

ภาวะภาวะซึมเศร้าในประเทศไทย



นางสาวผกา อึ้งเศรษฐ์พันธ์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

THE INCIDENCE OF THE ESTATE AND INHERITANCE TAX IN THAILAND

Miss Paka Ungsettapan

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**CHULALONGKORN UNIVERSITY**

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Economics Program in Economics

Faculty of Economics

Chulalongkorn University

Academic Year 2013

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ภาวะภาวะซึมเศร้าในประเทศไทย

โดย

นางสาวผกา อึ้งเศรษฐพันธ์

สาขาวิชา

เศรษฐศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะเศรษฐศาสตร์

(รองศาสตราจารย์ ดร. ชโยดม สรรพศรี)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์ ดร. อิศรา ศานติศาสตร์)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์)

.....กรรมการ

(ดร. สร้อย บุญยमानนท์)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(รองศาสตราจารย์ ไพศาล เล็กอุทัย)

CHULALONGKORN UNIVERSITY

ผกา อึ้งเศรษฐพันธ์ : ภาวะภาษีมรดกในประเทศไทย. (THE INCIDENCE OF THE ESTATE AND INHERITANCE TAX IN THAILAND) อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ผศ. ดร. ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์, 129 หน้า.

มรดกเป็นสิ่งที่ตกทอดจากคนรุ่นหนึ่งสู่คนอีกรุ่นหนึ่ง โดยไม่ต้องทำการซื้อขายหรือใช้ความพยายามใดๆ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ และการถือครองทรัพย์สิน ซึ่งผู้ที่ได้รับมรดกนั้นย่อมสามารถที่จะใช้มรดกที่ได้รับมาสร้างความเจริญก้าวหน้าให้แก่ตนเองได้มากกว่าผู้ที่ได้รับมรดก ดังนั้นภาษีมรดกจึงควรเกิดขึ้นเพื่อที่จะดึงเอาทรัพยากรที่ส่งต่อความมั่งคั่งจากคนรุ่นหนึ่งสู่อีกรุ่นหนึ่งดังกล่าวนี้ นำออกมาสร้างประโยชน์ให้แก่สังคม และลดความไม่เท่าเทียมกันในด้านต่างๆลงได้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงทำการศึกษารูปแบบและหลักการ ข้อดีข้อเสียในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ และศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ หากมีการจัดเก็บในปี พ.ศ. 2552 พร้อมทั้งศึกษาภาวะภาษีมรดกที่จะเกิดขึ้นจำแนกตามชั้นรายได้ และท้ายที่สุดทำการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่งที่เกิดขึ้น หากมีการจัดเก็บภาษีมรดกในปี พ.ศ. 2552 โดยการวิเคราะห์ ดัชนีจีนิ (Gini Index)

จากการศึกษาพบว่าภาษีมรดกมีประวัติความเป็นมาที่ยาวนาน ไม่ว่าจะเป็นต่างประเทศหรือในประเทศไทยเอง มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญคือ การสร้างความเท่าเทียมกันในสังคม และผลพลอยได้คือ รายได้ที่สามารถจัดเก็บได้มากยิ่งขึ้น ภาษีมรดกมีความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลได้ เนื่องจากสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมีความใกล้เคียงกับสัดส่วนรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีน้ำมันฯ ส่วนภาวะภาษีมรดกที่เกิดขึ้น ในทุกรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อจำแนกตามชั้นรายได้ กลุ่มที่ยากจนที่สุดไม่มีภาวะภาษีมรดกเกิดขึ้น หรือมีค่อนข้างต่ำ เมื่อเทียบกับภาวะภาษีของกลุ่มที่ร่ำรวยกว่า หรือกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด และท้ายที่สุดในการศึกษาดัชนีจีนิเพื่อวิเคราะห์ถึงความไม่เท่าเทียมกันของรายได้และทรัพย์สินมรดกของครัวเรือน พบว่าเมื่อมีการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 ดัชนีจีนิรายได้และดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดกมีค่าที่ลดลงเพียงเล็กน้อย โดยลำดับการลดลงของดัชนีจีนิรายได้ และดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดกนั้น มีความสอดคล้องกับรายได้ภาษีที่สามารถจัดเก็บได้จากภาษีมรดกในแต่ละรูปแบบ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้และทรัพย์สินมรดกได้บางส่วนนี้ แต่จากค่าดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดกที่ลดลงในสัดส่วนที่น้อยมาก แสดงให้เห็นว่าความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ที่ลดน้อยลงนั้น อาจยังไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ที่มีรายได้น้อยสามารถนำรายได้ที่มีไปต่อยอดเพื่อสะสมความมั่งคั่งได้ โดยความไม่เท่าเทียมกันดังกล่าวนี้จะยังคงมีอยู่ หรืออาจทวีความรุนแรงกว่านี้ได้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นเครื่องมืออีกประการหนึ่งที่จะเพิ่มความเสมอภาค และช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันในด้านต่างๆที่เกิดขึ้นให้บรรเทาความรุนแรงลงได้

สาขาวิชา เศรษฐศาสตร์

ลายมือชื่อนิสิต .....

ปีการศึกษา 2556

ลายมือชื่อ อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก .....

# # 5385182229 : MAJOR ECONOMICS

KEYWORDS: TAX / DEATH TAX / ESTATE TAX / INHERITANCE TAX

PAKA UNGSETTAPAN: THE INCIDENCE OF THE ESTATE AND INHERITANCE TAX IN THAILAND. ADVISOR: ASST. PROF. CHAIRAT AEMKULWAT, Ph.D., 129 pp.

Heritage refers to something inherited from the preceding generations. The acquisition of heritage does not need any money and effort and this can cause higher income inequality and asset inequality. Therefore, the ones who possess heritage are possibly able to make more improvements than the ones who do not. As a consequence, the “Estate and Inheritance Tax” should be generally applied in order to reduce inequality. The purpose of this thesis is to primarily focus on the general principle, advantages and disadvantages of the Death Tax both in Thailand and other countries. This study also examines the result of the Death tax to Government’ Revenue provided that the tax was applied in 2009. Moreover, the thesis studies incidence of the Death Tax divided by income. Finally, wealth of the next generations is investigated, assumed that they owe the tax in 2009 by analyzing the Gini Index.

The findings show that the Death Tax has a long history. Its objective is to intentionally build social equality. Besides, The Death Tax is the primary source of Government’s revenue since the proportion of this tax is close to that of personal income tax and oil tax. Moreover, the Death tax collect from the poorest group is very small or no incidence of the Death Tax compared to the richer group. This study also calculate Gini Index as a measurement of income and heritage inequality and the result shows that death tax imposed in 2009 lower both income and heritage inequality and consist with revenue from different types of death tax. In the other word, this study found that death tax can help reduce some income and heritage inequality but the in small scale reflected by a small decrease in the Gini Index. This implied that Death tax is not a factor encourage wealth accumulation for low income people while inequality still exist in the economy or may become more severe, this study suggests that Death tax can still be used as a tool to promote equality.

Field of Study: Economics

Student's Signature .....

Academic Year: 2013

Advisor's Signature .....

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ ด้วยความช่วยเหลือของ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ที่คอยเอาใจใส่ ให้คำปรึกษาทั้งในด้านวิชาการ และด้านอื่นๆ อันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิจัย

นอกจากนี้ยังได้รับความกรุณาจาก รองศาสตราจารย์ ดร.อิศรา ศานติศาสน์ ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ดร.สรวีย์ บุญยमानนท์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และรองศาสตราจารย์ ไพศาล เล็กอุทัย กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ภายนอกมหาวิทยาลัย ที่กรุณาสละเวลาให้คำแนะนำในการศึกษาและแก้ไขข้อบกพร่อง จนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านเป็นอย่างสูง

ขอกราบขอบพระคุณ คุณวิเชียร - คุณวิยะดา อึ้งเศรษฐพันธ์ บิดาและมารดา ผู้ซึ่งได้มอบโอกาสให้ข้าพเจ้าได้รับการศึกษาเล่าเรียนที่ดีเสมอมา ตลอดจนคอยสนับสนุนช่วยเหลือในทุกๆด้าน และให้กำลังใจข้าพเจ้ามาโดยตลอดจนสำเร็จการศึกษา

ขอขอบคุณความช่วยเหลือ ความห่วงใย และกำลังใจจากเพื่อนๆ เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกคน โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณพนธ์ รัชฎาภิบาล คุณณัฐฐาน สิริเลอสรวง คุณวศิน โรจยารุณ ที่คอยให้คำปรึกษาและให้ความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์มาโดยตลอด ขอขอบคุณ คุณเหมือนขวัญ รอดเดช คุณวรมงคล ยศะทัตต์ คุณชุลินทร์ นฤมิตรพันธ์เจริญ สำหรับความช่วยเหลือในด้านข้อมูลการศึกษา และคุณกษิรา วรวัฒน์ประปัญญา ที่คอยให้ความช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกในทุกๆด้าน รวมถึงขอขอบคุณความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์ และกำลังใจที่ดีเสมอมาจาก คุณหรรษา อึ้งเศรษฐพันธ์ คุณนารีรัตน์ แก้วกาญจนสกุล คุณศุวิลา อุดุลยานุโกศล และผู้ที่มีส่วนช่วยเหลือทุกท่าน ที่ข้าพเจ้ามิได้เอ่ยนาม ที่ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้คุณงามความดี และคุณประโยชน์ อันเกิดจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้าขอมอบแต่บิดามารดา อาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ข้าพเจ้า และผู้มีพระคุณทุกท่าน และหากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อผิดพลาดประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

CHULALONGKORN UNIVERSITY

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญแผนภูมิ.....	ฎ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	7
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	7
1.4 แหล่งที่มาของข้อมูล .....	7
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง .....	8
2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง .....	8
2.1.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดแบ่งประเภทของภาษีอากร.....	8
2.1.2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิรูประบบภาษีอากร (Tax Reform).....	10
2.1.3 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความเสมอภาคของภาษีอากร .....	11
2.1.4 แนวคิดและทฤษฎีประสิทธิภาพและภาระภาษีอากร .....	15
2.1.5 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดก .....	16
2.2 วรรณกรรมปริทัศน์.....	20
2.2.1 เหตุผลของการนำภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บ.....	20
2.2.2 ผลการศึกษาผลกระทบของภาษีมรดกที่มีต่อพฤติกรรมของคนและต่อระบบเศรษฐกิจ มหภาคโดยใช้สถิติและแบบจำลองทางเศรษฐมิติ.....	28
บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย.....	31
3.1 ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ.....	31
3.2 ข้อสมมติต่างๆ (Assumption) ของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ .....	33
3.3 วิธีการศึกษา .....	34

หน้า

3.3.1	ศึกษาแนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่มาจากการทำงาน และไม่ได้มาจาก การทำงานของครัวเรือนในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552).....	35
3.3.2	ศึกษารูปแบบและหลักการ ข้อดี ข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและ ต่างประเทศ.....	35
3.3.3	ศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ.....	36
3.3.4	ศึกษาโครงสร้างความก้าวหน้าของภาระภาษีมรดกเฉลี่ย.....	41
3.3.5	ศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความ มั่งคั่ง .....	41
บทที่ 4	ผลการศึกษา.....	44
4.1	ผลการศึกษาแนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่มาจากการทำงาน และไม่ได้มาจาก การทำงานของประเทศไทยในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552).....	44
4.2	ผลการศึกษารูปแบบและหลักการความเป็นมา ข้อพิจารณา รวมทั้งข้อดีข้อเสีย ในการจัดเก็บ ภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ.....	46
4.2.1	รูปแบบและหลักการของภาษีมรดก .....	46
4.2.2	ข้อพิจารณาภาษีของมรดก ภาษีการรับมรดก .....	54
4.2.3	ผลการศึกษาข้อดีข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดก.....	55
4.2.4	การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทย.....	58
4.2.5	การจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ .....	63
4.3	ผลการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ.....	67
4.3.1	ผลการศึกษารายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552.....	68
4.3.2	ผลการศึกษาสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 .....	79
4.4	ผลการศึกษาภาระภาษีมรดกเฉลี่ย ในปี พ.ศ. 2552 จำแนกตามชั้นรายได้ .....	83
4.5	ผลการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความ มั่งคั่ง.....	90
บทที่ 5	บทสรุป.....	93
5.1	สรุปผล .....	93
5.2	ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย .....	98
	รายการอ้างอิง.....	99
	ภาคผนวก.....	101



ภาคผนวก ก.....	102
ภาคผนวก ข.....	125
ภาคผนวก ค.....	126
ภาคผนวก ง.....	127
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	129



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1.1 สัดส่วนรายได้ ของประชากร จำแนกกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ (Income Quintile) ปี พ.ศ. 2552.....	4
ตารางที่ 3.1 ข้อมูลรายได้ที่มาจากการทำงาน จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543, พ.ศ. 2552.....	31
ตารางที่ 3.2 ข้อมูลรายได้ที่ไม่ใช่จากการทำงาน จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543, พ.ศ. 2552.....	31
ตารางที่ 3.3 ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณวัตถุประสงค์ที่ 3 จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2552 .....	32
ตารางที่ 3.4 เกณฑ์อัตราภาษีในการจัดเก็บ ภาษีกองมรดก (Estate Taxes) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes) .....	39
ตารางที่ 4.1 จำนวนผู้สำเร็จการศึกษา จำแนกตามระดับการศึกษา ปีการศึกษา พ.ศ. 2535, พ.ศ. 2545 และ พ.ศ. 2551 .....	46
ตารางที่ 4.2 สรุปรูปประเภทของภาษีมรดก .....	54
ตารางที่ 4.3 อัตราการเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก (พ.ศ. 2476 - 2487).....	59
ตารางที่ 4.4 อัตราการเก็บ ภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก เมื่อปรับมูลค่าเป็นยุคสมัยปัจจุบัน (ปี พ.ศ. 2554).....	60
ตารางที่ 4.5 จำนวนครัวเรือนตัวอย่าง ที่ถูกเก็บภาษีมรดก และสัดส่วน เมื่อเทียบกับจำนวนที่ทำการศึกษาทั้งหมด ในปี พ.ศ. 2552 .....	68
ตารางที่ 4. 6 มูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม ของครัวเรือนที่ถูกจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน ทั้งกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน .....	71
ตารางที่ 4.7 รายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน ทั้งกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ....	73
ตารางที่ 4.8 รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน .....	76
ตารางที่ 4.9 รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ...	77

ตารางที่ 4.10 สรุปรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ..... 78

ตารางที่ 4.11 สัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน..... 79

ตารางที่ 4.12 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาล จำแนกตามฐานรายได้ และสัดส่วนรายได้ เมื่อเทียบกับรายได้รวม รายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรง ในปี พ.ศ. 2552..... 82

ตารางที่ 4.13 ภาระภาษีของมรดก จำแนกตามชั้นรายได้: กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ..... 84

ตารางที่ 4.14 ภาระภาษีการรับมรดก จำแนกตามชั้นรายได้: กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน..... 86

ตารางที่ 4.15 ภาระภาษีการรับมรดก จำแนกตามชั้นรายได้: กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน..... 87

ตารางที่ 4.16 รายได้รวม และมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้ 20% แรกที่จนที่สุด และชั้นรายได้ 20% สุดท้ายที่รวยที่สุด ..... 89

ตารางที่ 4.17 สัดส่วนรายได้รวม หนี้สินครัวเรือนรวม และมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม กรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้ 20%, 10%, 5% และ 1% สุดท้ายที่รวยที่สุด เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมทั้งหมด..... 90

ตารางที่ 4.18 ค่าดัชนีจินี (Gini Index) ของรายได้ และทรัพย์สินมรดกของครัวเรือน ทั้งก่อนและหลังการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552..... 91

**สารบัญแผนภูมิ**

แผนภูมิที่ 1.1 สัดส่วนของภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมต่อรายได้จากภาษีอากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533 - 2553 ..... 2

แผนภูมิที่ 1.2 รายได้เฉลี่ยต่อคนต่อเดือน จำแนกตามระดับรายได้ของประชากร จำแนกกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ (Income Quintile) ระหว่างปี พ.ศ. 2531 - 2552 ..... 5

แผนภูมิที่ 3.1 เส้น Lorenz Curve และเส้น Egalitarian Line ..... 43

แผนภูมิที่ 4.1 รายได้ที่มาจากการทำงาน, รายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน และสัดส่วนรายได้ทั้งสอง เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ทั้งหมดในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552)..... 45

แผนภูมิที่ 4.2 รายได้จากภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาครัฐ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2478 – 2487 ..... 61

แผนภูมิที่ 4.3 รายได้จากภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาษีทางตรง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2480 – 2487 ..... 63

แผนภูมิที่ 4.4 สัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาษีทั้งหมด ของประเทศ อังกฤษ ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 -2536 ..... 67

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในการบริหารประเทศของรัฐบาลจำเป็นต้องมีแหล่งรายได้รองรับ และรายได้ของรัฐบาลนั้นมีที่มาจากหลายๆทาง ซึ่งแหล่งรายได้หลักส่วนใหญ่ของรัฐบาล คือ เงินภาษีอากร<sup>1</sup> ที่ได้มาจากการเรียกเก็บจากประชาชน โดยในปี พ.ศ. 2553 มีรายได้จากภาษีอากร 1,763,484 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 88 ของรายได้ทั้งหมด ส่วนรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากรนั้นคิดเป็นเพียงร้อยละ 12 ของรายได้ทั้งหมดเท่านั้น ซึ่งนอกจากภาษีอากรจะเป็นแหล่งรายได้หลักแล้ว ยังเป็นเครื่องมือทางเศรษฐกิจที่ทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีประสิทธิภาพและได้ผลรวดเร็ว ประเทศต่างๆ จึงมักใช้นโยบายภาษีอากรเป็นหลักในการกระจายรายได้แก่ประชาชนของประเทศ อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศไทยนั้น นโยบายภาษีอากรยังไม่เน้นการจัดเก็บภาษีทางตรง<sup>2</sup> อาทิ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก แต่กลับให้ความสำคัญกับภาษีทางอ้อม<sup>3</sup> เสียมากกว่า โดยจะเห็นได้จากโครงสร้างการจัดเก็บภาษีอากรในปีงบประมาณ พ.ศ. 2533 - 2553 (แผนภูมิที่ 1.1) ที่สามารถจัดเก็บภาษีทางตรงได้น้อยกว่าภาษีทางอ้อม โดยในปี พ.ศ. 2533 รายได้จากภาษีอากร แบ่งเป็นภาษีทางตรง ร้อยละ 28.2 และภาษีทางอ้อม ร้อยละ 71.8 จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2553 จัดเก็บภาษีทางตรง ร้อยละ 41.4 และภาษีทางอ้อม ร้อยละ 58.6 ซึ่งจากข้อมูลดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยมีโครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่มาจากภาษีทางอ้อมมากกว่าภาษีทางตรง โดยถือว่าเป็นโครงสร้างที่ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ และเกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างคนจนและคนรวยขึ้น เนื่องจากอัตราส่วนระหว่างภาษีทางอ้อมต่อภาษีทางตรงมีอัตราอยู่ในระดับที่ค่อนข้างสูง แสดงว่าส่วนใหญ่ของภาระภาษีนั้นได้ถูกผลักไปสู่คนชั้นกลางและคนยากจน ซึ่งเป็นผู้บริโภคส่วนใหญ่ของประเทศ

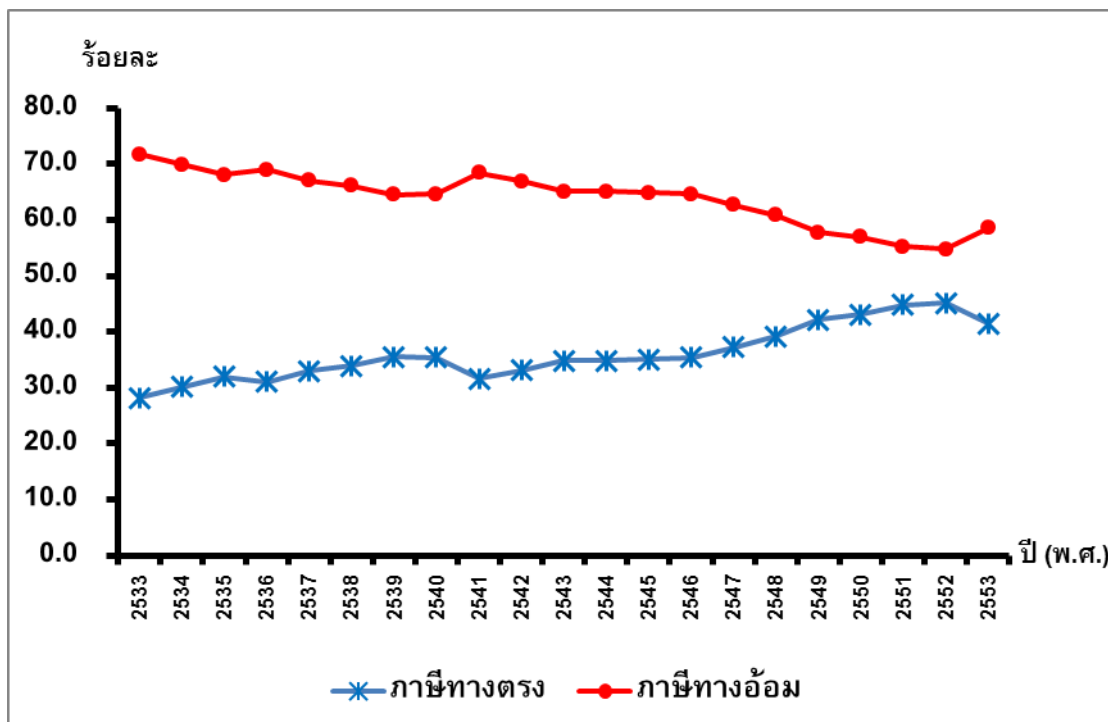
เนื่องด้วยความสำคัญของภาษีทางตรง ที่ผลกระทบให้กับผู้อื่นได้ยากกว่าภาษีทางอ้อมนั้น จึงควรปรับโครงสร้างภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมให้มีความสมดุลมากขึ้น เพราะการที่รัฐบาลมีรายได้จากภาษีทางอ้อมเป็นหลัก เช่น รายได้จากภาษีศุลกากร หากภาวะเศรษฐกิจของประเทศคู่ค้าของประเทศไทยตกต่ำ ก็จะทำให้รายได้ของรัฐบาลนั้นตกต่ำไปด้วย แต่รายได้จากการเก็บภาษีทางตรงสามารถช่วยรองรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นของประเทศได้ เพราะภาษีทางตรงจัดเก็บจากฐานภาษีที่ค่อนข้างกว้าง นั่นก็คือผู้มีรายได้ทั้งหมดของประเทศ และมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี รวมทั้งแนวโน้มของคนในประเทศที่มีระดับรายได้เพิ่มขึ้นเรื่อยๆอีกด้วย

<sup>1</sup> ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน เพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทน โดยตรงแก่ผู้เสียภาษี/ แบ่งตามหลักการผลกระทบภาษี ออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)

<sup>2</sup> ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บจากรายได้ของบุคคลและกำไรของธุรกิจและเป็นภาษีที่ผลกระทบให้กับผู้อื่นได้ยาก ทำให้ผู้มีรายได้หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ที่ต้องรับภาระภาษีไว้ทั้งหมดได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม, ภาษีทรัพย์สิน และภาษีมรดก

<sup>3</sup> ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากผู้ผลิตและผู้จำหน่ายสินค้าและบริการ รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จะผลักภาระภาษีเหล่านี้ไปยังผู้บริโภคได้บ้าง หรือผลักไปให้ปัจจัยการผลิตบางส่วน ได้แก่ ภาษีสรรพสามิต, ภาษีสรรพากร, ภาษีศุลกากร

แผนภูมิที่ 1.1 สัดส่วนของภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมต่อรายได้จากภาษีอากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533 - 2553



ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

ดังนั้นจึงควรมีโครงสร้างการจัดเก็บภาษีทางตรงประเภทอื่นให้มากขึ้น โดยในการแสวงหาฐานภาษีใหม่นั้น หนึ่งในบรรดาฐานภาษีที่อาจเรียกเก็บได้นั้นก็คือความมั่งคั่ง (Wealth) ซึ่งเปลี่ยนมือทั้งในเวลาเป็นเจ้าของความมั่งคั่งนั้นยังคงมีชีวิตอยู่และเมื่อถึงแก่ความตายและสำหรับภาษีที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความมั่งคั่งได้ ก็คือ “ภาษีมรดก” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในระบบภาษีทรัพย์สิน ที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ได้รับมา ไม่ว่าจะเป็นการให้โดยเสนหาของเจ้าของทรัพย์สิน การได้มาด้วยความเป็นทายาทหรือจากการมอบให้ของเจ้าของทรัพย์สินเอง ซึ่งระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันนั้น ยังคงมีข้อบกพร่องทั้งในด้านความสมบูรณ์ของโครงสร้างและฐานในการจัดเก็บที่ยังไม่ครอบคลุมและขาดประสิทธิภาพ โดยระบบภาษีทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพตามทฤษฎีนั้น จะต้องประกอบไปด้วยภาษีจากการถือครองทรัพย์สิน ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น และภาษีจากการโอนเปลี่ยนมือของทรัพย์สิน ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากการถือครองทรัพย์สิน อยู่ในรูปของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ โดยรูปแบบของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น จัดเก็บในรูปของค่าเช่าบ้าน ซึ่งไม่เป็นการสะท้อนถึงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินที่มีอยู่ และเจ้าของทรัพย์สินสามารถผลัดภาระภาษีไปยังผู้เช่าได้ ทำให้เกิดปัญหาการกระจุกตัวของการถือครองอสังหาริมทรัพย์มากขึ้น และรูปแบบการจัดเก็บของภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งจัดเก็บภาษีในอัตราที่ถดถอย ก่อให้เกิดภาระภาษีที่ไม่เท่าเทียมกัน และการกำหนดให้สามารถลดหย่อนตามขนาดพื้นที่ได้ ทำให้บ้านที่มีเนื้อที่ต่ำกว่าเกณฑ์สามารถที่จะลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าบ้านนั้นจะมีราคาถูกหรือแพงเท่าใดก็ตาม ส่วนภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่มี

มูลค่าเพิ่มขึ้น ซึ่งเก็บจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน หรือผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) นั้น ปัจจุบันจัดเก็บในรูปแบบของภาษีเงินได้ และภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนภาษีการโอนเปลี่ยนมือของทรัพย์สินนั้น ในปัจจุบันยังไม่มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้โดยตรง เพียงแต่มีการจัดเก็บเป็นค่าธรรมเนียมการโอนเฉพาะที่ดินและอสังหาริมทรัพย์จากฐานมูลค่าทรัพย์สิน โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 2 สำหรับในกรณีการโอนทรัพย์สิน แต่หากเป็นการโอนให้ทายาทหรือการโอนทางมรดกนั้น เมื่อถือครองเป็นเวลา 10 ปีจะจัดเก็บในอัตราที่ต่ำมาก โดยจัดเก็บเพียงอัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สินเท่านั้น<sup>4</sup> ซึ่งก็ถือได้ว่าการจัดเก็บภาษีการโอนเปลี่ยนมือของทรัพย์สินนั้นยังคงขาดประสิทธิภาพและไม่ครอบคลุมทุกประเภทของทรัพย์สิน

นอกจากนี้ประเทศไทยยังมีปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ และการกระจายความมั่งคั่ง หรือการถือครองทรัพย์สินที่ไม่เท่าเทียมกันในสังคมค่อนข้างสูง โดยคนรวยส่วนใหญ่ที่ได้รับมรดกนั้นจะมีความได้เปรียบในการดำเนินชีวิตมากกว่าคนที่ไม่ได้รับมรดกที่ส่วนใหญ่เป็นคนจน หรือคนที่เกิดในครอบครัวที่มีรายได้และความมั่งคั่งสูงนั้น ก็จะมีรายได้เปรียบกว่าคนที่เกิดในครอบครัวที่มีรายได้และความมั่งคั่งต่ำกว่า เพราะมีโอกาสในการศึกษาที่ดีกว่าและได้รับทรัพย์สินมรดกตกทอดโดยไม่ต้องแสวงหาด้วยตนเอง ซึ่งจากข้อมูลการกระจายรายได้ของไทยโดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พบว่าช่องว่างระหว่างคนจนและคนรายนั้นเพิ่มมากขึ้น โดยข้อมูลสัดส่วนรายได้ของประชากร จำแนกกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ (Income Quintile) ในปี พ.ศ. 2552 (ตารางที่ 1.1) แสดงให้เห็นว่าการกระจายรายไดยังคงกระจุกตัวไปยังกลุ่มคนที่มียาได้รับระดับสูงสุด หรือรวยที่สุด ซึ่งกลุ่มประชากรที่มีรายได้สูงสุดร้อยละ 20 ของประชากรทั้งประเทศนั้นมีสัดส่วนถือครองรายได้มากกว่าครึ่งหนึ่งของรายได้ประชาชาติ คือร้อยละ 54.19 ในขณะที่กลุ่มประชากรที่ยากจนที่สุดร้อยละ 20 ของประชากรทั้งประเทศมีสัดส่วนการถือครองรายได้เพียงร้อยละ 4.79 และเมื่อพิจารณาถึงกลุ่มประชากรที่มีรายได้ต่ำสุด 3 กลุ่มรวมกัน ซึ่งถือเป็นร้อยละ 60 ของประชากรทั้งประเทศมีสัดส่วนการถือครองรายได้เพียงร้อยละ 25.72 เท่านั้น และจากสมมติฐานที่ว่าคนที่มียาได้รับสูงจะมีการสะสมทรัพย์สินไว้มากด้วยนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าการกระจายรายได้ที่กระจุกตัวอยู่ในกลุ่มคนที่มียาได้รับระดับสูงสุดนั้น จะมีการกระจุกตัวของทรัพย์สินในกลุ่มคนดังกล่าวนี้ด้วย

ซึ่งจากข้อมูลสถิติรายได้เฉลี่ยต่อคนต่อเดือนของกลุ่มประชากร จำแนกตามระดับรายได้ (Quintile by Income) ในช่วงปี พ.ศ. 2531- 2552 (แผนภูมิที่ 1.2) พบว่าถึงแม้ว่ารายได้ของแต่ละกลุ่มรายได้นั้น จะมีอัตราการเติบโตอย่างต่อเนื่อง และใกล้เคียงกัน (ประมาณร้อยละ 8 ต่อปี) แต่กลุ่มคนร้อยละ 20 ที่รวยที่สุดมีส่วนเพิ่มของรายได้สูงกว่ากลุ่มอื่นๆอยู่มาก เนื่องจากฐานรายได้ในแต่ละปีของคณกลุ่มนี้มีขนาดใหญ่กว่า ซึ่งจากข้อมูลข้างต้นนี้ ชี้ให้เห็นถึงความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ หรือความไม่เท่าเทียมกันด้านรายได้ ได้อย่างชัดเจน ยิ่งกว่านั้นความไม่เท่าเทียมกันด้านรายได้นี้ ยังนำไปสู่ความไม่เท่าเทียมกันด้านทรัพย์สินได้อีกด้วย เพราะคนที่มียาได้รับสูง จะสามารถออม และมีโอกาสสะสมทรัพย์สินได้มาก ส่วนคนที่มียาได้น้อย ส่วนมากต้องออมเพื่อใช้จ่ายในการอุปโภคบริโภค และชำระหนี้ ทำให้สะสมทรัพย์สินได้น้อย นอกจากนี้คนที่มียาได้รับสูงยังสามารถนำรายได้ไป

<sup>4</sup> สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

ลงทุนในทรัพย์สินที่เพิ่มมูลค่าได้ อย่างที่ดินและหุ้น อย่างสม่ำเสมอ เนื่องจากมีความรู้จากโอกาสทางการศึกษา และทรัพย์สินที่มากกว่า ทำให้สามารถสะสมทรัพย์สิน และสร้างความมั่งคั่งได้อย่างต่อเนื่อง และสามารถส่งต่อความมั่งคั่งให้แก่ทายาทได้ ผ่านทางการให้มรดก

### ตารางที่ 1.1 สัดส่วนรายได้<sup>5</sup> ของประชากร จำแนกกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ (Income Quintile) ปี พ.ศ. 2552

กลุ่มประชากรตามระดับรายได้	สัดส่วนรายได้ของประชากร (ร้อยละ) ปี พ.ศ. 2552
กลุ่ม 20% ที่ 1 (จนที่สุด)	4.79
กลุ่ม 20% ที่ 2	8.36
กลุ่ม 20% ที่ 3	12.57
กลุ่ม 20% ที่ 4	20.8
กลุ่ม 20% ที่ 5 (รวยที่สุด)	54.19
รวม	100
สัดส่วนกลุ่มที่ 5 / กลุ่มที่ 1 (เท่า)	11.31

ที่มา: ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน<sup>6</sup> สำนักงานสถิติแห่งชาติ ประมวลผลโดย สำนักพัฒนาเศรษฐกิจชุมชนและการกระจายรายได้ สศช.

ซึ่งทรัพย์สินที่คนมีรายได้สูง นิยมสะสมเพื่อสร้างความมั่งคั่ง มีอยู่หลายประเภทด้วยกัน ได้แก่ ที่ดิน สามารถสร้างความมั่งคั่งได้จากค่าเช่า และมูลค่าเพิ่มจากราคาที่สูงขึ้น และหุ้น ที่ได้จากเงินปันผล และมูลค่าเพิ่มจากราคาที่สูงขึ้น ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและหุ้น อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังมีบัญชีเงินฝากที่ถือเป็นทรัพย์สินพื้นฐานที่สุด ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) ประเมินว่า มีคนกว่า 18 ล้านคนที่เข้าไม่ถึงบริการของธนาคารพาณิชย์ในระบบ เนื่องจากอาศัยอยู่นอกเขตอำเภอที่มีสาขาให้บริการ และจากสถิติประจำเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2553 ชี้ให้เห็นว่า มีบัญชีเงินฝากที่ยอดเงินฝากไม่ถึง 50,000 บาท มากถึง 70.1 ล้านบัญชี ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 88 ของจำนวนบัญชีเงินฝากทั้งหมด แต่กลับมียอดเงินฝากรวมเพียง 300,973 ล้านบาท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 4 ของเงินฝากทั้งระบบเท่านั้น ในขณะที่บัญชีที่มีเงินฝากตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป มีจำนวน 70,182 บัญชี ซึ่งน้อยกว่าร้อยละ 0.1 ของจำนวนบัญชีเงินฝากทั้งประเทศ กลับมียอดเงินฝากรวมกันประมาณ 2.9 ล้านล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 40 ของเงินฝากธนาคารทั้งระบบ หรือคิดเป็นร้อยละ 39 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (GDP) ในปี พ.ศ. 2553 และคนที่มีเงินฝากหลายล้านบาทนั้น ส่วนใหญ่จะมีบัญชีเงินฝากมากกว่า 1 บัญชี เพื่อความสะดวกในการบริหารจัดการ ซึ่งถ้าเจ้าของบัญชีที่มียอดฝาก 10 ล้านบาทขึ้นไป มีบัญชีเงินฝากเฉลี่ยคนละ 2 บัญชี นั่นก็หมายความว่าเงินฝากจำนวน 2 ใน 5 (ร้อยละ 40) ของเงินฝากทั้งประเทศ อยู่ในมือคนเพียงแค่ 35,000 คน หรือร้อยละ 0.06 ของ

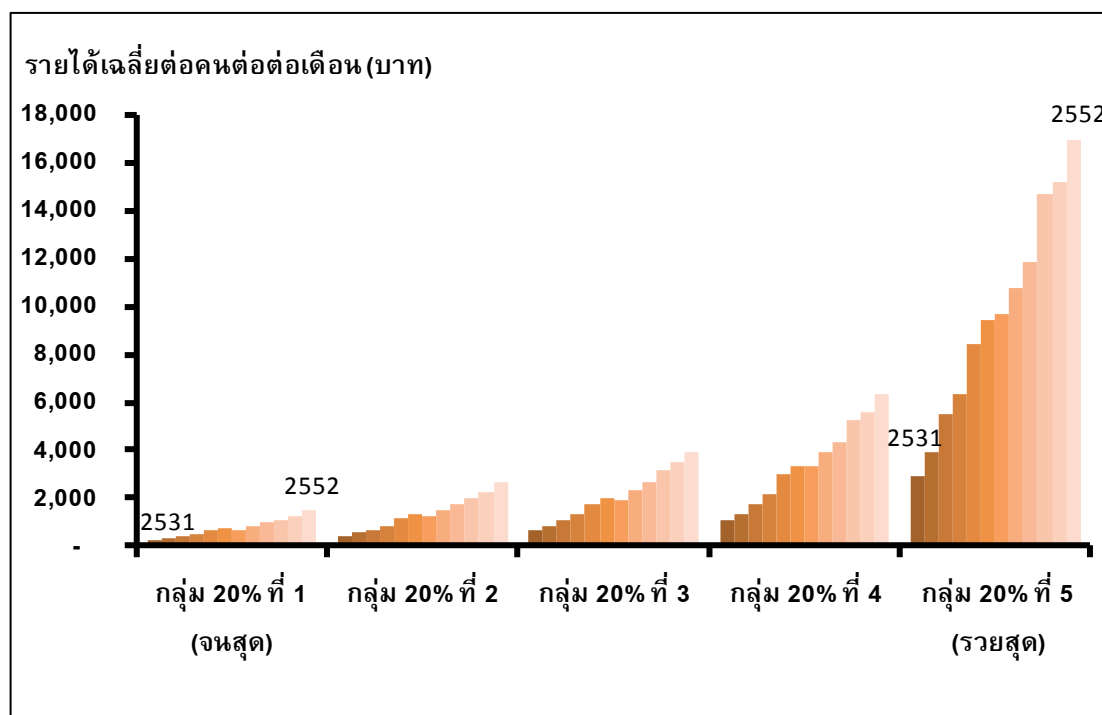
<sup>5</sup>รายได้ หมายถึง รายได้ประจำ ที่ไม่รวมรายรับอื่นๆ (เช่น เงินทุนการศึกษา มรดก พินัยกรรม ของขวัญ ประกันสุขภาพ ประกันภัยและประกันชีวิต/ประกันสังคม เงินถูกสลาก เงินรางวัล ค่านายหน้าและเงินได้จากการพนัน เป็นต้น)

<sup>6</sup>ข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี 2549, ปี 2550 และปี 2552 ได้ปรับข้อมูลรายได้ที่บันทึกติดลบหรือขาดทุน ให้เป็น 0 (ศูนย์)



ประชากรทั้งประเทศเท่านั้น (สถุณี อาชวานันทกุล, 2554) ซึ่งจากข้อมูลเหล่านี้แสดงให้เห็นว่า นอกจากความไม่เท่าเทียมกันด้านรายได้แล้ว ประเทศไทยยังมีปัญหาความไม่เท่าเทียมกันด้านทรัพย์สินค่อนข้างสูงอีกด้วย

แผนภูมิที่ 1.2 รายได้เฉลี่ยต่อคนต่อเดือน จำแนกตามระดับรายได้ของประชากร จำแนกกลุ่มประชากรตามระดับรายได้ (Income Quintile) ระหว่างปี พ.ศ. 2531 - 2552



ที่มา: สถิติข้อมูลความยากจนและการกระจายรายได้ปี 2531-2552 สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

จากสภาพปัญหาข้างต้นที่ประเทศไทยกำลังเผชิญอยู่นี้ จึงควรให้มีมาตรการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยหากมีการนำเอาภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นภาษีทางตรงเช่นเดียวกันแล้ว ก็จะเป็นการนำเอาเครื่องมือทางภาษีมาใช้ประโยชน์ให้สมบูรณ์แบบมากยิ่งขึ้น ในการแก้ปัญหาการกระจายรายได้ ปัญหาความไม่เท่าเทียมกันทางสังคมและทางเศรษฐกิจ ช่วยให้ระบบภาษีทรัพย์สินมีความสมบูรณ์มากขึ้น ลดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ที่ได้รับมรดกและผู้ที่ไม่ได้รับมรดก ส่งผลให้เกิดความเสมอภาคในสังคมมากยิ่งขึ้น

โดยเหตุผลหลักที่สนับสนุนให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมีทั้งสิ้น 2 ประการ ประการแรกคือ เหตุผลที่ว่า ผู้ตายกับรัฐมีลักษณะเป็นหุ้นส่วนกัน เมื่อผู้ตายๆไปแล้วก็ควรแบ่งทรัพย์สินส่วนหนึ่งให้แก่รัฐ แต่ก็มีกรณีคัดค้านในเหตุผลประการแรกนี้ว่ารัฐในฐานะหุ้นส่วนก็ควรเข้าไปช่วยชำระหนี้ให้ด้วย หากผู้ตายมีหนี้สะสมอยู่ ในการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่ของมรดกอยู่ในรูปของที่ดิน ซึ่งมีราคาสูงขึ้นอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นการเก็บภาษีมรดกจึงเป็นการเก็บจากมูลค่าเพิ่มของที่ดิน และทำให้การสะสมหรือกักตุนที่ดินน้อยลง และนอกจากนี้การเก็บภาษีมรดกยังเป็นการเปิดโอกาสให้มีการเกษียณหลัง เพราะในประเทศกำลังพัฒนานั้น ยังมีบุคคลจำนวนมากไม่น้อยที่สะสมทรัพย์สินมา โดยไม่ได้เสียภาษีเงินได้หรือเสียไว้ไม่ครบถ้วน และประการที่สองก็เพื่อความเสมอภาคใน

สังคม เมื่อมีการจัดเก็บภาษีมรดก ความแตกต่างในการกระจายรายได้ระหว่างคนจนกับคนรวยก็จะน้อยลง ทำให้การแข่งขันในสังคมมีความยุติธรรมมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังให้ผลทางการเมืองอีกด้วย เพราะหากมีการจัดเก็บภาษีมรดก ผู้มีรายได้น้อยก็จะพอใจมากขึ้น ว่ารัฐคำนึงถึงประโยชน์ของพวกเขาด้วย

นอกจากเหตุผลสนับสนุนหลักแล้ว การเก็บภาษีมรดกยังมีข้อถกเถียงคัดค้านที่ว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะทรัพย์สินที่ได้มานั้น ก็มาจากรายได้ที่เคยต้องเสียภาษีเงินได้มาแล้วครั้งหนึ่ง และการเก็บภาษีมรดกยังเท่ากับว่าเป็นการส่งเสริมการบริโภคและลงโทษผู้ออมทรัพย์ เพราะเมื่อตายแล้วหากมีเงินออมเหลืออยู่ก็ต้องเสียภาษีมรดกอีกครั้งหนึ่ง แต่หากบริโภคหมดก็ไม่ต้องเสียภาษี อีกทั้งการเก็บภาษีมรดกก็ไม่มีผลในด้านรายได้ต่อรัฐบาลมากนัก เพราะภาษีมรดกนี้ไม่ใช่เป็นภาษีเพื่อรายได้ แต่เป็นภาษีเพื่อความเท่าเทียมกันในสังคมมากกว่า และโดยปกติแล้วกองมรดกที่ไม่ใหญ่นักก็ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีมรดกอยู่แล้ว และคนร่ำรวยก็ไม่ได้ตายกันปีละหลายๆ จึงเป็นไปได้ยากที่จะได้รายได้จำนวนมากจากภาษีมรดกนี้ อีกทั้งการเก็บภาษีมรดกยังอาจเป็นการทำลายทุนในมือเอกชนและเป็นการย้ายทุนไปยังรัฐบาล ทำให้โอกาสที่จะขยายการลงทุนของเอกชนนั้นลดลงไป

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกจะสร้างผลเสียในแง่ของการทำลายความเติบโตของเศรษฐกิจแต่รัฐบาลเองคงไม่พิจารณาเฉพาะความเติบโตทางเศรษฐกิจและปล่อยให้กลุ่มคนซึ่งมีอยู่ก่อนประเทศอีกกลุ่มหนึ่ง ยังคงวนเวียนอยู่ในวัฏจักรความยากจนและตกทอดไปรุ่นลูกรุ่นหลานจนเกิดเป็นปัญหาของสังคมที่นับวันจะยิ่งซับซ้อนและยากต่อการแก้ไขมากขึ้น ดังนั้นจึงควรมีการพิจารณาภาษีมรดกเพื่อนำกลับมาใช้อีกครั้ง หลังจากมีการจัดเก็บเมื่อ ปี พ.ศ. 2476 ในสมัยพันเอก พระยาพหลพลพยุหเสนา เป็นนายกรัฐมนตรี และได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกไปใน ปี พ.ศ. 2487 เพื่อเป็นแนวทางหนึ่งที่จะช่วยแก้ไขปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้และปัญหาต่างๆ เช่นเดียวกับในประเทศที่มีความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจมากกว่าไทยหลายเท่าตัวอย่าง ประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศฝรั่งเศส ที่การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศเหล่านี้ ได้สะท้อนให้เห็นว่าไม่สามารถที่จะให้ความสำคัญต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้เพียงด้านเดียว แต่ยังคงคำนึงถึงกลุ่มคนที่ขาดโอกาสทางสังคมด้วย ซึ่งคนกลุ่มดังกล่าวนี้ก็มีอยู่มากในประเทศไทย

แต่อย่างไรก็ตามการนำภาษีมรดกมาใช้นั้นต้องมีการพิจารณาอย่างละเอียดถี่ถ้วน เพราะระบบของภาษีนั้นยังคงมีช่องโหว่และอาจมีปัญหาบางประการเกิดขึ้นได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นแม้ว่าจะคำนึงถึงความไม่เท่าเทียมกันในสังคมเป็นหลักด้วยหลักการที่ว่า การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการดึงเอาทรัพยากรจากผู้ที่มีฐานะร่ำรวย และนำเอาทรัพยากรเหล่านั้นมากระจายให้กับคนยากจนและผู้ที่ขาดโอกาสทางสังคม อีกทั้งยังเป็นการสร้างความเสมอภาคของภาระภาษีในแนวตั้ง ซึ่งหมายความว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมามากกว่าก็ต้องรับภาระทางภาษีมามากกว่า แต่ข้อที่ควรได้รับการพิจารณาเป็นอย่างยิ่งก็คือ ความเสมอภาคตามแนวนอน ซึ่งมีหลักการที่ว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรรับภาระทางภาษีเท่ากัน แต่หากผู้เสียภาษีที่มีฐานะทางเศรษฐกิจเท่ากันมีใครคนหนึ่งหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการใดวิธีการหนึ่ง ในขณะที่คนอื่นๆ เสียภาษีตามจริง ก็จะส่งผลให้ผู้ที่ทำการหลบเลี่ยงภาษีรับภาระน้อยกว่า และจะก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคตามแนวนอนขึ้น โดยในกรณีนี้เราสามารถเห็นได้ทั่วไปในสังคม เช่นในกรณีของคนทำงานในระบบที่มีการจ่ายผลตอบแทนอย่างชัดเจน ซึ่งเป็นกลุ่มที่เสียภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ในขณะที่คนที่ประกอบธุรกิจส่วนตัวนั้นซึ่งอาจมี

รายได้มากกว่าแต่ทำการหลบเลี่ยงภาษีโดยการปกปิดรายได้ที่แท้จริงของตนเอง ประเด็นดังกล่าวนี้ นอกจากจะเป็นปัญหาในการสร้างความไม่เสมอภาคในภาษีมรดกแล้ว ยังสร้างความไม่เสมอภาคในภาษีเงินได้อีกด้วยดังนั้นจึงควรที่จะใส่ใจเป็นอย่างยิ่ง

ในการศึกษาครั้งนี้จะทำการศึกษาถึงการเปลี่ยนแปลงและแนวโน้มของรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน<sup>7</sup> เพื่อแสดงให้เห็นถึงความมั่งคั่งที่กระจุกตัวในช่วงเวลา 19 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533 - 2552 โดยใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543, พ.ศ. 2552 และศึกษารายละเอียดต่างๆเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดก ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ พร้อมทั้งศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อรายได้ของรัฐ และภาวะภาษีมรดกที่จะเกิดขึ้นหากมีการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2552 และวิเคราะห์ผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่ง โดยใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2552 ในการคำนวณดังกล่าว

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) ศึกษารายละเอียดและแนวโน้มของรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานของครัวเรือน ในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552)
- 2) ศึกษารูปแบบและหลักการ รวมทั้งข้อดีข้อเสียในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ
- 3) ศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ ในปี พ.ศ. 2552
- 4) ศึกษาภาวะภาษีมรดกของประเทศไทยโดยจำแนกตามชั้นรายได้
- 5) ศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่ง

## 1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

เพื่อทราบถึงข้อมูล และแนวโน้มของรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานของครัวเรือน ในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552) และเพื่อเป็นประโยชน์ในการวางแผนกำหนดแนวทางนโยบายการจัดเก็บภาษีมรดกในอนาคตของประเทศไทย

## 1.4 แหล่งที่มาของข้อมูล

ศึกษาจากพระราชบัญญัติอากรมรดกและรับมรดก พุทธศักราช 2476 ข้อคิดเห็น บทความ เอกสารทางวิชาการ รูปแบบหลักการ การจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ส่วนข้อมูลรายได้ และทรัพย์สิน ศึกษาจากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติโดยปีที่ใช้ในการศึกษาคือ ปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2552

<sup>7</sup>รายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน ได้แก่ เงินบำนาญ บำนาญ, เงินและสิ่งของที่ได้รับการช่วยเหลือจากบุคคลนอกครัวเรือน จากรัฐ หรือองค์กรต่างๆ, รายได้จากทรัพย์สิน เช่น ค่าเช่าที่ดิน ค่าลิขสิทธิ์และสิทธิบัตร ดอกเบี้ยและเงินปันผล, รายได้อื่นๆ เช่น เงินที่ได้รับรางวัล เงินถูกสลากกินแบ่ง เงินมรดก ของขวัญ เงินได้รับจากการประกัน ค่านายหน้า ที่ไม่ใช่การทำงานรับจ้าง หรือประกอบธุรกิจ

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องในการศึกษานี้แบ่งออกเป็นห้าส่วน โดยส่วนแรกเป็นแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดแบ่งประเภทของภาษีอากร ซึ่งพูดถึงมุมมองหรือเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งประเภทของภาษีอากร ส่วนที่สองพูดถึงแนวคิดเกี่ยวกับการปฏิรูประบบภาษีอากร และส่วนที่สามเป็นแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับ ความเสมอภาคของภาษีอากร ซึ่งเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคและวิธีการวัดความเสมอภาคของภาษีอากร ส่วนที่สี่เป็นแนวคิดและทฤษฎีประสิทธิภาพและการระภาษีอากร ที่กล่าวถึงความหมายของการระภาษีอากรและการผลักระภาษีในรูปแบบต่างๆ และในส่วนสุดท้ายเป็นแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดก ซึ่งจะพูดถึงความมั่งคั่ง ประเภทของทรัพย์สินและทรัพย์สินมรดก

##### 2.1.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดแบ่งประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บเพื่อนำมาใช้ในกิจกรรมต่างๆนั้นมียู่มากมายหลายรูปแบบ ซึ่งสามารถจัดแบ่งประเภทของภาษีอากรได้จากเกณฑ์ที่มักใช้ดังต่อไปนี้ (วรเวศม์ สุวรรณธาดา, 2551)

##### 1) หลักที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร

หลักการที่ใช้ในการเก็บภาษีอากรโดยทั่วไป มี 3 หลักการสำคัญ ได้แก่

1.1) หลักผลประโยชน์ (Benefits Principle) หมายถึง ใครรับผลประโยชน์มากก็จ่ายมาก ใครได้รับประโยชน์น้อยก็จ่ายน้อย

1.2) หลักความสามารถในการจ่าย (Ability to Pay Principle) หมายถึง ใครมีความสามารถในการจ่ายมากก็จ่ายมาก ใครมีความสามารถในการจ่ายน้อยก็จ่ายน้อย

1.3) หลักผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย (Polluter Pays Principle) หมายถึง ใครเป็นคนก่อมลพิษ คนนั้นต้องจ่าย

##### 2) ฐานภาษี (Tax Base)

ประเด็นสำคัญเมื่อรัฐบาลมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักการความสามารถในการจ่าย คือ การนิยาม “ความสามารถในการจ่าย” ของสมาชิกในสังคมว่าจะใช้นิยามอย่างไร รายได้ การบริโภค หรือความมั่งคั่ง ดังจะเห็นได้จากการเก็บภาษีในความเป็นจริงที่จะมีทั้งภาษีรายได้ ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริโภค และภาษีทรัพย์สินซึ่งฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากรหรือสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร เช่น ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือเงินได้สุทธิ (เงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆแล้ว) เป็นต้น โดยฐานภาษีมี 3 ประเภท ได้แก่

2.1) ฐานรายได้ ซึ่งเป็นฐานภาษีที่ใช้กันมากที่สุดฐานหนึ่งเพราะความเชื่อที่ว่ารายได้นั้นเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคนได้ดีที่สุด

2.2) ฐานการบริโภคเป็นฐานที่นำเอาค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคนี้นี้เป็นภาษีที่เก็บค่อนข้างง่าย เนื่องจากมีความซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ ซึ่งโดยทั่วไปอยู่ในระดับสูงเมื่อเทียบกับการออม

2.3) ฐานทรัพย์สิน ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

2.3.1) ทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งนิยมจัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ในประเภทที่ระบุหรือกำหนดมูลค่าได้ง่าย เช่น ภาษีรถยนต์ เก็บจากทรัพย์สินประเภทรถยนต์ หรือภาษีบำรุงท้องที่ของไทยก็เก็บจากทรัพย์สินประเภทที่ดิน และภาษีโรงเรือนและที่ดิน เก็บจากทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆรวมกับที่ดิน ซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ เป็นต้น

2.3.2) ทรัพย์สินโดยรวม ซึ่งจะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการประเมินภาษี ทำให้เกิดปัญหาในการจะบริหารจัดการเก็บให้ได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วยทั้งในด้านการติดตามรวบรวมทรัพย์สินของผู้เสียภาษีแต่ละรายให้ครบถ้วนและในด้านการประเมินราคาทรัพย์สินบางประเภท เช่น เพชรพลอย หรือศิลปวัตถุทั้งหลาย เป็นต้น

นอกจากฐานภาษีทั้ง 3 ฐาน ที่กล่าวมาแล้ว ในการเรียกเก็บภาษีนั้น โดยทั่วไปยังมีฐานภาษีอย่างอื่นอยู่อีก เช่นการจัดเก็บภาษีรัชชูปการ ซึ่งเรียกเก็บเป็นรายหัวจากชายฉกรรจ์แทนการเข้ารับราชการทหาร และการจัดเก็บภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรที่เรียกเก็บจากผู้ถือสัญชาติไทยหรือจากคนต่างด้าวที่ได้รับอนุญาตให้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเป็นรายครั้งของการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร หรือค่าใบอนุญาตต่างด้าว ซึ่งเก็บจากคนต่างด้าวที่ได้ขออนุญาตมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เป็นต้น

### 3) ข้อจำกัดการนำไปใช้

ภาษีหลายประเภทเมื่อรัฐบาลเก็บไปแล้ว ก็จะไปรวมกับรายรับประเภทอื่น เพื่อนำไปใช้จ่ายโดยผ่านกระบวนการทางงบประมาณเพื่อการจัดสรรงบประมาณไปสู่ค่าใช้จ่ายสาธารณะประเภทต่างๆ แต่ในระบบภาษีอาจจะมีภาษีบางประเภทที่มีข้อจำกัดในการนำไปใช้จ่าย หรือมีวัตถุประสงค์เฉพาะกิจ ซึ่งเราจะเรียกภาษีลักษณะนี้ว่า ภาษีใช้เฉพาะทาง หรือ Ear Marked Tax นั้นเอง

### 4) ผู้จ่ายภาษีตามกฎหมายกับผู้แบกรับภาษีเป็นคนเดียวกันหรือไม่

หากผู้จ่ายภาษีตามกฎหมายเป็นคนเดียวกับผู้แบกรับภาระภาษี เราเรียกว่า ภาษีทางตรง (Direct Tax) กรณีที่ผู้จ่ายภาษีตามกฎหมายไม่ใช่คนเดียวกับผู้แบกรับภาระภาษี เราเรียกว่า ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) สาเหตุที่กรณีที่ผู้จ่ายภาษีตามกฎหมายไม่ใช่คนเดียวกับผู้แบกรับภาระภาษีก็คือ การผลักภาระภาษี หรือ Tax Shifting เท่านั้น ไม่ใช่การหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งก็ถึงแม้ว่าผู้

จ่ายภาษีตามกฎหมายไม่ใช่คนเดียวกับผู้แบกรับภาระภาษี แต่นั่นก็เพื่อความสะดวกสบายมิใช่การผลักภาระภาษีแต่อย่างใด

### 5) ระดับของรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษี

หากพิจารณาระบบการปกครองของแต่ละประเทศจะพบว่าแต่ละประเทศอาจมีรัฐบาลหลายระดับ บางประเทศมีรัฐบาลกลาง รัฐบาลมลรัฐหรือรัฐ รัฐบาลระดับจังหวัด รัฐบาลระดับเมืองหรือรัฐบาลระดับท้องถิ่น ในระบบภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ นั้น รัฐบาลแต่ละระดับสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้แตกต่างกันไป ภาษีที่รัฐบาลกลางจัดเก็บและเป็นผู้ใช้เงินภาษีนั้นเพื่อกิจกรรมของรัฐบาลกลาง เราเรียกว่าเป็น ภาษีรัฐบาลกลาง (National Tax) หากเป็นภาษีที่รัฐบาลท้องถิ่นเก็บและเป็นผู้ใช้เพื่อกิจกรรมของรัฐบาลท้องถิ่น เรียกว่า ภาษีท้องถิ่น (Local Tax) บางกรณีรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นเก็บภาษีจากฐานเดียวกันและแบ่งรายได้กัน เราเรียกภาษีนั้นว่าเป็น ภาษีแบ่งหรือบางกรณีเพื่อความสะดวกและเพื่อเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลก็จะจัดเก็บภาษีท้องถิ่นบางประเภทแทนรัฐบาลท้องถิ่นแล้วจัดสรรเงินภาษีให้ภายหลัง

### 6) วิธีการจัดเก็บ

นอกจากประเด็นที่กล่าวข้างต้นแล้วจะมีการเรียกชื่อภาษีอากรตามวิธีการจัดเก็บภาษีนั้นๆ เช่น เก็บภาษีตามปริมาณ (Per unit Tax) เก็บภาษีตามราคา (Advalorem) เก็บภาษีตามน้ำหนัก (Weight Tax) หรือเก็บภาษีตามรูปลักษณะภายนอก เป็นต้น

#### 2.1.2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิรูประบบภาษีอากร (Tax Reform)

ระดับความรุนแรงของการเปลี่ยนแปลงทางภาษีอากรมีอยู่ด้วยกัน 3 ระดับ ได้แก่ ระดับที่หนึ่งคือการแก้ไขภาษีอากร ซึ่งเป็นการเพิ่มเติม การลด และการแก้ไขกฎระเบียบ ข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรใดๆ ที่มีอยู่แล้ว ระดับที่สองคือการปฏิรูประบบภาษี (Tax Reform) ที่เป็นการเพิ่มเติม การลด และแก้ไขกฎระเบียบข้อตกลงเช่นเดียวกับการแก้ไขภาษี แต่ประเด็นสำคัญที่แตกต่างจากการแก้ไขภาษีก็คือ การปฏิรูประบบภาษีมีการเปลี่ยนแปลงในเชิงโครงสร้างของระบบภาษีในภาพรวม และระดับที่สามคือการออกแบบระบบภาษี (Tax Design) ซึ่งเป็นการสร้างระบบภาษีขึ้นมาใหม่จากสถานการณ์ที่ยังไม่มีภาษีนั้นในระบบภาษีอากร (วรเวศม์ สุวรรณระดา, 2551)

#### 1) หลักการการจัดเก็บภาษีอากร

ไม่ว่าจะเป็นการดำรงอยู่ของระบบภาษีอย่างที่เป็น การแก้ไขภาษี การปฏิรูป หรือการออกแบบภาษี ประเด็นที่สำคัญคือ หลักการการจัดเก็บภาษีอากร และบรรทัดฐานในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งในอดีตได้มีการกล่าวถึงหลักการการจัดเก็บภาษีอากร หรือคุณสมบัติของภาษีอากรที่ดีเอาไว้ดังนี้

1.1) Smith A. (1766) ยุติธรรม แน่นอน สะดวก และประหยัด

1.2) Wagner, A. H. G. (1890) จัดเก็บอย่างไม่มีอคติ จัดเก็บอย่างเสมอภาค จัดเก็บได้พอเพียง เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บได้ง่าย เลือกฐานภาษีได้อย่างเหมาะสม เลือกระบบภาษีได้อย่างเหมาะสม ชัดเจน สะดวก และค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำ

1.3) Musgrave, R. A. เป็นกลางต่อการจัดสรรทรัพยากร และเป็นกลางต่อความยุติธรรม เหมาะสมกับนโยบายการคลัง ยุติธรรมทั้งในแนวตั้งและแนวนอน ได้รับความเข้าใจจากผู้เสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและค่าใช้จ่ายในการชำระภาษีต่ำ

1.4) หลักการโดยทั่วไปในปัจจุบัน ยุติธรรม มีประสิทธิภาพและเป็นกลาง โปร่งใส และเรียบง่าย

## 2) บรรทัดฐานการจัดเก็บภาษีอากร (Criteria for Tax)

2.1) ความเสมอภาค (Equity) การที่จะเรียกว่าเสมอภาคนั้น ขึ้นอยู่กับว่าใช้หลักการแบบใดในการพิจารณา หากพิจารณาจากหลักผลประโยชน์ ความเสมอภาคจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ได้รับผลประโยชน์มากแบกรับภาระของภาษีอากรหรือค่าใช้จ่ายมาก ขณะที่ผู้ได้รับประโยชน์น้อยจะจ่ายน้อย กรณีนี้เรียกว่า ความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity) และหากได้ประโยชน์เท่ากันก็ควรแบกรับภาระภาษีเท่ากัน ซึ่งกรณีนี้เรียกว่า ความเสมอภาคในแนวนอน (Horizontal Equity) แต่หากพิจารณาจากหลักความสามารถในการจ่าย ความเสมอภาคในแนวตั้งคือ ผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าก็ควรจ่ายมากกว่า ส่วนผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจด้อยกว่าก็ควรจ่ายน้อยกว่า ขณะที่ความเสมอภาคในแนวนอนคือ ผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกัน ควรแบกรับภาระภาษีเท่ากัน (Equals should be equally treated)

2.2) ความเป็นกลางทางภาษีอากร (Neutrality) ระบบภาษีอากรที่ดีไม่ควรทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมและควรเป็นกลางต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งผลเสียที่สำคัญที่สุดของการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมอันเนื่องมาจากภาษีอากรก็คือ ความมีประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากร (Efficiency) เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมอาจก่อให้เกิดภาระส่วนเกินขึ้นกับสังคม

2.3) ความง่าย (Simplicity) ระบบภาษีอากรที่ดีควรจะมี ความง่าย ทั้งง่ายในการจัดเก็บ และง่ายต่อการชำระ เพื่อเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายทั้งต่อผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษี

## 3) ตัวชี้วัดความสามารถในการจ่ายภาษี

การกำหนดนิยามของความสามารถในการจ่ายภาษี เป็นประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีอากร โดยทั่วไปฐานภาษี (Tax Base) บนหลักการความสามารถในการจ่ายภาษีจะประเมินจาก รายได้ (Income) ปริมาณการบริโภค (Consumption) หรือความมั่งคั่ง (Wealth) ของผู้เสียภาษี นอกจากฐานภาษีแล้ว ประเด็นเรื่องของเวลาก็มีความสำคัญเช่นเดียวกัน กล่าวคือจะพิจารณาความสามารถในการจ่าย ณ จุดเวลาหนึ่งๆ หรือความสามารถในการจ่ายข้ามเวลา

### 2.1.3 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความเสมอภาคของภาษีอากร

ความเสมอภาคในสังคมนั้นจำเป็นต้องเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ระหว่างบุคคล (Interpersonal Utility Comparisons) แต่อรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของแต่ละคนนั้นเป็นนามธรรมที่ไม่อาจวัดในทางปฏิบัติได้ ซึ่งในแง่ของทฤษฎีสำหรับการวิเคราะห์เพื่อเข้าใจความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร ตัวแปรอื่นๆที่ใช้เป็นตัววัดแทนอรรถประโยชน์ที่ใช้กันแพร่หลาย คือ รายได้

รายจ่าย และความมั่งคั่งของผู้บริโภค โดยหลักการในการพิจารณาความเสมอภาคในการเสียภาษี เพื่อให้ภาครัฐมีรายได้สำหรับใช้จ่ายในกิจกรรมของรัฐ อาจแยกได้เป็นสองประเภท ประเภทแรก คือ ภาษีเก็บตามประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับ และประเภทที่สอง คือ ภาษีที่เก็บตามความสามารถของแต่ละบุคคลในการเสียภาษี (ซัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์, 2546)

### 1) ภาษีเก็บตามประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับ

ภาษีเก็บตามประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับนั่นก็คือ ภาษีประโยชน์ (Benefit Tax) หมายความว่า ภาระภาษีของแต่ละบุคคลควรขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่ได้รับจากสินค้าหรือบริการที่จัดสรรโดยรัฐโดยอุปสงค์รวมของสินค้าสาธารณะ (Demand for Public Goods) หามาได้จากผลบวกตามแนวตั้ง (Vertical Summation) ของเส้นอุปสงค์ของแต่ละบุคคล ณ ระดับราคาและปริมาณสินค้าสาธารณะที่มีประสิทธิภาพสูงสุด และต้นทุนหน่วยสุดท้ายของสินค้าสาธารณะจะเท่ากับผลบวกของผลประโยชน์ส่วนเพิ่ม (Marginal Benefit) ที่แต่ละบุคคลได้รับ ดังนั้นบุคคลที่ได้รับประโยชน์มากก็จะเสียภาษีมาก ส่วนบุคคลที่ได้รับประโยชน์น้อยก็จะเสียภาษีน้อยแต่หลักการเก็บภาษีประโยชน์นั้นมีปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากต้องอาศัยการเปิดเผยความต้องการจริงของแต่ละบุคคล ถึงอย่างไรก็ตามภาษีประโยชน์ได้ถูกนำมาใช้สำหรับสินค้าสาธารณะบางชนิด ตัวอย่างเช่น การเก็บค่าทางด่วน ภาษีสรรพสามิตน้ำมัน และภาษีประกันสังคม

### 2) ภาษีที่เก็บตามความสามารถของแต่ละบุคคลในการเสียภาษี

เพื่อความเสมอภาคสำหรับผู้เสียภาษีที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันในสังคม ผู้เสียภาษีจึงควรเสียภาษีตามความสามารถ (Ability to Pay) ของแต่ละบุคคล โดยไม่ต้องยึดติดกับผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากกิจกรรมของรัฐ ซึ่งความเสมอภาคตามความสามารถในการเสียภาษี แบ่งออกเป็นสองประเภท ประเภทแรก คือ ความเสมอภาคตามแนวนอน (Horizontal Equity) และประเภทที่สอง คือ ความเสมอภาคตามแนวตั้ง (Vertical Equity)

2.1) ความเสมอภาคตามแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า เมื่อคนสองคนมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันทั้งสองคนควรเสียภาษีเท่ากัน แต่ในโลกแห่งความจริง เมื่อใช้บรรทัดประโยชน์ และเงินได้เป็นตัววัดความเสมอภาคตามแนวนอน ความเสมอภาคตามแนวนอนอาจไม่เกิดขึ้น ถึงแม้คนสองคนที่เสียภาษีเงินได้เท่ากัน ทั้งนี้ เนื่องจากผู้บริโภคมีรสนิยมในการพักผ่อนและการบริโภคที่แตกต่างกัน และเมื่อใช้บรรทัดประโยชน์เป็นตัววัดความเสมอภาคตามแนวนอน หมายความว่าผู้เสียภาษีสองคนที่มีบรรทัดประโยชน์เท่ากันก่อนเก็บภาษี ทั้งสองคนควรมีบรรทัดประโยชน์เท่ากันหลังภาษี ในขณะที่บรรทัดประโยชน์วัดไม่ได้ถ้าใช้รายได้เป็นตัววัด ทั้งสองคนจำเป็นต้องมีบรรทัดประโยชน์ส่วนเพิ่มต่อรายได้ (Marginal Utility of Income Schedule) เหมือนกันและมีรสนิยม (Taste) เหมือนกัน ในโลกแห่งความเป็นจริงถึงแม้ทั้งสองคนมีรายได้เท่ากันสองคนก็อาจมีรสนิยมไม่เหมือนกัน และมีบรรทัดประโยชน์ส่วนเพิ่มต่อรายได้ที่เพิ่มไม่เหมือนกัน ดังนั้นจึงนิยมใช้รายได้และรายจ่าย เป็นตัวแทนในการวัดความเสมอภาคตามแนวนอน

2.1.1) การใช้รายได้เป็นฐานภาษี (Income) ในแง่ความเสมอภาคตามแนวนอน การใช้รายได้หรือเงินได้เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีนั่น หมายความว่า หาก



คนสองคนมีเงินได้เท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน แต่การใช้เงินได้เป็นตัววัดอาจไม่ได้บอกถึงความสามารถในการเสียภาษีของคนสองคนที่มีเงินได้เท่ากัน เนื่องจากคนทั้งสองคนให้คุณค่าหรือมีรสนิยมกับการพักผ่อนที่ไม่เหมือนกัน

2.1.2) การใช้รายจ่ายเป็นฐานภาษี (Expenditure) นักปรัชญาชาวอังกฤษชื่อ ทอมัส ฮอบส์ (Thomas Hobbes) (อ้างถึงใน (ซัยร์ตัน เอี่ยมกุลวัฒน์, 2546)) ได้ให้ความเห็นว่า ภาครัฐควรที่จะใช้ฐานรายจ่ายหรือฐานการบริโภคในการคำนวณความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีควรที่จะมุ่งจัดเก็บกับทรัพยากรที่ผู้คนนำออกจากสังคม (บริโภค) และไม่ควรมุ่งเก็บภาษีกับทรัพยากรที่ผู้คนนำประโยชน์เข้าสังคม (รายได้) ดังนั้นภาครัฐจึงควรเก็บภาษีรายจ่ายหรือภาษีการบริโภค (Expenditure Tax or Consumption Tax) จากฐานการบริโภคหรือฐานเงินจ่ายที่เกิดจากการบริโภค และเมื่อมีเรื่องของกาลเวลาเข้ามาเกี่ยวข้อง การเก็บภาษีเงินจ่ายนั้นจะไม่บิดเบือนความสามารถในการเสียภาษี โดยฐานการบริโภคหรือฐานเงินจ่ายที่กล่าวถึงนี้จะมีส่วนคล้ายกับฐานเงินได้ปัจจุบันที่เก็บเป็นภาษีทางตรงจากภาษีเงินได้ เพียงแต่ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากการออม เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล เป็นต้น ซึ่งการคำนวณหาฐานเงินจ่ายนั้นสามารถทำได้โดยการนำเงินได้จากการออมหักออกจากฐานรายได้<sup>1</sup>

2.2) ความเสมอภาคตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า เมื่อคนสองคนที่มีความสามารถในการเสียภาษี แล้วบุคคลหนึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าคนอื่น บุคคลหนึ่ง บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าควรเสียภาษีมากกว่าซึ่งดัชนีที่ใช้วัดความเสมอภาคตามแนวตั้งนั้นมีหลายตัว เช่น หนี้ภาษี ภาระประโยชน์ และอัตราภาษี ซึ่งโดยทั่วไปอาจใช้อัตราภาษีเฉลี่ยในการศึกษาความเสมอภาคตามแนวตั้ง โดยในการศึกษาความเสมอภาคแนวตั้งนั้นสามารถวิเคราะห์ได้จากความก้าวหน้าของภาษีอากร (Progressivity of Tax System) และทฤษฎีการเสียสละเท่ากันเป็นหลักเพื่อการวิเคราะห์

2.2.1) ความก้าวหน้าของภาษีอากร (Progressivity of Tax System) สามารถวัดได้จากอัตราภาษีแบบเฉลี่ย (Average Tax Rate) และอัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Tax Rate) โดยอัตราภาษีแบบเฉลี่ยนั้นเท่ากับสัดส่วนของภาระภาษีรวมต่อเงินได้ ส่วนอัตราภาษีส่วนเพิ่มนั้นเท่ากับสัดส่วนของภาระภาษีที่เพิ่มต่อฐานภาษีที่เพิ่ม ซึ่งอัตราภาษีสามารถแยกเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า แบบสัดส่วน และแบบถดถอย ถ้าอัตราภาษีเพิ่มขึ้นเมื่อเงินได้เพิ่มขึ้น เราเรียกว่าอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) ถ้าอัตราภาษีเท่าเดิมเมื่อเงินได้เพิ่มขึ้น เราเรียกว่าอัตราภาษีแบบสัดส่วน (Proportional Tax Rate) และถ้าอัตราภาษีลดลงเมื่อเงินได้เพิ่มขึ้น เราเรียกว่าอัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive Tax Rate)

ความก้าวหน้าของอัตราภาษีเฉลี่ยนั้นสามารถเขียนเป็นรูปสมการได้ โดยอัตราภาษีเฉลี่ยจะมีค่าเท่ากับสัดส่วนของหนี้ภาษี  $T$  ต่อเงินได้  $Y$  หรือ  $T/Y$  อัตราภาษีเฉลี่ยแบบก้าวหน้า (Progressivity Average Tax Rate) หมายความว่า การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเฉลี่ยเพิ่มขึ้น  $(\Delta T/Y)$  เมื่อเงินได้เพิ่มขึ้น ( $Y$ ) หรือ  $F_1 = (\Delta T/Y)/\Delta Y > 0$  ถ้า  $F_1 = 0$  หมายความว่า เป็นอัตราเฉลี่ยแบบสัดส่วน (Proportional Tax Rate) เนื่องจากอัตราภาษีเฉลี่ยไม่เปลี่ยนแปลงเมื่อเงินได้

<sup>1</sup>ฐานเงินจ่าย = ฐานเงินได้ - เงินได้จากการออม

เพิ่มขึ้น ถ้า  $F_1 < 0$  หมายความว่า เป็นอัตราภาษีเฉลี่ยแบบถดถอย (Regressive Tax Rate) เนื่องจากอัตราภาษีเฉลี่ยลดลงเมื่อเงินได้เพิ่มขึ้น เรียก  $T_1$  และ  $Y_1$  เป็นภาระภาษีเงินได้ในช่วงเวลาที่ 1 และเรียก  $T_2$  และ  $Y_2$  เป็นภาระภาษีเงินได้ในช่วงเวลาที่ 2 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงเงินได้และหนี้ภาษี สูตรความก้าวหน้าของอัตราภาษีเฉลี่ยสามารถเขียนได้ ดังนี้

$$F_1 = \frac{\Delta T/T}{\Delta Y} = \frac{(T_2/Y_2) - (T_1/Y_1)}{Y_2 - Y_1}$$

ดัชนีอีกตัวหนึ่งที่ใช้วัดความก้าวหน้าของภาษีคือความยืดหยุ่นของภาษีต่อเงินได้ ถ้าความยืดหยุ่นมากกว่าหนึ่ง เท่ากับหนึ่ง หรือน้อยกว่าหนึ่ง อัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยเป็นแบบก้าวหน้า แบบคงที่ หรือแบบถดถอย ตามลำดับ ซึ่งสามารถเขียนเป็นสูตรได้ดังนี้

$$F_2 = \frac{\Delta T/T}{\Delta Y/Y} = \frac{(T_2 - T_1)/T_1}{(Y_2 - Y_1)Y_1}$$

ซึ่งในการศึกษานี้จะใช้อัตราภาษีแบบเฉลี่ย (Average Tax Rate) เป็นเครื่องมือในการวัดความก้าวหน้าของภาระภาษีมรดก โดยเป็นการวัดความเสมอภาคตามแนวตั้ง และใช้หลักการของความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay)

2.2.2) อรรถประโยชน์และความเสมอภาคตามแนวตั้ง Musgrave (1959) ได้วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างความเสมอภาคตามแนวตั้งกับอรรถประโยชน์ โดยได้เสนอทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Rules) ซึ่งมีสามประเภทด้วยกัน ประเภทแรก คือ การเสียสละเท่ากันแบบสัมบูรณ์ ประเภทที่สอง คือ การเสียสละเท่ากันแบบสัดส่วน และประเภทที่สาม คือ การเสียสละหน่วยสุดท้ายเท่ากัน

การเสียสละเท่ากันแบบสัมบูรณ์ (Absolute Equal Sacrifice) หมายความว่า ผู้เสียภาษีควรเสียสละอรรถประโยชน์เท่ากัน และเมื่อใช้ภาระภาษีของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ การเก็บภาษีก็จะถือว่ามีความเสมอภาคตามแนวตั้ง เนื่องจากภาระภาษีของบุคคลที่มีรายได้มากนั้นจะมากกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อยกว่า แต่ถ้าใช้อัตราภาษีเฉลี่ยเป็นเกณฑ์ สัดส่วนภาระภาษีของบุคคลที่มีรายได้มาก อาจจะมีมากกว่าหรือน้อยกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อยกว่าก็เป็นได้

การเสียสละเท่ากันแบบสัดส่วน (Proportional Equal Sacrifice) หมายความว่า ผู้เสียภาษีควรเสียสละสัดส่วนของการลดลงของอรรถประโยชน์ต่ออรรถประโยชน์รวมเท่ากัน ซึ่งการเสียสละเท่ากันแบบสัดส่วนนั้นมีความก้าวหน้ามากกว่าการเสียสละเท่ากันแบบสัมบูรณ์ แต่น้อยกว่าการเสียสละหน่วยสุดท้ายเท่ากัน

การเสียสละหน่วยสุดท้ายเท่ากัน (Marginal Equal Sacrifice) หมายความว่า ผู้เสียภาษีแต่ละคนควรเสียสละรายได้จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มเท่ากัน

### 2.1.4 แนวคิดและทฤษฎีประสิทธิภาพและภาระภาษีอากร

ประสิทธิภาพของภาษีอากรหมายความว่า การจัดเก็บภาษีทำให้เกิดความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจหรือภาระส่วนเกินของภาษีน้อยที่สุด ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมล้วนบิดเบือนการจัดสรรในระบบเศรษฐกิจ ซึ่งเราสามารถวิเคราะห์การหาภาระส่วนเกินของภาษี โดยใช้หลักการเปลี่ยนแปลงเหมือนเดิม หรือใช้หลักการเปลี่ยนแปลงโดยการชดเชย (ซัยรต์น์ เอี่ยมกุลวัฒน์, 2546)

การที่ภาครัฐเก็บภาษีทางตรงและทางอ้อมจากประชาชนแสนล้านบาท และจับจ่ายในกิจกรรมที่เพิ่มการบริโภคกับส่วนรวมเป็นมูลค่าแสนล้านบาทเท่ากัน การลดลงของความพึงพอใจหรือสวัสดิการของผู้เสียภาษีเท่ากับรายรับของรัฐจากการเก็บภาษีหรือไม่ ในนัยเดียวกันการที่ภาครัฐจัดเก็บภาษี จะทำให้เกิดผลเสีย หรือการสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจหรือไม่ นั่นคือจำเป็นต้องทำให้ผู้บริโภคสูญเสียสวัสดิการมากกว่าแสนล้านบาท เพื่อจับจ่ายในกิจกรรมภาครัฐมูลค่าแสนล้านบาท ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าภาษีที่ภาครัฐจัดเก็บเพื่อหารายได้มีผลต่อการตัดสินใจการบริโภคของผู้คนในสังคมมากน้อยขนาดไหน ยกตัวอย่าง การที่ภาครัฐปรับภาษีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 นั้น จะทำให้ผู้บริโภคลดปริมาณความต้องการโทรทัศน์ 19 นิ้ว การนี้ไม่ได้หมายความว่าผู้บริโภคมีความพึงพอใจในการต้องการหาความเพลิดเพลินกับโทรทัศน์ 19 นิ้วลดลง แต่เป็นเพราะว่าภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้พฤติกรรมของผู้บริโภคเปลี่ยนไป และการที่ภาษีบิดเบือนการตัดสินใจของผู้บริโภคนั้นไม่ได้ทำให้ปริมาณความต้องการโทรทัศน์ 19 นิ้วน้อยลงเท่านั้น แต่ยังทำให้สวัสดิการของผู้บริโภคลดลง และอาจมากกว่าภาษีที่ภาครัฐจัดเก็บได้ ซึ่งผลต่างระหว่างการลดลงของสวัสดิการกับรายได้ที่ภาครัฐจัดเก็บได้นี้ เราเรียกว่าภาระภาษีส่วนเกิน (Excess Burden) และยังมีนิยามอื่นที่ใช้สื่อความหมายเดียวกัน เช่น การสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight Loss) และต้นทุนประสิทธิภาพ (Efficiency Cost)

ภาระภาษีอากรส่วนเกิน (Excess Burden) หมายถึง ส่วนของรายได้แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล โดยแบ่งออกเป็นสองความหมายด้วยกัน ความหมายแรก คือภาระภาษีอากรตามกฎหมายหรือภาระภาษีอากรอย่างเป็นทางการ ซึ่งหมายถึง ภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และความหมายที่สอง คือ ภาระภาษีอากรทางเศรษฐกิจ หรือภาระภาษีอากรที่แท้จริง หมายถึงภาระภาษีอากรที่ต้องตกอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้าย กล่าวคือ บุคคลผู้นั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีอากรต่อไปให้ผู้อื่นได้อีกแล้ว โดยภาระส่วนเกินของภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อจำนวนภาษีที่จัดเก็บมากกว่าความพึงพอใจที่ผู้บริโภคยินดีที่จะสูญเสีย และภาระส่วนเกินของภาษีเป็นลบนั้นก็สามารที่จะเกิดขึ้นได้ เมื่อภาครัฐให้เงินอุดหนุนกิจกรรมทางเศรษฐกิจแก่ภาคเอกชน หรือกล่าวได้ว่าภาระส่วนเกินของภาษีนั้นเกิดขึ้นเมื่อภาษีบิดเบือนการตัดสินใจของผู้บริโภค

การวิเคราะห์ภาระภาษีนั้นมีด้วยกัน 2 แนวทางคือ การวิเคราะห์แบบดุลยภาพทั่วไป (General Equilibrium Approach) และการวิเคราะห์แบบดุลยภาพเฉพาะส่วน (Partial Equilibrium Approach) โดยการวิเคราะห์แบบดุลยภาพทั่วไป (General Equilibrium Approach) นั้น เป็นการวิเคราะห์ผลกระทบของภาษีที่เกิดขึ้นในทุกๆสาขา หรือทุกๆหน่วยเศรษฐกิจพร้อมกัน ซึ่งการวิเคราะห์ภาระภาษีในแบบดังกล่าวนี้จะสามารถทำได้หลายวิธี เช่น การวิเคราะห์โดยใช้

Edgeworth's Box Diagram เป็นการวิเคราะห์ถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงภาษีต่อราคา และ ปริมาณสินค้าในทุกๆตลาด ในแง่ของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจอันเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในการจัดเก็บภาษีชนิดนั้นๆ เป็นต้น ส่วนการวิเคราะห์ดุลยภาพบางส่วน (Partial Equilibrium Approach) เป็นการวิเคราะห์ผลกระทบของภาษีที่เกิดขึ้นเฉพาะในสาขาหรือหน่วย เศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บนั้นๆเท่านั้น โดยมีผู้รับภาระภาษีสองกลุ่ม คือ กลุ่มผู้บริโภคหรือผู้ซื้อ ปลายกลุ่ม ผู้ผลิตหรือผู้ขาย

การผลักภาระภาษีอากร (Tax Shifting) หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมาย กำหนดได้ผลักภาระภาษีอากรบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้กับบุคคลอื่น ซึ่งการผลักภาระภาษีอากรนั้น แบ่งออกเป็นสองวิธี วิธีแรก คือการผลักภาระภาษีอากรไปข้างหน้า เช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้ มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้า อาจผลักภาระภาษีอากรไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นได้โดยการขึ้น ราคาสินค้าและวิธีที่สอง คือ การผลักภาระภาษีอากรไปข้างหลังเช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มี หน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้า อาจผลักภาระภาษีอากรไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการ ผลิตสินค้านั้นได้ โดยการลดค่าจ้างแรงงาน หรือลดราคาปัจจัยการผลิต ซึ่งจากผลของการผลักภาระ ภาษีอากรนั้น จะเห็นได้ว่าภาระภาษีอากรที่แท้จริงมีโอกาสอยู่กับบุคคล 3 กลุ่ม คือ ผู้บริโภคสินค้า เจ้าของปัจจัยการผลิต และผู้ผลิตสินค้า ส่วนผู้ใดจะรับภาระภาษีอากรที่แท้จริงไว้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการผลักภาระภาษีอากรของผู้ผลิตสินค้านั้นและการผลักภาระภาษี อากรจะกระทำได้น้อยเพียงใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายด้านด้วยกันเช่น

1) โครงสร้างของตลาด ซึ่งระดับการแข่งขันของตลาดเป็นปัจจัยสำคัญในการ กำหนดขอบเขตของการผลักภาระภาษีอากรอากรเช่น ถ้าเป็นตลาดที่มีการแข่งขันทางด้านผู้ผลิตน้อย หรือเป็นตลาดผูกขาด ก็จะทำให้ผู้ผลิตมีอำนาจในการกำหนดราคาสินค้าได้มากเพราะผู้ซื้อมีโอกาส เลือกซื้อสินค้าจากผู้ผลิตได้ไม่มารายดังนั้นผู้ผลิตจึงสามารถผลักภาระไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคา สินค้าตามค่าภาษีอากรได้ง่ายกว่ากรณีที่เป็นตลาดที่มีการแข่งขันกันในระดับสูง

2) ลักษณะของสินค้ามีส่วนกำหนดขอบเขตการผลักภาระภาษีอากรด้วยเช่นกันโดย ถ้าเป็นสินค้าที่มีความคงทนถาวรเช่น ตู้เย็นโทรทัศน์รถยนต์ฯผู้ผลิตก็สามารถเก็บรักษาสินค้า ประเภทนี้ไว้ได้นานโดยไม่เสื่อมเสียเพื่อรอช่วงจังหวะอันเหมาะสมที่จะสามารถผลักภาระภาษีอากรไป ให้แก่ผู้บริโภคได้มากแต่ถ้าหากเป็นสินค้าเน่าเสียได้ง่ายเช่นเนื้อสัตว์ผัก ผลไม้ฯผู้ขายจะเก็บสินค้า ประเภทนี้ไว้ได้ไม่นานทำให้รอการรอจังหวะที่จะผลักภาระไปให้ผู้บริโภคลดน้อยลง

3) ประเภทของภาษีอากร มีส่วนสำคัญต่อการผลักภาระภาษีอากรเช่น การจัดเก็บ ภาษีห้องอ้อม ซึ่งเป็นภาษีที่ผลักภาระได้ง่ายกว่าภาษีทางตรง

ซึ่งในส่วนของภาษีมรดกที่ทำการศึกษานี้ จัดอยู่ในประเภทของภาษีทางตรง ซึ่งผู้เสียภาษีมรดกนั้นจึงเป็นผู้รับภาระภาษีแต่เพียงผู้เดียว

### 2.1.5 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดก

1) รายได้กับความมั่งคั่ง

เหตุที่ทำให้บุคคลในสังคมมีฐานะทางสังคมที่แตกต่างกันนั้น มีอยู่สองประการ ประการแรก คือการที่รายได้ (Income) ของบุคคลไม่เท่ากัน และประการที่สอง คือ การที่ความมั่งคั่ง (Wealth) ของบุคคลไม่เท่ากัน ทั้งนี้รายได้มีลักษณะเป็น Flow ซึ่งรายได้จะหมายถึง การไหลเข้าของ กระแสอำนาจซื้อรวมทั้งสินค้าและบริการ ซึ่งอาจตีราคาเป็นเงินได้ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ดอกเบี้ย หรือค่าตอบแทนที่หน่วยภาษีได้รับในรอบระยะเวลาหนึ่งปี ส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงเวลา ซึ่ง ถูกสะสมอยู่ในรูปของทรัพย์สิน หรือที่เรียกว่าความมั่งคั่งนั้น มีลักษณะเป็น Stock ดังนั้นภาษี ทรัพย์สินจึงจัดเก็บจากฐานที่เป็น Stock มูลค่าทรัพย์สินที่หน่วยภาษีถือครองอยู่ ณ เวลาชำระภาษี ถือเป็นฐานภาษีทรัพย์สิน เมื่อมีการโอนเปลี่ยน ผู้ถือครองทรัพย์สินต้องชำระภาษีการโอนทรัพย์สิน (หรือค่าธรรมเนียมขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของแต่ละประเทศ) ส่วนสำหรับกรณีการโอนทรัพย์สินอัน เนื่องมาจาก ผู้ถือครองทรัพย์สินตายลง มูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวจะถูกนำมาเป็นฐานในการคำนวณ ภาษีมรดก ซึ่งภาษีมรดกนั้น จัดเป็นภาษีการโอนทรัพย์สินรูปแบบหนึ่ง โดยภาระภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อ เจ้าของทรัพย์สิน หรือเจ้ามรดกนั้นถึงแก่ความตาย และได้มีการโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทหรือผู้รับ มรดกอื่นที่ไม่ใช่ทายาท ซึ่งนอกจากความมั่งคั่งจะสร้างความสุข ความเป็นอยู่ที่ดีให้แก่ผู้ที่เป็นเจ้าของ แล้ว ยังสามารถใช้เป็นทุนในการนำไปก่อให้เกิดเป็นรายได้ให้กับผู้ที่เป็นเจ้าของได้อีกด้วย ดังนั้นจึงทำให้ผู้ที่มีฐานะร่ำรวย มีความมั่งคั่งอยู่แล้วมีโอกาสที่จะร่ำรวย และมั่งคั่งมากยิ่งขึ้นไปอีก เนื่องจาก ปัจจัยด้านความมั่งคั่งที่มีอยู่ ทำให้มีช่องทางและโอกาสในการหารายได้ (Earning Capacity) อยู่มาก

## 2) ประเภททรัพย์สิน (Begins, 2550; Lawyerthai)

คำว่าทรัพย์สินนั้นมีความหมายกว้างกว่าคำว่าทรัพย์ เพราะทรัพย์สินหมายความรวมถึงวัตถุที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ซึ่งในกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยไม่ได้บัญญัติ ความหมายของทรัพย์สินเอาไว้ แต่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน” หมายความรวมทั้งทรัพย์และวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจเลือกถือเอาได้ โดย แต่เดิมนั้นในทางกฎหมายประเภทของทรัพย์สินถูกแบ่งออกเป็นสามประเภท คือ สังกะทรัพย์ อสัง กะทรัพย์ และโภคทรัพย์ ซึ่งสังกะทรัพย์ ก็คือสังหาริมทรัพย์ (ทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ได้) ประเภทที่ นำทรัพย์สินชนิดเดียวกันมาทดแทนได้ทั้งคุณภาพจำนวนและปริมาณ เช่น เงินตรา ธนบัตร หนังสือ ปากกา เป็นต้น ส่วนอสังกะทรัพย์ ก็คือ อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่อาจหาสิ่งใดมาทดแทนได้ ซึ่งโดยมาก แล้วจะเป็นสิ่งมีคุณค่าหรือจำเป็นที่จะต้องใช้เพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น ภาวะขาดซื้อดัง ทั้งหลายที่มีเพียงรูปเดียวในโลก เป็นต้น และโภคทรัพย์ ก็คือสังหาริมทรัพย์ซึ่งเมื่อนำไปใช้แล้วย่อม ลื่นเปลี่ยนหมดไป เช่น ข้าวสาร น้ำ น้ำตาล สิ่งต่างๆที่นำไปใช้บริโภค เป็นต้น ต่อมาในปี พ.ศ. 2535 ได้มีการแก้ไขและจัดแบ่งประเภทของทรัพย์สินขึ้นใหม่ ซึ่งแบ่งทรัพย์สินออกเป็นห้าประเภท<sup>2</sup> ซึ่งยังคง ใช้มาจนถึงปัจจุบันได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สังหาริมทรัพย์ ทรัพย์แบ่งได้ ทรัพย์แบ่งไม่ได้ และทรัพย์ นอกพาณิชย์

2.1) อสังหาริมทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 “อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า ที่ดินและทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน มีลักษณะเป็นการถาวรหรือ

<sup>2</sup>มาตรา 139 อสังหาริมทรัพย์, มาตรา 140 สังหาริมทรัพย์, มาตรา 141 ทรัพย์แบ่งได้, มาตรา 142 ทรัพย์แบ่งไม่ได้, มาตรา 143 ทรัพย์นอกพาณิชย์

ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับ ที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย” ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วอสังหาริมทรัพย์จะมีความหมายถึง

2.1.1) ที่ดิน คือ เนื้อที่หรือพื้นที่เป็นแปลง เป็นไร่ แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่ไม่ใช่เนื้อที่หรือพื้นที่ก็จะไม่ใช่ที่ดิน เช่นขุดดินจากที่ดินไปเพื่อจะนำไปขาย ดินที่ถูกขุดขึ้นมา ก็ไม่ใช่ที่ดินไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์อีกต่อไป ซึ่งความหมายตามมาตรา139นี้ที่ดินจะหมายความเฉพาะพื้นดินที่เราเหยียบย่ำและอาศัยอยู่เท่านั้น (แต่หากเป็นที่ดินในความหมายตามประมวลกฎหมายที่ดินจะหมายความรวมถึง ห้วย หนอง คลอง บึง ลำน้ำ และทะเลสาบด้วย ซึ่งจะกว้างกว่าความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) โดยสภาพแล้วที่ดินจะไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ตั้งนั้นในทางอาญา การลักทรัพย์ที่เป็นที่ดินจึงไม่อาจทำได้ แต่กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินสามารถเข้าแย้งได้

2.1.2) ทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินที่มีลักษณะเป็นการถาวรหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินนั้นหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น ซึ่งมีทั้งที่เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ และที่มนุษย์สร้างขึ้นมาโดยจะต้องเป็นการติดอยู่กับที่ดินที่มีลักษณะเป็นการถาวร ไม่หลุดหรือแยกออกจากที่ดินได้โดยง่าย เช่น ต้นไม้ (ไม่รวมถึงต้นไม้ในกระถาง โดยต้นไม้จะต้องมีรากชอนไชลงในพื้นดิน) หรืออาคารบ้านเรือน เป็นต้น ซึ่งในส่วนของต้นไม้นั้นมีกฎหมายกำหนดไว้ว่าต้นไม้ที่จะเป็นอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องเป็นไม้ยืนต้น (ตามกฎหมายคือต้นไม้ที่มีอายุเกิน 3 ปี) และถ้าหากเป็นไม้ล้มลุกจะไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น พืชผักต่างๆที่ใช้ในการบริโภค เป็นต้น

2.1.3) ทรัพย์ ซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน คือทรัพย์ที่ประกอบเป็นส่วนหนึ่งส่วนใดของที่ดินตามธรรมชาติ เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นเองโดยธรรมชาติและประกอบรวมกันเกิดเป็น ที่ดินขึ้นมา ไม่ใช่สิ่งที่มนุษย์สร้างแต่ก็มีบางกรณีที่เกิดจากมนุษย์ เช่น ซ้อดินซื้อหินมาถมที่ดินและหินที่ถมลงไปก็จะกลายเป็นส่วนประกอบของที่ดินนั้นไปด้วยซึ่งทรัพย์ที่ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น ถ้าหากนำออกหรือเคลื่อนย้ายออกจากที่ดินก็จะไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์อีกต่อไป

2.1.4) ทรัพย์สินอื่นเกี่ยวกับที่ดินทรัพย์สินอื่นเป็นสิทธิอย่างหนึ่ง ไม่มีรูปร่างและไม่สามารถจะต้องสัมผัสได้ แต่ว่ามีราคา สามารถยึดถือเป็นเจ้าของได้และต้องมีผู้ทรงสิทธิ เช่น กรรมสิทธิ์ในที่ดิน (ความเป็นเจ้าของที่ดิน) สิทธิครอบครอง (สิทธิในการครอบครองใช้ประโยชน์) สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิอาศัย เป็นต้น

2.2) อสังหาริมทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 140 “อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ และหมายความรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย” ซึ่งแต่เดิมความหมายของอสังหาริมทรัพย์นั้นคือทรัพย์ที่เคลื่อนที่จากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งได้ และยังรวมถึงสิทธิต่างๆของทรัพย์สินนั้นๆด้วย แต่ต่อมาในปี พ.ศ. 2535 ได้มีการแก้ไขใหม่ และใช้ความหมายตามมาตรา 140 ซึ่งเป็นที่เข้าใจได้โดยง่ายว่าทรัพย์สินใดที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์ ก็ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ทั้งสิ้น นอกจากนี้สังหาริมทรัพย์ยังรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นๆด้วย เช่น สิทธิจำนำ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เป็นต้น

2.3) ทรัพย์แบ่งได้และทรัพย์แบ่งไม่ได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 141 “ทรัพย์แบ่งได้ หมายความว่า ทรัพย์อันอาจแยกออกจากกันเป็นส่วนๆ ได้จริง ถัดชัดแจ้ง แต่ละส่วนได้รูปปริบูรณ์ลำพังตัว” และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 142 “ทรัพย์ แบ่งไม่ได้ หมายความว่า ทรัพย์อันจะแยกออกจากกันไม่ได้ นอกจากเปลี่ยนแปลงภาวะของทรัพย์ และหมายความรวมถึงทรัพย์ที่มีกฎหมายบัญญัติว่าแบ่งไม่ได้ด้วย” ซึ่งทรัพย์แบ่งได้และทรัพย์แบ่งไม่ได้นั้นอาจจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ก็ได้โดยทรัพย์แบ่งได้นั้นเมื่อแบ่งออกแล้วจะต้องมีลักษณะสมบูรณ์ไม่เสียหายหรือแปรสภาพไปเป็นอย่างอื่น ส่วนทรัพย์ที่แบ่งไม่ได้นั้นเมื่อได้แบ่งแล้ว สภาพหรือภาวะของทรัพย์จะเปลี่ยนแปลงไปหรือแปรสภาพเป็นอย่างอื่น เช่น หุ่นหรือกรรมสิทธิ์ในห้องชุด เป็นต้น ซึ่งทรัพย์แบ่งไม่ได้นั้นเป็นทรัพย์สินที่มีจำนวนเพียงหนึ่งเดียว หรือเมื่อแบ่งแล้วทำให้ทรัพย์นั้นแปรสภาพไป เช่น บ้าน 1 หลัง หรือรถยนต์ 1 คัน สิ่งมีชีวิตหรือสัตว์ต่างๆ ซึ่งมีเพียงตัวเดียว ส่วนทรัพย์แบ่งได้ก็เช่น เงินตรา ที่ดิน (สามารถแบ่งสัดส่วนกันหรือแยกเป็นที่ดินย่อยๆ ได้) หรือทรัพย์ต่างๆ ที่มีจำนวนมากว่าหนึ่งขึ้นไป

2.4) ทรัพย์นอกพาณิชย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 143 “ทรัพย์นอกพาณิชย์ หมายความว่า ทรัพย์ที่ไม่สามารถถือเอาได้และทรัพย์ที่โอนแก่กันมิได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” ซึ่งความหมายตามมาตรา 143 นั้นจะขัดกับมาตรา 137 และมาตรา 138 ในความหมายของคำว่าทรัพย์และทรัพย์สิน เพราะสิ่งใดที่ไม่สามารถถือเอาได้(ยึดถือเป็นเจ้าของได้) ก็จะไม่ถือเป็นทรัพย์และทรัพย์สิน ซึ่งจริงๆ แล้วทรัพย์นอกพาณิชย์นั้นสามารถยึดถือเอาได้ และเป็นเจ้าของได้ แต่ทรัพย์เหล่านี้ผู้ที่เป็นเจ้าของจะไม่ใช่เอกชนทั่วไป แต่จะเป็นรัฐหรือเป็นหน่วยงานหรือองค์กรที่รัฐกำหนด แต่มีบางกรณีที่ให้เอกชนเข้าถือครองได้ เช่น การอนุญาตให้เอกชนทำกินในที่ดินของรัฐ เป็นต้น โดยทรัพย์นอกพาณิชย์นั้น ไม่ได้มีไว้เพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์เพื่อซื้อขาย เพราะไม่สามารถจำหน่าย จ่าย หรือโอนให้แก่เอกชนได้ เช่น ที่ดิน สำนักงานราชการ เรือรบ รถถัง ปืน (แต่ถ้าเป็นปืนที่อยู่ในความครอบครองของเอกชนหรือปืนที่อนุญาตขายให้แก่เอกชน จะไม่ถือเป็นทรัพย์นอกพาณิชย์) แต่ทรัพย์นอกพาณิชย์บางชนิดก็อาจจำหน่าย จ่าย หรือโอนได้ หากมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษ เช่น วัด ที่ธรณีสงฆ์ หรือสาธารณสมบัติของแผ่นดิน เป็นต้น

### 3) ทรัพย์มรดก

ทรัพย์มรดก หมายถึง ทรัพย์สินของผู้เป็นเจ้าของที่เสียชีวิตแล้ว ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กล่าวถึงการตกทอดแห่งทรัพย์มรดกไว้ว่า เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นจะตกแก่ทายาท และเมื่อบุคคลใดต้องถือว่าถึงแก่ความตาย มรดกของบุคคลนั้นจะตกทอดแก่ทายาท โดยความหมายของคำว่า “ตาย” ในที่นี้ จะต้องเป็นกรณีที่บุคคลใดตายโดยธรรมชาติ หรือตายโดยกฎหมายสมมติ ที่เรียกว่าการสาบสูญ ดังนั้นเมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นย่อมตกทอดไปยังทายาทของผู้ที่นั้นทันทีโดยที่ทายาทไม่ต้องแสดงเจตนารับซึ่งมรดกหรือกองมรดก หมายถึง ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดจนสิทธิหน้าที่ และความรับผิดชอบต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ ยกเว้นแต่สิทธิที่เป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้ตาย อันได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สังหาริมทรัพย์ ลิขสิทธิ์ สิทธิเครื่องหมายการค้า หุ่นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน สิทธิเรียกร้องที่มีค่า หรือราคาเป็นเงินได้ หน้าที่และความรับผิดชอบของเจ้ามรดก และรวมถึงสิทธิต่างๆ บางประการ เช่น สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิตาม

สัญญาเช่าซื้อ สิทธิตามสัญญาซื้อขาย หรือขายฝาก สัญญาต่างตอบแทนยิ่งกว่าการเช่า (ค่าเช่า หรือ ค่าแป๊ะเจี๊ยะ) หรือสิทธิเรียกร้องค่าชดเชยที่นายจ้างต้องจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เมื่อมีการเลิกจ้าง ซึ่งสิทธินี้ ถือเป็นมรดกที่ตกทอดแก่ทายาทของลูกจ้างที่ตายด้วย เพราะสิทธินี้ไม่เป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้ตาย ทั้งนี้ ทายาทที่มีสิทธิตามกฎหมายเป็นผู้รับมรดกได้มีสองประเภท คือ ทายาทโดยธรรมและทายาทที่มี สิทธิตามพินัยกรรม หรือผู้รับพินัยกรรม โดยบุคคลที่จะรับมรดกได้ในฐานะทายาทโดยธรรมนั้น จะมี ได้เฉพาะแต่บุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่หากเป็นทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรม หรือผู้รับพินัยกรรม อาจจะมีได้ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล

3.1) ทายาทโดยธรรม คือ ทายาทที่มีสิทธิได้รับการครอบครองมรดก ซึ่ง จัดแบ่งเป็นหกลำดับ ลำดับที่หนึ่ง ผู้สืบสันดาน ลำดับที่สอง บิดามารดา ลำดับที่สาม พี่น้องร่วมบิดา มารดาเดียวกัน ลำดับที่สี่ พี่น้องร่วมบิดาหรือมารดาเดียวกัน ลำดับที่ห้า ปู่ ย่า ตา ยาย ลำดับที่หก ลูก ป้า น้า อา และนอกจากนี้คู่สมรสก็ถือเป็นทายาทโดยธรรมประเภทหนึ่ง ซึ่งหลังจากได้รับส่วนแบ่ง สิ้นสมรสไปแล้ว คู่สมรสยังมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งอีกในฐานะทายาทโดยธรรมเช่นกัน

3.2) ทายาทที่มีสิทธิตามพินัยกรรม หรือผู้รับพินัยกรรม คือ ทายาทที่มีสิทธิ ตามพินัยกรรม ซึ่งเป็นผู้ที่เจ้ามรดกนั้นได้ทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินของตนให้ โดยจะมีผลเมื่อเจ้ามรดก ตาย ซึ่งผู้รับมรดกดังกล่าวนี้ อาจเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ทายาทโดยธรรมก็เป็นได้

## 2.2 วรรณกรรมปริทัศน์

ในส่วนของการศึกษาเอกสารทางวิชาการต่างๆ และงานวิจัยที่ผ่านมา นั้น แบ่งออกเป็นสอง ส่วนหลักด้วยกันโดยในส่วนแรกเป็นเหตุผลของการนำภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บ ซึ่งประกอบไปด้วย ข้อเสนอสนับสนุนในการจัดเก็บภาษีมรดกและข้อคัดค้านในการจัดเก็บภาษีมรดกและในส่วนถัดมาเป็นผล การศึกษาผลกระทบของภาษีมรดกที่มีต่อพฤติกรรมของคนและต่อระบบเศรษฐกิจมหภาคโดยใช้สถิติ และแบบจำลองทางเศรษฐมิติ

### 2.2.1 เหตุผลของการนำภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บ

ในการศึกษาถึงความเหมาะสมและความเป็นไปได้ในการนำภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บใน ประเทศไทยเพื่อแก้ปัญหาการกระจายรายได้อย่างไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งลักษณะของการศึกษาในที่นี้เป็น การศึกษาในเชิงวิเคราะห์เพื่อเสนอแนวทางในการจัดทำกฎหมายภาษีมรดก ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มี กฎหมายภาษีมรดกและไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดกแต่อย่างใด โดยหลักการทั่วไปของภาษีมรดกนั้นถือ ว่าเป็นภาษีทางตรงที่ผลภาระภาษีได้ยาก ภาระทางภาษีจึงตกแก่ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษี นั้นจริงๆ ดังนั้นผู้ถูกเก็บภาษีที่มีความมั่งคั่ง หรือมีความสามารถในการเสียภาษีจึงไม่สามารถผลัก ภาระภาษีไปให้แก่บุคคลอื่นได้ เป็นการทำให้ความมั่งคั่งของผู้ที่ถูกเก็บภาษีลดลง เพราะการเก็บภาษี มรดกนั้นทำให้รายได้ที่แท้จริงของผู้เสียภาษีลดลง นอกจากนั้นยังทำให้ไม่มีการถือครองที่ดินเพื่อเก็ง กำไร และเป็นการช่วยลดการถือครองที่ดินเกินขีดความสามารถในการผลิต เพื่อทำให้เกิดการนำที่ดิน นั้นมาใช้ประโยชน์ให้มีประสิทธิภาพสูงสุด และให้เกิดการกระจายได้อย่างแท้จริง เงินได้จากการเก็บ ภาษีมรดกควรนำไปใช้จ่ายในกิจการสาธารณประโยชน์หรือบริการสาธารณะ อันเป็นการนำเอารายได้ จากภาษีมรดกไปใช้เพื่อกระจายสู่สังคม (ฤทัย พูลสวัสดิ์, 2545)



## 1) ข้อเสนอสนับสนุนในการจัดเก็บภาษีมรดก

การสนับสนุนให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมีทั้งด้านเศรษฐศาสตร์ ด้านศีลธรรม จริยธรรม ด้านนิติศาสตร์และด้านรัฐศาสตร์ซึ่งเหตุผลที่สนับสนุนให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมักเป็นการกล่าวถึงความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ในสังคม ซึ่งมีแนวคิดสำคัญคือ การดึงเอาทรัพยากรของผู้ที่มีฐานะร่ำรวยไปกระจายและสร้างโอกาสให้แก่ผู้ที่ยากจนในสังคม อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นยังมีประเด็นในด้านอื่น ซึ่งสามารถสรุปประเด็นหลักได้เป็นสามประการ ดังนี้

### 1.1) ภาษีมรดกช่วยปรับโครงสร้างภาษีให้มีความเสมอภาค

ในงานศึกษาของ ฤทัย พูลสวัสดิ์ (2545) ได้กล่าวไว้ว่า การที่ประเทศไทยเก็บภาษีทางตรงได้น้อยนั้น แสดงให้เห็นถึงลักษณะสามประการ คือ ประเทศไทยยังมีระดับขั้นในการพัฒนาด้านภาษีต่ำ ความสำคัญในการเสียภาษีของประชาชนชาวไทยยังมีอยู่น้อย และระบบการจัดเก็บภาษีทางตรงของไทยยังไม่มีประสิทธิภาพมากนัก ซึ่งการที่ประเทศไทยพึ่งพารายได้จากภาษีทางอ้อมเป็นส่วนมากทำให้ความยุติธรรมทางภาษีเสียไป อย่างไรก็ตาม ฤทัย พูลสวัสดิ์ (2545) เองก็ไม่ได้ให้ความหมายอย่างชัดเจนว่าความยุติธรรมทางภาษีนั้นหมายถึงอย่างไร และนอกจากภาษีจะเป็นเครื่องมือสำคัญที่รัฐบาลใช้ในการบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจแล้วเป้าหมายที่สำคัญก็คือการลดความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ลงโดยการจัดเก็บภาษีทางตรงให้มากขึ้นซึ่งภาษีมรดกก็เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สามารถลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนได้ โดยจะเห็นได้จากประเทศที่พัฒนาแล้วหลายประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีนี้นี้

นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษี โดยมีการจัดเก็บภาษีทางตรงให้มากขึ้น และจัดเก็บภาษีทางอ้อมให้น้อยลง ก็จะทำให้สัดส่วนของภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมที่มีอยู่เดิมนั้นเปลี่ยนไป ส่งผลให้เกิดความเสมอภาคในทางสังคมมากขึ้นอีกด้วย ซึ่งภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สามารถแก้ไขปัญหาด้านโครงสร้างภาษีได้ และการที่รัฐจะเลือกใช้ภาษีประเภทใดเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายของรัฐนั้น ก็ควรคำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากภาษีแต่ละประเภท กล่าวคือ หากรัฐต้องการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ รัฐก็ควรที่จะใช้ภาษีทางตรงเป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาดังกล่าว เนื่องจากภาษีทางตรงเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีผลักรายได้ให้ผู้อื่นได้ยาก ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีนั้นเสียภาษีตามความสามารถของตนเอง เช่นเดียวกับในงานศึกษาปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ของ ดารณี ศิโรเวฐน์ (2520) ที่กล่าวว่าผลกระทบภาษีมรดกนั้นทำได้ยาก เนื่องจากเป็นภาษีทางตรง ที่การผลักรายได้ให้ผู้อื่นนั้นไม่สามารถทำได้ หรือทำได้ยาก ทั้งนี้เพราะภาษีที่เรียกเก็บนั้นไม่ได้เกี่ยวพันกันโดยตรงกับการทำงาน หรือการผลิตของผู้รับมรดก จึงไม่สามารถผลักรายได้ให้ได้ง่าย

นอกจากนี้ยังมีการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดกของ สมคิด เลิศไพฑูรย์ (2544) ในประเด็นดังกล่าวนี้ที่ว่า การจัดเก็บภาษีมรดกช่วยทำให้เกิดความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้มากขึ้น เนื่องจากเป็นการลดความได้เปรียบระหว่างบุคคลที่มาจากกำเนิตแต่เพียงอย่างเดียว นอกจากนี้ การสร้างความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจย่อมเป็นรากฐานที่ดีต่อการปกครองแบบประชาธิปไตย เนื่องจากภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรง ทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละคนแบก

รับภาระภาษีไม่เท่ากัน ซึ่งจะลดหลั่นไปตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน และภาษีมรดกยังเป็นภาษีอัตราก้าวหน้า โดยมีลักษณะการจัดเก็บที่เพิ่มเร็วกว่าการสูงขึ้นของฐานภาษี ทำให้คนที่ได้รับมรดกมากต้องเสียภาษีมากกว่าคนที่ได้รับมรดกน้อยเช่นเดียวกับรายงานวิจัยรายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นฉบับสมบูรณ์ของ จริญญา ศรีชายหาด และคณะ (2545) ที่ได้กล่าวว่า ภาษีมรดกนั้นช่วยลดความแตกต่างในโอกาสของบุคคล เนื่องจากประชาชนทุกคนได้รับความคุ้มครองทรัพย์สินต่างๆ ทั้งในด้านกรรมสิทธิ์และความเป็นเจ้าของ ความปลอดภัยจากภัยอันตรายต่างๆจากรัฐ ดังนั้นการเก็บภาษีมรดกจึงถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Theory of Taxation) ที่คนรวยได้รับความคุ้มครองจากรัฐ และเป็นการจัดสรรให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวมอีกด้วย และโดยปกติแล้วผู้ที่เกิดในครอบครัวที่มีฐานะดีย่อมได้เปรียบกว่าผู้ที่เกิดในครอบครัวยากจน ทั้งในด้านการเลี้ยงดูและการศึกษา เมื่อมีการสืบทอดมรดกจากรุ่นพ่อแม่อีกก็จะยิ่งทำให้คนเหล่านั้นมีความได้เปรียบมากขึ้น ซึ่งการเก็บภาษีมรดกจะเป็นการลดความได้เปรียบเสียเปรียบของโอกาส สร้างความเสมอภาคทางเศรษฐกิจในสังคม และช่วยกระตุ้นให้ประชาชนมุ่งมั่นตั้งใจทำงานไม่ใช่รอความมั่งคั่งจากการรับมรดก ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่าภาษีมรดกจะเป็นการโอนยึดทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตาย จนไม่เหลืออะไรให้ลูกหลานเลย เพียงแต่มุ่งหวังให้ผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกได้รับในระดับพอสมควรเท่านั้น

สอดคล้องกับแนวคิดของ ชาญชัย ฉันทานุรักษ์ (2544) ในการศึกษาวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมในการนำภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หา มาใช้จัดเก็บในประเทศไทย โดยศึกษาถึงโครงสร้างของกฎหมายภาษีมรดกของประเทศไทยของต่างประเทศและทำการพิจารณารายได้ของรัฐบาลไทย ซึ่งพบว่ารายได้โดยส่วนใหญ่มาจากการจัดเก็บภาษีอากร แต่ระบบภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ยังคงมีความไม่เสมอภาคในการจัดเก็บอยู่มาก เนื่องจากรายได้ส่วนใหญ่ของภาษีนั้นมาจากภาษีทางอ้อมซึ่งผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ ส่งผลให้มีการผลักภาระไปที่ผู้บริโภคสินค้าทั่วไปอันเป็นคนส่วนใหญ่ของประเทศที่มีฐานะทางเศรษฐกิจปานกลางและต่ำ ทำให้ภาระภาษีตกอยู่กับผู้มีรายได้น้อยแทนที่จะเป็นผูมียาได้มาก ดังนั้นรัฐบาลจึงควรเพิ่มการจัดเก็บภาษีทางตรงอย่างภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสน่หาเพื่อที่จะช่วยให้ระบบภาษีอากรในประเทศไทยมีความเสมอภาคมากขึ้น

นอกจากนี้ มรดกยังเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจ ดังนั้นระบบภาษีมรดกจึงเป็นหนทางหนึ่งที่จะลดความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจในสังคมได้ อีกทั้งการจัดเก็บภาษีมรดกยังถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการพัฒนาระบบภาษีอากรให้เกิดความก้าวหน้าในเรื่องของความเสมอภาค และประสิทธิภาพอีกด้วย เนื่องจากการเก็บภาษีการโอนทรัพย์สินอันเป็นส่วนหนึ่งของภาษีมรดกนั้นเป็นการจัดเก็บรายได้จากทุน ซึ่งอาจมีมูลค่าเพิ่มขึ้นตามเวลาทำให้ภาษีมรดกช่วยบรรเทาปัญหาความไม่เท่าเทียมกันทางเศรษฐกิจและปัญหาจุดเริ่มต้นทางเศรษฐกิจของแต่ละคนไม่เท่าเทียมกันได้ (วรากรณ์ สามโกเศศ, 2525)

1.2) ภาษีมรดกช่วยติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหล และป้องกันการสะสมความมั่งคั่งของบุคคล

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการบังคับจัดเก็บจากรายได้หรือผลประโยชน์ของประชาชน โดยที่ประชาชนไม่ได้รับผลตอบแทนโดยตรงจากรัฐ จึงมักปรากฏว่าประชาชนบางคน หรือบางกลุ่มพยายามหาทางหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แกรัฐ หรือพยายามหาทางทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด หรือไม่ต้องเสียภาษีเลย ดังนั้นจึงต้องมีมาตรการในการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือการหนีภาษี หรือปรับปรุงมาตรการในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งดารณี ศิริโรเวธน์ (2520) ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่า การจัดเก็บภาษีมรดกนั้น เป็นการติดตามภาษีที่ผู้เสียภาษีได้เคยหลบเลี่ยงเอาไว้ และตรงกับหลักการ Back Tax Theory ที่ถือว่าภาษีมรดกเป็นการเก็บภาษีที่ผู้ตายได้เคยหลบเลี่ยงเอาไว้ระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ กล่าวคือ ก่อนตาย ถ้าผู้ตายเคยหลบเลี่ยงภาษีอื่นๆเอาไว้ และเจ้าหน้าที่ตรวจไม่พบ จำนวนภาษีที่หลีกเลี่ยงไว้ก็จะสะสมอยู่ในกองมรดก ดังนั้นการเก็บภาษีมรดกจึงเท่ากับเป็นการติดตามเก็บภาษีที่ได้เคยหลบเลี่ยงไว้ ซึ่งนับเป็นผลดีของภาษีมรดกเพราะเป็นการเตือนไม่ให้คนเลี่ยงภาษี และเหมาะสมสำหรับประเทศไทย ที่ระบบการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่ได้ผลเต็มที่ สอดคล้องกับงานศึกษาของ ฤทัย พูลสวัสดิ์ (2545) ที่กล่าวว่าภาษีมรดกนั้นถือเป็นมาตรการในการบริหารการจัดเก็บมาตรการหนึ่ง ที่ทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมีประสิทธิภาพมากขึ้น และการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลนั้นยังเป็นการป้องกันการสะสมความมั่งคั่งของบุคคล ซึ่งภาษีมรดกจะเป็นส่วนช่วยไม่ให้ประชาชนสะสมความมั่งคั่งเกินสมควรจากในกรณีที่ไม่มีการเก็บภาษีจากการใช้จ่าย และยังเป็นเครื่องมือในการจำกัดสิทธิของบุคคลในการได้มาซึ่งความมั่งคั่งผ่านทางมรดกตกทอดที่ปราศจากความพยายามหาหาเพื่อเลี้ยงชีพด้วยตนเอง ทำให้เกิดการกระจายตัวของทรัพย์สิน ถึงแม้ว่าจะไม่ได้เป็นการกระจายออกไปให้กับผู้อื่นในวงกว้าง เพราะมักจะเป็นการกระจายภายในครอบครัวหรือผู้ใกล้ชิด หรือบางส่วนก็ตกไปสู่รัฐในรูปของภาษี แต่ก็นับว่าภาษีมรดกช่วยลดการกระจุกตัวของทรัพย์สินได้ และนอกจากภาษีมรดกจะมีบทบาทในการกระจายและช่วยลดช่องว่างของการถือครองทรัพย์สินแล้ว ภาษีมรดกยังช่วยแบ่งปันความมั่งคั่งอีกด้วย เนื่องจากการที่แต่ละบุคคลมีทรัพย์สินมากมายนั้น มีที่มาสองทางด้วยกันคือ ทรัพย์สินที่เกิดจากรายได้ (Income) หรือ ความมั่งคั่ง (Wealth) ที่มีมาก่อน ซึ่งการแบ่งปันรายได้นั้นสามารถกระทำได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า ในขณะที่การแบ่งปันความมั่งคั่งนั้นก็สามารถทำได้โดยการเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีมรดก (จรรยาพร ชาญหาต และคณะ, 2545)

1.3) ภาษีมรดกช่วยแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษี และช่วยกระจายภาระภาษีในสังคมให้มีความเสมอภาคมากขึ้น

หลักเกณฑ์ในทางกฎหมายเกี่ยวกับงบประมาณของรัฐนั้นมีอยู่หลายประการซึ่งหลักการที่สำคัญประการหนึ่งก็คือ หลักดุลยภาพ โดยรายรับจะต้องเท่ากับรายจ่ายเสมอ ซึ่งรายรับของรัฐมีแหล่งที่มาสามแหล่งคือ รายได้ เงินกู้และเงินคลัง ในส่วนของรายได้ของรัฐนั้นสามารถแบ่งแยกประเภทในทางกฎหมายของรายได้ได้ออกเป็นสองประเภท คือ รายได้ที่มาจากรายได้และรายได้ที่ไม่ได้มาจากภาษี ซึ่งรายได้ที่เป็นภาษีถือเป็นรายได้หลักและเป็นรายได้ที่สำคัญของรัฐและรัฐบาลของประเทศต่างๆก็ต้องอาศัยรายได้ภาษีเป็นส่วนใหญ่เช่นกันแต่การจัดเก็บภาษีก็ไม่ได้มีเพียงจุดมุ่งหมายเพื่อจัดเก็บเป็นรายได้ให้กับรัฐเท่านั้น แต่รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจและสังคมได้อีกด้วย ภาษีจึงมีความสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งการที่รัฐจัดเก็บภาษีเพียงไม่กี่ประเภทจึงมีผลทำให้บุคคลที่ต้องเสียภาษีแบกรับภาระ

ภาษีมากเกินไป ดังนั้นหากรัฐเพิ่มประเภทการจัดเก็บภาษีให้มีจำนวนประเภทมากขึ้น อาจเป็นการแบ่งเบาภาระภาษีของผู้เสียภาษีประเภทอื่นๆลงได้บ้าง เช่นการเพิ่มประเภทภาษีโดยจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก หรือภาษีประเภทอื่นๆที่ยังไม่มีการจัดเก็บในประเทศไทย เป็นต้นสอดคล้องกับรายงานวิจัยของ จรูญศรี ชายหาด และคณะ (2545) ที่กล่าวว่า ในแต่ละปีรัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก และความต้องการใช้นั้นเพิ่มขึ้นตลอดเวลาโดยการเพิ่มภาษีทางอ้อมเพื่อเพิ่มรายได้ของรัฐ จะทำให้ผู้มีรายได้น้อย ซึ่งอยู่ในฐานะลำบากอยู่แล้วต้องรับภาระมากยิ่งขึ้นอีก แต่การเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นการพิจารณาตามหลักความสามารถในการรับภาระภาษี (Ability to Pay Principle) ส่งผลให้ผู้มีรายได้สูง หรือมีทรัพย์สินมรดกมากต้องรับภาระภาษีมากตามความสามารถทำให้รัฐบาลมีรายได้มากขึ้นและสามารถนำไปใช้จ่ายให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนทุกกลุ่มทั่วถึงมากขึ้น

นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกยังมีข้อสนับสนุนในประเด็นอื่นๆอีก เช่น อาจเป็นการลดการคอร์ปชั่นในหน่วยงานต่างๆได้บ้าง โดยดารณี ศิริโรวรรณ (2520) ได้ให้เหตุผลว่าเนื่องจากทรัพย์สินที่สะสมไว้ถ้ามีมากก็จะถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูง ทำให้คนไม่มีแรงจูงใจในการสะสมทรัพย์สินไว้มากๆ และอาจหยุดหรือลดการกอบโกยจากการทุจริตในหน้าที่ เพราะไม่อยากเสี่ยงต่อการทำผิดโดยได้ผลไม่คุ้มค่าและภาษีมรดกนั้นไม่ได้สร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ซึ่งจากเหตุผลของชาญชัย ฉันทานุกรักษ์ (2544) ที่ว่ามรดกทำให้ผู้ได้รับมรดกนั้นมีฐานะที่ดีขึ้นอย่างกะทันหันไม่ต้องทำการลงทุนใดๆจึงไม่มีเหตุผลใดที่จะอ้างถึงการไม่เสียภาษีมรดกได้อีกทั้งภาษีมรดกนั้นยังจัดเก็บจากตัวมรดกซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินเดิมของทายาทการจัดเก็บจึงไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเดือดร้อนและจากรายงานวิจัยของ จรูญศรี ชายหาด และคณะ (2545) ภาษีมรดกยังช่วยแก้ไขความล้มเหลวของตลาดเป็นแหล่งรายได้ของรัฐ และภาษีมรดกนั้นยังบั่นทอนแรงจูงใจในการทำงานน้อยกว่าภาษีเงินได้อีกด้วย โดยในระบบเศรษฐกิจแบบกลไกตลาด มีหลายกรณีที่พบว่ากลไกตลาดไม่สามารถจัดสรรทรัพยากรให้เกิดความเสมอภาคทางสังคมและเศรษฐกิจในระดับที่สังคมต้องการได้ ทำให้เกิดปัญหาที่เรียกว่า “ความล้มเหลวของกลไกตลาดในการสร้างความเสมอภาคทางเศรษฐกิจและสังคม” ดังนั้นรัฐบาลจึงต้องมีบทบาทหน้าที่ ทำให้ความเสมอภาคในสังคมเกิดขึ้น โดยการใช้อำนาจรัฐที่มีอยู่ จัดระบบความเสมอภาคเสียใหม่ ซึ่งในประเทศที่กลไกตลาดและระบบเศรษฐกิจเสรีได้ก่อให้เกิดความแตกต่างของความมั่งคั่งอย่างมากระหว่างนายทุน ซึ่งร่ำรวยมหาศาลและมีจำนวนน้อยกับประชาชนทั่วไป ซึ่งยากจนและมีจำนวนมาก เป็นหน้าที่หลักของรัฐบาลที่ต้องสร้างความเท่าเทียมกันในการถือครองทรัพย์สินให้มากขึ้น โดยเครื่องมือสำคัญที่รัฐสามารถนำมาใช้ได้ก็คือ ภาษีทรัพย์สินและภาษีมรดกซึ่งในการพิจารณาผลกระทบของภาษีมรดกต่อความต้องการทำงานของประชาชนนั้นพบว่า ภาษีมรดกจะบั่นทอนแรงจูงใจในการทำงาน และมีส่วนลดอุปทานของแรงงานน้อยกว่าภาษีเงินได้ เนื่องจากฐานภาษีมรดก คือ ภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินสมบัติที่สะสมในอดีตนั่นเอง และนอกเหนือจากเหตุผลสนับสนุนข้างต้นแล้ว การเก็บภาษีมรดกยังสามารถสร้างรายได้ให้รัฐแม้ว่ารายได้จากภาษีมรดกนั้น เมื่อคิดเป็นสัดส่วนต่อรายได้ภาษีรวม หรือต่อ GDP จะอยู่ในระดับต่ำก็ตาม

## 2) ข้อคัดค้านในการจัดเก็บภาษีมรดก

แม้ว่าภาษีมรดกจะได้รับการสนับสนุนจากนักวิชาการอย่างกว้างขวางในด้านของการสร้างความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้และการพัฒนาระบบภาษีให้มีความเสมอภาคมากขึ้น

แต่อย่างไรก็ตามยังมีนักวิชาการอีกกลุ่มได้ทำการศึกษาและชี้ให้เห็นถึงผลกระทบด้านลบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมรดก โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจที่นักเศรษฐศาสตร์ได้ให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก โดยผลกระทบด้านลบหรือข้อคัดค้านของการจัดเก็บภาษีมรดกสามารถสรุปออกเป็นประเด็นหลักสามประการดังต่อไปนี้

### 2.1) ภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ในการศึกษาทั้ง ฤทัย พูลสวัสดิ์ (2545) และดารณี ศิริโรเวธน์ (2520) ได้กล่าวถึงข้อคัดค้านที่ว่า การเก็บภาษีมรดกเป็นการเก็บที่ซ้ำซ้อน เพราะทรัพย์สินในกองมรดกนั้นได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้วในระหว่างปี หรือในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก็จะมีภาษีทรัพย์สินไปแล้ว และเมื่อตายลง รัฐก็เรียกเก็บภาษีมรดกจากทรัพย์สินอีก ดังนั้นจึงเป็นการเก็บภาษีซ้อน เช่นเดียวกับ สมคิด เลิศไพฑูรย์ (2544) และจรรยาพรีย์ ชายหาด และคณะ (2545) ที่กล่าวว่าภาษีมรดกมีลักษณะการจัดเก็บสองครั้งหรือมากกว่า เนื่องจากมรดกที่เจ้าของได้สร้างขึ้นมาในช่วงที่มีชีวิตนั้นเป็นเงินได้ ที่ได้เสียภาษีให้รัฐไว้แล้ว และด้วยการที่ภาษีมรดกจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกนั้นจึงอาจเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจที่ว่า ทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดไปยังทายาทนั้น ได้รับการชำระภาษีมาแล้วครั้งหนึ่งในรูปแบบต่างๆ เช่น ภาษีรายได้ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่เมื่อบุคคลถึงแก่ความตายก็ต้องเสียภาษีมรดกอีกทอดหนึ่ง

### 2.2) ภาษีมรดกทำลายการสะสมทุนของชาติขนาดของหน่วยการผลิตและทุนทรัพย์ของกิจการขนาดย่อม

การเก็บภาษีมรดกเป็นการทำลายแรงจูงใจในการออมและการทำงานของประชาชนผู้ประกอบอาชีพ และเป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ กล่าวคือเมื่อประชาชนรู้ว่าตนเองจะต้องเสียภาษีมรดกก็อาจจะทำให้ประชาชนผู้นั้นไม่ขยันทำงาน เพราะไม่ต้องการสะสมทรัพย์สินสมบัติอีกต่อไป หรืออาจจะใช้จ่ายอย่างสุรุ่ยสุร่าย ซึ่งสอดคล้องกับ จรรยาพรีย์ ชายหาด และคณะ (2545) ที่ว่าภาษีมรดกสามารถส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการออม และความกระตือรือร้นในการทำงานของผู้ให้มรดกสองทาง คือ ทางแรกอาจจะเป็นการสร้างแรงจูงใจให้ผู้ให้มรดกทำงานและเก็บออมเพิ่มขึ้น เพื่อชดเชยกับมูลค่ามรดกที่จะลดลงเมื่อมีการหักภาษี ซึ่งผลกระทบในด้านเพิ่มแรงจูงใจนี้เรียกว่า Income Effect และทางที่สอง ภาษีมรดกอาจทำให้ผู้ให้มรดกเลือกที่จะใช้จ่ายบริโภคให้มากขึ้นในช่วงชีวิตแทนการทิ้งมรดกให้ผู้อื่น เนื่องจากราคาการโอนทรัพย์สินทางมรดกได้เพิ่มสูงขึ้น ซึ่งผลกระทบในลักษณะนี้เรียกว่า Substitution Effect ในกรณีที่ผลสุทธิทำให้การออมลดลงก็จะทำให้การสะสมทุนและประสิทธิภาพการผลิตลดน้อยลง อย่างไรก็ตามข้อนี้อาจจะมีข้อโต้แย้งได้ว่า หากเราได้เสริมสร้างให้ประชาชนรู้จักการเสียสละ และทำงานเพื่อส่วนรวมแล้วก็จะแก้ไขได้ในส่วนหนึ่ง เช่นเดียวกับงานศึกษาของ ดารณี ศิริโรเวธน์ (2520) ที่บอกว่าภาษีมรดกนั้นทำลายแรงจูงใจในการออมและการทำงานของคน เพราะเมื่อมีการเก็บภาษีมรดกก็ไม่มีใครอยากที่จะสะสมทรัพย์สินเอาไว้มากๆ จึงลดการออมและลดการทำงานลง หรือพยายามใช้จ่ายให้มากขึ้น ซึ่งเมื่อการออมน้อยลงก็กระทบกระเทือนต่อการลงทุน ซึ่งเป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ดังนั้นการคัดค้านการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นจึงมีเหตุผลหลักๆ คือ การจัดเก็บภาษีมรดกจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจมหภาคของประเทศเนื่องจากทำให้การออมและการลงทุนของคนลดลงและเกิดผลเสียต่อ

ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และยังมีความบกพร่องของระบบการจัดเก็บที่ยังคงมีช่องโหว่ ก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีที่ส่งผลให้การจัดเก็บไม่สามารถบรรลุเป้าหมายในด้านกระจายรายได้

นอกจากนั้นการเก็บภาษีมรดกในอัตราที่ก้าวหน้ามากๆ ก็อาจเป็นการทำลายขนาดของหน่วยการผลิตโดยเฉพาะอย่างยิ่งขนาดการผลิตที่เป็นธุรกิจครอบครัวที่มีผู้ถือหุ้นไม่มากนักหรือกิจการขนาดเล็ก ซึ่ง ฤทัย พูลสวัสดิ์ (2545) ได้กล่าวถึงข้อคัดค้านนี้ว่า การเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้เงินทุนและขนาดของกิจการนั้นต้องลดลง เพราะผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องนำเงินที่จะนำไปใช้ในการลงทุนหรือขยายกิจการเพื่อทำให้มีขนาดใหญ่ขึ้น หรือเพิ่มประสิทธิภาพของระบบประกอบการไปใช้ในการเสียภาษีให้แก่รัฐ ดังนั้นเงินทุนและขนาดของกิจการจึงลดลง หรือไม่อาจขยายให้มีขนาดใหญ่ขึ้นได้ และหากธุรกิจครอบครัว หรือธุรกิจขนาดย่อม ที่ผู้รับโอนกิจการหรือทรัพย์สินนั้น ไม่สามารถชำระค่าภาษีได้ ก็จำเป็นที่จะต้องขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินไปในที่สุด และหากผู้รับซื้อกิจการนั้นไม่ได้ใช้ประโยชน์ในทางที่ก่อให้เกิดผลผลิตเช่นที่เคยเป็น เช่น ซ้อมที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรไปทำสนามกอล์ฟ ก็จะทำให้ระดับการผลิตโดยรวมต่ำลงไปด้วย (จรรยาตรี ชายหาด และคณะ, 2545) เช่นเดียวกับ ปรีชา สุวรรณทัต (2528) ที่ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อคัดค้านนี้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกจะกระทบกระเทือนต่อการผลิต และกระทบถึงทุน เพราะตามธรรมชาติของมนุษย์เรานั้น สิ่งที่กระตุ้นให้มนุษย์ใช้ความสามารถ และความขยันหมั่นเพียรทำงานเพื่อสะสมทรัพย์สินสมบัติ นั้น นอกเสียจากจะเป็นการกระทำเพื่อตนเองแล้วยังเป็นการทำเพื่อลูกหลานต่อวงศ์ตระกูลของตนเองอีกด้วย ดังนั้นเมื่อมีการเก็บภาษีมรดก ก็ย่อมเป็นการบั่นทอนและขัดขวางเจตนาดังที่กล่าวข้างต้น และอาจจะทำให้เกิดความท้อแท้ในการใช้ความสามารถและความขยันหมั่นเพียรดังกล่าวในการหาทรัพย์สินสมบัติได้

### 2.3) ภาษีมรดกสร้างความไม่เสมอภาคขึ้นในการจัดเก็บในเชิงนิติศาสตร์

ประสพสุข บุญเดช (2541-2542) กล่าวว่าตามหลักนิติศาสตร์นั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมรดกย่อมมีสิทธิที่จะใช้สอยจำหน่ายหรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินของตน การเก็บภาษีมรดกจึงมีผลกระทบในกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้รับมรดก ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เสมอภาค

นอกจากประเด็นข้อคัดค้านข้างต้นแล้ว ในรายงานวิจัยของ จรรยาตรี ชายหาด และคณะ (2545) ยังได้กล่าวถึงข้อคัดค้านในประเด็นอื่นๆอีก เช่น ภาษีมรดกมีข้อยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บปราศจากความแน่นอน เนื่องจากขึ้นอยู่กับความตายของเจ้ามรดก จึงเป็นการยากในการประมาณการรายได้ภาษี และจำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บได้อาจไม่มากตามที่ต้องการ โดยข้อยุ่งยากในการบริหาร การจัดเก็บนั้นหมายถึง ขั้นตอนการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของกองมรดก เนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทไม่มีราคาตลาด เช่น ของโบราณ หรืองานศิลปะบางชนิด ทำให้การตีราคาทรัพย์สินหรือการประเมินภาษีทำได้ยากและปัญหาเจ้าหน้าที่ไม่มีประสิทธิภาพในการทำงานหรือร่วมกันทุจริตกับผู้เสียภาษี เช่น ทรัพย์สินสองชั้นที่เหมือนกันซึ่งต้องเสียภาษีมรดก เมื่อถูกประเมินโดยเจ้าหน้าที่สองชุดอาจทำให้ผู้เสียภาษีมรดกเสียภาษีในจำนวนเงินที่ต่างกัน ทั้งนี้อาจเป็นเพราะเจ้าหน้าที่มีความสามารถและประสิทธิภาพในการทำงานต่างกัน หรือเจ้าหน้าที่ที่ทำการทุจริตร่วมกับผู้เสียภาษี ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามหากรัฐบาลให้ความสำคัญกับเหตุการณ์เฉพาะหน้าอย่าง การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ รัฐบาลก็จะหลีกเลี่ยงการจำกัดเก็บภาษีมรดก เนื่องจากภาษีมรดกจะส่งผลกระทบต่อ การออม การสะสมทุนและเศรษฐกิจของประเทศ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาให้ดีแล้วจะพบว่าข้อสนับสนุนในการจัดเก็บนั้นมีน้ำหนักมากกว่าข้อคัดค้าน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมรดกแม้จะทำให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจก็เป็นผลเสียที่ไม่น่าจะมากกว่าการปล่อยให้สังคมเกิดความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจต่อไป

นอกจากนี้ สมคิด เลิศไพฑูรย์ (2544) ได้ให้เหตุผลหักล้างหลายประการที่จะโต้แย้งข้อคัดค้านการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งประกอบด้วยสี่ประเด็นหลัก ประเด็นที่หนึ่งการเก็บภาษีมรดกอาจไม่ได้ลดแรงจูงใจในการออมของคนเนื่องจากการอมนั้นคนจะคำนึงถึงความมั่งคั่ง เพื่อการสร้างฐานะมากกว่าจะพิจารณาว่าเสียภาษีหรือไม่ นอกจากนี้การเก็บภาษีมรดกนอกจากจะไม่ได้ลดแรงจูงใจในการทำงานของคนแล้ว ยังอาจเพิ่มแรงจูงใจในการทำงานด้วย เนื่องจากคนอาจต้องการงานเพื่อหารายได้มากขึ้น เพื่อชดเชยเงินที่ต้องเสียไปจากการเสียภาษีมรดกเพื่อความมั่งคั่งเท่าเดิม ประเด็นที่สองภาษีมรดกเป็นประโยชน์ต่อการกระจายรายได้ ซึ่งหากพิจารณาการเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศจะพบว่า มีประเทศมากมายที่จัดเก็บ โดยเฉพาะประเทศที่มีความเจริญในระดับสูงซึ่งแสดงให้เห็นว่าภาษีมรดกสามารถเป็นประโยชน์ในแง่ของการกระจายรายได้ ประเด็นที่สามภาษีมรดกเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากำลังผลิต เพราะการจัดเก็บภาษีมรดกก่อให้เกิดประโยชน์มากกว่าที่จะเป็นอุปสรรคเนื่องจากทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดไปนั้นอยู่กับคนเพียงส่วนน้อย จึงทำให้การกระจายรายได้ไม่ทั่วถึง นอกจากนี้ผู้รับมรดกอาจไม่นำมรดกที่ได้ไปทำการผลิตต่อ ย่อมส่งผลเสียต่อการผลิตของประเทศ ขณะที่รัฐซึ่งจัดเก็บภาษีจากมรดกนั้นสามารถนำไปจัดสรรพัฒนาการผลิต และอาจทำได้ดีกว่าเจ้าของมรดก และประเด็นที่สี่ภาษีมรดกมิใช่ภาษีซ้อน<sup>3</sup> ซึ่งหากพิจารณาในแง่ที่ว่าภาษีมรดกเป็นการเก็บจากทรัพย์สินมรดกของผู้ตายที่ให้แก่ทายาท แต่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีรายได้และภาษีประเภทต่าง ๆ เป็นภาษีที่เก็บจากรฐานทรัพย์สินของเจ้าของที่ยังมีชีวิตอยู่ จึงไม่เป็นการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน

เมื่อพิจารณาทั้งเหตุผลสนับสนุนและเหตุผลคัดค้านแล้วนั้น พบว่าการจะนำภาษีมรดกมาใช้จัดเก็บหรือไม่ ขึ้นอยู่กับการให้น้ำหนักในเรื่องต่างๆ ซึ่งหากประเทศยังคงมีปัญหาในเรื่องความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ อยู่ การจัดเก็บภาษีมรดกก็เป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่รัฐบาลควรนำมาใช้ในการแก้ไขปัญหา แต่การแก้ไขปัญหาการกระจายรายได้นั้นมีความยากลำบากกว่าการแก้ปัญหาความยากจน เนื่องจากการกระจายทรัพยากรต้องใช้เวลานานหากการจัดเก็บภาษีมรดกส่งผลให้เกิดความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้มากขึ้นจริง ก็จะทำให้เกิดผลดีต่อระบบเศรษฐกิจในระยะยาว เนื่องจากระบบเศรษฐกิจที่มีการกระจายรายได้ดีก็ว่าจะมีความเติบโตทางเศรษฐกิจมากกว่า (นรินทร กลั่นทกพันธุ์, 2550) นอกจากนี้ ภาษีมรดกไม่เพียงส่งผลดีต่อระบบเศรษฐกิจแต่ยังส่งผลดีต่อสังคมอีกด้วย เนื่องจากความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ย่อมทำให้สังคมเกิดความสงบสุข และยังเป็นการพัฒนาาระบบประชาธิปไตยในประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้า ซึ่งจะสร้างภาพลักษณ์

<sup>3</sup> ภาษีซ้อนหมายถึง การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เงินได้ จำนวนเดียวกัน ถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกินกว่าหนึ่งครั้ง

ที่ดีแก่ประเทศ และส่งผลดีต่อการดึงดูดการท่องเที่ยว และการลงทุนจากต่างประเทศ ที่จะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศอีกทางหนึ่ง

## 2.2.2 ผลการศึกษาผลกระทบของภาษีมรดกที่มีต่อพฤติกรรมของคนและต่อระบบเศรษฐกิจมหภาคโดยใช้สถิติและแบบจำลองทางเศรษฐมิติ

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ระบบทางภาษีเป็นหนึ่งในนโยบายสำคัญที่นักการเมืองใช้ในการหาเสียงเพื่อให้ชนะการเลือกตั้ง อีกทั้งสถาบันนิติบัญญัติแห่งชาติของสหรัฐอเมริกายังมีการประชุมหารือในเรื่องเกี่ยวกับภาษีซึ่งภาษีมรดกก็เป็นประเด็นสำคัญที่มีการประชุมหารืองานวิจัยต่างๆที่ศึกษาถึงผลกระทบของภาษีมรดกในแง่ต่างๆ จึงได้ถูกจัดทำขึ้นอย่างมากมายเพื่อที่จะแสดงให้เห็นถึงผลกระทบในด้านต่างๆของภาษีมรดกทั้งด้านบวกและด้านลบเพื่อใช้เสนอแนะและเป็นแนวทาง โดยที่ประชุมจะสร้างเป็นนโยบายและการออกกฎบังคับใช้ในภายหลัง ซึ่งผลกระทบในภาพรวมนั้นจะพบว่าโดยส่วนมากนักเศรษฐศาสตร์มักให้ความสำคัญกับความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจซึ่งผลของการจัดเก็บภาษีมรดกจะเป็นตัวการที่ทำให้ระบบเศรษฐกิจเติบโตช้าลงจากผลกระทบทางเศรษฐกิจมหภาค โดยการศึกษาผลกระทบที่เกิดขึ้นจากภาษีมรดกนั้นมาจากการสร้างแบบจำลองโดยใช้ปัจจัยต่างๆในระบบเศรษฐกิจและการศึกษาจากสถิติและภาษีมรดกโดยตรงซึ่งผลการศึกษาในประเด็นต่าง ๆ นั้น Entin (2009) ได้ทำการประมาณการผลกระทบของภาษีมรดกที่มีต่อระบบเศรษฐกิจมหภาคด้วยการประมาณค่าทางเศรษฐมิติโดยใช้เครื่องมือแบบจำลองแบบ Cobb – Douglas พบว่าในชีวิตประจำวันของเรานั้นเราได้ประสบกับการมีระบบภาษีหลายต่อหลายชั้นด้วยกัน นั่นคือการที่เราจะต้องเสียภาษีที่มีอยู่มากมายหลายประเภทแทบทุกกิจกรรมในระบบเศรษฐกิจ และเพื่อที่จะทำให้เห็นภาพได้ชัดเจนขึ้น ในงานของ Entin (2009) ได้เรียงลำดับชั้นของภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ต้องเผชิญดังนี้

ในขั้นแรกนั้นเมื่อเราทำงานและมีรายได้เราจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ขึ้นต่อมาในประเทศสหรัฐอเมริกา หากเรานำเงินที่มาจากรายได้หลังเสียภาษีนี้ไปใช้ในการบริโภคเราอาจต้องเสียภาษีเมื่อซื้อสินค้าประเภทแอลกอฮอล์หรือบุหรี่ยี่ แต่หากเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งพึ่งพารายได้จากภาษีทางอ้อมมากนั้นก็จะถูกเก็บภาษีจากสินค้าต่างๆที่ใช้ในชีวิตประจำวัน และในขั้นที่สาม หากเรานำเงินได้ที่เหลือจากการบริโภคไปออม หรือลงทุนในหุ้นหรือพันธบัตรเราจะถูกเก็บภาษีอีกครั้งจากดอกเบี้ยที่มาจากดอกเบี้ย เงินปันผลและกำไรจากการลงทุน ขั้นที่สี่หากเรานำเงินที่กองงยจากการลงทุน (ซึ่งเสียภาษีไปแล้ว) ไปลงทุนอีกก็จะต้องเสียภาษีอีกครั้งจากผลตอบแทนที่มากขึ้นและในท้ายสุดหากเราเสียชีวิตลงถ้ามูลค่าทรัพย์สินที่ตกทอดแก่ลูกหลานนั้นสูงตามเกณฑ์ที่กำหนดเราจะต้องเสียภาษีมรดกอีกครั้ง ดังนั้นเราจะเห็นได้ว่าในช่วงชีวิตของเรายังมีชีวิตอยู่นั้นเราได้เผชิญหน้ากับภาษีประเภทต่างๆมากมาย การเก็บภาษีมรดกจึงเปรียบเสมือนกับชั้นของภาษีที่มากขึ้นมาอีกชั้นหนึ่ง ทำให้มีนักวิชาการจำนวนมากโดยเฉพาะในต่างประเทศต้องการลดบทบาทของภาษีมรดกลง ซึ่งประเด็นสำคัญคือนักวิชาการกลุ่มนี้มองเรื่องของความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจนำมาซึ่งการเพิ่มขึ้นของสถานภาพความเป็นอยู่ของคนในประเทศ ทำให้จำนวนคนตกงานลดลงและส่งผลให้สวัสดิการของคนในสังคมสูงขึ้น

นอกจากนี้ในงานศึกษาเดียวกันนี้ยังทำการจำลองสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเมื่อมีการใช้ภาษีมรดกในอัตราต่างๆ ออกเป็นทั้งสิ้นสี่สถานการณ์ โดยกรณีหนึ่ง คือ อัตราภาษีมรดกตามระบบเดิมที่อัตรา



สูงสุดร้อยละ 55 และยกเว้นมรดกที่มีมูลค่าไม่เกิน 2 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ กรณีที่สอง คือ อัตราสูงสุดที่ร้อยละ 28 และยกเว้นมรดกที่มีมูลค่าไม่เกิน 3.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ กรณีที่สาม คือ อัตราสูงสุดที่ร้อยละ 15 และยกเว้นมรดกที่มีมูลค่าไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ และกรณีที่สี่ คือ ไม่มีภาษีมรดก ซึ่งผลการประมาณค่าจากแบบจำลองทางเศรษฐมิติพบว่า ตัวแปรทางเศรษฐกิจทั้ง 5 ตัวแปร ได้แก่ การสะสมทุน (Capital Stock) รายได้จากการทำงานของคนทั้งประเทศ (Labor Hour) ผลผลิตของภาคธุรกิจเอกชน (Business Output) ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) และค่าจ้างต่อชั่วโมง (Wages) เพิ่มขึ้นไปในทิศทางเดียวกันเมื่อภาษีมรดกมีอัตราที่ลดลงไปจนถึงไม่มีเลย โดยยิ่งภาษีมรดกมีอัตรากำไรต่ำลง ระดับของตัวแปรทางเศรษฐกิจก็จะยิ่งเพิ่มสูงขึ้น และจะเพิ่มขึ้นสูงสุดในกรณีที่ไม่มีภาษีมรดกเลย

ดังนั้นภาษีมรดกจึงมีผลกระทบในทางลบต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในแง่ของการลงทุนการออมการทำงานและระดับผลผลิตซึ่งโดยรวมจะสะท้อนออกมาจากผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) และสาเหตุที่ทำให้ภาษีมรดกมีผลกระทบในด้านลบต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจนั้นก็สืบผลมาจากภาษีมรดกมีผลต่อจำนวนของมูลค่ามรดก ซึ่งหากอัตรากำไรสูงก็จะส่งผลให้มูลค่ามรดกตกลงมากและเมื่อคนนำทรัพย์สินที่มีไปทำการลงทุนย่อมทำให้จำนวนของสินทรัพย์ลดลงและเมื่อการผลิตในประเทศต้องพึ่งพิงปัจจัยการผลิตร่วมกันทั้งแรงงานและทุน ก็จะทำให้ความต้องการแรงงาน (Labor Demand) ลดลงและส่งผลกระทบต่อระดับค่าจ้างให้ลดลงตามไปด้วย เมื่อระดับค่าจ้างลดลงคนก็มีความต้องการทำงานลดลงนั่นก็คือ Labor Supply ลดลงนั่นเองและเมื่อความต้องการทำงานของคนลดลงจะส่งผลให้คนมีชั่วโมงในการทำงาน (Labor Hours) ลดลงดังนั้นเมื่อระบบเศรษฐกิจที่มีทั้งแรงงานและทุนลดลงย่อมส่งผลกระทบต่อผลผลิต (Business Output) ให้ลดลงตามไปด้วยและในท้ายที่สุดระดับของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ก็จะลดลง ส่งผลให้ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงหรืออีกประการหนึ่งคือการลดลงของมูลค่าทรัพย์สินอันเกิดจากภาษีมรดกย่อมทำให้ความต้องการลงทุนลดลง และด้วยปริมาณการลงทุนในสินทรัพย์นั้นมีความไวต่อภาษีเนื่องจากคนสามารถนำเงินที่จะลงทุนไปใช้ในกิจกรรมอื่นได้ เช่น การบริโภค ดังนั้นการมีอัตรากำไรภาษีมรดกสูงย่อมทำให้ปริมาณการลงทุนในสินทรัพย์ลดลงและส่งผลกระทบต่อถึงการจ้างงานของแรงงานด้วย เพราะปริมาณการลงทุนที่ลดลงย่อมทำให้ระดับการจ้างงานนั้นลดลงตามไปด้วย ดังนั้นเมื่อระบบเศรษฐกิจมีทั้งปริมาณแรงงานและทุนที่ลดลงย่อมส่งผลกระทบต่อระดับผลผลิตที่เป็นไปได้<sup>4</sup> (Potential output) ลดลงและส่งผลกระทบต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศลดลงตามไปด้วย ซึ่งส่งผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ผู้ที่ประกอบอาชีพในภาคเกษตรกรรมนั้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศกำลังพัฒนาที่เป็นที่ทราบโดยทั่วไปว่าเป็นผู้ที่มีรายได้น้อยเนื่องจากสินค้าภาคเกษตรเป็นสินค้าที่มีมูลค่าไม่สูงนักการผลิตในภาคเกษตรจึงต้องใช้พื้นที่เป็นจำนวนมากเพียงเพื่อจะมีรายได้เท่ากับโรงงานอุตสาหกรรมเล็กๆหนึ่งโรงดังนั้นภาษีมรดกซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บจากคนรายนั้นจึงไม่ควรที่จะตกอยู่กับผู้ที่ประกอบอาชีพในภาคเกษตร โดยจากงานวิจัยของ Goeller (2006) ซึ่งใช้การเก็บ

<sup>4</sup>ระดับผลผลิตที่เป็นไปได้ คือ ระดับผลผลิตที่อยู่ในช่วงที่มีการจ้างงานในระบบเศรษฐกิจอย่างเต็มที่ รวมไปถึงปัจจัยการผลิตในด้านอื่น ๆ นั้นอยู่ในระดับที่มีศักยภาพสูงเต็มที่

ข้อมูลและทำสถิติของผู้ที่รับภาระภาษีมรดก โดยจัดแบ่งผู้รับภาระที่เป็นทำอาชีพเกษตรออกมา และพิจารณาจำนวนของภาคเกษตรที่ได้รับผลกระทบ ใช้ข้อมูลจากปี ค.ศ. 2001 และ ค.ศ. 2003 และจากข้อมูลที่รวบรวมทำการพิจารณาควบคู่กับระบบภาษีนั้น แสดงให้เห็นได้ว่าในปี ค.ศ. 2001 มูลค่าสูงสุดที่ได้รับการยกเว้นภาษีมรดกคือ 625,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ มีจำนวนผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมรดกทั้งหมด 51,841 รายหรือคิดเป็นร้อยละ 2.3 ของผู้ตายที่มีมูลค่ามรดกมากพอที่จะต้องเสียภาษี โดยในจำนวน 51,841 รายนั้นมีอยู่ 2,602 ราย ที่อยู่ในภาคเกษตรกรรมและมีภาระต้องเสียภาษี โดยมูลค่ากองมรดกนั้นถูกแบ่งออกเป็นชั้นต่างๆทั้งหมด 6 ชั้น ซึ่งจากสถิติพบว่ามูลค่ามรดกของผู้ตายส่วนมากจำนวน 1,192 รายหรือคิดเป็นร้อยละ 46 มีมูลค่ามรดกอยู่ในช่วง 1,000,000 - 2,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ รองลงมาคือกองมรดกมูลค่า 625,000 - 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ มีจำนวน 916 ราย หรือคิดเป็นร้อยละ 35 ดังนั้นจะเห็นได้ว่าร้อยละ 81 ของผู้ตายมีมูลค่ากองมรดกอยู่ใน 2 ชั้นแรก และในปี ค.ศ. 2003 จำนวนผู้ที่ได้รับภาระภาษีมรดกน้อยลงเหลือเป็น 1,996 ราย ที่อยู่ในภาคเกษตรกรรม จากจำนวนผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมรดกทั้งหมด 30,623 ราย เนื่องจากมูลค่าที่ยกเว้นการเสียภาษีมรดกนั้นสูงขึ้นเป็น 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ดังนั้นการยกเว้นมูลค่ามรดกที่สูงขึ้นจะส่งผลให้มีจำนวนผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมรดกลดลง หรือภาระภาษีมรดกนั้นตกแก่ภาคเกษตรน้อยลงอย่างเห็นได้ชัดโดยเฉพาะอย่างยิ่งในปีหลังๆ ที่มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมรดกในมูลค่าที่สูงขึ้นไปอีก ส่งผลให้ผู้ที่อยู่ในภาคเกษตรนั้นรับภาระภาษีน้อยลง และทำให้ผู้ที่มีกิจการขนาดใหญ่ หรือมีความมั่งคั่งสูงอย่างแท้จริงเท่านั้นที่จะต้องรับภาระภาษีมรดก

### บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย

#### 3.1 ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ

ในการศึกษานี้ใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ โดยในการศึกษาตามวัตถุประสงค์ที่ 1 ใช้ข้อมูลด้านรายได้ของครัวเรือนในการคำนวณ เฉพาะรายได้ที่มาจากการทำงาน (ตารางที่ 3.1) และรายได้จากแหล่งอื่นๆ ที่ไม่ใช่จากการทำงาน (ตารางที่ 3.2) ในปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543, พ.ศ. 2552 และในวัตถุประสงค์ที่ 3 จะใช้ข้อมูลเฉพาะ ปี พ.ศ. 2552 เท่านั้นในการศึกษา เนื่องจากเป็นข้อมูลปีล่าสุด ในขณะที่ทำการศึกษานี้ โดยใช้ข้อมูลทั้งด้านรายได้และหนี้สินในการคำนวณ ได้แก่ ข้อมูลรายได้ทั้งสิ้นต่อคน ข้อมูลดอกเบี้ยเงินฝาก พันธบัตร เงินปันผลจากหุ้น และการลงทุนอื่นๆ ข้อมูลรายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ ข้อมูลหนี้สินของครัวเรือน ข้อมูลเพศและอายุของหัวหน้าครัวเรือน และข้อมูลความสัมพันธ์ของสมาชิกในครัวเรือนกับหัวหน้าครัวเรือน (ตารางที่ 3.3)

#### ตารางที่ 3.1 ข้อมูลรายได้ที่มาจากการทำงาน จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543, พ.ศ. 2552

ประเภทข้อมูล	รหัสปี พ.ศ. 2533	รหัสปี พ.ศ. 2543	รหัสปี พ.ศ. 2552
เงินเดือนและค่าจ้าง	Record 2 (B14)	Record 2 (B14)	Record 1 (A18)
รายได้จากการประกอบการธุรกิจ	Record 2 (B15)	Record 2 (B15)	Record 1 (A20)
รายได้จากการประกอบการเกษตร	Record 2 (B16)	Record 2 (B16)	Record 1 (A22)

ที่มา: ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ.2533, พ.ศ.2543, พ.ศ.2552

#### ตารางที่ 3.2 ข้อมูลรายได้ที่ไม่ใช่จากการทำงาน จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543, พ.ศ. 2552

ประเภทข้อมูล	รหัสปี พ.ศ. 2533	รหัสปี พ.ศ. 2543	รหัสปี พ.ศ. 2552
เงินบำเหน็จ บำนาญ	Record 2 (B17)	Record 2 (B17)	Record 1 (A24)
เงินชดเชยช่วยเหลือจากบุคคลนอกครัวเรือน จากรัฐ และองค์กรต่างๆ	Record 2 (B17)	Record 2 (B17)	Record 1 (A26, A28, A30)
รายได้จากทรัพย์สิน ค่าเช่าที่ดิน ค่าลิขสิทธิ์ ดอกเบี้ย และเงินปันผล	Record 2 (B18)	Record 2 (B18)	Record 1 (A32, A34, A36)
รายได้อื่นๆ	Record 2 (B19)	Record 2 (B19)	Record 1 (A43, A45, A47, A49)

ที่มา: ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ.2533, พ.ศ.2543, พ.ศ.2552

โดยข้อมูลด้านรายได้ของครัวเรือน ทั้งรายได้ที่มาจากการทำงาน และรายได้จากแหล่งอื่นๆ ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน ในปี พ.ศ. 2533 และ พ.ศ. 2543 นั้นได้มาจาก Record 2 และ ในปี พ.ศ. 2552 ได้มาจาก Record 1 เช่นเดียวกับข้อมูลรายได้ ข้อมูลหนี้สิน ข้อมูลเพศและอายุของหัวหน้า

ครัวเรือน ในปี พ.ศ. 2552 ส่วนข้อมูลความสัมพันธ์ของสมาชิกในครัวเรือนกับหัวหน้าครัวเรือนนั้น มาจาก Record 2 และข้อมูลรายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ มาจาก Record 16 ตารางที่ 3.3 ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณวัตถุประสงค์ที่ 3 จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2552

ประเภทข้อมูล	รหัสปี พ.ศ. 2552
รายได้ทั้งสิ้นต่อคน	Record 1 (A15)
ดอกเบี้ยเงินฝาก พันธบัตร เงินปันผลจากหุ้น และการลงทุนอื่นๆ	Record 1 (A34)
หนี้สินของครัวเรือน	Record 1 (A53)
เพศของหัวหน้าครัวเรือน	Record 1 (C01)
อายุของหัวหน้าครัวเรือน	Record 1 (C02)
ความสัมพันธ์กับหัวหน้าครัวเรือน	Record 2 (HM02)
รายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ	Record 16 (IO08(1))

ที่มา: ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2552

เมื่อทำการถอดรหัสข้อมูลรายได้จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติเรียบร้อยแล้ว ก็จะนำข้อมูลรายได้ดังกล่าวนั้น ไปทำการปรับค่าให้เท่ากับรายได้ที่เกิดขึ้นจริงตามบัญชีรายได้ประชาชาติ ในปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2552 โดยการปรับด้วย สัดส่วนของรายได้ส่วนด้วยรายได้ทั้งหมด จากนั้นจึงนำข้อมูลดังกล่าวภายหลังปรับค่าแล้วไปทำการศึกษาตามวัตถุประสงค์ต่อไป

รายได้ของครัวเรือน หมายถึง เงิน หรือสิ่งของที่ครัวเรือนได้รับมาจากการทำงาน หรือจากแหล่งอื่นๆที่ไม่ใช่จากการไม่ได้ทำงาน เช่น ได้รับมาโดยผู้อื่นให้ หรือครัวเรือนผลิตขึ้นเอง แบ่งออกเป็น

1) รายได้ประจำ หมายถึง รายได้ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินที่เกิดจากการทำงาน และรายได้จากแหล่งอื่นๆที่ไม่ได้มาจากการทำงาน

1.1) รายได้ที่มาจากการทำงาน ได้แก่

1.1.1) เงินเดือนค่าจ้าง (รวมโบนัส ค่าทิป หรือเงินรางวัลบริการ และส่วนแบ่งเปอร์เซ็นต์จากการขาย) รวมทั้งเงินหรือสิ่งของที่ได้รับเป็นสวัสดิการจากนายจ้าง

1.1.2) รายได้จากการประกอบธุรกิจที่ไม่ใช่การเกษตร (รายรับเบื้องต้น และมูลค่าสินค้า/ บริการของธุรกิจ ที่นำมาอุปโภคบริโภคในครัวเรือน หักด้วย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ)

1.1.3) รายได้จากการประกอบการเกษตร (มูลค่าผลผลิตการเกษตรทั้งหมด หักด้วย มูลค่าผลผลิตที่เสียหาย และค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ)

1.2) รายได้จากแหล่งอื่นๆ ที่ไม่ใช่จากการทำงาน ได้แก่

1.2.1) เงินบำเหน็จ บำนาญ

1.2.2) เงินและสิ่งของที่ได้รับเป็นการช่วยเหลือจากบุคคลนอกครัวเรือน จากรัฐ และองค์กรต่างๆ

1.2.3) รายได้จากทรัพย์สิน เช่น ค่าเช่าที่ดิน ค่าลิขสิทธิ์และสิทธิบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยจากพันธบัตรรัฐบาล ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืม และเงินปันผล

2) รายได้อื่นๆ เช่น เงินที่ได้รับเป็นรางวัล เงินถูกสลากกินแบ่ง เงินมรดก ของขวัญ เงินได้จากการประกัน หรือค่านายหน้า (ที่ไม่ใช่การทำงานรับจ้าง หรือประกอบธุรกิจ) ซึ่งถือเป็นรายได้ประจำเช่นกัน นอกจากนี้ยังรวมถึง ค่าประเมินค่าเช่าบ้านที่ครัวเรือนนั้นๆอาศัยอยู่เองโดยที่เป็นเจ้าของ หรือครัวเรือนนั้นอาศัยโดยที่ผู้อื่นให้อยู่ฟรี

หัวหน้าครัวเรือน หมายถึง ผู้ที่เป็นที่ยอมรับนับถือของสมาชิกในครัวเรือน โดยได้รับการยกย่องให้เป็นหัวหน้าครัวเรือน อาจเป็นผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบทางการเงิน และสวัสดิการของครัวเรือนหรือไม่ก็ตาม ซึ่งหัวหน้าครัวเรือนนั้นไม่จำเป็นจะต้องเป็นบิดามารดาของสมาชิกในครัวเรือน หรือเป็นเจ้าของบ้าน อาจเป็นเพียงแค่สมาชิกคนใดคนหนึ่งก็ได้

### 3.2 ข้อสมมติต่างๆ (Assumption) ของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ

เนื่องด้วยข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ บางส่วนนั้นมีข้อจำกัดในด้านรายละเอียดต่างๆที่เกี่ยวข้องกับครัวเรือน เช่น ในการสัมภาษณ์สมาชิกครัวเรือนถึงรายได้ รายจ่าย และความสัมพันธ์ในครัวเรือน เป็นต้น ทำให้ในการศึกษานี้จำเป็นต้องระบุข้อสมมติต่างๆ เพื่อให้สามารถทำการศึกษาได้อย่างสะดวกยิ่งขึ้น และใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่จะสามารถเกิดขึ้นได้มากที่สุด

โดยข้อสมมติต่างๆ ในการคำนวณ ได้แก่

1) สมมติให้เจ้ามรดก ซึ่งถึงแก่ความตายนั้น คือ หัวหน้าครัวเรือน และมีการยกมรดกให้แก่สมาชิกในครัวเรือน ตามแนวทางการศึกษาในแต่ละกรณีที่จะทำการศึกษา

2) สมมติให้ไม่มีการทำพินัยกรรม หรือระบุยกทรัพย์สินมรดกให้แก่บุคคลใดๆ

3) สมมติให้ทรัพย์สินมรดกทั้งหมดนั้น เป็นของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือน

4) สมมติให้ทรัพย์สินมรดกไม่ใช่สินส่วนตัวทั้งหมด ในการคำนวณรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก กรณีที่ต้องมีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน ซึ่งหากเจ้ามรดกที่ถึงแก่ความตายนั้นมีสมาชิกครัวเรือนที่ระบุว่าเป็นคู่สมรส จะต้องทำการแบ่งทรัพย์สินมรดกออกเป็นสองส่วนเท่าๆกัน คือ สินส่วนตัว และสินสมรส ก่อนนำไปคำนวณตามวัตถุประสงค์ต่อไป

และในการคำนวณรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้น มีการใช้ข้อมูลความสัมพันธ์ของสมาชิกในครัวเรือนกับหัวหน้าครัวเรือน เพื่อทำการคำนวณหารายได้จากการจัดเก็บภาษี

ตามลำดับความสัมพันธ์ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีข้อจำกัด จึงมีการกำหนดข้อมูลความสัมพันธ์ของสมาชิกที่ใช้ในการคำนวณ ดังนี้

5) สมมติให้สมาชิกที่ระบุว่าเป็นคู่สมรส นั้น เป็นคู่สมรสที่จดทะเบียนสมรสถูกต้องตามกฎหมาย ตั้งแต่เจ้ามรดกยังคงมีชีวิตอยู่ ไม่มีการสมรสซ้อน และมีสิทธิในการรับมรดก

6) สมมติให้สมาชิกที่ระบุว่าเป็นลูก ทั้งลูกที่แต่งงานแล้ว ลูกที่ยังไม่แต่งงาน และลูกบุญธรรม เป็นลูกที่จดทะเบียนรับรองถูกต้องตามกฎหมาย เป็นผู้สืบสันดานชั้นบุตรโดยตรงของเจ้ามรดก กับสมาชิกที่ระบุเป็นคู่สมรส และมีสิทธิในการรับมรดก

7) สมมติให้สมาชิกที่ระบุว่าเป็นหลานนั้น เป็นผู้สืบสันดานชั้นหลานโดยตรงของเจ้ามรดกที่ถึงแก่ความตาย และมีสิทธิในการรับมรดก

8) สมมติให้สมาชิกที่ระบุว่าเป็นบิดามารดา เป็นบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือเป็นบิดาที่จดทะเบียนสมรสกับมารดาของเจ้ามรดก หรือเป็นมารดาที่ให้กำเนิดเจ้ามรดก และมีสิทธิในการรับมรดก

9) สมมติให้สมาชิกที่ระบุว่าเป็นพี่น้องและความสัมพันธ์อื่น ๆ นั้น เป็นพี่น้องร่วมบิดามารดากับเจ้ามรดก และมีสิทธิในการรับมรดก

10) สมมติให้มีการยกมรดกให้แก่ผู้รับ 2 คน ในกรณีที่มีเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนเป็นสมาชิกคนเดียวของครัวเรือน (ไม่นับรวมคนรับใช้) เนื่องจากข้อมูลความสัมพันธ์ของสมาชิกในครัวเรือนกับหัวหน้าครัวเรือนนั้น เป็นข้อมูลเฉพาะสมาชิกที่อาศัยอยู่เป็นประจำในครัวเรือน หรือจากไปที่อื่นชั่วคราวไม่เกิน 30 วัน โดยไม่มีที่อยู่ประจำที่อื่นเท่านั้น ไม่มีการระบุถึงสมาชิกในครัวเรือนที่จากไปเรียนหนังสือ หรือประกอบอาชีพ ที่มีที่อาศัยประจำที่อื่น หรือผู้ต้องโทษ ผู้ถูกเกณฑ์ทหาร และผู้ป่วยในโรงพยาบาลจิตเวช ซึ่งบุคคลที่ไม่ได้ถูกระบุในข้อมูลความสัมพันธ์ของสมาชิกในครัวเรือนกับหัวหน้าครัวเรือนเหล่านี้ อาจเป็นสมาชิกที่มีสิทธิรับมรดกด้วยเช่นกัน จึงกำหนดให้มีผู้รับมรดก 2 คน

### 3.3 วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษานั้น แบ่งออกเป็นอีกห้าส่วนย่อยด้วยกัน ส่วนที่หนึ่ง พุทธถึงการศึกษารายได้ที่มาจากการทำงาน และรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน เพื่อพิจารณาถึงสัดส่วน แนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ดังกล่าวในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552) จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2552 ส่วนที่สอง เป็นการศึกษาถึงรูปแบบและหลักการความเป็นมา ข้อพิจารณา รวมทั้งข้อดีข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ส่วนที่สาม ทำการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ โดยการคำนวณรายได้จากการเก็บภาษีมรดก ซึ่งคำนวณจากข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552 ส่วนที่สี่ เป็นการศึกษาภาระภาษีมรดกเฉลี่ย ในปี พ.ศ. 2552 เพื่อพิจารณาถึงโครงสร้าง ความก้าวหน้า และส่วนที่ห้า เป็นการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่ง ในปี พ.ศ. 2552

### 3.3.1 ศึกษาแนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่มาจากการทำงาน และไม่ได้มาจากการทำงานของครัวเรือนในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552)

การศึกษาในส่วนนี้ เป็นการศึกษาถึงรายได้ที่มาจากการทำงาน และรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานของครัวเรือน ในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552) โดยศึกษาจากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2552 เพื่อศึกษาถึงแนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ทั้งสองดังกล่าวในรอบ 19 ปี รวมทั้งเปรียบเทียบสัดส่วนของรายได้ทั้งสองดังกล่าวด้วย ทั้งนี้เพราะรายได้นั้นทำให้เกิดการออมและการลงทุน หรือเกิดการใช้จ่ายและการบริโภคเพื่อซื้อทรัพย์สิน ซึ่งก่อให้เกิดการสะสมทรัพย์สิน และเป็นมรดกตกทอด หรือการให้โดยเสน่หาต่อไปได้

โดยในการศึกษาข้อมูลรายได้นั้น จำเป็นต้องทำการปรับข้อมูลรายได้ ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ให้เท่ากับข้อมูลรายได้ในบัญชีประชาชาติ (National Income) จากสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เนื่องจากข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาตินั้น มีแนวโน้มที่ต่ำเกินจริง และข้อมูลรายได้จากบัญชีประชาชาตินั้น น่าจะมีความน่าเชื่อถือมากกว่า โดยในงานศึกษาลักษณะการกระจายภาระและประโยชน์ด้านการคลังและภาษีอากรของประเทศไทย ปี พ.ศ. 2529 - 2539 ของ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย นั้นได้ให้เหตุผลที่เข้าใจได้ว่าส่วนหนึ่งเป็นเพราะประชาชนเกรงว่าจะถูกเก็บภาษี และอีกส่วนหนึ่ง คือ ในการให้สัมภาษณ์ ผู้ให้สัมภาษณ์อาจจะละเลยข้อมูลรายได้ในบางรายการที่ไม่สำคัญ ซึ่งในงานศึกษาดังกล่าวพบว่า ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ มีการรายงานตัวเลขต่ำกว่าข้อมูลรายได้ในบัญชีประชาชาติ (National Income) จากสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สองรายการ คือ รายได้จากกำไรจากการประกอบธุรกิจ (นอกภาคเกษตร) และรายได้จากทรัพย์สิน (ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าเช่า) ซึ่งข้อมูลตัวเลขทั้งสองรายการดังกล่าวนี้ ต่ำกว่าตัวเลขในระบบบัญชีประชาชาติค่อนข้างมาก โดยสรุปรายได้เฉลี่ยต่อบุคคล (จากการสำรวจครัวเรือน) ต่ำกว่ารายได้เฉลี่ยของบัญชีประชาชาติถึงร้อยละ 40 - 50 ดังนั้นจึงต้องทำการปรับข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติเสียก่อน

### 3.3.2 ศึกษารูปแบบและหลักการ ข้อดี ข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทย และต่างประเทศ

การศึกษาในส่วนนี้จะเป็นการศึกษาถึงรายละเอียด รูปแบบและหลักการของการจัดเก็บภาษีมรดก ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อศึกษาถึงบทบาท ความหมาย และประเภทของภาษีมรดก รวมถึงประวัติความเป็นมาของภาษีมรดก ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ และวิเคราะห์ถึงข้อดี ข้อเสีย ของการจัดเก็บภาษีมรดก และข้อพิจารณาประเภทของภาษีมรดกแต่ละประเภท โดยใช้วิธีการรวบรวมเอกสาร (Documentary Research) จากกฎหมาย พระราชบัญญัติอากรมรดกและ

รับมรดก พุทธศักราช 2476 และบทความ หรือเอกสารทางวิชาการต่างๆ ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ

### 3.3.3 ศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ

การศึกษาในส่วนนี้จะทำการคำนวณรายได้จากการเก็บภาษีมรดก โดยใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552 เพื่อศึกษาถึงผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อรายได้รัฐ โดยใช้ข้อมูลรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากและเงินปันผลจากหุ้น มาทำการคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินมรดกจากเงินฝาก มูลค่าหลักทรัพย์ และนอกหลักทรัพย์ของครัวเรือน (สมการที่ 3) โดยการนำอัตราดอกเบี้ยถ่วงน้ำหนัก ในปี พ.ศ. 2552 จากธนาคารแห่งประเทศไทย มาเทียบกับรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากและเงินปันผลจากหุ้น เพื่อปรับข้อมูลนั้น ให้เป็นเงินต้น (สมการที่ 1) จากนั้นทำการหาสัดส่วนเงินฝากและเงินปันผลจากหุ้นของแต่ละครัวเรือน (สมการที่ 2) เพื่อทำการปรับข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติ โดยการนำข้อมูลยอดเงินฝากทั่วประเทศ ในปี พ.ศ. 2552 จากธนาคารแห่งประเทศไทย และมูลค่าหลักทรัพย์ ในปี พ.ศ. 2552 จากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมกับมูลค่านอกหลักทรัพย์ ซึ่งคำนวณจากข้อมูลเงินให้กู้ยืมของธนาคารพาณิชย์ จำแนกตามประเภทธุรกิจ ในปี พ.ศ. 2552 จากธนาคารแห่งประเทศไทย (สมการที่ 4) (Aemkulwat, 2008) มาปรับกับสัดส่วนเงินฝากของแต่ละครัวเรือน (สมการที่ 3) เพื่อให้ได้เป็นมูลค่าทรัพย์สินมรดกจากเงินฝาก มูลค่าหลักทรัพย์ และนอกหลักทรัพย์ของแต่ละครัวเรือน

$$\frac{IB_i}{R} = PB_i \quad \dots\dots\dots (1)$$

$$S\_PB_i = \frac{PB_i}{\sum_{i=1}^n PB_i} \quad \dots\dots\dots (2)$$

$$Wealth\_Y_i = S\_PB_i \times SV\_SET\_nonSET_{2552} \quad \dots\dots\dots (3)$$

เมื่อ  $IB_i$  หมายถึง รายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากและเงินปันผลจากหุ้นของครัวเรือนที่  $i$

$R$  หมายถึง อัตราดอกเบี้ยถ่วงน้ำหนัก ในปี พ.ศ. 2552

$PB_i$  หมายถึง เงินต้น ของครัวเรือนที่  $i$

$S\_PB_i$  หมายถึง สัดส่วนเงินฝากและเงินปันผลจากหุ้น ของครัวเรือนที่  $i$

$SV\_SET\_nonSET_{2552}$  หมายถึง ยอดเงินฝากทั่วประเทศรวมกับมูลค่าหลักทรัพย์ และมูลค่านอกหลักทรัพย์ ในปี พ.ศ. 2552

$Wealth\_Y_i$  หมายถึง ทรัพย์สินมรดกจากเงินฝาก มูลค่าหลักทรัพย์ และนอกหลักทรัพย์ ของครัวเรือนที่  $i$

โดยที่



$$\text{nonSET}_{2552} = \frac{D-(d \times D)}{d} \dots\dots\dots (4)$$

เมื่อ	$\text{nonSET}_{2552}$	หมายถึง มูลค่านอกหลักทรัพย์ ในปี พ.ศ. 2552
	$D$	หมายถึง เงินให้กู้ยืมของธนาคารพาณิชย์ ในปี พ.ศ. 2552
	$d$	หมายถึง สัดส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ มีค่าเท่ากับ 0.1

และใช้ข้อมูลรายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ มาทำการคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินมรดกจากอสังหาริมทรัพย์ของครัวเรือน (สมการที่ 5) โดยทำการหาสัดส่วนรายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ (สมการที่ 6) เพื่อทำการปรับข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติ โดยการนำข้อมูลมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งประเทศ ในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งคำนวณจากดัชนีราคาบ้านเดี่ยวพร้อมที่ดิน ในปี พ.ศ. 2547 และ พ.ศ. 2552 จากธนาคารแห่งประเทศไทย และมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งประเทศ ในปี พ.ศ. 2547 จากงานศึกษาการวิเคราะห์ภาษีทรัพย์สิน: กรณีศึกษาภาษีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย (รวมงคล ยศะทัตต์, 2555) (สมการที่ 7) ในการคำนวณมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งประเทศ ในปี พ.ศ. 2552

$$\text{Wealth\_Asset}_i = S\_R\text{Asset}_i \times \text{ASSET}_{2552} \dots\dots\dots (5)$$

$$S\_R\text{Asset}_i = \frac{R\text{Asset}_i}{\sum_{i=1}^n R\text{Asset}_i} \dots\dots\dots (6)$$

โดยที่

$$\text{ASSET}_{2552} = \text{ASSET}_{2547} (1 + r)^t \dots\dots\dots (7)$$

$$r = \left( \frac{FV}{PV} \right)^{\left( \frac{1}{t} \right)} - 1 \dots\dots\dots (8)$$

เมื่อ	$\text{Wealth\_Asset}_i$	หมายถึง ทรัพย์สินมรดกจากอสังหาริมทรัพย์ ของครัวเรือนที่ i
	$S\_R\text{Asset}_i$	หมายถึง สัดส่วนรายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ ของครัวเรือนที่ i
	$R\text{Asset}_i$	หมายถึง รายได้จากการให้เช่าห้อง เช่าที่ดิน และสินทรัพย์อื่นๆ ของครัวเรือนที่ i
	$\text{ASSET}_{2552}$	หมายถึง มูลค่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งประเทศ ในปี พ.ศ. 2552
	$\text{ASSET}_{2547}$	หมายถึง มูลค่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งประเทศ ในปี พ.ศ. 2547

2547	$r$	หมายถึง อัตราการเพิ่มของราคาที่ดินจากปี พ.ศ. 2547 ถึงปี พ.ศ. 2552
	$t$	หมายถึง จำนวนปี
	$FV$	หมายถึง ดัชนีราคาบ้านเดี่ยวพร้อมที่ดิน ในปี พ.ศ. 2552
	$PV$	หมายถึง ดัชนีราคาบ้านเดี่ยวพร้อมที่ดิน ในปี พ.ศ. 2547

จากนั้นทำการคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม ของแต่ละครัวเรือน โดยคำนวณจากผลรวมของ มูลค่าทรัพย์สินมรดกจากเงินฝาก มูลค่าหลักทรัพย์ และนอกหลักทรัพย์ กับทรัพย์สินมรดกจากอสังหาริมทรัพย์ ของแต่ละครัวเรือน (สมการที่ 9)

$$\text{Wealth\_All}_i = \text{Wealth\_Y}_i + \text{Wealth\_Asset}_i \quad \dots\dots\dots (9)$$

เมื่อ  $\text{Wealth\_All}_i$  หมายถึง ทรัพย์สินมรดกรวม ของครัวเรือนที่  $i$   
 $\text{Wealth\_Y}_i$  หมายถึง ทรัพย์สินมรดกจากเงินฝาก มูลค่าหลักทรัพย์ และนอกหลักทรัพย์ ของครัวเรือนที่  $i$

$\text{Wealth\_Asset}_i$  หมายถึง ทรัพย์สินมรดกจากอสังหาริมทรัพย์ ของครัวเรือนที่  $i$

ซึ่งมูลค่าทรัพย์สินมรดกของครัวเรือน ที่นำไปคำนวณรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นแบ่งออกเป็น 2 ส่วนด้วยกัน คือ

ส่วนที่ 1: มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ “มี” การหักหนี้สินของครัวเรือน

ส่วนที่ 2: มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ “ไม่มี” การหักหนี้สินของครัวเรือน

โดยมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ “มี” การหักหนี้สินของครัวเรือนนั้น (สมการที่ 10) จะทำการหาสัดส่วนหนี้สินของแต่ละครัวเรือน (สมการที่ 12) จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552 เพื่อทำการปรับข้อมูลให้สอดคล้องกับข้อมูลหนี้ครัวเรือนในปี พ.ศ. 2552 จากธนาคารแห่งประเทศไทย (สมการที่ 11)

$$\text{Wealth\_D}_i = \text{Wealth\_All}_i - \text{HH\_Debt}_i \quad \dots\dots\dots (10)$$

โดยที่

$$\text{HH\_Debt}_i = \text{S\_Debt}_i \times \text{DEBT}_{2552} \quad \dots\dots\dots (11)$$

$$\text{S\_Debt}_i = \frac{\text{Debt}_i}{\sum_{i=1}^n \text{Debt}_i} \quad \dots\dots\dots (12)$$

เมื่อ  $\text{Wealth\_All}_i$  หมายถึง ทรัพย์สินมรดกรวม ของครัวเรือนที่  $i$

$Wealth\_D_i$	หมายถึง ทรัพย์สินมรดกหลังหักหนี้สิน ของครัวเรือนที่ $i$
$Wealth_i$	หมายถึง ทรัพย์สินมรดก ของครัวเรือนที่ $i$
$HH\_Debt_i$	หมายถึง หนี้สินครัวเรือน ของครัวเรือนที่ $i$ หลังจากทำการปรับข้อมูลแล้ว
$S\_Debt_i$	หมายถึง สัดส่วนหนี้สินครัวเรือน ของครัวเรือนที่ $i$
$DEBT_{2552}$	หมายถึง มูลค่าหนี้ครัวเรือน ในปี พ.ศ. 2552
$Debt_i$	หมายถึง หนี้สินครัวเรือน ของครัวเรือนที่ $i$

ซึ่งเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมรดกจะยึดตามแนวทางเสนอการจัดเก็บภาษีมรดก ของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง นั่นคือในการจัดเก็บภาษีกองมรดก(Estate Tax) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) กำหนดอัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้า 3 อัตรา (ตารางที่ 3.4) โดยมีการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ไม่ต้องเสียภาษี และกำหนดการจัดเก็บภาษีมรดก ที่ไม่สูงหรือต่ำมากจนเกินไป เพื่อไม่ให้เกิดแรงต่อต้าน และเกิดผลกระทบต่อภาระการสะสมทุน เพื่อการดำเนินธุรกิจต่อไป ทั้งนี้กำหนดให้ใช้เกณฑ์อัตราภาษีเดียวกัน ในการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

### ตารางที่ 3.4 เกณฑ์อัตราภาษีในการจัดเก็บ ภาษีกองมรดก (Estate Taxes) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes)

มูลค่าทรัพย์สินมรดก	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0
ตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	10
ตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป	20

ที่มา: แนวทางเสนอการจัดเก็บภาษีมรดก ของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

โดยในการคำนวณรายได้จากการเก็บภาษีมรดก จะแบ่งออกเป็นสองประเภทด้วยกัน นั่นคือ

ประเภทที่ 1: คำนวณรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบ ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

ประเภทที่ 2: คำนวณรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กรณีคือ

กรณีที่ 1: คำนวณรายได้ตามกฎหมายการรับมรดก (ภาคผนวก ก)

- ยกมรดกให้แก่ทายาทตามลำดับกฎหมายการรับมรดก

กรณีที่ 2: คำนวณรายได้ตามข้อสมมติที่ตั้งขึ้น

- ข้อสมมติที่ 1: ยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น, ไม่มีการแบ่งสินสมรส

- ข้อสมมติที่ 2: ยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น, มีการแบ่งสินสมรส

ซึ่งในการกำหนดข้อสมมติฐาน มีที่มาจากบางวัฒนธรรมที่นิยมยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น โดยหวังว่าบุตรคนโต จะนำมรดกที่ได้รับไปนั้น แจกจ่ายแก่พี่น้องอย่างเสมอภาค เช่น ชาวจีนบางส่วน นิยมยกมรดกให้แก่บุตรชายคนโตเท่านั้น เนื่องจากบุตรชายคนโตนั้นจะเป็นผู้นำครอบครัวในอนาคต แทนบิดามารดา หรือชาวไทยเอง บางส่วนก็นิยมยกมรดกให้แก่บุตรชายหรือบุตรสาวคนโตเช่นกัน

จากนั้นนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกแต่ละประเภทที่คำนวณได้มาจำแนกเพศชายหญิง และตามกลุ่มอายุ 11 ช่วงตั้งแต่อายุ 20 ปี จนถึงอายุ 70 ปี ขึ้นไป เพื่อทำการคำนวณรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกแต่ละประเภทให้มีความใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น โดยใช้ข้อมูลเพศ และอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552 และข้อมูลอัตราการตายตามกลุ่มอายุตั้งแต่อายุ 20 ปี จนถึงอายุ 70 ปี ขึ้นไป ต่อประชากร 100 คน จำแนกตามเพศ ในปี พ.ศ. 2552 จากกลุ่มภารกิจด้านข้อมูลข่าวสารและสารสนเทศสุขภาพ สำนักนโยบายและยุทธศาสตร์ (ภาคผนวก ข) ในการคำนวณ (สมการที่ 13) เนื่องจากโอกาสที่บุคคลจะถึงแก่ความตายนั้นแตกต่างกัน ในแต่ละหมวดอายุและเพศ เช่น การตายด้วยโรคหัวใจ ซึ่งจะมีมากในกลุ่มผู้สูงอายุ การตายด้วยโรคที่เกิดจากการตั้งครภ์ หรือคลอดบุตร ที่จะเกิดเฉพาะเพศหญิง ในขณะที่การตายด้วยอุบัติเหตุ การต่อสู้ หรือการสงคราม ที่จะมีมากในเพศชาย เป็นต้น

$$Y\_dtax_{jisa} = Y\_tax_{jisa} \times Death\_Rate_{jisa} \quad \dots\dots\dots (13)$$

เมื่อ  $Y\_dtax_{jisa}$  หมายถึง รายได้ภาษีมรดกโดยเฉลี่ย ประเภทภาษีที่ j, ครัวเรือนที่ i, เพศของหัวหน้าครัวเรือนที่ s, อายุของหัวหน้าครัวเรือนที่ a

$Y\_tax_{jisa}$  หมายถึง รายได้ภาษีมรดก ประเภทภาษีที่ j, ครัวเรือนที่ i, เพศของหัวหน้าครัวเรือนที่ s, อายุของหัวหน้าครัวเรือนที่ a

$Death\_Rate_{jisa}$  หมายถึง อัตราตาย ของครัวเรือนที่ i, เพศของหัวหน้าครัวเรือนที่ s, อายุของหัวหน้าครัวเรือนที่ a

หลังจากทำการคำนวณรายได้ภาษีมรดกโดยเฉลี่ย จากการเก็บภาษีมรดกแต่ละประเภท ในปี พ.ศ. 2552 แล้ว ในขั้นตอนต่อไปจะทำการศึกษาถึงความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล โดยการแปลงข้อมูลรายได้รายได้ภาษีมรดกโดยเฉลี่ยรวม แต่ละประเภทภาษี ในปี พ.ศ. 2552 (สมการที่ 14) ให้อยู่ในรูปของร้อยละ เพื่อพิจารณาถึงสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกต่อรายได้รวมของภาครัฐ<sup>1</sup> และพิจารณาถึงสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกต่อรายได้รวมของภาษีทางตรง

$$Y\_DT_j = \sum_{j=1, i=1}^{m, n} Y\_dtax_{jisa} \quad \dots\dots\dots (14)$$

เมื่อ  $Y\_DT_j$  หมายถึง รายได้ภาษีมรดกโดยเฉลี่ยรวม ประเภทภาษีที่ j

<sup>1</sup>รายได้รวมของภาครัฐในที่นี้ หมายถึง รายได้จากภาษีทั้งหมด (ภาษีทางตรง, ภาษีทางอ้อม) ไม่รวมรายได้ที่ไม่ใช่ภาษี

$Y\_dtax_{jsa}$  หมายถึง รายได้ภาษีมรดกโดยเฉลี่ย ประเภทภาษีที่  $j$ , ครัวเรือนที่  $i$ , เพศของหัวหน้าครัวเรือนที่  $s$ , อายุของหัวหน้าครัวเรือนที่  $a$

### 3.3.4 ศึกษาโครงสร้างความก้าวหน้าของภาระภาษีมรดกเฉลี่ย

การศึกษาในส่วนนี้เป็นการศึกษาภาระภาษีมรดกเพื่อพิจารณาว่าภาษีมรดกในประเทศนั้น มีโครงสร้างภาระภาษีอย่างไร เป็นแบบอัตราก้าวหน้า อัตราคงที่ หรืออัตราถดถอย โดยใช้ข้อมูลรายได้ทั้งสิ้นต่อคน จากผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552 ในการจำแนกประชากรตามระดับรายได้ ออกเป็นจำนวน 5 กลุ่ม (Quintile) จาก 20% ของกลุ่มที่จนที่สุด ไปจนถึง 20% ของกลุ่มที่รวยที่สุด ซึ่งในการศึกษานี้จะทำการศึกษาโครงสร้างความก้าวหน้าของภาระภาษีมรดก โดยใช้อัตราภาษีแบบเฉลี่ย (Average Tax Rate) เป็นเครื่องมือในการวัดความก้าวหน้าของภาระภาษีมรดกเนื่องจากลักษณะข้อมูล และข้อจำกัดของข้อมูลผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติที่มีลักษณะเป็นข้อมูลภาคตัดขวาง จึงไม่สามารถใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Tax Rate) ในการวัดความก้าวหน้าของภาระภาษีมรดกได้ ดังนั้นเพื่อเลี่ยงปัญหาดังกล่าว ในการศึกษานี้จึงใช้อัตราภาษีแบบเฉลี่ย (Average Tax Rate)

โดยในการคำนวณหาภาระภาษีมรดกรวมในแต่ละชั้นรายได้ สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$IC_{jk} = \frac{Y\_DT_{jk}}{Y\_HH_k} \times 100 \quad \dots\dots\dots (15)$$

เมื่อ  $IC_{jk}$  หมายถึง อัตราภาระภาษีมรดกเฉลี่ย ประเภทภาษีที่  $j$ , ชั้นรายได้ที่  $k$   
 $Y\_DT_{jk}$  หมายถึง รายได้ภาษีมรดกโดยเฉลี่ยรวม ประเภทภาษีที่  $j$ , ชั้นรายได้ที่  $k$   
 $Y\_HH_k$  หมายถึง รายได้รวม ของชั้นรายได้ที่  $k$

จากนั้นเมื่อได้อัตราภาระภาษีมรดกเฉลี่ย ของแต่ละประเภทและแต่ละชั้นรายได้แล้ว จึงนำมาพิจารณาว่า มีลักษณะโครงสร้างอย่างไร เป็นแบบอัตราก้าวหน้า อัตราคงที่ หรืออัตราถดถอย โดยหากอัตราภาระภาษีมรดกเฉลี่ยเพิ่มขึ้น หมายความว่า ภาระภาษีมรดกมีโครงสร้างแบบอัตราก้าวหน้า และหากอัตราภาระภาษีมรดกเฉลี่ยไม่เปลี่ยนแปลง จะหมายความว่า ภาระภาษีมรดกมีโครงสร้างแบบอัตราคงที่ และหากอัตราภาระภาษีมรดกเฉลี่ยลดลง ก็หมายความว่า ภาระภาษีมรดกมีโครงสร้างแบบอัตราถดถอย

### 3.3.5 ศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่ง

ในส่วนนี้เป็นการศึกษาวิเคราะห์ความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ ของครัวเรือน (สมการที่ 16) และความไม่เท่าเทียมกันของทรัพย์สินมรดก ของครัวเรือน (สมการที่ 17) ทั้งก่อนและหลังการจัดเก็บภาษีมรดก โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ ดัชนีจีนิ (Gini Index) จาก อิศรา ศานติศาสตร์ (2554) และข้อมูล

จากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

$$G_Y = \frac{2 \times \text{Cov}[Y_i, F(Y_i)]}{M} \quad \dots\dots\dots (16)$$

$$G_W = \frac{2 \times \text{Cov}[W_i, F(W_i)]}{V} \quad \dots\dots\dots (17)$$

โดยที่

*Cov* = Covariance

$$\text{Cov}[Y_i, F(Y_i)] = \frac{\sum_{i=1}^n (Y_i - M)[F(Y_i) - \mu_{FY}]}{N} \quad \dots\dots\dots (18)$$

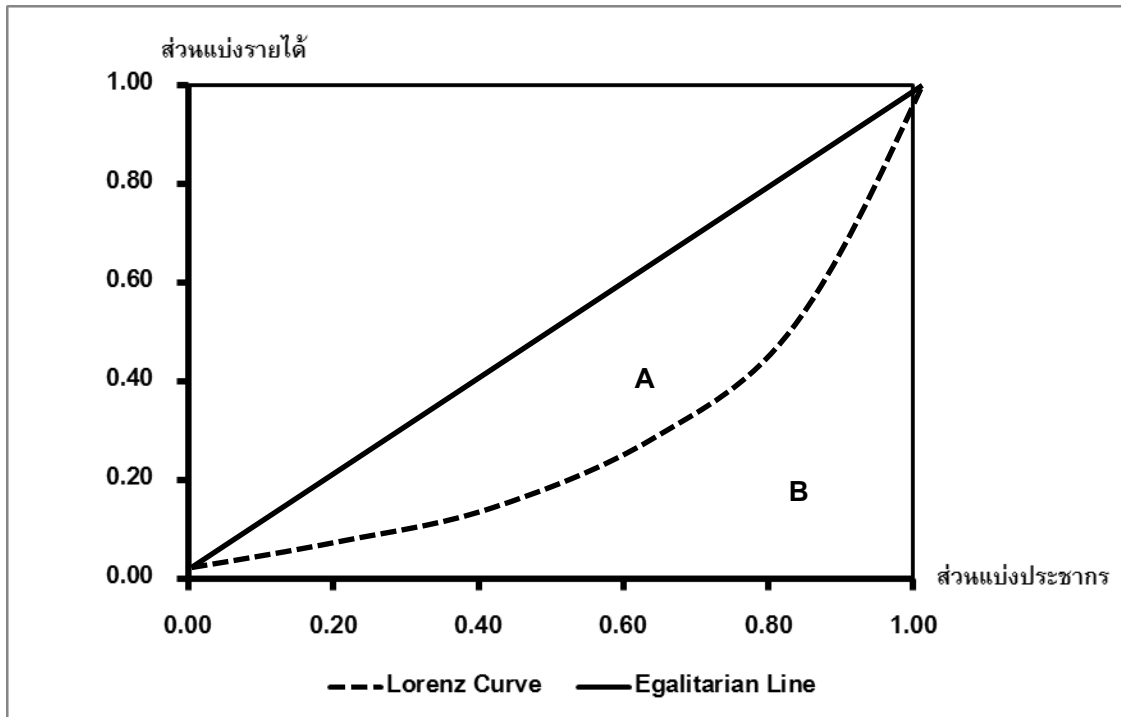
$$\text{Cov}[W_i, F(W_i)] = \frac{\sum_{i=1}^n (W_i - V)[F(W_i) - \mu_{FW}]}{N} \quad \dots\dots\dots (19)$$

เมื่อ	$G_Y$	หมายถึง ดัชนีจินี (Gini Index) รายได้
	$G_W$	หมายถึง ดัชนีจินี (Gini Index) ทรัพย์สินมรดก
	$N$	หมายถึง จำนวนตัวอย่าง (ในที่นี้คือจำนวนครัวเรือน)
	$Y_i$	หมายถึง รายได้ของครัวเรือนลำดับที่ $i$
	$W_i$	หมายถึง ทรัพย์สินมรดกของครัวเรือนลำดับที่ $i$
	$M$	หมายถึง ค่าเฉลี่ยของรายได้
	$V$	หมายถึง ค่าเฉลี่ยของทรัพย์สินมรดก
	$F(Y_i)$	หมายถึง Cumulative Density Function ณ จุดที่ $Y = Y_i$
	$F(W_i)$	หมายถึง Cumulative Density Function ณ จุดที่ $W = W_i$
	$\mu_{FY}$	หมายถึง ค่าเฉลี่ยของ $F(Y_i)$
	$\mu_{FW}$	หมายถึง ค่าเฉลี่ยของ $F(W_i)$

ดัชนีจินี (Gini Index) มีพื้นฐานมาจากความสัมพันธ์ระหว่างเส้น Lorenz Curve ที่แสดงการกระจายรายได้ที่เป็นอยู่จริง กับเส้น Egalitarian Line ที่แสดงการกระจายรายได้ในอุดมคติ ซึ่งรายได้ของทุกคนมีความเท่าเทียมกัน (แผนภูมิที่ 3.1) โดยค่าจำกัดความ ดัชนีจินี (Gini Index) เป็นตัวเลขที่เท่ากับ 2 เท่าของพื้นที่ระหว่างเส้น Lorenz Curve และเส้น Egalitarian Line ซึ่งแสดงได้ตามสมการ

$$\text{Gini} = \frac{A}{(A+B)} \quad \dots\dots\dots (20)$$

แผนภูมิที่ 3.1 เส้น Lorenz Curve และเส้น Egalitarian Line



ที่มา: อิศรา ศานติศาสน. การวัดและการสร้างตัวแบบทางเศรษฐศาสตร์ เพื่อวิเคราะห์การกระจายรายได้, 2554

โดยค่าดัชนีจีนิ (Gini Index) มีค่าอยู่ระหว่าง 0 กับ 1 ซึ่งค่า 0 หมายถึงสถานะที่ทุกคนมีรายได้เท่าเทียมกัน (Perfect Equality) และค่า 1 หมายถึงสถานะที่ใครคนใดคนหนึ่งได้รายได้ทั้งหมดของประเทศ หรือทั้งหมดของกลุ่ม ไว้เพียงคนเดียว ในขณะที่คนอื่นนั้นไม่มีรายได้เลย (Perfect Inequality)

## บทที่ 4

### ผลการศึกษา

ในบทผลการศึกษาจะกล่าวถึงผลการศึกษาที่ได้มาจากการศึกษาในบทก่อนหน้านี้ โดยแบ่งออกเป็นห้าส่วนหลักด้วยกัน ประกอบด้วย ส่วนที่หนึ่งเป็นผลการศึกษาสัดส่วน แนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่มาจากการทำงาน และรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552) ส่วนที่สองเป็นผลการศึกษารูปแบบและหลักการความเป็นมา ข้อพิจารณา รวมทั้งข้อดี ข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ส่วนที่สามเป็นผลการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ ซึ่งคำนวณจากข้อมูลผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552 ส่วนที่สี่ เป็นผลการศึกษาภาระภาษีมรดกเฉลี่ย ในปี พ.ศ. 2552 เพื่อพิจารณาถึงโครงสร้างความก้าวหน้า และส่วนสุดท้าย เป็นผลการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่ง

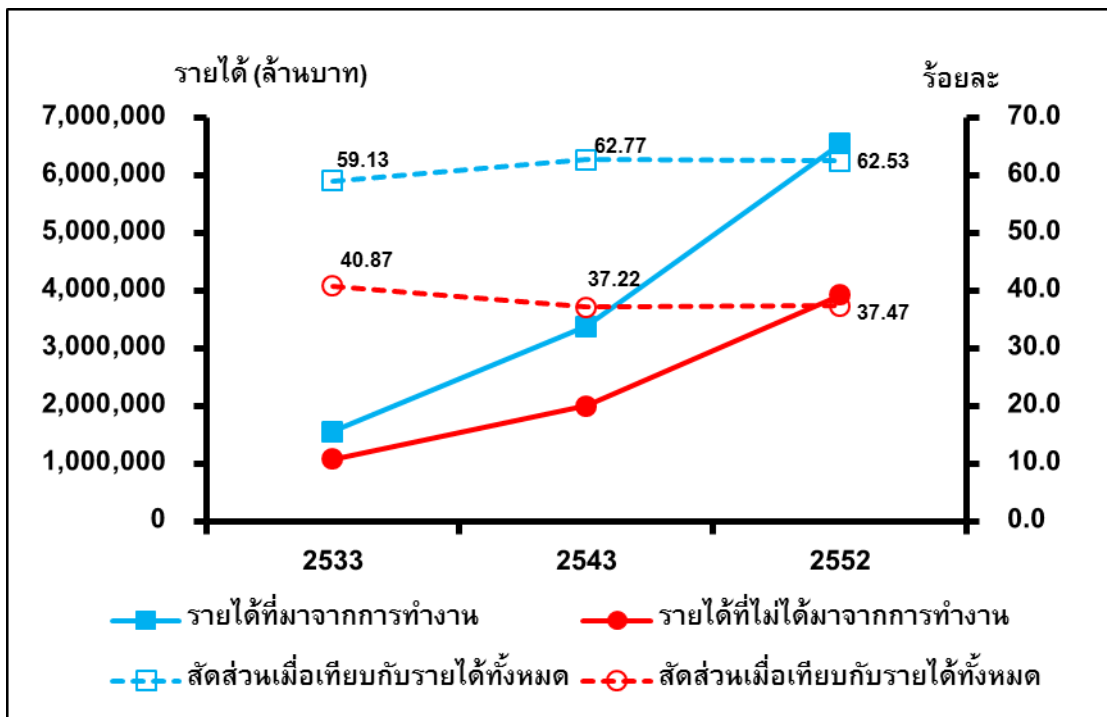
#### 4.1 ผลการศึกษาแนวโน้ม และการเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่มาจากการทำงาน และไม่ได้มาจากการทำงานของประเทศไทยในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552)

จากการศึกษาข้อมูลรายได้ที่มาจากการทำงาน และข้อมูลรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานของครัวเรือนในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552) ที่ได้จากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2552 ผลการศึกษาพบว่า รายได้ที่มาจากการทำงานของครัวเรือนนั้น มีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นเรื่อยมา ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533 (แผนภูมิที่ 4.1) โดยรายได้ที่มาจากการทำงานของครัวเรือนในปี พ.ศ. 2533 เท่ากับ 1,560,697 ล้านบาท และเพิ่มขึ้นเป็น 3,388,490 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2543 และ 6,553,769 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2552 เช่นเดียวกับรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานของครัวเรือน ที่มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องจาก 1,078,774 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2533 เพิ่มขึ้นเป็น 2,009,544 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2543 และในปี พ.ศ. 2552 เพิ่มขึ้นเป็น 3,926,460 ล้านบาท และหากพิจารณาถึงสัดส่วนของรายได้ทั้งสอง เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ทั้งหมดจะพบว่ารายได้ที่มาจากการทำงานมีสัดส่วนที่เพิ่มขึ้นในช่วงแรกจากร้อยละ 59.13 ในปี พ.ศ. 2533 เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 62.77 ในปี พ.ศ. 2543 และลดลงเล็กน้อยเป็นร้อยละ 62.53 ในปี พ.ศ. 2552

จะเห็นได้ว่ารายได้ที่มาจากการทำงานนั้น ซึ่งโดยปกติจะมีหลักฐานชัดเจนและมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย มีจำนวนที่มากกว่ารายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน หรือรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สิน ทั้งนี้เป็นเพราะเหตุผลด้านข้อจำกัดในการสำรวจข้อมูลรายได้ ที่ผู้ให้สัมภาษณ์อาจไม่เต็มใจที่จะตอบข้อมูลรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน หรือรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สิน เพื่อที่จะบอกถึงสถานะความมั่งคั่งของตนเองได้ หรือเกรงว่าจะถูกเรียกเก็บภาษีอื่นๆเพิ่มเติม จึงทำให้รายได้ที่มาจากการทำงานมีจำนวนมากกว่ารายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน



แผนภูมิที่ 4.1 รายได้ที่มาจากการทำงาน, รายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน และสัดส่วนรายได้ทั้งสองเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ทั้งหมดในรอบ 19 ปี (พ.ศ. 2533 - 2552)



ที่มา: จากการคำนวณ โดยใช้ข้อมูลผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2533, พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2552

นอกจากนี้การที่รายได้ที่มาจากการทำงาน และรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงานมีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นเรื่อยมานั้น เป็นเพราะบุคคลมีโอกาสนในการเข้าถึงการศึกษา มีการลงทุนในการศึกษาที่มากขึ้น ซึ่งส่งผลให้ได้ผลตอบแทน หรือรายได้จากการทำงานที่มากตามระดับการศึกษาของบุคคลด้วย โดยเห็นได้จากข้อมูลจำนวนผู้สำเร็จการศึกษา ในปีการศึกษา พ.ศ. 2535, พ.ศ. 2545 และ พ.ศ. 2551 (ตารางที่ 4.1) ที่จำนวนผู้สำเร็จการศึกษานั้นสูงขึ้นในทุกะดับการศึกษา เพราะในปัจจุบันการศึกษาในระดับปริญญาตรีนั้น เปรียบเหมือนเป็นบรรทัดฐานในการศึกษาของคนยุคสมัยใหม่ จึงมีผู้คนไม่น้อยที่พยายามส่งเสียบุตรหลาน หรือตนเองให้ศึกษาจนจบในระดับปริญญาตรี ถึงแม้ว่าจะต้องเกิดเป็นภาระหนี้สินก็ตาม เพื่อที่จะได้รับผลตอบแทนที่มากขึ้น และสามารถนำความรู้ที่มีเพิ่มโอกาส เพิ่มช่องทางในการหารายได้ให้มากกว่าเดิม ซึ่งสอดคล้องกับบันทึกจากการสัมภาษณ์หัวข้อ ทูมนุชย์กับผลตอบแทนทางการศึกษา (ชัยยุทธ ปัญญาสวัสดิ์สุทธิ์, 2551) ที่ว่าผู้ที่มีการศึกษาสูง จะมีรายได้ที่สูงกว่าผู้ที่มีการศึกษาน้อยกว่าอย่างชัดเจนในทุกะดับ ผู้ที่จบอุดมศึกษา ทั้งหญิงและชายได้รับค่าจ้างเฉลี่ยต่อเดือนสูงกว่าผู้จบมัธยมปลายมาก และอัตราผลตอบแทนสำหรับผู้ที่มีการศึกษาสูงก็มีแนวโน้มที่จะเพิ่มมากขึ้นด้วย

และเนื่องจากมีความรู้ทางการศึกษาก็จะยังสามารถนำผลตอบแทนหรือรายได้ที่รับมา ไปลงทุนในทรัพย์สินต่างๆที่เพิ่มมูลค่าได้ ทำให้จำนวนรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน หรือรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สิน มีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นไปในทิศทางเดียวกันกับรายได้ที่มาจากการทำงาน

ตารางที่ 4.1 จำนวนผู้สำเร็จการศึกษา จำแนกตามระดับการศึกษา ปีการศึกษา พ.ศ. 2535, พ.ศ. 2545 และ พ.ศ. 2551

(หน่วย: คน)

ระดับการศึกษา	พ.ศ. 2535	พ.ศ. 2545	พ.ศ. 2551
มัธยมศึกษาตอนปลาย	243,556	522,428	476,097
ต่ำกว่าปริญญาตรี	78,483	204,395	143,041
ปริญญาตรี	85,930	169,604	311,377
สูงกว่าปริญญาตรี	7,538	40,046	78,452

ที่มา: กลุ่มพัฒนาเครือข่ายสารสนเทศ สำนักวิจัยและพัฒนาการศึกษา สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา กระทรวงศึกษาธิการ

#### 4.2 ผลการศึกษารูปแบบและหลักการความเป็นมา ข้อพิจารณา รวมทั้งข้อดีข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ

ผลการศึกษาในส่วนนี้ จะแบ่งออกเป็นอีกห้าส่วนย่อยด้วยกัน ส่วนที่หนึ่ง เป็นผลการศึกษารูปแบบและหลักการของภาษีมรดก ส่วนที่สอง เป็นผลการศึกษาข้อพิจารณาของภาษีมรดกในแต่ละด้าน ส่วนที่สาม เป็นผลการศึกษาข้อดีข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดก และส่วนที่สี่ เป็นผลการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทย ส่วนสุดท้ายเป็นผลการศึกษาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ

##### 4.2.1 รูปแบบและหลักการของภาษีมรดก

ภาษีมรดก (Death Duties) เป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินของผู้ตาย จัดเป็นภาษีการโอนทรัพย์สินรูปแบบหนึ่ง โดยภาระภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการตายเกิดขึ้น และผู้ตายนั้นมีทรัพย์สินสมบัติอยู่เป็นจำนวนมากและอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษี หรือมีการโอนทรัพย์สินเมื่อตาย ให้แก่ทายาทหรือผู้รับมรดกอื่น โดยทั่วไปแล้วการกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีมรดกก็เพื่อที่จะให้ผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดีเป็นผู้รับภาระทางภาษี ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อคนคนที่มีระดับรายได้ปานกลางและน้อย

จากการศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษีมรดก พบว่าภาษีมรดกนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ ภาษีกองมรดก (Estate Tax) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และเพื่อให้ระบบของภาษีมรดกเกิดความสมบูรณ์ จึงควรมีภาษี การให้ (Gift Tax) มาใช้จัดเก็บพร้อมกันไป เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก โดยการโอนหรือยกทรัพย์สินให้ผู้อื่นก่อนตาย ซึ่งรายละเอียดของการจัดเก็บภาษีมรดกแต่ละประเภทมีดังนี้

##### 1) ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

เป็นภาษีที่จัดเก็บเพียงครั้งเดียวจากกองมรดกทรัพย์สินของผู้ตาย โดยกฎหมายกำหนดให้ทำการรวบรวมทรัพย์สิน สมบัติเพื่อประเมินภาษีกองมรดกทรัพย์สิน และเมื่อเก็บภาษีแล้ว ส่วนที่เหลือจึงจะตกเป็นของทายาทของผู้ตาย ซึ่งภาษีกองมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าของกองมรดกสุทธิของผู้ตาย โดยไม่ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขประการอื่นเช่น จำนวนผู้รับมรดกหรือความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับ

มรดกกับเจ้าของมรดก โดยส่วนมากมักจะมีการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำของมรดกที่ต้องเสียภาษีเพื่อที่จะมิให้กระทบต่อคนที่มีฐานะปานกลางและยากจน

### 1.1) ผู้เสียภาษี (Taxpayers)

ภาษีกองมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากผู้ตาย ซึ่งผู้เสียภาษี คือ ผู้รับภาระภาษี และผู้นำเอาเงินภาษีมาชำระต่อเจ้าพนักงานของรัฐ ไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลเดียวกันในกรณีของภาษีเงินได้ ที่ผู้เสียภาษี คือ ผู้มีเงินได้ ส่วนผู้นำเอาเงินภาษีมาชำระรวมตลอดถึงการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและกระทำการอื่นๆที่จำเป็นเพื่อการเสียภาษีเงินได้นั้นอาจเป็นผู้มีเงินได้เองหรือ บุคคลอื่น ซึ่งได้รับมอบหมายก็ได้ ในกรณีของภาษีกองมรดกผู้เสียภาษีคือผู้ตาย โดยผู้ทำหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีต้องเป็นบุคคลอื่นแน่นอน ส่วนจะเป็นผู้ใดนั้นย่อมเป็นไปตามกฎหมายภาษีกองมรดกแต่ละประเทศ ประเทศส่วนใหญ่กำหนดให้ผู้จัดการกองมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี หากไม่มีผู้จัดการมรดกก็ให้ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของผู้ตาย ซึ่งประเภทของผู้เสียภาษีนั้นสามารถจำแนกออกได้ 3 หลักเกณฑ์ ดังนี้

1.1.1) หลักภูมิลำเนา (Domicile) ตามหลักการนี้ ผู้ตายแบ่งออกเป็น 2 ประเภทได้แก่ ผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ และผู้ตายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศ การกำหนดหลักภูมิลำเนานี้มีเหตุผลว่า บุคคลซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศใดมักจะใช้เวลาส่วนใหญ่ของชีวิตอยู่ในประเทศนั้นและได้รับบริการจากรัฐบาลของประเทศนั้น นอกจากนั้นแล้ว ทรัพย์สินมรดกส่วนใหญ่ก็มีอยู่ในประเทศนั้น และเกิดจากทรัพยากรของประเทศนั้น ดังนั้นเมื่อบุคคลนั้นตายก็ควรจะเสียภาษีให้กับประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่

1.1.2) หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizenship) ตามหลักการนี้ จะแบ่งผู้ตายออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ผู้ตายซึ่งเป็นพลเมือง หรือถือสัญชาติของประเทศที่ตนอยู่ และผู้ตายซึ่งเป็นพลเมืองถือสัญชาติอื่น ซึ่งหลักความเป็นพลเมืองนี้เป็น การกำหนดฐานภาษีและการเก็บภาษี ที่เปลี่ยนแปลงไปตามประเทศของผู้ตาย เพื่อไม่ให้คนต่างด้าวในประเทศสะสมความมั่งคั่ง และเข้ามามีอิทธิพลในธุรกิจต่างๆในประเทศนั้น

1.1.3) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident) ตามหลักการนี้ผู้ตายแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ และผู้ตายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศ ในบรรดาประเทศที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่เป็นเกณฑ์อาจมีหลักเกณฑ์ในการแบ่งผู้ตายต่างกัน ตามคำจำกัดความของคำว่าถิ่นที่อยู่ในแต่ละประเทศที่ไม่เหมือนกัน ทั้งนี้ตามประมวลรัษฎากรของไทยถือว่าผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันเกิน 180 วันในปีภาษีใด ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น

### 1.2) ฐานภาษี (Tax base)

ฐานภาษีกองมรดก หมายถึง กองมรดกสุทธิ<sup>1</sup> หลังจากได้หักค่าหนี้สินและภาระผูกพัน ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนออกแล้วซึ่งส่วนใหญ่กำหนดเป็นอัตราก้าวหน้า โดยกองมรดก

<sup>1</sup> กองมรดกสุทธิ (Taxable Estate) = กองมรดกรวม - ข้อยกเว้น - หนี้สินและภาระผูกพัน - ค่าใช้จ่าย - ค่าลดหย่อน

รวม หมายถึง มรดกทั้งหมดของผู้ตาย สำหรับประเทศที่ใช้หลักภูมิลำเนา กองมรดกรวมแบ่งออกได้ 2 กรณี คือ

1.2.1) กรณีผู้ตายมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ กองมรดกรวม หมายถึงอสังหาริมทรัพย์ของผู้ตายที่มีอยู่ภายในประเทศ, สงหาริมทรัพย์ทั้งมีรูปร่าง (Tangible) และไม่มีรูปร่าง (Intangible) ที่มีอยู่ในและนอกประเทศ, ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายยกให้ผู้อื่นภายในระยะเวลาที่กำหนด เช่น 5 ปีก่อนตาย ยกเว้นการให้นั้นจะได้รับการยกเว้นภาษี, เงินประกันชีวิตซึ่งตกเป็นของผู้รับประโยชน์เมื่อผู้ตายถึงแก่ความตายโดยที่ผู้ตายเป็นผู้ส่งเบี้ยประกันชีวิตให้, ทรัพย์สินที่ผู้ตายยกให้บุคคลอื่นในระหว่างที่ตนยังมีชีวิตอยู่ หากในการให้นั้นผู้ตายสงวนสิทธิบางประการ และมีได้สละสิทธินั้นก่อนวันตายเป็นระยะเวลาที่กำหนด (ส่วนมากกำหนดระยะเวลา 3 ปี), สิทธิเรียกร้องซึ่งมีมูลหนี้เป็นเงินหรือประโยชน์อื่นใด เช่น มรดกที่ผู้ตาย มีสิทธิได้รับแต่ยังค้างรับ

1.2.2) กรณีผู้ตายที่มีได้มีภูมิลำเนาอยู่ภายในประเทศ กองมรดกรวม หมายถึง สงหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ เฉพาะที่ตั้งอยู่ภายในประเทศ หากเป็นสิทธิเรียกร้องให้คำนวณเฉพาะสิทธิเรียกร้องจากบุคคลซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ภายในประเทศ หรือนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียน หรือมีสาขาในประเทศหรือเป็นสัญญาเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ระบุให้ทำการจ่ายโอนภายในประเทศ

### 1.3) การยกเว้น (Exemption)

เป็นการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินขั้นต่ำที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีและให้มีข้อยกเว้นสำหรับทรัพย์สินบางประเภท ซึ่งไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นกองมรดก เพื่อส่งเสริมให้มีการมอบทรัพย์สินให้กับรัฐบาลหรือสถาบันการศึกษาหรือมูลนิธิการกุศลต่างๆ โดยทั่วไปทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นมีดังนี้

1.3.1) ทรัพย์สินที่ผู้ตายทำพินัยกรรมยกให้เพื่อเป็นรายได้ของแผ่นดินซึ่งไม่ระบุชื่อหน่วยงานที่จะได้รับเพราะผู้ตายอาจจะมิบุตรหรือญาติที่มีผลประโยชน์ในหน่วยงานนั้น

1.3.2) ทรัพย์สินซึ่งผู้ตายครอบครองไว้ในฐานะผู้พิทักษ์หรือผู้อนุบาลหรือผู้แทนโดยชอบธรรมของบุคคลอื่น

1.3.3) เงินบำเหน็จหรือบำนาญซึ่งจ่ายให้แก่บุตรของผู้ตาย ถ้าผู้ตายมีภาระต้องเลี้ยงดูบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เมื่อตายลงรัฐบาลหรือนายจ้างจะจ่ายเงินประกันสังคมเพื่อช่วยเหลือบุตรเหล่านั้นแต่เงินจำนวนนี้อาจมีไม่พอกับการดำรงชีพ จึงยกเว้นที่จะนำไปคิดเป็นกองมรดกรวม

1.3.4) มูลค่าของศิลปวัตถุซึ่งมอบให้เป็นสมบัติของพิพิธภัณฑ์สถานของชาติเพื่อจะได้เก็บรักษาไว้ให้คงสภาพเดิมเป็นประโยชน์ในการศึกษาค้นคว้าแก่คนรุ่นต่อไป

1.3.5) หนังสือหรือต้นฉบับหนังสือหรือผลงานทางวิทยาศาสตร์ซึ่งมอบให้แก่สถาบันทางการศึกษา เพื่อประโยชน์ทางการศึกษาและวิทยาศาสตร์

#### 1.4) หนี้สินและภาระผูกพัน

ผู้ตายที่มีทรัพย์สินมากก็อาจมีหนี้สินมากในเวลาเดียวกันได้ ดังนั้นจึงให้หักหนี้สินและภาระผูกพันออกจากกองมรดกเสียก่อน ซึ่งโดยทั่วไปหนี้สินและภาระผูกพันที่จะยอมให้หักได้ประกอบด้วย

1.4.1) หนี้สินหรือภาระผูกพันที่ถูกต้องตามกฎหมาย และเกิดขึ้นโดยสุจริตใจ เพื่อประโยชน์ของผู้ตายโดยเฉพาะ เช่น หนี้การพนัน จะนำมาหักไม่ได้ เป็นต้น

1.4.2) หนี้สินหรือภาระผูกพันที่จะหักได้จะต้องเป็นหนี้ที่ผู้ตายได้ก่อให้เกิดขึ้นโดยสุจริตเพื่อประโยชน์ของผู้ตายเองโดยเฉพาะ สัญญาของผู้ตายที่จะให้โดยเสนหา หรือตั๋วสัญญาใช้เงิน (Promissory Note) ซึ่งมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงต่อผู้ตาย ไม่ถือเป็นหนี้สินหรือภาระผูกพัน

1.4.3) มีการกำหนดหนี้สินที่ไม่ให้นำมาหักจากกองมรดก ได้แก่ หนี้สินซึ่งกองมรดกอาจไล่เบี้ยเอากับบุคคลที่สามได้ เว้นเสียแต่ว่าการไล่เบี้ยนั้นไม่อาจกระทำได้ เช่น หนี้สินอันเกิดจากการค้ำประกัน และหนี้สินหรือภาระผูกพันซึ่งผู้ตายก่อขึ้น โดยมีสิ่งตอบแทนซึ่งได้มาจากทรัพย์สินสมบัติของผู้ตายเอง หรือทายาทซึ่งมีสิทธิได้รับมรดก เช่น ทำสัญญาจำนองไว้กับบุตร รวมถึงหนี้สินที่ไม่มีหลักฐานอื่นนอกจากถ้อยคำของผู้ตายในพินัยกรรม และหนี้สินซึ่งขาดอายุความ

#### 1.5) ค่าใช้จ่าย (Deductible Expense)

ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักออกจากกองมรดกรวมได้ คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการตายของผู้ตายหรือการจัดการเกี่ยวกับมรดกทั้งหมด โดยทั่วไปได้แก่

1.5.1) ค่าใช้จ่ายในการทำศพ ให้หักได้เท่าที่จ่ายจริง แต่มีขีดจำกัดไว้ ซึ่งมีเกณฑ์การพิจารณา 2 เกณฑ์คือ คิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของกองมรดกรวม หรือกำหนดเป็นขีดจำกัดที่คงที่จำนวนหนึ่ง เช่นไม่เกิน 50,000 บาท หรืออาจใช้หลักเกณฑ์ทั้งสองรวมกันได้ เช่น กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในการทำศพได้เท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของกองมรดกรวม หรือ 50,000 บาท แล้วแต่จำนวนใดจะน้อยกว่า

1.5.2) ค่าภาษีอากร ค่าภาษีอากรที่ยอมให้หักได้ คือ ค่าภาษีอากรของรับบาลหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้ตายค้างชำระอยู่ก่อนวันตาย

1.5.3) ค่าจัดการมรดก เป็นค่าใช้จ่ายในการจัดการกองมรดก โดยยอมให้หักเท่าที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินขีดจำกัดจำนวนหนึ่งซึ่งคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของกองมรดกรวม

#### 1.6) ค่าลดหย่อน

การหักค่าลดหย่อนก็เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระภาษี และโดยทั่วไปค่าลดหย่อนที่อนุญาตให้หักลดหย่อน ได้แก่

1.6.1) ค่าลดหย่อนสำหรับการกุศล สำหรับทรัพย์สินที่ผู้ตายทำพินัยกรรม บริจาคให้กับองค์การสาธารณกุศลภายในประเทศหรือต่างประเทศ

1.6.2) ค่าลดหย่อนสำหรับทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ตาย ที่แต่ละชั้นมีราคาจำนวนเล็กน้อย เพราะทรัพย์สินราคาไม่มากและมีค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินนั้น เป็นการยุ่งยากในการประเมินราคาทรัพย์สิน

1.6.3) ค่าลดหย่อนสำหรับค่าเสียหายอันเกิดจากภัยธรรมชาติและอุบัติเหตุอื่นๆ เช่น อัคคีภัย ภัย วาตภัย โจรผู้ร้าย

### 1.7) การบรรเทาภาระภาษี (Tax Relief)

การบรรเทาภาระภาษีนี้ไม่เหมือนกับการลดหย่อน เพราะการบรรเทาเป็นการลดหรือคืนภาษีให้โดยถือจำนวนภาษีที่เสียเป็นฐานของการคำนวณ ส่วนการลดหย่อนนั้นเป็นการปรับปรุงฐานภาษี ซึ่งการบรรเทาหนี้ภาระภาษีนี้อาจแยกพิจารณาออกได้ดังนี้

1.7.1) การบรรเทาการสำหรับการตายในระยะใกล้ชิดกัน (Relief for Successive Duties) การบรรเทาในกรณีนี้มุ่งที่จะบรรเทาภาษีให้กับการที่ผู้รับมรดกตายในระยะใกล้ชิดกับการตายของผู้ให้มรดกคนแรก เช่น กฎหมายอาจกำหนดให้มีการบรรเทาภาระสำหรับทรัพย์สิน ซึ่งได้เคยเสียภาษีของมรดกมาแล้วครั้งหนึ่ง ภายในระยะเวลา 5 ปี และจะต้องเสียภาษีของมรดกอีก เนื่องจากการตายของคนที่สอง การลดภาระภาษีนี้นี้กำหนดให้ลดเป็นร้อยละของภาษีที่เสียสำหรับส่วนของกองมรดกซึ่งเคยเสียภาษีมาแล้ว อัตราการลดภาษีนี้นี้เป็นอัตราถอยหลัง กล่าวคือ ถ้าการตายยิ่งห่างกันมากอัตราการลดภาษียิ่งน้อยลง ตัวอย่างเช่น ถ้าความตายของคนที่สองนั้น

เกิดขึ้นภายใน 1 ปี ของความตายของคนทีหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 80

เกิดขึ้นภายใน 2 ปี ของความตายของคนทีหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 60

เกิดขึ้นภายใน 3 ปี ของความตายของคนทีหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 50

เกิดขึ้นภายใน 4 ปี ของความตายของคนทีหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 40

เกิดขึ้นภายใน 5 ปี ของความตายของคนทีหนึ่ง ให้ลดได้ร้อยละ 20

1.7.2) การบรรเทาสำหรับภาษีการให้ที่ชำระไปแล้ว (Relief for Gift Tax) ในกรณีที่ทรัพย์สินส่วนใดส่วนหนึ่งที่ได้เคยเสียภาษีการให้ (Gift Tax) ไปแล้ว และต่อมาผู้เสียภาษีการให้ (Gift Tax) ได้ตายในระยะใกล้ชิดกับระยะเวลาที่ให้ ทรัพย์สินนั้นอาจถูกนำมานับรวมเป็นส่วนหนึ่งของกองมรดกด้วย ในกรณีนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของมรดก กฎหมายมักกำหนดให้หักภาษีการให้ที่ได้เสียไปแล้วออกจากยอดภาษีของมรดกที่ต้องเสีย

1.7.3) การบรรเทาสำหรับภาษีมรดกที่เสียในต่างประเทศ (Relief for Death Tax paid in foreign countries) ในกรณีที่ผู้ตายเป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศซึ่งตนมีหน้าที่เสียภาษีและบางส่วนหรือทั้งหมดของทรัพย์สินอันประกอบขึ้นเป็นกองมรดกของเขาตั้งอยู่ (Physically Situated) ในต่างประเทศ และต้องเสียภาษีมรดกทั้งในประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่ และในต่างประเทศ กฎหมายมักกำหนดให้คืนภาษีให้แก่ผู้เสียได้เท่ากับจำนวนภาษีสำหรับมรดกชั้นนั้นที่เสียในประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่หรือในต่างประเทศ แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะน้อยกว่า

1.7.4) การบรรเทาสำหรับทายาทบางประเภท (Relief for Specific Successors) เพื่อให้ทายาทที่เป็นญาติสนิทของผู้ตายนั้น ได้รับประโยชน์จากกองมรดกมากกว่าทายาทที่ห่างออกไป ซึ่งกฎหมายของบางประเทศจึงกำหนดให้คืนภาษีให้กับทายาทผู้รับมรดกที่ใกล้ชิด โดยกำหนดว่า ภาษีที่คืนให้นั้นขึ้นอยู่กับมูลค่าของมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ หรือมูลค่าของฐานบรรเทา (Relief base) แล้วแต่ว่าค่าใดจะน้อยกว่า ฐานบรรเทาอาจกำหนดให้แตกต่างกันตามความใกล้ชิดของผู้รับมรดกกับผู้ตาย

#### 1.8) อัตราภาษี (Tax rate)

การเก็บภาษีกองมรดก ส่วนใหญ่ใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) โดยจำนวนภาษีที่ต้องเสียนั้นจะคำนวณจากกองมรดกสุทธิ ไม่ใช่คำนวณจากกองมรดกรวม และไม่ได้เก็บภาษีมรดกจากกองมรดกทุกกอง แต่กองมรดกที่ต้องเสียภาษีนั้น จะต้องมียุทธศาสตร์กองมรดกจำนวนมากพอ ตามที่มีการกำหนดอัตราภาษีไว้

## 2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

เป็นการเก็บภาษีจากบุคคลที่ได้รับมรดกจากผู้ตาย โดยจะเก็บภาษีจากทายาทหรือผู้ที่ได้รับมรดกแต่ละคน ตามจำนวนหรือมูลค่าของมรดกที่แต่ละคนได้รับมา โดยส่วนมากอัตราภาษีมักขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างทายาทกับเจ้าของมรดกซึ่งผู้ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับเจ้ามรดกมากก็จะได้รับอัตราภาษีที่ต่ำกว่าทายาทที่มีความสัมพันธ์ห่างไกลจากเจ้ามรดก

#### 2.1) ผู้เสียภาษี (Taxpayers)

ประเภทของผู้เสียภาษีการรับมรดกนั้นสามารถจำแนกออกได้ 3 หลักเกณฑ์เช่นเดียวกับภาษีกองมรดก ดังนี้

2.1.1) หลักภูมิลำเนา (Domicile) ตามหลักการนี้ ผู้รับมรดกแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ ผู้รับมรดกที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศขณะที่ได้รับมรดก และผู้รับมรดกซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ต่างประเทศขณะที่ได้รับมรดก

2.1.2) หลักสัญชาติและความเป็นพลเมือง (Nationality or Citizenship) ตามหลักการนี้ผู้รับมรดกแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ ผู้ซึ่งเป็นพลเมืองหรือถือสัญชาติของประเทศที่ตนได้รับมรดกกับผู้รับมรดกซึ่งถือสัญชาติอื่น

2.1.3) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident) ตามหลักการนี้ผู้รับมรดกแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ ผู้รับมรดกซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศและผู้รับมรดกซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ การถือหลักถิ่นที่อยู่เป็นเกณฑ์นี้ ในบรรดาประเทศที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่เหมือนกันอาจมีหลักเกณฑ์ในการแบ่งผู้รับมรดกต่างกันก็ได้ ทั้งนี้ เป็นเพราะคำจำกัดความของคำว่าถิ่นที่อยู่แต่ละประเทศไม่เหมือนกัน

#### 2.2) ฐานภาษี (Tax base)

ฐานภาษีของการรับมรดก คือ มูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้รับจากกองมรดก

#### 2.3) การยกเว้น (Exemption)

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศต่างๆมักกำหนดมูลค่าทรัพย์สินขั้นต่ำที่ผู้รับมรดกบางประเภทได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีในบางส่วน หรือเต็มจำนวน เช่น

2.3.1) พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตายและผู้รับมรดก โดยทั่วไปถ้าผู้รับมรดกเป็นบิดา มารดา บุตร และคู่สมรส จะกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น สูงกว่าผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ห่างออกไป

2.3.2) กรณีผู้ตายได้มอบทรัพย์สินให้แก่รัฐบาล องค์กรท้องถิ่น หรือองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนรวมมักจะได้รับยกเว้นภาษีเต็มจำนวน

## 2.4) อัตราภาษี (Tax rate)

อัตราภาษีการรับมรดกนั้น มีทั้งอัตราคงที่ และอัตราก้าวหน้า ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นแบบอัตราก้าวหน้า โดยมีการกำหนดอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้มรดกกับผู้รับมรดก กล่าวคือ หากผู้ให้ทรัพย์สินหรือทรัพย์สินมรดก และผู้รับทรัพย์สินหรือผู้รับมรดกนั้น มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน ก็จะกำหนดอัตราภาษีต่ำ แต่หากผู้ให้ทรัพย์สินหรือทรัพย์สินมรดก และผู้รับทรัพย์สินหรือผู้รับมรดก มีความสัมพันธ์ที่ห่างออกไป ภาษีก็จะอัตราสูงกว่า

อย่างไรก็ตามภาษีมรดกนั้นยังคงมีช่องว่างทางกฎหมายอยู่ ส่งผลให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษี เนื่องจากภาษีมรดกเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บหลังจากที่เจ้าของมรดกเสียชีวิตและมรดกตกแก่ทายาทเท่านั้น ดังนั้นหากเจ้าของมรดกต้องการที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมรดกก็สามารถทำได้โดยการโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทก่อนที่เจ้าของมรดกจะเสียชีวิต การทำเช่นนี้ทำให้สามารถหลบเลี่ยงภาษีมรดกอีกทั้งยังส่งผลเสียต่อรัฐบาลในด้านของรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ไม่คุ้มค่ากับต้นทุนการจัดเก็บ อีกทั้งยังทำให้ภาษีมรดกไม่สามารถบรรลุผลในการบรรเทาความไม่เท่าเทียมกันที่เกิดขึ้นในสังคมอีกด้วย จากเหตุผลดังกล่าวทำให้เกิดภาษีขึ้นมาอีกประเภทหนึ่งคือ ภาษีการให้โดยเสนหา (Gift Tax)

## 3) ภาษีการให้ (Gift Tax)

ภาษีมรดกกับภาษีการให้เป็นของคู่กัน การออกกฎหมายภาษีมรดกแต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่ออกกฎหมายภาษีการให้ประกอบด้วย หรือการออกกฎหมายภาษีการให้แต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่ออกกฎหมายภาษีมรดกด้วย ย่อมเป็นการกระทำที่ไม่สมบูรณ์ เพราะภาษีที่ออกบังคับใช้แต่เพียงอย่างเดียวอย่างหนึ่งนั้น จะทำให้ผู้เสียภาษีย่อมที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้ โดยการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้แก่ทายาทก่อนที่จะตายได้ หรือหากมีภาษีการให้แต่เพียงอย่างเดียวผู้เสียภาษีก็อาจหลีกเลี่ยงได้ โดยรอไว้จนตายจึงค่อยมอบให้เป็นกองมรดก ซึ่งภาษีการให้นี้นอกจากมีวัตถุประสงค์สำคัญ ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมรดกแล้ว ภาษีการให้ยังมีประโยชน์ต่อการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้อีกด้วย เนื่องจากภาษีการให้เป็นการจัดเก็บในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์<sup>2</sup> และอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้นหากบุคคลใดมีวัตถุประสงค์ที่จะโอนทรัพย์สินที่มีอยู่มากมายให้กระจายไป

<sup>2</sup> สังหาริมทรัพย์ในที่นี้ นอกจากจะหมายถึง ทรัพย์สินที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ง่าย อย่าง รถยนต์ ทองคำ เพชร ยังรวมไปถึง พันธบัตร สิทธิบัตร สิทธิในการเรียกร้องหนี้และผลประโยชน์ต่างๆที่สามารถเรียกร้องได้



ตามญาติพี่น้องเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีก็จะต้องได้รับการจัดเก็บภาษีการให้ ภาษีการให้โดยเสนหา จึงทำหน้าที่เสมือนเป็นปราการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีประเภทอื่นๆไปในตัว

ภาษีการให้ (Gift Tax) เป็นการเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินจากผู้อื่นโดยเสนหา กล่าวคือเมื่อผู้หนึ่งผู้ใดได้รับทรัพย์สินจากผู้อื่น โดยไม่ต้องซื้อหา หรือด้วยความเสนหาแล้ว ทรัพย์สินที่ได้รับมานั้นจะต้องถูกเก็บภาษี ทั้งนี้เป็นแก้ปัญหาการยกสมบัติให้แก่ผู้อื่นขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ เพื่อหลบเลี่ยงการเสียภาษีมรดก ซึ่งโดยทั่วไปภาษีการให้โดยเสนหา แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ประเภทที่ 1 คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้ และประเภทที่ 2 คือ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับ และเพื่อที่จะทำให้การทำงานของภาษีการให้ที่มีประสิทธิภาพ ภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้นั้นจึงมักจะเก็บควบคู่กับภาษีมรดก และภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับมักจัดเก็บคู่กับภาษีมรดก

### 3.1) ผู้เสียภาษี (Taxpayers)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการให้ นั้น ได้แก่ บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นผู้ให้ทรัพย์สิน (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้) ซึ่งจำแนกผู้ให้ออกเป็น 2 ประเภท คือ ผู้ให้ซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศ และผู้ให้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศ ซึ่งนอกจากผู้ให้ทรัพย์สินแล้ว ยังกำหนดให้รัฐมีอำนาจเก็บภาษีจากผู้รับทรัพย์สิน (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้รับ) ได้ในกรณีที่ไม่สามารถเก็บภาษีการให้จากผู้ให้ทรัพย์สินได้ ก็ให้ผู้รับทรัพย์สิน เป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีแทน ซึ่งผู้รับอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือ นิติบุคคลก็ได้ และจำแนกผู้รับออกเป็น 2 ประเภทเช่นเดียวกัน คือ ผู้รับซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศ และผู้รับซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาในประเทศ

### 3.2) ฐานภาษี (Tax base)

ฐานของภาษีการให้ คือ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สิน ที่ผู้ให้ทรัพย์สินให้แก่ผู้รับทุกคนในรอบปีนั้น (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้) ซึ่งการนับมูลค่ารวมตลอดปีนั้น ในกรณีที่ผู้ให้มิมีภูมิลำเนาในประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ผู้ให้ทรัพย์สินให้แก่ผู้รับนั้น นับรวมมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ให้แก่ผู้รับ โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในหรือนอกประเทศ แต่หากในกรณีที่ผู้ให้มิมีภูมิลำเนาในประเทศ มูลค่ารวมตลอดปีของทรัพย์สินที่ผู้ให้ทรัพย์สินให้แก่ผู้รับนั้น นับเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศในขณะที่ให้เท่านั้น

### 3.3) อัตราภาษี (Tax rate)

เป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าทรัพย์สินที่ให้ (ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้)

#### ตารางที่ 4.2 สรุปประเภทของภาษีมรดก

ประเภทภาษี	ผู้เสียภาษี	ฐานภาษี	อัตราก้าวหน้า
ภาษีกองมรดก (Estate Tax)	ผู้จัดการกองมรดก	กองมรดกสุทธิ	ก้าวหน้า
ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)	ผู้รับมรดก	ทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ	ก้าวหน้า (ตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ/ ตามความสัมพันธ์ระหว่างเจ้า มรดกและผู้รับมรดก)
ภาษีการให้ (Gift Tax)	ผู้ให้/ ผู้รับ	ทรัพย์สินที่ให้/ รับ	ก้าวหน้า

ที่มา: รวบรวมโดยผู้เขียน

#### 4.2.2 ข้อพิจารณาภาษีกองมรดก ภาษีการรับมรดก

หากพิจารณาถึงความเสมอภาค การเก็บภาษีการรับมรดกจะให้ความเสมอภาคในการรับภาระภาษีได้มากกว่าการเก็บภาษีจากกองมรดก เพราะภาษีการรับมรดกนั้น เป็นการเก็บตามจำนวนมรดกที่ผู้รับแต่ละคนได้รับ และหากจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าคือ ผู้ได้รับมรดกน้อยก็เสียในอัตราที่ต่ำ และจะเสียในอัตราที่สูงหากได้รับมรดกมาก ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ให้ความเสมอภาคนั้นมากกว่าการเก็บภาษีจากกองมรดก ที่ไม่ว่าจะได้รับมรดกมากหรือน้อยเพียงใด ก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน และภาระของภาษีการรับมรดกนั้น จะสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนโดยตรง คือ ผู้ได้รับมรดกมากเสียภาษีมาก ผู้ได้รับมรดกน้อยเสียภาษีน้อยหรือไม่เสียเลย และมีการกำหนดส่วนลดหย่อนให้แก่ทายาทในจำนวนที่แตกต่างกันได้ตามลำดับชั้นของทายาท เพื่อเป็นการบรรเทาภาษีให้แก่ทายาทที่ใกล้ชิดกับผู้ตาย ซึ่งถ้าหากเก็บภาษีจากกองมรดกนั้น อาจจะไม่สามารถกำหนดส่วนลดหย่อนแบบนี้ได้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงมีความเสมอภาคมากกว่าการจัดเก็บภาษีกองมรดก

นอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังเป็นการส่งเสริมให้เจ้าของมรดกกระจายทรัพย์สินให้แก่ทายาทได้อย่างทั่วถึง และเสมอภาคได้ดีกว่าการจัดเก็บภาษีกองมรดก เพราะการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เป็นการเก็บตามจำนวนมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับ และในการจัดเก็บแบบ อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) นั้นก็มีส่วนผลักดันให้เจ้าของมรดก กระจายทรัพย์สินในลักษณะที่เสมอภาคยิ่งขึ้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีกองมรดก จะไม่มีผลโดยตรงต่อการกระจายทรัพย์สินดังกล่าว แต่หากพิจารณาถึงด้านรายได้ของรัฐ การจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราก้าวหน้านั้น ภาษีกองมรดกจะให้รายได้สูงกว่าภาษีการรับมรดก เนื่องจากฐานในการคำนวณภาษีกองมรดกมีขนาดใหญ่กว่าฐานของภาษีการรับมรดก และในการจัดบริหารจัดการจัดเก็บนั้น ภาษีกองมรดกจะมีข้อยุ่งยากและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่น้อยกว่าภาษีการรับมรดก เพราะทำการจัดเก็บเพียงครั้งเดียวไม่ต้องติดตามจัดเก็บกับผู้รับมรดกแต่ละราย

ดังนั้นหากต้องการรายได้ และความสะดวกในการบริหารจัดการจัดเก็บ ก็ควรเลือกจัดเก็บภาษีมรดกในแบบ ภาษีกองมรดก (Estate Tax) แต่หากต้องการด้านความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี ก็ควรจัดเก็บในแบบ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมรดก ว่า

ควรจัดเก็บในรูปแบบใดนั้น ควรให้มีความสัมพันธ์กับนโยบายทางเศรษฐกิจที่รัฐได้ใช้ดำเนินการในขณะนั้นด้วย

#### 4.2.3 ผลการศึกษาข้อดีข้อเสีย ในการจัดเก็บภาษีมรดก

##### 1) ข้อดีในการจัดเก็บภาษีมรดก

###### 1.1) ภาษีมรดกก่อให้เกิดความยุติธรรมในหลายๆด้าน

ความยุติธรรมประการแรกคือ ความยุติธรรมทางโครงสร้างภาษี โดยโครงสร้างภาษีของประเทศไทยนั้นมีการจัดเก็บที่เน้นภาษีทางอ้อมมากกว่าภาษีทางตรง ซึ่งเป็นโครงสร้างที่ไม่ยุติธรรม ก่อให้เกิดปัญหาต่างๆเช่น ปัญหาการกระจายรายได้ ปัญหาการกระจายภาระภาษีที่ไม่เหมาะสม และปัญหาความไม่เท่าเทียมกันระหว่างคนจนและคนรวย โดยการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นจะทำให้โครงสร้างภาษีมีความยุติธรรมมากขึ้น เพราะการจัดเก็บภาษีมรดกจะช่วยเพิ่มสัดส่วนของภาษีทางตรงให้มากขึ้น ทำให้โครงสร้างภาษีเดิมเปลี่ยนแปลงไป ทำให้เกิดความยุติธรรมมากยิ่งขึ้น

ความยุติธรรมในด้านต่อมา คือ ภาษีมรดกจะช่วยแบ่งเบาและช่วยกระจายภาระภาษีในสังคมให้มีความยุติธรรมมากขึ้น เนื่องด้วยการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการเพิ่มประเภทของระบบการจัดเก็บภาษี ให้มีความหลากหลายมากขึ้น ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีหรือแบกรับภาระภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งมากเกินไป จากการที่รัฐมีภาษีที่จัดเก็บอยู่เพียงไม่กี่ประเภท และนอกจากนั้นการที่ภาษีมรดกนั้นเป็นภาษีเป็นภาษีทางตรง ซึ่งการผลักภาระภาษีนั้นทำได้ยากแล้ว ภาษีมรดกยังมีอัตราภาษีแบบก้าวหน้า มีการจัดเก็บตามหลักความสามารถในการรับภาระภาษี (Ability to Pay) โดยผู้ที่มีรายได้มากหรือมีทรัพย์สินมากต้องเสียภาษีหรือรับภาระภาษีในอัตราที่สูง ส่วนผู้ที่มีน้อยกว่าก็เสียภาษีหรือรับภาระภาษีน้อยกว่า ซึ่งการเสียภาษีในอัตราที่ไม่เท่ากันตามความสามารถของแต่ละคนนี้ ก็เป็นความยุติธรรมอีกด้านของภาษีมรดกเช่นกัน

นอกจากนั้นภาษีมรดกยังช่วยลดความได้เปรียบเสียเปรียบ ลดความแตกต่างในโอกาสของบุคคล ช่วยให้คนในสังคมมีโอกาสทางเศรษฐกิจที่เสมอภาคกัน เท่าเทียมกัน และมีความยุติธรรมมากขึ้น ทั้งนี้เพราะมรดกเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดความแตกต่างทางเศรษฐกิจ และโดยทั่วไปแล้วผู้ที่ได้รับมรดกหรือผู้ที่ได้รับทรัพย์สินโดยเสน่หานั้น มักเป็นผู้ที่เกิดมาในครอบครัวที่มีฐานะดี ได้รับการเลี้ยงดูที่ดี มีโอกาสทางการศึกษาที่ดีกว่าผู้ที่เกิดในครอบครัวยากจน ซึ่งมีโอกาสในการแสวงหารายได้และแสวงหาทรัพย์สินได้มากกว่าอยู่แล้ว หากได้รับทรัพย์สินมรดกโดยไม่มีการเสียภาษีมรดกใดๆเลยก็จะยิ่งทำให้ฐานะความเป็นอยู่ และโอกาสทางเศรษฐกิจมีความแตกต่างกันมากขึ้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นจะช่วยลดความได้เปรียบเสียเปรียบดังกล่าวนี้ และสร้างความยุติธรรมความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมได้มากยิ่งขึ้น

###### 1.2) ภาษีมรดกเป็นการแบ่งปัน และป้องกันการสะสมความมั่งคั่ง

ภาษีมรดกเป็นการแบ่งปันความมั่งคั่ง โดยการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นจะช่วยกระจาย และช่วยลดช่องว่างของการถือครองทรัพย์สิน หรือเป็นการกระจายความมั่งคั่งจากการถือครองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของคนในสังคม ให้มีความเสมอภาค มีความเท่าเทียมกันมากยิ่งขึ้น และ

เป็นการแก้ไขปัญหาการกระจุกตัวของทรัพย์สินได้อีกด้วย เนื่องจากภาษีมรดกเป็นการจำกัดสิทธิของคนที่ได้รับความมั่งคั่งจากทรัพย์สินมรดก ไม่ให้สะสมความมั่งคั่งมากเกินไปจนเกินไป โดยไม่ได้พยายามทำมาหากินเลี้ยงชีพด้วยตนเอง

นอกจากนี้ภาษีมรดกยังช่วยกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศ โดยช่วยให้มีการนำเอาทรัพยากรของชาติไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประโยชน์ต่อส่วนรวมมากที่สุด เพราะการที่คนสะสมความมั่งคั่งจากทรัพย์สินมรดกในรูปแบบต่างๆนั้น ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆต่อเศรษฐกิจ และหากผู้รับมรดกใช้จ่ายทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาอย่างสุรุ่ยสุร่าย ก็จะทำให้เกิดประโยชน์มากยิ่งขึ้น หรือหากผู้รับมรดก ซึ่งมักมีการศึกษาที่ดีนั้น ไม่คิดนำทรัพย์สินมรดกไปใช้ให้เกิดประโยชน์ เช่น การทำธุรกิจ หรือการสร้างรายได้เพิ่ม ก็จะเป็นการทำให้ประเทศชาติเสียทรัพยากรบุคคลที่มีความสามารถไปอีกด้วย

## 2) ข้อเสียในการจัดเก็บภาษีมรดก

### 2.1) ภาษีมรดกเป็นการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน

การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน เพราะทรัพย์สินหรือรายได้บางประเภทในกองมรดกนั้น ได้เสียภาษีในรูปของภาษีเงินได้หรือภาษีอื่นๆไปแล้ว ดังนั้นหากต้องเสียภาษีมรดกอีกครั้ง เมื่อมีการยกมรดกให้ จึงถือว่าเป็นความซ้ำซ้อนในการเสียภาษี

### 2.2) ภาษีมรดกทำลายการออม การสะสมทุน และธุรกิจกิจการขนาดย่อม

ภาษีมรดกเป็นการทำลายการออม และการสะสมทุนของบุคคล โดยภาษีมรดกจะส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการออมของเจ้ามรดก ทำให้ขาดความกระตือรือร้นในการทำงาน การอดออม เพื่อสะสมทรัพย์สินมรดก เพราะเมื่อเจ้ามรดกรู้ว่า รายได้หรือทรัพย์สินมรดกที่สะสมไว้นั้น หากตนเองถึงแก่ความตายและยกมรดกให้แก่ผู้อื่น ก็จะถูกเรียกเก็บภาษีมรดก จึงทำให้เจ้ามรดกลดการสะสมทรัพย์สินมรดก โดยอาจทำงานน้อยลง และเลือกที่จะใช้จ่ายในการบริโภคในช่วงที่มีชีวิตมากขึ้น หรือใช้เวลาในการพักผ่อนมากยิ่งขึ้น แทนการออมเพื่อสะสมทรัพย์สินมรดกที่จะเป็นมรดกให้แก่ผู้อื่น ซึ่งเมื่อการออมของคนในประเทศลดน้อยลง ก็จะส่งผลให้การสะสมทุนของประเทศลดลงด้วยเช่นกัน ก่อให้เกิดเป็นผลเสียต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ

นอกจากนี้ภาษีมรดกยังทำลายธุรกิจกิจการขนาดย่อมอีกด้วย เพราะเมื่อเจ้ามรดกที่เป็นเจ้าของกิจการถึงแก่ความตาย หากกิจการนั้นเป็นกิจการที่มีประสิทธิภาพสูงอยู่แล้ว ก็จะถูกเรียกเก็บภาษีมรดกในอัตราที่ก้าวหน้ามากๆ ซึ่งอาจเป็นภาระของผู้รับมรดกได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากกิจการนั้นๆเป็นธุรกิจครอบครัวที่มีผู้ถือหุ้นไม่มาก หรือไม่มีผู้ถือหุ้นเลย ก็อาจจะต้องเลิกกิจการ หรืออาจต้องขายกิจการ ขายทรัพย์สินบางส่วน เพื่อมาชำระภาษีมรดกที่ถูกเรียกเก็บ อาจทำให้ขาดเงินทุน ขาดสภาพคล่อง และขนาดกิจการลดลง หรือหากผู้รับซื้อกิจการต่อไปนั้น ไม่ได้ทำให้เกิดประโยชน์ตามประสิทธิภาพเดิมที่เคยเป็น ก็จะเป็นการส่งผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศได้

### 2.3) ภาษีมรดกมีความยุ่งยากในการจัดเก็บ

ภาษีมรดกนั้นมีความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บภาษีอยู่มาก ซึ่งอาจทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในการจัดเก็บภาษีขึ้นได้ เนื่องจากการตีราคาทรัพย์สิน เพื่อประเมินภาษี หรือ

การประเมินมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ถูกเรียกเก็บภาษีมรดกนั้นทำได้ยาก เพราะทรัพย์สินบางประเภท เช่น วัตถุโบราณ ภาพเขียน งานศิลปกรรมนั้น ไม่มีราคากลางหรือราคาตลาดที่ซื้อขายกันอยู่เป็นประจำตายตัว ทำให้การหาหรือการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการประเมินราคาทำได้ยาก และภาษีมรดกยังมีข้อยุ่งยากเกี่ยวกับเจ้าพนักงานภาษี ในเรื่องของความซื่อสัตย์สุจริต และประสิทธิภาพ ความชำนาญของเจ้าพนักงานภาษี เพราะหากขาดความชำนาญก็อาจทำให้เกิดการประเมินราคาทรัพย์สินที่ผิดพลาด หรือเจ้าพนักงานภาษีสองชุด อาจมีประสิทธิภาพในการประเมินราคาทรัพย์สินที่แตกต่างกัน หรือหากมีการทุจริตในการประเมินก็จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้ และก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคแก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม แม้ภาษีมรดกจะมีข้อเสียอยู่หลายประการตามข้างต้นที่กล่าวมา แต่ก็ยังมีข้อโต้แย้งต่างๆอีกมาก เพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมรดก อาทิเช่น ข้อโต้แย้งเรื่องภาษีมรดกเป็นภาษีที่ซ้ำซ้อน ในบทความภาษีมรดกของ สมคิด เลิศไพฑูรย์ (2544) ได้กล่าวว่า หากนำภาษีมรดกมาพิจารณาตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมรดก จะพบว่าภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บเมื่อเจ้ามรดกได้ถึงแก่ความตายแล้ว ส่วนภาษีอื่นๆที่แย้งว่ามีการเก็บจากฐานทรัพย์สินนั้นๆไปก่อนแล้ว เมื่อตอนเจ้ามรดกมีชีวิตอยู่ ไม่ว่าจะเป็น ภาษีรายได้ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ หากเกณฑ์การพิจารณาเป็นเรื่องการมีชีวิตอยู่หรือตายของผู้เสียภาษี ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกไม่เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ เนื่องจากเกณฑ์ที่นำมาใช้จัดเก็บคือ เกณฑ์การมีชีวิตอยู่หรือไม่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ

และข้อเสียที่ว่า การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการทำลายการออมและการสะสมทุน ทำลายธุรกิจกิจการของบุคคลนั้น ในงานศึกษาภาษีมรดกของ ประสพสุข บุญเดช (2541-2542) ก็ได้โต้แย้งว่า การออมทรัพย์ของบุคคลนั้น ส่วนใหญ่มักจะไม่ค่อยได้นึกถึงการเสียภาษี แต่จะมุ่งถึงการสร้างฐานะครอบครัวของตนเองมากกว่า และภาษีมรดกอาจเป็นการสร้างแรงจูงใจให้บุคคลเก็บออมเพิ่มมากขึ้น เพื่อชดเชยกับมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ลดลงเมื่อมีการชำระภาษีมรดก สอดคล้องกับงานศึกษาของ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม (2546) และดารณี ศิริเวธวัณ (2520) ที่กล่าวว่า การออมและการทำงานนั้นอาจจะเพิ่มมากขึ้น หรือลดน้อยลงก็ได้ เพราะการที่คนเราจะออมทรัพย์หรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับเหตุจูงใจหลายประการ ไม่ได้ขึ้นอยู่กับภาษีเพียงอย่างเดียว ซึ่งภาษีมรดกอาจทำลายแรงจูงใจในการทำงานและการออม เพราะทำให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงหากสะสมทรัพย์สินไว้มาก แต่ในทางตรงกันข้าม ภาษีมรดกก็อาจเป็นแรงจูงใจให้คนทำงานและออมมากขึ้น เพื่อกันเงินออมส่วนหนึ่งไว้เป็นค่าภาษี และถ้าหากการจัดเก็บภาษีมรดกเป็นไปในอัตราที่เหมาะสมแล้ว ก็อาจไม่เป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจ เพราะหากไม่เรียกเก็บในอัตราที่สูงเกินไปแล้ว การออมก็จะดำเนินต่อไปอย่างปกติ ตามจุดมุ่งหมายที่แน่นอนหรือที่ตั้งใจไว้ของชีวิต เช่น ออมไว้เพื่อต้องการจะสะสมเงินสร้างบ้าน ซื้อบ้าน เพื่อเป็นทุนการศึกษาของบุตร หรือสะสมไว้เพื่ออนาคตของครอบครัว โดยเฉพาะคนไทยที่มีความสัมพันธ์ในครอบครัวกันอย่างใกล้ชิดมากๆ มีความเป็นห่วงต่ออนาคตของลูกหลาน ซึ่งอาจทำให้เจ้ามรดกเพิ่มการออมให้มากขึ้น เพื่อสะสมเอาไว้เป็นค่าภาษีที่ต้องชำระ

หรือในบางกรณีผู้ที่เป็นเจ้ามรดกเองก็กลับสนับสนุนให้มีการจัดเก็บภาษีมรดก เช่น มหาเศรษฐีชาวอเมริกัน นายแอนดรูว์ คาร์เนกี (Andrew Carnegie) ที่แสดงความเห็นว่า “เป็นหน้าที่

ของผู้ที่ร่ำรวยที่ควรจะมีความเป็นอยู่อย่างไม้อ้ออด... รายได้และทรัพย์สินที่ตนมีอยู่นั้น ควรใช้จ่าย เพื่อความเป็นอยู่ตามอัตภาพของตนเองและครอบครัว ส่วนรายได้และทรัพย์สินที่เหลือจากการกระทำดังกล่าวแล้วนั้น น่าจะนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคม”

#### 4.2.4 การจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทย

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมรดกมาตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา ในรัชสมัยสมเด็จพระนารายณ์ ซึ่งในสมัยนั้นเรียกว่า อากรมรดก และเหตุผลที่เรียกเก็บนั้นก็นับว่าเป็นความคิดที่ก้าวหน้าเป็นอย่างมาก คือเรียกเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่เกินกำลังของทายาทที่ใช้สอย ให้ตกเป็นของแผ่นดินทั้งหมด การเก็บภาษีมรดกยังปรากฏต่อมาในกฎหมายเก่าที่เรียกว่ากฎหมายมรดก ว่ามรดกของชายที่มีบรรดาศักดิ์ให้แบ่งออกเป็น 4 ภาคด้วยกัน คือ ภาคหลวงหนึ่ง ภาคบิดามารดาหนึ่ง ภาคภรรยาหนึ่ง และภาคญาติหนึ่ง (พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, 2543)

ต่อมาเมื่อประเทศไทยมีการเปลี่ยนแปลงระบบการปกครองมาเป็นระบอบประชาธิปไตย เมื่อวันที่ 24 มิถุนายน 2475 นายปรีดี พนมยงค์ ได้เสนอโครงการเศรษฐกิจของประเทศสยาม ซึ่งในเค้าโครงดังกล่าวได้เสนอวิธีการจัดทาทุนโดยให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกด้วย และเมื่อปีพ.ศ. 2476 รัฐบาลในสมัยพันเอก พระยาพหลพลพยุหเสนาเป็นนายกรัฐมนตรี ได้มีการตราพระราชบัญญัติอากรมรดก และการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ใช้บังคับ ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากทั้ง 2 ประเภทของภาษีมรดก คือ จัดเก็บจากกองมรดก (Estate Tax) และจัดเก็บจากการรับมรดก (Inheritance Tax) ที่เรียกเก็บจากผู้รับมรดกเท่านั้น ไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสนหา (Gift Tax)

เนื้อหาโดยสรุปของพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 นั้น เป็นการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) เป็นหลัก โดยจะต้องนำทรัพย์สินที่กำหนดไว้ เช่น อสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิผลประโยชน์จากทั้งอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ ที่มีรูปร่างอยู่ในประเทศไทย รวมถึงสิทธิเรียกร้องต่างๆของหลักทรัพย์ เป็นต้น นำมาคำนวณหายอดสุทธิแห่งค่า ซึ่งเป็นการตีราคาทรัพย์สินมรดกออกมาเป็นเงินแล้วนำหนี้สินต่างๆมาหักออก เหลือเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนด ซึ่งหากคำนวณแล้วมีจำนวนไม่เกิน 10,000 บาทก็ไม่ต้องเสียภาษีกองมรดก แต่หากมีจำนวนเกินกว่า 10,000 บาทก็ต้องเสียภาษีกองมรดก ส่วนในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) นั้น กำหนดให้มีการลดหย่อนเพิ่มเติมตามสภาพของผู้ได้รับมรดก และหากจำนวนมรดกที่ได้รับไม่เกิน 10,000 บาท ก็ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่หากว่ามีจำนวนเกินกว่า 10,000 บาท ก็ต้องเสียภาษีการรับมรดก (มงคล ขนาดนิต & ชลิวรรณ กัจฉ์ปนนท์, 2549)

นอกจากนี้เราสามารถนำอัตราการเก็บของภาษีมรดกและภาษีการรับมรดก เมื่อในอดีตนั้น (พ.ศ. 2476 - 2487), (ตารางที่ 4.3) มาปรับมูลค่าให้อยู่ในรูปของยุคสมัยปัจจุบันได้ (พ.ศ. 2554), (ตารางที่ 4.4) โดยสิ่งที่จะนำมาใช้ในการปรับมูลค่าในที่นี้คือ ราคาถ้วยเตี้ยว ในปี พ.ศ. 2485 ซึ่งมีราคาขามละ 5 สตางค์ เนื่องจากในยุคสมัยนั้นอยู่ในภาวะสงคราม ราคาข้าวของต่างๆปรับตัวสูงขึ้น แต่ราคาของถ้วยเตี้ยวยังคงขามละ 5 สตางค์เช่นเดิม ไม่ได้ปรับตัวสูงขึ้นแต่อย่างใด จึงเกิดเป็นนโยบายรัฐนิยม ของจอมพล ป. พิบูลสงคราม นายกรัฐมนตรีในสมัยนั้น ที่สนับสนุนให้ประชาชนหัน

มาบริโภควัตถุเพียงอย่างเดียว เพราะจะเป็นการช่วยเหลือเศรษฐกิจของชาติในช่วงข้าวของมีราคาแพงจากภาวะสงคราม และเพื่อให้เงินหมุนเวียนในประเทศได้ดียิ่งขึ้น

#### ตารางที่ 4.3 อัตราการเก็บภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก (พ.ศ. 2476 - 2487)

(หน่วย: บาท)

ยอดสุทธิแห่งค่าเกิน	แต่ไม่เกิน	ต้องเสียอากรเฉพาะส่วนที่เกิน	ร้อยละ
10,000	25,000	10,000	1
25,000	50,000	25,000	2
50,000	75,000	50,000	3
75,000	100,000	75,000	4
100,000	200,000	100,000	5
200,000	400,000	200,000	6
400,000	700,000	400,000	7
700,000	1,000,000	700,000	8
1,000,000	3,000,000	1,000,000	10
3,000,000	5,000,000	3,000,000	15
5,000,000	ขึ้นไป	5,000,000	20

ที่มา: เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, 2546

อย่างไรก็ตามการบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมีการดำเนินการอยู่ประมาณสิบปีก็ถูกยกเลิกไป การยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกเกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2487 โดยการตราพระราชบัญญัติยกเลิกอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ในสมัยของจอมพล ป. พิบูลสงครามเป็นนายกรัฐมนตรี รวมมีการบังคับใช้ประมาณ 10 ปี ด้วยเหตุผลที่ว่า เป็นภาษีที่สามารถจัดเก็บได้น้อย แต่ต้องมีภาระในการรับผิดชอบจัดเก็บอยู่มาก และนับแต่นั้นเป็นต้นมาก็ไม่ปรากฏว่ามีตรากฎหมายภาษีมรดกมาใช้บังคับในประเทศไทยอีกเลย แม้ว่าจะมีเสียงเรียกร้องจากบุคคลบางกลุ่มอยู่เป็นระยะๆ ก็ตาม

จนกระทั่งสมัยของรัฐบาลที่มีหม่อมราชวงศ์คึกฤทธิ์ ปราโมช เป็นนายกรัฐมนตรี ก็ได้มีความพยายามที่จะรื้อฟื้นให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้งแต่ไม่สำเร็จ ต่อมาคือสมัยของนายกรัฐมนตรี ชวน หลีกภัย ที่มีการศึกษาผลกระทบจากเก็บภาษีจากที่ดินว่างเปล่าซึ่งไม่มีการใช้ประโยชน์ รวมไปถึงการจัดเก็บภาษีมรดก อย่างไรก็ตามรัฐบาลก็ไม่มีความสามารถที่จะผลักดันกฎหมายออกมาบังคับใช้ รวมทั้งยังกระทบต่อเสถียรภาพของรัฐบาลอีกด้วย รัฐบาลต่อมาที่มีการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกคือ รัฐบาลของทักษิณ ชินวัตร ซึ่งมอบหมายให้กรมสรรพากรทำการศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีมรดกแต่ก็ไม่สามารถผลักดันออกมาบังคับใช้ได้ และกระทั่งรัฐบาลสมัยมีนายอภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ เป็นนายกรัฐมนตรี คณะกรรมการรณรงค์เพื่อสิทธิมนุษยชน (ครส.) ได้เสนอให้ นายกรณ์ จาติกวณิช ให้ผลักดันกฎหมายภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีทรัพย์สินอัตราก้าวหน้า หลังจากศึกษา

นายกรรม ไม่เห็นด้วยที่จะให้มีการเก็บภาษีมรดกเนื่องจากเขาเลือกพิจารณาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง<sup>3</sup> แทนการจัดเก็บภาษีมรดกอีกจะเป็นการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน เพราะเจ้าของปัจจุบันเสียภาษีจากทรัพย์สินที่ต้องยกให้ทายาทในปัจจุบันอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามการพิจารณาจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกลับไม่ได้รับการพิจารณาอย่างจริงจังจนกระทั่งเจียบหายไป ส่งผลให้ไม่เกิดภาษีตัวใดที่จะออกมาเพื่อแก้ปัญหาการกระจายรายได้อย่างแท้จริง

#### ตารางที่ 4.4 อัตราการเก็บ ภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก เมื่อปรับมูลค่าเป็นยุคสมัยปัจจุบัน (ปี พ.ศ. 2554)

(หน่วย: บาท)

ยอดสุทธิแห่งค่าเกิน	แต่ไม่เกิน	ต้องเสียอากรเฉพาะส่วนที่เกิน	ร้อยละ
7,000,000	17,500,000	7,000,000	1
17,500,000	35,000,000	17,500,000	2
35,000,000	52,500,000	35,000,000	3
52,500,000	70,000,000	52,500,000	4
70,000,000	140,000,000	70,000,000	5
140,000,000	280,000,000	140,000,000	6
280,000,000	490,000,000	280,000,000	7
490,000,000	700,000,000	490,000,000	8
700,000,000	2,100,000,000	700,000,000	10
2,100,000,000	3,500,000,000	2,100,000,000	15
3,500,000,000	ขึ้นไป	3,500,000,000	20

ที่มา: จากการคำนวณ

หมายเหตุ: มูลค่ามากขึ้น 700 เท่า<sup>4</sup>

และหากพิจารณาถึงรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในอดีตที่มีระยะเวลาในการจัดเก็บประมาณ 10 ปีนั้น (แผนภูมิที่ 4.2) จะพบว่ารายได้ที่สามารถจัดเก็บได้มากที่สุดคือในปี พ.ศ. 2484 สามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้ถึง 404,273 บาท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 0.53 ของรายได้จากภาษีทั้งหมด ในขณะที่การจัดเก็บภาษีมรดกที่ได้น้อยที่สุดคือในปี พ.ศ. 2483 คือสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้เพียง 10,121 บาท หรือคิดเป็นแค่ร้อยละ 0.04 ของรายได้จากภาษีทั้งหมดเท่านั้น

เนื่องจากในปี พ.ศ. 2483 เกิดความสูญเสียอย่างมากจากภาวะสงคราม ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และภาวะสงครามนั้นได้ต่อเนื่องไปจนถึงปี พ.ศ. 2484 ทำให้มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมรดกในปีงบประมาณ พ.ศ. 2484 ด้วย ทั้งนี้เป็นเพราะการทำสงครามก่อให้เกิด

<sup>3</sup> ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บจากเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง อันเป็นทรัพย์สินของรัฐ

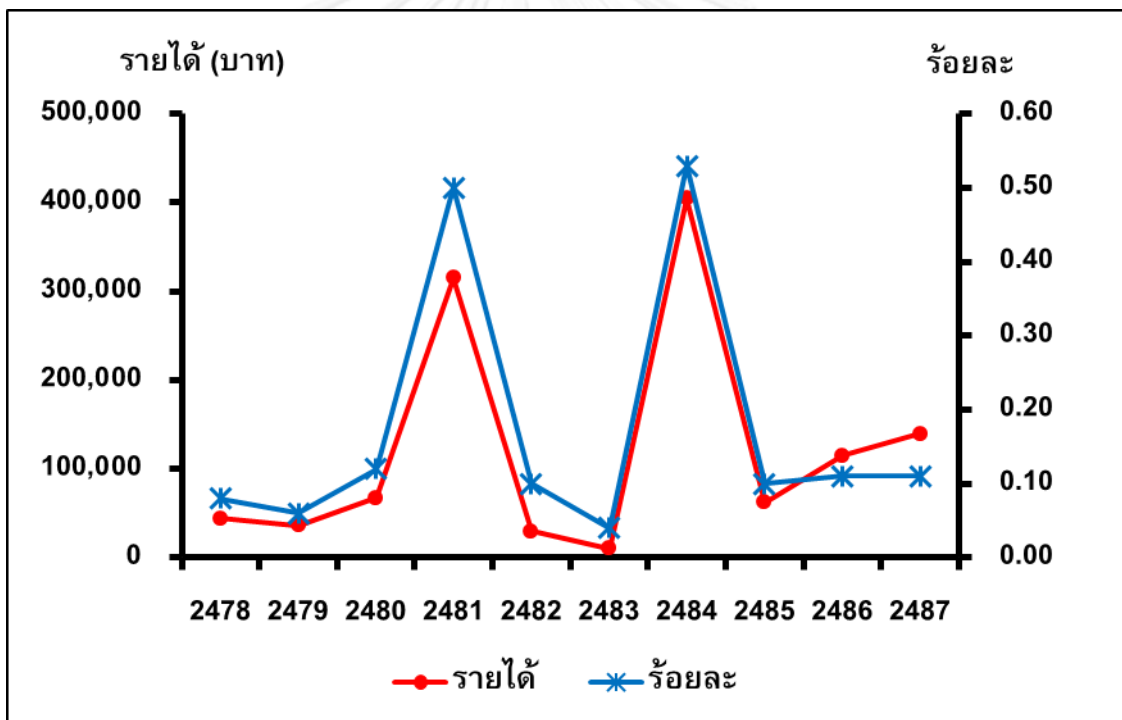
<sup>4</sup> ราคาถ้วยเดียว ปี พ.ศ. 2485 เท่ากับ 5 สตางค์ ปัจจุบัน 35 บาท แสดงว่าถ้วยเดียวราคาแพงขึ้น 700 เท่า (35/0.05 = 700)



ความสูญเสียเป็นอย่างมาก เมื่อมีการตายเกิดขึ้นมาก การจัดเก็บภาษีมรดกก็ย่อมมากขึ้นตามไปด้วย ประกอบกับการตกลงระหว่างไทยกับฝรั่งเศสในกรณีพิพาทไทยกับอินโดจีนฝรั่งเศสในปี พ.ศ. 2483 ประเทศไทยต้องชดใช้เงินให้แก่ฝรั่งเศสเป็นจำนวนมาก ทำให้ไทยต้องเร่งสร้างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้ดียิ่งขึ้น เนื่องจากภาษีถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล ทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกในปีงบประมาณ พ.ศ. 2484 จำเป็นที่จะต้องจัดเก็บให้ได้มากกว่าในปีงบประมาณปีอื่นๆ

อย่างไรก็ตามเราไม่สามารถนำมูลค่ารายได้ภาษีมรดกที่จัดเก็บได้ มาเปรียบเทียบกับโดยตรงกับรายได้ภาษีที่เก็บอยู่ในปัจจุบัน เนื่องจากมูลค่าของเงินในแต่ละยุคสมัยนั้นย่อมแตกต่างกัน ดังนั้น สิ่งที่จะนำมาใช้ในการเปรียบเทียบได้คือ ร้อยละภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมด เพื่อศึกษาถึงความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล

แผนภูมิที่ 4.2 รายได้จากภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาครัฐ<sup>5</sup> ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2478 – 2487



ที่มา: ฤทัย พลสวัสดิ์, ภาษีมรดก, 2545

เมื่อพิจารณาถึงสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมด (แผนภูมิที่ 4.2) จะพบว่ามีความผันผวนเป็นอย่างมาก โดยสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมด ในปีเริ่มต้นจัดเก็บคือปี พ.ศ. 2478 เท่ากับร้อยละ 0.08 และอีก 2 ปีถัดมาในปี พ.ศ. 2481 สัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมด ได้เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 0.50 หรือเพิ่มขึ้นประมาณ 6 เท่า แต่ในปีถัดมาคือปี พ.ศ. 2482 สัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมด ก็ลดลงมาอยู่ที่ร้อยละ 0.10 ทั้งนี้การที่สัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดนั้นมีความไม่คงที่อยู่มาก อาจเป็นเพราะรายได้จากการจัดเก็บขึ้นอยู่กับหลาย

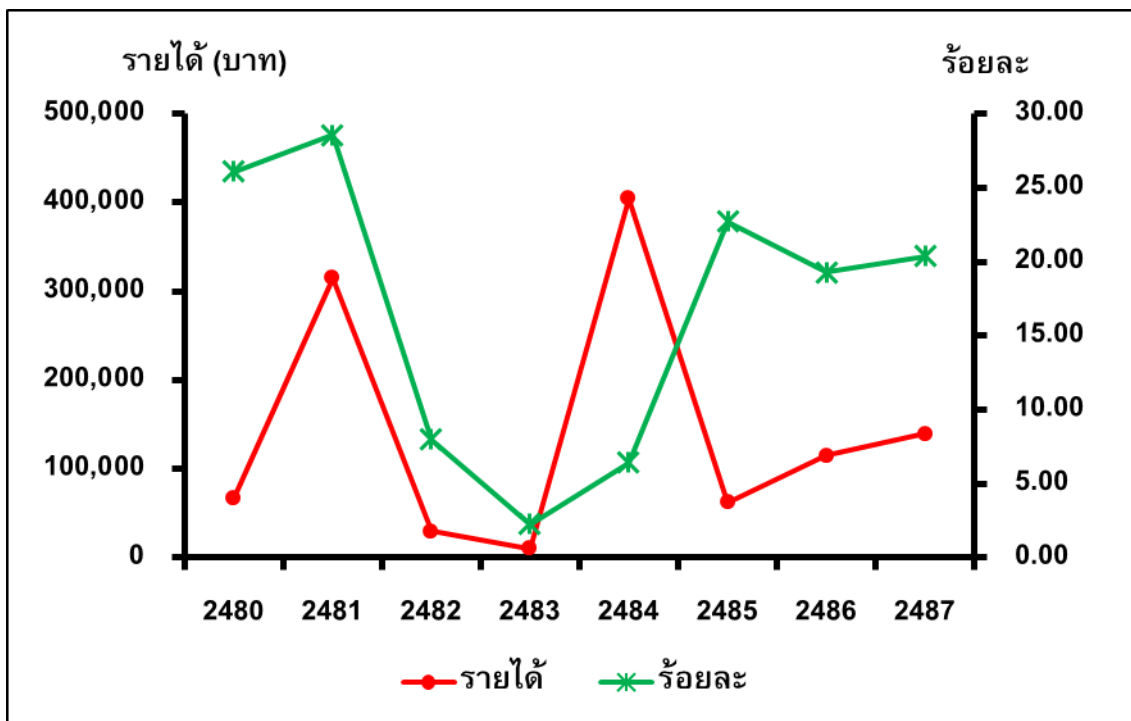
<sup>5</sup> รายได้รวมของภาครัฐ ในที่นี้หมายถึง รายได้จากภาษีอากร (ภาษีทางตรง, ภาษีทางอ้อม) ไม่รวมรายได้อื่นที่ไม่ใช่ภาษี

ปัจจัย ซึ่งปัจจัยที่สำคัญอย่างหนึ่งก็คือ ภาวะทางเศรษฐกิจ ซึ่งสามารถเห็นได้จากรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในปี พ.ศ. 2485 และปี พ.ศ. 2486 ซึ่งมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกคือ 62,313 บาท และ 115,094 บาท ตามลำดับ โดยจะเห็นได้ว่ามูลค่ารายได้จากการจัดเก็บทั้ง 2 ปีนั้นเป็นมูลค่าที่แตกต่างกันค่อนข้างมาก แต่หากพิจารณาสัดส่วนรายได้ที่เป็นร้อยละของภาษีมรดกต่อรายได้ภาษีทั้งหมดจะพบว่า ในปี พ.ศ. 2485 มีสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดอยู่ที่ร้อยละ 0.10 ขณะที่ปี พ.ศ. 2486 มีสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดร้อยละ 0.11 ซึ่งแทบจะไม่มี ความแตกต่างกัน ดังนั้นจึงสะท้อนให้เห็นว่าในปี พ.ศ. 2485 ภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทยค่อนข้าง ชบเซา ทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกที่ไม่มากนักมีสัดส่วนพอกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี มรดกในปี พ.ศ. 2486 ซึ่งมีมูลค่ามากกว่า

นอกจากนี้ยังเห็นได้ว่าสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดมีทิศทางไปในทางเดียวกัน กับรายได้ที่จัดเก็บได้ ซึ่งนอกจากในปี พ.ศ. 2484 ที่มีสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดสูง ถึงร้อยละ 0.53 แล้ว ในปี พ.ศ. 2481 ก็มีสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดสูงถึงร้อยละ 0.50 ทั้งนี้เป็นเพราะไทยได้รับอิสรภาพเต็มที่ในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากร และมรดกรายใหญ่ๆที่ยัง ค้างชำระอยู่ไม่ได้มีการเร่งจัดเก็บให้ทันในปีงบประมาณที่เจ้าของมรดกตาย แต่ติดตามจัดเก็บได้ในปี พ.ศ. 2481 แทน จึงทำให้สัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดในปี พ.ศ. 2481 มีสัดส่วนที่สูง เช่นกัน และการที่สัดส่วนในปี พ.ศ. 2485 - 2487 ลดลงจากปี พ.ศ. 2484 อย่างเห็นได้ชัดนั้น อาจ เป็นเพราะว่าสภาพความต่อเนื่องของภาวะสงคราม ซึ่งทำให้เกิดความยากจนขึ้นในทุกๆที่ ประชาชน จึงนำทรัพย์สินที่มีอยู่มาใช้เพื่อการอุปโภคบริโภคในชีวิตประจำวัน เมื่อตายไปจึงไม่มีมรดกตกทอดไป ยังลูกหลานหรือถ้ามีก็ไม่อาจจะมากมายถึงขนาดที่อยู่ในเกณฑ์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีมรดกได้ (ฤทัย พูล สวัสดิ์, 2545) ดังนั้นในปี พ.ศ. 2485 - 2487 จึงมีสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกที่น้อยลง

แต่หากพิจารณาถึงสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกต่อรายได้รวมของภาษีทางตรง (แผนภูมิที่ 4.3) จะพบว่า ในปี พ.ศ. 2485 - 2487 ที่มีสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกที่ต่ำนั้น กลับมีสัดส่วนรายได้ภาษี มรดกเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาษีทางตรงอยู่ในสัดส่วนที่สูง คือ ร้อยละ 22.73 ร้อยละ 19.30 และร้อยละ 20.36 ตามลำดับ และในปี พ.ศ. 2484 ซึ่งเป็นปีงบประมาณที่สามารถจัดเก็บ รายได้ภาษีมรดกได้มากที่สุด และมีสัดส่วนต่อรายได้ภาษีทั้งหมดถึงร้อยละ 0.53 นั้น เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาษีทางตรงกลับมีสัดส่วนเพียงแค่อ้อยู่ที่ร้อยละ 6.44 เท่านั้น ซึ่งมากกว่าในปี พ.ศ. 2483 ที่มีสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกต่อรายได้รวมของภาษีทางตรงน้อยที่สุด คือร้อยละ 2.26 ไม่มากนัก และ ในทำนองเดียวกันในปี พ.ศ. 2481 ที่มีสัดส่วนภาษีมรดกต่อรายได้จากภาษีทั้งหมดสูงถึงร้อยละ 0.50 เพราะมีอิสรภาพเต็มที่ในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากร ก็มีรายได้ภาษีมรดกต่อรายได้รวมของภาษี ทางตรง คือร้อยละ 8 เท่านั้น ซึ่งอยู่ในสัดส่วนที่ต่ำเช่นกัน

แผนภูมิที่ 4.3 รายได้จากภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวม



ของภาษีทางตรง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2480 - 2487

ที่มา: เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, 2546

ดังนั้นเราจึงอาจสรุปได้ว่าในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจดีรัฐบาลอาจจัดเก็บภาษีภาษีมรดกได้มากขึ้น ขณะที่รายได้ลดลงในช่วงที่เศรษฐกิจซบเซาซึ่งส่วนหนึ่งน่าจะมาจากการตีมูลค่าของทรัพย์สินตามอัตราเงินเฟ้อซึ่งในช่วงที่เศรษฐกิจซบเซานั้นอัตราเงินเฟ้อต่ำมากหรือแม้กระทั่งติดลบทำให้มูลค่าทรัพย์สินลดลงตามไปด้วย ในทางตรงกันข้ามช่วงที่เศรษฐกิจเฟื่องฟูมากกว่าราคาสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ย่อมสูงขึ้นตามอัตราเงินเฟ้อหรือการเก็งกำไร จึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีมรดกยังมีช่องว่างตรงที่หากมีการจัดเก็บในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจซบเซาและตีมูลค่าทรัพย์สินต่ำตามภาวะเศรษฐกิจจะทำให้ผู้เสียภาษีรับภาระน้อยเกินไปจากความเป็นจริง เนื่องจากในปีถัดมาเศรษฐกิจฟื้นตัวมูลค่าทรัพย์สินย่อมมากขึ้นทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในการรับภาระภาษี การตีมูลค่าทรัพย์สินมรดกจึงเป็นอีกประเด็นหนึ่งที่ควรคำนึงถึงเป็นอย่างยิ่ง

#### 4.2.5 การจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศ

ภาษีมรดกเริ่มมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโรมัน โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อจัดสรรเป็นเงินบำนาญแก่ทหารผ่านศึก ในสมัยโรมันสมัยโบราณอำนาจและทรัพย์สินทุกอย่างจะตกเป็นของหัวหน้าครอบครัว ต่อมาในสมัยจักรวรรดิโรมัน จักรพรรดิหลายพระองค์ทรงอนุญาตให้ทหารทั้งที่ประจำการและทหารผ่านศึกมีทรัพย์สินเฉพาะตัวได้แม้ไม่ใช่หัวหน้าครอบครัว ด้วยเหตุนี้ทหารจึงสามารถโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเฉพาะตัวให้กับผู้อื่นในขณะที่มีชีวิตอยู่ หรือทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินดังกล่าว

ให้กับทายาทของตนได้ ทำให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกขึ้น ต่อมาในยุคปัจจุบันภาษีมรดกได้เริ่มต้นจัดเก็บในประเทศอังกฤษ (สหราชอาณาจักร) ในปี ค.ศ. 1696 และหลังจากนั้นหลายประเทศก็ดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกตาม เช่น ประเทศฝรั่งเศส อิตาลี เยอรมัน สหรัฐอเมริกา และประเทศจีนตามลำดับ

ปัจจุบันหลายประเทศทั่วโลกได้มีการจัดเก็บภาษีมรดกเพื่อมุ่งหวังที่จะสร้างความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ และแต่ละประเทศนั้นต่างก็มีชื่อเรียกภาษีมรดกที่แตกต่างกันออกไป อีกทั้งยังมีหลักในการจัดเก็บที่มีความแตกต่างกันในบางประการ แต่โดยสรุปแล้วความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศมีดังนี้

ภาษีมรดกนั้นเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากทรัพย์สินมรดก โดยเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งซึ่งก็คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีนั้นต้องแบกรับภาระไว้เองและผลก็ภาระไปให้ผู้อื่นได้ยาก ภาษีมรดกนั้นมีชื่อเรียกแตกต่างกันในแต่ละประเทศอย่างไรก็ตามเราสามารถแบ่งลักษณะของชื่ออันหลากหลายของภาษีมรดกออกเป็น 2 กลุ่มคือ กลุ่มที่จัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินรวมทั้งหมดของผู้ตายและกลุ่มที่จัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินที่ทายาทแต่ละคนได้รับ โดยภาษีมรดกที่จัดเก็บจากมูลค่ารวมของกองมรดกของผู้ตายประกอบด้วย Death Tax, Estate Tax และ Property Tax ในขณะที่ภาษีมรดกที่จัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินที่ทายาทแต่ละคนได้รับประกอบด้วย Transfer Tax, Inheritance Tax และ Succession Tax

อย่างไรก็ตามการเก็บภาษีไม่ว่าจะประเทศไหนหรือภาษีชนิดใดก็ตาม ทุกประเทศล้วนมีจัดเก็บภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ควบคู่กันไปด้วย ทั้งนี้เพื่อป้องกันเจ้าของมรดกหลีกเลี่ยงภาษีมรดกโดยโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทก่อนที่เจ้ามรดกจะเสียชีวิต และปัจจุบันประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก แบ่งเป็นทวีปต่างๆ คือ ทวีปเอเชีย ทวีปแอฟริกา ทวีปยุโรป และทวีปอเมริกา โดยจะเห็นได้ว่าประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นประกอบด้วยประเทศซึ่งมีความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจระดับโลกอย่าง สหราชอาณาจักรและประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

โดยสรุปทั่วโลกจะพบว่าร้อยละ 96 ทำการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ขณะที่ร้อยละ 69 จัดเก็บภาษีมรดกประเภทภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และร้อยละ 31 ทำการจัดเก็บภาษีมรดกประเภทภาษีกองมรดก (Estate Tax) อย่างไรก็ตามหากพิจารณาเป็นรายทวีปจะพบว่าส่วนใหญ่ ในทวีปเอเชียและทวีปอเมริกานั้น จะทำการจัดเก็บภาษีมรดกประเภท ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ควบคู่กับภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ในขณะที่ทวีปยุโรปและทวีปแอฟริกา ส่วนใหญ่จะทำการจัดเก็บภาษีมรดกประเภทภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes) ควบคู่กับภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Taxes)

นอกจากนั้น เพื่อให้ทราบถึงลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศ จึงทำการพิจารณาตัวอย่างของประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกโดยสรุป ซึ่งแบ่งลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกออกเป็น 4 ลักษณะสำคัญ ได้แก่ ชนิดภาษีที่เก็บ ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี และอัตราภาษี โดยตัวอย่างการจัดเก็บภาษีมรดกจากบางประเทศซึ่งอยู่ในทวีปเอเชีย ทวีปยุโรปและทวีป

อเมริกา ซึ่งประเทศที่ยกมาพิจารณาตัวอย่างนั้น ประกอบด้วย 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น<sup>6</sup>

### 1) ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษนับเป็นประเทศแรกที่มีการจัดเก็บภาษีมรดก โดยเริ่มจัดเก็บในปี ค.ศ. 1694 ในลักษณะของอากรแสตมป์ปิดลงบนตราสารการโอนทรัพย์สินมรดกจากผู้ตายไปยังทายาท หรือผู้รับมรดก โดยถือว่าภาษีมรดกเป็นส่วนหนึ่งของภาษีการโอนทรัพย์สินอันมีค่า และไม่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมายจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งการโอนทางมรดกโดยความตายของบุคคลถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินมีค่าอย่างหนึ่ง (ซาญชัย ฉันทานุรักษ์, 2544) ประเทศอังกฤษทำการจัดเก็บภาษีมรดกแบบ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสนหา (Gift Tax) โดยทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี คือ ทรัพย์สินทั้งหมดภายในประเทศอังกฤษและทรัพย์สินนอกประเทศอังกฤษแต่ตกทอดมายังผู้ซึ่งอยู่ในประเทศอังกฤษ เงินหรือรายได้จากกองทุนสะสมที่ทายาทได้รับก่อนเจ้าของมรดกจะเสียชีวิตภายในระยะเวลา 7 ปี และเงินที่บริจาคเพื่อการกุศล 1 ปี ก่อนผู้บริจาคเสียชีวิต ส่วนการยกเว้นภาษีและลดหย่อนได้แก่ ที่ดินและโรงเรียนซึ่งใช้ในทางอุตสาหกรรม ให้หักลดหย่อนได้ร้อยละ 45 ส่วนมรดกที่มีคุณค่าทางประวัติศาสตร์ วิทยาศาสตร์และทางศิลปะของชาติได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ถ้าเก็บไว้ในประเทศอังกฤษและหลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษ บางประเภท ซึ่งผู้ไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในอังกฤษเป็นเจ้าของและทำการบริจาคเพื่อการกุศล และอัตรากาฬิมรดกในประเทศอังกฤษอยู่ที่ร้อยละ 40 ซึ่งเป็นแบบอัตราก้าวหน้า

### 2) ประเทศฝรั่งเศส

ภาษีมรดกในประเทศฝรั่งเศสนับเป็นภาษีที่เก่าแก่ เพราะมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัย ศักดินามาจนถึงสมัยปัจจุบัน ประเทศฝรั่งเศสเป็นอีกประเทศหนึ่งที่มีรายได้เป็นจำนวนมากจากการจัดเก็บภาษีมรดก โดยในปี ค.ศ. 1913 รัฐบาลฝรั่งเศสสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้ถึงร้อยละ 5 ของงบประมาณทั้งหมดที่สามารถจัดเก็บได้ แต่เมื่อมีการปรับปรุงโครงสร้างภาษีให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นมากขึ้น ความสำคัญของภาษีมรดกจึงลดลง ส่งผลให้รัฐบาลฝรั่งเศสมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกลดลงด้วย ประเทศฝรั่งเศสทำการจัดเก็บภาษีมรดกแบบ ภาษีกองมรดก(Estate Tax) ควบคู่กับภาษีการให้โดยเสนหา (Gift Tax) โดยทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีหากเจ้าของมรดกมีภูมิลำเนาอยู่นอกประเทศฝรั่งเศสก็จะคิดภาษีมรดกทุกประเภทที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส หากมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศฝรั่งเศสจะคิดภาษีมรดกที่อยู่ในและนอกประเทศฝรั่งเศสทุกประเภท ส่วนการยกเว้นภาษีมรดก คือ เงินค่าสินไหมทดแทนจากสัญญาประกันชีวิตทรัพย์สินท้องถิ่นที่ให้เช่าระยะยาว และส่วนแบ่งที่ดินเพื่อการเกษตร ศิลปวัตถุที่มอบให้กับรัฐบาล เงินบำนาญและเงินบริจาคให้ราชการ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสถาบันการศึกษา โดยอัตรากาฬิมรดกจะเป็นไปตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตายกับทายาท คือ ใช้ทั้งแบบอัตราก้าวหน้า และแบบคงที่ แล้วแต่กรณี โดยหากผู้รับมรดกนั้นเป็นคู่สมรส บุพการี บุตร จะต้องเสียภาษีในอัตรากาฬิมรดกร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 40 แต่ถ้าหากเป็นพี่น้อง จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 และ 45 ตามชั้นของมูลค่าทรัพย์สินมรดก และหากผู้รับมรดกเป็นญาติสนิท จะต้องเสียภาษีมรดกร้อยละ 55 หรือผู้รับเป็นผู้อื่นจะต้องเสียภาษีมรดกร้อยละ 60

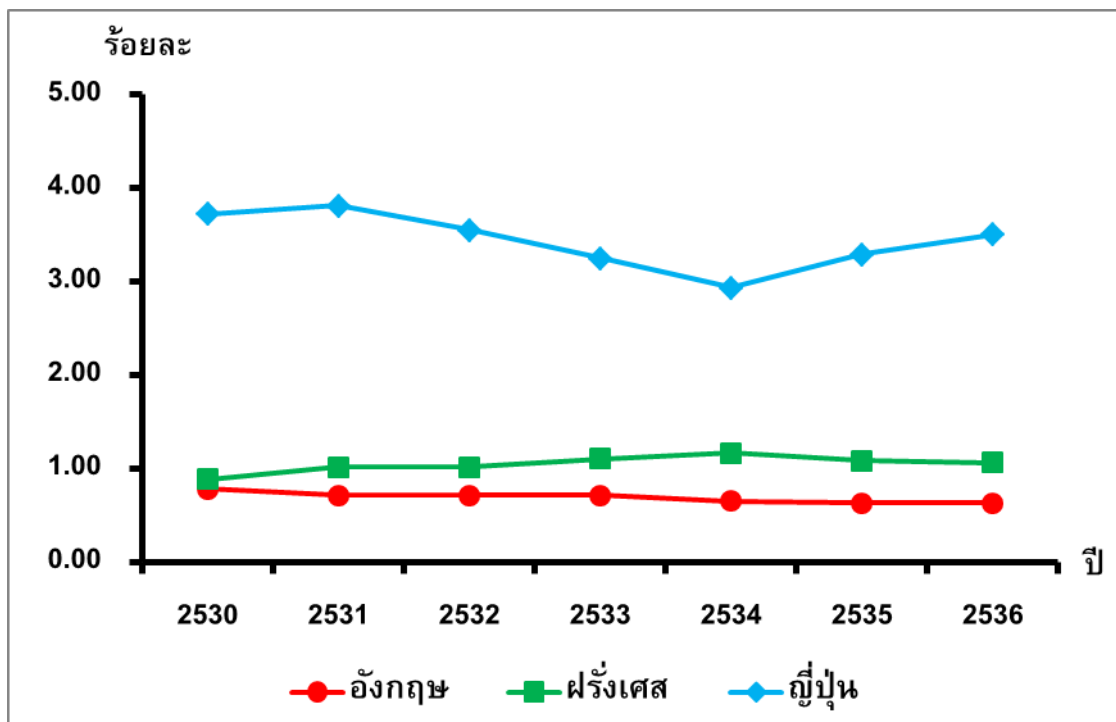
<sup>6</sup> ญี่ปุ่นเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราที่สูงที่สุดในโลก โดยในปี 2007 มีการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราสูงสุดถึงร้อยละ 50

### 3) ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีมรดกครั้งแรกในปี ค.ศ. 1905 โดยอาศัยมูลค่าทรัพย์สินของผู้ตาย ต่อมาในปี ค.ศ. 1953 ได้มีการเปลี่ยนเป็นการเก็บภาษีมรดก และภาษีการให้โดยเสน่หา เนื่องจากก่อนที่จะมีความตายเกิดขึ้นนั้นจะมีการยกทรัพย์สินให้กับทายาทของตนเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมรดก ส่วนภาษีมรดกในระบบปัจจุบันนั้น มีการเริ่มใช้ในปี ค.ศ. 1958 โดยเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกทั้งหมด และจำนวนทายาทผู้มีสิทธิรับมรดกด้วย (ชาญชัย ฉันทานุกุรักษ์, 2544) ประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีมรดกแบบ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ควบคู่กับ ภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) โดยทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดกก็คือ กรณีผู้ตายมีภูมิลำเนาอยู่ใน ประเทศญี่ปุ่นจะคิดภาษีจากทรัพย์สินที่ได้รับไม่ว่าจะอยู่ในหรือนอกประเทศญี่ปุ่น ส่วนในกรณีที่ผู้ตาย มีภูมิลำเนาอยู่นอกประเทศญี่ปุ่นจะคิดภาษีจากทรัพย์สินอยู่ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น และข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีนี้นั้น ได้แก่ ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับศาสนา การกุศลต่างๆ วิทยาศาสตร์ หรือกิจกรรม เพื่อประโยชน์สาธารณะ เงินที่จ่ายเพื่อช่วยเหลือคนพิการ เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิตและเงิน บำเหน็จบำนาญ นอกจากนี้หากผู้รับมรดกเป็นคู่สมรส หรือบุตรที่อายุน้อยกว่า 20 ปีและคนพิการ ก็ จะได้รับการยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน อัตราภาษีมรดกที่จัดเก็บในประเทศญี่ปุ่น มีอัตราจัดเก็บอยู่ ระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 70

เมื่อพิจารณาสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมภาษีทั้งหมด ของประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 - 2536 (แผนภูมิที่ 4.4) แสดงให้เห็นถึงความสำคัญ และบทบาทของภาษีมรดกที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศทั้ง 3 ประเทศนี้ โดยเปรียบเทียบรายได้จากการเก็บภาษีมรดกกับรายได้รวมของรัฐบาลแต่ละประเทศ ซึ่งจากการศึกษา ในช่วงปี พ.ศ. 2530 ถึง พ.ศ. 2556 พบว่า ประเทศญี่ปุ่นนั้นภาษีมรดกมีบทบาทมากที่สุดในบรรดาทั้ง 3 ประเทศที่ทำการศึกษาเปรียบเทียบ นั้นเป็นเพราะประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีมรดกในอัตราที่สูง โดย สัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รัฐบาลของประเทศญี่ปุ่นมีแนวโน้มเพิ่มขึ้น ถึงแม้ว่า ในช่วงปี พ.ศ. 2531 ถึง พ.ศ. 2534 บทบาทความสำคัญของภาษีมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้รวมของรัฐบาลญี่ปุ่นกลับลดลง ซึ่งอาจเป็นผลมาจากรายได้ของภาษีมรดกที่เก็บได้นั้นมีอัตราการ เพิ่มขึ้นน้อยกว่า การเพิ่มขึ้นของรายได้รวมของประเทศญี่ปุ่น ขณะที่การวิเคราะห์ถึงบทบาท ความสำคัญของภาษีมรดกในประเทศอีก 3 ประเทศที่เหลือนั้น จากสัดส่วนของภาษีมรดกเมื่อ เปรียบเทียบกับรายได้รวมของรัฐบาลของแต่ละประเทศแล้ว พบว่า ประเทศฝรั่งเศสมีบทบาทที่รองลงมา จากประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีสัดส่วนโดยประมาณอยู่ที่ร้อยละ 0.88 ถึงร้อยละ 1.16 ตามด้วยประเทศ อังกฤษ ที่มีสัดส่วนต่อรายได้รวมของรัฐบาลโดยประมาณอยู่ที่ร้อยละ 0.63 ถึงร้อยละ 0.78 ตามลำดับ

แผนภูมิที่ 4.4 สัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของภาษีทั้งหมด ของประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และญี่ปุ่น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 -2536



ที่มา: Government Finance Statistic Yearbook, 1997

ดังนั้นเราสามารถกล่าวสรุประบบการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศได้ว่า ทุกประเทศนั้นล้วนแต่มีอัตราภาษีมรดกแบบก้าวหน้า เพื่อให้ระบบภาษีสร้างความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ ขณะเดียวกันไม่ว่าจะมีการจัดเก็บภาษีมรดกประเภทใด ก็จะมีการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift Tax) ควบคู่ไปด้วย ในขณะที่ทรัพย์สินที่ต้องนำมาคำนวณมูลค่าเพื่อเสียภาษีนั้นแทบทุกประเทศจะคำนึงถึงความเป็นพลเมืองและสถานที่พำนักอาศัยของเจ้ามรดกและผู้รับมรดก โดยในบางประเทศนั้นจะมีการคำนึงถึงความใกล้ชิดระหว่างผู้ตายกับผู้รับมรดกส่งผลให้ผู้ตายที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้รับมรดกมากนั้นมีอัตราภาษีมรดกที่ต่ำกว่าเนื่องจากในช่วงเวลาที่ผู้ตายมีชีวิตย่อมได้รับความดูแล ช่วยเหลือจากญาติผู้ใกล้ชิดมากกว่านั่นเอง ซึ่งในแง่นี้ได้สะท้อนให้เห็นว่านอกจากการกำหนดอัตราภาษีจะคำนึงถึงความสามารถในการจัดเก็บนั้นคือ ความสามารถในการสร้างความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้แล้ว ยังคำนึงถึงความสำคัญในด้านของสังคมอีกด้วย ในขณะที่ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นมีส่วนที่คล้ายกันในทุกประเทศ คือ ทรัพย์สินที่ยกให้เพื่อการกุศลจะได้รับการยกเว้นภาษี

#### 4.3 ผลการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกต่อรายได้รัฐ

ผลการศึกษาในส่วนนี้ จะแบ่งออกเป็นสองส่วนหลักด้วยกัน ส่วนที่หนึ่ง เป็นผลการศึกษารายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในปี พ.ศ. 2552 หากมีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบ ภาษีกองมรดก (Estate Tax) หรือภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ทั้งกรณีที่มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกนั้น มีการ

หักหนี้สินและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ส่วนที่สองเป็นผลการศึกษาสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552

#### 4.3.1 ผลการศึกษารายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552

ในการศึกษารายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 โดยยึดตามแนวทางเสนอการจัดเก็บภาษีมรดก ของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง ทั้งในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งจากจำนวนครัวเรือน ในปี พ.ศ. 2552 ที่ทำการศึกษาทั้งหมด 43,839 ครัวเรือนตัวอย่าง มีค่าประมาณครัวเรือนเท่ากับ 19,577,792 ครัวเรือน ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน ก่อนทำการจัดเก็บภาษีมรดก มีครัวเรือนที่มูลค่าทรัพย์สินมรดก เมื่อหักหนี้สินของครัวเรือนออกแล้ว คงเหลือทรัพย์สินมรดกถึงเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมรดกจำนวน 1,234 ครัวเรือนตัวอย่าง มีค่าประมาณครัวเรือนเท่ากับ 392,131 ครัวเรือน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 2.81 และ 2.00 ตามลำดับ ส่วนในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ก่อนทำการจัดเก็บภาษีมรดก มีครัวเรือนที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกถึงเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมรดกจำนวน 1,286 ครัวเรือนตัวอย่าง มีค่าประมาณครัวเรือนเท่ากับ 404,294 ครัวเรือน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 2.93 และ 2.07 ตามลำดับ (ตารางที่ 4.5)

ตารางที่ 4.5 จำนวนครัวเรือนตัวอย่าง ที่ถูกเก็บภาษีมรดก และสัดส่วน เมื่อเทียบกับจำนวนที่ทำการศึกษาทั้งหมด ในปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: จำนวน: ครัวเรือน/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ประเภทของครัวเรือน	จำนวนตัวอย่าง	สัดส่วน	ค่าประมาณครัวเรือน	สัดส่วน
ที่ทำการศึกษาทั้งหมด	43,839		19,577,792	
ที่ถูกเก็บภาษีมรดก				
กรณีมีการหักหนี้สินครัวเรือน	1,234	2.81	392,131	2.00
กรณีไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน	1,286	2.93	404,294	2.07

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

โดยในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน ออกก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดก มูลค่าทรัพย์สินมรดกของครัวเรือนที่ถูกจัดเก็บภาษีมรดกนั้น (ตารางที่ 4.6) มีมูลค่ารวมกันทั้งสิ้น 75,620,954.43 ล้านบาท และในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ทรัพย์สินมรดกของครัวเรือนที่ถูกจัดเก็บภาษีมรดก มีมูลค่ารวมกันทั้งสิ้น 76,469,036.88 ล้านบาท ซึ่งเมื่อพิจารณาตามเพศและอายุ ของเจ้ามรดก หรือหัวหน้าครัวเรือน โดยแบ่งเป็นเพศชายและเพศหญิง ทั้ง 11 ช่วงอายุ ตั้งแต่อายุ 20 ปี ถึง 70 ปีขึ้นไป จะพบว่ามูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายนั้น มีมูลค่ามากกว่ามูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง เนื่องจากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายมีจำนวนมากกว่าเพศหญิง โดยในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน ออกก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดก เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมเท่ากับ 46,362,417.21 ล้านบาท และเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมเท่ากับ 29,258,537.22



ล้านบาท ส่วนในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายและเพศหญิง มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมเท่ากับ 46,3998,217.52 ล้านบาท และ 29,470,819.36 ล้านบาท ตามลำดับ

นอกจากนี้จะเห็นได้ว่าในแต่ละช่วงอายุนั้น เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย จะมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมที่มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง โดยในช่วงอายุ 20 - 69 ปี เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายจะมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมมากกว่าเพศหญิง ยกเว้นในช่วงอายุ 45 - 49 ปี กรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดกเท่านั้น ที่เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิงมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมมากกว่าเพศชาย และในช่วงอายุ 70 ปีขึ้นไปเช่นกัน ที่เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมน้อยกว่าเพศหญิง ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดก ทั้งนี้เป็นเพราะวัฒนธรรมไทยนั้น การเลือกคู่ครองหรือคู่สมรสของเพศชาย มักจะเลือกคู่ครองหรือคู่สมรสที่มีอายุน้อยกว่าตนเอง ดังนั้นเพศชายจึงสามารถทำงานหารายได้และเริ่มสะสมความมั่งคั่งได้ก่อนเพศหญิง อีกทั้งยังเป็นช่วงเร่งก่อร่างสร้างตัว สร้างความมั่นคงในรายได้ เพื่อสภาพความเป็นอยู่ที่ดีแก่ครอบครัว จึงมีการลงทุนเพื่อสะสมความมั่งคั่งอย่างต่อเนื่อง และเพศหญิงส่วนมากเมื่อสมรสและมีบุตรแล้ว มักทำหน้าที่เลี้ยงดูบุตรตนเองมากกว่าเพศชาย ซึ่งอาจทำให้การหารายได้หรือการสะสมความมั่งคั่งของเพศหญิงนั้นช้าลง หรือน้อยลงกว่าเพศชาย ดังนั้นในช่วงอายุ 20 - 44 ปี เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายจึงมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมที่มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง

ส่วนในช่วงอายุ 45 - 49 ปี ในกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดก ที่เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิงมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมที่สูงกว่าเพศชายนั้น เป็นเพราะในช่วงอายุดังกล่าว เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนอาจมีค่าใช้จ่ายในการดูแลคู่สมรสให้แก่บุตรชายตนเอง ยกตัวอย่างเช่น ค่าสินสอด ค่าน้ำนม ค่าใช้จ่ายในการจัดงานสมรส เป็นต้น ทำให้ในกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีมรดก ความมั่งคั่งของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายจึงลดลง และไปปรากฏเพิ่มขึ้นเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิงแทน แต่ในกรณีที่ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ซึ่งไม่มีการหักหนี้สินต่างๆของครัวเรือนออกก่อน เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย จึงมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมที่มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง

และในช่วงอายุ 50 - 69 ปี ทั้งกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ซึ่งเป็นช่วงที่มีชีวิตความเป็นอยู่คงที่ มีความมั่นคง ไม่มีความเปลี่ยนแปลงมาก มีรายได้ รายรับ หรือมีการลงทุนต่อเพื่อสะสมความมั่งคั่งแบบค่อยเป็นค่อยไป ทำให้ความมั่งคั่ง หรือมูลค่าทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนนั้นมีทิศทางที่ลดลง ไม่ได้เพิ่มขึ้นเหมือนอย่างในช่วงอายุ 20 - 24 ปี ที่เป็นช่วงเร่งก่อร่างสร้างตัวสร้างความมั่นคงในชีวิต โดยจะเห็นได้ว่าทั้งในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ความมั่งคั่งหรือมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมในช่วงอายุ 55 - 64 ปี ได้ลดลงจากช่วงอายุ 50 - 54 ปี เพราะเป็นช่วงอายุวัยเกษียณ ทำให้รายได้หรือรายรับจากการทำงานประจำนั้นขาดหายไป การสะสมความมั่งคั่งจึงมีทิศทางที่ลดลง

ต่อมาในช่วงอายุ 65 - 70 ปีขึ้นไป ที่ความมั่งคั่งหรือมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมกลับเพิ่มขึ้นนั้น เป็นเพราะอยู่ในวัยที่ได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนระยะยาว หรือได้รับทรัพย์สินมรดกตกทอดจากบิดา มารดา และในช่วงอายุ 70 ปีขึ้นไป ที่จะเห็นได้ว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมที่สูงกว่าเพศชาย นั้นเป็นเพราะอายุคาดเฉลี่ย<sup>7</sup> (Life Expectancy) ของเพศหญิงนั้นสูงกว่าเพศชาย โดยในปี พ.ศ. 2552 เพศหญิงมี อายุคาดเฉลี่ย (Life Expectancy) เท่ากับ อายุ 76 ปี และเพศชายเท่ากับอายุ 71 ปี ทำให้เพศหญิงมีโอกาสในการสะสมความมั่งคั่ง หรือมีทรัพย์สินมรดกเพิ่มขึ้น จากการได้รับสินสมรส หรือรับมรดก และเป็นหัวหน้าครัวเรือน หลังจากที่ถูกสมรสหรือสามีถึงแก่ความตายก่อน ดังนั้นในช่วงอายุดังกล่าวนี้เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง จึงมีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมที่สูงกว่าเพศชาย



<sup>7</sup> อายุคาดเฉลี่ย (Life Expectancy) หมายถึง อายุโดยเฉลี่ยของประชากรที่คาดว่าจะมีชีวิตอยู่ โดยอายุคาดเฉลี่ยถือเป็นเครื่องชี้วัดความยืนยาวของชีวิตประชากร ซึ่งมีแนวโน้มที่สูงขึ้น และเพศหญิงมีอายุคาดเฉลี่ยที่สูงกว่าเพศชาย

ตารางที่ 4. 6 มูลค่าทรัพย์สินรวม ของครัวเรือนที่ถูกต้องเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน ที่การันตีมูลค่าทรัพย์สินมรดก และไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: ล้านบาท)

ช่วงอายุ (ปี)	มูลค่าทรัพย์สินรวม ของครัวเรือนที่ถูกต้องเก็บภาษีมรดก			กรณีไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน		
	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม
20 - 24	21,046.43	-	21,046.43	22,405.29	-	22,405.29
25 - 29	162,966.14	71,461.53	234,427.67	164,964.07	71,461.53	236,425.60
30 - 34	889,528.25	219,728.91	1,109,257.16	891,889.87	221,577.31	1,113,467.18
35 - 39	3,517,869.42	1,159,615.06	4,677,484.48	3,438,795.67	1,211,700.12	4,650,495.79
40 - 44	5,237,265.91	2,185,096.28	7,422,362.19	5,359,386.49	2,200,059.81	7,559,446.30
45 - 49	4,677,483.71	4,680,166.76	9,357,650.47	4,769,346.85	4,701,927.10	9,471,273.95
50 - 54	7,712,374.23	2,840,181.27	10,552,555.51	7,833,024.93	2,894,712.21	10,727,737.14
55 - 59	5,848,089.58	1,875,257.40	7,723,346.98	6,027,264.91	1,885,551.79	7,912,816.71
60 - 64	4,727,204.71	931,247.40	5,658,452.11	4,836,184.75	932,907.79	5,769,092.54
65 - 69	5,701,085.39	5,124,220.64	10,825,306.04	5,703,974.62	5,125,768.93	10,829,743.55
70 ปีขึ้นไป	7,867,503.43	10,171,561.97	18,039,065.39	7,950,980.07	10,225,152.76	18,176,132.83
<b>รวม</b>	<b>46,362,417.21</b>	<b>29,258,537.22</b>	<b>75,620,954.43</b>	<b>46,998,217.52</b>	<b>29,470,819.36</b>	<b>76,469,036.88</b>

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

จากมูลค่าทรัพย์สินมรดก ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ที่ถึงเกณฑ์จัดเก็บภาษีมรดกข้างต้นนี้ หากในปี พ.ศ. 2552 มีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของ ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จะสามารถจัดเก็บภาษีดังกล่าวนี้ได้ มีรายได้เท่ากับ 114,374.90 ล้านบาท ในกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือน และ 114,705.26 ล้านบาท ในกรณีที่ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน และสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิงได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน โดยในกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือนนั้นสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายและเพศหญิง ได้เท่ากับ 49,367.02 ล้านบาท และ 65,007.88 ล้านบาท ตามลำดับ และในกรณีที่ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายได้เท่ากับ 49,619.32 ล้านบาท และจากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง 65,085.95 ล้านบาท (ตารางที่ 4.7)

นอกจากนี้หากพิจารณาในแต่ละช่วงอายุทั้ง 11 ช่วง ตั้งแต่อายุ 20 ปี ถึง 70 ปีขึ้นไป จะเห็นได้ว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน นั้น มีมูลค่าที่สอดคล้องและไปในทิศทางเดียวกันกับมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม (ตารางที่ 4.6) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) นั้นจะทำการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมทั้งหมด หรือที่เรียกว่ากองมรดกสุทธิ จึงทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) มีมูลค่าที่สอดคล้อง และไปในทิศทางเดียวกันกับมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม โดยในแต่ละช่วงอายุนั้น ส่วนมากจะสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนเพศชาย ได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนเพศหญิง ยกเว้นช่วงอายุ 45 - 49 ปี ในกรณีที่ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน และช่วงอายุ 65 - 69 ปี ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ที่เจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชายนั้น มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมมากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง แต่สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ทั้งนี้เป็นเพราะเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนเพศหญิง ที่มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป นั้น มีจำนวนมากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนเพศชายอยู่มาก เมื่อทำการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) ตามแนวทางเสนอการจัดเก็บภาษีมรดก ของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง (ตารางที่ 3.4) ซึ่งเป็นอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ทำให้สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีกองมรดก (Estate Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนเพศชาย

ตารางที่ 4.7 รายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน ทั้งกรณีที่มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกมี และไม่มีมรดกที่หักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: ล้านบาท)

ช่วงอายุ (ปี)	รายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax)				กรณีไม่มีมรดกที่หักหนี้สินครัวเรือน		
	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	
20 - 24	0.18	-	0.18	0.44	-	0.44	
25 - 29	9.18	4.69	13.88	9.24	4.69	13.93	
30 - 34	125.37	14.41	139.77	125.69	14.61	140.29	
35 - 39	799.63	56.16	855.79	800.42	56.63	857.05	
40 - 44	1,133.58	365.17	1,498.75	1,139.23	367.34	1,506.57	
45 - 49	761.18	1,190.00	1,951.19	772.55	1,193.08	1,965.63	
50 - 54	2,313.44	755.56	3,069.00	2,328.28	761.69	3,089.97	
55 - 59	1,748.92	740.99	2,489.90	1,773.75	746.63	2,520.37	
60 - 64	2,288.04	521.49	2,809.53	2,298.20	523.29	2,821.49	
65 - 69	9,578.88	12,558.62	22,137.50	9,587.09	12,560.94	22,148.04	
70 ปีขึ้นไป	30,608.61	48,800.80	79,409.41	30,784.42	48,857.05	79,641.47	
<b>รวม</b>	<b>49,367.02</b>	<b>65,007.88</b>	<b>114,374.90</b>	<b>49,619.32</b>	<b>65,085.95</b>	<b>114,705.26</b>	

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

และหากในปี พ.ศ. 2552 มีการจัดเก็บภาษีมรดกในรูปแบบของ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ซึ่งทำการศึกษารายได้จากการจัดเก็บ ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1: คำนวณรายได้ตามกฎหมายการรับมรดก (ภาคผนวก ก.)

- ยกมรดกให้แก่ทายาทตามลำดับกฎหมายการรับมรดก

กรณีที่ 2: คำนวณรายได้ตามข้อสมมติที่ตั้งขึ้น

- ข้อสมมติที่ 1: ยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น, ไม่มีการแบ่งสินสมรส

- ข้อสมมติที่ 2: ยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น, มีการแบ่งสินสมรส

โดยจากมูลค่าทรัพย์สินมรดก ที่ถึงเกณฑ์จัดเก็บภาษีมรดก ตามข้างต้นทั้งในกรณีที่มีและไม่มี การหักหนี้สินครัวเรือน จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ตามรูปแบบต่างๆได้ ดังนี้ หากจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่ ทายาทตามลำดับกฎหมายการรับมรดกนั้น จะสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เท่ากับ 92,807.17 ล้านบาท ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน และ 93,8043.19 ล้านบาท ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน และหากจัดเก็บภาษี การรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรส ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน นั้น จะสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เท่ากับ 202,018.75 ล้านบาท และ 202,657.97 ล้านบาท ตามลำดับ และหากจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ใน รูปแบบข้อสมมติที่ 2 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น เช่นเดียวกับข้อสมมติที่ 1 แต่มีการ แบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน จะสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ใน กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน ได้เท่ากับ 104,943.41 ล้านบาท และ 105,242.07 ล้านบาท ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน (ตารางที่ 4.8 และ ตารางที่ 4.9)

เมื่อพิจารณาตามเพศและอายุของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือน ซึ่งแบ่งเป็นเพศชายและ เพศหญิง จะพบว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 และใน รูปแบบข้อสมมติที่ 2 ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับ มรดก (Inheritance Tax) จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้มากกว่าเจ้ามรดก หรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย โดยในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้า ครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ได้เท่ากับ 37,809.17 ล้านบาท จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศ หญิง ได้เท่ากับ 54,998.01 ล้านบาท และสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ใน รูปแบบข้อสมมติที่ 2 จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ได้เท่ากับ 43,380.37 ล้าน บาท และจากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้เท่ากับ 61,563.03 ล้านบาท และใน กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance

Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ได้เท่ากับ 38,000.87 ล้านบาท จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้เท่ากับ 55,042.32 ล้านบาท และสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ได้เท่ากับ 43,635.72 ล้านบาท และ 61,635.72 ล้านบาท จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง

ส่วนการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 นั้น สามารถจัดเก็บจากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง โดยในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ได้เท่ากับ 104,475.12 ล้านบาท จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้เท่ากับ 97,543.63 ล้านบาท และในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ได้เท่ากับ 105,034.64 ล้านบาท จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย และ 97,623.33 ล้านบาท จากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง

หากพิจารณาในแต่ละช่วงอายุของเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนทั้ง 11 ช่วงอายุ ตั้งแต่อายุ 20 ปี ถึง 70 ปีขึ้นไป จะพบว่า ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีหักหนี้สินครัวเรือนไม่มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เกิดขึ้นเลยในช่วงอายุ 20 - 24 ปี และรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 และรูปแบบข้อสมมติที่ 2 นั้น มีทิศทางที่สอดคล้องกับทรัพย์สินมรดกรวม กรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ในแต่ละช่วงอายุ (ตารางที่ 4.6) และสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) ด้วยเช่นกัน (ตารางที่ 4.7) ยกเว้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ช่วงอายุ 25 - 29 ปี ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ที่สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีดังกล่าวจากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ส่วนการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ทั้งในกรณีที่มีและไม่มีหักหนี้สินครัวเรือนนั้น เมื่อพิจารณาในแต่ละช่วงอายุ พบว่ามีทิศทางที่สอดคล้องกับทรัพย์สินมรดกรวม กรณีที่ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน (ตารางที่ 4.6) ที่มีเพียงช่วงอายุ 70 ปีขึ้นไปเท่านั้น ที่สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีดังกล่าวจากเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศหญิง ได้มากกว่าเจ้ามรดกหรือหัวหน้าครัวเรือนที่เป็นเพศชาย ด้วยเหตุผลเช่นเดียวกับที่กล่าวไว้ในข้างต้น

ตารางที่ 4.8 รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน กรณีที่มูลค่าทรัพย์สิน  
มรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: ล้านบาท)

ช่วงอายุ (ปี)	รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax): กรณีมีการหักหนี้สินครัวเรือน											
	กรณี 1			กรณี 2: ข้อสมมติที่ 1			กรณี 2: ข้อสมมติที่ 2			กรณี 2: ข้อสมมติที่ 2		
	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม
20 - 24	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25 - 29	4.61	2.85	7.46	9.70	9.38	19.09	0.67	3.67	4.33			4.33
30 - 34	84.41	11.90	96.31	166.53	10.02	176.56	93.16	9.88	103.04			103.04
35 - 39	556.56	20.69	577.25	1,859.29	83.13	1,942.42	790.50	37.92	828.42			828.42
40 - 44	775.51	328.37	1,103.88	2,676.25	405.15	3,081.40	1,017.20	337.61	1,354.81			1,354.81
45 - 49	363.77	907.54	1,271.31	1,903.94	1,374.54	3,278.49	613.27	1,017.45	1,630.72			1,630.72
50 - 54	1,116.72	520.10	1,636.83	5,813.36	684.49	6,497.85	2,105.73	563.56	2,669.29			2,669.29
55 - 59	1,090.26	486.71	1,576.97	4,076.08	639.00	4,715.08	1,357.30	513.77	1,871.07			1,871.07
60 - 64	1,228.64	306.47	1,535.10	6,069.79	278.28	6,348.08	1,801.51	264.06	2,065.57			2,065.57
65 - 69	9,101.53	11,576.46	20,677.99	19,919.55	13,282.61	33,202.17	9,074.84	12,065.43	21,140.27			21,140.27
70 ปีขึ้นไป	23,487.15	40,836.91	64,324.06	61,980.62	80,777.00	142,757.62	26,526.20	46,749.69	73,275.89			73,275.89
<b>รวม</b>	<b>37,809.17</b>	<b>54,998.01</b>	<b>92,807.17</b>	<b>104,475.12</b>	<b>97,543.63</b>	<b>202,018.75</b>	<b>43,380.37</b>	<b>61,563.03</b>	<b>104,943.41</b>			<b>104,943.41</b>

ที่มา: จากการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552



ตารางที่ 4.9 รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในปี พ.ศ. 2552 แบ่งตามเพศ และช่วงอายุ ของหัวหน้าครัวเรือน กรณีที่มูลค่าทรัพย์สิน  
มรดกไม่มีภาษีที่ประเมินของครัวเรือน

(หน่วย: ล้านบาท)

ช่วงอายุ (ปี)	รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax): กรณีไม่มีภาษีที่ประเมินครัวเรือน											
	กรณี 1				กรณี 2: ข้อสมมติที่ 1				กรณี 2: ข้อสมมติที่ 2			
	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม	เพศชาย	เพศหญิง	รวม
20 - 24	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25 - 29	4.67	2.85	7.52	10.16	9.38	19.55	0.72	3.67	4.39			
30 - 34	84.43	12.09	96.52	167.30	10.24	177.54	93.41	10.07	103.49			
35 - 39	557.24	21.13	578.37	1,861.41	84.56	1,945.98	791.24	38.37	829.61			
40 - 44	779.06	329.94	1,109.00	2,693.03	407.02	3,100.05	1,019.52	339.12	1,358.63			
45 - 49	366.48	909.02	1,275.49	1,924.92	1,378.15	3,303.07	618.57	1,019.05	1,637.63			
50 - 54	1,122.94	524.72	1,647.66	5,864.37	690.69	6,555.07	2,118.09	568.09	2,686.18			
55 - 59	1,107.51	491.11	1,598.62	4,142.38	645.41	4,787.79	1,372.69	518.58	1,891.27			
60 - 64	1,233.41	307.50	1,540.91	6,104.70	279.53	6,384.24	1,810.01	265.07	2,075.08			
65 - 69	9,101.92	11,577.52	20,679.44	19,937.27	13,285.07	33,222.35	9,082.97	12,067.76	21,150.73			
70 ปีขึ้นไป	23,643.22	40,866.44	64,509.66	62,329.09	80,833.26	143,162.35	26,699.12	46,805.95	73,505.07			
<b>รวม</b>	<b>38,000.87</b>	<b>55,042.32</b>	<b>93,043.19</b>	<b>105,034.64</b>	<b>97,623.33</b>	<b>202,657.97</b>	<b>43,606.34</b>	<b>61,635.72</b>	<b>105,242.07</b>			

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

ตารางที่ 4.10 สรุปรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: ล้านบาท)

ประเภทของภาษีมรดก	กรณีมีการหักหนี้สินครัวเรือน	กรณีไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน
ภาษีกองมรดก	114,374.90	114,705.26
ภาษีการรับมรดก		
กรณีที่ 1	92,807.17	93,043.19
กรณีที่ 2: ข้อสมมติที่ 1	202,018.75	202,657.97
กรณีที่ 2: ข้อสมมติที่ 2	104,943.41	105,242.07

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

นอกจากนี้หากพิจารณาเปรียบเทียบรายได้รวม ทั้งกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน (ตารางที่ 4.10) เฉพาะจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) จะสามารถเห็นได้ว่า รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 นั้นสามารถจัดเก็บได้มากที่สุด และการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 มีสามารถจัดเก็บได้น้อยที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 นั้นเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรเพียงคนเดียวเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน ทำให้มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับมีมูลค่าที่สูง ประกอบกับอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า ผู้รับมรดกหรือผู้เสียภาษีจึงถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมากขึ้นด้วย

ในทางกลับกัน การจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งมีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อนครึ่งหนึ่ง และมีผู้รับมรดกที่อาจมากกว่า หรือเท่ากับหนึ่งผู้รับ จึงทำให้มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับนั้นมีมูลค่าที่ลดลงตามจำนวนผู้ได้รับ ซึ่งอาจส่งผลให้ทรัพย์สินมรดกนั้นไม่ถึงเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ก็เป็นไปได้ ส่วนการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 นั้นมีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน เช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 ทำให้มูลค่าทรัพย์สินมรดกรวมลดลง รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบดังกล่าว จึงน้อยกว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ที่ไม่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 นี้มีผู้รับมรดกเพียงบุตรคนโตบุคคลเดียวเท่านั้น จึงส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 นี้สูงกว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในรูปแบบกรณีที่ 1 ที่อาจมีจำนวนผู้รับมรดกมากกว่าหนึ่งผู้รับก็เป็นได้

#### 4.3.2 ผลการศึกษาสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552

ในการพิจารณาสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกที่สามารถจัดเก็บได้ ในแต่ละรูปแบบการจัดเก็บ เพื่อศึกษาถึงความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลนั้น พบว่าสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกทุกรูปแบบการจัดเก็บ เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 มีสัดส่วนที่ใกล้เคียงกันในทุกรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดก ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออก (ตารางที่ 4.11)

ตารางที่ 4.11 สัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ประเภทของภาษีมรดก	ภาษีกองมรดก	ภาษีการรับมรดก		
		กรณีที่ 1	กรณีที่ 2	
			ข้อสมมติที่ 1	ข้อสมมติที่ 2
<b>กรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือน</b>				
รายได้ภาษี	114,374.90	92,807.17	202,018.91	104,943.41
สัดส่วนต่อรายได้				
จากภาษีอากร	7.59	6.16	13.41	6.97
จากภาษีทางตรง	16.80	13.63	29.67	15.41
<b>กรณีไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน</b>				
รายได้ภาษี	114,705.26	93,043.19	202,657.97	105,242.07
สัดส่วนต่อรายได้				
จากภาษีอากร	7.61	6.18	13.45	6.99
จากภาษีทางตรง	16.84	13.66	29.76	15.45

ที่มา: จากการคำนวณ, ส่วนนโยบายการคลังและงบประมาณ สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

โดยสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากรของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อนนั้น มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 7.59 ส่วนกรณีที่ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออก มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 7.61 และสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกทั้งสามรูปแบบการจัดเก็บนั้น ในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่ทายาทตามลำดับกฎหมายการรับมรดก มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 6.16 และร้อยละ 6.18 ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ตามลำดับ และในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรส ในกรณีที่มูลค่า

ทรัพย์มรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนนั้น มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 13.41 และร้อยละ 13.45 ตามลำดับ ส่วนในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น เช่นเดียวกับข้อสมมติที่ 1 แต่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน มีสัดส่วนรายได้เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากรของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 เท่ากับร้อยละ 6.97 ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน และร้อยละ 6.99 ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน

ซึ่งจะเห็นได้ว่าสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในแต่ละรูปแบบการจัดเก็บ ของภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกนั้น เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากรของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 มีสัดส่วนที่ใกล้เคียงกันทั้งในกรณีที่มูลค่าทรัพย์มรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน เช่นเดียวกันกับสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทางตรง ของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 ที่ในแต่ละรูปแบบการจัดเก็บ ของภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกนั้น มีสัดส่วนที่ใกล้เคียงกันทั้งในกรณีที่มูลค่าทรัพย์มรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน โดยสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก เมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทางตรง ของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 ในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อนนั้น มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 16.80 และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออก มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 16.84 และสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกทั้งสามรูปแบบการจัดเก็บนั้น กรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 13.63, ร้อยละ 29.67 และร้อยละ 15.41 ในรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกรณีที่ 1, รูปแบบข้อสมมติที่ 1 และรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ตามลำดับ และในกรณีที่ทรัพย์มรดกนั้นไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน มีสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 13.66, ร้อยละ 29.76 และร้อยละ 15.45 ในรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกรณีที่ 1, รูปแบบข้อสมมติที่ 1 และรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ตามลำดับ

นอกจากนี้ยังเห็นได้ว่าสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก เทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 นั้นมีทิศทางที่สอดคล้องกับรายได้ที่สามารถจัดเก็บได้ ในทุกรูปแบบการจัดเก็บภาษีมรดก ทั้งในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน โดยการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งเป็นการจัดเก็บตามลำดับการยกมรดกให้แก่ทายาทตามกฎหมายการรับมรดก สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีมรดกได้น้อยที่สุด ทำให้สัดส่วนรายได้ภาษีการรับมรดกมรดกในรูปแบบนี้ มีสัดส่วนที่น้อยที่สุด และในทำนองเดียวกัน การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรส สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีมรดกได้มากที่สุด ทำให้มีสัดส่วนรายได้ดังกล่าวเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 แล้วมีสัดส่วนมากที่สุด ทั้งในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน

และหากพิจารณาถึงความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล โดยการเปรียบเทียบสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในแต่ละรูปแบบการจัดเก็บ ของภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก ทั้งในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน (ตารางที่ 4.11) กับสัดส่วนของรายได้ของภาษีอากรที่มีการจัดเก็บในปี พ.ศ.

2552 (ตารางที่ 4.12) พบว่าสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก และสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบกรณีที่ 1 และในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 มีสัดส่วนรายได้ที่ใกล้เคียงกับสัดส่วนของรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้ำมันฯ เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งมีสัดส่วนรายได้ประมาณร้อยละ 6 และร้อยละ 13 ตามลำดับ

สำหรับสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ซึ่งมีสัดส่วนรายได้มากที่สุดเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีและไม่มีรถจักรยานยนต์ โดยสัดส่วนรายได้สูงถึงร้อยละ 13 เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร ในปี พ.ศ. 2552 และร้อยละ 29 เมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 โดยสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกรูปแบบดังกล่าวนี้ มีความใกล้เคียงกับสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในปี พ.ศ. 2552 ที่มีสัดส่วนรายได้เท่ากับร้อยละ 13.15 เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร ในปี พ.ศ. 2552 และร้อยละ 29.09 เมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 จะเห็นได้ว่าสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกที่สามารถจัดเก็บได้ในแต่ละรูปแบบการจัดเก็บ ของภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน และกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนนั้น มีความใกล้เคียงกับสัดส่วนรายได้จากภาษีที่มีความสำคัญในการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นภาษีทางตรง และภาษีน้ำมันฯ ที่เป็นภาษีทางอ้อม จึงอาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมีความสำคัญในการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลได้เช่นกัน

ตารางที่ 4.12 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาล จำแนกตามฐานรายได้ และสัดส่วนรายได้ เมื่อเทียบกับรายได้รวม รายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรง ในปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ประเภทรายได้	รายได้	สัดส่วนต่อรายได้		
		รายได้รวม	จากภาษีอากร	จากภาษีทางตรง
1. รายได้จากภาษีอากร	1,506,626	89.50		
1.1 ภาษีทางตรง	680,980	40.40	45.20	
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	198,095	11.80	13.15	29.09
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล	392,172	23.30	26.03	57.59
- ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	90,712	5.40	6.02	13.32
1.2 ภาษีทางอ้อม	825,646	49.00	54.80	121.24
- ภาษีการขายทั่วไป	457,362	27.20	30.36	67.16
- ภาษีการค้า	-	-	-	-
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	431,775	25.60	28.66	63.40
- ภาษีสรรพสามิต	18,099	1.10	1.20	2.66
- อากรแสตมป์	7,488	0.40	0.50	1.10
- ภาษีศุลกากร	290,693	17.30	19.29	42.69
- ภาษีสรรพสามิต	91,059	5.40	6.04	13.37
- ภาษีสิน	43,936	2.60	2.92	6.45
- ภาษีสรรพสามิต	37,982	2.30	2.52	5.58
- ภาษีเบียร์	48,993	2.90	3.25	7.19
- ภาษีสรรพสามิต	49,278	2.90	3.27	7.24
- ภาษีเครื่องตี	12,186	0.70	0.81	1.79
- ภาษีเครื่องไฟฟ้า	3,111	0.20	0.21	0.46
- ภาษีสรรพสามิต	1,608	0.10	0.11	0.24
- ภาษีเบตเตอรี	1,479	0.10	0.10	0.22
- ภาษีการโทรคมนาคม	-	-	-	-
- ภาษีอื่นๆ	1,062	0.10	0.07	0.16
1.3 อากรนำเข้า - ส่งออก	77,591	4.60	5.15	11.39
- อากรขาเข้า	77,187	4.60	5.12	11.33
- อากรขาออก	404	0.02	0.03	0.06
2. รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี	177,672	10.50	11.79	26.09
- ส่วนราชการอื่น	83,761	5.00	5.56	12.30
- กรมธนารักษ์	3,822	0.20	0.25	0.56
- รัฐวิสาหกิจ	86,641	5.10	5.75	12.72
- รายได้อื่นๆ	3,448	0.20	0.23	0.51
รวมทั้งสิ้น	1,684,297			

ที่มา: จากการคำนวณ, ส่วนนโยบายการคลังและงบประมาณ สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

#### 4.4 ผลการศึกษาภาวะภาวะพิษมรดกเฉลี่ย ในปี พ.ศ. 2552 จำแนกตามชั้นรายได้

ผลการศึกษาภาวะภาวะพิษมรดกเฉลี่ย ในปี พ.ศ. 2552 จำแนกตามชั้นรายได้ นั้น สามารถสรุปได้ว่า ภาวะภาวะพิษมรดกมีโครงสร้างภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) โดยกลุ่มที่ยากจนจะไม่มีภาวะภาวะพิษมรดกเกิดขึ้น หรือมีค่าน้อยต่ำ เมื่อเทียบกับภาวะภาวะพิษของกลุ่มที่ร่ำรวยกว่า หรือกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด ซึ่งเมื่อพิจารณาในแต่ละชั้นรายได้จะพบว่า สัดส่วนภาวะภาวะพิษของมรดก จำแนกตามชั้นรายได้ มีสัดส่วนที่ใกล้เคียงกัน ทั้งกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน (ตารางที่ 4.13) และมีโครงสร้างภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) โดยชั้นรายได้ที่จนที่สุด ชั้นแรก (0 - 20%) ทั้งกรณีที่ทรัพย์มรดกมีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน มีภาวะภาวะพิษของมรดกเกิดขึ้นน้อยที่สุด คือร้อยละ 0.0004 และร้อยละ 0.0010 ในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ตามลำดับ และไม่มีการภาวะภาวะพิษของมรดกเกิดขึ้นในชั้นรายได้ที่ 2 (21 - 40%) ส่วนในชั้นรายได้ที่ 3 (41 - 60%) นั้นมีภาวะภาวะพิษของมรดกที่เท่ากัน ทั้งกรณีที่มีและไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน คือร้อยละ 0.0124 และสัดส่วนภาวะภาวะพิษของมรดกในชั้นรายได้ที่ร่ำรวยที่สุด 20% สุดท้าย (81 - 100%) มีภาวะภาวะพิษของมรดกเกิดขึ้นสูงที่สุด คือ ร้อยละ 2.5893 ในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และร้อยละ 2.5969 ในกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน

และหากพิจารณาถึงภาวะภาวะพิษของมรดกที่เกิดขึ้นของกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด 10%, 5% และ 1% สุดท้าย ทั้งในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือนออกก่อน และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน จะพบว่ามีการภาวะภาวะพิษของมรดกที่สูงขึ้นเรื่อยๆ โดยในกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด 1% สุดท้ายนั้น มีการภาวะภาวะพิษของมรดกสูงถึงร้อยละ 8.4810 ในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน และร้อยละ 8.5044 ในกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ส่วนกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด 10% สุดท้ายและ 5% สุดท้ายนั้น มีการภาวะภาวะพิษของมรดกเกิดขึ้น ในกรณีที่ทรัพย์มรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน และกรณีที่ทรัพย์มรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ร้อยละ 3.5289, ร้อยละ 3.5389 และร้อยละ 4.7152, ร้อยละ 4.7268 ตามลำดับ

**ตารางที่ 4.13 ภาวะภาษีกองมรดก จำแนกตามชั้นรายได้: กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินรวมได้รับการยกเว้นภาษีที่เกินของครัวเรือน และไม่มีการยกเว้นที่เกินของครัวเรือน**

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ชั้นรายได้	รายได้ครัวเรือนรวม	ภาวะภาษีกองมรดก					
		กรณีมีการยกเว้นที่เกินครัวเรือน		กรณีไม่มีการยกเว้นที่เกินครัวเรือน		ภาวะภาษีกองมรดก	
		รายได้ภาษีกองมรดก	ภาวะภาษีกองมรดก	รายได้ภาษีกองมรดก	ภาวะภาษีกองมรดก	ภาวะภาษีกองมรดก	ภาวะภาษีกองมรดก
จนสุด 0 - 20%	350,189.63	1.50	0.0004	3.66	0.0010		
21 - 40%	634,397.57	-	-	-	-		
41 - 60%	977,738.69	121.17	0.0124	121.59	0.0124		
61 - 80%	1,587,847.89	5,029.71	0.3168	5,038.16	0.3173		
รวม	4,218,243.22	109,222.52	2.5893	109,541.85	2.5969		
รวม	7,768,417.00	114,374.90	1.4723	114,705.26	1.4766		
ร้อยละ 10%	2,965,459.65	104,647.92	3.5289	104,944.26	3.5389		
ร้อยละ 5%	2,042,452.19	96,306.38	4.7152	96,542.22	4.7268		
ร้อยละ 1%	812,926.12	68,944.43	8.4810	69,134.35	8.5044		

ที่มา: จากการศึกษา, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552



สำหรับสัดส่วนภาวะภาวการณ์การรับมรดก จำแนกตามชั้นรายได้ ทั้งสามรูปแบบการจัดเก็บ คือ ในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่ทายาทตามลำดับกฎหมายการรับมรดก และรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ที่เป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น และไม่มี การแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรส และใน รูปแบบข้อสมมติที่ 2 ที่เป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น เช่นเดียวกับข้อสมมติที่ 1 แต่มีการ แบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน (ตารางที่ 4.14) และในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน (ตารางที่ 4.15) เมื่อพิจารณาในแต่ละชั้น รายได้พบว่า มีโครงสร้างภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) เช่นเดียวกับภาวะภาวการณ์การยกมรดก โดยทั้ง กรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีและไม่มี การหักหนี้สินของครัวเรือน ชั้นรายได้ที่จนที่สุด 2 ชั้นรายได้แรก (0 - 40%) ของรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ไม่มีภาวะภาวการณ์การรับมรดก เกิดขึ้น และเริ่มมีภาวะภาวการณ์การรับมรดกเกิดขึ้นในชั้นรายได้ที่ 3 (41 - 60%) ซึ่งมีภาวะภาวการณ์การรับ มรดกที่เท่ากับ ภาวะภาวการณ์การรับมรดกในรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในกรณีที่ 1 คือร้อยละ 0.0025 ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของ ครัวเรือน

ส่วนภาวะภาวการณ์การรับมรดกในรูปแบบกรณีที่ 1 และรูปแบบข้อสมมติที่ 1 นั้น มีภาวะภาวการณ์ เกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันกับภาวะภาวการณ์การยกมรดก นั่นคือชั้นรายได้ที่จนที่สุด ชั้นแรก (0 - 20%) ทั้ง กรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีและไม่มี การหักหนี้สินของครัวเรือน มีภาวะภาวการณ์การรับมรดกเกิดขึ้นน้อยที่สุดจาก ชั้นรายได้ทั้งหมด 5 ชั้นรายได้ และไม่มีภาวะภาวการณ์การรับมรดกเกิดขึ้นเลยในชั้นรายได้ที่ 2 (21 - 40%) และหากพิจารณาถึงภาวะภาวการณ์การรับมรดก ทั้งสามรูปแบบการจัดเก็บ ของกลุ่มที่รวยที่สุด 20%, 10%, 5% และ 1% สุดท้าย ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีและไม่มี การหักหนี้สินครัวเรือน จะ พบว่ามีภาวะภาวการณ์การรับมรดกที่สูงขึ้นเรื่อยๆ โดยในกลุ่มที่รวยที่สุด 1% สุดท้ายนั้น มีภาวะภาวการณ์การ รับมรดก ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือนสูงถึงร้อยละ 7.3649 ในรูปแบบการจัดเก็บ ภาษีการรับมรดกกรณีที่ 1 และร้อยละ 15.6154 ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 และร้อยละ 8.0738 ใน รูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกข้อสมมติที่ 2 ส่วนในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สิน ครัวเรือนนั้น รูปแบบการจัดเก็บในกรณีที่ 1 มีภาวะภาวการณ์การรับมรดกร้อยละ 7.3856 รูปแบบการ จัดเก็บในข้อสมมติที่ 1 และรูปแบบข้อสมมติที่ 2 มีภาวะภาวการณ์การรับมรดกร้อยละ 15.6602 และร้อย ละ 8.0954 ตามลำดับ

ซึ่งจะเห็นได้ว่าทั้งภาวะภาวการณ์การยกมรดกและภาวะภาวการณ์การรับมรดก ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มี การหักหนี้สินของครัวเรือน จะมีภาวะภาวการณ์ที่สูงกว่าในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน เพียงเล็กน้อย ทั้งนี้เนื่องจากรายได้โดยภาษีจากการจัดเก็บภาษีการยกมรดก และภาษีการรับมรดกทั้ง สามรูปแบบการจัดเก็บนั้น ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนมีรายได้ภาษีที่สามารถ จัดเก็บได้สูงกว่าในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน จึงทำให้ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการ หักหนี้สินครัวเรือนมีภาวะภาวการณ์การรับมรดกสูงกว่าเล็กน้อย

ตารางที่ 4.14 ภาวะภาษีการรับมรดก จำแนกตามชั้นรายได้: กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ชั้นรายได้	รายได้ครัวเรือนรวม	ภาวะภาษีการรับมรดก: กรณีมีการหักหนี้สินครัวเรือน					
		รายได้ภาษีการรับมรดก		ภาษีที่ 1		ภาษีที่ 2	
		กรณีที่ 1	กรณีที่ 1	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
จนสุด 0 - 20%	350,189.63	1.50	21.43	-	0.0004	0.0061	-
21 - 40%	634,397.57	-	-	-	-	-	-
41 - 60%	977,738.69	24.42	193.20	24.43	0.0025	0.0198	0.0025
61 - 80%	1,587,847.89	2,059.58	7,755.04	4,589.89	0.1297	0.4884	0.2891
รวม	4,218,243.22	90,721.67	194,049.09	100,329.08	2.1507	4.6002	2.3785
รวม	7,768,417.00	92,807.17	202,018.75	104,943.41	1.1947	2.6005	1.3509
รวม	2,965,459.65	88,690.78	185,643.88	96,512.34	2.9908	6.2602	3.2545
รวม	2,042,452.19	83,157.05	176,207.93	88,887.34	4.0714	8.6273	4.3520
รวม	812,926.12	59,871.49	126,941.87	65,633.97	7.3649	15.6154	8.0738

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

ตารางที่ 4.15 ภาวะภาษีการรับมรดก จำแนกตามชั้นรายได้: กรณีที่มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกไม่เกินการหักหนี้สินของครัวเรือน

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ชั้นรายได้	รายได้ครัวเรือนรวม	รายได้ภาษีการรับมรดก				ภาวะภาษีการรับมรดก			
		กรณี 1	กรณี 2		กรณี 1	กรณี 2			
			ข้อสมมติที่ 1	ข้อสมมติที่ 2		ข้อสมมติที่ 1	ข้อสมมติที่ 2		
จนสุด 0 - 20%	350,189.63	3.66	26.91	-	0.0010	0.0077	-		
21 - 40%	634,397.57	-	-	-	-	-	-		
41 - 60%	977,738.69	24.42	196.25	24.85	0.0025	0.0201	0.0025		
61 - 80%	1,587,847.89	2,060.92	7,775.05	4,598.22	0.1298	0.4897	0.2896		
รายได้ 81 - 100%	4,218,243.22	90,954.18	194,659.76	100,618.99	2.1562	4.6147	2.3853		
รวม	7,768,417.00	93,043.19	202,657.97	105,242.07	1.1977	2.6087	1.3547		
รายได้สูงสุด 10%	2,965,459.65	88,912.42	186,193.41	96,780.35	2.9983	6.2787	3.2636		
รายได้สูงสุด 5%	2,042,452.19	83,348.56	176,666.10	89,095.70	4.0808	8.6497	4.3622		
รายได้สูงสุด 1%	812,926.12	60,039.19	127,306.23	65,809.69	7.3856	15.6602	8.0954		

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

และเป็นที่น่าสังเกตว่าทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ในกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกนั้นยังคงมีภาระภาษีของมรดก และภาระภาษีการรับมรดก ในรูปแบบการจัดเก็บตามกรณีที่ 1 และ ข้อสมมติที่ 1 ทั้งที่กลุ่มครัวเรือนในชั้นรายได้ดังกล่าวนี้ เป็นกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำที่สุด ซึ่งน่าจะไม่มีทรัพย์สินมรดกที่ถึงเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของมรดก และภาษีการรับมรดกทั้งสองรูปแบบการจัดเก็บได้ นั่นคือไม่น่าจะมีภาระภาษีมรดกเกิดขึ้นในกลุ่มชั้นรายได้นี้ แต่การที่มีภาระภาษีของมรดก และภาระภาษีการรับมรดกเกิดขึ้นเช่นนี้ อาจเป็นเพราะมีครัวเรือนบางครัวเรือนในกลุ่มชั้นรายได้ดังกล่าวนี้ มีทรัพย์สินที่สะสมและตกทอดมาจากรุ่นปู่ย่าตายาย ซึ่งทรัพย์สินนั้นอาจสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มได้ แต่มีรายได้ต่อหัว หรือรายได้ต่อครัวเรือนในอัตราที่ต่ำ จึงทำให้มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ถึงเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของมรดกและภาษีการรับมรดก แต่ด้วยรายได้ต่อหัวที่ต่ำจึงถูกจัดกลุ่มให้อยู่ในกลุ่ม 20% ที่มีรายได้ต่ำที่สุด หรือกลุ่มจนที่สุดนั่นเอง โดยในกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกนั้น ภาระภาษีการรับมรดก จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 มีสัดส่วนภาระภาษีที่สูงกว่าภาระภาษีของมรดก และภาระภาษีการรับมรดก ในรูปแบบการจัดเก็บตามกรณีที่ 1 เนื่องจากจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 เป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโต หรือมีผู้รับมรดกเพียงบุคคลเดียวเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน ทำให้จำนวนมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับเพียงบุคคลเดียวนั้นมีมูลค่าที่สูง และเมื่อมูลค่ามรดกที่ได้รับสูง ผู้รับมรดกต้องเสียภาษีการรับมรดกในรูปแบบดังกล่าวนี้ ซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้าในอัตราที่สูงตามไปด้วย ต่างจากภาระภาษีการรับมรดกในรูปแบบการจัดเก็บตามกรณีที่ 1 ที่อาจมีผู้รับมรดกหลายบุคคล เพราะเป็นการยกมรดกให้แก่ทายาทตามลำดับกฎหมายการรับมรดก รวมถึงมีการแบ่งสินสมรสเช่นเดียวกับภาระภาษีของมรดก ที่ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนี้ หากเจ้ามรดกมีคู่สมรส จะต้องทำการแบ่งสินสมรส ก่อนที่จะนำไปจัดเก็บภาษีของมรดก

นอกจากนี้หากทำการพิจารณาถึงรายได้รวม และมูลค่าทรัพย์สินมรดกรวม ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน และกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้แรกหรือกลุ่ม 20% แรกที่จนที่สุด กับกลุ่มชั้นรายได้ 20% สุดท้ายที่รวยที่สุด (ตารางที่ 4.16) จะเห็นได้ว่ารายได้รวม และทรัพย์สินมรดกรวม มีความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ และทรัพย์สินมรดก ระหว่างกลุ่มคนรวยที่สุด 20% สุดท้ายกับกลุ่มคนจน 20% แรกที่จนที่สุดเป็นอย่างมาก โดยความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ของกลุ่มที่รวยที่สุด 20% สุดท้ายกับกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรก อยู่ที่ร้อยละ 12.05<sup>8</sup> ซึ่งหมายความว่าเมื่อแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มๆ ร้อยละ 20 รายได้ของกลุ่มคนที่รวยที่สุด 20% สุดท้ายกับรายได้ของกลุ่มคนที่จนที่สุด 20% แรกมีความแตกต่างกันถึง 12.05 เท่า ซึ่งหมายถึงมีความไม่เท่าเทียมกันด้านรายได้สูง

<sup>8</sup> สัดส่วนดังกล่าวอาจไม่ตรงกับสัดส่วนในตารางที่ 1.1 ซึ่งประมวลผลโดย สำนักพัฒนาเศรษฐกิจชุมชนและการกระจายรายได้ สศช. เนื่องจากวิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการคิดคำนวณอาจต่างกัน

ตารางที่ 4.16 รายได้รวม และมูลค่าทรัพย์สินรวม กรณีที่มูลค่าทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้ 20% แรกที่จนที่สุด และชั้นรายได้ 20% สุดท้ายที่รวยที่สุด

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ชั้นรายได้	รายได้ครัวเรือนรวม	ทรัพย์สินรวม	
		มีการหักหนี้สินครัวเรือน	ไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน
จนสุด 0 - 20%	350,189.63	979,398.65	1,067,349.24
รวยสุด 81 - 100%	4,218,243.22	81,586,114.17	82,663,625.36
Q5/Q1 (เท่า)	12.05	83.30	77.45

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

สำหรับความไม่เท่าเทียมกันในด้านทรัพย์สินรวมของกลุ่มที่รวยที่สุด 20% สุดท้ายกับกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกนั้น ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน มีความไม่เท่าเทียมกันในด้านทรัพย์สินรวมที่สูงเช่นเดียวกับความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ โดยจะเห็นได้ว่ากลุ่มที่รวยที่สุด 20% สุดท้าย มีทรัพย์สินรวมในกรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน แตกต่างจากกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกถึง 83.30 เท่า และในกรณีที่ทรัพย์สินรวมไม่มีหนี้สินครัวเรือน กลุ่มที่รวยที่สุด 20% สุดท้ายมีทรัพย์สินรวมแตกต่างจากกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรก 77.45 เท่า ซึ่งแนวคิดเกี่ยวกับความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ระหว่างคนรวยกับคนจนนั้น นักปรัชญาชาวกรีกชื่อ เพลโต (427 - 347 ก่อนคริสต์ศักราช) ได้เคยกล่าวไว้ว่า ในสังคมอุดมคตินั้นหากแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มๆ ร้อยละ 10 รายได้ของกลุ่มคนที่รวยที่สุดกับรายได้ของกลุ่มคนที่จนที่สุด ไม่ควรห่างกันเกิน 4 เท่า ซึ่งมีบางประเทศในกลุ่มประเทศอุตสาหกรรม เช่น ญี่ปุ่น และสวีเดน ที่มีความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ระหว่างคนรวยกับคนจนน้อยกว่า 4 เท่า (ปราณี ทินกร, 2545) ส่วนในประเทศกำลังพัฒนานั้น ส่วนมากล้วนมีค่าที่สูงกว่า 4 เท่า เช่น มาเลเซีย 6.9 เท่า, จีน 8.7 เท่า และเวียดนาม 6.4 เท่า เป็นต้น (Ortiz and Cummins, 2011)

และเมื่อทำการศึกษาถึงสัดส่วนรายได้รวม สัดส่วนหนี้สินครัวเรือนรวม และสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวม ของชั้นรายได้สุดท้ายที่รวยที่สุด 20%, 10%, 5% และ 1% เทียบกับมูลค่ารายได้รวม หนี้สินครัวเรือนรวม และมูลค่าทรัพย์สินรวม ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และกรณีที่ทรัพย์สินรวมไม่มีหนี้สินครัวเรือน (ตารางที่ 4.17) ผลการศึกษาที่ได้นั้น ยิ่งทำให้เห็นชัดว่ามีความไม่เท่าเทียมกันเป็นอย่างมาก ในด้านรายได้ หนี้สิน และทรัพย์สินที่จะกลายเป็นทรัพย์สินรวมตกทอดแก่ทายาท ระหว่างกลุ่มคนรวยที่สุดของประเทศกับกลุ่มคนจนที่สุดของประเทศ โดยจะเห็นได้ว่ากลุ่มคน 20% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศนั้น มีสัดส่วนรายได้รวมกันถึงร้อยละ 54.30 ซึ่งเป็นมูลค่าที่เกินครึ่งจากมูลค่าทั้งหมด แต่กลับมีหนี้สินครัวเรือนรวมกันในสัดส่วนที่ไม่ถึงร้อยละ 50 เช่นเดียวกับกลุ่มคน 10%, 5% และ 1% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศที่มีหนี้สินครัวเรือนรวมในสัดส่วนที่น้อยเช่นกัน

ตารางที่ 4.17 สัดส่วนรายได้รวม หนี้สินครัวเรือนรวม และมูลค่าทรัพย์สินรวม กรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้ 20%, 10%, 5% และ 1% สุดท้ายที่รวยที่สุด เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมทั้งหมด

(หน่วย: รายได้: ล้านบาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ชั้นรายได้	รายได้ครัวเรือนรวม	หนี้ครัวเรือนรวม	ทรัพย์สินรวม	
			กรณีมีการหักหนี้สิน	กรณีไม่มีการหักหนี้สิน
รวม	7,768,417.00	5,573,579.85	100,466,933.86	102,162,755.83
รวยสุด 20%	54.30	43.94	81.21	80.91
รวยสุด 10%	38.17	28.45	69.15	68.79
รวยสุด 5%	26.29	17.48	57.17	56.75
รวยสุด 1%	10.46	4.75	29.34	29.01

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

เมื่อพิจารณาต่อถึงสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวม ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และกรณีที่ทรัพย์สินรวมไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน พบว่าในกลุ่มคนที่รวยที่สุดในประเทศ 20%, 10%, 5% และ 1% นั้นมีสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวมที่สูงมาก โดยกลุ่มคน 20% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศ มีสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวมสูงถึงร้อยละ 81.21 ในกรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และร้อยละ 80.91 ในกรณีที่ทรัพย์สินรวมไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน กลุ่มคน 10% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศ มีสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวมร้อยละ 69.15 และร้อยละ 68.79 ในกรณีที่ทรัพย์สินรวมมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ตามลำดับ ส่วนกลุ่มคน 5% สุดท้ายและ 1% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศนั้น มีสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวม ในกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ร้อยละ 57.17, ร้อยละ 56.75 และร้อยละ 29.34, ร้อยละ 29.01 ตามลำดับ โดยจะเห็นได้ว่ากลุ่มคนเพียงแค่ 5% ที่เป็นกลุ่มคนรวยที่สุดนั้น มีสัดส่วนทรัพย์สินรวมเกินร้อยละ 50 ของมูลค่ารวมทั้งหมด ซึ่งความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ ด้านหนี้สิน และด้านทรัพย์สินนี้จะยังคงมีอยู่ต่อไป หรืออาจทวีความรุนแรงมากขึ้นกว่านี้ก็เป็นได้ หากมีการส่งมอบหรือส่งต่อความมั่งคั่งร่ำรวยของกลุ่มคนที่รวยที่สุดในประเทศเหล่านี้จากอีกรุ่นสู่อีกรุ่น ผ่านทางการรับมรดก โดยที่ไม่มีการเสียภาษี

#### 4.5 ผลการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีมรดกที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายรายได้ และความมั่งคั่ง

ในส่วนนี้เป็นผลการศึกษา ดัชนีจินี (Gini Index) เพื่อวิเคราะห์ความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ ของครัวเรือน และความไม่เท่าเทียมกันของทรัพย์สินรวม ของครัวเรือน ทั้งก่อนและหลังการจัดเก็บภาษีมรดก (ตารางที่ 4.18) โดยก่อนมีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นดัชนีจินีรายได้ ในปี พ.ศ. 2552 มีค่าเท่ากับ 0.4088 และดัชนีจินีทรัพย์สินรวม ในปี พ.ศ. 2552 มีค่าเท่ากับ 0.9000 ซึ่งจะเห็นได้ว่าดัชนีจินีทรัพย์สินรวมนั้นมีค่าที่สูงกว่าดัชนีจินีรายได้อยู่มาก แสดงให้เห็นถึงปัญหาความไม่เท่าเทียมกัน

ในการถือครองทรัพย์สินมรดกที่รุนแรงกว่าปัญหาความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ ทั้งนี้เป็นเพราะทรัพย์สินมรดกที่ถือครองนั้นอาจสามารถเพิ่มมูลค่า ก่อให้เกิดเป็นรายได้ และนำมาซึ่งการสะสมความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินมรดกที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้เกิดช่องว่างของการถือครองทรัพย์สินมรดก หรือความไม่เท่าเทียมกันของทรัพย์สินมรดก ในประเทศมากยิ่งขึ้นไปด้วย

**ตารางที่ 4.18 ค่าดัชนีจีนิ (Gini Index) ของรายได้ และทรัพย์สินมรดกของครัวเรือน ทั้งก่อนและหลังการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552**

ประเภทของภาษีมรดก	ดัชนีจีนิ (Gini Index)	
	รายได้	ทรัพย์สินมรดก
ก่อนเก็บภาษี	0.4088	0.9000
หลังเก็บภาษี		
ภาษีกองมรดก	0.4051	0.8994
ภาษีการรับมรดก		
กรณีที่ 1	0.4063	0.8995
กรณีที่ 2: ข้อสมมติที่ 1	0.4046	0.8994
กรณีที่ 2: ข้อสมมติที่ 2	0.4058	0.8994

ที่มา: จากการคำนวณ, ผลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2552

เมื่อมีการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 ดัชนีจีนิรายได้ และดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดก ในปี พ.ศ. 2552 มีค่าที่ลดลงเพียงเล็กน้อย โดยดัชนีจีนิรายได้ หลังมีการจัดเก็บภาษีกองมรดกลดลงเหลือ 0.4051 และดัชนีจีนิรายได้ หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1, รูปแบบข้อสมมติที่ 1 และในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ลดลงเหลือ 0.4063, 0.4046 และ 0.4058 ตามลำดับ สำหรับดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดก หลังมีการจัดเก็บภาษีกองมรดก และดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดก หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 และในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 นั้นมีค่าดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดก หลังมีการจัดเก็บภาษีมรดกที่เท่ากัน นั่นคือดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดกลดลงเหลือ 0.8994 ส่วนดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดก หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 นั้นลดลงเหลือ 0.8995

โดยลำดับการลดลงของดัชนีจีนิรายได้ และดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดกนั้น มีความสอดคล้องกับรายได้ภาษีที่สามารถจัดเก็บได้จากภาษีมรดกในแต่ละรูปแบบ จะเห็นได้ว่าดัชนีจีนิรายได้ที่ลดลงมากที่สุด หลังมีการจัดเก็บภาษีมรดกคือ ดัชนีจีนิรายได้ หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ลำดับรองลงมาเป็นดัชนีจีนิรายได้ หลังมีการจัดเก็บภาษีกองมรดก, ดัชนีจีนิรายได้ หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 และดัชนีจีนิรายได้ที่ลดลงน้อยที่สุดคือ ดัชนีจีนิรายได้ หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 เช่นเดียวกับดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดก ที่หลังมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 มีค่าดัชนีจีนิทรัพย์สินมรดกลดลงน้อยที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับลำดับรายได้ภาษีที่สามารถจัดเก็บได้จากภาษีมรดกในแต่ละรูปแบบ (ตารางที่ 4.10) ที่ภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีมรดกได้มากที่สุด รองลงมาคือรายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก, รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2

และลำดับสุดท้ายคือภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 ที่สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีมรดกได้น้อยที่สุด

และหากพิจารณาค่าดัชนีจึนียรายได้ และดัชนีทรัพย์สินมรดก ทั้งก่อนและหลังมีการจัดเก็บภาษีมรดกในแต่ละประเภทและรูปแบบต่างๆ จะพบว่าการจัดเก็บภาษีมรดกสามารถทำให้ปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ และด้านทรัพย์สินมรดกหรือความมั่งคั่งนั้น ลดลงได้เพียงเล็กน้อย เนื่องจากจำนวนรายได้ภาษีมรดกที่สามารถจัดเก็บได้ยังคงมีสัดส่วนที่น้อย ไม่พอที่จะสามารถทำให้ความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้ และด้านทรัพย์สินมรดกเปลี่ยนแปลงได้มาก ถึงแม้ว่าสัดส่วนรายได้ภาษีมรดกดังกล่าว มีความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐ ตามที่ได้กล่าวในข้างต้นไปแล้ว (ตารางที่ 4.11, ตารางที่ 4.12) แต่หากมุ่งหวังให้สัดส่วนรายได้ภาษีมรดกที่สามารถจัดเก็บได้นั้น เปลี่ยนแปลงความไม่เท่าเทียมกันของรายได้และความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินมรดกให้ลดลงมาก อาจยังไม่สามารถทำได้อย่างชัดเจนนัก นอกจากนั้นเนื่องจากภาษีมรดกจัดเก็บจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินมรดกของบุคคล ซึ่งความมั่งคั่งเหล่านี้มีที่มาจากรายได้ที่บุคคลนำไปลงทุนต่อหรือซื้อทรัพย์สินต่างๆ โดยผู้ที่สามารถกระทำเช่นนี้ได้ส่วนมากเป็นผู้ที่มีรายได้มาก เพราะผู้ที่มีรายได้น้อยนั้นส่วนมากจะนำรายได้ที่มีใช้ในการบริโภคและชำระหนี้สิน มากกว่าการออมและสะสมความมั่งคั่งต่อ ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกจะช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้และทรัพย์สินมรดกได้บ้างเล็กน้อย ซึ่งจากค่าดัชนีจึนียรายได้หลังมีการจัดเก็บภาษีมรดกที่ลดลงนั้น แสดงให้เห็นว่ามีความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ลดน้อยลงหรือมีการกระจายรายได้ของครัวเรือนที่ดีขึ้นเล็กน้อย แต่จากค่าดัชนีจึนียทรัพย์สินมรดก หลังมีการจัดเก็บภาษีมรดกที่ลดลงในสัดส่วนที่น้อยมาก แสดงให้เห็นว่าความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ที่ลดน้อยลงนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ที่มีรายได้น้อยสามารถนำรายได้ที่มีไปต่อยอดเพื่อสะสมความมั่งคั่งได้ เพราะสัดส่วนรายได้ที่เพิ่มขึ้นมานั้นจะถูกนำไปใช้ในการบริโภคมากขึ้น หรือชำระหนี้มากยิ่งขึ้น มากกว่าที่จะนำไปเก็บออมหรือลงทุนต่อเพื่อซื้อทรัพย์สินสร้างมูลค่าและสะสมความมั่งคั่งต่อไปได้



## บทที่ 5

### บทสรุป

#### 5.1 สรุปผล

มรดกเป็นสิ่งที่ตกทอดจากคนรุ่นหนึ่งสู่คนอีกรุ่นหนึ่ง โดยไม่ต้องทำการซื้อขายหรือใช้ความพยายามใดๆ และจากการศึกษาพบว่ามรดกเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ ซึ่งผู้ที่ได้รับมรดกนั้นย่อมสามารถที่จะใช้มรดกที่ได้รับมาสร้างความเจริญก้าวหน้าให้แก่ตนเองได้มากกว่าผู้ที่ไม่ได้รับมรดก ดังนั้นภาษีมรดกจึงควรเกิดขึ้นเพื่อที่จะดึงเอาทรัพยากรที่ส่งต่อความมั่งคั่งจากคนรุ่นหนึ่งสู่อีกรุ่นหนึ่งดังกล่าวนี้ นำออกมาสร้างประโยชน์ให้แก่สังคม และนอกจากนี้ยังเป็นการดึงเอาทรัพยากรที่อาจถูกกักเก็บไว้ไม่ได้ นำออกมาใช้ประโยชน์ มาพัฒนาสังคม เพื่อที่จะช่วยให้สังคมเกิดการพัฒนา และลดความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ลง

จากผลการศึกษาประวัติความเป็นมาของภาษีมรดก ทำให้ทราบว่าภาษีมรดกมีประวัติความเป็นมาที่ยาวนาน ไม่ว่าจะเป็นต่างประเทศหรือในประเทศไทยเอง และการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญอย่างหนึ่ง คือ การสร้างความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ ในขณะที่ผลประโยชน์ได้ก็คือ รายได้ที่รัฐบาลสามารถจัดเก็บได้มากยิ่งขึ้น และเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกของต่างประเทศจะพบว่า ประเทศที่มีความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจส่วนมากจะมีการจัดเก็บภาษีมรดก ดังเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น แม้ว่าภาษีมรดกในประเทศต่างๆ จะมีชื่อเรียกที่แตกต่างกันออกไป แต่ภาษีมรดกโดยส่วนมากนั้นจะจัดเก็บได้จากสองส่วน ขึ้นอยู่กับว่าประเทศนั้นๆ จะเลือกเก็บจากส่วนใด โดยในส่วนแรกเป็นภาษีที่คิดจากมูลค่าของกองมรดกทั้งกอง หรือที่เรียกว่าภาษีกองมรดก (Estate Tax) ในขณะที่ส่วนที่สองจะจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกได้รับ หรือที่เรียกว่าภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) และเนื่องจากอาจเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทก่อนที่เจ้ามรดกจะเสียชีวิต จึงส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสนหา (Gift Tax) ขึ้นมาควบคู่กัน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการให้โดยเสนหา (Gift Tax) นั้นจะจัดเก็บเมื่อมีการโอนทรัพย์สินให้แก่ทายาทในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิต จึงสามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีนี้ได้

แม้ว่าภาษีมรดกจะมีประโยชน์หรือข้อดีเพียงใด ก็ย่อมมีผลกระทบด้านลบด้วยเช่นกัน นั่นคือผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจในระยะสั้น ซึ่งอาจทำให้แรงจูงใจในการทำงานและการออมของคนลดลง รวมถึงอาจส่งผลต่อการจ้างงาน และทำให้ความเติบโตทางเศรษฐกิจช้าลงอีกด้วย หรือด้วยปัญหาจากตัวระบบภาษีมรดกเอง ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกนั้นไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่สำคัญได้ นั่นคือความบกพร่องของกฎหมายและการบริหารจัดการในการจัดเก็บภาษีมรดก อันได้แก่ ความซับซ้อนในการตีความทางกฎหมาย การจำกัดความของทรัพย์สินในการเสียภาษีมรดก การตีมูลค่าทรัพย์สินและระบบการบริหารจัดการที่ทำให้เกิดความยุ่งยากและมีต้นทุนในการจัดเก็บสูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งความบกพร่องและความไม่ชำนาญการในการประเมินราคาทรัพย์สินที่อาจส่งผลให้เกิดการตีมูลค่าทรัพย์สินที่ไม่เสมอภาค หรืออาจเกิดการตีมูลค่าทรัพย์สินต่ำกว่าความเป็นจริง และการทุจริตของเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นอีกสาเหตุที่ทำให้การตีมูลค่าเกิดความไม่เสมอภาค

นอกจากนี้สภาวะทางเศรษฐกิจก็เป็นสาเหตุอีกประการหนึ่งที่ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในการตีมูลค่าทรัพย์สิน เนื่องจากมูลค่าทรัพย์สินนั้นย่อมมีการเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจ หรือในประเด็นอื่นๆ เช่น ความบกพร่องในตัวบทกฎหมายที่ไม่รัดกุม การใช้ภาษาที่กำกวมและตีความได้หลายแง่มุม การใช้อัตราภาษีที่สูงเกินไปหรือต่ำจนเกินไป หรือการกำหนดขอบเขตที่ไม่ชัดเจน ดังเช่นมูลค่ามรดกที่ได้รับการยกเว้นเมื่อมีการบริจาคให้องค์กรการกุศล แต่อย่างไรก็ตามระบบภาษีมรดกที่มีปัญหามากมายนั้นไม่ใช่ประเด็นสำคัญที่จะยกเลิกพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกในอนาคตออกไป เนื่องจากภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันก็ล้วนแต่มีปัญหาทั้งสิ้นเช่นกัน ดังนั้นจึงควรที่จะปรับปรุงกฎหมายและระบบการจัดเก็บภาษีมรดกให้มีความสอดคล้องกับเศรษฐกิจและสังคมไทยให้มากที่สุด นั่นคือ การปิดช่องโหว่ในการจัดเก็บภาษีมรดก การทำให้ระบบภาษีนี้น่ายกแก่การจัดเก็บ และเป็นภาษีที่ประหยัดค่าใช้จ่ายในการนำมาใช้จัดเก็บจริง การกำหนดเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีมรดกให้มีความเหมาะสม และสุดท้ายคือการพิจารณาสภาวะเศรษฐกิจก่อนใช้จริง เพื่อให้มีความสอดคล้องกันมากที่สุด

สำหรับรายได้ที่สามารถจัดเก็บได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 นั้น ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือนออกก่อนจะมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งภาษีกองมรดก และภาษีการรับมรดกแต่และรูปแบบการจัดเก็บสูงกว่าในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน เนื่องจากมูลค่ากองมรดก หรือทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมรดกได้รับนั้น มีมูลค่าที่สูงกว่าในกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือนออกก่อน แต่อย่างไรก็ตามในการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น ควรที่จะมีการหักหนี้สินของครัวเรือนก่อน ให้คงเหลือเป็นกองมรดกสุทธิ เพื่อที่จะให้ทายาทของเจ้ามรดกที่ถึงแก่ชีวิตนั้นได้นำไปเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องการเสียชีวิตของเจ้ามรดก หรือหากเป็นการจากไปอย่างกะทันหันของเจ้ามรดกแล้ว การหักหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายต่างๆของครัวเรือนออกก่อนทำการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น จะเป็นการลดภาระหนี้สินของสมาชิกครัวเรือนที่มีชีวิตอยู่ และสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยไม่สร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่มีภาระหนี้สินที่ต้องแบกรับแล้ว

นอกจากนี้จากผลการศึกษารายได้จากการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 ในอัตราก้าวหน้า นั้น ภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรส มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากที่สุด ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน รองลงมาเป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษีกองมรดก และรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ที่เป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น เช่นเดียวกับรูปแบบข้อสมมติที่ 1 แต่มีการแบ่งสินสมรสก่อนและลำดับสุดท้ายคือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่ลำดับทายาทตามกฎหมายการรับมรดก แม้ว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 และ 2 นั้นจะสามารถจัดเก็บได้มากกว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 แต่เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ควรนำไปพิจารณาใช้จัดเก็บจริงน้อยที่สุด เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 และ 2 นั้นเป็นการยกมรดกให้แก่ผู้รับเพียงบุคคลเดียว ถึงแม้ว่าบุคคลดังกล่าวนั้นจะเป็นทายาทหรือผู้สืบสันดานโดยตรงกับเจ้ามรดกก็ตาม แต่หากเจ้ามรดกไม่ได้มีทายาทเพียงบุคคลเดียวแล้ว อาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านต่างๆ ตามมาได้ เช่น ปัญหาครอบครัวแตกแยกจากการไม่เข้าใจกันในเรื่องของการแบ่งทรัพย์สินมรดก หรือ

ปัญหาอาชญากรรมที่มีต้นเหตุมาจากการรับมรดกที่ไม่เท่าเทียมกัน เป็นต้น ยิ่งกว่านั้นในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 นอกจากการยกมรดกให้เพียงบุคคลเดียวแล้ว ยังไม่มีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อน ซึ่งอาจทำให้เกิดเป็นปัญหาตามมาได้เช่นกัน กล่าวคืออาจเกิดการฟ้องร้องเพื่อขอรับมรดกในบางส่วน เนื่องจากส่วนหนึ่งในมูลค่าทรัพย์สินมรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกนั้น ได้มาในขณะที่มีชีวิตอยู่และมีคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายด้วย ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินหรือรายได้ที่เป็นทรัพย์สินมรดกนี้ที่ร่วมแสวงหาด้วยกันมาเมื่อครั้งเจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ กล่าวคือทรัพย์สินมรดกทั้งหมดนั้นไม่ควรนับเป็นสินส่วนตัวของเจ้ามรดกเพียงบุคคลเดียว แต่ควรแบ่งออกเป็นสองส่วนเท่าๆกัน เพื่อแบ่งเป็นสินสมรสให้แก่คู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยไม่ต้องเสียภาษีมรดก และสินส่วนตัวที่ยกให้แก่บุคคลอื่นๆ จึงจะถูกจัดเก็บภาษีมรดกต่อไป

โดยหากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมากขึ้น รูปแบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ควรนำมาพิจารณาใช้จัดเก็บจริงมากที่สุด คือ การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 ซึ่งเป็นการยกมรดกให้แก่ทายาทตามกฎหมายการรับมรดก เนื่องจากการจัดเก็บที่มีความเสมอภาคมากที่สุด กล่าวคือในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบกรณีที่ 1 นั้นจะทำการจัดเก็บตามมูลค่าที่ผู้รับมรดกได้รับ ซึ่งอาจมีผู้รับมรดกมากกว่าหนึ่งผู้รับ โดยที่ผู้รับมรดกนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นผู้สืบสันดานของเจ้ามรดก อาจเป็นบิดามารดา หรือพี่น้องร่วมบิดามารดาของเจ้ามรดกก็เป็นได้ ซึ่งหากเจ้ามรดกได้ถึงแก่ชีวิตในขณะที่บิดามารดาของเจ้ามรดกยังคงมีชีวิตอยู่ การที่บิดามารดามีสิทธิในการรับมรดกด้วยเป็นสิ่งสมควรกระทำ เนื่องจากบุคคลที่เป็นลูกนั้น ในที่นี้ก็คือเจ้ามรดกได้ถึงแก่ชีวิตไปก่อน ทำให้ไม่สามารถดูแลเลี้ยงดูบิดามารดาได้อีกต่อไป นอกจากนั้นยังมีการแบ่งสินสมรสให้แก่คู่สมรสก่อนอีกด้วย จึงทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในรูปแบบดังกล่าวนี้มีความเสมอภาคเหมาะสมที่จะนำไปพิจารณาใช้จัดเก็บจริงหากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย

และเมื่อพิจารณาถึงความเสมอภาค การเก็บภาษีการรับมรดกจะให้ความเสมอภาคในการรับภาระภาษีได้มากกว่าการจัดเก็บเก็บภาษีจากกองมรดก เพราะภาษีการรับมรดก เป็นการจัดเก็บตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับแต่ละคนได้รับ และเมื่อจัดเก็บในอัตราภาษีแบบก้าวหน้าคือ ผู้ที่ได้รับมรดกน้อยเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ และจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงหากได้รับมรดกมาก ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ทำให้มีความเสมอภาคมากกว่าการเก็บภาษีจากกองมรดก ที่ไม่ว่าจะได้รับมรดกมากหรือน้อยเพียงใด ก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน นอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังเป็นการส่งเสริมให้เจ้าของมรดกกระจายทรัพย์สินให้แก่ทายาทได้อย่างทั่วถึง และในการจัดเก็บแบบอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Rate) นั้นก็มีส่วนผลักดันให้เจ้าของมรดก กระจายทรัพย์สินในลักษณะที่เสมอภาคมากยิ่งขึ้นด้วย ซึ่งการจัดเก็บภาษีกองมรดก จะไม่มีผลโดยตรงต่อการกระจายทรัพย์สินดังกล่าว

สำหรับในแง่ความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐนั้น ภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดกในรูปแบบกรณีที่ 1 และในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 มีสัดส่วนรายได้ที่ใกล้เคียงกับสัดส่วนของรายได้จากการจัดเก็บภาษีนี้อื่นๆ และภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 1 มีสัดส่วนรายได้ที่ใกล้เคียงกับสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และรายได้ภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกมี

ความสำคัญของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลได้ส่วนหนึ่ง เนื่องจากสัดส่วนรายได้จากการจัดเก็บภาษีนั้นมีความใกล้เคียงกับสัดส่วนรายได้จากภาษีที่มีความสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นภาษีทางตรง และภาษีน้ำมันฯ ที่เป็นภาษีทางอ้อม ส่วนในการจัดบริหารจัดการจัดเก็บนั้น ภาษีกองมรดกจะมีข้อยุ่งยากและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่น้อยกว่าภาษีการรับมรดก เพราะทำการจัดเก็บเพียงครั้งเดียวไม่ต้องติดตามจัดเก็บกับผู้รับมรดกแต่ละราย ดังนั้นหากต้องการรายได้จากการจัดเก็บ และความสะดวกในการบริหารจัดการ ควรเลือกจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) แต่หากต้องการด้านความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี ก็ควรจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) โดยในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดก ว่าควรจัดเก็บในประเภทใดรูปแบบใดนั้น ควรมีความสัมพันธ์กับนโยบายทางเศรษฐกิจที่รัฐได้ใช้ดำเนินการในขณะนั้นด้วย

ส่วนภาระของภาษีมรดกที่เกิดขึ้นนั้น ภาระภาษีการรับมรดกจะสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนโดยตรง คือ ผู้ได้รับมรดกมากเสียภาษีมามาก ผู้ได้รับมรดกน้อยเสียภาษีน้อยหรือไม่เสียภาษีเลย และหากมีการกำหนดส่วนลดหย่อนให้แก่ทายาทในจำนวนที่แตกต่างกันได้ตามลำดับขั้นของทายาท เมื่อมีการนำไปพิจารณาจัดเก็บจริง จะเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ทายาทที่ใกล้ชิดกับผู้ตายได้ แต่หากจัดเก็บภาษีจากกองมรดก อาจจะไม่สามารถกำหนดส่วนลดหย่อนแบบนี้ได้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงมีความเสมอภาคมากกว่าการจัดเก็บภาษีกองมรดก โดยภาระภาษีมรดก เมื่อจำแนกตามขั้นรายได้เป็นโครงสร้างภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) กลุ่มที่ยากจนที่สุดอาจจะไม่มีภาระภาษีมรดกเกิดขึ้น หรือมีค่อนข้างต่ำ เมื่อเทียบกับภาระภาษีของกลุ่มที่ร่ำรวยกว่า หรือกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด

ซึ่งภาระภาษีกองมรดก และภาระภาษีการรับมรดก ทั้งสามรูปแบบการจัดเก็บ คือในรูปแบบกรณีที่ 1 ที่เป็นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากการยกมรดกให้แก่ทายาทตามกฎหมายการรับมรดก รูปแบบข้อสมมติที่ 1 ที่ยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น และไม่มีการแบ่งสินสมรส และในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ที่เป็นการยกมรดกให้แก่บุตรคนโตเท่านั้น แต่มีการแบ่งสินสมรส จำแนกตามขั้นรายได้ ทั้งกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินของครัวเรือน และกรณีไม่มีการหักหนี้สินของครัวเรือน ไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้นในขั้นรายได้ที่สอง (21 - 40%) และมีภาระภาษีเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยในขั้นรายได้แรก (0 - 20%) ยกเว้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ในรูปแบบข้อสมมติที่ 2 ที่ไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้นเลยทั้งสองขั้นรายได้แรก (0 - 40%) และภาระภาษีมรดกที่เพิ่มขึ้นเรื่อยๆตามขั้นรายได้ โดยในขั้นรายได้ที่ร่ำรวยที่สุด 20% สุดท้ายมีภาระภาษีสูงสุด และเมื่อพิจารณาถึงภาระภาษีของกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด 10%, 5% และ 1% สุดท้ายต่อ ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกมีการหักหนี้สินครัวเรือน จะพบว่ามีส่วนภาระภาษีที่สูงขึ้นเรื่อยๆ โดยอย่างยิ่งในกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด 1% สุดท้ายนั้น มีภาระภาษีกองมรดกสูงสุด ทั้งนี้การที่ในกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกยังคงมีภาระภาษีเกิดขึ้น ทั้งที่เป็นกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำที่สุด ซึ่งน่าจะไม่มีทรัพย์สินมรดกที่ถึงเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือไม่น่าจะเกิดภาษีมรดกเกิดขึ้นในกลุ่มขั้นรายได้ต่ำ แต่ที่เป็นเช่นนั้น อาจเป็นเพราะมีครัวเรือนบางครัวเรือนในกลุ่มดังกล่าวนี้มีทรัพย์สินที่สะสมตกทอดมาจากรุ่นปู่ย่าตายาย ซึ่งสามารถสร้างมูลค่าได้ แต่มีรายได้ต่อหัว ต่อครัวเรือนในอัตราที่ต่ำ จึงทำให้มีมูลค่าทรัพย์สินมรดกถึงเกณฑ์การจัดเก็บ แต่ด้วยรายได้ต่อหัวที่ต่ำจึงถูกจัดกลุ่มให้อยู่ในกลุ่ม 20% ที่มีรายได้ต่ำที่สุด หรือกลุ่มจนที่สุดนั่นเอง

หากพิจารณาถึงรายได้รวม และมูลค่าทรัพย์สินรวม ทั้งกรณีที่ทรัพย์สินมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้แรกที่เป็กลุ่ม 20% แรกที่จนที่สุด กับกลุ่มชั้นรายได้ 20% สุดท้ายที่รวยที่สุด มีความไม่เท่าเทียมกันทั้งในด้านรายได้รวม และทรัพย์สินรวม เกิดขึ้นระหว่างกลุ่มคนรวยกับกลุ่มคนจนเป็นอย่างมาก โดยหากแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มๆ ร้อยละ 20 รายได้ของกลุ่มคนที่รวยที่สุด กับรายได้ของกลุ่มคนที่จนที่สุดมีความแตกต่างกันถึง 12.05 เท่า และความไม่เท่าเทียมกันในทรัพย์สินรวมของกลุ่มที่รวยที่สุด 20% สุดท้ายกับกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกนั้นในกรณีที่ทรัพย์สินมีการหักหนี้สินครัวเรือน กลุ่มที่รวยที่สุด 20% สุดท้าย มีทรัพย์สินแตกต่างจากกลุ่ม 20% แรกที่จนที่สุดถึง 83.30 เท่า และในกรณีไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน มีทรัพย์สินแตกต่างจากกลุ่มที่จนที่สุด 20% แรกถึง 77.45 เท่าด้วยกัน และเมื่อทำการศึกษาถึงสัดส่วนรายได้รวม สัดส่วนหนี้สินครัวเรือนรวม และสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินรวม กรณีที่ทรัพย์สินมีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือน ของชั้นรายได้ 20%, 10%, 5% และ 1% สุดท้ายที่รวยที่สุด เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมทั้งหมด ผลการศึกษาที่ได้นั้น แสดงให้เห็นว่ามีความไม่เท่าเทียมกันเป็นอย่างมาก ทั้งในด้านรายได้ ด้านหนี้สิน และด้านทรัพย์สินที่จะกลายเป็นทรัพย์สินมรดกตกทอดแก่ทายาท ระหว่างกลุ่มคนรวยที่สุดของประเทศกับกลุ่มคนจนที่สุดของประเทศ โดยกลุ่มคน 20% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศนั้น มีสัดส่วนรายได้รวมกันเกินครึ่งจากมูลค่าทั้งหมด แต่กลับมีหนี้สินครัวเรือนรวมกันในสัดส่วนที่ไม่ถึงร้อยละ 50 เช่นเดียวกับกลุ่มคน 10%, 5% และ 1% สุดท้ายที่รวยที่สุดในประเทศที่มีหนี้สินครัวเรือนรวมในสัดส่วนที่น้อยเช่นกัน และเมื่อศึกษาต่อถึงสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินมรดกวม ทั้งกรณีที่มีการหักหนี้สินครัวเรือน และไม่มีการหักหนี้สินครัวเรือนพบว่า ในกลุ่มคนที่รวยที่สุดในประเทศนั้นมีสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินมรดกวมที่สูงมาก โดยกลุ่มคนที่รวยที่สุดในประเทศ 20% สุดท้ายมีสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินมรดกวมสูงถึงร้อยละ 80 ทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินมีการหักหนี้สินและไม่มีการหักหนี้สิน และกลุ่มคนในประเทศ เพียงแค่ 5% ที่เป็นกลุ่มคนรวยที่สุดนั้นมีสัดส่วนทรัพย์สินมรดกเกินร้อยละ 50 ของมูลค่าทั้งประเทศ

ท้ายที่สุดเป็นการศึกษา ดัชนีจินี (Gini Index) เพื่อวิเคราะห์ถึงความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ และทรัพย์สินมรดก ของครัวเรือน ในปี พ.ศ. 2552 ทั้งก่อนและหลังการจัดเก็บภาษีมรดก โดยก่อนมีการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นดัชนีจินีทรัพย์สินมรดกมีค่าที่สูงกว่าดัชนีจินีรายได้อยู่มาก แสดงให้เห็นถึงปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการถือครองทรัพย์สินมรดกที่รุนแรงกว่าปัญหาความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ และเมื่อมีการจัดเก็บภาษีมรดก ในปี พ.ศ. 2552 ดัชนีจินีรายได้ และดัชนีจินีทรัพย์สินมรดก ในปี พ.ศ. 2552 มีค่าที่ลดลงเพียงเล็กน้อย โดยลำดับการลดลงของดัชนีจินีรายได้ และดัชนีจินีทรัพย์สินมรดก นั้น มีความสอดคล้องกับรายได้ภาษีที่สามารถจัดเก็บได้จากภาษีมรดกในแต่ละรูปแบบ ซึ่งจากค่าดัชนีจินีที่ลดลงเพียงเล็กน้อยนั้น อาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันในด้านรายได้และทรัพย์สินมรดกได้บางส่วนนึ่ง แต่จากค่าดัชนีจินีทรัพย์สินมรดก หลังมีการจัดเก็บภาษีมรดกที่ลดลงในสัดส่วนที่น้อยมาก แสดงให้เห็นว่าความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ที่ลดน้อยลงนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ที่มียาได้น้อยสามารถนำรายได้ที่มีไปต่อยอดเพื่อสะสมความมั่งคั่งได้ เพราะสัดส่วนรายได้ที่เพิ่มขึ้นมานั้นจะถูกนำไปใช้ในการบริโภค หรือชำระหนี้มากยิ่งขึ้น มากกว่าที่จะนำไปเก็บออมหรือลงทุนต่อเพื่อซื้อทรัพย์สินสร้างมูลค่าและสะสมความมั่งคั่งต่อไปได้

ซึ่งความไม่เท่าเทียมกันดังกล่าวนี้จะยังคงมีอยู่ หรืออาจทวีความรุนแรงกว่านี้ได้ เมื่อมีการส่งมอบความมั่งคั่งร่ำรวยของกลุ่มคนที่รวยที่สุดในประเทศจากรุ่นสู่รุ่น ผ่านทางการยกมรดกให้ โดยไม่มีการเสียภาษี ดังนั้นภาษีมรดกจึงควรที่จะมีการพิจารณานำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย เนื่องจากในปัจจุบันปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ยังคงเป็นปัญหาที่เรื้อรังมาอย่างยาวนาน และเป็นสิ่งที่เหนี่ยวรั้งความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจ อีกทั้งยังอาจส่งผลให้เกิดปัญหาทางสังคมอีกมากมาย เช่น ปัญหาอาชญากรรม ชุมชนแออัด ปัญหายาเสพติด ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกจึงเป็นเครื่องมืออีกประการหนึ่งที่จะช่วยบรรเทาความไม่เท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ และความไม่เท่าเทียมกันในด้านต่างๆที่เกิดขึ้นในปัจจุบันของไทยให้บรรเทาความรุนแรงลงได้ และเพิ่มความเสมอภาคความเท่าเทียมกันแก่สังคมมากยิ่งขึ้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในที่นี้เป็นการกล่าวถึง การเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นให้แก่ภาครัฐ หรือผู้ที่จะนำการศึกษาไปพิจารณาหรือศึกษาเพิ่มเติม เพื่อใช้ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกในอนาคต โดยข้อเสนอแนะดังกล่าวนี้คือ หากมีการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมรดกในอนาคต ควรมีการทำการศึกษาเพิ่มเติมในด้านอื่นๆอีก เช่น การศึกษาการจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) เพื่อศึกษาถึงรายได้ที่มีโอกาสได้รับหากมีการจัดเก็บภาษีดังกล่าว รวมถึงข้อดีข้อเสีย ขั้นตอนการจัดเก็บ และกฎหมายรองรับ นอกจากนี้ควรทำการศึกษารายได้ภาษีมรดกในรูปแบบการจัดเก็บอื่นๆ ที่มีความหลากหลายมากยิ่งขึ้น เช่น จัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) และการรับมรดก (Inheritance Tax) ร่วมกัน โดยมีการจัดเก็บภาษีการให้ (Gift Tax) ควบคู่ไปด้วย เพื่อความสมบูรณ์ของภาษีมรดก หรือจัดเก็บภาษีกองมรดก (Estate Tax) ควบคู่กับภาษีการให้ (Gift Tax) โดยไม่จัดเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งอาจมีความยุ่งยากในการจัดเก็บตามที่กล่าวไปในผลการศึกษา รวมถึงศึกษาภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นจากการจัดเก็บในรูปแบบต่างๆนี้ด้วย ทั้งนี้เพื่อความครอบคลุมและความ

ใ ก ล้ เ คี ย ง กั บ ค ว า ม เ ป็ น จ ริ ง ม า ก ที่ สຸ ด

## รายการอ้างอิง

- Aemkulwat, C. (2008). Marginal Effective Tax Rates in Thailand. *Chulalongkorn Journal of Economics*, 20(3), 155-181.
- Begins. (2550). ประเภทของทรัพย์สินตามกฎหมาย. from <http://www.oknation.net/blog/knownledgelaw/2007/12/14/entry-1>
- Entin, A. (2009). Economic Impact of the Estate Tax: Effect of Various Possible Reform Options. *IRET Policy Bulletin*.
- Goeller, D. (2006). Does the Federal Estate Tax Impact Farm Transition? *Agricultural Economics Department*.
- Lawyerthai. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์(1) มาตรา 137-148. from <http://www.lawyerthai.com/law/articles.php?articleid=5&cat=495>
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (Vol. 8). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จรรยาพร ชัยหาต และคณะ. (2545). รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการที่ 2 รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (*Local Government Revenue*).
- ชัยยุทธ ปัญญาสวัสดิ์สุทธิ์. (2551). การสัมมนาวิชาการประจำปี 2551 หัวข้อทุนมนุษย์กับผลตอบแทนทางการศึกษา คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ จัดโดยมูลนิธิชัยพัฒนา, สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และมูลนิธิสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.
- ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. (2546). เศรษฐศาสตร์สาธารณะ: หน่วยที่ 8 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรและประสิทธิภาพภาษีอากร เศรษฐศาสตร์สาธารณะ (1 ed.). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- ชาญชัย ฉันทานุรักษ์. (2544). ภาษีมรดกและภาษีการให้โดยเสนหา: วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย. (นิติศาสตรมหาบัณฑิต), มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ดารณี ศิริโรจน์. (2520). ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้. (บัญชีมหาบัณฑิต), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นรินทร์ กลั่นทกพันธ์. (2550). ภาษีมรดก: กระจายความมั่งคั่งในสังคมได้จริงหรือ. วารสารการเงินการคลัง, 19(60), 108-116.
- ประสพสุข บุญเดช. (2541-2542). เอกสารวิจัยส่วนบุคคล ลักษณะวิชา การเศรษฐกิจ. กรุงเทพฯ ปรีชา สุวรรณทัต. (2528). ภาษีมรดก. วารสารกรมบัญชีกลาง, 26(3).
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2543). กฎหมายมรดกกับการจัดเก็บภาษีมรดก. สรรพากรสาส์น, 47(2).
- มงคล ขนาดนิต, & ชลวิวรรณ กัจฉ์ปนนันท์. (2549). ภาษีมรดก (อีกครั้ง) ??? สรรพากรสาส์น, 53(12).
- ฤทัย พูลสวัสดิ์. (2545). ภาษีมรดก (*Inheritance Taxes*). (นิติศาสตรมหาบัณฑิต), มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- วรมงคล ยศะทัตต์. (2555). การวิเคราะห์ภาษาศัพท์สัน: กรณีศึกษาภาษาเชื้อสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย. (เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- วรวุฒิ สุวรรณธาดา. (2551). เอกสารคำสอน เศรษฐศาสตร์สาธารณะ (Vol. 1). กรุงเทพฯ: บริษัท ศักดิ์โสภาคการพิมพ์ จำกัด.
- วรากรณ์ สามโกเศศ. (2525). ภาษาการขายอสังหาริมทรัพย์ : ภาษาที่ทรัพย์สินถึงมรดก? วารสาร กรมบัญชีกลาง, 26(4).
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2544). ภาษาที่มรดก. วารสารนิติศาสตร์, 31(2), 166-187.
- สฤณี อาชวานันทกุล. (2554). ความเหลื่อมล้ำฉบับพกพา (Vol. 1). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์สำนักงาน ปฎิรูป (สปร.).
- อิศรา ศานติศาสน์. (2554). การวัดและการสร้างตัวแบบทางเศรษฐศาสตร์ เพื่อวิเคราะห์การกระจาย รายได้.





ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

## ภาคผนวก ก

### กฎหมายมรดก

มีคำถามว่า เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ใครบ้างที่จะมีสิทธิได้รับมรดก หรือเป็นทายาทของผู้ตาย บุคคลซึ่งจะมีสิทธิได้รับมรดกของผู้ตาย กฎหมายกำหนดไว้ 2 ประเภทคือ ทายาทโดยพินัยกรรม กับทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยผลของกฎหมาย ซึ่งทายาทโดยธรรมนี้จะมีสิทธิได้รับมรดกของผู้ตายต่อเมื่อ ผู้ตายไม่ได้ทำพินัยกรรมจำหน่ายทรัพย์สินมรดกของตนเอาไว้ หรือจำหน่ายไว้ไม่หมด (ป.พ.พ. ม.1620) เช่น นายจันทร์ทำพินัยกรรมยกที่ดินแปลงหนึ่งของตนให้แก่ นายอินทร์ น้องชายต่างมารดา ส่วนที่ดินแปลงอื่น และทรัพย์สินอื่นนายจันทร์ไม่ได้ทำพินัยกรรมให้แก่ผู้ใด เช่นนี้ที่ดินแปลงซึ่งยกให้แก่นายอินทร์ก็ตกทอดให้แก่นายอินทร์ ส่วนที่ดินแปลงอื่น และทรัพย์สินอื่นก็จะตกทอดให้แก่ทายาทโดยธรรมของนายจันทร์

#### 1. ทายาทและคุณสมบัติของทายาท

ทายาทได้แก่ บุคคลที่จะมีสิทธิได้รับกองมรดกของเจ้ามรดก ซึ่งทายาทจะต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

1.1) บุคคลที่จะเป็นทายาทจะต้องมีสภาพบุคคลอยู่ในเวลาที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทั้งนี้เพราะการรับมรดกเป็นสิทธิประการหนึ่ง ผู้ที่จะมีสิทธิรับมรดกต้องเป็นผู้ทรงสิทธิตามกฎหมาย ซึ่งจะต้องมีสภาพบุคคลในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้นบุคคลต่อไปนี้จึงไม่มีคุณสมบัติเป็นทายาท

1.1.1) บุคคลที่ตายก่อนเจ้ามรดกหรือสิ้นสภาพบุคคลก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ไม่ว่าจะเป็นการตายโดยธรรมชาติดีหรือตายโดยผลของกฎหมาย สำหรับการตายโดยผลของกฎหมายหรือตายโดยการสาบสูญนั้นจะถือว่าทายาทผู้นั้นถึงแก่ความตายเมื่อศาลได้มีคำสั่งให้เป็นคนสาบสูญ แต่ผลของการสิ้นสภาพบุคคลจะมีผลย้อนหลังไปถึงวันที่ครบกำหนดตามมาตรา 62 “บุคคลซึ่งศาลได้มีคำสั่งให้เป็นคนสาบสูญ ให้ถือว่าถึงแก่ความตายเมื่อครบกำหนดระยะเวลาดังที่ระบุไว้ในมาตรา 61”

1.1.2) บุคคลที่ตายพร้อมกับเจ้ามรดก เนื่องจากในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย บุคคลดังกล่าวก็ถึงแก่ความตายเช่นเดียวกัน ดังนั้นบุคคลดังกล่าวก็ไม่มีฐานะเป็นทายาทในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

1.1.3) บุคคลที่มีสภาพบุคคลภายหลังที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายย่อมไม่มีสภาพบุคคลในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่ทั้งนี้มิข้อยกเว้นแต่ 2 กรณีคือ

ค. 1 ตาม ป.พ.พ. ม.1604 ว. 2 “เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ ให้ถือว่าเด็กที่เกิดมารอดอยู่ภายในสามร้อยสิบวันนับแต่เวลาที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้น เป็นทารกในครรภ์มารดาอยู่ในเวลาที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย”

ค.2 ตาม ป.พ.พ. ม.1678 “เมื่อมูลนิติติใดซึ่งก่อตั้งขึ้นโดยพินัยกรรมได้ตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลแล้ว ให้ถือว่าทรัพย์สินซึ่งผู้ทำพินัยกรรมจัดสรรไว้เพื่อการนั้น ตกเป็นของนิติบุคคลนั้นตั้งแต่วันที่พินัยกรรมมีผล เว้นแต่จะมีข้อกำหนดไว้ในพินัยกรรมเป็นอย่างอื่น”

1.2) บุคคลที่เป็นทายาทจะต้องมีฐานะเป็นทายาทประเภทหนึ่งประเภทใดดังต่อไปนี้ หรือทั้งสองประเภทก็ได้

1.2.1) ทายาทโดยธรรม หรือ ทายาทโดยผลของกฎหมาย ตามมาตรา 1629

1.2.2) ทายาทโดยพินัยกรรม หรือทายาทโดยเจตนาของเจ้ามรดก

## 2. ทายาทโดยพินัยกรรม

พินัยกรรม หมายถึง การแสดงเจตนากำหนดการเพื่อตายซึ่งให้มีผลบังคับได้เมื่อถึงแก่ความตาย หรือถ้าเป็นภาษาพูดก็ได้แก่ คำสั่งเสียของผู้ตาย นั้นเอง

พินัยกรรม หรือคำสั่งเสียของผู้ตายซึ่งจะมีผลบังคับได้ตามกฎหมายนั้น จะต้องทำตามรูปแบบของกฎหมายที่กำหนดไว้ มิเช่นนั้นคำสั่งเสียของผู้ตายจะไม่มีผลบังคับได้ตามกฎหมาย โดยกฎหมายกำหนดรูปแบบของพินัยกรรมไว้ 5 แบบ

2.1) พินัยกรรมแบบธรรมดา จะต้องทำเป็นหนังสือลงวันเดือนปีขณะที่ทำ ระบุคำสั่งเสียให้ชัดเจน แล้วลงลายมือชื่อผู้ทำพินัยกรรมต่อหน้าพยาน 2 คน พินัยกรรมแบบนี้จะเขียนด้วยลายมือหรือพิมพ์ก็ได้ และผู้ทำพินัยกรรมจะให้บุคคลอื่นเป็นผู้เขียน หรือพิมพ์ก็ได้แต่ต้องระบุชื่อ และที่อยู่ของผู้เขียนหรือพิมพ์ให้ชัดเจนลงในพินัยกรรม

2.2) พินัยกรรมแบบเขียนเองทั้งฉบับ ผู้ทำพินัยกรรมต้องเขียนข้อความทั้งหมดด้วยลายมือตนเอง ตั้งแต่วันเดือนปี คำสั่งเสีย และการลงลายมือชื่อ พินัยกรรมแบบนี้กฎหมายไม่ได้บังคับว่าต้องมีพยาน ดังนั้นจะมี หรือไม่มีก็ได้ ถ้าการทำพินัยกรรมแบบนี้มีพยานด้วยก็จะทำให้น่าเชื่อถือยิ่งขึ้น เพราะมีพยานผู้รู้เห็นด้วย ผู้ทำพินัยกรรมต้องลงมือเขียนพินัยกรรมกรรมด้วยลายมือของตัวเองทั้งหมด ตั้งแต่อักษรตัวแรกจนถึงอักษรตัวสุดท้าย การนำแบบพิมพ์พินัยกรรมมากรอกข้อความลงไป ไม่ใช่การทำพินัยกรรมแบบเขียนเอง แต่เป็นการทำพินัยกรรมในแบบธรรมดาซึ่งต้องมีพยาน 2 คน

2.3) พินัยกรรมแบบเอกสารฝ่ายเมือง ทำได้โดยไปติดต่อที่นายอำเภอให้ช่วยทำพินัยกรรมให้ โดยให้นายอำเภอจดแจ้งข้อความที่ตนประสงค์จะระบุไว้ในพินัยกรรม และลงลายมือชื่อของตนต่อหน้าพยาน 2 คน (พินัยกรรมแบบนี้ต้องติดต่อกับอำเภอ)

2.4) พินัยกรรมแบบลับ ผู้ทำพินัยกรรมต้องทำพินัยกรรมแล้วปิดผนึกลงลายมือชื่อคาบรอยผนึกนำไปแสดงต่อนายอำเภอและพยาน 2 คน ให้นายอำเภอจดถ้อยคำของผู้ทำพินัยกรรม และวันเดือน ปี ที่ทำพินัยกรรมไว้บนซองและประทับตราตำแหน่งลงลายมือชื่อ นายอำเภอ ผู้ทำพินัยกรรม และพยานบนซองนั้น (พินัยกรรมแบบนี้ต้องติดต่อกับอำเภอ)

2.5) พินัยกรรมด้วยวาจา พินัยกรรมแบบนี้จะมีผลบังคับตามกฎหมายได้ต่อเมื่อ ได้ทำขึ้นในขณะที่มีพฤติการณ์พิเศษคือ ผู้ทำพินัยกรรมนั้น ตกอยู่ในอันตรายใกล้ความตาย มีโรคระบาด มีสงคราม บุคคลนั้นแสดงเจตนาต่อหน้าพยานอย่างน้อย 2 คน พยานสองคนนั้นต้องไปแสดงตนต่อ

นายอำเภอโดยไม่ชักช้า แจ้งข้อความที่ผู้ตายส่งไว้ด้วยวาจา นั้น พร้อมทั้งแจ้งวันเดือนปี สถานที่ที่ทำ พิณยกรรม และพฤติการณ์พิเศษนั้นไว้ด้วย

พิณยกรรมใน 4 รูปแบบแรก ผู้ทำพิณยกรรมจะเลือกทำรูปแบบใดก็ได้ ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลาย ประการ เช่น ความน่าเชื่อถือ ความสะดวกในการทำพิณยกรรม ซึ่งหากจะพิจารณาในด้านความ สะดวกก็ 2 แบบแรก แต่ก็อาจจะมีปัญหาในเรื่องความน่าเชื่อถือ ซึ่งก็อาจจะแก้ไขได้โดยการท า พิณยกรรมเป็นต้นฉบับหลายฉบับ (ทุกฉบับต้องมีข้อความเหมือนกัน) โดยผู้ทำพิณยกรรมอาจจะมอบให้ บุคคลซึ่งตนไว้วางใจเป็นผู้ดูแลรักษา เมื่อผู้ทำพิณยกรรมถึงแก่ความตายปัญหาเรื่องพิณยกรรมจริง หรือปลอมก็ลดลงเพราะสามารถตรวจเช็คได้จากพิณยกรรมที่ทำขึ้นว่ามีข้อความตรงกันหรือไม่ โดย ผู้ทำพิณยกรรมอาจจะเขียนลงในพิณยกรรมดังนี้

“พิณยกรรมฉบับนี้ข้าพเจ้าได้ทำขึ้นไว้เป็น .....ฉบับ มีความถูกต้องตรงกัน โดยฉบับที่ มอบให้แก่.....เป็นผู้ดูแลรักษา ฉบับที่สองมอบให้แก่ .....เป็นผู้ดูแลรักษา”

พิณยกรรมในรูปแบบที่ 3 และ 4 เป็นพิณยกรรมที่มีความน่าเชื่อถือ เพราะได้ทำขึ้นต่อบุคคล ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานของรัฐและเป็นบุคคลที่ไม่มีส่วนได้เสียกับทายาท แต่ปัญหาที่มักจะมีเกิดขึ้น คือ นายอำเภอซึ่งกฎหมายให้มีหน้าที่ในการทำพิณยกรรมทั้ง 2 แบบไม่ได้ให้ความร่วมมือ เนื่องจากกลัวว่า จะมีปัญหายุ่งยากในภายหลังกับตนเอง ซึ่งในการทำพิณกรรมมีข้อควรระวังในการทำพิณกรรมดังนี้

1) พิณยกรรมที่กฎหมายบังคับว่าต้องมีพยาน 2 คน นั้น ในขณะที่ผู้ทำพิณกรรมลงลายมือ ชื่อในพิณกรรม พยานทั้ง 2 คนจะต้องเห็นโดยตลอด

2) กฎหมายห้ามมิให้พยาน ผู้เขียน และคู่สมรสของพยาน หรือผู้เขียนเป็นผู้ได้รับทรัพย์สินรดก ตามพิณกรรม มิเช่นนั้นจะหมดสิทธิในการได้รับทรัพย์สินรดกตามพิณกรรม เช่น ผู้ทำพิณกรรม ทำ พิณกรรมยกที่ดินให้แก่ นายอ้าย เช่นนี้นายอ้าย จะลงชื่อเป็นพยานในการทำพิณกรรม หรือเป็น ผู้เขียนพิณกรรมไม่ได้ หรือ ผู้ทำพิณกรรม ทำพิณกรรมยกที่ดินให้แก่ นางเอื้อง โดยมีนายอ้ายซึ่ง เป็นสามีโดยชอบด้วยกฎหมายของนางเอื้องลงชื่อเป็นพยานในการทำพิณกรรม เช่นนี้จะมิผลทำให้ นางเอื้องไม่ได้ที่ดินตามพิณกรรม

3) บุคคลซึ่งจะเป็นพยานในพิณกรรม จะต้องเป็นมิได้เป็นบุคคลดังต่อไปนี้

- 3.1) ผู้ซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ
- 3.2) บุคคลวิกลจริตหรือบุคคลซึ่งศาลสั่งให้เป็นผู้เสมือนไร้ความสามารถ
- 3.3) บุคคลที่หูหนวก เป็นใบ้ หรือจักษุบอดทั้งสองข้าง

4) กรณีที่ผู้ทำพิณกรรม ได้ทำพิณกรรมเป็นต้นฉบับหลายฉบับ การแก้ไขพิณกรรมจะต้อง กระทำต่อพิณกรรมทุกฉบับ แก้ไขที่ใดจุดใดต้องลงลายมือชื่อผู้ทำพิณกรรม พยานกำกับกับการแก้ไข ตลอด

5) ในกรณีที่ผู้ทำพินัยกรรมเปลี่ยนใจไม่ยอมแสดงเจตนาเพื่อตายต่อไป ผู้ทำพินัยกรรมก็สามารถเพิกถอนพินัยกรรมที่ทำได้ โดยทำลายพินัยกรรมที่ทำขึ้นนั้นทิ้งไปจะโดยวิธีใดก็ได้ แต่ถ้าได้ทำพินัยกรรมขึ้นหลายฉบับต้องทำลายทิ้งทุกฉบับ

### 3. ใครจะทำพินัยกรรมได้บ้าง

บุคคลทุกคนสามารถทำพินัยกรรมได้ ยกเว้นแต่บุคคลดังต่อไปนี้ถ้าทำพินัยกรรม พินัยกรรมที่สร้างขึ้นจะมีผลเป็นโมฆะ

3.1) บุคคลซึ่งอายุยังไม่ครบ 15 ปีบริบูรณ์

3.2) บุคคลซึ่งถูกศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ

### 4. สามารถเขียนอะไรลงในพินัยกรรมได้บ้าง

เมื่อพินัยกรรม หมายถึง การแสดงเจตนาอย่างหนึ่ง ดังนั้นผู้ซึ่งต้องการทำพินัยกรรมจึงสามารถจะเขียนคำสั่งเสียของตนเองได้ทุกอย่าง ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องการจัดการทรัพย์สินมรดกของตน การจัดการศพ การตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินให้แก่บุตรผู้เยาว์ การแสดงเจตนาไม่ให้ทายาทบางคนได้รับมรดก การตั้งผู้จัดการมรดก เป็นต้น

4.1) การทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองบุตรผู้เยาว์

กรณีผู้ทำพินัยกรรมประสงค์จะกำหนดการเพื่อตายเกี่ยวกับการดูแลบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะของตน กฎหมายอนุญาตให้ผู้ทำพินัยกรรมสามารถที่จะกำหนดตัวบุคคลผู้ที่จะเป็นผู้ปกครองบุตรเมื่อตนถึงแก่ความตายไปแล้วได้ ในกรณีเช่นนี้ หากจำเป็นต้องมีการตั้งผู้ปกครองให้แก่ผู้เยาว์ ศาลจะตั้งผู้ปกครองซึ่งผู้ทำพินัยกรรมได้กำหนดไว้เท่านั้นจะตั้งบุคคลอื่นไม่ได้ เว้นแต่ผู้ที่ถูกตั้งโดยพินัยกรรมไม่เต็มใจหรือไม่สามารถที่จะเป็นผู้ปกครองได้เพราะมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 1586 วรรค 2 “ภายใต้บังคับมาตรา 1590 การตั้งผู้ปกครองนั้น ถ้ามีข้อกำหนดพินัยกรรมก็ให้ศาลตั้งตามข้อกำหนดพินัยกรรม เว้นแต่พินัยกรรมนั้นไม่มีผลบังคับหรือบุคคลที่ระบุชื่อไว้ในพินัยกรรมนั้นเป็นบุคคลที่ต้องห้ามมิให้เป็นผู้ปกครองตามมาตรา 1587” จะเห็นได้ว่าการที่ผู้ทำพินัยกรรมกำหนดตัวผู้ปกครองบุตรผู้เยาว์ไว้ในพินัยกรรมเป็นการช่วยตัดปัญหาว่าบุคคลใดมีความเหมาะสมที่จะเป็นผู้ปกครองให้แก่ผู้เยาว์หรือไม่เพราะการที่ผู้ทำพินัยกรรมได้ตั้งบุคคลใดไว้ มีเท่ากับผู้ทำพินัยกรรมซึ่งเป็นบิดามารดาได้ให้ความไว้วางใจแก่บุคคลนั้นจึงได้ตั้งเป็นผู้ปกครองไว้ในพินัยกรรม

แต่การทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองบุตรผู้เยาว์มีข้อจำกัดคือ บุคคลที่จะทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองบุตรผู้เยาว์ต้องเป็นบิดาหรือมารดาผู้เยาว์ที่ตายที่หลังเท่านั้น ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1586 “ผู้ปกครองตามมาตรา 1585 นั้น ให้ตั้งโดยคำสั่งศาลเมื่อมีการตั้งขอของญาติของผู้เยาว์ อัยการ หรือผู้ซึ่งบิดาหรือมารดาที่ตายที่หลังได้ระบุชื่อไว้ในพินัยกรรมให้เป็นผู้ปกครอง” ดังนั้นบิดาหรือมารดาที่ตายก่อนอีกฝ่ายจะทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทิ้งไว้ไม่ได้ เพราะคู่สมรสฝ่ายที่ยังไม่ถึงแก่ความตายยังมีอำนาจปกครองบุตร การกระทำเช่นนั้นจึงเป็นการขัดแย้งกับอำนาจของการเป็นผู้ปกครองของบิดามารดา

4.2) การทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทรัพย์สิน

ในกรณีที่ผู้ทำประสงค์จะยกทรัพย์สินให้แก่ผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แต่ไม่ต้องการให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ของบุคคลดังกล่าวมีอำนาจจัดการทรัพย์สินที่ยกให้ นั้น ผู้ทำพินัยกรรมอาจทำพินัยกรรมตั้งบุคคลอื่นให้มีอำนาจจัดการทรัพย์สินแทน ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ได้โดยการท าพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1687 อนึ่งทรัพย์สินที่จะตั้งบุคคลอื่นให้เป็นผู้ปกครองทรัพย์สินให้แก่ทรัพย์สินที่ยกให้โดยพินัยกรรมเท่านั้น

#### ทรัพย์สินที่จะตั้งผู้ปกครองทรัพย์สิน (ม.1688)

พินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินจะกระทำได้เฉพาะทรัพย์สินบางประเภทเท่านั้นซึ่งได้แก่

- 1) อสังหาริมทรัพย์
- 2) สสังหาริมทรัพย์พิเศษ ได้แก่ เรือที่มีระวางตั้งแต่ 5 ตันขึ้นไป แพ สัตว์พาหนะ

ทรัพย์สินอื่น ๆ นอกจากนี้ จะทำพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินไม่ได้ เพราะพินัยกรรมตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่มิฉะนั้นไม่บริบูรณ์ (ม.1688 ว.1) หากมิได้จดทะเบียนการเป็นผู้ปกครองทรัพย์สินจะใช้นบุคคลภายนอกที่สุดจจริตไม่ได้

#### กำหนดเวลาในการตั้งผู้ปกครองทรัพย์สิน (ม.1678 ว.2)

กำหนดการตั้งผู้ปกครองทรัพย์สิน จะตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินได้ไม่เกินกว่าเหตุของการเป็นคนที่ถูกจำกัดความสามารถ ถ้าเหตุของการเป็นคนที่ถูกจำกัดความสามารถสิ้นสุดแล้ว การเป็นผู้ปกครองทรัพย์สินก็จะสิ้นสุดลงด้วย ดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 1687 วรรคสอง “การตั้งผู้ปกครองทรัพย์สินนี้ ห้ามมิให้ตั้งขึ้นเป็นเวลาเกินกว่ากำหนดแห่งการเป็นผู้เยาว์ หรือกำหนดที่ศาลได้สั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือกำหนดที่ต้องรักษาตัวอยู่ในโรงพยาบาล แล้วแต่กรณี”

#### บุคคลที่จะถูกตั้งเป็นผู้ปกครองทรัพย์สิน (ม.1689)

บุคคลซึ่งจะถูกตั้งเป็นผู้ปกครองทรัพย์สินอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลซึ่งมีความสามารถในการเป็นผู้ปกครองทรัพย์สินก็ได้ แต่จะต้องมิใช่บุคคลซึ่งมีลักษณะตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 1587

#### อำนาจหน้าที่ของผู้ปกครองทรัพย์สิน (ม.1692)

ผู้ปกครองทรัพย์สินมีสิทธิหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ปกครองตามความหมายในบรรพ 5 ป.พ.พ.ในสวนทรัพย์สินที่ยกให้ตามพินัยกรรม

#### 4.3) การทำพินัยกรรมตัดทายาทโดยธรรมมิให้ได้รับมรดก

โดยส่วนใหญ่การทำพินัยกรรมมักเป็นการกำหนดให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดได้รับมรดกของผู้ทำพินัยกรรม หรือทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกให้ แต่ในบางกรณีผู้ทำพินัยกรรมอาจต้องการท าพินัยกรรมในลักษณะตรงกันข้ามคือไม่ต้องการให้ทายาทโดยธรรมของตนเองได้รับทรัพย์สินมรดกของตน ซึ่งในกรณีเช่นนี้กฎหมายอนุญาตให้สามารถกระทำได้ซึ่งเรียกว่า “การทำพินัยกรรมตัดมิให้รับมรดก” ตามมาตรา 1608 “เจ้ามรดกจะตัดทายาทโดยธรรมของตนคนใดมิให้รับมรดกก็ได้แก่ด้วยแสดงเจตนาชัดแจ้ง (1) โดยพินัยกรรม...” การทำพินัยกรรมตัดมิให้รับมรดกพินัยกรรมจะต้องมีผลใช้บังคับได้ตาม

กฎหมายไม่เป็นโมฆะ และผู้ทำพินัยกรรมจะต้องระบุตัวทายาทผู้ถูกตัดไว้อย่างชัดเจน ซึ่งอาจจะเขียนดังนี้ “ข้าพเจ้าของตตันนายคำมิให้ได้รับมรดกของข้าพเจ้า” หรืออาจจะใช้ถ้อยคำอื่นที่แสดงให้เห็นได้ว่าไม่ประสงค์จะให้บุคคลนั้นได้รับทรัพย์มรดกของตนเอง เช่น “ข้าพเจ้าของห้ามมิให้นายคำยุ่งเกี่ยวกับกองมรดกของข้าพเจ้า” ก็ได้เช่นเดียวกัน

การทำพินัยกรรมตัดมิให้รับมรดกมีข้อที่ต้องระมัดระวังคือนอกจากจะมีผลทำให้ทายาทโดยธรรมซึ่งถูกตัดมิให้รับมรดกเสียสิทธิในการรับมรดกแล้ว การตัดยังมีผลถึงผู้สืบสันดานของทายาทโดยธรรมผู้ถูกตัดอีกด้วยที่จะไม่มีสิทธิรับมรดกของผู้ทำพินัยกรรม หรือที่เรียกว่า “การตัดมิให้รับมรดกเป็นการตัดตลอดทั้งสาย” เช่น ปู่ตัดลูกมิให้รับมรดกของตน การตัดลูกมิให้รับมรดกจะมีผลเป็นการตัดหลาย เหล่นฯ ไปด้วยโดยปริยาย หากผู้ทำพินัยกรรมไม่ต้องการให้มีผลไปถึงผู้สืบสันดานของทายาทที่ถูกตัดก็สามารถทำได้โดยกำหนดไว้ในพินัยกรรมว่าให้มีผลเฉพาะตัวบุคคลไม่มีผลไปถึงผู้สืบสันดาน เช่น “ข้าพเจ้าของตตันนายคำมิให้ได้รับมรดกของข้าพเจ้า แต่ทั้งนี้ไม่ห้ามผู้สืบสันดานของนายคำที่จะรับมรดกของข้าพเจ้า” หรือ “ข้าพเจ้าของตตันนายคำมิให้ได้รับมรดกของข้าพเจ้า และมรดกในส่วนของนายคำจะพึงได้รับนั้นขอยกให้แก่ผู้สืบสันดานของนายคำ” เป็นต้น

การทำพินัยกรรมตัดทายาทโดยธรรมมิให้รับมรดกนั้น ผู้ทำพินัยกรรมอาจจะเปลี่ยนใจถอนการตัดมิให้ได้รับมรดกก็ได้โดยการทำพินัยกรรมมาอีกฉบับมาเพิกถอนพินัยกรรมฉบับเดิมที่ตัดมิให้รับมรดกนั้น ตามมาตรา 1609 วรรค 2 “ถ้าการตัดมิให้รับมรดกนั้นได้ทำโดยพินัยกรรม จะถอนเสียได้ก็แต่โดยพินัยกรรมเท่านั้น...”

หมายเหตุ การตัดมิให้ทายาทโดยธรรมได้รับมรดกอาจจะตัดได้อีกวิธีหนึ่งคือ การทำเป็นหนังสือมอบไว้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 1608 “เจ้ามรดกจะตัดทายาทโดยธรรมของตนคนใดมิให้รับมรดกก็ได้แก่ด้วยแสดงเจตนาชัดเจน (1) โดยพินัยกรรม (2) โดยทำเป็นหนังสือมอบไว้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่...” การตัดวิธีนี้ผู้ตัดต้องไปทำหนังสือตัดที่อำเภอ โดยเจ้าหน้าที่ได้แก่ นายอำเภอ

#### 4.4) การทำพินัยกรรมกำหนดให้ผู้รับทรัพย์มรดกโอนทรัพย์มรดกที่ได้รับให้บุคคลอื่น

โดยปกติการทำพินัยกรรมยกทรัพย์มรดกให้แก่บุคคลใด ผู้ทำพินัยกรรมมักจะยกทรัพย์มรดกให้แก่บุคคลนั้นตลอดไป แต่ก็อาจมีการทำพินัยกรรมยกทรัพย์มรดกให้บุคคลหนึ่งและสั่งให้บุคคลนั้นโอนทรัพย์มรดกนั้นให้แก่บุคคลอื่นอีกทอด เช่น นายดีทำพินัยกรรมยกที่ดินให้แก่นายคำ และให้นายคำโอนที่ดินอันเป็นมรดกให้แก่นายแดงเมื่อนายแดงบรรลุนิติภาวะ ในลักษณะทำนองว่าฝากทรัพย์มรดกไว้ก่อน ซึ่งการทำพินัยกรรมลักษณะเช่นนี้กฎหมายห้ามมิให้กระทำได้ที่บัญญัติไว้ตาม มาตรา 1707 “ถ้าข้อกำหนดพินัยกรรมตั้งผู้รับพินัยกรรมโดยมีเงื่อนไขว่าให้ผู้รับพินัยกรรมจำหน่ายทรัพย์สินที่ยกให้โดยพินัยกรรมนั้นแก่บุคคลอื่น ให้ถือว่าเงื่อนไขนั้นเป็นอันไม่มีเลย” พินัยกรรมลักษณะดังกล่าวจะมีผลทำให้ ข้อกำหนดในเรื่องการยกทรัพย์มรดกให้มีผลบังคับได้ ส่วนข้อกำหนดที่ให้จำหน่ายทรัพย์เป็นอันไม่มี ซึ่งตามตัวอย่าง นายคำไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำสั่งของนายคำ เพราะคำสั่งของนายดีที่สั่งให้นายคำโอนที่ดินให้แก่นายแดงใช้บังคับตามกฎหมายไม่ได้ และนายแดงจะฟ้องศาลให้นายคำปฏิบัติตามคำสั่งของนายดีก็ไม่ได้เช่นเดียวกัน

เหตุที่กฎหมายห้ามทำพินัยกรรมลักษณะดังกล่าวเพราะขัดกับหลักกรรมสิทธิ์ เนื่องจากการทำพินัยกรรมยกทรัพย์มรดกให้บุคคลใด บุคคลผู้รับก็เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์นั้นโดยสมบูรณ์ ซึ่งตามหลักกรรมสิทธิ์ในมาตรา 1336 เฉพาะเจ้าของกรรมสิทธิ์เท่านั้นที่จะมีสิทธิจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินได้ บุคคลซึ่งไม่ใช่เจ้าของจึงไม่มีอำนาจจัดการทรัพย์สิน ดังจะพิจารณาได้ตามตัวอย่าง เมื่อนายดียกที่ดินให้แก่นายดำ เมื่อดินเป็นของนายดำแล้วก็มีแต่เฉพาะนายดำเท่านั้นที่จะจัดการที่ดินนั้นได้ซึ่งรวมถึงการกำหนดโอนที่ดินนั้นให้แก่บุคคลอื่นด้วย เมื่อดินไม่ใช่ของนายดีแล้ว นายดีจึงไม่อาจจะที่สั่งให้นายดำโอนที่ดินให้แก่นายแดงได้

#### 4.5) การทำพินัยกรรมยกทรัพย์มรดกที่มีใช้ของตนให้บุคคลอื่น

โดยปกติบุคคลซึ่งทำการโดยสุจริตย่อมไม่ทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินอันมิให้ทรัพย์สินของตนให้แก่บุคคลอื่น แต่ในบางกรณีอาจมีการทำพินัยกรรมลักษณะดังกล่าวได้อาจเนื่องจากความผิดพลาดสำคัญผิดว่าเป็นของตน กรณีเช่นนี้ไม่ว่าผู้ทำพินัยกรรมจะเข้าใจผิดด้วยความสุจริตประการใด พินัยกรรมในส่วนที่มีใช้ทรัพย์สินของผู้ทำพินัยกรรมย่อมตกเป็นโมฆะเพราะวัตถุประสงค์ขัดต่อกฎหมาย เพราะตามมาตรา 1336 เฉพาะเจ้าของกรรมสิทธิ์เท่านั้นที่จะมีสิทธิจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินได้ บุคคลซึ่งไม่ใช่เจ้าของจึงไม่มีอำนาจจัดการทรัพย์สินได้ซึ่งรวมทั้งการทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นด้วย

#### 4.6) การทำพินัยกรรมตั้งผู้จัดการมรดก

ผู้จัดการมรดก ได้แก่ บุคคลซึ่งมีอำนาจในการแบ่งปันทรัพย์มรดกของเจ้ามรดกให้แก่ทายาท รวมถึงมีอำนาจในการจัดสรรทรัพย์มรดกชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ของกองมรดก (เจ้าหนี้ของเจ้ามรดก) แม้ผู้จัดการมรดกจะมีอำนาจแบ่งปันทรัพย์มรดกให้แก่ทายาทของเจ้ามรดกก็ตาม แต่ก็ไม่ได้หมายความว่า การแบ่งปันทรัพย์มรดกจะต้องมีการตั้งผู้จัดการมรดกเสมอไป เพราะในกรณีที่ทายาทสามารถตกลงแบ่งปันทรัพย์มรดกกันได้ หรือไม่มีปัญหาติดขัดในการแบ่งปัน หรือโอนรับมรดก ก็ไม่จำเป็นต้องมีการตั้งผู้จัดการมรดก กรณีที่จะมีการตั้งผู้จัดการมรดกโดยมากมักจะเกิดจากการจัดการมรดกหรือแบ่งปันทรัพย์มรดกของผู้ตายเกิดปัญหา เช่น ทายาททะเลาะกันในเรื่องส่วนแบ่งของกองมรดก ทายาทขอรับโอนมรดกซึ่งเป็นที่ดินจากสำนักงานที่ดินแต่เจ้าพนักงานที่ดินไม่ดำเนินการโอน เปลี่ยนชื่อให้แก่ทายาท สำนักงานขนส่งไม่ยอมเปลี่ยนชื่อผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทะเบียนรถยนต์ รถจักรยานยนต์ หรือธนาคารไม่ยอมให้ทายาทถอนเงินฝาก ซึ่งผู้ตายเป็นเจ้าของบัญชี

กรณีข้างต้นก็จำเป็นต้องมีการตั้งผู้จัดการมรดก ซึ่งการตั้งผู้จัดการมรดกอาจเกิดขึ้นได้ 2 กรณี กล่าวคือ

- 1) การตั้งผู้จัดการมรดกโดยคำสั่งศาล หรือ
- 2) การตั้งผู้จัดการมรดกโดยพินัยกรรม

การตั้งผู้จัดการมรดกโดยคำสั่งศาล ได้แก่ การไปร้องขอให้ศาลตั้งผู้จัดการมรดกให้ ซึ่งต้องใช้เวลากว่าที่ศาลจะจัดตั้งผู้จัดการมรดกให้ เพราะศาลต้องทำการไต่สวนและอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างทนายความให้ดำเนินการให้ ส่วนการตั้งผู้จัดการมรดกโดยพินัยกรรมหากไม่มีปัญหาในเรื่องความ



นำเชื่อถือของพินัยกรรม ผู้จัดการมรดกที่ตั้งขึ้นโดยพินัยกรรมสามารถดำเนินการแบ่งมรดกให้แก่ทายาท และดำเนินการอื่นๆตามที่พินัยกรรมระบุไว้ได้ โดยไม่จำเป็นต้องร้องขอให้ศาลตั้งอีก

ผู้จัดการมรดกไม่ว่าจะโดยพินัยกรรม หรือคำสั่งศาล สามารถตั้งบุคคลหลายคนให้ทำหน้าที่เป็นผู้จัดการมรดกร่วมกันได้ซึ่งก็จะมีความปลอดภัยเพราะต่างคนจะจัดการโดยลำพังไม่ได้ ต้องจัดการร่วมกันตลอด

การตั้งผู้จัดการมรดกโดยพินัยกรรม ผู้ทำพินัยกรรมอาจจะเขียนข้อกำหนดดังนี้เพื่อเป็นการตั้งผู้จัดการมรดกก็ได้ “ข้าพเจ้าขอตั้ง..... (ระบุชื่อผู้จัดการมรดก)เป็นผู้จัดการมรดกของข้าพเจ้า ให้มีหน้าที่ดำเนินการตามพินัยกรรมฉบับนี้”

## 5. เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกมรดกให้ ยังจะมีสิทธิได้รับในฐานะทายาทโดยธรรมอีกหรือไม่

ในกรณีที่เจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์มรดกให้ หากเจ้ามรดกยังมีทรัพย์มรดกอื่นๆที่มีได้สูญเสียไว้ในพินัยกรรม ทรัพย์มรดกส่วนนั้นก็จะตกทอดให้แก่ทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดก ดังนั้นหากผู้รับพินัยกรรมมีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมของเจ้ามรดกด้วย ผู้รับพินัยกรรมก็ยังมีสิทธิได้รับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมอีกฐานะหนึ่ง เช่น เจ้ามรดกมีบุตร 2 คน คือนายอ้ายกับนางเอื้อง เจ้ามรดกมีที่ดิน 2 แปลง โดยที่ดินแปลงหนึ่งเจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกให้แก่นางเอื้อง ส่วนอีกแปลงไม่ได้ระบุไว้ เช่นนี้ที่ดินแปลงที่ไม่ได้ระบุไว้ในพินัยกรรมก็จะตกทอดแก่ทายาทโดยธรรม ซึ่งในกรณีนี้ก็ให้แก่ นายอ้าย กับนางเอื้อง ซึ่งแสดงว่านางเอื้องได้ที่ดินตามพินัยกรรม และยังได้ที่ดินอีกครึ่งหนึ่งร่วมกับนายอ้ายอีกด้วย

## 6. ทายาทโดยธรรม

ทายาทโดยธรรม เป็นทายาทที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย บุคคลใดจะมีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมต้องเป็นบุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ตาม ป.พ.พ. ม.1629 ซึ่งแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่

### 6.1) ทายาทโดยธรรมประเภทคู่สมรส

บุคคลซึ่งจะมีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมประเภทคู่สมรสของเจ้ามรดก ได้แก่ บุคคลซึ่งจดทะเบียนสมรสกับเจ้ามรดกซึ่งยังคงมีชีวิตอยู่ โดยไม่ต้องพิจารณาผลของการสมรส ยกเว้นแต่เป็นคู่สมรสซึ่งเกิดจากการสมรสซ้อน ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1499 ว. 2

### 6.2) ทายาทโดยธรรมประเภทญาติ

ทายาทโดยธรรมประเภทญาติมี 6 ลำดับดังต่อไปนี้

#### 6.2.1) ผู้สืบสันดาน

ผู้สืบสันดานในมีหลายชั้นด้วยกัน ได้แก่ ชั้นบุตร ชั้นหลาน ชั้นเหลน เป็นต้น กรณีที่เจ้ามรดกมีผู้สืบสันดานชั้นบุตร หลาน เหลนอยู่ในขณะที่ถึงแก่ความตาย เฉพาะผู้สืบสันดานชั้นบุตรเท่านั้นที่จะมีสิทธิได้รับมรดก ส่วนชั้นหลาน เหลนไม่มีสิทธิได้รับ เว้นแต่ เจ้ามรดกไม่มีผู้สืบสันดานชั้นบุตร ชั้นหลานจึงจะมีสิทธิได้รับ นัยเช่นเดียวกันนั้น ชั้นเหลนจะได้รับมรดกของผู้ตายต่อเมื่อเจ้ามรดกไม่มีผู้สืบสันดานชั้นบุตร และชั้นหลานซึ่งยังคงมีชีวิตอยู่ในขณะที่ถึงแก่ความตาย

โดยผู้สืบสันดานชั้นบุตร ได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้

### 6.2.1.1) บุตรชอบด้วยกฎหมาย

การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดานั้นเนื่องจากกฎหมายครอบครัวกำหนดว่า เด็กอันเกิดจากหญิงเด็กนั้นย่อมเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของหญิงเสมอ ดังนั้น การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดาจึงไม่ต้องพิจารณาว่ามารดาของเด็กจะได้สมรสกับชายใดหรือไม่ ส่วนการเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดา กฎหมายครอบครัวกำหนดว่า เด็กอันเกิดจากหญิงในขณะที่สมรสกับชายกฎหมายให้สันนิษฐานว่าเด็กนั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายหรือที่เรียกว่า “บุตรที่เกิดระหว่างสมรส” การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาต้องอาศัยการจดทะเบียนสมรสระหว่างบิดามารดาของแม่ มารดาของเด็ก เด็กที่เกิดจากหญิงในขณะที่มิได้สมรสกับชายจึงมิใช่บุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาไม่มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานที่จะรับมรดกของบิดาได้ ยกเว้นบิดาจะได้รับรองโดยพฤติการณ์

เด็กที่เกิดจากหญิงในขณะที่สมรสกับชายเด็กนั้นกฎหมายสันนิษฐานว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชาย โดยไม่ต้องพิจารณาถึงการสมรสระหว่างบิดามารดาของเด็กกว่าจะมีผลเป็นโมฆะหรือโมฆียะ ตราบใดที่ศาลยังมิได้เพิกถอนการสมรสหรือมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดว่าการสมรสเป็นโมฆะเด็กนั้นย่อมเป็นผู้สืบสันดานของบิดา อนึ่งบุตรที่เกิดระหว่างสมรสนี้ย่อมมีความถึงบุตรที่เกิดภายในสามร้อยสิบวันนับแต่การสมรสของบิดามารดาลิ้นสุดลงด้วย ไม่ว่าจะสิ้นสุดด้วยเหตุการณืหย่า ตาย ศาลมีคำพิพากษาเพิกถอนการสมรสหรือพิพากษาว่าการสมรสเป็นโมฆะ โดยเด็กนั้นจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นอดีตสามีของมารดาเด็ก แต่หากมารดาเด็กสมรสภายในสามร้อยสิบวันเด็กนั้นจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีใหม่ของมารดาเด็ก

### 6.2.1.2) บุตรไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรนอกสมรส (ของบิดา)

ได้แก่ บุตรอันเกิดจากหญิงในขณะที่มิได้สมรสกับชาย หรือเรียกสั้นๆว่า “บุตรนอกสมรส” บุตรไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของบิดาจึงไม่มีสิทธิรับมรดกของบิดา เว้นแต่เป็นบิดาจะทำได้ทำให้เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายในภายหลัง ด้วยวิธีหนึ่งวิธีใดดังต่อไปนี้

- 1) บิดามารดาได้จดทะเบียนสมรสกัน (ภายหลังเด็กเกิด)
- 2) บิดาได้จดทะเบียนรับรองว่าเด็กเป็นบุตร
- 3) ศาลมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดว่าชายเป็นบิดา

การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายทั้งสามกรณีข้างต้นกฎหมายให้มีผลย้อนหลังในไปในวันที่เด็กเกิด ซึ่งทำให้เด็กนั้นมีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาตั้งแต่วันที่เด็กเกิด การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายวิธีแรกกับวิธีที่สองนั้นต้องกระทำก่อนบิดาถึงแก่ความตายดังนั้นบุตรจึงมีฐานะเป็นผู้สืบสันดานในขณะที่บิดาถึงแก่ความตายไม่มีปัญหาว่าเป็นผู้สืบสันดานหรือไม่ ส่วนการเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายในภายหลังโดยวิธีที่สามนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้หากการฟ้องคดีว่าชายเป็นบิดากระทำภายหลังที่บิดาถึงแก่ความตาย เพราะในขณะที่บิดาถึงแก่ความตายเด็กยังมิได้มีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาจึงไม่มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานจึงยังไม่มีสิทธิได้รับมรดก ซึ่งกรณีของบิดาอาจจะไม่แบ่งมรดกให้แก่เด็กก็เป็นได้เพราะไม่รู้ว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจริงหรือไม่ ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดว่า ถ้าการฟ้องคดีได้กระทำภายในอายุความมรดกคือ ภายใน 1 ปี

นับแต่บิดาเด็กได้ถึงแก่ความตาย แม้ว่าศาลจะมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดว่าชายเป็นบิดาภายหลังก็ตาม กฎหมายก็ให้สิทธิเด็กในการได้รับมรดกของบิดาได้ เพราะถือเสมือนหนึ่งว่าเครือญาติของบิดาได้รู้แล้วว่ากำลังมีการฟ้องคดีไม่ควรที่จะแบ่งมรดกไปโดยไม่รอผลของคำพิพากษาของศาล หากเครือญาติของบิดาไม่รอผลของคำพิพากษาของศาลฝืนแบ่งมรดกไป ถ้าต่อมาศาลได้มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดว่าเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาเจ้ามรดก เด็กนั้นสามารถเรียกร้องมรดกส่วนของตนจากเครือญาติของบิดาได้ โดยถือว่าเครือญาติของบิดาแบ่งมรดกไปโดยมิชอบด้วยกฎหมายเป็นลาภมิควรได้ซึ่งรับไว้โดยไม่สุจริต

6.2.1.3) บุตรบุญธรรม กฎหมายถือว่าบุตรบุญธรรมนั้นมีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของผู้รับบุตรบุญธรรมเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของเจ้ามรดกดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1627 “บุตรนอกกฎหมายที่บิดาได้รับรองแล้วและบุตรบุญธรรมนั้น ให้ถือว่าเป็นผู้สืบสันดานเหมือนกับบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายตามความหมายแห่งประมวลกฎหมายนี้” แต่ทั้งนี้บุตรบุญธรรมจะมีฐานะเป็นผู้สืบสันดานหรือเป็นทายาทเฉพาะแต่ผู้รับบุตรบุญธรรมเท่านั้น

6.2.1.4) บุตรนอกสมรสที่บิดาได้รับรองโดยพฤตินัย การรับรองโดยพฤตินัย ได้แก่ การรับรองตามความเป็นจริงว่าเด็กนั้นเป็นบุตร โดยมีได้จดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตรเช่น พามาตราเด็กไปโรงพยาบาลขณะตั้งครรภ์ บิดาไปแจ้งทะเบียนคนเกิดว่าเป็นบุตร ให้ใช้นามสกุลของตนเอง ยอมรับในวงสังคมว่าเด็กนั้นเป็นบุตรของตนเอง บิดายอมให้บุตรเรียกว่าบิดา

## 6.2.2) บิดามารดา

บุคคลซึ่งจะมีฐานะเป็นบิดาของเจ้ามรดก ได้แก่บุคคลซึ่งมีฐานะดังต่อไปนี้บิดา ได้แก่

6.2.2.1) ชายที่จดทะเบียนสมรสกับมารดาของเจ้ามรดก

6.2.2.2) ชายที่จดทะเบียนรับเด็ก เป็นบุตร ตามมาตรา 1547

6.2.2.3) ชายที่ศาลพิพากษาว่ามีฐานะเด็กเป็นบุตร

มารดานั้นกฎหมายกำหนดว่ามารดาที่ให้กำเนิดเจ้ามรดก ย่อมเป็นมารดาโดยชอบด้วยกฎหมายเสมอโดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนกับบิดาของเจ้ามรดก หรือจดทะเบียนรับรองเจ้ามรดกอีก อนึ่งบิดา มารดาบุญธรรมของเจ้ามรดกกฎหมายไม่ถือว่ามีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมในฐานะบิดามารดา ดังนั้นจึงไม่มีสิทธิรับมรดกของบุตรซึ่งเป็นเจ้ามรดก

6.2.3) พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกับเจ้ามรดก หมายถึง บุคคลที่เกิดจากบิดามารดาเดียวกันกับเจ้ามรดก

6.2.4) พี่น้องร่วมแต่บิดา หรือมารดากับเจ้ามรดก หมายถึง บุคคลที่เกิดจากบิดาหรือมารดาคนเดียวกัน

6.2.5) ปู่ ย่า ตา ยาย

6.2.6) ลุง ป้า น้า อา

ทายาทโดยธรรมประเภทญาติที่จะมีสิทธิได้รับมรดกของผู้ตาย ได้แก่ ทายาทที่อยู่ในลำดับต้นเท่าที่ทายาทลำดับที่อยู่ในลำดับถัดลงมาไม่มีสิทธิได้รับมรดก อาทิเช่น ถ้าเจ้ามรดกมีบุตร ซึ่งเป็นลำดับที่ 1 พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกับเจ้ามรดกไม่มีสิทธิได้รับมรดก นับเดียวกัน ลูก ป้า น้า อา ซึ่งเป็นทายาทลำดับ 6 ของเจ้ามรดกจะมีสิทธิได้รับมรดกต่อเมื่อ เจ้ามรดกไม่มีทายาทตั้งแต่ลำดับ 1 ผู้สืบสันดาน จนถึงลำดับ 5 ปู่ ย่า ตา ยาย แต่ทั้งนี้มีข้อยกเว้นเดียว คือ กรณีที่เจ้ามรดกมีทายาทลำดับ 1 ผู้สืบสันดาน และทายาทลำดับ 2 บิดามารดา เช่นนี้ บิดามารดาของเจ้ามรดก กับผู้สืบสันดานของเจ้ามรดกจะมีสิทธิได้รับมรดกพร้อมกัน โดยกฎหมายให้บิดา มารดา แต่ละคนมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งมรดกเท่ากับบุตรหนึ่งคน

## 7. สิทธิโดยธรรมในการรับมรดกแทนที่

โดยปกติบุคคลซึ่งจะมีสิทธิรับมรดกของเจ้ามรดกจะต้องมีฐานะเป็นทายาทไม่ว่าจะเป็นทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรม สำหรับบุคคลซึ่งจะเป็นทายาทโดยธรรมจะต้องเป็นบุคคลซึ่งมีฐานะดังที่กฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 1629 บุคคลอื่นซึ่งมิได้มีฐานะดังกล่าวหาได้มีฐานะเป็นทายาทของเจ้ามรดกแต่อย่างใด อาทิเช่น ลูกพี่ลูกน้องหรือลูกของลูกของอาของเจ้ามรดกหา มิได้มีฐานะเป็นทายาทลำดับหนึ่งลำดับใดตามมาตรา 1629 กับเจ้ามรดกเลย แต่ลูกของลูกของอา อาจมีสิทธิรับมรดกของเจ้ามรดกได้โดยอาศัยสิทธิการเข้ารับมรดกแทนที่ลูก หรืออาตามมาตรา 1639 ดังที่บัญญัติว่า “ถ้าบุคคลใดซึ่งจะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) (3) (4) หรือ (6) ถึงแก่ความตาย หรือถูกจำกัดมิให้รับมรดกก่อนเจ้ามรดกตาย ถ้าบุคคลนั้นมีผู้สืบสันดานก็ให้ผู้สืบสันดานรับมรดกแทนที่ ถ้าผู้สืบสันดานคนใดของบุคคลนั้นถึงแก่ความตายหรือถูกจำกัดมิให้รับมรดกเช่นเดียวกัน ก็ให้ผู้สืบสันดานของผู้สืบสันดานนั้นรับมรดกแทนที่ และให้มากับมรดกแทนที่กันเฉพาะส่วนแบ่งของบุคคลเป็นรายๆ สืบต่อกันเช่นนี้ไปจนหมดสาย”

เหตุที่จะทำให้เกิดการรับมรดกแทนที่ การที่จะเกิดสิทธิในการรับมรดกแทนที่ได้แก่ เหตุหนึ่งเหตุใดดังต่อไปนี้เท่านั้น

1) บุคคลที่จะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) (3) (4) หรือ (6) ถึงแก่ความตายก่อนเจ้ามรดก หรือ

2) บุคคลที่จะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) (3) (4) หรือ (6) ถูกจำกัดมิให้รับมรดกก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายตามมาตรา 1605 และมาตรา 1606

การเสียสิทธิในการรับมรดกด้วยเหตุอื่นไม่ทำให้ผู้สืบสันดานของทายาทที่เสียสิทธิเกิดสิทธิการรับมรดกแทน

### 7.1) ทายาทที่จะถูกรับมรดกแทนที่

บุคคลที่ถูกรับมรดกแทนที่ ได้แก่ บุคคลซึ่งจะเป็นทายาทโดยธรรมตาม ม.1629 (1) (3) (4) และ (6) เท่านั้น ส่วนบุคคลอื่นนอกจากนี้แม้จะถึงแก่ความตายหรือถูกจำกัดมิให้รับมรดกก่อนเจ้ามรดกตายก็ไม่เกิดการรับมรดกแทนที่ อันได้แก่

7.1.1) ทายาทโดยธรรมประเภทญาติตามมาตรา 1629 (2) และ (5) ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1641 “ถ้าบุคคลใดซึ่งจะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (2) หรือ (5) ถึงแก่ความตาย หรือ

ถูกกำจัดมิให้รับมรดกก่อนเจ้ามรดกตายถ้ามีทายาทในลำดับเดียวกันยังมีชีวิตอยู่ ก็ให้ส่วนแบ่งทั้งหมดตกให้แก่ทายาทนั้นเท่านั้น ห้ามมิให้มีการรับมรดกแทนที่กันต่อไป” เหตุที่กฎหมายมิให้เกิดการรับมรดกแทนที่ทายาทโดยธรรมในลำดับ (2) และ (5) เนื่องจากหากให้มีการรับมรดกแทนที่ในทายาททั้งสองลำดับ จะมีทำให้บุคคลซึ่งเป็นทายาทโดยธรรมลำดับต่างกันมีสิทธิได้รับมรดกของเจ้ามรดกคนเดียวกันพร้อมกันได้ ซึ่งจะขัดกับหลักการตกทอดของมรดกซึ่งถือหลักทายาทลำดับต้นตัดทายาทลำดับรองตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1630 วรรค 1 “ตราบใดที่มีทายาทซึ่งยังมีชีวิตอยู่ หรือมีผู้รับมรดกแทนที่ยังไม่ขาดสายแล้วแต่กรณีในลำดับหนึ่งๆที่ระบุไว้ในมาตรา 1629 ทายาทผู้ที่อยู่ในลำดับถัดลงไปไม่มีสิทธิในทรัพย์มรดกของผู้ตายเลย”

7.1.2) ทายาทโดยธรรมประเภทคู่สมรส เหตุที่กฎหมายมิให้มีการรับมรดกแทนที่ทายาทโดยธรรมประเภทคู่สมรสเพราะบุคคลซึ่งจะรับมรดกแทนที่ได้แก่ ผู้สืบสันดานของเจ้ามรดกนั่นเองซึ่งมีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมในลำดับ (1) ซึ่งมีสิทธิดีกว่าทายาทลำดับอื่นของเจ้ามรดกดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องอาศัยสิทธิรับมรดกแทนที่อีก

7.1.3) ทายาทโดยพินัยกรรม เนื่องจากสิทธิในการรับมรดกในฐานะทายาทโดยพินัยกรรมนั้นเป็นสิทธิเฉพาะตัวดังนั้นจึงไม่ตกทอดไปยังผู้สืบสันดานของผู้รับพินัยกรรม ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1642 “การรับมรดกแทนที่กันนั้น ให้ใช้บังคับแต่ในระหว่างทายาทโดยธรรม”

#### 7.2) บุคคลที่จะเข้ารับมรดกแทนที่

บุคคลซึ่งจะรับมรดกแทนที่ทายาทซึ่งถึงแก่ความตายหรือถูกกำจัดมิให้รับมรดก ได้แก่ ผู้สืบสันดานของทายาทตาม ม.1629 (1) (3) (4) และ (6) ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1639 “ถ้าบุคคลใดซึ่งเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) (3) (4) หรือ (6) ถึงแก่ความตาย หรือถูกกำจัดมิให้รับมรดกก่อนเจ้ามรดกตาย ถ้าบุคคลนั้นมีผู้สืบสันดานก็ให้ผู้สืบสันดานรับมรดกแทนที่.....” ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “ผู้สืบสันดาน” ตามมาตรา 1629 (1)

นอกจากนี้ยังจะต้องมีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตกับเจ้ามรดกอีกด้วย ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1643 “สิทธิที่จะรับมรดกแทนที่กันนั้นได้เฉพาะแก่ผู้สืบสันดานโดยตรง....” หากไม่มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตกับเจ้ามรดกแล้วแม้จะมีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของทายาทตามมาตรา 1629 (1) (3) (4) และ (6) ก็ไม่อาจรับมรดกแทนที่ทายาทนั้นได้ มิเช่นนั้นแล้วอาจทำให้บุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติหรือสายโลหิตกับเจ้ามรดกได้รับมรดกของเจ้ามรดกได้ ฉะนั้น บุตรบุญธรรมของทายาทตามมาตรา 1629 (1) (3) (4) และ (6) จึงไม่มีสิทธิรับมรดกแทนที่

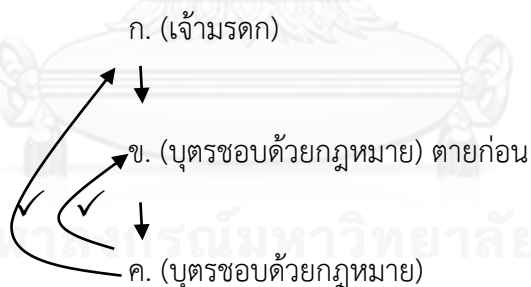
**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2528** ผู้สืบสันดานโดยตรงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1643 หมายถึงผู้สืบสันดานในทางสืบสายโลหิตโดยแท้จริงบุตรบุญธรรมนั้นกฎหมายถือว่าเป็นผู้สืบสันดานเหมือนกับบุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย มีสิทธิได้รับมรดกของผู้รับบุตรบุญธรรมแต่บุตรบุญธรรมหาใช่ผู้สืบสันดานโดยตรงของผู้รับบุตรบุญธรรมไม่จึงไม่มีสิทธิรับมรดกแทนที่ผู้รับบุตรบุญธรรม

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2495/2540** ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1643 ที่กำหนดให้สิทธิที่จะรับมรดกแทนที่กันได้เฉพาะแก่ผู้สืบสันดานโดยตรงนั้นหมายความถึงผู้สืบสันดานโดยสายโลหิตอันแท้จริงเท่านั้น ส่วนบุตรบุญธรรม แม้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา

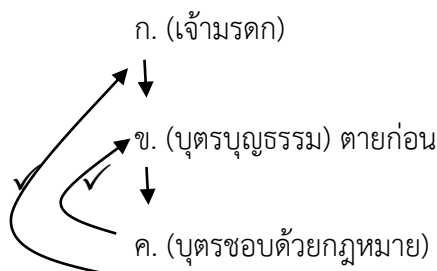
1627 จะให้ถือว่าเป็นผู้สืบสันดานเหมือนกับบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม ก็หมายความว่า บุตรบุญธรรมเป็นทายาทโดยธรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1629 (1) และมีสิทธิได้รับมรดกของผู้รับบุตรบุญธรรมเท่านั้น หากมีผลทำให้บุตรบุญธรรม มีสิทธิรับมรดกแทนที่ผู้รับบุตรบุญธรรมด้วยไม่ เพราะไม่ใช่เป็นผู้สืบสันดานโดยตรง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1643 ดังนั้น เมื่อผู้ร้องเป็นบุตรบุญธรรมของ จ. ซึ่งเป็นพี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันกับเจ้ามรดก และ จ. ถึงแก่ความตายไปก่อนเจ้ามรดกแล้วเช่นนี้ ผู้ร้องย่อมไม่มีสิทธิรับมรดกของเจ้ามรดกแทนที่ จ. ได้ เพราะผู้ร้องไม่ใช่ผู้สืบสันดานโดยตรงของ จ. ผู้ร้องจึงไม่ใช่ทายาทหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกในอันที่จะร้องต่อศาลขอให้ตั้งผู้จัดการมรดกของเจ้ามรดก ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1713

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 381/2538** ม. และโจทก์ที่ 1 ได้แสดงความเกี่ยวข้องอันบิดากับบุตร โดยให้ความอุปการะเลี้ยงดูให้ใช้นามสกุลเดียวกัน เป็นพฤติการณ์ที่รู้จักโดยทั่วไปตลอดมาว่าโจทก์ที่ 1 เป็นบุตรโจทก์ที่ 1 จึงเป็นบุตรนอกกฎหมายที่บิดารับรองแล้ว ถือว่าเป็นผู้สืบสันดานเป็นทายาทโดยธรรมมีสิทธิรับมรดกของ ม. แต่เมื่อ ม. ซึ่งเป็นบุตรของเจ้ามรดกตายไปก่อนเจ้ามรดก โจทก์ที่ 1 จึงมีสิทธิรับมรดกของเจ้ามรดกแทนที่ ม. ได้

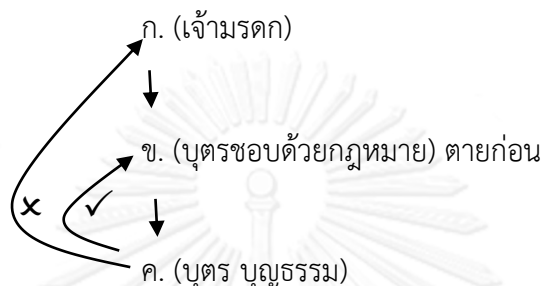
ตัวอย่าง ก เจ้ามรดกมีบุตรชอบด้วยกฎหมายคือ ข ส่วน ข นั้นมีบุตรชอบด้วยกฎหมายได้แก่ ค ถ้า ข ถึงแก่ความตายก่อน ก เช่นนี้ ค จะมีสิทธิรับมรดกแทนที่ ข หรือไม่ ลำดับแรกให้พิจารณาว่า ข มีฐานะเป็นทายาทของ ก ตามมาตรา 1629 (1) หรือ ลำดับต่อไปให้พิจารณาว่า ค มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของ ข หรือไม่ และลำดับสุดท้ายให้พิจารณาว่า ค มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตหรือเครือญาติกับ ก เจ้ามรดกหรือไม่



จากข้อเท็จจริงจะพิจารณาได้ว่า ข นั้นมีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของ ก ดังนั้นจึงมีฐานะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) ส่วน ค ก็มีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของ ข เช่นเดียวกัน และมีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตหรือทางเครือญาติกับ ก เช่นนี้ ค สามารถรับมรดกแทนที่ ข ได้ ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนไปว่า ข มีฐานะเป็นบุตรบุญธรรมของ ก จะทำให้ ค สามารถรับมรดกแทนที่ ข หรือไม่



จากข้อเท็จจริงจะพิจารณาได้ว่า ข นั้นมีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของ ก ตามมาตรา 1627 มีฐานะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) ส่วน ค มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของ ข เพราะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย และ ค ก็มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตหรือเครือญาติกับ ก แม้ว่าจะคนละสายเลือดก็ตาม เพราะการที่ ก รับ ข เป็นบุตรบุญธรรมของตนก็เสมือนหนึ่งว่านับ ข เป็นสายเลือดแท้ๆของตนนั่นเอง ดังนั้นเมื่อนับ ข เป็นบุตรก็ย่อมจะนับ ค ซึ่งเป็นบุตรของ ข เป็นหลานเช่นเดียวกัน สมมติเปลี่ยนข้อเท็จจริงใหม่ว่า ค เป็นบุตรบุญธรรมของ ข เช่นนี้ ค จะรับมรดกแทนที่ ข ได้หรือไม่

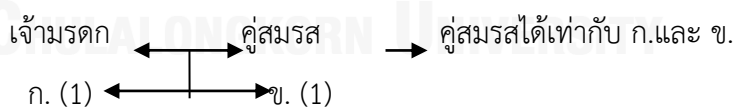


ข้อเท็จจริงจะพิจารณาได้ว่า ข นั้นมีฐานะเป็นทายาทตามมาตรา 1629 (1) ของ ก ส่วน ค มีฐานะเป็นผู้สืบสันดานของ ข ตามมาตรา 1627 แต่ ค ไม่มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตหรือเครือญาติกับ ก เพราะการที่ ข รับ ค เป็นบุตรบุญธรรมนั้นมิได้หมายความว่า ก จะรับ ค เป็นหลานของตนด้วย นอกจากนี้เมื่อพิจารณาจากมาตรา 1598/26 การรับบุตรบุญธรรมมีผลระหว่างผู้รับบุตรธรรมกับบุตรบุญธรรมเท่านั้น ดังนั้น ค จึงรับมรดกแทนที่ ข ไม่ได้

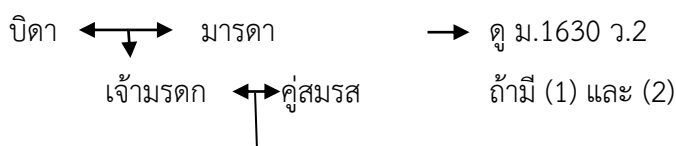
### 8. ส่วนแบ่งในกองมรดกระหว่างทายาทโดยธรรมประเภทญาติกับคู่สมรส ม.1635

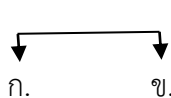
ถ้าขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เจ้ามรดกยังคงมีคู่สมรสซึ่งยังมีชีวิตอยู่ ส่วนแบ่งในกองมรดกระหว่างทายาทโดยธรรมประเภทญาติและคู่สมรสเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1635

(1) ถ้ามีเจ้ามรดกมีทายาทตามมาตรา 1629 (1) ซึ่งยังมีชีวิตอยู่หรือมีผู้รับมรดกแทนที่แล้วแต่กรณี คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นมีสิทธิได้ส่วนแบ่งเสมือนหนึ่งว่าตนเป็นทายาทชั้นบุตร ในกรณีที่เจ้ามรดกมีผู้สืบสันดาน และคู่สมรสในขณะถึงแก่ความตาย ไม่ว่าเจ้ามรดกจะมีทายาทตามมาตรา 1629 (2) หรือไม่ กฎหมายให้คู่สมรสได้รับส่วนแบ่งเสมือนหนึ่งว่าคู่สมรสของเจ้ามรดกเป็นบุตรอีกหนึ่งคน



ตัวอย่าง ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เจ้ามรดกมีคู่สมรสซึ่งยังคงมีชีวิตอยู่ มีผู้สืบสันดานสองคนคือ ก. และ ข. และมีบิดามารดาซึ่งยังคงมีชีวิตอยู่ เช่นนี้ ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายเจ้ามรดกมีทายาทลำดับ (1) อยู่สองคนคือ ก. และ ข. มีทายาทลำดับ (2) อยู่สองคน คือ บิดา และมารดา ซึ่งไม่ตัดกันตามมาตรา 1630 ว.2 และ คู่สมรสได้รับส่วนแบ่งเสมือนเป็นบุตรอีกหนึ่งคน ดังนั้น กองมรดกจะแบ่งเป็น 5 ส่วนเท่าๆกัน คือ ก. ข. บิดา มารดา และคู่สมรสของเจ้ามรดก

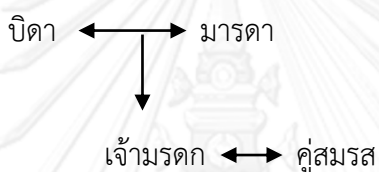




(2) จะได้เท่ากับ (1)

(2) ถ้าเจ้ามรดกมีทายาทตามมาตรา 1629 (3) และทายาทนั้นยังมีชีวิตอยู่หรือผู้รับมรดกแทนที่หรือถ้าไม่มีทายาทตามมาตรา 1629 (1) แต่มีทายาทตามมาตรา 1629 (2) แล้วแต่กรณี คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นมีสิทธิได้รับมรดกกึ่งหนึ่ง ถ้าเจ้ามรดกมีทายาทลำดับที่ (2) หรือ (3) ซึ่งยังมีชีวิตอยู่ และไม่มีทายาทลำดับ (1) คู่สมรสของเจ้ามรดกได้รับมรดก กึ่งหนึ่งของกองมรดกของผู้ตาย อีกกึ่งหนึ่งตกทอดให้แก่ทายาทลำดับที่ (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณีโดย ถ้าทายาทในลำดับนั้นมียุติทายาทเหล่านั้นชอบที่จะได้รับส่วนแบ่งเท่ากันตามมาตรา 1633

ตัวอย่าง ในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เจ้ามรดกมีบิดาและมารดาซึ่งยังคงมีชีวิตอยู่ทั้งสองคน และมีคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ไม่มีบุตรหรือผู้รับมรดกแทนที่เช่นนี้ คู่สมรสได้รับมรดกกึ่งหนึ่งของกองมรดก ส่วนที่เหลือตกทอดให้แก่ บิดามารดาของเจ้ามรดกซึ่งแบ่งกันคนละครึ่ง



บิดา 25%	คู่สมรส
มารดา 25%	50%

จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าเจ้ามรดกยังมีพี่น้องร่วมบิดามารดาซึ่งเป็นทายาทลำดับ (3) จำนวน 1 คนในขณะที่ถึงแก่ความตาย ส่วนแบ่งกองมรดกระหว่างคู่สมรสกับทายาทโดยธรรมประเภทญาติของเจ้ามรดกยังคงเป็นเช่นเดิม ทั้งนี้เพราะทายาทลำดับ (3) ไม่มีสิทธิได้รับมรดกตามมาตรา 1630 เนื่องจากมีทายาทลำดับก่อนตนอยู่ คือ บิดามารดา

พี่น้องร่วมบิดามารดาจะมีสิทธิได้รับมรดกต่อเมื่อไม่มีทายาทลำดับก่อนตนอยู่ ซึ่งหากสมมติข้อเท็จจริงใหม่ว่า เจ้ามรดกไม่มีทายาทลำดับ (2) เช่นนี้ คู่สมรสได้รับส่วนแบ่งกองมรดกกึ่งหนึ่ง และอีกกึ่งหนึ่งตกทอดแก่พี่น้องร่วมบิดามารดาซึ่งในกรณีนี้มีจำนวน 1 คน ก็รับส่วนแบ่งกึ่งหนึ่งนั้นไปทั้งหมดตามมาตรา 1633

(3) ถ้าเจ้ามรดกมีทายาทตามมาตรา 1629 (4) หรือ (6) และทายาทนั้นยังมีชีวิตอยู่ หรือมีผู้รับมรดกแทนที่ หรือมีทายาทตามมาตรา 1629 (5) แล้วแต่กรณีคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นมีสิทธิได้รับมรดกสองในสามส่วน กรณีที่เจ้ามรดกไม่มีทายาทลำดับ (1) ลำดับ (2) และลำดับ (3) แต่มีทายาทลำดับ (4) หรือ (5) หรือ (6) ซึ่งแน่นอนว่าทายาทในลำดับ (6) จะมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งมรดกต่อเมื่อผู้ตายไม่มีทายาทลำดับ (1) - (5) คู่สมรสจะมีสิทธิได้รับมรดกสองในสามส่วน ส่วนที่เหลือก็จะตกทอดแก่ทายาทลำดับ (4) หรือ (5) หรือ (6) แล้วแต่กรณี ถ้าทายาทในลำดับนั้นมียุติทายาทเหล่านั้นชอบที่จะได้รับส่วนแบ่งเท่ากันตามมาตรา 1633

(4) ถ้าไม่มีทายาทโดยธรรมประเภทญาติเลย คู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นมีสิทธิได้รับมรดกทั้งหมด การได้รับมรดกทั้งหมดของคู่สมรสในที่ หมายถึง ได้รับมรดกทั้งหมดในส่วนที่ตกทอดแก่ทายาทโดยธรรม หากเจ้ามรดกได้ทำพินัยกรรมไว้ คู่สมรสจะมีสิทธิได้รับมรดกในส่วนที่เจ้ามรดกไม่ได้จำหน่ายไปโดยพินัยกรรมทั้งหมด



## 9. กองมรดกที่จะแบ่งให้แก่ทายาทได้แก่อะไรบ้าง

ป.พ.พ. มาตรา 1600 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ กองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือโดยสภาพแล้ว เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้”

ดังนั้นสิ่งที่จะเป็นกองมรดกของผู้ตายจึงได้แก่

ก. ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย อันได้แก่ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น รถ บ้าน ที่ดิน เครื่องประดับ เงิน ฯลฯ เป็นต้น และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอันได้แก่ สิทธิอันผูกพันอยู่กับสังหาริมทรัพย์ และอสังหาริมทรัพย์ เช่น ภาระจำยอม สิทธิครอบครอง

ข. สิทธิต่างๆของผู้ตาย อันได้แก่ สิทธิเรียกร้องซึ่งผู้ตายมีเหนือบุคคลอื่นในอันที่จะเรียกร้องให้บุคคลนั้นกระทำการ งดเว้นกระทำการ หรือส่งมอบทรัพย์สิน เช่น สิทธิของผู้ให้กู้ในการที่จะเรียกให้ผู้กู้คืนเงินให้แก่ตน สิทธิของผู้ซื้อที่จะเรียกร้องให้ผู้ขายส่งมอบหรือโอนทรัพย์สินให้แก่ตน หรือสิทธิของผู้ขายที่จะเรียกร้องให้ผู้ซื้อชำระราคาสินค้าให้แก่ตน เป็นต้น

ค. หน้าที่ของผู้ตาย อันได้แก่ สิ่งที่ผู้ตายจะต้องกระทำการ งดเว้นกระทำการชำระหนี้ให้แก่บุคคลอื่น(เจ้าหนี้) เช่น ผู้ซื้อมีหน้าที่ชำระราคาสินค้าให้แก่ผู้ขาย ส่วนผู้ขายก็มีหน้าที่ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เป็นต้น

ง. ความรับผิดชอบของผู้ตาย อันได้แก่ สิ่งที่ผู้ตายจะต้องชดใช้ด้วยทรัพย์สินของตนอันเนื่องมาจากการไม่ชำระหนี้ การผิดสัญญา การทำละเมิด ฯลฯ เป็นต้น เช่น ก่อนที่ผู้ตายจะถึงแก่ความตาย ผู้ตายได้กระทำโดยประมาทขับรถชนบุคคลอื่นได้รับบาดเจ็บ ผู้ตายย่อมมีความรับผิดชอบที่จะต้องชดใช้สินไหมทดแทนอันได้แก่ ค่ารักษาพยาบาล ค่าประกอบภาระงานแก่บุคคลนั้น เช่นนี้หากผู้ตายถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้ได้รับความเสียหาย ความรับผิดชอบเป็นมรดกตกทอดแก่ทายาทของผู้ตาย

ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบประการต่างๆข้างต้นจะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

9.1) ต้องไม่เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ไม่ว่าจะโดยกฎหมายหรือโดยสภาพ

9.1.1) ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบตามกฎหมายเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ หมายความว่า มีบทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตาย อาทิเช่น สิทธิอาศัยตามมาตรา 1404 สิทธิเก็บกิน ตามมาตรา 1418 ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 1431 สิทธิเหนือพื้นดิน ตามมาตรา 1400 สิทธิของผู้ยืมในการจะใช้ทรัพย์สินที่ยืม ตามมาตรา 648

คำพิพากษาฎีกาที่ 1008/2537 สัญญาเช่าเป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้เช่า ย่อมเป็นอันสิ้นสุดลงเมื่อผู้เช่าตายไม่เป็นมรดกที่จะตกทอดแก่ทายาท

9.1.2) ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบซึ่งโดยสภาพเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยสภาพ หมายความว่า โดยสภาพของสิ่งดังกล่าวมีลักษณะเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตาย กล่าวคือ สิ่งนั้นให้ความสำคัญกับตัวบุคคลมากกว่าทรัพย์สิน อาทิเช่น ในสัญญาเช่าสิทธิของผู้เช่าใน

อันจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่า ย่อมมีลักษณะที่เป็นการเฉพาะตัว เพราะการที่ผู้ให้เช่าจะให้บุคคลใดเช่าทรัพย์สินของตน ผู้ให้เช่าย่อมต้องพิจารณาว่าผู้เช่าจะสงวนรักษาทรัพย์สินที่เช่าอย่างใด ตนเองต้องการหรือไม่ ซึ่งผู้เช่าแต่ละคนย่อมมีความประพฤติดังกล่าวต่างกัน หรือในสัญญาจ้างแรงงาน หน้าที่ของผู้รับจ้างในการที่จะต้องทำงานให้แก่นายจ้างย่อมมีลักษณะที่เป็นการเฉพาะตัว เพราะบุคคลแต่ละคนย่อมมีลักษณะ และคุณสมบัติที่แตกต่างกันในการ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2438/2522 จ. มอบอำนาจให้จำเลยนำที่ดิน น.ส.3 มาประกัน ตัวผู้ต้องหาต่ออัยการ โดยยอมรับผิดชอบตามสัญญาที่จำเลยทำกับอัยการ จำเลยส่งตัวผู้ต้องหาตามนัดไม่ได้ อัยการอนุญาตให้เลื่อนกำหนดตามที่ผู้ประกันขอ ก่อนครบกำหนดส่งตัวครั้งแรกผู้ประกันตาย เป็นการก่อนผู้ประกันรับผิดชอบสัญญา สัญญาประกันไม่ตกทอดไปยังทายาท

2. ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบซึ่งไม่เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ไม่ว่าจะโดยกฎหมาย หรือโดยสภาพ จะเป็นกองมรดกของผู้ตายต่อเมื่อสิ่งดังกล่าวเป็นสิ่งที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนที่จะถึงแก่ความตาย ดังพิจารณาได้จากถ้อยคำของกฎหมายที่ว่า “มรดกของบุคคลนั้น” ตาม ป.พ.พ.มาตรา 1599 วรรคแรก “เมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท” ดังนั้นทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบใดเกิดขึ้นพร้อม หรือภายหลังที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย สิ่งดังกล่าวก็หาเป็นมรดกของผู้ตาย อาทิเช่น เงินฉาบปนกิจสงเคราะห์ เงินที่จะได้จากสัญญาประกันชีวิต เป็นต้น ซึ่งการพิจารณาว่าสิ่งใดจะเป็นสิ่งที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนตายหรือไม่นั้น จะใช้เกณฑ์สิทธิเป็นสิ่งที่พิจารณา กล่าวคือ หากสิ่งดังกล่าวเกิดขึ้น หรือผู้ตายมีสิทธิได้รับก่อนตาย แม้ว่าผู้ตายจะยังไม่ได้มาไว้ในความครอบครอง ก็ถือว่าเป็นสิ่งที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนตาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 919/2495 เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่กรรม สิทธิในทางทรัพย์สินของผู้ตายย่อมตกทอดไปยังทายาททันที ฉะนั้นทายาทจึงมีสิทธิที่จะไถ่ถอนทรัพย์สินที่ผู้ตายขายฝากไว้ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1953/2515 เงินสะสมเป็นเงินที่ทางราชการหักเก็บไว้จากเงินเดือนข้าราชการทุกเดือนและจ่ายคืนให้ เมื่อข้าราชการนั้นออกจากราชการเงินสะสมจึงเป็นมรดกของผู้ตาย เพราะเป็นเงินที่ผู้ตายมีอยู่ในขณะที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 426/2526 สิทธิเรียกร้องค่าชดเชยซึ่งนายจ้างต้องจ่ายให้แก่ลูกจ้างเมื่อเลิกจ้างเป็นสิทธิอย่างหนึ่งซึ่งถือได้ว่าเป็นมรดก ย่อมตกทอดแก่โจทก์ซึ่งเป็นทายาทของลูกจ้างผู้ถึงแก่กรรมได้

ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่และความรับผิดชอบ ซึ่งเกิดขึ้นพร้อมกับ หรือเนื่องจากความตายของเจ้ามรดก อาทิเช่น เงินฉาบปนกิจสงเคราะห์ หรือเงินที่ผู้ตายซึ่งประสบอุบัติเหตุจะได้รับจากสัญญาประกันชีวิต หรือสิ่งที่เกิดภายหลังที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เหล่านี้มีได้เป็นสิ่งที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนตายดังนั้นจึงไม่ใช่กองมรดกของผู้ตาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 1131/2506 เมื่อปรากฏว่าเงินทุนสงเคราะห์ (ท.ส.ค.) ของผู้ปฏิบัติงานในการรถไฟ เป็นเงินที่เก็บจากผู้ปฏิบัติงานร้อยละ 5 ของเงินเดือนทุกเดือน และการรถไฟจ่ายสมทบอีกมีจำนวนร้อยละ 10 ถ้าผู้ปฏิบัติงานต้องออกจากราชการนอกจากถูกไล่ออก ให้จ่ายให้

ผู้ปฏิบัติงานรวมทั้งดอกเบี้ยและกองทุนจ่ายเพิ่มให้อีกเป็นจำนวนเท่ากันนั้น เห็นได้ว่าทุนสงเคราะห์นี้เป็นเงินที่ผู้ปฏิบัติงานมีสิทธิได้รับอยู่ก่อนแล้ว หากผู้นั้นตายลงก็ย่อมตกเป็นมรดก

คำพิพากษาฎีกาที่ 132/2507 เงินทุนสงเคราะห์เพื่อช่วยเหลืองานศพและอุปการะบุตรของผู้ตายโดยเฉพาะ ซึ่งองค์การ ช.พ.ค. จะจ่ายให้เมื่อสมาชิกถึงแก่ความตายนั้นมิใช่กองมรดกของผู้ตาย ผู้ตายไม่มีอำนาจแสดงเจตนาโดยพินัยกรรมสั่งเสียนั้นได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1166/2510 ขอลาออกจากราชการตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2517 และทางราชการอนุญาตให้ออกได้ตั้งแต่วันนั้น แม้คำสั่งอนุญาตนั้นจะออกเมื่อหลังจากผู้นั้นตายไปแล้ว สิทธิที่ผู้นั้นจะได้รับบำเหน็จก็มีมาตั้งแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ออกจากราชการแล้ว เมื่อผู้นั้นตายสิทธิในการได้รับบำเหน็จจึงเป็นสิทธิอย่างหนึ่งในกองมรดกซึ่งผู้นั้นมีอยู่ ขณะถึงแก่ความตาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1600 จึงแสดงเจตนาโดยพินัยกรรมกำหนดให้สิทธิในบำเหน็จนั้นตกแก่ผู้รับพินัยกรรมได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1646

คำพิพากษาฎีกาที่ 1953/2515 ในกรณีที่ข้าราชการตายในระหว่างรับราชการ และทางราชการจะจ่ายเงินช่วยเหลือให้เป็นจำนวนสามเท่าของอัตราเงินเดือน ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการจ่ายเงินเดือนนั้น เงินช่วยเหลือนี้มีใช้เงินเดือนของข้าราชการ และก็มีใช้เงินอันเป็นมรดกของข้าราชการที่ตายนั้นด้วย จึงไม่อยู่ในความรับผิดชอบในหนี้สินของข้าราชการผู้ตาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2401/2515 เงินสงฆารานุเคราะห์เป็นเงินที่ผู้รับประโยชน์จะได้รับหลังจากที่สมาชิกขององค์การสงเคราะห์ข้าราชการกรมไปรษณีย์โทรเลขถึงแก่ความตายแล้ว มิใช่ทรัพย์สินที่สมาชิกผู้ตายมีอยู่ในขณะที่ถึงแก่ความตายจึงไม่เป็นมรดกของผู้ตาย

แม้เงินสงฆารานุเคราะห์จะไม่เป็นมรดกของสมาชิกผู้ตาย แต่ในกรณีที่ผู้รับประโยชน์ตายก่อนสมาชิกและข้อบังคับกรมไปรษณีย์โทรเลขมิได้ระบุไว้ว่าจะให้จ่ายเงินสงฆารานุเคราะห์แก่ผู้ใด ก็ควรจ่ายเงินนั้นแก่ทายาทโดยธรรมของสมาชิกผู้ตายเสมือนหนึ่งทรัพย์สินมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ลักษณะมรดก ซึ่งเป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งในอันที่จะใช้บังคับแก่เงินนี้

ดังนั้นการพิจารณาว่า ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบใดว่ามีลักษณะเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยกฎหมายหรือกฎหมายหรือไม่ จะต้องพิจารณาตามชนิดของกองมรดกเป็นกรณีไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิ หน้าที่ อันเกิดจากนิติกรรมสัญญาซึ่งจะต้องพิจารณาว่าสิทธิใด หน้าที่ใดมีลักษณะเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยสภาพ หรือโดยกฎหมายหรือไม่

สรุปได้ว่า ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบที่จะเป็นมรดกของของผู้ตายต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) เป็นสิ่งที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนตาย และ
- 2) สิ่งนั้นไม่เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายไม่ว่าโดยสภาพหรือโดยกฎหมาย

กรณีที่เจ้ามรดกมีหนี้สินที่ก่อไว้ก่อนตาย มากกว่าทรัพย์สินมรดก หรือมีแต่หนี้สิน ไม่มีทรัพย์สินมรดกตกทอดแก่ทายาทเลย อย่างนี้ทายาทก็ไม่ต้องรับผิดชอบใช้เกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดแก่ทายาท เช่น

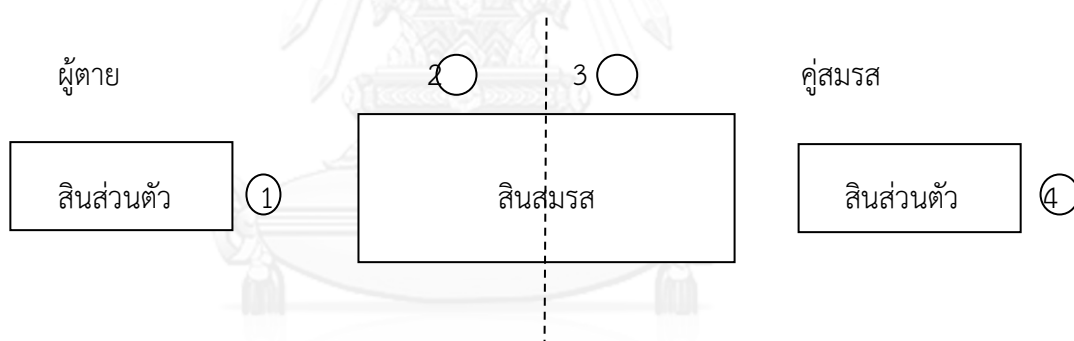
ทรัพย์มรดกของผู้ตายตีราคาออกมาเป็นตัวเงินได้ 1 แสนบาท ส่วนหนี้สินนั้นมี 1 แสน 2 หมื่นบาท เช่นนี้ ทายาทต้องรับผิดชอบใช้ไม่เกิน 1 แสนบาทเท่านั้น ส่วนอีก 2 หมื่นบาททายาทไม่ต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัว

ถ้าเจ้ามรดกมีคู่สมรส และมีหนี้ร่วมซึ่งได้ก่อไว้ก่อนตาย หนี้ร่วมนั้นจะต้องแบ่งครึ่งระหว่างเจ้ามรดก กับคู่สมรส หนี้ร่วมในส่วนของเจ้ามรดกจะตกทอดเป็นมรดกแก่ทายาทต่อไป

ในกรณีที่ผู้ตายมีคู่สมรสซึ่งยังคงมีชีวิตอยู่ ทรัพย์มรดกของผู้ตายซึ่งจะนำมาแบ่งปันให้แก่ทายาทโดยธรรมประเภทญาติและคู่สมรสของผู้ตาย ต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1625 “ถ้าผู้ตายเป็นผู้สมรสแล้ว การคิดส่วนแบ่งและการปันทรัพย์สินระหว่างผู้ตายกับคู่สมรสที่ยังมีชีวิตอยู่นั้นให้เป็นไปดังนี้”

(1) ในเรื่องส่วนแบ่งในทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาให้อยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ ว่าด้วยการหย่าโดยความยินยอมทั้งสองฝ่ายอันมีบทบัญญัติเพิ่มเติมให้บริบูรณ์ในมาตรา 1637 และ 1638 และโดยเฉพาะต้องอยู่ในบังคับแห่งมาตรา 1513 ถึง 1517 แห่งประมวลกฎหมายนี้ แต่การคิดส่วนแบ่งนั้นมีผลตั้งแต่วันที่การสมรสได้สิ้นไปด้วยเหตุความตายนั้น...”

กล่าวโดยสรุปคือ กองมรดกของเจ้ามรดกกรณีที่มีคู่สมรส ได้แก่ สินส่วนตัวของผู้ตาย และกึ่งหนึ่งของสินสมรสของผู้ตาย



## 10. การจัดการมรดก

ได้แก่ การแบ่งปันมรดก และรวมถึงการชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้กองมรดกด้วยถ้ากองมรดกนั้นมีหนี้สิน การแบ่งมรดกนั้นกฎหมายมิได้บังคับให้ทายาทต้องชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ก่อนแบ่งมรดก ดังนั้นทายาทอาจแบ่งมรดกกันโดยไม่สนใจชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ก็ได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้จึงเป็นหน้าที่ของเจ้าหนี้ที่ต้องหาทางเรียกร้องให้ทายาทชำระหนี้ให้แก่ตนเองภายในอายุความมรดก

การแบ่งปันมรดกเป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกที่จะแบ่งปันมรดกให้แก่ทายาทตามที่กำหนดไว้ในพินัยกรรมหรือตามกฎหมาย แต่หากไม่มีผู้จัดการมรดกทายาทก็สามารถแบ่งปันกันได้ สำหรับวิธีแบ่งปันมรดกมีดังต่อไปนี้

10.1) ทายาทตกลงแบ่งมรดกโดยต่างเข้าครอบครองทรัพย์สินเป็นส่วนสัด ซึ่งการที่จะถือว่าทายาทได้ตกลงแบ่งมรดกโดยการครอบครองเป็นส่วนสัดนั้น ทายาทแต่ละฝ่ายต้องเคารพสิทธิของกันและกัน ซึ่งอาจจะเกิดจากทายาทได้ตกลงแบ่งทรัพย์มรดกกันโดยชัดแจ้ง หรืออาจจะเกิดขึ้นโดย

ปริญญาก็ได้ เช่นก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายได้มีการแบ่งแยกการครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นส่วนสัดส่วนอยู่ก่อน และภายหลังหลังจากที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายก็ยังคงครอบครองอย่างนั้นเรื่อยมา อย่างนี้ถือว่าทายาทต่างได้เข้าครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นส่วนสัดส่วนแล้ว ถือว่ามีการกองมรดกได้มีการแบ่งเช่นเดียวกัน

เมื่อทายาทได้ตกลงแบ่งมรดกโดยแบ่งแยกการครอบครองแล้วจะมีผลให้ทายาทแต่ละคนได้ทรัพย์สินเป็นของตนโดยเด็ดขาดฝ่ายใดจะเรียกร้องขอให้แบ่งกันใหม่โดยทุกฝ่ายมิได้ยินยอมด้วยหาได้ไม่ แม้ขณะนั้นยังไม่พ้นกำหนดอายุความตามมาตรา 1754 ก็ตาม<sup>21</sup> ดังนั้นการที่ทายาทคนใดคนหนึ่งได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกโดยลำพังโดยที่ทายาทอื่นมิได้ตกลงด้วย จะถือว่าได้มีการแบ่งแล้วไม่ได้

10.2) แบ่งโดยเอาทรัพย์สินมรดกออกขายแล้วนำเงินมาแบ่งกัน การแบ่งโดยวิธีนี้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อทายาทตกลงกันไม่ได้ว่าใครจะได้ทรัพย์สินอะไรหรือได้ส่วนไหน หรือมิฉะนั้นสภาพแห่งทรัพย์สินมรดกไม่เปิดช่องให้แบ่งกันได้โดยวิธีแรก เช่น มรดกเป็นกระบือ 1 ตัว แต่มีทายาท 3 คนและทายาทไม่ตกลงที่จะถือกรรมสิทธิ์ร่วมกัน ก็ต้องขายกระบือเอาเงินมาแบ่งกันตามส่วน<sup>22</sup>

10.3) แบ่งโดยทำสัญญาแบ่งปันทรัพย์สินมรดก การแบ่งปันมรดกในกรณีนี้เป็นกรณีที่ทายาทตกลงแบ่งปันทรัพย์สินมรดกโดยมีหลักฐานเป็นหนังสือ ลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบ การแบ่งมรดกโดยสัญญานี้ย่อมใช้บังคับได้ทันทีที่ได้มีหลักฐานเป็นหนังสือ

## 11. อายุความมรดก

### 11.1) อายุความมรดกสำหรับทายาทโดยธรรม

ทายาทโดยธรรมต้องฟ้องให้แบ่งมรดกภายในกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่เจ้ามรดกตายหรือควรจะได้รู้ถึงแก่ความตายของเจ้ามรดก หรือภายใน 10 ปีนับแต่ที่เจ้ามรดกตายตามมาตรา 1745 ยกเว้นแต่ทายาทโดยธรรมฟ้องให้แบ่งมรดกในส่วนที่ตนเองได้ร่วมครอบครองก็ไม่จำเป็นต้องฟ้องภายในกำหนด 1 ปี นับแต่เจ้ามรดกตาย แต่ให้ฟ้องภายใน 1 ปีนับแต่วันที่ไม่แบ่งมรดกให้ (นับแต่วันโต้แย้งสิทธิ) แทน ตามมาตรา 1748 วรรคหนึ่งซึ่งบัญญัติว่า “ ทายาทคนใดครอบครองทรัพย์สินมรดกซึ่งยังมีได้แบ่งกัน ทายาทคนนั้นมีสิทธิที่จะเรียกร้องให้แบ่งทรัพย์สินมรดกนั้นได้ แม้ว่าจะล่วงพ้นกำหนดอายุความตามมาตรา 1754 แล้วก็ตาม ” หมายความว่า หากเป็นกรณีที่ทายาทโดยธรรมฟ้องให้แบ่งทรัพย์สินมรดกซึ่งทายาทคนนั้นได้ร่วมครอบครองอยู่ แม้ว่าจะได้ฟ้องล่วงพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทายาทโดยธรรมนั้นก็ยังมีสิทธิฟ้องให้แบ่งมรดกได้ไม่ต้องห้าม

การที่ทายาทจะไม่ถูกบังคับด้วยอายุความมรดกนั้น จะต้องเป็นกรณีที่ทายาทฟ้องให้แบ่งทรัพย์สินมรดกในส่วนที่ตนได้ครอบครองเท่านั้น หากทายาทฟ้องเรียกทรัพย์สินมรดกในส่วนที่ตนมิได้ครอบครอง ทายาทก็ต้องฟ้องเรียกทรัพย์สินมรดกในส่วนนั้นภายในกำหนด 1 ปีตามมาตรา 1754 โดยการครอบครองทรัพย์สินมรดกของทายาทอาจจะเป็นครอบครองลักษณะหนึ่งลักษณะใดดังต่อไปนี้

ก. ทายาทได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกกระยะหนึ่งระยะใดหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แม้ว่าในขณะที่ฟ้องคดีจะมีได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วก็ตาม ทั้งนี้เนื่องจาก การที่ทายาทได้

<sup>21</sup> เฉลิมชัย เกษมสันต์. คำบรรยายกฎหมายแพ่งลักษณะมรดก. สำนักศึกษาอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. 2541 หน้า 225

<sup>22</sup> เฉลิมชัย เกษมสันต์. เพ็งอ้าง หน้า 226

ครอบครองทรัพย์สินมรดกภายหลังจากที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย โดยที่ทายาทอื่นมิได้หวังกัน จึงมีผลเท่ากับว่าทายาทอื่นได้ยอมรับสิทธิของทายาทคนนั้น และแม้ต่อทายาทผู้ฟ้องคดีจะมีได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วก็ตาม ก็ถือว่าทายาทอื่นได้ครอบครองแทนทายาทคนนั้น

คำพิพากษาฎีกาที่ 259/2506 โจทก์อยู่กับมารดาที่เรือนมารดาในที่พิพาท ก่อนมารดาตาย มารดาตายที่พิพาทตกเป็นมรดกของมารดา โจทก์ก็ยังคงอยู่ที่เรือนมารดาอีกหลายเดือนนับแต่มารดาตาย แล้วเรือนมารดาก็ถูกรื้อถวายเป็นวัด โจทก์จึงมาอยู่ที่เรือนจำเลยในที่พิพาทอีกหลายเดือน รวมเวลาที่โจทก์อยู่ในที่พิพาทหลังจากมารดาตายได้ราวปีเศษ โจทก์จึงไปอยู่ที่จังหวัดอื่น นับว่าโจทก์ได้ครอบครองที่พิพาทอันเป็นทรัพย์สินมรดกมากับจำเลยด้วยกันในตอนแรก โจทก์กับจำเลยจึงมีฐานะเป็นเจ้าของทรัพย์สินมรดกร่วมกันมาการที่จำเลยครอบครองที่พิพาทต่อมาถือได้ว่าครอบครองที่พิพาทไว้แทนในฐานะเจ้าของร่วม แม้โจทก์มาฟ้องขอให้แบ่งมรดกที่พิพาทภายหลังจากมารดาตายแล้ว 18 ปี คดีก็ไม่ขาดอายุความ

ข. ทายาทได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกอันยังมีได้แบ่ง การที่ทรัพย์สินมรดกยังมีได้มีการแบ่งกฎหมายให้ถือว่าทายาทต่างมีสิทธิและหน้าที่ร่วมกันอย่างเช่นเจ้าของรวม ตามมาตรา 1745 ดังนั้นจึงถือว่า ทายาทได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกในส่วนนั้นร่วมกัน

คำพิพากษาฎีกาที่ 754/2541 เมื่อทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกที่พิพาทยังอยู่ระหว่างทายาทครอบครองร่วมกันและยังมีได้มีการแบ่งปันกัน แม้จำเลยจะครอบครองทรัพย์สินมรดกก็เป็นการครอบครองทรัพย์สินมรดกของเจ้ามรดกที่ยังมีได้แบ่งปันกัน เป็นการครอบครองแทนทายาทอื่นซึ่งรวมถึงโจทก์ด้วย แม้โจทก์จะฟ้องคดีเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้ามรดกตายหรือนับแต่เมื่อโจทก์รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก คดีของโจทก์ก็ไม่ขาดอายุความ ตาม ป.พ.พ.มาตรา ๑๗๕๕ และเมื่อ พ.ร.บ.ว่าด้วยการใช้กฎหมายอิสลามในเขตจังหวัดปัตตานี นราธิวาส ยะลาและสตูล พ.ศ.๒๔๘๙ มาตรา ๓ กำหนดให้การวินิจฉัยชี้ขาดเรื่องอายุความมรดกไม่อยู่ในบังคับต้องใช้กฎหมายอิสลาม กรณีจึงต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่ง ป.พ.พ

ค. ครอบครองโดยผู้จัดการมรดก การที่ผู้จัดการมรดกได้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ถือว่าผู้จัดการมรดกได้ครอบครองแทนทายาททุกคน ดังนั้นจึงถือว่าทายาทได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกด้วย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2202/2514 การที่ผู้เช่าครอบครองนาพิพาทซึ่งเช่าทำจากเจ้ามรดกถือว่าการครอบครองแทนทายาททั้งหมดของเจ้ามรดก ฉะนั้นระหว่างทายาทด้วยกัน ย่อมฟ้องขอแบ่งมรดกทรัพย์สินพิพาทนี้ได้โดยไม่ขาดอายุความแม้โจทก์จะไม่ชนะคดีเต็มตามทุนทรัพย์ที่เรียกร้องจากจำเลยก็ตาม แต่ศาลก็อาจใช้ดุลพินิจให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ทั้งหมดก็ได้เมื่อเห็นสมควร

คำพิพากษาฎีกาที่ 6637/2538 หลังจาก ล.เจ้ามรดกถึงแก่กรรมแล้ว ต่อมาศาลชั้นต้นมีคำสั่งตั้ง บ.เป็นผู้จัดการมรดก ถือได้ว่าผู้จัดการมรดกครอบครองทรัพย์สินมรดกซึ่งยังมีได้แบ่งปันแทนทายาทซึ่งรวมถึงโจทก์ด้วย ตาม ป.วิ.พ. มาตรา ๑๗๔๘ โจทก์จึงมีสิทธิเรียกร้องให้แบ่งทรัพย์สินมรดกคือบ้านพิพาทได้ แม้จะล่วงพ้นกำหนดอายุความตาม ป.พ.พ. มาตรา ๑๗๕๕ แล้ว สิทธิเรียกร้องของโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ

ง. ครอบครองโดยบุคคลที่มีอำนาจจัดการแทนทายาท ในกรณีที่ทายาทเป็นผู้เยาว์ หรือคนไร้ความสามารถ การที่ผู้มีอำนาจจัดการแทนครอบครองทรัพย์สินมรดก ถือว่าเป็นการครอบครองแทนทายาทด้วย

คำพิพากษาฎีกาที่ 645/2497 พิพากษณ์ทรัพย์สินมรดกแทนน้องๆ น้องตายก็ยังคงปกครองต่อมา ทายาทของน้องฟ้องได้ไม่ถือว่าขาดอายุความ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1365/2508 การที่จำเลยได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแทนโจทก์ซึ่งเป็นผู้เยาว์ตลอดมาตั้งแต่จำมรดกตาย แม้ต่อมาโจทก์บรรลุนิติภาวะแล้ว จำเลยก็ยังคงครอบครองแทนต่อมาอีก โจทก์ยอมฟ้องคดีเกิน 10 ปีนับตั้งแต่จำมรดกตายได้ คดีไม่ขาดอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1748

จ. ครอบครองโดยบุคคลภายนอก ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกอยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอก ถือว่าบุคคลภายนอกได้ครอบครองทรัพย์สินมรดกนั้นแทนทายาท

คำพิพากษาฎีกาที่ 922/2498 เมื่อได้ความว่าเจ้าหนี้ครอบครองที่ดินพิพาทของเจ้ามรดกไว้หาประโยชน์ต่างดอกเบีย้ตลอดมา โดยทายาทมิได้ครอบครองมรดกนั้นด้วย ดังนั้นถือว่าเจ้าหนี้ได้ครอบครองในนามของผู้ตายหรือครอบครองแทนทายาทของผู้ตายร่วมกัน และอายุความที่เกี่ยวกับฟ้องขอให้แบ่งที่พิพาทระหว่างทายาทด้วยกันนั้นจึงไม่อยู่ในบังคับบท ม. 1754 (อายุความ 1 ปี)

คำพิพากษาฎีกาที่ 2202/2514 การที่ผู้เช่าครอบครองนาพิพาทซึ่งเช่าทำจากเจ้ามรดกถือว่าการครอบครองแทนทายาททั้งหมดของเจ้ามรดก ฉะนั้นระหว่างทายาทด้วยกัน ย่อมฟ้องขอแบ่งมรดกทรัพย์สินพิพาทนี้ได้โดยไม่ขาดอายุความ แม้โจทก์จะไม่ชนะคดีเต็มตามทุนทรัพย์ที่เรียกร้องจากจำเลยก็ตาม แต่ศาลก็อาจใช้ดุลพินิจให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ทั้งหมดก็ได้เมื่อเห็นสมควร

แต่ถ้าภายหลังได้มีการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกที่ทายาทได้ครอบครองรวมกันมา หากทายาทคนใดมิได้รับการแบ่งปันทรัพย์สิน ทายาทคนนั้นก็ต้องฟ้องให้แบ่งมรดกภายในกำหนด 1 ปีนับแต่การแบ่งปันมรดกได้สิ้นสุดลง แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 10 ปีนับแต่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ตามมาตรา 1754 วรรคท้าย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2971/2540 เจ้าของมรดกมีทรัพย์สินมรดกคือที่ดินโฉนดพิพาทและที่ดินโฉนดเลขที่ 2057 เพียงสองแปลง โดยไม่มีทรัพย์สินมรดกอื่นใด จำเลยที่ 1 ได้จัดการโอนที่ดินโฉนดพิพาทให้แก่จำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นทายาทคนหนึ่งเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2527 โดยทายาทอื่นบางคนที่ทราบและจำเลยที่ 1 จัดการขายที่ดินโฉนดเลขที่ 2027 เมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2530 นำเงินมาทำบุญอุทิศส่วนกุศลให้เจ้ามรดกและแบ่งเงินที่เหลือให้ทายาทบางคน โดยการขายที่ดินนี้ทายาททุกคนซึ่งรวมทั้งโจทก์ด้วยก็ให้ความยินยอม ดังนั้นถือว่าได้มีการครอบครองที่ดินโฉนดพิพาทของจำเลยที่ 2 นับแต่ได้รับโอนต่อมาเป็นการครอบครองเพื่อตน มิใช่การครอบครองแทนทายาทอื่น ทั้งมีการแบ่งปันมรดกให้แก่ทายาทและจัดการมรดกสิ้นสุดลงเมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2530 ซึ่งถือว่าเป็นวันเริ่มนับอายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องของโจทก์ในการฟ้องขอแบ่งมรดก จำเลยที่ 3 ในฐานะทายาทและเป็นผู้รับโอนที่ดินโฉนดพิพาทมาจากจำเลยที่ 2 ในเวลาต่อมาจึงอยู่ในฐานะผู้สืบสิทธิจากจำเลยที่ 2 อีก

ฐานะหนึ่งด้วย ย่อมยกอายุความ 1 ปี ตามมาตรา 1754,1755 ขึ้นต่อสู้โจทก์ได้ โจทก์ฟ้องคดีเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2536 เป็นระยะเวลาเกิน 1 ปี ไม่ว่าจะนับแต่วันที่ถือว่าจำเลยที่ 2 ครอบครองเพื่อตน หรือวันที่จัดการมรดกสิ้นสุดลง ดังนั้นคดีของโจทก์จึงเป็นอันขาดอายุความตามบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

#### 11.2) อายุความมรดกสำหรับทายาทโดยพินัย

ทายาทโดยพินัยกรรมต้องฟ้องให้แบ่งมรดกให้แก่ตนเองภายในกำหนด 1 ปี นับแต่ตนได้รู้ยกเว้นแต่การฟ้องให้แบ่งมรดกในส่วนของตนเองได้ร่วมครอบครองก็ไม่จำเป็นต้องฟ้องภายในกำหนด 1 ปี นับแต่เจ้ามรดกตาย แต่ให้ฟ้องภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ไม่แบ่งมรดกให้ (นับแต่วันได้แจ้งสิทธิ) อันมีลักษณะเช่นเดียวกับทายาทโดยธรรมเพียงแต่กำหนดเวลานับแต่เมื่อได้รู้ถึงสิทธิในพินัยกรรม ซึ่งในความเป็นจริงทายาทโดยพินัยกรรมหากมิได้มีฐานะเป็นทายาทโดยธรรมแล้วไม่มีทางจะครอบครองทรัพย์สินมรดกได้เลย โอกาสที่จะอายุความจะนับเมื่อมีการไม่แบ่งมรดกให้จึงไม่เกิดขึ้นมากนัก

#### 11.3) อายุความสำหรับเจ้าหนี้กองมรดก

เจ้าหนี้กองมรดกต้องฟ้องทายาทให้ชำระหนี้กองมรดกภายในกำหนด 1 ปี นับแต่เจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายเจ้ามรดก หรือภายในกำหนด 10 ปี นับแต่เจ้ามรดกตาย หากเจ้าหนี้กองมรดกได้ฟ้องบังคับชำระหนี้เอาแก่ทายาทคนใดคนหนึ่งก่อนที่จะพ้นกำหนด 1 ปี แล้ว เจ้าหนี้คนนั้นก็สามารที่จะบังคับชำระหนี้เอาแก่ทายาทคนอื่นได้แม้จะบังคับภายหลังจากที่พ้นกำหนด 1 ปี แล้วก็ตาม อายุความมรดก 1 ปี นี้ ไม่ใช่บังคับเจ้าหนี้จำนอง จำน่า หรือบุริมสิทธิ แต่มีอายุความ 10 ปี นับแต่เจ้ามรดก



## ภาคผนวก ข

ตาราง ข - 1: จำนวนและอัตราตายตามกลุ่มอายุ 12 ช่วง ตั้งแต่ 15 ปี ถึง 70 ปีขึ้นไป ต่อประชากร 100 คน จำแนกตามเพศ ปี พ.ศ. 2552

ช่วงอายุ (ปี)	เพศชาย		เพศหญิง	
	จำนวน (คน)	อัตรา	จำนวน (คน)	อัตรา
15 - 19	4,212	0.0017	1,252	0.0005
20 - 24	4,639	0.0019	1,376	0.0006
25 - 29	6,118	0.0023	2,127	0.0008
30 - 34	8,106	0.0030	3,169	0.0012
35 - 39	10,454	0.0038	4,208	0.0015
40 - 44	12,874	0.0049	5,559	0.0020
45 - 49	14,774	0.0062	6,951	0.0028
50 - 54	16,268	0.0084	8,610	0.0041
55 - 59	17,338	0.0116	10,448	0.0063
60 - 64	17,516	0.0169	12,051	0.0102
65 - 69	19,582	0.0250	14,641	0.0159
70 ขึ้นไป	84,147	0.0614	95,848	0.0510

ที่มา: กลุ่มภารกิจด้านข้อมูลข่าวสารและสารสนเทศสุขภาพ สำนักนโยบายและยุทธศาสตร์

## ภาคผนวก ค

รายได้ภาษีมรดก และสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีอากร และภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2478 - 2487

ตาราง ค - 1: รายได้ภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีอากรของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2478 - 2487

(หน่วย: รายได้: บาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ปีงบประมาณ (พ.ศ.)	รายได้		สัดส่วนต่อรายได้จากภาษีอากร
	ภาษีมรดก	ภาษีอากร	
2478	43,955	52,868,572	0.08
2479	36,008	62,585,763	0.06
2480	67,284	55,029,672	0.12
2481	315,173	62,485,841	0.50
2482	29,954	28,849,611	0.10
2483	10,121	20,010,620	0.04
2484	404,273	76,080,253	0.53
2485	62,313	57,548,447	0.10
2486	115,094	100,050,150	0.11
2487	139,784	117,113,853	0.11

ที่มา: ฤทัย พลุสวัสดิ์, ภาษีมรดก, 2545

หมายเหตุ: สัดส่วนต่อรายได้จากภาษีอากร จากการคำนวณ

ตาราง ค - 2: รายได้ภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีทางตรงของภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2480 - 2487

(หน่วย: รายได้: บาท/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ปีงบประมาณ (พ.ศ.)	รายได้		สัดส่วนต่อรายได้จากภาษีทางตรง
	ภาษีมรดก	ภาษีทางตรง	
2480	67,284	257,892	26.09
2481	315,173	1,103,547	28.56
2482	29,954	374,425	8.00
2483	10,121	447,832	2.26
2484	404,273	6,277,531	6.44
2485	62,313	274,144	22.73
2486	115,094	596,342	19.30
2487	139,784	686,562	20.36

ที่มา: เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, 2546

## ภาคผนวก ง

รายได้ภาษีมรดก และสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีอากรของภาครัฐ  
ของประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น ในปี พ.ศ. 2530 - 2536

ตาราง ง - 1: รายได้ภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีอากร  
ของภาครัฐ ของประเทศอังกฤษ ในปี พ.ศ. 2530 - 2536

(หน่วย: รายได้: ล้านปอนด์/ สัดส่วน: ร้อยละ)

ปีงบประมาณ (พ.ศ.)	รายได้		สัดส่วนต่อรายได้จากภาษีอากร
	ภาษีมรดก	ภาษีอากร	
2530	1,058	135,120	0.78
2531	1,090	152,523	0.71
2532	1,171	164,497	0.71
2533	1,315	184,329	0.71
2534	1,262	193,957	0.65
2535	1,228	196,338	0.63
2536	1,268	200,188	0.63

ที่มา: Government Finance Statistic Yearbook 1997, p. 389 - 390

ตาราง ง - 2: รายได้ภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษี  
อากรของภาครัฐ ของประเทศฝรั่งเศส ในปี พ.ศ. 2530 - 2536

(หน่วย: ล้านฟรังก์)

ปีงบประมาณ (พ.ศ.)	รายได้		สัดส่วนต่อรายได้จากภาษีอากร
	ภาษีมรดก	ภาษีอากร	
2530	18.1	2,046	0.88
2531	21.8	2,162	1.01
2532	23.4	2,321	1.01
2533	27.0	2,449	1.10
2534	27.5	2,361	1.16
2535	28.4	2,626	1.08
2536	28.0	2,654	1.06

ที่มา: Government Finance Statistic Yearbook 1997, p. 149 - 150

ตาราง ง - 3: รายได้ภาษีมรดกและสัดส่วนรายได้ภาษีมรดก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีอากรของภาครัฐ ของประเทศญี่ปุ่น ในปี พ.ศ. 2530 - 2536

(หน่วย: ล้านเยน)

ปีงบประมาณ (พ.ศ.)	รายได้		สัดส่วนต่อรายได้จากภาษีอากร
	ภาษีมรดก	ภาษีอากร	
2530	1,657	44,498	3.72
2531	1,866	49,024	3.81
2532	1,860	52,337	3.55
2533	1,910	58,730	3.25
2534	2,583	88,227	2.93
2535	2,746	83,400	3.29
2536	2,938	83,848	3.50

ที่มา: Government Finance Statistic Yearbook 1997, p. 201 - 202

### ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวผกา อึ้งเศรษฐพันธ์ เกิดเมื่อวันที่ 3 มีนาคม พ.ศ. 2531 สำเร็จการศึกษา  
ชั้นมัธยมจากโรงเรียนอัสสัมชัญธนบุรี ปีการศึกษา 2548 จากนั้นจึงเข้าศึกษาปริญญาตรีเศรษฐศาสตร์  
บัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่  
และสำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2552 จากนั้นจึงเข้าศึกษาต่อปริญญาโทเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต  
คณะเศรษฐศาสตร์ ภาควิชาเศรษฐศาสตร์ สาขาวิชาการคลังสาธารณะ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และ  
สำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2556



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY