

บทที่ 2

ความหมายของรายได้และหลักการภาษีอากร

2.1 ความหมายของรายได้

วิชาเศรษฐศาสตร์ การบัญชี และนิติศาสตร์ ต่างก็เป็นแขนงหนึ่งของสังคมศาสตร์ (Social Science) ซึ่งเป็นศาสตร์ที่ว่าด้วยการอยู่ร่วมกันของมนุษย์ในสังคม เนื่องจากสังคมศาสตร์มีขอบข่ายกว้างขวางมาก ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการศึกษาจึงต้องแยกส่วนเป็นสาขาวิชาต่าง ๆ แต่สาขาวิชาดังกล่าวก็ล้วนมีความสัมพันธ์กันและต่างมีจุดมุ่งหมายในการศึกษาเป็นของตนเอง อย่างเช่น คำว่ารายได้ก็ปรากฏความหมายทั้งในเศรษฐศาสตร์ การบัญชี และนิติศาสตร์ ซึ่งมีทั้งส่วนที่เหมือนและแตกต่างกันขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายในการศึกษาของแต่ละวิชา วิทยานิพนธ์เรื่องนี้มีจุดมุ่งหมายในการศึกษาถึงรายได้ในกฎหมายภาษีอากรที่ไม่เป็นอุปสรรคต่อการลงทุน และส่งเสริมให้เกิดการขยายตัวมากขึ้น จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงความหมายของรายได้ตามสาขาวิชาอื่นด้วย อนึ่ง จากการศึกษาพบว่ามีการใช้ทั้งคำว่า "รายได้" และ "เงินได้" ปะปนกัน ซึ่งเห็นได้ว่าทั้งสองคำต่างมีความหมายคล้ายคลึงกัน

2.1.1 รายได้ตามหลัก เศรษฐศาสตร์

การจัดตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นเพื่อทำการผลิตสินค้าและบริการ โดยนำเอาที่ดิน (หรือทรัพยากรธรรมชาติ) แรงงาน และทุน มาดำเนินการผลิตสินค้าและบริการสนองความต้องการของผู้บริโภค "ผู้ประกอบการ" (Entrepreneur) ดังกล่าว มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนปัจจัยการผลิต (Rewards of Factors) เป็นผลตอบแทนหรือรายได้ซึ่งตกแก่เจ้าของปัจจัยการผลิต

ค่าตอบแทนปัจจัยการผลิตอาจจำแนกออกได้ ดังนี้

ปัจจัยการผลิต	ผลตอบแทนที่ได้รับ
ที่ดิน	ค่าเช่า (Rent)
แรงงาน	ค่าจ้าง (Wages)
ทุน	ดอกเบี้ย (Interest)
ผู้ประกอบการ	ผลกำไร (Profit)

ค่าตอบแทนปัจจัยการผลิตแต่ละชนิดจะมีราคาแตกต่างกันตามกฎของอุปสงค์และอุปทาน ทำให้เกิดปัญหาความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ (Inequality of Income) ที่รัฐบาลจะต้องแก้ไข

คานิยามของรายได้ นักเศรษฐศาสตร์ทั้งไทยและต่างประเทศต่างได้ให้ความหมายของคำว่ารายได้ไว้หลายคนด้วยกัน ที่สำคัญปรากฏดังนี้

คำว่า "รายได้" (Income) ในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอย่างอื่นที่ได้รับมาจากการใช้ความสามารถของมนุษย์ ในการประกอบกิจการต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจ อีกนัยหนึ่งรายได้ หมายถึง รายรับที่ได้รับเข้ามาทั้งหมดทั้งที่เป็นตัวเงินและมีใช้ตัวเงิน ซึ่งอาจพิจารณาได้ทั้งในลักษณะของส่วนรวมและส่วนย่อยรายได้ในลักษณะส่วนรวมเรียกว่า รายได้ประชาชาติ (National Income) ส่วนรายได้ในลักษณะย่อยเรียกว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัว (Per Capita Income) ซึ่งคำนวณได้โดยเอารายได้ประชาชาติหารด้วยจำนวนพลเมือง รายได้เฉลี่ยต่อหัวเป็นเครื่องมือวัดความร่ำรวยของคนอย่างหายาบ ๆ ชนิดหนึ่ง¹

¹ อุทัย หิรัญโต, สารานุกรมทางเศรษฐศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์, 2525.) หน้า 172.

นักเศรษฐศาสตร์ซึ่งเคยดำรงตำแหน่งรองอธิบดีกรมสรรพากรท่านหนึ่ง² ได้ให้ความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ หมายถึง ส่วนนอกเงยที่ได้เพิ่มขึ้นจากทุนในช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยทุนหมายถึงสิ่งที่มีอยู่แล้วและสามารถก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมา หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งทุนคือแหล่งกำเนิดเงินได้นั้นเอง บางที่เกิดจากแรงงานหรือการให้บริการ บางที่เกิดจากการมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน บางที่เกิดโดยโชคกลายมาเกี่ยวกับเรื่องเงินได้อาจพิจารณาได้จากทฤษฎีดังนี้

1. ทฤษฎีความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion Theory) ทฤษฎีนี้ถือว่า เงินได้คือส่วนเพิ่มพูนแห่งฐานะของบุคคลทางเศรษฐกิจในระหว่างระยะเวลาหนึ่ง เงินได้ตามทฤษฎีความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจรวมเงินได้ทั้งหมดอย่างกว้างขวาง ไม่ว่าเงินได้โดยน้ำพักน้ำแรง ค่าเช่า การใช้หรือการโอนสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินกำไร สินพนัน มรดก ของที่รับจากให้โดยเสน่หา ผลประโยชน์หรือความพอใจที่ได้จากการใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ ฯลฯ

2. ทฤษฎีรายรับเป็นประจำ (Recurrent Receipt Theory) เงินได้ ตามทฤษฎีนี้ จำกัดแต่เฉพาะที่เป็นรายรับเกิดเป็นประจำเท่านั้น ถ้ารับมาอย่างนานที่ปีหนแล้วเลิกหายไปก็มีได้นับเป็นเงินได้ เพราะฉะนั้นเงินได้ตามทฤษฎีนี้จึงไม่รวมถึงราคาที่เพิ่มสูงขึ้นแห่งทรัพย์สินอันเป็นทุน สินพนัน มรดกและเงินได้โดยเสน่หา

3. ทฤษฎีกระแสบริการ (Flow of Services Theory) ตามทฤษฎีนี้ เงินได้คำนวณจากค่าใช้จ่ายและบริการที่ได้รับจากสิ่งของ

สำหรับนักเศรษฐศาสตร์ต่างประเทศที่มีชื่อเสียง ศาสตราจารย์ Robert Murray Haig กล่าวว่าเงินได้คือ "การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ตรายใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบ

² สุเกตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2517). หน้า 35-37.

ด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน" (*"the increase or accretion to one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself or (b) anything susceptible of evaluation in terms of money"*)³ ส่วนศาสตราจารย์ Henry C. Simons กล่าวว่าเงินได้คือ "ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน" (*"the algebraic sum of consumption and change in net worth"*)⁴

คำนิยามของ Haig และ Simons นี้มีนัยที่ตรงกัน กล่าวในอีกลักษณะหนึ่งก็คือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่า บุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคบริโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามชอบใจ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็ไม่ได้ ทำให้เงินได้มีความหมายกว้างขวางมาก จนกระทั่งมีการให้ชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ (Comprehensive tax base) ทั้งนี้ เพราะได้รวมเงินได้ทุกประเภทในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปตัวเงิน ในรูปสินค้าบริการ และในรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ (Income in kind) จะเป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อม จะเป็นค่าตอบแทนจ้างงานหรือไม่ จะเป็นเงินได้ที่ได้เป็นประจำแน่นอนหรือครั้งคราวไม่แน่นอน อะไรก็ได้ที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพลสิ่งสำหรับอุปโภคบริโภค⁵

³ Robert Murray Haig, The Concept of Income-Economic and Legal Aspect, Readings in the Economics of Taxation, edited by Richard A. Musgrave and Carl Shoup, (American Economic Association, 1959) P. 59.

⁴ Henry C. Simons, Personal Income Taxation (Chicago : University of Chicago Press, 1938) P. 50.

⁵ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521). หน้า 3.

ต่อมาศาสตราจารย์ Harvey Brazier ได้นำแนวคิดของ Haig และ Simons มารวมกันและสรุปให้เป็นคำนิยามที่เข้าใจง่าย กล่าวคือ "เงินได้ เท่ากับผลรวมทางตัวเลขของการบริโภค รวมกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือในรอบระยะเวลาบัญชี (*"income is equal to the algebraic sum of consumption plus the change in the individual's net worth during the year or the accounting period....."*)⁶

รายได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ถูกนิยามไว้ให้หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล ๆ หนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจสรุปได้ว่า รายการใดที่เป็นการเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบริษัท รายการนั้นอาจถือเป็นรายได้ได้เช่นกัน⁷ รายได้และลักษณะการเกิดขึ้นของรายได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์นั้น มุ่งเน้นถึงภาพรวมของฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคนเป็นหลัก และการวัดมูลค่าของทรัพย์สินในการคำนวณรายได้ส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะอัตวิสัย (Subjectivity) ขึ้นอยู่กับการคาดการณ์ตามความพอใจของแต่ละคน ไม่ได้แจกแจงรายได้แต่ละรายการแบบบัญชีซึ่งต้องการข้อมูลที่ละเอียดแยกย่อยแต่ละรายการเพื่อผลในการดำเนินกิจการหรือธุรกิจ⁸

⁶ Ray M. Sommerfeld, An Introduction to Taxation, (Orlando : Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1987), P.3-3.

⁷ พิภพ วีระพงษ์, "การเก็บภาษีเงินประกันความรับผิดจากการใช้สนามกอล์ฟและคำนิยามของคำว่า "เงินได้" ในเชิงภาษีอากร", สรรพากรสาส์น ปีที่ 41 ฉบับที่ 5 ประจำเดือนพฤษภาคม 2537, หน้า 36.

⁸ ชวินทร์ ลาภพิทักษ์พงษ์, "ปัญหาการกำหนดรายได้", (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536) หน้า 42-43.

ผู้เขียนเห็นว่า รายได้ทางเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวมีความหมายที่ค่อนข้างกว้างกล่าวคือ มุ่งถึงสิ่งใด ๆ ก็ตามที่มีผลเป็นการเพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลอย่างแท้จริงโดยสิ่งนั้นต้องสามารถคำนวณตีค่าออกเป็นตัวเงินได้ด้วย ดังนั้น การที่บุคคลหนึ่งเก็บทรัพย์สินได้ ได้รับทรัพย์สินจากการให้โดยเสน่หาหรือโดยทางมรดกหรือ แม้แต่ได้รับทรัพย์สินจากการกระทำผิดกฎหมาย จึงต้องถือเป็นรายได้ แต่หากเป็นกรณีเป็นการกู้ยืมเงินหรือรับเงินประกันความรับผิดจากบุคคลอื่น ซึ่งมีความผูกพันที่จะต้องคืนกรณีไม่ถือเป็นรายได้ เพราะมิได้เสริมสร้างฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นแต่อย่างใด

2.1.2 รายได้ตามหลักการบัญชี

คำว่ารายได้นั้นนักบัญชีหรือแม้แต่สมาคมนักบัญชีได้ให้ความหมายของรายได้ไว้หลายคนด้วยกัน บางความเห็นแตกต่างกัน เพราะรายได้อาจจะสัมพันธ์กับวิธีการบัญชีชนิดของการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการตั้งข้อสมมติต่าง ๆ เช่น Paton และ Littleton เขียนไว้ใน An Introduction to Corporate Accounting Standards ว่า รายได้ คือ ผลผลิตของกิจการซึ่งสามารถวัดได้จากจำนวนทรัพย์สินใหม่ของกิจการที่มีเพิ่มขึ้นเนื่องจากลูกค้าและกำไรจะเกิดขึ้นเมื่อรายได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินสูงกว่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้น นอกจากนั้นยังให้ความเห็นเพิ่มขึ้นว่ารายได้อาจจะมองในรูปของราคารวมของการขายสินค้า คือ ราคาต่อหน่วยของสินค้าคูณด้วยปริมาณของสินค้า และรายได้ประจำงวดก็คือราคารวมที่สามารถจัดสรรให้ตามงวด

สมาคม The American Accounting Association (AAA) โดย The Committee on Accounting Concepts and Standards ให้คำจำกัดความไว้ในปี ค.ศ.1957 ว่า รายได้ คือ จำนวนเงินที่อธิบายได้จากราคารวมของสินค้าหรือบริการ ซึ่งกิจการโอนไปให้ลูกค้าภายในงวดระยะเวลาหนึ่ง⁹

⁹ เมธากุล เกียรติกระจาย, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร : อักษรสยามการพิมพ์, 2538). หน้า 123.

หากพิจารณาความหมายรายได้ข้างต้นเห็นได้ว่า ความหมายรายได้ของ Paton และ Littleton เป็นลักษณะของรายได้ที่พิจารณาในแง่ของการไหลเข้าของสินทรัพย์สุทธิ (The Inflow of Net Assets) ส่วนของสมาคม AAA เป็นลักษณะของรายได้ที่พิจารณาในแง่ของการไหลออกของสินค้าและบริการ (Outflow of Goods and Services)

สำหรับนักบัญชีและสมาคมนักบัญชีในประเทศไทย ได้ให้ความหมายของรายได้ดังนี้ รายได้ คือ การได้รับหรือเพิ่มพูนสินทรัพย์หรือการชำระหนี้ของธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง อันเนื่องจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลัก หรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำอยู่¹⁰

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) ให้ความหมายของรายได้ (revenue income) คือ (1) การเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการอันเนื่องจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือ (2) มูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้า หรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง¹¹ นอกจากนี้ ส.บช. ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ ใต้ให้นิยามคำศัพท์รายได้ว่า หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการและจากการให้ใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล จำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขายหรือบริการที่ได้ให้หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้า และผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่น เช่น ภาษี

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 137.

¹¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, (พิมพ์ครั้งที่ 6 มิถุนายน 2538) บริษัท พี.เอ.สิฟวิ้ง จำกัด, หน้า 81.

บางชนิดในกรณีที่เป็นตัวแทนรายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน¹²

กล่าวโดยสรุปรายได้ข้างต้นหมายถึง การเพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน ซึ่งอาจจะอยู่ในรูปของเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่ได้มา จากการดำเนินงานตามปกติ ซึ่งได้แก่ การขาย หรือการให้บริการ หรือการใช้สินทรัพย์

ประเภทของรายได้

นักบัญชีได้จำแนกรายได้ตามแหล่งที่มาออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ดังนี้

1. รายได้ที่ได้จากการดำเนินงานโดยตรงของธุรกิจ (Revenue) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ รายได้ที่ได้มาตรงตามวัตถุประสงค์ของกิจการ ลักษณะของรายได้ประเภทนี้จะเกิดขึ้นเป็นประจำ (recurring) เป็นรายได้ตามปกติ (regular) และกิจการมีความตั้งใจที่จะให้เกิดรายได้นี้ขึ้นมา เช่น บริษัทก่อสร้างค่าจ้างรับเหมาเป็นรายได้จากการดำเนินงาน ส่วนดอกเบี้ยที่บริษัทได้รับจากการนำเงินไปให้บริษัทในเครือกู้ยืม ไม่ถือเป็นรายได้จากการดำเนินงานของกิจการประเภทนี้ เพราะการให้กู้ยืมเงินไม่ใช่การดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของกิจการ

2. รายได้อื่น ๆ และกำไร รายได้ที่ไม่ได้จากการดำเนินงาน (non-operating revenue) หรือกำไร (gain) ลักษณะของรายได้ประเภทนี้คือ จะไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ (non-recurring) และกิจการไม่ได้ตั้งใจให้รายได้นี้เกิดขึ้นมา (unintentional)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, "มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้" (31 ธันวาคม 2529), หน้า 1.

การเกิดขึ้นและการรับรู้รายได้ (Revenue Realization and Recognition)

หลังจากทราบความหมายของรายได้แล้ว กิจการก็จะเลือกรายการที่เป็นรายได้และจัดบันทึกเกี่ยวกับรายการเหล่านั้น ดังนั้น ตามหลักการบัญชีจึงจำเป็นต้องพิจารณาตัดสินว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อใด และควรบันทึกเป็นรายได้ด้วยจำนวนเงินเท่าใด

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชีวางหลักเกณฑ์การเกิดขึ้นของรายได้ต้องประกอบด้วยเงื่อนไข 2 ประการ คือ (1) กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ได้สำเร็จแล้วหรือถือได้ว่าสำเร็จแล้ว และ (2) การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว¹³

1. กระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้ หากพิจารณาแล้วกิจกรรมที่สำคัญหรือกิจกรรมหลักได้สำเร็จลงไป ก็อาจกล่าวได้ว่ากระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้สำเร็จ ศาสตราจารย์ Sprouse และ Moonitz ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องรายได้ว่า รายได้จะเกิดขึ้นในช่วงเวลาซึ่งมีกิจกรรมหลักทางเศรษฐศาสตร์เกิดขึ้น และการจำหน่ายสินค้าและบริการสิ้นสุดลง ซึ่งทำให้สามารถวัดมูลค่าของผลการกระทำนี้ได้ผลการกระทำทางเศรษฐกิจสิ้นสุดลง และหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าสามารถกำหนดได้แน่นอนนั้น สามารถจะเกิดขึ้นได้ในหลายลักษณะตามแต่เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นหลายกรณีด้วยกัน บางครั้งอาจจะเกิดขึ้นหลังจากมีการส่งสินค้าเรียบร้อยแล้ว หรือบางครั้งอาจจะเกิดขึ้นในขณะที่ตกลงทำสัญญาก็ได้¹⁴

¹³ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, "มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี" (มิถุนายน 2522), หน้า 3.

¹⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร, หน่วยที่ 1-8 (นนทบุรี : สำนักพิมพ์สุโขทัยธรรมาธิราช, 2533), หน้า 128.

2. การแลกเปลี่ยน เนื่องจากการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดเหตุการณ์สำคัญคือ มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของ และมีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ก่อให้เกิดความมั่นใจในเรื่องความแน่นอนและความถาวรของมูลค่าที่ได้รับ

นอกจากนั้น ศาสตราจารย์ Paton และ Littleton ได้ให้ความเห็นว่า รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อ¹⁵

- สามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (objective determination) ไม่ใช่อาศัยการประมาณ โดยเกิดจากการตกลงของบุคคลทั้งสองฝ่าย

- เป็นจำนวนที่ถาวร (permanance) หากสงสัยว่ามีโอกาสที่จะต้องขาดทุนหรือสูญเสียรายได้ในอัตราสูงจะยังไม่ถือว่าเป็นรายได้

การรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) การรับรู้ คือ กระบวนการบันทึกหรือการแสดงรายการในงบการเงินของธุรกิจตามปกติ โดยทั่วไป การขายสินค้าจะรับรู้เป็นรายได้ ณ จุดขาย และการให้บริการจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว ซึ่งการรับรู้รายได้จะทำได้เมื่อรายได้เกิดขึ้น และสามารถกำหนดมูลค่าของรายได้ได้ และเมื่อกล่าวถึงการวัดมูลค่าของรายได้ก็จะเห็นได้ว่าจุดที่วัดมูลค่าของรายได้คือ จุดที่รายได้เกิดขึ้น¹⁶

อนึ่ง การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายได้ตามหลักการบัญชีในประเทศไทย ยึดถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งจัดทำโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยได้มีการออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่อง การรับรู้รายได้ ได้ระบุให้กิจการรับรู้รายได้เมื่อ¹⁷

¹⁵ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร, หน่วยที่ 1-8, หน้า 128.

¹⁶ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร, หน่วยที่ 1-8, หน้า 125.

¹⁷ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6, หน้า 2-5.

1. กิจการได้ดำเนินการเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือให้บริการจนบรรลุผลสำเร็จตามเงื่อนไข ดังนี้

1.1 ผู้ขายสินค้าได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้านั้นไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว และกระบวนการขายหรือการให้บริการที่มีนัยสำคัญได้ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว และผู้ขายมิได้มีส่วนในด้านการจัดการ และไม่มีสิทธิควบคุมหรือใช้สินค้าที่โอนไปในฐานะที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมีอีกต่อไป

1.2 ปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

- จำนวนผลประโยชน์ตอบแทนที่จะได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้น
- จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นแล้วหรือจะเกิดขึ้นในการผลิตหรือซื้อสินค้า หรือให้บริการนั้น
- จำนวนสินค้าที่ผู้ซื้อจะส่งคืน

2. กิจการมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่าจะเรียกเก็บเงินได้ ณ เวลาที่จะรับรู้รายได้ ดังนั้น หากไม่มีเหตุผลสนับสนุนว่าจะเก็บเงินได้ก็ควรจะเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นไป

ส่วนการรับรู้รายได้จากการให้ใช้สินทรัพย์ ควรรับรู้รายได้เมื่อปราศจากความไม่แน่นอน อันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดรายได้หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน

นอกจากนี้ เนื่องจากธุรกิจแต่ละประเภทมีลักษณะการประกอบการที่แตกต่างกัน นักบัญชีจึงจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์การบันทึกรายได้ที่เหมาะสมกับลักษณะการประกอบการและสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน เกณฑ์ทางบัญชีดังกล่าวพอจะแบ่งออกได้ดังนี้

1) **เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)** จะบันทึกรายได้ต่อเมื่อมีการรับจ่ายเงินสดแล้วเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่ามีการให้บริการแล้วหรือไม่ ถ้ารับเงินล่วงหน้าก็ถือเป็นรายได้แม้ว่าจะยังไม่มีบริการ การได้รับเงินสด หมายถึงการได้รับตัวเงินหรือตราสารที่มีค่าเสมือนเป็นเงินสดและใช้แทนเงินสดได้ เช่น เช็ค ตั๋วแลกเงิน

ตัวสัญญาใช้เงิน ธนาณัติ เป็นต้น การบันทึกบัญชีตามหลักเงินสดเหมาะสมสำหรับธุรกิจให้บริการ ซึ่งไม่มีรายจ่ายในการซื้อขายทรัพย์สินหรือรายจ่ายลงทุนเป็นจำนวนเงินมาก เช่น การประกอบวิชาชีพบัญชี ทุนายความ ฯลฯ แต่วิธีนี้ไม่เหมาะสมกับกิจการผลิตหรือขายสินค้า ซึ่งการซื้อและขายสินค้าไม่ได้เกิดขึ้นพร้อมกับการจ่ายเงินหรือการรับเงิน

2) **เกณฑ์เงินค้ำ** (Accrual Basis) จะถือว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อมีการขายหรือให้บริการ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินแล้วหรือไม่ การบันทึกบัญชีตามหลักเงินค้ำจะต้องมีการปรับปรุงสำหรับรายการค้ำรับ รับล่วงหน้า ค้ำจ่าย และจ่ายล่วงหน้า ตามเกณฑ์เงินค้ำรายได้และรายจ่ายจะสัมพันธ์กันอย่างเหมาะสม เพราะเป็นการรับรู้รายได้และรายจ่าย เมื่อมีรายการนั้นเกิดขึ้นจริง ๆ โดยไม่คำนึงถึงการรับและจ่ายเงิน การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินค้ำเหมาะสมสำหรับกิจการผลิตและหรือจำหน่ายสินค้า ซึ่งการจ่ายหรือรับเงินไม่สัมพันธ์กับการให้บริการหรือบริการที่ได้รับ

3) **เกณฑ์อื่น ๆ** เช่น เกณฑ์การขายผ่อนชำระ (Installment method) และเกณฑ์สัญญาก่อสร้างระยะยาว (Long term contract method) เป็นต้น

ข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่างความหมายอย่างกว้างของคำว่า รายได้ทางเศรษฐศาสตร์ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว กับรายได้ภายใต้หลักการที่เป็นที่ยอมรับของนักบัญชีคือความสมบูรณ์ของหลักเกณฑ์เรื่อง realization ซึ่งตามแนวคิดเรื่องรายได้ของนักเศรษฐศาสตร์จะไม่มีหลักเกณฑ์เรื่องดังกล่าว รายได้ทางบัญชีจะคำนวณบนพื้นฐานของความสมบูรณ์ของธุรกรรม (completed transactions) ข้อสังเกตที่สำคัญของความแตกต่างในเรื่องนี้ก็คือ นักเศรษฐศาสตร์ให้คำจำกัดความของรายได้โดยใช้เงื่อนไขในเรื่องมูลค่า (terms of value) ซึ่งขึ้นอยู่กับราคาคาดหวังในอนาคต ในขณะที่นักบัญชีให้คำจำกัดความคำว่า รายได้ โดยใช้เงื่อนไขของสิ่งที่เกิดขึ้นแล้ว (terms of the past) ซึ่งแสดงออกในรูปของการกำหนดเป็นตัวเงิน (money measurement) โดยถือว่าสิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินไปของธุรกรรมต่าง ๆ (flow of transactions) ของกิจการ ทั้งนี้ เพราะความสมบูรณ์

ของธุรกรรมเป็นสิ่งที่นักบัญชีใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนด "มูลค่า" นอกจากนี้นักบัญชียังได้วิเคราะห์แนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ว่า เป็นสิ่งที่ไม่สามารถนำมาปฏิบัติได้ และยากที่จะนำมาปรับใช้ เป็นวัตถุประสงค์ที่มีช่องว่างมากเกินไป (too lacking objectivity) และขาดความถูกต้องในการนำมาใช้เป็นพื้นฐานในการคำนวณรายได้ ในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ ในทางบัญชี การรับรู้กำไรหรือขาดทุนของสิ่งที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริงตามที่แสดงไว้ในรายการประจำปี และการคำนวณมูลค่าของสินทรัพย์และความรับผิดชอบที่เกิดจากประมาทหรือการคาดเดา เป็นสิ่งน่ากลัวอย่างมากสำหรับนักบัญชีที่ยึดมั่น (steeped) ในหลักการของสิ่งที่สามารถปฏิบัติได้ (virtues to practicality) และพวกนักบัญชีที่รักษาแบบแผนความระมัดระวัง (conservatism) รวมทั้งนักบัญชีต้องรับผิดชอบกฎหมายเกี่ยวกับความถูกต้องของสถานะทางการเงินที่ตนได้ลงลายมือชื่อรับรองไว้¹⁸

2.1.3 รายได้ตามหลักการภาษีอากร

ตามที่กล่าวมาแล้วใน 2.1.2 ว่า รายได้ทางเศรษฐศาสตร์เป็นสิ่งที่ใกล้เคียงกว่าที่นักบัญชีจะนำมาใช้ในการกำหนดรายได้ สำหรับการจัดทำรายงานทางการเงิน (financial reporting) และก็เป็นสิ่งที่ใกล้เคียงกว่าที่จะนำมาใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนดรายได้ในทางภาษี อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีสรรพากรสหรัฐอเมริกา Internal Revenue Service (IRS) ได้นำหลักการของ Haig และ Simons มาใช้ โดยปรับปรุงรายได้ของผู้เสียภาษี ซึ่งไม่ได้มีการบันทึกรายการหรือทำบัญชีไว้อย่างเพียงพอและถูกต้อง วิธีการนี้เป็นเรื่องของมูลค่าสุทธิ (net-worth) ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อสันนิษฐานที่ว่า ทรัพย์สินที่เข้ามานั้นเป็นสิ่งที่จะต้องเสียภาษีวันแต่จะมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้โดยชัดแจ้ง วิธีการวัดรายได้นี้จะเปรียบเทียบความมั่งคั่งสุทธิของผู้เสียภาษีก่อนและหลังสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี การเปลี่ยนแปลงในความมั่งคั่งสุทธิเป็นสิ่งที่นำมาใช้ประกอบการประเมินค่าใช้จ่ายเพื่อการบริโภค สำหรับ

¹⁸ Sommerfeld, An Introduction to Taxation, P.3-5.

ช่วงเวลาใด ๆ เพื่อให้ได้ประมาณการของรายได้ทั้งหมด แต่การประเมินรายได้โดยใช้วิธี net-worth เพื่อประโยชน์ในทางภาษีให้ผลที่แตกต่างกว่าแนวคิดเกี่ยวกับรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ ข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดได้แก่ ภาษีได้กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดประเภทของรายได้บางชนิดที่ได้รับยกเว้น การใช้หลักเกณฑ์ในเรื่อง realization เพื่อประโยชน์ในทางภาษี และการยินยอมให้มีการลดหย่อนในรายได้ที่จะต้องเสียภาษีเป็นต้น¹⁹

อย่างไรก็ตาม วิธีการนี้มีข้อโต้แย้งและได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ทางปฏิบัติค่อนข้างมาก ด้วยเหตุนี้โดยทั่วไปหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรมักจะพิจารณารายได้ที่จะจัดเก็บภาษีอากรแตกต่างจากรายได้ตามหลัก เศรษฐศาสตร์และหลักการบัญชี เว้นแต่บางกรณีที่หน่วยงานนั้นจะนำหลักรายได้ทางเศรษฐศาสตร์มาพิจารณากำหนดรายได้ที่จะต้องเสียภาษีของผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีมิได้จัดทำเอกสารทางบัญชีอย่างถูกต้องและเพียงพอ เป็นต้น²⁰

การกำหนดวิธีการคำนวณรายได้ ภาษีได้หลักการที่เป็นที่ยอมรับในทางบัญชีจะให้ผลมีความใกล้เคียงอย่างมากกับการคำนวณรายได้ในทางภาษี แต่ความแตกต่างก็ยังคงมีอยู่มาก โดยเกิดขึ้นจากปัจจัยหลายประการนั้นคือการเข้าไปอยู่ภายใต้และการบังคับตามโครงสร้างของกฎหมายภาษีของรัฐ ปัจจัยสำคัญของเรื่องนี้คือเรื่องของพื้นฐานทางเศรษฐกิจ สังคม และปรัชญาทางกฎหมายของประชาชน และของสภา (Congress) การใช้อำนาจโดยกลุ่มที่มีอิทธิพลและการชักชวนโดยการให้ผลประโยชน์ การตีความกฎหมายและกฎเกณฑ์ของศาลที่เปลี่ยนแปลงไป และการใช้นโยบายทางภาษีที่เพิ่มขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการวางแผนและการควบคุมสังคมและเศรษฐกิจ ซึ่งกรณีอาจสรุปเหตุผลถึงความแตกต่างระหว่างรายได้ที่ถูกกำหนดเพื่อประโยชน์ในทางภาษีกับ

¹⁹ Ibid, P.3-8.

²⁰ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, "ปัญหากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับหุ้นปันผล", (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539) หน้า 13.

รายได้ที่ถูกกำหนดเพื่อประโยชน์ในการแสดงสถานะทางการเงินในทางบัญชีได้ด้วยแนวคิดทางภาษีอากร 4 ประการ ดังนี้²¹

1. หลักความพร้อมที่จะเสียภาษี (wherewithal to pay)

ตามหลักนี้ การเก็บภาษีจะเกิดขึ้นในเวลาที่คุณเสียภาษีมีความพร้อมที่จะเสียภาษีและรัฐก็มีความพร้อมที่จะเก็บภาษี หรือกล่าวอย่างง่าย ๆ ก็คือ การเก็บภาษีเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินที่จะจ่าย

โดยทั่วไปรายได้ที่ยังไม่รับรู้ว่าเป็นรายได้ จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่ได้รับจริง ๆ โดยไม่คำนึงปีที่ได้รับว่ารายได้เกิดขึ้น เช่น ผู้ให้เช่าได้รับค่าเช่าซึ่งจ่ายล่วงหน้ามาเป็นปี ๆ จะต้องนำค่าเช่าที่เช่าได้รับล่วงหน้ามาจริง ๆ นี้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่ได้รับค่าเช่ามาจริง ๆ ไม่ใช่รอจนกระทั่งเมื่อครบกำหนดค่าเช่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนแล้วจึงนำมาคำนวณภาษี ซึ่งหลักแนวความคิดนี้ได้ให้ประโยชน์อย่างมากในแง่การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลว่าเมื่อให้ผู้เสียภาษีมีเงินพอที่จะจ่ายภาษีแก่รัฐบาล มิใช่รอจนกระทั่งครบกำหนดระยะเวลาชำระค่าเช่าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าเมื่อถึงเวลานั้นทางผู้เสียภาษีอาจจะไม่มีเงินเหลืออยู่พอที่จะจ่ายภาษีให้รัฐบาลหรืออาจเลี้ยงยักย้ายเงินออกไปหมด²²

อย่างไรก็ตาม วิธีการข้างต้นจะเบี่ยงเบนหันเหจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ซึ่งอาจจะถูกมองว่าไม่ยุติธรรมสำหรับผู้เสียภาษี แต่แนวความคิดในเรื่องความพร้อมที่จะเสียภาษีข้างต้นก็น่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีมากกว่า ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะเลื่อนหรือผัดผ่อน การรับรู้รายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีจากกำไรบางส่วนหรือทั้งหมด

²¹ Sommerfeld, An Introduction to Taxation, PP.3-9 - 3-14.

²² ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, "ปัญหากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับหุ้นปันผล", หน้า 13.

จากการขายผ่อนชำระ จนกระทั่งเขาได้รับเงินสดก่อนแม้ว่าในหลักการบัญชีการเงิน จะต้องรายงานกำไรทั้งหมดในปีที่ได้ขายออกไป ผู้เสียภาษีอาจจะใช้แนวทางนี้ในการ เลื่อนการรับรู้รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในหลายกรณีออกไปได้มากมาย²³

2. หลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ (revenue realization and revenue recognition)

แนวคิดเรื่องการเกิดขึ้นของรายได้ (realization) ทางภาษีอากรมีลักษณะคล้ายคลึงแต่ว่าไม่เหมือนกันเสียทีเดียวกับแนวคิดในทางบัญชี ความแตกต่างระหว่างทั้งสองแนวคิดสามารถอธิบายได้ดีที่สุดด้วยข้อบังคับในทางปฏิบัติ กล่าวคือนักบัญชีมีความรับผิดชอบทางกฎหมาย ในการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องของรายการ และอีกประการหนึ่งคือ การพิจารณาในเรื่องของวัตถุประสงค์และการจัดการโดยทั่วไป เกี่ยวกับรายได้ทางภาษี ความสำคัญของแนวคิดในเรื่อง realization ที่มีต่อของผู้เสียภาษีนั้น เราสามารถเห็นได้อย่างชัดเจน เพียงแค่การเพิ่มขึ้นในมูลค่าของทรัพย์สินนั้นยังไม่ถือว่าเป็นการเกิดภาษีเกิดขึ้น แม้ว่าส่วนที่เพิ่มขึ้นจะสามารถกำหนดคำนวณได้ง่าย และแม้ว่ามีสภาพคล่องที่จะสามารถแปลงสภาพเป็นเงินสดได้ทันทีก็ตาม ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีได้ซื้อหุ้นไว้ราคา 1,000 เหรียญ และในวันสิ้นปีพบว่าหุ้นดังกล่าวมีมูลค่าตามราคาตลาดเท่ากับ 1,500 เหรียญ ในกรณีดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นรายได้ที่ต้องรายงาน เพราะว่าการ realized ซึ่งก็คือยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นกับทรัพย์สินที่ยึดถือไว้เฉพาะ เมื่อหุ้นดังกล่าวได้ถูกขายหรือถูกเปลี่ยนให้อยู่ในรูปของทรัพย์สินอื่น ๆ แล้ว เท่านั้นที่ทำให้เกิดการรับรู้กำไรขึ้น (the gain recognized)

ท่านเองเดียวกันกับผู้เสียภาษีซึ่งโชคดีโดยไม่รู้ตัว ได้ค้นพบน้ำมันและก๊าซธรรมชาติที่มีมูลค่าหลายล้านเหรียญอยู่ใต้พื้นดินของตน ยังไม่มีการรับรู้ (recognizes) รายได้จนกว่ามูลค่าของสิ่งที่เพิ่มขึ้นนี้ได้เกิดขึ้นจริง (realized) โดยการแปลงสภาพเป็นทรัพย์สินอื่นด้วยการขายหรือการแลกเปลี่ยน

²³ ชวินทร์ ลาภพิทักษ์พงษ์, "ปัญหาการคำนวณรายได้", หน้า 32.

เพื่อประโยชน์ในทางภาษี รายได้โดยทั่วไปจะถูกรับรู้ (recognized) ในเวลาเดียวกันกับที่มีรายได้เกิดขึ้นจริง (realized) อย่างไรก็ตาม จำนวนข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวก็ยังคงมีอยู่ เพื่อประโยชน์ในทางภาษี การรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นก่อน realization นั้นจะมีอยู่น้อยมาก (only rarely) โดยทั่วไปแล้วการรับรู้รายได้มักเกิดหลังจากการ realization ข้อแตกต่างที่ชัดเจนในเรื่องเทคนิคในการกำหนดรายได้ระหว่างในทางบัญชีกับในทางภาษีนั้น สามารถอธิบายได้โดยใช้แนวคิดในเรื่องความพร้อมที่จะจ่ายภาษี (wherewithal to pay concept)

3. ความง่ายและสม่ำเสมอในการบริหาร (ease and consistency of administration)

สิ่งที่เกี่ยวพันอย่างใกล้ชิดกับแนวคิดในเรื่อง realization ก็คือการกำหนดเหตุการณ์หรือกรณีที่ต้องเสียภาษีไว้อย่างชัดเจนแน่นอนเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารภาษี ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการโต้เถียงกันระหว่างสรรพากรและผู้เสียภาษีต่อเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหรือต่อจำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง บ่อยครั้งที่เป้าหมายในเรื่องนี้สร้างความขัดแย้งให้เกิดขึ้นอย่างชัดเจนว่า อะไรคือสิ่งที่นับบัญชีการเงินยอมรับและสิ่งที่เป็นข้อกำหนดเพื่อประโยชน์ในทางภาษี ความขัดแย้งที่เกิดขึ้นนั้นส่วนมากเป็นเรื่องเกี่ยวกับรายการที่เป็นค่าใช้จ่ายมากกว่าเรื่องรายการที่รายได้ ทั้งนี้ เพราะบ่อยครั้งที่ค่าใช้จ่ายถูกใช้เพื่อประมาณการเพื่อประโยชน์ในทางบัญชีการเงิน แม้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นอาจไม่สามารถนำมาหักลดเพื่อขอคืนภาษีได้ก็ตาม

ข้อกำหนดในทางภาษีที่เข้มงวดมากกว่าข้อกำหนดในทางบัญชีนั้นเป็นสิ่งจำเป็น (justified) เพราะจะทำให้การบริหารสามารถทำได้ง่าย และก่อให้เกิดรูปแบบที่หลากหลายในระหว่างผู้เสียภาษีที่แตกต่างกัน หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ เพื่อความสะดวกในการบริหาร เป็นเหตุผลที่สำคัญในการอธิบายความแตกต่างระหว่างรายได้ในทางภาษีกับรายได้สุทธิในทางบัญชี

4. จุดมุ่งหมายทางเศรษฐกิจและสังคม (social and economic objectives)

บ่อยครั้งที่กฎหมายภาษีอากรเป็นผลมาจากความประสงค์เพื่อให้บรรลุผลตามเงื่อนไขในทางเศรษฐกิจและสังคม ดังจะเห็นได้จากการที่กฎหมายภาษีอากรได้ถูกเปลี่ยนแปลงเพื่อให้หลักประกันแก่ลูกจ้าง เพื่อแก้ไขปัญหาเงินเฟ้อ เพื่อปลดเปลื้องความกดดันทางสังคม หรือเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์อื่นใดในการบริหารงานของชาติ (the national administration) หรือของสภา (Congress) ผลที่ตามมาก็คือ รายการต่าง ๆ จำนวนมากที่มองว่าเป็นรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ และรายได้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางบัญชีนั้น จะไม่ถือว่าเป็นรายได้ทางภาษีอากร นอกจากนี้ยังมีหลักเกณฑ์พิเศษอื่น ๆ อีกมากที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีซึ่งถูกสร้างขึ้นมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคม ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีที่เกิดขึ้นส่วนหนึ่ง ก็เนื่องจากความพยายามที่จะให้บรรลุผลตามเป้าหมายในทางเศรษฐกิจและสังคมนั่นเอง

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีด้วยกันหลายประการที่สำคัญที่สุดคือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ นอกจากนั้นก็อาจมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีกได้แก่ เพื่อการควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อการกระจายรายได้ และทรัพย์สินให้เป็นธรรม เพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และเพื่อสนองนโยบายของรัฐบาล ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทนอกจากมีผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยตรงแล้ว ยังมีผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมด้วย

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี การที่ประเทศใดมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีย่อมอำนวยผลให้การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ได้วางหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ ในหนังสือ "The Wealth of Nations" (ค.ศ.1776) ซึ่งปัจจุบัน

ความคิดเห็นดังกล่าวก็ยังเป็นสิ่งที่นักเศรษฐศาสตร์รุ่นหลัง ๆ ไม่อาจปฏิเสธได้ ความเห็นของนักเศรษฐศาสตร์รุ่นต่อ ๆ มาจึงเป็นเพียงส่วนที่เสริมต่อเพื่อให้ลักษณะของภาษีอากรที่ตีกว้างขวางและชัดเจนขึ้นเท่านั้น

ลักษณะภาษีอากรที่ดี 4 ประการของ Adam Smith คือ

1. หลักความเป็นธรรม (Equity)²⁴

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ต้องเก็บให้ทั่วถึง โดยไม่มีการเลือกปฏิบัติและเก็บตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ซึ่งส่งผลถึงการเสียภาษีโดยสมัครใจ (voluntary compliance) แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานในทางทฤษฎีดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (principle of absolute equity) ตามหลักนี้ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กัน โดยมีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้น ควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ในอดีตประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีตามหลักนี้เหมือนกันนั้นคือภาษีรัชชูปการ (poll tax) อย่างไรก็ตามเนื่องจากในสภาพความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมิได้เท่าเทียมกัน การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะมิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง จากข้อบกพร่องดังกล่าวหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงเสื่อมความนิยมไปในที่สุดและก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

²⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2533) หน้า 72-75.

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (principle of relative equity) ตามหลักนี้จะพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างจำนวนภาษีที่ได้เสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงแบ่งออกเป็น

(ก) หลักผลประโยชน์ (benefit principle) มีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ โดยรัฐบาลวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่าง ๆ เช่น ภาษีการใช้ถนน (road user's tax) ค่าธรรมเนียมผ่านทางหรือค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น ข้อดีของการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ ก็คือจำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติที่สำคัญก็คือสินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างของรัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศกระบวนการยุติธรรม เป็นต้น หรือบางอย่างอาจวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้แต่ก็เป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้เต็มตามค่าใช้จ่ายของรัฐ อาจทำให้คนยากจนไม่มีโอกาสได้รับการศึกษาก่อให้เกิดผลเสียกับสังคมในที่สุด

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (ability - to - pay principle) ความสามารถในที่นี้อาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อย การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจะเกี่ยวข้องกับทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (equal sacrifice theory) เป็นสำคัญ ทั้งนี้ เพราะการเสียภาษีอากรก็คือการเสียสละความพึงพอใจหรืออรรถประโยชน์ (utility) ของเงินที่มีอยู่ให้กับรัฐนั่นเอง ทฤษฎีการเสียสละเท่ากันแบ่งออกได้เป็นสามทฤษฎีดังนี้

1) ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (equal absolute sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากันเนื่องจากอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วย จะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินมากขึ้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่า ๆ กัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า สมมติว่านาย ก มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 100 หน่วย และนาย ข มีอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้น 120 หน่วย ตามทฤษฎีนี้ถ้าเก็บภาษีจากนาย ก แล้วทำให้ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วย ก็จะต้องจัดเก็บภาษีจากนาย ข จนกระทั่งความพึงพอใจของนาย ข ลดลง 10 หน่วยด้วย

2) ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (equal proportional sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด หมายความว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มากต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่น้อย ดังนั้น จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่า และจะต้องเก็บมากกว่ากรณีตามทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย ตามตัวอย่างการเก็บภาษีจากนาย ก ซึ่งทำให้ความพึงพอใจของเขาลดลง 10 หน่วยนั้น จะลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวมด้วย ซึ่งก็หมายถึงว่าจะต้องเก็บภาษีจากนาย ข แล้ว ทำให้ความพึงพอใจรวมลดลง 12 หน่วยนั่นเอง

3) ทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (equal marginal sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน ดังนั้น จึงเป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับสองทฤษฎีแรก นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้นน้อยที่สุด ตามตัวอย่างถ้าเก็บภาษีจากนาย ก แล้วทำให้ความพึงพอใจรวมของนาย ก ลดลง 10 หน่วย ทำให้เหลือความพึงพอใจรวมอยู่เพียง 90 หน่วย ดังนั้น จึงต้องเก็บภาษีจากนาย ข จนกระทั่งความพึงพอใจรวมของนาย ข เหลือเพียง 90 หน่วยด้วย

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยอาศัยทฤษฎีการเสียสละตามที่กล่าวถึงข้างต้น จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกันดังนี้

- ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน เช่น ถ้าใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีก็หมายความว่า บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกันเมื่อมีรายได้จำนวนที่เท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

- ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน เสียภาษีในจำนวนที่ต่างหากัน ปัญหาสำคัญของความเป็นธรรมในแนวตั้งนี้ก็คือ จำนวนภาษีอากรที่ควรเสียแตกต่างกันนั้นควรจะเป็นจำนวนมากน้อยเท่าใด อย่างไรก็ตามก็ตีความแตกต่างในจำนวนภาษีอากรที่ว่านี้จะขึ้นอยู่กับทฤษฎีการเสียสละที่เลือกใช้เป็นสำคัญ

อย่างไรก็ตามมิได้หมายความว่า ถ้ามีกฎหมายที่เป็นธรรมแล้วจะมีการเก็บภาษีที่เป็นธรรมโดยอัตโนมัติ การจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องของการบริหารภาษีอากรหากมีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมตามทฤษฎีทุกประการ แต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ภาษีอากรกลับเลือกปฏิบัติเก็บภาษีไม่ทั่วถึงเช่นนี้ ความเป็นธรรมในทางภาษีอากรในทางปฏิบัติก็ไม่เกิดขึ้น โดยทั่วไปความเป็นธรรมในทางปฏิบัติจะเกิดขึ้นต้องมีเงื่อนไขดังนี้²⁵

1. มีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรม สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามทฤษฎี

²⁵ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชา การเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน่วยที่ 9-15, (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2534) หน้า 37-38.

2. มีการบริหารภาษีที่มีประสิทธิภาพ มีการเก็บภาษีทั่วถึง และไม่มีทางเลือกปฏิบัติ

3. มีมาตรการในการป้องกันและปราบปราม การหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีอย่างดี

2. หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีอากรที่จัดเก็บนั้น ควรจะต้องมีความชัดเจนในตัวบทกฎหมาย และวิธีปฏิบัติจัดเก็บ เช่น ตัวบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษี และวิธีการชำระภาษี หากระบบการเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะผู้เสียภาษีก็ต้องการทราบภาระภาษีเพื่อวางแผนการประกอบธุรกิจหรือทำงานได้อย่างถูกต้อง ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่จะสร้างความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย และวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบ คำสั่ง อย่างละเอียด และในบางครั้งก็จะมีการตีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้า ซึ่งจะช่วยสร้างความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

3. หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรทุกประเภท ควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีจะทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากแล้วยังประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น ๆ อีกด้วย หลักนี้มีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษี โดยกำหนดระยะเวลาชำระภาษีให้เหมาะแก่ฤดูกาล วิธีการจัดเก็บควรกำหนดไว้ให้ง่ายต่อการนำเงินมาชำระภาษี สถานที่ชำระภาษีก็ควรกำหนดให้สะดวกแก่การสัญจรไปมา นอกจากนี้ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้คำแนะนำช่วยเหลือเกี่ยวกับการปฏิบัติในการกรอกแบบฟอร์มและการนำเงินไปเสียภาษีด้วย เป็นต้น

4. หลักความประหยัด (Economy)

ในการบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีควรทำให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี แต่ให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บควรจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะเก็บได้แล้ว การจัดเก็บภาษียังควรที่จะต้องให้มีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุดด้วย ตัวอย่างภาษีอากรของไทยที่ไม่ชอบด้วยหลักประหยัด ได้แก่ อากรมหรสพ เพราะในการบริหารจัดการเก็บต้องใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากเสียค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับค่าภาษีอากรที่ได้รับกรมสรรพากรจึงยกเลิกไปในที่สุด

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามความเห็นของ Seligman

Seligman เห็นว่า ลักษณะของภาษีอากรที่ดีอาจพิจารณาได้เป็น 4 ด้านด้วยกัน คือ

1. ด้านการคลัง พิจารณาจากการทำรายได้เข้ารัฐบาลมากน้อยเพียงใด ซึ่งต้องพิจารณาในรายละเอียดอีกหลายประการ²⁶ ดังนี้

(1) ลักษณะอำนาจผล (Productivity) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บสามารถทำรายได้ให้ได้ตามความต้องการของรัฐ ในขณะที่เดียวกันก็ต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีหมดกำลังใจในการทำงานหรือประกอบธุรกิจด้วย

ภาษีที่มีลักษณะอำนาจผล ไม่จำเป็นว่าจะต้องจัดเก็บในอัตราสูงเสมอไป เพราะภาษีที่จัดเก็บในอัตราสูงอาจทำให้ผู้เสียภาษีพยายามหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น จนในที่สุดภาษีที่จัดเก็บได้จะเหลือจำนวนน้อยลงเป็นลำดับก็ได้ ในทางกลับกันถ้าจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำแม้ว่าในระยะแรกจะเก็บเงินภาษีได้น้อย แต่ในระยะยาวอาจเก็บเงินภาษีได้เพิ่มมากขึ้นก็ได้ ด้วยเหตุนี้ในการจัดเก็บภาษีอากรจะคำนึงถึงแต่ลักษณะอำนาจผลโดยมุ่งแต่จะเก็บให้ได้มาก ๆ เพียงอย่างเดียวไม่ได้

²⁶ ปรีดา นาคเนาวิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535) หน้า 33-38.

หากแต่จะต้องคำนึงถึงลักษณะอื่น ๆ ประกอบด้วย เช่น ลักษณะยืดหยุ่น ลักษณะทรงตัว และลักษณะ ไซคาล

(2) ลักษณะยืดหยุ่น (Elasticity) กล่าวคือ สามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจได้ตามที่ต้องการ เพื่อเหตุผลในการจัดเก็บเงินภาษีให้ได้มากหรือน้อยตามความต้องการทางการคลัง ภาษีที่ดีควรมีลักษณะยืดหยุ่นได้มาก กล่าวคือ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเพียงเล็กน้อยก็จะทำให้จำนวนเงินภาษีที่จัดเก็บเปลี่ยนแปลงไปได้อย่างมาก และลักษณะยืดหยุ่นนี้จะต้องเป็นไปได้ทั้งในทางเพิ่มขึ้นและลดลง ถ้าลดอัตราภาษีเพียงเล็กน้อยจะทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้ลดลงอย่างมาก และถ้าเพิ่มอัตราภาษีเพียงเล็กน้อยก็จะมีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้นไปอย่างมากเช่นเดียวกัน ภาษีอากรประเภทใดก็ตามที่มีความยืดหยุ่นมากจัดว่าเป็นภาษีอากรที่มีลักษณะอำนวยผลอยู่ในตัวด้วย

อย่างไรก็ตาม ภาษีที่มีความยืดหยุ่นมากมิได้หมายความว่า จะสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ทุกโอกาส เพราะในบางโอกาสได้แต่ลดอัตราลงทางเดียวจะเพิ่มอัตราให้สูงขึ้นไม่ได้เลย เช่น ในภาวะที่เศรษฐกิจตกต่ำจะไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษีเงินได้ได้เลย การเพิ่มอัตราภาษีในภาวะดังกล่าวจะมีลักษณะคล้ายกับการช้ำเติม หรือเป็นการบังคับให้ประชาชนต้องเลิกการประกอบกิจการ

(3) ลักษณะทรงตัว (Stability) กล่าวคือในระยะเวลาที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะเจริญรุ่งเรือง ภาษีที่ดีจะต้องสามารถทำรายได้ให้รัฐเป็นจำนวนมาก และเมื่อเศรษฐกิจอยู่ในภาวะตกต่ำ เงินภาษีที่เคยเก็บได้ก็ไม่ควรลดลงตามไปด้วย แต่ในข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่โดยทั่วไปภาษีที่รัฐจัดเก็บได้มากหรือน้อยมักขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ คือถ้าเศรษฐกิจอยู่ในภาวะตกต่ำการค้าเงินธุรกิจการค้าโดยทั่วไปมักจะตกอยู่ในสภาพชะงักงัน พ่อค้าจะมีรายได้ลดลง ทำให้จำนวนเงินภาษีแต่ละประเภทที่เก็บได้ลดลงตามไปด้วย แต่ในความจริงในระยะเวลาที่เศรษฐกิจตกต่ำรายได้ของประชาชนมิได้ลดต่ำลงเหมือนกันไปหมดทุกกลุ่มอาชีพ ประชาชนบางกลุ่มอาจมีรายได้บางชนิดที่ยังทรงตัวอยู่ หรืออาจเพิ่มสูงขึ้นในขณะที่รายได้ของคนบางอาชีพลดลงก็มี แสดงให้เห็นว่าความสามารถในการเสียภาษีก็ยังคงมีอยู่บ้าง

ภาษีการบริโภค และภาษีทรัพย์สิน จัดว่าเป็นตัวอย่างของ ภาษีที่มีลักษณะการทรงตัวดี เพราะจะสังเกตเห็นได้ว่าไม่ว่าเศรษฐกิจของประเทศจะ อยู่ในภาวะเจริญรุ่งเรือง หรือตกต่ำก็ตาม การอุปโภคบริโภคของประชาชนและการถือครองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินก็ยังคงมีอยู่ และไม่ค่อยจะเปลี่ยนแปลงตลอดจนราคาเครื่องอุปโภคบริโภค และราคาทรัพย์สินโดยทั่วไปก็จะไม่เคลื่อนไหวหรือเปลี่ยนแปลงมากนัก

(4) ลักษณะไพศาล (Diversity of Sources) กล่าวคือ ควรจัดเก็บภาษีหลายประเภท เพื่อรายได้ของรัฐจะได้มีที่มาจากหลายแหล่ง เพราะ ภาษีซึ่งมีที่มาจากหลาย ๆ แหล่งจะสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเพิ่มมากขึ้น คุณสมบัติของการจัดเก็บภาษีหลายประเภท จะเห็นได้อย่างชัดเจนก็เวลาที่ประเทศชาติกำลังตก อยู่ในภาวะฉุกเฉิน ซึ่งในขณะนั้นรัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมาก ยิ่งขึ้น การเก็บภาษีหลายประเภทจะช่วยลดอัตราการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยลง เพราะ ผู้เสียภาษีไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีไปได้ง่าย ๆ กล่าวคือ เมื่อหลีกเลี่ยงภาษีประเภท หนึ่งไปได้ ก็จะต้องไปติดภาษีอีกประเภทหนึ่งอย่างหลีกเลี่ยงไม่พ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ถ้าฐานของภาษีประเภทต่าง ๆ มีความสัมพันธ์กันเพราะเจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบได้ ไม่ยากนัก แต่ถ้าหากว่าประเทศใดใช้ระบบภาษีเดียว คือจัดเก็บภาษีอยู่เพียงประเภท เดียวถ้าผู้เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีประเภทเดียวนั้นได้ เขาก็จะหลุดพ้นจากการ เสียภาษีไปได้เลย

2. ด้านการปฏิบัติจัดเก็บ การจัดเก็บภาษีอากรต้องจัดเก็บอย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) กล่าวคือจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือร้อยละ น้อยที่สุด ส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้แล้วจะต้องต่ำหรือ ประหยัดที่สุดด้วย นอกจากหน่วยงานที่จัดเก็บแล้วยังมีสิ่งอื่นที่จะช่วยเสริมให้การจัดเก็บ ภาษีอากรมีประสิทธิภาพ นั่นก็คือ ภาษีอากรนั้นจะต้องมีลักษณะง่าย ๆ (Simplicity) และสะดวก

ลักษณะง่าย ๆ (Simplicity) เริ่มต้นตั้งแต่ตัวบทกฎหมาย ที่ง่ายต่อการอ่านและการทำความเข้าใจ คือ ผู้เสียภาษีโดยทั่วไปอ่านแล้วจะต้อง สามารถเข้าใจไม่ต้องตีความจนไขว้เขว นอกจากนี้ในด้านการปฏิบัติจัดเก็บแบบฟอร์ม

สำหรับผู้เสียภาษีนำไปกรอกแสดงรายการเสียภาษี จะต้องเป็นแบบฟอร์มที่ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อนจนเกินไปส่วนวิธีการจัดเก็บหรือการชำระภาษีก็ควรกำหนดให้ง่าย ๆ เช่นเดียวกัน สิ่งเหล่านี้จะทำให้ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกที่จะให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมากขึ้น หรือกล่าวในทางตรงข้ามก็คือความคิดที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมีน้อยลง

3. ด้านเศรษฐกิจ ในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละอย่างแต่ละประเภท ควรจะต้องพิจารณาด้วยว่าภาษีนั้น ๆ เมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะมีผลกระทบต่อการดำเนิน ธุรกิจหรืออุตสาหกรรมของประชาชนโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด กล่าวคือภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้ว จะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุนเพราะคิดว่าจะไม่คุ้มกับการเสี่ยง J.M. Clark นักเศรษฐศาสตร์ผู้หนึ่งได้กล่าวไว้ว่า²⁷ รัฐควรจัดเก็บภาษีอากรภายในขอบเขต ถ้าหากรัฐบาลเก็บภาษีเกินกว่าร้อยละ 25 ของรายได้ประชาชาติแล้วจะทำให้เกิดภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงได้ การจัดเก็บภาษีอากรถ้าให้มีผลกระทบการประกอบอุตสาหกรรม และธุรกิจของเอกชนได้น้อยเพียงใด ก็จะเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยรวมได้มากเพียงนั้น ในการลงทุน หรือภาษีที่ดีต้องไม่เป็นเหตุทำให้ประชาชนหาทางหลีกเลี่ยงภาษีกัน (avoidance) มากขึ้น โดยพยายามใช้ช่องโหว่ของกฎหมายบ้างหรือหลบหลีกภาษีอากร (evasion) โดยผิดกฎหมายเพิ่มมากขึ้น

4. ด้านศีลธรรม ภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมาย กล่าวคือ เป็นการบังคับจัดเก็บมีสภาพบังคับกรณีไม่ปฏิบัติตาม ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงมักจะมีความรู้สึกว่าการเสียภาษีเป็นต้นทุนหรือเป็นภาระอย่างหนึ่ง การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทจึงควรจะต้องชอบด้วยหลักความเป็นธรรม ไม่ควรให้ภาระภาษีตกอยู่กับกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดโดยเฉพาะควรกระจายภาระภาษีไปสู่บุคคลที่อยู่ในฐานะอย่างเดียวกันให้ทั่วถึง

²⁷ ปรีดา นาคเนาวิม, เศรษฐศาสตร์การบัญชีภาษีอากร 1, หน้า 39.