

ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีนายจ้างออกภาษีให้



นายอรรถพร นาค เรือง

ศูนย์วิทยพัชการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

ภาควิชานิติศาสตร์

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2528

ISBN 974-564-589-3

009322

i 18252333

PROBLEM OF COMPUTATION OF PERSONAL INCOME TAX  
PAID BY THE EMPLOYER  
ON BEHALF OF THE EMPLOYEE



Mr. Authaporn Narkroeng

ศูนย์วิทยุทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws  
Department of Law  
Graduate School  
Chulalongkorn University

1985



หัวข้อวิทยานิพนธ์      ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีนายจ้างออกภาษีให้  
โดย                              นายอรรถพร นาคเรือง  
ภาควิชา                              นิติศาสตร์  
อาจารย์ที่ปรึกษา              ผู้ช่วยศาสตราจารย์ กาญจนา นิมมาน เหมินทร์



บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

..... *สุประดิษฐ์ มุนนาค* ..... คณบดี บัณฑิตวิทยาลัย  
(รองศาสตราจารย์ ดร. สุประดิษฐ์ มุนนาค)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... *ประสิทธิ์ ไชวโรจน์กุล* ..... ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ ประสิทธิ์ ไชวโรจน์กุล)

..... *ไมรา มุณยผล* ..... กรรมการ  
(อาจารย์ ไมรา มุณยผล)

..... *เจริญ ธฤติमानนท์* ..... กรรมการ  
(อาจารย์ เจริญ ธฤติमानนท์)

..... *กาญจนา นิมมาน เหมินทร์* ..... กรรมการ  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ กาญจนา นิมมาน เหมินทร์)

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



หัวข้อวิทยานิพนธ์      ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีนายจ้างออกภาษีให้

ชื่อนิสิต                      นายอรรถพร นาคเรือง

อาจารย์ที่ปรึกษา        ผู้ช่วยศาสตราจารย์ กาญจนา นิมมานเหมินท์

ภาควิชา                      นิติศาสตร์

ปีการศึกษา                2527



บทคัดย่อ

ตามทฤษฎี การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ผู้มีเงินได้หรือผู้เสียภาษีเป็นผู้นิยามที่เสียภาษี เพราะภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงซึ่งมีคุณสมบัติในแง่ที่ผู้มีเงินได้ไม่อาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นเสียแทนได้ ด้วยเหตุนี้ หากมีผู้จ่ายเงินได้หรือ นายจ้างหรือผู้ใดมาออกภาษีแทนให้ ไม่ว่าจะมีความตกลงกันมาก่อนหรือไม่ก็ตาม จะต้องถือว่าภาษีที่ออกให้ นั้น เป็นเงินได้ของผู้มีเงินได้ ด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากการออกภาษีให้ดังกล่าวจะทำให้ผู้มีเงินได้หรือผู้เสียภาษีมีการเพิ่มขึ้นซึ่งอำนาจทางเศรษฐกิจของเขา เท่ากับจำนวนภาษีที่มีผู้ชำระแทนให้ ซึ่งการได้รับประโยชน์ที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงินนี้เรียกว่า money's worth ดังนั้น เมื่อนำภาษีที่มีผู้ออกแทนให้มารวมเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีแล้วคำนวณภาษีอีกครั้งหนึ่ง ก็จะมีจำนวนภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องชำระเพิ่มเติม ถ้าผู้มีเงินได้เป็นผู้ชำระภาษีจำนวนนั้นการคำนวณภาษีก็เป็นอันยุติและภาระภาษีของผู้มีเงินได้ก็เป็นอันยุติเช่นเดียวกัน แต่ถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือ นายจ้างออกภาษีแทนให้อีกก็ต้องถือภาษีที่ออกแทนให้อีกนั้นมาเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีอีก ถ้ามีผู้จ่ายเงินได้หรือ นายจ้างออกภาษีให้แทนจนถึงที่สุด โดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องชำระภาษีเงินได้เลย ก็จะต้องมีการผลักภาระภาษีกลับมาเป็นเงินได้ของผู้มีเงินได้จนถึงขั้นสุดท้าย หลักการคำนวณเช่นนี้เรียกว่า Pyramid Method หรือ Tax on Tax กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การที่มีผู้ออกภาษีแทนให้ผู้มีเงินได้ จะต้องมีการบวกภาษีนั่นกลับมาเป็นเงินได้ของผู้มีเงินได้ และต้องบวกกลับมาทุกครั้งที่มีการเสียภาษีแทนให้โดยผู้อื่น หรืออาจจะกล่าวได้ว่าเงินค่าภาษีเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินได้หรือ นายจ้างหรือผู้ใดออกแทนให้ ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ไม่ว่าผู้ออกภาษีเงินได้จะออกแทนให้ในทอดแรกหรือทอดใดก็ตาม



หลักการคำนวณแบบ Pyramid Method ดังกล่าวใช้กับกรณีที่มีการออกค่าภาษีเงินได้แทนให้ผู้มีเงินได้สำหรับเงินได้ทุกประเภทของเขา กรณีที่นายจ้างออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้างนั้นมีลักษณะ เป็นการจ่ายค่าตอบแทนในรูปประโยชน์เพิ่มเติมประเภทหนึ่งนอกเหนือจากค่าจ้างตามปกติ (fringe benefit) หลักการคำนวณแบบ Pyramid Method ย่อมจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน กล่าวคือ ลูกจ้างที่ได้รับเงินรับกลับบ้าน (take-home pay) มากกว่า ก็ควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่าลูกจ้างที่ได้รับเงินรับกลับบ้านน้อยกว่าตามหลักความสามารถ หลักการคำนวณดังกล่าวเป็นหลักที่ปฏิบัติกันในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก กรมสรรพากรของประเทศไทยก็ได้ยึดถือวิธีการคำนวณแบบนี้ เป็นแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่เริ่มมีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้เป็นต้นมา เช่นเดียวกัน ซึ่งเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า เป็นการคำนวณภาษีตาม "สูตรสำเร็จของกรมสรรพากร"

ผลการคำนวณตามวิธี Pyramid Method นี้ จะทำให้ภาษีเงินได้ของลูกจ้างมีจำนวนสูงกว่ากรณีลูกจ้างเสียภาษีเองมาก ทั้งนี้ เนื่องจากเมื่อลูกจ้างมีเงินได้สูงก็จะต้องชำระภาษีในอัตราก้าวหน้าสูง ผลที่จำนวนภาษีเพิ่มขึ้นดังกล่าวย่อมไม่เป็นการส่งเสริมให้นายจ้างประสงค์จะออกภาษีเงินได้แทนลูกจ้าง หากกฎหมายภาษีอากรไม่ยอมให้นายจ้างถือค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้แทนลูกจ้าง เป็นรายจ่ายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ จึงได้บัญญัติให้นายจ้างนำเอาภาษีเงินได้ที่ออกให้แทนลูกจ้างมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของนายจ้างได้ทั้งหมด สำหรับประเทศไทยภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้แทนลูกจ้างนั้น ไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นผลทำให้รัฐบาลได้รับเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง

การคำนวณแบบ Pyramid Method ศาลฎีกาของไทยเรียกว่า "การคำนวณแบบทัศนียมไม่รู้จบ" และได้มีคำวินิจฉัยว่า เป็นการคำนวณที่ไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร วิธีการที่ถูกต้องจะต้องถือเอายอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกหรือในทอดแรก เท่านั้น เป็นเงินได้ค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ และนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษีเพียงครั้งเดียว ก็เป็นอันสมบูรณ์หรือสิ้นสุดการคำนวณภาษีกัน เพียงนั้น ซึ่งวิธีการคำนวณตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว ผู้เสียภาษีโดยทั่วไปเรียกกันว่า "วิธีล้อช้เลย"



## ผู้วิจัยเห็นว่า

๑. การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้าง ตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร เป็นวิธีการคำนวณที่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แล้ว อีกทั้งไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายภาษีอากรของประเทศใดที่มีบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าวเอาไว้อย่างชัดเจน แต่จะมีบทบัญญัติในทำนองเดียวกับมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรของไทยทั้งสิ้น สำหรับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าวจะออกมาในรูปแบบของการตีความกฎหมาย ✓

