

บทที่ 2

ความหมายของเงินได้และหลักการภาษีอากร

2.1 ความหมายของเงินได้

2.1.1. ความหมายเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

Robert Murray Haig ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” คือ “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ครอบคลุมที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงินหรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน” (the increase or accretion to one's power consists of (a) money itself or (b) anything susceptible of evaluation in terms of money)”

Henry C. Simons ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินสุทธิ (the algebraic sum of consumption and change in net worth)”

คำนิยามของนักเศรษฐศาสตร์ทั้ง 2 ท่านแสดงนัยที่ตรงกัน กล่าวคือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่า บุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะได้สินค้าและ/หรือบริการมาอุปโภคบริโภคหรือทำอะไรตามใจชอบ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจก็ได้¹

ศูนย์วิจัยทรัพย์สิน
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ ไกรยุทธ ธีรชาติพันธ์, ทัศนภูมิตถ์และภานีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพฯ: บริษัทสำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521). หน้า 3-5.

นอกจากนี้ Professor Harvey Brazer ได้นำแนวความคิดของ Simons และ Haig รวมทั้งหมดความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน George Schanz โดยนำมาบัญญัติใหม่เพื่อให้เป็นคำนิยามที่ เข้าใจง่ายขึ้น กล่าวคือ “เงินได้เท่ากับผลรวมของการบริโภครวมกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีอื่น (“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....”)²

ดังนั้น เงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล ๆ หนึ่ง ซึ่งอาจสรุปได้ว่า รายการใดที่เป็นการเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบุคคลหนึ่ง รายการนั้นอาจถือเป็นเงินได้³ อาทิเช่น การที่บุคคลไปกู้ยืมเงินจากผู้อื่นมา เงินที่กู้ยืมไม่ถือเป็นเงินได้ของผู้กู้ยืมแต่อย่างใด ผู้กู้ยืมมีความผูกพันที่จะต้องใช้คืนเงินกู้ดังกล่าวและการกู้ยืมก็มิได้เสริมสร้างฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นแต่อย่างใด ซึ่งต่างกับการที่บุคคลหนึ่งเก็บทรัพย์สินได้หรือการรับทรัพย์สินจากการให้โดยเสน่หาผู้ได้รับทรัพย์สินมีสถานะทางการเงินดีขึ้นทันทีจึงถือเป็นเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

2.1.2 ความหมายของเงินได้ตามหลักการบัญชี

ตามหลักการบัญชีมิได้กำหนดนิยามของคำว่า “เงินได้” เพื่อวัตถุประสงค์ในทางบัญชีแต่อย่างใด ซึ่งอาจเพียงมาจากความประสงค์ที่จะแยกความแตกต่างระหว่างเงินได้ตามหลักการบัญชีและเงินได้ตามหลักการภาษีอากร ดังนั้น ความหมายของเงินได้ตามหลักการบัญชีจึงต้องพิจารณาจากคำว่า “รายได้” ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “เงินได้”

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

² Ray M. Sommerfeld, *An Introduction to Taxation*, (Orlando: Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1987), P. 3-3.

³ พิภพ วีระพงษ์, “การเก็บภาษีในเงินประกันความรับผิดชอบจากการใช้สนามกอล์ฟ และคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร”, *สรรพากรศาสตร์*, (5 พฤษภาคม 2537): 36.



สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า “รายได้” (revenue income) ดังนี้

- รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการหรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง⁴

- รายได้ หมายถึง การได้รับหรือเพิ่มทุนสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้สินของธุรกิจซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง อันเนื่องมาจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำอยู่⁵

- รายได้ หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่ได้มาจากการประกอบกิจการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการหรือจากการให้ใช้สินทรัพย์ที่ทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล จำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขาย หรือบริการที่ได้ให้หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าหรือผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่นในกรณีที่เป็นตัวแทน เงิน ภาษีเงินได้ รายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน⁶

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า รายได้ในทางบัญชีแสดงถึงลักษณะของการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สิน อันเนื่องมาจากสาเหตุอื่นอันนอกจากการลงทุนโดยเป็นเจ้าของ ทั้งนี้ รายได้จึงเกิดจากการดำเนินงานของกิจการ โดยการผลิตสินค้าหรือบริการก่อให้เกิดเหตุการณ์ในการขนส่งหรือผลิตสินค้าหรือให้บริการรายได้จึงไม่ได้เกิดจากจำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนจากการดำเนินงาน แต่รายได้เกิด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพฯ: บริษัท พี. เอ. ลีฟวิ่ง จำกัด, 2538) หน้า 81.

⁵ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แนวความคิดทางบัญชี ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์ 2532), หน้า 63.

⁶ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้” (31 ธันวาคม 2529), หน้า 1.

จากความสำเร็จของกิจการซึ่งวัดจากผลการดำเนินงานของกิจการอันเนื่องจากการที่กิจการใช้ความพยายาม ซึ่งวัดจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไป⁷

อนึ่ง ในความหมายแรกของรายได้อีกคือ การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ เนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นเป็นการวัดรายได้โดยอาศัยหลักทางเศรษฐศาสตร์ซึ่งเรียกว่า Capital Maintenance Concept of Income ซึ่งวัดรายได้โดยกระทำการเปรียบเทียบระหว่างเงินทุนต้นงวด กับเงินทุนปลายงวด ทั้งนี้ ถ้าเงินทุนปลายงวดลดลงแสดงว่ากิจการมีผลขาดทุนสุทธิ เงินทุนที่เพิ่มขึ้นก็เกิดจากสาเหตุหลายประการ เช่น กำไรจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ การบริจาค การเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สิน หรือจากเหตุการณ์พิเศษบางอย่าง เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าก็ยังอยู่ในความหมายเศรษฐศาสตร์ในแง่ของช่วงเวลา ซึ่งมักจะต้องมีเวลาเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเสมอในการวัดรายได้

การวัดรายได้ตามวิธีข้างต้นเป็นไปตามหลักทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งเมื่อจะนำมาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ก็ประสบกับปัญหาต่าง ๆ เป็นอย่างมาก เป็นต้นว่า การวัดมูลค่าทรัพย์สินเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากมาก และตัวเลขที่ได้อาจไม่เป็นที่ยอมรับของทุก ๆ คน เพราะขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินราคา ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนบุคคล (Subjective Judgement) นอกจากนั้น มูลค่าที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดของเงินทุนตามวิธีดังกล่าวไม่สามารถแยกออกมาได้ว่าเป็นผลมาจากปัจจัย หรือสาเหตุอะไรบ้างและเป็นจำนวนเงินอย่างละเท่าใด ดังนั้น นักบัญชีจึงนิยมและคำนวณรายได้จากการสังเกตการณ์การดำเนินงานเพื่อหากำไรของธุรกิจ (Operational Approach)⁸

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาคีอากร หน่วยที่ 1-8, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533), หน้า 123.

⁸ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาคีอากร หน่วยที่ 9-15, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533), หน้า 364.

เมื่อทราบความหมายและลักษณะของรายได้ กิจการก็จะนำรายการที่เป็นรายได้ และจัดบันทึกรายการเหล่านั้น นอกจากนี้ กิจการจะต้องรายงานรายได้ที่เกิดขึ้นด้วย โดยปกติ การรายงานรายได้จะทำเมื่อกิจการรับรู้รายได้เกิดขึ้น จึงต้องพิจารณาหลักการเกิดขึ้นของ รายได้ (Revenue Realization) และหลักการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition)

2.1.2.1 หลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization)

โดยทั่วไป นักบัญชีจะถือว่าเงินได้จะเกิดขึ้น (realized) เมื่อสินทรัพย์ ได้แปลงสภาพเป็นทรัพย์สินที่มีสภาพคล่อง (liquidity) และสามารถวัดมูลค่า (measurability) ในระดับสูง หรือเมื่อได้ให้บริการเป็นเหตุให้ได้รับทรัพย์สินดังกล่าว

American Institute of Certified Public Accountants, Statement No. 4 คณะกรรมการหลักการบัญชี (the Accounting Principles Board) ได้อธิบายความหมายของการ เกิดขึ้นของรายได้ (realization)⁹ ดังนี้

“Revenue is generally recognized when both of the following conditions are met : (1) the earning process is complete or virtually complete, and (2) an exchange has taken place”

คำอธิบายดังกล่าวข้างต้น สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี เรื่องข้อสมมติฐานมาตรฐานของการบัญชี วางหลักเกณฑ์ว่า รายได้เกิดขึ้นจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไข 2 ประการ ดังนี้

- กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ ได้สำเร็จแล้วถือว่าสำเร็จแล้ว
- การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว

⁹ Sommerfeld, An Introduction to Taxation, P. 3-7.

ดังนั้น โดยทั่วไป นักบัญชีจะลงบันทึกว่ารายได้เกิดขึ้นแล้ว เมื่อมีเงื่อนไข 2 ประการ กล่าวคือ (1) กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ ได้สำเร็จแล้วหรือถือได้ว่าสำเร็จแล้ว และ (2) การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ รายได้เกิดขึ้นในงวด ซึ่งได้มีการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าแล้วสำหรับจำนวนเงินที่บันทึกเป็นรายได้นั้นก็คือจำนวนที่ได้รับหรือคาดว่าจะได้รับ.....¹⁰

นอกจากนี้ ศาสตราจารย์ Paton และ Littleton ได้ให้ความเห็นว่า รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อ

- สามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (objective determination) ซึ่งหมายความว่า ทราบจำนวนรายได้นั้นอย่างแน่นอนไม่ใช่อาศัยประมาณการ ดังนั้น จำนวนเงินที่จะเป็นรายได้จึงต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน ซึ่งเกิดจากการตกลงของบุคคลทั้งสองฝ่าย
- เป็นจำนวนที่ถาวร (Permanance) แม้ว่ารายได้นั้นจะได้รับแล้ว และมีมูลค่าที่แน่นอนก็ตาม แต่หากสงสัยว่ามีโอกาสที่จะต้องขาดทุนหรือสูญเสียรายได้ในอนาคตสูง จะยังไม่ถือว่ารายได้จำนวนที่เกิดขึ้นเป็นรายได้¹¹ เช่น นาย ก. ซื้อหุ้นของบริษัท ข. ในราคา 100 บาท ต่อมาหุ้นของบริษัท ข. มีราคาเพิ่มขึ้นเป็น 200 บาท กรณีนี้ยังไม่ถือว่า นาย ก. มีรายได้เกิดขึ้นจนกว่านาย ก. จะได้ขายหุ้นนั้นจริง รายได้ของนาย ก. จะเกิด ณ วันที่นาย ก. ขายหุ้น ซึ่งเป็นวันที่นาย ก. ได้รับเงินจริง เป็นต้น

2.1.2.2 หลักการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition)

ตามหลักการบัญชีทั่วไป นักบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาตัดสินว่า รายได้เกิดขึ้นเมื่อใดและควรบันทึกเป็นรายได้ด้วยจำนวนเงินใดเท่าใด โดยทั่วไป การขายสินค้าจะรับรู้เป็นรายได้ ณ จุดขาย และการให้บริการจะรับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว¹²

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁰ ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, “การรับรู้รายได้เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิ”, เอกสารภาษีอากร, 5 (มกราคม 2529): 64-65.

¹¹ ชวินทร์ ลากพิทักษ์พงษ์, ปัญหาการกำหนดรายได้, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), หน้า 42-43.

¹² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, หน้า 81.

นอกจากนี้ ในการรับรู้รายได้ทางบัญชีจะมีเกณฑ์ทางบัญชีเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งจะกำหนดว่าผู้มีรายได้จะรับรู้รายได้เมื่อใด เกณฑ์ทางบัญชีดังกล่าวจะแบ่งออกเป็นดังนี้

1. เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) การรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้รับเงินสดหรือทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นมาแล้ว หรือรับรู้รายจ่ายเป็นเงินที่จ่ายออกไปจริง

2. เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) หมายถึง การรับรู้รายได้โดยพิจารณาบันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายให้อยู่ในงวดเวลาต่าง ๆ โดยคำนึงถึงรายได้ที่พึงได้รับ และค่าใช้จ่ายที่พึงจ่ายแสดงผลการดำเนินงานของแต่ละงวดเวลาอย่างเหมาะสม โดยไม่คำนึงถึงรายได้และรายจ่ายเป็นเงินสด

3. เกณฑ์อื่น ๆ เช่น เกณฑ์การผ่อนชำระ (Installment Basis) เกณฑ์เฉลี่ยเงินได้ เป็นต้น

ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างรายได้ทางเศรษฐศาสตร์กับรายได้ตามหลักการบัญชี การนำหลักทฤษฎีรายได้ทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับบันทึกการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ก็ประสบกับปัญหาต่าง ๆ เป็นอย่างมาก เป็นต้นว่า การวัดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากมาก และตัวเลขที่ได้อาจไม่เป็นที่ยอมรับของทุก ๆ คน เพราะขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินราคาซึ่งจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนบุคคล (Subjective Judgement) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว นอกจากนี้ มูลค่าที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดของเงินทุนตามวิธีดังกล่าวไม่สามารถแยกออกมาได้ว่าเป็นผลมาจากปัจจัย หรือสาเหตุอะไรบ้างและเป็นจำนวนเงินอย่างไรเท่าใด

อีกประการหนึ่งก็คือ หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปกล่าวว่า รายได้ควรจะถูกวัดโดยใช้เกณฑ์ของกิจกรรมทางธุรกิจต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นโดยสมบูรณ์แล้ว ซึ่งก็เป็นความแตกต่างที่สำคัญอีกประการหนึ่ง โดยนักเศรษฐศาสตร์จะพิจารณาค่าจำกัดความของรายได้ในรูปมูลค่า ซึ่งจำเป็นต้องขึ้นอยู่กับภาวะการคาดคะเนเกี่ยวกับอนาคต แต่นักบัญชีจะให้คำจำกัดความของรายได้ในรูปอดีต ซึ่งถูกแสดงในรูปมูลค่าที่เป็นตัวเงิน สาเหตุสำคัญที่ทำให้นักบัญชีให้ความสำคัญของรายได้ต่างไปจากรายได้ทางเศรษฐศาสตร์ก็คือ นักบัญชีต้องการการนำไปใช้ได้ทางปฏิบัติ (Practicality) และมีหลักความระมัดระวัง (Conservatism) ที่จะต้องพิจารณาเนื่องจากนักบัญชีมีความรับผิดชอบตามกฎหมายในเรื่องความถูกต้องของงบการเงินที่ตนเองทำหรือรับรองขึ้นมา

ส่วนการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินหรือหุ้นจะยังไม่บันทึกเป็นรายได้ในทางบัญชี ทั้งนี้เนื่องจากยังไม่มีกิจกรรมทางธุรกิจ เช่น ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ฯลฯ นอกจากนี้ การให้ (Gift) ทางบัญชีก็ไม่ถือเป็นรายได้ แต่ในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่าสิ่งเหล่านี้เป็นรายได้ทั้งหมด ส่วนในทางภาษีแล้ว การให้ก็ถือเป็นเงินได้เช่นเดียวกัน¹³

2.1.3 เงินได้ตามหลักการภาษีอากร

เนื่องจากเงินได้ตามหลักการทางเศรษฐศาสตร์จะมีความเป็นอัตตวิสัย (Subjective) ที่จะนำมาใช้ในทางบัญชีเพื่อวัดเงินได้ในรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ เงินได้ตามหลักการทางเศรษฐศาสตร์ยังมีความเป็นอัตตวิสัยเกินไปที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์กำหนดเงินได้ในเชิงทางภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ในประเทศสหรัฐอเมริกา บางครั้ง Internal Revenue Service (IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ได้ใช้หลักเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์ของ Simons และ Haig ในการตีความเงินได้ของผู้เสียภาษีที่มีได้จัดทำเอกสารทางบัญชีให้ถูกต้องและเพียงพอ หลักเกณฑ์ที่ IRS นำมาใช้เรียกว่า “the net-worth method” หมายความว่า หลักเกณฑ์นี้จะพิจารณาข้อสมมติฐานเบื้องต้นที่ว่า การไหลเข้าทั้งหมดของความมั่งคั่งจะต้องเสียภาษี เว้นแต่กฎหมายจะยกเว้นโดยเฉพาะ วิธีการวัดเงินได้นี้จะเปรียบเทียบความมั่งคั่งสุทธิของผู้เสียภาษีก่อนและหลังสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี การเปลี่ยนแปลงในความมั่งคั่งสุทธิจะเกี่ยวข้องกับรายจ่ายในการบริโภคโดยประมาณ (estimated consumption expenditures) ในช่วงระยะเวลาที่ได้รับประมาณการของเงินได้ทั้งหมด¹⁴ แต่อย่างไรก็ตาม วิธีการนี้มีข้อโต้แย้งและได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ทางปฏิบัติค่อนข้างมาก ด้วยเหตุนี้ โดยทั่วไปหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรมักจะพิจารณาเงินได้ที่จะจัดเก็บภาษีอากรแตกต่างจากเงินได้ตามหลักทางเศรษฐศาสตร์ และ หลักการบัญชี เว้นแต่บางกรณีที่หน่วยงานนั้นจะนำหลักเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์มาพิจารณา

¹³ ชวินทร์ ลากพิทักษ์พงษ์, ปัญหาการกำหนดรายได้, หน้า 38.

* ความเป็นอัตตวิสัย (Subjective Characteristic) หมายถึง ลักษณะที่ขึ้นอยู่กับการคาดคะเนในจิตใจของแต่ละบุคคล

¹⁴ Sommerfeld, *An Introduction to Taxation*, P. 3-8.

กำหนดเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีของผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีมิได้จัดทำเอกสารทางบัญชีอย่างถูกต้องและเพียงพอ เป็นต้น

การที่เงินได้ตามหลักการภาษีอากรแตกต่างจากเงินได้ทางบัญชีและเศรษฐศาสตร์อาจเนื่องมาจากเหตุผลดังนี้

1. หลักความพร้อมที่จะเสียภาษี (Wherewithal to Pay) ซึ่งเป็นหลักการภาษีอากรที่สำคัญประการหนึ่ง โดยการจัดเก็บภาษีควรจะดำเนินการขณะที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะเสียภาษี

โดยทั่วไป รายได้ที่ยังไม่รับรู้ว่าเป็นรายได้จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่ได้รับจริง ๆ โดยไม่คำนึงถึงปีที่ได้รับว่ารายได้เกิดขึ้น เช่น ผู้ให้เช่าได้รับค่าเช่าซึ่งจ่ายล่วงหน้ามาเป็นปี ๆ จะต้องนำค่าเช่าที่เขาได้รับล่วงหน้ามาจริง ๆ นี้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่ได้รับค่าเช่ามาจริง ๆ ไม่ใช่รอนจนกระทั่งเมื่อครบกำหนดค่าเช่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนแล้วจึงนำมาคำนวณภาษี ซึ่งหลักแนวความคิดนี้ได้ให้ประโยชน์อย่างมากในแง่การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลว่าเมื่อให้ผู้เสียภาษีมีเงินพอที่จะจ่ายภาษีแก่รัฐบาล โดยไม่ต้องรอนจนกระทั่งครบกำหนดระยะเวลาชำระค่าเช่าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าเมื่อถึงเวลานั้นทางผู้เสียภาษีอาจจะไม่มีเงินเหลืออยู่พอที่จะจ่ายภาษีให้รัฐบาลหรืออาจเสี่ยงยกย้ายเงินออกไปหมด¹⁵

อย่างไรก็ตาม วิธีการข้างต้นจะเบี่ยงเบนจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ซึ่งอาจจะถูกมองว่าไม่ยุติธรรมสำหรับผู้เสียภาษี แต่แนวความคิดในเรื่องความพร้อมที่จะเสียภาษีข้างต้นก็น่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีมากกว่า ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะเลื่อนหรือผัดผ่อน การรับรู้รายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีจากกำไรบางส่วนหรือทั้งหมดจากการขายผ่อนชำระ จนกระทั่งเขาได้รับเงินสดก่อน แม้ว่าในหลักการบัญชีการเงินจะต้องรายงานกำไรทั้งหมดในปีที่ได้ขายออกไป ผู้เสียภาษีอาจจะ

¹⁵ Ibid, P. 3-10.

ใช้แนวทางนี้ในการเลื่อนการรับรู้รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในหลายกรณีออกไปได้
มากมาย¹⁶

2. หลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ (Revenue

Realization and Revenue Recognition)¹⁷ แนวความคิดการเกิดขึ้นของรายได้ในการเสียภาษีเงิน
ได้นี้คล้ายคลึงแต่ก็ไม่เหมือนกับแนวความคิดการเกิดขึ้นของรายได้ทางบัญชี ข้อแตกต่างส่วน
ใหญ่มีสาเหตุมาจากระเบียบข้อบังคับในทางปฏิบัติ ซึ่งนักบัญชีมีความรับผิดชอบทางกฎหมายในเรื่อง
ความถูกต้องในงบการเงิน¹⁸ และอีกนัยหนึ่งในเรื่องจุดมุ่งหมายและข้อพิจารณาในเรื่องการ
บริหารงานภายในเกี่ยวกับภาษีเงินได้

แนวความคิดที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องการเกิดขึ้นของเงินได้สามารถ
เห็นได้อย่างชัดเจนกรณีการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สิน แม้ว่าสามารถวัดมูลค่าเป็นเงินได้อย่างง่าย
หรือมีสภาพคล่องก็จะไม่ถูกเก็บภาษี เช่น ในกรณีการเพิ่มมูลค่าของหุ้น ทั้งนี้เพราะยังไม่ถือว่า
เงินได้เกิดขึ้นเนื่องจากยังไม่มี การแลกเปลี่ยนหรือจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินดังกล่าว จะรับรู้ราย
ได้ก็คือเมื่อหุ้นนั้นถูกจำหน่ายจ่ายโอนและได้กำไรมาเท่านั้นจึงเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

อีกกรณีที่คล้ายคลึงกันคือ ในประเทศสหรัฐอเมริกา หากผู้เสีย
ภาษีมียี่สิบดิน ต่อมาปรากฏว่าพบบ่อน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติในที่ดินโดยบังเอิญ ทำให้ที่ดินนั้นมี
มูลค่าสูงขึ้นมาก เช่นนี้ยังไม่ถือว่ามียาได้เกิดขึ้นหรือมีการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษี จนกว่าจะมี
การเปลี่ยนแปลงคือ การจำหน่ายจ่ายโอนที่ดินดังกล่าว

ในทางกลับกันหากพิจารณาในแง่ลบก็คือ กรณีลดลงของมูลค่า
ของทรัพย์สิน ซึ่งโดยทั่วไปจะยังไม่มีการบันทึกยอมรับรู้กำไรขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่าย
จ่ายโอนจึงจะนำผลขาดทุนนี้มารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี

¹⁶ ชวินทร์ ลากพิทักษ์พงษ์, ปัญหาการกำหนดรายได้, หน้า 32.

¹⁷ Sommerfeld, *An Introduction to Taxation*, P. 3-11.

¹⁸ ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ข้อ 21-27 และข้อ 30 เรื่องบทกำหนดโทษตาม
กฎหมายบัญชี.

ดังนั้น โดยทั่วไป การรับรู้รายได้ทางภาษีมักจะรับรู้ในเวลาเดียวกับ การเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี¹⁹

3. หลักภาวะวิสัย (Objectivity)²⁰ ในการคำนวณภาษีและการกำหนด ความรับผิดชอบในทางภาษีนั้น ต้องการความแน่นอนและเป็นลักษณะภาวะวิสัย (Objectivity) มาก เจ้าพนักงานหรือผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับด้านภาษีผูกพันกับแนวความคิดทางภาวะวิสัย (Objectivity) มากกว่านักบัญชีโดยทั่ว ๆ ไป ทั้งนี้เพราะหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization) มีลักษณะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละบุคคล (Subjective Characteristic) ทำให้การคำนวณภาษีนั้นขึ้นอยู่กับ จิตใจหรือการตัดสินใจของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเกิดปัญหาข้อโต้แย้งหรือฟ้องร้องคดีกัน โดยไม่มีสิ้นสุด

กรณีดังกล่าวเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องพิจารณาว่า หลักการหรือแนว ความคิดเรื่องการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization) จะต้องไม่กำหนดตามอำเภอใจ เช่น การใช้ ราคาตลาดของทรัพย์สินที่แลกเปลี่ยนทรัพย์สินนี้มีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีได้สูง เนื่องจากต้องใช้ ดุลยพินิจในการตีราคา ซึ่งหาหลักเกณฑ์แน่นอนตายตัวยาก ซึ่งเป็นลักษณะ Subjectivity ซึ่งทาง สรรพากรอาจต้องทำการประเมิน โดยกำหนดราคาตลาดขึ้นมาเอง เป็นต้น ดังจะเห็นได้จาก ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอิงตามประกาศของธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นต้น

4. ความง่ายและสม่ำเสมอในการบริหาร (Ease and Consistency of Administration) การที่ต้องมีความสม่ำเสมอในการบริหารในทางภาษีก็น่าจะขจัดข้อโต้แย้งใน ขอบเขตความรับผิดชอบหรือการคำนวณภาษีต่าง ๆ ระหว่างรัฐโดยกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี เป้าหมายอันนี้ได้ทำให้เกิดข้อขัดแย้งกันอย่างเห็นได้ชัดระหว่างสิ่งที่ถูกยอมรับโดยทั่วไป ในทาง การบัญชีการเงินและสิ่งที่มีนัยสำคัญสำหรับจุดประสงค์ทางภาษี ข้อขัดแย้งนี้มักจะเกิดขึ้นในเรื่อง เกี่ยวกับการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของกิจการมากกว่ารายรับของกิจการ เนื่องจากรายการค่าใช้จ่ายบ่อย ครั้งที่จะถูกประมาณการหรือสำรองเอาไว้ในทางการบัญชีการเงิน ถึงแม้ว่าสิ่งเหล่านี้ไม่อาจจะนำ มาคิดเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

¹⁹ Sommerfeld, *An Introduction to Taxation*, P. 17-5.

²⁰ Ibid., P. 3-11.

ในการทำงานเดียวกันกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีจะเข้มงวดกว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งมีความเหมาะสมแล้ว เนื่องจากจะทำให้สะดวกต่อการบริหารมีรูปแบบที่ชัดเจน เนื่องจากผู้เสียภาษีที่จะต้องปฏิบัติตามนั้นแตกต่างกันไป หรือกล่าวอย่างสั้น ๆ ก็คือความสะดวกในด้านบริหารงานภาษีนี้นี้เป็นสิ่งสำคัญที่ขมาอ้างอิงอยู่เสมอ ในการอธิบายเรื่องความแตกต่างระหว่างรายได้ทางภาษีกับรายได้สุทธิในทางบัญชี

5. จุดมุ่งหมายทางเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Objectives) ในบางกรณีเงินได้ในทางภาษีต่างไปจากเงินได้ในทางบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมักจะที่ใช้เป็นเครื่องมือให้บรรลุจุดมุ่งหมายทางเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งเป็นข้อพิจารณาทางนโยบายภาษีอากร บางครั้งเงินได้บางประเภทเป็นเงินได้ในทางบัญชีและทางเศรษฐศาสตร์ แต่กลับได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี เช่น กรณีการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเห็นได้ชัดว่าเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจ หรือกรณีให้มีการนำเงินบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ ซึ่งในทางบัญชี ค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของกิจการทั้งจำนวน แต่เพื่อป้องกันมิให้บุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรหลีกเลี่ยงการเสียภาษีจึงกำหนดเงื่อนไขให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่เพียงบางส่วน ทั้งนี้ กฎหมายได้คำนึงถึงจุดมุ่งหมายทางสังคมด้วยเช่นเดียวกัน²¹

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้นิยามคำว่า “เงินได้” ไว้แต่อย่างใด แต่มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ว่าหมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะอันพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้รวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับอันอาจคิดคำนวณเป็นเงินภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย” ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” จึงเป็นบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่ใช้ในการกำหนดเงินได้ตามหลักการภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า น่าจะสอดคล้องกับหลักเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์และหลักการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี นอกจากนี้ กำหนดระยะเวลาการจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ควรที่จะสอดคล้องกับหลักการรับรู้รายได้ทางบัญชีโดยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรประกอบด้วยแนวคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องวางหลักไว้ดังนี้

²¹ ชวินทร์ ลากพิทักษ์พงษ์, ปัญหาการกำหนดครวยได้, หน้า 36.

2.1.2.3.1 เงินได้ของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติตามมาตรา 40 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา นั้นได้ระบุรายละเอียดของเงินได้ประเภทต่าง ๆ เอาไว้ทั้งสิ้น 8 ประเภท ซึ่งรวมถึงเงินได้ทุกชนิดเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งจะต้องเสียภาษี เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นเอาไว้ อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรก็มีบัญญัติไว้ชัดเจนว่า “เงินได้” มีความหมายอย่างไร หากพิจารณาความในมาตรา 39 โดยละเอียดประกอบกับโดยนัยแห่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ระหว่างบริษัท ไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ศาลฎีกาได้วางแนวบรรทัดฐานว่า เงินได้อันจะต้องนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” เพื่อประโยชน์ในทางกฎหมายภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ (บุคคลธรรมดา) ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายเอาว่าจะได้รับ ซึ่งหลักความคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ตรงกับหลักเกณฑ์เงินสด (cash basis) ทางบัญชีและนำมาใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1.2.3.2 เงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยตามประมวลรัษฎากร

เงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ กำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ (มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องพิจารณาถึงเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ในทางบัญชีดังกล่าวมาแล้วในข้างต้น ซึ่งกรณีนี้กฎหมายได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง กล่าวคือ ให้นำเกณฑ์สิทธิมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.2 หลักการภาษีอากร

การพิจารณาจัดเก็บภาษีหุ้นปันผลจะก่อให้เกิดข้อถกเถียงทางวิชาการเกี่ยวกับความหมายเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ และการเกิดขึ้นรายได้ (Revenue Realization) และการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) ทางบัญชี อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดเงินได้ตามหลักการภาษีเพื่อหาแนวทางพิจารณาการจัดเก็บภาษีหุ้นปันผล รัฐจะต้องคำนึงถึงหลักการภาษีอากร เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ หลักการภาษีอากรตามแนวความคิดของ Adam Smith มีดังนี้

2.2.1. หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี หมายถึง บุคคลสมควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐตามระดับความสามารถในการเสียภาษีหรือระดับฐานอื่น แล้วแต่จะเลือกสรร หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีนี้อาจพิจารณาเป็น 2 ประเภท²² คือ

ก) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึง การเสียภาษีที่เท่ากันสำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ภาวะแวดล้อมนี้จะเป็นภาวะประเภทใดก็ได้แล้วแต่จะกำหนด เช่น หากใช้ "เงินได้" เป็นดัชนีในการวัดแล้ว บุคคลที่มีเงินได้ที่เท่ากันก็ย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน เป็นต้น

ข) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง การเสียภาษีในระดับที่ต่างกันสำหรับบุคคลธรรมดาที่อยู่ในฐานภาวะที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งตรงข้ามกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เช่น บุคคลที่มีเงินได้ในระดับที่ต่างกันควรจะเสียภาษีต่างกันด้วย เป็นต้น

2.2.2. หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักความแน่นอน หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บควรมีลักษณะที่แน่นอน มิใช่ปราศจากหลักเกณฑ์เวลาที่ชำระก็ดี วิธีการชำระก็ดี จำนวนที่พึงชำระก็ดี ควรเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีและบุคคลอื่น ๆ ทุกๆ คน ตามหลักนี้เป็นการวางเกณฑ์การจัดเก็บให้ผู้เสียภาษีอาจรู้ทราบชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีอาจมีโอกาสปรับปรุงวิธิตำเนินธุรกิจของตนและจัดเตรียมค่าใช้จ่ายด้านภาษีอากรล่วงหน้าและสามารถชำระภาษีอากรได้ โดยถูกต้องตามกำหนดเวลาและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ

2.2.3. หลักความสะดวก (Convenience)

หลักนี้ Adam Smith เห็นว่าภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามเวลาหรือตามวิธีสะดวกที่สุดแก่ผู้ต้องเสียภาษีตามหลักนี้หมายถึงว่าเมื่อประชาชนมีภาระที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐแล้ว ก็ควรได้รับความสะดวกในการไปติดต่อชำระภาษีเป็นต้นว่าควรกำหนดระยะเวลาชำระภาษีให้เหมาะสมแก่ฤดูกาลโดยวางวิธีการจัดเก็บให้ง่ายต่อการชำระและกำหนดสถานที่ที่ผู้ต้องเสียภาษีไว้ให้สะดวกแก่การสัญจรไปมาตลอดจนการให้คำแนะนำช่วยเหลือเกี่ยวกับการ

²² ไกรยุทธ ธีรชยาสินนท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 8.

ปฏิบัติในการเสียภาษีตามสมควร เป็นต้น หลักสวดกนี้หากได้วางไว้เหมาะสมแล้ว ย่อมจูงใจให้ประชาชนร่วมมือเสียภาษีอากรโดยครบถ้วนยิ่งขึ้น

2.2.4. หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด หมายถึง การบริหารงานจัดเก็บภาษีควรจะให้เสียค่าใช้จ่าย ทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีน้อยที่สุด แต่ให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุด ตามหลักนี้ Adam Smith เห็นว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บควรจะต่ำ และการจัดเก็บภาษีควรมีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุด โดยได้ยกตัวอย่างภาษีอากรที่ไม่ถูกต้องตามหลักประหยัดได้แก่ ภาษีอากรบางประเภท ซึ่งจะต้องใช้เจ้าหน้าที่จัดเก็บจำนวนมาก การใช้เจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจกิจการของผู้เสียภาษีอากรบ่อยครั้งเกินไป จนทำให้ประชาชนทอดถอนใจในการทำงาน

2.2.5. หลักสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจเสรีนิยม (Consistent with the laissez fare economy)

หลักสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจเสรีนิยม หมายถึง การที่ประชาชนจ่ายเงินมาเพียงคนละเล็กน้อยย่อมมีผลต่อการส่งเสริมการประกอบการผลิต การจำหน่าย การบริโภคกว่า ในกรณีที่เรียกเก็บมาเป็นจำนวนเงินที่สูง การไม่แทรกแซงของรัฐหรือไม่ลงโทษประชาชนโดยการกำหนดภาระภาษีที่หนักย่อมส่งเสริมลัทธิเศรษฐกิจระบบนายทุนให้เจริญก้าวหน้าได้โดยรวดเร็วขึ้น นักการคลังจึงได้จัดแยกอธิบายความสำคัญของประหยัดแยกเป็นสัดส่วนต่างหากจากการประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารงานและการประหยัดรายจ่ายของรัฐบาล เมื่อประชาชนสามารถออกทรัพย์จากรายได้เหลือ ภาษีอากร ย่อมเป็นผลดีที่จะส่งเสริมการลงทุนส่วนตัวเอกชนให้ก้าวหน้า เพราะการเพิ่มการออมทุกครั้ง

นอกจากหลักการภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นแล้ว รัฐยังจะต้องคำนึงถึงหลักการบริหารงานภาษี ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหลักการภาษีอากรด้วย ตามแนวความคิดแล้ว Seligman ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะดังนี้

1. ด้านบริหารการคลัง จะต้องพิจารณาว่า ภาษีนั้นทำรายได้ให้แก่รัฐมากน้อยเพียงใด ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของภาษี 2 ประการ คือ ลักษณะที่จะอำนวยผลและลักษณะการยึดหดตัว กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ สามารถจะทำรายได้ให้กับรัฐได้มากและมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้น ๆ

2. ด้านการปฏิบัติจัดเก็บ จะต้องพิจารณาว่า ภาษีนั้นสามารถจัดเก็บได้โดยประหยัดเพียงใดหรือไม่ ทั้งนี้ทำให้ต้องพิจารณาถึงลักษณะของภาษี 3 ประการคือ ความแน่นอน ความสะดวกและความประหยัด

3. ด้านเศรษฐกิจ จะต้องพิจารณาว่า ภาษีนั้นจะกระทบกระเทือนถึงกิจการอุตสาหกรรมและการประกอบการของเอกชนหรือไม่เพียงใด ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของความพอดี มิใช่เก็บให้มากเกินไปเพื่อขาดเหลือ

4. ด้านศีลธรรม จะต้องพิจารณาว่า ภาษีนั้นได้เป็นไปโดยหลักแห่งความยุติธรรมและเสมอภาคหรือไม่ ทั้งนี้ยอมทำให้ต้องพิจารณาถึงภาระภาษีมิให้ตกหนักอยู่กับชุมชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งอันไม่เป็นธรรม โดยเฉพาะ

ดังนั้น แนวทางจัดเก็บภาษีหุ้นปันผลจึงต้องพิจารณาถึงหลักการภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นด้วย เพื่อให้การกำหนดเงินได้ทางภาษีอากรมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และควรจะสอดคล้องกับหลักการเกิดขึ้นของเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์และทางบัญชี มิฉะนั้นจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมามากมาย ซึ่งจะเกิดข้อโต้แย้งระหว่างรัฐและผู้เสียภาษีไม่มีที่สิ้นสุด

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย