

บทที่ 4

ปัญหาการจับเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากประโยชน์เพิ่ม จากการจ้างแรงงาน

4.1 ปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของความหมายของเงินได้

4.1. 1 การนิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” และ “ประโยชน์เพิ่ม”

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยไม่ได้มีการบัญญัติคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ไว้อย่างชัดเจน เพียงแต่บัญญัติไว้ในมาตรา 39 ว่า หมายถึง เงิน ได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีฯ และให้หมายความรวมถึงถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ผู้มีเงินได้ได้รับฯ โดยในมาตรา 40 (1) ที่บัญญัติถึงเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน ก็บัญญัติในทำนองเดียวกันว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ในการทำงานของผู้จ้างกับนายจ้างนั้น นอกจากค่าตอบแทนที่เป็นเงินเดือน ค่าครองชีพ ค่ารับรอง ค่าน้ำมัน ค่าอาหาร ฯลฯ แล้ว ผู้จ้างอาจได้รับประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการใดๆ จากนายจ้าง ซึ่งมักจะเรียกว่า “สวัสดิการ” (Welfare) โดยอาจมีทั้งกรณีที่เป็นการให้เปล่าแก่ผู้จ้าง หรือหากผู้จ้างจะต้องเสียค่าตอบแทน ก็จะเป็นค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาในท้องตลาดทั่วไป สำหรับสินค้าหรือบริการนั้นๆ ซึ่งกรมสรรพากรมักจะเรียกว่า “ประโยชน์เพิ่ม” แต่เนื่องจากในประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการให้คำนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” ไว้ จึงทำให้เกิดปัญหาที่นายจ้างและผู้จ้างจะต้องตีความคำว่าประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการที่ให้แก่นายจ้างให้แก่ผู้จ้างว่าจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้จ้างที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนายจ้างจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากรหรือไม่ จึงได้มีการหารือไปยังกรมสรรพากร เกี่ยวกับปัญหาในการเสียภาษีจากประโยชน์เพิ่มมาโดยตลอด ทำให้เพิ่มภาระหน้าที่ในการทำงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายกฎหมายของกรมสรรพากรที่จะต้องตอบข้อหารือให้แก่บรรดาผู้ประกอบการ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นปัญหาซ้ำๆ กัน อาจจะมีข้อเท็จจริงแตกต่างกันไปบ้าง แต่ก็ไม่ได้แตกต่างกันในสาระสำคัญ ดังนั้นหากมีการนิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” และ “ประโยชน์เพิ่ม” ไว้อย่างชัดเจน โดยอาศัยแนวทางที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือไว้แล้ว และถูกต้องตามหลักการสากลของประโยชน์เพิ่ม ก็จะเป็นประโยชน์แก่บรรดาผู้ประกอบการและกรมสรรพากรเอง

ในการให้คำนิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” และคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” นี้ หากพิจารณาตามหลักเศรษฐศาสตร์ในการให้ความหมาย ก็ต้องถือว่าอะไรก็ตามที่ทำให้เกิดความ

เพิ่มพูนในทางสถานะทางการเงิน ความมั่นคง และมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินของผู้เสียภาษี หรืออะไรก็ตามที่นำไปสู่ความร่ำรวยอย่างปฏิเสธไม่ได้ และเห็นได้ชัด และผู้เสียภาษีนั้นได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่แล้ว ก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้ทั้งสิ้น แต่หากความเพิ่มพูนที่เพิ่มขึ้นนั้นมีภาระผูกพันที่จะต้องใช้คืน หรือเงินค่าชดเชยที่ได้รับตอบแทนจากการที่ต้องสูญเสียทรัพย์สินไป ก็ย่อมไม่ถือเป็นเงินได้

สำหรับความหมายของคำว่าเงินได้ตามหลักบัญชานั้น มักจะใช้ในการแสดงถึงลักษณะของการเพิ่มพูนขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สิน อันเนื่องมาจากการลงทุนโดยเป็นเจ้าของ รายได้ จึงเกิดจากการดำเนินงานของกิจการ โดยการผลิตสินค้าหรือบริการก่อให้เกิดเหตุการณ์ในการขนส่งหรือผลิตสินค้าหรือให้บริการ รายได้จึงไม่ได้เกิดจากจำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนการดำเนินงาน แต่รายได้เกิดจากความสำเร็จของกิจการ¹

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการให้คำนิยามความหมายของคำว่าเงินได้ควรจะนำเอาหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการให้คำนิยามความหมายมากกว่าหลักบัญชี เพราะความหมายตามหลักเศรษฐศาสตร์ทำให้มองเห็นถึงความเป็นจริงว่าจะอะไรคือเงินได้ ในขณะที่หลักทางบัญชีมุ่งเน้นให้เห็นถึงผลการประกอบการมากกว่า ซึ่งจะเหมาะสมกับการใช้ในจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับคำว่าประโยชน์เพิ่มนั้น ในการให้คำนิยามความหมายก็ต้องเป็นเช่นเดียวกับคำว่าเงินได้ เพราะประโยชน์เพิ่มก็คือเงินได้เช่นเดียวกัน เพียงแต่เป็นการแยกย่อยออกมาให้เห็นชัดเจนว่าประโยชน์หรือบริการใดเป็นประโยชน์เพิ่มบ้าง เพื่อจะได้ไม่ต้องมีการตีความกันอย่างที่ผ่านมามากเกินไป

ตามกฎหมายของต่างประเทศ เช่น ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) มาตรา 61 ก็ได้มีการให้คำนิยามความหมายของคำว่าเงินได้ไว้ว่า หมายถึง เงินได้ทั้งหลายที่ได้รับไม่ว่าจากแหล่งใดก็ตาม และยังมีการให้ความหมายของคำว่าค่าจ้างไว้ว่า คือผลตอบแทนที่จ่ายสำหรับการบริการของลูกจ้างที่ให้กับนายจ้าง สำหรับในกรณีประโยชน์ต่างๆที่ลูกจ้างได้รับจากการทำงานให้แก่ นายจ้างซึ่งถือเป็นประโยชน์เพิ่มนั้น ก็ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าในกรณีใดต้องนำไปรวมคำนวณภาษี กรณีใดไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษี และมีวิธีการชัดเจนว่าจำนวนใดสามารถหักออกจากเงินได้ และจำนวนใดที่หักออกไม่ได้ การคำนวณราคาประโยชน์เพิ่มให้คำนวณอย่างไร ทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความเข้าใจ และสามารถเตรียมแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีได้โดยง่าย ดังที่ได้กล่าวมาในบทที่แล้ว

ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย แม้จะไม่มีการระบุคำนิยามของคำว่าเงินได้ไว้ แต่ประมวลรัษฎากรของประเทศมาเลเซียก็ได้มีการระบุถึงประเภทเงินได้ และผลประโยชน์ต่างๆที่

¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช อ้างแล้วหน้า 20

เป็นประโยชน์เพิ่มจากการจ้างแรงงานที่จะต้องรวมหรือไม่รวมคำนวณเป็นเงินได้และวิธีการคำนวณราคาประโยชน์เพิ่มไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกันกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังที่ได้กล่าวมาในบทที่แล้วเช่นกัน

4.1.2 การตีความประโยชน์เพิ่มโดยกรมสรรพากรและศาล

เนื่องจากการที่ไม่มีคำนิยามของคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการจะต้องหารือกรมสรรพากรทุกครั้งเมื่อมีข้อสงสัยหรือความไม่แน่ใจเกี่ยวกับภาระภาษีอากรที่เกิดขึ้น เมื่อการตอบข้อหารือทำไปโดยบุคคล จึงย่อมมีความแตกต่างกันในการวินิจฉัย ทำให้ข้อหารือที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกัน แต่ได้รับคำวินิจฉัยจากกรมสรรพากรแตกต่างกันโดยสิ้นเชิงหรือในบางครั้งก็ปรากฏว่ามีแนวทางการวินิจฉัยแตกต่างกับแนวคำวินิจฉัยที่เคยมีมาก่อนทั้งที่เป็นข้อเท็จจริงเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน ทำให้เกิดกรณีสองมาตรฐานเกิดขึ้น นอกจากนี้ในบางกรณีกรมสรรพากรก็ได้มีการตีความประโยชน์เพิ่มไปในทางที่ขัดกับหลักการสากลที่ต้องพิจารณาว่าฝ่ายใดเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ หากนายจ้างเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ก็ต้องถือว่าไม่เป็นประโยชน์เพิ่มแก่ลูกจ้าง แต่หากประโยชน์นั้นตกแก่ลูกจ้างก็ต้องถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มแก่ลูกจ้าง ซึ่งปัญหาดังกล่าวทำให้เกิดปัญหากับผู้ประกอบการและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษี ดังจะได้ยกกรณีประโยชน์เพิ่มประเภทต่างๆ ที่ยังมีปัญหาในการตีความหรือวินิจฉัย ดังนี้

4.1.2.1 กรณีให้บริการพาหนะรับ-ส่งพนักงาน

จากการศึกษาการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในเรื่องนี้ ปรากฏว่ามีการตอบข้อหารือที่เป็นไปคนละแนวทางอันอาจก่อให้เกิดความสับสนต่อผู้ประกอบการในอันที่จะพิจารณาว่าจะยึดถือแนวทางไหนในการปฏิบัติ ดังปรากฏจากตัวอย่างหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรสองฉบับต่อไปนี้

กรณีที่ 1 บริษัทฯ จ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อจัดให้มีรถยนต์สองแถวรับ-ส่งพนักงาน ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0706(กม.05)/1705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547)

กรณีที่ 2 รถรับส่งพนักงานตามเส้นทางที่กำหนดให้พนักงาน ลูกจ้าง โดยให้บริการแก่พนักงานทุกคนนั้น เป็นเพียงให้ความสะดวกแก่พนักงานเป็นการทั่วไป และเพื่อประโยชน์ของบริษัทฯ จึงไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มที่พนักงานได้รับ (หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0811 (กม.02)/916 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2544)

จากสองกรณีดังกล่าวทำให้เห็นปัญหาในการวินิจฉัยหรือการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรว่าไม่ได้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ซึ่งโดยตามหลักการของการให้ประโยชน์เพิ่ม

แล้ว ต้องพิจารณาว่าฝ่ายใดเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ หากปรากฏว่านายจ้างเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ก็ไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากลูกจ้างเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ก็ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่ม จากข้อเท็จจริงทั้งสองกรณีดังกล่าวเห็นว่าน่าจะลูกจ้างเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ เพราะเป็นการให้ความสะดวกแก่ลูกจ้างเป็นการทั่วไป ไม่ได้มีเงื่อนไขในการทำงานที่บ่งว่าจะต้องมีการจัดรถรับส่งให้แก่พนักงาน เช่น สถานที่ทำงานอยู่ในชอยลิกไม่มีรถสาธารณะเข้าออก กรณีทำงานบนเรือขุดแร่ที่อยู่กลางทะเล เป็นต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่ากรณีที่หนึ่งมีความน่าจะไม่เป็นประโยชน์เพิ่มมากกว่ากรณีที่สอง เพราะว่าการจัดให้รถรับส่งตามเส้นทางที่กำหนดไว้ เป็นการให้ประโยชน์กับพนักงานทั่วไป จึงสังเกตเห็นได้ว่าประโยชน์ตกอยู่กับพนักงาน ดังนั้นกรณีที่สองจึงควรเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แต่การจัดรถสองแถวรับส่งพนักงานหากเนื่องมาจากที่ตั้งสถานประกอบการอยู่ในชอยลิก ไม่มีรถรับจ้างบริการ หรือมีแต่น้อย ทำให้การคมนาคมสู่สถานประกอบการเป็นไปโดยลำบาก การจัดให้มีรถสองแถวรับ-ส่ง ย่อมเป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่ นายจ้าง เพราะหากไม่จัดบริการดังกล่าว อาจทำให้หาพนักงานมาทำงานได้ยาก กรณีแรกจึงไม่น่าจะเป็นประโยชน์เพิ่มแก่พนักงาน

กรณีการจัดพาหนะรับ-ส่ง พนักงานนี้ยังอาจมีปัญหาในการตีความดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 2. ข้างต้น ว่าในจากการที่ประกาศกรมสรรพากร ฉบับที่ 126 ได้ ระบุไว้ว่า “เนื่องจากการเดินทางไปปฏิบัติหน้าที่ในประเทศหรือต่างประเทศเป็นครั้งคราว ” นั้น จากตัวอย่างที่ยกไว้ในหัวข้อที่แล้ว ว่าหากเป็นกรณีที่พนักงานจะต้องเดินทางไปปฏิบัติหน้าที่ประจำในสถานที่ที่ต้องใช้การเดินทางเป็นพิเศษ เช่น แท่นขุดเจาะน้ำมันกลางทะเลซึ่งต้องเดินทางโดยเฮลิคอปเตอร์ เดินทางไปกลับเดือนละครั้ง เช่นนี้ หากวิเคราะห์แล้วจะเห็นว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการจัดบริการนี้ได้แก่นายจ้าง เพราะหากนายจ้างไม่จัดให้มีเฮลิคอปเตอร์รับส่งพนักงานแล้ว จะมีพนักงานไปทำงานได้อย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วการที่ลูกจ้างนั่งเฮลิคอปเตอร์ไปสถานที่ทำงานกลางทะเล ก็ไม่อาจเห็นได้ว่าลูกจ้างได้รับความมั่งคั่งความเพิ่มพูนในสถานะทางการเงินหรือร่ำรวยขึ้นอย่างไร ในกรณีเช่นนี้คงนำคำว่าเดินทางไปปฏิบัติหน้าที่เป็นครั้งคราวไม่ได้

สำหรับในกรณีที่บริษัทนายจ้างเช่น โรงแรมหรือโรงพยาบาลที่จัดให้มีพาหนะรับส่งลูกจ้างที่ทำงานผลัดคืน เพราะหาพาหนะเดินทางได้ยาก และอาจเกิดอันตรายได้หากให้เดินทางเองในยามกลางคืน โดยเฉพาะอย่างยิ่งลูกจ้างที่เป็นสตรี กรณีเช่นนี้ก็ไม่ควรถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เพราะไม่เห็นว่าลูกจ้างจะมีประโยชน์เพิ่มพูนขึ้นอย่างไร และกรณีก็เป็นเพื่อประโยชน์ของนายจ้างที่จะต้องมีการให้บริการลูกค้าในเวลากลางคืน

ทั้งนี้ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องคิดเป็นเงินได้ จะต้องเป็นกรณีเพื่อประโยชน์ของนายจ้างอย่างแท้จริง เช่นกรณีลูกจ้างที่ทำงานในเมือง

ถ้านิน นายจ้างจะต้องจัดรถรับ-ส่ง ไปยังที่พักให้บริการแก่พนักงาน เพราะมิฉะนั้นแล้ว จะหา ลูกจ้างทำงานไม่ได้

สำหรับผลประโยชน์และสิ่งอำนวยความสะดวกบางอย่างจะได้รับการยกเว้นภาษีตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของมาเลเซีย รวมถึงผลประโยชน์ต่อไปนี้ด้วย เช่นการจัดบริการ ขนส่งไป-กลับระหว่างจุดรับ-ส่ง หรือบ้านพัก กับสถานที่ทำงาน

4.1.2.2 กรณีนายจ้างจัดให้รับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรี

สำหรับกรณีนายจ้างจัดให้รับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรีนี้ พบว่ามีคำพิพากษาฎีกา และคำตอบข้อหารือที่วินิจฉัยไปในทางเดียวกันว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเมื่อ พิจารณาตามหลักการสากลแล้ว ไม่แน่ว่าการจัดให้พนักงานรับประทานอาหารและเครื่องดื่มฟรีจะเป็นประโยชน์เพิ่มไปเสียทุกกรณี ดังตัวอย่างต่อไปนี้

กรณีที่ 1 นายจ้างให้บริการรับประทานอาหารเครื่องดื่มฟรีแก่พนักงานของตนบนเรือ ขุดแร่ถือได้ว่าพนักงานดังกล่าวได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้น เนื่องจากในการทำงาน นอกจากเงินเดือนที่จะได้รับ ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้ออาหารมาเลี้ยงพนักงานดังกล่าว ถือว่า เป็นเงิน ได้ของพนักงานอันได้รับมาจากการจ้างงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร (คำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540)

กรณีที่ 2 ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.05)/1705 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2547 ได้มีคำวินิจฉัยในกรณีที่ บริษัทฯ ซื้ออาหารชุด ชุดละ 20 บาท ให้แก่พนักงานทุกคน เพื่อเป็น อาหารกลางวันและ อาหารในเวลาทำงานช่วงเวลา กรณีดังกล่าวถือว่า ค่าอาหารที่บริษัทฯ จ่ายไป เพื่อจัดหามาให้กับพนักงาน ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีอาหารพนักงานนี้ผู้เขียนมิยังไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540 ดังที่ได้ กล่าวไว้แล้วว่าตามหลักการสากลนั้นการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นประโยชน์เพิ่มหรือไม่ ต้อง พิจารณาว่าประโยชน์นั้นตกอยู่กับใคร ในกรณีที่ลูกจ้างทำงานบนเรือขุดแร่นั้นเห็นว่าลูกจ้างถูก บังคับให้ต้องรับประทานอาหารบนเรือขุดแร่ ไม่ว่าจะอยากจะรับประทานอาหารหรือไม่ เพราะไม่สามารถ ไปหาอาหารที่อื่นรับประทานได้ ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้ไม่น่าจะถือว่าเป็นเงินได้หรือประโยชน์เพิ่ม ของพนักงาน ดังเช่น หลักกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ถือว่าการจัดเพื่อความ สะดวกสบายของนายจ้าง สำหรับการที่ศาลฎีกานำหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการพิจารณาพิพากษา คดีโดยวินิจฉัยว่าการได้รับประทานอาหารเครื่องดื่มฟรีถือได้ว่าพนักงานได้รับประโยชน์ในทาง ทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นนอกจากเงินเดือนที่ได้รับนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การนำหลักเศรษฐศาสตร์ มาปรับใช้ต้องปรากฏข้อเท็จจริงชัดเจนว่าลูกจ้างร่ำรวยขึ้นอย่างเห็นได้ชัด และลูกจ้างจะต้องได้รับ

ประโยชน์อย่างเต็มที่แล้ว แต่ตามข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกานี้ ก็ยังไม่เห็นได้ว่าลูกจ้างได้รับประโยชน์เพิ่มพูนในสถานะการเงิน มีความมั่นคงหรือร่ำรวยขึ้น หรือได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่อย่างใด นอกจากนั้นยังเห็นได้อย่างชัดเจนว่าประโยชน์นั้นยังคงอยู่แก่ฝ่ายนายจ้างมากกว่า

สำหรับการพิจารณาในเรื่องอาหารที่นายจ้างจัดหาให้ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น อาหารที่นายจ้างจัดหาให้ลูกจ้างหรือครอบครัวของเขา (ภรรยาและลูก) นั้นคิดภาษีกับลูกจ้างไม่ได้ถ้าเข้าเกณฑ์ต่อไปนี้

- อาหารนั้นจัดหาโดยนายจ้างหรือมีผู้จัดแทนนายจ้างเพื่อความสะดวกของนายจ้าง

- อาหารนั้นจัดให้สถานที่ทำธุรกิจของนายจ้าง

ยกเว้นอาหารและในช่วงการเดินทางเพื่อธุรกิจ และร้านอาหารของนายจ้าง มูลค่า (มิใช่ราคา) ของอาหารที่ไม่เข้าเกณฑ์ข้างต้นถือว่าเป็นรายได้ของลูกจ้าง ส่วนเงินที่ลูกจ้างได้รับเป็นค่าอาหารนั้นให้คำนวณภาษีได้²

สำหรับกรณีอาหารที่ลูกจ้างได้รับโดยไม่ต้องจ่ายเงินถือว่าจัดเพื่อความสะดวกสบายของนายจ้างมีดังต่อไปนี้ต่อไปนี้

- จัดให้ในช่วงเวลาทำงานเพื่อสามารถเรียกใช้ลูกจ้างได้ในเวลาอาหาร

- จัดหาให้ในช่วงเวลาทำงานเพราะธุรกิจของนายจ้างทำให้ลูกจ้างต้องทานอาหารให้เสร็จเร็วๆและในช่วงนั้นลูกจ้างไม่สามารถไปทานที่อื่นได้

- จัดหาในร้านอาหารที่ลูกจ้างต้องทานในช่วงทำงาน

- จัดหาให้ระหว่างชั่วโมงทำงานเพราะมีเช่นนั้นลูกจ้างจะหาอาหารทานไม่ได้ในเวลาจำกัดหรือเพราะว่าไม่มีร้านอาหารใกล้ที่ทำงาน

- จัดหาให้ภายหลังชั่วโมงทำงาน ซึ่งที่จริงจะอำนวยความสะดวกให้นายจ้างในชั่วโมงทำงานแต่ลูกจ้างไม่มีเวลาทานอาหารในชั่วโมงทำงานเพราะงานมาก

- จัดหาให้ในที่ทำงานของนายจ้างถ้าลูกจ้างต้องใช้ที่พักในที่ทำงาน

ของนายจ้างเป็นเงื่อนไขในการจ้างงาน

ในส่วนของหลักกฎหมายของประเทศมาเลเซีย นั้น ตาม กฎของ คณะกรรมการสรรพากร (IRB) ที่ 2/2004 กำหนดไว้ว่า “ผลประโยชน์ต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษี ข้อ 2 อาหารและเครื่องดื่มที่จัดให้โดยไม่คิดค่าใช้จ่าย” ดังนั้น กรณีที่นายจ้างจัดอาหารและเครื่องดื่มให้ลูกจ้างได้รับประทานและดื่มฟรีนี้ ต้นทุนของอาหารและเครื่องดื่มให้ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง³

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

³ Income Tax Act 1967, Sec. 13 (1) (a) (b), sec. 35 (1)

4.1.2.3 กรณีการให้หุ้นฟรีหรือขายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดให้พนักงาน กรรมการ

กรณีดังกล่าวนี้ก็มีคำวินิจฉัยหรือการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่แตกต่างกัน อย่างชัดเจน ทำให้เกิดความสับสนในการตีความของกรมสรรพากรเกี่ยวกับกรณีการให้หุ้นหรือขายหุ้นให้แก่พนักงานหรือกรรมการ ดังตัวอย่างดังต่อไปนี้

กรณีที่ 1 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้นหรือได้ซื้อหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ อันเป็นคำวินิจฉัยที่เป็นแนวทางยึดปฏิบัติเดิม

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจก หรือขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ให้กับพนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ จำนวนใด

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ 33/2538 วันที่ 10 มกราคม 2538 ว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำหุ้นไปแจกให้พนักงานลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลผู้รับทำงานให้ในลักษณะทำนองเดียวกัน หรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาด กรณียอมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น ไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะมีเงื่อนไขหรือไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายจ่ายโอน และไม่ว่าหุ้นดังกล่าวจะเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมิน ให้ถือตามมูลค่าหุ้น ดังนี้

1. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 - (1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป
 - (2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น
2. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 - (1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

(2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

จากแนววินิจฉัยดังกล่าวได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการให้หุ้นฟรีหรือขายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดแก่พนักงานหรือกรรมการไว้อย่างชัดเจน กล่าวคือหากมีการให้หุ้นฟรีหรือขายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดแก่พนักงานหรือกรรมการ จะต้องถือว่าพนักงานหรือกรรมการนั้นมีเงินได้เมื่อได้รับหุ้นหรือซื้อหุ้นดังกล่าว โดยถือมูลค่าของหุ้นที่ได้รับหรือส่วนต่างของราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดเป็นเงินได้ คำนวณจากราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับหรือซื้อหุ้นในกรณีที่เป็นหุ้นที่ซื้อขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ แต่หากไม่ได้เป็นหุ้นที่ซื้อขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ก็ให้ถือราคาขายให้แก่ประชาชนทั่วไปกรณีที่มีการขายให้ประชาชนทั่วไป หากไม่ได้มีการขายให้แก่ประชาชนทั่วไปก็ให้ถือราคาเท่ากับมูลค่าทางบัญชีรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับหรือซื้อหุ้น โดยไม่สำคัญว่าพนักงานหรือกรรมการนั้นจะขายหุ้นเมื่อไร อย่างไร ซึ่งแนวทางนี้ก็สอดคล้องกับหลักสากลตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศมาเลเซีย ดังได้กล่าวมาแล้วในบทก่อน

แต่คำวินิจฉัยดังกล่าวก็ไม่เคยมีการนำมาออกเป็นประกาศ คำสั่ง หรือ แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร แต่อย่างไร จึงมีการหารือในกรณีนี้มายังกรมสรรพากรเรื่อยมา จนกระทั่งเมื่อปี พ.ศ.2548 ก็ได้มีการหารือในประเด็นที่ใกล้เคียงกันนี้อีกดังปรากฏตามกรณีที่สองต่อไปนี้

กรณีที่ 2 หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการซื้อหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บริษัท A เป็นบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลใน British Virgins Islands ไม่มีสำนักงานประกอบการในประเทศไทย มีนาย พ และนางสาว ท เป็นกรรมการบริษัทฯ ประกอบกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ เมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2542 บริษัทฯ ได้ซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน หุ้นในราคาพาร์ 10 บาท ในระหว่างที่ถือหุ้นอยู่ บริษัท ข ได้ลดราคาพาร์ลงเหลือ 1 บาท ทำให้จำนวนหุ้นเพิ่มเป็น 329,200,000 หุ้น ต่อมาบริษัทฯ ได้ตกลงขายหุ้นบริษัท ข ที่บริษัทถือไว้ทั้งหมดให้กับนาย พ และนางสาว ท ในราคาพาร์ 1 บาท โดยไม่ผ่านตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงขอทราบว่าการณีนาย พ และนางสาว ท ได้ซื้อหุ้นบริษัท ข จากบริษัทฯ มีภาระต้องชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ นั้น

แนวทางที่กรมสรรพากรตอบข้อหารือ

1. ตามข้อเท็จจริง การขายหุ้นบริษัท ช ในราคาหุ้นละ 1 บาท ให้กับนาย พ และนางสาว ท กรณีเรื่องของการซื้อขายทรัพย์สินระหว่างบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายกับนาย พ และนางสาว ท ซึ่งเป็นผู้ซื้ออันเป็นเรื่องปกติในทางการค้า ส่วนราคาที่ตกลงซื้อขายกันต่ำกว่าราคาตลาด ผู้ขายและผู้ซื้อ มีสิทธิตกลงกันได้ โดยผู้ซื้อต้องใช้ราคาทรัพย์สินตามที่ตกลงนั้น ตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สำหรับประเด็นภาระการซื้อขายหุ้นดังกล่าว

(ก) กรณีบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขาย ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินลงทุน ถือเป็นได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร หากการขายหุ้นดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบตามราคาตลาดในวันที่โอนหุ้นได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ เป็นบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลใน British Virgins Islands ไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทยและไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ดังนั้นหากบริษัทมิได้เข้ามาในประเทศไทยเพื่อการขายหุ้นดังกล่าวหรือได้ขายหุ้นดังกล่าวผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีจึงถือไม่ได้ว่าบริษัทฯ กระทำกิจการในประเทศไทยที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อมีการจ่ายเงินค่าหุ้นดังกล่าวไปให้กับบริษัทฯ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับไม่เข้าลักษณะตามเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ(6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีจึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีนาย พ และนางสาว ท ซึ่งเป็นผู้ซื้อ การได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการซื้อทรัพย์สินกันในราคาถูก ซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ของการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาด จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ ได้ขายหุ้นบริษัท ช ที่บริษัทถือไว้ให้กับนาย พ และนางสาว ท ซึ่งเป็นกรรมการของบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว หุ้นที่บริษัทได้ซื้อไว้เป็นทรัพย์สินหรือสินค้าของบริษัทฯ มิใช่เป็นหุ้นของบริษัทฯ เป็นผู้ออกเอง กรณีจึงไม่เข้าลักษณะตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการเสียภาษีในกรณี

ได้รับแจกหุ้นหรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538

จากการตอบข้อหาหรือตั้งกล่าวกรมสรรพากรกลับมีความเห็นว่า

1. การที่บริษัทขายทรัพย์สิน (หุ้นบริษัท ข) ให้แก่กรรมการในราคาถูก เป็นเรื่องการซื้อขายทรัพย์สินกันในราคาถูก ซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันเป็นเรื่องปกติทั่วไป ส่วนต่างของราคาจึงไม่ถือเป็นเงินได้

2. เป็นกรณีการขายทรัพย์สินของบริษัทไม่ใช่การขายหุ้นของบริษัท กรณีจึงไม่เข้าลักษณะตามคำวินิจฉัยฎีกาอากรที่ 28/2538 ตามกรณีที่ 1

ซึ่งการที่กรมสรรพากรมีคำตอบข้อหาหรือตั้งกล่าวทำให้เห็นปัญหาของการที่ไม่ได้ มีการออกกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง หรือแนวปฏิบัติ ให้มีความชัดเจนในกรณีดังกล่าว ทำให้เกิดการตีความที่ไม่เป็นในทางที่ถูกต้อง เพราะโดยหลักการแล้วหากสิ่งที่ลูกจ้างได้รับไม่ว่าจะเป็นหุ้นหรือทรัพย์สินอื่นๆ หากปรากฏว่าได้รับฟรีหรือในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ก็ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้างทุกกรณีไป การที่กรมสรรพากรตอบข้อหาหรือว่าเป็นเรื่องซื้อขายทรัพย์สินกันในราคาถูก ซึ่งเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ส่วนต่างของราคาไม่ถือเป็นเงินได้ และตีความว่ากรณีเป็นการขายทรัพย์สินของบริษัทไม่ใช่เป็นการขายหุ้นของบริษัทนั้น เป็นการก่อให้เกิดบรรทัดฐานที่ไม่ถูกต้อง เพราะต่อไปหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นกรณีใด อ้างได้ว่า การที่มีการโอนทรัพย์สินในราคาถูกกว่าราคาประเมินเป็นเรื่องของการตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ส่วนต่างของราคาไม่ถือเป็นเงินได้ ไม่ต้องเสียภาษี จะมีผลกระทบใหญ่หลวงถึงการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร เพราะไม่ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ การซื้อขายหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์ การซื้อขายกิจการขนาดใหญ่ เป็นต้น

ซึ่งปรากฏว่าต่อในปีเดียวกันในเดือนธันวาคม 2548 กรมสรรพากรก็ได้มีคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยฎีกาอากรในกรณีที่บริษัทในประเทศไทยแจกหุ้นของบริษัทแม่ในต่างประเทศให้แก่พนักงานที่ซื้อหุ้นของบริษัทแมดังกล่าวในอัตรา 1:1 ซึ่งถือว่าไม่ได้เป็นการให้หุ้นของตนเองแต่เป็นการให้หรือขายทรัพย์สินเหมือนเช่นตามกรณีที่ 2 นั้นเอง โดยกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยดังนี้

กรณีที่ 3 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยฎีกาอากร กค 0706/10072 ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีพนักงานได้รับแจกหุ้น

1. ตามที่สำนักงานสรรพากรภาค หาหรือปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีพนักงานได้รับแจกหุ้น สรุปข้อเท็จจริง ดังนี้

1.1 บริษัทฯ เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยเป็นการร่วมลงทุนระหว่าง บริษัท บ. ซึ่งเป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ (ถือหุ้นในบริษัทฯ มีสัดส่วนเท่ากับจำนวนร้อยละ๕๐) กับบริษัท ล. ซึ่งเป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ถือหุ้นในบริษัทฯ มีสัดส่วนเท่ากับจำนวนร้อยละ๕๐) บริษัทฯ มีโครงการจะเข้าซื้อหุ้นของ บริษัท บ. ซึ่งเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน สหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อนำมาจัดสรรให้แก่พนักงานของบริษัทฯ

1.2 โครงการจัดสรรหุ้นให้พนักงานดังกล่าว กำหนดให้บริษัทฯ ต้องซื้อหุ้นของ บริษัท บ. จำนวน 1 หุ้น เพื่อมอบเป็นหุ้นแถมให้สำหรับกรณีพนักงานของบริษัทฯ ที่ได้ซื้อหุ้นของ บริษัท บ. จำนวน 1 หุ้น (อัตราส่วนระหว่างหุ้นซื้อและหุ้นแถมเท่ากับ:1) โดยมีเงื่อนไขเพิ่มเติมว่า พนักงานต้องถือครองหุ้นดังกล่าวไม่น้อยกว่าสามปี จึงสามารถขายหุ้นของตนได้ และระหว่างเวลาถือครองตามเงื่อนไขนั้น หุ้นของพนักงานทั้งหมดจะเป็นชื่อของ Trustee ดังนี้ เมื่อมีการประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นทาง Trustee จะรวบรวมเงินปันผลนั้นไว้เพื่อซื้อหุ้นใหม่ให้กับพนักงานต่อไป

1.3 กรณีพนักงานถือครองหุ้นครบกำหนดระยะเวลาสามปีแล้ว สามารถออกจากความดูแลของ Trustee ได้ โดยเมื่อมีการประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัท บ จะจ่ายเงินปันผลให้แก่พนักงานผู้เป็นเจ้าของหุ้นโดยผ่านบัญชีของบริษัทฯ ในฐานะผู้จัดการประจำท้องถิ่น เพื่อมาแบ่งจ่ายให้ผู้ถือหุ้นแต่ละรายต่อไป

1.4 บริษัทฯ จึงหารือว่า

(1) หุ้นที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ (หุ้นแถม) ดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานผู้นั้นในประเทศไทยหรือไม่ โดยเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่พนักงานผู้นั้นได้รับแจกหุ้น หรือถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีหลังจากครบกำหนดระยะเวลาถือครองสามปีแล้ว

(2) หุ้นที่พนักงานของบริษัทฯ ซื้อด้วยตนเอง ตลอดจนหุ้นแถมที่ได้รับนั้น หากครบกำหนดระยะเวลาถือครองสามปี แล้วต่อมาถูกนำออกขาย พนักงานผู้นั้นต้องนำเงินที่ได้รับจากการขายหุ้นดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยหรือไม่ ทั้งนี้ พนักงานผู้นั้นจะต้องนำเงินที่ได้รับจากการขายหุ้นทั้งจำนวน หรือนำเฉพาะส่วนกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นแถมดังกล่าวมาคำนวณในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตน

แนววินิจฉัย

1. กรณีตาม (1) และ (2) หุ้นที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ(หุ้นแถม) ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆบรรดาที่ได้เนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา ๑(1) แห่งประมวลรัษฎากร และตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้น หรือได้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2538 และตามข้อเท็จจริง พนักงานจะได้รับหุ้นแถมทันทีเมื่อตกลงซื้อหุ้นของบริษัท บ ตามที่โครงการกำหนดตั้งนั้น กรรมสิทธิ์ในหุ้นแถมที่ได้รับ จึงตกเป็นของพนักงานผู้นั้นในปีภาษีที่ได้รับแจกหุ้นดังกล่าวนี้ ทั้งนี้ แม้มีการกำหนดให้ Trustee เป็นผู้จัดการผลประโยชน์แทนตน แต่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งระยะเวลาในการจำกัดมิให้โอนหุ้นให้แก่บุคคลที่สามซึ่งมีลักษณะเป็นการชั่วคราวเท่านั้น พนักงานผู้นั้นต้องนำหุ้นแถมดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น โดยถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายหุ้นให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering - PO)

จากตัวอย่างทั้งสามกรณี จะเห็นถึงความแตกต่างและการใช้มาตรฐานต่างกันในการตีความกฎหมายของกรมสรรพากร กล่าวคือในแนวทางเดิมที่กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2538 ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นำหุ้นไปแจกให้พนักงาน ลูกจ้าง กรรมการ ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นผู้รับทำงานไว้ในลักษณะทำนองเดียวกัน หรือนำหุ้นไปขายให้กับบุคคลดังกล่าวตามข้อตกลงพิเศษในราคาต่ำกว่าราคาตลาดนั้น ให้ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าวซึ่งต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นโดยหากเป็นหุ้นที่มีการขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ก็ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ในวันดังกล่าว แต่หากเป็นหุ้นที่ไม่ได้ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ ก็ให้คิดจากมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นซึ่งแสดงให้เห็นว่าการจะถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มหรือไม่ ดูจากขณะที่ได้รับไม่ใช่ขณะที่ขายออกไป ดังนั้นความรับผิดในภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อได้รับหุ้นมา จะขายหรือไม่ขายออกไปก็ต้องชำระภาษี ซึ่งต่อมาก็ได้มีแนววินิจฉัยไปในแนวทางเดียวกันเรื่อยมา

จนกระทั่งตาม กรณีที่สองจึงได้มีการเปลี่ยนแนว การตอบข้อหารือ ในเดือนกันยายน พ.ศ. 2548 ว่ากรณีที่บริษัทขายหุ้นที่บริษัทถืออยู่ในบริษัทอื่นให้แก่กรรมการในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เป็นเรื่องปกติทางการค้าผู้ขายและผู้ซื้อผู้มีสิทธิตกลงกันได้ ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาตลาด จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน และยังได้วินิจฉัยต่อไปว่าหุ้นบริษัทอื่นที่บริษัทถือไว้เป็นทรัพย์สิน หรือสินค้าของบริษัท มิใช่เป็นหุ้นของบริษัทเป็นผู้ออกเอง กรณีจึงไม่เข้าลักษณะคำวินิจฉัยที่ 28/2538 ซึ่งจะเห็นได้ว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวได้ขัดกับหลักเกณฑ์เดิมที่

กรมสรรพากรได้วินิจฉัยไว้ในเรื่องของประโยชน์เพิ่มโดยสิ้นเชิง เพราะโดยหลักการสากลแล้วจะดูว่าฝ่ายลูกจ้างหรือฝ่ายนายจ้างได้รับประโยชน์จากการดำเนินการนั้นมากกว่า หรือลูกจ้างได้รับประโยชน์มากกว่า ก็ต้องถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากนายจ้างได้รับประโยชน์มากกว่าก็ไม่ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม คือถือว่าเป็นประโยชน์ของลูกจ้างนั่นเอง และเมื่อพิจารณาตามหลักเศรษฐศาสตร์แล้วยังเห็นได้ชัดเจนว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์เพิ่มผ่านทางสถานะทางการเงิน ร่ำรวยขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ก็คือบรรดากรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ได้รับแจกหรือซื้อหุ้น หรือใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น นั่นเอง

ซึ่งต่อมาในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2548 ตามกรณีที่สาม บริษัทซื้อหุ้นในบริษัทอื่นมาจัดสรรให้แก่พนักงานของบริษัท โดยหากพนักงานซื้อหุ้นของบริษัทอื่นนั้นหนึ่งหุ้น บริษัทจะซื้อหุ้นของบริษัทอื่นอีกหนึ่งหุ้นแถมให้แก่พนักงาน ซึ่งกรณีนี้ กรมสรรพากร ได้วินิจฉัยว่า หุ้นที่พนักงานได้รับจากบริษัท (หุ้นแถม) เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างงานตามมาตรา 40(1) เมื่อกรรมสิทธิ์ในหุ้นแถมตกเป็นของพนักงานในปีภาษีที่ได้รับแจกหุ้น พนักงานจึงต้องนำหุ้นแถมดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในวันที่ได้รับการกรรมสิทธิ์ในหุ้น โดยถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาที่ขายให้กับประชาชนทั่วไป และถึงแม้จะมีระยะเวลาการห้ามขายหุ้นภายในเวลาสามปี ก็ยังต้องถือว่าเป็นเงินได้ของปีภาษีที่ได้รับหุ้นนั้นด้วย

สำหรับการตีความในกรณีนี้ของประเทศมาเลเซีย กรณีที่ลูกจ้างได้รับหุ้นโดยไม่คิดมูลค่าจากนายจ้าง มูลค่าหุ้นถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างตาม มาตรา 13(1)(a) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเป็นรายได้จากการจ้างแรงงาน จำนวนเงินได้จะใช้ฐานจากราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่ที่ลูกจ้างได้รับหุ้นจากนายจ้าง ส่วนกรณีที่ลูกจ้างได้สิทธิพิเศษในการซื้อหุ้นบริษัทนายจ้างในราคาพิเศษในหุ้นที่ออกขายทั่วไป ผลประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับจะต้องนำมาเสียภาษี (คำพิพากษาในคดี *Tyer v Smart*)

ในส่วนของการตีความประโยชน์เพิ่มในกรณีพนักงานได้รับหุ้นจากนายจ้าง ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น ลูกจ้างที่ได้รับทรัพย์สิน หรือหุ้นเป็นค่าตอบแทนสำหรับบริการที่ให้อาจเสียภาษีตามราคาตลาดของทรัพย์สินตามเกณฑ์ต่อไปนี้

- ก. สำหรับทรัพย์สินที่ ถูกจำกัดหรือทรัพย์สินที่มีแนวโน้มอย่างสูงว่าจะถูกริบ แม้จะถูกโอนไปก็ยังคงถูกริบอยู่ ลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษีจนกว่าจะไม่ถูกริบแล้ว อันหมายถึงการได้รับหุ้นโดยมีเงื่อนไขในการปฏิบัติหน้าที่ในอนาคตของลูกจ้างอยู่ด้วย
- ข. สำหรับการซื้อราคาถูกโดยลูกจ้าง จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี คือราคาตลาดลบด้วยจำนวนเงินที่ลูกจ้างจ่าย

บุคคลใดที่ได้รับผลประโยชน์จากหุ้นหรือทรัพย์สินอื่นจากผลการทำงานของเขาถือว่าได้รับค่าตอบแทนเท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินเมื่อได้รับทรัพย์สินนั้น ยกเว้นหากผลประโยชน์นั้นมีแนวโน้มสูงว่าจะถูกริบ (ถูกจำกัด) และไม่อาจโอนได้โดยปลอดภัยจากการถูกริบ

แนวโน้มว่าถูกริบมีอยู่สูงเมื่อสิทธิของผู้เสียหายที่จะครอบครองทรัพย์สินนั้นมีเงื่อนไขกับเหตุบางอย่าง (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติหน้าที่ในอนาคตของผู้เสียหาย) และโอกาสที่ทรัพย์สินจะถูกริบมีอยู่สูงถ้าหากผู้เสียหายไม่สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามนั้นได้

ถ้าหากเมื่อผู้เสียหายได้รับหุ้นหรือทรัพย์สินที่ถูกจำกัดและผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นมีแนวโน้มว่าจะถูกริบสูงและถูกริบแม้ว่าจะโอนไปแล้ว ไม่ถือว่าผู้เสียหายมีรายได้เมื่อรับทรัพย์สิน และจะถือว่ามิรายได้ต่อเมื่อผลประโยชน์นั้น ก) ไม่มีแนวโน้มว่าจะถูกริบอีกต่อไป หรือ ข) สามารถโอนได้โดยไม่ต้องถูกริบไม่ว่าสิ่งใดจะเกิดขึ้นก่อน

อย่างไรก็ตาม ลูกจ้างเลือกที่จะรายงานการได้รับรายได้ภายใน 30 วันที่ได้รับการโอนหุ้น ผลที่ตามมาคือถึงแม้ผลประโยชน์จากหุ้นจะไม่ถูกจำกัดแล้ว ก็จะไม่มีการแจ้งรายได้ แต่ถ้าเลือกทำเช่นนั้นและหุ้นหรือทรัพย์สินอื่นถูกริบในภายหลังลูกจ้างจะหักออกไม่ได้เพราะถูกริบไปและไม่มีการคืนภาษีสำหรับรายได้ในปีที่ได้รับการโอนหุ้น กฎนี้ไม่ห้ามลูกจ้างหักจำนวนที่เสียหายเท่ากับจำนวนเงินที่จ่ายให้ทรัพย์สินที่ถูกริบลบด้วยมูลค่าของทรัพย์สินก่อนถูกริบ ลูกจ้างจะกลับค่าไม่เลือกทำเช่นนี้ได้ต่อเมื่อได้รับการยินยอมจากกรมสรรพากร

สำหรับกรณีของประเทศไทยนี้ เห็นได้ว่าความจริงแล้วกรมสรรพากรได้วางมาตรฐานที่ถูกต้องมาโดยตลอดสำหรับกรณีหุ้นและใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นตามคำวินิจฉัยที่ 28/2538 และเป็นไปตามหลักการสากลและถูกต้องตามหลักเศรษฐศาสตร์ แต่การที่ไม่ได้มีการรวบรวมคำวินิจฉัย หนังสือตอบข้อหารือ คำพิพากษาฎีกา ที่มีแนวทางที่ถูกต้องมาออกเป็นกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่ยังเปิดโอกาสให้ใช้ดุลยพินิจในการวินิจฉัยย่อมอาจให้เกิดสองมาตรฐานได้ อันจะได้กล่าวต่อไปในบทสรุป

4.1.2.4 กรณีนายจ้างจ่ายค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางให้แก่พนักงาน

ค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยงที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างในการเดินทางไปทำงานให้แก่พนักงานนั้น โดยหลักการสากลแล้วไม่น่าจะเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ทั้งนี้เพราะว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการเดินทางไปปฏิบัติหน้าที่ย่อมเป็นนายจ้างไม่ใช่ลูกจ้าง เพราะเหตุที่ลูกจ้างต้องเดินทางไปก็เป็นเพราะหน้าที่การงาน แต่ตามกฎหมายประมวลรัษฎากรของประเทศไทย กลับตีความได้ว่าเงินค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่ได้รับการยกเว้นหากเข้ากรณีที่กฎหมายยกเว้นให้ กล่าวคือกรณีตามมาตรา 42(1) (2) (3) ของประมวลรัษฎากร และกรณีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(1) ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะ ในการที่จะต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้ โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ช้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิม และในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง”

และเพื่อเป็นการขยายความกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้ “เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ รวมทั้งแนะนำผู้จ่ายเงินได้และผู้มีเงินได้ สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางในกรณีที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่นอกสำนักงานหรือนอกสถานที่เป็นครั้งคราว ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ลูกจ้างหรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้รับเนื่องจากการเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ในประเทศหรือต่างประเทศเป็นครั้งคราว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเข้าลักษณะดังนี้

(1) ต้องเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะ ในการที่จะต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ในกรณีบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราไม่เกินอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วย ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ ในประเทศหรือต่างประเทศ แล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาจ่ายให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าว เป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะ ในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์

(3) ในกรณีบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี่ยงเบนในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี่ยงเบนตาม (2) และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นให้ถือว่าค่าเบี่ยงเบนดังกล่าวเป็นค่าเบี่ยงเบนซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตราตาม (2)

ข้อ 2 การเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ ตามข้อ 1 ต้องมีหลักฐานการได้รับอนุมัติให้เดินทางไปปฏิบัติงานนอกสำนักงานหรือนอกสถานที่จากนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้ โดยต้องระบุลักษณะงานที่ทำและระยะเวลาในการปฏิบัติงานตามหน้าที่แล้วแต่กรณีด้วย”

กรณีดังกล่าวนี้ นอกจากที่ผู้เขียนมีความเห็นว่าไม่ควรเป็นประโยชน์เพิ่มเพราะเป็นกรณีการไปปฏิบัติงานให้แก่ นายจ้างแล้ว ตามประกาศที่ ป. 59/2538 ในข้อ 2 ที่กล่าวถึงไว้ข้างต้นยังเป็นกรณีย้ำให้เห็นว่าจะต้องเป็นเรื่องที่พนักงานหรือลูกจ้างไปปฏิบัติงานให้แก่ นายจ้างเท่านั้น นอกจากนั้นการที่ประมวลรัษฎากรให้นำเอาอัตราค่าพาหนะและค่าเบี่ยงเบนเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าเบี่ยงเบนและค่าพาหนะเดินทาง ซึ่งใช้บังคับกับข้าราชการมาใช้กับกรณีของเอกชนทั่วไป อาจจะเป็นการไม่เหมาะสมเพราะการดำเนินการของเอกชนกับราชการนั้นมีความแตกต่างกันเป็นอย่างยิ่งโดยเฉพาะในส่วนของมาตรฐานและการปฏิบัติงานของพนักงานลูกจ้าง รวมทั้งค่าตอบแทนต่างๆ อีกทั้งในการใช้จ่ายค่าพาหนะและค่าเบี่ยงเบนเดินทางในส่วนที่เกินกว่าอัตราของทางรัฐบาลที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี่ยงเบนเดินทางบุคคลที่ได้รับค่าเบี่ยงเบนจะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ซึ่งเป็นเรื่องที่ยาก เพราะการใช้จ่ายบางอย่าง โดยเฉพาะในการบริโภค และค่าใช้จ่ายในการเดินทางอาจไม่มีหลักฐาน เช่นค่าอาหารจากร้านอาหารเล็กๆ หรือเป็นแฝงลอย ค่าแท็กซี่ เป็นต้น และยังเป็นภาระของผู้เสียภาษีที่จะต้องคอยรวบรวมหลักฐานในการใช้จ่ายเงินนั้น

ซึ่งในกรณีค่าเบี่ยงเบนเดินทางนี้มีการตอบ ข้อหารือ ของกรมสรรพากรตาม หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/8543 ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2544 ในกรณีนี้มีอยู่ว่า บริษัท ต ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายแห่งมลรัฐเดลาแวร์ ประเทศ สหรัฐอเมริกา ประกอบกิจการขนส่งผู้โดยสารและสินค้าทางอากาศระหว่างประเทศ โดยมีสำนักงานสาขาในประเทศไทย ตั้งอยู่ที่กรุงเทพมหานคร ได้ขอหารือเกี่ยวกับปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีค่าเบี่ยงเบนเดินทางที่สำนักงานสาขาฯ จ่ายให้แก่พนักงานเนื่องจากการไปปฏิบัติงานในต่างประเทศ ขอให้จริงสรุปได้ดังนี้

1. สำนักงานสาขาในประเทศไทยของบริษัทฯ ได้ว่าจ้างพนักงานต้อนรับบนเครื่องบิน ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย พนักงานต้อนรับเหล่านี้นอกจากจะได้รับเงินเดือนประจำแล้ว ยังได้รับประโยชน์เพิ่มจากการจ้างแรงงานอย่างอื่น อาทิ เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง ซึ่งสาขาฯ เป็นผู้จ่าย พนักงานต้อนรับจะได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางในระหว่างการเดินทางเพื่อปฏิบัติหน้าที่บนเครื่องบินในอัตราเหมาจ่ายเป็นรายวัน เพื่อชดเชย ค่าอาหาร ในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่อยู่ต่างประเทศเป็นครั้งคราว เป็นจำนวนเงินแตกต่างกันขึ้นอยู่กับเส้นทางการบิน ซึ่งจะอยู่ในระหว่าง 2,000 บาท ถึง 2,500 บาท ต่อวัน การจ่ายจะกระทำเป็นรายเดือนทุกวันที่ 10 ของเดือน

2. ปัจจุบันสาขาฯ ได้นำเอาค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางทั้งจำนวนมารวมเป็นเงินได้ของพนักงาน เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(1) อย่างไรก็ดี สาขาฯ ได้รับ คำแนะนำว่า วิธีการที่สาขาฯ ปฏิบัติอยู่ไม่ถูกต้อง สาขาฯ ควรนำค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางเฉพาะส่วนที่เกิน 1,750 บาท มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของพนักงาน เพื่อหักภาษี ณ ที่จ่าย เนื่องจากการจ่ายเบี้ยเลี้ยงเดินทางในอัตราที่กำหนด ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(2) เฉพาะส่วนที่เกินอัตราดังกล่าวเท่านั้นที่จะต้องเสีย

บริษัทฯ จึงขอหารือว่าวิธีการที่สำนักงานสาขาฯ ถือปฏิบัติในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามที่แจ้งมาถูกต้องหรือไม่ ประการใด

แนววินิจฉัยในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรได้วางแนวทางไว้ดังนี้

กรณีที่สำนักงานสาขาฯ ได้จ่ายค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางให้แก่พนักงานต้อนรับในระหว่างการเดินทางเพื่อปฏิบัติหน้าที่อยู่ต่างประเทศเป็นครั้งคราวในอัตราระหว่าง 2,000 บาท ถึง 2,500 บาทต่อวัน ซึ่งเกินกว่าอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการในการเดินทางไปราชการในต่างประเทศ ตามมาตรา 49 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 ประกอบกับข้อ 10 แห่งระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกจ่ายเบี้ยเลี้ยงเดินทาง และค่าเช่าที่พักในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2534 และบัญชีหมายเลข 3 ท้ายระเบียบฯ ดังกล่าว ประเภท ข. ซึ่งให้เบิกเหมาจ่ายกำหนดในอัตรา 1,750 บาทต่อวัน นั้น หากพนักงานที่ได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางจากสำนักงานสาขาฯ ในอัตราที่เกินกว่าอัตราดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดใน การนั้น ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตรา 1,750 บาทต่อวัน เป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นฯ และได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของพนักงานดังกล่าว ทั้งนี้ ตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 1(3) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.59/2538 สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางในส่วนที่เกินอัตรา 1,750

บาทต่อวัน นั้น สำนักงานสาขาฯ จะ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงิน ได้ของพนักงานเพื่อหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

ตัวอย่างในเรื่องนี้ทำให้เห็นว่าการออกกฎหมาย และคำสั่งกรมสรรพากรไว้โดยชัดเจนในแต่ละเรื่องของประโยชน์เพิ่ม ทำให้ไม่ต้องมีการตีความเพียงแต่ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายและคำสั่ง แต่ก็ยังมีประเด็นอยู่ว่าประกาศและคำสั่งนั้นถูกต้องตามหลักสากลและหลักเศรษฐศาสตร์หรือไม่ ดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าการเดินทางไปปฏิบัติงานให้แก่ชายจ้างตามหลักสากลประโยชน์ย่อมเกิดแก่ชายจ้าง และตามหลักเศรษฐศาสตร์ก็ไม่เห็นว่ามีเพิ่มพูน ความมั่งคั่งในสถานะการเงิน หรือความร่ำรวยแก่ลูกจ้างอย่างเห็นได้ชัด ประโยชน์ในกรณีเช่นนี้ไม่ควรเป็นเงินได้ แล้วออกกฎหมายมายกเว้น เพราะความจริงแล้วโดยลักษณะของประโยชน์ไม่ได้เป็นเงินได้ นอกจากนั้นกฎหมายและคำสั่งที่ออกมานั้นมีความเหมาะสมแก่การบังคับใช้เพียงใด อย่างเช่นในกรณีค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางนี้ ตามกฎหมายประมวลรัษฎากรและคำสั่งของกรมสรรพากร ได้อิงอัตราตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ ซึ่งเป็นอัตราที่ใช้กับข้าราชการนั้น จะมีความเหมาะสมกับค่าครองชีพ และค่าใช้จ่ายในภาคเอกชน ซึ่งอาจมีค่าใช้จ่ายในครัวเรือนและค่าครองชีพแตกต่างกันไป รวมทั้งสวัสดิการที่ไม่เหมือนกัน ดังนั้นสมควรที่จะมีการแก้ไขกฎหมายให้มีความเหมาะสมมากขึ้นหรือไม่

4.1.2.5 กรณีนายจ้างจัดที่พักให้แก่ลูกจ้าง

ในกรณีนายจ้างจัดที่พักให้แก่ลูกจ้างนี้ ก็สามารถพิจารณาเช่นเดียวกันว่าหากประโยชน์ของการจัดที่พักนั้นตกแก่ลูกจ้างก็ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากประโยชน์ตกแก่นายจ้างก็ไม่ใช่ประโยชน์เพิ่มแก่ลูกจ้าง แต่ปรากฏว่าที่ผ่านมารกรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือดังกล่าวตอบข้อหารือต่อไปนี้

กรณีพนักงานระดับหัวหน้าแผนก เช่น วิศวกร หัวหน้าคนงานฯ ซึ่งอยู่ในสถานที่พักของบริษัท เมื่อมีเหตุเครื่องจักรชำรุดต้องคอยแก้ไขให้เหตุต่างๆ เป็นปกติ และพนักงานดังกล่าวย้ายเข้ามาอยู่ในห้องเป็นประจำ มิได้เข้ามาพักเป็นครั้งคราว เพื่อเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ กรณีต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802 / 14066 ลว 19 ตุลาคม 2530

ซึ่งจากคำตอบข้อหารือดังกล่าวมีข้อสังเกตว่าหากการเข้ามาพักเฉพาะกรณีที่มาแก้ไขเหตุเครื่องจักรชำรุดก็จะเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากย้ายเข้ามาอยู่ประจำไม่ว่าจะมีเหตุเครื่องจักรชำรุดหรือไม่ก็ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่ม

แต่หากกรณีเป็นว่าสถานที่ทำการของนายจ้างอยู่ในสถานที่ห่างไกลไม่สามารถเดินทางไปกลับได้ การที่ลูกจ้างต้องไปพักในสถานที่พักของบริษัทก็เนื่องจากภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานให้แก่ นายจ้าง การได้พักในสถานที่ที่นายจ้างจัดให้ย่อมไม่เป็นประโยชน์เพิ่ม หรือในการที่นายจ้างบังคับให้ลูกจ้างพักในสถานที่พักที่นายจ้างจัดให้แก่ลูกจ้างเพื่อความสะดวกของนายจ้างเองเช่น ความสะดวกในการติดตามตัวลูกจ้าง แม้ว่าลูกจ้างจะมีที่พักของตนเอง ดังนี้กรณีเช่นนี้ย่อมไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม

ในกรณีที่พักนี้ ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดไว้ว่าการหักมูลค่าที่อยู่อาศัยออกทำได้เมื่อลูกจ้างต้องอยู่ที่นั่นเพราะเป็นเงื่อนไขในการจ้างงาน เช่นคนงานเหมืองถ่านหินที่อาศัยในที่พักที่บริษัทจัดให้ที่เหมืองไม่ต้องเสียภาษีสำหรับที่พักอาศัย ในกรณีที่ที่พักที่ไม่ใช่ของบริษัทนั้นไกลเกินไปเดินทางลำบาก กรณีเช่นนี้ถือว่าการที่ลูกจ้างต้องพักอาศัยอยู่ในสถานที่ที่นายจ้างจัดให้เป็นเพราะสัญญาจ้างบังคับให้เขาอยู่ที่นั่น หน้าที่บังคับให้เขาอยู่ที่นั่น และเมื่อพิจารณาตามหลักเศรษฐศาสตร์แล้ว หากการที่ลูกจ้างได้อยู่อาศัยในที่พักที่นายจ้างจัดให้แล้ว เขาไม่ได้รับมูลค่าหรือประโยชน์เพิ่มพูนในการสถานะการเงินหรือทางเศรษฐกิจ เช่นในกรณีที่เขามีที่พักหรือบ้านอยู่แล้ว ก็ย่อมไม่เป็นประโยชน์เพิ่มแก่เขา

4.1.2.6 การจัดเลี้ยงปีใหม่ การจัดเลี้ยงอื่นๆ

ในแต่ละปีเมื่อถึงวันส่งท้ายปีเก่าต้อนรับวันขึ้นปีใหม่ หลายๆ กิจกรรมมักจัดงานเลี้ยงปีใหม่ให้แก่พนักงาน ซึ่งในงานก็มีการจัดเลี้ยง อาหาร เครื่องดื่ม ฯลฯ ซึ่งกรณีจะถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานหรือไม่ กรมสรรพากรได้วางแนววินิจฉัยในกรณีดังกล่าว เช่นกรณีต่อไปนี้

กรณีบริษัทฯ ได้จ่ายเงินเข้าบัญชีคณะกรรมการสวัสดิการ และคณะกรรมการฯ ได้นำเงินดังกล่าวไปจัดงานและกิจกรรมต่างๆ ซึ่งเป็นสวัสดิการให้แก่พนักงาน กรณีจึงเข้าลักษณะเป็นประโยชน์เพิ่มอันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งพนักงานผู้ได้รับสวัสดิการดังกล่าวต้องนำประโยชน์ที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่สวัสดิการจัดเลี้ยงในเทศกาลปีใหม่ ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9276 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2548

แต่เป็นที่สังเกตว่าการจัดเลี้ยงนั้นถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แต่ในกรณีการจัดเลี้ยงปีใหม่ถือเป็นกรที่ให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

จึงได้รับการยกเว้น ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หากเป็นการเลี้ยงในโอกาสอื่นๆ ย่อมต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มแก่ลูกจ้าง

อย่างไรก็ตามหากนำแนวคิดทางหลักเศรษฐศาสตร์มาปรับใช้กับกรณีการเลี้ยงสังสรรค์ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างนี้ จะเห็นว่าไม่ปรากฏว่าลูกจ้างได้มีความเพิ่มพูน ความมั่นคงในสถานะการเงินเพิ่มขึ้น หรือร่ำรวยขึ้นแต่ประการใด ในทางกลับกันการจัดเลี้ยงสังสรรค์ในหมู่พนักงานย่อมได้ประโยชน์แก่นายจ้างในแง่ของความสามัคคีกลมเกลียวของพนักงาน ทำให้การทำงานมีการประสานงานที่ดี มีความเข้าใจกันระหว่างหน่วยงานมากขึ้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการจัดเลี้ยงสังสรรค์ให้แก่พนักงานลูกจ้างไม่น่าจะเป็นประโยชน์เพิ่มแก่พนักงานลูกจ้าง เพราะประโยชน์จะตกได้แก่นายจ้างมากกว่า

สำหรับการจัดเลี้ยงปีใหม่ที่กรมสรรพากรตอบข้อหารือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือโอกาสตามประเพณีนั้น นอกจากผู้เขียนจะมีความเห็นว่าเป็นเงินที่ได้ดังเหตุผลตามวรรคก่อนแล้ว ยังเห็นว่ากรณีดังกล่าวไม่ใช่การให้โดยเสน่หาอีกด้วย เพราะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 521 บัญญัติไว้ว่า “การว่าให้นั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้ โอนทรัพย์สินของตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับ และผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้น ” การจัดเลี้ยงไม่ว่าจะเป็นเทศกาลใดไม่ได้มีการโอนทรัพย์สินใดๆ ให้แก่ลูกจ้าง คงจะถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาไม่ได้ นอกจากนั้นการจัดเลี้ยงปีใหม่ถ้าหากจะตีความเป็นการให้ ก็เป็นการให้ตามกฎหมายเกณฑ์ ตามระเบียบ มากกว่าการให้โดยเสน่หา

4.1.2.7 กรณีพาไปทัศนจรหรือสัมมนาต่างจังหวัด

การที่หลายๆ กิจกรรมมักจัดให้มีการพาพนักงานไปท่องเที่ยวในสถานที่ต่างๆ เป็นประจำทุกปี ซึ่งส่วนมากมักจัดให้ไปปีละครั้งนั้น ตามแนวทางที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัย ถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นประโยชน์ เพิ่มที่พนักงานได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

แต่หากเป็นการจัดสัมมนาต่างจังหวัดนั้น ไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ตามคำสั่งที่ ป.122/2545 ข้อ 6. โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของกิจการของนายจ้าง

สิ่งที่ควรต้องพิจารณาก็คือการที่ไปจัดสัมมนาให้แก่ลูกจ้างนอกสถานที่ต่างจังหวัดตามโรงแรมหรือรีสอร์ทต่างๆ อาจเป็นเรื่องที่รวมกันทั้งสองกรณี คือ การพาลูกจ้างไปทัศนจร ซึ่งถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง และเป็นการสัมมนาอันไม่เป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง เราจะใช้จุดใดเป็นเส้นแบ่งในการพิจารณา

ในกรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากพิจารณาจากหลักเศรษฐศาสตร์ ไม่ว่าจะเป็นการจัดทัศนารหรือจัดสัมมนาต่างจังหวัด ก็ไม่น่าจะเป็นประโยชน์เพิ่มทั้งสองกรณี เพราะไม่ปรากฏว่าลูกจ้างจะมีความเพิ่มพูนสถานะทางการเงินหรือร่ำรวยขึ้น ประโยชน์ก็น่าจะตกอยู่กับนายจ้าง ดังเช่นการจัดสรรค่าตามที่ได้อ้างมาแล้ว คือเกิดความรักในองค์กร มีความสามัคคีในหมู่คณะ แต่หากจะถือว่าการจัดทัศนารเป็นประโยชน์เพิ่ม และการสัมมนาไม่เป็นที่ประโยชน์เพิ่ม ผู้เขียนมีความเห็นว่าพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป โดยหากจากการไปทัศนารและสัมมนานั้น ประโยชน์ส่วนใหญ่เกิดจากการสัมมนาและนายจ้างได้รับประโยชน์ก็เห็นว่าจะเป็นที่กรณีไม่เป็นที่ประโยชน์เพิ่มทั้งจำนวน แต่หากว่าจุดประสงค์หลักต้องการพาพนักงานไปทัศนาร การสัมมนาเป็นเพียงส่วนประกอบเล็กน้อยแล้วก็เห็นว่าควรเป็นประโยชน์เพิ่มทั้งจำนวน

4.1.2.8 กรณีรถประจำตำแหน่งพนักงาน

กิจการหลายแห่งมีความจำเป็นที่จะต้องติดต่อธุรกิจกับกิจการอื่น ไม่ว่าจะเป็นผู้ค้า เจ้าหนี้ หรือหน่วยงานทางราชการจำเป็นจะต้องมีพาหนะที่ใช้ในการติดต่อเพื่อสะดวกต่อการเดินทาง และผู้บริหารที่มีตำแหน่งสูงๆ อาจจะจัดให้มีรถประจำตำแหน่งให้กับผู้บริหารหรือพนักงานนั้นๆ ฉะนั้นกรณีที่นายจ้าง นำเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไปจัดซื้อรถยนต์ประจำตำแหน่งให้กับพนักงาน ผู้บริหารระดับสูงเพื่อประโยชน์ในการติดต่อธุรกิจ หากนายจ้างสามารถพิสูจน์ได้ว่า รถประจำตำแหน่งดังกล่าวซื้อมาใช้เพื่อประโยชน์ของธุรกิจ ด้านนายจ้างถือเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน แต่หากพิสูจน์ไม่ได้ว่ารถประจำตำแหน่งนั้นใช้เพื่อประโยชน์ของกิจการก็ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานคนนั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร⁴

สำหรับกรณีรถประจำตำแหน่งนี้มีปัญหาที่ต้องพิจารณาหลายกรณีด้วยกัน กรณีแรกก็คือกรณีที่เอกชนจัดให้มีรถประจำตำแหน่งแก่ผู้บริหารและพนักงานนั้น หากพิสูจน์ไม่ได้ว่าใช้เพื่อประโยชน์ของกิจการ หรือในส่วนที่ผู้บริหารหรือพนักงานได้ใช้รถประจำตำแหน่งเป็นส่วนตัว ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของผู้บริหารหรือพนักงานคนนั้น ดังที่ได้อ้างมาแล้วในวรรคก่อน แต่ปรากฏว่าในกรณีของหน่วยงานราชการการจัดรถประจำตำแหน่งให้แก่ข้าราชการและสามารถนำไปใช้ส่วนตัว เช่น ใช้ไปกลับระหว่างบ้านและที่ทำงาน หรือใช้ในวันเสาร์อาทิตย์ กลับไม่มีการคำนวณประโยชน์เพิ่มของข้าราชการนั้นๆ จึงทำให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังมีปัญหาการใช้สองมาตรฐานอยู่ และไม่เป็นที่ธรรมระหว่างราชการกับเอกชน

⁴ อ้างแล้ว, หน้า 47

กรณีต่อไปที่น่าจะต้องพิจารณาก็คือการที่ผู้บริหารหรือพนักงาน สามารถนำรถประจำตำแหน่งไปใช้ไปกลับระหว่างบ้านและที่ทำงาน รวมทั้งสามารถใช้ในวันเสาร์อาทิตย์ได้ ในกรณีเช่นนี้มีจุดแบ่งระหว่างส่วนที่เป็นประโยชน์เพิ่มและส่วนที่ไม่เป็นประโยชน์เพิ่มอย่างไร ในกรณีนี้ก็ต้องถือว่าประโยชน์ที่เกิดจากการใช้เพื่อประโยชน์แก่กิจการ หรือการใช้สอยเพื่อการติดต่อการทำงานในหน้าที่ของผู้บริหารหรือพนักงานนั้น ไม่เป็นประโยชน์เพิ่ม แต่การใช้สอยนอกจากนั้นก็ถือว่าประโยชน์เพิ่ม เพราะว่าสามารถเห็นได้ชัดว่าผู้บริหารหรือพนักงานนั้น ได้รับประโยชน์เพิ่มพูนในแง่ของสถานะการเงินที่ไม่ต้องไปจัดหาพาหนะของตนเองนั่นเอง

นอกจากนั้นยังมีปัญหาในการตีราคาว่าในกรณีที่มีทั้งกรณีที่เป็นประโยชน์เพิ่มและไม่เป็นประโยชน์เพิ่มรวมกัน อันจะได้กล่าวในปัญหาการตีราคาประโยชน์เพิ่มต่อไป

4.2 ปัญหาการตีราคาประโยชน์เพิ่ม

4.2.1 กรณีนายจ้างจัดบริการอาหารให้แก่พนักงาน

กรณีนายจ้างจัดอาหารให้แก่พนักงานนี้ตามคำวินิจฉัย คำตอบข้อหารือ และคำพิพากษาฎีกา มีแนวทางในการวินิจฉัยไว้ว่าเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานนั้น สิ่งที่ต้องพิจารณาต่อไปก็คือ แล้วเราจะตีราคาค่าอาหารที่นายจ้างจัดให้แก่ลูกจ้างอย่างไร เช่นหากนายจ้างจัดจ้างแม่ครัวมาทำอาหารให้แก่ลูกจ้าง เงินเดือนแม่ครัว ค่าอาหารสดต่างๆ เครื่องปรุงรส น้ำมัน จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นต้นทุนค่าอาหารหรือไม่ หากทราบต้นทุนค่าอาหารทั้งหมดแล้ว จะต้องคิดค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากต้นทุนอาหารหรือไม่ จะต้องนำจำนวนลูกจ้างทั้งหมดมาหารหรืออย่างไร หากวันไหนลูกจ้างคนไหนไม่ได้มาทำงานจะคิดอย่างไร เห็นได้ว่ามีปัญหาจากการตีราคาประโยชน์เพิ่มมากมาย เช่นกรณีที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าจะต้องคิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากอาหารที่โรงแรมจัดให้แก่พนักงานดังนี้

การที่นายจ้างจัดอาหารให้กับพนักงานของตน แยกต่างหากจากการที่ให้บริการลูกค้าของโรงแรม ก็ถือว่าเป็นการให้บริการแก่พนักงาน โดยใช้บริการของตน อันอยู่ในความหมายของคำว่า “บริการ” ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร และจะถือว่าเป็นการนำบริการไปใช้ในการบริหารงานกิจการของตน (คำพิพากษาฎีกาที่ 6950/2543)

การที่นายจ้างให้พนักงานและผู้บริหารรับประทานอาหาร โดยไม่คิดมูลค่านั้น เป็นการให้บริการตามความหมายในมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งไม่ใช่การขายสินค้า และถือเป็นการให้บริการจากกิจการของตนเอง โดยเฉพาะ การให้พนักงาน และผู้บริหารรับประทานอาหารไม่ใช่การนำบริการไปใช้ในการบริหารกิจการของตนเองโดยตรง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 บัญญัติว่า ฐานภาษีสำหรับการขาย

สินค้า หรือบริการ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือบริการ มูลค่าของฐานภาษี ให้หมายรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้นการที่นายจ้างให้พนักงานและผู้บริหารรับประทานอาหารโดยไม่คิดค่าตอบแทนถือเป็นการให้บริการ จึงต้องนำราคาคงกล่าวมาเป็นมูลค่าของการให้บริการของนายจ้าง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7765/2543)

เมื่อต้องมีการคิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้พนักงานรับประทานอาหารโดยไม่คิดค่าตอบแทนและถือประโยชน์เพิ่มของพนักงานหรือลูกจ้างด้วยแล้ว การตีราคาหรือคิดมูลค่าของประโยชน์เพิ่มก็มีปัญหาให้ขบคิดมากมายดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

ในการตีราคากรณีนี้ของประเทศมาเลเซียนั้นคล้ายๆกับของประเทศไทยกล่าวคือ ถ้านายจ้างจัดอาหารให้โดยไม่คิดมูลค่า ลูกจ้างจะต้องเสียภาษีจากมูลค่าต้นทุนค่าอาหารที่นายจ้างจัด ผลประโยชน์นี้ให้ กรณีที่มีการคิดค่าอาหาร ส่วนแตกต่างระหว่างราคาต้นทุนที่สูงกว่าราคาที่ลูกจ้างจ่ายจะต้องนำมาเสียภาษี ถ้านายจ้างเป็นเจ้าของร้านที่จัดอาหารให้ เช่น โรงแรม จำนวนที่จะต้องนำมาเสียภาษีจะเป็นต้นทุนของนายจ้าง มิใช่ราคาที่ขายให้แก่ลูกจ้าง กรณีนี้สามารถมีข้อโต้แย้งที่ได้ผลที่ว่าอาหารที่จัดให้โดยไม่คิดมูลค่านั้น สามารถใช้รับประทานได้เท่านั้น แต่จะอย่างไรก็ตามไม่สามารถขายได้ จึงไม่สามารถประเมินค่าเป็นเงินได้ โดยทั่วไปอธิบดีสรรพากรก็พิจารณาในประเด็นนี้ด้วยดุลยพินิจที่ผ่อนปรนและยังไม่มีกรวางกติกาค่าที่เคร่งครัดและแน่นอนหาใช้ประเมินมูลค่าอาหารที่ไม่คิดค่าใช้จ่าย ในแต่กรณีจะพิจารณาด้วยระบบคุณธรรมและสามารถต่อยอดกันได้

การตีราคากรณีอาหารที่นายจ้างจัดให้ของประเทศสหรัฐอเมริกา ในการคิดราคาอาหารนั้นไม่ต้องคำนึงว่าอาหารนั้นจัดเพื่อความสะดวกของนายจ้างหรือไม่ ถ้าลูกจ้างต้องจ่ายเงิน (ไม่ว่าจะจากเงินของตัวเองหรือหักออกจากเงินเดือน) เป็นช่วงเวลาเป็นประจำ เงินจำนวนที่คงที่สำหรับอาหารที่นายจ้างจัดหาให้ ลูกจ้างสามารถหักเงินจำนวนนี้ออกจากรายได้ของตน หากอาหารนั้นจัดเพื่อความสะดวกของนายจ้างและลูกจ้างต้องจ่ายเงินจำนวนนี้ไม่ว่าจะรับประทานอาหารนั้นหรือไม่ ซึ่งจะเห็นได้ว่ากรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ทำให้เกิดความชัดเจนในการเสียภาษีของลูกจ้าง โดยกำหนดจำนวนเงินคงที่ และให้ลูกจ้างหักเงินค่าอาหารนั้นออกจากเงินได้พึงประเมิน

ดังนั้นการที่มีบทบัญญัติกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ให้ชัดเจนในการตีราคาอาหารและเครื่องดื่มนายจ้างจัดให้ลูกจ้างแล้ว ก็จะเกิดความสะดวกในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ไม่ต้องมีการตีความและตีราคามูลค่าอาหารแลเครื่องดื่มนั้นอีก

4.2.2 กรณีพนักงานซื้อหุ้นในราคาพิเศษ

ในการตีราคาค่าหุ้นหรือหนังสือแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญที่ นายจ้างให้แก่ลูกจ้างไม่ว่าจะโดยไม่คิดมูลค่าหรือคิดมูลค่าแต่ต่ำกว่าราคาตลาดนั้น ก็เป็นอีกกรณี หนึ่งที่จะต้องมีการตีราคาหรือมูลค่าของหุ้นหรือหนังสือแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญนั้น ในกรณี นี้ตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ที่ 28/2538 ได้วางหลักเกณฑ์ไว้เกี่ยวกับการให้หุ้นฟรีหรือขายหุ้น ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดแก่พนักงานหรือกรรมการไว้อย่างชัดเจน กล่าวคือหากมีการให้หุ้นฟรี หรือขายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดแก่พนักงานหรือกรรมการ จะต้องถือว่าพนักงานหรือ กรรมการนั้นมีเงินได้เมื่อได้รับหุ้นหรือซื้อหุ้นดังกล่าว โดยถือมูลค่าของหุ้นที่ได้รับหรือส่วนต่าง ของราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดเป็นเงินได้ โดยให้ถือตามมูลค่าหุ้น ดังนี้

1. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่มีการซื้อขายในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

(2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น

2. ในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้นดังกล่าว เป็นหุ้นที่ไม่มีการซื้อขายในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(1) หากหุ้นดังกล่าวมีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป

(2) หากหุ้นดังกล่าวไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป (Public Offering) ให้ถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับ กรรมสิทธิ์ในหุ้น

แต่แม้ว่าจะมีคำวินิจฉัยดังกล่าววางหลักเกณฑ์ไว้แล้วก็ตาม แต่ก็ยังมีการหารือกรณีนี้ ไปยังกรมสรรพากรเสมอๆ เนื่องจากยังไม่มีประกาศหรือคำสั่งที่ชัดเจนในกรณีนี้เช่นกัน อันยัง ทำให้เกิดกรณีที่ต้องมีการตีความการตีราคาประโยชน์เพิ่มประเภทนี้อยู่ ซึ่งในบทนี้จะได้ยกตัวอย่าง คำตอบข้อหารือเพิ่มเติมจากที่ได้ยกมาในหัวข้อแล้วดังนี้

ข้อหารือกรณีให้พนักงานสามารถซื้อหุ้นได้ในราคาพิเศษมีข้อเท็จจริงเป็นดังนี้ บริษัท ส. เป็นผู้ประกอบกิจการ ผลิตและจำหน่ายยางรถยนต์ โดยเป็นบริษัทร่วมทุนระหว่าง บริษัท C กับ บริษัทในเครือของบริษัท ป. โดย C ถือหุ้นร้อยละ 60 และบริษัท ป. ถือหุ้นร้อยละ 40 C มีโครงการ ออกหุ้นขายให้แก่พนักงานของกลุ่ม ม. ทั่วโลกในราคาพิเศษ เพื่อให้พนักงานมีส่วนเป็นเจ้าของใน

บริษัท ที่ตนเองทำงานอยู่และได้รับส่วนแบ่งผลประโยชน์ ในฐานะผู้ถือหุ้นจากการที่พนักงานได้ทุ่มเททำงานให้บริษัท อันจะเป็นผลดีต่อพนักงานและบริษัทร่วมกันในระยะยาว ในประเทศไทยมีบริษัทในกลุ่มฯ ทั้งหมด 11 บริษัท ที่มีสิทธิเข้าร่วมโครงการนี้ โดยในเดือนเมษายน 2545 C ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ปารีส (Euronext Paris) ประเทศฝรั่งเศส ได้มีโครงการเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่แก่พนักงานในกลุ่ม ม. ทั่วโลก โดยมีลักษณะพิเศษดังนี้

(1) C จะกำหนดราคาขายหุ้นโดยให้ส่วนลด 20% จากราคาเฉลี่ยย้อนหลัง 20 วันทำการในตลาดหลักทรัพย์ปารีส (ราคาเสนอขายหุ้นจะเท่ากับร้อยละ 80 ของราคาเฉลี่ยย้อนหลัง 20 วัน)

(2) สำหรับการซื้อหุ้น 10 หุ้นแรก บริษัทที่เป็นนายจ้างในแต่ละประเทศจะช่วยเหลือค่าหุ้นให้แก่ พนักงานอีกร้อยละ 50 ของราคาที่เสนอขาย

(3) บริษัทที่เป็นนายจ้างในแต่ละประเทศจะเป็นผู้รับภาระความเสี่ยงเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราในการจองซื้อหุ้นดังกล่าว

สรุปข้อเท็จจริงข้างต้นเป็นดังนี้

- ราคาหุ้นเฉลี่ยในตลาดหลักทรัพย์ปารีส 43 ยูโร
- C เสนอขายให้พนักงานในราคา (43 ยูโร ลด 20%) 35 ยูโร
- เพื่อความสะดวกของพนักงาน C กำหนดอัตราแลกเปลี่ยน เท่ากับ 38.38 บาท/ยูโร (อัตราในขณะนั้น) ซึ่งเท่ากับ 1,344 บาท
- พนักงานต้องจ่ายเงินค่าหุ้นเอง ในอัตราหุ้นละ 672 บาท
- บริษัทฯ ช่วยจ่ายเงินสมทบให้ ในอัตราหุ้นละ 672 บาท
- บริษัทฯ รับผิดชอบส่วนต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้น โดยบริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายแลกเปลี่ยนเงินตราล่วงหน้า (forward contract) ในอัตรา 39.94 บาท/ยูโร แต่อัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศของธนาคารแห่งประเทศไทยในวันส่งเงินออกไป เป็น 40.53 บาท/ยูโร

(4) บริษัทฯ หรือว่า บริษัทฯ มีความเข้าใจดังต่อไปนี้ถูกต้องหรือไม่

ก. พนักงานต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้รับจากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยการคำนวณประโยชน์เพิ่มดังกล่าวต้องปฏิบัติตาม คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 28/2538 โดยคำนวณมูลค่าหุ้นตามข้อ 2(2) ของ คำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งตามกรณีของบริษัทฯ นั้น หุ้นที่จัดสรรให้พนักงานดังกล่าวไม่มีราคาขายให้ประชาชนทั่วไป (Public Offering) จึงต้องถือมูลค่าหุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับกรรมสิทธิ์ในหุ้น (พ.ศ. 2544) ซึ่งมีมูลค่าหุ้นละ

29.67 ยูโร หักด้วย ราคาหุ้นที่ขายให้พนักงาน 35 ยูโร เท่ากับว่าพนักงานไม่ได้ประโยชน์เพิ่มในส่วนนี้

ข. ประโยชน์เพิ่มจากการที่บริษัทฯ ช่วยเหลือลูกจ้าง ได้แก่

(1) จ่ายเงินค่าหุ้นสมทบให้ลูกจ้างในอัตราหุ้นละ 672 บาท

(2) จ่ายผลต่างอัตราแลกเปลี่ยน (จากอัตรา 38.38 บาท/ยูโร เป็น 40.53 บาท/ยูโร) เพิ่มขึ้น 2.15 บาท/ยูโร ซึ่งเท่ากับหุ้นละ 75.25 บาท พนักงานต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ค. เมื่อพนักงานได้รับกรรมสิทธิ์หุ้นดังกล่าวในปี 2545 แล้ว ต่อมาในปี 2546 หากพนักงานขายหุ้นนั้นในประเทศฝรั่งเศส และได้รับ Capital Gains พนักงานต้องนำ Capital Gains ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามความตกลงระหว่างประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยการคำนวณ Capital Gains นั้น ได้จากการนำราคาขายหุ้นในประเทศฝรั่งเศส หักด้วยต้นทุนซื้อหุ้นซึ่งได้แก่ มูลค่าหุ้นที่ C เสนอขายให้แก่พนักงาน (หุ้น ละ 35 ยูโร) โดยการคำนวณราคาขายให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เงินดังกล่าวส่งกลับมาถึง ธนาคารพาณิชย์ในประเทศไทย และการคำนวณราคาต้นทุน ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ส่งเงินออกไป ชำระค่าซื้อหุ้น คือ 40.53 บาท/ยูโร

ง. ในกรณีที่พนักงานได้รับเงินปันผลและถูกหักภาษีเงินได้ในประเทศฝรั่งเศส สำหรับ เงินปันผลที่ได้รับดังกล่าว การนำภาษีที่ถูกหักไว้ในประเทศฝรั่งเศสมาใช้สิทธิเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ต้องใช้หลักฐานตามที่ระบุในข้อ 11 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 จึงเป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากรถ้า พนักงานได้รับเงินปันผลจากการถือหุ้นหรือได้รับ Capital Gains จากการขายหุ้นในปีภาษี 2546 แต่พนักงานไม่นำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษี 2546 พนักงานไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กรณีข้อเท็จจริงและข้อหาหรือข้างต้นนั้น ได้มี แนววินิจฉัย ของกรมสรรพากร ดังนี้

1. พนักงานต้องนำประโยชน์เพิ่มที่ได้จากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการคำนวณประโยชน์เพิ่มดังกล่าวต้องปฏิบัติตามข้อ 2(2) ของ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538 ฯ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2538

2. กรณี 4.2, 4.4 และ 4.5 ความเข้าใจของบริษัทฯ ถูกต้องแล้ว

3. กรณี 4.3 ในการคำนวณเงินได้พึงประเมินที่เป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวัน ที่ ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยของวันถัดไปตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งตามคำถามและคำวินิจฉัยดังกล่าวก็ยังมีข้อสังเกตกล่าวคือ

บริษัทมีความเข้าใจว่าการที่หุ้นของบริษัท ไม่มีราคาขายให้แก่ประชาชนทั่วไป (Public Offering) จึงใช้ราคาตามบัญชี (Book Value) ซึ่งไม่น่าจะถูกต้องเพราะที่ถูกต้องควรใช้ราคาเฉลี่ยในตลาดที่ปรากฏในตลาดหลักทรัพย์ในเดือนที่พนักงานได้รับกรรมสิทธิ์หุ้น

สำหรับหลักเกณฑ์การตีราคาในกรณีที่พนักงานได้รับการจัดสรรหุ้นในราคาพิเศษจาก นายจ้างของประเทศมาเลเซีย นั้น ตั้งแต่ปี 2006 เป็นต้นมา ผลประโยชน์จากการที่ลูกจ้างได้รับหุ้นของบริษัทจะนำมาเสียภาษีในปีที่ใช้สิทธิ (Exercised) โอนสิทธิ (Assigned) ปลดปล่อย (Released) หรือได้รับ (Acquired)

ทั้งนี้การกำหนดภาษีของผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นขึ้นอยู่กับ

(1) ราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่ควรมีการใช้สิทธิ โอนสิทธิ ปลดปล่อย หรือได้รับ ตามวันที่ที่กำหนด หรือวันที่ควรมีการใช้สิทธิ โอนสิทธิ ปลดปล่อย หรือได้รับ ภายใน ช่วงเวลาที่กำหนด ใช้วันแรกของช่วงเวลา หรือ

(2) ราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่มีการใช้สิทธิ โอนสิทธิ ปลดปล่อย หรือได้รับ สิทธิแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าหักด้วยราคาที่ลูกจ้างจ่ายสำหรับค่าหุ้น

คำจำกัดความของคำว่า “ราคาตลาด” (Market Value) หมายถึง

(1) กรณีที่เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์มาเลเซีย (Bursa Malaysia) ราคาเฉลี่ย ระหว่างราคาสูงสุดและต่ำสุดในวันนั้น หรือ

(2) ในกรณีอื่น ๆ มูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (Net Asset Value) ของหุ้นในวันนั้น สำหรับตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีการตีราคาหุ้นที่พนักงานได้รับจาก นายจ้าง โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนแต่ต่ำกว่าราคาตลาดนั้น ได้แก่กรณีที่พนักงานมี ทางเลือกในการซื้อหุ้น กล่าวคือสิทธิในการซื้อหุ้นในราคาอนาคต ซึ่งแสดงถึงโอกาสที่จะได้รับ กำไรจากความแตกต่างระหว่างราคาปัจจุบันกับราคาที่จะสูงกว่าในอนาคต เมื่อทางเลือกที่มีราคา เมื่อได้รับ ถ้าทางเลือกมีราคาตลาดที่ดี ลูกจ้างรู้ถึงรายได้จากค่าตอบแทนเมื่อเลือกทำเช่นนั้น แต่ถ้า โอนไปก็ไม่มีรายได้ จำนวนเงินค่าตอบแทนคือราคาตลาดที่ตีลบด้วยราคาที่จ่ายเมื่อเลือก ตามกฎ ทางเลือกมีราคาตลาดที่ดี ต่อเมื่อโอกาสเลือกนั้นมีการขายในตลาดหลักทรัพย์ ถ้าไม่มีการขาย จะมี ราคาต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขบางอย่าง เมื่อทางเลือกไม่มีราคาตลาดที่ดีเมื่อได้รับ ลูกจ้างรู้ว่าไม่มีรายได้

เมื่อเลือกทำ แต่รู้ว่ามิรายได้เมื่อทรัพย์สินที่เลือกถูกโอน จำนวนเงินค่าตอบแทนคือราคาตลาดที่
ยุติธรรมเมื่อโอนลบด้วยจำนวนเงินที่จ่ายค่าทรัพย์สิน

ดังนั้นในกรณีของประเทศไทยการที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัย
กำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดมูลค่าหุ้น ตามคำวินิจฉัยที่ 28/2538 จึงมีข้อควรวินิจฉัยว่าหลักเกณฑ์
นั้น ถูกต้องและเหมาะสมหรือไม่

สำหรับการตีราคาทรัพย์สินนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ ได้บัญญัติไว้ว่า “เว้นแต่
จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจำเป็นต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ให้ถือ
ราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น”

อันจะเห็นได้ว่าแท้จริงแล้วกฎหมายได้กำหนดวิธีการตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์
เพิ่มไว้อย่างชัดเจน และไม่ต้องมีการตีความอีก แต่การที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัย
ตามคำวินิจฉัยที่ 28/2538 ในกรณีหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ถือเอา
ราคาเฉลี่ยในเดือนที่ได้โอนทรัพย์สินนั้น อาจเป็นเพราะว่าเมื่อมีการออกหุ้นเพิ่มทุน มูลค่าหุ้นอาจ
ลดลงตามสัดส่วนการลดมูลค่า (Dilution) ตามสัดส่วนของหุ้นเดิมและหุ้นที่ออกเพิ่มขึ้น ทำให้ต้อง
ตีราคาหุ้นตามมูลค่าเฉลี่ยเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม

สำหรับกรณีหุ้นที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ตีราคามูลค่า
หุ้นเท่ากับมูลค่าทางบัญชีในรอบระยะเวลาทางบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับโอนทรัพย์สิน
มีข้อพิจารณาว่าการใช้หลักในการตีราคาดังกล่าวอาจทำให้มูลค่าที่แท้จริงแตกต่างกันไปมาก การให้
เหตุผลดังกล่าวอาจเป็นเพราะการทำงานการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีโดยปกติแล้วจะต้องทำ
เป็นรอบระยะเวลาหนึ่งปี เว้นแต่บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งจะต้อง
ทำงานการเงินทุกไตรมาสของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในแต่ละกิจการจะมีการรับรองงบ
การเงินโดยผู้สอบบัญชีต่อเมื่อมีการปิดบัญชีในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จึงต้องถือเอารอบ
ระยะเวลาบัญชีก่อน เพราะได้รับการรับรองโดยผู้สอบบัญชีแล้ว

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการตีราคามูลค่าหุ้นสำหรับหุ้นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
ควรตีราคา ณ วันที่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในหุ้น เพราะสามารถอ้างอิงได้ เป็นไปตามที่กฎหมาย
กำหนดอีกทั้งเมื่อได้รับกรรมสิทธิ์หุ้นในวันใดย่อมสามารถทำธุรกรรมโอนขายหรือจำหน่ายได้ทันที
สำหรับกรณีหุ้นที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้เขียนก็มีความเห็นว่าควร
ใช้มูลค่าทางบัญชี ณ วันที่มีการรับโอนกรรมสิทธิ์นั้นเช่นกัน เพราะไม่ว่าจะปิดบัญชี ณ วันใดก็
สามารถหามูลค่าทางบัญชี ณ วันนั้นได้ เพียงแต่เป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายให้แก่นายจ้างในการที่จะต้อง
จ้างผู้สอบบัญชีระหว่างกาล

4.2.3 กรณีที่พักที่นายจ้างจัดให้แก่ลูกจ้าง

กรณีนายจ้างจัดที่พักให้แก่ลูกจ้างซึ่งถือเป็นประโยชน์เพิ่มนั้น ถ้าเป็นกรณีที่นายจ้างให้เงินลูกจ้างไปเช่าที่พักเองก็อาจไม่มีปัญหาในการตีราคา แต่ถ้าเป็นกรณีนายจ้างสร้างที่พักให้แก่ลูกจ้างอยู่จะคำนวณหรือตีราคาประโยชน์เพิ่มของลูกจ้างอย่างไร นอกจากนั้นการที่กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งเกี่ยวกับการตีราคาการได้อยู่บ้านที่นายจ้างจัดให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่านั้น แม้ว่าจะมีประโยชน์ในแง่การตีราคาแต่ก็ต้องพิจารณาว่าข้อกำหนดในประกาศดังกล่าวมีความถูกต้องเป็นธรรมหรือไม่อย่างไร

การตีราคาในกรณีที่พักที่นายจ้างจัดให้ตาม คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 23/2533 เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ที่ให้ถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้ เป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

(1) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้ เป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

(2) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกันโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มตามเกณฑ์ใน (1) เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแต่ละคน

(3) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกันโดยไม่เสียค่าเช่าตาม (1) ไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งในชั้นการตรวจสอบไต่สวนหรือในชั้นอุทธรณ์ก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่าเช่าของบ้านนั้น ๆ ว่าสมควรให้เขาได้ตามปกติปีละเท่าใด และให้ทำบันทึกการประเมินไว้เป็นหลักฐานแล้วรายงานขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(4) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (3) หลังเดียวอยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่ประเมินได้ตาม (3) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่

ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(5) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าและเป็นบ้านที่นายจ้างได้ไปเช่าจากบุคคลอื่นมาอีกต่อหนึ่ง ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามค่าเช่าที่นายจ้างได้จ่ายไปจริง

(6) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (5) อยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่นายจ้างได้จ่ายไปจริงตาม (5) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้าง รวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

ข้อ 2 ในกรณีนายจ้างได้เช่าบ้านให้เป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ซึ่งดำรงตำแหน่งระดับบริหาร โดยนายจ้างเป็นผู้ออกค่าเช่าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าคนสวน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภายในบ้าน แม้อันต่อมาพนักงานผู้นั้นหรือนายจ้างจะได้ใช้บ้านดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นสถานที่ประชุมและปรึกษาหารือกิจการของนายจ้างตลอดจนการจัดงานเลี้ยงรับรองลูกค้าสำคัญ ๆ ของนายจ้างเป็นครั้งคราว ถือได้ว่าค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่นายจ้างจ่ายไปเป็นประโยชน์ที่พนักงานผู้นั้นได้รับทั้งสิ้น พนักงานผู้นั้นจะต้องนำประโยชน์ที่ได้รับทั้งหมดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

และมีคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากรวางแนวทางในการตีราคาประโยชน์เพิ่มไว้ในแนวทางเดียวกันดังนี้

(1) การคำนวณประโยชน์เพิ่มจากการได้อยู่บ้านที่นายจ้างจัดให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เป็นเงินได้ร้อยละ 20 ของเงินเดือน หรือค่าจ้างที่นายจ้างจ่าย โดยต้องเฉลี่ยตามจำนวนวันที่เข้าพัก จะถือเป็นประโยชน์เพิ่มเติม ๆ เดือนนั้นไม่ได้ ตาม หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0802 (ก) /8185 ลว 6 ตุลาคม 2535

(2) พนักงานของบริษัทได้พักอาศัยในห้องชุด (คอนโดมิเนียม) ที่บริษัทซื้อไว้โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มเป็นเงินได้ของพนักงานในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือน หรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่ม (ถ้ามี) ตลอดปี โดยไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี ค่าใช้จ่ายภายในคอนโดมิเนียมที่บริษัทจ่าย เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ฯ ถือเป็นประโยชน์เพิ่มที่พนักงานผู้นั้นได้รับทั้งสิ้น ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0802 / 3804 ลว 2 มีนาคม 2535

การคิดมูลค่าหรือตีราคาตามคำสั่งของกรมสรรพากรดังกล่าว ผู้เขียนยังมีความเห็นว่ายังไม่น่าจะทำให้เกิดความเป็นธรรมนัก เพราะการตีราคาตามข้อ 1. ของคำสั่งที่ให้คิดมูลค่าที่ร้อยละ 20 ของ เงินเดือนหรือค่าจ้าง นั้น น่าจะทำให้สะดวกในการตีราคา แต่ในความเป็นจริงแล้วที่พักที่นายจ้างจัดให้อาจมีราคาสูงหรือต่ำกว่าร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างก็เป็นได้

หากจะให้เกิดความเป็นธรรมควรใช้กรณีตามข้อ 3. ของคำสั่งที่ให้ประเมินราคาเช่าของบ้านหลังนั้นเป็นฐานในการคำนวณประโยชน์เพิ่ม แต่อาจตั้งขึ้นสูงว่าไม่คิดเกินร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้าง

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

(1) ลูกจ้าง (นอกเหนือจากข้าราชการ คณะกรรมการของรัฐที่กำหนดโดยกฎหมาย (Statutory Bodies) หรือกรรมการที่ปฏิบัติงาน)

(2) กรรมการ (ไม่ใช่กรรมการบริหาร) ของบริษัทในความควบคุม (Controlled Company) และ

(3) ลูกจ้าง / กรรมการบริหาร / ข้าราชการ / คณะกรรมการของรัฐที่กำหนดโดยกฎหมาย (Statutory Bodies)

ในกรณีที่ลูกจ้างจะต้องพักในสถานที่ซึ่งถูกกำหนดไว้ในสัญญาจ้างทำงาน เพื่อการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของลูกจ้าง ลูกจ้างนั้นกล่าวได้ว่าเป็น “ตัวแทน” การครอบครอง มูลค่าของที่พักอาศัยนั้น โดยไม่ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่า การพักอาศัยในสถานที่นั้นเป็นส่วนประกอบรวมในเงินเดือนแล้ว จะเป็นเรื่องที่ไม่ถูกต้องหากจะมีการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่มิใช่รายได้จากการจ้างแรงงานที่แท้จริง (คำพิพากษาในคดี (Langley v Appleby) กรณีดังกล่าวมีปัจจัย 2 ประการที่จะต้องพิจารณาว่าเข้าลักษณะดังกล่าว หรือไม่ ประการแรก จะต้องมีการกำหนดไว้ในสัญญาจ้างงานว่าลูกจ้างจะต้องพักในสถานที่ที่กำหนดไว้ และประการที่สองลูกจ้างจะต้องแสดงให้เห็นว่าการครอบครองสถานที่นั้นจะทำให้เขาสามารถทำงานได้ดีขึ้นอย่างสำคัญ (คำพิพากษาในคดี Tennant v Leckie)

การตีราคากรณีนายจ้างจัดที่พักให้แก่พนักงานของประเทศสหรัฐอเมริกาที่พัก (รวมทั้งสิ่งอำนวยความสะดวก) ที่นายจ้างจัดหาให้ลูกจ้างหรือครอบครัวของเขา (ภรรยาและลูก) นั้นคิดภาษีกับลูกจ้างไม่ได้ถ้าเข้าเกณฑ์ต่อไปนี้

- ที่พักนั้นจัดหาโดยนายจ้างหรือมีผู้จัดแทนนายจ้างเพื่อความสะดวกของนายจ้าง
- ที่พักนั้นจัดให้สถานที่ทำธุรกิจของนายจ้าง และลูกจ้างต้องยอมรับว่าที่พักเป็น

เงื่อนไขหนึ่งในการจ้างงาน

ยกเว้นที่พักในช่วงการเดินทางเพื่อธุรกิจ มูลค่า (มิใช่ราคา) ของที่พักที่ไม่เข้าเกณฑ์ข้างต้นถือว่าเป็นรายได้ของลูกจ้าง

การหักมูลค่าที่อยู่อาศัยออกทำได้เมื่อลูกจ้างต้องอยู่ที่นั่นเพราะเป็นเงื่อนไขการทำงาน เขาต้องยอมรับเพื่อจะทำหน้าที่ได้อย่างถูกต้อง ดังนั้น คนงานเหมืองถ่านหินที่อาศัยในที่พักที่บริษัทจัดให้ที่เหมืองก็ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับที่พักอาศัย ในกรณีที่ที่พักที่ไม่ใช่ของบริษัทนั้นไกลเกินไปเดินทางลำบาก และตารางการทำงานมีการเปลี่ยนในบางครั้ง มันไม่เพียงพอที่นายจ้างขอให้ลูกจ้างยอมรับที่อยู่อาศัยนี้หมายความว่าลูกจ้างเป็นผู้ถือหุ้นที่พักในที่อยู่อาศัยของบริษัท ไม่สามารถหักค่าที่อยู่อาศัยออก เพราะสัญญาจ้างบังคับให้เขาอยู่ที่นั่น หน้าที่บังคับให้เขาอยู่ที่นั่น ตัวอย่างเช่น ถ้าหากธุรกิจเกี่ยวกับการทำฟาร์ม ไร่ปศุสัตว์ โรงแรม โฮเทลหรือรีสอร์ท

4.2.4 กรณีพาไปทัศนจรหรือสัมมนาต่างจังหวัด

ตามที่กล่าวมาแล้วว่าการพาพนักงานลูกจ้างไปทัศนจรหรือสัมมนาต่างจังหวัดสิ่งที่จะต้องพิจารณาก็คือการที่ไปจัดสัมมนาให้แก่ลูกจ้างนอกสถานที่ต่างจังหวัดตาม โรงแรมหรือรีสอร์ทต่างๆ อาจเป็นเรื่องที่รวมกันทั้งสองกรณี คือ การพาลูกจ้างไปทัศนจร ซึ่งถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง และเป็นการสัมมนาอันไม่เป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้าง นั้น ยังมีปัญหาต่อไปว่าหากยังยืนยันความเห็นว่ามีทั้งกรณีที่เป็นประโยชน์เพิ่มและไม่เป็นประโยชน์เพิ่มรวมกันอยู่ เราจะตีราคาส่วนที่เป็นประโยชน์เพิ่มอย่างไร

ในกรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรมีการกำหนดค่าใช้จ่ายมาตรฐานต่อวันที่มีรายละเอียดของการเดินทางไว้อย่างชัดเจนไว้เป็นบรรทัดฐานว่าในการพาพนักงานลูกจ้างไปทัศนจรต่างจังหวัดนั้น พนักงานระดับใดให้คิดค่าใช้จ่ายได้เท่าใด อย่างเช่นการกำหนดค่าเดินทางและค่าเบี้ยเลี้ยงตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางของข้าราชการเมื่อมีการกำหนดค่าใช้จ่ายมาตรฐานแล้ว ก็สามารถตีราคาประโยชน์เพิ่มตามค่าใช้จ่ายมาตรฐานต่อวันนั้นได้

4.2.5 กรณีรถประจำตำแหน่งพนักงาน

สำหรับปัญหาการตีราคาประโยชน์เพิ่มจากการได้ใช้รถประจำตำแหน่งนั้น ก็เป็นอีกปัญหาหนึ่งที่ต้องหาแนวทางในการตีราคาที่จะเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการใช้รถประจำตำแหน่งนั้น ผู้บริหารหรือพนักงานอาจสามารถนำรถประจำตำแหน่งใช้ไปกลับระหว่างบ้านและที่ทำงาน รวมทั้งสามารถใช้ในวันเสาร์อาทิตย์ได้ ในกรณีเช่นนี้จะตีราคาส่วนที่เป็นประโยชน์เพิ่มและส่วนที่ไม่เป็นประโยชน์เพิ่มอย่างไร

ในกรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าคงจะต้องมีการกำหนดมาตรฐานค่าใช้จ่ายรถยนต์ไว้เช่นเดียวกันกับกรณีค่าใช้จ่ายในการพาไปทัศนจร โดยอาจอ้างอิงจากราคาค่าเช่ารถยนต์ขนาด

ต่างๆ ที่สามารถเปรียบเทียบได้จากบริษัทผู้ให้เช่ารถยนต์ทั่วไป และอาจคิดส่วนลดเพราะบริษัทให้เช่าย่อมมีการบวกค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินการบริหารจัดการและกำไรไว้ แต่การให้เช่ารถประจำตำแหน่งย่อมไม่มีค่าใช้จ่ายและกำไร แล้วในการคิดประโยชน์เพิ่มก็ต้องมีการกำหนดสัดส่วนไว้ให้ชัดเจนว่าการได้ใช้รถประจำตำแหน่งในเรื่องส่วนตัวในการไปกลับระหว่างบ้านและที่ทำงาน การใช้ก่อนและหลังเลิกงาน รวมทั้งการใช้งานในวันหยุดทำงานทั้งหลายจะคิดเป็นสัดส่วนเท่าใด เช่น ร้อยละ 20 ของค่าใช้จ่ายมาตรฐานที่กำหนดไว้ นั่น ก็จะเป็นแนวทางในการตีราคาประโยชน์เพิ่มจากการใช้รถประจำตำแหน่งได้

เช่นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย ตาม Public Ruling No. 2/2004 ของ Inland Revenue Board ได้กำหนดวิธีตีราคาประโยชน์ในแง่ทรัพย์สินรวมทั้งการได้ใช้รถประจำตำแหน่งไว้ในข้อ 6 ว่าหากกรณีเป็นรถใหม่ให้คิดผลประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับในอัตราร้อยละแปดสิบ (80%) ของราคาตลาดใหม่และกำหนดระยะเวลาใช้รถไว้แปดปี ตัวอย่างเช่น ลูกจ้างได้ใช้รถยนต์ Honda City ใหม่ตั้งแต่เริ่มต้นปีโดยราคารถยนต์เท่ากับ 81,000 ริงกิต สามารถตีราคาประโยชน์เพิ่มได้ดังนี้

ราคา / 8 x 80% = ประโยชน์เพิ่มต่อปี

81,000 / 8 x 80% = 8,100

ดังนั้น ประโยชน์เพิ่มต่อปีของการได้ใช้รถยนต์ประจำตำแหน่ง เท่ากับ 8,100 ริงกิต

อย่างไรก็ตามการตีราคาเช่นนี้จะต้องเป็นกรณีที่การใช้รถยนต์ประจำตำแหน่งเป็นการส่วนตัวเท่านั้น หากมีการใช้เพื่อธุรกิจก็จะคิดตามสัดส่วนของจำนวนระยะทางที่ใช้ในธุรกิจกับระยะทางที่ใช้ส่วนตัว

นอกจากนั้น มีการกำหนดผลประโยชน์ที่นายจ้างจัดคนขับรถให้ โดยกำหนดตายตัวที่ 600 ริงกิตต่อเดือน แต่หากคนขับรถมาจากส่วนกลางที่ใช้งานร่วมกันจัดให้โดยนายจ้างเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ จะไม่มีการเก็บภาษีจากผลประโยชน์⁵

⁵ Public Ruling 2/2004