

## บทที่ 3

### หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน เฉพาะกรณีประโยชน์เพิ่ม

ในบทนี้จะได้ศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน กรณีประโยชน์เพิ่ม ของประเทศไทยและต่างประเทศ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา และ ประเทศมาเลเซีย เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากประโยชน์เพิ่ม

#### 3.1 หลักกฎหมายไทย

ตามกฎหมายของประเทศไทยนั้นสามารถศึกษาได้จากประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาฎีกาต่างๆ โดยตามประมวลรัษฎากรนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ดังที่กล่าวมาแล้วในบทก่อน ได้กำหนดไว้เพียงว่า เงินได้พึงประเมิน ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็น

- (ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
- (ข) เงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างจ่ายให้
- (ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- (ง) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ
- (จ) เงิน ทรรศน์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ดังนั้นการจะพิจารณาว่า อะไรคือประโยชน์ใดๆ หรือประโยชน์เพิ่ม จะต้องศึกษาจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาฎีกา และความเห็นของนักวิชาการภาษีอากรทั้งหลาย โดยจะได้ศึกษาความหมายของเงินได้ และกรณีประโยชน์เพิ่มประเภทต่างๆ ดังจะได้กล่าวต่อไปนี้

##### 3.1.1 ความหมายของ “เงินได้” และ “ประโยชน์เพิ่ม”

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ถึงความหมายตามหลักกฎหมายของความหมายของคำว่า เงินได้ และคำว่า ประโยชน์เพิ่ม ตามความเห็นของนักเศรษฐศาสตร์ นักบัญชี และนักกฎหมาย ของประเทศไทย และพิจารณาจากประมวลรัษฎากรที่ให้คำจำกัดความ ว่า “เงินได้พึงประเมิน ”

(Assessable Income) หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ผู้มีเงินได้ได้รับ (received) หรือเสมือนหนึ่งได้รับแล้ว (Constructive receipt) ทั้งนี้ไม่ว่าเงินได้นั้น จะเป็นเงินที่เกิดจากหน้าที่งานที่ทำ หรือกิจการที่ทำ หรือเนื่องจากทรัพย์สิน และไม่ว่าเงินได้นั้น จะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย หรือต่างประเทศก็ตาม นั้น ทำให้เห็นได้ว่าแนวคิดของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการให้ความหมายของคำว่าเงินได้ของประเทศไทยนั้น ใช้หลักเศรษฐศาสตร์เป็นแนวคิดในการนิยามความหมายของคำว่าเงินได้ กล่าวคือ สิ่งที่ทำให้บุคคลใดๆ ได้รับไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด อันทำให้มีการเพิ่มพูนขึ้นของสถานะการเงิน ความมั่นคง อำนาจในการใช้จ่ายใช้สอย และการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินของผู้มีเงินได้นั้น

อย่างไรก็ตามการที่มีการเพิ่มพูนขึ้นโดยมีภาระผูกพันที่จะต้องใช้คืน ดังตัวอย่างที่อาจารย์พิภพ วีรพงษ์<sup>1</sup> ได้ยกตัวอย่างไว้ เช่น การกู้ยืมเงินจากผู้อื่นมา เงินที่กู้ยืมมาไม่ถือเป็นรายได้ของผู้ที่กู้ยืม เพราะผู้กู้ยืมมีความผูกพันที่จะต้องใช้คืนเงินกู้ และการกู้ยืมก็ไม่ได้เสริมสร้างฐานะทางเศรษฐกิจของผู้กู้ยืม<sup>1</sup>

อีกทั้งอาจารย์วิโรจน์ เลาหะพันธ์<sup>2</sup> ก็ได้ยืนยันความเห็นนี้ไว้ โดยได้ให้ความหมายของเงินได้ว่า เงินได้ของบุคคล หมายถึง ความมั่นคงที่ผู้นั้นได้รับ ไม่ว่าจะทางใด<sup>2</sup>

ผู้เขียนเองก็มีความเห็นเช่นเดียวกันว่า ความเพิ่มพูนของสถานะทางการเงิน ความมั่นคง และการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สิน นี้เองที่เป็นความหมายของคำว่าเงินได้ ทั้งนี้โดยมีรากฐานมาจากหลักแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ นั่นเอง

อย่างไรก็ตาม การที่จะพิจารณาว่าจะเป็นเงินได้เมื่อใดนั้น กฎหมายได้กำหนดว่าเงินได้ดังกล่าวต้องเป็นเงินได้ที่ “ได้รับ” มาแล้ว ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ที่วางบรรทัดฐานไว้ว่า เงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายภาคหน้า ดังนั้น คำว่า “เงินได้” ในทางภาษีอากร จึงต้องพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งแนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basic) และสอดคล้องกับหลักสำคัญของการภาษีอากรที่ว่า การเก็บภาษีควรกระทำเมื่อผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะชำระภาษี (Wherewithal to pay) คือเมื่อผู้เสียภาษีได้รับรายได้แล้วหากผู้เสียภาษียังไม่ได้รับรายได้นั้น แม้ในทางเศรษฐศาสตร์อาจถือว่าเป็นรายได้แล้วก็ตาม เช่น มูลค่าที่ดินเพิ่มขึ้นเนื่องจากมี

<sup>1</sup> พิภพ วีรพงษ์, อ้างแล้ว หน้า 17

<sup>2</sup> วิโรจน์ เลาหะพันธ์, อ้างแล้ว หน้า 21

การตัดถนนผ่าน แต่ยังมีได้มีการขายที่ดินนั้นไป เช่นนี้ก็ยังไม่ควรกำหนดให้เสียภาษีเพราะยังไม่มี ความพร้อมที่จะชำระภาษี ในทางตรงกันข้าม หากผู้เสียภาษีได้รับรายได้บางอย่างมาล่วงหน้า เช่น ได้รับเงินค่าบริการล่วงหน้าส่วนที่ยังมิได้ให้บริการ ก็ควรกำหนดให้เสียภาษีในปีที่ได้รับรายได้ นั้น มา เพราะผู้เสียภาษีมี่ความพร้อมที่จะชำระภาษีแล้ว<sup>3</sup>

สำหรับความหมายของคำว่าประโยชน์เพิ่มตามประมวลรัษฎากร นั้น ตามประมวล รัษฎากร มาตรา 40 (1) (จ) ได้กำหนดไว้กว้างๆว่า “เงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้ เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

ซึ่งในเรื่องนี้รองศาสตราจารย์เพิ่มบุญ แก้วเขียว ได้ให้ความหมายของคำว่า “ประโยชน์ เพิ่มของพนักงาน หมายความว่า ประโยชน์, ทรัพย์สิน, สิทธิ หรือ บริการใดๆ ที่นายจ้างได้ให้แก่ พนักงานอันเนื่องมาจากการทำงานในตำแหน่งหน้าที่ ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งการให้ ประโยชน์ดังกล่าว อาจอยู่ในรูปของสวัสดิการหรือการให้เปล่า”<sup>4</sup>

การให้ความหมายดังกล่าวเป็นการให้ความหมายตามตัวอักษรตามหลักกฎหมาย แต่ใน การพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นประโยชน์เพิ่ม นั้น เราควรนำหลักทางเศรษฐศาสตร์มาช่วยในการ พิจารณาด้วย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเที่ยงธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือประโยชน์, ทรัพย์สิน, สิทธิ หรือ บริการ นั้นๆ ทำให้เกิดความเพิ่มพูนในสถานะทางการเงิน ความมั่นคง หรือมี การเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินของผู้เสียภาษีหรือไม่ ดังเช่น การให้พนักงานได้ใช้บริการของสโมสร สุขภาพ กรณีเช่นนี้นักงานมีสถานะทางการเงินหรือมีความมั่นคงเพิ่มพูนขึ้นอย่างไร ก็ต้องเป็น เรื่องที่ต้องนำมาวิเคราะห์ด้วย เช่นกัน ซึ่งก็มีกรณีประโยชน์เพิ่มหลายๆกรณีที่เป็นที่ต้องนำมา วิเคราะห์ด้วยว่าแนวทางเดิมที่กรมสรรพากร หรือ ศาลฎีกา ได้วางแนวคำวินิจฉัย คำตอบข้อหารือ หรือพิพากษาไว้ มีความถูกต้องเพียงใด นอกจากนั้น ในการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นประโยชน์เพิ่ม หรือไม่ ก็ต้องพิจารณาด้วยว่าประโยชน์นั้นตกได้แก่ฝ่ายใดมากกว่า อันจะได้นำมาวิเคราะห์ต่อไป

### 3.1.2 ลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

#### 3.1 .2.1 กรณีประโยชน์เพิ่มที่นายจ้างจัดสวัสดิการหรือจัดบริการให้โดยไม่มีค่าตอบแทน

มีหลายกรณีที่นายจ้างได้จัดให้มีสวัสดิการหรือจัดบริการให้แก่ลูกจ้างโดยไม่มี ค่าตอบแทน กล่าวคือจัดให้ฟรี ซึ่งต่อไปจะได้ศึกษาว่ากรณีใดศาล หรือ กรมสรรพากร ได้เคย ตีความไว้ว่าเป็นประโยชน์เพิ่มและในกรณีใดที่ตีความไว้ว่าไม่เป็นประโยชน์เพิ่ม ดังจะได้กล่าว ต่อไปดังนี้

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 188.

<sup>4</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว, อ้างแล้ว หน้า 30

3.1. 2.1.1 กรณีค่าเบี้ยประกันภัย ประกันชีวิต ประกันสุขภาพ  
เงินค่าเบี้ยประกันภัย ประกันชีวิต และประกันสุขภาพนี้ ตามแนวทางที่ศาลและกรมสรรพากรวางไว้ ส่วนใหญ่จะตีความว่าเป็นประโยชน์เพิ่มทั้งสิ้น เช่น

( 1) เงินค่าเบี้ยประกันชีวิตที่บริษัทจ่ายเพื่อเป็นสวัสดิการให้พนักงาน เงินค่าเบี้ยประกันชีวิตที่บริษัท(นายจ้าง)จ่ายให้แก่พนักงานเพื่อเป็นสวัสดิการหรือประกันชีวิตหมู่ ซึ่งผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงคือพนักงาน กรณีดังกล่าวถือว่า เงินค่าเบี้ยประกันที่บริษัทจ่ายแทนพนักงานนั้น เป็นประโยชน์เพิ่มจากการจ้างแรงงานของพนักงาน เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งพนักงานแต่ละคนจะต้องนำไปคำนวณรวมเป็นเงินเดือน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย<sup>5</sup>

( 2) กรณีบริษัทจ่ายเบี้ยประกันชีวิตแทนกรรมการ เงินค่าเบี้ยประกันชีวิตที่บริษัทจ่ายแทนกรรมการบริษัทตามมติที่ประชุมของบริษัท หากเป็น กรณีที่บริษัทต้องจ่ายให้กรรมการทุกคนเป็นการทั่วไปตามระเบียบของบริษัทแล้ว บริษัทมีสิทธินำเบี้ยประกันชีวิตที่ออกให้คืนมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ถึงแม้ผู้รับประโยชน์ตามกรมธรรม์คือบริษัท เงินค่าเบี้ยประกันที่บริษัทจ่ายแทนกรรมการก็ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มของกรรมการ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>6</sup>

ในกรณีเงินค่าเบี้ยประกันภัย ประกันชีวิต และประกันสุขภาพนี้ ยังมีข้อที่น่าพิจารณาต่อไปว่า หากเป็นเรื่องที่สภาพการทำงานมีแนวโน้มหรือความเสี่ยงที่จะเกิดอันตรายต่อชีวิต หรือสุขอนามัยของลูกจ้าง ดังนั้นการที่บริษัททำการประกันภัย ประกันชีวิต หรือประกันสุขภาพให้แก่ลูกจ้าง จะเป็นไปเพื่อประโยชน์ของบริษัทมากกว่าหรือไม่ เพราะหากลูกจ้างเกิดอันตรายแก่ชีวิตหรือสุขอนามัย เจ็บป่วยไม่สบาย ขึ้น บริษัทหรือนายจ้างอาจต้องรับผิดชอบในค่าเสียหายหรือค่ารักษาพยาบาล ก็เป็นไปได้

3.1.2.1.2 กรณีเงินค่าสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรกีฬา หรือสโมสรเพื่อการพักผ่อนเพื่อสันทนาการ

ในปัจจุบันบริษัทนายจ้างหลายแห่งได้มีการสมัครเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรกีฬา รวมทั้งสโมสรเพื่อการพักผ่อนและสันทนาการต่างๆ ให้แก่ผู้บริหารหรือพนักงานในระดับสูงของบริษัท ซึ่งกรมสรรพากรมีแนวทางในการตอบข้อหารือดังนี้

<sup>5</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/850 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2545

<sup>6</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กศ706/4227 ลงวันที่ 30 เมษายน 2547

กรณีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินเงินค่าสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสร กีฬา หรือการพักผ่อนเพื่อสันทนาการ เพื่อให้ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาหรือบุคคลอื่นในตำแหน่ง ในลักษณะทำนองเดียวกันของของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้าไปใช้บริการนั้น เข้า ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) หรือ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ของกรรมการ พนักงาน ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในตำแหน่งใน ลักษณะทำนองเดียวกันนั้น ดังนั้น หากกรรมการ พนักงาน ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่น ได้นำไปใช้ ประโยชน์ให้ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน<sup>7</sup>

### 3.1.2.1.3 กรณีเงินค่าพาหนะเดินทางและค่าเบี่ยงเบนเดินทาง

ในกรณีค่าพาหนะเดินทางและค่าเบี่ยงเบนเดินทางนี้ มีทั้งคำตอบข้อหารือและคำ พิพากษาฎีกา วางแนวทางว่าเป็นประโยชน์เพิ่มโดยต้องนำหลักเกณฑ์ตามมาตรา 42 (1) (2) (3) และตามประกาศกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538 มาพิจารณาประกอบด้วย

#### กรณีที่กรมสรรพากรตอบข้อหารือในประเด็นประโยชน์เพิ่ม

( 1) กรณีเบี่ยงเบนมาจ่าย การจ่ายเงินเบี่ยงเบนมาจ่ายสำหรับแพทย์ ทันตแพทย์ เภสัชกร และพยาบาลวิชาชีพซึ่งปฏิบัติงานในโรงพยาบาลชุมชน ไม่เข้าหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษี เงินได้ ตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้าง แรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>8</sup>

( 2) ค่าเบี่ยงเบนมาจ่ายพนักงานเดินทางไปปฏิบัติงานต่างประเทศ กรณีที่ สำนักงานสาขาฯ ได้จ่ายค่าเบี่ยงเบนเดินทางให้แก่พนักงานต้อนรับในระหว่างการเดินทางไป ปฏิบัติหน้าที่อยู่ต่างประเทศเป็นครั้งคราวในอัตราระหว่าง 2,000 บาท ถึง 2,500 บาทต่อวัน ซึ่งเกิน กว่าอัตราค่าเบี่ยงเบนสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการในการเดินทางไปราชการใน ต่างประเทศตามมาตรา 49 แห่งพระราชกฤษฎีกาที่ใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 ประกอบกับข้อ 10 แห่งระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกจ่ายเบี่ยงเบนเดินทาง และค่าเช่าที่พักในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2534 และบัญชีหมายเลข 3 ท้ายระเบียบฯ ดังกล่าว ประเภท ข. ซึ่งให้เบิกมาจ่ายกำหนดในอัตรา 1,750 บาทต่อวัน นั้น หากพนักงานที่ได้รับค่าเบี่ยงเบนเดินทาง จากสำนักงานสาขาฯ ในอัตราที่เกินกว่าอัตราดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริต ตามความจำเป็น เฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

<sup>7</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/26920 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2538

<sup>8</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/792 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2545

ให้ถือว่าค่าเบี่ยเลี้ยงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตรา 1,750 บาทต่อวัน เป็นค่าเบี่ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้  
 จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นฯ และได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล  
 ธรรมดาของพนักงานดังกล่าว ทั้งนี้ ตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 1(3) แห่งคำสั่ง  
 กรมสรรพากร ที่ ป.59/2538 สำหรับค่าเบี่ยเลี้ยงเดินทางในส่วนที่เกินอัตรา 1,750 บาทต่อวัน นั้น  
 สำนักงานสาขาฯ จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของพนักงานเพื่อหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา  
 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

#### คำพิพากษาศาลฎีกา ในประเด็นประโยชน์เพิ่ม

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 530/2537 เงินชดเชยค่าพาหนะเหมาจ่ายแก่พนักงานที่นำ  
 รถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ให้โจทก์ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวล  
 รัษฎากร มาตรา 42 (1) เพราะมิใช่จำนวนเงินที่พนักงานได้จ่ายเป็นค่าพาหนะไปโดยสุจริตตาม  
 ความจำเป็นในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นตามความเป็นจริง  
 แล้วเบิกคืนจากโจทก์ในจำนวนที่ถูกต้องตรงกัน ไม่เหลือเป็นประโยชน์แก่พนักงาน

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10146/ 2539 ค่าพาหนะที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างอันจะ  
 ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (1) นั้นจะต้อง  
 เป็นค่าพาหนะซึ่งลูกจ้างได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตาม  
 หน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น แต่ค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงานของโจทก์ที่  
 นำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในกิจการของโจทก์ มีลักษณะเป็นการเหมาจ่ายให้แก่พนักงานทุกคนใน  
 อัตราเดียวกัน โดยมีได้ค่านึงว่าจะได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นหรือไม่ เงินพาหนะที่โจทก์เหมาจ่าย  
 ให้แก่พนักงานของโจทก์ดังกล่าว จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) อันไม่ได้รับการ  
 ยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(3) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4842/2540 อัตราค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายคืนให้แก่พนักงานที่  
 นำรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ให้โจทก์ในแต่ละเดือน คือ 500 กิโลเมตรแรก  
 กิโลเมตรละ 1.3 บาท บวกอีก 3.3 บาท ส่วนระยะทางที่เกินกว่า 500 กิโลเมตร จะได้เบิกคืน  
 เพียง กิโลเมตรละ 2.43 บาท ซึ่งเป็นการจ่ายค่าพาหนะในอัตราตายตัวทั้งที่ความจริงพนักงานโจทก์  
 อาจจ่ายมากกว่าหรือน้อยกว่าอัตรานั้นก็ได้ ค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงาน โดยไม่ค่านึงว่า  
 พนักงานจะจ่ายไปจริงตามนั้นหรือไม่ ย่อมไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร  
 มาตรา 42 (1) เพราะมิใช่เงินที่พนักงานได้จ่ายไปเป็นค่าพาหนะไปโดยสุจริตตามความจำเป็นใน  
 การปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

### 3.1. 2.1.4 กรณีคำรักษาพยาบาล

เป็นกรณีซึ่งถือเป็นประโยชน์เพิ่มเติมที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 ได้แก่ เงินได้ส่วนที่เป็นคำรักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นคำรักษาพยาบาล สำหรับ

(1) ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(2) ลูกจ้างในกรณีที่จำเป็นต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวต้องได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

กรณีคำรักษาพยาบาลนี้ กรมสรรพากร ได้มีหนังสือตอบข้อหารือในกรณีดังกล่าว ดังต่อไปนี้

กรณีบริษัทฯ มีระเบียบการจ่ายคำรักษาพยาบาลให้พนักงานทุกระดับไว้ไม่เกินคนละ 40,000 บาทต่อปี เมื่อบริษัทฯ จ่ายคำรักษาพยาบาลให้พนักงานคนใดเกิน 40,000 บาท ซึ่งเกินกว่าที่กำหนดไว้ในระเบียบของบริษัทฯ เงินคำรักษาพยาบาลส่วนที่เกิน 40,000 บาท ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและมีใช้รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

คำรักษาพยาบาลที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ส่วนที่เป็นคำรักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509<sup>10</sup>

#### 3.1.2.1.5 กรณีการจัดเลี้ยงปีใหม่

ในแต่ละปีเมื่อถึงวันส่งท้ายปีเก่าต้อนรับวันขึ้นปีใหม่ หลายๆ กิจกรรมมักจัดงานเลี้ยงปีใหม่ให้แก่พนักงาน ซึ่งในงานก็มีการจัดเลี้ยง อาหาร เครื่องดื่ม ฯลฯ ซึ่งกรณีจะถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานหรือไม่ กรมสรรพากร ได้วางแนววินิจฉัยในกรณีดังกล่าว เช่นกรณีต่อไปนี้

<sup>10</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่คล 0706/10504 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2548

กรณีบริษัทฯ ได้จ่ายเงินเข้าบัญชีคณะกรรมการสวัสดิการ และคณะกรรมการฯ ได้นำเงินดังกล่าวไปจัดงานและกิจกรรมต่างๆ ซึ่งเป็นสวัสดิการให้แก่พนักงาน กรณีจึงเข้าลักษณะเป็นประโยชน์เพิ่มอันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งพนักงานผู้ได้รับสวัสดิการดังกล่าวต้องนำประโยชน์ที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่สวัสดิการจัดเลี้ยงในเทศกาลปีใหม่ ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>11</sup>

แต่เป็นที่สังเกตว่าการจัดเลี้ยงนั้นถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แต่ในกรณีการจัดเลี้ยงปีใหม่ถือเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาประมวลคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หากเป็นการเลี้ยงในโอกาสอื่นๆ ย่อมต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มแก่ลูกจ้าง

#### 3.1.2.1.6 กรณีพาไปทัศนศึกษาต่างจังหวัด

การที่หลายๆ กิจกรรมมักจัดให้มีการพาพนักงานไปท่องเที่ยวในสถานที่ต่างๆเป็นประจำทุกปี ซึ่งส่วนมากมักจัดให้ไปปีละครั้งนั้น ตามแนวทางที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัย ถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นประโยชน์ เพิ่ม ที่พนักงานได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>12</sup> ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้<sup>13</sup>

#### 3.1.2.1.7 กรณีการจัดรถรับ – ส่งพนักงาน

กรณีการจัดรถนำส่งพนักงานนี้ คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรยังมีความแตกต่างกันอยู่ ดังนี้

<sup>11</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9276 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2548

<sup>12</sup> มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

<sup>13</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/131 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2545



กรณี ที่บริษัทฯ จ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อจัดให้มีรถยนต์สองแถวรับ-ส่งพนักงาน ถือเป็น ประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวล รัษฎากร<sup>14</sup>

กรณีรับส่งพนักงานตามเส้นทางที่กำหนดให้พนักงาน ลูกจ้างโดยให้บริการแก่ พนักงานทุกคนนั้น เป็นเพียงให้ความสะดวกแก่พนักงานเป็นการทั่วไป และเพื่อประโยชน์ของ บริษัทฯ จึงไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มที่พนักงานได้รับ<sup>15</sup>

### 3.1.2.1.8 กรณีให้รับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรี

การให้รับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรีนี้ กรมสรรพากรและศาลถือว่าเป็น ประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ดังปรากฏตามคำตอบข้อหารือ และคำพิพากษาฎีกา ดังต่อไปนี้

(ก) บริษัทฯ ซื้ออาหารชุด ชุดละ 20 บาท ให้แก่พนักงานทุกคน เพื่อเป็นอาหาร กลางวันและ อาหารในเวลาทำงานล่วงเวลา กรณีดังกล่าวถือว่า ค่าอาหารที่บริษัทฯ จ่ายไปเพื่อจัดหา มาให้กับพนักงาน ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม ของพนักงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>16</sup>

(ข) โจทก์ได้ให้บริการอาหารฟรีแก่พนักงานของโจทก์บนเรือชุดแร่ ถือได้ว่า พนักงานของโจทก์ดังกล่าวได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นเนื่องจากการทำงาน นอกเหนือไปจากเงินเดือนที่ได้รับ ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้ออาหารมาเลี้ยงแก่พนักงานของโจทก์ ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ของพนักงานของโจทก์ซึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง โจทก์มีหน้าที่ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และนำส่ง ต่อจ่าย<sup>17</sup>

(ค) การที่นายจ้างจัดอาหารให้กับพนักงานของตน แยกต่างหากจากการที่ ให้บริการลูกค้าของโรงแรม ก็ถือว่าการให้บริการแก่พนักงาน โดยใช้บริการของตน อันอยู่ใน ความหมายของคำว่า “บริการ” ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร และจะถือว่าการนำ บริการไปใช้ในการบริหารงานกิจการของตน<sup>18</sup>

<sup>14</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.05)/1705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547

<sup>15</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.02)/916 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2544

<sup>16</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.05)/1705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547

<sup>17</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540

<sup>18</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 6950/2543

(ง) การที่นายให้พนักงานและผู้บริหารรับประทานอาหารโดยไม่คิดมูลค่านั้น เป็นการให้บริการตามความหมายในมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งไม่ใช่การขายสินค้า และถือเป็นการให้บริการจากกิจการของตนเอง โดยเฉพาะ การให้พนักงาน และผู้บริหารรับประทานอาหารไม่ใช่การนำบริการไปใช้ในการบริหารกิจการของตนเองโดยตรง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 บัญญัติว่า ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือบริการ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือบริการ มูลค่าของฐานภาษี ให้หมายรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้นการที่โจทก์ให้พนักงานและผู้บริหารรับประทานอาหารโดยไม่คิดค่าตอบแทนถือเป็นการให้บริการ จึงต้องนำราคาดังกล่าวมาเป็นมูลค่าของการให้บริการของโจทก์<sup>19</sup>

### 3.1. 2.1.9 กรณีรถประจำตำแหน่งพนักงาน

กิจการหลายแห่งมีความจำเป็นที่จะต้องติดต่อกิจกับกิจการอื่นไม่ว่าจะเป็นลูกค้า เจ้าหนี้ หรือหน่วยงานทางราชการจำเป็นจะต้องมีพาหนะที่ใช้ในการติดต่อเพื่อสะดวกต่อการเดินทาง และผู้บริหารที่มีตำแหน่งสูงๆ อาจจะจัดให้มีรถประจำตำแหน่งให้กับผู้บริหารหรือพนักงานนั้นๆ ฉะนั้นกรณีที่นายจ้าง นำเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปจัดซื้อรถยนต์ประจำตำแหน่งให้กับพนักงาน ผู้บริหารระดับสูงเพื่อประโยชน์ในการติดต่อกิจ หากนายจ้างสามารถพิสูจน์ได้ว่า รถประจำตำแหน่งดังกล่าวซื้อมาใช้เพื่อประโยชน์ของธุรกิจ ด้านนายจ้างถือเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่หากพิสูจน์ไม่ได้ว่ารถประจำตำแหน่งนั้นใช้เพื่อประโยชน์ของกิจการก็ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานคนนั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>20</sup>

3.1.2.1.10 กรณีที่นายจ้างจ่ายเงินค่ากระแสไฟฟ้าให้พนักงาน เช่น ก.พ.ก. จ่ายเงินค่ากระแสไฟฟ้าตามอัตราเงินเดือนให้กับพนักงานสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในการที่พนักงานต้องจ่ายค่ากระแสไฟฟ้าในแต่ละเดือนนั้น พนักงานผู้ที่ได้รับต้องนำมารวมกับเงินเดือนเป็นเงินได้ที่ได้รับตามมาตรา 40 (1)<sup>21</sup>

<sup>19</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 7765/2543

<sup>20</sup> สมเดช โรจน์คุรีเสถียร. (2548). 49กลยุทธ์การวางแผนภาษีสวัสดิการพนักงาน และประมวล ตอบข้อหารือกรมสรรพากรภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ปี 2540-2547 กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ.

<sup>21</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802 /8544 ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2532

3.1.2.1.11 กรณีที่บริษัทฯ จ่ายค่าบริการโทรศัพท์และเครื่องมือสื่อสารอื่น ๆ ให้แก่พนักงานเพื่อช่วยเหลือเนื่องจากพนักงานได้นำโทรศัพท์และเครื่องมือสื่อสารส่วนตัวมาใช้ในกิจการของบริษัทฯ ซึ่งบริษัทฯ ได้มีระเบียบการเบิกจ่ายเงินดังกล่าวไว้ หากบริษัทฯ มีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าโดยชัดแจ้งว่า บริษัทฯ เป็นผู้จ่ายไปและเกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการแล้ว บริษัทฯ มีสิทธินำค่าบริการดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีดังกล่าว ไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ฉะนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการคืนให้พนักงาน บริษัทฯ จึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด<sup>22</sup>

#### 3.1.2.1.12 กรณีการจัดการศึกษาและฝึกอบรมแก่พนักงาน

##### (1) รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือฝึกอบรมของลูกจ้าง

กรณีที่พนักงานจ่ายค่าใช้จ่ายในการเข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมไปก่อน โดยใบเสร็จระบุชื่อของพนักงาน ต่อมาจึงมาขอเบิกจากบริษัทนายจ้างในภายหลัง หากบริษัทนายจ้างพิสูจน์ได้ว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการดำเนินกิจการของบริษัทนายจ้าง ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ จ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งพนักงานเข้ารับการอบรมดังกล่าวเพื่อเป็นประโยชน์แก่การดำเนินกิจการของบริษัทฯ ไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานผู้เข้ารับการอบรม<sup>23</sup>

##### (2) การให้ทุนการศึกษาแก่ลูกจ้าง

กรณีที่นายจ้างได้กำหนดไว้ในระเบียบสวัสดิการของพนักงานในเรื่องการให้ทุนการศึกษาแก่พนักงาน โดยที่พนักงานนั้นต้องกลับมาทำงานชดใช้ทุนนั้น ทั้งนี้หากค่าใช้จ่ายในทุนการศึกษาดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการหากำไรหรือเกี่ยวข้องกับกิจการ โดยเฉพาะ นายจ้างจึงจะมีสิทธินำค่าใช้จ่ายนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของพนักงานผู้ได้รับทุนการศึกษา ซึ่งได้ทำสัญญาแสดงเจตจำนงในการชดใช้ทุนให้แก่ นายจ้าง โดยเมื่อจบจะกลับมาทำงานชดใช้ทุนให้แก่ นายจ้าง โดยมีข้อผูกพันตามสัญญาไม่ถือเป็น เงิน ใต้ของพนักงาน ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>24</sup>

ค่าใช้จ่ายที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่พนักงานในการศึกษาเพิ่มเติม เพื่อนำความรู้มาใช้ในการปฏิบัติงานให้กับ บริษัทฯ ถือเป็นรายจ่ายที่อำนวยความสะดวกให้กับกิจการโดยตรง บริษัทฯ จึงมี

<sup>22</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 /9964 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2544

<sup>23</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1846

<sup>24</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/1 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2545

สิทธิรายนายจ่ายดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตาม มาตรา 65 ตรี (13) หรือกรณีที่บริษัทจ่ายเงินเพื่อช่วยเหลือทางการศึกษาเพิ่มเติมแก่พนักงาน ทุนการศึกษาดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัลเพื่อการศึกษาอันกว่าในวิทยาการแก่พนักงาน ได้รับการ ยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42 (11) เทียบเคียงได้ กับหนังสือที่ กค 0811/02949 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2542<sup>25</sup>

### (3) จำนวนเงินส่วนลดค่าเล่าเรียน

การที่โรงเรียนให้ส่วนลดค่าเล่าเรียนครั้งหนึ่งแก่ครูที่มีบุตรเรียนอยู่ในโรงเรียนนั้น ตามระเบียบของโรงเรียน ไม่ถือเป็นเงินได้ หรือประโยชน์เพิ่มใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการจ้าง แรงแรงงานตามมาตรา 40 (1) ครูไม่ต้องนำส่วนลดนั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ ครู<sup>26</sup>

### (4) การให้ทุนการศึกษาแก่บุตรของลูกจ้าง

การที่นายจ้างจัดให้มีระเบียบสวัสดิการการเบิกค่าเล่าเรียนของบุตร รายจ่าย ดังกล่าวสามารถนำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่ง ประมวลรัษฎากร แต่เมื่อนายจ้างจ่ายค่าเล่าเรียนดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็มีหน้าที่ ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือเป็นประโยชน์เพิ่มของ พนักงาน และพนักงานผู้ได้รับเงินได้ดังกล่าว มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยถือเป็นเงิน ได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>27</sup>

### (5) จัดสัมมนาต่างจังหวัด

การจัดการอบรมเพื่อเสริมสร้างความรู้ให้แก่พนักงานนั้นในองค์กร ซึ่งมักจัด อบรม ในสำนักงาน หรือไปจัดการอบรมนอกสถานที่ เช่นตาม โรงแรม หรือรีสอร์ทต่างๆ สำหรับการ จัดอบรมสัมมนาให้แก่พนักงานในต่างจังหวัดนั้น จะต้องมิใช่ระเบียบ คำสั่ง หรือกฎเกณฑ์เขียนไว้ ด้านนายจ้างจึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนในด้าน ของพนักงานไม่ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.122/2545 ข้อ 6 “กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือฝึกอบรมลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ของกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่เป็นนายจ้างตามข้อ 2 ถึงข้อ 5 ไม่ ถือเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ลูกจ้างแต่ละคน ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมาตรา 39 แห่ง

<sup>25</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.03)/729 18 มิถุนายน 2545

<sup>26</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 802/9903 ลงวันที่ B กรกฎาคม 331

<sup>27</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6547 ลงวันที่ 20 เมษายน 2537

ประมวลรัษฎากร ลูกจ้างแต่ละคนจึงไม่ต้องนำค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือฝึกอบรมในส่วนของตนไปรวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด”

#### (6) จัดให้พนักงานไปปฏิบัติงานต่างประเทศ

การส่งพนักงานไปปฏิบัติงานต่างประเทศนี้จะคล้ายกับการส่งไปศึกษาต่อต่างประเทศ ซึ่งต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แต่อาจจะเข้าข้อยกเว้นของมาตรา 42 (11) ของประมวลรัษฎากร หากเป็นรางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าวิทยากร ดังตัวอย่างต่อไปนี้

โจทก์ออกค่าใช้จ่ายส่งพนักงานไปปฏิบัติงานต่างประเทศต่อเมื่อพนักงานผู้นั้นทำงานได้ตามเป้า ทำงานอยู่กับโจทก์นาน และมีความประพฤติดี มิใช่การให้ไปศึกษาหรือไปค้นคว้าวิทยากร จึงหาเงินรางวัลเพื่อการศึกษา หรือการค้นคว้าในวิทยากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (11) ไม่ แต่ถือเป็นประโยชน์ที่พนักงานโจทก์ได้รับจากการที่ตนทำงานให้แก่โจทก์ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้<sup>28</sup>

### 3.1.2.2 ประโยชน์เพิ่มในลักษณะของทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

#### 3.1.2.2.1 กรณีให้รางวัลแก่ลูกจ้าง

มักจะปรากฏว่านายจ้างจะมีการให้ของขวัญหรือรางวัลแก่ลูกจ้าง เช่น รางวัลลูกจ้างดีเด่นประจำปี หรือในกรณีลูกจ้างทำงานครบ 5, 10, 15 ปี เป็นต้น กรมสรรพากรได้ตีความว่ากรณีเช่นนี้ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง ดังหนังสือตอบข้อหารือต่อไปนี้

กรณีของรางวัลที่พนักงานได้รับเป็นเงินรางวัลจากบริษัทฯ เพื่อตอบแทน กรณีได้ปฏิบัติงาน ครบกำหนดเวลา ให้ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานผู้นั้นอันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

#### 3.1.2.2.2 กรณีของขวัญ เงินช่วยเหลือตามประเพณี

การที่นายจ้างจ่ายเงินเพื่อเป็นการช่วยงานแต่งงาน งานบวช งานศพ ของลูกจ้าง ถือเป็นรายจ่ายส่วนตัวหรือเป็นการให้โดยเสน่หา สำหรับลูกจ้างนั้นเงินที่ได้รับไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร และหากเงินที่ได้จ่ายไปนั้นเป็นการจ่ายเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนของลูกจ้าง ดังตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรต่อไปนี้

<sup>28</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9909/2539

กรณีเงินช่วยเหลือในพิธิศพ และช่วยเหลือในการสมรส ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินช่วยเหลือในการคลอดบุตรนั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>29</sup>

### 3.1.2.2 .3 กรณีการให้หรือขายหุ้นให้ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด

ในปัจจุบันมีหลายบริษัทที่ต้องการสร้างขวัญและกำลังใจให้แก่ลูกจ้างที่ปฏิบัติงานมาด้วยความซื่อสัตย์สุจริต โดยการให้หุ้นหรือหนังสือสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นของบริษัทโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือในค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดแก่ลูกจ้าง ซึ่งในกรณีนี้มีคำวินิจฉัยและคำตอบข้อหารือเป็นจำนวนมาก และเป็นกรณีที่จะได้มีการวิเคราะห์ในวิทยานิพนธ์นี้ ในชั้นนี้จะยกตัวอย่างคำวินิจฉัยและคำตอบข้อหารือบางเรื่องเป็นกรณีศึกษา ดังนี้

พนักงานต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้จากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการคำนวณประโยชน์เพิ่มดังกล่าวต้องปฏิบัติตามข้อ 2(2) ของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ฯ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538<sup>30</sup>

กรณีพนักงานได้รับแจกหุ้น หุ้นที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ (หุ้นแถม) ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 10(1) แห่งประมวลรัษฎากร และตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 และตามข้อเท็จจริง พนักงานจะได้รับหุ้นแถมทันทีเมื่อตกลงซื้อหุ้นของบริษัท ตามที่โครงการกำหนดนั้น กรรมสิทธิ์ในหุ้นแถมที่ได้รับ จึงตกเป็นของพนักงานผู้นั้นในปีภาษีที่ได้รับแจกหุ้นดังกล่าวนี้ ทั้งนี้ แม้มีการกำหนดให้ Trustee เป็นผู้จัดการผลประโยชน์แทนตน แต่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งระยะเวลาในการจำกัดมิให้ออนหุ้นให้แก่บุคคลที่สามซึ่งมีลักษณะเป็นการชั่วคราวเท่านั้น พนักงานผู้นั้นต้องนำหุ้นแถมดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น โดยถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายหุ้นให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering - PO)<sup>31</sup>

<sup>29</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กอ 0802/1187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531

<sup>30</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กอ 0706/4006 ลงวันที่ 29 เมษายน 2546

<sup>31</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กอ 0706/10072 ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2548

การได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินกัน ในราคาถูก ซึ่งเป็น เรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาด จึงไม่เข้าลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>32</sup>

บริษัท บ. อยู่ระหว่างการแปรรูปรัฐวิสาหกิจ โดยการเสนอขายหุ้นเพิ่มทุนแก่บุคคล ทั่วไปก่อนนำหุ้นเสนอเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ในการแปรรูปดังกล่าว บริษัทจะเสนอขายหุ้นเพิ่มทุนบางส่วนให้แก่พนักงาน โดยคาดว่าจะเสนอขายหุ้นดังกล่าวให้แล้ว เสร็จก่อนการเสนอขายหุ้นเพิ่มทุนแก่บุคคลทั่วไป และเนื่องจากในช่วงเวลาที่มีการเสนอขายหุ้น เพิ่มทุนแก่พนักงาน บริษัทยังมีได้กำหนดราคาหุ้นเสนอขายให้แก่บุคคลทั่วไป กรณีบริษัทขายหุ้น ให้แก่พนักงานในราคาต่ำกว่าราคามูลค่าทางบัญชี ( Book Value) ส่วนต่างของราคาหุ้นที่ขายแก่ พนักงานกับมูลค่าทางบัญชี (Book Value) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 พนักงานต้องนำ ส่วนต่างดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 56<sup>33</sup>

กรณีพนักงานซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ถือได้ว่าบุคคล ดังกล่าวได้รับเงิน ได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 ต้องนำส่งส่วนต่างของราคาหุ้นที่ได้รับนั้นไปรวม คำนวณเสียภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น และเนื่องจากส่วนต่าง ของมูลค่าหุ้นที่พนักงานซื้อ ได้ต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษนี้เป็นเงินที่ได้รับเนื่องจากการ จ้างแรงงานอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) บริษัทซึ่งเป็นผู้จ่ายเงิน ได้พึงประเมินจึงมี หน้าที่หักภาษีเงิน ได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) และมีหน้าที่นำภาษีที่หักไปส่ง ณ ที่ว่าการ อำเภอกายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ได้พึงประเมิน ตามมาตรา 52<sup>34</sup>

#### 3.1.2.2 .4 กรณีการขายใบสำคัญแสดงสิทธิ (Warrant) ให้แก่พนักงาน

กรณีบริษัทฯ ได้จัดสรรใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญให้แก่กรรมการและพนักงาน ต่อมา บุคคลดังกล่าวนำไปสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญของบริษัทฯ กรรมการและพนักงานมี หน้าที่เสียภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา และบริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีเงิน ได้ ณ ที่จ่าย ดังนี้

กรณีภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากกรรมการและพนักงานนำไปสำคัญแสดง สิทธิมาซื้อหุ้นสามัญของบริษัทฯ ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ กรรมการและ พนักงานจึง ได้รับเงิน ได้พึงประเมินในวันที่มีการใช้สิทธิดังกล่าวดังนี้

<sup>32</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548

<sup>33</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/8486 ลงวันที่ 20 กันยายน 2545

<sup>34</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706 (กม.)/0418 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2545

(1) หากกรรมการ พนักงาน ได้รับเงินได้จากบริษัทฯ เนื่องจากหน้าที่งานหรือตำแหน่งที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ กรณีถือเป็นประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ อันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) หากกรรมการ พนักงานของบริษัทฯ ได้รับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน กรณีถือเป็นประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน อันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>35</sup>

3.1.2.2 .5 กรณีให้พนักงานกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าอัตราตลาดการให้พนักงานกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาดนี้ ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ดังปรากฏตามคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ต่อไปนี้

ในกรณีที่บริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานของตนในลักษณะของการให้กู้ยืมเงินจากบริษัทได้ในอัตรดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาด ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงิน โดยมีอัตรดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีฝ่ายลูกจ้าง ถ้าได้รับประโยชน์ในการกู้ยืมเงินโดยไม่เสียดอกเบี้ย หรือเสียดอกเบี้ยในอัตรที่ต่ำกว่าราคาตลาดทั่วไป อันเป็นผลประโยชน์ส่วนตัวเฉพาะบุคคลจากบริษัท ก็ย่อมถือว่าประโยชน์ที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับนั้นเป็น “เงินได้พึงประเมิน” ที่ต้องนำมารวมไปคิดกับเงินได้อื่นๆ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 และมาตรา 40 (1)<sup>36</sup>

### 3.2 หลักกฎหมายต่างประเทศ

ในวิทยานิพนธ์นี้ได้ศึกษาเฉพาะในขอบเขตของประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) ของประเทศสหรัฐอเมริกา และประมวลรัษฎากร (Inland Revenue Code) ของประเทศมาเลเซีย โดยเปรียบเทียบ และนำมาวิเคราะห์กับการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของไทย โดยพิจารณาหาแนวคิด และแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรของไทยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีประโยชน์เพิ่มให้มีความชัดเจน ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้

<sup>35</sup>หนังสือกรมสรรพากรที่ กศ706/7715 ลงวันที่ 17 สิงหาคม 2547

<sup>36</sup>เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2548). เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน” (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ. หน้า 174



### 3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>37</sup>

#### 3.2.1.1 ความหมายของคำว่า “เงินได้” และ “ประโยชน์เพิ่ม”

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร ของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ได้นิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” (Gross income) ว่า หมายถึง บรรดาเงินได้ทั้งหลายไม่ว่าจะได้รับจากแหล่งใดก็ตาม (ไม่จำกัดเพียงเท่านี้) และให้หมายรวมถึงสิ่งต่อไปนี้ด้วย (1) ค่าตอบแทนจากการบริการ รวมถึงค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ผลประโยชน์ตอบแทน และอย่างอื่นทำนองเดียวกัน ฯลฯ ซึ่งเป็นการให้ความหมายที่กว้างมาก ภายหลังได้มีคำพิพากษาของศาลที่วางบรรทัดฐานไว้ในคดีระหว่าง Eisner กับ Macomber ว่า “เงินได้” อาจให้ความหมายได้ว่าเป็นผลที่ได้รับจากทุน จากแรงงาน หรือทั้งสองอย่างปนกัน ซึ่งความหมายรวมถึงกำไรที่ได้รับจากการขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินที่เป็นทุน<sup>38</sup>

สำหรับการตีความสมัยใหม่ของ “บทบัญญัติแก้ไขที่ 16” เกี่ยวกับอำนาจในการเก็บภาษีได้จากคดี *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.* 348 U.S. 426<sup>39</sup> ในคดีนั้น ผู้เสียภาษีได้รับค่าเสียหายจากอุบัติเหตุและพยายามหลีกเลี่ยงที่จะไม่เสียภาษีจากเงินค่าเสียหายนั้น ศาลมีความเห็นว่าการกำหนดภาษีเงินได้นั้น สภาสูงได้ระบุให้เงินได้รวมไปถึง

“รายได้ กำไร และเงินได้ที่ได้จากเงินเดือน ค่าจ้างหรือค่าตอบแทนจากการบริการส่วนบุคคล ไม่ว่าจะจ่ายในรูปแบบใด หรือจากอาชีพ การค้า ธุรกิจ การขายหรือการดำเนินธุรกิจใด ไม่ว่าจะ เป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ออกเอกจากการเป็นเจ้าของหรือจากการใช้หรือจากกำไรในทรัพย์สินนั้น อีกทั้งไม่ว่าจะเกิดจากกำไร ค่าเช่า เงินปันผล เงินประกัน หรือจากการดำเนินธุรกิจที่ทำรายได้หรือกำไร หรือรายได้หรือกำไรที่มาจากทุกแหล่ง”

ศาลยังได้ย้ำอีกถึงความหมายของเงินได้ที่อาจถูกเก็บภาษีได้ซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยศาลสูงและสภาสูงแล้วว่าเป็น “อะไรก็ตามที่นำไปสู่ความร่ำรวยอย่างปฏิเสธไม่ได้ และเห็นได้ชัด และผู้เสียภาษีนั้นได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่แล้ว” จำเลยในคดีนั้นได้เสนอว่าบทบัญญัติในกฎหมายในปี 1954 นั้นได้จำกัดขอบเขตของรายได้ที่สามารถถูกเก็บภาษีได้ (ซึ่งจุดยืนของศาลนั้นปฏิเสธอย่างแข็งกล้าในเรื่องนี้) ว่า

“ความหมายของเงินได้โดยรวมถูกทำให้เข้าใจง่าย แต่ไม่มีเจตนาที่จะส่งผล

<sup>37</sup>The RIA federal tax course : individual income tax. Homewood, ILL: R.D.Irwin, 1987

<sup>38</sup> อ่างแล้ว, หน้าที่ 26

<sup>39</sup>ออนไลน์เข้าถึงได้จาก ( <http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=348&invol=426>)

กระทบต่อความหมายโดยรวม แน่แน่นอนว่าค่าเสียหายนั้นไม่สามารถถูกกำหนดอย่างสมเหตุผลได้ว่าเป็นของขวัญ หรือตกอยู่ภายใต้ข้อยกเว้นในบทบัญญัติของกฎหมาย เราจะทำอันตรายต่อความหมายพื้นฐานของกฎหมายและจำกัดความพยายามโดยชัดเจนทางกฎหมายที่จะทำให้อำนาจในการเก็บภาษีทำได้กับทุกรายรับที่ได้มาโดยถูกต้อง หากเราจะบอกว่าการจ่ายค่าเสียหายนั้นไม่ใช่รายได้โดยรวม”

เมื่อพิจารณาจากคำจำกัดความในประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา และคำพิพากษาของศาลสูงแล้ว ทำให้เราเข้าใจได้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกา ก็นำเอาหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดก็ตามที่นำไปสู่ความร่ำรวยอย่างปฏิเสธไม่ได้ และเห็นได้ชัด และผู้เสียหายนั้นได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่แล้ว ก็ต้องถือเป็นเงินได้ทั้งสิ้น แม้กระทั่งค่าเสียหายก็ยังต้องถือเป็นเงินได้อย่างหนึ่ง

นอกจากนั้น ในการตีความหมายของเงินได้ ก็มีข้อพิจารณาเช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศไทย เช่น ในกรณีการได้รับค่าชดเชยในสิ่งที่ต้องเสียหายไป ก็ไม่ถือเป็นเงินได้ เพราะผู้เสียหายไม่ได้รับความเพิ่มพูนในสถานะการเงิน หรือความมั่นคง หรือมีมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่นในคดี *Conner v. United States*, 303 F. Supp. 1187 (S.D. Tex. 1969), ยอมรับในบางส่วนและกลับในบางส่วน, 439 F.2d 974 (5<sup>th</sup> Cir. 1971), คู่สามีภรรยาได้รับค่าชดเชยจากการสูญเสียบ้านจากไฟไหม้ โดยบางส่วนเป็นค่าโรงแรม ศาลยอมรับอำนาจในการเก็บภาษีของกรมสรรพากรที่ประเมินจากการจ่ายเงินทุกรูปแบบ แต่ไม่อนุญาตให้เก็บภาษีจากการเงินค่าชดเชย อันนี้เพราะนี่ไม่ใช่รายรับ ซึ่งต่างจากค่าจ้างหรือกำไรที่ได้จากการขายสินค้า และศาลได้มีความเห็นว่า “สภาสูงนั้นเก็บภาษีจากเงินได้ ไม่ใช่จากค่าชดเชย”

สำหรับความหมายของคำว่าประโยชน์เพิ่มตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ไม่ได้มีการให้คำนิยามความหมายไว้เช่นเดียวกันกับกฎหมายของประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย แต่ก็ยังมีบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดถึงประโยชน์ต่างๆที่ลูกจ้างได้รับ อะไรต้องถือเป็นเงินได้และอะไรไม่ถือเป็นเงินได้ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งก็คือหลักแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ รวมทั้งหลักที่ว่าประโยชน์ตกอยู่แก่ฝ่ายใด เช่นเดียวกัน

### 3.2.1.2 ลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกล่าวถึงเรื่องประโยชน์เพิ่มไว้ ดังจะได้กล่าวถึงต่อไปตามลักษณะของประโยชน์เพิ่ม ดังนี้

#### 3.2.1.2.1 กรณีประโยชน์เพิ่มที่นายจ้าง จัดสวัสดิการหรือจัดบริการให้โดยไม่มีค่าตอบแทน

- (1) กรณีการรักษาพยาบาล

ก. ค่าใช้จ่ายด้านการรักษาพยาบาลของลูกจ้างที่นายจ้างต้องจ่ายชดเชยให้ หรือทำประกันให้

ลูกจ้างสามารถหักค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมออกจากรายได้ทั้งหมดของตน รวมทั้งค่ารักษาพยาบาลภรรยาและลูก การหักออกนั้นรวมทั้งการชดเชยใช้คืนโดยนายจ้างหรือจ่ายคืนผ่านบุคคลที่สาม อย่างไรก็ตาม เงินที่ใช้คืนนี้นำมารวมกับรายได้ของลูกจ้างได้หากเกินค่ารักษาพยาบาลหรือหากลูกจ้างได้หักค่ารักษาพยาบาลจำนวนนี้ไว้แล้วในปีก่อน

ลูกจ้างสามารถหักจำนวนเงินจำนวนที่นายจ้างจ่ายเป็นค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุบางส่วนหรือทั้งหมดและค่าประกันสุขภาพเป็นเงินตอบแทนหากลูกจ้างบาดเจ็บหรือป่วยรวมทั้งประกันให้ภรรยาและลูกด้วยออกจากรายได้ของตน ลูกจ้างสามารถหักออกจากรายได้ เงินที่นายจ้างให้กองทุนที่ประกันอุบัติเหตุหรือประกันสุขภาพทั้งที่จ่ายโดยตรงหรือผ่านบริษัทประกัน<sup>40</sup>

ข้อสังเกต ลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินที่นายจ้างจ่าย แต่นายจ้างสามารถหักเงินจำนวนนั้น นี่เป็นผลประโยชน์ที่น่าพอใจเพราะลูกจ้างไม่สามารถหักเงินค่ารักษาพยาบาลได้เต็มจำนวน

บุคคลที่ได้รับค่าตอบแทนสูงที่ได้รับผลประโยชน์จากโครงการ “ประกันตนเอง” ต้องเสียภาษีให้ค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับชดใช้คืน โครงการเป็นการ “ประกันตัวเอง” ถ้าไม่มีการชดใช้เงินคืนในนโยบายประกันสุขภาพและอุบัติเหตุ สำหรับโครงการที่เริ่มภายหลังปี 1987 ลูกจ้างที่ได้ค่าตอบแทนสูงต้องเสียภาษีให้ “ผลประโยชน์ที่เกิน” ที่ได้รับจากโครงการประกันสุขภาพและโครงการประกันตัวเอง

ข. เงินที่จ่ายให้ลูกจ้างสำหรับการสูญเสียแขน ขา เสียโฉม ฯลฯ โดยนายจ้างนั้นไม่ต้องเสียภาษี

เงินเต็มจำนวนหรือจ่ายเป็นงวดที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างเป็นค่าชดเชยการสูญเสียอวัยวะโดยถาวรหรือร่างกายบางส่วนพิการหรือเสียโฉมนั้นไม่ต้องเสียภาษี (และจ่ายให้ภรรยาและลูกด้วย) แต่เงินนี้ต้องขึ้นกับลักษณะการสูญเสียของอวัยวะ โดยไม่ต้องคำนึงว่าลูกจ้างหยุดงานเพื่อรักษาตัวนานเท่าใด<sup>41</sup>

( 2) กรณีการทำประกันชีวิตโดยนายจ้างเป็นผู้จ่ายค่าเบี้ยประกัน

<sup>40</sup> Internal Revenue Code Sec. 106

<sup>41</sup> Internal Revenue Code Sec. 105 (c)

ค่าเบี้ยประกันที่นายจ้างจ่ายเป็นค่าประกันชีวิตของลูกจ้างนั้น ลูกจ้างต้องเสียภาษีเมื่อการจ่ายผลประโยชน์จากการประกันให้แก่ผู้สืบสันดาน ยกเว้นการประกันเป็นกลุ่ม แต่ไม่ต้องเสียภาษีหากบริษัทเป็นผู้รับผลประโยชน์<sup>42</sup> กล่าวคือหากเป็นการประกันที่ลูกจ้างหรือผู้สืบสันดานเป็นผู้รับประโยชน์จะถือเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากเป็นกรณีการประกันกลุ่มหรือบริษัทเป็นผู้รับประโยชน์จะไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง

( 3) กรณีการประกันชีวิตเป็นกลุ่มนั้นอาจปลดภาษีสำหรับลูกจ้าง

ลูกจ้าง (รวมทั้งผู้ที่เกษียณไปแล้ว แต่ไม่รวม “ลูกจ้างสำคัญ” ในโครงการพิเศษ) ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างจ่าย หากเป็นการประกันเป็นกลุ่ม ถ้าหากกรมธรรม์นั้นไม่เกิน 50 ,000 ดอลลาร์ ถ้าเกิน 50 ,000 ดอลลาร์ ต้องเสียภาษีสำหรับ “มูลค่า” กรมธรรม์ที่เกิน 50 ,000 ดอลลาร์ในปีภาษีนั้น (หรือส่วนของปี) ลบด้วยจำนวนเงิน (ถ้ามี) ที่ลูกจ้างได้จ่ายไปสำหรับกรมธรรม์ในปีนั้น

การหักออกนั้นทำไม่ได้ถ้าเงินค่ากรมธรรม์นั้นเกินเงินขั้นสูงที่กฎหมายของรัฐกำหนดไว้สำหรับการประกันเป็นกลุ่ม (แม้กฎหมายจะกำหนดเงินขั้นสูงไว้ต่ำกว่า 50 ,000 ดอลลาร์)

การหักเงินกรมธรรม์ออก 50 ,000 ดอลลาร์หรือน้อยกว่านั้นทำไม่ได้ สำหรับ “ลูกจ้างสำคัญ” หากโครงการนั้นเอื้อประโยชน์ต่อลูกจ้างสำคัญเงินที่เกินเงินค่าประกัน หรือมูลค่าเงินตามตาราง ต้องรวมไว้ในรายได้ของลูกจ้างสำคัญ กฎข้อนี้ทำให้การเป็นสมาชิกกรมธรรม์เป็นไปโดยเสมอภาค และในจำนวนเงินและชนิดของผลประโยชน์ กรมธรรม์จะสัมพันธ์กับค่ากรมธรรม์ที่จ่าย (ลูกจ้างที่กรมธรรม์ 50 ,000 ดอลลาร์ จะได้ผลประโยชน์ 50 ,000 ดอลลาร์ และลูกจ้างที่จ่าย 10,000 ดอลลาร์ต่อปี จะได้รับผลประโยชน์ 10 ,000 ดอลลาร์) ลูกจ้างสำคัญได้แก่ผู้อำนวยการและผู้ถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 5<sup>43</sup>

(4) กรณีค่าอาหารและที่พัก

ก. อาหารและที่พักที่นายจ้างจัดหาให้

อาหารหรือที่พัก(รวมทั้งสิ่งอำนวยความสะดวก) ที่นายจ้างจัดหาให้ลูกจ้างหรือครอบครัวของลูกจ้าง (ภรรยาและลูก) นั้นคิดภาษีกับลูกจ้างไม่ได้ถ้าเข้าเกณฑ์ต่อไปนี้

- อาหารและที่พักนั้นจัดหาโดยนายจ้างหรือมีผู้จัดแทนนายจ้างเพื่อความสะดวกของนายจ้าง

<sup>42</sup> Treasury Regulations Sec. 1.61-2 (d) (2)

<sup>43</sup> Internal Revenue Code Sec. 79

- อาหารและที่พักนั้นจัดให้สถานที่ทำธุรกิจของนายจ้าง และ
- ในกรณีของ “ที่พัก” ลูกจ้างต้องยอมรับว่าที่พักเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการจ้างงาน

ยกเว้นอาหารและที่พักในช่วงการเดินทางเพื่อธุรกิจ และร้านอาหารของนายจ้าง มูลค่า (มิใช่ราคา) ของอาหารและที่พักที่ไม่เข้าเกณฑ์ข้างต้นถือว่าเป็นรายได้ของลูกจ้าง ส่วนเงินที่ลูกจ้างได้รับเป็นค่าอาหารนั้นให้คำนวณภาษีได้<sup>44</sup>

ข. อาหารนั้นจัดเพื่อความสะดวกของนายจ้างหรือไม่

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>45</sup> หากการจัดอาหารให้แก่ลูกจ้างเป็นเพื่อความสะดวกสบายของนายจ้างจะไม่ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม ทั้งนี้เป็นไปตามหลักการสากลที่ว่าประโยชน์ตกอยู่แก่ใครนั่นเอง

สำหรับอาหารที่ลูกจ้างได้รับโดยไม่ต้องจ่ายเงินถือว่าจัดเพื่อความสะดวกสบายของนายจ้างนั้น ได้มีการกำหนดไว้ชัดเจนในกรณีดังต่อไปนี้

- จัดให้ในช่วงเวลาทำงานเพื่อสามารถเรียกใช้ลูกจ้างได้ในเวลาอาหาร
  - จัดหาให้ในช่วงเวลาทำงานเพราะธุรกิจของนายจ้างทำให้ลูกจ้างต้องทานอาหารให้เสร็จเร็วๆและในช่วงนั้นลูกจ้างไม่สามารถไปทานที่อื่นได้
  - จัดหาในร้านอาหารที่ลูกจ้างต้องทานในช่วงทำงาน
  - จัดหาให้ระหว่างชั่วโมงทำงานเพราะมีเช่นนั้นลูกจ้างจะหาอาหารทานไม่ได้ในเวลาจำกัดหรือเพราะว่าไม่มีร้านอาหารใกล้ที่ทำงาน
  - จัดหาให้ภายหลังชั่วโมงทำงาน ซึ่งที่จริงจะอำนวยความสะดวกให้นายจ้างในชั่วโมงทำงานแต่ลูกจ้างไม่มีเวลาทานอาหารในชั่วโมงทำงานเพราะงานมาก
  - จัดหาให้ในที่ทำงานของนายจ้างถ้าลูกจ้างต้องใช้ที่พักในที่ทำงานของนายจ้างเป็นเงื่อนไขในการจ้างงาน<sup>45</sup>

หากมีการคิดราคาอาหารนั้นไม่ต้องคำนึงว่าอาหารนั้นจัดเพื่อความสะดวกของนายจ้างหรือไม่ ถ้าลูกจ้างต้องจ่ายเงิน (ไม่ว่าจะจากเงินของตัวเองหรือหักออกจากเงินเดือน) เป็นช่วงเวลาเป็นประจำ เงินจำนวนที่คงที่สำหรับอาหารที่นายจ้างจัดหาให้ ลูกจ้างสามารถหักเงินจำนวนนี้ออกจากรายได้ของตนหากอาหารนั้นจัดเพื่อความสะดวกของนายจ้างและลูกจ้างต้องจ่ายเงินจำนวนนี้ไม่ว่าจะรับประทานอาหารนั้นหรือไม่<sup>46</sup>

<sup>44</sup> Internal Revenue Code Sec. 106, Treasury Regulations Sec. 1.61-2 (d) (3); 119-1(c) (2)

<sup>45</sup> Treasury Regulations Sec.1.119-1 (a) (2)

<sup>46</sup> Internal Revenue Code Sec. 119 (b) (2); (3)

ค. ที่อยู่อาศัยเป็นเงื่อนไขในการจ้างงานหรือไม่

การหักมูลค่าที่อยู่อาศัยออกทำได้เมื่อลูกจ้างต้องอยู่ที่นั่นเพราะเป็นเงื่อนไขการจ้างงาน เขาต้องยอมรับเพื่อว่าจะทำหน้าที่ได้อย่างถูกต้อง ดังนั้น คนงานเหมืองถ่านหินที่อาศัยในที่พักที่บริษัทจัดให้ที่เหมืองก็ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับที่พักอาศัย ในกรณีที่ที่พักที่ไม่ใช่ของบริษัทนั้นไกลเกินไปเดินทางลำบาก และตารางการทำงานมีการเปลี่ยนแปลงในบางครั้ง มันไม่เพียงพอที่นายจ้างขอให้ลูกจ้างยอมรับที่อยู่อาศัยนี้หมายความว่าลูกจ้างเป็นผู้ถือหุ้นที่พักในที่อยู่อาศัยของบริษัทไม่สามารถหักค่าที่อยู่อาศัยออก เพราะสัญญาจ้างบังคับให้เขาอยู่ที่นั่น หน้าที่บังคับให้เขาอยู่ที่นั่น ตัวอย่างเช่น ถ้าหากธุรกิจเกี่ยวกับการทำฟาร์ม ไร่ปศุสัตว์ โรงแรม โฮเทลหรือรีสอร์ท<sup>47</sup>

ง. การที่ลูกจ้างเลือกที่จะรับประทานอาหารหรือที่อยู่อาศัย

ถ้าลูกจ้างสามารถเลือกได้ระหว่างเงิน หรืออาหารหรือที่อยู่อาศัย มูลค่าอาหารหรือที่อยู่อาศัยถือว่าเป็นรายได้ของลูกจ้าง แต่ข้อเท็จจริงที่ว่าลูกจ้างสามารถปฏิเสธไม่รับอาหารหมายความว่าเขาไม่ต้องรวมมูลค่าอาหารไว้ในรายได้ของเขา<sup>48</sup>

( 5) กรณีค่าใช้จ่ายส่วนตัวของลูกจ้างที่นายจ้างจ่ายให้

เมื่อหนี้หรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวของลูกจ้างนั้น นายจ้างเป็นผู้จ่ายหรือใช้คืนให้ ลูกจ้างต้องรวมจำนวนเงินหรือเงินที่ใช้คืนให้หนี้ในรายได้ของตน<sup>49</sup>

ข้อสังเกต ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายส่วนตัว เช่น ค่าเดินทาง การใช้รถที่ไม่ใช่เพื่อธุรกิจ และค่าใช้จ่ายในการหยุดพักผ่อนของลูกจ้างและภรรยา

เงินที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างเป็นค่าภาษี (ของรัฐหรือของประเทศ) ถือเป็นรายได้ของลูกจ้าง การที่รายได้เป็นรูปปิรามิด และภาษีก็เป็นรูปปิรามิด เกิดเมื่อนายจ้างจ่ายค่าภาษีให้ลูกจ้างทั้งหมด

ตัวอย่าง ถ้าภาษีของลูกจ้างคือ 2,260 ดอลลาร์ การที่นายจ้างจ่ายค่าภาษีให้ลูกจ้างมีรายได้อีก 2,260 ดอลลาร์ ที่น่าจะจ่ายภาษีอีก การจ่ายค่าภาษีที่เพิ่มคือรายได้ที่เพิ่มที่ต้องจ่ายภาษีเพิ่ม ลูกจ้างต้องรวมค่าภาษีที่นายจ้างจ่ายให้ไว้ในรายได้ของตน

การที่นายจ้างจ่ายค่าบริการแก่บริษัทการเงินเพื่อเป็นค่าที่ปรึกษาแก่ผู้บริหารในการบริหารการเงินส่วนตัว รวมทั้งการลงทุน ค่าประกัน ค่าที่ดิน การวางแผนเสียภาษีและผลประโยชน์เมื่อเกษียณ และการวางแผนเรื่องที่ดินถือเป็นรายได้ของผู้บริหาร

( 6) กรณีค่าใช้จ่ายในการย้ายที่อยู่ที่นายจ้างจ่ายหรือชดเชยให้

<sup>47</sup> Treasury Regulations Sec.1.119-1 (b)

<sup>48</sup> Treasury Regulations Sec.1.119-1 (c) (2)

<sup>49</sup> Treasury Regulations Sec.1.61-14

ลูกจ้างต้องรวมเงินที่นายจ้างจ่ายให้โดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นค่าย้ายที่อยู่ของครอบครัวเครื่องใช้ในบ้านไปยังที่ทำงานใหม่หรือที่ทำงานอื่นในรายได้ของตน<sup>50</sup> อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายในการย้ายที่อยู่บางอย่างนั้นลูกจ้างหักออกได้ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในส่วนที่หักออกนั้นไม่ต้องเสียภาษี

( 7) กรณีค่าใช้จ่ายในการศึกษา

ค่าใช้จ่ายที่นายจ้างจ่ายให้เพื่อการศึกษาถือเป็นรายได้แก่ลูกจ้าง ยกเว้น เมื่อค่าใช้จ่ายนั้นถือเป็นทุนการศึกษา การหักออกนั้นทำได้บางกรณี สำหรับการช่วยเหลือทางการศึกษา และส่วนลดค่าหน่วยกิจที่สถาบันการศึกษาให้

โครงการช่วยเหลือทางการศึกษา ลูกจ้างจะได้รับผลประโยชน์ทางการศึกษา โดยไม่ต้องเสียภาษีตั้งแต่มีภาษีก่อนปี 1988 ถ้านายจ้างจัดโครงการช่วยเหลือทางการศึกษา ไม่ว่าจะการศึกษาหรือฝึกอบรมนั้นทำให้ลูกจ้างมีคุณสมบัติที่จะมีอาชีพใหม่ได้ หรือสามารถเลื่อนไปตำแหน่งสูงกว่าเดิมได้ การหักออกนั้นทำได้ในจำนวนเงิน 5,250 ดอลลาร์ ของการช่วยเหลือที่ได้รับภายใน 1 ปี<sup>51</sup>

ผลประโยชน์อาจนำมาหักออกได้ไม่ว่านายจ้างจะจ่ายค่าการศึกษาแทนลูกจ้าง หรือจ่ายเงินชดเชยเงินที่ลูกจ้างจ่ายไปแล้ว หรือนายจ้างจัดการศึกษาให้โดยตรง ซึ่งทางสถาบันการศึกษาเป็นผู้สอนหรือใครก็ตาม ผลประโยชน์ที่หักออกได้นี้ไม่รวมเครื่องมือหรืออื่นๆ ที่ลูกจ้างอาจเก็บไว้เมื่อมีการสอนเสร็จแล้ว อาหาร ที่พัก รถรับส่ง ผลประโยชน์ที่เกี่ยวกับวิชาทางด้านกีฬา เกมส์ หรืองานอดิเรก ยกเว้นเมื่อมันเกี่ยวข้องกับธุรกิจของนายจ้าง<sup>52</sup>

การหักมูลค่าของผลประโยชน์จะทำได้เมื่อนายจ้างเป็นผู้จ่าย เพื่อจุดมุ่งหมายนี้ เจ้าของกิจการอย่างเดียวถือว่าเป็นนายตัวเอง การเป็นหุ้นส่วนถือว่าเป็นนายจ้างของหุ้นส่วนคนอื่นๆ โครงการนี้ต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร โครงการต้องไม่ลำเอียงเพื่อประโยชน์กับผู้ดำเนินการเจ้าของ หรือลูกจ้างที่ได้รับเงินเดือนสูง ถ้าหากโครงการลำเอียงลูกจ้างต้องรวมผลประโยชน์ทางการศึกษาไว้ในรายได้ นอกจากนี้ ราคาของผลประโยชน์ไม่มากกว่าร้อยละ 5 จะให้แก่เจ้าของที่มีหุ้นส่วนร้อยละ 5<sup>53</sup>

การลดค่าหน่วยกิต จำนวนที่ลดสำหรับค่าหน่วยกิตจะไม่นำมารวมกับรายได้ทั้งหมดของลูกจ้าง (รวมทั้งภรรยา ลูก ภรรยาของลูกจ้างที่เสียชีวิต และลูกจ้างที่เกษียณแล้วหรือ

<sup>50</sup> Internal Revenue Code Sec. 82

<sup>51</sup> Internal Revenue Code Sec. 127

<sup>52</sup> Internal Revenue Code Sec. 127 (c)

<sup>53</sup> Internal Revenue Code Sec. 127 (b), (c)

พิกัด) ที่ทำงานในสถาบันการศึกษา การหักออกนี้ทำได้เฉพาะในระดับต่ำกว่าปริญญาตรี การหักออกจำนวนเงินค่าหน่วยกิตที่ลดลงจากรายได้ของผู้อำนวยการ เจ้าของหรือลูกจ้างที่เงินเดือนสูงทำได้เมื่อการลดนั้นทำด้วยความเป็นกลาง<sup>54</sup>

การหักออกโครงการหลังปี 1987 โครงการช่วยเหลือทางการศึกษาและลดค่าหน่วยกิตนั้นต้องไม่เอื้อประโยชน์แก่ลูกจ้างที่เงินเดือนสูงมากกว่า การลดค่าหน่วยกิตและการช่วยเหลือทางการศึกษาที่จะหักออกจากรายได้ของลูกจ้างหลังปี 1987 โครงการเช่นนี้ต้องเข้ากับโครงการผลประโยชน์ของลูกจ้าง นอกจากนี้นายจ้างอาจมองโครงการช่วยเหลือทางการศึกษาว่ามีเงื่อนไขเอื้อประโยชน์ การไม่ทำตามเงื่อนไข (ยกเว้นโครงการผลประโยชน์ต่อหุ้นส่วนที่มีหุ้นร้อยละ 5) ไม่ทำให้ลูกจ้างต้องรวมเงินช่วยเหลือไว้ในรายได้

ลูกจ้างที่เงินเดือนสูงที่ต้องรวมมูลค่าผลประโยชน์ไว้ในรายการ โครงการที่เอื้อประโยชน์มากกว่า

### 3.2.1.2.2 กรณีประโยชน์เพิ่มในลักษณะของทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

#### 3.2.1.2.2.1 ทรัพย์สินและหุ้นซึ่งเป็นค่าตอบแทน

( 1) ทรัพย์สิน(หุ้น)ที่เป็นค่าตอบแทน- กฎทั่วไป  
ลูกจ้างที่ได้รับทรัพย์สิน(หุ้น)เป็นค่าตอบแทนสำหรับบริการที่ให้ออกเสียภาษีตามราคาตลาดของทรัพย์สินตามเกณฑ์ต่อไปนี้

ก. สำหรับทรัพย์สิน(หุ้น)ที่ถูกจำกัดหรือทรัพย์สิน(หุ้น)ที่มีแนวโน้มอย่างสูงว่าจะถูกริบแม้จะถูกโอนไปก็ยังคงถูกริบอยู่ ลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษีจนกว่าจะไม่ถูกริบแล้ว<sup>55</sup>

ข. สำหรับการซื้อราคาถูกโดยลูกจ้าง จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี คือราคาตลาดลบด้วยจำนวนเงินที่ลูกจ้างจ่าย

ตัวอย่าง บริษัท บ. จ่ายเงินให้โจนส์ลูกจ้างเป็นหุ้นจำนวน 100 หุ้น ราคาหุ้นละ 10 ดอลลาร์ บัคไม่ได้จำกัดสิทธิใดๆของโจนส์ในหุ้นเหล่านั้น โจนส์มีรายได้เป็นจำนวนเงิน 1,000 ดอลลาร์เมื่อรับหุ้น

<sup>54</sup> Internal Revenue Code Sec. 117 (d)

<sup>55</sup> Internal Revenue Code Sec. 83 (a)



ตัวอย่าง ใช้ซื้อเท็จจริงเหมือนตัวอย่างข้างต้น ยกเว้นแต่เงิน 8 ดอลลาร์ต่อหุ้น (การซื้อราคาถูก) เงินมีรายได้ 200 ดอลลาร์ (มูลค่า 1,000 ดอลลาร์ลบด้วยเงิน 800 ดอลลาร์)

( 2) ทรัพย์สิน(หุ้น)จำกัด

บุคคลใดที่ได้รับผลประโยชน์จากหุ้นหรือทรัพย์สินอื่นจากผลการทำงานของเขาถือว่าได้รับค่าตอบแทนเท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินเมื่อได้รับทรัพย์สินนั้น ยกเว้นหากผลประโยชน์นั้นมีแนวโน้มสูงว่าจะถูกริบ (ถูกจำกัด) และไม่อาจโอนได้โดยพลอคภัยจากการถูกริบ แนวโน้มว่าถูกริบมีอยู่สูงเมื่อสิทธิของผู้เสียหายที่จะครอบครองทรัพย์สินนั้นมีเงื่อนไขกับเหตุบางอย่าง (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติหน้าที่ในอนาคตของผู้เสียหาย) และโอกาสที่ทรัพย์สินจะถูกริบมีอยู่สูงถ้าหากผู้เสียหายไม่สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามนั้นได้<sup>56</sup>

ถ้าหากเมื่อผู้เสียหายได้รับหุ้นหรือทรัพย์สินที่ถูกจำกัดและผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นมีแนวโน้มว่าจะถูกริบสูงและถูกริบแม้ว่าจะโอนไปแล้ว ไม่ถือว่าผู้เสียหายมีรายได้เมื่อรับทรัพย์สินและจะถือว่ามียาได้ต่อเมื่อผลประโยชน์นั้น ก) ไม่มีแนวโน้มว่าจะถูกริบอีกต่อไป หรือ ข) สามารถโอนได้โดยไม่ต้องถูกริบ ไม่ว่าสิ่งใดจะเกิดขึ้นก่อน

ตัวอย่าง วันที่ 1 กุมภาพันธ์ บริษัท x ตอบแทนลูกจ้างเอ็ดวาร์ดสำหรับการปฏิบัติงานที่ดีโดยมอบหุ้นของบริษัท 100 หุ้น ราคาหุ้นละ 90 ดอลลาร์ เอ็ดวาร์ดมีข้อผูกมัดที่จะขายหุ้นให้บริษัท x ในราคาหุ้นละ 90 ดอลลาร์ ถ้าเขาลาออกจากบริษัทภายใน 2 ปี ด้วยเหตุใดก็ตามตั้งแต่ได้รับเงินโอนหุ้น โดยที่เอ็ดวาร์ดต้องทำงานสำคัญให้บริษัทและจะต้องขายหุ้นคืนให้ในราคาไม่เกิน 90 ดอลลาร์ ไม่ว่าราคาหุ้นเป็นเช่นไร ถ้าเขาทำงานให้บริษัทไม่ได้ในช่วง 2 ปีนี้ สิทธิของเอ็ดวาร์ดในหุ้นไม่ดี หุ้นมีแนวโน้มว่าจะถูกริบในช่วงเวลานี้ ดังนั้นถือว่าเอ็ดวาร์ด ไม่มีรายได้เมื่อได้รับโอนหุ้น

กฎเกี่ยวกับทรัพย์สินจำกัดยังใช้อยู่แม้จะโอนหุ้นไปให้คนอื่นที่ไม่ใช่คนที่ปฏิบัติงาน (ตัวอย่างเช่น ภรรยาหรือลูก) และแม้ว่าผู้ที่โอนหุ้นเป็นผู้ถือหุ้นของนายจ้าง (เช่น บริษัทแม่ของบริษัทนายจ้าง)<sup>57</sup>

อย่างไรก็ตาม ลูกจ้างเลือกที่จะรายงานการได้รับรายได้ภายใน 30 วันที่ได้รับการโอนหุ้น ผลที่ตามมาคือถึงแม้ ผลประโยชน์ จากหุ้นจะไม่ถูกจำกัดแล้ว ก็จะไม่มีการแจ้งรายได้ แต่ถ้าเลือกทำเช่นนั้นและหุ้นหรือทรัพย์สินอื่นถูกริบในภายหลังลูกจ้างจะหักออกไม่ได้

<sup>56</sup> Internal Revenue Code Sec. 83 (c) (1)

<sup>57</sup> Internal Revenue Code Sec. 83 (a)

เพราะถูกริบไป และไม่มีการคืนภาษีสำหรับรายได้ในปีที่ได้รับการโอนหุ้น กฎนี้ไม่ห้ามลูกจ้างหักจำนวนที่เสียภาษีเท่ากับจำนวนเงินที่จ่ายให้ทรัพย์สินที่ถูกริบด้วยมูลค่าของทรัพย์สินก่อนถูกริบ ลูกจ้างจะกลับค่าไม่เลือกทำเช่นนี้ได้ต่อเมื่อได้รับการยินยอมจากกรมสรรพากร<sup>58</sup>

( 3) จำนวนเงินรายได้จากทรัพย์สิน(หุ้น)จำกัด

จำนวนเงินที่สามารถนำมารวบรวมเมื่อทรัพย์สิน(หุ้น)ไม่มีความเสี่ยงที่จะถูกริบแล้ว หรือสามารถโอนเงินได้โดยไม่มีความเสี่ยง คือจำนวนเงินส่วนเกินของ ก) ราคายุติธรรมของทรัพย์สินเมื่อผลประโยชน์ไม่มีความเสี่ยงที่จะถูกริบแล้ว หรือสามารถโอนได้โดยไม่มีความเสี่ยง (คำนวณโดยไม่ต้องนึกถึงความจำกัด) ข) จำนวนเงินที่จ่ายสำหรับทรัพย์สิน

ถ้าข้อจำกัดในทรัพย์สินถูกยกเลิกไป ลูกจ้างต้องแจ้งรายได้ของปีที่ข้อจำกัดถูกยกเลิกไปถึงจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นเพราะเหตุดังกล่าว นอกจากเขาจะแจ้งได้ว่า ก) การยกเลิกข้อจำกัดไม่ได้มุ่งหมายเป็นคำตอบแทนและ ข) นายจ้างจะไม่หักเงินส่วนนั้นออก

ถ้าหากลูกจ้างเลือกที่จะรายงานภายใน 30 วัน จำนวนเงินที่สามารถนำมารวมเป็นรายได้ในปีที่ได้รับหุ้นหรือทรัพย์สินอื่นคือ จำนวนเงินส่วนเกินของ 1) ราคายุติธรรมของทรัพย์สินในเวลาที่ได้รับ 2) จำนวนเงิน, ภาษี, ที่ได้จ่ายเพื่อทรัพย์สินราคายุติธรรมนั้นคำนวณโดยไม่ต้องนึกถึงข้อจำกัด ยกเว้นข้อจำกัดที่ไม่อาจหมดไป ข้อจำกัดนี้คือความจำเป็นที่ผู้รับทรัพย์สินต้องขายคืนให้ผู้โอนในราคาที่กำหนด และข้อจำกัดนี้ใช้กับบุคคลอื่นที่ผู้รับทรัพย์สินอาจโอนทรัพย์สินให้ด้วย เมื่อทรัพย์สินไม่มีข้อจำกัดก็ไม่มีกรบวกเงินเพิ่ม<sup>59</sup>

( 4) ตัวเงินที่รับเป็นคำตอบแทน

ตัวเงินและหลักฐานที่แสดงถึงหนี้อื่นที่ได้รับเพื่อเป็นค่าทำงาน หรือเพื่อใช้หนี้คำร้องขอคำตอบแทนนั้นต้องเสียภาษีในฐานะที่เป็นรายได้ในราคายุติธรรมเมื่อได้รับ<sup>60</sup>

( 5) ทางเลือกซื้อหุ้น หรือสิทธิในการซื้อหุ้น

ทางเลือกในการซื้อหุ้นคือสิทธิในการซื้อหุ้นในราคาอนาคต ซึ่งแสดงถึงโอกาสที่จะได้รับกำไรจากความแตกต่างระหว่างราคาปัจจุบันกับราคาที่จะสูงกว่าในอนาคต

ตัวอย่าง บริษัทแอกเมให้โอกาสจองหุ้นลูกจ้างที่จะซื้อขาย หุ้น 100 หุ้นของบริษัทในราคาหุ้นละ 20 ดอลลาร์ ภายในระยะเวลา 5 ปี หนึ่งปีต่อมาเมื่อราคาตลาดของหุ้นบริษัท (ในตลาดหลักทรัพย์) เป็น 30 ดอลลาร์ จองสนใช้โอกาสนี้ซื้อหุ้นในราคาหุ้นละ 20 ดอลลาร์ เขาได้กำไรหุ้นละ 10 ดอลลาร์ (30 ลบด้วย 20) หรือ 1,000 ดอลลาร์

<sup>58</sup> Internal Revenue Code Sec. 83

<sup>59</sup> Internal Revenue Code Sec. 83, Treasury Regulations Sec.1.83-5 (c)

<sup>60</sup> Treasury Regulations Sec.1.61-2 (d) (4)

ทางเลือกที่มีราคาเมื่อได้รับ ถ้าทางเลือกมีราคาตลาดที่ดี ลูกจ้างรู้ถึงรายได้ จากค่าตอบแทนเมื่อเลือกทำเช่นนั้น จำนวนเงินค่าตอบแทนคือราคาตลาดที่คิดด้วยราคาที่จ่ายเมื่อเลือก<sup>61</sup>

ตามกฎหมายทางเลือกมีราคาตลาดที่ดี ต่อเมื่อโอกาสเลือกนั้นมีการขายในตลาด หลักทรัพย์ ถ้าไม่มีการขาย จะมีราคาต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขบางอย่าง<sup>62</sup>

เมื่อทางเลือกไม่มีราคาตลาดที่ดีเมื่อได้รับ ลูกจ้างรู้ว่าไม่มีรายได้เมื่อเลือกทำ แต่รู้ว่ามียาได้เมื่อทรัพย์สินที่เลือกถูกโอน จำนวนเงินค่าตอบแทนคือราคาตลาดที่ยุติธรรมเมื่อ โอน ด้วยจำนวนเงินที่จ่ายให้ทรัพย์สิน<sup>63</sup>

( 6) ทางเลือกหุ้นที่มุ่งใจที่ไม่ต้องเสียภาษีเมื่อได้รับ

“ทางเลือกหุ้นที่มุ่งใจ ” นั้นมอบให้แก่ลูกจ้างที่สำคัญๆ โดยบริษัทของ

นายจ้าง หรือบริษัทในเครือหรือสาขา นายจ้างสามารถเลือกให้หุ้นโดยลำเอียง โดยให้โอกาสลูกจ้าง ที่จะซื้อหุ้นบริษัทของเขาในราคาตลาด (โดยดูจากราคาในขณะที่ลูกจ้างเลือก) แต่อนุญาตให้ขายใน ราคาที่สูงขึ้น หุ้นที่มุ่งใจนั้นลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษีเมื่อได้รับหุ้น

หุ้นที่มุ่งใจนั้นมีกฎเกณฑ์บางอย่างได้แก่ 1) การเลือกซื้อต้องทำภายใน 10 ปี 2) ราคาเมื่อเลือกต้องเท่ากับราคาตลาดของหุ้นเมื่อนายจ้างให้โอกาส 3) ทางเลือกไม่สามารถโอนได้ นอกจากกรณีที่ลูกจ้างตาย<sup>64</sup>

เพื่อให้ประโยชน์ทางภาษีจากทางเลือกหุ้นที่มุ่งใจ (นั่นคือการถือว่ารายได้ เป็นรายได้ที่ได้ในระยะยาวไม่ใช่รายได้ธรรมดา) ลูกจ้างต้องถือหุ้นไว้อย่างน้อยเป็นระยะยาว และ ไม่สามารถขายได้จนกว่าเวลาล่วงไปอย่างน้อย 2 ปีถ้าไม่ทำตามนี้ จำนวนเงินรายได้เท่ากับผลลบ ของ 1) ราคาตลาดที่ยุติธรรมของหุ้นในวันที่เลือกด้วยราคาขณะเลือก 2) จำนวนเงินตอนที่ขาย หุ้นด้วยราคาตอนที่เลือก<sup>65</sup>

ตัวอย่าง 1 ธันวาคม 1983 X ได้รับทางเลือกหุ้นที่มุ่งใจระยะเวลา 10 ปีจาก นายจ้างบริษัท Y ที่จะซื้อหุ้น 1,000 หุ้นของบริษัท ที่ราคาตลาดหุ้นละ 75 ดอลลาร์ วันที่ 1 ธันวาคม 1985 เมื่อราคาตลาดของหุ้นคือหุ้นละ 100 ดอลลาร์ X ใช้ทางเลือกและซื้อหุ้นจำนวน 1,000 หุ้นของ บริษัท Y ในราคา 75,000 ดอลลาร์ ต่อมาเดือนธันวาคม 1987 เมื่อราคาตลาดของหุ้นเป็น 125

<sup>61</sup> Internal Revenue Code Sec. 83

<sup>62</sup> Treasury Regulations Sec.1.421-6 (c) (3)

<sup>63</sup> Internal Revenue Code Sec. 83 (e) (3), (a)

<sup>64</sup> Internal Revenue Code Sec. 422A (b)

<sup>65</sup> Internal Revenue Code Sec. 421 (b), 422A (c)

ดอลลาร์ X ขายหุ้น 1,000 หุ้นในราคา 125,000 ดอลลาร์ X ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับทางเลือกปี 1983 หรือกำไรที่ได้ 25,000 ดอลลาร์ เมื่อเขาเลือก (ซื้อหุ้น) ในปี 1985 เงินกำไร 50,000 ดอลลาร์จากการขายหุ้นในปี 1987 จะถูกเสียภาษีในปีนั้น

#### (7) การวางแผนทางเลือกซื้อหุ้นของลูกจ้าง

หากลูกจ้างคนใดได้รับทางเลือกให้ซื้อหุ้น ต้องให้ลูกจ้างทุกคนได้รับทางเลือก (ภายใต้ข้อจำกัดบางอย่าง) ราคาหุ้นนั้นตั้งให้ต่ำกว่าราคาตลาดได้ ลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษีสำหรับทางเลือกหรือสำหรับหุ้นจนกระทั่งเขาขายหุ้น ถ้าราคาขณะเลือกเท่ากับราคายุติธรรมของตลาด รายได้ (กำไร) ที่ได้รับเป็นรายได้ในระยะยาว แต่ถือเป็นรายได้ธรรมดาหากขายภายใน 2 ปีหลังได้รับโอกาส หรือภายใน 1 ปีหลังจากได้รับหุ้น กฎหมายมีข้อบังคับละเอียดในการทำตามแผนนี้<sup>66</sup>

### 3.2.2 ประเทศมาเลเซีย

#### 3.2.2.1 ความหมายของคำว่า “เงินได้” และ “ประโยชน์เพิ่ม”

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียนั้น วัตถุประสงค์ทั้งหมดของกฎหมายมุ่งที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญสำหรับผู้เสียภาษีที่จะต้องให้ความสำคัญอย่างมาก ที่จะแยกแยะความแตกต่างในลักษณะของรายรับบางประเภท หรือส่วนที่เพิ่มพูนขึ้น เงินหรือค่าของเงินที่จะถูกเรียกเก็บภาษีนั้นต้องไม่เพียงที่จะได้รับจากแหล่งเงินได้ที่สามารถแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ได้ ยังต้องมีลักษณะเป็น “เงินได้” มิใช่ในลักษณะเป็น “เงินทุน” โดยปกติเงินได้ที่ได้รับจะมีลักษณะที่เกิดขึ้นแล้วเกิดขึ้นอีก ในขณะที่เงินทุนจะมีลักษณะที่จะมีการรับเพียงครั้งเดียวเท่านั้น ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่าเงินทุนเป็น โภคทรัพย์ที่ยังคงอยู่และเป็นการลงทุน ส่วนเงินได้เป็น โภคทรัพย์ที่โอนกันไปตามมาและมีการหมุนเวียน

อย่างไรก็ตาม คำจำกัดความของคำว่า “เงินได้” มิได้มีการนิยามไว้ในประมวลรัษฎากรของมาเลเซีย (Inland Revenue Code) มีการอธิบายความโดยศาลอันมีข้อจำกัด ซึ่งความหมายของคำว่าเงินได้ ก็ยังไม่สมบูรณ์ “เงินได้” มีการให้ความหมายว่าเป็นรายได้ที่ได้จากเงินทุน แรงงาน หรือทั้งสองอย่างร่วมกัน ที่ซึ่งได้รับโดยผู้เสียภาษีสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ผลประโยชน์ และจำหน่ายไป (อ้างอิงคำพิพากษาในคดีระหว่าง *Eisner v. Macomber* ของศาลสูงประเทศสหรัฐอเมริกา) เงินได้ไม่จำเป็นที่จะเกิดขึ้นซ้ำ ๆ จากแหล่งเงินได้นั้น ๆ อาจเกิดจากรายรับหลายแห่งเป็นงาน ๆ ไป ดังเช่นที่เกิดขึ้นในกรณีของเงินได้จากวิชาชีพ (คำพิพากษาในคดี

<sup>66</sup> Internal Revenue Code Sec. 423

ระหว่าง *Kamalakshya Narain Singh v. CIT*) สำหรับในวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีเงินได้แล้ว เงินได้จากธุรกิจ หรือการจ้างแรงงาน หรือการลงทุน จะจำกัดมาจากคำว่า “รายได้” และ “กำไร” ดังนั้นภาษีจากการประกอบธุรกิจจะมีการจัดเก็บจากรายได้และกำไรที่เกิดจากธุรกิจดำเนินการ ทั้งหมด มิใช่จัดเก็บจากรายรับเบื้องต้น<sup>67</sup>

อันจะเห็นได้ว่ากฎหมายของประเทศมาเลเซียไม่ได้มีการกล่าวให้เห็นแนวความคิดว่า มาจากหลักใด แต่การที่ประเทศมาเลเซียใช้ระบบกฎหมายแบบคอมมอนลอว์ (Common Law) และในการให้คำจำกัดความของคำว่าเงินได้ ก็มีการอ้างอิงคำพิพากษาของประเทศสหรัฐอเมริกา ทำให้คาดคิดได้ว่าประเทศมาเลเซียก็นำแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการนิยามความหมายคำว่า เงินได้เช่นเดียวกัน รวมทั้งคำว่าประโยชน์เพิ่มที่ไม่ได้มีการนิยามความหมายไว้ในประมวล รัชฎาการของประเทศมาเลเซีย แต่ในประมวลรัชฎาการของประเทศมาเลเซีย ก็ได้บัญญัติถึงการ จัดเก็บภาษีจากประโยชน์เพิ่มชนิดต่างๆไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศ สหรัฐอเมริกา

### 3.2.2.2 ลักษณะของประโยชน์เพิ่ม

ตามประมวลรัชฎาการของประเทศมาเลเซียได้มีกล่าวถึงประโยชน์เพิ่มไว้โดยสามารถ แบ่งกลุ่มตามลักษณะของประโยชน์เพิ่มแบบกว้างๆได้ดังนี้

#### 3.2.2. 2.1 กรณีประโยชน์เพิ่มที่นายจ้าง จัดสวัสดิการหรือจัดบริการให้โดยไม่มี ค่าตอบแทน

##### 3.2.2.1. 2.1 ค่าเบี้ยประกันภัย (Insurance)

ในกรณีนายจ้างซื้อกรมธรรม์ประกันชีวิตชนิดที่บริษัทประกันภัยจะมีการจ่าย คินให้แม้ยังไม่ถึงแก่กรรมและผลประโยชน์จากกรมธรรม์ตกแก่ลูกจ้างโดยไม่มีเงื่อนไข เช่นว่า ต้อง ทำงานจนถึงอายุ 55 ปีนั้น ลูกจ้างต้องนำค่าเบี้ยประกันที่นายจ้างจ่ายแทนให้มาเสียภาษีปีต่อปีด้วย จะถือว่าเป็นการจ่ายโดยลูกจ้างซึ่งผลประโยชน์จากกรมธรรม์ประกันภัยแต่มีการเบี่ยงคินจาก นายจ้าง

##### 3.2.2.1. 2.2 ค่าสมาชิกสโมสร (Club Subscription)

ในกรณีนายจ้างจ่ายค่าสมาชิกสโมสรให้แก่ลูกจ้าง เพื่อที่จะให้ลูกจ้างได้มี โอกาสพบปะกับลูกค้าและเชื่อมความสัมพันธ์กัน ค่าใช้จ่ายนี้มีความจำเป็นต่อธุรกิจของนายจ้าง จึงไม่มีผลประโยชน์เป็นการส่วนตัวต่อลูกจ้าง

##### 3.2.2.1.2.3 เงินค่าพาหนะเดินทางและค่าเบี่ยงเคียงเดินทาง

<sup>67</sup> อ่างแล้วในหน้า 30

(ก) บทบัญญัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการเดินทาง (Provision of free passages)

มาตรา 13(1) (ข) ( ii) กำหนดเกี่ยวกับผลประโยชน์จากการลาหยุดเพื่อเดินทาง (Leave Passage) จะไม่ถูกนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามมีข้อจำกัดดังต่อไปนี้

( 1) ผลประโยชน์จากการหยุดงานเพื่อเดินทาง (Leave Passage) จะจำกัดเฉพาะตัวลูกจ้างและบุคคลที่ใกล้ชิดในครอบครัว ได้แก่ คู่สมรส และบุตรของผู้เสียภาษี และ

( 2) ผลประโยชน์จากการหยุดงานเพื่อเดินทาง (Leave Passage) ไม่เกิน 3 ครั้งในการเดินทางภายในมาเลเซีย และ 1 ครั้งสำหรับการเดินทางนอกราชอาณาจักรภายใน 1 ปีปฏิทิน นับจากวันที่ 24 ตุลาคม 1998 เป็นต้นมา ผลประโยชน์จากการหยุดงานเพื่อเดินทางต่างประเทศจะจำกัดวงเงินที่ 3,000 ริงกิตเท่านั้น

นอกจากนี้ข้อกำหนดของอธิบดีสรรพากร ที่ 1/2003 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี 2003 ได้ขยายความดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายในการเดินทางจากการลาหยุดหมายถึงค่าโดยสารเท่านั้น ในกรณีการจ่ายให้ลูกจ้างรวมถึงค่าอาหาร ที่พัก หรือค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด จำนวนเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับค่าโดยสารเท่านั้นที่จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางจากการลาหยุดงาน ค่าอาหารและค่าที่พักจะนำมาเป็นรายการหักค่าใช้จ่ายในลักษณะค่ารับรองของกิจการนั้น จะจำกัดเฉพาะที่จ่ายให้ลูกจ้างเท่านั้น

ผลประโยชน์จากการลาหยุดงานที่มอบให้หุ้นส่วนหรือเจ้าของกิจการนั้น ไม่สามารถนำมายกเว้นภาษีได้ เนื่องจากไม่มีลักษณะความสัมพันธ์ในรูปแบบนายจ้างกับลูกจ้าง นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก็ไม่สามารถนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการได้ เนื่องจากมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว<sup>68</sup>

#### 3.2.2.1. 2.4 ค่ารักษาพยาบาล

ผลประโยชน์และสิ่งอำนวยความสะดวกบางอย่างจะได้รับการยกเว้นภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติ ผลประโยชน์และสิ่งอำนวยความสะดวกเหล่านี้รวมถึงค่ารักษาพยาบาล การรักษาโรคฟัน<sup>69</sup> (มาตรา 13(1)(ข)(i))

<sup>68</sup> Income Tax Act 1967, Sec. 13 (1)(b)(ii)

<sup>69</sup> Income Tax Act 1967, Sec. 13 (1)(b)(i)

### 3.2.2.1. 2.5 การจัดกรับ – ส่งพนักงาน

ผลประโยชน์และสิ่งอำนวยความสะดวกบางอย่างจะได้รับการยกเว้นภาษีตาม บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และนอกจากนั้นผลประโยชน์ต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีด้วย เช่นการ จัดบริการขนส่งไป-กลับระหว่างจุดรับ-ส่ง หรือบ้านพัก กับสถานที่ทำงาน<sup>70</sup>

### 3.2.2.1. 2.6 ให้รับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรี

ถ้านายจ้างจัดอาหารให้โดยไม่คิดมูลค่า ลูกจ้างจะต้องเสียภาษีจากมูลค่าต้นทุน ค่าอาหารที่นายจ้างจัดผลประโยชน์นี้ให้ กรณีมีการคิดค่าอาหาร ส่วนแตกต่างระหว่างราคาต้นทุน ที่สูงกว่าราคาที่ถูกจ่ายจะต้องนำมาเสียภาษี ถ้านายจ้างเป็นเจ้าของร้านที่จัดอาหารให้ เช่น โรงแรม จำนวนที่จะต้องนำมาเสียภาษีจะเป็นต้นทุนของนายจ้าง มิใช่ราคาที่ขายให้แก่ลูกค้า กรณีนี้สามารถมีข้อโต้แย้งที่ได้ผลที่ว่าอาหารที่จัดให้โดยไม่คิดมูลค่านั้น สามารถใช้รับประทานได้ เท่านั้น แต่จะอย่างไรก็ตามไม่สามารถขายได้ จึงไม่สามารถประเมินค่าเป็นเงินได้ โดยทั่วไป อธิบดีสรรพากรก็พิจารณาในประเด็นนี้ด้วยดุลยพินิจที่ผ่อนปรนและยังไม่มีการวางกติกากว่า เครื่องคิดและแน่นอนหาใช้ประเมินมูลค่าอาหารที่ไม่คิดค่าใช้จ่าย ในแต่กรณีจะพิจารณาด้วยระบบ คุณธรรมและสามารถต่อรองกันได้<sup>71</sup>

### 3.2.2. 1. 2.7 รถประจำตำแหน่งพนักงาน

(ก) รถยนต์และผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้อง กรณีจัดรถยนต์ให้ ผลประโยชน์ที่จะได้รับจะหมายถึงการใช้งานส่วนตัวและน้ำมันเชื้อเพลิงที่จัดให้ ค่าธรรมเนียมผ่านทางที่จ่ายโดย นายจ้างจะนับรวมอยู่ในผลประโยชน์ประเภทเดียวกันจากการใช้รถยนต์ ในขณะที่ค่าบำรุงรักษา เช่นว่า ค่าบริการ ค่าซ่อมแซม ค่าภาษีรถยนต์ประจำปี และค่าเบี้ยประกันภัย จะไม่ถือว่าเป็น ผลประโยชน์ของลูกจ้าง

ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงโดยไม่ให้รถยนต์ ผลประโยชน์ที่ต้องเสียภาษีจะมีมูลค่า เท่ากับค่าเชื้อเพลิงทั้งหมดที่นายจ้างจัดให้ลูกจ้าง

(ข) จัดคนขับรถให้ มูลค่าผลประโยชน์จะกำหนดตายตัวที่ 600 ริงกิตต่อ เดือน จะไม่มีการจัดเก็บภาษีจากผลประโยชน์นี้ ถ้าคนขับรถมาจากส่วนกลางที่ใช้งานร่วมกันจัดให้ โดยนายจ้างเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น<sup>72</sup>

<sup>70</sup> กฎคณะกรรมการสรรพากร (IRB) ที่ 2/2004

<sup>71</sup> Income Tax Act 1967, Sec. 13 (1) (b)

<sup>72</sup> ในปี 2004 คณะกรรมการสรรพากร (IRB) ได้ออกกฎ ที่ 2/2004 (มีผลตั้งแต่วันที่ 2004 เป็นต้นไป) ซึ่งเป็นการ ยกเลิกคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีเงินได้ 1997/2 จากกฎนั้นได้กำหนด 2 วิธีการที่เป็นที่ยอมรับในการประเมินมูลค่า

### 3.2.2.1. 2.8 ที่พักอาศัยที่นายจ้างจัดให้ลูกจ้าง

คณะกรรมการสรรพากร (The Inland Revenue Board – IRB) ได้ออกกฎที่ 3/2005 เรื่อง “ที่พักอาศัยที่นายจ้างจัดให้ลูกจ้าง” ให้คำอธิบายในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากที่พักอาศัยที่จัดให้ลูกจ้าง วิธีการคำนวณมูลค่าผลประโยชน์ประเภทเดียวกัน (Benefits-in-kind) สภาพการณ์ที่จะสามารถลดมูลค่าของผลประโยชน์ประเภทเดียวกัน และค่าใช้จ่ายที่จะอาจนำมาเป็นส่วนลดจากมูลค่าของผลประโยชน์ประเภทเดียวกันนั้น

คณะกรรมการสรรพากร (IRB) ได้กำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าของที่พักอาศัยที่นายจ้างจัดให้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

- ( 1) ลูกจ้าง (นอกเหนือจากข้าราชการ คณะกรรมการของรัฐที่กำหนดโดยกฎหมาย (Statutory Bodies) หรือกรรมการที่ปฏิบัติงาน)
- ( 2) กรรมการ (ไม่ใช่กรรมการบริหาร) ของบริษัทในความควบคุม (Controlled Company) และ
- ( 3) ลูกจ้าง / กรรมการบริหาร / ข้าราชการ / คณะกรรมการของรัฐที่กำหนดโดยกฎหมาย (Statutory Bodies)

### 3.2.2.1. 2.9 การจัดการศึกษาและฝึกอบรมแก่พนักงาน

บ่อยครั้งที่นายจ้างสนับสนุนให้ลูกจ้างเข้ารับการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือสูงกว่า เข้าศึกษาในสถาบันต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้ลูกจ้างมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นอันจะมีผลสะท้อนกลับมาที่ธุรกิจของนายจ้าง ค่าใช้จ่ายของนายจ้างเพื่อการนี้จะไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีของลูกจ้าง トラบแท่ที่จุดมุ่งหมายที่จะยังคงนำความรู้ความสามารถของลูกจ้างมาใช้งานของนายจ้าง

ในกรณีที่จ่ายค่าเล่าเรียนสำหรับบุตรของลูกจ้างนั้น ค่าเล่าเรียนเต็มจำนวนจะถือว่าเป็นผลประโยชน์ของลูกจ้างจากการจ้างแรงงาน ในคดีของคณะกรรมการพิจารณาบทวนของมาเลเซียได้ยืนยันว่าการจ่ายค่าเล่าเรียนบุตรเป็นการแสดงให้เห็นว่าเป็นผลประโยชน์ตอบแทนจากการจ้างแรงงาน โดยผลประโยชน์นั้นอันเนื่องมาจากลูกจ้างสามารถปลดเปลื้องภาระในการที่ตนจะต้องจ่ายค่าเล่าเรียนเอง แม้ค่าเล่าเรียนจะถูกจ่ายตรงไปที่โรงเรียนเลยก็ตาม

### 3.2.2. 2.2 ประโยชน์เพิ่ม ในลักษณะของทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

---

ผลประโยชน์ประเภทเดียวกันที่นายจ้างจัดให้ลูกจ้าง กล่าวคือวิธีใช้สูตร (Formula Method) และวิธีกำหนดอัตรา (Prescribe Method)



### 3.2.2.2.1 กรณีให้ของขวัญ บัตรของขวัญ และการจ่ายเงินโดยสมัครใจอื่น ๆ

(Gifts, Vouchers and other voluntary payments)

โดยทั่วไปของขวัญและรางวัลที่คล้ายคลึงกันนั้น จะไม่มีภาระภาษีต่อผู้รับ ถ้าไม่มีลักษณะเกิดขึ้นซ้ำ ๆ และผู้รับคาดหวังที่จะได้รับอันจะเป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทนของผู้รับ ในความเป็นจริงผู้รับที่เป็นเจ้าของสำนักงานไม่อาจพิสูจน์ได้ว่าการรับของเขา นั้นเป็นส่วนกำไรจากสำนักงานของเขาหรือไม่ ดังนั้นจึงต้องมีการพิจารณาในข้อเท็จจริงว่าการรับของเขาเป็นผลตอบแทนจากการทำงานของเขาให้แก่สำนักงานหรือไม่ (คำพิพากษาในคดี ( Bridges v Bearsley)

ดังนั้นของขวัญจากนายจ้างที่มอบให้ลูกจ้างเป็นการส่วนตัวแท้ ๆ มิใช่รางวัลจากการทำงานให้จะไม่มีการภาษี

บ่อยครั้งที่นายจ้างมอบบัตรของขวัญกำนัลเป็นปกติในช่วงวัน Hari Raya คริสต์มาส ปีใหม่ บัตรของขวัญนั้นสามารถซื้อสินค้าจากร้านที่กำหนดและจำนวนมูลค่าของบัตรของขวัญที่ได้รับจะขึ้นอยู่กับอายุงานของลูกจ้าง จึงเป็นการถูกต้องแล้วที่มูลค่าของขวัญเช่นว่านี้จะรวมอยู่ในเงินได้พึงประเมินของผู้รับ

อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน ได้แก่ การจ่ายเงินเพื่อค่าบริการ จะต้องเสียภาษีด้วย (คำพิพากษาในคดี (Cooper v Blakiston) ดังนั้น ค่าทิปที่คนขับรถแท็กซี่ได้รับจะต้องเสียภาษีด้วย (คำพิพากษาในคดี Calvert v Wainwright)

ภายใต้คำสั่งเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ยกเว้นภาษี) (ฉบับที่ 56) ปี 2000 กำหนดให้ ยกเว้นภาษีเงินได้แก่ลูกจ้างสำหรับการได้รับของขวัญเป็นเครื่องคอมพิวเตอร์ใหม่ 1 เครื่องจากนายจ้าง เป็นการยกเว้นให้ครั้งเดียวสำหรับปี 2001 ถึงปี 2003<sup>73</sup>

### 3.2.2.2.2 การขายใบสำคัญแสดงสิทธิ (Warrant) ให้แก่พนักงาน

แม้ว่าในพระราชบัญญัติจะไม่มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะที่จะมีการจัดเก็บภาษีจากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ ในทางปฏิบัติคณะกรรมการสรรพากร (IRB) ถือว่าใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญเป็นผลประโยชน์ของลูกจ้างซึ่งต้องนำมาเสียภาษี ดังนั้นกรณีที่ลูกจ้างได้รับใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญในราคาที่กำหนดไว้และอายุการใช้สิทธิที่จะเลือกซื้อหุ้น จะมีการกำหนดวันหนึ่งวันใดวันหนึ่งไว้ภายในอนาคต ลูกจ้างสามารถทำกำไรได้ ถ้าราคาหุ้นของบริษัทสูงขึ้นก่อนวันหมดอายุใบสำคัญแสดงสิทธิ เป็นที่เข้าใจกันว่า คณะกรรมการสรรพากร (IRB) ได้ถือปฏิบัติว่าผลประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับ เกิดขึ้น ณ วันที่ลูกจ้าง

<sup>73</sup> คำสั่งเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ยกเว้นภาษี) (ฉบับที่ 56) ปี 2000

ได้รับใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น มิใช่วันที่ลูกจ้างใช้สิทธิในใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น

มีกรณีง่าย ๆ ที่อาจเกิดขึ้นที่ลูกจ้างได้รับใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นในราคาหนึ่ง โดยที่ราคานี้ต่ำกว่าราคาตลาดของหุ้นในเวลานั้น จะไม่มีรายได้เกิดขึ้น ในทางตรงกันข้าม ถ้าราคาหุ้นที่ลูกจ้างได้รับมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด ก็จะมีรายการกำไรเกิดขึ้น ซึ่งจะต้องนำมาเสียภาษี

กรณีที่ลูกจ้างได้สิทธิพิเศษในการซื้อหุ้นบริษัทนายจ้างในราคาพิเศษในหุ้นที่ออกขายทั่วไป ผลประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับจะต้องนำมาเสียภาษี (คำพิพากษาในคดี *Tyer v Smart*)

เมื่อลูกจ้างได้รับหุ้นมา จะถือเป็นส่วนของทรัพย์สินของเขา ถ้าไรหรือขาดทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเป็นส่วนของบัญชีทุนของเขา

คำตัดสินในประเทศอังกฤษก็สนับสนุนวิธีปฏิบัติของสรรพากร กล่าวคือจะต้องมีการภาษีเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ได้รับสิทธิในการซื้อหุ้น ไม่ใช่มูลค่าในเวลาของการใช้สิทธิ ด้วยเหตุผลที่ว่าราคาตลาดในปัจจุบันของหุ้นบริษัทอาจมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาเพื่อรักษากำไร การขยายธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงของภาวะตลาด หรืออัตราดอกเบี้ย หรือผลได้ จะเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้องที่จะเรียกเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นช่วงเวลาไหนก็ได้ตลอดเวลาที่เขาสามารถเลือกใช้สิทธิได้ โดยถือว่าช่วงเวลาที่เขาคงจะใช้สิทธิมาเป็นฐานในการคำนวณกำไรหรือผลได้ของเขา (คำพิพากษาในคดี (*Abbolt v Philbin*))

การจูงใจโดยใช้ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ เพิ่งจะเริ่มมีการนำมาใช้ในประเทศมาเลเซีย โครงการเช่นนี้ทำให้ลูกจ้าง(รวมถึงกรรมการ) มีสิทธิที่จะซื้อหุ้นของบริษัทได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด

คณะกรรมการสรรพากร (IRB) ได้ออกกฎที่ 4/2004 เป็นการเฉพาะที่จะใช้ครอบคลุมถึงผลประโยชน์จากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้กับลูกจ้าง กฎนี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2004 เป็นต้นไป โดยกล่าวถึง

( 1) การดำเนินการทางภาษีเกี่ยวกับใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้กับลูกจ้าง เนื่องจากการทำงานของลูกจ้าง

( 2) สภาพการณ์ของผลประโยชน์จะเกิดขึ้นจากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้กับลูกจ้าง

( 3) กำหนดจำนวนมูลค่าที่จะถือเป็นเงินได้เบื้องต้นของลูกจ้างจากการจ้างแรงงาน และ

( 4) ความรับผิดชอบของนายจ้างในการออกใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้กับลูกจ้าง และลูกจ้างรับผิดชอบในผลประโยชน์จากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้กับลูกจ้าง

ข้อสรุปจากกฏมีดังต่อไปนี้

ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้กับลูกจ้าง เป็นการที่นายจ้างให้การช่วยเหลือโดยให้หุ้นในบริษัทแม่หรือบริษัทย่อยแก่ลูกจ้าง ลูกจ้างจะได้รับผลประโยชน์จากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น กรณีที่ออกให้โดยไม่คิดค่าใช้จ่ายหรือได้รับส่วนลดในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ผลประโยชน์ของใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นที่จะถูกประเมินเป็นรายได้ตามมาตรา 13 (1)(ก) แห่งพระราชบัญญัติ คือส่วนต่างของราคาตลาดกับราคา ณ วันที่ที่เสนอให้ อย่างไรก็ตามผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริงจะเป็น ณ วันที่มีการใช้สิทธิแต่จะมีการเกี่ยวเนื่องย้อนหลังไป ณ วันที่ในปีได้รับการเสนอให้ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น

กรณีที่ลูกจ้างได้รับหุ้นโดยไม่คิดมูลค่าจากนายจ้าง มูลค่าหุ้นถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างตามมาตรา 13(1)(ก) แห่งพระราชบัญญัติ โดยเป็นรายได้จากการจ้างแรงงาน จำนวนเงินได้จะใช้ฐานจากราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่ที่ลูกจ้างได้รับหุ้นจากนายจ้าง

กรณีนายจ้างให้ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นในเงื่อนไขที่มีประโยชน์ต่อลูกจ้าง เช่นว่า ให้หุ้นในราคาที่ตราไว้ในขณะที่หุ้นในตลาดมีราคาสูง หรือในราคาหนึ่งในขณะที่ราคาในตลาดหุ้นมีราคาที่สูงกว่า ส่วนแตกต่างระหว่างราคาที่ลูกจ้างจ่ายกับราคาตลาด ณ วันที่นายจ้างเสนอให้ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น จะเป็นผลประโยชน์ของลูกจ้างที่ต้องนำมาเสียภาษีถือเป็นรายได้ภายใต้มาตรา 13(1)(ก) แห่งพระราชบัญญัติ

กรณีที่ราคาใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นที่เสนอให้มีราคากำหนดไว้ ณ วันที่ลูกจ้างใช้สิทธิ มูลค่าของผลประโยชน์จะเป็นส่วนแตกต่างระหว่างราคาตลาด ณ วันที่เสนอให้กับราคาซื้อขายในตลาด ณ วันที่ลูกจ้างใช้สิทธิ

ในกรณีที่หุ้นมิใช่หุ้นที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ผลประโยชน์จากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น จะเป็นส่วนแตกต่างระหว่างมูลค่าหุ้น ณ วันที่เสนอให้ กับราคาหุ้นที่นายจ้างเสนอให้ลูกจ้าง มูลค่าหุ้นคำนวณได้จากมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินที่มีตัวตนของบริษัท

ลูกจ้างจะต้องรายงานในแบบพิมพ์ภาษี B ถึง จำนวนผลประโยชน์จากใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นที่ได้มีการใช้สิทธิ รวมถึงผลประโยชน์ที่ถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานในงวดเดียวกับผลประโยชน์ที่ถูกเสนอให้ เพื่อที่จะทำให้เชื่อได้ว่ามีการจ่ายภาษีเงินได้จากผลประโยชน์ที่ได้รับ

กรณีบริษัท(นายจ้าง)ได้จัดเสนอให้มีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทให้แก่ลูกจ้าง บริษัทต้องรายงานต่อคณะกรรมการสรรพากร (IRB) ภายใน 30 วัน หลังจากวันครบกำหนดให้รับข้อเสนอที่กำหนดไว้ในการเสนอใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น พร้อมกับกรอกแบบพิมพ์ภาษี BT/ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น /2005 พร้อมด้วยเอกสารประกอบดังต่อไปนี้

- ( 1) เอกสารตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น
- ( 2) มติของคณะกรรมการหรือมติจากการประชุมวิสามัญที่ซึ่งได้อนุมัติให้มีการเสนอใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น
- ( 3) ตัวอย่างหนังสือใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นที่กำหนดราคาและจำนวนหุ้นที่เสนอ
- ( 4) ตัวอย่างหนังสือการตอบรับข้อเสนอ
- ( 5) หลักฐานแสดงราคาตลาด ณ วันที่เสนอ (ที่ซึ่งสามารถตัดจากหนังสือพิมพ์หรือนำข้อมูลจาก Website ที่แสดงการซื้อขายของหุ้น ณ วันนั้น) และ
- ( 6) ในกรณีบริษัทที่เสนอใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น ไม่ได้เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์

(ก) งบดุลของบริษัทที่เสนอใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น ณ วันที่เสนอให้มีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นและต้องผ่านการตรวจสอบ

(ข) ตัวอย่างใบหุ้นที่จะออกให้ลูกจ้าง และ

(ค) รายละเอียดของลูกจ้างที่ตอบรับข้อเสนอ

ในกรณีที่ลูกจ้างใช้สิทธิตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น นายจ้างต้องแน่ใจว่ามีการจัดเก็บภาษีจากผลประโยชน์นี้และนำไปหักจากเงินเดือนของลูกจ้าง แต่ในกรณีที่ลูกจ้างเลือกที่จะจ่ายภาษีเอง นายจ้างจะต้องแน่ใจว่าลูกจ้างได้จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรในการเลือกนั้น

นายจ้างต้องรายงานถึงผลประโยชน์นี้ในแบบพิมพ์ภาษี EA ในปีที่มีการใช้สิทธิตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น ในเวลาเดียวกันนายจ้างต้องรายงานต่อผู้อำนวยการฝ่ายเทคนิคของคณะกรรมการสรรพากร พร้อมสำเนารายชื่อของลูกจ้างที่ได้ใช้สิทธิตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น

ตามมาตรา 82ก นายจ้างมีหน้าที่ที่จะต้องจัดเก็บรักษาเอกสารไว้เพื่อการตรวจสอบ

ตั้งแต่ปี 2006 เป็นต้นไป ผลประโยชน์จากการที่ลูกจ้างได้รับหุ้นของบริษัทจะนำมาเสียภาษีในปีที่ใช้สิทธิ (exercised) โอนสิทธิ (assigned) ปลดเปลื้อง (released) หรือได้รับ (acquired)

การกำหนดภาษีของผลประโยชน์ขึ้นอยู่กับ

( 1) ราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่ควรมีการใช้สิทธิ โอนสิทธิ ปลดเปลื้อง หรือได้รับ ตามวันที่ที่กำหนด หรือวันที่ควรมีการใช้สิทธิ โอนสิทธิ ปลดเปลื้อง หรือได้รับ ภายในช่วงเวลาที่กำหนด ใช้วันแรกของช่วงเวลา หรือ

( 2) ราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่มีการใช้สิทธิ โอนสิทธิ ปลดเปลื้อง หรือได้รับสิทธิแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าหักด้วยราคาที่ลูกจ้างจ่ายสำหรับค่าหุ้น

คำจำกัดความของคำว่า

“ราคาตลาด” (Market Value) หมายถึง

( 1) กรณีที่เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์มาเลเซีย (Bursa Malaysia) ราคาเฉลี่ยระหว่างราคาสูงสุดและต่ำสุดในวันนั้น หรือ

( 2) ในกรณีอื่น ๆ มูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (Net Asset Value) ของหุ้นในวันนั้น<sup>74</sup>

### 3.2.2.2.3 ให้พนักงานกู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่า

อัตราตลาด

ในกรณีที่นายจ้างได้จัดเงินให้กู้แก่ลูกจ้าง และลูกจ้างได้รับประโยชน์จากเงินกู้นั้น มูลค่าผลประโยชน์ต่อลูกจ้างจากเงินกู้นั้นจะเป็นค่าใช้จ่ายของนายจ้าง แต่ถ้าเงินกู้นั้นนายจ้างได้มาจากเงินทุนที่ไม่มีต้นทุน ดังนั้นค่าใช้จ่ายของนายจ้างเป็นศูนย์ จำนวนที่ต้องเสียภาษีของลูกจ้างจะมีค่าเป็นศูนย์เช่นกัน โดย ท่านลอร์ด MacNaughton ได้กล่าวไว้ในคดี Tenant v Smith ว่า ผลประโยชน์เช่นว่านั้นเป็นการไม่ได้ใส่สิ่งใดลงในกระเป๋าเป็นเพียงการประหยัดเงินในกระเป๋านั้น และไม่มีข้อกฎหมายบัญญัติไว้ ในทางตรงกันข้ามกรณีที่นายจ้างมีภาระในค่าดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ที่จัดให้ลูกจ้างสามารถนำไปซื้อทรัพย์สินหรือรถยนต์ ค่าดอกเบี้ยที่นายจ้างจ่ายนั้นจะประเมินเป็นผลประโยชน์ของลูกจ้าง ในทำนองเดียวกันกรณีที่นายจ้างจ่ายสนับสนุนค่าดอกเบี้ยที่ลูกจ้างจะต้องจ่ายจากเงินกู้ที่ลูกจ้างจัดหาเอง ค่าดอกเบี้ยที่นายจ้างจ่ายช่วยเหลือนั้น จะประเมินเป็นผลประโยชน์ของลูกจ้าง ส่วนเงินกู้สำหรับกรรมการเป็นการต้องห้ามตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติว่าด้วยบริษัท

<sup>74</sup>Income Tax Act 1967, Sec. 32