

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาเปรียบเทียบมูลค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มาจากการคำนวณตามวิธีของกรมสรรพากรและวิธีที่มีการคำนวณผลการดำเนินงานส่วนบุคคลของผู้มีเงินได้เอกชนนิติบุคคลนั้น จะต้องทราบหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร และหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบกำไรขาดทุน

แนวคิดที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีตามความสามารถนับได้ว่าเป็นหัวใจในการกำหนดภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษี และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นการกระจายภาระภาษีตามสัดส่วนของรายได้ที่สอดคล้องกับความสามารถในการชำระภาษี และเพื่อความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษี จึงได้นำอัตราภาษีก้าวหน้ามาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และกำหนดฐานเงินได้สุทธิเพื่อคำนวณภาษี โดยนำเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน แต่ในการจัดเก็บภาษีของผู้มีเงินได้จากการเป็นดารานักแสดงยังขาดหลักความเป็นธรรม เนื่องจากผู้มีเงินได้จากการเป็นดารานักแสดง ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเหมาได้สูงสุดที่ 600,000 บาท แต่ผู้ประกอบการอาชีพอื่น ที่เสียภาษีตามมาตรา 40(8) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเหมาได้โดยไม่จำกัดขั้นสูงไว้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเกิดความเหลื่อมล้ำของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(8)

แนวคิดในการวัดผลกำไร

ในปัจจุบันมีแนวคิดในการวัดผลกำไรอยู่สองแนวคิด คือ การวัดผลโดยคำนึงถึงรายการค้า และการวัดผลโดยคำนึงถึงการรักษาระดับทุน ภายใต้การวัดผลโดยคำนึงถึงรายการค้ากิจการสามารถคำนวณกำไรได้โดยการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่เกิดจากรายการค้าอันเป็นผลให้เกิดรายได้หรือค่าใช้จ่ายภายในงวด

แนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน

แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน ซึ่งเป็นทฤษฎีทางด้านเศรษฐศาสตร์ที่เชื่อมโยงกับแนวคิด เพื่อวัดผลกำไร การวัดผลกำไรตาม แนวคิดนี้วัดได้จาก สินทรัพย์สุทธิหรือทุนที่เปลี่ยนแปลง หากสินทรัพย์สุทธิดันงวดสูงกว่า สินทรัพย์สุทธิปลายงวด ส่วนที่เพิ่มขึ้นคือ กำไรสุทธิต้นงวด และส่วนที่ลดลงคือขาดทุนสุทธิ

หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นหลักสำคัญในการจัดทำงบการเงิน เพราะงบการเงินเป็นการแสดงให้เห็นว่าทุนมีการเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ความแตกต่างในการประเมินภาษี

การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ระบุไว้ว่า เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากกำไรสุทธิหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี การคำนวณรายได้และรายจ่ายใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น หากการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการเป็นลบหรือที่เรียกว่าขาดทุนสุทธิ กิจการก็ไม่ต้องมีการเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชานั้น

สำหรับการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา นั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้แบ่งประเภทเงินได้ของบุคคลธรรมดาไว้ 8 ประเภท เงินได้ที่ต้องเสียภาษี คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามมาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46 หักค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามมาตรา 47 เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนด

การคำนวณเงินได้สุทธิของบุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้พึงประเมิน 40(8) ข้อ 43 การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ สำหรับค่าใช้จ่ายของดารานักแสดง พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11(พ.ศ.2502) ได้กำหนดให้ดารานักแสดง สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควรก็ได้

สำหรับอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีดังนี้คือ

1. เงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท ให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 60
2. เงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40

เมื่อรวมค่าใช้จ่ายตามข้อ 1, 2 แล้ว ต้องไม่เกิน 600,000 บาท

ถ้าพิจารณาจากเงินได้พึงประเมิน 40(8) ที่ระบุไว้ในข้ออื่น ๆ จะไม่ได้มีการกำหนดเพดานสูงสุดเอาไว้ จะเห็นได้ว่า ความเลื่อมล้ำของการหักค่าใช้จ่ายมีความแตกต่างกันมาก จึงมีผลทำให้บุคคลธรรมดามีการเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินประเภท 40(8)

การจัดเก็บภาษีเงินได้นักแสดงตามกฎหมายต่างประเทศ

การคำนวณภาษีเงินได้นักแสดงของประเทศสหราชอาณาจักร ต้องเสียภาษีเงินได้ ตามอัตราก้าวหน้า ซึ่งแบ่งเป็น ฐานภาษี 0- 3,000 ปอนด์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 มีฐานภาษี ในช่วง 3,000 – 23,700 ปอนด์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 มีฐานภาษี 23,701 ปอนด์ ขึ้นไป จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 40 ส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นสามารถนำมาหักออกจากเงินได้ตอนคำนวณภาษีเพียงตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น

การคำนวณภาษีเงินได้นักแสดงของประเทศออสเตรเลีย ค่ารวมได้จากนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาทั้งหมดหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ตามที่กฎหมายกำหนดให้สามารถหักได้ โดยแบ่งเป็น ฐานภาษี 0-5, 400 ซิลลิง ได้รับยกเว้นภาษี มีฐานภาษีในช่วง 5,400 – 20,700 ซิลลิง จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 มีฐานภาษีในช่วง 20,701-38,000 ซิลลิง จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 34 มีฐานภาษีในช่วง 38,001 – 50,000 ซิลลิง จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 43 มีฐานภาษี 50,001 ซิลลิง ขึ้นไป จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 47 สำหรับบุคคลธรรมดาที่มีได้อยู่ในประเทศออสเตรเลีย จะเสียภาษีที่อัตราต่างจากผู้อยู่ในประเทศเล็กน้อย (ชนพล กิจบำรุง, 2548)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กัลยา ชีวินวิวัฒนชัย (2549) ศึกษาเรื่อง ผู้มีรายได้จากการจ้างแรงงานเสียภาษีมากเกินไปหรือไม่ กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบว่า หากมนุษย์เงินเดือนสามารถคำนวณหากำไรทางบัญชีที่แสดงผลการดำเนินงานและเสียภาษีจากผลการดำเนินงานของตนเองได้แล้ว ภาษีที่ต้องเสียนั้น จะมากหรือน้อยกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียตามหลักเกณฑ์ในประมวลรัษฎากรเพียงใด โดยใช้ข้อมูลสมมติของรายได้ และสัดส่วนของค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ด้วยการอ้างอิงจากการวิจัยในอดีต ทั้งในและต่างประเทศ เพื่อนำมาใช้คำนวณมูลค่าเงินได้พึงประเมินสุทธิก่อนภาษี เนื่องจากการวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงวิเคราะห์ (Analytical Research)

การทดสอบใช้วิธีการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างค่าเฉลี่ยแบบจับคู่ (Paired Sample t - Test) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 มีตัวแปรที่เกี่ยวข้องคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคำนวณจากกำไรตามประมวลรัษฎากรด้วยอัตราก้าวหน้า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคำนวณจากกำไรทางบัญชีด้วยอัตราก้าวหน้า และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคำนวณจากกำไรทางบัญชีด้วยอัตราร้อยละ 30

ผลการศึกษาพบว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่คำนวณตามประมวลรัษฎากรมีค่าสูงกว่าภาษีที่คำนวณจากผลกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วยอัตราก้าวหน้า และมีค่าต่ำกว่าภาษีที่คำนวณจากผลกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีด้วยอัตราร้อยละ 30 และผลการศึกษาเพิ่มเติม

พบว่าเมื่อผู้มีรายได้อาจจากการจ้างแรงงานมีรายได้สูงกว่า 100,000 บาท ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรจะมีค่าสูงกว่าภาษีที่คำนวณจากผลกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีด้วยอัตราร้อยละ

30

สุปรียา ชลวีระวงศ์ (2544) ศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการเปรียบเทียบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีการจัดเก็บที่เป็นแบบก้าวหน้าอย่างแท้จริงหรือไม่ และมีการกระจายภาระภาษี ที่เป็นไปในแนวทางที่สอดคล้องกันหรือไม่ โดยนำข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในปี พ.ศ. 2537, 2539 และ 2541 มาศึกษาและนำเครื่องมือวัดความก้าวหน้าของภาษีมาทำการทดสอบวัดความก้าวหน้า และผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยได้นำแนวคิดทางทฤษฎีของเลนนอร์เรนซ์ในการคำนวณค่าดัชนีวัดความก้าวหน้าของภาษีในแนวทางเดียวกันกับการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จี

ผลการศึกษา พบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปีที่ได้นำมาศึกษาทั้ง 3 ปี ในส่วนของภูมิภาคเป็นไปในลักษณะที่ก้าวหน้า แต่สำหรับในเขตกรุงเทพฯ และปริมณฑล รวมทั้งภาพรวมทั่วประเทศ พบว่า การจัดเก็บภาษีเป็นแบบลักษณะที่ถดถอยในช่วงเศรษฐกิจเจริญเติบโตและจะกลับมาเป็นลักษณะแบบก้าวหน้าในช่วงที่เศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งการคำนวณดัชนีสำหรับวัดการกระจายภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย ยังคงมีลักษณะที่ถดถอยปรากฏอยู่ ซึ่งอาจจะเป็นเหตุผลอันเนื่องมาจาก โครงสร้างทางด้านค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และการยกเว้นเงินได้บางประเภทซึ่งกฎหมายอนุญาตไว้อย่างไม่เหมาะสม ดังนั้น บทบาทในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีส่วนสำคัญเพียงเล็กน้อยต่อการลดความผันผวนของเศรษฐกิจ

วิโรจน์ เลาหะพันธ์ (2524) ศึกษาถึงเรื่อง “การหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย” โดยวิเคราะห์ผลการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วงระยะเวลาปีภาษี 2519-2521 เพื่อแสดงให้เห็นว่าผลการจัดเก็บเป็นจำนวนเท่าใดของจำนวนที่ควรเก็บได้ทั้งหมด ภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมหรือไม่ และมีการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีในกลุ่มบุคคลประเภทใด

โดยในการศึกษาผลการจัดเก็บที่ควรจะเป็นนั้น ในการศึกษาจะใช้จำนวนครัวเรือนโดยเฉลี่ยทั้งประเทศ จากรายงานสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม โดยถือว่า 1 ครัวเรือน จะมีเฉพาะหัวหน้าครอบครัวเพียงคนเดียวเท่านั้นที่ทำมาหารายได้มาเลี้ยงครอบครัว และมีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการ หักด้วยครัวเรือนเกษตรกรที่เป็นชาวนาทั้งหมดออก เพราะได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งผลลัพธ์ที่ออกมาแล้วนั้นควรจะเป็นจำนวนแบบแสดงรายการ ที่

กรมสรรพากรจัดเก็บได้ในแต่ละปี แต่ผลจากการนำจำนวนแบบที่ได้รับจริงมาเปรียบเทียบแล้วปรากฏว่า เฉลี่ยแล้วมีผู้ยื่นแบบเพียงร้อยละ 55.17

แต่ถ้าพิจารณาโดยใช้จำนวนผู้ยื่นแบบยื่นแบบแสดงรายการ โดยใช้รายงานผลการสำรวจแรงงานทั่วราชอาณาจักรในปี พ.ศ. 2519 แล้ว จำนวนผู้ยื่นแบบมีเพียงร้อยละ 34.42 ของผู้ที่ควรยื่นแบบแสดงรายการ ส่วนภาระภาษีนั้นผลการศึกษพบว่าผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้น้อย แต่ภาระภาษีที่แท้จริงไปตกแก่ผู้มีเงินได้มาก ซึ่งเป็นกลุ่มน้อยของผู้เสียภาษีและการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีของผู้มีเงินได้จากเงินเดือนจะอยู่ในส่วนของลูกจ้างเอกชน สำหรับผู้มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือเงินได้อื่นนอกเหนือจากเงินเดือน โดยเฉพาะผู้ประกอบการพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การขนส่งและผู้ประกอบวิชาชีพอิสระแทบทุกสาขาวิชาชีพ ยังยื่นแบบแสดงรายการไว้น้อยมาก

สรุปผลการทบทวนวรรณกรรม

จากการศึกษาทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศมีวัตถุประสงค์อันนำไปสู่การพัฒนาประเทศภายใต้หลักเป็นความเป็นธรรม ตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล กล่าวคือ ผู้ใดมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย โดยไม่ผลักภาระภาษีให้ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเป็นผู้รับภาระภาษีมากเกินไป สำหรับดารา นักแสดง ถือเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(8) สามารถเลือกคำนวณหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเหมา โดยเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 60 และเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 600,000 บาท และหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ อันนำไปสู่ฐานภาษี และคิดภาษีในอัตราก้าวหน้า ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงนำไปสู่การทำวิจัยเพื่อศึกษาเปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่คำนวณตามกฎหมายเกณฑ์ของกรมสรรพากร กับการเสียภาษีตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปแจกเช่นนิติบุคคล ว่าภาษีตามวิธีใดจะมากหรือน้อยกว่ากัน ซึ่งวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่างกันไปด้วย