

บทที่ 3

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในต่างประเทศ

3.1 การขยายตัวทางความคิดและความร่วมมือระหว่างประเทศ

หลังจาก Professor Surrey ได้ประกาศสถาบันข้อความคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีขึ้นอย่างมั่นคงในประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1967 และมีการจัดทำงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของสหรัฐขึ้นเป็นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1968 และมีพัฒนาการอย่างเป็นรูปธรรมโดยต่อเนื่องตลอดมานั้น ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีก็ได้รับความสนใจในระดับนานาชาติ โดยในปี ค.ศ. 1976 และ 1977 องค์การทางภาษีอากรระหว่างประเทศสององค์การหลัก คือ สมาคมการคลังระหว่างประเทศ (International Fiscal Association) และสถาบันระหว่างประเทศด้านการคลังสาธารณะ (International Institute of Public Finance) ได้กำหนดให้ข้อความคิดเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นหัวข้อหลักสำหรับการประชุมประจำปีขององค์การ ต่อมาในปี ค.ศ. 1979 รัฐบาลแคนาดา ได้ตีพิมพ์บัญชีสรุปรวบรวมและวิเคราะห์ข้อความคิดในการให้สิทธิประโยชน์เชิงความได้เปรียบด้านภาษี ในระบบภาษีเงินได้และระบบภาษีสินค้าของประเทศตน และในปีเดียวกัน รัฐบาลสหราชอาณาจักร ได้ทำสรุปรวบรวมตารางรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในเอกสารรายการแผนงานด้านรายจ่ายต่างๆ ของประเทศ (Expenditure Plan Paper) ต่อมาระหว่างปี ค.ศ. 1980-1982 มีประเทศอื่นอีกหลายประเทศ ที่ได้เริ่มอนุวัติเอารูปแบบของงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไปใช้ และหลายประเทศได้มีการเริ่มต้นศึกษากันอย่างจริงจัง ทั้งในและนอกภาครัฐบาล¹ โดยเฉพาะในปี ค.ศ. 1982-1983 นักวิชาการจากหกประเทศ ซึ่งเป็นคณะกรรมการประจำในกิจการด้านการคลัง ขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาการทางด้านการเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development-OECD) ซึ่งมีประเทศสมาชิกรวม 24 ประเทศ ขณะนั้น ได้จัดประชุมสัมมนาเชิงวิจัยในหัวข้อรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้ จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1984 OECD จึงได้ตีพิมพ์เผยแพร่รายงานการศึกษาระดับสมบูรณ์ สำหรับการศึกษเปรียบเทียบเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของประเทศสมาชิกต่างๆ โดยเลือกนำเสนอเบื้องต้นจำนวน 11 ประเทศ คือ ออสเตรเลีย, ออสเตรีย, แคนาดา, ฝรั่งเศส, เยอรมนี, ไอร์แลนด์, เนเธอร์แลนด์, โปรตุเกตุ, สเปน, สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา² ซึ่งประเทศสมาชิكدังกล่าวและประเทศอื่นๆ ต่างก็ได้มีการพัฒนารูปแบบที่เหมาะสมสำหรับประเทศตนตลอดมา

¹ Surrey, *ibid*, 1985, p. 2

² OECD, *ibid*, 1984, p. 7

เหตุการณ์ต่างๆ เหล่านั้น ได้สร้างแรงกระตุ้นอย่างรวดเร็วให้มีการทบทวนเพิ่มมากขึ้นในบทบาทของข้อคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทั้งในแง่ประเด็นทางนโยบายงบประมาณและประเด็นทางนโยบายภาษี เมื่อมีประเทศหนึ่งให้ความสนใจในการนำเสนอรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในระบบภาษีของประเทศตน ก็เป็นที่คาดหมายได้ว่าจะสามารถวางกรอบการควบคุมนโยบายงบประมาณ และกรอบในการควบคุมนโยบายภาษีของประเทศนั้นได้ การรับรู้ก็นำไปสู่การทำความเข้าใจใหม่ๆ ในแนวทางต่างๆ ซึ่งเป็นข้อความคิดในเชิงผลกระทบทั้งในแง่สาระของนโยบายการคลังและกระบวนการทางการเมือง เพื่อให้นโยบายดังกล่าวได้รับการผสมกลมกลืนกัน

ในปี ค.ศ. 1995 กลุ่มประเทศ OECD ได้จัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์ขึ้นอีกครั้งในการสำรวจสถานะปัจจุบันเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศ โดยเลือกนำเสนอรวม 14 ประเทศ (11 ประเทศเดิมในรายงานปี ค.ศ. 1984 และเพิ่ม เบลเยียม ฟินแลนด์ และอิตาลี)³ ซึ่งปรากฏว่า แต่ละประเทศได้มีพัฒนาการที่ก้าวหน้าเป็นอย่างมากในกรอบทางกฎหมายที่ใช้บังคับกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในประเทศตน หลายประเทศได้กำหนดกรอบทางกฎหมายอย่างเคร่งครัด หลายประเทศนำไปอภิปรายตรวจสอบในรัฐสภา และหลายประเทศได้จัดทำรายงานเปิดเผยเชิงข้อมูลสาธารณะอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งการวิเคราะห์ในแง่มุมที่หลากหลาย การที่ประเทศเหล่านี้สามารถสรุปขอบเขตทางความคิดกันได้ ก็เนื่องจากประเด็นสำคัญ คือ การรับรู้ว่ารรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาล โดยให้เกิดผลผ่านทางโครงสร้างระบบภาษี ดังนั้น นอกเหนือจากการที่ต้องมีการวางแผนและการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว จะต้องมีการตรวจสอบและควบคุมอย่างโปร่งใสด้วย อย่างน้อยต้องเปิดเผยในเชิงข้อมูลที่เป็นข้อเท็จจริง จากนั้นต้องมีการวิเคราะห์ผลกระทบในประเด็นปัญหาต่างๆ และแสวงหาแนวทางแก้ไขตามรูปแบบที่เหมาะสมของโครงสร้างสถาบันการคลังของแต่ละประเทศต่อไป ซึ่งในปัจจุบันมีองค์การระหว่างประเทศอย่างน้อยสามองค์การหลัก กล่าวคือ OECD กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) และธนาคารโลก (World Bank) ที่ได้ใช้ความพยายามอย่างมากในการที่จะผลักดันประเทศต่างๆ ทั่วโลกทั้งที่เป็นภาคีสมาชิกและมีได้เป็นภาคี ให้เห็นความสำคัญและใส่ใจในเรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นพิเศษ และถือเป็นเรื่องเร่งด่วนถึงระดับที่กำหนดบรรทัดฐานไว้เป็นแนวทางว่า ควรจะปฏิบัติอย่างไรจึงจะจัดเป็นสถาบันการคลังที่โปร่งใสและมีการจัดการที่ดี

ดังนั้น ในระดับสากลจึงเป็นที่ยอมรับกันว่า รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินประเภทหนึ่ง ที่รัฐบาลได้มีการดำเนินการให้มีผลของการใช้จ่ายผ่านทางโครงสร้างระบบภาษี โดยวิธีการอุดหนุนและหรือให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นการเฉพาะรายแก่กลุ่มคณะบุคคลหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมต่างๆ ในรูปแบบของการงดเว้นไม่บังคับจัดเก็บและหรือลดหย่อนการจัดเก็บหนี้ภาษี อันมีลักษณะเป็นการหันเหออกไปจากโครงสร้างสามัญของระบบภาษีที่

³ OECD, *ibid*, 1996

กำหนดเป็นเกณฑ์บรรทัดฐานในการบังคับใช้ไว้แล้ว ทั้งนี้ ด้วยเจตนาที่จะดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายต่างๆ ของรัฐบาล ที่จะส่งเสริมและหรือแทรกแซงการตัดสินใจภาคเอกชนในกิจกรรมด้านเศรษฐกิจสังคมและการเมืองเหล่านั้น

สถานะทางข้อความคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้ นับแต่มีการนำเสนอขึ้นในวงวิชาการมาอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ช่วงทศวรรษที่ 60 เป็นต้นมา ได้รับการหยิบยกมากล่าวในทางตำรา การคลังสาธารณะยุคใหม่แทบทุกเล่ม และจัดเป็นหัวข้อพิเศษอีกเรื่องหนึ่งที่จะต้องมีการนำขึ้นอภิปรายและศึกษาวิจัยกันอย่างละเอียดและกว้างขวางในทางวิชาการคลังสาธารณะในทุกๆ ด้านเสมอมา โดยเฉพาะในด้านของความชอบด้วยกฎหมาย และความยุติธรรมทางการคลังสาธารณะ อันมีเนื้อหาครอบคลุมขอบเขตที่เกี่ยวข้องทั้งการจัดเก็บภาษี และการอุดหนุนสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่คำนวณเป็นเงินได้แก่ภาคเอกชน โดยเฉพาะภาครัฐบาลหลายๆ ประเทศที่พยายามบริหารจัดการโครงสร้างการคลังสาธารณะไปในแนวทางที่ชัดเจนและโปร่งใส ก็จะทำให้การยอมรับและรับรู้ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินที่เกิดขึ้นในโครงสร้างการคลังสาธารณะประเทศตน และย่อมมีปัญหาต่างๆ ที่ต้องคำนึงถึงเสมือนหนึ่งเป็นแผนงานการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินโดยตรงเช่นเดียวกัน⁴ ดังนั้น การรับรู้และการยอมรับในความจริงทางการคลังของประเทศเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้ จึงเป็นประเด็นปัญหาเบื้องต้นของรัฐบาลทุกประเทศ ที่จะต้องมีการทำความเข้าใจอย่างถ่องแท้ ทั้งในแง่หลักการทฤษฎีและการหาวิธีจัดการอย่างถูกต้องเหมาะสมต่อไป

3.1.1 องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนากิจการทางเศรษฐกิจ (OECD)

องค์การกลุ่มประเทศ OECD ได้ให้ความสำคัญต่อสถานการณ์การดำเนินนโยบายรายจ่ายสาธารณะ ด้วยแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ของรัฐบาลในกลุ่มประเทศเป็นอย่างมาก และได้มีการนำเสนอเข้าที่ประชุมใหญ่ขององค์การฯ ตลอดจนตั้งคณะทำงานเพื่อทำการศึกษาวิจัยรวบรวมข้อมูลและอภิปราย ในประเด็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกันอย่างกว้างขวางในระหว่างประเทศดังกล่าว รวมถึงการจัดทำรายงานที่เป็นทางการเผยแพร่ต่อสาธารณชนอย่างต่อเนื่องดังได้กล่าวมาข้างต้นนั้น ทั้งนี้ ต่อมาในปี ค.ศ. 2001 OECD ได้ตีพิมพ์เผยแพร่เอกสาร OECD Best Practices for Budget Transparency ซึ่งได้กำหนดหลักการที่ดีที่สุดในแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณอย่างเปิดเผยโปร่งใส โดยในการรายงานทางงบประมาณ จะต้องมีการประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และจัดทำเป็นข้อมูลเพิ่มเติมไว้ในงบประมาณ ตลอดจนทำการวิเคราะห์และอภิปรายโดยละเอียดถึงมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแผนงานต่างๆ ในขอบเขตพันธกิจทางงบประมาณโดยคำนึงถึงหมวดหมู่รายการรายจ่ายทางตรงที่สอดคล้องกันด้วย⁵

องค์การ OECD ได้ตระหนักถึงการเพิ่มขึ้นของการใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีและรายจ่ายนอกงบประมาณต่างๆ เป็นเครื่องมือทางนโยบายรายจ่ายของรัฐบาลเป็นอย่างมาก ซึ่งคณะทำงาน

⁴ See OECD, *ibid*, 1996, p. 7, also see OECD, *ibid*, 1984 p. 7

⁵ OECD, "OECD Best Practices for Budget Transparency", (May 2001) www.oecd.org

และผู้เชี่ยวชาญต่างๆ ของกลุ่มประเทศก็ได้มีการประชุมแลกเปลี่ยนข้อมูลและปรึกษาหารือกันในเรื่องนี้อย่างต่อเนื่อง และเมื่อวันที่ 12-13 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2004 คณะกรรมการบริหารมหาดไทยและการบริหารสาธารณะประจำ OECD ได้มีการจัดประชุมคณะผู้เชี่ยวชาญขึ้นเป็นครั้งแรก ณ กรุงปารีส ประเทศฝรั่งเศส เพื่อพิจารณาศึกษาในวาระการประชุมเฉพาะเรื่อง “การควบคุมรายจ่ายนอกงบประมาณและรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี” ⁶ และได้เผยแพร่เอกสารรายงานศึกษาเป็นข้อมูลแนวทางสำหรับกลุ่มประเทศและสาธารณะต่อไป ⁷

ต่อมาในการประชุมประจำปี ครั้งที่ 25 ของเจ้าหน้าที่อาวุโสด้านการงบประมาณในคณะกรรมการบริหารมหาดไทยและการบริหารสาธารณะประจำองค์การ OECD เมื่อวันที่ 9-10 มิถุนายน ค.ศ. 2004 ณ กรุงมาดริด ประเทศสเปน คณะทำงานได้ออกเอกสารรายงานเสนอต่อองค์การว่าด้วยแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุดสำหรับรายจ่ายนอกงบประมาณและรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (Best Practice Guidelines – Off-Budget and Tax Expenditures) โดยรายงานดังกล่าวได้วางแนวทางพร้อมคำอธิบายโดยสังเขปเพื่อเป็นกรอบในการปฏิบัติต่อไป ซึ่งในส่วนรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้นได้วางแนวทางไว้หลายประการ กล่าวคือ ⁸

- (1) การกำหนดชี้เฉพาะรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต้องใช้เกณฑ์บรรทัดฐานทางภาษีที่มีลักษณะครอบคลุม แน่นหนาและเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน
- (2) ในการควบคุมเชิงหลักการงบประมาณนั้น รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจะต้องได้รับการประมาณการและรวบรวมไว้ในเอกสารรายจ่ายแผ่นดิน ซึ่งแสดงถึงอำนาจการอนุมัติทางงบประมาณสำหรับภาษีที่มีนัยสำคัญทั้งหมด โดยรายจ่ายทั้งสองกรณีจะต้องได้รับการแสดงไว้ในเอกสารดังกล่าวเทียบเคียงเป็นระยะเวลาหลายปี
- (3) ภายใต้อัตลักษณ์ภาพทางงบประมาณ จะต้องมีการรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไว้ในระดับโดยรวมของรายจ่ายประจำปีในระหว่างการจัดเตรียมงบประมาณ หรือในระดับโดยรวมเฉพาะรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี หากมีการใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกินกว่าระดับโดยรวม ก็จะต้องมีการชดเชยด้วย ซึ่งอย่างน้อยก็ต้องแสดงถึงนโยบายที่เปลี่ยนไป หรือไม่ก็ต้องลดระดับโดยรวมของรายจ่ายปกติลง

⁶ OECD, Public Governance Committee, First Meeting of the Expert Group, Agenda: The Control of Off-Budget and Tax Expenditures, Paris, 12-13 February 2004

⁷ See, Dirk-Jan Kraan, “Off-Budget and Tax Expenditures”, OECD Journal on Budgeting – Volume 4 – No. 1, OECD (2004), pp. 121-142

⁸ OECD, “Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures”, Public Governance Committee, Working Party of Senior Budget Officials, 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials, Madrid, Spain, 9-10 June 2004

- (4) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทุกรายการ จะต้องได้รับการตรวจสอบในลักษณะเดียวกับ รายจ่ายทางตรงปกติ ตามกระบวนการงบประมาณประจำปี และควรต้องเป็นการ ตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของกระทรวงรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง และสำนักงานงบประมาณใน ลักษณะเดียวกับรายจ่ายทางตรงปกติ
- (5) แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ควรได้รับมอบหมายลงไปให้กับกระทรวงรายจ่ายที่ เกี่ยวข้องโดยเฉพาะเจาะจง
- (6) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ควรต้องได้รับการประมาณการโดยส่วนสูญเสียหรือการขาด รายได้ภาษี และตรวจสอบความถูกต้องโดยวิธีภาษีส่วนเพิ่มที่เท่ากัน ในกรณีที่รายจ่ายที่ เท่ากันได้ถูกเก็บภาษี หรือโดยวิธีมูลค่าเสมือนรายจ่าย
- (7) กระทรวงการคลังจะต้องรับผิดชอบต่อการประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

และเมื่อวันที่ 10-11 มกราคม ค.ศ. 2008 องค์การ OECD ได้จัดประชุมสัมมนาขึ้นที่ กรุงเทพมหานคร โดยเป็นการประชุมร่วมกันของคณะทำงานเจ้าหน้าที่อาวุโสด้านการงบประมาณ ระหว่าง OECD กับกลุ่มประเทศเอเชีย อันเป็นการประชุมประจำปี ครั้งที่ 5 ซึ่งในที่ประชุมดังกล่าว OECD ได้ยกเอาเรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ขึ้นเป็นประเด็นหัวข้อสำคัญเรื่องหนึ่งในการ ประชุมสัมมนา โดยฝ่าย OECD ได้เน้นย้ำกับเจ้าหน้าที่งบประมาณของเอเชีย ในการให้ความสำคัญ ถึงการรับรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินประเภทนี้ และการผนวกรวม รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เข้าไว้ในกระบวนการงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินด้วย อันจะทำให้ สามารถตรวจสอบและควบคุม ตลอดจนการวางแผนและออกแบบแผนงานต่างๆ ได้อย่างถูกต้อง ตามธรรมชาติของเนื้อหาของนโยบายการคลังของประเทศอย่างแท้จริงได้⁹

3.1.2 ธนาคารโลก (World Bank)

ในส่วนของธนาคารโลก ก็ได้แสดงความมุ่งมั่นที่จะให้มีการจัดการในเรื่องรายจ่าย แผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างจริงจังในระดับปฏิบัติของรัฐบาลประเทศต่างๆ ทั้งนี้ ผู้อำนวยการภาคพื้น เอเชียตะวันออกและแปซิฟิกของธนาคารโลกประจำประเทศไทย ได้เคยแสดงความกังวลเรื่องนี้ใน การแสดงปาฐกถา ณ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เมื่อวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541 ความตอนหนึ่ง

⁹ OECD, Public Governance Committee, 5th Annual Meeting of OECD-Asia Senior Budget Officials, Bangkok, Thailand, 10-11 January 2008. See, Agenda: Integrating Tax Expenditures into the Budget Process (led by the OECD Secretariat, 11 January 2008). Also see, Barry Anderson, "Tax Expenditures in OECD Countries", OECD, paper presented to the 5th Annual Meeting of ECDO-Asia SBO. And see, John M. Kim, "Tax Expenditures in Korea", Korea Institute of Public Finance, paper presented to 5th Annual Meeting of ECDO-Asia SBO

ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีปัจจุบันยังไม่ได้รับการประเมินคุณค่าเชิงความสัมฤทธิ์ผล ซึ่งจะต้องมีการปฏิรูปในเรื่องนี้อย่างจริงจังต่อไป¹⁰

นอกจากนั้น ธนาคารโลกยังได้ระดมความคิดในการสัมมนาในหลายรอบอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน เช่น การสัมมนาร่วมกับ IMF ในหัวข้อ “Fiscal Transparency, ROSCs* and Budget Execution”¹¹ และการสัมมนาในหัวข้อ “Tax Expenditures, Fiscal Transparency, and Country Practices”¹² ในปี ค.ศ. 2003 ซึ่งก่อนหน้านั้นในปี ค.ศ. 2002 ธนาคารโลกได้มีการจัดประชุมสัมมนาครั้งสำคัญโดยความร่วมมือกับรัฐบาลประเทศจีนในหัวข้อ “Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System : *Lessons from Developed and Transition Economies*”¹³ โดยมีเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญจากธนาคารโลก IMF และผู้เชี่ยวชาญตัวแทนจากหลายประเทศในกลุ่ม OECD อาทิเช่น ประเทศออสเตรเลีย เบลเยียม แคนาดา เนเธอร์แลนด์ และสหรัฐอเมริกา เข้าร่วมในการนำเสนอข้อมูลและถ่ายทอดประสบการณ์ ให้กับกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเปลี่ยนผ่าน โดยมีประเทศโปแลนด์และจีนเอง ที่ยินดีตอบรับกับบททดสอบครั้งสำคัญทางการคลัง และแสดงบทบาทนำในการจัดวางโครงสร้างระบบการคลังที่ถูกต้องโปร่งใส ซึ่งต่อมาได้มีการตีพิมพ์เผยแพร่รายงานการสัมมนาดังกล่าวโดยธนาคารโลกในปี ค.ศ. 2004 ในบทสรุปของการสัมมนาดังกล่าว ธนาคารโลกได้เสนอแนะแนวทางปฏิบัติเชิงนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี สำหรับประเทศกำลังพัฒนาและประเทศเศรษฐกิจเปลี่ยนผ่าน ในการปรับใช้ให้เหมาะสมตามศักยภาพและความจำเป็นของแต่ละประเทศต่อไป กล่าวคือ¹⁴

(1) รัฐบาลควรต้องทำการรวบรวม การดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นระยะเวลาที่แน่นอน และรายงานถึงสภาพ พื้นฐานทางกฎหมาย ผลที่คาดหมายและผลกระทบที่เกิดขึ้นจริง ตลอดจนต้นทุนทางการคลังที่ผ่านมา และที่จะมีขึ้นต่อไปในอนาคต

(2) เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี หรือเอกสารหลักทางนโยบายการคลังอื่น ควรต้องมีการอธิบายถึงรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย และโดยเฉพาะต้นทุนค่าใช้จ่ายทางการคลังใน

¹⁰ Jayasankar Shivakumar, Country Director for Thailand East Asia and Pacific Region, The World Bank, “Thailand: The Crisis and Beyond”, the speech delivered at Thammasart University, Bangkok, November 5, 1998. See, for instant, www.worldbank.or.th/html/presentations/shiva/shiva5_11.htm

* Reports on Observance of Standards and Codes

¹¹ World Bank Seminar, Washington DC, April 9, 2003

¹² World Bank Seminar, Washington DC, January 27, 2003

¹³ International Forum on Tax Expenditures, Weifang, China, December 2002.

¹⁴ For details see The World Bank, Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: *Lessons from Developed and Transition Economies*, edited by Hana Polackova Brix, Christian M.A. Valenduc, and Zhicheng Li Swift, Washington, D.C. United States, 2004

รายการทั้งหลายและผลกระทบทางเศรษฐกิจสังคมต่างๆ ในบริบทของการวิเคราะห์นโยบายการคลังของรัฐบาลในภาพรวม

(3) ก่อนที่รัฐบาลจะตัดสินใจเลือกใช้แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีใหม่ๆ ควรต้องทำความเข้าใจและบ่งชี้ให้ชัดเจนถึงวัตถุประสงค์ของแผนงาน และทำการประเมินว่าวัตถุประสงค์นี้มีความเหมาะสมกับลำดับความสำคัญและความจำเป็นเร่งด่วนในนโยบายขณะนั้นของรัฐบาลหรือไม่ พร้อมกับทำการประเมินคุณค่าของเครื่องมือทางเลือกอื่นๆ ที่อาจได้มาซึ่งวัตถุประสงค์นั้นเช่นเดียวกัน และทำการออกแบบแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีใหม่ในทางที่จะสามารถลดผลกระทบเชิงลบต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นด้วย

(4) แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีใหม่ๆ ควรต้องได้รับการอนุมัติในบริบทของกระบวนการงบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งต้องมีการประมาณการต้นทุนค่าใช้จ่ายของแผนงานรายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่น่าเสนอขึ้น ให้สอดคล้องกับรายการของแผนงานรายจ่ายทางตรงในหมวดหมู่การใช้จ่ายเดียวกัน รวมถึงแผนงานต่างๆ ในการค้าประกันหนี้โดยรัฐบาลที่เสนอด้วย

การสัมมนาหลายครั้งดังกล่าว ได้แสดงถึงการผลักดันอย่างแรงกล้าต่อประชาคมโลก ในปัญหาการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีอยู่ในโครงสร้างการคลังสาธารณะของแต่ละประเทศ และพยายามให้รัฐบาลแต่ละประเทศ ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างถูกต้องและโปร่งใส อย่างน้อยก็ควรสามารถตรวจสอบเชิงข้อมูลสาธารณะได้เช่นเดียวกับการใช้จ่ายเงินงบประมาณทางตรง โดยสรุปแล้ว แม้ธนาคารโลกจะรับได้กับวิธีการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของรัฐบาลทุกประเทศ ทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้ว ประเทศกำลังพัฒนา หรือในประเทศกลุ่มเปลี่ยนผ่าน แต่สิ่งที่ธนาคารโลกแสดงความกังวลอย่างยิ่งเช่นเดียวกับองค์กรอื่นๆ ก็คือ มุมมอง วิธีคิด วิธีใช้ และการจัดการ ต่อการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในประเทศที่มีระบบเศรษฐกิจพัฒนาแล้ว กับประเทศที่เศรษฐกิจกำลังพัฒนาและประเทศกลุ่มเปลี่ยนผ่านนั้น ยังมีความแตกต่างกันมาก โดยเฉพาะในประเด็นสำคัญสามเรื่องใหญ่ที่ธนาคารโลกยังคงห่วงใย กล่าวคือ ประเด็นกรอบความคิดเกี่ยวกับทฤษฎีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ประเด็นเกี่ยวกับขนาดและผลกระทบทางการคลังสาธารณะ และประเด็นสุดท้าย ก็คือ ปัญหาธรรมาภิบาลภาครัฐเกี่ยวกับความโปร่งใสและความรับผิดชอบทางการคลังสาธารณะ ในการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งประเทศที่พัฒนาแล้วแสดงให้เห็นได้ว่าทำได้ดีในการบริหารจัดการ แต่กลับพบว่าประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายยังคงดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้อยู่ต่อไป โดยไม่ยอมรับกรอบข้อความคิดในเรื่องรายจ่ายแผ่นดินประเภทนี้เลย และมีพ้องต้องพิจารณาถึงปัญหาต่างๆ ที่ตามมา จึงเป็นข้อสรุปที่ธนาคารโลกต้องการช่วยพัฒนาส่งเสริมในการจัดการปัญหาเรื่องนี้ให้กับประเทศกำลังพัฒนาต่อไป ¹⁵

¹⁵ See, Zhicheng Li Swift, "Managing the Efforts of Tax Expenditures on National Budgets", World Bank Policy Research Working Paper 3927, May 2006

3.1.3 กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF)

ใน Code of Good Practices on Fiscal Transparency ของ IMF ได้วางข้อกำหนดให้มีการจัดทำและการแสดงข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับกิจกรรมทางการคลังของรัฐบาลทั้งอดีต ปัจจุบัน และที่กำลังเป็นโครงการจัดตั้งอยู่ ทั้งในเอกสารงบประมาณ บัญชีการเงินและรายงานทางการคลังทุกประเภทอย่างเต็มที่และให้มากที่สุด โดยเฉพาะจะต้องมีคำอธิบายในรายการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย¹⁶

ทั้งนี้ IMF ได้พยายามอย่างต่อเนื่องในผลักดันให้มีการตรวจสอบและรายงานข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของแต่ละประเทศสมาชิก โดยผ่านเอกสารรายงานความเคลื่อนไหวทางเศรษฐกิจการเงินการคลังของแต่ละประเทศ (IMF Country Report) ซึ่งแต่ละประเทศสมาชิกจะส่งข้อมูลของประเทศตนให้แก่ IMF เพื่อร่วมจัดทำรายงานที่เรียกว่า Reports of the Observance of Standards and Codes (“ROSCs”) ทั้งนี้ เพื่อเป็นการตรวจสอบและเปิดเผยข้อมูลแต่ละประเทศว่าได้มีการดำเนินนโยบายสาธารณะต่างๆ โดยเฉพาะด้านเศรษฐกิจการเงินการคลังให้สอดคล้องกับประมวลข้อกำหนดและมาตรฐานแนวทางของ IMF หรือไม่ และข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็เป็นข้อมูลสำคัญประการหนึ่งที่ต้องมีการนำเสนอในรายงานดังกล่าว¹⁷ โดยประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่ได้รับการผลักดันให้ร่วมมือด้านข้อมูลกับ IMF เพื่อจัดทำ ROSCs เป็นฉบับแรกเมื่อวันที่ 20 เมษายน พ.ศ. 2549¹⁸ แต่ยังมีได้มีข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่อย่างใด

3.2 ภาพรวมทั่วไปของการรายงานข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของกลุ่มประเทศ OECD

