



บทที่ 1

ประวัติและวิวัฒนาการของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
กรณีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินได้จากการจ้างแรงงานของไทยนั้น สามารถแบ่งประวัติและวิวัฒนาการได้เป็น 2 กรณีด้วยกันคือ ความเป็นมาก่อนมีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 และความเป็นมาหลังประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 แล้ว ดังนี้

1.1 ความเป็นมาก่อนมีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

การจัดเก็บภาษีอากรก่อนได้มีประกาศใช้ประมวลรัษฎากรนั้น สามารถแบ่งการจัดเก็บภาษีได้เป็น 2 ยุคด้วยกัน¹ คือ

1.1.1 สมัยการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช

กฎหมายภาษีอากรที่ใช้บังคับในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นได้แก่ พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468² ซึ่งเป็นภาษีทางตรงที่รัฐบาลเรียกเก็บจากพลเมืองทุกคนเป็นรายบุคคลหรือเป็นรายหัว (Poll Tax) เฉพาะบรรดาพวกผู้ชายเท่านั้นโดยมีความมุ่งหมายในการจัดเก็บดังกล่าวของพระราชบัญญัติฉบับนี้ที่ว่า

... การเสียเงินรัชชูปการนั้นเป็นประเพณีมาช้านานแล้วว่า ผู้ที่เป็นชายฉกรรจ์ต้องมีหน้าที่เสียเงินโดยทั่วหน้ากันทุก ๆ ปี บัดนี้ความทราบฝ่าละอองธุลีพระบาทว่ามีชายฉกรรจ์จ้งใจไม่เสียเงินรัชชูปการที่ใช้อยู่ไม่เป็นผลสมหวังดังที่ตราขึ้นไว้ และ

¹ ธีรยุทธ สุตะบุตร, คำบรรยายการเก็บภาษีอากร, (พระนคร : โรงพิมพ์วัฒนาพานิชย์, 2496), หน้า 5-7.

² "พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468", ราชกิจจานุเบกษา 42 (28 มีนาคม 2468), : 400.

กระทำให้เงินรัชชูปการที่เป็นประโยชน์ของแผ่นดินที่ควรได้ตกต่ำไปโดยใช่เหตุ ทรงพระดำริเห็นว่าเป็นการจำเป็นจะต้องแก้ไขพระราชบัญญัติว่าด้วยการเก็บเงินรัชชูปการขึ้นใหม่ เพื่อให้ชายฉกรรจ์ที่ควรเสียเงินได้ ควรเสียทั่วหน้ากัน ดังที่เป็นมาแต่ก่อน...

การจัดเก็บเงินรัชชูปการดังกล่าวได้กำหนดว่าชายฉกรรจ์ทุกคนต้องเสียเงินภาษีอย่างสูงให้รัฐคนละ 6 บาทต่อปี และทั้งนี้คำว่า "ชายฉกรรจ์" ให้หมายความถึงบุคคลที่ได้บรรลุนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปีเท่านั้น โดยก่อนหน้าที่จะมีการเก็บเงินรัชชูปการก็ได้เคยมีการเก็บเงินประเภทอย่างเดียวกันนี้มาแล้วซึ่งเรียกว่า "เงินค่าราชการ" ตามพระราชบัญญัติการเก็บเงินค่าราชการ ร.ศ. 120¹ และผลการเก็บเงินรัชชูปการนี้ถือว่าเป็นการเก็บแทนแรงงานของพลเมืองที่รัฐจะต้องเกณฑ์มาช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การตัดถนน การขุดคลอง หรือการเกณฑ์ทหาร เป็นต้น ดังนั้นจึงเป็นการเก็บเงินเพื่อชดใช้แทนแรงงานที่ประชาชนจะต้องเสียเวลามาจัดทำและถ้าปรากฏว่าผู้ใดไม่ได้เสียเงินรัชชูปการดังกล่าว ผู้นั้นจะต้องถูกนำตัวมาทำงานโยธาของรัฐแทนโดยมีกำหนดระยะเวลา 15 วัน แต่กฎหมายก็ได้มีการยกเว้นให้บุคคลบางประเภทไม่ต้องเสียเงินรัชชูปการ เช่น

- (1) ภิกษุสามเณร บาดหลวง ครูสอนศาสนาคริสเตียน และผู้สอนศาสนาอิสลาม (กำหนดสุเหร่าละไม่เกิน 3 คน)
- (2) ทหารบก ทหารเรือ หรือตำรวจภูธร ตำรวจนครบาลที่ประจำการและอยู่ในระหว่างที่อยู่กองหนุนชั้นที่ 1 กองหนุนชั้นที่ 2 ประเภท 1 กองหนุนชั้นที่ 3 ประเภท 1 หรือที่รับราชการประจำการและกองหนุนตามที่กล่าวมานี้ครบบริบูรณ์ตามกำหนดแล้วปลดพันราชการทหารประเภทที่ 1 การยกเว้นตามข้อ (2) ที่กล่าวมานี้ไม่รวมถึงพวกข้าราชการชั้นนายที่มียศสัญญาบัตร
- (3) กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน สารวัตรและแพทย์ประจำตำบล
- (4) คนพิการทุพลภาพหาเลี้ยงตัวไม่ได้ และ

¹"พระราชบัญญัติเงินค่าราชการ ร.ศ. 120", ราชกิจจานุเบกษา 18 (9 มกราคม ร.ศ. 120), : 224.

(5) คนพวกอื่นตามแต่จะได้มีพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้อยกเว้น

วิธีการจัดเก็บเงินรัฐชูปการของรัฐบาลได้ยึดหลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Principle) ซึ่งถือว่าประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐ เท่าเทียมกันจึงเรียกเก็บภาษีรัฐชูปการเท่ากันหมดทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ที่ว่าผู้มีเงินได้มากก็ควรเสียภาษีมากและผู้มีเงินได้น้อยก็ควรเสียภาษีน้อยลงตามส่วน ดังนั้นต่อมาการเก็บเงินรัฐชูปการจึงได้ถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2482 และได้มีเงินช่วยการประถมศึกษา ซึ่งมีลักษณะการจัดเก็บคล้ายกับเงินรัฐชูปการขึ้นมาใช้แทน¹ ทั้งนี้อัตราหลังสุดของเงินช่วยการประถมศึกษาปรากฏว่ามีอัตราคนละ 2 บาทต่อปี หลังจากนั้นประมาณปี พ.ศ. 2494 เงินช่วยการประถมศึกษาจึงได้ถูกยกเลิกไปเพราะไม่ได้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) เช่นเดียวกับการจัดเก็บเงินรัฐชูปการดังกล่าว และหลังจากนั้นก็ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) ขึ้นมาใช้แทน²

ในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงานเป็นครั้งแรก เมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 ดังนี้³

มาตรา 3 ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น "เงินเดือน" นั้น ท่านว่าไม่เฉพาะแต่เงินเดือนหรือเงินค่าจ้างแรงงาน ให้รวมทั้งเบี้ยบำนาญ เบี้ยหวัด เงินปี หรือเงินบำเหน็จอีกทั้งเงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัสซึ่งนายจ้างจ่าย เป็นค่าจ้างแรงงานให้แก่ลูกจ้างของตน

¹"พระราชบัญญัติเงินช่วยการประถมศึกษา พ.ศ. 2482", ราชกิจจานุเบกษา 56

(1 เมษายน 2482), : 117.

²"พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494",

ราชกิจจานุเบกษา 68 (24 เมษายน 2494), : 567.

³"พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475", ราชกิจจานุเบกษา 49 (17 เมษายน),

: 25.

หลังจากได้มีการจัดเก็บภาษีเงินเดือน เป็นต้นมา ทำให้ภาษีอากรของไทย เริ่ม เข้าสู่ยุคของการเปลี่ยนแปลงตามแบบใหม่ โดยเปลี่ยนจากการจัดเก็บภาษีที่มีอัตราเท่ากันหมดทุกคนมา พิจารณาถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) แทน ทั้งนี้ได้ถือกันว่าวิธีการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยนั้นมีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุดหลังจากการปกครองในระบอบประชาธิปไตยแล้ว

1.1.2 สมัยการปกครองระบอบประชาธิปไตย

นับตั้งแต่วันที่ 24 มิถุนายน 2475 เป็นต้นมา ประเทศไทยได้เริ่มเข้าสู่การปกครองตามระบอบประชาธิปไตยและมีการประกาศใช้กฎหมายภาษีอากรใหม่หลายฉบับโดยให้อยู่ในความควบคุมการจัดเก็บของกรมสรรพากร ทั้งนี้ได้มีพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินได้จากการจ้างแรงงาน คือ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ซึ่งถือว่าเป็นการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนที่ได้ใช้บังคับอยู่ก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครองโดยในมาตรา 7 ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บัญญัติไว้ว่า¹

มาตรา 7 ผู้อยู่ในพระราชอาณาจักรสยามทุกคนต้องเสียภาษีเงินได้ตามประเภทที่ระบุไว้ต่อไปนี้ ค่าของยอดเงินที่ได้ทั้งสิ้นในปีที่ต้องเสียภาษีล่วงหน้าแล้ว แต่เงินได้ที่ได้มาจากภายนอกพระราชอาณาจักรสยามนั้น ท่านว่าต้องเสียภาษีต่อเมื่อได้นำเข้ามาในพระราชอาณาจักร

ก) เงินเดือน เงินค่าจ้าง บำนาญ เบี้ยหวัด เงินรายปี หรือเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินโบนัส เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่ให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่า หรือ ประโยชน์เพิ่มเติมซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตน เป็นค่าจ้างแรงงาน

ตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นี้ปรากฏว่า มีเงินได้จากการจ้างแรงงานเพิ่มมากขึ้น คือ

(1) เงินค่าเช่าบ้าน คือ เงินที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างสำหรับ เป็นค่าเช่าบ้านที่ลูกจ้างจะต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า

¹"พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475", ราชกิจจานุเบกษา 50 (17 เมษายน 2476), : 58.

(2) บ้านที่ให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่า คือ นายจ้างได้จัดบ้านให้ลูกจ้างอยู่ฟรีในการทำงานตามสัญญาจ้างโดยมิต้องเสียค่าเช่า และมูลค่าของการได้อยู่บ้านฟรีนั้นถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้างที่ได้รับจากการจ้างแรงงานนอกเหนือจากเงินเดือนหรือค่าจ้าง และ

(3) ประโยชน์เพิ่มซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน คือ นอกจากเงินเดือนหรือค่าจ้างที่ลูกจ้างได้รับตามสัญญาจ้างแล้ว ลูกจ้างยังอาจได้รับประโยชน์เพิ่ม (Fringe Benefit) จากนายจ้างในรูปของเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดก็ได้ ดังนั้นถ้าลูกจ้างได้รับประโยชน์เพิ่ม (Fringe Benefit) ในรูปของเงิน จึงถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษี แต่ถ้าได้รับในรูปของทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใด (Benefits in Kind) แล้ว จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีก็ เฉพาะที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินเท่านั้น

ดังนั้น เงินได้จากการจ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้ จึงมีความหมายกว้างขวางกว่าพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่ถูกยกเลิกไป เพราะได้มีการเพิ่มจำนวนเงินได้จากการจ้างแรงงานที่เป็นประโยชน์เพิ่มต่าง ๆ มากขึ้น

1.2 ความเป็นมาหลังประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

หลังจากประกาศใช้ประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2481¹ ทำให้เป็นการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน จึงเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับขึ้นใหม่ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1.2.1 ความหมายของเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานในระยะแรกตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงานตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ "มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้นคือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

- (1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าธรรมเนียม

¹"พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481", ราชกิจจานุเบกษา 56 (1 เมษายน 2482), : 5.

เงินค่านายหน้า เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่าหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตน เป็นค่าจ้างแรงงาน”

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) กรณีเงินได้จากการจ้างแรงงานที่ประกาศใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ปรากฏว่าเงินได้ประเภทเงินรายปีซึ่งหมายถึงเงินที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างเป็นรายปี หรือที่ได้มีการจ่ายเป็นรายปีถูกต้องออกไป แต่ทั้งนี้ก็ไม่เป็นเหตุให้ความหมายของเงินได้จากการจ้างแรงงานที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมีความหมายแคบลงกว่าพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 เพราะเงินรายปีที่ลูกจ้างได้รับจากการจ้างแรงงานนั้นก็ถือว่าเป็นค่าจ้างอย่างเดียวกับที่ได้จ่ายให้เป็นรายชั่วโมง รายวัน หรือรายสัปดาห์ เช่นเดียวกับเงินเดือนหรือค่าจ้างตามความหมายแห่งประมวลรัษฎากรอยู่แล้ว เพียงแต่มีชื่อเรียกต่างหากออกไปเท่านั้น เช่น ถ้าจ้างเป็นรายชั่วโมง รายวัน หรือรายสัปดาห์ ก็เรียกว่า “ค่าจ้าง” แต่ถ้าจ่ายเป็นรายเดือนก็เรียกว่า “เงินเดือน” ดังนั้น ถ้าเป็นกรณีที่นายจ้างจ่ายค่าจ้างเป็นรายปี จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทค่าจ้างอย่างหนึ่งเหมือนกัน ทั้งนี้โดยมีชื่อเรียกต่างหากว่า “เงินรายปี”

1.2.2 ความหมายของเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489¹

เงินได้จากการจ้างแรงงานที่ได้บัญญัติขึ้นมาใช้แทนประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 มีดังนี้ “มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ต่อไปนี้ (1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างให้แก่ลูกจ้างของตน เป็นค่าจ้างแรงงาน”

จากการที่ได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 5 นี้ปรากฏว่า เงินได้จากการจ้างแรงงานบางประเภทตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ คือ

¹ “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489”, ราชกิจจานุเบกษา 63 (31 ธันวาคม 2489), : 744.

1. เงินค่าธรรมเนียม คือ เงินค่าตอบแทนที่ได้รับ เนื่องจากที่ได้ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้ตามที่ร้องขอ เช่น ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสมรส หรือค่าธรรมเนียมศาลในการตัดสินคดีข้อพิพาท เป็นต้น และ

2. เงินค่านายหน้า คือ เงินได้เนื่องจากการรับทำงาน เป็นผู้ชี้ช่องให้บุคคลสองคนได้ทำสัญญากัน

ผลของการตัดเงินได้ทั้งสองประเภทดังกล่าวนี้ไม่ได้ทำให้ความหมายของเงินได้จากการจ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 แคบลงแต่อย่างใด เพราะผู้ที่ได้รับเงินค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้านั้นไม่ได้มีความสัมพันธ์กับผู้ให้ในฐานะนายจ้างกับ ลูกจ้างตามสัญญาจ้าง ทั้งนี้โดย ได้จัดเข้าไว้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น (ตามบทบัญญัติของมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป)

1.2.3 ความหมายของเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496¹

เงินได้จากการจ้างแรงงานที่ได้บัญญัติขึ้นมาใช้แทนพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มีดังนี้

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ซึ่งนายจ้างจ่ายหรือได้ใช้หรือให้แก่ลูกจ้างของตน เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวปรากฏว่ามีเงินได้จากการจ้างแรงงานที่เพิ่มขึ้น คือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างให้ใช้ ทั้งนี้หมายความว่าในการจ้างแรงงานบางครั้งนายจ้างได้ให้ลูกจ้างใช้สิ่งของหรือทรัพย์สินบางอย่าง เช่น รถยนต์ โทรศัพท์ หรือสำนักงาน เป็นต้น ดังนั้นประโยชน์เพิ่มดังกล่าวนี้ถึงถือว่าเป็นเงินได้อย่างหนึ่งของลูกจ้างด้วย ทำให้เงินได้จากการจ้างแรงงานตาม

¹ "พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496" ราชกิจจานุเบกษา 70 (9 กุมภาพันธ์ 2496) : 1.

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มีความหมายกว้างขวางขึ้นกว่าพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489

1.2.4 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากการจ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508

หลังจากที่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเงินได้จากจ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แล้ว ต่อมาได้มีปัญหาการตีความเกี่ยวกับความหมายของประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ลูกจ้างได้รับว่าจะครอบคลุมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างด้วยหรือไม่ ซึ่งเรื่องดังกล่าวมีการโต้แย้งกันมากระหว่างกรมสรรพากรกับศาลฎีกา เพราะศาลฎีกาเห็นว่า ประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ลูกจ้างได้รับไม่รวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างด้วย ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 (ประชุมใหญ่) ระหว่างนายวิทย์ ภิรมย์-ภักดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โดยมีข้อเท็จจริงว่า ในปี พ.ศ. 2498 และ พ.ศ. 2499 เจ้าพนักงานประเมินได้เอาเงินภาษีเงินได้ที่บริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด ออกแทนโจทก์ จำนวน 99,189.06 บาท และ 315,454.37 บาท ตามลำดับ เข้ารวมเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(1) ของโจทก์ด้วย ซึ่งโจทก์ก็เห็นว่าไม่ถูกต้องจึงได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการประเมินของเจ้าพนักงานดังกล่าวนั้นถูกต้องแล้ว โจทก์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยจึงนำคดีมาฟ้องยังศาลแพ่ง และได้ต่อสู้คดีถึงชั้นศาลฎีกา ทั้งนี้ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่า

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ได้บัญญัติไว้ว่า "ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น"

"เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน"

มาตรา 40 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมินนั้น" คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้ใช้หรือ

ให้แก่ลูกจ้างของตน เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ปัญหาที่ว่า เงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างชำระแทนโจทก์ไปนั้นจะ เป็นเงินได้ตั้งที่ระบุไว้ในมาตรา 40 ดังกล่าวแล้วหรือไม่ ข้อที่น่าคิดเบื้องต้นแรกมีว่า ถ้าถือว่าเงินที่นายจ้างชำระค่าภาษี ให้ นั้นต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว กรณีที่นายจ้างสัญญากับลูกจ้างยอมชำระค่า ภาษีเงินได้แทนลูกจ้าง นายจ้างก็ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีแทนลูกจ้างทุกจำนวน เงินที่ลูกจ้างจะ ต้องเสียภาษี และจะต้องคิดค่าภาษีทุกจำนวนเงินที่นายจ้างชำระแทน ฉะนั้น เมื่อมีการคำนวณ ค่าภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องรับผิดชอบชำระครั้งแรกและนายจ้างชำระ เงินค่าภาษีจำนวนนี้แทนไป แล้วก็ต้องนำจำนวนเงินที่ชำระแทนไปนั้นไปคำนวณค่าภาษีเงินได้เป็นครั้งที่ 2 เมื่อคำนวณและ นายจ้างชำระแทนครั้งที่ 2 แล้วก็ต้องนำจำนวนเงินที่ชำระแทนครั้งที่ 2 ไปคำนวณค่าภาษีเงินได้ ครั้งที่ 3, 4, 5 ต้องคำนวณและชำระแทนทำนองนี้เรื่อยไป เป็นทำนองเทศนิยมไม่รู้จบ เพราะไม่มี ข้อความในประมวลรัษฎากรให้แยกได้ว่าต้องเสียภาษีในเงินที่ออกแทน เฉพาะครั้งแรกหรือเฉพาะ ครั้งหนึ่งครั้งใด จึงเห็นว่าไม่น่าจะมีระบบ เก็บภาษีซึ่งต้องคิดและต้องชำระทำนองเทศนิยมไม่รู้จบ ซึ่งถ้าหากกฎหมายมุ่งจะ เก็บภาษีในลักษณะ เช่นนั้นก็คงจะระบุไว้โดยชัดแจ้ง ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) และ (2) ตอนต้นระบุไว้ชัดแจ้งว่าเป็นเงินที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างโดยตรง และถ้าหาก ถือว่าประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น หมายถึงประโยชน์ทุกอย่างที่ลูกจ้างได้รับจากการกระทำของนายจ้าง แล้ว มาตรา 40 (1) ก็ไม่จำเป็นต้องระบุถึงเงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือบ้านที่ นายจ้างให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ศาลฎีกาประชุมใหญ่พิจารณาแล้วเห็นว่า เงินที่นายจ้างออก แทนลูกจ้างในคดีนี้ไม่ใช่เป็นเงินอันพึงประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) (2)

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1008/2507 ระหว่าง นายประจวบ ภิรมย์ภักดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โดยมีข้อเท็จจริงว่า ในปี พ.ศ. 2498 และ พ.ศ. 2499 เจ้าพนักงานประเมินได้นำเงินภาษีเงินได้ที่บริษัท บุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด ออกแทนโจทก์จำนวน 82,415 บาท และ 352,972.37 บาท ตามลำดับ เข้ารวมเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ ซึ่งโจทก์เห็นว่าไม่ถูกต้องจึงได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า เงินภาษีเงินได้ที่บริษัทบุญรอดฯ ออกแทนให้แก่โจทก์เป็นเงินได้พึงประเมินโจทก์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวจึงนำคดีมาฟ้องยังศาลแพ่งและได้ต่อสู้คดีจนถึงชั้นศาลฎีกา ทั้งนี้ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยในประเด็นปัญหาเกี่ยวกับเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างไปนั้น

ไม่ใช่เป็นเงินอันพึงประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) (2) โดยมีเหตุผล
ทำนองเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 ดังกล่าวไว้ในข้อ (1) ข้างบนนี้

สรุปได้ว่าตามคำพิพากษาศาลฎีกาประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ลูกจ้างได้รับจากการจ้างแรงงาน
นั้น ไม่ครอบคลุมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นายจ้างเสียแทนให้แก่ลูกจ้าง เพราะไม่ได้มีการ
ระบุไว้โดยชัดแจ้งในประมวลรัษฎากรเหมือนกับประโยชน์เพิ่มประเภทอื่น ๆ เช่น เงินค่าเช่า
บ้านที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า เป็นต้น

จากผลของการตัดสินตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 และ 1008/2507 ปรากฏว่า
ต่อมาได้มีการแก้ไข เงินได้จากการจ้างแรงงานโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
(ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 ดังนี้¹

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง
โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการ
ได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้
หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และ
เงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าวมีเงินได้จากการจ้างแรงงาน
เพิ่มขึ้น คือ

- 1) เบี้ยเลี้ยง คือ เงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าอาหาร เนื่องจากลูกจ้างต้อง
ไปปฏิบัติงานนอกสถานที่
- 2) เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น คือ ในการจ้างแรงงาน
นายจ้างอาจจะออกเงินค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่นให้แทนลูกจ้างนอกเหนือจาก เงินเดือนหรือ
ค่าจ้างที่ได้รับ เช่น เงินค่าภาษีเงินได้หรือภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

¹ "พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508",
ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ) 82 (31 ธันวาคม 2508) : 35.

ดังนั้นการที่บัญญัติเงินค่าเบี้ยเลี้ยงและในตอนท้ายของมาตรา 40 (1) ที่ว่า
เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน” ทำให้เงินได้จากการ
จ้างแรงงานตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508
สามารถครอบคลุมถึงประเภทของเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างทั้งหมด ทั้งนี้โดยมีความหมาย
กว้างกว่าพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

แต่การบัญญัติเงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้นไม่ได้ทำให้ความหมาย
ของเงินได้จากการจ้างแรงงานกว้างขึ้น เพราะประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ซึ่งนายจ้างจ่ายแก่ลูกจ้าง
ของตน เนื่องจากการจ้างแรงงานตามบทบัญญัติเดิมคือ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 สามารถครอบคลุมถึงเงินได้ประเภทนี้อยู่แล้ว ดังนั้น การที่กรม
สรรพากรได้เพิ่มเติมเงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้เข้าไว้ในความหมายของมาตรา 40(1)
ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 จึงมีวัตถุประสงค์
ก็เพื่อประโยชน์ของความชัดเจนในชนิดของเงินได้และป้องกันปัญหาในการตีความของศาลยุติธรรม
ว่า เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้แทนลูกจ้างไม่ใช่เงินได้ เนื่องจากการจ้างแรงงาน
ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2.5 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามพระราช
กำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527

ต่อมาทางกรมสรรพากรได้ออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่
13) พ.ศ. 2527 โดยแก้ไขเปลี่ยนแปลงเงินได้จากการจ้างแรงงาน ดังต่อไปนี้¹

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงิน
ค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าใน
ทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง
เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด ขำเห็บจ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของ

¹ "พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527",
ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ) 199 (31 ธันวาคม 2527)

การได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้าง มีหน้าที่ต้องชำระและ เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ฯลฯ

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับ เงินได้ ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภท และของปีภาษี เดียวกันกับ เงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น

ตามพระราชกำหนดแก้ไข เพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าวข้างบนนี้ ทำให้เป็น ประโยชน์อย่างยิ่งในความขัดแย้งของชนิด เงินได้พึงประ เหมน เนื่องจากการจ้างแรงงานยิ่งขึ้น ต่อไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย