

บทที่ 2

หลักการ แนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และความหมายของคำว่า เงินได้ ประโยชน์เพิ่มและลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

2.1 หลักการ และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

2. 1.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นกลไกสำคัญที่ใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาประเทศ ดังเช่น การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 5 ซึ่งทำให้สยามมีความมั่นคงทางการคลัง อันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นนั่นเอง ส่งผลให้การพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ในสมัยรัชกาลที่ 5 มีความเจริญก้าวหน้าอย่างรวดเร็ว ฉะนั้นการทำความเข้าใจในความหมายที่แท้ ของคำว่า “ภาษีอากร” ย่อมเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้แยกแยะว่าการอันใดเมื่อเกิดขึ้นแล้วจะถือว่าเป็นเรื่องที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ สำหรับในเรื่องนี้นั้นได้มีผู้ให้ความเห็นในความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ ดังนี้ คือ

(1) ตามความเห็นของ Holmes นักนิติศาสตร์ เห็นว่า “ภาษีอากร คือ รายจ่ายที่เราจ่ายไปเพื่อความเจริญรุ่งเรืองของสังคม”

(2) ตามความเห็นของ Ray M. Sommerfeld นักเศรษฐศาสตร์ เห็นว่า “ภาษีอากร คือ การกระทำที่มีโชเป็นกลางโทษ หากแต่เป็นการบังคับให้มีการยกย้ายทรัพยากรจากเอกชนไปยังรัฐ โดยวิธีการยกย้ายนั้นมีหลักเกณฑ์และวิธีการ โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ตอบแทนเป็นพิเศษ ทั้งนี้เพื่อความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งรัฐ”

(3) ตามความเห็นของ Seligman นักเศรษฐศาสตร์ เห็นว่า “ภาษีอากร คือ เงินที่บุคคลถูกบังคับให้บริจจาคแก่รัฐเพื่อใช้จ่ายในกิจการอันเป็นประโยชน์ทั่วไป โดยผู้บริจจาคไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นพิเศษเฉพาะตัว”¹

จากความเห็นทั้งหลายข้างต้น จึงสามารถสรุป ความหมายของภาษีอากร ได้เป็น 2 แนวคือ

¹ยสพล ศุภวิจิตรกุล, การภาษีอากรและการจัดการด้านศุลกากรออนไลน์, เข้าถึงได้จาก

ก. แนวที่หนึ่ง อธิบายว่า ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

ข. แนวที่สอง อธิบายว่า คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

2.1.1.2 วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีอากร²

การเก็บภาษีอากร นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมการเจริญเติบโตทางธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล ซึ่งสามารถจำแนกวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ดังนี้

2.1.1.2.1 ภาษีอากรเพื่อหารายได้ (Taxation for Revenue) ในสมัยก่อนภาระหน้าที่ของรัฐบาลอยู่ในวงแคบ คือมีหน้าที่เฉพาะการรักษาความสงบเรียบร้อยภายใน และการป้องกันภัยจากการรุกรานของศัตรูภายนอกประเทศเท่านั้น แต่ในปัจจุบันนี้โลกได้เจริญรุดหน้าไปอย่างรวดเร็ว ทำให้รัฐบาลของทุกประเทศมีภาระหน้าที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก เมื่อมีหน้าที่ความรับผิดชอบเพิ่มขึ้น ความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารงานตามหน้าที่ให้สำเร็จลุล่วงไปจึงเพิ่มมากขึ้นเป็นเงาตามตัว และแหล่งที่มารายได้อันสำคัญก็คือรายได้จากภาษีอากร

ด้วยเหตุผลดังกล่าววัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีอากรจึงได้แก่การหารายได้ ซึ่งภาษีอากรที่จะหารายได้ดี จะต้องมีความยืดหยุ่นพอสมควร กล่าวคือสามารถปรับตัวให้เข้าสถานการณ์ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าเศรษฐกิจจะอยู่ในภาวะอย่างไรก็สามารถหารายได้ให้แก่รัฐอย่างสม่ำเสมอ

2.1. 1.2.2 ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation) เนื่องจากภาษีเงินได้มีลักษณะบังคับอยู่ในตัว ซึ่งหมายความว่า บุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐจะหลีกเลี่ยงไม่ได้ เมื่อเป็นเช่นนี้ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคของบุคคลโดยปริยาย เพราะเมื่อรายได้ส่วนหนึ่งต้องถูกกันเอาไว้เพื่อการเสียภาษีอากรเช่นนี้ รายได้ส่วนที่เหลือสำหรับการจับจ่ายใช้สอยในการอุปโภคบริโภคก็ย่อมลดลง และด้วยลักษณะบังคับดังกล่าวภาษีอากรจึงทำหน้าที่ควบคุมการใช้จ่ายของประชาชนไปในตัว

2.1. 1.2.3 ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้ (Taxation for Income Distribution) เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า รายได้ของประชาชนในประเทศที่เจริญแล้วมักไม่แตกต่างกันมากนัก และ

² ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง หน้า 7-10

ลักษณะดังกล่าวก็เป็นสิ่งที่พึงปรารถนาของทุกประเทศ ซึ่งถือเป็นหน้าที่ของรัฐบาลโดยตรง ที่จะต้องหาทางลดความไม่เท่าเทียมกันในรายได้ (Inequality of Income) ให้น้อยลง วิธีที่จะใช้ได้ก็คือ การใช้นโยบายทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือ โดยการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ให้ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นเรื่อยๆ การจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะดังกล่าวนอกจากจะช่วยสร้างสรรค์ความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจให้เกิดขึ้นในสังคมโดยลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนแล้ว ยังมีส่วนช่วยลดปัญหาต่างๆ ทั้งทางสังคมและการเมืองเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตามการเก็บภาษีอากรจากผู้มีรายได้มากในอัตราที่สูง อาจมีผลเสียอีกด้านหนึ่ง คือเป็นสาเหตุทำให้ความกระตือรือร้นในการทำงานของผู้เสียภาษีน้อยลง

2.1. 1.2.4 ภาษีอากรเพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ ในประเทศด้อยพัฒนา หรือประเทศที่กำลังพัฒนา เช่น ประเทศไทย และประเทศต่างๆ ในเอเชีย ความจำเป็นที่จะต้องกู้เงินจากทั้งภายในและภายนอกประเทศมาใช้ในการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ (Infrastructure) เช่น โครงการสาธารณูปโภคพื้นฐานของรัฐ รัฐจึงจำเป็นต้องเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการพัฒนาประเทศทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อชำระคืนเงินต้น และดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาลงทุน

2.1. 1.2.5 ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางธุรกิจ รัฐบาลของประเทศต่างๆ สามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสนับสนุน หรือการจำกัดการลงทุนของธุรกิจบางประเภทได้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยการงดเก็บภาษีหรือการลดอัตราภาษีให้กับการลงทุนบางชนิดที่รัฐบาลให้การส่งเสริม หรืออาจกำหนดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าให้สูงขึ้นเพื่อช่วยเหลืออุตสาหกรรมภายในประเทศ ดังนี้ เป็นต้น

2.1. 1.2.6 ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือทางนโยบายการคลัง ปัจจุบันภาษีอากรนับว่ามีบทบาทในนโยบายการคลังของประเทศมากขึ้น เวลาที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือแก้ภาวะทางเศรษฐกิจดังกล่าว โดยการเพิ่มภาษีให้สูงขึ้น เพื่อเป็นการลดอำนาจซื้อของประชาชน และในทางตรงข้าม เมื่อเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินฝืด (Deflation) รัฐก็อาจลดอัตราภาษีอากรลง เพื่อช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้น การหมุนเวียนของเงินในธุรกิจต่างๆ ก็จะดีขึ้น ซึ่งเป็นผลให้ภาวะเศรษฐกิจกลับเข้าสู่ภาวะปกติในที่สุด

2.1.1.3 โครงสร้างกฎหมายของภาษีอากรของไทย

2.1.1.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปมักได้แก่ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย และในกรณี “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ยังหมายรวมถึงกรณีต่อไปนี้ด้วย

- (1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาล ต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ
- (2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น
- (3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม มาตรา 47 (7) (ข)³
- (4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนด โดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี และประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา

2.1.1.3.2 ฐานภาษีอากร ในความหมายอย่างกว้าง หมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่นการมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น ในความหมายอย่างแคบ หมายถึงสิ่งทีรองรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร x อัตราภาษีอากร)

2.1.1.3.3 อัตราภาษีอากร แบ่งเป็น 3 แบบใหญ่ ๆ คือ แบบคงที่ แบบก้าวหน้า และแบบลดหย่อน ทั้งนี้โดยพิจารณาว่าอัตราภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร ในกรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ ถ้าจำนวนของภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่อัตราภาษีอากรยังคงเท่าเดิมเรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่า อัตราภาษีอากรแบบคงที่ เช่นอัตราภาษีเงิน ได้นิติบุคคลในปัจจุบันและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้น และอัตราภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นด้วย เรียกอัตราภาษีอากรในลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า เช่นอัตราภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา และถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่อัตราภาษีอากรกลับลดลง เรียกอัตราภาษีอากรในลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบลดหย่อน เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่

2.1.1.3.4 การประเมินจัดเก็บภาษีอากร ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงชำระ ถ้าผู้มีหน้าที่

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (7) เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้วเหลือ เท่าใดให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาคดังต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่า จำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การ หรือสถาน สาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา (หมายเหตุ แก้ไขโดย พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 28) พ.ศ. 2533)

เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองอย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ก็จะมี การประเมินโดยเจ้าพนักงานซึ่งในกรณีหลังนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องเสีย ใน บางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ ดำเนินการหักภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้ในหลาย ๆ กรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ ดำเนินการหักภาษีจากจำนวน เงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลา ดังที่เรียกการหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้ นี้ มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสามารถนำไปหัก ออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึง กำหนดเวลาหรืออาจได้คืนถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย อนึ่งเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ ใต้วงประเมินภาษีอากรและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร กฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีอากร หรือผู้ที่กฎหมายกำหนดต้องปฏิบัติหน้าที่บางประการ เช่น การจดทะเบียน การมีและใช้ เลขประจำตัว การ จัดทำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานบางอย่าง รวมทั้งให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจ ค้น ยึด หรืออายัดหลักฐานต่าง ๆ ในบางกรณีด้วย

2.1.1.3.5 การอุทธรณ์ภาษีอากร ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย จัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย หรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณา ทบทวนใหม่กฎหมายมักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติ ตามขั้นตอนวิธีหาข้อยุติให้ ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตัวอย่างเช่น การ ประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์ นั้น ถ้าผู้เสียภาษี อากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บ ก็จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์เสียก่อน เช่น กรณีคดีภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับการแจ้งการประเมิน

2.1.1.3.6 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ ผู้ไม่ชำระภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษี อากรที่ไม่ชำระพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มเป็นจำนวนเงินเพิ่มขึ้นต่างหาก ถ้าฝ่าฝืนไม่ยอม ชำระ กฎหมายมักให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขาย ทอดตลาดเพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ยังอาจต้องรับโทษทาง อาญาอีก โสดหนึ่ง เช่น เสียค่าปรับและหรือต้องระวางโทษจำคุกอีกด้วย⁴

⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2548). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2548 หน้า 2

2.1.1.4 โครงสร้างการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของไทย

ส่วนราชการที่เป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่ เป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลัง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ซึ่งทั้งสามกรมจัดเก็บภาษีได้ประมาณร้อยละ 90 ของรายได้จากภาษีทั้งหมด นอกจากนี้ ยังมีหน่วยงานอื่นๆ อีกหลายหน่วยงาน ได้แก่ กรมทรัพยากรธรณี กระทรวงอุตสาหกรรม กรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย กรมป่าไม้ กรมประมง กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ กรมการขนส่งทางบก กระทรวงคมนาคม สำนักงานตำรวจแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี และองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ดังนี้

2.1.1.4.1 ภาษีที่ส่วนราชการในสังกัดกระทรวงการคลังจัดเก็บ

2.1.1.4.1.1 ภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บ ได้แก่

- (1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- (2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล
- (3) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
- (4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (5) อากรแสตมป์
- (6) อากรรั้งนกนางแอ่น (ตั้งแต่ปี 2538 โอนไปให้จังหวัดจัดเก็บ และเป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นตามแหล่งกำเนิด)
- (7) ภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร (ยกเลิกตั้งแต่ปี 2534)
- (8) ภาษีการใช้สนามบิน

2.1.1.4.1.2 ภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีสรรพสามิต

2.1.1.4.1.3 ภาษีที่กรมศุลกากรจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีศุลกากร ซึ่งประกอบด้วยอากรขาออก และอากรขาเข้า

2.1.1.5 ภาษีที่ส่วนราชการในสังกัดกระทรวงอื่นๆ จัดเก็บ

2.1.1.5.1 ภาษีที่กรมทรัพยากรธรณีจัดเก็บ ได้แก่ ค่าภาคหลวงแร่

2.1.1.5.2 ภาษีที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีการพนัน
ค่าธรรมเนียมคนต่างด้าว

2.1.1.5.3 ภาษีที่กรมที่ดินจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีเงินได้ และค่าธรรมเนียมการโอน
ที่ดิน

2.1.1.5.4 ภาษีที่กรมป่าไม้จัดเก็บ ได้แก่ ค่าสัมปทานป่าไม้

2.1.1.5.5 ภาษีที่กรมประมงจัดเก็บ ได้แก่ ค่าธรรมเนียม และใบอนุญาตจับสัตว์

น้ำ

2.1.1.5.6 ภาษีที่กรมการขนส่งทางบกจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีทะเบียนรถยนต์ และ ค่าธรรมเนียมการโอนรถยนต์

2.1.1.5.7 ภาษีอากรที่ทางราชการบริหารส่วนท้องถิ่นจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย และอากรฆ่าสัตว์

2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ แห่งสำนัก Classic ได้วางหลักสำคัญ 4 ประการ เกี่ยวกับการบริหารภาษีที่ดี (Four Maxims regarding taxes in general) ซึ่งเขาได้กล่าวไว้ในหนังสือ ชื่อ The Wealth of Nations ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 และยังเป็นที่ยอมรับอยู่จนถึงปัจจุบัน ได้แก่

2.1.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี หมายถึง บุคคลสมควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐตามระดับความสามารถในการเสียภาษีหรือระดับฐานอื่น หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีนี้จะแยกพิจารณาเป็น 2 ประเภท

(ก) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึง การเสียภาษีที่เท่ากันสำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ภาวะแวดล้อมนี้จะอยู่ในภาวะประเภทใดก็ได้แล้วแต่จะกำหนด เช่น หากใช้ “เงินได้” เป็นดัชนีในการวัดแล้ว บุคคลที่ได้เงินได้ที่เท่ากันก็ย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน

(ข) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง การเสียภาษีในระดับที่ต่างกันสำหรับบุคคลธรรมดาที่อยู่ในฐานภาวะที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งตรงข้ามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เช่น บุคคลที่มีเงินในระดับที่ต่างกันควรจะต้องเสียภาษีต่างกันด้วย เป็นต้น

2.1.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักความแน่นอน หมายถึงว่า ภาษีที่เรียกเก็บควรมีลักษณะที่แน่นอน มิใช่ปราศจากหลักเกณฑ์เวลาที่ชำระก็ดี วิธีการชำระก็ดี จำนวนที่พึงชำระก็ดี ควรเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียผู้เสียภาษี และบุคคลอื่นๆทุกคน ตามหลักนี้เป็นการวางเกณฑ์การจัดเก็บให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสปรับปรุงวิธิตำเนินธุรกิจของตนและจัดเตรียมค่าใช้จ่ายด้านภาษีอากรล่วงหน้าและสามารถชำระภาษีอากรได้โดยถูกต้องตามกำหนดเวลาและกฎเกณฑ์ต่างๆ

2.1.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักนี้ Adam Smith เห็นว่าภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามเวลาหรือตามวิธีสะดวกที่สุดแก่ผู้ต้องเสียภาษีตามหลักนี้ หมายถึงว่าเมื่อประชากรมีภาระที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่

รัฐแล้ว ก็ควรได้รับความสะดวกในการไปติดต่อชำระภาษี เป็นต้นว่าควรกำหนดระยะเวลาชำระภาษีให้เหมาะสมแก่ฤดูกาล โดยวางวิธีการจัดเก็บให้ง่ายต่อการชำระและกำหนดสถานที่ที่ต้องเสียภาษีไว้ให้สะดวกแก่การสัญจรไปมา ตลอดจนการให้การแนะนำในการปฏิบัติในการเสียภาษีตามสมควร เป็นต้น หลักความสะดวกนี้หากได้วางไว้เหมาะสมแล้ว ย่อมจูงใจให้ประชาชนร่วมมือเสียภาษีอากรโดยครบถ้วนยิ่งขึ้น

2.1.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด หมายถึง การบริหารการจัดเก็บภาษีควรจะให้เสียค่าใช้จ่ายทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีน้อยที่สุด แต่ให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุด ตามหลักนี้ Adam Smith เห็นว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บควรจะต่ำ และการจัดเก็บภาษีควรมีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุด โดยได้ยกตัวอย่างที่ไม่ถูกต้องตามหลักประหยัดได้แก่ ภาษีอากรบางประเภท ซึ่งจะต้องใช้เจ้าหน้าที่จัดเก็บจำนวนมาก การใช้เจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจกิจการของผู้เสียอากรบ่อยครั้งเกินไป จนทำให้ประชาชนต้องหยุดในการทำงาน⁵

ฉะนั้นในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นเมื่ออาศัยหลักการตามแนวคิดของ Adam Smith เป็นหลักในการพิจารณา จึงสามารถสรุปเป็นแนวทางได้ ดังต่อไปนี้

- (1) มีความเป็นธรรม (Equity) ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนประกอบกับการพิจารณาถึงประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล
- (2) มีความแน่นอนและชัดเจน (Certainly) ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่าย และเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ
- (3) มีความสะดวก (Convenience) วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร
- (4) มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มาก โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด
- (5) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ พยายามไม่ให้ภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด หรือมีผลกระทบน้อยที่สุด
- (6) อำนวยรายได้ (Productively) สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกำ มีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล

⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). คำอธิบายทฤษฎี และหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: .วิญญูชน.

(7) มีความยืดหยุ่น (Flexibility) สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้
เหมาะสมสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว⁶

2. 1.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

2. 1.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ต่างจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใน
การยื่นแบบแสดงรายการ” และต่างจากคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร” ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายต้อง
เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งเป็น 5 ประเภท ตามมาตรา 56 และมาตรา 57 ทวิ กล่าวคือ

2.1.3.1.1 บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลที่มีชีวิตอยู่ ซึ่งเป็นบุคคลทั่วไปไปตามประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15 วรรคแรก) ซึ่งมีเงินได้อยู่ในเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากร
กำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้โดยไม่จำกัดอายุ ความสามารถสัญชาติ เพศ วัย
การศึกษา ศาสนา

2. 1.3.1.2 ผู้ถึงแก่ความตาย ถ้าบุคคลธรรมดาตาม (1) ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
แต่มีเงินได้ขั้นต่ำตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ หรือตายก่อนจะยื่นแสดงรายการเสียภาษี ให้
ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแทนผู้ถึงแก่ความ
ตาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคแรก

2.1.3.1.3 กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง กล่าวคือ ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความ
ตาย หากกองมรดกนั้นยังไม่ได้แบ่งให้ใครโดยเด็ดขาด และกองมรดกดังกล่าวได้ก่อให้เกิดเงินได้
พึงประเมินในเกณฑ์ขั้นต่ำตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษี กองมรดกดังกล่าวนั้นก็ถือว่าเป็น
ผู้มีเงินได้อันมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแม้จะไม่มีสภาพบุคคลก็ตาม เพียงแต่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบใน
การยื่นแบบเสียภาษีนั้นเป็นเช่นเดียวกับผู้ถึงแก่ความตาย ตามมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง กล่าวคือ ให้
ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแทน

2. 1.3.1.4 ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชคนิติบุคคล หมายถึง บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป
ตกลงเข้าหุ้นกัน (หุ้นอาจเป็นเงิน แรงงาน หรือทรัพย์สินก็ได้) เพื่อกระทำการร่วมกันโดยมี
วัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

2.1.3.1.5 คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล หมายถึง บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลง
เข้าหุ้นกัน(หุ้นอาจเป็นเงิน แรงงาน หรือทรัพย์สินก็ได้) คล้ายห้างหุ้นส่วนสามัญ เพียงแต่ไม่

⁶ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2548). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2548 หน้า 2

จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น เช่น คณะผู้จัดการแสดงละครการกุศล เป็นต้น

ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลซึ่งอยู่ในข่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นจะต้องไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เพราะหากเป็นนิติบุคคลก็ต้องอยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทันที และผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นเสียภาษีแทนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นคือ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร⁷

2.1.3.2 แหล่งเงินได้ การจะพิจารณาว่าบุคคลใดมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐจะต้องดูที่ความสัมพันธ์ (Nexus) ระหว่างรัฐกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร อันถือเป็นจุดเกาะเกี่ยวที่กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษี โดยทั่วไปแล้วจะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอยู่ 2 หลักด้วยกัน คือ

(1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หมายความว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตประเทศนั้น

(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หมายความว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้น

สำหรับประเทศไทยก็เช่นเดียวกันได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาพิจารณาด้วย เห็นได้จากมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 41 นั้นแหล่งเงินได้ หมายถึง แหล่งที่มาของเงินได้ที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเงินได้จากแหล่งต่าง ๆ จะต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ ต้องพิจารณาดังนี้

(1) แหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจากมี

- ก. หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือ
- ข. กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ
- ค. กิจการนายจ้างในประเทศไทย หรือ
- ง. ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (ม.ป.ป.). คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. หน้า 44

ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้ตามข้อใดข้อหนึ่งข้างต้นในปีภาษีนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวล รัษฎากรให้แก่ประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะจ่ายจากในหรือนอกประเทศไทย และผู้มี เงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นตามกฎหมาย จะเห็นได้ว่าเป็น การพิจารณาความสัมพันธ์โดยใช้หลักแหล่งเงินได้ตามที่กล่าวถึงแล้วข้างต้น

(2) แหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวล รัษฎากร ต้องเข้าองค์ประกอบ 3 ประการ กล่าวคือ

ก. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วันในปีภาษีที่ได้รับเงินได้หรือปีภาษีที่นำเงิน ได้เข้ามาในประเทศไทย โดยไม่จำเป็นต้องอยู่ติดต่อกันเพียงแต่นับระยะเวลาทั้งหมดรวมกันแล้ว ครบ 180 วัน ตามมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าเป็นการพิจารณา ความสัมพันธ์ตามหลักถิ่นที่อยู่ตามที่กล่าวถึงแล้วข้างต้น

ข. เป็นผู้มีเงินได้เนื่องจากข้อใดข้อหนึ่ง ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวล รัษฎากร ดังนี้

- หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- กิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ค. ผู้มีเงินได้นั้นต้องนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่มีเงิน ได้ ตามมาตรา 41 วรรคสองตอนท้าย แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 ความหมายของคำว่า เงินได้ ประโยชน์เพิ่ม และลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

2.2.1 ความหมายของคำว่า “เงินได้”

คำว่า “เงินได้” ในความหมายอย่างกว้างตามพจนานุกรมหมายถึง จำนวนเงินหรือสิ่ง ที่เทียบเท่าที่ได้รับในช่วง ระยะเวลาของ การแลกเปลี่ยนแรงงานหรือ การบริการ จากการขายสินค้า หรือทรัพย์สิน หรือจากกำไรของการลงทุนทางการเงิน⁸ นอกจากนี้แล้วยังสามารถจำแนก ความหมายของคำว่า “เงินได้” โดยพิจารณาเป็นหมวดหมู่ได้ดังนี้

2.2.1.1 ความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

นักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้ให้คำนิยามของคำว่าเงินได้ แต่คำนิยามที่ยึดถือกันมาก ได้แก่คำนิยามของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons โดย Haig ได้ให้คำนิยามว่าเงินได้คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Income is

⁸ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก <http://www.answers.com/topic/Income>

the money value of the net accretion to one's economic power between to points of time.) トラバ
 ใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย เงินหรือสิ่งอื่นซึ่งสามารถตีราคาเป็นเงิน(“the increase or
 accretion to one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consist of (a)
 money itself or (b) anything susceptible of evaluation in terms of money”)

ส่วน Simons ได้ให้คำยามว่า เงินได้หมายถึงผลรวมของมูลค่าทางการบริโภคและการ
 เปลี่ยนเปลี่ยนของการค่าสุทธิในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Personal income may be defined as the
 algebraic sum of (1) the market value of right exercised in consumption and (2) the change in the
 value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question)
 จากคำนิยามของ Simons อาจกำหนดได้สมการต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{เงินได้} &= \text{การบริโภค} + \text{การเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิ} \\ \text{ค่าสุทธิ} &= \text{ทรัพย์สิน} - \text{หนี้สิน} \end{aligned}$$

นอกจากนี้ Professor Harvey Brazier ได้นำแนวความคิดของ Simons และ Haig รวมทั้ง
 ความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน George Schanz โดยนำมาบัญญัติใหม่เพื่อให้เป็นคำ
 นิยามที่เข้าใจง่ายขึ้น กล่าวคือ “เงินได้เท่ากับผลรวมของการบริโภครวมกับการเปลี่ยนแปลงใน
 สินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้นๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ” (“Income is equal to the
 algebraic sum of consumption plus the change in the individual's net worth during the year or the
 accounting period...”) ¹⁰

Lawrence C. Phillips ได้ให้คำนิยามของเงินได้ว่า “เงินได้ (Income) หมายถึงจำนวนเงิน
 ที่บุคคลใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหมายความรวมถึงความมั่นคง (Wealth) ที่
 เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สินนั้นด้วย”¹¹

อาจารย์พิภพ วีรพงษ์ ได้อธิบายเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ไว้ว่า หมายถึง เงินหรือ
 ผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล หนึ่ง ซึ่งอาจสรุปว่า
 รายการใดที่เป็นการเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่นคงของบุคคลๆ หนึ่ง รายการนั้นอาจถือเป็น
 เงินได้ อาทิ เช่น การที่บุคคลไปกู้ยืมเงินจากผู้อื่นมา เงินที่กู้ยืมไม่ถือเป็นเงิน ได้ของผู้ที่กู้ยืมแต่
 อย่างไรก็ดี ผู้กู้ยืมมีความผูกพันที่จะต้องใช้คืนเงินกู้ดังกล่าวและการกู้ยืมก็มิได้เสริมสร้างฐานะทาง

⁹ ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์. ทฤษฎีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย, กรุงเทพฯ : ดวงกมล, 2521.

¹⁰ Ray M. Sommerfeld, An Introduction to Taxation, (Orlando: Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1987),
 P.3-3.

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร เล่ม 2. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T. Training Center,
 หน้า 64.

เศรษฐกิจของบุคคลนั้นแต่อย่างใด¹² ซึ่งต่างกับกรณีเข้าหนี้ยกหนี้ให้แก่ลูกหนี้บางส่วนในระหว่าง การประนีประนอมหนี้ในคดีล้มละลาย ซึ่งถือว่าก่อให้เกิดเงินได้แก่ลูกหนี้ที่จะต้องเสียภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากลูกหนี้มีสถานะทางการเงินที่ดีขึ้น โดยสามารถตีราคามูลค่าหนี้สินที่ยกให้เป็นตัวเงินได้¹³ หรือการที่บุคคลหนึ่งเก็บทรัพย์สินได้หรือการรับสินทรัพย์จากการให้โดยเสน่หาผู้ได้รับทรัพย์สินมี สถานะทางการเงินดีขึ้นทันทีจึงถือเป็นเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์¹⁴

จากคำนิยามเรื่องเงินได้ของนักเศรษฐศาสตร์ทั้งหลาย จะเห็นได้ว่านักเศรษฐศาสตร์ได้นำหลักความเพิ่มพูน (Accretion Concept) มาใช้ในการกำหนดเงินได้ โดยถือว่าการที่คนๆหนึ่ง ซึ่งสามารถใช้จ่ายเพื่อการบริโภคแล้วยังมีฐานะทางเศรษฐศาสตร์ที่ดีขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง สิ่งนี้ ย่อมชี้ให้เห็นว่าเขามีเงินได้เท่าใด ดังนั้นอะไรก็ตามที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของ บุคคลนั้นย่อมถือเป็นเงินได้ไม่ว่าจะได้รับมาในรูปลักษณะใดหรือได้รับจากทางใดๆ ไม่ว่าจะเป็น ดอกเบี้ย ค่าเช่า ค่าไร ค่าจ้างแรงงาน หรือเป็นเงินได้ที่ได้จากการพนัน จากโชคจาก เป็นต้น ย่อม ถือเป็นเงินได้ทั้งสิ้น และไม่ว่าจะเงินได้จะเกิดขึ้นเป็นปกติหรือไม่ปกติ เกิดขึ้นตามความหมาย หรือโดยบังเอิญ และไม่ว่าจะได้รับเป็นเงินสดแล้วหรือไม่ก็ตาม ในทำนองเดียวกันการลดความมั่ง คั่งในทางเศรษฐกิจก็เท่ากับเป็นการลดเงินได้ไม่ว่าการลดความมั่งคั่งนั้นจะเกิดจากการใช้จ่าย การ เสียหาย บอบสลาย การล้าสมัยทางเทคนิค การลดมูลค่าเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของราคาตลาด หรือผลจากการขาดทุนจากการพนัน จากเคราะห์กรรมอุบัติเหตุ หรือภัยธรรมชาติต่างๆ

วัตถุประสงค์ที่มนุษย์แสวงหาเงินได้ก็เพื่อที่จะสนองความต้องการทางเศรษฐกิจ โดยทั่ว แล้วความต้องการของมนุษย์มีหลายอย่าง ขึ้นอยู่กับอำนาจ ความภาคภูมิใจ ความต้องการทาง เศรษฐกิจ สังคม และอื่นๆ ความพอใจที่สามารถสนองความต้องการของมนุษย์ได้ถือว่าเป็นเงินได้ อย่างหนึ่งที่เรียกว่า Psychic Income อย่างไรก็ตาม สิ่งที่สามารถสนองความต้องการของมนุษย์ มิได้จำกัดอยู่เพียงทรัพยากรในทางเศรษฐกิจเท่านั้น คนที่มีทรัพย์สินเท่ากันอาจมีความพอใจการใช้ ประโยชน์จากทรัพย์สินไม่เท่ากันก็ได้ ดังนั้น Psychic Income จึงมีความหมายที่กว้างกว่าเงินได้ใน รูปของทรัพย์สินหรือการให้บริการ นักเศรษฐศาสตร์บางคนเห็นว่าเงินได้ที่ว่าเป็นตัวเงินใช้ดัชนี วัดความสามารถในการใช้จ่ายภาษีที่สมบูรณ์ไม่ จึงควรที่จะรวมเอาเงินที่ไม่ใช่ตัวเงิน (Non- money Income) ไว้ด้วย เช่น อรรถประโยชน์ที่ได้จากการเป็นเจ้าของ บ้าน ศิลปวัตถุ เครื่องเพชร และ

¹² พิกพ วีระพงษ์, “การเก็บภาษีในเงินประกันความรับผิดชอบจากการใช้สนามกอล์ฟ และ คำนิยามคำว่า “เงินได้” ใน เิงภาษีอากร”, สรรพากรสาสน์, (5 พฤษภาคม 2537) :36

¹³ พิกพ วีระพงษ์, “ข้อพิจารณาในการวางแผนภาษี”, วารสารศาลภาษีอากรกลาง, ปีที่ 1 (สิงหาคม 2532) :50

¹⁴ ณะศักดิ์ จรรยาพูน “ปัญหากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับหุ้นปันผล”, บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (2539) :6

ทรัพย์สินอื่นๆ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ความสามารถในการจ่ายภาษีอากร นอกจากจะขึ้นอยู่กับเงินที่ได้เป็นการส่วนตัวแล้ว ยังขึ้นอยู่กับทรัพย์สินที่มีอยู่ด้วย อย่างไรก็ตาม เนื่องจากไม่มีวิธีการอันเที่ยงธรรมใดๆ ที่สามารถวัดความพอใจในการใช้ประโยชน์ดังกล่าวได้ การศึกษาเรื่องเงินได้จึงต้องจำกัดอยู่เฉพาะเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Income) เท่านั้น ไม่ว่าจะเงินในลักษณะเงินได้ที่แท้จริง (Real Income) หรือเงินได้ที่เป็นตัวเงินก็ตาม (Money Income)

ความแตกต่างระหว่าง Real Income กับ Money Income อยู่ตรงที่ Real Income หมายถึงความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจ ส่วน Money Income หมายถึงการเพิ่มขึ้นของมูลค่าเงินตราของทรัพย์สินสุทธิของบุคคลหนึ่ง ในกรณีที่ไม่มีภาวะเงินเฟ้อ Real Income จะเท่ากับ Money Income แต่ในกรณีที่ระดับสินค้าราคาสูงขึ้น Money Income จะสูงกว่า Real Income โดยแท้จริงแล้ว การเพิ่มขึ้นของมูลค่าเงินตราดังกล่าวไม่ใช่เงินได้ เพราะไม่ได้แสดงถึงอำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นเนื่องจากมูลค่าเงินตราของสินค้าและบริการอื่นก็เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน การเก็บภาษีเงินได้โดยใช้ Money Income เป็นฐานภาษีจะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเงินได้ที่แท้จริง (Real Income) ไม่ได้เกิดขึ้น หรือเกิดขึ้นน้อยกว่าเงินที่เป็นตัวเงิน (Money Income) ยิ่งอัตราเงินได้เป็นภาษีก้าวหน้า ผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระภาษีเงินได้ในอัตราส่วนเงินได้ที่แท้จริงที่ได้รับ¹⁵

2.2.1.2 ความหมายของเงินได้ตามหลักบัญชี

การบัญชี คือ การประมวลข้อมูลจากเหตุการณ์ทางการเงินของธุรกิจและแสดงออกมาในรูปร่างรูปของรายงานเพื่อให้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ หน้าที่ที่สำคัญประการหนึ่งของบัญชีคือ จะต้องคำนวณเงินได้ของธุรกิจเพื่อให้ทราบว่าธุรกิจมีฐานะหรือความมั่งคั่งพอที่จะจ่ายเงินปันผลหรือกำไรให้แก่เจ้าของได้โดยไม่ทำให้ฐานะของกิจการลดลงจากที่เป็นอยู่หลัก Accretion Concept ซึ่งกำหนดให้วัดความเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิของกิจการไม่สามารถนำมาใช้ในทางปฏิบัติได้ เพราะว่ามูลค่าในทางเศรษฐศาสตร์นั้นหมายถึงการประมาณความพอใจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่มีอยู่ในปัจจุบัน トラบจนปัจจุบันนี้ยังไม่มีวิธีการใดๆ ที่สามารถใช้วัดมูลค่าดังกล่าวได้อย่างเที่ยงธรรมและเป็นที่ยอมรับของทุกคน

นักบัญชีในสมัยก่อนได้พยายามหาหลักเกณฑ์ในการวัดเงินได้ที่จะนำมาใช้งานได้จริงๆ แทนที่จะวัดค่าสุทธิโดยตรงก็ใช้วิธีวัดมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (เฉพาะทรัพย์สินสุทธิที่มีตัวตน) ของกิจการ เงินได้ก็คือส่วนที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิ หลักเกณฑ์นี้ได้ถูกนักทฤษฎีการบัญชีชี้ให้เห็นถึงความบกพร่องของการวัดมูลค่าดังกล่าวว่าไม่แสดงแหล่งที่มาของเงินได้ ดังนั้น ตัวเลขที่ได้จึง

¹⁵พิพัฒน์ ชันทอง, การภาษีอากร “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตอนที่ 2”, สรรพการศาสน์ เล่ม 4, ปีที่ 40, น. 91 - 119 (เมษายน 2536).

ไม่ค่อยจะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ การวัดเงินได้จึงควรคำนึงจากเหตุการณ์หรือรายการที่เกิดขึ้นจริง ความคิดเห็นดังกล่าวในนำไปสู่การพัฒนาหลักการบันทึกรายได้ซึ่งเรียกว่า Realization Concept ซึ่งเป็นที่ยอมรับในหมู่นักบัญชีจนถึงปัจจุบัน

หลักการของ Realization Concept มีอยู่ว่า เงินได้ถือว่าเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินหรือหนี้สินอย่างแน่นอน และการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นโดยถูกต้องเที่ยงธรรม จนเป็นที่ยอมรับในการบันทึกรายการทางบัญชีได้¹⁶

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า “รายได้” (revenue income) ดังนี้

- รายได้ หมายถึงการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการหรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากรูทกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง¹⁷
- รายได้ หมายถึง การได้รับหรือเพิ่มทุนสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้สินของธุรกิจซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง อันเนื่องมาจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำอยู่¹⁸
- รายได้ หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ จากการขายสินค้า การให้บริการหรือจากการให้ใช้สินทรัพย์ที่ทำให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลจำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขาย หรือบริการที่ได้ให้หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าหรือผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่นในกรณีที่เป็นตัวแทน เงิน ภาษีเงินได้ รายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลักมิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน¹⁹

¹⁶ อ่างแล้ว หน้าเดียวกัน

¹⁷ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 6, กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ. ลีฟวิ่ง จำกัด, 2538), หน้า 81.

¹⁸ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แนวความคิดทางบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์, 2532) หน้า 63.

¹⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้, (31 ธันวาคม 2529), หน้า 1.

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า รายได้ในทางบัญชีแสดงถึงลักษณะของการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สิน อันเนื่องมาจากสาเหตุอื่นอันเนื่องจากการลงทุนโดยเป็นเจ้าของ ทั้งนี้ รายได้จึงเกิดจากการดำเนินงานของกิจการโดยการผลิตสินค้าหรือบริการ ก่อให้เกิดเหตุการณ์ในการขนส่งหรือผลิตสินค้าหรือให้บริการ รายได้จึงไม่ได้เกิดจากจำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนจากการดำเนินงาน แต่รายได้เกิดจากความสำเร็จของกิจการซึ่งวัดจากผลการดำเนินงานของกิจการอันเนื่องมาจากการที่กิจการใช้ความพยายาม ซึ่งวัดจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไป²⁰

ในทางสากล เงินได้ในทางบัญชีเหมือนกับคำว่ารายรับ คณะกรรมการว่าด้วยมาตรฐานทางบัญชีสากล (International Accounting Standards Board) ใช้คำจำกัดความว่า “เงินได้คือส่วนที่เพิ่มขึ้นจากกำไรทางเศรษฐกิจตลอดระยะเวลารอบบัญชีในรูปแบบของรายรับหรือการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน หรือการลดลงของความรับผิดชอบที่ส่งผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นของทุน มากไปกว่าสิ่งอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับงบการเงิน [F.70] (IFRS Framework)²¹

อนึ่งคำจำกัดความของคำว่า “เงินได้” ตามหลักการบัญชียุคใหม่ เมื่อพิจารณาความหมายตามพจนานุกรมสามารถจำแนกความหมายได้ 4 ประการดังนี้

- (1) เงินที่ได้รับระหว่างช่วงระยะเวลาบัญชีอันทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินทั้งหมด
- (2) รายการในบัญชีต่างๆ เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย ของขวัญ และค่านายหน้า
- (3) รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าและบริการ
- (4) ส่วนที่เพิ่มขึ้นจากรายได้ที่มากกว่ารายจ่ายและค่าเสียหายในช่วงระยะเวลาปีบัญชี (เช่น รายได้สุทธิ เป็นต้น)²²

ในระบบบัญชีทางธุรกิจและการเงินของสหรัฐอเมริกา เงินได้มีความหมายเช่นเดียวกับรายรับ อย่างไรก็ตามหลายคนใช้เรียกแทนคำว่ารายได้สุทธิ ซึ่งถือเป็นจำนวนเงินที่บริษัทได้รับหลังจากหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดแล้ว

รายได้สุทธิถูกเรียกว่าเป็น “กำไรสุทธิ” ได้เช่นกัน ซึ่งอาจคำนวณได้ดังนี้

- (1) รายได้หรือรายรับโดยรวมถูกกำหนดขึ้น

²⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 9-15, ๖ นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2533), หน้า 364.

²¹ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก <http://en.wikipedia.org/wiki/Income>

²² ออนไลน์เข้าถึงได้จาก www.answers.com/topic/income

(2) ค่าใช้จ่ายในการสินค้าที่ขายได้หรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการลบบอกจากรายได้โดยรวมเพื่อเป็นกำไรโดยรวม

(3) ค่าใช้จ่ายอื่นๆ นอกจากค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการลบบอกจากรายได้โดยรวมเพื่อให้เป็นกำไรสุทธิหรือรายได้สุทธิ หรือถ้าเป็นจำนวนคิดลบ คือ กำไรขาดทุน (โดยปกติจะอยู่ในวงเล็บ) โดยทั่วไปนี้คือ “รายได้สุทธิ (กำไรขาดทุน) ก่อนหักภาษี”

(4) จากนั้นภาษีจะถูกหักออกจากรายได้ก่อนถูกหักภาษีเพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนของรายได้ สุทธิหรือกำไรสุทธิ (กำไรขาดทุน) จำนวนสุดท้าย²³

2.2.1.3 ความหมายของเงินได้ตามหลักกฎหมาย

อาจารย์วิทย์ ต้นตยกุล ได้ให้ข้อสรุปว่า เงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร หมายถึง เงินได้ซึ่งเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ โดยมีข้อยกเว้นให้เงินได้จากการขายสินทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งหากำไรบางชนิด ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Gains) ในบางกรณีต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร เช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งหากำไร²⁴

อาจารย์วิโรจน์ เลาหะพันธ์ ให้ความหมายของเงินได้ว่า เงินได้ของบุคคล หมายถึง ความมั่นคงที่ผู้ันได้รับ ไม่ว่าจะทางใด นอกเหนือจากเงินทุน ซึ่งอาจรวมถึงผลกำไรจากการขายทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นทุนด้วย แต่เงินได้ของบุคคลทุกประเภท ก็มีใช้เงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี หรือที่เรียกว่า เงินได้พึงประเมิน เงินได้พึงประเมินนั้น กฎหมายได้กำหนดลักษณะและประเภทไว้โดยเฉพาะ หากบุคคลใดมีเงินได้ไม่เข้าลักษณะดังกล่าวก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี²⁵

มีการนำความหมายของเงินได้ตามหลักการบัญชีและตามหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดความหมายและการคำนวณเงินได้ มักปรากฏว่าบทบัญญัติกฎหมายภาษีมิได้ให้คำจำกัดความของ “เงินได้” ไว้อย่างชัดเจน ดังเห็นได้จากมาตรา 39 และมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีความหมายที่ผสมผสานกันระหว่างความหมายของเงินได้ตามหลักการบัญชีและเงินได้ตามนัยทางเศรษฐศาสตร์²⁶

การจัดเก็บภาษีเงินได้โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้เนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลเป็นสิ่งจำเป็น รัฐบาลย่อมมีสิทธิบังคับให้บุคคลรับภาระค่าใช้จ่ายในการ

²³ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก <http://en.wikipedia.org/wiki/Income>

²⁴ วิทย์ ต้นตยกุล กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 5 หน้า 45-46

²⁵ วิโรจน์ เลาหะพันธ์ บัญชีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์ 2524) หน้า 25

²⁶ สุกตัญญ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและการภาษีอากร ทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร. หน้า 212.

ปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาล รัฐธรรมนูญของประเทศจึงให้อำนาจรัฐที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ (รวมทั้งภาษีองค์กรอื่น) เอาจากประชาชน การบัญญัติกฎหมายของภาษีเงินได้ ควรมีหลักดังนี้

(1) ความพร้อมที่จะชำระภาษีเพื่อประโยชน์ในการบริหารภาษีอากร การจัดเก็บภาษีควรจะทำเมื่อผู้เสียภาษีพร้อมที่จะชำระภาษี ในขณะที่เดียวกัน เจ้าหน้าที่ของรัฐก็ต้องพร้อมที่จะจัดเก็บภาษีด้วย ผู้เสียภาษีพร้อมที่จะเสียภาษีเมื่อเขามีเงินอยู่ในมือ ทั้งนี้ก็เพราะการจัดเก็บภาษีเก็บเป็นเงินสด ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีเงินก็ยังไม่ควรเก็บภาษี และถ้าผู้เสียภาษีมีเงินก็ต้องรีบเก็บภาษีก่อนที่เขาจะนำเงินนั้นไปใช้ในทางอื่นซึ่งจะเป็นปัญหาในการเก็บภาษีที่หลัง

ตามหลักการนี้ เงินได้ตามหลักกฎหมายจึงแตกต่างไปจากเงินได้ตามหลักการบัญชี เช่น เงินที่รับล่วงหน้าแล้วยังไม่ถือเป็นรายได้ (Unearned Income) จะต้องถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับโดยไม่คำนึงถึงว่าเป็นรายได้ของปีต่อไปหรือไม่ ทั้งนี้เพราะถ้าหากยอมรับว่าเป็นรายได้ของปีถัดไป ผู้เสียภาษีอาจจะจ่ายเงินหมดและไม่พร้อมที่จะเสียภาษี

สำหรับเงินที่มีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยน (Barter-Type Transaction) ซึ่งเกิดขึ้นในบางกรณี เช่น กรณีถูกบังคับจ่ายอ้อมให้แปรสภาพทรัพย์สิน (Involuntary Conversion) ควรจ่ายอ้อมให้ผู้เสียภาษีก่อนระยะเวลาการเสียภาษีออกไปได้

(2) เงินได้นั้นต้องเกิดขึ้นตามรายการที่เกิดขึ้นจริง (Realization Concept) และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างเที่ยงธรรม (Objectivity)

นักกฎหมายสนับสนุนการใช้หลัก Realization Concept เหมือนเช่นนักบัญชีใช้หลักสำคัญของเงินได้คือ จะต้องมีการจำหน่ายทรัพย์สินออกไปจากกิจการแล้ว (Separation) และเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง (Realization) ที่จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น (Exchange Transaction) ดังนั้นการเพิ่มราคาที่ดินอันเนื่องมาจากความเติบโตและความเจริญของชุมชนยังไม่ถือเป็นเงินได้ ตราบเท่าที่ยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น เงินได้ไม่ได้หมายถึงการเพิ่มเงินของราคาทรัพย์สินแต่หมายถึงกำไรที่ได้จากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินอันมีมูลค่า

เหตุผลที่สนับสนุนหลักของ Realization Concept ก็คือ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นแล้วก็สามารถคำนวณภาษีได้อย่างแน่นอนและด้วยความเป็นธรรม เจ้าหน้าที่ภาษีอากรจะต้องดำรงซึ่งหลักความเที่ยงธรรมยิ่งกว่านักบัญชีโดยทั่วไป ดังนั้น กฎหมายจะต้องหาหลักซึ่งคำนวณภาษีได้อย่างแน่นอนและถูกต้องถ้าปราศจากหลัก Realization Concept การคำนวณเงินได้ย่อมเป็นไปตามอำเภอใจขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละบุคคล ซึ่งในที่สุดก็จะมีรายได้แย้งโดยไม่มีที่สิ้นสุด และเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการบริหารภาษีอากร²⁷

²⁷ พัทธมน์ ชันทอง, เรื่องเดียวกัน หน้า. 94 - 95

2.2.1.3.1 ความหมายของคำว่าเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือ “เงินได้” คำว่าเงินได้นี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ใช้คำเต็มว่า “เงินได้พึงประเมิน” (Assessable Income) หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ ผู้มีเงินได้ ได้รับ (received) หรือเสมือนหนึ่งได้รับแล้ว (Constructive receipt) ทั้งนี้ไม่ว่าเงินได้นั้น จะเป็นเงินได้ที่เกิดจากหน้าที่งานที่ทำ หรือกิจการที่ทำ หรือเนื่องจากทรัพย์สิน และไม่ว่าเงินได้นั้น จะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย หรือต่างประเทศก็ตาม

ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงหมายถึง

(1) เงิน หมายถึง เงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศที่ได้รับ โดยเงินตราต่างประเทศนั้นต้องคำนวณเป็นเงินไทยก่อน ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2541) เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ หมายถึง ทรัพย์สิน ตามความหมายในมาตรา 138 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้ต้องสามารถคำนวณเป็นเงินได้ เช่น บ้าน รถยนต์ เป็นต้น ซึ่งในปัจจุบันยังมีทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

(3) ประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณได้ เป็นเงิน หมายถึง ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้รับประโยชน์อื่นอันไม่ใช่เงิน หรือทรัพย์สิน แต่ประโยชน์นั้นสามารถคำนวณได้เป็นเงิน เช่น มูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ฉบับลงวันที่ 26 เมษายน 2533 เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน เป็นต้น

(4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 40 กล่าวคือ

- เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน
- เงินดังกล่าวนี้ไม่คำนึงว่าจะออกในทอดใด ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น
- เงินดังกล่าวนี้หากออกแทนเงินได้ประเภทใด ถือเป็นเงินได้ประเภทนั้นในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ดังกล่าว

(5) เกรดภาษีตามที่กฎหมายกำหนด คือ ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ตามประมวลรัษฎากรนั้นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่

ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และผู้มีเงินได้นั้นมีภูมิลำเนา หรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี ที่เรียกกันว่า “เครดิตภาษีเงินปันผล” เพื่อมิให้เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวนั้นต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน กันทั้งในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล²⁸

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้บัญญัติคำนิยาม เงินได้พึงประเมินที่ใช้เป็นฐานภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาขั้นต้นว่า เงินได้พึงประเมินครอบคลุม รายได้ทุกชนิด ซึ่งอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁹ และกฎหมายได้กำหนดว่าเงินได้ ดังกล่าวต้องเป็นเงินได้ที่ “ได้รับ” มาแล้ว ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ที่วาง บรรทัดฐานไว้ว่า เงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิ เรียกร้องที่จะได้รับในภายภาคหน้า ดังนั้น คำว่า “เงินได้” ในทางภาษีอากร จึงต้องพิจารณาว่าเงิน ได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งแนวคิด ดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basic) และ สอดคล้องกับหลักสำคัญของภาษีอากรที่ว่า การเก็บภาษีควรกระทำเมื่อผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะ ชำระภาษี (Wherewithal to pay) คือเมื่อผู้เสียภาษีได้รับรายได้แล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่ได้รับ รายได้นั้น แม้ในทางเศรษฐศาสตร์อาจถือว่าเป็นรายได้แล้วก็ตาม เช่น มูลค่าที่ดินเพิ่มขึ้นเนื่องจากการ ตัดถนนผ่าน แต่ยังมีได้มีการขายที่ดินนั้นไป เช่นนี้ก็ยังไม่ควรกำหนดให้เสียภาษีเพราะยังไม่มี ความพร้อมที่จะชำระภาษี ในทางตรงกันข้าม หากผู้เสียภาษีได้รับรายได้บางอย่างมาแล้ว เช่น ได้รับเงินค่าบริการล่วงหน้าที่ยังมีได้ให้บริการ ก็ควรกำหนดให้เสียภาษีในปีที่ได้รับรายได้นั้น มา เพราะผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะชำระภาษีแล้ว³⁰

2.2.1.3.2 ความหมายของคำว่าเงินได้จากการทำงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา

40 (1)

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็น

- (ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
- (ข) เงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างจ่ายให้
- (ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- (ง) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ

²⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, กรุงเทพฯ : สำนักงานวิจิตร ทนายความ บัญชีและธุรกิจ, หน้า 311

²⁹ ศุภรัตน์ วัฒนกุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย ธรรมวิราช, 2542) หน้า 187

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 188.

(จ) เงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน
เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (1) นี้อาจแยกได้เป็น 2
จำพวก คือ

(ก) ค่าตอบแทนโดยตรง อันได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้างไม่ว่าจะจ่ายเป็นรายวัน ราย
สัปดาห์ รายเดือน หรือรายปี ไม่ว่าจะจำเป็นเงินหรือทรัพย์สินอย่างอื่น และให้รวมทั้งเงินเดือนนัก
กฎหมาย และนายแพทย์ด้วย ถ้าหากปรากฏว่าผู้ประกอบอาชีพนี้เป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ข) ค่าตอบแทนอื่นๆ ได้แก่ เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่า
บ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่าย
ชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ เงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจาก
การจ้างแรงงาน³¹

สำหรับการรับรู้เงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ได้รับส่วนใหญ่แล้วจะแบ่งออกเป็น 2 หลัก
ใหญ่ๆ กล่าวคือ

ก. เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า
รายได้และรายจ่ายนั้นได้เกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดไปในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตาม
เกณฑ์นี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในรอบระยะเวลาบัญชีใด จะไม่ถือว่ามียาได้
เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่ถือว่ามียาได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการชำระเงิน
ทางด้านรายจ่ายก็เช่นกันถ้ามีการจ่ายเงินสดเป็นค่าซื้อสินค้าหรือบริการในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็
ถือว่ามียาจ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่าสินค้าบางส่วนจะยังขายได้ไม่หมดก็ตาม

ข. เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า
รายได้และรายจ่ายนั้นที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่าย
ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระเงินไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์นี้ถ้ามีการ
ขายสินค้าไปเป็นเงินเชื่อก็ถือว่ากิจการมียาได้เกิดขึ้นแล้ว ทางด้านรายจ่ายก็เช่นเดียวกันถ้าเกิดขึ้น
หรือให้ประโยชน์ในรอบระยะเวลาบัญชีใด โดยที่กิจการยังไม่ได้จ่ายเงินให้ก็ถือว่าเป็นรายจ่ายของ
รอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้ว³²

³¹ อรรถพร พจนานุรัตน์. (2547). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (LW 406) (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ:
มหาวิทยาลัยรามคำแหง. หน้า 41

³² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (ม.ป.ป.). คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. หน้า 160

จะเห็นว่าเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นส่วนใหญ่จะเป็นเกณฑ์เงินสด นั่นคือได้รับจริงในรอบระยะเวลาบัญชี หรือรอบระยะเวลาที่คำนวณภาษีไม่ว่าจะเป็นการคำนวณภาษีสิ้นปีหรือครึ่งปีก็ตาม

2.2.1.3.3 ความหมายของเงินได้ตามกฎหมายในต่างประเทศ

2.2.1.3.3.1 คำจำกัดความ ของคำว่า “เงินได้” ของประเทศสหรัฐอเมริกา

2.2.1.3.3.1.1 นิยาม คำว่า “เงินได้”

คำว่า “เงินได้” (Gross income) ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร ของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ได้นิยามว่า หมายถึง บรรดาเงินได้ทั้งหลายไม่ว่าจะได้รับจากแหล่งใดก็ตาม (ไม่จำกัดเพียงเท่านั้น) และให้หมายรวมถึงสิ่งต่อไปนี้ด้วย (1) ค่าตอบแทนจากการบริการ รวมถึงค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ผลประโยชน์ตอบแทน และอย่างอื่นทำนองเดียวกัน ซึ่งเป็นการให้ความหมายที่กว้างมาก ภายหลังได้มีคำพิพากษาของศาลที่วางบรรทัดฐานไว้ในคดีระหว่าง Eisner กับ Macomber ว่า “เงินได้” อาจให้ความหมายได้ว่าเป็นผลที่ได้รับจากทุน จากแรงงาน หรือทั้งสองอย่างปนกัน ซึ่งความหมายรวมถึงกำไรที่ได้รับจากการขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินที่เป็นทุน”³³

นอกจากนั้นตามสารานุกรมกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ให้นิยามความหมายของคำว่าเงินได้ ดังนี้ “เงินได้ คือ สิ่งที่ได้รับเป็นตัวเงินจากธุรกิจ แรงงาน หรือการลงทุน รายได้หรือกำไร เงินเดือน ค่าจ้าง เป็นต้น รายได้ที่มาจากทุน ไม่ว่าจะมาจากแรงงานหรือความพยายาม หรือทั้งสองอย่างร่วมกัน รวมไปถึงรายได้หรือรายรับจากการขายหรือการเปลี่ยนแปลงสภาพของทุน เงินได้ไม่ใช่รายรับที่เกิดจากเงินทุนหรือการเติบโตของคุณค่าของการลงทุน แต่เป็นผลกำไร เป็นคุณค่าที่แลกเปลี่ยนได้ที่มาจากรหัสสินทรัพย์ที่ได้รับหรือเอามาโดยผู้รับเพื่อการใช้ที่แตกต่าง กำไร และการใช้สิ้นเปลือง คือ ได้มาหรือได้รับจากธุรกิจ หรือการลงทุนในกองทุน โดยไม่มีการกระทบถึงการจ่าย”³⁴

John K. McNulty ได้อธิบายไว้ว่า คำว่า เงินได้ เป็นเพียงคำที่ใช้เพื่ออ้างถึงแนวความคิดที่ละเอียดและซับซ้อน ซึ่งเป็นตัวบ่งบอกถึงแนวความคิดที่ไม่เป็นรูปเป็นร่างมากกว่า และมีความเป็นรูปธรรมที่น้อย หรือความสามารถในการจ่ายเงิน เป็นเรื่องจริงที่เงินได้ นั้นมีความหมายอิสระต่างหากจากระบบภาษี นั่นคือเป็นรากฐานของการตั้งคู่ต่อวัตตุนิยม เราไม่ต้องการรับรองทัศนคติที่ว่าเพื่อจุดประสงค์ทางด้านภาษีแล้วนั้น เงินได้หมายถึงอะไรก็ตามที่

³³ William A Raabe & James E. Parker, **Tax Concepts for Decisions Making** (Minnesota : West Publishing Co., 1985), p. 44.

³⁴ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก www.answers.com/topic/income

ต้องการให้มันเป็นหรือมันไม่ได้มีความหมายอื่นใดนอกเหนือไปจากความสามารถ ทั้งนี้เมื่อมองดู นอกกรอบเรื่องระบบภาษี คำ ๆ นี้ยังหมายความรวมถึงกลุ่มของแนวคิดที่ซับซ้อนที่สามารถถูก สรุปลงได้อย่างย่อเพื่อวัตถุประสงค์บางประการเท่านั้น ตัวอย่างเช่น เงินได้ อาจถูกมองว่าเป็นรายรับ หักออกด้วยรายจ่าย แต่คำจำกัดความเช่นนี้ทำให้เราต้องกำหนดขอบเขตของรายจ่ายซึ่งทำให้เรา ต้องแก้ปัญหาที่ซับซ้อน เช่น จะอธิบายได้อย่างไรถึงเรื่องค่าเสื่อมของการลงทุนในโรงงานและค่า อุปกรณ์ หรือจะอธิบายได้อย่างไรในเรื่องของบัญชีสินค้า เป็นต้น สำหรับจุดมุ่งหมายทางด้านภาษี ซึ่งอยู่ในระดับที่เราคิดว่าเราสามารถจะให้ความหมายได้ เราคงต้องการที่จะให้ความหมายของคำ ว่า เงินได้ ไปในทางที่สนับสนุนวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งวัตถุประสงค์ดังกล่าวจะ สะท้อนให้เห็นถึงระบบคุณค่าที่สำคัญที่ว่า “ท้ายที่สุด...ทุกโครงสร้างของภาษีคือการรวบรวมการ ประเมินที่มีคุณค่าของบันทึกของประเด็นต่าง ๆ ที่สามารถเชื่อถือได้จากการตัดสินใจที่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของการทำบัญชีหรือโครงการ ” การประเมินที่มีคุณค่าที่สำคัญต่อภาษีเงินได้เห็น ได้³⁵

2.2.1.3.3.2 ชนิดของเงินได้³⁶

เงินได้ อาจถูกจำแนกได้หลายทางเพื่อจุดประสงค์ทางด้านภาษี ประเภทแรกคือ ระหว่างเงินได้ธรรมดาและกำไรจากต้นทุน เงินได้ธรรมดา รวมไปถึงแหล่งที่มาหลายแห่ง เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ในขณะที่กำไรจากต้นทุนโดยทั่วไปมาจากการขายทรัพย์สินที่ลงทุน สภา Congress มีแนวโน้มไปในทางสนับสนุนการลงทุนระยะยาวโดยจะเห็นได้จากการกำหนดอัตรา ภาษีกำไรจากต้นทุนต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ธรรมดา อย่างไรก็ตามผลกำไรจากการลงทุนระยะยาว เท่านั้นที่จะได้รับสิทธิพิเศษนี้ ผลกำไรจากการลงทุนระยะสั้น (การถือครองที่ดินหนึ่งปีหรือน้อย กว่านั้น) จะถูกเก็บภาษีในอัตราเดียวกับเงินได้ธรรมดา ความยุ่งยากที่เพิ่มขึ้นมาจากข้อแตกต่าง มากมายภายในของแต่ละหมวด เช่น เงินปันผลที่ได้รับอนุมัติ ซึ่งเคยถูกเก็บภาษีในอัตราเดียวกับเงิน ได้ธรรมดา (เช่นเดียวกับที่เงินปันผลที่ไม่ได้รับอนุมัติ) ปัจจุบันถูกเก็บภาษีในอัตราเช่นเดียวกับ กำไรจากการลงทุนระยะยาวจนถึงปี 2011 ภายใต้ Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003 และภายใต้ผลกำไรจากการลงทุนระยะยาว รายรับจากอสังหาริมทรัพย์บางประเภท สิ่ง ที่สามารถเรียกเก็บเงินได้ คลังของธุรกิจขนาดย่อม เหล่านี้มีอัตราภาษีของตนเองทั้งสิ้น หลักการหัก ลดความสูญเสียของต้นทุนกับรายรับ (ไม่ว่าจะจากต้นทุนหรือเงินได้ธรรมดา) เพิ่มความซับซ้อน

³⁵ John K. McNulty. Federal income taxation of individuals in a Nutshell. St. Paul, Minn: West, 1988 4th ed

³⁶ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก http://en.wikipedia.org/Income_tax_in_the_United_States

เข้าไปอีกชั้น ในการใช้แบบธรรมดาเมื่อมีการพูดถึง “อัตรากำไร” มักจะเป็นการอ้างถึงขอบอัตรากำไรสำหรับเงินได้ธรรมดา

2.2.1.3.3.3 การตีความอำนาจในการจัดเก็บเงินได้³⁷

การตีความสมัยใหม่ของ “บทบัญญัติแก้ไขที่ 16” เกี่ยวกับอำนาจในการเก็บภาษีดูได้จากคดี *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.* 348 U.S. 426³⁸ ในคดีนั้น ผู้เสียภาษีได้รับค่าเสียหายจากอุบัติเหตุและพยายามหลีกเลี่ยงที่จะไม่เสียภาษีจากเงินค่าเสียหายนั้น ศาลมีความเห็นว่าการกำหนดภาษีเงินได้นั้น สภาสูงได้ระบุให้เงินได้รวมไปถึง

“รายได้ กำไร และเงินได้ที่ได้จากเงินเดือน ค่าจ้างหรือค่าตอบแทนจากการบริการส่วนบุคคลไม่ว่าจะจ่ายในรูปแบบใด หรือจากอาชีพ การค้า ธุรกิจ การขายหรือการดำเนินธุรกิจใดไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ออกเอกจากการเป็นเจ้าของหรือจากการใช้หรือจากกำไรในทรัพย์สินนั้น อีกทั้งไม่ว่าจะเกิดจากกำไร ค่าเช่า เงินปันผล เงินประกัน หรือจากการดำเนินธุรกิจที่ทำรายได้หรือกำไร หรือรายได้หรือกำไรที่มาจากทุกแหล่ง”

ศาลยังได้ย้ำอีกถึงความหมายของเงินได้ที่อาจถูกเก็บภาษีได้ซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยศาลสูงและสภาสูงแล้วว่าเป็น “อะไรก็ตามที่นำไปสู่ความร่ำรวยอย่างปฏิเสธไม่ได้ และเห็นได้ชัดและผู้เสียภาษีนั้นได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่แล้ว” จำเลยในคดีนั้นได้เสนอว่าบทบัญญัติในกฎหมายภายในปี 1954 นั้นได้จำกัดขอบเขตของรายได้ที่สามารถถูกเก็บภาษีได้ (ซึ่งจุดยืนของศาลนั้นปฏิเสธอย่างแข็งกล้าในเรื่องนี้) ว่า

“ความหมายของเงินได้โดยรวมถูกทำให้เข้าใจง่าย แต่ไม่มีเจตนาที่จะส่งผลกระทบต่อความหมายโดยรวม แน่นนอนว่าค่าเสียหายนั้นไม่สามารถถูกกำหนดอย่างสมเหตุผลได้ว่าเป็นของขวัญ หรือตกอยู่ภายใต้ข้อยกเว้นในบทบัญญัติของกฎหมาย เราคงจะทำอันตรายต่อความหมายพื้นฐานของกฎหมายและจำกัดความพยายามโดยชัดเจนทางกฎหมายที่จะทำให้อำนาจในการเก็บภาษีทำได้กับทุกรายรับที่ได้มาโดยถูกต้อง หากเราจะบอกว่าการจ่ายค่าเสียหายนั้นไม่ใช่รายได้โดยรวม”

กฎหมายภาษีที่ถูกตราขึ้นภายหลังการรับรอง บทบัญญัติแก้ไขที่ 16 ในปี 1913 ถูกเรียกในบางครั้งว่าเป็น กฎหมายภาษี “สมัยใหม่” บทบัญญัติของสภาสูงเกี่ยวกับกฎหมายนี้นับร้อยได้ถูกตราขึ้นตั้งแต่ปี 1913 รวมไปถึงข้อชี้แจง (เช่น การจัดโครงสร้างใหม่) ของกฎหมายด้วย

³⁷ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก http://en.wikipedia.org/Income_tax_in_the_United_States

³⁸ ออนไลน์เข้าถึงได้จาก (<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=348&invol=426>)

ในคดี *Central Illinois Public Service Co. v. United States*, 435 U.S. 21 (1978), ยืนยันว่าค่าจ้างและรายได้นั้นไม่เหมือนกันตราบเท่าที่ภาษีรายได้เกี่ยวข้องกับ เพราะรายได้นั้นไม่ใช่รวมเฉพาะค่าจ้างแต่รวมถึงรายรับอย่างอื่นด้วย ศาลในคดีนั้นยอมรับว่าในการตรากฎหมายภาษีนั้นสภาสูง “เลือกที่จะไม่กลับไปใช้ภาษาเฉพาะใน Tariff Act of 1913 แต่เพื่อประโยชน์ต่อการเข้าใจและการใช้กฎหมาย ได้กำหนด พันธะหน้าที่ที่จะยึดถือ (ภาษีเงินได้) ไว้กับ เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนในลักษณะอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริการส่วนบุคคล ” และ “รายงานของคณะกรรมการระบุอย่างต่อเนืองว่า ค่าจ้าง คือผลตอบแทนที่จ่ายสำหรับการบริการของลูกค้าจ้างให้กับนายจ้าง”

ศาลอื่นๆ ยอมรับข้อแตกต่างนี้โดยการยืนยันคำตัดสินที่ว่า การเก็บภาษีนั้นไม่ใช่ทำได้เฉพาะค่าจ้างแต่รวมไปถึงรายได้อื่นๆที่ได้จาก แหล่งอื่น แต่ก็มีข้อจำกัดต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่นในคดี *Conner v. United States*, 303 F. Supp. 1187 (S.D. Tex. 1969), ยอมรับในบางส่วนและกลับในบางส่วน, 439 F.2d 974 (5th Cir. 1971), คู่สามีภรรยาได้รับค่าชดเชยจากการสูญเสียบ้านจากไฟไหม้ โดยบางส่วนเป็นค่าโรงแรม ศาลยอมรับอำนาจในการเก็บภาษีของกรมสรรพากรที่ประเมินจากการจ่ายเงินทุกรูปแบบ แต่ไม่อนุญาตให้เก็บภาษีจากการเงินค่าชดเชยอันนี้เพราะนี่ไม่ใช่รายรับ ซึ่งต่างจากค่าจ้างหรือกำไรที่ได้จากการขายสินค้า และศาลได้มีความเห็นว่า “สภาสูงนั้นเก็บภาษีจากเงินได้ ไม่ใช่จากค่าชดเชย”

2.2.1.3.3.2 คำจำกัดความของคำว่า “เงินได้” ของประเทศมาเลเซีย

ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียนั้น วัตถุประสงค์ทั้งหมดของกฎหมายมุ่งที่จะจัดเก็บภาษีจากเงิน ได้ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญสำหรับผู้เสียภาษีที่จะต้องให้ความสำคัญอย่างมากที่จะแยกแยะความแตกต่างในลักษณะของรายรับบางประเภท หรือส่วนที่เพิ่มพูนขึ้น เงินหรือค่าของเงินที่จะถูกเรียกเก็บภาษีนั้นต้องไม่เพียงที่จะได้รับจากแหล่งเงินได้ที่สามารถแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ได้ ยังต้องมีลักษณะเป็น “เงินได้” มิใช่ในลักษณะเป็น “เงินทุน” โดยปกติเงินได้ที่ได้รับจะมีลักษณะที่เกิดขึ้นแล้วเกิดขึ้นอีก ในขณะที่เงินทุนจะมีลักษณะที่จะมีการรับเพียงครั้งเดียวเท่านั้น ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่าเงินทุนเป็นโภคทรัพย์ที่ยังคงอยู่และเป็นการลงทุน ส่วนเงินได้เป็นโภคทรัพย์ที่โอนกัน ไปมาและมีการหมุนเวียน

อย่างไรก็ตาม คำจำกัดความของคำว่า “เงินได้” มิได้มีการนิยามไว้ในประมวลรัษฎากรของมาเลเซีย (Inland Revenue Code) มีการอธิบายความโดยศาลอันมีข้อจำกัด ซึ่งความหมายของคำว่าเงินได้ ก็ยังไม่สมบูรณ์ โดยศาลมาเลเซียได้อ้างอิงคำพิพากษาของศาลสหรัฐอเมริกาที่ว่า “เงินได้” มีการให้ความหมายว่าเป็นรายได้ที่ได้จากเงินทุน แรงงาน หรือทั้งสองอย่างร่วมกัน ที่ซึ่งได้รับโดยผู้เสียภาษีสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ผลประโยชน์ และจำหน่ายไป (คำพิพากษาในคดีระหว่าง *Eisner v. Macomber*) เงินได้ไม่จำเป็นที่จะเกิดขึ้นซ้ำ ๆ จากแหล่งเงิน

ได้นั้น ๆ อาจเกิดจากรายรับหลายแห่งเป็นงาน ๆ ไป ดังเช่นที่เกิดขึ้นในกรณีของเงินได้จากวิชาชีพ (คำพิพากษาในคดีระหว่าง *Kamalakshya Narain Singh v. CIT*) สำหรับในวัตถุประสงค์ภาษีเงินได้แล้ว เงินได้จากธุรกิจ หรือการจ้างแรงงาน หรือการลงทุน จะจำกัดมาจากคำว่า “รายได้” และ “กำไร” ดังนั้นภาษีจากการประกอบธุรกิจจะมีการจัดเก็บจากรายได้และกำไรที่เกิดจากธุรกิจดำเนินการทั้งหมด มิใช่จัดเก็บจากรายรับเบื้องต้น³⁹

2.2.2 ความหมาย และลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

2.2.2.1 ความหมายของคำว่า “ประโยชน์อื่นใดหรือประโยชน์เพิ่ม”

คำว่าประโยชน์อื่นใดหรือที่เรียกกันว่าประโยชน์เพิ่มนั้น ไม่ได้มีการให้นิยามความหมายไว้ในประมวลรัษฎากร หรือในที่ใดๆ รองศาสตราจารย์เพิ่มบุญ แก้วเขียว ได้ให้นิยามความหมายของประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ไว้ดังนี้

ประโยชน์เพิ่มของพนักงาน หมายความว่า ประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการใดๆ ที่นายจ้างได้ให้แก่พนักงานอันเนื่องมาจากการทำงานในตำแหน่งหน้าที่ ทั้งที่เป็นตัวเงิน และไม่เป็นตัวเงินซึ่งการให้ประโยชน์ดังกล่าว อาจอยู่ในรูปของสวัสดิการ หรือการให้เปล่า ในแง่ภาษีอากร ประโยชน์เพิ่มนี้อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงาน และต้องนำไปเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ระบุว่าเงินได้พึงประเมิน “ให้รวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน”⁴⁰ เช่น ลูกจ้างทำงานให้นายจ้าง นอกจากจะได้ค่าจ้างตามปกติแล้วยังได้รับประโยชน์ทางอื่นๆ ด้วย เป็นต้นว่า ได้ยู่บ้านนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ได้รับอาหารจากนายจ้างโดยไม่ต้องจ่ายเงิน นายจ้างจัดรถบริการรับส่งให้โดยไม่คิดค่าบริการ เช่นนี้ย่อมถือเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน อย่างไรก็ตาม ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับอาจเกิดขึ้นระหว่างผู้รับเงิน ได้กับผู้จ่ายได้อื่นๆ นอกเหนือไปจากความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างได้ เช่น ผู้แทนจำหน่ายรถยนต์สามารถจำหน่ายรถยนต์ได้มาก บริษัทผู้ขายรถยนต์ได้มาก บริษัทผู้ขายรถจึงออกค่าใช้จ่ายให้ไปทัศนจรโรงงานที่ญี่ปุ่น เช่นนี้ ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

จากการให้คำนิยามความหมายดังกล่าวก็พอจะให้เห็นความหมายในเบื้องต้นของคำว่าประโยชน์เพิ่มได้พอสมควร แต่จะเห็นได้ว่าคำว่าประโยชน์เพิ่มมีความหมายกว้างขวางมาก เพราะ

³⁹ Veerinderjeet Singh, **Malaysian Master Tax Guide**, Malaysia: CCH Asia Pte Limited, 2006

⁴⁰ เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2548). เคสลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”

(พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ หน้า 97

คำว่าประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการใดๆนั้น มีอยู่มากมาย แต่ในการที่จะพิจารณาว่าอะไร เป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานหรือลูกจ้างหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาจากประโยชน์ที่เกิดขึ้นมาตก อยู่กับใคร ซึ่งหากประโยชน์ในการให้ประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการ นั้นๆ ตกอยู่กับ นายจ้างก็จะไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากตกให้แก่พนักงานหรือลูกจ้างก็ต้องถือเป็นประโยชน์ เพิ่มในอันที่จะต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ด้วย

2.2.2.2 ลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

ในการแบ่งกลุ่มตามลักษณะของประโยชน์เพิ่มอาจแบ่งกว้างๆ ตามลักษณะของการจัด สวัสดิการหรือจัดบริการที่ให้แก่ลูกจ้าง พนักงาน กรรมการ ผู้ถือหุ้น ได้ดังนี้

2.2.2.2.1 กรณีประโยชน์เพิ่มที่นายจ้างจัดสวัสดิการหรือจัดบริการให้โดยไม่มี

คำตอบแทน

2.2.2.2.1.1 ค่าเบี้ยประกันภัย ประกันชีวิต ประกันสุขภาพ

โดยปกติแล้วบริษัทหรือกิจการขนาดกลางและขนาดใหญ่จะมีการจัดให้มีการ ประกันภัย ประกันชีวิต ประกันสุขภาพ ให้แก่กรรมการ ลูกจ้างหรือพนักงาน เงินค่าเบี้ยประกัน ต่างๆที่บริษัท (นายจ้าง) จ่ายให้แก่ กรรมการ ลูกจ้างหรือพนักงาน เพื่อเป็นสวัสดิการนั้นๆ ผู้ซึ่ง ได้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงก็คือกรรมการ ลูกจ้างหรือพนักงานนั้นๆ ฉะนั้นเงินค่าเบี้ยประกันต่างๆ ที่บริษัทจ่ายให้แทนกรรมการ ลูกจ้างหรือพนักงาน จึงถือเป็นประโยชน์เพิ่มจากการจ้างแรงงานของ กรรมการ ลูกจ้างหรือพนักงาน นั้นเอง

แต่หากเป็นค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุ ในกรณีที่การปฏิบัติหน้าที่ของลูกจ้างเป็น ตำแหน่งที่ต้องควบคุมเครื่องจักร ยานพาหนะ หรือในกรณีลูกจ้างในงานก่อสร้าง ซึ่งหากได้รับ อุบัติเหตุนายจ้างจะต้องรับผิดชอบค่ารักษาพยาบาลให้อยู่แล้ว กรณีเช่นนี้ไม่น่าจะเป็นประโยชน์ เพิ่มของลูกจ้างเพราะผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงก็คือนายจ้างนั่นเอง

2.2.2.2.1.2 เงินค่าสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรกีฬา หรือการพักผ่อนเพื่อสันทนาการ

กรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินเงินค่าสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสร กีฬา หรือการพักผ่อนเพื่อสันทนาการ เพื่อให้ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาหรือบุคคลอื่นในตำแหน่ง ในลักษณะทำนองเดียวกันของของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้าไปใช้บริการ หาก กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่น ได้นำไปใช้ประโยชน์ให้ถือว่าเป็นประโยชน์ เพิ่มของพนักงาน

2.2.2.2.1.3 เงินค่าพาหนะเดินทางและค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

หลายกิจการ มักกำหนดให้พนักงาน หรือลูกจ้างที่ออกไปปฏิบัติงานนอก สำนักงาน เพื่อติดต่อธุรกิจ หรือทำงานที่เกี่ยวข้องเนื่องกับกิจการของบริษัทได้รับเบี้ยเลี้ยง ซึ่งการจะถือว่า เงินค่าเบี้ยเลี้ยงที่พนักงานได้รับนั้นเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานหรือไม่นั้น มีหลักเกณฑ์ที่ กรมสรรพากรได้วางไว้เป็นแนวในการวินิจฉัยตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538 ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา กรณีค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับเบี้ยเลี้ยงในอัตราไม่เกินค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ ทางการกำหนดให้จ่ายแก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไป ราชการในประเทศหรือต่างประเทศ แล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาจ่าย ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้อง ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมา พิสูจน์

(3) ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี้ยเลี้ยง ตาม (2) และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะใน การที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าว เป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตรา ตาม (2)

2.2.2.2.1.4 ค่ารักษาพยาบาล

ค่ารักษาพยาบาลที่พนักงานได้รับจาก นายจ้าง เข้าลักษณะเป็นเงินได้ส่วนที่เป็นค่า รักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) (ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509

2.2.2.2.1.5 การจัดเลี้ยงปีใหม่ การจัดเลี้ยงอื่นๆ

การจัดเลี้ยงพนักงานในเทศกาลปีใหม่ ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องในพิธีหรือตาม โอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม มาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

การจัดเลี้ยงอื่นๆที่ไม่ใช่งานเลี้ยงในเทศกาลแล้วก็ต้องถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน

2.2.2.2.1.6 การพาไปทัศนารต่างจังหวัด

การพาพนักงานไปทัศนารต่างจังหวัดนั้น ตามแนวทางที่กรมสรรพากรวินิจฉัยไว้ถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่พนักงานได้รับ (ประโยชน์เพิ่ม) เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2.2.1.7 การจ้ครรถรับ – ส่งพนักงาน

การที่นายจ้าง จ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อจัดให้มีรถยนต์สองแถวรับ-ส่งพนักงาน กรมสรรพากร ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ในบางกรณีการจ้ครรถรับส่งพนักงานหากผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงคือนายจ้างหรือบริษัทแล้ว ก็อาจไม่ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม

2.2.2.2.1.8 รับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรี

กรณีนายจ้างได้จัดให้ พนักงานทุกคน ได้รับประทานอาหาร และเครื่องดื่มฟรี กรมสรรพากรถือว่า ค่าอาหารที่บริษัทฯ จ่ายไปเพื่อจัดหามาให้กับพนักงาน ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2.2.1.9 รถประจำตำแหน่งพนักงาน

กรณีที่นายจ้างนำเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปจัดซื้อรถยนต์ประจำตำแหน่งให้กับพนักงาน ผู้บริหารระดับสูงเพื่อประโยชน์ในการติดต่อธุรกิจ หากนายจ้างพิสูจน์ไม่ได้ว่ารถประจำตำแหน่งนั้นใช้เพื่อประโยชน์ของกิจการก็ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานคนนั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่หากรถประจำตำแหน่งนั้นใช้เฉพาะในระหว่างการทำงานเท่านั้น ไม่ได้ให้ใช้ในเรื่องส่วนตัวก็อาจถือว่าเป็นการใช้เพื่อประโยชน์ของกิจการ และไม่เป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน

2.2.2.2.2 กรณีประโยชน์เพิ่มในลักษณะของทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

2.2.2.2.2.1 กรณีให้รางวัลแก่ลูกจ้าง

กรณีของรางวัลที่พนักงาน ได้รับเป็นเงินรางวัลจากนายจ้าง เพื่อตอบแทนกรณีได้ปฏิบัติงานครบกำหนดเวลา ให้ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานผู้นั้น อันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2.2.2 กรณีของขัวญ เงินช่วยตามประเพณี

กรณีของขัวญ หรือ เงินช่วยค่าแต่งงาน งานบวช งานศพ การที่นายจ้างจ่ายเงินเพื่อเป็นการช่วยค่าแต่งงาน งานบวช งานศพ ของลูกจ้างหรือครอบครัวของลูกจ้างนั้น หากเงินที่ได้จ่ายไปนั้นเป็นการจ่ายเนื่องในพิธี หรือ โอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มเติมที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนของลูกจ้างดังกล่าวต่อไป

2.2.2.2.3 กรณีให้หรือขายหุ้นให้ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด

กรณีพนักงานได้รับแจกหุ้น หุ้นที่พนักงานได้รับจากบริษัท (หุ้นแถม) ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร และตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 8/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือ ได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 จึงถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน

2.2.2.2.4 กรณีขายใบสำคัญแสดงสิทธิ (Warrant) ให้แก่พนักงาน

ในกรณีที่พนักงาน นำใบสำคัญแสดงสิทธิมาซื้อหุ้นสามัญของบริษัทฯ ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดถือว่าพนักงานได้รับเงินได้พึงประเมินในวันที่มีการใช้สิทธิดังกล่าว ฉะนั้นเงินได้ที่ได้รับก็ถือว่าเป็นประโยชน์ใดๆ หรือประโยชน์เพิ่มที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน อันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2.2.5 กรณีให้พนักงานกู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าอัตราตลาด

ในกรณีที่นายจ้างให้สวัสดิการแก่พนักงานของตนในลักษณะของการให้กู้ยืมเงินจากนายจ้างได้ในอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่า อัตราตลาด ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีฝ่ายลูกจ้าง ถ้าได้รับประโยชน์ในการกู้ยืมเงิน โดยไม่เสียดอกเบี้ย หรือ เสียดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดทั่วไป อันเป็นผลประโยชน์ส่วนตัวเฉพาะบุคคลจากบริษัท ก็ย่อมถือว่าประโยชน์ที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับนั้นเป็น “เงินได้พึงประเมิน” ที่ต้องนำมารวมไปคิดกับเงินได้อื่นๆ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 และมาตรา 40 (1)⁴¹

⁴¹เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2548). เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน” (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ. หน้า 174

2.2.2.2.6 การให้เครื่องแบบแก่พนักงาน

การที่นายจ้างให้เครื่องแบบหรือผ้าแก่พนักงานเพื่อไปตัดเครื่องแบบถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แต่หากมีจำนวนไม่เกินสองชุดต่อปี และเสียนอกไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเงินได้ (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.47/2537)

2.2.3 เงินได้ที่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (เฉพาะกรณีประโยชน์เพิ่ม)

2.2.3.1 ข้อยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ค่าเบี้ยเลี้ยง หรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ได้อำนาจไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น (มาตรา 42 (1))

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง (มาตรา 42 (2))

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกน้อง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรกหรือในการกลับถิ่นเดิม เมื่อการจ้างงานได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับการกลับถิ่นเดิม ในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวันนับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 19 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ ปีภาษี 2503 เป็นต้นไป) (มาตรา 42 (3))

(4) เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่งและเงินค่าเช่าบ้านหรือบ้านที่ให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สำหรับข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ (มาตรา 42 (5))

(5) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินที่ได้รับจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี (มาตรา 42 (10))⁴²

2.2.3.2 ข้อยกเว้นตามประกาศกรมสรรพากร ฉบับที่ 162

เงินได้พึงประเมินต่อไปนี้ได้รับการยกเว้นภาษีโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับต่าง ๆ

⁴² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ:

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

2.2.3.2.1 เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่จะต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติกิจการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 149 (พ.ศ. 2523) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2523 เป็นต้นไป)

2.2.3.2.2 เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เป็นเงินค่าเช่าบ้านหรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินช่วยการศึกษาบุตร เงินช่วยเหลือบุตรเงินค่าเบี้ยกันดาร เงินยังชีพ หรือเงินค่าอาหารทำการนอกเวลา (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 136 (พ.ศ. 2517) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2517 เป็นต้นไป)

2.2.3.3.3 เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีไชบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความเป็นจริง หรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่รัฐวิสาหกิจดังกล่าวให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า และรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้

2.2.3.3.4 เงินได้ที่คำนวณได้จากมูลค่าของเครื่องแบบซึ่งลูกจ้างได้รับจากนายจ้างในจำนวนคนละไม่เกินสองชุดต่อปี และเสื้อนอกในจำนวนคนละไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี

“เครื่องแบบ” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า เครื่องแต่งกาย รวมทั้งสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่กำหนดให้แต่งเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน แต่ไม่รวมถึงรองเท้าที่อาจใช้งานได้ทั่วไป ชุดชั้นใน หรือสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่ทำด้วยโลหะหรืออัญมณีที่มีค่าเช่น เงิน ทองคำ ทับทิม หยก

“เสื้อนอก” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า รวมถึง ชุดไทยพระราชทานและเสื้อที่นิยมใช้ในการแต่งกายไปในงานสำคัญต่างๆ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 194 (พ.ศ. 2537) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2537 เป็นต้นไป)

2.2.3.3.5 เงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ลูกจ้างได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเมื่อลูกจ้างออกจากงานเพราะเกษียณอายุ ทูพพลภาพ หรือตาย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 195 (พ.ศ. 2538) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2537 เป็นต้นไป) (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 52))

2.2.3.3.6 ค่าชดเชยที่ลูกจ้างได้รับตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงานและค่าชดเชยที่พนักงานได้รับตามกฎหมายว่าด้วยพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ แต่ไม่รวมถึงค่าชดเชยที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับเพราะเหตุเกษียณอายุหรือสิ้นสุดสัญญาจ้าง ทั้งนี้เฉพาะค่าชดเชยส่วนที่ไม่เกินค่าจ้างหรือเงินเดือนค่าจ้างของการทำงานสามร้อยวันสุดท้ายแต่ไม่เกินสามแสนบาท (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 217 (พ.ศ. 2542) ใช้นับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2541 เป็นต้นไป)

2.2.3.3.7 เงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยในปีภาษีสำหรับการประกันชีวิตของผู้มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงเฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 40,000 บาท เฉพาะในกรณีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตมีกำหนดเวลาตั้งแต่สิบปีขึ้นไป และการประกันชีวิตนั้นได้เอาประกัน ไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการประกันชีวิตในราชอาณาจักร ทั้งนี้ สำหรับเบี้ยประกันภัยที่ได้จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 240 (พ.ศ. 2545) ใช้นับกับ 28 กันยายน 2545 เป็นต้นไป) (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 112) ใช้นับกับ 1 มกราคม 2545 เป็นต้นไป)