

บทวิเคราะห์การคำนวณภาษีนายจ้างออกให้

5.1 ทฤษฎีการผลักรภาษีได้ยากของภาษีทางตรง

5.1.1 ประวัติความเป็นมา

นักเศรษฐศาสตร์แห่งสำนักธรรมชาตินิยม (Physiocrat) ได้เป็นผู้ริเริ่มแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็นภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม ซึ่งต่อมา John Stuart Mill นักเศรษฐศาสตร์สำนักคลาสสิกได้มีความเห็นเช่นเดียวกัน โดยมีความเห็นว่าการแบ่งประเภทของภาษีอากรควรที่จะได้หยิบยกเอา เรื่องการประเมินภาษีขึ้นมาพิจารณาเป็นหลัก เขามีความเห็นที่ว่าภาษีประเภทใดก็ตามถ้าหากทำการจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย เป็นผู้รับภาระภาษีนั้นจริง ๆ แล้ว ภาษีชนิดนั้นจึงจะจัดว่าเป็นภาษีทางตรง แต่ถ้าภาษีประเภทใดที่จัดเก็บโดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักรภาษีไปให้ผู้อื่นรับแทนได้แล้ว ภาษีชนิดนั้นต้องจัดว่าเป็นภาษีทางอ้อม¹ ด้วยเหตุนี้ จึงได้ยึดถือเป็นหลักการในเวลาต่อมาว่า ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั้นเสียเอง ไม่สามารถผลักรภาระของภาษีดังกล่าวไปให้แก่ผู้อื่นได้ หรือถ้าจะผลักรได้ก็ยากมาก ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั้นไว้ทั้งหมด หรือเป็นส่วนใหญ่ เขาสามารถที่จะผลักรภาระของภาษีที่เขาได้เสียไปนั้นทั้งหมด หรือส่วนใหญ่ไปให้แก่ผู้อื่นได้²

¹ John Stuart Mill, Principles of Political Economy (London : Routledge, 1891), Book v, chap. 3.

² สำหรับข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อม ศึกษารายละเอียดได้จาก Alan R. Prest, "On the Distinction between Direct and Indirect Taxation," in Public Finance, Planning and Economic Development, ed. Wilfred L. David (London : Macmillan, 1973), pp. 44-54.

5.1.2 การผลักระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า เป็นภาษีทางตรง ภาระภาษีจึงตกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่อาจจะผลักระภาษีต่อไปได้ เพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บจากเงินได้สุทธิ หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว ซึ่งจะไม่กระทบกระเทือนถึงต้นทุนการผลิต จึงไม่มีส่วนที่จะกระทบถึงอุปทานทั้งหลาย¹ และการจัดเก็บก็สอดคล้องกับเหตุการณ์และสภาพแวดล้อมของผู้เสียภาษี เช่น จัดเก็บตามความสามารถให้การลดหย่อนตามขนาดของครอบครัว และจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า เป็นต้น นอกจากนี้จะไม่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน เกิดขึ้นอีกหลังจากเสียภาษีแล้ว การจัดเก็บภาษีจึงไม่กระทบกระเทือนถึงระดับการลงทุน การจ้างงาน และราคาสินค้า อีกทั้งจัดเก็บจากเงินได้ทุกแหล่ง เสมอเหมือนกันหมด โดยมีข้อยกเว้นให้เพียงในขอบเขตอันจำกัดมาก การที่ผู้มีเงินได้จะหลีกเลี่ยงหรือผลักระภาษี จึงกระทำได้น้อย²

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในปัจจุบันได้มีวิธีการหาเงินได้ที่สลับซับซ้อนขึ้น จึงมีเงินได้มากประเภทขึ้นและผู้หารายได้สามารถจะเลือกอาชีพต่าง ๆ ได้ง่ายขึ้น อีกทั้งทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ก็เริ่มสลับซับซ้อนมากขึ้นพอที่จะใช้อธิบายปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจที่สลับซับซ้อนได้ จึงเริ่มมีความเข้าใจกันว่า การผลักระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นสิ่งที่ทำได้ แต่โดยปกติทำได้ยากจึงมักจะยังถือกันว่ายังผลักระไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ถ้าหากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจากรายได้เพียงบางประเภทแต่ยกเว้นรายได้ประเภทอื่น ๆ การผลักระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็จะทำได้ง่ายเข้ามาก แต่อาจจะต้องอาศัยระยะเวลาบ้าง เพราะประชาชนก็จะเสี่ยงจากการหารายได้ประเภทที่ต้องเสียภาษี แล้วหันไปหารายได้ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษี ทำให้อุปทานของแรงงานในอาชีพที่ต้องเสียภาษีลดน้อยลง ในระยะ

¹Allen Edward D. and Brownlee O.H., The Economics of Public Finance (New York : Prentice-Hall Inc., 1947), p. 236.

²ปรีดา นาคเนาติม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523), หน้า 100-101.

ล้นค่าจ้างหรือผลตอบแทนอาจจะไม่เพิ่มขึ้น แต่ในระยะเวลายาว เมื่ออุปทานแรงงานลดลง (แต่ อุปสงค์หรือความต้องการเพิ่มขึ้น) ค่าจ้างหรือเงินได้จากอาชีพ เหล่านั้นก็ย่อมจะต้อง เพิ่มขึ้น (การผลักระภาษีก็เกิดขึ้น) หรือในกรณีมีการยกเว้นภาษีแก่เงินได้แต่ละประเภทไม่เท่าเทียม กัน เป็นต้นว่า ถ้าเป็นรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารยกเว้นภาษีให้ร้อยละ 50 ของเงินได้ แต่ถ้าเป็นรายได้จากการค้าหุ้น ยกเว้นภาษีให้ร้อยละ 20 ของเงินได้ ก็ย่อมมีการไหลของ เงินทุนจากการค้าหุ้นไปสู่การฝากเงินธนาคาร รายได้จากการลงทุนซื้อหุ้นหรือฝากเงินธนาคารอาจ จะมีทางผลักระภาษีได้อีกทางหนึ่งคือ ถ้าหากมีการเก็บภาษีภายในประเทศสูงมากแล้ว เงินทุน ภายในประเทศจะไหลออกไปต่างประเทศมากขึ้น เพราะการไหลของเงินระหว่างประเทศใน ระบบการ เงินระหว่างประเทศในปัจจุบันทำได้ง่าย เมื่อทุนภายในประเทศลดน้อยลงอัตราดอกเบี้ย ก็เพิ่มขึ้น หรือกรณีผู้เสียภาษีประกอบอาชีพด้านการค้าขาย หากกำไรจากการค้าขาย (หลัง จากการเสียภาษี) ต่ำลงไปมากจนไม่สมควรเสี่ยงดำเนินกิจการต่อไปได้ หรือไม่คุ้มกับอัตรา ดอกเบี้ยปกติในท้องตลาด ผู้เสียภาษีก็ย่อมจะผลักระภาษีของตนต่อไป โดยอาจจะไม่เกิดขึ้นใน ระยะแรก แต่ในระยะยาวผู้เสียภาษีย่อมจะต้องพยายามหาทางลดหย่อนหรือผลักระภาษีด้วยการ ขึ้นราคาสินค้า หรือลดอัตราค่าจ้างแรงงานหรือวัตถุดิบลง ซึ่งจะผลักรไปได้แค่ได้นั้นย่อมขึ้นอยู่กับ ปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความยืดหยุ่นของการเสนอซื้อ ลักษณะของสินค้าหรือตลาด เป็นต้น¹

5.1.3 การผลักระภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน

สำหรับภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงานนั้น ในทางทฤษฎี เชื่อกันว่าผู้เสียภาษีไม่อาจ ผลักระได้ เพราะตามทฤษฎีประสิทธิภาพการผลิตส่วนเพิ่มของค่าจ้าง (marginal productivity theory of wages)² การชำระภาษีเงินได้นั้น หากได้มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพ การผลิตของแรงงานแต่อย่างใดไม่ เมื่อประสิทธิภาพการผลิตของแรงงานไม่เปลี่ยนแปลงอัตรา ค่าจ้างหรือเงินเดือนก็ย่อมไม่เปลี่ยนแปลงด้วย ด้วยเหตุนี้ การเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ผู้เสียภาษีจึงไม่อาจผลักระภาษีไปข้างหน้า ให้แก่นายจ้างด้วยการ เรียกร้องให้เพิ่มค่าจ้างหรือ

¹ดร. อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร : บริษัท บพิธ จำกัด, 2518), หน้า 330-332.

²ผศ. สุณี ฉัตราคม, ค่าจ้างและทฤษฎีค่าจ้าง, พิมพ์ครั้งที่ 2.(กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2525), หน้า 26-33.

เงินเดือนได้ แต่อาจผลักราคาภาษีไปข้างหลัง ให้แก่นายจ้างได้ เนื่องจากการเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงานอาจเป็นการบั่นทอนกำลังใจในการทำงานของผู้เสียภาษี ยังผลให้อุปทานของแรงงานลดลง ผลที่เกิดต่อมาก็คือ marginal revenue productivity (MRP) เพิ่มขึ้น และทำให้อัตราค่าจ้างเพิ่มขึ้นอีกทอดหนึ่ง¹ อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์ภาวะภาษีและผลต่าง ๆ ที่เกิดจากการเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงานในปัจจุบัน ปรากฏผลสรุปได้ดังนี้

(1) การวิเคราะห์ผลของภาษีในตลาดที่มีการแข่งขันกันมาก

จากการวิเคราะห์แบบดุลยภาพเฉพาะอย่างหรือบางส่วน ซึ่งเป็นการวิเคราะห์เพื่อดูผลของภาษีที่มีต่อชั่วโมงการทำงานและอัตราค่าจ้างแรงงาน ผลที่เกิดขึ้นย่อมแตกต่างกันแล้วแต่กรณีดังต่อไปนี้ คือ

(ก) กรณีที่อุปทานของแรงงานไม่มีความยืดหยุ่นเลย ในกรณีเช่นนี้ ลูกจ้างไม่มีอำนาจในการต่อรองเลย ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นจะตกเป็นภาระของลูกจ้างทั้งหมด ลูกจ้างจึงเป็นผู้แบกรับภาระภาษีไว้แต่เพียงผู้เดียว

(ข) กรณีที่อุปทานของแรงงานมีความยืดหยุ่นพอสมควรในกรณีเช่นนี้ ลูกจ้างมีอำนาจการต่อรองอยู่บ้าง ทำให้ลูกจ้างสามารถเรียกร้องค่าจ้างเพิ่มเติมให้สูงขึ้นได้ ผลของการจัดเก็บภาษีจึงทำให้ลูกจ้างเป็นผู้แบกรับภาระภาษีบางส่วนไว้ และนายจ้างจะเป็นผู้แบกรับภาระภาษีส่วนที่เหลือ สำหรับภาระภาษีจะตกแก่ฝ่ายลูกจ้างหรือนายจ้างมากน้อยเพียงใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับอำนาจการต่อรองของลูกจ้าง หรือความยืดหยุ่นของเส้นอุปทานของแรงงานนั้น เป็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าลูกจ้างมีอำนาจการต่อรองน้อย ลูกจ้างก็จะต้องรับภาระภาษีเป็นส่วนใหญ่ แต่ถ้าลูกจ้างมีอำนาจการต่อรองสูง นายจ้างก็จะเป็นฝ่ายที่รับภาระภาษีเป็นส่วนใหญ่

(2) การวิเคราะห์ผลของภาษีในตลาดที่มีการแข่งขันน้อยหรือมีการผูกขาด

สำหรับภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน โดยปกติแล้วมักจะไม่สามารถผลักราคาภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ อย่างไรก็ตาม ถ้าสหภาพแรงงานมีอิทธิพลในการต่อรองสูงมาก ก็อาจจะผลักราคาภาษีไปให้แก่นายจ้างในรูปของการเรียกร้องค่าจ้างแรงงานที่สูงขึ้น แต่โดยทั่วไปแล้วทำได้ยากมาก

¹ รั้งสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร (พระนคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 98-99.



การเรียกร้องให้นายจ้างเพิ่มอัตราค่าจ้างให้สูงขึ้นเพื่อชดเชยค่าภาษีที่ต้องเสียไป อาจจะเนื่องจากรายได้ที่เหลือจากการเสียภาษีอยู่ในระดับที่ไม่พอประทังชีวิต หรือไม่พอจะรักษามาตรฐานการครองชีพตามปกติ หรืออาจจะยังไม่พอใจในระดับรายได้ที่ได้รับอยู่แล้ว¹

จากที่ได้กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่า ภาษีทางตรงนั้นโดยสภาพแล้ว เป็นภาษีซึ่งยากที่จะผลักภาระให้ผู้อื่นเสียแทนได้ กล่าวคือ สามารถผลักภาระภาษีได้เหมือนกันแต่ว่าผลักได้ยากมาก ซึ่งตรงกันข้ามกับภาษีทางอ้อมที่สามารถผลักภาระภาษีได้ง่าย เช่น ภาษีการค้า ถ้าเสียภาษีไปเท่าไร ก็บวกไว้ในราคาสินค้า ผู้ซื้อสินค้าก็จะเป็นผู้เสียภาษีแทน เป็นต้น ด้วยเหตุนี้จึงมักจะยังคงถือว่าภาษีทางตรงผลักภาระภาษีไม่ได้

5.2 หลักการคำนวณที่สอดคล้องกับทฤษฎีภาษีทางตรง

5.2.1 การวิเคราะห์ในแง่การผลักภาระภาษีกับสิ่งกับรายได้ (Tax Shifting and Concept of Income)

ในทางทฤษฎี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงซึ่งมีคุณสมบัติในแง่ที่ไม่อาจผลักภาระให้ผู้อื่นเสียแทนได้ดังกล่าวแล้ว ด้วยเหตุนี้หากมีผู้เสียแทน เมื่อใด² ก็จะทำให้ผู้มีเงินได้

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย
(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 227-232.

² ถ้าเป็นกรณีเสียแทนให้ตามความตกลง อาจจะเรียกว่า เป็นการผลักภาระภาษีโดย
สัญญา. Louis M. Brown, "Shifting the Burden of Income Taxes by Contract,"
University of Pennsylvania Law Review 96(1948) : 822-839.

มีการเพิ่มขึ้นซึ่งอำนาจของเขาที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ตามนิยามของ Haig ดังนั้นก็เท่ากับว่ามีเงินได้ มีเงินได้เพิ่มขึ้น เท่ากับจำนวนภาษีที่มีผู้ชำระแทน¹ ฉะนั้นเขาจะมีฐานภาษีเท่ากับ เงินได้ปกติรวมทั้งภาษีที่ผู้อื่นออกให้ทั้งหมด

ดังนั้น ในกรณีภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ถ้านายจ้างออกให้ก็ต้องผลกกลับหรือบวกกลับมาเป็นเงินได้ของลูกจ้างด้วย ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินเดือน ๆ ละ 5,000 บาท นาย ข. มีเงินเดือน ๆ ละ 5,000 บาท ทั้งคู่เป็นคนโสด เช่นนี้ นาย ก. และนาย ข. มีอำนาจที่จะสนองความต้องการของตนเท่ากัน แต่ถ้านาย ก. มีเงินเดือน ๆ ละ 5,000 บาท นายจ้างออกภาษีให้สมมติว่าจำนวน 200 บาท นาย ก. มีเงินกลับบ้านทุก ๆ เดือน 5,000 บาท นาย ข. มีเงินเดือน ๆ ละ 5,000 บาท นาย ข. ต้องชำระภาษีเอง นายจ้างหักไว้ ณ ที่จ่าย 200 บาท นาย ข. มีเงินกลับบ้าน 4,800 บาท เช่นนี้ อำนาจที่จะสนองความต้องการของ นาย ก. จะมากกว่านาย ข. จำนวน 200 บาท เท่ากับจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้²

5.2.2 การวิเคราะห์ในแง่ความเป็นธรรมในการเสียภาษี (The Equity Principle of Taxation)

เนื่องจากภาษีเงินได้จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay Principle) ซึ่งมีรากฐานในทางทฤษฎีมาจากหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) และโดยอาศัยทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Theory) จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ

(1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) กำหนดว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ในลักษณะที่ว่า "Equals should be treated equally"

¹ถือว่าได้รับประโยชน์ที่สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ ตามที่เรียกว่า "money's worth"

²กาญจนา นิมมานเหมินท์, "เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 5", หน้า 25-26.

(2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) กำหนดว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษี (taxpaying circumstance) ที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันในลักษณะที่ว่า "Unequals should be treated unequally"¹

ดังนั้น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี และคำนึงถึงฐานะหรือสภาพทาง เศรษฐกิจและสังคมของแต่ละบุคคลอันเป็นแนวทางในการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคม อาทิ เช่น การคำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษี เป็นต้น จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมก็ต่อ เมื่อยึดหลักที่ว่า

ผู้มีเงินได้สุทธิ (net income) ที่เท่ากัน จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และผู้มีเงินได้สุทธิที่แตกต่างกัน ก็ควรจะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน

สำหรับกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้างนั้น นอกจากยึดถือหลักดังกล่าวแล้ว ยังต้องพิจารณาหรือคำนึงถึงรายรับ (Earning) หลังจากผ่านการเสียภาษีหรือรายรับสุทธิ ซึ่งเรียกว่า "เงินรับกลับบ้าน" (Take-home-pay)² อีกด้วย จึงอาจกล่าวได้ว่า

ผู้มีเงินรับกลับบ้านที่เท่ากัน จะต้องผ่านการเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และผู้มีเงินรับกลับบ้านที่แตกต่างกัน ก็ควรจะผ่านการเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน

ดังนั้น จากกรณีตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า ทั้งนาย ก. และนาย ข. มีฐานะทางครอบครัวเหมือนกัน คือ ทั้งคู่เป็นคนโสด ได้รับเงินรับกลับบ้านประเภทเดียวกัน แต่นาย ก. มีเงินรับกลับบ้านทุก ๆ เดือน 5,000 บาท ส่วนนาย ข. มีเงินรับกลับบ้าน 4,800 บาท โดยที่ทั้งคู่คงเสียภาษีเงินได้เดือนละ 200 บาท เท่ากัน³ กรณีจึงกลายเป็นว่า ผู้มีเงินรับกลับบ้าน

¹ เกริก เกียรติ พิพัฒน์ เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 158-163.

² แม้แต่ทางด้านแรงงาน โดยทั่วไปแล้วจะสนใจรายได้ในรูปนี้ เป็นพิเศษกว่ารายได้รูปอื่น เพราะเป็นรายได้ที่แรงงานสามารถนำไปใช้จ่ายได้จริงทั้งหมดเพื่อการครองชีพ

³ ผู้มีเงินได้ คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ว่าจะมิใช่ผู้ชำระภาษีหรือออกภาษีแทนให้หรือไม่ก็ตาม

ไม่เท่ากัน แต่กลับมาเสียภาษีเท่ากันได้ จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีขึ้นได้ ด้วยเหตุนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้จาก เงินภาษีที่นายจ้างออกให้แทนนาย ก. จำนวน 200 บาท ซึ่งถือว่าเป็นส่วนเพิ่มของอำนาจที่จะสนองความต้องการของนาย ก. ที่มากกว่านาย ข. ($5,000 - 4,800 = 200$ บาท) ย่อมก่อให้เกิดความเท่าเทียม, ความเสมอภาค หรือความยุติธรรม, ความเป็นธรรมในการเสียภาษีขึ้นได้ในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน

5.2.3 หลักการหลักกลับทุกครั้งที่ออกภาษีเงินได้ให้ (Pyramid Method)

ปัญหาที่จะต้องวิเคราะห์ต่อไปก็คือ เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้นั้น จะต้องบวกกลับมาเป็นเงินได้ของลูกจ้างอย่างไร

เกี่ยวกับเรื่องนี้ เมื่อพิจารณาถึงธรรมชาติของภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้แล้ว ย่อมไม่เหมือนกับ fringe benefits อย่างอื่นที่นายจ้างจัดสรรมาให้แก่ลูกจ้าง กล่าวคือ ถ้าเป็น fringe benefits ที่อยู่ในรูปของทรัพย์สิน ข้าวของ เงินทอง หรือประโยชน์อย่างอื่น ก็สามารถบวกกลับได้เพียงหนเดียวแล้วก็คำนวณเสียภาษีไป นอกจากนี้ ถ้าเป็นเงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีอากรอื่น เช่น ภาษีการค้า หรือภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น ก็สามารถบวกกลับได้เพียงครั้งเดียวแล้วคำนวณภาษีเงินได้ไปตามปกติ เช่นเดียวกัน แต่สำหรับภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ นั้น เมื่อบวกกลับมาเป็นเงินได้ของลูกจ้างแล้วคำนวณภาษีอีกครั้งหนึ่ง การคำนวณภาษีครั้งนี้จะได้จำนวนภาษีมากกว่าครั้งแรก เมื่อนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วโดยนายจ้างออกแทนให้มาหักออก ก็จะมีภาษีเงินได้ที่ต้องเสียเพิ่มเติม ในกรณีเช่นนี้ จะต้องพิจารณาว่าภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากที่ต้องเสียเดิมใครจะเป็นคนเสีย ซึ่งโดยปกติแล้วลูกจ้างต้องเป็นผู้เสีย แต่ถ้านายจ้างออกให้ก็ต้องบวกกลับมาเป็นเงินได้ของลูกจ้างอีก และในกรณีนายจ้างตกลงออกให้จนหมดหรือทั้งหมดตลอดไป ก็หมายถึงว่านายจ้างจะเป็นคนเสีย โดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าวเลยสำหรับปีภาษีนั้น ในกรณีเช่นนี้จึงทำให้มีการบวกกลับหลายครั้งจนกว่าจะไม่มีผลต่างให้เสียภาษีเพิ่มเติมอีก และจะมีมากครั้งถ้าลูกจ้างมีเงินได้อยู่ในระดับสูง การคำนวณเช่นนี้ยึดถือหลักการว่าการผลักภาระภาษีเงินได้ไปให้คนอื่นเสียแทน จะต้องผลักกลับมาเป็นเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และจะต้องผลักกลับมาทุกครั้งที่มีการผลักไปให้คนอื่นเสียแทน อันเป็นการสอดคล้องกับทฤษฎีภาษีทางตรงและสั่งกับรายได้

ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน¹

ดังนั้น จากข้อเท็จจริงตามตัวอย่างข้างต้น จะมีวิธีการคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้แทน นาย ก. ดังนี้

| | | |
|---------------------------------------|----------------------------------|---|
| เงินได้ตลอดปีของนาย ก. | $5,000 \times 12 =$ | 60,000 บาท |
| หักค่าใช้จ่าย 30 % ไม่เกิน 30,000 บาท | $\frac{60,000 \times 30}{100} =$ | 18,000 บาท |
| หักค่าลดหย่อนตัวผู้มีเงินได้ | | = 12,000 บาท |
| เงินได้สุทธิของนาย ก. | | = (60,000 - 18,000) - 12,000 บาท = 30,000 บาท |

$$30,000 \text{ บาท แรก} \quad \text{ภาษี} \quad 7 \%$$

$$\text{ภาษีเงินได้ตลอดปี} = \frac{30,000 \times 7}{100} \text{ บาท}$$

$$= 2,100 \text{ บาท}$$

ถ้าภาษีจำนวน 2,100 บาท นายจ้างออกภาษีให้นาย ก. ภาษีจำนวนนี้จะต้องถือเป็นเงินได้ของนาย ก. ฉะนั้น ในการคำนวณภาษีจะต้องบวกจำนวน 2,100 เป็นเงินได้ แล้วจึงคำนวณภาษี

$$\text{เงินได้พึงประเมินของนาย ก.} = (5,000 \times 12) + 2,100 \text{ บาท}$$

$$= 62,100 \text{ บาท}$$

$$\text{หักค่าใช้จ่าย 30 \% ไม่เกิน 30,000} = \frac{62,100 \times 30}{100}$$

$$= 18,630 \text{ บาท}$$

¹ ศ.กาญจนา นิมมานเทมินท์, "หลักการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีให้กับลูกจ้าง," เรื่องฟ้า 7 (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2526) : 20-24.

| | |
|-------------------------------|-------------------------------------|
| หักค่าลดหย่อนตัวผู้มีเงินได้ | = 12,000 บาท |
| เงินได้สุทธิของนาย ก. | = (60,000+2,100)-18,630-12,000 บาท |
| | = 31,470 บาท |
| 30,000 บาท แรก ภาษี | = 7 % |
| | = $\frac{30,000 \times 7}{100}$ บาท |
| | = 2,100 บาท |
| เกิน 30,000 แต่ไม่เกิน 60,000 | = 10 % |
| 1,470 | = $\frac{1,470 \times 10}{100}$ บาท |
| | = 147 บาท |
| รวมภาษีทั้งสิ้น | = 2,100+147 บาท |
| | = 2,247 บาท |
| ภาษีชำระไว้แล้ว | = 2,100 บาท |
| ภาษีที่ชำระเพิ่ม | = 2,247-2,100 บาท |
| | = 147 บาท |

ถ้าในชั้นนี้ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มจำนวน 147 บาท นาย ก. ชำระเอง ภาระภาษีก็จะหยุดแค่นาย ก. แต่ถ้านายจ้างออกภาษีจำนวน 147 บาทนี้ให้กับนาย ก. อีก ภาระภาษีก็จะ เป็นเช่นเดียวกับการคำนวณข้างต้นอีก จนกว่าจะไม่มีผลต่างให้เสียภาษีเพิ่ม เดิมอีกต่อไป¹

การคำนวณตามวิธีข้างต้น ศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 (ประชุมใหญ่) และ ที่ 1008/2507 เรียกว่าเป็นการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จัก ทั้งนี้ เนื่องจากเห็นว่า ต้องคำนวณ บวกกลับซ้ำแล้วซ้ำอีกไม่รู้จัก ซึ่งความจริงแล้วมันจบ แต่ว่าหลายครั้งจนกว่าจะจบ กล่าวคือ จนกว่าจะไม่มีผลต่างให้เสียภาษีเพิ่ม เดิมอีกดังกล่าวดังกล่าวแล้ว และเป็นวิธีการคำนวณที่กรมสรรพากร ยึดถือปฏิบัติมาโดยตลอด ซึ่งในกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ทั้งหมดสำหรับปีภาษีหนึ่ง ๆ นั้น

¹ กาญจนา นิยมานเหมินทร์, "เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 5", หน้า 26-27.

จะเรียกว่า เป็นการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ เนื่องจากใช้สูตรสำเร็จช่วยในการคำนวณภาษินั้นเอง¹

โดยเหตุที่เป็นวิธีการคำนวณที่มีการบวกกลับหลายครั้ง จึงทำให้มีจำนวนภาษินที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก เมื่อเทียบกับจำนวนภาษินในกรณีลูกจ้างเสียด้วยตนเอง และบางครั้งอาจจะมีจำนวนภาษินมากกว่ารายได้รับสุทธิที่ลูกจ้างได้รับอีกด้วย² จึงทำให้นายจ้างซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษินเกิดความรู้สึกว่าการคำนวณภาษินในลักษณะเช่นนี้ไม่เป็นธรรม เพราะจะต้องใช้เงินเป็นจำนวนมากในการออกค่าภาษินเงินได้ให้แทนลูกจ้าง อย่างไรก็ตาม ในทางทฤษฎีแล้วการคำนวณเช่นนี้ย่อมเป็นวิธีการคำนวณที่ถูกต้อง

หลักการตามที่ได้กล่าวมาแล้วนี้ มิได้จำกัดแต่เฉพาะกรณีนายจ้างออกภาษินเงินได้ให้แทนลูกจ้างเท่านั้น แต่ยังใช้กับกรณีการออกภาษินเงินได้ให้ในกรณีอื่น ๆ อีก เช่น ผู้เช่าออกภาษินเงินได้จากค่าเช่าให้แทนผู้ให้เช่า หรือผู้ซื้อออกภาษินเงินได้จากราคาสินค้าให้แทนผู้ขาย เป็นต้น

5.3 วิเคราะห์การตีความของศาลฎีกา

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาสามฉบับ ซึ่งได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่), 988/2519 และ 580/2521 พอดีจะแบ่งการวิเคราะห์ที่ออกได้ดังนี้

¹รายละเอียดปรากฏในบทที่ 4 ดังกล่าวแล้ว

²ดูตารางที่ 4.9 ในบทที่ 4 หน้า 114.

5.3.1 คำวินิจฉัยเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้และวิธีการคำนวณ

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้าง ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) จะทราบว่าเป็นเงินได้จำนวนเท่าใด จะต้องทราบเสียก่อนว่าหากนายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้ ลูกจ้างผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินของตนเป็นจำนวนเท่าใด และภาษีเงินได้ซึ่งลูกจ้างจะต้องเสียจำนวนนี้ หากนายจ้างจะออกให้ก็จะต้องนำมารวมกับเงินได้พึงประเมิน เดิมของลูกจ้าง เพื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้างผู้นั้น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40(1) แต่จะคำนวณเท่านั้นคือไปซ้ำแล้วซ้ำอีกจนยอดเงินภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงหรือแบบทศนิยมไม่รูด อันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จดังที่กรมสรรพากรคำนวณหาได้ไม่¹

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวแสดงว่า เงินได้ เป็นค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ นั้นถือเอายอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกเท่านั้น ไม่ใช่จำนวนเงินภาษีที่นายจ้างออกให้นำ

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่), 988/2519 และ 580/2521.

ส่งจริงทั้งหมดในปีภาษีนั้น และต้องนำมารวม เป็น เงินได้ เพื่อคำนวณภาษีเพียงครั้ง เดียวก็ เป็นอัน เสร็จสมบูรณ์

การวิเคราะห์เกี่ยวกับเรื่องนี้ จึงจำต้องพิเคราะห์ถึงบทบัญญัติมาตรา 40 (1) แห่ง ประมวลรัษฎากร ซึ่งจากการพิจารณาลักษณะของบทบัญญัติดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่า เป็นบท บัญญัติที่กฎหมายมุ่งกำหนดถึงประเภทหรือลักษณะของเงินได้ชนิดต่าง ๆ ที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ด้วยเหตุนี้ วลีที่ว่า "เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" จึงมีขอบเขต ความหมายเพียงเฉพาะว่า เป็นเงินได้พึงประเมินเท่านั้น มิได้มีความหมายขยายถึงจำนวนภาษี และวิธีการคำนวณแต่อย่างใด

ดังนั้น ในการพิจารณาถึงจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ จึงต้องพิเคราะห์ในแง่ของ ข้อเท็จจริง (fact) มิใช่การพิเคราะห์หรือตีความวลีในบทบัญญัติ มาตรา 40(1) ดังกล่าวนั้น แต่อย่างใด กล่าวคือ จะมีจำนวนเท่าใดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับความประสงค์ของนายจ้างว่าจะออกให้ เพียงครั้งเดียว ออกให้ครั้งต่อ ๆ ไป เป็นจำนวนแน่นอน หรือออกให้ทั้งหมดตลอดไป โดยให้ เสร็จสิ้นไปในปีภาษีหนึ่ง ๆ หรือประสงค์ที่จะออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างจะต้อง เสีย เพิ่ม เติม ให้ในปี ถัดไป อันจะเป็นผลให้ไม่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกในปีภาษีนั้นแต่จะต้องนำไปรวม เป็น เงินได้ของปีถัดไป เป็นต้น ส่วนความประสงค์ของนายจ้างจะมีผลผูกพัน เพียงใดนั้นจะได้กล่าวต่อไปในภายหลัง

สำหรับวิธีการคำนวณภาษีนั้น เมื่อมิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้ เป็นอย่าง อื่นก็ต้องคำนวณตามวิธีการปกติในมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนจะคำนวณกันกี่ครั้ง นั้นก็ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะการออกภาษีให้ของนายจ้าง ถ้านายจ้างออกให้เพียงครั้งเดียว ก็ให้นำ เอาเงินภาษีจำนวนนั้นมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีนั้น แล้วคำนวณ ภาษีเพียงครั้งเดียว เป็นครั้งที่สอง ส่วนภาษีที่ต้องเสีย เกินกว่านั้น ลูกจ้างต้อง เป็นผู้ชำระเอง แต่ถ้านายจ้างออกให้ทั้งหมดตลอดไปโดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าว เลยในปีภาษีนั้น ก็ย่อมหมายถึง นายจ้างออกภาษีให้ทุกครั้งที่ลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระในปีภาษีนั้น กรณีเช่นนี้จึง ต้องคำนวณกันตามมาตรา 48 (1) ทุกครั้งที่นายจ้างออกภาษีให้ เพราะถือว่าเงินที่นายจ้างออก ให้เป็นค่าภาษีเงินได้นั้น เป็นเงินได้พึงประเมินตามบทบัญญัติมาตรา 40 (1) ซึ่งจะต้องนำมารวม กับเงินได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้าง เป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้างผู้นั้น และจากการ คำนวณแต่ละครั้งจะปรากฏว่ามีจำนวนภาษีที่ลูกจ้างจะต้องชำระเพิ่ม เติม เกิดขึ้น แต่จะมีจำนวน

ลดน้อยลงไปเรื่อย ๆ จนในครั้งที่สุดจะไม่มีภาษีที่ลูกจ้างจะต้องชำระเพิ่มเติม เกิดขึ้นอีกเลย การคำนวณจึงต้องยุติเพียงแค่นั้น

ด้วยเหตุนี้ การที่ศาลฎีกาถือว่า เงินได้เป็นค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีจำนวนเท่ากับยอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกเท่านั้น โดยความเคารพอย่างสูงแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่า ศาลฎีกาไม่น่าที่จะตีความสรุปหรือจำกัดขอบเขตจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ตามบทบัญญัติมาตรา 40(1) เพียงเท่านั้น เพราะการตีความเช่นนั้นย่อมเป็นการตีความขยายตัวบทมาตรา 40(1) ซึ่งมีความหมายเพียงเฉพาะเรื่องการมีสภาพหรือลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินเท่านั้น อีกทั้งถ้อยคำหรือข้อความของบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ก็มีความชัดเจนอยู่แล้ว ส่วนเรื่องจำนวนภาษีและวิธีการคำนวณ เป็นเรื่องที่อยู่นอกเหนือจากความมุ่งหมายของบทบัญญัติมาตรา 40(1)¹ ดังกล่าวแล้ว และถ้ามีความมุ่งหมายให้มีการคำนวณเป็นพิเศษนอกเหนือจากการคำนวณตามมาตรา 48(1) แล้ว ก็คงจะได้มีการบัญญัติเอาไว้พร้อมกับการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(1) ใน พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 แล้ว อย่างไรก็ตามวิธีการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จบหรือการคำนวณโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ในกรณีนายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้ทั้งหมดตลอดไปในปีภาษีนั้น ดูอย่างผิวเผินแล้วอาจจะเห็นว่าเป็นวิธีการคำนวณแบบแหวกแนว (absurd) แต่เมื่อได้พิจารณาอย่างสมเหตุสมผลแล้วจะเห็นได้ว่า เป็นวิธีการคำนวณที่สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 40(1) และก่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริงโดยเฉพาะในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาถึงจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ และวิธีการคำนวณภาษีนั้น จะต้องแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน คือ

¹ จากการพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 40(2) และมาตราอื่น ๆ ในประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ไม่ปรากฏข้อความใดเลยที่กำหนดว่า ค่าภาษีนายจ้างออกให้ เฉพาะที่ได้จากการคำนวณครั้งแรกเท่านั้น ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

ก. เกี่ยวกับช่วงระยะเวลาของเงินได้

1. กรณีนายจ้างประสงค์ออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างจะต้อง เสีย เพิ่มเติมให้ภายในปีภาษีนั้น

ในกรณีเช่นนี้ เงินภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมย่อมถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีนั้น จึงต้องคำนวณภาษีทุกครั้งที่ออกภาษีให้ และจะเสร็จสิ้นไปในปีภาษีนั้น โดยเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งสิ้นในปีภาษีนั้น จะมีจำนวนเท่ากับผลรวมของภาษีที่นายจ้างออกให้ในแต่ละครั้ง

2. กรณีนายจ้างประสงค์ออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างจะต้อง เสีย เพิ่มเติมให้ในปีถัดไป

ในกรณีเช่นนี้ เงินภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมย่อมถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีถัดไปนั้น จึงไม่มีเงินได้ของลูกจ้างเกิดขึ้นเพิ่มอีกแต่อย่างใด ในปีภาษีนั้น เงินภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งสิ้นในปีภาษีนั้น จึงมีจำนวนเท่ากับยอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรก

กรณีตามที่กล่าวนี้ ได้แก่ กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า คำวินิจฉัยของศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้น่าจะถูกต้องแล้ว แต่กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 และ 580/2521 นั้น จะสังเกตเห็นได้ว่า มีข้อเท็จจริงที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่า จำนวนภาษีส่วนที่เพิ่มจากยอดภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกซึ่งนายจ้างได้ออกให้นำส่งไว้แล้วในปีภาษีนั้น นายจ้างได้นำไปรวมเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีถัดไปหรือไม่อย่างไร ด้วยเหตุนี้ การที่ศาลฎีกากล่าวแต่เพียงว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้มีจำนวนเท่ากับยอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกเท่านั้น ส่วนยอดเงินภาษีส่วนที่ได้ออกให้เพิ่มเติมนั้นศาลฎีกาไม่ได้วินิจฉัยว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีนั้นหรือปีภาษีอื่นใด กลับทั้งข้อเท็จจริงเอาไว้แล้วไปวินิจฉัยว่าการคำนวณภาษีแบบทศนิยมไม่รู้จักอันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรไม่ถูกต้องนั้น คำวินิจฉัยเช่นนี้ ได้มีผู้แสดงความคิดเห็นว่า เป็นการตีความซึ่งทำให้เกิดผลประหลาด¹

¹ ศักดิ์ สนองชาติ, "ข้อสังเกต (บางประการ) เกี่ยวกับคดีภาษีอากร," บทบัญญัติ

อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าวถ้ายึดถือข้อเท็จจริงเป็นหลักในการพิจารณาแล้ว จะเห็นได้ว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งถือเอาภาษีที่นายจ้างนำส่งจริงเป็นจำนวนภาษีที่ นายจ้างออกให้ ย่อมมีเหตุผลน่ารับฟัง และจะสังเกตเห็นได้ว่า ศาลฎีกามีได้มุ่งหักล้างวิธีการ คำนวณของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างชัดเจน เหมือน เช่นวิธีการคำนวณแบบทศนิยมไม่ รวบ หรือสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรแต่อย่างใด

ข. เกี่ยวกับความผูกพันของความประสงค์ที่นายจ้างได้ให้ไว้

ในกรณีนายจ้างประสงค์ออกภาษีให้ลูกจ้าง เฉพาะภายในปีภาษีหนึ่ง ๆ นั้น ความ ประสงค์ของนายจ้างจะมีผลผูกพันเพียงใด จะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็นสองแง่ คือ

1. ความประสงค์ที่ไว้กับลูกจ้าง

ก) กรณีนายจ้างปฏิบัติตามความประสงค์ที่ไว้ไว้

ในกรณีเช่นนี้ ในการคำนวณภาษีเพื่อนำส่งกรมสรรพากรของนายจ้าง จึงควรปฏิบัติไปตามลักษณะของความตกลง ถ้านายจ้างตกลงออกค่าภาษีเงินได้ให้ทั้งหมด ตลอด ไปในปีภาษีนั้น โดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าวเลย นายจ้างก็ควรจะต้องคำนวณภาษี โดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรที่ได้จัดทำไว้

ข) กรณีนายจ้างไม่ปฏิบัติตามความประสงค์หรือปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตาม ความประสงค์ที่ไว้ไว้

1) ในแง่ของลูกจ้าง

ในกรณีเช่นนี้ ถือนายจ้างละเมิดความตกลงที่ได้ทำกันไว้ ลูกจ้าง จึงมีสิทธิดำเนินการว่ากล่าวฟ้องร้องนายจ้างในทางแพ่งต่อศาลได้¹

¹ ดังเช่น ในคดี Jaworski v. Institution of Polish Engineers in Great Britain, Ltd. (1950) 2 All E.R. 1191. ดังกล่าวแล้ว

2) ในแง่ของกรมสรรพากร

โดยหลักสากลแล้ว กรมสรรพากรซึ่งเป็นบุคคลภายนอกไม่มีอำนาจถือเอาความตกลงระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างดังกล่าวมาใช้บังคับนายจ้างได้¹ ด้วยเหตุนี้ในการประเมินเพื่อจัดเก็บภาษีจึงต้องพิจารณาพฤติการณ์ของนายจ้างที่ได้ปฏิบัติไปแล้วในการออกภาษีให้ ซึ่งได้แก่ การถือเอาจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้นำส่งไว้แล้วจริง เป็นเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งหมดภายในปีภาษีนั้น จะทำการประเมินภาษีโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรไม่ได้ เพราะจะเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินที่คาดว่าจะได้ในอนาคตซึ่งความเป็นจริงแล้วมิได้เป็น เช่นนั้นแต่อย่างใด กรณีเช่นนี้ จะสังเกตได้จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 988/2519 และที่ 580/2521 ดังกล่าวแล้ว

อย่างไรก็ตาม ในการประเมินภาษีโดยถือเอาภาษีที่นายจ้างออกให้นำส่งไว้แล้วจริงเป็นจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ เพื่อนำไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแล้วคำนวณภาษีเพียงครั้งเดียวนั้น ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมลูกจ้างต้องเป็นผู้ชำระเอง เพราะข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่านายจ้างได้ออกให้อีก ด้วยเหตุนี้ในการประเมินภาษีจึงต้องทำการประเมินไปยังลูกจ้างซึ่งแบ่งเป็นสองประเภท คือ

(ก) ลูกจ้างที่อยู่หรือยังอยู่ในประเทศไทย

ลูกจ้างประเภทนี้ เจ้าพนักงานประเมินสามารถทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมทั้งเงินเพิ่ม² ตามมาตรา 20, 22 แห่งประมวลรัษฎากรได้ ดังนั้น ในกรณีของนาย เอช.ที. ซัชเตอร์ลิน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 ผลที่ออกมา น่าจะเป็นเช่นนี้

¹ Ludes and Gilbert, eds., Corpus Juris Secundum, Vol. 84 : Taxation, p. 163.

² ปัจจุบัน เรียกว่า "เบี้ยปรับ" ตาม พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 10.

(ข) ลูกจ้างที่ออกจากประเทศไทยไปแล้ว

ลูกจ้างประเภทนี้ได้เดินทางไปต่างประเทศแล้ว โดยไม่กลับเข้ามาอีกซึ่งอาจจะเนื่องจากได้มีการเลิกจ้างแล้วหรือสัญญาจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว กรณีเช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้จากลูกจ้าง จึงต้องมีคำสั่ง (หนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย) แจ้งให้นายจ้างเป็นผู้ชำระภาษีจำนวนดังกล่าวแทน เนื่องจากนายจ้างซึ่งมีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ได้หักและนำส่งเงินภาษีไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ถูกต้อง จึงต้องรับผิดชอบร่วมกับลูกจ้างในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ขาดไป ตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มตามมาตรา 27 อีกด้วย และในกรณีที่นายจ้างอยู่ในฐานะเป็นผู้ค้าประกันลูกจ้างในการขอรับใบผ่านภาษีอากร (Tax clearance certificate) ด้วย ก็สามารถทำการประเมินไปยังนายจ้างในฐานะผู้ค้าประกันลูกจ้างได้ตามมาตรา 20,22 แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้หนังสือแจ้งภาษีเงินได้ (แบบ ภ.ง.ด.11) ดังนั้น ในกรณีของบริษัท ล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 580/2521 ผลที่ออกมาน่าจะเป็นเช่นนี้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าวนี้เมื่อวิเคราะห์อย่างถี่ถ้วนแล้วดูเหมือนเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) อย่างหนึ่ง เพราะแม้ว่านายจ้างจะต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีแทนลูกจ้างไปตามกฎหมายหรือในฐานะผู้ค้าประกันก็ตาม แต่ในความเป็นจริงแล้วลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระเอง การต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีแทนลูกจ้างเช่นนี้ แท้จริงแล้วก็เป็นการออกภาษีแทนให้ลูกจ้างนั่นเอง ซึ่งน่าจะต้องนำมารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างอีก แต่ตามกฎหมายแล้วย่อมไม่สามารถจะทำเช่นนั้นได้

2. ความประสงค์ที่ให้ไว้กับกรมสรรพากร

ในกรณีที่ข้อเท็จจริงปรากฏว่า นายจ้างได้แจ้งหลักเกณฑ์การออกค่าภาษีเงินได้ให้ลูกจ้างไว้ต่อกรมสรรพากร หรือปรากฏจากการตรวจสอบแบบ ภ.ง.ด.1, ภ.ง.ด. 1ก. หรือแบบ ภ.ง.ด.9, ภ.ง.ด.9ก.พิเศษ¹ ว่า นายจ้างประสงค์ออกค่าภาษีเงินได้ให้ลูกจ้างอย่างไร กรณีเช่นนี้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการก่อให้เกิดความสัมพันธระหว่างนายจ้างกับกรมสรรพากรขึ้นมาแล้ว ซึ่งกรมสรรพากรสามารถยึดถือข้อความที่ได้แจ้ง เอาไว้ เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้

¹ปัจจุบัน คือ แบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91

เกี่ยวกับเรื่องนี้ ต่อมาเมื่อวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2526 อธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแสดงรายการหรือแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากรออกมา โดยได้กำหนดให้ผู้ยื่นรายการตามมาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร แจ้งข้อความเกี่ยวกับการออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ว่าออกให้ครั้งเดียว ออกให้ตลอดไปหรืออื่น ๆ ให้ชัดเจน ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 และ ภ.ง.ด.1ก. ซึ่งประกาศฉบับนี้ให้มีผลใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. 2526 จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป ด้วยเหตุนี้ในกรณีที่นายจ้างประสงค์ที่จะออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างของตนนับแต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้มีผลใช้บังคับ จึงต้องปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ทุกรายไป ทั้งนี้เพื่อให้มีการปฏิบัติไปในแนวเดียวกันโดย เสมอเหมือน ซึ่งจะอำนวยประโยชน์แก่กรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษี เพราะเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมา เพื่อสร้างความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับกรมสรรพากร อีกทั้งต้องการความชัดเจนแน่นอน เกี่ยวกับจำนวนเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างประสงค์จะออกให้แก่ลูกจ้าง อันเป็นการป้องกันการโต้แย้งจากนายจ้างหรือผู้เสียภาษีในภายหลัง

ดังนั้น ในกรณีดังกล่าวนี้ ถ้านายจ้างแจ้งความประสงค์ว่าจะออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างอย่างไรก็ควรที่จะได้ปฏิบัติตามการเสียภาษีไปตามข้อความที่ได้แจ้งไว้ ถ้านายจ้างแจ้งว่าจะออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างทั้งหมด ตลอดไป หรือโดยสิ้นเชิง นายจ้างก็ควรคำนวณภาษีโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรที่ได้จัดทำไว้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าวถ้านายจ้างมิได้ปฏิบัติตามข้อความที่ได้แจ้งไว้ กล่าวคือ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้ยังไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถคำนวณภาษีโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรแล้วมีหนังสือแจ้งไปยังนายจ้างให้นำส่งภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย เพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน พร้อมทั้งเงินเพิ่มได้ ตามมาตรา 54, 27 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะลูกจ้างจะยังอยู่ในประเทศไทยหรือได้ออกจากประเทศไทยไปแล้วหรือไม่ก็ตาม นายจ้างจะมากล่าวอ้างว่าออกภาษีให้เท่าที่นำส่งจริงไม่ได้

สำหรับรายละเอียดของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 19) ดังกล่าว มีดังนี้

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19)

เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแสดงรายการหรือแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวล
 รัษฎากร

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 17(2)
 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่
 25) พ.ศ. 2525 อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแสดงรายการหรือแจ้งข้อความ
 และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ผู้ยื่นรายการตามมาตรา 58(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรจะ
 แสดงรายการในแบบ ภ.ง.ด. 1ก หรือ ภ.ง.ด. 1ก. พิเศษ เฉพาะยอดรวมภาษีที่นำส่งทั้งสิ้น
 และแสดงรายละเอียดเป็นรายบุคคลโดยแนบสำเนาหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ยื่นต่อ
 เจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1ก หรือ ภ.ง.ด. 1ก. พิเศษ ก็ได้

ข้อ 2 ให้ผู้ยื่นรายการตามมาตรา 58(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แสดงรายการการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่ง
 ประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ไม่ถึงเกณฑ์ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ยื่นต่อเจ้าพนักงาน
 ประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1ก หรือจะแสดงรายการดังกล่าวไว้ในแบบ ภ.ง.ด. 1ก
 ก็ได้

ข้อ 3 ให้ผู้ยื่นรายการตามมาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร แจ้งข้อความ
เกี่ยวกับการออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ว่าออกให้ครั้งเดียว ออกให้ตลอดไปหรืออื่น ๆ
 ให้ชัดเจน ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 และ ภ.ง.ด. 1ก

ข้อ 4 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. 2526
จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2526

วิทย์ ตันตยกุล
 (นายวิทย์ ตันตยกุล)
 อธิบดีกรมสรรพากร



ภ.ง.ด. 1

แบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
ตามมาตรา 59
สำหรับเงินได้พึงประเมิน
ตามมาตรา 40 1 2 แห่งประมวลรัษฎากร

รายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเดือน..... พ.ศ.

ก.ชื่อหน่วยงานที่จ่ายเงินได้.....

ข.ชื่อผู้จ่ายเงินได้.....

สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ขอส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 1 2 เป็นเงินทั้งสิ้น.....

ตัวอักษร.....

ตำแหน่ง.....

โทรศัพท์.....

บาท.....

สต.....

มีรายละเอียดการหักเป็นรายผู้จ่ายเงินได้ คือ.....

เลขประจำตัวผู้จ่ายเงินได้

รหัสเลขที่

ฉบับที่
รับวันที่

นามเจ้าพนักงานผู้รับแบบ

| ลำดับ | ชื่อผู้มีเงินได้ | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร | สามีภริยาบุตรที่มีสิทธิไว้ลดหย่อน | | ประเภทเงินได้พึงประเมินที่จ่าย (รวมทั้งประโยชน์เพิ่มเติมอื่น) ถ้ามากกว่าหนึ่งประเภทให้กรอกเรียงลงไป | | | รวมเงินที่จ่ายทุกประเภท เฉพาะคนหนึ่ง ๆ | | เงินภาษีนำส่งในครั้งนี้ | |
|-------|------------------|----------------------------|-----------------------------------|-------------|---|-------------------|--------------------------|--|---------|--|--|
| | | | มีสามีภริยาหรือไม่ | มีบุตรกี่คน | ประเภทเงินได้ | วันเดือนปีที่จ่าย | จำนวนเงินที่จ่าย บาท สต. | บาท สต. | บาท สต. | ** ผู้จ่ายเงิน (ก) ออกให้ครั้งเดียว (ข) ออกให้ตลอดไป (ค) หัก ณ ที่จ่าย | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | |

รวมยอดเงินได้และภาษีที่นำส่ง

เงินเพิ่ม ถ้ามี

รวมเป็นเงินทั้งสิ้น

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า รายการที่แจ้งไว้ข้างต้นนี้พร้อมกันในต่อจำนวน

เป็นรายการที่ถูกต้องและครบถ้วนทุกประการ

ลงชื่อ

วันที่

เดือน

พ.ศ.

ผู้จ่ายเงิน

ฉบับ ถ้ามี

พ.ร. บ. ๒๕๓๕

- เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หมายความว่า เลขประจำตัวของผู้มีเงินได้
- ถ้าไม่พอกรอก ให้ใช้ใบต่อ

สำหรับใบสร้างรับเงินที่ออกโดยทางไปรษณีย์

ใบเสร็จเลขที่..... เลขที่.....

จำนวนเงิน..... บาท

ลงชื่อ..... ผู้รับเงิน

วันที่.....



ภ.จ.ด. 1 ก.

แบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
ตามมาตรา 58
สำหรับเงินได้พึงประเมิน
ตามมาตรา 40 (1) (2) แห่งประมวลรัษฎากร

รายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายประจำปีภาษี พ.ศ.....

ก. ชื่อหน่วยงานที่จ่ายเงินได้.....

ข. ชื่อผู้จ่ายเงินได้.....ตำแหน่ง.....

สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....โทรศัพท์.....

ขอขึ้นรายการต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้ประจำ กรมสรรพากร
มาตรา 40 (1) (2) ในปีที่ผ่านมาแล้ว คือ จังหวัด.....

เลขประจำตัวผู้จ่ายเงินได้

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

รหัสเลขที่

ฉบับที่...../.....

รับวันที่...../...../.....

นามเจ้าพนักงานผู้รับแบบ

แสดงการจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม

| ลำดับที่ | ชื่อผู้มีเงินได้ | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร | สามี/ภริยา บุตรที่มีสิทธิ์ ได้ลดหย่อน | | ประเภทเงินได้พึงประเมิน (รวมทั้งประโยชน์เพิ่มเติมอื่น) ที่จ่ายในปีที่ผ่านมาแล้ว ถ้ามากกว่าหนึ่งประเภทให้กรอกเรียงลงไป | | รวมเงินที่จ่ายทุกประเภท เฉพาะคนหนึ่ง ๆ ทั้งปี | | จำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่งในปีที่ผ่านมาแล้ว | | หมายเหตุ | |
|----------|---|----------------------------|---------------------------------------|--------------|---|------------------|---|-----|--|-----------|----------|-----|
| | | | มีสามี ภริยา หรือไม่ | มีบุตร กี่คน | ประเภทเงินได้ | จำนวนเงินที่จ่าย | | บาท | สต. | จำนวนเงิน | | |
| | | | | | | บาท | สต. | | | บาท | | สต. |
| | ที่อยู่ของผู้มีเงินได้ (ให้ระบุ เลขที่ ตรอก/ซอย ถนน ตำบล/แขวง อำเภอ/เขต จังหวัด) | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |
| | ชื่อ | | | | | | | | | | | |
| | ที่อยู่ | | | | | | | | | | | |

หมายเหตุ รวมยอดเงินเดือน ค่าจ้างแรงงาน (รวมประโยชน์อื่นใดที่ได้จากการจ้างแรงงาน) ตามบัญชีของผู้จ่ายเงินได้ที่จ่ายในปีพ.ศ.....เป็นเงิน.....บาท

รวมยอดเงินได้พึงประเมิน และภาษีที่นำส่ง

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า รายการที่แจ้งไว้ข้างต้นนี้พร้อมทั้งใบต่อจำนวน.....ฉบับ (ถ้ามี) เป็นรายการที่ต้องและครบถ้วนทุกประการ

(ลงชื่อ).....ผู้จ่ายเงิน

ยื่นวันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

(ถ้าที่กรอกไม่พอให้ใช้กระดาษล่อนี้มาต่อ)

5.3.2 คำวินิจฉัยที่กล่าวถึงการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรเกี่ยวกับอัตราภาษี (Tax Rate)

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การคำนวณภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จบ อันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จดังที่กรมสรรพากรคำนวณนั้น จะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร¹

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว ในเบื้องต้นจึงจำต้องวิเคราะห์ว่า อัตราภาษีตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร เป็นอย่างไร และอัตราภาษีที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ เป็นอย่างไร

(ก) อัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

เนื่องจากการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (1) กำหนดไว้ให้คำนวณในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ซึ่งจากการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีกับฐานภาษี (tax base) อันได้แก่ เงินได้สุทธิ (net income) ในบัญชีดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่า โครงสร้างอัตราภาษีตามกฎหมาย (statutory tax rates) ที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรของไทยนั้น มีลักษณะแบบอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เพราะอัตราภาษีจะสูงขึ้นเมื่อฐานภาษี (เงินได้สุทธิ) เพิ่มขึ้น แต่จะมีลักษณะแบบอัตราก้าวหน้าอย่างเบี่ยงเบน (Degressive progression) กล่าวคือ ในขณะที่อัตราภาษีเพิ่มสูงขึ้นนั้น ฐานของภาษีเงินได้ (เงินได้สุทธิ) จะกว้างออกไปเรื่อย ๆ จนกว่าเงินได้สุทธิจะถึงจำนวนหนึ่งที่กำหนดไว้ อัตราภาษีจึงจะคงที่กลายเป็นอัตราภาษีตามส่วน (Proportional Tax Rate)

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่), 988/2519 และ 580/2521

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบอัตราก้าวหน้านี้ ได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไปว่า เป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay Principle)¹ แม้จะยังไม่แน่ใจนักว่าเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมกับหลักความสามารถมากที่สุด แต่ถือได้ว่าเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมที่สุด และให้ความเป็นธรรมแก่สังคมมากที่สุด เพราะสามารถกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนอย่างยุติธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากเชื่อว่าระบบภาษีก้าวหน้ามีความสัมพันธ์กับเรื่องความเสมอภาคในด้านการกระจายรายได้ซึ่งระบบภาษีอย่างอื่นไม่มีคุณสมบัติในเรื่องนี้ ระบบภาษีก้าวหน้าจึงสามารถช่วยทำให้เกิดความเสมอภาคขึ้นได้ในสังคม และเป็นเครื่องมือที่ดีในการขจัดความเหลื่อมล้ำค่าสูงทาง เศรษฐกิจของสังคม

(ข) อัตราภาษีที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จหรือแบบทศนิยมไม่รู้จบ

เกี่ยวกับปัญหานี้ จะสังเกตเห็นได้อย่างชัดเจนจากผลการวิเคราะห์ต่อไปนี้

ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์

(1) ปีภาษี 2526

(2) นายแดง ผู้เสียภาษี ฐานะทางครอบครัว มีภรรยาซึ่งไม่มีเงินได้ และมีบุตรผู้เยาว์อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู 2 คน ซึ่งกำลังศึกษาอยู่ (ค่าใช้จ่าย = 30,000 บาท และค่าลดหย่อน = 38,000 บาท)

(3) บริษัท (นายจ้าง) จ่ายเงินเดือนและประโยชน์เพิ่มอื่น ๆ (ไม่ได้รับยกเว้นภาษี) ให้นายแดง (ลูกจ้าง) ในปี 2526 เป็นเงิน 2,568,000 บาท

¹ในแง่ความเป็นธรรมในการเสียสละเงินเป็นค่าภาษีอากร (equality of sacrifice) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ John Stuart Mill คิดค้นขึ้น โดยถือว่า ความสามารถในการเสียภาษีเป็นนามธรรม (subjective) จะมีมากหรือน้อยจึงเป็นเพียงความรู้สึกอย่างหนึ่งที่ออกมาในรูปของการเสียสละเท่านั้น โดยพิจารณาจากอรรถประโยชน์สุดท้าย (marginal utility) ของผู้เสียภาษี แนวความคิดนี้แตกต่างจากแนวความคิดของ Adam Smith ที่เห็นว่า ความสามารถในการเสียภาษีเป็นรูปธรรม (objective) การเก็บภาษีจึงควรเก็บในอัตราส่วนที่เท่ากันกับรายได้ ซึ่งได้แก่ อัตราคงที่ (proportional rate) นั้นเอง

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว กรณีบริษัทออกภาษีเงินได้ให้ทั้งหมดตลอดไป ภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จ¹ จะมีจำนวนทั้งสิ้น 3,771,142 บาท และเนื่องจากผลการวิเคราะห์ที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนต้นสรุปได้ว่า ค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินทุกจำนวนที่นายจ้างออกแทนให้ กล่าวคือ ค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ทุกทอด ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีนั้น ไม่ว่าจะ เป็นค่าภาษีเนื่องจากการคำนวณครั้งใดก็ตาม ดังนั้นเงินภาษีจำนวน 3,771,142 บาท ที่คำนวณได้จึงต้องนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินของนายแดง ซึ่งจะเป็นผลให้นายแดงมีเงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษีในปี 2526 เป็นจำนวนทั้งสิ้น 6,339,142 บาท (2,568,000+3,771,142) ด้วยเหตุนี้ ในกรณีดังกล่าวอัตราภาษีแท้จริงหรืออัตราภาษีตามผล (effective tax rate)² จะเท่ากับ 59.48 %

เนื่องจากอัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าคิดเป็นร้อยละของเงินได้สุทธิดังกล่าว ดังนั้นปัญหาที่ว่าอัตราที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จจะสูงกว่าอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากอัตราร้อยละของเงินได้สุทธิ ซึ่งอัตราจะสูงขึ้นตามระดับเงินได้สุทธิที่เพิ่มขึ้น แต่เนื่องจากเงินได้สุทธิได้มาจากเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เมื่อไม่มีข้อโต้แย้งในส่วนของ การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนประเด็นที่ต้องพิจารณาจึงอยู่ที่ว่า เงินได้พึงประเมินเป็นเท่าใด³ ด้วยเหตุนี้ เมื่อผลการวิเคราะห์ข้างต้นปรากฏว่า นายแดงมีเงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษีในปี 2526 เป็นจำนวนทั้งสิ้น

ศูนย์วิทยุทรัพยากร

ภาควิชาการศึกษามหาวิทยาลัย

¹ปรากฏอยู่ในหนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525 ปรับปรุงแก้ไขตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525.

²นำเอาภาษีเงินได้มาคิด เทียบ เป็นอัตราร้อยละของเงินได้พึงประเมิน เพื่อต้องการทราบว่า เงินที่ตามมาได้นั้นต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในอัตราใด

³สุภรัตน์ วัฒนกุล, "ภาษีนายจ้างออกให้ : ความเป็นธรรมอยู่ตรงไหน ? ." สรรพการสาส์น 30 (กันยายน-ตุลาคม 2526) : 99.

6,339,142 บาท ภาษีที่คำนวณได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวล
 รัชฎากร¹ จึงมีจำนวน 3,771,142 บาท ซึ่งเมื่อคิดเป็นอัตราภาษีแท้จริงจะเท่ากับ 59.48 %
 เช่นเดียวกัน

จากผลการวิเคราะห์ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า อัตราที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ
 จะไม่สูงกว่า (แต่จะเท่ากับ) อัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวล
 รัชฎากร ทั้งนี้เพราะจะได้จำนวนภาษีเงินได้ในอัตราภาษีแท้จริงที่เท่ากัน และเป็นการสอดคล้อง
 กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยทั่ว ๆ ไปที่ว่า เมื่อมีเงินได้พึงประเมินสูง ก็จะต้องชำระภาษีในอัตราสูงและมีจำนวนภาษีสูงขึ้น เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะเงินได้สุทธิจะสูง
 ขึ้นตามเงินได้พึงประเมิน และเมื่อเงินได้สุทธิเพิ่มสูงขึ้น อัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณก็จะมี
 อัตราสูงขึ้น ส่วนจะสูงขึ้นถึงอัตราใดก็แล้วแต่ระดับของเงินได้สุทธิจำนวนนั้น

อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีอาจจะสูงดัง เช่นคำวินิจฉัยของศาลฎีกาได้ ถ้านำเอาภาษี
 ที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จมาคิดเทียบกับ เงินได้พึงประเมิน ซึ่งมีได้รวมจำนวนภาษีที่คำนวณ
 ได้ตามวิธีสูตรสำเร็จ เข้าไว้ด้วย หรือคิดเทียบกับ เงินได้พึงประเมินซึ่งรวมเอาจำนวนภาษีที่คำนวณ
 ได้ครั้งแรก เข้าไว้เท่านั้น ดังจะเห็นได้จากอัตราภาษีแท้จริงที่ปรากฏจากตารางข้างล่างนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎากร (ฉบับที่ 9)
 พ.ศ. 2525 มาตรา 20 โดยเงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 2,000,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ
 65 และเป็นอัตราราคที่เช่นนี้ตลอดไป

ตารางที่ 5.1 เปรียบเทียบอัตราภาษีแท้จริงกรณีเงินได้พึงประเมินมิได้รวมภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จหรือรวมเอาภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกเข้าไว้เท่านั้น

| กรณี | เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี | ภาษีคำนวณตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร | อัตราภาษีแท้จริง (%) | |
|------|--------------------------------------|---|----------------------------------|----------------------------------|
| | | | ภาษีที่คำนวณได้ตามกรณี ก. และ ข. | ภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จ |
| ก. | 2,568,000 | 1,319,900 | 51.39 | 146.85 |
| ข. | 3,887,900 | 2,177,835 | 56.01 | 96.99 |

จากตาราง สมมติให้

ก. = กรณีนายแดง เสียภาษีเอง

ข. = กรณีบริษัทออกภาษีครั้งแรกให้

จากที่ได้กล่าวมาแล้วนี้ ในกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสามฉบับ ถ้านำเอาภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จมาคิดเทียบกับเงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษีซึ่งประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน เดิมของลูกจ้างกับค่าภาษีที่นายจ้างออกให้จากการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ จะเห็นได้ว่า มีอัตราภาษีแท้จริง เท่ากับกรณีนำภาษีที่คำนวณได้ตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดมาคิดเทียบพอดี ย่อมแสดงว่า อัตราภาษีที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จย่อมไม่สูงกว่าอัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรดังคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแต่อย่างใด แต่จะ เท่ากับอัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ดังจะ เห็นได้จากตารางข้างล่างนี้

ตารางที่ 5.2 พิสูจน์ว่าอัตราภาษีที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จกรณีตามคำพิพากษา
ฎีกาจะ เท่ากับอัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

| คำพิพากษาฎีกา ที่ | ภาษีคำนวณตาม วิธีสูตรสำเร็จ | เงินได้พึงประเมิน ที่ต้องรวมคำนวณภาษี | ภาษีคำนวณตาม อัตราที่กำหนดไว้ ในประมวลรัษฎา กร ¹ | อัตราภาษี แท้จริง (%) |
|---------------------------|--------------------------------|--|--|-----------------------------|
| 1675/2518 (ประชุมใหญ่) | 562,400 | 1,327,400 (765,000+562,400) | 562,400 | 42.36 |
| 988/2519 | 98,470 | 397,600 (299,130+98,470) | 98,470 | 24.76 |
| 580/2521 | 70,625.46 | 331,563.66 (260,938.20+ 70,625.46) | 70,625.46 | 21.30 |

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบุคคลธรรมดา แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. แก้ไข
เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2502 มาตรา 3 โดยเงินได้สุทธิส่วนที่เกิน
400,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 50 และเป็นอัตราคงที่เช่นนี้ตลอดไป

ดังนั้น การที่ศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหม่) กล่าวว่า

... แต่จะคำนวณทำนองนี้ต่อไปซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จัก อันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จดังที่จำเลยคำนวณหาได้ไม่ เพราะการคำนวณวิธีนั้น จะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร ดังจะเห็นได้ว่า เงินได้สุทธิของนายวิทย์ส่วนที่เกิน 288,300 บาท นายวิทย์จะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราถึงร้อยละ 100 ซึ่งตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่ในขณะนั้น กำหนดไว้อย่างสูงเฉพาะส่วนที่เกิน 400,000 บาท เพียงอัตราเดียวร้อยละ 50 เท่านั้น

คำวินิจฉัยเช่นนี้ ด้วยความเคารพอย่างสูงต่อที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา ผู้วิจัยเห็นว่าไม่น่าจะเป็น เช่นนั้น ทั้งนี้ เนื่องจากเหตุผลดังที่ได้ทำการวิเคราะห์มาแล้วข้างต้น กล่าวคือ เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 400,000 บาท ก็เสียภาษีในอัตราเดียวร้อยละ 50 เช่นเดียวกัน เพียงแต่เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าวมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากนำเอาค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งหมดไปรวมเข้าไว้ด้วย นอกจากนี้ เมื่อได้พิจารณาเหตุผลที่ศาลฎีกาหยิบยกขึ้นมาสนับสนุนในเรื่องอัตราภาษีสูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่า เป็นการหยิบยกเอาคำอธิบายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวกับที่มาของสูตรสำเร็จในแง่ของเงินรับกลับบ้านมาสรุป ซึ่งความเป็นจริงแล้วการอธิบายถึงที่มาของสูตรสำเร็จในลักษณะเช่นนั้น ย่อมจะทำให้เห็นไปได้ว่า เป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 100 ของยอดเงินได้สุทธิส่วนที่เกินจากเงินรับกลับบ้าน แต่มิใช่เหตุผลที่จะหยิบยกขึ้นมาเป็นข้อหักล้างว่าการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรนั้น เป็นการคำนวณในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เพราะอัตราร้อยละ 100 ที่ศาลฎีกากล่าวไว้นั้น มิใช่อัตราภาษีตามความหมายในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสามฉบับดังกล่าวนี้ ย่อมไม่สามารถนำสูตรสำเร็จมาใช้ในการคำนวณภาษีได้ ทั้งนี้ เนื่องจากเหตุผลเกี่ยวกับเรื่องช่วงระยะเวลาของเงินได้ และจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ ดังผลการวิเคราะห์ที่ได้กล่าวไว้แล้ว แต่มิใช่เพราะเหตุนี้เอง เพราะเป็นการคำนวณภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีตามกฎหมายดังที่ศาลฎีกาได้ยกขึ้นมาสนับสนุนคำวินิจฉัยของศาลแต่อย่างใดไม่

จากผลการวิเคราะห์ดังกล่าวมาแล้วทั้งหมด พอที่จะสรุปได้ว่าการคำนวณภาษีกรณี นายจ้างออกภาษีให้แทนลูกจ้างทั้งหมดตลอดไปแบบทศนิยมไม่รู้จัก หรือตามวิธีสูตรสำเร็จของ กรมสรรพากรนั้น น่าจะเป็นวิธีการคำนวณที่ถูกต้องชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เพราะเป็นการคำนวณตามหลักทฤษฎีภาษีทางตรง ถูกต้องตามหลักการตีความกฎหมาย และยังไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน นอกจากจะลบลเอาวาทที่ว่า "เงินที่นายจ้าง ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" ออกจากบทบัญญัติมาตรา 40 (1) แห่งประมวล รัษฎากร กล่าวคือ ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินอีกต่อไปแล้ว เท่านั้น

5.4 หลักการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ในต่างประเทศ

5.4.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ก. การคำนวณตามนโยบายในระหว่างปี ค.ศ. 1923-1951

แต่เดิมมานั้น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ยังไม่ได้มีแนวทางปฏิบัติเป็นแบบอย่างเดียวกัน สำหรับการคำนวณภาษีกรณีบุคคลอื่นชำระภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระให้ ต่อมาในปี ค.ศ. 1923 ได้มีคำสั่งของกรมสรรพากร (Internal Revenue Service) ออกมาฉบับ หนึ่ง ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษ้นำเอาเฉพาะภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ครั้งแรก (original tax) ซึ่งบุคคลอื่นออกให้ เท่านั้นมารวม เข้า เป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีครั้งสุดท้าย (final tax) และไม่ให้อ้อเอาภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม (additional tax) เป็นเงินได้เพิ่มเติม (additional income) ของผู้เสียภาษีอีก กล่าวคือ ให้นำเอาเฉพาะภาษีเงินได้ ที่คำนวณได้ครั้งแรกมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติม (additional taxable income) แต่ไม่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมจนถึงที่สุด (successive additions) โดยคำสั่งฉบับ ดังกล่าวนี้ได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1923 เป็นต้นไป

หลังจากที่คำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวนี้มีผลใช้บังคับ กรมสรรพากรก็ได้ยึดถือ เป็นแนวปฏิบัติในการคำนวณภาษีกรณีดังกล่าวตลอดมา โดยอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner of Internal Revenue) ได้ชี้แจงเหตุผลต่อคณะกรรมการอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากร

(Board of Tax Appeals) ในปี ค.ศ. 1925 ราย บริษัท Norwich & Worcester Railroad Co.¹ ว่า "... the financial benefit of the tax saved is the exact measure of additional income-that, in a new light, a penny saved is a penny earned..."

และในปีต่อมา คดีรายดังกล่าวนี้ได้ขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลชั้นต้นสหรัฐ (Federal District Court) ในมลรัฐแมสซาชูเซต อธิบดีกรมสรรพากรได้ชี้แจงว่า "... the Commissioner's practice is to consider as income only the tax assessed on the lessor's original return..."²

ในปี ค.ศ. 1934 ในศาลอุทธรณ์ (Circuit ที่ 4) อธิบดีกรมสรรพากรได้ชี้แจงว่า "...กระทรวงการคลังไม่มีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีต่อไปตามหลักทฤษฎีที่ว่า การชำระภาษีเงินได้โดยผู้ให้สัญญาจะทำให้มีเงินได้อยู่ในมือของผู้รับตามสัญญาเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ..."³

และในเวลาต่อมา อธิบดีกรมสรรพากรก็ยังคงยืนยันที่จะจัดเก็บภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ในคดีลักษณะเช่นเดียวกันนี้ซึ่งได้มาสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร (Tax Court)⁴

¹2 B.T.A. 215, 218(1925), nonacq. IV-2 Cum. Bull. 6. (Italics added.)

²United States v. Norwich & Worcester Railroad Co., 16 F. 2d 944 (D. Mass. 1926). (Italics added.)

³Wallin Coal Corp. v. Commissioner, 71 F. 2d 521, 522 (4th Cir. 1934).

⁴Joliet & Chicago Railroad Co. v. Commissioner, 3 T.C.M. 146(1944).

อย่างไรก็ตาม ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว ปรากฏว่าในการพิจารณาของศาลได้ มีการหยิบยกการคำนวณภาษีแบบ Pyramiding of tax หรือการจัดเก็บภาษีแบบ Tax upon tax หรือ Tax on tax on tax ขึ้นมากล่าวหรือพิจารณา ดังคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลต่อไปนี้

1. ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ (Supreme Court of the United States)

ศาลได้กล่าวไว้ในคดี Old Colony Trust Company et al., Executors, v. Commissioner of Internal Revenue¹ ซึ่งเป็นกรณีที่นายจ้างตกลงจ่ายเงินเดือนสุทธิให้แก่ลูกจ้างรวมทั้งออกภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องเสียจากเงินเดือนจำนวนนั้นด้วยว่า ถ้ากำหนดว่าภาษีที่นายจ้างออกให้เป็นเงินได้ของลูกจ้าง นายจ้างก็ต้องชำระภาษีจากเงินได้เพิ่มเติม (additional income) เหล่านั้น และการออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างต้องเสียเพิ่มเติมให้จะทำให้มีเงินได้เกิดขึ้นต่อไปเรื่อย ๆ (payment of the additional taxes will create further income) ซึ่งก็จะต้องคำนวณกลับเป็นภาษีอีก ผลก็คือจะกลายเป็นการจัดเก็บภาษีจากตัวภาษี (tax upon tax) ซึ่งรัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีในลักษณะเช่นนี้ได้ ถ้านำเอาเหตุผลตามหลักตรรกวิทยา (logical) มาสรุป และจะทำให้เกิดความแหวกแนว (absurdity) ขึ้นในการจัดเก็บภาษี ซึ่งโดยหลักแล้วรัฐสภาย่อมไม่สามารถจะทำเช่นนั้นได้ แต่เนื่องจากกระทรวงการคลังไม่ประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีจากภาษีเกิดขึ้นต่อไป (further taxes) ซึ่งอาศัยหลักการที่ว่า การออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างต้องเสียเพิ่มเติมให้ จะทำให้มีเงินได้เกิดขึ้นต่อไปเรื่อย ๆ ดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ ประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีแบบ tax upon tax จึงไม่ได้ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์และศาลสูงสุดในคดีนี้ จึงไม่มีความจำเป็นที่ศาลจะไปวินิจฉัยในประเด็นดังกล่าว เพื่ออธิบายถึงที่มาของสูตรพีชคณิต (algebraic formula) ที่จะใช้ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ประเด็นในคดีนี้มีเพียงว่า "การที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างต้องเสียให้ นั่น ถือว่าเป็นเงินได้เพิ่มเติมที่ต้องเสียภาษีของลูกจ้างคนนั้นหรือไม่?" โดยผู้เสียภาษีได้กล่าวอ้างว่า ถ้าการออกภาษีให้ครั้งแรก เป็นภาษี ก็ย่อมไม่มีเหตุผลใดมาหยุดยั้งการคำนวณซึ่งจะต้องถึง infinity ให้เหลือเพียงแค่ช่วง

¹ 279 U.S. 716, 49 S. Ct. 499, 73 L.Ed. 918 (1929).

