

บทที่ 2

หลักการภาษีเงินได้และแนวความคิดของเงินได้

2.1 หลักการภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่เก็บจากรายได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ใครมีรายได้มาก ก็ควรจะมีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐมาก ใครมีรายได้น้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อย เงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นครอบคลุมถึงเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าเงินได้นั้น จะได้มาโดยต้องอาศัยน้ำพักน้ำแรง เช่น การจ้างแรงงาน การประกอบพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การขนส่ง การเกษตรกรรม เป็นต้น หรือเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง เช่น เงินได้จากเงินรางวัล เงินได้ที่ได้รับการให้ เงินได้ในรูปดอกเบี้ยย เงินปันผล รวมตลอดถึงเงินได้ที่เกิดจากผลการลงทุนในทรัพย์สิน เป็นต้น¹

แนวความคิดของเงินได้ (Income Concept) ใช้พิจารณาว่า อะไรเป็นเงินได้ในทางภาษี และอธิบายว่า เหตุใดเงินได้ชนิดหนึ่งถูกเก็บภาษีแตกต่างจากเงินได้ชนิดอื่น

(1) หลักการว่าเงินได้ทุกชนิดจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ (All-Inclusive Income Concept)

หลักการของเงินได้ที่กว้างที่สุดคือ หลักการว่าเงินได้ทุกประเภทจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ ตามหลักการนี้ เงินได้ทุกอย่างที่ได้รับสามารถเก็บภาษีได้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นที่แยกเงินได้ชนิดนั้นออกจากเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี เงินได้สามารถได้รับในรูปแบบใดก็ได้: เงินสด, ทรัพย์สิน, บริการ และอื่น ๆ ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรมักจะเริ่มต้นด้วยว่า สิ่งใด ๆ ที่มีมูลค่าที่ได้รับมาแล้วสามารถถูกเก็บภาษีได้²

¹ สาคิต รั้งศิริ, "การภาษีอากร", ภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา, น.1

² Kelvin E. Murphy and Mark Higgins, Concept in Federal Taxation, (South Western College Publishing, 1999), p.57

คำนิยามความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” นั้นได้มีบทบัญญัตินิยามความหมายของคำดังกล่าวเอาไว้ในหมวด 3 ภาษีเงินได้ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า มาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน...

ตามหลักกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรต่างเป็นภาษีที่เก็บจากฐานเงินได้หรือเงินรายได้ ความหมายของ “เงินได้พึงประเมิน” จึงหมายถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ ทั้งนี้มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ว่า “เงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินได้อันพึงต้องเสียภาษีตามความในหมวดนี้” และคำว่า “หมวดนี้” หมายถึง ภาษีเงินได้ การใช้คำว่า “หมวดนี้” แสดงให้เห็นว่า กฎหมายประสงค์จะให้อ้างอิงกับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย นอกจากนี้ในมาตรา 65 ซึ่งเป็นบทบัญญัติในหมวด 3 ก็บัญญัติว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในหมวดนี้” เช่นกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3119/2528

ระหว่าง บริษัท สยามประชากร จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

จัดสรรที่ดินขายให้แก่ประชาชนโดยให้ผู้ซื้อออกค่าใช้จ่ายจัดทำสิ่งสาธารณูปโภค เช่น ถนน ไฟฟ้า ท่อระบายน้ำ และประปา สำหรับถนนได้จัดทำในที่ดินของผู้จัดสรรและตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้จัดสรร ดังนั้น ถนนที่ผู้ซื้อที่ดินออกค่าใช้จ่ายจัดทำจึงเป็นทรัพย์สินที่ผู้จัดสรรได้รับ
เนื่องจากการประกอบกิจการ ถือเงินได้อันจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน
ได้นิติบุคคล ส่วนมาตรไฟฟ้าและประปาไม่ได้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้จัดสรร แต่เป็นของผู้ซื้อที่ดินที่
ออกค่าใช้จ่ายจัดทำขึ้น ดังนั้นไฟฟ้าและประปาจึงไม่ใช่ทรัพย์สินที่ผู้จัดสรรได้รับเป็นกรรมสิทธิ์ ทั้ง
ไม่อาจถือเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับ

(2) หลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

ข้อยกเว้นทั้งหลายของหลักการตามข้อ 1 ตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

การผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย หมายความว่า การกำหนดข้อยกเว้นของเงินได้ โดยข้อยกเว้นนั้นจะต้องนำมาใช้อย่างเคร่งครัดและในแนวแคบที่สุด

หลักการนี้ระบุว่าการผ่อนผันภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี เป็นผลมาจากกฎหมายเฉพาะอย่างซึ่งจะต้องนำมาปรับใช้และตีความอย่างเคร่งครัด และควรพึงระลึกว่า การผ่อนผัน

ภาระทางภาษีจากเงินได้ที่ได้รับสามารถทำได้หลายรูปแบบ ทำให้เงินได้ไม่ถูกนำมารวมคำนวณภาษีอย่างถาวร หรืออาจมีการเลื่อนภาระการเสียภาษีออกไปในอนาคต³

หลักการข้อยกเว้นที่คล้ายคลึงกันกับหลักการดังกล่าวบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรของไทยตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า

"เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี"

การโอนหุ้นที่เป็นเงินได้พึงประเมินนั้น ต้องเป็นการโอนหุ้นที่มีผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนตามมาตรา 40(4)(ข) ดังนั้น การโอนหุ้นให้แก่ภริยาหรือบุตรโดยไม่มีค่าตอบแทนซึ่งเป็นการให้โดยเสนหา เพราะไม่มีผลประโยชน์ดังกล่าว จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภริยาหรือบุตรผู้รับโอนหุ้นถือว่ามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แต่เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(10)

หากต่อมาภริยาหรือบุตรโอนขายหุ้นนั้นไปถือว่า เป็นการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เป็นการโอนตามปกติ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(9) และประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนหุ้นนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข)⁴

(3) หลักการใช้คืนทุน (Capital Recovery Concept)

เมื่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่ได้รับมาแล้ว ถูกจัดว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ในหลักการขั้นถัดไป คือ การกำหนดจำนวนเงินได้ที่ต้องเอามาคำนวณเงินได้เสียภาษี (ฐานภาษี)

หลักการใช้คืนทุน คือ การกำหนดว่าไม่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีจนกระทั่งทุนทั้งหมดที่ได้ลงทุนไปก่อนหน้านี้ในทรัพย์สินได้ถอนคืนทุนไปแล้ว

ดังนั้นสำหรับทรัพย์สินที่ซื้อมา เงินลงทุนในทรัพย์สินจะต้องมีการรายงานไว้เพื่อพิจารณาจำนวนกำไร (หรือขาดทุน) เมื่อมีการจำหน่ายโอนทรัพย์สินออกไป จำนวนที่ลงทุนไปในทรัพย์สินจึงถูกอ้างเป็นพื้นฐานในหลักการนี้⁵

³ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins ,*supra* note 2, p.57.

⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/418 ลงวันที่ 14 มกราคม 2541

⁵ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins ,*supra* note 2, p.58

(4) หลักการรับรู้ (Realization Concept)

หลักการที่สำคัญต่อมาก็คือ เมื่อใดที่จะถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้น หลักการพื้นฐานที่เป็นที่ยอมรับคือ หลักการรับรู้

หลักการนี้กำหนดว่า ไม่มีเงินได้ใด ถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษี จนกว่าจะมีการรับรู้โดยผู้เสียภาษี

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเพียงอย่างเดียว โดยไม่เป็นไปตามหลักการรับรู้ ไม่ส่งผลว่าเป็นการรับรู้เงินได้ในทางภาษี

ในกฎหมายไทย มีหลักการเดียวกันอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งห้ามไม่ให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542

ข้อเท็จจริง ค่าตอบแทนกรรมการในรอบปี 2535 แม้ที่ประชุมคณะกรรมการบริษัทจะได้อนุมัติในปี 2535 แต่ก็ยังไม่เป็นที่แน่นอนว่าที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นจะลงมติตามจำนวนที่ที่ประชุมคณะกรรมการบริษัทกำหนดหรือไม่ หรือจะลงมติเห็นชอบเป็นจำนวนเท่าใด แม้รายจ่ายค่าตอบแทนกรรมการในปี 2535 จะสัมพันธ์กับรายได้ในปีดังกล่าว ก็ยังไม่ถือว่าหน้าที่ของบริษัทในการจ่ายเกิดขึ้นในปี 2535

หลักที่ศาลฎีกาวางไว้: การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ได้รับมีสิทธิที่จะได้รับหรือมีหน้าที่ที่ต้องจ่าย อีกทั้งต้องมีจำนวนแน่นอน สิทธิของกรรมการที่จะเรียกให้บริษัทจ่ายค่าตอบแทนกรรมการจะเกิดขึ้นเมื่อที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นมีมติเห็นชอบตามจำนวน ดังนั้น หน้าที่ของบริษัทที่ต้องจ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 คือ ภายหลังที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นอนุมัติ เมื่อปรากฏว่าที่ประชุมใหญ่อนุมัติเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2536 จึงต้องถือเป็นรายจ่ายของบริษัทในปี 2536

(5) หลักการของสิทธิที่จะถูกเรียกคืน (Claim-of-Right Doctrine)

หลักการของสิทธิที่จะถูกเรียกคืน กำหนดว่าการรับรู้เกิดขึ้นเมื่อ จำนวนอันใดอันหนึ่งได้รับโดยไม่มีข้อจำกัดในการจำหน่ายต่อไป เพื่อประโยชน์ในการกำหนดว่าการรับรู้เกิดขึ้นเมื่อใด

- เงินได้ชนิดหนึ่งซึ่งได้รับมาโดยไม่มีข้อจำกัดว่า ผู้รับมีภาระหน้าที่ที่จะต้องคืนเงินที่ได้รับมาแล้วกลับคืนไป เงินได้ที่ได้รับมาตามหลักการนี้จะถูกรายงานว่ามีเงินได้เกิดขึ้นในปีที่ได้รับมา และหากเงินได้ดังกล่าวมีการรับรู้เป็นเงินได้ แต่อยู่ภายใต้สิทธิที่จะถูกเรียกคืนส่วนใดส่วนหนึ่ง

หรือทั้งหมดในปีหลัง ๆ จะถือเป็นค่าลดหย่อนในปีที่มีการชำระคืนตามหลักการรอบระยะเวลาบัญชีแบบรายปี (Annual Accounting Period Concept)

- เมื่อผู้เสียภาษีได้รับเงินมาจำนวนหนึ่ง ซึ่งถูกจำกัดการใช้หรือจำหน่ายเงินนั้นโดยนัยสำคัญ จำนวนเงินดังกล่าวต้องรับรู้เป็นเงินได้จนกว่าข้อจำกัดนั้นได้สูญสิ้นไป⁶

ตัวอย่างการนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ตามกฎหมายไทย ได้แก่

ตัวอย่าง 1

เมื่อศึกษาเปรียบเทียบการใช้หลักการดังกล่าวตามกฎหมายไทย จะปรากฏอยู่ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 ซึ่งกำหนดว่าเงินมัดจำ เงินประกันหรือเงินจองจากการประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรือเงินมัดจำตามสัญญาให้บริการหรือให้ใช้สาธารณูปโภค ซึ่ง

(ก) โดยชนบทธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการแยกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกันหรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาเช่าสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหายผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกันหรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือนและ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นเงินได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้เช่าทรัพย์สิน⁷ และจะถือเป็นการคืนเงินประกันเมื่อมีการหักกลบหนี้ดังกล่าวแล้ว⁸

ตัวอย่าง 2

เงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน

(1) เงินมัดจำที่ผู้จะซื้อชำระให้แก่ผู้จะขายให้ถือเป็นการชำระราคาที่ดินส่วนหนึ่ง เช่นเดียวกับเงินค่าที่ดินที่ต้องชำระในงวดอื่นๆ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ผู้จะซื้อขายให้แก่ผู้จะขายเพื่อตอบแทนที่ยอมให้ผู้จะซื้อเลื่อนกำหนดการชำระเงิน⁹

(2) เงินมัดจำที่ไม่ได้จัดเอาเป็นเงินค่าที่ดินบางส่วน แต่เป็นเพียงเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญา ไม่ถือเป็นเงินได้ในวันที่วางและเป็นหลักฐานว่าสัญญาได้ทำกันขึ้นแล้ว แต่ถือ

⁶ Ibid

⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/10258 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2541 และ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/2740 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2542

⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/90 ลงวันที่ 10 มกราคม 2543

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536

เป็นเงินได้เมื่อผู้ขายได้บอกรับ แม้ผู้ซื้อจะฟ้องคดีเรียกคืนเงินมัดจำและคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาก็ตาม¹⁰

(6) หลักการสันนิษฐานว่าได้รับ (Constructive Receipt Doctrine)

เงินใดๆ ก็ตามที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับหรืออยู่ในอำนาจครอบงำของผู้เสียภาษี แต่เนื่องจากการกระทำของผู้เสียภาษีเอง ทำให้ต้องเลื่อนการชำระออกไป

- ผู้เสียภาษีโดยใช้เกณฑ์สิทธิ จะรับรู้เงินได้เมื่อเงินได้ถือว่าได้เกิดขึ้นแล้ว ไม่ว่าการได้รับจะเกิดขึ้นหรือไม่ ไม่สำคัญ ในขณะที่ผู้เสียภาษีโดยใช้เกณฑ์เงินสดจะรับรู้เงินได้เมื่อเขาได้รับเงินแล้ว

อย่างไรก็ตามคำถามหลักสำหรับผู้เสียภาษีโดยใช้เกณฑ์เงินสดคือ เมื่อไหร่ได้รับเงินได้ เพราะการได้รับรายได้ต่อเมื่อมีการส่งมอบเงินสดทางกายภาพ จากหลักการว่าเงินได้ทุกชนิดต้องนำมารวมคำนวณบอกเราว่า เงินได้สามารถได้รับในหลายรูปแบบ เช่น เงินสด ทรัพย์สิน หรือบริการ จึงไม่จำเป็นที่ผู้เสียภาษีโดยใช้เกณฑ์เงินสดจะต้องแปรรูปการได้เป็นเงินสดก่อนจึงจะถือว่าได้รับเงินได้ สิ่งที่น่าสนใจและเป็นปัญหาพื้นฐานที่สำคัญยิ่งกว่าคือ อย่างไรก็ตามจะถือว่าเป็นการได้รับ ในหลักการของการสันนิษฐานว่าได้รับ ผู้เสียภาษีโดยใช้เกณฑ์เงินสดถือว่า ได้รับเมื่อเงินได้ได้ถูกโอนไปยังบัญชีของผู้มีเงินได้ หรืออยู่ในวิสัยที่จะใช้ได้โดยไม่มีเงื่อนไข

ตัวอย่าง เช่น รายได้ประเภทดอกเบี้ยย จะต้องเสียภาษีในวันที่มีการโอนไปเข้าบัญชีออมทรัพย์โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะเบิกถอนออกมาเมื่อใด ดังนั้น รายได้ประเภทดอกเบี้ยยจะอยู่ในอำนาจครอบงำและสามารถใช้สอยได้โดยผู้เสียภาษีเมื่อมีการโอนเข้าบัญชีและจะต้องเสียภาษีในเวลานั้น การครอบครองทางกายภาพของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยยจึงไม่ใช่เงื่อนไขที่กำหนดว่าจะต้องเสียภาษี

ข้อสังเกต เรื่องดังกล่าวกลับไม่ใช่ปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีโดยใช้เกณฑ์สิทธิเพราะรายได้ประเภทดอกเบี้ยยจะต้องเสียภาษีในช่วงเวลาที่เงินได้เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระจริงเมื่อใด ดังนั้นเมื่อเงินได้อยู่ในวิสัยที่จะถูกนำมาใช้ได้โดยไม่มีเงื่อนไข ผู้เสียภาษีก็น่าจะปฏิเสธได้ว่าตนไม่ได้รับ เพราะผู้เสียภาษีต้องรู้หรือตระหนักว่าเงินได้อยู่ในวิสัยที่จะถูกนำมาใช้ได้¹¹

¹⁰ เพิ่งอ้าง

¹¹ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins, *supra* note 2, pp.59-60

รางวัลที่ได้จากการประกวด การแข่งขัน การชิงโชคตามกฎหมายไทย

ตามกฎหมายไทย ข้อ 9(1) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กำหนดให้
ผู้จ่าย บุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ
คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ให้รางวัลแก่

ผู้รับ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษี ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 จากมูลค่าของรางวัล¹²

บริษัทจัดรายการส่งเสริมการขายให้ลูกค้าที่ซื้อสินค้าครบตามเป้าหมายมีสิทธิส่งบัตรชิงรางวัลโดยรางวัลดังกล่าวมีมูลค่าสูง เช่น รถยนต์ เครื่องไฟฟ้า และในกรณีที่เงินรางวัลมีมูลค่าเล็กน้อย บริษัทจะมอบเงินสดให้ลูกค้าเท่ากับราคาของรางวัล และให้ลูกค้าไปซื้อรางวัลจากผู้ขายเองหรือในกรณีที่มอบรถยนต์ให้แก่ลูกค้าไปแล้ว ไม่ว่ารางวัลจะเป็นเงินสดหรือรถยนต์จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามข้อ 9(1) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528¹³

แต่มีบางกรณีที่ข้อเท็จจริงใกล้เคียงกันแต่กรมสรรพากรไม่ถือว่าเป็นเงินรางวัลจากการประกวด การแข่งขัน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

1. การแลกเปลี่ยนเมื่อซื้อสินค้าครบตามเป้าหมายที่กำหนด

บริษัทประกอบกิจการจำหน่ายสินค้าประเภทอุปกรณ์ไฟฟ้า มีโครงการส่งเสริมการขายโดยบริษัทจะให้บัตรแลกของแก่ลูกค้าที่ซื้อสินค้าครบตามจำนวนที่กำหนด การที่ลูกค้านำบัตรมาแลกสินค้า บริษัทไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528¹⁴ เพราะกรณีดังกล่าวไม่ใช่รางวัลจากการประกวด การแข่งขัน การชิงโชคหรือการอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน ดังนั้น จึงไม่เข้าลักษณะเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย¹⁴

2. บริษัทประกอบธุรกิจด้านการส่งเสริมการขายการให้บริการแก่บริษัทต่างๆ ที่สนใจเข้าร่วมโครงการ โดยบริษัทจะรับสมัครสมาชิก และผู้สมัครจะได้รับบัตรสมาชิก การใช้บัตรสมาชิกนั้นทำได้โดยผู้ถือบัตรซื้อสินค้าหรือบริการจากบริษัทที่เข้าร่วมโครงการบัตรสมาชิก เช่น บริษัทน้ำมัน ห้างสรรพสินค้า ก็จะได้รับคะแนนสะสมบันทึกอยู่ในบัตรทุกครั้ง เมื่อสมาชิกผู้ถือบัตรสะสม

¹² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

¹³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.2536 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2536

¹⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.6814 ลงวันที่ 25 เมษายน 2538

คะแนนได้จนครบจำนวนที่กำหนด สมาชิกผู้ถือบัตรมีสิทธินำคะแนนสะสมไปขอรับรางวัลเป็นของขวัญ กรณีที่บริษัทมอบรางวัลให้แก่ลูกค้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่เนื่องจากไม่ใช่รางวัลในการประกวด การแข่งขัน การชิงโชค หรือการอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน ผู้จ่ายจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย¹⁵

กรณีดังกล่าวข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่างเล็กน้อยของหลักการสันนิษฐานว่าได้รับ รายละเอียดของปัญหาที่ยากขึ้นที่ผู้เริ่มศึกษากฎหมายภาษีอากรจะต้องเผชิญ คือ การกำหนดว่าเมื่อใดหลักการของสิทธิที่จะถูกเรียกคืน(claim-of-right) และหลักการสันนิษฐานว่าได้รับจะถูกนำมาใช้ หลักการสันนิษฐานว่าได้รับจะนำมาใช้เมื่อเงินได้ชนิดหนึ่งยังไม่ได้มีการรับทางกายภาพโดยผู้เสียภาษี ดังนั้น คำถามที่จะต้องหาคำตอบคือ การกำหนดว่าเงินได้ชนิดหนึ่งจะต้องเสียภาษีในปัจจุบันหรือไม่อยู่ที่ว่าผู้เสียภาษีมีเงินได้อยู่ในความควบคุมหรือไม่ ซึ่งตรงกันข้ามกับหลักการของสิทธิที่จะเรียกคืนที่เงินจำนวนหนึ่งจะได้รับมาแล้ว คำถามในกรณีนี้คือจำนวนที่ได้รับต้องเสียภาษีในขณะนั้นเลยหรือไม่

(7) หลักแหล่งเงินได้ที่จะชำระ (Wherewithal-to-pay Concept)

ระบบภาษีเงินได้นั้นมีหลักปรัชญาอยู่บนพื้นฐานของความสามารถในการชำระ จากหลักการว่า จำนวนภาษีที่ชำระควรมีความสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษีในการชำระภาษี ความสามารถในการชำระภาษีในปัจจุบันเป็นสิ่งสำคัญสำหรับวัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้ เพื่อแยกแยะหลักความสามารถในการชำระ (ability-to-pay) และการปรับใช้ในการรับรู้เงินได้ (income recognition applications) เราจึงต้องใช้หลักแหล่งเงินได้ที่จะชำระ

หลักการนี้กำหนดว่า เงินได้ควรต้องรับรู้ที่เกิดขึ้น และมีภาษีที่ต้องชำระจากฐานเงินได้เมื่อผู้เสียภาษีมีแหล่งเงินได้ที่สามารถชำระภาษีได้ ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปจะกำหนดให้ธุรกรรมนั้นๆ ต้องให้เงินสดเพื่อชำระภาษี การได้รับทรัพย์สินในรูปแบบอื่นๆ และการผ่อนผันภาระภาษี ก็ถือได้ว่าเป็นการได้รับในรูปแบบหนึ่งซึ่งสามารถที่จะถูกเก็บภาษีได้¹⁶

¹⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.2636 ลงวันที่ 11 มีนาคม 2540

¹⁶ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins ,*supra* note 2, p.61

ตัวอย่างของหลักแหล่งเงินได้ที่จะชำระตามกฎหมายไทย

กรณีผู้ว่าจ้างทำของจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้างล่วงหน้า โดยหักกับค่าจ้างแต่ ละงวดตามสัญญาว่าจ้าง เงินค่าจ้างที่จ่ายล่วงหน้าถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้าง ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ¹⁷

จุดด้อยของหลักแหล่งเงินได้

การปรับใช้หลักแหล่งเงินได้ จะกล่าวถึงเฉพาะปัญหาการรับรู้เงินได้ จึงไม่ครอบคลุม ถึงปัญหาในทุกสถานการณ์ที่หลักการนี้อาจจะถูกนำมาปรับใช้

2.2 ความหมายของเงินได้

2.2.1) ความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

นักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้ให้คำนิยามของคำว่าเงินได้ แต่คำนิยามที่ยึดถือกันมาก ได้แก่ คำนิยามของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons โดย Haig ได้ให้คำนิยามว่า เงินได้ คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time.) เงินได้ประกอบด้วย เงิน และสิ่งของที่สามารถตีราคาเป็นเงิน ส่วน Simons ได้ให้คำนิยามของเงิน ได้ หมายถึงผลรวมของมูลค่าการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question) จากคำนิยามของ Simons อาจกำหนดเป็นสมการได้ดังนี้

$$\begin{array}{lclcl} \text{เงินได้} & = & \text{การบริโภค} & + & \text{การเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิ} \\ \text{ค่าสุทธิ} & = & \text{ทรัพย์สิน} & - & \text{หนี้สิน} \end{array}$$

จากคำนิยามเรื่องเงินได้ของนักเศรษฐศาสตร์ทั้งสองท่านจะเห็นได้ว่า นัก เศรษฐศาสตร์ได้นำหลักความเพิ่มพูน (Accretion Concept) มาใช้ในการกำหนดเงินได้ โดยถือว่า การที่คนหนึ่งสามารถใช้จ่ายเพื่อการบริโภคแล้วยังมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้นในช่วงระยะเวลา หนึ่ง สิ่งนี้ย่อมชี้ให้เห็นว่าเขามีเงินได้เท่าใด ดังนั้นอะไรก็ตามที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทาง

¹⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0802/7538 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2537

เศรษฐกิจของบุคคลนั้นย่อมนับรวมถือเป็นเงินได้ไม่ว่าจะได้รับมาในรูปลักษณะใดหรือได้รับมาจากทางใดๆ เช่น ดอกเบี้ย ค่าเช่า ค่าไร ค่าจ้างแรงงาน หรือเป็นเงินได้ที่ได้จากโชคลาภ จากการพนัน เป็นต้น ย่อมถือว่าเป็นเงินได้ทั้งสิ้น และไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นเป็นปกติหรือไม่เป็นปกติเกิดขึ้นตามความคาดหมายหรือเป็นไปโดยบังเอิญ และจะได้รับมาเป็นเงินสดแล้วหรือไม่ก็ตาม ในทำนองเดียวกันการลดความมั่นคงในทางเศรษฐกิจก็เท่ากับเป็นการลดเงินได้ ไม่ว่าการลดความมั่นคงนั้นจะเกิดขึ้นจากการใช้จ่าย การเสียหาย การบุบสลาย การล้าสมัยทางเทคนิค การลดมูลค่าเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของราคาตลาด หรือผลขาดทุนจากการพนัน จากเคราะห์กรรมอุบัติเหตุ หรือภัยธรรมชาติต่างๆ

ความแตกต่างระหว่างเงินได้ที่แท้จริง (Real Income) กับเงินได้ที่เป็นตัวเงิน (Money Income) อยู่ที่เงินได้ที่แท้จริง หมายถึงการเพิ่มขึ้นของความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ส่วนเงินได้ที่เป็นตัวเงิน หมายถึงการเพิ่มขึ้นของเงินตราของทรัพย์สินสุทธิของบุคคลหนึ่ง ในกรณีภาวะเงินเฟ้อเงินได้ที่แท้จริงจะเท่ากับเงินได้ที่เป็นตัวเงิน แต่ในกรณีที่ระดับราคาของสินค้าสูงขึ้นเงินได้ที่เป็นตัวเงินจะสูงกว่าเงินได้ที่แท้จริง โดยแท้จริงแล้วการเพิ่มขึ้นของมูลค่าเงินตราดังกล่าวไม่ใช่เงินได้ เพราะไม่ได้แสดงถึงอำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น เนื่องจากมูลค่าเงินตราของสินค้าและบริการอื่นก็เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน การเก็บภาษีเงินได้โดยให้เงินได้ที่เป็นตัวเงินเป็นฐานภาษีจะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเงินได้ที่แท้จริงไม่ได้เกิดขึ้นหรือเกิดขึ้นน้อยกว่าเงินได้ที่เป็นตัวเงิน ยิ่งอัตราภาษีเงินได้เป็นอัตราแบบก้าวหน้า ผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระภาษีเงินได้ในอัตราส่วนที่สูงกว่าเงินได้ที่แท้จริงที่ได้รับ

2.2.2) ความหมายของเงินได้ตามหลักการบัญชี

การบัญชีคือ การประมวลข้อมูลจากเหตุการณ์ทางการเงินของธุรกิจและแสดงออกมาในรูปของรายงานเพื่อให้ทราบถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ หน้าที่ที่สำคัญประการหนึ่งของนักบัญชีคือจะต้องคำนวณเงินได้ของธุรกิจเพื่อให้ทราบว่าธุรกิจมีฐานะหรือความมั่งคั่งพอที่จะจ่ายเงินปันผลหรือกำไรให้แก่เจ้าของได้โดยไม่ทำให้ฐานะของกิจการลดลงไปจากเดิมที่เป็นอยู่ หลัก Accretion Concept ซึ่งกำหนดให้วัดการเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิของกิจการไม่สามารถนำมาใช้ในทางปฏิบัติได้ เพราะคำว่ามูลค่าในทางเศรษฐศาสตร์นั้นหมายถึงการประมาณความพอใจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่มีอยู่ใน

ปัจจุบัน ตราบจนปัจจุบันนี้ยังไม่มีวิธีการใดๆ ที่สามารถใช้วัดมูลค่าดังกล่าวได้อย่างเที่ยงธรรมและเป็นที่ยอมรับของทุกคน

นักบัญชีสมัยก่อนได้พยายามหาหลักเกณฑ์ในการวัดเงินได้ที่จะนำมาใช้ได้จริงๆ แทนที่จะวัดค่าสุทธิโดยตรงก็ใช้วิธีวัดมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ(เฉพาะทรัพย์สินที่มีตัวตน)ของกิจการเงินได้ก็คือส่วนที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิ หลักเกณฑ์นี้ได้ถูกนักทฤษฎีการภาษีชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องของการวัดมูลค่าดังกล่าวว่า ไม่แสดงแหล่งที่มาของเงินได้ ดังนั้นตัวเลขที่ได้จึงไม่ค่อยเป็นประโยชน์ สำหรับผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ การวัดเงินได้จึงควรคำนึงถึงเหตุการณ์หรือรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แนวความคิดดังกล่าวได้นำไปสู่การพัฒนาลักษณะการบันทึกรายได้ซึ่งเรียกว่า Realization Concept ซึ่งเป็นที่ยอมรับในหมู่นักบัญชีจนถึงปัจจุบันนี้

หลัก Realization Concept นี้มีอยู่ว่า เงินได้จะถือว่าเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินหรือหนี้สินอย่างแน่นอน และการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นไปโดยถูกต้องเที่ยงธรรมจนเป็นที่ยอมรับในการบันทึกรายการทางบัญชีได้

2.2.3) ความหมายของเงินได้ตามหลักกฎหมาย

การจัดเก็บภาษีเงินได้โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติของกฎหมาย การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเงินได้ควรมีหลักดังนี้

(1) ความพร้อมที่จะชำระภาษีเพื่อประโยชน์ในการบริหารภาษีอากร การจัดเก็บภาษีควรจะทำเมื่อผู้เสียภาษีพร้อมที่จะชำระ ในขณะเดียวกันเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องพร้อมที่จะจัดเก็บภาษีด้วย

(2) เงินได้ต้องเกิดขึ้นตามหลักรายการที่เกิดขึ้นจริง (Realization Concept) และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างเที่ยงธรรม (Objectivity) หลักสำคัญของเงินได้ คือ จะต้องมีการจำหน่ายทรัพย์สินออกจากกิจการแล้ว และเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยจะต้องมีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น เช่น ที่ดินที่มีราคาเพิ่มขึ้นเพราะความเจริญของชุมชน ยังไม่ถือเป็นเงินได้ตราบเท่าที่ยังไม่มีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น

(3) ความเป็นธรรมและการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีโดยเท่าเทียมกัน (Equity) กล่าวคือเงินได้ที่เท่ากันจะต้องรับภาระภาษีเท่าเทียมกัน

(4) ความสะดวกและความเที่ยงตรงในการบริหารภาษีอากร (Ease and Consistency) เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรจะต้องนำไปใช้ในทางปฏิบัติ ดังนั้นบทบัญญัติของ

กฎหมายต้องง่ายแก่ความเข้าใจ และไม่ทำให้เกิดปัญหาได้แก่ เพื่อความสะดวกของเจ้าหน้าที่ และทำให้เกิดความเป็นธรรม โดยมีการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีเท่าเทียมกัน

(5) การสนองวัตถุประสงค์ทางสังคมและเศรษฐกิจ โดยนำมาตรการภาษีอากรมาใช้ประโยชน์ทางสังคมและทางเศรษฐกิจ เช่น บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน ได้กำหนดให้หักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรได้ไม่เกิน 3 คน เป็นการนำระบบการวางแผนครอบครัวมาใช้ โดยอาศัยมาตรการทางภาษีอากรมาเป็นเครื่องส่งเสริมทางด้านสวัสดิการและการสงเคราะห์ เนื่องจากรัฐยังไม่สามารถให้บริการทางด้านสังคมสงเคราะห์ได้อย่างทั่วถึง จึงต้องสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีช่วยเหลือตนเอง เช่น ยอมให้นำค่าเบี้ยประกันชีวิตมาหักเป็นค่าลดหย่อน ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับจากนายจ้าง¹⁸

คำว่า "เงินได้" ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับเงินได้นั้น อาจมีความหมายได้หลายอย่าง กฎหมายภาษีอากรเงินได้ของประเทศต่างๆ จึงอาจใช้ฐานภาษีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่าจะรับเอาฐานภาษีในความหมายใดมาใช้

ความหมายของคำว่า เงินได้ ในทางกฎหมายนั้น ในประเทศอังกฤษได้มีการแบ่งแยกระหว่างเงินได้กับผลรับ (receipt) และผลประโยชน์อย่างอื่นออกจากกัน กล่าวคือผลประโยชน์อย่างอื่นจะไม่ถือเป็นเงินได้ นักกฎหมายจะมองว่าถ้าสิ่งใดไม่ได้เป็นไปตามคำวินิจฉัยของศาลว่า สิ่งนั้นเป็นเงินได้แล้วก็จะไม่ถือว่าสิ่งนั้นเป็นเงินได้¹⁹

ลักษณะของเงินได้ตามคำวินิจฉัยของศาลนั้น เงินได้ต้องมีลักษณะเป็นการไหลเข้ามาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และสิ่งนั้นต้องคำนวณเป็นราคาเงินได้ นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงแหล่งธุรกรรมทางธุรกิจ การรับรู้ วัตถุประสงค์และความมุ่งหมายของคู่สัญญาในทางธุรกรรมด้วย

รายได้ (Incoming)

ในปี ค.ศ.1883 ผู้พิพากษาของศาลในประเทศอังกฤษ ได้ตัดสินโดยวินิจฉัยเกี่ยวกับลักษณะของเงินได้ไว้ว่า กรณีจะถือว่าเป็นเงินได้นั้นต้องปรากฏว่ามีการไหลเข้ามา

นอกจากนี้ ผู้พิพากษา Finlay ได้ตัดสินคดี Lambe v. Inland Revenue Commissioners โดยได้อธิบายความหมายของคำว่าเงินได้ไว้ดังนี้ เงินได้ หมายถึง สิ่งที่มีเข้ามา

¹⁸ สราธิต รังคศิริ, "การภาษีอากร", ภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา, น.22.

¹⁹ Kevin Holmes, The concept of income (Amsterdam:IBFD Publications BV, 2001), pp.151-171.

และต้องได้รับอย่างแท้จริง การจัดเก็บภาษีที่เก็บจากเงินได้จะต้องเป็นการเก็บจากสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่เข้าไปอยู่ในกระเป๋าของบุคคลคนหนึ่ง "income mean that which come in, and....it refers to what is actually received... (T)ax is a tax on income. It is a tax on what in one form or another goes into a man's pocket. That is the general principle...(I)n order to attract tax here must be income in the sense of something coming in"

การคำนวณเป็นราคาเงินได้ (Convertibility into Cash)

แนวคิดทางกฎหมายเกี่ยวกับเงินได้ที่มีการพัฒนาขึ้นอีกรูปแบบหนึ่งคือ กรณีที่รายได้ที่อยู่ในรูปแบบอื่นที่มีใช้เงินสด จะต้องมีการคำนวณเป็นเงินสดก่อนเพื่อกำหนดเป็นรายได้พึงประเมิน ผลที่ตามมาของแนวความคิดดังกล่าวย่อมส่งผลให้กับผลรับ (receipt) ใดๆที่ไม่อาจคำนวณเป็นราคาเงินได้จะไม่ถูกนับว่าเป็นเงินได้

สิ่งตอบแทนจากธุรกิจการงานหรือการประกอบอาชีพ (Rewards of Employment or Vocation)

คุณลักษณะสุดท้ายที่ใช้จำแนกระหว่างการได้รับเงินได้กับสิ่งอื่นที่ไม่ถือเป็นเงินได้ก็คือ สิ่งที่จะถือเป็นเงินได้นั้นต้องเป็นสิ่งที่ได้รับที่เกี่ยวข้องกับผลกำไร (Profit) หรือผลได้จากการประกอบอาชีพ

สำหรับประเทศไทย เงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นมีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติไว้ว่า "เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย"

2.3 วัตถุประสงค์ของภาษีเงินได้

หากจะกล่าวว่ารัฐเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้โดยตรงนั้นคงจะไม่ถูกต้องทีเดียวนัก เพราะแนวคิดในการเก็บภาษีอากรในระยะหลังๆและในปัจจุบัน การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้นั้น เป็นเพียงวัตถุประสงค์ประการหนึ่ง ในความเป็นจริงยังมีวัตถุประสงค์อื่นมากมายอีกหลายประการ ดังนี้

(1) เพื่อเป็นรายได้ (Raising Revenue)

กล่าวได้ว่า ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐจัดเก็บมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นรายได้ ไม่ว่าจะเป็นรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นก็ตาม จะแตกต่างกันก็เพียงว่ารัฐบาลกลางมีขอบเขตอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรได้กว้างขวางกว่า สามารถครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรได้มากกว่า หรือมีกิจการที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีอากรจำนวนมากรายการกว่าเท่านั้น ลักษณะภาษีอากรและจำนวนรายได้ทางภาษีอากรนั้น เป็นเครื่องชี้ให้เห็นความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจของชุมชนหรือรัฐนั้นเป็นอย่างดี หากเราพิจารณางบประมาณประจำปีของเทศบาลต่างๆ ในส่วนรายได้ทางภาษีอากร แม้ไม่เคยเห็นสภาพท้องที่ต่างๆ แต่ก็พอบอกได้ว่าเทศบาลแต่ละแห่งนั้นมีความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจต่างกันอย่างไร เป็นเมืองเล็กหรือเมืองใหญ่เพียงใด

(2) เป็นเครื่องมือช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

กล่าวคือ เป็นเครื่องมือเพิ่มการขยายตัวของรายได้ประชาชาติ ควบคุมธุรกิจและคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศ ส่งเสริมผลผลิตภายในประเทศ เป็นต้น ทั้งนี้ย่อมสุดแล้วแต่นโยบายภาษีอากรของแต่ละประเทศ สำหรับประเทศไทยนั้นจัดเก็บภาษีอากรเข้าในอัตราสูงสำหรับสินค้าผลิตได้เอง เพื่อส่งเสริมและคุ้มครองให้ประชาชนใช้สินค้าที่ผลิตได้เองภายในประเทศ

(3) เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน

กล่าวคือเป็นการควบคุมการบริโภคหรือการใช้ทรัพยากรให้เหมาะสม ดังจะเห็นได้ว่าปัจจุบันประเทศไทยเก็บภาษีในอัตราที่สูงสำหรับสินค้าที่ฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ เครื่องปรับอากาศ วิทยุ โทรทัศน์ เครื่องสำอาง หรือสินค้าที่ไม่จำเป็นในการครองชีพ หรือสินค้าที่รัฐเห็นว่าเป็นผลร้ายต่อสุขภาพอนามัยของประชาชน เช่น บุหรี่ สุรา เป็นต้น

(4) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

ภาวะเศรษฐกิจของประเทศนั้นไม่ว่าจะราบรื่นคงที่ตลอดไป เพราะอาจเกิดความผันผวนทางเศรษฐกิจได้ เช่น เศรษฐกิจตกต่ำ คนมีรายได้น้อยลง มีภาวะการว่างงาน ราคาสินค้าหรือค่าบริการต่างๆ มีแนวโน้มสูงขึ้น เกิดภาวะเงินเฟ้อหรืออาจมีภาวะเศรษฐกิจรุ่งเรืองขึ้น เหตุการณ์เหล่านี้จะเกิดขึ้นเมื่อไรก็ได้ การหยุดยั้งภาวะการเช่นนั้น กลไกทางภาษีอากรนั้นมีส่วนช่วยในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้อย่างหนึ่ง คือช่วยควบคุมรายได้และการว่างงานให้น้อยลง ทำให้เศรษฐกิจเจริญเติบโตสม่ำเสมอมีความมั่นคงขึ้น อันจะส่งผลต่อความมั่นใจในการลงทุนของนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศ

(5) เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้

เป้าหมายในทางเศรษฐกิจของประเทศนั้น คือต้องการให้ประชาชนมีมาตรฐานการครองชีพสูงหรือดีที่สุด คือให้อยู่ดีกินดี มีความสุข ให้มีความเหลื่อมล้ำต่ำสูงในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด แต่การที่จะให้ประชาชนทุกคนมีฐานะความเป็นอยู่ที่เท่าเทียมกันหมดนั้น ย่อมเป็นไปได้เพียงแต่หวังและพยายามให้คนส่วนใหญ่มีฐานะความเป็นอยู่ระดับปานกลาง ให้มีคนจนหรือคนรวยน้อยที่สุด การกำจัดช่องว่างเหลื่อมล้ำต่ำสูงดังกล่าวนี้ ภาษีอากรที่ดีจะเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่จะช่วยให้เป้าหมายทางเศรษฐกิจของประเทศบรรลุผลตามที่ต้องการได้ การเก็บภาษีอากรจากคนที่มีความสามารถในการเสียภาษี แล้วนำภาษีที่ได้ไปใช้จ่ายตามวิธีการงบประมาณ การจ้างแรงงาน การซื้อสินค้า การว่าจ้างก่อสร้างถนนหนทาง ทำให้เกิดกระแสเงินสะพัดเคลื่อนไหวหรือยกย้ายจากจุดหนึ่งไปยังอีกจุดหนึ่ง กระจายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้แก่คนอีกกลุ่มหนึ่ง แล้วกระทบหรือกระเพื่อมต่อไป แบบลูกโซ่จากมือหนึ่งไปยังอีกมือหนึ่ง เป็น วัฏจักร แล้วย้อนกลับมาหารัฐในรูปภาษีอากรเป็นระลอกซ้ำแล้วซ้ำอีก ซึ่งทำให้ภาษีอากรนั้นไม่ตกค้างคงคลังโดยเปล่าประโยชน์

(6) เพื่อตอบสนองนโยบายบางประการของรัฐ

รัฐอาจวางนโยบายบางประการโดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือเพื่อช่วยบังคับให้นโยบายนั้นสัมฤทธิ์ผล เช่นนโยบายวางแผนครอบครัว การส่งเสริมสวัสดิการสังคม (การประกันชีวิต) การส่งเสริมการลงทุน การศึกษาภายในประเทศ การจัดการศึกษาเอกชน เป็นต้น²⁰

²⁰ เฟิงอ้าง.