กลุ่มประเทศ OECD ซึ่งมีประเทศเศรษฐกิจพัฒนาแล้วเป็นสมาชิกกว่า 26 ประเทศนั้น ให้การยอมรับข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยพัฒนามาจากการรับรู้ข้อความจริงที่ว่าโครงสร้างระบบภาษี นั้น สามารถถูกใช้ไปเพื่อบรรลุมิติวัตถุประสงค์ ได้เช่นเดียวกับแผนงานการใช้จ่ายสาธารณะทางตรงต่างๆ แต่การตรวจสอบและการจัดการในเรื่องต้นทุนค่าใช้จ่ายและผลประโยชน์ที่

¹⁶ International Monetary Fund (IMF), Fiscal Affairs Department, “Manual on Fiscal Transparency (2001)”

¹⁷ Parry, Taryn. “Fiscal Transparency, ROSC Findings and Research”, Fiscal Transparency Unit, World Bank, December 4, 2006. <http://siteresources.worldbank.org/PGLP/Resources/Mon1Taryn.pdf>. Also see, <http://www.imf.org/external/np/rosc/rosc.asp>

¹⁸ IMF, “Thailand: Report on the Observation of Standards and Codes – Data Module, Response by the Authorities, Detailed Assessments Using the Data Quality”, IMF Country Report No.06/140, April 2006. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06140.pdf>

จะได้รับ ของมาตรการทางภาษีเหล่านี้ กลับมีการเข้มงวดกวดขันน้อยมาก และไม่ปกติสม่ำเสมอเท่ากับรายจ่ายทางตรง¹⁹ ในการศึกษาเปรียบเทียบรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเชิงเปรียบเทียบระหว่างประเทศ โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศ OECD ต่อไปนี้ ผู้ศึกษาจะได้นำเสนอข้อมูลภาพรวมในกลุ่มประเทศโดยสังเขปจากการรายงานของ OECD ซึ่งได้จัดทำขึ้นอย่างเป็นทางการในปี ค.ศ. 1996²⁰ โดยเน้นประเทศสหรัฐอเมริกาในฐานะที่เป็นประเทศต้นแบบ และโดยเฉพาะข้อเขียนของ ศาสตราจารย์ Stanley S. Surrey ซึ่งเป็นผู้นำเสนอและผลักดันข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จนได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการในโครงสร้างกฎหมายการคลัง ทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาเองและขยายตัวต่อเนื่องอย่างรวดเร็วในกลุ่มประเทศ OECD²¹ และนอกกลุ่ม OECD²² นอกจากนี้

การจัดทำรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เริ่มขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาและเยอรมัน ประมาณปลายคริสต์ทศวรรษ 1960 และขยายไปยังประเทศต่างๆ ราวปลายทศวรรษ 1970 (ออสเตรีย แคนาดา สเปน และสหราชอาณาจักร) และในประเทศอื่นๆ ได้เริ่มประมาณทศวรรษ 1980 พื้นฐานของการจัดทำรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี มีลักษณะหลากหลายรูปแบบในประเทศต่างๆ ที่ได้จัดทำรายงาน 7 ใน 14 ประเทศที่ได้สำรวจ คือ ออสเตรีย เบลเยียม ฝรั่งเศส เยอรมัน โปรตุเกส สเปน และสหรัฐ กำหนดให้หน่วยงานของรัฐมีหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดทำรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยส่วนใหญ่รายงานที่ได้จัดทำขึ้นในปัจจุบัน ทำเป็นรายปี ยกเว้น เยอรมัน (รายสองปี) และอิตาลีกับเนเธอร์แลนด์ (เป็นครั้งคราว) ทั้งนี้ ในเบลเยียม ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส โปรตุเกส และสเปน รายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ได้ถูกนำไปเชื่อมโยงกับกระบวนการจัดทำงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินโดยตรงไปตรงมา ในออสเตรียและเยอรมันจัดทำเป็น “รายงานการอุดหนุน” (Subsidy Reports) ซึ่งใช้ครอบคลุมขอบเขตของการอุดหนุนค่อนข้างกว้างขวาง โดยรวมถึงทุกรูปแบบของการให้ความสนับสนุน ผ่านทั้งการอุดหนุนโดยตรง และแบบที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในประเทศอื่นๆ รายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ถูกจัดทำขึ้นเป็นเอกสารหลักแยกต่างหากจากเอกสารอื่น ในสหรัฐรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ถูกจัดทำขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของงบประมาณแผ่นดิน (as part of government's budget) แต่ไม่ได้รวมเข้าไปในกระบวนการจัดทำงบประมาณ

¹⁹ See OECD (1984) pp.7-8. OECD (1996) p.7, ibid

²⁰ See OECD, id., (1995) Part I, pp. 9-16

²¹ See OECD (1984), id.

²² ตัวอย่างเช่น **ประเทศเกาหลีใต้** ซึ่งอยู่ในฐานะประเทศผู้สังเกตการณ์ในกลุ่ม OECD ได้เริ่มรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยตรงต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติตั้งแต่ปี ค.ศ. 1999 เป็นต้นมา เช่นเดียวกับ**ประเทศบราซิล** ได้รายงานข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไว้ในงบประมาณแผ่นดินประจำปี ซึ่งเป็นการบังคับไว้โดยรัฐธรรมนูญ และกฎหมายว่าด้วยความรับผิดชอบทางการคลัง See IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001, p. 28

3.2.1 การกำหนดนิยามและการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

แม้ว่าความเข้าใจเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จะเป็นที่ยึดมั่นกันมาอย่างดีในขณะนี้ ซึ่งได้มีการเริ่มทำความเข้าใจกันมาตั้งแต่ทศวรรษที่ 1960 แล้ว แต่คำจำกัดความทั้งหลายที่ว่าอะไรจะถือว่าเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในทางปฏิบัติยังเป็นที่โต้เถียงกันอยู่ ผลที่เกิดขึ้นก็คือว่า ในทางปฏิบัติของประเทศต่างๆ ในการนำเสนอบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น มีเนื้อหาที่ค่อนข้างหลากหลายแตกต่างกันไป อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอาจแบ่งตัวอยู่ในรูปแบบการบรรเทาภาระภาษีแบบต่างๆ ดังนี้²³

- (1) การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions): หมายถึง การยกเว้นให้แก่เงินได้โดยไม่นำไปนับรวมคำนวณเป็นฐานภาษี
- (2) การลดหย่อนภาษี (Tax Allowances): หมายถึง จำนวนเงินที่อนุญาตให้หักออกจากเงินได้ก่อนสุทธิ เพื่อนำไปสุ่มเงินได้ที่ต้องเสียภาษี
- (3) การให้เครดิตภาษี (Tax Credits): หมายถึง จำนวนเงินที่อนุญาตให้หักออกจากความรับผิดทางภาษี; ซึ่งหากจำนวนเงินนั้นหักเกินความรับผิดทางภาษีไม่ได้ จำนวนเครดิตนั้นก็จะเสียเปล่าหรือมีค่าเท่ากับศูนย์ และในกรณีที่มีส่วนเกินของจำนวนเครดิตเหนือความรับผิดทางภาษี โดยส่วนเกินนั้นไม่มีค่าเท่ากับศูนย์ จำนวนเครดิตส่วนเกินนั้นจะถูกชำระคืนให้แก่ผู้เสียภาษี
- (4) การผ่อนผันอัตราภาษี (Tax Rate Reliefs): หมายถึง อัตราภาษีที่มีการลดลงสำหรับนำไปบังคับใช้แก่เฉพาะกลุ่มผู้เสียภาษีหรือกลุ่มกิจกรรมต่างๆ
- (5) การเลื่อนการชำระภาษี (Tax Deferrals): หมายถึง การผ่อนผันที่อยู่ในรูปของการเลื่อนกำหนดการชำระภาษีให้ช้าออกไป

ความพยายามในการให้คำจำกัดความรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยการจำแนกในหลายๆ รูปแบบนี้ เป็นการจำแนกในทางปฏิบัติ โดยการแบ่งแยกบทบัญญัติต่างๆ ของระบบภาษีให้เข้าสู่มาตรฐานหรือเกณฑ์บรรทัดฐาน และจัดลำดับของบทบัญญัติกรณีต่างๆ ที่หันเหออกจากเกณฑ์บรรทัดฐาน และแบ่งตัวอยู่ในรูปแบบต่างๆ ที่กล่าวมานั้น ออกมาเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยทั่วไป เกณฑ์บรรทัดฐานจะรวมไว้ซึ่งฐานภาษี โครงสร้างอัตราภาษี มาตรฐานและวิธีการทางบัญชี การหักลดหย่อนในค่าใช้จ่ายแบบบังคับ บทบัญญัติทั้งหลายที่อำนวยความสะดวกในการบริหารภาษี และในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ทางการคลังระหว่างประเทศ ดังนั้น ในกรณีที่ระบบภาษีถูกหันเหออกไปจากมาตรฐานเหล่านี้ ก็แสดงว่าอาจมีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกิดขึ้น

คุณลักษณะพิเศษอื่นๆ ก็อาจถูกรวมเข้าไปในการกำหนดคำจำกัดความรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอยู่เสมอ แม้จะมีความเห็นที่หลากหลายว่าปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ ควรจะได้รับการพิจารณา

²³ See OECD, *ibid*, 1996, p.9

หรือไม่ก็ตาม กล่าวคือ *ประการแรก* ลักษณะของการให้สิทธิพิเศษทางภาษีที่อำนวยความสะดวกเป็นการเฉพาะรายแก่อุตสาหกรรม กิจกรรม หรือกลุ่มผู้เสียภาษี *ประการที่สอง* เป็นการนำไปใช้แก่วัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (เป็นคนละกรณีกับการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบภาษี) กล่าวคือ พร้อมทั้งจะพิสูจน์ได้กับวัตถุประสงค์ที่จะเป็นทางเลือก เพื่อให้ได้เป้าหมายโดยเครื่องมือการคลังอื่นๆ *ประการที่สาม* ภาษีที่เลือกนั้นมีช่วงขอบเขตที่กว้างพอหรือไม่ ที่เกณฑ์บรรทัดฐานอันเหมาะสมจะสามารถตัดสินมูลค่าของสิทธิพิเศษ *ประการที่สี่* เป็นไปได้ในเชิงการบริหารที่จะผันแปรระบบภาษีเพื่อแยกแยะว่าเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และ*ประการสุดท้าย* เป็นกรณีไม่มีบทบัญญัติใดๆ ในระบบภาษีที่หักกลบในวงกว้างถึงประโยชน์ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี²⁴

หลายๆ ประเทศได้แสดงโดยชัดแจ้งในการจัดทำรายงานโดยใช้คำจำกัดความอย่างเป็นทางการไว้ว่าจะอะไรที่จะถือเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ตัวอย่างเช่น

ประเทศออสเตรเลีย: รายได้ภาษีของรัฐบาลกลางที่สูญเสียไปอันเนื่องมาจากการยกเว้นในกรณีต่างๆ จากเกณฑ์บรรทัดฐานของภาษีทั่วไป เพื่อให้เกิดความได้เปรียบแก่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลทั้งหลาย สำหรับกิจกรรมภาคเอกชนทั้งหลายที่ได้ดำเนินการในท่ามกลางผลประโยชน์ของมหาชน²⁵

ประเทศเนเธอร์แลนด์: รายจ่ายของรัฐบาล ในรูปของการสูญเสียหรือการเลื่อนกำหนดการของรายได้ภาษี ที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติของกฎหมาย ในกรณีที่ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ไม่ได้เป็นไปตามระบบการลงพื้นฐานที่ตราไว้โดยกฎหมาย²⁶

ประเทศฟินแลนด์: ส่วนที่หันเหออกไปจากโครงสร้างพื้นฐานสามัญของภาษีสำหรับการสนับสนุนเป้าหมายต่างๆ²⁷

ประเทศสหรัฐอเมริกา: การขาดรายได้ภาษีอันเนื่องมาจากบทบัญญัติทั้งหลายของกฎหมาย ภาษีสหรัฐซึ่งอนุญาตให้แก่ เงินยกเว้นพิเศษ การยกเว้นภาษี หรือค่าลดหย่อน จากเงินได้ก่อนสุทธิ หรือบทบัญญัติซึ่งจัดหา เครดิตภาษีพิเศษ อัตราภาษีที่ได้เปรียบ หรือการเลื่อนกำหนดของความรับผิดชอบทางภาษี²⁸

ประเทศฝรั่งเศส: รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่มีการกำหนดไว้โดยนำไปบังคับใช้ต่อการบัญญัติกฎหมายและกฎเกณฑ์ใดๆ ที่นำเสนอขึ้น อันนำมาซึ่งการสูญเสียของรายได้ภาษีสำหรับ

²⁴ ตัวอย่างเช่น ประเทศที่เก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัยบนฐานของมูลค่าทุนหรือค่าเช่า อาจถือว่าการนี้เป็นการหักกลบรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่เกิดขึ้นจากการละเว้นที่จะเก็บภาษีจากมูลค่าเสมือนเงินได้ที่ได้จากเจ้าของผู้เป็นนายจ้าง

²⁵ See OECD, *ibid*, 1996, Australia p.25.

