

บทที่ 2

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา

ในทางทฤษฎีการวิเคราะห์ภาระภาษี (tax burden) หมายถึง " the study of the effects of tax policies on the distribution of economic welfare " (Kotlikoff and Summers,1987:1043 อ้างถึงใน สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย,2542:2-1) ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว ภาระภาษีที่แท้จริง (economic incidence) ที่เกิดขึ้น ผู้ที่จ่ายเงินเสียภาษีตามกฎหมายกับผู้รับภาระภาษีอาจไม่ใช่บุคคลเดียวกัน เช่น เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีจากโรงงานผู้ผลิตก็จะก่อให้เกิดผลกระทบหลายประการ

ประการแรก ผู้ผลิตเพิ่มราคาสินค้าขายส่ง ผู้ขายปลีกปรับราคาขาย ดังนั้นผู้บริโภคต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้น เพื่อให้ได้รับสินค้าในปริมาณที่เท่าเดิม

ประการที่สอง เมื่อสินค้าชนิดนั้นมีราคาแพง ผู้บริโภคอาจลดการบริโภคลง โดยหันไปใช้สินค้าอื่นทดแทนตามหลักของอุปสงค์ (เส้นอุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อราคาระดับหนึ่ง)

ประการที่สาม สินค้าชนิดนั้นจำหน่ายได้น้อยลง ผู้ผลิตอาจปรับตัวด้วยการลดปริมาณการผลิต ลดกำไรลง หรืออาจปรับตัวด้วยการลดค่าจ้างลง

ดังนั้น ผลกระทบที่เกิดขึ้นจึงเป็นเรื่องที่สลับซับซ้อนเชื่อมโยงกันไปทุกฝ่าย ตั้งแต่ผู้บริโภค ผู้ผลิตและเจ้าของปัจจัยการผลิต หรือกล่าวโดยสรุปได้ว่า ในการจัดเก็บภาษีอากรทำให้การผลิตและจ้างงานลดลงไปไม่มากนักน้อย ซึ่งก่อให้เกิดความสูญเสียทางเศรษฐกิจชนิดหนึ่ง ที่เรียกว่า "deadweight loss"

นักวิชาการมีข้อคิดเห็นตรงกันว่า ภาระภาษีทั้งหมด (total tax burden) มีขนาดหรือปริมาณสูงกว่ารายได้ภาษี (tax revenue) ทั้งนี้ เนื่องจากปริมาณการผลิตและการจ้างงานที่ลดลง แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีถือได้ว่าเป็นสิ่งที่จำเป็น เพราะเป็นวิธีการหนึ่งในการจัดหารายได้ของรัฐบาล ข้อที่ควรนำมาพิจารณาในเรื่องของจัดหารายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีอากรว่า ควรจะเก็บภาษีอย่างไรจึงจะเป็นไปอย่างยุติธรรมและเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด

ศาสตราจารย์ ริชาร์ด เอ มัสเกรฟ (Richard A. Musgrave,1973:193 อ้างถึงใน เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม,2543:142) นักทฤษฎีการคลังสาธารณะที่มีชื่อเสียงกล่าวไว้ว่า ระบบภาษีที่ดีนั้น ควรจะมีลักษณะสำคัญ 5 ประการ คือ

ประการแรก ภาระของภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม กล่าวคือ แต่ละคนควรจะแบกรับภาระภาษีตามฐานะของตนอย่างยุติธรรม

ประการที่สอง การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้น จะต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุดและภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นควรใช้เป็นเครื่องมือเพื่อแก้ไขการใช้ทรัพยากรที่ไร้ประสิทธิภาพของภาคเอกชนด้วย

ประการที่สาม โครงสร้างของภาษีที่ใช้นั้นควรจะเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

ประการที่สี่ ระบบของภาษีต่าง ๆ ที่ใช้จัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดต่อผู้เสียภาษีและการบริหารงานจัดเก็บจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่ห้า ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและภาระของผู้เสียภาษีควรจะอยู่ในอัตราที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือ การใช้ภาษีเป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใดนั้น รัฐบาลจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี รวมถึงภาระหรือความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีด้วย

โดยลักษณะหลักการทั้งห้าประการดังกล่าวมาข้างต้น ถือได้ว่าเป็นแนวทางในการพิจารณาจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทที่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของสังคมเป็นหลัก เมื่อมองในแง่ของระบบภาษีที่ดีแล้ว รัฐบาลควรที่จะมีการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพโดยสามารถดูได้จากความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษี ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับว่า การที่จะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพนั้น จำต้องมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วย

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน พอสรุปเป็นหลักการที่สำคัญ (Otto Eckstein, 1964:53-55 อ้างถึงใน เกริกเกียรติ พิพัฒนาเสริธรรม, 2543:145-148) ได้ดังนี้

1. หลักของความแน่นอน (certainty) การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพนั้นกฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภท จะต้องมีความแน่นอนและชัดเจน ง่ายต่อความเข้าใจของผู้เสียภาษีทุกคนกล่าวคือ มีความแน่นอนทั้งในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี วันเวลา และวิธีการในการจัดเก็บภาษี

2. หลักของการประหยัด (low compliance and collection costs) กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำที่สุดด้วย โดยหลักการแล้วรัฐบาลควรเก็บภาษี โดยทำให้รายได้ภาษีที่ได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด คือ

รายได้ภาษี \approx ภาระของภาษี

ทั้งนี้ รายได้ (tax yield) ก็คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะเท่ากับ ภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐ หักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น

ส่วนภาระภาษี (tax burden) ก็คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับ เนื่องจากถูกรัฐบาล เก็บภาษี ซึ่งได้แก่ เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (compliance costs) ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีได้รับความพอใจน้อยลงหรือมีสวัสดิการเลวลงหรือที่ เรียกว่า ภาระส่วนเกิน (excess burden)

3. หลักของความเสมอภาค (equity) การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดความยุติธรรม หรือความเสมอภาคในกลุ่มของผู้เสียภาษีทุกคน ซึ่งหลักของความยุติธรรมในการเก็บภาษีนับได้ว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี โดยต้องพิจารณาทั้งในแง่ของความเป็นธรรมเกี่ยวกับประเภท ของภาษีและการปฏิบัติจัดเก็บภาษีในแต่ละประเภทนั้น

4. หลักของการยอมรับ (acceptability) การที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการ เสียภาษีนั่น ขึ้นอยู่กับการยอมรับจากประชาชน ซึ่งจะมากหรือน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความ ยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บนั้นต้อง ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ในการออกกฎหมายที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีรัฐจะต้องรับฟัง ความคิดเห็นจากประชาชน เพื่อก่อให้เกิดการยอมรับ และให้ประชาชนทราบถึงความสัมพันธ์ ระหว่างการเสียภาษีกับประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากรัฐ อันจะนำไปสู่ความสำนึกในการ เสียภาษี (tax consciousness) ของประชาชน ซึ่งก่อให้เกิดผลดีต่อรัฐบาลและประเทศชาติในที่สุด

5. หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (enforceability) ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากร ทุกประเภทที่จัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากร บางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ถ้าในทางปฏิบัติแล้วการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปได้ยาก ภาษีนั่นจะถือว่าเป็นภาษีที่ดีไม่ได้

6. หลักของการทำรายได้ (productivity) ภาษีที่จัดเก็บต้องสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาล ได้เป็นอย่างดี กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญ เติบโตทางเศรษฐกิจ ทำให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีอากรนั้น โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี ประเภทนั้น ถือได้ว่า ภาษีประเภทนั้นเป็นภาษีที่ดี

7. หลักของความยืดหยุ่น (flexibility) ภาษีที่ดีนั้น ควรมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัว เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจ ของผู้เสียภาษีได้ง่าย

ในการพิจารณาหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีที่ได้กล่าวมาข้างต้น หลักการบางหลัก อาจจะสอดคล้องต้องกัน แต่หลักการบางหลักอาจจะขัดแย้งกับหลักการอื่น กล่าวคือ การเก็บ

ภาษีบางประเภทอาจจะไปได้ด้วยดีกับหลักการหนึ่ง แต่อาจจะไปขัดกับอีกหลักการหนึ่งก็เป็นได้ ดังนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่ทำการจัดเก็บนั้น จะมีผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของประเทศและธุรกิจการค้า ตลอดจนการทำงานของระบบเศรษฐกิจโดยรวม การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐจากรายได้และผลผลิตหรือการซื้อขายสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นในเวลาปัจจุบัน เราสามารถพิจารณาได้ในลักษณะของวงจรเกี่ยวกับรายได้และการใช้จ่ายของประชาชนและธุรกิจการค้า โดยมีจุดเริ่มต้นจากประชาชนหรือครัวเรือน ว่าในแต่ละครัวเรือนมีรายได้ มาจากไหน

ในทางทฤษฎี การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay) นั้น อาจจำแนกออกเป็นสองหลักใหญ่ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543:151-152) คือ ความเสมอภาคตามแนวนอน (horizontal equity) และความเสมอภาคในแนวตั้ง (vertical equity) ซึ่งจะพิจารณาสาระสำคัญได้โดยสรุป ดังนี้

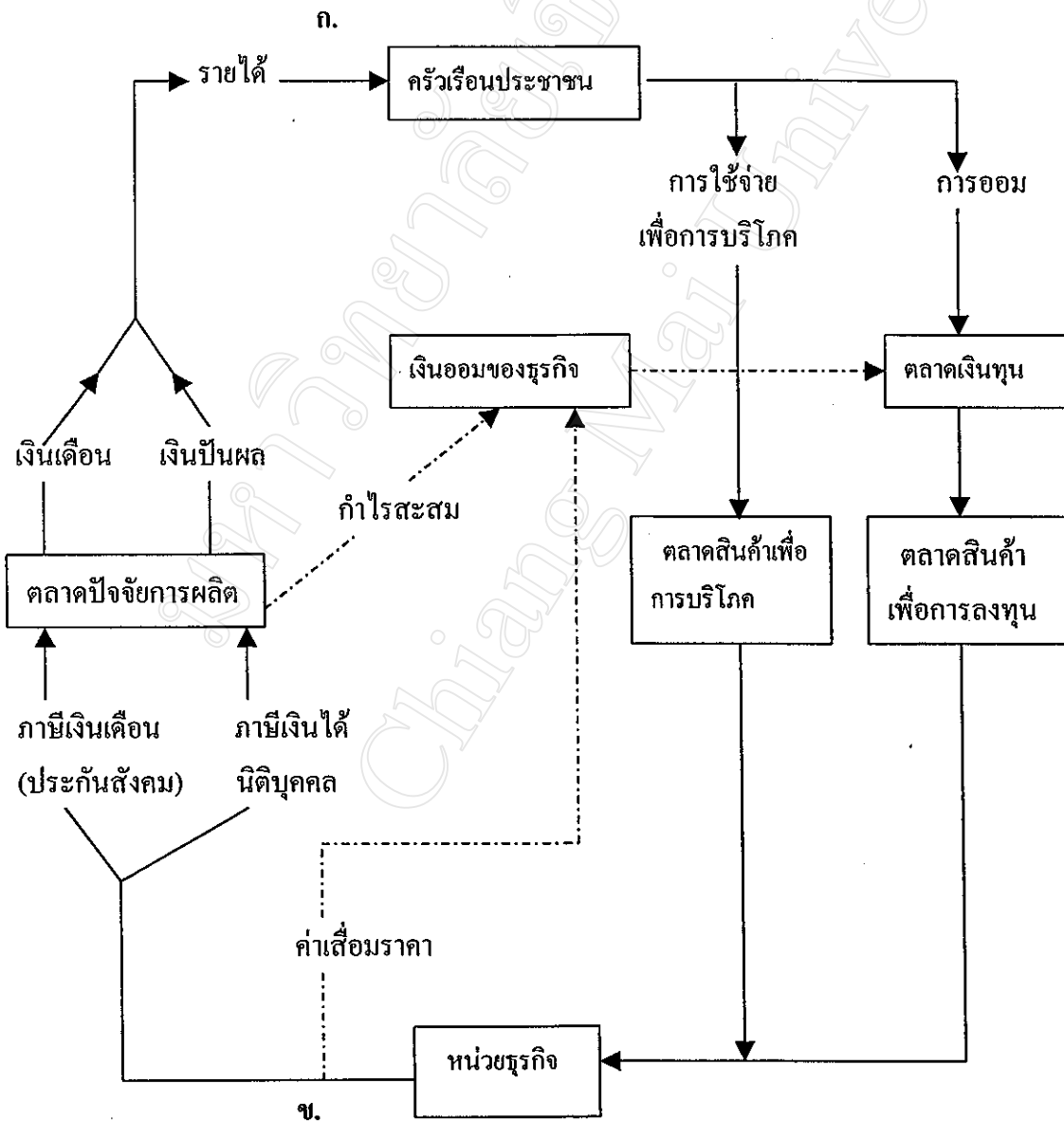
1. ความเสมอภาคตามแนวนอน กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากันในลักษณะที่ว่า "Equals should be treated equally" ปัญหาสำคัญในการพิจารณาความยุติธรรมตามแนวนอนก็คือ เราจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน เช่น การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือความมั่งคั่ง หรือรายได้ อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วมักจะใช้รายได้ (income) เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน ดังนั้น ถ้าผู้เสียภาษีสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและเท่ากัน บุคคลทั้งสองก็จะต้องเสียภาษีเท่ากัน โดยจะไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน

2. ความเสมอภาคตามแนวตั้งหรือแนวขึ้นนั้น กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษี (taxpaying circumstance) ที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันในลักษณะที่ว่า "Unequals should be treated unequally" อย่างไรก็ตาม การพิจารณาถึงสภาวะการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกันนั้นหาหลักเกณฑ์ที่แน่นอนมาวัดได้ยาก แต่โดยทั่วไปแล้วมักจะคำนึงถึงแนวทางในการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดถึงสภาวะการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น มีชายสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันจำนวนเท่ากัน แต่คนหนึ่งเป็นโสด ส่วนอีกคนหนึ่งเป็นคนมีครอบครัวซึ่งต้องเลี้ยงดูภรรยาและบุตรน้อยถึงสองคน ในกรณีนี้ถ้าจะพิจารณาถึงหลักความยุติธรรมตามแนวตั้งแล้ว ชายที่มีครอบครัวก็ควรจะเสียภาษีน้อยกว่าชายที่เป็นโสด ทั้งนี้เพราะชายที่มีครอบครัวนั้นมีการเลี้ยงดูครอบครัวมากกว่าคนที่ชายโสด

ดังนั้น ประชาชนแต่ละคนย่อมเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตอย่างน้อยหนึ่งอย่าง รายได้ที่แต่ละคนได้รับจากการทำงานของตน หรือการทำงานของปัจจัยการผลิตที่ครัวเรือนเป็นเจ้าของนั้น ก็จะได้มาในรูปของค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร เมื่อประชาชนได้รับรายได้มาแล้วก็

จะทำการใช้จ่ายไปเพื่อการบริโภค โดยการซื้อสินค้าและบริการต่าง ๆ จากธุรกิจการค้าที่ขายสินค้าหรือให้บริการ และรายได้อีกส่วนหนึ่งของครัวเรือน ก็จะนำไปใช้จ่ายเพื่อการออมโดยอาจจะนำไปฝากหรือลงทุนกับสถาบันการเงินต่างๆ ดังนั้นรายจ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนหรือครัวเรือน และการใช้จ่ายเพื่อการลงทุนของธุรกิจและประชาชน ก็จะเป็นรายรับของหน่วยธุรกิจที่เป็นผู้ขายสินค้าและบริการต่าง ๆ แก่ผู้บริโภคและผู้ลงทุน จากวงจรตามแผนภูมิ 2.1 (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543:153) จะเห็นถึงความสัมพันธ์และการหมุนเวียนของกระแสรายได้และการใช้จ่ายของประชาชน หรือครัวเรือนและของหน่วยธุรกิจต่าง ๆ

แผนภูมิ 2.1 การเลือกจุดการเก็บภาษีจากรายได้และรายจ่าย (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543:153)



การเลือกเก็บภาษีของรัฐเพื่อจัดหารายได้ ที่จะนำมาศึกษาในเรื่องของภาระภาษีของครัวเรือนในครั้งนี้ ได้แก่

- (1) การเก็บภาษีจากกระแสรายได้ของประชาชน ณ จุด ก เป็นการจัดเก็บภาษีทางตรง (direct taxes) กล่าวคือ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายไม่สามารถที่จะผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ โดยที่บุคคลที่เสียภาษีคนแรกจะเป็นผู้ที่รับภาระภาษีชนิดนั้น ๆ แต่เพียงผู้เดียว ภาษีชนิดนี้โดยทั่วไปแล้วอาศัยขนาดของรายได้และทรัพย์สินที่ถือครองอยู่เป็นฐานในการจัดเก็บหรือคำนวณออกมาเป็นภาษีที่แต่ละบุคคลต้องจ่ายให้แก่รัฐ
- (2) การเก็บภาษีจากการใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจ ณ จุด ข เป็นการจัดเก็บภาษีทางอ้อม (indirect taxes) โดยลักษณะของภาษีทางอ้อมแล้ว ผู้เสียภาษีคนแรกตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ทั้งนี้ฐานภาษีของภาษีทางอ้อม ก็คือ ค่าใช้จ่ายของครัวเรือนในการซื้อสินค้าและบริการต่าง ๆ ที่ถูกเรียกเก็บภาษีจากรัฐตามที่กฎหมายกำหนด การผลักภาระภาษีเป็นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรหาหนทางที่พยายามผลักภาระภาษีที่ตนต้องเสียไปให้แก่บุคคลอื่นไปเรื่อย ๆ ตั้งแต่บุคคลที่สอง ที่สาม จนกระทั่งภาระภาษีดังกล่าวนั้นต้องตกไปยังบุคคลสุดท้ายซึ่งไม่สามารถผลักภาระภาษีนั่นต่อไปได้อีกในการพิจารณาภาระจากการจัดเก็บภาษีนั่นตกแก่ใคร และจะมีผลกระทบต่อสวัสดิการของประชาชนหรือครัวเรือน เมื่อจำแนกตามจรรยาวัฏ ในช่วงปี พ.ศ. 2539 - 2543 ใครเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง จะพิจารณาแยกออกเป็น 2 ประเด็น คือ

ประเด็นแรก ภาระภาษีตามกฎหมาย (statutory incidence) เป็นภาระของผู้ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ รัฐบาลเก็บภาษีจากใคร ก็ถือว่า ผู้ที่เสียภาษีนั่นเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมาย ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว ผู้เสียภาษีนั่นอาจจะมิใช่เป็นผู้รับภาระของภาษีที่แท้จริงก็ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากผู้เสียภาษีนั่น สามารถผลักภาระภาษีที่เขาเสียทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้แก่ผู้อื่นได้

ประเด็นที่สอง ภาระภาษีที่แท้จริง (economic incidence) เป็นภาระที่ผู้แบกรับภาระของภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีนั่นไปให้แก่ผู้อื่นได้อีก ภาระภาษีที่ต้องแบกรับนั้นจะเป็นภาระในทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะมีผลไปลดเงินได้หรือผลประโยชน์ต่าง ๆ ที่เขาเคยมีอยู่ก่อนหน้านั้นนั่นเอง

2.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผลงานวิจัยที่ได้มีผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับภาวะภายในแง่มุมต่าง ๆ มีดังนี้

จิรพรรณ ชีรานนท์ (2518) ทำการศึกษาภาวะภายในของประชาชนในเขตเทศบาลแยกตามชั้นรายได้ พ.ศ. 2511 - 2512 โดยศึกษาว่าระบบภาษีอากรของไทยช่วยให้เกิดความเป็นธรรมของการกระจายรายได้หรือไม่โดยกำหนดสมมติฐานว่า ภาวะภายในโดยรวมของประเทศไทยมีลักษณะถดถอย คือ ผู้ที่มีรายได้ต่ำต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้สูง ทั้งนี้ วิธีการศึกษา ได้แบ่งภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยถือว่าภาษีทางตรงนั้นผู้เสียภาษีเป็นผู้รับภาระไว้เองทั้งหมดรวมถึงทรัพย์สินที่ถือครองเอาไว้ด้วย ในส่วนของภาษีทางอ้อมนั้นผู้เสียภาษีอาศัยสภาพของปัจจัยในการผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคอย่างเต็มที่ ดังนั้น ภาวะภาษีทางอ้อมจะมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับรายจ่ายในการซื้อสินค้าและบริการต่าง ๆ ที่ถูกเรียกเก็บโดยการแบ่งชั้นรายได้ออกเป็น 3 ชั้น คือ ชั้นต่ำ ชั้นกลางและชั้นสูง ซึ่งเป็นการศึกษาถึงภาวะภายในของครัวเรือนในเขตเทศบาล ตามกลุ่มรายได้ต่าง ๆ ทั้งประเทศ โดยอาศัยข้อมูลการกระจายรายได้และรายจ่ายโดยเฉลี่ยต่อปีของครัวเรือนจากรายงานสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม

ผลการศึกษา พบว่า ภาวะภาษีทางตรงมีลักษณะก้าวหน้า กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้ต่ำจะเสียภาษีในอัตราน้อยกว่าผู้ที่มีรายได้สูง เมื่อคิดคำนวณในภาพรวมทั้งประเทศแล้ว กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำจะเสียภาษีทางตรงน้อยมาก จนไม่สามารถคิดคำนวณออกมาได้ กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ในระดับปานกลางจะเสียภาษีร้อยละ 2.9 ของรายได้เฉลี่ยต่อปี และกลุ่มสุดท้ายคือกลุ่มที่มีรายได้สูงจะเสียภาษีร้อยละ 4.84 ของรายได้เฉลี่ยต่อปี สำหรับภาวะภาษีทางอ้อมจะมีลักษณะที่ถดถอย กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้ต่ำจะเสียภาษีในอัตราที่มากกว่าผู้ที่มีรายได้สูง เมื่อคิดคำนวณออกมาทั้งประเทศตามรายได้เฉลี่ยต่อปีของแต่ละกลุ่มแล้ว กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำจะเสียภาษีร้อยละ 11 - 12 กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ปานกลางจะเสียภาษีร้อยละ 9 - 10 และกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูงจะเสียภาษีร้อยละ 7 เมื่อนำภาวะภายในโดยรวมทั้งภาวะภาษีทางตรงและภาวะภาษีทางอ้อมมาคิดคำนวณแล้ว จะพบได้ว่า ภาวะภายในโดยรวมมีลักษณะถดถอย กล่าวคือ ครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำจะเสียภาษีเมื่อคิดคำนวณตามเกณฑ์ร้อยละของรายได้แล้วจะเสียภาษีมากกว่าครัวเรือนที่มีรายได้สูงกว่า

พิชิต ลิขิตกิจสมบูรณ์ (2528) ทำการศึกษาภาษีอากรกับการกระจายรายได้ของครัวเรือนของไทย ปี พ.ศ. 2524 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของระบบภาษีอากรและรายได้ของรัฐบาลทั้งระบบที่มีต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือนไทยในปี พ.ศ. 2524 ทั้งนี้ ได้จำแนกรายได้ของครัวเรือนจากฐานรายได้ต่าง ๆ ได้แก่ ฐานรายได้ที่เป็นตัวเงิน ฐานรายได้กำไรสุทธิ

จากการเกษตรและที่มีใช้การเกษตร ฐานรายได้เงินโอนจากการช่วยเหลือ ฐานรายได้ที่ได้รับเป็น
สิ่งของ โดยการนำฐานรายได้ดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณหาภาระภาษี และตั้งสมมติฐานการผลั
ภาระภาษีในแต่ละประเภทภาษีที่รัฐทำการจัดเก็บ ดังนี้

- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ที่จ่ายภาษีเป็นผู้ที่รับภาระภาษี
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ที่ประกอบธุรกิจหรือหน่วยธุรกิจสามารถผลักภาระ
ภาษีทั้งหมดไปยังผู้บริโภคสินค้าหรือรับบริการจากการประกอบธุรกิจนั้น ๆ
- ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต และอากรขาเข้า ผู้บริโภคสินค้าหรือรับบริการ
เป็นผู้ที่รับภาระภาษี
- อากรขาออก ผู้ที่ผลิตสินค้าเป็นผู้รับภาระภาษี
- ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนรถยนต์ แบ่งออกเป็นในส่วนของรถยนต์
ส่วนบุคคล ผู้ที่รับภาระภาษีคือเจ้าของรถยนต์ และส่วนที่เป็นทรัพย์สิน
ของกิจการ ผู้ประกอบกิจการนั้นเป็นผู้ที่รับภาระภาษี
- ค่าจดทะเบียนอสังหาริมทรัพย์ ผู้ที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้ที่รับ
ภาระภาษี

ผลการศึกษา พบว่า โครงสร้างอัตราภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีลักษณะก้าวหน้า
และสามารถลดความไม่เสมอภาคในแง่ของการกระจายรายได้ได้ดี ส่วนโครงสร้างอัตราภาษี
ของภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมถึงรายได้ที่มีใช้ภาษีที่รัฐทำการจัดเก็บนั้น มีลักษณะถดถอยแต่ก็มีผล
กระทบต่อการกระจายรายได้เพียงเล็กน้อย แต่โครงสร้างอัตราภาษีของภาษีทางอ้อม เช่น ภาษี
การค้า ภาษีสรรพสามิต และอากรขาเข้านั้น มีลักษณะถดถอย และส่งผลกระทบทำให้การ
กระจายรายได้และเป็นอย่างมาก และเมื่อทำการวิเคราะห์อัตราภาษีที่แท้จริงของภาษีและรายได้
ทั้งหมดของรัฐแล้ว พบว่า อัตราภาษีมีแนวโน้มถดถอยหลัง กล่าวคือ กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำจะ
แบกรับอัตราภาษีสูงกว่ากลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูง ซึ่งก็คือ กลุ่มครัวเรือนรายได้ต่ำสุดจะมี
อัตราภาษีถดถอยหลัง กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ปานกลางอัตราภาษีจะมีลักษณะขึ้น ๆ ลง ๆ ส่วนกลุ่ม
ครัวเรือนที่มีรายได้สูงจะมีอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้า โดยสรุปแล้ว โครงสร้างของภาษีและ
การจัดเก็บรายได้ของรัฐทั้งระบบมีผลทำให้การกระจายรายได้เลวลงในทุกภาคและในระดับ
ประเทศอย่างชัดเจน เนื่องจากรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐที่ทำการจัดเก็บเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งมี
ลักษณะถดถอยหลังและส่งผลกระทบ ทำให้การกระจายรายได้ของครัวเรือนไทยในปี พ.ศ. 2524
เลวลงนั่นเอง

วุฒิ พุทธิมนต์ (2532) ทำการศึกษาเกี่ยวกับเจตนาการกระจายของภาษีทางอ้อมใน
ประเทศไทย ทั้งนี้ได้ศึกษาถึงภาระภาษีทางอ้อมที่ตกไปอยู่กับครัวเรือนตามกลุ่มรายได้ต่าง ๆ ในปี
พ.ศ. 2529 โดยการนำภาษีสรรพสามิต ภาษีการค้าและอากรขาเข้า มาทำการศึกษา และได้

กำหนดข้อสมมติฐานเกี่ยวกับภาระภาษีทางการบริโภคสามารถกระจายไปให้แก่ครัวเรือนตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภค และคำนวณหาภาระภาษีจากการบริโภคขั้นสุดท้ายของผู้บริโภค รวมถึงตารางบัญชีการผลิตและผลผลิตที่ผลิตออกมา

ผลการศึกษา พบว่า โครงสร้างของภาษีที่ได้นำมาศึกษามีลักษณะถดถอย มีผลทำให้การกระจายรายได้ของครัวเรือนไทยในปี พ.ศ. 2529 เลวลง โดยที่ครัวเรือนในเขตเมืองรับภาระภาษีสรรพสามิตมากกว่าครัวเรือนในเขตชนบท เมื่อได้ทำการศึกษาลงไปในรายละเอียดแล้วพบว่า ภาษีของสินค้าที่รัฐจัดเก็บเพื่อนำมาเป็นรายได้ของภาษีทางอ้อมบางชนิด ที่อยู่ในโครงสร้างของภาษีสรรพสามิตจะมีลักษณะก้าวหน้า ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากน้ำมันเบนซินและเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ ส่วนภาระภาษีของภาษีการค้าและอากรขาเข้านั้น ครัวเรือนในชนบทจะเป็นผู้รับภาระภาษีมากกว่าครัวเรือนในเขตเมือง

สุภาณี เชาวน์ดี (2538) ทำการศึกษาภาระภาษีของครัวเรือนในเขตเทศบาลแยกตามชั้นรายได้ ในปี พ.ศ. 2533 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำการเปรียบเทียบภาระภาษีของครัวเรือนทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมที่ครัวเรือนในเขตเทศบาลตามชั้นรายได้ต่าง ๆ ของแต่ละภูมิภาคที่รับภาระอยู่ในปีที่ทำการศึกษา ซึ่งภาษีทางตรงที่นำมาใช้ในการศึกษา ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขับขี่ ค่าธรรมเนียมยานพาหนะ และอากรแสตมป์ สำหรับภาษีทางอ้อมที่นำมาใช้ในการศึกษา ได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต และอากรขาเข้า ทั้งนี้ได้กำหนดข้อสมมติฐานเกี่ยวกับการกระจายภาระของภาษีทางตรงที่ว่า ผู้เสียภาษีจะเป็นผู้รับภาระภาษีแต่เพียงผู้เดียว ไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ ในส่วนของภาษีทางอ้อมนั้น ผู้เสียภาษีคนแรกสามารถที่จะผลักภาระภาษีไปข้างหน้าได้เต็มที่โดยการบวกจำนวนภาษีที่คนเสียเข้าไปในราคาสินค้าเต็มที่ตามขนาดของภาษี ซึ่งในการทำการศึกษานำข้อมูลจากกรมสรรพากร และข้อมูลรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม ปี พ.ศ. 2533 รวมทั้งข้อมูลการแบ่งชั้นรายได้ของสำนักงานสถิติแห่งชาติมากำหนดแบบจำลองและทำการวิเคราะห์การกระจายของภาระภาษีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

ผลการศึกษา พบว่า โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีลักษณะก้าวหน้า คือผู้ที่มีรายได้สูงต้องรับภาระภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ โดยภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับผู้ที่มีรายได้จากเงินเดือนและค่าจ้างมากกว่าผู้ที่มีรายได้ประเภทอื่น และได้นั้นว่าผู้ที่มีรายได้สูงจากรายได้ประเภทอื่นจะรับภาระภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าผู้ที่มีรายได้จากค่าจ้างและเงินเดือน ภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาระแก่ครัวเรือนค่อนข้างน้อย โดยเฉพาะภาษีที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ มีโครงสร้างภาษีที่มีลักษณะถดถอย คือ กลุ่มครัวเรือนที่อยู่ในชั้นรายได้ที่เป็นตัวเงินเฉลี่ยต่อปีต่ำกว่ารับภาระในอัตราที่สูงกว่า กลุ่มครัวเรือนที่อยู่ในชั้นรายได้ที่

เป็นตัวเงินเฉลี่ยต่อปีสูงกว่า ส่วนค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขับขี่ ค่าธรรมเนียมยานพาหนะและ
 อากรแสดมปี เป็นภาระแก่ครัวเรือนน้อยมาก สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ภาษี
 สรรพสามิต และอากรขาเข้า มีโครงสร้างภาษีลักษณะเดียวกัน คือ โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มที่คิด
 ที่เด่นชัดและค่อนข้างรุนแรง โดยภาระภาษีตกอยู่กับกลุ่มครัวเรือนที่อยู่ในชั้นรายได้ที่เป็นตัวเงิน
 เฉลี่ยต่ปีต่ำมากกว่าครัวเรือนที่อยู่ในชั้นรายได้ที่เป็นตัวเงินเฉลี่ยต่อปีสูง นอกจากนี้ ยังได้ให้
 ข้อเสนอแนะว่าควรมีการปรับปรุงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มีความเป็นธรรมให้มากขึ้น โดยแยก
 การจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีเงินเดือนและค่าจ้าง กับผู้ที่มีรายได้ประเภทอื่นๆ โดยให้ผู้ที่มีรายได้
 ประเภทอื่น ๆ มีอัตราภาษีที่ก้าวหน้ามากกว่าผู้ที่มีรายได้จากเงินเดือนและค่าจ้าง รวมทั้งให้มีการ
 ปรับปรุงอัตราภาษีและการบริหารการจัดเก็บของภาษีที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ เพื่อให้เกิดความ
 เป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

สัญญา จุฑามาศ (2538) ทำการศึกษาผลกระทบของการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อ
 ภาระภาษีของผู้บริโภคในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบว่าการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้
 จัดเก็บแทนภาษีการค้าในปี พ.ศ. 2535 นั้น จะมีผลต่อราคาสินค้าอย่างไรและได้กำหนดสมมติ
 ฐานว่าราคาของสินค้าทั้งหมดจำนวน 38 ชนิด ที่นำมาใช้ในการศึกษาจะลดลง เมื่อนำระบบ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า โดยใช้ข้อมูลสถิติภูมิพร้อมทั้งวิเคราะห์ผลจากแบบจำลอง
 อนุกรมเวลา และแบบจำลองปัจจัยการผลิตและผลผลิต ในการศึกษาถึงผลกระทบของภาษี
 มูลค่าเพิ่มที่มีต่อราคาของสินค้า

ผลการศึกษา พบว่า สินค้าที่กำหนดไว้เพื่อนำมาศึกษาทั้ง 38 ชนิด ซึ่งควรจะมีราคา
 ลดลงจากปี พ.ศ. 2534 นั้น ปรากฏว่า เมื่อได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าใน
 ปี พ.ศ. 2535 มีสินค้าเพียง 10 ชนิดเท่านั้นที่มีราคาลดลง และสินค้าที่เหลือเป็นส่วนใหญ่
 จำนวน 28 ชนิด กลับมีราคาเพิ่มสูงขึ้น ส่วนในเรื่องของภาระภาษีของผู้บริโภคนั้น ผลปรากฏว่า
 เมื่อมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าแล้ว ผู้บริโภครับภาระน้อยลงกว่าเดิมทั้ง
 38 ชนิด

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (2542) ทำการศึกษาถึงลักษณะของการกระจาย
 ภาระและประโยชน์ทางการคลังและภาษีอากรของไทย ในช่วงปี พ.ศ. 2529-2539 โดยเลือก
 ศึกษาข้อมูลปี 2529, 2533 และ 2537 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการวิเคราะห์โครงสร้างภาระ
 ภาษีอากรและศึกษาการกระจายประโยชน์โดยตรงจากรายจ่ายของรัฐบาล เพื่อหาคำตอบว่า การ
 จัดเก็บภาษีอากรและการใช้จ่ายของรัฐบาลตกเป็นภาระและให้ประโยชน์แก่ครัวเรือนอย่างไร โดย
 การจำแนกครัวเรือนตามระดับชั้นรายได้ และกำหนดสมมติฐานเกี่ยวกับภาระภาษีอากรทุกชนิดทั้ง
 ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมว่า ภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้ผลิตสินค้าหรือผู้บริโภคสินค้า โดยการ

แบ่งภาระภาษีระหว่าง ผู้ผลิตและผู้บริโภค จะขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีและสภาพของตลาดว่า มีการผูกขาดหรือการแข่งขันเพียงใด

ผลการศึกษา พบว่า จากการวิเคราะห์โครงสร้างภาระภาษี ภาระภาษีอากรโดยรวมมี แนวโน้มสูงขึ้น กล่าวคือ การขยายตัวของรายได้ภาษีสูงกว่าการขยายตัวของรายได้ประชาชาติ และ ในแง่ของโครงสร้างภาษีทางตรงจะมีลักษณะก้าวหน้า คือ ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีได้ ซึ่งก็คือ ครัวเรือนรวยรับภาระภาษีเป็นสัดส่วนของรายได้สูงกว่าครัวเรือนยากจน ส่วน โครงสร้าง ของภาษีทางอ้อมมีลักษณะถดถอย คือ ผู้ผลิตสามารถผลักภาระได้ทั้งหมด ซึ่งก็คือ ครัวเรือน ยากจนรับภาระภาษีเป็นสัดส่วนของรายได้สูงกว่าครัวเรือนรวย แต่ถ้าตลาดมีการแข่งขันกันมากขึ้น ลักษณะของการถดถอยก็จะลดลง เนื่องจากผู้ผลิตต้องรับภาระภาษีเองในบางส่วน สำหรับผลของ การศึกษาทางด้านการกระจายประโยชน์โดยตรงจากรายจ่ายของรัฐบาลนั้น ได้ศึกษาในประเด็นที่ ว่ารายจ่ายของรัฐบาลทางการศึกษา ด้านสาธารณสุข และด้าน โครงสร้างเศรษฐกิจพื้นฐานได้ เอื้อประโยชน์โดยตรงต่อครัวเรือนกลุ่มใด ผลปรากฏโดยสรุปว่า มีลักษณะเอื้อประโยชน์ต่อ ครัวเรือนรวยมากกว่าครัวเรือนยากจน และได้ให้ข้อเสนอแนะทางด้านนโยบาย ควรเน้นไปที่การ เพิ่มช่องทางหรือโอกาสที่ครัวเรือนรายได้ต่ำ โดยให้ผู้ที่มีรายได้น้อยสามารถเข้าถึงบริการของ ภาครัฐให้มากยิ่งขึ้น และส่งเสริมให้ตลาดสินค้าและบริการ รวมทั้งตลาดแรงงานมีการแข่งขันกัน มากขึ้น เพื่อให้ผู้ประกอบการจะสามารถผลักภาระภาษีไปสู่ผู้บริโภคหรือผู้ใช้แรงงานได้น้อยลง

สุปรียา ชลวีระวงศ์ (2544) ทำการศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาของไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการเปรียบเทียบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาของไทยมีการจัดเก็บที่เป็นแบบก้าวหน้าอย่างแท้จริงหรือไม่ และมีการกระจายภาระภาษีที่ เป็นไปในแนวทางที่สอดคล้องกันหรือไม่ โดยนำข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี พ.ศ. 2537, 2539 และ 2541 มาทำการศึกษา และนำเครื่องมือวัดความก้าวหน้าของภาษีมาทำการ ทดสอบวัดความก้าวหน้าและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยได้นำแนวคิด ทางทฤษฎีของเส้นลอเรนซ์ในการคำนวณค่าดัชนีวัดความก้าวหน้าของภาษีในแนวทางเดียวกันกับ การคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จีนี้

ผลการศึกษา พบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปีที่ได้นำมาศึกษา ทั้ง 3 ปี ในส่วนของภูมิภาคเป็นไปในลักษณะที่ก้าวหน้า แต่สำหรับในเขตกรุงเทพฯ และ ปริมณฑล รวมทั้งภาพรวมทั่วประเทศ พบว่า การจัดเก็บภาษีเป็นแบบลักษณะที่ถดถอยในช่วง เศรษฐกิจเจริญเติบโตและจะกลับมาเป็นลักษณะแบบก้าวหน้าในช่วงที่เศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งการ คำนวณดัชนีนี้สำหรับวัดการกระจายภาระภาษีและผลที่มีต่อการกระจายรายได้ก็ให้ผลที่เป็นไปใน ทิศทางเดียวกัน สรุปได้ว่า รูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย ยังคงมีลักษณะที่ ถดถอยปรากฏอยู่ ซึ่งอาจจะเป็นเหตุผลอันเนื่องมาจาก โครงสร้างทางด้านค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน

และการยกเว้นเงินได้บางประเภทซึ่งกฎหมายอนุญาตไว้ยังไม่เหมาะสม ดังนั้น บทบาทในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะมีส่วนสำคัญเพียงเล็กน้อยต่อการลดความผันผวนของระบบเศรษฐกิจ

2.3 ระเบียบวิธีการศึกษา

1) ในการวิเคราะห์ภาระภาษีของครัวเรือนซึ่งจำแนกตามชั้นรายได้ในช่วงปี พ.ศ. 2539-2543 ในครั้งนี้ ได้อาศัยแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของรัฐ ด้วยเหตุที่ว่าลักษณะของภาษีโดยสภาพแล้วเป็นการถูกบังคับจัดเก็บโดยรัฐ ประชาชนที่อยู่ในความปกครองจำต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเพื่อก่อให้เกิดรายได้ นำไปสู่การพัฒนาประเทศให้เจริญเติบโตโดยส่วนรวม และมุ่งเน้นในเรื่องการเสียภาษีของประชาชนว่า มีการเสียภาษีน้อยเท่าใด เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับฐานะทางการเงินหรือรายได้ของเขา ดังนั้น ภาระภาษีก็นับคำนวณได้จากการเทียบสัดส่วนของจำนวนภาษีที่เสียไปให้แก่รัฐกับจำนวนรายได้ของประชาชนหรือผู้เสียภาษี ผลที่ออกมา ถือได้ว่าเป็นสัดส่วนที่ระบุถึงภาระของภาษีที่ผู้เสียภาษี ผู้นั้นเป็นผู้แบกรับภาระด้วยตนเองในแต่ละระดับของรายได้ ทั้งนี้สัดส่วน ดังกล่าว ก็เปรียบเสมือนอัตราภาษีที่แท้จริง (effective tax rate) นั่นเอง ถ้าหากมีการผลัดภาระภาษีเกิดขึ้นในสัดส่วนต่าง ๆ กันนั้น ภาระภาษี (tax burden) ดังกล่าว ก็ถือได้ว่าเป็นการวัดภาระของผู้ที่ถูกระบุว่าเป็นผู้แบกรับภาระภาษีประเภทนั้นๆ

ในทำนองเดียวกัน ถึงแม้ว่า ลักษณะของภาษีที่ได้นำมาศึกษา จะเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากกิจกรรมการซื้อขายหรือเพื่อการบริโภคก็ตาม ท้ายที่สุดแล้ว ผู้เสียภาษีที่แท้จริงก็จะเป็นผู้จ่ายภาษีในรูปของตัวเงินจากรายได้ของเขานั้นเอง ดังนั้น ในการคำนวณภาระภาษีจึงเป็นการคำนวณภาระภาษีในแต่ละประเภทภาษีที่ทำการศึกษา ที่มีการจัดเก็บในระบบเศรษฐกิจ ผลที่ได้ออกมาจะแสดงถึงภาระของภาษีแต่ละประเภททั้งระบบสำหรับผู้เสียภาษีประเภทนั้น ๆ ซึ่งสามารถทำให้ทราบได้ว่า การที่รัฐทำการจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่กำหนดไว้นั้น เป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนมากน้อยเพียงใด โดยการรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิที่สำคัญ จากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนทั่วประเทศ ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี ปี พ.ศ. 2539 - 2543 ซึ่งได้มีการจัดการสำรวจ ทุกๆ 2 ปี ตามมติคณะรัฐมนตรี ซึ่งเป็นข้อมูลการสำรวจที่ครอบคลุมทั้งรายได้และรายจ่ายในระดับครัวเรือนโดยศึกษาจากแบบแผนการใช้จ่ายของกลุ่มครัวเรือนเป้าหมาย ซึ่งมีประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ภาระภาษี ในกรณีที่ถูกผลักไปข้างหน้าให้กับผู้บริโภค และข้อมูลทางด้านรายได้ช่วยในการศึกษาภาระภาษีที่ถูกผลักไปข้างหลังมาทำการวิเคราะห์และคำนวณหาภาระภาษีในแต่ละชั้นรายได้จากรายงานไปถึงร่ำรวย ซึ่งได้ทำการแบ่งลักษณะของภาษีที่จะทำการศึกษาออกเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยมีรายละเอียด ดังนี้

(1) ภาษีทางตรง (Direct Tax)

ในการศึกษาภาระภาษีทางตรงได้นำประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้ในการศึกษา โดยนำข้อมูลจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ซึ่งได้ทำการสำรวจค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของครัวเรือน และในการศึกษาในครั้งนี้ได้นำข้อมูลดังกล่าวมาเป็นตัวแทนในการหาภาระภาษีของครัวเรือน ซึ่งได้จำแนกครัวเรือนตามชั้นรายได้ออกเป็น 10 กลุ่ม ทั้งนี้จะพิจารณาในลักษณะที่ว่า ภาระภาษีของบุคคลในแต่ละกลุ่มของรายได้ที่ได้จ่ายออกไปทั้งหมดในแต่ละปี (ปีที่ทำการศึกษา) มีอัตราที่จ่ายจริงคิดเป็นร้อยละเท่าใดเมื่อเทียบตามสัดส่วนของรายได้ของบุคคลที่เสียภาษีตามกลุ่ม รายได้นั้นๆ ในการคำนวณหาถึงอัตราที่ได้จ่ายออกไปจริงจะอาศัยความสัมพันธ์ในรูปของ สมการ ดังนี้

$$t^* = \frac{t}{y} \cdot (100)$$

- กำหนดให้ t^* คือ อัตราที่จ่ายไปจริงของภาระภาษีทางตรงโดยเฉลี่ย คิดเป็นอัตราส่วนต่อรายได้ของผู้เสียภาษี
- t คือ ภาษีทางตรง ในที่นี้ ได้แก่ ประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- y คือ รายได้เฉลี่ยของผู้เสียภาษี

ทั้งนี้ ในการวิเคราะห์ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่แต่ละครัวเรือนได้จ่ายออกไป โดยการเทียบสัดส่วนกับรายได้ของครัวเรือนในแต่ละกลุ่มชั้นรายได้จากครัวเรือนยากจนไปถึงครัวเรือนร่ำรวย

(2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)

ในการศึกษาเกี่ยวกับภาระภาษีทางอ้อม ได้นำประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทุกขั้นตอนของการผลิต โดยเรียกเก็บจากผู้บริโภคโดยตรงมาพิจารณาในการศึกษา ภาระภาษีทางอ้อม สำหรับการคำนวณหาภาระภาษีทางอ้อม อาศัยข้อมูลทางด้านรายจ่ายในระดับครัวเรือนจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ซึ่งได้แบ่งชั้นรายได้ออกเป็น 10 กลุ่ม ในการคำนวณหาภาระภาษี สามารถเขียนออกมาให้อยู่ในรูปของความสัมพันธ์ทางด้านคณิตศาสตร์ได้ ดังนี้

$$E_{ij} = E_j (1 + r_j) \dots\dots\dots(1)$$

- กำหนดให้ E_{ij} คือ ขนาดของค่าใช้จ่ายที่ผู้บริโภคนำไปจริง ในการซื้อสินค้า j เพื่อการบริโภคในราคาสินค้า t_j ที่ผู้ขายได้บวกหรือรวมภาษีที่ผู้ขายต้องเสียไว้ทั้งหมด
- E_j คือ ขนาดของค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อซื้อสินค้า j เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้รวมภาษีทางอ้อมหรือภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไว้ด้วยซึ่งเป็นตัวแปรที่ยังไม่รู้ค่า
- r_j คือ อัตราภาษีทางอ้อมหรืออัตราของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคิดเป็นร้อยละของมูลค่าของฐานภาษี

เนื่องจาก จำนวนของภาษีทางอ้อมหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคต้องจ่ายไปในการซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ มาบริโภค ในที่นี้ ก็คือ t_j จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีภาษีรวมอยู่ด้วยกับค่าใช้จ่ายที่ไม่มีภาษีของสินค้า j ก็คือ

$$t_j = E_{ij} - E_j \dots\dots\dots(2)$$

ในการคำนวณค่า E_j จำต้องอาศัยสิ่งที่กำหนดไว้ในสมการที่ (1) เมื่อทำการย้ายข้างแล้วจะได้รูปแบบสมการใหม่ ดังนี้

$$E_j = \frac{E_{ij}}{1 + r_j}$$

เมื่อนำ E_j ไปแทนค่าในสมการที่ (2) ทำให้ทราบค่าของ t_j เพราะ E_{ij} นั้นเราทราบค่าแล้ว ก็คือ ขนาดของค่าใช้จ่ายจริงที่รวมภาษีแล้วที่ผู้บริโภคนำไปจ่ายออกไป

ค่าของ t_j ที่ได้จะเป็นจำนวนภาษีที่ได้จ่ายไปในการบริโภคสินค้า j จากนั้นก็สามารถคำนวณหาภาระภาษีทางอ้อมสำหรับสินค้าทุกชนิดที่ผู้บริโภคนำไปทั้งหมด คิดเป็นสัดส่วนของรายได้ของผู้เสียภาษีตามกลุ่มรายได้ต่าง ๆ ซึ่งจะเท่ากับผลรวมของจำนวนภาษีทางอ้อมของสินค้าทุกชนิดหารด้วยรายได้ของผู้บริโภค แล้วคำนวณเป็นร้อยละ โดยใช้ความสัมพันธ์ ดังนี้

$$t_j^* = \frac{\sum_{j=1}^n t_j}{y} \cdot (100)$$

กำหนดให้	t_j^*	คือ อัตราที่จ่ายไปจริงของภาระภาษีทางอ้อมในการซื้อสินค้าหรือรับบริการต่าง ๆ คิดเป็นอัตราส่วนต่อรายได้ของผู้เสียภาษี
	t_j	คือ ขนาดของจำนวนเงินภาษีทางอ้อมหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคได้จ่ายออกไปในการซื้อสินค้า j
	y	คือ รายได้เฉลี่ยของผู้เสียภาษี

ผลของการคำนวณที่ได้มาจากการหาภาระภาษีทางตรงในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาระภาษีทางอ้อมในประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จะได้นำมาเปรียบเทียบว่าในแต่ละชั้นรายได้ของครัวเรือนในกลุ่มเป้าหมาย มีการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีมากน้อยเพียงใดในแต่ละปีที่ได้ทำการศึกษาโดยนำเสนอในรูปแบบของตารางแสดงผลการวิเคราะห์ภาระภาษีในลักษณะที่เป็นสัดส่วนต่อรายได้ที่เป็นตัวเงินเฉลี่ยต่อปีในแต่ละชั้นของรายได้ รวมทั้งนำเสนอด้วยกราฟแสดงผลของการวิเคราะห์ภาระภาษีเทียบเป็นสัดส่วนต่อรายได้ที่เป็นตัวเงินของแต่ละชั้นรายได้ แต่ละช่วงปีที่ทำการศึกษา

2) ในการศึกษาลักษณะของการกระจายภาระภาษีของครัวเรือนในแต่ละภูมิภาค ได้นำข้อมูลจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนทั่วประเทศ ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี ปี พ.ศ. 2539 - 2543 เช่นเดียวกันกับการวิเคราะห์ภาระภาษีของครัวเรือนตามชั้นรายได้ โดยทำการจัดแบ่งครัวเรือนออกเป็นภูมิภาคต่าง ๆ แล้วคำนวณหาโดยอาศัยความสัมพันธ์ในรูปสมการทั้งภาระภาษีทางตรงในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาระภาษีทางอ้อมในประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกันกับ การคำนวณหาภาระภาษีของครัวเรือนตามชั้นรายได้แล้วจึงนำมาทำการเปรียบเทียบว่า ครัวเรือนในแต่ละภูมิภาคมีภาระภาษีแตกต่างกันอย่างไรในแต่ละช่วงเวลาที่ทำการศึกษา นอกจากนั้นภายในภูมิภาคเดียวกัน จะทำการเปรียบเทียบว่าตลอดช่วงเวลาที่ทำการศึกษา รวม 3 ช่วงเวลานั้น ครัวเรือนภายในภูมิภาคเดียวกันมีภาระภาษีเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร

ผลของการคำนวณที่ได้จะนำเสนอในรูปแบบของตารางแสดงผลการวิเคราะห์ภาระภาษีในลักษณะที่เป็นสัดส่วนต่อรายได้ที่เป็นตัวเงินเฉลี่ยต่อปีในแต่ละภูมิภาค รวมทั้งนำเสนอด้วยกราฟแสดงผลของการวิเคราะห์ภาระภาษีเทียบเป็นสัดส่วนต่อรายได้ที่เป็นตัวเงินของแต่ละภูมิภาค และภูมิภาคเดียวกันแต่ละช่วงปีที่ทำการศึกษา