

แนวคิดในการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นเรื่องซึ่งเนื่องมาจากการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือการกระจายอำนาจตามอาณาเขตหมายถึง¹ การโอนกิจการบริการสาธารณะบางเรื่องซึ่งมีผลกระทบต่อส่วนได้เสียของราษฎรในท้องถิ่นหนึ่งโดยเฉพาะจากรัฐหรือองค์กรปกครองส่วนกลางไปให้ราษฎรในท้องถิ่นนั้นๆ ร่วมกันจัดทำแยกต่างหากจากองค์กรปกครองส่วนกลาง และอย่างเป็นอิสระจากองค์กรปกครองส่วนกลาง การกระจายอำนาจตามอาณาเขตมีลักษณะสำคัญ 5 ประการ²

(1) เกิดจากการยอมรับว่าความต้องการส่วนรวมของราษฎรหรือประโยชน์มหาชน (Public Interest) นั้นมีทั้งที่เป็นความต้องการส่วนรวมของราษฎรทั่วทั้งประเทศ และความต้องการส่วนรวมของราษฎรในท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้นการบริการสาธารณะ (Public Service) หรือกิจการที่กระทำไปเพื่อตอบสนองความต้องการส่วนรวมของราษฎรจึงมีทั้งกิจการระดับชาติและระดับท้องถิ่น รัฐหรือองค์กรปกครองส่วนกลางควรจำกัดตนเองอยู่เฉพาะกับการจัดทำกิจการระดับชาติเท่านั้น ส่วนกิจการระดับท้องถิ่นควรมอบหมายให้ราษฎรในท้องถิ่นรับผิดชอบจัดทำกันเองอย่างอิสระเพราะราษฎรในท้องถิ่นย่อมทราบความต้องการส่วนรวมของตน และเล็งเห็นปัญหาตลอดจนวิธีการแก้ปัญหาการตอบสนองความต้องการส่วนรวมได้ดีกว่าเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนกลางที่อยู่ตามภูมิภาคต่างๆ

(2) กฎหมายจัดตั้งชุมชนในท้องถิ่นต่างๆ ของประเทศขึ้นเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจหน้าที่จัดทำกิจการท้องถิ่นที่กำหนดไว้ตอบสนองความต้องการส่วนรวมของราษฎรที่เป็นสมาชิกของชุมชนนั้นๆ และรับรองให้องค์กรที่จัดตั้งขึ้นมีฐานะเป็นนิติบุคคลคือมีความสามารถ มีสิทธิและหน้าที่ของตนให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

¹สมคิด เลิศไพฑูรย์, บัญญัติ มีวงศ์อุโฆษและสภณีย์ วรรณัญญาวัฒนา, รายงานการวิจัยเรื่องงบประมาณจังหวัดของสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร, (กรุงเทพมหานคร: จัดพิมพ์โดยกองการพิมพ์สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2541), น.35.

²วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการรวมอำนาจ หลักการแบ่งอำนาจและหลักการกระจายอำนาจ” ผู้จัดการรายวัน, (14 ธ.ค. 2537) :11.

(3) “องค์กร” หรือ “ผู้แทน” ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดการนิติบุคคล เช่น ดำเนินการต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ตามกฎหมาย หรือใช้สิทธิและปฏิบัติหน้าที่เหล่านั้นแทนนิติบุคคลจะต้องสามารถทำหน้าที่จัดการนิติบุคคลได้อย่างเป็นอิสระจากองค์กรของรัฐหรือองค์กรปกครองส่วนกลาง

(4) บุคลากรหรือเจ้าหน้าที่ต่างๆ ทำหน้าที่ช่วยเหลือ “องค์กร” หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นนิติบุคคลในการจัดการนิติบุคคลนี้จะต้องอยู่ในสังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ ต้องได้รับแต่งตั้ง โยกย้าย เลื่อนตำแหน่ง เลื่อนขั้นเงินเดือน โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับเงินเดือนและเงินค่าตอบแทนอื่นๆ จากงบประมาณประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และโดยเฉพาะอย่างยิ่งอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(5) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นนิติบุคคลจะต้องมีอิสระทางการคลัง คือ มีแหล่งรายได้และมีอำนาจจัดสรรรายได้เพื่อใช้จ่ายในการทำกิจการอันอยู่ในขอบแห่งอำนาจหน้าที่ของตนได้ อิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนี้เกิดขึ้นได้ยากเพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมักจะมีรายได้จำกัด การจะจัดทำบริการสาธารณะให้มีประสิทธิภาพและทั่วถึงจึงต้องอาศัยเงินอุดหนุนจากรัฐหรือองค์กรปกครองส่วนกลาง ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนกลางจึงอยู่ในวิสัยที่จะใช้เงินอุดหนุนเป็นเครื่องมือบีบบังคับให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำ “กิจการท้องถิ่น” ไปในทางที่รัฐบาลกลางต้องการ

การปกครองท้องถิ่นเป็นรูปแบบการปกครองที่เกิดจากหลักการกระจายอำนาจปกครองตามพื้นที่³ การพิจารณาว่าหน่วยงานใดเป็นท้องถิ่นหรือไม่อาจพิจารณาจากกฎหมายที่บัญญัติรับรองให้หน่วยงานนั้นเป็นท้องถิ่น หรืออาจพิจารณาได้จากองค์ประกอบหรือลักษณะของหน่วยงานนั้น องค์ประกอบที่สำคัญคือการมีอิสระในการปกครองตนเองของท้องถิ่นซึ่งรวมถึงเรื่อง การมีการคลังของตนเอง อาจเรียกได้ว่าเป็นการกระจายอำนาจทางการคลังโดยมีความหมายว่า รัฐมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบทางการคลังให้ท้องถิ่น ให้มีอิสระในการตัดสินใจเรื่องนโยบายและการคลังของท้องถิ่นได้ในระดับหนึ่งโดยไม่ต้องขอรับความเห็นชอบหรืออยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐ เป็นการกระจายอำนาจการตัดสินใจที่เป็นของรัฐบาลกลาง ทั้งอำนาจการบริหาร

³สมคิด เลิศไพฑูรย์,กฎหมายการปกครองท้องถิ่น,(กรุงเทพมหานคร:ธรรมมถการพิมพ์,2550),น.35.

จัดการบริการสาธารณะ การบริหารการเงินการคลัง การงบประมาณของท้องถิ่นไปสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁴

เป็นที่ยอมรับว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องมีการคลังที่เป็นของตนเองแยกต่างหากจากการคลังของรัฐ ซึ่งหมายความว่าต้องมีงบประมาณและภาษีอากรเป็นของตนเอง⁵ การมีการคลังที่เป็นของตนเองนี้ในบางทฤษฎีถือว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องมีงบประมาณและภาษีอากรอย่างเพียงพอที่จะนำไปใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายบัญญัติไว้ เป็นการพึ่งพาตนเองมิใช่พึ่งพารัฐ หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดไม่สามารถมีการคลังที่เพียงพอดังกล่าวข้างต้น ในทางทฤษฎีถือว่าองค์กรนั้นไม่ใช่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในขณะที่อีกทฤษฎีหนึ่งถือว่า การมีการคลังเป็นของตนเองนั้นหมายถึง แต่เพียงว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีงบประมาณและภาษีอากรแยกต่างหากจากรัฐ โดยไม่จำเป็นต้องมีงบประมาณและภาษีอากรเพียงพอต่อการจัดทำบริการสาธารณะทั้งหมดในท้องถิ่น แต่ประการใด ทั้งนี้เพราะว่าทฤษฎีนี้ถือว่าสาระสำคัญของการปกครองท้องถิ่นคือให้ประชาชนในท้องถิ่นนั้นปกครองกันเอง ไม่ว่าท้องถิ่นจะมีงบประมาณและภาษีอากรมากหรือน้อยก็ตาม ท้องถิ่นก็ยังคงสามารถปกครองตนเองอยู่ได้นั่นเอง ท้องถิ่นใดที่มีงบประมาณและภาษีอากรมากก็จะจัดทำบริการสาธารณะในท้องถิ่นได้มากตามไปด้วย ท้องถิ่นใดที่มีงบประมาณและภาษีอากรน้อยก็เลือกจัดทำบริการสาธารณะที่มีความจำเป็นต่อท้องถิ่นจริงๆ การคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทยเป็นไปตามทฤษฎีที่สองนี้เอง

1. เหตุผลในการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เหตุผลหลักในการที่รัฐต้องปันรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องนำเงินไปใช้ในภารกิจที่รับผิดชอบ ซึ่งในเรื่องเกี่ยวกับการให้บริการ

⁴สกนธ์ วรรณวิวัฒนา, "ความท้าทายการกระจายอำนาจการคลังสู่ท้องถิ่น", ใน นรรนิติ เศรษฐบุต :60 ปี กীরตยาจารย์ เล่มหนึ่ง ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศและการปกครองท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 131.

⁵พรชัย รัชมีแพทย์, "การปกครองตนเองของนครหลวงกรุงเทพมหานคร: ศึกษากรณีนิติสัมพันธ์กับองค์การปกครองส่วนกลาง" (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530), น. 13.

สาธารณะแก่ชุมชนต่างๆ ศาสตราจารย์ Arther P. Becher (Mali Yokubul 1984, 19-22) ได้
จำแนกการให้บริการสาธารณะแก่ชุมชนออกเป็น 3 ประเภท คือ⁶

(1) บริการสาธารณะที่ครอบคลุมพื้นที่จำนวนมากโดยไม่สามารถแบ่งแยกบริโภคออกจากกัน บริการสาธารณะชนิดนี้ผลิตขึ้นมาแล้วทุกคนต่างก็ได้ใช้ร่วมกัน ไม่สามารถแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันได้และการใช้บริการนั้นโดยคนใดคนหนึ่งแล้วก็ไม่เป็นสาเหตุทำให้คนอื่นต้องงดเว้นการใช้บริการนั้น หรือได้รับความพอใจจากการใช้บริการนั้นน้อยลง (non-rival) บริการชนิดนี้มักจะสัมพันธ์กับความต้องการด้านความปลอดภัย สุขภาพ สวัสดิการทางสังคม และการจัดแบ่งเขตการใช้ประโยชน์จากที่ดินสำหรับชุมชนเมือง ซึ่งอาจพิจารณาได้จากบริการต่อไปนี้คือ สวนสาธารณะและการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม บริการสาธารณสุขและสุขภาพ ถนนและทางหลวง การจัดแบ่งเขตพื้นที่การก่อสร้างและการตรวจสอบ การป้องกันและระงับอัคคีภัย การป้องกันภัยฝ่ายพลเรือน การควบคุมเสียงและสิ่งรบกวน และการจัดให้สวัสดิการสังคม

จะเห็นได้ว่า การคิดค่าบริการดังกล่าวข้างต้นจากผู้ใช้บริการอาจไม่เหมาะสมเนื่องจากผลประโยชน์จากบริการดังกล่าวก่อให้เกิดประโยชน์ต่อพลเมืองทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน และราคาต้นทุนของบริการก็อาจจะสูงมาก ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องเข้าทำหน้าที่ช่วยเหลือโดยอาศัยมาตรการทางการคลังด้วยการจัดเก็บรายได้ทั่วไปจากภาษีทรัพย์สิน และภาษีรายได้ส่วนบุคคลแล้วนำมาจัดสรรกลับไปให้แก่รัฐบาลท้องถิ่น อันจะเป็นการกระจายบริการหรือสินค้าสาธารณะให้กับชุมชนต่างๆ อย่างเท่าเทียมกัน

นอกจากนี้ บริการสาธารณะดังกล่าวอาจจะก่อให้เกิดผลภายนอก (spillover effect) ซึ่งมีพื้นที่ที่ต่อเนื่องกัน หรือในกรณีที่คนในท้องถิ่นอื่นได้รับประโยชน์จากบริการดังกล่าว แต่รัฐบาลท้องถิ่นที่เป็นผู้ผลิตบริการสาธารณะไม่สามารถที่จะไปเรียกเก็บเงินหรือภาษีอากรจากคนที่ได้รับบริการนั้นที่อยู่ในท้องถิ่นอื่นได้ ก็จะทำให้ประชาชนในท้องถิ่นนั้นต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายมากกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งปัญหาข้อบกพร่องดังกล่าวนี้อาจจะแก้ไขได้โดยรัฐบาลกลางเข้าทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือหรือพยายามส่งเสริมให้ท้องถิ่นต่างๆ ให้ความร่วมมือซึ่งกันและกัน

(2) บริการสาธารณะที่ครอบคลุมพื้นที่จำกัดโดยสามารถแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันได้ บริการสาธารณะชนิดนี้เป็นสินค้าที่สามารถแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันได้ ผู้ผลิตหรือ

⁶ วิภา เจริญวิลาวัณย์, "ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อรายรับของกรุงเทพมหานคร", (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น. 9.

ผู้บริการมีสิทธิที่จะไม่ให้ผู้หนึ่งผู้ใดใช้บริการของตน ถ้าหากผู้บริโภคหรือผู้ใช้บริการไม่ยอมจ่ายเงินเป็นค่าตอบแทน และการบริโภคหรือการใช้บริการสินค้าชนิดนี้โดยคนหนึ่งคนใดแล้วจะเป็นเหตุทำให้ผู้อื่นต้องงดการใช้สินค้าหรือบริการนั้น หรือได้รับความพอใจจากการใช้สินค้านั้นน้อยลง (rival) ซึ่งพิจารณาได้จากบริการดังต่อไปนี้คือ การจัดเก็บและทำลายขยะมูลฝอย การบริการแก๊สและไฟฟ้า การจัดสถานที่จอดรถ สนามกอล์ฟ สระว่ายน้ำและสถานที่พักผ่อนหย่อนใจ การบำรุงรักษาทางเท้าและทางระบายน้ำ สถานีขนส่ง เช่น สนามบิน ท่าเรือ เป็นต้น

สินค้าหรือบริการดังกล่าวข้างต้นนั้น ภาคเอกชนสามารถจะดำเนินการเป็นผู้ผลิตสินค้าและบริการดังกล่าวได้ เนื่องจากเป็นสินค้าและบริการที่สามารถแบ่งแยกการบริโภคออกจากกัน และผู้ผลิตสามารถคิดอัตราค่าสินค้าหรือบริการได้ อย่างไรก็ตาม สินค้าและบริการชนิดนี้โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการพักผ่อนหย่อนใจ พลเมืองทุกคนไม่สามารถจะเข้าร่วมในสโมสรของเอกชนได้ ซึ่งอาจเนื่องจากข้อจำกัดทางสังคม หรือข้อจำกัดทางการเงินนั่นเอง ดังนั้น การจัดให้บริการดังกล่าวยังคงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้การจัดสรรในบริการชนิดนี้ สามารถกระจายไปให้พลเมืองของชุมชนอย่างทั่วถึง การจัดให้บริการชนิดนี้รัฐบาลท้องถิ่นสามารถลงทุนโดยอาศัยแหล่งรายได้ทั่วไปของตนเอง และสามารถคิดค่าบริการให้เหมาะสมกับต้นทุนที่ใช้ไปในการดำเนินการ

(3) บริการสาธารณะที่ครอบคลุมพื้นที่กว้างขวางโดยสามารถแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันได้ การจัดให้บริการชนิดนี้ก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยตรงกับผู้บริโภค อีกทั้งก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยอ้อมกับสังคม ที่เรียกว่าสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (merit goods) กล่าวคือ สินค้าหรือบริการบางอย่างมีลักษณะผสมระหว่างสินค้าสาธารณะกับสินค้าเอกชนหรือมีลักษณะเป็นสินค้าเอกชนแต่การใช้สินค้าหรือบริการเหล่านั้นเป็นสิ่งจำเป็นของประชาชนหรือเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อสังคม รัฐบาลกลางอาจจะไม่สามารถปล่อยให้เอกชนทำการผลิตและขยายบริการเหล่านั้นโดยเสรี ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนอาจจะได้รับความเดือดร้อนจากการเอาวัดเอาเปรียบของผู้ผลิตผู้ขาย หรืออาจจะเกิดจากการขาดแคลนของสินค้านั้นได้ ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องเข้าทำหน้าที่คอยควบคุมหรือสอดส่องการจัดสรรสินค้าหรือบริการเหล่านั้น และในบางครั้ง รัฐบาลอาจจะต้องเข้าไปทำหน้าที่ผลิตและจำหน่ายบริการเหล่านั้นเสียเอง บริการดังกล่าวมาพิจารณาได้จากการจัดหาน้ำสะอาด การกำจัดสิ่งปฏิกูล การบริการทางสาธารณสุข และโรงพยาบาล บริการทางสาธารณสุขประเภทต่างๆ และการจัดให้มีห้องสมุด

การจัดให้มีบริการดังกล่าวข้างต้น สามารถใช้วิธีเดียวกับบริการข้อ 2 กล่าวคือ รัฐบาลท้องถิ่นควรจะลงทุนจากรายได้ทั่วไปของท้องถิ่น โดยสามารถคิดค่าบริการจากต้นทุนดำเนินการ

เนื่องจากบริการชนิดนี้ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการดำรงชีพของปัจเจกบุคคลโดยตรง แต่อย่างไรก็ตาม รัฐบาลกลางอาจจะต้องให้ความสนับสนุนในรูปของเงินอุดหนุนแก่รัฐบาลท้องถิ่น สำหรับเป็นหลักประกันในการกระจายบริการไปสู่กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้น้อย

ความสำคัญของการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีการคลังเป็นของตนเอง เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตั้งขึ้นด้วยความมุ่งหมายให้ประชาชนปกครองตนเอง เพื่อให้เป็นไปตามความมุ่งหมาย รัฐได้มอบอำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะอันเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องใกล้ชิดกับชีวิตประจำวันให้ประชาชนในท้องถิ่นนั้นเองเป็นผู้จัดการดูแล โดยรัฐทำหน้าที่เพียงเป็นผู้กำกับดูแลให้การดำเนินการเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น

ท้องถิ่นจึงมีดุลยพินิจในการเลือกจัดทำบริการสาธารณะที่เห็นว่าประชาชนในท้องถิ่นมีความต้องการได้อย่างอิสระ ท้องถิ่นจึงต้องมีระบบการคลังเป็นของตนเองอันหมายถึงการมีระบบงบประมาณ การมีรายได้ รายจ่าย ซึ่งมีผลโดยตรงต่อการวางแผนดำเนินกิจการต่างๆ ต่อไป

1.1 หลักการจัดสรรอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอันเป็นพื้นฐานของการปันรายได้ภาษี

เมื่อเหตุผลสำคัญที่รัฐต้องปันรายได้ภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะ ต่อไปนี้จึงเป็นการศึกษาการจัดสรรอำนาจหน้าที่หรือภารกิจระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

1.1.1 แนวคิดในการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁷

กลุ่มแรก มองว่าอำนาจหน้าที่ทั้งหลายรวมถึงการทำบริการสาธารณะให้กับประชาชนในท้องถิ่นนั้นเป็นของรัฐแต่เพียงผู้เดียว อำนาจหน้าที่ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอยู่นั้นไม่ได้เป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอยู่แต่เดิม หากแต่มีขึ้นเนื่องจากรัฐได้มอบหมายให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการแทนรัฐ ดังนั้นจึงมีได้เท่าที่รัฐมอบหมายและรัฐมีสิทธิเข้าแทรกแซงควบคุมดูแล รวมทั้งเรียกคืนอำนาจที่มอบให้ไป

กลุ่มที่สอง มองว่าอำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะในท้องถิ่นเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างแท้จริง เพียงแต่ว่าในขณะนั้นท้องถิ่นยังไม่มีความพร้อมที่จะจัดการได้ รัฐซึ่งมีความพร้อมมากกว่าจึงเข้ามาช่วยเหลือและดำเนินการจัดทำไปก่อน

⁷ สมคิด เลิศไพฑูรย์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3*, น.35 – 40.

1.1.2 หลักเกณฑ์การแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หลักเกณฑ์การแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีปรากฏชัดเจนการศึกษาเรื่องดังกล่าวจึงต้องอาศัยการพิจารณาจากการกำหนดอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศต่างๆ ซึ่งพอจะสรุปได้ว่ามีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งแยก 9 ประการ ดังนี้

1.1.2.1 หลักผลประโยชน์มหาชน แบ่งได้เป็น 2 ลักษณะคือ ประโยชน์มหาชนของรัฐ และประโยชน์มหาชนท้องถิ่น

1.1.2.2 หลักประสิทธิภาพในการจัดบริการ เป็นการพิจารณาคุณภาพของการให้บริการบริการสาธารณะที่จัดทำขึ้น

1.1.2.3 หลักความรับผิดชอบในการจัดบริการ กิจกรรมที่ตอบสนองของความต้องการของหน่วยชุมชนระดับใดก็ควรมอบให้หน่วยชุมชนระดับนั้นเป็นเจ้าของและเป็นผู้ดำเนินการ

1.1.2.4 หลักความสามารถของท้องถิ่น เกิดจากพื้นฐานแนวคิดว่าการดำเนินกิจกรรมสาธารณะทั้งหมดเป็นหน้าที่ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นในระดับล่างสุดเสมอ หน่วยการปกครองท้องถิ่นในระดับสูงขึ้นไปจะเลือกดำเนินการกิจกรรมสาธารณะใดๆ ก็ต่อเมื่อท้องถิ่นระดับล่างไม่มีศักยภาพที่จะดำเนินการได้ หรือดำเนินการแล้วจะเกิดปัญหากระทบกับท้องถิ่นอื่นๆ หรือเป็นผลเสียหายระดับชาติโดยรวม

1.1.2.5 หลักการกำหนดระดับของหน่วยจัดการบริการที่มีความรับผิดชอบสูงสุด หมายถึง หน่วยจัดบริการในระดับใดๆ ก็ตามที่มีคุณสมบัติทั้ง 2 ประการนี้มากที่สุด

(1) เป็นหน่วยจัดบริการระดับล่างสุด มีความใกล้ชิดกับผู้ใช้บริการมากที่สุดที่มีความสามารถในการวางแผน จัดการผลิต และหารายได้มาใช้จ่ายในการจัดทำบริการได้อย่างสมบูรณ์

(2) เป็นหน่วยจัดบริการที่มีพื้นที่การให้บริการครอบคลุมประชากรหรือพื้นที่ที่ได้รับประโยชน์ และผลกระทบจากการให้บริการโดยสมบูรณ์

1.1.2.6 หลักการกำหนดขนาดของการบริการที่มีประสิทธิภาพสูงสุด หมายถึง ขนาดของชุมชน (จำนวนประชากรในชุมชน) ในระดับใดๆ ก็ตาม que อำนวยให้สามารถจัดบริการประเภทนั้นๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด คือมีต้นทุนการจัดบริการที่ต่ำที่สุดนั่นเอง หลักนี้มาจากหลักประสิทธิภาพในการจัดทำบริการสาธารณะที่ว่า การจัดบริการสาธารณะใดๆ ควรต้องประหยัด ถ้าสามารถใช้จ่ายเงินจำนวนน้อยสุดเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้คนจำนวนมากได้ก็นับเป็นทางเลือกที่ดี

1.1.2.7 หลักการจำแนกหน่วยกำหนดนโยบายและหน่วยจัดบริการออกจากกัน เป็นการนำหลักการกำหนดระดับของหน่วยจัดการบริการที่มีความรับผิดชอบสูงสุดกับหลักประสิทธิภาพในการจัดทำบริการสาธารณะมาพิจารณาร่วมกันวิเคราะห์บริการสาธารณะแต่ละประเภทและจัดสรรบริการลงไปในชุมชนระดับต่างๆ

1.1.2.8 หลักการกำหนดอำนาจหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะตามขนาดของกิจการสาธารณะ สามารถแบ่งได้ 2 ประเภทคือ

(1) บริการสาธารณะที่เป็นกิจการขนาดใหญ่ หมายถึงกิจการที่ต้องใช้เทคโนโลยีเงินทุน และบุคลากรที่มีความสามารถระดับสูง

(2) บริการสาธารณะที่เป็นกิจการที่ไม่สลับซับซ้อนหรือมีเทคนิคมากนัก และมักเกี่ยวข้องกับชีวิตประจำวันของประชาชน

1.1.2.9 หลักการแบ่งตามประเภทองค์กรในการเป็นผู้ให้บริการสาธารณะ ได้แก่ บริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจของรัฐ บริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บริการสาธารณะท้องถิ่นในรูปองค์กรร่วมและบริการสาธารณะที่รัฐและท้องถิ่นร่วมกันดูแล

นอกจากนี้ หากใช้วัตถุประสงค์ของการใช้อำนาจหน้าที่เป็นเกณฑ์ในการแบ่ง ก็อาจแยกประเภทของอำนาจหน้าที่ของท้องถิ่นได้ 2 ประเภท คือ^๘

(1) อำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะ (service public)

บริการสาธารณะ หมายความว่า กิจการที่อยู่ในความอำนาจการหรือในความควบคุมของฝ่ายปกครองที่จัดทำขึ้นเพื่อสนองความต้องการส่วนรวมของประชาชน^๙ และบริการสาธารณะอาจแยกได้เป็นอีก 2 ประเภท คือ ภารกิจพื้นฐานและภารกิจลำดับรอง

ภารกิจพื้นฐาน (primary function) ได้แก่ การป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาทและยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นแล้ว หรืออีกนัยหนึ่งคือการดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อย และรักษาความมั่นคงปลอดภัย

ภารกิจลำดับรอง (secondary function) ได้แก่ การส่งเสริมคุณภาพ ตลอดจนการขยายความมั่นคงปลอดภัยของชาติไปยังประชาชนกลุ่มต่างๆ เพื่อที่จะให้เกิดความยุติธรรมทางสังคม รัฐส่งเสริมสวัสดิภาพของราษฎรทั้งในทางกายภาพและจิตใจ รัฐประกันเงื่อนไขแห่งการครองชีพขั้นต่ำของราษฎรทุกคน เช่น ให้บริการการศึกษา การรักษาพยาบาล การขนส่ง

^๘สมคิด เลิศไพฑูรย์, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 3*, น. 350.

^๙ประยูร กาญจนดุล, *คำบรรยายกฎหมายปกครอง*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538), พิมพ์ครั้งที่ 4, น. 108.

คมนาคม การพักผ่อนหย่อนใจ ส่งเสริมการเล่นกีฬา เพื่อให้ราษฎรมีสุขภาพแข็งแรง ส่งเสริม ศิลปะวัฒนธรรม ประกันการว่างงาน คຸ້ມครองการบริโภคของราษฎร เป็นต้น

ภารกิจลำดับรองนี้เองที่เป็นบริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น ซึ่งอาจเรียกได้ว่าเป็นบริการสาธารณะในความหมายอย่างแคบ

(2) อำนาจหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบ (police) มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจ ควบคุมการใช้เสรีภาพของปัจเจกชนเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อยขึ้น

ส่วนรูปแบบของการให้บริการสาธารณะเป็นภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รศ.ดร.นครินทร์ เมฆไตรรัตน์¹⁰ ได้ให้ความเห็นว่าควรมี 3 รูปแบบ คือ

(1) ภารกิจหน้าที่ที่เป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยแท้จริง (Local Owned Function) ภารกิจประเภทนี้ไม่ควรมีมากนักและควรกำหนดตามสภาพความเป็นจริง ซึ่งอาจมีการ เปลี่ยนแปลงหรือทบทวนทุก 5-6 ปี การกำกับดูแลต้องมีน้อยและใช้กระบวนการทางศาลให้มากที่สุด และอาจมีค่าธรรมเนียมและภาษีบางประเภทได้

(2) ภารกิจหน้าที่ที่รัฐบาลมอบหมายให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกระทำการแทน (Delegated Function) ภารกิจประเภทนี้เป็นสิ่งที่รัฐบาลถ่ายโอนและมอบหมายให้ท้องถิ่นกระทำการแทน ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายจำนวนหนึ่งมอบให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย อย่างไรก็ตามเมื่อ ภารกิจหน้าที่เหล่านี้เป็นของรัฐบาล การกำกับดูแลจึงควรทำอย่างเข้มงวด และมีมาตรฐานตามที่ รัฐบาลกำหนด

(3) ภารกิจหน้าที่ที่ทำงานร่วมกันระหว่างรัฐบาลหรือตัวแทนของรัฐบาลกับองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น และการทำงานร่วมกันระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง (Shared Function) ภารกิจในส่วนนี้เป็นการทำงานร่วมกัน ฉะนั้นจึงต้องมีการจัดสรรงาน เงิน กำลังคน และความรับผิดชอบร่วมกันอย่างเหมาะสม

¹⁰นครินทร์ เมฆไตรรัตน์, "การเขียนกฎหมายกำหนดภารกิจหน้าที่ขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น", เอกสารการศึกษาและบทความเกี่ยวกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของนักวิชาการ สถาบันการศึกษา หรือหน่วยงานราชการต่างๆ, www.local.moi.go.th/webst/menu52b.htm (24/03/2007)

1.2 หลักการจัดสรรอำนาจหน้าที่ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์

ภารกิจที่แบ่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเป็นดังนี้¹¹

(1) เป็นหน้าที่ที่เมื่อมอบให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถทำได้โดยไม่ไปสร้างผลกระทบต่อส่วนราชการหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นๆ ทั้งทางด้านลบ หรือทางบวก (Externalities) หมายความว่า การดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการให้บริการนั้นๆ ต้องถูกจำกัดผลที่เกิดจากการให้บริการอยู่ในพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้มากที่สุด ควรเป็นรายได้ที่มีความแน่นอน ไม่ผันผวน และควรเป็นแหล่งรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถบริหารจัดการได้เอง ทั้งด้านที่มาของฐานรายได้ อัตราที่ใช้ในการจัดเก็บ ฯลฯ เพื่อให้มีการปรับปรุงโครงสร้างรายได้สอดคล้องกับสภาพการให้บริการประเภทนี้ที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ในระยะยาว

(2) เป็นหน้าที่ที่เป็นการสร้างประสิทธิภาพในการให้บริการสาธารณะ (Efficiency) หมายถึง การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถให้บริการสาธารณะที่ทำให้เกิดความพึงพอใจและตอบสนองความต้องการของประชาชนได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ วิธีการจะทำให้เกิดขึ้นเร็วคือต้องทำให้บริการสาธารณะควรอยู่ในความดูแลรับผิดชอบของหน่วยงานระดับล่างที่สุดที่สามารถดูแลจัดการได้เหมาะสมกับขนาดของผลประโยชน์ที่เกิดจากหน้าที่ ดังนั้นความมีประสิทธิภาพของการให้บริการสาธารณะคือ ต้องพยายามเชื่อมโยงผลประโยชน์จากการให้บริการสาธารณะเข้ากับต้นทุนที่เกิดจากการให้บริการให้ได้ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปภาษีหรือค่าธรรมเนียม

(3) เป็นหน้าที่ที่รัฐมอบหมายหรือกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องทำ หรือเป็นหน้าที่ที่รัฐต้องให้การสนับสนุนจึงทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถดำเนินการได้ เช่น การศึกษา การสาธารณสุข เป็นต้น ดังนั้น แหล่งรายได้ที่จะนำมาใช้สนับสนุนการใช้จ่ายสำหรับหน้าที่เหล่านี้จึงควรมาจากการรับเงินอุดหนุนจากรัฐเป็นสำคัญ

มัสเกรฟ (Musgrave 1959,6-15)¹² ได้แบ่งหน้าที่ทางการคลังสาธารณะออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ หน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพ หน้าที่ในการกระจาย และหน้าที่ในการจัดสรร โดยปกติหน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพและหน้าที่การกระจายเป็นหน้าที่ของรัฐบาลกลาง สำหรับ

¹¹วิภา เตียมวิลาวัณย์, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่* 6, น. 136-137.

¹²เพ็งอั่ง, น. 8

หน้าที่ในการจัดสรรขึ้นอยู่กับชนิดของสินค้าสาธารณะ สินค้าสาธารณะบางชนิดจะเกิดประโยชน์อย่างแท้จริงเมื่อรัฐบาลกลางเป็นผู้จัดหา แต่สินค้าสาธารณะบางชนิดจะเกิดประโยชน์อย่างแท้จริงเมื่อรัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดหา ดังนั้น การแบ่งหน้าที่ทางการคลังระหว่างรัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่นจึงขึ้นอยู่กับสินค้าสาธารณะนั้นว่าเป็นสินค้าที่สามารถแบ่งแยกการบริโภคได้ (exclusive) โดยใช้กลไกตลาดหรือมาตรการบางอย่างเป็นเครื่องมือกีดกันไม่ให้ผู้ที่ไม่ยอมจ่ายเงินหรือค่าตอบแทนอื่นได้ใช้บริการหรือบริโภคสินค้านั้น หรือเป็นสินค้าที่เป็นปรปักษ์ในการบริโภค (rival) ซึ่งหมายถึง สินค้าที่ถูกใช้หรือบริโภคโดยผู้หนึ่งผู้ใดแล้วจะเป็นเหตุทำให้ผู้อื่นไม่ได้ใช้หรือบริโภคสินค้านั้น หรือจะทำให้ผู้อื่นที่มาพร้อมใช้สินค้าหรือบริการนั้นได้รับความพอใจจากการร่วมใช้สินค้าน้อยลง

โดยหลักการแล้วการแบ่งสรรภารกิจหน้าที่ระหว่างรัฐบาลกลางกับท้องถิ่นจะไม่มีรูปแบบสากลใดที่ดีที่สุดที่จะสามารถยึดถือเป็นแนวทางของการกำหนดความรับผิดชอบในแต่ละระดับของการบริหารการจัดการภาครัฐได้ เนื่องจากความแตกต่างของสภาพเศรษฐกิจ สังคม ลักษณะการบริหารจัดการภาครัฐในแต่ละประเทศ ตลอดจนธรรมเนียมปฏิบัติของส่วนราชการ และการรองรับของสังคมที่มีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศด้วยเช่นกัน รูปแบบการปกครองก็มีผลต่อการกระจายอำนาจแก่รัฐบาลท้องถิ่น เช่น ประเทศที่ปกครองในรูปของสมาพันธรัฐ (Federation) การกระจายอำนาจแก่รัฐบาลท้องถิ่นในระดับต่างๆ จะมีมาก ส่วนประเทศที่ปกครองในรูปรัฐบาลอันหนึ่งอันเดียวกัน (Unitary constitution) การกระจายอำนาจแก่รัฐบาลท้องถิ่นก็มักมีน้อยกว่าประเทศที่ปกครองในรูปสมาพันธรัฐ¹³ การแบ่งภารกิจหน้าที่นี้จะนำมาซึ่งพื้นฐานของการแบ่งฐานรายได้จากแหล่งต่างๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะนำมาใช้เพื่อเป็นการสนับสนุนการใช้จ่าย เพื่อเป็นการให้บริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดังกล่าว แนวทางที่อาจพบเห็นที่พอจะยึดเป็นหลักในการกำหนดภารกิจหน้าที่ระหว่างรัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่ามีความรับผิดชอบหน้าที่ใด อย่างไรนั้น อาจพิจารณาได้จากวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่รัฐบาลกำหนดไว้จากกระบวนการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยทั่วไป เป้าหมายของการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มักกล่าวถึงคือ ความมีประสิทธิภาพของการจัดสรรทรัพยากรโดยอาศัยการร่วมรับผิดชอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นสำคัญ เหตุผลสำคัญของหลักการการคิดเอาภารกิจหน้าที่เป็นหลักเบื้องต้นของการกระจายอำนาจทางการคลัง เนื่องจากลักษณะของความรับผิดชอบและการ

¹³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2522), น. 22.

บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความใกล้ชิดกับความเป็นอยู่และชีวิตประจำวันของประชาชน จึงมีความจำเป็นต้องมีการสนับสนุนทางการเงินให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างสม่ำเสมอ ถูกต้องตรงกับขนาดความต้องการใช้จ่ายที่ตรงการจริง รวมทั้งผลที่เกิดขึ้นหากการจัดสรรอำนาจ การหารายได้จากแหล่งต่างๆ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่เหมาะสม อาจส่งผลกระทบต่อศักยภาพการหารายได้ของรัฐบาลกลางเองซึ่งจะทำให้การบริหารมาตรการทางเศรษฐกิจมหภาคไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

จากหลักที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า เหตุผลที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีรายได้เนื่องจากต้องนำไปใช้ในภารกิจของท้องถิ่นนั่นเอง

2. หลักเกณฑ์ในการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ก่อนจะศึกษาหลักเกณฑ์ในการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เราควรทราบหลักเกณฑ์ในการพิจารณาภาษีอากรที่ดีเพราะหลักเกณฑ์บางประการต้องนำไปใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย

2.1 หลักภาษีอากรที่ดี

อาดัม สมิท¹⁴ นักเศรษฐศาสตร์ได้ให้เกณฑ์และแนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือ Wealth of Nation ปี ค.ศ. 1776 แนวความคิดดังกล่าวเป็นที่ยอมรับนับถือของนักเศรษฐศาสตร์ด้วยกัน และถึงแม้ว่านักเศรษฐศาสตร์รุ่นหลังต่อมาจะได้วางเกณฑ์เพิ่มเติมอีกมากมายก็ตาม ก็ไม่พ้นหลักภาษีอากรที่ดี 4 ประการของอาดัม สมิท ไปได้

2.1.1 หลักความยุติธรรม ถือหลักว่าประชาชนที่อยู่ในประเทศหรือรัฐเดียวกันต้องเสียภาษีอากรเพื่อทำนุบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตนโดยทัดเทียมกัน คนที่มีความสามารถมากควรต้องเสียภาษีอากรมาก คนที่มีความสามารถน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามส่วน การพิจารณาความยุติธรรมจะต้องพิจารณาจาก

2.1.1.1 ประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับจากรัฐ โดยถือหลักว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากควรเสียภาษีมากกว่าคนที่ได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า

¹⁴โกเมนทร์ สืบวิเศษ,คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร:สำนักงานกฎหมายรัชฎากร,2544),น. 5-10.

2.2.1.2 ความสามารถของผู้เสียภาษีนั่นเอง¹⁵ พิจารณาจากทรัพย์สิน รายได้และ

รายจ่าย

2.1.2 หลักความแน่นอน ถือหลักว่าภาษีอากรที่ดีจะต้องมีหลักเกณฑ์ วิธีการ เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนที่ต้องเสียภาษี ถ้อยคำในกฎหมายชัดเจนแน่นอน แปลความเข้าใจง่าย ไม่ยุ่งยาก ไม่ซับซ้อน มีกระบวนการยุติข้อโต้แย้งที่ถูกต้องและเป็นธรรม ไม่ต้องพิพาทยืดเยื้อให้เสียเวลาและเพิ่มค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียภาษี

2.1.3 หลักความสะดวก ถือหลักว่าภาษีอากรที่ดีนั้นต้องให้ผู้เสียภาษีอากรได้เสียภาษีอากรโดยความสะดวก ทั้งในเรื่องสถานที่รับชำระภาษีอากร มีวิธีการชำระภาษีที่ง่าย ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน มีบรรยากาศที่เหมาะสม

2.1.4 หลักความประหยัด ถือหลักว่าภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำหรือเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรน้อย แต่เก็บภาษีอากรได้มาก ภาษีอากรใดที่มีหลักเกณฑ์และวิธีการซับซ้อน ยุ่งยาก หรือซับซ้อนในการบริหารการจัดเก็บ เป็นเหตุให้สิ้นเปลืองเวลา สิ้นเปลืองบุคลากร และวัสดุ ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนภาษีอากรที่เก็บได้ หรือในด้านตัวผู้เสียภาษีอากรต้องเสียเวลา เสียอัตราบุคลากร เสียวัสดุ เสียค่าใช้จ่ายมากก็ไม่ควรจัดเก็บ

นอกจากหลัก 4 ประการของอาดัม สมิท ซึ่งมีอายุกว่า 220 ปีแล้ว นักเศรษฐศาสตร์ และภาษีอากรรุ่นต่อมาได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์เข้าไปอีก กล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

2.1.5 หลักอำนาจรายได้ ถือหลักว่าภาษีอากรที่ดีนั้นต้องสามารถเก็บภาษีอากรได้มาก เพราะวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดก็คือ ต้องการให้ได้รายได้มากเพียงพอในการบริหารประเทศในแต่ละปีงบประมาณ ฉะนั้น ถ้าภาษีอากรใดที่สามารถอำนาจรายได้ได้มากก็ควรมีกฎหมายภาษีอากรนั้น

¹⁵ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับและหลักความสามารถ ไม่ได้ขัดแย้งกัน ตัวอย่างของภาษีโรงเรือนและที่ดินสอดคล้องกับทั้งสองหลักการ กล่าวคือ คนที่มีบ้านและที่ดินถือว่าได้ประโยชน์จากหน่วยงานท้องถิ่น ได้รับการคุ้มครองความปลอดภัย ได้รับบริการเกี่ยวกับบ้าน เช่น การมีประปาในบ้าน เป็นไปตามหลักผลประโยชน์ ส่วนหลักความสามารถนั้น หมายถึง คนรวยจ่ายภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าคนจน อ้างมาจาก ดิเรก บัณฑิตวิวัฒน์, บทความเรื่องความสามารถการหารายได้ของเทศบาล และ อบต. ทบทวนทฤษฎีและการศึกษาเชิงประจักษ์, <http://isc.ru.ac.th/data/PS0003283.doc> (26/03/2007)

2.1.6 หลักความยืดหยุ่น ถือหลักว่าภาษาอาการที่ดีต้องมีฐานภาษาที่สามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงได้ตามกาลเทศะ เช่น แก้ไขเพิ่มเติมได้ง่าย สามารถผ่อนสั้นผ่อนยาว ไม่ติดยึดตายตัวจนแก้ไขยากหรือแก้ไขไม่ได้เลย หรือต้องมีกระบวนการยุ่งยากซับซ้อนกว่าจะแก้ไขเพิ่มลดอัตราภาษีแต่ละครั้งแต่ละคราวต้องใช้เวลาช้านาน ต้องสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจได้ด้วย

2.1.7 หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ คือ ถือหลักว่าภาษาอาการที่ดีต้องไม่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติแก่กิจการหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ จะต้องไม่ผลกระทบบกกระเทือนในทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด เช่น มีผลต่อการเลือกบริโภคอุปโภค ต่อการตัดสินใจของปัจเจกในการผลิต ผลต่อกรรมวิธีการผลิตในภาคการใช้แรงงานของมนุษย์หรือเครื่องจักรและผลต่อรูปการจัดองค์กรธุรกิจ หรือหน่วยภาษาอาการ ในลักษณะที่เป็นกลางมากที่สุด

2.1.8 หลักประสิทธิภาพ หมายถึงการจัดเก็บและการบริหารเงินภาษีให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ประสิทธิภาพในที่นี้หมายถึงการที่รัฐหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำรายได้ไปจัดการให้เกิดการผลิตสินค้าและบริการในอัตราต้นทุนต่ำที่สุด (Lowest Cost) หรือในอัตราที่ได้ผลประโยชน์ตอบแทนมากที่สุด (Highest Benefit) หรือในอัตราที่เปรียบเทียบอัตราส่วนระหว่างผลประโยชน์ตอบแทนและต้นทุนแล้วปรากฏว่ามีอัตราส่วนผลตอบแทนต่อต้นทุนสูงสุด (Maximum Benefit-Cost Ratio)

2.2 หลักเกณฑ์ที่ต้องคำนึงถึงในการบันรายนโยบายให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

แม้การบันรายนโยบายระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นการมองการบันภาษี ทั้งการแบ่งประเภทภาษีและ การแบ่งเงินภาษีซึ่งปกติแล้วการมองเกณฑ์ในการแบ่งจะต้องมองทั้งสองฝั่งคือทั้งทางรัฐและทางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกิดจากการกระจายอำนาจการปกครองของตามพื้นที่ เป็นการกระจายอำนาจที่เคยรวมศูนย์อยู่ที่รัฐมาให้กับท้องถิ่น ผู้เขียนจึงคิดว่าการศึกษาหลักเกณฑ์ในการบันรายนโยบายให้กับรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรศึกษาโดยการมองเกณฑ์ที่ใช้ในการเลือกภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นเหมือนกับการมองการเกณฑ์การแบ่งส่วนย่อยจากส่วนใหญ่

นอกจากหลักเกณฑ์ในการบันรายนโยบายให้กับรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น นอกจากหลักเกณฑ์ภาษาอาการที่ดีที่ควรพิจารณาแล้ว ยังต้องพิจารณหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการเลือกภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมี 8 ประการ ดังนี้

2.2.1 เป็นภาษีที่ใช้หลักประโยชน์มากกว่าที่จะเป็นภาษีที่ใช้หลักความสามารถในการเสีย

หลักประโยชน์¹⁶ มีหลักการว่าประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะควรต้องเป็นผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการผลิตบริการนั้น ซึ่งมีผลเท่ากับว่าประชาชนเป็นผู้จ่ายเงินเพื่อซื้อบริการสาธารณะโดยปริยายนั่นเอง ในทางทฤษฎีแล้วถือว่าแนวการจัดสรรบริการสาธารณะลักษณะนี้เป็นไปโดยมีข้อผิดพลาดน้อยที่สุด ซึ่งการคิดค่าบริการตามทฤษฎีนั้นภาษีที่จัดเก็บอยู่ในท้องถิ่นต่างๆ ไม่จำเป็นต้องเหมือนกันเพราะสภาพและความอุดมสมบูรณ์ของแต่ละท้องถิ่นไม่เหมือนกัน ตามหลักการนี้ “ค่าธรรมเนียมการใช้สินค้าและบริการ(user charge)” จะเป็นแหล่งรายได้ที่เหมาะสมที่สุดสำหรับกรณีสินค้าหรือบริการนั้นสามารถ “กัน” คนที่ไม่ได้เสียค่าธรรมเนียมจากการรับประโยชน์ได้ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่ากำจัดขยะ เป็นต้น

2.2.2 เป็นภาษีที่เป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

การพิจารณาเรื่องความเป็นไปได้ในทางปฏิบัตินี้ได้คำนึงถึงต้นทุนในการจัดเก็บและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี รวมทั้งการยอมรับได้ทางการเมือง¹⁷

2.2.3 เป็นภาษีที่มีเสถียรภาพของรายได้และมีความยืดหยุ่นของรายได้

ภาษีที่ให้เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรเป็นภาษีที่มีรายได้สม่ำเสมอไม่ผันแปรตามภาวะเศรษฐกิจมากเกินไป เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีขีดจำกัดในการกู้ยืม นอกจากนั้นรายได้ของท้องถิ่นควรเพิ่มขึ้นเมื่อรายได้ของคนในท้องถิ่นและความต้องการใช้บริการของท้องถิ่นเพิ่มขึ้น (elasticity)

2.2.4 เป็นภาษีที่ไม่บิดเบือนการจัดสรรทรัพยากร¹⁸ และไม่ผลักระยะภาษี

รายได้ภาษีของท้องถิ่นต้องไม่เป็นการบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากร ทั้งนี้เพื่อไม่ให้เกิดการผลักภาระภาษีออกไปสู่ท้องถิ่นหรือประชาชนที่อยู่นอกเขตการบริหารจัดการของท้องถิ่นนั้นๆ การกำหนดประเภทของภาษีอากรระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องคำนึงถึงผลที่จะเกิดต่อความมีประสิทธิภาพการจัดสรรทรัพยากร พร้อมทั้ง กับการสร้างความเท่าเทียมของภาระภาษีทั้งในระดับชาติ และภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และภาระของการร่วมรับผิดชอบ

¹⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13*, น. 22.

¹⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์, *รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น : มีปัญหาอะไร แก้อย่างไร*, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท เอส แอล พลัสบริคเคชั่น จำกัด, 2545) โครงการกระจายอำนาจทางการคลัง สถาบันพัฒนาสยาม, น.13-14.

¹⁸ วิภา เขียมวิลาวัด, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 6*, น. 8.

ของประชาชนในท้องถิ่นต่อรายได้ที่จัดเก็บควรสะท้อนถึงประโยชน์ที่ประชาชนในท้องถิ่นได้รับด้วย ทฤษฎีการคลังท้องถิ่นสนับสนุนว่าภาษีท้องถิ่นควรจัดเก็บจากสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ยากหรือ อสังหาริมทรัพย์ (immobile goods เช่น บ้านและที่ดิน เป็นต้น) ดังนั้นภาระภาษีจะตกกับในพื้นที่นั้น ไม่ก่อให้เกิดการผลัดภาระภาษี เพราะหากภาษีที่ตกเป็นภาระของบุคคลหรือกิจกรรมในท้องถิ่นอื่นได้ จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เก็บภาษีนั้นใช้จ่ายเกินตัวได้ง่าย เป็นภาษีที่ไม่ยุติธรรม และทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นขาดความรับผิดชอบต่อคนในปกครองของตน เพราะคนในปกครองของตนไม่ต้องเสียภาษีให้ แต่คนในท้องถิ่นอื่นเสียภาษีให้แทน และเกิดการบิดเบือนของการใช้ทรัพยากรหากหน่วยงานท้องถิ่นแห่งหนึ่งจัดเก็บภาษี แต่ว่าหน่วยงานท้องถิ่นใกล้เคียงกันไม่จัดเก็บจะเกิดการบิดเบือนการตัดสินใจของหน่วยผลิตหรือหน่วยบริโภค

2.2.5 เป็นภาษีที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนในการเลือกที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด

ภาษีที่ให้ท้องถิ่นจัดเก็บจะต้องไม่ทำให้คนหรือธุรกิจย้ายที่อยู่หรือที่ตั้งกิจการเพื่อหนีภาษีได้ เรื่องนี้มีหลักอยู่ว่าภาษีที่เก็บ ณ แหล่งผลิต (origin of production) และแหล่งเกิดรายได้ (source of income) จะก่อให้เกิดการย้ายที่เพื่อหนีภาษีมากกว่าภาษีที่เก็บจากฐานรายจ่ายและภาษีที่เก็บโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่

2.2.6 เป็นภาษีที่หลีกเลี่ยงการแข่งขันกันไม่ถูกต้อง

การแข่งขันในทางที่ไม่ถูกต้อง ได้แก่ การเป็นสวรรค์สำหรับผู้ลี้ภัยหนีภาษี หรือการเป็นถิ่นที่อยู่เทียมเพื่อเลี่ยงภาษี หรือเป็นแหล่งรองรับการหลบหลีกภาษีโดยผ่านราคาโอน (transfer pricing)

ทั้งนี้ มิได้หมายความว่า การแข่งขันกันทางภาษีอากรที่ถูกต้องจะทำไม่ได้ เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีย้ายถิ่นที่อยู่เพื่ออยู่ในที่ที่ภาษีต่ำกว่า แต่การบริการสาธารณะดีกว่า

2.2.7 เป็นภาษีที่สอดคล้องกับหลักความพยายามในการจัดเก็บ

ภาษีที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บจะควรมีความได้เปรียบรัฐบาลกลางในการพยายามจัดเก็บภาษี เนื่องจากท้องถิ่นอยู่ใกล้ชิดกับผู้เสียภาษี และผู้เสียภาษีสมควรใจที่จะเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่นมากกว่าให้แก่รัฐ ตัวอย่างของภาษีที่เข้าลักษณะดังกล่าว ได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน (Property tax) ที่เป็นเช่นนี้เพราะ

ประการแรก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ที่อยู่ใกล้ชิดกับทรัพย์สินที่จะจัดเก็บภาษี เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีเกี่ยวกับสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมรู้ดีว่าทรัพย์สินนั้นอยู่ที่ไหน และได้เสียภาษีได้ครบถ้วนหรือไม่

ประการที่สอง การที่รายได้จากภาษีถูกนำไปใช้เพื่อผลประโยชน์ของท้องถิ่น ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีมีความไม่เต็มใจที่จะยอมเสียภาษีโดยสมัครใจให้แก่ท้องถิ่นมากขึ้นสอดคล้องกับหลักประโยชน์ ดังนั้นก็อาจจะทำให้รัฐบาลท้องถิ่นสามารถเก็บภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าวได้มีประสิทธิภาพมากกว่ารัฐ

2.3 ความเห็นของนักคิดในเรื่องการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม¹⁹ ภาษีที่รัฐบาลกลางควรเป็นผู้จัดเก็บควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นจำนวนมาก เพราะรัฐบาลมีจำเป็นต้องใช้จ่ายในด้านต่างๆ มาก จึงต้องดึงภาษีที่ทำรายได้มากไว้และโดยหลักการแล้วรัฐบาลกลางจะเก็บภาษีที่ใช้คูนโยบายเศรษฐกิจของประเทศ 3 ประเภทดังนี้

1. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ซึ่งรวมถึงการรักษาฐานะของดุลการชำระเงิน ได้แก่ ภาษีศุลกากร (customs duties) ของสินค้าที่ส่งออกและนำเข้าประเทศ แม้ภาษีทั้งสองจะใช้เก็บเพื่อผลทางนโยบายอย่างเดียวกันแต่ผลของภาษีแต่ละประเภทยังมีความแตกต่างกันอย่างมาก กล่าวคือ ภาษีขาเข้าเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งภาระของภาษีส่วนใหญ่จะตกกับผู้ซื้อสินค้า ทั้งนี้เพราะว่าภาษีที่ถูกเก็บนั้นมักจะบวกกับราคาที่ซื้อขายกัน ส่วนภาษีขาออกนั้น มีลักษณะเป็นการเก็บภาษีรายได้ (Income Tax) ในรูปหนึ่ง ซึ่งภาระของภาษีดังกล่าวส่วนใหญ่จะตกกับผู้ผลิตสินค้าชนิดนั้น

2. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจภายในประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อป้องกันภาวะเงินเฟ้อและพยายามให้อัตราการจ้างงานของประเทศอยู่ในระดับสูง นอกจากนี้ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ก็ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการใช้จ่ายของผู้บริโภคซึ่งรัฐบาลจะใช้ภาษีดังกล่าวแก้ปัญหาเศรษฐกิจโดยการเพิ่มหรือลดอัตราภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการแต่ละชนิด

3. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม ได้แก่ ภาษีมรดก ภาษีการให้โดยเสนหา (Gift tax) ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Capital gain tax) และภาษีทรัพย์สิน (Property tax)

¹⁹เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 13*, น. 22.

เมื่ออำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่ตกแก่รัฐบาลกลางและภาษีที่จะเก็บได้ภายในประเทศนั้นก็จะขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี (Tax capacity) และความพยายามในการจัดเก็บ (Tax efforts) ของรัฐบาลในแต่ละระดับ

เป็นความเห็นที่มองภารกิจของรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นสำคัญ

ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์ เกี่ยวกับทฤษฎีการคลังท้องถิ่นว่าสนับสนุนว่าภาษีท้องถิ่นควรจะจัดเก็บจากสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ยากหรืออสังหาริมทรัพย์ (immobile goods) ไม่สนับสนุนให้เก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่เคลื่อนย้ายได้ง่าย (easily mobile goods) เนื่องจากจะเกิดปัญหา tax exporting และความบิดเบือนของการใช้ทรัพยากรหากหน่วยงานท้องถิ่นแห่งหนึ่งจัดเก็บภาษี แต่ว่าหน่วยงานท้องถิ่นใกล้เคียงกันไม่จัดเก็บ จะเกิดการบิดเบือนการตัดสินใจของหน่วยผลิตหรือหน่วยบริโภค

Michael Lidge, Stephen Smith. กล่าวถึง เกณฑ์การกำหนดว่าภาษีประเภทใดควรเป็นของรัฐบาลท้องถิ่น ว่าควรเป็นภาษีที่บริหารจัดการง่าย มีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์ มีความเป็นกลาง และควรเป็นภาษีที่สามารถรับผิดชอบต่อประชาชนผู้รับภาระภาษีท้องถิ่น (Accountability) เงื่อนไขในการบริหารจัดการท้องถิ่นที่สำคัญ คือ ท้องถิ่นต้องมีอิสระในการกำหนดอัตราภาษีและรายได้ที่ต้องการอย่างเหมาะสม วิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีต้องไม่ซับซ้อน และมีค่าใช้จ่ายต่ำ รวมทั้งควรหลีกเลี่ยงความซ้ำซ้อนในการบริหารจัดการเก็บระหว่างรัฐบาลกับท้องถิ่น

Frans Vanistendael, (1996) กล่าวถึงการแบ่งสรรอำนาจทางการคลังระหว่างรัฐบาลแต่ละระดับ โดยเฉพาะในด้านปัจจัยที่ส่งผลในการตัดสินใจแบ่งสรรอำนาจการออกกฎหมายภาษีระหว่างรัฐบาลระดับต่างๆ คือ ดูว่ามีระบบการปกครองแบบสหพันธรัฐหรือรัฐเดี่ยว(รวมศูนย์) ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออกต้องเป็นอำนาจของรัฐบาลเท่านั้น นอกจากนี้ภาษีที่มีอิทธิพลต่อการพาณิชย์ระหว่างพื้นที่ก็ต้องจัดเก็บในทำนองที่ไม่เป็นอุปสรรคต่อการพาณิชย์นั้น และการกระจายอำนาจกฎหมายภาษีในรัฐแบบรวมศูนย์จะค่อนข้างง่ายกว่ารัฐแบบสหพันธรัฐ

Charles E. McClure, Jr. (1999) การแบ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีควรให้สอดคล้องกับบทบาทและหน้าที่ของรัฐบาลแต่ละระดับ การแบ่งสรรหน้าที่ทางภาษี จะมีผลประโยชน์ทางการเมืองเข้ามาเกี่ยวข้องในเรื่องอำนาจการปกครองตนเองของท้องถิ่นและความรับผิดชอบต่อประชาชนในท้องถิ่น

การเก็บภาษีตามหลักการได้รับผลประโยชน์มีข้อเสนอว่า ภาษีเงินได้ควรเก็บจากผู้มีเงินที่อยู่จะเหมาะสมกว่าเก็บตามพื้นที่ที่ทำงาน ส่วนภาษีการบริโภคควรเก็บจากแหล่งการบริโภค

มากกว่าแหล่งผลิต ประเด็นที่ควรคำนึงถึงในส่วนภาษีท้องถิ่น คือ การผลักภาระให้แก่คนในท้องถิ่นอื่น (Tax Exporting) การบิดเบือนในเรื่องทำเลที่ตั้ง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการขายทั่วไป ภาษีสรรพสามิต ภาษีสิ่งแวดล้อม และภาษีทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น

นอกจากนี้ต้องพิจารณาเรื่องการบริหารจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ด้วย กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ควรให้ท้องถิ่นจัดเก็บ ภาษีที่ท้องถิ่นสามารถบริหารจัดการเก็บได้ คือ ภาษีทรัพย์สิน ในขณะที่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถใช้ได้กับทั้งรัฐบาลกลางและท้องถิ่น มีการยกตัวอย่างว่าประเทศแอฟริกาใต้ ประเทศออสเตรเลีย เป็นตัวอย่างของประเทศที่มีรัฐบาลท้องถิ่นที่อ่อนแอทางการคลัง ในขณะที่แคนาดา และสหรัฐมีรัฐบาลท้องถิ่นที่เข้มงวดทางการคลัง

อำนาจในการกำหนดอัตราภาษีเป็นสิ่งสำคัญที่สุด เป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดระดับการให้บริการสาธารณะในท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม ท้องถิ่นไม่ควรใช้อำนาจเต็มที่ในการตัดสินใจว่าจะเก็บภาษีอะไรก็ได้ เพราะจะเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนในท้องถิ่น หากรัฐบาลท้องถิ่นมีอิสระเต็มที่ในการกำหนดประเภทภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และบริหารการจัดเก็บ จะเกิดปัญหาการทำงานซ้ำซ้อนเกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติและบริหารงาน และหากแต่ละท้องถิ่นเลือกใช้ภาษีต่างกันอย่างสิ้นเชิง ก็จะทำปัญหาความไม่เป็นธรรม และการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ การแก้ไขปัญหาทำได้โดยให้รัฐบาลท้องถิ่นเก็บภาษีเสริม (Surcharge) จากภาษีรัฐบาลกลาง หรือการใช้ภาษีร่วม (Tax Sharing) หรือ Revenue Sharing

ภาษีเสริม (Surcharge) เป็นเครื่องมือสร้างความเป็นอิสระทางการคลังให้ท้องถิ่น ไม่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ รวมทั้งไม่ก่อปัญหาในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารภาษี รัฐบาลกลางจะเป็นผู้กำหนดฐานภาษี โดยท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดอัตรา surcharge เอง และรัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บทั้งในส่วน of รัฐบาลกลางและท้องถิ่น

การแบ่งภาษี (Tax Sharing) รัฐบาลท้องถิ่นจะได้รับรายได้ในสัดส่วนตายตัวจากภาษีที่รัฐบาลกลางเก็บในเขตของท้องถิ่น โดยใช้อัตราแน่นอนตายตัว การใช้ Tax sharing เป็นการจำกัดอิสระของท้องถิ่น เพราะไม่สามารถเปลี่ยนแปลงรายได้ได้

การแบ่งรายได้ (Revenue Sharing) เป็นการกำหนดรายได้ให้ท้องถิ่น โดยใช้สูตรคำนวณที่ได้จากจำนวนประชากร ความสามารถในการเสียภาษี ความต้องการการใช้รายได้ วิธีนี้ใช้เป็นเครื่องมือกระจายความเป็นธรรมระหว่างท้องถิ่น

Musgrave , Richard A, (1993) การใช้ภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งในระดับรัฐบาล หากใช้ให้สอดคล้องเหมาะสมจะทำให้ลดต้นทุน และง่ายในการบริหารจัดการเก็บ ใช้ หลักความเป็นธรรม(คือ ความสอดคล้องระหว่างรายได้กับรายจ่าย และเครื่องมือในการหารายได้) และควรมีประสิทธิภาพ (ประหยัดต้นทุนในการหารายได้) และได้เสนอหลักเกณฑ์ในการแบ่งสรรภาษี ดังนี้

ภาษีที่รัฐบาลกลางจัดเก็บควรเป็นภาษีที่มีลักษณะอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะช่วยแก้ปัญหาการกระจายรายได้ และมีความเหมาะสมในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ควรเป็นภาษีที่มีฐานแตกต่างระหว่างท้องถิ่น และควรเป็นภาษีที่เก็บจากปัจจัยการผลิตที่เคลื่อนย้ายได้ง่าย

ภาษีที่ท้องถิ่นควรจัดเก็บคือ ภาษีที่เก็บจากพื้นฐานการอยู่อาศัยในท้องถิ่น (Resident – Based) ภาษีที่เก็บจากปัจจัยการผลิตที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้เสรี สำหรับภาษีที่เก็บโดยใช้หลักการได้รับผลประโยชน์สามารถเก็บโดยรัฐบาลกลางและท้องถิ่นขึ้นกับว่าระดับใดเป็นผู้จัดหาบริการให้ท้องถิ่น

Anwar Shah (1994) ได้เสนอว่า กรอบในการกำหนดการแบ่งสรรภาษี ได้แก่ ควรมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี ผู้ที่มีข้อมูลคุ้นเคยกับฐานภาษีประเภทใดควรเป็นผู้จัดเก็บภาษีนั้น เช่น ท้องถิ่นมีข้อมูลทรัพย์สินดีกว่ารัฐบาลกลางควรเก็บภาษีทรัพย์สิน กรอบอีกประการหนึ่ง คือ ความต้องการรายได้ นั่นคือ รายได้จะต้องสัมพันธ์กับความต้องการใช้จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ของรัฐบาลแต่ละระดับ โดยให้ความเห็นว่า ภาษีที่ท้องถิ่นสามารถเก็บได้เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีสิ่งแวดล้อม ภาษีการพนัน ภาษีน้ำมัน ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมและค่าใช้บริการที่ท้องถิ่นจัดหาให้ (User Charges) ในขณะที่รัฐบาลกลาง (Federal Government) ควรเก็บ ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีที่เก็บจากทรัพยากรธรรมชาติ

Paul J.Smoke.(1994) เมื่อมีการกำหนดระดับความต้องการรายได้แล้วแนวทางในการออกแบบระบบภาษีเพื่อใช้สนับสนุนภาระหน้าที่ของรัฐบาลท้องถิ่นมี 4 ข้อ

(1) ภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บควรมีความเป็นกลาง นั่นคือหลีกเลี่ยงการสร้างภาระภาษีส่วนเกิน (Excess Burden)

(2) สำหรับผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากการจัดหาบริการของท้องถิ่น ต้นทุนและผลประโยชน์ทางภาษีต้องชัดเจน

(3) การกระจายภาระภาษีท้องถิ่นต้องให้ได้มากที่สุดที่จะเป็นไปได้

(4) ต้นทุนในการบริหารจัดการและการปฏิบัติตามกฎหมายจะต้องต่ำเท่าที่จะเป็นไปได้

นอกจากนี้ ประเด็นที่ควรคำนึงถึงคือ การแข่งขันทางภาษี การผลัดภาระภาษีให้ท้องถิ่นอื่น ความสามารถในการสร้างรายได้ของภาษีท้องถิ่น เพื่อให้เป็นแหล่งรายได้ที่มีเสถียรภาพและพึงพาได้

ในการพิจารณากำหนดองค์ประกอบที่เหมาะสมของระบบภาษีท้องถิ่น ควรคำนึงถึงข้อพิจารณาต่อไปนี้

(1) องค์ประกอบของระบบภาษีต้องมีความหลากหลายเพื่อสร้างรายได้ที่พอเพียง และมีความยืดหยุ่น มีเสถียรภาพในระบบ

(2) ภาษีท้องถิ่นควรครอบคลุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในท้องถิ่น

(3) โครงสร้างอัตราภาษีมีประสิทธิภาพ ไม่บิดเบือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ

(4) ภาษีท้องถิ่นควรมีความเป็นธรรม ทั้งในแนวตั้งและแนวระนาบ

(5) ข้อจำกัดเรื่องการเมือง กฎหมาย วัฒนธรรม โครงสร้างสถาบัน เช่น ไม่ควรให้ท้องถิ่นเก็บภาษีประเภทที่ดินไม่มีขีดความสามารถ ในกรณีของภาษีที่ต้องการการประหยัดต่อขนาดก็ควรให้รัฐบาลกลางจัดเก็บในนามของรัฐบาลท้องถิ่นแล้วโอนรายได้ให้ภายหลัง

John Norregard. (1995) รัฐบาลท้องถิ่นควรมีแหล่งรายได้ที่ตนเองสามารถกำหนดและควบคุมได้และพอเพียงอย่างน้อยหนึ่งแหล่ง โดยที่ต้องไม่ผลัดภาระในการหารายได้นั้นให้แก่ท้องถิ่นอื่น โดยทั่วไปแหล่งรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นมาจาก 4 แหล่งด้วยกันคือ ค่าธรรมเนียมการใช้บริการ ภาษี เงินช่วยเหลือ และการกู้ยืม ภาษีท้องถิ่นควรมีลักษณะที่สอดคล้องกับลักษณะที่ภาษีโดยทั่วไปควรมี คือ ควรมีความเป็นกลางมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ควรเป็นภาษีที่สะดวกในการบริหารจัดการ ควรเป็นแหล่งรายได้ที่พอเพียงของท้องถิ่น เป็นภาษีที่เป็นธรรม และมีลักษณะโปร่งใส กล่าวคือ ภาระภาษีควรตกอยู่กับผู้อาศัยในท้องถิ่นที่ได้รับประโยชน์จากองค์การท้องถิ่น ภาษีท้องถิ่นที่ดีต้องไม่ผลัดภาระไปให้ผู้อาศัยในท้องถิ่นอื่น (Accountability) และมีฐานภาษีที่เคลื่อนไดยาก ภาษีที่มีลักษณะข้างต้น ได้แก่ ภาษีที่ดินและทรัพย์สิน ซึ่งเป็นภาษีที่หลีกเลี่ยงได้ยาก แต่พบว่าหลายประเทศรายได้ภาษีทรัพย์สินได้ลดความสำคัญลงเนื่องจากปัญหาในเรื่องการประเมินราคา

จากแนวความคิดต่างๆ ข้างต้นสามารถสรุปได้ดังนี้

แนวความคิดที่ 1 พิจารณาว่าภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของรัฐภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของท้องถิ่นจากภารกิจของรัฐและภารกิจของท้องถิ่น ได้แก่ แนวความคิดของเกริกเกียรติ พิพัฒนาเสวีธรรม , Frans Vanistendael , Charles E. Mclure , Jr. และ Paul J.Smoke. โดยเห็นว่าภาษีที่ควรเป็นของรัฐคือ

- ภาษีที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ได้แก่ ภาษีศุลกากร
 - ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจภายในประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม
 - ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม ได้แก่ ภาษีมรดก ภาษีการให้โดยเสน่หา ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นและภาษีทรัพย์สิน
 - ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออกต้องเป็นอำนาจของรัฐบาลเท่านั้น
- และภาษีที่ควรเป็นของท้องถิ่นคือภาษีที่ครอบคลุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในท้องถิ่น

แนวความคิดที่ 2 พิจารณาว่าภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของรัฐภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของท้องถิ่นจากฐานภาษีและอัตราภาษี ได้แก่ แนวความคิดของดิเรก ปัทมสิริวัฒน์ Michael Lidge, Stephen Smith., Musgrave , Richard A. โดยเห็นว่าภาษีที่เป็นรายได้ของท้องถิ่น ฐานภาษีท้องถิ่นควรจะจัดเก็บจากสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ยากหรืออสังหาริมทรัพย์ หรือเก็บจากพื้นฐานการอยู่อาศัยในท้องถิ่น หรือเก็บจากปัจจัยการผลิตที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้เสรี ในด้านอัตราภาษี ท้องถิ่นต้องมีอิสระในการกำหนดอัตราภาษีและรายได้ที่ต้องการอย่างเหมาะสม ส่วนภาษีที่เป็นรายได้ของรัฐ ควรเป็นภาษีที่มีลักษณะอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะช่วยแก้ปัญหาการกระจายรายได้ และมีความเหมาะสมในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ควรเป็นภาษีที่มีฐานแตกต่างระหว่างท้องถิ่นและควรเป็นภาษีที่เก็บจากปัจจัยการผลิตที่เคลื่อนย้ายได้ง่าย

อย่างไรก็ตาม ท้องถิ่นไม่ควรมีอำนาจเต็มที่ในการตัดสินใจว่าจะเก็บภาษีอะไรก็ได้ เพราะจะเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนในท้องถิ่น หากท้องถิ่นมีอิสระเต็มที่ในการกำหนดประเภทภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และหากแต่ละท้องถิ่นเลือกใช้ภาษีต่างกันอย่างสิ้นเชิง ก็จะทำให้ปัญหาความไม่เป็นธรรม และการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ

แนวความคิดที่ 3 พิจารณาว่าภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของรัฐภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของท้องถิ่นจากประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี ได้แก่ แนวความคิดของ Michael Lidge, Stephen Smith. , Charles E.Mclure,Jr. , Anwar Shah และ Paul J.Smoke. โดยเห็นว่าผู้ที่มีข้อมูลคุ้นเคยกับฐานภาษีประเภทใดควรเป็นผู้จัดเก็บภาษีนั้น เช่น ท้องถิ่นมีข้อมูลทรัพย์สินดีกว่ารัฐบาลกลางก็ควรเก็บภาษีทรัพย์สิน นอกจากนี้ภาษีท้องถิ่นควรเป็นภาษีที่บริหารจัดการง่าย มีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์ มีความเป็นกลาง สามารถรับผิดชอบต่อ

ประชาชนผู้รับภาระภาษีท้องถิ่นและมีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บและการปฏิบัติตามกฎหมายต่ำเท่าที่จะเป็นไปได้

ผู้เขียนเห็นว่า ควรให้ความสำคัญกับแนวความคิดที่ 1 มากที่สุดคือการพิจารณาว่า ภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของรัฐ ภาษีประเภทใดควรเป็นรายได้ของท้องถิ่นจากภารกิจของรัฐ และภารกิจของท้องถิ่น เพราะเป็นเหตุผลสำคัญที่สุดที่รัฐและท้องถิ่นจะต้องมีรายได้เป็นของตนเอง ส่วนในเรื่องการกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดที่ 2 และ 3 นั้น เป็นเรื่องที่สามารถกำหนด ปรับปรุง เปลี่ยนแปลงหรือพัฒนาภายหลังที่มีการปันภาษีระหว่างรัฐกับท้องถิ่นแล้วได้

3. รูปแบบของการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

รูปแบบของการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นเรื่องที่เชื่อมโยงกับเรื่องการมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Systematic Tax Assignment) การมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษี (Tax Assignment) หมายถึง²⁰ การที่รัฐสภาแห่งชาติมอบอำนาจให้รัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือกิจกรรมหรือทรัพย์สินในเขตการปกครองของตนโดยมีการระบุชัดเจนไว้ในกฎหมายว่าอำนาจในการจัดเก็บภาษีใดเป็นของรัฐบาลหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นระดับใด

การมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนี้แตกต่างจากการที่รัฐบาลจัดสรรเงินภาษีให้ เพราะการมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเก็บภาษีนั่นเองหรือ จ้าง หรือ ผาก คนอื่นจัดเก็บก็ได้ แต่อำนาจในการจัดเก็บเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนการที่รัฐบาลจัดสรรเงินภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หมายถึง การที่รัฐบาลจัดแบ่งรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในกรณีนี้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นของรัฐบาล เมื่อรัฐบาลจัดเก็บได้แล้วรัฐบาลก็แบ่งภาษีของรัฐบาลไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนหนึ่ง

การมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีนี้ เป็นการมอบอย่างถาวรมีกฎหมายรองรับ จะเปลี่ยนแปลงได้ก็ต่อเมื่อมีการแก้ไขกฎหมาย ส่วนการจัดสรรภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่คณะกรรมการการกระจายอำนาจฯ ใช้อำนาจตามกฎหมายกำหนดแผนและขั้นตอน

²⁰ สมชัย ฤชุพันธุ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 17*, น.8.

การกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดสรรภาษีของรัฐบาลที่เกิดโดยกฎหมาย
แบ่งไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ตามแผนการกระจายอำนาจ

จุดมุ่งหมายของการมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่
สำคัญมี 3 ประการ คือ

- (1) เพื่อความเป็นอิสระของท้องถิ่น
- (2) เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความรับผิดชอบต่อประชาชนในปกครองตนเอง
- (3) เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการใช้จ่ายอย่างรับผิดชอบ ซึ่งทำให้การจัดสรร
ทรัพยากรมีประสิทธิภาพสูงสุด

เนื่องจากการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นการแบ่งทั้ง
ประเภทภาษีและแบ่งรายได้ภาษี จึงมีรูปแบบของการแบ่งหลายแบบ ซึ่งมีนักคิดได้ให้ความเห็นไว้
ดังนี้

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม²¹ เห็นว่ารูปแบบภาษีที่เป็นของท้องถิ่นมีดังนี้

1. เป็นภาษีที่รัฐบาลมอบให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ

เป็นภาษีที่รัฐบาลมอบให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บหรือท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บเอง ส่วนใหญ่เป็น
ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในเขตพื้นที่นั้นๆ โดยตรง เนื่องจากมีหลักฐานและสะดวกต่อ
การบริหารจัดเก็บโดยท้องถิ่น

2. เป็นภาษีที่ให้รัฐบาลท้องถิ่นเก็บภาษีบางอย่างร่วมกับรัฐบาลกลาง

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีบางประเภท รัฐบาลท้องถิ่นไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างมี
ประสิทธิภาพ เพราะมีความซับซ้อนและยุ่งยากในการพิจารณา เกินขีดความสามารถของรัฐบาล
ท้องถิ่น (Buchanan 1970,497-498) รัฐบาลกลางอาจยอมให้ท้องถิ่นเข้ามาเก็บภาษีร่วมกัน
เรียกว่า Surcharge Tax หรือ Supplement Tax จัดเก็บจากประชาชนในท้องถิ่น เช่น ภาษีรายได้
ท้องถิ่น (State income tax) หรือภาษีการค้าที่เทศบาลจัดเก็บเพิ่ม เป็นต้น โดยให้อำนาจแก่
รัฐบาลท้องถิ่นเก็บเพิ่มจากภาษีที่รัฐบาลกลางจัดเก็บ²² ภาษีที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่มนั้นอาจ
แบ่งออกได้เป็นสองชนิด คือ

²¹เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, *อ่าวแล้วเชิงอรรถที่ 13*, น. 22.

²²สีเลิด กุลประสิทธิ์, "โครงสร้างการคลังท้องถิ่นของประเทศไทย", (วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527)

2.1 ภาษีที่ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง ภาษีชนิดนี้รัฐบาลท้องถิ่นจะทำการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้นเอง โดยมีหน่วยงานการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งรัฐบาลท้องถิ่นอาจจะเลือกใช้อัตราภาษีที่ตนจะเก็บเพิ่มนั้นได้ตามความเหมาะสมของท้องถิ่น

2.2 ภาษีที่ท้องถิ่นให้รัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บให้ (The tax piggybacking) โดยรัฐบาลกลางจะให้อำนาจรัฐบาลท้องถิ่นแต่ละระดับมีสิทธิจัดเก็บภาษีบางชนิดเพิ่มขึ้นตามอัตราที่รัฐบาลกลางกำหนดให้ แต่หน่วยงานของรัฐบาลจะเป็นผู้จัดเก็บเอง ภาษีแบบนี้มีลักษณะการแบ่งปันรายได้จากรัฐบาลกลางเรียกว่า Revenue sharing

3. เป็นภาษีที่รัฐบาลกลางแบ่งรายได้ให้แก่รัฐบาลท้องถิ่น

การแบ่งส่วนรายได้ในลักษณะนี้เรียกว่า Tax sharing แต่ในบางกรณีรัฐบาลกลางอาจแบ่งรายได้ที่เก็บได้ในท้องถิ่นนั้นแก่รัฐบาลท้องถิ่นตามอัตราส่วนที่กำหนด ซึ่งเรียกว่า “Revenue sharing” การแบ่งส่วนรายได้ทั้งสองรูปแบบดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกันมาก จะแตกต่างกันก็เฉพาะแต่รายได้ที่รัฐบาลกลางแบ่งให้จะครอบคลุมกว้างขวางกว่าและยังสามารถแบ่งการแบ่งส่วนรายได้อีกสองชนิด คือ

3.1 การแบ่งส่วนรายได้แบบมีเงื่อนไข (Condition revenue sharing) หมายถึงการพิจารณาแบ่งรายได้ภาษีที่รัฐบาลกลางจัดเก็บได้ในแต่ละท้องถิ่นให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นนั้น รัฐบาลกลางจะพิจารณาให้ตามความเหมาะสมโดยพิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้

(ก) พิจารณาถึงรายได้ของประชาชนในท้องถิ่นนั้น ในกรณีที่รัฐบาลกลางต้องการกระจายความเสมอภาคระหว่างท้องถิ่น หรือระหว่างภูมิภาค รัฐบาลอาจจะแบ่งส่วนรายได้ให้แก่ท้องถิ่นที่เป็นรายได้ต่อหัวต่ำ (per capital income) ในอัตราสูง ส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้ต่อหัวสูง รัฐบาลอาจจะแบ่งส่วนรายได้ในอัตราที่ต่ำ หรืออาจจะไม่ให้เลยก็ได้

(ข) พิจารณาถึงความเจริญของแต่ละภูมิภาค ในกรณีที่รัฐบาลต้องการจะกระจายความเจริญให้แก่ภูมิภาคต่างๆ อย่างทั่วถึง หรือต้องการเน้นการพัฒนาในภูมิภาคใดภูมิภาคหนึ่ง โดยเฉพาะนั้น รัฐบาลอาจกำหนดอัตราการแบ่งส่วนรายได้ที่จะให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นในแต่ละภูมิภาคได้ตามความเหมาะสม

(ค) พิจารณาถึงจำนวนประชากรในแต่ละท้องถิ่น เพื่อกำหนดอัตราส่วนแบ่งของรายได้

(ง) พิจารณาถึงเหตุผลทางการเมือง

การกำหนดเงื่อนไขการแบ่งส่วนรายได้จากรัฐบาลกลางดังกล่าวข้างต้นเป็นเครื่องมือในการกระจายความเสมอภาคทางการคลังแก่ท้องถิ่นต่างๆ เป็นวิธีการลดความแตกต่างในความสามารถทางการคลัง (Horizontal fiscal imbalance) ในระหว่างท้องถิ่น

3.2 การแบ่งส่วนรายได้แบบไม่มีเงื่อนไข (Unconditional Revenue Sharing)

หมายถึงการที่รัฐบาลกลางกำหนดการแบ่งรายได้ที่จัดเก็บได้ในแต่ละท้องถิ่นให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นนั้นๆ โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ เช่น แบ่งรายได้ภาษีที่เก็บได้ในท้องถิ่นให้กับท้องถิ่นจำนวนร้อยละ 25 การแบ่งรายได้ในรูปแบบนี้ มุ่งเพื่อให้รัฐบาลท้องถิ่นแต่ละแห่งมีรายได้เพื่อใช้จ่ายในกิจการของท้องถิ่นมากขึ้น เป็นวิธีการที่ใช้เพื่อลดความแตกต่างในฐานะทางการคลังระหว่างรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นในแต่ละระดับ หรือที่เรียกว่า Vertical fiscal imbalance แต่อย่างไรก็ตามการแบ่งส่วนแบบไม่มีเงื่อนไขนี้จะทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างท้องถิ่น เนื่องจากท้องถิ่นที่มีรายได้มากก็จะส่วนแบ่งมาก ส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้น้อยก็จะมีส่วนแบ่งน้อย ยกเว้นว่าจะมีการกำหนดอัตราส่วนแบ่งที่แตกต่างกัน

จรัส สุวรรณมาลา(2538) เสนอความเห็นว่าการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับท้องถิ่นสามารถใช้รูปแบบภาษีร่วมได้ ภาษีร่วม หมายถึง ภาษีที่เป็นฐานรายได้ร่วมกันระหว่างรัฐบาลระดับต่างๆ วิธีการจัดสรรจะกำหนดอัตราเป็นร้อยละของรายได้ที่เก็บได้ ท้องถิ่นที่เก็บภาษีนั้นๆ ได้มาก ก็จะได้ส่วนแบ่งมากด้วย โดยเสนอว่า รัฐบาลควรพัฒนาระบบภาษีร่วมให้เป็นเครื่องมือในการกระจายอำนาจความเจริญสู่จังหวัดและท้องถิ่น เพราะจะช่วยสร้างดุลยภาพระหว่างผลประโยชน์กับภาวะการณพัฒนา ระบบภาษีร่วมมีจุดเด่น 3 ประการ คือ ยืดหยุ่นตามสภาพเศรษฐกิจและอัตราการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจและอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจค่อนข้างสูง รัฐบาลทุกระดับได้รับผิดชอบทางการคลังร่วมกัน และเปิดโอกาสให้ท้องถิ่นได้ใช้จ่าย แต่ระบบภาษีร่วมก็มีข้อด้อย คือ ไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือสร้างความเท่าเทียมในการจัดบริการระหว่างท้องถิ่นต่างๆ ได้ ท้องถิ่นมีศักยภาพสูงจะได้รับจัดสรรเงินภาษีสูงกว่าท้องถิ่นที่มีศักยภาพต่ำ และเห็นว่าหน่วยการปกครองท้องถิ่นระดับล่างควรมีรายได้จากภาษีร่วมและรายได้อื่นๆ ที่เก็บในท้องถิ่นรวมกันแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 ของรายจ่ายประจำสำหรับจัดบริการสาธารณะพื้นฐานของท้องถิ่น

จากแนวความคิดข้างต้นสามารถสรุปรูปแบบของการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ดังนี้

1. เป็นภาษีที่รัฐมอบให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ
2. เป็นภาษีที่ให้ท้องถิ่นเก็บภาษีบางอย่างร่วมกับรัฐโดย
 - ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง
 - ท้องถิ่นให้รัฐเป็นผู้จัดเก็บให้
3. เป็นภาษีที่รัฐแบ่งรายได้ให้แก่ท้องถิ่นโดย

- แบ่งส่วนรายได้แบบมีเงื่อนไข
- แบ่งส่วนรายได้แบบไม่มีเงื่อนไข

4. เป็นภาษีร่วม คือ เป็นภาษีที่มีฐานร่วมกันระหว่างรัฐบาลระดับต่างๆ และการจัดสรรจะกำหนดอัตราเป็นร้อยละของรายได้ที่เก็บได้ ท้องถิ่นที่เก็บภาษีนั้นๆ ได้มากก็จะได้ส่วนแบ่งมากด้วย

ในปัจจุบันรูปแบบการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีใช้อยู่มี 3 รูปแบบ ดังนี้

3.1 แบ่งประเภทภาษีแยกกันอย่างชัดเจน

แบ่งประเภทภาษีแยกกันอย่างชัดเจน คือ แบ่งแยกทั้งการจัดเก็บและรายได้

3.1.1 ภาษีที่รัฐจัดเก็บและเป็นรายได้ของรัฐ

ภาษีที่รัฐจัดเก็บและเป็นรายได้ของรัฐ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อากรแสตมป์ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต (ยกเว้นภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษีสุรา ภาษีซีเมนต์ ภาษีไม้ขีดไฟ ภาษียานต์ถู่)

3.1.2 ภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บและเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บและเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย อากรการฆ่าสัตว์ อากรรังนกนางแอ่น และภาษีบำรุงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3.1.3 ภาษีที่รัฐจัดเก็บและเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ภาษีที่รัฐจัดเก็บและเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปัจจุบันมีประเภทเดียวคือ ภาษีสรรพสามิต

3.2 แบ่งรายได้จากภาษีของรัฐให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Surcharge Tax)

ภาษีที่มีการแบ่งรายได้จากภาษีของรัฐให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ ภาษีสรรพสามิตบางประเภท (ได้แก่ ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษีซีเมนต์ ภาษีไม้ขีดไฟ ภาษียานต์ถู่) ภาษีสุรา

3.3 ให้ภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นพร้อมกัน

ตัวอย่างของภาษีประเภทนี้ คือ ภาษีในประเทศเยอรมนีที่มีภาษีร่วม (Joint taxes) เป็นการแบ่งส่วนภาษีประเภทที่สำคัญ ภาษีร่วมระหว่างรัฐกับองค์การปกครองท้องถิ่นมีอัตราส่วนที่บัญญัติตามรัฐธรรมนูญมาตรา 106 (3) (5) ดังนี้²³

รัฐบาล	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Wages and Income tax)	ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation tax)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (turnover tax)
สหพันธ์สาธารณรัฐ	42.5%	50%	52.2%
มลรัฐ	42.5%	50%	45.7%
เทศบาล	15%		2.1%

ระบบการแบ่งสรรเงินภาษีตามกฎหมายปฏิรูปการคลังแห่งท้องถิ่น ค.ศ. 1969 (Gemeinde Finanz Reformgesetz) โดยองค์การปกครองท้องถิ่นมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งส่วนหนึ่งจากภาษีเงินได้รวมทุกปี อาศัยหลักเกณฑ์คือจำนวนภาษีที่เก็บได้ในระดับท้องถิ่นและระดับมลรัฐ หมายความว่า ภาษีเงินได้ที่ถูกจัดเก็บจะเป็นรายได้ของรัฐและองค์การปกครองท้องถิ่นพร้อมกัน ลักษณะนี้จะแตกต่างกับการปันรายได้ภาษีโดยรัฐแบ่งรายได้จากภาษีของรัฐให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทยที่แบ่งเงินจากภาษีที่เป็นของรัฐและรัฐจัดเก็บให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และจำนวนเงินภาษีที่แบ่งให้ไม่ขึ้นกับจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้จากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเหมือนดังเช่นภาษีร่วมในเยอรมนี

²³http://www.kas.de/db_files/dokumente/veranstaltungsbeitraege/7_dokument_dok_pdf_8811_1.pdf