

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ประมวลรัษฎากรของไทยถือว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับจากนายจ้างถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) โดยมาตรา 40 (1) กำหนดลักษณะของสวัสดิการไว้กล่าวคือ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้แทนลูกจ้าง รวมทั้งเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เป็นกรณีที่ถูกกฎหมายหลักกำหนดลักษณะของสวัสดิการที่จะต้องเสียภาษีไว้ แต่กฎหมายหลักกำหนดในลักษณะกว้าง ๆ ว่า ประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานซึ่งก็ไม่มีคำอธิบายที่ชัดเจนในดับบทกฎหมาย แต่ก็มีแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรในลักษณะของคำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับกรณีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการหรือกรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีอากรที่พิจารณาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการ¹ และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีสวัสดิการพนักงานทั้งกรณีของกฎหมายหลัก กฎหมายรอง และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรทำให้เกิดการปฏิบัติของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานมีปัญหาในการปฏิบัติงานโดยสรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับหลักการทั่วไปทางภาษี เนื่องจากรประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดให้สวัสดิการพนักงานในลักษณะอย่างกว้างว่าบรรดาประโยชน์ใดบรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน จึงทำให้เกิดปัญหาการตีความกฎหมายความไม่ชัดเจนของกฎหมายทำให้เกิดความยากลำบากในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ว่าสวัสดิการเช่นไรบ้างที่จะต้องทำการเสียภาษี ประกอบกับวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่ขาดความชัดเจนและส่งผลให้มีผู้เสียภาษีบางรายไม่ทำการเสียภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีโดยการมอบค่าตอบแทนการทำงานในลักษณะของสวัสดิการแทนการจ่ายเงินเดือนค่าจ้างเพื่อจะมีภาระภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำลง

¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 และ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2528

การที่ผู้เสียหายไม่ทำการเสียหายหรือหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียหายอย่างถูกต้อง หรือผู้เสียหายที่รับค่าจ้างเงินเดือนเพียงอย่างเดียวโดยไม่ได้รับสวัสดิการ สำหรับปัญหาที่กฎหมายขาดความชัดเจนเช่นนี้เป็นกรณีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีโดยหากผู้เสียหายมีรายได้อย่างเดียวกันก็ควรจะเสียภาษีที่เท่ากัน สอดคล้องกับกรณีที่บุคคลอยู่ในภาวะแวดล้อมที่เหมือนกันการเสียภาษีก็น่าจะเท่ากับทุกคน² ตามหลักความเป็นธรรมแนวนอน เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้ชัดเจนว่ามีกรณีใดที่สวัสดิการพนักงานจะต้องทำการเสียหายจึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียหายได้ เช่น พนักงาน ก. มีเงินเดือนต่อปี 1.2 แสนบาทโดยไม่ได้รับสวัสดิการเพิ่มเติมใด ๆ พนักงาน ข. มีเงินเดือน 1 แสนบาทต่อปี แต่มีค่าเดินทางมาทำงานอีก 2 หมื่นบาทต่อปีเป็นสวัสดิการ พนักงาน ก. ย่อมมีภาระภาษีเงินได้จากจำนวนค่าจ้าง 1.2 แสนบาทต่อปี ส่วนพนักงาน ข. มีภาระภาษีเงินได้จากจำนวนค่าจ้าง 1 แสนบาทต่อปี เนื่องจากประมวลรัษฎากรบัญญัติในลักษณะกว้าง ๆ ไม่ชัดเจนค่าเดินทางอีก 2 หมื่นบาทถือเป็นเงินได้หรือไม่อาจไม่ชัดเจนกับพนักงาน ข. จึงไม่ทำการเสียหายในส่วนค่าเดินทางทำให้ไม่มีภาระภาษีเงินได้ ซึ่งทั้งพนักงาน ก. และ ข. ต่างก็ได้รับเงินได้จากการทำงานเช่นเดียวกัน แต่พนักงาน ก. กลับต้องมีภาระภาษีที่สูงกว่าพนักงาน ข. อันเป็นกรณีที่พนักงาน ก. อยู่ในภาวะแวดล้อมที่ได้ค่าจ้างจากการจ้างแรงงานเช่นเดียวกับพนักงาน ข. จึงเป็นกรณีที่พนักงาน ก. ไม่ได้รับความเป็นธรรมแนวนอนจากประมวลรัษฎากร จึงต้องมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้เกิดความชัดเจนขึ้น

2. ปัญหาเกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือตอบรับหารือ เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดไม่ชัดเจนสำหรับสวัสดิการที่ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินและไม่มีแนวทางปฏิบัติในการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการพนักงาน กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งกรมสรรพากรโดยอธิบดีกรมสรรพากรและหน่วยงานภายในกรมสรรพากรที่มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับปัญหาภาษีอากรในลักษณะของหนังสือตอบข้อหารือ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติทางภาษีเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานซึ่งเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้เสียหายก็ถือปฏิบัติตามทั้งสองกรณี

1. สถานภาพทางกฎหมายของคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อพิจารณาที่มาของคำสั่งกรมสรรพากรจะเห็นว่าอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ออกคำสั่ง เพื่อให้พนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ไม่มีกฎหมายให้อำนาจแก่อธิบดีในการออกคำสั่งดังกล่าว อันเป็นกรณีที่ออกโดยไม่มีอำนาจ ส่งผลให้คำสั่งกรมสรรพากรไม่มีอำนาจบังคับอย่างกฎหมาย

² ไกรยุทธ ธีรตยาสินนท์. ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521).น.8.

หากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตาม ย่อมไม่เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายประกอบกับมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3691/2545 ที่พิพากษาว่าคำสั่งกรมสรรพากร ไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปได้ แต่เป็นแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร

ปัญหาคำสั่งกรมสรรพากรไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายทำให้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 เรื่องกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เป็นเงินได้พึงประเมินไม่อาจบังคับให้ผู้เสียหายต้องปฏิบัติตามได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่อาจกระทำได้ สถานะภาพของคำสั่งกรมสรรพากรจึงเป็นปัญหาที่ควรจะได้การแก้ไข เพื่อให้เกิดผลบังคับได้อย่างกฎหมายที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะได้ปฏิบัติตาม และผู้เสียหายจะมีแนวทางในการปฏิบัติตามที่กำหนดได้อย่างถูกต้อง

2. ปัญหาเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือ ตามที่กรมสรรพากรโดยหน่วยงานภายในกรมสามารถให้ความเห็นเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรผ่านหนังสือตอบข้อหารือที่ผู้เสียหายต้องการคำวินิจฉัยจากกรมสรรพากร เนื่องจากหน่วยงานภายในของกรมสรรพากรอาศัยแนวปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม. 1/2550 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2550 เรื่องการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร เป็นข้อกำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเท่านั้นแนว ปฏิบัติดังกล่าวก็เป็นเพียงแนวปฏิบัติที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายที่จะบังคับต่อผู้เสียหายได้

การไม่มีสภาพบังคับของหนังสือตอบข้อหารือส่งผลต่อคำวินิจฉัยเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานที่กรมสรรพากรมีคำวินิจฉัยว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างพนักงานไม่มีผลบังคับอย่างกฎหมายได้ ส่งผลต่อการปฏิเสธของผู้เสียหายที่จะไม่เห็นด้วยกับเจ้าหน้าที่ได้โดยอ้างสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือประกอบ โดยส่วนใหญ่แล้วหนังสือตอบข้อหารือจะวินิจฉัยเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานไว้หลายประเภทจึงยังส่งผลให้ขาดความชัดเจนต่อสวัสดิการพนักงานถูกจัดเก็บภาษีว่าจะถือเป็นเงินได้หรือไม่

ปัญหาอีกประการเกี่ยวกับหนังสือตอบข้อหารือเป็นกรณีกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับสวัสดิการในประเด็นปัญหานั้นไปแล้วและได้มีการหารือในปัญหาดังกล่าวอีกครั้ง โดยข้อเท็จจริงไม่แตกต่างกัน กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกันออกไปโดยตีความว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินและสวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมิน³ สำหรับสวัสดิการที่พนักงานได้รับจากประโยชน์การจ้างแรงงาน ความแตกต่างของ

³ หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/4934 และ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรทำให้บรรทัดฐานของความหมายเงินได้เปลี่ยนแปลงไปจากแนวเดิมส่งผลให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่แน่ใจในคำวินิจฉัยใด เพราะหากถือปฏิบัติตามกรณีที่ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานก็อาจจะรวมหมายถึงสวัสดิการประเภทอื่นด้วยหรือไม่ที่จะไม่ถือเป็นเงินได้ ปัญหาความแตกต่างของหนังสือตอบข้อหารือได้ส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานซึ่งจะต้องพิจารณาแก้ปัญหาต่อไป

ปัญหาหนังสือตอบข้อหารืออีกประการคือ ความผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือเนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือเป็นระบบที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสอบถามปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรโดยไม่มีจำกัดสิทธิของผู้สอบถามไม่ว่าบุคคลใดก็สามารถใช้สิทธิหรือได้ประกอบกับไม่มีกฎหมายที่รับรองฐานะของหนังสือตอบข้อหารือ คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรจึงไม่ผูกพันผู้เสียภาษีที่หารือเข้ามาและไม่ผูกพันบุคคลภายนอกให้ต้องปฏิบัติตามแนวคำวินิจฉัยข้อหารือดังกล่าว ความไม่มีผลผูกพันของหนังสือตอบข้อหารือจึงทำให้การจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานไม่ผูกพันผู้เสียภาษีที่ทำการหารือกับกรมสรรพากรและไม่มีผลบังคับต่อบุคคลภายนอกที่มีสวัสดิการเกิดขึ้นก็ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามแต่อย่างใด ส่งผลให้ความเป็นธรรมทางภาษีไม่เกิดขึ้น อันจะนำไปสู่ความไม่สมัคใจในการเสียภาษีพร้อมกับรายได้ของรัฐที่จะลดลง

3. ปัญหาเกี่ยวกับความหมายและความสัมพันธ์ของสวัสดิการพนักงานกับการจ้างงาน เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดประเภทของสวัสดิการที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ไว้ประกอบกับบัญญัติถ้อยคำที่มีลักษณะอย่างกว้างด้วยถ้อยคำว่าประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ทำให้ไม่ทราบว่าจะขอบเขตของสวัสดิการที่พนักงานได้รับมีขอบเขตเพียงใดหรือกรณีใดที่จะถือเป็นข้อยกเว้นหรือจะเป็นเงินได้ของพนักงานทั้งหมดเมื่อได้รับสวัสดิการทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตามความหมายซึ่งเมื่อพิจารณาการตีความกฎหมายภาษีที่ไม่ได้ระบุถ้อยคำให้ชัดเจนมักจะตีความเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี อันจะส่งผลให้ไม่มีการเสียภาษีสำหรับสวัสดิการบางประเภทที่ไม่ได้ระบุไว้ได้

ปัญหาประการต่อมาเกี่ยวกับความหมายของนายจ้างและลูกจ้างเนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีการนิยามความหมายของนายจ้างและพนักงานลูกจ้างไว้แต่อย่างใด ประกอบกับไม่มีการกำหนดให้มีความหมายรวมถึงนายจ้างตามหน่วยงานภาครัฐและบุคลากรภาครัฐ เพียงแต่มีการกำหนดลักษณะของเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ให้หมายถึงเงินได้จากการจ้างแรงงานเพียงอย่างเดียว จึงต้องพิจารณาความหมายตามกฎหมายแรงงานซึ่งไม่มีการกำหนดให้บังคับกับภาครัฐ ความหมายตามกฎหมายแรงงานที่จะกำหนดความหมายนายจ้างและลูกจ้างไว้ เมื่อพิจารณาตามกฎหมายแรงงานความหมายของนายจ้างและลูกจ้างจะมีขอบเขตเพียงคู่สัญญาการจ้างงาน

เท่านั้น ซึ่งก็คือนายจ้างและลูกจ้างไม่ได้มีความหมายถึงบุคคลอื่นดังนั้นความหมายของนายจ้างและลูกจ้างตามกฎหมายแรงงานจึงเป็นลักษณะอย่างแคบไม่มีความหมายถึงบุคคลอื่นได้ การที่ต้องนำความหมายของกฎหมายแรงงานมาพิจารณาทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมาย เนื่องจากจะทำให้มีการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือลดภาระภาษีในอัตราที่ต่ำลง ด้วยการมอบสวัสดิการที่พนักงานจะได้รับไปให้กับบุคคลภายนอกอื่นเพื่อให้พนักงานมีภาระภาษีที่ลดต่ำลง

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ผู้จัดการฝ่ายบุคคลมีเงินได้ประเภทเงินเดือนตลอดปีภาษี 5 ล้านบาท นาย ก. มีภาระภาษีที่ 5 ล้านบาท แต่ถ้านาย ก. มีเงินเดือนตลอดปีภาษีที่ 4 ล้านบาทและมีเงินช่วยเหลือภริยาและบุตรอีก 1 ล้านบาทต่อปี นาย ก. จะมีภาระภาษีที่ 4 ล้านบาท ส่วนอีก 1 ล้านบาทไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เนื่องจากภริยาและบุตรไม่ใช่คู่สัญญาตามกฎหมายแรงงานจึงถือว่าเงิน 1 ล้านบาทที่ได้รับเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยาและบุตร ทั้งที่ถือได้ว่าเงินจำนวน 1 ล้านบาทเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานของ นาย ก.

ปัญหาการนิยามความหมายที่ไม่ชัดเจนของประมวลรัษฎากรทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีและส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่จะจัดเก็บเงินภาษีได้ลดลง จึงต้องมีการกำหนดความหมายของนายจ้างและพนักงานให้มีความชัดเจนและมีลักษณะที่ครอบคลุมเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีต่อไป

4. ปัญหาความสัมพันธ์กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรถือว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานที่จะต้องทำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลถือว่าค่าใช้จ่ายที่นายจ้างได้จ่ายออกไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสวัสดิการพนักงานเป็นต้นทุนของนายจ้าง แต่ประมวลรัษฎากรก็กำหนดมิให้รายจ่ายบางลักษณะที่ต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือการเกิดช่องว่างทางภาษีที่สวัสดิการบางลักษณะถือเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่ในส่วนของนายจ้างไม่อาจนำเงินได้ดังกล่าวมาหักออกจากรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่นายจ้างจ่ายออกไปก็ถือได้ว่าเป็นเงินได้ของพนักงานที่ทำงานให้กับนายจ้าง อันจะถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ เพราะเมื่อพนักงานได้รับสวัสดิการก็จะทำให้มีขวัญและกำลังใจในการทำงานและสามารถทำงานให้กับนายจ้างได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ปัญหาความสัมพันธ์ของสวัสดิการพนักงานกับภาษีเงินได้นิติบุคคลเกิดขึ้นจากความไม่สอดคล้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถือว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นรายจ่ายที่ไม่อาจนำมาหักออกจากรายได้ เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิได้ภาระภาษีตกอยู่กับพนักงานเนื่องจากมีเงินได้เพิ่มมากขึ้นเพราะเมื่อมีการจัดเก็บภาษีจาก

พนักงานแล้วนายจ้างควรจะสมารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ส่วนอีกกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ยอมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ก็ถือว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับไม่เป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน ซึ่งความสัมพันธ์ดังกล่าวทำให้เกิดช่องว่างทางภาษีในเงินได้ จำนวนดังกล่าว

5. ปัญหาวิธีการคำนวณมูลค่ามูลค่าสวัสดิการ เนื่องจากประมวลรัษฎากร กำหนดประเภทของสวัสดิการไว้อย่างกว้าง ๆ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 23/2523 ก็กำหนดวิธีการหามูลค่าของสวัสดิการประเภท การได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าของพนักงาน ซึ่งก็มีผลบังคับกับสวัสดิการประเภทเดียวไม่รวมถึงสวัสดิการในกรณีอื่น และวิธีการคำนวณมูลค่าของสิทธิการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า คำสั่งกรมสรรพากรกำหนด 20 เปอร์เซ็นต์ของเงินเดือนหรือค่าจ้างต่อปีเป็นมูลค่าของสวัสดิการ วิธีการคำนวณมูลค่าดังกล่าวทำให้ไม่อาจจะสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงได้เนื่องจากราคาค่าเช่าแต่ละพื้นที่มีอัตราที่แตกต่างกันออกไปตามแต่ละสถานที่

ตัวอย่างเช่น พื้นที่ใจกลางกรุงเทพฯ ที่พักอาศัยก็จะมีราคาค่าเช่าที่สูงกว่าพื้นที่ภายนอกกรุงเทพฯ หากนาย ก. อาศัยบ้านพักของนายจ้างบริเวณสีลมซึ่งมีค่าเช่าทั่วไปอยู่ที่ 5 หมื่นบาทต่อเดือน นาย ก. มีเงินเดือน 1 ล้านบาทต่อปี นาย ก. มีมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างเท่ากับ 2 แสนบาท

นาย ข. มีเงินเดือน 1 ล้านบาท มีบ้านพักของนายจ้างบริเวณบางแค ซึ่งมีค่าเช่าทั่วไปที่ 1 หมื่นบาทต่อเดือน นาย ข. ก็มีมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างเท่ากับ 2 แสนบาทเท่ากับ นาย ก.

ปัญหาตามตัวอย่างข้างต้น เป็นกรณีที่คำสั่งกรมสรรพากรกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการจากจำนวนเปอร์เซ็นต์ของค่าจ้างโดยไม่ได้พิจารณามูลค่าที่แท้จริงของบ้านพัก ทำให้จำนวนมูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานได้รับไม่ใช่มูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการ วิธีการคำนวณจากเปอร์เซ็นต์ค่าจ้างจึงเป็นวิธีการที่ไม่ถูกต้องเนื่องจากไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริง

ปัญหาวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการอีกกรณีคือกรณีการจ่ายเงินเป็นรายเดือนสำหรับพนักงานที่นำรถยนต์ส่วนตัวมาทำงานแทนการจัดรถยนต์ประจำตำแหน่งให้กับพนักงาน ซึ่งกรมสรรพากรถือว่าเป็นเงินได้และศาลก็มีคำพิพากษาที่ให้คำนวณจากระเบียบกระทรวงการคลัง โดยถือส่วนที่ไม่เกิน 90 สตางค์ได้รับยกเว้น ส่วนที่เกินกว่า 90 สตางค์ต่อกิโลเมตรถือเป็นเงินได้ของพนักงานไม่ได้รับการยกเว้นเงินได้

การถือเป็นเงินได้ตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรย่อมไม่ถูกต้อง เนื่องจากพนักงานใช้รถยนต์มาทำงานที่จะถือเป็นประโยชน์ของพนักงานเฉพาะส่วนที่ขับรถยนต์มาทำงาน และส่วน

ที่ซบรยยนต์กลับที่פקของพนักงานจึงจะถือเป็นเงินได้ของพนักงาน ส่วนในช่วงเวลาทำงานถือว่าเป็นประโยชน์ของนายจ้างไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน กรมสรรพากรควรจะมีการแยกส่วนตามช่วงเวลาการได้รับประโยชน์ของพนักงาน เพื่อจะได้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียในการนำมูลค่าประโยชน์ที่ได้รับจากสวัสดิการมาคำนวณภาษีเงินได้

สำหรับกรณีศาลถือว่าส่วนที่เกิน 90 สตางค์ต่อกิโลเมตรเป็นเงินได้ของพนักงานก็ไม่ถือว่าเป็นมูลค่าของสวัสดิการที่แท้จริง เนื่องจากการใช้รถยนต์จะต้องมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าบำรุงรักษารถยนต์ ค่าประกันภัย ค่าภาษีรถยนต์ ที่จะต้องใช้จ่ายเพื่อการบำรุงรักษารถยนต์ไว้สำหรับค่าใช้จ่ายดังกล่าว จึงควรกำหนดให้สามารถนำมาหักออกจากจำนวนที่เกินกว่าระเบียบกระทรวงการคลังกำหนด เพื่อให้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการที่พนักงานได้รับ

6. ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษี ปัญหาการจัดเก็บภาษีจะมีปัญหาที่พนักงานกรมสรรพากรที่ยังไม่มีความเข้าใจที่ชัดเจนในลักษณะของเงินได้ ยังมีกรณีความเงินได้ที่แตกต่างกันทั้งที่กรณีของเงินได้ลักษณะอย่างเดียวกันมีปัญหาจากการขาดความรู้เกี่ยวกับเงินได้ และผู้เสียภาษีมีการวางแผนและเทคนิคเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้นกว่าเดิม ทำให้ทางเจ้าหน้าที่ไม่อาจจะทำการจัดเก็บภาษีได้ประประสพผลเท่าที่ควร

ประกอบกับจำนวนของผู้ที่ได้รับสวัสดิการมีจำนวนที่มากกว่าจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ จึงทำให้การตรวจสอบภาษีไม่อาจทำการตรวจสอบได้ครบทุกคนอันจะเป็นช่องว่างที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถหลุดพ้นจากการเสียภาษีได้อย่างง่ายดาย

ปัญหาต่อมาเป็นปัญหาเกี่ยวกับหน่วยงานให้ความรู้เกี่ยวกับภาษีต่อประชาชน เนื่องจากหน่วยงานที่รับผิดชอบมีหน่วยงานถึง 3 หน่วยงานและแต่ละหน่วยงานมีอิสระในการตอบข้อหารือที่แตกต่างกันออกไปซึ่งส่วนหนึ่งของแนวการปฏิบัติของผู้เสียภาษีจะยึดถือตามหนังสือตอบข้อหารือ การมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลายหน่วยงานและมีอิสระในการตอบข้อหารือทำให้ข้อหารือในปัญหาเดียวกันมีความแตกต่างกันได้ซึ่งจะทำให้เกิดความสับสนต่อการเสียภาษีของผู้เสียภาษี หรือใช้เป็นข้ออ้างในการปฏิเสธการเสียภาษีได้

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานในเบื้องต้นทำให้จะต้องมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยผู้เขียนจะเสนอแนะตามลำดับดังนี้

6.2.1 ข้อเสนอแนะปัญหาความไม่ชัดเจนของประมวลรัษฎากร เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดเกี่ยวกับเงินได้จากสวัสดิการพนักงานในลักษณะกว้าง ๆ ตามมาตรา 40 (1) ผู้เขียนข้อเสนอให้มีการเพิ่มเติมวรรคสองของมาตรา 40 (1) ให้มีข้อความดังนี้

มาตรา 40 (1) วรรคสองในกรณีเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามวรรคแรกให้อธิบดีประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขเกี่ยวกับเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

การเพิ่มเติมมาตรา 40 (1) วรรคสองให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้กำหนดเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี เนื่องจากสวัสดิการที่มีเป็นจำนวนมาก และลักษณะของสวัสดิการก็มีความแตกต่างกันออกไปจึงเป็นการยากที่จะบัญญัติกฎหมายโดยใช้กระบวนการนิติบัญญัติ เมื่อกำหนดให้ฝ่ายบริหารซึ่งมีความเข้าใจในปัญหาเป็นผู้กำหนดสวัสดิการที่จะต้องทำการจัดเก็บภาษีแล้วก็จะสามารถแก้ไขปัญหาสวัสดิการที่จะมีการหลบเลี่ยงภาษีได้และทำให้รายได้จากภาษีเข้าสู่รายได้ของรัฐต่อไป

เมื่อกฎหมายหลักกำหนดให้อำนาจการกำหนดสวัสดิการเป็นของอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว สิ่งสำคัญประการต่อมาคือ การกำหนดลักษณะของสวัสดิการที่จะต้องทำการถูกจัดเก็บภาษี โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสวัสดิการของพนักงานที่ถือเป็นเงินได้ มีหลักในการพิจารณา ดังนี้

หลักเกณฑ์การพิจารณาสวัสดิการของพนักงาน

1. สวัสดิการนั้นต้องมีใช้เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทนจากการจ้างแรงงานถือหลักเกณฑ์การพิจารณาสวัสดิการที่สำคัญต้องไม่ใช่ค่าตอบแทนในกรณีปกติทั่วไปแต่เป็นกรณีที่นายจ้างมอบสิทธิประโยชน์ บริการ การให้ความช่วยเหลือกับลูกจ้างเพิ่มเติมนอกเหนือจากเงินเดือนค่าจ้างในกรณีปกติ สวัสดิการที่นายจ้างมอบกับพนักงานอาจอยู่ในรูปของเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ ก็เป็นไปได้แล้วแต่จะมีการมอบให้แก่กัน

2. นายจ้างเป็นผู้มอบสวัสดิการให้กับลูกจ้าง เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับจะต้องอาศัยความสัมพันธ์เชื่อมโยงกันจากการจ้างแรงงาน นายจ้างจะเป็นผู้จัดหาหรือมอบให้บุคคลภายนอกเป็นผู้ดำเนินการเกี่ยวกับสวัสดิการก็ได้แต่การพิจารณาความหมายของนายจ้าง

ต้องมีการพิจารณาให้มีความหมายครอบคลุมถึงบุคคลภายนอกมิใช่พิจารณาเพียงแต่คู่สัญญา ตามกฎหมายแรงงานเท่านั้น ซึ่งจะเสนอในหัวข้อต่อไป

3. สวัสดิการต้องสัมพันธ์กับการจ้างงาน การได้รับสวัสดิการของพนักงานเป็นกรณีที่จะต้องมีความเชื่อมโยงกับการจ้างงานจึงจะถือเป็นสวัสดิการของพนักงาน ความเชื่อมโยงกับการจ้างงานสามารถพิจารณาจากการมีข้อตกลงเป็นสัญญาจ้างแรงงานต่อกันตามที่กฎหมายแรงงานกำหนดไว้เมื่อมีการมอบเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการจ้างแรงงานก็ถือได้ว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ในบางกรณีสวัสดิการที่พนักงานได้รับมิใช่สวัสดิการที่เกิดจากกฎหมายแรงงาน กำหนดแต่เป็นความสมัครใจของนายจ้างและลูกจ้างที่จะมอบสวัสดิการให้แก่กันซึ่งสวัสดิการที่เกิดขึ้นตามกรณีนี้ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นกัน

4. สวัสดิการเป็นต้นทุนของนายจ้าง การมอบสวัสดิการให้กับลูกจ้างของตนเอง นายจ้างต้องเป็นผู้ทำการจัดหาเพื่อให้ได้สวัสดิการมา ในบางครั้งนายจ้างต้องอาศัยบุคคลภายนอกเป็นผู้จัดหาสวัสดิการให้กับพนักงานแต่นายจ้างก็มีค่าตอบแทนให้กับบุคคลภายนอกการกระทำเพื่อให้ได้สวัสดิการให้กับพนักงานก็เพื่อเป็นการจูงใจการทำงาน บำรุงขวัญและกำลังใจให้กับลูกจ้างเพื่อลูกจ้างจะได้ทำงานให้กับนายจ้างอย่างมีประสิทธิภาพ

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นการกำหนดสวัสดิการตามข้ออธิบัตินกรมสรรพากร กำหนดจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ข้างต้นประกอบการกำหนดสวัสดิการที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี เพื่อไม่ให้เกิดการพิจารณากำหนดสวัสดิการที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามกรณีข้างต้นอันจะส่งผลต่อปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายได้อีกครั้ง เมื่อมีการกำหนดสวัสดิการที่จะถือเป็นเงินได้ของพนักงานแล้วก็ควรจะกำหนดสวัสดิการที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ ผู้เขียนจึงเสนอหลักเกณฑ์ที่กำหนดยกเว้นสำหรับสวัสดิการไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้

หลักเกณฑ์การกำหนดข้อยกเว้นสำหรับสวัสดิการพนักงาน

1. สวัสดิการของนายจ้างที่ให้บริการสาธารณะ สำหรับนายจ้างที่มีการดำเนินงาน ด้วยวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณะจะไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการแสวงหากำไรเช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจทั่วไป เมื่อนายจ้างกรณีดังกล่าวได้มีการมอบสวัสดิการให้กับพนักงานของตนเอง สวัสดิการดังกล่าวควรที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากพนักงานที่ทำงานในองค์กรสาธารณะก็ทำด้วยความสมัครใจไม่หวังผลตอบแทน จึงต้องมีการยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับพนักงานดังกล่าว แต่การกำหนดลักษณะขององค์กรสาธารณะก็ให้เป็นไปตามประกาศอธิบดีเกี่ยวกับองค์กรสาธารณะ

2. สวัสดิการของนายจ้างกิจการขนาดเล็ก เนื่องจากกิจการขนาดเล็กจะมีลูกจ้างเป็นจำนวนไม่มากและการจัดสวัสดิการให้พนักงานมักจะเป็นสวัสดิการที่มีมูลค่าเล็กน้อย หากมีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการดังกล่าวจะเป็นการเพิ่มภาระต้นทุนทางภาษีให้กับพนักงาน และเป็นการช่วยเหลือกิจการขนาดเล็กที่มีเป็นจำนวนมากให้สามารถอยู่ในระบบเศรษฐกิจต่อไปได้จากการไม่ขาดแคลนแรงงาน

3. สวัสดิการที่มีมูลค่าเล็กน้อย เนื่องจากสวัสดิการที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีจะมีต้นทุนค่าใช้จ่ายเพื่อให้ทราบมูลค่าของสวัสดิการ หากกำหนดให้สวัสดิการที่มีมูลค่าเพียงเล็กน้อยต้องถูกจัดเก็บภาษีก็จะทำให้มีต้นทุนมากกว่าภาระภาษีที่จะต้องชำระ เนื่องจากต้องอาศัยการคำนวณที่ต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญและข้อมูลประกอบ ทำให้ต้องมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการดังกล่าวเป็นจำนวนมากเพื่อไม่ให้มีต้นทุนทางภาษีจึงยกเว้นสำหรับสวัสดิการที่มีมูลค่าเล็กน้อย

4. สวัสดิการที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน ในการทำงานของพนักงานนายจ้างอาจมีการมอบอุปกรณ์การทำงานให้กับพนักงานเพื่ออำนวยความสะดวกในการทำงาน เช่น การมอบโทรศัพท์มือถือเพื่อการติดต่อลูกค้า อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เป็นต้น การจัดสวัสดิการเช่นนี้ให้กับพนักงานจะถือเป็นประโยชน์ของพนักงานรวมอยู่ด้วยและจะมีส่วนของประโยชน์ของนายจ้างรวมอยู่ด้วยหากถือเป็นเงินได้ของพนักงานทั้งจำนวนก็จะทำให้เกิดความยุ่งยากในการแยกส่วนการพิจารณาว่าประโยชน์ของนายจ้างเป็นเท่าใดส่วนของพนักงานเป็นเท่าใด ดังนั้นจึงควรกำหนดยกเว้นสำหรับสวัสดิการที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำงาน

5. สวัสดิการที่เป็นบริการของนายจ้าง บางกรณีนายจ้างจะเป็นผู้ประกอบการที่มีลักษณะของการให้บริการบุคคลภายนอกเป็นการทั่วไป แต่ก็มีกำหนดให้พนักงานของตนเองสามารถที่จะใช้บริการของนายจ้างได้ถือเป็นสวัสดิการของพนักงานเช่น นายจ้างโรงพยาบาลให้สิทธิกับพนักงานในการรักษาพยาบาลโดยเสียค่าใช้จ่ายต่ำกว่าบุคคลภายนอก กรณีเช่นนี้ประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากบริการของนายจ้างเองควรจะได้รับยกเว้นเงินได้ แต่นายจ้างต้องมีลักษณะของการให้บริการกับบุคคลอื่นเป็นการทั่วไป

สำหรับเกณฑ์การพิจารณาขอยกเว้นสวัสดิการไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นเพียงหลักเกณฑ์เบื้องต้นในการพิจารณาการพิจารณาขอยกเว้นต้องพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ ประกอบกัน เช่น ปัจจัยทางสังคม เศรษฐกิจ การเมือง ประกอบการกำหนดขอยกเว้นของสวัสดิการ เมื่อพิจารณาการกำหนดขอยกเว้นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว จะมีการกำหนดยกเว้นตามมาตรา 42 และการกำหนดยกเว้นตามกฎหมายกระทรวงที่ 126 ผู้เขียนจึงเสนอให้กำหนด

ยกเว้นสวัสดิการที่ไม่ถือเป็นเงินได้ในกฎกระทรวงที่ 126 เนื่องจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถประกาศได้โดยไม่ต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งจะต้องใช้ระยะเวลาอันยาวนานในการบัญญัติเป็นกฎหมาย

6.2.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการกำหนดความหมาย ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานปัญหาเกี่ยวกับความหมายเป็นปัญหาที่สำคัญเนื่องจากการไม่มีความหมายที่ชัดเจนและความหมายที่มีลักษณะเฉพาะของกฎหมายภาษีส่งผลให้เกิดการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือการเสียภาษีในอัตราที่ลดต่ำลงและสร้างความไม่เป็นธรรมทางภาษีเกิดขึ้น

1. การกำหนดความหมายเกี่ยวกับ “สวัสดิการ”

ผู้เขียนจึงเสนอต่อเนื่องจากการเสนอให้เพิ่มเติมมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้กำหนดสวัสดิการประเภทต่าง ๆ ที่ต้องเสียภาษีแล้วในการกำหนดว่าสวัสดิการการใด ที่จะต้องทำการเสียภาษีก็ให้มีการกำหนดบทนิยามเกี่ยวกับสวัสดิการนั้น ๆ ไว้ในประกาศที่กำหนดขึ้นมาตามประเภทของสวัสดิการแยกต่างหากจากกัน เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับมีความหมายเช่นไรอันจะเป็นการสะดวกในการตีความหมาย

การกำหนดความหมายของสวัสดิการแต่ละประเภทไม่จำเป็นที่จะต้องยึดถือความหมายของพจนานุกรมเป็นหลัก แต่ให้คำนึงถึงลักษณะ ชนิด รูปแบบ การครอบครองสวัสดิการ ความเชื่อมโยงกับการจ้างงานเป็นหลักในการกำหนดความหมาย เช่น สวัสดิการเกี่ยวกับรถยนต์ ประโยชน์จากการใช้จะถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อได้ใช้ประโยชน์จากรถยนต์เป็นการส่วนบุคคลของพนักงาน หากใช้เพื่อประโยชน์ในการทำงานย่อมไม่ใช่ประโยชน์ของพนักงานการกำหนดความหมายของรถยนต์ นอกจากจะต้องให้ความหมายของรถยนต์ตามลักษณะทางกายภาพของรถยนต์แล้ว ต้องพิจารณาถึงคุณลักษณะการใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ คำนึงถึงสิทธิการครอบครองความเป็นเจ้าของในรถยนต์นั้นด้วย สำหรับการกำหนดนิยามเกี่ยวกับสวัสดิการรถยนต์เพื่อจะทำให้ทราบถึงความสะดวกในการใช้ประโยชน์ในรถยนต์ เนื่องจากสิทธิครอบครองในรถยนต์ตกเป็นของนายจ้างการใช้ประโยชน์จากรถยนต์ ย่อมจะเกิดความสะดวกในการใช้ประโยชน์ได้น้อยสำหรับพนักงาน แต่ถ้าสิทธิครอบครองเป็นของพนักงานความสะดวกในการใช้ประโยชน์จากรถยนต์ก็必将มีความสะดวกมากกว่า

การกำหนดบทนิยามเกี่ยวกับสวัสดิการแต่ละประเภท ย่อมจะต้องมีการกำหนดให้ชัดเจนถึงคุณลักษณะของสวัสดิการ ชนิด รูปแบบ สิทธิต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการเพื่อให้มีความหมายครอบคลุมอย่างกว้างในสวัสดิการนั้น ๆ ที่พนักงานได้รับ

2. การกำหนดความหมายเกี่ยวกับ “นายจ้าง”

เนื่องจากปัญหาของประมวลรัษฎากรที่ไม่ได้บัญญัติความหมายของนายจ้างเอาไว้ การพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้จากการจ้างแรงงานจึงต้องพิจารณาตามที่กฎหมายแรงงานกำหนด ซึ่งกฎหมายแรงงานจะมีการกำหนดความหมายของนายจ้างในลักษณะอย่างแคบคือจำกัดเพียงเฉพาะคู่สัญญาการจ้างงานเพียงเท่านั้น ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีจากข้อจำกัดของกฎหมายดังกล่าว ด้วยการกำหนดให้บุคคลอื่นที่ไม่ใช่ นายจ้างเป็นผู้มอบสิทธิในสวัสดิการให้กับพนักงาน เพื่อภาระภาษีของพนักงานจะได้ลดต่ำลง จากปัญหาที่เกิดขึ้นผู้เขียนจึงเสนอให้มีการกำหนดความหมายของนายจ้างเป็นการเฉพาะของกฎหมายภาษี โดยนอกจากจะกำหนดความหมายของนายจ้างตามกฎหมายแรงงานแล้วก็ให้พิจารณาความหมายอื่น ๆ ประกอบดังนั้นผู้เขียนจึงขอเสนอความหมายของนายจ้างเป็นเบื้องต้นดังนี้

“นายจ้าง” หมายถึง นายจ้างตามที่กฎหมายแรงงานกำหนดให้หมายความรวมถึง นายจ้างในปัจจุบัน อดีต บุคคลซึ่งอาจคาดหมายได้ว่าจะเป็นายจ้างและบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับนายจ้าง นายจ้างให้หมายความรวมถึงหน่วยงานภาครัฐด้วย

นายจ้างในปัจจุบัน หมายถึง บุคคลที่จ่ายหรือมีหน้าที่จ่ายเงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส คอมมิชชั่นเงินชดเชยตามกฎหมายต่าง ๆ

นายจ้างในอดีต หมายถึง บุคคลที่เป็นนายจ้างและเลิกสัญญาจ้างกับลูกจ้างไปแล้ว

บุคคลซึ่งอาจคาดหมายได้ว่าจะเป็นายจ้าง หมายถึง บุคคลภายนอกอื่นทั่วไปที่คาดหมายได้ว่าจะเป็นายจ้าง

บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับนายจ้าง หมายถึง บุคคลดังต่อไปนี้

1. คู่สมรสหรือบุตรของนายจ้าง
2. หุ่นส่วนของนายจ้าง
3. บุคคลผู้มีอำนาจควบคุมบริษัทในกรณีของบริษัท
4. บุคคลตามประกาศอธิบดี

การกำหนดความหมายของนายจ้างดังกล่าวข้างต้น เป็นไปเพื่อให้มีวัตถุประสงค์ครอบคลุมความสัมพันธ์ของนายจ้างกับลูกจ้าง ทั้งเป็นความสัมพันธ์ตามข้อตกลงสัญญาการจ้าง

งาน ซึ่งจะบังคับกับนายจ้างในปัจจุบันและให้หมายความรวมถึงกรณีที่นายจ้างกับลูกจ้างสิ้นสุดความสัมพันธ์ตามข้อตกลงในสัญญาการจ้างงานกันแล้ว ซึ่งจะบังคับกับนายจ้างในอดีต

สำหรับบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับนายจ้าง จะพิจารณาจากบุคคลที่มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับนายจ้างเป็นหลักเนื่องจากสวัสดิการพนักงานจะต้องมีส่วนสัมพันธ์กับนายจ้าง ดังนั้นจึงต้องพิจารณาบุคคลที่ใกล้ชิดกับนายจ้างเป็นหลัก หากไม่พิจารณาบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับนายจ้าง การมอบสวัสดิการจากบุคคลอื่น อาจถือเป็นการให้โดยเสน่หาซึ่งไม่ถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน ดังนั้นจึงต้องกำหนดให้นายจ้างมีความหมายครอบคลุม บุคคลที่เกี่ยวข้องกับนายจ้างประกอบด้วย

2. การกำหนดความหมายเกี่ยวกับ “ลูกจ้าง”

ปัญหาความหมายของลูกจ้างมีลักษณะอย่างเดียวกับความหมายนายจ้างที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดความหมายของลูกจ้างไว้ในประมวลรัษฎากร จึงต้องถือความหมายตามกฎหมายแรงงานกำหนดที่จะมีข้อจำกัด เนื่องจากมีลักษณะความหมายอย่างแคบบังคับเพียงคู่สัญญาจ้างแรงงานเพียงเท่านั้น และทำให้เกิดปัญหาทางภาษีที่จะหลีกเลี่ยงภาระภาษีด้วยการมอบให้บุคคลภายนอกอื่นเป็นผู้รับสวัสดิการแทนตนเอง ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการกำหนดความหมายลูกจ้างดังนี้

“ลูกจ้าง” หมายถึง บุคคลตามที่กำหนดต่อไปนี้

1. บุคคลตามที่กฎหมายแรงงานกำหนด
2. บุคคลที่มีสิทธิได้รับเงินเดือน ค่าจ้างโบนัส คอมมิสชันต่าง ๆ เช่นเงินชดเชยตามกฎหมายต่าง ๆ
3. บุคคลที่ไม่ได้รับสิทธิตามข้อ 2 แต่ได้รับประโยชน์อื่นใดนอกจากเงินเดือนค่าจ้าง
4. บุคคลที่เกี่ยวข้องกับลูกจ้าง เช่น คู่สมรสหรือบุตรของลูกจ้าง หุ้นส่วน คู่สมรสหรือบุตรของหุ้นส่วน เป็นต้น
5. บุคคลากรภาครัฐ

บุคคลตาม (1) (2) (3) (4) (5) ให้หมายถึงลูกจ้างในปัจจุบัน อนาคต หรือในอดีต

ความหมายของลูกจ้างดังกล่าวข้างต้นเป็นกรณีที่พิจารณาลูกจ้างจากสิทธิในการรับประโยชน์ จากการจ้างแรงงานและเป็นหลักในการพิจารณาซึ่งจะหมายถึงลูกจ้างผู้ปฏิบัติงานให้กับนายจ้างโดยตรงอันจะเป็นการสร้าง ความชัดเจนในความหมายของลูกจ้าง และกรณีลักษณะความหมายที่หมายถึงบุคคลภายนอกอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกับลูกจ้างเป็นสำคัญ โดยกำหนดเป็นตัวอย่างไว้เป็นเบื้องต้นให้มีลักษณะอย่างกว้างในการพิจารณาบุคคลภายนอก จาก

ความสัมพันธ์ของบุคคลภายนอกกับลูกจ้างเป็นหลัก ในการพิจารณาหากมีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับลูกจ้างย่อมถือได้ว่าเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับลูกจ้าง ความหมายของลูกจ้างให้มีความหมายถึงบุคลากรภาครัฐซึ่งจะมีความหมายทั้งข้าราชการการเมือง ข้าราชการประจำ ลูกจ้างของส่วนราชการ บุคลากรของรัฐวิสาหกิจ บุคลากรขององค์การมหาชน พนักงานของรัฐในส่วนราชการ พนักงานราชการ สำหรับสวัสดิการที่บุคลากรภาครัฐได้รับยังมีปัญหาที่จะต้องทำการศึกษาในรายละเอียดเพิ่มเติมอีกมากซึ่งผู้เขียนจะไม่ขอกล่าวถึงในการศึกษาคั้งนี้

การกำหนดความหมายของ “สวัสดิการ” หรือ “นายจ้าง” และ “ลูกจ้าง” ผู้เขียนเห็นควรที่จะกำหนดในลักษณะของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 40 (1) วรรคสอง ที่ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมเนื่องจากจะสามารถกำหนดได้อย่างรวดเร็วไม่ต้องผ่านขั้นตอนการพิจารณาที่ยาวนาน และมีสภาพการบังคับที่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีไว้แล้ว

6.2.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การพิจารณาความสัมพันธ์การจ้างงานกับสวัสดิการ หลักเกณฑ์การพิจารณาความสัมพันธ์ของการจ้างงานกับสวัสดิการหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับยังไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน ที่จะใช้ในการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นสวัสดิการหรือประโยชน์ของพนักงานที่จะถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน หากไม่ถือเป็นสวัสดิการหรือประโยชน์แล้วกรณีนี้อาจถือเป็นเงินได้ แต่ได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ที่จะทำให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ กรณีที่ถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานพนักงานก็จะนำประโยชน์นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อันจะเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายที่จะไม่ถูกลงโทษทางภาษีในเบี้ยปรับเงินเพิ่ม หลักเกณฑ์การพิจารณาความสัมพันธ์การจ้างงานกับสวัสดิการจึงเป็นกรณีที่สำคัญที่จะต้องพิจารณาผู้เขียนจึงเสนอหลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังนี้

หลักเกณฑ์การพิจารณาความสัมพันธ์การจ้างงานกับสวัสดิการ

1. ประโยชน์ที่พนักงานได้รับจะต้องเป็นประโยชน์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ที่มีอาศัยเหตุจากการจ้างงานเป็นหลัก แต่จะไม่รวมถึงบุคคลที่เป็นเจ้าของกิจการเป็นผู้รับประโยชน์หรือประโยชน์ที่รับเนื่องจากอาศัยความสัมพันธ์แบบครอบครัว

2. ประโยชน์ที่พนักงานได้รับต้องมีใช้ประโยชน์จากความต้องการในการทำงานของพนักงาน ประโยชน์นั้นอาจเป็นอุปกรณ์ที่ช่วยให้การทำงานของพนักงานสะดวกขึ้น เช่น อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ เครื่องคิดเลข เป็นต้น หากนายจ้างเป็นผู้มอบสิ่งเหล่านี้ให้กับพนักงานย่อมไม่อาจถือได้ว่าเป็นประโยชน์หรือสวัสดิการที่จะต้องทำการเสียภาษี

3. ความสัมพันธ์ของผู้มอบสวัสดิการและผู้รับสวัสดิการจะต้องมีความสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างและลูกจ้างต่อกันในการรับประโยชน์หรือสวัสดิการที่นอกเหนือจากเงินเดือน ค่าจ้าง

4. พิจารณาจากค่าใช้จ่ายของนายจ้าง เพื่อให้ได้มาซึ่งสวัสดิการนายจ้างต้องมีทุนในการจ่ายเงินออกไปเพื่อให้ได้สวัสดิการสำหรับพนักงาน ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการของนายจ้างเพื่อให้พนักงานมีขวัญและกำลังใจการทำงาน สวัสดิการจึงเป็นต้นทุนที่นายจ้างต้องเสียไป

5. ความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์กับการจ้างงาน ต้องมีข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องเชื่อมโยงจากการจ้างงานหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับมานั้นอย่างเพียงพอ เป็นกรณีที่ประโยชน์ที่พนักงานได้รับมีต้นเหตุแห่งที่มาจากการทำงานให้กับนายจ้างและนายจ้างได้รับประโยชน์จากที่พนักงานทำงานให้นายจ้างจึงตอบแทนประโยชน์นอกเหนือจากเงินเดือนค่าจ้างให้กับพนักงาน

จากหลักเกณฑ์การพิจารณาในเบื้องต้น ในบางกรณีที่มีความใกล้เคียงกับการจ้างงานที่จะต้องพิจารณาเหตุผลของการได้มาซึ่งประโยชน์หรือสวัสดิการว่ามีความเชื่อมโยง หรือมีเหตุมาจากการจ้างงานหรือไม่เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเช่น กรณีที่ถือไม่ได้ว่ามีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับการจ้างงานที่กระทำโดยกิจการในครอบครัวจึงต้องพิจารณาว่าประโยชน์นั้น เหตุผลของการได้ประโยชน์นั้นมาเป็นเพราะความเป็นพนักงานหรือสมาชิกในครอบครัว ในกรณีมีสาเหตุจากการเป็นสมาชิกในครอบครัวก็จะไม่ถือว่าสวัสดิการหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับเป็นสวัสดิการจากการจ้างงาน แต่ถ้าหากมีสาเหตุของการได้รับประโยชน์หรือสวัสดิการมีสาเหตุจากความเป็นพนักงานของนายจ้างย่อมถือเป็นเงินได้จากสวัสดิการ

ตัวอย่างเช่น A ผู้จัดการฝ่ายการตลาดบริษัท ที่ จำกัด ซึ่งบริษัท ที่ จำกัด เป็นกิจการภายในครอบครัวโดยมี B บิดาเป็นเจ้าของกิจการ บริษัท ที่ จำกัด ได้จัดซื้อรถยนต์ให้กับ A เพื่อใช้ในการติดต่อกับลูกค้าของบริษัทและ A สามารถนำรถยนต์ดังกล่าวกลับที่พักของ A ได้

ประโยชน์จากการใช้รถยนต์ของ A ถือเป็นสวัสดิการที่นายจ้างมอบให้กับ A เนื่องมาจากการอาศัยความสัมพันธ์ที่ A เป็นพนักงานของบริษัท ที่ จำกัด ประโยชน์ในการใช้รถยนต์ของ A จึงถือเป็นสวัสดิการที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับการจ้างงานที่อาศัยเหตุแห่งความสัมพันธ์การจ้างงานในความเป็นพนักงานและนายจ้างต่อกัน

ตามตัวอย่างเดิม B บิดาของ A เจ้าของกิจการมอบรถยนต์ให้กับ A เนื่องในวันแต่งงานของ A เพื่อเป็นของขวัญวันแต่งงานและ A ก็ได้ใช้ประโยชน์ในการใช้รถยนต์ติดต่อกับลูกค้าเช่นเดียวกัน

กรณีตามตัวอย่างนี้ ประโยชน์จากรถยนต์ที่ A ได้รับถือไม่ได้ว่าเป็นประโยชน์จากการจ้างแรงงานเนื่องจากรถยนต์ที่ A ได้รับไม่มีความเชื่อมโยงที่มีสาเหตุมาจากการจ้างงานของ B ต่อ A แต่เป็นกรณีที่ B มอบรถยนต์ให้ในฐานะมีความสัมพันธ์ทางครอบครัวต่อกันจึงถือได้ว่า A ไม่ได้รับสวัสดิการรถยนต์จากนายจ้าง ไม่ถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานแต่เป็นการให้โดยเสน่หาตามธรรมเนียมประเพณีจากความสัมพันธ์ในครอบครัว

ดังนั้นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ของการจ้างงานกับสวัสดิการจะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว เหตุแห่งการได้มาซึ่งสวัสดิการจะต้องมีที่มาจากการทำงานที่พนักงานทำงานให้กับนายจ้างโดยนายจ้างตอบแทนในลักษณะค่าจ้าง และมอบสวัสดิการหรือประโยชน์ให้กับพนักงานและก็จะต้องพิจารณาความสัมพันธ์อื่น ๆ ประกอบกันเช่น ความสัมพันธ์ภายในครอบครัวประกอบการพิจารณาดังกล่าวด้วย เพื่อจะได้ทำให้ไม่เกิดความสับสนและส่งผลให้ถูกต้องตามหลักกฎหมายภาษีในลักษณะของเงินได้ประกอบกัน

6.2.4 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมาย

เนื่องจากความไม่ชัดเจนของประมวลรัษฎากร ทำให้แนวทางการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานถูกกำหนดขึ้นในลักษณะของคำสั่งกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือ ทั้งสองกรณีเจ้าพนักงานกรมสรรพากรก็ได้ยึดถือและปฏิบัติตามพร้อมกันนั้นผู้เสียภาษีก็นำปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด แต่ปัญหาทางกฎหมายของทั้งสองกรณีไม่มีกฎหมายที่ให้อำนาจในการออกคำสั่งกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือซึ่งจะทำให้ความชอบด้วยกฎหมายของการบังคับผู้เสียภาษีให้ต้องปฏิบัติตามไม่สามารถใช้อำนาจบังคับผู้เสียภาษีได้ อันเนื่องมาจากการไม่มีสภาพบังคับอย่างกฎหมายของคำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือตอบข้อหารือ ปัญหาของการขาดสถานะทางกฎหมายดังกล่าว ผู้เขียนจึงเสนอแนะการแก้ไขปัญหาก็เกี่ยวกับทั้งสองกรณีเนื่องจากมีสวัสดิการพนักงานเป็นจำนวนมากที่ไม่มีกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บ และขาดวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่ถูกต้องการออกกฎหมายรองเพื่อมาบังคับใช้จึงมีความจำเป็น แนวทางที่จะทำให้เกิดการบังคับใช้ได้อย่างทันเวลาหากมีการเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 40(1) วรรคสอง ตามข้อเสนอของผู้เขียนอธิบดีกรมสรรพากรชอบที่จะออกคำสั่งเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี โดยรวมถึงกรณีของประโยชน์หรือสวัสดิการที่พนักงานได้รับ ในลักษณะของคำสั่งกรมสรรพากรหรือการตอบปัญหาข้อกฎหมายที่ผู้เสียภาษีหรือมาที่กรมสรรพากรได้ อันจะส่งผลให้การออกคำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือข้อหารือมีสถานะตามกฎหมาย เนื่องจากประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับสวัสดิการหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับได้

เมื่อคำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือตอบข้อหารือมีสถานภาพตามกฎหมายแล้ว ย่อมจะเป็นกรณีที่ผูกพันเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในการปฏิบัติงาน และมีความผูกพันกับผู้เสียภาษีที่จะต้องปฏิบัติตาม แต่จากปัญหาที่การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรยังมีลักษณะบางกรณี วิวินิจฉัยแตกต่างกันทำให้เกิดความสับสนกับผู้เสียภาษีได้ ประกอบกับหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการ วิวินิจฉัยตอบข้อหารือมีหน่วยงานที่รับผิดชอบคือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรภาค สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีหน้าที่ดำเนินการตอบข้อหารือภาษีอากรและให้สำนักงาน กฎหมายปฏิบัติงานร่วมหรือสนับสนุนการปฏิบัติงาน การมีหน่วยงานรับผิดชอบหลายหน่วยงาน ทำให้มีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกันได้และผู้เสียภาษีอาจใช้สิทธิตามข้อหารือในหลายๆหน่วยงานเพื่อ เสนอคำวินิจฉัยที่เป็นประโยชน์แก่ตนเองในการกล่าวอ้างการไม่เสียภาษีได้ ผู้เขียนจึงเสนอให้มี หน่วยงานหลักที่รับผิดชอบการตอบข้อหารือโดยทั่วไปรวมตลอดทั้งสวัสดิการพนักงานด้วยใน ลักษณะของคณะกรรมการ

1. ให้มีคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมาย อุทธรณ์คำร้องหรือการตอบข้อหารือ ปัญหากฎหมายภาษีอากร คณะกรรมการดังกล่าวจะมีหน้าที่ในการพิจารณาปัญหากฎหมายภาษี อากรรวมทั้งการตอบปัญหากฎหมายภาษีที่ผู้เสียภาษีทำหนังสือหารือขึ้นมา

2. เขตอำนาจในการพิจารณาให้ถือตามเขตสรรพากรภาคเป็นเขตที่มีอำนาจพิจารณา

3. ผู้ที่ดำรงตำแหน่งคณะกรรมการประกอบด้วย

3.1 สรรพากรภาคหรือผู้แทน 1 ท่าน

3.2 สรรพากรพื้นที่หรือผู้แทนเจ้าของเรื่อง 2 ท่าน

3.3 ผู้ทรงคุณวุฒิจากภายนอก 2 ท่าน

การกำหนดคณะกรรมการรับผิดชอบการตอบปัญหาข้อกฎหมาย ทำให้มีหน่วยงานที่ รับผิดชอบเพียงหน่วยงานเดียว ทำให้เกิดความชัดเจนในการตอบปัญหาข้อกฎหมายรวมทั้งการ ตอบข้อหารือของผู้เสียภาษีที่จะเกิดความสะดวกในการเสนอข้อหารือไปที่หน่วยงานเดียว ประกอบกับการกำหนดให้คณะกรรมการมีคณะที่พิจารณาจากภาครัฐและภาคประชากร เพื่อให้ เกิดประโยชน์สูงสุดกับผู้เสียภาษีที่จะได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมาย

หน่วยงานพิจารณาปัญหาทางภาษีที่ผู้เขียนเสนอจะครอบคลุมการวินิจฉัยปัญหา เกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานที่ประมวลรัษฎากรไม่อาจกำหนดได้อย่างครบถ้วนและแนวทางการ ปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ยังไม่ชัดเจน การกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งเกี่ยวกับ สวัสดิการพนักงานแล้วเพื่อให้มีสถานภาพตามกฎหมายก็อาจจะยังไม่ครอบคลุมสวัสดิการ พนักงานที่มีเป็นจำนวนมากและมีการพัฒนาตลอดเวลา ช่องทางในการกำหนดให้ผู้เสียภาษี

สามารถขอความเห็นจากเจ้าพนักงานได้จึงเป็นอีกช่องทางที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีจาก สวัสดิการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยดังกล่าวข้างต้น ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยเพื่อจะเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีและเป็นการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีประกอบกัน

6.2.5 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการ

ปัญหาเกี่ยวกับมูลค่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับมีปัญหาสำคัญสุดคือ วิธีการคำนวณ มูลค่าที่กรมสรรพากรใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติยังไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของ สวัสดิการได้ดังเช่น กรณีของคำสั่งกรมสรรพากรที่ 23/2533 กรณีที่ลูกจ้างได้อยู่บ้านนายจ้างโดย ไม่เสียค่าเช่า วิธีการคำนวณมูลค่าสิทธิของการได้อยู่บ้านดังกล่าวกรมสรรพากรถือมูลค่าเท่ากับ ร้อยละ 20 ของรายได้ตลอดทั้งปี กรณีที่กำหนดมูลค่าของสวัสดิการเช่นนี้ย่อมไม่อาจสะท้อนมูลค่า ของค่าเช่าที่แท้จริงของบ้านนายจ้างได้

นอกจากปัญหาการคำนวณที่ไม่สะท้อนมูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานได้รับแล้ว ยังมี ปัญหาที่กรมสรรพากรและศาลได้มีคำวินิจฉัยสำหรับกรณีที่นายจ้างจ่ายค่าตอบแทนให้กับลูกจ้าง เมื่อลูกจ้างนำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้งาน โดยถือมูลค่าตามระเบียบกระทรวงการคลังกำหนดหาก ค่าตอบแทนสูงกว่าที่ระเบียบกระทรวงการคลังกำหนดย่อมถือเป็นเงินได้ทั้งจำนวนของพนักงาน โดยไม่มีการยินยอมให้พนักงานหักรายจ่ายเกี่ยวกับรถยนต์ดังกล่าวก่อนซึ่งก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ พนักงานต้องเสียไปเพื่อรักษาให้รถยนต์คงอยู่ การกำหนดให้ค่าตอบแทนนอกเหนือจากระเบียบ กระทรวงการคลังกำหนดจึงเป็นวิธีการที่ไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการที่พนักงานได้รับ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขวิธีการในการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการ

เนื่องจากมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดการตีราคาทรัพย์สินหรือ ประโยชน์อื่นใดเป็นเงินให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น เป็นกรณีที่ กฎหมายกำหนดให้คำนวณมูลค่าในวันที่บุคคลธรรมดาได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์แต่วิธีการใน การคำนวณมูลค่านั้นกฎหมายไม่ได้มีการกำหนดไว้ ดังนั้นเพื่อให้มีกฎหมายที่กำหนดให้มีวิธีการ คำนวณมูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานที่ได้รับ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเพิ่มเติม มาตรา 9 ทวิ วรรค สอง โดยเพิ่มข้อความ

“กำหนดการตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่เป็นเงิน ให้อธิบดีกำหนด หลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไขใด ๆ เกี่ยวกับราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดนั้น”

การกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขใด ๆ ใน การตีราคาทรัพย์สินและประโยชน์อื่นใดจะเป็นเพิ่มอำนาจให้กับฝ่ายปกครองที่จะสามารถออก

คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการได้โดยชอบด้วยกฎหมายและสามารถออกคำสั่งมาบังคับใช้ได้อย่างรวดเร็ว

เมื่อให้อำนาจกับกรมสรรพากรในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข เกี่ยวกับทรัพย์สินและประโยชน์อื่นใดแล้วประเด็นต่อมาที่จะต้องทำการพิจารณาคือ วิธีการที่จะเลือกใช้ในการคำนวณภาษีจากสวัสดิการพนักงานนั้นควรจะกำหนดโดยวิธีการเช่นไร เนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับนั้นมีเป็นจำนวนมากและแต่ละประเภทจะมีคุณลักษณะที่แตกต่างกัน จึงไม่สามารถที่จะกำหนดให้วิธีการคำนวณมูลค่าวิธีหนึ่งวิธีใดบังคับใช้กับสวัสดิการได้ทุกประเภท แต่วิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่มีการเลือกใช้สำคัญ ๆ ดังนี้

1. วิธีการคำนวณตามราคาตลาด (Market Value Method)

วิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการโดยใช้ราคาตลาด เป็นวิธีการที่พิจารณาราคาที่ได้ทำการซื้อขายกันในตลาดในช่วงที่ทำการมอบสวัสดิการให้กับพนักงาน การใช้ราคาตลาดคำนวณมูลค่าเช่นนี้ จึงต้องพิจารณาลักษณะของสวัสดิการที่มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน เนื่องจากต้องนำราคาตลาดมาทำการเปรียบเทียบกันเพื่อให้ได้ราคาที่แท้จริง แต่การคำนวณมูลค่าโดยวิธีการนี้มีข้อเสียที่ต้องนำข้อมูลเกี่ยวกับสวัสดิการที่มีความใกล้เคียงกัน ซึ่งจะเป็นการยากที่จะสามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างชัดเจน เนื่องจากความแตกต่างกันของสวัสดิการ

สำหรับประเทศไทย การนำราคาตลาดมาใช้ในการคำนวณหามูลค่าของสวัสดิการที่บังคับใช้กับกรณีการโอนหรือขายหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดให้กับพนักงาน ซึ่งเป็นวิธีการที่นำราคาตลาดมาใช้สำหรับคำนวณมูลค่าของสวัสดิการ เนื่องจากมีข้อมูลของราคาหุ้นที่เพียงพอในการคำนวณจึงทำให้วิธีการนี้สอดคล้องสวัสดิการที่พนักงานได้รับ

2. วิธีการคำนวณโดยกำหนดมูลค่ามาตรฐาน (Standard Value Method)

กำหนดราคามาตรฐาน เป็นวิธีที่ใช้กับการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่ไม่สามารถหามูลค่าได้หรือเป็นการยากที่จะคำนวณมูลค่า โดยจะมีการกำหนดมูลค่าเป็นมาตรฐานสำหรับสวัสดิการนั้นๆ ไว้โดยกฎหมายทำให้วิธีการคำนวณจะมีมาตรฐานเดียวกันกับพนักงานทุกคนที่ได้รับสวัสดิการข้อดีของวิธีการนี้คือในการคำนวณมูลค่าจะมีความสะดวกกับผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่ต้องมีภาระในการหาข้อมูลและคำนวณได้สะดวกไม่มีต้นทุนทางภาษีมากข้อเสียของวิธีการนี้จะทำให้ไม่อาจสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการได้ เนื่องจากมีปัจจัยอื่นที่มีการเปลี่ยนแปลงเช่นมูลค่าของเงิน อัตราเงินเฟ้อ ราคาน้ำมัน เป็นต้น ปัจจัยเหล่านี้จะมีการเปลี่ยนแปลงตามภาวะเศรษฐกิจส่งผลให้วิธีการคำนวณแบบราคามาตรฐานไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงได้ หากมีการ

กำหนดราคามาตรฐานมาบังคับใช้กับสวัสดิการจึงต้องมีการเปลี่ยนราคามาตรฐานเป็นระยะ ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพในปัจจุบัน

ตัวอย่างเช่น การกำหนดอัตราดอกเบี้ยในการกู้ยืมเงินของพนักงานให้มีมูลค่ามาตรฐานเดียวกันกับอัตราดอกเบี้ย กู้ยืมเพื่อที่อยู่อาศัย อันจะเป็นการกำหนดมูลค่ามาตรฐานไว้โดยเฉพาะแล้ว

วิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่ผู้เขียนเสนอหลักในการพิจารณาคำนวณหามูลค่ายังมีวิธีการคำนวณในลักษณะอื่นที่มีการใช้ในการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการเนื่องจากสวัสดิการในบางประเภทจะมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาสวัสดิการให้คงอยู่สำหรับการใช้ประโยชน์จึงเห็นควรให้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องมาหักเป็นค่าใช้จ่ายออกจากมูลค่าของสวัสดิการที่คำนวณได้เพื่อจะได้ทราบมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการแต่เนื่องจากสวัสดิการพนักงานที่มีเป็นจำนวนมาก ผู้เขียนจึงเสนอหลักการไว้สองหลักการเนื่องจากมีความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่จะได้มูลค่าที่แท้จริงที่ต้องเสียภาษีและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีที่จะต้องมีความสะดวกในการคำนวณภาษีและไม่มีต้นทุนทางภาษีที่สูงกว่าภาระภาษี

สำหรับปัญหาวิธีการคำนวณมูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าที่กรมสรรพากรถือมูลค่าเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างตลอดปีของพนักงาน ซึ่งจะไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิการได้อยู่บ้านของนายจ้าง ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขวิธีการคำนวณมูลค่าวิธีนี้โดยเสนอให้นำวิธีการคำนวณมูลค่า โดยใช้ราคาตลาดของค่าเช่าบ้านนายจ้างที่อาจให้เข้าได้ด้วยหรือนำราคาเช่าในบริเวณใกล้เคียงมาทำการเปรียบเทียบกับบ้านของนายจ้างว่ามีมูลค่าเท่าใด ทำให้ทราบมูลค่าของสิทธิการได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าของพนักงาน

การนำราคาตลาดมาใช้คำนวณหามูลค่าสวัสดิการดังกล่าวข้างต้นในการเปรียบเทียบกับค่าเช่าบริเวณใกล้เคียงปัจจัยที่ต้องพิจารณาประกอบคือ มูลค่าของบ้านนายจ้างตามทำเลที่ตั้งที่จะต้องให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของบ้านนายจ้างประกอบการพิจารณาเช่น ระบบสาธารณูปโภค ระบบการคมนาคมขนส่ง เพื่อให้ทราบมูลค่าของค่าเช่าที่แท้จริงของสิทธิในการอยู่บ้านของนายจ้าง

กรณีปัญหาพนักงานนำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้และนายจ้างมอบเงินชดเชยให้กับพนักงาน โดยกรมสรรพากรถือตามระเบียบกระทรวงการคลังฯ ให้ถือว่าส่วนที่ไม่เกิน 90 สตางค์ต่อกิโลเมตร ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ส่วนที่เกินกว่า 90 สตางค์ต่อกิโลเมตรถือเป็นเงินได้ของพนักงาน ผู้เขียนเห็นว่าส่วนที่เกินกว่า 90 สตางค์นั้นไม่ควรถือเป็นเงินได้ทั้งจำนวนของพนักงานเนื่องจากจะ

มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์เช่น ค่าประกันภัย ค่าบำรุงรักษารถยนต์ ค่าภาษีรถยนต์ ที่จะต้องชำระ เพื่อให้รถยนต์คงสภาพการใช้งานได้อยู่ต่อไป จึงเห็นควรให้พนักงานสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์มาทำการหักออกจากมูลค่าส่วนที่เกินกว่า 90 สตางค์ต่อกิโลเมตร เพื่อให้ทราบมูลค่าที่แท้จริงและสร้างความเป็นธรรมให้กับพนักงานในการที่ต้องเสียภาษีจากมูลค่าที่แท้จริงของมูลค่าสวัสดิการที่ได้รับ

การคำนวณมูลค่าของสวัสดิการที่พนักงานได้รับนั้นไม่อาจที่จะนำวิธีการใดวิธีการหนึ่งมาบังคับใช้ได้กับทุกสวัสดิการ วิธีการที่นำมาบังคับใช้ก็ไม่อาจสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวัสดิการได้ทั้งจำนวน แต่ก็เสนอหลักการพิจารณาวิธีการคำนวณมูลค่าที่จะสามารถคำนวณมูลค่าที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากที่สุดและเสนอวิธีที่จะอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีพร้อมกับสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีที่จะต้องสะดวกและประหยัดไม่ทำให้มีต้นทุนทางภาษีที่จะเป็นภาระกับผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี ผู้เขียนจึงเสนอให้ใช้วิธีการคำนวณโดยการใช้อัตราตลาดและการกำหนดราคามาตรฐานสำหรับการคำนวณหามูลค่าของสวัสดิการเป็นเบื้องต้นในการพิจารณาการกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการที่พนักงานได้รับ

สำหรับปัญหาการคำนวณมูลค่าสวัสดิการของไทยนั้น ผู้เขียนเสนอให้ใช้อัตราตลาดของค่าเช่าบ้านของนายจ้างเป็นวิธีการคำนวณมูลค่าของสิทธิได้อาศัยบ้านนายจ้างและให้พิจารณามูลค่าตามทำเลที่ตั้งโดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อม สาธารณูปโภค ระบบขนส่งคมนาคม ประกอบการพิจารณามูลค่าของการได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าเป็นวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการดังกล่าวและปัญหาการจ่ายค่าขาดหยุดย่นต์ของพนักงานที่นำมาใช้ในการทำงาน ผู้เขียนเสนอให้พนักงานนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องมาหักออกจากมูลค่าที่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานก่อนที่จะคำนวณภาษีเงินได้ เพื่อให้ทราบมูลค่าที่แท้จริงของค่าขาดหยุดย่นต์ที่นายจ้างมอบให้กับพนักงาน ปัญหาวิธีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการนั้นยังมีปัญหาสวัสดิการที่เกิดขึ้นในประเทศอื่น ๆ ยังไม่มีการกำหนดวิธีการคำนวณที่แน่ชัดว่าจะต้องมีการคำนวณเช่นไร กรมสรรพากรเพียงแต่ยอมรับว่าสวัสดิการหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน แต่ก็ไม่ได้กำหนดวิธีการในการคำนวณมูลค่าที่ชัดเจน การที่ผู้เขียนเสนอให้เพิ่มเติมมาตรา 9 ทวิวรรคสองก็เพื่อให้สามารถกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามทั้งกรณีสวัสดิการในประเทศและสวัสดิการในต่างประเทศเพื่อให้ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติได้อย่างถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย

6.2.6 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับความสัมพันธ์ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเนื่องจากสวัสดิการที่พนักงานได้รับ นายจ้างจะเป็นผู้จัดหาหรือดำเนินการให้ได้ในสวัสดิการนั้นมาซึ่งถือเป็นต้นทุนที่นายจ้างต้องจ่ายออกไป เพื่อให้ได้สวัสดิการมาบำรุงขวัญและกำลังใจในการทำงานของพนักงานด้วยวัตถุประสงค์เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานให้กับนายจ้างได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ภาระภาษีของนายจ้างที่ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องคำนวณจากรายได้หักด้วยรายจ่ายเพื่อให้ได้กำไรสุทธิเพื่อนำมาคำนวณภาษี แต่เนื่องจากรายจ่ายบางประเภทกฎหมายไม่ยินยอมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ นายจ้างจึงไม่อาจนำรายจ่ายที่ได้จ่ายออกไปหักออกจากกำไรสุทธิได้ แต่มีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการพนักงานที่นายจ้างสามารถนำมาหักออกจากรายได้ไม่ต้องห้ามหรือในการมอบสวัสดิการพนักงานบางประเภทไม่อาจหักเป็นรายจ่ายได้แต่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานภาระภาษีกลับจึงไปตกกับพนักงาน เนื่องจากการมีเงินได้ที่สูงขึ้น ความแตกต่างที่ไม่สัมพันธ์กันของภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นนี้จะทำให้เกิดช่องว่างทางภาษีในเงินได้นั้นเช่น การยินยอมให้สวัสดิการที่นายจ้างได้เสียค่าใช้จ่ายเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิแต่ด้านของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากลับไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน (กรณีนายจ้างจัดรถยนต์สองแถวรับส่งพนักงาน) ทำให้เงินได้จากประโยชน์ที่พนักงานได้รับไม่ถูกจัดเก็บภาษีทำให้เกิดช่องว่างทางภาษีในเงินได้จำนวนนั้น

ปัญหาการเกิดช่องว่างทางภาษีในเงินได้กรณีต่อมาคือ การไม่ยินยอมให้นายจ้างนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิแต่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน (ค่าจ้างงานศพ งานบวช พิธีสมรส) ที่ต้องห้ามนำมาถือเป็นรายจ่ายอันเนื่องมาจากเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว ตามมาตรา 65 ตี (3) จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย ด้านพนักงานก็ถือเป็นเงินได้แต่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42(10) ถือเป็นเงินได้จากการทำงานให้เสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีทำให้เงินได้จากการทำงานให้กับพนักงานไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้น

เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ของการได้มาซึ่งสวัสดิการหรือประโยชน์ที่ได้รับ พนักงานจะอาศัยความเชื่อมโยงจากการเป็นลูกจ้างของนายจ้างในการได้มาซึ่งสวัสดิการหรือประโยชน์นั้น และการได้รับสวัสดิการก็เป็นเพราะการทำงานให้กับนายจ้างจึงถือเป็นการทำไปเพื่อประโยชน์ของกิจการ เมื่อนายจ้างได้มีการมอบสวัสดิการหรือประโยชน์ให้กับพนักงานก็เป็นไปเพื่อการทำงานของลูกจ้างมีประสิทธิภาพ ผลประโยชน์ก็จะมีความเกี่ยวข้องกับกิจการของนายจ้างอันเป็นกรณีที่มิถือเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายของกิจการในการคำนวณกำไรสุทธิได้ และในด้านของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อนายจ้างสามารถนำมาถือเป็นรายจ่าย

ได้แล้วเงินได้นั้นควรจะถูกรักษาไว้เพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างทางภาษีเงินได้นั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการกำหนดว่าสวัสดิการใดที่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานต้องถูกรักษาไว้แล้ว ต้องระบุให้นายจ้างสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในกฎหมายลำดับรอง ตามอำนาจของอธิบดีที่กำหนดเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงานโดยการกำหนดเพดานขั้นต่ำให้นายจ้าง สามารถนำมาหักออกจากรายได้เช่น ร้อยละสิบของรายจ่ายค่าสวัสดิการนั้น ๆ เป็นต้น

เช่นเดียวกับกรณีที่นายจ้างมอบเงินช่วยเหลืองานศพ พิธีสมรส งานบวช ให้กับ พนักงานซึ่งก็ต้องเป็นรายจ่ายที่มอบให้เนื่องจากมีความสัมพันธ์มาจากการจ้างงานเกี่ยวข้องกับ กิจการของนายจ้าง ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นควรกับการยินยอมให้นายจ้างนำมาหักออกจากรายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิได้ ด้านภาระภาษีของพนักงานแม้จะได้รับยกเว้นแต่ก็ควรจะถูกรักษาไว้ ภาษีเงินได้นั้นโดยการกำหนดเพดานของเงินได้ที่ควรจะได้รับการยกเว้นเช่น ยกเว้นให้ในส่วนไม่ เกิน 1, 000 บาทส่วนที่เกินถือเป็นเงินได้ของพนักงาน การกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากส่วน ของพนักงานเพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างทางภาษีเงินได้และเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการ มอบเงินได้ให้เกินกว่าเหตุอันสมควร

ความสัมพันธ์ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับสวัสดิการของพนักงานนั้นจะต้องมีลักษณะที่สอดคล้องต้องกันกล่าวคือ หากถือเป็น เงินได้ของพนักงานด้านนายจ้างก็ควรจะนำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ หาก ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงานนายจ้างก็ไม่อาจนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ ไม่ให้เกิดช่องว่างทางภาษีเงินได้จำนวนนั้น

ในการกำหนดรายจ่ายของนายจ้างและการกำหนดเงินได้ของพนักงานอาจต้อง พิจารณาปัจจัยทางการเมือง สังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรม มูลค่าสวัสดิการเล็กน้อย ประกอบการ กำหนดสวัสดิการที่จะถือเป็นเงินได้ของพนักงานและการยินยอมให้ถือเป็นรายจ่ายของพนักงาน เช่นเดียวกัน ในสวัสดิการบางประเภทที่รัฐต้องการให้ความช่วยเหลือกับพนักงานก็ควรมีการ กำหนดให้ได้รับการยกเว้นหรือกำหนดเพดานขั้นต่ำที่จะได้รับการยกเว้นไว้ ส่วนของรายจ่าย นายจ้างรัฐอาจจะยินยอมให้ถือเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนหรือมีเพดานในการกำหนดรายจ่ายหรือ การเพิ่มให้ถือเป็นรายจ่ายในอัตราที่สูงขึ้นได้จากมูลค่าเดิมสำหรับสวัสดิการที่รัฐต้องการให้ความ ช่วยเหลือแก่พนักงานและนายจ้าง

6.2.7 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษี

ปัญหาการบริหารจัดการเก็บภาษีพิจารณาจากด้านของเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานเนื่องจาก จำนวนของผู้เสียภาษีมีเป็นจำนวนมากเมื่อเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ทำให้การตรวจสอบเงินได้

ประเภทสวัสดิการเป็นไปได้อย่างสำหรับเจ้าหน้าที่ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่กำหนดให้นายจ้างต้องจัดทำรายงานการมอบสวัสดิการให้กับพนักงานแยกเป็นรายบุคคลเพื่อให้ทราบจำนวนของเงินได้ที่พนักงานแต่ละคนได้รับเนื่องจากนายจ้างต้องนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและกำหนดแยกเงินได้จากเงินเดือน ค่าจ้างจากเอกสาร ภ.ง.ด.1 ในการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่แยกระหว่างเงินเดือนค่าจ้างกับสวัสดิการออกจากกัน สอดคล้องกับแบบ ภ.ง.ด.91 ที่จะต้องแยกส่วนของเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้างและส่วนของสวัสดิการออกจากกันซึ่งระบบคอมพิวเตอร์ของกรมสรรพากรสามารถที่จะตรวจสอบความสอดคล้องกันของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ทำให้การตรวจสอบเอกสารของเจ้าหน้าที่ทำได้สะดวกและจำนวนของนายจ้างจะมีน้อยกว่าจำนวนพนักงานทำให้จำนวนงานของเจ้าหน้าที่ลดน้อยลงสามารถตรวจสอบภาษีสวัสดิการได้อย่างทั่วถึงและสะดวกมากยิ่งขึ้นหรือกรมสรรพากรอาจเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่ให้มีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นจากจำนวนที่มีอยู่ ตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เมื่อได้รับสวัสดิการก็จะพิจารณาได้สอดคล้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นรายได้เพิ่มมากขึ้น

ด้านการให้ข้อมูลของเจ้าหน้าที่ต่อผู้เสียภาษีผู้เขียนเห็นควรให้มีการนำเสนอข้อมูลให้ผู้เสียภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ต จัดการอบรมโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายและเอกสารเผยแพร่เป็นคู่มือการเสียภาษีเกี่ยวกับสวัสดิการที่พนักงานได้รับว่ามีกรณีสวัสดิการใดบ้างที่จะต้องถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีและมีวิธีการคำนวณมูลค่าสวัสดิการเช่นไรเพื่อทำให้เกิดความเข้าใจและสมัครใจในการเสียภาษี

ข้อเสนอแนะที่ผู้เขียนเสนอเป็นแนวทางเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับสวัสดิการที่พนักงานได้รับโดยเสนอให้มีการแก้ไขกฎหมายเพิ่มเติมในมาตรา 40(1) วรรคสอง เพื่อให้อำนาจกับอธิบดีกรมสรรพากรในการออกคำสั่งเกี่ยวกับสวัสดิการเพื่อให้มีสถานภาพบังคับเป็นกฎหมายแต่การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติเนื่องจากเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติและเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายรัฐธรรมนูญที่กำหนดฐานภาษีต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ผู้เขียนจึงเสนอให้เพิ่มเติมมาตรา 40(1) วรรคสองและทำให้อธิบดีกรมสรรพากรออกกฎหมายลำดับรองได้โดยชอบด้วยกฎหมายพร้อมกับเสนอให้มีการกำหนดนิยามและความหมายที่เกี่ยวข้องกับนายจ้าง ลูกจ้าง เพื่อมิให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการมอบให้บุคคลภายนอกอื่นมอบหรือได้รับสวัสดิการและได้เสนอแนวทางวิธีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการเพื่อให้จัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานในมูลค่าของสวัสดิการที่แท้จริงโดยการเสนอให้เพิ่มเติมมาตรา 9 ทวิ ที่ให้อำนาจกับอธิบดีในการกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของสวัสดิการ

และให้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล มีความสัมพันธ์ที่สอดคล้องกันและ เพื่อให้การตรวจสอบสามารถตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงมีการกำหนดแบบที่ใช้ในการเก็บ ภาษีเพิ่มเติม

การกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการพนักงานนอกจากพิจารณาด้ว ามกฎหมายแล้ว ต้องพิจารณาความสำคัญด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง ประกอบการพิจารณาว่า จะให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการหรือไม่เนื่องจากจะต้องกระทบกับบุคคลส่วนใหญ่ของ ประเทศที่มีสถานะเป็นพนักงานและลูกจ้าง ดังนั้นการพิจารณาให้มีการจัดเก็บภาษีจากสวัสดิการ พนักงานจึงต้องพิจารณาปัจจัยด้านการเมือง เศรษฐกิจ สังคม และด้านอื่นๆ ประกอบการ พิจารณาเป็นหลักด้วยเช่นกัน