

## บทที่ 4

### การจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานในประเทศไทย

#### 4.1 ที่มาการจัดเก็บภาษี

โดยในช่วงเริ่มต้นมีการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาปรากฏเป็นรูปร่างขึ้นเมื่อพุทธศักราช 2475 ก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช ซึ่งได้ริเริ่มให้มีการเก็บภาษีเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้างแรงงานบางประเภทโดยพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พุทธศักราช 2475 สาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนได้บัญญัติให้เก็บภาษีเฉพาะจากค่าจ้างแรงงานเท่านั้น โดยค่าจ้างแรงงานที่ว่านี้หมายความถึงเงินเดือน บำนาญ บำเหน็จ เบี้ยหวัด เงินปี เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินโบนัส ตลอดจนเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าจ้างแรงงาน กำหนดให้มีการเก็บจากค่าจ้างแรงงานอย่างเดียวยังไม่พออนุญาตให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานแต่อย่างใด

ต่อมาหลังจากการเปลี่ยนแปลงการปกครองแล้วจึงได้มีการประกาศใช้ “พระราชบัญญัติภาษีเงินได้” เมื่อวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2476 เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2476 พระราชบัญญัติฉบับนี้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนฉบับเดิม โดยได้ขยายฐานการเก็บภาษีกว้างออกไปจากเดิม กล่าวคือนอกจากจะเก็บค่าจ้างแรงงานแล้วยังเพิ่มเก็บจากเงินได้อีก 4 ประเภทใหญ่ๆคือ

- (1) ค่าจ้างแรงงาน มีเงินเดือน เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
- (2) ดอกเบี้ยต่าง ๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จำน่า จำนอง และเงินปันผลต่าง ๆ
- (3) เงินปี เช่น เงินปีจากพระบรมวงศานุวงศ์ เงินที่ได้รับมาจากทรัสต์
- (4) เงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งการให้เช่าแพด้วย

ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 2476 แม้จะมีการกำหนดประเภทเงินได้เพิ่มเติมจากเงินได้เดิมแต่ก็ไม่ได้มีการกำหนดเงินได้จากสวัสดิการพนักงานเพิ่มเติมแต่อย่างใด

ต่อมาเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2481 กระทรวงการคลังได้มีการปรับปรุงภาษีอากรครั้งใหญ่ โดยออกพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากรประกาศเป็นกฎหมายในปี พ.ศ. 2481 เริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2482 ได้มีการกำหนดประเภทเงินได้เพิ่มเติมจากที่มีการบังคับใช้กันมาโดยมีการกำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินและประเภทเงินได้ไว้ในมาตรา 39 และมาตรา 40

ตามลำดับ การกำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินได้รวมเอาความหมายของประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณได้เข้าไปในความหมายของเงินได้พึงประเมินและกำหนดประโยชน์ใดที่ได้รับจากการจ้างงานเป็นเงินได้ไว้ในประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40(1) ซึ่งถือได้ว่าเป็นการเริ่มต้นกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการของพนักงานขึ้นเป็นครั้งแรก

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานไม่มีการกำหนดที่ชัดเจนไว้ในกฎหมายคงให้มีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ถือเป็นเงินได้ของพนักงานในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงาน เช่น เงินค่าภาษีที่ผู้อื่นออกให้ เงินค่าเช่าบ้าน การได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า หนี้ที่นายจ้างชำระหนี้ให้ รวมทั้งประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 39 และมาตรา 40 กำหนดไว้ดังเช่นสมัยที่มีการกำหนดในประมวลรัษฎากรครั้งแรกโดยไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมแต่อย่างไร เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดประเภทสวัสดิการที่พนักงานได้รับและกำหนดไว้ในลักษณะกว้างๆ ไม่มีการกำหนดความหมายประโยชน์ใดที่ได้รับจากการจ้างแรงงานและไม่มีการกำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ไม่ให้ถือเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับสวัสดิการพนักงานไว้ อันจะเป็นการยากในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการ ประกอบกับจะเป็นแนวทางการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีของผู้เสียภาษีมีผลกระทบต่อรัฐส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่ลดลง

## 4.2 แนวคิดทั่วไปเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานประเทศไทย

การพิจารณาเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานในเบื้องต้นสิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจคือ ความหมายเกี่ยวข้องกับสวัสดิการ เพื่อให้ทราบในเบื้องต้นก่อนว่ากรณีเช่นไรที่จะถือเป็นสวัสดิการ ซึ่งจะต้องพิจารณาที่ความหมายและความสัมพันธ์ของผู้ที่ทำการมอบสวัสดิการและผู้รับมอบสวัสดิการด้วยวัตถุประสงค์ในการพิจารณาความสัมพันธ์กันของทั้งผู้มอบและผู้รับสวัสดิการ อันจะส่งผลให้เกิดผลตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

### 4.2.1 ความหมายที่เกี่ยวกับสวัสดิการ

ความเข้าใจในเบื้องต้นเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานคือต้องเข้าใจความหมายที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการเพื่อให้ทราบว่าเมื่อใดบ้างที่จะต้องมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับ

สวัสดิการ โดยองค์ประกอบแรกที่มีความเกี่ยวข้องกับสวัสดิการเป็นส่วนของคุณค่าที่มีหน้าที่ในการมอบสวัสดิการให้กับพนักงาน ส่วนที่สองจะเป็นบุคคลที่อยู่ในสถานะผู้รับมอบสวัสดิการจากนายจ้างซึ่งก็คือพนักงานโดยจะสามารถพิจารณาตามลำดับได้ดังนี้

#### 1. ความหมาย "นายจ้าง"

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายของนายจ้างไว้จึงต้องพิจารณาความหมายของนายจ้างจากกฎหมายอื่น โดยกฎหมายที่ให้ค่านายจ้างได้แก่พระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ.2551 ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

นายจ้าง มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ.2551 ให้ความหมายว่า ผู้ซึ่งตกลงรับลูกจ้างเข้าทำงานโดยจ่ายค่าจ้างให้

เมื่อพิจารณาความหมายของนายจ้างคงถือตามความสัมพันธ์ของนายจ้างแบบมีข้อตกลงเป็นสัญญาต่อพนักงานลูกจ้าง ส่วนของนายจ้างมีหน้าที่ต้องจ่ายค่าจ้างให้กับลูกจ้างเพื่อตอบแทนการทำงานให้กับนายจ้าง

ความหมายของนายจ้างในส่วนของหน่วยงานภาครัฐอื่นได้แก่ หน่วยการปกครองในส่วนกลาง ส่วนภูมิภาค ส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ องค์การอิสระ องค์การมหาชน ซึ่งก็ถือได้ว่ามีฐานะเป็นนายจ้างของบุคลากรในสังกัดเช่นเดียวกับนายจ้างตามกฎหมายแรงงานแต่ไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายแรงงาน เมื่อบุคลากรภาครัฐได้รับสวัสดิการก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 และ 40(1) เช่นเดียวกับกรณีนายจ้างของภาคเอกชน

#### 2. ความหมาย "ลูกจ้างหรือพนักงาน"

เช่นเดียวกับกรณีของนายจ้างประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายของลูกจ้างพนักงานไว้ความหมายของลูกจ้างจึงต้องถือตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ.2551 ซึ่งพระราชบัญญัตินี้ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

ลูกจ้าง มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ.2551 ให้ความหมายว่า ผู้ซึ่งตกลงทำงานให้นายจ้างโดยรับค่าจ้างไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไร

ความหมายของลูกจ้างทำให้เห็นความสัมพันธ์ขึ้นระหว่างนายจ้างและลูกจ้างอันจะต้องเป็นความสัมพันธ์อันเนื่องมาจากผลแห่งสัญญาที่ทั้งสองฝ่ายต่างตกลงเข้าทำสัญญากันเป็นความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลโดยในส่วนของนายจ้างจะมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอย่างไรก็ได้ แต่ในส่วนของลูกจ้างคงมีได้เพียงแต่บุคคลธรรมดาเท่านั้น โดยทั้งฝ่ายนายจ้างและลูกจ้างต่างตกลงกันในลักษณะของสัญญาที่ลูกจ้างจะทำงานให้กับนายจ้างด้วยประสงค์ที่จะได้รับสิ่งตอบแทนเป็นค่าจ้าง ดังนั้นความสัมพันธ์ของลูกจ้างต่อนายจ้างจึงเป็น

ความสัมพันธ์ที่มีข้อตกลงของสัญญาจ้างงานเป็นความสัมพันธ์เชื่อมโยงระหว่างกันหากไม่มีการตกลงทำงานให้แก่นายจ้างความสัมพันธ์ของนายจ้างและลูกจ้างก็จะเป็นความสัมพันธ์ระหว่างกัน ดังนั้นการพิจารณาความเป็นนายจ้างและลูกจ้างก็ต้องพิจารณาการเกิดสัญญาจ้างงานเป็นหลัก ซึ่งหลักการพิจารณาการเกิดสัญญาขึ้นทั้งลูกจ้างและนายจ้างต้องมีเจตนาตรงกันที่ลูกจ้างจะทำงานให้กับนายจ้างและนายจ้างก็ต้องชำระค่าจ้างให้กับลูกจ้างของตน หากไม่มีสัญญาจ้างแรงงานเกิดขึ้นแล้วความสัมพันธ์ของลูกจ้างและนายจ้างย่อมสิ้นสุดลงเนื่องจากไม่มีสัญญาจ้างงานต่อกัน

ความหมายของนายจ้างและลูกจ้างจะเป็นความหมายตามกฎหมายแรงงานกำหนด ซึ่งจะมีข้อจำกัดที่มีผลบังคับใช้เพียงกับคู่สัญญาคือนายจ้างและลูกจ้างเท่านั้นไม่อาจมีความหมายครอบคลุมถึงบุคคลอื่นได้ ซึ่งเมื่อจะทำการพิจารณาเกี่ยวกับหน้าที่ตามกฎหมายภาษี จะทำให้มีผลบังคับกับนายจ้างและลูกจ้างเพียงเท่านั้นไม่อาจให้มีความหมายถึงบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับนายจ้างหรือลูกจ้างได้

ลักษณะการมอบสวัสดิการเป็นผลสืบเนื่องมาจากการมีความสัมพันธ์จากการจ้างงานซึ่งเป็นลักษณะตามธรรมชาติของเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) ประเด็นความสัมพันธ์ของการจ้างงานกับสวัสดิการจึงเป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาต่อไปเพื่อให้เกิดความเข้าใจต่อไป

นอกจากความหมายของลูกจ้างตามกฎหมายแรงงานแล้วซึ่งจะมีผลบังคับกับภาคเอกชนเป็นหลัก แต่ก็ยังมีลูกจ้างของภาครัฐที่เมื่อได้รับสวัสดิการก็จะมีหน้าที่ในการเสียภาษี เช่นเดียวกับลูกจ้างของภาคเอกชนเช่นเดียวกัน สำหรับลักษณะของลูกจ้างภาครัฐสามารถแบ่งออกเป็น 6 ประเภทที่สำคัญๆคือ ข้าราชการ ลูกจ้างของส่วนราชการ บุคลากรของรัฐวิสาหกิจ บุคลากรขององค์การมหาชน พนักงานของรัฐในส่วนราชการและพนักงานราชการ

ความหมายของข้าราชการสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทได้แก่

1. ข้าราชการการเมือง พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการการเมือง พ.ศ. 2535 ได้กำหนดความหมายของข้าราชการการเมืองตามมาตรา 4 โดยข้าราชการการเมืองได้แก่บุคคลซึ่งรับราชการในตำแหน่งข้าราชการการเมืองดังต่อไปนี้

- (1) นายกรัฐมนตรี
- (2) รองนายกรัฐมนตรี
- (3) รัฐมนตรีว่าการกระทรวง
- (4) รัฐมนตรีประจำสำนักนายกรัฐมนตรี

- (5) รัฐมนตรีว่าการทบวง
- (6) รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวง
- (7) รัฐมนตรีช่วยว่าการทบวง
- (8) ที่ปรึกษานายกรัฐมนตรี
- (9) ที่ปรึกษาของนายกรัฐมนตรี
- (10) ที่ปรึกษารัฐมนตรี และที่ปรึกษารัฐมนตรีประจำสำนักนายกรัฐมนตรี
- (11) เลขาธิการนายกรัฐมนตรี
- (12) รองเลขาธิการนายกรัฐมนตรีฝ่ายการเมือง
- (13) โฆษกประจำสำนักนายกรัฐมนตรี
- (14) รองโฆษกประจำสำนักนายกรัฐมนตรี
- (15) เลขานุการรัฐมนตรีประจำสำนักนายกรัฐมนตรี
- (16) ประจำสำนักเลขาธิการนายกรัฐมนตรี
- (17) เลขานุการรัฐมนตรีว่าการกระทรวง
- (18) ผู้ช่วยเลขานุการรัฐมนตรีว่าการกระทรวง
- (19) เลขานุการรัฐมนตรีว่าการทบวง
- (20) ผู้ช่วยเลขานุการรัฐมนตรีว่าการทบวง

สำหรับความหมายของข้าราชการการเมืองจึงพิจารณาได้ว่าบุคคลที่ได้รับการคัดเลือกโดยการเลือกตั้งจากประชาชนเข้ามาทำงานในระบบการเมืองและจะทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบายและควบคุมการบริหารประเทศภายในระยะเวลาการทำงานตามกฎหมายรัฐธรรมนูญกำหนด

2. ข้าราชการประจำ สำหรับความหมายข้าราชการประจำถือเป็นบุคคลที่ปฏิบัติงานของรัฐซึ่งผ่านการสรรหาโดยระบบคุณธรรมได้รับเงินเดือนจากงบประมาณแผ่นดิน

ตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 มาตรา 4 ได้กำหนดความหมายข้าราชการเป็นสองลักษณะ

ข้าราชการพลเรือนหมายความว่าบุคคลซึ่งได้รับบรรจุและแต่งตั้งตามพระราชบัญญัตินี้ให้รับราชการโดยได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณในกระทรวงกรมฝ่ายพลเรือน

ข้าราชการฝ่ายพลเรือนหมายความว่าข้าราชการพลเรือนและข้าราชการอื่นในกระทรวงกรมฝ่ายพลเรือน ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการประเภานั้น

มาตรา 35 กำหนดข้าราชการพลเรือนไว้ 2 ประเภท คือ

(1) ข้าราชการพลเรือนสามัญ ได้แก่ ข้าราชการพลเรือนซึ่งรับราชการโดยได้รับบรรจุแต่งตั้งตามที่บัญญัติไว้ในลักษณะ 4 ข้าราชการพลเรือนสามัญตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551

(2) ข้าราชการพลเรือนในพระองค์ ได้แก่ ข้าราชการพลเรือนซึ่งรับราชการโดยได้รับบรรจุและแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งในพระองค์พระมหากษัตริย์ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา เมื่อพิจารณาความหมายของข้าราชการประจำจึงเป็นบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งด้วยวิธีการสรรหาและเป็นบุคคลที่ได้รับเงินเดือนค่าตอบแทนจากงบประมาณแผ่นดินไม่ใช่ข้าราชการตามระเบียบข้าราชการการเมือง อาจแบ่งประเภทข้าราชการประจำตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินได้ 3 ประเภทคือ

1. ข้าราชการส่วนกลาง คือ ข้าราชการประจำที่ปฏิบัติหน้าที่ในกระทรวง ทบวง กรม ต่างๆในสังกัดการบริหารงานส่วนกลางเช่น ปลัดกระทรวงการคลัง อธิบดีกรมสรรพากร เป็นต้น

2. ข้าราชการส่วนภูมิภาค คือ ข้าราชการประจำที่ปฏิบัติหน้าที่ในส่วนจังหวัด อำเภอ เช่น ผู้ว่าราชการจังหวัด นายอำเภอ สรรพากรจังหวัด เป็นต้น

3. ข้าราชการส่วนท้องถิ่น คือ ข้าราชการประจำที่ปฏิบัติหน้าที่ในส่วนขององค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล ข้าราชการกรุงเทพมหานคร พนักงานเมืองพัทยาเช่น ปลัดกรุงเทพมหานคร ผู้อำนวยการเขต เป็นต้น

ตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 มาตรา 3 กำหนดความหมายของข้าราชการส่วนท้องถิ่นไว้ดังนี้

พนักงานส่วนท้องถิ่น หมายความว่า ข้าราชการองค์การบริหารส่วนจังหวัด พนักงานเทศบาล พนักงานส่วนตำบล ข้าราชการกรุงเทพมหานคร พนักงานเมืองพัทยา และข้าราชการหรือพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งซึ่งได้รับการบรรจุและแต่งตั้งให้ปฏิบัติราชการโดยได้รับเงินเดือนจากงบประมาณหมวดเงินเดือนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือจากเงินงบประมาณหมวดเงินอุดหนุนของรัฐบาลที่ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาจัดเป็นเงินเดือนของข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่น

ในส่วนของข้าราชการส่วนท้องถิ่นจะเป็นข้าราชการที่ปฏิบัติงานในส่วนการปกครองส่วนท้องถิ่นโดยได้รับเงินเดือนจากงบประมาณหมวดเงินเดือนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือจากเงินงบประมาณหมวดเงินอุดหนุนของรัฐบาลปฏิบัติงานในส่วนท้องถิ่นเป็นหลัก

นอกจากความหมายของข้าราชการตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ.2551 และพระราชบัญญัติระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 มีระเบียบสำนัก

นายกรัฐมนตรีว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ พ.ศ. 2547 ได้กำหนดความหมายของข้าราชการที่มีสิทธิได้รับการจัดสวัสดิการจากส่วนราชการไว้ดังนี้

ข้อ 4 “ข้าราชการ” หมายความว่า

- (1) ข้าราชการพลเรือนตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพลเรือน
- (2) ข้าราชการพลเรือนในมหาวิทยาลัยตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพล

เรือนในมหาวิทยาลัย

- (3) ข้าราชการฝ่ายอัยการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายอัยการ
- (4) ข้าราชการครูตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการครู
- (5) ข้าราชการตำรวจตามกฎหมายว่าด้วยตำรวจแห่งชาติ
- (6) ข้าราชการทหารตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการทหาร

และให้หมายความรวมถึง พนักงานของรัฐ พนักงานราชการและลูกจ้างในส่วนราชการด้วย

เมื่อพิจารณาความหมายของข้าราชการประจำดังกล่าวข้างต้นแล้วทำให้ทราบว่า ลูกจ้างของภาครัฐมีความหมายครอบคลุมข้าราชการในส่วนกลาง ส่วนภูมิภาค ส่วนท้องถิ่น โดยจะถือการรับผลตอบแทนในรูปของเงินเดือนจากงบประมาณของภาครัฐเป็นหลัก สำหรับสวัสดิการของส่วนราชการที่จะมีการจัดหาให้กับข้าราชการมีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ พ.ศ. 2547 กำหนดสวัสดิการเบื้องต้นที่ส่วนราชการอาจจัดให้กับข้าราชการได้

ข้อ 10 ส่วนราชการอาจจัดให้มีสวัสดิการภายในส่วนราชการประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้

- (1) การออมทรัพย์
- (2) การให้กู้เงิน
- (3) การเคหะสงเคราะห์
- (4) การฌาปนกิจสงเคราะห์
- (5) การกีฬาและนันทนาการ
- (6) การให้บริการของร้านค้าสวัสดิการ
- (7) การฝึกวิชาชีพเพื่อเสริมรายได้หรือลดรายจ่ายให้แก่สมาชิก
- (8) การสงเคราะห์ข้าราชการในด้านอื่น ๆ เช่น เงินช่วยค่าอาหาร เงินช่วยค่าเดินทาง

เงินช่วยค่าเครื่องแบบหรือเครื่องแต่งกาย เงินทุนการศึกษา หรือเงินสงเคราะห์ผู้ประสบภัย เป็นต้น

(9)กิจกรรมหรือสวัสดิการภายในส่วนราชการประเภทอื่นตามที่คณะกรรมการสวัสดิการเห็นสมควร

จากสวัสดิการที่ภาครัฐมอบให้กับข้าราชการประจำนอกจากเงินเดือนในกรณีปกติแล้วข้าราชการประจำก็มีสิทธิได้รับประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่ตัวเงินอันถือเป็นประโยชน์จากการจ้างงานตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 และมาตรา 40(1) ที่ข้าราชการประจำจะต้องนำมารวมคำนวณในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในส่วนของข้าราชการการเมืองก็มีสิทธิในการได้รับประโยชน์นอกเหนือจากการได้รับเงินเดือนแล้วในกรณีที่ได้รับประโยชน์อันเนื่องมาจากตำแหน่งหน้าที่เช่นสิทธิในการเดินทางโดยสายการบินโดยไม่มีค่าใช้จ่าย สิทธิในค่าที่พักในการเดินทางไปต่างจังหวัด ประโยชน์เหล่านี้ถือเป็นประโยชน์อันเนื่องมาจากตำแหน่งหน้าที่ของข้าราชการการเมืองที่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรที่ข้าราชการการเมืองต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกัน

กรณีลูกจ้างภาครัฐเมื่อได้รับสวัสดิการก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนของข้าราชการประจำที่ได้รับสวัสดิการก็ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) ในส่วนของข้าราชการการเมืองที่ได้รับสวัสดิการก็ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ทั้งนี้ภายใต้ข้อกำหนดยกเว้นในกฎหมายที่กำหนดไว้

#### 4.2.2 ความสัมพันธ์ของสวัสดิการกับการจ้างงาน

##### 1. ความสัมพันธ์ตามกฎหมายกำหนด

เนื่องจากพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2551 ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม 2551 กำหนดให้สถานประกอบการที่มีลูกจ้างตั้งแต่ 50 คนขึ้นไปต้องจัดให้มีคณะกรรมการสวัสดิการในสถานประกอบการ และคณะกรรมการสวัสดิการนี้มีหน้าที่จัดสวัสดิการให้กับพนักงานโดยทำการหารือร่วมกับนายจ้าง เพื่อกำหนดให้กิจการนั้น ๆ มีการจัดสวัสดิการให้กับพนักงาน ดังนั้นสวัสดิการที่เกิดจากคณะกรรมการสวัสดิการของสถานประกอบการนั้นกำหนดขึ้นจึงเป็นสวัสดิการที่เกิดขึ้นเนื่องจากผลของกฎหมายคุ้มครองแรงงานกำหนด

ความสัมพันธ์ของสวัสดิการกับการจ้างงานที่เกิดขึ้นจึงเป็นความสัมพันธ์ตามกฎหมายกำหนดความเชื่อมโยงกับประมวลรัษฎากรก็ถือได้ว่าสวัสดิการที่เกิดขึ้นจากการหารือของคณะกรรมการสวัสดิการกับนายจ้างเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่จะต้องถือเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี

## 2. ความสัมพันธ์นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนด

เป็นความสัมพันธ์จากข้อตกลงในสัญญาจ้างแรงงานที่จะตกลงกันว่านายจ้างจะจัดสวัสดิการใดบ้างให้กับพนักงานของตนเอง สวัสดิการจะเกิดขึ้นจากการตกลงกันระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง สวัสดิการหรือประโยชน์ที่ได้รับจึงเกิดขึ้นจากความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างนายจ้างและลูกจ้างที่ตกลงกันเองเท่านั้นโดยความสมัครใจของทั้งสองฝ่าย ความผูกพันของสวัสดิการกับข้อตกลงดังกล่าวก็มีผลทางภาษีเช่นเดียวกับกรณีที่เป็นสวัสดิการตามที่กฎหมายกำหนดเนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ทั้งสวัสดิการที่เกิดขึ้นจากที่กฎหมายกำหนดและนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดล้วนแต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยทั้งสองลักษณะนายจ้างและลูกจ้างจะตกลงมีความสัมพันธ์เป็นคู่สัญญาต่อกันแล้ว แต่สวัสดิการที่ลูกจ้างได้รับโดยยังมีได้ตกลงเข้าทำงานให้กับนายจ้างประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับก็คงจะยังไม่ถือเป็นประโยชน์จากการจ้างแรงงานเนื่องจากยังไม่มีข้อตกลงเกี่ยวกับการจ้างงานต่อกันเกิดขึ้นจึงยังไม่ถือเป็นเงินได้จากการจ้างตามมาตรา 40(1) ซึ่งอาจจะถือเป็นเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 40 (8) ซึ่งมีวิธีการคำนวณภาษีที่แตกต่างจาก 40 (1) และไม่มีภาระหน้าที่ในส่วนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ความสัมพันธ์การจ้างงานกับสวัสดิการจะมีความเกี่ยวข้องกับภาระภาษีที่เกิดขึ้นเนื่องจากสวัสดิการที่ได้รับก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ถือเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะต้องใช้ในการคำนวณภาษี และการกำหนดประเภทของเงินได้ที่จะมีผลต่อการคำนวณภาษีในการหักค่าใช้จ่ายที่เงินได้ตามมาตรา 40(1) จะทำการหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท หากเป็นกรณีเงินได้ตามมาตรา 40(8) ก็จะทำการหักค่าใช้จ่ายในจำนวนที่สูงเพิ่มขึ้นได้ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 11 กำหนดดังนั้นการพิจารณาความสัมพันธ์ของสวัสดิการกับการจ้างงานจึงมีความสำคัญต่อการพิจารณาประเภทของเงินได้ที่มีผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้

## 4.3 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เนื่องจากประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดให้สวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับเงินเดือนค่าจ้างที่ได้จากการจ้างแรงงาน การพิจารณาเกี่ยวกับสวัสดิการที่พนักงานได้รับจึงต้องพิจารณาในลักษณะเดียวกับเงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้าง ตามมาตรา 40 (1) โดยสามารถพิจารณาได้ตามลำดับดังนี้

### 4.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผู้อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีคือบุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้ โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ 4 ประเภทคือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

สำหรับบุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลที่มีชีวิตมีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 15 ซึ่งย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย หากบุคคลธรรมดามีเงินได้ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>1</sup> เมื่อพิจารณาเงินได้จากสวัสดิการแล้วพนักงานผู้ที่ได้รับสวัสดิการจากนายจ้างมีฐานะเป็นลูกจ้างที่มีสัญญาจ้างแรงงานต่อกันสวัสดิการจึงถือเป็นเงินได้ ดังนั้นพนักงานผู้รับสวัสดิการจากการจ้างงานจึงเป็นบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีบุคคลธรรมดาที่เป็นข้าราชการประจำและข้าราชการการเมืองก็มีหน้าที่ในการเสียภาษีเช่นเดียวกัน

ผู้ถึงแก่ความตาย ผู้ถึงแก่ความตายซึ่งได้รับเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็เป็นผู้อยู่ในข่าย เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย การถึงแก่ความตายอาจเป็นกรณีถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีคือ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม หรือถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ได้ โดยที่ความตายทำให้สภาพบุคคลสิ้นสุดลงประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือ ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตายแล้วแต่กรณี ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายการแทนผู้ถึงแก่ความตาย (มาตรา 57 ทวิ) ดังนั้นแม้พนักงานจะเป็นผู้ที่ถึงแก่ความตายผู้จัดการมรดกหรือทายาทก็มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้ตายหากได้รับพนักงานได้รับสวัสดิการมาก่อนการเสียชีวิต เนื่องจากกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล จะไม่สามารถตกลงทำสัญญาจ้างแรงงานได้จึงไม่มีสิทธิได้รับสวัสดิการผู้เขียนจึงไม่ขออธิบายความหมายในส่วนนี้

---

<sup>1</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2551.(กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2551), น.10.

### 4.3.2 ฐานภาษี

การพิจารณาว่าบุคคลใดมีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่สิ่งที่จะต้องทำการพิจารณาอันดับแรกคือบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินหรือไม่และแหล่งของเงินได้พึงประเมินนั้น มีที่มาจากแหล่งภายในประเทศหรือภายนอกประเทศและเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นหรือไม่ ดังนั้นการพิจารณาความหมายของเงินได้พึงประเมินจึงมีความสำคัญเป็นเบื้องต้นในการพิจารณาเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

เนื่องจากฐานภาษีคือส่วนที่จะนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีโดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากำหนดให้ฐานภาษีคือเงินได้พึงประเมินเป็นฐานในการคำนวณภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากำหนดให้บุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีปัญหาหาว่าเงินได้พึงประเมินจะมีความหมายเป็นเช่นไร และกรณีสวัสดิการที่พนักงานได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่อย่างไรโดยเมื่อพิจารณาความหมายของเงินได้พึงประเมินมาตรา 39 ประมวลรัษฎากรกำหนดเงินได้พึงประเมินไว้ได้แก่<sup>2</sup>

- (ก) เงินสดหรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินเช่น ตั๋วเงิน เช็ค
- (ข) ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินเช่น ค่าเช่า
- (ค) ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินเช่น ลูกจ้างได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า
- (ง) เงินค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินหรือบุคคลอื่นออกแทนให้ไม่ว่าทอดใดๆ
- (จ) เกรดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

สำหรับสวัสดิการที่พนักงานได้รับจะมีความหมายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ได้เมื่อมีการจัดสวัสดิการให้กับพนักงานในลักษณะของเงินสด ทรัพย์สินทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ประโยชน์อย่างอื่นที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกแทนให้ ซึ่งจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของประมวลรัษฎากร ในส่วนของทรัพย์สินและประโยชน์ที่ได้รับจะต้องมีการคำนวณมูลค่าด้วยการตีราคาทรัพย์สินให้เป็นเงินตามมาตรา 9 ทวิ ในวันที่ได้สวัสดิการนั้นมาก่อนการคำนวณภาษี

<sup>2</sup>ไพจิตร โจรนวนานิช. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร 2549, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2549), น. 1-016.

สวัสดิการที่เป็นเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่ได้รับ และภาษีที่ผู้อื่นออกให้ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาในปีภาษีและให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีนั้น หากเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องในภายหน้า ยังถือไม่ได้ว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งการคำนวณภาษีจะต้องใช้เกณฑ์เงินสดในการคำนวณภาษีเพื่อยื่นรายการเสียภาษี<sup>3</sup>

เมื่อทราบว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินแล้วต้องทำการพิจารณาต่อไปว่าเป็นเงินได้จากที่ใด เนื่องจากกฎหมายกำหนดแหล่งเงินได้ว่าผู้มีกรณีเงินได้จากแหล่งใดบ้างที่จะต้องเสียภาษี โดยการกำหนดของประมวลรัษฎากรตามมาตรา 41 กำหนดแหล่งเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีไว้สองกรณี

#### 1. กรณีแหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทย

ผู้มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นในไทย ไม่ว่าจะเป็นผู้อยู่ในเมืองไทยหรือไม่และไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้จ่ายในหรือนอกประเทศ ผู้มีเงินได้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เมื่อเงินได้เกิดขึ้นหรือเป็นผลต่อเนื่องมาจากกรณีใดต่อไปนี้

1. หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือ
2. กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ
3. กิจการของนายจ้างในประเทศไทย
4. ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาดังกล่าวข้างต้นถือว่าประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีโดยหลักแหล่งเงินได้มีหลักว่า เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น<sup>4</sup> เมื่อพิจารณาจากเงินได้ประเภทสวัสดิการพนักงานหากเป็นสวัสดิการที่มีการมอบในประเทศเนื่องจากหน้าที่งานทำในประเทศไทยหรือกรณีเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศ ย่อมถือได้ว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในไทย ที่พนักงานจะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### 2. กรณีแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย

กรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่มีเงินได้นอกประเทศ ผู้ที่มีเงินได้ก็ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยก็ต่อเมื่อเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือเป็นผลสืบเนื่องจาก

1. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีรวมระยะเวลาถึง 180 วัน และ

<sup>3</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, *อ้างแล้ว*. *เชิงอรรถที่* 2.น.1-016

<sup>4</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 3

2. มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากมีหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และ

3. นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยนำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกับปีภาษีที่มีเงินได้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ที่อยู่อาศัยเป็นเวลาจำนวนหนึ่ง จึงจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่และพนักงานที่ได้รับสวัสดิการในต่างประเทศจะถือเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเมื่ออาศัยอยู่ในเมืองไทยรวมระยะเวลาถึง 180 วัน และถือว่าเป็นเงินได้จากพนักงานที่ทำในต่างประเทศ หากพนักงานนำสวัสดิการที่ได้รับเข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกับปีภาษีที่มีเงินได้ พนักงานผู้นั้นก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อทราบว่าสวัสดิการเป็นเงินได้พึงประเมินและมีแหล่งเงินได้ที่ใดที่จะต้องทำการเสียภาษีแล้ว สิ่งที่จะต้องทราบต่อไปคือประเภทของเงินได้ว่าสวัสดิการที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทใด เมื่อได้ทราบว่าเป็นเงินได้ประเภทใดแล้วก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีและกำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการต่าง ๆ เช่น การคำนวณหักค่าใช้จ่าย การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อกำหนดแบบแสดงรายการที่ยื่นภาษี เป็นต้น

ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 กำหนดประเภทเงินได้ไว้ 8 ประเภทด้วยกันในส่วนของสวัสดิการพนักงานนั้นถือเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากจ้างแรงงานเนื่องจากเป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้กับพนักงาน<sup>5</sup> ทั้งทรัพย์สินและประโยชน์เพิ่มต่าง ๆ ที่นายจ้างให้แก่พนักงานเนื่องด้วยการจ้างแรงงานด้วย ดังนั้นสวัสดิการที่พนักงานได้รับมาจากนายจ้างจึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้และถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ที่จะต้องทำการคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไปโดยพนักงานมีหน้าที่ในการคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีให้กับกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กำหนด ตามประมวลรัษฎากรของไทยจึงเป็นการกำหนดให้พนักงานผู้มีเงินได้นำเงินได้จากสวัสดิการไปรวมกับเงินเดือนและค่าจ้างอื่นเพื่อทำการคำนวณภาษีต่อไป

---

<sup>5</sup> มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด  
(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

เมื่อพิจารณาความหมายเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรแล้วในส่วนของ สวัสดิการที่พนักงานได้รับจะมีความหมายเป็นเงินได้พึงประเมินก็ต่อเมื่อสวัสดิการที่ได้รับเป็นเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ ที่จะต้องสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ หากไม่สามารถคำนวณได้เป็นเงินก็ไม่ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เช่น กรณีที่ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่มีคุณค่าทางจิตใจ ซึ่ง ไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ก็ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน<sup>6</sup> และสวัสดิการค่าภาษีอากรที่ผู้เป็น นายจ้างออกให้ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานที่ต้องทำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นกรณีที่พนักงานได้รับสวัสดิการมาก็ถือว่าสวัสดิการเป็นเงินได้พึงประเมินที่เป็นฐานภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาที่ผู้มีเงินได้ต้องนำมาคำนวณภาษีเพื่อทำการเสียภาษีต่อไป

เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดเงินได้แต่ละประเภทให้สามารถคำนวณหัก ค่าใช้จ่ายได้ไม่เหมือนกัน ประการต่อมาจึงต้องพิจารณาประเภทของเงินได้ว่าสวัสดิการจัดอยู่ใน เงินได้ประเภทใด เงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 8 ประเภทตามลักษณะของการได้เงินมา เช่น จากกรจ้างแรงงาน จากทุน จากกำไรธุรกิจ ในการ คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายกำหนดเงินได้ออกเป็นประเภทต่าง ๆ เพื่อกำหนดให้ เงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายออกก่อนได้ในจำนวนที่แตกต่างกันและเงินได้บาง ประเภทยังไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ สำหรับการศึกษานี้ครั้งนี้เกี่ยวเนื่องกับสวัสดิการพนักงาน ซึ่งจะถือว่าเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ดังนั้นการอธิบายใน หัวข้อนี้จึงขออธิบายเพียงเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ได้แก่เงินได้จากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็น
  1. เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ
  2. เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง
  3. เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
  4. เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ
  5. เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

---

<sup>6</sup>พัทธพร สุวรรณอำพรชัย, "ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร : กรณีประโยชน์อันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน"(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น. 28

เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับเป็นกรณีนอกเหนือจากเงินเดือน ค่าจ้าง ดังนั้นสวัสดิการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดซึ่งมีเพียงกรณีตาม (2) ถึง (5) เท่านั้น ที่ถือได้ว่าเป็นสวัสดิการที่กฎหมายมีการกำหนดไว้

เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เป็นกรณีที่นายจ้างไม่สามารถจัดที่พักให้กับพนักงานได้จึงต้องมอบเป็นค่าเช่าบ้านให้กับพนักงานเป็นการตอบแทนสำหรับมูลค่าที่พนักงานได้รับจึงมีมูลค่าเท่ากับจำนวนที่นายจ้างมอบเป็นค่าเช่าบ้านให้กับพนักงาน

เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เป็นกรณีที่นายจ้างจัดที่พักให้กับพนักงานโดยที่ไม่มีการคิดค่าเช่าแต่อย่างใดเป็นกรณีที่นายจ้างให้พนักงานอยู่บ้านนายจ้างโดยที่ไม่มีการคิดมูลค่าค่าเช่าแต่อย่างใด สำหรับวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่พนักงานได้อยู่บ้านนายจ้างนั้นได้มีคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าไว้

เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระเป็นกรณีนายจ้างได้ทำการชำระหนี้แทนลูกจ้างโดยลูกจ้างไม่ต้องชำระหนี้แต่อย่างใด

เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดในลักษณะกว้าง ๆ ที่ให้หมายถึงกรณีทั่ว ๆ ไม่ว่าจะเป็นเงินทรัพย์สินประโยชน์ใดเนื่องจากการจ้างแรงงาน

#### 4.3.3 การกำหนดอัตราภาษี

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดอัตราภาษีในลักษณะอัตราก้าวหน้าซึ่งจะมีอัตราที่สูงขึ้นเมื่อเงินได้เพิ่มสูงขึ้น สำหรับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีดังนี้

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี	ภาษีแต่ละขั้นเงินได้	ภาษีสะสม
1 – 150,000	150,000	ยกเว้น		
150,001 – 500,000	350,000	10	35,000	35,000
500,001 – 1,000,000	500,000	20	100,000	135,000
1,000,001 – 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,035,000
4,000,000 ขึ้นไป		37		

เมื่อพนักงานทำการคำนวณภาษีหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนแล้วมีเงินได้สุทธิเท่าใดก็นำมาคำนวณกับอัตราภาษีตามที่กำหนดก็จะทำให้ทราบภาระภาษีที่จะต้องชำระ

#### 4.3.4 การคำนวณภาษี

เมื่อพนักงานได้รับสวัสดิการมาซึ่งถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) สวัสดิการที่ได้รับจะต้องทำการคำนวณตีราคาเพื่อหามูลค่าของสวัสดิการแล้วนำมารวมกับเงินเดือนค่าจ้างเพื่อทำการคำนวณภาษี เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานตาม ม. 40 (1) ของประมวลรัษฎากร การคำนวณภาษีจึงต้องคำนวณตามที่กฎหมายกำหนดโดยนำเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดแล้วหักด้วยค่าลดหย่อนต่าง ๆ ได้ยอดคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิ เมื่อนำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ต่อไป ก่อนการเริ่มต้นคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องทราบว่าฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีจำนวนเท่าใดก่อน สำหรับฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือเงินได้สุทธิซึ่งหมายถึง จำนวนเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี สามารถคำนวณได้โดยนำเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่าย แล้วจึงหักด้วยค่าลดหย่อน

##### 1. การหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่าย คือ รายจ่ายที่ต้องใช้จ่าย หรือถือว่าได้จ่ายไปตามความจำเป็นและสมควรเพื่อหารายได้ของผู้มีเงินได้หรือกิจการของผู้มีเงินได้ สำหรับเงินได้จากสวัสดิการพนักงานตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียวโดยการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กฎหมายจะกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่จะหักออกจากเงินได้พึงประเมินไว้เป็นจำนวนแน่นอนตายตัว คิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท เช่น ร้อยละ 40, 70, 80 เป็นต้น เงินได้จากสวัสดิการพนักงานซึ่งถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาทตามมาตรา 42 ทวิวรรคหนึ่ง

<sup>7</sup>ไพจิตร โรจนวานิช, อ่างแล้ว. *เชิงอรรถที่ 2*. น. 1-119

## 2. การหักค่าลดหย่อน

เงินได้พึงประเมินเมื่อทำการหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษีกฎหมายกำหนดให้สามารถหักค่าลดหย่อนได้อีกตามมาตรา 47 ก่อนนำเงินได้ที่เหลือไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ค่าลดหย่อนคือ จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละบุคคล<sup>81</sup> สำหรับค่าลดหย่อนที่กฎหมายกำหนดก็จะมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมตามนโยบายของรัฐบาลเช่น การลดหย่อนส่วนบุคคล การหักลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต การหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อบ้านอยู่อาศัย การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา เป็นต้น ซึ่งนโยบายของรัฐบาลก็จะมีการเพิ่มจำนวนของค่าลดหย่อนให้เพิ่มขึ้นได้หากภาครัฐต้องการลดภาระภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษี

หลังจากที่นำเงินได้พึงประเมินทำการหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนแล้ว ก็จะทำให้ได้จำนวนเงินได้สุทธิซึ่งเงินได้สุทธิก็คือฐานภาษีที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แล้วก็จะทำให้ทราบถึงจำนวนที่จะต้องภาษีที่ต้องเสียภาษี

## 4.4 สวัสดิการที่กำหนดตามกฎหมายภาษีของไทย

เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับจากนายจ้างคงถือเป็นเงินได้พึงประเมินอย่างหนึ่งที่เมื่อพนักงานได้รับไปจะต้องทำการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่จะมีสวัสดิการใดบ้างที่กฎหมายภาษีของไทยกำหนดไว้ในกฎหมายเพื่อให้พนักงานผู้ได้รับสวัสดิการนำมาคำนวณภาษีหรือกรณีสวัสดิการใดที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีในหัวข้อนี้จะอธิบายเกี่ยวกับสวัสดิการที่ได้มีการกำหนดไว้ในรูปแบบที่แตกต่างกันไป

### 4.4.1 สวัสดิการที่กำหนดตามประมวลรัษฎากร

เนื่องจากสวัสดิการถือเป็นเงินได้พึงประเมินอย่างหนึ่งการพิจารณาเกี่ยวกับสวัสดิการจึงต้องเริ่มต้นทำการพิจารณาจากความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรกำหนด โดยความหมายของเงินได้พึงประเมินมาตรา 39 ประมวลรัษฎากร กำหนดความหมายไว้ดังนี้

<sup>81</sup>ไพจิตร โจรจนวานิช, อ่างแล้ว. *เชิงอรรถที่* 2.น.1-147.

1. เงิน
2. ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
3. ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกให้
5. เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

ความหมายของเงินในที่นี้หมายถึงเงินตราในส่วนที่จะเกี่ยวข้องกับสวัสดิการพนักงาน ได้นั้นก็จะเป็นกรณีที่เมื่อนายจ้างมอบสวัสดิการให้กับพนักงานในรูปแบบที่เป็นเงินตรา เช่น การมอบค่ารักษาพยาบาลให้กับพนักงานที่เข้ารับรักษาในโรงพยาบาล หรือการมอบเงินให้เป็นรางวัลในการที่พนักงานชนะการประกวดแข่งขันใด ๆ กรณีที่พนักงานได้รับดังกล่าวก็ถือเป็นสวัสดิการที่พนักงานได้รับอันจะถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของมาตรา 39

สำหรับทรัพย์สินที่จะถือเป็นสวัสดิการตามความหมายของเงินได้พึงประเมินจะเกิดขึ้นเมื่อนายจ้างมอบทรัพย์สินทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างให้กับพนักงานเช่น การมอบรถยนต์ โทรศัพท์มือถือ ให้กับพนักงานได้ใช้ประโยชน์โดยที่ทรัพย์สินนี้จะเป็นทั้งกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นให้กับพนักงานหรือกรณีที่ยังไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้กับพนักงาน ทรัพย์สินที่พนักงานได้รับก็ถือว่ามี ความหมายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 เช่นกัน

กรณีประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เป็นกรณีที่นายจ้างมอบสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งให้กับพนักงานที่พนักงานสามารถใช้ประโยชน์นั้นเพื่อเอื้ออำนวยความสะดวกให้กับชีวิตพนักงานเช่น การได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า การได้รับประทานอาหารฟรีจากนายจ้าง เป็นกรณีที่พนักงานได้รับประโยชน์โดยไม่มีค่าใช้จ่ายใด ๆ เกิดขึ้น ประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรคงถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีสวัสดิการของพนักงานในรูปของประโยชน์ที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของมาตรา 39

กรณีเงินค่าภาษีอากรที่ผู้อื่นออกให้ เงินได้ลักษณะที่จะถือเป็นสวัสดิการของพนักงาน เมื่อนายจ้างเป็นผู้จ่ายเงินค่าภาษีให้กับพนักงานโดยที่พนักงานไม่มีภาระค่าภาษีที่พนักงานจะต้องเป็นผู้เสียภาษี ด้วยนายจ้างจะเป็นผู้รับภาระภาษีไว้แทนพนักงาน กรณีดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานตามมาตรา 39 ที่จะต้องทำการคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

ทั้งสี่กรณียังกล่าวข้างต้นหากนายจ้างเป็นผู้มอบหรือจัดการดำเนินการให้กับพนักงาน อันจะเป็นลักษณะของสวัสดิการที่นายจ้างมอบให้กับพนักงานก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ที่พนักงานจะต้องนำมารวมคำนวณกับเงินเดือนค่าจ้าง เพื่อทำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ดังนั้นสวัสดิการที่พนักงานได้รับอาจจะอยู่ในลักษณะของเงินสด ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่ได้รับ เงินค่า  
ภาษีอากร หากสวัสดิการมีลักษณะดังกล่าวข้างต้นแล้วก็ถือได้ว่าพนักงานผู้รับสวัสดิการเป็นผู้มี  
เงินได้พึงประเมิน

เมื่อพิจารณาความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ทำให้ทราบแล้วว่า สวัสดิการลักษณะ  
ใดบ้างที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งเมื่อทราบแล้วว่าสวัสดิการเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมา  
คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และจะต้องทราบว่าสวัสดิการที่ได้รับนั้นจัดอยู่ในเงินได้พึง  
ประเมินประเภทใด เพื่อให้การคำนวณภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องเนื่องจากเงินได้แต่ละประเภท  
สามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน เช่น กรณีของเงินได้ตามมาตรา 40 (1)(2) จะสามารถหัก  
ค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้

ประเภทของเงินได้พึงประเมินนั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 40 กำหนดไว้ทั้งหมด 8  
ประเภทโดยสวัสดิการพนักงาน ถูกกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยกำหนด  
ประเภทของสวัสดิการพนักงานไว้ดังนี้

1. ค่าเช่าบ้าน
2. เงินได้ที่คำนวณได้จากการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า
3. เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ
4. เงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน

เห็นได้ว่าสวัสดิการดังกล่าวข้างต้นเป็นกรณีที่กำหนดไว้อย่างชัดเจนสำหรับ เงินค่า  
เช่าบ้าน เงินได้ที่คำนวณได้จากการอยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าและเงินได้ที่นายจ้างชำระหนี้  
ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ สวัสดิการดังกล่าวเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้อย่าง  
ชัดเจนเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 แต่มาตรา 40(1) ก็กำหนดไว้สำหรับสวัสดิการอื่น ๆ ที่มีการมอบ  
ให้กับพนักงานในลักษณะของเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน อันเป็นการ  
กำหนดในลักษณะอย่างกว้างซึ่งสวัสดิการใด ๆ ที่ไม่เข้าลักษณะที่ชัดเจนก็จะถือเป็นเงินได้ใน  
ลักษณะอย่างกว้าง

สำหรับประมวลรัษฎากรได้กำหนดเกี่ยวกับสวัสดิการไว้เป็นเบื้องต้นแล้วที่พนักงานผู้  
ได้รับกรณีต่าง ๆ ข้างต้นจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ประมวล  
รัษฎากรก็มีการกำหนดสวัสดิการในบางประเภทที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณในการ  
เสียภาษีแต่อย่างใดโดยกำหนดไว้ในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้<sup>9</sup>

<sup>9</sup>ไพจิตร โจนวานิช, *อ้างแล้ว*. *เชิงอรรถที่ 2*. น.1-059

1. ค่าเบี้ยเลี้ยง หรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรือผู้รับทำงานให้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น (มาตรา 42(1)) เมื่อลูกจ้างได้รับค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะก็ถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น สำหรับการพิจารณาลักษณะค่าเบี้ยเลี้ยงนั้นสามารถพิจารณาได้ดังนี้

(ก) ค่าเบี้ยเลี้ยง

คำว่า “เบี้ยเลี้ยง” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน หมายถึง เงินที่จ่ายให้เป็นค่าอาหารประจำวันในกรณีที่ออกทำงานนอกสถานที่ตั้งประจำ ค่าเบี้ยเลี้ยงจึงหมายถึงเฉพาะค่าอาหารประจำวันเท่านั้น

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ทำงานประจำวันนอกสำนักงานที่ตั้งประจำอยู่เป็นปกติ และได้รับเงินค่าเบี้ยเลี้ยงเพิ่มขึ้นจากค่าตอบแทนประจำเงินค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีแต่อย่างใด เช่น พนักงานขับรถยนต์ได้รับเบี้ยเลี้ยงประจำวัน พนักงานขายออกทำงานต่างจังหวัดเป็นประจำ ได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงประจำวัน เป็นต้น ค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีเนื่องจากไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการทำงานนอกสถานที่ตั้งประจำแต่อย่างใดไปปฏิบัติงานชั่วคราวนอกที่ตั้งสำนักงานประจำ โดยเงินค่าเบี้ยเลี้ยง ดังกล่าวจะต้องเป็นการไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น จึงได้รับยกเว้นภาษี

การพิสูจน์รายจ่ายค่าเบี้ยเลี้ยงว่ากรณีใดจะเป็นการจ่ายค่าเบี้ยเลี้ยงไปโดยสุจริตตามความจำเป็นนั้น สามารถพิสูจน์ได้โดยจะต้องมีหลักฐานการจ่ายเงิน เช่น ใบเสร็จรับเงินที่ได้จ่ายค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวทั่วไป หากไม่มีหลักฐานการจ่ายเงินดังกล่าวมาพิสูจน์จะไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นภาษี อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติในการกำหนดจำนวนเงินค่าเบี้ยเลี้ยงที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.59/2538 ๔ ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2538 ดังนี้

ข้อ 1. ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ลูกจ้างหรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ได้รับเนื่องจากการเดินทางปฏิบัติงานตามหน้าที่ในประเทศหรือต่างประเทศเป็นครั้งคราว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเข้าลักษณะดังนี้

(1) ต้องเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราไม่เกินอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ราชการตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ แล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะการเหมา

จ่าย ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์

(3) ในกรณีบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงตาม (2) และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตรา ตาม (2)

ข้อ 2. การเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ตามข้อ 1 ต้องมีหลักฐานการได้รับอนุมัติให้เดินทางไปปฏิบัติงานนอกสำนักงานหรือนอกสถานที่จากนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้ โดยต้องระบุลักษณะงานที่ทำ และระยะเวลาในการปฏิบัติงานตามหน้าที่แล้วแต่กรณีด้วย

ข้อ 3. บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ข้อ 4. คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2539 เป็นต้นไป

สำหรับอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ทางราชการจ่ายให้แก่ข้าราชการในปัจจุบันมีระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกจ่ายเบี้ยเลี้ยงเดินทาง และค่าเช่าที่พักในการเดินทางไปราชการ (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2544 กำหนดอัตราเบี้ยเลี้ยงดังนี้

(1) อัตราเบี้ยเลี้ยงเดินทางในประเทศอัตราสูงสุดเหมาจ่ายเป็นจำนวน 240 บาทต่อวัน สำหรับการเดินทางไปราชการนอกจังหวัดพื้นที่ที่ตั้งสำนักงานซึ่งปฏิบัติราชการเป็นปกติ หรือการเดินทางไปราชการจากอำเภอหนึ่งไปปฏิบัติราชการในอำเภอเมืองในจังหวัดเดียวกัน

(2) อัตราเบี้ยเลี้ยงเดินทางในประเทศอัตราสูงสุดเหมาจ่ายเป็นจำนวน 144 บาทต่อวัน สำหรับการเดินทางไปราชการในท้องที่อื่นนอกจากที่กำหนดใน (1) หรือการเดินทางไปราชการในเขตกรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นที่ตั้งสำนักงานซึ่งปฏิบัติราชการปกติ

(3) อัตราค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางในต่างประเทศในอัตราสูงสุดเหมาจ่ายเป็นจำนวน 3,100 บาทต่อวัน

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ซึ่งได้รับเบี้ยเลี้ยงประสงค์จะได้รับยกเว้นภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.59/2538ฯ ดังกล่าว ไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์ แต่ถ้าหากประสงค์จะได้รับยกเว้นภาษีตามหลักฐานการจ่ายเงินแม้จะเกินอัตราที่กำหนดไว้ดังกล่าว ก็มีสิทธิกระทำได้โดยแสดงหลักฐานการจ่ายเงิน อย่างไรก็ตามหากหลักฐานการจ่ายเงินที่นำมาพิสูจน์

มีจำนวนต่ำกว่าอัตราที่กำหนดไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ก็ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่ากับอัตราที่กำหนดไว้

(ข) ค่าพาหนะ

เงินค่าพาหนะที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นลูกจ้าง ผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรือผู้รับทำงาน ให้ได้รับจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต่อเมื่อเป็นการจ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ซึ่งหมายถึงจะต้องมีหลักฐานพิสูจน์การจ่าย เช่น ตั๋วโดยสาร หรือใบเสร็จรับเงินค่าโดยสารรวมทั้งรายงานการไปปฏิบัติงานให้แก่นายจ้าง ถ้าหากจ่ายค่าพาหนะให้แก่ลูกจ้างเป็นการเหมาเป็นรายเดือน จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

(ค) ค่าน้ำมันรถที่ลูกจ้างนำรถยนต์ส่วนตัวมาปฏิบัติงานให้แก่นายจ้าง

กรมสรรพากรมีแนวทางปฏิบัติว่า ค่าน้ำมันที่บริษัทได้จ่ายให้ลูกจ้างที่มีรถยนต์ส่วนตัวนำมาใช้ปฏิบัติงานในหน้าที่ค่าน้ำมันรถเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราที่ทางราชการจ่ายให้กับข้าราชการตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการถือว่าเป็นค่าพาหนะที่ลูกจ้างได้จ่ายไปโดยสุจริตฯ ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 10146/2539 โจทย์จ่ายค่าพาหนะให้แก่พนักงานของโจทก์ที่นำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในกิจการของโจทก์มีลักษณะเป็นการเหมาจ่ายแก่พนักงานทุกคนในอัตราเดียวกันโดยมิได้คำนึงว่าจะได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นหรือไม่ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นค่าพาหนะที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(1) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กำหนดให้เงินชดเชยค่าพาหนะเหมาจ่ายเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกิโลเมตรละ 90 สตางค์ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ โดยนำมาตรา 42(2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ.2526 และระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการใช้จ่ายพาหนะส่วนตัวเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 มาใช้บังคับโดยอนุโลมจึงชอบแล้ว

ตามคำพิพากษาของศาลฎีกาแสดงชัดเจนว่าการนำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้และนายจ้างจ่ายเป็นค่าพาหนะให้ถือเป็นเงินได้ไม่ได้รับการยกเว้นโดยผลแล้วการที่กรมสรรพากรกำหนดให้ยกเว้นเงินชดเชยค่าพาหนะที่ลูกจ้างนำพาหนะของตนเองมาปฏิบัติงานให้แก่นายจ้างตามอัตราที่

ทางราชการจ่ายให้แก่ข้าราชการตามระเบียบของทางราชการกำหนดไม่เกิน 90 กิโลเมตร

ข้อสังเกตกรณีนายจ้างให้ลูกจ้างไปปฏิบัติงานนอกสำนักงานเป็นการชั่วคราว นอกจากจะได้รับค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะ ซึ่งยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วยังอาจมีค่าที่พักให้แก่พนักงาน สำหรับค่าที่พักที่มีหลักฐานการจ่ายเงิน เช่น ใบเสร็จรับเงินของโรงแรม และพนักงานได้นำมาเป็นหลักฐานประกอบรายงานการปฏิบัติงานของตนย่อมถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติงานให้แก่นายจ้างและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับกิจการของนายจ้างไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง (มาตรา 42(2))

การยกเว้นตามข้อนี้เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ข้าราชการและลูกจ้างทางราชการ ในกรณีที่ได้รับเงินค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางจากหน่วยงานของรัฐตามอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง ปัจจุบันได้แก่พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ. ศ. 2526 ประกอบกับระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2550 กำหนดเงินชดเชยในการใช้พาหนะส่วนตัวในการเดินทางไปราชการสำหรับรถยนต์ส่วนบุคคลกิโลเมตรละ 4 บาท รถจักรยานยนต์ส่วนบุคคลกิโลเมตรละ 2 บาท

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมด โดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานในครั้งแรกหรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้ มิให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิม และในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวันนับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง (มาตรา 42(3))

การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างกรณีได้รับค่าเดินทางที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างในการเดินทางเข้ารับงานครั้งแรกและในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว มีเงื่อนไขสำคัญเกี่ยวกับระยะเวลาของการเข้ารับงานและการเลิกจ้างกับนายจ้างคนเดิมจะต้องมีระยะเวลาห่างกันเกินกว่า 365 วัน จึงจะได้รับยกเว้นภาษี แต่ถ้าเป็นนายจ้างคนละคน กำหนดเวลาดังกล่าวไม่เป็นข้อจำกัดแต่อย่างใด

เงินค่าเดินทางที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณภาษีเงินได้ดังกล่าว หมายความว่ารวมถึง ค่าเดินทางที่นายจ้างจ่ายให้แก่ คู่สมรส บุพการี ผู้สืบสันดาน

ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ค่าขนย้ายเท่าที่จำเป็นในการเดินทาง ค่าภาษีอากร หรือค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่เกี่ยวกับการเดินทางโดยตรง

นอกจากการกำหนดสวัสดิการที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีบุคคลธรรมดาแล้วตามประมวลรัษฎากร ในปัจจุบันมีกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ได้กำหนดยกเว้นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีโดยสวัสดิการที่ได้รับการยกเว้นสามารถพิจารณาได้ดังนี้

#### 1. สวัสดิการภาคราชการ

สวัสดิการลักษณะนี้จะเป็นกรณีที่หน่วยงานราชการเป็นผู้มอบให้กับข้าราชการในหน่วยงานสังกัดเมื่อข้าราชการได้รับมอบสวัสดิการมา ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ได้กำหนดยกเว้นไว้ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้สวัสดิการที่กำหนดไว้ได้แก่

1. เงินค่าเช่าบ้าน
2. เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
3. เงินจ่ายการศึกษาบุตร
4. เงินช่วยเหลือบุตร
5. เงินค่าเบี้ยกันดาร
6. เงินยั้งชีพ
7. เงินค่าอาหารทำการนอกเวลา

โดยกระทรวงการคลังออกระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจ่ายเงินค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลาราชการ พ.ศ. 2536 ได้เรียกชื่อ “เงินค่าอาหารทำการนอกเวลา” เป็น “เงินค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลา” ซึ่งเป็นข้อความที่ไม่ตรงกับกฎกระทรวงฉบับที่ 126 แต่เนื่องจาก “เงินค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลา” เป็นเงินที่มีลักษณะการจ่ายเหมือนค่าอาหารทำการนอกเวลา เงินค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลา จึงเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126

สวัสดิการที่ภาครัฐมอบให้กับข้าราชการในสังกัดหน่วยงานของตน ดังกล่าวข้างต้นถือเป็นเงินได้ของข้าราชการแต่ก็ได้รับการยกเว้นที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีข้อสังเกตว่าสวัสดิการส่วนใหญ่จะอยู่ในลักษณะของเงินตรา มีเพียงการอยู่บ้านที่ได้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเท่านั้นที่ข้าราชการไม่ได้รับเป็นประโยชน์ในลักษณะเงินตรา และมีกรณีที่ได้รับประโยชน์เป็นบุคคลภายนอกได้แก่ บุตรของข้าราชการนั้น เป็นผู้ได้รับประโยชน์ร่วมด้วยกับผู้รับสวัสดิการ

## 2. สวัสดิการภาครัฐวิสาหกิจ

สวัสดิการที่เกิดขึ้นเป็นสวัสดิการที่ผู้มอบสวัสดิการเป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจที่ไม่ได้มีลักษณะเป็นหน่วยงานราชการและต้องมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่หน่วยงานรัฐวิสาหกิจจะประกอบด้วยผู้ถือหุ้นที่เป็นหน่วยงานของรัฐเกินกึ่งหนึ่งซึ่งจะเป็นกระทรวงการคลังเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ก็เป็นได้ ตัวอย่างเช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นต้น พนักงานของรัฐวิสาหกิจที่ได้รับสวัสดิการจากรัฐวิสาหกิจที่สังกัดก็ถือว่าเป็นผู้มีเงินได้เกิดขึ้นที่จะต้องมีการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่กฎกระทรวงฉบับที่ 126 ก็กำหนดสวัสดิการที่ถือเป็นเงินได้ แต่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีไว้ดังนี้

- 1.เงินค่าเช่าบ้าน
- 2.เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่รัฐวิสาหกิจให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า
- 3.เงินช่วยการศึกษาบุตร
- 4.เงินช่วยเหลือบุตร
- 5.เงินค่าเบี้ยกันดาร
- 6.เงินยืมชีพที่ได้รับในอัตราเดียวกับที่ทางราชการให้แก่ข้าราชการ

เป็นกรณีเช่นเดียวกับสวัสดิการของภาครัฐวิสาหกิจที่มีผู้ที่ได้รับประโยชน์เป็นบุคคลภายนอกคือบุตรพนักงานรัฐวิสาหกิจ และส่วนใหญ่ของสวัสดิการที่ได้รับยกเว้นยังเป็นสวัสดิการในรูปของเงินตรา เป็นส่วนใหญ่มีเพียงการได้อยู่บ้านโดยไม่ต้องเสียค่าเช่าเท่านั้นที่เป็นเพียงสิทธิของการได้อยู่บ้านเท่านั้น ซึ่งสวัสดิการอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้นแล้วคงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พนักงานรัฐวิสาหกิจต้องคำนวณเพื่อทำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

## 3. สวัสดิการภาคเอกชน

สำหรับกรณีที่ภาคเอกชนมอบสวัสดิการให้กับพนักงานของตนเองนั้นสวัสดิการที่พนักงานได้รับมากก็ถือเป็นเงินได้พึงได้ที่จะต้องทำการคำนวณเพื่อเสียภาษีแต่สวัสดิการที่กฎกระทรวงฉบับที่ 126 กำหนดให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีได้แก่

- 1.เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาลที่ทำการรักษาในประเทศโดยค่านายจ้างนั้นให้รวมถึงบุคคลภายนอกที่สัมพันธ์กับลูกจ้างได้แก่ สามี ภริยา บุพการี ผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง และที่ทำ

การรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่เป็นครั้งคราว แต่ไม่หมายความถึง การรักษาพยาบาลในต่างประเทศด้วย

2.เงินได้ที่คำนวณได้จากมูลค่าของเครื่องแบบที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง โดยไม่เกิน จำนวนสองชุดต่อปีและเสื้อนอกไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี ซึ่งเครื่องแบบ หมายถึง เครื่องแต่งกายรวมทั้ง สิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่กำหนดให้แต่งปฏิบัติงาน เสื้อนอกหมายถึง ชุดไทยพระราชทาน และ เสื้อนิยมนำใช้ในการแต่งกายไปงานสำคัญ ๆ

3.เงินได้ที่นายจ้างจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยให้กับบริษัทประกันชีวิตหรือบริษัทประกัน วิทยาศาสตร์ที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักร สำหรับกรรมวิธีแบบกลุ่ม ที่มีกำหนดเวลาไม่เกินหนึ่ง ปีเฉพาะส่วนที่คุ้มครองค่ารักษาพยาบาลสำหรับลูกจ้าง ที่ทำการรักษาพยาบาลในประเทศไทย และการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว รวมถึง สามี ภรรยา บุพการี ผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง แต่ไม่หมาย รวมถึงการรักษาพยาบาลในต่างประเทศ

ลักษณะของสวัสดิการภาคเอกชนจะมีลักษณะของเงินตราและสิ่งของที่อยู่ใน ลักษณะของเครื่องแบบพนักงาน ส่วนของเงินตราก็คงจะเป็นค่ารักษาพยาบาลนายจ้างมอบให้ หรือจ่ายแทนพนักงานที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ หากเป็นสวัสดิการอื่น ๆ ก็จะไม่ได้รับการยกเว้นแต่อย่างใด สวัสดิการของภาคเอกชนที่ได้รับการยกเว้นให้หมายถึง สวัสดิการที่ผู้รับประโยชน์เป็นบุคคลภายนอก เช่น สามี ภรรยา บุพการี ผู้สืบสันดาน ซึ่งเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับพนักงาน แตกต่างจากสวัสดิการของภาครัฐราชการและรัฐวิสาหกิจ ที่มีเพียงบุตร เท่านั้นที่เป็นบุคคลภายนอกผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสวัสดิการที่ได้รับ

สวัสดิการที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 โดยแบ่งตามลักษณะของผู้ มอบสวัสดิการให้กับผู้รับสวัสดิการ ก็มีสวัสดิการในลักษณะของเงินตรา สิ่งของ บางประเภท เท่านั้นที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีแต่ก็ยังมีสวัสดิการอื่น ๆ ที่พนักงานได้รับและ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งเป็นหน้าที่ของพนักงานที่ได้รับสวัสดิการมาจะต้องทำการคำนวณเพื่อ ทำการเสียภาษีต่อไป

#### 4.4.2 สวัสดิการตามการตีความโดยคณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร

เนื่องจากกรมสรรพากรได้ขอคำปรึกษาต่อคณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร เกี่ยวกับกรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการได้รับแจกหุ้น หรือ ได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำ

กว่าตลาดของพนักงานโดยคณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร ได้มีคำสั่งที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 ถือว่าพนักงานที่ได้รับแจกหุ้นในราคาต่ำกว่าตลาดเป็นบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องนำเงินได้ไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินให้ถือมูลค่าตามกรณีต่อไปนี้

1. กรณีหุ้นมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

1.1 หุ้นมีราคาขายให้ประชาชนทั่วไป (Public offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้ประชาชนทั่วไป

1.2 หุ้นที่ไม่มีราคาขายให้ประชาชนทั่วไป (Public offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

2. กรณีหุ้นไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2.1 หุ้นมีราคาขายให้ประชาชนทั่วไป (Public offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

2.2 หุ้นไม่มีราคาขายให้ประชาชนทั่วไป (Public offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

สำหรับสวัสดิการตามคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร เป็นการระบุสวัสดิการเฉพาะการแจกหุ้นหรือให้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าตลาดเพียงสวัสดิการประเภทเดียว แต่ก็มี การกำหนดวิธีการคำนวณหามูลค่าสวัสดิการโดยการกำหนดให้นำมูลค่าตลาดเข้าเป็นวิธีการคำนวณหามูลค่าสวัสดิการที่ได้รับ

#### 4.4.3 สวัสดิการตามการตีความโดยกรมสรรพากร

คำสั่งกรมสรรพากรเป็นแนวทางปฏิบัติที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรใช้เป็นแนวทางสำหรับปฏิบัติการทำงาน เพื่อใช้เป็นแนวทางที่มีมาตรฐานการทำงานเป็นอย่างเดียวกัน โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่มีความเกี่ยวข้องกับสวัสดิการของพนักงานได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

1. คำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับมูลค่าการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า

เนื่องจากการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยพนักงานไม่ต้องเสียค่าเช่า ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และจัดได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทที่เป็นเงินได้จากการทำงานตาม

มาตรา 40(1) ประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงได้มีคำสั่งที่ ป.23/2533 ลงวันที่ 26 เม.ย. 2533 กำหนดมูลค่าของการได้อยู่อาศัยของพนักงานโดยไม่เสียค่าเช่าได้สองกรณีคือ

กรณีแรก บ้านของนายจ้าง เป็นกรณีที่บ้านที่พนักงานได้อยู่อาศัยเป็นบ้านของนายจ้างเองโดยไม่มีเช่าหรือบุคคลภายนอกเป็นเจ้าของในบ้านดังกล่าว ซึ่งมูลค่าที่พนักงานได้รับอันจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินสามารถพิจารณาได้คือ

1. กรณีลูกจ้างคนเดียวได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า มูลค่าของการได้อยู่บ้านเท่ากับอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้าง ซึ่งรวมเงินเพิ่มตลอดปี แต่ไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

2. กรณีลูกจ้างหลายคนได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า มูลค่าของการได้อยู่บ้านเท่ากับอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างของพนักงานแต่ละคน หลังจากนั้นให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่ได้เป็นเงินได้ของพนักงานแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

กรณีที่สองบ้านที่นายจ้างเช่าจากบุคคลภายนอก เป็นกรณีที่นายจ้างไม่มีบ้านให้พนักงานของตนเองพักอาศัยแต่นายจ้างได้ใช้วิธีการเช่าบ้านจากบุคคลภายนอกเพื่อให้พนักงานอยู่อาศัยโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ประโยชน์จากการได้อยู่อาศัยดังกล่าวก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานโดยมูลค่าของการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่า พิจารณาได้ดังนี้

1. กรณีพนักงานคนเดียวได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าที่นายจ้างได้ไปเช่าจากบุคคลอื่นมูลค่าของประโยชน์เพิ่มจากการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าเท่ากับค่าเช่าที่นายจ้างได้จ่ายค่าเช่าให้บุคคลอื่นไป

2. กรณีพนักงานหลายคนได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าที่นายจ้างได้ไปเช่าจากบุคคลอื่นให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่นายจ้างได้จ่ายไปจริงตามที่เช่าบ้านจากบุคคลอื่น ตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างจริงรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปีของพนักงานแต่ละคน

กรณีที่สามบ้านที่นายจ้างได้เช่าจากบุคคลภายนอกและนายจ้างเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เป็นกรณีเช่นเดียวกับกรณีที่สองที่นายจ้างไม่มีบ้านให้กับพนักงาน นายจ้างใช้วิธีเช่าบ้านจากบุคคลภายนอกให้กับพนักงานพร้อมกันนั้นนายจ้างได้ออกค่าใช้จ่ายเช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าคนสวน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภายในบ้าน แทนพนักงาน ถือได้ว่าค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่นายจ้างจ่ายไปเป็นประโยชน์ที่พนักงานได้รับ มูลค่าที่ได้รับคือเท่ากับมูลค่าที่มูลค่าที่นายจ้างได้จ่ายออกไปแทนพนักงานทั้งหมดแม้ว่าพนักงานหรือนายจ้างจะได้ใช้บ้านดังกล่าวเป็นสถานที่ประชุมและปรึกษากิจการของนายจ้าง รวมตลอดทั้งจัดงานเลี้ยงลูก้าเป็นครั้งคราว

สวัสดิการเกี่ยวกับการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าของพนักงานถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานผู้ได้รับประโยชน์เพิ่ม คำสั่งกรมสรรพากรได้กำหนดวิธีการคำนวณหามูลค่าของประโยชน์การได้อยู่บ้านดังกล่าวแต่การกำหนดมูลค่าในอัตราคงที่ตามคำสั่งกรมสรรพากรอาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับพนักงานที่อาจจะม้อัตราที่สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริงซึ่งไม่อาจสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของค่าเช่าบ้านได้ ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรเป็นเพียงแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรเท่านั้นจึงไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายเป็นปัญหาที่ยังไม่มีความแน่นอนที่จะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามก็เป็นไปได้

## 2. คำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกแทนให้

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2528 กรณีนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้สำหรับเงินเดือนหรือเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรทุกประเภทโดยลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้ไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตัวเอง ให้นำเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างหรือผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ไปรวมกับเงินเดือนหรือค่าจ้างหรือเงินได้ที่ลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้ได้รับในปีภาษีนั้นแล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) จนกว่าจะไม่มีเงินจะไม่มีเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างต้องออกให้อีก (ข้อ 2 และข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528) โดยต้องนำเอาเงินค่าภาษีที่คำนวณได้แต่ละทอดไปรวมคำนวณกับเงินได้ที่ลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้ได้รับและคำนวณเช่นนี้ไปจนกว่าการคำนวณทอดสุดท้ายจะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียเท่ากันตลอด หมายถึงว่าภาษีทอดสุดท้ายถึงเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้ด้วย

กรณีนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกเงินค่าภาษีเงินได้แทนให้ลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้สำหรับเงินเดือนหรือค่าจ้างหรือเงินได้ประเภทอื่น ตามมาตรา 40 เป็นจำนวนที่แน่นอน เช่น เท่ากับจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้ว ให้นำเงินภาษีเงินได้ที่นายจ้างหรือผู้จ่ายหรือผู้อื่นออกแทนให้ไปรวมกับเงินเดือนหรือค่าจ้างหรือเงินได้ที่ลูกจ้างหรือผู้ที่มีเงินได้ได้รับในปีภาษีนั้นแล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) จึงต้องมีภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้นลูกจ้างต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้เพิ่มเติมด้วยตนเอง (ข้อ 3 และข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528)

## 3. คำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับค่านันทนาการ

สวัสดิการที่คำสั่งกรมสรรพากรกำหนดเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานเพื่อให้พนักงานนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับนันทนาการนี้เป็นคำสั่งที่ ป.56/2538 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2538 โดยนายจ้างที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้

จ่ายเงินค่าสมาชิก เงินประกันเช่นมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายหรือเงินอื่นที่จ่าย ลักษณะทำนองเดียวกัน เพื่อสิทธิในการเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรการกีฬา (sport club) หรือ สโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ ในการใช้สิทธิข้างต้น

การที่นายจ้างจ่ายเงินดังกล่าวข้างต้นนั้นให้สิทธิแก่กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาหรือบุคคลอื่นในตำแหน่งลักษณะทำนองเดียวกันให้เข้าใช้บริการได้ ไม่ว่าจะมีการนำบุคคลอื่นที่มีใช้กรรมการพนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในตำแหน่งในลักษณะทำนองเดียวกันของบริษัทเข้าใช้บริการด้วยหรือไม่ก็ตามหรือกำหนดเพื่อการรับรองลูกค้ำก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาหรือบุคคลอื่นในตำแหน่งเดียวกันได้รับ โดยถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)

สำหรับสวัสดิการเกี่ยวกับสิทธิการเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรกีฬา สโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ รวมทั้งเงินค่าเล่นกอล์ฟ ค่าเล่นกีฬา ค่าตอบแทนเพื่อการพักผ่อนข้างต้น คำสั่งกรมสรรพากรคงกำหนดให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานเท่านั้น แต่มูลค่าที่พนักงานได้รับยังไม่มีการกำหนดมูลค่าที่ชัดเจนและสถานภาพทางกฎหมายของคำสั่ง กรมสรรพากรก็ยังไม่แน่นอนเช่นเดียวกัน

#### 4.4.4 สวัสดิการตามการตีความโดยหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร (Ruling) เป็นรูปแบบหนึ่งของการใช้เป็นแนวทางในปฏิบัติการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากปัญหาทางภาษียังไม่ชัดเจนผู้เสียภาษีสามารถที่จะทำเป็นหนังสือเพื่อขอคำปรึกษาต่อกรมสรรพากรในประเด็นที่ยังไม่กระจ่างชัดได้ โดยกรมสรรพากรจะมีหนังสือตอบข้อหารือที่ผู้เสียภาษีได้หรือในปัญหาทางภาษีนั้นพร้อมกับถือเป็นแนวทางปฏิบัติของฝ่ายกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีที่จะใช้เป็นแนวทางปฏิบัติทางภาษี ส่วนของสวัสดิการพนักงานกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือของผู้เสียภาษี มีสวัสดิการในหลาย ๆ ประเภท ผู้เขียนจึงรายงานและแยกประเภทของสวัสดิการออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังนี้

##### 1. สวัสดิการสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรกีฬาเพื่อการพักผ่อนหรือนันทนาการ

การเป็นสมาชิกสโมสรกีฬา สนามกอล์ฟ กิจการเพื่อนันทนาการหรือเพื่อการพักผ่อน นับเป็นส่วนที่สำคัญที่นายจ้างได้จัดให้กับพนักงานของตน เพื่อเป็นการส่งเสริมให้พนักงานมีการทำกิจกรรมหลังเวลาการทำงาน ตามแนวคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 56/2538 ซึ่งกำหนดให้การจ่ายเงินของนายจ้างเพื่อเป็นค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย

สำหรับการเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรการกีฬา (Sport Club) หรือ สโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือนันทนาการ (Member Club) โดยถือเป็นเงินได้ของพนักงานผู้ได้รับประโยชน์จากการเป็นสมาชิกดังกล่าว เมื่อได้มีการกำหนดผู้มีสิทธิ์ได้ใช้ประโยชน์เป็นการเฉพาะตัวบุคคลของพนักงานเท่านั้น พนักงานจึงต้องทำประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 56/2538 กรมสรรพากรได้มีแนวทางวินิจฉัยข้อหาหรือเกี่ยวกับการที่นายจ้างต้องมีรายจ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการ สมาชิกสโมสรกีฬา (Sport Club) โดยข้อเท็จจริงมีอยู่ว่าบริษัทนายจ้างได้สมัครเข้าเป็นสมาชิกของ Sport Club เพื่อวัตถุประสงค์การส่งกรรมการผู้บริหารของบริษัทเข้าไปหาข้อมูลและทำความรู้จักกับเจ้าของ Sport Club อันเป็นวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ทางการค้า กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยให้ถือว่าเงินที่ได้จ่ายไปเป็นประโยชน์ที่พนักงานกรรมการบริษัทได้รับ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ประมวลรัษฎากรและเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่กรมสรรพากรของบริษัทว่า จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/26920 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2538

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรถือว่าการได้รับประโยชน์จากการเป็นสมาชิกสโมสรกีฬา ซึ่งพนักงานสามารถที่จะเข้าไปใช้ประโยชน์จากการเป็นสมาชิกดังกล่าวได้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีข้างต้นเป็นกรณีที่นายจ้างไม่มีสถานที่เพื่อการพักผ่อนหรือนันทนาการ จึงต้องมีบุคคลภายนอกที่ให้บริการเกี่ยวกับการพักผ่อนและนันทนาการดังกล่าวแต่หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรก็มีการจำกัดเพียงเท่าที่นายจ้างอาศัยบุคคลภายนอกในการจัดสวัสดิการสำหรับกรณีที่นายจ้างเป็นผู้จัดสวัสดิการเพื่อการพักผ่อนหรือนันทนาการให้กับพนักงานเอง กรมสรรพากรก็ยังไม่เห็นหนังสือตอบข้อหารือที่ชัดเจน ซึ่งก็ถือว่าเป็นประโยชน์ที่พนักงานได้รับที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ได้เช่นกัน ซึ่งยังเป็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาต่อไป

## 2. สวัสดิการเกี่ยวกับอาหารและเครื่องดื่ม

สวัสดิการเกี่ยวกับอาหารและเครื่องดื่ม เกิดขึ้นสำหรับกรณีที่นายจ้างได้จัดให้มีการบริการอาหารและเครื่องดื่มให้กับพนักงานของตน เช่น กิจกรรมประเภทโรงแรม ภัตตาคาร กิจกรรมอุตสาหกรรมที่มีพนักงานเป็นจำนวนมากไม่สะดวกต่อการเดินทาง นายจ้างจึงกำหนดสวัสดิการให้พนักงานได้รับประทานอาหารหรือเครื่องดื่มฟรีให้กับพนักงาน โดยกรมสรรพากรมีแนวทางในการตอบข้อหารือเกี่ยวกับสวัสดิการอาหารและเครื่องดื่มโดยการที่พนักงานได้รับประทานอาหารฟรี

ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ที่พนักงานผู้ได้รับจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งลักษณะการจัดสวัสดิการให้พนักงานได้ดังนี้

ประเภทแรก บริษัทนายจ้างเป็นผู้จ่ายค่าอาหารให้กับพนักงานเป็นเงินค่าอาหารให้กับพนักงานโดยพนักงานนำเงินที่ได้รับไปซื้ออาหารเครื่องดื่มรับประทานด้วยตนเอง เงินค่าอาหารดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานตามจำนวนเงินค่าอาหารที่ได้รับตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0802/11187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531

ประการที่สอง นายจ้างเป็นผู้จัดอาหารเครื่องดื่มให้กับพนักงานของตนเอง สวัสดิการลักษณะนี้นายจ้างจะประกอบกิจการโรงแรม ภัตตาคาร ที่มีการบริการเกี่ยวกับอาหาร เครื่องดื่มอยู่แล้ว และได้มีการจัดอาหารเครื่องดื่มให้กับพนักงานของตน โดยพนักงานไม่มีค่าใช้จ่ายใด ๆ เกี่ยวกับค่าอาหารเครื่องดื่ม ทางกรมสรรพากรถือว่าเป็นการได้รับประทานอาหารเครื่องดื่มโดยไม่มีค่าตอบแทน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/พ.5760 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2537 และ กค 0811(กม.02)/916 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2544

ประการที่สาม นายจ้างซื้ออาหารเครื่องดื่มให้กับพนักงาน เป็นกรณีที่นายจ้างไม่ได้ประกอบกิจการในการบริการอาหารเครื่องดื่ม แต่นายจ้างใช้วิธีการซื้ออาหารเครื่องดื่มจากบุคคลภายนอกแล้วมอบให้กับพนักงานของตนเองเป็นการจัดสวัสดิการให้พนักงานของตนแทน กรมสรรพากรถือว่าการที่พนักงานได้รับประโยชน์ดังกล่าวถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547

สวัสดิการเกี่ยวกับอาหาร เครื่องดื่ม ที่นายจ้างเป็นผู้ดำเนินการให้กับพนักงานถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานตามแนวข้อหารือที่กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยไว้แม้บุคคลภายนอกจะเป็นผู้จัดการอาหารเครื่องดื่มให้กับพนักงานแต่เพื่อให้ได้อาหารเครื่องดื่มนายจ้างเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายอาหาร เครื่องดื่ม ก็ถือเป็นสวัสดิการ อันถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน

### 3. สวัสดิการเกี่ยวกับที่พักอาศัย

ที่พักอาศัยนับเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้พนักงานได้รับความสะดวกสบายเพิ่มมากขึ้นจากการที่มีที่พักอาศัยและความสะดวกสบายในการเดินทางมาทำงานสำหรับที่พักอาศัยภายในสถานที่ทำงานหรือบริเวณใกล้เคียงกับสถานที่ทำงานนายจ้างมักจะมีการจัดสถานที่พักหรือบ้านพักให้กับพนักงานของตนหากสถานที่ทำงานอยู่ต่างจังหวัดหรืออยู่ในพื้นที่เขตอุตสาหกรรม

อันจะเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับพนักงานของตนเอง การจัดที่พักอาศัยหรือบ้านพักให้กับพนักงาน กรมสรรพากรมีแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับที่พักอาศัย ดังนี้

ลักษณะแรก ที่พักอาศัยเป็นของนายจ้างเป็นกรณีที่นายจ้างมีที่พักอาศัยหรือบ้านพักเป็นของนายจ้าง และนายจ้างได้มอบที่พักอาศัยนั้นให้กับพนักงานของตนเองเพื่อใช้ประโยชน์เป็นการพักอาศัยโดยพนักงานไม่ต้องเสียค่าเช่าให้กับบริษัท ประโยชน์จากการได้อยู่อาศัยบ้านพักของนายจ้างกรมสรรพากรถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 พนักงานจะต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อทำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกรมสรรพากรให้คำนวณมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533 พนักงานที่ได้อยู่อาศัยบ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าต้องคำนวณมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือน หรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/00119 ลงวันที่ 7 มกราคม 2547

ลักษณะที่สอง นายจ้างเป็นผู้จ่ายค่าที่พักอาศัยให้กับพนักงาน กรณีนี้นายจ้างจะไม่มีที่พักอาศัยให้กับพนักงานหรือเป็นกรณีที่นายจ้างได้มอบค่าที่พักให้กับพนักงานของตนแทนการจัดที่พักอาศัยให้กับพนักงาน ค่าที่พักที่นายจ้างจ่ายออกไปถือเป็นค่าเช่าที่พักให้กับพนักงานทั้งที่พักหรือค่าพักรวมสำหรับกรณีที่พนักงานจะต้องเดินทางไปต่างจังหวัด กรมสรรพากรถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ของพนักงานที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/10459 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2542 และ กค 0706/3178 ลงวันที่ 18 เมษายน 2549

#### 4.สวัสดิการเกี่ยวกับเบี้ยประกัน

ทรัพยากรบุคคลนับว่ามีความสำคัญสำหรับบริษัทนายจ้างจึงมีการให้ความสำคัญกับพนักงานสวัสดิการที่นายจ้างจะมอบให้กับพนักงานที่มีความเสี่ยงสูงในระหว่างทำงานและเมื่อต้องการคุ้มครองชีวิตของพนักงานทางส่วนของนายจ้างจึงต้องจัดให้มีการทำประกันชีวิตและประกันภัยสำหรับพนักงานไว้เพื่อเป็นการคุ้มครองพนักงานทรัพยากรบุคคลที่สำคัญ นายจ้างจะจ่ายเบี้ยประกันแทนพนักงานของตนต่อบริษัทผู้ประกัน ส่วนของเบี้ยประกันที่นายจ้างออกแทนพนักงานกรมสรรพากรถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยกรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยประกันที่ กค 0811/850 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2545

สำหรับค่าเบี้ยประกันชีวิตและอุบัติเหตุกลุ่ม นายจ้างจะทำประกันชีวิตและอุบัติเหตุกลุ่ม เป็นสวัสดิการให้พนักงาน โดยจัดทำกรมธรรม์ขึ้นเพียงฉบับเดียวคุ้มครองพนักงานทั้งหมด กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือให้ถือว่าเบี้ยประกันชีวิตและอุบัติเหตุกลุ่มที่นายจ้างเป็นผู้จ่าย

เบี้ยประกันเป็นเงินได้ของพนักงานตามมาตรา 39 หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/1245 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2547 แต่กฎกระทรวง 126 ข้อ 2 กำหนดให้เบี้ยประกันภัยแบบกลุ่มได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

ทั้งกรณีของประกันภัย ประกันชีวิต และอุบัติเหตุ เบี้ยประกันที่นายจ้างได้จ่ายแก่บริษัทผู้รับประกันแทนพนักงาน กรมสรรพากรถือว่าเป็นผลประโยชน์เพิ่มเติมตามมาตรา 39 ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ตามกำหนดในกรมธรรม์ผู้รับประโยชน์จากสัญญาประกันภัย จะเป็นนายจ้างเป็นผู้รับประโยชน์ และนายจ้างนำประโยชน์มอบแก่พนักงานก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน

#### 5.สวัสดิการเกี่ยวกับดอกเบี้ยุกู้ยืม

ความขัดสนเกี่ยวกับด้านการเงินของพนักงานนับเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้กับพนักงานทั่วไป นายจ้างซึ่งก็ถือได้ว่าต้องทำหน้าที่ดูแลพนักงานของตนเองก็ต้องมีการให้ความช่วยเหลือด้านการเงินกับพนักงานของตน การกู้ยืมเงินของพนักงานของตน การกู้ยืมเงินของพนักงานกับนายจ้าง จึงเกิดขึ้นได้เมื่อเป็นการช่วยเหลือเกื้อกูลกันภายในโดยนายจ้างจะจัดให้มีสวัสดิการที่เป็นความช่วยเหลือพนักงานของตน ทำโดยไม่มีการคิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าท้องตลาดทั่ว ๆ ไป กรมสรรพากรก็มีแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับดอกเบี้ยุกู้ยืมที่พนักงานได้รับจากนายจ้าง

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9691 ลงวันที่ 15 สิงหาคม 2528 บริษัทให้พนักงานกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยเพื่อเป็นการช่วยเหลือพนักงาน การให้กู้ยืมเงินของบริษัทแก่พนักงานดังกล่าว พนักงานไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/13461 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2537 พนักงานจัดให้มีสวัสดิการให้พนักงานกู้ยืมเงินเมื่อซื้อรถยนต์ในอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าท้องตลาด ผลประโยชน์จากการกู้ยืมเงินโดยเสียดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าท้องตลาดของพนักงานเป็นสวัสดิการของบริษัท เพื่อช่วยเหลือพนักงาน ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10448 ลงวันที่ 19 กรกฎาคม 2532 ดอกเบี้ยเงินกู้ที่บริษัทชำระแทนพนักงานที่กู้ยืมจากบริษัทการเงินเพื่อซื้อรถยนต์มาใช้ในการทำงานของบริษัทถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรพนักงานต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย

ตามแนววินิจฉัยกรมสรรพากรจะมีแนวทางเกี่ยวกับการให้ประโยชน์ในดอกเบี้ยุกู้ยืมที่แตกต่างกันทั้งที่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานและไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานเมื่อพิจารณาแล้วก็คือ

เป็นเงินได้เนื่องจากเป็นประโยชน์จากการจ้างแรงงานซึ่งจะสร้างความไม่เข้าใจของผู้เสียภาษีที่จะยึดแนวทางใดเป็นแนวทางที่ถูกต้อง

#### 6. สวัสดิการเกี่ยวกับทรัพย์สิน สิ่งของ

ในบางกรณีนายจ้างจะมีการมอบสวัสดิการให้กับพนักงานในลักษณะของทรัพย์สินมีค่า สิ่งของต่าง ๆ กับพนักงานของตนเพื่อเป็นขวัญกำลังใจให้กับพนักงาน และสิ่งของที่นายจ้างมอบแก่พนักงาน อาจจะเป็นอุปกรณ์ที่นำมาหาความสะดวกสบายในการทำงานให้กับพนักงานได้ เช่นเดียวกัน กรมสรรพากรมีแนวข้อหาหรือเกี่ยวกับสวัสดิการที่เป็นทรัพย์สิน สิ่งของที่สำคัญ ๆ ดังนี้

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ. 05989 ลงวันที่ 7 เมษายน 2538 บริษัทกำหนดข้อบังคับและประกาศจ่ายรางวัลแก่พนักงานเพื่อเป็นการจูงใจและขวัญกำลังใจแก่พนักงานโดยจ่ายเป็นทองคำ เช่น พนักงานอายุงานครบ 5 ปี ให้ทองคำหนึ่งสองสลึง รางวัลที่พนักงานได้รับถือเป็นประโยชน์เพิ่มเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1056 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2545 อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่บริษัทแจกให้กับพนักงานถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานผู้ได้รับแจก เข้าลักษณะเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/06324 ลงวันที่ 18 เมษายน 2538 ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ที่ออกให้แก่กรรมการพนักงานของบริษัทโดยไม่มีค่าตอบแทน ในวันที่กรรมการพนักงานของบริษัท ทำใบแสดงสิทธิ มาซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ถือได้ว่ากรรมการพนักงาน ได้ซื้อหุ้นสามัญในราคาต่ำกว่าตลาด กรรมการพนักงานจึงได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้คำนวณจากราคาหุ้นสามัญของบริษัท ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ หักด้วยราคาการใช้สิทธิ

ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว หุ้นบริษัทมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(ก) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

(ข) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ที่รับกรรมสิทธิ์ไปหุ้น

แนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับสวัสดิการที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน สิ่งของ กรมสรรพากรยอมรับว่าทรัพย์สิน สิ่งของ ที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานที่ พนักงานต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

## 7. สวัสดิการเกี่ยวกับรถยนต์

สวัสดิการเกี่ยวกับรถยนต์ ตามแนวข้อหาหรือกรมสรรพากรมีทั้งรถยนต์ที่มีนายจ้างจัด ให้กับพนักงานและที่พนักงานนำรถยนต์ส่วนตัวของพนักงานมาใช้ประโยชน์โดยนายจ้างจะมอบ ค่าตอบแทนเพื่อเป็นการชดเชยให้กับพนักงานที่นายจ้างไม่อาจจัดสวัสดิการให้กับพนักงานได้ แนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับรถยนต์ประกอบด้วยดังนี้

### 1. กรณีรถยนต์ที่นายจ้างจัดให้

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/40 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2545 บริษัทได้จ้างเหมา บุคคลภายนอกให้จัดหารถยนต์เพื่อรับส่งพนักงานของบริษัทเพื่อเป็นสวัสดิการ โดยพนักงานมิได้ รับประโยชน์เป็นการส่วนตัวจากการใช้บริการรถยนต์รับส่งของบริษัท การใช้บริการดังกล่าวไม่เข้า ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547 บริษัทได้ออก ค่าใช้จ่ายเพื่อจัดให้มีรถยนต์สองแถวรับส่งพนักงาน ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานเข้าลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)

ทั้งสองกรณีเป็นกรณีที่นายจ้างจัดหารถยนต์เพื่อเป็นการบริการพนักงานของตน เพื่อให้ได้รับความสะดวกในการเดินทางโดยนายจ้างเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายให้กับบุคคลภายนอกเพื่อ บริการพนักงานของตนซึ่งเป็นข้อเท็จจริงที่ไม่แตกต่างกัน แต่กรมสรรพากรก็มีแนวคำวินิจฉัยที่ แตกต่างกันไปทั้งที่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานและไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานอันจะเป็นการ สร้างความแตกต่างให้กับผู้เสียภาษีที่จะปฏิบัติตาม

### 2. กรณีรถยนต์ประจำตำแหน่ง

สำหรับกรณีรถยนต์ที่นายจ้างจัดหาให้กับพนักงานเพื่อความสะดวกในการเดินทาง ปฏิบัติภาระหน้าที่ของพนักงาน ประโยชน์จากการมอบรถยนต์เพื่อการปฏิบัติงานนั้นถือเป็น ประโยชน์เพิ่มของพนักงานอันถือเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ยกเว้นไว้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40(2) เนื่องจากเป็นพาหนะที่ใช้ ในการเดินทาง

จากกรณีข้างต้นเป็นลักษณะรถยนต์ประจำตำแหน่งที่นายจ้างเป็นผู้จัดหารถยนต์ ให้กับพนักงานแต่สำหรับพนักงานที่นำรถยนต์ของตนเองมาใช้ปฏิบัติงานและนายจ้างจ่าย

ค่าตอบแทนให้กับพนักงานสำหรับการนำรถยนต์มาใช้ กรมสรรพากรได้มีแนวคำวินิจฉัยว่าไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40(2) แต่ให้ถือเป็นเงินได้ของพนักงานผู้ได้รับเงิน

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/2545 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2550 กองทัพบกจ่ายเงินค่าตอบแทนเหมาก่าย มีวัตถุประสงค์ให้ข้าราชการนำเงินที่ได้รับไปจัดซื้อหรือเช่ารถยนต์เพื่อใช้ในราชการปฏิบัติราชการโดยข้าราชการเป็นผู้รับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องเช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีรถยนต์ประจำปี ค่าประกันรถยนต์ ตามกฎหมายคุ้มครองผู้ประสบภัยจากรถยนต์ด้วยตัวข้าราชการเอง กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเงินค่าตอบแทนเหมาก่ายแทนการจัดหารถประจำปีตำแหน่งไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเมื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(2) แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่ ตำแหน่งตามสัญญาการจ้างแรงงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นการพิจารณามาตรา 42(2) ที่พิจารณาการยกเว้นค่าพาหนะที่มีการจ่ายให้กับลูกจ้างเพื่อการเดินทาง หากมีการจ่ายค่าชดเชยให้กับลูกจ้างแทนการมอบรถยนต์ประจำปีตำแหน่ง อาจจะไม่มีการนำค่าชดเชยนั้นไปจัดหารถยนต์ประจำปีตำแหน่งแต่อย่างใดซึ่งจะไม่เป็นไปตามที่มาตรา 42(2) กำหนดไว้ คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรจึงเป็นการตีความที่สอดคล้องกับกฎหมายแล้ว

การจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานในประเทศไทยประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรโดยจัดเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) สวัสดิการที่พนักงานได้รับมีการกำหนดลักษณะของสวัสดิการที่สำคัญๆไว้ในบางประเภทเท่านั้นไม่ได้ระบุสวัสดิการในลักษณะอื่นที่จะต้องทำการเสียภาษีทำให้มีการจำกัดประเภทของสวัสดิการในบางประเภท แม้จะมีบทบัญญัติให้ความหมายในลักษณะอย่างกว้างในลักษณะของประโยชน์ใดที่ได้รับจากการจ้างแรงงานก็ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องทำการเสียภาษีก็ไม่ได้มีความชัดเจนทำให้ต้องมีการตีความว่าหมายถึงกรณีใดบ้างจากความไม่ชัดเจนดังกล่าวทำให้พนักงานที่ได้รับสวัสดิการไม่ทำการเสียภาษีเงินได้เนื่องจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายและเกิดการหลีกเลี่ยงกฎหมายโดยการวางแผนภาษีจากเงินเดือนค่าจ้างเป็นการมอบสวัสดิการแทนเนื่องจากมีช่องว่างของกฎหมาย

นอกจากประมวลรัษฎากรจะกำหนดสวัสดิการที่จะต้องเสียภาษีแล้วยังมีคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่จะมีข้อกำหนดเกี่ยวกับสวัสดิการประเภทการมอบหุ้นให้กับพนักงานซึ่งก็เป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานและมีการกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของหุ้นที่ได้รับแต่ก็เป็นการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการในประเภทเดียวเท่านั้นไม่สามารถบังคับใช้กับกรณี

สวัสดิการประเภทอื่นได้ กรมสรรพากรก็ได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ออกมาเพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติเกี่ยวกับสวัสดิการที่พนักงานได้รับโดยมีการกำหนดให้สวัสดิการที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินและกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการไว้แต่ก็ยังเป็นวิธีการคำนวณที่ไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรเป็นแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรเท่านั้นไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายซึ่งจะไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษีบุคคลภายนอก

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเป็นรูปแบบหนึ่งที่สวัสดิการพนักงานจะได้รับการปฏิบัติว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องทำการเสียภาษีหรือไม่ แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรยังมีปัญหาในการพิจารณาในสวัสดิการที่มีข้อเท็จจริงไม่แตกต่างกันกรมสรรพากรมีคำวินิจฉัยแตกต่างกันในความเป็นเงินได้ของสวัสดิการนั้นทำให้มีการปฏิบัติที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีและหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเป็นเพียงความเห็นของเจ้าหน้าที่เท่านั้นไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายเช่นเดียวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่จะมีปัญหาในการปฏิบัติของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร