

บทที่ 2

ข้อความคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

2.1 ความเป็นมาและพัฒนาการทางความคิด

ข้อความคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (Tax Expenditure Concept) ได้รับการวางรากฐานและพัฒนาการอย่างต่อเนื่องมาตั้งแต่ ปี ค.ศ. 1953 ในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยศาสตราจารย์ Stanley S. Surrey¹ ศาสตราจารย์ด้านกฎหมายภาษีอากรแห่งมหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ดซึ่งท่านดำรงตำแหน่งเป็นรัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง กำกับดูแลด้านนโยบายภาษี (1961-1969) ในรัฐบาลประธานาธิบดี จอห์น เอฟ. เคนเนดี และต่อเนื่องในรัฐบาลประธานาธิบดี ลินดอน บี. จอห์นสันด้วย โดยในปี 1967 เมื่อท่านได้ตกผลึกในข้อความคิดเรื่องนี้แล้ว จึงได้นำเสนอต่อสาธารณะเป็นครั้งแรกในที่ประชุมนักการเงิน ณ มหานครนิวยอร์ก ซึ่งท่านรับเชิญเป็นองค์ปาฐกครั้งนั้น² ท่านได้เรียกร่องและเสนอรูปแบบในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (Tax Expenditure Budget)³ โดยชี้ให้เห็นว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการสร้างระบบรายจ่ายของรัฐบาลซึ่งอธิบายความเป็นภาษามาภาษี โดยการจงใจหันเหโครงสร้างภาษี ออกจากข้อความคิดที่เป็นบรรทัดฐานอันยอมรับกันของเกณฑ์เงินได้สุทธิ ในรูปแบบของการยกเว้น การลดหย่อน การให้เครดิตพิเศษ เพื่อให้ระบบภาษีดำเนินการให้มีผลต่อเศรษฐกิจภาคเอกชน ที่โดยปกติแล้วการดำเนินการนั้นย่อมทำสำเร็จได้ด้วยนโยบายรายจ่ายของรัฐบาล และได้ตั้งข้อสังเกตว่า เมื่อใดก็ตามที่รัฐสภาและสาธารณะให้ความสนใจต่อประเด็นการลดและควบคุมรายจ่าย รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกลับไม่ได้ถูกหยิบยกตรวจสอบและให้ความสนใจแม้แต่น้อย ทั้งที่ทุกฝ่ายก็รู้ถึงเรื่องนี้เป็นอย่างดีว่า การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นั้น ก็คือ การที่กฎหมายภาษีเงินได้ ได้จัดหาความช่วยเหลือทางการเงินแก่ภาคธุรกิจนั่นเอง ซึ่งถ้ามีการรับรู้ข้อเท็จจริงนี้ในบริบทของงบประมาณรายจ่ายแล้ว รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

¹ OECD, TAX EXPENDITURES: A REVIEW OF THE ISSUES AND COUNTRY PRACTICES (Paris: OECD, 1984) p. 16. Also see, Richard Goode, "The Economic Definition of Income", in Comprehensive Income Taxation, Joseph A. Pechman, Editor (Washington, D.C.: The Brookings Institute, 1977) p. 26. Daniel N. Shaviro, University of Pennsylvania, Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language, www.law.upenn.edu/ile/SeminarPapers/Shaviro pp. 23-32 referring to, Stanley S. Surrey, "Our Schizophrenic Income Tax", 1953, p. 21. The Stanley S. Surrey Papers, Harvard Law School Library, Modern Manuscript Division. Cambridge, M.A., Box 23, Folder 7

² Stanley S. Surrey, PATHWAYS TO TAX REFORM, 2nd Printing (MA: Harvard University Press, 1974) p. 3

³ Surrey, *Ibid*, 1974, p.3

ก็จะได้รับวิเคราะห์ศึกษาและตรวจสอบจากรัฐสภาโดยอัตโนมัติในแง่มุมมองของการควบคุมรายจ่าย แต่กลับเป็นว่ารายการต่างๆ จะได้รับการตรวจสอบในบริบทของการปฏิรูปภาษี เพียงเพราะมาตรการต่างๆ นั้นได้ถูกเขียนขึ้นโดยใช้ภาษาทางภาษีและจัดวางไว้ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น ซึ่งการจำแนกทั้งสองประการนี้ มีความแตกต่างเชิงวิธีคิดวิธีการและผลลัพธ์อย่างกว้างขวาง ดังนั้น จึงมีข้อเสนอแนะว่า จำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์ที่สมบูรณ์สำหรับผลกระทบของการใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งโดยทางทฤษฎีแล้ว เป็นการสำรวจความเป็นไปได้ในการอธิบายความในทางงบประมาณรายจ่ายแผ่นดิน สำหรับมูลค่าเสมือนรายจ่ายของบทบัญญัติที่เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งหลาย และแม้ว่าจะมีความยุ่งยากในการตีความหรือระบบการคำนวณที่เกี่ยวข้อง แต่มาตรการทางภาษีใดๆ นั้น ก็สามารถจำแนกออกได้ว่า เป็นกฎเกณฑ์ทางภาษีที่จัดไว้เป็นหลักการพื้นฐานต่อโครงสร้างของระบบภาษีที่สมดุลเพื่อการคำนวณที่แท้จริงของเงินได้สุทธิ หรือว่าเป็นกฎเกณฑ์ที่แสดงให้เห็นถึงการหันเหหรือแยกออกไปจาก ข้อความคิดของเงินได้สุทธิและโครงสร้างอันสมดุลของระบบภาษีนั่น เพื่อต้องการให้มีการผ่อนผัน การให้ความช่วยเหลือ เป็นสิ่งจูงใจ หรือในลักษณะใดที่ประสงค์จะจัดให้เป็นประโยชน์แก่กลุ่มกิจกรรมเป็นการเฉพาะราย และเมื่อมาตรการภาษีใดได้รับการบ่งชี้ว่า เป็นกฎเกณฑ์ในกลุ่มหลังนี้ ก็สมควรที่จะต้องคำนวณมูลค่าเสมือนรายจ่ายของมาตรการนั้นด้วย เพราะโดยสมมติฐานแล้ว มูลค่านั้นควรจะเป็นจำนวนของรายได้ภาษีที่สูญเสียหรือขาดหายไป หรือกล่าวให้ชัดก็คือ จำนวนเงินที่ได้ใช้จ่ายไป ภายใต้การให้ความช่วยเหลือทางภาษีเป็นกรณีพิเศษนั้นๆ ซึ่งจะต้องได้รับการปฏิบัติให้โปร่งใสด้วยการเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ให้กับสาธารณชนด้วย⁴

ภายหลังจากการแสดงสุนทรพจน์ครั้งนั้นของศาสตราจารย์ Surrey คณะทำงานด้านภาษีของกระทรวงการคลังสหรัฐ ภายใต้คณะที่ปรึกษาหลายท่าน โดยเฉพาะศาสตราจารย์ Henry Aaron แห่งมหาวิทยาลัยแมรีแลนด์ ได้ดำเนินการจัดเตรียมงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีตามข้อเสนอของศาสตราจารย์ Surrey และสัมฤทธิ์ผลขึ้น ด้วยการตีพิมพ์ในรายงานประจำปีของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง สำหรับปีงบประมาณ ค.ศ. 1968 (Annual Report of the Secretary of the Treasury, Fiscal Year 1968) โดยถือเป็นงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (Tax Expenditures Budget) สำหรับปีนั้น งบประมาณดังกล่าวได้ถูกนำเสนอต่อคณะกรรมการร่วมทางเศรษฐกิจโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง Joseph W. Barr ในเดือนมกราคม ค.ศ. 1969 การตีพิมพ์และการนำเสนอดังกล่าวจึงถือเป็นครั้งแรก⁵ ที่มีการจัดทำบัญชีรายการอย่างเป็น

⁴ Surrey, *ibid.*, p. 2

⁵ Surrey, *ibid.*, p. 4, referring to Statement of Joseph W. Barr, Secretary of the Treasury, in Hearing on the 1969 Economic Report of the President before the Joint Committee, 91st Cong., 1st Session (1969) and Statement by Stanley S. Surrey on the Tax Expenditure Budget, in Hearing on Economic Analysis

ระบบสำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ด้วยวิธีการจัดกลุ่มทางงบประมาณ พร้อมกับจำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง และความสัมพันธ์ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต่อรายจ่ายทางตรง ในแง่มุมของกลุ่มงบประมาณต่างๆ ต่อมาในปี ค.ศ. 1970 กระทรวงการคลังได้ตีพิมพ์งบประมาณที่เหมือนกันนี้สำหรับปีงบประมาณปี 1969 แต่เฉพาะปีนั้นใช้คำว่า “ความช่วยเหลือทางภาษี” (Tax Aids) แทนที่จะใช้คำว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ต่อมาในปี 1971 คณะกรรมาธิการร่วมเต็มคณะของรัฐสภาในการพิจารณารัฐบัญญัติรายได้ภาษี ปี ค.ศ. 1971 ตกลงว่าข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีดังกล่าวจะต้องมีการยื่นเป็นรายปีต่อคณะกรรมาธิการด้านภาษีคณะต่างๆ ของรัฐสภาและควรต้องมีการตีพิมพ์โดยคณะกรรมาธิการเหล่านั้น ซึ่งประกอบไปด้วย คณะกรรมาธิการจัดหารายได้ของสภาผู้แทน คณะกรรมาธิการการคลังของวุฒิสภา และคณะกรรมาธิการร่วมในด้านการภาษีอากร ⁶ โดยให้กระทรวงการคลังจัดทำขึ้น ตามรูปแบบของการรายงานและการประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ใช้ในรายงานสำหรับปี 1968 และรายงานที่จะทำในปีดังกล่าวนั้น หากจะมีการปรับปรุงแก้ไข ก็ให้หารือกับคณะกรรมาธิการด้านภาษีอากรดังกล่าวเป็นคราวๆ ไป ⁷ ในการประชุมวุฒิสภาเกี่ยวกับข้อตกลงดังกล่าวยังรวมไปถึงคณะกรรมาธิการเศรษฐกิจในฐานะที่เป็นผู้รับข้อมูลซึ่งคณะกรรมาธิการชุดหลังนี้ ได้จัดตั้งคณะอนุกรรมาธิการเศรษฐกิจในภาครัฐบาล เพื่อเร่งรัดให้มีการอนุมัติการวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้ เป็นส่วนหนึ่งของแผนงานที่จะขยายการรวบรวมแบบเบ็ดเสร็จในข้อมูลที่จะได้บรรจุไว้ในงบประมาณแผ่นดินของสหรัฐ ซึ่งมีความจำเป็นที่จะต้องมีการรวมข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไว้ในเอกสารงบประมาณแผ่นดินของสหรัฐ อย่างน้อยก็ในเอกสาร “การวิเคราะห์พิเศษ” (“Special Analysis”) และในวันที่ 4 ตุลาคม ค.ศ. 1972 คณะกรรมาธิการจัดหารายได้ ตามที่ได้รับมอบหมายในข้อตกลงจากคณะกรรมาธิการร่วมเต็มสภาเมื่อปี 1971 ก็ได้ตีพิมพ์ “ประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของสหรัฐ” (Estimates of Federal Tax Expenditures) สำหรับปี ค.ศ. 1967-1971 และในวันที่ 1 มิถุนายน ค.ศ. 1973 ก็ได้ตีพิมพ์ประมาณการณ์สำหรับปี 1967-1972 ⁸

ตั้งแต่ปี 1969 การจัดตั้งรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี หรือการอุดหนุนทางภาษีเหล่านี้ได้เพิ่มขึ้นอย่างมาก ทั้งโดยการริเริ่มของกระทรวงการคลังเอง การริเริ่มภายในของรัฐสภา และกลุ่มผลประโยชน์ภายนอกที่ผลักดันการอุดหนุนใหม่ๆ เข้าไปในระบบภาษี ซึ่งคณะกรรมาธิการร่วมเศรษฐกิจได้กล่าวเพิ่มเติมว่า เมื่อรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านี้บังคับใช้เป็นกฎหมายแล้ว จำนวนเงินรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านี้ ก็ไม่ขึ้นอยู่กับความควบคุมทั้งรัฐสภาหรือฝ่ายบริหารอีก

and Efficiency in Government before the Subcommittee on Economy in Government of Joint Economic Committee, 91st Cong., 1st Session 82 (1969).

⁶ Surrey, *ibid*, p. 283

⁷ Surrey, *ibid*, p. 283

⁸ Surrey, *ibid*, p.5

ต่อไป⁹ ทั้งที่เป็นส่วนสำคัญของการเปลี่ยนแปลงอย่างถาวรในภาษีเงินได้ ทั้งในแง่ต่อรายได้ภาษีและในการแฝงตัวในกฎหมายภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีใหม่ๆ ที่ได้นำเสนอการอุดหนุนภาษีเงินได้หลายรายการ เช่น การให้เครดิตภาษีและการหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคเพื่อการรณรงค์ทางการเมือง เป็นต้น ดังนั้น การตรากฎหมายภาษีในปี 1971 จึงได้ถูกครอบงำโดยแง่มุมของการอุดหนุนทางภาษี ซึ่งถือว่ากฎหมายภาษีที่ตราขึ้นนั้นเป็นมาตรการจัดเก็บรายได้ภาษีที่มีความน่าเชื่อถือน้อยที่สุดในรอบหลายทศวรรษ และได้รับการวิจารณ์ว่าเป็นภาษีเงินได้ที่มีโครงสร้างและความยุติธรรมอ่อนแอมาก¹⁰

ในงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสืบแรกของสหรัฐ ได้อธิบายการจำแนกรายการต่างๆ ที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีว่า เป็นการวิเคราะห์ที่แสดงถึงแง่มุมและของรายการหลักในขณะนั้นที่ได้หันเหออกไปจากฐานภาษีเงินได้ ซึ่งได้อ้างถึง คำจำกัดความที่ได้รับการยอมรับกันอย่างกว้างขวางของเงินได้ และมาตรฐานทางบัญชีธุรกิจ รวมถึงโครงสร้างที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปของภาษีเงินได้ โดยไม่ถึงขนาดที่จะพยายามรวบรวมให้ออกมาสมบูรณ์แบบในที่เดียว เนื่องจากมีข้อจำกัดในแง่ขอบเขตที่หลากหลายของคำจำกัดความในประเด็นเงินได้สุทธิ จึงทำให้บางรายการที่สมควรรวบรวม แต่ยังไม่ได้ถูกรวมไว้ กล่าวคือ รายการที่ยังไม่อาจชี้วัดได้อย่างชัดเจนถึงจำนวนขนาดของการอุดหนุนแฝง เช่น การหักค่าเสื่อมของเครื่องจักรเครื่องมือต่างๆ ที่ระบบภาษีอนุญาตให้หักได้ในอัตราเร่ง เป็นค่าลดหย่อนได้ตามสัดส่วนที่เหมาะสมในการคำนวณเงินได้สุทธิ เนื่องจากยังเป็นการยากที่จะคำนวณถึงความแตกต่างๆ เพราะปัจจัยที่จะถือเป็นการเสื่อมถอยลงหรือลดหมดไปในทางเศรษฐศาสตร์ ยังไม่แน่ชัดพอที่จะสามารถนำมาตัดสินได้อย่างพร้อมมูล บางรายการเป็นกรณีที่ยังไม่ได้รวมเข้าไว้ในฐานเงินได้ เนื่องจากยังเป็นข้อโต้แย้งทางเทคนิคหรือในทางทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง เช่น ในกรณีของการได้พักอาศัยอยู่ในบ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ซึ่งเกี่ยวข้องไม่เพียงแต่ประเด็นปัญหาเชิงความคิด แต่ยังเป็นปัญหาที่ยากในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ บางรายการมีจำนวนน้อยถึงขนาดไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องถึงการอุดหนุนแฝงในเอกสารงบประมาณนี้ ได้ระบุอย่างชัดเจนว่า การที่ยังไม่ได้รวมรายการต่างๆ เหล่านี้ไว้ในการวิเคราะห์ นั้น เป็นไปโดยพลการ ซึ่งอาจจะมีการเสนอให้มีการรวมเพิ่ม หรือรายการใดที่ได้มีการรวบรวมไว้แล้ว ก็อาจได้รับการละเว้นในอนาคตต่อไปก็ได้ ทั้งนี้ เพราะ วัตถุประสงค์เร่งด่วนของการวิเคราะห์รวบรวม ก็คือ การจัดให้มีบัญชีรายการต่างๆ ที่ควรเป็นที่รับรู้กันโดยทั่วไป ไม่ว่าจะมีความมากหรือน้อย สำหรับกรณีที่มีความมุ่งหมายโดยตรงของการใช้ระบบภาษีเพื่อให้เกิดผลลัพธ์เป็นเสมือนการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาล ดังนั้น การออกแบบบัญชีรายการในเอกสารงบประมาณนี้

⁹ Surrey, *Ibid*, p. 284 referring to Joint Economic Committee, Report on the 1972 Midyear Review of the Economic, 92nd Cong., 2nd Session 16 (1972).

¹⁰ Surrey, *Ibid*, p. 5

จึงดูเหมือนเป็นการสร้างมาตรฐานขั้นต่ำไว้ แทนที่จะทำการรวบรวมเอาความซับซ้อนอย่างมากมายเข้าไว้ ซึ่งอาจทำให้สรรพประโยชน์ของการวิเคราะห์ในเอกสารงบประมาณนี้ถูกบดบังไปเสียได้¹¹

ในเอกสารงบประมาณดังกล่าว ยังอธิบายถึงลักษณะจำเพาะทั้งหลายของระบบภาษีเงินได้ที่ตั้งอยู่บนหลักความสามารถในการเสียภาษี ในการชี้วัดระดับที่แท้จริงของการจัดเก็บภาษี โดยไม่ได้พิจารณาว่า เป็นรายการที่หันเหออกไปจากกระบวนการที่ยอมรับโดยทั่วไปของเงินได้สุทธิและไม่ได้เป็นสิทธิพิเศษใดๆ แต่ถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้ ลักษณะดังกล่าวประกอบไปด้วย ค่ายกเว้นส่วนตัวทั้งหลายและตารางกำหนดอัตราภาษี ภายใต้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และยังรวมไปถึง การอนุญาตให้แยกเงินได้สำหรับคู่สามีภรรยาที่มีการรวมยื่นชำระภาษี หรือสำหรับหัวหน้าครอบครัวในกรณีการแยกเงินได้และค่ายกเว้นส่วนตัวของบิรารผู้อาศัยในบ้าน ซึ่งกรณีเหล่านี้ อยู่นอกขอบเขตการวิเคราะห์รวบรวมของเอกสารงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี นอกจากนี้ ยังได้ระบุให้ยึดเอาลักษณะการมีอยู่ของนิติบุคคลอยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีแยกต่างหากโดยอิสระจากตัวผู้ถือหุ้น เป็นเกณฑ์ในการวิเคราะห์หรือรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย¹²

นับแต่นั้นมา ข้อความคิดในเรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ขยายออกไปอย่างรวดเร็วทั้งในแง่ของขอบเขตและการใช้ และในที่สุดรัฐบัญญัติวิธีการงบประมาณของรัฐบาล ค.ศ. 1974 (Congressional Budget and Impoundment Act of 1974) ของสหรัฐก็ได้กำหนดบทบัญญัติข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยให้มีการจัดเตรียมและบรรจุไว้เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารงบประมาณฉบับใหม่ต่อไป ซึ่งในมาตรา 3 (เอ) (3) ได้ให้คำนิยามรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีว่า หมายถึง “การขาดรายได้ภาษี อันเกิดจากบทบัญญัติทั้งหลายในกฎหมายภาษีของสหรัฐ ที่มีการอนุญาตให้มี การยกเว้นเงินได้เป็นพิเศษ การยกเว้นทางภาษี หรือการลดหย่อนทางภาษีจากเงินได้ก่อนสุทธิ หรือการจัดหาเครดิตภาษีเป็นพิเศษ การได้เปรียบทางอัตราภาษี หรือการเลื่อนกำหนดความรับผิดชอบทางภาษีออกไป”¹³ นับจากนั้นมา งบประมาณแผ่นดินของสหรัฐทั้งหมด ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1975 ได้บรรจุการวิเคราะห์เป็นพิเศษ (Special Analysis) ในหัวข้อ “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี”¹⁴ โดยได้อธิบายข้อความคิดเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และการจัดทำรายละเอียดในความผิดปกติของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ ต่อมาในปี ค.ศ. 1976 คณะกรรมาธิการของทั้งสองสภา

¹¹ Surrey, *Ibid*, p. 184 referring to Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for Fiscal Year 1968 (1969) pp. 326, 327-329

¹² Surrey, *Ibid*, p.184

¹³ Congressional Budget and Impoundment Act of 1974, Section 3(a)(3) defines “tax expenditures” as “revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability”

¹⁴ See Budget of the United States Government; Analytical Perspective

ได้ชี้เฉพาะลงไปถึงว่า การลดจำนวนรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต่างๆ เป็นเป้าหมายของการตรากฎหมายเกี่ยวกับการปฏิรูปภาษีเลยทีเดียว ซึ่งกรณีนี้ได้เป็นปัจจัยพื้นฐานในการผ่านรัฐบัญญัติปฏิรูปภาษี ค.ศ. 1976 (Tax Reform Act of 1976) ในปี ค.ศ. 1977 ประธานาธิบดีสหรัฐได้สอบถามกระทรวงการคลังสำหรับการรายงานโดยละเอียด ในการที่จะตัดสินใจดำเนินมาตรการบางเรื่องต่อไป ซึ่งได้จัดทำไว้ในรูปบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแต่ละรายการ นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1977 รัฐสภาซึ่งพยายามที่จะเพิ่มงบประมาณให้มากขึ้น แทนที่จะทำให้มีการจัดการที่ดีขึ้น ได้มีการทบทวนกันอีกครั้ง ดังเช่นที่เคยทำในปี ค.ศ. 1974 ว่าต้องมีการต่อสู้กับอุปสรรคต่างๆ เกี่ยวกับผลกระทบที่เกิดขึ้นจากรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยในระยะดังกล่าวรัฐสภาได้พุ่งเป้าไปที่ประเด็นหลักๆ สำหรับกระบวนการตรวจสอบโดยละเอียดและยกเลิก (“sunset reviews”) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และสำหรับความเป็นไปได้อื่นๆ ในการบัญญัติกฎหมายเพื่อวางข้อจำกัดการใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินแผ่นดินประเภทนี้ต่อไป

2.2 การกำหนดนิยามและการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ข้อความคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในแง่ของการกำหนดนิยามและการจำแนกนี้ ศาสตราจารย์ Surrey ได้วางกรอบทางทฤษฎีไว้ว่า ในโครงสร้างภาษีเงินได้ที่เป็นอยู่นั้นประกอบไปด้วยส่วนประกอบที่แตกต่างกันอย่างชัดเจนสองประการ กล่าวคือ ¹⁵

ส่วนประกอบแรก ประกอบไปด้วยบทบัญญัติทั้งหลายในทางโครงสร้าง (Structure Provisions) ที่จำเป็นในการบังคับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยสามัญ (a normal income tax) เช่น การกำหนดนิยามของเงินได้สุทธิ (definition of net income) ข้อกำหนดเป็นพิเศษในทางบัญชี การตัดสินใจเกี่ยวกับสถานะทางบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษี การตัดสินใจเกี่ยวกับระดับของค่ายกเว้นและตารางอัตราภาษีในกรณีต่างๆ และการใช้บังคับภาษีกับธุรกรรมระหว่างประเทศที่หลากหลาย เป็นต้น บทบัญญัติเหล่านี้ประกอบไปด้วยความมุ่งหมายของภาษีในทางที่จะจัดเก็บเพิ่มพูนรายได้ภาษีของรัฐ (Revenue - Raising)

ส่วนประกอบประการที่สอง ประกอบไปด้วยการให้สิทธิประโยชน์เชิงความได้เปรียบเป็นการพิเศษเฉพาะรายการนี้ต่างๆ (Special Preferences) ซึ่งพบได้ในภาษีเงินได้ทุกชนิด บทบัญญัติเหล่านี้ซึ่งอาจมีการเรียกโดยทั่วไปว่าสิ่งจูงใจทางภาษี (Tax Incentives) หรือการอุดหนุนทางภาษี (Tax Subsidies) อันเป็นบทบัญญัติที่มีการหันเหออกไป (departures) จากโครงสร้างสามัญของภาษีอากร (Normative Tax Structures) ในรูปแบบต่างๆ และโดยมีการสร้างรูปแบบที่เป็น

¹⁵ Stanley S. Surrey, *ibid*, 1974, p.6, Stanley S. Surrey, *Tax Expenditures* (MA; Harvard University Press, 1985) p.3, OECD, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices* (OECD, 1984) p. 16, OECD, *Tax Expenditures: Recent Experiences* (OECD, 1996) p. 11

การเอื้อสิทธิประโยชน์ (favor) ให้แก่กลุ่มอุตสาหกรรม กิจกรรมหรือประเภทของบุคคล เป็นการพิเศษ เฉพาะราย บทบัญญัติเหล่านี้อยู่ในลักษณะหลากหลายรูปแบบ เช่น การยกเว้นเงินได้ที่จะนำไปคำนวณภาษี (Permanent exclusion from income) การหักลดหย่อนทางภาษี (Deductions) การเลื่อนกำหนดเวลาแห่งความรับผิดทางภาษี (Deferrals of Tax Liabilities) การให้เครดิตภาษี (Credit against tax) หรือการให้ใช้อัตราภาษีพิเศษ (Special Rates)

ส่วนประกอบประการที่สองนี้เอง ที่ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใดก็ตาม เป็นการหันเหออกไปจาก โครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่เป็นกฎเกณฑ์สามัญ อันได้แสดงให้เห็นถึงการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดย รัฐบาล สำหรับการเอื้อสิทธิประโยชน์ทางการเงินให้แก่กิจกรรมหรือกลุ่มต่างๆ เป็นการเฉพาะราย โดยอาศัยโครงสร้างระบบภาษีเป็นเครื่องมือในการส่งมอบประโยชน์ทางการเงินให้ แทนที่จะเป็นการ อนุมัติเงินให้เปล่าโดยตรงหรือการให้กู้ยืมเงิน ดังนี้ จะเห็นได้ว่ารูปแบบการให้ความช่วยเหลือทางด้าน การเงินของภาครัฐ ให้แก่กิจกรรมหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งในภาคเอกชน รัฐบาลจึงอาจเลือกใช้วิธีการ ต่างๆ ได้อย่างหลากหลาย ถ้าเป็นการอนุมัติหรือการอุดหนุนทางการเงินโดยตรง เช่น การอนุมัติเงิน ให้เปล่า การให้กู้ยืมโดยรัฐบาลแบบปลอดดอกเบี้ยหรือมีอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าอัตราตลาด หรือการ ให้กู้ยืมที่รัฐบาลเป็นผู้ค้ำประกันเงินกู้ดังกล่าว เป็นต้น หรือ ในอีกทางหนึ่งรัฐบาลอาจเลือกใช้วิธีการ ทางระบบภาษีโดยลดความรับผิดในหนี้ภาษีแก่ภาคเอกชนนั้น แบบให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้เป็น พิเศษ การอนุญาตให้หักลดหย่อน หรือกรณีอื่นที่คล้ายกัน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทาง การเงินแก่กิจกรรมหรือผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ตัวอย่างที่เกิดขึ้นภายใต้ระบบภาษีเงินได้ ก็คือ การ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อส่งเสริมการลงทุน การให้เงินได้บางชนิดได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสีย ภาษี การอนุญาตให้หักลดหย่อนบางรายการ นอกจากนั้น ยังมีการลดหย่อนภาษีบริโภคนบางรูปแบบ และการให้เสียภาษีในอัตราต่ำสำหรับกิจกรรมบางประเภท ดังนั้น การลดลงของหนี้ภาษีเหล่านี้ จึงยัง ผลที่แสดงให้เห็นถึงการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ที่ได้มีการจัดหาโดยรัฐบาล ให้แก่ภาคเอกชน เช่นเดียวกัน

ดังนี้ เมื่อพิจารณาในโครงสร้างกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีโดยตลอดแล้ว จะเห็นได้อย่าง ชัดเจนว่า บทบัญญัติในรูปแบบต่างๆ ที่เป็นไปเพื่อประโยชน์ในส่วนประกอบประการที่สองนั้น ไม่มีความจำเป็นใด ๆ ต่อโครงสร้างการจัดเก็บภาษีโดยปกติเลยแม้แต่น้อย และได้มีความมุ่งหมายใน การบังคับใช้เพื่อเพิ่มพูนรายได้ภาษีของรัฐ อีกทั้ง มิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อความเป็นธรรมทางภาษีแต่ อย่างไม่ ในทางตรงกันข้าม กลับทำหน้าที่ในการจัดหาและส่งมอบความช่วยเหลือทางการเงินของรัฐ ไปให้แก่ภาคเอกชนเป็นการพิเศษเฉพาะเรื่องเฉพาะราย ตามความมุ่งหมายในการดำเนินนโยบาย ของรัฐบาล อันเป็นการก่อให้เกิดผลในทางขาดรายได้แผ่นดินที่เป็นภาษีไปโดยตรง ซึ่งบทบัญญัติที่ใช้ บังคับเพิ่มเติมผนวกเข้ามาในกฎหมายภาษีนี้นี้ มีผลโดยตรงในการกีดเซาะทำลายฐานภาษีให้เป็นช่อง โหว่และหรือจำกัดให้แคบลง และหลายกรณียังก่อให้เกิดผลที่กลับตาลปัตรทั้งในแง่ของหลักความ เป็นธรรมทางภาษี และความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ด้วย โดยประการหลังนี้ ก็ดูจะขัดต่อ

ความมุ่งหมายในการตราบทบัญญัติเหล่านั้นโดยตรงด้วย

ในการวิเคราะห์บทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่น ตั้งอยู่บนพื้นฐานทางความคิดของภาษีในสภาพปกติสามัญภายใต้การพิจารณาชนิดภาษีนั่น ในเบื้องต้นได้มุ่งความสนใจไปที่ภาษีเงินได้ ฉะนั้น การวิเคราะห์ก็ยังมีความเหมาะสมต่อฐานภาษีนั่น ที่บังคับใช้อยู่ทั่วไปด้วย แต่การวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่จะนำไปใช้กับภาษีอื่นเป็นการเฉพาะนั้น ต้องทำความเข้าใจในโครงสร้างที่เป็นเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญของภาษีนั่น ด้วย เพื่อที่จะจะสามารถตัดสินได้ว่าบทบัญญัตินั้นเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างระบบภาษี หรือเป็นส่วนที่ถูกสร้างขึ้นเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี การวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในภาษีนั่นนั้น ข้อความคิดในเรื่องโครงสร้างสามัญของเงินได้สุทธิ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของนิยามเงินได้ในเชิงเศรษฐศาสตร์ที่ได้ให้ไว้โดย Schanz-Haig-Simons (S-H-S) นั่นคือ “การเพิ่มขึ้นในความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจโดยสุทธิระหว่างจุดสองจุดในช่วงเวลาหนึ่งบวกด้วยการบริโภคในช่วงเวลานั้น (An increase in net economic wealth between two points of time plus consumption during that period)”¹⁶ “การบริโภค” ในที่นี้มีผลครอบคลุมถึงรายจ่ายทั้งหมด ยกเว้นส่วนที่ได้จ่ายไปเพื่อเป็นต้นทุนในการหาเงินได้หรือเพื่อการก่อให้เกิดเงินได้นั้น ซึ่งเป็นจำนวนที่แท้จริงที่นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน เพื่อให้ได้ผลลัพธ์เป็นจำนวนเงินได้สุทธิที่จะนำไปเสียภาษีต่อไป แต่ทฤษฎีของ S-H-S ก็ไม่ได้จำแนกลงไปถึงว่า เทคนิคทางบัญชีแบบใดที่จะนำมาใช้ในการสร้างโครงสร้างสามัญนั้น ในระยะแรก กระทรวงการคลังสหรัฐได้ปรับใช้รูปแบบทางบัญชีที่หลากหลาย แต่ยกเว้นมาตรฐานของบัญชีธุรกิจ อย่างไรก็ตาม การบังคับใช้มาตรฐานทางเศรษฐศาสตร์และทางบัญชีเหล่านี้ ได้ถูกลดความเข้มงวดลง โดยการอ้างถึง “โครงสร้างที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปของภาษีเงินได้” (The generally accepted structure of an income tax) มาตรฐานสุดท้ายนี้ได้พิจารณาถึงสภาพปกติของเงินได้ โดยไม่นับรวมถึงเงินได้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง แต่เกิดจากการตีมูลค่าของสินทรัพย์ และถูกนับเป็นเงินได้เข้ามาจากที่ดิน อาคารหรือสินทรัพย์อย่างอื่น ดังนั้น รายการเหล่านี้โดยปกติจะไม่ถูกนับเป็นเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษี แม้ว่าเงินได้เหล่านี้จะตกอยู่ในความหมายของเงินได้ที่ให้นิยามไว้ในทางเศรษฐศาสตร์ก็ตาม

ในส่วน of หน่วยเสียภาษี ก็ไม่ได้กำหนดโดยนิยามของ S-H-S และนิยามดังกล่าวก็ไม่ได้เป็นข้อความคิดในโครงสร้างสามัญของหน่วยภาษีนั่น กล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือ น่าจะเป็นทางเลือกของหน่วยทางภาษีที่แท้จริงมากกว่า ตัวอย่างเช่น จะเรียกเก็บภาษีบุคคลสถานะโสดกับคนที่แต่งงานแล้วอย่างไรและจากครอบครัวโดยทั่วไปอย่างไร เป็นต้น ซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับประเด็นนโยบายที่จะ

¹⁶ Surrey, *ibid*, 1985, p.4, referring to George von Schanz, “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetz” 13 Finanz – Archiv no.1, p. 1-87(1986); Robert M. Haig, The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, “in The Federal Income Tax, ed. Robert M. Haig (New York: Columbia University Press, 1921) p.7; Henry Simons, Personal Income Taxation (Chicago: University of Chicago Press, 1938) p. 50

ปล่อยให้ง่ายๆ ใ้มากกว่าที่จะเป็นนโยบายภาษีที่กำหนดไว้ตายตัว เพราะจะไปมีผลต่อสภาพการ
 แต่งงานในประเทศ ผลต่อผู้หญิงโดยทั่วไป ผลต่อแรงงานหญิงและอื่นๆ อีก นอกจากนี้ ตารางอัตรา
 ภาษีก็ไม่ใช่ว่าจะคิดสามัญในตัวเอง ดังนั้น จึงเป็นกรณีที่ว่าทำอะไรให้อัตราภาษีต่างๆ มี
 ความก้าวหน้าอย่างที่จะเป็น หรือมีจุดขึ้นต่ำอย่างไร ในการเป็นเครื่องวัดเงินได้ในอัตราต่างๆ ที่
 ควรจะนำมาใช้บังคับเกี่ยวกับประเด็นอื่นๆ เพื่อนำไปสู่การตัดสินใจในเรื่องนโยบายการคลังและ
 เป้าหมายทางการเมืองอื่น และเมื่อหน่วยทางภาษีและตารางอัตราภาษีทั่วไปได้ถูกตัดสินภายใต้
 ประเด็นต่างๆ ของนโยบายการคลังแล้ว การเปลี่ยนแปลงกรณีใดๆ จากสิ่งที่ได้ตัดสินไว้แล้วนั้น ก็
 คือ เป็นความมุ่งหมายที่จะมีการเสนอให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นพิเศษซึ่งก็จะกลายเป็นสิ่งที่หันเห
 ออกไปจากโครงสร้างสามัญของภาษีอากร ดังนั้น ในกรณีของการลดลงโดยทั่วไปของอัตราภาษี จึง
 ไม่ควรนับรวมเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเสมอไป แม้จะทำให้มีการลดหย่อนในการเรียกเก็บ
 ภาษีก็ตาม เช่นเดียวกัน ในเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญไม่ได้บ่งชี้ความสัมพันธ์ใดๆ เป็นการเฉพาะ
 ระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น จึงไม่ได้จำเพาะลงไปถึงบรรทัดฐาน
 ดั้งเดิมของโครงสร้างสามัญภาษีนิติบุคคล กล่าวคือ อะไรคือภาษีนิติบุคคลที่ได้มีการรวบรวมไว้โดย
 สมบูรณ์แล้ว หรือภาษีนิติบุคคลที่ได้จัดหมวดหมู่เป็นสัดส่วนแล้ว แต่เมื่อรัฐบาลได้ตัดสินใจว่า อะไร
 คือความสัมพันธ์ระหว่างภาษีเงินได้นิติบุคคล กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ดังนั้น กรณีที่มีการ
 หันเหออกไปเป็นพิเศษจากทางเลือกดังกล่าวก็จะนับได้ว่าเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี บริบท
 โดยทั่วไปสำหรับการวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็คือ การแบ่งแยกแบบดั้งเดิม (Classical
 separation) ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ ลักษณะสำคัญของ
 นิยามภาษีเงินได้สามัญ ก็คือ การกำหนดฐานเงินได้สุทธิที่ถูกจัดสรรแบ่งออกโดยเฉพาะเป็นช่วง
 ระยะเวลาของปีบัญชี (the particular yearly accounting period) เพื่อใช้ประเมินความรับผิดชอบใน
 ภาษีอากร

นิยามของ S-H-S เกี่ยวกับเงินได้สุทธิเป็นบรรทัดฐานที่ได้รับการยอมรับ แต่คำจำกัดความนั้น
 ครอบคลุมเพียงแง่มุมพื้นฐานทั้งหลายและมีรายละเอียดเพียงเล็กน้อย ในตอนเริ่มต้นของการใช้ภาษี
 เงินได้ มีการบังคับใช้ที่กว้างขวางและเปลี่ยนแปลงไปตามรูปแบบต่างๆ ของการจ้างงาน ธุรกิจ
 รัฐบาล และกิจกรรมอันหลากหลายรูปแบบ ที่ทำให้เกิดคำถามมากมายในรายละเอียด ในบรรดา
 คำถามที่เกี่ยวข้องกันเหล่านั้นค่อนข้างยากที่จะจำแนกออกจากกัน ดังนั้น การตีความงบประมาณ
 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงยังต้องการการขยายความในการวิเคราะห์แนว S-H-S อีกมาก ในหลาย
 ประเด็นที่เกิดขึ้นนับแต่มีการอธิบายครั้งแรกนำมาซึ่งการบังคับใช้นิยามของ S-H-S จนกระทั่งปัจจุบัน
 ในการตัดสินเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญของภาษีเงินได้ ถือเป็นยุครุ่งเรืองในการพัฒนาที่ผ่านมา ดังนั้น
 การบังคับใช้ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงต้องการความถูกต้องตรงกันในความรู้ทางการ
 วิเคราะห์โครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ในปัจจุบันด้วยและแม้ว่าจะมีอยู่เพียงแนวทางเดียวแต่ก็เป็น
 ความจำเป็น เพราะยังไม่มี ความพยายามในการวิเคราะห์โดยแนวความคิดทางการคลังอื่นเลย

2.3 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้

2.3.1 ทฤษฎีภาษีสามัญ (Normative Taxation Theory) แบบต่างๆ

ได้กล่าวมาแล้วว่า ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จำแนกบทบัญญัติในกฎหมาย ภาษีออกเป็นโครงสร้างสามัญที่มีวัตถุประสงค์ในการบังคับจัดเก็บรายได้ภาษี ซึ่งประกอบไปด้วย บทบัญญัติต่างๆ ในทางโครงสร้าง ที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีโดยปกติส่วนหนึ่ง กับบทบัญญัติในส่วนที่หันเหออกไปจากโครงสร้างภาษีสามัญดังกล่าว ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการอุดหนุนหรือเอื้อสิทธิประโยชน์ทางการเงินให้แก่ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้รับประโยชน์ ก่อให้เกิดการขาดรายได้ภาษีของรัฐ ที่ควร จะจัดเก็บได้ในระดับปกติ อันประกอบไปด้วยบทบัญญัติที่เป็นการให้สิทธิพิเศษต่างๆ ซึ่งโดยสามัญ แล้วไม่ใช่บทบัญญัติที่จำเป็นต่อการจัดเก็บรายได้ภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น การตัดสินใจกรณีใดๆ เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีที่เป็นเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญ (Tax Benchmarking) ย่อมส่งผลโดยตรงต่อ การให้คำจำกัดความรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย อย่างไรก็ตาม การให้คำจำกัดความโครงสร้าง ภาษีสามัญนั้น ก็เป็นข้อความคิดที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งในวงวิชาการได้อย่างกว้างขวางได้เช่นกัน โดยเฉพาะในระดับทฤษฎี ซึ่งมีผู้รวบรวมข้อเสนอสำนักทฤษฎีต่างๆ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการ ออกแบบโครงสร้างภาษีและการปฏิรูปทางภาษี ที่เป็นเรื่องต้นตัวกันในหมู่วิชาการขณะนั้น โดยจำแนก แนวทฤษฎีภาษีสามัญได้สามทฤษฎี กล่าวคือ ทฤษฎีภาษีระดับธรรมภาพ (Equitable Taxation/ET) ทฤษฎีภาษีระดับอุดมภาพ (Optimal Taxation/OT) และทฤษฎีภาษีต่างตอบแทนทางการคลัง (Normative Fiscal Exchange/FE) แต่เมื่อรัฐบาลของประเทศต่างๆ ได้พิจารณากันแล้วก็เห็นตรงกัน ว่า ทฤษฎีภาษีระดับธรรมภาพ (ET) นั้น สามารถให้รายละเอียดได้มากที่สุดและใช้บังคับได้ในโลก ของความเป็นจริง จึงได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการ จากรัฐบาลประเทศต่างๆ ทั่วโลก สำหรับการ จัดวางโครงสร้างกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะโครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้ ดังเช่นของ สหรัฐอเมริกาและไทย เป็นต้น ส่วนทฤษฎี OT นั้น มีข้อจำกัดในระดับปฏิบัติมากเกินไปและ หละหลวมอย่างมากในโลกของความเป็นจริง แต่ก็นับได้ว่ามีอิทธิพลอย่างสูงต่อวงวิชาการภาษีอากร ในระดับทฤษฎี ที่คำนึงถึงเป้าหมายทางเศรษฐกิจและสังคมในเชิงผลกระทบของภาษีอากรด้วย สำหรับทฤษฎี FE นั้น ไม่ใช่แนวคิดสำหรับการจัดวางโครงสร้างภาษีโดยตรง แต่ก็ส่งผลโดยอ้อมต่อ อำนาจของผู้เสียภาษีในการจำกัดและตรวจสอบอำนาจรัฐทางภาษีอย่างกว้างขวาง¹⁷

¹⁷ รายละเอียดโปรดดู Walter Hettich and Stanley Winer, "Blueprints and Pathways: The Shifting Foundations of Tax Reform", National Tax Journal, 38 (1985), pp. 423-445. และงานของผู้เขียนเดียวกันใน Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis; Chapter 5: An Assessment of Normative Tax Theory, (USA: Cambridge University Press, 1999) pp. 99-120.

2.3.2 ทฤษฎีภาษีสามัญระดับธรรมภาพ (Equitable Taxation Theory /“ET”)

ดังได้กล่าวในข้อก่อนหน้านี้ ทฤษฎีภาษีระดับธรรมภาพ จัดเป็นแนวคิดเชิงสถาบันที่ได้รับการยอมรับในระดับปฏิบัติอย่างเป็นทางการ มาตั้งแต่ช่วงคริสต์ทศวรรษที่ 1950 จนถึงปัจจุบัน เป็นแนวคิดจากผลงานของ Henry C. Simons ซึ่งพัฒนางานของเขามาตั้งแต่ ค.ศ. 1936 นอกจากนี้ยังมีงานของ George von Schanz และ Robert M. Haig ก่อนหน้านั้นในแนวทางเดียวกัน ซึ่งมีอิทธิพลต่องานของ Simons ด้วยเช่นกัน Simons เป็นนักเสรีนิยม (Liberalism) ดังนั้น แนวคิดนี้จึงไม่เห็นด้วยกับการแทรกแซงของกระบวนการตัดสินใจทางการเมือง ในระบบเศรษฐกิจตลาดเสรีนิยม ภาครัฐจะมีบทบาทสำคัญ ต่อเมื่อกลไกภาคเอกชนไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยการสร้างความเป็นธรรมผ่านการกระจายรายได้ ในส่วนการจัดเก็บภาษีนั่น เป็นการจัดหารายได้ของภาครัฐบาล บนพื้นฐานหลักการของความเป็นธรรมทางภาษี และจำกัดการแทรกแซงกระบวนการทางการเมืองต่อระบบตลาด ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่รัฐจะตอบแทนให้ในการจัดเก็บภาษี แนวคิดเรื่องการจัดวางโครงสร้างภาษี จะแยกจากเรื่องรายจ่ายในงบประมาณอย่างชัดเจน การจัดเก็บภาษีจึงเป็นไปตามหลักหลักความสามารถที่จะเสียภาษี (Ability-to-pay Theory) โดยไม่อ้างอิงถึงหลักอรรถประโยชน์ (utility theory) เช่น การวัดเงินได้ของ Simons ที่ว่า “the change in net wealth plus consumption defined over an appropriate accounting period” ซึ่งจะไม่เห็นด้วยกับหลักอรรถประโยชน์ดังกล่าว นักทฤษฎี ET ส่วนใหญ่มุ่งเน้นไปที่การคิดค้นฐานภาษีแบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Tax Base) โดยเฉพาะฐานเงินได้เบ็ดเสร็จ (Comprehensive Income Base) ซึ่งเป็นภาษีทางตรงและควรเป็นฐานภาษีเดียวที่มีการจัดเก็บในสังคม โดยวางหลักการสำคัญสองหลักการเสริมกันระหว่าง หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) กล่าวคือ การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันต่อผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกัน (equal treatment of taxpayers with the same ability to pay) และในทางเดียวกัน คือ หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) กล่าวคือ การปฏิบัติที่ต่างกันต่อผู้เสียภาษีที่มีความสามารถเสียภาษีต่างกัน เช่น สถานะทางเศรษฐกิจต่างกัน เป็นต้น ตามทฤษฎี ET เป้าหมายหลักเน้นที่หลักความเป็นธรรมแนวนอน โดยมีความเป็นธรรมในแนวตั้งเป็นบทบาทเสริม ทั้งนี้ การปฏิบัติที่ต่างกันในภาวะต่างกันอย่างไรวินิจฉัยว่าเป็นธรรมนั้น เปิดกว้างให้เป็นนโยบายระดับปฏิบัติในการตัดสินใจโดยกระบวนการประชาธิปไตย ดังนั้น แนวทางนี้จึงส่งผลต่อการกำหนดโครงสร้างอัตราภาษี ซึ่ง ตารางอัตราภาษีโดยตัวของมันเองไม่ถือเป็นโครงสร้างสามัญในระดับทฤษฎี และรวมไปถึงการกำหนดหน่วยเสียภาษี ที่ปล่อยให้เป็นการเลือกในระดับปฏิบัติด้วยเช่นกัน ในส่วนของบทบัญญัติพิเศษต่างๆ เช่น การยกเว้นภาษี การลดหย่อนทางภาษี และการยกเว้นเงินได้ เป็นต้น นั้น โดยหลักการแล้วไม่มีในโครงสร้างสามัญ หากมีก็ถือเป็นกรณีที่หันเหออกไปต่างหากจากโครงสร้างสามัญ ไม่ใช่เรื่องเดียวกับโครงสร้างยกเว้นบางกรณีที่เป็นการตัดสินใจในระดับปฏิบัติ และคาบเกี่ยวเชิงโครงสร้างตามหลักความเป็นธรรมจริงๆ เช่น กรณีของการถ่วงเงินได้ เป็นต้น

ทฤษฎีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยึดถือเอาโครงสร้างสามัญ ตามแนวทฤษฎีภาษีระดับธรรมชาติภาพ¹⁸ เป็นเกณฑ์พื้นฐานในการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทั้งนี้ จะเห็นว่าภาครัฐบาลได้ให้การยอมรับแนวทฤษฎีภาษีระดับธรรมชาติภาพอย่างเป็นทางการในกฎหมายภาษีเงินได้¹⁹ ดังที่กล่าวมาแล้ว ซึ่งในระดับทฤษฎีได้มุ่งเน้นไปที่การนิยามฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จเป็นสาระสำคัญ และแม้จะมีข้อโต้แย้งอย่างมากในเรื่องการให้คำจำกัดความ ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย โดยเฉพาะปัญหาการคำนวณตัวเลขประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่ข้อโต้แย้งดังกล่าว ก็ไม่ใช่เหตุผลที่จะทำให้เกิดการไม่ยอมรับในการพิจารณาประเด็นปัญหารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในฐานะเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นจริงในโครงสร้างทางการคลัง และแน่นอนว่าข้อขัดข้องเหล่านั้นเป็นปัญหาในทางปฏิบัติเท่านั้น ซึ่งในระดับทั่วไปก็ได้มีการพัฒนาและบังคับใช้ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างเป็นทางการมาโดยลำดับแล้ว²⁰

2.3.3 เกณฑ์บรรทัดฐานในโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้

โดยทั่วไปแล้วภาษีทุกประเภทที่มีการจัดเก็บ มีโครงสร้างพื้นฐานที่ควรต้องทำความเข้าใจอยู่สี่ประการ คือ หน่วยเสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และกำหนดเวลาทางภาษี กล่าวโดยจำเพาะ วิทยานิพนธ์นี้จักได้ศึกษาถึงแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่มีการจัดตั้งขึ้นในโครงสร้างภาษีเงินได้ ดังนั้น การทำความเข้าใจในเรื่องโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้จึงเป็นเรื่องจำเป็นอันดับแรกดังกล่าวก่อนมาข้างต้น เช่นเดียวกัน ข้อความนี้ยังใช้ได้ตลอดถึง กรณีที่ต้องการศึกษาแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เกิดขึ้นในโครงสร้างภาษีทุกประเภท และโดยทั่วไปยังจำเป็นต้องพิจารณาถึงรายละเอียดในเกณฑ์บรรทัดฐานของโครงสร้างสามัญในแต่ละเรื่อง เมื่อต้องทำการวิเคราะห์จำแนกแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแต่ละรายการนั้นๆ ด้วย

(1) หน่วยเสียภาษี-

หน่วยเสียภาษีหรือผู้เสียภาษีนี้อาจพิจารณาจากแง่ของบุคคล ที่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษี หรืออาจพิจารณาในแง่ของครอบครัว รวมไปถึงกรณีที่หน่วยธุรกิจที่เป็นนิติบุคคล เป็นผู้เสียภาษีเงินได้ ในระดับทฤษฎีแล้วเปิดกว้างให้เป็นทางเลือกระดับนโยบาย ในหลักการภาษีเงินได้ ก็คือบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ การเลือกหน่วยยื่นชำระภาษีอื่นนอกเหนือจากบุคคลธรรมดาและวิธีการปฏิบัติต่อหน่วยยื่นภาษีอื่นๆ อย่างไรก็ดี ก็เป็นการตัดสินใจเชิงโครงสร้างดังกล่าว ทั้งนี้ ย่อมเป็นผลสะท้อนของระดับการผสมผสานของสังคมวัฒนธรรมนั้นๆ ด้วย ดังนั้น การกำหนดหน่วยเสียภาษีจากหน่วยครอบครัวและวิธีปฏิบัติต่อหน่วยครอบครัว ไม่ว่าจะเป็นการรวมเงินได้ ในกรณีที่เห็นว่าสถาบันครอบครัวเป็นปัจจัยสำคัญและเป็นองค์ประกอบทางสังคม หรือการอนุญาตให้แยกเงินได้ ซึ่งอาจจะเห็น

¹⁸ Surrey, *Ibid.*, 1985, p. 436

¹⁹ Surrey, *ibid*, p.4

²⁰ See OECD, *ibid*, 1984 and OECD, *ibid*, 1996

เป็นโทษหรือเป็นคุณเมื่อมีการเปรียบเทียบกัน²¹ อันเป็นมุมมองที่แตกต่างและเป็นพลวัตทางสังคม วัฒนธรรม ในระดับทั่วไปก็ยอมรับได้ว่าเป็นประเด็นทางโครงสร้างภาษี

ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล การกำหนดนิติบุคคลเป็นหน่วยเสียภาษี ไม่ได้มีปัญหาอะไรในเมื่อเป็นบุคคลที่มีเงินได้ จะมีปัญหาที่ไม่ชัดเจน ก็คือ วิธีปฏิบัติต่อเงินได้ของนิติบุคคลว่าควรจะถือรวมเป็นส่วนเดียวกับเงินได้ระดับบุคคลธรรมดา (ผู้ถือหุ้น) ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับหลักการพื้นฐานที่อาศัยเป็นเหตุผลในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยนิติบุคคลนั้น หากเห็นว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้มีการหักต้นทุนทางการเงินต่างๆ แล้ว ก็มีเหตุผลที่จะไม่ถือรวมเป็นเงินได้ในระดับบุคคลธรรมดา เช่นนี้ ในกรณีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร ต้องถือว่าเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษี แต่หากเห็นว่ากำหนดหน่วยเสียภาษีนิติบุคคลขึ้น ก็เพื่อเป็นการอุดช่องโหว่ไม่ให้เงินได้จำพวกหนึ่ง กล่าวคือ เงินได้ที่ตกค้างอยู่กับนิติบุคคลรอดพ้นจากการเสียภาษี ก็ควรถือเป็นเงินได้ก่อนเดียวกันที่มีการเสียภาษีแล้ว และเมื่อตัดสินใจเลือกเก็บภาษีในระดับนิติบุคคลแล้ว ก็ถือว่าเป็นการตัดสินใจในเชิงโครงสร้าง การจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลจึงเป็นการจัดเก็บซ้ำซ้อน ดังนั้น วิธีปฏิบัติในเรื่องเงินยกเว้นที่เป็นเงินปันผลก็ดี การลดหย่อนหรือการให้เครดิตภาษีเงินปันผลก็ดี ก็ต้องถือว่าเป็นเรื่องโครงสร้างภาษี อย่างไรก็ตาม ในระดับปฏิบัติทั่วไปของการตัดสินใจเรื่องนี้ก็ยังคงครั้งๆ กลางๆ โดยโน้มเอียงไปในกรณีอย่างหลัง ซึ่งขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจในระดับนโยบายกฎหมายแต่ละประเทศว่า จะยึดถือหลักการและเหตุผลอย่างไร

(2) ฐานภาษี

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า “เงินได้” เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถที่จะเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุดตามหลักความเป็นธรรมทางภาษี²² เงินได้จึงถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีในระดับทฤษฎีถือว่าเงินได้ควรเป็นฐานภาษีเดียวที่มีการจัดเก็บในสังคม ข้อความคิดนี้นำไปสู่ความพยายามในการกำหนดนิยามฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive income tax base) ตามแนวของ Schanz, Haig และ Simons (S-H-S) ซึ่งเป็นนิยามเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ ที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปทั้งในระดับทฤษฎีและปฏิบัติ²³

²¹ นัยนี้ ก็คือ ความเห็นที่ว่า การที่ต้องรวมเงินได้จะทำให้ฐานเงินได้รวมมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น แม้จะหักค่ายกเว้นและค่าลดหย่อนได้เท่ากัน แต่เงินได้สุทธิที่ต้องนำไปคำนวณตามตารางอัตราภาษีจะอยู่ในช่วงเงินได้ที่สูงกว่า เมื่อคำนวณแล้วจะมีภาษีที่เสียมากกว่า (อย่างไรก็ตาม ข้อนี้จะเป็นจริงสำหรับเงินได้ช่วงกลางๆ หากเงินได้แต่ละคนมีน้อยมากหรือสูงมาก การรวมหรือแยกมีผลแตกต่างกันไม่มากนัก) และการอนุญาตให้แยกเฉพาะเงินได้บางประเภท ทำให้มองเห็นว่า ไม่เป็นธรรมสำหรับคนที่มีเงินได้ประเภทอื่นและไม่มีเงินได้ประเภทที่อนุญาตให้แยกนั้น ซึ่งก็เป็นเรื่องที่ได้แย้งกันได้

²² See William A. Klein, Boris I Bittker, and Lawrence M. Store, Federal Income Taxation, 7th ed., (USA: Little, Browns Company, 1987) pp. 16-18

²³ See Richard Goode, “The Economic Definition of Income”, Comprehensive Income Taxation, edited by Joseph A. Pechman (Washington, D.C., USA: The Brookings Institution, 1977) pp. 1-36

Robert M. Haig นิยามเงินได้ว่า “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงเวลาหนึ่งตราบได้อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่นๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน” ²⁴ Haig ได้กล่าวให้เข้าใจขึ้นในความหมายของเงินได้ในแง่มนักเศรษฐศาสตร์ว่า “มูลค่าตัวเงินที่มีการเพิ่มขึ้นโดยสุทธิ สำหรับอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่ง ในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่ง” ²⁵ เขาได้เน้นว่านิยามนี้อยู่ในรูปของอำนาจแห่งความพึงพอใจในความต้องการทางเศรษฐกิจ ไม่ใช่การได้รับความพึงพอใจโดยตัวของมันเอง และชี้ให้เห็นว่าหมายถึงเงินได้ที่ได้รับเมื่อมีอำนาจและจึงไม่ใช่เมื่อใช้อำนาจนั้น จึงกล่าวได้ว่า เงินได้รวมถึงการออมเช่นเดียวกับการบริโภค ²⁶

Henry C. Simons นิยามเงินได้ว่าเป็น “ผลบวกของ (1) มูลค่าตลาดของสิทธิทั้งหลายที่ได้ใช้ในการบริโภค และ (2) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของการสะสมสิทธิในทรัพย์สินทั้งหลายในระหว่างช่วงเวลาจุดเริ่มต้นและสิ้นสุดที่กำหนด” Simons ยังเสริมว่า “กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือเป็นผลที่ได้มาจากการผลบวกของการบริโภคในระหว่างช่วงเวลาหนึ่ง เข้ากับความมั่งคั่งในทรัพย์สิน ณ จุดสิ้นสุดของระยะเวลาที่กำหนด แล้วลบออกด้วยความมั่งคั่งในทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว ณ จุดเริ่มต้นของระยะเวลาที่กำหนด” ²⁷ หรือที่นิยมใช้กันอย่างสั้นๆ ว่า “ผลบวกของการบริโภค และการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน” ²⁸

ย้อนหลังไปก่อนหน้านี้ George von Schanz ซึ่งนอกจากจะให้ความหมายของเงินได้เป็นผลกำไรโดยสามัญเช่นเดียวกันแล้ว นิยามของเขายังรวมไปถึง สิทธิใช้สอยในทรัพย์สิน ของรับจากการให้ มรดกทั้งโดยธรรมและพินัยกรรม รางวัลลอตเตอรี่ เงินที่ได้จากประกันภัย และผลได้จากกลาหลอยทุกประเภท ซึ่งต้องหักดอกเบียทุกชนิดที่จ่ายและค่าใช้จ่ายปัจจัยทุนออกแล้ว ²⁹

²⁴ ดู ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย, กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์ดวงกมล 2521, น. 3, อ้างถึง Robert Murray Haig, “The Concept of Income – Economic and Legal Aspect.”, *Readings in the Economics of Taxation*, edited by Richard A. Musgrave and Carl Shoup (American Economic Association, 1959) p.59

²⁵ See Richard Goode, id. Supra note, p. 8 Referring to Robert Murray Haig, “The Concept of Income – Economic and Legal Aspect,” in Haig ed., “*The Federal Income Tax* (Columbia University Press, 1921), p.7, reprinted in Richard A. Musgrave and Carl S Shoup, eds., *Reading in the Economics of Taxation* (Irwin for the American Economic Association, 1959), p. 59

²⁶ Richard Goode, *ibid*, p.8

²⁷ Richard Goode, *ibid*, p.8, referring to Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal policy* (University of Chicago Press, 1938) p. 50

²⁸ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, เพิ่งอ้าง, อ้างถึง Henry C. Simons, *ibid.*, p. 50

²⁹ Richard Goode, *ibid*, p.8 Referring to George von Schanz “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze,” *Finanz-Archiv*, vol. 13, no. 1 (1986), p. 61 (George von Schanz (1853-

นิยามเงินได้ตามแนว S-H-S นี้ ในระดับทฤษฎีได้รับการยอมรับเป็นสัจพจน์พื้นฐานในการใช้วิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กล่าวโดยสรุปคือ “การเพิ่มขึ้นในความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจโดยสุทธิระหว่างจุดสองจุดของช่วงเวลาหนึ่งบวกด้วยการบริโภค”³⁰ โดย “การบริโภค” ที่ว่านี้มีผลครอบคลุมถึงรายจ่ายทั้งหมด ยกเว้น รายจ่ายเหล่านั้นได้เกิดขึ้นในฐานะที่เป็นต้นทุนค่าใช้จ่ายในการทำมาหาได้หรือการก่อให้เกิดเงินได้นั้น ซึ่ง (ต้นทุนค่าใช้จ่ายนี้) เป็นการหักลบที่เกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมิน เพื่อที่จะเป็นเงินได้สุทธิในการเสียภาษีต่อไป กระนั้นก็ตาม แนว S-H-S ก็ยังเป็นนิยามที่มีความหมายที่กว้างขวางมาก เพราะรวมเงินได้ทุกประเภทในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปตัวเงิน ในรูปสินค้าบริการ และในรูปเสมือนเงินได้อื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อม เป็นค่าตอบแทนใช้งานหรือไม่ เป็นเงินได้ที่ได้เป็นประจำแน่นอนหรือเป็นครั้งคราวไม่แน่นอน อะไรก็ได้ที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับอุปโภคบริโภค³¹ อย่างไรก็ตาม เมื่อคำนึงหลักการในการใช้เงินได้เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถที่เสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมทางภาษี การหาระดับเงินได้ที่จะเป็นดัชนีชี้วัดความสามารถที่จะเสียภาษีอย่างแท้จริง ก็คือ กระบวนการหาเงินได้สุทธิ ในระดับปฏิบัติ จึงนำไปสู่การพิจารณามาตรฐานทางบัญชี ธุรกิจ และหลักการที่ยอมรับกันโดยทั่วไปของโครงสร้างภาษีเงินได้ กล่าวโดยจำเพาะ ก็คือ การตัดสินใจเกี่ยวกับการรวม หรือไม่รวม หรือยกเว้น เงินได้ประเภทใดในฐานะภาษีเงินได้พึงประเมินหรือเงินได้ก่อนสุทธิ ระดับและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับค่ายกเว้นส่วนตัว และค่าลดหย่อนส่วนตัว ทั้งที่เป็นแบบมาตรฐานและแบบรายการ รวมถึงการยอมรับต้นทุนค่าใช้จ่ายของเงินได้นิติบุคคลด้วย

(3) อัตราภาษี

ตารางกำหนดอัตราภาษี ตามนิยามของ S-H-S ยังไม่ได้วางแนวทางไว้อย่างแน่ชัด ดังนั้น ในการกำหนดโครงสร้างอัตราภาษี ระดับของเงินได้สุทธิ³² และช่วงของเงินได้สุทธิในการคำนวณเสียภาษี (Tax Brackets) เป็นสถานการณ์ที่ต้องตัดสินใจในระดับปฏิบัติเสมอ เพราะหากไม่มีการตัดสินใจก็ไม่ต้องมีภาษีเงินได้ เมื่อได้ตัดสินใจแล้วก็ต้องถือเป็นโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตาม โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้ย่อมมีส่วนสัมพันธ์ต่อความเป็นธรรมทางภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ถือว่า บุคคลในภาวะเหมือนกันควรเสียภาษีหรือแบกรับภาระภาษีที่เท่ากัน (ความเป็นธรรมในแนวระนาบ) และบุคคลที่อยู่ในภาวะต่างกันก็ควรเสียภาษีหรือแบกรับภาระภาษีต่างกัน (ความเป็นธรรมในแนวตั้ง) ซึ่งก็ยังคงต้องใช้หลักความเป็นธรรมเป็นเกณฑ์ใน

1931) เป็นนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน เป็นผู้ก่อตั้งและบรรณาธิการหนังสือ “Finanz-Archiv” นิยามเงินได้ของ Schanz อยู่ในบทความชิ้นสำคัญของเขาดังกล่าวในหน้า 1-87)

³⁰ Surrey, *ibid*, 1885, p. 4

³¹ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, อ้างแล้ว, น. 3

³² สำหรับกรณีที่ไม่ต้องการเริ่มต้นจากหนึ่งหน่วยเงินได้สุทธิ โดยให้ส่วนที่ต่ำกว่าระดับเริ่มต้นไม่ต้องเสียภาษี (Zero bracket amount)

การตัดสินใจ นอกเหนือจากปัจจัยทางเทคนิคและพัฒนาการทางสังคมวัฒนธรรม รวมถึงการยอมรับในระดับระหว่างประเทศ เป็นต้น ดังนั้น เงินได้สุทธิที่เท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน และเงินได้สุทธิต่างกันควรเสียภาษีต่างกัน เท่ากันหรือต่างกันอย่างไรนั้น มีข้อพิจารณาพื้นฐานเชิงโครงสร้าง ดังนี้

- อัตราภาษีตามส่วน (*proportional rate*) วิธีนี้ไม่ต้องกำหนดช่วงเงินได้ เว้นแต่ ต้องการกำหนดระดับเริ่มต้นของเงินได้สุทธิ หากไม่กำหนด ก็ต้องเริ่มนับแต่หนึ่งหน่วยเสียภาษีเป็นต้นไป เงินได้สุทธิเท่ากันก็เสียเท่ากัน และเพิ่มขึ้นตามสัดส่วนในอัตราคงที่ น้อยก็เสียน้อย มากก็เสียมาก

- อัตราภาษีก้าวหน้า (*Progressive rate*) วิธีนี้จะกำหนดช่วงของเงินได้แบ่งเป็นช่วงๆ (Brackets) แต่ละช่วงจะเสียภาษีในอัตราต่างกันเพิ่มขึ้นตามช่วงของเงินได้สุทธิที่สูงขึ้น ยิ่งระดับช่วงเงินได้สุทธิสูงขึ้นอัตราที่สูงขึ้นและเสียภาษีมากขึ้น อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า ในการกำหนดช่วงเงินได้สุทธิแต่ละช่วงว่าจะกำหนดให้มีระดับช่องว่าง (Band) ของเงินได้สุทธิกว้างมากหรือขอยถี่แค่ไหน ประกอบกับอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นในแต่ละช่วงจะเป็นอย่างไร จะเป็นการกำหนดระดับความเข้มข้นอย่างแท้จริงของอัตราก้าวหน้าหรือไม่

- อัตราภาษีถดถอย (*regressive rate*) กำหนดวิธีเดียวกับอัตราก้าวหน้า แต่กลับกันเป็นอัตราที่ลดลงสำหรับระดับเงินได้สุทธิเฉพาะช่วงที่เพิ่มสูงขึ้น และเป็นเช่นนี้ไปจนถึงระดับเงินได้สุทธิที่อาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากจำนวนเงินได้สุทธิทั้งหมด จำนวนภาษีทั้งหมดของผู้มีเงินได้สุทธิมากก็ยังคงมีจำนวนมากกว่าผู้มีเงินได้สุทธิน้อย แต่ก็แตกต่างกันไม่มากนัก

(4) กำหนดเวลาทางบัญชีและการเสียภาษี

นิยามของ S-H-S ไม่ได้กำหนดโดยเฉพาะสำหรับระยะเวลาในการคำนวณเงินได้ ในนิยามของ Simons ก็อ้างไว้แต่เพียงว่า “the beginning and end of the period” ส่วนนิยามของ Haig ก็อ้างไว้ว่า “between two points of time” อย่างไรก็ตาม การคำนวณทางภาษีต้องมีกำหนดระยะเวลาที่เป็นมาตรฐาน ภาษีเงินได้สามัญต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการบริหารทางภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งก็เป็นสถานการณ์ที่ต้องมีการตัดสินใจในระดับปฏิบัติ โดยเฉพาะมาตรฐานทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาเช่นใดที่เป็นมาตรฐานในกระบวนการคำนวณของฐานเงินได้สุทธิ

2.3.4 ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจำแนกเกณฑ์บรรทัดฐานและ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ในการนำเสนอข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นครั้งแรก ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ปี ค.ศ. 1968 กระทรวงการคลังสหรัฐ ได้อธิบายเหตุผลที่บางรายการยังไม่ได้ถูกรวบรวมไว้ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี บนพื้นฐานสามประการ คือ 1) รายการดังกล่าวไม่อาจชี้วัดได้อย่างชัดเจนถึงขนาดของการอุดหนุน 2) บางรายการเป็นกรณีที่ยังไม่มีการรวมไว้ในฐานเงินได้ และ 3) บางรายการได้ละเว้นไปเพราะเหตุว่ามีจำนวนน้อยถึงขนาดไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญ³³ ทั้งนี้ การไม่รวบรวมรายการดังกล่าวเป็นไปโดยพลการ และอาจมีการเสนอให้รวมรายการใดที่ยังไม่ได้รวม

³³ See, Surrey, *ibid*, 1985, pp. 184-185

เพิ่มเติม หรือละเว้นรายการใดที่รวมไว้แล้วในภายหลังก็ได้ เพราะวัตถุประสงค์เร่งด่วนก็คือ การจัดทำบัญชีรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่ควรจะต้องมีการรับรู้โดยทั่วไปว่ามีจำนวนมากหรือน้อยซึ่งเป็นรายการที่มีความมุ่งหมายในอันที่จะใช้ระบบภาษีให้เกิดผลลัพธ์เป็นการใช้จ่ายของรัฐบาล การอภิปรายมาหลายทศวรรษในข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้พิสูจน์ว่า แนวทางเบื้องต้นของกระทรวงการคลังสหรัฐนั้นถูกต้อง กรอบการทำงานพื้นฐานดังกล่าวทำให้ในทางเทคนิคภาษี สามารถนำเสนอบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในเวลาต่อมา โดยคงไว้ซึ่งระดับของความชัดเจนโดยปราศจากความยุ่งยาก และการเพิ่มเติมรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เป็นผลจากตรากฎหมายภาษีภายหลัง ทั้งนี้ แนวทางเบื้องต้นของกระทรวงการคลังสหรัฐและการเพิ่มเติมที่อยู่ในแนวทางเดียวกันซึ่งพัฒนาต่อเนื่องมาในภายหลัง ยังได้เป็นแนวทางให้แก่ประเทศอื่นๆ สำหรับกรอบการทำงานที่มีประสิทธิภาพในการจัดเตรียมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของประเทศตน บัญชีรายการเหล่านั้นมีความแตกต่างจากแนวทางของกระทรวงการคลังสหรัฐเล็กน้อย ซึ่งเป็นความแตกต่างที่สะท้อนถึงประวัติศาสตร์ภาษีของแต่ละประเทศนั่นเอง

ในเบื้องต้นของการวิเคราะห์รายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการจำแนกระหว่างเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญของภาษีกล่าวคือองค์ประกอบเชิงโครงสร้าง กับองค์ประกอบส่วนที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ดังนั้น จึงควรพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวข้องในการจำแนกที่เหมาะสมของบทบัญญัติภาษีเงินได้แต่ละเรื่อง และเหตุผลเบื้องหลังของการจำแนกนั้น การแยกแยะบทบัญญัติโครงสร้างพื้นฐาน จากรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหรือบทบัญญัติเชิงลงโทษทางภาษี จำเป็นต้องมีการทำความเข้าใจโครงสร้างสามัญของภาษี กล่าวคือ บทบัญญัติที่ก่อตั้งฐานภาษีหรือคำจำกัดความของเงินได้ กำหนดเวลาทางภาษีและหลักการบัญชีต่างๆ ที่จำเป็นสำหรับบังคับกับกำหนดเวลาดังกล่าว หน่วยเสียภาษี โครงสร้างอัตราภาษีที่เลือกใช้ การจัดเก็บภาษีกับธุรกรรมระหว่างประเทศ และกระบวนการบริหารภาษีที่เหมาะสม บทบัญญัติที่เหลือก็จะเป็น รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี หรือบทบัญญัติเชิงลงโทษทางภาษี กล่าวโดยจำเพาะ ดังนี้

(1) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับหน่วยเสียภาษี

หลังจากที่มีการจัดวางฐานภาษีเงินได้ และ ระบบบัญชีสำหรับรายรับรายจ่ายแล้ว ผู้กำหนดนโยบายก็ต้องเน้นถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดหน่วยเสียภาษี กล่าวคือ ใครหรืออะไรจะต้องถูกบังคับให้เสียภาษี กล่าวให้ชัดก็คือ ประเด็นสำหรับบุคคลว่า บุคคลธรรมดาคนหนึ่ง หรือครอบครัว (ซึ่งก็ต้องการนิยามด้วย) จะเป็นหน่วยที่เหมาะสมหรือไม่ และหน่วยจัดการกองทรัพย์สิน บุคคลธรรมดา ควรได้รับการปฏิบัติอย่างไร ประเด็นสำหรับธุรกิจว่า ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและบรรษัททั้งหลาย (ซึ่งต้องมีนิยามที่แตกต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือหน่วยจัดการกองทรัพย์สิน หรือสมาคม) ควรได้รับการปฏิบัติอย่างไร และสำหรับสถานการณ์พิเศษอื่นๆ การจัดรูปแบบองค์กรอื่นๆ เช่น องค์กรความร่วมมือหรือรูปแบบกิจกรรมธุรกิจแบบพิเศษต่างๆ เช่น บริษัทประกันภัย หรือบริษัทเพื่อการลงทุน หรือองค์กรที่ไม่ทำการค้ากำไร ควรได้รับการปฏิบัติอย่างไร

ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีก็น่าจะสามารถใช้ทฤษฎีทางภาษีกำหนดให้แน่ชัดได้ว่า หน่วยเสียภาษีควรจะเป็นปัจเจกบุคคลธรรมดาหรือครอบครัว ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีก็น่าทำได้เพียงชี้ถึงผลทางเทคนิคที่ตามมาจากการเลือกและปัญหาทางเทคนิคต่างๆ ที่ต้องได้รับการแก้ไข แต่การเลือกก็ไม่สามารถทำได้อย่างแท้จริงบนมูลฐานทางเทคนิคเหล่านี้ ตัวอย่างเช่น ทางเลือกที่เกี่ยวข้องกับประเด็นว่า จะจัดเก็บภาษีจากคนโสดกับคนที่แต่งงานแล้วอย่างไร กับคนโสดที่ต้องดูแลบริวารที่อาศัยอยู่ในบ้านเขาอย่างไร กับคนที่อยู่ด้วยกันแต่ไม่แต่งงานกันอย่างไร และจัดเก็บภาษีกับครอบครัวที่คู่สามีภรรยาทำงานคนเดียวกับที่ทั้งคู่ทำงานอย่างไร และกับที่ครอบครัวที่ลูกๆ ทำงานอย่างไร ทางเลือกเหล่านี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ กล่าวเช่น สภาพการณ์ของคนในประเทศเกี่ยวกับการแต่งงาน สภาพการณ์ผู้หญิงผู้ชายโดยทั่วไป และผู้หญิงผู้ชายในวัยทำงาน บทบาทของเด็ก สภาพครอบครัวโดยทั่วไป และข้อพิจารณาทางเศรษฐกิจและสังคมอื่นๆ ดังนั้น การยกร่างกฎหมายภาษีเหล่านั้นจึงจำเป็นต้องมีการตัดสินใจจากผู้กำหนดนโยบายภาครัฐบาล จึงไม่มีแนวทางสามัญกำหนดไว้ในขอบเขตนี้ แต่หลังจากที่ได้มีการตัดสินใจกำหนดแบบแผนขึ้นแล้ว ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีจึงสามารถนำไปใช้ทางปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง ดังนั้น ข้อความคิดร้ายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงไม่ได้ชี้ไปถึงว่า มีทางเลือกสามัญประการเดียวของหน่วยเสียภาษีสำหรับบุคคลธรรมดา แต่เมื่อใดมีความชัดเจนแล้วในการตัดสินใจระดับนโยบายเกิดขึ้น การหันเหออกไปจากเกณฑ์นั้น เพื่อเหตุผลที่จะสูงใจหรือเหตุผลอื่นๆ ก็สามารถทำให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีขึ้นได้

ประเด็นตัวอย่างเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนในกรณีที่ว่า ควรได้รับการปฏิบัติเป็นหน่วยถือสิทธิแยกต่างหาก หรือเป็นหน่วยรวมของหุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือไม่ เป็นการตัดสินใจทางนโยบายซึ่งต้องจัดทำขึ้นโดยอิสระบนพื้นฐานทฤษฎีภาษีทางเทคนิค เมื่อการตัดสินใจได้ทำขึ้น เช่น ในสหรัฐอเมริกา จะปฏิบัติต่อรูปแบบองค์กรธุรกิจโดยไม่ถือเป็นหน่วยเสียภาษีที่ตั้งขึ้น สิ่งต่อมาก็คือแนววิธีปฏิบัติของเกณฑ์สามัญลำดับต่างๆ จะต้องจัดให้มีขึ้นเกี่ยวกับการบัญชีและกิจกรรมของห้างหุ้นส่วนต่อผู้เป็นหุ้นส่วนเหล่านั้น เพื่อที่จะตัดสินวิธีปฏิบัติของผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหลาย ซึ่งกรณีทั้งหลายเหล่านั้น แม้ว่าจะเป็นภารกิจที่ยากประการหนึ่ง แต่ก็อยู่ในขอบเขตของพัฒนาการกฎเกณฑ์ทางภาษีสัญญาอยู่แล้ว และเมื่อการตัดสินใจเชิงนโยบายพื้นฐานได้สำเร็จขึ้นโดยไม่เปลี่ยนแปลงแล้ว รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีก็น่าจะได้เป็นส่วนหนึ่งและหรือเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์เหล่านั้นเลย

(2) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับฐานภาษี

ภาระหนักและสำคัญยิ่งของผู้ปฏิบัติการทางภาษี ที่ต้องใช้ความคิดในทางโครงสร้างภาษีเงินได้ คือ การนิยามว่าอะไรคือ “เงินได้” มาตรฐานที่ใช้โดยกระทรวงการคลังสหรัฐในปี 1968 คือ “นิยามของเงินได้ที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง” ซึ่งได้พัฒนาขึ้นโดยนักเศรษฐศาสตร์มานานหลายปี และสรุปความคิดรวบยอดที่นิยามของ Schanz-Haig-Simons (S-H-S) ที่ได้รับการยอมรับ

โดยนักเศรษฐศาสตร์จำนวนมากที่สุดในสหรัฐและประเทศอื่นๆ ทั่วโลก³⁴ นิยามที่ว่ำนั้น กล่าวโดย Henry Simons คือ “ผลลัพธ์ของ (1) มูลค่าตลาดของสิทธิทั้งหลายที่ได้ใช้ในการบริโภค และ (2) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของการสะสมสิทธิในทรัพย์สินทั้งหลายในระหว่างช่วงเวลาจุดเริ่มต้นและจุดสิ้นสุดที่กำหนด.. กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ เป็นผลลัพธ์ที่ได้มาจากการบริโภคบริโภคในระหว่างช่วงเวลาหนึ่งเข้ากับความมั่งคั่งในทรัพย์สิน ณ จุดสิ้นสุดของระยะเวลาที่กำหนด แล้วลบออกด้วยความมั่งคั่งในทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว ณ จุดเริ่มต้นของระยะเวลาที่กำหนด”³⁵ ดังนั้น เงินได้จึงเป็นการเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินโดยสุทธิระหว่างเวลาที่กำหนดบวกด้วยการบริโภค ณ ช่วงเวลานั้น คำว่า “การบริโภค” นี้ ครอบคลุมไปถึงรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้น ยกเว้นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากเป็นต้นทุนค่าใช้จ่ายในการทำมาหาได้หรือก่อให้เกิดเงินได้นั้น ดังนี้ ค่าที่ใช้จึงไม่ใช่ข้อความคิดโดยอิสระ ดังที่เมื่อมีการใช้เป็นฐานภาษีการบริโภคทั่วไป เช่น ภาษีการขายปลีกหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งที่จริงแล้วการบริโภคถูกมองเป็นผลลัพธ์ของกระบวนการหักลบที่กล่าวข้างต้นแล้ว

อย่างไรก็ตาม ไม่มีนิยามที่เท่ากันในทางกฎหมายของเงินได้ ในสหรัฐอเมริกา ปีแรกของการใช้ภาษีเงินได้ ศาลสูงสหรัฐ ได้สร้างนิยามเงินได้ในคดี *Eisner v. Macomber* [252 U.S. 189, 207 (1920)] ว่า “เงินได้อาจนิยามเป็นผลได้จากทุน จากแรงงาน หรือจากทั้งสองรวมกัน” อย่างไรก็ตาม ในการตัดสินคดีต่อๆ มา ก็พบว่านิยามไม่สมบูรณ์ ในคำตัดสินที่รวมไว้ในเงินได้เสียภาษี คือ ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับจากคู่ความฝ่ายที่ผิด ศาลได้ให้เหตุผลว่าค่าเสียหายนั้นเป็น “ตัวอย่างของการได้มาที่ไม่สามารถปฏิเสธได้แก่ทรัพย์สิน มีการรับรู้แล้วโดยชัดเจน และซึ่งผู้เสียภาษีมียอำนาจครอบงำโดยสมบูรณ์” ดังนั้น กล่าวได้ว่าศาลนิยามเงินได้บนพื้นฐานเป็นเรื่องๆ ไป แทนที่จะเป็นการพิจารณา การเปลี่ยนแปลงโดยรวมของสถานะทางเศรษฐกิจของบุคคลในช่วงกำหนดเวลาทางภาษี แต่ยกเว้นกรณีที่ว่าเงินได้ต้องถูก “รับรู้โดยชัดแจ้ง” (clearly realized) นั้น มีผลเหมือนกับนิยามของ S-H-S มาก ในประเด็นต่อมา เงินได้สำหรับเสียภาษี (Taxable income) ที่นิยามในประมวลรัษฎากรสหรัฐ คือ เงินได้สุทธิ และซึ่งได้รับการตัดสินเบื้องต้นแล้วโดยการหักลบจากเงินได้ก่อนสุทธิ โดยการลดหย่อนต่างๆ ที่ระบุไว้ กลุ่มหนึ่งก็คือตามมาตรา 162, 165, 167, และ 212 ที่โดยพื้นฐานแล้ว ก็เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำมาหาได้หรือในการก่อให้เกิดเงินได้ก่อนสุทธินั้น กระบวนการหักลบนี้ ก็เหมือนกับกรณีที่ใช้ในการตัดสินจำนวนการบริโภคภายใต้ นิยามของ S-H-S อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรสหรัฐได้ยกเว้นรายรับหลายรายการจากเงินได้พึงประเมิน เช่น ของรับจากการให้ ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการก่อหนี้ของรัฐบาล การชำระเงินของนายจ้างบางประการ และทุนการศึกษา นอกจากนั้นแล้ว ยังได้รวมจำนวนของการหักลดหย่อนอื่นๆ เพื่อคำนวณเงินได้ที่เสียภาษีด้วย เช่น เงินบริจาค ดอกเบี้ยที่จ่ายไปในเงินกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัยหรือสินค้าบริโภคระยะยาว

³⁴ Surrey, *ibid*, 1985, p. 186, referring to Richard Goode, *ibid*

³⁵ Surrey, *id.*, (1985) p. 186, referring to Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal policy* (University of Chicago Press, 1938) p. 50

ภาษีมูลค่าเพิ่มและท้องถิ่น หนี้เสียที่ไม่ใช่ทางธุรกิจ และค่ารักษาพยาบาล เป็นต้น

ดังนั้น การอภิปรายพื้นฐานของการนิยามและจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็คือ การจำแนก ระหว่างเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น และค่าลดหย่อนทั้งหลายว่า เป็นสาระสำคัญของโครงสร้างปกติ สามัญหรือไม่ และในกรณีใดเหล่านั้นเป็นการหันเหออกไปจากโครงสร้างสามัญ อันจะถือว่าเป็น รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี อย่างไรก็ตาม แม้ว่านิยามเงินได้ของ S-H-S จะเป็นจุดเริ่มต้นที่มี ประสิทธิภาพสำหรับชี้ให้เห็นถึงบทบาทบัญญัติสามัญในภาษีเงินได้ แต่ก็ไม่สามารถใช้เพียงลำพังในการ จำแนกบทบาทบัญญัติพื้นฐานออกจากบทบาทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ เหตุผลหนึ่ง ก็คือ Simons ได้บังคับใช้นิยามของเขากับเงินได้เพียงไม่กี่ประเภท ยังไม่ได้มีการอภิปรายกันถึงเทคนิคที่ เหมาะสมในการปฏิบัติต่อรายรับอีกหลายประการ (เช่น รายจ่ายเงินโอนของภาครัฐ ค่าเสียหายส่วนบุคคล และทุนการศึกษา เป็นต้น) หรือกับรายจ่ายและการสูญเสียอีกหลายประการ (เช่น ค่า รักษาพยาบาล ความสูญเสียโดยบังเอิญ และเงินบริจาค เป็นต้น) เหตุผลประการที่สอง ก็คือว่า นิยาม S-H-S ไม่ได้เน้นทุกประเด็นที่เกี่ยวข้องในการวางกรอบภาษีเงินได้สามัญ เช่น กำหนดเวลาทาง ภาษีที่จะใช้ในการบังคับกับนิยาม เหตุผลประการที่สาม คือ ได้มีการจำกัดให้แคบลงในการบังคับใช้ นิยามเงินได้ แม้ว่านิยามของ S-H-S คิดไว้ถูกต้องในระดับทฤษฎี แต่ก็แข็งกระด้างและต้องการที่จะ บังคับใช้แบบเบ็ดเสร็จกับเงินได้ทุกประเภท จึงเป็นความคิดที่จะปฏิบัติตามทฤษฎีอย่างบริสุทธิ์

จากเหตุผลที่ว่า ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีภาษี มุ่งประสงค์ที่จะจัดหาเครื่องมือ ทางงบประมาณและการตรวจหมายให้มีประสิทธิภาพ ดังนั้น การวิเคราะห์ในปี 1968 ของ กระทรวงการคลังสหรัฐจึงได้ผ่อนผันนิยามของ S-H-S โดยการอ้างอิงถึง “โครงสร้างที่ได้รับการ ยอมรับโดยทั่วไปของภาษีเงินได้” วัตถุประสงค์ ก็คือ จะไม่รวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้บาง รายการในการจำแนกที่ควรครอบคลุมถึงโดยนิยามของ S-H-S ซึ่งรายการเหล่านี้โดย ประวัติศาสตร์แล้ว ไม่เคยถือเป็นเงินได้ในประเทศสหรัฐ การวิเคราะห์ของกระทรวงการคลังได้อ้างอิง เพียงสองรายการที่จัดอยู่ในกลุ่มที่สอง คือ ราคาที่ยังไม่ได้รับรู้ (ในช่วงชีวิตบุคคล) ของมูลค่า สินทรัพย์ และเงินได้ที่ประเมินจากการใช้บ้านหรือทรัพย์สินอุปโภคบริโภค สิ่งนี้ จึงเป็นการเชื่อมโยง “นิยามเงินได้ที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง” (widely accepted definitions of income) (กล่าวคือนิยามของ S-H-S) กับ “โครงสร้างที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปของภาษีเงินได้” (the generally accepted of an income tax) เข้าด้วยกัน สำหรับการจัดเตรียมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่ เป็นภาษีของสหรัฐอเมริกา จนดำเนินไปอย่างประสบความสำเร็จและได้ผลลัพธ์ที่มีประสิทธิภาพ

(3) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับตารางกำหนดอัตราภาษี

ประเด็นต่อไปที่จะต้องได้รับการตัดสินใจ ก็คือ ตารางอัตราภาษีที่จะใช้และระดับ ของเงินได้ที่บังคับใช้กับอัตราภาษีเริ่มต้น อัตราภาษีควรจะเป็นอัตราตามส่วน อัตราก้าวหน้า หรือ อัตราถดถอย ภาษีควรเรียกเก็บตั้งแต่หน่วยแรกของเงินได้หรือไม่ ถ้าไม่ควรจะเริ่มเก็บ ณ ระดับใด กรณีเช่นนี้ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีทราบเป็นอย่างดีว่าคำตอบไม่ได้มาจากพวกเขา ไม่มีอัตราสามัญหรือ

ระดับการยกเว้นที่จะเป็นแนวทางไว้ ดังนั้น จึงเป็นเรื่องที่ผู้กำหนดนโยบายจะเป็นผู้ตัดสินใจ โดยดูจากแหล่งข้อมูลทุกอย่างที่เลือก โดยเฉพาะสภาพแวดล้อมทางการเมือง คำแนะนำของนักเศรษฐศาสตร์ นักสังคมวิทยา นักกฎหมาย นักบัญชี ผู้บริหารธุรกิจ ผู้เชี่ยวชาญทางภาษี รัฐธรรมนูญ จิตวิญญาณแห่งชาติ ประวัติศาสตร์ พัฒนาการในประเทศต่างๆ และอื่นๆ หากปราศจากคำตอบเหล่านี้ ก็คงจะไม่มีภาษีเงินได้ ทั้งนี้ การวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไม่ได้ขยายขอบเขตไปถึงอัตราโดยทั่วไปของภาษีหรือระดับของเงินได้ที่ยกเว้น

เมื่อใดที่ตารางอัตราภาษีทั่วไปได้รับการเลือกไว้แล้วโดยผู้กำหนดนโยบาย การนำเสนออัตราพิเศษใดๆ สำหรับกลุ่มหรือกิจกรรมเฉพาะราย ที่เป็นการจูงใจทางภาษีหรือการอุดหนุนทางภาษี ก็นำไปสู่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในทางกลับกัน การตัดสินใจเชิงนโยบายที่จะลดหรือเพิ่มอัตราที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป จึงไม่ใช่การตัดสินใจสำหรับมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

(4) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับกำหนดเวลาทางบัญชี

นิยาม S-H-S ไม่ได้จำเพาะเจาะจงถึงระยะเวลาที่จะใช้ในการคำนวณเงินได้ ดังนั้น เพื่อให้การบริหารภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ในภาษีเงินได้สามัญก็จำต้องชี้เฉพาะเจาะจงถึงระยะเวลาดังกล่าวด้วย ในวิธีปฏิบัติทางบัญชีการเงินและภาษีเงินได้ของสหรัฐ เลือกใช้หนึ่งปีมาตรฐาน โดยผู้เสียภาษีอาจใช้ปีปฏิทิน ปีงบประมาณ หรือปีที่สั้นลงเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาบัญชีประจำปีของผู้เสียเงินได้ ซึ่งจะทำให้น้อยกว่าระยะเวลาสิบสองเดือน

นอกจากนั้น บัญชีภาษีสำหรับภาษีสามัญต้องกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการลงบัญชีรายการเงินได้และค่าลดหย่อนในหนึ่งปีที่กำหนดด้วย ตัวอย่างเช่น จะใช้เกณฑ์บัญชีเงินสด หรือเกณฑ์สิทธิการจำแนกระหว่างรายจ่ายประจำ กับรายจ่ายที่เป็นทุน และการลงบัญชีอย่างถูกต้องในระยะเวลาหลายๆ ปีของรายจ่ายที่เป็นทุน เพราะเหตุที่นิยาม S-H-S ไม่ได้กล่าวถึงระยะเวลาทางภาษี ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีเงินได้จึงสนับสนุนอย่างหนักแน่น ในหลักการและเกณฑ์ทางบัญชีที่พัฒนาขึ้น และใช้ในการรายงานทางการเงินมาหลายปี ดังนั้น ในการตัดสินใจที่จะใช้ระยะเวลาทางบัญชีที่ถูกต้อง การวิเคราะห์ของกระทรวงการคลังสหรัฐในปี ค.ศ. 1968 ระบุว่าสมควรใช้มาตรฐานบัญชีธุรกิจที่ได้รับการยอมรับกันอย่างกว้างขวาง (widely accepted standards of business accounting) แนวทางนี้ได้พิสูจน์ว่าเหมาะสมและเป็นไปได้ในการจำแนกบัญชีภาษีสามัญ จากมาตรการพิเศษที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

อย่างไรก็ตาม การทดสอบตามมาตรฐานบัญชีธุรกิจ ก็ไม่สามารถใช้บังคับได้โดยลำพังในหลายเหตุผล ประการแรก วัตถุประสงค์การรายงานทางการเงินและบัญชีธุรกิจในบางสถานการณ์ อาจใช้แตกต่างจากบัญชีภาษีหลายเรื่อง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานบัญชีการเงิน อาจแสดงว่าค่าใช้จ่ายรายการหนึ่ง ควรต้องบันทึกในเวลาเร็วกว่าเวลาที่การหักลดหย่อนได้รับการอนุญาตภายใต้เกณฑ์บัญชีภาษี ในทางกลับกัน บางสถานการณ์เกณฑ์บัญชีภาษีจะอนุญาตให้เงินได้รายการหนึ่ง ที่จะรายงาน ช้ากว่าระยะเวลาที่เงินได้นั้นได้รับการรายงานสำหรับวัตถุประสงค์ทางบัญชีการเงิน กระนั้นก็

ตาม แม้ว่าความผิดแผกแตกต่างระหว่างบัญชีทั้งสองระบบนั้น จำเป็นสำหรับการพิจารณาในปัจจัยต่างๆ ที่มีความแตกต่างกันก็ตาม ความแตกต่างนี้โดยตัวมันเองก็ไม่ได้ก่อให้เกิดรายจ่ายภาษีแต่อย่างใด

ดังนั้น เพราะเหตุที่มีแนววินิจฉัยในทางประมาณการกำไรให้ต่ำเท่าที่จะทำได้ บัญชีการเงินจึงมักจะอนุญาตให้นำเงินสำรองที่ตั้งไว้ในปัจจุบันไปเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีอนาคตต่อไป และยกเว้นบางกรณี แต่บัญชีภาษีไม่อนุญาตให้มีการหักลดหย่อนเงินสำรองดังกล่าวในปีที่มีการตั้งสำรองนั้น เกณฑ์บัญชีภาษีไม่ใช่บทบัญญัติเชิงลงโทษทางภาษีเมื่อตั้งอยู่บนพื้นฐานของการบริหารภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีดังกล่าวอาจพยายามที่จะหักเงินสำรองส่วนเกินภายใต้หลักการบัญชีการเงินแบบดั้งเดิม ซึ่งจะเกิดผลให้รายได้ภาษีส่วนเกินสูญเสียไป ในทางกลับกัน บัญชีภาษีอนุญาตให้ระบบงวดในการรายงานรายได้จากการขายทรัพย์สินในกรณีที่การชำระราคาได้มีการแบ่งจ่ายหลายงวดของช่วงเวลา บัญชีการเงินจะไม่อนุญาตสำหรับการผ่อนกำหนดเวลานั้นในการรับรู้รายได้ระบบงวด (installment method) สำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีนั่น กรณีจึงไม่ใช่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เมื่อกฎเกณฑ์นั้นมุ่งประสงค์ให้แน่ใจว่า ผู้เสียภาษีได้รวมจำนวนเงินได้ในปีเดียวกับปีที่เขาได้รับการชำระเงิน และดังนั้นจึงเป็นจำนวนเงินที่ต้องมีการชำระภาษี กรณีที่คล้ายกัน เมื่อเกณฑ์ได้รับการออกแบบมาเพื่อที่จะเยียวยาผลกระทบ ของการบังคับใช้ที่แข็งแกร่งในแนวคิดระยะเวลาทางบัญชีประจำปี ดังเช่น เกณฑ์ถัวเฉลี่ยเงินได้ และเกณฑ์สำหรับการหักเงินขาดทุนในปีย้อนหลัง (the carrying-back of losses) หรือการหักเงินขาดทุนในปีอนาคต (the carrying-forward of losses) เกณฑ์เหล่านี้ก็ไม่ถือเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เกณฑ์เหล่านี้เป็นผลสะท้อนการตัดสินใจจากจุดยืนของบัญชีภาษีที่ว่า เป็นการเหมาะสมที่จะทำให้เงินได้ที่ขึ้นๆ ลงๆ นั้นเกิดความสิ้นไหลในระยะเวลาที่มีเหตุผล ดังนั้น หลักเกณฑ์ที่ดีของ “มาตรฐานบัญชีธุรกิจ” จึงได้รับการผสมผสานในการใช้วิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยวิธีใช้ทางปฏิบัติที่คำนึงถึงการจัดเก็บภาษี และการบริหารภาษี ในสถานการณ์ข้อห้วงใยเหล่านั้น แม้ทำให้เกิดการหันเหออกไปจากบัญชีการเงินก็ตาม แต่ก็ไม่มีมาตรการพิเศษในเรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง

(5) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีต่อธุรกรรมระหว่างประเทศ

ประเทศต่างๆ ที่ตัดสินใจจะบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ จะต้องตัดสินใจด้วยว่า ภาษีควรต้องเกี่ยวเนื่องไปถึงธุรกรรมระหว่างประเทศด้วยหรือไม่และอย่างไร ซึ่งทางเลือกพื้นฐานก็ปล่อยให้ขึ้นกับผู้กำหนดนโยบาย ดังนั้น บางประเทศอาจตัดสินใจเลือกเก็บภาษีเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศ และเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตน หรือมากกว่านั้นอาจเก็บทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตนและคนต่างด้าวที่ได้รับเงินได้นั้น หรือบางประเทศอาจตัดสินใจเก็บภาษีจากเงินได้ที่บุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่ได้รับมาจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ ทางเลือกประการหลังนั้นก็ต้องมีการกำหนดนิยามบุคคลธรรมดาและบริษัทต่างๆ ที่จะถูกเก็บภาษีด้วย บุคคลธรรมดานั้นต้องเป็นประชากร มีภูมิลำเนา หรือมีถิ่นที่อยู่ จะนิยามอย่างไร บริษัทนั้นจะต้องจัดตั้งขึ้นในประเทศ หรือที่จัดตั้งขึ้นที่ใดๆ แต่การจัดการอยู่ภายในประเทศหรือทั้งหมดนั้น เป็นต้น

เพราะเหตุที่การตัดสินใจเหล่านี้ได้ปล่อยให้ขึ้นกับผู้กำหนดนโยบาย ประเทศต่างๆ จึงอาจนำเอาแนวทางที่แตกต่างกันมาใช้บังคับ ซึ่งเป็นผลสะท้อนจากปัจจัยหลายประการ ดังเช่น มุมมองของประเทศนั้นในบทบาทของตนต่อเศรษฐกิจโลก ความสำคัญของการไหลเข้าออกของการค้าและการลงทุน การพิจารณาเกี่ยวกับดุลการชำระเงิน และสัมพันธภาพในการตัดสินใจระหว่างประเทศทั้งหลายที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ บางครั้งการตัดสินใจมีสาเหตุมาจากภาษีเงินได้มีการพัฒนาเป็น “ภาษีแยกประเภท” (schedular tax) ด้วยการแยกกำหนดกฎเกณฑ์ต่างๆ สำหรับรูปแบบเงินได้แต่ละประเภทจากกัน (เช่น ค่าจ้างและเงินเดือน เงินได้จากธุรกิจ เงินจากการลงทุน เป็นต้น) เช่นนี้แนวทางก็จะนำไปสู่การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งต่างประเทศ หรือกรณีที่พัฒนาเป็น “ภาษีรวมประเภท” (global tax) ด้วยการรวมเงินได้ทุกประเภทเป็นจำนวนเดียวรวมทั้งหมด ในกรณีหลังนี้แนวทางดูเหมือนจะนำไปสู่การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

เมื่อผู้กำหนดนโยบายได้ตัดสินใจในแนวทางพื้นฐานแล้ว การบังคับใช้โดยสามัญสำหรับแนวทางดังกล่าวก็เริ่มกระบวนการ ตัวอย่างในสหรัฐ แนวทางพื้นฐานสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเกี่ยวข้องกับ (1) การจัดเก็บภาษีเงินได้ของคนต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากแหล่งในสหรัฐด้วยการบังคับทางภาษีตามธรรมเนียมและสัมพันธภาพระหว่างประเทศ (2) การเก็บภาษีเงินได้ทั่วโลกของประชากรสหรัฐไม่ว่าอยู่ที่ไหน และเงินได้ทั่วโลกของบริษัทที่จัดตั้งในสหรัฐ และ (3) โดยผ่านการให้เครดิตภาษีต่างประเทศและอนุสัญญาภาษีสองฝ่ายเพื่อการเยียวยาการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ดังนั้น บทบัญญัติพิเศษที่จัดตั้งขึ้นเป็นการจูงใจและหันเหออกไปจากการบังคับใช้โดยสามัญนี้ก็ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ³⁶ ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้เครดิตภาษีส่วนเหลือ (Tax Sparing Credits) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นต้น ³⁷

(6) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการบริหารภาษี

จากแง่มุมต่างๆ ในทางโครงสร้างของนิยามภาษีเงินได้ กล่าวคือ หน่วยเสียภาษีฐานภาษี อัตราภาษี เกณฑ์ทางบัญชี และการบังคับใช้สำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศแล้ว ในการบัญญัติกฎหมายภาษี ยังต้องจำเพาะเจาะจงถึงกระบวนการที่เหมาะสมสำหรับการบริหารภาษีด้วย การบัญญัตินี้ จะไม่ใช่การกำหนดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพราะเทคนิคและระบบวิธีทั้งหมดในการบริหารภาษี ไม่ใช่สาระสำคัญที่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แนวคิดวิธีการทางบริหารที่หลากหลายจึงเกิดขึ้น และการตัดสินใจขั้นสุดท้าย ก็อยู่บนพื้นฐานปัจจัยที่จะเห็นควรเฉพาะแต่ละประเทศ

อย่างไรก็ตาม ปัญหาในการบริหารทางภาษีอาจนำไปสู่การหันเหออกไปจากความแน่นอนทางเทคนิคของเกณฑ์สามัญก็ได้ ดังนั้น แม้ว่ากฎเกณฑ์สามัญอาจใช้ในการตัดสินใจฐานเงินได้สุทธิ โดยผ่านการหักลบของค่าลดหย่อนที่ถูกต้อง จากเงินได้พึงประเมินรายการต่างๆ แต่การเก็บบันทึก

³⁶ Surrey, *Ibid*, 1985, pp. 192-193

³⁷ See OECD, Tax Sparing Credits: A Reconsideration, 1998, p. 22

ข้อมูลที่ไม่เพียงพอในการแบ่งส่วนที่แน่นอนของประชาคม เช่น ในการเกษตรหรือธุรกิจขนาดเล็ก อาจบังคับให้ผู้บริหารภาษีจ่ายออมใช้ระบบวิธีอื่นในการตัดสินเงินได้สุทธิ ระบบวิธีหนึ่งที่พอเป็นไปได้ คือระบบการบังคับประเมิน (forfeit system) กล่าวคือ การตัดสินโดยการสันนิษฐานที่น่าเชื่อถือในกำไรสุทธิ ซึ่งวิสาหกิจสามารถคาดการณ์ว่าหาได้ โดยดูจากสถานที่ตั้ง ขนาด กิจกรรม และอื่นๆ เมื่อแนววิธีการนี้มีประโยชน์อย่างแท้จริงเพียงระบบเดียวที่จะใช้บังคับกับภาษีเงินได้ และได้รับการออกแบบเพื่อให้มีการประมาณการที่ใกล้เคียงกำไรสุทธิตามความเป็นจริงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ดังนั้นจึงไม่มีเหตุผลในทางรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่ถ้าวิธีการเช่นนี้ได้รับการออกแบบมาเพื่อที่จะสร้างแรงจูงใจ และดังนั้น จึงก่อให้เกิดผลทางภาษีที่ต่ำกว่าที่ควรจะได้ด้วยการเก็บข้อมูลอย่างถูกต้อง การเบี่ยงเบนหรือหันเหออกไปนั้น ก็จะกลายมาเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้

นอกจากนี้ การบริหารภาษีอาจก่อให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีขึ้นได้ โดยการตีความบทบัญญัติในกฎหมายที่เบื้องต้นปรากฏว่าถูกต้อง แต่ในการวินิจฉัยครั้งต่อมากลับหันเหออกไปจากการบังคับใช้ที่ถูกต้องของกฎเกณฑ์ทางกฎหมายที่เป็นบรรทัดฐานนั้น ถ้าผู้กำหนดนโยบายยังคงใช้การตีความที่ผิดพลาดโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะจูงใจหรือผ่อนผันทางภาษี เพื่อที่จะให้กลายมาเป็นบทบัญญัติพิเศษได้ในตัวเอง ก็ย่อมเกิดผลเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ ในสหรัฐ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นโดยสมบูรณ์มาแล้ว ก็คือ สิทธิประโยชน์ที่ได้จากประกันสังคม (Social Security Benefits) ซึ่งไม่ใช่กฎเกณฑ์ทางกฎหมาย แต่มาจากคำตัดสินก่อนหน้านั้นของผู้บริหารภาษี และก็คือตัวอย่างของพัฒนาการดังกล่าว

2.4 ระบบวิธีในการประมาณการจำนวนรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

การประมาณการจำนวนตัวเลขที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น ไม่สามารถคำนวณได้โดยตรงทั้งหมด ไม่เหมือนกับการคำนวณต้นทุนรายจ่ายแผ่นดินทางตรง ดังนั้น ระบบการคำนวณในวิธีการต่างๆ จึงต้องนำมาใช้ในการประมาณการต้นทุนเหล่านี้ เทคนิคที่นำไปใช้อาจมีปัญหาก็พบได้ ขึ้นอยู่กับโครงสร้างของการบริหารจัดการเก็บภาษี ข้อมูลที่มีอยู่และความซับซ้อนของการตราเป็นกฎหมาย ในบางกรณีการจำลองทางคอมพิวเตอร์ในการใช้ภาษีดั้งแบบต่างๆ ก็ถูกนำมาใช้เช่นกัน นอกเหนือไปจากเทคนิคการประมาณการที่มีการใช้อยู่เดิมแล้ว มีวิธีการหลักๆ อยู่ 3 วิธีการในการประมาณการตัวเลขหรือมูลค่าของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี คือ การหาค่าส่วนสูญเสียหรือการขาดไปของรายได้ภาษี (Revenue Loss or Revenue Forgone) การหาค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของรายได้ภาษี (Revenue Gain) และหลักการหาค่าเสมือนรายจ่ายแผ่นดินทางตรง (Outlay Equivalence Approach) ทั้งสามวิธีการนั้น ในกลุ่มประเทศ OECD ได้มีการใช้ ที่แตกต่างกันไป ซึ่งนั่นหมายความว่า การเปรียบเทียบตัวเลขรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในระหว่างประเทศต่างๆ บางครั้งจึงอาจแตกต่างกันได้

2.4.1 การหาค่าส่วนสูญเสียหรือการขาดไปของรายได้ภาษี

วิธีการนี้อธิบายว่า จำนวนรายได้ภาษีถูกทำให้ลดลงเพราะการมีอยู่ของบทบัญญัติพิเศษที่เป็นมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งเป็นวิธีการคำนวณจำนวนมูลค่าของการลดหย่อนเป็นพิเศษนั้นขึ้นก่อน บนพื้นฐานของการเปรียบเทียบการ трактовหมายภาษีที่มีอยู่ กับการ трактовหมายภาษีโดยปราศจากบทบัญญัติพิเศษที่เป็นสมมุติฐาน โดยผลกระทบเชิงพฤติกรรมของผู้เสียภาษีจะถูกนำมาเป็นข้อสังเกตในปีที่มีการคำนวณ

2.4.2 การหาค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของรายได้ภาษี

ในกรณีนี้ คือ การเพิ่มขึ้นของรายได้ภาษี ซึ่งควรค่าหมายได้เมื่อการลดหย่อนพิเศษตามมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้มีการยกเลิกไป โดยหลักการแล้ว เพื่อที่จะให้ได้มาซึ่งการประมาณการที่มีความละเอียดมากขึ้นในส่วนที่เพิ่มขึ้นของรายได้ภาษีที่ควรค่าหมายได้จากการเพิกถอนการลดหย่อนพิเศษต่างๆ นั้น ผลกระทบลำดับรองหรือผลกระทบเชิงพฤติกรรม (Behavioral or secondary effects) จากการเปลี่ยนแปลงนั้นจะถูกนำมาพิจารณาด้วย ผลกระทบเหล่านี้รวมไปถึง

- ผลกระทบในเชิงพฤติกรรมของผู้เสียภาษี (the behavioral effects of taxpayers): กล่าวคือ การอุดหนุนทางภาษีหลายๆ กรณี มีความมุ่งหมายที่จะกระตุ้นผู้เสียภาษีให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งถ้าประสบผลสำเร็จ ก็จะทำให้มีการเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมของผู้เสียภาษี และซึ่งก็อาจเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินได้ที่เขาต้องเสียภาษีต่อไปด้วย

- ผลกระทบในเชิงสะท้อนกลับ (feedback effect): กล่าวคือ การยกเลิกบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จะมีผลกระทบในระดับของกิจกรรมทางเศรษฐกิจทั้งหมด และจะมีผลในเชิงสะท้อนกลับในรายได้ของรัฐบาลอย่างไร

- ปฏิกริยาต่อกันระหว่างภาษีชนิดต่างๆ (the interaction between taxes): ตัวอย่างเช่น การให้เครดิตภาษีซึ่งมุ่งหมายที่จะกระตุ้นการอนุรักษ์พลังงาน จะมีผลกระทบในรายรับของภาษีการบริโภคที่ได้จากผลผลิตทางพลังงาน ในเมื่อสิ่งอื่นๆ มีค่าเท่ากัน เป็นต้น

แต่กระนั้นก็ตาม ในทางปฏิบัติแล้ว การประมาณการโดยการหาค่าส่วนเพิ่มของรายได้ภาษีทั้งหมด ไม่ได้นำผลกระทบลำดับรองเหล่านี้เข้ามาพิจารณาด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากจะมีข้อยุ่งยากหลายประการในการคำนวณหาค่าดังกล่าว³⁸

2.4.3 หลักการหาค่าเสมือนรายจ่ายแผ่นดินทางตรง

หลักการนี้จะประมาณการว่า งบประมาณรายจ่ายแผ่นดินทางตรงที่ต้องการใช้ ในจำนวนเงินก่อนการจัดเก็บภาษี (Pre-tax) หรือที่จะให้ได้เป็นตัวเงินภายหลังจากการเก็บภาษี (After-

³⁸ เทคนิควิธีการ (2.5.1) และ (2.5.2) อาจสรุปให้เห็นภาพโดยง่าย คือ โดยกำหนดตัวแปรสามประการคือ (1) จำนวนรายได้ภาษีปกติจากโครงสร้างสามัญ (2) จำนวนรายได้ภาษีเมื่อมีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และ (3) จำนวนรายได้ภาษีถ้ามีการยกเลิกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ดังนั้น การคำนวณหาค่าจะเป็นดังนี้ Revenue Forgone = (1) - (2) และ Revenue Gain = (2) - (3)

tax) ในจำนวนเดียวกันนั้น ถ้านำรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีมาใช้แทนที่ในกรณีเดียวกับแผนงาน รายจ่ายแผ่นดินทางตรงจะมีจำนวนเป็นเท่าใด โดยสรุป วิธีการนี้ก็คือ การเปรียบเทียบระหว่าง วิธีการใช้จ่ายเงินแผ่นดินทางตรง กับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีซึ่งเป็นการใช้จ่ายทางอ้อม เมื่อการใช้จ่ายทั้งสองกรณีนั้นให้ผลลัพธ์ที่เท่ากันแล้ว รัฐจะต้องเสียอะไรไปเท่าใดบ้าง

อย่างไรก็ตาม การประมาณการทั้งสามวิธีข้างต้นนั้น ยังอาจมีความผันแปรได้จากกรณี ดังนี้

- การประมาณการโดยใช้เกณฑ์เงินสดกับการใช้เกณฑ์สิทธิ (Cash versus accrual estimates): กล่าวคือ การประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอาจทำขึ้นในเงื่อนไขของผลกระทบ ในรูปกระแสเงินสด คือ ภาษีที่มีอำนาจจัดเก็บในปีงบประมาณหนึ่งโดยเฉพาะ หรือในเงื่อนไขของผลกระทบในรูปการรับรู้ความรับผิดชอบทางภาษี (the tax liability accrual) ต่อภาษีที่มีอำนาจจัดเก็บ ภาษีภายในปีงบประมาณนั้น

- ผลกระทบในปีแรกกับผลกระทบระยะยาว (First-year versus long-run effects): กล่าวคือ ต้นทุนในปีแรกอาจถึงสิทธิรายได้ภาษีส่วนเพิ่ม ซึ่งควรจะได้รับในระหว่างปีงบประมาณที่ การลดหย่อนทางภาษีได้ถูกเพิกถอนออกไป ผลกระทบในระยะยาวจะแสดงถึงรายได้ภาษีส่วนเพิ่มซึ่ง ควรได้รับแล้วในระหว่างปีงบประมาณแรก เมื่อการเพิกถอนได้มีผลสมบูรณ์ การแบ่งแยกนี้แสดงการ รับรู้ผลกระทบอย่างเต็มที่ของการลดหย่อนทางภาษีบางอย่าง (เช่น บทบัญญัติเกี่ยวกับการเลื่อน กำหนดเวลาทางภาษี) จะเกิดขึ้นเพียงเมื่อภายหลังช่วงเวลาหนึ่งปีหรือมากกว่านั้นผ่านไป

โดยสรุปแล้ว การที่ต้องจำแนกเป็นรายการหัวข้อต่างๆ ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ไม่ได้ ทำให้รายการนั้น เป็นบทบัญญัติที่พึงปรารถนาหรือไม่พึงปรารถนาในตัวเอง ทั้งไม่ได้ชี้ให้เห็นถึง บทสรุปของหัวข้อรายการต่างๆ นั้น ในระบบภาษีอากรว่าเป็นสิ่งที่ดีหรือไม่ดีในทางการคลัง แต่เป็น การจัดทำในเชิงข้อมูลโดยแท้จริง เพื่อแสดงให้เห็นถึงรายการต่างๆ ที่เป็นมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็น ภาษี ในกรณีที่เปรียบเทียบหรือสอดคล้องกับรายการในงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินทางตรงของ รัฐบาลที่ใช้เป็นฐานข้อมูล อันเป็นเรื่องง่ายในวิธีการที่จะประกาศให้สาธารณะรับรู้โดยทั่วกันว่า รายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านั้น ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างกฎเกณฑ์บรรทัดฐาน สามัญของภาษีอากร เมื่อเป็นเช่นนั้นแล้ว จึงจะมีความเหมาะสมยิ่งที่จะตั้งคำถามต่อไปว่า การ ออกแบบและจัดตั้งรายการหัวข้อเหล่านั้น ในระบบภาษีเป็นการสมประโยชน์เพียงพอแล้วหรือไม่สม ประโยชน์เลย ดังที่ได้กำหนดไว้โดยนโยบายงบประมาณ นโยบายภาษี และเกณฑ์การตัดสินใจอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้อง ดังนั้น บัญชีรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีภายใต้ระบบภาษีดังกล่าวมา จึงอาจได้รับการ พัฒนาไปพร้อมๆ กับการแสวงหาคำจำกัดความของเกณฑ์การตัดสินใจในเรื่องเกณฑ์บรรทัดฐาน สามัญสำหรับภาษีอากร ทั้งนี้ การวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียังต้องการเทคนิคสำหรับ ประมาณการจำนวนตัวเลข ที่ได้ใช้จ่ายไปโดยวิธีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และภายใต้แนวทฤษฎี ทั่วไป จำนวนตัวเลขที่ได้ใช้จ่ายไปภายใต้มาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเฉพาะกรณีต่างๆ ก็คือ ส่วนสูญเสียหรือการขาดไปของรายได้ภาษีของรัฐที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการเรื่องนั้นๆ และเทคนิคที่

ใช้ในการตัดสินความสูญเสียที่มีความชัดเจนประการหนึ่ง ที่ได้ปรับใช้ ก็คือ การประมาณการส่วนสูญเสียหรือส่วนเพิ่มขึ้นของรายได้ภาษี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในกฎหมายภาษีที่ได้ถูกเสนอขึ้น ไม่ว่าจะมีความเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่เป็นโครงสร้าง หรือที่เป็นการให้การอุดหนุนในสิทธิประโยชน์ทางภาษีก็ตาม