²⁶ *Ibid*, Netherlands, p.80

²⁷ *ibid*, Finland, p.49

²⁸ Section 3(3) of Congressional Budget and Impoundment Control Act 1974

ประเทศ และกรณีดังกล่าวนั้นเป็นการผ่อนผันภาระของผู้เสียภาษี โดยการเปรียบเทียบกับภาระภาษีที่ควรต้องเกิดผลขึ้นจากการบังคับใช้ตามเกณฑ์บรรทัดฐาน กล่าวคือ ตามหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีฝรั่งเศส²⁹

ประเทศเบลเยียม: ส่วนสูญเสียของรายได้แผ่นดิน อันเนื่องมาจากสิ่งจูงใจทางภาษีต่างๆ ในรูปแบบของการงดเว้นจากการจัดเก็บภาษีโดยปกติสามัญ ที่ได้มีการอนุมัติให้กับกลุ่มผู้เสียภาษีหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจสังคมและวัฒนธรรมเป็นการเฉพาะราย และซึ่งสามารถแทนที่ได้ด้วยการอุดหนุนทางตรง³⁰

แม้จะใช้เครื่องมือในคำจำกัดความแบบทางการเหล่านี้แล้ว การจำแนกบทบัญญัติกฎหมายทางการคลังที่ว่ากรณีใดเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐาน หรือเป็นการยกเว้น ก็ยังเป็นเรื่องยาก และแม้ในบรรดาประเทศต่างๆ ที่นำคำจำกัดความอย่างเป็นทางการของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ว่าเป็นการหักเหออกจากเกณฑ์บรรทัดฐาน ก็ยังไม่ง่ายที่จะค้นหาการบังคับใช้ข้อความคิดอย่างเป็นทางการของเกณฑ์บรรทัดฐาน ประเทศสเปนระบุว่าเกณฑ์บรรทัดฐานที่ใช้ในงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีมาจากฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จ และในฟินแลนด์อ้างอิงถึงเกณฑ์บรรทัดฐานในฐานะที่เป็นระบบ ซึ่งควรจะจัดเก็บจำนวนเงินเดียวกันนั้นของรายได้ภาษีอากรในคุณลักษณะที่เป็นกลาง (ตัวอย่างเช่น ไม่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ) ออสเตรเลียมีคำจำกัดความที่เป็นทางการของเกณฑ์บรรทัดฐานที่ละเอียด ซึ่งนำมาจากนิยามภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จของ Haig-Simons (กล่าวคือ การเปลี่ยนแปลงในความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจโดยสุทธิระหว่างจุดสองจุดในช่วงเวลาหนึ่งบวกด้วยการบริโภคในช่วงเวลานั้น) และโดยหลักการของวิธีปฏิบัติทางการคลังที่เป็นกลางสำหรับกิจกรรมและผู้เสียภาษีที่เหมือนกัน ทั้งนี้ เป็นที่ชัดเจนว่าเกณฑ์บรรทัดฐานต้องสะท้อนถึงเงื่อนไขข้อกำหนดเชิงโครงสร้างของระบบภาษี แต่โดยที่เกณฑ์บรรทัดฐานโน้มเอียงไปสู่ระบบที่เป็นจริง ขอบเขตบางประการที่เป็นปัญหาบางกรณีในทางปฏิบัติจะได้รับการพิจารณาต่อไป ซึ่งรวมไปถึงคำจำกัดความของหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทางเลือกของบรรทัดฐานสำหรับการบ่งชี้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในเรื่องเงินกองทุนต่างๆ การหักลดหย่อนค่าเสื่อมราคา และการรวมระบบภาษีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

แม้ว่าประเทศในกลุ่ม OECD ส่วนใหญ่จะไม่ใช้แนวทางใดแนวทางหนึ่งก็ตาม กระบวนวิธีของประเทศทั้งหลาย ในการจำแนกเกณฑ์บรรทัดฐานทางภาษี กับการยกเว้นภาษีออกจากกัน ก็ยังคงค่อนข้างหายาก และไม่ได้จัดพิมพ์มูลค่าต้นทุนสำหรับการให้สิทธิพิเศษทางภาษีต่างๆ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐาน ประเทศแคนาดาจึงใจที่จะเลือกใช้คำจำกัดความที่แคบมากของเกณฑ์บรรทัดฐานโดยการอธิบายว่า “เฉพาะองค์ประกอบเชิงโครงสร้างพื้นฐานดั้งเดิมที่แท้จริงของระบบ

²⁹ *ibid*, France, p.59

³⁰ *Ibid*, Belgium, p.30

ภาษีเท่านั้นที่จะได้รับการพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐาน เพราะฉะนั้น บทบัญญัติภาษีจำนวนมากที่สุดจึงถูกนับเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี” เหตุผลสำหรับทางเลือกนี้ ก็เพื่อจัดหาข้อมูลให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ กล่าวคือ แนวทางนี้จะปล่อยให้ผู้อ่านซึ่งมีมุมมองที่แตกต่างกันสำหรับระบบเกณฑ์บรรทัดฐานที่เหมาะสมในการตีความรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งหลายเอง วิธีการคล้ายกันนี้ก็ถูกนำไปใช้ในไอร์แลนด์ด้วย

ประเทศในกลุ่มที่เหลือ ใช้การคำนวณแบบเบ็ดเสร็จคล้ายกันในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่แทนที่จะปล่อยให้ผู้อ่านจำแนกบัญญัติต่างๆ เอง หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบได้นิยามการให้สิทธิพิเศษทางภาษีทั้งที่เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐาน และที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (หรือบางครั้งก็เชื่อมโยงทั้งสองกรณี) ตัวอย่างเช่น สหราชอาณาจักรใช้การแบ่งแยกระหว่างรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกับการผ่อนผันเชิงโครงสร้าง (structural reliefs) ซึ่งกรณีหลังถูกพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานภาษี แม้ว่าจะแสดงเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกก็ตาม และในทางปฏิบัติของแคนาดาก็ยอมรับว่าการจำแนกระหว่างบทบัญญัติที่จัดตั้งขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐาน และบทบัญญัติที่อยู่นอกเหนือไปจากนั้นเป็นสิ่งที่ไม่ชัดเจน กล่าวคือ ในกลุ่มที่สามที่ได้รับการเสนอซึ่งรวมถึงสิทธิพิเศษต่างๆ ที่ไม่อาจจำแนกว่าเป็นเกณฑ์บรรทัดฐาน หรือเป็นการยกเว้น หรือเป็นการเชื่อมโยงองค์ประกอบทั้งสองประการแต่ละประเทศเบลเยียมนำการจำแนกสามวิธีที่เหมือนกันไปใช้ เนเธอร์แลนด์นำ “การแบ่งชั้นฐานราก” (gradation element) ไปใช้ ซึ่งบ่งชี้จำนวนของบทบัญญัติที่เป็นเส้นแบ่งต่างๆ และเยอรมันได้ผนวกเสริมบัญชีของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เข้ากับต้นทุนสำหรับบทบัญญัติเชิงโครงสร้างในฐาน “วัตถุประสงค์ที่เป็นข้อมูล” สหรัฐอเมริกาคำนวณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยเกี่ยวเนื่องกับเกณฑ์บรรทัดฐานเชิงโครงสร้างสองประการ คือ เกณฑ์บรรทัดฐานสามัญ (normal benchmark) ตามแนวทางของฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จ และเกณฑ์ระบบภาษีอ้างอิง (a reference tax system) ซึ่งใกล้เคียงมากยิ่งขึ้นกับระบบภาษีที่ใช้บังคับอยู่ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีภายใต้เกณฑ์บรรทัดฐานระบบภาษีอ้างอิง จะถูกจำกัดเฉพาะที่ตอบสนองต่อหน้าที่ทางงบประมาณ รายการบางกรณีบนพื้นฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จ เช่น ในกรณีที่เกี่ยวกับการหักลดหย่อนการบริโภคที่เป็นทุน จะไม่ถูกนับเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ดังนั้น โดยทั่วไปประเทศทั้งหลายจะไม่ปรับใช้ในเรื่องที่อาจจะกำหนดเป็นแนวทางตายตัว ในการจัดทำบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งจะรวบรวมเฉพาะรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเท่านั้น การทำบัญชีเหล่านี้ จึงจัดไว้ซึ่งข้อมูลสำหรับการเปรียบเทียบความมีประสิทธิภาพและต้นทุนของการใช้จ่ายทางตรงกับรูปแบบแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี การใช้จ่ายทางตรงอาจจะไม่ใช่สิ่งทดแทนได้อย่างเหมาะสมสำหรับมาตรการต่างๆ ทางโครงสร้างภาษี แต่ในอีกทางหนึ่งรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยคำจำกัดความแล้วเป็นสิทธิพิเศษที่อยู่นอกเหนือจากเกณฑ์บรรทัดฐานทางภาษี การรวมถึงสิทธิพิเศษภายในเกณฑ์บรรทัดฐานในการจัดทำบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี อาจสร้างความสับสน ในการวิเคราะห์ความสมดุลระหว่างการใช้จ่ายทางตรงกับรายจ่ายภาษีขึ้น ผลดีหลักของระบบ

แรก คือ ความครอบคลุมที่เบ็ดเสร็จของสิทธิพิเศษทางภาษีทั้งหลาย และความสามารถในการเลี่ยงข้อจำกัดของคำจำกัดความที่แคบของเกณฑ์บรรทัดฐานภาษี สิทธิพิเศษทางภาษีเชิงโครงสร้างบางประการ เช่น การให้เครดิตภาษีกรณีเด็ก อาจไม่ใช่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในความรู้สึกที่ว่ามันเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานทางภาษี แต่อาจนำไปแทนที่แผนงานการใช้จ่ายเงินทางตรงได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น เงินโอนที่เกี่ยวกับเด็ก การยกเว้นสิทธิพิเศษทางภาษีดังกล่าว โดยไม่นับเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่น อาจเป็นการจำกัดการวิเคราะห์ของดุลยประสิทธิภาพสูงสุดระหว่างรายจ่ายทางตรงกับมาตรการทางภาษี สำหรับการนำมาใช้วิเคราะห์และกำหนด เป้าหมายของรัฐบาล

3.2.2 ความครอบคลุมของการรายงานข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ในกลุ่ม OECD ทุกประเทศที่มีการสำรวจได้ทำการรวบรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและในภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย หลายประเทศ ยกเว้นไอร์แลนด์และเนเธอร์แลนด์ ยังได้นับรวมภาษีทางอ้อมและภาษีทางตรงอื่น เช่น ภาษีจากทุน ในรายงานของสหรัฐ ยังได้รวมถึงภาษีการให้และกองมรดก แต่ไม่ครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อมหรือภาษีเงินเดือน และในรายงานของบางประเทศ เช่น ออสเตรเลีย ออสเตรีย แคนาดา สเปน และสหรัฐ จะครอบคลุมเฉพาะรัฐบาลกลางเท่านั้น

3.2.3 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับเกณฑ์บรรทัดฐานทางภาษีบางประการ

1) หน่วยเสียภาษีในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเลือกหน่วยในการประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นประเด็นทางโครงสร้าง และโดยทั่วไปจะสะท้อนการผสมผสานของสภาพการทางวัฒนธรรมและแนวปฏิบัติทางประวัติศาสตร์ ดังนั้น ในบางประเทศหน่วยในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือ หน่วยครอบครัว และในประเทศอื่นๆ เป็นหน่วยปัจเจกบุคคล อย่างไรก็ตาม แม้ในการเลือกระบบอย่างหลัง ประเด็นเกี่ยวกับการรวมเสียภาษีของคู่สามีภรรยาและบุตร หรือค่าลดหย่อนหรือเครดิตสำหรับครอบครัวและบุตร ก็ยังคงมีอยู่เสมอ แม้ว่าจะไม่มีรูปแบบการรวมเสียภาษีเงินได้ที่แน่นอนของสมาชิกครอบครัวในประเทศเหล่านี้ จำนวนภาษีที่เสียก็หลากหลายด้วยสถานการณ์ทางครอบครัวพอกๆกับจำนวนเงินได้

ในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานทางภาษี การเลือกหน่วยทางภาษีโดยตัวเองจึงไม่สามารถก่อให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ ตัวอย่างเช่น ในประเทศเยอรมนีบันทึกไว้ว่าการผ่อนผันทางภาษีสำหรับหน่วยครอบครัว (เช่น การแยกเงินได้สำหรับคู่สมรสและค่าลดหย่อนบุตร) เป็นส่วนหนึ่งของระบบ และไม่อาจนิยามเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กรณีคล้ายกัน ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของอิตาลีและสเปนแม้จะมีปัจเจกบุคคลเป็นหน่วยภาษีของการประเมิน แต่ก็มีค่าลดหย่อนครอบครัวหลายรายการซึ่งไม่ได้ขึ้นบัญชีเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในสหรัฐก็ปฏิบัติต่อหน่วยยื่นชำระภาษี เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานโครงสร้างภาษี เนเธอร์แลนด์บันทึกไว้ว่า เป็น

มุมมองที่แตกต่างของสิทธิที่จะปฏิบัติต่อบุคคลที่แต่งงานกับไม่แต่งงาน และดังนั้นบทบัญญัติพิเศษเกี่ยวกับการแต่งงาน จึงถูกรวมอยู่ในเกณฑ์บรรทัดฐานภาษี แนวทางเดียวกันก็ใช้ในโปรตุเกสด้วย

ในประเทศกลุ่มที่ใช้หน่วยประเมินเป็นปัจเจกบุคคล แต่ค่าลดหย่อนที่เกี่ยวข้องกับครอบครัวหลายรายการหรือทั้งหมด ถูกจัดรวบรวมในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เช่น ออสเตเรีย รวมเครดิตภาษีสำหรับบุตร แต่ไม่รวมค่าลดหย่อนครอบครัว แม้จะมีข้อขัดข้องเช่นนั้นก็ไม่มีประเด็นปัญหา มาก เพราะข้อเท็จจริงสำหรับผู้เสียภาษีทั้งหมดในทางปฏิบัติแล้ว ไม่มีอะไรแตกต่างระหว่างสองหน่วยภาษีนั่น ฝรั่งเศสรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสำหรับค่าลดหย่อนครอบครัวในระบบสัดส่วน (Quotient familial) แม้จะหมายความว่าระบบนั้นได้ถูกพิจารณาเป็นองค์ประกอบเชิงโครงสร้าง โดยเป็นสาระสำคัญในอัตราก้าวหน้าของภาษีเงินได้ก็ตาม

2) เงินกองทุนบำนาญ (Pensions)