สิ้น ๆ การจัดเก็บภาษีจากเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้จึงไม่ควรที่ศาลจะรับฟังให้ปฏิบัติเช่นนั้น ได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นจำนวนภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกหรือครั้งอื่นใด ซึ่งสำหรับประเด็นนี้ ศาลเห็นว่า การออกภาษีให้ของนายจ้าง เช่นนั้น ถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้าง เพราะเป็นเงินจ้างที่ลูกจ้างได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงาน และเป็น gain ที่ลูกจ้างได้มาจากการใช้แรงงานของเขา แต่อย่างไรก็ตาม ถ้ากระทรวงการคลังได้จัดเก็บภาษีแบบ tax upon tax แล้วเมื่อใดศาลก็ย่อมหยิบยกประเด็นดังกล่าวนี้ขึ้นมาพิจารณาได้แต่ไม่ใช่ในเวลา

อย่างไรก็ดี ในปีเดียวกันนั้น บราซิลว่าศาลได้หยิบยกประเด็นดังกล่าวขึ้นมาพิจารณาในคดี United States v. Boston & Maine Railroad Company¹ โดยมีข้อเท็จจริงว่า เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1900 บริษัทรถไฟชื่อ Boston & Maine Railroad ได้ทำสัญญาเช่าทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการรถไฟจากบริษัท Fitchburg Railroad Company เป็นเวลา 99 ปี โดยตกลงกันเป็นพิเศษที่จะจ่ายค่าเช่า รวมทั้งภาษีทั้งหมดของผู้ให้เช่าด้วย ในปี ค.ศ. 1918 บริษัท Bostonฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากรแทนบริษัท Fitchburgฯ สำหรับภาษีเงินได้ปี ค.ศ. 1917 เป็นจำนวน 61,422.06 ดอลลาร์ ตามความตกลงที่ได้ทำกันไว้หลังจากนั้นในปี ค.ศ. 1919 บริษัทรถไฟทั้งสองก็ได้ควบเข้ากัน ต่อมาในปี ค.ศ. 1921 อธิบดีกรมสรรพากรได้ทำการประเมินภาษีไปยังบริษัท Fitchburgฯ ให้ชำระภาษีเงินได้เพิ่มเติมเป็นจำนวน 3,920.55 ดอลลาร์ เนื่องจากถือว่าเงินภาษีจำนวน 61,422.06 ดอลลาร์ ที่บริษัท Bostonฯ ได้ชำระแก่ผู้จัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร เป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเพิ่มเติม ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดแล้วจะเป็นจำนวนภาษีทั้งสิ้น 65,342.61 ดอลลาร์ เงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมจำนวน 3,920.55 ดอลลาร์ ดังกล่าว บริษัท Bostonฯ ได้นำไปชำระแก่ผู้จัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรในเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 1921 แล้ว จึงได้นำคดีมาฟ้องเพื่อขอคืนเงินภาษีจำนวนดังกล่าว โดยคดีขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลชั้นต้นสหรัฐและศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐในประเด็นที่ว่า "การที่ผู้เช่าได้ชำระค่าภาษีเงินได้ที่ผู้ให้เช่าต้องเสียให้ นั้น ถือว่าเป็นเงินได้เพิ่มเติมที่ต้องเสียภาษีของผู้ให้เช่าคนนั้นหรือไม่ ?" ศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัย เช่นเดียวกันว่า ภาษีที่เกิดจากการ

¹279 U.S. 732 (1929), 73 L.Ed. 929 (1928).

คำนวณครั้งแรกของผู้ให้ เข้าซึ่งได้ชำระโดยผู้เช่นนั้น ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ให้ เข้า และโดยเหตุนี้จึงไม่ต้องนำมาเสียภาษีแต่อย่างใด¹ อย่างไรก็ตาม เมื่อคดีได้ขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลสูงสุดในประเด็นดังกล่าว ศาลสูงสุดได้มีคำวินิจฉัยกลับคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ โดยเห็นว่าการชำระภาษีให้ของผู้เข้า เช่นนั้นถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ให้ เข้า² นอกจากนี้แม้ว่าจะไม่มีประเด็นให้ศาลพิจารณาศาลสูงสุดก็ยังได้กล่าวไว้ในคดีนี้อีกด้วยว่า ถ้าศาลมีคำวินิจฉัย เห็นด้วยกับรัฐบาลแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรก็ย่อมสามารถจัดเก็บภาษีได้ในจำนวนมากกว่าที่ได้ปฏิบัติจัดเก็บอยู่ ทั้งนี้ตามหลักทฤษฎีที่ว่า การชำระภาษีเงินได้ของผู้ให้ เข้าโดยผู้เข้า ย่อมทำให้เงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีของผู้ให้ เข้ามีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ อันเนื่องมาจากการชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมให้จะทำให้เกิดเป็นเงินได้พึงประเมินขึ้น จึงควรที่จะถือว่ายังมีเงินได้เกิดขึ้นต่อไป และจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพิ่มเติมอีก และจะเป็นเช่นนี้เรื่อยไป ซึ่งหลักการเช่นนี้ควรที่จะได้มีการพูดกันในศาลเพื่อหาข้อยุติอย่างเป็นเอกฉันท์ต่อไป โดยท่านผู้พิพากษา Taft ซึ่งเป็นประธานศาลฎีกา ได้กล่าวว่า "...ยิ่งกว่านี้ควรที่จะนำมารวมเข้าเป็นเงินได้ โดยการให้สูตรพิชคณิตในการคำนวณภาษีของกรมสรรพากร ไม่ว่าจะก่อนหรือตั้งแต่ปี ค.ศ. 1923 เป็นต้นไป ..."

2. ศาลอุทธรณ์ (Circuit Court of Appeals)

The United States Court of Appeals, Ninth Circuit ได้หยิบยกประเด็นการคำนวณภาษีแบบ pyramiding of tax ขึ้นมาพิจารณาในคดี Rogan v. Mertens et al.³ โดยมีข้อเท็จจริงว่า เมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม ค.ศ. 1936 Mervyn LeRoy ได้ทำสัญญาจ้างนาย Fernand Mertens (รู้จักกันในวงการภาพยนตร์ในนาม Fernand Gravet) ซึ่งเป็นชาว-

¹ คดี Boston & Maine Railroad Company v. United States, 23 F.2d 343 (D. Mass. 1927) และคดี United States v. Boston & Maine Railroad Company, 33 F.2d 889 (1 st Cir. 1929).

² ความเห็นของศาลเช่นนี้ ได้นำไปจัดพิมพ์เป็นคำวินิจฉัยของกระทรวงการคลัง (treasury decision) ตาม VIII-2 Cum. Bull. 315.

³ 153 F. 2d 937 (9 th Cir., 1946).

ฝรั่งเศส ให้มาแสดงภาพยนตร์ในสหรัฐอเมริกา เรื่อง "The Great Waltz" โดยสัญญาได้ระบุไว้ว่า "นายจ้าง...ตกลงชำระภาษีทั้งหมดซึ่งนักแสดง (นาย Mertens) อาจจะต้องเสียในสหรัฐ และเฉพาะจำนวนภาษีที่นักแสดงผู้นี้จะต้อง เสียจากเงินได้ที่ได้รับจากนายจ้างเนื่องจากการรับจ้างแสดงภาพยนตร์ของเขาเท่านั้น โดยไม่รวมถึงจำนวนภาษีที่เขาต้อง เสียในฝรั่งเศสด้วย"

นาย Mertens และภรรยาชื่อ Victorine Catherine Renourd Mertens ซึ่งเป็นชาวฝรั่งเศส เช่นเดียวกัน จึงได้เดินทางมาอยู่ในสหรัฐอเมริกาในฐานะคนต่างด้าว ต่อมาเมื่อวันที่ 29 กรกฎาคม ค.ศ. 1938 Mervyn LeRoy ได้โอนความตกลงตามสัญญาดังกล่าวไปให้แก่ Loew's Incorporated และได้มีการทำสัญญากันขึ้นใหม่จำนวนสองฉบับลงวันที่วันเดียวกันนั้นทั้งสองฉบับ โดยสัญญาฉบับแรกได้ระบุไว้ว่า "เรา (Loew's) ยอมรับเงื่อนไขตามสัญญาดังกล่าวนี้ เช่นเดียวกัน แต่จะยอมรับผิด เฉพาะที่เกิดขึ้นจากการแสดงภาพยนตร์เรื่อง 'The Great Waltz' หลังจากวันที่ 15 เมษายน ค.ศ. 1938 แล้วเท่านั้น" และสัญญาฉบับที่สองได้ระบุไว้ว่า "ท่าน (Loew's) ตกลงชำระภาษีทั้งหมดซึ่งข้าพเจ้า (นาย Mertens) อาจจะต้อง เสียตามกฎหมายในสหรัฐแต่เฉพาะจำนวนภาษีจากเงินได้ที่ข้าพเจ้าได้จากการรับจ้างแสดงภาพยนตร์เรื่อง 'The Great Waltz' เท่านั้น และภาษีตามที่ได้กล่าวมานี้จะต้องชำระในวันที่ 10 กันยายน ค.ศ. 1938 เพื่อที่ข้าพเจ้าจะได้มีอิสระในการเดินทางออกจากสหรัฐในวันนั้น... โดยสัญญาเดือน กรกฎาคม ค.ศ. 1938 ทั้งสองฉบับนี้ ต่อไปจะขอเรียกในฐานะเป็นสัญญาเดียวกัน" นอกจากนี้ นาย Mertens ยังได้ตกลงที่จะขอรับเงินได้ในรูปเงินสด (cash basis) ต่อมาเมื่อวันที่ 21 มิถุนายน ค.ศ. 1938 นาง Mertens ได้ไปติดต่อ ณ ที่สำนักงานสรรพากรแขวงที่ 6 ลอสแอนเจลิส มลรัฐแคลิฟอร์เนีย เพื่อยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรเนื่องจากประสงค์ที่จะเดินทางออกจากประเทศสหรัฐอเมริกากลับประเทศฝรั่งเศส โดยตั้งใจจะกลับมาสหรัฐอีก ตามมาตรา 146 (a) และ (e) แห่ง The Revenue Act ค.ศ. 1938 ในวันนั้นเอง Nat Rogan เจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีของสำนักงานสรรพากรแขวงได้แจ้งให้นาง Mertens ยื่นแบบแสดงรายการ (แบบ 1040-C) เสียภาษีสำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1938 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1938 จากเงินได้จำนวน

ครึ่งหนึ่งของ เงินได้ที่สามีของนางได้รับในระหว่างช่วงระยะเวลาดังกล่าว¹ คำนวณแล้ว เป็น ภาษีที่นาง Mertens จะต้องชำระทั้งสิ้น จำนวน 3,245.92 ดอลลาร์ หลังจากได้ชำระภาษี จำนวนดังกล่าวเพิ่มเติมแล้ว² หล่อนก็ได้เดินทางออกจากสหรัฐไปเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1938

ต่อมาเมื่อวันที่ 30 สิงหาคม ค.ศ. 1938 นาย Mertens ได้ยื่นคำร้องขอ รับใบผ่านภาษีอากรต่อ Nat Rogan แสดงความประสงค์ที่จะเดินทางออกจากประเทศสหรัฐ อเมริกากลับประเทศฝรั่งเศสโดยตั้งใจจะกลับมาสหรัฐอีก พร้อมทั้งแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับ เงินได้ ของเขาให้ทราบตามมาตรา 146(a) หลังจากนั้นต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะผู้มีหน้าที่จัด การตามบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ได้มีหนังสือลงวันที่ 6 กันยายน ค.ศ. 1938 แจ้งให้นาย Mertens ทราบว่าระยะเวลาในการเสียภาษีของนาย Mertens ได้สิ้นสุดลงในวันที่ 1 กันยายน ค.ศ. 1938 นาย Mertens จึงต้องนำภาษีจากเงินได้จำนวนครึ่งหนึ่งของ เงินได้ ที่ได้รับในระหว่างวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1938 ถึงวันที่ 1 กันยายน ค.ศ. 1938 มาชำระ แต่เนื่องจาก Loew's ตกลงออกภาษีให้ทั้งหมด จึงต้องนำเอาภาษีเงินได้ที่ Loew's ออกให้ มารวมเข้าเป็นเงินได้สำหรับช่วงระยะเวลาดังกล่าวด้วย โดยอธิบดีกรมสรรพากรได้คำนวณหา จำนวนเงินได้แบบพีระมิด (to pyramid Loew's future payments into the upper tax brackets of a high income period) เป็นผลให้เงินได้ที่นาย Mertens ได้รับ ในช่วงระยะเวลา 20 สัปดาห์ มีจำนวนถึง 120,000 ดอลลาร์ (สัปดาห์ละ 6,000 ดอลลาร์) คำนวณแล้ว เป็นภาษีที่จะต้องชำระทั้งสิ้น 20,669.80 ดอลลาร์ นอกจากนี้อธิบดีกรมสรรพากร ยังได้มีหนังสือลงวันที่วัน เดียวกันนั้น แจ้งให้นาง Mertens นำภาษีเงินได้จากเงินได้จำนวน

¹ เนื่องจากถือว่าทั้งนายและนาง Mertens มีเงินได้จากทรัพย์สิน (เงินสดที่ได้รับ) ร่วมกัน เมื่อแยกกันยื่นเสียภาษีของแต่ละคนในสหรัฐจึงต้องแบ่งกันคนละครึ่ง ตามหลักที่ได้วาง ไว้ในคดี Poe v. Seaborn, 282 U.S. 101, 51 S.Ct. 58, 75 L.Ed. 239.

² เนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรได้เคยแจ้งให้นาง Mertens นำภาษีเงินได้สำหรับ ระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1938 ถึงวันที่ 31 พฤษภาคม ค.ศ. 1938 ไปชำระ จึงได้นำเอาภาษีเงินได้ที่นาง Mertens ได้ชำระไว้แล้วสำหรับระยะเวลาดังกล่าวมาเครดิต ออกจากจำนวน 3,245.92 ดอลลาร์ให้ด้วย

ครึ่งหนึ่งของ เงินได้ที่สามของหล่อนได้รับในระหว่างวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1938 ถึงวันที่ 1 กันยายน ค.ศ. 1938 มาชำระเพิ่มเติม และเนื่องจากถือว่า Loew's ได้ชำระค่าภาษีเงินได้ให้แก่หล่อนทั้งหมดตามสัญญาที่ได้ทำไว้กับนาย Mertens จำนวนเงินค่าภาษีเงินได้ที่หล่อนได้รับจาก Loew's จึงเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณภาษี ทั้งนี้ตามนัยคำพิพากษาศาลสูงสุดในคดี Old Colony Trust Co. v. Commissioner จึงได้คำนวณหาจำนวนเงินได้เพื่อเสียภาษีแบบพิระมิดเช่นเดียวกัน คำนวณแล้ว เป็นภาษีที่จะต้องชำระทั้งสิ้น 20,669.80 ดอลลาร์ เนื่องจากนาย Mertens ได้รับการแนะนำจาก Deputy Collector Ogden หลังจากได้ปรึกษากับเจ้าหน้าที่ให้คำปรึกษาทางกฎหมายภาษีของสำนักงานสรรพากรแขวงแล้วว่าจะยังไม่ทำให้เขามีอิสระในการเดินทางออกจากสหรัฐแม้ว่าจะได้รับใบผ่านภาษีอากรมาแล้ว นอกจากจะได้ชำระภาษีของนาง Mertens ด้วย ไม่เพียงแต่ชำระภาษีของเขาเท่านั้น เมื่อวันที่ 7 กันยายน ค.ศ. 1938 นาย Mertens จึงได้นำเงินค่าภาษีที่เขาและภรรยาต้องชำระเพิ่มเติมไปชำระ พร้อมทั้งรับใบผ่านภาษีอากรมาในวันนั้นด้วย หลังจากนั้น เขาก็ได้เดินทางไปฝรั่งเศส เมื่อวันที่ 15 กันยายน ค.ศ. 1938

ต่อมาเขาและภรรยาจึงได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่แต่ละคนได้เสียเกินไปเป็นจำนวน 8,802.40 ดอลลาร์ พร้อมทั้งดอกเบี้ย โดยอ้างว่า เจ้าหน้าที่จัดเก็บไม่มีอำนาจที่จะนำเอาจำนวนภาษีที่คำนวณได้จากเงินได้ที่เขาได้รับในช่วงระยะเวลาดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้ตามแบบพิระมิด เพราะเขาและภรรยาเสียภาษีด้วยตนเอง จากจำนวนเงินสตกที่เขาและภรรยาได้กู้มาจาก Loew's คำร้องดังกล่าวได้รับการปฏิเสธ นายและนาง Mertens จึงได้นำคดีมาฟ้องยังศาลชั้นต้นสหรัฐประจำมลรัฐแคลิฟอร์เนีย แขวงทางใต้ โดยมี Ethel Strickland Rogan ซึ่งเป็นผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมและคำสั่งเสียครั้งสุดท้ายของ Nat Rogan เป็นจำเลย ท่านผู้พิพากษา Leon R. Yonkwich เห็นด้วยกับข้อกล่าวอ้างของโจทก์ตัดสินให้คืนเงินภาษีตามจำนวนที่โจทก์เรียกร้องพร้อมทั้งดอกเบี้ย¹ จำเลยจึงได้อุทธรณ์มายัง the United States Court of Appeals, Ninth Circuit

¹56 F. Supp. 450.

ท่านผู้พิพากษา Denman, Stephens และ Bone แห่งศาลอุทธรณ์ดังกล่าวต่างมีความเห็นพร้อมกันว่า อธิบดีกรมสรรพากรไม่มีอำนาจที่จะแจ้งให้นาง Mertens ชำระภาษีสำหรับช่วงระยะเวลาดังกล่าวอีก เพราะหล่อนไม่ได้อยู่ในสหรัฐแล้ว อีกทั้งไม่มีหลักฐานว่าหล่อนประสงค์ที่จะหลีกเลี่ยงภาษีโดยการยกย้ายทรัพย์สินของหล่อนหรือของสามีออกจากสหรัฐแต่อย่างใด หล่อนเพียงแต่ประสงค์เดินทางออกจากสหรัฐเท่านั้น และหล่อนก็ได้ชำระภาษีเงินได้ตามจำนวนที่เจ้าหน้าที่จัดเก็บได้คำนวณต่อหน้าหล่อนก่อนเดินทางไปฝรั่งเศสถูกต้องแล้ว จึงเป็นการไม่ถูกต้องที่จะให้นาย Mertens ชำระภาษีเงินได้ของหล่อนเพื่อที่เขาจะได้มีอิสระอย่างเต็มที่ในการเดินทางกลับไปหาหล่อนในฝรั่งเศส นอกจากนี้ ยังไม่ปรากฏว่ามีความตกลงระหว่าง Loew's กับนาง Mertens หรือกับนาย Mertens ว่าจะต้องชำระภาษีเงินได้ที่นาง Mertens มีหน้าที่ต้องชำระให้ด้วย

สำหรับกรณีของนาย Mertens นั้น ข้อเท็จจริงก็ปรากฏว่า Loew's สัญญาที่จะออกภาษีให้ในวันที่ 10 กันยายน ค.ศ. 1938 ในรูปเงินสด (cash basis) ซึ่งเป็นเวลาภายหลังจากวันที่อธิบดีกรมสรรพากรได้แจ้งให้นาย Mertens นำภาษีเงินได้มาชำระสำหรับช่วงระยะเวลาสิ้นสุดในวันที่ 1 กันยายน ค.ศ. 1938 และจากพยานหลักฐานที่ปรากฏต่อศาลก็ยืนยันว่า จำนวนเงินที่นาย Mertens ได้รับมาจาก Loew's เพื่อนำมาชำระภาษีเงินได้ในวันที่ 7 กันยายน ค.ศ. 1938 เป็นเงินที่เขาได้กู้มาจาก Loew's ส่วนจำนวนเงินค่าภาษีเงินได้ที่ Loew's ตกลงออกให้ นั้น เป็นเพียงสิทธิที่เขาจะได้รับในอนาคต (accrual basis) หลังจากวันที่เขาได้ชำระภาษีแล้ว เงินสดที่เขาได้รับในวันดังกล่าว นั้นจึงไม่ใช่เงินค่าภาษีเงินได้ที่ Loew's ตกลงออกให้แต่อย่างใด และแม้ว่าในเวลาต่อมา Loew's จะได้ชำระเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่เขาตามความตกลง ก็ย่อมเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นหลังจากที่เขาได้รับใบผ่านภาษีอากรแล้ว จึงได้พร้อมใจกันมีคำพิพากษายืนตามศาลชั้นต้น โดยเห็นว่า อธิบดีกรมสรรพากรไม่มีอำนาจที่จะนำเอาเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายและนาง Mertens ต้องชำระมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษี เพราะเป็นเพียงเงินที่ Loew's ให้นายและนาง Mertens กู้ยืมเพื่อนำไปชำระภาษีที่คนทั้งสองจะต้องเสีย อันเป็นการช่วยเหลือนาย Mertens ในการที่เขาจะได้เดินทางไปฝรั่งเศส ข้อกล่าวอ้างของผู้อุทธรณ์จึงไม่อาจรับฟังได้

นอกจากนี้ เนื่องจากมีการกล่าวอ้างว่านาย Mertens ได้ทำไปเช่นนั้นเพื่อ หลบหลีกภาษี ศาลจึงได้มีคำวินิจฉัยต่อไปอีกว่า ถ้าถือว่าเงินได้ที่นาย Mertens ได้รับจาก Loew's รวมถึงเงินได้ที่ได้รับในรูปเกณฑ์สิทธิ (accrual basis)¹ ด้วยแล้ว ในกรณีเช่นนี้ การที่ Loew's ตกลงออกภาษีเงินได้ให้โดยหมดสิ้นสำหรับช่วงระยะเวลาดังกล่าวนั้น (succeeding tax period) Loew's ก็จะต้องรับผิดชอบภาษีทุกครั้งที่มีเงินได้เกิดขึ้นจากการออกภาษีเงินได้ให้ และจะเป็นเช่นนี้เรื่อยไป จนกระทั่งเงินภาษีที่จะต้องออกให้มีจำนวน น้อยมากหรือมีจำนวนเพียงเล็กน้อย (de minimis) ผลรวมของจำนวนภาษีที่ออกให้แต่ละครั้ง ก็จะกลายเป็นจำนวนภาษีทั้งหมดที่ Loew's ออกให้สำหรับช่วงระยะเวลาดังกล่าวนี้ ซึ่งการ คำนวณเช่นนี้สามารถใช้สูตรพีชคณิต (algebraic formula) ช่วยในการคำนวณได้ ถ้า Loew's ตกลงออกภาษีเงินได้ให้จนหมดสิ้นสำหรับปีภาษีหนึ่งแล้ว จำนวนภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ โดยใช้สูตรพีชคณิต จะเท่ากับจำนวนเงินได้ทั้งหมดที่นาย Mertens ได้รับเป็นค่าภาษีเงินได้ใน ปีภาษีนั้นพอดี ซึ่งการคำนวณเช่นนี้ย่อมไม่มีผู้เสียภาษีคนใดที่สามารถหาสูตรพีชคณิตมาใช้ในการ คำนวณได้ และเป็นการจัดเก็บภาษีแบบโลภมากเกินไป (pyramidal grasping) ซึ่งไม่ควร ที่จะยอมรับให้มีการจัดเก็บภาษีเช่นนี้ได้ แม้ว่าจะได้รับเงินได้มาในรูปของ เกณฑ์สิทธิก็ตาม

¹ ในกรณีเช่นนี้ หน้าที่ผู้อื่นจะต้องชำระแก่ผู้เสียภาษี ถือว่าเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีคน นั้นได้ ตามหลักที่ได้วางไว้ในคดี United States v. Anderson, 269 U.S. 422, 46 S.Ct. 131, 70 L.Ed. 347; Uncasville Mfg. Co. v. Commissioner, 2 Cir., 55 F.2d 893 และ Commissioner v. Terre Haute Electric Co., 7 Cir., 67 F.2d 697. ซึ่งผู้อุทธรณ์ได้ยกขึ้นอ้างต่อศาล แต่ศาลเห็นว่าไม่ใช่ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นใน คดีนี้

นอกจากมีคำพิพากษาในระดับศาลสูงแล้ว ปรากฏว่ายังมีคำพิพากษาในระดับศาลล่าง (Lower Courts) ได้หยิบยกประเด็นการคำนวณภาษีแบบ Pyramiding of tax ขึ้นมาพิจารณา เช่นในคดี Providence & Worcester R.R.¹ และคดี Cincinnati v. Cincinnati N.O. & T.P.Ry.² เป็นต้น

ข. การปรับปรุงนโยบายใหม่ในปี ค.ศ. 1952

ต่อมาในปี ค.ศ. 1952 อธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรออกมาเพื่อเป็นระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งได้แก่ Mimeograph 6779 ลงวันที่ 12 มีนาคม ค.ศ. 1952³ คำสั่งฉบับนี้ เป็นเรื่องการตีความเกี่ยวกับความหมายของเงินได้ (gross income) ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 22(a) แห่ง The Internal Revenue Code ค.ศ. 1939 โดยบางส่วนของคำสั่งได้ระบุไว้ว่า

ความตกลงที่จะจ่ายค่าเช่าให้แก่ผู้ให้เช่าตามจำนวนที่ได้กำหนดเอาไว้ และค่าภาษีเงินได้สหรัฐที่เกิดขึ้นด้วยนั้น ย่อมหมายถึง ความตกลงว่าผู้ให้เช่าจะได้รับเงินได้เป็นค่าเช่า ไม่เฉพาะค่าเช่าตามที่กำหนดกันไว้เท่านั้น แต่ยังรวมถึงค่าภาษีเงินได้สหรัฐทั้งหมดที่ผู้เช่าได้ชำระให้แก่หรือเพื่อรายการเสียภาษีของผู้ให้เช่าด้วย... กรมสรรพากรจะไม่เข้าไปมีส่วน เกี่ยวข้องกับการกำหนดจำนวนความรับผิดของผู้เช่า ซึ่งเป็นเรื่องที่คุณสัญญาจะต้องปฏิบัติกันไปแล้วโดยลำพัง ทรายเท่าที่ผู้ให้เช่าได้นำเอาภาษีเงินได้สหรัฐที่ผู้เช่าได้จ่ายไป เป็นจำนวนทั้งสิ้นมารวม เข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของตน...

จากข้อความที่ได้ระบุไว้ในคำสั่งดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการจัดเก็บภาษีจากจัดเก็บเฉพาะภาษีที่คำนวณได้ครั้งที่สอง (second tax) จากเงินได้พึงประเมินซึ่งรวมภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก (original tax หรือ initial tax)

¹ 5 B.T.A. 1186 (1927), non acq. VII-1 Cum. Bull. 39.

² 49 Ohio Abst. 1, 75 N.E.2d 200 (1947).

³ 1952-1 Cumulative Bulletin 8.

เท่านั้น เป็นจัดเก็บจำนวนทั้งหมดที่ผู้เช่าจ่ายให้แก่หรือแทนผู้ให้เช่า ซึ่งสามารถคำนวณหาได้โดยวิธี pyramiding of tax on tax ตามหลักตรรกวิทยา ซึ่งผู้เช่าจะต้องชำระไปจนถึง infinity (ad infinitum) หรือมีจำนวนเพียงเล็กน้อย หรืออาจจะใช้สูตรพีชคณิต หรือหลักการคำนวณอย่างอื่น เข้าช่วยในการคำนวณได้ อย่างไรก็ตาม การคำนวณแบบ pyramid อาจยุติลงได้ถ้าผู้เช่าตกลงจ่ายภาษีเงินได้ให้เพียงช่วงสั้นของความตกลงที่จะจ่ายให้ทั้งหมด ซึ่งมีช่วงการจ่ายยาวมาก (if the promise of the lessee to pay the lessor's income taxes falls short of a promise to pay all of the lessor's income taxes) ด้วยเหตุนี้ ผู้เช่าสามารถตกลงที่จะชำระภาษีเงินได้ให้ด้วยการกำหนดจำนวนที่จะชำระเอาไว้ในความตกลงให้แน่นอน ซึ่งอาจจะ เป็นจำนวน เท่ากับภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก หรือทั้งหมด หรือจำนวนเท่าใดก็ได้แล้วแต่จะตกลงกัน และในกรณีเช่นนี้ จำนวนภาษีที่จะต้องนำไปรวม เข้าเป็น เงินได้ของผู้ให้เช่า ย่อม เท่ากับจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนนั้นซึ่งไม่ว่าจะเป็นระดับใดก็ตาม

ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม Mimeograph 6779 โดยอธิบดีกรมสรรพากรได้มี Mimeograph 51 ลงวันที่ 14 ตุลาคม ค.ศ. 1952¹ ออกมา คำสั่งกรมสรรพากรฉบับหลังนี้ได้กำหนดให้หลักการตาม Mimeograph 6779 มีผลใช้บังคับไปถึงการจ่ายเงินได้ประเภทอื่น ๆ ด้วย ไม่ว่าจะเป็นการจ่าย เนื่องจากการจ้างแรงงาน (personal services) การซื้อขาย (purchase) การจ่ายค่าเลี้ยงชีพ (alimony) ให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง เพราะเหตุแยกกันอยู่หรือหย่าร้างกัน หรือการจ่ายเงินได้ประเภทอื่นใดก็ตามโดยไม่จำกัดแต่เฉพาะการจ่าย เนื่องจากการเช่าทรัพย์สิน (rental of property) เท่านั้น และให้มีผลใช้บังคับสำหรับปีภาษีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1952 เป็นต้นไป โดยจะไม่มีผลไปบังคับใช้กับปีภาษีที่เริ่มต้นก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1952 แต่อย่างไร เว้นเสียแต่ว่า ภาษีเงินได้สหรัฐหรือภาษีกำไรส่วนเกินจากรายการเงินได้ค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายให้ ได้มีการชำระไปแล้ว ในกรณีเช่นนี้ จะไม่มีการคืนเงินภาษีจำนวนดังกล่าวให้แต่อย่างไร

¹1952-2 Cumulative Bulletin 65.

ค. คำวินิจฉัยของศาลหลังจากกรมสรรพากรปรับปรุงนโยบายใหม่

1. คำวินิจฉัยในแง่ความไม่สมบูรณ์หรือไม่มีสภาพบังคับใช้ของ Mimeograph

หลังจากที่ได้มีการประกาศใช้คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับดังกล่าวแล้ว ต่อมาในปี ค.ศ. 1953 ได้มีคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐ (Circuit ที่ 7) ออกมาฉบับหนึ่งได้วินิจฉัยเกี่ยวกับความสมบูรณ์หรือสภาพบังคับใช้ของคำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับเอาไว้ในคดี Commissioner v. Clark¹ ว่า ภาษีที่ชำระให้มากกว่าหรือเกินกว่าภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ให้เข้ามาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1913 จนกระทั่งถึงปี ค.ศ. 1951 โดยไม่ต้องมีการตกลง เปลี่ยนแปลงแก้ไขในสัญญาเช่าและความสัมพันธ์ในระหว่างคู่สัญญาแต่อย่างใด ผลจากการเปลี่ยนแปลงอย่างแปลกประหลาดในปี ค.ศ. 1952 ตาม Mimeograph ที่อธิบดีกรมสรรพากรได้ประกาศใช้นั้น จึงมีลักษณะแบบเพื่อฝืนมากกว่าที่จะปฏิบัติได้จริง อีกทั้ง เป็นการจัดเก็บแบบไม่มีเหตุผลอย่างยิ่งและไม่เป็นธรรม ซึ่งทำให้ตกตะลึงได้ เมื่อได้รับทราบหลักการตาม Mimeograph ดังกล่าว การกระทำเช่นนั้นจึงขัดกับบทบัญญัติมาตรา 22(a) แห่ง Internal Revenue Code และบรรดาคำตัดสินของศาลทั้งหลายในคดีก่อนหน้านี้อย่างสิ้นเชิง Mimeograph ดังกล่าวจึงตกเป็นโมฆะ ไม่มีผลใช้บังคับได้

หลังจากได้มีคำพิพากษาดังกล่าวออกมาแล้ว ได้มีผู้แสดงความคิดเห็นสนับสนุน คำวินิจฉัยของศาลดังกล่าวเอาไว้ สรุปได้ดังนี้

ข้อสมมติฐานของ Mimeograph ดังกล่าว ที่ถือหลักการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามหลักเหตุผลที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน (logical symmetry) จะทำให้เกิดเงินได้ขึ้นมาก กล่าวคือ ถ้าตามสัญญาเช่ากำหนดชำระค่าเช่ากันไว้เป็นพิเศษว่าเป็นค่าเช่าทั้งปีจำนวน 100,000 ดอลลาร์ และภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นด้วย ในกรณีเช่นนี้ ถ้านำเอาหลักการใน Mimeograph มาใช้บังคับ และอัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 52 ของเงินได้แล้ว จำนวนเงินได้ที่ผู้ให้เช่าได้รับทั้งสิ้นในปีภาษีนั้นจากการคำนวณตามหลักตรรกวิทยา หรือโดยใช้สูตรที่ขคณิตจะมีจำนวนเท่ากับ 208,000 ดอลลาร์ โดยผู้ให้เช่าชำระภาษีเงินได้เป็นจำนวน 108,000 ดอลลาร์ แทนที่จะเป็นเงินได้จำนวน 152,000 ดอลลาร์ และผู้ให้เช่าชำระภาษีเงินได้เพียง 79,040 ดอลลาร์ ตามที่เคยปฏิบัติกันมาก่อนวันที่ Mimeograph ฉบับดังกล่าวนี้มีผลใช้บังคับ และถ้าตกลงชำระค่าเช่าจำนวน 4,000,000 ดอลลาร์ ก็จะกลายเป็นเงินได้จำนวน 8,750,000 ดอลลาร์

¹202 F. 2d 94 (7th Cir. 1953), affirming 17 T.C. 1357 (1952).

แทนที่จะมีจำนวนประมาณ 6,000,000 ดอลลาร์ เท่านั้น นอกจากนี้ ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีเสริม (surtaxes) ด้วย ผลที่ออกมาจะทำให้ดูเป็นเรื่องตลกมาก กล่าวคือ ถ้าตกลงชำระค่าเช่าทั้งปีจำนวน 50,000 ดอลลาร์ จะทำให้จำนวนเงินได้ของผู้ให้เช่ามีจำนวนถึง 333,950 ดอลลาร์ ซึ่งผู้เช่าต้องชำระภาษีเป็นจำนวนทั้งสิ้น 283,950 ดอลลาร์ และถ้าตกลงชำระค่าเช่าจำนวน 1,000,000 ดอลลาร์ ก็จะทำให้เงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษีมีจำนวนถึง 12,208,950 ดอลลาร์ ซึ่งผู้เช่าต้องชำระภาษีทั้งสิ้น 7,333,333 ดอลลาร์ ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้เห็นว่า เป็นจำนวนเงินได้ที่มากเกินไปและเกินกว่าที่ผู้เสียภาษีจะเข้าใจได้ตามปกติธรรมดา (natural sense) และแตกต่างจากความหมายของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีตามที่ได้ถือปฏิบัติกันมาอย่างสิ้นเชิง อีกทั้งการใช้สูตรพีชคณิตช่วยในการคำนวณภาษีนั้น แม้ว่าจะไม่ตกเป็นโมฆะก็ตาม แต่ก็ไม่ใช่แก่นที่ผู้ร่างกฎหมายประสงค์เช่นนั้น การออก Mimeograph ดังกล่าวให้ถือปฏิบัติตามเช่นนี้ จึงดูเหมือนว่า กระทรวงการคลัง อาจจะมีเอาไว้เพื่อสร้างสรรค์ความมั่งคั่งแบบใหม่ในลักษณะของนักปรัชญาที่สามารถเสกหินให้เป็นไข่ได้ และเนื่องจากนโยบายของรัฐบาลก่อนปี ค.ศ. 1952 ได้มีการยึดถือปฏิบัติกันมาเป็นระยะเวลาอันยาวนาน โดยไม่ได้มีการแก้ไขความหมายของเงินได้ให้รวมถึงหลักการเช่นเดียวกับที่ได้วางไว้ใน Mimeograph ดังกล่าวแต่อย่างใดเลย นับตั้งแต่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีเงินได้ในปี ค.ศ. 1913 เป็นต้นมา ซึ่งย่อมแสดงว่า รัฐสภาได้ยอมรับโดยปริยายในนโยบายเดิมของรัฐบาล และไม่ปรากฏหลักฐาน ณ ที่ใดที่มีการโต้แย้งแนวนโยบายดังกล่าว นอกจากนี้ ตามคำพิพากษาของศาลไม่ว่าจะเป็นระดับใดก็ได้ยอมรับแนวนโยบายเดิมของรัฐบาลมาโดยตลอด แนวนโยบายใหม่ตาม Mimeograph ซึ่งเป็นเพียงความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับความหมายของบทบัญญัติในกฎหมายภาษีเงินได้ดังกล่าว จึงไม่น่าจะไปมีผลลบล้างแนวนโยบายเดิมที่มีการยึดถือจากบุคคลทุกระดับตั้งแต่ กรมสรรพากร, กระทรวงการคลัง, รัฐสภา และศาล ซึ่ง เปรียบเสมือนประวัติศาสตร์อันยาวนานนั้นได้ ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีที่ดีของรัฐบาลได้ ถ้าอธิบดีกรมสรรพากรตัดสินใจยกเลิก Mimeograph ดังกล่าวนั้นเสีย แล้วกลับไปใช้หลักการจัดเก็บภาษีเพียงเท่าที่ผู้เสียภาษีจะสามารถเข้าใจได้และเป็นไปได้ อันเป็นการจัดเก็บภาษีอย่างพอเหมาะพอควรดังเดิม¹

¹Charles L. Kades, "Phantom Income : Net Leases and the Clark Case," Syracuse Law Review 5(1953) : 18-27.



2. คำวินิจฉัยในแง่รับรองความสมบูรณ์หรือสภาพการบังคับใช้ของ Mimeograph

หลังจากนั้นต่อมา ปรากฏว่าได้มีคำพิพากษาของศาล United States Court of Claims ออกมาสองฉบับ วินิจฉัยรับรองเกี่ยวกับความสมบูรณ์หรือสภาพการบังคับใช้ของ คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับเอาไว้ แต่มีข้อเท็จจริงแตกต่างกันในเรื่องความมีผลย้อนหลังของ คำสั่งดังกล่าว ดังนี้

ก) กรณีขอคืน เงินภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วก่อนปี ค.ศ. 1952

เมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม ค.ศ. 1956 ศาลดังกล่าวได้มีคำวินิจฉัยเอาไว้ ในคดี Connecticut Railway and Lighting Company v. United States¹ โดยมีข้อเท็จจริงว่า เมื่อปี ค.ศ. 1906 โจทก์ได้ทำสัญญาให้บริษัทรถไฟชื่อ Consolidated Railway Company เข้าเครื่องอุปกรณ์เกี่ยวกับแก๊สและไฟฟ้าเป็นเวลา 999 ปี โดยผู้เช่า ตกลงชำระภาษีซึ่งผู้ให้เช่าอาจจะต้องเสีย เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินดังกล่าวให้ทั้งหมด เนื่องจากในเวลาต่อมาบริษัทผู้เช่าได้โอนกิจการรถไฟไปให้บริษัทอื่นดำเนินการแทนซึ่งจะเป็นผู้เช่า ช่วงเครื่องอุปกรณ์ดังกล่าวต่อไป และโดยที่มีการควบบริษัทเข้าด้วยกันซึ่งมีบริษัทผู้เช่า เดิมรวม อยู่ด้วยกลายเป็นบริษัทใหม่มีชื่อว่า Power Company บริษัทใหม่นี้จึงต้องรับเอาหนี้สินที่เกิดขึ้น มาแล้วตามสัญญาเช่าทั้งหมด ต่อมาเมื่อวันที่ 30 ธันวาคม ค.ศ. 1943 บริษัท Power Company และโจทก์จึงได้ทำการเปลี่ยนแปลงแก้ไขความตกลงตามสัญญาเช่าแต่เดิม เสียใหม่หลาย ประการด้วยกัน ซึ่งเรียกว่า Definitive Agreement ทั้งนี้เพื่อชำระสะสางเกี่ยวกับหนี้สินใน ระหว่างคู่สัญญาด้วยกัน ซึ่งในการนี้ได้รวมถึงภาษีเงินได้ที่ผู้ให้เช่าต้องเสียด้วย ด้วยเหตุนี้ ความ ตกลงที่ผู้เช่าจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้และภาษีกำไรส่วนเกินให้แก่ผู้ให้เช่าตามสัญญาจึง เริ่ม มีผลขึ้นในปี ค.ศ. 1943 ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตอนสิ้นปี โจทก์จึงได้แจ้งรายการ เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินซึ่งได้แก่ ค่าเช่าตามสัญญา และจำนวนเงินที่ผู้เช่าจ่ายชดเชยให้ เป็นค่าภาษี ซึ่งจะมีจำนวนตามรายละเอียดและวิธีการที่โจทก์ใช้ในการคำนวณดังตัวอย่างต่อไปนี้ คือ สมมติว่า A ให้ B เช่าทรัพย์สินอย่างหนึ่ง โดยคิดค่าเช่ารวมกันทั้งปีเป็นจำนวน 10,000 ดอลลาร์ และ B ยังตกลงจ่ายชดเชยค่าภาษีเงินได้ที่ A ได้ชำระไปเนื่องจากได้รับเงินได้จากการ

¹135 Ct.Cl. 650, 142 F. Supp. 907 (Ct.Cl., 1956).

ให้เข้าทรัพย์สินดังกล่าวให้อีกด้วย ถ้าอัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 40 ของเงินได้โดยตลอด เมื่อแบบแสดงรายการแจ้งว่า มีเงินได้จากค่าเช่าจำนวน 10,000 ดอลลาร์ จึงเป็นค่าภาษีจำนวน 4,000 ดอลลาร์ ที่ A จะได้รับการชดเชยให้จาก B ดังนั้น A จึงถือว่าเขายังมีรายการเงินได้เป็นค่าเช่าอีก 4,000 ดอลลาร์ คำนวณแล้วเป็นภาษีจำนวน 1,600 ดอลลาร์ ซึ่ง B จะต้องจ่ายชดเชยให้แก่เขา จึงเป็นรายการเงินได้ที่เขาได้รับ เป็นค่าเช่าที่ต้องชำระภาษีอีก เป็นจำนวน 640 ดอลลาร์ ตามคำฟ้องโจทก์กล่าวว่า โจทก์ได้ชำระภาษีจำนวนเช่นเดียวกับที่ A ได้ชำระไปเป็นจำนวน 640 ดอลลาร์ โดยไม่มีการจ่ายชดเชยจาก B ให้อีกต่อไป เงินภาษีจำนวนนี้เป็นภาษีที่คำนวณได้จากเงินภาษีที่คำนวณได้เป็นครั้งที่สอง (second taxes) ซึ่งตามกฎหมายไม่ได้รับยอมรับให้มีการจัดเก็บภาษีจาก second taxes หรือแบบ tax on tax โจทก์ได้ชำระไปเพราะความเข้าใจผิด จึงขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระเกินไปดังกล่าวสำหรับแต่ละปีภาษีที่ได้กล่าวไว้ในคำฟ้องฉบับนี้ เนื่องจากโจทก์ไม่ควรจะชำระมากกว่าที่จะต้องเสียอย่างแท้จริง และโจทก์ได้รับการจ่ายชดเชยให้จากบริษัท Power Company เพียงจำนวน second taxes เท่านั้น นอกจากนี้แม้ว่าโจทก์จะไม่ได้รับประโยชน์จากระเบียบปฏิบัติลงวันที่ 14 ตุลาคม ค.ศ. 1952 ที่ไม่ให้มีผลย้อนหลัง ทั้งนี้ เนื่องจากโจทก์ได้ชำระภาษีไปแล้วก็ตาม แต่โจทก์เห็นว่า การที่กลับยอมให้มีผลย้อนหลังขึ้นในกรณีเข้าข้อยกเว้นตามระเบียบปฏิบัติดังกล่าว จะทำให้เกิดความแตกต่างขึ้นอย่างไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีไปเช่นนั้น และผู้ที่ไม่ได้ชำระเอาไว้

ท่านผู้พิพากษา Jones ซึ่งเป็นผู้พิพากษาหัวหน้าศาลและท่านผู้พิพากษา Littleton, Whitaker, Madden และ Laramore แห่งศาลดังกล่าว ต่างมีความเห็นพร้อมกันว่า ไม่ว่าจะมีการจ่ายชดเชยภาษีให้ในระดับใดก็ตามดังตัวอย่างในคดีนี้ จำนวนเงินที่จ่ายชดเชยให้ย่อมถือเป็นเงินได้ทั้งหมด ทั้งนี้ เนื่องจากการที่บุคคลหนึ่งจ่ายภาษีเงินได้ของอีกบุคคลหนึ่งให้ ย่อมเหมือนกับการนำเงินมาใส่ในกระเป๋าของบุคคลอีกคนหนึ่งนั่นเอง และถ้าได้ทำไปเนื่องจากสัญญาเช่าหรือสัญญาจ้างแรงงาน จำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นย่อมเหมือนกับ เป็นค่าเช่าหรือเงินเดือนที่จ่ายให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งนั้น นับตั้งแต่ศาลไม่ได้พิจารณาประเด็นดังกล่าวนี้ต่อไปในคดี Old Colony Trust Company v. Commissioner เนื่องจากศาลสูงสุดถือเอาแนวทางปฏิบัติของรัฐบาลในขณะนั้น เป็นความเห็นของศาล จึงทำให้รัฐบาลยังไม่มี ความเชื่อมั่นนักในระเบียบปฏิบัติปี ค.ศ. 1952 ที่ออกมาใช้บังคับ ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้ศาลในคดีนี้เห็นว่า หลักการตามระเบียบปฏิบัติดังกล่าวถูกต้องแล้ว กล่าวคือ สิ่งใดก็ตามที่โจทก์ได้รับไว้เนื่องจาก

การให้เช่าทรัพย์สิน ย่อมเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี และถือว่าเป็น "basic rent" ในการคำนวณภาษีครั้งแรกนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความไม่รู้ (ignore) ในการบริหารภาษีมาเป็นเวลาถึง 30 ปี นับตั้งแต่ตัวแทนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจนกระทั่งถึงศาลสูงสุด และได้มีการจัดพิมพ์หลักกฎหมายจากคำพิพากษาของศาลที่ว่า second taxes ไม่เป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีออกเผยแพร่ให้ผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีส่วนได้เสียทั้งหลายได้รับทราบด้วยเหตุนี้ จึงไม่ควรที่จะให้หลักการตามระเบียบปฏิบัติปี ค.ศ. 1952 ดังกล่าว มีผลย้อนหลังไปบังคับให้เป็นผลร้ายแก่บุคคลผู้ซึ่งได้ชำระภาษีตามกฎหมาย เกณฑ์ของกฎหมายในทางคำรามาก่อนแล้ว ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายในทางปฏิบัติไม่อาจแยกออกจากกฎหมายในทางคำรามได้ (the law in action cannot be so divorced from the law in the books) ดังนั้นในกรณีของโจทก์ จึงเห็นว่า โจทก์สมควรได้รับเงินภาษีที่คำนวณจาก second taxes ซึ่งได้จ่ายไปสำหรับปีภาษีก่อนปี ค.ศ. 1952 คืนได้ แม้ว่าข้อความตามระเบียบปฏิบัติลงวันที่ 14 ตุลาคม ค.ศ. 1952 จะได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่คืนให้ก็ตาม เพราะมิฉะนั้นแล้วจะทำให้เกิดความแตกต่างอย่างไม่เป็นธรรมตามคำกล่าวอ้างของโจทก์ขึ้นได้ คำปฏิเสธของรัฐบาลเกี่ยวกับเรื่องนี้จึงไม่อาจรับฟังได้

นอกจากนี้ ศาลได้มีคำวินิจฉัยเพิ่มเติมต่อไปซึ่งไม่เกี่ยวกับประเด็นในคดีนี้ อีกว่า จากข้อเท็จจริงตามคดีตัวอย่างที่โจทก์ยกขึ้นมานั้น ถ้าผู้เช่าตกลงจ่าย basic rent รวมทั้งภาษีเงินได้ของผู้ให้เช่าทั้งหมดจากเงินได้ที่เขาได้มาไม่ว่าจากแหล่งใด ในกรณีเช่นนี้ ย่อมแตกต่างจากข้อเท็จจริงในคดีนี้ แต่ถ้าผู้เช่าตกลงจ่ายภาษีเงินได้ของผู้ให้เช่าให้จากค่าเช่าทั้งหมดที่ผู้ให้เช่าได้รับจากผู้เช่า ในกรณีเช่นนี้ ย่อมเหมือนกับข้อเท็จจริงในคดีนี้ ซึ่งผลของคำวินิจฉัยจะมีลักษณะเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ต้องคืนเงินภาษีที่คำนวณจาก second taxes ให้ แต่อย่างไรก็ตาม จะมีลักษณะเช่นนี้ได้ก็เฉพาะภาษีสำหรับปีภาษีก่อนปี ค.ศ. 1952 เท่านั้น

ข) กรณีขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วหลังปี ค.ศ. 1952

เมื่อวันที่ 6 มิถุนายน ค.ศ. 1962 ศาลดังกล่าวได้มีคำวินิจฉัยเอาไว้ในคดี Safe Harbor Water Power Corporation v. United States¹ โดยมีข้อเท็จจริงว่า โจทก์เป็นเจ้าของและดำเนินกิจการผลิตกระแสไฟฟ้าด้วยพลังน้ำ ตั้งอยู่ที่ Safe Harbor มลรัฐเพนซิลวาเนีย มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1931 โจทก์มีผู้ถือหุ้นทั้งหมดเป็นบริษัท ได้แก่ บริษัท Consolidated Gas Electric Light and Power Company of Baltimore (เปลี่ยนชื่อเป็น Baltimore Gas and Electric Company เมื่อปี ค.ศ. 1955) ถือหุ้นอยู่สองในสามส่วน และบริษัท Pennsylvania Water and Power Company (ได้ควบเข้าเป็นบริษัท Pennsylvania Power & Light Company เมื่อปี ค.ศ. 1955) ถือหุ้นอยู่หนึ่งในสามส่วน พลังงานไฟฟ้าที่โจทก์ผลิตได้ทั้งหมดตั้งแต่ปี ค.ศ. 1931 โจทก์ได้ขายให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งสองตามส่วนของจำนวนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคน เป็นเจ้าของ ทั้งนี้ตามความตกลงและการรับรองจากคณะกรรมการพลังงานแห่งสหรัฐ โดยตามความตกลงและการรับรองดังกล่าวกำหนดให้บริษัทพ่อค้าทั้งสองจ่ายค่าพลังงานไฟฟ้าแก่โจทก์ในแต่ละปีตามจำนวนที่โจทก์เรียกร้อง ซึ่งปรากฏว่าโจทก์ขอรับเป็นเงินได้สุทธิจำนวน 5 เพอร์เซ็นต์ หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน, ค่าประกันภัย, ค่าภาษี และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินออกแล้ว โดยไม่คำนึงถึงปริมาณพลังงานที่ผลิตได้แต่อย่างใด

ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้สำหรับปี ค.ศ. 1954 เมื่อวันที่ 13 มกราคม ค.ศ. 1955 โจทก์ได้คำนวณภาษีเงินได้สหรัฐเอาไว้ดังนี้

¹303 F.2d 928 (Ct.Cl., 1962).

5 % ที่ได้รับตามอัตรา FPC 1,291,832.58 ดอลลาร์

หักลดหย่อน :

| | | |
|--|--------------|---------------------|
| ดอก เบี้ยหนี้พันธบัตรระยะยาว | 420,000.00 | |
| ดอก เบี้ยหนี้ตั๋วเงินระยะยาว | 23,187.50 | |
| ค่าเบี่ยประกันภัยและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ | (22,314.80) | |
| รายจ่ายต้นทุนเกี่ยวกับเงินบำนาญ..... | 1,783.12 | |
| ค่าเสื่อมราคาส่วเกินจาก เกณฑ์ที่ | | |
| กระทรวงการคลังกำหนดไว้..... | (383.41) | |
| | | <u>422,272.41</u> " |
| ฐานเงินได้สุทธิ | 869,560.17 | " |
| เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 869,560.17 ลบด้วย .22 (25,000) | | |
| หารด้วย .48 | 1,800,125.35 | " |
| ภาษีปกติและภาษีเสริมสหรัฐ อัตรา 52 % (หักด้วย 5,500).... | 930,565.18 | " |

จากการคำนวณภาษีของ โจทก์ดังกล่าว เป็นการคำนวณโดยใช้สูตรพิชคณิต เพื่อหาจำนวนเงินได้สุทธิที่ต้องนำมาเสียภาษีทั้งสิ้น ซึ่งถ้าคำนวณแบบ pyramiding of tax on tax จนกระทั่งจำนวนเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีน้อยกว่าหนึ่งเซ็นต์แล้ว (until the amount taxable in the last step in less than one cent) จะต้องคำนวณเป็นจำนวนถึง 29 ครั้ง และจำนวนภาษีที่คำนวณได้ทั้งหมดจะเท่ากับภาษีที่คำนวณได้โดยใช้สูตรพิชคณิตพอดี และในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้สำหรับปี ค.ศ. 1955 และ 1956 โจทก์ก็ได้คำนวณภาษีเช่นเดียวกับปี ค.ศ. 1954 ซึ่งภาษีเงินได้ที่โจทก์ได้ชำระไว้แล้วนี้ พ่อค้า (ผู้ซื้อ) ทั้งสองได้จ่ายชดเชยให้แก่โจทก์ไปแล้วทั้งหมด และปรากฏว่าได้นำไปลง เป็นรายการไว้ในสมุดบัญชีของพ่อค้าในฐานะ เป็นส่วนหนึ่งของราคาพลังงานไฟฟ้าด้วย

ต่อมาโจทก์ได้ยื่นคำฟ้องขอคืนเงินภาษี สำหรับปี ค.ศ. 1954 จำนวน 251,624.82 ดอลลาร์ ปี ค.ศ. 1955 จำนวน 247,876.63 ดอลลาร์ และปี ค.ศ. 1956 จำนวน 253,006.31 ดอลลาร์ โดยกล่าวอ้างว่า รัฐบาลควรจะได้รับชำระภาษีจากโจทก์เพียงจำนวนภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกจากการคำนวณภาษีจากเงินได้สองครั้ง แทนที่จะต้องคำนวณถึง

29 ครั้ง ดังการคำนวณภาษีสำหรับปี ค.ศ. 1954 ต่อไปนี้

| | |
|--|---------------------------|
| ภาษีจากเงินได้สุทธิจำนวน 869,560.17 ดอลลาร์..... | 446,671.29 ดอลลาร์ |
| ภาษีจากเงินได้สุทธิจำนวน 446,671.29 ดอลลาร์..... | <u>232,269.07</u> ดอลลาร์ |
| รวม เป็นภาษีตามที่โจทก์กล่าวอ้างทั้งสิ้น | 678,940.36 ดอลลาร์ |

ภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้ดังกล่าว โจทก์ถือว่าเป็นภาษีจำนวนแท้จริงที่โจทก์จะต้องนำมายื่นเสียภาษีในลักษณะทำนองเดียวกันนี้ทั้งสามปี อีกทั้ง เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม ค.ศ. 1941 อธิบดีกรมสรรพากรก็ได้มีหนังสือแจ้งยืนยันไปยังโจทก์ว่า ในกรณีของโจทก์ควรที่จะนำเอาเฉพาะเงินได้เพิ่มเติมครั้งแรก (one addition income) ที่บริษัท Consolidated Gas Electric Light and Power Company of Baltimore จ่ายเป็นค่าภาษีให้มารวมเป็นเงินได้ของโจทก์เท่านั้น ส่วนจำนวนที่นอกเหนือจากนี้ กรมสรรพากรจะไม่ถือว่าต้องรับผิดชอบ pyramid การที่โจทก์ได้ชำระภาษีเงินได้เกินไปทั้งสามปีเป็นเพราะผลของ Mimeo 6779 และ 51 ซึ่งโจทก์เห็นว่า ไม่น่าที่จะเป็นการตีความอย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับความหมายของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายแต่อย่างใด และเป็นเวลาเกือบ 30 ปีแล้วที่คำสั่งกรมสรรพากรแต่ก่อน ๆ ไม่ได้กำหนดให้มีการคำนวณแบบ pyramiding of tax on tax หรือโดยใช้สูตรพีชคณิตช่วยในการคำนวณเลย เพียงแต่กำหนดให้ผู้เสียภาษ้นำเอาภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก (initial tax) มารวมเข้าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น ซึ่งเป็นคำสั่งที่ได้มีการถือปฏิบัติติดต่อกันมาเป็นระยะเวลาอันนานมาก โดยไม่ได้มีการท้วงติงจากรัฐสภาเลย ด้วยเหตุนี้ ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหารหรือเพื่อความถูกต้องในการตีความ โดยหลักแล้ว รัฐสภาก็จะทำการแก้ไข เปลี่ยนแปลงกฎหมายทุกครั้งที่ฝ่ายบริหารได้มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว¹ แต่ในกรณีนี้ ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่ารัฐสภาได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นแต่อย่างใดเลย จึงไม่น่าที่จะมีผลให้โจทก์ต้องปฏิบัติไปเช่นนั้น และจำนวนภาษีที่โจทก์ขอคืนดังกล่าว ได้มีการตกลงให้โจทก์นำไปจ่ายชดเชยแก่ผู้ซื้อทั้งสอง

¹คดี Helvering v. Wilshire Oil Co., 308 U.S. 90, 100, 60 S.Ct. 18, 84 L.Ed. 101 (1939).

ท่านผู้พิพากษา Jones ซึ่งเป็นผู้พิพากษาหัวหน้าศาล ท่านผู้พิพากษา Durfee และ Laramore แห่งศาลดังกล่าว ต่างมีความเห็นพ้องต้องกันว่า เนื่องจากตาม ความตกลงกำหนดให้พ่อค้าจ่ายค่าราคาพลังงานไฟฟ้าในแต่ละปีโดยวิธีที่โจทก์ขอรับ เป็นเงินได้ สุทธิจำนวน 5 เปอร์เซ็นต์ หลังจากชำระภาษีแล้ว ในกรณีเช่นนี้ ย่อมไม่แตกต่างไปจากการ เรียกร้องให้จ่ายภาษีจากเงินค่าภาษีที่พ่อค้าจ่ายให้ ซึ่งอาจจะคำนวณหาได้ตามแบบ pyramiding of tax on tax หรือโดยใช้สูตรพีชคณิตช่วยในการคำนวณ ดังเช่น การคำนวณของโจทก์ในคดีนี้ตอนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ ในการคำนวณโดยใช้สูตร พีชคณิตไม่ว่าครั้งใดก็ตาม จึงย่อมปรากฏผลเสมอว่า ถ้าโจทก์หรือบริษัทอื่นใดก็ตามยังคงได้รับ เงินได้สุทธิหลังจากเสียภาษีแล้วจำนวน 869,560.17 ดอลลาร์ ก็ควรที่จะได้ผ่านการเสียภาษี มาแล้วเป็นจำนวน 930,565.18 ดอลลาร์

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาต่อไปจึงได้แก่ หลักการคำนวณตาม Mimeo 6779 และ 51 ที่กรมสรรพากรออกมาบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1952 นั้น เป็นการตีความอย่างมี เหตุมีผลเกี่ยวกับความหมายของ เงินได้พึงประเมินตามกฎหมายหรือไม่ ? เกี่ยวกับเรื่องนี้ เนื่องจากศาลสูงสุดได้วางหลักไว้ในคดี Old Colony Trust Co. v. Commissioner ว่า ภาษีเงินได้สหรัฐที่บุคคลอื่นชำระให้แก่หรือแทนผู้เสียภาษีนั้น จะต้องนำมารวม เข้า เป็นเงิน ได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีนั่นด้วย ด้วยเหตุนี้ ผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายใหม่ตาม Mimeo 6779 และ 51 ไม่ทำให้เกิดความหมายผิดเพี้ยนไปจากหลักการของศาลสูงสุดแต่ อย่างไม่ เพราะตาม Mimeo ดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเงินได้จากภาษีจำนวน เท่าที่ร้องขอให้บุคคลอื่นออกแทนให้หรือจ่ายชดเชยให้ ดังที่ศาลนี้ได้เคยสรุปเอาไว้ในคดี Connecticut Railway & Lighting Co. v. United States ว่า ไม่ว่าจะมีการจ่าย ชดเชยภาษีให้ในระดับใดก็ตาม จำนวนเงินที่จ่ายชดเชยให้ย่อมถือเป็นเงินได้ทั้งหมด ด้วยเหตุนี้ ผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการในการกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้อื่นจะต้องออกแทนให้หรือจ่ายชด เชยให้ได้อย่างอิสระ และเฉพาะภาษีเงินได้ตามจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนนั้น เท่านั้นที่ต้องนำไป รวมเข้าเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษี มิใช่จะต้องเป็นภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้แบบ pyramiding of tax on tax หรือโดยใช้สูตรพีชคณิตช่วยในการคำนวณเสมอไปทุกกรณีดังที่โจทก์เข้าใจไม่

ดังนั้น ในกรณีของโจทก์ ข้อเท็จจริงปรากฏว่าได้เกิดขึ้นหลังจากปี ค.ศ. 1952 จึงไม่มีความแตกต่างที่เกิดขึ้นเหมือนในคดี Connecticut Railway & Lighting

Co. v. United States แม้ภาษีจะได้มีการชำระไปแล้ว และทั้งโจทก์และพ่อกำทั้งสองสามารถที่จะเลือกว่าจะชดเชยภาษีเงินได้ให้เพียงใด ซึ่งอาจจะ เป็นเฉพาะภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก หรือภาษีที่คำนวณได้เป็นครั้งที่สองจากเงินได้ที่รวมภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกด้วย มิใช่ชดเชยให้ทั้งหมด ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการคำนวณแบบ pyramiding of tax on tax นอกจากนี้ ข้อเท็จจริงยังปรากฏอีกว่า ทั้งโจทก์และพ่อกำทั้งสองสามารถเลือกใช้วิธีในการกำหนดจำนวนภาษีที่จะจ่ายชดเชยให้ เป็นอย่างอื่นแทนที่จะจ่ายชดเชยให้ทั้งหมดได้ตอนที่โจทก์และพ่อกำทั้งสองได้ทำความตกลงกันใหม่ในปี ค.ศ. 1955 แต่ก็ไม่ปรากฏว่า ได้มีการเปลี่ยนแปลงข้อตกลง เกี่ยวกับการชดเชยภาษีให้ เป็นอย่างอื่นแต่อย่างใด เมื่อโจทก์เลือกที่จะให้พ่อกำจ่ายชดเชยภาษีเงินได้ให้ทั้งหมดโดยยังคงได้รับ เงินได้สุทธิจำนวน 5 เพลอร์เซนต์ หลังจากชำระภาษีแล้ว ก็ไม่มีสิ่งใดที่ตีว่าการคำนวณแบบ pyramiding of tax on tax หรือโดยใช้สูตรพิชคณิต บนพื้นฐานของหลักเหตุผลตาม Mimos 6779 และ 51 ดังกล่าว ซึ่งพ่อกำจะต้องจ่ายชดเชยภาษีให้ทั้งหมด 930,565.18 ดอลลาร์ โดยโจทก์ยังคงได้รับ เงินได้สุทธิหลังจากเสียภาษีแล้วจำนวน 869,560.17 ดอลลาร์ แทนที่จะต้องจ่ายชดเชยภาษีสำหรับ ปี ค.ศ. 1954 ให้เพียง 678,940.36 ดอลลาร์ ตามคำสั่งกรมสรรพากรเดิม ถ้าได้เลือกเอาไว้เช่นนั้น และจะเป็นเช่นนี้ต่อไปตราบเท่าที่โจทก์ยังคง เรียกร้องให้พ่อกำจ่ายภาษีเงินได้ให้ในลักษณะเช่นนั้น นอกจากนี้ โจทก์จะปฏิเสธว่าไม่ทราบ เกี่ยวกับหลักการที่เปลี่ยนแปลงไป เช่นนั้นก็ได้ เพราะกรมสรรพากรได้มีการประกาศและจัดพิมพ์ เผยแพร่ให้ผู้เสียภาษีได้รับทราบ อย่างชัดเจนแล้ว

เนื่องจากหลังจากได้มีการ เปลี่ยนแปลงนโยบายของกรมสรรพากรใน ปี ค.ศ. 1952 เป็นเวลาสองปี รัฐสภาก็ได้มีการแก้ไขกฎหมาย โดยยกเว้นไม่ต้องนำภาษีเงินได้ที่ผู้เช่าออกให้หรือจ่ายชดเชยให้แก่ผู้ให้เช่ามารวม เข้า เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้เช่าด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 110 แห่ง Internal Revenue Code ค.ศ. 1954 โดยมีเงื่อนไขว่า ทั้งผู้ให้เช่าและผู้เช่าจะต้อง เป็นบริษัททั้งคู่ สัญญา เข้าได้ทำกันขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1954 และให้มีผลบังคับใช้สำหรับปีภาษีที่ เริ่มต้นหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1953 เป็นต้นไป แต่ถ้าสัญญาเข้าได้ทำกันขึ้นหลังจากวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1954 บทบัญญัติมาตรานี้จะไม่มีผลไปเปลี่ยนแปลงผลบังคับใช้ของ Mimos 6779 และ 51 แต่อย่างใด ทั้งนี้ ตาม

รายงานของ House Committee¹ และต่อมาในปี ค.ศ. 1958 รัฐสภาก็ได้มี Technical Amendments Act ค.ศ. 1958² ออกมา กำหนดให้นำเอาภาษีเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้ หรือจ่ายชดเชยให้แก่ผู้รับเงินได้ตามสัญญา สำหรับปีภาษี ค.ศ. 1952, 1953 เฉพาะภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ครั้งแรกเท่านั้นมารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้รับเงินได้ ทั้งนี้ ตามบทบัญญัติมาตรา 92 แห่งกฎหมายดังกล่าว โดยมีเงื่อนไขว่า ทั้งผู้รับเงินได้และผู้จ่ายเงินได้จะต้องเป็นบริษัททั้งคู่ และได้ทำสัญญากันขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1952 เนื่องจากปีภาษี ค.ศ. 1952 และ 1953 เป็นช่วงระยะเวลาที่ Internal Revenue Code ค.ศ. 1939 ยังมีผลใช้บังคับจึงไม่ให้ Mimeos 6779 และ 51 มีผลบังคับใช้แต่อย่างใด แต่ให้นำเอาคำสั่งของกรมสรรพากรก่อนปี ค.ศ. 1952 มาใช้บังคับ ด้วยเหตุนี้ การที่โจทก์กล่าวอ้างว่า การแก้ไขกฎหมายดังกล่าวของรัฐสภาเป็นการแสดงว่า รัฐสภาประสงค์ที่จะให้นำวิธีการจัดเก็บภาษีก่อนปี ค.ศ. 1952 มาใช้สำหรับปีภาษี ค.ศ. 1954, 1955 และ 1956 ด้วย ไม่เพียงแต่ปี ค.ศ. 1952 และ 1953 เท่านั้น เกี่ยวกับเรื่องนี้ ศาลเห็นว่า ถ้ารัฐสภาประสงค์เช่นนั้น ก็คงจะได้บัญญัติเอาไว้โดยชัดแจ้งแล้วตอนที่ได้มีการแก้ไขกฎหมายในปี ค.ศ. 1954 มิใช่จำกัดแต่เฉพาะให้นำเอาวิธีการจัดเก็บตั้งแต่ปี ค.ศ. 1923 ถึง 1952 มาใช้บังคับสำหรับปี ค.ศ. 1952 และ 1953 เท่านั้น และเป็นเวลาถึง 10 ปี แล้วตั้งแต่มีการเปลี่ยนแปลงคำสั่งในปี ค.ศ. 1952 ก็ไม่ปรากฏว่าได้มีการออกกฎหมายมากลับหรือยกเลิกคำสั่งใหม่ของกรมสรรพากรแต่อย่างใด นอกจากสำหรับปีภาษี ค.ศ. 1952 และ 1953 เท่านั้น ดังนั้น ศาลจึงเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติมาตรา 22(a) แห่ง Internal Revenue Code ของกรมสรรพากร ตาม Mimeos 6779 และ 51 ในปี ค.ศ. 1952 จึงไม่ใช่สิ่งที่ทำไปโดยปราศจากเหตุผลหรือเกินดุลพินิจที่จะทำได้ตามกฎหมายแต่อย่างใด โจทก์ไม่มีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีตามที่เรียกร้อง คำฟ้องของโจทก์จึงถูกยกไป

อย่างไรก็ตาม คำตัดสินของศาลในคดีนี้ ปรากฏว่าท่านผู้พิพากษา Davis ไม่ขอออกความเห็น และได้มีความเห็นแย้งของท่านผู้พิพากษา Whitaker ว่า เกี่ยวกับปัญหานี้

¹House Report No. 1337, 83d Cong. 2d Sess. pp. 15-16, U.S. Code Cong. & Adm. News 1954, p. 4025 et seq.

²72 Stat. 1606, 1667, 26 U.S.C. § 22 and note.

ยังไม่ยืนยันว่ารัฐสภาประสงค์เช่นนั้น เนื่องจากนับแต่ได้มีการแก้ไขกฎหมายภาษีเงินได้ในปี ค.ศ. 1913 ซึ่งเป็นเวลาเกือบ 40 ปีแล้ว กรมสรรพากรก็ไม่ได้คิดที่จะเรียกร้องให้รัฐสภาแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับความหมายของ เงินได้พึงประเมิน โดยให้นำเอาภาษีเงินได้ที่ผู้จ่าย เงินได้ออกแทนให้หรือจ่ายชดเชยให้แก่ผู้รับ เงินได้ซึ่งมีจำนวนมากว่าภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกมารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้รับเงินได้ด้วย แม้ว่าโดยหลักทฤษฎีแล้วควรที่จะเป็นเช่นนั้น และรัฐสภาได้มีการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับความหมายของ เงินได้พึงประเมินหลายต่อหลายครั้งด้วยกัน แต่ก็ไม่ปรากฏว่าได้มีการแก้ไขให้มีความหมายเช่นนั้น อีกทั้งศาลสูงสุดก็ไม่ได้มีคำพิพากษาให้มีความหมายเช่นนั้น เช่นเดียวกัน ด้วยเหตุนี้ จึงย่อมหมายความว่า รัฐสภาได้ยอมรับว่าคำสั่งกรมสรรพากรก่อนปี ค.ศ. 1952 นั้นถูกต้องแล้ว และรัฐสภามีความประสงค์เช่นนั้น เช่นเดียวกับกรมสรรพากร นอกจากนี้ ในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีเงินได้ในปี ค.ศ. 1954 ก็ปรากฏว่าได้มีการยกเว้นไม่ต้องนำภาษีเงินได้ที่ผู้เช่าออกแทนให้หรือจ่ายชดเชยให้แก่ผู้ให้เช่ามารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้เช่าเท่านั้น ตามมาตรา 110 ซึ่งย่อมหมายความว่า รัฐสภาประสงค์ยกเว้นให้เฉพาะ เงินได้จากค่าเช่าเท่านั้น ไม่รวมถึงเงินได้ประเภทอื่นด้วย ถ้าประสงค์รวมถึงเงินได้ประเภทอื่น ๆ ด้วย ก็คงจะได้บัญญัติเอาไว้โดยชัดแจ้งแล้ว ด้วยเหตุนี้เงินได้ประเภทอื่นก็ยังคงเสียภาษีตามกฎหมายก่อนปี ค.ศ. 1954 เช่นเดิม ซึ่งก็ได้แก่การยอมรับให้นำเอาเฉพาะภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกเท่านั้นมารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมิน ทั้งนี้เนื่องจากเหตุผลดังได้กล่าวแล้วข้างต้น และเป็นการตีความของกรมสรรพากรเป็นเวลาถึง 35 หรือ 40 ปี ที่มีการถือปฏิบัติติดต่อกันมา โดยได้รับการยอมรับจากรัฐสภา ก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลง จึงเปรียบเสมือนกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ก่อนปี ค.ศ. 1954 โดยคำสั่งกรมสรรพากรตาม Mimeo 6779 และ 51 ในปี ค.ศ. 1952 ไม่อาจจะไปเปลี่ยนแปลงได้ นอกจากรัฐสภาจะได้ออกกฎหมายมาเปลี่ยนแปลงเท่านั้น คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวจึงมีผลเปลี่ยนแปลงแต่เฉพาะการตีความของกรมสรรพากรแต่เดิมเท่านั้น และเนื่องจากในปี ค.ศ. 1958 รัฐสภาได้มี Technical Amendments Act ค.ศ. 1958 ออกมา ซึ่งนอกจากจะไม่ได้ยอมรับความเปลี่ยนแปลงในการตีความของกรมสรรพากรตาม Mimeographs ดังกล่าวแล้ว ยังอาจจะมองได้อีกแห่งหนึ่งว่า เป็นการไม่ยอมรับอย่างชัดแจ้งในหลักการคำนวณแบบ pyramiding ดังนั้นจึงเป็นไปได้ที่จะกล่าวว่า รัฐสภาได้ยอมรับการตีความตาม Mimeo 6779 และ 51 เป็นความหมายของถ้อยคำตามกฎหมายที่ว่า "เงินได้ทุกอย่างไม่ว่าจะได้มาจากแหล่งใด" โดยการยอมรับหลักการคำนวณแบบ pyramiding of tax ซึ่งจะให้ผลอย่างแหวกแนว (absurd)

เช่นนั้น กล่าวคือ ราคาค่าพลังงานไฟฟ้าที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่โจทก์ จำนวน 869,560.17 ดอลลาร์ ถ้าคำนวณแบบ pyramiding จะเป็นภาษีที่ต้องเสียจำนวนถึง 930,565.18 ดอลลาร์ ผลที่ออกมาดังกล่าวคงไม่กล้าที่จะกล่าวว่ารัฐสภามีความประสงค์แบบแปลกประหลาดเช่นนี้ ด้วยเหตุผลดังได้กล่าวมาแล้ว จึงไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินของศาลในคดีนี้

ง. หลักการคำนวณในปัจจุบัน

หลังจากศาล United States Court of Claims ได้มีคำตัดสินเอาไว้ดังกล่าว ก็ไม่ปรากฏว่าได้มีการโต้แย้งการตีความของกรมสรรพากรตาม Mimeo 6779 และ 51 ในเวลาต่อมาอีกแต่อย่างใด จวบจนกระทั่งถึงปัจจุบันในประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ยังคงยึดถือหลักการคำนวณตาม Mimeo ทั้งสองฉบับนั้น กล่าวคือ ในกรณีนายจ้างตกลงจ่ายเงินเดือนตามจำนวนที่กำหนดไว้ อีกทั้งออกภาษีเงินได้จากเงินเดือนที่ลูกจ้างได้รับให้ทั้งหมดในปีภาษีนั้นด้วย หรือกรณีลูกจ้างเรียกร้องขอรับเงินเดือนตามจำนวนที่กำหนดไว้หลังจากเสียภาษีแล้ว ในกรณีดังกล่าวย่อมสามารถคำนวณหาจำนวนเงินได้ทั้งหมดที่ต้องนำมาเสียภาษีได้ ไม่ว่าจะโดยการคำนวณแบบ pyramiding of tax ซึ่งดูเป็นเรื่องเหลวไหลหรือแหวกแนวก็ตาม หรือโดยใช้สูตรทางคณิตศาสตร์ช่วยในการคำนวณ นอกจากนี้ตารางคำนวณภาษีซึ่งมีการแบ่งตามระดับของเงินเดือนที่ได้รับก็อาจช่วยอำนวยความสะดวกในการหาจำนวนภาษีที่ควรจะนำมารวมเข้ากับเงินเดือนเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีทั้งสิ้นได้ ทั้งนี้ เนื่องจากกรณีดังกล่าวจะก่อให้เกิดภาระของเงินได้และของภาษีขึ้นนั่นเอง¹

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่นายจ้างประสงค์จะหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีแบบ pyramiding of tax ก็ย่อมสามารถทำได้โดยการกำหนดจำนวนภาษีที่นายจ้างประสงค์จะออกให้ไว้ในสัญญาเป็นจำนวนที่แน่นอน²

¹ American Jurisprudence, Vol. 33 : Federal Taxation : Income Tax , 2d ed., p. 714.

² 1967 CCH-Standard Federal Tax Reporter, Vol.1, p. 17, 099.

สำหรับการคำนวณหาจำนวนภาษีทั้งหมดที่จะต้องออกให้แทนลูกจ้างแบบ pyramiding of tax นั้น ปรากฏว่าได้รับการยึดถือปฏิบัติจากองค์การระหว่างประเทศเป็นส่วนใหญ่ อาทิเช่น องค์การสหประชาชาติ ธนาคารโลก และกองทุนการเงินระหว่างประเทศ เป็นต้น¹

5.4.2 ประเทศอังกฤษ

ในประเทศอังกฤษ กรณีมีการจ่ายผลตอบแทนจากการจ้างแรงงาน (remuneration) แก่ลูกจ้างโดย "free of income tax" หรือกรณีนายจ้างชำระภาษีเงินได้ของลูกจ้างให้ กรณีเช่นนี้ จำนวนผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับจะต้องรวม เอาจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ด้วย สำหรับการคำนวณหาจำนวนผลตอบแทนที่จะต้องนำมาเสียภาษีนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับความตกลงหรือข้อตกลงระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง ซึ่งจะมีลักษณะแตกต่างกันไป ดังตัวอย่างต่อไปนี้²

สมมติว่า ลูกจ้างได้รับเงินเดือนทั้งปีจำนวน 1,000 ปอนด์ โดยนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ อัตราภาษีเท่ากับ 9 ซิลลิง 6 เพนนี ต่อปอนด์ของเงินเดือนโดยตลอด ในกรณีที่ลูกจ้างยังคงต้องรับพิดภาษีจากผลตอบแทนเพิ่มเติม การคำนวณจะเป็นดังนี้

| | | | |
|--|-------------|--------|-------|
| เงินเดือน | 1,000 ปอนด์ | | |
| ภาษีที่เกิดขึ้น ในอัตรา 9 ซิลลิง 6 เพนนี | <u>475</u> | " | |
| ผลตอบแทนที่ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น | 1,475 | " | |
| | ปอนด์ | ซิลลิง | เพนนี |
| ภาษี อัตรา 9 ซิลลิง 6 เพนนี จาก 1,475 ปอนด์ | 700 | 12 | 6 |
| หัก ภาษีที่นายจ้างได้ชำระไว้แล้ว | <u>475</u> | 0 | 0 |
| ภาษีที่ลูกจ้างจะต้องชำระเพิ่มเติม | 225 | 12 | 6 |
| หรือเท่ากับ ภาษีจาก 475 ปอนด์ ในอัตรา 9 ซิลลิง 6 เพนนี | | | |

¹Stanley S. Surrey, William C. Warren, Paul R. McDaniel and Hugh J. Ault, Federal Income Taxation : Cases and Materials, Vol. I (Mineola, New York : The Foundation Press, Inc., 1972), p. 119.

²Viscount Simon, ed., Simon's Income Tax, 2d ed., Vol. II (London : Butterworth & Co. (Publishers) Ltd., 1952) , pp. 561-562.

แต่ถ้านายจ้างสัญญาที่จะจ่ายเงินเดือนสุทธิให้จำนวน 1,000 ปอนด์ หลังจากหักภาษีแล้ว ย่อมหมายความว่า หลังจากหักภาษีในอัตรา 9 ซิลลิง 6 เพนนี ต่อปอนด์ของเงินเดือนแล้ว ลูกจ้างยังคงได้รับเงินเดือนสุทธิจำนวน 1,000 ปอนด์ โดยไม่ต้องเสียภาษีอีกแต่อย่างใด ในกรณีเช่นนี้ จำนวนผลตอบแทนที่จะต้องนำมาเสียภาษีทั้งสิ้น สามารถคำนวณหาได้โดยใช้สูตรพีชคณิต ดังนี้

$$\text{เงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น} = 1,000 \times \frac{40}{21} = 1,905 \text{ ปอนด์}$$

เมื่อนำเงินได้จำนวน 1,905 ปอนด์ มาคำนวณภาษีในอัตรา 9 ซิลลิง 6 เพนนี ต่อปอนด์ จะได้ภาษีเท่ากับ 905 ปอนด์ และลูกจ้างจะได้รับเงินเดือนสุทธิไปจำนวน 1,000 ปอนด์ หลังจากได้เสียภาษีแล้วจากเงินได้พึงประเมินซึ่งรวมจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ด้วย เนื่องจากถือว่าเป็นส่วนที่ทำให้ลูกจ้างมีอำนาจทาง เศรษฐกิจ เพิ่มขึ้น

จากตัวอย่างที่ได้กล่าวมาแล้ว เป็นการคำนวณตามหลักที่ว่า กรณีคำนวณตามจำนวนแท้จริงที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างแล้ว จะมีภาษีที่ลูกจ้างจะต้องนำมารวมคำนวณเกิดขึ้นเรื่อย ๆ แต่กรณีคำนวณตามจำนวนผลตอบแทนที่รวมภาษีที่นายจ้างออกให้เพียงครั้งแรกเท่านั้น จะไม่มีภาษีที่ลูกจ้างจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเกิดขึ้นอีกต่อไป

สำหรับการคำนวณในกรณีนายจ้างชำระภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องรับผิดชอบอย่างแท้จริงให้ นั้น อาจจะใช้ตารางภาษี (Tax Tables) ช่วยในการคำนวณหาจำนวนเงินได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้น และที่นายจ้างจะต้องจ่ายได้ ดังตัวอย่างที่มีการพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมของผู้เสียภาษีประกอบด้วย ดังนี้

สมมติว่า ลูกจ้าง เป็นชายแต่งงานแล้ว ได้รับผลตอบแทนจากการจ้างแรงงานจากนายจ้างมีจำนวนสุทธิปีละ 900 ปอนด์ หลังจากหักภาษีเงินได้แล้ว โดยนายจ้าง เป็นผู้ชำระให้ ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนอย่างอื่นอีก ในการหาผลตอบแทนทั้งสิ้นสำหรับปี ค.ศ. 1952-1953 จะมีวิธีการคำนวณดังต่อไปนี้

| | | |
|-------------------------------|------------|--------------|
| ผลตอบแทนสุทธิ | | 900 ปอนด์ |
| ลดหย่อนรายได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง | 200 | " |
| ลดหย่อนส่วนตัว | <u>210</u> | " |
| | | <u>410</u> " |
| เงินได้ที่ต้องเสียภาษี | | <u>490</u> " |

ภาษีที่คำนวณได้ :

| ปอนด์ | อัตราภาษี | ซิลลิง | เพนนี่ | ปอนด์ | ซิลลิง | เพนนี่ |
|-------|-----------|--------|--------|------------|----------|----------|
| 100 | " | 3 | 0 | 15 | 0 | 0 |
| 150 | " | 5 | 6 | 41 | 5 | 0 |
| 150 | " | 7 | 6 | 56 | 5 | 0 |
| 90 | " | 9 | 6 | 42 | 15 | 0 |
| | | | | <u>155</u> | <u>5</u> | <u>0</u> |

ภาษีจำนวน 155 ปอนด์ 5 ซิลลิง 0 เพนนี่ grossed up ในอัตรา

7 ซิลลิง $4\frac{1}{2}$ เพนนี่ (= 9 ซิลลิง 6 เพนนี่ หักลดหย่อนรายได้ด้วยน้ำพัก
น้ำแรงในอัตรา 2/9 ของรายได้) 245 19 0

ผลตอบแทนจากการจ้างแรงงานทั้งสิ้น = 900 ปอนด์ + 245 ปอนด์ 19 ซิลลิง 0 เพนนี่
= 1,145 19 0

พิสูจน์ :

| | | |
|-------------------------------|------------|--------------|
| ผลตอบแทนทั้งสิ้น | | 1,146 ปอนด์ |
| ลดหย่อนรายได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง | 255 | |
| ลดหย่อนส่วนตัว | <u>210</u> | |
| | | <u>465</u> " |
| เงินได้ที่ต้องเสียภาษี | | <u>681</u> " |

ภาษีที่คำนวณได้ :

| ปอนด์ | อัตรากาซี | ซิลลิง | เพนนี | ปอนด์ | ซิลลิง | เพนนี |
|--|-----------|--------|-------|-------|--------|-------|
| 100 | " | 3 | 0 | 15 | 0 | 0 |
| 150 | " | 5 | 6 | 41 | 5 | 0 |
| 150 | " | 7 | 6 | 56 | 5 | 0 |
| 280 | " | 9 | 6 | 133 | 9 | 6 |
| ภาษีที่ต้องรับผิดชอบ เช่นเดียวกับข้างต้น | | | | 245 | 19 | 6 |

ดังนั้น ลูกจ้างจะได้รับสุทธิจำนวน 900 ปอนด์

วิธีการคำนวณดังกล่าวนี้ ปรากฏว่ายังคงมีการใช้อยู่ในประเทศอังกฤษมาจนถึงปัจจุบัน¹ โดยยังคงถือว่า ในกรณีนายจ้างตกลงที่จะชำระภาษีเงินได้ของลูกจ้างให้ หรือตกลงที่จะจ่ายค่าจ้างหรือเงินเดือนให้กับลูกจ้างโดยลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษี (free of tax) นั้น ในกรณีเช่นนี้ จำนวนภาษีที่นายจ้างจ่ายให้กรมสรรพากรแทนลูกจ้างต้องถือเป็นเงินได้ของลูกจ้าง (emolument) โดยนายจ้างต้อง gross-up เงินเดือนสุทธิ (net salary) ขึ้น และชำระภาษีจากจำนวนที่ grossed-up ขึ้นนั้น

ดังนั้น ถ้านายจ้างกล่าวว่า "ผมจะจ่ายให้คุณในแต่ละปีจำนวน 2,000 ปอนด์ และผมจะชำระภาษีเงินได้ของคุณให้ด้วย" สมมติว่า อัตรากาซีเท่ากับร้อยละ 30 ของยอดเงินได้พึงประเมิน โดยไม่มีการหักลดหย่อนใด ๆ ทั้งสิ้น จำนวนภาษีที่นายจ้างจะต้องจ่ายให้กรมสรรพากรจึงมีใช้ 30 % ของ 2,000 ปอนด์ (= 600 ปอนด์) แต่เป็นจำนวน 30 % ของ 2,000 ปอนด์ ที่ได้ grossed up ขึ้นในอัตรา 30 % ดังจะเห็นได้จากตารางข้างล่างนี้

¹F.R. Davies, Introduction to Revenue Law (London : Sweet & Maxwell, 1980), p. 83.

ตารางที่ 5.3 แสดงการ grossed up ขึ้นของเงินได้พึงประเมิน

| ครั้งที่ | เงินได้พึงประเมินที่ได้ grossed up ขึ้น (ปอนด์) | ภาษีที่ต้องเสีย อัตรา 30 % (ปอนด์) | ภาษีนายจ้างออกให้ ในแต่ละทอด (ปอนด์) |
|----------|---|--|--|
| | 2,000 | 600 | 600 |
| 1 | 2,600 | 780 | 180 |
| 2 | 2,780 | 834 | 54 |
| 3 | 2,834 | 850 | 16 |
| 4 | 2,850 | 855 | 5 |
| 5 | 2,855 | 857 | 2 |
| 6 | 2,857 | 857 | - |
| | | รวม | 857 |

จากตารางจะเห็นได้ว่า เงินเดือนสุทธิได้ grossed up ขึ้นถึงจำนวน 2,857 ปอนด์ และนายจ้างจะต้องชำระค่าภาษีไปทั้งสิ้น 857 ปอนด์

5.4.3 ประเทศสิงคโปร์

ในประเทศสิงคโปร์ ภาษีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ลูกจ้างไม่ว่าจะเป็นภาษีจากเงินได้ทั้งหมดหรือบางส่วนของลูกจ้าง ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่นายจ้างจะต้องชำระแทนลูกจ้างอย่างถูกต้องนั้น จะคำนวณแบบ tax-on-tax ดังกรณีตามตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

เป็นกรณีนายจ้างรับภาระภาษีที่ลูกจ้างจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีสำหรับปี
นั้นทั้งหมด

สมมติว่า ลูกจ้าง เป็นคนโสด ในปี ค.ศ. 1983 เขามีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน 30,000 ดอลลาร์ (สิงคโปร์) ค่าเช่า 10,000 ดอลลาร์ และดอกเบี้ย 2,000 ดอลลาร์ จะคำนวณหาจำนวนภาษีที่นายจ้างจะต้องชำระแทนลูกจ้างได้ดังนี้

คำนวณแบบ tax-on-tax

| | |
|-------------------------------|----------------|
| เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน | 30,000 ดอลลาร์ |
| ค่าเช่า | 10,000 " |
| ดอกเบี้ย | <u>2,000</u> " |
| | 42,000 " |

หักลดหย่อนส่วนตัว :

| | | |
|-------------------------------------|----------------|----------------------|
| ตัวเอง | 2,000 ดอลลาร์ | |
| ผู้อยู่ในความอุปการะ เลี้ยงดู | 1,000 " | |
| รายได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง | 1,000 " | |
| เบี้ยประกันชีวิต และเงินสะสมที่จ่าย | | |
| เข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ | <u>5,000</u> " | <u>9,000</u> ดอลลาร์ |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษีในเบื้องต้น | | <u>33,000</u> " |
| ภาษี จาก 25,000 ดอลลาร์ แรก | | 2,750.00 " |
| 8,000 " อัตรา 21 % | | <u>1,680.00</u> " |
| ภาษีที่ต้องชำระในเบื้องต้น | | 4,430.00 " |

Tax-on-tax :

| | | |
|------------------------------|-----------------|-------------------------|
| 2,000 ดอลลาร์ อัตราภาษี 21 % | 420.00 ดอลลาร์ | |
| <u>2,430</u> " " 25 % | <u>607.00</u> " | |
| 4,430 " " " | 1,027.00 " | |
| 1027x $\frac{25}{100-25}$ | <u>343.00</u> " | <u>1,370.00</u> ดอลลาร์ |
| ภาษีนายจ้างออกให้ | | <u>5,800.00</u> " |

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษี

| | | |
|-------------------------------|--------------|--------------------------|
| เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน | 30,000 | ดอลลาร์ |
| ภานายจ้างออกให้ | <u>5,800</u> | " 35,800 ดอลลาร์ |
| ค่าเช่า | | 10,000 " |
| ดอกเบี้ย | | <u>2,000</u> " |
| | | 47,800 " |
| หัก : ลดหย่อนส่วนตัว | | <u>9,000</u> " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | <u>38,800</u> " |
| ภาษี จาก 35,000 ดอลลาร์ แรก | | 4,850.00 " |
| 3,800 " อัตรา 25 % | | <u>950.00</u> " |
| ภาษีที่ต้องชำระ | | <u><u>5,800.00</u></u> " |

ตัวอย่างที่ 2

เป็นกรณีนายจ้างรับภาระภาษีจากเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเท่านั้น โดยมีข้อเท็จจริง เช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 1 จะคำนวณหาจำนวนภาษีที่นายจ้างจะต้องชำระแทนลูกจ้างได้ดังนี้

คำนวณแบบ tax-on-tax

| | | |
|-------------------------------|----------------------|---------|
| เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน | 30,000 | ดอลลาร์ |
| หัก : ลดหย่อนส่วนตัว | <u>9,000</u> | " |
| | <u><u>21,000</u></u> | " |

| | | |
|-----------------------------|--|------------------|
| ภาษี จาก 20,000 ดอลลาร์ แรก | | 1,900.00 ดอลลาร์ |
| 1,000 " อัตรา 17 % | | <u>170.00</u> " |
| | | 2,070.00 " |

Tax-on-tax

| | | |
|--------------------------------|----------------|--------------------------|
| 2070 ดอลลาร์ อัตราภาษี 17 % | 352.00 ดอลลาร์ | |
| $352 \times \frac{17}{100-17}$ | <u>72.00</u> " | <u>424.00</u> " |
| ภาษีนายจ้างออกให้ | | <u><u>2,494.00</u></u> " |

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษี

| | | |
|-------------------------------|----------------|--------------------------|
| เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน | 30,000 ดอลลาร์ | |
| ภาษีนายจ้างออกให้ | <u>2,494</u> " | 32,494 ดอลลาร์ |
| ค่าเช่า | | 10,000 " |
| ดอกเบี้ย | | <u>2,000</u> " |
| | | 44,494 " |
| หัก : ลดหย่อนส่วนตัว | | <u>9,000</u> " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | <u><u>35,494</u></u> " |
| ภาษี จาก 35,000 ดอลลาร์ แรก | | 4,850.00 " |
| 494 " อัตรา 25 % | | <u>123.50</u> " |
| ภาษีที่ต้องชำระ | | <u><u>4,973.50</u></u> " |

5.4.4 ประเทศมาเลเซีย

ในประเทศมาเลเซีย กรมสรรพากรถือว่า ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้แทนลูกจ้าง เป็นเงินโบนัสที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างอย่างหนึ่ง (bonus or allowance) จึงควรที่จะนำมา รวมเป็นเงินได้เพื่อกำหนดภาษีเช่นเดียวกับเงินโบนัส ทั้งนี้ เพื่อความเสมอภาคและความเป็น ธรรมในการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากแต่เดิมนั้น ในการคำนวณหาจำนวนภาษีของลูกจ้างที่นายจ้างจะออก ให้ยังไม่เป็นแบบอย่างเดียวกัน และตาม Staff Handbook ก็ได้ระบุไว้ในวรรคที่ 1024 ว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้ในปีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (year of assessment) ย่อมเป็น เงินได้ที่ต้องนำมาประเมินเสียภาษีในปีที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีถัดไป จากข้อความ ดังกล่าวจึงยังไม่แน่ชัดนักที่จะปฏิบัติในกรณีการว่าจ้างได้สิ้นสุดลง และได้มีความเห็นกันว่า ควร ที่จะได้นำเอาวิธีการคำนวณแบบ tax on tax มาใช้ในการหาจำนวนภาษีของลูกจ้างในกรณี ดังกล่าวนี้

ดังนั้น ต่อมาเมื่อวันที่ 18 เมษายน ค.ศ. 1983 Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri แห่งมาเลเซีย จึงได้มีหนังสือเวียน ฉบับที่ 2 ปี ค.ศ. 1983 ออกมา เพื่อ แสดงถึงสถานะภาพของการคำนวณแบบ tax on tax ในกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แทน ลูกจ้างว่าจะสามารถนำมาใช้ในกรณีใดได้บ้างตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1967 ที่ใช้ อยู่ในปัจจุบัน

การคำนวณแบบ tax on tax นั้น จะใช้ในกรณีที่มีการเริ่มต้นและสิ้นสุดไปในปีหนึ่ง ๆ ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ค.ศ. 1947 ซึ่งได้ยกเลิกไปแล้ว โดยบทบัญญัติของกฎหมาย ดังกล่าวกำหนดให้นำเอาเงินได้ที่เกิดขึ้นและสิ้นสุดในปีภาษีนั้น ๆ เท่านั้นมาประเมินเสียภาษี ด้วย เหตุนี้ จึงจำเป็นต้องใช้วิธีการคำนวณแบบ tax on tax หาจำนวนภาษีที่แท้จริงที่เกิดจาก เงินได้ซึ่งรวมเอาภาษีจำนวนนั้นเข้าไปด้วย ดังนั้น ภาษีจะถูกนำไปรวมเพิ่มพูนขึ้นเรื่อย ๆ แม้ กระทั่งเหรียญสุดท้าย เพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่แท้จริงที่นายจ้างจะต้องออกให้แทนลูกจ้างในปีที่ยื่น แบบแสดงรายการเสียภาษีสำหรับปีหนึ่ง ๆ นั้น

อย่างไรก็ตาม การคำนวณแบบ tax on tax นี้ จะไม่มีความจำเป็นหรือมีความ

จำเป็นที่จะใช้น้อยมากตามกฎหมายภาษีเงินได้ในปัจจุบันซึ่งถือเกณฑ์ปีก่อน ๆ (preceeding year basis) เป็นการเริ่มต้น ดังนั้น ในการคำนวณหาจำนวนภาษีของลูกจ้างที่นายจ้างจะออกให้จึงต้องคำนวณนับแต่ปีที่นายจ้าง เริ่มออกภาษีเงินได้ให้ เป็นต้นไป และจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้ นั้นจะผูกพัน เป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีที่ออกให้ (ปีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี) ไปเรื่อย ๆ ในปีต่อ ๆ ไปไม่สิ้นสุดในปีหนึ่ง ๆ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

เป็นการคำนวณสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีในแต่ละปี นับแต่ปีที่นายจ้าง เริ่มออกภาษีเงินได้ให้ เป็นต้นไป

สมมติว่า นาย A เริ่มเข้ามาทำงานเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1976 ต่อมานายจ้าง ตกกลางชำระภาษีเงินได้ที่เขามีหน้าที่ต้องรับผิดชอบให้ โดย เริ่มตั้งแต่ภาษีที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการในปี 1982 เป็นต้นไป และปรากฏว่าเขาได้รับ เงินเดือนในปีที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 1981 จำนวนทั้งสิ้น 60,000 ริงกิต ในปีที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 1982 จำนวนทั้งสิ้น 70,000 ริงกิต จะมีวิธีการคำนวณภาษีดังนี้

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีในปี 1982 (ปีเริ่มต้น)

| | | |
|-----------------------------------|--------------|---------------|
| เงินเดือน | | 60,000 ริงกิต |
| หักลดหย่อน : | | |
| ตัวเอง | 4,000 ริงกิต | |
| ภรรยา | 2,000 " | |
| ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู | 1,000 " | |
| เบี้ยประกันชีวิต/เงินสะสมที่จ่าย | | |
| เข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ | 3,000 " | 10,000 ริงกิต |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | 50,000 " |
| ภาษีเงินได้ จาก 50,000 ริงกิต แรก | | 14,300 " |

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1983

| | | | |
|------------------------------------|--------|---------------|-----------------|
| เงินเดือน | | 70,000 | ริงกิต |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1982) | | <u>14,300</u> | " |
| | | 84,300 | " |
| หักลดหย่อน : | | | |
| ตัวเอง | | 4,000 | ริงกิต |
| ภรรยา | | 2,000 | " |
| ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู | | 1,000 | " |
| เบี้ยประกันชีวิต / เงินสะสมที่จ่าย | | | |
| เข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ | | <u>3,500</u> | " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | | <u>73,800</u> " |
| ภาษีเงินได้ จาก 50,000 ริงกิต แรก | | | 14,300 " |
| เหลืออีก | 23,800 | " | อัตรา 45 % |
| ภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น | | | <u>25,010</u> " |

หมายเหตุ :

ภาษีที่นายจ้างจะต้องออกให้แทนลูกจ้างจำนวนทั้งสิ้น 25,010 ริงกิต ตามตัวอย่างดังกล่าว จะถูกนำไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1984 ในฐานะเป็นภานายจ้างออกให้ในปี 1983 และจะเป็นเช่นนี้ต่อไปเรื่อย ๆ

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ได้มีการเลิกจ้างหรือการว่าจ้างได้สิ้นสุดลง การคำนวณหาจำนวนภาษีที่นายจ้างจะต้องออกให้ในปีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีสุดท้ายของลูกจ้างนั้น ตามหนังสือเวียน ฉบับที่ 2 ค.ศ. 1983 ได้กำหนดวิธีการคำนวณเอาไว้เป็นกรณี ๆ ไป ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 2

(ก) กรณีลูกจ้างซึ่งได้มีการเลิกจ้างมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย และ

(ข) กรณีลูกจ้างซึ่งได้มีการเลิกจ้าง ได้เดินทางออกจากประเทศมาเลเซียไปแล้ว และโดยที่ลูกจ้างซึ่งได้มีการเลิกจ้างดังกล่าวทั้งสองกรณีไม่ได้รับการจ่ายใด ๆ เพราะเหตุ ออกจากงาน (leave pay) ที่จะเกี่ยวพันไปในปีต่อไป (มาตรา 25(6) ไม่มีผลบังคับใช้)

สมมติว่า ในทั้งสองกรณี ได้มีการเลิกจ้างลูกจ้าง เมื่อวันที่ 31 ตุลาคม 1981 และ นายจ้างออกภาษีให้คืนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1982

ดังนั้น การออกภาษีให้ในทั้งสองกรณีจะต้องนำมารวมคำนวณภาษีของปีสุดท้าย (ปี 1981 ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1982) ในฐานะเป็นการจ่ายล่วงหน้า (payment in advance) ตามมาตรา 25(5) แทนที่จะต้องนำไปยื่นเสียในปี 1983 และการคำนวณแบบ tax on tax จะไม่นำมาใช้ในกรณีดังกล่าวนี้

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1982

การคำนวณในเบื้องต้น

| | | | |
|--|--------------|----------------|---------------------|
| เงินเดือน และ leave pay (ถึงวันที่ 31 ตุลาคม 1981) | | 120,000 | ริงกิต |
| ภาษีนายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | | 60,000 | " |
| ความสะดวกสบาย (หากทำได้) | | <u>15,000</u> | " |
| | | 195,000 | " |
| หักลดหย่อน : | | | |
| ตัวเอง | 4,000 | ริงกิต | |
| ภรรยา | 2,000 | " | |
| ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู | 1,000 | " | |
| เบี้ยประกันชีวิต/เงินสะสมที่จ่าย | | | |
| เข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ | <u>2,000</u> | " | <u>9,000</u> ริงกิต |
| เงินได้นำมาคำนวณภาษี | | <u>186,000</u> | " |

| | | |
|-------------------------------------|--|--------------------|
| ภาษีเงินได้ จาก 100,000 ริงกิต แรก | | 38,050.00 ริงกิต |
| เหลืออีก <u>86,000</u> " อัตรา 55 % | | <u>47,300.00</u> " |
| <u>186,000</u> " | | 85,350.00 " |

หักลด (Rebate) :

| | | |
|--------|-------------|----------------|
| ตัวเอง | 60 ริงกิต | |
| ภรรยา | <u>30</u> " | <u>90.00</u> " |
| | | 85,260.00 " |

| | | |
|--|--|--------------------|
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 86,000 ริงกิต | | <u>4,300.00</u> " |
| ภาษีที่ต้องนำมาคำนวณภาษี | | <u>89,560.00</u> " |

การคำนวณครั้งสุดท้าย

| | | |
|---|--|---------------------|
| เงินเดือน | | 120,000 ริงกิต |
| ภาษีนายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | | 60,000 " |
| ภาษีนายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1982) (มาตรา 25(5)) | | 89,560 " |
| ความสะดวกสบาย | | <u>15,000</u> " |
| | | 284,560 " |
| หักลดหย่อน (ข้างต้น) | | <u>9,000</u> " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | <u>275,560</u> " |
| ภาษีเงินได้ จาก 100,000 ริงกิต แรก | | 38,050.00 ริงกิต |
| เหลืออีก <u>175,560</u> " อัตรา 55 % | | <u>96,558.00</u> " |
| <u>275,560</u> " | | 134,608.00 " |
| หักลด (ข้างต้น) | | <u>90.00</u> " |
| | | 134,518.00 " |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 175,560 ริงกิต | | <u>8,778.00</u> " |
| ภาษีที่ต้องชำระ | | <u>143,296.00</u> " |

ตัวอย่างที่ 3

เป็นกรณีการว่าจ้างได้สิ้นสุดลงเนื่องจากการเลิกจ้าง และบทบัญญัติมาตรา 25(6)¹ มีผลบังคับใช้ โดยผู้เสียภาษีไม่ใช้สิทธิที่จะเลือกแต่อย่างใด

สมมติว่า ลูกจ้างได้เดินทางออกจากประเทศมาเลเซีย เมื่อวันที่ 5 พฤศจิกายน 1981 โดยได้รับ leave pay ในแต่ละเดือน จนถึงวันที่ 31 มีนาคม 1982 leave pay ที่ได้รับ ในปี 1982 จะต้องนำมายื่นเสียภาษีในปี 1982 ด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 25(6) การคำนวณแบบ tax on tax จะนำมาใช้เพื่อหาจำนวนภาษีที่จะยื่นเสียภาษีในปี 1982 จาก leave pay ที่ได้รับอย่างแท้จริงในปี 1982 และภาษีที่นายจ้างออกให้ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ในปี 1982 จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีของปีสุดท้าย (ปี 1981 ยื่นเสียในปี 1982) ในฐานะ เป็นการจ่ายล่วงหน้า ตามมาตรา 25(5) แทนที่จะต้องนำไปยื่นเสียในปี 1983

¹มาตรา 25(6) แห่ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1967 บัญญัติว่า ในกรณีที่ลูกจ้างได้ออกไปแล้วหรือกำลังเดินทางออกจากประเทศมาเลเซีย โดยไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในมาเลเซีย อีกต่อไปในปีหลังจากปีที่ได้เดินทางออกไป และได้รับเงินได้เนื่องจากการเลิกจ้างจากประเทศมาเลเซียสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ลูกจ้างได้เดินทางออกจากประเทศมาเลเซียแล้ว เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่ลูกจ้างได้รับสำหรับระยะเวลาหลังจากปีลูกจ้างได้เดินทางออกปดังกล่าว นั้น ให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างสำหรับระยะเวลาขณะที่เขาเดินทางออกจากประเทศมาเลเซีย อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถเลือกที่จะนำเอาเงินได้สำหรับระยะเวลาหลังจากปีลูกจ้างได้เดินทางออกไปมารวมคำนวณเป็นเงินได้สำหรับระยะเวลาดังกล่าวนั้นได้

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1982 (มีถิ่นที่อยู่)

การคำนวณในเบื้องต้น

| | | |
|---|------------------|--------|
| เงินเดือน และ leave pay ถึง 31 ธันวาคม 1981 | 120,000 | ริงกิต |
| leave pay 1 ม.ค.1982-31 มี.ค.1982 (มาตรา 25(6)) | 12,000 | " |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | 60,000 | " |
| ความสะดวกสบาย (หาค่าได้) | <u>15,000</u> | " |
| เงินได้ทั้งหมด | 207,000 | " |
| หักลดหย่อน (เช่นเดียวกัน) | <u>9,000</u> | " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | <u>198,000</u> | " |
| ภาษีเงินได้ จาก 100,000 ริงกิต แรก | 38,050.00 | ริงกิต |
| เหลืออีก <u>98,000</u> " อัตรา 55 % | <u>53,900.00</u> | " |
| <u>198,000</u> | 91,950.00 | " |
| หักลด : ตัวเอง และภรรยา | <u>90.00</u> | " |
| | 91,860.00 | " |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 98,000 ริงกิต | <u>4,900.00</u> | " |
| | 96,760.00 | " |

การคำนวณแบบ tax on tax นำมาใช้หาจำนวนภาษีจากเงินได้
ด้วยนำพักน้ำแรงที่ได้รับอย่างแท้จริงในปีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสีย

ภาษี (ปี 1982) ดังนี้

$$\frac{12,000}{207,000} \times 96,760 = 5,609.27$$

ยกยอดมาจากหน้าก่อน

96,760.00 รุ่งกิต

คำนวณแบบ tax on tax จาก-

| | | | |
|----------|---|-------------------|---------|
| 5,609.27 | อัตราภาษี 60 % | 3,365.56 | |
| | (ภาษีเงินได้ 55 % + ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 %) | | |
| 3,365.56 | " 60 % | 2,019.33 | |
| 2,019.33 | " 60 % | 1,211.60 | |
| 1,211.60 | " 60 % | 726.96 | |
| 726.96 | " 60 % | 436.18 | |
| 436.18 | " 60 % | 261.71 | |
| 261.71 | " 60 % | 157.03 | |
| 157.03 | " 60 % | 94.22 | |
| 94.22 | " 60 % | 56.53 | |
| 56.53 | " 60 % | 33.92 | |
| 33.92 | " 60 % | 20.35 | |
| 20.35 | " 60 % | 12.21 | |
| 12.21 | " 60 % | 7.33 | |
| 7.33 | " 60 % | 4.40 | |
| 4.40 | " 60 % | 2.64 | |
| 2.64 | " 60 % | 1.58 | |
| 1.58 | " 60 % | 0.95 | |
| | ภาษีที่ต้องนำมาคำนวณภาษี | <u>8,412.50</u> | รุ่งกิต |
| | | <u>105,172.50</u> | " |

การคำนวณครั้งสุดท้าย

| | | | |
|---|----------------|----------------|-------------------|
| เงินเดือน | | 120,000 | ริงกิต |
| leave pay | | 12,000 | " |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | | 60,000 | " |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1982) (มาตรา 25(5)) | | 105,172 | " |
| ความสะดวกสบาย (หาค่าได้) | | <u>15,000</u> | " |
| | | 312,172 | " |
| หักลดหย่อน (ข้างต้น) | | <u>9,000</u> | " |
| เงินได้นำมาคำนวณภาษี | | <u>303,172</u> | " |
| ภาษีเงินได้ จาก 100,000 ริงกิต แรก | | 38,050.00 | ริงกิต |
| เหลืออีก | <u>203,172</u> | " | อัตรา 55 % |
| | <u>303,172</u> | | 149,794.60 |
| หักลด : ตัวเอง และภรรยา | | | <u>90.00</u> |
| | | | 149,704.60 |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 203,172 ริงกิต | | | <u>10,158.60</u> |
| ภาษีที่ต้องชำระ | | | <u>159,863.20</u> |

ตัวอย่างที่ 4

ข้อเท็จจริง เช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 3 แต่เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้สิทธิที่จะเลือกตาม มาตรา 25(6) จึงไม่มีเงินได้นำมาเสียภาษีเกิดขึ้นอีกในปีเดียวกันนั้น (ปี 1982) การคำนวณแบบ tax on tax จะไม่นำมาใช้ในกรณีดังกล่าวนี้ แต่ภาษีที่นายจ้างออกให้สำหรับปี สุดท้าย (ออกให้ในปี 1983) จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีของปีสุดท้าย (ปี 1982 ยื่นเสียในปี 1983) ในฐานะเป็นการจ่ายล่วงหน้า ตามมาตรา 25(5) แทนที่จะต้องนำไปยื่นเสียในปี

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1982 (มีถิ่นที่อยู่)

| | | | |
|--|----------------|------------------|------------|
| เงินเดือน (ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 1981) | | 120,000 | ริงกิต |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | | 60,000 | " |
| ความสะดวกสบาย (หาค่าได้) | | <u>15,000</u> | " |
| | | 195,000 | " |
| หักลดหย่อน | | <u>9,000</u> | " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | <u>186,000</u> | " |
| ภาษีเงินได้ จาก 100,000 ริงกิต แรก | | 38,050.00 | ริงกิต |
| เหลืออีก | <u>86,000</u> | " | อัตรา 55 % |
| | | <u>47,300.00</u> | " |
| | <u>186,000</u> | " | |
| | | 85,350.00 | " |
| หักลด : ตัวเอง และภรรยา | | <u>90.00</u> | " |
| | | 85,260.00 | " |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 86,000 ริงกิต | | <u>4,300.00</u> | " |
| ภาษีที่ต้องชำระ | | <u>89,560.00</u> | " |

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี 1983 (ไม่มีถิ่นที่อยู่)

การคำนวณในเบื้องต้น

| | | | |
|--|--|------------------|--------|
| leave pay (1 มกราคม 1982-31 มีนาคม 1982) | | 12,000 | ริงกิต |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1982) | | <u>89,560</u> | " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | | <u>101,560</u> | " |
| ภาษีเงินได้ จาก 101,560 ริงกิต อัตรา 40 % | | 40,624.00 | ริงกิต |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน จาก (101,560-100,000) อัตรา 5 % | | <u>78.00</u> | " |
| ภาษีที่ต้องนำมาคำนวณภาษี | | <u>40,702.00</u> | " |

การคำนวณครั้งสุดท้าย

| | | |
|--|------------------|--------|
| leave pay | 12,000 | ริงกิต |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1982) | 89,560 | " |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1983) (มาตรา 25(5)) | <u>40,702</u> | " |
| เงินได้นำมาคำนวณภาษี | <u>142,262</u> | " |
| ภาษีเงินได้ จาก 142,262 ริงกิต อัตรา 40 % | 56,904.80 | ริงกิต |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน จาก (142,262-100,000) อัตรา 5 % | <u>2,113.10</u> | " |
| ภาษีที่ต้องชำระ | <u>59,017.90</u> | " |

ตัวอย่างที่ 5

เป็นกรณีที่ไม่สามารถหาค่าของความ เป็นอยู่อย่างสะดวกสบายที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างได้ (accommodation) แต่จะใช้วิธีเทียบ เป็น เปรอ์ เซ็นต์ของ เงินได้พึงประ เมินของผู้เสียภาษี ตามมาตรา 13(1)(a) ดังวิธีการคำนวณต่อไปนี้

การคำนวณสำหรับยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีในปี 1982การคำนวณใน เบื้องต้น

| | | |
|----------------------------------|----------------|----------------|
| เงิน เดือน | 100,000) | |
| ภานายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | 60,000) | 160,000 ริงกิต |
| ความสะดวกสบาย (30 % ของ 160,000) | | |
| (สมมติว่าต่ำกว่าที่หาค่าได้จริง) | 48,000 | ริงกิต |
| ประโยชน์ ตามมาตรา 13(1)(b) | <u>10,000</u> | " |
| | 218,000 | " |
| หักลดหย่อน (เช่นเดียวกัน) | <u>9,000</u> | " |
| เงินได้นำมาคำนวณภาษี | <u>209,000</u> | " |

| | | | |
|---|----------------|-------------------|------------------|
| ภาษีเงินได้จาก 100,000 ริงกิต แรก | | 38,050.00 | ริงกิต |
| เหลืออีก | <u>109,000</u> | " อัตรา 55 % | <u>59,950.00</u> |
| | <u>209,000</u> | " | 98,000.00 |
| หักลด | | <u>90.00</u> | " |
| | | | 97,910.00 |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 109,000 ริงกิต | | <u>5,450.00</u> | " |
| ภาษีที่ต้องนำมาคำนวณภาษี | | <u>103,360.00</u> | " |

การคำนวณครั้งสุดท้าย

| | | | |
|---|----------------|-------------------|-------------------|
| เงินเดือน | 100,000 |) | |
| ภาษีนายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1981) | 60,000 |) | 263,360 ริงกิต |
| ภาษีนายจ้างออกให้ (ชำระในปี 1982) | |) | |
| (มาตรา 25(5)) | 103,360 |) | |
| ความสะดวกสบาย (30 % ของ 263,360) | | | |
| (สมมติว่าต่ำกว่าที่หาค่าได้จริง) | 79,008 | | ริงกิต |
| ประโยชน์ ตามมาตรา 13(1)(b) | <u>10,000</u> | | " |
| | 352,368 | | " |
| หักลดหย่อน | <u>9,000</u> | | " |
| เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษี | <u>343,368</u> | | " |
| ภาษีเงินได้ จาก 100,000 ริงกิต แรก | | 38,050.00 | ริงกิต |
| เหลืออีก | <u>243,368</u> | " อัตรา 55 % | <u>133,852.40</u> |
| | <u>343,368</u> | " | 171,902.40 |
| หักลด | | <u>90.00</u> | " |
| | | | 171,812.40 |
| ภาษีกำไรส่วนเกิน 5 % จาก 243,368 ริงกิต | | <u>12,168.40</u> | " |
| ภาษีที่ต้องชำระ | | <u>183,980.80</u> | " |

จากที่ได้กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่า เนื่องจากตามกฎหมายภาษีเงินได้ของมาเลเซีย ในปัจจุบันถือว่า ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้แทนลูกจ้างในปีที่ยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีที่ได้ยื่นแบบนั้นมิใช่ในปีที่มีเงินได้ และจะต้องนำมายื่นเสียภาษีในปีถัดจากปีที่ได้ยื่นแบบดังกล่าวนั้น แต่ในกรณีที่การว่าจ้างได้สิ้นสุดลง ให้นำภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ในปีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีสุดท้าย มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของปีที่มีการว่าจ้างได้สิ้นสุดลง เพื่อยื่นเสียภาษีในปีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีสุดท้ายนั้น ในฐานะเป็นการจ่ายล่วงหน้า (payment in advance) ตามมาตรา 25(5) แห่ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1967 แทนที่จะต้องนำไปยื่นเสียในปีถัดไป ด้วยเหตุนี้ การคำนวณแบบ tax on tax จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำมาใช้ แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ต้องการหาจำนวนภาษีที่จะต้องชำระทั้งหมดให้เสร็จสิ้นไปในปีหนึ่ง ๆ ดังเช่น ภาษีเงินได้จาก leave pay ที่ได้รับในปี 1982 ตามตัวอย่างที่ 3 ซึ่งจะต้องคำนวณหาภาษีเงินได้จาก leave pay ที่จะต้องชำระทั้งหมดในปี 1982 จึงจำเป็นต้องนำเอาการคำนวณแบบ tax on tax มาใช้ในกรณีดังกล่าว ทั้งนี้เพราะจะมีเงินได้เกิดขึ้นในปี 1982 จากตัวภาษีเงินได้จาก leave pay ที่นายจ้างออกให้ในปี 1982 นั้นเอง

5.4.5 ประเทศอินเดีย

ในประเทศอินเดีย กรณีนายจ้างตกลงรับภาระภาษีที่ลูกจ้างจะต้องชำระ ลูกจ้างจะได้รับการเครดิตภาษีให้จากเงินภาษีที่นายจ้างได้ชำระแทนเขา แต่ต้องนำเงินภาษีจำนวนนั้นมารวมเข้าในเงินได้ทั้งหมดของเขาพร้อมกับเงินเดือนสุทธิที่ได้รับ

ถ้านายจ้างชำระภาษีที่ลูกจ้างจะต้องเสียเพิ่มเติม (additional tax) ให้ ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากนำเอาภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก (initial tax) มารวมเข้าในเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของลูกจ้าง จำนวนภาษีที่ได้ชำระเพิ่มเติมให้ นั้น ย่อมถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของลูกจ้างอีกด้วย¹

¹Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in India, World Tax Series (Boston : Little, Brown and Company, 1960), p. 225.

จากที่ได้กล่าวมาแล้ว ย่อมแสดงว่า ในประเทศอินเดียยอมรับเอา "second tax" เป็นเงินได้พึงประเมิน เช่นเดียวกัน ด้วยเหตุนี้ ถ้านายจ้างตกลงรับภาระภาษีให้ทั้งหมด ก็ต้องนำเอาภาษีทุกทอดที่ออกให้มารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง อย่างไรก็ตาม ถ้านายจ้างตกลงออกภาษีเงินได้ให้ตามจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอน ก็ต้องนำเอาเฉพาะจำนวนที่กำหนดไว้ นั้นมารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง¹

จากตัวอย่างประเทศต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้ว ไม่ว่าจะ เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว หรือประเทศเพื่อนบ้านในกลุ่มอาเซียน ต่างก็ยอมรับหลักการคำนวณตามทฤษฎีภาษีทางตรงแบบ Pyramid Method ในกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ทั้งหมด โดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าว เลยสำหรับปีภาษีนั้น เช่นเดียวกับกรมสรรพากรของประเทศไทย

5.5 ผลจากการคำนวณตามทฤษฎีภาษีทางตรง

การคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แก่หรือแทนลูกจ้างตามทฤษฎีภาษีทางตรงแบบ Pyramid Method นั้น จะทำให้ภาษีเงินได้ของลูกจ้างมีจำนวนสูงกว่ากรณีเสียภาษีเองมาก ซึ่งย่อมไม่เป็นการส่งเสริมให้นายจ้างจ่าย fringe benefit ชนิดนี้ให้แก่ลูกจ้าง ด้วยเหตุนี้ ทางกรมสรรพากรของประเทศต่าง ๆ จึงได้ยินยอมให้นายจ้างนำเอาภาษีที่ออกให้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของนายจ้างได้ทั้งหมด

สำหรับประเทศไทย กรมสรรพากรได้วางระเบียบปฏิบัติไว้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บริษัทนายจ้างได้ออกให้แทนลูกจ้างของบริษัทนั้น สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทได้ โดยไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องถือเป็นเงินได้ของ

¹B.B. Lal, Income-Tax Law and Practice, 6th ed., pp. 115,154,

ลูกจ้างตามมาตรา 40(1) เพื่อนำมารวมคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายด้วย¹ จึงเป็นผลให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีค่าลง ด้วยเหตุนี้ แม้วารัฐบาลจะได้รับเงินค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากขึ้น แต่จะได้รับภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง ดังผลการวิเคราะห์ต่อไปนี้²

ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์

- (1) ปีภาษี 2526
- (2) ฐานะทางครอบครัวของลูกจ้างผู้เสียภาษี มีแค่ภรรยาซึ่งไม่มีเงินได้
- (3) บริษัทจ่ายเงินเดือนและประโยชน์เพิ่มเติมอื่น ๆ (ไม่ได้รับยกเว้นภาษี) ให้ลูกจ้างในปี 2526 เป็นเงิน 2,554,000.- บาท
- (4) บริษัทมีกำไรก่อนหักเงินเดือนและประโยชน์เพิ่มเติมอื่น ๆ ของลูกจ้าง 10,000,000.- บาท
- (5) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 40 %
อัตราภาษีเงินได้ปิโตรเลียม 50 %

¹หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ 348/2503 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2503, หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/13178 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2522, ที่ กค. 0804/3805 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2525 และที่ กค.0804/14126 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2525 เป็นต้น นอกจากนี้ แม้ว่าจะได้ออกให้นำส่งไว้แล้วตามกฎหมายของต่างประเทศ ก็ยังสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายของบริษัทนายจ้างได้ ทั้งนี้ ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/24256 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2524.

²"ป.2 มีผลกระทบต่อลูกจ้าง, นายจ้าง และรัฐบาลอย่างไร," สรรพากรสาส์น 31 (มกราคม - กุมภาพันธ์ 2527) : 24-25.

ตารางที่ 5.4 เปรียบเทียบภาระภาษีเงินได้ของลูกจ้างและของนายจ้างกรณีลูกจ้าง
เสียภาษีเองกับกรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด

| ภาระภาษีของลูกจ้างและนายจ้าง | กรณีลูกจ้าง เสียภาษีเอง | กรณีนายจ้าง ออกภาษีให้ทั้งหมด |
|---|----------------------------|----------------------------------|
| ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของลูกจ้าง | | |
| เงินได้ของลูกจ้าง (Gross Income) | 2,554,000 | 6,325,142 |
| เงินที่ได้รับจริง | 1,234,100 | 2,554,000 |
| ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 1,319,900 | 3,771,142 |
| ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทนายจ้าง | | |
| สมมติว่าไรก่อนหัก เงิน เดือนและภาษีของ ลูกจ้าง | 10,000,000 | 10,000,000 |
| เงินได้ของลูกจ้างที่ถือเป็นรายจ่ายได้ (เงินเดือนและภาษีออกให้) | 2,554,000 | 6,325,142 |
| กำไรสุทธิที่ใช้คำนวณภาษี ¹ | 7,446,000 | 3,674,858 |
| ภาษีเงินได้นิติบุคคล (40 %) | 2,978,400 | 1,469,943 |
| ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (50 %) | 3,723,000 | 1,837,429 |

จากตารางจะเห็นได้ว่า ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมดสูงกว่ากรณีลูกจ้างเสียภาษีเอง ทั้งนี้ เนื่องจากเงินที่ลูกจ้างได้รับจริงสูงกว่านั้นเอง แต่ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะลดลง เพราะกำไรสุทธิต่ำลงอันเนื่องมาจากรายจ่ายมีจำนวนมากขึ้น

¹ ในกรณีบริษัทมีผลขาดทุน ก็สามารถยกผลขาดทุนไปหักเป็นรายจ่ายในปีต่อ ๆ ไปได้ ตามประมวลรัษฎากร 5 ปี และตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม 10 ปี

สำหรับจำนวนภาษีที่รัฐบาลได้รับไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลนายจ้าง เป็นผู้รับภาระแต่ผู้เดียว ลูกจ้างจึงไม่ได้รับผลกระทบกระเทือนจากการคำนวณภาษีแบบ Pyramid Method แต่อย่างใด เพราะจะได้รับเงินเต็มจำนวนโดยไม่ต้องเสียภาษีด้วยตนเองเลย แต่สำหรับบริษัทนายจ้างผู้จ่ายเงิน จะได้รับผลกระทบเล็กน้อยเพียงใดนั้นจะเห็นได้จากตารางข้างล่างนี้

ตารางที่ 5.5 พิสูจน์ว่าภาษีที่รัฐบาลได้รับเพิ่มขึ้นกรณีที่นายจ้างออกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แทนลูกจ้างทั้งหมดไม่มากเกินไป

| ภาษีที่รัฐบาลได้รับ | กรณีลูกจ้างเสียภาษีเอง | กรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด | ผลต่าง |
|---|------------------------|------------------------------|-------------|
| บริษัทที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร | | | |
| ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 1,319,900 | 3,771,142 | 2,451,242 |
| ภาษีเงินได้นิติบุคคล | 2,978,400 | 1,469,943 | (1,508,457) |
| รวมภาษีที่รัฐบาลได้รับ | 4,298,300 | 5,241,085 | 942,785 |
| บริษัทที่ต้องเสียภาษีตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม | | | |
| ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 1,319,900 | 3,771,142 | 2,451,242 |
| ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม | 3,723,000 | 1,837,429 | (1,885,571) |
| รวมภาษีที่รัฐบาลได้รับ | 5,042,900 | 5,608,571 | 565,671 |

จากตารางจะเห็นได้ว่า สำหรับบริษัทที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร การออกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ลูกจ้างทั้งหมด จะทำให้บริษัทต้องรับภาระภาษีเพิ่มจากกรณีที่ลูกจ้างเสียภาษีเองเพียง 942,785 บาท หรือเท่ากับ 9.42 % ของกำไร 10,000,000 บาท และสำหรับบริษัทที่ต้องเสียภาษีตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จะทำให้บริษัทต้องรับภาระภาษี

เพิ่มขึ้นเพียง 565,671.- บาท หรือ 5.66 % ของกำไร 10,000,000.- บาท ด้วยเหตุนี้ การที่นายจ้างออกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่หรือแทนลูกจ้างทั้งหมด ย่อมทำให้รัฐบาลได้รับ เงินภาษีเพิ่มขึ้นไม่มากเกินไป แม้ว่าตามการพิจารณาอย่างผิวเผินอาจจะทำให้เห็นว่ามากเกิน ไปก็ตาม



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย