

บทที่ 10

การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีทางตรงกับ ภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

วรวรรณ ชาญด้วยวิทย์

อมรเทพ จาวะลา

การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีทางตรงกับภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลในบทนี้แบ่งเนื้อหาออกเป็น 3 ส่วนคือ ส่วนที่หนึ่งเป็นการศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีและภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนที่สองเป็นการศึกษา Marginal Cost of Public Funds สำหรับภาษีรายได้บุคคลธรรมดา และส่วนสุดท้ายเป็นการศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีและภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

10.1 การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีและภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในภาษีทางตรงที่มีบทบาทอย่างสูงในการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำในสังคม การศึกษาด้านภาระภาษีและการกระจายรายได้จึงมีความสำคัญต่อการปรับปรุงระบบภาษีของประเทศไทย เพื่อให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญในการลดปัญหาความยากจน ลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวย และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของนโยบายทางภาษีในการกระจายทรัพยากรให้กับประชาชนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึงการกำหนดนโยบายด้านภาษีที่ดีจึงควรคำนึงถึงผลกระทบต่อการกระจายรายได้และความเป็นอยู่อันดีของประชาชนในประเทศเป็นสำคัญ

การศึกษาด้านภาระภาษีที่ผ่านมามีแนวโน้มมาอาศัยแนวความคิดจากประเทศพัฒนาแล้ว ซึ่งเมื่อนำมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทยจะพบลักษณะหลายประการที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการนำเสนอด้านนโยบาย เช่น ประเทศไทยมีสัดส่วนภาษีต่อรายได้มวลรวมประชาชาติ (Tax-to-GDP) ก่อนข้างต่ำ เนื่องจากปัญหาในการบริหารจัดการการเก็บภาษีของภาครัฐ ซึ่งอาจมีผลสืบเนื่องมาจากสัดส่วนของแรงงานนอกระบบ (Informal Sector) ที่ค่อนข้างมาก และการหลบเลี่ยงภาษีมียู้อย่างแพร่หลาย อุปสรรคดังกล่าวข้างต้นเป็นหนึ่งในหลายปัจจัยที่ส่งผลให้มาตรการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ประสบผลสัมฤทธิ์ในการกระจายรายได้ในประเทศเท่าที่ควร (Tanzi 1998)

รายงานฉบับนี้มีจุดประสงค์สำคัญคือ การศึกษาการจ่ายภาษีและภาระภาษีประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย ว่ามีการเปลี่ยนแปลงอย่างไร และมีลักษณะในการสนับสนุนให้เกิดการกระจายรายได้มากขึ้นเพียงใด ซึ่งการศึกษาในส่วนนี้อาศัยข้อมูลการสำรวจรายได้และรายจ่ายของครัวเรือน (Socio-economic Survey, SES) ในปี พ.ศ. 2543 2545 2547 และ 2550 การใช้ข้อมูล SES มีข้อดีสำคัญคือ ผู้วิจัยสามารถจำแนกการ

กระจายรายได้และภาวะภาษีตามภาวะเศรษฐกิจและสังคมของบุคคล อาทิเช่น รายได้ ถิ่นที่อยู่อาศัย อาชีพ และการศึกษา เป็นต้น ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ไม่สามารถพบได้จากข้อมูลการกรอกแบบภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บ อย่างไรก็ตาม การศึกษาในส่วนนี้ควรได้รับการพิจารณาร่วมไปกับการศึกษาด้านภาวะภาษีในส่วนถัดไปของบทนี้ ซึ่งใช้ข้อมูลการจ่ายภาษีจริงจากกรมสรรพากรเพื่อให้การศึกษานี้มีความครอบคลุมและชัดเจนยิ่งขึ้น

งานวิจัยด้านภาวะภาษีและการกระจายรายได้ได้รับความสนใจเป็นอย่างมากจากงานวิชาการด้านต่างๆ เนื่องจากประเด็นความเหลื่อมล้ำทางรายได้ยังคงเป็นประเด็นสำคัญทั้งทางวิชาการและทางนโยบาย ในส่วนของประเทศไทย สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (2542) ได้เสนองานวิจัยชิ้นสำคัญด้านผลกระทบจากนโยบายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อการกระจายรายได้ ซึ่งผลการวิจัยพบว่าประเทศไทยมีความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ค่อนข้างมากในช่วงปี 2529-2534 โดยรายได้ของคนรวยสุด 10% แรก เติบโตสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว อย่างไรก็ตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ คนรวยสุด 10% แรกก็เพิ่มสูงขึ้นตาม จากที่จ่ายภาษีในอัตรา 4.75% ในปี 2529 เป็น 5.2% ในปี 2537 นอกจากงานวิจัยในประเทศแล้ว งานวิจัยด้านภาวะภาษีในต่างประเทศ โดยเฉพาะในประเทศที่กำลังพัฒนาได้รับความสนใจอย่างยาวนาน (Bird and De Wulf 1973; De Wulf 1975; McLure 1977) โดยงานวิจัยเหล่านี้ได้ศึกษาการกระจายรายได้และภาวะภาษีของประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งรวมทั้งประเทศในเอเชีย ผลการศึกษาพบว่าระบบภาษีในหลายประเทศไม่ค่อยมีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้มากนัก แม้อัตราภาษีในหลายประเทศจะเป็นอัตราก้าวหน้า แต่พบว่าอัตราก้าวหน้าไม่ได้ปรับเพิ่มสูงขึ้นมากแต่อย่างใด อีกทั้งภาษียังกระจุกตัวอยู่กับรายได้จากเขตเมือง โดยเฉพาะกลุ่มคนที่มีรายได้สูงสุด 2-5 % แรก

การศึกษาในส่วนนี้แบ่งเป็น 4 ส่วนย่อย ในส่วนแรก ผู้วิจัยได้กล่าวถึงภาพรวมของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางภาษีดังกล่าวในอดีต ในส่วนที่สองได้บรรยายวิธีการคำนวณภาวะภาษี ซึ่งอาศัยข้อมูลและสมมุติฐานต่างๆ เพื่อใช้ในการคำนวณรายได้และภาษี ส่วนที่สามแสดงผลการศึกษาด้านการกระจายภาวะภาษีตามลักษณะต่างๆ ของผู้มีรายได้ ส่วนที่สี่สรุปผลการศึกษาและเสนอข้อเสนอแนะด้านนโยบายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

10.1.1 ภาพรวมโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางภาษี

ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประกอบด้วย (1) บุคคลธรรมดาที่มีรายได้ในช่วงเสียภาษีเงินได้ (2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล (3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และ (4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ตามกฎหมาย เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน” ซึ่งหมายถึง เงินได้ของบุคคลใดๆ หรือหน่วยภาษีใดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีใดๆ หรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี ได้แก่ (1) เงิน (2) ทรัพย์สินที่อาจคำนวณเป็นเงินที่ได้รับจริง (3) ประโยชน์ที่อาจคำนวณได้เป็นเงิน (4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ และ (5) เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด โดยกฎหมายได้จำแนก เงินได้พึงประเมินตามลักษณะการได้มาของเงินออกเป็น 8 ประเภทดังต่อไปนี้

1. เงินได้จากการรับจ้างทำงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส
2. เงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้
3. เงินได้จากสิทธิต่างๆ
4. เงินได้จากดอกเบี้ยและเงินปันผล
5. เงินได้จากค่าเช่า
6. เงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ
7. เงินได้จากการรับเหมา
8. เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง และอื่นๆ

ในแต่ละปีอัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ อัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นในช่วงเงินได้สุทธิที่เพิ่มขึ้น ยกตัวอย่างเช่น ในปี พ.ศ. 2529 ช่วงเงินได้สุทธิที่ต่ำกว่า 40,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 7% หากเงินได้เกิน 40,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท เงินได้สุทธิในช่วงนี้เสียภาษีในอัตราที่เพิ่มขึ้นเป็น 10% อัตราภาษีได้เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องในช่วงเงินได้ที่เพิ่มขึ้น และอัตราภาษีสูงสุดที่ 55% ต่อรายได้ในส่วนที่เกิน 2 ล้านบาทขึ้นไป

ในช่วงสิบกว่าปีที่ผ่านมา อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มีการเปลี่ยนแปลงหลายครั้ง ดังที่แสดงในตารางที่ 10.1 ซึ่งการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษีนี้ อาจกล่าวได้ว่าการปรับในสองกรณีหลัก คือ ประการแรก มีการขยายฐานเพดานเงินได้สุทธิที่ต้องชำระในชั้นอัตราภาษีที่ต่ำที่สุด เช่น อัตราภาษีที่ต่ำสุดในปี พ.ศ. 2529 (7%) ใช้สำหรับจัดเก็บเงินได้สุทธิสูงสุด 40,000 บาท ในขณะที่ในปี พ.ศ. 2551 อัตราภาษีต่ำที่สุด (10%) ใช้จัดเก็บเงินได้สุทธิสูงสุด 500,000 บาท ประการที่สอง มีการลดอัตราภาษีเงินได้ในชั้นสูงที่สุดลงจากอัตรา 55% ในปี พ.ศ. 2529 (สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิน 2 ล้านบาท) เป็นอัตรา 37% ในปี พ.ศ. 2551 (สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิน 4 ล้านบาท)

นอกจากอัตราภาษีมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากแล้ว ภาครัฐได้มีมาตรการลดหย่อนต่างๆ ที่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายบางประเภทมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน เพื่อให้เงินได้สุทธิใช้ในการประเมินภาษีมีมูลค่าลดลง ตารางที่ 10.2 แสดงมาตรการลดหย่อนต่างๆ ที่ได้ปรับเปลี่ยนแปลงจากปี พ.ศ. 2533 เป็นต้นมา ยกตัวอย่างเช่น มาตรการลดหย่อนภาษีประเภทค่าใช้จ่าย เดิมสามารถลดหย่อนได้ 30% ของรายได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 50,000 บาท ในปี พ.ศ. 2533 ได้ปรับเพิ่มเป็น 40% ของรายได้พึงประเมินแต่ไม่เกิน 60,000 บาท ในปี พ.ศ. 2534 ในส่วนของค่าลดหย่อนผู้มีรายได้ ได้ปรับจาก 20,000 บาท ในปี พ.ศ. 2534 เพิ่มเป็น 30,000 บาท ในปี พ.ศ. 2535 และสำหรับบุตรเพิ่มจากคนละ 10,000 บาท เป็นคนละ 15,000 บาท ในปี พ.ศ. 2535 การลดหย่อนภาษีในสามกรณีดังกล่าวข้างต้น แท้ที่จริงแล้ว ผู้มีรายได้ทั้งหมดรวมทั้งกลุ่มคนรวยก็ได้ประโยชน์จากมาตรการนี้ แต่มาตรการนี้จะมีความสำคัญอย่างมากในการแบ่งเบาภาระภาษีสำหรับผู้มีรายได้น้อย

ตารางที่ 10.1 การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2529-2551

ปีภาษี 2529		ปีภาษี 2532	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0-40,000	7	1-50,000	5
40,001-90,000	10	50,001-200,000	10
90,001-150,000	15	200,001-500,000	20
150,001-220,000	20	500,001-1,000,000	30
220,001-300,000	25	1,000,001-2,000,000	40
300,001-400,000	30	2,000,001 บาทขึ้นไป	55
400,001-550,000	35		
550,001-750,000	40		
750,001-1,000,000	45		
1,000,001-2,000,000	50		
2,000,001 บาทขึ้นไป	55		
ปีภาษี 2535		ปีภาษี 2536	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1-150,000	5	1-100,000	5
150,001-500,000	10	100,001-500,000	10
500,001-1,000,000	20	500,001-1,000,000	20
1,000,001-4,000,000	30	1,000,001-4,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	37	4,000,001 บาทขึ้นไป	37
ปีภาษี 2542		ปีภาษี 2546	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1-50,000	ยกเว้น	0-80,000	ยกเว้น
50,001-100,000	5	80,001-100,000	5
100,001-500,000	10	100,001-500,000	10
500,001-1,000,000	20	500,001-1,000,000	20
1,000,001-4,000,000	30	1,000,001-4,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	37	4,000,001 บาทขึ้นไป	37
ปีภาษี 2547		ปีภาษี 2551	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0-100,000	5	0-150,000	ยกเว้น
100,001-500,000	10	150,001-500,000	10
500,001-1,000,000	20	500,001-1,000,000	20
1,000,001-4,000,000	30	1,000,001-4,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	37	4,000,001 บาทขึ้นไป	37

ที่มา : กรมสรรพากร

ตารางที่ 10.2 การเปลี่ยนแปลงมาตรการลดหย่อนภาษี 2533-2551

	2533	2534	2535	2536	2537-2542	2543	2544	2545	2546	2547	2548	2549	2550	2551
ค่าใช้จ่าย	ร้อยละ 30 ของรายได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 50,000 บาท	ร้อยละ 40 ของรายได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน 60,000 บาท												
ผู้มีเงินได้	15,000 บาท	20,000 บาท	30,000 บาท											
บุตร	คนละ 7,000 บาทหรือ 9,000 บาทแล้วแต่กรณี	คนละ 10,000 บาทหรือ 12,000 บาทแล้วแต่กรณี	คนละ 15,000 บาทหรือ 17,000 บาทแล้วแต่กรณี											
เบี้ยประกันชีวิต	ไม่เกิน 7,000 บาท	ไม่เกิน 10,000 บาท					ส่วนแรกหักได้ 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาทหักได้ไม่เกินเงิน ได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย แต่ไม่เกิน 40,000 บาท					ส่วนแรกหักได้ 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาทหักได้ ไม่เกินเงินได้หลังจากหักค่า ใช้จ่าย แต่ไม่เกิน 90,000 บาท		
เงินสะสมจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	ไม่เกิน 7,000 บาท	ไม่เกิน 10,000 บาท					ส่วนแรกหักได้ 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาทหักได้ไม่เกิน 290,000 บาท ทั้งนี้ส่วนนี้ต้องไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้าง					ส่วนแรกหักได้ 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาทหักได้ ไม่เกิน 490,000 บาท ทั้งนี้ส่วนนี้ต้องไม่ เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้าง		
ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัยฯ	ไม่เกิน 7,000 บาท	ไม่เกิน 10,000 บาท			ไม่เกิน 50,000 บาท		ค่าซื้ออาคารไม่เกิน 100,000 บาท ดอกเบี้ย เงินกู้ยืมไม่เกิน 50,000 บาท		ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ เกิน 50,000 บาท		ไม่เกิน 100,000 บาท			
เงินบริจาค	ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้ หลังจากหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนต่างๆแล้ว													

ตารางที่ 10.2 การเปลี่ยนแปลงมาตรการลดหย่อนภาษี 2533-2551 (ต่อ)

	2533	2534	2535	2536	2537-2542	mmj. 2543	2544	2545	2546	2547	2548	2549	2550	2551
เงินสะสมทบ.		-							เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท					เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท
เงินสะสมกองทุนสงเคราะห์ครูใหญ่และครูโรงเรียนเอกชน		-							เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท					เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท
กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ		-						เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้โดยเมื่อรวมกับเงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและหรือกองทุนทบ. แล้วไม่เกิน 300,000 บาท						เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้โดยเมื่อรวมกับเงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและกองทุนทบ.หรือกองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชนแล้วไม่เกิน 500,000 บาท ยกเว้นมีการซื้อหน่วยลงทุน 1 ต.ค.-31 ธ.ค.51 จะได้รับการยกเว้นทั้งหมดไม่เกิน 700,000 บาท
กองทุนประกันสังคม		-				ตามที่จ่ายจริง		ไม่เกิน 5,400 บาท	ไม่เกิน 7,200 บาท					ไม่เกิน 9,000 บาท
ค่าลดหย่อนบิดามารดา					-									30,000 บาท
เบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา					-									ไม่เกิน 15,000 บาท
เงินค่าชดเชยที่ได้รับตามกฎหมาย		-							เฉพาะส่วนที่ไม่เกินค่าจ้างหรือเงินเดือนค่าจ้างของการทำงาน 300 วันสุดท้ายแต่ไม่เกิน 300,000 บาท					
ผู้มีเงินได้ตั้งแต่อายุ 65 ปีขึ้นไป					-									190,000 บาท
คู่สมรสอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไปและมีเงินได้					-									190,000 บาท
เงินสนับสนุนการศึกษา					-									2 เท่าของจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริงแต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้คงเหลือ
เงินสนับสนุนการกีฬา					-									1.5 เท่าของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายไปแต่ไม่เกินร้อยละ 20 ของเงินคงเหลือ
กองทุนรวมหุ้นระยะยาว					-					หักได้ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท				หักได้ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้ และไม่เกิน 500,000 บาท ยกเว้นมีการซื้อหน่วยลงทุน 1 ต.ค.-31 ธ.ค.51 จะได้รับการยกเว้นทั้งหมดไม่เกิน 700,000 บาท

ที่มา : กรมสรรพากร

แต่ในช่วงเกือบ 20 ปีที่ผ่านมา ไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนค่าลดหย่อนประเภทนี้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม ภาครัฐได้มีมาตรการลดหย่อนอื่นๆ ที่มีการปรับเปลี่ยนอยู่ต่อเนื่อง อาจเพื่อส่งเสริมการลงทุน เช่น กรณีเบี้ยประกันชีวิต เงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และคอกเบี้ยกู้ยืมเพื่อสร้างที่อยู่อาศัย หรือเพื่อสนับสนุนกิจกรรมด้านต่างๆ เช่น เงินบริจาค เงินสนับสนุนกีฬาและการศึกษา เป็นต้น ซึ่งมาตรการส่วนหลังนี้ถูกมองว่าช่วยเหลือคนที่มีรายได้สูงมากกว่าที่จะเอื้อประโยชน์ให้กับคนมีรายได้น้อย ซึ่งอาจส่งผลเสียต่อการกระจายรายได้ และทำให้อัตราภาษีไม่เป็นอัตราก้าวหน้าเท่าที่ควร (Chu et al. 2000)

10.1.2 การคำนวณภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการคำนวณรายได้และภาษีนั้นผู้วิจัยอาศัยข้อมูลการสำรวจสถานะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ในปี พ.ศ. 2543 2545 2547 และ 2550 ข้อมูลภาษีอยู่ในหมวดค่าใช้จ่ายของครัวเรือน และข้อมูลรายได้อยู่ในหมวดรายได้ของสมาชิกในครัวเรือน เนื่องจากหน่วยที่ใช้ในการวัดภาระภาษีและรายได้เป็นรายบุคคล จึงมีความจำเป็นที่จะต้องคำนวณภาษีจากระดับครัวเรือนเป็นระดับบุคคล

การศึกษานี้อาศัยข้อสมมติฐานว่าบุคคลที่มีเงินได้เป็นผู้รับภาระภาษีทั้งหมดหรืออาจกล่าวได้ว่าผู้มีรายได้ไม่มีอำนาจต่อราคาจ้าง เงินเดือน หรือสามารถผลักภาระภาษีให้นายจ้าง หรือผู้ผลิตในรูปของการลดลงของกำไรการผลิตหรือผลักภาระให้ผู้บริโภคในรูปของการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าหรือบริการได้ ซึ่งแท้จริงแล้วสำหรับประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทยนั้น การศึกษาด้านภาษีไม่ควรกำหนดสมมติฐานง่ายๆว่าภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้ผลิต ผู้บริโภค หรือผู้ใช้แรงงาน อย่างไรก็ตาม การมีการศึกษาผลกระทบในทุกๆ ด้าน โดยอาศัยแบบจำลองด้านดุลยภาพทั่วไป (General equilibrium) เพื่อให้เข้าใจภาระภาษีในทุกด้านให้ชัดเจนยิ่งขึ้น (Chu et al. 2000) แต่เนื่องจากข้อจำกัดด้านข้อมูล ผู้วิจัยจึงเลือกใช้วิธีแบบจำลองด้านดุลยภาพบางส่วน (partial equilibrium) ในการศึกษา

วิธีคำนวณภาษีจาก SES นั้น ผู้วิจัยอาศัยรายได้ประเภทค่าจ้างแรงงานและกำไรจากกิจการนอกภาคการเกษตรมาพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมิน สาเหตุที่ผู้วิจัยไม่เลือกรายได้ประเภทกำไรจากกิจการในภาคการเกษตรมาร่วมด้วย เนื่องจากในความเป็นจริงรายได้ประเภทนี้มักได้รับการยกเว้นภาษีหรืออาจไม่ต้องชำระภาษี

รายได้สองประเภทข้างต้นจาก SES สามารถปรับให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติได้ โดยการรวมผลคูณระหว่างค่าเฉลี่ยรายได้ตามอายุ ($Y(a)$) และจำนวนประชากรตามอายุ ($P(a)$) ซึ่งผลที่ได้ ($\sum_a P(a) \times Y(a)$) อาจไม่สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติก็เป็นได้ เนื่องจากหลายสาเหตุ เช่น จำนวนประชากรจากการสำรวจอาจไม่เหมือนกับผลการคาดการณ์ประชากร หรือรายได้ต่างๆ อาจไม่ครอบคลุมรายได้ที่ระบุในบัญชีประชาชาติ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยได้ปรับผลจาก SES ให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติ โดยการปรับระดับเงินได้แต่ละประเภทให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามสมการ ดังนี้

$$Y = \beta \sum_a P(a) \cdot Y(a) \quad (\text{สมการที่ 1})$$

โดย Y หมายถึง รายได้จากบัญชีประชาชาติ a หมายถึงกลุ่มอายุ และ β คือค่าปรับฐาน

รายได้ทั้งสองประเภทเมื่อปรับค่าให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติแล้ว สามารถนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ โดยอาศัยข้อมูลค่าใช้จ่ายด้านภาษีที่ระบุใน SES เนื่องจาก ภาษีที่ระบุใน β เป็นค่าใช้จ่ายด้านภาษีประเภทเดียวกับที่ SES ระบุ ซึ่งอาจไม่ใช่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียว แต่อาจรวมภาษีอื่นๆ ด้วย เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีโรงเรือน ค่าปรับ หรือภาษีอื่นๆ ที่นอกเหนือจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งอาจทำให้ผลที่ได้ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายประเภทนี้เป็นเพียงภาษีประเภทเดียวที่สามารถหาได้จาก SES

อีกหนึ่งขั้นตอนในการปรับค่าจาก SES คือภาษีใน SES ระบุค่าใช้จ่ายภาษีเป็นรายครัวเรือน แต่เนื่องจาก งานวิจัยนี้อาศัยบุคคลเป็นหน่วยที่ใช้ในการศึกษา จึงมีความจำเป็นที่จะต้องปรับค่าใช้จ่ายด้านภาษีเป็นรายบุคคล ผู้วิจัยอาศัยวิธีการกระจายภาระภาษีให้ผู้มีรายได้แต่ละคนในครัวเรือนเป็นผู้ที่ต้องจ่ายภาษีในสัดส่วนที่สอดคล้องกับรายได้ทั้ง 2 ประเภทที่แต่ละคนได้รับ¹ ซึ่งผลการคำนวณภาษีเงินได้แต่ละบุคคลสามารถนำมาปรับให้สอดคล้องกับบัญชีประชาชาติได้โดยอาศัยวิธีการเดียวกับการปรับฐานรายได้ที่กล่าวข้างต้นในสมการที่ 1

10.1.3 ผลการศึกษาการกระจายภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผลการศึกษาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี พ.ศ. 2543 2545 2547 และ 2550 สามารถจำแนกตามลักษณะของผู้มีรายได้ตาม (1) รายได้ (2) ภูมิภาค (3) สถานะการจ้างงาน (4) ประเภทอุตสาหกรรม (5) เขตเมืองหรือชนบท (6) ระดับการศึกษา และ (7) อายุ

10.1.3.1 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามขั้นรายได้

หากจัดกลุ่มผู้มีรายได้เป็น 10 กลุ่ม โดยเรียงลำดับจากกลุ่มคนจนที่สุด (0-10%) จนถึงกลุ่มคนที่รวยที่สุด (91-100%) โดยพิจารณารายได้และภาษีที่กลุ่มคนเหล่านี้ชำระในแต่ละปี พบว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีโครงสร้างแบบก้าวหน้า (Progressive) กล่าวคือ อัตราภาษีหรือสัดส่วนภาษีต่อรายได้เพิ่มขึ้นเมื่อคนมีรายได้เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น กลุ่มคนที่มีรายได้ต่ำ (0-30%) ในปี พ.ศ. 2550 เสียภาษีในอัตราน้อยกว่า 1% ในขณะที่กลุ่มคนรวยสุด (91-100%) เสียภาษีในอัตรามากกว่า 8% ของรายได้

หากพิจารณาทั้ง 4 ช่วงเวลาที่นำมาศึกษา พบว่า ภาระภาษีมีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะที่เป็นอัตราก้าวหน้ามากขึ้น โดยจะเห็นได้จากอัตราภาษีที่ยังคงระดับต่ำ (น้อยกว่า 2% สำหรับ 80% แรก) และปรับเพิ่ม

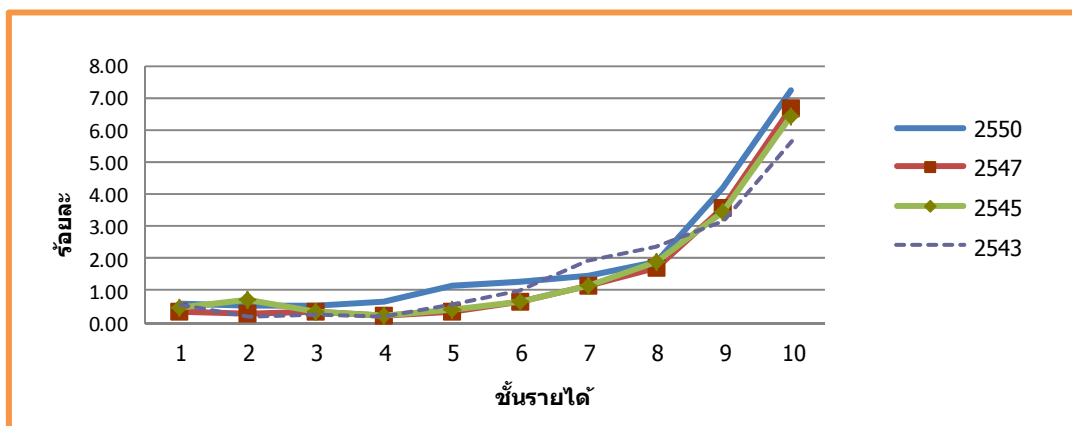
¹ วิธีการกระจายภาระภาษีนี้นี้สอดคล้องกับวิธีที่ใช้ในการศึกษาเรื่องผลกระทบของประชากรต่อนโยบายการคลัง ซึ่งได้สร้างแบบจำลองบัญชีตามช่วงอายุ (Generational Accounts) (Kakwani and Krongkaew 1999)

สูงขึ้นอย่างรวดเร็วสำหรับผู้มีรายได้ 20% บนสุด โดยกลุ่มคนที่มีรายได้สูงสุด 10% เสียภาษีในอัตรา 5.6% ในปี 2543 และเพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องเป็น 7.2% ในปี 2550

อย่างไรก็ตาม เราควรพิจารณาประเด็นการเพิ่มขึ้นของอัตรากำไรให้ละเอียดยิ่งขึ้น ในประเทศพัฒนาแล้ว ภาษีทั้งหมดจะตกกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ในบางกรณี โดยเฉพาะสำหรับประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทยนั้น การเพิ่มอัตรากำไรอาจนำไปสู่การหลบเลี่ยงภาษี หรือการให้สินบนเจ้าหน้าที่ก็เป็นได้ ดังนั้นการเพิ่มอัตรากำไรอาจส่งผลกระทบต่อภาระจ่ายรายได้จากนักธุรกิจชนชั้นกลาง ไปสู่ชนชั้นปกครองหรือนักการเมืองบางพวก ซึ่งเป็นการยากที่จะคำนวณค่าเช่าทางเศรษฐกิจ (Economic rent) ในการเก็บภาษีเหล่านั้น (Shah and Whalley, 1990)

อัตรากำไรที่แท้จริง (Effective tax rate) หรือสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อเงินได้พึงประเมินได้ปรับเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องจาก 3.6% ในปี พ.ศ. 2543 เป็น 4.6% ในปี พ.ศ. 2550 ดังที่แสดงในตารางที่ 10.3 และรูปที่ 10.1 ซึ่งการเปลี่ยนแปลงของอัตรากำไรนี้มีปัจจัยจากหลายประการ เช่น การเพิ่มขึ้นของการจ้างงานในภาคที่เป็นทางการ (Formal employment) ค่าจ้างเงินเดือนที่เพิ่มขึ้นทั้งในภาครัฐและเอกชน แต่หากเศรษฐกิจมีการเติบโตลดลง การจัดเก็บภาษีอาจเพิ่มขึ้นไม่มากหรือมีแนวโน้มลดลง เนื่องจากอาจผลักดันให้คนงานหันกลับไปสู่การจ้างงานนอกระบบ (Informal employment) ซึ่งอาจทำให้การจัดเก็บภาษียลดลงได้ (สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย 2542)

รูปที่ 10.1 อัตรากำไรแยกตามชั้นรายได้



ที่มา: ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ตารางที่ 10.3 การกระจายรายได้ และภาวะภาษี ต่อหัว ตามลักษณะกลุ่มคนต่างๆในประเทศไทย ปี 2543 2545 2547 และ 2550

ชั้นรายได้ (เดิซัล)	2550			2547			2545			2543		
	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
1	73	12,322	0.60	27	7,827	0.35	31	6,804	0.45	32	5,452	0.58
2	186	36,972	0.50	60	23,233	0.26	144	19,515	0.74	31	17,022	0.18
3	307	58,648	0.52	140	39,410	0.35	110	33,527	0.33	73	30,708	0.24
4	507	76,653	0.66	114	56,068	0.20	106	49,220	0.22	101	47,009	0.22
5	1,129	96,615	1.17	264	72,710	0.36	266	65,525	0.41	356	65,614	0.54
6	1,548	121,424	1.27	624	94,599	0.66	573	84,816	0.68	887	87,392	1.02
7	2,294	158,401	1.45	1,497	127,589	1.17	1,312	113,268	1.16	2,290	117,665	1.95
8	4,091	218,770	1.87	3,087	180,494	1.71	3,052	158,300	1.93	3,975	165,923	2.40
9	13,693	328,156	4.17	9,610	270,636	3.55	8,083	232,410	3.48	7,753	245,007	3.16
10	60,151	831,152	7.24	43,897	657,261	6.68	35,744	554,878	6.44	33,486	594,334	5.63
ภูมิภาค	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
กรุงเทพและปริมณฑล	18,938	308,626	6.14	20,650	251,632	8.21	15,453	232,017	6.66	16,358	244,287	6.70
ภาคกลาง (ไม่รวมกรุงเทพและปริมณฑล)	5,828	170,576	3.42	4,520	155,824	2.90	4,252	135,244	3.14	3,432	135,518	2.53
ภาคเหนือ	4,950	120,736	4.10	2,079	96,620	2.15	2,085	81,703	2.55	1,237	74,555	1.66
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	3,972	126,889	3.13	952	81,447	1.17	1,067	70,640	1.51	702	61,086	1.15
ภาคใต้	3,706	159,088	2.33	1,943	132,660	1.46	1,870	107,005	1.75	2,188	112,352	1.95

ตารางที่ 10.3 การกระจายรายได้ และภาวะภาษี ต่อหัว ตามลักษณะกลุ่มคนต่างๆในประเทศไทย ปี 2543 2545 2547 และ 2550 (ต่อ)

	2550			2547			2545			2543		
ชั้นรายได้ (เดิซัล)	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
ลักษณะชุมชน	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
เมือง	12,706	246,294	5.16	11,658	209,167	5.57	9,990	191,106	5.23	12,929	225,424	5.74
ชนบท	3,206	122,212	2.62	1,380	93,418	1.48	1,111	76,427	1.45	2,941	127,397	2.31
สุขาภิบาล										784	71,717	1.09
สถานภาพการทำงาน	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
ลูกจ้างรัฐวิสาหกิจ	50,663	431,777	11.73	75,090	364,657	20.59	43,637	292,590	14.91	65,456	361,436	18.11
ลูกจ้างรัฐบาล	19,451	240,134	8.10	12,746	190,441	6.69	11,526	182,104	6.33	11,007	180,187	6.11
ลูกจ้างเอกชน	5,779	124,481	4.64	5,661	100,577	5.63	4,905	93,496	5.25	4,084	90,120	4.53
นายจ้าง	13,333	673,937	1.98	1,673	200,876	0.83	1,634	156,797	1.04	795	113,886	0.70
ประกอบธุรกิจส่วนตัวโดยไม่มีลูกจ้าง	1,499	160,966	0.93	839	146,467	0.57	881	120,309	0.73	765	139,220	0.55
ช่วยธุรกิจครัวเรือนโดยไม่ได้รับค่าจ้าง	369	61,936	0.60	24	16,380	0.14	16	14,395	0.11	7	12,192	0.06
การรวมกลุ่ม	700	76,851	0.91	1,801	63,065	2.86	117	53,822	0.22	118	17,915	0.66
อื่นๆ	17,032	246,269	6.92	989	24,402	4.05	365	44,538	0.82	318	21,689	1.47
อุตสาหกรรม	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
เกษตรกรรม การล่าสัตว์และการป่าไม้	234	47,781	0.49	309	58,275	0.53	213	44,408	0.48	115	36,341	0.32
การประมง	219	74,775	0.29	337	91,891	0.37	2,989	96,472	3.10	889	135,552	0.66
การทำเหมืองแร่และเหมืองหิน	21,187	262,341	8.08	54,270	250,581	21.66	9,021	127,220	7.09	2,447	104,117	2.35
การผลิต	4,563	156,036	2.92	5,734	130,280	4.40	4,373	121,282	3.61	4,695	120,303	3.90

ตารางที่ 10.3 การกระจายรายได้ และภาระภาษี ต่อหัว ตามลักษณะกลุ่มคนต่างๆ ในประเทศไทย ปี 2543 2545 2547 และ 2550 (ต่อ)

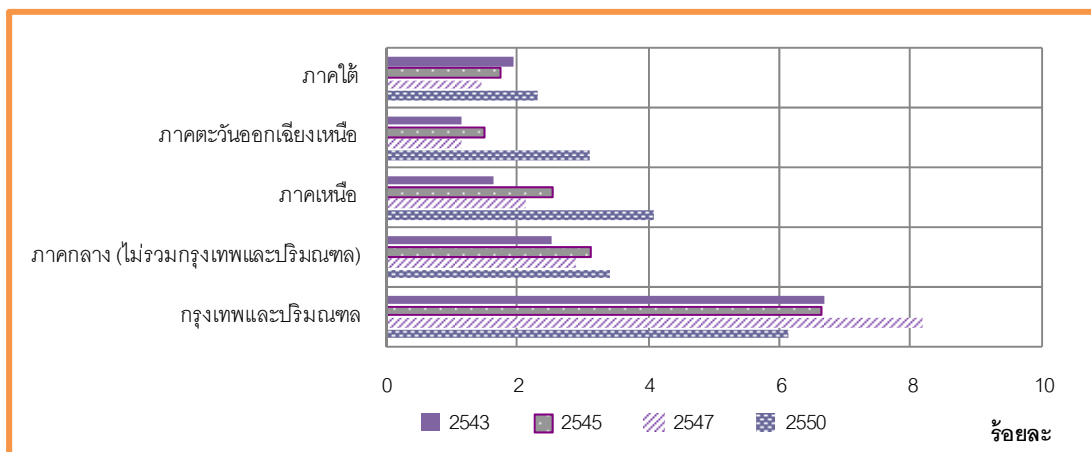
	2540			2547			2545			2543		
	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
การไฟฟ้า ก๊าซ และการประปา	47,590	346,170	13.75	49,933	314,416	15.88	42,280	266,153	15.89	45,451	274,174	16.58
การก่อสร้าง	2,134	115,289	1.85	1,630	100,631	1.62	2,086	90,249	2.31	1,192	91,323	1.31
การขายส่ง ขายปลีก การซ่อมแซมยานยนต์ ฯ	4,881	230,008	2.12	3,840	227,192	1.69	4,324	204,261	2.12	3,435	217,198	1.58
โรงแรมและภัตตาคาร	2,524	189,034	1.34	1,529	212,470	0.72	1,413	191,263	0.74	1,747	200,556	0.87
การขนส่ง สถานที่เก็บสินค้า และการคมนาคม	7,857	230,643	3.41	12,874	227,566	5.66	9,860	193,299	5.10	9,269	214,104	4.33
การเป็นตัวกลางทางการเงิน	48,762	385,252	12.66	59,107	339,973	17.39	48,717	266,666	18.27	27,258	261,009	10.44
กิจกรรมด้านอสังหาริมทรัพย์ การให้เช่า ฯ	16,840	247,516	6.80	14,880	234,978	6.33	14,407	212,474	6.78	14,837	277,909	5.34
การบริหารราชการและการป้องกันประเทศ ฯ	11,542	204,263	5.65	11,399	170,171	6.70	9,610	163,685	5.87	12,148	158,502	7.66
การศึกษา	30,951	293,924	10.53	15,266	222,077	6.87	15,015	211,888	7.09	13,179	221,179	5.96
งานด้านสุขภาพและงานสังคมสงเคราะห์	18,458	241,765	7.63	12,497	188,246	6.64	11,438	181,618	6.30	20,875	201,454	10.36
กิจกรรมด้านการบริการชุมชน สังคม ฯ	2,879	148,824	1.93	5,427	123,872	4.38	3,580	112,833	3.17	1,448	105,780	1.37
ลูกจ้างในครัวเรือน	14,921	108,173	13.79	7,741	76,006	10.19	5,681	77,007	7.38	11,052	80,755	13.69
องค์การระหว่างประเทศ	83,385	546,940	15.25	24,757	227,850	10.87	46,255	393,762	11.75	46,796	333,079	14.05
การศึกษา	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ	ภาษีเงินได้	เงินได้สุทธิ	ร้อยละ
ประถมศึกษา	1,319	118,391	1.11	633	92,800	0.68	470	78,479	0.60	581	78,102	0.74
มัธยมศึกษาตอนต้น	2,893	145,477	1.99	1,688	130,795	1.29	2,182	116,945	1.87	2,322	121,747	1.91
มัธยมศึกษาตอนปลาย	6,985	202,870	3.44	2,434	155,637	1.56	1,849	140,725	1.31	5,238	167,886	3.12
สูงกว่ามัธยมศึกษา	34,065	379,520	8.98	34,923	310,567	11.25	30,689	287,903	10.66	28,375	304,361	10.32
อื่นๆ	1,894	93,642	2.02	6,801	205,029	3.32	8,146	201,400	4.04	641	55,945	1.15

ที่มา : ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

10.1.3.2 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามภูมิภาค

นอกจากการจำแนกผู้เสียภาษีตามชั้นรายได้เพื่อวิเคราะห์ถึงความไม่เท่าเทียมกันของภาระภาษีแล้ว งานวิจัยนี้ได้พิจารณาถึงความแตกต่างทางการกระจายรายได้ และการจ่ายภาษีตามถิ่นที่อยู่อาศัย ซึ่งในที่นี้ได้แบ่งกว้างๆ เป็น 5 กลุ่ม คือ เขตกรุงเทพฯและปริมณฑล เขตภาคกลาง (ยกเว้นกรุงเทพฯ) เขตภาคเหนือ เขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ และเขตภาคใต้ เมื่อพิจารณาอัตราภาษีพบว่า ผู้เสียภาษีในกรุงเทพฯ จ่ายภาษีในอัตราที่สูงที่สุด คือ ประมาณ 7% ของรายได้ ซึ่งสอดคล้องกับรายได้ของคนกรุงเทพฯ ที่สูงกว่าภาคอื่นๆ มาก ในขณะที่ผู้เสียภาษีในเขตภาคกลาง (ยกเว้นกรุงเทพฯ) เสียภาษีในอัตรารองลงมา คือประมาณ 3% ในขณะที่ภาคเหนือ ใต้ และตะวันออกเฉียงเหนือ เสียภาษีเป็นอัตราที่ต่ำลงตามลำดับ คือประมาณ 2-3% ของรายได้ทั้งหมด ดังที่แสดงในรูปที่ 10.2

รูปที่ 10.2 อัตราภาษีแยกตามภูมิภาค

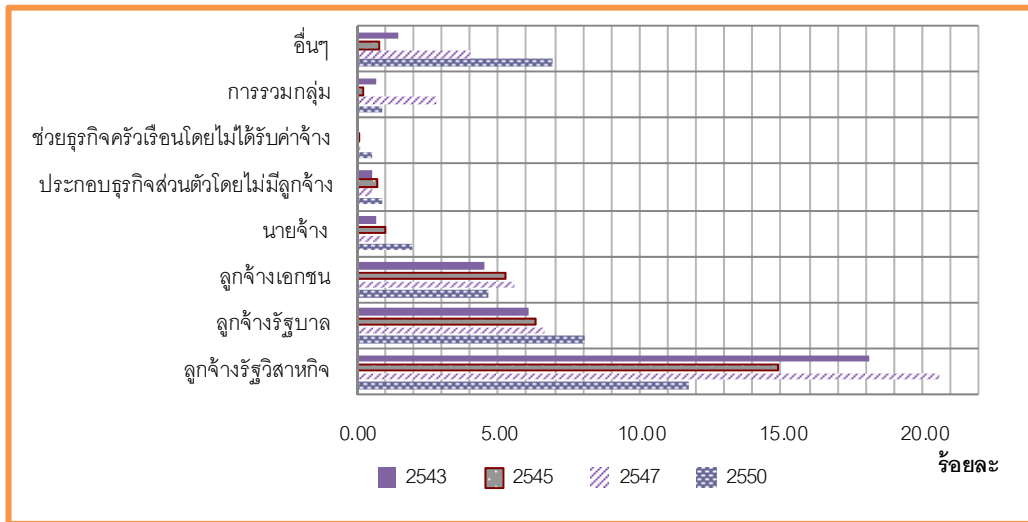


ที่มา : ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

10.1.3.3 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามสถานะการจ้างงาน

SES สํารวจผู้มีรายได้ตามสถานะการจ้างงาน ซึ่งสามารถจัดแบ่งเป็น 7 กลุ่ม ดังนี้ (1) นายจ้าง (2) ผู้ประกอบธุรกิจส่วนตัวโดยไม่มีลูกจ้าง (3) ผู้ช่วยกิจการครัวเรือนโดยไม่ได้รับค่าจ้าง (4) ลูกจ้างรัฐบาล (5) ลูกจ้างรัฐวิสาหกิจ (6) ลูกจ้างเอกชน และ (7) สมาชิกรวมกลุ่มสหกรณ์ เมื่อพิจารณารายได้และภาระภาษีของผู้มีรายได้ตามสถานะการจ้างงานต่างๆ กัน พบว่า ลูกจ้างรัฐวิสาหกิจเป็นกลุ่มที่มีภาระภาษีสูงที่สุด คือ จ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่า 10% มาโดยตลอด (ดังที่แสดงในรูปที่ 10.3) ลำดับถัดมาคือลูกจ้างรัฐบาลและลูกจ้างเอกชนที่จ่ายภาษีในอัตราสูงกว่า 5% ของรายได้ ซึ่งกลุ่มผู้มีรายได้ทั้ง 3 กลุ่มข้างต้น เป็นผู้มีงานทำในภาคทางการหรือในระบบ (formal sector) จึงทำให้ยากที่จะหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากส่วนมากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีการหักจากเงินเดือนที่ได้รับในแต่ละรอบเงินเดือน จากหน่วยงานที่ทำงานอยู่แล้ว นอกจากนี้ เป็นที่น่าสังเกตว่านายจ้างแม้ว่าจะมีรายได้สูง แต่กลับมีการจ่ายเพียงเล็กน้อยจึงทำให้ชำระภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งอาจเกิดจากการเลี่ยงภาษีหรืออาจเกิดจากการที่ SES ไม่สามารถจัดเก็บข้อมูลภาษีที่นายจ้างจ่ายก็เป็นได้

รูปที่ 10.3 อัตราภาษีแยกตามสภาพการทำงาน



ที่มา: ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

10.1.3.4 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามประเภทอุตสาหกรรม

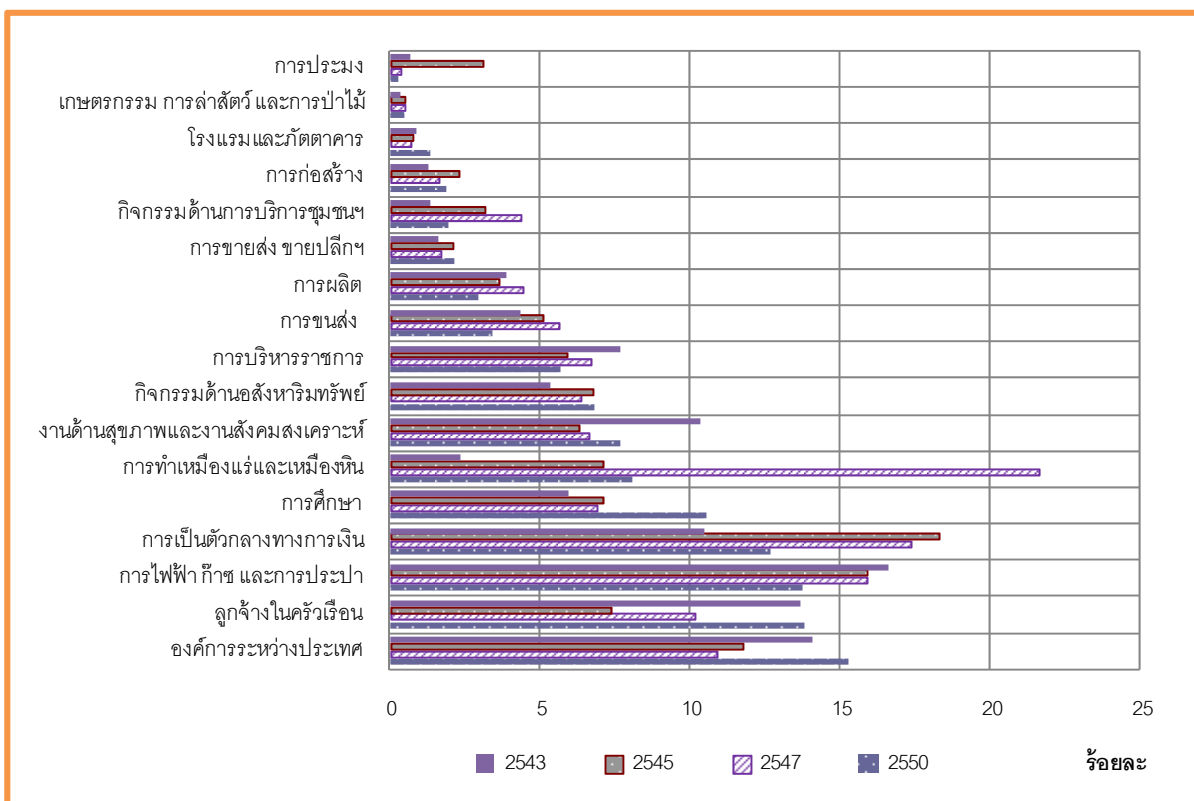
ประเภทอุตสาหกรรมในรายงานฉบับนี้ เป็นไปตามการรายงานจาก SES โดยแบ่งประเภทอุตสาหกรรมออกเป็น 17 ประเภท ดังนี้

ลำดับที่	อุตสาหกรรม
1	องค์กรระหว่างประเทศและองค์กรต่างประเทศอื่นๆ และสมาชิก
2	ลูกจ้างในครัวเรือน
3	การไฟฟ้า ก๊าซ และการประปา
4	การเป็นตัวกลางทางการเงิน
5	การศึกษา
6	การทำเหมืองแร่และเหมืองหิน
7	งานด้านสุขภาพและงานสังคมสงเคราะห์
8	กิจกรรมด้านอสังหาริมทรัพย์ การให้เช่า และกิจกรรมทางธุรกิจ
9	การบริหารราชการและการป้องกันประเทศ รวมทั้งการประกันสังคมภาคบังคับ
10	การขนส่ง สถานที่เก็บสินค้า และการคมนาคม
11	การผลิต
12	การขายส่ง ขายปลีก การซ่อมแซมยานยนต์ รถจักรยานยนต์ ของใช้ส่วนบุคคล และของใช้ในครัวเรือน
13	กิจกรรมด้านการบริการชุมชน สังคม และการบริการส่วนบุคคลอื่นๆ
14	การก่อสร้าง
15	โรงแรมและภัตตาคาร
16	เกษตรกรรม การล่าสัตว์ และการป่าไม้
17	การประมง

ประเภทอุตสาหกรรมที่มีอัตราภาษีสูงสุด คือ กลุ่มการเงินและสื่อกลางทางการเงิน ซึ่งเสียภาษีในอัตราสูงกว่า 15% ดังแสดงในรูปที่ 10.4 นอกจากนี้ ผลงานวิจัยพบว่า อุตสาหกรรมประเภทการไฟฟ้า ก๊าซและการประปา องค์กรระหว่างประเทศ และลูกจ้างในครัวเรือน มีการเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า 10% ซึ่งทั้ง 4 กลุ่มที่กล่าวข้างต้นเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมในภาคทางการ (formal sector) ซึ่งยากที่จะเลี่ยงภาษีและถูกจัดเก็บโดยหน่วยงานที่สังกัด

นอกจาก 4 อุตสาหกรรมข้างต้น ผู้มีรายได้ในอุตสาหกรรมประเภทการทำเหมืองแร่ การขนส่ง กิจกรรมด้านอสังหาริมทรัพย์ การบริหารราชการ การศึกษา และงานด้านสุขภาพและสังคมสงเคราะห์ ก็มีภาระภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่า 5% เป็นที่น่าสนใจว่าภาระภาษีเพิ่มขึ้นตามรายได้ที่เพิ่มขึ้นในแทบทุกอุตสาหกรรมที่น่าเสนอในที่นี้

รูปที่ 10.4 อัตราภาษีแยกตามประเภทอุตสาหกรรม



ที่มา : ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

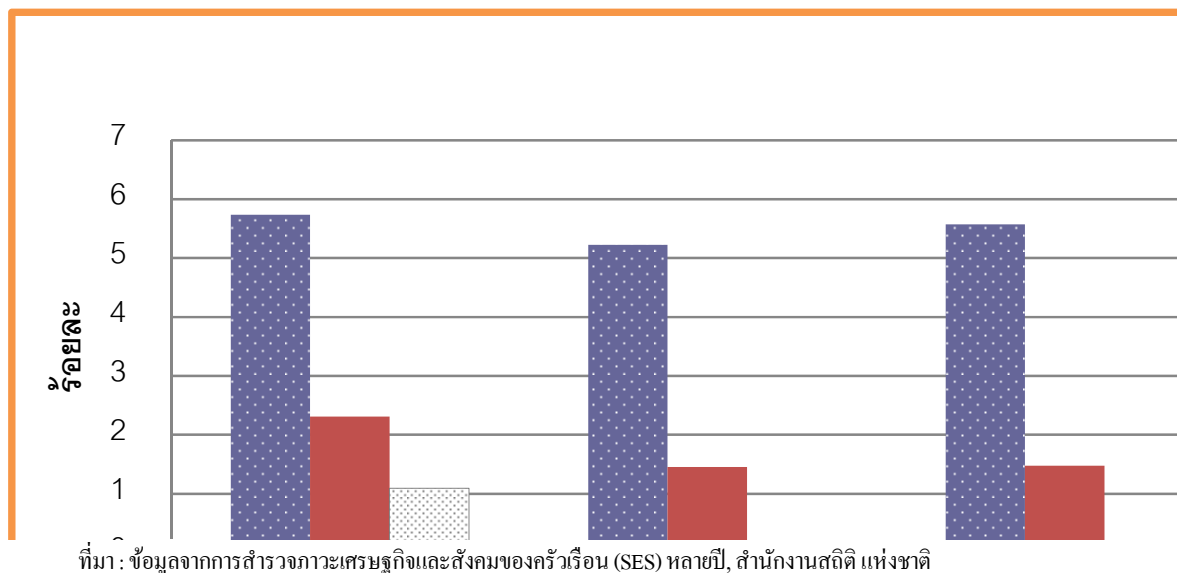
10.1.3.5 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามเขตเมืองและชนบท

ความแตกต่างระหว่างรายได้ของคนในเขตเมืองและคนในเขตชนบท นับเป็นประเด็นด้านความเหลื่อมล้ำทางรายได้ที่มีการกล่าวถึงโดยตลอด งานวิจัยนี้พบว่า โดยเฉลี่ยในช่วงที่ผ่านมารายได้เขตเมืองสูงกว่ารายได้ในเขตชนบทถึงกว่า 2 เท่า เมื่อพิจารณาภาระภาษีพบว่า คนในเขตเมืองมีการจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนในเขตชนบทมาก ดังที่แสดงในรูปที่ 10.5 ประเด็นส่วนสำคัญคือคนที่มียาได้ในเขตเมืองส่วนใหญ่อยู่ในระบบ

ประกันสังคมหรือทำงานในภาคทางการ จึงทำให้อยู่ในระบบภาษี ในขณะที่ผู้มีรายได้ในภาคชนบทอาจไม่อยู่ในฐานภาษีหรือระบบภาษี จึงทำให้มีการชำระภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าภาคเมืองค่อนข้างมาก

การศึกษาเปรียบเทียบภาระภาษีของคนในเขตเมืองและชนบทอาจมีข้อจำกัดอยู่บ้าง โดยเฉพาะเรื่องการย้ายถิ่น เนื่องจากรายได้ของคนในแต่ละถิ่นได้รับผลกระทบจากการเคลื่อนย้ายแรงงาน ตัวอย่างเช่นจากแบบจำลองการย้ายถิ่นของแรงงานจากภาคชนบทสู่ตัวเมือง ของ Harris and Todaro (1970) แรงงานตัดสินใจย้ายถิ่นเนื่องจากรายได้ในภาคชนบทต่ำกว่ารายได้ในเขตเมืองมาก ซึ่งเมื่อมีคนย้ายถิ่นมากขึ้น ได้ทำให้รายได้ที่คาดว่าจะได้รับของค่าแรงในเมือง ใกล้เคียงกับค่าแรงในชนบท ซึ่งอาจพิจารณาถึงความไม่แน่นอนในการจ้างงานและโอกาสว่างงานของแรงงานในเขตเมือง สำหรับประเทศไทยนั้น การจัดเก็บภาษีอาจสามารถทำได้เพียงแต่ค่าแรงงานในเขตเมือง ดังนั้นการเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้นของเขตเมือง อาจทำให้ค่าแรงในเมืองที่คาดว่าจะได้รับลดลงและส่งผลกระทบต่อคุณภาพของตลาดแรงงานทำให้รายได้ในภาคชนบทลดลงตามไปด้วย (Shah and Whalley 1990)

รูปที่ 10.5 อัตราภาษีแยกตามเขตเมือง

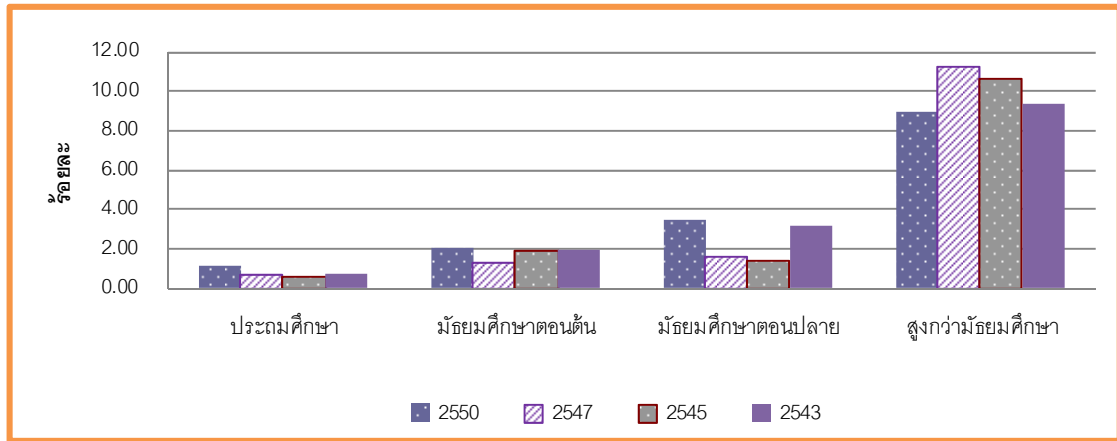


10.1.3.6 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษาเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดรายได้ของคนซึ่งมีผลต่อภาระภาษี โดยทั่วไปแล้วคนที่มีการศึกษาสูงมักมีรายได้สูงตามไปด้วย และคนเหล่านี้มักทำงานในภาคทางการ และอยู่ในระบบประกันสังคมซึ่งอยู่ในระบบภาษี จึงทำให้คนที่มีการศึกษาสูงชำระภาษีตามหน่วยงานที่สังกัดและยากที่จะหลีกเลี่ยงภาษี งานวิจัยนี้ได้แสดงว่าคนที่มีการศึกษาสูงจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนที่มีการศึกษาต่ำกว่า รูปที่ 10.6 แสดงว่าคนที่มีการศึกษาสูงกว่ามัธยมปลาย เสียภาษีในอัตรากว่า 10% ในขณะที่คนที่จบมัธยมเสียภาษีเพียง 2% ของรายได้ และในส่วนของคนที่จบชั้นประถมเสียภาษีเพียงไม่ถึง 1%

ผลงานศึกษานี้สะท้อนว่าหากเพิ่มโอกาสในการศึกษาให้คนมีการศึกษาสูงขึ้น รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่สูงขึ้น เนื่องจากคนเหล่านี้มีรายได้เพิ่มขึ้น นอกจากนี้จะเป็นผลดีด้านภาษีแล้วการกระจายโอกาสในการศึกษายังเป็นอีกทางหนึ่งที่จะช่วยในการกระจายรายได้ด้วย

รูปที่ 10.6 อัตราภาษีแยกตามระดับการศึกษา

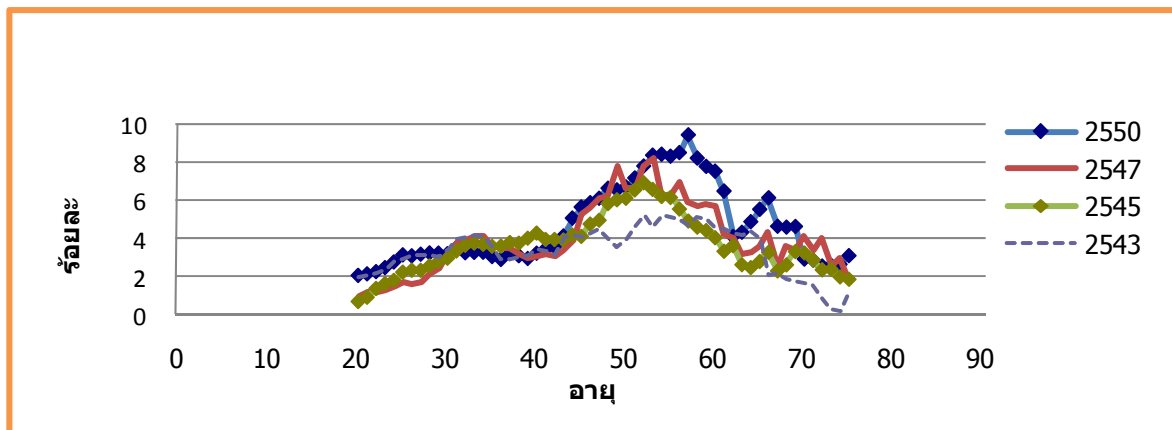


ที่มา : ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

10.1.3.7 การกระจายภาระภาษี จำแนกตามอายุ

อีกประเด็นหนึ่งของความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้และภาระภาษีคือ ความแตกต่างของรายได้และการจ่ายภาษีตามช่วงอายุของคน ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าสังคมมีความเท่าเทียมกันตามวัยของประชากรหรือไม่ (Generational equity) ผลการศึกษาพบว่า อัตราภาษีต่อคนในกลุ่มอายุต่างๆ มีลักษณะเป็นรูปประฆังคว่ำ (รูปที่ 10.7) กล่าวคือคนที่มีอายุน้อยเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งสมเหตุสมผลเนื่องจากคนกลุ่มนี้มีรายได้น้อยกว่าคนที่มีอายุมาก แต่เมื่ออายุเพิ่มขึ้นอัตราภาษียิ่งเพิ่มตามไปด้วย โดยเมื่อถึงจุดหนึ่งอัตราภาษีของคนในวัยกลางคนเริ่มลดลงและลดลงอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะในวัยปลดเกษียณอัตราภาษีเงินได้ได้ลดลงอย่างมาก การศึกษานี้ชี้ประเด็นที่น่าสังเกตว่า ภาระภาษีมียุทธศาสตร์เกี่ยวกับอายุของคนในช่วงวัยทำงาน

รูปที่ 10.7 อัตราภาษีแยกตามอายุ



ที่มา : ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) หลายปี, สำนักงานสถิติแห่งชาติ

10.1.4 สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะด้านนโยบายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จุดประสงค์สำคัญของรายงานในส่วนนี้คือ การศึกษาการเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย ว่าได้ช่วยสนับสนุนให้เกิดการกระจายรายได้มากขึ้นเพียงใด ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญในการลดปัญหาความยากจน ลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวย และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของนโยบายทางภาษีในการกระจายทรัพยากรให้กับประชาชนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึง

ในอดีตที่ผ่านมามาตรการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มีการเปลี่ยนแปลงหลายครั้ง ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการปรับอัตราภาษี เช่นการลดอัตราภาษีขั้นสูงที่สุดลงจากอัตรา 55% เหลือเพียง 37% ซึ่งรัฐควรพึงระวังไม่จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงจนเกินไปเนื่องจากอาจทำให้คนขาดแรงจูงใจในการทำงาน อีกทั้งยังอาจสร้างค่าเช่าทางเศรษฐกิจ (Economic rent) ในการเก็บภาษีเหล่านั้น และส่งผลให้การกระจายรายได้จะไม่เป็นธรรมยิ่งขึ้น ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงข้อลดหย่อนให้แก่ผู้เสียภาษีนั้น มีตัวอย่างเช่นการเพิ่มการลดหย่อนภาษีประเภทส่งเสริมการลงทุนต่างๆ แม้ว่ามาตรการค่าลดหย่อนต่างๆ จะมีส่วนช่วยจูงใจให้เกิดการลงทุนและการออม แต่อาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้และไม่สามารถกระจายความเท่าเทียมกันในเรื่องการจัดเก็บภาษีในสังคมได้ ดังนั้นจึงควรพิจารณามาตรการค่าลดหย่อนใหม่ว่าค่าลดหย่อนบางประเภทเอื้อประโยชน์ให้กับบุคคลผู้มีรายได้สูงมากเกินไปหรือไม่ ทั้งนี้มาตรการลดหย่อนประเภทฟิงฟิงที่ช่วยเหลือด้านค่าใช้จ่ายในครัวเรือนควรคงไว้หรือพิจารณาปรับเพิ่มตามสถานะเศรษฐกิจ แต่มาตรการด้านการออม การลงทุนและดอกเบี้ย ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมว่ามาตรการเหล่านี้ช่วยกระตุ้นให้เกิดการจ้างงานและการลงทุนได้จริง หรือเป็นเพียงการช่วยเหลือผู้มีรายได้สูงในการลดหย่อนภาษีซึ่งส่งผลเสียทำให้รัฐขาดรายได้

การศึกษาฉบับนี้อาศัยข้อมูลการสำรวจรายได้และรายจ่ายของครัวเรือน (Socio-economic Survey, SES) ในปี พ.ศ. 2543 2545 2547 และ 2550 ข้อมูลจาก SES สามารถนำมาจำแนกการกระจายรายได้และภาระภาษีตามสถานะเศรษฐกิจและสังคมของบุคคลดังนี้ (1) รายได้ (2) ภูมิภาค (3) สถานะการจ้างงาน (4) ประเภทอุตสาหกรรม (5) เขตเมืองหรือชนบท (6) ระดับการศึกษา และ (7) อายุ

ผลการศึกษาทั้ง 4 ช่วงเวลา จากปี 2543-2550 พบว่า (1) ภาระภาษีจำแนกตามรายได้มีลักษณะเป็นอัตราก้าวหน้า และมีการเปลี่ยนแปลงในทิศทางที่เป็นอัตราก้าวหน้ามากขึ้น เช่นกลุ่มคนที่มียาได้สูงสุด 10% เสียภาษีในอัตรา 5.6% ในปี 2543 และเพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องเป็น 7.2% ในปี 2550 อีกทั้งอัตรากำไรที่แท้จริงได้ปรับเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องจาก 3.6% ในปี พ.ศ. 2543 เป็น 4.6% ในปี พ.ศ. 2550 (2) มีความแตกต่างของภาระภาษีจำแนกตามถิ่นที่อยู่อาศัย ซึ่งพบว่าผู้เสียภาษีในกรุงเทพฯ จ่ายภาษีในอัตราที่สูงที่สุด คือ ประมาณ 7% ของรายได้ ในขณะที่ภาคกลางเหนือใต้ และตะวันออกเฉียงเหนือ เสียภาษีเป็นอัตราที่ต่ำลงตามลำดับ คือประมาณ 2-3% ของรายได้ (3) สถานะการจ้างงานมีผลต่อการกระจายภาระภาษี รายงานนี้พบว่าลูกจ้างรัฐวิสาหกิจเป็นกลุ่มที่มีภาระภาษีสูงสุด คือ จ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่า 10% มาโดยตลอด อีกทั้งกลุ่มผู้มีงานทำอื่นๆ ที่อยู่ในภาคทางการหรือในระบบ (formal sector) เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่ากลุ่มผู้มีงานทำนอกระบบ อาจเนื่องจากการยกเว้นภาษีที่ผู้มีงานทำในภาคทางการ จะหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากส่วนมากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีการหักจาก

เงินเดือนที่ได้รับในแต่ละรอบเงินเดือน จากหน่วยงานที่ทำงานอยู่แล้ว (4) สำหรับผลการกระจายภาระภาษี
จำแนกตามประเภทอุตสาหกรรมนั้นมีลักษณะคล้ายกับสถานะการจ้างงาน กล่าวคือกลุ่มผู้มีงานทำที่อยู่ใน
ระบบ เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่ากลุ่มผู้มีงานทำนอกระบบ เช่นกลุ่มการเงินและสื่อกลางทางการเงินเสียภาษีใน
อัตราสูงกว่า 15% ในขณะที่กลุ่มเกษตรกรรม การล่าสัตว์ และการป่าไม้เสียภาษีในอัตราเพียงไม่ถึง 1% เท่านั้น
(5) การศึกษาการกระจายรายได้และภาระภาษียังรวมถึงความแตกต่างของผู้มีรายได้ในเขตเมืองและชนบทด้วย
โดยพบว่าแม้ว่าโดยเฉลี่ยรายได้ในเขตเมืองจะสูงกว่าเขตชนบทถึงมากกว่าเท่าตัว แต่ภาษีที่คนในเขตเมืองจ่าย
นั้นมีอัตราสูงกว่าเขตชนบทมากกว่า 3 เท่า อย่างไรก็ตามความแตกต่างด้านรายได้และภาระภาษีระหว่างเขต
เมืองและชนบทดูเหมือนจะเป็นไปในทิศทางที่ลดลง (6) ระดับการศึกษาของผู้มีรายได้มีผลสำคัญอย่างยิ่งต่อ
การกระจายรายได้และภาระภาษี ซึ่งพบว่าคนที่มีการศึกษาสูงจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนที่มีการศึกษาดำกว่า
เช่นคนที่มีการศึกษาสูงกว่ามัธยมปลาย เสียภาษีในอัตราสูงกว่า 10% ในขณะที่คนที่จบมัธยมเสียภาษีเพียง 2% ของ
รายได้ และในส่วนของคนที่จบชั้นประถมเสียภาษีเพียงไม่ถึง 1% ซึ่งหากรัฐเพิ่มโอกาสในการศึกษาให้คนมี
การศึกษาสูงขึ้น รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้ในอัตราที่สูงขึ้น นอกจากนี้จะเป็นผลดีด้านภาษีแล้วการกระจาย
โอกาสในการศึกษายังเป็นอีกทางหนึ่งที่จะช่วยในการกระจายรายได้ด้วย และ (7) งานศึกษานี้พบความแตกต่าง
ของรายได้และภาระภาษีตามช่วงอายุของคน ซึ่งพบว่าคนที่อายุน้อยเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่เมื่ออายุเพิ่มขึ้น
อัตราก็เพิ่มตามไปด้วย และเมื่อถึงจุดหนึ่งอัตราก็ของคนในวัยกลางคนเริ่มลดลง และลดลงอย่างต่อเนื่อง
โดยเฉพาะในวัยปลดเกษียณ

โดยภาพรวมแล้วความแตกต่างด้านการกระจายรายได้ และภาระภาษีตามลักษณะทางสังคม และ
เศรษฐกิจของผู้มีรายได้ในช่วงสิบกว่าปีที่ผ่านมามีแนวโน้มไปในทิศทางที่ดีขึ้น กล่าวคือช่องว่างความแตกต่างด้าน
รายได้ของคนแต่ละกลุ่มลดลง ในขณะที่อัตราก็มีลักษณะเป็นอัตราก้าวหน้า และความแตกต่างของภาระภาษี
ของคนแต่ละกลุ่มได้ลดลง อย่างไรก็ตามรัฐควรมีความสำคัญต่อการกระจายรายได้ให้ลดช่องว่างระหว่างคนที่
ต่างสถานะสังคมและเศรษฐกิจ อีกทั้งควรขยายความครอบคลุมผู้มีรายได้ทุกคนให้เข้าสู่ระบบจัดเก็บภาษี ซึ่ง
รวมถึงแรงงานนอกระบบ เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น แต่ทั้งนี้ควรจะต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับ
ความสามารถในการชำระภาษี ไม่ใช่จัดเก็บภาษีจากคนจนมากเกินไป แต่ควรจัดระบบภาษีที่ครอบคลุมทุกคนที่
มีความสามารถในการจ่ายภาษี ซึ่งจะช่วยลดความแตกต่างของคนในสังคมได้ยิ่งขึ้น

10.2 Marginal Cost of Public Funds สำหรับภาษีรายได้บุคคลธรรมดา

ส่วนที่ 2 ของงานวิจัยเป็นการประเมิน Marginal Cost of Public Funds หรือ MCF หรือต้นทุนต่อสังคม
ของการขึ้นภาษีรายได้บุคคลธรรมดา การประเมินจะให้ประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการปฏิรูปภาษีรายได้
เพื่อให้มีความเป็นธรรมโดยไม่สร้างปัญหาในการบิดเบือน โครงสร้างภาษีและมีการใช้ทรัพยากรให้มี
ประสิทธิภาพ

10.2.1 โครงสร้างภาษีรายได้บุคคลธรรมดา

ภาษีรายได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายออกแบบให้มีอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ เมื่อรายได้สูงขึ้น ผู้เสียภาษีก็ต้องเสียในอัตราที่สูงขึ้น ซึ่งจะ使人รายได้ต้องเสียภาษีมากกว่าคนจน รัฐสามารถนำรายได้จากภาษีนั้นไปจัดสวัสดิการหรือบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน ถ้ารัฐนำรายได้จากภาษีไปจัดสรรเป็นเงิน โอนแบบ lump sum ให้แก่ผู้เสียภาษีเท่าๆ กันทุกคน บทบาทของรัฐก็จะมีผลทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่ดีขึ้น ถ้าสวัสดิการที่รัฐจัดให้มุ่งเน้นที่คนจน การกระจายรายได้ก็ยิ่งดีขึ้นไปอีก

ถ้าเราแบ่งผู้เสียภาษีออกเป็น 10 กลุ่ม ($i = 1$ ถึง 10) ซึ่งเรียกว่า 10 ชั้นรายได้ และชั้นที่หนึ่งเป็นกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยที่สุด ชั้นรายได้ที่สองเป็นกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีรายได้มากกว่าชั้นที่หนึ่งแต่น้อยกว่าชั้นที่สาม แต่ละชั้นรายได้จึงเรียงลำดับรายได้จากน้อยไปมาก เราจะเห็นว่าผู้เสียภาษีในประเทศต่างๆ ไม่จำเป็นว่าต้องมีอัตราภาษีแบบก้าวหน้าเสมอไป (รูปที่ 10.8) ทั้งนี้เพราะภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายนั้นมีหลายประเภท เช่น ภาษีรายได้ เงินสมทบประกันสังคม ภาษีการบริโภค เป็นต้น โดยเฉพาะแล้วผู้เสียภาษีในประเทศยุโรปเสียภาษีในอัตราที่ค่อนข้างสูง

อัตราภาษีรายได้ของไทยค่อนข้างต่ำกว่าประเทศอื่นๆ แต่มีการเก็บภาษีการบริโภค (หรือภาษีทางอ้อม) ที่สูง อัตราภาษีที่เก็บตามชั้นรายได้ค่อนข้างเป็นอัตราที่ก้าวหน้า แต่ในบางช่วงของชั้นรายได้ก็มีอัตราที่ถดถอย (ดังรูปที่ 10.8) ทั้งนี้เนื่องจากการเสียภาษีที่อนุญาตให้มีการหักค่าลดหย่อนที่เป็นสัดส่วนกับรายได้ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงนั้นไม่เท่ากับอัตราทางการ

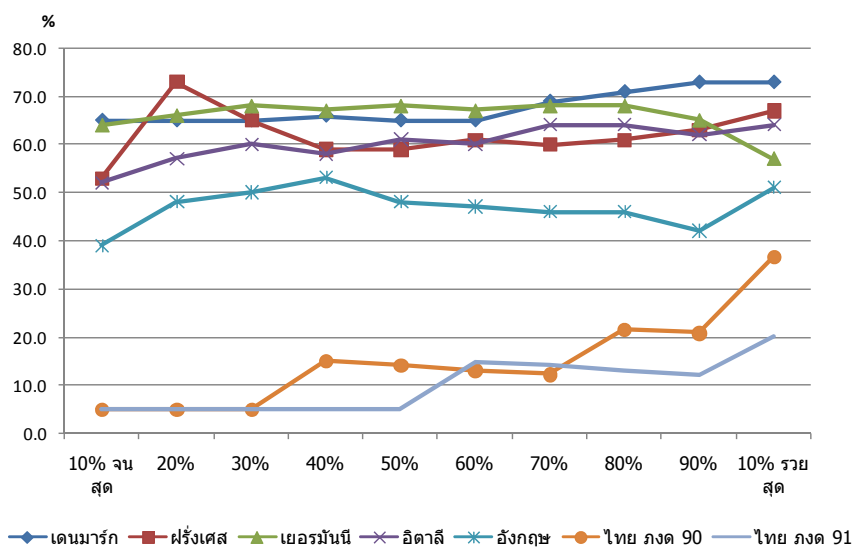
ค่าลดหย่อนที่เป็นสัดส่วนกับรายได้ของโครงสร้างภาษีในปัจจุบันประกอบด้วย

- การหักค่าใช้จ่าย ถ้าเป็นรายได้จากค่าจ้างสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ของรายได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ถ้าเป็นรายได้จากการประกอบโรคศิลป์ สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60 ของรายได้ ถ้าเป็นรายได้จากการรับเหมา สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 70 ของรายได้
- เงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (หรือ RMF) และเงินสะสมกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ สามารถหักจากรายได้พึงประเมินได้ไม่เกินร้อยละ 15 ของรายได้หรือ 500,000 บาท แต่ถ้าซื้อหน่วยลงทุนของกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ ตั้งแต่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 ได้รับการลดหย่อนทั้งหมดไม่เกิน 700,000 บาท
- เงินลงทุนกองทุนรวมหุ้นระยะยาวหรือ LTF หักได้ไม่เกินร้อยละ 15 ของรายได้แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และนับแต่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 ได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 700,000 บาท
- เงินสมทบกองทุนประกันสังคม ได้รับการลดหย่อนร้อยละ 5 ของรายได้แต่ไม่เกิน 9,000 บาท
- เงินสนับสนุนการศึกษา หัก 2 เท่าของที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของรายได้หลังหักค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว

- เงินสนับสนุนการกีฬา หัก 1.5 เท่าของที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินร้อยละ 20 ของรายได้ที่เหลือจากการหักค่าลดหย่อนแล้ว
- เงินบริจาค หักได้ไม่เกินร้อยละ 10 จากรายได้ที่หักค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว

นอกจากนี้ ยังมีการหักค่าลดหย่อนแบบเหมาอื่นๆ อีก เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษี 30,000 บาท สำหรับคู่สมรส 30,000 บาท สำหรับบุตรคนละ 15,000 หรือ 17,000 บาท เบี้ยประกันชีวิตไม่เกิน 100,000 บาท ดอกเบี้ยเงินกู้ไม่เกิน 50,000 บาท ค่าสร้างอาคารอยู่อาศัยไม่เกิน 100,000 บาท เป็นต้น ซึ่งค่าลดหย่อนเหล่านี้ไม่ได้เป็นส่วนเดียวกับรายได้ จึงไม่มีผลให้อัตรากาฬิที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายเปลี่ยน

รูปที่ 10.8 อัตรากาฬิของไทยเปรียบเทียบกับบางประเทศ

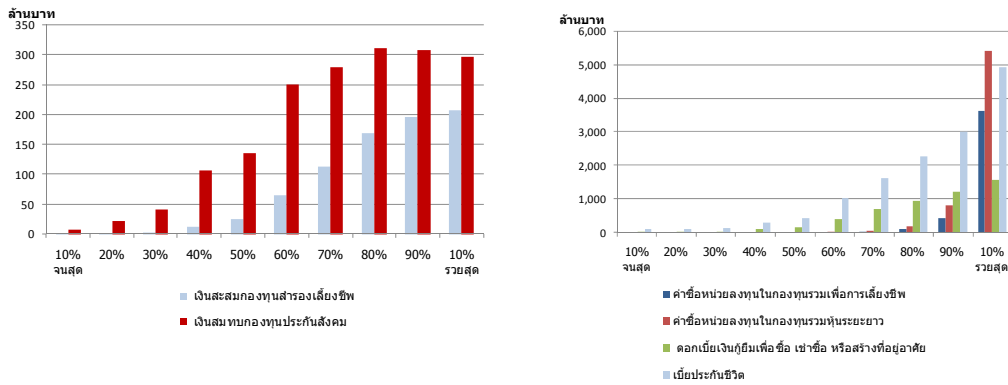


หมายเหตุ: อัตรากาฬิของประเทศในยุโรปรวมกาฬิรายได้ อัตรากาฬิเงินสมทบประกันสังคม และกาฬิการบริ โภค สำหรับประเทศไทยเป็นกาฬิรายได้บุคคลธรรมดาและอัตรากาฬิเงินสมทบประกันสังคมโดยค่านึงถึงค่าลดหย่อนต่างๆ ที่เป็นสัดส่วนกับรายได้ที่ทำให้อัตรากาฬิแท้จริงต่ำกว่าอัตรากาฬิประกาศ ส่วนอัตรากาฬิการบริ โภคโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 21.79 ได้จากการนำรายได้รัฐจากกาฬิการบริ โภคทั้งหมดหารด้วยการบริ โภคของครัวเรือนทั้งประเทศ กาฬิการบริ โภคของไทยไม่รวมอยู่ในกราฟเนื่องจากไม่สามารถคิดอัตรากาฬิขึ้นรายได้

ที่มา: อัตรากาฬิของเดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี อังกฤษ ได้จาก Kleven and Kreiner (2006) ส่วนประเทศไทยได้จากการคำนวณจากข้อมูลของกรมสรรพากร

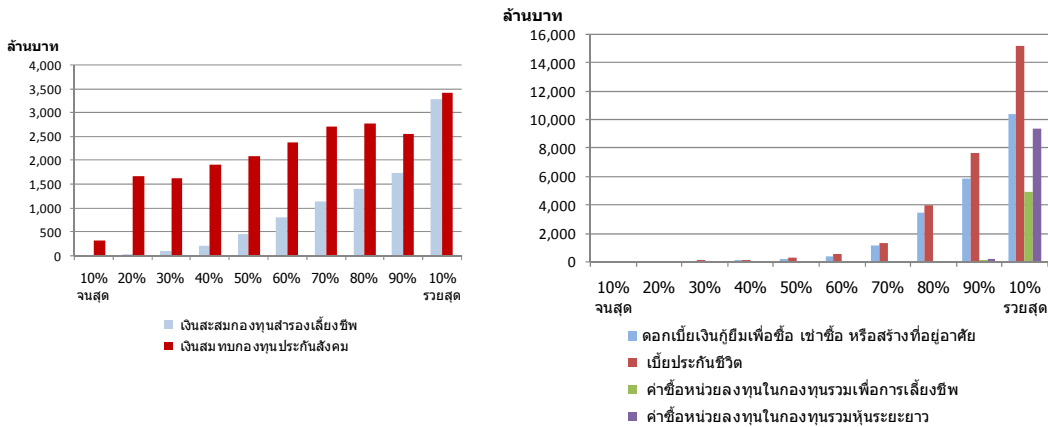
การหักค่าลดหย่อนประเภทต่างๆ มักได้รับการสนับสนุนจากนโยบายของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นการกระตุ้นตลาดอสังหาริมทรัพย์หรือตลาดทุน นโยบายส่งเสริมการออม นโยบายให้ช่วยเหลือดูแลบิดามารดาผู้อุปการะและผู้พิการ นโยบายสนับสนุนการกีฬาหรือการศึกษา การน่านโยบายต่างๆ จำนวนมากใส่ลงในโครงสร้างกาฬิทำให้กาฬิทำงานได้ไม่เต็มทีนักในการกระจายรายได้หรือสร้างความเป็นธรรม จากรูปที่ 10.9 และ 10.10 จะเห็นว่าผู้มีรายได้สูงค่อนข้างได้รับประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อนหลายประเภท

รูปที่ 10.9 การหักค่าลดหย่อนของผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 90



ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

รูปที่ 10.10 การหักค่าลดหย่อนของผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 91



ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

10.2.2 ความเป็นธรรมของโครงสร้างภาษี

ด้วยลักษณะโครงสร้างภาษีที่เป็นอยู่ เราสามารถประเมินได้ว่าโครงสร้างภาษีรายได้ของไทยมีความเป็นธรรมหรือไม่ ถ้าภาษีมี่ความเป็นธรรม มันควรทำให้การกระจายรายได้ดีขึ้น การดูความเป็นธรรมของภาษีรายได้ในที่นี้ใช้ดัชนีที่เรียกว่า Relative Share Adjustment (Baum, 1987) หรือ RSA ซึ่งเป็นการดูส่วนแบ่งของรายได้ก่อนและหลังการหักภาษี โดยใช้หลักการเดียวกับ Lorenz curve ถ้าเราแบ่งรายได้ ออกเป็น i ชั้น RSA ของแต่ละชั้นรายได้คำนวณจาก

$$RSA_i = \frac{x_i}{y_i}$$

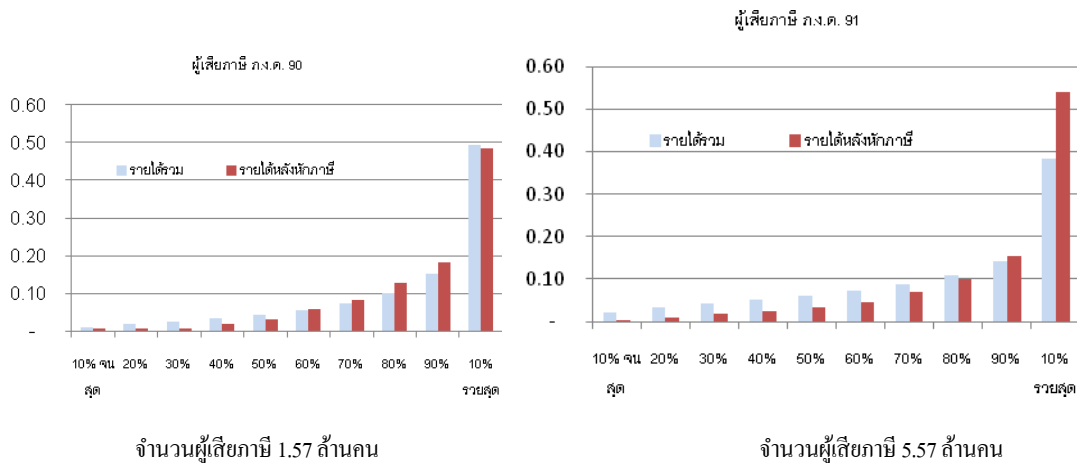
โดยที่ x_i แทนส่วนแบ่งของรายได้หลังหักภาษีของบุคคลในชั้นรายได้ i

y_i แทนส่วนแบ่งของรายได้ก่อนหักภาษีของบุคคลในชั้นรายได้ i

ถ้า RSA_i มากกว่าหนึ่งแสดงว่า ส่วนแบ่งรายได้ของชั้นรายได้ i มากขึ้นหลังจากหักภาษี หรือภาษีทำให้ชั้นรายได้ i ได้รับการกระจายรายได้มากขึ้น และถ้า RSA_i น้อยกว่าหนึ่ง ก็ให้ความหมายในทางตรงกันข้าม ถ้า RSA_i เพิ่มขึ้นตามชั้นรายได้ที่เพิ่มขึ้น โครงสร้างภาษีเป็น locally regressive แต่ถ้า RSA_i ลดลงตามชั้นรายได้ที่เพิ่มขึ้น โครงสร้างภาษีเป็น locally progressive ผลของโครงสร้างภาษีรายได้ต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2547-2551 แสดงในรูปที่ 10.11-10.15

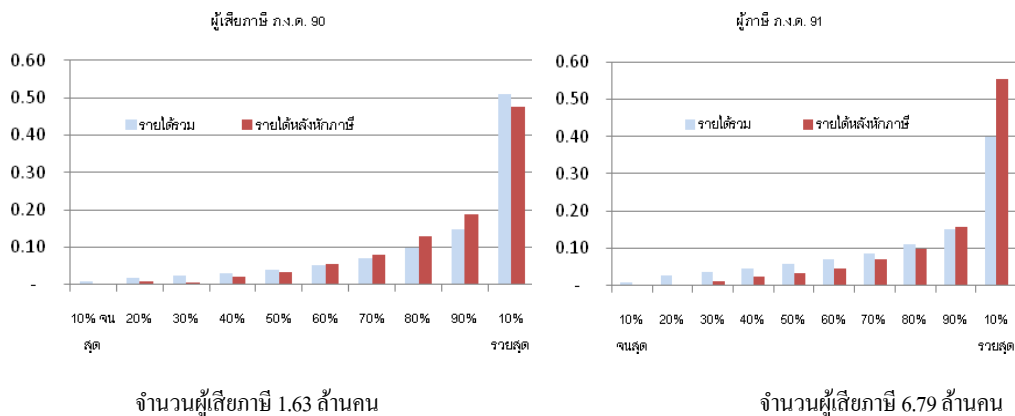
จากรูปที่ใช้ข้อมูลผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 90 และ ภ.ง.ด. 91 โดยแบ่งชั้นรายได้ออกเป็น 10 ชั้นๆ ละร้อยละ 10 ของจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมด ชั้นที่หนึ่งเป็นกลุ่มผู้ที่มีรายได้น้อยที่สุด และรายได้มากขึ้นเรียงตามลำดับชั้นจากรูปจะเห็นว่าผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 90 ที่มีรายได้ปานกลางได้รับประโยชน์จากโครงสร้างภาษีตั้งแต่ปี 2547-2551 กล่าวคือ โครงสร้างภาษีทำให้กลุ่มชั้นรายได้ร้อยละ 60-90 ได้รับการกระจายรายได้มากขึ้น ในขณะที่ผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 91 ที่มีรายได้สูงที่สุดร้อยละ 20 เป็นผู้ได้รับประโยชน์จากโครงสร้างภาษี เพราะได้รับการกระจายรายได้มากขึ้นหลังจากหักภาษี

รูปที่ 10.11 ส่วนแบ่งรายได้ก่อนและหลังหักภาษีสำหรับปี พ.ศ. 2547



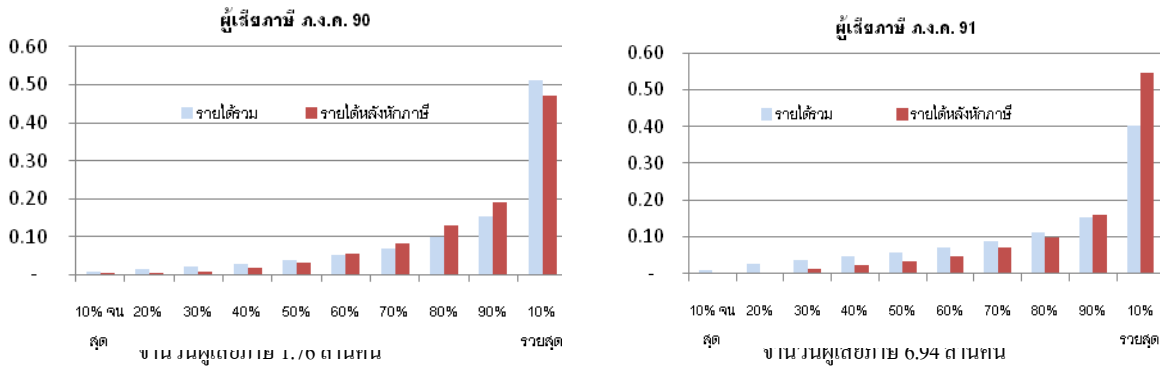
ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

รูปที่ 10.12 ส่วนแบ่งรายได้ก่อนและหลังหักภาษีสำหรับปีพ.ศ. 2548



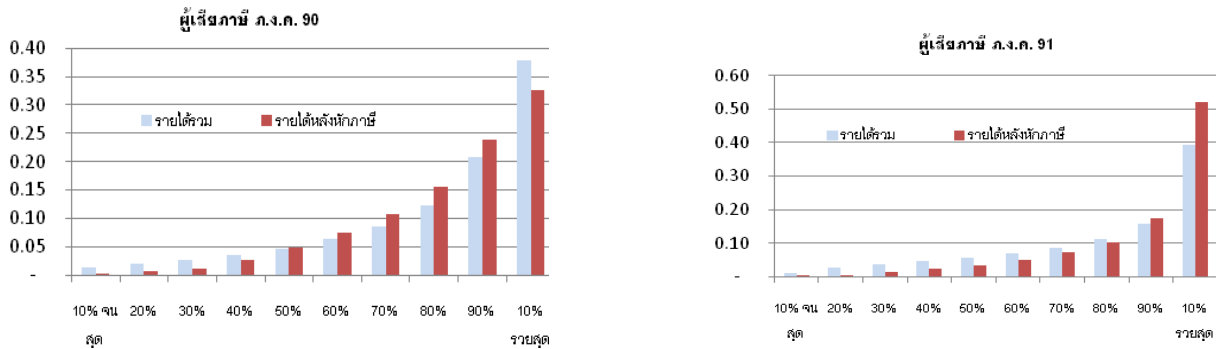
ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

รูปที่ 10.13 ส่วนแบ่งรายได้ก่อนและหลังหักภาษีสำหรับปีพ.ศ. 2549



ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

รูปที่ 10.14 ส่วนแบ่งรายได้ก่อนและหลังหักภาษีสำหรับปีพ.ศ. 2550

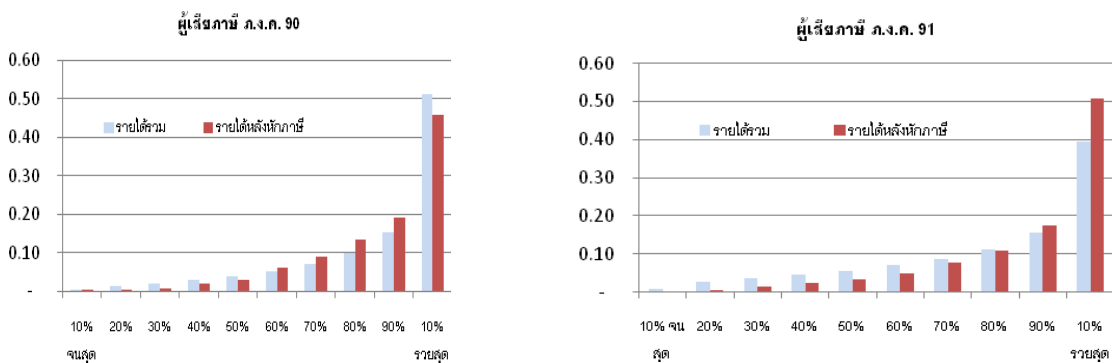


จำนวนผู้เสียภาษี 1.73 ล้านคน

จำนวนผู้เสียภาษี 6.70 ล้านคน

ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

รูปที่ 10.15 ส่วนแบ่งรายได้ก่อนและหลังหักภาษีสำหรับปีพ.ศ. 2551



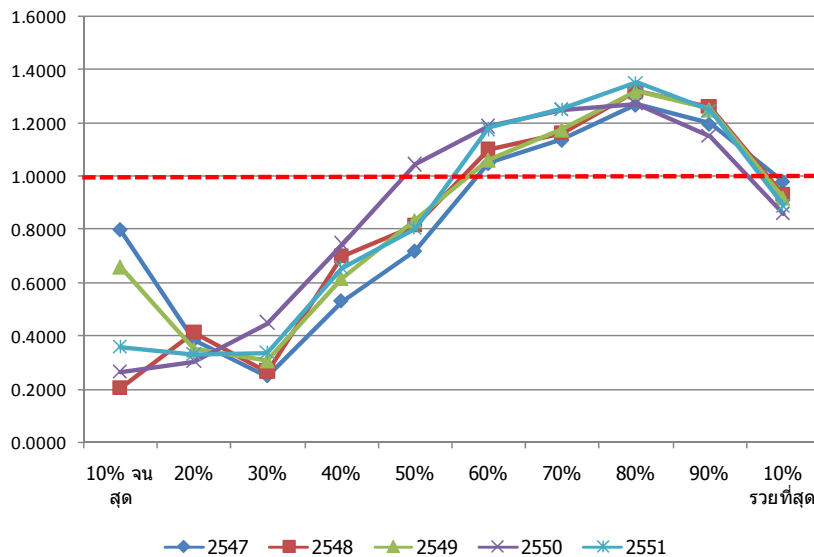
จำนวนผู้เสียภาษี 1.92 ล้านคน

จำนวนผู้เสียภาษี 7.07 ล้านคน

ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

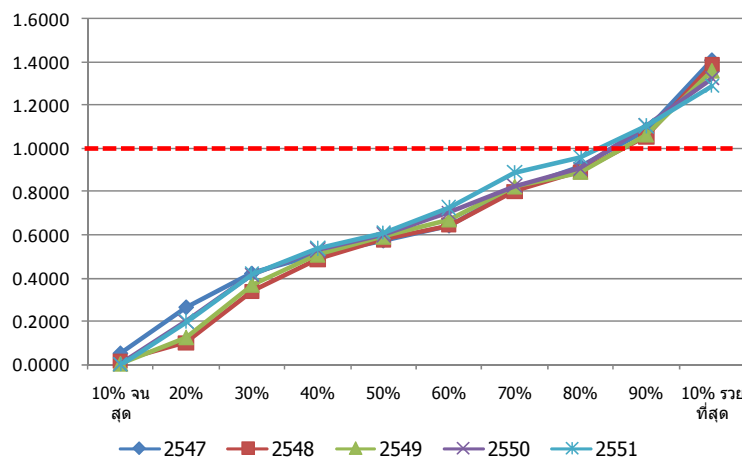
รูปที่ 10.16 และ รูปที่ 10.17 เป็นค่า RSA_i สำหรับ ภ.ง.ด 90 และ 91 จะเห็นว่า RSA_i สำหรับผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 90 ชั้นรายได้ร้อยละ 60-90 และผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 91 ชั้นรายได้ร้อยละ 20 มีค่ามากกว่าหนึ่งทุกๆ ปี กลุ่มชั้นรายได้เหล่านี้ได้ประโยชน์จากโครงสร้างภาษีทำให้ได้รับการกระจายรายได้สูงขึ้น

รูปที่ 10.16 RSA_i สำหรับผู้เสียภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 90



ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

รูปที่ 10.17 RSA_i สำหรับผู้เสียภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 91



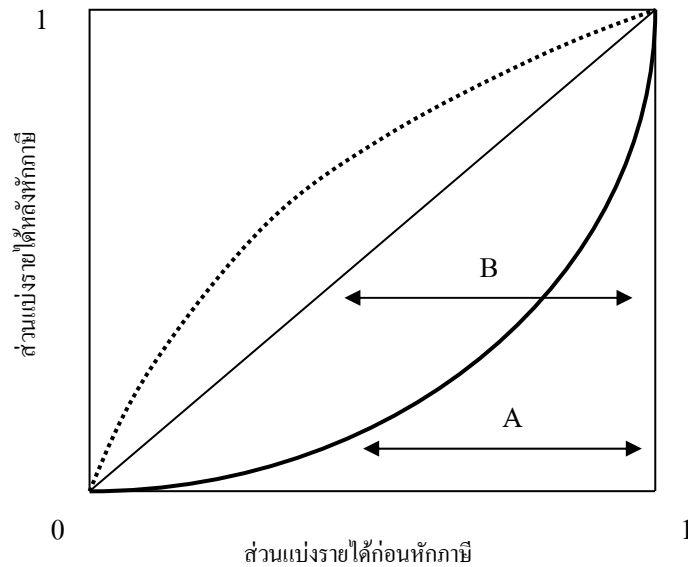
ที่มา : ข้อมูลจากกรมสรรพากร

การวัดความก้าวหน้าของโครงสร้างภาษีสำหรับทุกชั้นรายได้หรือ global index มักใช้แนวคิดของเส้น Lorenz curve ซึ่ง Cassady et al. (1996) ใช้ผลรวมของ RSA_i (local index) ถ่วงน้ำหนักเพื่อวัดความก้าวหน้าของภาษีโดยรวม ดังนี้

$$RSA_G = \sum_{i=1}^{10} w_i RSA_i$$

โดยที่ ตัวถ่วงน้ำหนัก $w_i = y_i(y_i + 2\sum_{j=i+1}^10 y_j)$ เช่นเดียวกับการคำนวณพื้นที่ใต้ Lorenz curve ดังนั้น RSA_G คือการหาค่าของพื้นที่ที่ $\frac{A}{B}$ นั่นเอง ซึ่งเป็นดัชนีที่วัดสัดส่วนของค่าสะสมของส่วนแบ่งรายได้หลังหักภาษี ถ้า RSA_G มีค่าน้อยกว่าหนึ่งแสดงว่าเป็น โครงสร้างภาษีถดถอย และเส้น Lorenz curve เป็นดั่งเส้นที่บิดตามรูปที่ 10.18 ถ้า RSA_G มากกว่าหนึ่งแสดงว่าเป็น โครงสร้างภาษีความก้าวหน้า และเส้น Lorenz curve เป็นดั่งเส้นประ

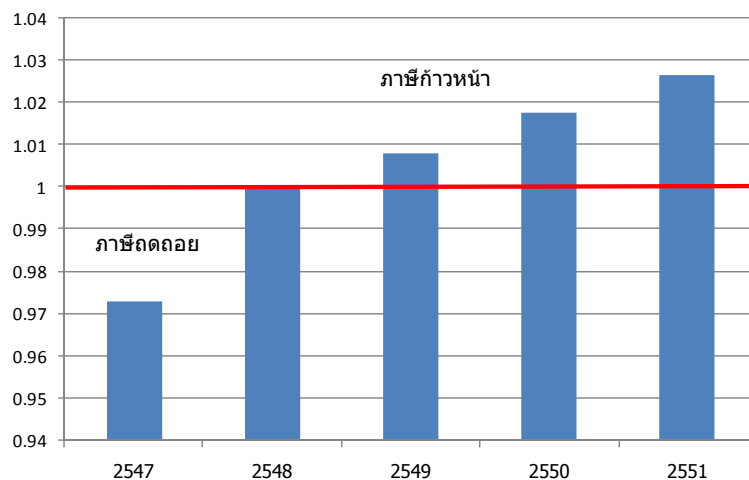
รูปที่ 10.18 Lorenz curve ของ RSA



ที่มา : คำนวณโดยผู้วิจัย

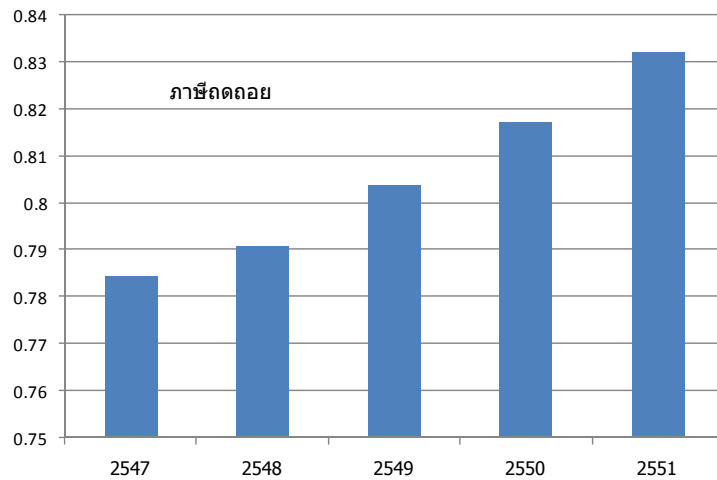
รูปที่ 10.19 และ รูปที่ 10.20 แสดงผลการคำนวณ RSA_G ซึ่งจะเห็นว่าภาษีรายได้บุคคลธรรมดาของไทย นั้นไม่เป็นธรรม มีความถดถอย โดยเฉพาะกรณีผู้เสียภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 91 (รูปที่ 10.19) ส่วนกรณีภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 90 มีความถดถอยในปี พ.ศ. 2547 และก้าวหน้าเพียงเล็กน้อยในปี พ.ศ. 2549-2551

รูปที่ 10.19 RSA_G สำหรับผู้เสียรายได้ ภ.ง.ด. 90



ที่มา : คำนวณ โดยผู้วิจัย

รูปที่ 10.20 RSA_G สำหรับผู้เสียรายได้ ภ.ง.ด. 91



ที่มา : คำนวณโดยผู้วิจัย

10.2.3 การปฏิรูปภาษีรายได้บุคคลธรรมดา

โครงสร้างภาษีรายได้ของ泰นั้นไม่เป็นธรรม จึงควรมีการปฏิรูปภาษีให้เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น การปฏิรูปภาษีรายได้สามารถทำได้โดยการพิจารณา Marginal Cost of Public Funds หรือ MCF

MCF วัด efficiency effect ของโครงสร้างภาษีโดยรวม และช่วยในการตัดสินใจว่ารัฐควรที่จะเพิ่มรายได้จากภาษีเพื่อนำเงินมาจัดสวัสดิการหรือให้บริการสาธารณะเพิ่มขึ้นหรือไม่ MCF_{t_i} ช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการปฏิรูปภาษี MCF_{t_i} แสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่ตกแก่บุคคล (welfare ที่เปลี่ยนแปลง) เมื่อรัฐเพิ่มรายได้หนึ่งหน่วยด้วยการขึ้นภาษีจากฐานภาษี t_i การคำนวณ MCF_{t_i} ได้จาก Dahlby (1998)

$$MCF_{t_i} = \frac{-\left[\frac{1}{\lambda(q,I)}\right] \frac{dV}{dt_i}}{dB/dt_i}$$

โดยที่ V หมายถึง indirect utility function R หมายถึง tax revenue $\lambda(q,I)$ หมายถึง marginal utility of income ในที่นี้ใช้ $\lambda(q,I)$ ในการปรับการเปลี่ยนแปลงของ welfare ให้เป็นตัวเงินและใช้ราคาหลังจากเก็บภาษี

ในกรณีที่รัฐต้องการปฏิรูปภาษีด้วยการลดภาษีในชั้น i และเพิ่มภาษีในชั้น j แต่ยังคงให้มีรายได้จากภาษีคงที่ การปฏิรูปภาษีนี้นั้นจะเพิ่ม welfare ถ้า

$$MCF_{t_i} > MCF_{t_j}$$

MCF_{t_i} นั้นไม่ได้คำนึงถึง distribution effect ถ้าเราต้องการคำนึงถึงความเป็นธรรมของภาษีด้วยเราจะวัดต้นทุนของการปฏิรูปภาษีโดยใช้ Social Marginal Cost of Public Funds (SMCF) นั่นคือ มีการให้น้ำหนักใน social welfare function (S) ของบุคคลในแต่ละชั้นรายได้ไม่เท่ากัน ในกรณีที่ให้น้ำหนักแบบ pro-poor หรือเข้าข้างคนจน ซึ่งหมายความว่า การให้เงินหนึ่งบาทแก่คนจนนั้นมีคุณค่าต่อคนจนมากกว่าคุณค่าของเงินหนึ่งบาทที่ให้แก่คนรวย ก็ทำได้โดยให้น้ำหนักกับคนจนใน social welfare function (S) มากกว่าคนรวย ดังนั้น

SMCF จึงวัดต้นทุนต่อสังคมจากการเพิ่มรายได้ของรัฐหนึ่งหน่วย โดยที่มีการให้คุณค่าของชนชั้นในสังคมที่แตกต่างกัน

การวัด SMCF ได้จาก Dahlby (1998)

$$SMCF = -\frac{dS}{dR} = \frac{\sum_{j=1}^n \omega_j \gamma_j \sum_{i=1}^j \beta_j^i dm_i}{\sum_{j=1}^n \gamma_j \left[1 - \frac{m_j}{1-m_j} \left(\frac{dm_j}{dt_j} \eta_{cj}^c + \theta_j \right) \right] \sum_{i=1}^j \beta_j^i dm_i}$$

โดยที่ ω_j หมายถึง น้ำหนักของเงินได้ lump sum ต่อหน่วยที่ให้แก่ผู้เสียภาษีในชั้นภาษี j ในที่นี้ใช้ $\omega_j = \tau_j + (2 \sum_{i=j+1}^n \tau_i)$ ซึ่งมีคุณสมบัติ strictly concave และ monotonically declining เมื่อรายได้เพิ่มขึ้น (Cassady et al., 1996)

τ_j หมายถึง สัดส่วนของรายได้รวมของผู้เสียภาษีทุกคนในชั้นภาษี j

β_j หมายถึง สัดส่วนของรายได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคนในแต่ละชั้นภาษีตั้งแต่ชั้นที่ 1 ถึงชั้น j

t_j หมายถึง อัตราภาษีโดยเฉลี่ยของชั้นรายได้ j

m_j หมายถึง อัตราภาษีในแต่ละชั้นรายได้ j

η_{cj} หมายถึง compensated labor supply elasticity ซึ่งแสดงถึง substitution effect ของความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงานและ θ_j แสดงถึงองค์ประกอบของ income effect ของความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงาน

parameter เหล่านี้มีผลต่อค่า SMCF ค่า η_{cj} และ θ_j ก่อนข้างมีความสำคัญเพราะมันอธิบายว่าเมื่ออัตราภาษีเพิ่มขึ้น คนจะทำงานเพิ่มขึ้นหรือลดลง ถ้าทำงานเพิ่มขึ้น รายได้ก็จะเพิ่มและทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นด้วย นั่นคือ การเพิ่มภาษียังคงเคลื่อนที่อยู่ทางด้านซ้ายของ Laffer curve แต่ถ้าหากเพิ่มอัตราภาษีแล้วทำให้รายได้รัฐลดลง ก็หมายถึงทุกฝ่ายสูญเสียจากการเพิ่มภาษี และรายได้ของรัฐเคลื่อนที่ลดลงอยู่ทางด้านขวาของ Laffer curve

ถ้า SMCF น้อยกว่าหนึ่ง แสดงว่าการที่รัฐเพิ่มรายได้จากภาษีหนึ่งหน่วยมีต้นทุนต่อผู้เสียภาษีน้อยกว่าหนึ่งหน่วย รัฐสามารถเพิ่ม social welfare ด้วยการลดภาษีในชั้นรายได้ที่มี SMCF สูงและเพิ่มภาษีในชั้นรายได้ที่มี SMCF ต่ำ

โดยทฤษฎีแล้วการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมักมีผลต่อผู้เสียภาษีในด้านการตัดสินใจทำงาน การลงทุนทางการเงิน การหาทางเพื่อให้ได้สิทธิลดหย่อนภาษีและการหนีภาษี การศึกษาของ Pencavel (1986), MaCurdy, Green, and Paarsch (1990), Triest (1990) พบว่า ภาษีไม่ค่อยมีผลต่อการตัดสินใจทำงานของแรงงานชาย (Labor supply elasticity ต่ำ) ในขณะที่ Feldstein (1995) และ Gruber and Saez (2002) พบว่าค่าความยืดหยุ่นของรายได้หลังหักค่าลดหย่อนต่ออัตราภาษีค่อนข้างยืดหยุ่น โดยใช้ข้อมูล panel ของ tax return ในสหรัฐอเมริกา

ปี พ.ศ. 2522-2533 ที่ได้ค่าความยืดหยุ่นอยู่ในช่วง 0.4-3.05 Gruber and Saez (2002) แสดงให้เห็นว่า income effect มีค่าค่อนข้างต่ำ และ MCF ที่ได้โดยการใช้ค่าความยืดหยุ่นของรายได้ต่ออัตราภาษี (แทนที่จะเป็นความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงาน) ตามการศึกษาของ Gruber and Saez (2002) เท่ากับ 1.285 (Dahlby 2008, p. 131)

Kleven and Kreiner (2006) ศึกษา MCF สำหรับประเทศเดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี และ สหราชอาณาจักร โดยให้ค่าความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงานเท่ากับ 0-0.1 ผลการศึกษาพบว่า MCF ต่ำที่สุดกรณีการขึ้นอัตราภาษีสำหรับชั้นรายได้ต่ำสุด (0.84-0.92) โดยการศึกษาให้ให้นักเศรษฐกรคำนวณกัน

สำหรับประเทศในแถบเอเชีย พบว่า compensated labor supply elasticity เท่ากับ 0.67 และ average income effect เท่ากับ -0.56 ในปี พ.ศ. 2540 และ 2545 (Bessho and Hayahi 2005) ทำให้ได้ MCF อยู่ในช่วง 1.017-1.141 สำหรับประเทศไทยได้มีการใช้ MCF สำหรับภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Chandoevrit and Dahlby 2007) โดยพบว่าใน parameter แบบปกติ ค่าของ MCF สำหรับภาษีสรรพสามิตของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ และน้ำมันเชื้อเพลิง และภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 2.312 2.187 0.532 และ 1.080 ตามลำดับ

ในการคำนวณ MCF สำหรับภาษี ภ.ง.ด. 90 และ 91 โดยใช้ข้อมูลปี พ.ศ. 2551 ได้สมมติให้ภาษีทางอ้อมที่ตกแก่การบริโภคของผู้เสียภาษีเท่ากับ 21.79 ซึ่งได้จากการหารรายได้จากภาษีทางอ้อมด้วยการบริโภคของภาคเอกชนทั้งหมด อย่างไรก็ดี การกระจายของภาระภาษีทางอ้อมในที่นี้สมมติให้เท่าเทียมกันเนื่องจากฐานข้อมูลการบริโภคอย่างเป็นทางการไม่สามารถแบ่งการบริโภคตามชั้นรายได้ได้

ในกรณีผู้เสียภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 90 ข้อมูลปีล่าสุด พ.ศ. 2551 มีผู้เสียภาษีทั้งหมด 1.9 ล้านคน มีรายได้ก่อนหักค่าลดหย่อนรวมกันทั้งหมด 1 ล้านล้านบาท หรือรายได้เฉลี่ยต่อผู้เสียภาษีเท่ากับ 540,000 บาท รายได้รวมหลังหักค่าลดหย่อนเท่ากับ 3.4 แสนล้านบาท ทำให้รัฐได้รับรายได้จากภาษีทั้งหมด 39,626 ล้านบาท เราสามารถจัดจำแนกรายได้ตามชั้นการเสียภาษีได้ตารางที่ 10.4 ผู้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 37 มีเพียงร้อยละ 1 ของผู้เสียภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 90 เท่านั้น

ตารางที่ 10.4 รายได้และผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 90 ปีพ.ศ. 2551

ชั้นรายได้ (บาท)	อัตราภาษี	รายได้เฉลี่ย (บาท)	รายได้รวมก่อนหักค่าลดหย่อน (ล้านบาท)	จำนวนผู้เสียภาษี (คน)	ภาษี (ล้านบาท)
0-100,000	5 (0)	50,970	19,593	384,412	44
100,001-150,000	10 (0)	118,958	22,865	192,206	13
150,001-500,000	10 (9.98)	261,271	200,872	768,824	1,108
500,001-1,000,000	20 (19.81)	691,880	265,967	384,412	6,335
1,000,001-4,000,000	30 (29.33)	1,788,282	309,353	172,989	14,713
4,000,000 ขึ้นไป	37 (36.57)	11,902,195	228,784	19,222	17,412

หมายเหตุ: ตัวเลขในวงเล็บคือ อัตราภาษีที่แท้จริง การได้หักค่าลดหย่อน และรายได้ที่ลงทุนใน LTF RMF และกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และรายได้ส่วนที่สมทบประกันสังคมไม่ต้องนำมาเสียภาษี ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าอัตราที่รัฐกำหนด

ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

อัตราภาษีตามตารางนั้นเป็นอัตราทางการ แต่แท้จริงแล้วผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์จากการลดหย่อนหลายประเภท ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงเมื่อเทียบกับรายได้รวมนั้นต่ำกว่าอัตราทางการ (ดังแสดงในวงเล็บตารางที่ 10.4) ส่วนอัตราเงินสมทบประกันสังคมนั้นจะทำให้อัตราภาษีแท้จริงเพิ่มขึ้นเล็กน้อย ในการคำนวณ MCF นี้ไม่รวมอัตราเงินสมทบประกันสังคม เพื่อให้สามารถเน้นเรื่องการปฏิรูปภาษีรายได้ และแยกส่วนไปกับเรื่องสวัสดิการของแรงงาน

ค่า parameter ที่ใช้ในการคำนวณจึงมีค่าตาม matrix ด้านล่างนี้ ส่วนค่าความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงานนั้น ได้สมมติให้ 3 กรณีคือ $\eta_c = 0.2$ และ $\theta = -0.2$ ซึ่งทำให้ค่าความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงานเท่ากับ 0 เช่นเดียวกับการศึกษาในหลายประเทศ และแนวโน้มประเทศไทยซึ่งคนส่วนใหญ่มีรายได้ต่ำถึงปานกลางก็อยู่ในกรณีนี้ ในกรณีที่ 2 คือ การให้ค่า $\eta_c = 0.67$ และ $\theta = -0.56$ เช่นเดียวกับกรณีญี่ปุ่น และกรณีที่ 3 สมมติให้ค่าอุปทานแรงงานค่อนข้างยืดหยุ่น (0.4) และให้ income effect เท่ากับ 0 ผลของ MCF กรณีให้น้ำหนักแก่ทุกคนเท่ากันแสดงในตารางที่ 10.5 และกรณีให้น้ำหนักคนรายได้ต่ำ มากกว่าคนที่มียาได้สูงแสดงในตารางที่ 10.6

$$m = \begin{pmatrix} 0.218 \\ 0.218 \\ 0.318 \\ 0.418 \\ 0.508 \\ 0.588 \end{pmatrix} \quad t = \begin{pmatrix} 0.218 \\ 0.218 \\ 0.26 \\ 0.324 \\ 0.421 \\ 0.548 \end{pmatrix} \quad \gamma = \begin{pmatrix} 0.019 \\ 0.022 \\ 0.192 \\ 0.254 \\ 0.295 \\ 0.218 \end{pmatrix} \quad \omega = \begin{pmatrix} 1.981 \\ 1.941 \\ 1.727 \\ 1.281 \\ 0.732 \\ 0.218 \end{pmatrix}$$

ตารางที่ 10.5 SMCF ภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 90 กรณีน้ำหนักเท่ากัน

	กรณี 1 $\eta_c = 0.2$ $\theta = -0.2$	กรณี 2 $\eta_c = 0.67$ $\theta = -0.56$	กรณี 3 $\eta_c = 0.4$ $\theta = 0$
ขึ้นภาษี 0.01 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	1.021	1.212	1.750
ขึ้นภาษีย้อยละ 1 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	1.048	1.366	2.035
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ต่ำสุด	0.907	0.778	1.013
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สอง	0.906	0.781	1.037
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สาม	0.926	0.842	1.150
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สี่	1.043	1.314	1.817
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่ห้า	1.110	1.848	2.926
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่หก	1.169	2.784	7.117
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่ห้าและหก	1.772	-	-

ที่มา : คำนวณโดยผู้วิจัย

ในกรณีที่อุปทานแรงงานมีความยืดหยุ่นเท่ากับ 0 ซึ่งเป็นกรณีที่เหมาะกับประเทศไทยมากที่สุดนั้น ค่า MCF ก่อนข้างสูงในกรณีที่มีการบวกภาษีอีก 1% สำหรับผู้ที่มีรายได้สูง โดย MCF มีค่ามากกว่า 1 และการขึ้นภาษี 1% หรือการบวกอีก 1% สำหรับทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด ก็มี MCF สูงกว่า 1 เช่นกัน การบวกภาษี 1% แก่ชั้นรายได้ต่ำสุดมี MCF น้อยที่สุด

เมื่อความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงานสูงขึ้น (มักเกิดกับผู้ที่มีรายได้สูงมากๆ) ค่า MCF ก็จะสูงขึ้นด้วย อันดับของ MCF ยังคงเหมือนกับกรณีที่อุปทานแรงงานไม่ยืดหยุ่น นอกจากนี้ การขึ้นภาษีแก่ชั้นรายได้สูงสุดสองชั้นสุดท้ายจะทำให้รายได้จากภาษีของรัฐลดลง

อย่างไรก็ดี ถ้าเราเชื่อว่าเงินหนึ่งบาทสำหรับคนจนมีค่ามากกว่าเงินหนึ่งบาทของคนรวย เราจึงให้น้ำหนักแก่คุณค่าของเงินสำหรับชั้นรายได้ต่างๆ ไม่เท่ากัน เมื่อให้น้ำหนักมากสำหรับหนึ่งบาทของคนจนและน้ำหนักน้อยสำหรับหนึ่งบาทของคนรวย เราได้ผลดังตารางที่ 10.6 เราพบว่า การขึ้นภาษี 1% หรือบวกภาษี 1% แก่ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด มี MCF ต่ำกว่าการบวกภาษี 1% แก่ชั้นรายได้ที่หนึ่งอย่างเดียว หรือที่สองอย่างเดียว หรือที่สามอย่างเดียว การบวกภาษี 1% สำหรับชั้นรายได้ที่ห้าและหกพร้อมกันมีต้นทุนต่อสังคมค่อนข้างสูง และเมื่อค่าความยืดหยุ่นของอุปทานแรงงานสูงด้วยแล้วก็จะทำให้รายได้จากภาษีของรัฐลดลง

ตารางที่ 10.6 SMCF ภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 90 กรณีให้น้ำหนักคนรายได้ต่ำมากกว่าคนรายได้สูง

	กรณี 1 $\eta_c = 0.2$ $\theta = -0.2$	กรณี 2 $\eta_c = 0.67$ $\theta = -0.56$	กรณี 3 $\eta_c = 0.4$ $\theta = 0$
ขึ้นภาษี 0.01 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	0.906	1.076	1.554
ขึ้นภาษีย้อยละ 1 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	0.810	1.055	1.572
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ต่ำสุด	1.418	1.217	1.584
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สอง	1.337	1.153	1.530
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สาม	1.179	1.072	1.464
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สี่	0.982	1.237	1.710
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่ห้า	0.643	1.070	1.695
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่หก	0.255	0.607	1.551
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่ห้าและหก	1.026	-	-

ที่มา : คำนวณโดยผู้วิจัย

ในกรณีภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 91 ปี พ.ศ. 2551 พบว่ามีผู้เสียภาษีทั้งหมด 7.1 ล้านคน มีรายได้รวมกันก่อนหักค่าลดหย่อนทั้งหมด 1.7 ล้านล้านบาท รายได้เฉลี่ยของผู้เสียภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 91 เท่ากับ 240,000 บาทและรายได้รวมหลังหักค่าลดหย่อนเท่ากับ 9.4 แสนล้านบาท โดยรัฐมีรายได้ภาษีจาก ภ.ง.ด. 91 เท่ากับ 84,000 ล้านบาท

ตารางที่ 10.7 รายได้และผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 91 ปี พ.ศ. 2551

ชั้นรายได้ (บาท)	อัตราภาษี	รายได้เฉลี่ย (บาท)	รายได้รวมก่อนหักค่าลดหย่อน (ล้านบาท)	จำนวนผู้เสียภาษี (คน)	ภาษี (ล้านบาท)
0-100,000	5 (0)	58,170	123,323	2,120,022	0
100,001-150,000	10 (0)	122,649	173,346	1,413,348	0
150,001-500,000	10 (9.88)	475,454	1,411,163	2,968,030	85,205
500,001-1,000,000	20 (19.54)	668,528	283,457	424,002	16,062
1,000,001-4,000,000	30 (28.71)	2,209,574	312,299	141,339	60,290
4,000,000 ขึ้นไป	37	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี

หมายเหตุ: ตัวเลขในวงเล็บคือ อัตราภาษีที่แท้จริง การได้หักค่าลดหย่อน และรายได้ที่ลงทุนใน LTF RMF และกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และรายได้ส่วนที่สมทบประกันสังคมไม่ต้องนำมาเสียภาษี ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าอัตราที่รัฐกำหนด

ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

เนื่องจากข้อมูลที่ได้จากกรมสรรพากรไม่ใช่ข้อมูลรายบุคคลแต่เป็นข้อมูลรวมของผู้เสียภาษีทั้งหมดในแต่ละชั้นรายได้ที่ 1 (10% จนที่สุดของผู้เสียภาษี) ถึง 10 (10% รายที่สุดของผู้เสียภาษี) จากนั้นเราจึงนำมาจัดชั้นใหม่ตามชั้นการเสียภาษี ในชั้นรายได้ที่ 10 มีผู้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 37 แต่รายได้เฉลี่ยของชั้นที่ 10 ไม่ถึง 4 ล้านบาททั้งๆ ที่อาจมีผู้เสียภาษีจำนวนหนึ่งที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 37 จึงทำให้ข้อมูลในตารางที่ 10.7 ไม่มีผู้เสียภาษีอยู่ในชั้นรายได้สุดท้าย สำหรับชั้นรายได้ที่เสียภาษีร้อยละ 30 นั้นมีรายได้เฉลี่ยเท่ากับ 2.2 ล้านบาทซึ่งมีเพียงร้อยละ 2 ของผู้เสียภาษี ภ.ง.ด. 91 เท่านั้น ในการคำนวณ MCF กรณี ภ.ง.ด. 91 จึงมีเพียง 5 ชั้นรายได้ และมีค่า parameter ดังดังนี้

$$m = \begin{pmatrix} 0.218 \\ 0.218 \\ 0.317 \\ 0.413 \\ 0.505 \end{pmatrix} \quad t = \begin{pmatrix} 0.218 \\ 0.218 \\ 0.279 \\ 0.319 \\ 0.435 \end{pmatrix} \quad \gamma = \begin{pmatrix} 0.054 \\ 0.075 \\ 0.613 \\ 0.123 \\ 0.136 \end{pmatrix} \quad \omega = \begin{pmatrix} 1.946 \\ 1.818 \\ 1.13 \\ 0.394 \\ 0.136 \end{pmatrix}$$

ในกรณีที่อุปทานแรงงานไม่มีความยืดหยุ่นทำให้ MCF สูงขึ้นเมื่ออัตราภาษีของคนรายได้สูงเพิ่มขึ้น และ MCF ต่ำที่สุดถ้ามีการบวกภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่รายได้ต่ำสุด โดย MCF เท่ากับ 0.93 เมื่อบวกภาษีแก่ชั้นรายได้ต่ำสุด 10% MCF สูงที่สุด 1.203 เมื่อบวกภาษีแก่ชั้นรายได้สูงสุด 10% ในกรณีที่ขึ้นภาษีทุกชั้นรายได้ ยกเว้นชั้นต่ำสุดค่า MCF มากกว่า 1 ไม่ว่าจะอุปทานแรงงานจะสูงหรือต่ำ (ตารางที่ 10.8) MCF สูง ในกรณีที่อุปทานแรงงานมีความยืดหยุ่นสูง ทำให้การบวกภาษี 1% แก่ผู้มีรายได้ชั้นที่ห้าได้ค่า MCF สูงถึง 3.099 และ 3.929 โดยสรุปแล้ว ถ้าเราให้น้ำหนักแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเท่ากัน รัฐสามารถหารายได้เพิ่มด้วยการเพิ่มภาษีในชั้นรายได้ต่ำ

ตารางที่ 10.8 SMCF ภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 91 กรณีน้ำหนักเท่ากัน

	กรณี 1 $\eta_c = 0.2$ $\theta = -0.2$	กรณี 2 $\eta_c = 0.67$ $\theta = -0.56$	กรณี 3 $\eta_c = 0.4$ $\theta = 0$
ขึ้นภาษี 0.01 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	1.032	1.204	1.431
ขึ้นภาษีย้อยละ 1 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	1.047	1.203	1.525
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ต่ำสุด	0.931	0.833	1.021
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สอง	0.948	0.883	1.087
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สาม	1.018	1.133	1.324
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สี่	1.122	1.848	2.283
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่ห้า	1.203	3.099	3.929
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สี่และห้า	2.258	-	-

ที่มา : คำนวณโดยผู้วิจัย

ถ้ารัฐตระหนักในเรื่องการกระจายรายได้ไปพร้อมๆ กับการปฏิรูปภาษี รัฐควรให้น้ำหนักแก่คนจนมากกว่าคนรวย และผลของ MCF เป็นตามตารางที่ 10.9 ในทุกๆ กรณีของตารางที่ 10.6 พบว่าการบวกภาษีอีก 1% แก่ชั้นรายได้ที่ 4 หรือ 5 นั้นมีค่า MCF ต่ำกว่า 1 แต่ถ้าบวกภาษีเพิ่ม 1 % สำหรับทั้งสองชั้นพร้อมๆ กันจะทำให้รัฐมีรายได้ลดลงจากการปฏิรูปภาษี การขึ้นภาษีทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นรายได้ต่ำสุดมักมี MCF ต่ำกว่าการขึ้นภาษีแก่ชั้นรายได้ต่ำสุดเพียงอย่างเดียว ดังนั้น ถ้ารัฐให้ความสนใจในเรื่องการกระจายรายได้ รัฐควรเพิ่มภาษีในชั้นภาษีที่ 4 หรือ 5 อย่างไม่อย่างหนึ่ง

ตารางที่ 10.9 SMCF ภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 91 กรณีให้น้ำหนักคนรายได้ต่ำมากกว่าคนรายได้สูง

	$\eta_c = 0.2$ $\theta = -0.2$	$\eta_c = 0.67$ $\theta = -0.56$	$\eta_c = 0.4$ $\theta = 0$
ขึ้นภาษี 0.01 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	0.879	1.025	1.218
ขึ้นภาษีย้อยละ 1 ทุกชั้นรายได้ยกเว้นชั้นต่ำสุด	0.818	1.002	1.191
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ต่ำสุด	1.261	1.128	1.382
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สอง	1.089	0.996	1.226
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สาม	1.000	1.112	1.300
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สี่	0.298	0.491	0.607
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่ห้า	0.164	0.421	0.534
ขึ้นภาษี 0.01 ชั้นรายได้ที่สี่และห้า	0.600	-	-

ที่มา : คำนวณโดยผู้วิจัย

ผลการศึกษา MCF ของการขึ้นภาษีรายได้ ภ.ง.ด. 90 และ 91 ให้ผลในทิศทางเดียวกัน คือ ถ้ารัฐให้น้ำหนักแก่ผู้เสียภาษีเท่ากันทุกคน รัฐสามารถปฏิรูปภาษีด้วยการขึ้นภาษีแก่ชั้นรายได้ต่ำที่สุด แต่เนื่องจากภาษี

รายได้ของไทยมีความถดถอย ทำให้การกระจายรายได้แย่ลง ดังนั้น ถ้ารัฐให้ความสนใจในเรื่องการกระจายรายได้ด้วย รัฐควรที่จะปฏิรูปภาษีด้วยการขึ้นภาษีในชั้นรายได้สูงสุดซึ่งมีค่า MCF ต่ำ องค์กรที่ดี การขึ้นภาษีในชั้นรายได้สูงสุดนั้น ไม่ได้ช่วยให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นมากนัก เพราะมีคนเพียงไม่ถึง 20,000 คนที่เสียภาษีในอัตราสูงสุด คนที่รายได้สูงเหล่านี้อาจจะทำงานลดลงถ้าภาษีสูงมากหรือหาทางเพิ่มค่าลดหย่อนต่างๆ เพื่อให้ฐานเงินได้สำหรับเสียภาษียลดลง ทางเลือกของการปฏิรูปภาษีรายได้คือ การไม่ยกเว้นภาษีในชั้นที่หนึ่งและสองแก่คนที่มียาได้สูง ตารางที่ 10.10 แสดงให้เห็นว่ามีผู้มีรายได้สูงกว่าชั้นรายได้เพื่อเสียภาษีชั้นที่หนึ่งและสองหรือมีรายได้สูงกว่า 150,000 บาทต่อปีมีจำนวน 4.9 ล้านคนที่ได้รับการยกเว้นการจ่ายภาษีในอัตราภาษีสองชั้นแรก กล่าวคือ เนื่องจากรัฐต้องการลดภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้ต่ำจึงให้มีการยกเว้นการเสียภาษีในสองอัตราแรก แต่รัฐได้ให้สิทธิการยกเว้นภาษีแก่ผู้เสียภาษีทุกคนโดยมิได้คำนึงถึงระดับรายได้ ทำให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ไปด้วย รายได้จำนวน 7.3 แสนล้านบาทของผู้มีรายได้สูงกว่า 150,000 บาทต่อปีจึงได้รับการยกเว้นภาษี ถ้ารัฐยกเลิกการยกเว้นภาษีในสองอัตราแรกแก่ผู้มีรายได้สูง จะทำให้ผู้เสียภาษีจำนวน 4.9 ล้านคนนั้นต้องเสียภาษีเพิ่มคนละ 10,000 บาท และรัฐจะมีรายได้จากภาษีรายได้บุคคลธรรมดาเพิ่มอีก 49,000 ล้านบาทโดยไม่ทำให้โครงสร้างภาษีบิดเบือนเพิ่มขึ้น เนื่องจากภาษีจำนวน 10,000 บาทต่อคนนั้นเป็น lump sum tax

ตารางที่ 10.10 ผู้มีรายได้สูงที่ได้รับการยกเว้นภาษีในสองอัตราแรกในปี พ.ศ. 2551

ชั้นรายได้ (บาท)	อัตรากำไร	ภาษีสูงสุดของชั้น	ผู้เสียภาษีตั้งแต่ชั้น 3 ขึ้นไป	
			จำนวน	รายได้ที่ได้รับการยกเว้น (ล้านบาท)
0-100,000	5 (ยกเว้น)	5,000 (ยกเว้น)		487,882
100,001-150,000	10 (ยกเว้น)	5,000 (ยกเว้น)		243,941
150,001-500,000	10	35,000	3,736,854	
500,001-1,000,000	20	100,000	808,414	
1,000,001-4,000,000	30	900,000	314,328	
4,000,000 ขึ้นไป	37		19,222	
รวม			4,878,818	731,823

ที่มา : จำนวนโดยผู้วิจัย

10.3 การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีและภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

10.3.1 ภาพรวมโครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคล และการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บจากผู้ประกอบการ เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามบัญญัติของกฎหมาย โดยทั่วไปการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บจาก (1) กำไรสุทธิ (2) ยอดรายได้ก่อนหัก

รายจ่าย (3) เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และ (4) การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โดยกฎหมายได้จำแนกสถานภาพของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลออกเป็นดังนี้

1. บริษัทหรือห้างฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
2. บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
3. บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI
4. บริษัทหรือห้างที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในประเทศไทย
5. นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
6. กิจการของรัฐบาลต่างประเทศหรือองค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ
7. กิจการร่วมค้า
8. กิจการได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ
9. กิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค
10. กิจการนำเข้า ส่งออก ที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพลังงานให้ค้าน้ำมันเชื้อเพลิง
11. กิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

อย่างไรก็ตาม ยังมีนิติบุคคลอีกบางประเภทที่เข้าลักษณะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่ได้รับการยกเว้นตามบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ ได้แก่

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจ หรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ
2. บริษัทจำกัดที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
3. บริษัทจำกัดและนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
4. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่กำหนดในอนุสัญญา

ที่ผ่านมา อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเพียงอัตราเดียวที่ไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปตามกำไร หรือรายได้ของผู้ประกอบการ ยกเว้นเพียงในปี 2531 ที่อัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งรัฐจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นสำหรับขั้นกำไร หรือรายได้ที่เพิ่มขึ้น ดังที่แสดงในตารางที่ 10.11 อย่างไรก็ตาม รัฐได้ใช้อัตราก้าวหน้าที่แตกต่างกัน จัดเก็บตามประเภทธุรกิจ เช่น ในปี 2535 รัฐกำหนดอัตราก้าวหน้ากำไรของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (25%) ในอัตราที่ต่ำกว่าธุรกิจประเภทอื่นๆ (30%) และในปี 2544 รัฐกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเภทใหม่ ในอัตราที่ต่ำที่สุด (20%)

ตารางที่ 10.11 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประเมินจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ช่วงระยะเวลาที่ใช้	ร้อยละ
1. ก่อนปี 2520	
(1) กำไรสุทธิ 500,000 บาทแรก	20
(2) กำไรสุทธิ 500,000 บาทถัดไป	25
(3) กำไรสุทธิ 1,000,000 บาทขึ้นไป	30
2. ปี 2520-2523	
(1) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	30
(2) บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	35
3. ปี 2524-2528	
(1) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	30
(2) บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	40
4. เริ่มใช้ในปี 2529	
(1) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	30
(2) บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	35
5. เริ่มใช้ในปี 2535	
ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	30
6. เริ่มใช้ในปี 2544	
(1) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ แห่งประเทศไทย	20
(2) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	25
(3) บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	30
7. เริ่มใช้ในปี 2551	
(1) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอแห่งประเทศไทย	20
(2) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	25
(3) บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	30

ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ในปัจจุบัน อาศัย พระราชกฤษฎีกา พ.ศ. 2551 ภาษีเงินได้นิติบุคคลได้มีเกณฑ์กำหนดอัตราภาษีซึ่งมีรายละเอียดแสดงในตารางที่ 10.12 ต่อไปนี้

ตารางที่ 10.12 การคำนวณภาษีนิติบุคคลตามภ.ง.ด 50 รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552

ลำดับที่	คำอธิบายการใช้อัตราในการคำนวณภาษี	กำไรสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
(1)	กรณีทั่วไป	ทั้งจำนวน	30
(2)	กรณีลดอัตรา		
	(2.1) บริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 387) แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 421)	ทั้งจำนวน	25
	(2.2) บริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯตาม ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ว่าด้วยการรับหลักทรัพย์ จดทะเบียนใน "ตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ" ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 467) แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 747)	ทั้งจำนวน	20
	(2.3) บริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 475)	0-300,000,000	25
		เกิน 300,000,000 ขึ้นไป	30
	(2.4) บริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯตาม ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ว่าด้วยการรับหลักทรัพย์ จดทะเบียนใน "ตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ" ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 475) ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 471)	0-20,000,000	20
		เกิน 20,000,000 ขึ้นไป	30
	(2.5) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้าย ของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท สำหรับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป	0-150,000	ยกเว้น
		เกิน 150,000-1,000,000	15
		เกิน 1,000,000-3,000,000	25
เกิน 3,000,000 ขึ้นไป		30	
(2.6) กิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 405)	ทั้งจำนวน	10	
(2.7) กิจการนำเข้าส่งออกที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพลังงานให้ค้าน้ำมันเชื้อเพลิง ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 426)	ทั้งจำนวน	10	
(2.8) กิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 466)	ทั้งจำนวน	3	
(3)	กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรให้เสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ให้เสียภาษีร้อยละ 5 ของยอดรายรับ		

ที่มา: แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร (ภ.ง.ด 50) รอบระยะเวลาบัญชีปี 2552

10.3.2 การคำนวณภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

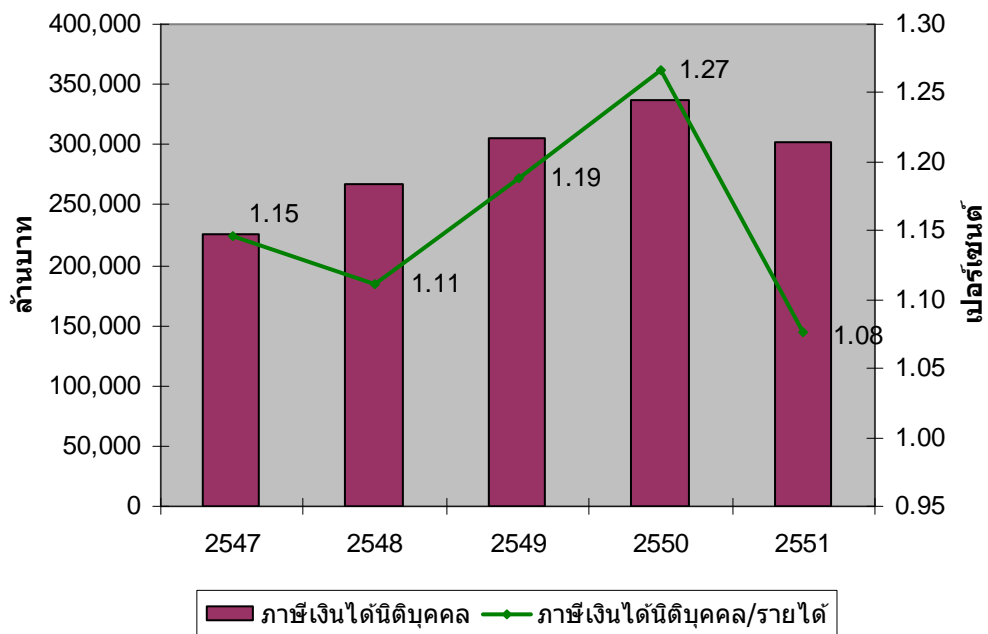
รายงานในส่วนนี้อาศัยข้อมูลที่ได้รับการอนุเคราะห์จากกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ที่ได้จัดเก็บข้อมูลจากการกรอกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างนิติบุคคล ตาม ภ.ง.ด 50 ซึ่งข้อมูลที่ได้ประกอบด้วย ภาษีเงินได้นิติบุคคล การหักค่าลดหย่อนภาษี และเงินได้ของบริษัท โดยการศึกษานี้ได้แบ่งประเภทบริษัทตามรายได้และถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี เพื่อวิเคราะห์ว่าระบบภาษีในปัจจุบันมีความไม่เท่าเทียมกันในการชำระภาษีในสังคมไทยหรือไม่และอย่างไร

10.3.3 ผลการศึกษาการกระจายภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้วิจัยได้สรุปประเด็นด้านการกระจายภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลออกเป็นสามประการดังนี้

ประการแรก สัดส่วนภาษีนิติบุคคลต่อเงินได้ทั้งหมดอยู่ในระดับต่ำมาก คือประมาณร้อยละ 1 เท่านั้น ในช่วงปี 2547-2551 แม้ว่าสัดส่วนดังกล่าวได้เพิ่มบ้างจากร้อยละ 1.15 ในปี 2547 เป็นร้อยละ 1.27 ในปี 2551 แต่สัดส่วนดังกล่าวได้ลดลงในปี 2551 เหลือเพียงร้อยละ 1.08 ดังที่แสดงในรูปที่ 10.21

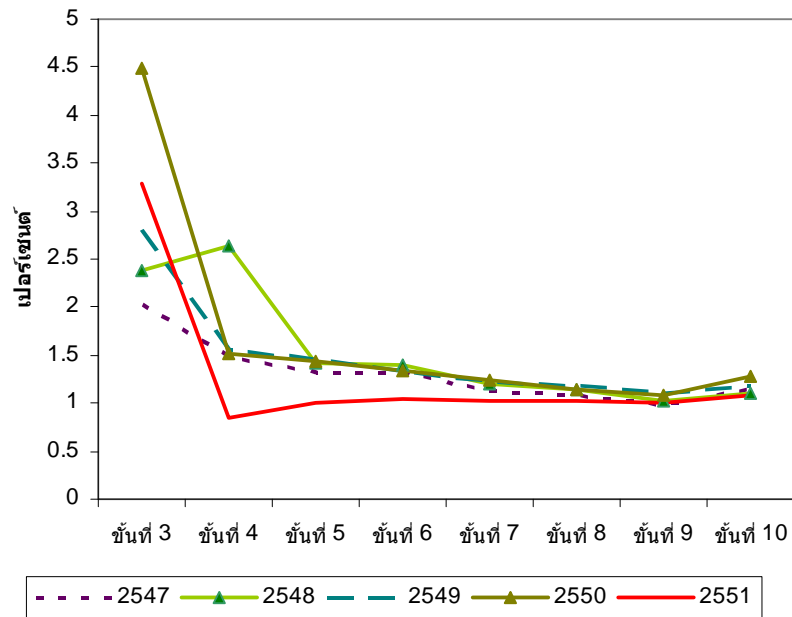
รูปที่ 10.21 สัดส่วนภาษีนิติบุคคลต่อเงินได้



ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ประการที่สอง บริษัทขนาดเล็กชำระภาษีเป็นสัดส่วนต่อรายได้มากกว่าที่บริษัทขนาดใหญ่ชำระ เช่น ดังที่แสดงในรูปที่ 10.22 บริษัทขนาดเล็กชำระภาษี ประมาณร้อยละ 3 ของรายได้ ในขณะที่ บริษัทขนาดใหญ่ชำระภาษี เพียงประมาณร้อยละ 1-1.5 ของรายได้เท่านั้น

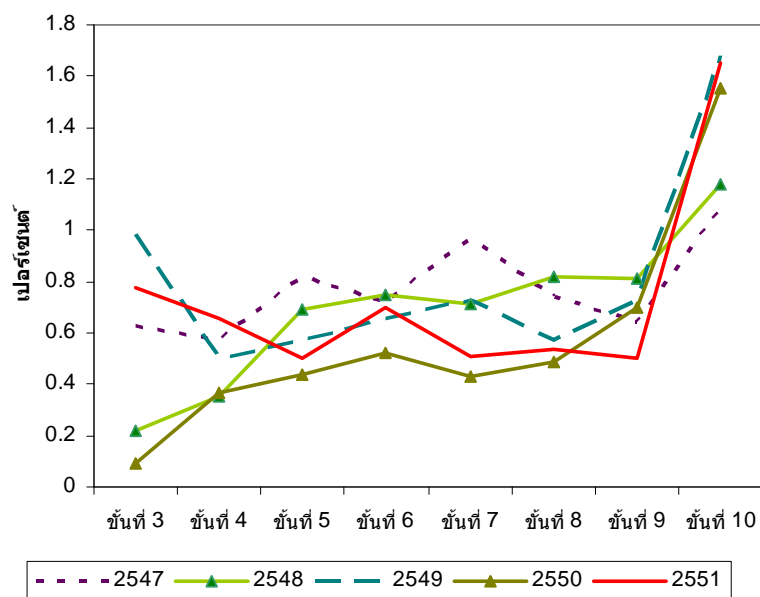
รูปที่ 10.22 สัดส่วนภาษีนิติบุคคลต่อเงินได้



ที่มา :ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ประการที่สาม บริษัทขนาดใหญ่สามารถขอลดหย่อน หรือได้รับการยกเว้นภาษีเทียบเป็นสัดส่วนต่อรายได้ มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก เช่นดังที่แสดงในรูปที่ 10.23 บริษัทขนาดเล็ก ขอลดหย่อนภาษี ต่ำกว่าร้อยละ 0.5-1 ของรายได้ ในขณะที่บริษัทขนาดใหญ่ขอลดหย่อนภาษี ได้มากกว่า ร้อยละ 1-1.5 ของรายได้

รูปที่ 10.23 สัดส่วนภาษีนิติบุคคลต่อเงินได้



ที่มา :ข้อมูลจากกรมสรรพากร

10.3.4 สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะด้านนโยบายภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการภาษีทางตรงเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญที่รัฐสามารถใช้ในการกระจายรายได้และสร้างความเท่าเทียมกันในสังคม อย่างไรก็ตามรัฐควรพึงระวังไม่จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงจนเกินไปซึ่งอาจทำให้คนขาดแรงจูงใจในการทำงานเนื่องจากเงินได้ถูกหักภาษีมากเกินไป ในขณะที่เดียวกันรัฐควรมีการปรับปรุงและพิจารณามาตรการทางภาษีให้เป็นธรรมอย่างแท้จริง รายงานฉบับนี้นำเสนอข้อพิจารณาบางส่วนดังต่อไปนี้

ประการแรก บริษัทที่มีขนาดเล็กจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงกว่าบริษัทขนาดใหญ่เมื่อเทียบกับรายได้ที่ได้รับ โดยอาจมีสาเหตุสืบเนื่องมาจากภาระค่าใช้จ่ายบางประเภทที่บริษัทขนาดใหญ่สามารถนำไปหักค่าลดหย่อนได้มากกว่าที่บริษัทที่มีขนาดเล็กสามารถทำได้ ดังนั้น ควรมีการปรับปรุงมาตรการการอนุญาติลดหย่อนค่าใช้จ่ายให้มีความเท่าเทียมกัน

ประการที่สอง นอกจากค่าลดหย่อนทางภาษีแล้ว บริษัทขนาดใหญ่ยังได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีมากมายจาก BOI ซึ่งทำให้บริษัทเหล่านั้นแม้มีรายได้และผลกำไรเป็นอันมาก แต่สามารถชำระภาษีในอัตราที่ต่ำ เป็นผลให้รัฐเสียรายได้เป็นอันมาก

ในอนาคต รัฐอาจควรพิจารณามาตรการลดหย่อนต่างๆให้เป็นธรรมมากขึ้น โดยเฉพาะมาตรการที่เอื้อประโยชน์ลดหย่อนทางภาษีให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยรัฐไม่ควรลดหย่อนภาษีให้แก่บริษัทขนาดใหญ่มากนัก และควรส่งเสริมให้บริษัทขนาดเล็ก และขนาดกลางมีความสามารถในการแข่งขันมากขึ้น

บรรณานุกรม

- สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. 2542. ลักษณะการกระจายภาระและประโยชน์ด้านการคลัง และภาษีอากรของประเทศไทย ปี 2529-2539.
- Baum, S.R. 1987. "On the Measurement of Tax Progressivity: Relative Share Adjustment." *Public Finance Quarterly* 15: 166-187.
- Bessho and Hayahi. 2005. The Social Cost of Public Funds: the Case of Japanese Progressive Income Taxation. Policy Research Institute Discussion Paper 05A-16. Ministry of Finance, Japan.
- Bird, R. M., and L. De Wulf. 1973. "Taxation and Income Distribution in Latin America: A Critical Review of Empirical Studies." *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 20, No. 3, pp. 639-682.
- Cassady, K, G.C. Ruggeri, and D. Van Wart. 1996. "On the Classification and Interpretation of Global Progressivity Measures." *Public Finance* 51: 1-22.
- Chandoevrit, Worawan, and Bev Dahlby. 2007. "The Marginal Cost of Public Funds for Excise Taxes in Thailand." *eJournal of Tax Research* 5: 135-67. <http://www.atax.unsw.edu.au/ejtr/>

- Chu, K.Y., H. Davoodi, and S. Gupta. 2000. "Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries." *IMF*
- Dahlby, Bev. 1998. "Progressive Taxation and the Social Marginal Cost of Public Funds." *Journal of Public Economics* 67: 105-22.
- Dahlby, Bev. 2008. *The Marginal Cost of Public Funds: Theory and Applications*. Cambridge: The MIT Press.
- De Wulf, L., 1975. "Fiscal Incidence in Developing Countries: Survey and Critique." *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 22, No. 1, pp. 61-131.
- Feldstein Martin. 1995. "The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986." *Journal of Political Economy* 103: 551-572.
- Gruber, Jon, and Emmanuel Saez. 2002. "The Elasticity of Taxable Income: Evidence and Implications." *Journal of Public Economics* 84: 1-32.
- Harris, J., and M.Todaro. 1970. "Migration, Unemployment and Development: A Two Sector Analysis." *An American Economic Review* 60(1): 126-142.
- Kakwani, N., and M. Krongkaew. 1999. "Thailand's Generational Accounts." In A. Auerbach, L. Kotlikoff and W. Leibfritz, eds., *Generational Accounting around the World*. Chicago: University of Chicago Press: 413-446.
- Kleven, Henrik Jacobsen, and Claus Thustrup Kreiner. 2006. "The marginal cost of public funds: Hours of work versus labor force participation." *Journal of Public Economics* 90: 1955-1973.
- MaCurdy, Thomas, Green, David, and Paarsch, Harry J. 1990. "Assessing Empirical Approaches for Analyzing Taxes and Labor Supply." *Journal of Human Resources* 25: 415-90.
- McLure, C. E. 1977. "Taxation and the Urban Poor in Developing Countries." *World Development* 5(3): 169-188.
- Pencavel, John. 1986. "Labor Supply of Men: A Survey." In Orley Ashenfelter and Richard Layard, eds., *Handbook of Labor Economics*, vol. 1. Amsterdam: North-Holland, pp. 3-102.
- Shah, A., and J. Whalley. 1990. "An Alternative View of Tax Incidence Analysis for Developing Countries." *Working paper*, World Bank, wps 462.
- Tanzi, Vito. 1998. "Fundamental Determinants of Inequality and the Role of Government." *IMF Working Paper* 98/178. Washington: International Monetary Fund.
- Triest, Robert K. 1990. "The Effect of Income Taxation on Labor Supply in the United States." *Journal of Human Resources* 25: 491-516.

ภาคผนวก

รายได้หลังหักภาษี

สมมติให้

ya = รายได้หลังหักภาษี

inc = รายได้ก่อนหักภาษี

de = จำนวนเงินที่ได้รับการหักค่าลดหย่อนต่างๆ (ให้การหักทุกส่วนรวมกันเป็นเงินก้อน)

t = อัตราภาษี

tax = มูลค่าภาษีที่จ่ายไปทั้งหมด

รายได้หลังหักภาษีกำนวนจาก

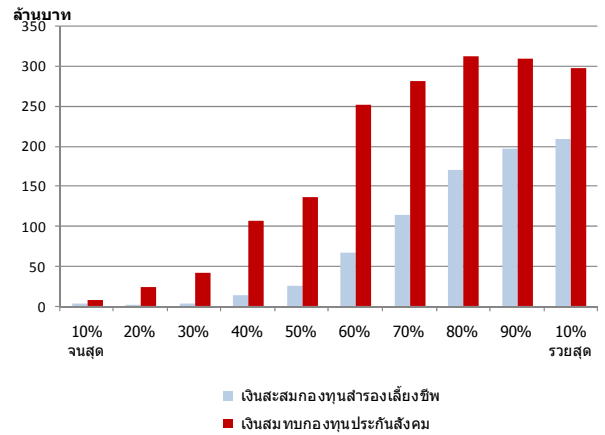
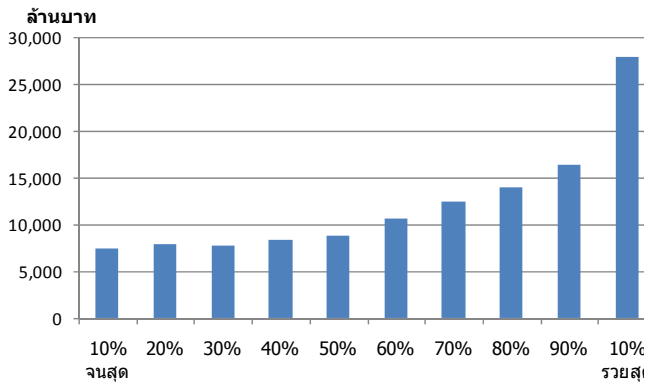
$$ya = inc - t(inc - de) = inc - tax + t * de$$

$$\frac{d ya}{d t} = -(inc - de) = -inc + de < 0$$

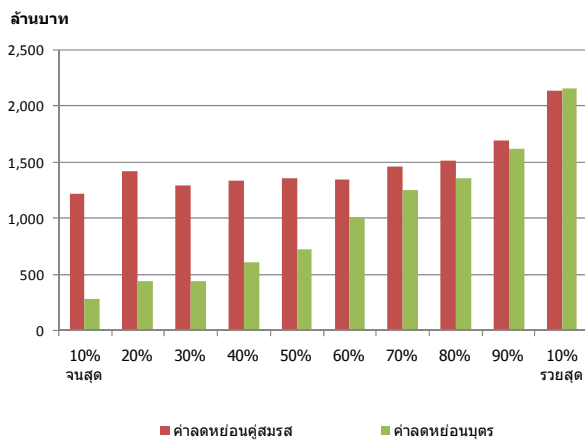
$$\frac{d ya}{d de} = t > 0$$

ภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 90 ปี พ.ศ. 2551

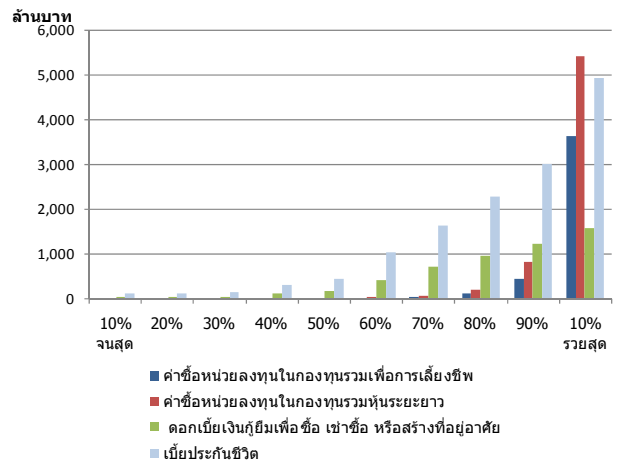
ค่าลดหย่อนรวมทั้งหมด



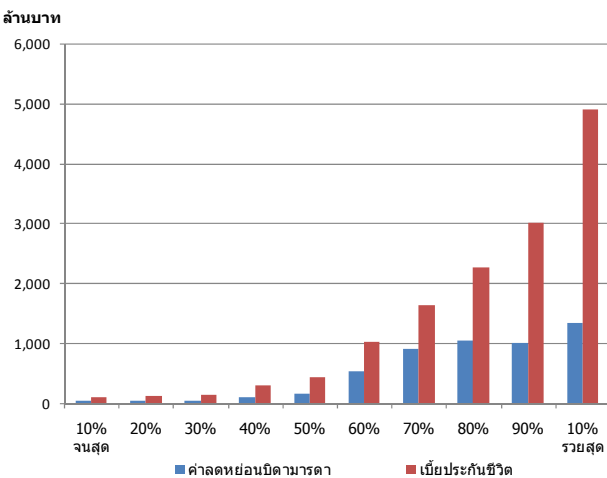
ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร



ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร



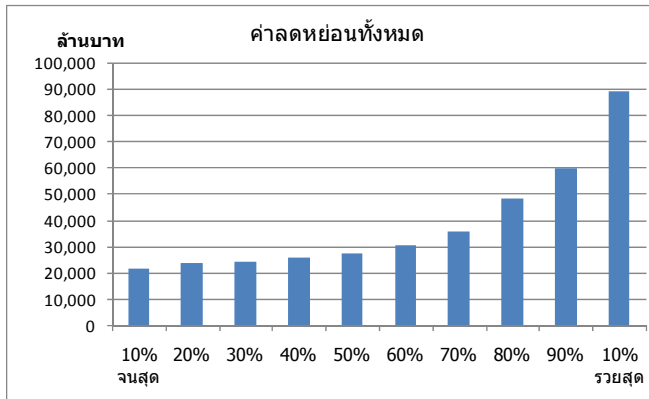
ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร



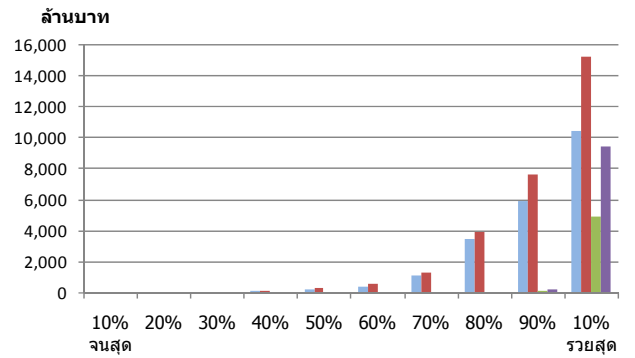
ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

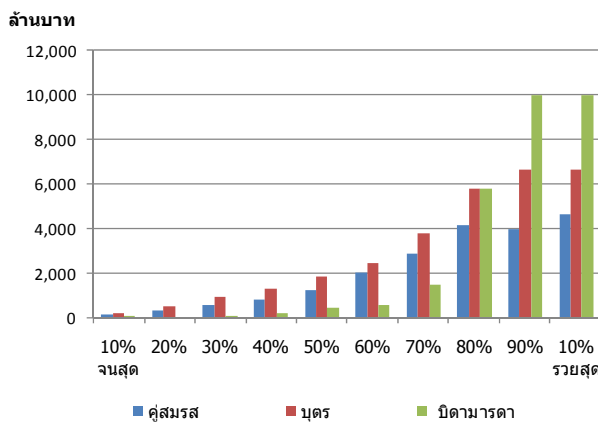
ภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 91 ปี พ.ศ. 2551



ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

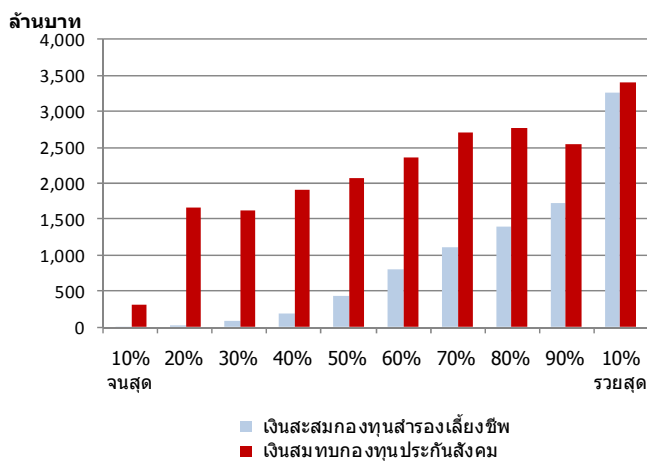


- ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย
- เบี้ยประกันชีวิต
- ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ
- ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว



ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร



ที่มา: ข้อมูลจากกรมสรรพากร