

1. ความนำ

การศึกษาในบทแรกนี้จะศึกษาแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับการภาษีอากรที่สำคัญๆ เพื่อให้นักศึกษาใช้เป็นพื้นฐานในการศึกษาเนื้อหาในบทต่อ ๆ ไปได้ง่ายขึ้น ขอบเขตของเนื้อหาที่จะศึกษาในบทนี้ครอบคลุมถึง ความหมายของภาษีอากร ฐานภาษี โครงสร้าง อัตราภาษี วิธีการประเมินภาษี ภาระภาษี การจัดเก็บภาษีซ้อน และวิธีการจำแนกประเภทภาษี ซึ่งจะเป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ โครงสร้างภาษีและผลของการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดต่อระบบเศรษฐกิจในด้านต่าง ๆ

2. ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากร หมายถึง อะไร นักเศรษฐศาสตร์หลายท่านต่างให้คำนิยามคำว่า ภาษีอากรไว้แตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม มีคำนิยามของนักเศรษฐศาสตร์สองท่านที่ได้ถูกนำไปกล่าวอ้างในวิชาเศรษฐศาสตร์ภาษีอากร ได้แก่ คำนิยามของ E.R.A. Seligman ซึ่งเป็นคำนิยามที่มีความหมายในแนวการบังคับจัดเก็บ(compulsory) และคำนิยามของ Charles M. Allan ซึ่งเป็นคำนิยามที่มีความหมายในแนวการเคลื่อนย้ายทรัพยากร(income flow)ระหว่างภาคเอกชน(private sector)กับภาครัฐบาล(public sector) ดังนี้

2.1 ความหมายของภาษีอากรในแนวการบังคับจัดเก็บ

E.R.A. Seligman ได้ให้คำนิยาม “ ภาษีอากร ” แนวการบังคับจัดเก็บ ดังนี้

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการเพื่อนำมาใช้จ่ายเป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี¹ จากคำนิยามดังกล่าวจำแนกสาระสำคัญของคำนิยามออกได้ 3 ประการคือ

ประการแรก สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการนั้นจะต้องมีลักษณะของการบังคับโดยสิ่งทีรัฐบาลบังคับจัดเก็บนั้น อาจจะเป็นรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์ หรือบริการจากผู้เสียภาษี ในกรณีที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในรูปของสิ่งของหรือบริการ เราเรียกว่าภาษีในรูปสินค้าและบริการ (tax in kind) ตัวอย่างเช่น การบังคับเวนคืนที่ดินเพื่อสร้างถนน ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ส่วนต่างระหว่างราคาที่พักขายได้ (ราคาตลาด) กับราคาที่ได้รับ (ค่าเวนคืน) คือจำนวนภาษีที่เจ้าของที่ดินเสียให้แก่รัฐบาล การบังคับการกู้ยืมเงินโดยจ่ายดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราที่ควรได้รับ การบังคับการใช้แรงงาน หรือให้ค่าตอบแทนในอัตราที่ต่ำกว่าที่พึงได้รับ เป็นต้น

ประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้นต้องนำไปใช้จ่ายเป็นประโยชน์แก่สังคมโดยส่วนรวม กล่าวคือ ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลเพื่อที่จะนำรายได้ที่จัดเก็บได้ในแต่ละปีไปเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะ (public expenditure) เพื่อผลประโยชน์แก่คนทั่วไป เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน และสวัสดิการสังคม เป็นต้น

ประการที่สาม ผู้เสียภาษีอากรนั้นจะไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง กล่าวคือ ผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนได้รับมิได้มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนชำระ ซึ่งโดยทั่วไปจะมีภาษีอากรเพียงไม่กี่ชนิดที่รัฐบาลจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ (benefit received principle) เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์นั้นแม้จะทำรายได้ให้รัฐบาลได้เพียงพอกับการใช้จ่าย แต่ผลของการภาษีอากรมีอาจบรรลุผลการกระจายความเป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะจัดเก็บตามหลักความสามารถ (ability to pay principle) ทั้งนี้ เพื่อให้ผลของภาษีบรรลุวัตถุประสงค์การกระจายความเป็นธรรม (redistribution of income)

2.2 ความหมายของภาษีอากรในแนวการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชน กับภาครัฐบาล

Charles M. Allan ได้ให้คำนิยาม ภาษีอากร ในแนวการเคลื่อนย้ายทรัพยากร(income flow)ระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล ไว้ดังนี้

ภาษีอากร คือ เงินได้ หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืม และรายจ่ายโดยตรงสำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะ ซึ่งจ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการนั้น² จากนิยามดังกล่าว เราจำแนกสาระสำคัญของนิยามออกได้ 2 ประการ คือ

ประการแรก ภาษีอากร เป็นเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลในทิศทางเดียว(unilateral flow) กล่าวคือ เงินได้หรือทรัพยากรที่ภาคเอกชนถือครองอยู่ในขณะใดขณะหนึ่งจะแสดงถึงอำนาจซื้อของภาคเอกชนในขณะนั้น เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีเพื่อนำรายได้ไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลจะทำให้ทรัพยากรที่จะเหลือไว้ใช้จ่ายในภาคเอกชนลดลง ส่งผลกระทบต่อการใช้บริโภค การออม และการลงทุนของภาคเอกชน ในที่สุดจะเกิดผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพยากร และการกระจายรายได้

ประการที่สอง ความหมายของภาษีอากรตามแนวทางนี้ได้ยกเว้นการกู้ยืมของรัฐบาล และการขายสินค้าและบริการในราคาทุน . ซึ่งภาษีอากรตามแนวคิดนี้ถือว่าเงินได้หรือทรัพยากรจะต้องเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลทิศทางเดียว (unilateral flow) จึงจะถือว่าเป็นภาษีอากร ส่วนการกู้ยืมของรัฐบาลและการขายสินค้าและบริการในราคาทุนไม่เป็นภาษีอากร ทั้งนี้ก็เพราะว่า การกู้ยืมรัฐบาลต้องจ่ายคืนให้เอกชนในภายหลังจึงไม่เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลอย่างแท้จริง กล่าวคือ ในตอนแรกเมื่อรัฐบาลออกพันธบัตรกู้ยืมเงินจากเอกชนเงินจะเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาลโดยเอกชนถือพันธบัตรรัฐบาลไว้ แต่เมื่อพันธบัตรครบกำหนดไถ่ถอนคืนรัฐบาลต้องจ่ายเงินที่กู้ยืมพร้อมดอกเบี้ยคืนมาให้เอกชน ดังนั้น การกู้ยืมเงินจึงเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรต่างตอบแทน(bilateral flow) ส่วนการขายสินค้าและบริการในราคาทุนนั้นก็เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรต่างตอบแทนเช่นกัน เพราะการขายสินค้าและบริการในราคาทุนโดยรัฐบาลมีผลทำให้สินค้าและบริการเคลื่อนย้ายจากภาครัฐบาล (public sector) ไปสู่ภาคเอกชน (private

sector) ขณะเดียวกันเอกชนต้องจ่ายเงินค่าสินค้าและบริการนั้น ๆ เงินทุนจะเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลเท่ากับมูลค่าสินค้า อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่รัฐบาลขายสินค้าและบริการให้เอกชนในราคาที่แตกต่างไปจากต้นทุนการผลิตจะส่งผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐบาลได้ 2 ลักษณะ กล่าวคือ ถ้ารัฐบาลขายสินค้าและบริการในราคาที่สูงกว่าต้นทุนการผลิต ทรัพยากรจะเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลมากกว่าทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาครัฐบาลสู่ภาคเอกชน ผลการเคลื่อนย้ายไปสู่ภาครัฐบาลสุทธิเป็นบวก (positive flow) นั่นคือ รัฐบาลได้รับผลกำไรจากการขายสินค้าและบริการ ผลกำไรจึงถือเป็นภาษีอากร แต่ถ้าวรัฐบาลขายสินค้าและบริการในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนการผลิตเพื่อให้ความช่วยเหลือหรืออุดหนุนแก่ผู้ใช้สินค้าและบริการส่งผลให้รัฐบาลขาดทุน ในกรณีนี้ทรัพยากรจะเคลื่อนย้ายจากภาครัฐบาลไปสู่ภาคเอกชนมากกว่าทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล เกิดผลการเคลื่อนย้ายสุทธิเป็นลบ(negative flow) ดังนั้น การขายสินค้าและบริการในราคาต่ำกว่าต้นทุนจึงเป็นภาษีเชิงลบ(negative tax)

3. ฐานภาษี

ฐานภาษี(tax base) คือสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร ซึ่งอาจจะเป็นรายได้ มูลค่าการใช้จ่าย มูลค่าทรัพย์สิน หรืออื่น ๆ โดยปกติสิ่งที่จะใช้เป็นฐานภาษีนั้นจะต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีตลอดจนความสามารถในการบรรลุลวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ การทำรายได้ให้รัฐบาล การเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ การกระจายรายได้ที่เป็นธรรม และการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ โดยทั่วไป สิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีแบ่งออกได้ 4 ประการ คือ ฐานภาษีที่เกี่ยวกับรายได้ (income tax bases) ฐานภาษีที่เกี่ยวกับการบริโภค (consumption tax bases) ฐานภาษีที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (wealth tax bases) และฐานภาษีที่เก็บจากฐานอื่นๆ (others tax bases) ดังนี้

3.1 ฐานภาษีที่เกี่ยวกับรายได้

การจัดเก็บภาษีจากรายได้นอกจากจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญแล้ว ยังเป็นเครื่องมือทางการคลังในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการกระจายความเป็นธรรมด้วย ในทางทฤษฎีถือว่า รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด และเป็นฐานภาษีที่กว้างใหญ่มาก ปัจจุบันภาษีที่เก็บจากฐานรายได้มี 3 ชนิด คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (personal income tax) และภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax) และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (petroleum income tax)

3.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากรายได้ที่บุคคลธรรมดาทำมาหาได้ในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยปกติจะใช้ช่วงระยะเวลาหนึ่งปี หรือที่เรียกว่าปีภาษี ในทางปฏิบัติจะนิยามคำว่า เงินได้ ประเภทของเงินได้และหลักเกณฑ์การจัดเก็บเอาไว้

3.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรหรือรายได้จากการประกอบการค้าของนิติบุคคลต่าง ๆ เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น

3.1.3 ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้ของผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียม

3.2 ฐานภาษีที่เกี่ยวกับการบริโภค

ภาษีฐานการบริโภคจะจัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของครัวเรือนหรือมูลค่าซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ การจัดเก็บภาษีฐานการบริโภคจำแนกได้ 2 ลักษณะ คือ การจัดเก็บภาษีจากการซื้อขายสินค้าและบริการโดยทั่วไปจะจัดเก็บตามหลักความเป็นกลาง(neutrality)เพื่อใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังในการทำรายได้ ส่วนสินค้าฟุ่มเฟือยหรือต้องควบคุมการบริโภคสินค้าจะเก็บภาษีเพื่อควบคุมการบริโภคและบังคับการออมโดยจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค ได้แก่ ภาษีการค้า(business tax) หรือภาษีการขาย (sales tax) ภาษีสรรพสามิต(selective sales tax หรือ excise tax) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax) ภาษีสินค้าขาเข้า (import tariff)

3.2.1 ภาษีการค้า หรือภาษีการขาย เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่ซื้อ

ขายเพื่อการบริโภค อาจจะจัดเก็บเพียงขั้นตอนเดียวในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งของการซื้อขาย เช่น ระดับโรงงาน หรือการค้าส่ง หรือการค้าปลีก หรืออาจจะจัดเก็บหลายขั้นตอนก็ได้

3.2.2 ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่เก็บจากการซื้อขายสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง โดยทั่วไป สินค้าหรือบริการที่รัฐบาลเก็บภาษีสรรพสามิต ได้แก่ สินค้าหรือบริการที่มีลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยไม่มีความจำเป็นในชีวิตประจำวัน สินค้าที่รัฐบาลต้องการจำกัดการบริโภค สินค้าที่รัฐบาลต้องการควบคุมการบริโภค สินค้าและบริการผู้บริโภคสินค้านั้นได้รับสิทธิประโยชน์จากบริการของรัฐบาล และสินค้าในอุตสาหกรรมผู้ประกอบการน้อยราย

3.2.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่เก็บบนฐานของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในขั้นตอนการผลิตแต่ละขั้นตอน การใช้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนเป็นฐานแทนการใช้ราคาเป็นฐานทำให้สามารถจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน(double taxation)ได้ ปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคที่กำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียว และใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด (ยกเว้นอัตราร้อยละ ศูนย์ ซึ่งเป็นอัตราที่กำหนดขึ้น เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดภาษีออกจากสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศเท่านั้น) เป็นรูปแบบที่ได้รับความนิยมมากที่สุด

3.2.4 ภาษีสินค้าขาเข้า หรืออากรขาเข้า เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมเสถียรภาพภายนอกของระบบเศรษฐกิจ ได้แก่ เสถียรภาพของดุลการค้าและดุลการชำระเงิน

3.3 ฐานภาษีที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง

ความมั่งคั่งเป็นทรัพย์สินสมบัติที่ประชาชนสะสมเอาไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ อาจจะเป็นทรัพย์สินที่มีตัวตน เช่น ที่ดิน โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง รถยนต์ เป็นต้น หรืออาจจะเก็บสะสมเอาไว้ในรูปของทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน เช่น เงินฝากในธนาคาร หุ้น พันธบัตร เป็นต้น ความมั่งคั่งจึงเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนได้เป็นอย่างดีเพราะความมั่งคั่งที่ประชาชนถือครองนอกจากจะอำนวยความสะดวกแก่ผู้ถือครองและบ่งบอกถึงฐานะทางสังคมแล้วยังก่อให้เกิดรายได้ ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้มีความเป็นธรรม หรือเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้

ใหม่(redistribution of income) ภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่งมีหลายชนิด ได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ภาษียรถยนต์และภาษีมรดก

3.4 ภาษีที่เก็บจากฐานอื่น ๆ

ฐานภาษีสามประการแรกทีกล่าวมาเป็นฐานภาษีหลัก อย่างไรก็ตาม รัฐบาลอาจเรียกเก็บจากฐานที่มีลักษณะพิเศษนอกเหนือจากฐานภาษีทั้งสามประการแรกทีกล่าวมา ทั้งนี้ เพื่อที่จะใช้ภาษีที่กำหนดขึ้นเป็นเครื่องมือในการบรรลุวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างตามนโยบายของรัฐบาล เช่น ภาษีชายโสด³ ทีเคยจัดเก็บในหลายประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส(ในปี พ.ศ.2463 ชายโสดผู้มีอายุ 30 ปีขึ้นไป ต้องเสียภาษีสูงถึงร้อยละ 25 ของรายได้) อิตาลี (เก็บภาษีชายโสดในปี พ.ศ.2476 ชายโสดอายุ 25-60 ปี จะต้องเสียภาษีชายโสด) อังกฤษ (เคยจัดเก็บภาษีชายโสดในสมัยพระเจ้าวิลเลียมที่ 3) ในประเทศไทยก็เคยจัดเก็บในสมัย จอมพล ป.พิบูลสงคราม เก็บจากชายโสดอายุ 20-60 ปี คนละ 5 บาทต่อปี ภาษีเด็กทีเคยนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไต้หวัน ภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร และภาษีการใช้สนามบิน เป็นต้น

4. โครงสร้างอัตราภาษี

อัตราภาษี(tax rate) คือ จำนวนภาษีทีต้องเสียต่อฐานภาษีหนึ่งหน่วย จำแนกได้ 3 รูปแบบคือ อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (progressive tax rate) อัตราภาษีแบบสัดส่วน (proportional tax rate) และอัตราภาษีแบบถดถอย (regressive tax rate) วิธีการในการพิจารณาว่าโครงสร้างอัตราภาษีเป็นแบบใดนั้น มีวิธีการพิจารณาได้ 2 วิธี คือ

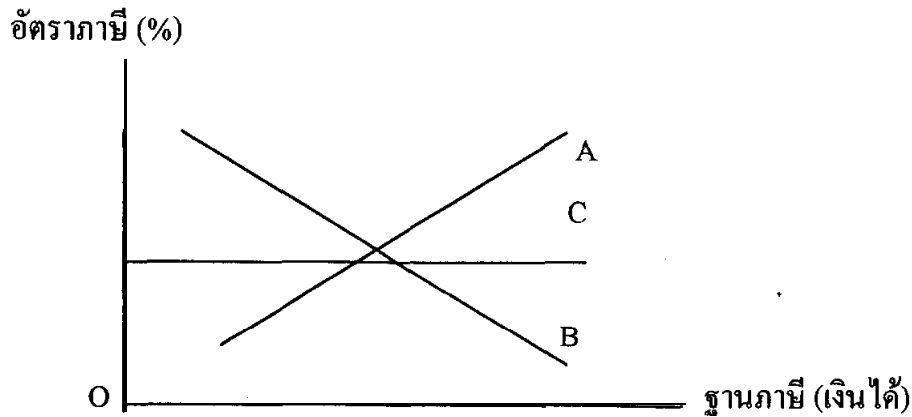
วิธีที่ 1 พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของฐานภาษีกับอัตราภาษี

วิธีที่ 2 พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีถัวเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม

4.1 การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของฐานภาษีกับอัตราภาษี

การศึกษาโครงสร้างอัตราภาษีโดยพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของฐานภาษีกับอัตราภาษี มีหลักการพิจารณา ดังนี้ คือ โครงสร้างภาษีเป็นอัตราก้าวหน้าก็ต่อเมื่อ

อัตราภาษีสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น โครงสร้างอัตราภาษีเป็นแบบสัดส่วนถ้าอัตราภาษีจะคงที่เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น และโครงสร้างอัตราภาษีเป็นแบบลดหย่อนถ้าอัตราภาษีต่ำลงเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น พิจารณาลักษณะความสัมพันธ์ดังรูปที่ 1-1



รูปที่-1 ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีกับขนาดของฐานภาษี

จากรูปที่ 1-1 ให้แกนตั้งแทนอัตราภาษี และแกนนอนแทนขนาดของฐานภาษี ในที่นี้สมมุติให้เป็นเงินได้ เส้น A แสดงให้เห็นถึงภาษีแบบอัตราก้าวหน้า เพราะเมื่อเงินได้เพิ่มขึ้นอัตราภาษีเพิ่มขึ้น เส้น A จึงมีความชันเป็นบวก ถ้าอัตราภาษีมีความก้าวหน้าเพียงใด เส้น A จะยิ่งชันมากเพียงนั้น เส้น B แสดงให้เห็นถึงภาษีแบบอัตราลดหย่อน เพราะเมื่อเงินได้เพิ่มขึ้นอัตราภาษีลดลง เส้น B จึงมีความชันเป็นลบ ถ้าความลดหย่อนของภาษีมีมากเพียงใดเส้น B จะยิ่งชันมากเพียงนั้น ส่วนเส้น C แสดงถึงภาษีแบบอัตราคงที่หรืออัตราแบบสัดส่วนเพราะไม่ว่าเงินได้จะเป็นเท่าใดอัตราภาษีคงที่ เส้น C จึงขนานกับแกนนอน

4.2 การพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีถัวเฉลี่ย กับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม

การพิจารณาโครงสร้างอัตราภาษีอีกวิธีหนึ่งพิจารณาได้จากอัตราภาษีถัวเฉลี่ย (average tax rate : ATR) และอัตราภาษีส่วนเพิ่ม (marginal tax rate : MTR) โดยที่ อัตราภาษีถัวเฉลี่ยคำนวณได้จาก หนี้ภาษีรวม(total tax liability)หารด้วย ฐานภาษีรวม (total tax

base) ส่วนอัตราภาษีส่วนเพิ่มคำนวณได้จากส่วนเปลี่ยนแปลงของหนี้ภาษีรวมหารด้วยส่วนเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีรวม แสดงเป็นสูตรการคำนวณได้ ดังนี้⁴

$$\text{อัตราภาษีถัวเฉลี่ย} = \frac{\text{หนี้ภาษีรวม}}{\text{ฐานภาษีรวม}}$$

$$\text{อัตราภาษีส่วนเพิ่ม} = \frac{\text{ส่วนเปลี่ยนแปลงของหนี้ภาษีรวม}}{\text{ส่วนเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีรวม}}$$

จากการพิจารณาเปรียบเทียบค่าความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีถัวเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่คำนวณได้ ถ้าอัตราภาษีส่วนเพิ่มมากกว่าอัตราภาษีถัวเฉลี่ย ($MTR > ATR$) โครงสร้างอัตราภาษีเป็นอัตราแบบก้าวหน้า ถ้าอัตราภาษีส่วนเพิ่มต่ำกว่า อัตราภาษีถัวเฉลี่ย ($MTR < ATR$) โครงสร้างอัตราภาษีเป็นอัตราแบบถดถอย และถ้า อัตราภาษีส่วนเพิ่มเท่ากับอัตราภาษีถัวเฉลี่ย ($MTR = ATR$) โครงสร้างอัตราภาษีเป็นอัตราแบบคงที่

ตารางที่ 1-1 ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีถัวเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบต่าง ๆ

โครงสร้างอัตราภาษี	หนี้ภาษีรวม (บาท)	ส่วนเปลี่ยนแปลงหนี้ภาษีรวม (บาท)	ฐานภาษีรวม (บาท)	ส่วนเปลี่ยนแปลงฐานภาษีรวม (บาท)	อัตราภาษี	
					อัตราภาษีถัวเฉลี่ย	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
อัตราแบบ	1,000		50,000		2	
สัดส่วน	2,000	1,000	100,000	50,000	2	2
อัตราแบบ	1,000		50,000		2	
ก้าวหน้า	4,000	3,000	100,000	50,000	4	6
อัตราแบบ	1,000		50,000		2	
ถดถอย	1,500	500	100,000	50,000	1.5	1

จากตารางที่ 1-1 ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีถัวเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนเพิ่มในกรณีของภาษีแบบอัตราตามสัดส่วน เมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นจาก 50,000 บาท เป็น 100,000 บาท ภาษีอากรที่ต้องเสียเพิ่มจาก 1,000 บาท เป็น 2,000 บาท จะเห็นได้ว่า อัตราภาษีถัวเฉลี่ยซึ่งเดิมเท่ากับ 2% ก็ยังคงเท่ากับ 2% ขณะเดียวกันอัตราภาษีส่วนเพิ่มก็เท่ากับอัตราภาษีถัวเฉลี่ย คือ 2% ส่วนในกรณีภาษีแบบอัตราก้าวหน้าอัตราภาษีถัวเฉลี่ยเพิ่มขึ้นจาก 2% เป็น 4% แต่อัตราส่วนเพิ่มมีค่าสูงกว่า คือ 6% ส่วนกรณีภาษีแบบอัตราคงออย อัตราภาษีถัวเฉลี่ยลดลงจาก 2% เป็น 1.5% แต่อัตราภาษีส่วนเพิ่มเท่ากับ 1 %

4.3 การเลือกใช้อัตราภาษี

ภาษีอากรประเภทต่างๆที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีจากประชาชนอาจจะกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีให้มีเพียงอัตราเดียวหรือหลายอัตราตามรูปแบบของโครงสร้างภาษีแต่ละชนิดซึ่งรัฐบาลจะเลือกใช้อัตราภาษีแบบใดขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายของรัฐบาลว่า จะยึดหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ หรือต้องการความสะดวกในการจัดเก็บ กล่าวคือ ถ้ารัฐบาลต้องการชี้แจงความเป็นธรรมโครงสร้างอัตราภาษีที่จะส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ต้องเป็นภาษีแบบอัตราก้าวหน้า โดยการกำหนดอัตราภาษีสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นเป็นผลให้คนมีรายได้สูงต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนที่มียาได้ต่ำ จำนวนภาษีที่ผู้มีเงินได้ต้องเสียจึงมีความสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน ผู้มีเงินได้มากเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย แต่ถ้าหากว่ารัฐบาลยึดเอาความสะดวกในการประเมินภาษีโครงสร้างภาษีที่จัดเก็บง่ายในการจัดเก็บคือมีอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว หรือใช้อัตราภาษีตามสัดส่วน

5. วิธีการประเมินภาษี

วิธีการประเมินภาษีแต่ละชนิดที่รัฐบาลจัดเก็บ ในทางทฤษฎีจำแนกได้ 2 วิธีคือการประเมินภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี (ad valorem) และการประเมินภาษีตามจำนวนหรือตามสภาพของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี (specific) อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติอาจกำหนดให้ประเมินภาษี

ทั้งสองวิธีเมื่อคำนวณภาษีแล้ววิธีใดให้ภาษีสูงกว่าให้ใช้วิธีนั้น การประเมินภาษีวิธีนี้เรียกว่า วิธีแบบผสม(mixed)

5.1 การประเมินภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีโดยประเมินจัดเก็บภาษีตามมูลค่าของฐานภาษีจะกำหนดอัตรา ภาษีเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี โดยทั่วไปภาษีที่จัดเก็บโดยวิธีนี้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น การประเมินภาษีโดยวิธีนี้มีข้อดีและข้อเสียหลายประการ กล่าวคือ ข้อดีประการแรก ทำให้ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้มีความสัมพันธ์กับมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่ถูกเก็บภาษีส่งผลให้จำนวน ภาษีที่จัดเก็บได้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจ กล่าวคือ เมื่อภาวะเศรษฐกิจ ขยายตัวการเพิ่มขึ้นของรายได้จะทำให้อุปสงค์ของสินค้าเพิ่มขึ้น ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นจึงทำให้ รายรับภาษีของรัฐบาลสูงขึ้นด้วย การจัดเก็บโดยวิธีนี้จะช่วยให้ระบบภาษีมีความยืดหยุ่น เมื่อ ภาวะเศรษฐกิจขยายตัวรัฐบาลก็เก็บภาษีได้มากขึ้น ถ้าหากงบประมาณการใช้จ่ายของรัฐบาล อยู่ในระดับเดิมแล้วอุปสงค์รวมในระบบเศรษฐกิจจะเพิ่มขึ้นไม่มากนัก ภาวะเศรษฐกิจจึงไม่ เกิดภาวะเงินเฟ้อ หรือภาวะเศรษฐกิจขยายตัวอย่างมีเสถียรภาพ ในทางตรงกันข้าม ถ้าหากว่า ภาวะเศรษฐกิจซบเซา รายได้ประชาชนติดลบ อุปสงค์รวมลดลง ราคาสินค้าลดลง รัฐบาลจะ เก็บภาษีได้น้อยลง ถ้าหากรัฐบาลตั้งงบประมาณรายจ่ายในระดับเดิมก็จะทำให้อุปสงค์รวมใน ระบบเศรษฐกิจลดลงไม่มากนัก ช่วยให้ภาวะเศรษฐกิจไม่ตกต่ำอย่างรุนแรง จะเห็นได้ว่า ถ้า หากว่ารายได้ภาษีมีความยืดหยุ่นแล้วจะช่วยให้ภาษีเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพได้ โดยอัตโนมัติ (automatic stabilizer) ประการที่สอง ไม่ก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบ ระหว่างสิ่งที่ถูกเก็บภาษีที่มีคุณภาพแตกต่างกัน เพราะของที่มีคุณภาพสูงย่อมมีราคาแพงกว่า ของที่มีคุณภาพต่ำ ส่วนข้อเสียของวิธีการประเมินภาษีตามมูลค่า ประการแรก ปัญหาความ ยุ่งยากในการตีราคาทรัพย์สินบางประเภทที่ไม่มีราคาตลาดทำให้ยุ่งยากในการประเมินมูลค่า ของฐานภาษี ประการที่สอง อาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการแจ้งราคาสินค้าต่ำกว่า ความเป็นจริง

5. 2 การประเมินภาษีตามจำนวนหรือตามสภาพของสิ่งที่ถูกจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีโดยการประเมินจัดเก็บภาษีตามสภาพของสิ่งที่ถูกจัดเก็บภาษี จะกำหนดอัตราภาษีเป็นอัตราต่อหน่วยตามสภาพของสิ่งของนั้น ๆ เช่น กำหนดอัตราเป็นบาทต่อชิ้น บาทต่อขวด บาทต่อลิตร หรือบาทต่อกิโลกรัม เป็นต้น การจัดเก็บภาษีโดยวิธีนี้จะไม่คำนึงถึงราคาดุลค่าของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี หรือรายได้ของผู้ที่เสียภาษี แต่จะคำนึงถึงสภาพของสิ่งที่ถูกเก็บเป็นสำคัญ โดยทั่วไปนิยมใช้ในการประเมินภาษีที่เกี่ยวกับการบริโภค โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าที่แรงงานได้ง่ายและมีความยุ่งยากในการประเมินราคา การประเมินภาษีโดยวิธีนี้มีข้อดี และข้อเสียเช่นกัน กล่าวคือ ข้อดี ประการแรก การจัดเก็บภาษีทำได้ง่ายเพราะการคำนวณภาษีโดยคำนึงถึงสภาพของสิ่งที่ถูกเสียภาษีเป็นเกณฑ์ ประการที่สอง ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลบหลีกได้ยาก

ส่วนข้อเสียของวิธีการประเมินภาษีตามสภาพ ประการแรก ทำให้รายรับภาษีของรัฐบาลไม่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจถ้าหากว่าการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ จัดเก็บโดยวิธีนี้เป็นส่วนใหญ่อาจทำให้โครงสร้างภาษีโดยส่วนรวมขาดความยืดหยุ่นภาษีอากรจึงไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติได้ ประการที่สอง ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้บริโภค เพราะผู้มีรายได้น้อยซื้อสินค้าที่มีคุณภาพต่ำ ส่วนคนร่ำรวยซื้อสินค้าที่มีคุณภาพสูงมาบริโภคแต่เสียภาษีต่อชิ้นเท่ากัน ผลของภาษีทำให้อัตรารายได้ที่แท้จริงของผู้มีรายได้น้อยสูงกว่าอัตรารายได้ที่แท้จริงของคนร่ำรวย

6. ภาระภาษี (Tax Incidence)

ในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดกฎหมายภาษีอากรจะระบุผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเอาไว้ อาจเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจซึ่งเรียกว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อย่างไรก็ตาม จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายนั้น ผู้เสียภาษีอาจจะต้องเป็นผู้รับภาระไว้เองหรืออาจจะผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้เพียงบางส่วน หรืออาจจะผลักภาระได้ทั้งหมดในรูปของราคาปัจจัยการผลิตที่ต่ำลงหรือราคาสินค้าที่สูงขึ้น(สมมุติว่าผู้ผลิตเป็นผู้เสียภาษี)ทำให้ผู้ซึ่งมิได้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายแต่มีส่วนในการแบกรับภาระภาษีจำนวนนั้นด้วย แนวความคิดการ

พิจารณาเกี่ยวกับเรื่องภาระภาษี R.A. Musgrave จำแนกออกเป็น 2 ประการคือ ภาระภาษีตามกฎหมาย (statutory incidence) และภาระภาษีที่แท้จริง (economic incidence) ดังนี้⁵

6.1 ภาระภาษีตามกฎหมาย (statutory incidence) หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดต้องชำระ กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดจะระบุว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฉะนั้นเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีจากใครบุคคลนั้นจะเป็นผู้ที่รับภาระภาษีตามกฎหมาย ซึ่งจำนวนหนี้ภาษีที่คำนวณได้ตามกฎหมายนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจมิใช่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็ได้ โดยเขาอาจจะผลักไปให้ผู้อื่นบางส่วนหรือทั้งหมด หรืออาจจะรับไว้เอง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานที่มีต่อสินค้าหรือบริการนั้นเป็นสำคัญ

6.2 ภาระภาษีที่แท้จริง (economic incidence) หมายถึง ผลตกต้องขั้นสุดท้ายของภาระภาษี (ultimate burden) ที่ผู้แบกรับภาระภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้แก่ผู้อื่นได้อีก ภาระภาษีที่ต้องแบกรับนั้นจึงเป็นภาระในทางเศรษฐกิจ เช่น กรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อปัจจัยการผลิตจากผู้ประกอบการ การผลักภาระภาษีไปข้างหลังจะมีผลไปลดเงินได้หรือผลประโยชน์ต่างๆ ที่เจ้าของปัจจัยการผลิตเคยมีอยู่ก่อนที่จะมีการเก็บภาษี เป็นต้น

7. การเก็บภาษีซ้อน

การจัดเก็บภาษีซ้อน (double taxation) หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีจำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง จำแนกออกได้ 2 ลักษณะ คือ ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (economic double taxation) และภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (juridical double taxation) ดังนี้

7.1 ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ หมายถึง การที่รัฐ ๑ แห่งจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีจำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีการค้าจากยอดขายแบบหลายทอดทำ

ให้ฐานภาษีจำนวนเดียวกันถูกนำมาคำนวณภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีกตามจำนวนครั้งที่สินค้านั้นถูกซื้อขายจนกว่าจะถึงผู้บริโภค หรือการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการถือหุ้นของนิติบุคคลทำให้เงินได้จากกำไรถูกเก็บภาษีสองครั้ง กล่าวคือครั้งแรกถูกเก็บภาษีจากกำไรสุทธิจากบริษัทในฐานะเป็นนิติบุคคลครั้งหนึ่ง และครั้งที่สองถูกเก็บจากผู้ถือหุ้นในฐานะเป็นบุคคลธรรมดา ทั้ง ๆ ที่รายได้ที่ถูกเก็บภาษีนั้นเกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวในตอนที่เป็นกำไรของนิติบุคคลและได้ถูกเก็บภาษีไปแล้ว⁶

7.2 ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีจำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งโดยรัฐสองรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีจากเงินได้หรือกำไรของบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือนิติบุคคลใดนิติบุคคลหนึ่งซึ่งได้รับเงินได้จากต่างประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้อน กล่าวคือ เงินได้จำนวนเดียวกันถูกเก็บภาษีโดยรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ครั้งหนึ่ง และถูกเก็บภาษีโดยรัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอีกครึ่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม รัฐต่าง ๆ มักจะทำข้อตกลงที่เรียกว่าอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน วิธีการที่ใช้เพื่อแก้ไขหรือขจัดปัญหาภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ ในรูปแบบต่างๆ ซึ่งมีอยู่ 3 วิธี คือ วิธีที่หนึ่ง การเพิกถอนอำนาจการเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่งโดยระบุให้ชัดเจนว่าเงินได้ประเภทนั้นให้เก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือตามหลักแหล่งเงินได้ วิธีที่สอง การใช้วิธีการเครดิต (credit method) โดยการให้ผู้มีเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นนำเอาจำนวนภาษีที่เสียไปในรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้มาหักออกจากจำนวนภาษีที่ตนต้องเสียในรัฐที่ตนอยู่ได้ วิธีที่สาม ใช้วิธีการยกเว้น (exemption method) โดยการให้ผู้มีเงินได้ซึ่งได้เสียภาษีไปแล้วในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันในประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่อีก

8. การจำแนกประเภทภาษีอากร

การจำแนกประเภทภาษีอากรอาจจำแนกได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายในการจำแนก โดยทั่วไปหลักเกณฑ์ในการจำแนกที่ได้รับความนิยม ได้แก่ การจำแนกตามประเภท

ของฐานภาษี (tax base) การจำแนกตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง (jurisdiction) การ
จำแนกตามการผลักภาระภาษี (tax shifting) และการจำแนกตามโครงสร้างอัตราภาษี (tax rate
structure) ดังนี้

8.1 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามฐานของภาษี

การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักเกณฑ์นี้จะต้องพิจารณาว่าในระบบเศรษฐกิจขณะนั้นฐานภาษีหลักมีอะไรบ้าง ซึ่งโดยทั่วไปจำแนกออกได้ 4 ประเภท คือ ฐานภาษี
เกี่ยวกับเงินได้ ฐานภาษีเกี่ยวกับการบริโภค ฐานภาษีเกี่ยวกับความมั่งคั่ง และฐานภาษีที่จัด
เก็บจากฐานอื่น ๆ จากนั้นก็พิจารณาว่าในแต่ละฐานภาษีหลักดังกล่าวประกอบด้วยภาษีอากร
ชนิดใดบ้าง

8.2 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง

การจำแนกประเภทภาษี โดยวิธีนี้จะพิจารณาว่าในระบบเศรษฐกิจแบ่งขอบ
เขตอำนาจการบริหารออกเป็นกี่ระดับ จากนั้นจึงพิจารณาแหล่งรายได้ที่รัฐบาลแต่ละระดับมี
อำนาจจัดเก็บ โดยทั่วไป จำแนกออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีอากรที่รัฐบาลกลางจัดเก็บ และ
ภาษีอากรที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บ

8.3 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามประเภทของเงินได้

การจำแนกโดยวิธีนี้จะพิจารณาประเภทของฐานภาษีตามประเภทของค่าตอบแทน
ต่างๆ ที่เจ้าของปัจจัยการผลิตได้รับจากการมีส่วนร่วมในการผลิตสินค้าและบริการ
จำแนกออกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินเดือนและค่าจ้าง ภาษีที่จัดเก็บจากค่าเช่า ภาษีที่จัดเก็บ
จากดอกเบี้ย และภาษีที่จัดเก็บจากกำไร

8.4 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามโครงสร้างอัตราภาษี

การจำแนกประเภทภาษีอากรโดยวิธีนี้จำแนกได้ 3 ประเภทคือ ภาษีอากรที่มี
โครงสร้างอัตราแบบก้าวหน้า(progressive tax) ภาษีอากรที่มีโครงสร้างอัตราภาษี

แบบตามสัดส่วน(proportional tax) และภาษีอากรที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย (regressive tax)

8.5 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามการผลักระภาษี

การจำแนกประเภทภาษีโดยวิธีนี้จะพิจารณาถึงความสามารถในการผลักระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย จำแนกได้ 2 ประเภทคือ ภาษีทางตรง (direct tax) ซึ่งเป็นภาษีอากรที่ภาระภาษีอยู่กับที่(stay put) และภาษีทางอ้อม (indirect tax) ซึ่งเป็นภาษีอากรที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผลักระภาษีไปยังบุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องได้

เชิงอรรถบทที่ 1

1. เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย พิมพ์ครั้งที่3 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535) หน้า 107.

2. Charles M. Allan. **The Theory of Taxation.** (Harmondworth Middlesex: Penguin book Ltd.1971) pp. 24

3. จินตนา อิศรางกูร ณ อยุธยา " ภาษีชายโสด " **สกุลไทยรายสัปดาห์** ปีที่ 40 ฉบับที่ 2045 (วันอังคารที่ 28 ธันวาคม 2536) หน้า 91

4. รังสรรค์ ชนะพรพันธ์ **ทฤษฎีการภาษีอากร** (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย 2516) หน้า 30-32

5. Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave **Public Finance in Theory and Practice** 5th edn. (New York : Mc Graw- Hill , Inc.1989,) pp. 236-237.

6 รายได้ (Income) ในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง ค่าตอบแทนที่เจ้าของปัจจัยการผลิตได้รับจากการมีส่วนร่วมในการผลิตสินค้าและบริการ ได้แก่ ค่าจ้าง (ค่าตอบแทนจากการใช้แรงงาน) ค่าเช่า (ค่าตอบแทนจากการใช้สิ่งหาริมทรัพย์) ดอกเบี้ย (ค่าตอบแทนจากการใช้ทุน) และกำไร (ค่าตอบแทนจากการประกอบการ) ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่า กิจกรรมใดที่ก่อให้เกิดรายได้ขึ้นก็ต่อเมื่อกิจกรรมนั้นได้ก่อให้เกิดสินค้าและบริการขึ้นมา

หนังสืออ่านประกอบบทที่ 1

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้

กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535 บทที่ 9

จินตนา อิศรางกูร ณ อยุธยา "ภาษีชายโสด" สกุลไทยรายสัปดาห์ ปีที่ 40 ฉบับที่ 2045

วันอังคารที่ 28 ธันวาคม 2536 หน้า 90 - 91

รังสรรค์ ชนะพรพันธ์ ทฤษฎีการดาเยือกร กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์เคสึคไทย 2516

รังสรรค์ ชนะพรพันธ์ การสำรวจสถานะความรู้ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย คณะ

เศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2519

สมชัย ฤชุพันธ์ เศรษฐทัศน์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2526

Allan , Charles M. **The Theory of Taxation.** Harmondworth Middlesex : Penguin
book Ltd. ,197 1.

James, Simon and Christopher Nobes. **The Economic of Taxation.(4th. edn.)** London :
Prentice Hall ., 1992 , Chapter 2.

Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice.**
(5 th edn.) New York : MC Graw Hill, Inc. 1989, chapter 14.