



บทที่ 2

ฐานภาษีเงินได้

ฐานภาษีถือว่าเป็นที่รวมของประเภทภาษีอากรที่มีความคล้ายคลึงกัน และนอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ ฐานภาษีจึงมีค่าเท่ากับจำนวนเงินที่เสียภาษีหารด้วยอัตราภาษี¹ หรือเรียกว่าสิ่งที่ยอมรับอัตราภาษีนั่นเอง² การกำหนดฐานภาษินิยามที่จะจัดไว้เป็นชั้น ๆ เนื่องจากช่วยให้สามารถคำนวณการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่แตกต่างกันในแต่ละชั้นนั้นได้ ทั้งนี้ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงานสามารถแยกประเภทได้ ดังนี้ คือ

(1) เงินได้ ฐานภาษีประเภทนี้ถือว่าเป็นค่าตอบแทนโดยตรงที่นายจ้างได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างตามสัญญาจ้างคือ เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด หรือ บำเหน็จบำนาญ เป็นต้น

(2) ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับตามสัญญาจ้างนั้น นายจ้างอาจจะจ่ายเป็นสิ่งของต่าง ๆ ที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ เช่น ข้าวเปลือก ข้าวสาร หรือเสื้อผ้า เป็นต้น

(3) การบริโภค หมายถึง จำนวนประโยชน์เพิ่มต่าง ๆ ที่ลูกจ้างได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้ หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เป็นต้น

¹ กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 3, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, (ม.ป.ท., ม.ป.ป.), หน้า 29.

² วิทย์ ดันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2525), หน้า 11.

2.1 ความหมายและขอบเขตของเงินได้

ความนิยมในการเรียกเก็บภาษีเงินได้นั้นก็เนื่องจากว่าเงินได้ เป็นสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดีที่สุด ดังนั้น กรณีบุคคลใดมีเงินได้ก็แสดงว่าบุคคลนั้นมีอำนาจที่จะให้ ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจมาไว้ในครอบครองของตนได้ ทั้งนี้ อำนาจดังกล่าวนั้นจะใช้หรือไม่ใช้ก็ได้ เป็นสิทธิของผู้มีเงินได้ดังกล่าว การที่บุคคลใดมีเงินได้มากก็ย่อมแสดงว่าบุคคลนั้น สามารถที่จะซื้อทรัพยากรต่าง ๆ มาไว้ในครอบครองเป็นเจ้าของได้มาก เช่นเดียวกัน คำนิยามเงินได้ที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ยึดกันโดยทั่วไปในระดับทฤษฎีก็คือ¹

2.1.1 นิยามของศาสตราจารย์ Robert Murray Haig Haig ได้ให้คำนิยามของเงินได้ (income) ว่า "เงินได้คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งคราวใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงินหรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน"

income is the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or, (b) anything susceptible of valuation in terms of money

2.1.2 นิยามของ Henry C. Simons Simons ได้ให้คำนิยามของเงินได้ ว่า "ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน"

Personal income may be defined as the algebraic sum of
(1) The market value of rights exercised in consumption and
(2) The change in the value of the store of property right between the beginning and end of the period in question

จากผลของคำนิยามทั้ง Haig และ Simons นี้ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์ ได้อธิบายไว้ในทฤษฎีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทยว่า

¹ กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 5, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, (ม.ป.ท., ม.ป.ป.), หน้า 5-6.

นิยามทั้งสองนี้มีนัยที่ตรงกัน กล่าวในอีกลักษณะหนึ่งก็คือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ ก็เท่ากับว่าบุคคลนั้นมีอำนาจหรือมีความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามชอบใจ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็ได้อีก

นิยามเงินได้ในลักษณะ เช่นนี้ ทำให้เงินได้มีความหมายกว้างขวางมาก จนกระทั่งมีการให้ชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ (Comprehensive tax base) ทั้งนี้เพราะคำนิยามของ Haig และ Simons นั้นรวมเงินได้ทุกประเภท ในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะมาในรูปตัวเงิน ในรูปสินค้าบริการ และในรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ (income in kind) จะเป็นค่าตอบแทน โดยตรงหรือโดยอ้อม จะเป็นค่าตอบแทนจ้างงานหรือไม่ จะเป็นเงินได้ที่ได้เป็นประจำ แนนอน หรือครั้งคราวไม่แน่นอน อะไรก็ได้ที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรหสิ่งสำหรับอุปโภคบริโภค

2.2 ความหมายตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรไทย

ตามประมวลรัษฎากรของไทยได้ให้ความหมายและประเภทเงินได้ซึ่งเรียกว่า "เงินได้พึงประเมิน" ไว้ดังต่อไปนี้¹

"เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อื่น เข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับ เงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และ เครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิด้วย

เงินได้พึงประเมินตามความหมายนี้จึงมีลักษณะที่สำคัญสามารถสรุปได้ 3 ประการ คือ²

ก. เงินได้พึงประเมิน โดยสภาพอาจเป็นเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ ที่ไม่เป็นตัวเงิน ได้แก่ ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ เช่น รับราชการได้อยู่บ้านหลวง มีรถยนต์หลวง เอกชนเป็นลูกจ้างของบริษัท มีรถยนต์ของบริษัทใช้ เป็นต้น

¹ มาตรา 39

² กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 5, หน้า 8 - 12.

ถ้าเงินได้ เป็น เงินตราต่างประเทศจะต้องคำนวณ เป็น เงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยน ที่กระทรวงการคลังประกาศเป็นคราว ๆ ไป¹

สำหรับทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นให้ตีราคาในวันที่ได้รับทรัพย์สิน หรือประโยชน์ นั้นมา² ตัวอย่าง เช่น รับจ้างว่าความไต่ที่ดินเป็นค่าจ้าง 1 แปลง เช่นนี้ต้องคำนวณราคาที่ดิน ตามจำนวนทุนทรัพย์ที่กรมที่ดินประเมิน เรียก เก็บค่าธรรมเนียม³

ข. ให้ถือเอายอดเงินได้พึงประเมินก่อนหักค่าใช้จ่าย เป็นหลัก ทั้งนี้แม้ค่าใช้จ่ายที่ได้ จ่ายไปเพื่อได้มาซึ่งเงินได้นั้นได้จ่ายไปจริง ๆ ก็ให้นำมาหักออกเสียก่อนหาได้ไม่ เช่น พ่อค้าซื้อ สินค้ามาราคาหนึ่งแสนบาทแต่ขายได้เพียง เก้าหมื่นบาท เงิน เก้าหมื่นบาทก็คือ เงินได้พึงประเมิน ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้โดยไม่คำนึงว่ามีค่าใช้จ่ายเท่าใด กล่าวคือไม่ให้หักค่าใช้จ่ายก่อนแต่เมื่อ คำนวณแล้วต้อง เสียภาษีเท่าใด เป็นอีกกรณีหนึ่ง

ค. เงินได้พึงประเมินอันจะนำมาคำนวณภาษี จะต้อง เป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่ เป็น แต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า ทั้งนี้ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาตัดสินไว้ คือ คำพิพากษา ฎีกาที่ 580/2506 ระหว่างบริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โดย นายสุขุม แห่งสภา ผู้รักษาการใน ตำแหน่งผู้จัดการใหญ่ โจทก์ กับ กรมสรรพากรที่ 1, นายทริฎุ สุตะบุตร (อธิบดีกรมสรรพากร) ที่ 2 จำเลย ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าในปี พ.ศ. 2496 โจทก์สร้างทาง เสร็จบางส่วนและได้ตรวจรับ มอบงานพร้อมทั้งตั้ง เบิกเงินตอนปลายเดือน ธันวาคม พ.ศ. 2496 แต่ปรากฏว่าโจทก์ได้รับเงิน เมื่อวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2497 เป็นเงินจำนวน 922,420 บาท ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ คำนวณเป็นรายรับของโจทก์ในปี พ.ศ. 2496 ด้วย โจทก์เห็นว่าไม่ถูกต้องเพราะการคำนวณ กำไรสุทธิต้องคิด เมื่องานเสร็จแล้วโดยจะคิด เป็นปี ๆ ตามวิธีของเจ้าพนักงานนั้นไม่ได้ โจทก์จึง อุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพากรได้ตัดสินชี้ขาดว่า การคำนวณของเจ้าพนักงาน ประเมินนั้นถูกต้องแล้วตามกฎหมาย โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงมาฟ้องศาลและได้ต่อสู้คดีจนถึงชั้นศาลฎีกา ทั้งนี้ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่า ในชั้นนี้คงมีปัญหาเฉพาะที่จำเลยฎีกาว่า ควรนำยอดเงิน 922,420

¹ มาตรา 9

² มาตรา 9 ทวิ

³ มาตรา 49 ทวิ

บาท มาคำนวณเป็นรายรับของโจทก์ในปี พ.ศ. 2496 ด้วย เพราะโจทก์ได้สร้างทางเสร็จ และส่งมอบตั้งเบิกแล้ว เป็นแต่ได้รับเงินข้ามปีไป 5 วัน กรมทางเป็นลูกหนี้โจทก์ในปี 2496 อยู่แล้ว ศาลฎีกาเห็นว่าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 "เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามบทกฎหมาย อันนี้ก็เป็น ที่เห็นได้ชัดว่าเงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีนั้น จะเป็นเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นก็ตี ก็ต้อง เป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วมิใช่เป็นแต่ เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับ เงิน ทรัพย์สินหรือ ประโยชน์อย่างอื่นมาในภายหน้า ซึ่งในขณะที่ครบรอบระยะเวลาบัญชียังไม่ เป็นเงินได้ตาม มาตรา 39 ที่จะนำไปคิดเป็นกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการของโจทก์ตามมาตรา 65 แต่ อย่างไม่ใด ความในมาตรา 65 นั้นเอง ก็ยังใช้คำว่า "เงิน" ที่ต้องเสียภาษีตามความใน ส่วนนี้ คือกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการ หรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ฯลฯ ศาลฎีกาเห็นว่ากิจการที่กระทำตามความในมาตรา 65 นี้ หมายความว่าถึงกิจการที่ กระทำจนได้เงินมาเป็นเงินได้แล้วนั่นเอง ไม่มีทางจะตีความไปตามนัยที่จำเลยฎีกาขึ้นมา

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่าในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรไม่เคยแสดงความ ชัดชัด ถ้าผู้เสียภาษีจะ เลือกใช้เกณฑ์สิทธิ เกณฑ์การผ่อนชำระ แต่สำหรับเกณฑ์สัญญา ระยะเวลาขอมริบเฉพาะ percentage of completion เกณฑ์เฉลี่ยเงินได้ขอมริบ เท่าที่มีประกาศกระทรวงการคลังกำหนดไว้

เหตุที่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรขอมริบ เกณฑ์ทางบัญชีอื่น ๆ นอกเหนือไปจาก เกณฑ์ เงินสดนั้น ทำให้ต้องพิจารณามาตรา 39 ใหม่ คำว่า "ได้รับ" จะหมายถึง "ได้รับ" ตาม เกณฑ์เงินสดเท่านั้นหรือจะถือว่าได้รับตามเกณฑ์อื่น ๆ ด้วย ในเมื่อการเสียภาษีขึ้นอยู่กับอย่างมาก กับวิธีการบันทึกทางบัญชี ฉะนั้นสมควรที่จะแปลว่า "ได้รับ" ตามมาตรา 39 นี้คือ "ได้รับ"

ตามเกณฑ์ทางบัญชีที่เลือกใช้บันทึกบัญชีนั้นเอง การแปล เช่นนี้จะสอดคล้องกับ General Accepted ในทางบัญชีด้วย¹

2.3 ฐานภาษีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

จากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เงินที่ลูกจ้างได้รับจากการจ้างแรงงานได้ถูกจัดไว้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าวไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ฯลฯ

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใดไม่ว่าทอดใด หรือ ในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้

กรณีที่จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร² ก่อนอื่นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินกับผู้รับเงินได้พึงประเมินจะต้องมีความสัมพันธ์ฉันท์นายจ้างลูกจ้าง เพราะเป็นเรื่องจ้างแรงงานตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หนึ่งความสัมพันธ์นี้ไม่จำเป็นต้องเป็นความสัมพันธ์ระยะยาว ทั้งลูกจ้างรายวัน หรือลูกจ้างชั่วคราวจะต้องถือว่าเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(1) ทั้งสิ้น ดังนั้น คำว่าลูกจ้างตามความหมายของประมวลรัษฎากร จึงมีความหมายกว้างกว่าลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน โดยรวมทั้งคนใช้ที่อยู่ตามบ้านด้วย ทั้งนี้ เพียงแต่มีการบังคับกันได้ฉันท์นายจ้างและลูกจ้างก็เพียงพอแล้ว ซึ่งจะได้แบ่งชนิดของเงินได้จากการจ้างแรงงาน คือ³

¹ ภาณุจนา นิยมาน เหมินท์, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 5, หน้า 16.

² เรื่องเดียวกัน

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 17-18

- 2.3.1 เงินเดือน เป็นเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง โดยคำนวณเป็นรายเดือนปกติจะจ่ายไว้ในกรณีงานที่จ้างกันนั้นต้องทำเป็นประจำและมีลักษณะค่อนข้างถาวร
- 2.3.2 ค่าจ้าง เป็นเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างเช่นกัน แต่เป็นการจ้างชั่วคราวหรือทำให้เสร็จไปชั่ววันหนึ่ง ๆ บางทีอาจคำนวณเป็นรายเดือนได้เหมือนกัน หรือบางทีก็คำนวณตามปริมาณของงานที่ทำเสร็จในระยะเวลาหนึ่ง ๆ ก็ได้
- 2.3.3 เบี้ยเลี้ยง คือเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าอาหาร เนื่องจากลูกจ้างต้องไปปฏิบัติงานนอกสถานที่
- 2.3.4 โบนัส เป็นเงินรางวัลที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นพิเศษนอกจากเงินจ้าง เช่น สิ้นปีบริษัทกำไร บริษัทได้จ่ายเงินพิเศษจำนวนหนึ่งให้แก่พนักงานทุกคน
- 2.3.5 เบี้ยหวัด เป็นเงินที่ให้เป็นการบำเหน็จความชอบในราชการ เป็นรายปี ปัจจุบันนี้มีใช้เฉพาะราชการทหาร
- 2.3.6 บำเหน็จบำนาญ เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้หลังจากการจ้างแรงงานสิ้นสุดลง เพื่อตอบแทนผลงานที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติมาด้วยดี บำเหน็จต่างกับบำนาญตรงที่บำนาญจ่ายให้คราวเดียวเป็นเงินก้อน ส่วนบำนาญนั้นเป็นเงินเลี้ยงชีพที่จ่ายโดยมีกำหนดระยะเวลา
- 2.3.7 เงินค่าเช่าบ้าน คือเงินที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้าง สำหรับเป็นค่าเช่าบ้านที่ลูกจ้างจะต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า ถือว่าเงินค่าเช่าบ้านดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน
- 2.3.8 เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หมายความว่า การที่ลูกจ้างมาทำงานให้นายจ้าง และนายจ้างจัดบ้านให้อยู่ฟรี มูลค่าของการได้อยู่บ้านฟรีถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มอย่างหนึ่งที่ลูกจ้างได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงานด้วยเช่นกัน
- 2.3.9 เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ คำว่า หนี้ในที่นี้ไม่ได้หมายความว่าเฉพาะการเป็นหนี้ คือการกู้ยืมเงินระหว่างลูกจ้างกับบุคคลภายนอกเท่านั้น ยังหมายความรวมถึงกรณีที่ลูกจ้างต้องออกเงินตัวเองเพื่อจ่ายไปเป็นค่าตอบแทนในการซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อตัวเองและครอบครัว ดังนั้น ถ้านายจ้างได้จ่ายชำระหนี้แทนเช่นนี้ ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้างจากการที่นายจ้างชำระหนี้แทนแล้ว ¹

¹ กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายภาษีอากร ชุดที่ 5.

2.3.10 เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้ เนื่องจากการจ้างแรงงาน ในการจ้างแรงงานของครั้งนายจ้างได้จ่ายค่าจ้างในรูปอื่นและให้ชื่อ เรียก เป็นอย่างอื่นนอก เหนือ จากการที่กล่าวมาแล้วข้างต้น อย่างไรก็ตามถ้าสิ่งนั้นได้มาเพราะการจ้างแรงงานแล้วจะต้องนำมา รวมคำนวณเพื่อ เสียภาษีทั้งสิ้น

2.3.11 เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับ เงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใด ถ้าเป็นกรณีที่นายจ้างชำระภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง ซึ่งถือว่าเป็น ภาษีทางตรงอย่างหนึ่ง ลูกจ้างไม่สามารถผลักภาระไปให้นายจ้างชำระแทนได้ จึงต้อง บวกกลับมาเป็นเงินได้ของลูกจ้าง แล้วคำนวณภาษีอีกครั้งหนึ่ง ตามทฤษฎีภาษีทางตรงจะผลัก ภาระไปให้บุคคลอื่น เสียแทนได้ยาก แต่ถ้านายจ้างได้ชำระ เงินค่าภาษีอากรอื่นให้แก่ลูกจ้าง เช่น ภาษีการค้า หรือ ภาษีโรงเรือน เป็นต้น กรณีเช่นนี้ ถือว่าเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งสามารถ ผลักภาระไปให้บุคคลอื่น เสียแทนได้ และลูกจ้างจะต้องบวกกลับมา เป็นเงิน ได้ของตน เพื่อ เสีย ภาษี เพียงครั้งเดียวเท่านั้น

การตีความคำว่า "เนื่องจากการจ้างแรงงาน" ของกรมสรรพากร เท่าที่ผ่านมา ได้ตีความเอาไว้อย่างกว้างขวางมาก แต่อย่างไรก็ตามมีข้อที่น่าสงสัยเกิดว่า เงินได้ดังที่ได้ กล่าวมาแล้วทั้งหมดนี้จะต้อง เป็นสิ่งที่ลูกจ้างได้รับ โดยตรง เท่านั้นหรือไม่ ข้อนี้ทางปฏิบัติของ กรมสรรพากรไทย ได้ทำการประเมินในวงจำกัด เฉพาะกรณีที่บริษัทได้ชำระค่าใช้จ่าย ซึ่งจ่าย โดยคู่สมรสหรือบุตรของผู้มีเงินได้แทนลูกจ้าง เท่านั้น สำหรับประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้ เนื่องจากการจ้างแรงงานที่แฝงอยู่โดยไม่มีลักษณะ เป็นตัว เงิน ได้ยังคงไม่ทำการประเมิน เช่น การนำรถยนต์ของบริษัทไปใช้ดีคอล์ฟ เป็นต้น การที่ยังไม่เคยทำการประเมินนั้น ไม่ได้ หมายความว่าไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะทำการประเมินได้¹ ทั้งนี้ โดยทั่วไปก็ยังคงถือว่า ประโยชน์เพิ่มดังกล่าว เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่ได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงานด้วย เช่นกัน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

¹ เรื่องเดียวกัน



ก) บริษัทจำกัดแห่งหนึ่ง ซึ่งเป็นนายจ้างได้ให้พนักงานของบริษัทไปปฏิบัติงานในต่างจังหวัดเป็นการชั่วคราว โดยบริษัทได้ซื้อตัวเครื่องบินให้แก่พนักงานของบริษัทและภริยาของพนักงานซึ่งไม่ใช่เป็นพนักงานของบริษัทด้วย เช่นนี้ถือว่าค่าตัวเครื่องบินที่ทางบริษัทซื้อให้กับพนักงานของบริษัทและภริยาเป็นเงินได้พึงประเมินที่พนักงานของบริษัท (ลูกจ้าง) ได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงาน¹ (Rudolph V. United States, 291 F and 841 (5 th Cir. 1961))

ข) นายจ้างจ่ายค่าตัวเครื่องบินไปให้ผู้เช่าเพื่อนผู้หญิงของลูกจ้างและลูกของเธ่ออีกสองคน ดังนี้เงินค่าตัวเครื่องบินดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้างเพราะการที่นายจ้างได้จ่ายให้เป็นผลเนื่องมาจากความสัมพันธ์ในฐานะลูกจ้างนายจ้าง ทั้งนี้ค่าตัวเครื่องบินให้คิดในอัตราตลาด² (คดี Bauer V. Commissioner, 32 T.C.M.496(1973))

ค) เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่านางนิกลันและลูก ๆ ของท่านประธานาธิบดี รวมทั้งเพื่อน ๆ ได้ใช้เครื่องบินของทางราชการเพื่อธุระส่วนตัวโดยอาศัยความสัมพันธ์ของสัญญาจ้างระหว่างท่านประธานาธิบดีกับสหรัฐอเมริกา ดังนั้นจึงถือว่าท่านประธานาธิบดีมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีโดยเกิดจากการที่สมาชิกในครอบครัวและเพื่อนของท่านได้ใช้เครื่องบินของทางราชการโดยไม่จ่ายเงิน³ (Staff of the joint Committee on Internal Revenue Taxation, Examination of President Nixon's Tax Return For 1969-72, 3 rd Cong, 2 nd Sesr 157-201 (1047).)

ศูนย์วทยทรรพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 31.