

ฉบับแก้ไขออนไลน์

การประเมินผลสัมฤทธิ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ภายใต้พระราชบัญญัติ
หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

นางสาวอัจฉริยา ทัดเทียม

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Ex post evaluation of Inheritance tax act, B.E. 2558 Subject to legislative drafting rules and
Regulatory Impact Assessment act B.E. 2562

Miss Adchariya Thadthiam

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Degree of Master of Law Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา การประเมินผลสัมฤทธิ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ภายใต้
พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผล
สัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562
โดย นางสาวอัจฉริยา ทัดเทียม
สาขาวิชา นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.พีรพัฒน์ โชคสุวัฒน์สกุล

เอกัตศึกษานี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 โดยมุ่งเน้นไปที่หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกว่าบรรลุผลสัมฤทธิ์ตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเมื่อพิจารณาภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 หรือไม่ โดยศึกษาถึงวัตถุประสงค์และปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อทำการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ผลที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกว่าได้ผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้นมากน้อยเพียงใด คำนึงถึงภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐและประชาชนหรือไม่ หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนหรือไม่ เพียงใด

ผลการศึกษาพบว่าจากข้อมูลการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 พบว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกในปัจจุบันยังไม่สัมฤทธิ์ผลด้วยเหตุผลหลายประการ เช่น ปัญหามูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังนั้นสมควรทำการปรับปรุงแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้เหมาะสมหรือมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นซึ่งถือเป็นทางเลือกที่ดีที่สุดและคุ้มค่ามากที่สุดในการบรรลุวัตถุประสงค์ตามบรรทัดฐานที่กฎหมายกำหนด อาทิ ความจำเป็นของกฎหมาย ความสอดคล้องกับสภาพการณ์และการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เป็นต้น

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ดร.พีรพัฒน์ โชคสุวัฒน์สกุล)

ลงชื่อ.....นิสิต
(นางสาวอัจฉริยา ทัดเทียม)

Individualized Title	The Ex post evaluation of Inheritance tax act, B.E. 2558 Subject to legislative drafting rules and Regulatory Impact Assessment act B.E. 2562
Researcher	Miss Adchariya Thadthiam
Field of Study	Degree of Master of Law Program in Finance and Tax Laws
Advisor	Dr. Peerapat Chokesuwattanaskul

The objective of this Individual Research is to study the Inheritance Tax Act, B.E. 2558, emphasizing on the condition of tax collection efficiency by using criterion specified in Legislative Drafting Rules and Regulatory Impact Assessment Act B.E.2562. The study has focused on law objective, problems occurred in the process of tax collection, incremental burden occurring to government and citizen, and injustice that may happen to the people when the law was enforced in order to assess the achievement and worthiness of the Inheritance tax law.

The results from the study found that the Inheritance Tax Act B. E. 2558 does not achieve its goal by using the criterion and tools as per suggestion by Legislative Drafting Rules and Regulatory Impact Assessment Act B. E. 2562. There are many reasons such as the Inappropriate tax base determination, for example, the excessive tax base. After studying those relevant data and using tool for analyzing, the most worth way to improved efficiency of the Inheritance Tax Act, B.E. 2558 is that it should be rectified in order to maximize benefits, enhance law enforcement efficiency considering based on criterion specified in Legislative Drafting Rules and Regulatory Impact Assessment Act B. E. 2562 such as a necessity of the law, the situation corresponding and reducing in social disparity ect.

..... Advisor's Signature

(Dr. Peerapat Chokesuwattanaskul)

..... Student's Signature

(Miss Adchariya Thadthiam)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีโดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลือจากท่านอาจารย์และผู้มีพระคุณหลายท่าน ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ ดร.พีรพัฒน์ โชคสุวัฒน์สกุล เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา และได้ให้ความช่วยเหลือตลอดมา ทั้งในด้านคำแนะนำในการเขียนเอกัตศึกษา ให้ข้อมูลที่สำคัญในการศึกษาค้นคว้าต่าง ๆ รวมไปถึงตรวจทานแก้ไขจนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์ ที่สำคัญคือการให้กำลังใจและความมั่นใจแก่ผู้ศึกษาในการจัดทำเอกัตศึกษานับนี้ นอกจากนี้ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร และคณาจารย์ทุกท่านในสาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ให้ความรู้ในเรื่องต่าง ๆ ตลอดจนผู้ทำการศึกษาค้นคว้าและวิจัยที่ผู้ศึกษาได้อ้างอิงในเอกัตศึกษานับนี้ ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างยิ่ง

ลำดับต่อไปผู้ศึกษาขอขอบพระคุณ คุณคำมยุร ทัดเทียม และคุณสงวน ทัดเทียม บิดามารดาของผู้ศึกษาที่คอยให้กำลังใจและให้การสนับสนุนผู้ศึกษาในทุก ๆ ด้านมาโดยตลอด

สุดท้ายนี้ผู้ศึกษาขอขอบคุณเพื่อนร่วมงานและเพื่อนร่วมชั้นปริญญาโทที่คอยให้ความช่วยเหลือ และให้คำปรึกษา รวมทั้งเป็นกำลังใจ จนกระทั่งสามารถสำเร็จการศึกษาเป็นนิติศาสตรมหาบัณฑิตได้ รวมไปถึงผู้ที่มีส่วนช่วยเหลือในการจัดทำเอกัตศึกษานับนี้ทุกท่าน และหวังว่าเอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้มาศึกษาไม่มากก็น้อย ประโยชน์ใด ๆ ที่เกิดขึ้น ผู้ศึกษาขอมอบให้บิดามารดา ตลอดจนผู้มีพระคุณทุกท่านที่คอยให้ความช่วยเหลือจนผู้ศึกษาประสบความสำเร็จ

นางสาวอัจฉริยา ทัดเทียม

สารบัญ

กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญตาราง.....	ข
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2. สมมุติฐานการวิจัย.....	5
4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	5
5. วิธีดำเนินการวิจัย	6
6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 แนวคิด และสาระสำคัญของ การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายและการ ประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย	7
1. หลักทั่วไปเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย.....	7
1.1 ความเป็นมา และแนวคิดของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย.....	7
1.2 ความหมาย และวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย	9
1.3 ขั้นตอนการดำเนินการเพื่อวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย	10
1.3.1 การประเมินความจำเป็นในการออกกฎหมาย.....	10
1.3.2 การวิเคราะห์ผลประโยชน์และต้นทุนในการออกกฎหมาย.....	10
1.4 หน่วยงานที่รับผิดชอบในการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย.....	11
1.5 การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายของประเทศไทย	12
1.5.1 ความเป็นมาของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย	12
1.5.2 ประเภทของกฎหมายที่ต้องมีการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย	14
1.5.3 สถานะของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย.....	14
1.5.4 ขั้นตอนการวิเคราะห์ผลกระทบทางกฎหมาย (RIA) ในประเทศไทยก่อนมี พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562	15
1.5.5 หน่วยงานผู้รับผิดชอบในการทำ RIA.....	16

2. แนวคิด และหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562	16
2.1 ความเป็นมาของพระราชบัญญัติ.....	16
2.2 ความหมายและเหตุผลในการบังคับใช้พระราชบัญญัติ	22
2.3 วัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติ	23
2.3.1 วัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติ	23
2.3.2 หลักการและสาระสำคัญของพระราชบัญญัติ.....	24
2.3.3 บททั่วไปของพระราชบัญญัติ	25
2.3.4 การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง.....	28
2.3.5 การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายและการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย	31
2.3.6 การตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมาย.....	35
2.3.7 การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย.....	36
2.3.8 ระบบกลางและการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมาย.....	43
2.3.9 กลไกการโต้แย้งหรือตรวจสอบบทบัญญัติแห่งกฎหมาย.....	43
2.3.10 กลไกเร่งรัดให้หน่วยงานของรัฐต้องออกกฎหมายหรือดำเนินการอื่นใด	43
2.4 ประโยชน์ของพระราชบัญญัติ.....	44
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย	45
1. หลักการทั่วไปและแนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน	45
1.1. ความเป็นมาของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย.....	45
1.2. ความหมาย และประเภทของภาษีทรัพย์สิน	46
2. หลักการทั่วไปและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย	50
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมรดกไทย.....	50
2.2 ลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย	51
2.2.1 พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476.....	51
2.2.2 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.....	53
2.2.3 ภาษีเงินได้จากการให้.....	65
3. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก	67
3.1 กระทรวงการคลัง.....	68

3.2 กระทบวงมหาดไทย.....	69
บทที่ 4 การประเมินผลสัมฤทธิ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562	71
1. วิเคราะห์ความจำเป็นและผลกระทบของกฎหมายภาษีการรับมรดก	71
1.1. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก.....	71
1.2. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของกฎหมายภาษีการรับมรดก	72
1.3. มาตรการสำคัญที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก.....	74
2. การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก.....	74
2.1. การรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder).....	74
2.2. การวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก	75
2.2.1 การบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกเกิดผลสำเร็จตามเป้าหมาย.....	75
2.2.2 กฎหมายภาษีการรับมรดกก่อให้เกิดผลตามหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย.....	86
3. เสนอทางเลือกภาษีการรับมรดก	98
3.1 แนวทางเลือกของกฎหมายภาษีการรับมรดก.....	99
3.2 การเปรียบเทียบผลประโยชน์และต้นทุนของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก	110
3.3 เปรียบเทียบความคุ้มค่าของแต่ละทางเลือก	120
3.4 ผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ภาษีการรับมรดก	122
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	124
1. บทสรุป.....	124
2. ข้อเสนอแนะ	127
บรรณานุกรม.....	130

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ผลการจัดเก็บรายได้กรมสรรพากร.....	77
ตารางที่ 2 งบประมาณบริหารจัดการรายได้และรายจ่ายของกรมสรรพากร ปี 2562.....	78
ตารางที่ 3 ผลประโยชน์และต้นทุนสำหรับผู้มีส่วนได้เสีย.....	110
ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ประเมินแบบหลายหลักเกณฑ์ Multi-Criteria Analysis: MCA.....	114

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันกฎหมายถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่รัฐบาลสามารถใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการกำหนดนโยบายและยังเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับแก่คนในสังคมทุกคนเพื่อควบคุมความประพฤติในการดำเนินชีวิตประจำวันของคนในสังคมให้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายหรือเพื่อส่งเสริมสนับสนุน กำกับดูแล การดำเนินกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งที่ทำให้เกิดความสัมพันธ์ในระหว่างรัฐกับเอกชนขึ้น เนื่องจากการออกกฎหมายมาใช้บังคับกับบุคคลในสังคมย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิ และเสรีภาพของประชาชน กฎหมายจึงต้องมีความชัดเจนและเป็นธรรมประกอบกับต้องตอบสนองต่อปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อความต้องการของสภาพสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาเมื่อเวลาผ่านไปและบริบทของสังคม จึงจำเป็นที่จะต้องมีการทบทวนถึงความเหมาะสมและการคงอยู่ของกฎหมาย เพื่อมิให้การดำเนินการตามกฎหมายนั้นกลายเป็นต้นทุนในการดำเนินการที่ไม่จำเป็นหรือสร้างภาระแก่ประชาชนและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศ ซึ่งถือเป็นการขับเคลื่อนนโยบายสาธารณะของภาครัฐให้เป้าหมายการพัฒนาประเทศ ทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม และความมั่นคง หรือการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศให้บรรลุผล¹

สำหรับสภาวะปัญหาของกฎหมายที่เป็นอุปสรรคสำคัญในปัจจุบันเรื่องหนึ่งของการยกระดับความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทย² คือ (1.) การมีกฎหมายจำนวนมากเกินความจำเป็น หมายถึงรัฐออกกฎหมายมาใช้บังคับมากเกินไป กฎหมายบางตัวไม่จำเป็นจึงทำให้กฎหมายไม่มีประสิทธิภาพรวมถึงกฎหมายหลายฉบับมีความซ้ำซ้อนกันมีผลทำให้หน่วยงานของรัฐเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายซึ่งเป็นผลมาจากการออกกฎหมายสะสมมาเป็นเวลานาน บางฉบับบังคับใช้มาเป็นเวลามากกว่าหนึ่งร้อยปี (2.) กฎหมายที่ใช้บังคับมีความล้าสมัยและไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์โดยไม่

¹ สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, "การพัฒนาระบบการประเมินผลกระทบ การออก กฎ ระเบียบ และกฎหมาย ของ ไทย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 03/01/2562. แหล่งที่มา : <https://www.nesdb.go.th/download/RIA/Development%20of%20Regulatory%20.pdf>

² คณะทำงานโครงการทบทวนทวนการอนุญาตของทางราชการ, "Regulatory Guillotine ปฏิรูปกฎหมาย เพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 03/01/2562. แหล่งที่มา : https://www.bot.or.th/Thai/BOTMagazine/Documents/PhraSiam0462/BOT%20MAG%204-62_26-29%20The%20Knowledge%20-%20Guillotine.pdf

มีการทบทวนเพื่อยกเลิกกฎหมายที่หมดความจำเป็น ซ้ำซ้อน หรือล้าสมัยอย่างเป็นระบบ รวมถึงการแก้ไขเพิ่มเติมให้กฎหมายมีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอาจไม่เคยเกิดขึ้นในกฎหมายบางฉบับ หรือเกิดขึ้นแบบซ้ำ ๆ ของกฎหมายอีกจำนวนมาก ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยมีกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่จำนวนประมาณ 13,069 ฉบับ ระดับพระราชบัญญัติประมาณ 690 ฉบับ เป็นกฎกระทรวงจำนวนประมาณ 7,066 ฉบับ และมีกฎหมายลำดับรองอีกจำนวนมาก นอกจากนี้ระเบียบ กฎเกณฑ์ และแนวปฏิบัติภาครัฐส่วนมากมีลักษณะไม่ยืดหยุ่น (3.) รัฐต้องสูญเสียงบประมาณโดยไม่จำเป็นเพื่อบังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย (4.) เป็นการก่อให้เกิดภาระต่อภาครัฐในแง่ของการบังคับใช้และสร้างภาระต่อผู้ประกอบการและประชาชนในการปฏิบัติตาม หมายถึงประชาชนเกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการประกอบการและเป็นภาระในการดำรงชีวิตที่ต้องดำเนินการตามกฎหมายนั้น (5.) มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการกำกับดูแลเยอะเกินไป หมายถึงมีการเกี่ยวพันกันหลายหน่วยงานประสิทธิภาพของหน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้กำกับดูแลในเรื่องต่าง ๆ มีความทับซ้อนกันมากเกินไป ดังนั้นการพิจารณาทบทวนและปรับปรุงกฎ ระเบียบต่าง ๆ การลดกฎหมายที่เป็นปัญหาและอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจนั้น อาจจะช่วยให้อาจจะสามารถประหยัดงบประมาณของประเทศ และลดการทุจริตคอร์รัปชันจากราชการได้ จึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ และเร่งด่วน เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันเท่าทันนวัตกรรมใหม่ ๆ และพร้อมรับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสังคมของโลก

ซึ่งหากจะกล่าวถึงผลกระทบที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศอันเนื่องมาจาก “การมีกฎหมายเป็นจำนวนมาก”³ ผลกระทบดังกล่าวทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในการกำหนดนโยบายหันมาให้ความสำคัญกับเรื่องดังกล่าวมากยิ่งขึ้นในช่วงเวลาหลายปีที่ผ่านมาในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกได้นำมาตรการปรับปรุงคุณภาพของกฎหมายมาใช้อย่างแพร่หลาย ทั้งกับกฎหมายที่มีอยู่แล้ว และกฎหมายที่จะเสนอให้มีขึ้นใหม่ โดยมีกลไกที่สำคัญคือ “การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย” (Regulatory Impact หรือ RIA) เป็นกระบวนการที่ใช้ในการตรวจสอบและประเมินผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการออกกฎหมาย ซึ่งการทำ RIA มีเป้าประสงค์หลักสองประการ คือ (1.) เพื่อพัฒนากระบวนการในการกำหนดกฎกติกาในการกำกับดูแลของภาครัฐ (2.) เพื่อปรับปรุงคุณภาพของกฎระเบียบของภาครัฐให้มีคุณภาพและจะช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถออกแบบบังคับใช้ และปรับปรุงกฎหมายโดยคำนึงถึงผลกระทบทั้งที่อาจจะเกิดขึ้นจากการร่างกฎหมาย และที่เกิดขึ้นแล้วจากการบังคับใช้กฎหมายโดยการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายนั้น กล่าวคือเป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ต้นทุนที่กฎหมายแต่ละฉบับสร้าง

³ เตือนเตน นิคมบริรักษ์, "การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย(Regulatory Impact Analysis (Ria) " [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 03/11/2562. แหล่งที่มา: https://tdri.or.th/research/ria_final/

ขึ้นกับภาคธุรกิจ เพื่อประโยชน์ในการลดจำนวนกฎหมายที่สร้างต้นทุนเหล่านั้นลง อันจะเป็นผลดีต่อภาคเอกชนและกระตุ้นให้เกิดการแข่งขัน รวมถึงการวิเคราะห์ต้นทุนที่กฎหมายแต่ละฉบับสร้างขึ้นดังกล่าวแล้ว ยังเป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ผลที่ได้รับจากกฎหมายอีกด้วย ความหมายดังกล่าวนี้สะท้อนให้เห็นว่าการมีกฎหมายเป็นจำนวนมากนั้นมิได้หมายความว่ากฎหมายเหล่านั้นไม่ดี เพียงแต่จำเป็นต้องมีการประเมินว่ากฎหมายแต่ละฉบับนั้นมีความสอดคล้องกับเป้าประสงค์ของนโยบายสาธารณะในภาพรวมหรือไม่ ส่วนวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าของกฎหมาย กฎ ระเบียบ โดยเฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเศรษฐกิจ การค้า และการลงทุน เพื่อให้การออกกฎหมายเป็นไปเท่าที่จำเป็นและสามารถแก้ปัญหาได้อย่างตรงจุด ไม่มีความซ้ำซ้อน กับกฎหมายที่บังคับอยู่โดยดำเนินการควบคู่ไปกับการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเดิมที่มีอยู่เพื่อนำไปสู่การแก้ไข ปรับปรุง หรือยกเลิกกฎหมายที่ไม่มีความจำเป็นเพื่อลดภาระที่เกิดขึ้นกับทั้งภาครัฐและประชาชน

ซึ่งต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562⁴ ขึ้น ซึ่งมีบทบัญญัติเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปในมาตรา 5 กำหนดให้หน่วยงานของรัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพโดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่ประชาชน และให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องโดยพระราชบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ เพื่อให้การตรากฎหมายเป็นไปโดยละเอียดรอบคอบ ไม่สร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น ตลอดจนกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายหลังเมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้วเพื่อพัฒนากฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป และการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมายของประชาชน เป็นต้น

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทยในปัจจุบัน แนวทางที่รัฐกำหนดกฎหมายขึ้นเพื่อจัดเก็บภาษี หรือการออกมาตรการทางภาษียังมีข้อบกพร่องในทางปฏิบัติหลายประการที่ต้องพิจารณาถึงความจำเป็น มีประสิทธิภาพ และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 เพราะกฎหมายที่มีการบังคับใช้แล้วหน่วยงานของรัฐจะต้องดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายดังกล่าวเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากฎหมายนั้น ๆ ได้ถูกตรา

⁴ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 5

ขึ้นเพื่อให้เหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการตรากฎหมาย เนื่องจากกฎหมายอาจมีความล้าสมัยเนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว ซึ่งจากการศึกษาแนวทางหลักเกณฑ์ของกฎหมายและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลบริหารการจัดเก็บภาษีและระบบภาษีทรัพย์สินที่มีในปัจจุบันนั้นอาจยังไม่มีประสิทธิภาพสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 โดยปัญหาของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีในปัจจุบัน คือ 1.) หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการจัดเก็บภาษี เนื่องจากมาจากความซ้ำซ้อนกันหลายหน่วยงาน เช่น การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เราจะเห็นได้ว่าเวลามีปัญหาในการตีความความมักจะมีเกิดความล่าช้าในการพิจารณา เพราะมีหลายหน่วยงานที่ต้องพิจารณาเพื่อให้แนวปฏิบัติแต่ละท้องถิ่นเป็นไปในทางเดียวกัน อาทิ กระทรวงการคลัง และกระทรวงมหาดไทย สำนักงานเศรษฐกิจ กรมธนารักษ์ กรมที่ดิน กรมส่งเสริมปกครองท้องถิ่นทั่วประเทศ ซึ่งส่งผลให้การพิจารณาการจัดเก็บภาษีอาจไม่มีประสิทธิภาพ และมีความยุ่งยากในการบริหารงานภาษี หรือแม้แต่กระทรวงการคลังเองในการจัดเก็บภาษีก็แยกเป็นหลายหน่วยงาน 2.) หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี แน่นนอนว่ารัฐจะกระทำการใดที่กระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ต่อเมื่อมีอำนาจตามกฎหมายที่ปวงชนหรือผู้แทนปวงชนให้ความเห็นชอบ แต่ในปัจจุบันระบบภาษีทรัพย์สินนั้นมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีความยุ่งยากและสร้างภาระให้ประชาชนในสังคมเป็นอย่างมาก ด้วยกฎหมายที่ออกมานั้นบางฉบับขาดความชัดเจน ไม่เป็นธรรมและสร้างความเหลื่อมล้ำให้กับสังคม นั่นเท่ากับเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเพิ่มขึ้นตามจำนวนกฎหมายที่มากขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้ประชาชนเข้าถึงกฎหมายได้โดยยาก สร้างภาระค่าใช้จ่ายแก่ประชาชนและธุรกิจ และเป็นที่มาของการทุจริตและประพฤติมิชอบ เช่น ปัญหาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน⁵ ไม่ว่าจะเป็นภาษีมรดก ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ภาษีบางอย่างอาจออกมาซ้ำซ้อน หรือไม่จำเป็นส่งผลให้ไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นการออกแบบกฎหมาย กฎ ระเบียบข้อบังคับที่ได้มาตรฐานสากล และเกิดประโยชน์ต่อสังคมมากกว่าผลเสียจึงสำคัญ ซึ่งแน่นอนว่ารัฐจะต้องปฏิบัติให้สอดคล้องตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 โดยกฎหมายที่บังคับใช้แล้วรัฐจะต้องจัดให้มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด

จากปัญหาที่ได้กล่าวมาข้างต้นผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะวิเคราะห์ถึงปัญหาความสอดคล้องของกฎหมายภาษีการรับมรดกและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีการรับมรดกที่มีในประเทศไทย

⁵ กรศุทธิ์ ขอฟ่วงกลาง, "ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ผลกระทบต่อการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 31/12/2562. แหล่งที่มา: http://www.law.tu.ac.th/summary_seminar_land-and-building-tax/

โดยเน้นศึกษาเฉพาะปัญหาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อนำมาประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกหรือไม่ โดยการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเป็นการประเมินผลลัพธ์ (effect) หรือผลกระทบ (impact) จากการบังคับใช้กฎหมายภายหลังจากกฎหมายนั้นได้ถูกนำมาใช้บังคับในทางปฏิบัติ (implementation) ไม่ว่าจะเป็นผลในทางตรง ผลในทางอ้อม และผลที่ไม่ได้ตั้งใจ (unintended consequences) หรือผลที่ไม่ได้คาดหมายมาก่อน (unforeseen consequences) และขั้นตอนสุดท้ายคือหาทางเลือกที่เหมาะสมเพื่อปรับปรุงกฎหมายภาษีการรับมรดกให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ต่อไป

2. สมมุติฐานการวิจัย

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ปัจจุบันยังไม่บรรลุผลสัมฤทธิ์เมื่อพิจารณาภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 หลายประการ จึงควรปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวให้เหมาะสม

3. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 3.1 เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา และแนวคิดของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย
- 3.2 เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา แนวคิด และหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก
- 3.3 เพื่อศึกษาถึงปัญหา และผลกระทบของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558
- 3.4 เพื่อศึกษาวิเคราะห์ และประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562
- 3.5 เพื่อศึกษาและเข้าใจแนวทางการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาถึงปัญหาและหลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่มีในปัจจุบันของประเทศไทยและพิจารณาถึงความสอดคล้องของหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

ประมวลรัชฎาภรณ์ คำสั่งกรมสรรพากร พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ภาษีการให้ ตลอดทั้งเงื่อนไข และวิธีการบังคับใช้ ตลอดจนเจตนารมณ์แห่งกฎหมายในการกำหนดให้บทบัญญัติเหล่านั้นมีผลใช้บังคับ เพื่อนำมาวิเคราะห์แนวทางที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

5. วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้เป็นแบบการศึกษาวิจัยเอกสารเชิงคุณภาพ (Documentary Research) โดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือข้อหารือของกรมสรรพากร ตำบัทกฎหมายทั้งใน และต่างประเทศ ตำราทางวิชาการ บทความ วารสาร แนวคำพิพากษาและเอกสารต่าง ๆ ตลอดจนสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่มีในปัจจุบัน ให้มีประสิทธิภาพสอดคล้องกับแนวนโยบายภาครัฐตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 เพื่อนำข้อมูลมาทำการศึกษาวเคราะห์ เรียบเรียงอย่างเป็นระบบ และทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ทำการศึกษาเพื่อหาข้อสรุปของการศึกษา และเสนอแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาที่เหมาะสมกับประเทศไทย

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

6.1 เพื่อให้เข้าใจแนวคิด ลักษณะ และรูปแบบของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในส่วนต่าง ๆ

6.2 เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ที่ถูกต้อง และเหมาะสมของการจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

6.3 เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นกับภาครัฐ และเอกชนจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่มีในปัจจุบัน

6.4 เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาและเสนอแนะหลักเกณฑ์การใช้พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ที่เหมาะสมเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้สัมฤทธิ์ผลตามวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมาย และมีประสิทธิภาพครอบคลุมและมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นต่อไป

บทที่ 2 แนวคิด และสาระสำคัญของ ของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

1. หลักทั่วไปเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย

1.1 ความเป็นมา และแนวคิดของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย

ในศตวรรษที่ 20 เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบกฎหมายทั่วโลก กล่าวคือกฎหมายที่ออกมามีจำนวนมากเกินไปซึ่งกฎหมายที่ออกมามีจะมีเหตุผลเพื่อตอบสนองกับปัญหา และกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และสังคมที่มีความซับซ้อนมากขึ้น⁶ จึงเกิดแนวคิดในการปฏิรูปกฎหมาย ลดหรือยกเลิกกฎหมายที่ไม่จำเป็นโดยผ่านการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย (Regulatory Impact Assessment (RIA)) ซึ่งเป็นระบบในการประเมินผลกระทบของกฎหมาย และเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจทางนโยบายอย่างมีธรรมาภิบาล⁷ เกิดขึ้นจากแนวความคิดที่ว่ากฎหมายที่ดีควรต้องมีทั้งประสิทธิภาพ (effective) คือการที่กฎหมายสามารถที่จะบรรลุเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่ตั้งเอาไว้ได้ และประสิทธิผล (efficient) คือการบรรลุเป้าหมายและต้นทุนที่น้อยที่สุดทั้งในแง่ของค่าใช้จ่ายของหน่วยงานของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายของภาคเศรษฐกิจที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

โดยประวัติของ RIA เริ่มเกิดขึ้นในช่วงต้นปี 1971 ในสมัยประธานาธิบดีเจอร์รัลด์ฟอร์ดของสหรัฐอเมริกา เพื่อสนับสนุนแนวความคิดเศรษฐศาสตร์เสรีนิยมใหม่ (neoliberal doctrine) และที่สำคัญเพื่อประโยชน์ทางธุรกิจทางการค้า รวมถึงแนวคิดเกี่ยวกับบทบาทของภาครัฐ (concept of state action) และสาธารณะประโยชน์ (public interest)⁸ ซึ่งต่อมาประธานาธิบดีเจอร์รัลด์ฟอร์ดได้มีการออกข้อสั่งการที่ 11821 กำหนดให้กฎหมายระดับที่มีความสำคัญเป็นกฎหมายหลักที่จะมีการตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับต้องทำการประเมินภาวะทางกฎหมายที่อาจทำให้เกิดเงินเฟ้อในเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกาหรืออีกชื่อหนึ่งว่าการประเมินผลกระทบทางเศรษฐกิจควบคู่มาด้วย ภายหลังจากในปี 1976 เปลี่ยนเป็นการวิเคราะห์ทางกฎหมายโดยมุ่งเน้นให้ตระหนักถึงผลที่จะเกิดขึ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมของการใช้กฎหมาย และเลือกทางเลือกเชิงนโยบายที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันน้อยที่สุด ภาครัฐมีการพัฒนาหลักการและการใช้เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ต่าง ๆ สำหรับการ

⁶ OECD, "Regulatory Impact Analysis in Oecd Countries: Challenges for Developing Countries" [Online] Access Date 26/12/2019. Available from: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258511.pdf> หน้า 2

⁷ Anthony Ogus, "Regulatory Impact Assessment: A Politico-Economic Perspective in Jean-Bernard Auby and Thomas Perroud (Editors), Regulatory Impact Assessment, Global Law Press-Editorial Derecho Global," (2013). P.35

⁸ เดวิด ฮาร์วี และคณะ., ประวัติศาสตร์ฉบับย่อของลัทธิเสรีนิยมใหม่ = a Brief History of Neoliberalism, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สอนเงินมีมา, 2555). หน้า 78.

ประเมินผลกระทบทางกฎหมายอย่างต่อเนื่อง และหลังจากที่สหรัฐอเมริกาได้นำ RIA มาใช้สหราชอาณาจักรก็นำกระบวนการวิเคราะห์ผลกระทบทางกฎหมายมาใช้ในทศวรรษถัดมาโดยในทศวรรษที่ 1980 นายกรัฐมนตรีเรตเชอร์ นำ RIA มาใช้เป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการลดกฎหมายที่ไม่จำเป็น (Deregulation)⁹ ต่อมาในปี 1997 สหราชอาณาจักรก็ได้มีการจัดตั้งองค์การอิสระขึ้นเพื่อให้คำปรึกษาแก่รัฐบาลในเรื่องของผลกระทบในการออกกฎหมาย เพื่อพัฒนาคุณภาพของกฎหมายที่มีอยู่ให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐ (Better Regulation) โดยชื่อหน่วยงานว่า Better Regulation Task Force (BRTF) การทำงานขององค์การดังกล่าวได้รับการสนับสนุนโดยหน่วยงานที่เรียกว่า Regulatory impact Unit (RIU) โดยในประเทศต่าง ๆ มีการใช้การประเมินผลกระทบทางกฎหมายเป็นเครื่องมือหรือวิธีการอย่างหนึ่งในการประเมินต้นทุน และความคุ้มค่าของมาตรการทางกฎหมาย การกำจัดกฎหมายที่ไม่มีความจำเป็นยิ่งไป

ซึ่งจากการศึกษาการประเมินผลกระทบทางกฎหมายเป็นที่นิยมอย่างแพร่หลายในประเทศที่พัฒนาแล้วโดยเฉพาะประเทศกลุ่มสมาชิก OECD โดยในปี 1997 รัฐมนตรีของสมาชิก OECD รับรอง OECD Report on Regulatory Reform ซึ่งแนะนำให้ นำ RIA มาใช้ในการพิจารณาทบทวน และรูปกฎหมายที่มีอยู่ให้ดียิ่งขึ้น¹⁰ จึงทำให้กลุ่มประเทศ OECD มีการจัดทำข้อเสนอในการปรับปรุงคุณภาพของการออกกฎหมายโดยการประเมินผลกระทบทางกฎหมายเพื่อคัดกรองกฎหมายต่าง ๆ ตั้งแต่ปี 1998 ทั้งนี้ได้มีการกำหนดประเด็นคำถามร่วมกันเพื่อใช้สำหรับการอ้างอิงการวิเคราะห์กฎหมายในหลายๆ ประเทศโดยมีรายละเอียดในการกำหนด “เกณฑ์การตรวจสอบการตัดสินใจด้านกฎหมาย (OECD Reference Checklist for Regulatory Decision Making)” ซึ่งประกอบด้วย Check – list จำนวน 10 ข้อ¹¹ โดยมีรายละเอียดดังนี้¹² (1.) ลักษณะของปัญหาที่ทำให้มีความจำเป็นต้องตรากฎหมายมีความชัดเจนและครบถ้วนหรือไม่ (2.) การเข้าแทรกแซงของภาครัฐเหมาะสมหรือไม่ (3.) การออกกฎหมายเป็นวิธีที่ดีที่สุดของการแทรกแซงของภาครัฐหรือไม่ (4.) กฎระเบียบสอดคล้องกับกฎระเบียบอื่น ๆ หรือไม่ (5.) หน่วยงานภาครัฐในระดับใดที่มีความเหมาะสมในการรับผิดชอบการดำเนินงานนี้ (6.) ผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการออกกฎหมายเหมาะสมกับต้นทุนในการออกกฎหมายหรือไม่ (7.) มีการประเมินผลกระทบต่อกลุ่มบุคคลต่าง ๆ ในเศรษฐกิจ และสังคมที่โปร่งใสหรือไม่ (8.) ข้อบัญญัติของกฎหมายมีความชัดเจน สอดคล้องกัน

⁹ คณพล จันทน์หอม และโชติกา วิทยารากุล, โครงการการนำเครื่องมือการวิเคราะห์ผลกระทบทางกฎหมายมาใช้ในประเทศไทย : รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม, 2559). หน้า 19 - 24

¹⁰ OECD, "Regulatory Impact Analysis in Oecd Countries: Challenges for Developing Countries," [Online] Access Date 26/12/2019. Available from: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258511.pdf>

¹¹ The OECD Reference Checklist consists of 10 questions.

¹² สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, "โครงการการศึกษาวิจัย เรื่อง การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย.", [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 05/01/2563. แหล่งที่มา: <https://tdri.or.th/wp-content/uploads/2015/04/ria-final.pdf> .

เข้าใจง่ายสำหรับผู้ใช้ออกกฎหมายและประชาชนหรือไม่ (9.) ผู้มีส่วนได้เสียทุกภาคส่วนมีโอกาสแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับกฎหมายนั้นหรือไม่ การประเมินให้ความสำคัญกับ “ความจำเป็นในการออกกฎหมาย” และการประเมิน “ความคุ้มค่าของกฎหมายเมื่อเทียบกับทางเลือกอื่น ๆ”¹³ (10.) กลยุทธ์และขั้นตอนที่จะบังคับใช้กฎหมายในทางปฏิบัติให้ประสบผลสำเร็จเป็นอย่างไร

โดย Check - list ดังกล่าวถือเป็นต้นแบบของหลักเกณฑ์การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมาย ซึ่งประเทศในกลุ่ม OECD จะนำมาใช้กับกฎหมายทั้งในระดับพระราชบัญญัติ และกฎหมายลำดับรอง รวมทั้งกฎเกณฑ์ต่าง ๆ อาทิ จรรยาบรรณ คำแนะนำ ข้อสังเกต แผนการหรือข้อตกลงระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชนในเรื่องที่มีความสำคัญหรือส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม หรือสิทธิของบุคคลด้วย ในกลุ่ม OECD ได้กำหนดเป็นคู่มือการทำ RIA¹⁴ สำหรับประเทศกลุ่มความร่วมมือทางเศรษฐกิจภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก (APEC) ได้มีการตกลงร่วมกันในการส่งเสริมให้มีกฎหมายที่ดีโดยการนำหลักการปฏิบัติที่ดีด้านกฎระเบียบไปใช้ในกลุ่มประเทศสมาชิก¹⁵ ดังนี้ 1.) สร้างความมั่นใจในการประสานงานร่วมกันเพื่อกำหนดกฎระเบียบ 2.) ประเมินผลกระทบของกฎหมาย 3.) ดำเนินการจัดให้มีกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ประเทศสมาชิกกลุ่ม OECD หลายประเทศมีความแตกต่างในระดับของกฎหมายที่ต้องทำ RIA¹⁶ ในการนำมาใช้กับกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ และกฎหมายในระดับรองลงมา แต่บางประเทศจะเลือกเฉพาะกฎหมายที่มีนัยสำคัญในเชิงเศรษฐกิจหรือสังคมเท่านั้นที่เรียกว่า “Targeting RIA”

1.2 ความหมาย และวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย

การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย หรือการตรวจสอบผลกระทบในการออกกฎหมาย (Regulatory Impact Assessment) (RIA) ในหลายประเทศมีการกำหนดชื่อที่แตกต่างกันออกไป เช่น RIA (Regulatory Impact Analysis or Regulatory Impact Analysis Assessment), RIS (Regulatory Impact Statement), RIAS (Regulatory Impact Analysis Statement) ซึ่งคำว่า Regulatory หมายถึงกฎหมาย กฎ ระเบียบ และข้อบังคับ ที่ใช้ควบคุม และอำนวยความสะดวก ให้กลไกตลาดขับเคลื่อนเศรษฐกิจได้อย่างสมบูรณ์และเสรี ลดความเหลื่อมล้ำ และเสริมสร้าง

¹³ ฉัตรสมุน พดุมภิกัญญา, "การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมายกับนโยบายของรัฐบาล," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 30/12/2562. แหล่งที่มา: www.tci-thaijo.org/index.php/journal_law/article/download&rlz

¹⁴ เดือนเด่น นิคมบริรักษ์, "การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย(Regulatory Impact Analysis (Ria) "

¹⁵ สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, "การพัฒนาระบบการประเมินผลกระทบ การออก กฎ ระเบียบ และกฎหมายของไทย."

¹⁶ OECD, "Building an Institutional Framework for Regulatory Impact Analysis: Guidance for Policy Makers," [Online] Access Date 31/12/2019. Available from: <http://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/40984990.pdf>.

ศักยภาพในการแข่งขันของประเทศ ดังนั้น RIA จึงหมายถึง การประเมินผลกระทบทางกฎหมาย เครื่องมือกลไกที่ใช้วิเคราะห์อย่างเป็นระบบถึงความเป็นไปได้ของผลกระทบที่เป็นประโยชน์ และ ต้นทุนของกฎหมาย กฎ ระเบียบ และข้อบังคับทั้งใหม่ และเก่าที่ปรับปรุงใหม่ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เช่น การดำเนินธุรกิจของภาคเอกชน และคุณภาพชีวิตของชุมชน ประเมินผลกระทบทางกฎหมายไม่ ว่าจะเป็นข้อดี ข้อเสียเพื่อเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจทางนโยบาย ให้กับภาครัฐในการ วิเคราะห์นโยบายสาธารณะซึ่งนำไปสู่การเลือกนโยบายที่มีผลดีมากกว่าผลเสีย

ซึ่งการทำ RIA มีวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการ¹⁷ คือ 1.) เพื่อพัฒนากระบวนการในการ กำหนดกติกาในการกำกับดูแลของภาครัฐ 2.) เพื่อปรับปรุงคุณภาพของกฎระเบียบของภาครัฐให้มี คุณภาพ ดังนั้น ร่างกฎหมายที่ผ่านการทำ RIA จะมีแรงต้านน้อยเนื่องจากได้รับการยอมรับจากกลุ่ม ผู้ที่เกี่ยวข้องแล้ว

1.3 ขั้นตอนการดำเนินการเพื่อวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย

1.3.1 การประเมินความจำเป็นในการออกกฎหมาย

เป็นกระบวนการที่หน่วยงานของรัฐต้องดำเนินการก่อนที่จะมีการเก็บข้อมูลเพื่อประเมินผล กระทบของกฎหมายโดยการวิเคราะห์ลักษณะของปัญหาที่ทำให้จำเป็นต้องออกกฎหมาย และ วิเคราะห์ความสามารถในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว

1.3.2 การวิเคราะห์ผลประโยชน์และต้นทุนในการออกกฎหมาย

การวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการเปรียบเทียบผลประโยชน์ และต้นทุนในการออกกฎหมายและ การใช้เครื่องมืออื่น ๆ สามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท¹⁸ ได้แก่ ข้อมูลเชิงปริมาณ และข้อมูลเชิง คุณภาพ ข้อมูลเชิงปริมาณจะถูกนำเสนอในรูปของตัวเลขเป็นการทำให้กฎหมายนั้นบรรลุผลโดยมี ต้นทุนต่ำที่สุด ซึ่งมีประโยชน์ต่อผู้กำหนดนโยบาย เนื่องจากเป็นข้อมูลที่มีประสิทธิภาพในการ วิเคราะห์ขนาดของผลประโยชน์และต้นทุนให้เข้าใจได้ง่าย โดยเฉพาะหากผลกระทบที่เกิดขึ้นสามารถ คำนวณได้เป็นจำนวนเงิน จะทำให้สามารถเปรียบเทียบตัวเลขผลกระทบของการออกกฎหมายหรือ กฎหมายที่ต่างกันได้ ดังนั้น ผู้ประเมินจึงควรเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณในด้านต่าง ๆ อาทิ ขนาดของปัญหา ต้นทุนในการออกกฎหมาย ผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ เป็นต้น อย่างไรก็ตามการ เก็บข้อมูลในเชิงปริมาณได้เป็นเรื่องยากที่จะสามารถเก็บได้ครบทุกขั้นตอนจึงต้องใช้ข้อมูลเชิงคุณภาพ ประกอบการวิเคราะห์ผลกระทบด้วย อย่างไรก็ตามการทำให้ RIA ในการวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการ

¹⁷ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, "โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย."

¹⁸ สถาพร ปัญญาดี, การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมาย : ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติ, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555). หน้า 81

เปรียบเทียบผลประโยชน์เป็นการตรวจสอบและประเมินผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการออกกฎหมาย โดยนำหลักการวิเคราะห์ที่ใช้คือ การวิเคราะห์ต้นทุน – ผลประโยชน์ (Benefit-cost analysis) ซึ่งเป็นวิธีการที่ใช้ในการคำนวณผลประโยชน์และต้นทุนที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายโดยวิเคราะห์เปรียบเทียบผลกระทบทั้งทางบวกและทางลบที่เกิดกับผู้มีส่วนได้เสียทุกภาคส่วนต่อการออกกฎหมายเพื่อนำเสนอข้อมูลที่ได้สำหรับประกอบการพิจารณาตัดสินใจ ประเมินเลือกทางเลือกที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุดอย่างเป็นระบบ

กฎหมายสามารถบรรลุตามเจตนารมณ์ได้ ในทางปฏิบัติมาจากการวิเคราะห์ต้นทุน (Cost Assessment) หรือประสิทธิผล (Cost-Effectiveness Analysis) การประเมินต้นทุน และสุดท้ายคือการวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)¹⁹ อย่างไรก็ตามการทำ RIA นั้นเป็นเพียงปัจจัยหนึ่งของกระบวนการออกกฎหมายแต่สิ่งหนึ่งที่ควรตระหนักคือ RIA ไม่มีรูปแบบที่ถูกต้องหรือตายตัวขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ของประเทศนั้น ๆ แนวทางที่เหมาะสมที่สุดในการปฏิรูปกฎหมายควรขึ้นอยู่กับลักษณะรูปแบบทางการเมือง การปกครอง วัฒนธรรม และสังคมของแต่ละประเทศ

ซึ่งหลักการทั่วไปของการทำ RIA จะประกอบไปด้วยขั้นตอนดังต่อไปนี้²⁰

1. การบรรยายปัญหา และวัตถุประสงค์ของข้อเสนอ
2. การบรรยายทางเลือกทั้งที่เป็นและไม่ใช่กฎหมายเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่มีการตั้งไว้
3. การวิเคราะห์ผลกระทบที่มีนัยสำคัญทั้งด้านบวกและลบไม่ว่าจะเป็นผลกระทบต่อผู้บริโภค ผู้ประกอบธุรกิจ และกลุ่มผลประโยชน์อื่น (other interests groups)
4. กระบวนการปรึกษาหารือกับผู้มีส่วนได้เสียและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น
5. คำแนะนำเกี่ยวกับทางเลือก (recommended options) พร้อมคำอธิบายเหตุผลโดยละเอียดและเข้าใจง่ายว่าเหตุใดจึงควรเลือกทางเลือกดังกล่าว

1.4 หน่วยงานที่รับผิดชอบในการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย²¹

หน่วยงานซึ่งเป็นผู้กำกับดูแลรับผิดชอบการจัดทำ RIA นั้น มีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศสมาชิกใน OECD ซึ่งประเทศส่วนใหญ่จะมีหน่วยงานภาครัฐ คือ หน่วยงานในระดับกรม

¹⁹ คณพล จันทน์หอม, "การนำเครื่องมือการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายมาใช้ในประเทศไทย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 06/01/2563. แหล่งที่มา: https://tdri.or.th/research/ria_final/

²⁰ คณพล จันทน์หอม และโชติกา วิทยารากุล, โครงการการนำเครื่องมือการวิเคราะห์ผลกระทบทางกฎหมายมาใช้ในประเทศไทย : รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์. หน้า 21

²¹ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, "โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย."

1.5 การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายของประเทศไทย

1.5.1 ความเป็นมาของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย

สำหรับในประเทศไทยมีการนำ RIA มาใช้เป็นเวลานานพอสมควรแล้วโดยได้รับแนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพเพื่อนำไปสู่กฎหมายที่ดีขึ้นมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับสภาพการณ์ เนื่องจากประเทศไทยต้องเผชิญกับปัญหาขั้นตอนการดำเนินงานภาครัฐขาดประสิทธิภาพส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันภาคธุรกิจและความเหลื่อมล้ำรวมทั้งก่อให้เกิดความขัดข้องของคนในชาติ เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าได้มีการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายหรือการทำ RIA เริ่มขึ้นในปี พ.ศ. 2531 ภายใต้แนวคิดการลดหรือยกเลิกกฎหมายที่ไม่จำเป็นโดยได้มีการออกระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2531 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2535 ได้กำหนดให้การเสนอให้มีกฎหมายขึ้นใหม่หรือเสนอแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเพื่อคณะรัฐมนตรีพิจารณานั้น ส่วนราชการเจ้าของเรื่องต้องจัดทำ “บันทึกวิเคราะห์สรุป” โดยต้องมีการรวบรวมข้อมูลวิเคราะห์ปัญหาแสดงเหตุผลความจำเป็นในการเสนอให้มีกฎหมายโดยให้ส่วนราชการเจ้าของเรื่องดำเนินการ และเอกสารประกอบการพิจารณาให้สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีตามจำนวนที่กำหนด²²

ต่อมาในปี พ.ศ. 2534 สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ได้มีหนังสือเกี่ยวกับการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางเพื่อให้ส่วนราชการใช้เป็นแนวทางปฏิบัติก่อนการเสนอร่างกฎหมาย²³ และในปี พ.ศ. 2544 มีการเปลี่ยนแปลงโดยมีคำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี²⁴ แต่งตั้งคณะกรรมการปรับปรุงกฎหมายเพื่อการพัฒนาประเทศโดยมีหน้าที่ในการพิจารณาศึกษากฎหมายที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศในทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองการปกครอง มีอำนาจตรวจสอบและเสนอแนะต่อรัฐมนตรีเพื่อเสนอให้ยกเลิกหรือปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมและทันสมัย หรือเพื่อการเสนอกฎหมายเป็นไปเพื่อกรณีจำเป็น หรือดำเนินการยกร่างขึ้นใหม่²⁵ ซึ่งผลงานที่สำคัญของคณะกรรมการชุดนี้คือการกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย (Checklist) 10 ประการขึ้นใช้บังคับเพื่อให้หน่วยงานของรัฐทุกหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการเสนอให้มีกฎหมาย ยกร่างกฎหมาย และพิจารณากฎหมายต้องตอบคำถามตามที่กำหนดไว้ โดยพิจารณาจากแนวทางการตรวจสอบการตัดสินใจออกกฎหมายของ OECD หลักเกณฑ์ดังกล่าวเห็นชอบเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2546 และให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจัดทำคู่มืออธิบายหลักเกณฑ์ดังกล่าวเพื่อให้หน่วยงานของรัฐใช้เป็น

²² ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2531 ข้อ 16

²³ หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร 0203/65 ลงวันที่ 26 เมษายน 2534 เรื่องหลักเกณฑ์ และแนวทางการพิจารณา ก่อนการเสนอร่างกฎหมาย

²⁴ หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร 0503/253 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2547

²⁵ สถาพร ปัญญาดี, การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมาย : ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติ, หน้า 81

แนวทางปฏิบัติด้วย ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงที่มาของการจัดทำแล้วจึงกล่าวได้ว่า “หลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย” ของประเทศไทยมีจุดเชื่อมโยงกับหลักเกณฑ์ของ OECD

ต่อมาสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เสนอ “คู่มือตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย” ต่อคณะรัฐมนตรี และคณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 23 พฤศจิกายน 2547 (หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร 0503/ว 253 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2547) เห็นชอบกับคู่มือดังกล่าว และให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติตามโดยเคร่งครัด และต่อมาในปี พ.ศ. 2548 มีการตราพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการเสนอเรื่องและการประชุมคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 และโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวออกกระเปียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 ซึ่งระเบียบนี้เองมีการกำหนดให้ในการเสนอร่างพระราชบัญญัติโดยหน่วยงานของรัฐเพื่อให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาต้องจัดทำคำชี้แจงตาม “หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ” อย่างไรก็ตามประเทศไทยมีกระบวนการทำ RIA เริ่มต้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2531 แต่ก็ยังไม่ได้มีการทบทวนกฎหมายครั้งใหญ่เหมือนดังเช่นประเทศเกาหลีใต้ เวียดนาม และเม็กซิโก ที่มีการยกเลิกกฎหมายเป็นจำนวนกว่า 1,000 ฉบับแล้วก็ตาม สาเหตุมาจากการตรวจสอบความจำเป็นในการร่างกฎหมายของประเทศไทยนั้นยังไม่ครอบคลุมถึงกฎหมายในลำดับรอง รวมถึงหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายซึ่งมีรูปแบบเป็นคำถามปลายเปิดนั้นทำให้ไม่มีมาตรฐานในการจัดทำรายงาน

ในขณะที่กฎหมายทั่วโลกมีการเปลี่ยนแปลงหรือมีการปฏิรูปกฎหมายเพื่อให้ทันสมัยและสอดคล้องกับการดำรงของประชาชน ประเทศไทยก็ได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 โดยได้บัญญัติหลักการเรื่องการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย (RIA) และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายมาบัญญัติไว้ในหมวด 6 แนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ มาตรา 77 โดยมีหลักการคือรัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพโดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่ประชาชน และดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง และก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับรัฐพึงจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง วิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายอย่างรอบด้านและเป็นระบบ เมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว รัฐพึงจัดให้มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายทุกกรอบระยะเวลาที่กำหนดโดยรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องประกอบด้วย เพื่อพัฒนากฎหมายทุกฉบับให้สอดคล้องและเหมาะสมกับบริบทต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นต้น

โดยมีความพยายามในการลดจำนวนกฎหมาย (Deregulation) และการปรับปรุงคุณภาพกฎหมาย (Better Regulation) โดยมีกลไกให้การออกกฎหมายเป็นกฎหมายที่ดีและเท่าที่จำเป็น

รวมทั้งมีกลไกในการทบทวนกฎหมายที่มีผลใช้บังคับแล้ว ยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่ล้าสมัย และเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพของประชาชนมีกลไกทางกฎหมายเพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม

สำหรับประเทศไทยในการจัดทำ RIA และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายจึงมี

1.) คู่มือการตรวจสอบความจำเป็นของการตรากฎหมายหรือเรียกสั้นๆ ว่า Check-list ยึดตามหลักเกณฑ์และมาตรฐานของ OECD ในการปฏิบัติ 2.) ตราพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการเสนอเรื่องและการประชุมคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 และระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 ที่กำหนดให้หน่วยงานต้องจัดทำ RIA โดยให้ทำตามหลักเกณฑ์ใน Check-list ที่กำหนดขึ้นเพื่อเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาอนุมัติของร่างกฎหมายใหม่ และมีพระราชกฤษฎีกาการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมาย พ.ศ. 2558 สำหรับกฎหมายเก่า 3.) มีแนวปฏิบัติประกอบการจัดทำรายงาน RIA 4.) แนวปฏิบัติในการรับฟังความคิดเห็นจากประชาชน

1.5.2 ประเภทของกฎหมายที่ต้องมีการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย

ตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้กำหนดให้ผู้ที่สามารถเสนอกฎหมายได้มี 3 กลุ่มคือ คณะรัฐมนตรี สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร และผู้มีสิทธิเลือกตั้งจำนวนไม่น้อยกว่า 10,000 คน

ส่วนกฎหมายที่ต้องให้มีการจัดทำ RIA ตามความหมายของรัฐธรรมนูญ หมายถึงเฉพาะรัฐธรรมนูญในฐานะที่เป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ กฎมณเฑียรบาล พระราชบัญญัติหรือพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ และ พระราชกำหนด สอดคล้องกับมติคณะรัฐมนตรี 4 เมษายน พ.ศ. 2560 ที่ได้กำหนดให้กฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ และพระราชกำหนด

1.5.3 สถานะของการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย²⁶

คณะรัฐมนตรีได้มีมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 4 เมษายน 2560 เรื่อง แนวทางการจัดทำและการเสนอร่างกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 77 ของรัฐธรรมนูญ เพื่อรองรับบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ มาตรา 77 ให้มีสภาพบังคับแต่โดยสถานะของมติคณะรัฐมนตรีมีผลใช้บังคับกับส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรมหาชน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานของรัฐที่อยู่ในบังคับบัญชาหรือในการกำกับดูแลของฝ่ายบริหารเท่านั้น แต่ไม่ครอบคลุมถึงการบังคับใช้กับองค์กรอื่น ๆ ในฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายตุลาการ รวมทั้งองค์กรอิสระที่เป็นองค์กรในความหมายของคำว่ารัฐตามรัฐธรรมนูญ

²⁶ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, "โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย."

1.5.4 ขั้นตอนการวิเคราะห์ผลกระทบทางกฎหมาย (RIA) ในประเทศไทยก่อนมีพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

1.5.4.1. หลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็น²⁷

เป็นหลักเกณฑ์ตามข้อ 14 (1) ของระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่คณะกรรมการปรับปรุงกฎหมายเพื่อการพัฒนาประเทศได้จัดทำ“หลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย” โดยคณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546 อนุมัติหลักเกณฑ์ดังกล่าวขึ้น เพื่อจัดทำคู่มือโดยใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย โดยเสนอให้หน่วยงานรัฐทุกหน่วยงานต้องวิเคราะห์เรื่องดังต่อไปนี้ โดยละเอียดก่อนการจัดทำกฎหมาย²⁸

1. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของภารกิจคืออะไร
2. ใครควรเป็นผู้ทำภารกิจนั้น
3. มีความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายขึ้นเพื่อให้การทำภารกิจนั้นประสบความสำเร็จหรือไม่
4. ความซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น
5. การจำกัดสิทธิเสรีภาพ ภาระต่อบุคคลและความคุ้มค่า
6. ความพร้อมของรัฐ
7. หน่วยงานที่รับผิดชอบ
8. วิธีการทำงานและการตรวจสอบ
9. อำนาจในการตราอนุบัญญัติ
10. มีการรับฟังความคิดเห็นของหน่วยงานอื่นและผู้ที่เกี่ยวข้องที่ได้รับผลกระทบจากการมีกฎหมายนั้นแล้วหรือไม่

1.5.4.2. คู่มือตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้จัดทำคู่มือตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย ซึ่งคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบไปแล้วเมื่อวันที่ 23 พฤศจิกายน 2547 เนื้อหาของคู่มือเป็นคำอธิบายสำหรับหลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายไว้

²⁷ สถาพร ปัญญาดี, การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมาย : ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติ. หน้า 85

²⁸ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, คู่มือแบบร่างกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2551). หน้า 651-658.

1.5.5 หน่วยงานผู้รับผิดชอบในการทำ RIA

คือหน่วยงานของรัฐเป็นผู้เสนอร่างกฎหมาย ส่วนกรณีหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการประเมินผลสัมฤทธิ์ในการออกกฎหมายเป็นหน้าที่ของผู้รักษาการตามกฎหมาย ส่วนพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 กำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบการบังคับใช้กฎหมายซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

2. แนวคิด และหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

2.1 ความเป็นมาของพระราชบัญญัติ

สำหรับประเทศไทยผลกระทบที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศส่วนหนึ่งน่าจะมาจาก “การมีกฎหมายเป็นจำนวนมากเกินไป” รัฐบาลจึงพยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการทบทวน ลดหรือยกเลิกกฎหมายที่ไม่จำเป็นออกไป ซึ่งพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ พ.ศ. 2562 จึงเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิรูปกฎหมายซึ่งสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้พิจารณาให้ความเห็นชอบให้ประกาศใช้เป็นกฎหมายแล้ว จะพบว่าเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อให้กระบวนการจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีการพัฒนาคุณภาพของกฎหมายอย่างเป็นระบบ สอดคล้องกับวิธีการตามแนวนโยบายแห่งรัฐที่ปรากฏในมาตรา 77²⁹ และแนวทางการปฏิรูปประเทศตามมาตรา 258 ค. ด้านกฎหมาย (1)³⁰ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยโดยคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ 4 เมษายน พ.ศ. 2562 เห็นชอบการกำหนดแนวทางการจัดทำและการเสนอร่างกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 77 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของบทบัญญัติดังกล่าวที่จะกำกับมิให้มีการตรากฎหมายในลักษณะที่จะก่อให้เกิดความเดือดร้อน หรือไม่สะดวกและสร้างขั้นตอนเกินความจำเป็น ทั้งนี้ คณะกรรมการพัฒนากฎหมาย สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า³¹ เพื่อให้การจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายมีหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติที่ชัดเจนยิ่งขึ้น รวมทั้งครอบคลุมการดำเนินการของหน่วยงานของรัฐที่มีได้อยู่ในฝ่ายบริหารด้วย จึงเห็นสมควรจัดทำร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวขึ้นเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย ได้แก่การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย

²⁹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77

³⁰ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 258 ค. ด้านกฎหมาย (1)

³¹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "ในการสัมมนา เรื่องการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 6/01/2563. แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/data/outsitedata/cosok/event.html>

การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย การตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับระบบอนุญาต ระบบคณะกรรมการ การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย และหลักเกณฑ์การกำหนดโทษอาญา รวมทั้ง หลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย และการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมายเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา

กฎหมายฉบับนี้แม้จะไม่ได้ได้รับความสนใจจากประชาชนเท่าที่ควร แต่ก็ยังเป็นกฎหมายที่ส่งผลกระทบต่อ “การปฏิรูประบบราชการ” และ “การปฏิรูปกฎหมาย” ซึ่งนับวันจะยิ่งมีความสำคัญ โดยเฉพาะต่อนักธุรกิจซึ่งได้มีการเรียกร้องให้ยกเลิกกฎหมาย หรือกฎระเบียบต่าง ๆ ที่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบอาชีพ หรือสร้างขั้นตอนที่ยุ่งยากในการดำเนินธุรกิจให้หมดไปหรือลดน้อยลง เพราะเห็นตัวอย่างความสำเร็จของหลายประเทศ อาทิ ประเทศเกาหลีใต้ ที่มีการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมายโดยการยกเลิกกฎหมาย (Regulatory Guillotine) ที่เป็นปัญหาหรืออุปสรรคต่อการค้าการลงทุน หรือกระทบต่อภาคธุรกิจเป็นจำนวนมากในครั้งเดียวให้หมดไป ซึ่งลดกฎหมายที่ไม่จำเป็นได้ 11,000 ฉบับ ภายใน 12 เดือน ซึ่งประเทศไทยก็คาดว่าจะตัดลดกฎหมายที่ไม่มีความจำเป็นและสร้างภาระให้กับประชาชนลดลงได้ 10,000 ฉบับ ในเวลา 4-5 ปี เช่นกัน³² รวมทั้งการแก้ไขหรือปรับปรุงกฎหมายต่าง ๆ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถและศักยภาพของประเทศ การตรากฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายออกมาใช้บังคับจึงเป็นการสังคายนากฎหมายและเป็นวิธีการที่ใกล้เคียงกับการ “กิโยติน (Guillotine)” กล่าวคือเสมือนเป็นการนำกฎหมายหลาย ๆ มาปฏิรูป สะสาง และตัดทิ้งกฎหมายที่ไม่มีความจำเป็น โดยกฎหมายฉบับนี้ไม่เพียงแต่จะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดทำร่างกฎหมาย (Bill) และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายที่มีผลใช้บังคับไปแล้วในช่วงระยะเวลาหนึ่งว่าเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันหรือไม่นั้น ยังมีเนื้อหาที่ครอบคลุมถึงเรื่องอื่น ๆ ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นกฎหมายลูกของรัฐธรรมนูญ

แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายฉบับนี้มีความหมายในเชิงปฏิรูปค่อนข้างมาก และเป็นไปเพื่อประโยชน์ของประเทศมิใช่เพื่อกระทรวงใดกระทรวงหนึ่งโดยเฉพาะ กฎหมายนี้เกิดขึ้นใช้บังคับกับ

1.) หน่วยงานของรัฐทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์การมหาชน หรือในรูปแบบอื่นใด และไม่ว่าจะเป็นองค์กรในฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติฝ่ายตุลาการ หรือเป็นองค์กรอิสระ หรือองค์กรอัยการ มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายนี้

2.) ประชาชน โดยการรับรองสิทธิของประชาชนในการมีส่วนร่วมเกี่ยวกับกระบวนการตรากฎหมาย และการบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งได้แก่ การร่วมแสดงความคิดเห็นในการรับฟังความคิดเห็น

³² นครินทร์ ศรีเลิศ, "พ.ร.บ.หลักเกณฑ์ร่างกฎหมาย ดันอันดับยาก-ง่ายธุรกิจไทย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 8/01/2563. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/832019>

ของผู้เกี่ยวข้องและการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายในชั้นการจัดทำร่างกฎหมาย หรือการมีสิทธิร้องเรียนหรือมีข้อเสนอแนะให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการเกี่ยวกับการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย³³ แน่แน่นอนว่าขั้นตอนการดำเนินการตามพระราชบัญญัติดังกล่าวอาจก่อให้เกิดความเหนื่อยยากแก่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบทั้ง 20 กระทรวง 140 กรม รวมถึงรัฐวิสาหกิจและองค์การมหาชนที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หน่วยงานของรัฐต้องเข้าใจถึงกฎหมายที่มีข้อบกพร่อง หรือกฎหมายนั้นไม่ควรมีเพราะไม่สอดคล้องกับบริบทหรือสภาพการณ์ของประเทศไทย สร้างภาระในการดำรงชีวิตของประชาชน การประกอบอาชีพ หรือมีความซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น หรือเป็นกฎหมายที่ไม่มีความจำเป็นเพราะจะทำให้สิ้นเปลืองหรือเสียงบประมาณไปโดยเปล่าประโยชน์เพราะหากไม่เข้าใจแล้วทำที่สุดแล้วสิ่งที่ได้คือการได้กฎหมายที่ไม่มีความจำเป็น หรือได้กฎหมายที่ไม่มีคุณภาพซ้ำซ้อนหรือขัดแย้งกับกฎหมายอื่น รวมทั้งสร้างภาระให้กับประชาชนและประเทศชาติมากขึ้นด้วย³⁴

กฎหมายที่สร้างภาระให้กับประชาชน เช่น สร้างกระบวนการหรือเพิ่มขึ้นตอนให้ประชาชนต้องปฏิบัติอย่างยุ่งยากจนกลายเป็นช่องทางให้มีการรีดไถหรือเรียกรับเงินจนเกิดการทุจริตคอร์รัปชัน นอกจากนี้ ยังมีกรณีการตรากฎหมายที่กำหนดให้สิทธิแก่ประชาชนเป็นจำนวนมากแต่สิทธิดังกล่าวจะเกิดขึ้นได้ต้องเป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง จนเวลาล่วงเลยมาหลายปีแล้วก็ยังไม่มีกรออกกฎกระทรวงดังกล่าวเสียที เช่นนี้ก็เป็นภาระให้กับประชาชนเช่นกันเพราะเมื่อไม่มีกฎกระทรวงประชาชนก็จะไม่ได้สิทธิ และหากไปขอใช้สิทธิ เจ้าหน้าที่ก็จะอ้างว่าไม่สามารถปฏิบัติให้ได้

กฎหมายที่สร้างภาระให้แก่ประเทศชาติ เช่น ทำให้เสียงบประมาณเป็นจำนวนมากโดยบางฉบับมีหลักการที่จะจัดเก็บเงินจากประชาชน แต่ปรากฏว่าทั้งปีจัดเก็บได้ไม่ถึง 20,000 บาท แต่ต้องจ้างเจ้าหน้าที่เพื่อดำเนินการดังกล่าวหลายล้านบาท ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบระหว่างจำนวนเงินที่จัดเก็บได้กับเงินเดือนที่รัฐจะต้องจ่ายเพื่อจ้างเจ้าหน้าที่ทั้งปีแล้วไม่คุ้มค่า นอกจากนี้ยังมีกฎหมายที่ทำให้ประเทศต้องเสียเปรียบทั้งในเรื่องการส่งออก การนำเข้า และการแข่งขันกับต่างประเทศซึ่งถือเป็นการสร้างภาระให้กับประเทศชาติเช่นกันเมื่อกระบวนการที่ผ่านมาได้ส่งผลให้มีกฎหมายที่ไม่มีคุณภาพเกิดขึ้นเป็นจำนวนมากจึงมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายการปฏิรูปกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับฝ่ายบริหารซึ่งประกอบด้วยหลักการที่สำคัญ 3 ประการ หรือที่เรียกโดยย่อว่า หลักการ “3D” ดังนี้³⁵

³³ พระราชบัญญัติว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 34 (1)

³⁴ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "ในการสัมมนา เรื่องการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย."

³⁵ จุมพล ศรีจงศิริกุล, "การปฏิรูประบบกฎหมายเปรียบเทียบเอกสารประกอบการบรรยายการฝึกอบรมหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐ ระดับชำนาญการขึ้นไป รุ่นที่ 21," (2561). หน้า 17.

(1) “**Deregulation**” คือ การลดจำนวนกฎหมาย และลดเนื้อหาของกฎหมายที่มีลักษณะการใช้บังคับเป็นการควบคุมให้น้อยลง โดยกำหนดให้หน่วยงานของรัฐยึดหลักการออกกฎหมายเท่าที่จำเป็น และละเว้นการควบคุมที่ไม่สมควร

(2) “**Decriminalization**” คือ การลดหรือเลิกเนื้อหาของกฎหมายที่มีโทษอาญา หรือในกรณีความผิดที่ไม่ร้ายแรงให้ใช้สภาพบังคับทางแพ่ง มาตรการทางปกครอง หรือมาตรการทางสังคมอื่นมาใช้แทน เช่น ความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด แทนที่จะใช้โทษอาญาในการปราบปรามการกระทำ ความผิดเท่านั้นก็ปรับเปลี่ยนแนวความคิดโดยกำหนดให้ผู้ที่พบเห็นหรือแจ้งเบาะแสการกระทำ ความผิดได้รับรางวัลนำจับ ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นการให้รางวัลแก่ผู้แจ้ง อันเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถลดการกระทำผิดให้น้อยลงได้ หรือเปลี่ยนนโยบายว่า “ผู้ค้า” คืออาชญากร ส่วน “ผู้เสพ” คือผู้ป่วยที่ควรนำมาบำบัดรักษาก็ช่วยลดจำนวนของผู้เสพให้น้อยลงได้ เพราะหากถือว่าเป็นอาชญากร เช่นเดียวกันแล้ว นอกจากจะไม่ก่อให้เกิดผลดีแก่สังคม ยังทำให้นักโทษล้นเรือนจำและมีการกลับไปเสพยาอีกด้วย

(3) “**Decentralization**” คือ การถ่ายโอนอำนาจให้แก่หน่วยงานหรือบุคคลอื่นได้ร่วมตัดสินใจหรือปฏิบัติแทน โดยเน้นการกระจายอำนาจและการมอบอำนาจของเจ้าหน้าที่มิให้กระจุกตัวอยู่ที่คนใดคนหนึ่ง ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความคล่องตัว และเป็นการอำนวยความสะดวก ความรวดเร็วและเพิ่มช่องทางการให้บริการแก่ประชาชนให้หลากหลาย

ทั้งนี้ นอกจากจะมีหลักการ “3D” เป็นหัวใจของการปฏิรูปกฎหมายแล้ว ยังต้องมีหลักธรรมาภิบาล หรือหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance)³⁶ มาเป็นส่วนในการปฏิรูปกฎหมายด้วย กล่าวคือ การออกกฎหมายต้องมีความโปร่งใส (Transparency) เปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วม (Participation) ต้องมีภาระรับผิดชอบ (Accountability) และกฎหมายนั้นต้องมีความคุ้มค่าและประหยัดทั้งงบประมาณและเวลา (Efficiency หรือ Value for money) แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 77 อาจจะยังไม่ชัดเจนเท่าที่ควรจึงมีพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 เพื่อมาอธิบายเพิ่มเติมมาตรา 77 ว่าในการตรากฎหมายไม่ควรมีกฎหมายเกินความจำเป็น และเป็นการสร้างหลักประกันให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมและรับรู้ถึงกระบวนการจัดทำร่างกฎหมายและประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายตั้งแต่เริ่มต้นซึ่งได้กำหนดหลักการสำคัญในเรื่องต่าง ๆ ไว้ 10 ประการ ดังนี้³⁷

³⁶ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, คู่มือการจัดระดับการกำกับดูแลองค์การภาครัฐตามหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance Rating), พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2552). หน้า 17.

³⁷ สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, ความมุ่งหมายและคำอธิบายประกอบรายมาตราของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 (สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2562). หน้า 120 -123.

ประการแรก รัฐพึงออกกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น เป็นหลักการที่สำคัญที่สุด สิ่งใดที่สามารถดำเนินการได้โดยไม่จำเป็นต้องมีกฎหมายก็ควรเลือกใช้วิธีนั้นก่อน โดยแค้ไหนเพียงใดจึงเรียกว่า “จำเป็น” พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดความหมายและวิธีการตรวจสอบไว้อย่างชัดเจนแล้วซึ่งจะช่วยลบล้างธรรมเนียมหรือวิธีปฏิบัติเดิม ๆ ที่อาจจะตรากฎหมายที่ไม่จำเป็นออกมาหากฝ่าฝืนย่อมเป็นการกระทำที่ขัดต่อบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ

ประการที่ 2 ยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ โดยกฎหมายฉบับใดล้าสมัย หรือออกมาแล้วเป็นอุปสรรคสร้างภาระ หรือกระทบต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน ต้องมีการแก้ไข ปรับปรุง หรือยกเลิก ซึ่งวิธีการหรือขั้นตอนในการดำเนินการสามารถพิจารณาในรายละเอียดได้จากพระราชบัญญัติฉบับนี้โดยจะได้อธิบายต่อไป

ประการที่ 3 ดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายได้โดยสะดวกและเข้าใจกฎหมายได้ง่าย เมื่อมีกฎหมายแล้วรัฐจะต้องดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายได้โดยสะดวก ซึ่งในยุคที่มีเทคโนโลยีสารสนเทศที่สะดวกและรวดเร็วเช่นปัจจุบันย่อมไม่เป็นการยากที่รัฐจะดำเนินการให้เกิดผลเช่นนั้นโดยหน่วยงานของรัฐจะต้องดำเนินการคือ ต้องดำเนินการให้ประชาชนสามารถเข้าใจกฎหมายนั้นได้อย่างถูกต้อง เช่น ให้งานของรัฐบาลที่รับผิดชอบบังคับใช้กฎหมายเผยแพร่คำอธิบายโดยสรุปสาระสำคัญของกฎหมายในลักษณะที่ประชาชนจะสามารถเข้าใจได้ไว้ในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของหน่วยงานและระบบกลาง

ประการที่ 4 ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับต้องจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง เพื่อให้ประชาชนได้รับรู้และมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นหรือผลกระทบที่จะมีต่อประชาชนหรือสามารถเสนอแนะแนวทางใหม่ ๆ ที่หน่วยงานของรัฐอาจนึกไม่ถึงได้ โดยพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดนิยามความหมายของ “ผู้เกี่ยวข้อง” ไว้แล้วว่าครอบคลุมถึงใครบ้าง ซึ่งที่ผ่านมาการออกกฎหมายอาจจะมีการรับฟังความคิดเห็นหรือไม่ก็ได้ แต่นับจากนี้กฎหมายทุกฉบับต้องผ่านการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องทั้งหมด ยกเว้นกฎหมายบางลักษณะ

ประการที่ 5 ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับต้องวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย โดยจะต้องพิจารณาในแง่มุมต่าง ๆ เช่น ประโยชน์ที่จะได้รับจากการตรากฎหมายนั้น ภาระที่จะเกิดกับประชาชน รวมทั้งค่าใช้จ่ายที่ประชาชนจะต้องเสียไปในการปฏิบัติตามกฎหมาย เพื่อวิเคราะห์ว่ากฎหมายนั้น มีความคุ้มค่าและมีความจำเป็นอย่างแท้จริง ซึ่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องกระทำอย่างรอบด้านและเป็นระบบ รวมทั้งให้นำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณาและจัดทำเป็นรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบ ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย เหตุผลความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายความซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น สิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลที่ต้องถูกจำกัด ภาระหรืออุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน

ผลกระทบต้องประมาณ เศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม หรือผลกระทบอื่นที่สำคัญ เหตุผลความจำเป็นในการใช้ระบบอนุญาต ระบบคณะกรรมการ หรือการกำหนดโทษอาญา รวมทั้งหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ตลอดจนหน่วยงานผู้รับผิดชอบและจำนวนเจ้าหน้าที่ของรัฐ อุปกรณ์และงบประมาณที่ต้องใช้ในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย และหากมีผู้ได้รับผลกระทบก็ต้องกำหนดวิธีการเยียวยาด้วย ทั้งนี้ ผลการวิเคราะห์ดังกล่าวนั้นต้องนำมาประกอบการพิจารณาในกระบวนการตรากฎหมายทุกขั้นตอนด้วย กล่าวคือต้องนำผลการรับฟังความคิดเห็นและผลการวิเคราะห์ผลกระทบมาพิจารณาทั้งในชั้นการพิจารณาของกระทรวง คณะรัฐมนตรี สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและรัฐสภา

ประการที่ 6 เมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้วต้องจัดให้มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย ตามรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยจะต้องรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ การประเมินผลสัมฤทธิ์นี้จะเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าผลที่คาดหวังในการตรากฎหมายนั้นได้เกิดขึ้นจริงหรือไม่ มีการบังคับใช้อย่างเข้มงวดเพียงใด และที่สำคัญหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องสามารถปฏิบัติตามและบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายมากน้อยเพียงใด โดยการประเมินผลสัมฤทธิ์นั้นหากเรียกให้เข้าใจได้โดยง่ายก็เปรียบเสมือนการทำ “RIA” ซึ่งวิธีการมีรายละเอียดกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติแล้ว เช่น ต้องดำเนินการโดยรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง และพิจารณาให้สอดคล้องกับหลักการตามมาตรา 77 รวมทั้งต้องคำนึงถึงเรื่องความได้สัดส่วนระหว่างประโยชน์ที่ได้รับจากการบรรลุตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย เทียบกับภาระของประชาชนและทรัพยากรที่ใช้ในการบังคับการตามกฎหมาย ตลอดจนความสอดคล้องหรือการอนุวัติการตามพันธกรณีระหว่างประเทศที่ประเทศไทยต้องปฏิบัติตามภายใต้บังคับกฎหมายระหว่างประเทศ นอกจากนี้ ยังต้องกระทำทุกรอบระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งพระราชบัญญัติได้กำหนดให้กระทำอย่างน้อยทุก 5 ปี นับแต่วันที่กฎหมายนั้นมีผลใช้บังคับ แต่พระราชกำหนดที่ตราขึ้นภายหลังพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับเป็นครั้งแรก ให้กระทำภายใน 2 ปี นับแต่วันที่พระราชกำหนดนั้นมีผลใช้บังคับ

ประการที่ 7 ฟังใช้ระบบอนุญาตในกฎหมายเฉพาะกรณีที่เป็น กำหนดเงื่อนไขในการตรากฎหมายโดยให้หลีกเลี่ยงการใช้ระบบอนุญาต ซึ่งเป็นที่มาของการทุจริตประพฤติมิชอบ เกิดการทุจริตคอร์รัปชัน และระบบคณะกรรมการซึ่งทำให้เกิดขั้นตอนและหาตัวบุคคลที่จะรับผิดชอบในผลแห่งการกระทำมิได้³⁸ เนื่องจากเนื้อหาของกฎหมายที่ผ่านมามากจะกำหนดให้การดำเนินการใด ๆ ต้องมีการขออนุญาต และหากไม่มาขออนุญาตก็เป็นความผิด นอกจากนี้ เมื่อขออนุญาตแล้วก็จะเกิดใบอนุญาต มีค่าธรรมเนียม และการต่ออายุใบอนุญาตตามมา รวมทั้งมีขั้นตอนและระยะเวลาในการ

³⁸ กองพัฒนากฎหมาย สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "คำอธิบายสาระสำคัญของพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ ของกฎหมาย พ.ศ. 2562," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 10/01/2563. แหล่งที่มา: <https://www.lawreform.go.th/uploads/files/1579598846-gcl15-4s9jt.pdf>

พิจารณาที่ค่อนข้างยุ่งยาก และล่าช้า “ระบบอนุญาต” จึงสร้างภาระให้แก่ประชาชน ดังนั้น มาตรา 77 จึงได้กำหนดให้ใช้ระบบอนุญาตได้เพียงเท่าที่จำเป็นเท่านั้น

ประการที่ 8 พึงใช้ระบบคณะกรรมการในกฎหมายเฉพาะกรณีที่เป็น โดยในกรณีที่ รัฐมนตรีหรืออธิบดีเพียงคนเดียวก็สามารถตัดสินใจหรือบริหารจัดการได้โดยไม่ต้องเสียเวลาผ่านการ พิจารณาของคณะกรรมการชุดต่าง ๆ หรือคณะกรรมการจำนวนมากแล้ว ก็ไม่มีความจำเป็นต้อง จัดตั้งคณะกรรมการขึ้น ทั้งนี้ ในกรณีที่นำระบบคณะกรรมการมาใช้ต้องระบุให้ชัดเจนด้วยว่ามติของ คณะกรรมการผูกพันหน่วยงานที่มีผู้แทนเป็นกรรมการโดยตำแหน่งด้วย³⁹

ประการที่ 9 พึงกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจและระยะเวลาในการดำเนินการตาม ขั้นตอน โดยกฎหมายฉบับใดมีบทบัญญัติในลักษณะให้การอนุมัติหรืออนุญาตขึ้นอยู่กับ การพิจารณา ของเจ้าหน้าที่แสดงว่ากฎหมายฉบับนั้นเป็นกฎหมายที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีดุลพินิจแล้ว เช่น ต้องระบุว่ากรณีใดบ้างที่จะไม่อนุญาต และในเรื่องนั้นจะใช้เวลาในการพิจารณานานเท่าไรกำหนดไว้ อย่างชัดเจน เป็นต้น

ประการที่ 10 พึงกำหนดโทษอาญาเฉพาะความผิดร้ายแรง เนื่องจากปัจจุบันสภาพบังคับ ที่เป็นผลร้ายหรือเป็นมาตรการในเชิงลบ (Negative Sanctions) มิได้มีเฉพาะโทษอาญาเท่านั้น เพราะ ยังมีโทษทางแพ่ง โทษทางปกครอง รวมทั้งโทษทางวินัยด้วย

ดังที่ได้กล่าวมาเนื้อหาสาระสำคัญตามมาตรา 77 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ทั้ง 10 ประการดังกล่าว หน่วยงานของรัฐต้องดำเนินการพิจารณาและตรวจสอบให้ครบถ้วนตาม รายละเอียดและหลักเกณฑ์ที่กำหนด โดยเฉพาะการรับฟังความคิดเห็น ทั้งในการออกกฎหมายและ การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย อย่างไรก็ตาม สิ่งที่ได้รับฟังความคิดเห็นมาไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามแต่ ต้องรับฟังเสมอ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ เราต้องรับฟัง แต่ไม่จำเป็นต้องเชื่อฟัง และความคิดเห็นที่ ได้รับฟังมาจะต้องนำไปใช้ทั้งระบบ คือทั้งในชั้นการพิจารณาของคณะรัฐมนตรี สำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา และรัฐสภา

2.2. ความหมายและเหตุผลในการบังคับใช้พระราชบัญญัติ

พระราชบัญญัติฉบับนี้มีขึ้นเพื่อให้การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของ กฎหมายมีหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติที่ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยได้ให้เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติ ฉบับนี้ว่า โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์ การจัดทำร่างกฎหมาย การตรวจสอบความจำเป็น ในการตรากฎหมาย การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง และการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น จากกฎหมายเพื่อประกอบการจัดทำร่างกฎหมาย และการเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและ

³⁹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "ในการสัมมนา เรื่องการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำ ร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย."

การวิเคราะห์นั้นต่อประชาชน หลักเกณฑ์การตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับระบบอนุญาต ระบบคณะกรรมการ การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ และการกำหนดโทษอาญา เพื่อให้การตรากฎหมายเป็นไปโดยละเอียดรอบคอบ ไม่สร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น ตลอดจนกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายหลังเมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้วเพื่อพัฒนากฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป และการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมายที่เข้าใจง่ายของประชาชน ทั้งนี้ตามนัยมาตรา 77 ประกอบกับมาตรา 258 ค. ด้านกฎหมาย (1) และ (3) ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย⁴⁰ โดยพระราชบัญญัตินี้จึงมีผล ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 พฤศจิกายน 2562 เป็นต้นไป

2.3. วัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติ⁴¹

2.3.1 วัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติ⁴²

1. เพื่อให้กฎหมายที่ตราขึ้นเป็นกฎหมายที่ดี มีการตรากฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และมีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อปรับปรุงให้สอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป
2. เพื่อให้มีการทบทวนหรือยกเลิกกฎหมายที่ล้าสมัยและเป็นอุปสรรคต่อการประกอบอาชีพและการดำเนินธุรกิจของประชาชน และเพื่อให้กฎหมายอยู่บนพื้นฐานของความเป็นจริง
3. เพื่อให้มีกลไกทางกฎหมายในการสร้างความเป็นธรรมและจัดความเหลื่อมล้ำ
4. เพื่อให้มีกลไกทางกฎหมายในการเพิ่มขีดความสามารถการแข่งขันของประเทศ
5. เพื่อให้มีการพัฒนากระบวนการตรากฎหมายให้เป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ
6. เพื่อให้มีกลไกช่วยเหลือประชาชนในการจัดทำและเสนอร่างกฎหมาย และมีกลไกช่วยเหลือทางกฎหมายแก่ประชาชน
7. เพื่อให้มีการจัดทำและพัฒนาระบบฐานข้อมูลกฎหมายภาครัฐเพื่อให้ประชาชนเข้าถึงกฎหมายได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้โดยง่าย
8. เพื่อให้มีการพัฒนาการเรียนการสอนและการศึกษาอบรมวิชากฎหมาย เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายเป็นผู้มีความรอบรู้ มีคุณธรรม และจริยธรรมในการประกอบวิชาชีพ
9. เพื่อให้มีการใช้เทคโนโลยีในการติดต่อราชการเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ประชาชน และป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบของเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย

⁴⁰ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

⁴¹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "ในการสัมมนา เรื่องการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย."

⁴² ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี, "เรื่องการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2561," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 7/02/2563. แหล่งที่มา: http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/A/024_2/1.PDF

10. เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสร้างการยอมรับให้กับประชาชน ดังนั้น สรุปลงได้ว่าวัตถุประสงค์หลักก็เพื่อให้กฎหมายที่กำลังจะออกมาบังคับใช้ หรือกฎหมายที่ใช้บังคับแล้ว ดังเช่นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งจะได้ศึกษารายละเอียดในบทต่อไป จะต้องเป็นกฎหมายที่ดีและเป็นธรรม สอดคล้องกับหลักนิติธรรม รวมถึงให้กฎหมายเป็นเครื่องมือส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ไม่สร้างภาระให้แก่ประชาชนและไม่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศประชาชนมีส่วนร่วมในกระบวนการการจัดทำและเสนอร่างกฎหมายอย่างเหมาะสม หรือประชาชนต้องมีความรู้ความเข้าใจในกฎหมาย และสามารถเข้าถึงกฎหมายได้โดยง่าย และผู้บังคับใช้กฎหมายมีความรู้ความเข้าใจ และมีการบังคับใช้กฎหมายอย่างถูกต้องและเป็นธรรม

2.3.2 หลักการและสาระสำคัญของพระราชบัญญัติ

1. การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย คือการตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย การรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของกฎหมาย เพื่อประกอบการจัดทำร่างกฎหมาย และการเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์นั้นต่อประชาชน

2. การกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบเนื้อหาของกฎหมายเกี่ยวกับระบบอนุญาต ระบบคณะกรรมการ การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ และการกำหนดโทษอาญาเพื่อให้การตรากฎหมายเป็นไปโดยละเอียดรอบคอบไม่สร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น

3. การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายหลังจากกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้วเพื่อพัฒนากฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป เช่นพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยบังคับใช้มาแล้วประมาณ 5 ปี จัดเก็บภาษีได้ทั้งหมด 798 ล้านบาทถ้วน

4. การกำหนดกลไกเกี่ยวกับการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมาย หมายถึงการกำหนดหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐในการดำเนินการเพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าใจและเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมายได้

5. การกำหนดกลไกการโต้แย้งหรือตรวจสอบบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีโทษทางอาญา โทษทางปกครอง หรือสภาพบังคับที่เป็นผลร้ายอื่นแก่ผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเพื่อให้ศาลนำมาประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้

6. การกำหนดกลไกเร่งรัดให้หน่วยงานของรัฐต้องออกกฎหรือดำเนินการอื่นใดเพื่อให้ประชาชนสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้โดยเร็ว

2.3.3 บททั่วไปของพระราชบัญญัติ

2.3.3.1 หลักการเกี่ยวกับการจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

กฎหมายถือเป็นเครื่องมือสำคัญแต่กฎหมายที่มากเกินไปย่อมถือเป็นอุปสรรคสำคัญในการยกระดับความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทย ดังนั้นการที่หน่วยงานของรัฐจะดำเนินการอย่างไรก็ตาม ในการบริหารประเทศ เช่นการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายใต้การรับมรดกภายหลังจากกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว ต้องพิจารณาหลักการสำคัญดังต่อไปนี้⁴³

1. ความจำเป็นของกฎหมาย หมายถึงการที่รัฐจะพิจารณาออกกฎหมายมาใช้บังคับ รัฐต้องคำนึงถึงความจำเป็นในการออกกฎหมาย ต้องจัดให้มีกฎหมายที่ดีไม่มีกฎหมายที่ไม่จำเป็น เพราะกฎหมายที่ไม่จำเป็นจะทำลายความศักดิ์สิทธิ์ของกฎหมาย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ “ควรทำให้กฎหมายเป็นเพชรที่มีน้อย มีราคา และบังคับได้จริง คนจะได้สนใจ และไม่ควรรอกกฎหมายให้เคลื่อนกลาดแบบเม็ดกรวดทรายที่คนไม่สนใจ เช่นกรณีของกฎหมายภาษีการรับมรดกที่อาจพิจารณาได้ว่ามีความไม่จำเป็น สาเหตุประการหนึ่งคือเนื่องจากนักกฎหมายไทยในยุคก่อนไม่ค่อยถนัดการร่างกฎหมายเวลาต้องการออกกฎหมายเพื่อให้ประชาชนปฏิบัติตามก็อาจไม่มีการตรวจสอบความจำเป็นในการเสียภาษีการรับมรดก ซึ่งสภาพดังกล่าวทำให้ประเทศไทยมีหลักหรือข้อยกเว้นการเสียภาษีการรับมรดกที่ไม่ได้ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกเพียงอย่างเดียว แต่ยังคงจัดกระจายอยู่ตามประมวลรัษฎากรเรื่องภาษีการให้ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีวิธีการในการพิจารณาโดยการกำหนดให้มีการตรวจสอบความจำเป็นในการออกกฎหมายอย่างเคร่งครัด หลักการข้างต้นถือเป็นหลักการสำคัญในการพัฒนาคุณภาพของกฎหมาย สอดคล้องกับสภาพความต้องการของสังคม

2. ความสอดคล้องกับสภาพการณ์ หมายถึงการทบทวน ยกเลิก หรือปรับปรุงกฎหมายทั้งหมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือเรียกว่า กฎหมายที่ล้าสมัย โดยมุ่งเน้นถึงกฎหมายที่ไม่ความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ตามบริบทของสังคม สร้างภาระ หรือก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำและไม่เป็นธรรมต่อประชาชน เช่น กฎหมายที่ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายบางฉบับที่ไม่เหมาะสมกับกาลปัจจุบัน พ.ศ. 2546 พระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายบางฉบับที่หมดความจำเป็นหรือซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายบางฉบับที่หมดความจำเป็นหรือซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 และให้หมายความรวมถึงกฎหมายที่ตราขึ้นก่อนปี พ.ศ. 2500 เช่นพระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย พ.ศ. 2456 พระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของภริยา พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติจดทะเบียนครอบครัว พ.ศ. 2478 พระราชบัญญัติควบคุมการโฆษณาโดยใช้เครื่องขยายเสียง พ.ศ. 2493 ฯลฯ ซึ่งต้องนำมาทบทวนว่ายังคงสอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบันหรือไม่ ที่ผ่านมารัฐบาลได้มี

⁴³ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 5

ความพยายามผลักดันให้เกิดการปฏิรูปกฎหมายในเรื่องนี้แล้ว โดยการเสนอให้มีการยกเลิกหรือปรับปรุงแก้ไขกฎหมายหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายบางฉบับที่หมดความจำเป็น หรือซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายบางฉบับที่หมดความจำเป็น หรือซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 การแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวกับการค้าประกันและจำนอง หรือแม้กระทั่งการตราพระราชบัญญัติการอำนวยความสะดวกในการพิจารณาอนุญาตของทางราชการ พ.ศ. 2558 เพื่อสร้างกลไกในการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนในการติดต่อราชการ

3. ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิต และการประกอบอาชีพ หมายถึงกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน หรือมีการกำหนดหน้าที่หรือขั้นตอนการดำเนินการที่เป็นการสร้างภาระหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพหรือการดำเนินการธุรกิจของประชาชน ซึ่งโดยส่วนใหญ่ มักจะเป็นกฎหมายที่กำหนดให้มีการขออนุญาต อนุมัติ ขึ้นทะเบียน เสียภาษี ฯลฯ ซึ่งจะมีขั้นตอนในการติดต่อกับทางราชการโดยที่กฎหมายเป็นเครื่องมือสำคัญของภาครัฐในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน การตรากฎหมายจึงต้องกระทำอย่างจำกัดตามความจำเป็นของสถานการณ์และบริบทของสังคม เมื่อเวลาผ่านไปและบริบทของสังคมเปลี่ยนแปลงไปจึงจำเป็นต้องมีการทบทวนถึงความเหมาะสม และการคงอยู่ของกฎหมาย เพื่อมิให้การดำเนินการตามกฎหมายนั้นกลายเป็นต้นทุนในการดำเนินการที่ไม่จำเป็น สร้างภาระแก่ประชาชนและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศ โดยรัฐบาลมีการตราพระราชกฤษฎีกาการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมาย พ.ศ. 2558 เพื่อเป็นเครื่องมือสำหรับใช้ในการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายว่ายังมีความเหมาะสมเป็นธรรมและสอดคล้องกับบริบทของสังคมและวิวัฒนาการของเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ โดยกำหนดให้รัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายมีหน้าที่จัดให้มีการพิจารณาทบทวนกฎหมาย ที่อยู่ในความรับผิดชอบของตนและยังมีผลใช้บังคับอยู่ในประเด็นต่าง ๆ เช่น เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องมีกฎหมายนั้นสถานการณ์ด้านต่าง ๆ ของประเทศและบริบทของโลกที่เปลี่ยนแปลง ความสอดคล้องกับพันธกรณีระหว่างประเทศที่ประเทศไทยต้องปฏิบัติตาม ภาระของประชาชนที่เกิดขึ้นจากกฎหมายนั้น ตลอดจนผลกระทบต่อคุณภาพชีวิตและการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน การป้องกันและขจัดการทุจริตที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายนั้น

4. ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย หมายถึงกฎหมายทุกตัวรัฐต้องดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึง ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม ซึ่งความเหลื่อมล้ำทางสังคมหมายถึงความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ที่มีโอกาสกับผู้ที่มีโอกาสในการเข้าถึงอำนาจการต่อรองหรือการได้รับการจัดสรรประโยชน์ทางสังคม แม้การพัฒนาประเทศในช่วงที่ผ่านมาอาจยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชน

บางกลุ่มให้ดีขึ้น แต่ประชาชนส่วนหนึ่งยังคงประสบปัญหาจากการกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรม และเผชิญอุปสรรคในการเข้าถึงบริการสาธารณะ สาธารณูปโภค และสวัสดิการของรัฐ ความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นอาจมีเหตุปัจจัยหลายประการไม่ว่าจะเป็นฐานะทางเศรษฐกิจ สถานะทางสังคม และส่วนหนึ่งก็มีที่มาจากกฎหมายที่มีผลใช้บังคับอยู่ซึ่งก่อให้เกิดผลอันไม่เป็นธรรม ดังเช่นจากการที่คณะกรรมการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมายได้รับฟังความคิดเห็นจากประชาชนในพื้นที่ต่าง ๆ พบว่า มีตัวอย่างของกฎหมายที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหลายกรณี เช่น ปัญหาเรื่องที่ดินทำกิน ปัญหาความสามารถในการเสียภาษีการรับมรดก การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีบางอย่างมีความไม่เป็นธรรมเอื้อผู้มีรายได้สูง และเป็นภาระให้กับผู้มีรายได้ต่ำเกิดความไม่เสมอภาคทางภาษี หรือการร้องเรียนเกี่ยวกับปัญหาอันเนื่องมาจากการทำสัญญาขายฝากซึ่งมักจะมีการตกลงกำหนดสินไถ่ในสัญญาไว้ในราคาที่สูงมากจนผู้ขายฝากส่วนใหญ่ไม่สามารถหาเงินมาไถ่ทรัพย์สินของตนคืนได้ ซึ่งถือว่าไม่เป็นธรรมแก่ผู้ขายฝากซึ่งมักเป็นผู้มีฐานะยากจนและมีความเดือดร้อนทางการเงิน และไม่มีความรู้ทางกฎหมาย แม้การขายฝากยังคงมีประโยชน์และมีความจำเป็นสำหรับการเข้าถึงแหล่งเงินทุนของประชาชน แต่การที่บทบัญญัติของกฎหมายเปิดกว้างจึงทำให้เกิดการนำไปใช้อย่างไม่เป็นธรรมซึ่งจำเป็นต้องได้รับการแก้ไขปรับปรุง ซึ่งปัญหาเหล่านี้มักเกิดจากการบังคับใช้จึงต้องมีการสำรวจและศึกษาจากปัญหาความเดือดร้อนของประชาชน และนำมาพิจารณาแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายต่าง ๆ เพื่อให้มีกลไกในการขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม

2.3.3.2 หน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการพัฒนากฎหมาย⁴⁴

- 1.) ติดตามและพัฒนาการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ โดยการเสนอแนะ หรือให้ความเห็นแก่คณะรัฐมนตรีเกี่ยวกับการออกกฎกระทรวง การกำหนดแนวทาง หรือการดำเนินการอื่นใดเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้
- 2.) กำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางการดำเนินการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย การตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเพื่อให้หน่วยงานของรัฐปฏิบัติตาม
- 3.) ให้คำปรึกษาแก่หน่วยงานของรัฐเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ รวมทั้งกำหนดแนวทางการดำเนินการเพื่อให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการให้สอดคล้องหรือเป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

⁴⁴ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 7

2.3.4 การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง

2.3.4.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ที่สำคัญของการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง

การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง (Stakeholders Consultation) หมายถึง กระบวนการในการแสวงหาหรือรวบรวมข้อมูล ข้อคิดเห็น และข้อเสนอแนะต่าง ๆ จากผู้เกี่ยวข้องที่ได้รับผลกระทบ หรืออาจได้รับผลกระทบหรือมีส่วนได้เสียกับเรื่องนั้นอย่างแท้จริง (Stakeholders) ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา กลุ่มบุคคล ชุมชน องค์กร หรือหน่วยงานของรัฐ เกี่ยวกับประเด็นหรือเรื่อง ที่รัฐจะดำเนินการเพื่อนำข้อมูล ข้อคิดเห็น และข้อเสนอแนะมาใช้ประกอบการพิจารณา หรือตัดสินใจ ของฝ่ายบริหารว่าการตรากฎหมายในเรื่องนั้นจะส่งผลกระทบต่อผู้เกี่ยวข้องมากน้อยเพียงใด ประโยชน์ที่จะได้รับมีความคุ้มค่าหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ ผลที่ได้รับจากการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องจึงเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการกำหนดนโยบายหรือมาตรการในการบริหารราชการแผ่นดิน การออกกฎหมาย หรือการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

นอกจากนี้ การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องยังเป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายสาธารณะ (Public Policy) ของฝ่ายบริหารอันเป็นลักษณะสำคัญประการหนึ่งของประเทศที่ปกครองในระบอบเสรีประชาธิปไตย และเป็นช่องทางที่จะทำให้หน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้ร่างกฎหมายได้รับทราบความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องไม่ว่าผู้เกี่ยวข้องนั้นจะเป็นประชาชน หน่วยงานอื่นของรัฐ หรือผู้เชี่ยวชาญต่าง ๆ อันจะช่วยทำให้กฎหมายนั้นมีเนื้อหาสาระ และกลไกที่สอดคล้องกับความต้องการที่แท้จริงของสังคมโดยวัตถุประสงค์ที่สำคัญของการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องมีด้วยกัน 3 ประการ ได้แก่

ประการแรก เพื่อแจ้งหรือบอกเล่าข้อมูลแก่ผู้เกี่ยวข้อง (Information) โดยหน่วยงานของรัฐจะต้องดำเนินการแจ้งข้อมูลต่อบุคคลซึ่งมีสิทธิหรือหน้าที่หรืออาจจะมีสิทธิ หรือหน้าที่รวมทั้งบุคคลที่ได้รับ หรืออาจได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมาย เพื่อให้บุคคลดังกล่าวสามารถเข้าร่วมให้ข้อมูล ข้อคิดเห็น และข้อเสนอแนะต่าง ๆ ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

ประการที่สอง เพื่อให้ข้อมูลและดึงข้อมูล (Eliciting Opinion) โดยหน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้ร่างกฎหมาย หรือกฎหมายมีหน้าที่ในการให้ข้อมูลแก่ผู้เกี่ยวข้อง และหน้าที่ในการดึงข้อมูลซึ่งอาจประกอบด้วยปัญหา ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อประชาชนจากการมีกฎหมายนั้น ตลอดจนเหตุผล ข้อคิดเห็น และข้อเสนอแนะต่าง ๆ จากผู้เกี่ยวข้อง เพื่อให้หน่วยงานของรัฐได้รับข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่ครบถ้วน และนำมาประกอบการพิจารณาในการจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายได้อย่างเหมาะสมและโปร่งใส

ประการที่สาม เพื่อให้อำนาจแก่ผู้เกี่ยวข้องเข้ามามีส่วนร่วมในการตัดสินใจต่อสภาพปัญหานั้นอย่างจริงจัง (Involvement and Dialogue) หน่วยงานของรัฐควรเปิดโอกาสให้

ผู้เกี่ยวข้องในภาคส่วนนั้น ๆ เข้ามามีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายหรือกลไกของการดำเนินการตามร่างกฎหมาย หรือกฎเพื่อตอบสนองต่อความต้องการแท้จริงของประชาชนและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นแก่ประชาชนในเรื่องนั้น ๆ

2.3.4.2 ข้อควรพิจารณาในการรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้อง

ในการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องคณะกรรมการพัฒนากฎหมายได้มีข้อเสนอแนะประกอบการพิจารณาการดำเนินการของหน่วยงานของรัฐ ดังนี้⁴⁵

1. ควรดำเนินการอย่างตรงไปตรงมามีการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ถูกต้องและชัดเจน ไม่ปกปิดข้อมูลต่อประชาชน
2. ใช้ภาษาที่เข้าใจง่ายในการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องสามารถเข้าใจและแลกเปลี่ยนข้อมูลได้โดยง่าย
3. ควรให้โอกาสผู้เกี่ยวข้องแสดงความคิดเห็นและเหตุผลประกอบอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้สนับสนุนหรือคัดค้าน ความคิดเห็นที่หลากหลายจะเป็นประโยชน์ต่อทางราชการมากกว่าจะเป็นโทษ
4. ควรมีระยะเวลาเพียงพอในการรับฟังความคิดเห็น เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้อง คิดวิเคราะห์ ตริกตรอง และร่วมแสดงความคิดเห็นได้ การรับฟังความคิดเห็นผ่านระบบเทคโนโลยี สารสนเทศควรมีระยะเวลาไม่น้อยกว่าสิบ 5 วัน เว้นแต่มีเหตุผลความจำเป็นอื่น ซึ่งหน่วยงานของรัฐ ควรระบุเหตุผล และประกาศให้ทราบเป็นการทั่วไปด้วย
5. การรับฟังความคิดเห็นผ่านระบบกลางอาจไม่สามารถเข้าถึงผู้เกี่ยวข้องได้ครบถ้วนทุกกลุ่ม จึงควรใช้เป็นวิธีการพื้นฐานควบคู่กับการรับฟังความคิดเห็นผ่านวิธีการอื่นด้วย เช่น การสัมภาษณ์ การเชิญมาให้ข้อมูล หรือการประชุม ในกรณีที่เหมาะสมก็อาจจัดการรับฟัง ความคิดเห็นร่วมกับหน่วยงานหรือองค์กรอื่นที่มีเทคโนโลยีเพื่อให้การรับฟังความคิดเห็นนั้นเข้าถึงผู้เกี่ยวข้องได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ทั้งนี้ ในการรับฟังความคิดเห็นต้องคำนึงถึงลักษณะและจำนวนของผู้เกี่ยวข้อง เนื้อหาของร่างกฎหมาย และการอำนวยความสะดวกให้แก่ ผู้เกี่ยวข้องในการแสดงความคิดเห็นอย่างเพียงพอและไม่เป็นการสร้างภาระจนเกินความจำเป็น
6. ในการนำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณาผู้แสดงความคิดเห็นจะเป็นใคร ระบุชื่อหรือไม่ ใช้ชื่อจริงหรือชื่อปลอม ไม่ควรถือเป็นสาระสำคัญ สิ่งที่เป็นข้อสำคัญ คือข้อคิดเห็นนั้นเกี่ยวข้องและนำมาใช้ประกอบการพิจารณาได้มากน้อยเพียงใด

⁴⁵ คำแนะนำของคณะกรรมการพัฒนากฎหมาย, เรื่อง การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องประกอบการจัดทำร่างกฎหมาย, ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 123 ก ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

2.3.4.3 บุคคลที่ต้องรับฟังความคิดเห็น

การรับฟังความคิดเห็นต้องรับฟังจากผู้เกี่ยวข้อง ซึ่งพระราชบัญญัติฉบับได้ให้ความหมายว่า ผู้ซึ่งมีหรืออาจมีสิทธิหรือหน้าที่ หรือได้รับหรืออาจได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมาย กฎหมาย หรือกฎอันมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการ บุคคล หรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีหรืออาจมีสิทธิหรือหน้าที่ หรือได้รับ หรืออาจได้รับผลกระทบรวมทั้งองค์กรที่เกี่ยวข้อง
2. กลุ่มบุคคลหรือชุมชนซึ่งอยู่ในพื้นที่ที่ได้รับหรืออาจได้รับผลกระทบ รวมทั้ง องค์กรที่เกี่ยวข้องซึ่งมีวัตถุประสงค์กระทำการเพื่อประโยชน์ของกลุ่มบุคคลหรือชุมชนดังกล่าว
3. หน่วยงานของรัฐซึ่งมีภารกิจเกี่ยวข้องหรือที่ดูแลรับผิดชอบพื้นที่ ที่ได้รับหรืออาจได้รับผลกระทบ
4. ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้น นอกจากนี้ยังกำหนดคำว่าองค์กรที่เกี่ยวข้องไว้หมายความว่า สมาคมหรือมูลนิธิที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สภาหรือนิติบุคคลที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะที่ได้รับหรืออาจได้รับผลกระทบจากการร่างกฎหมาย

2.3.4.4 การได้มาซึ่งบุคคลผู้เกี่ยวข้องที่ต้องรับฟังความคิดเห็น

ในการรับฟังความคิดเห็นหน่วยงานของรัฐต้องพิจารณารับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องซึ่งผู้เกี่ยวข้องดังกล่าวอาจมาจากแหล่งดังต่อไปนี้⁴⁶

(ก) รายชื่อผู้เกี่ยวข้องที่รับจดทะเบียนไว้ในระบบกลาง สามารถพิจารณาได้ดังนี้

1. ผู้เกี่ยวข้องที่มาจดทะเบียนรายชื่อของตนไว้ในระบบกลาง
2. รายชื่อผู้เกี่ยวข้องที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นสมควรจดทะเบียนไว้ในระบบกลาง
3. รายชื่อผู้เกี่ยวข้องที่หน่วยงานของรัฐได้รวบรวมรายชื่อผู้เกี่ยวข้องกับกฎหมายที่อยู่ในความรับผิดชอบ และได้แจ้งข้อมูลให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจดทะเบียนไว้ในระบบกลาง

(ข) การวิเคราะห์เพื่อกำหนดผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกับร่างกฎหมายนั้นซึ่งต้องรับฟังความคิดเห็น

2.3.4.5 ข้อมูลประกอบการรับฟังความคิดเห็น

1. ในขั้นก่อนการจัดทำร่างกฎหมายหน่วยงานของรัฐมีหน้าที่ต้องเปิดเผยหลักการ เหตุผล ความมุ่งหมาย ผลสัมฤทธิ์ที่พึงประสงค์ และผลกระทบที่จะเกิดกับประชาชนให้ประชาชนทราบ และต้องจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องอย่างกว้างขวาง ทั้งนี้ ในกรณีที่ถูกกระทรวง

⁴⁶ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 15

กำหนดให้การจัดทำร่างกฎฉบับใดต้องจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็น ในขั้นก่อนการจัดทำร่างกฎฉบับนั้นต้องจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นด้วย

2. ในขั้นจัดทำร่างกฎหมายเสร็จแล้ว หน่วยงานของรัฐอาจนำร่างกฎหมายที่จัดทำขึ้นไปรับฟังความคิดเห็นได้ เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงแก้ไขร่างกฎหมายให้เกิดความสมบูรณ์ หรือเป็นการรับฟังความคิดเห็นว่าร่างกฎหมายที่จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการที่ได้มีการรับฟังความคิดเห็นตามข้อ 1. หรือไม่ โดยการรับฟังความคิดเห็นในขั้นตอนนี้จะเป็นไปตามที่หน่วยงานของรัฐพิจารณาดำเนินการได้ตามที่เห็นสมควร

3. การรับฟังความคิดเห็นเพิ่มเติมในขั้นการเสนอเรื่องและการตรวจพิจารณาร่างกฎหมาย

2.3.4.6 ขั้นตอนที่ต้องรับฟังความคิดเห็น

1. การประกาศเกี่ยวกับการรับฟังความคิดเห็นและการรับฟังความคิดเห็น หน่วยงานของรัฐจะมีการประกาศให้ทราบเป็นการทั่วไปเกี่ยวกับการรับฟังความคิดเห็นในเรื่องดังต่อไปนี้ เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้อง และประชาชนทั่วไปสามารถมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นได้

2. การจัดทำสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นเมื่อรับฟังความคิดเห็นแล้ว หน่วยงานของรัฐจะนำผลการรับฟังความคิดเห็นไปประกอบการจัดทำร่างกฎหมาย และจัดทำสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นรวมทั้งเผยแพร่สรุปผลดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความโปร่งใส และให้ผู้เกี่ยวข้องหรือประชาชนสามารถตรวจสอบการดำเนินการดังกล่าวของหน่วยงานของรัฐได้

3. การเผยแพร่สรุปผลการรับฟังความคิดเห็นหลังจากหน่วยงานของรัฐจัดทำสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นแล้วจะมีการนำสรุปผลรับฟังความคิดเห็นนั้นมาเผยแพร่ผ่านระบบกลาง และอาจมีการเผยแพร่โดยวิธีการอื่นด้วยก็ได้ เช่นการเผยแพร่ผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงานของรัฐ

4. การตรวจสอบการรับฟังความคิดเห็น และการรับฟังความคิดเห็นเพิ่มเติมในกระบวนการเสนอร่างกฎหมายต่อคณะรัฐมนตรี หน่วยงานของรัฐผู้เสนอร่างกฎหมายจะเสนอสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นไปพร้อมกับร่างกฎหมายและรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย⁴⁷ โดยหน่วยงานที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบเกี่ยวกับการรับฟังความคิดเห็นและอาจสั่งให้มีการรับฟังความคิดเห็นเพิ่มเติมได้

2.3.5 การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายและการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย

การตรวจสอบความจำเป็นและการวิเคราะห์ผลกระทบ (Regulatory Impact Analysis หรือ RIA) เป็นเครื่องมือสำคัญในการพัฒนาคุณภาพของกฎหมายโดยระบุและประเมินผลกระทบที่

⁴⁷ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 25

คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกฎหมายหรือกฎระเบียบที่เสนอและใช้วิธีการวิเคราะห์อย่างมีเหตุผลบนพื้นฐานของข้อมูล และข้อเท็จจริง นอกจากนี้ RIA ยังเป็นกระบวนการที่ใช้เปรียบเทียบเพื่อค้นหาทางเลือกที่เหมาะสมที่สุดในการแก้ไขปัญหา กล่าวคือเมื่อหน่วยงานของรัฐค้นพบปัญหาและตั้งเป้าหมายว่าจะแก้ไขปัญหาต่าง ๆ กระบวนการ RIA จะเป็นตัวช่วยในการค้นหาทางเลือกทั้งหมดที่สามารถทำให้บรรลุเป้าหมายนั้นได้เพื่อให้สามารถเลือกทางเลือกที่มีความคุ้มค่า และผลกระทบที่สมเหตุสมผลมากที่สุด เช่นการแทรกแซงเชิงนโยบาย การเข้ามาตราทางบริหาร หรือการออกกฎหมาย จากนั้นจึงทำการวิเคราะห์ทางเลือกที่เป็นไปได้เหล่านั้น และรายงานผลต่อผู้มีอำนาจตัดสินใจให้ทราบถึงประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และผลกระทบของแต่ละทางเลือกและเพื่อนำไปสู่การตัดสินใจเลือกวิธีการที่เหมาะสมที่สุดในการแก้ปัญหานั้น ทั้งนี้หัวใจที่สำคัญที่สุดของกระบวนการ RIA ที่ส่งผลต่อคุณภาพของการตัดสินใจนั้นไม่ได้อยู่ที่ความแม่นยำของการคำนวณ แต่อยู่ที่กระบวนการในการวิเคราะห์การตั้งคำถาม การทำความเข้าใจผลกระทบที่เกิดขึ้นจริงและการตรวจสอบข้อสมมติต่าง ๆ

โดยมีองค์ประกอบที่เป็นปัจจัยสำคัญของ RIA ดังต่อไปนี้

1. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย (RIA) หน่วยงานของรัฐที่เสนอร่างกฎหมาย (อาจเป็นหน่วยงานระดับกรมหรือเทียบเท่า) มีหน้าที่วิเคราะห์และจัดทำรายงาน RIA โดยในการวิเคราะห์นั้น ผู้วิเคราะห์จะต้องมีความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับสภาพปัญหาและเป้าหมายในการดำเนินการอย่างแท้จริงรวมทั้งสามารถนำข้อมูล และข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ด้วย ทั้งนี้ ในการจัดทำรายงาน RIA ต้องให้หัวหน้าส่วนราชการระดับอธิบดีหรือเทียบเท่าลงนามในรายงาน RIA ก่อนเสนอรายงานต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา ดังนั้นการทำ RIA ต้องเริ่มทำเมื่อมีการการจัดทำนโยบายหรือการตัดสินใจในการออกกฎหมาย

2. ขั้นตอนการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย⁴⁸ (RIA)

2.1. การวิเคราะห์สภาพปัญหา สาเหตุของปัญหา และผลกระทบของปัญหา วิเคราะห์สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นโดยพิจารณาจากสภาพข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ข้อมูลที่มีความถูกต้องซึ่งควรจะต้องนำข้อมูลเชิงประจักษ์หรือสถิติที่เกี่ยวข้องมาประกอบการวิเคราะห์ด้วยโดยในหัวข้อนี้ผู้วิเคราะห์จะต้องตอบคำถามสำคัญ 4 ข้อ คือ (1) ปัญหาคืออะไร (2) สาเหตุของปัญหาคืออะไร (3) ผลกระทบของปัญหาคืออะไร และ (4) เหตุใดรัฐจึงควรแทรกแซงในเรื่องนี้

2.2. การกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการดำเนินการเมื่อได้วิเคราะห์ว่าปัญหาที่เกิดขึ้นมาจากสาเหตุใด ให้ระบุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของการดำเนินการในเรื่องนั้นเพื่อจะดำเนินการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นหรือทำภารกิจนั้น ให้เกิดผลสำเร็จ ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่ต้อง

⁴⁸ แนวทางการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 132 ก ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

ดำเนินการด้วยการตรากฎหมาย และมีการออกกฎหมายในเรื่องนั้นมาใช้บังคับประเด็นคำตอบในข้อนี้จะนำไปใช้เป็นตัวชี้วัดหรือเป็นข้อมูลประกอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายต่อไป

2.3. การแก้ปัญหาในปัจจุบันในขั้นตอนถัดมาให้ตรวจสอบว่าสามารถใช้มาตรการหรือวิธีการอื่นที่ไม่ใช่กฎหมายในการแก้ปัญหาหรือไม่ และอธิบายว่าปัจจุบันมีการดำเนินการแก้ปัญหาด้วยวิธีใดบ้าง โดยในกรณีที่มีการดำเนินการแก้ปัญหาด้วยวิธีอื่นอยู่แล้วในปัจจุบัน ให้อธิบายด้วยว่าการแก้ปัญหาด้วยมาตรการดังกล่าวได้ผลอย่างไร และมีอุปสรรคหรือข้อจำกัดอย่างไรบ้าง นอกจากนี้ในกรณีที่เป็นไปได้หน่วยงานของรัฐควรตรวจสอบด้วยว่าในต่างประเทศมีวิธีการแก้ปัญหาโดยใช้มาตรการหรือวิธีการอื่นที่ไม่ใช่การตรากฎหมายหรือไม่ โดยให้ระบุมาตรการดังกล่าวทั้งที่เป็นกฎหมายและไม่ใช่มกฎหมายและอธิบายรายละเอียด ของมาตรการนั้นพอสังเขป พร้อมทั้งวิเคราะห์ว่ามาตรการดังกล่าวสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางแก้ปัญหากับสังคมไทยได้หรือไม่ อย่างไร

2.4. ความสัมพันธ์หรือความใกล้เคียงกับกฎหมายอื่น การตรวจสอบว่าร่างกฎหมายมีความสัมพันธ์หรือใกล้เคียงกับกฎหมายอื่น หรือไม่ อย่างไร โดยให้พิจารณาว่ามีกฎหมายที่มีหลักการหรือผลการบังคับใช้ใกล้เคียงหรือสัมพันธ์ กับร่างกฎหมายนี้ หรือมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแก้ปัญหาเรื่องนี้หรือไม่ อย่างไร

2.5. การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย วิเคราะห์ถึงผลกระทบทั้งด้านบวกและด้านลบที่อาจเกิดขึ้นหากจะมีกฎหมายนี้ โดยเริ่มจากการวิเคราะห์ว่ามีบุคคลหรือกลุ่มบุคคลใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและมาตรการที่กำหนดขึ้นในร่างกฎหมายนี้ ทั้งนี้ในการวิเคราะห์ผู้เกี่ยวข้องหรือผู้มีส่วนได้เสียนอกจากจะต้องพิจารณาผู้ได้รับผลกระทบโดยตรงจากขอบเขตและวัตถุประสงค์ของร่างกฎหมายแล้ว ยังอาจต้องวิเคราะห์ถึงผู้ที่อาจได้รับผลกระทบโดยอ้อมที่เกิดจากมาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในร่างกฎหมายด้วย ต่อจากนั้นจึงวิเคราะห์ว่าผู้ได้รับผลกระทบแต่ละกลุ่มอาจได้รับผลกระทบอย่างไร เป็นผลกระทบในด้านดีหรือด้านลบ พร้อมทั้งระบุรายละเอียดของผลกระทบที่จะเกิดขึ้น ในการนี้หากมีตัวเลขที่คาดการณ์หรือสถิติที่จะต้องนำมาประกอบการวิเคราะห์และระบุไว้ในรายงานด้วย เพื่อจะนำไปสู่การพิจารณาว่าการมีกฎหมายฉบับนี้จะเกิดความคุ้มค่าหรือไม่ เมื่อเทียบกับงบประมาณและภาระของภาครัฐ รวมทั้งภาระที่เกิดขึ้นแก่ประชาชนและสิทธิและเสรีภาพที่ถูกจำกัด และเพื่อมิให้กฎหมาย สร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น ด้วยเหตุดังกล่าวผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายสามารถวิเคราะห์ได้เป็น 3 มิติ ได้แก่

มิติที่ 1 ผลกระทบต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน ซึ่งอาจมีข้อพิจารณาว่ากฎหมายที่จะตราขึ้นจะสร้างภาระหน้าที่ให้เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบ้าง สิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลในเรื่องใดบ้างที่ถูกจำกัด ประชาชนมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจากการต้องปฏิบัติตามกฎหมายนั้นหรือไม่ เพียงใด และประชาชนจะได้รับประโยชน์ใดบ้างจากกฎหมายดังกล่าว

มิติที่ 2 ภาระที่เกิดขึ้นแก่ภาครัฐและความพร้อมของรัฐในการปฏิบัติการให้เป็นไปตามกฎหมายจะต้องพิจารณาถึงความพร้อมและศักยภาพของหน่วยงานของรัฐในการปฏิบัติตาม และบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งนอกจากจะคำนึงถึงวิธีการและประสิทธิภาพในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายแล้วยังจะต้องพิจารณาถึงความพร้อมในการสร้างความรับรู้และความเข้าใจในการปฏิบัติตามกฎหมายให้แก่ประชาชนและหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องด้วย โดยจะต้องพิจารณาด้วยว่าหน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบได้มีการวางแผนเพื่อดำเนินการในเรื่องดังกล่าวไว้หรือไม่ เพียงใด

มิติที่ 3 ผลกระทบโดยรวมอื่นที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย จะต้องพิจารณาถึงผลกระทบโดยรวมที่สำคัญทั้งด้านบวกและด้านลบที่อาจเกิดขึ้นจากการมีกฎหมาย เช่น ผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อมหรือสุขภาพ

2.6. ทำการตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมายในประเด็นที่สำคัญ 4 เรื่อง ได้แก่ เหตุผลความจำเป็นในการใช้ระบบอนุญาต ระบบคณะกรรมการ การกำหนดโทษอาญา การกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครอง หรือดำเนินกิจการทางปกครอง

3. รับฟังความเห็นประกอบการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย (RIA)

การรับฟังความคิดเห็นในขั้นตอนนี้มุ่งหมายที่จะให้ได้ข้อมูลทั้งที่เป็นสภาพข้อเท็จจริง เช่น สภาพปัญหาในเชิงลึก แนวทางการดำเนินการที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ข้อจำกัดหรือข้อกังวลของผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลที่เป็นความเห็นเกี่ยวกับมาตรการทางเลือกหรือมาตรการตามร่างกฎหมายที่หน่วยงานของรัฐเสนอ เช่น มาตรการที่เสนออาจมีข้อจำกัดในการปฏิบัติหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากแต่ละมาตรการแนวทางการเยียวยา ความพึงพอใจในการเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหา ดังนั้นการรับฟังความคิดเห็นในขั้นตอนนี้จึงอาจกระทำโดยนำหลักการหรือข้อเสนอเชิงมาตรการที่หน่วยงานของรัฐได้จัดทำขึ้นไปรับฟังสภาพปัญหาผลกระทบ ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาเป็นข้อมูลประกอบการวิเคราะห์แนวทางการแก้ไขปัญหาหรือการจัดทำร่างกฎหมายที่สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอย่างแท้จริง

4. หลักเกณฑ์การรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย (RIA)

การจัดทำและนำเสนอรายงาน RIA จะต้องนำเสนอข้อมูลให้เข้าใจได้ง่ายมีผลการวิเคราะห์ที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม รวมทั้งมีข้อมูลเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนการวิเคราะห์นั้น หากมีข้อมูลในรูปแบบอื่น เช่น สถิติ แผนภูมิที่เป็นข้อมูลสำคัญในการวิเคราะห์อาจนำเสนอประกอบในรายงานด้วย

รายงาน RIA จะประกอบด้วยหัวข้อสำคัญในการวิเคราะห์ ดังนี้

ส่วนที่หนึ่ง : เหตุผลความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย

1. สภาพปัญหา สาเหตุของปัญหา และผลกระทบของปัญหา
2. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของการแทรกแซง
3. การแก้ปัญหาในปัจจุบัน

4. การรับฟังความคิดเห็น
5. ความสัมพันธ์หรือความใกล้เคียงกับกฎหมายอื่น
6. ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย
7. ความพร้อมและต้นทุนของรัฐในการปฏิบัติตามและบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย
8. ผลกระทบโดยรวมที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย

ส่วนที่สอง : เหตุผลความจำเป็นในการใช้ระบบอนุญาต ระบบคณะกรรมการ การกำหนดโทษอาญา และการให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีดุลพินิจ

5. การเปิดเผยการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย (RIA) อาจดำเนินการได้ในหลายในขั้นตอน เช่นในขั้นการรับฟังความคิดเห็นว่าการกำหนดประเด็นเกี่ยวกับสภาพปัญหา สาเหตุของปัญหา และการกำหนดเป้าหมายของการดำเนินการในแต่ละเรื่องถูกต้อง ครบถ้วนหรือไม่ หรือวิเคราะห์โดยอาศัยข้อมูลที่ครบถ้วนและถูกต้องหรือไม่ และเมื่อจัดทำรายงาน RIA แล้วเสร็จก่อนที่จะเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรีกฎหมายกำหนดให้ต้องมีการเปิดเผยรายงาน RIA ทั้งฉบับด้วย

2.3.6 การตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมาย

กฎหมายนี้กำหนดให้หน่วยงานของรัฐที่จะเสนอร่างกฎหมายต้องดำเนินการตรวจสอบและพิจารณาจัดทำร่างกฎหมายให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ 5 ประการ ได้แก่

1. ร่างกฎหมายต้องสอดคล้องกับหลักการทั่วไปในการตรากฎหมาย โดยในการตรากฎหมายนั้นหน่วยงานของรัฐต้องตรวจสอบและพิจารณาให้เป็นไปตามหลักการดังนี้⁴⁹

(ก.) สอดคล้องและไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญโดยในกรณีที่เป็นการจัดทำร่างพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมายต้องสอดคล้องและไม่ขัดหรือแย้งต่อพระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญด้วย

(ข.) สอดคล้องและไม่ขัดหรือแย้งกับยุทธศาสตร์ชาติและแผนการปฏิรูปประเทศ

(ค.) สอดคล้องกับหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี

(ง.) ยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพเพื่อไม่ให้เป็นการกีดกันประชาชน

2. ร่างกฎหมายต้องกำหนดให้มีการใช้ระบบอนุญาตเฉพาะกรณีที่เป็น⁵⁰

3. ร่างกฎหมายต้องกำหนดให้มีการใช้ระบบคณะกรรมการเฉพาะกรณีที่เป็น

⁴⁹ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 21

⁵⁰ คำแนะนำของคณะกรรมการพัฒนากฎหมาย เรื่อง การใช้ระบบอนุญาตในกฎหมาย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 132 ก ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

4. ร่างกฎหมายต้องกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในร่างกฎหมายนั้นให้ชัดเจน
5. ร่างกฎหมายต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การกำหนดโทษอาญา

2.3.7 การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

สำหรับการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเป็นกระบวนการสำคัญในการวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกภายหลังจากกฎหมายภาษีการรับมรดกมีผลใช้บังคับแล้วว่าบรรลุวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ในการบังคับจัดเก็บหรือไม่

2.3.7.1 ความหมายและวัตถุประสงค์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย (Ex post evaluation of regulations) คือการประเมินกฎหมายภายหลังจากกฎหมายมีผลใช้บังคับเป็นกระบวนการสำคัญในการมีกฎหมายที่ดีและมีคุณภาพ โดยเป็นการประเมินผลลัพธ์ (effect) หรือผลกระทบ (impact) จากการบังคับใช้กฎหมายภายหลังเมื่อกฎหมายนั้นได้ถูกนำมาใช้บังคับในทางปฏิบัติ (implementation) ไม่ว่าจะเป็นผลในทางตรง ผลในทางอ้อม และผลที่ไม่ได้ตั้งใจ (unintended consequences) หรือผลที่ไม่ได้คาดหมายมาก่อน (unforeseen consequences) เช่น การประเมินผลสัมฤทธิ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเป็นกระบวนการการศึกษาสิ่งที่ผ่านมาแล้ว (retrospective studies) ซึ่งช่วยแก้ไขข้อบกพร่องและช่วยให้ระบุวิธีการในการวิเคราะห์การดำเนินการในขั้นต่อไป การประเมินผลสัมฤทธิ์ดังกล่าวจึงเป็นการดำเนินการที่มีความจำเป็นเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากฎหมายนั้น ๆ ได้ถูกตราขึ้นเพื่อให้เหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการตรากฎหมาย เนื่องจากกฎหมายอาจมีความล้าสมัยเนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว เช่น การเปลี่ยนแปลงในทางสังคมหรือความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ทั้งนี้ หากไม่มีการทบทวนความเหมาะสมหรือประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายหลังที่กฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว ย่อมทำให้การบริหารราชการแผ่นดินเกิดความยุ่งยากและมีขั้นตอนในการดำเนินการเกินสมควร (complicated many steps) และเป็นต้นทุนค่าใช้จ่ายในการกำกับดูแล (regulatory costs) ที่เพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ตลอดเวลาที่กฎหมายนั้นยังคงใช้บังคับหรือยังอยู่ในวงจรการกำกับดูแลโดยกฎหมาย (regulatory cycle) ซึ่งก่อให้เกิดภาระในการดำรงชีวิตแก่ประชาชนและการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก นอกจากนี้การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายยังเป็นเครื่องมือที่ทำให้ภาครัฐสามารถเพิ่มความโปร่งใส (transparency) และตรวจสอบได้ (accountability) ทั้งนี้ ความสำคัญของการประเมินผลสัมฤทธิ์สามารถพิจารณาได้ 3 ประการ ดังนี้

(1) เป็นตัวชี้วัดว่าการกำหนดมาตรการหรือกลไกตามกฎหมายนั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ และมีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ และมีประสิทธิภาพ (efficient) และประสิทธิผล (effective) ในการ บังคับใช้เพียงใด

(2) เป็นกลไกการตรวจสอบที่มุ่งหมายให้มีการแก้ไขหรือบรรเทาผลกระทบ ที่เกิดขึ้นได้อย่าง ถูกต้อง ไม่ว่าจะเป็ผลกระทบบที่ไม่พึงประสงค์จากการบังคับใช้กฎหมายนั้นหรือผลกระทบที่เกิดขึ้น โดยมิได้คาดหมายหรือคาดการณ์ไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีทีกฎหมายล้าสมัย เนื่องจากสถานการณ์ที่ เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว

(3) เป็นข้อมูลสำคัญที่สมควรนำไปพิจารณาหรือปรับปรุงในการตรากฎหมาย เพื่อป้องกัน หรือลดความเสี่ยงที่จะทำให้อกฎหมายไม่มีประสิทธิภาพหรือเกิดผลลัพธ์หรือผลกระทบที่ไม่พึงประสงค์ จากการบังคับใช้กฎหมาย

ดังนั้น การที่หน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการบังคับใช้กฎหมายนั้น จึงต้อง ประเมินด้วยว่ากฎหมายที่ตนรับผิดชอบในการบังคับใช้นั้น หมดความจำเป็น ล้าสมัย หรือไม่ สอดคล้องกับสภาพสังคม สภาพการณ์ในปัจจุบันหรือไม่ โดยหากประเมินแล้วพบว่ากฎหมายฉบับนั้น ยังมีความจำเป็น ไม่ล้าสมัย ไม่สร้างภาระให้กับประชาชน หน่วยงานของรัฐจะต้องประเมินต่อไปว่า มาตรการและการบังคับใช้ในกฎหมายนั้นปัจจุบันบรรลุวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของการตรา กฎหมายหรือไม่ หรือเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิต หรือการประกอบอาชีพของประชาชน หรือ มีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมความเหลื่อมล้ำแก่ประชาชน ชัดต่อหลักนิติธรรม เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ หรือไม่ ซึ่งหากพบว่ากฎหมายที่ตน รับผิดชอบในการบังคับใช้นั้น หมดความจำเป็น ล้าสมัยบังคับใช้มานานแล้ว หรือไม่สอดคล้องกับ สภาพสังคมเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน มีผลกระทบอื่นอัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนหรือการบังคับใช้กฎหมายไม่เกิดผลตามวัตถุประสงค์ของการ ตรากฎหมายแล้ว หน่วยงานที่รับผิดชอบจะต้องดำเนินการเพื่อให้มีการยกเลิก ปรับปรุง หรือแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายหรือกระบวนการบังคับใช้กฎหมายนั้นต่อไป ทั้งนี้⁵¹ ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของ กฎหมาย หน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายจะต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายนั้นโดยอ้างอิงกับข้อมูล และสถิติต่าง ๆ เพื่อให้ผลการประเมินดังกล่าวมีความสมบูรณ์ มีรายละเอียดชัดเจนถูกต้องแม่นยำ มากยิ่งขึ้น

⁵¹ อภิษฐ์ กุ่มเมือง, “การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562)

สำหรับผู้ที่รับผิดชอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายฉบับนั้น ๆ ให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบในการบังคับใช้กฎหมาย เช่นการประเมินผลสัมฤทธิ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรต้องทำการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย ส่วนกรณีที่มีหน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบการบังคับใช้กฎหมายหลายหน่วย ให้ผู้รักษาการกำหนดให้หน่วยงานของรัฐหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยเป็นผู้รับผิดชอบ ในกรณีกฎหมายมีผู้รักษาการตามกฎหมายร่วมกันหลายคนการกำหนดหน่วยงานผู้รับผิดชอบให้ปรึกษาหารือร่วมกัน ในกรณีกฎหมายใดไม่มีผู้รักษาการตามกฎหมายให้นายกรัฐมนตรีเป็นผู้กำหนด⁵²

วัตถุประสงค์ของการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย มีดังต่อไปนี้⁵³

- 1) เพื่อให้มีกฎหมายเพียงพอที่จำเป็นโดยยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็น ล้าสมัย หรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิต หรือการประกอบอาชีพ เพื่อไม่ให้เป็นการระแกว่าประชาชน
- 2) เพื่อพัฒนาประสิทธิภาพของกฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ
- 3) เพื่อลดความซ้ำซ้อนและขัดแย้งกันของกฎหมาย
- 4) เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนและสร้างความเป็นธรรมในสังคม
- 5) เพื่อลดอุปสรรคในการดำเนินธุรกิจและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

2.3.7.2 ประเภทกฎหมายที่ต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

กฎหมายที่จะต้องมีการประเมินผลสัมฤทธิ์ คือกฎหมายระดับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด ประกาศหรือคำสั่งบรรดาที่มีผลบังคับเช่นเดียวกับกฎหมาย รวมทั้งกฎที่ออกตามความในกฎหมายข้างต้นด้วย โดยคำว่า กฎ หมายถึงเฉพาะกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่มีผลทำให้เกิดการระแกว่าประชาชน หรือหากไม่ปฏิบัติตามจะได้รับโทษเสียสิทธิต่าง ๆ หรือกระทบต่อสถานะของบุคคลนั้น เช่น พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายหากพิจารณาแล้ววิธีการและหลักเกณฑ์อาจเหมาะสมที่จะนำมาเพื่อใช้ในการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายสำหรับกฎหมายบางประเภท บางตัว หรือกรณีที่มีหลักการหรือเนื้อหาที่เหมาะสมที่จะใช้กลไกการประเมินตามที่กำหนด ไว้ในพระราชบัญญัตินี้

⁵² พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 32

⁵³ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 30

หรือไม่มีกลไกในการทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายโดยวิธีการอื่น ที่เหมาะสมกับกฎหมายประเภทนั้น ดังนั้นจึงมีการยกเว้นกฎหมายบางประเภทที่ไม่ต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ ได้แก่⁵⁴

1. กฎหมายที่มีผลใช้บังคับเฉพาะระยะเวลาหนึ่งและระยะเวลานั้นได้ล่วงพ้น ไปแล้ว เช่น กฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ กฎหมายว่าด้วยการกู้เงินของรัฐบาล ฯลฯ
2. กฎหมายที่บัญญัติให้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง และได้มีการดำเนินการตามกฎหมายนั้นแล้ว เช่น กฎหมายให้ใช้ประมวลกฎหมาย กฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายจัดตั้งจังหวัด เป็นต้น
3. กฎหมายว่าด้วยการปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม หรือการจัดตั้งหรือการจัดองค์กรของหน่วยงานของรัฐเฉพาะที่ไม่มีผลกระทบต่อประชาชน
4. กฎหมายที่กำหนดลักษณะของเครื่องแสดงวิทยฐานะ เครื่องหมาย หรือเครื่องแบบ
5. ประมวลกฎหมาย
6. กฎหมายอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ได้แก่ กฎมณเฑียรบาลทุกฉบับและที่แก้ไขเพิ่มเติม และกฎหมายเกี่ยวกับกิจการในพระมหากษัตริย์ กฎหมายเกี่ยวกับการบริหารการศาสนา กฎหมายเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลของข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ และกฎหมายเกี่ยวกับเอกสิทธิ์และความคุ้มกันสำหรับองค์การระหว่างประเทศ และการประชุมระหว่างประเทศในประเทศไทย

2.3.7.3 ระยะเวลาการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย⁵⁵

3.1 เมื่อครบรอบระยะเวลา 5 ปีที่กฎหมายนั้นใช้บังคับ หรือครบรอบเวลาตาม กฎกระทรวง กำหนดรอบระยะเวลาการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

3.2 ได้รับหนังสือร้องเรียนหรือข้อเสนอแนะจากองค์กรที่เกี่ยวข้อง หรือประชาชน และหน่วยงานเห็นว่ามีเหตุผลอันสมควร

3.3 ได้รับข้อเสนอแนะจากคณะกรรมการพัฒนากฎหมาย

3.4 กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง กรณีการประเมินพระราชกำหนดครั้งแรกให้ประเมินภายใน 2 ปีนับแต่วันที่พระราชกำหนดนั้นมีผลใช้บังคับ

สำหรับการนับรอบระยะเวลาการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย สามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1. กฎหมายที่มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 พฤศจิกายน 2562 เป็นต้นไป

⁵⁴ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 29

⁵⁵ กฎกระทรวงกำหนดรอบระยะเวลาการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ประกาศ ในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 132 ก ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

- ประเมินผลสัมฤทธิ์ทุกรอบระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่กฎหมายนั้นมีผลใช้บังคับเป็นต้นไป
 - ดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์ให้แล้วเสร็จไม่ช้ากว่า 1 ปี นับแต่วันครบรอบระยะเวลา
ยกตัวอย่าง เช่น การนับรอบระยะเวลาของ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่าง
 กฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ซึ่งมีผลใช้บังคับในวันที่
 27 พฤศจิกายน 2562 ดังนั้นการประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งแรก คือวันครบรอบระยะเวลา 5 ปีที่กฎหมาย
 มีผลใช้บังคับ 26 พฤศจิกายน 2567 โดยต้องประเมินผลการบังคับใช้กฎหมายตั้งแต่วันที่
 27 พฤศจิกายน 2562 - 26 พฤศจิกายน 2567 ซึ่งกฎหมายกำหนดว่าต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ให้แล้ว
 เสร็จภายในวันที่ 25 พฤศจิกายน 2568 เป็นต้น

2. กฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

- ประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งแรกไม่ช้ากว่า 5 ปี นับแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 (เริ่มดำเนินการก่อน
 วันที่ 31 ธันวาคม 2567)

- เมื่อหน่วยงานเลือกประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งแรกในปีใด ให้ประเมินผลการบังคับใช้กฎหมาย
 ตั้งแต่วันที่กฎหมายมีผลใช้บังคับจนถึงวันสิ้นปีปฏิทินของปีก่อนหน้าโดยให้ถือว่าปีที่ทำการประเมินผล
 สัมฤทธิ์ดังกล่าวเป็นปีที่ต้องมีการประเมินผลสัมฤทธิ์

- ประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งต่อ ๆ ไป ทุกรอบระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ 1 มกราคมของปีที่ต้อง
 ทำการประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งก่อน

- ดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์ให้แล้วเสร็จไม่ช้ากว่า 1 ปี นับแต่วันที่ต้องมีการประเมินผล
 สัมฤทธิ์

ยกตัวอย่าง เช่น การนับรอบระยะเวลาของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
 พ.ศ. 2535 ซึ่งมีผลใช้บังคับในวันที่ 16 พฤษภาคม 2535 การประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งแรกต้อง
 ดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2567 ซึ่งวันเริ่มดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์
 (วันสมมติ) คือ 10 มีนาคม 2564 เป็นปีที่ต้องมีการประเมินผลสัมฤทธิ์โดยต้องประเมินผลการบังคับ
 ใช้กฎหมายตั้งแต่ 16 พฤษภาคม 2535 - 31 ธันวาคม 2563 ต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ให้แล้วเสร็จ
 ภายใน 9 มีนาคม 2565

2.3.7.4 แนวทางประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย⁵⁶

หน่วยงานของรัฐผู้รับผิดชอบในการประเมินผลสัมฤทธิ์จะต้องดำเนินการโดยให้ประเมินว่า
 การบังคับใช้กฎหมายได้ผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้นมากน้อยเพียงใด คำนึงกับ
 ภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐและประชาชนหรือไม่ หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่

⁵⁶ แนวทางการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 132 ก ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

ประชาชนหรือไม่ เพียงใด ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้และแนวทางการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย ดังต่อไปนี้

(1) รวบรวมข้อมูลและสถิติสำคัญที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากกฎหมาย ปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมาย สถิติประชากร รายได้ ทรัพย์สิน การดำเนินคดี การลงโทษอาญา และการลงโทษทางปกครอง และต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานใช้ในการปฏิบัติการและบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายเพื่อที่จะนำไปใช้ในการรับฟังความคิดเห็น และการจัดทำรายงานการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

(2) จัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นเพื่อให้ได้ข้อมูลจากผู้ซึ่งมีสิทธิหรือหน้าที่ หรือได้รับผลกระทบที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมาย รวมทั้งจากหน่วยงานของรัฐที่ปฏิบัติตาม และบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายโดยให้รับฟังผ่านระบบกลาง และจะใช้วิธีการอื่นที่หน่วยงาน เห็นว่าเหมาะสมด้วยก็ได้ เช่นรับฟังผ่านเว็บไซต์ของหน่วยงาน จัดประชุมรับฟังความคิดเห็น สัมภาษณ์หรือเชิญให้เข้าร่วมชี้แจงหรือสำรวจความคิดเห็น

(3) ประกาศวิธีการรับฟังความคิดเห็น ระยะเวลาเริ่มต้นและสิ้นสุดในการรับฟังความคิดเห็น วัตถุประสงค์ของการมีกฎหมาย มาตรการสำคัญของกฎหมายที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหา ประโยชน์ที่คาดว่าประชาชนจะได้รับจากการมีกฎหมาย ปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมาย สถิติการดำเนินคดี และการลงโทษตามกฎหมาย

(4) ประเมินผลสัมฤทธิ์ในการบังคับใช้กฎหมายและกฏนั้น ให้ประเมินอย่างรอบด้านและเป็นระบบว่าได้ผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายมากน้อยเพียงใด คำนวณกับภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐ และประชาชนหรือไม่ หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนหรือไม่ เพียงใด โดยพิจารณาผลสัมฤทธิ์ตั้งแต่วันที่กฎหมายมีผลใช้บังคับหรือวันที่มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งก่อนจนถึงวันที่มีเหตุต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ครั้งนั้น ซึ่งหากกฎหมายใดมีรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายจะต้องนำรายงานนั้นมาประกอบการพิจารณาด้วย ในการนี้หน่วยงานจะต้องจัดทำรายงานการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายตามแบบแนบท้ายแนวทางการประเมินผลสัมฤทธิ์

(5) การประเมินผลสัมฤทธิ์ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในเวลาไม่ช้ากว่าหนึ่งปีนับแต่มีเหตุที่ต้องประเมินผลสัมฤทธิ์

(6) แจ้งผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ไว้ในระบบกลาง อย่างไรก็ตามถ้าระบบกลางยังไม่อาจใช้งานได้ ให้เผยแพร่ผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ไว้ในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของหน่วยงาน และแจ้งผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ให้คณะกรรมการพัฒนากฎหมายทราบด้วย

(7) ในกรณีที่หน่วยงานมีปัญหาอุปสรรคไม่อาจปฏิบัติตามแนวทางฯ ได้อาจเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการพัฒนากฎหมายเพื่อขอยกเว้นหรือปฏิบัติเป็นอย่างอื่นได้

สำหรับการจัดทำรายงานการประเมินผลสัมฤทธิ์หน่วยงานจะต้องใช้ภาษาที่เข้าใจได้ง่ายโดยนำเสนอข้อมูลอย่างกระชับ ครบถ้วน และตรงประเด็น ซึ่งจะต้องระบุข้อมูลและข้อเท็จจริงที่ชัดเจน และตรวจสอบได้ ประกอบการให้เหตุผลในการประเมินไว้ด้วย

2.3.7.5 การดำเนินการตามผลของการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

ทางเลือกที่ 1 การบังคับใช้กฎหมายนั้นบรรลุผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมาย โดยไม่มีประเด็นใดต้องแก้ไขปรับปรุง ให้หน่วยงานของรัฐบังคับใช้กฎหมายนั้นต่อไป

ทางเลือกที่ 2 กฎหมายนั้นมิได้ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามวัตถุประสงค์ไม่คุ้มค่ากับภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐหรือประชาชน หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม สร้างความเหลื่อมล้ำแก่ประชาชนอย่างร้ายแรง เป็นแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมาย หน่วยงานจะต้องดำเนินการเพื่อให้มีการยกเลิก ปรับปรุง หรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายนั้นโดยทันที

ทางเลือกที่ 3 มีวิธีการที่ดีกว่าโดยมาตรการในกฎหมายหรือการบังคับใช้กฎหมายนั้นสมควรได้รับการปรับปรุงให้เหมาะสมหรือมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นให้หน่วยงานดำเนินการเพื่อให้มีการปรับปรุงหรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย หรือดำเนินการอื่นใดที่มีประสิทธิภาพมากกว่าทางเลือกอื่นในการบังคับใช้กฎหมาย

2.3.7.6 ต้องมีกลไกในการกำกับและติดตามการประเมินผลสัมฤทธิ์

1. ผู้รักษาการตามกฎหมายแต่ละฉบับหรือนายกรัฐมนตรีในกรณีของกฎหมายที่ไม่มีผู้รักษาการเป็นผู้กำกับและติดตามการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายที่หน่วยงานของรัฐรับผิดชอบ

2. ประชาชนจะมีบทบาทสำคัญในการติดตามและตรวจสอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายที่หน่วยงานของรัฐจัดทำขึ้นได้ในกรณีที่หน่วยงานเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายทางระบบกลางหรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของหน่วยงานโดยเริ่มตั้งแต่ในขั้นตอนการประกาศรายชื่อหน่วยงานผู้รับผิดชอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายการรับฟังความคิดเห็นเพื่อนำข้อมูลมาใช้ประกอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ จนถึงการจัดผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

3. คณะกรรมการพัฒนากฎหมายสามารถให้คำแนะนำเพื่อให้หน่วยงานของรัฐแก้ไขปรับปรุง หรือดำเนินการอื่นใด เพื่อให้การประเมินผลสัมฤทธิ์มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2.3.8 ระบบกลางและการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมาย⁵⁷

ระบบกลาง หมายถึงระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและเครือข่ายเชื่อมโยงที่จัดทำขึ้นเป็นระบบ ศูนย์กลางทางด้านกฎหมายของประเทศ เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย และข้อมูลการบังคับใช้และการปฏิบัติตามกฎหมาย รวมทั้งข้อมูลการดำเนินการของหน่วยงานของรัฐ ในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์การบังคับใช้กฎหมายได้ในเว็บไซต์ เดียวแทนที่จะต้องสืบหาข้อมูลจากเว็บไซต์ของแต่ละหน่วยงานของรัฐ ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตาม เจตนารมณ์ของมาตรา 77 ของรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2560 ที่ต้องการให้ประชาชนสามารถเข้าถึง และ เข้าใจกฎหมายได้โดยง่าย ตลอดจนให้ประชาชนสามารถมีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ การบังคับใช้กฎหมาย ระบบกลางเป็นระบบฐานข้อมูลกลางที่เกี่ยวข้อง กับกฎหมายของประเทศ จึงมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายทั้งหมด เช่นตัวบทกฎหมายและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ เช่นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับ คำพิพากษา คำวินิจฉัยของศาล การตีความ กฎหมาย การตอบข้อหารือ หรือคำอธิบาย โดยสรุปสาระสำคัญของกฎหมาย ซึ่งจัดทำขึ้นในลักษณะ ที่ประชาชนสามารถเข้าใจได้ง่าย⁵⁸ เป็นต้น

2.3.9 กลไกการโต้แย้งหรือตรวจสอบบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

โดยกฎหมายที่ศาลจะพิจารณาเพื่อใช้กลไกการโต้แย้งหรือตรวจสอบบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ที่มีโทษอาญา โทษทางปกครอง หรือสภาพบังคับที่มีผลร้ายอื่นแก่ผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เพื่อให้ ศาลนำมาประกอบการพิจารณาพิพากษาคดี ได้แก่ พระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ ประมวลกฎหมาย และหมายความรวมถึงประกาศหรือคำสั่ง บรรดาที่มีผลใช้บังคับ เช่นเดียวกับกฎหมายด้วย

2.3.10 กลไกเร่งรัดให้หน่วยงานของรัฐต้องออกกฎหมายหรือดำเนินการอื่นใด⁵⁹

เนื่องจากกฎหมายหลักบางฉบับอาจมีบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นเพียงการวางหลักการกว้างๆ เท่านั้น แต่ในส่วนรายละเอียดของการดำเนินการหรือวิธีการในทางปฏิบัติ กฎหมายหลักมักกำหนดให้ ไปใช้กฎหมายลำดับรองแทนโดยการออกมาในภายหลัง เช่น หลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีให้เป็นไป ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้กฎกระทรวง ซึ่งจะออกในภายหลังต่อไป ซึ่งกว่า หน่วยงานของรัฐผู้บังคับใช้กฎหมายจะออกกฎหมายลูกมาใช้บังคับ ประชาชนก็เสียสิทธิประโยชน์จาก กฎหมายนั้นไปแล้ว ดังนั้น กฎหมายจึงมีการกำหนดกลไกเร่งรัดให้หน่วยงานของรัฐต้องออกกฎหมายหรือ

⁵⁷ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 36

⁵⁸ หลักเกณฑ์การจัดทำคำอธิบายสรุปสาระสำคัญของกฎหมาย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 132 ก ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2562

⁵⁹ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 22

ดำเนินการอื่นใดเพื่อให้ประชาชนสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้โดยเร็วเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

2.4 ประโยชน์ของพระราชบัญญัติ

สำหรับประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับจากพระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ การมีหลักเกณฑ์ที่จะช่วยให้กฎหมายที่ตราขึ้นมีคุณภาพสูงขึ้น ไม่เป็นภาระกับประชาชนเกินสมควร มีการปรับปรุงหรือยกเลิกกฎหมายที่ล้าสมัยหรือไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน ประชาชนมีช่องทางในการได้รับข้อมูลเกี่ยวกับกระบวนการตรากฎหมายและมีฐานข้อมูลกฎหมายที่เข้าถึงได้สะดวกและไม่มีค่าใช้จ่าย กำหนดให้มีกลไกที่จะให้อำนาจแก่ศาลในการใช้ดุลพินิจเพื่อกำหนดโทษที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนโดยไม่สมควร เพื่อเป็นการบรรเทาและเยียวยาผลร้ายที่จะเกิดขึ้นแก่ประชาชนในระหว่างที่ยังมิได้มีการยกเลิกหรือแก้ไขกฎหมายดังกล่าว

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายบางตัวที่มีในปัจจุบันอาจยังไม่มีประสิทธิภาพสอดคล้องกับแนวนโยบายภาครัฐที่กำหนดให้หน่วยงานของรัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงพอที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพ โดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นการแก่ประชาชน และให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ อย่างไรก็ตามในส่วนของเอกัตศึกษาเล่มนี้จะเน้นศึกษาพระราชบัญญัติภาชีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เฉพาะในส่วนของปัญหาการจัดเก็บภาชีการรับมรดกว่ามีผลสัมฤทธิ์สอดคล้องกับพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวหรือไม่ เนื่องจากเป็นกฎหมายที่บังคับใช้แล้วจึงต้องดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์ของภาชีการรับมรดกโดยดำเนินการประเมินว่าการบังคับใช้กฎหมายได้ผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้นมากน้อยเพียงใด คำนึงกับภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐและประชาชนหรือไม่ หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนหรือไม่ เพียงใด ดังนั้น จึงเห็นควรศึกษาหลักเกณฑ์และประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาชีการรับมรดกดังกล่าวก่อนเพื่อนำมาประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายและหาแนวทางปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาชีการรับมรดกให้มีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ซึ่งผู้ศึกษาจะได้กล่าวในบทต่อไป

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทย

1. หลักการทั่วไปและแนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน

1.1. ความเป็นมาของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย

ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในประเทศไทยนั้นมีการจัดเก็บมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว เริ่มต้นตั้งแต่สมัยอยุธยาโดยส่วนใหญ่จัดเก็บในรูปแบบของภาษีท้องถิ่นจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นส่วนใหญ่ในลักษณะของการเกษตรกรรม และการค้าเป็นส่วนใหญ่ โดยในสมัยอยุธยาเรียกว่า “อากร” ซึ่งหมายถึงส่วนที่เก็บจากผลประโยชน์ที่ประชาชนทำมาหาได้โดยการประกอบกิจการต่าง ๆ เช่น ทำสวน เป็นต้น⁶⁰ ในประวัติศาสตร์ภาษีอากรของไทยการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีทั้งการจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ เช่นอากรค่านา อากรมรดกและการรับมรดก เป็นต้น ทั้งนี้ ภาษีทรัพย์สินที่มีการเก็บมาตั้งแต่สมัยอยุธยาและมีพัฒนาการมาจนถึงยุคปัจจุบันก่อนมีการยกเลิกในปีที่ผ่านมา คือภาษีบำรุงท้องที่พัฒนามาจากอากรค่านา อากรสวนอากรสมพัตรสร จนมาถึงเงินช่วยบำรุงท้องที่ในปี พ.ศ. 2482 และพัฒนาเป็นพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งปัจจุบันได้มีการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ แล้ว ต่อมาในปี 2558 ได้มีการประกาศใช้กฎหมายเพิ่มขึ้นมาให้จัดเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งถือเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินประเภทหนึ่ง โดยจัดเก็บเป็นภาษีในระดับประเทศ (National Tax) สำหรับทายาทหรือผู้รับมรดกที่มีการรับมรดกมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาทจะต้องเสียภาษีมรดกในส่วนมูลค่าที่เกินกว่า 100 ล้านบาทตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ เพื่อเป็นการนำรายได้เข้าสู่รัฐเพิ่มขึ้น แต่ผลการจัดเก็บภาษีไม่บรรลุเป้าหมายเนื่องจากรายงานผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2562 ในส่วนของกรมสรรพากรพบว่ายังมีรายได้น้อยมากจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนงบประมาณที่เสียไปในการจัดเก็บภาษี จึงถือว่ารัฐบาลยังไม่สามารถบรรลุเป้าหมายหรือเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนในสังคมดังกล่าวได้ ทั้งนี้ปัญหาหลักของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในปัจจุบันนั้นคือฐานทรัพย์สินที่แคบและอัตราภาษีถดถอยลงจัดเก็บได้ไม่ครอบคลุม รวมถึงปัญหาการขาดความหน่วยงานประเมินทรัพย์สินบางประเภท

⁶⁰ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย : คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528). หน้า 4.

1.2. ความหมาย และประเภทของภาษีทรัพย์สิน

ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานพุทธศักราช 2554 คำว่า “ทรัพย์สิน” มีความหมายทั่วไป คือ “วัตถุที่มีรูปร่าง รวมทั้งวัตถุที่ไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ เช่น บ้าน ที่ดิน เป็นวัตถุที่มีรูปร่าง ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร กระแสไฟฟ้าที่ส่งตามสายเป็นวัตถุที่ไม่มีรูปร่าง” ส่วนในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ทรัพย์สิน” ไว้ดังนี้ “ทรัพย์สิน หมายถึงทรัพย์สินทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มี รูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้” ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่าทรัพย์สิน หมายถึง วัตถุที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง แต่มีราคาสามารถถือเอามาเป็นมูลค่าได้ สำหรับทรัพย์สินจึงสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง (Tangible) ได้แก่อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ทั่วไป กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible) เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา กระแสไฟฟ้า เป็นต้น ซึ่งภาษีทรัพย์สินนั้นจะอาศัยฐานจากทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการกำหนดอัตราภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล

อย่างไรก็ตาม Loie Philip มีความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บบนมูลค่าของฐานทรัพย์สินที่ไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินทำให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้โดยไม่จำเป็นต้องจำหน่ายจ่ายโอนเพื่อนำเงินมาชำระภาษี ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นภาษีที่จัดเก็บจากส่วนเกินของรายได้ โดยเป็นการจำแนกตามลักษณะทางเศรษฐกิจ ซึ่งพิจารณาจากสิ่งที่เป็นปัจจัยของความมั่งคั่งร่ำรวย รวมถึงจากเทคนิควิธีทางภาษีตามแนวทางเศรษฐศาสตร์ โดยเศรษฐศาสตร์ให้ความหมายของความมั่งคั่งร่ำรวย หมายถึงรายได้ ทรัพย์สิน และการบริโภคที่มีทิศทางการไหลเวียนก่อให้เกิดการกำหนดประเภทภาษีได้แตกต่างกันจึงสามารถบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ณ จุดใดจุดหนึ่งของการไหลเวียนนั้นได้

การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษีโดยสามารถแยกพิจารณาได้ 2 วิธี

1. วิธีทางตรง คือการจัดเก็บจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท หรือแต่ละประเภท เมื่อมีการโอนทรัพย์สินประเภทให้เปล่าหรือมีค่าตอบแทน และการจัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มมูลค่าทรัพย์สิน เช่นภาษีผลได้จากทุน จึงอาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรงนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าทรัพย์สินหรือที่เรียกว่าการจัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน

2. วิธีทางอ้อม คือการจัดเก็บจากทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีเงินได้ เช่นภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่มีสิ่งปลูกสร้างและไม่มีสิ่งปลูกสร้างในรูปแบบของการจัดเก็บค่าเช่า เป็นต้น

ภาษีทรัพย์สิน จึงหมายถึงภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บจากผู้ยึดถือครอบครองตัวทรัพย์สินนั้นทุกชนิดทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง โดยคิดคำนวณและจัดเก็บตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ครอบครองเป็นสำคัญ (ฐานทรัพย์สิน) การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของแต่ละประเทศจะมีลักษณะและประเภทใน

การจัดเก็บแตกต่างกันไป ดังนั้นหากทรัพย์สินตัวนั้นผลิตรายได้เพิ่มพูนขึ้นมา ส่วนที่เพิ่มพูนนั้นหากมีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของทรัพย์สิน

โดยภาษีทรัพย์สิน สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้⁶¹

(1) ภาษีทรัพย์สินทั่วไป (General Property Tax) เป็นภาษีที่คิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษีโดยเริ่มจากการนำมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินมารวมกันเพื่อใช้ประเมินภาษีซึ่งทรัพย์สินทั่วไป หมายความรวมถึง อสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

(2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax) เป็นการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินแต่ละประเภทแยกส่วนกัน สามารถแบ่งประเภทของทรัพย์สินได้ตามลักษณะการถือครอง กล่าวคือ 1. ทรัพย์สินที่จัดเก็บจากการถือครอง โดยจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินบางประเภทที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน โดยทั่วไปมักจะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินที่สามารถระบุมูลค่าได้แน่นอน เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีรถยนต์ เป็นต้น และ 2. ทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือ (Property Transfer Tax) ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือจากบุคคลหนึ่งไปยังบุคคลหนึ่ง

ดังนั้น หากมองการจัดเก็บภาษีตามประเภทของฐานภาษีทรัพย์สิน ภาษีการรับมรดกจึงมีลักษณะเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งซึ่งจะจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินทั่วไป เมื่อผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินมรดกอันก่อให้เกิดทรัพย์สินและความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นแก่ผู้รับมรดกโดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมรดกมา

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากหลักภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทที่เปลี่ยนมือมาเป็นของเราเหมือนกันกับภาษีทรัพย์สินดังที่กล่าวมานั้น ดังนั้นหากมองภาษีการรับมรดกตามหลักการรับรู้เงินได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ภาษีการรับมรดก ก็คือการเปลี่ยนถ่ายความมั่งคั่งจากบุคคลหนึ่งไปสู่อีกบุคคลหนึ่ง โดยยังกำหนดให้ผู้รับมรดกนอกจากจะต้องเสียภาษีการได้รับทรัพย์สินมรดกแล้ว ยังต้องเสียภาษีเงินได้จากการได้รับทรัพย์สินมรดกอีก ดังนั้นเงินได้จากการรับมรดกจึงอยู่ในความหมายเงินได้พึงประเมิน โดยพิจารณาได้จากมาตรา 40 (10) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 40 พ.ศ. 2558 เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (10) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก ซึ่งเป็นการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เพราะจะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากเสียภาษีการรับมรดกมาแล้ว ซึ่งความหมายของเงินได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่าเงินได้พึงประเมิน หมายความว่าเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้

⁶¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีการรับมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตน์พรันต์ตั้ง, 2560). หน้า 18 - 19.

เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย โดยนิยามดังกล่าวถือเป็นการเพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจ และเพิ่มความมั่งคั่งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ณ ช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งมีความสอดคล้องตามนิยามเงินได้ของนักเศรษฐศาสตร์ 2 คน⁶² คือ Robert M. Haig โดยให้ทฤษฎีความหมายของเงินได้ไว้ดังนี้

1. เงินได้จะเท่ากับมูลค่าที่วัดได้ในรูปของเงิน ซึ่งเป็นอำนาจของบุคคลหนึ่งที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อำนาจในการสนองความต้องการนี้เป็นการเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่งในการใช้จ่ายใช้สอยไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงินสด หรือไม่ใช้เงินสดแต่สามารถวัดมูลค่าออกมาเป็นเงินได้

2. เงินได้นั้นได้รับอำนาจทางเศรษฐกิจมากกว่าที่เงินได้จะเกิดขึ้นเมื่ออำนาจนั้นถูกใช้ไป

3. อำนาจทางเศรษฐกิจเป็นเงินได้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะถูกเก็บสะสมหรือใช้จ่ายไปมันเป็นอำนาจในการใช้จ่ายใช้สอยเท่านั้น ซึ่งไม่จำเป็นว่าจะต้องใช้จ่ายไปจริง

ส่วน Henry C. Simons ให้ทฤษฎีความหมายของเงินได้ไว้ดังนี้

1. เงินได้เป็นผลลัพธ์จากอำนาจการใช้จ่ายใช้สอยในช่วงระยะเวลาหนึ่งที่นำไปสู่ความมั่งคั่งในตอนสิ้นสุดของระยะเวลานั้นโดยหักความมั่งคั่งในตอนเริ่มต้นของช่วงระยะเวลาดังกล่าวออก

2. สิทธิที่จะใช้เพื่อการบริโภค ซึ่งหมายถึงเฉพาะการบริโภคที่เป็นผลจากธุรกรรมหรือการแลกเปลี่ยนในตลาด โดยไม่รวมมูลค่าของการจัดการงานบ้านเพื่อประโยชน์ของตนเอง เช่นการทำ ความสะอาดบ้านตนเองอยู่ในความหมายของเงินได้เพราะไม่ถือเป็นผลจากการใช้สิทธิเพื่อการบริโภค

3. เงินได้ต้องเป็นการได้มาอย่างแท้จริงที่เขาสามารถเป็นเจ้าของสิทธิและมีสิทธิที่จะใช้ได้

จากทฤษฎีเงินได้ของนักเศรษฐศาสตร์ทั้ง 2 ท่าน สรุปนิยามของเงินได้⁶³ คือเงินได้ทุกประเภทในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการเสียภาษีไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปตัวเงิน ในรูปสินค้า บริการ ในรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ และสิทธิซึ่งเป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อม หรือจะเป็นค่าตอบแทนจากการทำงาน หรือจะเป็นเงินได้ประจำหรือครั้งคราว สิ่งใดก็ตามที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับการอุปโภคบริโภค ซึ่งสิ่งที่ได้มานั้นเป็นประโยชน์แก่เขาโดยสามารถสนองความต้องการของเขาได้ถือเป็นเงินได้ของบุคคลดังกล่าว

นอกจากนี้ยังมีศาสตราจารย์ Myron H. Ross แห่งมหาวิทยาลัย Western Michigan ให้ทฤษฎีความหมายของเงินได้ไว้ว่า เงินได้เป็นกระแสของเงิน เป็นอำนาจซื้อ ความพึงพอใจส่วนบุคคล หรือความเป็นเจ้าของทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาหนึ่งซึ่งเป็นส่วนเพิ่มจากทุน

⁶² วรมงคล ยศะทัตต์, “การวิเคราะห์ภาษีทรัพย์สิน : กรณีศึกษาภาษีสังหาริมทรัพย์ ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555) หน้า 21 - 23.

⁶³ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล, 2521). หน้า 3

ตามหลักเศรษฐศาสตร์เงินได้จึงเป็นสิ่งใดก็ตามที่บุคคลได้รับมาและเป็นประโยชน์แก่เขา สามารถสนองความต้องการของเขาได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยอาจเป็นเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และในรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ ที่อาจวัดมูลค่าได้เป็นเงินและยังรวมถึงผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินที่มีผลให้บุคคลมีฐานะทางสังคมเศรษฐกิจที่มั่งคั่งเพิ่มมากขึ้น รวมถึงทำให้มีความสามารถในการบริโภคเพิ่มมากขึ้นด้วย

ดังนั้นผู้ศึกษาเห็นว่าหากยึดตามคำนิยามของภาษีเงินได้จากที่กล่าวมาข้างต้น ภาษีการรับมรดกก็ถือเป็นภาษีเงินได้อย่างหนึ่ง อย่างไรก็ตามไม่ว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะยึดตามฐานทรัพย์สิน หรือฐานเงินได้ก็ไม่ใช่ว่าตัวแปรสำคัญ เพราะท้ายที่สุดแล้วเราจะมาดูว่ามันมีผลสัมฤทธิ์ทางกฎหมายหรือไม่ ซึ่งจะได้กล่าวในบทต่อไป

สำหรับการจัดเก็บภาษีมรดกของประเทศไทยในปัจจุบัน ภาษีการรับมรดกถูกจัดเก็บโดยกรมสรรพากร ซึ่งล่าสุดในการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 1 สมัยวิสามัญ⁶⁴ เป็นพิเศษวาระร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2563 ในส่วนของรายได้ ซึ่งกว่า 90% ของประมาณการรายได้รัฐบาลมาจากการเก็บภาษีจากประชาชน สำหรับประเทศไทยรายได้ภาษีที่คาดการณ์ไว้คิดเป็นสัดส่วนของ GDP อยู่ที่ 15-15.3% เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศที่พัฒนาแล้วจะอยู่ที่ 35% ของ GDP แต่เมื่อเทียบกับประเทศในกลุ่มอาเซียนถือว่าสูงกว่าค่าเฉลี่ยเล็กน้อย ซึ่งสัดส่วนการจัดเก็บภาษีของไทยเทียบกับรายได้ประเทศถือว่าอยู่ในระดับคงที่ 98% รายได้ของรัฐบาลมาจากการเก็บภาษีฐานรายได้ ส่วน 2 % มาจากทรัพย์สิน และสำหรับภาษีมรดกนั้นได้เริ่มจัดเก็บมาแล้ว 3 ปี สามารถเก็บจากทายาทผู้รับมรดกได้เพียง 200 คน และจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ทั้งหมดเพียง 770 ล้านบาทเท่านั้น เฉลี่ยเก็บได้ปีละ 200 กว่าล้านบาทเท่านั้น นอกจากนี้ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับมรดก ไม่ใช่เจ้าของมรดกผู้ตาย หากนับผู้ตาย 1 คน จะมีผู้รับมรดกโดยเฉลี่ย 3-4 คน หมายความว่าเราเก็บภาษีมรดกจากผู้เสียชีวิตในรอบ 3 ปีนี้ได้เพียง 40 คน และใน 40 คนนี้ไม่มีรายชื่ออภิมหาเศรษฐีที่เสียชีวิตไปในช่วงนั้น การเก็บภาษีมรดกจึงมีช่องโหว่ ที่คนรวยสามารถหลบเลี่ยงได้ ผู้ที่ต้องเสียภาษีที่แท้จริงอาจไม่ได้รวยจริง แทนที่ภาษีนี้อาจจะช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำมันอาจจะเป็นเงื่อนไขที่จะต่อยอดความเหลื่อมล้ำด้วยซ้ำไป

⁶⁴ ประชาชาติธุรกิจออนไลน์, "กรณี จี๊ทบทวนภาษีมรดก 3 ปีเก็บได้แค่ 770 ล้าน," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 01/01/2563. แหล่งที่มา: <https://www.prachachat.net/politics/news-382288>

2. หลักการทั่วไปและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมรดกไทย

สำหรับภาษีมรดกเป็นภาษีเก่าแก่ประเภทหนึ่ง เริ่มมีการจัดเก็บตั้งแต่สมัยโรมันโดยเรียกว่า Vicesima Hereditatum โดยจัดเก็บจากกองมรดกของผู้ตายในอัตราร้อยละ 5 เพื่อจัดสรรเป็นเงินบำนาญให้แก่ทหารผ่านศึก เป็นต้น ถึงแม้จะนำเงินรายได้มาสู่รัฐเป็นจำนวนน้อยแต่ก็ยังเป็นที่นิยมในประเทศกำลังพัฒนา รวมถึงประเทศไทยด้วย โดยการจัดเก็บภาษีมรดกเมื่อพิจารณาตามรูปแบบในประเทศต่าง ๆ มีการจัดเก็บภาษีมรดก 2 รูปแบบ ได้แก่

1. ภาษีกองมรดก (Estate Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินหรือกองมรดกของผู้ตายโดยเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตายแล้ว ซึ่งจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ตายโดยไม่คำนึงถึงจำนวนทายาทผู้รับมรดก และความสัมพันธ์ลำดับชั้นทายาทผู้รับมรดกกับเจ้ามรดกแต่อย่างใด การจัดเก็บภาษีจากกองมรดกทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากเพราะเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทั้งหมดก่อนแบ่งให้ผู้รับมรดก รวมถึงรัฐสามารถจัดเก็บได้ง่ายเนื่องจากการประเมินภาษีเพียงครั้งเดียวโดยประเทศที่จัดเก็บ เช่น สหรัฐอเมริกา ใต้หวัน และสิงคโปร์ เป็นต้น

2. ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากผู้รับมรดกหรือทายาทของเจ้ามรดกผู้ตาย โดยคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ และอัตรากำหนดเป็นอัตราราคีหรือกำหนดแล้วแต่ประเทศในการพิจารณาจัดเก็บ โดยประเทศที่จัดเก็บ เช่น ฝรั่งเศส ญี่ปุ่น และเกาหลีใต้ เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยเองก็เคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกนี้มาแล้วครั้งหนึ่งในปี พ.ศ. 2476 รัฐบาลในสมัยพันเอกพระยาพหลพลพยุหเสนา เป็นนายกรัฐมนตรี สถาปนาผู้แทนราษฎรได้มีการตราพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 ขึ้น และให้กรมสรรพากรจัดเก็บโดยมีหลักการจัดเก็บภาษีที่เรียกเก็บทั้งภาษีกองมรดกที่เรียกว่า “อากรมรดก” ซึ่งเก็บจากกองมรดกทั้งก่อน และภาษีการรับมรดกที่เรียกว่า “อากรการรับมรดก” ซึ่งเก็บจากทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนอีกครั้งหนึ่งด้วย แต่หลังจากดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกได้เพียง 11 ปีก็ถูกยกเลิกไปใน พ.ศ. 2487 ในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี จนกระทั่งในปัจจุบัน ได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ถือเป็นการนำภาษีมรดกกลับมาใช้อีกครั้งหนึ่ง โดยกระทรวงการคลัง กรมสรรพากรเป็นผู้ดูแลการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

2.2 ลักษณะการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

2.2.1 พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

2.2.1.1 เหตุผลและเจตนารมณ์ในการบังคับใช้กฎหมาย

การจัดเก็บภาษีมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากความมั่งมีของคนรวยจึงไม่ส่งผลกระทบต่อคนจนการจัดเก็บภาษีมรดกสามารถเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐและในหลายประเทศก็มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้จึงเหมาะสมอย่างยิ่งที่จะมีการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย

2.2.1.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมรดก⁶⁵

1. กองมรดกที่ต้องเสียภาษี

1.1 ในกรณีเจ้ามรดกมีสัญชาติไทย ทรัพย์สินที่ต้องรวบรวมเพื่อนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี ได้แก่

- อสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จาก อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศไทย
- สงหากริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย
- สต็อก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการอุตสาหกรรม และวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น ทั้งที่มีอยู่ในประเทศและต่างประเทศ
- สิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มรดกเพราะเหตุที่ตายทั้งที่อยู่ในประเทศและต่างประเทศ

1.2 ในกรณีที่ไม่ได้มีสัญชาติไทย ทรัพย์สินที่ต้องรวบรวมเพื่อนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี ได้แก่

- อสังหาริมทรัพย์และสิทธิหรือผลประโยชน์จาก อสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย
- สงหากริมทรัพย์ที่มีรูปร่างเฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย
- สต็อก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อย่างอื่น หรือประโยชน์หรือสิทธิในกิจการอุตสาหกรรมและวิชาชีพ โดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่น เฉพาะที่มีอยู่ในประเทศไทย
- สิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาตาย หรือเงินที่จะได้รับ หรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่มรดกเพราะเหตุที่ตายเฉพาะที่อยู่ในประเทศไทย

1.3 อสังหาริมทรัพย์และสงหากริมทรัพย์ที่ผู้ตายถือกรรมสิทธิ์ หรือมีชื่อเป็นเจ้าของ หรือสงหากริมทรัพย์ที่ออกให้แก่ผู้ถือที่อยู่ในความคุ้มครองของผู้ตาย

⁶⁵ ฤทัย พูลสวัสดิ์, “เรื่องภาษีมรดก”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545) หน้า 54-58.

1.4 ทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งผู้ตายให้แก่บุคคลใดโดยตรงหรือโดยอ้อมภายใน 1 ปีก่อนตายนั้น เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้ผู้รับได้รับไปเป็นราคาไม่เกินคนละ 1,000 บาท หรือให้ในการสมรสของผู้รับหรือก่อนวันที่ใช้บังคับ

2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.1 ภาษีกองมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกของผู้ตาย ดังนั้น ผู้จัดการมรดกจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีกองมรดก

2.2 ภาษีการรับมรดกเป็นการเรียกเก็บภาษีจากทายาทผู้รับมรดกแต่ละคน ดังนั้น ทายาทผู้รับมรดกแต่ละคนจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีการรับมรดก

3. มูลค่าทรัพย์สินขั้นต่ำ

กฎหมายยังกำหนดให้ผู้รับมรดกซึ่งได้รับมรดกที่มีมูลค่าราคาเกินกว่า 10,000 บาท เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกอีก โดยผู้จัดการมรดกจะต้องแจ้งให้พนักงานตีราคาทราบชื่อและที่อยู่ของทายาทผู้ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีการรับมรดก รวมถึงจำนวนมรดกที่ได้รับและราคาทรัพย์สินที่ทายาททุกคนได้รับ

อย่างไรก็ตามปัญหาหลักของการจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476 คือเนื่องจากมีการจัดเก็บ 2 แบบ คือ 1. การจัดเก็บภาษีกองมรดก และ 2. การจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยเก็บภาษีจากกองมรดกก่อนและภายหลังกองมรดกได้แบ่งปันทรัพย์สินให้แก่ทายาท หากทายาทแต่ละคนได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดทายาทแต่ละคนนั้นก็จะต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) เพราะเป็นการจัดเก็บภาษี 2 ครั้งจากทรัพย์สินเดียวกัน

4. อัตราภาษี

4.1 ใช้อัตราภาษีก้าวหน้า กองมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าเมื่อได้หักหนี้สินต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วหากไม่เกิน 10,000 บาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราภาษีก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 1 และเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 20

4.2 ใช้อัตราภาษีก้าวหน้า การรับมรดกซึ่งมียอดสุทธิแห่งค่าหลังจากการหักหนี้สินตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วหากไม่เกิน 10,000 บาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีจำนวนเกิน 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินตามอัตราภาษีก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 1 และเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 20

5. การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดก

5.1 ประเมินราคาตามราคาตลาดในเวลาเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย และต้องเป็นทรัพย์สินแห่งกองมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ สิทธิหรือผลประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่

มีรูปร่างที่อยู่ในประเทศไทย สัตว์ปีก พันธบัตร ใบหุ้น หุ้นกู้ หลักทรัพย์อย่างอื่น ประโยชน์หรือสิทธิในกิจการอุตสาหกรรม และวิชาชีพโดยลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรืออย่างอื่นทั้งที่มีอยู่ในประเทศและต่างประเทศ

5.2 สิทธิเรียกร้องที่ค้างอยู่ในเวลาเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หรือเงินที่จะได้รับหรือทรัพย์สินอันเกิดขึ้นแก่กองมรดกเพราะเหตุที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายทั้งที่อยู่ในประเทศและต่างประเทศแบ่งการประเมินเป็น 2 กรณี ดังนี้ 1. กรณีที่ไม่มีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนให้ประมาณราคาตามจำนวนเงินซึ่งระบุไว้ในเอกสาร 2. กรณีที่มีข้อโต้แย้งหรืออยู่ภายในเงื่อนไขบังคับก่อนให้ประมาณราคา ตามจำนวนเงินที่กำหนดในคำพิพากษาหรือข้อตกลงซึ่งคู่กรณีทำไว้โดยสุจริต

6. เหตุผลการยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2487 เป็นระยะเวลาเพียง 11 ปี ด้วยเหตุผลที่ว่าการจัดเก็บภาษีมรดกไม่สามารถจัดเก็บได้ในจำนวนที่แน่นอนแต่เจ้าหน้าที่กลับต้องมีการพิจารณาพิสูจน์จึงทำให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ อีกทั้งยังจัดเก็บได้น้อย เช่น ปัญหาในการตีราคาทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินมรดก (Valuation) อีกทั้งขั้นตอนและวิธีการของการตีราคาทรัพย์สินก่อให้เกิดปัญหาความยุ่งยากและเกิดความล่าช้าในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้อง ทั้งยังมีปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Tax) จนทำให้ผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกมีการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมรดก อันส่งผลกระทบต่อให้กฎหมายนี้ไม่อาจบรรลุผลตามวัตถุประสงค์เท่าที่ควร นอกจากนี้ ยังมีปัญหาในด้านต้นทุนภาครัฐที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้แล้ว ถือว่าไม่คุ้มค่ากับงบประมาณที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งภาระงานของหน่วยงานที่จัดเก็บ คือ กรมสรรพากรซึ่งในยุคนั้นทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ด้วยไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีบริโภค ภาษีโรงเรือน อาคารเสตมป์ ภาษีธนาคารและประกันภัย ซึ่งสร้างภาระงานให้แก่เจ้าหน้าที่มากพอสมควรอยู่แล้ว ทำให้เกิดการต่อต้านจากกลุ่มคนที่ได้รับผลกระทบและเกิดการคัดค้านกฎหมายการจัดเก็บภาษีมรดก

2.2.2 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

2.2.2.1 หลักการทั่วไปภาษีการรับมรดก

ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) เพราะเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากผู้มีเงินได้จากการรับมรดกโดยตรง ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกไม่อาจผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้เสมือนหนึ่งเป็นภาษีเงินได้อีกประเภทหนึ่งนั่นเอง และเป็นภาษีอากรประเมินซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นรายการประเมินตนเอง (Self-assessment) และให้เจ้าพนักงานประเมิน

สังกัดกรมสรรพากร เป็นผู้ประเมินความถูกต้องครบถ้วนของการเสียภาษีและการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีการรับมรดก (Authoritative Assessment)

ภาษีการรับมรดกถือเป็นภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่งโดยเป็นฐานภาษีที่มุ่งเน้นจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีความมั่งคั่งและถ่ายโอนความมั่งคั่งให้บุคคลอื่น จากการศึกษาทรัพย์สินไว้ในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง รถยนต์ และหุ้น เป็นต้น ซึ่งบุคคลที่มีความมั่งคั่งดังกล่าวยังสามารถได้รับประโยชน์หรือรายได้จากทรัพย์สินที่สะสมไว้ ได้อีกด้วย ดังนั้นเพื่อไม่ให้การสะสมทรัพย์สินกระจุกตัวอยู่กับบุคคลเพียงบางกลุ่ม รัฐจึงมีการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งตามความสามารถในการเสียภาษีอันเป็นไปตามหลักการที่ว่าบุคคลใดมีความมั่งคั่งมากย่อมต้องเสียภาษีมากบุคคลใดมีความมั่งคั่งน้อยย่อมต้องเสียภาษีน้อย

2.2.2.2 วัตถุประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมาย⁶⁶

วัตถุประสงค์หลักคือรัฐบาลพิจารณาเห็นว่าการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมสมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้โดยมิให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก มีดังต่อไปนี้

1. เพื่อสร้างความเสมอภาคและความเป็นธรรมในสังคม ลดความได้เปรียบของคนที่มีฐานะและเพิ่มโอกาสให้คนที่ยากจน เพราะวาระบบมรดกตกทอดเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมระบบมรดกตกทอดทางทรัพย์สินจะทำให้ความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างบุคคลมีมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ⁶⁷ บุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ร่ำรวยและได้รับมรดกจากพ่อแม่จะทำให้เขามีความได้เปรียบมากขึ้น ดังนั้น รัฐบาลจึงควรที่จะเก็บภาษีมรดกเพื่อลดความได้เปรียบ หรือสร้างความเสมอภาคในโอกาสทางเศรษฐกิจของบุคคลจุมุ่งหมายที่สำคัญของภาษีมรดกอยู่ที่ต้องการสร้างความเป็นธรรมในสังคม

2. เพื่อกระจายภาระภาษีในสังคม และเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลโดยไม่เพิ่มอัตราภาษีที่ใช้ในปัจจุบันที่อาจกระทบต่อส่วนรวม เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องใช้จ่ายในแต่ละปีเป็นจำนวนมาก และเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ดังนั้น ถ้าหากรัฐบาลจะเก็บภาษีเพียงไม่กี่ประเภทก็จะทำให้บุคคลที่ต้องเสียภาษีเหล่านั้นจำต้องแบกรับภาระเพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีเหล่านั้นเดือดร้อนมากขึ้น และอาจจะ

⁶⁶ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

⁶⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "บทความเผยแพร่ทางห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม เรื่องภาษีมรดก," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 20/01/2563. แหล่งที่มา: http://elib.coj.go.th/Article/c14_4_6.pdf

ก่อให้เกิดผลเสียในด้านต่าง ๆ เนื่องจากมีการเก็บภาษีมากเกินไป การเก็บภาษีมรดกช่วยให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น ซึ่งรายได้จากภาษีมรดกนั้นอาจจะช่วยแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประเภทต่าง ๆ ได้บ้างเป็นการกระจายภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลให้แก่ประชาชนทุกกลุ่มทั่วถึงมากขึ้น

3. เพื่อเพิ่มสัดส่วนภาษีทางตรง ที่ถือเป็นแหล่งรายได้ของรัฐที่สัดส่วนการจัดเก็บภาษีทางตรง อยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำกว่าภาษีทางอ้อม การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีทางตรงได้มากขึ้นซึ่งทำให้รัฐสามารถเพิ่มรายได้อีกช่องทางหนึ่ง

4. เพื่อกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินมากขึ้นโดยเฉพาะที่ดิน เนื่องจากการเก็บภาษีนี้นอกจากจะพิจารณาถึงรายได้แล้วยังจะต้องคำนึงถึงการจัดสรรการใช้ทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพหรือเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด ในกรณีของประเทศด้อยพัฒนานั้น ประชาชนมักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งของตนในรูปของทรัพย์สินที่ไม่ค่อยก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจมากนัก เช่นมักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติในรูปของที่ดิน เพชร ทองคำ หรือของมีค่าอื่น ๆ ในขณะที่เดียวกันทายาทที่ได้รับมรดกนั้นก็มักจะใช้จ่ายมรดกของตนไปในทางที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ เช่น มักจะทำการใช้จ่ายอย่างสุรุ่ยสุร่าย เป็นต้น การเก็บภาษีมรดก นอกจากจะเป็นการลดการใช้จ่ายที่ฟุ่มเฟือยของทายาทแล้ว ยังเป็นการนำทรัพยากรหรือทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวมาใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมมากขึ้นอีกด้วย

5. เพื่อสนับสนุนทายาทให้เกิดความกระตือรือร้นในการหารายได้

6. เพื่อพัฒนาการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลโดยการตรากฎหมายภาษีการรับมรดกที่มีประโยชน์ต่อประชาชนและสังคม เน้นการสร้างความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม กล่าวคือ บุคคลที่ร่ำรวยนั้นอาจจะเคยหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ และเจ้าหน้าที่ก็ตรวจสอบไม่พบ ซึ่งทำให้เขามีความร่ำรวยหรือมีทรัพย์สินสมบัติมากกว่าที่ควรจะเป็นแต่เมื่อเขาตายไปทรัพย์สินสมบัติที่เขามีอยู่ถูกประเมินเก็บภาษีมรดก

7. การจัดเก็บภาษีมรดกมาจากความต้องการในการขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านเศรษฐกิจของประชาชนในสังคมความเหลื่อมล้ำและความไม่เสมอภาคในสังคมระหว่างประชาชนผู้มีรายได้มากและรายได้น้อย และเพื่อให้รัฐสามารถนำเงินได้ที่เก็บจากการจัดเก็บภาษีมรดกมาได้นั้นนำไปพัฒนาประเทศ

นอกจากนี้ ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้ความเห็นสนับสนุนไว้เพิ่มเติมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังต่อไปนี้⁶⁸

⁶⁸ สุจิตา ถนอมจิตร, “ภาษีมรดกและภาษีการให้ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ สาขากฎหมายภาษีคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2554) หน้า 25 - 27.

“1. ภาษีมรดกและภาษีการให้จะช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมโดยลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดกหรือผู้รับของให้ทั้งนี้เพราะไม่ว่าจะเป็นระบบมรดกตกทอดหรือของให้ที่ได้รับเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคม กล่าวคือผู้ที่เกิดมาในครอบครัวที่มีความร่ำรวยหรือมีฐานะดีมักจะได้รับการเลี้ยงดูเป็นอย่างดีได้รับการศึกษาที่ดีและได้รับการศึกษาในระดับที่สูง อีกทั้งมีโอกาสทางสังคมมากกว่าคนยากจนซึ่งเป็นผู้คนส่วนใหญ่ของสังคมนี้ด้วยการมีต้นทุน ทางสังคมที่สูงกว่าและมีเงินทุนในการเริ่มต้นธุรกิจหรือประกอบอาชีพและการดำรงชีวิตด้วยเหตุดังที่ กล่าวมาจึงเป็นเหตุให้ลูกหลานของครอบครัวที่ร่ำรวยนั้นได้เปรียบกว่าบุคคลที่เกิดในครอบครัวยากจนระบบมรดกตกทอดและของให้ทางทรัพย์สินจะช่วยให้ความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างบุคคลในสังคมมีมากยิ่งขึ้น กล่าวคือบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ร่ำรวยและได้รับมรดกหรือของให้จากพ่อแม่จะทำให้บุคคลนั้นมีความได้เปรียบบุคคลอื่นมากขึ้น ดังนั้นการเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้จะช่วยลดความได้เปรียบหรือความเสมอภาคในสังคมได้

2. ภาษีมรดกและภาษีการให้ช่วยให้มีการกระจายภาวะภาษีในสังคมให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องใช้จ่ายในแต่ละปีเป็นจำนวนมากและเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ไม่ว่าจะ เป็นรายจ่ายในการบริหารจัดการประเทศหรือเพื่อกิจการสาธารณประโยชน์หรือเพื่อใช้หนี้สาธารณะ ดังนั้นรัฐบาลมีความจำเป็นในการหารายได้เพื่อมาชดเชยรายจ่ายที่สูญหายไป ถ้าหากรัฐบาลจะทำการจัดเก็บ หรือลดฐานภาษีในความหมายอย่างแคบเช่นการจัดเก็บภาษีเงินได้เพิ่มการจัดเก็บโดยลดจำนวนเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีลงซึ่งจะส่งผลให้มีจำนวนผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจำนวนมาก แม้จะเป็นผลดีโดยทำให้รัฐจัดเก็บภาษีเป็นรายได้เข้าประเทศได้มากขึ้น แต่จะมีผลทำให้บุคคลที่ต้องเสียภาษีเหล่านั้นจำเป็นต้องแบกภาระเพิ่มขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีเหล่านั้นเดือดร้อนมากขึ้นและอาจจะก่อให้เกิดผลเสียในด้านต่าง ๆ เนื่องจากมีการเก็บภาษีมากเกินไปโดยไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของคนแต่ละคนการเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ช่วยให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้นซึ่งรายได้จากภาษีมรดกและภาษีการให้จะช่วยแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประเภทต่าง ๆ ได้ไม่มากนักน้อยเป็นการกระจายภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลให้แก่ประชาชนทุกกลุ่มทั่วถึงมากขึ้นตามความสามารถในการเสียภาษี

3. การจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ถือเป็นการเก็บภาษีรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว (long – run capital gain) กล่าวคือ ทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ประชาชนถือครองอยู่นั้น มูลค่าของทรัพย์สินเหล่านั้น มักจะเพิ่มขึ้น (capital gain) เมื่อกาลเวลาผ่านไปแต่มูลค่าของทรัพย์สินที่ได้เพิ่มขึ้น หรือที่เรียกว่า “รายได้ฝ่ายทุน” นั้นมักไม่ถูกเก็บภาษีดังนั้น เมื่อผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเหล่านั้นตายลงหรือเมื่อ มีการโอนให้ทรัพย์สินและมีการเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้จากทรัพย์สินเหล่านั้น จึงถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากรายได้ฝ่ายทุนในระยะยาว ตัวอย่างเช่นบุคคลหนึ่งมีที่ดินอยู่ 20 ไร่ตอนซื้อมาไร่ละ 10,000 บาท (เท่ากับขณะนั้นเขามีทรัพย์สินมูลค่า 200,000 บาท) เมื่อเวลาผ่านไปอีกสิบปีหรือ

เมื่อมีการตัดถนนผ่านหรือมีการสร้างรถไฟฟ้าวิ่งผ่านราคาที่ดินสูงขึ้นเป็นไร่ละ 100,000 บาท (เท่ากับ เวลาต่อมาเขามีทรัพย์สินมูลค่า 2,000,000 บาท) เท่ากับเขามีมูลค่าของทรัพย์สินเหล่านั้นเพิ่มขึ้น (capital gain) จำนวนถึง 90% ของมูลค่าทรัพย์สินเดิมซึ่งถ้าเงินเหล่านี้ไม่ถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน และภาษีการให้เมื่อมีการตกทอดทางมรดกหรือมีการโอนทรัพย์สินให้ทายาทหรือบุคคลอื่นก็จะเกิด สุญญากาศทางภาษีทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมขึ้น ดังนั้นภาษีมรดกและภาษีการให้จึงแก้ปัญหานี้โดยก่อให้เกิดระบบภาษีที่สมดุลขึ้น

4. ภาษีมรดกช่วยให้การใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปด้วยความมีประสิทธิภาพในกรณีของประเทศด้อยพัฒนานั้น ประชาชนมักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งของตนในรูปของที่ดิน เพชร นิลจินดา หรือของมีค่าอื่น ๆ ในขณะที่เดียวกันทายาทที่ได้รับมรดกนั้นก็มักจะใช้จ่ายมรดกของตนไปในทางที่ไม่เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ เช่น มักจะใช้จ่ายสุรุ่ยสุร่าย เป็นต้น การเก็บภาษีมรดกนอกจากจะเป็นการลดการใช้จ่ายที่ฟุ่มเฟือยของทายาทแล้วยังเป็นการนำทรัพยากรหรือทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวมาใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมมากขึ้นอีกด้วย และการจัดเก็บภาษีมรดกอาจมีมาตรการลดหย่อนภาษีโดยการให้หักเงินที่กองมรดกบริจาคแก่มูลนิธิหรือกองทุนในประเทศที่ทำงานเพื่อการกุศลหรือสาธารณประโยชน์โดยไม่มีผลตอบแทนออกจากกองมรดกสุทธิทำให้คนในประเทศที่มีฐานะทางการเงินหันมาดูแลและช่วยเหลือสังคมมากขึ้นทำให้รัฐลดค่าใช้จ่ายในการดูแลสังคมและบริการสาธารณะได้อีกด้วย อีกทั้งเป็นการปลูกจิตสำนึกที่ดีในการมีส่วนร่วมในการดูแลสังคมที่ตนอยู่เมื่อทุกคนมีจิตสำนึกที่ดีขึ้นปัญหาสังคมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในปัจจุบันก็จะลดน้อยลง เช่น ปัญหาโจรขโมย อันทำให้รัฐลดรายจ่ายในการรักษาความปลอดภัย อันส่งผลให้การใช้ทรัพยากรของสังคมหรือรายได้ของรัฐบาล ซึ่งได้มาจากการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ส่วนด้านการจัดเก็บภาษีการให้ในด้านเศรษฐกิจโดยส่วนรวม เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นการให้ก่อนตายหรือหลังตาย หากต้องเสียภาษีเหมือนกัน เจ้ามรดกซึ่งปกติมักจะเป็นบุคคลที่มีอายุมากหรือมีฐานะทางการเงินที่ดีก็มักจะโอนทรัพย์สินให้แก่บุตรหลานก่อนตาย จึงเป็นการส่งเสริมให้มีการใช้ทรัพย์สินนั้นเพื่อเป็นประโยชน์แก่บุตรหลานในการลงทุนหรือการประกอบอาชีพต่อไปทำให้เกิดประโยชน์ทั้งทางส่วนตัว ครอบครัว และความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของชาติโดยการโอนถ่ายทรัพย์สินเพื่อนำไปใช้ประโยชน์เป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจ ให้เติบโตได้ดีขึ้น

5. ภาษีมรดกและภาษีการให้เป็นภาษีที่ช่วยติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหล กล่าวคือบุคคลที่ร่ำรวยนั้นอาจจะเคยหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบไม่พบ ซึ่งทำให้บุคคลนั้นมีความร่ำรวยหรือมีทรัพย์สินสมบัติมากกว่าที่ควรจะเป็น การเสียภาษีมรดกและภาษีการให้จะทำให้ภาษีที่มีการรั่วไหลในตอนที่เราใช้ชีวิตอยู่กลายเป็นภาษีที่จัดเก็บได้เมื่อบุคคลนั้นตายแล้วหรือเมื่อมีการโอนให้ทรัพย์สินภาษีมรดกและภาษีการให้จึงช่วยติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลได้”

ส่วน Karl Marx (คาร์ล มาร์กซ) ซึ่งถือเป็นนักคิดคนสำคัญที่มีผลต่อโลกทุนนิยมมีแนวคิดว่า มนุษย์ทุกคนต้องมีความเท่าเทียมกันการที่ได้ทรัพย์สินมาโดยการที่ไม่ได้ทำงานเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง และไม่ควรมั่งคั่งทรัพย์สินส่วนตัวเพราะจะทำให้เกิดความเห็นแก่ตัวของนายทุน ประกอบกับมี แนวความคิดที่ถือว่ารัฐเป็นหุ้นส่วน หมายความว่า การที่เจ้ามรดกมีโอกาสสะสมทรัพย์สินได้เพราะรัฐ ให้ความคุ้มครอง เมื่อเจ้ามรดกตายไปแล้วรัฐจึงควรมีส่วนได้รับส่วนแบ่งในทรัพย์สินจากกองมรดก

2.2.2.3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดก

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

1.1. บุคคลธรรมดา ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. บุคคลผู้มีสัญชาติไทย ซึ่งเป็นการเสียภาษีตามหลักสัญชาติ
2. บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคน เข้าเมืองซึ่งบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการพิจารณาคนเข้าเมืองด้วยความเห็นชอบของ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย และได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่แล้วจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง โดยเป็นการเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่

ดังนั้นบุคคลตามข้อ 1. ข้อ 2. จึงต้องนำทรัพย์สินมรดกทั้งในประเทศและต่างประเทศมารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดก

3. บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทยแต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย บุคคลธรรมดาให้เสียภาษีจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ และบุคคลตาม 3. ให้ เสียภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

1.2. นิติบุคคลที่มีสัญชาติไทย ได้แก่ นิติบุคคลที่ถือว่าเป็นบุคคลที่มีสัญชาติไทย ดังต่อไปนี้

1. เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือ
2. นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายในประเทศไทย หรือ
3. เป็นนิติบุคคลที่ผู้มีสัญชาติไทย ถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือ

4. เป็นนิติบุคคลที่ผู้มีสัญชาติไทย เป็นผู้มิอานาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่ง มีอานาจบริหารกิจการทั้งหมดนิติบุคคลตาม 1.– 4. ให้เสียภาษีการรับมรดกจากมรดกที่ได้รับเป็น ทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ

5. กรณีผู้ที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคลที่มีได้ถือว่าเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยตาม 2. แต่ได้รับ มรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เสียภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ จะเป็น ทรัพย์สินมรดกอยู่ในประเทศไทยหรือไม่นั้นเป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ใน ประเทศไทยซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559

2. ผู้ได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก

1. บุคคลผู้ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าเป็นมีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์
2. หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษาหรือกิจการสาธารณประโยชน์
3. บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ
4. ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกที่ตายก่อนวันที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกใช้บังคับ
5. คู่สมรสของเจ้ามรดกที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดก

สำหรับคู่สมรสของเจ้ามรดกที่จะมีสิทธิได้รับทรัพย์สินมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมนั้นจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกจากการตกทอดหรือการรับมรดกในระหว่างคู่สมรสไม่ว่าจะเป็นสามีหรือภริยา โดยให้ใช้ความหมายของคู่สมรสตามมาตรา 1475 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายถึงการสมรสต้องมีการจดทะเบียนสมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายจึงจะมีผลตามกฎหมาย หากไม่มีการจดทะเบียนสมรสแม้จะมีการจัดพิธีสมรสใหญ่โตเพียงใด กฎหมายก็ไม่ถือว่าชายหญิงคู่นั้นได้เป็นคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว ซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก บุคคลเหล่านี้ก็ไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก อย่างไรก็ตามการยกเว้นภาษีการรับมรดกแก่คู่สมรสที่ถือว่าเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีจากการได้รับมรดกไม่ต่างจากทายาทที่ได้รับมรดกลำดับอื่น ๆ ซึ่งแน่นอนสิ่งทีตามมาก็คืออาจส่งผลให้รัฐขาดรายได้ที่ควรจะได้รับเพิ่มมากขึ้นจากการยกเว้นจัดเก็บภาษีของคู่สมรส

3. ทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษี

เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยกองมรดกของผู้ตาย หมายถึงทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย (ก่อนถึงแก่ความตาย) แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่เกิดขึ้นในขณะที่หรือใน ภายหลังที่ผู้ตายถึงแก่ความตาย เช่น เงินที่ได้รับจากกรรมธรรม์ประกันชีวิต เงินฉาปนกิจสงเคราะห์ เป็นต้นสำหรับมรดกที่ต้องเสีย ภาษีการรับมรดก มีดังนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน บ้าน ห้องชุด อาคาร และบ้านเรือน เป็นต้น
2. หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เช่น ตัวเงินค้ำ ตัวเงินพันธบัตร หุ้น หุ้นกู้ หน่วยลงทุน ได้แก่ตราสารหรือหลักฐานแสดงสิทธิในทรัพย์สินของกองทุนรวม ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นหรือหุ้นกู้ ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหน่วยลงทุน และตราสารอื่นใดที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์กำหนด เช่นตราสารแสดงสิทธิของผู้ฝากทรัพย์สิน เป็นต้น

3. เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งอยู่ในประเทศไทย ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ เช่น เงินในบัญชีเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

4. ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน เช่น รถยนต์ รถจักรยานยนต์ เรือที่จดทะเบียน และเครื่องบิน เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดนิยามคำว่าหลักฐานทางทะเบียนไว้จึงต้องตีความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 คือสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียนที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์ โดยการซื้อขายต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หมายถึงสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ อันได้แก่เรือที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ และสัตว์พาหนะ

5. ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันยังไม่มี การออกพระราชกฤษฎีกากำหนดทรัพย์สินทางการเงินที่อยู่ในบังคับเสียภาษีการรับมรดก⁶⁹ เช่น ทองคำ เพชร พลอย อัญมณี หรือทรัพย์สินอื่นที่มีลักษณะเดียวกันแม้ว่าจะมีมูลค่าสูง ซึ่งหากมองตามหลักเหตุผลของรัฐในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนเท่านั้นก็เพื่อความง่ายในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินไม่ว่าจะอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศเนื่องจากสามารถกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าได้อย่างแน่นอน ส่วนทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนนั้นจะมีความยุ่งยากหากไม่มีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

4. การประเมินราคาทรัพย์สินมรดก

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกกำหนดการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก⁷⁰ จะต้องถือตามราคาหรือมูลค่าอันมีในวันที่ได้รับทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

1. อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง⁷¹ โดยภาระที่ถูกรอนสิทธิ หมายถึงภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน และรวมถึงสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ที่มีการชำระค่าตอบแทนเป็นการล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการเช่าที่ติดติดมากับอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์สินมรดก

⁶⁹ สรชน บุญสอง และปัญญา สิทธิสารศิลป์, "กฎหมายภาษีมรดก และ กฎหมายภาษีกับเบี้ยประกันภัย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 22/01/2563. แหล่งที่มา: http://www.oic.or.th/sites/default/files/institute/course/87131/public/5-1-61-kdhmaayphaasiimrdkaelaebiiyprakanphay_srchn_buysng.pdf

⁷⁰ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559

⁷¹ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การหักภาระที่ถูกรอนสิทธิในการคำนวณมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก พ.ศ. 2559

2. อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศให้คำนวณมูลค่า ดังนี้

(1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในประเทศซึ่งมีราคาประเมินในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายของประเทศนั้น

(2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในประเทศซึ่งไม่มีราคาประเมินในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ใช้ราคาที่รับรองโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับการรับรองหรือความเห็นชอบให้เป็นผู้มีสิทธิประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่

(3) กรณีอื่น ๆ ให้ใช้ราคาตลาดในวันที่ได้รับมรดก

3. หลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก (2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

4. หลักทรัพย์ที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ใช้มูลค่าดังต่อไปนี้

4.1 หุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น เว้นแต่ ในกรณีทรัพย์มรดกที่เป็นหุ้นนั้นเป็นหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งไปถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ให้ถือมูลค่าหุ้นดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอามูลค่าที่สูงกว่ามาใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์มรดก ระหว่างมูลค่าดังต่อไปนี้

(ก) มูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ข) มูลค่าทางบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของต่างประเทศ ให้ถือเอาราคาหรือมูลค่าที่สูงกว่ามาใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์มรดก ระหว่างราคาหรือมูลค่าดังต่อไปนี้

(ก) มูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ข) ราคาหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นนั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเกินกว่า 1 แห่ง ให้ถือเอาราคาหรือมูลค่าที่สูงกว่ามาใช้ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินมรดกกระหว่างราคาหรือมูลค่าดังต่อไปนี้

(ก) ให้นำรวมราคาหรือมูลค่าหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ

(ข) มูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

4.2 ตัวเงินคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้นกู้ ให้ใช้มูลค่าดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาจำหน่ายครั้งแรก

(2) กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกไม่ต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาไถ่ถอน

4.3 หลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของต่างประเทศ ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

4.4 หลักทรัพย์อื่น ให้ถือตามราคาหรือมูลค่าในวันที่ได้รับมรดก

5. ยานพาหนะ

(1) รถยนต์ หรือรถจักรยานยนต์ที่จดทะเบียนในประเทศไทย ให้ใช้ราคาประเมินราคาสำหรับปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร ในการโอนกรรมสิทธิ์ซื้อขายรถดังกล่าวที่กรมการขนส่งทางบกกำหนด โดยให้คำนวณมูลค่าตามราคาเฉลี่ย ระหว่างราคาประเมินสูงสุด และราคาประเมินต่ำสุดของราคาประเมินรถ ในกรณีไม่มีมูลค่าตามราคาประเมินให้ใช้ราคาประเมินที่ประเมินโดยบุคคล หรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น สำหรับมูลค่าของรถยนต์หรือรถจักรยานยนต์ที่จดทะเบียนในต่างประเทศ ให้ใช้ราคาประเมินที่ประเมินโดยบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศนั้น ๆ เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น

(2) เรือหรือเครื่องบิน ให้ใช้ราคาประเมินที่ประเมินโดยบุคคลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพของประเทศนั้น ๆ เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น

(3) กรณีนอกเหนือจาก (1) และ (2) ให้ถือตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมรดก

6. เงินฝาก หรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืน หรือมีสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ การคำนวณมูลค่าให้ถือเอามูลค่าของเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน รวมทั้งดอกเบี้ย หรือผลประโยชน์อื่นใดที่จะได้รับจากเงินดังกล่าวในวันที่ได้รับมรดก

กรณีมูลค่ามรดกที่ได้รับเป็นเงินตราต่างประเทศ ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยโดยให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ใช้ซื้อขายกับลูกค้า ซึ่งเป็นอัตราซื้อถัวเฉลี่ยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศและเผยแพร่เมื่อสิ้นวันทำการของแต่ละวัน ในเว็บไซต์ของ

ธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย เพื่อคำนวณภาษีการรับมรดกสำหรับมรดกที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

จากประเภทของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกที่มีหลายประเภทและทรัพย์สินแต่ละประเภทมีหลักเกณฑ์ในการประเมินแตกต่างกันออกไป เช่น ในกรณีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ไม่มีราคาตลาดจะถูกประเมินโดยบุคคล ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีมรดกอาจมีความยุ่งยากในการประเมินราคาและเกิดข้อโต้แย้งเรื่องราคาประเมินได้

5. ฐานภาษี

ฐานทรัพย์สินเป็นฐานที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการรับโอนความมั่งคั่ง (การรับมรดก) หมายถึงบุคคลผู้ได้รับมรดกหากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกเกินกว่า 100 ล้านบาทจากการรับมรดกในคราวเดียวกันหรือหลายคราวต้องเสียภาษีเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทขึ้นไป

การคำนวณภาษีมรดกให้ใช้วิธีการคำนวณมูลค่าของมรดกหักด้วยภาระหนี้สินทั้งหมดของมรดกที่ได้รับมานั้น ทั้งนี้ มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับการยกเว้นจะเปลี่ยนแปลงทุก ๆ 5 ปี ตามอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของกระทรวงพาณิชย์ เช่น นาย ก. เป็นผู้สืบสันดานได้รับมรดกมูลค่า 105 ล้านบาท มูลค่าทั้งหมด = $105 - (\text{มูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้น} 100) - (\text{ภาระหนี้สินทั้งหมด}) = \text{มูลค่าที่ต้องเสียภาษีมรดก} \times \text{อัตราภาษี } 10\%$

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากวันที่ผู้รับมรดกมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก คือวันที่ผู้ได้รับมรดกได้รับมรดกที่เป็นทรัพย์สินซึ่งต้องเสียภาษีการรับมรดกที่เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะรับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวรวมกันมีมูลค่าเกิน 100 ล้านบาท แต่ทั้งนี้ กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าวันใดคือวันที่ได้รับมรดก และยังไม่มีความชัดเจนที่แน่ชัดซึ่งอาจทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในบางกรณี เช่น วันที่เจ้ามรดกตาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1745 ถือเป็นวันที่มรดกตกทอดแก่ทายาททันที ซึ่งอาจไม่ใช่วันที่ได้รับมรดก เพราะกรณีมีทายาทหลายคน ทายาททุกคนย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินมรดกร่วมกันจนกว่าจะแบ่งกันแล้วเสร็จ เว้นแต่มีทายาทคนเดียว อาจถือได้ว่าวันที่เจ้ามรดกตายคือวันที่ทายาทได้รับมรดก หรือกรณีวันที่มีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน วันที่มีการเปลี่ยนชื่อเจ้าของทรัพย์สินในทะเบียนจากเจ้ามรดกเป็นชื่อของทายาทผู้รับมรดกนั้น ในทางปฏิบัติอาจไม่ใช่วันที่ทายาทได้รับทรัพย์สินมรดกเสมอไป เนื่องจากการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกตามกฎหมายอาจทำได้โดยทายาทต่างเข้าครอบครองทรัพย์สินเป็นสัดส่วนการขายทรัพย์สินมรดกแล้วเอาเงินที่ขายได้มาแบ่งปันกันระหว่างทายาทและการทำสัญญาแบ่งปันทรัพย์สินมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1750 นอกจากนี้ ทรัพย์สินบาง

ประเภทไม่จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนทางบัญชี เช่นเงินในบัญชีเงินฝากธนาคารที่เจ้ามรดกมีบัตรเอทีเอ็ม โดยทายาททราบรหัสประจำตัว และรหัสผ่านก็สามารถกดเงินหรือโอนเงินได้⁷²

ดังนั้นผู้ศึกษาเห็นว่าประเด็นในเรื่องวันที่ได้รับมรดกอาจทำให้ผู้รับมรดกไม่ทราบว่าวันใดคือวันที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก และส่งผลกระทบต่อให้ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและชำระภาษีการรับมรดกได้ทันภายในกำหนดเวลา

6. อัตราภาษี

1. ผู้ได้รับมรดกเป็นบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ใช่บุพการีหรือผู้สืบสันดานจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท

2. ผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานของเจ้ามรดกกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท โดยบุพการี หมายถึงผู้สืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไป ซึ่งได้แก่ บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด และผู้สืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไปในชั้นถัดๆ ไป และผู้สืบสันดาน หมายถึง ผู้สืบสายโลหิตโดยตรงลงมา ซึ่งได้แก่ บุตร หลาน เหลน ลื้อ ลีป ลีต และผู้สืบสายโลหิตโดยตรงลงมาในชั้นถัดๆ ไป สำหรับบุตรบุญธรรมย่อมไม่ได้รับสิทธิพิเศษในการเสียภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 5 เนื่องจากบุตรบุญธรรมไม่ใช่ผู้สืบสันดานตามความเป็นจริง แต่เกิดขึ้นเนื่องจากความสัมพันธ์ทางกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากภาษีการรับมรดกเป็นภาษีทางตรง แม้ผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระทางภาษีให้ผู้อื่นได้ และก่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและเพิ่มความยุติธรรมทางภาษีเพิ่มมากขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราก่อนหน้านั้นไม่อาจจะส่งผลให้คนได้รับทรัพย์สินมรดกมากเสียภาษีในอัตราสูง ส่วนคนที่ได้รับมรดกน้อยเสียภาษีในอัตราต่ำได้ ซึ่งอาจยิ่งสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีการรับมรดกเพิ่มมากขึ้นเนื่องจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกแตกต่างกัน แต่กลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละเดียวกัน

7. ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีขยายให้โดยจะยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

ทั้งนี้ ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย และทายาทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีประสงค์จะดำเนินการแทนก็สามารถทำได้ และหากมีทายาทหลายคนให้ทายาทคนใดคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เว้นแต่ไม่สามารถตกลงกันได้ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อตั้งผู้จัดการมรดกเพื่อดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไป

⁷² กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, ภาษีการรับมรดกฉบับสมบูรณ์, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์, 2561). หน้า 43-45.

8. มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ตามกฎหมายภาษีการรับมรดกที่ออกมาบังคับใช้ในปัจจุบันไม่ได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีไว้ แต่กำหนดไว้เพียงให้การคำนวณมูลค่ามรดกจะต้องคำนวณโดยนำมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับเป็นมรดกทั้งหมดหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น และการให้หักภาระรอนสิทธิที่เกิดขึ้น ซึ่งทำให้ผู้รับโอนมรดกจะไม่ได้ใช้สิทธิในทรัพย์สินมรดกนั้นอย่างเต็มที่ ทั้งนี้ ในปัจจุบันยังไม่มีกำหนดค่าลดหย่อนในกรณีอื่น ๆ ส่งผลให้ผู้รับมรดกต้องรับภาระในการเสียภาษีการรับมรดกในจำนวนที่สูง โดยไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีมาช่วยเหลือแต่อย่างใด

2.2.3 ภาษีเงินได้จากการให้

ภาษีเงินได้จากการให้เป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นในการพิจารณาว่าผู้รับให้มียหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาหลักการทั่วไปของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย เช่นหากผู้รับให้ไม่ใช่บุคคลธรรมดาแล้ว ก็ไม่ต้องเสียภาษีการให้ แต่อาจต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือหากเป็นกรณีที่ผู้รับการให้เป็นบุคคลที่อยู่ในประเทศไทย แต่ไม่นำทรัพย์สินที่ได้รับกลับมาในประเทศไทยผู้ได้รับการให้ดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการให้แต่อย่างใด⁷³

2.2.3.1 เหตุผลในการบังคับใช้กฎหมาย

โดยที่ได้มีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่ประมวลรัษฎากรยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี และเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เป็นการไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรปรับปรุงบทบัญญัติ ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้ในกรณีดังกล่าวให้สอดคล้องกันจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

2.2.3.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้

1. ฐานภาษีเงินได้จากการให้

เงินได้จากการให้จัดเก็บจากฐานรายได้ ซึ่งได้แก่ เงินได้ที่รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส หรือเงินได้ที่รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่ง มิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส หรือเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ

⁷³ เรื่องเดียวกัน หน้า 77.

ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้ส่วนที่เกินกว่าเงินได้ที่ได้รับยกเว้น ดังต่อไปนี้

1. เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจาก บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น
2. เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น
3. เงินได้ที่ได้รับซึ่งผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่าจะมีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

2. กรณีการให้สังหาริมทรัพย์

2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือผู้รับจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุคคลธรรมดา ได้แก่

(ก) บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส

(ข) บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จากบุคคลอื่นซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส

2.2 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ สังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่สามารถคำนวณเป็นเงิน

2.3 อัตราภาษี กำหนดอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท กรณีผู้ให้ไม่มีสถานะเป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสของผู้รับ หรือ 10 ล้านบาท กรณีผู้ให้ไม่มีสถานะเป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสของผู้รับ

2.4 การยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 90) ภายในกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือ 10 ล้านบาท (ส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้) โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกตาม มาตรา 48 (4/1), (6) และ (7) แห่งประมวลรัษฎากรหรือจะนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น

3. กรณีการให้อสังหาริมทรัพย์

3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือบิดามารดาที่เป็นผู้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เนื่องจากกรณีการให้

อสังหาริมทรัพย์ กฎหมายถือว่าผู้โอนโดยไม่มีค่าตอบแทนเป็นผู้มีเงินได้ จึงต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3.2 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท

3.3 อัตราภาษี อัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาท ทั้งนี้การคำนวณเงินได้ถือว่าผู้โอนมีเงินได้เท่ากับราคาประเมินของกรมที่ดินของอสังหาริมทรัพย์ที่โอน โดยไม่มีค่าตอบแทน

3.4 การยื่นแบบแสดงรายการภาษี คือผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 90) ภายในกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เกินกว่า 20 ล้านบาท (ส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้) โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกตามมาตรา 48 (4/1), (6) และ (7) แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น

จากการศึกษาผู้ศึกษาเห็นว่าการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังมีข้อบกพร่องหรือปัญหาหลายประการที่ยังไม่สอดคล้องกับพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 เพราะเมื่อพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีมรดก ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 โดยใน 1 ปี หากพิจารณาผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเดือนมกราคม 2560 จะเห็นว่ากรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีมรดกได้เลย และหากตรวจสอบรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบัน รายได้จากการภาษีการรับมรดกจัดเก็บได้น้อยมาก แต่รู้กับเสียงบประมาณในการจัดเก็บเป็นจำนวนมาก ซึ่งปัญหาหลักๆ อาจเกิดจากการกำหนดวงเงินมรดกที่ต้องเสียภาษีไว้สูง รวมถึงมีช่องทางการจัดการมรดกเพื่อไม่ให้เสียภาษีได้โดยถูกกฎหมายได้ ปัญหาเหล่านี้เป็นอีกหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สะท้อนโครงสร้างอำนาจทางการเมืองของไทยว่ากระจุกตัวอยู่ในกลุ่มผู้มีรายได้สูง ผู้มีความมั่งคั่งสูง หรือชนชั้นปกครอง การขับเคลื่อนจะทำได้ต้องมีแรงกดดันจากคนระดับล่างที่ไม่มีทรัพย์สินมากซึ่งเป็นเรื่องยากเพราะผู้ออกกฎหมายและผู้บริหารมักมีทรัพย์สินมาก ดังนั้น การที่รัฐมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อจะนำมาพัฒนาประเทศ หรือยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้นโดยมิให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ และสามารถลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจน ได้บรรลุวัตถุประสงค์จริงหรือไม่ หรือว่าแท้ที่จริงแล้วเป็นการสร้างภาระ หรือปลูกฝังให้ประชาชนมีพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษีมากยิ่งขึ้น รวมถึงทำให้นักลงทุนขาดแรงจูงใจในการเข้ามาสะสมทุนในประเทศมากขึ้น

3. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก⁷⁴

⁷⁴ยูทธนา ศรีสวัสดิ์, "หน่วยงานรัฐที่เกี่ยวกับภาษี," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 27/01/2563. แหล่งที่มา: <https://www.itax.in.th/pedia>

3.1 กระทรวงการคลัง

กระทรวงการคลัง ประกอบด้วยหน่วยงานจัดเก็บภาษี 3 หน่วยงาน คือ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร และมีกรมธนารักษ์ ทำหน้าที่ประเมินราคาทรัพย์สิน โดยกรมสรรพสามิต ภาษีที่จัดเก็บ ได้แก่ ภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยสินค้าและบริการที่จัดเก็บเป็นไปตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 แสตมป์ยาสูบ ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ ตามพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ.2486 ส่วนกรมศุลกากร ภาษีที่จัดเก็บ ได้แก่ อากรขาเข้า และ อากรขาออก ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยสินค้าและอัตราที่ต้องเสียเป็นไปตาม พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อย่างไรก็ตาม อากรทั้งสองประเภทมักเรียกรวมกันว่าภาษีศุลกากร

สำหรับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร ซึ่งอยู่ภายใต้กระทรวงการคลัง โดยกรมสรรพากรมีภารกิจหลักเกี่ยวกับการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการให้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558⁷⁵ ทั้งนี้ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 ฉ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2543 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวง ว่าด้วยการแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร พ.ศ. 2560 ใน ข้อ 2 กำหนดให้กรมสรรพากรมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอ แนะนำ และการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรมเป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคม และเกิดความสนใจในการเสียภาษีโดยให้มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

- (1) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง
- (3) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรหรือตามที่

กระทรวงการคลังหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมอบหมาย

สำหรับอำนาจหน้าที่หน่วยงานภายในสังกัดกรมสรรพากร กรมสรรพากรมีโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ใหม่ ทั้งนี้ ปัจจุบันภารกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร

⁷⁵ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2560 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 125 ตอนที่ 22 ก วันที่ 25 มกราคม 2551, หน้า 134.

เพิ่มมากขึ้นจึงมีการปรับปรุงการแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลังเพื่อให้สอดคล้องกับภารกิจและเหมาะสมกับสภาพงาน โดยปัจจุบันมีทั้งหมด 22 ส่วนงาน ซึ่งจากการศึกษาข้อมูลพบว่าอำนาจหน้าที่ในบางหน่วยงานยังมีภารกิจที่มีความทับซ้อนกัน ซึ่งอาจเป็นการสิ้นเปลืองงบประมาณด้านบุคลากรที่มีจำนวนเพิ่มขึ้นในแต่ละปี โดยในปี พ.ศ. 2563 กรมสรรพากรมีอัตรากำลังจำนวนบุคลากรที่ทำงานในสังกัดกรมรวมทั้งสิ้น 22,968 คน โดยแบ่งเป็น ข้าราชการ 18,222 คน ลูกจ้างประจำ 1,394 คน พนักงานราชการ 334 คน และลูกจ้างชั่วคราว 3,018 คน ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีค่าใช้จ่ายจำนวนมากในด้านบุคลากร

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีหน่วยงานระดับปฏิบัติในการดำเนินการ โดยแบ่งโครงสร้างออกเป็นสำนักงานสรรพากรภาค (สภ.) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ (สท.) และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา (สส.) โดยสำนักงานสรรพากรพื้นที่ (สท.) มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามนโยบายแผนงานเป้าหมายของกรมสรรพากร และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ถือว่ามีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเนื่องจากเป็นหน่วยรับชำระภาษี รวมถึงสำนักประเมินราคาทรัพย์สิน สังกัดกรมธนารักษ์ ที่มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการกำหนดราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์และทรัพย์สินอื่นตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและเสนอความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาในการกำหนดราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์และทรัพย์สินอื่นตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีการรับมรดกบรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งปัจจุบันกรมสรรพากรมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและรายจ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรของกรมสรรพากรเป็นจำนวนมาก เช่นการจัดสรรเจ้าพนักงานประเมินภาษีการรับมรดก เนื่องจากต้องมีการประเมินทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี จึงจำเป็นต้องจ้างเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญ เครื่องมือ หรืออุปกรณ์และเทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพจึงทำให้เกิดต้นทุนสูงกว่ารายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

3.2 กระทรวงมหาดไทย

กระทรวงมหาดไทยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง ภาษีป้าย โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) ส่วนกรมที่ดิน จัดเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินนั้น รายได้ดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้จัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ ยังมีภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน แม้จะจัดเก็บโดยหน่วยงานราชการส่วนกลางอันได้แก่ กรมการขนส่งทางบก แต่รายได้ดังกล่าวจัดสรรรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

สำหรับหน่วยงานราชการของกระทรวงมหาดไทยเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก คือกรมที่ดิน สำนักงานที่ดิน ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิในที่ดินของบุคคล ดำเนินงานออกหนังสือแสดงสิทธิในที่ดินให้ราษฎรให้บริการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดิน และอสังหาริมทรัพย์อย่างอื่นรังวัดออกหนังสือสำคัญสำหรับที่หลวงในที่ดิน สาธารณประโยชน์และในที่ราชพัสดุ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม กรมธนารักษ์จะขอใช้ข้อมูลแผนที่ ข้อมูลทะเบียนที่ดิน ข้อมูลอาคารชุด รวมทั้ง ข้อมูลการซื้อขายเพื่อการวิเคราะห์กำหนดราคาประเมินก่อนจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ส่งให้กรมที่ดินใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ทั้งนี้ หน้าที่ของกรมที่ดินในส่วนของ การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เป็นที่ดินนั้น เกิดขึ้นเมื่อทายาทจดทะเบียนรับโอนที่ดินที่ได้มาทางมรดกแล้ว กฎหมายบัญญัติให้เจ้าพนักงานที่ดินต้องแจ้งการจดทะเบียนต่อกรมสรรพากรเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และการคำนวณมูลค่าของที่ดินให้ใช้ราคาประเมินที่ดินของกรมธนารักษ์เหมือนกับกรณีการโอนที่ดินทั่วไป

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่ากรมที่ดินมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีการจัดรูปแบบหลายกรมภายใต้สังกัดกระทรวงการคลัง ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือมากเกินไป และทำให้เกิดต้นทุนการจัดสรรงบประมาณการบริหารงานภาษีของรัฐที่มากขึ้น โดยหากไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามประมาณการอันเนื่องมาจากความไม่มีประสิทธิภาพ หรือไม่สามารถอำนวยความสะดวก สร้างภาระให้แก่ประชาชนในการเสียภาษีย่อมเป็นการดำเนินการที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ดังจะเห็นได้จากการมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีการรับมรดกจำนวนมากซึ่งไม่ได้อยู่ในกฎหมายฉบับเดียวกัน เช่นประเทศอังกฤษมีกฎหมายภาษีมรดกและการให้อยู่ในฉบับเดียวกัน ต่างจากประเทศไทยภาษีการให้อยู่ในประมวลรัษฎากรส่วนภาษีการรับมรดกอยู่ในพระราชบัญญัติซึ่งมีเจ้าหน้าที่กำกับดูแลแยกต่างหากจากกัน จึงทำให้การยกเว้นภาษีสองตัวมีความไม่เท่าเทียมกัน หรือทำให้เกิดความยุ่งยากกับผู้เสียภาษีเวลาจะปฏิบัติตามกฎหมายต้องไปดูทั้งประมวลรัษฎากรทั้งพระราชบัญญัติ ซึ่งความจริงแล้วน่าจะอยู่ด้วยกันเพื่อให้เข้าใจง่าย และถูกต้องความด้วยความสะดวกเท่าเทียมกัน

จากการศึกษาแม้การเก็บภาษีการรับมรดกจะมีข้อบกพร่องหรือข้อยุ่งยากในการจัดเก็บแต่การพิจารณาว่าสมควรจะมีและจัดเก็บภาษีการรับมรดกต่อไปหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาเปรียบเทียบข้อดี-ข้อเสีย ต้นทุนของภาษีทุกด้าน ก่อนที่จะมีการพิจารณาว่าข้อบกพร่องดังกล่าวนี้สร้างผลกระทบต่อใครบ้างและควรมีและเก็บภาษีนี้นต่อไปหรือไม่ โดยจะพิจารณาตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ซึ่งจะได้กล่าวในบทต่อไป

บทที่ 4

การประเมินผลสัมฤทธิ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำ ร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดก และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายใต้พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายนั้น โดยในส่วนของ การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกพบว่าวัตถุประสงค์โดยรวมในการประเมินผลสัมฤทธิ์ก็เพื่อวิเคราะห์ผลที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกว่าได้ผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้นมากน้อยเพียงใด คำนึงถึงภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐ และประชาชนหรือไม่ หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนหรือไม่เพียงใด ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุเป้าหมาย ดังต่อไปนี้ (1.) การมีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น โดยยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็น ล้าสมัย หรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพเพื่อไม่ให้เป็นการแก่ประชาชน (2.) การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ (3.) การลดความซ้ำซ้อนและขัดแย้งกันของกฎหมาย (4.) การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม (5.) การเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ และพัฒนากฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ตามมาตรา 77 ประกอบกับมาตรา 258 ค. ด้านกฎหมาย (1) และ (3) ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 โดยมีหลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก (Chec-klis) ซึ่งสามารถอธิบายได้ตามลำดับ ดังต่อไปนี้

1. วิเคราะห์ความจำเป็นและผลกระทบของกฎหมายภาษีการรับมรดก

1.1. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก

เนื่องด้วยกรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดก จึงมีหน้าที่ประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย โดยพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ได้กำหนดประเภทของกฎหมายที่จะต้องมีการประเมินผลสัมฤทธิ์ไว้ ซึ่งหนึ่งในนั้นคือกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ดังนั้นกฎหมายภาษีการรับมรดกจึงอยู่ในบังคับที่ต้องดำเนินการจัดทำ การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายตามรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีการรับมรดกยังไม่ครบรอบระยะเวลา 5 ปี ที่กฎหมายนั้นใช้บังคับ เนื่องจากยังไม่สิ้นรอบปีปฏิทิน พ.ศ. 2563

อย่างไรก็ตาม กฎหมายกำหนดเพิ่มเติมว่าให้ดำเนินการประเมินผลสัมฤทธิ์เมื่อมีเหตุแห่งการประเมินผลสัมฤทธิ์คือได้รับหนังสือร้องเรียนหรือข้อเสนอแนะจากองค์กรที่เกี่ยวข้องหรือประชาชน และหน่วยงานเห็นว่ามีความผิดอันสมควร หรือได้รับข้อเสนอแนะจากคณะกรรมการพัฒนากฎหมายที่สามารถประเมินผลสัมฤทธิ์ก่อนครบระยะเวลาการบังคับใช้กฎหมายได้

กรมสรรพากรมีหน้าที่ต้องประเมินว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกที่ตนรับผิดชอบในการบังคับใช้นั้น หมดความจำเป็น ล้าสมัย หรือไม่สอดคล้องกับสภาพสังคม สภาพการณ์ในปัจจุบันหรือไม่ โดยหากประเมินแล้วพบว่ากฎหมายฉบับนั้นยังมีความจำเป็น จะต้องประเมินต่อไปว่ามาตรการและการบังคับใช้ในกฎหมายนั้น ปัจจุบันบรรลุวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของการตรากฎหมายหรือไม่ หรือเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิต หรือการประกอบอาชีพของประชาชน หรือมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือความเหลื่อมล้ำแก่ประชาชน ขัดต่อหลักนิติธรรม เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิ หรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ หรือไม่ ซึ่งหากพบว่ากฎหมายที่ตนรับผิดชอบในการบังคับใช้นั้น หมดความจำเป็น ล้าสมัยบังคับใช้มานานแล้ว หรือไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน มีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชน หรือการบังคับใช้กฎหมายไม่เกิดผลตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายแล้ว กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะต้องดำเนินการเพื่อให้มีการยกเลิก ปรับปรุง หรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายหรือกระบวนการบังคับใช้กฎหมายนั้นต่อไป ทั้งนี้⁷⁶ ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย ภาษีการรับมรดกจะต้องประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายนั้นโดยอ้างอิงกับข้อมูล และสถิติต่าง ๆ เพื่อให้ผลการประเมินดังกล่าวมีความสมบูรณ์ และมีรายละเอียดชัดเจนถูกต้องแม่นยำมากยิ่งขึ้น

1.2. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของกฎหมายภาษีการรับมรดก

กฎหมายภาษีการรับมรดกมีวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการบังคับใช้ก็เพื่อแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. รัฐบาลพิจารณาเห็นว่าการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมสมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้โดยมิให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ⁷⁷

⁷⁶ อภิชัย กู้เมือง, การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561)

⁷⁷ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

2. เพื่อสร้างความเสมอภาคและความเป็นธรรมในสังคม ลดความได้เปรียบของคนที่มีฐานะ และเพิ่มโอกาสให้คนที่ยากจน เพราะว่าการยอมรับคกทกทอเป็นจุดเริ่มต้นของความไม่เสมอภาค ในทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมระบบมรดกคกทกทอทางทรัพย์สินจะทำให้ความได้เปรียบ เสียเปรียบระหว่างบุคคลมีมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ⁷⁸บุคคลที่เกิดในครอบครัวที่ร่ำรวยและได้รับมรดกจาก พ่อแม่จะทำให้เขามีความได้เปรียบมากขึ้น

3. เพื่อกระจายภาระภาษีในสังคม และเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลโดยไม่เพิ่มอัตราภาษีที่ใช้ใน ปัจจุบันที่อาจกระทบต่อส่วนรวม เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องใช้จ่ายในแต่ละปีเป็นจำนวนมาก และเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ดังนั้นหากรัฐบาลจะเก็บภาษีเพียงไม่กี่ประเภทจะทำให้บุคคลที่ต้องเสียภาษี เหล่านั้นจำต้องแบกรับภาระเพิ่มขึ้น และอาจจะก่อให้เกิดผลเสียในด้านต่าง ๆ เนื่องจากมีการเก็บ ภาษีมากเกินไป การเก็บภาษีมรดกช่วยให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้นซึ่งรายได้จากภาษีมรดกนั้นอาจจะ ช่วยแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประเภทต่าง ๆ ได้บ้าง เป็นการกระจายภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ให้แก่ประชาชนทุกกลุ่มทั่วถึงมากขึ้น

4. เพื่อเพิ่มสัดส่วนภาษีทางตรง ที่ถือเป็นแหล่งรายได้ของรัฐที่สัดส่วนการจัดเก็บภาษีทางตรง อยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำกว่าภาษีทางอ้อม การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษี ทางตรงได้มากขึ้นซึ่งทำให้รัฐสามารถเพิ่มรายได้อีกช่องทางหนึ่ง

5. เพื่อกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินมากขึ้นโดยเฉพาะที่ดิน เนื่องจากการเก็บ ภาษีนี้นอกจากจะพิจารณาถึงรายได้แล้วยังจะต้องคำนึงถึงการจัดสรรการใช้ทรัพยากรที่มี ประสิทธิภาพ หรือเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด ในกรณีของประเทศด้อยพัฒนานั้น ประชาชนมักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติหรือความมั่งคั่งของตนในรูปของทรัพย์สินที่ไม่ค่อยก่อให้เกิด ประโยชน์ในทางเศรษฐกิจมากนัก เช่น มักจะสะสมทรัพย์สินสมบัติในรูปของที่ดิน เพชร ทองคำ หรือของ มีค่าอื่น ๆ ในขณะที่เดียวกันทายาทที่ได้รับมรดกนั้นก็มักจะใช้จ่ายมรดกของตนไปในทางที่ไม่ก่อให้เกิด ประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ เช่น มักจะทำการใช้จ่ายอย่างสุรุ่ยสุร่าย เป็นต้น การเก็บภาษีมรดก นอกจากจะเป็นการลดการใช้จ่ายที่ฟุ่มเฟือยของทายาทแล้ว ยังเป็นการนำทรัพยากรหรือทรัพย์สินสมบัติ ดังกล่าวมาใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมมากขึ้นอีกด้วย

6. เพื่อสนับสนุนทายาทให้เกิดความกระตือรือร้นในการหารายได้

7. เพื่อพัฒนาการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหล กล่าวคือบุคคลที่ร่ำรวยนั้นอาจจะเคยหลบ เลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบไม่พบ ซึ่งทำให้เขามีความร่ำรวยหรือมีทรัพย์สิน สมบัติมากกว่าที่ควรจะเป็นแต่เมื่อเขาตายไปทรัพย์สินสมบัติที่เขามีอยู่จะถูกประเมินเก็บภาษีมรดก

⁷⁸ ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม, "บทความเผยแพร่ทางห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม เรื่องภาษีมรดก."

8. การจัดเก็บภาษีมรดกมาจากความต้องการในการขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านสังคม และเศรษฐกิจของประชาชน หรือความไม่เสมอภาคในสังคมระหว่างประชาชนผู้มีรายได้มากและรายได้น้อย และเพื่อให้รัฐสามารถนำเงินจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไปพัฒนาประเทศ

1.3. มาตรการสำคัญที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก

คือการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม สมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น

2. การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก

2.1. การรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder)⁷⁹

ได้รับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องแล้ว

ได้นำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายแล้ว

ผู้ศึกษาได้รับฟังความคิดเห็นโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์ และมีการรับฟังความคิดเห็นจากบุคคล

- ผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) 3 กลุ่ม ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้
1. ผู้ซึ่งมีสิทธิหรือหน้าที่หรือได้รับผลกระทบที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมาย⁸⁰
 2. หน่วยงานที่ปฏิบัติตามและบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย⁸¹ หรือหน่วยงานที่รับผิดชอบพื้นที่ที่ได้รับ หรืออาจได้รับผลกระทบ⁸² และ
 3. ผู้ทรงคุณวุฒิ/ผู้เชี่ยวชาญซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีการรับมรดก⁸³ ซึ่งได้นำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกแล้ว

สรุปผลการรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) ทั้ง 3 กลุ่ม โดยผู้มีส่วนได้เสียมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังนี้

1. ความสัมฤทธิ์ผลในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนให้ความคิดเห็นในทิศทางเดียวกันว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นกฎหมายที่เกิดมาโดยไม่สอดคล้องกับสภาพความ

⁷⁹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "แบบรายงานการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 1/04/2563. แหล่งที่มา: <http://www.krisdika.go.th/article77>

⁸⁰ สัมภาษณ์ ตรีตาภรณ์ พิพัฒน์พงศ์กุล ,ทนายทและเจ้าของธุรกิจส่วนตัว, 13 เมษายน 2563.

⁸¹ สัมภาษณ์ ดวงกมล นามสมมุติ, นิติกรชำนาญการ,กรมสรรพากร, 13 เมษายน 2563.

⁸² สัมภาษณ์ แก้วตา ขำเต็ม, นิติกรปฏิบัติการ,สรรพากรพื้นที่ลพบุรี, 16 เมษายน 2563.

⁸³ สัมภาษณ์ สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์, ผู้พิพากษาศาลฎีกา และอาจารย์พิเศษระดับปริญญาโท,คณะนิติศาสตร์,จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,16 เมษายน 2563.

เป็นจริง ทั้งในปัจจุบันจัดเก็บภาษีได้น้อยจึงไม่สามารถนำเงินภาษีไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำหรือแก้ปัญหาความเสมอภาคและความเป็นธรรมในสังคมได้จริงตามวัตถุประสงค์ที่รัฐใช้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ยกตัวอย่าง อสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินเราจะเห็นว่าที่ดินนั้นมีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นในทุก ๆ ปี โดยเฉพาะพื้นที่ทางเศรษฐกิจของประเทศที่มูลค่าที่ดินเพิ่มสูงขึ้น 20-30% ภายในเวลาไม่กี่ปี นั่นหมายความว่าจากที่ดิน 2 ล้านบาท อาจเพิ่มมูลค่าเป็น 10 ล้านบาท ภายใน 5 ปี สวนทางกับสภาพความเป็นจริงของเศรษฐกิจภายในครัวเรือนนั้นไม่ร่ำรวยขึ้นตาม ทำให้เกิดภาระต่อทายาทเมื่อเกิดการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพราะไม่ใช่ทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกทุกคนจะมีเงินสดไปเสียภาษี ซึ่งนำไปสู่การขายทรัพย์สินมรดกรวมถึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากทรัพย์สินที่หมุนเวียนอยู่ในระบบมีการจัดเก็บภาษีอยู่ทุกธุรกรรมแล้ว เช่น หลักทรัพย์ถูกหักภาษีเมื่อขายหรือจ่ายปันผล ที่ดินถูกหักภาษีประจำปี ยานพาหนะถูกจ่ายภาษีประจำปี ดังนั้นจึงเสนอความเห็นหากไม่มีมาตรการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ก็สมควรยกเลิกและไปหามาตรการหรือกฎหมายรูปแบบอื่น ๆ ที่สามารถลดความเหลื่อมล้ำ และความเสมอภาคทางสังคมจากคนที่อยู่นอกระบบภาษีน่าจะตอบสนองเจตนารมณ์กฎหมายฉบับนี้มากกว่า

ผู้ให้สัมภาษณ์ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่ามูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีมูลค่าสูงเกินไปทำให้คนที่อยู่ในข่ายโดนจัดเก็บภาษีนี้น้อยจึงควรลดลงมาให้มีจำนวนต่ำกว่า 100 ล้านบาท เพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพิ่มมากขึ้น

2. แนวทางในการบังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดก ผู้ให้สัมภาษณ์ยังเห็นความสำคัญของการมีภาษีการรับมรดกอยู่หากแต่การจะบังคับใช้ต่อไปจำเป็นต้องมีการปรับปรุงเนื้อหาสาระรายละเอียดของหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ยังเป็นปัญหาอยู่ให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นเท่านั้น เช่น ปัญหาอัตราภาษีที่จัดเก็บต่ำมากสมควรใช้อัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ, การยกย้ายถ่ายโอนทรัพย์สิน เป็นต้น

2.2. การวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก

2.2.1 การบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกเกิดผลสำเร็จตามเป้าหมาย

1. กฎหมายภาษีการรับมรดกเกิดผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ หรือไม่ อย่างไร

สำหรับกฎหมายภาษีการรับมรดกเริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2559 จนถึงปัจจุบันเป็นเวลาประมาณ 5 ปีแล้ว ซึ่งก่อนบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกได้มีนักวิชาการประมาณการ

รายได้ภาษีการรับมรดกที่คาดว่าจะจัดเก็บได้ในแต่ละปี⁸⁴ อาทิ รองศาสตราจารย์เจิมศักดิ์ ปิ่นทอง อดีตอาจารย์คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และสมาชิกสภานิติบัญญัติ กับ ดร. บัณฑิต นิถาวร อดีตผู้ช่วยผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย (BOT) มองว่ากรมสรรพากรน่าจะจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ประมาณปีละ 2,000 ล้านบาท แต่สูงสุดไม่เกิน 5,000 ล้านบาท เพราะต้องพิจารณาจากอัตราการตายของเจ้ามรดกที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีในแต่ละปีว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใด แต่เมื่อพิจารณาผลการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตั้งแต่บังคับใช้ จนถึงปัจจุบันมีข้อมูลสถิติจากสำนักนโยบายการคลังระบุว่ารัฐสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ทั้งหมดเพียง 798 ล้านบาทเท่านั้น โดยเฉลี่ยจัดเก็บได้ปีละ 160 กว่าล้านบาท ซึ่งถือว่าเป็นจำนวนที่น้อยมากเมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทั้งหมดที่กระทรวงการคลังจัดเก็บได้ในปี 2562 โดยคิดเป็นจำนวนเงินทั้งหมด 2,009,311 ล้านบาท รวมถึงเมื่อเทียบกับประมาณการรายได้ที่นักวิชาการคาดว่าจะจัดเก็บได้ก็ถือว่าเป็นจำนวนที่น้อยมากเหมือนกัน ทั้งนี้ ผู้ศึกษามีข้อสังเกตว่าจากข้อมูลผลจากการจัดเก็บรายได้ภาษีการรับมรดกที่ไม่มีประสิทธิภาพโดยจัดเก็บได้น้อยมากในแต่ละปีนั้น ส่วนหนึ่งอาจจะต้องพิจารณาถึงผลการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ประกอบด้วย เนื่องจากภาษีการรับให้ (Gift Tax) เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ให้หรือรับจากการรับให้โดยเสนหาก่อนผู้ให้เสียชีวิต ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก โดยจะเรียกเก็บภาษีที่จะต้องเสียจากทรัพย์สิน ได้แก่ (1.) สงหาทรัพย์สินทุกประเภทที่คำนวณเป็นเงินได้ เช่น เงินสด รถยนต์ ทองคำเครื่องประดับ (2.) อสังหาทรัพย์สินทุกประเภท เช่น บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน โดยจัดเก็บเฉพาะเงินได้ส่วนที่เกิดมูลค่าที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นรายได้จากภาษีเงินได้จากการรับให้ที่รัฐจัดเก็บได้ในแต่ละปีอาจถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้จากภาษีการรับมรดกที่ผู้เสียภาษีพยายามหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก แต่เนื่องจากผลการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ถูกนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำให้ไม่สามารถระบุตัวเลขหรือข้อมูลการจัดภาษีเงินได้จากการรับให้ในแต่ละปีได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาผลการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปี 2559 ที่มีการเริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้เป็นต้นมา⁸⁵ พบว่าในปี 2559 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บได้สูงกว่าประมาณการ 5,831 ล้านบาท หรือร้อยละ 1.9 (สูงกว่าช่วงเดียวกัน ปีที่แล้วร้อยละ 5.5) โดยกระทรวงการคลังให้เหตุผลว่าเป็นผลมาจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายภาคเอกชนจากเงินเดือน (ภ.ง.ด.1) และอสังหาทรัพย์สินจัดเก็บได้สูงกว่าประมาณการ เนื่องจากการขยายตัวของฐานเงินเดือนที่สูงกว่าประมาณการ และ

⁸⁴ สนธิศาสตร์ เจตนวราพงศ์, ปัญหาประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2559). หน้า 91.

⁸⁵ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, "รายงานสถานการณ์ด้านการคลัง," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 25/05/2563. แหล่งที่มา: <http://www.fpo.go.th/main/Economic-report/Fiscal-Situation-Report.aspx>

ผลจากมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจภาคอสังหาริมทรัพย์ของรัฐบาลในช่วงที่ผ่านมา ต่อมาในปี 2560 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บได้ต่ำกว่าประมาณการคือ 7,808 ล้านบาท หรือร้อยละ 2.4 และต่ำกว่าปีก่อนร้อยละ 1.3 ซึ่งเป็นผลมาจากการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีผลบังคับใช้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทำให้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินเดือน (ภ.ง.ด.1) และภาษีหัก ณ ที่จ่ายของรัฐบาลจัดเก็บได้ต่ำกว่าประมาณการ และในปี 2561 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็จังจัดเก็บได้ต่ำกว่าประมาณการคือ 13,278 ล้านบาท ส่วนในปี 2562 จากผลของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้รัฐจะสามารถจัดเก็บได้สูงกว่าปีก่อน แต่ก็มิบังจายมาจากการเพิ่มขึ้นของเงินเดือนภาคเอกชนและจำนวนผู้มีงานทำเพิ่มมากขึ้น รวมถึงมีการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บโดยการนำระบบดิจิทัลและบิ๊กดาต้าเข้ามาใช้ ซึ่งข้อมูลทางดิจิทัลนำมาเพื่อใช้ประมวลผลตรวจสอบผู้เสียภาษีให้ครบถ้วน

ดังนั้น เมื่อพิจารณาเหตุผลหรือปัจจัยที่ส่งผลให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บได้สูงขึ้นหรือจัดเก็บได้ลดลงดังที่ปรากฏในปี 2559, 2560, 2561 และ 2562 แล้ว อาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับให้ในแต่ละปียังจัดเก็บได้น้อยจนอาจไม่ได้มีผลหรือมีผลน้อยมากต่ออัตราการเพิ่มมากขึ้นหรือลดลงของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยอาจเป็นผลมาจากการที่ผู้เสียภาษีมีช่องทางในการจัดการมรดกเพื่อไม่ให้เสียภาษีได้โดยถูกต้องตามกฎหมายหลายช่องทาง เช่นการวางแผนภาษีเงินได้จากการรับให้โดยการถ่ายโอนทรัพย์สินให้ทายาทหรือบุคคลอื่น ทุก ๆ ปี โดยโอนให้ปีละ 9.99 ล้านบาท หรือ 19.99 ล้านบาท แล้วแต่กรณี นั่นเท่ากับว่าบุคคลเหล่านั้นจะไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก และยังได้รับการยกเว้นภาษีการให้อีกด้วย ด้วยเหตุดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่าเมื่อนำมาพิจารณาประกอบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกก็ยังถือว่าจัดเก็บได้น้อยมากอยู่ดี แต่เมื่อพิจารณาในทางกลับกันจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงอาจไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการจัดเก็บเมื่อเทียบกับงบประมาณรายจ่ายของกรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เสียไปในแต่ละปี อาทิ การสืบทรัพย์มรดก การประเมินราคาทรัพย์มรดก การพิจารณาอุทธรณ์กรณีเกิดการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐ และสุดท้ายนำไปสู่การเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากทั้งของรัฐและประชาชนเพื่อฟ้องร้องต่อสู้คดีกันในชั้นศาล เป็นต้น ตามที่ปรากฏในตารางที่ 1 และ 2 ตามลำดับ ด้านล่าง

ตารางที่ 1 ผลการจัดเก็บรายได้กรมสรรพากร : ฐานข้อมูลรายปี

หน่วย: ล้านบาท	2557	2558	2559	2560	2561	2562	2563 (3m)
กรมสรรพากร	1,729,819	1,729,203	1,757,947	1,793,537	1,915,457	2,009,311	393,176
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	280,945	302,491	319,116	314,762	319,022	336,275	70,343
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	570,118	566,150	604,929	626,714	663,526	694,654	103,291
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	102,165	83,522	46,297	39,389	63,679	99,687	890

ภาษีการค้า	-	-	-	-	-	-	-
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	711,556	708,905	716,384	742,248	792,999	799,664	198,138
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	53,034	54,175	56,249	55,733	60,375	62,056	15,918
ภาษีการรับมรดก				65	219	451	63
อากรแสตมป์	11,663	13,572	14,498	14,090	15,199	16,074	4,429
อื่น ๆ	338	388	474	537	438	450	104

ที่มา : สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

ตารางที่ 2 งบประมาณบริหารจัดการรายได้และรายจ่ายของกรมสรรพากร ปี 2562

ประเภทรายจ่าย	งบประมาณรายจ่าย (หน่วย : ล้านบาท)
งบประมาณทั้งสิ้น	9,468,813,800
1. ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการรายได้และรายจ่าย	7,364,127,300
1.1. ค่าบุคลากร	7,292,961,100
- ค่าตอบแทนพนักงานราชการ	82,948,900
- เงินเดือนและค่าจ้างประจำ	7,209,961,100
1.2. ค่าดำเนินงาน	71,217,300
ค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ	71,217,300
2. การจัดเก็บภาษีสรรพากร	2,104,686,500
2.1. ค่าดำเนินงาน	1,858,636,300
- ค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ คือ	1,309,839,200
(1) การกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิด	
(2) การสำรวจและติดตามผู้ประกอบการรายใหม่	
- ค่าสาธารณูปโภค	548,797,100
2.2. งบลงทุน	221,050,200
ครุภัณฑ์	53,105,000
สิ่งก่อสร้าง	167,945,200
2.3. งบรายจ่ายอื่น	25,000,000
ค่าใช้จ่ายในการจัดพิมพ์อากรแสตมป์	25,000,000

ที่มา: สำนักงบประมาณ กระทรวงการคลัง

2. ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ทำให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายที่กฎหมายกำหนดไว้

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกประกอบกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกแล้วพบว่าหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์เหล่านั้นยังไม่ได้รับการแก้ไขอย่างเพียงพอเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ไม่บรรลุผล โดยมีปัญหาหลายประการ ได้แก่

1. ปัญหามูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก
2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่
3. ปัญหาความไม่เป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก
4. ปัญหาการประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก
 - 4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน
 - 4.2 ปัญหาหน่วยงานของรัฐขาดประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บภาษี

สำหรับประเด็นปัญหาทั้งหมดที่กล่าวมานั้นถือเป็นปัญหาและอุปสรรคสำคัญในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอันก่อให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการบังคับจัดเก็บภาษี ทั้งในเรื่องของการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมย่อมไม่อาจเกิดขึ้นได้ตามวัตถุประสงค์ของรัฐบาลหากยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาลำนี้ได้ โดยสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

1. มูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

สำหรับประเทศไทยการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำของทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกได้มาครั้งเดียวหรือหลายครั้ง จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่มีมูลค่ารวมแล้วเกิน 100 ล้านบาท โดยจำกัดการจัดเก็บเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท สำหรับผู้รับมรดกที่ไม่ใช่ผู้สืบสันดานหรือผู้บุพการีของเจ้ามรดกจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 และสำหรับผู้รับมรดกที่เป็นผู้สืบสันดานหรือผู้บุพการีของเจ้ามรดกถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5

ผู้ศึกษาเห็นว่าข้อกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกขั้นต่ำที่สูงมากจนเกินไปเป็นข้อบกพร่องอย่างหนึ่งที่ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้ยากและน้อยมากจนอาจไม่คุ้มกับต้นทุนของรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษี รวมถึงยังเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับคนรวยโดยตรง ส่งผลให้วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น เพื่อเพิ่มสัดส่วนรายได้ภาษีทางตรง และขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมไม่บรรลุผล โดยเหตุผลหนึ่งมาจากการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกขั้นต่ำที่สูงมากจนเกินไปทำให้ผู้ที่อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีการรับมรดกมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับฐานะทางการเงินและผลของความมั่งคั่งในการถือครองทรัพย์สินของครัวเรือนในประเทศไทย เช่นในปี 2556 จากการสำรวจข้อมูลภาวะเศรษฐกิจและสังคมในครัวเรือน

พบว่าจากจำนวนครัวเรือนในประเทศไทยทั้งหมด 22.63 ล้านครัวเรือน มีครอบครัวที่มีทรัพย์สินเกิน 50 ล้านบาทเพียง 17,655 ครัวเรือนเท่านั้น ในจำนวนนี้หากนำจำนวนบุตรมาหารพบว่ามีความหมายที่รับมรดกเกิน 50 ล้านบาทเพียง 5,626 คน โดยทายาทแต่ละคนจะรับมรดกเฉลี่ยคนละ 93.61 ล้านบาท เมื่อทายาทเหล่านี้ต้องเสียภาษีมรดกเฉพาะในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท พบว่าทายาทแต่ละคนต้องเสียภาษีให้รัฐเฉลี่ยคนละ 7.67 ล้านบาท ซึ่งจะทำให้กระทรวงการคลังมีรายได้จากภาษีมรดกทั้งสิ้น 43,473 ล้านบาทแต่เงินจำนวนนี้จะต้องทยอยจ่ายให้กระทรวงการคลังเพราะครอบครัวที่พึงต้องเสียภาษีการรับมรดกทั้งหมดคงไม่เสียชีวิตพร้อม ๆ กันในปีเดียว ดังนั้น หากสมมติให้ครอบครัวเหล่านี้ทยอยเสียชีวิตในช่วงระยะเวลา 20 ปี ก็จะทำให้กระทรวงการคลังเก็บภาษีมรดกได้เพียงปีละประมาณ 2,174 ล้านบาท หากเทียบกับรายได้ภาษีทั้งหมดที่กระทรวงการคลังเก็บได้ในปี 2556 คิดเป็นเงิน 2,157,474 ล้านบาท รายได้จากภาษีมรดกจะเป็นแหล่งรายได้ของรัฐที่มีความสำคัญน้อยที่สุดเพราะมีสัดส่วนเพียงร้อยละ 0.01 ของรายได้ภาษีทั้งหมดของประเทศ⁸⁶ แต่หากคำนวณจากทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกต้องเสียภาษีเฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทนั้นย่อมมีน้อยกว่าเดิม เมื่อเทียบกับการจัดเก็บภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท ในขณะที่ในปี 2557 ข้อมูลการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรภายในประเทศไทยพบว่าประชากรในประเทศไทยจำนวนเพียง 19,928 คน เท่านั้นที่ถือครองทรัพย์สินมูลค่าตั้งแต่จำนวน 35 ล้านบาทขึ้นไป⁸⁷ และในปี 2560 จากการสำรวจสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ และสินทรัพย์ทางการเงินของครัวเรือนในประเทศไทยปี 2560 โดยเป็นปีล่าสุดที่มีการสำรวจการถือครองทรัพย์สิน พบว่าจากจำนวนครัวเรือนทั้งหมด 21,583,768 ล้านครัวเรือน⁸⁸ มีครัวเรือนที่ถือครองทรัพย์สินดังกล่าวในมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาทมีอัตราการครอบครองในจำนวนที่น้อยมาก โดยมีรายละเอียด ดังนี้

สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย ครัวเรือนส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 43.4 หรือประมาณ 9,367,355 ครัวเรือน ถือครองทรัพย์สินอยู่ที่

⁸⁶ อติ ศร อิศรางกูร ณ อยุธยา, "ว่าด้วยภาษีมรดก," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 1/02/2563. แหล่งที่มา: <https://tdri.or.th/2014/12/inheritance-tax/>

⁸⁷ บันทึกการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.... สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, ครั้งที่ 4, วันที่ 19 มกราคม 2558.

⁸⁸ สำนักงานสถิติแห่งชาติ, "สรุปผลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2560," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 12/02/2563. แหล่งที่มา: http://www.nso.go.th/sites/2014/DocLib13/ด้านสังคม/สาขารายได้/เศรษฐกิจสังคมครัวเรือน/60/Whole/Full_report.pdf

มูลค่า 100,001 - 500,000 บาท และครัวเรือนจำนวนเพียงร้อยละ 1.9 หรือประมาณ 410,092 ครัวเรือน ถือครองทรัพย์สินในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

สัดส่วนการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้ประกอบธุรกิจของ ครัวเรือนและอื่น ๆ ครัวเรือนส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 31.8 หรือประมาณ 6,863,638 ครัวเรือน ถือครองทรัพย์สินอยู่ที่มูลค่า 100,001 - 500,000 บาท และครัวเรือนจำนวนร้อยละ 5.2 หรือ ประมาณ 1,122,356 ครัวเรือน ถือครองทรัพย์สินในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

สัดส่วนการถือครองยานพาหนะทุกประเภท (ยกเว้นจักรยาน) ครัวเรือนส่วนใหญ่จำนวน ร้อยละ 27.8 หรือประมาณ 6,000,287 ครัวเรือน ถือครองยานพาหนะอยู่ที่มูลค่า 100,001 - 500,000 บาท และครัวเรือนจำนวนน้อยมากเพียงร้อยละ 0.1 หรือประมาณ 21,583 ครัวเรือน ถือครองยานพาหนะในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

และสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินทางการเงิน ครัวเรือนส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 22.9 หรือประมาณ 4,942,682 ครัวเรือน ถือครองทรัพย์สินทางการเงินอยู่ที่มูลค่า 10,000 - 30,000 บาท และ ครัวเรือนจำนวนเพียงร้อยละ 0.4 หรือประมาณ 86,335 ครัวเรือน ถือครองทรัพย์สินทาง การเงินในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 บาท

ดังนั้น เมื่อพิจารณามูลค่าทรัพย์สินที่ประชาชนถือครองอย่างแท้จริงในปี 2556 2557 และ 2560 แล้วยังไม่ใกล้เคียงกับการกำหนดมูลค่าฐานภาษีที่มีจำนวนสูงถึง 100 ล้านบาท ย่อมส่งผล ให้รัฐจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้น้อยหรืออาจกล่าวได้ว่าเมื่อฐานภาษีแคบผู้ที่ต้องเสียภาษีการรับ มรดกจึงมีจำนวนน้อย ทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บได้ โดยเฉพาะวัตถุประสงค์ที่ต้องการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคม แต่ในทาง กลับกันอาจทำให้เกิดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนเพิ่มมากขึ้นได้ คนรวยก็มีวิธีหลีกเลี่ยงภาษีรัฐจึง ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปพัฒนาและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้นได้

นอกจากที่กล่าวมาภาษีมรดกยังมีผลกระทบต่อระดับการออมของประเทศที่ลดลงถือเป็นการทำลาย การออมและการสะสมทุนของบุคคล ซึ่งจะเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยส่วนรวม กล่าวคือเมื่อมีการ เก็บภาษีมรดกอาจจะทำให้บุคคลขาดความกระตือรือร้นที่จะทำงานหรืออดออมเพื่อสะสมทรัพย์สินซึ่ง จะมีผลทำให้ประชาชนใช้จ่ายเพิ่มขึ้น กล่าวคือเมื่อผู้ทำงานรู้ว่ารายได้ที่ตนสะสมไว้นั้นจะต้องถูก เรียกเก็บภาษีมรดกเมื่อตนได้ตายลงบุคคลดังกล่าวอาจจะทำการสะสมทรัพย์สินน้อยลงด้วยการลด การทำงานของตนลงและหันมาใช้เวลาเพื่อพักผ่อนมากขึ้น ส่งผลทำให้การสะสมทุนของประเทศมี น้อยลงอันจะเป็นผลเสียต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยเห็นได้จาก สถิติสัดส่วนการถือครองมูลค่าทรัพย์สินของประชากรในประเทศไทย

2. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่ (Flat Rate) เป็นการกำหนดอัตรากำไรไว้เพียงอัตราเดียวในแต่ละส่วนของมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีโดยจะไม่มี การเปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของฐานภาษี ทั้งนี้ แม้จะง่ายและสะดวกต่อการคำนวณภาษี แต่อัตรากำไรที่จัดเก็บค่อนข้างต่ำมากส่งผลให้ การเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ เก็บภาษีได้น้อยมากทำให้รัฐไม่มีรายได้เพิ่มขึ้น และก่อให้เกิดความไม่ เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกด้วยกัน หมายความว่าทรัพย์สินมรดกที่ ได้รับไม่เท่ากันแต่กลับเสียภาษีในอัตรเดียวกัน จึงมีความไม่เสมอภาคเพราะโดยหลักคนได้รับทรัพย์สิน มรดกจำนวนมากควรต้องเสียมากกว่าคนได้รับทรัพย์สินมรดกน้อย ซึ่งขัดกับหลักความสามารถในการ เสียภาษี เนื่องจากผู้ที่ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าแตกต่างกันกลับถูกจัดเก็บภาษี ในอัตรเดียวกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม เกิดความไม่เสมอภาคอาจส่งผลให้เกิดภาระกับ ผู้เสียภาษี เช่นทายาทที่มีที่ดินแต่ไม่มีเงินสดอาจต้องขายที่ดินมรดกเพื่อชำระภาษี ในทางกลับกันส่วน คนที่มีที่ดินและมีเงินสดมากย่อมไม่ได้รับผลกระทบแต่กลับมีโอกาสเพิ่มขึ้นในการซื้อที่ดินมาเป็นของ ตนมากขึ้น

ภาษีการรับมรดกจึงทำให้ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าน้อยต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าสูงจึงเป็น บ่อนทำลายธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งปฏิเสธไม่ได้ว่าการค้าขายประกอบธุรกิจในประเทศไทยส่วนใหญ่กว่า ร้อยละ 80 เป็นธุรกิจครอบครัว⁸⁹ กล่าวคือภาษีมรดกที่รัฐจัดเก็บนั้นอาจจะทำให้ธุรกิจขนาดเล็กที่ เก่าแก่บางแห่งต้องเลิกกิจการไป เนื่องจากต้องขายทรัพย์สินบางส่วนเพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดกถือ เป็นภาระในการโอนธุรกิจครอบครัวให้กับรุ่นลูก ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดเล็กแห่งหนึ่งมีเงินทุนไม่มาก นักเมื่อเจ้าของธุรกิจตายลงรัฐบาลก็เก็บภาษีมรดกจากทายาทของธุรกิจนั้น ถ้าหากทายาทไม่มีเงิน พอที่จะต้องเสียภาษีก็น่าจะต้องขายทรัพย์สินบางอย่างเพื่อนำเงินมาเสียภาษีให้ภาครัฐ ซึ่งอาจทำให้ ธุรกิจขนาดเล็กดังกล่าวนี้ไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้เนื่องจากขาดเงินทุน แล้วก็ต้องเลิกกิจการไป ในที่สุด โดยเฉพาะในกรณีการโอนทรัพย์สินมรดกประเภทที่ดินซึ่งโดยปกติแล้วจะมีภาระค่าธรรมเนียม การโอนและภาษี หรืออากรแสตมป์ที่เกี่ยวข้องค่อนข้างมากอยู่แล้ว ซึ่งอาจไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่รัฐ ต้องการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินมากขึ้นโดยเฉพาะที่ดิน ทั้งนี้ การแก้ไขปัญหาดังกล่าวรัฐบาลโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบอาจกำหนดมาตรการให้มีการผ่อนชำระภาษีเป็นระยะเวลา ที่ยาวนานกว่าเดิมเพื่อไม่ให้เกิดการขายทรัพย์สินมรดกมาชำระหนี้ภาษีการรับมรดก

⁸⁹ กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, วางแผนสืบทอดธุรกิจครอบครัวอย่างยั่งยืน, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2554). หน้า 24-37.

นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีของมรดกในอัตราคงที่ยังก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายให้มีการจ้างนักวางแผนภาษีมาวางแผนให้ตนเสียภาษีของมรดกให้น้อยที่สุดอีกด้วย ซึ่งมีหลายวิธีมาก ดังเช่น

1. ผู้ที่มีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากที่ไม่ต้องการเสียภาษีการรับมรดกเริ่มถ่ายทรัพย์สินไปลงทุนในรูปแบบอื่นมากขึ้น หรือการกระจายมูลค่าทรัพย์สินซึ่งเป็นฐานภาษีการให้โอนให้กับทายาทในทุกปีๆ เช่นทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน เจ้ามรดกที่มีที่ดินจำนวนมากวางแผนภาษีด้วยการโอนที่ดินเข้าไปในรูปแบบบริษัท แล้วจึงโอนหุ้นในบริษัทให้ทายาทในภายหลัง หรือหากเจ้ามรดกเสียชีวิตก็ให้ทายาทรับมรดกเป็นหุ้นในบริษัท ซึ่งถ้าเป็นที่ดินที่เจ้ามรดกใช้ประกอบธุรกิจอยู่แล้วไม่ว่าจะให้ผู้อื่นเช่าการโอนที่ดินเข้าไปในรูปแบบบริษัท เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 630) พ.ศ. 2560 ที่ส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาหันมาเปลี่ยนวิธีทำธุรกิจโดยให้ทำในรูปแบบบริษัทจำกัด เพื่อความสะดวกของรัฐในการจัดเก็บภาษี

2. โอนทรัพย์สินมรดกไปในประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก หรือเจ้ามรดกวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไปก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้ทรัสต์บริหารจัดการทรัพย์สินมรดกและทยอยจ่ายผลประโยชน์ให้แก่ทายาทเป็นรายปีซึ่งทรัพย์สินเหล่านี้จะไม่ถูกนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินมรดกตามนิยามที่ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เนื่องจากกองทรัสต์ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพราะเป็นการจดทะเบียนจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศและทรัพย์สินที่เคยมีอยู่ในประเทศไทยได้ถูกถ่ายโอนไปให้เป็นทรัพย์สินแห่งทรัสต์ในกองทรัสต์ต่างประเทศ โดยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเหล่านั้นจะถูกถ่ายโอนไปให้แก่ทรัสต์เป็นผู้ดูแล อีกทั้ง⁹⁰ ไม่ใช่เงินหรือทรัพย์สินอื่นใดที่เจ้ามรดกจะสามารถเรียกถอนคืน หรือสิทธิเรียกร้องจากกองทรัสต์ที่ได้จัดตั้งขึ้นได้เพราะเงื่อนไขในการรับผลประโยชน์ดังกล่าวได้ถูกระบุชื่อไว้ให้แก่ผู้รับผลประโยชน์ตามหนังสือจัดตั้งทรัสต์ตั้งแต่ได้เริ่มก่อตั้งทรัสต์แล้ว ซึ่งผลที่ตามมาคือเงินทองจึงไหลไปต่างประเทศแทนที่ประเทศไทยจะได้ประโยชน์เต็มเม็ดเต็มหน่วยกลับต้องสูญเสียเงินลงทุนส่วนนี้ไป ถือเป็นช่องโหว่ของกฎหมายในการหลบหลีกและหนีภาษี อีกทั้ง ประเทศไทยจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่ถูกนำไปจัดตั้งกองทรัสต์ได้ เพราะเป็นเรื่องที่อยากมากที่สุดที่หน่วยงานของรัฐเองจะสามารถตรวจสอบว่าทรัพย์สินเหล่านั้นใครเป็นเจ้าของที่แท้จริง

ในเรื่องของการจัดตั้งกองทรัสต์ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะเคยมีการร่างกฎหมายทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลออกมา ซึ่งร่างดังกล่าวมีลักษณะคล้ายกันกับ Estate Trust ของสหรัฐอเมริกาก็ตาม แต่จากสถานการณ์ปัจจุบันผู้ศึกษาเห็นว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังจัดเก็บได้ต่ำมากแม้จะไม่มีกฎหมายเรื่องกองทรัสต์ก็ตาม ดังนั้น หากอนาคตมีกฎหมายทรัสต์เพื่อ

⁹⁰ ฉมาพันธ์ สัยกุลประดิษฐ์, “การก่อตั้งทรัสต์เพื่อจัดการทรัพย์สินมรดก”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555)

จัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลออกมาบังคับใช้จริง และรัฐบาลยังมีต้นทุนการบริหารภาษีจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งทีมเพื่อตรวจสอบทรัพย์สินโดยเฉพาะแล้ว หากมีกฎหมายทรัพย์สินเพื่อจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลออกมามีแนวโน้มความเป็นไปได้ว่ารัฐจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลยและส่งผลให้ไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้จริง ๆ

3. ความไม่เป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีการรับมรดกแก่คู่สมรสยอมเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ที่กฎหมายออกมาเพื่อจัดเก็บภาษีมรดกจากทายาทของเจ้าของมรดกแต่ละคนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี การยกเว้นให้คู่สมรสยอมไม่เป็นธรรมกับทายาทคนอื่น ๆ เพราะคู่สมรสของเจ้ามรดกตามกฎหมายแล้วถือเป็นทายาทโดยธรรมมีสิทธิได้รับมรดกจากเจ้าของมรดกเช่นเดียวกันกับทายาทคนอื่น ๆ ซึ่งไม่ว่าจะตามนิยามภาษีการรับมรดก หรือประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม ในขณะที่ทายาทในลำดับอื่นนอกเหนือจากคู่สมรสของเจ้ามรดกยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งถือว่าไม่เป็นธรรมและไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ยังทำให้รัฐเสียโอกาสที่จะจัดเก็บรายได้จากผู้มีความสามารถในการเสียภาษีการรับมรดกเพิ่มมากขึ้น

นอกจากนี้ ภาษีการรับมรดกยังมีความซ้ำซ้อนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหลายกรณี⁹¹ อาทิ กรณีเจ้ามรดกถึงแก่ความตายโดยส่งต่อความมั่งคั่งให้กับทายาทผู้รับมรดกในทอดแรก และในเวลาต่อมาผู้ได้รับมรดกทอดแรกได้เสียชีวิตในช่วงระยะเวลาใกล้เคียงกันจึงเกิดการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเหล่านั้นอีกครั้งหนึ่งที่เคยจัดเก็บภาษีการรับมรดกไปก่อนหน้านี้แล้วจึงทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือกรณีทรัพย์สินมรดกเป็นเงินได้ที่จ่ายภาษีแล้วในขณะที่เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่เมื่อเจ้ามรดกเสียชีวิต และดำเนินการแบ่งทรัพย์สินมรดกให้กับทายาท รัฐก็จัดเก็บภาษีมรดกเพิ่มอีก จะเห็นได้ว่าระบบภาษีการรับมรดกอาจเป็นการซ้ำเติมเคราะห์กรรมกับทายาทผู้ต้องเสียภาษีก็ได้ หรือหากมองในแง่เจ้ามรดกที่เคยเสียภาษีสรูปแบบอื่น ๆ มาแล้ว เมื่อมีการส่งต่อความมั่งคั่งที่ได้เสียภาษีมาแล้วย่อมไม่เป็นธรรมกับผู้รับมรดก

4. การประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

สำหรับประเทศไทยจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่มีทะเบียนเท่านั้นเพราะง่ายต่อการตรวจสอบ เนื่องจากกรมสรรพากรไม่มีเกณฑ์การประเมินราคาทรัพย์สินบางประเภทที่ชัดเจน อีกทั้งไม่มีเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญหรือไม่มีหน่วยงานที่ดูแลเรื่องดังกล่าวโดยตรงทำให้เกิดข้อ

⁹¹ ดนุพล จาตุรงค์พงศา, “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากการรับให้,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2538), หน้า 87.

ยุ่งยากขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี ทั้งนี้ ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวส่งผลให้กระทบกับรายได้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน

สำหรับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียนจะส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนเป็นจำนวนมาก ซึ่งทรัพย์สินส่วนที่ไม่มีทะเบียน เช่น นาฬิกา ทองคำ แหวนเพชร พระเครื่อง งานศิลปะ วัตถุโบราณ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เงินสดที่เก็บไว้ที่บ้านที่ล้วนมีราคามีมูลค่าสูงไม่ต่างจากอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน แต่ทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนเหล่านี้กลับได้รับการยกเว้นไม่ถูกจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพราะถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในฐานภาษีที่จะถูกจัดเก็บ ซึ่งการจำกัดทรัพย์สินเพียง 5 ประเภทที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี เนื่องจากการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเพียงไม่กี่ประเภทย่อมทำให้ทายาทผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกที่ต้องนำมาคำนวณในการเสียภาษีไม่เท่ากัน เพราะการที่รัฐเลือกจัดเก็บภาษีเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียนย่อมทำให้เกิดความแตกต่างของทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกที่ไม่อยู่ในข่ายของการเสียภาษีจะได้ประโยชน์มากกว่า อีกทั้ง ยังเป็นการสนับสนุนให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการสะสมทรัพย์สิน หรือการเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนทรัพย์สินซึ่งจะนำไปสู่ความได้เปรียบของคนรวยและไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ ดังนั้นการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโดยไม่ครอบคลุมทรัพย์สินทุกประเภทย่อมขัดกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ต้องการสร้างความเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เพราะถึงอย่างไรคนที่ได้รับทรัพย์สินมรดกมาในจำนวนมากและมีศักยภาพในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีนั้นย่อมมีวิธีทำการเปลี่ยนแปลงไปเป็นทรัพย์สินประเภทอื่นที่ไม่อยู่ในข่ายของการที่ต้องเสียภาษี ซึ่งจากข้อเท็จจริงดังกล่าวอาจเป็นผลมาจากการที่ประเทศไทยไม่มีสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินเหล่านั้นจึงไม่สามารถจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนได้

4.2 หน่วยงานของรัฐขาดประสิทธิภาพการบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดก

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะเห็นได้ว่าเกิดปัญหาในส่วนของ การตีราคาหรือประเมินมูลค่าทรัพย์สินซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมนั้น เนื่องมาจากมีข้อยุ่งยากในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินประกอบกับทรัพย์สินที่ใช้ในการจัดเก็บมีหลายประเภทและแต่ละประเภทมีวิธีการหรือมาตรฐานในการตีราคาหรือการประเมินที่ต่างกันอย่างออกไป รวมถึงก่อให้เกิดการทุจริตได้ง่าย เช่น ผู้รับมรดกสองรายมีทรัพย์สินประเภทเดียวกันที่ต้องทำการเสียภาษีการรับมรดก โดยการประเมินภาษีหน่วยงานของรัฐจะใช้เจ้าหน้าที่สองชุดในการประเมินในกรณีนี้ผู้ที่ต้องเสียภาษีมรดกทั้งสองรายจะเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่ต่างกันอย่าง ทั้ง ๆ ที่ผู้เสียภาษีสองคนควรจะเสียภาษีเป็นจำนวนที่เท่ากัน กรณีเช่นนี้ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีทั้งสองรายนั้น หรือเจ้าพนักงานทำการประเมินมูลค่าทรัพย์สินภายหลังเจ้ามรดกเสียชีวิตแล้วอาจมีปัญหาในส่วนของ การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกประเภทอสังหาริมทรัพย์ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการประเมินมูลค่าที่ดินโดย

หน่วยงานของรัฐอาจไม่สะท้อนมูลค่าราคาตลาดที่แท้จริงซึ่งมีการซื้อขายในระบบเศรษฐกิจ นอกจากนี้ การประเมินมูลค่าหุ้นสามัญขององค์กรธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อาจทำให้ผู้เสียภาษีที่มีธุรกิจขนาดใหญ่แต่ไม่ได้มีการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หลีกเลี่ยงการเสียภาษี การรับมรดกโดยการไม่นำเข้าตลาดหลักทรัพย์ส่งผลให้การลงทุนในตลาดหลักทรัพย์นั้นน้อยลง เพื่อลดฐานภาษีที่จะเกิดขึ้น อีกทั้งการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจำเป็นต้องใช้เจ้าหน้าที่และมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเป็นจำนวนมากจึงอาจขัดกับหลักความประหยัดที่ไม่ควรให้การจัดภาษีของรัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเป็นจำนวนมาก เพราะจะไม่คุ้มค่าหรือสมประโยชน์กับภาษีที่ได้รับมา⁹² จากข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นผลมาจากเจ้าหน้าที่ขาดความรู้หรือความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าวจึงอาจเป็นช่องทางที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินภาษีทำการทุจริตได้ง่ายโดยการร่วมมือกับผู้เสียภาษีด้วยวิธีราคาทรัพย์สินในกองมรดกให้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเสียภาษีน้อย หรืออาจเป็นการปลุกภาระให้แก่ทายาท เพราะแม้ผู้รับมรดกจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินทรัพย์สินของเจ้าพนักงาน แต่ด้วยกระบวนการในการโต้แย้งทำให้ผู้รับมรดกต้องนำเงินภาษีที่ต้องเสียไปวางก่อนจึงจะมีสิทธิในการโต้แย้งทรัพย์สินที่ถูกประเมิน ซึ่งเป็นสาเหตุส่วนหนึ่งที่ทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง และก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมกับผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ

นอกจากนี้ การกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าแท้จริงเพียงใด ย่อมเป็นหนึ่งในปัญหาในทางปฏิบัติเนื่องจากผู้รับมรดกต้องไปตรวจสอบเพื่อหาราคาที่แท้จริงแล้วมายื่นแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ การแสดงมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับในการยื่นแบบแสดงรายการนั้นไม่มีหน่วยงานใดรับรองความถูกต้อง ทำให้เกิดความยุ่งยากและเกิดภาระกับผู้ยื่นภาษีที่เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงด้วยตนเองและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต้องทำการตรวจสอบการเสียภาษีทุกรายการ ทั้งนี้ยังไม่นับรวมรายที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่กรมสรรพากรจะต้องเข้าไปตรวจสอบ และสืบหาข้อมูลมรดกของแต่ละบุคคลที่ได้รับจากเจ้ามรดกซึ่งเห็นได้ว่าเป็นความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นอย่างมาก

2.2.2 กฎหมายภาษีการรับมรดกก่อให้เกิดผลตามหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

เนื่องด้วยกฎหมายกำหนดให้การประเมินผลสัมฤทธิ์ต้องดำเนินการประเมินผลที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้ศึกษาจะใช้การประเมินแบบพิจารณาหลายหลักเกณฑ์ (Multi-Criteria Analysis: MCA) เพื่อหาทางเลือกที่เหมาะสมกับกฎหมายภาษีการรับมรดกต่อไป โดยบรรทัดฐาน (Criteria) ที่กฎหมายกำหนดไว้ มีดังนี้

⁹² ฐาгур จุลินทร, "ภาษีมรดกบทพิสูจน์ก้าวแรกของการปฏิรูป," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15/02/2563. แหล่งที่มา: https://library2.parliament.go.th/ejournal/content_rd/2557/13_147/t13_147.pdf

1. ความจำเป็นของกฎหมาย และความซ้ำซ้อนขัดแย้งกันของกฎหมาย
2. ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน
3. ความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม
4. ความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ
5. ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย
6. ความสอดคล้องกับสภาพการณ์
7. การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ

สำหรับบรรทัดฐาน (Criteria) ทั้งหมดที่กล่าวมาจะถูกนำมาวิเคราะห์กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันว่าเกิดผลตามหลักเกณฑ์การประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายหรือไม่ โดยมีรายละเอียดการวิเคราะห์ ดังต่อไปนี้⁹³

1. ความจำเป็นของกฎหมาย

หมายถึงการมีกฎหมายเพียงพอเท่าที่จำเป็น ลดหรือยกเลิกกฎหมายที่หมดความจำเป็น คือการบังคับใช้กฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด กฎหมายทุกฉบับต้องเป็นกฎหมายที่ดี โดยคำนึงถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชน สิทธิที่ทุกคนพึงมี พึงได้ โดยเสมอภาคกัน การตรากฎหมายด้วยภาษาสามัญเป็นภาษากฎหมายในรูปแบบที่ประชาชนสามารถเข้าใจได้โดยง่ายเพื่อนำไปปรับใช้ในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพในการดำเนินชีวิตประจำวันอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นกฎหมายที่มีประโยชน์ต่อประชาชนและสังคมทุกส่วน เน้นการสร้างความเป็นธรรมลดความเหลื่อมล้ำในสังคม โดยสอดคล้องกับหลักนิติธรรม เพื่อพัฒนาคุณภาพของกฎหมายให้เป็นกฎหมายที่ดี สอดคล้องกับสภาพความต้องการของสังคมสถานการณ์ด้านต่าง ๆ ของประเทศและบริบทของโลกที่เปลี่ยนแปลง และเป็นไปเพื่อประโยชน์ส่วนรวม⁹⁴

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่ายังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร แม้จะเป็นประโยชน์ต่อประชาชนที่ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกแต่กฎหมายที่ออกมาก็มีผลกระทบกับทั้งผู้ที่ต้องเสียภาษีและรัฐที่ต้องบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากเมื่อพิจารณาคุณภาพของกฎหมายจากปัญหาที่เกิดขึ้นนั้น โดยวิเคราะห์จากต้นทุนของการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ต้องเสียไปในแต่ละปีจำนวนมหาศาล ประกอบกับรายได้ภาษีการรับมรดกที่รัฐจัดเก็บได้น้อยมากในแต่ละปี ซึ่งส่วนหนึ่งอาจมาจากการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกสูงเกินไป อันเป็นการลดทอนประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เป็นต้น รวมถึง

⁹³ พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 มาตรา 5

⁹⁴ ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี, "เรื่องการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2561."

กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีหลายฉบับและมีความลักลั่นในการจัดเก็บภาษีส่งผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของกฎหมายแต่ละฉบับ เช่น ภาษีการให้ที่อยู่ในประมวลประมวลรัษฎากร โดยภาษีการให้ถือเป็นภาษีเงินได้อย่างหนึ่งจัดเก็บเมื่อมีความมั่งคั่งเกิดขึ้น ต่อมารัฐแก้ไขกฎหมาย ภาษีการให้เพื่อให้อสอดคล้องกับภาษีการรับมรดกที่จัดเก็บเมื่อมีการเปลี่ยนถ่ายโอนความมั่งคั่งเช่นกัน สาเหตุเพราะวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อกระจายฐานะทางการเงินจากคนรวยไปหาคนจน คนรวยต้องเสียภาษีมากกว่าคนจน จึงทำให้คนรวยต้องหาวิธีการในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ เช่นการโอนทรัพย์สินให้กับทายาทระหว่างที่ยังมีชีวิตอยู่ จนทำให้เหลือทรัพย์สินมรดกน้อยลงและได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังนั้นเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าวเมื่อมีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกจึงต้องมีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีการให้ควบคู่กันไปด้วยเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี เพราะถ้าเราเก็บเฉพาะภาษีการรับมรดก และยกเว้นภาษีการให้ บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีก็นำทรัพย์สินไปบุคคลอื่นตอนมีชีวิตอยู่ไม่ยอมยกให้ตอนเสียชีวิต

แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีการให้ดังกล่าวกลับยิ่งเป็นการซ้ำเติมผู้เสียภาษี และตอกย้ำความไม่มีประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีการรับมรดก สาเหตุหนึ่งมาจากการที่ภาษีการรับมรดกอยู่แยกต่างหากจากภาษีการให้ที่อยู่ในประมวลรัษฎากร ซึ่งโดยหลักแล้วรัฐควรที่จะจัดให้อยู่ในกฎหมายฉบับเดียวกัน เพราะการที่กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีหลายฉบับ และแต่ละฉบับตรากฎหมายใช้บังคับของตนเอง จึงทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกันในการจัดเก็บภาษีของกฎหมาย ทั้งในเรื่องของอัตราภาษี หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษี เช่นภาษีการรับมรดกยกเว้นให้คู่สมรสที่เจ้ามรดกตายไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ในขณะเดียวกันภาษีการให้กับกำหนดกรณีคู่สมรสที่ให้ทรัพย์สินแก่กันขณะมีชีวิตอยู่ต้องเสียภาษีการให้ หรือกรณีภาษีการรับมรดกยกเว้นให้กับมูลค่าทรัพย์สินมรดก 100 ล้านบาทแรก ส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทถึงโดนจัดเก็บภาษี ในขณะที่ภาษีการให้ยกเว้นให้กับอสังหาริมทรัพย์ 20 ล้านบาทแรก และสังหาริมทรัพย์ 10 ล้านบาท ซึ่งเป็นมูลค่าที่ค่อนข้างห่างกัน และจะเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ทั้งที่ความจริงแล้วอัตราการยกเว้นระหว่างภาษีการรับมรดกกับภาษีการให้ควรที่จะสอดคล้องโดย มีข้อจำกัดและมีความเท่าเทียมกัน เพราะหากไม่สอดคล้องแล้ว นี่ก็เป็นอีกวิธีการหนึ่งที่คนรวยเลี่ยงภาษีได้ง่ายๆ หรืออาจกล่าวได้ว่าวัตถุประสงค์ที่รัฐแก้ไขกฎหมายภาษีการให้เพื่อให้อสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอาจไม่บรรลุผลเพราะรัฐจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลย

2. ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน

หมายถึงกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนทุกคน หรือมีการกำหนดหน้าที่ หรือขั้นตอนการดำเนินการที่เป็นการสร้างภาระหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย

หรือกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพหรือการดำเนินธุรกิจของประชาชน⁹⁵

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจำกัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่ากฎหมายที่ออกมานั้นส่งผลกระทบต่อการดำเนินชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนเป็นอย่างมาก โดยหลักมาจากการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีการรับมรดกยังขาดประสิทธิภาพ และยังมีส่วนที่สร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีมากเกินไป โดยมียาละเอียดดังต่อไปนี้

1) การจำกัดเก็บภาษีการรับมรดกถือเป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจขนาดเล็กหรือกิจการในครอบครัวที่มีสินทรัพย์ประกอบกิจการมูลค่าสูงอันเข้าข่ายต้องเสียภาษีมรดกแต่ในขณะที่รายได้จากการประกอบธุรกิจไม่ได้สูงมากนักทำให้การส่งต่อทรัพย์สินมรดกแก่ทายาทอาจสร้างภาระภาษีที่เกินความสามารถในการชำระภาษีได้ หรืออาจลดแรงจูงใจในการประกอบกิจการและการลงทุนเพิ่มเติมเนื่องจากความกังวลต่อภาระภาษีมรดกที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งถือว่าเป็นนโยบายที่ไม่ส่งเสริมให้มีการสืบทอดธุรกิจไทยจากรุ่นหนึ่งสู่อีกรุ่นหนึ่งและเพิ่มความเสี่ยงให้ทายาทไม่สามารถรักษาทรัพย์สินของบรรพบุรุษไว้ได้ โดยเฉพาะการสืบทอดกิจการโดยการรับโอนหุ้นในกิจการของครอบครัวเนื่องจากทายาทอาจไม่มีเงินสดมากพอที่จะเสียภาษีและอาจเลือกขายธุรกิจหุ้นเพื่อหาเงินสดมาชำระภาษีแทนเพราะมิดะนั้นทายาทจะมีความรับผิดชอบภาษี⁹⁶ นอกจากนี้ การที่รัฐสามารถจำกัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพียงครั้งเดียวในอัตราร้อยละ 5 กับร้อยละ 10 นั้น หากพิจารณาในแง่ของรายได้ในการจัดเก็บที่ได้น้อยมากเมื่อเทียบกับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงอาจกล่าวได้ว่าถ้าธุรกิจล้มลงเนื่องจากภาระภาษีการรับมรดกเท่ากับว่าส่งผลกระทบต่อรัฐสูญเสียรายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลในอนาคตและยังเกิดปัญหาตามมาอีกมากมาย เช่นทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจ้างงาน การเลิกจ้าง หรือลดค่าแรงลงส่งผลให้ประชากรที่ว่างงานตกเป็นภาระของรัฐ และยังทำให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจด้วย

2) การจำกัดเก็บภาษีการรับมรดกมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนสองครั้งหรือมากกว่าย่อมเป็นการสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษี เนื่องจากเจ้ามรดกได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้วระหว่างปีหรือเสียภาษีทรัพย์สินไปแล้ว การที่เจ้ามรดกเสียชีวิตลงทายาทก็ต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่งซึ่งถือเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีเพราะมรดกที่เจ้ามรดกได้สร้างสะสมมาในช่วงที่มีชีวิตอยู่นั้นถือเป็นความมั่งคั่งอย่างหนึ่งซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินที่เสียภาษีให้กับรัฐแล้ว การที่ภาษีการรับมรดกเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกที่

⁹⁵ เรื่องเดียวกัน.

⁹⁶ กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, "กฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ตอบโจทย์ประเทศไทยจริงหรือ," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 25/02/2563. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/623797>

เสียชีวิตโดยรัฐได้รับการชำระภาษีมาแล้วครั้งหนึ่งในรูปแบบต่าง ๆ แม้การเสียภาษีในครั้งก่อนจะเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือฐานรายได้ของเจ้ามรดกตอนที่ยังมีชีวิตอยู่ก็ตาม แต่ก็ถือว่าได้มีการเสียภาษีมาแล้วครั้งหนึ่ง

3) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกนอกจากจะไม่มีประสิทธิภาพยังกระทบต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนที่ต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมาย โดยเห็นได้จากการบังคับใช้กฎหมายภาษีการให้ซึ่งเป็นมาตรการของรัฐที่ออกมาเพื่อป้องกันการโอนมรดกให้ทายาทหรือบุคคลอื่นก่อนเสียชีวิต โดยมีส่วนช่วยได้บ้างบางส่วน แต่ในขณะเดียวกันก็ส่งผลกระทบต่อครอบครัวที่มีทรัพย์สินเกิน 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาท ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดแต่มีทรัพย์สินมรดกต่ำกว่า 100 ล้านบาท ซึ่งมีได้อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกกลับต้องมาแบกรับภาระในการเสียภาษีการให้ที่มีข้อจำกัดในการโอนให้กลับบุคคลอื่นด้วย ดังนั้นแนวโน้มที่กำลังเกิดขึ้นในปัจจุบันคือครอบครัวที่มีมรดกเกิน 10 ล้านบาท หรือ 20 ล้านบาท แต่ต่ำกว่า 100 ล้านบาท จะโอนมรดกให้ทายาทหรือบุคคลอื่นหลังจากที่ตนเสียชีวิตลงแล้ว ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ส่วนครอบครัวที่มีทรัพย์สินมากกว่า 100 ล้านบาท จะเริ่มถ่ายโอนมรดกให้ทายาทก่อนเสียชีวิตลงเพื่อลดภาระภาษีการรับมรดก นั่นหมายความว่าครอบครัวจำนวนมากจะมีการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีโดยจะเริ่มถ่ายโอนทรัพย์สินให้ทายาทหรือบุคคลอื่น ทุก ๆ ปี โดยโอนให้ปีละ 9.99 ล้านบาท หรือ 19.99 ล้านบาท เพราะจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดกและยังได้รับการยกเว้นภาษีการให้ นอกจากนี้ยังมีกฎหมายที่ดิน กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่สำคัญกับภาษีการรับมรดก เพราะที่ดินเป็นหนึ่งในรายการทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

4) ในส่วนของหน่วยงานจัดเก็บภาษีการรับมรดก จากการศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเด็นนี้ พบว่าไม่มีประสิทธิภาพทั้งด้านรายได้และรายจ่ายที่มีต้นทุนในการบริหารจัดการสูง ไม่ว่าจะเป็นด้านการลงทุนจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บที่อาจไม่คุ้มค่าเท่าที่ควร เนื่องจากมีความซ้ำซ้อนของภารกิจของทุกส่วนงานภายในกรมสรรพากร เช่น การจัดการทะเบียนผู้เสียภาษี ระบบบัญชี ระบบฐานข้อมูล รวมถึงในด้านของตัวผู้เสียภาษีที่ต้องรับภาระติดต่อดำเนินการในเรื่องการเสียภาษีการรับมรดกกับหลาย ๆ กรม หลายๆ หน่วยงาน ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง กรมการขนส่งทางบก กระทรวงคมนาคม รวมถึงกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกต้องอาศัยข้อมูลแผนที่ทะเบียนภาษี ข้อมูลการประเมินราคาทรัพย์สินเป็นข้อมูลที่จะช่วยในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงต้องมีการบูรณาการกับหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน ซึ่งอยู่ในสังกัดกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ซึ่งมีความรู้เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน และข้อมูลที่ดินจากกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย กรมการขนส่งทางบก กระทรวงคมนาคม ในกรณีการพิจารณาทรัพย์สินประเภทเครื่องจักร เช่นรถยนต์ เพื่อให้คิดราคาประเมินเป็นค่าเฉลี่ยซึ่งคิดราคากลางจากราคาประเมินสูงสุด

แล้วหาค่าเฉลี่ยจุดตรงกลางเป็นราคากลาง และกรณีรถยนต์ที่อยู่ต่างประเทศจะต้องประเมินโดยบุคคล หรือองค์กรที่เป็นสมาชิกในวิชาชีพนั้น ๆ เป็นต้น ทั้ง ๆ ที่ภารกิจของหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือการจัดเก็บภาษีอากรเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ภาครัฐเงินภาษีที่จัดเก็บก็นำเข้ากระทรวงการคลัง แต่ในขณะเดียวกันผู้เสียภาษียกกลับต้องติดต่อกับหลายหน่วยงานของรัฐในเรื่องเดียวกันหลายครั้ง เช่นการชำระภาษี การขอคืนภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร จึงทำให้เกิดความไม่สะดวกกับผู้เสียภาษี และเป็นภาระกับผู้เสียภาษี เกิดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ และทำให้เกิดความยุ่งยากกับผู้เสียภาษีในกรณีที่จะต้องมีการประสานงานกันระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเพื่อทำให้เสียภาษีการรับมรดกซึ่งนำไปสู่ช่องทางการทุจริต และประพฤติมิชอบ

สำหรับระบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีการรับมรดกของไทยเป็นโครงสร้างที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการแบ่งความชำนาญเฉพาะด้านและการจัดลำดับของอำนาจหน้าที่การควบคุมบังคับบัญชาตามลำดับชั้น ซึ่งเป็นโครงสร้างที่ใหญ่มีขั้นตอนมากมาย ทำให้ขาดการประสานงานระหว่างหน่วยงานในลักษณะที่มองผลประโยชน์ของส่วนรวมมากกว่าผลประโยชน์ของหน่วยงานเพราะต้องถูกกฎหมายหลายฉบับประกอบกัน นอกจากนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่าระบบราชการหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีโครงสร้างหรือคำตอบที่ค่อนข้างต่ำจนไม่สามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ได้ จึงทำให้บุคลากรที่อยู่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีนี้อาจไม่มีแรงจูงใจในการทำงานเท่าที่ควรหรือบางครั้งก่อให้เกิดการทุจริตประพฤติมิชอบในหน้าที่การงาน และในบางกรณีอาจมีการแสวงหาผลตอบแทนบางอย่างจากภาคเอกชน อันทำให้ภาคเอกชนต้องรับภาระเพิ่มขึ้นจากระบบการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐานต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และเป็นอุปสรรคต่อการประกอบอาชีพของประชาชน ซึ่งอาจนำไปสู่การหนีภาษี การหลีกเลี่ยงเพิ่มขึ้น เช่นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดก นอกจากจะเป็นภาระกิจที่ยุ่งยากพอควรสำหรับกระทรวงการคลังแล้ว แต่ที่สำคัญกว่านั้นคือการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอาจนำไปสู่การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการพิจารณาว่าจะตรวจทรัพย์สินมรดกของทายาทผู้รับมรดกแต่ละรายอย่างเท่าเทียมกันอย่างไร

นอกจากที่กล่าวมาการอุทธรณ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดกก็เป็นอุปสรรคความยุ่งยากอย่างหนึ่งของผู้เสียภาษีเพราะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นหน่วยงานราชการ เนื่องจากคณะกรรมการดังกล่าวมีอยู่หลายคณะและมิได้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านจึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรมอย่างแท้จริง รวมถึงการกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ในปัจจุบันกำหนดให้ต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วัน ซึ่งเป็นระยะเวลาที่น้อยมากเมื่อเทียบกับความเป็นจริงส่งผลต่อการเตรียมเอกสารและข้อกฎหมายที่จะใช้ในการอุทธรณ์ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมจึงทำให้คู่ความได้รับความเสียหายจากความล่าช้า โดยปัญหาดังกล่าวอาจมีเหตุผลมาจากเจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการอุทธรณ์ รวมทั้งศาลภาษีอากรต่างก็ไม่มีความรู้ความชำนาญในเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สิน และในปัจจุบันกรมสรรพากรยังไม่มีมาตรการรับรองลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์

ทำให้การยื่นคำร้องคำขอต่อกรมสรรพากรยังคงต้องพิมพ์เอกสารออกมาเป็นกระดาษ เช่นและยื่นต่อกรมสรรพากรทำให้เกิดความไม่สะดวกทั้งกับทางกรมสรรพากร และผู้เสียภาษี

3. ลดความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่ากฎหมายที่ออกมายังไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางสังคมได้เท่าที่ควรแต่ก็ยังถือว่าเป็นเครื่องสะท้อนให้ประชาชนในระดับล่างหรือคนจนเห็นว่ารัฐก็มิได้ทอดทิ้งประชาชนในระดับล่างแต่อย่างใด โดยพยายามลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน โดยความเหลื่อมล้ำหมายถึงความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ที่มีโอกาสกับผู้ที่มีขาดโอกาสในการเข้าถึงอำนาจการต่อรองหรือการได้รับการจัดสรรประโยชน์ทางสังคม แม้การพัฒนาประเทศในช่วงที่ผ่านมาอาจยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนบางกลุ่มให้ดีขึ้น แต่ประชาชนส่วนหนึ่งยังคงประสบปัญหาจากการกระจายรายได้ การถือครองทรัพย์สินที่ไม่เป็นธรรม เกิดปัญหาความยากจน และคนจนเผชิญอุปสรรคในการเข้าถึงบริการสาธารณะ สาธารณูปโภค และสวัสดิการของรัฐ ความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นอาจมีเหตุปัจจัยหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นฐานะทางเศรษฐกิจ สถานะทางสังคม และส่วนหนึ่งก็มิที่มาจากกฎหมายภาษีการรับมรดกที่มีผลใช้บังคับอยู่⁹⁷

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแม้จะช่วยให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีทางตรงเพิ่มขึ้นอีกช่องทางหนึ่ง แต่การลดความเหลื่อมล้ำหรือขจัดปัญหาความยากจนเพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคมจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกก็ยังให้ผลสัมฤทธิ์น้อยมาก ซึ่งโดยหลักแล้วการจัดเก็บภาษีการรับมรดกควรมีไว้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ แต่ในปัจจุบันส่วนใหญ่คนที่มีทรัพย์สินจำนวนมากมันก็มีช่องทางเลี่ยงภาษีได้ง่ายๆ ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ การลดความเหลื่อมล้ำในสังคมจึงไม่เกิดขึ้นหรือเกิดขึ้นน้อยมาก อย่างไรก็ตาม แม้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะยังคงมีประโยชน์และมีความจำเป็นสำหรับการเข้าถึงแหล่งทรัพย์สินหรือรายได้ของประชาชน แต่การที่บทบัญญัติของกฎหมายเปิดกว้าง ไม่มีความชัดเจนในหลายเรื่องจึงทำให้เกิดการนำไปใช้อย่างไม่เป็นธรรม อย่างเช่นการจัดเก็บอัตราก้าวหน้า ซึ่งจากการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจะทำให้ภาษีการรับมรดกไม่สามารถอำนวยความสะดวกให้กับรัฐบาลได้ถึงขนาดไม่คุ้มค่ากับภารกิจเมื่อคำนึงถึงงบประมาณที่ต้องใช้ เช่นค่าแรงในการเพิ่มกำลังคนในการปฏิบัติหน้าที่

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ควรมีการกำหนดกลไกในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเป็นธรรม หรือชัดเจน โดยไม่เอื้อผู้มีรายได้สูง ซึ่งช่วยบรรเทาภาระให้กับผู้มีรายได้ต่ำเพื่อสร้าง

⁹⁷ ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี, "เรื่องการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2561."

ความเป็นธรรมและจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ เพราะในปัจจุบันยังเกิดความเสมอภาคทางภาษี และไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีบางกลุ่ม เช่นไม่เป็นธรรมกับทายาทลำดับอื่น เนื่องจากมีการยกเว้นภาษี การรับมรดกให้กับคู่สมรส

4. ความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่ากฎหมายที่ออกมานั้นอาจเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ โดยพิจารณาได้จากในปัจจุบันการแข่งขันในตลาดโลกมีความรุนแรงมากขึ้นและประเทศต่าง ๆ ก็มีความพยายามในการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันมากขึ้น เนื่องจากภายใต้กระแสโลกาภิวัตน์ทำให้การเคลื่อนย้ายคน เงินทุน องค์กรความรู้ เทคโนโลยี สินค้า และบริการเป็นไปอย่างเสรี ประเทศไทยในสถานการณ์ดังกล่าวจึงต้องมีการปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ รวมทั้งสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่อุตสาหกรรมภายในประเทศ โดยธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือเป็นฐานรากที่สำคัญของเศรษฐกิจของประเทศที่จำเป็นต้องมีการส่งเสริมและสนับสนุนเพื่อให้มีการพัฒนาและเติบโตไปได้ แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีการรับมรดกมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ขาดความชัดเจนแน่นอน อาทิ การกำหนดค่านิยามของทรัพย์สินมรดกที่ยังขาดความชัดเจน ทำให้การก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้ทรัสต์บริหารจัดการทรัพย์สินมรดกและทยอยจ่ายผลประโยชน์ให้แก่ทายาทเป็นรายปี ซึ่งทรัพย์สินเหล่านี้จะไม่ถูกนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินมรดกตามค่านิยามที่ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก เนื่องจากกองทรัสต์ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพราะเป็นการจดทะเบียนจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศ ส่งผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินมรดกหรือเงินทุนไปลงทุนต่างประเทศ รวมถึงหน่วยงานหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษียังมีความซ้ำซ้อนและขาดการบูรณาการให้สอดคล้องกับการทำงานของเจ้าหน้าที่รัฐจึงเกิดความไม่คล่องตัว แม้จะมีผู้รับผิดชอบที่ชัดเจนแต่ในทางปฏิบัติกลับสร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น ทำให้เป็นอุปสรรคในการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศนำไปสู่การทุจริตและประพฤติมิชอบ

ดังนั้น หากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีความเป็นธรรมและโปร่งใส จะช่วยส่งเสริมให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษีการรับมรดกมากขึ้น และรัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้จากทรัพย์สินมรดกที่ถูกโยกย้ายไปในต่างประเทศ ส่งผลให้รายได้ของภาษีการรับมรดกจะถูกนำไปใช้พัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศตามวัตถุประสงค์การบังคับใช้กฎหมาย แต่หากไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เท่าที่ควรจึงอาจเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศในภาพรวม

5. ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย

หมายถึงกฎหมายทุกตัวที่มีการบังคับใช้ในประเทศไทย รัฐต้องดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่าย เพื่อให้ประชาชนได้รับรู้และเข้าใจเนื้อหาของกฎหมายดังกล่าวว่าได้กำหนดหน้าที่หรือข้อห้ามไว้อย่างไร เพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ใช้ภาษาที่ง่ายต่อการทำความเข้าใจ และมีรูปแบบการนำเสนอข้อมูลให้สามารถสื่อสารได้อย่างหลากหลายช่องทาง ไม่ว่าจะเป็นการเปิดเผยข้อมูลผ่านเว็บไซต์ เอกสารเผยแพร่ และข่าว รวมถึงเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติหน้าที่สามารถอธิบายเพื่อให้ประชาชนเข้าใจถึงหลักการของกฎหมายดังกล่าว และมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่ไม่เป็นภาระต่อประชาชน เพราะการที่ไม่มีความรู้ทางด้านกฎหมายหรือไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้ จะทำให้ประชาชนอาจกระทำผิดกฎหมายโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ รวมถึงเป็นการเปิดช่องให้มีการทุจริตของเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างบุคคลที่ฐานะเอื้ออำนวยให้สามารถเข้าถึงกฎหมายกับประชาชนที่มีฐานะยากจนซึ่งไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าว ดังนั้น ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมายจะต้องทำให้ทุกคนสามารถใช้ “สิทธิ” ของตนได้อย่างเหมาะสม และปฏิบัติ “หน้าที่” ตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง โดยมีตัวชี้วัดคือความสะดวก การเข้าถึง รับรู้ การปฏิบัติตามกฎหมายของประชาชน และกฎหมายเรื่องเดียวกันควรถูกรวบรวมไว้ด้วยกันเพื่อความสะดวกในการใช้งาน⁹⁸ เพราะหนึ่งในสาเหตุสำคัญที่เป็นข้อจำกัดการเข้าถึงกฎหมายของประชาชนได้แก่ การที่กฎหมายของประเทศไทยมีอยู่เป็นจำนวนมากจนไม่อาจรู้ได้โดยแน่ชัดว่ากฎหมายที่ยังมีผลใช้บังคับอยู่มีจำนวนทั้งสิ้นกี่ฉบับ และกฎหมายก็มีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ซึ่งในบางกรณีการวินิจฉัยข้อเท็จจริงหนึ่งอาจต้องใช้กฎหมายหลายฉบับ และอาจต้องใช้ทั้งที่เป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติและกฎหมายลำดับรองซึ่งอาจเป็นเรื่องยากที่ประชาชนหรือแม้เจ้าหน้าที่ของรัฐเองจะทราบได้⁹⁹

จากการวิเคราะห์การจัดเก็บกฎหมายภาษีการรับมรดกพบว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกยังขาดความชัดเจนในบางเรื่องส่งผลให้เกิดการตีความกฎหมาย อาทิ กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าวันใดคือวันที่ได้รับมรดก เช่น วันที่เจ้ามรดกตายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1745 ถือเป็นวันที่มรดกตกทอดแก่ทายาททันที ซึ่งอาจไม่ใช่วันที่ได้รับมรดก เพราะกรณีมีทายาทหลายคน ทายาททุกคนย่อมมีสิทธิในทรัพย์มรดกร่วมกันจนกว่าจะแบ่งกันแล้วเสร็จ เว้นแต่มีทายาทคนเดียว อาจถือได้ว่าวันที่เจ้ามรดกตายคือวันที่ทายาทได้รับมรดก เป็นต้น รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องภาษีการ

⁹⁸ เรื่องเดียวกัน.

⁹⁹ กองบรรณาธิการ สำนักกฎหมายจลนิต, "การปฏิรูปกระบวนการเข้าถึงตัวบทกฎหมายของประชาชนเพื่อสร้างความเข้าใจ และปฏิรูปกฎหมายได้อย่างถูกต้องตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 28/02/2563. แหล่งที่มา: https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun_1interview/IN88.pdf; เรื่องเดียวกัน.

รับมรดกมีจำนวนมากโดยกระจัดกระจายอยู่ในกฎหมายหลายฉบับทั้งระดับพระราชบัญญัติและประมวลรัษฎากร และยังมีกฎหมายลำดับรอง ตั้งแต่พระราชกฤษฎีกา กฎ ระเบียบ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือ ซึ่งมีจำนวนมากทำให้เป็นอุปสรรคและภาระแก่ประชาชนในการสืบค้นกฎหมายหลายฉบับเพื่อที่จะปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องอย่างมาก เช่นภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ที่จริงแล้วควรถูกรวบรวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกันนอกจากจะเพื่อความสะดวกในการใช้งานแล้วยังทำให้กฎหมายมีความเสมอภาคเท่าเทียมกันแต่ในปัจจุบันภาษีการให้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรส่วนภาษีการรับมรดกอยู่ในพระราชบัญญัติ และมีเจ้าหน้าที่กำกับดูแลแยกต่างหากจากกัน จึงทำให้การวินิจฉัยข้อเท็จจริง การยกเว้นหรือบรรเทาภาระภาษีของกฎหมายสองฉบับมีความไม่เท่าเทียมกันและทำให้เกิดความยุ่งยากกับผู้เสียภาษีเวลาจะปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้อง ผู้เสียภาษีต้องไปศึกษาทั้งประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติ นอกจากนี้ กฎหมายภาษีการรับมรดกอาจเข้าถึงได้ยากเนื่องจากภาษาและสำนวนในการร่างกฎหมาย รวมไปถึงโครงสร้างของกฎหมายซึ่งยากต่อการทำความเข้าใจหรือการค้นหาค้นหากฎหมายได้โดยสะดวกและตรงกับความต้องการของผู้ใช้กฎหมายได้ ดังนั้น ตามหลักความเข้าใจง่ายของกฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้จะต้องถูกบัญญัติไว้ด้วยกันเพื่อให้เข้าใจเนื้อหาสาระของกฎหมายได้โดยง่าย และถูกต้องความด้วยเสมอภาคเท่าเทียมกัน นอกจากนี้ แม้กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานรับผิดชอบบังคับใช้กฎหมายจะมีการจัดทำคำอธิบายกฎหมายภาษีการรับมรดกลงในเว็บไซต์ของกรมสรรพากร เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าไปศึกษาได้ก็ตาม แต่วิธีการดังกล่าวไม่ได้ช่วยให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจและพร้อมที่จะปฏิบัติตามกฎหมายแต่อย่างใด เพราะเป็นเรื่องที่เข้าใจยากมากและมีข้อจำกัดหลายอย่าง

6. ความสอดคล้องกับสภาพการณ์

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่า เนื่องจากบริบทของสังคมและวิวัฒนาการของเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป ความสอดคล้องกับสภาพสังคมจึงเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งหน่วยงานที่รับผิดชอบในการบังคับใช้กฎหมายต้องศึกษาถึงสถานการณ์และพฤติการณ์สภาพแวดล้อมของสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน ซึ่งปฏิเสธไม่ได้ว่าในปัจจุบันการค้าขายประกอบธุรกิจในประเทศไทยส่วนใหญ่กว่าร้อยละ 80 เป็นธุรกิจครอบครัว¹⁰⁰ และการจัดเก็บภาษีการรับมรดกถือเป็นอุปสรรคในการสืบทอดมรดกหรือธุรกิจครอบครัวและที่อยู่อาศัยของครอบครัวจากรุ่นหนึ่งสู่อีก รุ่นหนึ่ง เนื่องจากภาษีการรับมรดกทำให้ผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าน้อยแต่กับ

¹⁰⁰ กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, วางแผนสืบทอดธุรกิจครอบครัวอย่างยั่งยืน, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2554). หน้า 24-37.

ต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกในจำนวนที่มีมูลค่าสูงจึงเป็น บ่อนทำลายการสืบทอดธุรกิจขนาดเล็ก กล่าวคือภาษีมรดกที่รัฐจัดเก็บนั้นอาจจะทำให้ธุรกิจขนาดเล็ก ที่เก่าแก่บางแห่งต้องเลิกกิจการไป เนื่องจากต้องขายทรัพย์สินบางส่วนเพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดก ถือเป็นภาระในการโอนธุรกิจครอบครัวให้รุ่นลูก ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดเล็กแห่งหนึ่งมีเงินทุนไม่มากนักเมื่อเจ้าของธุรกิจตายลงรัฐบาลก็เก็บภาษีมรดกจากทายาทของธุรกิจนั้น ถ้าหากทายาทไม่มีเงินพอที่จะต้องเสียภาษีก็อาจจะต้องขายทรัพย์สินบางอย่างเพื่อนำเงินมาเสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งอาจทำให้ ธุรกิจขนาดเล็กดังกล่าวนั้นไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้เนื่องจากขาดเงินทุนแล้วก็ต้องเลิกกิจการไป ในที่สุด นั้นเท่ากับว่าการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมไม่สามารถบรรลุผลได้จริง กล่าวคือคนที่อยู่ในฐานะปานกลางแต่ได้รับทรัพย์สินมรดกที่ประเมินราคาตามสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบันกลับต้องมาแบกรับภาระภาษีดังกล่าวมากกว่าคนที่มีความร่ำรวยมาก ๆ ย่อมเป็นการเพิ่มความเหลื่อมล้ำในสังคมระหว่างคนรวยกับคนจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งความเป็นจริงแล้วถ้าวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมรดก คือการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม ทายาทผู้ได้รับ ทรัพย์สินมรดกที่ไม่ได้มีฐานะร่ำรวยตามทรัพย์สินมรดกที่เปลี่ยนแปลงไปก็ไม่ควรแบกรับภาระเสียภาษีโดยการขายทรัพย์สินมรดกดังกล่าวเพราะท้ายที่สุดแล้วทรัพย์สินมรดกดังกล่าวจะตกไปสู่คนที่มีความร่ำรวยมาก ๆ ที่มีกำลังในการซื้อทรัพย์สินดังกล่าว หรือแม้กระทั่งการเสียภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการรับมรดก ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่จะเข้ามากำกับดูแลเพื่อลดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซ้อนกันกันเอง ซึ่งในประเทศเกาหลีใต้ได้มีการออกหรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในโดยมีการเครดิตภาษีหากต้องมีการจัดเก็บภาษีมรดกซ้ำกันสองครั้งในระยะเวลาอันสั้น¹⁰¹

ดังนั้นการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ของเศรษฐกิจและสังคมปัจจุบันเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและบรรลุผลสัมฤทธิ์จึงเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่ง ซึ่งปัญหาการสืบทอดมรดกถือเป็นสถานการณ์ปัจจุบันที่เป็นอุปสรรคสำคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษีมรดกที่เกิดขึ้นทั้งในและในต่างประเทศ โดยเห็นได้จากการจัดเก็บภาษีมรดกในต่างประเทศที่สวนทางกับประเทศไทยเพราะมีการยกเลิกภาษีมรดกจากความไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์เป็นจำนวนมาก¹⁰² จากข้อมูลการสำรวจทั้งหมด 45 ประเทศ มีเพียง 13 ประเทศ ที่มีการจัดเก็บภาษีมรดกอยู่ในปัจจุบัน

¹⁰¹ ดนุพล จาตุรนต์พงศา, “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกและภาษีเงินได้จากกรรับให้,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2538), หน้า 89

¹⁰² Ernst & Young ASEAN Tax Guide and KPMG International, "International Estate and Inheritance Tax Guide 2013," [Online] Access Date 3/03/2020. Available from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2013/12/asean-tax-guide-v2.pdf>

ซึ่งประกอบด้วย¹⁰³ ประเทศในยุโรป อเมริกาเหนือ ญี่ปุ่น และอาเซียนส่วนใหญ่ประเทศที่จัดเก็บภาษีมรดกเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว มีเพียง 2 ประเทศในเอเชียที่เก็บภาษีมรดก คือ ญี่ปุ่น และฟิลิปปินส์ โดยส่วนใหญ่จะจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับมรดก โดยมีเพียง 3 ประเทศ คือ เดนมาร์ก ฟินแลนด์ และสหรัฐอเมริกาที่จัดเก็บภาษีจากกองมรดก ส่วนอีก 12 ประเทศเคยใช้ภาษีมรดก แต่ปัจจุบันยกเลิกไปแล้ว เช่น สิงคโปร์ ออสเตรเลีย ฮองกง และ แคนาดา เป็นต้น ซึ่งเหตุผลที่ยกเลิกคือเพื่อส่งเสริมการลงทุนในประเทศ และไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการบริหารจัดการภาษี โดยบางประเทศมีการนำภาษีกำไรจากการขายทรัพย์สินมาใช้แทน อีกตัวอย่างหนึ่งคือประเทศนอร์เวย์ ที่ได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดกไปเมื่อต้นปี พ.ศ. 2557 นี้ เนื่องจากรัฐบาลนอร์เวย์ต้องการที่จะลดอุปสรรคในการสืบทอดธุรกิจครอบครัว และที่อยู่อาศัยของครอบครัวจากรุ่นหนึ่งสู่อีกรุ่นหนึ่ง และขจัดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษี และเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่สูงมากทำให้เหล็กรายได้สุทธิเข้ารัฐน้อยมาก หรือแม้กระทั่งประเทศที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ก็ยังคงยกเลิกภาษีมรดกเพราะเรื่องต้นทุนในการจัดเก็บภาษีที่สูง

7. การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่ายังไม่มีภารกิจที่สอดคล้องกับพันธกรณีระหว่างประเทศ แต่ในส่วนของการพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากล โดยรัฐกำหนดให้มีการใช้ระบบอนุญาตและระบบการดำเนินการโดยคณะกรรมการเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้การทำงานเกิดความคล่องตัว โดยมีผู้รับผิดชอบที่ชัดเจนและไม่สร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น เพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ และป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบ การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระ หรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ โดยเฉพาะในเรื่องหลักสิทธิมนุษยชน และสิทธิในสถานะของบุคคล เพื่อให้ทุกคนสามารถเข้าถึงและเรียกร้องสิทธิได้ สิทธิของทุกคนย่อมได้รับการปกป้องคุ้มครองไม่มีพรมแดน ไม่มีสัญชาติ สิทธิและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของทุกคนต้องได้รับการเคารพโดยไม่เลือกปฏิบัติ เนื่องจากหลักสากลที่จะใช้เป็นหลักในการพัฒนาภาษีนั้นมีหลากหลายรูปแบบด้วยกันทั้งในลักษณะที่เป็นความตกลงระหว่างประเทศ ที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบต่าง ๆ เช่น สนธิสัญญาอนุสัญญา ปฏิญญา พิธีสาร เป็นต้น และในลักษณะที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น หลักกฎหมายจารีต

¹⁰³ มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา, "6 ข้อสังเกตเรื่องภาษีมรดก," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 4/03/2563. แหล่งที่มา: www.thailandfuturefoundation.org

ประเพณีระหว่างประเทศ หลักกฎหมายทั่วไป หรือข้อมติขององค์การระหว่างประเทศที่สำคัญโดยคำนึงถึง “หลักสากล” หรือ “มาตรฐานระหว่างประเทศ” เพื่อให้กฎหมายไทยมีความทันสมัยพร้อมรับมือกับสังคมที่แปรเปลี่ยนไปอย่างรวดเร็วในประการต่าง ๆ เช่นในมิติของการแข่งขันทางการค้าเสรี สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ตลอดจนความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีในด้านต่าง ๆ หรือเทคโนโลยีชีวภาพ รวมทั้งสภาพสังคมที่มีลักษณะพหุนิยมมากกว่าในอดีต การปรับปรุงกฎหมาย กฎ ระเบียบหรือข้อบังคับต่าง ๆ ให้พัฒนาสอดคล้องกับหลักสากลนั้นย่อมเป็นหลักการที่ดีถือเป็นการ “ยกเครื่อง” กฎหมายไทยในเรื่องต่าง ๆ ให้มีความทันสมัยและสมบูรณ์มากยิ่งขึ้นให้พร้อมรับมือกับความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์โลกที่แปรเปลี่ยนไปอย่างรวดเร็ว¹⁰⁴ และความเปลี่ยนแปลงนี้ต่างมีผลกระทบเชื่อมโยงถึงกันหมดเป็นผลให้วิธีคิดในการปรับปรุงตัวบทกฎหมายจะคิดแยกส่วนอย่างในอดีตไม่ได้แก้อาจต้องพิจารณาแบบองค์รวม

ดังนั้น ในส่วนของกฎหมายภาษีการรับมรดกยังต้องพัฒนาปรับปรุงแก้ไขหรือยกเลิกเนื้อหาบางส่วน ให้มีความชัดเจน ทันสมัย เป็นธรรม เอื้ออำนวยต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีของหน่วยงานรัฐ และเพื่อการพัฒนาประเทศให้เป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับบริบทของสังคมในปัจจุบันก่อน จึงจะส่งผลให้ระบบการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยมีประสิทธิภาพและความโปร่งใสเพิ่มมากขึ้นเป็นไปตามมาตรฐานสากลที่ทั่วโลกใช้กันและเป็นการป้องกันการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน เพราะดังที่ได้กล่าวมากฎหมายได้กลายเป็นปัจจัยสำคัญในการขับเคลื่อนการพัฒนาประเทศ และเป็นตัวชี้วัดที่สำคัญต่อการดำเนินการทางเศรษฐกิจและสภาพสังคม ซึ่งมีผลต่อความน่าเชื่อถือในการค้าและการลงทุนของนานาประเทศ ดังจะเห็นได้จากการนำกฎหมายมาเป็นปัจจัยในการพิจารณากำหนดตัวชี้วัดในเรื่องต่าง ๆ เช่น การจัดอันดับความยากง่ายในการประกอบธุรกิจ (Ease of Doing Business) หรือการจัดอันดับขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ (IMD World Competitiveness) เป็นต้น

3. เสนอทางเลือกภาษีการรับมรดก

จากการศึกษาการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายพบว่าทางเลือกถือเป็นเป้าหมายของการประเมินผลสัมฤทธิ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดก นั่นก็คือการทำให้เกิดกฎหมายที่ดี (Better Regulation) ซึ่งมีหลักการสำคัญ ได้แก่การมีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น โดยยกเลิก หรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็น ล้าสมัย หรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อ

¹⁰⁴ กองบรรณาธิการ สำนักกฎหมาย จุฬินิติ, "แนวทางการพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 4/03/2563. แหล่งที่มา : https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/1interview/IN88.pdf

การดำรงชีวิต หรือการประกอบอาชีพเพื่อไม่ให้เป็นการแบ่งประชาชน รวมถึงพัฒนาประสิทธิภาพของกฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากล และพันธกรณีระหว่างประเทศ ลดความซ้ำซ้อนและขัดแย้งกันของกฎหมาย ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนและสร้างความเป็นธรรมในสังคม ลดอุปสรรคในการดำเนินธุรกิจและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ และเป็นกฎหมายที่มีความได้สัดส่วนระหว่างผลประโยชน์และผลเสียที่เกิดขึ้นจากกฎหมาย ซึ่งหากไม่ได้สัดส่วนและไม่บรรลุวัตถุประสงค์แล้วก็จะอาจนำไปสู่การพิจารณาทางเลือกอื่นที่ดีกว่าการบังคับใช้กฎหมายต่อไป

3.1 แนวทางเลือกของกฎหมายภาษีการรับมรดก

สำหรับการประเมินผลสัมฤทธิ์ในครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้นำเสนอทางเลือก 3 ทางเลือก ตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อวิเคราะห์และประเมินผลสัมฤทธิ์ว่าทางเลือกไหนที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่สุด ซึ่งประกอบไปด้วยทางเลือกดังต่อไปนี้

ทางเลือกที่ 1 กรณีสัมฤทธิ์ผล: บังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกแบบเดิมต่อไป เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันนั้นบรรลุผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายโดยไม่มีประเด็นใดต้องแก้ไขปรับปรุง ให้หน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบบังคับใช้กฎหมายนั้นต่อไป

ทางเลือกที่ 2 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : ยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดก ทางเลือกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นมิได้ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือไม่คุ้มค่ากับภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐหรือประชาชน รวมถึงมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม สร้างความเหลื่อมล้ำแก่ประชาชน และเป็นแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมาย

ข้อดีของทางเลือกนี้คือ รัฐไม่ต้องเสียต้นทุนในด้านเวลา ด้านงบประมาณและกำลังเจ้าหน้าที่ที่ต้องเฝ้าติดตามหรือป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งเป็นต้นทุนของรัฐในการลงทุนบริหารเพื่อจัดเก็บภาษีการรับมรดก รวมถึงไม่มีต้นทุนของประชาชนผู้เสียภาษีที่ต้องแบกรับเพื่อปฏิบัติตามกฎหมาย และช่วยลดพฤติกรรมในการหลีกเลี่ยงภาษีที่มีอยู่หลากหลายวิธีอันทำให้เจ้ามรดกหาช่องทางหลีกเลี่ยงได้ เหตุเพราะประเทศไทยยังไม่มีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกที่ชัดเจนว่าจะป้องกันปัญหานี้อย่างไร ดังนั้นการยกเลิกภาษีการรับมรดกน่าจะเป็นทางเลือกหนึ่งที่จะช่วยป้องกันปัญหาดังที่กล่าวมาได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. ลดต้นทุนของรัฐในการหาวิธีป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ดังที่ได้กล่าวมา ช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกของเจ้ามรดกมีหลายวิธี เช่นการโอนทรัพย์สินมรดกข้ามชั้นอายุ (Generation-skipping Transfer), กองมรดกที่ไม่มีการแบ่งทรัพย์สิน, การโอนทรัพย์สินมรดกให้คู่สมรส, การสะสมทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี, การทำประกันชีวิตโดยผลประโยชน์ที่ได้รับไม่อยู่ใน

บังคับต้องเสียภาษีการมรดก, การถ่ายโอนทรัพย์สินไปในประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก หรือการจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศ ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะยกตัวอย่างกรณีการจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศที่เจ้ามรดกใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก เนื่องจากเป็นวิธีที่หลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกได้ดีที่สุด โดยจากการศึกษาพบว่ามาตรการที่จะช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้งทรัสต์ในต่างประเทศเพื่อไม่ให้เงินทุนโอนถ่ายไปต่างประเทศก็ต้องออกกฎหมายเพื่อให้สามารถจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยได้ นั่นเท่ากับว่ารัฐบาลอาจต้องลงทุนงบประมาณในจำนวนค่อนข้างมากในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ซึ่งที่ผ่านมาประเทศไทยเคยมีการร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ.¹⁰⁵ โดยมีวัตถุประสงค์คือเนื่องจากปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล อีกทั้งมาตรา 1686 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้การจะก่อตั้งทรัสต์ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยทางอ้อมด้วยพินัยกรรมหรือด้วยนิติกรรมใด ๆ ที่มีผลในระหว่างชีวิตก็ดีหรือเมื่อตายแล้วก็ดีหาไม่มีผลไม่ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อก่อตั้งทรัสต์เท่านั้น จึงทำให้กฎหมายที่ใช้บังคับในปัจจุบันไม่เอื้ออำนวยต่อการบริหารจัดการทรัพย์สินส่งผลให้มีทรัพย์สินในประเทศไทยถูกนำไปบริหารจัดการนอกประเทศ และในปัจจุบันมีเพียงทรัสต์ตามกฎหมายว่าด้วยทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุนซึ่งกำหนดให้สามารถก่อตั้งทรัสต์เพื่อเป็นเครื่องมือทำให้ธุรกรรมในตลาดทุนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถแก้ไขข้อขัดข้องบางประการในการระดมทุนและการประกอบธุรกิจในตลาดทุนได้เพียงเท่านั้น ดังนั้นเพื่อให้การบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อเป็นเครื่องมือนำมาใช้ในการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล และยังช่วยลดการนำทรัพย์สินออกไปบริหารจัดการนอกประเทศอันจะส่งผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม และสอดคล้องกับมาตรา 1686 ของกฎหมายดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลเพื่อให้การจัดการทรัสต์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับมาตรฐานสากลอันจะเป็นประโยชน์ต่อการรักษาความมั่นคงของเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งการตราพระราชบัญญัตินี้สอดคล้องกับเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 แล้ว และเพื่อให้การบริหารจัดการทรัพย์สินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปด้วยความรอบคอบและระมัดระวังโดยไม่ให้เกิดความเสียหาย จึงจำเป็นต้องมีบุคคลที่ได้รับความไว้วางใจ และได้รับความน่าเชื่อถือมาทำหน้าที่เป็นทรัสต์ในการบริหารจัดการทรัพย์สิน ซึ่งได้มีระบบการอนุญาตการประกอบธุรกิจเป็นทรัสต์เพื่อทำหน้าที่ดังกล่าว อีกทั้งใช้ระบบคณะกรรมการเพื่อเป็นกลไกในการกำกับดูแลให้มีการจัดการทรัสต์เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ และการกำกับดูแลทรัสต์มิให้มีการทุจริตและฉ้อฉลหรือ

¹⁰⁵ ร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ.

เหตุอื่นที่อาจสร้างความเสียหายร้ายแรงต่อทรัพย์สินที่อาจนำไปสู่ความเสียหายทางเศรษฐกิจของประเทศจึงจำเป็นต้องใช้โทษอาญาสำหรับความผิดร้ายแรง

จะเห็นว่าโดยวัตถุประสงค์ของร่างพระราชบัญญัติทรัสต์ฯ ที่กล่าวมาแม้การจัดตั้งทรัสต์จะทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกน้อยลงก็ตาม และต่างประเทศอย่างประเทศสหรัฐอเมริกาเองก็มี Estate Trust ที่มีการใช้ควบคู่กับภาษีการรับมรดกทำให้ภาษีการรับมรดกของประเทศสหรัฐอเมริกาค่อนข้างไม่มีปัญหาเรื่องการโอนทรัพย์สินออกนอกประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม จากการวิเคราะห์สถานการณ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศไทยในปัจจุบัน ซึ่งกฎหมายทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลยังไม่ออกมาใช้บังคับนั้น จากข้อมูลการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันยังจัดเก็บได้ต่ำมาก นั้นเท่ากับว่าหากในอนาคตมีกฎหมายพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลออกมาจริง มีแนวโน้มที่รัฐบาลอาจจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลย ซึ่งผลที่ตามมาคือผลกระทบจากต้นทุนของรัฐที่เสียไปจำนวนมาก และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนได้จริงตามวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลย

2. ลดต้นทุนของรัฐในการจัดตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนเพื่อเพิ่มรายได้ภาษีการรับมรดก เนื่องจากปัจจุบันรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีจำนวนน้อยมาก ซึ่งเหตุผลส่วนหนึ่งมาจากการที่รัฐกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเพียง 5 ประเภท และส่วนใหญ่เป็นทรัพย์สินที่มีหลักฐานทางทะเบียนชัดเจนเท่านั้นโดยไม่ครอบคลุมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแต่มีมูลค่าสูงมากเหล่านั้นเลย โดยเข้าใจว่าในปัจจุบันเหตุที่รัฐไม่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนเพราะมีความยุ่งยาก เพราะการประเมินทรัพย์สินที่ให้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีในปัจจุบันรัฐยังต้องมีงบประมาณในการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากร และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องสำหรับการประเมินราคาทรัพย์สิน หรือการตรวจสอบการถือครองทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีมรดกที่อยู่ในรูปของที่ดิน อาคาร ตราสาร รถยนต์ หุ่น ฯลฯ เป็นต้น นอกจากนี้ อาจจะต้องมีการเพิ่มอัตราเจ้าหน้าที่ที่มีทักษะเพียงพอในการจัดเก็บภาษี เครื่องมือในการตรวจสอบทรัพย์สิน รวมถึงปรับปรุงในเรื่องระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อรองรับในการจัดเก็บภาษีให้ครอบคลุมมากที่สุด เนื่องจากประเทศไทยเคยมีประสบการณ์การจัดเก็บภาษีมรดกมาแล้ว¹⁰⁶ โดยประกาศใช้บังคับได้ไม่นานก็ยกเลิกไป เพราะไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควรด้วยเหตุผลที่ว่าจัดเก็บภาษีได้น้อยมาก ซึ่งสาเหตุส่วนหนึ่งคาดว่ามาจากลักษณะความซับซ้อนของภาษีมรดกและประสิทธิภาพของหน่วยจัดเก็บภาษี

¹⁰⁶ กลุ่มงานวิจัยและพัฒนาสำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, "ภาษีมรดกบทพิสูจน์ก้าวแรกของการปฏิรูปเอกสารข่าวสารงานวิจัยและพัฒนาฉบับประจำเดือนพฤศจิกายน," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 4/03/2563. แหล่งที่มา: https://library2.parliament.go.th/ejournal/content_rd/2557/13_147/t13_147.pdf

จากข้อมูลเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 2478-2487 ปรากฏว่าเมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนการจัดเก็บภาษีการมรดกต่อรายได้ภาษีทุกประเภทรวมมีอัตราส่วนที่น้อยมากโดยอยู่ในระหว่างร้อยละ 0.08-0.53 เท่านั้น หรือค่าเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 0.19 เท่านั้น จนอาจกล่าวได้ว่ารายได้จากภาษีมรดกในขณะนั้นไม่มีนัยสำคัญต่อรายได้ภาษีสรรพสามิตแต่กลับมีต้นทุนของรัฐเกิดขึ้น

สำหรับการประเมินราคาของทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนที่อาจมีมูลค่าสูงมากจำพวกศิลปวัตถุ ภาพวาด โบราณวัตถุ พระเครื่อง เหรียญ หรือทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีราคาสูง เช่น โกวินพื้นเมือง ม้าแข่ง หรือสัตว์พ่อพันธุ์แม่พันธุ์ เป็นสัตว์เศรษฐกิจที่มีมูลค่าสูงและมีลักษณะเฉพาะของมันเป็นเอง ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนเหล่านี้เลย และแน่นอนว่าจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญประเมินราคาทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ เข้ามาช่วยประเมินหาราคาตลาดด้วย หรือในกรณีทรัพย์สินทางปัญญา ไม่ว่าจะเป็นเครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร ที่มีการจดทะเบียนแล้วแต่ยังไม่เคยมีการซื้อขายมาก่อน หรือยังไม่มีผู้เสนอซื้อก็จะมีราคาตลาดที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน ณ วันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา และถึงแม้ประเทศไทยจะมีสถาบันประเมินราคาที่สามารถประเมินราคาทรัพย์สินทางปัญญาได้ แต่การประเมินราคาของสถาบันเหล่านั้นจะจำกัดเพียงการประเมินราคาทรัพย์สินทางปัญญาที่เคยมีการซื้อขายกันแล้วเท่านั้น การประเมินจึงทำได้ยากมากเพราะในอนาคตทรัพย์สินทางปัญญานั้นอาจจะไม่มีมูลค่าเลย หรืออาจมีมูลค่ามหาศาลก็เป็นไปได้ ในขณะที่ต่างประเทศอย่างประเทศสหรัฐอเมริกา มีสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินที่มีความเชี่ยวชาญในการประเมินทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ดังเช่น¹⁰⁷ สถาบันประเมินราคาที่มีความเชี่ยวชาญในการประเมินทรัพย์สินประเภททรัพย์สินทางปัญญา ผลงานศิลปะ รวมทั้งศิลปวัตถุ โบราณวัตถุ ซึ่งช่วยให้การประเมินราคาทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนนั้นทำได้สะดวกรวดเร็วมากยิ่งขึ้น

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าประเทศไทยยังไม่มีสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนจำพวกศิลปวัตถุ ภาพวาด โบราณวัตถุ หรือทรัพย์สินทางปัญญา เนื่องจากทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนจำเป็นต้องใช้เจ้าหน้าที่ของสถาบันประเมินราคาที่มีความรู้เฉพาะด้านช่วยประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าว เพราะทรัพย์สินมรดกแต่ละประเภทผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้ว่ามูลค่าตลาดของทรัพย์สินมรดกในปัจจุบันที่ตนได้รับนั้นมีราคาเท่าไร ประกอบกับเจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีความรู้หรือความชำนาญในการประเมินราคาทรัพย์สินมรดก ซึ่งสุดท้ายแล้วจึงเกิดกรณีพิพาทหรืออุทธรณ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมินในเรื่องราคาทรัพย์สินมรดก นอกจากนี้ การที่เจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการ

¹⁰⁷ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, "รายงานผลการศึกษา โครงการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางปัญญา," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 5/03/2563. แหล่งที่มา: <https://tdri.or.th/wp-content/uploads/2018/07/การประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางปัญญา.pdf>

อุทธรณ์ และศาลภาษีอากรไม่มีความรู้ความสามารถในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจึงเป็นเหตุให้เกิดการทุจริตได้ดังที่ได้กล่าวมา เมื่อพิจารณาถึงความเป็นไปได้หากรัฐต้องการเพิ่มรายได้เพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก รัฐจะต้องจัดตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนขึ้นแน่นอนว่าสิ่งที่ตามมาคืองบประมาณที่เพิ่มมากขึ้นในการบริหารราชการโดยเฉพาะค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรที่เป็นเงินเดือนและสวัสดิการ เพราะภาครัฐต้องตั้งเจ้าพนักงานประเมินที่มีความชำนาญในทรัพย์สินประเภทนั้นโดยเฉพาะ นอกจากต้นทุนของรัฐแล้วยังเกิดต้นทุนของผู้รับมรดกที่อาจจะต้องไปจ้างให้เจ้าหน้าที่ของสถาบันประเมินราคาช่วยประเมินราคาทรัพย์สินมรดก ซึ่งอาจไม่คุ้มค่าหากเทียบกับมูลค่าทรัพย์สิน ดังนั้น การยกเลิกการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะช่วยลดต้นทุนเหล่านี้เพื่อไม่เป็นการเพิ่มภาระให้กับรัฐและผู้เสียภาษีอีกด้วย

3. การยกเลิกภาษีการรับมรดกจะทำให้ง่ายต่อการจัดสรรงบประมาณ เนื่องจากรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่มีความแน่นอน และไม่มีตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจเหมือนภาษีตัวอื่น เพราะขึ้นอยู่กับภาวะการเสียชีวิตของเจ้าของมรดกที่ไม่มีความแน่นอน ทำให้ไม่สามารถประมาณการรายได้ที่คาดว่าจะจัดเก็บได้จึงเกิดความลำบากในการจัดสรรงบประมาณ

ข้อเสียของการยกเลิกภาษีการรับมรดกนั้นแน่นอนว่าจะทำให้รัฐจะสูญเสียรายได้ที่ควรได้รับหากเก็บภาษีการรับมรดกต่อไป นั้นหมายความว่ารัฐจะไม่มีต้นทุนจากรายได้ที่สูญเสียไปในส่วนนี้เพื่อเป็นประโยชน์ให้ประชาชนในการยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้นเพื่อลดความเหลื่อมล้ำของช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจน อย่างไรก็ตามผู้ศึกษาเห็นว่ายังมีทางเลือกอื่นที่จะเพิ่มรายได้ที่มากกว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ทั้งการเพิ่มการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ เช่นภาษีฟุ่มเฟือยทั้งรถยนต์ เหล้า บุหรี่ หรือการจัดเก็บเรือยอชต์ และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญที่กฎหมายมองว่าเป็นสินค้าไม่ฟุ่มเฟือยและเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจของประเทศ จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

รวมถึงประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยบังคับใช้แล้วในปัจจุบัน ซึ่งเป็นอีกทางเลือกหนึ่งในการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจน และเพิ่มรายได้ให้กับรัฐได้มากกว่าภาษีการรับมรดก ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากการถือครองทรัพย์สิน ตรวจสอบได้ง่ายไม่ยุ่งยากเท่าภาษีการรับมรดก โดยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีหลักการว่าเจ้าของทรัพย์สินจำเป็นต้องจ่ายค่าตอบแทนสาธารณูปโภคให้กับรัฐในการดูแลทรัพย์สินของเจ้าของทรัพย์สินขึ้นนั้น ๆ เช่น ถนนหนทางในการเข้าถึงทรัพย์สินต่าง ๆ ไฟฟ้า น้ำประปา ทางด่วน เป็นต้น ซึ่งเมื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งมีทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก ย่อมได้รับความคุ้มครองมากกว่าคนที่มทรัพย์สินน้อยจึงจำเป็นต้องจ่ายค่าตอบแทนมากกว่าคนที่มทรัพย์สินน้อยกว่า หรืออาจกล่าวได้ว่าคนรวยยอมได้ประโยชน์มากกว่าเพราะทรัพย์สิน

ของเขาได้รับการคุ้มครองปกป้องมากกว่าคนจน นอกจากนี้การกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังทำให้เกิดแรงจูงใจบางอย่างแก่ผู้ถือครองที่ดินมากกว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดก¹⁰⁸ อาทิการกำหนดให้เก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดินที่ปล่อยไว้รกร้างในอัตราสูงๆ ก็จะเป็นการกดดันให้ผู้ถือครองที่ดินต้องใช้ประโยชน์จากที่ดินหรือปล่อยที่ดินออกจากการถือครองของตนเพื่อจะได้ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีที่สูงนำไปสู่การใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพต่อไป ซึ่งวิธีการดังกล่าวก็เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ต้องการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินมากขึ้นโดยเฉพาะที่ดิน นอกจากนี้ ยังอาจทำให้ความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินมีน้อยกว่าภาษีการรับมรดก เพราะการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจัดเก็บทุกปี และที่สำคัญมีรายได้จากการจัดเก็บเข้ารัฐเป็นจำนวนมากในแต่ละปี รวมถึงต้นทุนค่าใช้จ่ายในการหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินก็จะมีมากกว่า มีขั้นตอนยุ่งยากกว่า แตกต่างกับภาษีมรดกที่จัดเก็บเพียงครั้งเดียวตอนเจ้ามรดกเสียชีวิตหากสามารถหาวิธีเลี่ยงภาษีได้ก็จะคุ้มค่ามาก

ทางเลือกที่ 3 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : ปรับปรุง/แก้ไขภาษีการรับมรดกแบบใหม่ หมายถึงมีวิธีการที่ดีกว่า โดยมาตรการหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกที่เป็นอยู่นั้นสมควรได้รับการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้เหมาะสมหรือมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ให้หน่วยงานที่รับผิดชอบดำเนินการเพื่อให้มีการปรับปรุง หรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย หรือดำเนินการอื่นใดที่มีประสิทธิภาพมากกว่าทางเลือกอื่นใดในการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกต่อไป

ทางเลือกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ไม่บรรลุผลสัมฤทธิ์ ซึ่งผลลัพธ์ของทางเลือกนี้จะสอดคล้องกับเป้าหมายและเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ดังนั้นหากมีความประสงค์จะจัดเก็บภาษีการรับมรดกต่อไปจะต้องพิจารณาปรับปรุงแก้ไขปัญหาทางกฎหมาย ดังต่อไปนี้

1. มูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เมื่อวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยแล้วจะเห็นได้ว่าการกำหนดยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินแห่งกองมรดกสุทธิสำหรับผู้รับมรดกแต่ละรายจำนวนสูงถึง 100 ล้านบาทนั้น ถือเป็นจำนวนที่สูงเกินไป เมื่อเทียบกับมูลค่าการถือครองทรัพย์สินของครัวเรือนในประเทศไทย จึงส่งผลให้ผู้รับมรดกที่จะอยู่ในเกณฑ์ของฐานภาษีที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกมีจำนวนน้อยมาก และแม้คณะกรรมการวิสามัญจะให้เหตุผลในการยกเว้นมูลค่าการเสียภาษีการรับมรดกที่มีจำนวนสูงถึง

¹⁰⁸ อนุรักษ์ นิยมเวช, "บทความทางวิชาการจลนิต เรื่องภาษีการรับมรดก," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 5/03/2563. แหล่งที่มา: https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/S%E0%B9%88ub_Jun/3journal/b180%20jun_12_4.pdf

100 ล้านบาท¹⁰⁹ ว่าเพื่อคุ้มครองบุคคลที่มีที่อยู่อาศัยในใจกลางเมืองและได้อยู่อาศัยมาแต่ดั้งเดิม ตั้งแต่บรรพบุรุษให้สามารถพักอาศัยอยู่ในสถานที่เดิมได้ และเพื่อคุ้มครองผู้ประกอบการที่มีสินทรัพย์ เช่น ที่ดิน เครื่องจักร ยานพาหนะ รวมกันแล้วเกินกว่า 50 ล้านบาท หากผู้ประกอบการเสียชีวิตการส่งต่อกิจการให้กับรุ่นต่อไปจะขาดช่วง จึงมีมติเห็นควรขยายจากเดิม 50 ล้านบาท เป็นจำนวน 100 ล้านบาท อย่างไรก็ตามผู้ศึกษาเห็นว่ารัฐสามารถหาวิธีการช่วยเหลือกลุ่มเหล่านี้ได้ดีกว่าการขยายมูลค่าฐานภาษีที่ไม่สอดคล้องกับมูลค่าการถือครองทรัพย์สินของครัวเรือนในประเทศไทย เช่น การบรรเทาภาระภาษี ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เพิ่มมาตรการลดหย่อนเพื่อคุ้มครองบุคคลดังกล่าว นอกจากนี้ หากรัฐยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีลดลงให้น้อยกว่า 100 ล้านบาท มีแนวโน้มว่ารัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้มากกว่าเดิม เพราะจากข้อมูลการสำรวจสถานะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนในประเทศไทย พบว่าในปี 2556 จากจำนวนครัวเรือนในประเทศไทยทั้งหมดประมาณ 22.63 ล้านครัวเรือน มีครอบครัวที่มีทรัพย์สินเกิน 50 ล้านบาท เพียง 17,655 ครัวเรือนเท่านั้น และถัดมาในปี 2557 จากการจัดลำดับความมั่งคั่งของประชากรภายในประเทศไทยพบว่ามีประชากรจำนวน 19,928 คน ถือครองทรัพย์สินมูลค่าตั้งแต่จำนวน 35 ล้านบาทขึ้นไป และในขณะที่ปี 2560 จากจำนวนครัวเรือนในประเทศไทยทั้งหมด 21.58 ล้านครัวเรือน พบว่ามีครัวเรือนที่มีการถือครองทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง ทั้งที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้ประกอบธุรกิจของครัวเรือน การถือครองยานพาหนะทุกประเภท หรือการถือครองทรัพย์สินทางการเงินในมูลค่าเกินกว่า 5 ล้านบาท มีอัตราการครอบครองในจำนวนที่น้อยมากนั้นหมายความว่าเจ้ามรดกที่จะมีทรัพย์สินมากมายมหาศาลจนสามารถแบ่งปันให้แก่ลูกหลานได้เกินกว่าคนละ 100 ล้านบาทแทบจะไม่มีเลย เท่ากับว่าการกำหนดยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินมรดกในจำนวน 100 ล้านบาทนั้น ถือเป็นการตัดผู้รับมรดกที่ควรจะอยู่ในฐานภาษีดังกล่าวออกไปประมาณ 20,000 ครัวเรือน

ซึ่งหากมีการกำหนดให้ยกเว้นการรับทรัพย์สินมรดกมูลค่าสุทธิรวมลดลงมาให้ให้น้อยกว่า 100 ล้านบาท เพื่อให้ผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกเข้ามาสู่ฐานภาษีมากขึ้นโดยเมื่อฐานภาษีกว้างขึ้นรัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มขึ้น ในขณะที่เดียวกันรัฐจะต้องเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้เหมาะสมควบคู่กันไปเพื่อไม่ให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากจนเกินไป ดังนั้นอาจจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกบางส่วน

¹⁰⁹ รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558 ในวันที่ 22 พฤษภาคม 2558.

2. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่ เมื่อวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการบังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่แล้ว พบว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกช่วยลดความเหลื่อมล้ำได้ไม่มาก สาเหตุหนึ่งมาจากมิได้จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า การใช้อัตราคงที่ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีผลทำให้เกิดภาวะภาษี เพราะสำหรับคนที่มีฐานะใกล้เคียงกันควรจะเสียภาษีในอัตราที่ใกล้เคียงกันและกลุ่มคนที่มีความมั่งคั่งระดับสูงไม่ควรจะเสียภาษีในอัตราที่น้อยกว่ากลุ่มคนที่มีฐานะปานกลาง ดังนั้นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม สมควรพิจารณาแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยให้ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและก่อให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีอย่างเป็นธรรม ซึ่งจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในด้านรายได้เพิ่มมากขึ้นเพราะคนรวยมากจะจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนที่มียาได้ปานกลาง นอกจากนี้ การลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนนั้น รัฐควรพิจารณานโยบายการลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องอื่น ๆ เพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นนโยบายการคลัง โดยการเพิ่มการจ้างงาน การให้โอกาสทางการศึกษา รวมถึงการเข้าถึงการรักษาเพื่อสุขภาพอนามัยที่ดีกว่า เพราะหากยึดติดอยู่กับกฎหมายแค่บางตัวโดยไม่มองถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในสังคมย่อมส่งผลเสียต่อความเป็นอยู่ของประชาชน

3. ความไม่เป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เมื่อวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการบังคับจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้ว พบว่าการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ยกเว้นให้แก่คู่สมรสนั้น กฎหมายไม่ควรกำหนดให้สิทธิการยกเว้นภาระภาษีทั้งจำนวน ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นฐานภาษีแก่คู่สมรสเพื่อบรรเทาภาระภาษีตามสัดส่วนที่เหมาะสมในการเสียภาษี เพราะแม้ว่าคู่สมรสสมควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีเพราะเหตุที่ขาดที่พึ่งจากการอุปการะเลี้ยงดูก็ตาม แต่ตามหลักการทำรายได้และหลักความสามารถในการเสียภาษีแล้ว¹¹⁰ คู่สมรสที่ได้รับทรัพย์สินมรดกถือเป็นการเพิ่มความมั่งคั่งจากการรับโอนทรัพย์สินมรดกรูปแบบหนึ่ง ซึ่งการยกเว้นภาษีให้คู่สมรสโดยไม่มี การกำหนดจำนวนมูลค่าขั้นต่ำของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นไว้ย่อมไม่เป็นธรรมกับทายาทผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ นอกจากนี้ แม้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีทางตรงได้มากขึ้นซึ่งทำให้รัฐสามารถเพิ่มรายได้อีกช่องทางหนึ่ง แต่จากสถิติการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของประเทศในรอบ 5 ปีที่ผ่านมาจัดเก็บได้น้อยมากเมื่อพิจารณากับต้นทุนของรัฐ ซึ่งหากพิจารณาตามหลักการทำรายได้แล้วรัฐจะต้องจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้ได้มากพอที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีแล้วนำเงินที่จัดเก็บได้นั้นไปพัฒนาประเทศ

¹¹⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). หน้า 183

ดังนั้นหากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสในประเทศไทยตามสัดส่วนที่เกี่ยวกับทายาทโดยธรรมลำดับอื่นหรือผู้รับมรดกคนอื่น ผู้ศึกษาเห็นว่าจะทำให้รัฐมีแนวโน้มที่จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มมากขึ้น และทำให้รัฐสามารถนำเงินไปพัฒนาประเทศเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ ทั้งนี้ ควรมีการพิจารณาด้วยว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะมีบทบัญญัติที่เป็นการบรรเทาภาระภาษีมรดกสำหรับผู้พิการหรือผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้ เนื่องจากอัตราผู้สูงอายุมีการเพิ่มขึ้นในทุกปี¹¹¹ เหตุเพราะในสถานะของทายาทที่ได้รับมรดกหากเป็นบุคคลที่ไม่มีความสามารถในการเลี้ยงชีพพิการหรือผู้สูงอายุ กลุ่มคนเหล่านี้หากต้องเสียภาษีมรดกและไม่สามารถนำทรัพย์สินมรดกไปต่อยอดได้ทรัพย์สินที่เหลือในการยังชีพก็จะน้อยลงทุกปีและไม่เพียงพอต่อการดำรงชีวิต ในท้ายที่สุดจะตกเป็นภาระแก่รัฐที่ต้องดูแลต่อไป ดังนั้นต้องตระหนักถึงเรื่องนี้เพราะหากการแก้ไขไม่ครอบคลุมปัญหาทั้งหมดการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอาจสร้างต้นทุนหรือภาระให้กับรัฐมากกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับแน่นอน นอกจากนี้ การบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกในปัจจุบันยังมีอย่างจำกัด ดังนั้นควรมีการกำหนดค่าลดหย่อนให้กับผู้เสียภาษีมากขึ้นด้วย¹¹² เช่นการลดหย่อนแก่คู่สมรส ค่าลดหย่อนสำหรับการนำไปบริจาค ซึ่งน่าจะเป็นประโยชน์กับประชาชนในประเทศด้วย เพราะการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนให้ยั่งยืนตลอดไปนั้นอาจไม่ได้ขึ้นอยู่กับภาษีจากคนที่มี ความมั่งคั่งร่ำรวยเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับรัฐบาลว่าจะนำเงินภาษีนั้นไปพัฒนาเพื่อการสร้างโอกาสให้เท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคระหว่างกันของคนในสังคมได้หรือไม่ ประกอบกับเงินที่ได้รับมานั้นก่อให้เกิดความคุ้มค่ากับส่วนรวมมากน้อยแค่ไหน ซึ่งมีหลายองค์การการกุศลที่ทำหน้าที่ช่วยเหลือหรือสร้างโอกาสให้กับประชาชนที่ไม่มีกำลังความสามารถในการทำด้วยตนเองนั้น ก็อาจทำหน้าที่ได้ดีไม่แพ้รัฐบาลที่มีหน้าที่โดยตรงก็เป็นได้¹¹³

ต่อมาในส่วนของความซ้ำซ้อนหรือความไม่เท่าเทียมกันของกฎหมาย จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่าการบัญญัติให้กฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้อยู่แยกกันแทนที่จะให้อยู่ในฉบับเดียวกันนั้นก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษี ทั้งยังส่งผลให้กฎหมายที่ออกมาทั้งสองฉบับไม่มีประสิทธิภาพเกิดความลักลั่นกันเอง เนื่องจากไม่มีจุดเกาะเกี่ยวระหว่างกัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการยกเว้นภาษีที่ไม่เท่าเทียมกัน หรือเกิดความยุ่งยากกับผู้เสียภาษีเวลาจะปฏิบัติตามกฎหมายต้องไปดูทั้งสองฉบับประกอบกัน ซึ่งอาจมีผลต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากความไม่เท่าเทียมกันของกฎหมาย เพราะหากเจ้ามรดกทยอยถ่ายโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นก่อนตายตามกฎหมายภาษีการให้ นั่นหมายความว่าอาจไม่มีทรัพย์สินมรดกใดที่อยู่ในบังคับ

¹¹¹ ธนาคารแห่งประเทศไทย, "สังคมสูงวัยกับความท้าทายของตลาดแรงงานไทย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 6/03/2563. แหล่งที่มา: <https://www.bot.or.th/Thai/MonetaryPolicy/EconomicConditions/AAA/AgePeriodCohort.pdf>

¹¹² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย หน้า 165.

¹¹³ มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา, "6 ข้อสังเกตเรื่องภาษีมรดก."

ต้องเสียภาษีการรับมรดกเลย ดังนั้นผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และสัมฤทธิ์ผลในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและสอดคล้องกับภาษีการให้ สมควรแก้ไขโดยนำมาบัญญัติให้อยู่ในกฎหมายฉบับเดียวกัน

4. การประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในทางเลือกที่ 2 พบว่ามีข้อเสียที่ต้องพิจารณาทั้งความยุ่งยากในการจัดเก็บ และในส่วนของต้นทุนของรัฐที่เพิ่มขึ้น เช่นการจัดตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สิน การจ้างเจ้าพนักงานผู้เชี่ยวชาญในการประเมินทรัพย์สินในแต่ละประเภท เป็นต้น อย่างไรก็ตามผู้ศึกษาเห็นว่า แม้จะมีต้นทุนของรัฐเกิดขึ้นแต่หากพิจารณาประโยชน์ที่ได้รับจากการบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกย่อมมีมากกว่า เพราะหากมีการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกทุกประเภท และประเทศไทยมีสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินย่อมมีแนวโน้มว่าอัตราการรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะเพิ่มสูงขึ้น นั่นเท่ากับว่าจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพมากขึ้น สมควรพิจารณาแก้ไขกฎหมายให้ทรัพย์สินทุกประเภททั้งอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน หรือไม่มีทะเบียนก็ตามจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกทั้งหมด

5. การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยเพื่อลดการนำทรัพย์สินออกไปบริหารจัดการนอกประเทศ จากการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้ว พบว่าการจัดตั้งทรัสต์มีทั้งข้อดีข้อเสีย ซึ่งข้อดีการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทย คือ (1.) รัฐสามารถหยุดพฤติกรรมของประชาชนที่มีฐานะร่ำรวยมั่งคั่งที่มีการวางแผนภาษีการรับมรดกโดยการถ่ายโอนทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกไปอยู่ในกองทรัสต์ในต่างประเทศได้หรือสามารถป้องกันการรั่วไหลของเงินทุนที่จะถูกส่งออกไปต่างประเทศได้ เนื่องจากกลุ่มธุรกิจของครอบครัวขนาดใหญ่จะมีเครื่องมือในการใช้ทรัสต์เป็นทางเลือกใหม่ในการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และตอบสนองต่อความต้องการใช้ทรัสต์มาบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล และเจตจำนงในการส่งต่อทรัพย์สินไปยังทายาทในรุ่นถัดไป โดยไม่ต้องกังวลใจในเรื่องการตกทอดทรัพย์สิน ทำให้มีความมั่งคั่งและยั่งยืนของทรัพย์สินในประเทศ โดยจะส่งผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม (2.) ทำให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจในประเทศไทย เพราะเพื่อให้การบริหารจัดการทรัพย์สินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทรัสต์จะทำหน้าที่ในการบริหารจัดการทรัพย์สินเพื่อให้เกิดประโยชน์มากที่สุดแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ก่อตั้งทรัสต์หรือผู้รับผลประโยชน์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ทรัสต์จะนำทรัพย์สินเหล่านั้นไปลงทุนในประเทศทั้งลงทุนในรูปตลาดเงินหรือในตลาดทุนเพื่อให้ได้รับผลตอบแทนจากการลงทุน จึงทำให้เกิดประโยชน์จากการลงทุนที่เพิ่มขึ้นเพราะส่งผลต่อภาคเศรษฐกิจ เช่นมีอัตราการผลิตสินค้าอัตราเพิ่มขึ้นของการจ้างงาน เป็นต้น ดังนั้น เมื่อเศรษฐกิจมีแนวโน้ม

ขยายตัวเพิ่มมากขึ้นจากการลงทุนย่อมส่งผลต่อรายได้ภาษีการรับมรดกและส่งผลต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนที่มีความเป็นอยู่ดีขึ้น

แต่การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยก็มีข้อเสีย คือหากทรัสต์ไม่นำทรัพย์สินไปใช้ประโยชน์หรือดูแลทรัพย์สินเพียงแค่อรอเวลาที่จะส่งมอบให้ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง แน่แน่นอนว่ามูลค่าในทางเศรษฐกิจของมูลค่าทรัพย์สินนั้นจะลดลงหรือเสื่อมลงตามเวลา และมีผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ในปัจจุบันเก็บได้น้อยมาก หากจะมีการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยและรายได้จากภาษีการรับมรดกยังเก็บได้น้อยก็มีแนวโน้มที่รัฐจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เลยดังที่ได้อธิบายมาแล้วในทางเลือกที่ 2 ดังนั้น การจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยจะต้องพิจารณาให้ครอบคลุมปัญหาทั้งหมดโดยวางหลักเกณฑ์กรอบระยะเวลาและสาระสำคัญในการจัดเก็บภาษีให้ชัดเจนและเป็นธรรมไปในคราวเดียวกันเพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดก และควรศึกษาแนวทางการเป็นไปได้ในการรวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมสัญญาและการบริหารทรัพย์สินไว้เป็นฉบับเดียว เพื่ออำนวยความสะดวกในการประกอบธุรกิจและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ไปพิจารณาดำเนินการต่อไป¹¹⁴

ซึ่งประเด็นปัญหาในส่วนนี้ผู้ศึกษาเห็นว่า แนวทางการแก้ไขปัญหของทางเลือกที่ 3 นี้จะช่วยให้การจัดตั้งทรัสต์ไม่กระทบกับรายได้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมากเกินไป อาทิ การเพิ่มรายได้ภาษีการรับมรดก โดยการกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกลดลงจากเดิมกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ 100 ล้านบาท โดยอาจพิจารณาลดลงมาตามสัดส่วนการถือครองทรัพย์สินของครัวเรือนในประเทศไทยดังที่ได้กล่าวมาแล้ว หรือพิจารณาลดลงมาตามร่างพระราชบัญญัติเดิมที่เก็บภาษีในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท ซึ่งเป็นร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกก่อนเข้าที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ โดยการจัดเก็บภาษีส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทในส่วนที่ใกล้เคียงกับการถือครองทรัพย์สินของครัวเรือนในประเทศไทย เป็นต้น

ข้อเสีย รัฐจะต้องมีมาตรการหรือแนวทางในการแก้หลักเกณฑ์หรือกฎบางอย่างที่เป็นช่องโหว่ของกฎหมายที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกหรือทำให้คนเลี่ยงภาษีได้ และประชาชนต้องได้รับภาระน้อยที่สุดในการปฏิบัติตามกฎหมาย นั้นหมายความว่า การแก้ไขปัญหาดังที่กล่าวมานั้นรัฐจำเป็นต้องใช้งบประมาณในการดำเนินการ จึงมีต้นทุนของรัฐเกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพค่อนข้างสูง ไม่ว่าจะเป็นงบประมาณด้านบุคลากร ด้านการดำเนินงาน ด้านเทคโนโลยี และอื่น ๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์มากที่สุด แต่ท้ายที่สุดแล้วการที่ภาครัฐใช้งบประมาณเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อประชาชนและประเทศเป็นอย่างมาก นั้นเท่ากับว่าประโยชน์ที่

¹¹⁴ มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 10 กรกฎาคม 2561 เรื่องร่างพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ.

ประชาชนจะได้รับอ้อมมีมากกว่างบประมาณที่รัฐเสียไป และยังบรรลุผลสัมฤทธิ์ในการจัดเก็บภาษี การรับมรดกด้วย เช่นรายได้จากการจัดเก็บจะถูกนำไปพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชน ทั้งโอกาสทางการศึกษา การเข้าถึงข่าวสารข้อมูลที่เท่าเทียมกัน เป็นต้น

3.2 การเปรียบเทียบผลประโยชน์และต้นทุนของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ในการวิเคราะห์ผลประโยชน์และต้นทุนของกฎหมายภาษีการรับมรดกนั้น ผู้ศึกษาจะใช้การวิเคราะห์ประเมินแบบพิจารณาหลายหลักเกณฑ์ (Multi-Criteria Analysis: MCA)¹¹⁵ MCA เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจว่าทางเลือกแต่ละทางเลือกดังที่ได้อธิบายมาแล้ว ทั้งที่มีอยู่หรือที่เสนอขึ้นใหม่นั้นก่อให้เกิดผลประโยชน์อย่างไรบ้าง โดยมีกลุ่มหลักเกณฑ์บรรทัดฐานที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว ซึ่งจะเป็นตัวชี้วัดความสำเร็จของวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือเพื่อใช้สะท้อนต้นทุน และผลประโยชน์ของแต่ละข้อเสนอที่เป็นทางเลือก ซึ่งหลักเกณฑ์บรรทัดฐานจะถูกจัดลำดับหรือถ่วงน้ำหนักตามความสำคัญ และนำไปวิเคราะห์เปรียบเทียบกับทางเลือกต่าง ๆ โดยใช้หลักเกณฑ์บรรทัดฐาน (Criteria) ตามที่กฎหมายกำหนดนั้นในการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบความคุ้มค่าของแต่ละทางเลือก ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นทางเลือกที่สามารถบรรลุผล (effectiveness) หรือสัมฤทธิ์ผลตามวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้มากที่สุด

นอกจากนี้ ผู้ศึกษาได้ดำเนินการจัดกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) กับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกไว้ 3 กลุ่ม ได้แก่ รัฐบาล ผู้เสียภาษี (High Net Worth) และสาธารณชนเพื่อใช้เป็นส่วนหนึ่งในการวิเคราะห์เปรียบเทียบด้วย ตามที่ปรากฏในตารางที่ 3 ด้านล่าง

ตารางที่ 3 ผลประโยชน์และต้นทุนสำหรับผู้มีส่วนได้เสีย

ผู้มีส่วนได้เสีย	รัฐบาล	ผู้เสียภาษี	สาธารณชน
ผลประโยชน์	<ul style="list-style-type: none"> - จัดเก็บภาษีทางตรงได้มากขึ้นทำให้รัฐสามารถเพิ่มรายได้อีกช่องทางหนึ่ง - กระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินมากขึ้นโดยเฉพาะที่ดิน - สนับสนุนทายาทให้เกิดความกระตือรือร้นในการหารายได้ 	-	<ul style="list-style-type: none"> - ช่วยยกระดับการดำรงคุณภาพชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น - ได้รับผลประโยชน์ด้านเศรษฐกิจและ

¹¹⁵ วีรวัลย์ ไพบูลย์จิตต์อารี, ณิชฐณิชา เลอพิลลิแบร์ต และเดือนเด่น นิคมบริรักษ์, การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย : รายงานฉบับสมบูรณ์, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2558). หน้า 2-25

	- ช่วยขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านสังคมและเศรษฐกิจ		สังคมจากภาครัฐมากขึ้น
ต้นทุน	<p>- ต้นทุนของรัฐ (Administrative Costs) ด้านการเงิน และการบริหารจัดการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร, การกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิด, การสำรวจและติดตามทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดก, การพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร</p> <p>- ค่าใช้จ่ายของรัฐ ประกอบด้วย</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. งบบุคลากร เงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าตอบแทนพนักงานราชการ 2. งบค่าดำเนินงาน งบลงทุน ค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำระบบเก็บข้อมูลต่าง ๆ 3. งบรายจ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าจ้างผู้เชี่ยวชาญในการประเมินทรัพย์สินบางประเภท 	- ต้นทุนของประชาชนในการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของกฎหมาย (Compliance Costs) ถือเป็นต้นทุนที่เหล่าประชาชนผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพื่อปฏิบัติตามกฎหมาย	-

สำหรับบรรทัดฐาน (Criteria) ที่กฎหมายกำหนดขึ้นได้ถูกนำไปวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีการรับมรดกในปัจจุบันแล้วพบว่าบรรลุเป้าหมายตามบรรทัดฐาน (Criteria) ที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

โดยขั้นตอนต่อไปจะเป็นการวิเคราะห์ประเมินทางเลือกแบบหลายหลักเกณฑ์ (MCA) ที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดก โดยใช้บรรทัดฐาน (Criteria) ที่ได้วิเคราะห์มาแล้ว ทั้งนี้ สำหรับบรรทัดฐานที่ 8 ต้นทุนของรัฐที่เกิดขึ้น เป็นการกำหนดเพิ่มเติมขึ้นมาจากที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากสามารถสะท้อนต้นทุน และผลประโยชน์ที่สำคัญของแต่ละทางเลือกได้ดี ดังนี้

1. ความจำเป็นของกฎหมาย และความซ้ำซ้อน ขัดแย้งกันของกฎหมาย
2. ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน
3. ความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม

4. ความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ
5. ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย
6. ความสอดคล้องกับสภาพการณ์
7. การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ
8. ต้นทุนของรัฐที่เกิดขึ้น

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนนกำหนดเป็น 4 ระดับ มีค่าคะแนนตั้งแต่ 0-3 คะแนน คะแนนที่มากที่สุดคือ 3 หมายถึงการพิจารณาทางเลือกโดยบรรทัดฐาน (Criteria) นั้น ๆ มีประสิทธิภาพและสัมฤทธิ์ผลมากที่สุด คะแนนรองลงมาคือ 2 หมายถึงการพิจารณาทางเลือกโดยบรรทัดฐาน (Criteria) นั้น ๆ มีประสิทธิภาพและสัมฤทธิ์ผลในระดับปานกลาง และคะแนนต่ำสุด คือ 1 หมายถึงการพิจารณาทางเลือกโดยปัจจัยนั้น ๆ มีประสิทธิภาพและสัมฤทธิ์ผลน้อยที่สุด ส่วนค่าคะแนนที่เป็น 0 หมายถึง ไม่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงใด ๆ (maintain statu quo) และผลคะแนนรวมสำหรับแต่ละทางเลือก คือ ผลรวมของคะแนนที่มีการให้ค่าน้ำหนักในแต่ละทางเลือก

โดยมีรายละเอียดเกณฑ์การให้คะแนน ดังต่อไปนี้

1. ความจำเป็นของกฎหมาย ความซ้ำซ้อนและขัดแย้งกันของกฎหมาย
 - 0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก
 - 1 = กฎหมายที่ใช้บังคับมีประสิทธิภาพน้อยที่สุด
 - 2 = กฎหมายที่ใช้บังคับมีประสิทธิภาพปานกลาง
 - 3 = กฎหมายที่ใช้บังคับมีประสิทธิภาพมากที่สุด
2. ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน
 - 0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก
 - 1 = ลดอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนน้อยที่สุด
 - 2 = ลดอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนปานกลาง
 - 3 = ลดอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนมากที่สุด
3. ความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม
 - 0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก
 - 1 = ลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมน้อยที่สุด
 - 2 = ลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมปานกลาง
 - 3 = ลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมมากที่สุด
4. ความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ
 - 0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก
 - 1 = ลดอุปสรรคต่อการแข่งขันหรือเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทสน้อยที่สุด

2 = ลดอุปสรรคต่อการแข่งขันหรือเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศปานกลาง

3 = ลดอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศมากที่สุด

5. ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย

0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก

1 = กฎหมายมีความเข้าใจง่ายน้อยที่สุด

2 = กฎหมายมีความเข้าใจง่ายปานกลาง

3 = กฎหมายมีความเข้าใจง่ายมากที่สุด

6. ความสอดคล้องกับสภาพการณ์

0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก

1 = กฎหมายมีความสอดคล้องกับสภาพการณ์น้อยที่สุด

2 = กฎหมายมีความสอดคล้องกับสภาพการณ์ปานกลาง

3 = กฎหมายมีความสอดคล้องกับสภาพการณ์มากที่สุด

7. การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ

0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก

1 = กฎหมายสอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศน้อยที่สุด

2 = กฎหมายสอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศปานกลาง

3 = กฎหมายสอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศมากที่สุด

8. ต้นทุนของรัฐที่เกิดขึ้น

0 = ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก

1 = กระทบต่อต้นทุนของรัฐน้อยที่สุด

2 = กระทบต่อต้นทุนของรัฐปานกลาง

3 = กระทบต่อต้นทุนของรัฐมากที่สุด

จากเกณฑ์การให้คะแนนทั้งหมด 8 บรรทัดฐาน (Criteria) ผู้ศึกษาได้กำหนดให้มี 1 บรรทัดฐานที่สำคัญที่สุดคือ ความจำเป็นของกฎหมายและความซ้ำซ้อนขัดแย้งกันของกฎหมาย เหตุเนื่องจากการมีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็นต้องคำนึงถึงสิทธิ เสรีภาพของประชาชนเป็นสำคัญ นั้นหมายความว่ากฎหมายภาษีการรับมรดกที่ใช้บังคับนั้นจะต้องดีและมีประสิทธิภาพมากที่สุดโดยจะครอบคลุมบรรทัดฐาน (Criteria) ที่เหลือทั้งหมด ดังนั้นการถ่วงน้ำหนักจึงมีมากที่สุด ซึ่งการวิเคราะห์บรรทัดฐาน (Criteria) ประกอบกับวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้ภาษีการรับมรดกเพื่อจะเป็นตัวชี้วัดความสำเร็จของวัตถุประสงค์เหล่านั้น และเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าผลที่คาดหวังในการตรากฎหมายภาษีการรับมรดกนั้นได้เกิดขึ้นจริงหรือไม่ โดยมีรายละเอียดการวิเคราะห์ประเมินทางเลือกตามที่ปรากฏในตารางที่ 4 ด้านล่างนี้

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ประเมินแบบหลายหลักเกณฑ์ Multi-Criteria Analysis: MCA

บรรทัดฐาน (Criteria)	ถ่วง น้ำหนัก (100%)	ทางเลือกที่ 1 กรณีสัมฤทธิ์ผล : บังคับใช้กฎหมาย ภาษีการรับมรดก แบบเดิมต่อไป	ทางเลือกที่ 2 กรณีไม่ สัมฤทธิ์ผล : ยกเลิก กฎหมายภาษี การรับมรดก	ทางเลือกที่ 3 กรณีไม่สัมฤทธิ์ ผล : ปรับปรุง/ แก้ไขกฎหมาย ภาษีการรับ มรดกแบบใหม่
1. ความจำเป็นของกฎหมาย ความซ้ำซ้อน และขัดแย้งกัน ของกฎหมาย	30	1(0.3)	2(0.6)	3(0.9)
2. ความเป็นอุปสรรคต่อการ ดำรงชีวิตหรือการประกอบ อาชีพของประชาชน	10	1(0.1)	3(0.3)	2(0.2)
3. ความเหลื่อมล้ำ และสร้าง ความเป็นธรรมในสังคม	10	1(0.1)	2(0.2)	3(0.3)
4. ความเป็นอุปสรรคต่อการ แข่งขัน หรือการเพิ่ม ความสามารถในการแข่งขัน ของประเทศ	10	1(0.1)	2(0.2)	2(0.2)
5. ความเข้าใจโดยง่ายของ กฎหมาย	10	1(0.1)	3(0.3)	2(0.2)
6. ความสอดคล้องกับ สภาพการณ์	10	1(0.1)	2(0.2)	2(0.2)
7. การพัฒนากฎหมายให้ สอดคล้องกับหลักสากลและ พันธกรณีระหว่างประเทศ	10	1(0.1)	0(0)	2(0.2)
8. ต้นทุนของรัฐที่เกิดขึ้น	10	2(0.2)	1(0.1)	3(0.3)
คะแนนที่ได้รับ	100%	1.1	1.9	2.4

จากตารางที่ 4 เป็นการวิเคราะห์ประเมินแบบหลายหลักเกณฑ์ Multi-Criteria Analysis: MCA เพื่อประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภาษีการรับมรดก โดยพิจารณาจากทางเลือกในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งประกอบด้วย 3 ทางเลือก คือ (1.) ทางเลือกที่ 1 กรณีสัมฤทธิ์ผล : บังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกแบบเดิมต่อไป (2.) ทางเลือกที่ 2 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : ยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดก (3.) ทางเลือกที่ 3 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : ปรับปรุง/แก้ไขภาษีการรับมรดกแบบใหม่เพื่อกำหนดให้หน่วยงานรัฐบาลจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มมากขึ้น โดยมีรายละเอียดสำหรับการให้คะแนนแต่ละทางเลือก ดังต่อไปนี้

สำหรับบรรทัดฐานที่ 1 ความจำเป็นของกฎหมายและความซับซ้อนขัดแย้งกันของกฎหมาย

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 3 ได้คะแนนมากที่สุด โดยพิจารณาจากแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นในปัจจุบันของทางเลือกที่ 3 ซึ่งการแก้ไขปัญหาดังกล่าวมีประโยชน์ต่อประชาชนและสังคมทุกส่วน โดยเป็นการเน้นสร้างความเป็นธรรมลดความเหลื่อมล้ำในสังคมตามวัตถุประสงค์การบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกที่กำหนดไว้ จึงส่งผลให้ผลลัพธ์ของทางเลือกนี้สอดคล้องกับเป้าหมายและเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นทางเลือกที่จะทำให้กฎหมายมีคุณภาพและประสิทธิภาพ (Quality and Efficiency) มากที่สุดนั่นเอง ส่วนทางเลือกที่ 2 มีประสิทธิภาพเช่นกันแต่ได้คะแนนน้อยกว่าทางเลือกที่ 3 เพราะถึงแม้การยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดกถือเป็นการลดกฎหมายที่ไม่จำเป็นและไม่มีประสิทธิภาพเพื่อไม่ให้กระทบกับสิทธิเสรีภาพหรือสร้างภาระให้กับประชาชนและสังคม ซึ่งเป็นหนึ่งในเป้าหมายของการมีกฎหมายเพียงพอที่จำเป็น แต่ข้อเสียคือไม่มีผลประโยชน์ในส่วนนี้ให้ประชาชนในการพัฒนาคุณภาพชีวิตเพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนเลย ในขณะที่ทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนน้อยที่สุด เพราะพิจารณาจากปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นในปัจจุบันส่งผลให้กฎหมายไม่มีประสิทธิภาพมากที่สุด

สำหรับบรรทัดฐานที่ 2 ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 2 ได้คะแนนมากที่สุด โดยพิจารณาจากปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันที่ยังขาดประสิทธิภาพ สร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีมากเกินความจำเป็น รวมถึงสร้างกระบวนการหรือเพิ่มขึ้นตอนให้ประชาชนต้องปฏิบัติอย่างยุ่งยากและไม่เป็นธรรมดังที่ได้กล่าวมาแล้ว เช่นการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนสองครั้งหรือมากกว่านั้น ทั้งยังเป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจขนาดเล็กที่ไม่มีเงินสำรองเพื่อเสียภาษีจึงนำไปสู่การเลิกประกอบธุรกิจหรือขายกิจการ หรือการเสียภาษีการรับมรดกผู้เสียภาษีต้องดูกฎหมายหลายฉบับประกอบกัน เป็นต้น ดังนั้นทางเลือกที่ 2 การยกเลิกภาษีการรับมรดกจะทำให้ไม่มีประชาชนคนใดต้องรับผลกระทบเหล่านั้น ส่วนทางเลือกที่ 3 สามารถลดอุปสรรคในการดำรงชีวิตหรือการประกอบ

อาชีพของประชาชนเช่นกัน ซึ่งปรากฏตามแนวทางการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของทางเลือกที่ 3 นี้ แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาคะแนนที่ได้รับแล้วกับได้น้อยกว่าทางเลือกที่ 2 เพราะแม้จะมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกให้มีประสิทธิภาพมากเพียงใดแต่ท้ายที่สุดแล้วด้วยเศรษฐกิจที่ซับซ้อนนั้นก็ยังต้องมีผู้ได้รับผลกระทบอยู่ดีเพราะไม่มีกฎหมายใดที่จะสมบูรณ์แบบที่สุด หรือสมวัตถุประสงค์ทุกประการ แต่ว่ารัฐสามารถทำให้กระทบต่อประชาชนและประเทศน้อยที่สุดได้ นั้นหมายความว่าโดยหลักแล้ว¹¹⁶ กฎหมายใดที่ไม่จำเป็นจะถูกยกเลิกไป ส่วนกฎหมายใดที่ยังจำเป็นอยู่แต่อาจไม่เอื้อต่อการประกอบธุรกิจหรือการดำรงชีวิตของประชาชนจะถูกปรับปรุงแก้ไขโดยลดขั้นตอนความยุ่งยาก หรือความซับซ้อนลง (simplified) เพื่อให้กฎหมายมีประสิทธิภาพและเป็นประโยชน์ที่สุดก็เท่านั้น จึงทำให้ทางเลือกที่ 3 ได้คะแนนน้อยกว่าทางเลือกที่ 2 ในขณะที่ทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนน้อยที่สุด เพราะจากปัญหการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นในปัจจุบันมีส่วนทำให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชนอย่างมาก

สำหรับบรรทัดฐานที่ 3 การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 3 ได้คะแนนมากที่สุด โดยพิจารณาจากแนวทางการแก้ไขการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของทางเลือกที่ 3 นั้น พบว่าผลลัพธ์ของทางเลือกนี้จะลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนมากขึ้นและสร้างความเป็นธรรมในสังคม ซึ่งสอดคล้องกับเป้าหมายและเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เนื่องจากการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะทำให้รายได้การจัดเก็บเพิ่มมากขึ้นนั่นเท่ากับว่าความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนจะลดลงและยังทำให้เกิดความเป็นธรรมและโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษีมากขึ้น ลำดับต่อมาทางเลือกที่ 2 ทางเลือกนี้ได้คะแนนน้อยกว่าทางเลือกที่ 3 เหตุเพราะว่าไม่ได้มีส่วนช่วยในการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมโดยตรง แต่อย่างไรก็ตาม การยกเลิกภาษีการรับมรดกก็ช่วยลดกฎหมายที่ไม่มีประสิทธิภาพเพื่อให้ผู้เสียภาษีมั่นใจว่ากฎหมายที่บังคับใช้จะต้องมีประสิทธิภาพโดยไม่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษี รวมถึงเป็นการลดการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกซึ่งเป็นหนึ่งในเหตุผลที่ทำให้ภาษีจัดเก็บได้น้อยลงนั่นเอง ในขณะที่ทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนน้อยที่สุด เพราะจากปัญหการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่ากฎหมายที่ออกมายังไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางสังคมได้เท่าที่ควร เช่นการมีช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้ผู้เสียภาษีโดยเฉพาะบรรดามหาเศรษฐีสามารถวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่ายและหลายวิธีที่หาทางหลบหลีกการ

¹¹⁶ กองบรรณาธิการ สำนักกฎหมาย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, "การทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับการปฏิรูปประเทศ," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 8/03/2563. แหล่งที่มา: https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/1interview/IN80.pdf

จ่ายภาษีการรับมรดกได้อย่างถูกต้อง หรือการจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ และอาจกล่าวได้ว่าสิ่งเหล่านี้ได้กลายเป็นเครื่องตอกย้ำความไม่มีประโยชน์และไม่สามารถตอบโจทย์ของประเทศที่จะใช้เป็นกลไกที่จะลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

สำหรับบรรทัดฐานที่ 4 การลดความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 2 และ 3 ได้คะแนนเท่ากันคือ 2 คะแนน โดยอยู่ในระดับปานกลาง เหตุที่ได้คะแนนเท่ากันเพราะว่าภายใต้การเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ สิ่งสำคัญอย่างหนึ่งคือต้องลดการเคลื่อนย้ายเงินทุนออกไปต่างประเทศ ซึ่งทางเลือกที่ 2 และ 3 เป็นการยกเลิกหรือแก้ไขกฎหมายนั้นจะต้องสอดคล้องกับสภาพการณ์และบริบทต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปอันจะทำให้ประชาชนมีชีวิตที่ดีขึ้นและทำให้ประเทศมีความสามารถในการแข่งขันที่สูงขึ้นอีกทางหนึ่งซึ่งจากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 2 และ 3 มีส่วนช่วยในการลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกที่เงินทุนบางส่วนถูกยักย้ายถ่ายโอนไปต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้เศรษฐกิจหรือสังคมมีการพัฒนา นอกจากนี้ รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินมรดกหรือจัดเก็บจากภาษีอย่างอื่นที่เดิมถูกนำไปลงทุนในต่างประเทศได้เพิ่มมากขึ้นด้วย ซึ่งรายได้ดังกล่าวรัฐบาลสามารถนำไปใช้พัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศได้ ดังนั้นการดำเนินการดังกล่าวหากประสบความสำเร็จย่อมจะทำให้เป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน การลงทุน และการสร้างงาน ในขณะที่ทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนน้อยที่สุด เพราะจากปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่ากฎหมายที่ออกมายังไม่มีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกหรือหน่วยงานหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษียังมีความซ้ำซ้อนและขาดการบูรณาการให้สอดคล้องกับการทำงานของเจ้าหน้าที่รัฐ

สำหรับบรรทัดฐานที่ 5 ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 2 ได้คะแนนมากที่สุด โดยพิจารณาจากปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันที่ยังขาดประสิทธิภาพ สร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีมากเกินไป รวมถึงสร้างกระบวนการหรือเพิ่มขึ้นตอนให้ประชาชนต้องปฏิบัติอย่างยุ่งยากและไม่เป็นธรรมดังที่กล่าวมาแล้ว ดังนั้นการยกเลิกภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพมากที่สุด เพราะจะทำให้เกิดความง่ายต่อประชาชนโดยไม่ต้องทำการตีความกฎหมายที่ออกมาใช้บังคับเลย เนื่องจากกฎหมายภาษีการรับมรดกยังมีความไม่ชัดเจนจึงก่อให้เกิดปัญหาในหลายส่วน อาทิ กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าวันใดคือวันที่ได้รับมรดกและยังไม่มีแนวทางการตีความดังกล่าวซึ่งอาจทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในบางกรณี เช่น วันที่เจ้ามรดกตายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1745 ถือเป็นวันที่มรดกตกทอดแก่ทายาททันที ซึ่งอาจไม่ใช่วันที่ได้รับมรดกเพราะกรณีมีทายาทหลายคนทายาททุกคนย่อมมีสิทธิใน

ทรัพย์สินมรดกร่วมกันจนกว่าจะแบ่งกันแล้วเสร็จ เว้นแต่มีทายาทคนเดียวอาจถือได้ว่าวันที่เจ้ามรดกตาย คือวันที่ทายาทได้รับมรดก เป็นต้น ประกอบกับตัวชี้วัดของบรรทัดฐานนี้ คือความสะดวก ชัดเจน ไม่สร้างภาระ สามารถเข้าถึง รับรู้ และเข้าใจง่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของประชาชนได้ ดังนั้นทางเลือกที่ 2 การยกเลิกภาษีการรับมรดกจึงมีประสิทธิภาพตามหลักความเข้าใจง่ายของกฎหมายมากที่สุดจึงทำให้ได้คะแนนมากที่สุด ลำดับต่อมาทางเลือกที่ 3 มีประสิทธิภาพโดยกฎหมายมีความเข้าใจง่ายเช่นกัน แต่เมื่อพิจารณาคะแนนที่ได้รับแล้วกับได้น้อยกว่าทางเลือกที่ 2 เหตุเนื่องจากเมื่อพิจารณาจากแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของทางเลือกที่ 3 นั้น พบว่าผลลัพธ์ของทางเลือกนี้ แม้ประชาชนจะเข้าถึงได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายขึ้น เช่น มีกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย การแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น รวมถึงการพิจารณาแก้ไขภาษีการรับมรดกและภาษีการให้โดยบัญญัติไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามทางเลือกนี้ ประชาชนยังมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีการรับมรดกต่อไป ซึ่งแน่นอนว่าอาจมีกรณีที่เกิดข้อบกพร่องของกฎหมายเกิดเคลือบคลุม หรือมีข้อความกำกวมหรือเกิดความไม่เข้าใจในตัวกฎหมาย ส่งผลให้ประชาชนก็ต้องค้นหาเจตนารมณ์ อันแท้จริงของกฎหมายหรือของผู้บัญญัติกฎหมายเหล่านั้นอยู่ ซึ่งก็คือการตีความกฎหมายนั่นเอง ดังนั้นทางเลือกที่ 3 จึงได้คะแนนน้อยกว่าทางเลือกที่ 2 ส่วนทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนน้อยที่สุด เพราะปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่ากฎหมายที่ออกมายังขาดความชัดเจน และถึงแม้จะมีการจัดทำคำอธิบายกฎหมายภาษีการรับมรดกลงในเว็บไซต์ของกรมสรรพากรเพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าใจเจตนารมณ์ และเนื้อหาของกฎหมายนั้นได้ดียิ่งขึ้นก็ตาม แต่เนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องภาษีการรับมรดกมีจำนวนมากโดยกระจัดกระจายอยู่ในกฎหมายหลายฉบับทั้งระดับพระราชบัญญัติและประมวลรัษฎากรและอื่น ๆ ซึ่งมีจำนวนมาก ทำให้เป็นอุปสรรคและภาระแก่ประชาชนในการสืบค้นกฎหมายหลายฉบับเพื่อที่จะปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องอย่างมาก เช่นภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ที่จริงแล้วควรรวบรวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน นอกจากนี้เพื่อความสะดวกในการใช้งานแล้วยังทำให้กฎหมายมีความเสมอภาคเท่าเทียมกัน แต่ในปัจจุบันภาษีการให้กับอยู่ในประมวลรัษฎากรส่วนภาษีการรับมรดกอยู่ในพระราชบัญญัติย่อมเกิดความไม่สะดวกในการเข้าถึงและเข้าใจกฎหมายโดยง่ายได้ จึงทำให้ได้คะแนนน้อยกว่าทางเลือกที่ 3

สำหรับบรรทัดฐานที่ 6 ความสอดคล้องกับสภาพการณ์

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 2 และ 3 ได้คะแนนเท่ากันคือ 2 คะแนน โดยอยู่ในระดับปานกลาง เหตุที่ได้คะแนนเท่ากันเพราะว่าจากสภาพการณ์เศรษฐกิจสังคมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาทั้งในและต่างประเทศพยายามที่จะปรับตัวเพื่อให้กฎหมายและกฎระเบียบต่าง ๆ เป็นกลไกในการส่งเสริมการค้าการลงทุน หรือการประกอบธุรกิจตั้งแต่ธุรกิจขนาดเล็กไปจนถึงขนาดใหญ่ รวมถึงการพัฒนาประเทศเพื่อการจัดสรรประโยชน์ทางสังคมให้เกิดความเป็นธรรมและซ้

ความเหลื่อมล้ำในสังคม การคุ้มครองประโยชน์สาธารณะได้อย่างเหมาะสมและทั่วถึง ตลอดจนเพื่อให้รองรับกับสภาพการณ์ในรูปแบบใหม่ๆ เช่นรูปแบบของเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) จึงอาจกล่าวได้ว่าการมองการไกลวิเคราะห์ผลกระทบความเสี่ยงทั้งหลายที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษี การรับมรดกเพื่อป้องกันปัญหาและสร้างโอกาสในการพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชนในประเทศ อย่างยั่งยืนเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญ

ดังนั้น การพิจารณาถึงความสอดคล้องของกฎหมายภาษีการรับมรดกกับสภาพการณ์ของสังคมในปัจจุบันพบว่าทางเลือกที่ 2 และ 3 ต่างมีข้อสนับสนุนในการยกเลิกและยังคงบังคับใช้ภาษีการรับมรดกต่อไป หมายความว่าทั้งสองทางเลือกมีความสอดคล้องกับสภาพสังคมและความต้องการของประชาชนกับสถานการณ์ปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไป เช่นการยกเลิกการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะช่วยลดอุปสรรคในการสืบทอดธุรกิจครอบครัวและที่อยู่อาศัยของครอบครัวจากรุ่นหนึ่งสู่อีกรุ่นหนึ่ง เนื่องจากผู้รับมรดกอาจต้องขายทรัพย์สินบางส่วนเพื่อนำเงินมาชำระภาษีมรดกถือเป็นภาระในการโอนธุรกิจครอบครัวให้รุ่นลูก ส่วนทางเลือกที่ 3 จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ จึงทำให้ได้คะแนนเท่ากัน นอกจากนี้ จากข้อมูลการจัดเก็บภาษีมรดกทั่วโลกต่างมีทั้งประเทศที่ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมรดก และประเทศที่ยังจัดเก็บภาษีการรับมรดกอยู่ โดยมีเหตุผลของการยกเลิกหรือยังเก็บภาษีมรดกแตกต่างกันไปตามสภาพการณ์ของแต่ละประเทศ จึงอาจกล่าวได้ว่าความสอดคล้องกับสภาพการณ์ขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับกับความต้องการอย่างแท้จริงของสังคมในขณะนั้น ซึ่งเป็นหนึ่งในตัวชี้วัดว่ากฎหมายสมควรยกเลิกหรือบังคับใช้ต่อไป ส่วนทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนน้อยที่สุด เพราะปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่ากฎหมายที่ออกมายังขาดความชัดเจน ไม่สามารถสร้างความเป็นธรรม และยังสร้างต้นทุนที่ไม่คุ้มค่าแก่ภาครัฐและสร้างภาระให้แก่ประชาชนไม่ว่าจะเป็นผู้ที่ต้องเสียภาษี หรือประชาชนทั่วไป ซึ่งไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันจึงทำให้ได้คะแนนต่ำที่สุด เนื่องจากความไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์จะก่อให้เกิดผลเสียตามมาหลายประการด้วยกัน เช่นทำให้กฎหมายมีจำนวนมากเกินความจำเป็น เกิดความซ้ำซ้อนของกฎหมาย สร้างต้นทุนแก่รัฐและประชาชน หรือเอกชนผู้ประกอบการ ก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้เกิดการลิดรอนสิทธิของประชาชน หรือเป็นช่องทางในการทุจริตของเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ เป็นต้น

สำหรับบรรทัดฐานที่ 7 การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 3 ได้คะแนนมากที่สุด โดยพิจารณาจากแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้น พบว่าผลลัพธ์ของทางเลือกนี้จะช่วยลดภาระของประชาชน โดยเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ และป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบของเจ้าหน้าที่รัฐในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม หรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของ

บุคคลเกินสมควรแก่เหตุ รวมถึง¹¹⁷ การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมเพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดเป้าหมายการพัฒนาแห่งสหัสวรรษของสหประชาชาติ ที่มุ่งเน้นการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม ซึ่งถือเป็นแนวทางในการพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากล อย่างไรก็ตามการพัฒนากฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับหลักสากลยังต้องพิจารณาผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตต่อไปด้วย ส่วนทางเลือกที่ 1 ได้คะแนนระดับน้อยที่สุดคือ 1 คะแนน เนื่องจากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่ากฎหมายที่ออกมายังไม่มีประสิทธิภาพเป็นไปตามมาตรฐานสากลที่ทั่วโลกใช้กันและยังไม่มีมาตรการป้องกันการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นในปัจจุบันซึ่งเป็นอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ทำให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมายในปัจจุบัน ในขณะที่ทางเลือกที่ 2 ไม่สามารถสามารถนำมาพิจารณากับบรรทัดฐานนี้ได้ เนื่องจากตัวชี้วัดของบรรทัดฐานนี้ เป็นการพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ ดังนั้นทางเลือกที่ 2 เป็นการยกเลิกภาษีการรับมรดกจึงไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการประเมินโดยใช้บรรทัดฐานนี้ จึงไม่ได้รับคะแนนในส่วนนี้

สำหรับบรรทัดฐานที่ 8 ต้นทุนของรัฐที่เกิดขึ้น

จากการวิเคราะห์ทางเลือกที่ 3 ได้คะแนนมากที่สุด โดยพิจารณาจากแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของทางเลือกที่ 3 ซึ่งผลลัพธ์ของทางเลือกนี้จะสอดคล้องกับเป้าหมายและเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก แต่ในขณะเดียวกันทางเลือกนี้จะส่งผลกระทบต่อต้นทุนของรัฐมากที่สุด เนื่องจากรัฐต้องใช้ต้นทุนสูงในการบริหารจัดการเก็บภาษี เช่นงบประมาณด้านบุคคลกร การจัดสรรเจ้าพนักงานการประเมินราคาทรัพย์สินที่มีความเชี่ยวชาญในทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ เจ้าพนักงานตรวจสอบทรัพย์สิน หรือการจัดตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สิน เป็นต้น ส่วนทางเลือกที่ 1 กระทบกับต้นทุนของรัฐเหมือนกันแต่กระทบน้อยกว่าทางเลือกที่ 3 เนื่องจากไม่ได้ใช้ต้นทุนเพื่อการบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดกให้มีประสิทธิภาพจึงทำให้มีต้นทุนของรัฐน้อยกว่าทางเลือกที่ 3 ในขณะที่ทางเลือกที่ 2 การยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดกกระทบกับต้นทุนของรัฐน้อยที่สุดหรือแทบจะไม่มีผลกระทบเลย แต่ข้อเสียคือจะไม่มีประโยชน์หรือต้นทุนให้ประชาชนในการยกระดับการดำรงชีวิตหรือประโยชน์จากการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมจากภาครัฐในส่วนนี้เลย

3.3 เปรียบเทียบความคุ้มค่าของแต่ละทางเลือก

จากการวิเคราะห์ด้วยบรรทัดฐานเหล่านั้นนี้โดยใช้การพิจารณาแบบหลายหลักเกณฑ์ (Multi-Criteria Analysis: MCA) พบว่าทางเลือกที่ 3 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : สมควรปรับปรุงหรือแก้ไขภาษีการรับมรดก น่าจะเป็นทางเลือกที่ดีที่สุด เพราะได้คะแนนมากที่สุด โดยถูกพิจารณาว่าเป็น

¹¹⁷ ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี, "เรื่องการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2561."

ทางเลือกที่มีประสิทธิภาพในการบรรลุวัตถุประสงค์ตามบรรทัดฐานที่ใช้ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ตามที่กฎหมายกำหนด อาทิ ความจำเป็นของกฎหมาย การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม รวมถึงผลลัพธ์ของทางเลือกนี้สอดคล้องกับเป้าหมายและเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมากที่สุด โดยมีการเสนอแนวทางการเพิ่มรายได้และมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีการกำหนดวิธีการในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม รวมทั้งการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสเพื่อความเท่าเทียมกัน และเป็นการเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีอีกช่องทางหนึ่งเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเกิดความคุ้มค่า และได้สัดส่วนโครงสร้างที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับกับภาระของประชาชน และทรัพยากรของรัฐที่ใช้ในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายต่อไป ซึ่งผลคะแนนชี้ให้เห็นว่าทางเลือกที่ 3 ได้ผลมากกว่าทางเลือกที่ 1 และทางเลือกที่ 2 รวมทั้งทำให้ได้รับความมั่นใจในประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีการรับมรดกมากขึ้น แต่ในทางตรงกันข้ามทางเลือกนี้ถูกพิจารณาว่ารัฐอาจต้องใช้ต้นทุนสูงหากต้องการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของภาครัฐ เช่น การตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินแต่ละประเภท การตรวจสอบหาทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม ผลลัพธ์ที่ได้ของทางเลือกนี้ย่อมทำให้บรรลุเป้าหมายและเกิดประโยชน์แก่ประชาชนมากที่สุดในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เพราะการจัดเก็บภาษีทุกประเภทแม้จะมีปัญหาในการจัดเก็บภาษีแต่รัฐก็ควรที่จะแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีให้ถึงที่สุดก่อน มิใช่ใช้วิธีการทำการยกเลิกการจัดเก็บภาษีนั้นอย่างเดียว

ในขณะที่ทางเลือกที่ 2 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : สมควรยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดก ทางเลือกนี้มีประสิทธิภาพเช่นกัน เนื่องจากบรรลุบรรทัดฐานของความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน และความเข้าใจของกฎหมายแต่เมื่อพิจารณาทุกบรรทัดฐานแล้วปรากฏว่ามีประสิทธิภาพน้อยกว่าทางเลือกที่ 3 แต่มากกว่าทางเลือกที่ 1 โดยผลลัพธ์ของทางเลือกนี้ช่วยให้รัฐบาลสามารถลดการนำทรัพย์สินถ่ายโอนไปลงทุนในต่างประเทศและเปลี่ยนพฤติกรรมการสะสมทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนแทนทรัพย์สินที่มีทะเบียนเนื่องจากอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดก รวมทั้งยังเพิ่มความง่ายต่อการจัดสรรงบประมาณของรัฐ และทางเลือกนี้ยังถูกพิจารณาว่ากระทบกับต้นทุนของรัฐน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับทางเลือกที่ 1 และทางเลือกที่ 3 เพราะไม่มีต้นทุนของรัฐสำหรับบริหารจัดการเก็บภาษีการรับมรดก แต่อาจไม่มีต้นทุนให้ประชาชนในด้านการพัฒนาและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น

และสุดท้ายทางเลือกที่ 1 การบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกแบบเดิมต่อไป ซึ่งเมื่อพิจารณาตามบรรทัดฐานที่กฎหมายกำหนดแล้วถือเป็นทางเลือกที่มีประสิทธิภาพน้อยมากเมื่อ

เปรียบเทียบกับทางเลือกที่ 2 และทางเลือกที่ 3 สืบเนื่องมาจากปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันส่งผลให้การบังคับใช้ไม่สัมฤทธิ์ผลตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

3.4 ผลการประเมินผลสัมฤทธิ์ภาษีการรับมรดก

จากข้อมูลการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วยหลักเกณฑ์บรรทัดฐานที่ผ่านมาของทั้ง 3 ทางเลือก ประกอบกับผลการรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) ทั้ง 3 กลุ่มที่ให้ความคิดเห็นว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นกฎหมายที่เกิดขึ้นโดยไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงแต่อย่างไรก็ตามยังคงเห็นความสำคัญของการมีภาษีการรับมรดกอยู่หากแต่การจะบังคับใช้ต่อไปจำเป็นต้องมีการปรับปรุงเนื้อหาของหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ยังเป็นปัญหาอยู่ให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นเท่านั้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าทางเลือกที่ 3 ให้ทำการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกและบังคับใช้ต่อไป จึงเป็นทางเลือกที่ควรตัดสินใจเลือกเพราะจากผลการรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสียประกอบกับผลคะแนนรวมที่ได้รับสำหรับทางเลือกที่ 3 เท่ากับ 2.4 คะแนน ซึ่งได้คะแนนรวมมากที่สุด

โดยจากผลคะแนนรวมทั้งหมดของทางเลือกที่ 3 สามารถสรุปผลได้ว่าทางเลือกนี้มีประสิทธิภาพและสัมฤทธิ์ผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ตามบรรทัดฐานที่ใช้ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ตามที่กฎหมายกำหนดมากที่สุด อาทิ ความจำเป็นของกฎหมาย การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยมีปัจจัยมาจากการเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาที่เป็นอุปสรรคสำคัญในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอันก่อให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการบังคับจัดเก็บภาษีทั้งในเรื่องของ (1.) ปัญหามูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก สมควรแก้ไขโดยการกำหนดให้ยกเว้นการรับทรัพย์สินมูลค่าสุทธิรวมลดลงมาให้น้อยกว่า 100 ล้านบาท เพื่อให้ผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกเข้ามาสู่ฐานภาษีมากขึ้นโดยเมื่อฐานภาษีกว้างขึ้นรัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มขึ้น ในขณะที่เดียวกันรัฐจะต้องเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้เหมาะสมควบคู่กันไปเพื่อไม่ให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากเกินไปซึ่งจะเป็นการช่วยลดอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพ และทำให้กฎหมายมีประสิทธิภาพตามหลักความจำเป็นของกฎหมายมากที่สุด (2.) ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่นั้นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม สมควรพิจารณาแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยให้ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและก่อให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีอย่างเป็นธรรมซึ่งจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในด้านรายได้เพิ่มมากขึ้น (3.) ปัญหาความไม่เป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก สมควรมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสในประเทศไทยตามสัดส่วนที่เก็บกับทายาท โดยธรรมลำดับอื่นหรือผู้รับมรดกคนอื่นจะทำให้รัฐมีแนวโน้มที่จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดก

ได้เพิ่มมากขึ้น และทำให้รัฐสามารถนำเงินไปพัฒนาประเทศเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

(4.) ปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียน สมควรมีการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกทุกประเภททั้งอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน หรือไม่มีทะเบียนก็ตามจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกทั้งหมด ซึ่งจะทำให้อัตรารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐมีแนวโน้มว่าเพิ่มสูงขึ้น ทั้งยังช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกที่จะนำไปสู่ความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขันหรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ เนื่องจากกฎหมายภาษีการรับมรดกมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ขาดความชัดเจนแน่นอน อาทิการกำหนดค่านิยามของทรัพย์สินมรดกส่งผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินมรดกหรือเงินทุนไปลงทุนต่างประเทศได้โดยง่าย เช่น การก่อตั้งทรัสต์ขึ้นในต่างประเทศ และยังก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีทุกรายด้วย และ

(5.) ปัญหาหน่วยงานของรัฐขาดประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บภาษี เหตุเพราะมีข้อยุ่งยากในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน สมควรมีการจัดตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินทุกประเภทในประเทศไทย เพื่อให้มีผู้เชี่ยวชาญในการประเมินทรัพย์สินแต่ละประเภท ซึ่งจะทำให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นการลดช่องทางให้หน่วยงานของรัฐเกิดการใช้ดุลพินิจและนำไปสู่การทุจริตได้ ทั้งนี้ถือเป็นการพัฒนากฎหมายให้มีประสิทธิภาพเพื่อให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศต่อไป

ในขณะที่คะแนนทางเลือกที่ 2 ผลคะแนนเท่ากับ 1.9 แม้จะมีประสิทธิภาพเช่นกันเพราะบรรลุบรรทัดฐานของความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน และความเข้าใจง่ายของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันที่ทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกไม่บรรลุวัตถุประสงค์นั้น ซึ่งทางเลือกนี้จะไม่สามารถแก้ไขปัญหาเหล่านั้นได้อย่างเพียงพอเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพ และสามารถนำเงินไปพัฒนาประเทศดังเช่นทางเลือกที่ 3 ได้ และในส่วนของทางเลือกที่ 1 เป็นทางเลือกที่มีประสิทธิภาพน้อยที่สุด โดยได้คะแนนรวมเท่ากับ 1.1 คะแนน ซึ่งเป็นผลมาจากปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันจึงทำให้ไม่สามารถบรรลุบรรทัดฐานตามที่กฎหมายกำหนดในการประเมินผลสัมฤทธิ์ได้เลย เช่นการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรม และเมื่อพิจารณาคะแนนที่ได้รับของทั้ง 2 ทางเลือกทำให้ได้คะแนนน้อยกว่าทางเลือกที่ 3 ด้วยเหตุผลหลายประการดังที่กล่าวมาแล้ว จึงไม่ควรตัดสินใจเลือกนำสองทางเลือกนี้มาบังคับใช้ หรืออาจกล่าวได้ว่าการดำเนินการตามทางเลือกที่ 3 จะได้ผลคุ้มค่ามากกว่าการดำเนินการตามทางเลือกที่เหลือ

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย สมควรดำเนินการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดก เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพและบรรลุผลสัมฤทธิ์ในการบังคับใช้กฎหมายตามทางเลือกที่ 3 ต่อไป

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

สำหรับประเทศไทยผลกระทบที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ส่วนหนึ่งน่าจะมาจากการมีกฎหมายเป็นจำนวนมากเกินไปรัฐบาลจะพยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการทบทวน ลดหรือยกเลิกกฎหมายที่ไม่จำเป็นออกไป โดยตราพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ขึ้น เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ให้หน่วยงานของรัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพ โดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นการกระทบแก่ประชาชน และให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและ สามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ตลอดจนกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายหลังเมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้วเพื่อพัฒนากฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกก็อยู่ในบังคับที่ต้องดำเนินการจัดการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายตามรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

ภาษีการรับมรดกถูกบังคับใช้โดยมีวัตถุประสงค์หลักคือรัฐบาลพิจารณาเห็นว่าการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกในปัจจุบันได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไม่ว่าทรัพย์สินจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมสมควรที่จะจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้โดยมิให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ แต่ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากข้อมูลสถิติระบุว่ารัฐสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้ทั้งหมดเพียง 798 ล้านบาทเท่านั้นเฉลี่ยเก็บได้ปีละ 160 กว่าล้านบาท ซึ่งถือว่าเป็นจำนวนที่น้อยมากเมื่อเทียบกับรายได้ภาษีทั้งหมดที่กระทรวงการคลังเก็บได้ในปี 2562 โดยคิดเป็นเงิน 2,009,311 ล้านบาท

จากการศึกษาวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติดังกล่าวพบว่าวัตถุประสงค์เหล่านั้นยังไม่ได้รับการแก้ไขอย่างเพียงพอเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพ

ซึ่งสามารถวิเคราะห์ถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่ไม่บรรลุผลได้ดังต่อไปนี้

1. มูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกชั้นต่ำที่สูงมากจนเกินไปเป็นข้อบกพร่องอย่างหนึ่งที่ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้ยากและน้อยมากจนอาจไม่คุ้มกับต้นทุนของรัฐในการบริหารจัดการจัดเก็บ รวมถึงยังเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับคนรวยโดยตรง ส่งผลให้วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น เพื่อเพิ่มสัดส่วนรายได้ภาษีทางตรง และขจัดปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมไม่บรรลุผล โดยเหตุผลหนึ่งมาจากการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินมรดกชั้นต่ำที่สูงมากจนเกินไป ทำให้ผู้ที่อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีการรับมรดกมีน้อยเมื่อเทียบกับฐานะทางการเงินและผลของความมั่งคั่งในการถือครองทรัพย์สินของครัวเรือนในประเทศไทย

2. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราภาษีคงที่ (Flat Rate) เป็นการกำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียวอัตราในแต่ละส่วนของมูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีโดยจะไม่มี การเปลี่ยนแปลงตามมูลค่าของฐานภาษี ทั้งนี้ แม้จะง่ายและสะดวกต่อการคำนวณภาษี แต่อัตราที่จัดเก็บค่อนข้างต่ำมาก ส่งผลให้การเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ เก็บภาษีการรับมรดกได้น้อยทำให้รัฐไม่มีรายได้เพิ่มขึ้น และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ได้รับทรัพย์สินแห่งกองมรดกด้วยกัน หมายความว่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับไม่เท่ากันแต่กลับเสียภาษีในอัตราเดียวกัน นอกจากนี้ ยังทำให้เกิดพฤติกรรมในการหลีกเลี่ยงภาษีของเจ้ามรดกอีกด้วย

3. การที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีการรับมรดกแก่คู่สมรสยอมเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ที่กฎหมายออกมาเพื่อจัดเก็บภาษีมรดกจากทายาทของเจ้าของมรดกแต่ละคนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี การยกเว้นให้คู่สมรสยอมไม่เป็นธรรมกับทายาทคนอื่น ๆ เพราะคู่สมรสของเจ้ามรดกตามกฎหมายแล้วถือเป็นทายาทโดยธรรมมีสิทธิได้รับมรดกจากเจ้าของมรดกเช่นเดียวกับกับทายาทคนอื่น ๆ นอกจากนี้ ภาษีการรับมรดกยังมีความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บเพราะหากมองในแง่เจ้ามรดกที่เคยเสียภาษีรูปแบบอื่น ๆ มาแล้ว เมื่อมีการส่งต่อความมั่งคั่งที่ได้เสียภาษีมาแล้วย่อมไม่เป็นธรรมกับผู้รับมรดกที่ต้องมาเสียภาษีซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

4. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเฉพาะทรัพย์สินที่มีทะเบียนยอมทำให้เกิดความแตกต่างของทายาทผู้รับทรัพย์สินมรดกที่ไม่อยู่ในข่ายของการเสียภาษีจะได้ประโยชน์มากกว่า และยังส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าวเป็นจำนวนมาก อีกทั้งยังเป็นการสนับสนุนให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการสะสมทรัพย์สิน หรือการเปลี่ยนรูปแบบการลงทุนทรัพย์สินซึ่งจะนำไปสู่ความได้เปรียบของคนรวยและไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

5. การขาดประสิทธิภาพการบริหารการจัดเก็บภาษีการรับมรดกของรัฐทั้งในส่วนของการตีราคาหรือประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เนื่องจากหากมีผู้รับมรดกหลายรายจะต้องใช้เจ้าหน้าที่หลายชุดใน

การประเมิน ในกรณีนี้ผู้ที่ต้องเสียภาษีมรดกทั้งสองรายจะเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่แตกต่างกัน ทั้ง ๆ ที่ผู้เสียภาษีสองคนควรจะเสียภาษีเป็นจำนวนที่เท่ากัน กรณีเช่นนี้ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีทั้งสองรายนั้นจากข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นผลมาจากเจ้าหน้าที่ขาดความรู้หรือความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าวจึงอาจเป็นช่องทางที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินภาษีทำการทุจริตได้ง่ายโดยการร่วมมือกับผู้เสียภาษีด้วยวิธีราคาทรัพย์สินในกองมรดกให้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเสียภาษีน้อย เป็นต้น

จากการประเมินผลสัมฤทธิ์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกพบว่ายังไม่บรรลุผลสัมฤทธิ์ตามหลักเกณฑ์พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้นำเสนอทางเลือก 3 ทางเลือกตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อประเมินผลว่าทางเลือกไหนที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่สุด ซึ่งประกอบไปด้วยทางเลือกดังต่อไปนี้

ทางเลือกที่ 1 กรณีสัมฤทธิ์ผล : บังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกแบบเดิมต่อไป เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในปัจจุบันนั้นบรรลุผลตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายโดยไม่มีประเด็นใดต้องแก้ไขปรับปรุง ให้หน่วยงานของรัฐบังคับใช้กฎหมายนั้นต่อไป

ทางเลือกที่ 2 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : ยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดก ทางเลือกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อยกเลิกกฎหมายภาษีการรับมรดก เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นมิได้ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของรายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดก หรือไม่คุ้มค่ากับภาระที่เกิดขึ้นแก่รัฐหรือประชาชน รวมถึงมีผลกระทบอื่นอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม สร้างความเหลื่อมล้ำแก่ประชาชน และเป็นแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมาย

ทางเลือกที่ 3 กรณีไม่สัมฤทธิ์ผล : ปรับปรุง/แก้ไขภาษีการรับมรดกแบบใหม่ หมายถึงมีวิธีการที่ดีกว่า โดยมาตรการหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกที่เป็นอยู่นั้นสมควรได้รับการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการรับมรดกให้เหมาะสมหรือมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ให้หน่วยงานที่รับผิดชอบดำเนินการเพื่อให้มีการปรับปรุง หรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย หรือดำเนินการอื่นใดที่มีประสิทธิภาพมากกว่าทางเลือกอื่นใด ในการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกต่อไป

สำหรับการประเมินผลสัมฤทธิ์ต้องดำเนินการประเมินผลที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งหลักเกณฑ์บรรทัดฐาน (Criteria) ที่นำมาวิเคราะห์ตามที่กฎหมายกำหนด มีดังนี้

1. ความจำเป็นของกฎหมาย และความซ้ำซ้อนขัดแย้งกันของกฎหมาย
2. ความเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพของประชาชน
3. ความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม

4. ความเป็นอุปสรรคต่อการแข่งขัน หรือการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ
5. ความเข้าใจโดยง่ายของกฎหมาย
6. ความสอดคล้องกับสภาพการณ์
7. การพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลและพันธกรณีระหว่างประเทศ

จากข้อมูลการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วยหลักเกณฑ์บรรทัดฐาน (Criteria) ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ประกอบกับผลการรับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ในบทที่ 4 พบว่าทางเลือกที่ 3 การปรับปรุงแก้ไขภาษีการรับมรดกแบบใหม่ เป็นทางเลือกที่ดีที่สุด และคุ้มค่ามากที่สุด โดยถูกพิจารณาว่าเป็นทางเลือกที่มีประสิทธิภาพในการบรรลุวัตถุประสงค์ตามบรรทัดฐานที่กฎหมายกำหนด อาทิ ความจำเป็นของกฎหมาย ความเข้าใจง่ายของกฎหมาย การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมโดยมีปัจจัยมาจากการเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคสำคัญในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกอันก่อให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการบังคับจัดเก็บภาษี เช่นในเรื่องของปัญหามูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกสมควรแก้ไขโดยการกำหนดให้ยกเว้นการรับทรัพย์สินมรดกมูลค่าสุทธิรวมลดลงมาให้น้อยกว่า 100 ล้านบาท เพื่อให้ผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกเข้ามาสู่ฐานภาษีมากขึ้นโดยเมื่อฐานภาษีกว้างขึ้นรัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มขึ้น ในขณะที่เดียวกันรัฐจะต้องเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้เหมาะสมควบคู่กันไปเพื่อไม่ให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากจนเกินไปซึ่งจะเป็นการช่วยลดอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพ และทำให้กฎหมายมีประสิทธิภาพตามหลักความจำเป็นของกฎหมายมากที่สุด เป็นต้น ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย สมควรดำเนินการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกมีประสิทธิภาพและบรรลุผลสัมฤทธิ์ในการบังคับใช้ตามทางเลือกที่ 3 ต่อไป

2. ข้อเสนอแนะ

จากที่ได้ทำการศึกษามาในบทที่ 2-4 โดยการวิเคราะห์ถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและประเมินผลสัมฤทธิ์ของพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 พบว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวยังมีปัญหาหลายประการที่ไม่สัมฤทธิ์ผลตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ที่มุ่งให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น ลดหรือยกเลิกกฎหมายที่หมดความจำเป็น ล้าสมัย ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ และเป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพ ลดความเหลื่อมล้ำ สร้างความเป็นธรรมในสังคม ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะเพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกสามารถอำนวยความสะดวกให้กับรัฐและบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีดังต่อไปนี้

1. มูลค่าทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ผู้ศึกษาเห็นว่าหากมีการกำหนดให้ยกเว้นการรับทรัพย์สินมรดกมูลค่าสุทธิรวมลดลงมาให้ไม่น้อยกว่า 100 ล้านบาท เพื่อให้ผู้ได้รับทรัพย์สินมรดกเข้ามาสู่ฐานภาษีมากขึ้นโดยเมื่อฐานภาษีกว้างขึ้นรัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มขึ้น ในขณะที่เดียวกันรัฐจะต้องเพิ่มมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้เหมาะสมควบคู่กันไปเพื่อไม่ให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากจนเกินไป ดังนั้นอาจจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกบางส่วน

2. การจัดเก็บภาษีการรับมรดกในอัตราคงที่ ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์การลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม สมควรพิจารณาแก้ไขกฎหมายภาษีการรับมรดกของประเทศไทยให้ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและก่อให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีอย่างเป็นธรรม ซึ่งจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในด้านรายได้เพิ่มมากขึ้นเพราะคนรวยมากจะจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนที่มียาได้ปานกลาง นอกจากนี้ การลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนนั้น รัฐควรพิจารณานโยบายการลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องอื่น ๆ เพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นนโยบายการคลังโดยการเพิ่มการจ้างงาน การให้โอกาสทางการศึกษา รวมถึงการเข้าถึงการรักษาเพื่อสุขภาพอนามัยที่ดีกว่า เพราะหากยึดติดอยู่กับกฎหมายแค่บางตัวโดยไม่มองถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในสังคมย่อมส่งผลเสียต่อการความเป็นอยู่ของประชาชน

3. ความไม่เป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ศึกษาเห็นว่าหากมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากคู่สมรสในประเทศไทยตามสัดส่วนที่เกี่ยวกับทายาทโดยธรรมลำดับอื่นหรือผู้รับมรดกคนอื่นจะทำให้รัฐมีแนวโน้มที่จะสามารถจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้เพิ่มมากขึ้น และทำให้รัฐสามารถนำเงินไปพัฒนาประเทศเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

4. การบรรเทาภาระภาษีการรับมรดกในประเทศไทยยังมีอย่างจำกัด ผู้ศึกษาเห็นว่าสมควรมีการกำหนดค่าลดหย่อนให้กับผู้เสียภาษีมากขึ้นด้วยเช่นการลดหย่อนแก่คู่สมรส ค่าลดหย่อนสำหรับการนำไปบริจาค ซึ่งน่าจะเป็นประโยชน์กับประชาชนในประเทศด้วย เพราะการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจนให้ยั่งยืนตลอดไปนั้นอาจไม่ได้ขึ้นอยู่กับการเก็บภาษีจากคนที่มีความมั่งคั่งร่ำรวยเพียงอย่างเดียวแต่ขึ้นอยู่กับรัฐบาลว่าจะนำเงินภาษีนั้นไปพัฒนาเพื่อการสร้างโอกาสให้เท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคระหว่างกันของคนในสังคมได้หรือไม่ ประกอบกับเงินที่ได้รับมานั้นก่อให้เกิดความคุ้มค่ากับส่วนรวมมากน้อยแค่ไหนซึ่งมีหลายองค์กรการกุศลที่ทำหน้าที่ช่วยเหลือหรือสร้างโอกาสให้กับประชาชนที่ไม่มีกำลังความสามารถในการทำด้วยตนเองนั้น ก็อาจทำหน้าที่ได้ดีไม่แพ้รัฐบาลที่มีหน้าที่โดยตรงก็เป็นได้

5. ความซ้ำซ้อนหรือความไม่เท่าเทียมกันของกฎหมาย ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกและสอดคล้องกับภาษีการให้ สมควรแก้ไขให้อยู่ในกฎหมายฉบับเดียวกัน

6. การประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ผู้ศึกษาเห็นว่าหากมีการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกทุกประเภททั้งอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน หรือไม่มีทะเบียนก็ตามจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกทั้งหมด และจัดตั้งสถาบันประเมินราคาทรัพย์สินทุกประเภทในประเทศไทยย่อมมีแนวโน้มว่าอัตรารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจะเพิ่มสูงขึ้น นั่นเท่ากับว่าจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น

7. ผู้ศึกษาเห็นว่าสมควรจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยเพื่อลดการนำทรัพย์สินออกไปบริหารจัดการนอกรประเทศ เพราะการจัดตั้งทรัสต์ในประเทศไทยจะทำให้รัฐสามารถหยุดพฤติกรรมของประชาชนที่มีฐานะร่ำรวยมั่งคั่งที่มีการวางแผนภาษีการรับมรดกโดยการถ่ายโอนทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกไปอยู่ในกองทรัสต์ในต่างประเทศได้หรือสามารถป้องกันการรั่วไหลของเงินทุนที่จะถูกส่งออกไปต่างประเทศได้ เนื่องจากกลุ่มธุรกิจของครอบครัวขนาดใหญ่จะมีเครื่องมือในการใช้ทรัสต์เป็นทางเลือกใหม่ในการบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และตอบสนองต่อความต้องการใช้ทรัสต์มาบริหารจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล และเจตจำนงในการส่งต่อทรัพย์สินไปยังทายาทในรุ่นถัดไป โดยไม่ต้องกังวลใจในเรื่องการตกทอดทรัพย์สิน ทำให้มีความมั่งคั่งและยั่งยืนของทรัพย์สินในประเทศ โดยจะส่งผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม และทำให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจในประเทศไทย เพราะเพื่อให้การบริหารจัดการทรัพย์สินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทรัสต์จะทำหน้าที่ในการบริหารจัดการทรัพย์สินเพื่อให้เกิดประโยชน์มากที่สุดแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ก่อตั้งทรัสต์หรือผู้รับผลประโยชน์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ทรัสต์จะนำทรัพย์สินเหล่านั้นไปลงทุนในประเทศทั้งลงทุนในรูปตลาดเงินหรือในตลาดทุนเพื่อให้ได้รับผลตอบแทนจากการลงทุน จึงทำให้เกิดประโยชน์จากการลงทุนที่เพิ่มขึ้นเพราะส่งผลต่อภาคเศรษฐกิจ เช่นมีอัตราการผลิตสินค้า อัตราเพิ่มขึ้นของการจ้างงาน เป็นต้น ดังนั้น เมื่อเศรษฐกิจมีแนวโน้มขยายตัวเพิ่มมากขึ้นจากการลงทุนย่อมส่งผลต่อรายได้ภาษีการรับมรดกและการดำรงชีวิตการประกอบอาชีพ ความเป็นอยู่ที่ดีขึ้นของประชาชน

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือและบทความในหนังสือ

- กิติพงศ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. ภาษีการรับมรดกฉบับสมบูรณ์. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์, 2561.
- กิติพงศ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. วางแผนสืบทอดธุรกิจครอบครัวอย่างยั่งยืน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2554.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ไกรยุทธ ธีรตยาศินันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล, 2521.
- คณพล จันทน์หอม และโชติกา วิทยารากุล. โครงการการนำเครื่องมือการวิเคราะห์ผลกระทบทางกฎหมายมาใช้ในประเทศไทย : รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม, 2559.
- จุมพล ศรีจรงค์กุล. การปฏิรูประบบกฎหมายเปรียบเทียบเอกสารประกอบการบรรยายการฝึกอบรมหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐ ระดับชำนาญการขึ้นไป รุ่นที่ 21.(2561): 17.
- เดวิด ฮาร์วี, วีระภาสพงษ์ ภัควดี, โหราชัยกุล สุรัตน์, กิติเรียงลาภ เก่งกิจ, และ David Harvey. ประวัติศาสตร์ฉบับย่อของลัทธิเสรีนิยมใหม่ = a Brief History of Neoliberalism. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สวนเงินมีมา, 2555.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย : คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528.
- วีรวัลย์ ไพบูลย์จิตต์อารี ณีภูษณิชา เลอฟิลิแบร์ต เตือนเด่น นิคมบริรักษ์. การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย : รายงานฉบับสมบูรณ์. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2558.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีการรับมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตน์พรินติ้ง, 2560.
- สถาพร ปัญญาดี. การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมาย : ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

- กลุ่มงานวิจัยและพัฒนาสำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. ภาษีมรดกบทพิสูจน์
ก้าวแรกของการปฏิรูป.เอกสารข่าวสารงานวิจัยและพัฒนาฉบับประจำเดือนพฤศจิกายน
[ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา:
https://library2.parliament.go.th/ejournal/content_rd/2557/13_147/t13_147.pdf
f [4/03/2563]
- กองบรรณาธิการ สำนักกฎหมาย จุฬาลงกรณ์. การทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายตามรัฐธรรมนูญ
แห่งราชอาณาจักรไทย เพื่อพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับการปฏิรูปประเทศ [ออนไลน์].
2562. แหล่งที่มา:
https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/1interview/IN80.pdf [8/03/2563]
- กองบรรณาธิการ สำนักกฎหมาย จุฬาลงกรณ์. แนวทางการพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักสากลตาม
บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา:
https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/1interview/IN88.pdf [4/03/2563]
- กองบรรณาธิการ สำนักกฎหมายจุฬาลงกรณ์. การปฏิรูปกระบวนการเข้าถึงตัวบทกฎหมายของประชาชน
เพื่อสร้างความเข้าใจ และปฏิรูปกฎหมายได้อย่างถูกต้องตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ
[ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา:
https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/Sub_Jun/1interview/IN88.pdf [28/02/2563]
- กองพัฒนากฎหมาย สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. คำอธิบายสาระสำคัญของพระราชบัญญัติ
หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย และการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562
[ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา:
<https://www.lawreform.go.th/uploads/files/1579598846-gcl15-4s9jt.pdf>
[10/01/2563]
- กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. กฎหมายภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ตอบโจทก์ประเทศไทยจริงหรือ
[ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา:
<https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/623797> [25/02/2563]
- คณพล จันทน์หอม. การนำเครื่องมือการวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมายมาใช้ในประเทศไทย
[ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: https://tdri.or.th/research/ria_final/ [06/01/2563]
- คณะทำงานโครงการทบทวนทวนการอนุญาตของทางราชการ. Regulatory Guillotine ปฏิรูป
กฎหมาย เพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา:

https://www.bot.or.th/Thai/BOTMagazine/Documents/PhraSiam0462/BOT%20MAG%204-62_26-29%20The%20Knowledge%20-%20Guillotine.pdf
[03/01/2562]

ฉัตรสุมน พงศ์มิถิญา. การประเมินผลกระทบในการออกกฎหมายกับนโยบายของรัฐบาล [ออนไลน์].

2559. แหล่งที่มา: [www.tci-](http://www.tci-thaijo.org/index.php/journal_law/article/download&rlz)

[thaijo.org/index.php/journal_law/article/download&rlz](http://www.tci-thaijo.org/index.php/journal_law/article/download&rlz) [30/12/2562]

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. บทความเผยแพร่ทางห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม เรื่องภาษีมรดก

[ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: http://elib.coj.go.th/Article/c14_4_6.pdf

[20/01/2563]

ฐากร จุลินทร. ภาษีมรดกบทพิสูจน์ก้าวแรกของการปฏิรูป [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา:

https://library2.parliament.go.th/ejournal/content_rd/2557/13_147/t13_147.pdf
f [15/02/2563]

เดือนเด่น นิคมบริรักษ์. การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย(Regulatory Impact Analysis

(Ria) [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: https://tdri.or.th/research/ria_final/

[03/11/2562]

ธนาคารแห่งประเทศไทย. สังคมสูงวัยกับความท้าทายของตลาดแรงงานไทย [ออนไลน์]. 2561.

แหล่งที่มา:

<https://www.bot.or.th/Thai/MonetaryPolicy/EconomicConditions/AAA/AgePeriodCohort.pdf> [6/03/2563]

นครินทร์ ศรีเลิศ. พ.ร.บ.หลักเกณฑ์ร่างกฎหมาย ดันอันดับยาก-ง่ายธุรกิจไทย [ออนไลน์]. 2562.

แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/832019> [8/01/2563]

ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี. เรื่องการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2561 [ออนไลน์].

2561. แหล่งที่มา:

http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/A/024_2/1.PDF [7/02/2563]

ประชาชาติธุรกิจออนไลน์. กรณ์ จีฑทพนทภาษีมรดก 3 ปีเก็บได้แค่ 770 ล้าน [ออนไลน์]. 2562.

แหล่งที่มา: <https://www.prachachat.net/politics/news-382288> [01/01/2563]

มูลนิธิสถาบันอนาคตไทยศึกษา. 6 ข้อสังเกตเรื่องภาษีมรดก [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา:

www.thailandfuturefoundation.org [4/03/2563]

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. หน่วยงานรัฐที่เกี่ยวกับภาษี [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา:

<https://www.itax.in.th/pedia> [27/01/2563]

- สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. โครงการศึกษาวิจัย เรื่อง การวิเคราะห์ผลกระทบในการออกกฎหมาย. [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: <https://tdri.or.th/wp-content/uploads/2015/04/ria-final.pdf> . [05/01/2563]
- สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. รายงานผลการศึกษา โครงการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางปัญญา [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: <https://tdri.or.th/wp-content/uploads/2018/07/การประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางปัญญา.pdf> [5/03/2563]
- สรชน บุญสอง และปัญญา สิริสาครศิลป์. กฎหมายภาษีมรดก และ กฎหมายภาษีกับเบี้ยประกันภัย [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: http://www.oic.or.th/sites/default/files/institute/course/87131/public/5-1-61-kdhmaayphaasiimrdkaelaebiiyprakanphay_srchn_buysng.pdf [22/01/2563]
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. ในการสัมมนา เรื่องการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย. [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/data/outsitedata/cosok/event.html> [6/01/2563]
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. แบบรายงานการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา: <http://www.krisdika.go.th/article77> [1/04/2563]
- สำนักงานสถิติแห่งชาติ. สรุปผลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2560 [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: http://www.nso.go.th/sites/2014/DocLib13/ด้านสังคม/สาขารายได้/เศรษฐกิจสังคมครัวเรือน/60/Whole/Full_report.pdf [12/02/2563]
- สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. การพัฒนาระบบการประเมินผลกระทบ การออก กฎ ระเบียบ และกฎหมายของไทย [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา: <https://www.nesdb.go.th/download/RIA/Development%20of%20Regulatory%200.pdf> [03/01/2562]
- อดิษฐ์ อิศรางกูร ณ อยุธยา. ว่าด้วยภาษีมรดก [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: <https://tdri.or.th/2014/12/inheritance-tax/> [1/02/2563]
- อนุรักษ์ นิยมเวช. บทความทางวิชาการจุนิติ เรื่องภาษีการรับมรดก [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา: https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/S%E0%B9%88ub_Jun/3journal/b180%20jun_12_4.pdf [5/03/2563]

ภาษาต่างประเทศ

Anthony Ogus. Regulatory Impact Assessment: A Politico-Economic Perspective in Jean-Bernard Auby and Thomas Perroud (Editors), Regulatory Impact Assessment, Global Law Press-Editorial Derecho Global. (2013): 35.

Ernst & Young ASEAN Tax Guide, and KPMG International. International Estate and Inheritance Tax Guide 2013 [Online]. 2013. Available from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2013/12/asean-tax-guide-v2.pdf> [3/03/2020]

OECD. Building an Institutional Framework for Regulatory Impact Analysis: Guidance for Policy Makers [Online]. 2013. Available from: <http://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/40984990.pdf>. [31/12/2019]

OECD. Regulatory Impact Analysis in Oecd Countries: Challenges for Developing Countries [Online]. 2005. Available from: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258511.pdf> [26/12/2019]

OECD. Regulatory Impact Analysis in Oecd Countries: Challenges for Developing Countries [Online]. 2005. Available from: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258511.pdf> [26/12/2019]

เอกสารอื่น ๆ

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

พระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติอากรมฤตกและอากรการรับมฤตก พ.ศ.2476

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 29/2558 ในวันที่ 22 พฤษภาคม 2558

ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2531 ข้อ 16

ร่างพระราชบัญญัติทรัพย์สินเพื่อการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล พ.ศ.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร 0203/65 ลงวันที่ 26 เมษายน 2534 เรื่องหลักเกณฑ์
และแนวทางการพิจารณาก่อนการเสนอร่างกฎหมาย

หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร 0503/253 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2547