

ภาษีทรัพย์สินในเชิงเปรียบเทียบ: กรณีศึกษาจาก 7 ประเทศ

ธัชเฉลิม สุทธิพงษ์ประชา*

อัชกรณ วังศ์ปรีดี**

บทคัดย่อ

ภาษีทรัพย์สินนับเป็นแหล่งรายได้สำคัญสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในหลายประเทศ สำหรับประเทศไทยนั้น แม้จะมีการกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่นมานับเป็นระยะเวลาหลายปี แต่ท้องถิ่นก็ยังประสบกับปัญหาข้อจำกัดด้านรายได้ซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการให้บริการประชาชน บทความนี้นำเสนอผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบระบบภาษีทรัพย์สินของ 7 ประเทศ ซึ่งได้มีการกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่นในช่วงระยะเวลาเดียวกันกับประเทศไทย การวิเคราะห์ประกอบไปด้วย 4 ประเด็นหลัก ได้แก่ ภาวะการพึ่งพาเงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่น วิธีการกำหนดอัตราและฐานภาษีทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน และวิธีการบรรเทาภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นกับประชาชนกลุ่มเปราะบางและกลุ่มผู้ด้อยโอกาส บทสรุปของบทความนี้เป็นการนำเสนอแนวทางการพัฒนาแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย ตลอดจนประเด็นที่ต้องพิจารณาในการนำเอาระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้ในบริบทของประเทศไทย

คำสำคัญ: ภาษีทรัพย์สิน การปกครองท้องถิ่น การปฏิรูประบบภาษี การกระจายอำนาจทางการคลัง

* วิทยาลัยการปกครองท้องถิ่น มหาวิทยาลัยขอนแก่น อีเมล: ts2277@gmail.com

** คณะรัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ อีเมล: achakorn1@gmail.com

Property Taxation in a Comparative Perspective: Lessons Learned from Seven Countries

Tatchalerm Sudhipongpracha*

Achakorn Wongpreedee**

Abstract

Property tax is an important source of revenue for local governments in many countries. Although decentralization reform has been introduced in Thailand for many years, local governments face revenue constraints, which directly affect the quality of public services. This article presents a comparative analysis of property tax systems in 7 countries that adopted decentralization at the same time as Thailand. The analysis consists of 4 main issues: (1) local government dependence on property taxes, (2) how property tax rate and base are determined in each country, (3) property assessment and tax collection mechanisms, and (4) policy measures adopted in each country to mitigate property tax burden for marginalized and vulnerable population. The article concludes with a set of recommendations about how to expand local revenue sources in Thailand, as well as a number of issues that must be taken into account in introducing property taxation to Thailand.

Keywords: Property tax, local government, tax reform, fiscal decentralization

* The College of Local Administration, Khon Kaen University. E-mail: ts2277@gmail.com

** Graduate School of Public Administration, National Institute of Development Administration (NIDA). E-mail: achakorn1@gmail.com

บทนำ

พลวัตทางการเมืองและสังคมของแต่ละประเทศในปัจจุบันส่งผลให้ประชาชนมีความตื่นตัวในสิทธิของตนมากขึ้นกว่าในอดีตที่ผ่านมา และความตื่นตัวทางการเมืองนั้นก็ได้นำให้เกิดความคาดหวังของสาธารณชนต่อประสิทธิภาพและคุณภาพของบริการสาธารณะมากขึ้นกว่าในอดีต กอปรกับความผันผวนของระบบเศรษฐกิจโลกและความสลับซับซ้อนของการบริหารองค์กรในโลกยุคปัจจุบันทำให้หน่วยงานภาครัฐมีภาระค่าใช้จ่ายมากขึ้น โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินสวัสดิการ ค่ารักษาพยาบาล และเงินบำเหน็จบำนาญสำหรับข้าราชการที่เกษียณอายุราชการแล้ว ภายใต้บริบทดังกล่าว หน่วยงานการปกครองท้องถิ่นถือได้ว่าเป็นหน่วยงานภาครัฐที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด เนื่องจากข้อจำกัดของแหล่งรายได้ที่มีอยู่อย่างจำกัด และความสำคัญของหน้าที่รับผิดชอบในการจัดบริการสาธารณะที่ส่งผลกระทบต่อประชาชน

ประเด็นข้อถกเถียงที่เกิดขึ้นในประเทศที่มีการปฏิรูปการปกครองท้องถิ่นตลอดช่วงระยะเวลาหลายทศวรรษที่ผ่านมา คือนโยบายภาษีทรัพย์สินและแหล่งรายได้ทางเลือกสำหรับหน่วยการปกครองท้องถิ่น (Bland, 2013; Menifield, 2013) ซึ่งมีเป้าหมายเพื่อเพิ่มขีดความสามารถของท้องถิ่นในการให้บริการประชาชน บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบระบบภาษีทรัพย์สินในประเทศต่าง ๆ อันจะนำไปสู่การถอดบทเรียนเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สินและแหล่งรายได้สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย โดยประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษาในบทความนี้ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศญี่ปุ่น ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศบราซิล ประเทศเม็กซิโก ประเทศแอฟริกาใต้ และประเทศเคนยา ซึ่งถึงแม้ประเทศเหล่านี้จะมีโครงสร้างเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองที่แตกต่างกัน แต่ก็ล้วนแล้วแต่เป็นประเทศที่อยู่ในระหว่างการปฏิรูประบบภาษีและระบบการปกครอง เฉกเช่นเดียวกับประเทศไทย

เนื้อหาสาระสำคัญของบทความนี้ประกอบไปด้วย 3 ส่วน ได้แก่ *หนึ่ง* ความสำคัญของภาษีทรัพย์สินต่อโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษาซึ่งจะทำการเปรียบเทียบสัดส่วนของรายได้ท้องถิ่นซึ่งมีที่มาจากภาษีทรัพย์สินในแต่ละประเทศ *สอง* การกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินซึ่งจะเป็นการนำเสนอหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของทรัพย์สินฐาน และอัตราภาษีทรัพย์สินของแต่ละประเทศเพื่อแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของค่านิยมของคำว่า “ทรัพย์สิน” ตลอดจนวิธีการกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน *สาม* กลไกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินซึ่งจะกล่าวถึงหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินราคาทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน เฉกเช่นกับภาษีประเภทอื่น ย่อมก่อให้เกิดภาระทางภาษีต่อประชาชนบางกลุ่ม ประเด็นที่เป็นข้อถกเถียงอย่างกว้างในประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษา คือภาระทางภาษีทรัพย์สินต่อ

ประชาชนกลุ่มเปราะบางและผู้ด้อยโอกาสทางสังคม ดังนั้น ในส่วนที่สี่ของบทความนี้จึงเป็นการกล่าวถึงนโยบายการบรรเทาภาระทางภาษีและการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านเศรษฐกิจให้แก่ประชาชนกลุ่มเปราะบางและผู้ด้อยโอกาส ในบทสรุปจะเป็นการประมวลบทเรียนที่ได้จากการวิเคราะห์ระบบภาษีทรัพย์สินในประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษาใน 3 ประเด็นข้างต้น เพื่อนำไปสู่การกำหนดแนวทางการพัฒนาแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย ตลอดจนประเด็นที่ต้องพิจารณาในการนำเอาระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้ในบริบทของประเทศไทย

ภาวะการพึ่งพารายได้จากภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่นในประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษา

ก่อนที่เข้าสู่การวิเคราะห์เปรียบเทียบระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศต่าง ๆ ทั้ง 4 ประเด็น เราจำเป็นต้องทำความเข้าใจในความหลากหลายของภาษีทรัพย์สินและภาวะการพึ่งพาเงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินในประเทศเหล่านั้น ทั้งนี้ จากตารางที่ 1 ตัวอย่างประเทศที่อยู่ในกลุ่มภาคีสมาชิกองค์การความร่วมมือและการพัฒนาเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) คือ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น ล้วนแล้วแต่กำหนดให้ฐานภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่นครอบคลุมที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งในเขตที่อยู่อาศัย (ในกรณีประเทศสหรัฐอเมริกา) และเขตธุรกิจ (ในกรณีประเทศญี่ปุ่น) เงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินเป็นเส้นเลือดใหญ่หล่อเลี้ยงระบบการเงินการคลังของท้องถิ่นในประเทศทั้งสอง ถึงแม้ว่าอัตราภาษีทรัพย์สินจะมีความแตกต่างกันไปตามแต่ละมลรัฐในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่รายได้จากภาษีทรัพย์สินนั้นมีสัดส่วนคิดเป็นร้อยละ 40.4 ของเงินรายได้ท้องถิ่นทั้งหมด ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ใกล้เคียงกับท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น (ร้อยละ 42.4)

รายได้จากภาษีทรัพย์สินมีความสำคัญต่อท้องถิ่นในตัวอย่างประเทศในภูมิภาคละตินอเมริกาเช่นกัน ดังจะเห็นได้จากกรณีประเทศบราซิลและประเทศเม็กซิโก สำหรับท้องถิ่นในประเทศบราซิลเรียกเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยรายได้ในส่วนนี้คิดเป็นร้อยละ 31.6 ของรายได้ทั้งหมดของท้องถิ่น ภาษีทรัพย์สินในประเทศเม็กซิโกนั้นครอบคลุมไปถึงทรัพย์สินที่เกิดจากธุรกรรมหลากหลายประเภทนอกเหนือไปจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ท้องถิ่นของประเทศเม็กซิโกจึงพึ่งพาเงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินเป็นหลักซึ่งโดยเฉลี่ยคิดเป็นร้อยละ 58.7 ของรายได้ทั้งหมดในช่วงปี พ.ศ. 2547 - 2554

ตารางที่ 1. ประเภทของภาษีทรัพย์สินและภาวะการพึงพาภาษีทรัพย์สินของรัฐบาลท้องถิ่นในประเทศ กรณีศึกษาระหว่างปี พ.ศ. 2547 - 2554

ประเทศ	ประเภทของภาษีทรัพย์สิน	หน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน	ร้อยละของรายได้ท้องถิ่นที่มาจากภาษีทรัพย์สิน*	
ตัวอย่างประเทศในกลุ่ม OECD				
สหรัฐอเมริกา	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะในเขตที่อยู่อาศัย แต่ยกเว้นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของภาครัฐ แต่ละมลรัฐมีอัตราภาษีที่ไม่เท่ากัน	County, Municipality, Special and School Districts	40.4 เปอร์เซ็นต์	
ตัวอย่างประเทศในกลุ่ม OECD				
ญี่ปุ่น	ภาษีที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินทางธุรกิจในอัตราคงที่	Municipality	42.4 เปอร์เซ็นต์	
ตัวอย่างประเทศจากภูมิภาคละตินอเมริกา				
บราซิล	ภาษีที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง	Municipality	31.6 เปอร์เซ็นต์	
เม็กซิโก	ภาษีที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง	มลรัฐกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน ให้ทำธุรกรรมหลากหลายประเภท	ท้องถิ่นจัดเก็บ	58.7 เปอร์เซ็นต์
ตัวอย่างประเทศจากภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้				
อินโดนีเซีย	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	รัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นมีหน้าที่รับผิดชอบร่วมกัน	10.7 เปอร์เซ็นต์	

ประเทศ	ประเภทของภาษี ทรัพย์สิน	หน่วยงานที่มีอำนาจ หน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ทรัพย์สิน	ร้อยละของรายได้ ท้องถิ่นที่มาจากภาษี ทรัพย์สิน*
ตัวอย่างประเทศจากภูมิภาคแอฟริกา			
แอฟริกาใต้	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้างทั้งหมดที่ตั้งอยู่ใน เขตเมือง ครอบคลุมถึงที่ ดินและสิ่งปลูกสร้างของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย	มีเฉพาะ Municipality ที่ กำหนดฐานและอัตราภาษี ทรัพย์สินได้ ส่วนรัฐบาล กลางและจังหวัดดูแลวิธี การประเมินราคาทรัพย์สิน และกระบวนการจัดเก็บ ภาษี	21 เปอร์เซ็นต์
เคนยา	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้าง แต่ในทางปฏิบัติ ท้องถิ่นจัดเก็บแต่เพียง ภาษีที่ดิน	จังหวัดและท้องถิ่นทุก ระดับสามารถกำหนดฐาน และอัตรา และจัดเก็บภาษี ทรัพย์สินได้	20 เปอร์เซ็นต์

หมายเหตุ: * ค่าเฉลี่ยระหว่างปี พ.ศ. 2547 - 2554 (คิดคำนวณโดยคณะผู้แต่ง)

ที่มา: Gordon (2010), International Monetary Fund (IMF) Government Finance Statistics Manuals (2004 - 2011).

สำหรับประเทศอินโดนีเซีย เคนยา และสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ รายได้จากภาษีทรัพย์สินยังไม่ใช่อันดับต้นๆ ทางด้านการเงินการคลังท้องถิ่น แม้ว่าประเทศอินโดนีเซียจะดำเนินการกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่นอย่างสุดโต่งนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 และได้กำหนดให้การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นหน้าที่รับผิดชอบร่วมระหว่างจากรัฐบาลท้องถิ่น แต่สัดส่วนของรายได้ท้องถิ่นที่เป็นภาษีทรัพย์สินคิดเป็นเพียงร้อยละ 10.7 (ตารางที่ 1) แหล่งรายได้ที่สำคัญสำหรับรัฐบาลท้องถิ่นอินโดนีเซีย โดยเฉพาะท้องถิ่นในระดับที่ต่ำกว่าจังหวัด (Kabupaten และ Kota) ก็คือ เงินอุดหนุนทั่วไป (DAU: Dana Alokasi Umum) จากรัฐบาลกลาง (Brodjonegoro, 2002)

ในทำนองเดียวกัน แม้ว่าเทศบาลในประเทศแอฟริกาใต้จะได้รับมอบอำนาจในการกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน แต่ในภาพรวมแล้วก็ยังคงจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้เพียงร้อยละ 21 ของจำนวนเงินรายได้ท้องถิ่นทั้งหมด อย่างไรก็ตาม พบว่าท้องถิ่นในประเทศแอฟริกาใต้ที่มีประสบความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นชุมชนของชาว Afrikaan เชื้อสายยุโรป ส่วนชุมชนที่มีความหนาแน่นของ

ประชากรผิวสีนั้นส่วนใหญ่ประสบกับปัญหาความยากจน จึงทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้มากเท่าที่ควรและยังจำเป็นต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลางเป็นหลัก (Amtaika, 2013)

สำหรับกรณีประเทศเคนยานั้น แม้ว่ากฎหมายจะมอบอำนาจให้ท้องถิ่นทุกระดับสามารถจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้ แต่ก็พบว่าท้องถิ่นในประเทศเคนยายังคงประสบปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้าง โดยท้องถิ่นหลายแห่งยังคงขาดแคลนทรัพยากรและบุคลากรในการตีมูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง ในขณะที่ท้องถิ่นอีกหลายแห่งประสบกับปัจจัยทางการเมืองภายในชุมชนที่ทำให้จัดเก็บได้แต่เฉพาะภาษีทรัพย์สินจากที่ดินเท่านั้น

ถึงแม้ว่าท้องถิ่นในประเทศที่ได้กล่าวมาแล้วจะมีประสบการณ์ที่หลากหลายในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน แต่ก็เป็นที่ปฏิเสธไม่ได้เลยว่าภาษีทรัพย์สินเป็นรูปแบบภาษีที่ได้รับการออกแบบให้สอดคล้องกับสถานภาพกับท้องถิ่นอย่างแท้จริง เนื่องจากในทางสาขาวิชาการเงินสาธารณะ หน่วยการปกครองท้องถิ่นถือได้ว่าเป็นองค์กรภาครัฐที่เปรียบเสมือน “ผู้บริหารคนสุดท้ายของห่วงโซ่อาหารทางการเงินการคลัง” กล่าวคือ แหล่งรายได้ทั้งที่เป็นภาษีและค่าธรรมเนียมสำหรับท้องถิ่นนั้นมีอยู่อย่างจำกัดมากกว่าองค์กรภาครัฐในระดับที่สูงขึ้น ไม่ว่าท้องถิ่นนั้นอยู่ภายใต้ระบบการปกครองรูปแบบใดก็ตาม ทั้งนี้ เป็นเพราะทรัพย์สิน โดยเฉพาะบ้าน ที่อยู่อาศัย ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างหลายประเภทไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ จึงยากที่จะอพยพเคลื่อนย้ายออกจากพื้นที่หรือแม้แต่การหลบเลี่ยงภาษีก็มีความยุ่งยากลำบากมากกว่าการหลบเลี่ยงภาษีประเภทอื่น แต่อย่างไรก็ตาม ภาษาทรัพย์สินได้ก่อให้เกิดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมในหลายประเทศ อาทิเช่น ประเทศในแถบแอฟริกา เป็นต้น การออกแบบนโยบายภาษีทรัพย์สินให้ออกมาในรูปแบบที่มีประสิทธิภาพในเชิงการหารายได้เข้าสู่ท้องถิ่นและก่อให้เกิดความเท่าเทียมทางด้านเศรษฐกิจจึงถือเป็นประเด็นที่สำคัญสำหรับกระบวนการกระจายอำนาจและการปฏิรูปโครงสร้างการปกครองของประเทศในภาพรวม

การกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน

โดยทั่วไปเมื่อกล่าวถึงฐานภาษี เรามักจะนึกถึงประเภทของทรัพย์สินที่ต้องนำไปคิดคำนวณภาษี และในทำนองเดียวกันเมื่อกล่าวถึงอัตราภาษี เราก็มักจะนึกถึงจำนวนเงินที่ภาครัฐพึงได้รับจากการจัดเก็บภาษีประเภทนั้น แต่สำหรับในกรณีภาษีทรัพย์สินแล้ว ฐานและอัตราภาษีเป็นตัวสะท้อนความสัมพันธ์ในเชิงอำนาจระหว่างรัฐบาลกลางและท้องถิ่น รวมทั้งกลไกของหน่วยงานภาครัฐในระดับชาติในการกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของท้องถิ่น (Gianakis & McCue, 1999; Spearman, 2007)

ฐานภาษีทรัพย์สินนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. ทรัพย์สินแท้ (Real Property) หมายถึง ทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ ได้แก่ ที่ดินเปล่า พื้นที่ป่า สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ

2. ทรัพย์สินส่วนบุคคล (Personal Property) หมายถึง ทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ได้ ทั้งที่มีตัวตนจับต้องได้ (Tangible Property) ได้แก่ อุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ เพอร์นิเจอร์ และที่ไม่มีตัวตน (Intangible Property) เช่น หุ้น กรมธรรม์ประกันภัย เงินฝากธนาคาร ลิขสิทธิ์ทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

โดยส่วนใหญ่แล้ว หน่วยงานการปกครองท้องถิ่นในประเทศกรณีศึกษาจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินแท้ สำหรับในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น ร้อยละ 85 ของเงินรายได้ท้องถิ่นที่มาจากภาษีทรัพย์สินมีฐานมาจากทรัพย์สินแท้ (Bland, 2005) โดยมี 8 มลรัฐ (Delaware, Hawaii, Illinois, New Hampshire, New York, North Dakota, Pennsylvania, South Dakota) ที่ท้องถิ่นยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินส่วนบุคคลทั้งหมด ที่เหลืออีก 42 มลรัฐจัดเก็บภาษีแต่เฉพาะทรัพย์สินส่วนบุคคลที่เกิดขึ้นจากกิจการพาณิชย์และอุตสาหกรรม โดยยกเว้นภาษีให้แก่อุปกรณ์เครื่องใช้ในภาคการผลิต ประเด็นคำถามที่สำคัญ คือหน่วยงานการปกครองในระดับใดเป็นผู้กำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินในประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ แม้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีระบบการปกครองแบบสหพันธรัฐ (Federal State) แต่ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลมลรัฐ (State Government) และรัฐบาลท้องถิ่น (Local Government) ก็ไม่ได้แตกต่างจากความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลระดับชาติ (National Government) และท้องถิ่นในประเทศที่ใช้ระบบการปกครองแบบเอกรัฐ (Unitary State) รัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นรับรองไว้ แต่เพียงเรื่องความเป็นอิสระของมลรัฐ ซึ่งภายใต้กรอบรัฐธรรมนูญดังกล่าว รัฐบาลมลรัฐมีสิทธิอำนาจเต็มในการควบคุมหรือกำกับดูแลท้องถิ่น โดยเฉพาะในเรื่องการกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่นนั้น สภามลรัฐจะเป็นผู้ตรากฎหมายให้หน่วยงานการปกครองท้องถิ่นนำไปบังคับใช้ นอกจากนี้ ในบางมลรัฐ อาทิเช่น มลรัฐ Illinois มีการกระจายอำนาจในการปกครองตนเอง (Home Rule Authority) ให้แก่ท้องถิ่นบางแห่ง ด้วยอำนาจดังกล่าวท้องถิ่นนั้นสามารถกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินของตนเองได้ อย่างไรก็ตาม สภามลรัฐก็ยังคงสามารถเรียกคืนอำนาจในการปกครองตนเอง และประชาชนก็ยังสามารถรวมตัวกันยื่นเรื่องต่อสภามลรัฐขอลงประชามติเพื่อถอนอำนาจ Home Rule ของท้องถิ่นตนเองได้เช่นกัน

ในประเทศญี่ปุ่นนั้น การกำหนดอัตราและฐานภาษีทรัพย์สินถูกกำหนดไว้โดยกฎหมายภาษีท้องถิ่นซึ่งฐานภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น ได้แก่ ที่ดิน เคหสถานและสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินที่เกิดจากธุรกรรมและอุปกรณ์เครื่องใช้ต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้ส่วนบุคคลและนิติบุคคล ทั้งนี้ แม้ว่า กฎหมายภาษีท้องถิ่นจะกำหนดให้ท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีและทำการประเมิน มูลค่าของ

ทรัพย์สิน แต่ในทางปฏิบัติแล้ว สูตรการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ตลอดจนอัตราภาษีซึ่งเป็นอัตราคงที่ ถูกกำหนดไว้โดยกระทรวงการบริหารกิจการสาธารณะ กระทรวงกิจการภายใน กระทรวงการสื่อสาร และโทรคมนาคม และมีผลบังคับใช้ทั่วประเทศ

สำหรับกลุ่มประเทศละตินอเมริกา ประเทศเม็กซิโกมีระบบกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐบาลของแต่ละมลรัฐในฐานะองค์กรที่มีอำนาจในการกำกับดูแลท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน ภายใต้บริบทดังกล่าวทำให้ฐานภาษีทรัพย์สินท้องถิ่นในประเทศเม็กซิโกมีความหลากหลาย ในบางมลรัฐท้องถิ่นสามารถเรียกเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ทั้งหมด แต่ในบางมลรัฐกลับมีการยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้แก่สิ่งปลูกสร้างและตึกอาคารของภาคธุรกิจเอกชน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาสถานการณ์การเงินการคลังท้องถิ่นในภาพรวมของประเทศเม็กซิโกแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดเล็กในประเทศเม็กซิโกเป็นภาคส่วนที่พึ่งพารายได้จากภาษีทรัพย์สินมากที่สุด (Alvarez, 2007)

ถึงแม้ประเทศบราซิลจะมีโครงสร้างการปกครองแบบสหพันธรัฐเช่นเดียวกับประเทศเม็กซิโก แต่การกำกับดูแลท้องถิ่นในประเทศบราซิลกลับมีความยืดหยุ่นมากกว่า กล่าวคือ ในขณะที่รัฐบาลมลรัฐในประเทศเม็กซิโกกำกับดูแลระบบภาษีทรัพย์สินท้องถิ่นอย่างใกล้ชิด กฎหมายการเงินการคลังสาธารณะของประเทศบราซิลกำหนดให้อำนาจในการกำหนดฐานและอัตราภาษีเป็นของท้องถิ่น แต่ค่านิยามของภาษีทรัพย์สินในประเทศบราซิลนั้นจำกัดไว้แต่เพียงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตเมือง เรียกว่าภาษี IPTU (Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) ส่วนทรัพย์สินประเภทอื่น ได้แก่ ที่ดินและทรัพย์สินในภาคการเกษตร เป็นฐานภาษีสำหรับรัฐบาลสหพันธรัฐ แต่ทว่าภาษีทรัพย์สินกลับไม่ใช่แหล่งรายได้หลักของท้องถิ่นบราซิล

เฉกเช่นเดียวกับท้องถิ่นขนาดเล็กในประเทศเม็กซิโก เงินภาษีแบ่งจากรัฐบาลสหพันธรัฐและเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมลรัฐ คือแหล่งรายได้สำคัญที่หล่อเลี้ยงท้องถิ่นในประเทศบราซิล

ในประเทศเคนยา กฎหมายในระดับชาติอนุญาตให้ท้องถิ่นสามารถเรียกเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ใน 3 อัตรา ได้แก่ (1) อัตราตามขนาดที่ดินและมูลค่าของธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากการใช้สอยที่ดิน (2) อัตราที่คิดคำนวณตามมูลค่าของที่ดินตามราคาตลาดในกรณีที่ดินว่างเปล่า และ (3) อัตราตามมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างและการก่อสร้างต่อเติมที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่ตึกอาคาร ถึงแม้รัฐบาลระดับชาติในประเทศเคนยาจะมอบความเป็นอิสระให้แก่ท้องถิ่นมากพอสมควรในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน แต่ก็มีเทศบาลจำนวนมากถึง 72 เทศบาล จากทั้งหมด 124 แห่ง ที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดิน ตึกอาคาร และสิ่งปลูกสร้าง

ท้องถิ่นในประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาก็ได้รับมอบอำนาจและความเป็นอิสระในการกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินเช่นเดียวกับท้องถิ่นในประเทศเคนยา แต่มีเพียงท้องถิ่นประเภทเทศบาลเท่านั้นที่สามารถจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้ โดยประเภททรัพย์สินที่จำเป็นต้องเสียภาษีถูกกำหนดไว้โดยรัฐบาลระดับชาติ ได้แก่ ที่ดินในเขตธุรกิจ อุตสาหกรรม เกษตรกรรม ที่ดินว่างเปล่าซึ่งตั้งอยู่ในเขตเมือง ตลอดจนสิ่งปลูกสร้างทุกชนิด ความโดดเด่นของระบบภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ คือ ท้องถิ่นจำเป็นต้องเสียภาษีทรัพย์สินจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของท้องถิ่นเองด้วย นอกจากนี้ เทศบาล (โดยมติสภาเทศบาล) ยังสามารถเลือกได้ว่า จะใช้อัตราภาษีทรัพย์สินแบบคงที่ แบบก้าวหน้า หรือ ผสมผสานกันตามประเภทของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Wildeman & Jogo, 2012)

อีกหนึ่งประเทศที่มีความสำคัญต่อการศึกษาด้านการกระจายอำนาจในประเทศไทย คือ ประเทศอินโดนีเซีย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วได้ชื่อว่าเป็นประเทศที่มีกระจายอำนาจอย่างสุดโต่ง (Big-bang Decentralization) นับตั้งแต่การสิ้นสุดลงของระบบการปกครองแบบเผด็จการของประธานาธิบดีซูฮาร์โต สภาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นระดับล่างในประเทศอินโดนีเซีย ได้แก่ Kabupaten (เทียบเท่ากับเทศบาล) และ Kota (เทียบเท่าเทศบาลนคร) มีอำนาจในการกำหนดประเภทและอัตราภาษีและค่าธรรมเนียมของตนเอง แต่สำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นก็ยังคงอยู่ภายใต้การกำกับดูแลอย่างใกล้ชิดจากรัฐบาลในระดับชาติโดยกรมสรรพากร (Department of Taxation) ของกระทรวงการคลังทำหน้าที่กำหนดฐานและอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนจัดเก็บภาษีที่ดินให้แก่ท้องถิ่น (Shah & Thompson, 2004)

ตารางที่ 2. องค์กรที่กำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินและลักษณะการกำกับดูแลท้องถิ่น

ประเทศกรณีศึกษา	องค์กรที่กำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สิน	ลักษณะการกำกับดูแลท้องถิ่น
สหรัฐอเมริกา	รัฐบาลมลรัฐ	กฎหมายที่ผ่านสภามลรัฐ
ญี่ปุ่น	กระทรวงการบริหารกิจการสาธารณะ กระทรวงกิจการภายใน กระทรวงการ สื่อสาร และโทรคมนาคม	อำนาจทางการปกครอง (ฝ่ายบริหาร)
เม็กซิโก	รัฐบาลมลรัฐ	กฎหมายที่ผ่านสภามลรัฐ
บราซิล	รัฐบาลท้องถิ่น	ข้อบัญญัติท้องถิ่น
อินโดนีเซีย	กระทรวงการคลัง (Directorate General of Tax: DGT)	อำนาจทางการปกครอง (ฝ่ายบริหาร)
เคนยา	รัฐบาลท้องถิ่น	ข้อบัญญัติท้องถิ่น
แอฟริกาใต้	รัฐบาลท้องถิ่น	ข้อบัญญัติท้องถิ่น

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น การวิเคราะห์กลไกการกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินในประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษาได้สะท้อนความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลในระดับชาติและท้องถิ่นในแง่มุมมองที่แตกต่างออกไปจากการวิเคราะห์ในแง่มุมอื่น ๆ กล่าวคือ หากพิจารณาจากแง่มุมการกระจายอำนาจในเชิงบทบาทและอำนาจหน้าที่ของท้องถิ่นในการให้บริการประชาชนแล้ว ก็พบว่า ประเทศอินโดนีเซียมีการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างเต็มที่ ต่อเมื่อพิจารณาถึงกรณีภาษีทรัพย์สินแล้วก็จะพบว่า รัฐบาลระดับชาติของอินโดนีเซียยังคงควบคุมนโยบายภาษีทรัพย์สินอย่างเข้มงวดโดยใช้อำนาจทางการปกครอง (Administrative Prerogative) ผ่านหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลัง ซึ่งรัฐบาลญี่ปุ่นก็ใช้อำนาจทางการปกครองเป็นกลไกในการควบคุมนโยบายภาษีทรัพย์สินเช่นกัน (ตารางที่ 2)

แม้แต่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเม็กซิโกซึ่งมีโครงสร้างการปกครองแบบสหพันธรัฐ ก็พบว่า ท้องถิ่นไม่มีอำนาจในการกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินอย่างเต็มที่โดยยังคงอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐบาลมลรัฐ เพียงแต่เป็นการควบคุมนโยบายผ่านองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติ ในทางตรงกันข้าม กลับเป็นประเทศบราซิล ประเทศเคนยา และประเทศแอฟริกา ที่มีมอบอำนาจในการกำหนดฐานและภาษีทรัพย์สินให้แก่ท้องถิ่น

กลไกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

นอกเหนือไปจากการกำหนดฐานและอัตราภาษีแล้ว ขั้นตอนสำคัญสำหรับระบบภาษีทรัพย์สินก็คือ การประเมินราคาทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษี ในขณะที่กลไกกำหนดฐานและภาษีเป็นเครื่องสะท้อนเศรษฐศาสตร์การเมืองของความสัมพันธ์ระหว่างระบบการปกครองระดับชาติและท้องถิ่น กลไกการประเมินราคาทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีจะเป็นตัวสะท้อนวิธีการบริหารต้นทุนและประสิทธิภาพของระบบภาษีทรัพย์สิน ทั้งนี้ ในการออกแบบระบบภาษีทรัพย์สิน สิ่งสำคัญที่ต้องคำนึงถึง คือต้นทุนในการบริหารจัดการระบบจัดเก็บภาษี (Administrative Costs of Taxation) ซึ่งถ้าหากไม่ได้รับการพิจารณาอย่างละเอียดถี่ถ้วนแล้ว การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอาจจะก่อให้เกิดภาระทางด้านการคลังแก่ท้องถิ่นมากกว่าจะเป็นแหล่งทรัพยากรสำหรับการจัดให้มีบริการสาธารณะที่มีคุณภาพ

ในการศึกษา¹ ประเทศที่ตกเป็นกรณีศึกษาล้วนมีกลไกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่แตกต่างกันออกไป (ตารางที่ 3) ประเทศญี่ปุ่น ประเทศเคนยา ประเทศแอฟริกาใต้ และประเทศบราซิลมีการกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่นอย่างเป็นรูปธรรมซึ่งตรงกันข้ามกับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเม็กซิโกที่รัฐบาลมลรัฐยังคงไว้ซึ่งอำนาจในการประเมินและจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ส่วนประเทศอินโดนีเซียนั้น ท้องถิ่นไม่มีบทบาทใดนอกเหนือไปจากเป็นผู้รับเงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินที่กระทรวงการคลังจัดเก็บให้

ตารางที่ 3. หน่วยงานที่รับผิดชอบการประเมินและจัดเก็บวิชาชีพสันในแต่ละประเทศ

ประเทศกรณีศึกษา	หน่วยงานรับผิดชอบการประเมินมูลค่าวิชาชีพสัน	หน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บวิชาชีพสัน	หมายเหตุ
สหรัฐอเมริกา	รัฐบาลมลรัฐ	รัฐบาลมลรัฐ	โดยส่วนใหญ่รัฐบาลมลรัฐมอบให้อำเภอเป็นผู้ประเมิน ยกเว้นในเขต New England ที่เทศบาลและตำบลเป็นผู้ประเมิน
ญี่ปุ่น	จังหวัดและเทศบาล	จังหวัดและเทศบาล	โดยอ้างอิงจากฐานวิชาชีพสันของรัฐบาลระดับชาติ
เม็กซิโก	รัฐบาลมลรัฐ	รัฐบาลมลรัฐ	
บราซิล	เทศบาล	เทศบาล	
อินโดนีเซีย	ประชาชนผู้เสียภาษีเป็นผู้รายงานทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีต่อหน่วยงานตัวแทนกระทรวงการคลังในท้องถิ่น	หน่วยงานตัวแทนกระทรวงการคลังในท้องถิ่น	
เคนยา	ท้องถิ่น	ท้องถิ่น	ท้องถิ่นส่วนใหญ่จ้างเหมาบริการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีจากกระทรวงที่ดินและบริษัทเอกชน
แอฟริกาใต้	ท้องถิ่น	ท้องถิ่น	ผู้ประเมินต้องได้รับการฝึกอบรมหรือรับรองจากรัฐบาลระดับชาติ

ระบบการประเมินและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนับได้ว่าเป็นความหลากหลายเช่นเดียวกับกระบวนการกำหนดฐานและอัตราภาษี แม้กระทั่งประเทศในกลุ่มประเทศ OECD ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น ก็ยังมีวิธีการประเมินราคาและการจัดเก็บภาษีที่ไม่เหมือนกัน ในประเทศญี่ปุ่น จังหวัด (Prefecture) และเทศบาล (Municipality) มีหน้าที่ประเมินมูลค่าของทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ตามที่หน่วยงานภาครัฐส่วนกลางกำหนดไว้ในกฎกระทรวง และต้องจัดทำบันทึกมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับการประเมินมูลค่า (Tax Register Book) ทุก 3 ปี โดยการประเมินมูลค่านี้ต้องตั้งอยู่บนฐานข้อมูลการสำรวจราคาตลาดของทรัพย์สินและมูลค่าของการก่อสร้างและบำรุงรักษาสิ่งปลูกสร้าง (Mochida, 2009) นอกจากนี้ จังหวัดและเทศบาลยังมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามที่ได้ประเมินไว้ด้วย

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกานั้น เนื่องจากรัฐบาลของแต่ละมลรัฐเป็นผู้มีอำนาจเต็มในการกำกับดูแลระบบภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่น การประเมินราคาและการจัดเก็บภาษีจึงต้องเป็นไปตามข้อกำหนดที่บัญญัติไว้โดยสภามลรัฐ และโดยส่วนใหญ่แล้ว มลรัฐมักจะมอบอำนาจในการประเมินและจัดเก็บภาษีให้แก่อำเภอ (County) มีเพียงมลรัฐในเขตตะวันออกเฉียงเหนือ (เขต New England) ที่มอบอำนาจนี้ให้แก่เทศบาล (Municipality) และตำบล (Township) จุดเด่นของระบบการประเมินและจัดเก็บภาษีของแต่ละมลรัฐในประเทศสหรัฐอเมริกา คือการฝึกอบรมผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในระดับท้องถิ่น (Local Appraisers' Training Program) และจัดตั้งระบบฐานข้อมูลมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการประเมิน ทั้งนี้ เพื่อให้มูลค่าทรัพย์สินที่จะต้องนำไปคิดคำนวณภาษีมีมาตรฐานและยุติธรรมสำหรับทุกเทศบาลและตำบลในแต่ละมลรัฐ (Bland, 2005)

กลุ่มประเทศละตินอเมริกาก็มีความหลากหลายในการประเมินและจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเช่นกัน โดยตัวอย่างประเทศละตินอเมริกาในการศึกษานี้เป็นตัวแทนของระบบภาษีทรัพย์สินแบบรวมศูนย์อำนาจ (Centralized Property Tax System) และระบบภาษีแบบกระจายอำนาจ (Decentralized Property Tax System) ในกรณีประเทศเม็กซิโกนั้น กระทรวงการคลังของแต่ละมลรัฐเป็นผู้รับผิดชอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและจัดส่งใบเรียกเก็บภาษีไปยังท้องถิ่นเพื่อให้ท้องถิ่นแจ้งประชาชนซึ่งสามารถชำระภาษีกับท้องถิ่นหรือจะชำระโดยตรงกับกระทรวงการคลังของมลรัฐก็ได้ ในทางตรงกันข้าม ท้องถิ่นในประเทศบราซิลได้รับอำนาจหน้าที่อย่างเต็มที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษี โดยหน่วยงานภาครัฐส่วนกลางและส่วนมลรัฐต่างไม่มีสำนักงานในท้องถิ่น รวมทั้งไม่มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างเป็นทางการ (Bernardi et al., 2013)

ท้องถิ่นในประเทศเคนยาได้รับอำนาจหน้าที่อย่างเต็มที่เช่นเดียวกันกับท้องถิ่นในประเทศบราซิล ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ท้องถิ่นในประเทศเคนยาสามารถกำหนดฐานและอัตราภาษีทรัพย์สินได้ตามกฎหมาย นอกเหนือจากนี้แล้ว ยังมีอำนาจในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและจัดเก็บภาษีอีก

ด้วย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ท้องถิ่นในประเทศเคนยาโดยส่วนใหญ่ทำสัญญาจ้างเหมาบริการ การประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีจากกระทรวงที่ดิน หรือจากองค์กรภาคธุรกิจที่มีความชำนาญในการด้านที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ในประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ เทศบาลมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน แต่สำหรับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้น ประเทศแอฟริกาใต้มีระบบที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานความรับผิดชอบร่วมกันระหว่างภาครัฐส่วนกลางและท้องถิ่น เพื่อให้การประเมินทรัพย์สินนั้นมีมาตรฐานเดียวกันทั้งประเทศ และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว รัฐบาลแอฟริกาใต้ได้จัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นมาซึ่งมีชื่อว่า “สภาผู้ประเมินแห่งประเทศไทยแอฟริกาใต้ (South African Council of Valuers)” ซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแลมาตรฐานในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการแต่งตั้งหรือว่าจ้างโดยเทศบาลจะต้องผ่านการฝึกอบรม หรือได้รับการรับรองโดยองค์การมหาชนดังกล่าว

ระบบการประเมินทรัพย์สินในประเทศอินโดนีเซียนั้นมีความเป็นเอกภาพน้อยกว่าในประเทศอื่น ๆ เนื่องจากกระทรวงการคลังของประเทศอินโดนีเซียกำหนดให้ประชาชนเป็นผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินของตนที่จำเป็นต้องชำระภาษีในแต่ละปี โดยท้องถิ่นมีเพียงหน้าที่ในการตรวจสอบว่ามูลค่าที่ประชาชนประเมินเองนั้นสอดคล้องกับประกาศของกระทรวงการคลังหรือไม่ หลังจากผ่านพ้นขั้นตอนการยื่นรายงานมูลค่าทรัพย์สินที่ต้องชำระภาษีแล้ว สำนักงานผู้แทนกระทรวงการคลังในท้องถิ่นจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีทรัพย์สินและแบ่งคืนให้แก่ท้องถิ่น

การลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นจากภาษีทรัพย์สิน

จากการสำรวจความคิดเห็นของประชาชนในประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ภาษาทรัพย์สินเป็นภาษาที่ประชาชนต่อต้านมากเป็นอันดับที่สองรองจากภาษีเงินได้ส่วนบุคคล ผลการศึกษาดังกล่าวไม่ได้เหนือความคาดหมายของนักเศรษฐศาสตร์สาธารณะแต่อย่างใด แม้ว่าภาษีทรัพย์สินจะเป็นแหล่งรายได้ที่เหมาะสมที่สุดสำหรับหน่วยการปกครองท้องถิ่น แต่ก็เป็นภาษีที่คิดคำนวณจากความมั่งคั่ง ไม่ใช่ภาษีการอุปโภคบริโภคหรือภาษีเงินได้ ภาระทางภาษีจึงตกอยู่กับประชาชนผู้มีทรัพย์สินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่มีรายได้น้อย (ยกตัวอย่างเช่น ประชาชนกลุ่มผู้สูงอายุและเกษตรกรที่ถือกรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดิน เป็นต้น) ไม่ว่านโยบายภาษีทรัพย์สินจะได้รับการออกแบบให้มีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความเท่าเทียมมากเพียงใดก็ตาม ผลกระทบต่อกลุ่มประชาชน “ผู้ถือทรัพย์สิน แต่มีรายได้น้อย” ย่อมเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ในโลกแห่งความเป็นจริง

ในประเทศสหรัฐอเมริกา หลายมลรัฐมีนโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สินในรูปแบบต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ (Bland, 2005)

1. การลดภาษีเงินรายได้ส่วนบุคคลหรือการคืนภาษีเงินได้ส่วนบุคคล (Circuit-breaker program) ให้แก่ ประชาชนผู้มีรายได้น้อยและกลุ่มผู้สูงอายุ
2. การออกกฎหมายบังคับให้การขึ้นอัตราภาษีทรัพย์สินต้องผ่านการลงประชามติ (Referendum) ของประชาชนที่พำนักอาศัยในท้องถิ่นนั้น
3. การลดอัตราหรือจำนวนเงินภาษีที่เจ้าของทรัพย์สินประเภทบ้านพักอาศัยต้องชำระ (Homestead Exemptions)
4. การยืดระยะเวลาชำระภาษีทรัพย์สินจนกว่าเจ้าของทรัพย์สินจะสามารถขายทรัพย์สินนั้นได้ (Property Tax Deferral)
5. การเก็บอัตราภาษีทรัพย์สิน 2 ชั้น (Split Tax Roll) การลดอัตราภาษีทรัพย์สินสำหรับครอบครัวที่มีบ้านพักอาศัยเป็นของตนเอง แต่เก็บภาษีทรัพย์สินอื่น ๆ ในอัตราที่สูงกว่า

นอกจากนี้ ในหลายมลรัฐสภามลรัฐได้ตรากฎหมายกำหนดให้ใช้เงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินเพื่อการศึกษาเท่านั้น ในขณะที่เดียวกันก็อนุญาตให้เทศบาลและตำบลสามารถจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมได้หลากหลายมากขึ้น นอกจากนี้ยังเพิ่มสัดส่วนเงินภาษีแบ่งจากภาษีเงินได้ส่วนบุคคลให้แก่ท้องถิ่นอีกด้วย (Loeb & Socias, 2004)

สำหรับในประเทศญี่ปุ่น นโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สินให้แก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อยนั้นจำกัดไว้แต่เพียงการลดอัตราภาษีให้แก่ทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตที่พักอาศัย (Residential Area) ในขณะที่ประเทศเม็กซิโก ประเทศเคนยา และประเทศอินโดนีเซียนั้นยังไม่มีนโยบายและโครงการที่ชัดเจนในการช่วยเหลือกลุ่มประชาชนที่ได้รับผลกระทบจากภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากตลอดระยะเวลาหลายปีที่ผ่านมา รัฐบาลมลรัฐในประเทศเม็กซิโกและรัฐบาลเคนยาต่างมุ่งเน้นไปที่การปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สินให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นในการสร้างรายได้ให้แก่มลรัฐและท้องถิ่น (Bernardi et al., 2013) สำหรับในกรณีประเทศอินโดนีเซียนั้น เนื่องจากเงินรายได้ของท้องถิ่นโดยส่วนใหญ่มาจากเงินอุดหนุนจากภาครัฐส่วนกลางจึงทำให้ท้องถิ่นไม่มีนโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สินให้แก่ประชาชนกลุ่มเปราะบางที่เป็นรูปธรรม ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานภาครัฐส่วนกลางก็ไม่มีแรงจูงใจในการกระจายอำนาจในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินให้แก่ท้องถิ่น ตลอดจนการคิดค้นนโยบายสวัสดิการสังคมเพื่อช่วยเหลือประชาชนกลุ่มผู้ด้อยโอกาส (Lewis, 2003)

ในทางตรงกันข้ามกลับพบว่า ประเทศบราซิลมีนโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สินที่หลากหลายเนื่องจากอำนาจในการกำหนดฐานและอัตราภาษี ตลอดจนการประเมินและการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นของเทศบาลซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมาก ทั้งนี้ เราสามารถจัดหมวดหมู่ นโยบายลดภาระทางภาษีทรัพย์สินที่ท้องถิ่นในบราซิลใช้อยู่ในปัจจุบันได้ 2 รูปแบบ (Gordon, 2010) ได้แก่

1. การยกเว้นภาษีให้แก่ที่ดินและตึกอาคารบางประเภท เช่น อาคารของหน่วยงานภาครัฐ อาคารขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไร โรงเรียน วิทยาลัย มหาวิทยาลัย สวนสาธารณะ ศูนย์ส่งเสริมสุขภาพชุมชน โรงพยาบาล เป็นต้น

2. โครงการส่งเสริมคุณภาพชีวิตของประชาชนผู้มีรายได้น้อยและผู้สูงอายุ โดยชุมชนตัวอย่างที่มีโครงการในลักษณะดังกล่าวคือ เมือง Porte Alegre ซึ่งมีโครงการส่งเสริมคุณภาพชีวิตประชากรชายขอบและผู้ด้อยโอกาสอย่างมากมาย เช่น การลดหย่อนภาษีให้แก่ประชาชนที่พึ่งพิงโทษจำคุก ครอบครัวที่มีบุตรวัยเยาว์ เป็นต้น

ท้องถิ่นในประเทศแอฟริกาใต้ก็มีความหลากหลายของนโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สิน เฉกเช่นเดียวกับท้องถิ่นในประเทศบราซิล โดยนโยบายที่โดดเด่น ได้แก่ การลดอัตราภาษีให้แก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อย ครอบครัวที่มีเพียงบิดาหรือมารดา กลุ่มผู้สูงอายุ ส่วนการยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินบางประเภท เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของภาครัฐนั้นยังไม่เป็นที่นิยมในหมู่เทศบาลในประเทศแอฟริกาใต้ กล่าวโดยสรุปคือพบว่า กลุ่มประเทศที่มีประวัติศาสตร์ความขัดแย้งทางด้านสีผิว ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศแอฟริกาใต้ และประเทศบราซิล มักจะมีนโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สินที่เป็นรูปธรรม ข้อสังเกตที่สำคัญอีกประการ คือกลุ่มประเทศที่กำลังปฏิรูปการปกครองท้องถิ่นมักจะมุ่งเน้นไปที่การพัฒนากระบวนการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพเป็นวาระเร่งด่วน

สรุปบทเรียนสำหรับการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย

ในบทความนี้ได้สะท้อนให้เห็นถึงระบบภาษีทรัพย์สินใน 7 ประเทศ ที่มีความแตกต่างกันในการกำหนดฐานและอัตราภาษี การประเมินทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษี และวิธีการลดภาระภาษีที่กลุ่มประชาชนผู้มีรายได้น้อยและกลุ่มเปราะบางต้องแบกรับ ทั้งนี้ ท่ามกลางบรรยากาศการปฏิรูปในประเทศไทย การกระจายอำนาจด้านการคลังถือเป็นประเด็นที่สำคัญสำหรับขั้นตอนต่อไปของการเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เป็นที่ปฏิเสธไม่ได้ว่าหนึ่งในวิธีการเสริมสร้างความเข้มแข็งทางการเงินการคลังท้องถิ่นที่มีความยั่งยืน คือการส่งเสริมให้ท้องถิ่นสามารถหล่อเลี้ยงตนเองได้ด้วยแหล่งรายได้ที่เป็นภาษีและค่าธรรมเนียมของตนเอง ตามทฤษฎีเศรษฐศาสตร์และการเงินสาธารณะ ภาษีทรัพย์สินถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่มีศักยภาพในการเสริมสร้างความเข้มแข็งทางการเงินการคลังท้องถิ่น เนื่องจากเป็นภาษีที่มีฐานจากสิ่งที่ไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ อย่างไรก็ตาม ภาษีทรัพย์สินก็สามารถทำให้เกิดปัญหาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมแก่ชุมชนได้เช่นเดียวกัน โดยจากประสบการณ์ของประเทศต่าง ๆ ได้สะท้อนให้เห็นว่า ภาระทางภาษีทรัพย์สินนั้นจะตกอยู่ที่ประชาชนกลุ่มเปราะบางและกลุ่มผู้มีรายได้น้อยมากที่สุด

บทเรียนที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบระบบภาษีทรัพย์สินใน 7 ประเทศ จึงประกอบไป

ด้วย 3 ประเด็น ได้แก่

1. ในการออกแบบระบบภาษีทรัพย์สินมีความจำเป็นที่ต้องแบ่งแยกกลไกการกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และการจัดเก็บภาษีให้ชัดเจน พร้อมกับกำหนดหน่วยงานการปกครองที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลแต่ละระบบย่อยให้ชัดเจนเช่นกัน แต่สิ่งที่จำเป็นต้องคำนึงถึงคือ การมีส่วนร่วมของประชาชนในท้องถิ่นในการกำหนดฐานภาษี (ประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี) และอัตราภาษี สำหรับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้นจำเป็นต้องอาศัยผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในภาคอสังหาริมทรัพย์ เศรษฐศาสตร์ และการเงินการบัญชี จึงจำเป็นต้องมีกระบวนการฝึกอบรมผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และมีระบบปรับปรังกันมาตรฐานในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อไม่ให้เกิดความเหลื่อมล้ำในมูลค่าทรัพย์สินประเภทเดียวกันในแต่ละท้องถิ่น ส่วนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงความประหยัดของขนาด (Economies of Scales) และต้นทุนในการบริหารจัดการ (Administrative Cost) ท้องถิ่นขนาดเล็กควรมีช่องทางในการจ้างเหมาบริการจัดเก็บภาษีจากท้องถิ่นขนาดใหญ่ หรือภาคธุรกิจเอกชนที่มีความเชี่ยวชาญ

2. ฐานภาษีจะต้องมีความชัดเจน โปร่งใส และมีการพิจารณาปรับปรุงเป็นประจำ กล่าวในอีกนัยยะหนึ่ง ประเภทของทรัพย์สินที่จำเป็นต้องเสียภาษีจะต้องมีรายละเอียดที่ชัดเจน ไม่ควรที่จะกำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ เนื่องจากจะนำไปสู่ช่องทางการเลี่ยงภาษี และความยากลำบากในการกำหนดนโยบายลดภาระทางภาษีให้แก่ประชาชน

3. การแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำที่เกิดจากภาษีทรัพย์สินนั้นจะต้องไม่มุ่งเน้นไปที่การยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินบางประเภท ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของหน่วยงานภาครัฐ ที่ดินและอาคารทางศาสนา เพราะถือเป็นการแทรกแซงกลไกตลาดอสังหาริมทรัพย์ อีกทั้งยังเป็นการบิดเบือนต้นทุนในการบริหารกิจการสาธารณะในท้องถิ่น การแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำที่มีประสิทธิภาพ คือการลดอัตราภาษีเงินได้ส่วนบุคคลให้แก่ประชาชนที่มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการทุพพลภาพ และครอบครัวที่มีบิดาหรือมารดาเพียงคนเดียว รวมทั้งการกำหนดวิธีการใช้เงินรายได้จากภาษีทรัพย์สินให้ชัดเจน อาทิ เช่น การกำหนดให้ท้องถิ่นต้องใช้เงินรายได้จากภาษีท้องถิ่นเพื่อการศึกษาเท่านั้น เป็นต้น

References

- Alvarez, D. (2007). "Mexico." In Bernard, L., Barreix, A., Marenzi A., & Profeta, P. *Tax Systems and Tax Reforms in Latin America*: Pavia: Universita di Pavia.
- Amtaika, A. (2013). *Local Government in South Africa since 1994: Leadership, Democracy, Development, and Service Delivery in a Post-Apartheid Era*. Durhan, NC: Carolina Academic Press.
- Bernardi, L., Alberto, B., Anna, M., & Paola, P., (2013). *Tax Systems and Tax Reforms in Latin America*. New York: Routledge.
- Bland, R. L. (2005). *A Revenue Guide for Local Government*. Washington D.C.: International City/County Management Association.
- _____. (2013). *A Budgeting Guide for Local Government*. Washington, D.C.: International City/County Management Association.
- Brodjonegoro, B. (2002). "Fiscal Decentralization in Indonesia." In Susastro, H., Smith, A. L., & Han, M. L. *Governance in Indonesia: Challenges Facing the Megawati Presidency*. Singapore: The Institute of Southeast Asian Studies.
- Gianakis, G. A., & Clifford P. M. (1999). *Local Government Budgeting: A Managerial Approach*. Westport: Praeger.
- Gordon, R. H. (2010). *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*. New York: Columbia University Press.
- International Monetary Fund. (n.p.). *IMF Finances. 2004-2011*. Retrieved January 23, 2015 from <http://www.imf.org/external/fin.htm>.
- Lewis, B. D. (2003). Property Tax in Indonesia: Measuring and explaining administrative (under-) performance. *Public Administration and Development*, 23(2003): 227-239.
- Loeb, S., & Socias, M. (2004). Federal contributions to high-income school districts: The use of tax deductions for funding K-12 education. *Economics of Education Review*, 23(2004): 85-94.
- Menifield, C. (2013). *The Basics of Public Budgeting and Financial Management*. 2nd ed. Lanham, MD: University Press of America.
- Mochida, N. (2009). *Fiscal Decentralization and Local Public Finance in Japan*. New York: Routledge.

- Shah, A., & Theresa, T. (2004). "Implementing Decentralized Local Government: A Treacherous Road with Potholes, Detours, and Road Closures." In Alm, J., Martinez-Vasquez, J., & Indrawati, S. M. *Reforming Intergovernmental Fiscal Relations and the Rebuilding of Indonesia: the "Big Bang" Program and Its Economic Consequences*. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing.
- Spearman, K. (2007). *Financial Management for Local Government*. Nairobi: United Nations Human Settlements Program.
- Wildeman, R & Jogo, W. (2012). *Implementing the Public Finance Management Act in South Africa: How Far are We?* Pretoria: Idasa.