

บทที่ 2

หลักทั่วไปการจ้ดเก็บภาษีเงินได้

2.1 หลักภาษีอากรที่ดี

ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1776 อาดัม สมิท (Adam Smith) บิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้เขียนหนังสือเรื่อง an inquiry into the nature and causes of the wealth of nation¹ โดยในหนังสือดังกล่าวได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ดีในการจ้ดเก็บภาษีอากรไว้ ซึ่งได้มีการวิวัฒนาการและการพัฒนาแนวความคิดดังกล่าวโดยนักวิชาการรุ่นต่อมามาจนถึงปัจจุบัน โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)²

การจ้ดเก็บภาษีอากรต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยหลักเกณฑ์กับเรื่องหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีนั้น แบ่งออกเป็น 2 หลักใหญ่ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

เป็นระบบที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรของแต่ละคน เหตุดังกล่าวนี้ถือเป็นความบกพร่องของหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ การอ้างถึงทฤษฎีความเป็นธรรมในการจ้ดเก็บภาษีจึงมักจะหมายถึงหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) เป็นหลัก

¹ วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน ,เศรษฐศาสตร์เบื้องต้น ,พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546) น. 1 .

² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม , การคลังว่าด้วยการจ้ดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8 , (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2546), น.145-152 .

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

อาจแยกย่อยได้เป็น 2 หลักคือ หลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) และหลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle)

ก. หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)

หมายความว่า ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐมากผู้นั้นก็มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ส่วนประชาชนคนใดไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ โดยหลักการนี้มีข้อดี คือ ประชาชนที่เสียภาษีมีความพึงพอใจในการเสียภาษี เนื่องจากได้รับประโยชน์จากรัฐตามจำนวนภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐ แต่การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ก็ไม่สามารถใช้ได้ในทางความเป็นจริง เนื่องจากกาารให้บริการของรัฐบางอย่างไม่สามารถให้แก่ประชาชนโดยตรงได้ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อยไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นเงินเท่าใด เป็นต้น หรือบางกรณีที่สามารถกำหนดเป็นเงินได้ แต่เป็นเรื่องที่เป็นประโยชน์แก่สังคมอย่างมาก เช่น การให้การศึกษาศึกษาของสถาบันการศึกษาของรัฐ ถ้ารัฐจะหาประโยชน์ในเชิงพาณิชย์โดยเก็บค่าเรียนตามความเป็นจริง อาจทำให้ประชาชนที่มีฐานะยากจนไม่สามารถเรียนหนังสือได้อย่างประชาชนที่มีฐานะดี ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในสังคมได้

ข. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle)

ความสามารถในการเสียภาษีสามารถพิจารณาได้จากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย เมื่อเปรียบเทียบแล้วรายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด โดยหลักความสามารถในการชำระภาษีนี้ แยกได้เป็น 2 กรณี ได้แก่

(1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า คนที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ คนที่มีเงินได้เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีเงินได้เท่ากัน หลักข้อนี้ยากที่จะคัดค้านให้เป็นอย่างอื่นได้ ทั้งยังมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอีกด้วย

(2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า คนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติที่ต่างกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน โดยที่จำนวนภาษีอากรที่เสียต่างกันนั้นจะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม หลักข้อนี้เป็นหลักที่ดี แต่ก็เป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะการที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ว่าคนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกันเท่าไร

2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty) ³

สามารถแบ่งได้ 4 ประการ ได้แก่

- ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความ

- ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้

- ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย กับการเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้หนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี

- ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่เก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่งๆ

2.1.3 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality) ⁴

กฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นกลางระหว่างทางเลือกต่าง ๆ ในการประกอบธุรกิจหรือการบริโภค กฎหมายภาษีอากรที่ดีไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจจัดตั้งหรือเลือกประเภทของกิจการธุรกิจที่ส่งผลในการเสียภาษีน้อยลง นั่นก็คือองค์กรธุรกิจต่าง ๆ ไม่ว่าจะป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม บริษัท หรือองค์กรธุรกิจอื่นใดไม่ว่าจะมีสภาพเป็นนิติบุคคลหรือไม่ ควรเสียภาษีในอัตราที่เท่าเทียมกัน

³ สราวุธ อุดมยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” อุลพาห (กันยายน – ธันวาคม 2548), น.46-47

⁴ เพิ่งอ้าง, น.46-47 .

2.1.4 หลักความประหยัด (Low compliance and collection costs) ⁵

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด โดยควรทำให้รายได้ภาษีที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐควรเท่ากับภาระของภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ดังนั้นหากว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐมีมากจะทำให้รายได้ที่รัฐได้รับน้อยลงไปด้วย

2.1.5 หลักความเรียบง่าย (Simplicity) ⁶

ภาษีอากรที่ดีควรมีความเรียบง่าย กล่าวคือ ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษี (Administration costs) ที่ฝ่ายรัฐต้องเสีย และต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร (Compliance costs) ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีต่ำ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่าย ควรต้องเป็นภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดา (Plain language) ที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมาย และไม่ควรมีความซับซ้อน

2.1.6 หลักการยอมรับ (Acceptability) ⁷

การจัดเก็บภาษีอากรจะทำได้ง่ายหากว่าประชาชนส่วนใหญ่ให้ความร่วมมือและยอมรับการเสียภาษี หากรัฐบาลแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ของภาษีที่ประชาชนชำระให้แก่รัฐ การกระทำดังกล่าวจะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น

2.1.7 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ⁸

⁵ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 2 , น.145-152 .

⁶ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 3 , น.44

⁷ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 2 , น.145-152 .

⁸ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 2 , น.145-152 .

ภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถทำการบริหารการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ หากการบริหารการจัดเก็บหรือการตรวจสอบยังไม่ดี ภาษีดังกล่าวก็ไม่ถือว่าเป็นภาษีอากรที่ดี

2.1.8 หลักการทำรายได้ (Productivity) ⁹

ภาษีที่ดีควรเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้กับรัฐ คือ ควรมีภาษีที่มีฐานขนาดใหญ่และฐานภาษีสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ ซึ่งภาษีจะทำรายได้ดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับหลายองค์ประกอบหลายประการและขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีด้วย

2.1.9 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ¹⁰

ภาษีที่ดีควรปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย และไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษีที่ทำให้รายได้จากภาษีน้อยลง

2.2 ความหมายของเงินได้

การจัดเก็บภาษีจากรากฐานเงินได้เป็นวิธีที่ได้รับความนิยมทั้งในภาคปฏิบัติและในระดับทฤษฎี โดยมีสาเหตุเนื่องมาจากความคิดที่ว่าเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด ตามหลัก Ability to pay tax

การที่เงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดนี้ก็เพราะเงินได้ของบุคคลหนึ่งเป็นสิ่งที่ระบุว่า บุคคลนั้นมีอำนาจบงการ(ซึ่งเป็นสิทธิที่จะใช้หรือไม่ใช้ก็ได้) เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในครอบครองของตนในระดับมากน้อยเพียงใด การที่มีเงินมากย่อมสามารถซื้อทรัพยากรต่างๆ มาครอบครองเป็นเจ้าของได้มาก

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 ,(กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน,2547), น.64 .

¹⁰ เพิ่งอ้าง, น.64 .

การเก็บภาษีจากประชาชน รัฐต้องโยกย้ายอำนาจบงการหรืออำนาจครอบครอง (Command) ทรัพยากรเศรษฐกิจ จากมือของเอกชนไปสู่มือของรัฐบาลเพื่อว่ารัฐบาลสามารถใช้ ทรัพยากรเหล่านั้นในการจัดหาสินค้าบริการต่างๆ ให้แก่ประชาชน

เมื่อเงินได้เป็นดัชนีวัดอำนาจบงการหรืออำนาจครอบครองที่ดีที่สุดแล้ว การเก็บภาษี จากเอกชนในระดับต่างๆ โดยอิงระดับเงินได้ของบุคคลก็จัดได้ว่าสอดคล้องกับหลักการการเก็บ ภาษีทุกประการ การเก็บภาษีโดยอิงระดับเงินได้นี้เป็นการยอมรับโดยปริยายว่าความสามารถหรือ อำนาจเพื่อที่จะได้มาในการครอบครองสรรพสิ่งต่างๆ นี้เป็นความสามารถที่จะเสียภาษี (Ability to pay taxed or taxable capacity) ให้แก่รัฐด้วย¹¹

เมื่อยอมรับเช่นนี้แล้ว ประเด็นที่ตามมาก็คือ เงินได้ที่ยึดเป็นดัชนีวัดความสามารถ ในการเสียภาษีนี้มีความหมายอย่างไร และการนำความหมายของเงินได้ในศาสตร์ต่างๆ อาทิเช่น เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ หรือเงินได้ทางบัญชีมาประยุกต์ใช้กับเงินได้ทางภาษีอากรนั้น สามารถกระทำได้หรือไม่เพียงใด

2.2.1 ความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์

คำนิยามของเงินได้ที่นักเศรษฐศาสตร์ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ยึดถือกัน ทั่วไปในระดับทฤษฎี คือ

(1) คำนิยามของศาสตราจารย์ Robert Murray Haig

Haig ได้ให้คำนิยามของเงินได้ไว้ว่า “เงินได้ คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่ จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ ประกอบด้วย 1) เงิน หรือ 2) สิ่งอื่นๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน” (Income is the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in a given period in so far that power consists of (a) money itself, or, (b) anything susceptible of valuation in terms of money)¹²

(2) นิยามของ Henry C. Simons

¹¹ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีทางภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร:ดวงกมล, 2521), น.2 .

¹² Robert Murray Haig, “The Concept of Income-Economic and Legal Aspects,” in Haig, ed., The Federal Income Tax (Columbia University Press, 1921), p.7.

Simons ได้ให้คำนิยามของเงินได้ไว้ว่า “เงินได้ หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาหนึ่ง” (Personal income may be defined as the algebraic of: (1) the market value of rights exercise in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question)¹³

(3) นิยามของ Lawrence C. Phillips

“เงินได้(Income) หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลได้ใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และหมายความรวมถึงความมั่งคั่ง(wealth) ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งตลอดจนการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย¹⁴ ”

คำนิยามของนักเศรษฐศาสตร์ทั้งสามท่านมีนัยที่ตรงกัน¹⁵ กล่าวคือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่าบุคคลนั้นมีอำนาจหรือมีความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามที่ต้องการ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็

นิยามเงินได้ในลักษณะเช่นนี้ทำให้เงินได้มีความหมายกว้างขวางมาก จนกระทั่งมีการให้ชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ(Comprehensive Tax Base) ทั้งนี้เพราะคำนิยามของ Heig และ Simon นั้น รวมเงินได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาที่กำหนดไว้สำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปตัวเงิน ในรูปสินค้าบริการ และในรูปเสมือนเงินได้อื่นๆ (Income in kind) จะเป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อม จะเป็นค่าตอบแทนใช้งานหรือไม่ จะเป็นเงินได้ที่ได้เป็นประจำแน่นอน หรือครั้งคราวไม่แน่นอน อะไรก็ได้ที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับอุปโภคบริโภค

ยกตัวอย่างเช่น นาย A ได้รับเงินเดือนรวมทั้งปี 40,000 เหรียญสหรัฐ แต่ได้ใช้จ่ายไปเป็นค่าอาหาร ค่าเครื่องนุ่งห่ม ค่าที่อยู่อาศัย ค่ายารักษาโรค ค่าสินค้าและค่าบริการอื่นๆ รวมเป็นเงิน 30,000 เหรียญสหรัฐ และยังเป็นเจ้าของทรัพย์สินต่างๆ ซึ่งตอนต้นปีมีมูลค่า 100,000 เหรียญสหรัฐ เมื่อรวมกับเงินเดือนที่เหลือจากการบริโภค 10,000 เหรียญสหรัฐ แล้วก็จะ

¹³ Henry C. Simmons, Personal income taxation (Chicago: University of Chicago Press, 1921) p.5.

¹⁴ Lawrence C. Phillips and Others, Prentice Hall's Federal Taxation 1991 (Individuals) (New Jersey U.S.A.: Prentice-Hall, Inc Englewood Cliffs. 1990)

¹⁵ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 11

115,000 เหรียญสหรัฐ ดังนี้ ในปีดังกล่าวในแง่เศรษฐศาสตร์ถือว่านาย A มีเงินได้ 45,000 เหรียญสหรัฐ $(30,000+(115,000-100,000))$

หลักการกำหนดให้เงินได้ทุกประเภททุกรูปแบบเป็นเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์นั้นมีพื้นฐานมาจากหลัก Accretion Concept ซึ่งถือหลักว่าการที่คนๆ หนึ่งสามารถใช้จ่ายเพื่อการบริโภคและยังมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง สามารถบ่งชี้ได้ว่าเขามีเงินได้มากน้อยเพียงใด ดังนั้น อะไรก็ตามที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นย่อมนับรวมถือเป็นเงินได้ไม่ว่าจะได้รับมาในรูปลักษณะใดหรือได้รับจากทางใดๆ¹⁶

นอกจากนั้น ทฤษฎีเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์(Economic Income) ยังได้แบ่งแยกเงินออกเป็นสองประเภทคือ เงินได้ที่มีลักษณะเป็น Real Income และเงินได้ที่มีลักษณะเป็น Money Income

Real Income หมายถึง การเพิ่มขึ้นถึงความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจ หรือเงินได้ที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของอำนาจในการสนองความต้องการทางเศรษฐศาสตร์อย่างแท้จริง ส่วน Money Income หมายถึง การเพิ่มขึ้นของมูลค่าของทรัพย์สิน

ในทางทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ในสถานการณ์ที่ไม่มีภาวะเงินเฟ้อ Real Income จะเท่ากับ Money Income แต่ในสถานะที่ระดับราคาของสินค้าสูงขึ้น Money Income จะสูงกว่า Real Income เนื่องจากทรัพย์สินมีมูลค่าสูงขึ้นนั่นเอง

โดยแท้จริงแล้วการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวไม่น่าจะถือเป็นเงินได้ เพราะไม่ได้แสดงถึงอำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น เนื่องจากในขณะที่ Money Income เพิ่มขึ้นนั้น มูลค่าของสินค้าและบริการอื่นก็เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน มูลค่าของ Money Income ที่เพิ่มขึ้นจึงไม่ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด

ตามเหตุผลที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น การเก็บภาษีเงินได้โดยใช้ Money Income เป็นฐานภาษีจึงไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเงินได้ที่แท้จริง (Real Income) ไม่ได้เกิดขึ้นหรือเกิดขึ้นน้อยกว่ามูลค่าของ Money Income โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่จัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีก้าวหน้า ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเงินได้ในอัตราส่วนที่สูงกว่าเงินได้ที่แท้จริงที่ได้รับ

กล่าวโดยสรุป เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์จะถูกกำหนดขึ้นโดยอาศัยหลัก Accretion Concept โดยถือว่าเงินได้คือ สิ่งที่ทำให้คนๆ หนึ่งสามารถใช้จ่ายเพื่อการบริโภคและทำให้มีฐานะ

¹⁶ Richard A. Musgrave, The Theory of Public finance (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc 1959)

ทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้นในช่วงระยะเวลานั้นๆ ไม่ว่าจะได้มาในรูปแบบลักษณะใดหรือได้รับจากทางใดๆ เงินได้ทางเศรษฐศาสตร์จึงเป็นพื้นฐานของเงินได้ทางภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม เงินได้ทางเศรษฐศาสตร์นั้นมีขอบเขตที่กว้างขวางมากหากถือเอาเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์มาเป็นเงินได้ทางภาษีอากรในทุกๆ กรณี ก็อาจจะเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ และอาจทำให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีเกินสมควร ดังนั้น จึงจะนำความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์มาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดขอบเขตของเงินได้ในทางภาษีอากรได้ในระดับหนึ่งเท่านั้น

2.2.2 ความหมายของเงินได้ในทางบัญชี

การบัญชี(Accounting) หมายถึง การนำรายการและเหตุการณ์ ทางการเงินมาจัดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล และวิเคราะห์ตีความหมายอย่างมีหลักเกณฑ์ การเก็บรวบรวม บันทึก จำแนกและทำสรุปผลข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปของตัวเงิน¹⁷ บัญชีจึงเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบสถานะทางการเงินและการดำเนินการของแต่ละองค์กร โดยถือเป็นหน้าที่ของนิติบุคคลหรือหน่วยงานอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

เดิมนักบัญชีได้พยายามหาหลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณเงินได้ที่ตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด โดยกำหนดให้ใช้มูลค่าทรัพย์สินสุทธิของกิจการ(เฉพาะทรัพย์สินที่มีตัวตน) แทนที่จะใช้มูลค่าสุทธิโดยตรง เงินได้ในเวลานั้นจึงหมายถึงส่วนที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิ หลักเกณฑ์นี้ได้ถูกนำมาใช้จนกระทั่งศตวรรษที่ 20 นักทฤษฎีการบัญชีได้ชี้ให้เห็นถึงความบกพร่องของหลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยอ้างว่าการคิดคำนวณมูลค่าโดยวิธีดังกล่าวว่าไม่สามารถแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ที่ตรงกับความเป็นจริง ตัวเลขที่ได้จึงไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ

จึงเกิดความคิดขึ้นว่า การวัดเงินได้ควรคำนึงจากเหตุการณ์หรือรายการที่เกิดขึ้นจริง ความเห็นดังกล่าวได้นำไปสู่การพัฒนาหลักการบันทึกการบัญชีซึ่งเรียกว่า หลักการรับรู้รายได้(Realization Concept) ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของหลักการบัญชีในปัจจุบัน

¹⁷ สมเดช โรจนครีเสถียร, การบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 ,(กรุงเทพมหานคร: สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ,2544), น. 1

หลักการของ Realization Concept มีอยู่ว่า เงินได้จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อ “(1) มีการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินและ/หรือบริการกับบุคคลภายนอก อาทิเช่น องค์การต่างๆ ในทางบัญชี (Accounting Entity) หน่วยงานอิสระอื่นๆ (Independent) กลุ่มภายนอกองค์กร (External Group) และ (2) ทรัพย์สินที่ได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนนั้นเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าเป็นธรรม (Being Objectively Valued)” การเสื่อมราคาของราคาตลาดของทรัพย์สินก่อนที่จะมีการขายหรือจำหน่ายจ่ายโอนไปนั้นจึงไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ในทางบัญชี และเงินออม (Imputed Interest) ที่เพิ่มขึ้นจากทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่มีอยู่นั้นก็ไม่ถือเป็นรายได้ในทางบัญชีเช่นเดียวกัน เนื่องจากไม่มีการแลกเปลี่ยนกับบุคคลภายนอก¹⁸

นักวิชาการบางท่านได้อธิบายเพิ่มเติมว่าปัจจัยที่จะพิสูจน์ว่าเงินได้นั้นมีการรับรู้รายได้ (Realization) แล้วมีอยู่ 3 ประการคือ

(1) การได้รับทรัพย์สินที่ถือว่าเป็นเงินได้

การมีเงินได้เกิดขึ้นนั้น หมายถึง การที่ธุรกิจต้องได้รับทรัพย์สินอย่างหนึ่งอย่างใดจากคู่สัญญา (ในบางกรณีอาจเป็นการลดหนี้สิน) และทรัพย์สินที่ได้รับนั้นจะต้องมีสภาพคล่องและสามารถวัดมูลค่าได้

การได้รับทรัพย์สินที่มีสภาพคล่องหมายถึง การได้รับเงินสดและทรัพย์สินอื่นที่เปลี่ยนแปลงสภาพเป็นเงินสดได้โดยสะดวก ถ้ายังมีปัญหาว่าทรัพย์สินที่ได้รับจะเปลี่ยนแปลงสภาพเป็นเงินสดได้หรือไม่ หรือยังไม่ทราบราคาที่เหมาะสมนั้นก็ยังไม่ถือว่าเงินได้เกิดขึ้นแล้ว เพราะถ้าหากยังมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้รับมากก็ไม่มีประโยชน์ที่จะบันทึกเงินได้ นอกจากนี้ นักบัญชียังเน้นถึงวัตถุประสงค์ของเงินได้ เพื่อแบ่งให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ ดังนั้น ถ้าเงินได้ที่ได้รับมาไม่อยู่ในสภาพที่พร้อมจะแบ่งให้กับเจ้าของได้ก็ไม่ควรที่จะยอมรับเป็นเงินได้

(2) รายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการบุคคลภายนอก

เป็นการยอมรับกันทั่วไปว่าเงินได้จะเกิดขึ้นได้เมื่อมีรายการค้าเกิดขึ้นระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก การโอนสินค้าหรือวัตถุดิบระหว่างแผนกภายในบริษัทเดียวกันไม่ถือว่าเงินได้เกิดขึ้น เพราะยังไม่มีบุคคลภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้อง ความเห็นนี้สอดคล้องกับหลักสภาพคล่องแห่งทรัพย์สิน (liquidity) และความสามารถในการวัดมูลค่า (Measurability) ดังนั้นในกรณีของ

¹⁸ Lawrence C. Phillips, William H. Hoffman, West's Federal Taxation: Individual Income (Taxes:West Publishing Co.,1979) p.67

ทรัพย์สินซึ่งราคาตลาดสูงขึ้นอย่างเห็นได้ชัดก็จะมีกำไรจากการขายได้จนกว่าจะได้ขายทรัพย์สินนั้นไปแล้ว

(3) การส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ

เงินได้จะถือว่าเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อกิจการได้ขายสินค้าหรือให้บริการเสร็จสิ้นแล้ว ถ้าหากกิจการได้รับเงินแต่ยังมีภาระผูกพันที่จะต้องให้บริการแก่ลูกค้าในอนาคตเช่นนี้ยังไม่ถือว่ามีเงินได้ เช่นในกรณีของนิตยสารรับค่าสมาชิกล่วงหน้าโดยมีข้อผูกพันที่จะต้องจัดส่งนิตยสารในอนาคต เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการได้รับเงินค่าบริการและได้ให้บริการบางส่วนไปแล้วคงเหลือบริการบางส่วนที่จะต้องส่งมอบให้ในอนาคต เช่นนี้จะต้องบันทึกได้ตามอัตราส่วนของบริการที่ได้ทำสำเร็จแล้ว วิธีนี้นิยมใช้กันมากในกิจการรับเหมาก่อสร้างระยะยาว

ในปัจจุบันการบันทึกเงินตามหลัก Realization Concept เป็นที่ยอมรับปฏิบัติทั่วไป หลักการบัญชีของประเทศไทยก็นำหลัก Realization มาใช้ปฏิบัติเช่นเดียวกัน ดังจะเห็นได้จากคำจำกัดความของเงินได้หรือรายได้ในทางบัญชีซึ่งกำหนดไว้ดังนี้

คำว่า “เงินได้” หมายถึง การเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการ อันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง¹⁹

ตามตัวอย่างที่อ้างไว้ในส่วนความหมายของเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์ในกรณีของนาย A ค่าใช้จ่ายในการบริโภคจำนวน 30,000 เหรียญสหรัฐ ที่นาย A ได้เสียไป และมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินจำนวน 5,000 เหรียญสหรัฐ โดยไม่มีการขาย ซึ่งในแง่เศรษฐศาสตร์ถือเป็นเงินได้นั้น ในแง่วิชาการบัญชีจะไม่ถือเป็นเงินได้ จะถือเป็นเงินได้ต่อเมื่อมีการขายสินค้าหรือการให้บริการเกิดขึ้น ฉะนั้น ในแง่วิชาการบัญชี เงินได้ของนาย A ในปีดังกล่าวจึงมีเพียง 40,000 เหรียญสหรัฐ อันเป็นเงินเดือนที่นาย A ได้รับในปีนั้น

กล่าวได้โดยสรุป เงินได้ทางบัญชีจะเกิดขึ้นภายใต้หลัก Realization Concept โดยมีเงื่อนไข 3 ประการคือ ธุรกิจนั้นต้องได้รับทรัพย์สินที่ถือว่าเป็นเงินได้ มีรายการค้าเกิดขึ้นระหว่างกิจการกับบุคคลภายนอก และมีการส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นให้แก่ลูกค้าแล้ว ซึ่งระบบการบันทึกบัญชีของไทยก็มีพื้นฐานมาจากหลักดังกล่าว

¹⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์ , 2532), น.63

2.2.3 ความหมายของเงินได้ในทางภาษีอากร

คำว่า “เงินได้ในทางภาษีอากร” นั้น กล่าวโดยทั่วไปน่าจะหมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่เป็นฐานของภาษีอากร ซึ่งรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บ จะเห็นว่าเงินได้ในทางภาษีอากรที่กำหนดไว้ในลักษณะนี้จะต้องเป็นเงินได้ที่กฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บ ในทางกลับกันเงินได้ใดๆ ที่กฎหมายมิได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจึงไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร

กรณีของเงินได้ที่ไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นนั้นแตกต่างจากเงินได้ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นเงินได้แต่ได้รับยกเว้นภาษี กล่าวคือ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นในทางทฤษฎีถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรเช่นเดียวกัน หากแต่เป็นเงินได้ที่รัฐไม่ประสงค์จะจัดเก็บโดยมีเหตุผลสนับสนุนบางประการจึงได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น

การกำหนดเงินได้ในทางภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีผลต่อรายได้ภาษีของรัฐโดยตรง ในทางกลับกันกฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนโดยตรงเช่นเดียวกัน การกำหนดขอบเขตของเงินได้ในทางภาษีอากรจึงต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ต่างๆ เพื่อให้เป็นภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพและเป็นธรรม เพราะถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี (Tax Evasion) จะมีมาก และอาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ที่จะใช้พิจารณาว่าเงินได้ชนิดใดเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร อาจใช้วิธีการนำหลักภาษีอากรที่ดีตั้งที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้น²⁰ เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเบื้องต้นก็ได้ โดยนำความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์และทางบัญชีเป็นฐานในการพิจารณาด้วย

เมื่อพิจารณาความหมายเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ จะเห็นได้ว่าเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์เป็นพื้นฐานของแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้ และเป็นฐานในการกำหนดเงินได้ทางภาษีอากร แต่เนื่องจากเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์เป็นเงินได้ในความหมายอย่างกว้าง การที่บุคคลคนหนึ่งมีจำนวนเงินซึ่งได้ใช้ในการบริโภคเพิ่มขึ้นหรือแม้กระทั่งมูลค่าของทรัพย์สินที่มีอยู่เพิ่มขึ้น ก็คือว่าบุคคลนั้นมีเงินได้แล้ว ถึงแม้จะมีได้มีการทำนิติกรรมแลกเปลี่ยนใดๆ ก็ตาม จึงเกิดข้อถกเถียงขึ้นว่าควรจะนำเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ทั้งหมดเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร (ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ) หรือไม่

²⁰ โปรดดู บทที่ 2 ข้อ 2.1 หลักภาษีอากรที่ดี

โดยส่วนที่มีการถกเถียงกันว่า ทางเศรษฐศาสตร์ให้ความหมายคำว่าเงินได้กว้างเกินไป จนทางภาษีอากรไม่ควรนำนิยามในส่วนนี้มาใช้เป็นฐานภาษีก็คือ “มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินที่มีอยู่” เนื่องจากในทางปฏิบัติการจะคิดคำนวณมูลค่าที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวทำได้ยาก ก่อให้เกิดการโต้แย้งกันระหว่างหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีได้ง่าย นอกจากนี้การเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวยังเป็นการขัดกับหลักความพร้อมที่จะชำระภาษี (Wherewithal-To-Pay) ซึ่งมีแนวคิดว่าการเก็บภาษีควรจะเก็บเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินได้และพร้อมที่จะชำระ แต่การเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นโดยที่ยังไม่มีการขายทรัพย์สินนั้น ผู้เสียภาษีจะยังไม่ได้รับตัวเงินที่จะนำไปชำระภาษีได้แต่อย่างใด มีเพียงมูลค่าสมมติที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น

ดังนั้นเมื่อพิจารณาเฉพาะความหมายของเงินได้ในส่วนของ “มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินที่มีอยู่” ของประเทศต่าง ๆ อาจพอกล่าวได้ว่ายังไม่มีประเทศใดสามารถเข้าถึงนิยามทางเศรษฐศาสตร์ที่เก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินได้เลย มีเพียงความพยายามที่จะเก็บภาษีจากผลประโยชน์ที่เกิดจากการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินแล้วเท่านั้น²¹ เช่น ในประเทศอังกฤษก็จัดเก็บภาษีเฉพาะกรณีที่มีการจำหน่ายทรัพย์สินเท่านั้น กรณีที่ทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจะไม่เก็บภาษี เพราะคิดคำนวณยากและราคาทรัพย์สินก็ขึ้นลงตลอดเวลา²² เป็นต้น

ส่วนถ้าจะนำความหมายของเงินได้ในทางบัญชีมาเป็นพื้นฐานในการนิยามความหมายของเงินได้ในทางภาษีอากร จะเห็นได้ว่าเงินได้ทางบัญชีถูกกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงสถานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท ซึ่งต่างกับเงินได้ทางภาษีอากรที่กำหนดขึ้นเพื่อการจัดเก็บภาษี ระบบและวิธีการกำหนดเงินได้ทางบัญชีและภาษีอากรจึงมีความแตกต่างกัน อาทิเช่น หลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ วิธีการคิดคำนวณค่าเสื่อมต่างๆ เป็นต้น จึงไม่สามารถนำเงินได้ตามหลักบัญชี (Accounting principles) มาใช้ตีความเงินได้ในทางภาษีอากรได้

ดังนั้นโดยสรุปอาจกล่าวได้ว่าความหมายของเงินได้ในทางภาษีอากร โดยรวมแล้วมีพื้นฐานมาจากความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ แต่เนื่องจากความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์มีความหมายกว้างขวางมากจนอาจเรียกได้ว่า ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ

²¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ , กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ , พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เด็อนตุลา จำกัด ,2550), น.41

²² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม , กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 , พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T. Training Center ,2541), น.65

(Comprehensive Tax Base) ดังนั้นจึงอยู่ที่ประเทศต่าง ๆ ว่าจะนิยามคำว่าเงินได้ในทางภาษีอากรของตนให้ครอบคลุมฐานภาษีทั้งหมดได้มากน้อยเพียงใด หรือสามารถเข้าถึงหลักการในทางเศรษฐศาสตร์ได้มากน้อยเพียงใดนั่นเอง แต่ไม่ว่าอย่างไรการจะกำหนดให้เงินได้ชนิดใดอยู่ในความหมายของเงินได้ที่ต้องถูกเก็บภาษี ก็ต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดีด้วย เพื่อความมีประสิทธิภาพและความเป็นธรรมของระบบภาษีนั่นเอง

2.3 ทฤษฎีระบบภาษีเงินได้ และแนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีเงินได้

2.3.1 ทฤษฎีระบบภาษีเงินได้

1) ระบบภาษีเงินได้แบบ Comprehensive income tax

เป็นระบบภาษีเงินได้ที่การกำหนดฐานภาษีโดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ เพราะถือว่าแหล่งที่มาของเงินได้ทุกประเภทสะท้อนความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากัน ดังนั้นเงินได้ทุกประเภทควรรับอัตราภาษีเดียวกัน

กล่าวคือระบบนี้มองข้ามคุณภาพของเงินได้จากแง่คิดเชิงวัตถุวิสัย (objectively) และเชิงอัตวิสัย (subjectively) เนื่องจากเงินได้ทุกประเภทมีคุณสมบัติเหมือนกัน ต่างก็ช่วยให้ผู้เป็นเจ้าของมีอำนาจที่จะได้มาซึ่งสิ่งอุปโภคบริโภคเท่ากันหากมีเงินได้เท่ากัน แม้ว่าบุคคลหนึ่งจะมีแต่เงินได้ประเภทค่าแรง และอีกคนหนึ่งมีแต่เงินได้ประเภทดอกเบี้ยก็ตาม แต่ความสำคัญอยู่ที่ระดับของเงินได้ทั้งหมดที่บุคคลมีอยู่ในครอบครอง จนมีนักวิชาการบางท่านให้ชื่อของระบบภาษีเงินได้แบบนี้ว่า “ภาษีเงินได้รวมประเภท (Global Income Taxation)”²³

โดยข้อดีของระบบภาษีเงินได้นี้ คือ ช่วยให้การบริหารจัดการเก็บและการเสียภาษีสะดวกและง่ายขึ้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บทั้งด้านผู้เสียภาษีและรัฐบาลก็พลอยลดน้อยลงด้วยนั่นเอง²⁴

2) ระบบภาษีเงินได้แบบ Schular income tax

บางตำราเรียกว่า “ภาษีเงินได้เฉพาะประเภท” เป็นระบบภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากฐานเงินได้แต่ละประเภทในลักษณะที่แตกต่างกัน สะท้อนแนวความคิดที่ว่าเงินได้แต่ละประเภทมีคุณภาพหรือคุณสมบัติต่างกัน ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้ก็น่าจะสะท้อนให้เห็นความแตกต่างเชิง

²³ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 11 , น.9

²⁴ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 11 , น.9

คุณภาพนี้ด้วย กล่าวคืออัตราภาษีที่เสียควรแตกต่างกันนั่นเอง²⁵ ถ้าบุคคลมีเงินได้หลายประเภท ก็ต้องแยกรายการเงินได้เพื่อเสียภาษี เพราะอัตราภาษีและข้อบังคับอื่น ๆ แตกต่างกัน ดังนั้นการเก็บภาษีระบบนี้จึงมีค่าใช้จ่ายการบริหารจัดเก็บและการเสียภาษีที่สูงกว่าระบบภาษีเงินได้แบบ Comprehensive income tax ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ยิ่งการจำแนกประเภทเงินได้ละเอียดมากขึ้นเท่าใด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บก็จะสูงขึ้นเป็นเงาตามตัว

อย่างไรก็ตาม ส่วนดีของระบบภาษีเงินได้แบบ Schedular income tax คือ รัฐสามารถกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมสำหรับเงินได้ต่างประเภทกันให้ตอบสนองความต้องการของรัฐได้ดีมากขึ้น สามารถขยายฐานภาษีจากเงินได้บางประเภทให้กว้างมากขึ้นได้โดยปราศจากการต่อต้านจากผู้เสียภาษี ซึ่งค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้นก็อาจคุ้มค่ากับผลประโยชน์ที่ได้รับได้

ตัวอย่างของ ระบบภาษีเงินได้แบบ Schedular income tax เช่น ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax) ซึ่งเก็บภาษีจากเงินได้จากทุนในอัตราคงที่ ส่วนเงินได้จากแรงงานเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า โดยเงินได้จากแรงงานเก็บภาษีในอัตราสูงกว่าเงินได้จากทุน เป็นต้น

2.3.2 แนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีเงินได้ในปัจจุบัน²⁶

เดิมระบบภาษีเงินได้ที่ได้รับความนิยมในประเทศต่าง ๆ ล้วนได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดความหมายของเงินได้แบบ Comprehensive Income Tax ซึ่งนิยามความหมายของเงินได้ตามความหมายในเชิงเศรษฐศาสตร์ คือ จัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกชนิดในอัตราเดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ ซึ่งตามหลักการดังกล่าวดูเหมือนว่าจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างเงินได้ต่างชนิดกัน และไม่มีแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีต้องวางแผนภาษีหรือเบี่ยงเบนรูปแบบของธุรกิจเพื่อให้ได้รับเงินได้ชนิดที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เนื่องจากไม่มีความแตกต่างระหว่างเงินได้ต่างชนิดกันนั่นเอง

²⁵ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 11 , น.10

²⁶ Steffen Ganghof, "Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing," Global Social Policy, Vol.5(I) (2005) , pp.77-95 .

แต่ในทางปฏิบัติไม่มีประเทศใดเลยที่สามารถจัดเก็บภาษีตามหลักการ Comprehensive Income Tax อย่างสมบูรณ์แบบได้ เนื่องด้วยเหตุผลทางสังคม เศรษฐกิจ การเมือง และอื่น ๆ ทำให้ต้องบัญญัติให้ช้อยกเว้นหรือขอลดหย่อนสำหรับเงินได้บางประเภท อันส่งผลให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้มีเงินได้ต่างชนิดกัน และมีปัญหาการเลี่ยงภาษี ตามมา

จากปัญหาดังกล่าวประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะในกลุ่ม Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) มีความพยายามที่จะปรับปรุงหรือปฏิรูประบบภาษีเงินได้ของตน (Tax Reform) เพื่อแก้ปัญหาต่าง ๆ ของระบบเดิมและเพื่อให้ก้าวหน้ายุคสมัยมากขึ้น โดยมีการศึกษากันอย่างจริงจังเมื่อกลางทศวรรษที่ 90 ที่ผ่านมา ซึ่งแนวทางการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ที่มีการพูดถึงกันมากในกลุ่มประเทศ OECD มีอยู่ 2 แนวทาง ได้แก่

1) ปรับปรุงระบบการเก็บภาษีแบบ Comprehensive Income Tax ที่ใช้บังคับอยู่เดิมให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าเดิมประเทศต่าง ๆ จัดเก็บภาษีเงินได้โดยได้รับอิทธิพลจากแนวคิด Comprehensive Income Tax เป็นหลัก แต่ไม่สามารถใช้บังคับได้อย่างสมบูรณ์ทำให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ขึ้น การปฏิรูปกฎหมายภาษีแนวนี้เป็นการพยายามลดข้อเสียและขจัดปัญหาของระบบภาษีเงินได้แบบเดิม โดยยังยึดแนวคิด Comprehensive Income Tax เช่นเดิม คือ เก็บภาษีจากเงินได้ทุกชนิดในอัตราก้าวหน้าอัตราเดียวกัน แต่แก้ปัญหาข้อจำกัดของระบบเดิมด้วยการพยายามขยายฐานภาษีให้กว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และพยายามเข้าใกล้หลักการ Comprehensive Income Tax ในทางเศรษฐศาสตร์ให้ได้มากที่สุด ด้วยการลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลงมา ให้อัตราสูงสุดใกล้เคียงกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีกลไกที่ช่วยสร้างให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลประสานเข้ากันได้ คือ การให้เครดิตภาษีเงินปันผลที่เงินได้ก่อนดังกล่าวถูกเก็บภาษีไปแล้วในชั้นนิติบุคคล

โดยแนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีแบบนี้จะชัดเจนรายได้ทางภาษีที่ขาดหายไปด้วยการนำรายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาชดเชย ประเทศที่ใช้แนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีแบบนี้ เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ เป็นต้น

2) ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax) โดยระบบนี้ถูกริเริ่มด้วยประเทศในกลุ่มนอร์ดิก (Nordic countries) ได้เสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบใหม่ด้วยแนวคิดที่ว่า ให้แยกเงินได้จากทุน (capital income) และเงินได้จากแรงงาน (labor income) ออกเป็น 2 ประเภทเงินได้อย่างชัดเจน และเก็บภาษีจากเงินได้จากทุน (capital income)

ในอัตราต่ำและเป็นอัตราคงที่ โดยอัตราดังกล่าวเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนเงินได้จากแรงงาน (labor income) เก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเช่นเดิมไม่ลดอัตราลงมาแต่อย่างใด

โดยเบื้องหลังแนวความคิดการเก็บภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax) นี้ ได้รับอิทธิพลมาจากปัญหาความไม่เป็นธรรม(equity) และความไม่มีประสิทธิภาพ(efficiency) ของระบบภาษีเงินได้แบบเดิม โดยเฉพาะปัญหาการเคลื่อนย้ายทุน (capital flight) ที่นับวันจะยิ่งทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น และทำให้รัฐเสียรายได้จากภาษีที่ควรจัดเก็บได้จากเงินได้ดังกล่าวเป็นจำนวนมาก

แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax) นี้ ได้รับความสนใจจากประเทศต่าง ๆ ในกลุ่ม OECD เป็นจำนวนมาก โดยมีการศึกษาหลักการ รูปแบบ และข้อดีข้อเสีย กันอย่างกว้างขวาง

โดยรายละเอียดแนวคิด รูปแบบ และข้อดีข้อเสีย ของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax) นี้ จะได้กล่าวถึงในบทต่อไป