

## บทที่ 5

### ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงาน

#### 5.1 ปัญหาเกี่ยวกับหลักการทั่วไปทางภาษี

##### 5.1.1 ปัญหาหลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้นกฎหมายที่มีการกำหนดให้ประชาชนต้องเสียภาษีให้กับรัฐแล้วต้องสร้างความเป็นธรรมให้กับประชาชนและสร้างความยุติธรรมให้กับสังคม เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีมีความเต็มใจและยินดีที่จะให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย สำหรับหลักความเป็นธรรมนั้นมีข้อพิจารณาสองแนวทางด้วยกันคือหลักการที่ว่าบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่เหมือนกันหรือมีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน สำหรับในทางภาษีหลักการดังกล่าวคือ “หลักความเป็นธรรมแนวนอน” (Horizontal Equity) ซึ่งเรียกร้องให้บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่เหมือนกันต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันและเมื่อบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันอย่างเหมาะสม หลักการดังกล่าวคือ “หลักความเป็นธรรมแนวตั้ง” (Vertical Equity)<sup>1</sup> หลักความเป็นธรรมทั้งสองประการเป็นหลักการที่ถูกต้องและเหมาะสมในการกำหนดกฎหมายให้มีการจัดเก็บภาษีเพื่อบรรลุดัตถุประสงค์ให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจและร่วมมือกันในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานจึงต้องมีการพิจารณาหลักความเป็นธรรมประกอบการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากหากมีการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการจะทำให้บุคคลที่ได้รับสวัสดิการมีหน้าที่ในการเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลที่ได้รับค่าจ้างเพียงอย่างเดียวซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแนวนอน (Horizontal Equity) อันจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีและหากไม่มีการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการแล้วก็จะเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการทั่วไปทางภาษี ประกอบกับการกำหนดสวัสดิการในบางประเภทจะมีการกำหนดเฉพาะสำหรับพนักงานที่มีรายได้สูง เมื่อมีการกำหนดให้

---

<sup>1</sup> ญัฐพล จันทศิริภาส. “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 214.

มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการจึงเป็นกรณีที่บุคคลเมื่ออยู่ในสถานการณ์หรือความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันก็ควรจะได้รับ การปฏิบัติที่แตกต่างกันโดยการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการที่ได้รับซึ่งก็ถือว่าสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแนวตั้ง (Vertical Equity) จะเห็นได้ว่าการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานจึงเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีทั้งความเป็นธรรมแนวตั้งและความเป็นธรรมแนวนอน

ตามประมวลรัษฎากรของไทยมาตรา 39 กำหนดให้ประโยชน์ที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้ของพนักงานซึ่งก็รวมทั้งสวัสดิการที่พนักงานได้รับที่จะต้องทำการคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่เนื่องจากมาตรา 39 ไม่ได้กำหนดความหมายของเงินได้ที่ชัดเจนไว้สำหรับประโยชน์ที่พนักงานได้รับประกอบกับมาตรา 40 (1) ที่กำหนดประเภทของเงินได้ที่เกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานคือ เงินได้ที่เป็นค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ให้ เงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้จากการจ้างแรงงานที่มีลักษณะความหมายอย่างกว้างทำให้ยากต่อการปฏิบัติของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร อันจะเป็นการทำให้เกิดความไม่ชอบธรรมในการปฏิบัติที่แตกต่างกันสำหรับพนักงานที่ได้รับสวัสดิการแต่ไม่มีการชำระภาษี เนื่องจากประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้จากการจ้างแรงงานไม่มีการกำหนดความหมายที่ชัดเจนที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเข้าใจว่ากรณีสวัสดิการที่ได้รับมาต้องเสียภาษีหรือไม่และเมื่อไม่มีความเข้าใจในความหมายแล้วส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ทำการเสียภาษีตามหน้าที่ที่จะต้องทำการเสียภาษี

การที่พนักงานได้รับสวัสดิการซึ่งเป็นการช่วยเหลือพนักงานเพื่อลดค่าใช้จ่ายให้กับพนักงานอันจะถือได้ว่าสวัสดิการเป็นเงินได้ของพนักงานเช่นเดียวกันซึ่งถือได้ว่าพนักงานอยู่ในสถานการณ์อย่างเดียวกันกับสวัสดิการที่กำหนดตามมาตรา 40(1) แต่พนักงานที่ได้รับสวัสดิการกลับไม่มีการเสียภาษีแต่อย่างใดอันจะเป็นกรณีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแนวนอนที่พนักงานที่ได้รับสวัสดิการจะต้องเสียภาษีเช่นเดียวกันด้วยการที่มาตรา 39 และ 40(1) กำหนดให้สวัสดิการจะต้องทำการเสียภาษีแต่ผู้เสียภาษีไม่ทำการเสียภาษีสำหรับสวัสดิการที่ได้รับมา จึงเป็นกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแนวนอนที่เมื่อได้รับผลประโยชน์เพิ่มมากขึ้นความสามารถในการเสียภาษีเพิ่มสูงขึ้นเช่นเดียวกับการมีรายได้ที่สูงขึ้นผู้เสียภาษีก็ควรที่จะถูกบังคับจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน

เนื่องจากผู้ได้รับสวัสดิการส่วนใหญ่เป็นผู้ที่มีเงินได้ในอัตราที่สูงและมักจะได้รับสวัสดิการที่มีมูลค่าสูงเช่น รถยนต์ประจำตำแหน่ง บ้านประจำตำแหน่ง เป็นต้น ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 40(1) ที่กำหนดประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้จากการจ้างแรงงานที่จะต้องมีการ

นำไปเสียภาษีดังที่กล่าวมาแล้ว ทำให้ผู้ที่ได้รับสวัสดิการมีเงินได้สูงขึ้นเมื่อได้รับสวัสดิการแต่ไม่นำมูลค่าของสวัสดิการที่ได้รับไปรวมคำนวณในการเสียภาษีเนื่องจากกฎหมายที่ไม่ชัดเจนและไม่มีวิธีการคำนวณมูลค่าที่ชัดเจน จึงเป็นกรณีที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมแนวตั้ง (Vertical Equity) เนื่องจากผู้ที่มีเงินได้เพิ่มสูงขึ้นก็ควรเสียภาษีเงินได้สูงกว่าผู้ที่มีเงินได้ต่ำ ดังนั้นในการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการที่เกิดขึ้นจึงไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแนวนอนและความเป็นธรรมแนวตั้ง เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการทั่วไปทางภาษีจึงต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับสวัสดิการที่จะต้องทำการเสียภาษีให้มีความชัดเจนเพิ่มมากขึ้น

### 5.1.2 ปัญหาหลักความเสมอภาค

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย หลักความเสมอภาคเป็นอีกหลักการที่การบัญญัติกฎหมายจะต้องคำนึงถึงเนื่องจากหลักความเสมอภาคเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ ประเทศต่างๆที่ปกครองในระบบประชาธิปไตยจึงกำหนดหลักความเสมอภาคไว้ในรัฐธรรมนูญเพื่อเป็นการรับรองสิทธิของประชาชน โดยส่วนใหญ่จะกำหนดให้มีการกำหนดกฎหมายที่ไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยเหตุของถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา และหลักความเสมอภาคก็นำไปใช้เป็นหลักการพื้นฐานในกฎหมายต่าง ๆ

จากหลักความเสมอภาคตามหลักกฎหมายทั่วไปแล้วหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมโดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา โดยฝ่ายนิติบัญญัติสามารถกำหนดกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้ หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกันไม่ว่าจะเป็นสถานภาพทางครอบครัว สถานภาพเกี่ยวกับการประกอบอาชีพรวมถึงการออกมาตราการทางกฎหมายภาษีอากรเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจึงต้องอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาค

หลักการของหลักความเสมอภาคทางภาษีจะมีองค์ประกอบที่สำคัญสองประการคือ<sup>2</sup>

1. ไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน

<sup>2</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3

2. ผู้เสียหายทุกคนอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน และมีสาระสำคัญหรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน ต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันอีกทั้งต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

ความเท่าเทียมกันของบุคคลโดยบุคคลที่แตกต่างกันก็จะมีบทบัญญัติทางภาษีที่แตกต่างกันกฎหมายที่บังคับใช้ก็จะต้องมีความแตกต่างกันออกไป ส่วนบุคคลที่ไม่มีความแตกต่างกันเช่นฐานะทางเศรษฐกิจ สาระสำคัญทางเศรษฐกิจ รายได้ของแต่ละบุคคล กฎหมายทางภาษีก็จะมีการบังคับที่ไม่แตกต่างกันซึ่งก็อาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีที่บังคับใช้ไม่เป็นการสร้างความไม่เท่าเทียมกันของบุคคลและเป็นการสร้างความเสมอภาคเบื้องต้นกฎหมายที่กฎหมายจะบังคับใช้กับบุคคลโดยไม่มีการเลือกปฏิบัติแต่อย่างใด

พิจารณาประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 39 กำหนดความหมายของเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการไว้ในลักษณะที่ชัดเจนในบางประเภท เช่น ค่าเช่าบ้านที่นายจ้างออกให้ หรือการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า เป็นต้น เป็นกรณีที่มีการกำหนดเกี่ยวกับสวัสดิการไว้ในบางประเภทที่จะต้องมีการประเมินเงินได้บุคคลธรรมดาและในส่วนของสวัสดิการประเภทอื่น ๆ ก็ไม่มีการระบุไว้ให้ชัดเจนเป็นลักษณะของการระบุไว้ในลักษณะกว้าง ๆ ในลักษณะของประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากการจ้างงานแรงงาน ซึ่งประมวลรัษฎากรเองก็ไม่ได้มีการกำหนดบทนิยามความหมายของประโยชน์อื่นใดไว้ทำให้เกิดเป็นปัญหาในการตีความหมายที่แตกต่างกันออกไป ส่งผลต่อการเสียภาษีที่จะมีการเสียภาษีบ้างไม่เสียภาษีบ้างเมื่อได้รับสวัสดิการที่มีการระบุไว้ไม่ชัดเจน ซึ่งสวัสดิการที่พนักงานได้รับมานั้นก็ถือว่าเป็นเงินได้อย่างหนึ่งตามความหมายของเงินได้ตามมาตรา 39

กรณีพนักงานได้รับสวัสดิการมาแม้จะไม่มีระบุไว้ในมาตรา 39 แต่ก็ถือเป็นเงินได้เนื่องจากเป็นลักษณะของประโยชน์ที่ได้รับจากการจ้างงานซึ่งจะต้องมีการประเมินแต่พนักงานกลับไม่ทำการเสียภาษี เนื่องจากไม่มีความหมายของประโยชน์ที่ได้รับจากการจ้างงานที่ชัดเจนย่อมจะเป็นกรณีที่กฎหมายขาดความชัดเจนและสร้างความไม่เท่าเทียมให้กับผู้เสียหาย เนื่องจากหลักความเสมอภาคผู้เสียหายทุกคนอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันและมีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันอีกทั้งต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากันตามหลักความเสมอภาค

การที่พนักงานได้รับสวัสดิการมาแต่ไม่มีการเสียภาษีแต่อย่างใดเนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทกฎหมายเป็นกรณีที่กฎหมายสร้างเงื่อนไขไม่ชัดเจน แล้วก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของผู้เสียหายกล่าวคือบุคคลที่ได้รับสวัสดิการแต่ไม่มีระบุไว้ในประมวลรัษฎากรหรือระบุไว้ไม่ชัดเจน ซึ่งก็ถือเป็นเงินได้อย่างหนึ่งที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่กลับไม่มีการเสียภาษี

เนื่องจากข้อบกพร่องของกฎหมายส่วนบุคคลที่ได้รับค่าจ้างซึ่งถือเป็นผลตอบแทนจากการทำงาน เช่นเดียวกับสวัสดิการกลับมีภาระภาษีที่จะต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากความแตกต่างดังกล่าวทำให้เกิดกรณีที่ไม่ว่าสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคที่ผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินค่าจ้างหรือสวัสดิการก็ควรจะต้องตกอยู่ในเงื่อนไขของภาษีอย่างเดียวกัน เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคจึงต้องมีบทบัญญัติที่ชัดเจนที่กำหนดเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงาน

ปัญหาเกี่ยวกับหลักการของหลักความเสมอภาคที่จะต้องพิจารณาคือกรณีของระบบภาษีการกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันจะกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันไม่ได้ ดังนั้นระบบภาษีจึงต้องไม่สร้างความแตกต่างให้กับผู้เสียภาษีระบบภาษีในที่นี่ก็หมายความว่าความรวมถึงกฎหมายที่บังคับใช้ก็ต้องไม่สร้างความแตกต่างสำหรับผู้เสียภาษีที่มีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเป็นอย่างเดียวกัน

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างออกให้ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องมีการประเมินเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น พนักงานลูกจ้างที่ได้รับเงินค่าเช่าบ้านหรือการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า จึงต้องมีภาระที่ต้องเสียภาษีทุกคน แต่มีกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42 ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ซึ่งก็รวมทั้งเงินได้ประเภทเงินได้ของการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าของทางราชการหรือกรณีเงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ (มาตรา 42 (6) (7)) ทำให้ข้าราชการหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจไม่ต้องมีภาระภาษีในส่วนเงินค่าเช่าบ้านหรือการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าแตกต่างจากกรณีของพนักงานเอกชนที่ได้รับค่าเช่าบ้าน หรือการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่ามีภาระภาษีที่จะต้องชำระเพราะถือเป็นเงินได้ไม่ได้รับการยกเว้นจึงทำให้พนักงานเอกชนมีภาระภาษีที่สูงกว่าข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ เนื่องจากต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

การกำหนดยกเว้นเงินค่าเช่าบ้านหรือการได้อยู่บ้านโดยไม่เสียค่าเช่าของข้าราชการหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจเป็นกรณีที่กำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกัน เพื่อบังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน อันจะเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคที่มีการกำหนดข้อยกเว้นไม่ควรเลือกยกเว้นให้กับกลุ่มบุคคลเพียงบางกลุ่ม ทั้งที่สาระสำคัญทางเศรษฐกิจไม่ได้มีความแตกต่างกัน และลักษณะของเงินได้ที่ได้รับก็มีลักษณะเป็นอย่างเดียวกันหากจะมีการยกเว้นก็ควรที่จะยกเว้นให้เหมือนกันไม่ควรยกเว้นให้สำหรับบางกลุ่มบุคคลเพื่อจะได้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค

ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคเป็นผลมาจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายที่ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของผู้เสียภาษีที่ได้รับสวัสดิการที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน แต่กลับไม่มีภาระภาษีที่จะต้องชำระเนื่องจากกฎหมายไม่ระบุให้ชัดเจน ประการต่อมาปัญหาของระบบภาษีที่สร้างความแตกต่างให้กับผู้เสียภาษีโดยมีการกำหนดยกเว้นให้กับบางกลุ่มที่ได้รับสวัสดิการส่วนกลุ่มอื่นกลับไม่ได้รับการยกเว้นถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งที่เงินได้ที่ได้รับมามีลักษณะเป็นอย่างเดียวกัน แต่การบังคับใช้กลับเลือกบังคับใช้บังคับใช้กับบุคคลที่มีสาระสำคัญทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน ดังนั้นหลักความเสมอภาคจึงต้องพิจารณาเป็นหลักการสำคัญในการบัญญัติกฎหมายมาบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษี

## 5.2 ปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายที่บังคับจัดเก็บภาษี

เนื่องจากกฎหมายที่บังคับจัดเก็บภาษีเป็นกฎหมายที่จะกระทบกับสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีกฎหมายที่จะบังคับใช้จึงต้องมีความชัดเจนและเกิดขึ้นจากอำนาจที่กฎหมายกำหนดไว้ การบังคับใช้กฎหมายจึงจะมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์คือผู้เสียภาษีสมัครใจที่จะเสียภาษี สำหรับกรณีของการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายที่บังคับจัดเก็บยังมีปัญหาสำคัญ ๆ ที่จะต้องทำการพิจารณา

### 5.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากร

สวัสดิการพนักงานที่มีการกำหนดโดยอยู่ในรูปของคำสั่งกรมสรรพากรที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงาน โดยมีคำสั่งที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการพนักงานดังนี้

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528 เรื่อง การคำนวณเงินค่าภาษีอากรที่นายจ้างหรือผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน

คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองคำสั่งเป็นคำสั่งที่ออกมาบังคับใช้เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรา 39 ที่กำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ แต่ไม่ได้กำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของ

เงินค่าภาษีและมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า และเป็นปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีที่เกิดความไม่เข้าใจในการคำนวณมูลค่าสวัสดิการ จึงทำให้กรมสรรพากรโดยอธิบดีกรมสรรพากรประกาศคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการ

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองกรณีจะมีสภาพบังคับเป็นกฎหมายหรือไม่ เนื่องจากหากไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายย่อมไม่มีผลบังคับต่อผู้เสียภาษีทำให้การไม่ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรไม่ถือเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ เมื่อพิจารณาที่มาของการออกคำสั่งกรมสรรพากรเป็นการออกโดยอธิบดีกรมสรรพากร แต่ก็ไม่มีความหมายใดให้อำนาจกับอธิบดีที่จะออกคำสั่งเพื่อให้มีวิธีการคำนวณภาษีและการกำหนดมูลค่าของสวัสดิการพนักงาน การออกคำสั่งดังกล่าวจึงเป็นการออกโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองกรณีจึงไม่มีสถานะทางกฎหมายที่จะบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามได้ ประกอบกับการพิจารณาของศาลฎีกาที่ได้มีคำพิพากษาเกี่ยวกับสถานะภาพการบังคับของคำสั่งกรมสรรพากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3691/2545 ผู้เสียภาษีมีหนี้ภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่ม เบี้ยปรับกรมสรรพากรได้ทำการหักเงินในบัญชีเงินฝากของผู้เสียภาษี เพื่อเป็นการชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แต่ศาลเห็นว่าหนี้ภาษีอากรค้างมีหลายจำนวนและกรณีที่มีข้อสงสัยว่าจะต้องนำเงินตามบัญชีเงินฝากไปชำระหนี้ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับหรือไม่ เงินกรณีที่ดีความไปในทางไม่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีที่จะนำเงินฝากไปหักหนี้ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน แม้กรมสรรพากรจะอ้างคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.6/2539 เรื่องการชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับที่ต้องมีการเฉลี่ยตามสัดส่วนของจำนวนภาษีเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ ศาลเห็นว่าคำสั่งดังกล่าวมิใช่กฎหมายที่ใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปเป็นเพียงคำสั่งภายในของกรมสรรพากร แจ้งให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติเท่านั้น

เมื่อพิจารณาคำพิพากษาของศาลฎีกาเกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.6/2539 ที่เป็นกรณีเกี่ยวกับการชำระภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ ศาลใช้หลักที่มาของการออกคำสั่งเป็นหลักในการพิจารณาถึงสภาพการบังคับเป็นกฎหมาย โดยศาลมองว่าคำสั่งกรมสรรพากรเป็นเพียงคำสั่งภายในของกรมสรรพากรที่กำหนดให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติเท่านั้นไม่อาจจะมีผลให้เป็นการบังคับกับผู้เสียภาษีบุคคลภายนอกได้ หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามก็ไม่มีผลทางกฎหมายแต่อย่างใด สอดคล้องกับกรณีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528 และ ป.23/2533 ที่มีที่มาจากการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อใช้เป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรปฏิบัติต่อการคำนวณภาษีที่นายจ้างออกให้กับพนักงานและการคำนวณมูลค่าของ

การได้อาศัยบ้านพักของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ซึ่งทั้งสองกรณีก็ไม่มีผลบังคับต่อผู้เสียภาษีบุคคลภายนอกได้อันจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าวได้โดยไม่เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้

แต่ถ้าหากเจ้าพนักงานกรมสรรพากรปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรก็จะเป็นกรณีที่มีแนวทางการปฏิบัติที่แตกต่างกันได้ หรือกรณีเจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรจะเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งได้ ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาจากการออกคำสั่งที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้จึงทำให้สภาพการบังคับตามคำสั่งไม่มีผลบังคับใช้ต่อบุคคลภายนอก และส่งผลให้การจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานไม่บรรลุผลสำเร็จได้ตามกฎหมาย

## 5.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือ

เนื่องจากแนวทางการจัดเก็บภาษีของไทยมีกฎหมายหลักอย่างประมวลรัษฎากร กฎกระทรวง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร คำสั่งกรมสรรพากร เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีแล้วในการปฏิบัติหากมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีแล้วกรมสรรพากรก็มีการกำหนดให้หน่วยงานภายในกรมสรรพากรจัดทำเป็นหนังสือในการตอบปัญหาข้อสงสัยเกี่ยวกับภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีประสบกับปัญหาได้

อำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็นของกรมสรรพากร โดยพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2540 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2540 ซึ่งแก้ไขโดยกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2545 ลงวันที่ 9 ตุลาคม 2545 และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในท้ายที่สุดโดย กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 23 มกราคม 2551 โดยส่วนราชการที่ทำหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีเป็นของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักงานการบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

แนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรใช้เป็นแนวทางในการตอบข้อหารือกรมสรรพากรได้มีแนวทางที่กม. 1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม 2550 (แก้ไขเพิ่มเติมโดย แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 2/2550 ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน 2550 เรื่อง การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร) ซึ่งแนวทางปฏิบัติดังกล่าวได้ทำขึ้นโดยเป็นคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ที่มีขึ้นเพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบข้อหารือ ปัญหากฎหมายภาษีของหน่วยงานในสังกัด

กรมสรรพากรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยกำหนดลำดับขั้นตอนและอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีของหน่วยงานในกรมสรรพากรไว้ ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีมีปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีทั้งความไม่เข้าใจในกฎหมายที่ต้องการการตีความกฎหมาย ผู้เสียภาษีชอบที่จะทำคำวินิจฉัยเสนอต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่มีอำนาจได้

เช่นเดียวกับปัญหาภาษีที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการพนักงานที่กฎหมายหลักและกฎหมายรองจะมีการกำหนดไว้แล้ว แต่ก็ยังมีสวัสดิการในบางประเภทที่กฎหมายหลักและกฎหมายรองไม่ได้มีการกำหนดไว้ทำให้ผู้เสียภาษีทำหนังสือถึงกรมสรรพากร เพื่อให้กรมสรรพากรมีการตอบข้อหารือกลับมายังผู้เสียภาษีซึ่งมีสวัสดิการของพนักงานในหลาย ๆ ประเภทที่กรมสรรพากรได้มีการตอบในลักษณะข้อหารือกับผู้เสียภาษีทั้งกรณีที่เกี่ยวข้องสวัสดิการถือเป็นเงินได้ของพนักงานและสวัสดิการที่ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานพร้อมกับปัญหาอื่น ๆ ที่เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรโดยมีปัญหาคำวินิจฉัยที่จะต้องทำการพิจารณาดังต่อไปนี้

#### 1. ปัญหาเกี่ยวกับสถานภาพทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือ

เนื่องจากมีหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานเป็นจำนวนมาก ซึ่งส่วนหนึ่งกำหนดให้สวัสดิการที่พนักงานได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องทำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น ลูกจ้างได้รับประทานอาหารฟรี ก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานซึ่งจะต้องนำมาคำนวณภาษี การกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเป็นกรณีหนังสือตอบข้อหารือมีคำวินิจฉัยที่กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีจึงต้องทำการพิจารณาสถานภาพทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือ

พิจารณาที่มาของหนังสือตอบข้อหารือที่อาศัยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 แก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 2/2550 ที่มีขึ้นเพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบข้อหารือ ปัญหากฎหมายภาษีของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยกำหนดลำดับขั้นตอนและอำนาจหน้าที่ในการตอบข้อหารือทางภาษีของหน่วยงานในกรมสรรพากรไว้ แนวทางปฏิบัติดังกล่าวถือเป็นเพียงคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรทำนองเดียวกับระเบียบปฏิบัติภายในฝ่ายปกครอง<sup>3</sup>ที่มาของการใช้อำนาจในการตอบข้อหารือกรมสรรพากรจึงเป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้กำหนดให้หน่วยงานภายในกรมสรรพากร

<sup>3</sup> ผอ.ฉกร อุดมธรรมภักดี. "การปฏิรูประบบตอบข้อหารือของกรมสรรพากร", (สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). น.82.

ได้แก่สรรพกรพื้นที่ สรรพากรภาค สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ทำหน้าที่ในการตอบข้อหารือเกี่ยวกับกฎหมายภาษีเท่านั้น

เมื่อไม่มีกฎหมายที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการออกกฎหมายเกี่ยวกับการตอบข้อหารือกฎหมายและแนวปฏิบัติการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เป็นการให้บริการแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยมีลักษณะเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเบื้องต้น มิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายใด ๆ ในการสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการใดตามหนังสือตอบข้อหารือ หนังสือตอบข้อหารือมิใช่มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากรที่มุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างกรมสรรพากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอันที่จะก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษี เปลี่ยนแปลงหน้าที่ในการเสียภาษี โอนหน้าที่ในการเสียภาษี สงวนหน้าที่ในการเสียภาษี หรือระงับหน้าที่ในการเสียภาษีให้สิ้นไป กล่าวคือการตอบข้อหารือนั้นไม่ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลใด ๆ ที่ต้องมียู่ตามประมวลรัษฎากรนั้นเปลี่ยนแปลงหรือระงับไปจากบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หรือในกรณีที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเป็นหนังสือไปว่าให้ผู้หารือต้องเสียภาษี หากผู้หารือไม่ปฏิบัติตาม กรมสรรพากรก็ไม่สามารถบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือนั้น ๆ ได้ ไม่สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินแล้วนำมาขายทอดตลาดเพื่อชำระภาษีอากร หรือจะนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลเพราะไม่ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือเลยทันทีไม่ได้ กรณีที่การบังคับจัดเก็บภาษีจะต้องได้กระทำตามบทบัญญัติที่กำหนดในประมวลรัษฎากรกล่าวคือ จะต้องทำการประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนแล้วจึงจะมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีได้ นอกจากนี้ ในมุมมองของผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือตอบข้อหารือไปนั้น หากตนเองไม่เห็นด้วยกับสิ่งที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเป็นหนังสือ ก็ยังไม่มียุติอำนาจคดีไปฟ้องต่อศาลได้ เพราะการตอบข้อหารือนั้นมิใช่การเรียกเก็บหรือสั่งให้เสียภาษี<sup>4</sup> ข้อหารือและแนวปฏิบัติทางภาษีจึงเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรเท่านั้นหนังสือตอบข้อหารือจึงไม่มีสภาพบังคับอย่างกฎหมาย

การตอบข้อหารือเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานที่มีเป็นจำนวนมาก จึงเป็นปัญหาที่สวัสดิการที่หนังสือตอบข้อหารือถือว่าสวัสดิการเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานจะไม่มีสภาพบังคับได้ เนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือไม่มีสภาพตามกฎหมายเมื่อไม่มีสภาพทางกฎหมายจึงไม่อาจจะมีผลบังคับให้ปฏิบัติได้ทำให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับสวัสดิการปฏิเสธที่จะไม่เสียภาษีหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามคำวินิจฉัยของหนังสือตอบข้อหารือ ซึ่งจะเป็นกรณีเกิดความไม่เป็น

<sup>4</sup> มงคล ขนาดนิต, “สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร,”

ธรรมกับผู้ที่ได้รับค่าจ้างเพียงอย่างเดียวที่จะต้องทำการเสียภาษีแต่บุคคลที่ได้รับสวัสดิการไม่ต้องมีภาระภาษีแต่อย่างใดอันเป็นผลเนื่องมาจากหนังสือตอบข้อหาหรือไม่มีสภาพบังคับอย่างกฎหมาย

ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหาหรือเกิดขึ้นเนื่องจากหนังสือตอบข้อหาหรือไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมายและข้อหาหรือเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานมีเป็นจำนวนมาก แต่เมื่อหนังสือตอบข้อหาหรือไม่มีสถานะภาพทางกฎหมายจึงทำให้ข้อหาหรือเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานไม่มีผลบังคับอย่างกฎหมายได้อย่างชัดเจน ส่งผลให้เกิดการปฏิบัติที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีที่จะหลีกเลี่ยงภาษีโดยวางแผนภาษีให้มีการมอบสวัสดิการแทนการชำระค่าจ้าง เพื่อให้มีภาระภาษีเงินได้ลดน้อยลงหรือการปฏิเสธการชำระภาษีที่หนังสือตอบข้อหาหรือถือเป็นเงินได้พึงประเมิน การมอบสวัสดิการแทนการชำระค่าจ้างเพื่อให้มีภาระภาษีลดน้อยลงหรือการปฏิเสธการชำระภาษีที่หนังสือตอบข้อหาหรือถือเป็นเงินได้พึงประเมิน โดยอ้างความไม่มีสภาพบังคับอย่างกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือได้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้มีภาระภาษีที่ลดลง

## 2. ปัญหาเกี่ยวกับคำตอบของหนังสือตอบข้อหาหรือ

เมื่อผู้เสียภาษีต้องการการตีความกฎหมายภาษีอากรหรือกรณีมีข้อสงสัยเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรผู้เสียภาษีชอบที่จะได้รับคำตอบจากกรมสรรพากร ในลักษณะของการตอบหนังสือข้อหาหรือ แต่เนื่องจากการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรมีหน่วยงานที่รับผิดชอบ 3 หน่วยงานได้แก่ สรรพากรพื้นที่ สรรพากรภาค และสำนักงานบริการธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้รับผิดชอบในการตอบข้อหาหรือของผู้เสียภาษี ความแตกต่างของหนังสือตอบข้อหาหรือในลักษณะข้อเท็จจริงที่ไม่แตกต่างกันแต่คำตอบเกี่ยวกับข้อหาหรือที่แตกต่างกันทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนในคำตอบของหนังสือตอบข้อหาหรือดังกล่าวขึ้นได้

หนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4934 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546

เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีขายหุ้นให้กับพนักงานในราคาพิเศษที่วินิจฉัยว่ากรณีบริษัทออกหุ้นเองและกรณีบริษัทถือหุ้นบริษัทอื่นไว้และนำหุ้นที่บริษัทออกเองและหุ้นอื่นที่บริษัทถือไว้ไปแจกหรือขายในราคาต่ำกว่าตลาดให้แก่พนักงานหรือลูกจ้าง กรรมการ และที่ปรึกษา ซึ่งส่วนต่างที่เกิดขึ้นยอมถือได้ว่า บุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ประจำปีไม่ว่าหุ้นที่ได้รับดังกล่าวจะมีเงื่อนไขหรือไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายโอนหรือไม่

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548

โดยหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้เป็นกรณีที่กรมสรรพากรตอบว่า"การซื้อหุ้นต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาถูก... ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาดไม่ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร" จึงไม่ต้องเสียภาษีในส่วนต่างนั้น

จากหนังสือตอบข้อหารือทั้งสองกรณีเป็นกรณีที่พนักงานอาศัยสิทธิการเป็นพนักงานของนายจ้างที่จะมีความสัมพันธ์ต่อกันกับนายจ้าง จึงทำให้ได้รับสิทธิพิเศษในการได้รับแจกหรือสิทธิในการซื้อหุ้นต่ำกว่าราคาตลาด อันจะเป็นกรณีที่ได้รับประโยชน์เพิ่มเนื่องจากมีความสัมพันธ์กันกับการจ้างงานจึงได้รับสิทธิพิเศษดังกล่าว แต่แนวทางการตอบข้อหารือกรมสรรพากรมีแนวคำตอบที่แตกต่างกันออกไปโดยหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0706/4934 วินิจฉัยว่าการที่พนักงานได้รับสิทธิในหุ้นที่บริษัทนำไปแจกหรือขายในราคาต่ำกว่าตลาดส่วนต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน แต่หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 วินิจฉัยว่า การซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาถูก ส่วนต่างของราคาตลาดไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 39

ข้อแตกต่างของคำวินิจฉัยหนังสือตอบข้อหารือทั้งสองกรณีเป็นการวินิจฉัยที่มีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิทธิการรับโอนหุ้นจากนายจ้าง เนื่องจากมีความสัมพันธ์จากการจ้างแรงงานเช่นเดียวกัน แต่วินิจฉัยว่าเป็นเงินได้พึงประเมินและไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ปัญหาการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของหนังสือตอบข้อหารือจึงทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติของผู้เสียภาษีที่ยึดถือตามแนวคำวินิจฉัยใดเป็นแนวทางในการปฏิบัติ เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามแนวหนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0706/4934 ที่ถือว่าส่วนต่างของราคาตลาดถือเป็นเงินได้พึงประเมินก็จะมีโทษตามกฎหมายในเบี้ยปรับ เงินเพิ่มทางภาษีตามมาได้

ปัญหาคำวินิจฉัยของหนังสือตอบข้อหารือที่แตกต่างกันส่งผลให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ที่ออกคำวินิจฉัยอาจจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่ที่ไม่ชอบได้ก่อให้เกิดปัญหาต่อตำแหน่งหน้าที่ที่จะต้องถูกตรวจสอบ

### 5.3 ปัญหาความหมายและความสัมพันธ์การจ้างงานกับสวัสดิการ

เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดความหมายของเงินได้ไว้ตามมาตรา 39 ซึ่งก็ได้แก่เงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์อื่นใดที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีที่บุคคลอื่นออกแทนให้เครดิตภาษี เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากนิติบุคคล ประกอบกับมาตรา 40 (1) กำหนด

ประเภทเงินได้จากการจ้างงานไว้ซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดจากแรงงานของพนักงานบพัญญูตีตาม มาตรา 40 (1) ก็ยังมีปัญหาที่จะต้องทำการพิจารณาต่อไป

### 5.3.1 ปัญหาความหมายที่ไม่ชัดเจน

เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมาตรา 39 กำหนดให้ประโยชน์ที่ได้รับที่อาจคำนวณได้เป็น เงินถือเป็นเงินได้พึงประเมินประกอบกับมาตรา 40(1) กำหนดประเภทเงินได้ให้หมายถึงประโยชน์ ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานจึงเป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีความหมายใน ลักษณะอย่างกว้างที่ไม่ได้กำหนดให้เฉพาะเจาะจงลงไป ส่งผลให้เกิดความเข้าใจที่แตกต่างกันทั้ง ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้เสียภาษีพร้อมกันเกิดความไม่แน่ใจในการพิจารณาว่าสวัสดิการ ที่ได้รับจะต้องเสียภาษีหรือไม่อันจะเป็นปัญหาในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี

ความไม่ชัดเจนของการกำหนดสวัสดิการที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่นั้น ปรากฏตามคำ วินิจฉัยของกรมสรรพากรในหนังสือตอบข้อหารือที่จะมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างจากหลักการของภาษี เงินได้ และหนังสือตอบข้อหารือก็ไม่มีความแน่นอนต่อสวัสดิการที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน แต่แนว คำวินิจฉัยแตกต่างกันความไม่ชัดเจนของแนวการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงทำให้เกิดปัญหากับผู้เสีย ภาษีและเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ได้ สำหรับปัญหาความไม่ชัดเจนของแนวการจัดเก็บภาษี สามารถพิจารณาตามลำดับได้ดังนี้

#### 1. กรณีที่ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน

โดยส่วนใหญ่หากพนักงานได้รับประโยชน์จากสวัสดิการที่เอื้อต่อความสะดวกในการ ดำเนินชีวิต ผ่อนปรนภาระหนี้สินของพนักงานประโยชน์ดังกล่าวก็ถือเป็นเงินได้ของพนักงานกรณี เกิดขึ้นตามคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0802/9691 ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2528 วินิจฉัยว่า ผลประโยชน์จากการกู้ยืมเงินโดยไม่ต้องเสียดอกเบี้ยหรือค่าใช้จ่ายใด ๆ ของพนักงานถือเป็น สวัสดิการของบริษัทเพื่อช่วยเหลือพนักงานไม่เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใดตามนัยมาตรา 39 และมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร การให้ กู้ยืมเงินของบริษัทแก่พนักงาน ผู้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย พนักงานผู้กู้ยืมไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่าง ใดตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าว กรมสรรพากรมีความเห็นว่าการกู้ยืมเงินโดยไม่เสีย ดอกเบี้ยของพนักงานไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน

กรณีต่อมาเกิดขึ้นจากคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค.0802/13461 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2537 วินิจฉัยว่า ผลประโยชน์ที่พนักงานของบริษัทได้จากการกู้ยืมเงินจากบริษัทโดยเสียดอกเบี้ย ในอัตราที่ต่ำกว่าท้องตลาด เพื่อเป็นสวัสดิการแก่พนักงานของบริษัทนั้น ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ ตามมาตรา 39 และมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ประโยชน์จากการเสียดอกเบี้ยในอัตราต่ำของพนักงานไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน

ทั้งสองแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรถือว่าไม่มีเงินได้เกิดขึ้นกับพนักงานจึงต้องพิจารณาว่าจะถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีหรือไม่

การพิจารณาว่าประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากการไม่ต้องเสียดอกเบี้ยจากการกู้ยืม หรือการเสียดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดจึงต้องพิจารณาความหมายของเงินได้ก่อนเพราะเมื่อถือเป็นเงินได้แล้ว ประมวลรัษฎากรก็ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 39 และมาตรา 40(1) กำหนดสำหรับความหมายของเงินได้แบ่งออกได้เป็น

#### 1. ความหมายเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์<sup>5</sup>

Haig ได้ให้คำนิยามของเงินได้ไว้ว่า “เงินได้” คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของบุคคลดังกล่าวในช่องระยะเวลาหนึ่ง อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปเงิน

Henry C.Simons ได้ให้คำนิยามของเงินได้ว่า “เงินได้” หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

Lawrence C.Phillips “เงินได้” (Income) หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลได้ใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหมายความรวมถึงความมั่งคั่ง (Wealth) ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สินด้วย

คำนิยามดังกล่าวข้างต้นถือว่าเมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้เท่ากับว่าบุคคลนั้นมีอำนาจหรือมีความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามที่ต้องการ นิยามเงินได้ในลักษณะเช่นนี้ ทำให้เงินได้มีความหมายกว้างมากทั้งนี้เพราะคำนิยามของ Haig และ Simons นั้นรวมเงินได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาที่กำหนดไว้สำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปแบบตัวเงิน ในรูปสินค้าบริการ และในรูปเสมือนเงินได้อื่น ๆ (Income in kind) ไม่ว่าจะ เป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือโดยอ้อม ค่าตอบแทนการใช้แรงงานหรือจะเป็นเงินได้ที่เป็นประจำ

<sup>5</sup>พัทธพร สุวรรณอำพรชัย. “ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร : กรณีประโยชน์อันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545 ).น.10.

แน่นอนหรือเป็นครั้งคราว หากสิ่งนั้นสามารถแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับการอุปโภคบริโภคโดยสรุปแล้วเงินได้ทางเศรษฐกิจนั้นก็มีขอบเขตที่กว้างขวางมาก

## 2. ความหมายเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร

ความหมายของเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งถือเป็นฐานภาษีสำหรับเงินได้ โดยแบ่งความหมายของเงินได้ออกเป็นสามประเภท เรียงตามลำดับตั้งแต่ความหมายกว้างที่สุดจนถึงความหมายที่แคบที่สุดดังนี้<sup>6</sup>

### 2.1 เงินได้อันได้แก่ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion)

เงินได้ดังกล่าวหมายถึงการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิบวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในระยะเวลาหนึ่ง ๆ (Increased Net Worth Plus Consumption)

ตามความหมายข้างต้น เงินได้จะหมายรวมถึงจำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากบุคคลอื่นในระยะเวลาหนึ่งหลังจากที่หักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินนั้นออกแล้ว (ได้แก่ กำไร ค่าจ้าง ดอกเบี้ย ฯลฯ) รวมถึงมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ (เช่น มูลค่าของผักในสวนครัวที่ทำเองบริโภคเอง มูลค่าของการได้อยู่บ้านของตัวเอง ฯลฯ) และมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นโดยไม่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน (เช่น ที่ดินที่มีอยู่ในปัจจุบันมีเพิ่มราคาขึ้นจากในเวลาที่ได้รับมา)

### 2.2 เงินได้อันได้แก่ผลได้อันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth)

ตามความหมายนี้ เงินได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนมือทรัพย์สินเท่านั้น มูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องซื้อหรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่ต้องซื้อหรือแลกเปลี่ยนตามข้อ 2.1 จึงไม่ถือเป็นเงินได้ตามความหมายนี้

ผลอันได้เกิดจากทรัพย์สินเปลี่ยนมือนี้ อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท

1. ผลได้จากกิจการตามปกติ หรือเงินได้ประจำได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิตมาขายตามปกติ และเงินได้ประจำจากอาชีพต่าง ๆ

2. ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนได้แก่ เงินได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย กำไรจากการขายหุ้นที่ซื้อมาเพียงเพื่อจะได้รับเงินปันผล มิได้ค้าขายหุ้นเป็นปกติธุระ

### 2.3 เงินได้อันได้แก่ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ

<sup>6</sup>วิทย์ ตันตยกุล.กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 5(กรุงเทพมหานคร : เนติบัณฑิตสภา,2528).น.45-46.

ตามความหมายนี้ ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนตามข้อ 2.2 (2) จะไม่ถือเป็นเงินได้ โดยมีเหตุผลว่าผลได้ดังกล่าวนี้ไม่ได้ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น เช่น การขายบ้านได้ในราคาสูงกว่าราคาที่ซื้อมา เพราะถึงแม้การขายบ้านจะมีกำไรทางตัวเลขก็ตาม ถ้าจะหาบ้านใหม่ในสภาพเดียวกัน ก็จะต้องใช้เงินทั้งสิ้นที่ได้มาทั้งหมดไป

อาจารย์วิทย์ ตันตยกุล ได้ให้ข้อสรุปไว้ว่าโดยหลักแล้วเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรจะหมายถึงเงินได้ซึ่งเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ โดยมีข้อยกเว้นให้เงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยไม่มุ่งค้าหากำไรบางชนิด (ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน) ในบางกรณีอาจต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรด้วย อาทิเช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่มุ่งค้าหากำไร

เงินได้ตามกฎหมายทางภาษีอากรตามองค์ประกอบของหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ถือเป็นความหมายอย่างกว้างของเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร การที่จะพิจารณาว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรหรือไม่นั้นจำเป็นที่จะต้องพิจารณาด้วยว่าเงินได้นั้นเป็นฐานของภาษีอากรซึ่งกฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บไว้ด้วยหรือไม่ หากเป็นเงินได้ที่กฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บแล้วย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร ในทางกลับกันเงินได้ใด ๆ ที่กฎหมายมิได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บก็ไม่ควรจะเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร

ความหมายของเงินได้จึงต้องพิจารณาประกอบกันทั้งสองความหมายโดยการพิจารณาความเป็นเงินได้ใด ๆ ตามกฎหมายภาษีอากรจะต้องพิจารณาในลำดับแรกว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์หรือไม่ เนื่องจากเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์นั้นเป็นพื้นฐานของเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นหากปรากฏว่าเงินได้ดังกล่าวไม่เป็นเงินได้ตามองค์ประกอบของเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์แล้วก็ไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากรหรือไม่<sup>7</sup> ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วการได้รับประโยชน์จากการไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าท้องตลาดจะทำให้พนักงานไม่ต้องเสียดอกเบี้ยหรือเสียดอกเบี้ยต่ำ อันจะทำให้อำนาจหรือความสามารถทางเศรษฐกิจที่จะนำเงินจากการไม่ต้องเสียดอกเบี้ยหรือดอกเบี้ยที่ต่ำไปสร้างประโยชน์ทางด้านอื่นได้เพิ่มมากขึ้น สอดคล้องกับประมวลรัษฎากรที่กำหนดตามมาตรา 39 และมาตรา 40(1) ที่กำหนดให้ประโยชน์ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี

การที่พนักงานได้รับประโยชน์จากการเสียดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าท้องตลาดหรือไม่เสียดอกเบี้ยจากการกู้ยืม แต่กรมสรรพากรมีแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ไม่ถือเป็นเงินได้จึงเป็นกรณีที่ขัดแย้งกับความหมายของเงินได้ และสร้างความไม่ชัดเจนให้กับสวัสดิการในลักษณะอื่น ๆ

<sup>7</sup> วิริยะ นามศิริพงศ์พันธ์ อ่างใน พัชรภาพร สุวรรณอำพรชัย. *อ่างแล้ว เจริญรอกฎที่ 5.น.*

ปัญหาความไม่ชัดเจนของแนวทางการจัดเก็บภาษีที่กำหนดสวัสดิการที่ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน ซึ่งขัดแย้งกับหลักความหมายของเงินได้แล้วยังมีกรณีที่แนวทางการจัดเก็บภาษีมีความแตกต่างกันในกรณีเงินได้ที่ไม่แตกต่างกัน

กรณีคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค.0706 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2545 บริษัทจัดให้มีรถยนต์รับส่งพนักงานเพื่อเป็นสวัสดิการ โดยวิธีการจ้างเหมาบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลโดยพนักงานมิได้รับประโยชน์เป็นการส่วนตัวจากการใช้บริการรถยนต์รับส่ง ของบริษัทการให้บริการดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากจ้างแรงงานอันจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค.0706/705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547 กรณีบริษัทได้ออกค่าใช้จ่ายเพื่อจัดให้มีรถยนต์สองแถวรับส่งพนักงาน ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่มีความเห็นแตกต่างกันแม้ข้อเท็จจริงจะมีลักษณะอย่างเดียวกัน โดยนายจ้างเป็นผู้จัดหาสวัสดิการรถยนต์รับส่งให้กับพนักงานโดยมีบุคคลภายนอกเป็นผู้ที่เข้ามาดำเนินการแทนนายจ้างด้วยการรับเหมาค่าใช้จ่าย แต่คำวินิจฉัยที่ กค 0706 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2545 วินิจฉัยว่าไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานซึ่งแตกต่างจากคำวินิจฉัยที่ กค 0706/705 ที่วินิจฉัยว่าประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากการที่นายจ้างจัดรถยนต์รับส่ง ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน

เมื่อพิจารณาประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากการที่นายจ้างจัดรถยนต์รับส่งพนักงานจะไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทางมาทำงาน อันจะถือเป็นกรณีที่ทำให้ความสามารถทางเศรษฐกิจของพนักงานเพิ่มสูงขึ้น กรณีถือได้ว่ามีเงินได้เพิ่มสูงขึ้นและสามารถที่จะนำไปใช้ประโยชน์อื่น ๆ เพิ่มสูงขึ้น คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่แตกต่างดังกล่าวจึงเป็นการมองลักษณะของเงินได้ที่แตกต่างกันออกไปซึ่งการมองลักษณะของเงินได้ต้องพิจารณาความหมายของเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์ประกอบกับความหมายของเงินได้ทางกฎหมายอากรประกอบกัน การที่พนักงานได้รับประโยชน์จากการมีรถยนต์รับส่งย่อมจะทำให้ความสามารถทางเศรษฐกิจเพิ่มสูงขึ้นส่งผลให้ถือเป็นเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์และประมวลรัษฎากรของไทยก็กำหนดให้ประโยชน์ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) ดังนั้นกรณีที่นายจ้างได้จัดให้มีรถยนต์รับส่งพนักงานก็ถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน

ความแตกต่างของคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่วินิจฉัยปัญหาภาษีอากรที่ย่อมจะส่งต่อการปฏิบัติของผู้เสียภาษีที่ยึดถือแนวคำวินิจฉัยใดเป็นหลักในการปฏิบัติที่ถูกต้อง และจะเป็น

การใช้เป็นประโยชน์ในการกล่าวอ้างถึงความแตกต่างของการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เพื่อปฏิเสธการเสียภาษีได้

ปัญหาเกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ไม่ชัดเจนมีสาเหตุจากประมวลรัษฎากรที่กำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการไม่ชัดเจน โดยได้กำหนดความหมายไว้มีเพียงการกำหนดความหมายกว้าง ๆ เพื่อให้ครอบคลุมกับสวัสดิการในหลาย ๆ ประเภท แต่ก็ส่งผลเสียต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่จะมีการตีความกฎหมายที่แตกต่างกันออกไปและทำให้กระทบกับผู้เสียภาษีที่เกิดความสับสนในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ได้เพราะหากไม่ทำการเสียภาษีก็น่าจะมีโทษเบี้ยปรับเงินเพิ่มทางภาษีอากรได้และเจ้าหน้าที่อาจมีโทษตามกฎหมาย

### 5.3.2 ปัญหาความหมาย “นายจ้าง”

เมื่อมาตรา 40 (1) กำหนดประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงาน การพิจารณาเกี่ยวกับนายจ้างและลูกจ้างเป็นสิ่งสำคัญที่จะเกิดขึ้นตามมา เนื่องจากสัญญาจ้างแรงงานจะต้องมีคู่สัญญาระหว่างนายจ้างซึ่งเป็นบุคคลที่มีข้อตกลงร่วมกันกับอีกบุคคลหนึ่งเรียกว่าลูกจ้าง จึงต้องทำการพิจารณาความหมายของนายจ้างและลูกจ้างว่ามีความสำคัญต่อการพิจารณาเงินได้จากการจ้างแรงงาน

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดความหมายของนายจ้างไว้จึงต้องพิจารณาความหมายของนายจ้างตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2551 มาตรา 5 ที่กำหนดความหมายของนายจ้างว่าเป็นบุคคลที่ตกลงรับลูกจ้างเข้าทำงาน และหมายรวมถึงบุคคลที่นายจ้างมอบหมายให้ทำการแทนนายจ้างรวมทั้งบุคคลผู้ทำการแทนนายจ้างสำหรับกรณีนิติบุคคล

จากความหมายของนายจ้างตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2551 สามารถพิจารณาความหมายของนายจ้างได้สองลักษณะคือ ตัวของนายจ้างเองและบุคคลอื่นที่ได้รับความยินยอมให้ทำการแทนนายจ้างซึ่งจะเป็นการกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของนายจ้างไว้อย่างชัดเจน อันจะเป็นข้อจำกัดว่ามีให้หมายถึงบุคคลอื่นแม้จะเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับนายจ้าง เช่น คู่สมรส บุตร เป็นต้น จะไม่มีความหมายเป็นนายจ้างไปได้ส่งผลให้ไม่เกิดความสัมพันธ์อย่างนายจ้างกับลูกจ้างได้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2510/2526 หุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิด ในห้างหุ้นส่วนจำกัด แม้สอดเข้าไปเกี่ยวข้องกับจัดการงานของห้างหุ้นส่วน ก็ไม่ต้องรับ

ผิดในหนี้เกี่ยวกับการจ้างแรงงานของลูกจ้างห้างหุ้นส่วน เพราะหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้ที่นายจ้างต้องรับผิดชอบต่อลูกจ้าง หุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิดไม่มีความสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างและลูกจ้างจึงไม่ต้องรับผิด

จากคำพิพากษาศาลฎีกา เป็นกรณีที่นายจ้างเป็นนิติบุคคลซึ่งบุคคลที่จะถือเป็นนายจ้างจะต้องมีบุคคลผู้ทำการแทนซึ่งจะถือว่าเป็นนายจ้างตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2551 แต่ตามข้อเท็จจริงหุ้นส่วนประเภทจำกัดความรับผิดไม่อาจเป็นผู้ทำการแทนห้างหุ้นส่วนจำกัดได้หุ้นส่วนจำกัดความรับผิดจึงไม่ถือว่าเป็นนายจ้างได้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าความหมายของนายจ้างจะต้องมีลักษณะที่นายจ้างยินยอมและชอบด้วยกฎหมายประกอบกันด้วยจึงจะทำให้ความเป็นนายจ้างเกิดขึ้นได้ หากเป็นกรณีของบุคคลอื่นที่ไม่ได้รับความยินยอมจากนายจ้างย่อมไม่ถือว่าเป็นนายจ้างตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน ทำให้เกิดสภาพจำกัดของการพิจารณาความเป็นนายจ้างซึ่งบุคคลอื่นเช่นคู่สมรส หุ้นส่วนจำกัดความรับผิด บุตร จะไม่มีฐานะความเป็นนายจ้างได้

ปัญหาความหมายนายจ้างนอกจากการพิจารณาตามกฎหมายแรงงานแล้วจะต้องทำการพิจารณานายจ้างในความหมายของหน่วยงานภาครัฐที่ไม่อยู่ในบังคับกฎหมายแรงงาน แต่หน่วยงานภาครัฐก็มีฐานะเป็นนายจ้างของบุคลากรภาครัฐเช่นเดียวกับนายจ้างของภาคเอกชน ซึ่งเมื่อมีการมอบสวัสดิการให้กับบุคลากรภาครัฐก็ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) (2) แห่งประมวลรัษฎากรที่ไม่มีการบัญญัติความหมายของนายจ้างรวมถึงหน่วยงานภาครัฐแต่อย่างใด

จากปัญหาดังกล่าวได้มีผลต่อประมวลรัษฎากรเนื่องจากมาตรา 40 (1) ได้กำหนดประเภทของเงินได้โดยถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานซึ่งจะต้องทำการพิจารณาความหมายของนายจ้างด้วยเช่นกัน แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดความหมายของนายจ้างเอาไว้จึงต้องถือตามความหมายของนายจ้างตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน ซึ่งข้อจำกัดของกฎหมายแรงงานคือกำหนดตามความหมายของนายจ้างในลักษณะอย่างแคบไม่ได้หมายถึงบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับนายจ้าง ทำให้การพิจารณาความสัมพันธ์จากการจ้างงานจะเกิดขึ้นได้กับนายจ้างและลูกจ้างคู่สัญญาเพียงเท่านั้นและไม่มีการกำหนดความหมายรวมถึงนายจ้างในหน่วยงานภาครัฐ

ในกรณีที่บุคคลภายนอกที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับนายจ้างหรือเป็นบุคคลที่กฎหมายไม่ได้กำหนดอำนาจไว้ เป็นผู้จัดหา อำนวยความสะดวก ให้เกิดสวัสดิการขึ้นกับพนักงานกรณีจึงไม่ถือว่าเป็นการกระทำของนายจ้าง อันเนื่องมาจากไม่มีสถานะความเป็นนายจ้างเกิดขึ้น ซึ่งไม่เป็นไปตามนิยามของกฎหมายแรงงานทั้ง ๆ ที่บุคคลภายนอกนั้นเป็นผู้ดำเนินการให้เกิดสวัสดิการ

ขึ้นกับพนักงานสวัสดิการที่พนักงานได้รับก็ไม่ได้ว่าเป็นเงินได้จากการทำงานตามมาตรา 40 (1)

ตัวอย่างเช่น คู่สมรสของนายจ้างเป็นเจ้าของอาคารที่พักอาศัยโดยนายจ้างไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับอาคารที่พักอาศัยนายจ้างได้นำพนักงานของตนเข้าใช้สิทธิพักอาศัยในอาคารดังกล่าว โดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้กับคู่สมรสของนายจ้าง สิทธิในการได้พักอาศัยอาคารดังกล่าวจึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นการได้อยู่บ้านพักนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า เนื่องจากอาคารที่พักอาศัยเป็นของคู่สมรสของนายจ้างไม่อาจถือได้ว่าคู่สมรสเป็นนายจ้างของพนักงานตามกฎหมายแรงงาน ทั้งที่ถือได้ว่าคู่สมรสกับนายจ้างเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน แต่ก็ไม่อาจถือได้ว่าสิทธิในการได้พักอาศัยดังกล่าวเป็นประโยชน์ใด ๆ จากการจ้างแรงงานซึ่งจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)

จากปัญหาดังกล่าวส่งผลให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มอบสวัสดิการให้กับพนักงานซึ่งไม่ถือว่ามีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เกิดขึ้น ทั้งที่กรณีดังกล่าวถือเป็นเงินได้อันเป็นผลเนื่องมาจากพนักงานผู้มีเงินได้มีความสัมพันธ์จากการจ้างแรงงานกับนายจ้าง แต่เมื่อไม่ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) อาจจะไม่ถือได้ว่าพนักงานไม่มีเงินได้เกิดขึ้นได้จึงทำให้พนักงานไม่ต้องมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มขึ้นอันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีให้ลดน้อยลง ในกรณีที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทใดจะถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) เนื่องจากมาตรา 40 (8) เป็นบทบัญญัติที่ระบุประเภทของเงินได้นอกเหนือจากมาตรา 40 (1) – (7) เมื่อประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากบุคคลอื่นนอกเหนือจากนายจ้างไม่อาจถือได้ว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งนายจ้างจะไม่มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายและลูกจ้างก็ต้องทำการหักจ่ายแบบเหมาไม่ได้เช่นเดียวกับเงินได้ตามมาตรา 40(1)(2)

การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้โดยกำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้จัดหา ดำเนินการมอบสวัสดิการให้กับพนักงานเป็นกรณีที่เกิดขึ้นจากประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดความหมายของนายจ้างที่ชัดเจนว่าหมายถึงบุคคลใดบ้างเป็นการกำหนดจากการนำกฎหมายแรงงานมาใช้กับความหมายของนายจ้าง และไม่มีการกำหนดให้นายจ้างหมายรวมถึงหน่วยงานภาครัฐ จึงทำให้เกิดปัญหาที่ประมวลรัษฎากรไม่อาจมีผลบังคับใช้ได้กับกรณีบุคคลภายนอกที่ดำเนินการแทนนายจ้างได้

### 5.3.3 ปัญหาเกี่ยวกับความหมาย “ลูกจ้าง”

ความหมายของลูกจ้างเป็นปัญหาเช่นเดียวกับความหมายของนายจ้างที่ประมวล รัชฎากรไม่ได้ระบุความหมายไว้จำเป็นต้องพิจารณาความหมายของลูกจ้างตามพระราชบัญญัติ คุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2551 ซึ่งได้ให้ความหมายของ “ลูกจ้าง” หมายถึง บุคคลซึ่งตกลงทำงาน ให้แก่นายจ้างโดยตกลงรับค่าจ้างไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไร จากความหมายของลูกจ้างเหตุผลที่จะมี ความหมายเป็นลูกจ้างได้จะต้องมีการตกลงทำงานให้กับนายจ้างซึ่งการตกลงดังกล่าวคือ การเข้า เป็นคู่สัญญาต่อกันและมีลักษณะสำคัญที่เป็นสัญญาต่างตอบแทนที่คู่สัญญามีข้อตกลงที่จะ กระทำการตอบแทนกันในลักษณะที่ลูกจ้างตกลงทำงานให้กับนายจ้างและนายจ้างมีหน้าที่จ่าย ค่าจ้างเป็นค่าตอบแทนการทำงานให้กับลูกจ้าง ซึ่งถือเป็นลักษณะสำคัญประการหนึ่งของสัญญา การจ้างงานที่จะคำนึงถึงบุคคลเป็นสำคัญบุคคลภายนอกไม่อาจเป็นคู่สัญญาได้

จากความหมายของลูกจ้างดังกล่าวข้างต้นทำให้พิจารณาลักษณะสำคัญของลูกจ้าง ได้คือลูกจ้างจะเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับนายจ้าง โดยอาศัยความเชื่อมโยงจากการมี สัญญาต่อกันซึ่งสัญญาจ้างงานไม่ต้องมีแบบแต่อย่างไร เพียงแต่ตกลงกันด้วยวาจาก็ถือว่ามี สัญญาจ้างงานเกิดขึ้นความเป็นนายจ้างกับลูกจ้างย่อมเกิดเป็นความสัมพันธ์ต่อกันเกิดขึ้น ดังนั้น บุคคลอื่นภายนอกสัญญาจ้างงานย่อมไม่มีความสัมพันธ์ในฐานะลูกจ้างกับนายจ้างได้ทำให้ไม่มี ภาระต่อกันทั้งในส่วนของลูกจ้างและนายจ้าง

ปัญหาข้อจำกัดลักษณะของลูกจ้างส่งผลต่อการพิจารณาตามประมวลรัชฎากรใน ส่วนของประเภทเงินได้ตามมาตรา 40(1) ที่บุคคลผู้ได้รับเงินได้จากการจ้างแรงงานย่อมจะมี ความหมายเพียงแต่ลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานเพียงเท่านั้นที่จะถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้น แต่จะไม่ ถือว่าบุคคลอื่นที่ได้รับสวัสดิการมาเป็นผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) เนื่องจาก ไม่ได้มีสัญญาจ้างงานกับนายจ้างเกิดขึ้นจึงถือไม่ได้ว่ามีเงินได้ตามมาตรา 40(1)

ปัญหาที่เกิดขึ้นสำหรับกรณีบุคคลที่เกี่ยวข้องกับลูกจ้างหรือมีความสัมพันธ์ เกี่ยวข้องกับลูกจ้าง เช่น คู่สมรส บุพการี บุตร เป็นบุคคลที่ได้รับสวัสดิการจากนายจ้างกรณียอม ถือไม่ได้ว่าคู่สมรส หรือ บุพการี เป็นคู่สัญญาจ้างงานกับนายจ้าง เนื่องจากไม่มีสัญญาจ้างต่อกัน เกิดขึ้นทำให้สวัสดิการที่ได้รับไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1)

ตัวอย่างเช่น พนักงานของสายการบิน คู่สมรสของพนักงานย่อมมีสิทธิในการเดินทาง กับสายการบินที่พนักงานทำงานอยู่โดยไม่มีค่าใช้จ่าย สิทธิในการเดินทางโดยสายการบินของคู่ สมรสถือเป็นสวัสดิการที่ได้รับมาจากการเป็นลูกจ้างของสายการบิน กรณียอมถือได้ว่าคู่สมรสของ

พนักงานได้รับประโยชน์และถือว่าคู่สมรสได้รับประโยชน์จากการเดินทางโดยไม่มีค่าใช้จ่าย อันถือได้ว่าคู่สมรสมีเงินได้เกิดขึ้นแต่สิทธิที่คู่สมรสได้รับจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) ของคู่สมรสมิได้เนื่องจากคู่สมรสเป็นบุคคลภายนอกสัญญาจ้างแรงงาน

เมื่อบุคคลอื่นได้รับสวัสดิการจากนายจ้างย่อมถือว่าบุคคลนั้นมีเงินได้เกิดขึ้นจากการได้รับสวัสดิการของพนักงาน แต่จะถือว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจะเป็นเงินได้จากการทำงานตามมาตรา 40(1) ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ เนื่องจากบุคคลผู้รับประโยชน์จากสวัสดิการที่ถือเป็นผู้มีเงินได้มิใช่พนักงานที่มีสัญญาจ้างแรงงานต่อกันกับนายจ้างจึงถือไม่ได้ว่าสวัสดิการที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างงาน ตามที่มาตรา 40(1) กำหนดไว้

ปัญหาที่เกิดขึ้นส่งผลต่อการมีภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากผู้ที่มีเงินได้เป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงานทำให้เงินได้นั้นไม่สามารถจัดประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 ได้ ส่งผลให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ด้วยการกำหนดให้สวัสดิการที่พนักงานได้รับตกแก่บุคคลอื่นที่มีใช้พนักงานลูกจ้างได้เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาวะภาษีได้

การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้ได้รับสวัสดิการของพนักงานเป็นปัญหาที่ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดความหมายของบุคคลที่ได้รับสวัสดิการที่ชัดเจน โดยประมวลรัษฎากรกำหนดเงินได้จากการจ้างงานเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ทำให้ต้องอาศัยความหมายลูกจ้างตามกฎหมายแรงงานซึ่งกฎหมายแรงงานก็มีความหมายลูกจ้างที่จำกัดเพียงคู่สัญญาการจ้างงานเท่านั้นบุคคลอื่นไม่ถือเป็นลูกจ้างได้ จึงทำให้สวัสดิการที่บุคคลอื่นได้รับแทนลูกจ้างไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) ได้ ดังนั้นการกำหนดขอบเขตและความหมายของลูกจ้างในประมวลรัษฎากรจึงต้องมีการบัญญัติให้มีความหมายที่แตกต่างจากกฎหมายแรงงานเพิ่มเติมให้มีความหมายอย่างกว้างครอบคลุมบุคคลภายนอกอื่น ๆ

### 5.3.4 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาความสัมพันธ์การจ้างงานกับสวัสดิการ

สวัสดิการที่พนักงานได้รับจะมีที่มาจากการทำงานที่พนักงานทำงานตอบแทนนายจ้าง และนายจ้างก็ได้มอบค่าตอบแทนให้กับพนักงานตามลักษณะของสัญญาต่างตอบแทน โดยส่วนใหญ่แล้วนายจ้างก็จะมี การจัดสวัสดิการประกอบกับค่าตอบแทนให้กับพนักงาน เพื่อเป็นการเสริมสร้างกำลังใจให้กับพนักงาน ซึ่งความสัมพันธ์ของสวัสดิการกับการจ้างงาน มีเหตุผลจากข้อตกลงตามสัญญาจ้างงานระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง หรือเป็นกรณีที่สวัสดิการตามกฎหมายแรงงานกำหนดไว้ แต่มีสวัสดิการที่เกิดขึ้นในบางลักษณะที่จะมีความสัมพันธ์ใกล้เคียงระหว่างการให้โดยเสน่หา

กับสวัสดิการที่มีการมอบให้กับพนักงาน เมื่อต้องทำการพิจารณาในลักษณะของเงินได้ดังกล่าว จะเกิดเป็นเงินได้จากเหตุผลของการจ้างแรงงานแต่ก็ได้รับการพิจารณาให้ได้รับการยกเว้นในเงินได้จำนวนดังกล่าว

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/11187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531 นายจ้างมอบเงินช่วยเหลือพิเศษ เช่น จ่ายในการสมรส คลอดบุตร พิธีศพ จำนวนเงิน 300 ถึง 1,000 บาท มีหลักฐานแสดงประกอบ

กรมสรรพากรวินิจฉัยให้ เช่นช่วยเหลือในงานพิธีศพ และเงินช่วยเหลือในการสมรส ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินช่วยเหลือในการคลอดบุตรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวงที่ 126

จากข้อเท็จจริงในเบื้องต้นการมอบเงินช่วยเหลือให้กับพนักงานของนายจ้างเป็นกรณีที่มีสาเหตุมาจากการมีสัญญาจ้างงานต่อกันของนายจ้างและพนักงาน จึงทำให้พนักงานได้รับความช่วยเหลือทางการเงินจากนายจ้างตามกรณีข้างต้นเช่น เงินช่วยเหลือที่ได้รับก็มีลักษณะของเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่นเดียวกับเงินเดือนหรือค่าจ้างตามมาตรา 40 (1)

การที่กรมสรรพากรพิจารณาว่าเงินชดเชยที่นายจ้างมอบให้กับพนักงานดังกล่าว เป็นเงินได้ในโอกาสตามธรรมเนียมประเพณีได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ย่อมจะเป็นการพิจารณาที่มีได้ คำนึงถึงความสัมพันธ์ของเงินได้และที่มาของเงินได้ เงินได้ที่มาจากความสัมพันธ์ตามสัญญาการจ้างแรงงานเงินได้ที่เกิดขึ้นจึงเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานอันจะเป็นการมองที่มาของเงินได้เป็นหลัก เนื่องจากเงินชดเชยที่ถูกจ้างได้รับเนื่องในโอกาสตามธรรมเนียมประเพณี โอกาสตามธรรมเนียมประเพณีเป็นข้อเท็จจริงประกอบแวดล้อมของเงินได้นั้น

ดังนั้นการพิจารณาเงินได้จึงต้องเริ่มต้นทำการพิจารณาที่ลักษณะของเงินได้เป็นเบื้องต้นว่า ธรรมชาติของเงินได้นั้นเป็นเงินได้ที่มีที่มาจากอะไร เช่น เงินได้จากการจ้างงาน เงินได้จากการลงทุน เงินได้จากธุรกิจ เมื่อทราบธรรมชาติของเงินได้นั้นๆ แล้วจึงพิจารณาตามกฎหมายว่ากรณีถือเป็นเงินได้ประเภทใดเมื่อพิจารณาเงินค่าช่วยเหลือในการสมรส คลอดบุตร พิธีศพ จะมีที่มาจากความเป็นพนักงานของนายจ้างซึ่งก็คือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน การพิจารณาเงินค่าช่วยเหลือในการสมรส คลอดบุตร พิธีศพ จึงมิใช่การพิจารณาข้อเท็จจริงประกอบแวดล้อมแต่พิจารณาที่มาของเงินได้เป็นข้อพิจารณาเบื้องต้น ปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นผลมาจากการขาดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับมีความสัมพันธ์กับการจ้างแรงงานอย่างไร

การพิจารณาความสัมพันธ์ของสวัสดิการจะมีปัญหาอีกลักษณะคือ ประเภทธุรกิจในการครอบครัวยังจะมีสมาชิกภายในครอบครัวทำงานร่วมอยู่ด้วย การได้รับผลประโยชน์บางอย่าง

อาจจะพิจารณาได้ยากลำบากกว่าเป็นประโยชน์จากการจ้างแรงงานหรือเป็นการให้โดยเสน่หา เนื่องจากการอาศัยความสัมพันธ์ในครอบครัวเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา

ตัวอย่างเช่น นางสาว A ทำงานให้กับบิดาในตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชี บิดานายจ้างได้มอบรถประจำตำแหน่งให้กับนางสาว A เพื่อใช้ในการเดินทางมาทำงานและเพื่อติดต่อลูกค้า ประโยชน์จากการใช้รถยนต์ประจำตำแหน่ง เป็นความสัมพันธ์จากการจ้างงานระหว่างนางสาว A กับบิดานายจ้าง

ข้อเท็จจริงเดิม นางสาว A ได้จัดงานสมรสขึ้น และบิดานายจ้างได้มอบเงินช่วยเหลือในงานสมรสให้กับนางสาว A เงินช่วยเหลือที่นางสาว A ได้รับถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น เนื่องจากเป็นเงินได้ตามธรรมเนียมประเพณี

จากตัวอย่างทั้งสองกรณี ประโยชน์ที่นางสาว A ได้รับจะมีความสัมพันธ์เกี่ยวโยงกัน ไประหว่างเงินได้และสัญญาจ้างแรงงาน หากมีข้อเท็จจริงที่บ่งชี้ว่าเป็นการมอบสวัสดิการ เนื่องจากการจ้างงานย่อมถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน แต่ถ้าข้อเท็จจริงที่เงินได้มีเหตุจากความสัมพันธ์ภายในครอบครัวเงินได้นั้นก็เป็นเงินได้ตามธรรมเนียมประเพณีหรือการให้โดยเสน่หา

เมื่อเทียบกับหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/11187 ที่เหตุแห่งการได้รับเงินได้มีที่มาจากกรจ้างแรงงานเนื่องจากมีสาเหตุจากการมีสัญญาจ้างแรงงานต่อกันก็ควรถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานมิใช่เงินได้เนื่องจากธรรมเนียมประเพณี แต่กรมสรรพากรก็ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ดังนั้นการที่ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองไม่ได้กำหนดให้มีหลักเกณฑ์การพิจารณาเกี่ยวกับสวัสดิการและการจ้างงาน ก็จะทำให้เกิดปัญหาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี โดยการให้ความสัมพันธ์ส่วนบุคคลในการได้รับประโยชน์จากการจ้างแรงงานหรือการอาศัยข้อยกเว้นของกฎหมาย เพื่อจะทำให้ไม่ต้องมีภาระภาษี ซึ่งก็เป็นปัญหาที่ระบบการจัดเก็บภาษีที่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการให้ เช่นเดียวกับกรณีของต่างประเทศ

การพิจารณาความสัมพันธ์ของการจ้างงานกับสวัสดิการจึงเป็นการอาศัยเหตุผลและข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา แต่ก็ยังคงขาดหลักเกณฑ์ที่เป็นหลักในการพิจารณาว่าเป็นการได้รับประโยชน์จากการจ้างแรงงานหรือการได้รับประโยชน์จากความสัมพันธ์ส่วนตัว ที่จะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจในการพิจารณาและทำให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีให้กับรัฐ

## 5.4 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการพนักงาน

มูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานได้รับ จะมีความสำคัญต่อการพิจารณาว่าพนักงานได้รับประโยชน์จากสวัสดิการมีมูลค่ามากน้อยเพียงใด การคำนวณมูลค่าของสวัสดิการจึงมีความจำเป็นที่จะทำให้ทราบมูลค่าที่แท้จริงได้ ในระบบการจัดเก็บภาษีของไทยการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการได้มีการกำหนดมูลค่าไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ซึ่งเป็นสวัสดิการเกี่ยวกับการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ของพนักงานผู้ได้รับสิทธิในการพักอาศัยบ้านของนายจ้าง ปัญหาการกำหนดมูลค่าของสวัสดิการเกิดขึ้นจากข้อกำหนดของคำสั่งกรมสรรพากรที่สำคัญดังนี้

### 5.4.1 ปัญหาการไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริง

สวัสดิการการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 กำหนดให้ลูกจ้างที่ได้อาศัยสิทธิในบ้านของนายจ้างที่นายจ้างเป็นเจ้าของบ้านเอง โดยกำหนดตาม ข้อ 1(1) กำหนดให้มูลค่าของประโยชน์เพิ่มที่พนักงานได้รับจากการได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี การกำหนดมูลค่าตามคำสั่งกรมสรรพากรเป็นการกำหนดมูลค่ามาตรฐานเป็นอัตราเปอร์เซ็นต์ที่กรมสรรพากรเป็นผู้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้แล้ว

การกำหนดมูลค่าของสวัสดิการไว้ร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างจะถือรายได้ของเงินเดือนค่าจ้างตลอดปี เช่น ลูกจ้างมีเงินเดือนตลอดทั้งปีหนึ่งแสนบาทมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าใด ๆ จะมีมูลค่าเท่ากับสองหมื่นบาทเท่ากันทุกคนซึ่งถือเป็นมูลค่ามาตรฐานตามที่กรมสรรพากรกำหนด

ปัญหาการกำหนดมูลค่ามาตรฐานเช่นนี้ทำให้เกิดปัญหาที่มูลค่าตามกำหนดไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงได้ เนื่องจากสถานที่แต่ละพื้นที่จะมีมูลค่าแตกต่างกันออกไปเช่นพื้นที่ที่มีสิ่งอำนวยความสะดวกจากสาธารณูปโภค การคมนาคม เป็นต้น มูลค่าของพื้นที่นั้น ๆ จะมีมูลค่าที่สูงตามไปด้วย ๆ แต่พื้นที่ที่อยู่ห่างไกลก็จะมีมูลค่าที่ลดต่ำลงความแตกต่างของพื้นที่จะเป็นตัวกำหนดให้พื้นที่แต่ละพื้นที่มีมูลค่าในพื้นที่นั้นแตกต่างกันออกไป เมื่อลูกจ้างได้รับสิทธิประโยชน์จากการไม่ต้องเสียค่าเช่าบ้านพักอาศัยเนื่องจากเป็นบ้านของนายจ้างอันเป็นกรณีที่มีประโยชน์เพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากไม่ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายจากค่าเช่าที่พักอาศัย แต่กรมสรรพากรกลับกำหนด

มูลค่าของประโยชน์ที่ได้รับในลักษณะคงที่โดยไม่พิจารณาเขตพื้นที่ซึ่งทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของแต่ละพื้นที่ได้

เมื่อกรมสรรพากรได้กำหนดมูลค่าของสวัสดิการไว้ที่ร้อยละ 20 ของเงินเดือนค่าจ้าง หากลูกจ้างอาศัยอยู่ในพื้นที่ที่มีการคมนาคมที่สะดวกอย่างใจกลางเมือง มูลค่าของสวัสดิการก็มีค่าเท่ากับร้อยละ 20 แต่ลูกจ้างที่อยู่ในพื้นที่การคมนาคมไม่สะดวก เช่น กรณีของต่างจังหวัด มูลค่าของสวัสดิการก็มีค่าเท่ากับร้อยละ 20 เช่นเดียวกัน ทำให้ลูกจ้างทั้งสองพื้นที่ที่มีมูลค่าของสวัสดิการที่เท่ากันทั้งที่มีมูลค่าของการได้รับประโยชน์ที่แท้จริงแตกต่างกันเนื่องจากลูกจ้างที่อยู่ในพื้นที่ใจกลางเมืองจะมีภาระค่าเช่าที่สูงกว่าลูกจ้างที่อยู่ในต่างต่างจังหวัดซึ่งค่าเช่าจะต่ำกว่าหากจะต้องมีการชำระค่าเช่าจริง ๆ

การกำหนดมูลค่าของสวัสดิการในลักษณะนี้จึงทำให้เกิดการไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการที่พนักงานได้รับมาซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาในกรณีที่ลูกจ้างได้สิทธิพักอาศัยในบ้านของนายจ้างในต่างประเทศซึ่งจะมีมูลค่าแตกต่างจากประเทศไทยอีกกรณีหนึ่ง ปัญหาการกำหนดมูลค่าสวัสดิการเป็นมาตรฐานเช่นนี้จึงทำให้ภาระภาษีของลูกจ้างไม่ใช่ภาษีที่แท้จริง เนื่องจากมูลค่าของสวัสดิการที่ได้รับมิใช่มูลค่าที่แท้จริงอันจะส่งผลกระทบต่อความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีได้

ดังนั้นการกำหนดมูลค่าของสวัสดิการการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าที่ถือจำนวนเปอร์เซ็นต์ของรายได้จึงทำให้มูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานได้รับไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงได้และจะเป็นกรณีที่พนักงานผู้เสียภาษีมิได้เสียภาษีตามหลักความสามารถที่ผู้มีเงินได้เพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วยอันจะเป็นกรณีที่ไม่สอดคล้องกับความเป็นธรรมทางภาษี มูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าควรพิจารณามูลค่าราคาตลาดค่าเช่าของพื้นที่แต่ละพื้นที่เป็นเกณฑ์การกำหนดมูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานได้รับมาจึงจะทำให้สะท้อนมูลค่าสวัสดิการที่แท้จริง

#### 5.4.2 การกำหนดมูลค่าสวัสดิการโดยไม่พิจารณารายจ่าย

สวัสดิการพนักงานที่เป็นปัญหาเกิดขึ้นกับกรณีที่นายจ้างไม่อาจจัดรถยนต์ให้บริการแก่ลูกจ้างเพื่ออำนวยความสะดวกในการเดินทางมาทำงานหรือการเดินทางไปปฏิบัติงานนอกสถานที่ของพนักงาน แต่พนักงานได้นำรถยนต์ส่วนตัวของพนักงานเองมาใช้โดยนายจ้างจะจ่ายเงินชดเชยให้กับพนักงาน โดยทั่วไปแล้วประมวลรัษฎากรจะกำหนดยกเว้นเงินได้ให้กับค่าพาหนะที่พนักงานได้รับจากนายจ้างตามมาตรา 42 (1) ซึ่งถือว่าค่าพาหนะเป็นเงินได้ที่ทำ

ประโยชน์ให้กับนายจ้างและนายจ้างมีหน้าที่ในการจัดหาพาหนะให้กับพนักงานเงินได้ดังกล่าวจึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ปัญหาเกิดขึ้นกับกรณีที่นายจ้างเหมาจ่ายค่าพาหนะให้กับพนักงานเป็นรายเดือน โดยกรมสรรพากรถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 ไม่เข้าลักษณะข้อยกเว้นเป็นค่าพาหนะตามมาตรา 42 (1) (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1793/2518) และไม่ถือเป็นค่าเบียดเบียนที่จะได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 เช่นเดียวกัน (คำวินิจฉัยฎีกกรมสรรพากรที่ กค.0802/16936 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2537) ดังนั้นกรณีที่นายจ้างมอบค่าพาหนะให้กับพนักงานเป็นรายเดือนสำหรับพนักงานที่นำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในการปฏิบัติงานทั้งคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรถือเป็นเงินได้ของพนักงานที่จะต้องนำไปรวมกับเงินเดือนค่าจ้างเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงเป็นการตีความความหมายค่าพาหนะในลักษณะอย่างแคบที่จะพิจารณาจากลักษณะรูปร่างของยานพาหนะเป็นหลักแต่ไม่มีการพิจารณาลักษณะของประโยชน์ที่ได้รับว่านายจ้างหรือพนักงานเป็นผู้ได้รับประโยชน์ เมื่อพนักงานนำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในการทำงานก็เป็นการทำงานภายใต้ประโยชน์ของนายจ้างผู้ที่ได้รับประโยชน์จึงเป็นนายจ้างมิใช่พนักงานเป็นผู้ได้รับประโยชน์แม้จะมีการมอบเงินชดเชยให้กับพนักงานเงินชดเชยนั้นก็มีความเป็นค่าพาหนะสมควรจะได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42

ประกอบกับมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5330/2537 ที่นำระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการใช้ยานพาหนะส่วนตัวเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2523 มาประกอบการพิจารณาสำหรับกรณีที่นายจ้างจ่ายค่าพาหนะเป็นรายเดือนให้กับพนักงาน โดยพิจารณาที่การจ่ายเงินชดเชยค่าพาหนะไม่เกินกิโลเมตรละ 90 สตางค์ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (2) หากเป็นกรณีที่นายจ้างจ่ายเงินชดเชยแบบเหมาจ่ายรายเดือนเกินกว่า 90 สตางค์ต่อกิโลเมตรแล้วส่วนที่เกิน 90 สตางค์ถือเป็นเงินได้ของพนักงานที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (2) ในปัจจุบันระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ.2550 กำหนดเงินชดเชยในการใช้พาหนะส่วนตัวในการเดินทางไปราชการสำหรับรถยนต์ส่วนบุคคลกิโลเมตรละ 4 บาท รถจักรยานยนต์ส่วนบุคคลกิโลเมตรละ 2 บาท

สำหรับการจ่ายเงินชดเชยค่าพาหนะเป็นรายเดือนที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1793/2518 และคำวินิจฉัยฎีกกรมสรรพากรที่ กค. 0802/16936 ต่างถือเป็นเงินได้ของพนักงานตามจำนวนที่พนักงานได้รับเป็นเงินได้โดยไม่มีการแยกส่วนที่เป็นประโยชน์ของนายจ้างหรือส่วนที่เป็นประโยชน์ของพนักงานแต่ทั้งสองความเห็นถือว่าเป็นประโยชน์ในส่วนของพนักงานทั้งจำนวน หากพิจารณาในลักษณะแยกส่วนพาหนะที่พนักงานใช้ประโยชน์ในช่วงเวลาทำงานให้นายจ้างเช่น การ

ออกไปพบกับลูกค้า กรณีจะถือได้ว่าเป็นการทำไปเพื่อประโยชน์ของนายจ้างซึ่งไม่ควรที่จะถือเป็นเงินได้ของพนักงานเนื่องจากพนักงานไม่ได้รับประโยชน์แต่นายจ้างเป็นผู้รับประโยชน์จากการทำงานให้ของพนักงาน แต่ในส่วนของพนักงานจะได้รับประโยชน์จะเกิดขึ้นช่วงที่พนักงานนำพาหนะมาทำงานให้กับนายจ้างและนำพาหนะกลับที่พักของพนักงานอันเป็นช่วงเวลาก่อนมาทำงานและหลังเวลาทำงานซึ่งพนักงานจะได้รับประโยชน์จากพาหนะที่นายจ้างจ่ายเงินชดเชยให้ซึ่งควรจะต้องถือเป็นเงินได้ของพนักงานและไม่ควรที่จะได้รับการยกเว้นเนื่องจากไม่ถือเป็นค่าพาหนะที่ทำประโยชน์ให้กับนายจ้าง เนื่องจากความสามารถทางเศรษฐกิจของพนักงานเพิ่มสูงขึ้นที่ไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทาง การพิจารณาเงินได้ในกรณีการจ่ายเงินชดเชยให้กับพนักงานควรที่จะมีการพิจารณาแยกส่วนของประโยชน์ที่พนักงานได้รับและส่วนประโยชน์ที่นายจ้างได้รับเพื่อให้ทราบมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของสวัสดิการ

สำหรับกรณีที่ศาลฎีกามีคำพิพากษาที่ 5330/2537 โดยนาระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการใช้ยานพาหนะส่วนตัวเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2523 ซึ่งกำหนดมูลค่าของเงินชดเชยค่าพาหนะเหมาจ่ายแก่พนักงานที่นำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ปฏิบัติงานที่กิโลเมตรละ 90 สตางค์ส่วนที่เกินของเงินชดเชยถือเป็นเงินได้ของพนักงาน การพิจารณาตามระเบียบของกระทรวงการคลังดังกล่าวเป็นกรณีที่มีการกำหนดมูลค่าของสวัสดิการเป็นมาตรฐานไว้แล้วซึ่งจะทำให้มีการเปลี่ยนแปลงแบบยืดหยุ่นเป็นไปได้อย่างหากมีปัจจัยอื่นเข้ามาเกี่ยวข้องในส่วนที่เกินกว่า 90 สตางค์ต่อกิโลเมตรก็ถือว่าเป็นเงินได้ของพนักงาน

สำหรับการใช้รถยนต์ของพนักงานก็ต้องมีค่าบำรุงรักษารถยนต์ ค่าประกันภัย ค่าภาษีรถยนต์ ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เหล่านี้ล้วนเป็นต้นทุนที่พนักงานจะต้องจ่ายออกไปการที่ศาลฎีกากำหนดส่วนที่เกิน 90 สตางค์ต่อกิโลเมตรเป็นเงินได้ของพนักงานทั้งจำนวนโดยไม่มีการคำนวณหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับพาหนะออกไปก่อนจึงเป็นกรณีที่สวัสดิการที่พนักงานได้รับไม่ใช่มูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการและจะเป็นกรณีที่จำนวนเงินได้ของพนักงานสูงกว่าความเป็นจริงและส่งผลให้ภาระภาษีของพนักงานสูงขึ้นเนื่องจากต้องเสียภาษีจากมูลค่าที่สูงกว่าจำนวนสวัสดิการหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับพนักงานผู้เสียภาษีได้

การกำหนดมูลค่าของสวัสดิการโดยไม่มีการกำหนดให้คำนวณค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องออกไปก่อนจากต้นทุนเป็นกรณีที่แสดงให้เห็นมูลค่าของสวัสดิการที่ไม่แท้จริงและยังเป็นมูลค่าที่สูงกว่าความเป็นจริงอันจะส่งผลต่อภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นของพนักงาน ปัญหาดังกล่าวจึงต้องพิจารณามูลค่าของสวัสดิการที่มีต้นทุนในการดำเนินการเกี่ยวสวัสดิการให้มีการหักค่าใช้จ่ายออกจากต้นทุนก่อนเพื่อให้ทราบมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการ

## 5.5 ปัญหาความสัมพันธ์กับภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับนายจ้างที่ประกอบกิจการในฐานะนิติบุคคลในรูปแบบของบริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล กิจการร่วมค้า ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลจะคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่สามารถคำนวณหากำไรสุทธิได้โดยนำรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทำให้ทราบผลประกอบการมีกำไรหรือขาดทุนในกรณีขาดทุนก็ไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีแต่สำหรับกรณีที่มีกำไรก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณภาษีโดยการนำรายจ่ายมาหักออกจากรายได้นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ได้กำหนดเงื่อนไขการคำนวณรายได้และรายจ่ายไว้ ซึ่งตามมาตรา 65 ตริ จะกำหนดเงื่อนไขสำหรับรายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้นำรายจ่ายที่ได้จ่ายออกไปมาหักออกจากรายได้ของกิจการ กรณีของสวัสดิการพนักงานที่นายจ้างมอบให้กับพนักงานเพื่อเป็นการเอื้ออำนวยประโยชน์ในการทำงานที่ดีและได้รับความสะดวกสบายต่อการดำรงชีพของพนักงาน บำรุงขวัญ และกำลังใจในการทำงานของพนักงาน สวัสดิการพนักงานจึงถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างที่มอบให้กับพนักงานของตนและมีผลต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของนายจ้างที่สวัสดิการที่นายจ้างมอบให้กับพนักงานจะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้หรือไม่และเมื่อนำมาเป็นรายจ่ายของนายจ้างแล้วจะถือเป็นเงินได้ของพนักงานได้หรือไม่ เนื่องจากไม่ให้เกิดช่องว่างทางภาษีในเงินได้นั้นจำเป็นต้องถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างและถือเป็นเงินได้ของพนักงานหากไม่ถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างก็ควรจะไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานสำหรับสวัสดิการต่าง ๆ แต่ก็ยังคงมีปัญหาของแนวทางการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรที่จะมีคำวินิจฉัยที่มีปัญหาให้พิจารณาเกี่ยวสวัสดิการที่พนักงานได้รับกับรายจ่ายของนายจ้าง

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค. 0802/11187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531 เงินช่วยเหลือพิเศษ เช่น ช่วยในการสมรส คลอดบุตร พิธีศพ มีการแสดงหลักฐานประกอบที่นายจ้างมอบให้กับพนักงานของตนในโอกาสดังกล่าว กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า เงินช่วยเหลือในงานพิธีศพ และเงินช่วยเหลือในการสมรส ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับจ่ายเงินช่วยเหลือในการคลอดบุตรนั้นได้รับการยกเว้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่พิจารณาเงินได้ที่นายจ้างมอบให้กับพนักงาน เนื่องจากการสมรส คลอดบุตร พิธีศพ ที่เกี่ยวข้องกับพนักงานถือได้ว่าเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่

ได้รับการยกเว้นตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ซึ่งถือเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งธรรมเนียมประเพณี สำหรับกรณีการสมรสและพิธีศพ กรณีคลอดบุตรเป็นการยกเว้นตามกฎหมายกระทรวงที่ 126 กำหนด

เมื่อพิจารณาเงินได้ที่พนักงานได้รับจะมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการจ้างงานกันระหว่างนายจ้างและพนักงานจึงได้รับเงินได้ดังกล่าวซึ่งก็ถือเป็นสวัสดิการพนักงานกรณีหนึ่งได้เช่นเดียวกัน และกรมสรรพากรก็มีแนวทางยอมรับว่าถือเป็นเงินได้ของพนักงานแต่ก็ได้รับการยกเว้นตามกฎหมายภาษีอากรเนื่องจากเป็นเงินได้จากกรรให้โดยเสน่หาตามประเพณี เมื่อพิจารณาภาษีของนายจ้างที่มาตรา 65 ตี (3) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้รายจ่ายอื่นมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับความหมายรายจ่ายส่วนตัวและการให้โดยเสน่หา

รายจ่ายส่วนตัว เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเฉพาะตัว เฉพาะบุคคล

ให้โดยเสน่หา เป็นการโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน<sup>8</sup>

กรณีที่นายจ้างมอบเงินให้กับพนักงานเนื่องจาก การสมรส คลอดบุตร พิธีศพ ต้องห้ามมิให้นายจ้างนำมาถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างตามมาตรา 65 ตี (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาเงินได้ที่มอบให้กับพนักงานที่เป็นการมอบภายใต้การอาศัยความสัมพันธ์เชื่อมโยงจากมีสัญญาการจ้างงานต่อกันซึ่งก็ถือเป็นสวัสดิการประเภทหนึ่งที่พนักงานได้รับ ประกอบกับเป็นการมอบเพื่อช่วยเหลือเกื้อกูลตามประเพณีที่นายจ้างจะต้องดูแลพนักงานของตน เพื่อพนักงานจะได้มีความรู้สึกจงรักภักดีต่อนายจ้างของตนนายจ้างควรจะหักเป็นรายจ่ายได้ในส่วนที่ได้มอบเงินช่วยเหลือพนักงานของตน ส่วนของพนักงานก็ควรจะมีการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีหรือยกเว้นสำหรับเงินได้จากกรรให้โดยเสน่หาหรือตามประเพณีเพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างทางภาษีดังกล่าวแต่อาจกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีโดยการกำหนดเป็นเพดานเงินได้ที่ได้รับมา

ปัญหาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของสวัสดิการพนักงานกับภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีต่อมาเป็น กรณีที่นายจ้างจัดสวัสดิการให้กับพนักงาน สวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้ของพนักงาน ส่วนค่าใช้จ่ายที่นายจ้างจ่ายไปถือเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค. 0802/26920 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2538 บริษัทนายจ้างจ่ายเงินค่าสมาชิกเพื่อให้กรรมการผู้บริหารงานมีสิทธิในการเป็นสมาชิกสโมสรการกีฬา

<sup>8</sup> สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. สุดยอดกลยุทธ์ รายจ่ายต้องห้าม. (กรุงเทพมหานคร :

(Sport Club) กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเงินค่าสมาชิกสโมสรการกีฬาเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวจึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนเงินค่าสมาชิกสโมสรกีฬาที่พนักงานได้รับถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่พนักงานได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) หรือ (2) ของพนักงานที่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรยอมรับว่าประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากการเป็นสมาชิกสโมสรกีฬาเป็นเงินได้ของพนักงานที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากแต่กรมสรรพากรไม่ให้นายจ้างนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามข้อเท็จจริงการที่นายจ้างจ่ายเงินค่าสมาชิกสโมสรกีฬาให้กับพนักงานก็เพื่อเป็นการหาข้อมูลและจัดทำข้อเสนอเพื่อให้ได้งานปรับปรุงก่อสร้างสโมสรกีฬา การเป็นสมาชิกดังกล่าวจึงเป็นไปเพื่อประโยชน์ของนายจ้างจึงไม่น่าจะถือเป็นเงินได้ของพนักงานแต่เป็นประโยชน์ของนายจ้าง หากต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่ในกรณีนี้ควรจะถือเป็นรายจ่ายที่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการของนายจ้างที่สามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ และถือเป็นประโยชน์ของพนักงานที่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินอันจะทำให้ไม่เกิดช่องว่างทางภาษีในสวัสดิการนั้น

หากพิจารณาการมอบสวัสดิการพนักงานโดยการจ่ายค่าสมาชิกสโมสรกีฬาให้กับพนักงานแล้วถือเป็นเงินได้ของพนักงานตามคำวินิจฉัยกรมสรรพากร ด้านภาษีของนายจ้างก็ชอบที่จะสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างได้ เนื่องจากก็เป็นการจ่ายเพื่อประโยชน์ของพนักงานที่ทำประโยชน์ให้กับนายจ้างซึ่งจะมีความเกี่ยวข้องกับกิจการ หากพนักงานมีขวัญและกำลังใจในการทำงานที่ดีจากการได้รับสวัสดิการก็จะสามารถทำงานให้กับนายจ้างได้อย่างมีประสิทธิภาพผลอันจะถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการไม่ต้องห้ามนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ปัญหาความสัมพันธ์ของสวัสดิการพนักงานกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของนายจ้างเป็นปัญหาที่แนวทางการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับจากนายจ้างถือเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่กรมสรรพากรไม่ให้เป็นรายจ่ายของนายจ้างในการคำนวณกำไรสุทธิ หากมองที่ความเป็นกลางทางภาษีที่เมื่อเงินได้ถูกจัดเก็บภาษีในเงินจำนวนนั้นแล้ว เงินได้ดังกล่าวผู้ที่จ่ายเงินได้นั้นก็ควรนำมาถือเป็นรายจ่ายของผู้จ่ายเงินได้

ส่วนกรณีที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างแต่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่ก็ได้รับการยกเว้นสำหรับกรณีการมอบเงินในงานสมรส งานศพ งานบวช ก็เป็นเพียงการกำหนดยกเว้นตามกฎหมายกำหนดแต่คงถือว่าเป็นเงินได้ของพนักงาน ซึ่งก็ควรจะต้องมีการจัดเก็บภาษีจากกรณีที่มีการให้โดยเสน่หาหรือตามธรรมเนียมประเพณีที่จะสอดคล้องกับการให้ถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างได้ เพื่อให้เกิดความกลางทางภาษีทั้งของนายจ้างและพนักงานพร้อมกับไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีการมอบให้โดยเสน่หา

ในบางกรณีการกำหนดรายจ่ายของนายจ้างก็ต้องมีการกำหนดเพดานการนำมาถือเป็นรายจ่ายของนายจ้างไม่ให้นำมาถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนหรืออาจมีการกำหนดให้เพิ่มอัตรารายจ่ายได้เพื่อการส่งเสริมให้มีการมอบสวัสดิการให้ลูกจ้าง และส่วนของลูกจ้างการกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ก็ขึ้นอยู่กับปัจจัยทางการเมือง เศรษฐกิจ สังคม ที่สวัสดิการในบางประเภทก็ควรที่จะได้รับการยกเว้นหรือมีเพดานในการกำหนดถือเป็นเงินได้

## 5.6 ปัญหาเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี สำหรับภาษีจากสวัสดิการพนักงานประมวลรัษฎากรถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานเช่นเดียวกับเงินเดือนค่าจ้างจึงต้องนำมูลค่าของสวัสดิการที่ได้รับนำมารวมกับเงินเดือนค่าจ้าง แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายและกำหนดลักษณะของสวัสดิการที่ชัดเจนซึ่งมีปัญหาในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรโดยปัญหาที่สำคัญด้านของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติได้แก่

### 1. เจ้าหน้าที่ขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงาน

เนื่องจากความไม่ชัดเจนของประมวลรัษฎากรที่มิได้กำหนดลักษณะของสวัสดิการประเภทใดบ้างที่จะถือเป็นเงินได้ของพนักงานและประเภทใดที่ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานทำให้เกิดการตีความแตกต่างกันออกไปในสวัสดิการที่พนักงานได้รับ เช่น กรณีของนายจ้างจัดรถยนต์รับส่งพนักงานอันถือเป็นสวัสดิการของพนักงาน เพื่ออำนวยความสะดวกในการเดินทางให้กับพนักงานซึ่งก็ถือได้ว่าความสามารถทางเศรษฐกิจของพนักงานเพิ่มสูงขึ้นเนื่องจากพนักงานไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทางซึ่งถือเป็นเงินได้ของพนักงานที่จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ แต่แนวทางการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร ยังมีความเห็นที่แตกต่างกันออกไปทั้งมองว่าไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2545 แต่อีกคำวินิจฉัยกลับมองว่าถือเป็นเงินได้ของพนักงานที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามหนังสือ

กรมสรรพากรที่ กค 0706/705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547 ทั้งสองคำวินิจฉัยเป็นกรณีที่วินิจฉัยแตกต่างกันออกไปทำให้เห็นได้ว่า เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความเข้าใจในลักษณะของเงินได้ที่เกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานแตกต่างกันออกไป จึงทำให้การตีความสวัสดิการเป็นเงินได้ที่แตกต่างกัน อันจะมีผลทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนในสวัสดิการดังกล่าวได้

## 2. จำนวนผู้เสียภาษีเงินได้มีเป็นจำนวนมาก

สวัสดิการพนักงานถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับเงินเดือนค่าจ้าง ทำให้พนักงานที่มีเงินเดือนอย่างเดียวกับพนักงานที่ได้รับเงินเดือนค่าจ้างและสวัสดิการต้องทำการเสียภาษีในรูปแบบเดียวกัน ซึ่งจำนวนผู้ที่มีสิทธิได้รับเงินเดือนค่าจ้างในประเทศไทยมีเป็นจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ที่ทำการจัดเก็บภาษีมีจำนวนที่น้อยกว่าผู้เสียภาษี จึงทำให้การประเมินตรวจสอบภาษีเงินได้ที่ยื่นต่อกรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้อย่างทั่วถึงทุกกรณี ทำให้การตรวจสอบภาษีไม่ประสบผลสำเร็จตามที่กฎหมายกำหนดไว้ จำนวนเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรข้อมูลเมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2549 มีทั้งหมด 19,812 รายโดยในส่วนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีมีเพียง 4,833 ราย<sup>9</sup> สำหรับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ซึ่งสวัสดิการพนักงานจัดอยู่ในเงินได้ประเภทนี้มีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 ที่มีจำนวนมากซึ่งเป็นจำนวนที่มากกว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ทำให้การตรวจสอบมูลค่าของสวัสดิการหรือสวัสดิการที่จะต้องทำการเสียภาษีเป็นไปได้ยาก ทำให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเมื่อมีเงินได้ในลักษณะสวัสดิการเนื่องจากขาดการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ที่มีจำนวนไม่เพียงพอกับจำนวนผู้เสียภาษี

## 3. หน่วยงานที่ทำหน้าที่ตอบข้อสงสัยของผู้เสียภาษี

เมื่อผู้เสียภาษีมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรช่องทางที่ผู้เสียภาษีจะสามารถหาทางแก้ไขได้ ก็คือการขอคำปรึกษาจากกรมสรรพากร เมื่อกรมสรรพากรได้รับปัญหาที่ผู้เสียภาษีหรือเข้ามากรมสรรพากรได้กำหนดให้หน่วยงานที่รับผิดชอบ 3 หน่วยงานคือ สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ สรรพากรภาค สรรพากรพื้นที่ เป็นหน่วยงานที่ทำการตอบปัญหาข้อหารือของผู้เสียภาษี การจัดหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยปัญหาเป็นการแบ่งตามพื้นที่ความรับผิดชอบของแต่ละพื้นที่เป็นผู้วินิจฉัยในปัญหาข้อหารือ

หน่วยงานทั้งสามจะมีอิสระในการตอบข้อหารือหากมีปัญหาภาษีอากรเข้ามาก็จะสามารถพิจารณาไปได้โดยอิสระ ทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับข้อหารือที่มีลักษณะข้อเท็จจริงเป็นอย่างเดียวกันแต่มีการวินิจฉัยที่แตกต่างกัน เช่น กรณีของการได้สิทธิในหุ้นในราคาต่ำกว่าท้องตลาด ซึ่งประโยชน์จากการซื้อหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดถือเป็นเงินได้ของพนักงานเนื่องจากถือเป็นประโยชน์

<sup>9</sup> สืบค้นจาก [www.rd.go.th/publish/8501.0html](http://www.rd.go.th/publish/8501.0html) เมื่อวันที่ 10 ก.ย. 52.

จากการจ้างแรงงาน แต่ก็มีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เห็นว่าสิทธิในการซื้อหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน ความแตกต่างของแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นสาเหตุจากมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลายหน่วยงานและแต่ละหน่วยงานมีความอิสระในหน่วยงานที่จะมีคำวินิจฉัยอย่างไรก็ได้ จึงทำให้ความเห็นเกี่ยวกับภาษีแตกต่างกันและสร้างความสับสนให้ผู้เสียภาษีได้

ปัญหาเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษี จะมีปัญหาจากบุคลากรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บขาดความเข้าใจในลักษณะของเงินได้อย่างแท้จริงพร้อมกับจำนวนบุคลากรที่ทำการตรวจสอบมีจำนวนไม่เพียงพอกับจำนวนผู้เสียภาษีทำให้เกิดช่องว่างที่จะหลบเลี่ยงการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ได้อย่างง่ายดายและหน่วยงานที่จะพิจารณาปัญหาเกี่ยวกับสวัสดิการที่จะให้ค่าปรึกษาผู้เสียภาษีมีหน่วยงานผู้รับผิดชอบหลายหน่วยงานจึงทำให้เกิดความแตกต่างทางความเห็นเกี่ยวกับเงินได้จากสวัสดิการอันจะส่งผลต่อความเข้าใจในภาษีของผู้เสียภาษีคลาดเคลื่อนไปได้