดกในอัตราที่ก้าวหน้ามาก ๆ จะเป็นการทำลายขนาดของหน่วยการผลิตนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งขนาดการผลิตที่เป็นธุรกิจใครอบครัว ที่มีผู้ถือหุ้นไม่มากนัก การเก็บภาษีดังกล่าว จะทำให้เงินทุนและขนาดของกิจการนั้นต้องลดลง และอาจจะเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจได้ แต่ถ้าหากธุรกิจนั้นเป็นรูปของบริษัทสาธารณะแล้ว การเก็บภาษีมรดกจากผู้ถือหุ้น อาจจะมีผลกระทบกระเทือนต่อเงินทุนและขนาดของการผลิตไม่มากนัก

๓.๒๔ ภาษีมรดกอาจทำลายระบบเศรษฐกิจแบบเสรี

ลักษณะแตกต่างที่สำคัญอันหนึ่งระหว่างระบบเศรษฐกิจเสรี กับระบบเศรษฐกิจสังคมนิยมแบบแท้หรือคอมมิวนิสต์ ก็คือ การยอมรับหลักมรดกตกทอด ในระบบเศรษฐกิจแบบคอมมิวนิสต์นั้น จะไม่มีการรับมรดกตกทอด ดังนั้น เพื่อมีการเก็บภาษีมรดก โดยเฉพาะการเก็บที่มีอัตราที่ก้าวหน้ามาก ๆ จะทำให้ผู้ที่ร่ำรวยหวาดระแวงว่า จะมีการเปลี่ยนแปลงระบบเศรษฐกิจ และการเปลี่ยนแปลงนั้นจะเป็นการทำลายระบบเศรษฐกิจเสรี หรือ "ทุนนิยม" ที่เป็นอยู่ในสังคม

๔. ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดก

นอกจากข้อโต้แย้งถึงผลเสียของภาษีมรดกในด้านต่าง ๆ ดังที่ได้อธิบายมาแล้วข้างต้นนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกยังมีปัญหาที่ยุ้งยากที่เกี่ยวกับการบริหารต่าง ๆ มากมาย เช่น ปัญหาความยุ่งยากในการหลบเลี่ยงภาษี และการก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี ซึ่งเกิดจากข้อบกพร่องของเจ้าหน้าที่ เป็นต้น จากข้อบกพร่องต่าง ๆ เหล่านี้ ทำให้รายได้จากภาษีมรดกนั้นเก็บได้น้อย และมักจะเป็นข้อแก้ตัวของผู้ที่ไม่ต้องการให้มีการเก็บภาษีมรดก ปัญหาต่าง ๆ พอกกล่าวได้โดยสรุป คือ

๔.๑ การหลบเลี่ยงภาษี

โดยที่ทรัพย์สินต่าง ๆ ที่จะรวมอยู่ในกองมรดก ซึ่งจะต้องเสียภาษีนั้น มีลักษณะต่าง ๆ กัน ทั้งสังหาริมทรัพย์ ที่สามารถที่จะทำการเคลื่อนย้ายหรือหลบซ่อนหรือเปลี่ยนมือได้โดยง่าย และอสังหาริมทรัพย์ ที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายหรือเปลี่ยนมือได้โดยง่าย ลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีอาจเกิดขึ้นได้ในรูปต่าง ๆ คือ การหลบเลี่ยงในขณะที่เจ้าของมรดกยังมีชีวิตอยู่ และการหลบเลี่ยงเมื่อเจ้าของมรดกตายลง

๔.๑๑ การหลบเลี่ยงในขณะที่เจ้าของมรดกยังมีชีวิตอยู่

ในการหลบเลี่ยงภาษีมรดก เจ้าของมรดกอาจจะทำเองในขณะที่มีชีวิตอยู่ โดยการโอนทรัพย์สินต่าง ๆ ให้แก่ทายาทหรือผู้อื่น ทั้งนี้เมื่อตนตายลงมูลค่าของกองมรดกที่จะถูกประเมินภาษีนั้น ก็จะมีมูลค่าอันน้อยลง อาจจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีมรดกก็ได้ การเคลื่อนย้ายเปลี่ยนมือจะทำได้ง่ายมากในกรณีของสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ต้องการหลักฐานในการเปลี่ยนมือ เช่น เพชรนิลจินดาหรือของมีค่าต่าง ๆ ที่ไม่ต้องจดทะเบียน ส่วนอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์บางอย่างที่ต้องการหลักฐานในการเปลี่ยนมือ เช่น ที่ดิน โรงเรือน ใบบุหรี่ เป็นต้น การโอนเปลี่ยนมือก็อาจทำได้ ถ้าหากเจ้าของมรดกพอจะประมาณอายุไขของตนเอง เช่น เจ้าของมรดกอาจจะทำการโอนทรัพย์สินต่าง ๆ เหล่านี้ให้แก่ทายาท ในขณะที่ตนเองมีอายุมากหรือเริ่มต้นบวชลง เป็นต้น

เพื่อที่จะป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีและข้อบกพร่องของภาษีมรดก รัฐบาลก็จำเป็นต้องมีภาษีประเภทอื่นเข้ามาช่วยเสริม เช่น อาจจะมีการเก็บ “ภาษีการให้โดยเสน่หา” (gift tax) เพื่อป้องกันการโอนโดยมีเจตนาที่จะหลบเลี่ยงภาษีมรดก กล่าวคือ ในการเปลี่ยนมือของทรัพย์สินแต่ละครั้ง ที่เป็นการให้โดยเสน่หาแล้ว จะต้องมี การเก็บภาษีจากการเปลี่ยนมือดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติที่จะบังคับใช้ “ภาษีการให้โดยเสน่หา” มีปัญหาต่าง ๆ มากมาย เช่น ในบางครั้งอาจจะพิสูจน์ไม่ได้ว่า ในการโอนเปลี่ยนมือ นั้นเป็นการให้โดยเสน่หาหรือเป็นการซื้อขายกันเพื่อที่จะแก้ข้อบกพร่องดังกล่าวนี้ ภาษีที่จะเรียกเก็บก็ควรจะเก็บเมื่อมีการโอนเปลี่ยนมือแต่ละครั้ง โดยไม่มีข้อยกเว้น

นอกจากนี้ การป้องกันการเปลี่ยนมือ โดยใช้ “ภาษีการให้โดยเสน่หา” นั้น จะใช้ได้เฉพาะในกรณีสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่ต้องมีหลักฐานในการเปลี่ยนมือเท่านั้น ส่วนสินทรัพย์อย่างอื่นไม่สามารถที่จะบังคับใช้โดยง่าย ดังนั้น ในกรณีที่อัตรากษีมรดกที่ก้าวหน้ามาก ๆ หรือเรียกเก็บในอัตราสูงแล้วประชาชนก็อาจจะหลบเลี่ยงภาษี ด้วยการสะสมทรัพย์สินสมบัติในรูปที่

สามารถหลบเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย เช่น อาจจะถูกใบในรูปเพ็ชรนิลจินดา ถ้าพิจารณาในลักษณะนี้แล้ว “ภาษีมรดก” และ “ภาษีการให้โดยเสน่หา” ก็อาจจะเป็นการไม่ยุติธรรมแก่ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินในรูปอื่น ๆ และอาจจะเป็นผลเสียแก่เศรษฐกิจได้

๔.๑๒ การหลบเลี่ยงเมื่อเจ้าของมรดกตาย

ในขณะที่เจ้าของมรดกตายนั้น ทายาทและผู้ที่อยู่ใกล้ชิดก็อาจจะทำการขมขัยและหลบซ่อนปิดบังทรัพย์สิน ที่ไม่ต้องการหลักฐานในการโอนเปลี่ยนมือได้ ในกรณีเช่นนั้น จะเป็นการยากมาก สำหรับเจ้าหน้าที่ที่จะติดตามหรือพิสูจน์ว่า ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในกองมรดกนั้นหรือไม่ ปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีเป็นการก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมในหมู่ผู้ที่ต้องเสียภาษี คือระหว่างผู้ที่ยุติธรรมหรือหลบเลี่ยงไม่ได้ กับผู้หลบเลี่ยงภาษีได้

๔.๒ ข้อบกพร่องในการบริหาร

นอกจากข้อบกพร่องที่เกิดจากการหลบเลี่ยงภาษี ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ก็อาจเกิดข้อบกพร่องขึ้นได้ ทั้งที่เป็นไปโดยความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ หรือโดยเจตนาของเจ้าหน้าที่ก็ได้ ทั้งนี้ เพราะลักษณะของทรัพย์สินในกองมรดกนั้นไม่สามารถที่จะกำหนดการประเมินราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทไว้ได้โดยแน่ชัด ดังนั้น กฎหมายจึงต้องให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการวินิจฉัยเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ปัญหาที่สำคัญที่สุด คือ “ปัญหาเรื่อง การตีราคา” ทรัพย์สินบางประเภทอาจจะสามารถประเมินราคาได้โดยง่าย ด้วยการอาศัยราคาตลาดที่ทำการซื้อขายทรัพย์สินนั้นอยู่เป็นประจำ หรืออาศัยราคามาตรฐานที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น เช่น การประเมินราคาของที่ดิน เป็นต้น แต่ทรัพย์สินบางอย่างไม่สามารถที่จะหาหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการประเมินราคาได้ เช่น วัตถุโบราณ ภาพเขียน และศิลปกรรมอื่น ๆ

ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีมรดกจึงต้องพึ่งความซื่อสัตย์สุจริต และความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่เป็นสำคัญ เช่น ถ้าเจ้าหน้าที่ขาดความชำนาญในการประเมินราคาก็อาจจะทำการประเมินราคาไว้ต่ำเกินไปก็ทำให้เก็บภาษีได้น้อย แต่ถ้าประเมินไว้สูงเกินไปก็ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เป็นต้น ลักษณะของความไม่แน่นอนในการประเมินราคานั้นเป็นข้อเท็จจริงที่ทำให้เกิดการทุจริตของเจ้าหน้าที่ได้โดยง่าย เป็นการไม่ยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน และเป็นการขัดกับหลักการของระบบภาษที่ดีด้วย^{๑๗}

^{๑๗}. ดูหลักของระบบภาษีที่ตี รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร (พระนคร : สำนักพิมพ์เกสติกไทย, ๒๕๑๖), หน้า ๔๑-๔๓.

๕. พ.ร.บ. อากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖

ประเทศไทย ภายหลังจากเปลี่ยนแปลงการปกครอง จากระบบสมบูรณาญาสิทธิราชมา เป็นการปกครองในระบอบประชาธิปไตยเมื่อวันที่ ๒๔ มิถุนายน พ.ศ. ๒๔๗๕ แล้ว ก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงกลไกทางเศรษฐกิจอย่างสำคัญในประวัติศาสตร์ของชาติไทย คือ ได้มีการประกาศใช้ "พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พุทธศักราช ๒๔๗๖" เมื่อวันที่ ๒๓ สิงหาคม พ.ศ. ๒๔๗๗ ในสมัยที่นายพันเอก พระยาพหลพลพยุหเสนาเป็นนายกรัฐมนตรี^{๑๘} พระราชบัญญัติดังกล่าวได้เป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ของคนในสมัยนั้นอย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กลุ่มชนที่ร่ำรวยและกลุ่มเชื้อพระวงศ์ ได้มีปฏิกิริยาคัดค้านอย่างรุนแรง ถึงกับกล่าวหาว่าเป็นการกระทำที่มุ่งจะทำลายล้างสถาบันทางเศรษฐกิจในสมัยนั้น

พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดกฉบับดังกล่าว ได้รับอนุมัติจากสภาผู้แทนราษฎรเมื่อวันที่ ๑๑ มกราคม ๒๔๗๖ พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงใช้สิทธิยับยั้งพระราชบัญญัติดังกล่าว แต่สภาผู้แทนราษฎรคงยืนยันตามเดิมให้กฎหมายนั้นมีผลบังคับใช้ได้ สาเหตุหนึ่งที่พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงใช้สิทธิยับยั้งพระราชบัญญัติฉบับนั้น ก็เพราะว่า พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก บัญญัติให้เก็บภาษีจากพระมหากษัตริย์ด้วย ซึ่งทรงเห็นว่าเป็นการทำลายสถาบันกษัตริย์ ^{๑๙} และกำรขัดแย้งเกี่ยวกับกฎหมายฉบับนั้นได้เป็นสาเหตุหนึ่ง ที่ทำให้พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงสละราชสมบัติ เมื่อวันที่ ๑๑ มกราคม พ.ศ. ๒๔๗๗^{๑๙}

พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดกฉบับ พ.ศ. ๒๔๗๖ ได้มีการแก้ไขอยู่ประมาณสิบปี และถูกยกเลิกโดย "พระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดกพุทธศักราช ๒๔๗๖ พุทธศักราช ๒๔๘๗" เมื่อวันที่ ๕ มกราคม พ.ศ. ๒๔๘๗ ในสมัยที่จอมพล ป. พิบูลสงครามเป็นนายกรัฐมนตรี^{๒๐} หลังจากนั้นก็ไม่มีการรื้อฟื้นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมรดกอีกเลย ทั้งนี้อาจตั้งเป็นข้อสังเกตอันหนึ่งได้ว่า ในช่วงระยะเวลาที่ประเทศไทยปกครองในระบอบ

๑๘. พุทธศักราช ๒๔๗๗, ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ ๕๑, หน้า ๓๑๒.

๑๙. ชัยนันท์ นันทพันธ์, "พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าฯ กับระบบรัฐธรรมนูญ" วารสารธรรมศาสตร์, ปีที่ ๓ เล่มที่ ๑ ๒๕๑๖.

๒๐. พุทธศักราช ๒๔๘๗, ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ ๖๔ ตอนที่ ๖.

รวบอำนาจหรือแสดงการนับ รัฐบาลมีค้อยได้คำนึงถึงความเสมอภาคทางเศรษฐกิจของประชาชน และในช่วงระยะเวลาดังกล่าวนี้ ได้ทำให้เกิดการ "รวบ" กรรมสิทธิ์ในการถือครองทรัพย์สินมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การถือครองกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในทางตรงกันข้าม พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖ นั้น อาจจะแสดงให้เห็นว่า ในการปกครองตามระบอบประชาธิปไตย รัฐบาลได้ให้ความสำคัญแก่ความเสมอภาคทางเศรษฐกิจของคนภายในสังคม ทั้งนี้เนื่องจากพื้นฐานทางเศรษฐกิจเป็นรากฐานของปัญหาและพลังของสังคม ในสังคมที่ฐานะความเป็นอยู่ของคนมีความแตกต่างกันอย่างมากนั้น ย่อมจะทำให้การรวมกันอยู่ของคนในสังคมเป็นไปอย่างสงบสุขได้ยาก การเก็บภาษีมรดกเป็นมาตรการอันหนึ่งที่จะลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคม แต่อย่างไรก็ตาม ผลกระทบกระเทือนของภาษีมรดกที่จะมีต่อเศรษฐกิจและการเมืองของสังคม ย่อมจะขึ้นอยู่กับลักษณะและอัตราของภาษีที่ใช้ ตลอดจนถึงจริยธรรมและการยอมรับของคนในสังคม ในอันที่ต่อไปจะได้หยิบยกสาระสำคัญของพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖ ขนมาพิจารณา

๕.๑ ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมรดก

ตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖ มาตรา ๖ กำหนดว่า ทรัพย์สินของผู้ตายจะต้องนำมารวมเป็น "กองมรดก" เพื่อเสียภาษีมรดก ดังนี้

๑) ในกรณีที่ผู้ตายมีสัญชาติไทย ทรัพย์สินที่จะนำมารวมในกองมรดกได้แก่

(ก) บรรดาอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิหรือผลประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ใน

ในประเทศไทย

(ข) บรรดาอสังหาริมทรัพย์ที่มรดกปร่างที่มีอยู่ในประเทศไทย

(ค) บรรดาสต็อค พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม และวิชาชีพโดยลักษณะ เป็นหุ้นส่วน หรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในประเทศไทยและต่างประเทศ

(ง) บรรดาสิทธิเรียกร้องที่ยังค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มรดกเพราะเหตุผู้ตาย ทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและต่างประเทศ.....

๒) ในกรณีที่ผู้ตายเป็นคนต่างด้าว ให้กำหนดค่าแห่งมรดกเหมือนผู้ตายมีสัญชาติเป็นไทย เว้นแต่ให้กำหนด เฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

๓) อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือสังหาริมทรัพย์ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในครอบครองของผู้ตาย ให้สันนิษฐานก่อนว่าเป็นของผู้ตาย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น

๔) ตามมาตรา ๗ กำหนดว่า บรรดาทรัพย์สินของผู้ตายซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใด โดยตรงหรือโดยอ้อมภายในหนึ่งปี ก่อนตาย ให้รวมเป็นส่วนหนึ่งของกองมรดกเพื่อเสียอากรมรดก เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้นั้นผู้รับได้ไปเป็นราคาไม่เกินคนละ ๑,๐๐๐ บาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับหรือก่อนวันที่ใช้ พ.ร.บ. ดังกล่าว

๕.๒ การตีราคาทรัพย์สิน

ในการตีราคามูลค่าของทรัพย์สินของกองมรดก ให้ถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

๑) ประมาณตามราคาตลาดในวันตาย สำหรับทรัพย์สินซึ่งเข้าลักษณะ มาตรา ๖ (ก) (ข) และ (ค)

๒) ประมาณตามจำนวนที่ระบุไว้ในเอกสารซึ่งเป็นหลักฐานหรือเรียกสำหรับทรัพย์สินซึ่งเข้าลักษณะตามมาตรา ๖ (ง) และไม่ซื้อได้แย่ง

๓) ประมาณตามจำนวนเงินซึ่งกำหนดในคำพิพากษาหรือตามข้อตกลง ซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต สำหรับทรัพย์สินซึ่งเข้าลักษณะตาม มาตรา ๖ (ง) และมีซื้อได้แย่ง

๔) ในมาตรา ๑๓ กำหนดไว้ว่าเมื่อบรรดาทรัพย์สินต่าง ๆ ได้ตีราคา ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้ว มูลค่าของกองมรดกเรียกว่า "ยอดสุทธิแห่งค่า" ซึ่งกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายและหนี้สินดังต่อไปนี้

(๑) บรรดาหนี้สินของผู้ตายเป็นหนี้ก่อนตาย

(๒) ค่าใช้จ่ายเนื่องด้วยศพ ร้อยละ ๑๐ ของยอดสุทธิแห่งค่า แต่ไม่เกินห้าพันบาท

(๓) ค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกตามที่สมควร

หนี้สินดังต่อไปนี้ ไม่ยอมให้หักจากยอดสุทธิแห่งค่า

(ก) หนี้สินของผู้ตายได้ปลดหนี้โดยพินัยกรรม

(ข) หนี้สินของผู้ตายได้ทำขนเพื่อกำไรให้ ดังระบุไว้ในมาตรา ๗

(ค) หนี้สินที่ไม่มียานหลักฐาน

(ง) หนี้สินที่มีหลักฐานอันทำขนในเมืองต่างประเทศ

(จ) หนี้สินซึ่งขาดอายุความ

๕.๓ ข้อยกเว้นและการลดหย่อนในการเสียภาษี

ตาม พ.ร.บ. ดังกล่าวได้กำหนดข้อยกเว้นและช่วยเหลือผู้ที่ต้องเสียภาษีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๑) การยกเว้นภาษี ตามมาตรา ๑๔ ได้กำหนดข้อยกเว้นเกี่ยวกับการเสียภาษีดังต่อไปนี้ คือ “ถ้าปรากฏว่า มีทรัพย์สินใดอันจะตกได้แก่รัฐ หรือทบวงกรมการเมืองหรือสาธารณสถาน การกุศล หรือสภาภาษา เมื่อได้นำค่าแห่งทรัพย์สินนั้นมารวมในการกำหนดยอดสุทธิแห่งค่าของมรดกแล้ว ท่านมิให้เรียกและเก็บอากรในค่าแห่งทรัพย์สินนั้น”

๒) ลดหย่อนในกรณีที่ต้องเสียภาษีมรดกซ้ำ การช่วยเหลือที่เกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ที่ได้รับมรดกมาแล้วไม่เกิน ๕ ปี แต่เกิดตายลง กฎหมายยอมให้หักค่าในทรัพย์สินที่ได้รับมาในการคำนวณค่าแห่งยอดสุทธิของกองมรดกที่จะต้องเสียภาษีมรดกอีก โดยระบุไว้ในมาตรา ๒๕ ดังต่อไปนี้ “เมื่ออสังหาริมทรัพย์ก็ดี ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการค้า อุตสาหกรรม หรือในวิชาชีพ ที่ได้มาจากการเป็นหุ้นส่วน หรือได้มาจากทางอื่น (มิใช่ที่ได้มาจากบริษัท).....ซึ่งได้โอนไปในเวลาที่ยายและได้เสียอากรมรดกแล้ว แต่ต่อมาภายในห้าปีทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องเสียอากรมรดกอีก ให้หักค่าในทรัพย์สินนั้นดังต่อไปนี้

- ก. ถ้าความตายของคนทั้งสองเกิดขึ้นภายใน ๑ ปี นับแต่ความตายของคนหนึ่งหักได้ร้อยละ ๘๐
- ข., ๒ ปี ๖๐
- ค., ๓ ปี ๕๐
- ง., ๔ ปี ๔๐
- จ., ๕ ปี ๒๐

๓) ลดหย่อนอัตราภาษีให้แก่ญาติที่ใกล้ชิดของผู้ตาย เพื่อช่วยเหลือ “ทายาท” ที่จะต้องเสียภาษีในการ “รับมรดก” ของผู้ตาย กฎหมายได้กำหนดสัดส่วนลดหย่อนให้ดังนี้

ก. ถ้าทายาทเป็นบิดามารดา สามเณร บุตร หรือบุตรของบุตร ให้เรียกและเสียอากรเพียงครึ่งหนึ่งของอัตรา (ดูพิกัด ๒ ในหัวข้อต่อไป)

ข. ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกและเสียอากรการรับมรดกเพียง ๓ ใน ๔ ของอัตรา (ดูพิกัด ๒ ในหัวข้อต่อไป)

๔) การผ่อนผันการชำระภาษี เพื่อที่จะลดภาระในการเสียภาษีกฎหมายได้ผ่อนผันให้ผู้เสียภาษีผ่อนชำระได้ดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ที่ต้องเสียภาษีมียศหรือเลือกเสียภาษีเป็นงวดปีละเท่า ๆ กัน ๔ งวด

(ข) หรือจะเสียงวดครั้งปีเท่า ๆ กัน ๑๖ งวด โดยเสียอัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๔ ต่อปี

๕.๔ ภาษีมรดกที่เรียกเก็บและอัตราที่จัดเก็บ

เกี่ยวกับประเภทและอัตราภาษีมรดกที่เรียกเก็บตาม พ.ร.บ. อากรมรดกและอากรการรับมรดก ๒๔๗๖ โดยแบ่งออกดังนี้

๑. ภาษีมรดกที่จะเรียกเก็บนั้นเก็บจากทรัพย์สินและบุคคลดังต่อไปนี้

- (ก) อากรมรดก เป็นการเรียกเก็บจาก "กองมรดก" ของผู้ตาย โดย "ผู้จัดการมรดก" เป็นผู้รับผิดชอบในการเสียตามพิกัด ๑
- (ข) อากรการรับมรดก เป็นการเรียกเก็บจาก "ทายาท" ที่ได้รับมรดก โดยเสียตามพิกัด ๒ จากที่กล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายจะเรียกเก็บภาษีมรดกทั้งจาก "กองมรดก" และ "ทายาท" ผู้ซึ่งรับมรดก

๒. พิกัดและอัตราของภาษีมรดกแบ่งออกได้ดังนี้

(ก) พิกัด ๑ อากรมรดก

- (๑) มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเมื่อได้หักตามมาตรา ๑๓ (๑), (๒), (๓) แล้วมีจำนวนไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี
- (๒) มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเมื่อหักตาม มาตรา ๑๓ (๑), (๒), (๓) แล้วมีจำนวนเกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ต้องเสียอากรเฉพาะส่วนที่เกิน ตามอัตราดังต่อไปนี้

มรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเกิน	แต่ไม่เกิน	ต้องเสียอากรเฉพาะส่วนที่เกิน	ร้อยละ
๑๐,๐๐๐	๒๕,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๑
๒๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๒๕,๐๐๐	๒
๕๐,๐๐๐	๗๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๓
๗๕,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๗๕,๐๐๐	๔
๑๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๕
๒๐๐,๐๐๐	๔๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๖
๔๐๐,๐๐๐	๗๐๐,๐๐๐	๔๐๐,๐๐๐	๗
๗๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๗๐๐,๐๐๐	๘
๑,๐๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑๐
๓,๐๐๐,๐๐๐	๕,๐๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๑๕
๕,๐๐๐,๐๐๐	ขึ้นไป	๕,๐๐๐,๐๐๐	๒๐

(จ) พิกัด ๒ อกรการรับมรดก

(๑) การรับมรดก ซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่า เมื่อหักตามมาตรา ๑๓ (๑) แล้ว มีจำนวนไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ยกเว้นไม่ต้องเสียอากรการรับมรดก

(๒) การรับมรดก ซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเมื่อหักตามมาตรา ๑๓ (๑) แล้ว มีจำนวนเกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ต้องเสียอากรการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราดังต่อไปนี้

การรับมรดกซึ่งมียอดแห่งค่าเกิน	แต่ไม่เกิน	ต้องเสียอากรเฉพาะส่วนที่เกิน	ร้อยละ
๑๐,๐๐๐	๒๕,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๑
๒๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๒๕,๐๐๐	๒
๕๐,๐๐๐	๗๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๓
๗๕,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๗๕,๐๐๐	๔
๑๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๕
๒๐๐,๐๐๐	๔๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๖
๔๐๐,๐๐๐	๗๐๐,๐๐๐	๔๐๐,๐๐๐	๗
๗๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๗๐๐,๐๐๐	๘
๑,๐๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๑๐
๓,๐๐๐,๐๐๐	๕,๐๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๑๕
๕,๐๐๐,๐๐๐	ขึ้นไป	๕,๐๐๐,๐๐๐	๒๐

(ก) ถ้าทายาทเป็นบิดามารดาสามีภริยา บุตร หรือบุตรของบุตร ให้เรียกและเสียอากรการรับมรดกเพียงกึ่งหนึ่งแห่งอัตร่าข้างบน

(ข) ถ้าทายาทเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน ให้เรียกและเสียอากรการรับมรดกเพียงสามในสี่แห่งอัตร่าข้างบน

๕.๕ การบริหาร และบทกำหนดโทษ

การบริหารและบทกำหนดโทษผู้ที่จะเจตนาหลบเลี่ยงภาษีตามกฎหมายฉบับดังกล่าว ที่สำคัญพอสรุปได้ดังนี้

๑) ปัญหาเรื่องการค้ากำไรทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี

ตามมาตรา ๑๒ กำหนดว่า ผู้ที่จะต้องการค้ากำไรทรัพย์สิน คือ ให้ประกอบขึ้นด้วย "พนักงานการค้า" และ "ผู้จัดการมรดก" หรือผู้แทนร่วมมือกันปรึกษากำหนดราคา และเมื่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือ ข้าหลวงประจำจังหวัดเห็นชอบด้วย ให้ถือเป็นราคาตลาด

ทรัพย์สินที่ผู้จัดการมรดก หรือผู้แทนคดีค้ำ หรือราคาทรัพย์สินงานตราค่า และผู้จัดการมรดก หรือผู้แทนร่วมกันกำหนดขึ้น แต่อธิบดีกรมสรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัดไม่เห็นชอบเป็นอันตกลงกัน ท่านให้นำบทบังคับในวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยการตั้งอนุญาโตตุลาการมาบังคับโดยอนุโลม

อนึ่ง คำว่า “พนักงานตราค่า” หมายความว่า พนักงานซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ตั้งขึ้นเพื่อสอบให้แน่ว่า มรดกของผู้ตาย หรือการรับมรดกนั้นจะต้องเสียอากรตามพระราชบัญญัติหรือไม่ และเพื่อจัดการตราค่ามรดก หรือการรับมรดกนั้น

๒) บทกำหนดโทษ

กฎหมายฉบับดังกล่าว ได้มีบทกำหนดโทษไว้ในมาตรา ๔๘, ๔๙, ๕๐ และที่หนักที่สุดในมาตรา ๕๑ ดังนี้

(ก) ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือจงใจยื่นข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(ข) ผู้ใดโดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกง หรือใช้อุบายโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากร ตามพระราชบัญญัตินี้

ท่านว่าผู้ใดมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

๖. ควรจะเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยหรือไม่

การที่จะพิจารณาว่า สมควรที่จะมีการรื้อฟื้นการเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยอีกหรือไม่ นั้น เราจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงจุดมุ่งหมายและผลกระทบกระเทือนของภาษีนั้นที่จะมีต่อสังคม ซึ่งอาจจะพิจารณา โดยการตอบคำถามดังต่อไปนี้

จะเก็บภาษีมรดกเพื่อจุดมุ่งหมายใด การเก็บภาษีนั้นจะมีผลต่อเศรษฐกิจและสังคมอย่างไร และจะใช้มาตรการใดในการจัดเก็บภาษีมรดก การตอบปัญหาดังกล่าว อาจพิจารณาจากหลักทั่วไป ดังต่อไปนี้

๖.๑ จุดมุ่งหมายของภาษีมรดก

ในการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น รัฐบาลจำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าจุดมุ่งหมายในการจัดเก็บนั้น เพื่อที่จะแสวงหารายได้ หรือเพื่อความเสมอภาคของสังคม ถ้าหากจุดมุ่งหมายที่สำคัญของ

รัฐบาลมุ่งที่จะแสวงหารายได้แล้ว การเก็บภาษีมรดกย่อมจะได้ผลน้อย และอาจจะไม่เหมาะสมที่จะเก็บ ทั้งนี้เพราะรายได้ที่จะได้จากการเก็บภาษีมรดกนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับ การตายของผู้มรดก ขนาดของกองมรดก อัตราภาษีและประสิทธิภาพในการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ จากปัจจัยต่าง ๆ ดังกล่าว รายได้จากภาษีมรดกย่อมจะไม่แน่นอน และรัฐบาลไม่ควรมุ่งหวังรายได้จากภาษีมรดกมากนัก

ถ้าหากรัฐบาลมุ่งหวังที่จะใช้ภาษีมรดกเป็นมาตรการในการกระจายความมั่งคั่ง และช่วยลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมแล้ว ก็ย่อมจะทำให้ดีและมีเหตุผลเพียงพอ ที่จะสนับสนุนการจัดเก็บภาษีนี้นั้น ซึ่งอาจแยกพิจารณาดังนี้

ถ้าเรายอมรับว่า การรับภาระภาษีที่ยุติธรรมของคนในสังคมนั้น ควรจะเป็นไป “ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน” แล้ว เราก็คงพบว่า การรับภาระภาษีของคนไทยทุกคนได้เป็นไปอย่างไม่ยุติธรรม เพราะโครงสร้างของภาษีที่เป็นอยู่ในปัจจุบันส่วนใหญ่เป็นไปในลักษณะการจัดเก็บภาษีแบบ “ถอยหลัง” หรือแบบ “ตามส่วนสัด” คือ เมื่อเทียบอัตราส่วนของภาษีต่อรายได้ของแต่ละคนแล้ว คนที่ร่ำรวยจะเสียภาษีน้อยกว่าคนจน ซึ่งเราอาจจะพิจารณาได้จากภาษีบางประเภทดังนี้

(ก) ภาษีเงินได้ส่วนบุคคล ภาษีประเภทนี้นับว่าเป็นภาษีที่จะให้ความยุติธรรมแก่ผู้รับภาระภาษีมากที่สุด เพราะแต่ละคนจะต้องเสียภาษีน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับรายได้ของแต่ละคน และอัตราที่เรียกเก็บในปัจจุบันก็เป็นอัตราที่ก้าวหน้าด้วย แต่ในทางปฏิบัติแล้ว การเก็บภาษีประเภทนี้ไม่ได้ผล อัตราส่วนของรายได้จากภาษีประเภทนี้ เมื่อเทียบกับรายได้ทั้งหมดของรัฐบาลแล้ว จัดว่าอยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำเกินสมควร^{๒๑} ทั้งนี้เพราะมีการหลบเลี่ยงภาษีอยู่มาก และประสิทธิภาพในการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ต่ำมาก นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติการเก็บภาษีรายได้ก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี คือ ผู้ซื้อสัจยและไม่สามารถหลบเลี่ยงภาษีจะเป็นผู้เสียภาษี ส่วนผู้ที่หลบเลี่ยงภาษีก็ยังคงหลบเลี่ยงอยู่ โดยที่เจ้าหน้าที่ไม่ค่อยไปติดตามการจัดเก็บ ซึ่งลักษณะการเช่นนี้เป็นภาระพิเศษที่ผลักภาระภาษีให้แก่คนในสังคม ภาษีเงินได้ส่วนบุคคลที่เก็บได้นั้น มักจะเป็นส่วนที่เก็บจากผู้มีเงินเดือนประจำ โดยการหักจากเงินเดือน หน้าที่จ่าย ซึ่งผู้จะต้องเสียภาษีมีโอกาสหลบเลี่ยงได้น้อยมาก ถ้าเราพิจารณาในแง่แล้ว ก็อาจจะกล่าวได้ว่า ภาษีเงินได้ส่วนบุคคลที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ส่วนใหญ่เป็นการเก็บจากผู้ขายแรงงาน

๒๑. ในปัจจุบันรายได้จากภาษีทางตรงประมาณเพียงร้อยละ ๑๐ ของรายได้ทั้งหมดของรัฐบาล และรายได้จากภาษีทางอ้อมประมาณถึงร้อยละ ๘๐ ของรายได้ของรัฐ

(จ) ภาษเกี่ยวกับทรัพย์สิน ภาษเกี่ยวกับทรัพย์สินต่าง ๆ ที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันนับว่าอยู่ในอัตราที่ต่ำ และมีการจัดเก็บน้อยประเภทมาก ซึ่งเท่ากับว่าผู้ทรงครอบครองทรัพย์สินเหล่านั้นต่างได้ใช้บริการของสังคมโดยเสียภาษีน้อยมากหรือไม่เสียเลย

(ค) ภาษประเภทอื่น ๆ ภาษประเภทอื่น ๆ ที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ล้วนแต่มีลักษณะเป็น “ภาษทางอ้อม” เช่น ภาษศุลกากร ภาษสรรพสามิต และภาษการค้า เป็นต้น ผู้เสียภาษจะเสียตามปริมาณ และมูลค่าที่ซื้อ มิได้เสียตามความสามารถในการเสียภาษ คือ คนจนหรือมหาเศรษฐี ที่ซื้อของชนิดเดียวกันก็เสียภาษเท่ากัน เป็นต้น

จากประเภทของภาษที่กล่าวไว้ข้างต้น แสดงให้เห็นว่าโครงสร้างของภาษที่ใช้อยู่ได้เป็นไปอย่างไม่ยุติธรรม ดังนั้น ถ้าได้มีการนำ “ภาษมรดก” เข้ามาเสริมในระบบภาษ ก็จะช่วยก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษมากขึ้น ภาษมรดกที่เรียกเก็บจะเท่ากับเป็นการติดตามการเก็บภาษที่ได้มีการหลบเลี่ยง หรือรายได้ที่มิได้ปรากฏ (unearned income) ซึ่งเจ้าของมรดกได้สะสมไว้ในกองมรดก และจะเป็นการเตือนให้ประชาชนสำนึกถึงหน้าที่การเสียภาษของตนอีกด้วย ทั้งนี้ เพราะภาษมรดกจะเก็บจากกองมรดกของผู้ตาย หากในขณะที่ผู้ตายยังมีชีวิตอยู่ได้ทำการหลบเลี่ยงภาษ ซึ่งเจ้าหน้าที่ตรวจไม่พบหรือจับไม่ได้ แต่ในที่สุดผู้ตายก็เอาทรัพย์สินติดตัวไปไม่ได้ และรัฐบาลก็ติดตามมาเก็บในที่สุด ดังนั้น จึงไม่ควรคิดหลบเลี่ยงภาษ และถ้าหากจะคิดให้เลิกขงแล้ว ภาษมรดกก็อาจจะ “ปราม” การฉ้อราษฎร์บังหลวงได้โดยทางอ้อม คือ จะเป็นการเตือนข้าราชการหรือผู้ทำการฉ้อราษฎร์บังหลวง ว่าอย่าละโมภมากนัก เพราะเวลาตายก็เอาติดตัวไปไม่ได้ และผลสุดท้ายภาษมรดกก็จะตามมาทวงคืน นอกจากนี้ ภาษมรดกยังเป็นรายได้ของรัฐบาล และอาจจะช่วยแบ่งเบาภาระของประชาชนที่ต้องเสียภาษประเภทอื่นด้วย

๖.๒ ผลกระทบกระเทือนของภาษมรดก

สิ่งที่สำคัญในการเก็บภาษมรดก ก็คือ จะต้องพิจารณาว่า การเก็บภาษดังกล่าวนี้ จะมีผลต่อเศรษฐกิจและความสงบสุขของสังคมอย่างไร ซึ่งพอจะพิจารณาได้ดังนี้

๖.๒๑ ผลทางเศรษฐกิจ

ถ้าเราจะพิจารณาดังข้อดีและข้อเสียของภาษมรดก ดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อ ๓.๑ และ ๓.๒ แล้ว ส่วนดีของภาษมรดกที่จะมีต่อเศรษฐกิจย่อมจะมีมากกว่าผลเสีย หากเราจะพิจารณาดังผลเสียของ

ภาษาที่จะมีต่อการออมการทำงาน และการลงทุนของประชาชนชาวไทยแล้ว คงจะมีผลน้อยมาก ถึงแม้ว่าเราจะยังไม่เคยทำการศึกษาดังผลของภาษาแต่ละประเภทที่จะมีต่อการออม การทำงาน และการลงทุนก็ตาม แต่จากการศึกษาของประเทศต่างๆ ที่พัฒนาแล้ว และมีภาวะเก็บภาษีในอัตราที่หนักและก้าวหน้ากว่าของประเทศไทยมาก เช่น ในสหรัฐอเมริกาปรากฏว่า ผลของภาษีเงินได้ที่เก็บอยู่ในอัตราสูงนั้น มีผลต่อการตัดสินใจในการทำงาน การออม และการลงทุนของประชาชนน้อยมาก^{๒๒} ดังนั้น เราจึงอาจจะสรุปว่า ผลของภาษิต่างกล่าวคงจะมีผลเสียต่อเศรษฐกิจจีน้อยมากสำหรับประเทศไทยเช่นเดียวกัน

ตรงกันข้าม หากเราพิจารณาถึงผลของภาษาที่จะมีต่อการบริโภคและการใช้จ่ายของประชาชนแล้ว การเก็บภาษีมรดกก็น่าจะเป็นผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เราอาจจะยอมรับว่า โดยทั่วไปคนที่ร่ำรวยและมีรายได้สูง มักจะใช้จ่ายไปในทางที่ฟุ่มเฟือย โดยการเลียนแบบอย่างการบริโภคจากต่างประเทศ^{๒๓} การเก็บภาษีมรดก ก็เท่ากับเป็นการลดการใช้จ่ายอย่างฟุ่มเฟือยของทายาทที่ได้รับมรดกนั้น นิสัยการใช้จ่ายอย่างฟุ่มเฟือยของทายาทที่ร่ำรวยเพราะมรดกนั้น คงจะเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป เพราะมรดกที่ตนได้รับนั้นมิได้เกิดจากนาพินาแรง หรือการประหยัดของตน คนเหล่านี้จึงรู้จักค่าของเงินน้อยกว่าคนทั่วไป ในประเทศอังกฤษ มีการศึกษาเกี่ยวกับผู้ที่ได้รับมรดก ปรากฏว่า ผู้ที่ได้รับมรดกส่วนใหญ่ไม่สามารถที่จะเพิ่มพูนกองมรดกที่ใหญ่กว่าที่ตนได้รับ สำหรับในประเทศไทยนั้น เราอาจจะพิจารณาจากพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของบรรดาเจ้าของที่ดินที่มูลค่าของที่ดินได้เพิ่มสูงขึ้นอย่างมากมาย เราจะพบว่า เจ้าของที่ดินในเขตชานเมืองของกรุงเทพมหานคร เมื่อขายที่ดินได้มักจะนำเงินไปใช้จ่ายในของบางอย่างที่ฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ และเครื่องบำรุงทางสุขต่างๆ เป็นต้น ดังนั้น การเก็บภาษีมรดกจึงเท่ากับเป็นการช่วยลดการใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นของประชาชนลง และถ้าเงินภาษีที่รัฐบาลได้รับนั้นได้ถูกใช้ไปในการลงทุนของรัฐบาล ก็ย่อมจะเป็นผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ในกรณีที่เจ้าของมรดกรู้ว่า ตนจะต้องเสียภาษี เมื่อตายนั้น นอกจากจะยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจมากขึ้นแล้ว คนที่คิดจะหลบเลี่ยงภาษียกอาจจะหาทางลดภาษีของตน ด้วย

๒๒. ดู R. Barlow, H.E. Brazer and J.N. Morgan, *Economic Behavior of the Affluent* (Washington, D.C.: Brookings Institution, 1966)

๒๓. ดู เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, "ระดับรายได้ในระบบเศรษฐกิจแบบนายทุน" *วารสารธรรมศาสตร์*, ปีที่ ๓ เล่ม ๑, ๒๕๑๖.

การกระจายทรัพย์สินของตนให้แก่ญาติมิตร หรือด้วยการแจกจ่ายเพื่อสาธารณกุศลต่าง ๆ การกระทำ
ในลักษณะนี้แม้รัฐบาลจะได้ภาษีจากกองมรดกน้อยลงก็ตาม แต่ก็ช่วยให้การกระจายความมั่งคั่งของ
สังคมเป็นไปด้วยความเสมอภาคยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นไปตามจุดหมายของรัฐบาล ดังได้กล่าวมาแล้ว

๖.๒๒ ผลทางสังคมและการเมือง

โดยสัญชาตญาณของมนุษย์ที่เห็นแก่ตัวนั้น ย่อมจะคัดค้านการกระทำใดๆ ที่ตน
จะต้องเสียผลประโยชน์ ในกรณีของภาษีมรดกก็เช่นเดียวกัน คงจะได้รับการคัดค้านจากชนกลุ่ม
น้อยที่ร่ำรวย แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าประชาชนได้เข้าใจถึงสิทธิและหน้าที่ของตนที่พึงมีต่อสังคมอย่าง
แท้จริงแล้ว ก็จะช่วยลดปฏิกิริยาที่คัดค้านลงได้บ้าง นอกจากนี้ ข้อยกเว้นและการลดหย่อนของภาษี
ที่จะเรียกเก็บนั้น ก็จะช่วยผู้ที่คัดค้านนั้นให้ยอมรับหน้าที่การเสียภาษีมรดกยิ่งขึ้น ดังนั้น หากอัตรา
ภาษีมรดกที่จะเรียกเก็บนั้นไม่สูงจนเกินไปนัก และได้มีการชี้แจงให้ประชาชนเข้าใจอย่างถ่องแท้
เกี่ยวกับการเก็บภาษีมรดกแล้ว ผลเสียที่จะมีต่อสังคมและการเมืองก็คงจะมีไม่มากนัก ตรงกันข้าม
การที่คนเรารู้ว่าตนมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีและรับผิดชอบต่อสังคมนั้น อาจจะช่วยให้คนเรารู้จักการ
เสียสละมากขึ้น ทั้งนี้เพราะว่า หากปล่อยให้สังคมมีความเจริญทางวัตถุอย่างรวดเร็ว โดยไม่คอย
เน้นถึงคุณธรรมที่พึงมีต่อสังคมแล้ว คนเราก็มักจะมีความเห็นแก่ตัวมากขึ้น และจะเห็นว่า ความ
แตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมนั้นเป็นของธรรมดา ลักษณะการเช่นนี้อาจจะดูได้จาก
สังคมของประเทศญี่ปุ่น ในสมัยก่อน เรารู้ว่า ญี่ปุ่นเป็นชาติที่ระเบียบวินัยและประชาชนมีความ
กล้าที่จะเสียสละเพื่อชาติมาก แต่ในสมัยหลังสงครามโลกครั้งที่สอง ญี่ปุ่นหันไปเน้นความสำคัญ
ของการพัฒนาหรือความเจริญทางวัตถุมากเกินไป นิสัยของประชาชนที่ระเบียบวินัยและเสียสละ
นั้น ได้ลดน้อยลงไปมากทีเดียว ดังจะเห็นได้ว่า เมื่อเกิดวิกฤตการณ์น้ำมันขึ้นในปัจจุบัน รัฐบาลญี่ปุ่น
ได้ขอร้องและวิงวอนให้ประชาชนของตนประหยัด แต่ตรงข้ามประชาชนกลับแตกตื่นที่จะใช้จ่าย
และกักตุนสินค้าต่างๆ อย่างมากมาย ซึ่งช่วยทำให้เกิดเหตุการณ์เลวร้ายลงยิ่งขึ้น ลักษณะการแตกตื่น
และการฉวยโอกาสของชาวญี่ปุ่นนั้นมีมากกว่าประเทศในยุโรปตะวันตก ซึ่งเผชิญกับวิกฤตการณ์นำ
มันในลักษณะที่คล้ายคลึงกัน^{๒๔}

อาจจะมึบางคนค้านว่า เมื่อมีการเก็บภาษีมรดกแล้ว จะทำให้เงินทุนของชาติรั่วไหลไป
ต่างประเทศ คือ ประชาชนที่ร่ำรวยโดยเฉพาะนักการเมืองที่ไม่สุจริตจะนำเงินไปฝากหรือลงทุน

๒๔. กุ Time ฉบับวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๑๙๗๓ หน้า ๑๔-๑๕.

ในต่างประเทศนั้น ในชั้น หากจะทำเพียงเพื่อจะหลบหนีการเก็บภาษีมรดกนั้นย่อมเป็นไปได้ยาก เพราะในต่างประเทศนั้นก็มีกรเก็บภาษีมรดก และบางประเทศก็เก็บในอัตราที่สูงด้วย ส่วนการกระทำของนักรการเมืองที่ทุจริตนั้น คงไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการเก็บภาษีมรดก ในทางตรงกันข้าม การที่ประชาชนรู้ว่า ตนได้มีหน้าที่เสียภาษีมากขึ้นนั้น จะทำให้ประชาชนสนใจในกิจการของบ้านเมืองมากขึ้น และจะคอยซักจูงและควบคุมให้รัฐบาลบริหารงานไปในทิศทางที่ประชาชนต้องการ

๖.๓ มาตรการการจัดเก็บภาษีมรดก

ในชั้นต่อไปเราจะต้องพิจารณาว่า จะใช้มาตรการใดในการจัดเก็บภาษีมรดกที่จะมีขึ้น เพื่อให้การจัดเก็บของภาษีมรดกนั้น มีผลกระทบกระเทือนต่อสังคมน้อยที่สุด ปัญหาเรื่องนี้เป็นสิ่งที่เราจะต้องพิจารณาอย่างรอบครอบเพื่อให้เหมาะสมกับสถานะการณ์ของบ้านเมือง ในขณะที่จะเริ่มมีการประกาศใช้ภาษีมรดกอีกครั้งหนึ่ง หากเราจะยึดถือพระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖ เป็นหลัก เราควรมีการแก้ไขปรับปรุงอย่างใดบ้าง ในที่นี้ใครจะเสนอแนะข้อที่ควรมีการปรับปรุงแต่โดยสังเขป ดังนี้

๖.๓๑ เพื่อที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของภาษีที่เป็นการหลบเลี่ยงภาษี ในขณะที่เจ้าของมรดกยังมีชีวิตอยู่ ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้อ ๔.๑ นั้น ควรมีการพิจารณาใช้ "ภาษีการให้โดยเสนหา" เข้าประกอบด้วย

๖.๓๒ ข้อยกเว้นของภาษีเป็นเรื่องที่มีความยุ่งยากและสำคัญมาก เพราะถ้ามีข้อยกเว้นมากเกินไปก็จะทำให้เกิดข้อยุ่งยากในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ และรายได้ของภาษีจะน้อยลง ปัญหาที่เราควรพิจารณา คือ

(ก) จะยกเว้นการเก็บภาษีมรดกในทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์หรือไม่ ในบางประเทศ การเก็บภาษีมรดกได้รวมถึงทรัพย์สินของกษัตริย์ด้วย สำหรับในประเทศไทยนั้นคิดว่าควรมีข้อยกเว้นแต่เฉพาะพระมหากษัตริย์ แต่ไม่รวมถึงเชื้อพระวงศ์ ทั้งนี้เพื่อขจัดภาระแวงของคนบางกลุ่มที่คิดว่า การเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นการทำลายสถาบันพระมหากษัตริย์

(ข) ข้อยกเว้นที่ให้แก่สาธารณกุศลนั้น ควรมีขอบเขตหรือไม่ ตาม พ.ร.บ. ๒๔๗๖ นั้น มิได้กำหนดขอบเขตไว้ แต่เพื่อให้การอุทิศเพื่อการกุศลเป็นไปในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม

อย่างแท้จริง ควรจะได้มีการกำหนดขอบเขตหรือระบุประเภทของสาธารณกุศลที่จะได้ยกเว้นไว้ เพราะในต่างประเทศมีการหลบเลี่ยงภาษี โดยการอุทิสให้องค์การสาธารณกุศล ที่จะเป็นคุณประโยชน์โดยตรงต่อผู้อุทิสและครอบครัว

(ค) การอุทิสให้แก่ทบวงการเมือง เป็นสิ่งที่จะต้องพิจารณาอย่างรอบครอบว่า ควรจะมีขอบเขตหรือไม่ ถ้าหากเราถือว่า การอุทิสให้แก่พรรคการเมืองนั้นเป็นการเป็นการแสดงออกถึงเจตน์จำนงและอุดมการณ์ทางการเมืองของผู้อุทิสแล้ว ก็ไม่น่าจะจำกัดขอบเขต แต่ถ้าหากการอุทิสนั้นเป็นไปโดยไม่สุจริต เพื่อหวังผลตอบแทนทางการเมืองแล้ว กฎหมายควรหาทางป้องกันไว้ด้วย

(ง) การกำหนดมูลค่าของมรดกที่จะได้รับยกเว้นภาษีมรดกนั้นควรจะเป็นเท่าใด ตาม พ.ร.บ ๒๕๗๖ กำหนดให้กองมรดกหรือผู้ที่ได้รับมรดกที่มีมูลค่าไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ไม่ต้องเสียภาษี ปัญหาที่เราจะต้องพิจารณาคือ มูลค่าของมรดกที่จะได้รับยกเว้นภาษีมรดกนั้นควรจะเป็นเท่าใด และยึดถืออะไรเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเช่นนั้น นอกจากนี้ มูลค่าของกองมรดกที่ได้รับยกเว้นภาษีนั้น ควรจะมีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีที่จะเรียกเก็บด้วย เช่น ถ้ามูลค่าขั้นสูงที่จะได้รับยกเว้นภาษีนั้นตั้งไวสูง อัตราภาษีที่จะเรียกเก็บนั้นก็ควรจะอยู่ในอัตราที่สูงด้วย เป็นต้น

ในการกำหนดมูลค่าขั้นสูงที่จะได้รับการยกเว้นภาษีนั้น เราอาจจะยึดถือหลักเกณฑ์การยกเว้นของภาษีเงินได้ส่วนบุคคล ตามประมวลรัษฎากร เป็นเกณฑ์ แล้วคูณด้วยจำนวนปีที่คิดว่าน่าจะได้รับการยกเว้น แต่เมื่อพิจารณาถึงค่าครองชีพและระดับราคาที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน จำนวนเงินที่ได้ยกเว้นภาษีของภาษีเงินได้ส่วนบุคคลจะต่ำเกินไป ดังนั้น เราอาจจะยึดถือระดับราคาและค่าครองชีพเป็นตัวที่ “คอบปรับ” มูลค่าขั้นสูงของมรดกที่ได้รับยกเว้นภาษี เช่น เราอาจสมมติว่า มูลค่า ๕๐๐,๐๐๐ บาท เป็นมูลค่าขั้นสูงที่ไม่ต้องเสียภาษี การที่กำหนดไวสูงเช่นนั้น ก็เพื่อขจัดความเดือดร้อนของทายาทที่รับมรดก และลดงานที่ต้องจัดเก็บภาษีมรดกจากรายย่อย ๆ ลง ซึ่งจะมีผลทำให้สามารถลดข้อยุ่งยากในการติดตาม ช่วยลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และช่วยขจัดข้อกล่าวหาของผู้เสียประโยชน์ที่คัดค้านมิให้มีการเก็บภาษีมรดก นอกจากนี้ เพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของทายาทที่ใกล้ชิดกับผู้ตาย ก็ควรจะนำหลักเกณฑ์การลดหย่อนอัตราภาษีตาม พ.ร.บ. มาใช้ด้วย

๖.๓๓ การกำหนดอัตราภาษีและ การลดหย่อน

เมื่อเราได้ตั้งมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นภาษีไว้สูงแล้วอัตราภาษีที่จะจัดเก็บนั้นก็ควรเป็นไปในอัตราที่ “ก้าวหน้า” และสูงพอ เช่น สมมติว่าอัตราภาษีมรดกที่จะเรียกเก็บนั้นเป็นไปดังนี้

มรดกซึ่งมีมูลค่าสุทธิเกิน	แต่ไม่เกิน	เสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน	อัตราร้อยละ
๕๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๕๐๐,๐๐๐	๒
๑,๐๐๐,๐๐๐	๑,๕๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๔
๑,๕๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๑,๕๐๐,๐๐๐	๘
๒,๐๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๑๐
๓,๐๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๓,๐๐๐,๐๐๐	๑๕
๕,๐๐๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐,๐๐๐	๕,๐๐๐,๐๐๐	๒๐
๑๐,๐๐๐,๐๐๐	ขึ้นไป	๑๐,๐๐๐,๐๐๐	๒๕

ตารางที่สมมติดังกล่าว อาจจะไม่ใช้ทั้งภาษีที่เก็บจาก "กองมรดก" และ "ผู้ที่ได้รับมรดก" แต่ในกรณีของทายาท ซึ่งมีความใกล้ชิดกับเจ้าของมรดก การลดหย่อน การเก็บภาษีมรดกซ้ำ และการผ่อนผันการชำระภาษี ก็อาจนำหลักเกณฑ์ของ พ.ร.บ. อากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖ มาใช้ ตามอัตราที่สมมติขึ้น จะทำให้การเก็บภาษีมรดกเป็นไปด้วยความเป็นธรรม และไม่เป็นภาระแก่ผู้ที่ได้รับมรดกมากนัก เช่น สมมติว่า ผู้ตายมีมรดกหนึ่งล้านบาท และมีทายาทผู้รับมรดกสองคน เมื่อตายลง กองมรดกจะเสียภาษีเพียง ๑๐,๐๐๐ บาท ส่วนทายาททั้งสอง ถ้าได้รับมรดกเท่ากัน ก็จะไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก เพราะมูลค่าที่แต่ละคนได้รับไม่ถึงห้าแสนบาท แต่ในกรณีที่มีทายาทเพียงคนเดียว ทายาทก็ต้องเสียภาษีในการรับมรดกนั้น แต่ถ้าทายาทเป็นบุตรหรือพ่อแม่ หรือคู่สมรสของผู้ตาย ก็จะได้รับส่วนลดหย่อนในอัตราภาษีเหลือเพียงครึ่งหนึ่งของอัตราเดิม ถ้าเราสมมติต่อไปว่า ครอบครัวหนึ่งมีทรัพย์สินหนึ่งล้านบาท เมื่อพ่อบ้านตายลง ทรัพย์สินที่เป็นส่วนของผู้ตายห้าแสนบาท ซึ่งถือว่าเป็นกองมรดกที่จะตกทอดแก่ภรรยาและบุตร ในกรณีเช่นนั้น ครอบครัวนี้ไม่ต้องเสียภาษีเลย เพราะเป็นไปตามข้อยกเว้นที่เราสมมติขึ้น

๖.๓๔ รายได้จากภาษีมรดก เพื่อที่จะป้องกันข้อครหาเกี่ยวกับการใช้เงินที่ได้จากภาษีมรดก รายได้ซึ่งรัฐบาลเก็บได้จากภาษีมรดกนั้น ควรจะกันไว้ต่างหาก เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการลงทุนของรัฐบาลโดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้จ่ายเพื่อการสาธารณสุขอย่างแท้จริง ทั้งนี้เพราะเราตั้งจุดมุ่งหมายเพื่อลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคม มิใช่มุ่งหมายเพื่อรายได้ของรัฐบาลเป็นสำคัญ

๖.๓๕ บทกำหนดโทษ เพื่อให้กฎหมายมีผลบังคับมากยิ่งขึ้นควรปรับปรุงบทกำหนดโทษของ พ.ร.บ. อากรมรดกและอากรการรับมรดก ๒๔๗๖ ให้รัดกุม และเข้มงวดยิ่งขึ้น

๖.๓๖ การบริหารงานของเจ้าหน้าที่ ข้อเสนอแนะประการสุดท้ายและดูจะมีความสำคัญมากสำหรับการบริหารการจัดเก็บภาษีมรดกก็คือประสิทธิภาพและความซื่อสัตย์ของเจ้าหน้าที่ ซึ่งรัฐบาลจะต้องหาทางส่งเสริมและป้องกันการทุจริตของเจ้าหน้าที่

จากที่ได้อภิปรายมาทั้งหมดนี้ เมื่อพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีของประชาชน และผลกระทบกระเทือนของภาษีมรดกที่จะพ่วงต่อเศรษฐกิจและสังคมแล้ว ในปัจจุบันก็เห็นว่ามิใช่เหตุผลเพียงพอที่จะมีการรื้อถอนการเก็บภาษีมรดกขึ้นอีกในประเทศไทย จริงอยู่จะต้องมีผู้คัดค้านการจัดเก็บอย่างแน่นอน เพราะการจัดเก็บภาษีมรดกขึ้น ย่อมจะทำให้คนบางกลุ่มกระทบกระเทือน คนเหล่านั้นย่อมต้องคัดค้านตามสัญชาตญาณของมนุษย์ทุกคน ที่มีความเห็นแก่ตัวเป็นสันดานนิสัย แต่เราจะต้องพิจารณาว่าการคัดค้านนั้นเป็นไปด้วยความชอบธรรมและมีเหตุผลหรือไม่ หากจะคัดค้านเพราะอ้างว่าการจัดเก็บภาษีมรดก มีข้อยุ่งยากในการจัดเก็บ เสียค่าใช้จ่าย ฯลฯ แล้วข้อคัดค้านนั้นดูจะมีเหตุผลน้อย เพราะข้อบกพร่องเหล่านั้นสามารถที่จะแก้ไขได้ เช่น ด้วยการกำหนดพิกัดและอัตราภาษีให้เหมาะสมโดยมุ่งที่จะเก็บเฉพาะกองมรดกที่มีมูลค่ามาก ๆ ดังได้กล่าวมาแล้ว หรือการปรับปรุงแก้ไขอื่น ๆ หากจะไม่เก็บภาษีมรดก เพราะเกิดข้อเสียในทางปฏิบัติการจัดเก็บแล้ว “ภาษีเงินได้ส่วนบุคคล” ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันก็ไม่ควรที่จะจัดเก็บด้วย เพราะในทางปฏิบัติ ภาษีดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมในหมู่ผู้เสียภาษีระหว่างผู้ที่ซื่อสัตย์และหลบเลี่ยงอยู่เป็นประจำ และเจ้าหน้าที่ก็ไม่สามารถติดตามอย่างได้ผล ในกรณีที่มีความหลบเลี่ยงภาษีเงินได้ ส่วนในกรณีของภาษีมรดกนั้นอาจจะติดตามได้ง่ายกว่า เพราะทรัพย์สินส่วนใหญ่มักจะเป็นในรูปของอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องการหลักฐานในการโอนเปลี่ยนมือ แต่อย่างไรก็ตามจุดมุ่งหมายของภาษีมรดกที่จะเรียกเก็บนั้นควรจะเน้นถึงความสำคัญในการกระจายความมั่งคั่งของสังคมหรือพยายามลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของประชาชนมากกว่าที่จะมุ่งเก็บเพื่อเป็นการหารายได้ของรัฐบาล หากพิกัดและอัตราของภาษีมรดกที่จะเรียกเก็บนั้นเป็นไปอย่างเหมาะสมกับสภาวะทางเศรษฐกิจและสังคมแล้วก็ย่อมจะหวังได้ว่า “ภาษีมรดก” จะได้รับการสนับสนุนจากประชาชนในสังคมที่มีจิตใจเป็นประชาธิปไตย.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม