



## บทที่ 1

### ความสำคัญของปัญหา

นโยบายการคลังทั้งในด้านรายรับและรายจ่ายของงบประมาณแผ่นดิน มีบทบาทที่สำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศและช่วยให้มีการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ แม้ว่าการจัดสรรงบประมาณแผ่นดินในด้านรายจ่ายจะเป็นเครื่องมือสำคัญของนโยบายการคลัง แต่ระดับการใช้จ่ายของภาครัฐบาลก็ขึ้นอยู่กับความสามารถในการหารายได้ของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งความสามารถของระบบภาษีอากร โดยที่ภาษีอากรยังมีบทบาทที่สำคัญในการส่งเสริมหรือชลอการผลิตและการบริโภคของภาคเอกชนอีกด้วย จากการทำนิยามของภาษีอากรดังนี้ “ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำมาเพื่อใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี<sup>1</sup>” และทำนิยามในแนวที่ 2 ในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาลดังนี้ “ภาษี คือเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล<sup>2</sup>” จะเห็นว่าโดยหลักแล้วรายได้ของรัฐบาลจะต้องมาจากประชาชน กล่าวคือ การใช้จ่ายต่าง ๆ ของรัฐบาลนั้นจะได้มาโดยการโยกย้ายทรัพยากรบางส่วนจากภาคเอกชน ทั้งนี้เนื่องจาก ทรัพยากรต่าง ๆ ของสังคมในขณะหนึ่งขณะใดนั้นมีจำนวนจำกัด ซึ่งจะต้องแบ่งกันใช้ระหว่างรัฐบาลกับภาคเอกชน โดยรายได้หลักของรัฐบาลมาจากภาษีอากร บทบาทของระบบภาษีอากรในกระบวนการทางเศรษฐกิจมีอยู่หลายด้านด้วยกัน โดยจะส่งผลกระทบต่อ การออมและการลงทุนทั้งในภาครัฐบาลและเอกชน การนำทรัพยากรของประเทศมาใช้ประโยชน์ การสร้างคุณธรรมในการกระจายรายได้ การไหลเข้าออกของเงินทุนต่างประเทศ ตลอดจนการนำสินค้าเข้าและการส่งสินค้าออกของประเทศ ซึ่งรายได้ของรัฐบาลที่จัดสรรเป็นงบประมาณส่วนใหญ่มาจากเงินภาษีอากร ซึ่งปรากฏว่าในแต่ละปีรัฐบาลมีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเพิ่มขึ้นทุกปี การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลจะมีประสิทธิภาพและได้ผลเพียงใด ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลาย ๆ อย่างประกอบกันและบทบาทของภาษีอากรก็เป็นสิ่งสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

<sup>1</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ธรรมศาสตร์, 2537), หน้า 107.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 108.

ในปัจจุบันรัฐบาลได้เน้นถึงความสำคัญในการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในการบริหารประเทศมากที่สุด การกระจายอำนาจการปกครองแก่ท้องถิ่นเป็นวิธีการหนึ่ง ที่จะทำให้ประชาชนมีโอกาสเข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในการบริหารกิจการของท้องถิ่น โดยผ่านทางกลไกต่าง ๆ ทางการเมือง นั่นคือการกระจายอำนาจทางปกครองแต่ทั้งนี้ก็ต้องมีการกระจายอำนาจทางการคลังแก่ท้องถิ่นด้วย โดยที่ปัจจัยทางด้านรายได้มีความสำคัญต่อความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่ในความรับผิดชอบของท้องถิ่น การศึกษาปัจจัยที่จะมีผลต่อการจัดเก็บภาษีของจังหวัดต่าง ๆ ในประเทศไทย จึงมีความสำคัญสำหรับการกระจายอำนาจทางการปกครองสู่ท้องถิ่น

การศึกษาเกี่ยวกับเรื่องการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ มุ่งที่จะศึกษาในแง่ของรายได้ที่จัดเป็นงบประมาณของประเทศ ในขณะที่ปัจจุบันแนวความคิดเรื่องการกระจายอำนาจได้รับการสนับสนุนและมีการกล่าวถึงกันมาก ซึ่งที่ผ่านมามาบทบาทของรัฐบาลท้องถิ่น (Local Government) มักจะถูกกละเลียงถึงความสำคัญ สำหรับการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น (Local Government Administration) ในประเทศไทยสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ การบริหารในระดับจังหวัด (Provincial Administration) และการบริหารระดับรัฐบาลท้องถิ่น (Local Government Administration) ซึ่งการบริหารราชการในระดับนี้ มีความยุ่งยาก ซับซ้อน เพราะมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารราชการส่วนกลาง (Central Government Administration) กับส่วนท้องถิ่น ซึ่งการบริหารในระดับจังหวัด มีผู้ว่าราชการจังหวัดที่มาจากการแต่งตั้งของส่วนกลาง ทำหน้าที่บริหารงานต่าง ๆ ภายในจังหวัด ตามคำสั่งและสายงานต่าง ๆ ที่มาจากส่วนกลาง ในขณะที่เดียวกันยังมีงานราชการส่วนท้องถิ่นอันประกอบไปด้วย องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล และสุขาภิบาล ที่สามารถมีอำนาจและหน้าที่บริหารงานได้อย่างอิสระ จากคำสั่งและนโยบายจากส่วนกลาง แต่อำนาจที่ส่วนราชการท้องถิ่นต่าง ๆ จะมีอำนาจบริหารได้นั้นจะอยู่ภายใต้กรอบที่ถูกวางโดยรัฐบาลกลาง การมีระบบการคลังของรัฐบาลหลายระดับ คือ “การกระจายหน้าที่ต่าง ๆ ทั้งการหารายได้ และการใช้จ่ายให้บริการสาธารณะตามความเหมาะสม แก่รัฐบาลต่าง ๆ โดยคำนึงถึงควมมีประสิทธิภาพและเสมอภาคที่จะเกิดขึ้น ซึ่งหลักเกณฑ์ง่าย ๆ ที่ใช้ตัดสินว่า รายได้หรือรายจ่ายประเภทไหนอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐบาลใด คือ การบริหารงานนั้น ทั้งการจัดเก็บรายได้หรือใช้จ่าย จะก่อให้เกิดการบิดเบือนของการจัดสรรทรัพยากรน้อยที่สุดและมีต้นทุนต่ำที่สุด จึงทำให้เห็นความแตกต่างในแหล่งรายได้และหน้าที่รับผิดชอบที่แตกต่างกันของรัฐบาลต่าง ๆ”<sup>3</sup>

<sup>3</sup> สกนธ์ วรรณวิวัฒนา. ปฏิบัติการคลังเพื่อปฏิรูปเศรษฐกิจ ในสัมมนาวิชาการมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ประจำปี 2536. กรุงเทพฯ. 2537 หน้า 253.

การศึกษาครั้งนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงการคลังด้านรายได้ของท้องถิ่นในประเทศไทย ลักษณะเด่นของระบบการคลังของท้องถิ่นไทย คือ การอยู่ภายใต้การดูแลและกำกับ ควบคุมจากรัฐบาลกลางค่อนข้างมาก โดยการควบคุมดูแลของรัฐบาลกลาง จะมีนับตั้งแต่ควบคุมประเภทของรายได้ที่รัฐบาลท้องถิ่น แต่ละประเภทสามารถจัดเก็บได้ ตลอดจนประเภทของการใช้จ่ายให้บริการสาธารณะของแต่ละรัฐบาลท้องถิ่น ซึ่งเท่าที่ผ่านมา ปรากฏว่า รัฐบาลกลางได้กำหนดให้รัฐบาลท้องถิ่นทุกประเภทมีแหล่งรายได้ และหน้าที่การใช้จ่ายต่าง ๆ เกือบจะเหมือนกันทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างทางกายภาพฐานภาษีและความต้องการของแต่ละรัฐบาลท้องถิ่น อีกทั้งภาษีบางส่วนที่จัดเก็บในจังหวัดหรือท้องถิ่นก็ถูกส่งเข้าส่วนกลาง โดยการจัดเก็บของหน่วยงานที่มีหน้าที่ เช่น กรมสรรพากรหรือกรมสรรพสามิต และนอกจากนั้นรัฐบาลกลางยังเข้ามามีบทบาทในการควบคุมกำหนดอัตราของการจัดเก็บรายได้ของท้องถิ่นหรือส่วนกลางจัดเก็บเอง แล้วจัดสรรให้ท้องถิ่น ซึ่งเป็นที่น่าสนใจว่าภาษีอากรในแต่ละประเภทที่จัดเก็บภายในจังหวัดหนึ่งนั้นมีปัจจัยใดบ้างที่จะมีกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บ

สำหรับการศึกษาทางด้านรายได้ประเภทภาษีอากรของจังหวัดต่าง ๆ ในประเทศไทย จะศึกษาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อแหล่งรายได้ที่สำคัญในจังหวัด โดยจะใช้ข้อมูลเป็นรายจังหวัด อีกทั้งความพยายามในการจัดเก็บภาษีของจังหวัดต่าง ๆ ในประเทศไทย

#### วัตถุประสงค์ในการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบและมีอิทธิพลต่อความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนในจังหวัดต่าง ๆ
2. เพื่อเปรียบเทียบอัตราส่วนภาษีที่เกิดขึ้นจริงกับอัตราส่วนภาษีที่ควรจะเป็นของจังหวัดต่าง ๆ หรือเพื่อวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีของจังหวัด ในประเทศไทย

#### ขอบเขตในการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ที่จัดเก็บในจังหวัด โดยใช้ข้อมูลเป็นรายจังหวัด โดยที่จะสามารถแยกการวิเคราะห์หัตถ์รายละเอียดดังนี้

1. การศึกษาถึงภาษีที่ท้องถิ่นในจังหวัดจัดเก็บ 4 ประเภทคือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์

2. การศึกษาถึงภาษีทางตรงที่จัดเก็บในจังหวัด ได้แก่ ภาษีเงินได้ ซึ่งประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. การศึกษาถึงภาษีที่เกิดจากการพาณิชย์ในจังหวัด ได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ และภาษีประเภทอื่น ๆ ที่จัดเก็บในจังหวัด
4. ข้อมูลที่นำมาศึกษาเป็นข้อมูลในลักษณะภาคตัดขวาง (Cross Section Data) ในปี พ.ศ. 2537
5. การศึกษานี้จะศึกษาเป็นรายจังหวัด 75 จังหวัด ยกเว้นกรุงเทพมหานคร

### วิธีการศึกษา

#### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ในปีพ.ศ. 2537 ซึ่งเป็นข้อมูลโดยเฉลี่ยของแต่ละจังหวัด กำจัดขอบเขตแบ่งตามจังหวัดที่จะถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล และลักษณะข้อมูลที่ใช้เป็นข้อมูลในลักษณะภาคตัดขวาง (Cross Section Data) มีลักษณะครอบคลุมในส่วน of ข้อมูลทางเศรษฐกิจตามขอบเขตในการศึกษา

สำหรับแหล่งข้อมูลที่จะนำมาทำการศึกษา สามารถหาได้จากแหล่งต่าง ๆ ดังนี้

1. กรมสรรพากร เป็นแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับภาษีทางตรง ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีจากการพาณิชย์ที่จัดเก็บในจังหวัด
2. กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย เป็นแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับภาษีขององค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาลและสุขาภิบาล ทุกแห่งทั่วประเทศไทยในปี 2537
3. สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เป็นแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนประชากร รายได้เฉลี่ย อาชีพ และปัจจัยทางด้านเศรษฐกิจ
4. สำนักงานสถิติและสังคมแห่งชาติ เป็นแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับประชากร แรงงานและครอบครัว

### วิธีวิเคราะห์ข้อมูล

1. ในการวิเคราะห์ข้อมูลแบ่งสมการออกเป็น 4 สมการ ได้แก่ สมการของภาษีเงินได้ , สมการของภาษีท้องถิ่น สมการของภาษีจากการพาณิชย์กรรมและสมการของภาษีรวม ในการวิเคราะห์ข้อมูล ใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยเชิงซ้อน (Multiple Regression) เพื่อต้องการหาสมการที่เหมาะสม จากข้อมูลหรือตำแหน่งที่มีอยู่ โดยสมการที่ได้ประกอบด้วยตัวแปรที่มีอิทธิพลหรือมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

2. การคำนวณหาค่าดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีของจังหวัดใช้ อัตราส่วนระหว่าง ภาษีที่เก็บได้จริง (Actual tax collections) ในจังหวัดหนึ่งกับค่าที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลในขั้น ตอนแรก (Taxable capacity) ของจังหวัดนั้น

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ในการศึกษาครั้งนี้คาดว่าจะได้ประโยชน์ด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. เพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลกระทบและมีอิทธิพลต่อการจัดเก็บภาษีของจังหวัดต่าง ๆ
2. เพื่อเป็นประโยชน์ในการปรับปรุงการบริหารภาษีอากรในจังหวัดต่าง ๆ

### เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในปี 1967 มีผลงานทางด้านการศึกษาเกี่ยวกับความพยายามในการจัดเก็บภาษี โดย Lotz และ Morss<sup>4</sup> ได้คำนวณความพยายามทางด้านภาษีของประเทศกำลังพัฒนา 72 ประเทศ โดยหาค่าเฉลี่ยของช่วง ค.ศ.1962-1966 โดยแบ่งประเทศที่ทำการศึกษาออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มประเทศที่มี รายได้สูง 20 ประเทศ ซึ่งมีรายได้สูงกว่า 800 เหรียญสหรัฐต่อปี และกลุ่มประเทศที่มีรายได้ต่ำ 52 ประเทศ ซึ่งมีรายได้ต่ำกว่า 800 เหรียญสหรัฐ ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการเสีย ภาษีและรายได้ต่อหัวของประชากร มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน อีกปัจจัยหนึ่งที่สำคัญคือ ระดับความเปิดของประเทศ ซึ่งวัดโดยผลรวมของสินค้าขาออกกับสินค้าขาเข้า เมื่อคิดเป็น เปอร์เซนต์ของผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น ซึ่ง Lotz และ Morss ได้นำปัจจัยทั้งสองมาคำนวณ หาค่าความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนของภาษีและรายได้ต่อหัวของประชากร โดยวิธีกำลังสองน้อยที่ สุด (Least Squares Estimate) จะได้ผลออกมา 2 ชุด คือ ภาษีที่ควรจะได้เมื่อคำนึงถึง รายได้ ต่อหัวของประชากรและระดับความเปิดของประเทศตามลำดับ จากนั้นนำตัวเลขประมาณการของ แต่ละชุดเปรียบเทียบกับอัตราส่วนภาษีที่เกิดขึ้นจริง ก็คือความพยายามทางด้านภาษีของประเทศ ต่าง ๆ จากการศึกษาพบว่า กลุ่มประเทศที่มีรายได้สูง ปัจจัยทั้งสองที่ใช้ไม่สามารถอธิบายความ แปรผันของอัตราส่วนของภาษีต่อรายได้ได้ ในขณะที่กลุ่มประเทศที่มีรายได้ต่ำ ปัจจัยทั้งสอง สามารถอธิบายความแตกต่างของอัตราส่วนของภาษีต่อรายได้ได้ดี ซึ่ง Lotz และ Morss อธิบายผล การศึกษาที่เกิดขึ้น คือ อัตราส่วนภาษีต่อรายได้ของประเทศที่มีรายได้สูงน่าจะขึ้นอยู่กับความพอ

<sup>4</sup> J.R. Lotz and E.R. Morss , "Measuring "Tax Effort" in Developing Countries" IMF Staff Papers (November, 1967), P. 478-499.

ใจทางการเมือง สำหรับขนาดที่เหมาะสมของบทบาทรัฐบาลมากกว่าที่จะขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี

Shin<sup>5</sup> ได้ใช้ข้อมูลในการศึกษาเช่นเดียวกับ Lotz และ Morss แต่ใช้เพียง 47 ประเทศจาก 72 ประเทศ โดยแบ่งประเทศเป็นกลุ่มที่มีรายได้สูง 16 ประเทศ และกลุ่มที่มีรายได้ต่ำ 31 ประเทศ ตามเกณฑ์การแบ่งของ Lotz และ Mross และได้เพิ่มตัวแปรอิสระให้มากขึ้นจากเดิมที่มีรายได้ต่อหัวและความเปิดของประเทศ ตัวแปรที่เพิ่มขึ้นได้แก่ อัตราส่วนของรายได้จากภาคการเกษตรต่อรายได้รวม อัตราการเจริญเติบโตของประชากร และอัตราการเพิ่มขึ้นของระดับราคา โดยมีเหตุผลคือ อัตราส่วนรายได้จากภาคเกษตรกรรมต่อรายได้รวม เป็นตัวแปรวัดความเป็นอุตสาหกรรม (Industrialization) ความเป็นเมือง (Urbanization) และการพัฒนาพาณิชย์กรรม (Commercialization) ซึ่งถ้าอัตราส่วนนี้สูง ก็ย่อมจะทำให้ส่วนเกินในภาคเอกชนที่จะเป็นแหล่งให้รัฐบาลเก็บภาษีได้ต่ำ สำหรับอัตราการเจริญเติบโตของประชากรใช้เป็นตัวแปรวัดขนาดค่าลดหย่อน โดยที่ถ้าอัตราการเพิ่มของประชากรสูง จะทำให้ผู้ที่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นภาษีมากขึ้นด้วย ซึ่งจะทำให้อัตราส่วนภาษีต่อรายได้จะต่ำ แต่ในขณะเดียวกัน เมื่ออัตราการเจริญเติบโตของประชากรสูง ก็จะทำให้การใช้จ่ายในการบริโภคสูงตามไปด้วย และถ้าหากภาษีเงินได้มีสัดส่วนที่น้อย เมื่อเทียบกับภาษีทั้งหมด ภาษีที่เรียกเก็บจากการบริโภคก็จะสูงตามไปด้วย ซึ่งก็จะทำให้อัตราส่วนภาษีต่อรายได้สูง และตัวแปรสุดท้ายคือดัชนีราคาผู้บริโภคโดยที่ดัชนีราคาผู้บริโภคเพิ่มขึ้น อาจทำให้อัตราส่วนภาษีต่อรายได้สูง ถ้าโครงสร้างของภาษีในประเทศนั้นมีระบบภาษีที่ก้าวหน้า ผลการศึกษาของ Shin พบว่า รายได้ต่อหัวสามารรถที่จะอธิบายให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างอัตราส่วนภาษีต่อรายได้ของประเทศที่มีรายได้สูงและประเทศที่มีรายได้ต่ำ แต่ไม่สามารถอธิบายความแตกต่างภายในกลุ่มประเทศแต่ละกลุ่มได้ดี สำหรับกลุ่มประเทศที่กำลังพัฒนานั้น Shin พบว่า อัตราเงินเฟ้อและอัตราการเพิ่มของประชากรเท่านั้นที่สามารถอธิบายความแตกต่างของอัตราส่วนภาษีต่อรายได้ได้ดี

ข้อจำกัดบางประการในการวิเคราะห์ ความพยายามในการจัดเก็บภาษีในอดีตที่ผ่านมาตามความเห็นของ Bahl<sup>6</sup> คือ การศึกษาในเรื่องการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีของประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนา โดยการกำหนดแบบจำลองล่วงหน้า โดยใช้ข้อมูลในลักษณะของภาค

<sup>5</sup> Kilman Shin, "International Difference in Tax Ratio," The Review of Economic and Statistic, Vol. LI (1969) P.213-220.

<sup>6</sup> Roy W. Bahl, "A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis," IME Staff Papers, Vol. XVIII (1971) P.570-612.

ตัดขวาง (Cross Section Data) แล้วนำผลการศึกษาที่ได้มาอนุมานเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งไม่เหมาะสม และแบบจำลองที่ใช้ในการวิเคราะห์ยังมีปัญหาทางสถิติบางประการ ซึ่งจะทำให้ค่าประมาณการที่ได้มีความน่าเชื่อถือน้อยลง ประการสุดท้าย การใช้ตัวแปรอิสระยังไม่สามารถแยกผลระหว่าง Taxable Capacity กับ Tax Effort ได้ว่าแตกต่างกันอย่างไร Bahl จึงใช้วิธีการ 2 วิธี คือ วิธีของสมการถดถอย (Regression Approach) และวิธีระบบภาษีแทน (Representative Tax System Approach)<sup>7</sup> ในวิธีของสมการถดถอย Bahl กำหนดให้ความแปรผันในอัตราส่วนภาษีต่อรายได้ ประกอบด้วยความแปรผันในความสามารถในการเสียภาษีและความแปรผันในความพยายามในการจัดเก็บภาษี โดยที่ความพยายามทางด้านภาษีสามารถวัดได้โดยอัตราส่วนระหว่างรายรับจากภาษีที่เก็บได้จริง กับรายรับจากภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้ ในส่วนของภาษีที่ควรจะเก็บได้หรือความสามารถในการเสียภาษี Bahl ใช้ตัวแปรในการอธิบายคือ ขนาดของภาคการค้าระหว่างประเทศ (The Size of the Foreign Trade Sector) ซึ่งใช้อัตราส่วนของสินค้าขาเข้าต่อผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น ระดับขั้นของการพัฒนาเศรษฐกิจ (Stage of Development) Bahl เลือกใช้สัดส่วนของรายได้จากภาคเกษตรกรรมต่อผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น และตัวแปรสุดท้าย ส่วนประกอบของมูลค่าเพิ่มตามภาคเศรษฐกิจ (The Sectoral Composition of Value Added) ซึ่งใช้อัตราส่วนรายได้จากภาคเหมืองแร่ต่อรายได้ประชาชาติ โดยที่ผลการศึกษาของ Bahl พบว่า สัดส่วนของภาคเกษตรกรรมในรายได้ทั้งหมดและสัดส่วนของภาคเหมืองแร่ในรายได้ทั้งหมด ซึ่งจากการหาค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Regression Coefficients) พบว่า เป็นตัวแปรอธิบายถึงความแตกต่างของอัตราส่วนต่อภาษีอย่างมีนัยสำคัญ โดยที่ความสามารถในการเสียภาษีมีความสัมพันธ์ในทางลบกับสัดส่วนรายได้จากภาคการเกษตรกรรมในรายได้ทั้งหมด และความสามารถในการเสียภาษีมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับสัดส่วนรายได้จากภาคเหมืองแร่ในรายได้ทั้งหมด ในขณะที่สัดส่วนรายได้จากภาคเหมืองแร่ในรายได้ทั้งหมดกับอัตราส่วนของสินค้าออกมีสหสัมพันธ์กันค่อนข้างสูง ทำให้อัตราส่วนของสินค้าออกไม่มีผลต่ออัตราส่วนภาษี จากนั้น Bahl จึงคำนวณหาค่าดัชนีในการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษี ซึ่งคืออัตราส่วนระหว่างอัตราส่วนภาษีที่เก็บได้จริงกับอัตราส่วนภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้ และได้แบ่งกลุ่มประเทศต่าง ๆ ตามความสามารถในการเสียภาษี และความพยายามทางด้านภาษี ออกเป็น 4 กลุ่ม คือ กลุ่มประเทศที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงและความพยายามทางด้านภาษีสูง กลุ่มประเทศที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงแต่มีความพยายามทางด้านภาษีต่ำ กลุ่มประเทศที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำและมีความ

<sup>7</sup> Roy W. Bahl "A Representative Tax System Approach to Measurement Tax Effort in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. XIX (1972) P.87-124.

พยายามทางด้านภาษีสูงและสุดท้ายคือกลุ่มประเทศที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำและมีความพยายามทางด้านภาษีต่ำ

งานของ Bahl ในวิธีระบบภาษีแทน ความสามารถในการเสียภาษีและความพยายามในการจัดเก็บภาษีเหมือนกับวิธีในสมการถดถอย ผลการศึกษาค่าดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีที่คำนวณได้ทั้ง 2 วิธีมีความสัมพันธ์กันและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

สำหรับในประเทศไทยนั้น จริยา<sup>8</sup> ได้ศึกษาถึงความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในจังหวัดต่าง ๆ ของประเทศไทย ภายใต้สภาวะทางเศรษฐกิจของจังหวัดต่าง ๆ ที่เป็นอยู่ ณ เวลาหนึ่ง (Cross Section Data) โดยใช้วิธีสมการถดถอย (Regression Approach) และวิธีระบบภาษีแทน ในปี พ.ศ. 2521 โดยการประมาณค่าความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนในจังหวัด โดยกำหนดให้อัตรารายของภาษีต่อรายได้รวมเป็นฟังก์ชันของตัวแปรอิสระชุดหนึ่ง ซึ่งเป็นตัวแทนของสภาวะทางเศรษฐกิจของจังหวัดนั้น ๆ ได้แก่ รายได้ต่อหัว สัดส่วนรายได้จากการเกษตรต่อรายได้รวม สัดส่วนรายได้จากการธนาคารต่อรายได้รวม และสัดส่วนรายได้จากการพาณิชย์ต่อรายได้รวม ผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของรายได้จากการเกษตรต่อรายได้รวมกับอัตรารายภาษีต่อรายได้มีค่าเป็นลบ ซึ่งหมายความว่าจังหวัดที่มีรายได้จากการเกษตรเป็นสัดส่วนที่มากจะมีความสามารถในการเสียภาษีได้น้อย สำหรับความสัมพันธ์ระหว่างรายได้จากการพาณิชย์ต่อรายได้รวมกับอัตรารายภาษีต่อรายได้มีค่าเป็นลบเช่นกัน ซึ่งแปลความหมายได้ว่าการพาณิชย์ที่เติบโตขึ้นไม่ได้ช่วยให้ความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนเพิ่มขึ้น ที่เป็นเช่นนั้นเพราะสภาพความเป็นจริงของการเก็บภาษีในประเทศไทยในช่วงที่ทำการศึกษา ภาษีที่เก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ ได้แก่ ภาษียาสูบได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้าง ซึ่งเป็นประเภทภาษีที่หัก ณ ที่จ่าย ส่วนภาษีเงินได้ที่เก็บจากรายได้จากการประกอบการค่านั้น เก็บได้ในจำนวนไม่มาก จึงทำให้ความสัมพันธ์ดังกล่าวมีค่าเป็นลบ ต่อจากนั้นการคำนวณค่าดัชนีในการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีของจังหวัด โดยใช้อัตรารายของอัตรารายภาษีต่อรายได้ที่เก็บได้จริงกับอัตรารายภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้ พบว่าจังหวัดต่าง ๆ มีระดับความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากัน แล้วระดับความพยายามในการจัดเก็บภาษียังไม่เท่าเทียมกันด้วย โดยจริยาแบ่งกลุ่มจังหวัดต่าง ๆ ออกตามลักษณะของความสามารถในการเสียภาษีและความพยายามทางด้านภาษี

<sup>8</sup> จริยา เจริญวัฒน์, การวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ การศึกษาเฉพาะกรณีสำหรับประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ เศรษฐศาสตร์มหัพฒจิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2523.



ในปี 2521 จรัส สุวรรณมาลา<sup>9</sup> ได้ทำการศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นในประเทศไทย ได้แก่ เทศบาล สุขาภิบาลและองค์การบริหารส่วนจังหวัดในจังหวัดต่าง ๆ ของประเทศไทย ภายใต้สภาวะและเศรษฐกิจทางสังคมที่เป็นอยู่ ณ เวลานั้น และได้แบ่งสมการภาษีออกเป็น 4 ประเภท คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์ ในการประมาณค่าความสามารถในการเสียภาษีของท้องถิ่นนั้น ได้ใช้วิธีสมการถดถอย (Regression Approach) และวิธีระบบภาษีแทน ในการประมาณค่าสมการภาษีนั้น เนื่องจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน จึงใช้ข้อมูลในแต่ละชุดที่แตกต่างกัน ผลการศึกษาพบว่าสมการประมาณค่าอัตราส่วนภาษีต่อมูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัด ในกรณีของภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์ มีระดับความสามารถในการอธิบายความแปรผันของอัตราส่วนภาษีต่อรายได้ (มูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัด) ก่อนข้างต่ำ สาเหตุสำคัญประการหนึ่งเนื่องมาจาก ลักษณะความแปรผันของตัวแปรตามที่แตกต่างกัน ก่อนข้างสูง และไม่ค่อยจะสัมพันธ์กับลักษณะความแปรผันของตัวแปรอธิบายมากนัก และสำหรับความพยายามในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นนั้น พบว่ามีหน่วยการปกครองท้องถิ่นในหลายจังหวัด ใช้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีต่ำกว่าระดับปานกลาง อีกทั้งผลการศึกษาพบว่า ผลการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษี โดยระบบภาษีแทนและวิธีของการถดถอยนั้นมีความสอดคล้องสนับสนุนซึ่งกันและกันพอสมควร

สำหรับงานของจริยา เจริญวัฒนะและงานของจรัส สุวรรณมาลานั้น ได้ศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ ภาษีเงินได้ในงานของจริยา และภาษีท้องถิ่นในงานของจรัส งานแรกได้เน้นถึงความพยายามในการจัดเก็บภาษีของจังหวัดต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในงานของจรัส เน้นถึงภาษีที่ท้องถิ่นในจังหวัดต่าง ๆ จัดเก็บเอง แต่งานทั้งสองไม่ได้ศึกษาถึงภาษีรวมของจังหวัดที่ได้จัดเก็บ เพราะฉะนั้นในการศึกษานี้จะได้ทำการศึกษาถึงความพยายามในการจัดเก็บภาษีของจังหวัดต่าง ๆ หรือคือรัฐบาลท้องถิ่น เพื่อที่จะได้ครอบคลุมถึงความสามารถในการเสียภาษีของจังหวัดต่าง ๆ และความพยายามในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นหรือจังหวัดต่าง ๆ เพื่อศึกษาเปรียบเทียบ ณ เวลานั้น ภายใต้ภาวะทางเศรษฐกิจและสังคมที่เป็นอยู่ของจังหวัดแต่ละจังหวัด ได้ใช้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันอย่างไร

<sup>9</sup> จรัส สุวรรณมาลา , การวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น , วิทยานิพนธ์ เศรษฐศาสตร์มหบัณฑิต , จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ; 2526.