



ประวัติและความเป็นมาของภาษีนายจ้างออกให้

2.1 ที่มาของภาษีนายจ้างออกให้

ภาษีนายจ้างออกให้เกิดจากแนวความคิดเกี่ยวกับเรื่อง Fringe Benefits¹

2.1.1 ความหมายของ Fringe Benefits

จาก The Glossary of Current Industrial Relations and Wage Terms ของสำนักงานสถิติแรงงาน กระทรวงแรงงานแห่งรัฐได้ให้ความหมายของคำว่า Fringe Benefits ไว้ว่า

โดยทั่วไป หมายถึง สิ่งที่คนงานได้รับเพิ่ม เต็มนอก เหนือจากค่าจ้างในฐานะเป็นต้นทุนของนายจ้าง อันประกอบด้วยลักษณะที่มีการปฏิบัติกันอย่างมากมาย อาทิ เช่น การจ่ายค่าจ้างให้ในวันหยุดพักผ่อน การจ่าย เงินบำนาญ จัดให้มีโครงการเกี่ยวกับสุขภาพและการประกัน เป็นต้น ซึ่งโดยปกติแล้วจะมีมากกว่าเพียงสิ่งเดียว และบางครั้งยังรวมถึงการปฏิบัติที่อาจจะสงสัยว่าน่าจะเป็นประโยชน์แก่คนงานด้วย โดยจะไม่มีผลสรุปใดที่ดีเท่ากับรายการที่มีการปฏิบัติอันมีลักษณะรวมอยู่ในความหมายของถ้อยคำนี้ เนื่องจากไม่สามารถสรุปถึงขอบ เขตของสิ่งที่เป็นค่าจ้างและประโยชน์เพิ่ม และผลสรุปความหมายของประโยชน์เพิ่มกับการปฏิบัติในทางงานบุคคลของบริษัทได้ นอกจากนี้ยังมีความเห็นที่ยังไม่ลงรอยกัน เกิดขึ้น เกี่ยวกับข้อเสนอให้รวมเอาผลประโยชน์ที่ได้จากการเรียกร้องตามกฎหมาย เข้ามาด้วย และมักจะมีการใช้ถ้อยคำอื่นแทนคำว่า fringe benefits ซึ่งอาจจะได้แก่ ถ้อยคำที่ว่า

¹ศึกษารายละเอียดได้จาก Francis M. Wistert, Fringe Benefits (New York : Reinhold Publishing Co., 1959). G.L. Reid and D.J. Robertson, eds., Fringe Benefits, Labour Costs and Social Security (London : George Allen & Unwin LTD., 1965). และ Stanley M. Babson, Fringe Benefits-the Depreciation, Obsolescence, and Transience of Man (New York : John Wiley, 1974).

ค่าจ้างพิเศษ (wage extras) เงินเดือนที่แอบแฝง (hidden payroll) ต้นทุนแรงงานที่ไม่ใช่ค่าจ้าง (nonwage labor costs) และการทำให้ได้รับค่าจ้างเพิ่มเติม (supplementary wage practices) สำหรับสำนักงานสถิติแรงงานก็ได้เสี่ยงที่จะใช้คำว่า 'fringe benefits' โดยใช้วลี 'selected supplementary compensation (or remuneration) practices' แทน ซึ่งจะให้ความหมายที่ตรงกับความหมายตามที่ได้กล่าวมาแล้ว¹

ดังนั้น คำว่า "Fringe Benefits" จึงหมายถึง ผลประโยชน์อย่างอื่นที่ลูกจ้างได้รับนอกเหนือจากค่าจ้างตามปกติ โดยนายจ้างเป็นผู้จัดสรรให้ มิใช่ได้รับจากผู้อื่น เช่น เงินค่าทิป เงินรางวัล หรือการจ่ายในทำนองเดียวกัน สำหรับบริการพิเศษแก่ผู้ใช้บริการซึ่งมิใช่ นายจ้าง เป็นต้น โดยไม่มีส่วนสัมพันธ์กับงานซึ่งลูกจ้างปฏิบัติอยู่โดยตรง แต่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งในต้นทุนแรงงานของนายจ้างด้วย ซึ่งการจัดให้อาจเกิดจากความคิดริเริ่มของนายจ้างเอง หรืออาจจะ เป็นผลมาจากข้อตกลงร่วมระหว่างนายจ้างกับสหภาพแรงงานได้ระบุเอาไว้ หรืออาจจะมิกฎหมายระบุบังคับ เอาไว้ให้นายจ้างเป็นผู้จัด² และแม้ว่าจะ เป็นการจัดให้ที่แน่นอน และเป็นประจำก็ยังคงถือว่าเป็นการจัดให้ เป็นพิเศษยิ่งกว่า เป็นค่าจ้างตอบแทนการทำงานโดยปกติอยู่นั่นเอง

2.1.2 เหตุที่นายจ้างจัด Fringe Benefits ให้ลูกจ้าง

การที่นายจ้างจัด fringe benefits ให้แก่ลูกจ้าง ก็อาจจะ เนื่องมาจากมูลเหตุหลายอย่างด้วยกัน เช่น

(1) เหตุผลทางด้านมนุษยธรรม ทั้งนี้ เพื่อเป็นการให้ความอนุเคราะห์ช่วยเหลือ แบ่งเบาภาระค่าใช้จ่าย บรรเทาความเดือดร้อน อำนวยความสะดวกสบายในการดำรง

¹Glossary of Current Industrial Relations and Wage Terms, U.S. Department of Labor, Bureau of Labor Statistics Bulletin 1438, May, 1965, pp. 32-33.

²รวงทอง ชัยประสพ และ พูลสิน ศรีสุวรรณ, ค่าจ้างและทฤษฎีค่าจ้าง (Wages and Wage Theory) (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2518), หน้า (5-1) - (5-2).

ชีวิตให้แก่ลูกจ้าง อีกทั้งมีความมั่นคงในชีวิต และมีสุขภาพอนามัยที่ดี ซึ่งเป็นแนวคิดเริ่มแรกในการจัด fringe benefits ให้ลูกจ้าง โดยได้เริ่มมีแนวคิดนี้ในยุโรปตั้งแต่สมัยปฏิวัติงานอุตสาหกรรม และมี Robert Owen เจ้าของโรงงานทอผ้าในอังกฤษได้ริเริ่มขึ้น เป็นตัวอย่างแก่ที่อื่น¹

(2) เพื่อประสิทธิภาพในการทำงานของลูกจ้าง เพราะการจัด fringe benefits บางประเภทให้จะเป็นตัวกระตุ้น หรือจูงใจให้ลูกจ้างเกิดความกระตือรือร้นหรืออยากทำงานยิ่งขึ้น และยังช่วยสร้างกำลังใจขวัญที่ดี อีกทั้งบรรยากาศการแข่งขันในการทำงานให้แก่ลูกจ้าง นอกจากนี้อาจจะสร้างความรู้สึที่ดีต่อนายจ้างซึ่งจะนำไปสู่การให้ความร่วมมือและด้วยความเต็มใจในการทำงาน และการจัด fringe benefits ให้อาจจะเป็น เครื่องล่อใจ หรือยึดเหนี่ยวลูกจ้างให้ทำงานอยู่กับนายจ้างนาน ๆ อันจะเป็นผลดีต่อธุรกิจของนายจ้างในที่สุด ดังที่ เฮนรี ฟอร์ด ได้กล่าวไว้ว่า

เครื่องจักรแต่เพียงอย่างเดียว ไม่ได้ให้ผลผลิตแก่เรามากมายเลย ตรงกันข้าม เครื่องจักรและบุคคลต่างหากที่นำมาซึ่งผลิตผลอันมหาศาล ข้าพเจ้าขอแนะนำให้ท่านพิจารณาปัญหาของมนุษย์ ถ้าเราสามารถแก้ปัญหาในเรื่องมนุษยสัมพันธ์ในการผลิตทางอุตสาหกรรมได้แล้ว ข้าพเจ้า เชื่อแน่ว่าเราจะก้าวหน้าอย่างมาก²

(3) เป็นกลยุทธ์ในการกำหนดนโยบายค่าจ้างแรงงาน เพราะการจ่ายผลตอบแทนในรูป fringe benefits จะทำให้มีความยืดหยุ่นมากกว่าจ่ายให้ในรูปค่าจ้างโดยตรง ทั้งนี้เพราะสามารถเปลี่ยนแปลง เพิ่มหรือลดได้ง่ายกว่า และยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือช่วยในการเจรจาต่อรองร่วม อีกทั้งอาจจะช่วยลดข้อขัดแย้งต่าง ๆ ทางด้านแรงงานให้น้อยลงได้ และในบางครั้งยังอำนวยความสะดวกให้กับลูกจ้างมากกว่าการจ่ายค่าจ้างให้โดยตรง เพราะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เป็นต้น

¹พร อุดมพงษ์, "สวัสดิการสำหรับลูกจ้าง" ใน ค่าจ้างและแรงงานสัมพันธ์ในอุตสาหกรรมไทย, ผาสุก พงษ์ไพจิตร และ นิสิตา วิษัณฑ์, บรรณาธิการ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์คุรุสภาลาดพร้าว, 2515), หน้า 46.

²จริญญา ฝั่งแสง, "งานสวัสดิการกับประสิทธิภาพในการทำงาน," วารสารแรงงานสัมพันธ์ 1 (ตุลาคม 2503) : 13-14.

(4) เพื่อที่จะจูงใจบุคคลภายนอกให้อยากเข้ามาทำงาน ทำให้นายจ้างมีโอกาสที่จะเสาะหาแรงงานที่ดีได้ง่ายขึ้น และย่อมมีโอกาสจะคัดเลือกคนที่ดีที่สุดเข้ามาทำงานได้มากขึ้น¹

2.1.3 ลักษณะของ Fringe Benefits ที่ลูกจ้างได้รับ²

ผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษที่ลูกจ้างได้รับที่สำคัญ ๆ มีดังนี้

(1) ผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับ เกี่ยวข้องกับ เวลาทำงาน

(ก) ผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับในอัตราพิเศษที่สูงกว่าอัตราปกติ ในการทำงานนอกเหนือเวลาปกติที่กำหนดในแต่ละวัน (Premium Payments for Time Worked) เช่น เงินค่าทำงานล่วงเวลา เงินกะกลางคืน หรือกะที่ทำงานนอกเวลาตามปกติ หรือการทำงานในระยะเวลาที่มีอันตราย มีความเสี่ยงภัยสูง หรือในสภาพการทำงานที่มีเงื่อนไข ความเสี่ยงภัยสูงกว่าปกติ เป็นต้น

(ข) ผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับในช่วงเวลาที่ไม่ได้ทำงาน (Payments for Time Not Worked) เช่น วันหยุดหรือวันลา ได้แก่ ค่าจ้างที่ลูกจ้างได้รับตามปกติในช่วงวันหยุดพักผ่อนประจำปี หรือประจำปี ในวันหยุดต่าง ๆ เช่น วันนักขัตฤกษ์ ในช่วงที่ลา กิจ ลาป่วย รวมทั้งลาคลอดบุตร และลาบวช ภายในกำหนดที่ระบุไว้ในสัญญาจ้าง ในช่วงที่ลางาน เพื่อเข้ารับการเกณฑ์

¹ ศ.ดร.กรรณิการ์ นิยมศิลป์, การเงินและค่าจ้างในอุตสาหกรรม (Finance and Industrial Wage) (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2524), หน้า 42.

² ศึกษารายละเอียดได้จาก Leonard R. Burgess, Wage and Salary Administration in a Dynamic Economy (New York : Harcourt, Brace & World, Inc., 1968), pp. 116-140. J.D. Dunn and Frank M. Rachel, Wage and Salary Administration : Total Compensation Systems (New York : McGraw-Hill Book Company, 1971), pp. 274-297. และ Bruce R. Ellig, Executive Compensation-A Total Pay Perspective (New York : McGraw-Hill Book Co., 1982), chap. 5.

ทหาร และในวันที่มีการเลือกตั้ง เป็นต้น

(2) การจ่ายให้สำหรับตำแหน่งงานพิเศษ (Payments for Special Duties) เช่น เป็นผู้จัดการ พนักงานขาย พนักงานเก็บเงิน โดยตำแหน่งหน้าที่ของลูกจ้าง เหล่านี้จะมีค่าใช้จ่ายพิเศษ นายจ้างจึงคิดจ่ายให้เป็นการเหมาถัวเฉลี่ยจากค่าใช้จ่ายจริง จ่ายให้เป็นประจำ เช่น เงินค่าเบี่ยงเลี้ยง ค่าพาหนะ ค่าน้ำมันรถ ค่ารับรองแขก เป็นต้น

(3) ผลตอบแทนเพื่อจูงใจลูกจ้างให้อยากทำงานยิ่งขึ้น (Incentive Pay) เช่น เงินจูงใจ เบี้ยขยันที่จ่ายให้ลูกจ้างที่มาทำงานเป็นประจำ โบนัสที่จ่ายตามเปอร์เซ็นต์ของเงินกำไรสุทธิและตามอัตราค่าจ้างในโครงสร้างค่าจ้างหรือตามเงื่อนไขเกี่ยวกับความดีความชอบ การจัดให้มีโครงการปันผลกำไรที่บริษัทได้รับในแต่ละปี ตอบแทนแก่ลูกจ้าง การให้รางวัลแก่พนักงานที่ทำงานดีเด่น การให้รางวัลหรือสิทธิพิเศษแก่ผู้ที่ทำงานกับกิจการมานาน เงินค่าอาหารสามมื้อที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างที่มาทำงาน เงินค่าพาหนะไปกลับที่นายจ้างจ่ายให้เป็นเงินแทนที่จะจัดรถรับส่งในวันที่มาทำงาน เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อลดอัตราการลาหยุด ล่าป่วยให้น้อยลง ยินดีรับการเปลี่ยนแปลงเวลาทำงาน

(4) ผลตอบแทนที่ให้เพื่อสุขภาพอนามัย และเป็นหลักประกันความมั่นคงทางเศรษฐกิจ หรือความเสี่ยงภัยที่ลูกจ้างจะได้รับ (Payments for Health and Security Benefits) โดยลูกจ้างอาจจะเป็นผู้รับผลประโยชน์แต่ผู้เดียว หรือมีขอบเขตคลุมไปถึงสมาชิกในครอบครัวของลูกจ้างด้วย

(ก) การจ่ายเงินสมทบให้ตามที่กฎหมายกำหนด เป็นค่าประกันสังคม เป็นจำนวนที่แน่นอนและเป็นประจำในนามของลูกจ้าง เช่น การจ่ายค่าประกันสุขภาพการเจ็บป่วย และการรักษาพยาบาล ซึ่งจะทำให้ลูกจ้างไม่ต้องมีภาระมากในยามเจ็บป่วย หรือนายจ้างอาจจะจ่าย เบี้ยประกันการว่างงานให้เพื่อว่าในระหว่างที่ลูกจ้างยังหางานทำไม่ได้ ก็จะได้รับ Unemployment Compensation จากรัฐบาลหรือสหภาพแรงงาน

(ข) การจ่าย เบี้ยประกันภัยให้ ไม่ว่าจะ เป็นการประกันอุบัติเหตุ ซึ่งรวมถึง การประกันอุบัติเหตุที่เกิดจากการเดินทาง เพื่อธุรกิจของบริษัทด้วย การประกันความพิการของ

ลูกจ้างอันเกิดจากการทำงานในหน้าที่ การประกันชีวิตให้กับลูกจ้าง ซึ่งจะ เป็นหลักประกันแก่ลูกจ้าง และครอบครัวของลูกจ้าง ในกรณีที่ลูกจ้างได้รับอุบัติเหตุหรือเจ็บป่วยถึงแก่ชีวิต หรือต้องกลายเป็น คนพิการ

(ค) การจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้าง เมื่อต้องออกจากงาน การจ่ายเงินบำนาญ เมื่อครบเกษียณอายุ การจ่ายเงินชดเชยให้ตามกฎหมายในกรณีที่ลูกจ้าง เสื่อมความสามารถใน การประกอบอาชีพ ได้รับบาดเจ็บ พิการ หรือถึงแก่กรรมอัน เนื่องมาจากการทำงาน ซึ่งจะมีลักษณะ เป็นเงินก้อน การจ่ายเงินช่วยเหลือให้กับครอบครัวหรือทายาทของลูกจ้างที่ถึงแก่กรรมในระหว่าง ที่เป็นลูกจ้าง หรือจ่ายให้ลูกจ้างตลอดเวลาที่พิการ จนกระทั่งอายุ 60 ปี หรือจนตลอดอายุ นอก จากนี้ นายจ้างอาจจัดให้มีโครงการออมทรัพย์หรือเงินสะสมขึ้น เป็นต้น

(5) บริการพิเศษจากนายจ้าง (Payments for Employee Services) เช่น การจัดให้มีบริการทางการแพทย์ โรงพยาบาล และ โรงเรียนสำหรับบุตรของลูกจ้างการจัด ยานพาหนะรับส่งบริการในการ เดินทางไปกลับจากที่ทำงาน การจัดอำนวยความสะดวกในการรับ ประทานอาหาร อาทิเช่น การจัดสถานที่รับประทานอาหารภายในสำนักงานซึ่งอาจจะ เป็นแบบ สามีญทั่วไปหรือแบบคาเฟ่เรีย โดยให้บริการฟรีหรือจำหน่ายในราคาถูก เป็นพิ เศษ มีบริการ กาแฟหรือเครื่องดื่ม อาหารว่างแก่ลูกจ้างในเวลาทำงาน ให้ส่วนลดพิเศษแก่ลูกจ้างในการซื้อสินค้า ที่ผลิตโดยบริษัทนายจ้าง เปิดโอกาสให้ลูกจ้างซื้อหุ้นในราคาที่ถูกลงกว่าราคาตลาดในช่วงเวลาใด เวลาหนึ่ง หรือการให้ผลตอบแทนแก่ลูกจ้าง เป็นโบนัสของกิจการ การจัดการรื่น เริง หรือการจัด สถานที่และอุปกรณ์การเล่นกีฬาให้ นอกจากนี้ เพื่อยกระดับในสังคมหรือเพื่อให้ เหนือคู่แข่งชั้นอื่น ๆ นายจ้างยังอาจจัดบริการ เป็นผลตอบแทนพิเศษให้กับลูกจ้าง (Employee Perquisites) อย่างอื่นอีก ดังนี้

(ก) ผลตอบแทนพิเศษที่ให้กับลูกจ้างในระดับผู้บริหาร (Management Perquisites) เช่น จัดให้มีรถประจำตำแหน่งไว้ใช้ส่วนตัว ซึ่งรวมทั้งบริการซ่อมแซมและน้ำมัน รถด้วย ช่วยเหลือในการจัดการส่วนตัวให้โดยให้ลูกจ้างผ่อนส่งในระยะ เวลานาน โดยไม่คิด

ดอก เบี้ย จัดที่ทำงานให้ทรูทรา มีเฟอร์นิเจอร์ตกแต่งเพื่ออำนวยความสะดวกสบาย เป็นพิเศษ จัดให้มีสโมสรและห้องรับประทานอาหาร เป็นพิเศษ และอาจจะจัดที่พัก อาหาร เครื่องดื่ม ฟรี ให้ด้วย เป็นต้น

(ข) ผลตอบแทนพิเศษที่ให้กับลูกจ้างระดับธรรมดา (General Employee Perquisites) เช่น จัดที่อยู่อาศัยให้ฟรี จัดให้มีกองทุนสวัสดิการ ได้แก่ การจัดบริการลีน เชื้อ หรือให้ลูกจ้างกู้ยืมเงินไปโดยมิได้คิดดอกเบี้ย หรือคิดอัตราดอกเบี้ยต่ำให้เป็นพิเศษ จัดสถานที่พักผ่อนหย่อนใจให้ มีดนตรีฟัง และการจัดให้มีบริการให้คำแนะนำปรึกษา เป็นต้น

(6) จ่ายให้สำหรับรายจ่ายต่าง ๆ ที่ลูกจ้างจะต้องเสียไป (Other Expenditures) เช่น ค่าอาหาร ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าเช่าบ้าน ค่ารักษาพยาบาล ค่าเล่าเรียนบุตร หนี้เงินที่ต้องชำระซึ่งรวมทั้งค่าภาษีด้วย เป็นต้น

Fringe Benefits ดังกล่าวมาแล้ว นายจ้างจะให้แก่ลูกจ้างโดยวิธีดังนี้

(1) ให้แก่ลูกจ้างโดยตรง อันได้แก่ เป็นการให้ในรูปของตัวเงินและทรัพย์สิน หรือสิ่งของ

(2) ให้แก่ลูกจ้างโดยทางอ้อม มีลักษณะให้เป็นบริการ หรือให้แทนลูกจ้าง ('on behalf of' his employees) อันได้แก่ เป็นการให้ในรูปของประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับ และภาษีที่นายจ้างจ่ายให้แทน

2.1.4 รูปแบบ (form) ของ Fringe Benefits

กล่าวโดยสรุป fringe benefits จะมีรูปแบบ ดังนี้

2.1.4.1 เป็นตัวเงิน เช่น เงินค่าล่วงเวลา เงินค่าเบียดเบียน เงินค่ารับรอง เงินประจำตำแหน่ง เบี้ยประชุม เงินค่าน้ำมันรถ เบี้ยขยัน โบนัส เงินรางวัล เงินช่วยค่าครองชีพ เงินยังชีพ เงิน เบี้ยกนคาร เงินช่วยเหลือบุตรหรือครอบครัว เงินบำเหน็จ เงินบำนาญ เงินสมนาคุณการทำงาน เสียอันตรายหรืองานหนัก เป็นต้น

2.1.4.2 เป็นทรัพย์สิน หรือสิ่งของ เช่น การให้

เสื้อผ้าหรือเครื่องแบบในการปฏิบัติงาน การให้เครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่ใช้ป้องกันอันตรายจากการทำงาน การให้ผลิตภัณฑ์ของนายจ้างไปใช้ การให้อาหารหรือคูปองและการให้ตัว เครื่องบินเพื่อ

ให้พนักงานได้ไปเที่ยวพักผ่อนหลังจากที่ได้ทำงานมาแล้ว เป็นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ เป็นต้น

2.1.4.3 เป็นประโยชน์ เช่น การจัดรถรับส่งโดยไม่คิดค่าบริการ

การจัดที่พักให้ลูกจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า การให้สิทธิพิเศษในการซื้อหุ้น การจ่ายเงินสมทบเงินสะสม การจ่ายเงินชำระหนี้ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระแทนลูกจ้าง เป็นต้น

2.1.4.4 เป็นภาษี อันได้แก่ เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้

หรือภาษีอากรอื่นซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ

เนื่องจากนายจ้างออกภาษีให้ก็เพื่อตอบแทนบริการหรือแรงงานของลูกจ้างเพิ่มเติม นอกเหนือจากเงินเดือนหรือค่าจ้าง มิใช่เป็นแต่เพียงการให้กันอย่างธรรมดาเท่านั้น จึงมีลักษณะเป็น fringe benefits อย่างหนึ่ง และอันที่จริงแล้วการออกเงินค่าภาษีให้ ก็คือ การจ่ายเงินชำระหนี้ให้แทนลูกจ้าง เพราะภาษีเป็นหนี้อย่างหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ ภาษีที่นายจ้างออกให้จึงเป็นผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับในรูปของประโยชน์นั่นเอง

สำหรับการจ่าย fringe benefits ให้ในรูปภาษีนี้ ปรากฏว่าในประเทศไทยมีอยู่สมัยหนึ่ง รัฐบาลเป็นผู้ชำระภาษีเงินได้ให้แทนข้าราชการทั้งหมด¹ แต่ต่อมาได้ยกเลิกไป โดยให้ข้าราชการไทยเสียภาษีเงินได้เองตั้งแต่ปีภาษี 2517 เป็นต้นไป²

¹ หนังสือกระทรวงการคลังถ้วนมาก ถึงปลัดกระทรวงและคณะกรรมการจังหวัดต่าง ๆ ที่ 2026/2490 ลงวันที่ 22 มกราคม 2490 และที่ 41126/2491 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2491 , หนังสือกระทรวงการคลังที่ 0502/16633 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2507 และที่ 0803/19165 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2507 .

² ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์ ดวงกมล จำกัด, 2521), หน้า 78-90. และหนังสือที่ สร.0203/ว.33 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2517 แจ่มมติ ค.ร.ม. เมื่อวันที่ 26 มีนาคม 2517 เห็นชอบและอนุมัติตามที่กระทรวงการคลัง เสนอให้ยกเลิกการเสียภาษีเงินได้แทนข้าราชการ

2.2 เงินภาษีที่นายจ้างออกให้ เป็นเงินได้พึงประเมิน

2.2.1 ความหมายหรือขอบเขตของเงินได้พึงประเมิน

นักทฤษฎีทางการคลังที่มีชื่อเสียงหลายท่าน ได้พยายามให้คำจำกัดความของคำว่า "รายได้" หรือ "เงินได้" (income) เอาไว้ ซึ่งจะมีความหมายแตกต่างกันอยู่บ้าง แต่โดยทั่วไปแล้วยอมรับในคำนิยามที่ Robert Murray Haig และ Henry C. Simons ได้เคยให้ไว้ ดังนี้

Haig ได้ให้คำนิยามของเงินได้ว่า

เงินได้ คือ การเพิ่มขึ้นหรือการเพิ่มพูนของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขา ในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน หรืออาจจะกล่าวได้ว่าเงินได้ คือ มูลค่าเงินที่ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลเพิ่มพูนสุทธิขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง¹



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹Robert Murray Haig, "The Concept of Income-Economic and Legal Aspects," in The Federal Income Tax, ed. Haig (New York : Columbia University Press, 1921), p. 7, reprinted in Richard A. Musgrave and Carl S. Shoup, eds., Readings in the Economics of Taxation (Irwin for the American Economic Association, 1959), p. 59.

ส่วน Simons ได้ให้คำนิยามว่า

เงินได้ หมายถึง ผลบวกของ (1) มูลค่าตลาดของสิทธิที่ใช้ไปในการบริโภค และ (2) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าสิทธิในกองทรัพย์สินที่มีอยู่ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรืออาจจะกำหนดเป็นสมการได้ว่า เงินได้ เท่ากับ ผลบวกของการบริโภค และการเปลี่ยนแปลงในค่าสุทธิของทรัพย์สิน¹

นิยามทั้งสองนี้มีนัยที่สอดคล้องต่อกันหรือตรงกัน นอกจากนี้ ยังมี Georg von Schanz นักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมันที่มีชื่อเสียงอีกผู้หนึ่งก็ได้ให้ความหมายของเงินได้ไปทำนองเดียวกัน จึงได้มีการเรียกความหมายของเงินได้ในลักษณะเช่นนี้ว่า เป็นความหมายตามคำจำกัดความ Schanz-Haig-Simons (S-H-S)² โดยถือว่า เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่า บุคคลนั้นมีอำนาจหรือมีความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคบริโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามชอบใจ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็ไม่ได้ สำหรับอำนาจทางเศรษฐกิจส่วนที่เหลือจะถูกเก็บออมไว้ ทำให้มูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาสั้น

นิยามเงินได้ในลักษณะเช่นนี้ ทำให้เงินได้มีความหมายกว้างขวางมาก จนกระทั่งมีการให้ชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า ฐานภาษีเงินได้เบ็ดเสร็จ (Comprehensive tax base) ทั้งนี้เพราะนิยามตามคำจำกัดความของ S-H-S นั้น รวมเงินได้ทุกประเภทที่เป็นผลให้อำนาจ

¹Henry C. Simons, Personal Income Taxation : The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy (Chicago : University of Chicago Press, 1938), p. 50.

²Richard Goode, "The Economic Definition of Income," in Comprehensive Income Taxation, ed. Joseph A. Pechman (Washington, D.C. : The Brookings Institution, 1977), pp. 7-10.

ทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูป
ตัวเงิน ในรูปสินค้า บริการ และในรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ (income in kind) ไม่ว่าจะ
เป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อมหรือจะเป็นค่าตอบแทนใช้งานหรือไม่ อาจจะเป็นเงินได้ที่
ได้เป็นประจำแน่นอน หรือเพียงครั้งคราวไม่แน่นอน หรืออาจจะได้มาโดยบังเอิญ และอะไรก็
ได้ที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับอุปโภคบริโภค¹

สำหรับความหมายของ เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)

ตามประมวลรัษฎากรไทย เมื่ออ่านมาตรา 39 ประกอบกับมาตรา 40 แล้ว จะเห็น
ได้ว่าได้เขียนรับกับแนวทฤษฎีตามคำจำกัดความ S-H-S โดยวิธีการเขียนมาตรา 40 แห่ง
ประมวลรัษฎากร จะมีลักษณะเป็นการเขียนที่แสดงการย้ำเจตนารมณ์ตามคำจำกัดความ S-H-S
ตรงที่มีวิธีการเขียนแบบรวมยอดใส่ไว้ในอนุมาตราที่เป็นเงินได้ประเภทเดียวแต่มีชื่อเรียกต่าง ๆ
กัน หรือมีวิธีกำหนดเงินได้เป็นอย่างอื่น ตัวอย่างเช่น มาตรา 40(1) จะเขียนประโยคลงท้าย
ว่า "...และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน" อย่าง
นี้เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีวิธีเขียนไปอีกอย่างหนึ่งในกรณีที่มีเงินได้หลายอย่าง แต่ถูกจัดให้อยู่ใน
ประเภทเดียวกัน ตัวอย่างเช่น มาตรา 40(8) จะเขียนประโยคลงท้ายว่า "...หรือการอื่น
นอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว" อย่างนี้เป็นต้น

ดังนั้น เงินได้พึงประเมินของไทย จึงได้แก่ เงินได้ทุกชนิด แต่จะเสียภาษีหรือไม่
ขึ้นอยู่กับว่ามีข้อยกเว้นกำหนดไว้หรือไม่² ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้เงินได้บางอย่างที่คนเรารู้สึกว่า
ไม่ใช่เงินได้ แต่สามารถเป็นเงินได้ตามทฤษฎีได้ เช่น ลากลอยเนื่องจากเก็บได้ซึ่งทรัพย์สินหาย

¹ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 3.

² กฎหมายอาจบัญญัติยกเว้น เงินได้พึงประเมินบางประเภทให้ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณ
เพื่อเสียภาษีเงินได้ (exclusions from gross income) ทั้งนี้อาจเนื่องจากเหตุผลทาง
การเงิน ทางด้านการบริหารการจัดเก็บ ทางเศรษฐกิจ ทางสังคม และทางการเมือง
เป็นต้น

เงินได้ที่ไม่ผ่านมือผู้เสียภาษี รายได้หรือประโยชน์แฝงซึ่งได้รับโดยครอบครัวของผู้มีเงินได้ หรือเงินได้ที่ได้จากกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย เป็นต้น¹ อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินนั้น ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาในรูปของตัวเงิน หรืออาจจะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินเท่านั้น (can be converted into money หรือ capable of being turned into money) ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จาก Fringe Benefits

2.2.2.1 ลักษณะของ Fringe Benefits ที่ต้องเสียภาษี²

เนื่องจากลูกจ้างอาจได้รับ fringe benefits จากนายจ้างในรูปของตัวเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด ดังได้กล่าวมาแล้ว ดังนั้น ถ้าลูกจ้างได้รับ fringe benefits ในรูปของตัวเงินแล้ว ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษี

แต่ถ้าลูกจ้างได้รับ fringe benefits ในรูปทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด (Benefits in Kind) แล้ว ในกรณีเช่นนี้จะเป็นเงินได้พึงประเมินอันต้องนำมาเสียภาษีก็แต่เฉพาะที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินเท่านั้น ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้ในประเทศอังกฤษท่าน Lord Halsbury ได้กล่าวไว้ในคดี Tennant v. Smith (Surveyor of Taxes)³ ว่า

¹ กาญจนา นิมมานเหมินท์, "เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ชุดที่ 5" (กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ม.ป.ป.), หน้า 6-7, 28-31. (อัดสำเนา)

² ศึกษารายละเอียดได้จาก "Federal Income Taxation of Employee Fringe Benefits," Harvard Law Review 89 (April 1976) : 1141-1173. และ Susan R. Finneran, "Fringe Benefit or 'Condition of Employment' : Uniformity, Certainty, and Compliance," Northwestern University Law Review 78 (No.1, March 1983) : 198-258.

³ (1892) A.C. 150, 61 L.J.P.C.11, 66 L.T.R. 327, 19 R. (H.L.)
1, 8 T.L.R. 434, 3 T.C. 158. (H.L.)

การที่บุคคลหนึ่งบุคคลใดได้รับ เงินจำนวนหนึ่งมาจากการที่มีบุคคลอีกคนหนึ่ง
 จ่ายให้ กฎหมายกำหนดให้บุคคลนั้นต้องนำเงินที่ได้รับมา เสียภาษีแต่ข้าพเจ้า เห็นว่า
 ถ้าสิ่งที่ได้รับมานั้นแม้มิใช่เงิน แต่แก่นสารของมันมีค่า เป็นเงินซึ่งอาจคิดคำนวณได้
 เป็นเงินแล้ว ก็ต้องนำมา เสียภาษีเช่น เดียวกัน ซึ่งสิ่ง เหล่านี้ข้าพเจ้าจะขอ เรียกว่า
 money's worth

ดังนั้น ถ้าทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับไม่อาจคิดคำนวณได้ เป็นเงิน มันก็ไม่
 ใช้เงินได้พึงประเมิน แต่ถ้าสามารถคิดคำนวณได้ เป็นเงินแล้วก็ต้องนำมา เสียภาษี เช่น การ
 ได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าหรือ เสียในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ การให้ใช้รถของ
 นายจ้าง เป็นการส่วนตัว การให้ลูกจ้างกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย การขายสินทรัพย์หรือหุ้นของ
 นายจ้างให้ในราคาที่ต่ำกว่าปกติ การจ่าย เงิน เข้ากองทุน เงินบำนาญหรือกองทุนสำรอง เลี้ยงชีพ
 ในนามของลูกจ้าง การจ่าย เบี้ยประกันชีวิตให้ การช่วยชำระค่าใช้จ่ายหรือหนี้ของลูกจ้างให้แทน
 เป็นต้น ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้จะมีวิธีการตีค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์อยู่ด้วยกันหลายวิธี เช่น
 ถือเอาราคาตามต้นทุนของนายจ้างที่ได้จัดหา มา ถือเอาราคาตลาด เป็น เกณฑ์ หรือตามวิธีการ
 ต่าง ๆ ที่กฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติจะ ได้กำหนดเอาไว้

เนื่องจากในการปฏิบัติจัด เก็บภาษีของกรมสรรพากรของทุกประเทศ ส่วนใหญ่แล้วใน
 เบื้องต้นจะหลีกเลี่ยงที่จะยกผลประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อความเป็นธรรมใน
 การจัดเก็บภาษี และในบางครั้งอาจมีการปฏิบัติที่ไม่ เหมือนกันระหว่างผู้ เสียภาษีกับกรมสรรพากร
 ขึ้นได้ ด้วยเหตุนี้ทางกรมสรรพากรของทุกประเทศจึง ได้ออกกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติเอาไว้
 อย่างมากมาย เพื่อวางแนวทางปฏิบัติเอาไว้ให้ชัดเจน แน่นนอน เป็นแบบอย่างเดียวกัน เพื่อ
 อำนวยความสะดวกแก่ผู้ เสียภาษีในการที่จะปฏิบัติให้ถูกต้องและไม่ เกิด เป็นปัญหาโต้แย้งกับกรม
 สรรพากรในภายหลัง อย่างไรก็ตาม fringe benefits บางอย่างที่เป็น เงินได้พึงประเมิน
 อาจจะมีกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติออกมา ยกเว้น ให้ไม่ต้องนำมา เสียภาษี ถ้ามีจำนวน เงินได้
 ไม่ถึง เกณฑ์ที่กำหนดไว้ หรือไม่ต้องนำมา เสียเลย ทั้งนี้อาจจะ เนื่องจากถือว่าเป็นรายจ่ายของ
 ธุรกิจการค้าของนายจ้างตามความจำเป็นและสมควรในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของลูกจ้าง
 หรืออาจจะ เนื่องจากความยุ่งยากไม่สะดวก ในการปฏิบัติจัด เก็บ นอกจากนี้อาจจะ เนื่องจากเหตุผล
 ทางด้านการสังคมและจิตวิทยา เพื่อสนับสนุนการจัดสวัสดิการสังคมหรือการประกันสังคม และ โดย

ถือว่าเป็นเพียงเงินโอน (Transfer Payments) เท่านั้น มิใช่เป็นรายได้ที่แท้จริง และอาจ
จะเนื่องจากเหตุผลทางการ เมืองตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน หรือ เนื่องจาก เป็นเจ้าพนักงาน
ของรัฐเอง เป็นต้น¹

2.2.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้าง
มีหน้าที่ต้องชำระ (discharge of employee's obligation or discharging
obligations of employee)

ในประเทศอังกฤษ กรณีที่นายจ้างได้ชำระหนี้ซึ่งลูกจ้างได้ก่อขึ้น หรือ
ต้องรับผิดชอบให้แก่บุคคลภายนอกแทนลูกจ้าง ถือว่าลูกจ้างได้รับ fringe benefits จากนายจ้าง
ในรูป benefits in kind อย่างหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะเป็น money's worth จึงเป็นเงินได้พึง
ประเมินของลูกจ้าง เท่ากับจำนวนที่นายจ้างจ่ายไป² ลูกจ้างต้องนำเงินจำนวนนี้มารวมคำนวณ
เพื่อเสียภาษีเงินได้ แม้ว่าลูกจ้างจะไม่ได้รับเงินจำนวนนั้น โดยตรงก็ตาม

หลักการเช่นนี้ ได้จากคำวินิจฉัยของท่านผู้พิพากษา Finlay ในคดี Nicoll
(Inspector of Taxes) v. Austin³ ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่า นาย Austin ทำงาน
ในตำแหน่งผู้จัดการของบริษัท John G. Austin (Ilford) จำกัด ซึ่งเขามีส่วนร่วมลงทุน
อยู่ด้วย เขาได้ขอให้ทางบริษัทจัดที่พักให้ใหม่ เนื่องจากที่พัก เดิมนั้นมีค่าใช้จ่ายมากในการบำรุง
รักษาและการซ่อมแซม เพราะเป็นบ้านหลังใหญ่อีกทั้งมีส่วนอยู่ในบ้านด้วย แต่ตามสัญญาจ้างแรงงาน

¹สำหรับในประเทศไทย จะบัญญัติยกเว้นเอาไว้ในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร
และกฎกระทรวงที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 42(17) นอกจากนี้ อาจจะมีบัญญัติ
ยกเว้นเอาไว้ในพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวงการคลัง หรือประกาศและคำสั่งของคณะปฏิวัติ
 เป็นต้น

²ในคดี Drummond v. Collins (1915) A.C. 1011, 6 T.C. 538.
ได้วินิจฉัยว่า การจ่ายเงินไปเพื่อประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ ถือว่าเป็นการจ่ายเงินได้ให้แก่
เขาโดยตรง ซึ่งจะมีจำนวนเท่ากับเงินที่จ่ายไป และในคดี Napier v. National Business
Agency (1951) 2 All E.R. 264. ได้วินิจฉัยไว้เช่นเดียวกัน

³(1935) 19 T.C. 531.

ระหว่างบริษัทกับนาย Austin ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน ค.ศ. 1931 ได้ขอให้ นาย Austin พักอยู่ที่เดิมต่อไป โดยทางบริษัทจะเป็นผู้ออกค่าเช่า ค่าภาษี ค่าประกันภัย รายจ่ายเกี่ยวกับแก๊ส ไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ อีกทั้งรายจ่ายต่าง ๆ สำหรับการบำรุงรักษาตัวบ้านและสวนให้แทน ซึ่งปรากฏว่าบริษัทได้จ่ายไปเป็นจำนวน 314 ปอนด์ 6 ชิลลิง 1 เพนนี นาย Austin ถูกประเมินภาษีจากเงินจำนวนนี้ เขาต่อสู้ว่าการจ่ายเช่นนี้ เป็นความรับผิดชอบของบริษัท และมันไม่ใช่เงินหรือ money's worth ที่เขาได้รับอยู่ในมือ แต่เขาก็ยอมรับว่ามัน เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวซึ่ง เขาสามารถนำมาหักได้ คณะกรรมการ (the Commissioners) เห็นชอบด้วยกับข้อต่อสู้ของนาย Austin

ท่านผู้พิพากษา Finlay ได้วินิจฉัยกลับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ โดยวินิจฉัยว่าการจ่ายของบริษัทในลักษณะเช่นนี้ ทำให้นาย Austin จำเลย ได้รับ "money's worth" อยู่ในมือ ซึ่งจะต้องนำมาเสียภาษี¹ ข้อต่อสู้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น การประเมินชอบแล้ว

เป็นที่น่าสังเกตว่า หนี้ในที่นี้ ไม่ได้จำกัดแต่เฉพาะหนี้การกู้ยืมเงินระหว่างลูกจ้างกับบุคคลภายนอก หรือหนี้ที่ต้องชำระตามกฎหมายอื่น ๆ เช่น ค่าภาษีเงินได้ หรือภาษีอากรอื่น เป็นต้น เท่านั้น แต่ยังรวมถึงกรณีที่ลูกจ้างต้องออกเงินตัวเอง เพื่อจ่ายไป เป็นค่าตอบแทนในสินค้าหรือบริการ หรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อตัวลูกจ้างเอง (employee's personal expenses) และครอบครัวของลูกจ้างด้วย เช่น การจ่ายค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าแก๊ส ค่าโทรศัพท์ ค่าเช่าบ้าน ค่าที่พัก ค่าน้ำมันรถ และค่าซ่อมแซมรถ ค่าซ่อมเครื่องใช้เครื่องเรือน ค่าเงินเดือนคนใช้ คนครัว คนทำความสะอาด คนยาม คนสวน ค่าเล่าเรียนบุตร ค่าตัวเครื่องบินและค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปทัศนศึกษาต่างประเทศ ค่าเดินทางไปเยี่ยมญาติในต่างถิ่น เป็นต้น โดยไม่รวม

¹คดีนี้ได้ตัดสินเอาไว้ก่อนมีกฎหมายออกมาภายหลังกำหนดให้ ต้องนำมาเสียภาษีเฉพาะลูกจ้างที่เป็นกรรมการบริษัท (director) หรือลูกจ้างประเภท higher-paid employment เท่านั้น กล่าวคือ เป็นลูกจ้างที่ได้รับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเป็นจำนวน 2,000 ปอนด์ต่อปี หรือเกินกว่านั้น ตามบทที่ 2 ส่วนที่ 6 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1952 และต่อมาได้แก้ไขเพิ่มเติมเป็นจำนวน 5,000 ปอนด์ต่อปี หรือเกินกว่านั้น ตามบทบัญญัติมาตรา 195 ถึง 203 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้และบริษัท ค.ศ. 1970 เป็นจำนวน 7,500 ปอนด์ต่อปี หรือเกินกว่านั้น ในปี ค.ศ. 1978-1979 และหลังจากนั้นเพิ่มขึ้นเป็น 8,500 ปอนด์ต่อปี หรือเกินกว่านั้น

ถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของลูกจ้าง เนื่องจากถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในทางธุรกิจของนายจ้าง (expense of the employer's business) ไม่ได้เข้ากระเป๋าของเขาเอง (into his own pocket) แต่อย่างไร เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ (Travelling expenses)¹ เป็นต้น

สำหรับหลักการในคดี Nicoll v. Austin ดังกล่าวนี้ได้เคยมีคำวินิจฉัยของศาลว่าไม่สามารถนำไปใช้ได้ ถ้าก่อนที่จะได้นำไปชำระความรับผิดชอบของลูกจ้าง มันได้กลายเป็นเงินได้ของบุคคลอื่นไปแล้ว ได้แก่ คำพิพากษาของศาลในคดี Barclays Bank, Ltd. v. Naylor (Inspector of Taxes)² ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท Imperial Chemical Industries, Ltd. (I.C.I.) ซึ่งเป็นบริษัทมหาชนขนาดใหญ่ ได้ก่อตั้ง Discretionary Trust ขึ้นมา มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ช่วยเหลือในเรื่องค่าเล่าเรียนบุตรของลูกจ้างที่ออกไปทำงานในต่างประเทศในบริษัทสาขาของบริษัท I.C.I. ซึ่งมีอยู่ในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก เงินช่วยเหลือดังกล่าว Trust ได้จ่ายโดยการเข้าบัญชีของธนาคาร Barclays Bank ในนามบุตรของลูกจ้างดังกล่าว เพื่อให้ธนาคารนำไปชำระค่าธรรมเนียมการศึกษาแก่โรงเรียนต่อไป ต่อมาธนาคารดังกล่าวได้เป็นตัวแทนในการขอคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ข้อเรียกร้องดังกล่าวย่อมประสบผลสำเร็จถ้าการจ่ายดังกล่าว เป็นการจ่ายรายปี ภายใต้บทบัญญัติตาม Schedule D, Class III แต่จะล้มเหลวถ้าการจ่ายมีลักษณะเป็น emoluments จากการจ้างแรงงานของบิดาเด็ก High Court, Chancery Division ตัดสินให้คืนเงินภาษีเงินได้ที่ถูกหักเอาไว้แก่โจทก์ โดยท่านผู้พิพากษา Cross ได้วินิจฉัยว่า การจ่าย เช่นนี้เป็นการจ่ายโดย Trust อย่างแท้จริง แม้ว่าบริษัทจะได้มีการจ่ายให้แก่ Trust ก็ตาม แต่ก็มิใช่เงินจ้างที่ให้แก่เด็กหรือลูกจ้าง อีกทั้ง เด็กย่อมไม่มีความผูกพันที่จะได้รับเงินจ้างจากบริษัทและไม่

¹ ศาลได้ตัดสินไว้ในคดี Owen v. Pook (Inspector of Taxes) (1970) A.C. 244, (1969) 2 All E.R. 1, 45 T.C. 571, 74 I.T.R. 147. (H.L.) ว่า ไม่เป็นผลตอบแทนจากการจ้างแรงงาน (emoluments).

² (1961) Ch. 7, (1960) 3 All E.R. 173, 39 T.C. 256.

ปรากฏว่าบริษัทได้มีความตกลงที่จะจ่าย เช่นนั้นกับลูกจ้างแต่อย่างใด เมื่อการจ่ายค่าธรรมเนียมการศึกษาของเด็กกระทำโดยการนำมาเครดิตจากบัญชีของเด็กในธนาคาร การจ่ายโดย Trust ดังกล่าวจึงไม่กลายมาเป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่เป็นเงินได้ของเด็ก และแม้ว่าโดยความเป็นจริงแล้ว เงินจำนวนนั้นได้จ่ายไปเพื่อชำระหนี้ตามกฎหมายของลูกจ้างที่จะต้องจ่ายเงินค่าธรรมเนียมการศึกษาของบุตรแก่โรงเรียนก็ตาม แต่ก็ยังไม่เพียงพอที่จะถือว่าเงินได้ของบุตรเป็นเงินได้ของบิดามารดา

จากคำวินิจฉัยของศาลในคดีดังกล่าว ย่อมก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้ ด้วยเหตุนี้ ในเวลาต่อมาจึงได้มีการกำหนดมาตรการหรือแนวทางแก้ไข เพื่อจำกัดการหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีดังกล่าว เอาไว้ดังนี้

วิธีแรก จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นได้ว่า Trust ที่บริษัทตั้งขึ้นดังกล่าว เป็น Trust ที่ไม่ได้มีอำนาจที่จะตัดสินใจการด้วยตนเองอย่างแท้จริง หรือ Trust ไม่ได้ใช้อำนาจเท่าที่ควรในการจ่ายไป เช่นนั้น

วิธีที่สอง เนื่องจากการจ่ายตามข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวมีลักษณะเป็นเงินได้จากการลงทุน (Investment Income) ของเด็ก ด้วยเหตุนี้ ถ้ามีหลักว่าเงินได้จากการลงทุนของบุตร เป็นเงินได้ของบิดามารดาแล้ว¹ ผลในที่สุดก็อาจจะเป็นผลร้ายแก่ลูกจ้างได้

วิธีที่สาม ถ้าลูกจ้างในคดีดังกล่าว เป็นลูกจ้างประเภท higher-paid employment หรือเป็นกรรมการบริษัท (director) การจ่ายไปในลักษณะข้อเท็จจริง เช่นนั้น ย่อมเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตาม Schedule E ได้ ทั้งนี้ตาม Finance Act,

¹ เคยปรากฏหลักการเช่นนี้ จากปี ค.ศ. 1969-70 ถึง 1971-72.

1976 มาตรา 61¹ ซึ่งออกมาในภายหลัง นอกจากการจ่าย เช่นนั้นจะเข้าลักษณะของ
 ข้อยกเว้นตาม Income and Corporation Taxes Act, 1970 มาตรา
 375 ในฐานะเป็นเงินได้ประเภททุนการศึกษา (scholarship income or income
 arising from a scholarship) ดังเช่น ในคดี Wicks v. Firth (Inspector
 of Taxes) และ Johnson v. Firth (Inspector of Taxes)² ซึ่งข้อเท็จจริง
 ปรากฏว่าในปี ค.ศ. 1977 บริษัท I.C.I. ได้เปลี่ยนรูปแบบโครงการไปจัดตั้ง เป็นกองทุนการ
 ศึกษาในรูปของ Educational Trust เพื่อให้ทุนการศึกษาแก่นุตรของลูกจ้างที่ทำงานในบริษัท
 I.C.I. หรือบริษัทสาขาซึ่งกำลังศึกษาอยู่ในระดับมหาวิทยาลัยหรือสถาบันการศึกษาอื่นที่เทียบ
 เท่าประเภทเรียนเต็มเวลา ทุนการศึกษาดังกล่าวจ่ายโดย Trust ใจกัทั้งสอง เป็นลูกจ้าง
 ประเภท higher-paid employment ของบริษัท ถูกประเมินภาษีเงินได้สำหรับปี ค.ศ.
 1978-1979 ตาม Schedule E โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 61 แห่ง Finance
 Act, 1976 High Court, Chancery Division โดยท่านผู้พิพากษา
 Goulding วินิจฉัยว่า ผู้เสียภาษีทั้งสองไม่ต้องรับผิดชอบการประเมิน เพราะเป็นเงินได้จาก
 ทุนการศึกษาที่บุตรของบุคคลทั้งสองได้รับ เป็นรางวัล

สำหรับในประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีนี้ของผู้เสียภาษีที่ได้รับการชำระแทนให้
 (discharge) โดยบุคคลอื่นหรือบุคคลภายนอก หรือได้รับการปลดหนี้ (cancellation) หรือ
 ลดหนี้ (reduction) ให้ ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีมีสถานะที่ดีขึ้นจากประโยชน์ที่ได้รับนั้น ย่อมถือว่า

¹ มาตรา 61 บัญญัติว่า บรรดาประโยชน์ใด ๆ (benefits in kind) ที่กรรมการ
 (director) หรือลูกจ้างประเภท higher-paid employment หรือสมาชิกในครอบครัวของ
เขา (members of his family or household) ได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงาน
 (by reason of his employment) ให้ถือว่าเป็น emoluments จากการจ้างแรงงานที่
 จะต้องเสียภาษีเงินได้ตาม Schedule E ซึ่งมีจำนวนเท่ากับ เงินสดที่มีค่าเท่ากับประโยชน์
 ที่ได้รับนั้น (the cash equivalent of the benefit)

และมาตรา 72(3) ได้บัญญัติตีความบทบัญญัติมาตรา 61 ว่า จำนวนที่นายจ้างจ่าย
 ให้แก่ลูกจ้าง เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายของเขาทั้งหมด หรือได้จ่ายไป เช่นนั้น เพื่อตัวลูกจ้างเองหรือสมาชิก
 ในครอบครัวของเขา ย่อมถือว่าเป็นการจ่ายแก่หรือเพื่อลูกจ้าง หรือเพื่อครอบครัวของเขา เนื่อง
 จากการจ้างแรงงาน

² (1981) 1 All E.R. 506, (1981) S.T.C. 28.



เป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีต้องนำมาเสียภาษี¹ ไม่ว่าจะได้มีความตกลงกันระหว่างผู้เสียภาษีกับบุคคลภายนอกมาก่อนหรือไม่ และไม่ว่าจะเป็นหนี้ตามกฎหมาย² หรือหนี้อื่น ๆ (indebtedness)³ เช่น กรณีที่มีการโอนกิจการของบริษัทกัน ผู้รับโอนได้ชำระหนี้ต่าง ๆ ให้แทนผู้โอน ค่าใช้จ่าย เช่นนี้ถือว่า เป็นเงินได้ของผู้โอนที่ต้องนำมาเสียภาษี⁴ เป็นต้น

ดังนั้น กรณีนายจ้างชำระหนี้หรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวของลูกจ้างให้แทน หรือชดเชยให้หลังจากลูกจ้างได้ชำระไปแล้ว ในกรณีเช่นนี้ลูกจ้างต้องนำเอาเงินจำนวนที่นายจ้างได้จ่ายแทนหรือชดเชยให้มารวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของเขาด้วย⁵

¹Corpus Juris Secundum, Vol. 47 : Internal Revenue (New York : The American Law Book Co., 1946), pp. 235-237. United States Code Annotated, Title 26 : Internal Revenue Code of 1954, 4th ed. (St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979), pp. 264-265. และคดี Clarke v. U.S., D.C.Pa. 1950, 94 F. Supp. 543, affirmed 189 F. 2d 101.

²คดี Guarantee Title & Trust Co. v. C.I.R., C.A. Ohio 1963, 313 F. 2d 225.

³คดี Wall v. U.S., C.C.A.Va. 1947, 164 F. 2d 462. และคดี Kohler Campbell Corp. v. U.S., C.A.N.C. 1962, 298 F. 2d 911. เป็นกรณีชำระหนี้ให้ตามความตกลง

⁴คดี U.S.v. Hendler, Md. 1938, 58 S. Ct. 655, 303 U.S. 564, 82 L.Ed. 1018, rehearing denied 58 S.Ct. 940, 304 U.S. 588, 82 L.Ed. 1548.

⁵American Jurisprudence, Vol. 33 : Federal Taxation : Income Tax, 2d ed. (1982), p. 713.

สำหรับในประเทศอินเดีย ตามมาตรา 17(2)(iv) แห่ง พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 แก้ไขเพิ่มเติมโดย Finance Act, 1983 ได้บัญญัติเอาไว้ว่า หนี้ของลูกจ้าง ที่ได้รับการชำระโดยนายจ้าง (Obligation of the employee paid by the employer) ถือว่าเป็น Perquisite อย่างหนึ่งของลูกจ้างซึ่งต้องนำไปรวมเป็น taxable salary ของลูกจ้างผู้เสียภาษี¹ .

หลักการดังกล่าวมาแล้วนี้ ได้รับการยอมรับจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก แม้แต่ใน ประเทศไทย ซึ่งจะเห็นได้จากบทบัญญัติในมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร² ดังนี้

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็น...เงินค่าเช่าบ้าน...เงินที่ นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้าง มีหน้าที่ต้องชำระ...

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า เงินค่าการศึกษาของบุตร และค่า เดินทางที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เนื่องจากการจ้างแรงงาน เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้³

นอกจากนี้ ในกรณีที่นายจ้างซึ่งเป็นบริษัทได้เช่าบ้านไว้เป็นที่ประชุม เป็นที่เลี้ยง รับรองแขกของบริษัท และให้เป็นที่อยู่อาศัยของเจ้าหน้าที่ระดับบริหารของบริษัทหรือของประธาน บริษัทด้วย โดยบริษัทเป็นผู้เสียค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ คือ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าแก๊ส ค่าโทรศัพท์ ค่าซ่อมเครื่องใช้เครื่องเรือน ค่าคนทำครัว ค่าคนทำสวน ค่าคนทำความสะอาด

¹B.B. Lal, Income-Tax Law and Practice, 6 th ed. (New Delhi: Vikas Publishing House Pvt. Ltd., 1983), pp. 109-110.

²พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 มาตรา 3, ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ) 82 (31 ธันวาคม 2508) : 37.

³คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2514/2520.

ค่าคนยาม ค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่บริษัทได้จ่ายไปดังกล่าว กรมสรรพากรถือว่า เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ระดับบริหารของบริษัทหรือประธานของบริษัท เป็นผู้ได้รับประโยชน์จากค่า ใช้จ่ายนั้นแทบทั้งสิ้น แต่โดยที่บริษัทได้ร่วมใช้ประโยชน์ในกิจการของบริษัทอยู่บ้าง ดังนั้น จึง ให้ถือว่าจำนวนค่าใช้จ่ายร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่บริษัทได้จ่ายไปนั้น เป็นประโยชน์ ที่เจ้าหน้าที่ระดับบริหารของบริษัทหรือประธานของบริษัทได้รับจากการนี้ เจ้าหน้าที่ระดับบริหาร หรือประธานบริษัทผู้นั้นจะต้องนำประโยชน์ในอัตราร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมดนั้น มารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย¹

อย่างไรก็ตาม เงินค่าใช้จ่ายของลูกจ้างที่นายจ้างจ่ายให้ดังกล่าวอาจไม่ต้องรวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ถ้าเข้าข้อยกเว้น เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้

(1) เงินค่าเช่าบ้าน สำหรับข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ² หรือที่ทางราชการจ่ายให้³ หรือที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความเป็นจริง และรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษี เงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้⁴

(2) เงินช่วยการศึกษาบุตร ที่ทางราชการจ่ายให้⁵ หรือที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในอัตราเดียวกับที่ทางราชการจ่ายให้แก่ข้าราชการ และ รัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้⁶

¹หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/21665 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2518 และที่ กค.0804/5632 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2522.

²ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(5)

³กฎกระทรวง ฉบับที่ 136 (พ.ศ. 2517) ออกตามความในประมวลรัษฎากร

⁴กฎกระทรวง ฉบับที่ 138 (พ.ศ. 2518) ออกตามความในประมวลรัษฎากร

⁵กฎกระทรวง ฉบับที่ 136 (พ.ศ. 2517) ออกตามความในประมวลรัษฎากร

⁶กฎกระทรวง ฉบับที่ 138 (พ.ศ. 2518) ออกตามความในประมวลรัษฎากร

(3) เงินค่าเดินทาง ซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมด โดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิม เมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิมและในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง¹

(4) เงินค่ารักษาพยาบาล ที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง เป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่ต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศ ในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น²

2.2.2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้

เนื่องจากภาษีเป็นหนึ่งอย่างหนึ่ง การที่นายจ้างชำระค่าภาษีให้จึงเสมือนกับการชำระหนี้ให้ตนเอง เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เช่นกัน หลักการเช่นนี้ได้รับการยอมรับจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก อาทิเช่น

ประเทศอังกฤษหรือสหราชอาณาจักร

ในประเทศอังกฤษ กรณีที่นายจ้างได้ชำระภาษีจากเงินเดือนที่ลูกจ้างได้รับให้แทน ซึ่งโดยปกติลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ หรืออาจกล่าวได้ว่า นายจ้างได้จ่ายเงินเดือนให้แก่ลูกจ้างโดย "free of tax" นั้น กรณีเช่นนี้เท่ากับนายจ้างได้ชำระหนี้ของลูกจ้างแก่บุคคลภายนอก ซึ่งในที่นี้ได้แก่ กรมสรรพากร และจะเป็นผลให้ลูกจ้างได้รับเงินได้พึงประเมินมาในลักษณะเป็น

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(3)

² กฎกระทรวง ฉบับที่ 149 (พ.ศ. 2523) ออกตามความในประมวลรัษฎากร

money's worth เท่ากับเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ เงินภาษีที่นายจ้างออกให้จึง เป็นส่วนหนึ่ง ของผลตอบแทนจากการจ้างแรงงาน (emoluments) ซึ่งลูกจ้างต้องนำเอามารวม เพื่อเสีย ภาษีเงินได้ตาม Schedule E ด้วย

หลักการ เช่นนี้ ได้เริ่มวางบรรทัดฐานไว้ครั้งแรกในคดี North British Railway Co. v. Scott (Inspector of Taxes)¹ ซึ่งเป็นกรณีที่นายจ้างออกภาษีให้ตามความตกลง ที่ได้ทำกับลูกจ้างเอาไว้ก่อนแล้ว และเป็นกรณีที่นายจ้างถูกประเมินภาษี โดยมีข้อเท็จจริงว่า บริษัทรถไฟแห่งหนึ่งชื่อ North British Railway ได้ทำสัญญากับพนักงานของบริษัทว่า บริษัท จะจ่ายเงินเดือนให้โดยไม่มีภาระหักภาษีจาก เงินเดือนของพนักงาน เอาไว้ตามกฎหมาย แต่บริษัท จะออกภาษีเงินได้ของพนักงาน เหล่านั้นให้แทน ต่อมาเมื่อวันที่ 5 เมษายน ค.ศ. 1919 บริษัท ถูกประเมินภาษีโดยคณะกรรมการพิเศษที่ตั้งขึ้น เพื่อทำหน้าที่แทนคณะกรรมการสามัญสำหรับการ ประเมินบริษัทรถไฟ เนื่องจากบริษัทมิได้นำเงินภาษีทั้งหมดที่จ่ายไปมารวมกับ เงินเดือนของ พนักงาน เพื่อเสียภาษี บริษัทต่อสู้ว่า เงินภาษีที่จ่ายไปทั้งหมดมิใช่หนี้ของพนักงาน แต่เป็นหนี้ของ บริษัท จึงไม่เป็นเงินได้ของพนักงานที่จะต้องนำไปรวม เข้ากับ เงินเดือนของพนักงาน เพื่อคำนวณ เสียภาษีอีกแต่อย่างใด และถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินจากเงินได้พึงประเมิน (an assessment on an assessment) บริษัทคงจะไม่ถูกขอร้องให้จ่าย การจัดเก็บภาษีจากภาษี (takes tax on tax) จึงไม่อาจที่จะทำได้

ศาล Session แรกในสกอตแลนด์ ได้วินิจฉัยทำนองเดียวกันกับคณะกรรมการ ภาษีเงินได้ โดยได้ตัดสินว่า การประเมินภาษีชอบแล้ว เนื่องจากเป็นคดีในศาลของเครือจักรภพ จึงได้มีการอุทธรณ์มายังศาลสภาองคมนตรี (Privy Council) ในประเทศอังกฤษ

ศาลสภาองคมนตรีซึ่งประกอบด้วย Lord Dunedin, Lord Atkinson, Lord Sumner, Lord Wrenbury และ Lord Carson จากศาลสภาขุนนาง (House of Lords) ได้วินิจฉัย เห็นพ้องต้องกันให้ยกอุทธรณ์ โดยได้วินิจฉัยว่า เงินภาษีที่บริษัทออกให้นั้นแม้ว่าจะเป็น หนี้ของบริษัทที่จะต้องจ่ายตามสัญญา แต่มิใช่หนี้ที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบตามกฎหมายนั้นนั้น เป็นความ รับผิดชอบของพนักงานตาม Schedule E เพียงแต่กฎหมายกำหนดให้บริษัทมีหน้าที่ต้องหักนำส่ง

¹ (1923) A.C. 37, 8 T.C. 332, 2 A.T.C. 93, A.C. 289. (H.L.)

เมื่อมีการจ่ายเงิน เดือนให้แก่พนักงาน เท่านั้น หน้าที่ที่จะต้องจ่าย เป็นของพนักงาน ถ้าเป็นหนี้
 ของบริษัทมิใช่หนี้ของพนักงาน เมื่อบริษัท เลือกที่จะหักพนักงานก็มีสิทธิที่จะไม่ยอมจ่ายได้ จึงไม่
 จำเป็นที่จะต้องทำสัญญากันไว้ เช่นนั้น ดังนั้น เงินภาษีที่บริษัทออกให้จึง เป็นหนี้ของพนักงาน
 เมื่อบริษัท เลือกที่จะไม่หัก โดยออกภาษีแทนให้ ไม่เพียงแต่พนักงานจะได้รับ เงิน เดือนเต็มจำนวน
 เท่านั้น แต่ยังได้รับเงินจำนวนหนึ่งที่ไม่ทำให้เงิน เดือนลดน้อยลงอีกด้วย เงินจำนวนนั้น ก็คือ
 ภาษีเงินได้จากเงิน เดือนนั้นเอง มันจึงเป็น profits หรือ gains ของพนักงาน จำนวน
 เงินภาษีที่บริษัทได้จ่ายไปไม่ว่าจะจ่ายให้ด้วยความ เมตตากรุณาหรือจากมูล เหตุจูงใจอื่นใด
 จึงควรที่จะนำไปรวม เข้ากับ เงิน เดือนของพนักงานแต่ละคน เพื่อเสียภาษี ทั้งนี้เพราะในความ
 เป็นจริงแล้วจำนวนภาษีที่บริษัทได้จ่ายไปมีลักษณะ เป็นส่วนหนึ่งของ เงิน เดือนที่จ่ายให้แก่พนักงาน
 นั้นเอง ไม่ใช่จำนวนที่อยู่นอก เหนือจากเงิน เดือนของพนักงานหรือมีลักษณะ เป็นเอกเทศในตัว
 มันเองแต่อย่างใด สำหรับการประเมินภาษีในกรณีเช่นนี้ โดยปกติแล้วจะต้องทำการประเมิน
 ไปยังตัวพนักงานของบริษัท แต่เพื่อให้การจัด เก็บภาษีจากพนักงานของบริษัทบรรลุตามวัตถุประสงค์
 ประสงค์ จึงสามารถทำการแยกประเมินไปยังบริษัทได้ เนื่องจากบริษัทได้ทำความตกลงไว้กับ
 พนักงานที่จะรับผิดชอบในหนี้ภาษีของพนักงานแต่ละคนดังได้กล่าวมาแล้ว การประเมินภาษีไปยัง
 บริษัทในกรณีเช่นนี้จึงไม่ทำให้การประเมินภาษีตก เป็นอันใช้ไม่ได้แต่อย่างใด บริษัทต้องเสียภาษี
 เงินได้จากจำนวน เงิน เดือนที่จ่ายให้แก่พนักงานบวกกับจำนวนภาษีที่ได้จ่ายแทนพนักงานไป ทั้งนี้
 เพราะจำนวนที่บริษัทจ่ายไปเกี่ยวกับภาษีของพนักงาน จะเป็นส่วนหนึ่งของ เงินได้ของพนักงาน
 นั้นเอง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากภาษีจึงสามารถทำได้

นอกจากนี้ ศาลยังได้ตั้ง เป็นข้อสังเกตเอาไว้ว่า การคำนวณจำนวนภาษีที่บริษัทต้อง
 จ่ายให้แทนพนักงานดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้วนั้น เป็นจำนวนที่ถูกต้องแล้วหรือไม่ แต่เนื่องจากใน
 คดีนี้ ไม่มีการโต้แย้ง เกี่ยวกับประเด็นนี้เอาไว้ ศาลจึงไม่อาจก้าวล่วงไปวินิจฉัยในประเด็นนี้ได้

ต่อมาได้มีคำพิพากษาของศาลวินิจฉัยกรณีที่น่าายจ้างออกภาษีให้โดยไม่มี ความตกลงกับ
 ลูกจ้างมาก่อน และเป็นกรณีประเมินภาษีจากลูกจ้างไว้ในคดี Hartland v. Diggins
 (Inspector of Taxes)¹ โดยมีข้อเท็จจริงว่า นาย Harry Hartland ทำงาน เป็น

¹ (1926) A.C. 289, 10 T.C. 247, 5 A.T.C. 114. (H.L.)

สมทบสัญช้อยู่ในบริษัทเดินเรือแห่งหนึ่งชื่อบริษัท New Zealand Shipping Company บริษัท
มีธรรมเนียมมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1912 ที่จะจ่ายภาษีเงินได้จากเงินเดือนของลูกจ้างให้แทน
ลูกจ้างทุก ๆ ปี และบริษัทจะนำไปถือเป็นรายจ่ายของบริษัท ปรากฏว่าในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว
ก่อนถูกประเมิน บริษัทได้จ่ายเงินเดือนให้แก่ นาย Hartland ไปรวมทั้งปีจำนวน 500 ปอนด์
และได้จ่ายภาษีเงินได้ให้แทนไปเป็นจำนวน 80 ปอนด์ 5 ชิลลิง การจ่ายภาษีไปเช่นนี้เป็นการ
จ่ายไปตามอำเภอใจ โดยไม่ได้ทำความตกลงกับนาย Hartland มาก่อน ไม่ว่าจะด้วยวาจา
หรือเป็นลายลักษณ์อักษร เมื่อวันที่ 5 เมษายน ค.ศ. 1919 นาย Hartland จึงถูกประเมิน
ภาษีจากเงินได้จำนวน 580 ปอนด์ 5 ชิลลิง เป็นเงินเดือนจำนวน 500 ปอนด์ รวมกับภาษีที่
ทางบริษัทได้จ่ายให้แทนไปจำนวน 80 ปอนด์ 5 ชิลลิง นาย Hartland ได้ต่อสู้ว่า เงินภาษี
ที่บริษัทได้จ่ายไปจะเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้ของเขาก็แต่เฉพาะการจ่ายภาษีให้ได้เท่านั้น โดยเขา
ได้ตกลงกับบริษัทมาก่อนเท่านั้น เมื่อบริษัทได้จ่ายไปตามอำเภอใจไม่ได้ตกลงกันมาก่อน จำนวน
ที่จ่ายไป เช่นนั้นจึงไม่ใช่ส่วนหนึ่งของเงินได้ของเขา

คดีนี้ได้มีการอุทธรณ์ขึ้นมายังศาลสภาพุณนาง เนื่องจากคณะกรรมการพิเศษที่จัดตั้งขึ้น
เพื่อปฏิบัติการตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1918 ศาลสูง (High Court) และศาล
อุทธรณ์ (Court of Appeal) ได้วินิจฉัยไปในทำนองเดียวกันว่า การประเมินภาษีชอบแล้ว

ศาลสภาพุณนาง ซึ่งประกอบด้วย Lord Chancellor (Viscount Cave), Lord
Atkinson, Lord Shaw, Lord Sumner และ Lord Darling ได้วินิจฉัยเห็นพ้องต้องกัน
ให้ยกอุทธรณ์ โดยได้วินิจฉัยว่า การที่บริษัทได้จ่ายเงินภาษีให้ไปเช่นนี้ แม้จะเป็นการจ่ายแทน
(on behalf of) นาย Hartland มิได้จ่ายให้แก่เขาโดยตรง แต่แน่นอนสิ่งที่เขาได้รับไป
ทั้งหมด ไม่เพียงแต่สิ่งที่เขาได้รับมาอย่างแท้จริงในมือคือเงินเดือนจำนวนหนึ่งเท่านั้น แต่เขา
ยังได้รับการหลุดพ้นจากความรับผิดชอบที่ภาษีที่จะต้องเสียจากเงินเดือนที่เขาได้รับมานั้น และยัง
เป็นการช่วยปลดเปลื้องความรับผิดชอบของเขาคือที่จะต้องเสียภาษีเมื่อตอนสิ้นปีอีกด้วย ดังนั้น แม้ว่า
ความจริงเขาจะไม่ได้รับมาเป็นเงินสดในมือ แต่เขาก็ได้รับ "money's worth" มา ซึ่ง
จะมีจำนวน เท่ากับจำนวนเงินภาษีที่บริษัทได้จ่ายแทนไป ส่วนการที่บริษัทได้จ่ายไปโดยจะมีหรือ
ไม่มีความตกลงกับลูกจ้างกันมาก่อนหรือไม่ก็ตาม ไม่ทำให้ผลเกี่ยวกับเรื่องนี้เปลี่ยนแปลงไปแต่
อย่างใด โดยเหตุนี้แม้ว่าจะไม่ได้มีความตกลงกันมาก่อน จำนวนภาษีที่บริษัทจ่ายไปก็ยังคงถือว่า

เป็นส่วนหนึ่งของ "profits" หรือผลตอบแทนจากการจ้างแรงงาน (emoluments) ของลูกจ้าง ตาม Schedule E แห่ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1918 ดังนั้นจำนวนเงินได้แท้จริงที่นาย Hartland จะต้องนำไปเสียภาษี จึงได้แก่จำนวนเงินเดือนที่เขาได้รับรวมกับจำนวนภาษีที่บริษัทได้จ่ายไป

หลังจากนั้นต่อมาได้มีคำพิพากษาของศาลวินิจฉัยเกี่ยวกับประเด็นที่ว่า ความตกลงของนายจ้างที่จะไม่หักภาษีเอาไว้แต่จะออกภาษีให้ นั้น มีผลใช้ได้หรือไม่เพียงใดไว้ในคดี *Jaworski v. Institution of Polish Engineers in Great Britain, Ltd.*¹ โดยมีข้อเท็จจริงว่า นาย Jaworski ได้เข้ามาทำงานเป็นตำรวจใน Institution of Polish Engineers in Great Britain, Ltd. ซึ่งประกอบกิจการโดยมิได้มุ่งหวังกำไร เมื่อเดือน มกราคม ค.ศ. 1943 โดยทำหน้าที่รับคำสั่งแจ้งความหรือคำร้องขอความช่วยเหลือทางเครื่องมือสื่อสาร เมื่อเกิดเหตุร้ายหรือมีการวิวาททำร้ายกัน เขาได้ตกลงกับสถาบันตามหลักฐานลงวันที่ 8 มกราคม ค.ศ. 1943 มีใจความ ดังนี้ "ผลตอบแทนของข้าพเจ้าในช่วงทดลองงานควรจะเป็นจำนวนเดือนละ 20 ปอนด์ หลังจากนั้นควรเพิ่มเป็น เดือนละ 25 ปอนด์ จ่ายโดยไม่มีการหักสิ่งใด ๆ และภาษี แต่สิ่งเหล่านี้สถาบันจะต้องเป็นผู้ชำระ" ปรากฏว่าในเดือน พฤษภาคม ค.ศ. 1946 สถาบันได้หักภาษีจากเงินเดือนของนาย Jaworski ซึ่งในขณะนั้นมีจำนวนถึงเดือนละ 36 ปอนด์ นาย Jaworski จึงได้ยื่นฟ้องสถาบันเพื่อเรียกจำนวนเงินที่ถูกหักนั้นคืน เนื่องจากเป็นการละเมิดข้อตกลงที่ได้ทำกันไว้ สถาบันได้ต่อสู้ว่า ความตกลงดังกล่าวไม่มีผลใช้บังคับ เพราะว่าตกเป็นโมฆะตาม r. 23(2) แห่ง All Schedules Rules of the Income Tax Act, 1918 High Court, King's Bench Division โดยท่านผู้พิพากษา Finnemore ได้วินิจฉัยว่า ความตกลงเช่นนั้น หมายถึงความตกลงที่จะจ่ายเงินเดือนเต็มจำนวนโดยไม่มีการหักภาษีเงินได้เอาไว้ และบทบัญญัติตาม r. 23(2) แห่ง All Schedules Rules of the Income Tax Act, 1918 สามารถนำมาบังคับใช้สำหรับความตกลงที่จะจ่ายเงินเป็นรายเดือนอีกด้วย ดังนั้น ความตกลงดังกล่าวจึงตกเป็นโมฆะ ไม่สามารถนำไปใช้บังคับสถาบันได้ นาย Jaworski จึงได้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์

¹(1951) 1 K.B. 768; (1950) 2 All E.R. 1191, 29 A.T.C. 385. (C.A.); (1950) 2 All E.R. 51. (K.B.D.)

ศาลอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยท่านผู้พิพากษา Somervell, Cohen และ Denning ได้มีคำวินิจฉัย เห็นพ้องต้องกันให้กลับคำวินิจฉัยของท่านผู้พิพากษา Finnemore โดยได้วินิจฉัยว่า ความตกลง เช่นนั้น หมายถึง ความตกลงที่ว่า หลังจากที่ตั้งสถาบันได้หักภาษีตามหน้าที่แล้ว สถาบันจะต้องจ่ายผลตอบแทนสุทธิตามจำนวนที่ได้กำหนดเอาไว้ให้ลูกจ้าง พร้อมกับจ่ายภาษีที่ลูกจ้างจะต้องเสียจากจำนวนผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับอีกด้วย ดังนั้น ความตกลงดังกล่าวจึงใช้ได้และมีผลสมบูรณ์

หลักการตีความข้อตกลงดังกล่าวของศาลในคดีนี้ ได้ เป็นที่ยอมรับกันมาตั้งแต่บัดนั้น นอกจากว่าจะได้มีบทบัญญัติของกฎหมายห้ามเอาไว้เป็นพิเศษ เช่น ห้ามไม่ให้บริษัทจ่ายผลตอบแทนโดยไม่ต้องเสียภาษีแก่กรมการ¹ ห้ามไม่ให้จ่ายดอกเบี้ย (interest) หรือเงินรายปีอื่น ๆ (annual) เติมจำนวนโดยไม่หักภาษีเอาไว้² หรือความตกลง เช่นนั้น ได้มีเจตนาถ่วงไปถึงขนาดฉ้อโกงภาษี³ เป็นต้น ทั้งนี้ เพราะความตกลง เช่นนั้น เป็นการผิดกฎหมายย่อมตกเป็นโมฆะ

ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีที่นายจ้างชำระภาษีเงินได้สหรัฐหรือภาษีเงินได้มลรัฐซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระให้โดยไม่หักจากค่าจ้างของลูกจ้าง หรือชำระภาษีอื่น ๆ ให้จำนวนภาษีที่นายจ้างจ่ายไป เช่นนั้น เป็นผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับเพิ่มขึ้น เนื่องจากการจ้างแรงงาน ถือเป็นเงินได้เพิ่มเติมของลูกจ้าง ตาม Internal Revenue Code of 1954 มาตรา

¹ มาตรา 189 แห่ง พ.ร.บ. บริษัท ค.ศ. 1948 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 1948 เป็นต้นไป เว้นแต่ การจ่ายตามสัญญาที่มีผลใช้บังคับเมื่อ วันที่ 18 กรกฎาคม 1945 และตามกฎหมายบังคับภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ค.ศ. 1973.

² มาตรา 106 แห่ง Taxes Management Act ค.ศ. 1970 และคดี Ferguson v. Inland Revenue Commissioners, (1969) 1 All E.R. 1025. ซึ่งเป็นกรณี annuity free of income tax.

³ คดี Miller v. Karlinski (1945) 62 T.L.R. 85.

61(a)-(1), (14) ซึ่งต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ทั้งสิ้นของลูกจ้าง และเงินภาษีจำนวนนี้ นายจ้างสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการได้¹

หลักการเช่นนี้ ได้เริ่มวางบรรทัดฐานไว้ครั้งแรกในคดี Old Colony Trust Company et al., Executors, v. Commissioner of Internal Revenue² โดยมีข้อเท็จจริงว่า นาย William M. Wood ทำงานในตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทแห่งหนึ่ง ชื่อ American Woolen Company ในระหว่างปี ค.ศ. 1918-1920 ก่อนหน้านั้น เมื่อวันที่ 3 สิงหาคม ค.ศ. 1916 บริษัทได้มีการประชุมและลงมติว่า บริษัทจะชำระภาษีเงินได้มลรัฐ และสหรัฐจากเงินเดือนของพนักงานบริษัทให้ ซึ่งรวมทั้งของประธานกรรมการบริษัทด้วย โดยพนักงานและประธานกรรมการบริษัทจะได้รับ เงิน เดือนหรือผลตอบแทนอื่น ๆ เดิมจำนวน โดยไม่มีการหักภาษีเงินได้มลรัฐหรือสหรัฐเอาไว้ แต่ภาษีเหล่านั้นจะชำระโดยฝ่ายการเงินของบริษัท ซึ่งมตินี้ให้มีผลใช้บังคับในปี ค.ศ. 1919 และ 1920 ปรากฏว่าต่อมาบริษัทได้ชำระภาษีเงินได้และภาษีเสริมสหรัฐให้นาย Wood ดังนี้ ภาษีของปี ค.ศ. 1918 ชำระในปี ค.ศ. 1919 จำนวน 681,169.88 ดอลลาร์ และภาษีของปี ค.ศ. 1919 ชำระในปี ค.ศ. 1920 จำนวน 351,179.27 ดอลลาร์ เมื่อวันที่ 27 มิถุนายน ค.ศ. 1925 นาย Wood ถูกประเมินภาษีสำหรับปี ค.ศ. 1919 และ 1920 ต่อมานาย Wood ถึงแก่กรรม อธิบดีกรมสรรพากรได้ทำการแก้ไขและประเมินใหม่ไปยังบริษัท Old Colony Trust Company ซึ่งเป็นผู้จัดการมรดกตามพินัยกรรมของนาย Wood เมื่อวันที่ 18 สิงหาคม ค.ศ. 1925 ต่อมาผู้จัดการมรดกของนาย Wood ได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมิน คณะกรรมการอุทธรณ์ภาษี (Board of Tax Appeals) วินิจฉัยว่า ภาษีเงินได้ที่บริษัทได้จ่ายไปสำหรับนาย Wood จำนวนดังกล่าว ควรจะ

¹1967 CCH-Standard Federal Tax Reporter, Vol. 1 (Chicago : Commerce Clearing House, Inc., 1967), pp. 17,099-17,100. American Jurisprudence, Vol. 33 : Federal Taxation : Income Tax, 2d ed., p. 714.

²Mass. 1929, 49 S.Ct. 499, 279 U.S. 716, 73 L.Ed. 918, mandate conformed to 33 F. 2d 891. และคดี J.J. Bradley, 13 TCM 207, Dec. 20, 204(M). Special Ruling, January 4, 1944, 443 CCH ¶ 6104.

ได้นำไปรวมกับเงินได้ของเขาในปี ค.ศ. 1919 และ 1920 คดีจึงได้ขึ้นมาสู่ศาล Circuit Court of Appeals และศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ (Supreme Court of the United States) ตามลำดับ

ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐ ได้มีคำวินิจฉัยว่า การที่นายจ้างชำระภาษีให้ไป เช่นนั้น ก็เพื่อตอบแทนการบริการของลูกจ้าง ไม่เพียงแต่ เป็นการให้เท่านั้น แม้ว่าการชำระให้จะได้ทำไปตามอำเภอใจของนายจ้างก็ตาม¹ จึง เป็นส่วนที่ลูกจ้างได้รับ เพิ่มขึ้นจากการใช้แรงงานของเขา และ เป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับ เนื่องจากภาระงานภายใต้บทบัญญัติของกฎหมาย แม้จะมีได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างแต่ได้จ่ายไปยังรัฐบาลโดยตรง การจ่ายของนายจ้าง เช่นนี้ จึง เป็นเงินได้เพิ่มเติมของลูกจ้างที่จะต้องนำมาเสียภาษีซึ่งมีจำนวน เท่ากับที่นายจ้างได้จ่ายไป

สำหรับกรณีนายจ้างชำระภาษีเงินได้ท้องถิ่นให้ โดยไม่มีการหักภาษีจากผลตอบแทนที่ได้จ่ายให้ลูกจ้างไปเอาไว้ ได้มีการปฏิบัติกันอยู่ในบางแห่ง เช่น ในฟิลาเดลเฟีย มลรัฐเพนซิลวาเนีย² เป็นต้น

นอกจากนี้ นายจ้างอาจจะชำระภาษีอื่นให้ซึ่งมิใช่ภาษีเงินได้ เช่น ภาษีทรัพย์สิน (property taxes)³ กรณีนายจ้างประกอบกิจการ เป็นผู้ขนส่ง นายจ้างอาจจะชำระภาษีที่ตนจะต้องหักจากเงินเดือนของลูกจ้างตาม พ.ร.บ. การจัดเก็บภาษีจากผู้ขนส่ง (Carriers' Taxing Act) ให้⁴ และในองค์การธุรกิจหรืออุตสาหกรรมบางแห่งนายจ้างได้ชำระภาษีประกันสังคม (Social Security Tax) ให้ ซึ่งโดยปกติแล้วลูกจ้างจะต้องชำระ โดยการหักจากเงินเดือน ตาม พ.ร.บ. การประกันสังคม (Social Security Act) จำนวนของภาษี

¹คดี Levey v. Helvering, (CA of DC) 3 USTC ¶ 1189, 68 F.2d 401. วินิจฉัยว่า แม้จะมีคำยืนยันของบริษัทว่าตั้งใจที่จะให้ก็ตาม

²I.T. 3382, 1940-1 CB 12.

³คดี Gano, 19 BTA 518, Dec. 5962.

⁴I.T. 3098, 1937-2 CB 57.

ประกันสังคมที่นายจ้างชำระแทนลูกจ้างไปจะต้องนำไปรวม เป็นเงินได้ทั้งหมดของลูกจ้าง เนื่องจาก เป็นผลตอบแทนการบริการของลูกจ้าง แต่ไม่ถือว่าเป็นค่าจ้างที่เพิ่มขึ้นเพื่อนำไปคำนวณ ภาษีประกันสังคมของลูกจ้างนั้นอีก¹ นอกจากนี้นายจ้างยังอาจจะชำระภาษีประกันการว่างงาน (unemployment insurance taxes) ให้อีกด้วย เหล่านี้ เป็นต้น

ประเทศอินเดีย

ในประเทศอินเดีย ได้มีคำวินิจฉัยของศาลเกี่ยวกับกรณีนายจ้างออกภาษีให้ไว้ในคดี Datar v. Commissioners of Income-Tax² ว่า กรณีนายจ้างตกลงรับภาระภาษีที่ลูกจ้าง จะต้องชำระลูกจ้างจะได้รับการ เครดิตภาษีให้จาก เงินภาษีที่นายจ้างได้ชำระแทนเขา แต่ต้อง นำเงินภาษีจำนวนนั้นมารวม เข้าใน เงินได้ทั้งหมด (total income) ของเขา พร้อมกับเงิน เดือนสุทธิที่ได้รับ ซึ่งต่อมา คณะกรรมการกลางภาษีทางตรง (The Central Board of Direct Taxes) ได้มีหนังสือเวียนออกมาฉบับหนึ่งโดยยังคงถือว่า ภาษีเงินได้จากเงินเดือน ของลูกจ้างที่นายจ้างชำระให้ เป็นส่วนหนึ่งของ taxable salary ถ้านายจ้างชำระภาษี ดังกล่าวให้ จำนวนที่ได้จ่ายไปนั้นต้องนำมารวม เข้าเป็น taxable salary ของลูกจ้าง³ นอกจากนี้ ยังจะต้องนำมารวม เป็นจำนวน salary ทั้งหมด ในการคำนวณมูลค่าของการได้ อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าอีกด้วย⁴ เช่นเดียวกับค่าไฟฟ้า ค่าแก๊ส ค่าน้ำ⁵ และ ค่ารักษาพยาบาลส่วนที่เกินกว่าเงิน เดือนที่ได้รับในแต่ละเดือน ซึ่งนายจ้างได้จ่ายชดเชยให้

¹S.S.T. 83, 1937-1 CB 437.

²(1952) 21 I.T.R. 558.

³C B D T Circular F. No. 35/50/65/I.T.(B), 27 April 1966.

⁴Board's Circular F. No. 35/50/68/I.T.(B), 27 April 1966.

⁵C.I.T. v. C.W. Steel (No.2) (1972) 86 I.T.R. 821 (Kerala).

ประเทศออสเตรเลีย

กรณีผลตอบแทนจ่ายให้แก่ลูกจ้างโดยไม่ต้องเสียภาษี (Remuneration Paid Free of Tax) นั้น ถือหลักว่า ถ้านายจ้างได้ชำระภาษีเงินได้ของลูกจ้างให้ จำนวนภาษีที่ได้ชำระไป เช่นนั้น ต้องนำมารวม เป็นผลตอบแทนการบริการของลูกจ้าง เพื่อเสียภาษี¹

หลักการ เช่นนี้ ได้มาจากคำพิพากษาของศาลในสหราชอาณาจักร ซึ่งได้แก่ คดี North British Railway Co. v. Scott² ดังได้กล่าวมาแล้ว

ประเทศฝรั่งเศส

ในประเทศฝรั่งเศส การที่นายจ้างชำระค่าใช้จ่ายส่วนตัวของลูกจ้างให้แทน เช่น ค่าเช่าบ้าน³ หรือค่าภาษี ย่อมถือว่าเป็นผลตอบแทนเพิ่มเติมของลูกจ้างที่ต้องนำมาเสียภาษี แต่ไม่รวมถึงการชำระค่าภาษีเงินเดือน (payroll tax) ในส่วนที่นายจ้างต้องชำระอยู่แล้ว ดังนั้น การที่นายจ้างได้ชำระภาษีเงินเดือนที่ลูกจ้างได้รับไปดังกล่าว จึงไม่มีผล เป็นเงินได้เพิ่มเติมของลูกจ้างที่ต้องนำมาเสียภาษีแต่อย่างใด⁴

¹Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in Australia, World Tax Series (Chicago : Commerce Clearing House, 1958), p 170.

²(1922) 8 T.C. 332 (H.L.)(U.K.).

³Inst. 31 January 1928; R.M. 7,964, J.O: 19 July 1934, Déb. Ch., p. 2,113.

⁴Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series (Chicago : Commerce Clearing House, Inc., 1966), p 451-452.

2.2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีที่มีการชำระค่าภาษีให้โดยบุคคลอื่น (Taxes Paid by Another)¹

นอกจากจะมีการชำระภาษีให้โดยนายจ้างแล้ว (Taxes paid by employer) ยังมีมีการชำระภาษีให้โดยบุคคลอื่น ๆ อีก และในกรณีเช่นนี้ผู้ที่บุคคลอื่นออกภาษีให้จะต้องนำภาษีจำนวนนั้นมารวมไว้ในเงินได้ทั้งหมดของเขาด้วย ทั้งนี้เพราะการกระทำเช่นนั้นจะเป็นผลทำให้มีเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเกิดขึ้น นอกจากนี้จะปรากฏข้อเท็จจริงว่า การจ่ายไปเช่นนั้นเป็นเพียงการให้กันธรรมดา (a gift) เท่านั้น หรือมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นเอาไว้ อาทิ เช่น กรณีที่ผู้ออกพันธบัตรประเภท tax-free covenant bonds ได้ออกภาษีดอกเบี้ยจากพันธบัตรดังกล่าวซึ่งผู้ออกพันธบัตรจะต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ให้ตามความตกลง² กรณีเช่นนี้ในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ถือว่า ภาษีที่ออกให้ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้ของผู้ออกพันธบัตร³ เป็นต้น และไม่ว่าการออกภาษีให้จะเกิดจากความตกลงกันมาก่อนหรือไม่ก็ตาม และไม่จำกัดเฉพาะภาษีเงินได้เท่านั้นแต่รวมถึงภาษีประเภทอื่นด้วย

สำหรับกรณีบุคคลอื่นออกภาษีให้ นั้น ได้แก่ กรณีดังต่อไปนี้ เช่น

(1) ผู้เช่า (lessee) ออกภาษีเงินได้จากค่าเช่าให้แก่ผู้ให้เช่า (lessor)

¹ Corpus Juris Secundum, Vol. 47 : Internal Revenue, p.252. 1967 CCH-Standard Federal Tax Reporter, Vol.1, pp.17,043-17,045.

² ตามมาตรา 1451 แห่ง Internal Revenue Code of 1954 บังคับให้ผู้จ่ายดอกเบี้ยจากพันธบัตรประเภท tax-free covenant bonds ที่ออกก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1934 ต้องหักภาษีเอาไว้ ณ ที่จ่ายเสมอ โดยไม่มีข้อยกเว้นใด ๆ เหมือนเช่นพันธบัตรดังกล่าวที่ออกภายหลังนั้น

³ U.S. Treas. Reg. 45, § 213 (a), Art. 31; Revenue Act of 1918, § 221 (b), 40 Stat. 1057(1918). และตามคำพิพากษาของศาลในคดี Duffy v. Pitney, C.C.A.N.J., 2F.2d 230, certiorari denied 45 S.Ct. 231, 267 U.S. 595, 69 L.Ed. 805. คดี Ferguson v. Pitney, 45 S.Ct. 231, 267 U.S. 595, 69 L.Ed. 805. และคดี Horst v. U.S., 64 Ct.Cl.433,449. แต่ศาลในคดี Massey v. Lederer, D.C.Pa., 277 F. 123. ได้ตัดสินไว้ตรงกันข้าม

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี U.S.v. Boston & Maine Railroad Company¹ เป็นต้น

(2) ผู้ซื้อ (purchaser) ออกภาษีเงินได้จากราคาสินค้าซึ่งผู้ขาย (seller) ต้องชำระเนื่องจากการประกอบธุรกิจให้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี Acme Coal Co.v. United States²

ในประเทศไทย ผู้ซื้อได้ออกค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ให้แทนผู้ขาย³

(3) ผู้ซื้อ (buyer) ออกภาษีเงินได้จากการขายทรัพย์สิน หรือออกภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Capital Gain Tax) ให้แทนผู้ขาย (seller)

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี Whitney v. Halibut, Inc.⁴

(4) ผู้ขายสินค้า (vendedor) ออกภาษีเงินได้ของผู้รับซื้อ (vendee) จากกำไรที่ได้จากการขายสินค้าที่ผู้ซื้อได้รับซื้อไว้ให้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ปรากฏตาม A.R.M.16, 2 CB 62.

ในประเทศไทย ได้แก่ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 ทวิ, 65 จัตวา แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525 มาตรา 7, 10 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 157, 158

(5) บริษัท (corporation) ออกภาษีเงินได้จากเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น (stockholder)

¹Mass., 49 S.Ct. 505, 279 U.S. 732(1929), 73 L.Ed. 929(1928) .
และ 1967 CCH-Standard Federal Tax Reporter, Vol.1, pp.19,242-19,243.

²44 F.2d 95 (Ct.Cl. 1930).

³หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/12059 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2523, ที่ กค.0804/1074 ลงวันที่ 20 มกราคม 2524 และ ที่ กค. 0804/14987 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2524 .

⁴(Md.Ct. of App.) 64-2 USTC ¶ 9603.

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี F.G. Lamb¹ และคดี Jones v. C.I.R.² เป็นต้น

ในประเทศอังกฤษ ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี Att-Gen.v. Ashton Gas Co.³ และคดี Samuel v. Inland Revenue Commissioners⁴ เป็นต้น

(6) ผู้รักษาประโยชน์ (trustee) ออกภาษีเงินได้ของผู้ได้รับประโยชน์จากเงินส่วนแบ่งผลประโยชน์ของทรัสต์ให้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี Toretta v. Wilmington Trust Co.⁵

(7) ผู้รักษาประโยชน์ (trustee) ของกองมรดก ได้นำเอาทรัพย์สินมรดกไปหาประโยชน์ก่อนถึงกำหนดเวลาแบ่งโดยมีสิทธิเรียกทรัพย์สินมรดก เหล่านั้นคืนได้ตามสัญญา ในกรณีดังกล่าว ผู้ฎีได้ออกภาษีกองมรดก (Estate Taxes) และภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes) ให้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี M.A. Beck⁶

(8) ลูกจ้างออกภาษีเงินได้ให้แก่ นายจ้าง

เนื่องจากนายจ้าง เห็นว่า เพื่อให้ลูกจ้างยอมรับที่จะถูกหักภาษีจากเงินเดือนที่ นายจ้างจ่ายให้ จึงได้จ่าย เงินเดือนให้แก่ลูกจ้างในจำนวนสูงกว่าปกติ (high salary) เท่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องหักเอาไว้ แล้วยืนยันที่จะหักภาษีเงินได้ของลูกจ้างเดิมจำนวน ซึ่งการกระทำดังกล่าวจะทำให้ลูกจ้างยังคงได้รับ เงินเดือนสุทธิเท่าเดิม จำนวนเงิน เดือนที่จ่าย เกินไปนั้นจะทำให้ นายจ้างต้องเสียประโยชน์ไป ลูกจ้างจึงได้ออกภาษีเงินได้ชดใช้ให้แก่ นายจ้าง เท่ากับภาษีเงินได้

¹14 B.T.A. 814(1928).

²C.A.5, 1962, 306 F.2d 292.

³(1904) 73 L.J.Ch. 283, 2 Ch.621.

⁴(1918) 88 L.J.K.B. 588, 2 K.B. 553.

⁵71 F. Supp. 281 (D.De1. 1947).

⁶(CA-2) 52-1 USTC ¶ 9219, 194 F. 2d 537. Cert. den., 344

ของนายจ้างที่คำนวณจากเงิน เดือนจำนวนนั้น จำนวนเงินค่าภาษีที่ลูกจ้างได้จ่ายไปนั้น ถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีของนายจ้าง

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี Goldstein & Co.¹ และคดี Eakins v. United States²

(9) คู่สมรสที่ได้รับเงินค่าเลี้ยงดูจากอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งได้แยกกันอยู่หรือหย่าร้างกัน (alimony)³ ได้ขดใช้ค่าภาษีเงินได้จากเงินค่าเลี้ยงดูดังกล่าวซึ่งคู่สมรส ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องชำระให้ การจ่ายเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นเงินค่าภาษีที่คู่สมรสผู้รับเงินถูกหักเอาไว้ แต่ถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีของคู่สมรสผู้จ่ายเงินค่าเลี้ยงดูดังกล่าว

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคดี Metcalf v. Metcalf⁴ และคดี In re Stadtfeld's Estate⁵ ก่อนมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายในภายหลังให้คู่สมรสผู้รับเงินค่าเลี้ยงดูมีหน้าที่ต้องชำระ

(10) ผู้ว่าจ้างออกภาษีจากค่าจ้างทำของให้ผู้รับจ้าง

ในประเทศไทย บางครั้งส่วนราชการ (ผู้ว่าจ้าง) จะออกภาษีจากค่าจ้างทำของให้บริษัทผู้รับจ้าง ไม่ว่าจะเป็นภาษีการค้าตามมาตรา 78 บัณรส แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ⁶

¹16 BTA 1269, Dec. 5308.

²36 F. 2d 961 (E.D.N.Y. 1930).

³ในประเทศไทย แต่เดิมเรียกว่า "ค่าอุปการะเลี้ยงดู" (maintenance) และได้เปลี่ยนไปใช้คำว่า "ค่าเลี้ยงชีพ" (living allowances) แทน ตาม พ.ร.บ.ให้ใช้บทบัญญัติบรรพ 5 แห่ง ป.พ.พ. ที่ได้ตรวจชำระใหม่ พ.ศ. 2519 มาตรา 10.

⁴87 N.Y.S. 2d 122, 274 App. Div. 744. (N.Y.)

⁵58 A. 2d 478, 359 Pa. 147. (Pa.) และ I.T. 3856, 1947 Int. Rev. Bull. No. 13 at 3 (1947).

⁶หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/11747 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2523.

(11) ผู้กู้ (borrower) ออกภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยให้แก่ผู้ให้กู้ (lender)

ในประเทศไทย การออกภาษีให้ดังกล่าวศาลฎีกาถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แต่ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ก) ที่จะต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แต่อย่างไร¹

จากลักษณะการออกภาษีให้ตามตัวอย่างดังกล่าวแล้วข้างต้น ในกรณีที่มีความตกลงที่จะออกภาษีให้กันนั้น (Contracts to Assume and Pay Taxes)² ย่อมหมายถึงความตกลงที่จะโอนความรับผิดชอบจากผู้ต้อง เสียภาษีตามกฎหมายไปให้แก่ผู้อื่น หรือยอมถือได้ว่าเป็นการผลักระภาษีโดยสัญญา (shift the burden of taxation by contract) นั้นเอง ซึ่งอาจจะมีการผลักระไปให้แก่คู่สัญญาซึ่ง เป็นผู้จ่ายเงินได้ (shift to the paying party) หรืออาจจะผลักระไปให้แก่คู่สัญญาซึ่ง เป็นผู้รับเงินได้ (shift to the receiving party) ก็ได้

สำหรับความผูกพันตามความตกลงนั้น ถ้าเป็นความตกลงระหว่างเอกชนด้วยกัน (between private persons) ในกรณีที่ไม่ได้มีกฎหมายบัญญัติห้ามเอาไว้ เป็นอย่างอื่น³ ความตกลง เช่นนั้นย่อมมีผลผูกพันกันแต่เฉพาะในระหว่างคู่สัญญาดังกล่าวเท่านั้น⁴ ตามข้อความที่ได้ระบุเอาไว้ในความตกลงดังกล่าว⁵ แต่ความตกลง เช่นนั้นจะไม่มีผลไปถึงสิทธิของผู้

¹คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1587/2522 และที่ 1290/2524.

²Francis J. Ludes and Harold J. Gilbert, eds., Corpus Juris Secundum, Vol. 84 : Taxation (Brooklyn, N.Y.: The American Law Book Co., 1954), pp. 162-164.

³N.Y.-คดี Reiss v. Reiss, 59 N.Y.S. 2d 828, 186 Misc. 511.

⁴U.S.- คดี People's Water & Gas Co.v. City of Vancouver, C.C.A. Wash., 106 F. 2d 909. คดี McAlpine v. Meehan, 19 N.W. 2d 765, 312 Mich. 107. ผู้ที่มีหนี้ตามสัญญาดังกล่าวจะ เพิกเฉยหรือละเลยที่จะปฏิบัติไม่ได้ และคดี Crosby v. First Nat. Bank, 76 P. 2d 734, 102 Colo. 43. จะหลบหลีกหนี้ตามหลักการดังกล่าวนี้ไม่ได้

⁵U.S.-คดี People's Water & Gas Co.v. City of Vancouver, C.C.A. Wash., 106 F. 2d 909.

อำนาจปกครองหรือรัฐที่จะถือเอาความตกลงมาบังคับคู่สัญญาได้¹ เว้นแต่จะได้มีความตกลง เช่นนั้น
กับรัฐด้วย² นอกจากนี้ เนื้อหาสาระของความตกลง เช่นนั้นจะไกลเกินกว่าที่จะบังคับได้โดยกฎหมาย³



ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹Cal.-คดี Easton v. Alameda County, 70 P. 2d 640, 9 Cal. 2d 301. และ Neb.-คดี Landis Machine Co.v. Omaha Merchants Trans. Co., 9 N.W. 2d 198, 201, 142 Neb. 397.

²Neb.-คดี Landis Machine Co.v. Omaha Merchants Trans. Co., 9 N.W. 2d 198, 201, 142 Neb. 397.

³คดี State ex rel. Pettigrew v. Thompson, 63 A. 2d 154, 135 Conn. 228.