บทที่ 2
ทบทวนวรรณกรรมและกรอบแนวคิดทางทฤษฎี

2.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

วีระ รอดชีวัน (2521) ศึกษาเฉพาะกรณีการคลังของเทศบาล เพื่อศึกษาถึงสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการคลังของเทศบาลทำให้รายได้ที่ไม่เพียงพอกับรายจ่าย ผลการศึกษาพบว่าการที่รายได้ของเทศบาลไม่พอกับรายจ่าย เพราะรัฐบาลกลางควบคุมการคลังของเทศบาลมากเกินไป โดยเฉพาะการออกกฎหมายกำหนดประเภทของรายได้ แหล่งที่มาของรายได้ทุกประเภท รัฐบาลกลางมีการกำหนดหลักเกณฑ์และการจัดสรรเงินอุดหนุนอย่างไม่เป็นธรรม และรัฐบาลกลางกำหนดให้เทศบาลสามารถกู้เงินได้เพียงแหล่งเดียว คือ กองทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล (ก.ส.ท) ซึ่งทำให้เทศบาลไม่ค่อยได้รับความเป็นธรรมจากการกู้เท่าที่ควร

เบ็ญจา สวัสดิโอ (2529) ศึกษาเรื่อง การพัฒนาเมืองเชียงใหม่ : ศึกษาเฉพาะรายได้ โดยมุ่งที่จะศึกษาการจัดเก็บรายได้และปัญหาที่เกี่ยวกับรายได้ของเทศบาลนครเชียงใหม่ หลังมีการขยายเขตเนื้อที่เป็น 40 ตารางกิโลเมตร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2526-2528 ผลการศึกษาพบว่าหลังจากการขยายเขตเทศบาลออกไปแล้ว รายได้ไม่แตกต่างกันกับก่อนขยายเขต บางหมวด เช่น หมวดภาษีอากร หมวดเงินอุดหนุน และหมวดรายได้เบ็ดเตล็ดกลับลดลง ส่วนหมวดที่เพิ่มขึ้นได้แก่ หมวดเงินกู้ รายได้จากสาธารณูปโภค และเทศพาณิชย์ หมวดเงินสะสม และอื่น ๆ เป็นต้น และหลังจากการขยายเขตเทศบาลแล้วพบว่าหน้าที่ในการบริการทางเศรษฐกิจและสังคมเพิ่มขึ้น แต่รายได้ไม่ได้เพิ่มขึ้นตามสัดส่วนกับความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้น จึงเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการพัฒนาเมืองหลัก การที่จะแสวงหารายได้ใหม่ ๆ เป็นสิ่งที่เป็นไปได้ยากในสภาวะเศรษฐกิจปัจจุบัน (2529) นอกจากเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บเท่านั้น

วรพิทย์ มีมาก (2535) ศึกษาวิเคราะห์โครงสร้างการคลังของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ศึกษาเฉพาะกรณีจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่ารัฐบาลกลางรวมอำนาจทางการคลังไว้ที่ส่วนกลาง ทำให้ท้องถิ่นไม่มีอิสระในการจัดเก็บรายได้และการใช้เงินเท่าที่ควร และไม่สามารถกำหนดอัตราภาษีและค่าธรรมเนียมได้ด้วยตนเอง ทำให้ท้องถิ่นขาดความคล่องตัวในการ

บริหารจัดการการคลังให้เหมาะสมกับการพัฒนาท้องถิ่นของตนเองได้ รายได้ของท้องถิ่นประกอบด้วยรายได้หลักจากภาษีเสริม ภาษีแบ่งจากรัฐบาล และเงินอุดหนุนจำนวนมากจากรัฐบาล ซึ่งแสดงว่าท้องถิ่นไม่สามารถพึ่งตนเองได้ ผลการวิเคราะห์สถานการณ์ทางการคลังชี้ให้เห็นว่าท้องถิ่นทุกแห่งไม่มีสมรรถนะในการบริหารงานพัฒนา สมรรถนะในการบริหารงานประจำก็อยู่ในสภาพที่น่าเป็นห่วง การบริหารงานภาษีอากรยังขาดประสิทธิภาพ ประชาชนมีความสำนึกในการเสียภาษีอากรอยู่ในระดับต่ำ โครงสร้างทางกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับเกี่ยวกับภาษีอากรท้องถิ่น ไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาท้องถิ่น และยังพบว่าทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นในการเสียภาษีมีมากเกินไป ฐานภาษีแคบและอัตราภาษีต่ำ เกณฑ์การจัดสรรยังไม่เหมาะสมรวมทั้งระเบียบว่าด้วยเงินสะสมและเงินกองทุนของท้องถิ่นยังมีข้อจำกัดอยู่มาก

ประไพพิศ ลลิตาภรณ์ (2537) ศึกษาความพยายามในการจัดหารายได้ของเทศบาลนครเชียงใหม่ พบว่ารายได้ที่หาได้จริงและรายได้ที่ควรจะหาได้ภายใต้สภาพปกติของการจัดเก็บมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับระดับความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของจังหวัดเชียงใหม่ และความพยายามในการจัดหารายได้แต่ละชนิดในช่วงเวลาต่าง ๆ นั้นขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทางการบริหาร การเมือง และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานเทศบาลในช่วงเวลานั้น

ศุภกร สวาทสุข (2540) ศึกษาการวิเคราะห์โครงสร้างรายได้จากภาษีอากรของกรุงเทพมหานคร พบว่ารายได้จากภาษีอากรรวมของกรุงเทพมหานครมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นค่อนข้างต่อเนื่อง โดยภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน และภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นภาษีที่มีบทบาทสำคัญต่อการเพิ่มสูงขึ้นของรายได้จากภาษีอากรรวม ส่วนการศึกษาถึงการเพิ่มของรายได้จากภาษีอากรประเภทที่สัมพันธ์กับมูลค่าผลิตภัณฑ์รายจังหวัด (GPP) ของกรุงเทพมหานครนั้น ศุภกรพบว่ามีอัตราการเปลี่ยนแปลงด้วย ค่ามัธยฐาน (Median) ที่ต่ำกว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าผลิตภัณฑ์รายจังหวัด (GPP) อีกทั้งสัดส่วนของรายได้จากภาษีอากรในประเภทดังกล่าวต่อมูลค่าผลิตภัณฑ์รายจังหวัด (GPP) มีค่าเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 0.47 % ซึ่งถือว่าต่ำมาก สรุปได้ว่ารัฐบาลท้องถิ่นหรือกรุงเทพมหานครได้นำเอาทรัพยากรมาใช้เพื่อประโยชน์ต่อประชาชนในท้องถิ่นน้อยมาก และเมื่อศึกษาถึงการเพิ่มของรายได้จากภาษีอากรประเภทที่สัมพันธ์กับมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) นั้น พบว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงด้วยค่ามัธยฐาน (Median) ที่สูงกว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) และสำหรับสัดส่วนของรายได้จากภาษีอากรในประเภทดังกล่าวต่อมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) มีค่าเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 0.22 % ซึ่งถือว่าต่ำมาก

สรุปได้ว่าวิธีการจัดสรรรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลกลางมาสู่รัฐบาลท้องถิ่นหรือกรุงเทพมหานครยังไม่เหมาะสม สอดคล้อง และเพียงพอที่จะสะท้อนต่อสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงได้

จีราภา อินธิแสง และคณะ (2542) ศึกษาการประมาณรายได้ภาษีที่สอดคล้องกับกรอบนโยบายเศรษฐกิจมหภาค โดยทดลองประมาณรายได้ภาษี 4 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยวิธี Effective Tax Rate (ETR) ผลการศึกษาพบว่าการประมาณรายได้ภายใต้กรอบ ETR ด้วยฐานภาษีที่สอดคล้องกับกรอบนโยบายเศรษฐกิจมหภาค การประมาณรายได้จะแม่นยำมากแค่ไหนนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ได้แก่ การเลือกตัวแทนฐานภาษี ลักษณะการจัดเก็บและนโยบายภาษี ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการ ซึ่งจะต้องสอดคล้องกันระหว่างการประมาณการภาษีแต่ละประเภท และพบว่าปัญหาในการประมาณการ คือ ปัญหาความถูกต้อง ความถี่ และความรวดเร็วของข้อมูลที่นำมาใช้เป็นตัวแทนฐานภาษี ดังนั้นการประมาณรายได้ควรมีการปรับปรุงต่อไปถ้าหากมีการจัดเก็บและเผยแพร่ข้อมูลมีความสมบูรณ์มากขึ้น

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (2542) ได้ทำการวิจัยเรื่องการจัดสรรรายได้ภาษี และเงินอุดหนุนให้เทศบาลที่สัมพันธ์กับเครื่องชี้วัดการทำงานของเทศบาล ผลการศึกษาพบว่า ระบบการปกครองท้องถิ่นของประไทย เป็นระบบที่มีประชาธิปไตยสูง เมื่อเทียบกับประเทศมาเลเซียและเกาหลีใต้ เพราะผู้บริหารท้องถิ่นมาจากการเลือกตั้งเกือบทั้งหมด แต่ระบบการคลังยังเป็นแบบรวมศูนย์ เนื่องจากรายได้ของภาครัฐร้อยละ 90 เป็นที่รัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บ ฐานการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่นค่อนข้างแคบ ภาษีที่ให้รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บมีไม่กี่ชนิด ภาษีเสริมกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บเพิ่มขึ้นจากภาษีส่วนกลาง ได้ไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งเป็นข้อจำกัดของรายได้ท้องถิ่นมีผลต่อการบริหารงานของรัฐบาลท้องถิ่นมีข้อจำกัดไปด้วย ทำให้รัฐบาลท้องถิ่นต้องอาศัยเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลางในสัดส่วนสูง (มากกว่า 1 ใน 3 ของงบประมาณแต่ละปี) โดยได้รับในรูปของเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ และผลการวิจัยเห็นว่าไม่มีความเหมาะสมและยุ่งยากในแง่ของการจัดการของท้องถิ่น รัฐบาลท้องถิ่นต้องการเงินอุดหนุนทั่วไปมากกว่า

2.2 กรอบแนวคิดทางทฤษฎี

2.2.1 ขอบเขตของการกระจายอำนาจทางการคลัง

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม (2522) ได้กล่าวถึงแนวคิดที่เกี่ยวกับขอบเขตของการกระจายอำนาจทางการคลังไว้ว่า

การกระจายอำนาจทางการคลังแก่ท้องถิ่นนั้น คือการแบ่งอำนาจในการหารายได้หรือการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ระหว่างรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่น อย่างไรก็ตามไม่ว่าจะเป็นการบริหารงานส่วนกลางหรือการบริหารงานส่วนท้องถิ่น รัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นต่างก็ต้องการรายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในการบริหารงาน ซึ่งมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นตลอดเวลา แต่ภาษีอากรหรือรายได้ที่รัฐบาลทั้งสองระดับจะได้มาจากฐานอันเดียวกัน คือ ความสามารถในการเสียภาษีอากร (Tax Capacity) ของประชาชนในประเทศ ดังนั้นรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นจะต้องตกลงกันว่า ใครควรจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรประเภทไหนจึงจะเป็นการเหมาะสมที่สุด ซึ่งพิจารณาได้ ดังนี้

- **ภาษีอากรที่รัฐบาลกลางควรจะเป็นผู้จัดเก็บ**

ปกติแล้วรัฐบาลกลางจะจัดเก็บภาษีอากรที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นจำนวนมาก เพราะรัฐบาลกลางมีความจำเป็นที่จะใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ มากมาย ดังนั้นรัฐบาลกลางจึงดึงอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ที่สามารถทำรายได้ได้มากมาไว้ที่ตน การจัดเก็บภาษีนั้นนอกจากจะเป็นรายได้เข้ารัฐแล้วรัฐบาลยังสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจได้ โดยหลักการแล้วรัฐบาลกลางควรเก็บภาษีอากรต่าง ๆ เพื่อที่จะใช้เป็นฐานในการควบคุมนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศ 3 ประเภท คือ

(ก) ภาษีอากรที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ซึ่งใช้เป็นเครื่องมือเพื่อควบคุมนโยบายทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวกับการติดต่อกับต่างประเทศ และรักษาฐานะของดุลการค้าและดุลการชำระเงินของประเทศนั้นๆ

(ข) ภาษีอากรที่เกี่ยวกับการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในประเทศ เนื่องจากรัฐบาลจะต้องพยายามป้องกันไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อมากเกินไป และพยายามให้อัตราการจ้างงานของประเทศอยู่ในระดับที่สูง รัฐบาลจึงต้องอาศัยภาษีอากรในการรักษาเสถียรภาทางเศรษฐกิจใน

ประเทศ ดังนั้นภาษีอากรที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือควรจะมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับการเปลี่ยนแปลงสภาวการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศ

(ค) ภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม ดังนั้นรูปแบบของภาษีอากรควรจะเป็นภาษีอากรที่ทำให้ผู้ที่มีฐานะดีกว่าเสียภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้ที่มีฐานะด้อยกว่า หรือจัดเก็บภาษีอากรจากฐานะของการได้เปล่า เป็นต้น

- **ภาษีอากรที่รัฐบาลท้องถิ่นควรจะเป็นผู้จัดเก็บ(Local Levied Tax)**

โดยทั่วไปแล้วรัฐบาลกลางจะมอบให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร โดยมีหลักในการพิจารณาได้ 2 ประการ คือ

1. ภาษีอากรที่เก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefits Received Principle) กล่าวคือ ประชาชนที่ได้รับประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะ ควรจะต้องเป็นผู้เสียภาษีอากรเพื่อจะได้นำมาใช้ในการผลิตบริการนั้น ดังนั้นรัฐบาลกลางให้ประชาชนในแต่ละท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบ โดยพิจารณาและตัดสินเองว่าท้องถิ่นของตนต้องการบริการใดบ้างและประชาชนในท้องถิ่นจะสามารถแบกภาระค่าใช้จ่ายในการผลิตบริการดังกล่าวอย่างไร และให้ท้องถิ่นแต่ละแห่งพิจารณาจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวกับท้องถิ่นได้ตามความเหมาะสม เพื่อใช้ในการผลิตบริการต่าง ๆ ที่ท้องถิ่นต้องการ ดังนั้นแต่ละท้องถิ่นจึงอาจจัดเก็บภาษีอากรไม่เหมือนกัน ทั้งนี้เพราะแต่ละท้องถิ่นมีสภาพภูมิประเทศและความอุดมสมบูรณ์ของทรัพยากรที่แตกต่างกัน

2. ภาษีอากรที่เก็บตามหลักความพยายามในการจัดเก็บ (Tax Effort) โดยหลักการแล้ว รัฐบาลท้องถิ่นจะอยู่ใกล้ชิดกับผู้เสียภาษีหรือฐานภาษีมากกว่ารัฐบาลกลาง ซึ่งอาจจะเป็นข้อได้เปรียบของรัฐบาลท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทได้มากกว่ารัฐบาลกลาง แต่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการจัดเก็บของรัฐบาลท้องถิ่นด้วย ซึ่งถ้ารัฐบาลท้องถิ่นมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บต่ำ อาจจะต้องให้รัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บแล้วจัดสรรรายได้ของภาษีอากรดังกล่าวแก่รัฐบาลท้องถิ่น

- **ภาษีอากรที่รัฐบาลท้องถิ่นเก็บร่วมกับรัฐบาลกลาง (Surcharge Tax หรือ Supplement Tax)**

รัฐบาลกลางอาจให้รัฐบาลท้องถิ่นเข้ามาร่วมกับรัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีอากรบางอย่าง เพื่อให้รัฐบาลท้องถิ่นนำรายได้ที่จัดเก็บได้ไปใช้จ่ายในการทำนุบำรุงท้องถิ่นนั้น โดย

รัฐบาลท้องถิ่นจะใช้ภาษีอากรบางอย่างที่รัฐบาลกลาง ได้จัดเก็บอยู่แล้วเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น ซึ่งภาษีที่รัฐบาลท้องถิ่นเก็บร่วมนี้ อาจแบ่งได้อีกเป็น 2 ชนิด คือ ภาษีที่ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง หมายถึง รัฐบาลท้องถิ่นจะทำการจัดเก็บภาษีที่เก็บร่วมขึ้นเอง ซึ่งรัฐบาลท้องถิ่นอาจจะเลือกใช้อัตราภาษีที่ตนจะเก็บร่วมนั้นได้ตามความเหมาะสมของท้องถิ่น โดยมีหน่วยงานการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบ และภาษีที่ท้องถิ่นให้รัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บให้ หมายถึง รัฐบาลกลางจะมอบอำนาจให้รัฐบาลท้องถิ่นแต่ละระดับมีสิทธิจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดร่วมตามอัตราที่รัฐบาลกลางกำหนดให้ แต่หน่วยงานของรัฐบาลกลางจะเป็นผู้จัดเก็บเอง ซึ่งการจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้มีข้อดีที่สำคัญ คือ ประการแรก ทำให้ท้องถิ่นประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี เพราะโดยปกติแล้วหน่วยงานการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลกลางมักจะมีความสามารถในการจัดเก็บสูงกว่าหน่วยงานของรัฐบาลท้องถิ่น ประการที่สอง รัฐบาลกลางอาจจะให้อำนาจแก่รัฐบาลท้องถิ่นในแต่ละระดับและแต่ละท้องถิ่นจัดเก็บภาษีร่วมได้ในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งจะทำให้รัฐบาลกลางใช้การจัดเก็บภาษีดังกล่าว เป็นเครื่องมือกระจายความเสมอภาคทางการคลังให้แก่ท้องถิ่นแต่ละแห่ง ตามนโยบายของรัฐบาลกลางที่กำหนดไว้

- **ภาษีอากรที่รัฐบาลกลางแบ่งให้แก่รัฐบาลท้องถิ่น (Tax Sharing)**

รูปแบบการแบ่งส่วนรายได้ อาจแบ่งออกได้ 2 ชนิดด้วยกัน คือ

1) การแบ่งส่วนรายได้โดยมีเงื่อนไข (Condition Revenue Sharing) ซึ่งโดยทั่วไปแล้วมักพิจารณาจากบรรทัดฐานที่ใช้เป็นตัวกำหนดอัตราการแบ่งรายได้ ดังต่อไปนี้

1.1) รายได้ของประชาชนในท้องถิ่นนั้น ในกรณีที่รัฐบาลกลางต้องการกระจายความเสมอภาคระหว่างท้องถิ่น รัฐบาลกลางอาจจะแบ่งส่วนรายได้ให้แต่ละท้องถิ่นแตกต่างกัน เช่น ท้องถิ่นที่ประชากรมีรายได้ต่อหัวต่ำอาจมีการแบ่งส่วนรายได้ให้ในอัตราที่สูง ส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้ต่อหัวสูง รัฐบาลกลางอาจจะแบ่งส่วนรายได้ให้ในอัตราที่ต่ำหรืออาจจะไม่ให้เลย

1.2) ความเจริญของแต่ละภูมิภาค รัฐบาลกลางอาจกำหนดอัตราการแบ่งส่วนรายได้ตามนโยบายที่กำหนดไว้ เช่น ในกรณีที่รัฐบาลกลางต้องการจะกระจายความเจริญให้แก่ท้องถิ่นต่าง ๆ อย่างทั่วถึง หรือต้องการเน้นการพัฒนาการในท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่งโดยเฉพาะนั้น รัฐบาลอาจจะกำหนดอัตราการแบ่งส่วนรายได้ที่จะให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นในแต่ละภูมิภาคได้ตามความเหมาะสม

1.3) จำนวนประชากรในแต่ละท้องถิ่น รัฐบาลกลางอาจจะใช้จำนวนประชากรที่อยู่ในแต่ละท้องถิ่นเป็นหลักในการกำหนดอัตราส่วนแบ่งของรายได้ เพื่อให้ความช่วยเหลือหรือแบ่งส่วนรายได้ให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นแต่ละแห่งนั้น

2) การแบ่งส่วนรายได้โดยไม่มีเงื่อนไข (Unconditioned Revenue Sharing) การที่รัฐบาลกลางพิจารณาแบ่งรายได้ที่จัดเก็บได้ ในแต่ละท้องถิ่นให้แก่รัฐบาลในท้องถิ่นนั้น ๆ โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ มากนัก ซึ่งการแบ่งส่วนรายได้ในรูปนี้มุ่งเพื่อลดความแตกต่างในฐานะทางการคลังระหว่างรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นในแต่ละระดับ (Vertical Fiscal Imbalance)

ในการพิจารณาตามแนวคิดเกี่ยวกับขอบเขตของการกระจายอำนาจข้างต้น จะเห็นว่ารายได้จากภาษีอากรส่วนใหญ่แล้วตกอยู่ในมือของรัฐบาลกลางด้วยเหตุผลที่ว่านอกจากจะเป็นการหารายได้เข้ารัฐแล้วรัฐบาลกลางอาจใช้การเก็บภาษีอากรต่าง ๆ เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศ คือ ใช้เป็นเครื่องมือเพื่อควบคุมนโยบายทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวกับการติดต่อกับต่างประเทศ-และรักษาฐานะของดุลการค้าและดุลการชำระเงินของประเทศ ใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในประเทศ และใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม แต่ถ้าพิจารณาถึงแนวคิดการกระจายอำนาจสู่ส่วนท้องถิ่นแต่เพียงมิติเดียวแล้วอาจกล่าวได้ว่า รัฐบาลกลางยังมิได้มีการกระจายอำนาจเท่าที่ควร เพราะไม่ว่าอำนาจในการหารายได้หรือการจัดสรรรายได้ยังตกอยู่กับรัฐบาลกลางเป็นส่วนใหญ่

2.2.2 แนวคิดการกระจายอำนาจทางการบริหารกับการกระจายอำนาจทางการคลัง

อิศรางค์ ทิศรักษ์ (2542) ได้กล่าวถึงกรอบบแนวคิดทางทฤษฎีในเรื่องการกระจายอำนาจทางการคลัง ในแบบฝึกหัดการวิจัยเรื่อง การบริหารการคลังของเทศบาลนครเชียงใหม่ โดยอ้างจากบทความเรื่อง “เครื่องชี้วัดประสิทธิภาพการทำงานของเทศบาล” สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย ไว้ว่าการกระจายอำนาจทางการบริหารกับการกระจายอำนาจทางการคลังนั้นจะต้องทำควบคู่กันไป การเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่นจะสมเหตุสมผลก็ต่อเมื่อการเก็บภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานการที่ประชาชนในท้องถิ่นได้รับผลประโยชน์จากค่าภาษีหรือค่าธรรมเนียมนั้น ซึ่งแนวทางในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นมีดังต่อไปนี้

ก) ควรเป็นการจัดเก็บที่เป็นกลางมากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ กล่าวคือ เข้าไปแทรกแซงพฤติกรรมของผู้บริโภคและผู้ผลิตให้น้อยที่สุด

ข) ควรเป็นการจัดการที่บริหารง่าย

ค) ควรเป็นรายได้ที่เพียงพอและสม่ำเสมอไม่ผันผวนมากเกินไป

ง) ควรเป็นการจัดเก็บที่เป็นธรรม

จ) ควรเป็นการจัดเก็บที่โปร่งใสมีเหตุผลที่อธิบายได้ชัดเจน

ภาษีอากรที่เป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

1) ภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง หมายถึง ภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บเอง ประกอบด้วย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์

2) ภาษีเสริม (Surcharge-tax) หมายถึง ภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่มจากภาษีของส่วนกลาง ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต และภาษีสุรา ในอัตราร้อยละที่กำหนด

ในทางปฏิบัติส่วนท้องถิ่นมอบให้กระทรวงการคลังจัดเก็บแทน รายได้หลังหักค่าใช้จ่ายการจัดเก็บนำส่งให้กรมการปกครอง เพื่อจัดสรรให้องค์กรปกครองท้องถิ่นตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในทางปฏิบัติภาษีท้องถิ่นเป็นการจัดเก็บเพิ่มหรือเสริมจากภาษีของส่วนกลาง (ซึ่งอาจจะมอบหมายให้ส่วนกลางจัดเก็บแทน) เรียกว่า Subnational surcharge taxes เพราะส่วนกลางจัดเก็บได้ดีกว่า ค่าใช้จ่ายต่ำกว่าปล่อยให้แต่ละท้องถิ่นจัดเก็บ ภายใต้ระบบนี้ภาษีท้องถิ่นจะเป็นอิสระจากส่วนกลาง หรืออาจจะไม่เป็นอิสระจากส่วนกลาง (ขึ้นอยู่กับข้อตกลงหรือกติกาสังคม) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยส่วนท้องถิ่นจะต้องเก็บเพิ่มจากส่วนกลางน้อยละ 10 ดังนั้นเมื่ออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงจาก 7 % เป็น 10 % ซึ่งจะมีผลทำให้อัตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของท้องถิ่นก็จะเพิ่มขึ้นตามไปด้วยเช่นกัน

3) ภาษีแบ่ง (Shared Tax) หมายถึง ภาษีรถยนต์และล้อเลื่อน ซึ่งกรมการขนส่งทางบกในจังหวัดต่าง ๆ จัดเก็บรายได้ทั้งหมดแทนองค์กรปกครองท้องถิ่น โดยไม่หักค่าใช้จ่ายส่งให้จังหวัด โดยจัดสรรให้องค์กรปกครองท้องถิ่นในแต่ละจังหวัดนั้น ๆ (เทศบาล สุขาภิบาล และองค์กรบริหารส่วนจังหวัด)

2.2.3 การประมาณรายได้ภาษีด้วยวิธี Effective Tax Rate (ETR)

จีรภา อินธิแสง และคณะ (2542) ซึ่งศึกษาการประมาณรายได้ภาษีที่สอดคล้องกับกรอบนโยบายเศรษฐกิจมหาภาคนั้น ได้อธิบายแนวคิดการประมาณรายได้ภาษีด้วยวิธี Effective Tax Rate (ETR) ไว้ดังนี้

การประมาณโดยวิธีแบบ ETR อยู่ภายใต้กรอบความคิดเบื้องต้นว่าภาษีที่จัดเก็บได้จริงได้มาจากผลคูณของฐานภาษีที่ผู้เสียภาษีใช้คำนวณในการเสียภาษีกับอัตราภาษีที่แท้จริง ซึ่งทั้งฐานภาษีและอัตราภาษีจะสามารถปรับให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปได้มีความยืดหยุ่นกว่าการคำนวณที่ซับซ้อนแบบอื่น ๆ

ภาษีที่จัดเก็บได้จริง = ฐานภาษี x ETR หรือ

ETR = ภาษีที่จัดเก็บได้จริง / ฐานภาษี .....(1)

แต่ในการหาฐานภาษีจริงที่จะนำมาคำนวณเพื่อหาค่า ETR อาจไม่สามารถหาได้ง่าย แม้ว่ากฎหมายระบุไว้ชัดเจนว่าเงินได้ส่วนใดบ้างที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเพราะอาจมีการหลบเลี่ยงภาษี ฐานภาษีโดยตัวของมันเองมีรายละเอียดปลีกย่อยมาก ภาษีบางประเภทมีอัตราภาษีหลายอัตรา เมื่อจะคำนวณหาฐานภาษีแต่ละประเภทไม่สามารถหาได้ง่าย และความไม่สมบูรณ์ของข้อมูล แม้ว่าภาษีบางตัวมีฐานภาษีของทั้งประเทศที่ค่อนข้างชัดเจนแต่ข้อมูลไม่ทันการณ์และมีความถี่ต่ำ

การประมาณการวิธี ETR อยู่ภายใต้ข้อสมมุติฐานที่ว่าหากไม่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการจัดเก็บใด ๆ สัดส่วนระหว่างภาษีที่จัดเก็บได้จริงกับฐานภาษีควรจะมีเสถียรภาพ ดังนั้นวิธีนี้การหาตัวแทนฐานภาษีที่เหมาะสมเพื่อที่จะได้ค่า ETR ที่มีเสถียรภาพ และได้ข้อมูลที่มีความถี่สูงอย่างทันการณ์ เพื่อใช้ในการประมาณการจึงเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุด ภายใต้หลักการนี้ตัวแทนฐานภาษีจะต้องใกล้เคียงกับฐานภาษีจริงให้มากที่สุด

นอกจากจะต้องหาฐานภาษีที่เหมาะสมเพื่อคำนวณหาค่า ETR ที่มีเสถียรภาพแล้ว ในการประมาณตัวแทนฐานภาษีและค่า ETR จะต้องสอดคล้องกับภาพเชิงเศรษฐกิจ มหภาค และสมมติฐานของค่า ETR ปัจจัยเหล่านี้ควรจะถูกนำมาพิจารณาในการประมาณการด้วย

การประมาณวิธี ETR เป็นแนวคิดที่แสดงให้เห็นว่าข้อเท็จการจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรของท้องถิ่นตามทฤษฎีของกฎหมาย กับการจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรจริงของท้องถิ่นมี

ความแตกต่างกันเพราะว่าในการจัดเก็บจริงนั้นมักจะจัดเก็บได้ต่ำกว่าตามที่ทฤษฎีเนื่องจากมีรายละเอียดและขั้นตอนที่ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ได้เป็นไปตามทฤษฎี เช่น ประสิทธิภาพการจัดเก็บ การหลีกเลี่ยงการชำระภาษี

การประมาณวิธี ETR นั้นเป็นวิธีหนึ่งที่สามารถนำไปใช้ได้แต่ในการศึกษาในครั้งพบว่าฐานข้อมูลที่ได้มาไม่พอเพียงสำหรับวิธีนี้

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ Chiang Mai University