

บทความวิชาการ

## แนวทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมรดก เฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ตามร่างพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

System development Inheritance Tax Particularly  
with respect to housing and land by the land and  
building tax draft

จินตนา อุนทะไวยะ<sup>1</sup>

### บทคัดย่อ

การพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยในช่วงหลายสิบปีที่ผ่านมา จะเห็นได้ว่า “ปัญหาความเหลื่อมล้ำ” ไม่ว่าจะเป็นในทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการเมือง ก็ยังคงดำรงอยู่ควบคู่กับสังคมไทยมาโดยตลอด เครื่องมือทางการคลังเป็นเครื่องมือหนึ่งในการช่วยทำให้เกิดความเท่าเทียมกันของคนในสังคม ซึ่งรัฐบาลสามารถดำเนินการได้ทั้งนโยบายทางด้านรายรับและนโยบายทางด้านรายจ่าย การปฏิรูปภาษีด้วยการจัดเก็บ “ภาษีทรัพย์สิน” นับว่าเป็นเครื่องมือหนึ่งในการลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นในสังคม และยังสามารถสร้างรายได้ให้กับรัฐอีกด้วย ซึ่งประเทศต่างๆ ในโลก ไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหรือประเทศกำลังพัฒนา ได้มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ในขณะที่ประเทศไทยยังไม่มี การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริง การนำเสนอการปฏิรูปภาษีของรัฐบาล โดยเฉพาะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และภาษีมรดก จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจว่า การจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทนี้จะทำให้เกิดผลอย่างไรบ้างต่อระบบเศรษฐกิจและประชาชน คนกลุ่มไหนจะเป็นผู้ที่ต้องชำระภาษี และคนกลุ่มไหนจะได้ประโยชน์จากภาษีดังกล่าว บทความนี้จะนำเสนอโดยเริ่มจากการให้ภาพการกระจุกตัวของความมั่งคั่งในสังคมไทย เพื่อจะได้ทราบว่าการ

<sup>1</sup> อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น

ถือครองทรัพย์สินของคนในประเทศไทยมีลักษณะการกระจุกตัวหรือมีการกระจายตัวอย่างไร ส่วนที่สองว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะกล่าวถึงหลักการและเหตุผลในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และผลที่จะเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินฯ ส่วนที่สามว่าด้วยภาษีมรดก โดยกล่าวถึงหลักการในการจัดเก็บภาษีมรดก การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย และผลที่จะเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมรดก ส่วนสุดท้ายจะกล่าวถึงความเห็นต่อภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและภาษีมรดก

**คำสำคัญ** : แนวทางการพัฒนา, ระบบการจัดเก็บภาษีมรดก โรงเรือน ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง

### Abstract

Thailand's economic and social development over the past decades has seen the "disparity" in economic, social, or political terms continue to coexist with the Thai society. Fiscal instruments are one tool to help equality of people in society. The government can carry out both revenue and tax revenue collection policies. "Property tax" is a tool to reduce. Inequalities occur in society. And it can also generate revenue for the state as well. The countries of the world whether they are developed or developing countries. This type of taxation has been collected while Thailand has no real property taxation. Presentation of government tax reform especially tax on land and buildings and inheritance tax is an interesting point. How will these two types of taxation affect the economy and the people? Which group of people will pay tax? And who would benefit from such a tax? This article will begin with a picture of the concentration of wealth in Thai society. To know how the ownership of people in Thailand is characterized by the

concentration or distribution. The second part is the tax on land and buildings. This will discuss the principles and rationale for land and building taxation, and the consequences of land taxation. The third part is related to the tax on inheritance by referring to the principle of legacy taxation. Legacy inheritance in Thailand and the consequences of inheritance levy. The final section will discuss the views on land and buildings taxes and inheritance taxes.

**Keywords:** Developmental Approach, Legacy Taxation System, Greenhouse, Land and Building

## 1. ความสำคัญและสภาพปัญหา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 นับเป็นรัฐธรรมนูญฉบับแรกของไทยที่มีการบัญญัติเรื่องการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้อย่างชัดเจนและเป็นรูปธรรม โดยกำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยการปกครองส่วนท้องถิ่น ได้บัญญัติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการกำหนดนโยบายการปกครอง การบริหาร การเงินการคลัง และมีอำนาจหน้าที่ของตนเองโดยเฉพาะ ทั้งยังกำหนดให้มีกฎหมายกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจเพื่อพัฒนาการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 หมวด 4 มาตรา 30(4) ได้กำหนดการจัดสรรภาษีและอากร เงินอุดหนุน และรายได้อื่นให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้สอดคล้องกับการดำเนินการตามอำนาจและหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละประเภทอย่างเหมาะสมภายหลังเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 สำคัญเกี่ยวกับการกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้ถูกบัญญัติให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นกว่าเดิมโดยปรากฏในมาตรา 283 ที่นอกจากจะบัญญัติในเรื่องความเป็นอิสระทางด้านการเงินและการคลังของ

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ยังกำหนดให้ต้องมีกรตรากฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิดและการมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยคำนึงถึงระดับขั้นการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังของรัฐ ซึ่งการกระจายอำนาจด้านการคลัง (Fiscal Decentralization) หมายถึง การให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่ม ภาษีที่วานี้หมายถึงภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีทรัพย์สิน ซึ่งจัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งของประเทศไทย โดยมีการจัดเก็บบนแนวคิดพื้นฐานที่ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ เนื่องจากผู้ที่มีทรัพย์สินดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินที่ตนมีอยู่เพื่อสร้างรายได้หรือหาประโยชน์ให้กับตนเองได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งในลักษณะที่เหมาะสม จึงถือเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้เกิดการกระจายการถือครองทรัพย์สิน ลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน และช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้

และเนื่องจากแนวโน้มสถานการณ์การจัดเก็บภาษีมียแนวโน้มต่ำลง ประกอบกับสภาวะเศรษฐกิจที่ยังคงหดตัวต่อเนื่องตามอุปสงค์ภายในประเทศ ซึ่งวิกฤตเศรษฐกิจดังกล่าวไม่เพียงแต่ส่งผลกระทบต่อในเขตพื้นที่กรุงเทพฯ และปริมณฑล หากแต่ได้แพร่กระจายออกไปทั่วประเทศ ซึ่งแน่นอนว่า ย่อมส่งผลกระทบต่อปัญหาเศรษฐกิจภายในพื้นที่ดูแลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นแน่แท้ จำเป็นที่รัฐบาลต้องหาทางเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ภาษีที่จะจัดเก็บเพิ่มขึ้นและเป็นประเด็นที่น่าสนใจและติดตามอยู่ในตอนนี้ก็คือ ภาษีมรดกซึ่งมักมีทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ อยู่ในลำดับต้นของทรัพย์สินที่เป็นมรดก และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ ที่ภาครัฐพยายามผลักดันให้นำมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 โดยปัจจุบัน กระทรวงการคลังได้เตรียมยื่นข้อเสนอแผนปฏิรูปโครงสร้างภาษีให้รัฐบาลใหม่ได้พิจารณา ซึ่งแผน

ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเป็นธรรม ลดปัญหาการเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ และสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างเหมาะสม<sup>2</sup>

ประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกมาก่อนตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา ในรัชสมัยสมเด็จพระนารายณ์ เรียกว่า อากรมรดก โดยเรียกเก็บเฉพาะทรัพย์สินสมบัติที่เงินกำลังของทายาทที่จะใช้สอยให้ตกเป็นของหลวงทั้งหมด ต่อมาในปี พ.ศ. 2476 การจัดเก็บภาษีมรดกเริ่มดำเนินการตามแบบอย่างอารยประเทศ โดยการตราพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ออกมาใช้บังคับและได้ยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2487 เพราะถูกคัดค้านจากกลุ่มบุคคลที่ร่ำรวยซึ่งมีอำนาจทางการเมืองในสมัยนั้น

การศึกษาในครั้งนี้ ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ ซึ่งเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับบริบทของระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยแล้ว อาจจะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกเฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนสมบูรณ์อันจะส่งผลต่อการพัฒนาระบบโครงสร้างการจัดเก็บภาษีของไทยให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

## 2. แนวคิด ทฤษฎี และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

### 2.1 หลักการเก็บภาษี

การเก็บภาษีแต่ละประเภทของรัฐบาล มีหลักการที่สำคัญ 6 ประการดังนี้

1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับบริการของรัฐ (The Benefit Principle) โดยมีหลักการว่า ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมาก ควรจะรับภาระภาษีอากรในสัดส่วนที่มากตามไปด้วย

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to pay Principle) คือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ควรจะรับภาษีมากขึ้น

<sup>2</sup> www.bangkokbiznews.com เข้าถึงข้อมูลวันที่ 3 กันยายน พ.ศ. 2557

ตามส่วนความสามารถที่มี ทั้งนี้ พิจารณาจากระดับรายได้ ระดับการใช้จ่าย หรือความมั่งคั่ง

3) หลักผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย (Pollute Pay Principle) คือ ผู้สร้างมลพิษหรือดำเนินกิจกรรมใดในทางเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นด้านการผลิตหรือการบริโภคที่ทำให้เกิดมลพิษหรือขยะขึ้น ควรเป็นผู้ที่ต้องรับผิดชอบโดยการจ่ายค่าจัดการกับของเสียหรือมลพิษที่เกิดขึ้นเหล่านั้น

4) หลักสัญชาติ (Nationality Principle) เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีสัญชาติของประเทศนั้น หรือจากนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนก่อตั้งขึ้นในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าการเกิดขึ้นของกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้น ณ ประเทศใด การจัดเก็บรายได้ตามหลักการนี้เป็นการคำนึงถึงความสัมพันธ์ด้านบุคคลผู้เสียภาษีที่มีกับรัฐ และส่งผลทำให้แหล่งเงินได้ของบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นมีขอบเขตทั่วโลก

5) หลักถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา (Residence or Fiscal Domicile Principle) คือ การจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีการพำนักในดินแดนหรือประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีโดยไม่สนใจว่าบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นจะมีสัญชาติใด แม้ว่าอาจจะไม่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศนั้น แต่ถ้ามีการนำเงินได้เข้ามาจากต่างประเทศ ก็อาจเข้าข่ายต้องเสียภาษีจากการนำเงินเข้ามาในประเทศที่ได้พำนักอาศัยอยู่หรือดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

6) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) หมายความว่า การจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อเงินได้นั้นเกิดขึ้นในดินแดนของประเทศที่จัดเก็บภาษี โดยมีสนใจว่าเงินได้เหล่านั้นจะเกิดขึ้นจากกิจกรรมประเภทใด และจากบุคคลหรือนิติบุคคลสัญชาติใด หลักการนี้เป็นหลักพื้นฐานที่ประเทศต่างๆ ทั่วโลกใช้ในการจัดเก็บภาษีในดินแดนของตน ทั้งนี้ ขอบเขตการจัดเก็บภาษีของรัฐตามหลักการนี้ จะจำกัดอยู่ในขอบเขตดินแดนการปกครองเท่านั้น

2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxpayer) หมายถึง ผู้ที่กฎหมายภาษีอากรระบุให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรประเภทต่างๆ ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย ซึ่งเงินภาษีอากรที่จ่ายให้แก่รัฐบาลจะต้องเท่ากับจำนวนที่กำหนด

ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดอาจผลักภาระภาษี (Tax Shifting) ที่ต้องเสียทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้แก่ผู้อื่นได้

2.1.2 ภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Incidence) หมายถึง ส่วนของเงินได้หรือส่วนของทรัพย์สินที่แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากร อย่างไรก็ตาม บุคคลตามที่กฎหมายกำหนดนั้นสามารถผลักภาระภาษีที่เกิดขึ้นไปให้แก่บุคคลอื่นได้ โดยการเพิ่มราคาสินค้าให้สูงขึ้น ดังนั้น ภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับตามกฎหมายจึงอาจมิใช่ภาระภาษีที่แท้จริงก็ได้ โดยวิธีการผลักภาระภาษี สามารถทำได้ในหลายลักษณะ เช่น

- การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) กล่าวคือ ผู้ขายสินค้าประเภทหนึ่ง อาจผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้ซื้อโดยการปรับราคาสินค้าให้สูงขึ้น

- การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) กล่าวคือ เป็นลักษณะการผลักภาษีให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิต โดยการจ่ายค่าตอบแทนปัจจัยการผลิตให้น้อยลงเพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่ำลงเท่ากับภาษีอากรที่ต้องเสียไป โดยยังคงระดับราคาสินค้าไว้

- การผลักภาระภาษีให้แก่คนรุ่นหลัง เกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นในการใช้จ่ายเพื่อการจัดบริการสาธารณะในปัจจุบัน แต่เงินที่นำมาใช้จ่ายเป็นเงินที่ได้มาจากการก่อหนี้สาธารณะ โดยที่ประชาชนในปัจจุบันไม่ได้เป็นผู้แบกรับภาระค่าใช้จ่ายของการจัดบริการดังกล่าว การก่อหนี้สาธารณะเช่นนี้จึงเป็นลักษณะของการนำเงินในอนาคตมาใช้จ่ายให้กับประชาชนในรุ่นปัจจุบัน และจำเป็นต้องชำระหนี้คืนด้วยการจัดเก็บภาษีจากประชาชนในรุ่นหลัง

- การผลักภาระภาษีให้แก่บุคคลภายนอกพื้นที่ (Tax Exporting) เกิดขึ้นเมื่อบุคคลจากต่างถิ่นได้เข้ามาใช้ประโยชน์จากทรัพยากรหรือจากบริการของรัฐ หรือได้เข้ามาก่อให้เกิดผลกระทบต่อชุมชนหรือสังคมนั้น บุคคลจากต่างถิ่นจึงควรร่วมแบกรับภาระจากการใช้ทรัพยากร ใช้บริการ รวมถึงการที่ตนได้ก่อให้เกิดผลกระทบต่อชุมชนนั้นด้วย

### 2.1.3 ระบบบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

การออกแบบระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีเพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้จริงตามที่กำหนดไว้ ถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญยิ่ง โดยขั้นตอนหลักๆ ในการออกแบบระบบการจัดการเก็บภาษีมียังมีดังนี้

- การวางแผนและเตรียมการ ซึ่งประกอบด้วย การกำหนดเป้าหมายรายได้ภาษีและแผนประมาณการรายได้ การกำหนดประเภทภาษีที่จัดเก็บ การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี จากนั้นจะต้องมีการตรากฎหมายระเบียบหรือข้อบังคับเกี่ยวกับภาษีอากร การจัดทำปฏิทิน การบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรประจำปี

- ต้องจัดทำฐานข้อมูลผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น การจัดทำทะเบียนประวัติและรายชื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี การจัดพิมพ์แบบฟอร์มสำหรับการยื่นชำระภาษี การประชาสัมพันธ์และจัดทำคำแนะนำเผยแพร่ความรู้ในการเสียภาษีอากรของประชาชน เป็นต้น

- ทำการประเมินภาษีอากร
- การรับชำระค่าภาษีอากรและการบันทึกหลักฐาน ประกอบด้วย การตรวจรับเงินสด เช็ค ธนาณัติ และตราสารการเงินประเภทต่างๆ
- การออกใบเสร็จชำระเงินภาษีอากร
- การเก็บรักษาเงิน
- การบันทึกหลักฐานและการลงรายการตามแบบวิธีการบัญชีที่ถูกต้องเหมาะสม

- การกำกับดูแล ตรวจสอบ ทั้งการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน และตรวจสอบการหลีกเลี่ยงและการหลบภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

- และกระบวนการอื่นๆ ที่เพิ่มเติม เปลี่ยนแปลงตามความเหมาะสมและเป็นแนวทางปฏิบัติที่ดี

2.1.4 มาตรการลดหย่อนภาษี (Tax Expenditures) หมายถึง รายได้ที่รัฐบาลสูญเสียไปอันเนื่องมาจากการลดหย่อน (Deduction) ยกเว้น (Exemption) และการให้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร (Special Credit) แก่บุคคล

และหน่วยธุรกิจต่างๆ โดยมีวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใด รัฐบาลอาจกำหนดให้มีการยกเว้นหรือลดหย่อนการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นสวัสดิการของบุคคลบางกลุ่มในสังคม หรืออาจสร้างความเป็นธรรมหรือกระจายรายได้ หรือเพื่อการจูงใจให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ สังคม ชุมชน

อย่างไรก็ดี มาตรการลดหย่อนภาษีก็มีข้อเสียซึ่งผลกระทบต่อระบบภาษีในประเด็นเรื่องความเป็นธรรม อันเนื่องจากมาตรการลดหย่อนภาษีจะทำให้ภาระภาษีตกอยู่กับบุคคลเพียงบางกลุ่มที่มีได้รับสิทธิช่วยเหลือจากรัฐบาล และมาตรการลดหย่อนภาษีได้ส่งผลกระทบต่อระบบการคลังภาครัฐขาดความโปร่งใส และก่อให้เกิดแนวโน้มที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากร และใช้จ่ายเงินสาธารณะอย่างขาดความรับผิดชอบ

2.1.5 การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจหลายประเภท เช่น บุคคลหนึ่งเมื่อมีรายได้ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ และเมื่อนำรายได้เหล่านั้นไปใช้จ่าย ก็ย่อมเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสรรพสามิต และหากมีเงินได้เหลือบางส่วนและสะสมฝากธนาคารไว้ ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารอีกต่อหนึ่ง สิ่งเหล่านี้เรียกว่าการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

สาเหตุของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนมี 3 ประการ ดังนี้

1) เพื่อเป็นการกระจายภาระภาษีอากรไปยังประชาชนกลุ่มต่างๆ อย่างทั่วถึง ป้องกันมิให้ภาระภาษีตกหนักอยู่กับประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเพียงกลุ่มเดียว การจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทจะทำให้ฐานภาษีอากรมีหลากหลาย ซึ่งสามารถสร้างหลักประกันการสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดีโดยที่มิได้ก่อให้เกิดภาระภาษีกับฐานภาษีใดฐานภาษีหนึ่งมากเกินไป

2) การจัดเก็บภาษีหลายประเภททำให้รัฐบาลมีเครื่องมือในการดำเนินนโยบายได้หลายประการ กล่าวคือ ภาษีแต่ละประเภทมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บที่แตกต่างกันออกไป รัฐบาลอาจใช้ภาษีอากรเพื่อการจูงใจ เพื่อให้เกิดพฤติกรรมบางอย่างที่ต้องการ การที่มีภาษีอากรหลายประเภทย่อมทำให้รัฐบาลสามารถเลือกใช้ภาษีอากรประเภทที่เหมาะสมสำหรับการบรรลุวัตถุประสงค์

ได้ เช่น รัฐบาลต้องการส่งเสริมให้ประชาชนลดการใช้ยาและส่งเสริมการอม  
รัฐบาลอาจเลือกลดอัตราภาษีจากดอกเบี้ยเงินฝากและเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ได้ เป็นต้น

3) การจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทและกระจายตามกิจกรรมทาง  
เศรษฐกิจต่างๆ ช่วยป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากร  
เพียงบางประเภท อาจทำให้ประชาชนเลือกดำเนินกิจกรรมอย่างอื่นที่ไม่เข้าข่าย  
ที่ต้องเสียภาษีแทนได้ การจัดเก็บภาษีหลายประเภทจึงสามารถลดช่องว่างของ  
การหลบเลี่ยงภาษีได้

การกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีจากแหล่งต่างๆ ควรคำนึงถึงระดับ  
ของการซ้ำซ้อนที่มีเหตุผลความจำเป็น ไม่เช่นนั้นแล้ว ย่อมก่อให้เกิดภาวะภาษี  
ในสัดส่วนที่สูงหรืออาจเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษีได้

## 2.2 หลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดีประกอบด้วย

2.2.1 หลักความแน่นอน (Certainty Principle) กล่าวคือ ภาษี  
ทุกประเภทที่จะจัดเก็บ ต้องเป็นที่แจ้งชัด และมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี  
อัตราภาษี รวมตลอดถึงวัน เวลา และวิธีการจัดเก็บภาษีด้วย

### 2.2.2 หลักความเป็นธรรม (Equity Principle) ได้แก่

- หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ หมายถึง การที่ผู้เสียภาษี  
ทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยการเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็น  
ธรรมสัมบูรณ์นี้ มีข้อบกพร่องในเรื่องการละเลยถึงความสามารถในการเสียภาษี  
ที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคน และผู้เสียภาษีบางคนอาจต้องเสียภาษี  
มากกว่ารายได้ที่ได้รับ

- หลักความสามารถเป็นธรรมสัมพัทธ์ หมายถึง การ  
ที่ผู้เสียภาษีควรจะเสียภาษีอากรตามหลักความสามารถในการชำระภาษีของ  
ผู้เสียภาษีแต่ละคน หรือควรเสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาล โดย  
ยึดหลักความสามารถในการชำระภาษีและหลักผลประโยชน์ที่ได้

2.2.3 หลักของการอำนวยความสะดวก (Productivity Principle) คือ  
การสร้างรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจกรรมตามหน้าที่ของรัฐ

โดยยึดหลักความสามารถในการอำนวยความสะดวกของภาษีดังนี้

- ความกว้างของฐานภาษีอากร คือ ภาษีอากรต้องมีฐานกว้าง การจัดเก็บภาษีครอบคลุมสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินหลายประเภท และฐานภาษีแต่ละประเภทมีขนาดใหญ่ ครอบคลุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจจำนวนมากเมื่อเทียบกับขนาดของกิจกรรมในระบบเศรษฐกิจทั้งหมด โดยจัดให้มีการลดหย่อนและข้อยกเว้นน้อยที่สุด

- ภาษีที่ดีต้องมีลักษณะยืดหยุ่นปรับตัวได้ โดยไม่ขึ้นอยู่กับระบบเศรษฐกิจแต่อย่างใด กล่าวคือ การกำหนดให้ฐานภาษีและอัตราภาษีสามารถเคลื่อนไหวได้ตามทิศทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลง ฐานภาษีสามารถขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดี โดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี

2.2.4 หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability Principle) กล่าวคือ ภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บนั้น จะต้องสามารถทำการบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล โดยความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของการจัดเก็บภาษี จะอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการจัดหาระบบภาษีที่ดี ซึ่งระบบภาษีที่ดีที่ส่งผลต่อความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ จะต้องมีลักษณะความง่ายของระบบภาษี ซึ่งการบริหารจัดเก็บต้องไม่สลับซับซ้อน ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติหรือตีความ เช่น การกำหนดให้จัดเก็บภาษีแต่ละประเภทมีอัตราภาษีจำนวนไม่มาก มีข้อยกเว้น ขอลดหย่อนหรือการให้สิทธิพิเศษต่างๆ จำนวนไม่มาก แบบฟอร์มในการชำระภาษีไม่ควรมีจำนวนหลายประเภท และควรเป็นแบบฟอร์มที่ทำความเข้าใจได้ง่ายสำหรับประชาชน ผู้เสียภาษี

### 2.3 ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ภาษีทรัพย์สิน หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่างๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่งๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ภาครัฐกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพท้องถิ่น

และตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น

ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานความมั่งคั่ง ที่วัดความสามารถในการเสียภาษีจากระดับทรัพย์สินที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่างๆ บนแนวคิดพื้นฐานที่ว่า ผู้มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ไม่มียทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ เพราะผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้หรือสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้เพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่งได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินที่ถือครองในลักษณะที่เหมาะสม จึงถือว่าเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้

2.3.1 ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน มีเหตุผลสนับสนุนในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไว้หลายประการดังนี้

- พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐหลายด้าน เช่น การสร้างถนนหนทาง การรักษาความปลอดภัย ดังนั้น ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินจึงควรจ่ายค่าบริการดังกล่าวให้แก่รัฐในรูปของภาษีอากร ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์นี้ ส่วนใหญ่ใช้เป็นเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้เพราะบริการต่างๆ ด้านสาธารณูปโภคโดยเฉพาะของรัฐบาลส่วนท้องถิ่นที่ใช้ไปนั้น มีผลทำให้มูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวและใกล้เคียงสูงขึ้น

- พิจารณาจากหลักความสามารถในการชำระภาษี ที่ถือว่าผู้ที่มีการสะสมทรัพย์สินไว้มากย่อมมีความมั่งคั่งและมีฐานะทางเศรษฐกิจสูง นั่นคือ ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น นอกจากนั้น การเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นการกระจายความเป็นธรรมในสังคมให้มากขึ้นด้วย เนื่องจากผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้นที่จะสามารถครอบครองทรัพย์สินจำนวนมากได้ และการเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดการถือครองทรัพย์สินในรูปที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการผลิตได้

- พิจารณาด้านการคลังส่วนท้องถิ่น การเก็บภาษีทรัพย์สินส่วนใหญ่พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และทรัพย์สินที่มีก็จะ

ได้รับผลประโยชน์จากบริการของรัฐ โดยส่วนใหญ่แล้ว จะเป็นทรัพย์สินประเภท อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเคลื่อนที่ไม่ได้และอยู่ในท้องที่ใดท้องที่หนึ่ง ทั้งนี้ การเสียภาษีทรัพย์สิน นอกจากจะเป็นการแลกเปลี่ยนกับประโยชน์ที่พึงได้จากรัฐบาล ส่วนท้องถิ่นแล้ว ยังช่วยสร้างรายได้ในการบำรุงท้องถิ่นนั้นๆ ให้สามารถใช้จ่าย ใช้สอยสร้างความเจริญแก่ท้องถิ่นต่อไปได้

- พิจารณาจากการกระจายฐานภาษีในการวางระบบการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกระจายภาระการเสียภาษีไปในฐานภาษี ทั้งสามประเภทอย่างทั่วถึงและยุติธรรม อันได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่ง โดยการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง ถือเป็นทางเลือกตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐยังจัดเก็บไม่ทั่วถึง กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่าง ได้ผลแล้ว รัฐบาลจำเป็นต้องมาเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สินด้วย เนื่องจากรายได้ที่ทุกคนมีเหลือจากการหลบเลี่ยงภาษีประเภทต่างๆ นั้น ผลสุดท้ายจะถูกนำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งรัฐบาลก็ควรจะมาจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความทั่วถึงและยุติธรรม

2.3.2 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน อาจจำแนกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป ซึ่งจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดโดยไม่มียกเว้น กล่าวคือ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีแต่ละคน จะต้องนำมูลค่าทั้งหมดมารวมกันเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี แต่ในทางปฏิบัติแล้วไม่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไป เนื่องจากว่าไม่สามารถที่จะนำทรัพย์สินทุกชนิดของแต่ละคนมารวบรวมเพื่อใช้ประเมินภาษีได้

2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง โดยในทางปฏิบัติแล้ว ภาษีทรัพย์สินในประเทศต่างๆ จะจัดเก็บกันในรูปของภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งปกติแล้วมักจะเก็บจากอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน เป็นต้น

3) ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือแล้ว กล่าวคือ การจัดเก็บในขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือในกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินบางประเภทด้วย ซึ่ง

อาจเป็นการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของ ค่าธรรมเนียมในการซื้อขายทรัพย์สิน เช่นที่ดิน ภาษีการให้โดยเสนหา ภาษีมรดก ซึ่งอาจจะเก็บจากกองมรดก หรือ เก็บจากผู้รับมรดก หรือจัดเก็บจากทั้งสองอย่างพร้อมกัน ดังที่ประเทศไทยเคย จัดเก็บอยู่ในสมัยหนึ่ง

#### 2.4 สารสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พ.ศ. ....

2.4.1 การจัดเก็บภาษี จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา นิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างของรัฐโดยจัดเก็บจากราคาประเมินทุนทรัพย์ประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและห้องชุดตามประมวลกฎหมายที่ดินโดยมีเพดานอัตราภาษีที่เรียกเก็บ 3 อัตรา คือ

- อัตราภาษีทั่วไปไม่เกินร้อยละ 0.5 ที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ไม่เกินร้อยละ 0.1 และที่เกษตรกรรมไม่เกินร้อยละ 0.05 สำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ใน 3 ปีแรกให้เสียภาษีไม่ต่ำกว่าอัตราภาษีทั่วไปที่คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดไว้แต่ไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาและหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าในทุก 3 ปีแต่ไม่เกินร้อยละ 2 ของฐานภาษี

- การกำหนดอัตราภาษีได้มีการปรับปรุงแก้ไขจากเดิม ซึ่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) เป็นผู้กำหนดอัตราภาษีให้ส่วนกลาง เป็นผู้กำหนดอัตราภาษีโดย คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีเนื่องจากเห็นว่า ถ้าให้ อปท. เป็นผู้กำหนดอาจกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำมากเกินไป คณะกรรมการดังกล่าวจะพิจารณากำหนดอัตราภาษีจากข้อมูลการเสียภาษีและมูลค่าของทรัพย์สินที่เสียภาษีที่คณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำจังหวัดส่งมาให้

- กรณี อปท. เห็นว่าอัตราภาษีที่คณะกรรมการกำหนดต่ำเกินไปก็สามารถกำหนดอัตราภาษีเพิ่มขึ้นแต่ไม่เกินเพดานที่กฎหมายกำหนด

ผลของการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยซึ่งปัจจุบันไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบภาษีโดยผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ส่วนใหญ่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเนื่องจากปัจจุบันจัดเก็บจากฐานราคาปานกลางของที่ดินปี 2521 ถึง ปี 2524 แต่จะมีผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินบางส่วนเสียภาษีลดน้อยลงกว่าเดิมเพราะปัจจุบันจัดเก็บในอัตราที่สูงมากคือร้อยละ 12.5 ของค่าเช่าต่อปี

2.4.2 การยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีเจตนาต้องการยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี ให้น้อยที่สุดเช่นพระราชวังทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติทรัพย์สินตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาทั้งนี้ได้ยกเว้นทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนไม่เกินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา สำหรับผู้ที่มีรายได้น้อยและยกเว้นภาษีให้แก่เกษตรกรที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนเพื่อประกอบเกษตรกรรมเป็นการทั่วไปไม่เกินมูลค่าที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา นอกจากนี้ได้มีบทเฉพาะกาลให้มีการเตรียมความพร้อมเมื่อมีการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้ภายในระยะเวลา 2 ปีทั้งเรื่องการกำหนดที่ดินจัดให้ตรงกับโฉนดที่ดินเพื่อประเมินราคาที่ดินรายการเตรียมความพร้อมสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตท้องถิ่นของตนการจัดทำบัญชีรายการที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีการบรรเทาภาระภาษีสำหรับผู้เสียภาษีซึ่งไม่เคยเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มาก่อน (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัยเอง) ให้เสียร้อยละ 50 ของภาษีที่ต้องเสียในปีแรกร้อยละ 75 ของภาษีที่ต้องเสียในปีที่ 2 และเสียภาษีตามจำนวนเงินที่ต้องเสียในปีที่ 3 ส่วนผู้ที่เสียภาษีโรงเรือน และที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ปัจจุบันหากมีภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นจากที่เคยเสียให้บรรเทาภาระภาษีเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นในปีแรกร้อยละ 75 ของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นร้อยละ 50 ในปีที่ 2 และเสียภาษีเท่ากับจำนวน ที่ต้องเสียทั้งหมดในปีที่ 3 ผลของการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้นประมาณ 40,000 ถึง 50,000 ล้านบาทซึ่งจะทำให้ลดภาระด้านเงิน

อุดหนุนจากรัฐบาลเท่ากับจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว<sup>3</sup>

## 2.5 ภาษีมรดก

ระบบภาษีที่ดีจะต้องครอบคลุมการเสียภาษีจากรากฐานของภาษีหลายๆ ประเภท เพราะนอกจากจะทำให้รัฐมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้นแล้วยังเป็นวิธีการที่ช่วยกระจายภาระของภาษีให้แก่ประชาชนกลุ่มต่างๆ อย่างทั่วถึงอีกด้วย ภาษีที่จะจัดเก็บเพิ่มขึ้นน่าจะเป็นภาษีทางตรงที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้และเป็นภาษีที่มีความยุติธรรมโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน และสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับ ภาษีเช่นว่านี้ก็คือ ภาษีมรดก

ภาษีมรดก เป็นที่รู้จักกันในต่างประเทศตั้งแต่สมัยอาณาจักรกรีกและอาณาจักรโรมันที่เรียกว่า death duties ในประเทศอังกฤษเริ่มมีการจัดเก็บภาษีมรดกตั้งแต่เมื่อ 300 ปีที่ผ่านมาโดยการตราพระราชบัญญัติ Will. & Mar.c. 21 (Stamps) (1694) ส่วนสหรัฐอเมริกาเริ่มจัดเก็บภาษีมรดกตั้งแต่ ค.ศ. 1797 เพื่อเตรียมงบประมาณไว้ใช้จ่ายในการทำสงครามกับฝรั่งเศส<sup>4</sup> ภาษีมรดกมีชื่อเรียกแตกต่างกัน อาทิ ภาษีความตาย (death tax) ภาษีกองมรดก (estate tax) ภาษีการรับมรดก (inheritance tax or succession tax) ทั้งนี้ภาษีมรดกโดยส่วนใหญ่แล้วจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีกองมรดก (estate tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากกองมรดกของผู้ตาย โดยเมื่อผู้ตายถึงแก่ความตายแล้ว ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดของผู้ตายจะถูกเรียกเก็บภาษีก่อน ที่เหลือจากการเก็บภาษีจึงจะตกเป็นของทายาทของผู้ตาย ภาษีจะเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกทั้งหมดของผู้ตายโดยไม่คำนึงถึงจำนวนทายาทผู้รับมรดกและความสัมพันธ์ระหว่างทายาทผู้รับมรดกกับผู้ตาย ถ้าผู้ตายไม่มีทรัพย์สินมรดกก็ไม่ต้องเสียภาษี อัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้าตามขนาดของกองมรดก

<sup>3</sup> ข้อมูลจากเว็บไซต์ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เข้าถึงข้อมูลวันที่ 9 ตุลาคม 2557

<sup>4</sup> Jesse Dukeminier and Stanley M. Johanson, Wille, "Trusts and Estates", Third Edition, (Boston and Toronto: Little, Brown and Company, 1984) p.953. ดุลพาท, กรกฎาคม-ธันวาคม 2542, หน้า117.

2) ภาษีการรับมรดก (inheritance tax) หมายถึงภาษีที่เก็บจากทายาทของผู้รับมรดกแต่ละคน โดยทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนต้องเสียภาษีตามจำนวนหรือมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ อัตราภาษีขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างทายาทผู้รับมรดกกับผู้ตาย ทายาทที่เป็นญาติสนิทของผู้ตายจะเสียภาษีในอัตราน้อยกว่าทายาทที่เป็นญาติห่างออกไปและเป็นภาษีอัตราก้าวหน้าตามจำนวนมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับโดยมิได้ขึ้นอยู่กับขนาดหรือมูลค่าของกองมรดกแต่อย่างใด

การจัดเก็บภาษีมรดกมีเหตุผลมาจากหลักการที่ว่า รัฐควรใช้ระบบการจัดเก็บภาษีหลายประเภท เพื่อให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งสูงเกินไป หลักการดังกล่าวมีเหตุผลสนับสนุนในการนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีมรดกดังต่อไปนี้<sup>5</sup>

(1) ภาษีมรดกเป็นมาตรการในการสร้างความเสมอภาคในโอกาสของบุคคล สร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดกจากบุพการี บุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่ร่ำรวยมักได้รับการอุปการะเลี้ยงดู การศึกษา และการฝึกอบรมดีกว่าบุคคลที่เกิดมาในครอบครัวที่ยากจนอยู่แล้ว การที่บุคคลเหล่านี้ได้รับมรดกตกทอดจากบุพการีอีกยิ่งจะทำให้ได้เปรียบมากยิ่งขึ้น การที่รัฐจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการลดความได้เปรียบและสร้างความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจของประชาชน แม้รายได้จากภาษีมรดกจะมีเพียงเล็กน้อยก็ไม่ใช่เรื่องสำคัญ เพราะวัตถุประสงค์หลักอยู่ที่การสร้างความเป็นธรรมในสังคม นอกจากนี้ ภาษีมรดกยังเป็นเครื่องมือในการจำกัดความมั่งคั่งของบุคคลที่ได้รับมรดก โดยปราศจากความคิดในการพยายามทำมาหาเลี้ยงชีพตนหรือสร้างความเจริญก้าวหน้าทั้งในเรื่องทรัพย์สินและหน้าที่การงานได้เป็นอย่างดี

(2) ภาษีมรดกเป็นวิธีการกระจายภาระภาษีในสังคมให้เป็นธรรมมากยิ่งขึ้น การที่รัฐบาลเก็บภาษีเพียงไม่กี่ประเภททำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากตามความต้องการของรัฐบาล

<sup>5</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “ศ.การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย”, พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541, หน้า 322-324.

ที่จะใช้จ่ายเงินงบประมาณในการบริหารประเทศ หากรัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น จากภาษีมรดกก็ไม่จำเป็นต้องไปเพิ่มภาษีประเภทอื่น หรือเพิ่มภาษีทางอ้อม อันจะมีผลทำให้ผู้มีรายได้น้อยที่อยู่ในฐานะลำบากอยู่แล้วต้องรับภาระภาษีมากยิ่งขึ้น

(3) ภาษีมรดกช่วยให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมมากที่สุด การที่ประชาชนสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งในรูปของที่ดิน เพชรพลอย หรือทรัพย์สินที่มีค่าไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจ เมื่อบุคคลเหล่านี้ถึงแก่ความตาย ทายาทผู้รับมรดกก็ใช้จ่ายทรัพย์สินเหล่านี้ที่ได้รับมาอย่างสุรุ่ยสุร่าย ไม่เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจเช่นเดียวกัน การเก็บภาษีมรดกจะเป็นการลดการใช้จ่ายอย่างฟุ่มเฟือยของทายาทและขณะเดียวกันก็สามารถทำให้มีโอกาสนำทรัพย์สินเหล่านี้มาใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมมากยิ่งขึ้นด้วย

(4) ภาษีมรดกเป็นวิธีการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รวดเร็วไหลอีกวิธีหนึ่ง บุคคลผู้ร่ำรวยอาจเคยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ หรือบุคคลบางจำพวกอาจประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมาย ทำให้มีความร่ำรวยหรือมีทรัพย์สินมากกว่าที่ควรจะมี การเก็บภาษีมรดกจึงถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง (back tax) หรือเป็นการติดตามเก็บภาษีที่รวดเร็วได้อีกทางหนึ่ง

(5) ภาษีมรดกเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมต่อบุคคลที่ได้รับประโยชน์จากรัฐ บุคคลผู้ร่ำรวยได้รับประโยชน์จากการที่รัฐให้ความคุ้มครองความปลอดภัยแก่ชีวิตและทรัพย์สินในระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ เมื่อถึงแก่ความตายไปแล้วทรัพย์สินมรดกของบุคคลเหล่านี้จึงสมควรต้องเสียภาษีให้แก่รัฐก่อนนำไปแบ่งปันให้แก่ทายาทเพื่อนำรายได้ส่วนนี้มาจัดสรรให้เกิดประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมต่อไป

(6) ภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรงและเป็นแหล่งรายได้ของรัฐ ในประเทศที่สัดส่วนภาษีทางตรงต่อภาษีทางอ้อมยังต่ำอยู่ การจัดเก็บภาษีมรดกซึ่งถือเป็นภาษีทางตรงรูปแบบหนึ่งจะทำให้ขยายสัดส่วนของภาษีทางตรงต่อ

ภาษีทางอ้อมให้สูงขึ้น ทั้งยังเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐอีกทางหนึ่ง แม้สัดส่วนต่อรายได้ภาษีรวมหรือต่อ GDP จะอยู่ในระดับต่ำก็ตาม

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมรดกก็มีข้อคัดค้านจากกลุ่มบุคคลที่ไม่เห็นด้วยอยู่หลายกรณี กล่าวคือ

1) เมื่อมีการเก็บภาษีมรดก อาจจะทำให้บุคคลขาดความกระตือรือร้นที่จะทำงานหรือดออมเพื่อสะสมทรัพย์สิน ซึ่งจะมีผลทำให้ประชาชนใช้จ่ายมากยิ่งขึ้น และทำให้การสะสมทุนของประเทศมีน้อยลง อันจะเป็นผลเสียต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ

2) ภาษีมรดกจะทำลายความกระตือรือร้นในการทำงานของบุคคล เมื่อบุคคลรู้ว่ารายได้ที่ตนสะสมไว้จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมรดกเมื่อตนถึงแก่ความตายอาจลดการสะสมทรัพย์สินโดยการทำงานน้อยลง หันมาใช้เวลาเพื่อการพักผ่อนมากยิ่งขึ้น

3) ภาษีมรดกทำลายธุรกิจขนาดเล็ก การที่รัฐเก็บภาษีมรดก อาจทำให้ธุรกิจขนาดเล็กบางแห่งต้องเลิกกิจการไป เนื่องจากต้องขายทรัพย์สินบางส่วนเพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดก ทำให้ขาดแคลนเงินทุน ไม่อาจดำเนินกิจการต่อไปได้

4) ภาษีมรดกมีข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บภาษีมาก อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นได้ ข้อยุ่งยากที่สำคัญได้แก่ การประเมินมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษี การตีราคาทรัพย์สินเพื่อประเมินภาษีทำได้ยาก ความยุติธรรมในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษี เหล่านี้เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศมักกระทำควบคู่กันไปกับการจัดเก็บภาษีการให้ทรัพย์สิน (gift tax) ทรัพย์สินที่บุคคลใดได้รับมาจากบุคคลอื่นด้วยความเสนหาโดยมิต้องซื้อหาทรัพย์สินนั้น ต้องถูกเรียกเก็บภาษีเพื่อป้องกันมิให้ผู้โอนหลบเลี่ยงการเสียภาษีมรดกโดยการยกทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นในขณะที่ตนยังมีชีวิตอยู่

### 3. สรุปแนวทางการทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมรดก เฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การศึกษาเรื่อง แนวทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมรดก เฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ เป็นการศึกษากระบวนการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ ซึ่งเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับบริบทของระบบการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยแล้ว อาจจะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาแนวทางการจัดเก็บภาษีมรดกเฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนสมบูรณ์ อันจะส่งผลต่อการพัฒนาระบบโครงสร้างการจัดเก็บภาษีของไทยให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

ผู้เขียนได้ค้นพบข้อสังเกตบางประการของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ... ซึ่งเป็นร่างที่จัดทำขึ้นเพื่อนำไปใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยจะนำมาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน หรืออาจกล่าวได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เป็นร่างพระราชบัญญัติที่รวมภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีท้องที่ไว้ในฉบับเดียวกัน โดยได้ทำการปรับปรุงข้อบัญญัติแห่งกฎหมายให้มีความชัดเจนมากขึ้น รวมถึงแก้ไขข้อบกพร่องของระบบการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินให้มีลักษณะสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี ซึ่งรัฐบาลจำเป็นต้องวางนโยบายกระจายภาระการเสียภาษีไปในฐานภาษี อันได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่ง โดยการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง ซึ่งเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐยังจัดเก็บไม่ทั่วถึง กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างได้ผลแล้ว รัฐบาลจำเป็นต้องมาเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สิน ซึ่งอาจถูกนำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน และรัฐบาลควรจะมีแนวทางในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความทั่วถึงและยุติธรรมสำหรับประชาชนผู้เสียภาษี

โดยเฉพาะภาษีทรัพย์สินซึ่งอาจจะทำการจัดเก็บในขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือแล้ว เช่นภาษีมรดก

เมื่อพิจารณาจากหลักความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีซึ่งนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ... ในการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมรดกผู้เขียนเห็นว่า การเลือกเก็บภาษีมรดกจากกองมรดกน่าจะเป็นการลดภาระให้กับผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะผู้รับมรดกจะรับภาระภาษีในอัตราที่เท่ากัน โดยภาระภาษีจะขึ้นอยู่กับจำนวนทรัพย์สินมรดกที่แต่ละคนได้รับ นอกจากนี้การเก็บภาษีมรดกมีความสะดวกต่อทั้งผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีโดยจัดเก็บจากผู้จัดการมรดกเพียงคนเดียว กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีมรดกที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ควรให้มีการกำหนดอัตราก้าวหน้าตามความแตกต่างของลักษณะการใช้ทรัพย์สิน กล่าวคือ หากใช้ทรัพย์สินซึ่งเป็นมรดกเพื่อการค้าที่ก่อให้เกิดรายได้ ก็ควรเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าการใช้เพื่อการอยู่อาศัยหรือเก็บสะสมไว้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ได้นำไปจัดทำประโยชน์ให้เกิดรายได้ แต่การจัดเก็บภาษีในแต่ละอัตรามาตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์นั้น ควรยึดหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีโดยกำหนดเป็นอัตราก้าวหน้า

นอกจากนี้ อัตราก้าวหน้าที่ใช้ในการจัดเก็บสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่า ยังเป็นอัตราก้าวหน้าที่ต่ำเกินไป ซึ่งไม่อาจช่วยแก้ไขปัญหาค้างครองที่ดินในต่างจังหวัดได้ โดยได้กำหนดให้ที่ดินที่ทิ้งร้างมิได้ทำประโยชน์ต้องเสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษีใน 3 ปีแรกดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดอัตราก้าวหน้าซึ่งรกร้างว่างเปล่า จึงไม่อาจทำให้เกิดความเป็นธรรมในการถือครองที่ดินซึ่งเป็นทรัพย์สินมรดกสำหรับที่ดินในต่างจังหวัดได้ทั้งยังอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเคยมีรายได้ที่จัดเก็บจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือจากทรัพย์สินที่เป็นมรดกซึ่งประกอบการเชิงพาณิชย์เป็นจำนวนมาก มีรายได้ลดลง สืบเนื่องจากการกำหนดอัตราก้าวหน้าสำหรับทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการพาณิชย์ในอัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับอัตราที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีมรดกให้มีประสิทธิภาพ ควรกำหนดให้ผู้จัดการมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษี โดยกำหนดมูลค่าให้กองมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีกองมรดก กล่าวคือ ควรกำหนดมูลค่าของกองมรดก หรือตามจำนวนที่กำหนดอันสูงกว่าจำนวนมรดกสุทธิขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษีมรดก ให้ต้องมีการจัดตั้งผู้จัดการมรดกโดยศาลทุกกรณี ส่วนกองมรดกที่มีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินมรดกที่กำหนดไว้ ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีกองมรดก ไม่จำเป็นต้องมีการตั้งผู้จัดการมรดกโดยศาล ทายาทอาจใช้วิธีการตามปกติในการแบ่งปันทรัพย์มรดกโดยต่างเข้าครอบครองทรัพย์สินเป็นส่วนสัดหรือโดยการขายทรัพย์มรดกแล้วเอาเงินที่ขายได้มาแบ่งปันกันเองก็ได้

ในการจัดเก็บภาษีกองมรดกนั้น จำเป็นต้องมีการเรียกเก็บภาษีการให้ทรัพย์สินเป็นภาษีอีกประเภทหนึ่งเพิ่มขึ้นเพื่อป้องกันมิให้เจ้ามรดกหลีกเลี่ยงการเสียภาษีกองมรดก โดยการยกทรัพย์สินให้โดยเสนหาในระหว่างที่ตนยังมีชีวิตอยู่นอกจากนี้ภาษีการให้ทรัพย์สินยังเป็นมาตรการที่มีประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ป้องกันการโอนทรัพย์สินไปให้แก่บุคคลในครอบครัวหรือเครือญาติ เพื่อกระจายรายได้จากทรัพย์สินอันเป็นมรดก

ผู้เขียนเห็นว่า การเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้รัฐสภาได้พิจารณาควบคู่กันไปกับการจัดเก็บภาษีมรดกที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง น่าจะเป็นแนวทางที่ดีในการพัฒนาการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินให้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดีต่อไป อันจะส่งผลต่อการพัฒนาระบบโครงสร้างการจัดเก็บภาษีของไทยให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

#### 4. ข้อเสนอแนะ

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เก็บนี้ นอกจากเป็นมาตรการสำคัญในการปฏิรูประบบภาษีที่ดิน และสามารถพัฒนาโครงสร้างทางการคลังเพื่อนำไปสู่ภาวะการกระจายรายได้ที่ดีขึ้นได้ ยังเป็นการกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นและเป็นการพัฒนาประชาธิปไตยในระยะยาวอีกชั้นหนึ่ง เพราะเป็นรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถ

จัดสรรทรัพยากรและกระจายการพัฒนาสาธารณูปโภคได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตามหลักการกระจายอำนาจและการมีส่วนร่วมของประชาชน เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินที่แท้จริงเช่นนี้ นอกจากฐานรายได้ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และฐานการบริโภค คือ ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มต่างๆ ซึ่งเป็นการเก็บภาษีทางอ้อมที่ผลักภาระให้คนจนส่วนใหญ่เป็นผู้แบกรับภาษีดังกล่าว ซึ่งเป็นโครงสร้างภาษีที่ไม่มีความเป็นธรรม แม้ว่าในอดีตถึงปัจจุบัน เราจะมี การเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ แต่ก็ไม่ได้เก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินอย่างแท้จริง เพราะเป็นการคำนวณภาษีบนฐานรายได้ โดยคำนวณจาก “ค่ารายปี” หรือค่าเช่าที่เจ้าของได้รับในแต่ละปี ถ้ามีการออกกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากฐานทรัพย์สินที่แท้จริง

อย่างไรก็ตาม แม้จะไม่ได้เป็นอัตราก้าวหน้าในเชิงการถือครองมูลค่า แต่ก็ เป็นอัตราก้าวหน้าในเชิงการใช้ประโยชน์ หากมีการปล่อยที่ดินไว้รกร้างว่างเปล่าก็จะเก็บภาษีมากขึ้น หากเป็นที่ดินที่ทำประโยชน์เชิงพาณิชย์ก็จะมีอัตรามากกว่าพื้นที่เกษตรกรรมทั่วไป ประกอบกับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ได้เน้นในเรื่องของการกระจายการถือครองที่ดินโดยตรง และคนจนจำนวนมากไม่มีที่ดินทำกิน ดังนั้น กระทรวงการคลังควรมีนโยบายที่จะป้องกันไม่ให้ที่ดินหลุดมือจากเกษตรกรไปสู่นายทุน โดยเพิ่มมาตรการการเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าที่มากขึ้น โดยเฉพาะพื้นที่รกร้างไม่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตร และนโยบาย “โฉนดชุมชน” เพื่อเป็นการสร้างการยอมรับการครอบครองที่ดินทำกินและที่ดินอยู่อาศัยของผู้ที่ใช้ประโยชน์ในที่ดินที่แท้จริง และเป็นมาตรการในการให้ชุมชนมาจัดการที่ดินร่วมกัน เพื่อให้ที่ดินสามารถคงอยู่กับคนในชุมชนได้อย่างยั่งยืนต่อไป รวมถึง ควรมีมาตรการกันรายได้ของภาษีที่ดินส่วนหนึ่งตั้งเป็น “ธนาคารที่ดิน” เพื่อเป็นหลักประกันให้คนจนที่ไม่มีที่ดินทำกิน มีโอกาสในการเข้าถึงที่ดิน

นอกจากนี้ หากเป็นไปได้ในระยะอันใกล้ หรืออาจเป็นนโยบายสังคมระยะยาว ควรมีนโยบายการปฏิรูปที่ดินทั้งระบบ เพื่อการกระจายการถือครอง

ที่ดินอย่างจริงจัง โดยการรื้อฟื้นปรับปรุง พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 ในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม ซึ่งมีการจำกัดการถือครองที่ดินไม่เกิน 50 ไร่ และห้ามคนต่างด้าวถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน แต่มายกเลิกในสมัยรัฐบาลจอมพลสฤษดิ์ ธนะรัชต์ ในประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 19 เมื่อวันที่ 13 มกราคม 2503 ยกเลิกการจำกัดการถือครองที่ดิน เพื่อส่งเสริมให้เอกชนได้แสวงประโยชน์จากทรัพยากรโดยไม่มีมาตรการรองรับ จนโครงสร้างการจัดการทรัพยากรโดยเฉพาะที่ดินเปลี่ยนแปลงไปจนเกิดปัญหาการสะสมที่ดินขึ้น โดยรัฐบาลและกระทรวงการคลังอาจร่วมกันปฏิรูปกฎหมายดังกล่าวให้ทันสมัยขึ้น โดยมีมาตรการจำกัดการถือครองเพิ่มขึ้นไม่เกิน 200 ไร่ ตามความจำเป็น เป็นต้น ซึ่งจะสนับสนุนนโยบายการเก็บภาษีที่ดินฯ ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น หรืออาจจะปรับปรุงร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ครอบคลุมมาตรการดังกล่าว เพราะหากรัฐบาลไม่มีนโยบายเรื่องนี้ เกษตรและชาวนาไทยอาจจะกลายเป็นเพียงแรงงานในท้องไร่ที่เป็นฟาร์มขนาดใหญ่ของนายทุนข้ามชาติในอนาคต ทั้งนี้ มาตรการดังกล่าวยังเป็นไปตามเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 85(2) ที่บัญญัติว่า รัฐมีหน้าที่กระจายการถือครองอย่างเป็นธรรม และดำเนินการให้เกษตรกรมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อประกอบเกษตรกรรมอย่างทั่วถึงโดยการปฏิรูปที่ดินหรือวิธีอื่น

จากการศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีมรดกเฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดิน ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เห็นควรมีนโยบายการเก็บภาษีทรัพย์สินอัตราก้าวหน้า ทั้งจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เหมือนภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศ ไม่ใช่จากอสังหาริมทรัพย์อย่างเดียวตามที่บัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะ เป็นมาตรการแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมในระยะยาว รวมถึงการเก็บภาษีมรดกอัตราก้าวหน้า เพื่อแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมทางสังคม และเป็นหลักประกันด้านสิทธิมนุษยชนในประเทศไทย ตามสิทธิทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม (ICESCR) ที่ประเทศไทยเป็นภาคีอยู่ เพื่อให้รัฐและท้องถิ่นนำมาใช้ในการพัฒนาสาธารณสุขและสวัสดิการทางสังคม เช่น การขนส่งมวลชนสาธารณะ

การศึกษาและการสาธารณสุข เป็นต้น เพื่อให้ประชาชนมีเสรีภาพปลอดพ้นจากความอดอยากแร้นแค้น โดยเฉพาะชนชั้นล่างทางสังคม ซึ่งหากภาษีที่รัฐเก็บมาใช้จ่ายไปในกลุ่มที่เป็นกลุ่มรายได้ระดับล่างมากเท่าไร ก็ยังจะทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่เท่าเทียมกันมากขึ้น ซึ่งจะสามารถลดช่องว่างของคนในสังคมได้มากยิ่งขึ้น โดยในปัจจุบัน ประเทศไทยมีปัญหาการเหลื่อมล้ำของการกระจายในปริมาณที่สูง อาจเพราะส่วนใหญ่ใช้ระบบเก็บภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ซึ่งเป็นการผลักภาระภาษีให้กับผู้บริโภค (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) สำหรับวิธีการแก้ปัญหาดังกล่าว คือต้องเก็บภาษีทางตรง เช่น ภาษีมรดก และภาษีทรัพย์สิน เพราะขณะนี้ประเทศไทยเป็นประเทศเดียวของเอเชียที่ไม่มีการเก็บภาษีมรดกและภาษีทรัพย์สิน และหากร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างผ่านรัฐสภาไปพร้อมๆ กับระบบการจัดเก็บภาษีมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์หรือที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ รัฐควรมีมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอย่างเข้มงวด และควรออกแบบอัตราการเก็บภาษีโดยการรับฟังความคิดเห็นจากหลายฝ่ายก่อนที่จะประกาศใช้กฎหมายดังกล่าว

## เอกสารอ้างอิง

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2541). “การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย” พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 322-324.
- กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, “กรมเห็นชอบร่างพ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” [Online], Available URL: <http://www.bangkokbiznews.com/com/news/detail/701421> เข้าถึงข้อมูลวันที่ 8 มิถุนายน 2560
- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2557). “การยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี” [Online], Available URL: <http://www.fpo.go.th>
- Jesse Dukerninier and Stanley M. Johanson, Wille, “Trusts and Estates” Third Edition, (Boston and Toronto: Little, Brown and Company, 1984) p.953. ดุลพาท, กรกฎาคม-ธันวาคม 2542, หน้า 117.