๒. กรมสรรพากรของไทยไม่ได้ดำเนินการใด เพื่อให้หลักการคำนวณภาษีกรณีดังกล่าวได้ทราบกัน โดยทั่วไปและให้มีการปฏิบัติ เป็นแนวเดียวกันนับตั้งแต่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายในเรื่องนี้ แม้ว่าจะได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาในปี พ.ศ. 2518, 2519 และ 2521 วินิจฉัยไปในทางไม่เห็นด้วยกับหลักการคำนวณที่กรมสรรพากรยึดถือเป็นแนวปฏิบัติก็ตาม จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2526 กรมสรรพากร จึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.2/2526 วางแนวทางให้ทราบถึงการคำนวณภาษีเงินได้ในกรณีที่นายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้างไว้เป็นที่แน่นอน และต่อมาได้มีแถลงการณ์ของกระทรวงการคลังขอให้นายจ้างที่มีได้ปฏิบัติในการคำนวณภาษีเงินได้ตามวิธีตามคำสั่งนี้ได้เสียภาษีให้ครบถ้วน โดยเว้นการเก็บเงินเพิ่มให้ ด้วยเหตุนี้ เพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษี กรมสรรพากรไม่ควรจัดเก็บภาษีย้อนหลังจากผู้เสียภาษีที่ได้ปฏิบัติไปตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาก่อนมีคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวออกมา การจัดเก็บภาษีย้อนหลังดังกล่าวย่อมจะกระทบกระเทือนต่อการลงทุนในประเทศอย่างยิ่ง เพราะผู้เสียภาษีมีความเห็นว่า โยบายการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลมีความไม่แน่นอน

๓. กรมสรรพากรไม่ควรแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ กรณีผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกภาษีเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ ดังที่ปรากฏในพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ทั้งนี้ เนื่องจากการแก้ไขกฎหมายเช่นนั้นจะทำให้เห็นไม่ได้ว่า บทบัญญัติก่อนที่จะมีการแก้ไขไม่อาจทำให้หลักการคำนวณภาษีตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรมีผลสมบูรณ์ได้ และตามหลักแล้ว กฎหมายที่แก้ไขใหม่ย่อมไม่มีผลย้อนหลังไปบังคับใช้ในลักษณะที่เป็นโทษ การคำนวณภาษีตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาจึงมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายก่อนมีการแก้ไข กล่าวอีกนัยหนึ่ง การแก้ไขกฎหมายไปเช่นนั้น เหมือนกับ เป็นการยอมรับว่า การคำนวณตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรไม่ถูกต้องและการคำนวณตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา เป็นการคำนวณที่ถูกต้องนั่นเอง กรมสรรพากรควรแก้ไขประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับบทนิยาม



ของเงินได้พึงประเมินให้หมายความรวมถึง เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ทุกประเภทตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเท่านั้น และควรจะได้หาทางออกหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณภาษีในรูปค่าชี้แจงหรือระเบียบปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตีความประมวลรัษฎากร ✓

✓ กล่าวโดยสรุปแล้ว กฎหมายภาษีอากรที่มีบทบัญญัติอันแน่นอนและชัดเจนซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจและเสียภาษีได้อย่างถูกต้องย่อมเป็นผลดีต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศ เพราะจะทำให้ข้อขัดแย้งในทางภาษีอากรระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีไม่เกิดขึ้นหรือมีน้อย ซึ่งจะก่อให้เกิดความร่วมมือจากผู้เสียภาษีมากขึ้น การที่รัฐบาลได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีมากขึ้นนี้ ย่อมจะทำให้โครงการพัฒนาของประเทศประสบผลสำเร็จ ✓

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



Thesis Title        Problem of Computation of Personal Income Tax  
                              Paid by the Employer on behalf of the Employee

Name                 Mr. Authaporn Narkroeng

Thesis Advisor     Assistant Professor Kanchana Nimmanhaeminda

Department         Law

Academic Year     1984



ABSTRACT

It is theoretically the duty of the income earner or the taxpayer to pay the personal income tax on the income he earns and to bear the tax burden himself since the income tax is classified as direct tax and its burden cannot, by its nature, be shifted forward to any other person. If this tax liability is paid by the employer or any other person for the employee regardless of any prior agreement to do so, the tax thus paid is treated as an additional income of the employee since such a tax payment constitutes an increase of his economic power in the amount equivalent to the tax. This type of tax benefit is generally known as "money's worth". Then the income tax must be computed again on the total income, i.e., the original income plus the tax thereon. If the employee pays this additional tax, there is no more tax liability on either party and thus no further tax computation. However, if the additional tax at this stage is paid again by the employer for his employee, then the tax is likewise regarded as additional income of the employee and the tax is repeatedly calculated in the same manner. In the event the employer undertakes



to pay the income tax for his employee at all stages with the latter not bearing any tax liability, treatment of all the tax paid at successive stages is on the same basis. In other words, the tax paid by the employer for his employee is treated as additional income, and the tax on the total income of respective prior income and tax is computed at every stage until the final one. This method of tax computation is called the "Pyramid Method" or "Tax on Tax".