โครงการกองทุนสะสมเพื่อเงินบำนาญต่างๆ เป็นปัญหาสำหรับการรวบรวมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเช่นกัน มีทางเลือกที่กว้างขวางสำหรับเกณฑ์บรรทัดฐานที่เป็นไปได้ โครงการกองทุนสะสมต่างๆ สามารถถูกเรียกเก็บภาษีได้ เมื่อมีเงินจ่ายเงินเข้าไป เมื่อดอกเบี่ยเกิดขึ้นในกองทุนนั้น และเมื่อเงินกองทุนได้จ่ายออกไป ในทางปฏิบัติจริงๆ ของประเทศในกลุ่มเกือบทั้งหมดใกล้เคียงกับการปฏิบัติต่อภาษีค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล ภายใต้กรณีนี้ เงินสมทบและเงินลงทุนคืนได้รับการยกเว้น ในขณะที่เงินกองทุนฯ ที่จ่ายให้ถูกเก็บภาษี การปฏิบัติเช่นนี้มักเป็นแนวคิดในการเลื่อนชำระภาษี กล่าวคือ ถ้าบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแสดงมูลค่ารายได้ภาษีที่สูญเสีย ณ วันนี้ อันเป็นผลของการผ่อนผันทางภาษีกองทุนฯ ก็สมควรต้องคำนวณหักลบกับผลของรายได้ภาษีในอนาคตด้วย กรณีเช่นนี้ย่อมมีผลกระทบในทางที่เป็นการซ้ำเติมปัญหาของเงินเพิ่มจำนวนน้อย ก็คือ การผ่อนผันภาษีเงินกองทุนฯ ที่แตกต่าง ไม่สามารถบวกเพิ่มมาเป็นตัวเลขรวมสำหรับต้นทุนของการสนับสนุนทางภาษี ตัวอย่างเช่น ถ้าเงินสมทบถูกเก็บภาษี ก็เหลือเงินจำนวนน้อยไหลเข้าสู่กองทุนฯ ซึ่งเป็นผลโดยตรงจากภาษี (แม้ว่าไม่ต้องสนใจการตอบสนองเชิงพฤติกรรม) โดยที่เงินกองทุนฯ จะมีจำนวนน้อย เงินลงทุนคืนก็ย่อมถูกทำให้ลดลง และดังนั้น ส่วนสูญเสียรายได้ภาษีจากการยกเว้นภาษีเงินจ่ายคืนก็ต้องลดลงในทางเดียวกันด้วย

ระบบวิธีการของประเทศต่างๆ ในการดำเนินการเกี่ยวกับความยุ่งยากเหล่านี้ก็แตกต่างกันออกไป และการขยายออกไปของปัญหาทางปฏิบัติก็แสดงให้เห็นต่อไปโดยการขยายขอบเขตซึ่งวิธีปฏิบัติที่ได้เปลี่ยนแปลงในหลายประเทศ (รวมถึง แคนาดาและสหราชอาณาจักร) เกือบทุกประเทศทำรายงานบางบทบัญญัติของเงินกองทุนในรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของตน และส่วนมากแยกตัวเลขสำหรับการปฏิบัติทางภาษี สำหรับเงินสมทบกองทุน กับเงินลงทุนคืนที่เพิ่มมากขึ้นในกองทุน ส่วนแคนาดานั้นที่กว่าระบบวิธีนี้ไม่มีการนับรายได้ภาษีในอนาคต โดยรูปแบบแล้ว บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแคนาดา ทำการลดส่วนต้นทุนของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินกองทุน โดยการนับผลกระทบของระดับที่สูงกว่าในอดีตจากการเก็บภาษีในมูลค่าเงินกองทุน วิธีปฏิบัตินี้ได้

ถูกยกเลิกเพราะว่าอยู่บนพื้นฐานที่แตกต่างกัน แม้ว่าการใช้กับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอื่นจะเป็นจริงมากกว่าก็ตาม ทุกประเทศที่รายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินกองทุนปัจจุบันอยู่บนเกณฑ์กระแสเงินสด

สหราชอาณาจักร ก็ได้มีการแก้ไขวิธีปฏิบัติของเงินกองทุนในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของตนด้วยเช่นกัน และปัจจุบันนี้ได้คำนวณส่วนสูญเสียรายได้ภาษี จากวิธีปฏิบัติจริงของเงินกองทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่เรียกว่าโครงการที่ไม่ได้รับการอนุมัติ (Unapproved schemes) (ซึ่งเงินสมทบและเงินลงทุนคืนถูกเก็บภาษี และเงินกองทุนจ่ายไม่เก็บภาษีเมื่อให้ไปเป็นจำนวนเดียวแบบเหมา) ระบบก่อนหน้านี้ เป็นการแยกตัวเลขสำหรับเงินสมทบของนายจ้างและของลูกจ้าง เงินลงทุนคืน และเงินเหมาปลอดภาษีในการเกษียณ โดยไม่ทำบัญชีระหว่างระดับของวิธีปฏิบัติทางภาษีแต่ละช่วง ออสเตรเลียและสหรัฐคำนวณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต่อเกณฑ์บรรทัดฐาน ด้วยเงินสมทบและเงินลงทุนคืนถูกเก็บภาษี แต่ยกเว้นสำหรับการจ่ายเงินของกองทุน

บางประเทศไม่ได้รวบรวมข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในเงินกองทุนเลย ตัวอย่างเช่น เยอรมนีระบุว่า การวางแผนงานเกี่ยวกับเงินกองทุนผู้สูงอายุเป็นส่วนหนึ่งของระบบ และไม่ใช่ नियาม ในตัวเองที่จะทำให้เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เนเธอร์แลนด์หมายความว่า เป็นมุมมองทางกฎหมายที่แตกต่างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินกองทุน และเช่นกันไม่นำไปสู่การเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีใดๆ ในขอบเขตของเงินกองทุน ในเบลเยียมปัจจุบันจำกัดในรายงานของตนต่อการหักลดหย่อนเงินสมทบฝ่ายนายจ้างในภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้ว่าจะยังคงพิจารณาเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกก็ตาม แต่ตัวเลขสำหรับเงินสมทบฝ่ายลูกจ้างไม่ได้รับการรายงานอีกต่อไป อันเนื่องมาจากปัญหาด้านข้อมูลในการจัดการเงินสมทบโครงการเอาประกันภัยแบบกลุ่มต่อสมาชิกปัจเจกบุคคล

3) มูลค่าเสมือนเงินได้ (Imputed Income)

การละเว้นไม่เก็บภาษีในมูลค่าเสมือนเงินได้จากการรับทำงานให้นายจ้าง สามารถพิจารณาเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ แต่มีเพียงไม่กี่ประเทศที่ปฏิบัติเช่นนั้น ในเบลเยียม ตัวเลขสำหรับต้นทุนสิทธิพิเศษนี้ถูกรวมไว้ด้วย แม้ว่าหน่วยงานที่มีอำนาจยังไม่ได้ตัดสินใจว่ากรณีนี้ก่อให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหรือไม่ ฟินแลนด์คำนวณตัวเลขรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยการประเมินร้อยละ 3 จากที่ได้บนมูลค่าทุนของบ้าน ประเทศอื่นทั้งหมดที่สำรวจไม่ได้คำนวณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เกี่ยวข้องกับมูลค่าเสมือนเงินได้จากการทำงานให้นายจ้าง โดยอ้างความยุ่งยากในทั้งทางปฏิบัติและทางทฤษฎีเชื่อมโยงกัน ในเนเธอร์แลนด์และสเปน สัดส่วนที่รวมอยู่ในมูลค่าทุนของทรัพย์สินต้องถูกเก็บภาษี ภาษีทั้งสองประเภทนี้ได้ถูกปฏิบัติเป็นการหักลบรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจากการไม่เก็บภาษีมูลค่าเสมือนเงินได้โดยตรง การเก็บภาษีมูลค่าเสมือนเงินได้ในเยอรมนีได้ถูกล้มเลิกเมื่อปี ค.ศ. 1986 และกระบวนการปัจจุบันถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบเกณฑ์บรรทัดฐาน ออสเตรเลียก็ไม่นับรวมมูลค่าเสมือนเงินได้บนพื้นฐานของหลักการ แคนาดาและสหรัฐ

ปฏิบัติต่อการละเว้นที่จะเก็บภาษีมูลค่าเสมือนเงินได้ เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานสำหรับ เหตุผลทางการบริหารภาษี แคนาดาหมายเหตุว่า ไม่อาจเป็นไปได้ที่จะบังคับเก็บภาษี

4) ข้อพิจารณากรณีการเก็บภาษีเงินได้จากหน่วยนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา

ไม่มีเกณฑ์บรรทัดฐานที่ชัดเจนสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลว่า สามารถ เปรียบเทียบกับนิยามเงินได้ของ S-H-S ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้หรือไม่ และทางเลือกของ เกณฑ์บรรทัดฐานขึ้นอยู่กับเหตุผลรากฐานของภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าเห็นว่าภาษีเป็นวิธีการจัดเก็บ จากค่าเช่าทางเศรษฐกิจ (กล่าวคือ กำไรแท้ๆ หลังจากคำนวณทางบัญชีต้นทุนทางการเงินแล้ว) ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องไม่ถูกรวมกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อีกทางเลือกหนึ่ง ถ้าเห็นว่า ภาษีเป็นการหักไว้ในกรณีซึ่งจริงๆ แล้ว เป็นเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกหักไว้ในระดับนิติบุคคล ดังนั้น เกณฑ์บรรทัดฐานนี้ควรต้องรวมกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เกือบทุกประเทศที่มีระดับของ การลดผลกระทบการเก็บภาษีซ้ำซ้อนทางเศรษฐกิจ รวมบทบัญญัติเหล่านี้ไว้เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์ บรรทัดฐานระบบภาษี มีข้อยกเว้นกรณีเดียว คือเนเธอร์แลนด์ ซึ่งใช้ระบบดั้งเดิมเป็นเกณฑ์บรรทัด ฐานจึงปฏิบัติต่อการลดหย่อนเงินปันผลเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แคนาดาเปลี่ยนเกณฑ์บรรทัด ฐานจากทัศนพิสัยดั้งเดิมในปี ค.ศ. 1985 ซึ่งก่อนหน้านี้ การให้เครดิตภาษีเงินปันผลถือเป็นรายจ่าย แผ่นดินที่เป็นภาษี หลายประเทศที่ได้เคลื่อนย้ายสู่การรวมภาษีเงินได้นิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา ตัวอย่างเช่น ออสเตรเลียในปี ค.ศ. 1987 ก็ได้ทำการเปลี่ยนเกณฑ์บรรทัดฐานให้เป็นไปตามการ ปฏิรูประบบที่เป็นจริง

5) การหักลดหย่อนค่าเสื่อมสินทรัพย์

กรณีนี้ก็เช่นกัน ไม่มีแนวทางปฏิบัติที่ลงตัวชัดเจนสำหรับการหักลดหย่อนค่าเสื่อมใน ภาษีเงินได้นิติบุคคลในรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยปราศจากการอ้างอิงอย่างมีเหตุผล ถ้า การหักลดหย่อนถูกออกแบบมา เพื่อที่จะประมาณการให้ใกล้เคียงกับการหมดสิ้นไปในทางเศรษฐกิจ ตามที่เป็นจริง ไม่ว่าระยะเวลาของการเสื่อมถอยสินทรัพย์จะนิยามกว้างขวางอย่างไร ก็น่าจะเป็นการ เหมาะสมที่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานระบบภาษี แต่ถ้าวการหักลดหย่อนค่าเสื่อมได้ถูก ออกแบบมาให้กว้างขวางกว่านั้น ตัวอย่างเช่น เพื่อกระตุ้นการลงทุน หรือเป็นการลดหย่อนพิเศษที่ เสนอให้เป็นการสนับสนุนภาคเศรษฐกิจเฉพาะราย หรือชนิดของการลงทุน ดังนั้น องค์ประกอบที่เป็น การจูงใจ ก็เป็นสิ่งที่ดีที่สุดที่จะถือได้ว่า การหักลดหย่อนดังกล่าวเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ประเทศต่างๆ วางแนวทางกว้างๆ สี่แนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนค่าเสื่อม ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของตน **แนวทางแรก** เบลเยียมและโปรตุเกสถือว่าการหักลดหย่อน ค่าเสื่อมทั้งหมดเป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานระบบภาษี และดังนั้นจึงไม่นับรวมไว้ในรายงาน รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี **แนวทางที่สอง** ยึดถือไปอีกทาง คือไอร์แลนด์รวมการหักลดหย่อนค่าเสื่อม ทั้งหมดเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี สหราชอาณาจักรและแคนาดา รายงานตัวเลขจากการ คำนวณทั้งหมดในแนวทางเดียวกัน แต่ทั้งสองประเทศได้หมายเหตุว่า บางรายการของการลดหย่อน

เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐาน แนวทางที่สาม ออสเตรเลีย ออสเตรีย เยอรมัน อิตาลี เนเธอร์แลนด์ และสเปน นับการหักลดหย่อนค่าเสื่อมในอัตราเร่ง (accelerated depreciation allowances) หรือการหักลดหย่อนค่าเสื่อมเป็นกรณีพิเศษที่กว้างขวางกว่าเกณฑ์บรรทัดฐานเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แนวทางสุดท้าย ฟินแลนด์ ใช้การประเมินอัตราค่าเสื่อมทางเศรษฐกิจ และเปรียบเทียบกับปฏิบัติทางภาษีจริงๆ กับเกณฑ์บรรทัดฐานนี้ ส่วนสหรัฐพิจารณาอัตราค่าเสื่อมในอัตราเร่ง เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์บรรทัดฐานในการประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสำหรับกรณีเกณฑ์บรรทัดฐานภาษีอ้างอิง (reference tax benchmark) ส่วนกรณีเกณฑ์บรรทัดฐานภาษีสามัญ (normal tax benchmark) ใช้การเปรียบเทียบอัตราค่าเสื่อมตามจริงกับช่วงเวลาที่ประเมินขึ้น โดยเฉพาะของค่าเสื่อมของทุนทางกายภาพ ระบบวิธีทั้งสองนี้สอดคล้องต่อแนวทางแรกและแนวทางสุดท้ายที่กล่าวมาข้างต้น

3.2.4 ระบบวิธีที่ใช้ในการประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

มีอยู่สามวิธีการหลัก ในการคำนวณต้นทุนเชิงตัวเลขของรายจ่ายภาษี กล่าวคือ 1) วิธีการหาค่าส่วนสูญเสียหรือการขาดไปของรายได้ภาษี เป็นการคำนวณล่วงหน้าในจำนวนตัวเลขรายได้ภาษีที่ลดลงจากบทบัญญัติพิเศษ 2) วิธีการหาค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของรายได้ภาษี เป็นการคำนวณภายหลังในจำนวนตัวเลขรายได้ภาษีที่คาดว่าจะเพิ่มขึ้นหากสิทธิพิเศษทางภาษีได้ถูกยกเลิกไป กรณีนี้แตกต่างจากการคำนวณกรณีแรก โดยที่การตอบสนองทางพฤติกรรมที่เปลี่ยนไปจะต้องนำมาประเมินด้วย และ 3) วิธีสุดท้าย หลักการหาค่าเสมือนรายจ่ายทางตรง โดยวิธีการคำนวณต้นทุนของการจัดหาสิทธิประโยชน์ทางการเงินเช่นเดียวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้ที่ผ่านการใช้จ่ายทางตรง โดยมีสมมติฐานเช่นเดียวกับการหาค่าส่วนสูญเสียรายได้ภาษีว่าพฤติกรรมไม่มีการเปลี่ยนแปลง

ทุกประเทศในกลุ่มที่มีการสำรวจ ใช้ระบบหาส่วนสูญเสียหรือการขาดไปของรายได้ภาษี ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะว่า ผลของความยุ่งยากในการคำนวณและความไม่แน่นอนในการประเมินผลของการตอบสนองเชิงพฤติกรรมจึงไม่ใช้กรณีที่สอง โดยตั้งแต่วางงานปี ค.ศ. 1984 ฝรั่งเศสยกเลิกการใช้ระบบหาส่วนเพิ่มขึ้นของรายได้ภาษี ประเทศสหรัฐเป็นเพียงประเทศเดียวที่ใช้ระบบการหาค่าเสมือนรายจ่าย แต่การประมาณการนี้ก็นำเสนอพร้อมกับตัวเลขระบบส่วนสูญเสียรายได้ภาษีด้วย

ความหลากหลายในระบบการคำนวณอีกประการหนึ่ง ก็คือ การบังคับใช้เกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์สิทธิในการคำนวณ แนวทางแรก ใช้การประมาณการผลกระทบในกระแสเงินสดรัฐบาล แนวทางที่สอง ใช้ประมาณการความรับผิดทางภาษีที่เกิดขึ้นแก่รัฐบาลในช่วงเวลาหนึ่ง เกณฑ์เงินสดถูกใช้เพียงเกณฑ์เดียวในเบลเยียม แคนาดา ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส สเปน และสหรัฐ ในขณะที่ออสเตรเลียใช้ผสมกันทั้งสองเกณฑ์ขึ้นอยู่กับแหล่งข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษี ส่วนการคำนวณของประเทศที่เหลือใช้เกณฑ์สิทธิ

3.3 รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

3.3.1 ความเป็นมาในการกำหนดนิยามและจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ในปี ค.ศ. 1968 กระทรวงการคลังสหรัฐได้จัดพิมพ์งบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีฉบับแรกสำหรับสหรัฐ โดยการนำเสนอทางทฤษฎีและผลักดันสู่วิธปฏิบัติอย่างต่อเนื่องของศาสตราจารย์ Surrey ซึ่งเป็นรัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลังด้านนโยบายภาษีอากร การวิเคราะห์ในรายงานดังกล่าว ได้รวบรวมรายการโดยละเอียดของสิ่งจูงใจทางภาษีที่ใช้ในการส่งเสริมเป้าหมายเชิงนโยบายสังคมกรณีพิเศษต่างๆ และจำนวนตัวเลขที่ประมาณการของส่วนสูญเสียรายได้ภาษีในแต่ละรายการ ในเวลาต่อมาได้มีการตรารัฐบัญญัติวิธีการงบประมาณ ค.ศ. 1974 ซึ่งบังคับว่าบัญชีรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต้องถูกรวมเข้าไว้ในงบประมาณด้วย โดยรัฐบัญญัติได้ให้นิยามอย่างเป็นทางการของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไว้³¹ ซึ่งรวมข้อยกเว้นใดๆ ที่มีต่อหลักเกณฑ์ที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานของกฎหมายภาษี

ก่อนการตีพิมพ์บทวิเคราะห์พิเศษ G ในปี ค.ศ. 1983 บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ได้รับการจัดเตรียมโดยเจ้าหน้าที่ของ คณะกรรมการร่วมกิจการภาษีอากร (Joint Committee on Taxation/ JCT) สำนักงานงบประมาณฝ่ายรัฐสภา (Congressional Budget Office/ CBO) และสำนักงานงบประมาณฝ่ายบริหาร (Office of Management and Budget/ OMB) ทุกฉบับตรงกัน ที่เป็นเช่นนั้นก็เพราะว่า ผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานเหล่านั้น ทำงานร่วมกันและใช้รูปแบบการวิเคราะห์ดังที่ได้อธิบายมาแล้วในบทก่อนหน้านี้ ในการตัดสินใจจำแนกแยกแยะอย่างแท้จริงในบทบัญญัติเฉพาะต่างๆ อย่างไรก็ตาม ต่อมาในบทวิเคราะห์พิเศษ G ปี 1983 OMB ได้ใช้กรอบการทำงานเชิงข้อคิดที่แตกต่างออกไป ซึ่งทำให้รายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น แตกต่างในแง่มุมที่เป็นสาระสำคัญหลายประการจากฉบับที่ตีพิมพ์ขึ้นโดย CBO และ JCT โดย OMB ได้นำเสนอเกณฑ์บรรทัดฐานที่เป็นโครงสร้างภาษีอ้างอิง (reference tax structure) ซึ่งอธิบายว่า บทบัญญัติกฎหมายภาษีอ้างอิง คือ บทบัญญัติที่ปฏิบัติเกี่ยวข้องกับลักษณะสำคัญเชิงโครงสร้างพื้นฐานของกฎหมายภาษีเงินได้สหรัฐ ลักษณะสำคัญเหล่านี้รวมถึงข้อความคิดต่างๆ เช่น นิยามของเงินได้ที่ต้องถูกบังคับเสียภาษี หน่วยเสียภาษี และระดับเริ่มต้นของความสามารถที่จะเสียภาษีของหน่วยภาษี ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดเก็บภาษีบรรษัทและผู้ถือหุ้น ตารางอัตราภาษี เกณฑ์ทางบัญชีภาษีพื้นฐาน การปฏิบัติต่อธุรกรรมระหว่างประเทศ ลักษณะสำคัญเชิงโครงสร้างเหล่านี้ทั้งหมดต้องได้รับการพิจารณาด้วยแบบแผนบางประการเพื่อที่จะให้มี ภาษีเงินได้เชิงปฏิบัติการ (an operational income tax) ในการเทียบเคียงต่อบทบัญญัติอ้างอิงนั้น จึงเป็นไปได้ที่จะให้มีภาษีเงินได้เชิงปฏิบัติการอย่างเต็มรูปแบบที่ไม่ได้บรรจุบทบัญญัติพิเศษใดๆ ที่ก่อให้เกิดการอุดหนุนทางภาษี ขณะที่การจำแนกความแตกต่างระหว่างบทบัญญัติอ้างอิง กับบทบัญญัติพิเศษของประมวลรัษฎากรอาจทำ

³¹ Section 3(3) of Congressional Budget and Impoundment Control Act 1974

ให้ชัดเจนโดยสังกัปทั่วๆ ไปได้ แต่ก็ประสบความสำเร็จยากมากมาเมื่อใช้สังกัปเหล่านี้เพื่อให้ได้มาซึ่งรายการที่แท้จริงของการอุดหนุนทางภาษี การรวมค่าจ้างต่างๆ ไว้ในฐานะภาษีเป็นตัวอย่างที่ชัดเจนของบทบัญญัติภาษีอ้างอิง เช่น เงินยกเว้นที่เป็นประโยชน์พิเศษนอกเหนือค่าจ้าง ก็คือบทบัญญัติพิเศษ และชัดเจนว่าเป็นการอุดหนุนทางภาษี ในทางกลับกัน ตัวอย่างที่ไม่ชัดเจน เช่น บทบัญญัติเกี่ยวกับค่าเพิ่มจากทุนซึ่งใช้บังคับธุรกรรมและผู้เสียภาษีในกลุ่มที่กว้างขวาง แต่เป็นข้อยกเว้นต่อกฎเกณฑ์ทั่วไป ในการใช้ควบคุมการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งอื่นทั้งหมดสำหรับบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการอุดหนุนทางภาษีมุ่งเน้นไปที่จำเป็นต้องคำนึงถึง 2 กรณี คือ 1) บทบัญญัตินั้นต้องเป็น “กรณีพิเศษ” ที่ว่าใช้บังคับต่อกลุ่มที่แคบสำหรับธุรกรรมหรือผู้เสียภาษี 2) ต้องมีบทบัญญัติ “กรณีทั่วไป” ซึ่งบทบัญญัติ “กรณีพิเศษ” นั้นเป็นการยกเว้นอย่างชัดเจน ถ้าสองเงื่อนไขนี้ได้รับการยอมรับแล้ว บทบัญญัติพิเศษนี้ ก็ชัดเจนว่ามีคุณลักษณะของแผนงานรายจ่ายทางตรง กล่าวคือแผนงานที่มีวัตถุประสงค์และระบบวิธีที่จะได้รับประโยชน์คืนจากต้นทุนแผนงาน³²

อย่างไรก็ตาม ในบทวิเคราะห์พิเศษ G ปี 1985 ปรากฏว่ามีบางประการที่รับรู้ได้ถึงข้อบกพร่องที่ชัดเจนมากขึ้นของแนวทางภาษีอ้างอิง ในรายงานเบื้องต้นหลังที่มีการศึกษา OMB หมายเหตุการที่ขาดความลงรอยกันระหว่างรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของตนกับของ CBO และ JCT ทำให้เกิด “เงื่อนไขบางประการที่มีความสับสน” ข้อสรุปของ OMB ต่อความสับสน ก็คือ ได้จัดทำการศึกษาประมาณการส่วนสูญเสียรายได้ภาษีแยกต่างหาก สำหรับรายการที่ได้จำแนกเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีภายใต้แนวทางเกณฑ์ “ภาษีสามัญ” แต่ไม่ทำสำหรับการจำแนกภายใต้แนวทางเกณฑ์ “ภาษีอ้างอิง” ประการหลังสุดนี้ช่วยทำให้ความสับสนทางงบประมาณเป็นที่ชัดเจนขึ้น แต่ความสับสนเชิงข้อความคิดยังคงมีอยู่ บทวิเคราะห์พิเศษ G บรรจุเรียงความขนาดสั้นอธิบายถึงเกณฑ์ภาษีอ้างอิง แต่ข้อถกแถลงไม่ได้เน้นประเด็นเชิงข้อความคิด และยังคงไม่มีคำอธิบายว่า OMB ตัดสินอย่างไรว่าบทบัญญัติไหนในประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติอ้างอิง ตัวอย่างเช่น ระบุว่าบรรษัทและผู้ถือหุ้นได้รับการปฏิบัติเป็นผู้เสียภาษีแยกจากกันภายใต้เกณฑ์ภาษีอ้างอิง ดังนั้น จึงสรุปว่าการเลื่อนกำหนดเวลาของภาษี ในเงินได้ที่ได้รับโดยผู้ถือหุ้นในบริษัทที่ควบคุมโดยชาวต่างชาติ ไม่ใช่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่ทำไมถึงเป็นบทบัญญัติอ้างอิงไปได้ ทำให้การให้เครดิตภาษีทางอ้อมจึงไม่เป็นบทบัญญัติอ้างอิง และถ้าไม่เป็นแล้วจะจำแนกอย่างไร รายงานวิเคราะห์พิเศษ G จึงได้รับการวิจารณ์จากฝ่ายอื่นว่ายังไม่มีคำตอบที่ชัดเจนกรณีนี้

3.3.2 ข้อพิจารณาบางประการในการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

- 1) **มูลค่าเสมือนเงินได้จากการอยู่บ้านนายจ้างและใช้ทรัพย์สินคงทน**³³
ภายใต้นิยาม S-H-S เงินได้ควรต้องรวมถึงมูลค่าเสมือนเป็นค่าเช่าจากการได้อยู่บ้านนายจ้างและการได้ใช้ทรัพย์สินอื่นๆ (เช่นรถยนต์และของใช้ในบ้าน) บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่

³² Surrey, *ibid*, 1985, p. 195, referring to 1983 Special Analysis G at 4-5

³³ Surrey, *ibid*, 1985, pp. 196-198

เป็นภาษีไม่ได้รวมรายการเหล่านี้เข้าไว้ ซึ่งบางคนได้วิจารณ์ว่าเป็นการละเลย ในแง่มุมหนึ่ง ประเด็นอาจเกี่ยวข้องกับธรรมดาตามจำนวนของรายได้ภาษี ที่ควรได้รับการสะท้อนในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กล่าวคือ บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีปัจจุบันได้แสดงอย่างสม่ำเสมอถึงส่วนสูญเสียรายได้ภาษีที่เกิดขึ้นจากการหักลดหย่อนสำหรับ ดอกเบี้ยจำนองบ้าน ภาษีทรัพย์สินในที่อยู่อาศัย ดอกเบี้ยสินค้าอุปโภค และการหักลดหย่อนสำหรับภาษีทรัพย์สินในสินค้าคงทน

บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสหรัฐ ทำการบ่งชี้อย่างชัดเจนถึงการอุดหนุนภาครัฐสำหรับเจ้าของบ้านและทรัพย์สินคงทน การตัดสินใจเบื้องต้นของกระทรวงการคลังที่จะแสดงถึงค่าลดหย่อนส่วนบุคคลที่ผูกพันกับเจ้าของบ้านและทรัพย์สินคงทนเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แทนที่จะเป็นมูลค่าเงินได้เสมือนค่าเช่า อยู่บนพื้นฐานความเชื่อที่ว่าเมื่อมูลค่าเสมือนเงินได้ไม่เคยถูกบังคับเสียภาษีเลยในสหรัฐ จึงอาจเป็นการสืบสนที่จะแสดงรายการนี้ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก่อนหน้านี้ บทวิเคราะห์พิเศษ G ได้จัดวางสถานะว่า การไม่จัดเก็บภาษีในมูลค่าเสมือนเงินได้สุทธิอาจได้รับการตัดสินบนพื้นฐานของความยุ่งยากในการบริหาร ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับความพยายามเพื่อให้ได้มาในเงินได้นั้น เหตุผลทั้งสองประการก็น่าจะรับฟังได้ สำหรับสมาชิกวุฒิสภาและสาธารณชนโดยทั่วไป ดูเหมือนว่าทางปฏิบัติที่เป็นอยู่เป็นสิ่งที่ดีที่สุดและเป็นวิธีที่ใช้ได้มากที่สุดที่จะนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการอุดหนุนทางภาษี ที่ได้จัดหาให้แก่เจ้าของที่พักอาศัยและทรัพย์สินคงทน อย่างไรก็ตาม แนนอนว่าเป็นสิ่งที่เหมาะสมสำหรับผู้จัดเตรียมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่จะรวมรายการข้อมูลต้นทุนทางงบประมาณ ที่ผูกพันกับสิ่งที่กว้างขวางมากขึ้นของการไม่เก็บภาษีในมูลค่าเงินได้เสมือนเป็นค่าเช่าใหม่ ขณะที่งบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแคนาดาแสดงต้นทุนของรายได้ภาษีที่ผูกพันกับการไม่เก็บภาษีในมูลค่าเงินได้เสมือนค่าเช่าสุทธิ แต่การนำเสนอของทั้งสหรัฐและแคนาดา ก็ตั้งอยู่บนพื้นฐานเชิงข้อความคิดเดียวกัน กล่าวคือ การตัดสินใจของสหรัฐ ที่จะระบุบัญชีการหักลดหย่อนที่ผูกพันกับเจ้าของบ้านและทรัพย์สินคงทนเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี อยู่บนพื้นฐานของมุมมองที่ว่าต้นทุนเหล่านี้ มีความผูกพันกับการก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งไม่ได้ถูกรวมเข้าไว้ในฐานภาษี แนวทางของแคนาดาตามองว่าการไม่นับรวมเงินได้เป็นรายการมูลฐานจึงไม่ได้แสดงการหักลดหย่อนที่ผูกพันกับสิ่งนั้นเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

2) เกณฑ์การรับรู้รายได้³⁴

บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสหรัฐ ได้รับการวิจารณ์ในกรณีที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี สำหรับเงินยกเว้นในเงินได้ที่เพิ่มรายได้ของทรัพย์สินที่ยังไม่ถูกรับรู้ (annual unrealized appreciation from assets) ภายใต้นิยาม S-H-S ค่าเพิ่มรายปีในทรัพย์สิน (annual gains in property) ถือเป็นเงินได้ ไม่ว่าค่าเพิ่มเหล่านั้นจะถูกรับรู้แล้วหรือไม่ก็ตาม การตัดสินใจ ที่จะไม่รวมการไม่จัดเก็บภาษีในค่าเพิ่มที่ยังไม่ถูกรับรู้ ไว้ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

³⁴ Surrey, *ibid*, 1985, pp. 198-199

สหรัฐนั้น อยู่บนพื้นฐานสองปัจจัย ประการแรก สังกัของการรับรู้รายได้ยังเป็นส่วนที่กว้างในนิยามระดับกฎหมายของเงินได้มาตั้งแต่เมื่อสหรัฐใช้ภาษีเงินได้ครั้งแรก ประการที่สอง ดูเหมือนว่าผู้บัญญัติกฎหมายทั้งหมดและสาธารณชนทั่วไป ไม่ได้มองค่าเพิ่มจากทรัพย์สินเป็นเงินได้จนกระทั่งมีขั้นตอนบางอย่างนำมาซึ่งการรับรู้ในค่าเพิ่มนั้น เช่น โดยการขายหรือโดยการแลกเปลี่ยนในทรัพย์สินนั้น ปัจจัยเหล่านี้ อาจรวมไปถึงความยุ่งยากในการบริหารที่เกี่ยวข้องกับการบังคับจัดเก็บภาษีในค่าเพิ่มรายปี โดยเฉพาะในกรณีของทรัพย์สิน เช่น อสังหาริมทรัพย์และกรณีที่ใกล้เคียงกับการทำธุรกิจ

แต่โดยที่สาธารณชนและผู้บัญญัติกฎหมาย มีความรู้ความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับผลกระทบของการตัดสินใจทางนโยบายในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างออกไปบนค่าเพิ่มจนได้ถูกรับรู้แล้ว การตัดสินใจที่จะไม่รวมรายการนี้ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็ควรต้องได้รับการตรวจสอบอีกครั้ง การไม่เก็บภาษีของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นโดยผลแล้ว ถือว่าได้มีผลเป็นการให้กู้โดยปลอดดอกเบี้ยแก่เจ้าของทรัพย์สินที่ราคาเพิ่มขึ้น และข้อเท็จจริงนี้นำมาซึ่งการรับรู้ที่กว้างขวางมากขึ้นทั้งในและนอกรัฐสภา ประเด็นนี้ไม่มีข้อโต้แย้งเชิงสังกัอย่างจริงจัง ระหว่างผู้จัดเตรียมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของสหรัฐ กับกลุ่มผู้วิจารณ์เรื่องการไม่รวมค่าเพิ่มที่ยังไม่ถูกรับรู้ไว้ในบัญชี การตอบสนองที่เหมาะสมต่อการรับรู้ของสาธารณชนที่เพิ่มขึ้นในบทบาทของเกณฑ์การรับรู้เงินได้ คงจะได้รับการรวมไว้ในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในอนาคต หรือเป็นรายการทางข้อมูลต้นทุนรายได้ของการไม่จัดเก็บภาษีของค่าเพิ่มรายปี บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของแคนาดามีการรวมการไม่จัดเก็บภาษีในค่าเพิ่มที่ยังไม่รับรู้เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่ไม่ได้มีประมาณการกรณีรายได้ที่ผูกพันซึ่งปรากฏว่ามีน้อยหรือไม่มีมูลค่าเลย ดังนั้น ทางปฏิบัติของสหรัฐปัจจุบัน จึงปรากฏเป็นเหตุผลหนึ่งในจุดยืนของการจัดเตรียมงบประมาณ แต่ผู้จัดเตรียมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ควรต้องประเมินมูลค่าใหม่เป็นระยะๆ ไปได้ว่า ทางปฏิบัติที่จะทำให้มั่นใจในของมูลค่าที่แสดงนัยสำคัญมีเพียงพอ ที่จะจัดหาภาพรวมที่ชัดเจนได้มากขึ้นของต้นทุนรายได้ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการไม่จัดเก็บภาษีกรณีค่าเพิ่มรายปี

3) ประเด็นค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลบางกรณี³⁵

หลายๆ คนที่พิจารณาสังกัปรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยากที่ยอมรับในการจำแนกค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลบางกรณีเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กล่าวโดยเฉพาะคือ การหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค และค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล การวิจารณ์บางกรณีนั้น ไม่ได้พิจารณาว่าสิ่งเหล่านี้เป็นรายการบริโภค ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์ทั้งหมดขณะนี้มีปัญหาเพียงเล็กน้อยในการมองเช่นนั้น ดังนั้น ค่าลดหย่อนเหล่านี้จึงได้รับการจำแนกเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยถูกต้อง การวิจารณ์บางครั้งต่อข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่อาศัยทฤษฎี "ความสามารถในการเสียภาษี" ที่ว่าค่าใช้จ่ายรักษาพยาบาลและความสูญเสียที่ไม่คาดหมาย เป็นตัวอย่างของการ

³⁵ Surrey, *ibid*, 1985, pp. 205-206

จำแนกที่ผิดพลาด แต่รายการเหล่านี้เป็นที่ชัดเจนแล้วว่า ไม่ใช่ต้นทุนที่ก่อให้เกิดเงินได้ ดังนั้น การจำแนกเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงถูกต้องแล้ว

4) ค่าใช้จ่ายเพื่อการบันเทิงและการเดินทาง³⁶

บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีขณะนี้ ไม่ได้รวมการหักลดหย่อนสำหรับค่าใช้จ่ายเพื่อการบันเทิงและการเดินทางไว้ด้วย การละเว้นนี้อาจจะเป็นสิ่งที่ถูกโดยมีสมมุติฐานว่า การไม่รวมรายการรายจ่ายการบันเทิงและเดินทางในฐานเงินได้ เป็นผลจากการพิจารณาเพียงด้านของผู้จ่ายในภาพรวม กล่าวคือ เกณฑ์ปัจจุบันที่บังคับใช้กับการหักลดหย่อนของค่าใช้จ่ายการบันเทิงและเดินทาง ถูกมองเป็นความพยายามของรัฐสภาที่จะขีดเส้นบางอย่าง โดยการอะลุ่มอล่วยระหว่าง การบริโภคที่ไม่สามารถหักลดหย่อนกับต้นทุนทางธุรกิจที่หักลดหย่อนได้ อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์นี้ครอบคลุมเพียงครึ่งหนึ่งของธุรกรรมเท่านั้น แม้ว่ารายจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายของธุรกิจจริงๆ สำหรับผู้จ่าย แต่มูลค่าของรายการการบริโภคควรต้องรวมอยู่ในเงินได้ของผู้ได้รับประโยชน์ด้วย ดังนั้น เมื่อธุรกิจได้จัดเลี้ยงในภัตตาคารหรูๆ แก่ลูกค้า ลูกค้าก็ต้องรวมมูลค่าของการจัดเลี้ยงในฐานเงินได้ด้วย สิ่งที่ชัดเจนภายใต้เกณฑ์ปัจจุบันก็คือว่า เงินจำนวนมากของการบริโภคได้ถูกยกเว้นจากฐานภาษีโดยเกณฑ์ที่จะจัดหาสำหรับการหักลดหย่อนของต้นทุนแก่ผู้จ่าย และไม่เรียกเก็บภาษีในผลประโยชน์ของผู้รับ ทั้งการหักลดหย่อนหรือการไม่รวมนั้น ก็คือ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีและต้องได้รับการสะท้อนในบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย เมื่อการนับรวมเป็นเงินได้ไม่อาจเป็นไปได้ในทางการบริหาร โดยทั่วไป ก็ควรที่จะมองว่าการให้หักลดหย่อนเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ข้อสรุปนี้ได้รับยืนยันโดยการอภิปรายทางรัฐสภาในปี 1978 ต่อข้อเสนอของประธานาธิบดีคาร์เตอร์ที่จะจำกัดค่าลดหย่อนสำหรับการบันเทิงของธุรกิจ แต่การอภิปรายของรัฐสภาทั้งหมดกลับไปสู่ผลที่เป็นปฏิบัติต่อข้อเสนอ ในกิจกรรมกีฬาเชิงพาณิชย์ ภัตตาคารหรู การศิลปะ การเดินทางท่องเที่ยวและอื่นๆ ผู้โต้แย้งให้การหักลดหย่อนนี้อ้างว่า มันเป็นเรื่องสูงใจที่จำเป็นที่ต่อการคงความทุ่มเทเหล่านั้นไว้

5) ประโยชน์พิเศษนอกจากค่าจ้าง (Fringe Benefits)³⁷

ประเด็นทางการบริหารภาษีหลายประเด็นที่เหมือนกันเกิดขึ้น ในเรื่องการยกเว้นประโยชน์พิเศษของลูกจ้างบางกรณีจากเงินได้ก่อนสุทธิ ความยาก คือ การแยกเงื่อนไขสภาพการทำงาน (เช่น การเลือกสำนักงานหรือการคุ้มครองจากการลักพาตัว) และผลประโยชน์ซึ่งในทางบริหารแล้วยากต่อการประเมินมูลค่าและการจัดเก็บภาษี (เช่น การให้ส่วนลดแก่ลูกจ้างในบางกรณี) ออกจากประโยชน์ต่างๆ ซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนในสาระสำคัญในรูปต่างๆ (เช่น การให้ตัวเครื่องบินฟรีสำหรับลูกจ้างสายการบิน การใช้เครื่องบินบริษัทในเรื่องส่วนตัวของผู้บริหาร และการใช้รถยนต์บริษัทในเรื่องส่วนตัว เป็นต้น) ส่วนการยกเว้นตามกฎหมายในขอบเขตเหล่านี้ ดังเช่น การซื้อประกันชีวิตให้โดยนายจ้าง การออกเงินสมทบกองทุนบำนาญโดยนายจ้าง จัดหาการดูแลสุขภาพโดยนายจ้างและ

³⁶ Surrey, *ibid*, p. 206

³⁷ Surrey, *ibid*, pp. 206-208

การจัดหาอาหารและที่พักให้โดยนายจ้าง เป็นต้น คือกรณีทั้งหมดที่ถือเป็นรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีขณะนี้ ไม่ได้รวมรายการใดๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับประโยชน์พิเศษที่ไม่มีการเก็บภาษี แต่การจำแนกของประโยชน์พิเศษได้รับการตรวจสอบในช่วงของการตรวจกฎหมายเกี่ยวกับประโยชน์พิเศษทั่วไปในปี ค.ศ. 1984 ภายใต้กฎหมายที่ตราขึ้น ประโยชน์พิเศษไม่ต้องถูกรวมในฐานเงินได้ถ้ามีคุณสมบัติภายใต้กรณีหนึ่งกรณีใดในห้าจำพวก คือ 1) ประโยชน์พิเศษที่เป็นเงื่อนไขสภาพการจ้าง 2) ส่วนลดของลูกจ้างถ้าเป็นการเสนอให้ลูกจ้างบนพื้นฐานการไม่เลือกปฏิบัติในจำนวนที่ระดับหนึ่ง 3) ประโยชน์พิเศษซึ่งไม่ทำให้นายจ้างเสียต้นทุนเพิ่มในการจัดหาผลประโยชน์แก่ลูกจ้าง 4) ประโยชน์พิเศษที่ไม่มีนัยสำคัญเชิงมูลค่า และ 5) โครงการลดค่าธรรมเนียมเล่าเรียนที่เสนอให้โดยสถาบันการศึกษาสำหรับลูกจ้างของสถาบัน

นอกจากนี้ มูลค่าในการมีที่จอดรถและสิ่งอำนวยความสะดวกในเรื่องอาหารที่จัดให้ลูกจ้าง สิ่งอำนวยความสะดวกในการออกกำลังกายในสถานที่ และรถยนต์ทดลองขับที่จัดให้แก่พนักงานขายรถยนต์ก็ไม่ได้รวมอยู่ในฐานเงินได้ ในบางกรณีมูลค่าของประโยชน์ได้ถูกยกเว้นแม้ว่าจะมีให้กับครอบครัวของลูกจ้าง บางกรณีของการยกเว้นเหล่านี้มีคุณสมบัติเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ตัวอย่างเช่น ประโยชน์พิเศษที่มีคุณสมบัติภายใต้บทบัญญัติ ไม่มีต้นทุนเพิ่ม เกณฑ์ส่วนลดของลูกจ้าง โครงการลดค่าเล่าเรียน และการยกเว้นสำหรับที่จอดรถและค่าอาหาร ผลทั้งหมดในการยกเว้นแบบถาวรของการบริโภคจากฐานภาษี ก็คือ เงินได้ไม่ได้ถูกเรียกเก็บภาษีจากลูกจ้าง ซึ่งก็คือลูกจ้างได้รับการลดหย่อนสำหรับรายการต่างๆ ยังไม่มีกรณีใดในกรณีพิเศษเหล่านี้ที่เป็นบทบัญญัติที่นำส่งกับภาษีเงินได้มาทำการตัดสินใจการยกเว้น ประโยชน์พิเศษที่เป็นเงื่อนไขสภาพการจ้างเป็นการทดสอบในการตัดสินใจทางการเงินโดยแท้จริง และเกณฑ์การไม่มีนัยสำคัญเชิงมูลค่าสามารถนำมาใช้ตัดสินใจบนพื้นฐานของความสะดวกเชิงการบริหารภาษี แต่ข้อเท็จจริงจริงที่ว่านายจ้างไม่ได้มีต้นทุนเพิ่มเกิดขึ้นในการจัดหาบริการแก่ลูกจ้าง (เช่น ที่นั่งเครื่องบินฟรีสำหรับลูกจ้างสายการบิน) ไม่ได้หมายความว่าลูกจ้างไม่มีการรับรู้ในเงินได้ที่ป็นสิ่งตอบแทนเพิ่มขึ้นนั้น

อันที่จริงแล้ว การได้มาของประโยชน์ดังกล่าวได้รับการบันทึกเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดระดับเงินสลดจ่ายสำหรับลูกจ้างเหล่านั้น ทั้งนี้ ความยากในการตัดสินใจเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของลูกจ้างอาจชี้ให้เห็นว่า เป็นไปได้ในเชิงการบริหารที่จะปฏิเสธการลดหย่อนแก่นายจ้างสำหรับประโยชน์ที่มีการนำเสนอการบริโภคโดยไม่ให้หักลดหย่อนแก่ลูกจ้าง แต่ไม่สามารถรวมไว้ในฐานเงินได้ของลูกจ้างเช่นกัน บัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในอนาคต คงต้องรวบรวมทั้งการไม่เก็บภาษีของประโยชน์พิเศษซึ่งได้รับการยกเว้นจากฐานเงินได้บนพื้นฐานนียมการไม่เป็นเงินได้ และการหักลดหย่อนของรายการต่างๆ ดังกล่าวโดยนายจ้าง

3.3.3 การใช้ข้อมูลรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี³⁸

1) กรอบนโยบายงบประมาณ

ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ได้รับการแสดงออกอย่างเป็นรูปเป็นร่างครั้งแรกในรูปแบบของงบประมาณตั้งแต่ปี 1968 มีการศึกษาและการทำความเข้าใจเพิ่มขึ้นในการบังคับใช้เกี่ยวกับการวิเคราะห์บทบัญญัติพิเศษทางภาษี ที่ทำหน้าที่เหมือนกับในแผนงานการใช้จ่ายทางตรง หากย้อนกลับไปหลายทศวรรษก่อนปี ค.ศ. 1974 การวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับงบประมาณของสหรัฐเป็นสิ่งที่อยู่ในวงเขตเฉพาะของฝ่ายบริหารทั้งหมด แต่การตราบัญญัติวิธีการงบประมาณและการควบคุมการใช้จ่ายฝ่ายบริหารในปี 1974 รัฐสภาได้อำสัทธิอีกครั้งสำหรับบทบาทของตนเองในกระบวนการงบประมาณ ทำให้รัฐสภามีอิทธิพลที่มากกว่าเหนือตัวงบประมาณและกระบวนการวิธีเฉพาะต่างๆ และทำให้รัฐสภามีศักยภาพที่จะทำงานอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าเดิมในการควบคุมการใช้จ่ายของสหรัฐ

รัฐบัญญัติปี 1974 ยังส่งผลให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนโดยรัฐสภาที่ว่า การแก้ไขวิธีการงบประมาณ จะต้องถูกนำไปใช้กับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เช่นเดียวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินในทางตรง ประธานาธิบดีต้องรวมบัญชีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในงบประมาณประจำปีที่ยื่นต่อรัฐสภา คณะกรรมาธิการงบประมาณของสภาผู้แทนและวุฒิสภาที่ได้จัดตั้งขึ้นใหม่ ต้องรวบรวมระดับโครงการต่างๆ ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในรายงานของคณะกรรมาธิการที่จะนำไปสู่การหามติขึ้นรับหลักการในงบประมาณสำหรับปีงบประมาณที่จะมาถึง รัฐบัญญัติได้ปรับใช้วิธีการกระจายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหมือนที่ได้ให้อำนาจแก่รัฐสภาในกรณีการใช้จ่ายทางตรงด้วย

ทั้งฝ่ายบริหารและรัฐสภา ได้สร้างความก้าวหน้าในการรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเข้ากับแผนงานการใช้จ่ายทางตรง ทั้งในแง่การพัฒนางบประมาณและการนำเสนอของงบประมาณ แต่มีลักษณะของความแตกต่างบางประการ ที่ยังคงมีอยู่ในการให้ความช่วยเหลือทางงบประมาณของทั้งสองรูปแบบ อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบเหล่านั้นยังคงมีการพัฒนาและนำไปบังคับใช้ในกระบวนการวิธีและนโยบายงบประมาณต่อไป เพื่อจะตอบปัญหาให้ได้ในทุกรูปแบบของการใช้จ่ายของสหรัฐ

2) กรอบนโยบายภาษี

นโยบายภาษีมักมีขอบเขตที่กว้างขวางในการตัดสินใจกรณีต่างๆ ในระบบภาษีของประเทศ ครอบคลุมการตัดสินใจทางเศรษฐกิจมหภาคและจุลภาค ซึ่งอยู่นอกขอบเขตของการวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี การตัดสินใจอื่นๆ ที่โดยปกติไม่นับเป็นนโยบายภาษี แต่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่ได้จำแนกเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยผูกพันต่อทางเลือกของระบบภาษี ในการเป็นเครื่องมือสำหรับการจัดหาความช่วยเหลือทางการเงิน ซึ่งกระบวนการทางนิติบัญญัติและบริหารที่ก่อให้เกิดการตัดสินใจเหล่านั้น ดูเหมือนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจทางนโยบายโครงสร้างภาษี อย่างไรก็ตาม การตัดสินใจของรัฐบาลที่จะจัดหาความช่วยเหลือโดยผ่านทางระบบภาษี โดย

³⁸ For details, Stanley S. Surrey, *ibid*, 1985

แท้จริงแล้ว ก็คือ การตัดสินใจทางนโยบายรายจ่ายที่ได้ปิดบังเป็นการตัดสินใจทางนโยบายภาษีเสีย ดังนั้น แนวทางและการวิเคราะห์ที่ใช้บังคับ จึงควรต้องเป็นเหมือนกับกรณีการตัดสินใจในการใช้จ่ายเงินงบประมาณทางตรงด้วย

การตัดสินใจทางนโยบายที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี มีผลกระทบต่อโครงสร้างสามัญของภาษี จำนวนรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีมียุทธพิพตต่อโครงสร้างอัตราภาษี การเพิ่มขึ้นในจำนวนเงินที่ได้ใช้จ่ายผ่านรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี อาจต้องมีการเพิ่มขึ้นในอัตราภาษี จำนวนที่เพิ่มขึ้นจะขึ้นอยู่กับว่าจำนวนเดียวกันของการใช้จ่ายจะเกิดขึ้นหรือไม่ ถ้าแผนงานทางตรงจะถูกใช้แทนที่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และถ้าจำนวนไม่เท่ากัน แผนงานใช้จ่ายอื่นจะช่วยให้เป็นประโยชน์ในเงินกองทุนที่เกี่ยวข้องในรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหรือไม่ การแสดงออกของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังมีผลกระทบโดยตรงถึงความซับซ้อนของระบบภาษีทั้งหมด ความซับซ้อนนี้อาจทำให้ระบบภาษีปกติเป็นเรื่องที่ยากต่อความเข้าใจของผู้เสียภาษีมากขึ้น และอาจกระทบต่อการใช้จ่ายบังคับได้ในทางเดียวกัน รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียังมีผลกระทบโดยตรงในหน่วยงานที่ต้องบริหารงานระบบภาษี ถ้ากรมสรรพากรต้องแบ่งสรรความสนใจ งบประมาณ และบุคลากร ทั้งโครงสร้างภาษีสามัญและบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่หลากหลายรูปแบบ การบริหารงานของโครงสร้างภาษีสามัญต้องเสียหาย การบริหารงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังอาจมีประสิทธิภพน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ถ้าแผนงานถูกวางโครงสร้างและการบริหารงานเป็นเช่นแผนงานทางตรงโดยหน่วยงานที่ไม่ใช่ทางภาษี การตัดสินใจทางนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการใช้จ่ายซึ่งจำเป็นที่ต้องเกี่ยวข้องกับคณะกรรมการต่างๆ ของรัฐสภาและหน่วยงานต่างๆ ของฝ่ายบริหารที่มีขอบเขตอำนาจเหนือแผนงานการใช้จ่ายทางตรงในขอบเขตเนื้อหาเดียวกันด้วย

ตารางที่ 1
การจัดทำรายงานข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (เปรียบเทียบ 10 ประเทศในกลุ่ม OECD)

ประเทศ	วัตถุประสงค์และการใช้	บทบังคับตามกฎหมาย	ความเชื่อมโยงกับงบประมาณ	ความถี่	ระบบวิธีในการประมาณการณ
ออสเตรเลีย	เพื่ออำนวยความสะดวกในการประเมินรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเทียบเคียงกับรายจ่ายทางตรง ช่วยในการออกแบบระบบภาษีและใช้เป็นข้อมูลสำหรับการอภิปรายสาธารณะ	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	เป็นเอกสารของรัฐบาลที่แยกต่างหากจากเอกสารงบประมาณ	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ
ออสเตรีย	เพื่อปฏิรูปภาษีอย่างเหมาะสม และเพื่ออำนวยความสะดวกในกระบวนการงบประมาณ	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	ผนวกเป็นส่วนหนึ่งของรายงานการอุดหนุนในเอกสารงบประมาณ	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ
เบลเยียม	เพื่อใช้ในการประเมินผลกระทบของมาตรการทางภาษีที่หลากหลายที่มีต่อรายได้ภาครัฐ	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	ผนวกกับงบประมาณ	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตามเกณฑ์เงินสด
แคนาดา	เพื่อจัดหาข้อมูลในประมาณการณค่าใช้จ่ายของมาตรการทางภาษีให้แก่รัฐสภาและสาธารณชน	ไม่มีบทบังคับตามกฎหมาย	ไม่ได้เชื่อมโยงโดยตรงกับงบประมาณแต่จัดทำเป็นข้อมูลพื้นฐานเพิ่มเติม	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตามเกณฑ์เงินสด
ฝรั่งเศส	เพื่ออำนวยความสะดวกในกระบวนการงบประมาณ	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	ผนวกกับร่างกฎหมายงบประมาณ	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตามเกณฑ์เงินสด

Source: World Bank, Tax Expenditures-Shedding Light on Government spending through the tax system: Lesson from Developed and Transition Economics, World Bank (2004).

ประเทศ	วัตถุประสงค์และการใช้	บทบังคับทางกฎหมาย	ความเชื่อมโยงกับงบประมาณ	ความถี่	ระบบวิธีในการประเมินภาษี
เยอรมันนี	เพื่อลดการอุดหนุนและลดรายจ่าย	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	เป็นส่วนหนึ่งของงบประมาณเรียกว่า รายงานการอุดหนุน	ทุก 2 ปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตาม เกณฑ์เงินสด
อิตาลี	เพื่อใช้ในการประเมินรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีบนพื้นฐานด้านต้นทุน, เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดสิน, และความสอดคล้องกับงบประมาณ รวมถึงการประเมินผลกระทบของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีต่อภาคเศรษฐกิจจำเพาะหรือในแง่ของพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ โดยเปรียบเทียบกับเป้าหมายที่แท้จริงของมาตรการนั้น และเพื่อให้เป็นไปตามบรรทัดฐานตาม แนวนโยบายรายจ่ายภาษีของ EU	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	เป็นเอกสารแยกอิสระ (ไม่ได้เชื่อมโยงกับกระบวนการงบประมาณหรือผนวกกับเอกสารงบประมาณ)	ตามความ จำเป็น (นาน ๆ ครั้ง)	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตาม เกณฑ์สิทธิ
เนเธอร์แลนด์	เป็นการจัดหาข้อมูลให้กับรัฐสภาเพื่อให้เกิดความเข้าใจในต้นทุนทางงบประมาณของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีและจัดทำงบประมาณอย่างเหมาะสม	ไม่มีบทบังคับตามกฎหมาย	ผนวกเป็นส่วนหนึ่งของบันทึกรายงานงบประมาณ (ไม่ได้เชื่อมโยงตรงกับงบประมาณ เพียงแต่จัดทำให้เป็นข้อมูลพื้นฐาน เพิ่มเติมแก่สมาชิกรัฐสภา)	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตาม เกณฑ์สิทธิ

Source: World Bank, Tax Expenditures-Shedding Light on Government spending through the tax system: Lesson from Developed and Transition Economics, World Bank (2004).

ประเทศ	วัตถุประสงค์และการใช้	บทบังคับทางกฎหมาย	ความเชื่อมโยงกับงบประมาณ	ความถี่	ระบบวิธีในการประเมินภาษี
สหราชอาณาจักร	เพื่ออำนวยความสะดวกในการอภิปรายและถกแถลงกันในงบประมาณประจำปี	ไม่มีบทบังคับตามกฎหมายแต่เป็นคำแนะนำจากคณะกรรมการการรายจ่าย	เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารเพิ่มเติมทางสถิติในเอกสารดูไบไม่ร่วง (งบประมาณรายได้) ไม่ได้เชื่อมโยงโดยตรงกับกระบวนการงบประมาณและไม่ได้ถูกผนวกกับงบประมาณ	เป็นรายปี	หลักเกณฑ์ส่วนสูญเสียของรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ
สหรัฐอเมริกา	เพื่อการปฏิบัติอย่างเหมาะสมและลดการขาดดุลงบประมาณ	เป็นหน้าที่ตามกฎหมาย	เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารงบประมาณประจำปี แต่ไม่ได้รวมเข้าไปในกระบวนการงบประมาณ	เป็นรายปี	ส่วนสูญเสียของรายได้, ค่าเสมือนรายจ่าย และมูลค่าปัจจุบัน ตามเกณฑ์เงินสด

Source: World Bank, Tax Expenditures-Shedding Light on Government spending through the tax system: Lesson from Developed and Transition Economics, World Bank (2004).