The Pyramid method of income tax computation is generally used when the employer pays the income tax on all categories of income for his employee. Such payment of income tax is regarded as one type of fringe benefits provided by the employer for his employees in addition to the regular pay. The Pyramid method of tax computation provides a fair treatment to all taxpayers in that the employees with a high take-home pay pay more tax than those with a low take-home pay. This method is in conformity with the worldwidely accepted "ability-to-pay" principle of taxation. The Revenue Department of Thailand has adopted this method of computation of personal income tax since enactment of this type of tax, and it is generally known as "Tax Computation according to the Revenue Department's Personal Income Tax Tables".

Under this Pyramid method, the accumulated amount of income tax paid by the employer for his employee is considerably much higher than the first-stage tax to be collected from the employee due to progressive tax rates. This high tax liability on the part of the employer certainly discourages him to undertake to pay all the income tax for his employees unless he is allowed by the tax law to deduct it as a business expense in ascertainment of his own income tax. The tax



laws of most countries in the world regard the employees' income tax paid by their employers as deductible expense in computation of their own income tax. In Thailand, such tax payment is treated likewise in computation of the corporate income tax under section 65 ter of the Revenue Code, and it thus reduces the corporate income tax to a certain extent.

The Thai Supreme Court called, in its verdict of cases related to the computation of personal income tax, the Pyramid method as "method of tax computation to infinity" and considered it to be contradictory to the relevant provisions of the Revenue Code. The correct method as mentioned by the Supreme Court was to treat the income tax as the additional income of the employee only once at the first stage, and the tax computed on the new income amount including the first-stage tax was the final tax liability to be borne by the employer. This method of tax computation of the Supreme Court was commonly known as the "Loxley's Method".

The research is of the following opinion:

1. The computation of income tax on the employee income tax paid by the employer at all stages according to the Revenue Department's tax tables in the form of pyramid was the right method in line with the pertinent provisions of the Revenue Code. There are no tax laws of any country that stipulate explicitly the method of computation of income tax paid by the employer for his employee. These provisions generally contain implicit application of this method of tax computation. For the Thai Revenue Code, section 40(1) includes the income tax paid by the employer as the earned income of the



employee. This definition of income implies that the pyramid method of tax computation must be used.

2. The Revenue Department had not taken any action in clarifying the tax computation and publicizing its uniform method since the enactment of the Revenue Code. Although the Supreme Court's decisions in 1975, 1976 and 1978 were contradictory to the method of tax computation adopted by the Revenue Department, not until 1983 did the Revenue Department issue its notification No. P2/2526 specifying the methods of computation of income tax paid by the employer for his employees as adopted hitherto. Later on, the Finance Ministry issued an announcement calling on those using other methods than these ones to pay the underpaid tax with a waiver of penalty. For the sake of fairness, the Revenue Department should not retroactively collect the additional tax from those employers who followed the Supreme Court's decision in the tax computation. Such action of the Revenue Department would only bring about the adverse effects on the domestic and foreign investments in Thailand since the investors would be discouraged and view the tax policy of the country as vague and uncertain.

3. There should be no revision of the Revenue Code in relation to the provisions on the treatment of income tax paid by the employer for the employee as specified in the Royal Decree No. 13 B.E. 2527. The Revenue Department should keep those provisions intact and issue its notification instructing the methods of tax computation. Such revision would be viewed the old provisions under the Revenue Department's income tax tables as invalid. Since the amendment of law is, in principle, not retroactively effective insofar as ill treatment is concerned, the Supreme Court's method of tax computation



would have been valid. In other words, such revision of the Revenue Code was tantamount to recognition of the incorrectness of the Revenue Department's application of tax computation and the validity of the Supreme Court's method. The Revenue Department should confine the amendment of the Revenue Code to the definition of assessable income as to include the income tax paid by the employer for his employees for all categories of income under section 40.

It can be concluded that the tax laws with definite and clear-cut provisions readily understandable and correctly complied with by all the taxpayers in their payment of taxes will make a great contribution to the tax collection system of the country. In this connection, there will certainly be less conflicts or disputes between the taxpayers and the tax collectors. This will, of course, enhance cooperation of the public in their tax payment. A high degree of voluntary compliance of the taxpayers will greatly contribute to the success of the national development program of the country.

ศูนย์วิทยุทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย





กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สามารถสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความอนุเคราะห์ช่วยเหลือจากบุคคลหลายฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ กาญจนา นิมมานเหมินท์ ซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและควบคุมการทำวิทยานิพนธ์ ที่ได้กรุณาสละ เวลาให้ความช่วยเหลือแนะนำและให้คำปรึกษาในการศึกษาค้นคว้า ตลอดจนการตรวจแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ และคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ทุกท่านที่ได้กรุณาตรวจแก้ไขให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คุณมาลี ธิติลักษณ์ หัวหน้าฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์ 2 กองอุทธรณ์ภาชีอารกร กรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาโดยตรงของผู้วิจัย และคุณเมธิพันธุ์ นิมมานเหมินท์ หัวหน้าฝ่ายแผนงาน กองบริหารงานตรวจภาชีอารกร ตลอดจนเพื่อน ๆ ที่ ๆ ทั้งหลายที่ได้กรุณาให้การสนับสนุน ช่วยเหลือ และเป็นกำลังใจจนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้

อรรถพร นาคเรือง

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย








2.2.2.1	ลักษณะของ Fringe Benefits ที่ต้อง เสียภาษี .....	16
2.2.2.2	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินที่นายจ้างชำระ หนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ .....	18
2.2.2.3	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินค่าภาษีที่นายจ้าง ออกให้ .....	26
2.2.3	การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีที่มีการชำระค่าภาษีให้โดย บุคคลอื่น .....	36
3	ความเป็นมาของภาษีนายจ้างออกให้ในประเทศไทย .....	42
3.1	วิวัฒนาการบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ..	42
3.2	การตีความของศาลฎีกาเมื่อปี พ.ศ. 2507 .....	44
3.3	การแก้ไขบทบัญญัติประมวลรัษฎากร ในปี พ.ศ. 2508 .....	47
3.4	ภาษีนายจ้างออกให้ เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างเมื่อใด .....	51
3.4.1	โดยหลักแล้วถือว่า นายจ้างจ่ายหรือนำส่งค่าภาษีที่ออกให้ เมื่อใด ย่อม เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างเมื่อนั้น .....	52
3.4.2	ข้อสังเกตจากคำวินิจฉัยของศาลฎีกา ในปี พ.ศ. 2520 ..	59
3.5	ความเป็นมาของวิธีการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ .....	65
3.5.1	วิธีการคำนวณในช่วงระยะเวลาก่อนและหลังจากมี คำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 .....	65
3.5.2	วิธีการคำนวณในช่วงระยะเวลาหลังจากมีคำพิพากษา ฎีกาที่ 988/2519 .....	68
3.5.3	วิธีการคำนวณในช่วงระยะเวลาหลังจากมีคำพิพากษาฎีกา ที่ 580/2521 .....	79
3.5.4	วิธีการคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 .....	85
4	วิธีการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ที่มีอยู่ในปัจจุบัน .....	89
4.1	วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ เป็นรายปี .....	89



4.1.1	คำนวณแบบทบ เป็นทอด หรือตามสูตรสำเร็จของ กรมสรรพากร .....	89
4.1.2	คำนวณแบบทบ เพียงครั้ง เดียว หรือตามวิธีล็อกซ์เลย์ .....	112
4.2	วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ เป็นราย เดือน .....	115
4.3	วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีขาด เขยให้ตอนสิ้นปีภาษี .....	122
5	บทวิเคราะห์การคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ .....	128
5.1	ทฤษฎีการผลักรภาษีได้ยากของภาษีทางตรง .....	128
5.1.1	ประวัติความเป็นมา .....	128
5.1.2	การผลักรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	129
5.1.3	การผลักรภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน .....	130
5.2	หลักการคำนวณที่สอดคล้องกับทฤษฎีภาษีทางตรง .....	132
5.2.1	การวิเคราะห์ในแง่การผลักรภาษีกับสิ่งกับรายได้ .....	132
5.2.2	การวิเคราะห์ในแง่ความเป็นธรรมในการ เสียภาษี .....	133
5.2.3	หลักการผลักรกลับทุกครั้งที่ออกภาษีเงินได้ให้ .....	135
5.3	วิเคราะห์การตีความของศาลฎีกา .....	138
5.3.1	คำวินิจฉัย เกี่ยวกับจำนวน เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ และวิธีการคำนวณ .....	139
5.3.2	คำวินิจฉัยหักล้างการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จของกรม สรรพากร เกี่ยวกับ เรื่องอัตราภาษี .....	150
5.4	หลักการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ในต่างประเทศ .....	157
5.4.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา .....	157
5.4.2	ประเทศอังกฤษ .....	182
5.4.3	ประเทศสิงคโปร์ .....	186
5.4.4	ประเทศมาเลเซีย .....	190
5.4.5	ประเทศอินเดีย .....	202



บทที่	หน้า
5.5 ผลจากการคำนวณตามทฤษฎีภาษีทางตรง .....	203
6 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ .....	208
6.1 สรุปผลการวิจัย .....	208
6.2 ข้อเสนอแนะ .....	223
บรรณานุกรม .....	228
ภาคผนวก .....	235
ประวัติ .....	243


  
 ศูนย์วิทยทรัพยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1	
สรุปการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของ กรมสรรพากรตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 .....	56
3.2	
สรุปการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จ ของกรมสรรพากรตามคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 .....	71
3.3	
สรุปการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของ กรมสรรพากรตามคำพิพากษาฎีกาที่ 580/2521 .....	83
4.1	
สรุปการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด เป็นรายปีแบบทบ เป็นทอด .....	92
4.2	
สูตรคำนวณภาษีกรณีที่นายจ้างออกภาษีให้ .....	95
4.3	
ตาราง เลขสำเร็จสำหรับกรณีที่ค่าลดหย่อน เท่ากับ 38,000 บาท .....	99
4.4	
ตารางสูตรคูณของ $\frac{1}{9}$ (ใบแนบที่ 3) .....	100
4.5	
(ตารางที่ 1) เงื่อนไขการหักลดหย่อนตามพระราชกำหนดแก้ไข เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 .....	102
4.6	
(ตารางที่ 2) ตารางแสดงการใช้ตารางภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามจำนวนค่าลดหย่อน .....	105
4.7	
ตารางภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีนายจ้างออก ภาษีให้ .....	107
4.8	
ตารางพิเศษหมายเลข 3ก .....	108
4.9	
เปรียบเทียบภาระภาษีนายจ้างออกให้จากการคำนวณตามวิธี ล็อกซ์เลย์กับวิธีสูตรสำเร็จในแต่ละระดับของเงินได้ .....	114



4.10	สรุปการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกภาษีหัก ณ ที่จ่าย ให้เป็นรายเดือน .....	118
4.11	เปรียบเทียบภาระภาษีนายจ้างออกให้จากการคำนวณแบบทบ เป็นรายเดือนกับวิธีสูตรสำเร็จในแต่ละระดับของเงินได้ .....	121
4.12	สรุปการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายชดเชย ให้ลูกจ้างตอนสิ้นปี และออกภาษีที่ต้อง เสียเพิ่มเติมให้อีก .....	125
5.1	เปรียบเทียบอัตราภาษีแท้จริงกรณีเงินได้พึงประ เหมินมิได้รวมภาษี ที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จ หรือรวมเอาภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก เข้า ไว้เท่านั้น .....	154
5.2	พิสูจน์ว่าอัตราภาษีที่ใช้คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จกรณีตามคำพิพากษา ฎีกาจะเท่ากับอัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร .....	155
5.3	แสดงการ grossed up ขึ้นของเงินได้พึงประ เหมิน .....	186
5.4	เปรียบเทียบภาระภาษีเงินได้ของลูกจ้างและของนายจ้างกรณี ลูกจ้างเสียภาษีเองกับกรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด .....	205
5.5	พิสูจน์ว่าภาษีที่รัฐบาลได้รับ เพิ่มขึ้นกรณีที่นายจ้างออกภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาให้แทนลูกจ้างทั้งหมดไม่มากเกินไป .....	206

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย