

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร:
ศึกษากรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ



นายวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

LEGAL PROBLEMS ON THE CLASSIFICATION OF ASSESSABLE INCOME UNDER THE
REVENUE CODE: A STUDY OF ASSESSABLE INCOME FROM HIRE OF WORK

Mr. Wimpat Rajpradit



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2013

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ
โดย	นายวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต

.....คณะบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์พิเศษ สุชาติ ธรรมมาพิทักษ์กุล)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ : ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวล
 รัษฎากร: ศึกษากรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ. (LEGAL PROBLEMS ON THE
 CLASSIFICATION OF ASSESSABLE INCOME UNDER THE REVENUE CODE: A STUDY OF
 ASSESSABLE INCOME FROM HIRE OF WORK) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: อ. ดร.เอื้ออารีย์
 อึ้งจะนิล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: ศ. (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์, 257 หน้า.

คำนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ทำให้การจ้างทำของเป็นสัญญาที่
 มีความหลากหลายและปรากฏเป็นจำนวนมากในระบบเศรษฐกิจ จึงต้องมีระบบการจัดเก็บที่มีความเหมาะสม
 กับรูปแบบของการจ้างทำของ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องอาศัยรูปแบบของเงินได้พึง
 ประเมินในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อนำไปคำนวณภาษีต่อไป

ในปัจจุบันประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมิน
 ตามมาตรา 40(2) แม้มิได้ใช้คำว่า "การจ้างทำของ" โดยตรง แต่มีการตีความซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปให้คำ
 ว่า "การรับทำงานให้" มีความหมายเดียวกับคำนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
 อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังอาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ในกรณีที่เงิน
 ได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) ในกรณีที่เงินได้จากการ
 รับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

นอกจากนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรยังวินิจฉัยให้เงินได้
 พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินจากการ
 จ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงอีกด้วย อีกทั้งกรมสรรพากรยังออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ใช้เฉพาะกับนักแสดง
 ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต และอาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตไว้
 เป็นกรณีพิเศษ โดยกำหนดเงื่อนไขที่จะทำให้เงินได้จากการประกอบอาชีพดังกล่าวกลายเป็นเงินได้ตามมาตรา
 40(8) และให้การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการประกอบอาชีพดังกล่าวเป็นไปตามคำสั่งนี้

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรประกอบกับแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา
 และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรทำให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของถูกจัดอยู่ภายใต้ประเภทเงินได้พึง
 ประเมินที่แตกต่างกันจนก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักภาษีอากรที่ดี
 และหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร นอกจากนี้ ปัญหาจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินดังกล่าวยัง
 ส่งผลกระทบต่อการหักค่าใช้จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการคำนวณภาษีเงินได้สามัญอีกด้วย

ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงต้องวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขปัญหาโดยพิจารณาถึงระบบภาษีเงินได้
 หลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของต่างประเทศประกอบเพื่อให้ได้การ
 แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินที่เหมาะสมกับการจ้างทำของสำหรับประเทศไทยมากที่สุด

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

ปีการศึกษา 2556

ลายมือชื่อนิสิต

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

5586198734 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS: THE CLASSIFICATION OF ASSESSABLE INCOME UNDER THE REVENUE CODE /
ASSESSABLE INCOME FROM HIRE OF WORK

WIMPAT RAJPRADIT: LEGAL PROBLEMS ON THE CLASSIFICATION OF ASSESSABLE INCOME UNDER THE REVENUE CODE: A STUDY OF ASSESSABLE INCOME FROM HIRE OF WORK. ADVISOR: AUA-AREE ENGCHANIL, Ph.D., CO-ADVISOR: PROF. PAUL THIRAKHUPT, Ph.D., 257 pp.

Hire of work is very various according to its definition under the Civil and Commercial Code of Thailand; therefore, the income tax imposition needs to be proper for assessable income from hire of work's manner, especially, the income tax system depending on the classification of assessable income.

Nowaday, section 40 of the Revenue Code classify assessable income from hire of work into 3 types of assessable income; assessable income derived from performance of work (same as hire of work), Assessable income from liberal professions and assessable income derived from a contract of work where the contractor has to provide essential materials besides tools.

Moreover, according to the Supreme Court Decision 5422/2536 along with the Revenue Department Decision, there are two more types of assessable income from hire of work; assessable income from hire of work with high value of changes and assessable income from hire of work under the Revenue Department rules. The later assessable income can be changed assessable income from hire of work under section 40(2) of Revenue Code into assessable income under section 40(8) of the Revenue Code, for example, assessable income from actors/actresses, assessable income from insurance agent and assessable income from a job similar to insurance agent.

Because of the assessable incomes from hire of work are classified in various types by the classification of assessable income under the Revenue Code, the Supreme Court Decision and the Revenue Department Decision, there are problems against tax equality principle, Good Tax Criteria and Principle of Legality. Moreover, these problems also affect changes deduction, withholding tax and income tax calculation for couple.

In conclusion, these above problems need to be solved by analyzing income tax system, legal principles and the classification of assessable income under foreign law for the most appropriate classification of assessable income from hire of work in Thailand.

Field of Study: Finance and Tax Laws

Academic Year: 2013

Student's Signature

Advisor's Signature

Co-Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เกิดจากการจุดประกายทางความคิดในชั้นเรียนของท่านศาสตราจารย์(พิเศษ) ดร.พล ศีรคุปต์จนทำให้เกิดหัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หากปราศจากการจุดประกายของท่านแล้ว วิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงไม่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์(พิเศษ) ดร.พล ศีรคุปต์ สำหรับการรับเป็นที่ปรึกษาพร้อมและให้คำปรึกษาที่มีประโยชน์ยิ่งต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

บุคคลท่านที่สองคือ อาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิลซึ่งเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ตั้งแต่ยังเป็นเพียงรายงานวิชาวิธีวิทยาการวิจัยทางกฎหมายและอาจารย์เป็นผู้ที่ให้โอกาสผู้เขียนในการเปลี่ยนแผนเรียนจากแบบเอกัตศึกษามาเป็นแผนเรียนแบบวิทยานิพนธ์และรับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลักในเวลาต่อมา ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ที่ให้โอกาสผู้เขียนและสละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษาที่ตลอดมา

สำหรับคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนต้องกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ดิพนธ์ เชื้อบุญชัยสำหรับความกรุณาที่รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศาสตราจารย์พิเศษสุชาติ ธรรมมาพิทักษ์กุล และอาจารย์ประภาศ คงเอียดสำหรับความเมตตาที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

นอกจากคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว ผู้เขียนยังต้องกราบขอบพระคุณอาจารย์ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจอาจารย์ผู้สอนวิชาวิธีวิทยาการวิจัยทางกฎหมายซึ่งทำให้ผู้เขียนรู้จักการทำรูปแบบวิทยานิพนธ์ที่ถูกต้องและช่วยเหลือให้ผู้เขียนสามารถเปลี่ยนแผนการเรียนได้สำเร็จ

ผู้เขียนยังต้องกราบขอบพระคุณบุคคลผู้เปรียบเสมือนครูคนแรกของผู้เขียน ทั้งพันตำรวจเอกวิมล พันธุ์ ราชประดิษฐ์ และนางอรนุช ราชประดิษฐ์ผู้ให้กำเนิด ให้ความรัก ให้การสั่งสอนเลี้ยงดู ให้โอกาสทางการศึกษา และให้กำลังใจเสมอมา และยังต้องขอขอบคุณบุคคลในครอบครัวของผู้เขียนทุกคนไม่ว่าจะเป็นคุณยาย คุณย่า คุณลุง คุณป้า ตลอดจนพี่น้องชาย น้องสาวของผู้เขียนซึ่งให้การสนับสนุนและเป็นกำลังใจสำคัญในการทำวิทยานิพนธ์

ในส่วนของข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนได้รับการช่วยเหลือจากบุคคลต่างๆ ได้แก่ รองศาสตราจารย์ ดร.อรพิน สบายรูป นางสาวอรณัฐา สบายรูป นางสาวนිරะมาศ จีรังวงศ์ นายสิทธิเดช จุฑากาญจน์ และนางสาวดวงรุ่ง รัตนภิรมย์ ผู้เขียนจึงขอขอบคุณบุคคลดังกล่าวข้างต้นมา ณ ที่นี้ด้วย

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังต้องขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ของหลักสูตรฯ ทั้งสองท่านและเลขานุการของคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์สำหรับการช่วยเหลือและประสานงานต่างๆ

สำหรับบุคคลสองคนสุดท้ายที่ผู้เขียนต้องขอขอบคุณเป็นพิเศษ คือ นายพิพัฒน์ ยงหวาน และนายพุมพิงค์ ปิยะรัตน์โยธิน สำหรับการให้ความช่วยเหลือ และให้กำลังใจตลอดการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

สุดท้ายนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอรับผิดชอบไว้แต่เพียงผู้เดียว แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีประโยชน์ต่อสังคมและผู้อ่านอยู่บ้าง ผู้เขียนขอยกความดีดังกล่าวให้แก่บุคคลทุกท่านที่ได้กล่าวไว้ ณ ที่นี้

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญภาพ.....	ฏ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.4 สมมติฐาน.....	5
1.5 วิธีการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
บทที่ 2 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของ เงินได้พึงประเมิน และการแบ่งประเภทเงินได้ พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทย.....	6
2.1 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของและเงินได้พึงประเมิน.....	6
2.1.1 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของ.....	6
2.1.2 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน	14
2.2 การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทย.....	34
2.2.1 หลักการที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	34
2.2.2 ประวัติความเป็นมาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	55
2.2.3 ลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	63
2.2.4 ผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	83
บทที่ 3 การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ	111
3.1 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)	111
3.1.1 ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Comprehensive Income Tax System).....	112
3.1.2 ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax System).....	113

3.1.3 ระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Semi-dual Income Tax System).....	118
3.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา	119
3.2.1 ความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	119
3.2.2 การหักค่าใช้จ่าย.....	124
3.2.3 ขั้นตอนการคำนวณภาษี.....	131
3.2.4 เปรียบเทียบกับประเทศไทย.....	133
3.3 ประเทศอังกฤษ	134
3.3.1 ความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	134
3.3.2 การหักค่าใช้จ่าย.....	154
3.3.3 ขั้นตอนการคำนวณภาษี.....	158
3.3.4 เปรียบเทียบกับประเทศไทย.....	160
3.4 ประเทศมาเลเซีย	161
3.4.1 ความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	162
3.4.2 การหักค่าใช้จ่าย.....	170
3.4.3 ขั้นตอนการคำนวณภาษี.....	172
3.4.4 เปรียบเทียบกับประเทศไทย.....	176
บทที่ 4 ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	177
4.1 ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร	177
4.1.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย.....	180
4.1.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม....	184
4.1.3 ความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน	185
4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร	187
4.2.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย.....	188
4.2.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม....	189

4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร	190
4.3.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย.....	191
4.3.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน	192
4.4 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดการจ้างทำของบางประเภทไว้เป็นพิเศษ	192
4.4.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร	192
4.4.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม....	199
4.4.3 ความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน	202
4.5 ปัญหาเกี่ยวกับผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	203
4.5.1 ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย	203
4.5.2 ปัญหาเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย.....	205
4.5.3 ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภรรยา.....	207
4.6 แนวทางแก้ไขปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ	209
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	217
รายการอ้างอิง	222
ภาคผนวก.....	229
ภาคผนวก ก กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวข้อง.....	230
ภาคผนวก ข กฎหมายของประเทศอังกฤษที่เกี่ยวข้อง.....	231
ภาคผนวก ค กฎหมายของประเทศมาเลเซียที่เกี่ยวข้อง	251
ภาคผนวก ง หนังสือข้อความเข้าใจของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของแพทย์..	253
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	257

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 ตารางสรุปการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ...	104
ตารางที่ 2 ตารางสรุปประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศมาเลเซีย	162



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

สารบัญภาพ

หน้า

ภาพที่ 1	สรุปขั้นตอนการคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา	133
----------	---	-----



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจ้างทำของ คือ “สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการทำนั้น”¹ จากคำนิยามดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า การจ้างทำของมีความหมายกว้างขวางอย่างมาก สัญญาอื่นหลายสัญญาในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีลักษณะตรงตามนิยามข้างต้น แต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดบทบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ จึงไม่อยู่ในบังคับบทบัญญัติเกี่ยวกับการจ้างทำของ เช่น สัญญาตัวแทน สัญญารับขน เป็นต้น² อย่างไรก็ตาม ในกรณีของสัญญาอื่น ๆ ที่มีลักษณะตรงตามนิยามข้างต้น และมีได้มีกฎหมายบัญญัติให้เป็นสัญญาใดสัญญาหนึ่งเป็นการเฉพาะ สัญญาดังกล่าวก็จะอยู่ในบังคับบทบัญญัติเกี่ยวกับการจ้างทำของ เช่น สัญญาจ้างก่อสร้าง สัญญาจ้างร้องเพลง เป็นต้น³ ดังนั้น ในระบบเศรษฐกิจจึงปรากฏรูปแบบของการจ้างทำของในจำนวนมาก และหลากหลายกว่าสัญญาอื่น ๆ

ในขณะที่การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เมื่อตอนประกาศใช้ประมวลรัษฎากรครั้งแรกยังไม่ปรากฏเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอย่างเป็นทางการเป็นรูปธรรม จนกระทั่งเมื่อปีพุทธศักราช 2496 มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496⁴ ซึ่งมีการบัญญัติเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ แต่ใช้คำว่า “การรับทำงานให้” โดยที่กำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรจวบจนปัจจุบัน ทั้งนี้มีการตีความคำว่า “การรับทำงานให้” ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอย่างทั่วไปว่ามีความหมายเดียวกับคำนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่อาจมีความแตกต่างกันบ้างในรายละเอียด เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร⁵

¹ จากมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

² ไพฑูริย์ เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 155.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 132-133.

⁴ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1.

⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยาม พรินต์ติ้ง, 2554), หน้า 162.

แม้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของนั้นจะมีการบัญญัติไว้ในมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังอาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากรได้อีกด้วย เนื่องจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะว่าต้องเป็นสัญญาใด เพียงแต่กำหนดว่าจะต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระที่กำหนดไว้ตามมาตรา 40(6)⁶ และเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7)⁷ เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) 40(6) และ 40(7) แล้วจะพบว่ามาตรา 40(2) นั้นเป็นบทกฎหมายทั่วไปใช้บังคับกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไป ส่วนมาตรา 40(6) และ 40(7) เป็นบทกฎหมายเฉพาะใช้บังคับกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

อย่างไรก็ตาม ในปีพุทธศักราช 2536 มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536⁸ ซึ่งวินิจฉัยเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไว้โดยมีการเพิ่มเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามประมวลรัษฎากรขึ้นมาอีกประเภทหนึ่ง นั่นคือ การจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงซึ่งศาลฎีกากำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ได้นั้นจะต้องมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ทั้ง ๆ ที่บทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดในเรื่องมูลค่าค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด⁹ คำพิพากษานับดังกล่าวจึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรว่าอาจเป็นการตีความขยาย และเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกานับดังกล่าวแล้ว ยังมีแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรซึ่งตอบข้อหารือที่เกี่ยวกับการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวล

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 204-205.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 208-209.

⁸ จากย่อสั้นของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 ความว่า “เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้น ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบด้วย เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ อันเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2)

เมื่องานแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาเกี่ยวกับแหล่งน้ำมันที่บริษัท ค. แห่งประเทศสหรัฐอเมริกาจัดทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ค. จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) โจทก์จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร”

⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 167-168.

รัฐฎากรทั้งหมด¹⁰ ซึ่งเป็นแนวทางเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว แต่กรมสรรพากรมิได้มีการกำหนดไว้แน่นอนว่าการจ้างทำของจะต้องมีค่าใช้จ่ายเท่าใด จึงจะเป็นการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) ซึ่งทำให้เกิดปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายขึ้น อีกทั้งกรมสรรพากรยังออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ใช้เฉพาะกับนักแสดงสาธารณะ¹¹ และตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต¹² ไว้เป็นกรณีพิเศษ โดยกำหนดเงื่อนไขที่จะทำให้เงินได้จากการประกอบอาชีพดังกล่าวกลายเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) และให้การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการประกอบอาชีพดังกล่าวเป็นไปตามคำสั่งนี้ อีกทั้งกรมสรรพากรยังนำเงื่อนไขในการเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ตามคำสั่งนี้มาใช้กับเงินได้พึงประเมินจากผู้มีเงินได้ที่มิได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตด้วยดังปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือหลายฉบับ ทั้งนี้ คำสั่งและหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวดังกล่าวมิได้อ้างถึงอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการออกคำสั่งดังกล่าว จึงเกิดปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งและหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว

แนวทางการตีความของศาลฎีกา และแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากรในเรื่องการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยคำนึงถึงมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปยังก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรมอีกด้วย เนื่องจากแนวทางการตีความ และการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวกำหนดให้เฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเท่านั้นที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่มิได้ตีความให้เงินได้พึงประเมินจากกรณีอื่น ๆ ที่มีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่อย่างใด อีกทั้งการกำหนดเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงยังทำให้มาตรา 40(7) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือไม่อาจใช้บังคับได้ เพราะเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายสูงอยู่แล้วซึ่งจะกลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แทนที่จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)

¹⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10495 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2549 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/1232 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2555

¹¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/3313 ลงวันที่ 24 เมษายน 2549 และ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/6490 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549

¹² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต

นอกจากนี้ ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามประมวลรัษฎากรยังปรากฏปัญหาในเรื่องการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543 กำหนดให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยตรงเท่านั้น ไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของช่วงได้ เนื่องจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของช่วงมักมีค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการจ้างทำของโดยตรงซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการตีความเช่นกัน

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังมีผลกระทบต่อระบบภาษีในส่วนอื่น ซึ่งต้องใช้ประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นเงื่อนไขด้วย อาทิ การหักค่าใช้จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย การคำนวณภาษีจากสามีและภรรยา เป็นต้น ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงส่งผลให้เกิดปัญหาในส่วนอื่น ๆ ของระบบภาษีเงินได้ด้วย ปัญหาดังกล่าวจึงเป็นปัญหาที่พึงแก้ไขเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด

จากประเด็นปัญหาข้างต้นทำให้ผู้เขียนมีความสนใจในการศึกษาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา และตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร พร้อมทั้งศึกษาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในต่างประเทศเพื่อค้นหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรที่เหมาะสมกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในประเทศไทยมากที่สุด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาในการตีความ และบังคับใช้กฎหมายในเรื่องการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่ต้องสอดคล้องตามหลักการของกฎหมายซึ่งทำให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการทางกฎหมาย บทบัญญัติกฎหมาย แนวทางการพิพากษาของศาล ตลอดจนแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ในกรณีเงินได้พึงประเมินการจ้างทำของ อีกทั้งยังศึกษาแนวทางการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในต่างประเทศที่มีความเหมาะสมกับประเทศไทยอีกด้วย

1.4 สมมติฐาน

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมีผลให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของถูกจัดอยู่ภายใต้ประเภทเงินได้พึงประเมินที่แตกต่างกันจนก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักภาษีอากรที่ดี และหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

1.5 วิธีการศึกษา

ใช้วิธีการศึกษาแบบการวิจัยเอกสารโดยศึกษา ค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลจากเอกสารตำรา ทั้งในประเทศและต่างประเทศเกี่ยวกับแนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน วิวัฒนาการในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ หรือการรับทำงานให้ และศึกษาหลักการทางกฎหมายต่าง ๆ ที่องค์กรของรัฐพึงใช้ในการตีความและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ได้แก่ หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร หลักภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี ทั้งนี้เพื่อนำมาวิเคราะห์ให้เห็นว่าการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีความสอดคล้องกับหลักการทางกฎหมายดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร นอกจากนี้ยังศึกษาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินในต่างประเทศเพื่อนำมาเปรียบเทียบกับกรแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในไทย โดยต้องนำข้อมูลที่ได้จากการรวบรวมและวิเคราะห์มาใช้เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ
- 2) ทำให้ทราบถึงแนวทางการตีความของศาล และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรซึ่งเกี่ยวข้องกับแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ
- 3) ทำให้ทราบถึงแนวทางการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของต่างประเทศโดยสามารถเปรียบเทียบกับประเทศไทย และนำข้อดีของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทยเท่าที่เหมาะสม
- 4) ทำให้เห็นถึงสภาพปัญหาที่เกิดจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในปัจจุบัน
- 5) ทำให้สามารถวิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ไขสภาพปัญหาที่เกิดจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในปัจจุบัน

บทที่ 2

แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของ เงินได้พึงประเมิน และการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทย

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรจำต้องคำนึงถึงสาระสำคัญของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทเป็นสำคัญ การศึกษาปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงต้องศึกษาแนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของและเงินได้พึงประเมินซึ่งเป็นสาระสำคัญของวิทยานิพนธ์นี้ นอกจากนี้แนวความคิดพื้นฐานดังกล่าวแล้วยังต้องศึกษาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการวิเคราะห์ปัญหาและหาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม เนื้อหาในบทนี้จึงสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วนสำคัญ ได้แก่ แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของและเงินได้พึงประเมิน และการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทย

2.1 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของและเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ คือ เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการทำสัญญาซึ่งอยู่ในความหมายของการจ้างทำของ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงสามารถแบ่งสาระสำคัญออกเป็น 2 ประการคือ เงินได้พึงประเมินประการหนึ่งและการจ้างทำของอีกประการหนึ่ง ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอย่างถ่องแท้ จึงต้องศึกษาเกี่ยวกับแนวความคิดพื้นฐานของการจ้างทำของและแนวความคิดพื้นฐานของเงินได้พึงประเมินประกอบกัน

2.1.1 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของ

การจ้างทำของเป็นสัญญาหนึ่งซึ่งปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ให้นิยามของการจ้างทำของไว้พร้อมทั้งกำหนดสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ของผู้ว่าจ้าง และผู้รับจ้างเอาไว้ สำหรับประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งด้วย การศึกษาแนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการจ้างทำของสามารถแบ่งหัวข้อย่อยออกเป็น 4 ประการ ได้แก่ ความหมายและสาระสำคัญของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับสัญญาอื่น ๆ ความหมายและสาระสำคัญของการจ้างทำของตาม

ประมวลรัษฎากร และความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับการจ้างทำของตามประมวลรัษฎากร ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ความหมายและสาระสำคัญของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดให้การจ้างทำของเป็นหนึ่งในเอกเทศสัญญา ซึ่งบัญญัติไว้ในบรรพ 3 ลักษณะที่ 7 จึงสามารถหาคำนิยามของการจ้างทำของได้ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้างตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

จากคำนิยามข้างต้นจะพบว่า การจ้างทำของนั้นมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญคือ การที่ผู้รับจ้างตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้างจนเป็นผลสำเร็จ และผู้ว่าจ้างต้องจ่ายสินจ้างเป็นการตอบแทนซึ่งอาจตกลงเป็นทรัพย์สินอื่นก็ได้² ผู้ว่าจ้างมิได้ต้องการเฉพาะแรงงานของผู้รับจ้างแต่เพียงอย่างเดียวดังเช่นนายจ้างต้องการจากลูกจ้างในการจ้างแรงงาน แต่การกระทำงานจนเป็นผลสำเร็จของการงานเป็นวัตถุประสงค์ของการจ้างทำของ³

ส่วนลักษณะของผลสำเร็จของงานนั้นอาจเป็นการก่อให้เกิดวัตถุมีรูปร่างอย่างหนึ่งอย่างใด หรือการตัดแปลง ต่อเติม หรือซ่อมแซมวัตถุที่มีรูปร่างอยู่แล้ว หรือไม่เกิดเป็นวัตถุใด ๆ เลยก็ได้ ดังนั้นการจ้างทำของจึงอาจมีทรัพย์สินอันเป็นผลสำเร็จของการงานเข้ามาเกี่ยวข้องในสัญญาหรือไม่ก็ได้⁴

นอกจากการจ้างทำของจะมีวัตถุประสงค์ต่างจากการจ้างแรงงานแล้ว ผู้ว่าจ้างยังไม่มีอำนาจบังคับบัญชาดังเช่นนายจ้างในการจ้างแรงงาน ผู้ว่าจ้างมีเพียงอำนาจในการตรวจตราการงานตามสัญญาตามมาตรา 592 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น⁵

¹ ดูเพิ่มเติมจากเดโช ณ ถลาง, “ความแตกต่างระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550) หน้า 15-18.

² จินดา บุญยาคม, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจ้างแรงงาน จ้างทำของ (พระนคร: โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์, 2512), หน้า 15.

³ ไผทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รัชชน, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 132.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 132-134.

⁵ มาตรา 592 บัญญัติว่า “ผู้รับจ้างจำต้องยอมให้ผู้ว่าจ้างหรือตัวแทนของผู้ว่าจ้างตรวจตราการงานได้ตลอดเวลาที่ทำอยู่นั้น”

นอกจากนี้ การจ้างทำของเป็นสัญญาที่กฎหมายไม่ได้มีการกำหนดแบบของสัญญาหรือกำหนดให้มีหลักฐานเป็นหนังสือแต่อย่างใด ดังนั้นการจ้างทำของแม้เป็นการก่อให้เกิดอันตรายิมทรัพย์ หรืออันตรายิมทรัพย์ชนิดพิเศษก็สามารถโอนกรรมสิทธิ์ และฟ้องร้องบังคับกันได้เพียงแค่อ้างถึงกันด้วยปากเปล่า⁶

การประกอบกิจการงานในการจ้างทำของนอกจากฝีมือและแรงงานของผู้รับจ้างแล้ว ในสัญญาอาจมี 2 สิ่งเพิ่มขึ้นมาเพื่อใช้ประกอบกิจการงานขึ้น ได้แก่ เครื่องมือที่ใช้ทำการงานให้สำเร็จและสัมภาระที่ใช้ทำการงาน

สำหรับเครื่องมือที่ใช้ในการทำงานนั้น มาตรา 588 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁷ กำหนดให้เครื่องมือที่ใช้ในการประกอบกิจการงานตามการจ้างทำของ ผู้รับจ้างเป็นผู้มีหน้าที่จัดหาเพื่อประกอบกิจการงานให้เป็นผลสำเร็จ ดังนั้นเครื่องมือจึงเป็นสิ่งที่ผู้รับจ้างจะนำมาใช้เพื่อนำสัมภาระ แรงงาน และความรู้ความสามารถของผู้รับจ้างมาประกอบกิจการงานขึ้น เหตุที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้เนื่องจากโดยปกติผู้รับจ้างทำของมักเป็นผู้มีอาชีพในการทำงานที่รับจ้างนั้น จึงมีเครื่องมือต่าง ๆ สำหรับทำการงานอยู่แล้ว การบัญญัติกฎหมายเช่นนี้จึงเป็นการรับรองสภาพความเป็นจริงดังกล่าวด้วย⁸

ส่วนสัมภาระนั้นไม่ใช่เครื่องมือแต่เป็นเนื้อหาแห่งงานนั้น เช่น ในกรณีของการจ้างสร้างบ้าน สัมภาระ คือ ไม้ ปูน อิฐ หิน เป็นต้น⁹ สัมภาระจึงเป็นสิ่งที่นำมาใช้เพื่อประกอบกิจการงานที่ก่อให้เกิดเป็นทรัพย์สินขึ้นมา สำหรับเรื่องสัมภาระนี้มีบทบัญญัติในมาตรา 589¹⁰ มาตรา 590¹¹ มาตรา 595¹² และมาตรา 603¹³ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้เป็นการ

⁶ ไผทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับชน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 156.

⁷ มาตรา 588 บัญญัติว่า “เครื่องมือต่าง ๆ สำหรับใช้ทำการงานให้สำเร็จนั้น ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหา”

⁸ ไผทชิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับชน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 161.

⁹ จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยตัวแทน นายหน้า จ้างทำของ รับชน, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2547), หน้า 103-104.

¹⁰ มาตรา 589 ถ้าสัมภาระสำหรับทำการงานที่กล่าวนั้นผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหา ท่านว่าต้องจัดหาชนิดที่ดี

¹¹ มาตรา 590 ถ้าสัมภาระนั้นผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาส่ง ท่านให้ผู้รับจ้างใช้สัมภาระด้วยความระมัดระวัง และประหยัดอย่าให้เปลืองเสียเปล่า เมื่อทำการงานสำเร็จแล้วมีสัมภาระเหลืออยู่ก็ให้คืนแก่ผู้ว่าจ้าง

¹² มาตรา 595 ถ้าผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระไซ้ ความรับผิดชอบของผู้รับจ้างในการบกพร่องนั้น ท่านให้บังคับด้วยบทแห่งประมวลกฎหมายนี้ลักษณะซื้อขาย

¹³ มาตรา 603 ถ้าผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระ และการที่จ้างทำนั้นพังทลายหรือบอบสลายลงก่อนได้ส่งมอบกัน ถูกต้องไซ้ ท่านว่า ความวินาศอันนั้นตกเป็นพับแก่ผู้รับจ้าง หากความวินาศนั้นมีได้เป็นเพราะการกระทำของผู้ว่าจ้าง

ในกรณีเช่นว่านี้ สิ้นจ้างก็เป็นอันไม่ต้องใช้

เฉพาะ ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวแล้วจะพบว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีได้บัญญัติบังคับให้ฝ่ายใดต้องมีหน้าที่ในการจัดหาสัมภาระ จึงต้องตกลงกันในหน้าที่ดังกล่าว¹⁴

ในเรื่องสัมภาระนี้ยังส่งผลกระทบต่อเรื่องความรับผิดชอบของการจ้างทำของด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่การจ้างทำของมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอันเป็นผลสำเร็จของงาน และผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระ สัมภาระที่จัดหาจะมีผลต่อผลสำเร็จของงานด้วย ดังนั้นผู้รับจ้างจึงต้องรับผิดชอบทั้งส่วนของการงานและสัมภาระที่ตนเองได้จัดหาด้วย การจ้างทำของที่ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาจึงมีลักษณะคล้ายการซื้อขายในอนาคตมาก ความรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องจึงให้นำกฎหมายซื้อขายมาบังคับใช้โดยอนุโลม แต่ถ้าเป็นกรณีที่ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระ กฎหมายกำหนดว่าถ้าความชำรุดบกพร่อง หรือความช้ำก้ำเกิดขึ้นจากสภาพสัมภาระ หรือคำสั่งของผู้ว่าจ้าง ผู้รับจ้างไม่ต้องรับผิดชอบ เว้นแต่รู้อยู่แล้วว่าสัมภาระนั้นไม่เหมาะสม หรือว่าคำสั่งนั้นไม่ถูกต้องและไม่ได้บอกกล่าวเตือนตามมาตรา 591 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁵ นอกจากนี้ ถ้าเป็นกรณีที่ผู้ว่าจ้างรู้ถึงความชำรุดบกพร่อง แต่ยอมรับการที่ทำงานนั้นโดยมิได้อิดเอื้อน ไม่ว่าจะเป็นการแสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายก็ตาม ผู้รับจ้างต้องรับผิดชอบเว้นแต่ความชำรุดบกพร่องนั้นสามารถเห็นได้ขณะรับมอบหรือผู้รับจ้างปิดบังความชำรุดบกพร่องนั้นไว้¹⁶ ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 598 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁷

2) ความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับสัญญาอื่น ๆ

ก. ความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของกับการซื้อขาย

การแบ่งระหว่างการจ้างทำของกับการซื้อขายมีความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของคู่สัญญาของสองสัญญานี้มีความแตกต่างกันอย่างมาก อีกทั้งในเรื่องแบบของสัญญามีบังคับไว้เฉพาะการซื้อขาย แต่มิได้มีการบังคับกับกรณีการจ้างทำของ นอกจากนี้ การเสียภาษีของสัญญาทั้งสองมีความแตกต่างกันด้วย¹⁸

¹⁴ ไพทิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 162-163.

¹⁵ มาตรา 591 ถ้าความชำรุดบกพร่องหรือความช้ำก้ำในการที่ทำงานนั้นเกิดขึ้นเพราะสภาพแห่งสัมภาระซึ่งผู้ว่าจ้างส่งให้ก็ดี เพราะคำสั่งของผู้ว่าจ้างก็ดี ท่านว่าผู้รับจ้างไม่ต้องรับผิดชอบ เว้นแต่จะรู้อยู่แล้วว่าสัมภาระนั้นไม่เหมาะสมหรือคำสั่งนั้นไม่ถูกต้องและมิได้บอกกล่าวเตือน

¹⁶ ไพทิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 183-188.

¹⁷ มาตรา 598 ถ้าผู้ว่าจ้างยอมรับมอบการที่ทำงานแล้วทั้งชำรุดบกพร่องมิได้อิดเอื้อนโดยแสดงออกชัดหรือโดยปริยาย ผู้รับจ้างก็ต้องรับผิดชอบ เว้นแต่ความชำรุดบกพร่องนั้นเป็นเช่นจะไม่พึงพบได้ในขณะเมื่อรับมอบหรือผู้รับจ้างได้ปิดบังความนั้นเสีย

¹⁸ ไพทิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 140-141.

โดยหลักแล้ว การแบ่งระหว่างการจ้างทำของกับการซื้อขายต้องพิจารณาจากเจตนาของคู่สัญญา แต่ในบางกรณีซึ่งไม่อาจค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาได้ จึงต้องพิจารณาจากสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้¹⁹

- **สาระสำคัญของสัญญา**

หากสาระสำคัญของสัญญาอยู่ที่การโอนกรรมสิทธิ์ในสิ่งของ ย่อมเป็นการซื้อขาย ในทางกลับกัน หากสาระสำคัญของสัญญาอยู่ที่ผลสำเร็จของงานที่จ้าง โดยไม่คำนึงถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในสิ่งของที่เกิดขึ้น ย่อมเป็นการจ้างทำของซึ่งเป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 724-2509 2537/2520 2169-2170/2534 2382/2534 และ 3195/2547²⁰

- **สัมภาระ**

หากพิจารณาทรัพย์สิน หรือสิ่งของที่ทำออกมาแล้วพบว่า สัมภาระมีความสำคัญมากกว่างาน ย่อมเป็นการซื้อขาย แต่หากสัมภาระมีความสำคัญน้อยกว่างาน ย่อมเป็นการจ้างทำของ ทั้งนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับใช้เป็นเกณฑ์การแบ่งประเภทสัญญา ดังกล่าวเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 258/2530 6357/2534 2755/2534 และ 2134/2537²¹

- **การตรวจตราการทำงาน**

โดยปกติในการซื้อขาย ผู้ขายเป็นผู้ผลิต หรือจัดหาของให้แก่ผู้ซื้อ โดยที่ผู้ซื้อจะไม่เข้าไปตรวจตราการผลิต ต่างจากการจ้างทำของที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเข้าไปตรวจตราการทำงาน ทั้งนี้เป็นไปตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3707/2534²²

ข. **ความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของกับการจ้างแรงงาน**

การแบ่งระหว่างการจ้างแรงงานกับการจ้างทำของออกจากกันมีความจำเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากการจ้างแรงงานมีกฎหมายพิเศษบังคับใช้เป็นการเฉพาะ เช่น กฎหมายคุ้มครองแรงงาน กฎหมายแรงงานสัมพันธ์ เป็นต้น ในขณะที่การจ้างทำของไม่มีกฎหมายพิเศษมาบังคับใช้ อีกทั้งในเรื่องละเมิด ความรับผิดของผู้ว่าจ้างกับนายจ้างมีเงื่อนไขที่แตกต่างกันออกไป²³

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 136-137.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 137-138.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 138-140.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 140.

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 143-144.

แม้การจ้างแรงงานและการจ้างทำของมีลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทนเหมือนกัน แต่ก็มี ความแตกต่างกันหลายประการซึ่งสามารถนำมาแบ่งการจ้างแรงงานกับการจ้างทำของออกจากกันได้ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- การคำนวณสินจ้าง

ความแตกต่างนี้เป็นไปตามทฤษฎีตำรับ (Classical Theory) กล่าวคือ ถ้าเป็นการจ่ายสินจ้างให้โดยคำนวณจากระยะเวลา ย่อมเป็นการจ้างแรงงาน แต่หากไม่ได้คำนวณจากระยะเวลาแต่คำนวณจากผลสำเร็จของงาน ย่อมเป็นการจ้างทำของ²⁴

- วัตถุประสงค์ของสัญญา

การจ้างแรงงานมีวัตถุประสงค์เพียงแค่ว่าใช้แรงงานลูกจ้างเท่านั้น โดยไม่ได้พิจารณาถึงผลสำเร็จของงานต่างจากการจ้างทำของที่คำนึงถึงผลสำเร็จของงานเท่านั้น โดยไม่ได้พิจารณาแรงงานของผู้รับจ้างแต่อย่างใด กล่าวคือ สำหรับการจ้างแรงงาน ลูกจ้างมาทำงานตามเวลาที่กำหนดก็เพียงพอแล้วแม้ว่างานจะไม่เสร็จก็ตาม ในขณะที่การจ้างทำของ ผู้รับจ้างจะใช้แรงงานเท่าใดก็ตาม เพียงให้งานสำเร็จก็เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของผู้ว่าจ้างแล้ว²⁵

อย่างไรก็ตาม การแบ่งโดยใช้วัตถุประสงค์ของสัญญาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งนั้นไม่อาจเป็นหลักวิธีวินิจฉัยที่แน่นอนได้ เพราะความประสงค์ของคู่สัญญาในแต่ละข้อเท็จจริงนั้นยากที่จะหยั่งรู้ได้²⁶

- ความสัมพันธ์ของคู่สัญญา

ในกรณีของการจ้างแรงงาน นายจ้างมีอำนาจบังคับบัญชาเหนือลูกจ้างซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของการจ้างแรงงาน ในขณะที่การจ้างทำของผู้ว่าจ้างมิได้มีอำนาจบังคับบัญชาเหนือผู้รับจ้างแต่อย่างใด มีแต่เพียงอำนาจตรวจตราการทำงานเท่านั้น ดังนั้นผู้รับจ้างจึงสามารถทำงานได้อย่างอิสระมากกว่าลูกจ้าง เพียงแค่ทำงานสำเร็จเป็นผลก็เพียงพอแล้ว²⁷

ค. ความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของกับการตั้งตัวแทน

²⁴ มานะ พิทยาภรณ์, คำบรรยายปพพ. ว่าด้วยเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ จ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทพัชรีเนสพรีนธ์ จำกัด, 2531), หน้า 302.

²⁵ ไพทิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 145.

²⁶ มานะ พิทยาภรณ์, คำบรรยายปพพ. ว่าด้วยเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ จ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, หน้า 304-305.

²⁷ ไพทิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 147-152.

การตั้งตัวแทนมีความคล้ายกับการจ้างทำของอย่างมาก เนื่องจาก ถ้าพิจารณาจากนิยามของการจ้างทำของแล้ว จะพบว่า การตั้งตัวแทนคือการที่ตัวการจ้างให้ตัวแทนไปทำการใดการหนึ่งแทนตัวการซึ่งสอดคล้องกับนิยามของการจ้างทำของ แต่เมื่อมีบทบัญญัติกฎหมาย เรื่องตัวแทนไว้เป็นการเฉพาะก็ต้องบังคับใช้ตามบทบัญญัติว่าด้วยตัวแทน²⁸

อย่างไรก็ตาม การตั้งตัวแทนมีความแตกต่างจากการจ้างทำของ บางประการ กล่าวคือ ในการจ้างทำของ ผู้รับจ้างไม่ได้อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง ผู้รับจ้างจึงมีอิสระในการทำงาน แต่ตัวแทนมีความเป็นอิสระในการทำงานน้อยกว่าผู้รับจ้าง เพราะต้องทำตามคำสั่งของตัวการตามมาตรา 807 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²⁹ แต่เป็นการยากในการแบ่งสัญญาสองประเภทนี้ออกจากกัน ในบางกรณีจึงเป็นทั้งสองสัญญาอยู่ด้วยกัน³⁰ เช่น สัญญาจ้างว่า ความ ในบางคดีศาลฎีกาตัดสินให้เป็นการจ้างทำของตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 480/2506 962/2507 และ 2908/2523 แต่บางคดีกลับตัดสินให้เป็นสัญญาตัวแทนตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1807/2500 เป็นต้น

3) ความหมายและสาระสำคัญของ การจ้างทำของตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการบัญญัติคำว่า “การจ้างทำของ” ไว้เป็นการเฉพาะดังปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่มีได้หมายความว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร³¹ บัญญัติให้เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร แต่มิได้มีการจำกัดความของคำว่า “การรับทำงานให้” เอาไว้แต่อย่างใด จึงต้องมีการตีความคำดังกล่าวว่ามีความหมาย และสาระสำคัญอย่างไร

นักวิชาการบางท่านได้ตีความเกี่ยวกับคำว่า “รับทำงานให้” ไว้ความว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) นี้มีทั้งเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้เงินได้ประเภทที่ 2 นี้จึงอาจเกิดจากการจ้างทำของ หรือสัญญาตัวแทนนายหน้า เป็นเงิน

²⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 155.

²⁹ มาตรา 807 ตัวแทนต้องทำการตามคำสั่งแสดงออกชัดหรือโดยปริยายของตัวการ เมื่อไม่มีคำสั่งเช่นนั้นก็ต้องดำเนินตามทางที่เคยทำกันมาในกิจการค้าขายอันเขาให้ตนทำอยู่นั้น

³⁰ ไพทิต เอกจริยกร, คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน, พิมพ์ครั้งที่ 9, หน้า 155-156.

³¹ มาตรา 40(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

ได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงเหมือนเงินได้ประเภทที่ 1 เพียงแต่ไม่ได้เกิดจากสัญญาจ้างแรงงานเหมือนเงินได้ประเภทที่ 1”³²

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเอาไว้ในเรื่องนี้ด้วยว่า “กรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกให้เป็นผู้แปลวรรณกรรมและเรียบเรียงหนังสือ ซึ่งเป็นผลงานอันเป็นลิขสิทธิ์ของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ค่าตอบแทนที่บุคคลดังกล่าวได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร”³³

อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามอนุมาตราอื่นของมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้ หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของอนุมาตรานั้น เช่น เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เป็นต้น³⁴

จากการตีความดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการจ้างทำของหรือการรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายเช่นเดียวกับนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่อาจมีการแบ่งประเภทที่ต่างกันบ้าง เนื่องจากมีบทบัญญัติเฉพาะที่แตกต่างกัน

4) ความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับการจ้างทำของตามประมวลรัษฎากร

การจ้างทำของทั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลรัษฎากร โดยนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการตีความคำว่า “การรับทำงานให้” ของนักวิชาการและกรมสรรพากรแสดงให้เห็นว่า การรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายเป็นไปตามนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของการใช้บังคับมีความแตกต่างกัน เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติเฉพาะในกรณีของการจ้างทำของเอาไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติแยกออกเป็นการจ้างทำของ สัญญาตัวแทน และสัญญารับขน แต่ประมวลรัษฎากรบัญญัติแยกการจ้างทำของออกเป็นการ

³² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 162.

³³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10627 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2548

³⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 204-205.

จ้างทำของทั่วไป การจ้างทำของของวิชาชีพอิสระ และการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

ดังนั้นในกรณีของสัญญาตัวแทนหรือสัญญารับขนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิใช่การจ้างทำของ เพราะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแล้ว แต่ตามประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินจากสัญญาตัวแทนหรือสัญญารับขนเป็นการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ได้³⁵ เนื่องจากมิได้มีการแยกสัญญาตัวแทนหรือสัญญารับขนเอาไว้เป็นพิเศษ

ในทางกลับกัน ในกรณีของสัญญาก่อสร้างบ้านหรือสัญญาให้การรักษาของแพทย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นการจ้างทำของ เพราะกฎหมายมิได้บัญญัติสัญญาดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ ในขณะที่ตามประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินจากสัญญาก่อสร้างบ้านกลับมิได้เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(7) เพราะเป็นการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ส่วนสัญญาให้การรักษาของแพทย์มิได้เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6)³⁶

2.1.2 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน

แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินเป็นข้อมูลอีกประการหนึ่งที่ต้องศึกษา เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจำเป็นต้องพิจารณาถึงคุณลักษณะต่าง ๆ ของเงินได้พึงประเมินด้วย การศึกษาแนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินสามารถแบ่งออกเป็น 4 ประการ ได้แก่ ความหมายของเงินได้พึงประเมิน วิวัฒนาการของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ประเภทของระบบภาษีเงินได้ และประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

ฐานภาษี คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีซึ่งฐานภาษีของภาษีแต่ละประเภท ย่อมมีความแตกต่างกัน เพื่อมิให้เกิดความซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดียวกัน ฐานภาษีนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค ฐานความมั่งคั่ง และฐานอื่น ๆ

สำหรับภาษีเงินได้นั้นเป็นภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี ก็คือ การได้รับเงินได้ หรือการได้รับเงินได้นั้นเอง สำหรับการพิจารณาถึง

³⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/3879 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2554.

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 204-205.

ความหมายของคำว่า “เงินได้” หรือ “เงินได้พึงประเมิน” นั้นสามารถแยกออกเป็น 3 แง่ ได้แก่ ความหมายแง่บัญชี ความหมายแง่เศรษฐศาสตร์ และความหมายแง่กฎหมาย

ความหมายของเงินได้ในแง่บัญชีนั้นหมายความถึงการเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือการบริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือการบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง³⁷ ดังนั้นมูลค่าของการบริโภคและมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้ จะถือเป็นเงินได้ก็ต่อเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นและมีสิทธิที่จะได้รับชำระเงิน

ในแง่เศรษฐศาสตร์ นักวิชาการต่างประเทศได้ให้ความหมายของคำว่าเงินได้ไว้อย่างหลากหลาย ดังตัวอย่างเช่น Henry C. Simon ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” ไว้ว่า “เงินได้” หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน³⁸ ในขณะที่ Robert M. Haig ได้ให้ความหมายของคำว่าเงินได้เอาไว้ว่า เงินได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นหรือการเพิ่มพูนของความผาสุกให้แก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดภายในช่วงระยะเวลาที่กำหนด³⁹

ในขณะที่นักวิชาการของไทยได้ให้ความหมายของคำว่า เงินได้ในแง่เศรษฐศาสตร์ไว้ว่า เงินได้หมายความรวมถึง สิ่งใดก็ตามที่ให้สวัสดิการทางเศรษฐกิจ หรือความเป็นอยู่ของคนดีขึ้น ดังนั้นถ้ามองจากทางด้านเศรษฐกิจ เงินได้จะประกอบด้วยรายการใหญ่ 3 รายการ ได้แก่⁴⁰

- ก. สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นรูปเงิน สิ่งของ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับเพราะสิ่งเหล่านี้สามารถทำให้ผู้รับมีสวัสดิการสูงขึ้น ความเป็นอยู่ดีขึ้น
- ข. การบริโภคที่ได้รับจากการบริการและสินทรัพย์ของตนเอง เป็นต้นว่า ปลูกผักสวนครัว เลี้ยงสัตว์ไว้กินเอง ตัดเย็บเสื้อผ้าไว้ใช้เอง มีบ้านอยู่

³⁷ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์, 2532), หน้า 63. อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยาม พรินต์ติ้ง, 2554), หน้า 123.

³⁸ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), หน้า 3. อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 122-123.

³⁹ ขจร พรหมกลีรักษ์, การภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2553), หน้า 34. อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 123.

⁴⁰ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อมรินทร์พรินต์ติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), หน้า 97.

เองโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สิ่งเหล่านี้ทำให้ผู้นั้นมีความอยู่กินดีสูงกว่าผู้อื่นที่มีเงินได้ตาม ก. เท่ากันแต่ไม่มีเงินได้ตามนั้น

ค. ค่าเพิ่มของทุน (Capital Gain) ถ้าหากที่ดินหรือหลักทรัพย์ของบุคคลใดมีราคาเพิ่มขึ้น ก็ถือว่าผู้นั้นมีฐานะความเป็นอยู่ดีกินดีเพิ่มขึ้น สมควรถือเป็นเงินได้

เมื่อพิจารณาความหมายของเงินได้ในแง่เศรษฐศาสตร์แล้ว จะพบว่าเงินได้มีความหมายกว้างขวางอย่างมาก เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถตรวจสอบมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นได้ทั้งหมด และอาจเกิดการโต้แย้งกับผู้เสียภาษีอยู่เสมอ จึงไม่อาจนำความหมายของเงินได้ในแง่เศรษฐศาสตร์มาใช้เป็นความหมายของเงินได้ในแง่กฎหมายด้วยได้⁴¹

ในขณะที่คำว่า “เงินได้” ในแง่กฎหมายจะจำกัดไว้เฉพาะว่าเป็น “สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะป็นรูปเงิน สิ่งของ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับเพราะสิ่งเหล่านี้สามารถทำให้ผู้รับมีสวัสดิการสูงขึ้น มีความเป็นอยู่ดีขึ้น” และอาจรวมถึง “ค่าเพิ่มของทุน” บ้างในบางกรณี แต่ไม่มีความหมายรวมถึง “การบริโภคที่ได้รับจากการบริการและสินทรัพย์ของตนเอง” แต่อย่างใด

การที่กฎหมายภาษีอากรจำกัดความหมายไว้เฉพาะว่าเป็นสิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอกเท่านั้น เนื่องจากสามารถตรวจสอบได้ แต่การตีราคาเงินได้เป็นสิ่งของที่ได้รับอาจจะมีปัญหาบ้าง เช่น การตีราคาอาหารกลางวันที่น่าจ่ายให้ลูกจ้าง

ส่วนเหตุผลที่กฎหมายภาษีอากรไม่ยอมรับความหมายของเงินได้ในแง่ที่รวมถึงการบริโภคที่ได้รับจากการบริการและสินทรัพย์ของตนเองคือ การให้ความหมายเกินความดังกล่าวจะเป็นการลงโทษความขยันขันแข็งและผู้ด้อยม ทั้งยังเป็นการยากที่จะตรวจสอบการบริโภคจากการบริการและทรัพย์สินของตนเอง อีกทั้งมีปัญหาในการตีราคาอย่างมาก

ดังนั้น จึงอาจสรุปตามทฤษฎีได้ว่า เงินได้ในแง่กฎหมาย หมายถึง สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะป็นรูปเงิน สิ่งของ หรือประโยชน์ใด ๆ และในบางกรณีรวมถึงค่าเพิ่มของทุนด้วย⁴²

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 39⁴³ มีการนิยามความหมายของเงินได้ตามกฎหมายไว้ โดยใช้คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” มิได้ใช้คำว่า “เงินได้” แต่อย่างใด เมื่อ

⁴¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 123-124.

⁴² อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางภาษกรคลัง, หน้า 97.

พิจารณาความหมายของเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้วสามารถแยกความหมายของเงินได้พึงประเมินได้ ดังนี้

ก. เงิน

ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน เงินบำนาญ เบี้ยเลี้ยง โบนัส เงินส่วนแบ่งกำไร⁴⁴ ดังตัวอย่างเช่น ค่าจ้างที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นเดือน เงินเดือนก็เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง⁴⁵ ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นเงินสดหรือเงินที่โอนเข้าบัญชีก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน⁴⁶

ข. ทรัพย์สิน

การได้รับทรัพย์สินมาก็จัดเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง เช่น นาย ก. ให้หุ้น นาย ข. ด้วยความเสนาหา หุ้นที่ได้รับก็เป็นเงินได้พึงประเมิน เพราะ หุ้นเป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่ง⁴⁷ ส่วนการตีราคาเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่ได้รับมา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ⁴⁸ อนึ่ง กรณีที่มีการให้โดยเสนาหา โดยหลักให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้รับ แต่มีข้อยกเว้นในบางกรณีที่ให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้ตามมาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁹

ค. ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

นอกจากเงินและทรัพย์สินซึ่งอาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายแล้ว ประโยชน์บางประเภทอาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายได้ หากประโยชน์นั้นอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เช่น ลูกจ้างพักอาศัยในบ้านของนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ส่วนการตีราคา

⁴³ มาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่าเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

⁴⁴ สมพร พรหมหิตาธร, ย่อหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533), หน้า 23.

⁴⁵ มานิต นิธิประทีป และคณะ, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 190.

⁴⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 125.

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1174/2487, 809/2519, 1438/2519, 3853/2524 อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 125.

⁴⁸ มาตรา 9 ทวิ เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อันใดเป็นเงิน ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น

⁴⁹ มาตรา 41 ทวิ ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

นั้น ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ในกรณีที่ให้ลูกจ้างอยู่อาศัยในบ้านของนายจ้างเอง ให้ถือว่า ลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้าง รวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี แต่ถ้าเป็นกรณีบ้านที่นายจ้างเช่ามา ให้ถือว่าลูกจ้างมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับค่าเช่าที่นายจ้างต้องจ่าย⁵⁰ อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นกรณีที่ประโยชน์ไม่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ย่อมไม่อยู่ในความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เช่น นาย ก. ยอมให้ลูกสาวของตนแต่งงานกับ นาย ข. เพื่อตอบแทนเป็นค่าก่อสร้างตึก เป็นต้น⁵¹

ง. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ

ดังตัวอย่างเช่น นายจ้างออกค่าภาษีแทนลูกจ้าง เงินค่าภาษีดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 40 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร ยังกำหนดให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกับเงินเดือนค่าจ้าง และแม้จะออกแทนเมื่อข้ามปีภาษีแล้ว ก็ให้ถือเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกันกับเงินเดือนค่าจ้างที่มีการออกภาษีแทนให้⁵²

นอกจากนี้ ในการพิจารณาเงินได้พึงประเมินยังต้องพิจารณาถึงเวลาในการได้รับเงินได้พึงประเมินนั้นด้วย กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำยอดเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตลอดปีภาษี ก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ โดยใช้เกณฑ์เงินสด⁵³ ซึ่งเงินได้ที่ได้รับมาจริงในปีใด ก็ให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษีนั้น ๆ หากเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายหลัง ยังไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินมาเป็นตัวตั้งในการคำนวณภาษี⁵⁴

เมื่อพิจารณาความหมายของเงินได้ในแง่กฎหมาย ทั้งตามทฤษฎี และตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายแล้วจะพบว่า ประมวลรัษฎากรนั้นนิยามคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ได้สอดคล้องกับทางทฤษฎี กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ โดยจะต้องได้รับจากบุคคลอื่น และไม่รวมถึงกรณีการบริโภคที่ได้รับจากการบริการและสินทรัพย์ของตนเอง

2) วิวัฒนาการของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร

⁵⁰ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533

⁵¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 131.

⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 131-132.

⁵³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4746/2533, 6338/2539 และ 6648/2545

⁵⁴ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553), หน้า 1-018.

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 มิได้มีการบัญญัติให้จัดเก็บเงินได้จากผู้ประกอบการค้า ซึ่งเป็นความเหลื่อมล้ำที่ไม่เป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ โดยทั่วไปมาก กระทรวงการคลังจึงปรับปรุงระบบภาษีอากร โดยประกาศบังคับใช้พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 สำหรับภาษีเงินได้ แม้จะมีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร แต่โครงสร้างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้เปลี่ยนแปลง โดยเฉพาะหลักการใหญ่ ๆ ยังคงเหมือนพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 อยู่⁵⁵ อนึ่ง ประมวลรัษฎากรที่ประกาศใช้ได้แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ในมาตรา 40 โดยที่แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ดังต่อไปนี้

“มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

- (1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน
- (2) เบี้ยประชุม บำเหน็จกรรมการ เงินหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานที่ทำ
- (3) เงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ เงินใดมีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล และเงินที่ได้รับเป็นส่วนแบ่ง หรือส่วนแจกของผลกำไรหรือดอกเบี่ย จากเงินทุนหรือทรัพย์สินอันเป็นทรัสต์
- (4) ดอกเบี่ยจากพันธบัตร จากเงินกู้ยืม หรือจากเงินฝาก หรือเงินที่ได้รับตามประเภทที่ระบุไว้ในมาตรา 65
- (5) เงินได้เนื่องในการให้เช่าทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์อย่างอื่นที่ให้แก่กัน แแทนเงินเนื่องในการให้เช่านั้น
- (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชีหรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้
- (7) เงินได้จากการรับเหมาทำการโยธา เช่นการรับเหมาทำทาง ชลประทาน ประปา ปลูกสร้างโรงเรือน และการก่อสร้างอย่างอื่น ๆ

⁵⁵ สนั่น เกตุทัต, “วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย,” สรรพากรสาร ปีที่ 30, (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2526): หน้า 34.

(8) เงินได้จากอาชีพอื่น ๆ เช่นการเกษตร การพาณิชย์ การขนส่ง การหัตถกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ และการอุตสาหกรรมอื่น ๆ ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

เงินได้ประเภทที่ระบุไว้ข้างต้น ถ้าได้จากภายนอกสยาม จะเป็นเงินได้พึงประเมินนำเข้ามาในสยาม”

หลังจากประกาศใช้ประมวลรัษฎากร มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเรื่อยมา โดยที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมซึ่งเกี่ยวข้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้⁵⁶

ก. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่5) พ.ศ.2489⁵⁷
แก้ไขถ้อยคำในมาตรา 40(1) และ (2) ดังนี้

“(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่าหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ซึ่งนายจ้างจ่าย หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน

(2) เบี้ยประชุมกรรมการ บำเหน็จกรรมการ โบนัสกรรมการ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า หรือเงินที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานอย่างอื่นที่ทำนอกจากที่ระบุไว้ในอนุมาตราอื่น หรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งได้รับเพิ่มขึ้น”

ข. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่8) พ.ศ.2494⁵⁸
แก้ไขมาตรา 40(4) ดังนี้

“(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร หุ้นกู้ เงินกู้ยืม จำน่า จำนอง หรือจากเงินฝาก

(ข) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

⁵⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 38-45.

⁵⁷ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2489 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 83 หน้า 744.

⁵⁸ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2494 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 26 หน้า 567.

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะ ส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้ง จากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลควบเข้ากัน หรือการรับช่วงกัน หรือการเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ความใน (ก) นี้มิให้ใช้บังคับแก่ดอกเบียจากพันธบัตรของ รัฐบาลไทย จากเงินฝากธนาคารออมสิน และจากเงินฝากธนาคารเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราดอกเบีย ของธนาคารออมสิน”

ค. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496⁵⁹ มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40อย่างมาก ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

- แก้ไขมาตรา 40(1) โดยเพิ่มเติมคำว่า “หรือให้ใช้” ดังนี้

“(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือ ให้ใช้ หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเนื่องจากการจ้างแรงงาน”

- แก้ไขมาตรา 40(2) โดยเพิ่มเติมคำว่า “ค่าส่วนลด เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ” และตัดคำว่า “กรรมการ” ออก รวมทั้งเพิ่มเติม และเรียบเรียงใหม่ ดังนี้

“(2) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

- แก้ไขมาตรา 40(3) โดยตัดคำว่า “เงินปีของพระบรมวงศานุ วงศ์” และ “เงินที่ได้รับส่วนแบ่ง หรือส่วนแจกของผลกำไร หรือดอกเบีย จากเงินทุน หรือทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สิน” ออก

⁵⁹ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1.

ทั้งยังเพิ่มเงินได้ที่เป็น “ค่าแห่งกิวติลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งการโอนลิขสิทธิ์” เข้ามาด้วยดังนี้

“(3) ค่าแห่งกิวติลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งการโอนลิขสิทธิ์ เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรมนิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

- แก้ไขมาตรา 40(4)(ข) โดยเพิ่มคำว่า “หรือประโยชน์ใด” และเพิ่มเติมมาตรา 40(4)(ข) ทั้งตัดมาตรา 40(4) วรรคสองออกด้วย ดังนี้

“(4) เงินได้ที่เป็น

- (ก) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร หุ้นกู้เงินกู้ยืม จำน่า จำนอง หรือเงินฝาก
- (ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์ใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน
- (จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน
- (ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน
- (ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นหรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”

- แก้ไขมาตรา 40(5) ดังนี้

“(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

- (ก) การให้เข้าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดการซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่า เงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น”

- แก้ไขมาตรา 40(6) โดยเพิ่มวิชาชีพอิสระประเภท “ประณีตศิลปกรรม” เข้าไปในอนุมาตรานี้ด้วย ดังนี้

“(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะให้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

- แก้ไขมาตรา 40(7) โดยยกเลิก “เงินได้จากการรับเหมาทำการโยธา เช่น การรับเหมาทำทาง ชลประทาน ประปา ปลุกสร้างโรงเรือน และการก่อสร้างอย่างอื่น ๆ” และแก้ไขถ้อยคำใหม่ ดังนี้

“(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

- แก้ไขมาตรา 40(8) โดยยกเลิก “เงินได้จากอาชีพอื่น ๆ เช่น การเกษตร การพาณิชย์ การขนส่ง การหัตถกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ และการอุตสาหกรรมอื่น ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” และแก้ไขถ้อยคำดังนี้

“(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

- ง. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502⁶⁰

⁶⁰ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2502 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 104 หน้า 1.

- แก้ไขมาตรา 40(3) โดยตัดคำว่า “ค่าแห่งการโอนกรรมสิทธิ์” ออก และเพิ่มคำว่า “หรือสิทธิอย่างอื่น” แทน ดังนี้

“(3) ค่าแห่งกู้ยืม ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นเงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรมนิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

- แก้ไขมาตรา 40(5) ดังนี้

“ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติและให้ถือว่า จำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

- จ. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508⁶¹ มีการแก้ไขมาตรา 40(1) และ (2) ดังนี้

“(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

⁶¹ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2508 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 114 หน้า 35.

ฉ. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 24) พ.ศ. 2522⁶² มีการแก้ไขมาตรา 40(4)(ก) และ (ข) ดังนี้

“(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ย เงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนหักประกันหรือไม่ก็ตาม ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน”

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกองทุนรวม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

ช. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2523⁶³ มีการแก้ไขมาตรา 40(4)(ข) โดยเพิ่มข้อความต่อไปนี้เป็นวรรคสอง และวรรคสามของมาตราดังกล่าว

“เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

ซ. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525 มีการเพิ่มข้อความ “หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับกู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม” ดังนี้

⁶² ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2522 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 220 หน้า 4.

⁶³ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2523 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 78 หน้า 14.

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วย ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

ณ. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 มีการแก้ไขมาตรา 40(1) และ (2) ดังนี้

- แก้ไขมาตรา 40 วรรคหนึ่งตอนแรก โดยบัญญัติเพิ่มในเรื่องการออกค่าภาษีแทนลูกจ้างของนายจ้าง และตัดถ้อยคำที่กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 40(1) และ (2) ออกเพื่อให้สอดคล้องกัน ดังนี้

“มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จโบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

- แก้ไขมาตรา 40(1) วรรคสอง โดยเพิ่มเติมข้อความต่อไปนี้

“เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ออกแทนให้ นั้น”

ญ. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534⁶⁴ มีการแก้ไขมาตรา 40(4)(ข) และ (ข) ดังนี้

“(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนหักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่า ด้วยเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่าง ระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอนรวมทั้งเงินได้มีลักษณะ ทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิ เรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันไม่ก็ตาม

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงิน ได้เกินกว่าที่ลงทุน”

เมื่อพิจารณาถึงวิวัฒนาการของประเภทเงินได้พึงประเมินแล้วจะพบว่า “การรับทำงานให้” นั้นเริ่มมีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเมื่อปีพุทธศักราช 2496 ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 เท่ากับเป็นการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะให้ “เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของหรือการรับทำงานให้” เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ซึ่งแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ดังนั้นถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้จากการรับทำงานให้ซึ่งไม่ได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะตามอนุมาตราอื่น ก็ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ส่วนเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของหรือการรับทำงานให้ตามอนุมาตราอื่น ๆ มีการแก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมา แต่ไม่ได้มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญแต่อย่างใด

3) ประเภทของระบบภาษีเงินได้

ระบบภาษีเงินได้ที่มีการใช้บังคับกันอยู่ในโลกปัจจุบันโดยคำนึงถึงประเภทของเงินได้พึงประเมิน สามารถแบ่งระบบเงินได้ออกเป็น 2 ระบบ คือ

ก. ระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้ (Schedular Income Tax System)⁶⁵

⁶⁴ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2508 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 193 หน้า 1.

ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้เป็นระบบที่เก็บภาษีเงินได้โดยคำนึงถึงฐานเงินได้ของแต่ละประเภท วิธีการคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจึงมีความแตกต่างกัน ทั้งการหักค่าใช้จ่าย อัตราภาษี และวิธีการเสียภาษีสำหรับเงินได้แต่ละประเภท

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็นหลายประเภทในลักษณะนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้จำนวนอัตรากำไรสุทธิที่หักมีความสัมพันธ์กับเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นอย่างแท้จริง หรือต้องการจำกัดสิทธิในหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินบางประเภท

ข. ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Global Income Tax System หรือ Comprehensive Income Tax System)⁶⁶

ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้เป็นระบบภาษีที่เก็บภาษีเงินได้โดยไม่พิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้ และให้เก็บภาษีในอัตราเดียวกันหมด ในการคำนวณภาษีในระบบนี้ให้นำเงินได้ที่ได้มาทั้งหมดมารวมกันแล้วนำไปหักค่าใช้จ่ายในจำนวนเท่ากัน การจัดเก็บภาษีตามระบบนี้จึงไม่จำเป็นต้องแยงเงินได้ออกเป็นประเภท

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติไม่มีประเทศใดที่ใช้ระบบใดระบบหนึ่งอย่างเดี่ยว ต่างใช้ทั้งสองระบบควบคู่กัน แต่อาจมีความโน้มเอียงไปในระบบใดระบบหนึ่ง เช่น ประเทศอังกฤษโน้มเอียงไปในระบบแยกประเภทเงินได้ ประเทศสหรัฐอเมริกาโน้มเอียงไปในระบบรวมเงินได้ เป็นต้น ในขณะที่ประเทศไทยมีความโน้มเอียงไปในระบบแยกประเภทเงินได้ เนื่องจากมีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท

4) ประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน

ตามประมวลรัษฎากรมีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ก. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)

“เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่

⁶⁵ พิณทิพย์ ลายธีระพงษ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” (เอกัตศึกษาปริญญาโท สาขาบัญชี คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554) หน้า 24.

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ใช้น้ำพักน้ำแรงในการหาเงิน หรือเป็นผู้ใช้แรงงานแลกกับเงิน มีนายจ้างและลูกจ้างตามการจ้างแรงงาน และแม้ไม่ได้เป็นลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน แต่มีลักษณะการจ่ายเงินและการบังคับบัญชาคล้ายกับลูกจ้างตามกฎหมาย เช่น คนรับใช้ตามบ้าน กรณีนี้ถือว่าบรรดาเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากนายจ้างเนื่องจากการจ้างแรงงานเป็นเงินได้พึงประเมินในประเภทที่ 1 นี้ด้วย⁶⁷

นอกจากนี้ กรมสรรพากรเคยตอบข้อหารือให้กรณีต่าง ๆ ต่อไปนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ด้วย

- เบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างจ่ายแทนพนักงาน⁶⁸
- ค่าเล่าเรียนบุตร⁶⁹
- การได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า หรือนายจ้างเช่าบ้านให้อยู่⁷⁰
- ค่าอาหารที่ลูกจ้างรับประทานฟรี⁷¹

อย่างไรก็ตาม ถ้าในกรณีที่ เป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากนายจ้าง โดยตรงแล้วไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เช่น FICA Tax (Federal Insurance Contribution Act) และภาษี FUTA Tax ซึ่งเป็นภาษีที่บริษัทจ่ายในฐานะนายจ้างให้รัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับลูกจ้างชาวอเมริกันที่ทำงานในประเทศไทย ภาษีดังกล่าวในส่วนที่นายจ้างมีหน้าที่ต้องจ่ายให้รัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายโดยมิได้เป็นการจ่ายแทนลูกจ้างแต่อย่างใด จึงไม่ถือเป็นเงินได้ของลูกจ้าง⁷²

⁶⁷ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, ไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: วิทย์พัฒน์, 2552), หน้า 44.

⁶⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/20215 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2532

⁶⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/6547 ลงวันที่ 20 เมษายน 2537

⁷⁰ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533

⁷¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/พ.5160 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2537

⁷² อวยพร ตันละมัย, “ประเภทของเงินได้พึงประเมิน,” สรรพากรสาส์น 30 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2526): 34. และดูเพิ่มเติมจากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/20217 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2518.

ข. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)

“เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่าขายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงเหมือนเงินได้ตามมาตรา 40(1) แต่มีความแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เพราะผู้ที่ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(2) นี้มิใช่ลูกจ้าง ผู้ที่จ่ายให้ก็ไม่ใช่นายจ้าง โดยกฎหมายใช้คำว่า “ผู้จ่ายเงิน” ดังนั้น ผู้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) นี้ต้องเป็นผู้ที่มีฝีมือถึงจะได้รับตำแหน่งหน้าที่ หรือรับทำงานให้กับผู้จ่ายเงิน⁷³

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จึงอาจเกิดจากการจ้างทำของ หรือสัญญาตัวแทนขายหน้า แต่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอาจเป็นเงินได้ประเภทอื่นได้ หากเข้าหลักเกณฑ์ของเงินได้ประเภทนั้น ๆ⁷⁴ เช่น เงินได้จากวิชาชีพอิตตามมาตรา 40(6) หรือเงินได้จากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8)⁷⁵ เป็นต้น

ค. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3)⁷⁶

“ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

ค่าแห่งกวีตวิลล์ คือ ค่าความนิยม เป็นผลจากการที่บริษัทห้างร้าน ซื้อขายด้วยความยุติธรรม อีกทั้งสินค้าหรือบริการมีคุณภาพดีจนเป็นที่เชื่อถือและไว้วางใจของลูกค้า ในธุรกิจถือว่าค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ที่มีค่ามากที่สุด และบันทึกไว้ในบัญชีค่าความนิยม

⁷³ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, ไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 45.

⁷⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 162.

⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536

⁷⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 173-179.

ส่วนค่าสิทธินั้น ประมวลรัฐฎากรมิได้จำกัดความไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ซึ่งสามารถแยกความหมายออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

- ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในการวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตรลับ หรือกรรมวิธีต่าง ๆ
- ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชย หรือวิทยาศาสตร์
- ค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ซึ่งอาจเรียกว่า “ค่าวิทยากร”

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับจะให้ความหมายคำว่า ค่าสิทธิตามกรณีที่ 1 และ กรณีที่ 3 แต่มีอนุสัญญาบางฉบับเท่านั้นที่ให้ความหมายถึงกรณีที่ 2 ด้วย

ง. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) สามารถแบ่งออกเป็น 7 ประเภทย่อย ดังนี้

- ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มิได้มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะไม่มีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

- เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงิน ที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยซึ่งจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่หลีกเลี่ยงถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว
- เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน
- เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน
- ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน
- ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

จ. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) สามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภทย่อยได้แก่

- การให้เช่าทรัพย์สิน

เงินได้เนื่องจากการให้เช่ามิได้มีความหมายเฉพาะค่าเช่าเท่านั้น แต่รวมถึงการได้เงินกินเปล่าหรือเงินแป๊ะเจี๊ยะและการได้ประโยชน์อย่างอื่นเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินด้วย⁷⁷

- การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน
- การผิดการซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ฉ. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

“เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้วิชาชีพอิสระอื่นนอกจาก 6 วิชาชีพดังกล่าวเป็นวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร ฉะนั้นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) นี้จึงมีเพียงแค่ 6 ประเภท ทั้งนี้ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) นี้ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเท่านั้น เพราะหากเป็นการจ้างแรงงานจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1)⁷⁸

ช. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)

“เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้ต้องเป็นการจ้างทำของที่มีการรับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ หากเป็นกรณีที่เหมาเฉพาะค่าแรงอย่างเดียว อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) (2) หรือ (8) แล้วแต่กรณี กล่าวคือ หากเป็นเงินเดือนจากการจ้างแรงงาน ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แต่ถ้าได้ค่าแรงจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายไม่สูง ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ในทางกลับกัน หากค่าแรงดังกล่าวได้รับจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง ย่อมกลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

ซ. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

⁷⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 197-198.

⁷⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 197.

“เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้อาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ การซื้อขาย หรือสัญญาอื่นใดก็ได้ เงินได้ประเภทนี้จึงคาบเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเช่นเดียวกัน แต่ศาลฎีกาและกรมสรรพากรใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภท⁷⁹ โดยที่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายไม่มากจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ส่วนเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)⁸⁰

นอกจากการจ้างทำของที่กล่าวไปแล้ว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ยังรวมถึงเงินได้พึงประเมินจากกรณีอื่น ๆ นอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-(7) อีกด้วย เช่น ได้รับเงินจากการขายที่ดิน ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เนื่องจากมิได้มีระบุไว้ในอนุมาตราอื่น

2.2 การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทย

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามกฎหมายไทยเป็นข้อมูลพื้นฐานที่มีความสำคัญต่อการศึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้อย่างยิ่ง จึงต้องมีการศึกษาข้อมูลในส่วนนี้อย่างละเอียด โดยเริ่มจากการศึกษาหลักการที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ประวัติความเป็นมาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ตลอดจนผลกระทบของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

2.2.1 หลักการที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจำต้องคำนึงถึงหลักการต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินที่ถูกต้องและเหมาะสม หลักการที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึง

⁷⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10495 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2549 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/1232 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2555

⁸⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 166-171.

ประเมินจากการจ้างทำของสามารถแบ่งออกเป็น 4 ประการ ได้แก่ หลักการตีความกฎหมาย หลักการภาษีอากรที่ดี หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร และหลักความเสมอภาคทางภาษี

1) หลักการตีความกฎหมาย

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษี การตีความกฎหมายในเรื่องดังกล่าวจำเป็นต้องพิจารณาถึงหลักการตีความกฎหมายทั่วไป หลักการตีความกฎหมายมหาชน และหลักการตีความกฎหมายภาษีโดยเฉพาะประกอบกันด้วย

ก. การตีความกฎหมายทั่วไป

“การตีความ คือ การค้นหาหรืออธิบายความหมายของถ้อยคำที่ปรากฏในตัวบทกฎหมาย โดยอาศัยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกวิทยาและสามัญสำนึก ให้มีความหมายที่ชัดเจนขึ้นเพื่อที่จะนำกฎหมายนั้นไปใช้บังคับแก่กรณีที่มีปัญหาได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม

ข้อสังเกตประการสำคัญของการตีความกฎหมายก็คือการตีความกฎหมายไม่ใช่การสร้างหรือบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ แต่เป็นเพียงการให้ความหมายที่ชัดเจนแก่บทบัญญัติของกฎหมายเท่านั้น”⁸¹

คำจำกัดความดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการตีความกฎหมายว่าเพียงต้องการให้ความกระจ่างกับบทบัญญัติกฎหมายนั้น มิใช่การตรากฎหมายขึ้น ทั้งยังสอดคล้องกับหลักการแบ่งแยกอำนาจที่แยกอำนาจนิติบัญญัติซึ่งมีหน้าที่บัญญัติกฎหมายและอำนาจตุลาการซึ่งมีอำนาจในการตีความกฎหมายออกจากกัน ดังนั้นตุลาการจึงไม่อาจตีความกฎหมายกว้างขวางจนกลายเป็นการบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ได้⁸²

สำหรับหลักในการตีความกฎหมายนั้นต้องพิจารณาถึงมาตรา 4 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งบัญญัติว่า “กฎหมายนั้น ต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ”

การตีความกฎหมายนั้นจะต้องตีความตามตัวอักษรและตามความมุ่งหมายของกฎหมายควบคู่กันไปโดยที่การตีความตามตัวอักษรมีวัตถุประสงค์เพื่อดูว่าถ้อยคำที่ใช้มี

⁸¹ ธาณินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณาติงศภัทย์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 1.

⁸² คู่มือเพิ่มเติมพระยาเทพวิฑูร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2476), หน้า 22.

ความหมายแคบกว้างเพียงใด แล้วจึงพิเคราะห์ถึงความมุ่งหมายของบัญญัติดังกล่าวซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นสิ่งเดียวกับความประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมาย แต่เป็นเหตุผลและความมุ่งหมายในแง่คุณค่าของกฎหมายที่มีขึ้นเพื่อความเป็นธรรมแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่าย สมควรแก่กรณีเรื่องนั้น ๆ และแก่สังคมส่วนรวมไปพร้อมกัน ความมุ่งหมายของกฎหมายนี้จะเป็เครื่องชี้วัดว่าควรจะตีความตัวอักษรนั้นอย่างแคบ หรืออย่างกว้าง ดังนั้น แนวความคิดที่ว่า “หากตีความตามตัวอักษร และตีความตามความมุ่งหมายแล้วได้ผลที่แตกต่างกัน ให้ถือการตีความตามความมุ่งหมายเป็นใหญ่” จึงไม่ถูกต้อง⁸³

นอกจากนี้ การตีความกฎหมายยังต้องคำนึงถึงผลที่จะเกิดขึ้นด้วย กล่าวคือ หากตีความแบบใดแล้วจะเกิดผลประหลาดหรือขัดต่อสามัญสำนึก การตีความก็ควรใช้อีกแบบหนึ่งเพื่อให้เกิดผลที่ควรจะเป็น⁸⁴

เพราะฉะนั้น การตีความกฎหมายมิได้หมายความว่า จะต้องตีความตามตัวอักษรก่อน ต่อเมื่อตีความตามตัวอักษรแล้วไม่ได้ความหมายที่ชัดเจน จึงตีความตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ ต่อไปซึ่งเป็นการเข้าใจที่ผิด แต่การตีความกฎหมายจะต้องพิเคราะห์ตัวอักษรประกอบกับความมุ่งหมายของกฎหมายเสมอ⁸⁵

ข. การตีความกฎหมายมหาชน

การตีความกฎหมายมหาชนมีหลักในการตีความเช่นเดียวกับกฎหมายทั่วไป ดังนั้นกฎหมายมหาชนจึงต้องตีความตามตัวอักษร และตามความมุ่งหมายของกฎหมายควบคู่กันไป แต่การตีความกฎหมายมหาชนยังต้องคำนึงถึงหลักการปกครองโดยกฎหมายซึ่งมุ่งคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนเป็นหลัก กล่าวคือ การตีความต้องอยู่บนหลักที่ว่า ฝ่ายปกครองไม่มีอำนาจกระทำการใด ๆ ในลักษณะมีอำนาจเหนือประชาชน เว้นแต่กฎหมายจะให้อำนาจไว้ ดังนั้นการตีความกฎหมายมหาชนที่กระทบกับสิทธิเสรีภาพจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด แต่การตีความกฎหมายมหาชนที่เกี่ยวกับอำนาจของฝ่ายปกครองจะต้องตีความให้เป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการงานทางปกครองเป็นสำคัญ⁸⁶

นอกจากนี้ การตีความกฎหมายมหาชนที่เป็นลายลักษณ์อักษรต้องตีความโดยคำนึงถึงถ้อยคำเป็นวัตถุประสงค์แห่งการตีความ พิจารณาถึงกฎหมายทั้งระบบ ตรวจสอบประวัติ

⁸³ อานินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 6.

⁸⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

⁸⁵ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, “การตีความกฎหมายมหาชน”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศภัทย์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 323.

⁸⁶ กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศภัทย์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 41-42.

ความเป็นมาของบทกฎหมาย และเข้าใจวัตถุประสงค์ของบทกฎหมาย แต่ในกรณีที่ตีความแล้ว บทกฎหมายยังไม่ครอบคลุมถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ก็อาจใช้การอุดช่องว่างทางกฎหมายได้ ทั้งนี้ การอุดช่องว่างแห่งกฎหมายโดยการใช้กฎหมายเทียบเคียง หากเป็นการใช้อำนาจมหาชนก้าวล่วงสิทธิของประชาชน ย่อมไม่อาจกระทำได้ ส่วนการอุดช่องว่างกรณีอื่น เช่น การให้เหตุผลยิ่งต้องเป็นเช่นนั้น การใช้กฎหมายประเพณี หรือการใช้หลักกฎหมายทั่วไปมีแนวความคิดไม่ต่างจากกฎหมายมหาชน เพียงแต่กฎหมายมหาชนต้องคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะประกอบกับการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนเสมอ⁸⁷

ค. การตีความกฎหมายภาษีอากร

● การตีความโดยเคร่งครัด

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนประเภทหนึ่ง การตีความกฎหมายที่จำกัดสิทธิของประชาชนนั้นต้องตีความอย่างเคร่งครัด การจัดเก็บภาษีจากประชาชนจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้อำนาจฝ่ายปกครองในการจัดเก็บ หากตัวบทดังกล่าวไม่ชัดเจน กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี จะตีความเป็นผลร้ายไม่ได้⁸⁸ ดังมีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่พิพากษาโดยใช้การตีความโดยเคร่งครัดดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519 ศาลพิพากษาว่า เมื่อกฎหมายไม่ชัดเจนก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี บัญชีอัตราภาษีป้ายท้าย พ.ร.บ. ภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดวิธีคำนวณเนื้อที่ป้ายไว้สองแบบ คือ แบบ ก. เป็นป้ายมีขอบเขตกำหนดได้ ให้เอาส่วนกว้างที่สุดคูณด้วยส่วนยาวที่สุดของขอบเขตป้าย และแบบ ข. เป็นป้ายไม่มีขอบเขตกำหนดได้ให้ถือเอาตัวอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบเขตสำหรับกำหนดส่วนกว้างที่สุดและยาวที่สุดแล้วคำนวณตาม ก. พระราชบัญญัติภาษีป้ายเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อกฎหมายไม่แจ้งชัดก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษีอากร ซึ่งพออนุมานได้ว่าเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติฉบับนี้จะต้องประเมินภาษีป้ายโดยเลือกคำนวณเนื้อที่ป้ายเฉพาะแบบใดแบบหนึ่งมิใช่รวมคำนวณทั้งแบบ ก. และ ข. เข้าด้วยกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7125/2540 ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ จึงต้องบังคับโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อเกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น เมื่อโจทก์

⁸⁷ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, “การตีความกฎหมายมหาชน”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 346-347.

⁸⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 27.

ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น แต่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ชอบด้วยกฎหมายถึงแม้ว่า ว. ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ จะทำบันทึกยอมชำระภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินพร้อมยื่นคำร้องขอเดเบย์ปรับ และเจ้าพนักงานประเมินลดเบี้ยปรับให้แล้วก็ตาม โจทก์ก็หาไม่หน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นตามบันทึกที่ ว. ทำไว้แต่อย่างใดไม่ จำเลยจึงไม่อาจใช้บันทึกดังกล่าวบังคับโจทก์ให้ต้องเสียภาษีอากรตามนั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 ศาลวินิจฉัยว่า สิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง สิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกุ๊ตวิลล์ หรือค่าแห่งสิทธิ ซึ่งเป็นถ้อยคำข้างหน้าของคำว่าสิทธิอย่างอื่น

อย่างไรก็ตาม หลักการตีความโดยเคร่งครัดนี้มีข้อยกเว้นบางประการ กล่าวคือ หากตีความโดยเคร่งครัดทำให้เกิดผลผิดปกตขึ้น ย่อมไม่อาจจะตีความโดยเคร่งครัดได้⁸⁹

- การตีความโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติ

การตีความกฎหมายภาษีอากร นอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้วยังจะต้องตีความโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัตินั้น ๆ โดยการพิเคราะห์ถึงเหตุผลประกอบกับการค้นคว้าอีกด้วย⁹⁰

สำหรับการตีความตามเจตนารมณ์ของบทบัญญัติไม่จำเป็นต้องตีความเป็นสิ่งเดียวกับความประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมาย แต่เป็นเหตุผลและความมุ่งหมายในแง่คุณค่าของกฎหมายที่มีขึ้นเพื่อความเป็นธรรมแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่าย สมควรแก่กรณีเรื่องนั้นและแก่สังคมส่วนรวมไปพร้อมกัน⁹¹

ทั้งนี้ การตีความตามเจตนารมณ์นี้จะต้องตีความควบคู่ไปกับการตีความตามตัวอักษร เช่นเดียวกับการตีความกฎหมายทั่วไป⁹² ซึ่งเป็นหลักที่ศาลใช้ในการพิพากษาอรรถคดีหลายฉบับด้วย⁹³ อย่างไรก็ตาม ในการตีความตามตัวอักษรและตีความตาม

⁸⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 35.

⁹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), หน้า 83.

⁹¹ กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 47-48.

⁹² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 37.

⁹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519, 4687/2540, 6220/2549

เจตนารมณ์ควบคู่กัน หากการตีความแบบใดแบบหนึ่งทำให้เกิดผลผิดปกติขึ้น ก็ต้องยึดการตีความอีกแบบหนึ่งเป็นหลัก⁹⁴

- การตีความโดยคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ เนื่องจากหลักเกณฑ์ทฤษฎีภาษีแต่ละประเภทมีความหมายแตกต่างกัน รวมทั้งอาจให้ความหมายแตกต่างจากกฎหมายแพ่งได้⁹⁵

สำหรับในเรื่องฎมิลำเนา ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้ได้แก่ ถิ่นที่อยู่อันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นแหล่งสำคัญ ในขณะที่ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักถิ่นที่อยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ไว้ให้หมายถึงบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยรวมเวลาทั้งหมดหนึ่งร้อยแปดสิบวันของปีภาษีนั้น⁹⁶

นอกจากเรื่องฎมิลำเนาแล้ว ในเรื่องการให้ความหมายของคำว่า “หน่วยภาษี” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 ที่กำหนดให้บุคคลในรูปคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี ในขณะที่การรวมกลุ่มวิสาหกิจดังกล่าวไม่ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด⁹⁷

นอกจากนี้ ยังมีการบัญญัติให้ความหมายกว้างขวางกว่าในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น คำว่า “ชาย” ตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับประมวลรัษฎากร⁹⁸

- การตีความโดยไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาเป็นหลักกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ หากสัญญานั้นไม่

⁹⁴ อานินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 6.

⁹⁵ ศุภลักษณ์ พิณจวบดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 84.

⁹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 84-85.

⁹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 85-87.

⁹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 87.

มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามโดยกฎหมาย เป็นการพันวิสัย หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ผู้เสียภาษีจึงนำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนามาใช้เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษี เสียภาษีน้อยลงซึ่งอาจเป็นการหนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีที่ไม่บริสุทธิ์ได้⁹⁹

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอาศัยหลักการดังกล่าวมาใช้เพื่อหนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีที่ไม่บริสุทธิ์ ย่อมมีผลกระทบโดยรวมต่อรัฐ การตีความกฎหมายภาษีจึงไม่ควรยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาในกรณีดังกล่าว¹⁰⁰

- การตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ

หลักเกณฑ์ใดที่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้วในกฎหมาย ย่อมต้องตีความตามหลักเกณฑ์เฉพาะนั้น จะตีความนอกเหนือหรือขยายจากหลักเกณฑ์นั้นไม่ได้¹⁰¹

2) หลักการภาษีอากรที่ดี

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ Adam Smith เสนอไว้ในหนังสือชื่อ “The Wealth of Nation”¹⁰² เป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับนับถือว่าใช้ได้ดีและมีเหตุผลในทุกยุคทุกสมัย โดยแบ่งหลักเกณฑ์ออกเป็น 4 ประการ ได้แก่ หลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด ต่อมามีนักเศรษฐศาสตร์รุ่นหลังเพิ่มเติมหลักการเข้าไปอีก 5 ประการ ได้แก่ หลักการบังคับใช้ได้ หลักความยืดหยุ่น หลักการยอมรับได้ของสังคม หลักในการทำรายได้ และหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐศาสตร์¹⁰³ โดยที่หลักการภาษีอากรที่ดีมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. หลักความเป็นธรรม

Adam Smith มีความเห็นว่าพลเมืองของรัฐ หรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศหนึ่ง ๆ ควรมีส่วนช่วยเหลือรัฐบาลในการบริหาร คือการปกครองประเทศโดยการบริจาค

⁹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 48-49.

¹⁰⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 50.

¹⁰¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 52-53.

¹⁰² ปวย อึ้งภากร, คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (กรุงเทพมหานคร: ประมวลมิตร, 2498), หน้า 232-246.

¹⁰³ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552), หน้า 7-8.

ทรัพย์สิน หรือเงินได้ทองตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินซึ่งได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ¹⁰⁴

อาจารย์รังสรรค์ ณะพรพันธุ์ได้อธิบายไว้ว่าภาษีที่ดินนั้นจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม เพราะถ้าหากการเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี (Evasion) จะมีมากทั้งความขัดแย้งในสังคมอาจมีมากจนถึงขั้นปฏิวัติได้ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมนั้นมิใช่แต่จะเป็นสิ่งที่พึงปรารถนาทางจริยธรรมเท่านั้น แต่ยังมีส่วนร่วมลดความขัดแย้งในสังคมได้อีกด้วย¹⁰⁵ หลักเกณฑ์ความเป็นธรรมทางภาษีนั้นมีอยู่ 2 หลักใหญ่ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

- หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

ตามหลักการนี้ ระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมจะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีคนละเท่า ๆ กันซึ่งเป็นไปตามแนวคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ถ้าหากเก็บภาษีอากรมุ่งที่จะจุนเจือรายจ่ายของรัฐบาล จำนวนภาษีที่แต่ละคนจะต้องเสียต้องเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี¹⁰⁶ ดังตัวอย่างเช่น หากรัฐบาลไทยต้องการใช้จ่ายเงินปีละ 120,000 ล้านบาท และมีจำนวนผู้ต้องเสียภาษี 60 ล้านคน ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสียภาษีอากรเท่า ๆ กันคนละ 2,000 บาทต่อปี

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่องสำคัญ 3 ประการ คือ ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้มิได้คำนึงถึงหลักความสามารถในการชำระภาษีอากรที่แตกต่างกับของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งกำหนดโดยปัจจัยเช่นรายได้หรือทรัพย์สินเพราะผู้มีรายได้สูง ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ ประการที่สอง การเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้อาจมีผลทำให้หนี้ภาษีมูลค่าสูงกว่าเงินได้ของผู้เสียภาษีอากรบางคนเพราะการถัวเฉลี่ยภาษีอากรที่ต้องเสียโดยเท่าเทียมกันเช่นนี้ ผู้เสียภาษีอากรที่มี

¹⁰⁴ ปรีดา นาคเนาวทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง), หน้า 28.

¹⁰⁵ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ภาษีการภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 41.

¹⁰⁶ มานิต นิธิประทีป และคณะ, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 47.

รายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินเสีย ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่ากันเช่นนี้ ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าผู้มีเงินได้สูง¹⁰⁷

- หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

โดยเหตุที่ความเป็นธรรมสัมบูรณ์ มีข้อบกพร่องดังกล่าวมาข้างต้น ภาษีอากรส่วนใหญ่จึงเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ หลักดังกล่าวนี้อาจจำแนกเป็นหลักย่อย 2 หลักคือ หลักประโยชน์ที่ได้ (Benefit Principle) กับหลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability-to-pay Principle)¹⁰⁸

- หลักประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit Principle)

ตามหลักนี้ผู้บริโภคที่ต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยภาครัฐ จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีอากร การซื้อสินค้าและบริการประเภทนี้เป็นไปโดยสมัครใจ ผู้ที่ได้ประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐมาก จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่ได้ประโยชน์น้อย และหากไม่ได้ประโยชน์จากรัฐเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้นเลย¹⁰⁹

ดังตัวอย่างเช่น คนที่มีรถยนต์ใช้ ย่อมได้รับประโยชน์จากการใช้ถนนมากกว่าคนที่ไม่มีรถยนต์ใช้ คนที่มีรถยนต์ใช้จึงต้องเสียภาษีการใช้รถยนต์ให้แก่รัฐมากกว่าคนที่ไม่มีรถยนต์ แต่หากปีใดไม่ได้ใช้รถยนต์และไม่ต้องการเสียค่าธรรมเนียมการใช้รถยนต์ ก็ต้องไปแจ้งแก่นายทะเบียนรถยนต์ เอาแผ่นป้ายไปคืนซึ่งทำให้ไม่สามารถใช้รถยนต์ได้ หรือในกรณีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนคิดเป็นร้อยละของราคาประเมิน อสังหาริมทรัพย์ราคาสูงก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมมากกว่าราคาต่ำก็เสียค่าธรรมเนียมน้อยทั้ง ๆ ที่รายจ่ายของรัฐต่อรายเท่ากัน เป็นต้น¹¹⁰

การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้มีข้อดี คือ ทำให้ภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและให้บริการแก่ประชาชน แต่อาจมีข้อยุ่งยาก

¹⁰⁷ ปรีดา นาคเนาวทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, หน้า 29.

¹⁰⁸ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 6.

¹⁰⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 62.

¹¹⁰ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 6.

ในการคำนวณมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐ เพราะเป็นประโยชน์ทางสังคมที่ไม่อาจคำนวณได้¹¹¹

○ หลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability-to-pay Principle)

การเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์ความสามารถในการชำระภาษี คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด¹¹² ตามหลักนี้ความเป็นธรรมของภาษีอากรจำแนกออกได้เป็น 2 กรณี คือ หลักความเป็นธรรมในแนวนอนและหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง

หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal equity) หมายความว่า คนที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีอากรเท่าเทียมกันต้องเสียภาษีเงินได้เท่ากัน ดังตัวอย่างเช่น คนที่มีเงินได้พอที่จะสูบบุหรี่วันละ 1 ซองเท่ากันจะต้องเสียภาษียาสูบเท่ากัน หลักประการนี้เป็นเรื่องที่ไม่อาจทำให้เห็นเป็นอย่างอื่นได้ ทั้งยังเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอีกด้วย

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical equity) หมายความว่า คนที่มีฐานะไม่เท่ากันต้องได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน โดยที่จำนวนภาษีอากรที่เสียต่างกันนั้น จะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม แต่อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติเป็นไปได้ยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมว่าจะเสียภาษีอากรเท่าใดจึงจะเป็นธรรม¹¹³

ข. หลักความแน่นอน

ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีหลักเกณฑ์ วิธีการ เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสีย ถ้อยคำในตัวบทกฎหมายที่ชัดเจน แน่นนอน แปลความเข้าใจได้ง่าย ไม่มีปัญหาในการแปลความได้หลายนัยหลายความเห็น ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน มีกระบวนการยุติข้อโต้แย้งที่ถูกต้องและเป็นธรรม¹¹⁴

¹¹¹ มานิต นิธิประทีป และคณะ, กฎหมายภาษีอากร 1 หน้าที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 48.

¹¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 62.

¹¹³ มานิต นิธิประทีป และคณะ, กฎหมายภาษีอากร 1 หน้าที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 48-49.

¹¹⁴ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 7-8.

นอกจากนี้ การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนด้วย Ffpการตีความจะต้องยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์ และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องและประโยชน์แก่รัฐควบคู่กันไป อีกทั้งระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดียังต้องมีความแน่นอนในการทำรายได้ตามที่คาดไว้อีกด้วย เพื่อให้รัฐสามารถมีรายได้เพียงพอกับรายจ่าย¹¹⁵

นอกจากนี้ ระบบภาษีใดที่ปราศจากความแน่นอนย่อมเป็นช่องทางให้เจ้าหน้าที่กระทำการโดยทุจริต และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้¹¹⁶ อีกทั้งรัฐต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษี เพราะหากมีนโยบายที่ไม่แน่นอน มีการเปลี่ยนแปลงบ่อยอาจทำให้ธุรกิจได้รับความกระทบกระเทือน เบื่อหน่าย และไม่มั่นใจในการลงทุน¹¹⁷

ค. หลักความสะดวก

การจัดเก็บภาษีอากรควรจัดการให้เกิดความสะดวกแก่ทั้งภาครัฐและผู้เสียภาษี โดยเฉพาะผู้เสียภาษีซึ่งส่วนใหญ่จะไม่สะดวกใจในการเสียภาษี ภาษีอากรที่ดีจึงควรลดความไม่สะดวกลง เช่น การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่จากชานาควรกำหนดเวลาชำระภาษีหลังจากที่ชานาได้เก็บเกี่ยวผลผลิตเสร็จแล้ว ให้ผู้เสียภาษียื่นรายเล็กรายน้อยได้เสียภาษีเป็นการเหมาปีละครั้ง แทนที่จะเสียเป็นรายเดือน หรือถ้ามีภาษีจำนวนมากก็ให้ผ่อนชำระได้ นอกจากนี้ ช่องทางการเสียภาษีควรมีหลายช่องทาง ไม่ว่าจะเป็นทางไปรษณีย์ ทางธนาคารพาณิชย์ แสดงรายการผ่านคอมพิวเตอร์ออนไลน์ เป็นต้น¹¹⁸

ง. หลักความประหยัด

Adam Smith เห็นว่าในการบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีควรได้ผลประโยชน์มากที่สุดในเวลาเดียวกัน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษียังต้องให้มีผลประหยัดต่อเอกชนน้อยที่สุดด้วย¹¹⁹

การจัดเก็บภาษีนั้นควรมีค่าใช้จ่ายในการเก็บที่น้อย แต่ได้ภาษีในปริมาณมาก ภาษีอากรที่มีหลักเกณฑ์ และวิธีการสับสน ยุ่งยาก ย่อมทำให้สิ้นเปลืองเวลา สิ้นเปลือง

¹¹⁵ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, หน้า 47-49.

¹¹⁶ มานิต นิธิประทีป และคณะ, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 50.

¹¹⁷ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2553), หน้า 6.

¹¹⁸ โภเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 8.

¹¹⁹ ปรีดา นาคเนาวิทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, หน้า 31-33.

บุคลากร สิ้นเปลืองวัสดุ และเกิดค่าใช้จ่ายสูงตามมาไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่เก็บได้¹²⁰ ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักความประหยัดนี้ ย่อมมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีรายได้ในทางภาษีอากรใกล้เคียงกับภาระภาษีอากรที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด¹²¹

จ. หลักการอำนวยความสะดวก

เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีอากรที่สำคัญที่สุด คือ การหารายได้ให้ได้มากเพียงพอต่อการบริหารประเทศในแต่ละปีงบประมาณ ฉะนั้น หากภาษีอากรได้สามารถอำนวยความสะดวกได้มาก ก็ควรนำกฎหมายภาษีอากรนั้นมาบังคับใช้¹²² ทั้งนี้ควรกระจายแหล่งที่มาของภาษีอากรให้กว้างและครอบคลุมเงินได้ทุก ๆ ประเภท¹²³

ฉ. หลักการยืดหยุ่น

ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงไปได้ตามกาลเทศะ เช่น แก้ไขเพิ่มเติมได้ง่าย สามารถผ่อนสั้นผ่อนยาวได้ ไม่ยึดติดตายตัวจนแก้ไขยาก หรือแก้ไขไม่ได้เลย หรือต้องมีกระบวนการยุ่งยากซับซ้อนกว่าจะแก้ไขได้ต้องใช้เวลา นาน นอกจากนี้ตามหลักการยืดหยุ่นนั้น ภาษีอากรควรเป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจอีกด้วย เช่น กรณีเศรษฐกิจตกต่ำ รัฐควรลดรายได้ทางภาษีอากรลงโดยการลดอัตราภาษีลงให้ทันต่อเหตุการณ์ หรือในทางกลับกัน ภาวะเศรษฐกิจกำลังรุ่งเรือง ผู้ประกอบกิจการมีรายได้สูง รัฐควรเพิ่มรายได้จากภาษีให้มากขึ้น¹²⁴ ทั้งนี้ การเพิ่มหรือลดดังกล่าวต้องกระทำอย่างสะดวกและรวดเร็วเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ด้วย¹²⁵

ช. หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

ตามหลักการนี้ ภาษีอากรต้องไม่มีลักษณะเลือกปฏิบัติแก่กิจการหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะโดยต้องมีผลกระทบกระเทือนในทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด¹²⁶ กล่าวคือ

¹²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

¹²¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพมหานคร: ดวงกลม, 2535), หน้า 124.

¹²² โทเมนท์ สิบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 9.

¹²³ กาญจนา นิมนานเหมินทร์, วิชาภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533), หน้า 42/13.

¹²⁴ โทเมนท์ สิบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 9-10.

¹²⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2554), หน้า 2.

¹²⁶ โทเมนท์ สิบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 10.

ต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนกลไกของราคาในการจัดสรรทรัพยากร ต้องไม่เป็นมูลเหตุจูงใจในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ไม่ทำให้ต้นทุน หรือประโยชน์ต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น หรือลดลง หรือเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมกรรมการบริโภค โดยไม่คำนึงถึงกลไกตลาดอย่างแท้จริง เช่น การจัดเก็บภาษีขาย โดยทั่วไปจะเป็นกลางทางเศรษฐกิจได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีตามสภาพ ซึ่งเป็นการเก็บจากสินค้า หรือบริการประเภทใดประเภทหนึ่งเท่านั้น¹²⁷

ช. หลักการยอมรับ

ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนยอมรับต้องมีความยุติธรรมในด้านของระบบการจัดเก็บภาษี หลักการนี้ขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของรัฐที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้นหรือไม่ ยิ่งประชาชนยอมรับได้มากก็ยิ่งเป็นผลดีต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร¹²⁸

ฉ. หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

ภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ หากเป็นภาษีที่ดีเฉพาะในทางทฤษฎี แต่หากไม่สามารถนำไปปฏิบัติได้จริง ก็ไม่อาจนำภาษีนั้นมาใช้บังคับได้¹²⁹ ทั้งนี้ ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัตินี้ ย่อมต้องสอดคล้องกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐด้วย¹³⁰

3) หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

ภาษีเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว โดยฝ่ายปกครองในลักษณะมีอำนาจเหนือผู้เสียภาษีทำให้ภาษีมมีลักษณะเป็นการบังคับ ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การจัดตั้งภาษีกระทำได้ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน ดังนั้นอำนาจการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจที่มาจากประชาชนนั่นเอง¹³¹ หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรนี้สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

ก. หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

¹²⁷ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, หน้า 46.

¹²⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 64.

¹²⁹ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 7.

¹³⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 64.

¹³¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 72-75.

ความหมายของหลักการตกลงยินยอมทางภาษีสามารถแบ่งเป็นความหมายตามนัยทางสังคมวิทยาและความหมายตามนัยทางกฎหมาย

ความหมายตามนัยทางสังคมวิทยา หมายถึง ความเต็มใจยอมรับข้อกำหนดทางภาษีของปัจเจกชนโดยอยู่บนพื้นฐานทางศีลธรรม ในขณะที่ความหมายตามนัยทางกฎหมาย หมายถึง ภาษีต้องได้รับตกลงยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการตกลงยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ จึงเป็นการอนุมัติจัดเก็บภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยนั่นเอง¹³² ซึ่งความหมายตามนัยกฎหมายนี้ นักกฎหมายได้ให้ความหมายที่แตกต่างกันโดยแยกรายละเอียดออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้¹³³

- นักกฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกา และอังกฤษ

นักกฎหมายในกลุ่มนี้มีความเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะต้องได้รับการตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติซึ่งได้รับการอนุมัติจากรัฐสภาโดยปราศจากข้อยกเว้นใด ๆ

- นักกฎหมายประเทศฝรั่งเศส

นักกฎหมายในกลุ่มนี้มีความเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรไม่จำเป็นต้องได้รับการตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติซึ่งได้รับการอนุมัติจากรัฐสภาเสมอไป โดยจำกัดเฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องด้วยฐานในการประเมินภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีเท่านั้นที่ต้องได้รับการตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติซึ่งได้รับการอนุมัติจากรัฐสภา เนื่องจากเป็นเรื่องเกี่ยวกับการเอาเงินของประชาชนไปซึ่งเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนของประชาชนก่อนถึงจะนำมาบังคับใช้ได้ ในขณะที่กฎหมายภาษีอากรในเรื่องอื่นนอกจากสามเรื่องข้างต้นสามารถตราเป็นกฎหมายของฝ่ายบริหาร หรือกฎหมายลำดับรองได้

- นักกฎหมายในประเทศเอเชียและละตินอเมริกาบางประเทศ

นักกฎหมายในกลุ่มนี้มีความเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรสามารถตราเป็นพระราชกำหนดซึ่งเป็นกฎหมายของฝ่ายบริหารได้ หากฝ่ายนิติบัญญัติให้สัตยาบันในภายหลัง ทั้งนี้ รัฐธรรมนูญต้องให้อำนาจในการตราพระราชกำหนดได้

¹³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 77.

¹³³ อีรพงษ์ ปิตุวัฒน์กุล, “หลักความยินยอมให้จัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 8-10.

หลักการตกลงยินยอมทางภาษีได้รับการยอมรับในระบบกฎหมาย
 ภาษีอากรของไทย โดยบัญญัติหลักการไว้ในมาตรา 76 และมาตรา 125 ของรัฐธรรมนูญแห่ง
 ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2521 อีกทั้งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550
 มาตรา 29¹³⁴ มาตรา 90¹³⁵ มาตรา 142 วรรค 2¹³⁶ และมาตรา 142 วรรค 4¹³⁷ แม้จะมีได้กำหนดไว้
 อย่างชัดเจนให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจในการกำหนดระบบภาษีอากรเพียงองค์กรเดียวอย่างชัดเจน
 แต่สามารถตีความได้ว่ามาตรา 29 มาตรา 90 และมาตรา 142 มุ่งประสงค์ให้ต้องเสนอเป็นร่าง
 พระราชบัญญัติและต้องผ่านกระบวนการอนุมัติของสภานิติบัญญัติ ฝ่ายบริหารกระทำได้เพียงกำหนด
 วิธีการสำหรับภาษีแต่ละประเภท แต่ไม่สามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเว้นแต่กรณีรัฐธรรมนูญ
 กำหนดให้อำนาจกระทำได้โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะ เช่น กรณีการตราพระราช
 กำหนดตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 184¹³⁸ นอกจากนี้ การ
 อนุมัติงบประมาณรัฐธรรมนูญก็กำหนดให้อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของรัฐสภาในการตราเป็น
 พระราชบัญญัติตามมาตรา 166¹³⁹ ของรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน¹⁴⁰

ทั้งนี้ ในการตรากฎหมาย องค์กรนิติบัญญัติต้องตรากฎหมายให้มี
 ลักษณะทั่วไปและไม่ระบุตัวบุคคล ดังเห็นได้จากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับปัจจุบัน

¹³⁴ มาตรา 29 บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้เว้นแต่โดย
 อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะ
 กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้”

¹³⁵ มาตรา 90 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญและร่างพระราชบัญญัติจะตราขึ้นเป็นกฎหมาย
 ได้ก็แต่โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา และเมื่อพระมหากษัตริย์ได้ทรงลงพระปรมาภิไธยหรือถือเสมือนว่าได้
 ทรงลงพระปรมาภิไธยตามรัฐธรรมนูญนี้แล้ว ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อใช้บังคับเป็นกฎหมายต่อไป”

¹³⁶ มาตรา 142 วรรค 2 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ร่างพระราชบัญญัติซึ่งมีผู้เสนอตาม (2) (3) หรือ (4) เป็นร่าง
 พระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินจะเสนอได้ก็ต่อเมื่อมีคำรับรองของนายกรัฐมนตรี”

¹³⁷ มาตรา 142 วรรค 4 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติให้เสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรก่อน”

¹³⁸ มาตรา 184 บัญญัติว่า “ในกรณีเพื่อประโยชน์ในอันที่จะรักษาความปลอดภัยของประเทศ ความปลอดภัย
 สาธารณะ ความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ หรือป้องกันภัยพิบัติสาธารณะ พระมหากษัตริย์จะทรงตราพระ
 ราชกำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันตราพระราชกำหนดก็ได้

การตราพระราชกำหนดตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำได้เฉพาะเมื่อคณะรัฐมนตรีเห็นว่าเป็นกรณีฉุกเฉินที่มีความ
 จำเป็นรีบด่วนอันมิอาจจะหลีกเลี่ยงได้”

¹³⁹ มาตรา 166 บัญญัติว่า “งบประมาณรายจ่ายของแผ่นดินให้ทำเป็นพระราชบัญญัติ ถ้าพระราชบัญญัติ
 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณออกไม่ทันปีงบประมาณใหม่ ให้ใช้กฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายใน
 ปีงบประมาณปีก่อนนั้นไปพลางก่อน”

¹⁴⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 80.

มาตรา 29 วรรคสอง¹⁴¹ ซึ่งรัฐสภาสามารถให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎเกณฑ์ทางกฎหมายที่เรียกว่า กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายของฝ่ายบริหารได้โดยให้อำนาจฝ่ายบริหารออกพระราชกฤษฎีกาที่ตราโดยอาศัยอำนาจที่พระราชบัญญัติให้ไว้¹⁴²

เพราะฉะนั้น หลักความชอบด้วยกฎหมายโดยผ่านหลักความยินยอมทางภาษี ย่อมผูกพันฝ่ายบริหารให้ออกกฎหมายลำดับรองโดยอยู่ภายใต้ขอบเขตข้อจำกัดแห่งอำนาจการออกกฎเกณฑ์เท่าที่รัฐสภาให้อำนาจกระทำได้และกำหนดให้อำนาจไว้ ในทางปฏิบัติของไทย ในเรื่องการตราพระราชกฤษฎีกาอาจตราได้ในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณี ได้แก่ กิจการซึ่งรัฐธรรมนูญกำหนดให้กระทำได้ การกำหนดรายละเอียดสำคัญของกฎหมายซึ่งพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดให้อำนาจไว้ และเรื่องเกี่ยวกับกิจการสำคัญบางประการเพื่อใช้บังคับในราชการฝ่ายบริหารซึ่งไม่มีบทมาตราใดโดยเฉพาะของรัฐธรรมนูญและพระราชบัญญัติกำหนดไว้ แต่เป็นเรื่องที่ไม่มีผลถึงประชาชนโดยตรง¹⁴³ การออกกฎหมายลำดับรองในลักษณะดังกล่าวถือว่าเป็นไปตามหลักความยินยอมทางภาษีตามระบบกฎหมายไทย

คำอธิบายข้างต้นทำให้สามารถสรุปได้ว่า หลักความยินยอมทางภาษี คือ หลักการที่ได้รับการรับตามรัฐธรรมนูญซึ่งกำหนดให้ การจัดเก็บภาษีจากประชาชนต้องได้รับความยินยอมจากตัวแทนของประชาชนหรือฝ่ายนิติบัญญัติ หากมิได้รับความยินยอมดังกล่าว ย่อมไม่อาจตราเป็นกฎหมายภาษีได้ เพื่อให้หลักประกันแก่ประชาชนในความเป็นธรรมของการจัดเก็บภาษี โดยมีผู้แทนของประชาชนเป็นผู้ตรวจสอบการออกกฎหมายภาษีอากร¹⁴⁴ ซึ่งเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินประการหนึ่ง อย่างไรก็ตาม หลักความยินยอมทางภาษีมียกเว้นในบางกรณี เช่น การตราพระราชกำหนดซึ่งอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญ การตรากฎหมายลำดับรองต่าง ๆ ซึ่งอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญหรือตามพระราชบัญญัติ เป็นต้น

ข. หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง

ไทยเป็นรัฐเสรีประชาธิปไตยจัดทำรัฐธรรมนูญของตนเองโดยได้รับแรงบันดาลใจจากลัทธิปัจเจกชนนิยมซึ่งมีแนวความคิดว่า มนุษย์ทุกคนเกิดมามีศักดิ์ศรีแห่งความเป็น

¹⁴¹ มาตรา 29 วรรค 2 บัญญัติว่า “กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย”

¹⁴² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 80.

¹⁴³ เรื่องเดียวกัน, 80-81.

¹⁴⁴ อีรพงษ์ ปิตวัตน์กุล, “หลักความยินยอมให้จัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” หน้า 4.

มนุษย์ โดยมีลักษณะที่เป็นนามธรรมแต่ปรากฏให้เห็นอย่างเป็นรูปธรรมในรูปของความสามารถของมนุษย์ในอันที่จะกำหนดชะตากรรมของตนได้ด้วยตนเอง ซึ่งมนุษย์แต่ละคนจะมีความสามารถเช่นว่านี้ได้อย่างแท้จริงก็ต่อเมื่อแต่ละคนมีแก่นแห่งเสรีภาพ ดังนั้นรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตยทุกรัฐจึงได้บัญญัติรับรองสิทธิและเสรีภาพด้านต่าง ๆ ที่มนุษย์แต่ละคนจำเป็นต้องมีและไปใช้เพื่อพัฒนาบุคลิกภาพแห่งตนทั้งในทางกายภาพและทางจิตใจ รวมแล้วเรียกว่า สิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐานให้แก่ราษฎร¹⁴⁵

เนื่องจากต้องการป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจของฝ่ายปกครอง และคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ จึงต้องมี “หลักนิติรัฐ” เป็นพื้นฐานในการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองซึ่งฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย หรือเป็นไปตามหลักกฎหมายปกครองที่เรียกว่า “หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง” ตามหลักการนี้ฝ่ายปกครองต้องผูกพันกับกฎหมายในการใช้อำนาจ ซึ่งมีผลสำคัญ 2 ประการ ได้แก่¹⁴⁶

- ในกรณีที่ฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจซึ่งกระทบกับสิทธิ เสรีภาพของประชาชน ฝ่ายปกครองจะกระทำต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้นซึ่งเป็นไปตาม “หลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ”
- แม้ฝ่ายปกครองจะสามารถริเริ่มกระทำการต่าง ๆ ให้บรรลุภารกิจของรัฐได้ แต่ต้องอยู่ภายในขอบเขตของกฎหมาย ดังนั้นฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจใด ๆ ให้ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายมิได้ซึ่งเป็นไปตามหลัก “กฎหมายสูงสุด”

สำหรับกฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากร โดยกฎหมายเป็นทั้งแหล่งที่มาและข้อจำกัดของอำนาจกระทำการต่าง ๆ ของฝ่ายปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการ

¹⁴⁵ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง”, ใน คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543): 120 – 125.

¹⁴⁶ สมยศ เชื้อไทย, หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2551), หน้า 216-217.

ภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีพร้อมกัน¹⁴⁷

ค. การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ

องค์กรตุลาการเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจอธิปไตยในการพิจารณาพิพากษาอรรถคดีต่าง ๆ เกิดขึ้นสำหรับคดีภาษีอากรเป็นคดีระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี องค์กรตุลาการเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลทำให้เป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษี หรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอนคำสั่งของเจ้าพนักงานภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษี¹⁴⁸

คดีภาษีอากรเป็นคดีเกี่ยวกับการที่องค์กรของรัฐใช้อำนาจที่เหนือกว่าประชาชนในการออกคำสั่งทางปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรบังคับประชาชนซึ่งเป็นกรณีเฉพาะเรื่องเฉพาะราย คดีภาษีจึงเป็นคดีปกครอง แต่คดีภาษีอากรมิได้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง แต่อยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรม ทั้งนี้ องค์กรตุลาการที่มีหน้าที่พิพากษาคดีภาษี เนื่องจากเหตุผลในแง่ความชำนาญของผู้พิพากษาที่มีประสบการณ์ในการพิจารณาคดีภาษีอากร¹⁴⁹

4) หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับมาตั้งแต่สมัยกรีก¹⁵⁰ และโรมัน¹⁵¹ ซึ่งปรากฏตามคำสอนเกี่ยวกับ “ความยุติธรรม” ของอริสโตเติล โดยที่แบ่งความยุติธรรมออกเป็น 2 ประเภท คือ ความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วน (Distribution Justice) และความยุติธรรมในการแลกเปลี่ยนทดแทน (Commutative Justice) ความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วน คือ การแบ่งหน้าที่ในกิจการสาธารณะ เกียรติยศ ความมั่งคั่ง และภาระของแต่ละคนในสังคม โดยจะต้องพิจารณาคุณภาพของคนแต่ละคนเป็นสำคัญ เช่น ในการแต่งตั้งบุคคลเข้าดำรงตำแหน่งทาง

¹⁴⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 81.

¹⁴⁸ บรรเจิด สิงคนดี, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2551), หน้า 183-185.

¹⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 183-185.

¹⁵⁰ Kelly J.M., *A Short History of Western legal Theory* (New York: Oxford University Press, 1992), หน้า 29-30. และ พิพัฒน์ พสุธารชาติ, *รัฐกับศาสนา*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สยาม, 2545), หน้า 66-71 อ้างถึงในภาคภูมิ โภกะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 5.

¹⁵¹ พิพัฒน์ พสุธารชาติ, *รัฐกับศาสนา*, หน้า 81 และจรัญ โฆษณานันท์, นิติปรัชญา, พิมพ์ครั้งที่ 11 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2545), หน้า 131-132. อ้างถึงในภาคภูมิ โภกะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” หน้า 5.

ราชการ ย่อมต้องคำนึงถึงคุณวุฒิ ความสามารถ รวมทั้งคุณสมบัติเฉพาะตำแหน่งต่าง ๆ ประกอบกัน¹⁵² สำหรับหลักการแบ่งส่วนที่ถือว่ายุติธรรมนั้น อริสโตเติลวางหลักไว้กว้าง ๆ ว่า สิ่งที่เหมาะสมกันก็ควรได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกัน และสิ่งที่ต่างกันก็ควรได้รับการปฏิบัติที่ต่างกันด้วย¹⁵³ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง อาจกล่าวได้ว่าเป็นการให้สิ่งที่เท่ากันแก่ผู้มีความสามารถหรือคุณธรรมต่างกัน และการให้สิ่งที่ไม่เท่ากันแก่ผู้มีความสามารถหรือคุณสมบัติเท่ากันย่อมไม่เป็นธรรม¹⁵⁴

ความเสมอภาคได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายเมื่อกฎหมายสมัยใหม่เกิดขึ้นซึ่งเป็นยุคแห่งการอาศัยเหตุผลตามธรรมชาติตามแนวความคิดของสำนักกฎหมายธรรมชาติ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต่อสู้ปกป้องสิทธิพื้นฐานของมนุษย์ และมีการเน้นย้ำถึงหลักความเสมอภาคและหลักความมีศักดิ์ศรีเท่าเทียมกันของมนุษย์¹⁵⁵ ตามกฎหมายสมัยใหม่มีแนวความคิดที่ว่า มนุษย์เป็นตัวการของกฎหมาย มนุษย์ที่เกิดมาในระบบกฎหมายสมัยใหม่จึงมีศักดิ์ศรีเป็นบุคคลตามกฎหมายโดยเท่าเทียมกัน ฐานันดรหรือสถานะโดยกำเนิดหรือโดยการยกย่องหรือแต่งตั้งไม่ก่อให้เกิดอภิสิทธิ์หรือสิทธิพิเศษใด ๆ จึงมีความหมายถึง “ความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมาย (Equality before the law)” และความรู้สึกร่วมกันในความเสมอภาคของคนในสมัยใหม่เป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงจิตวิญญาณของกฎหมายสมัยใหม่ว่ารังเกียจอภิสิทธิ์ทั้งปวง ดังนั้นการให้หรือรับรองสิทธิพิเศษแก่บุคคลใด ในระบบกฎหมายสมัยใหม่นั้นจะกระทำต่อเมื่อมีเหตุผลอันสมควรเพื่อประโยชน์ส่วนรวมเท่านั้น¹⁵⁶

สำหรับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเป็นหลักความเสมอภาคเฉพาะประเภทหนึ่งซึ่งมีลักษณะเฉพาะดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. ความหมายและความสำคัญของหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

ก่อนการปฏิวัติเปลี่ยนแปลงการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ มาเป็นระบอบประชาธิปไตยในปี พ.ศ. 2475 นั้น ประเทศไทยไม่มีการนำหลักความเสมอภาคมาใช้แต่ประการใด การมีส่วนร่วมทั้งในทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคมจำกัดอยู่เฉพาะคนบางกลุ่มเท่านั้น เมื่อคณะราษฎรทำการปฏิวัติ คณะราษฎรได้ประกาศหลัก 6 ประการขึ้นซึ่งหลักเสมอภาคถือเป็นหลักสำคัญหลักหนึ่ง นอกเหนือไปจากหลักอื่น ๆ อีก 5 ประการ ได้แก่ หลัก

¹⁵² สมยศ เชื้อไทย, นิติปรัชญาเบื้องต้น, พิมพ์ครั้งที่ 14(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), หน้า 83.

¹⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 180.

¹⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

¹⁵⁵ ปรีดี เกษมทรัพย์, นิติปรัชญา, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), หน้า 194-195. อ้างถึงใน ภาคภูมิ โภคะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” หน้า 6-7.

¹⁵⁶ ปรีดี เกษมทรัพย์, นิติปรัชญา, พิมพ์ครั้งที่ 5, หน้า 168. อ้างถึงใน ภาคภูมิ โภคะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” หน้า 7-8.

เอกราช หลักความปลอดภัยประเทศ หลักความสุขของราษฎรในทางเศรษฐกิจ หลักเสรีภาพและหลักการศึกษา¹⁵⁷

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการซึ่งกำหนดให้บุคคล ย่อมมีสิทธิในการมีโอกาสเท่าเทียมกับนับตั้งแต่เกิดอันเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิทางธรรมชาติ¹⁵⁸ และเป็นหลักการที่สำคัญหลักการหนึ่งในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันของประเทศไทย มาตรา 30¹⁵⁹ ซึ่งหมายถึง การที่องค์กรต่าง ๆ ของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันก็ การปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้เหมือนกันก็ดี ย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค¹⁶⁰

เมื่อนำหลักการดังกล่าวมาพิจารณาถึงขอบเขตของกฎหมายภาษีอากรทำให้สามารถจำกัดความหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรได้ว่า หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ¹⁶¹

เนื่องจากหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเป็นไปตามหลักความเสมอภาคตามมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรจึงเป็นหลักการที่มีผลผูกพันองค์กรของรัฐต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น รัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญ และหน่วยงานของรัฐโดยตรงในการตรากฎหมาย การใช้บังคับกฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง¹⁶² ทั้งนี้เป็นไปตามที่มาตรา 27 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน¹⁶³

¹⁵⁷ สมคิด เลิศไพฑูรย์, “หลักความเสมอภาค”, วารสารนิติศาสตร์ 30, 2 (มิถุนายน, 2542) หน้า 174.

¹⁵⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 98-100.

¹⁵⁹ มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

¹⁶⁰ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง (กรุงเทพมหานคร: บริษัทธรรมสารจำกัด, 2538), หน้า 34-35.

¹⁶¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 100-101.

¹⁶² ภาคภูมิ โภเกอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบอบกฎหมายไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 33-34.

ดังนั้น ในการตรากฎหมายภาษีอากร ฝ่ายนิติบัญญัติจึงต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคในทางภาษีอากร โดยพิจารณาจากระบบและกฎเกณฑ์โดยรวมของเรื่องภาษีอากร หากจะบัญญัติให้มีการปฏิบัติที่แตกต่างกันเนื่องจากหลักเกณฑ์ใดก็ตาม ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องมีเหตุผลอันควรรับฟังได้ในการบัญญัติกฎหมายนั้น¹⁶⁴ กล่าวคือ ฝ่ายนิติบัญญัติสามารถกำหนดกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันไปได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็สภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนไป¹⁶⁵

สำหรับฝ่ายบริหาร ในการกำหนดนโยบายและการกระทำต่าง ๆ ของรัฐบาลที่เกี่ยวกับทางภาษีอากรต้องเป็นไปตามหลักความเสมอภาค นอกจากนี้ ในการออกกฎหมายภาษีที่อยู่ในอำนาจของฝ่ายบริหารก็ต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเช่นกัน โดยหากมีการกระทำของรัฐบาลอันเป็นการเลือกปฏิบัติที่ขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรแล้วก็อาจถูกตรวจสอบได้ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบทางการเมืองหรือโดยศาลก็ตาม¹⁶⁶

ในส่วนของฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องกับการบริหารระบบภาษีอากร เมื่อฝ่ายปกครองต้องการออกกฎหมายลำดับรอง และการออกคำสั่งทางปกครองต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ หรือคำสั่งเก็บภาษีอากร ฝ่ายปกครองต้องกระทำภายใต้กรอบของกฎหมายแม่บทและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรอีกด้วย¹⁶⁷

นอกจากฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายปกครองแล้ว ฝ่ายตุลาการยังต้องตัดสินบรรทัดคดีและตีความกฎหมายโดยต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรด้วย¹⁶⁸

ข. ประเภทของความเสมอภาคทางภาษีอากร

ความเสมอภาคทางภาษีอากรสามารถแบ่งออกเป็ 2 ประเภท ได้แก่ ความเสมอภาคทางในทางคณิตศาสตร์และความเสมอภาคในทางข้อเท็จจริง

¹⁶³ มาตรา 27 บัญญัติว่า “สิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้โดยชัดแจ้ง โดยปริยายหรือโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ย่อมได้รับความคุ้มครองและผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญ และหน่วยงานของรัฐโดยตรงในการตรากฎหมาย การใช้บังคับกฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง”

¹⁶⁴ ภาคภูมิ โภกะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” หน้า 36.

¹⁶⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 101.

¹⁶⁶ ภาคภูมิ โภกะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” หน้า 38.

¹⁶⁷ โปรดดู เรื่องเดียวกัน, หน้า 38-39.

¹⁶⁸ โปรดดู เรื่องเดียวกัน, หน้า 40-41.

ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์เป็นแนวความคิดที่เกิดในศตวรรษที่ 18 โดยพิจารณาความเสมอภาคตามสัดส่วนของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษีหรือเทียบได้กับภาษีอัตราคงที่ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะใช้ได้ดีก็ต่อเมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีแต่ละคนมีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ทำให้หลักการนี้ไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ¹⁶⁹

เนื่องจากความเสมอภาคในทางคณิตศาสตร์ไม่สามารถใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ จึงทำให้เกิดทฤษฎีความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงขึ้นมา ความเสมอภาคนี้เป็นการพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษีหรือการกระจายความมั่งมีหรือความร่ำรวย โดยมีแนวความคิดว่า ควรนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณากำหนดจำนวนภาษี มีการกำหนดลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัว และมีการยกเว้นภาษีเงินได้หรือทรัพย์สินอันเป็นส่วนที่บุคคลต้องใช้เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐาน นอกจากนั้นจะต้องกำหนดภาษีอัตราก้าวหน้าอีกด้วย¹⁷⁰

2.2.2 ประวัติความเป็นมาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การศึกษาประวัติความเป็นมาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเป็นเรื่องที่มีความสำคัญยิ่ง เนื่องจากการศึกษาเรื่องดังกล่าวทำให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ที่แท้จริงในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินในแต่ละช่วงเวลา ซึ่งสามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการศึกษาประวัติความเป็นมาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ผู้เขียนจึงแบ่งเนื้อหาในส่วนนี้ให้สอดคล้องตามประเภทของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งประกอบไปด้วยเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายมากตามมาตรา 40(8) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นพิเศษ

1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2)

ตั้งแต่เริ่มประกาศใช้ประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่เดิมบัญญัติให้เป็นเงินได้พึงประเมินจากเบี้ยประชุม บำเหน็จกรรมการ เงินหรือประโยชน์เพิ่มอย่าง

¹⁶⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, 106-107

¹⁷⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 107.

อื่นที่ได้เนื่องจากตำแหน่งงานที่ทำ เงินได้พึงประเมินเหล่านี้มิใช่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน แต่เป็นเงินได้พึงประเมินจากตำแหน่งหน้าที่

ต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(1) และ 40(2) โดยการนำคำว่า “เงินได้ค่าธรรมเนียม และเงินค่านายหน้า” ซึ่งเคยเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ให้มาเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เนื่องจากเงินได้พึงประเมินทั้งสองมิใช่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่5) พ.ศ.2489¹⁷¹

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่า ในขณะนั้นยังไม่ปรากฏคำใดที่สื่อถึงการจ้างทำของจนกระทั่งมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496¹⁷² ซึ่งยกเลิกมาตรา 40(2) เดิม โดยบัญญัติใหม่ดังนี้

“(2) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

จากบทบัญญัติข้างต้นมีการเพิ่มเติมคำว่า “การรับทำงานให้” แม้จะมีใช้การบัญญัติการจ้างทำของโดยตรง แต่ก็มีความตีความว่าคำดังกล่าวมีความหมายเดียวกับนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁷³

นอกจากนี้ ในปีพุทธศักราช 2508 มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ.2508¹⁷⁴ ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(2) อีกครั้งโดยบัญญัติใหม่ดังนี้

“(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่ง

¹⁷¹ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2489 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 83 หน้า 744.

¹⁷² ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1.

¹⁷³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยาม พริ้นติ้ง, 2554), หน้า 162.

¹⁷⁴ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2508 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 114 หน้า 35.

งานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

ทั้งนี้ เนื้อหาของบทบัญญัติมาตรา 40(2) นี้ได้ใช้เรื่อยมาจวบจนถึงปัจจุบัน

2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เมื่อตอนเริ่มใช้ประมวลรัษฎากรมีการกำหนดเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไว้ดังนี้

“(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชีหรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

ต่อมามีการประกาศพระราชกฤษฎีกากำหนดวิชาชีพอิสระขึ้นใหม่ ได้แก่ ประณีตศิลปกรรมและวรรณกรรม ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้พุทธศักราช 2482¹⁷⁵

3) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 เคยบัญญัติไว้ว่าเป็นเงินได้จากการรับเหมาทำการโยธา เช่นการรับเหมาทำทาง ชลประทาน ประปา ปลุกสร้างโรงเรือน และการก่อสร้างอย่างอื่น ๆ

ต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(7) ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่10) พ.ศ.2496¹⁷⁶ และใช้มาจนถึงปัจจุบัน โดยยกเลิกข้อความเดิมออกและบัญญัติข้อความใหม่ดังนี้

“(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

4) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8)

¹⁷⁵ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2508 ฉบับที่ 56 ตอนที่ 422 หน้า 24.

¹⁷⁶ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1.

ในอดีต เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เคยบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรว่าเป็นเงินได้จากอาชีพอื่น ๆ เช่นการเกษตร การพาณิชย์ การขนส่ง การหัตถกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ และการอุตสาหกรรมอื่น ๆ ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

จนกระทั่งปี พ.ศ.2496มีการประกาศใช้ประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่10) พ.ศ.2496¹⁷⁷ โดยยกเลิกมาตรา 40(8) และได้บัญญัติใหม่ไว้ซึ่งใช้มาจนถึงปัจจุบัน โดยมีรายละเอียดดังนี้

“(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

5) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นพิเศษ

ก. นักแสดงสาธารณะ¹⁷⁸

เงินได้พึงประเมินของนักแสดงสาธารณะเป็นรูปแบบหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งมิได้มีการบัญญัติไว้เป็นเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ทำให้มีปัญหาการตีความว่า เงินได้พึงประเมินของนักแสดงสาธารณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไป หรือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งมีค่าใช้จ่ายมากจนกระทั่งเกิดเป็นคดีพิพาทระหว่างนางสาวเนาวรัตน์ ยุกตะนันท์ และกรมสรรพากร¹⁷⁹

คดีดังกล่าวเป็นคดีที่มีประเด็นพิพาทที่สำคัญว่า เงินได้พึงประเมินในปีพ.ศ.2519-2524 ของโจทก์ (นักแสดงสาธารณะ) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระ หรือเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) เนื่องจากโจทก์ (นักแสดงสาธารณะ) ฟ้องว่า “โจทก์เป็นนักแสดงอาชีพมิได้รับจ้างแสดงเป็นครั้งคราว เงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการแสดงภาพยนตร์และโทรทัศน์จึงเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร และบรรยายฟ้องต่อไปว่า หากเงินได้ของโจทก์ไม่ใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้จากการประกอบอาชีพนักแสดงก็เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ฟ้องของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่โจทก์เห็นว่าเงินได้ของโจทก์ควรจะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา

¹⁷⁷ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1.

¹⁷⁸ ดูเพิ่มเติมจากธนพล กิจบำรุง, “ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้นักแสดงสาธารณะ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 20-24.

¹⁷⁹ คดีหมายเลขดำที่ ภาษ 22/2529 คดีหมายเลขแดงที่ 51/2529.

40(6) แห่งประมวลรัษฎากร และถ้าเงินได้ของโจทก์ไม่ใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ก็เป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร” ในขณะที่จำเลย (กรมสรรพากร) เห็นว่าเงินได้พึงประเมิน ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)

ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาเกี่ยวกับประเด็นการแบ่ง ประเภทเงินได้พึงประเมินดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- เงินได้พึงประเมินในคดีนี้ไม่ใช่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำ ของโดยวิชาชีพอิสระ เพราะมิได้มีการประกาศในพระราช กฤษฎีกาให้นักแสดงสาธารณะเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)
- เงินได้พึงประเมินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เนื่องจากโจทก์มีค่าใช้จ่ายจากการแสดงภาพยนตร์ใน แต่ละปีมากกว่าที่จำเลย (กรมสรรพากร) ประเมิน หลายเท่าตัว

อย่างไรก็ตาม เมื่อคดีนี้ขึ้นสู่ศาลฎีกามีได้มีการวินิจฉัยในเรื่องการ แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของนักแสดงสาธารณะแต่อย่างใด เนื่องจากศาลฎีกาเห็นว่าโจทก์ไม่มี อำนาจฟ้อง จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นการแบ่งประเภทเงินได้ของนักแสดงสาธารณะแต่อย่าง ใด¹⁸⁰

อย่างไรก็ตาม ได้มีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502¹⁸¹ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ.2526 ซึ่งกำหนดให้เงินได้พึง ประเมินของนักแสดงสาธารณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งสามารถเลือกหักค่าใช้จ่าย ได้ 2 วิธี คือ หักค่าใช้จ่ายแบบเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

หลังจากมีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วย การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502¹⁸² ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ. 2526 แล้วมีการประกาศใช้

¹⁸⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 905/2531

¹⁸¹ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 76 ตอนที่ 116 วันที่ 12 ธันวาคม 2502

¹⁸² ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 76 ตอนที่ 116 วันที่ 12 ธันวาคม 2502

กฎหมายอีก 3 ฉบับที่เกี่ยวข้องกับ “นักแสดงสาธารณะ ได้แก่ กฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้¹⁸³ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 185 (พ.ศ. 2534) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทย ไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากรลงวันที่ 7 พฤษภาคม พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 2) ใช้บังคับวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2541¹⁸⁴ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.31/2534¹⁸⁵ ซึ่งกฎหมายทั้งสามฉบับมีการนิยามความหมายของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ในทำนองเดียวกันกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502¹⁸⁶ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ. 2526

อย่างไรก็ตาม ในปีพุทธศักราช 2544 กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง¹⁸⁷ ซึ่งมีการกำหนดรายละเอียดของการคำนวณและจัดเก็บภาษีของนักแสดงสาธารณะเพิ่มเติม และมีการแก้ไขนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” บางส่วนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง¹⁸⁸

นอกจากนี้ ในปีพุทธศักราช 2545 กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 120/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำ

¹⁸³ ราชกิจจานุเบกษาเล่ม 96 ตอนที่ 203 วันที่ 11 ธันวาคม 2522

¹⁸⁴ กรมสรรพากร, 2556, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทยไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/2889.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

¹⁸⁵ กรมสรรพากร, 2556, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3479.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

¹⁸⁶ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 76 ตอนที่ 116 วันที่ 12 ธันวาคม 2502

¹⁸⁷ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3551.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

¹⁸⁸ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/14886.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

ภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยซึ่งมีการนิยามคำว่า “นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ” เอาไว้เป็นกรณีพิเศษด้วย

ข. ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต

เงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตชีวิตเริ่มปรากฏครั้งแรกในมาตรา 40(2) หลังจากการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่10) พ.ศ.2496¹⁸⁹ ซึ่งยกเลิกมาตรา 40(2) เดิม โดยบัญญัติใหม่ดังนี้

“(2) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

จากบทบัญญัติข้างต้น เงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตอยู่ในรูปของเงินค่านายหน้าซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ แม้จะมีใช้การบัญญัติการจ้างทำของโดยตรง แต่ก็มีกรณีความว่าคำดังกล่าวมีความหมายเดียวกับนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁹⁰

นอกจากนี้ ในปีพุทธศักราช 2508 มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ.2508¹⁹¹ ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(2) อีกครั้งโดยบัญญัติใหม่ดังนี้

“(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

¹⁸⁹ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1.

¹⁹⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พลสยาม พริ้นติ้ง, 2554), หน้า 162.

¹⁹¹ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ.2508 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 114 หน้า 35.

จากการแก้ไขใหม่ในครั้งนี้ เงินได้ของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตก็ยังเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) เช่นเดิม

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรกำหนดเงื่อนไขต่าง ๆ เช่น การดำเนินงานมีพนักงานต้องจ่ายเงินเดือน มีค่าพาหนะ ค่ารับรอง ค่าใช้จ่ายในการหาลูกค้า ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย เพื่อให้เงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตสามารถเปลี่ยนจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ดังปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรหลายฉบับ¹⁹²

ต่อมาในปีพุทธศักราช 2545 กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต¹⁹³ ซึ่งมีการนิยามความหมายของคำว่า “ตัวแทนหรือนายหน้าประกัน” ทั้งยังมีการกำหนดเงื่อนไขในการแปลงเงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) คำสั่งดังกล่าวจึงเป็นการรวบรวมหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ผ่านมา ทั้งนี้กรมสรรพากรได้ใช้บังคับคำสั่งดังกล่าวเรื่อยมาจวบจนปัจจุบัน

ค. อาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต

สืบเนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต¹⁹⁴ ซึ่งมีการกำหนดให้นำเนื้อความในคำสั่งดังกล่าวไปใช้บังคับกับอาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตด้วย ด้วยเหตุดังกล่าวจึงมีการตอบหนังสือข้อหารือให้อาชีพต่าง ๆ เช่น นักพากย์ ภาพยนตร์ ผู้เลี้ยงไก่สามารถนำเงื่อนไขในการเปลี่ยนแปลงเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8)

¹⁹² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/12926 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2524, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/10158 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2525, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/2881 ลงวันที่ 1 มีนาคม 2532

¹⁹³ กรมสรรพากร, 2545, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/9073.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

¹⁹⁴ กรมสรรพากร, 2545, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/9073.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

2.2.3 ลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรจำต้องพิจารณาถึงลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท การศึกษาปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรในกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ จึงต้องศึกษาลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยที่ศึกษาให้สอดคล้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายมากตามมาตรา 40(8) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นพิเศษ

1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้มีนักวิชาการได้ให้ความหมายไว้ว่า “เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่เกิดจากการปฏิบัติงานของผู้มีเงินได้โดยมุ่งถึงผลสำเร็จของงานเป็นตัวก่อให้เกิดเงินได้ เช่น ค่านายหน้า การเป็นกรรมการ หรือเป็นที่ปรึกษา เป็นต้น”¹⁹⁵

นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการอีกท่านหนึ่งได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) นี้มีทั้งเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้เงินได้ประเภทที่ 2 นี้จึงอาจเกิดจากการจ้างทำของ หรือสัญญาตัวแทนนายหน้าเป็นเงินได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงเหมือนเงินได้ประเภทที่ 1 เพียงแต่มีได้เกิดจากการจ้างแรงงานเหมือนเงินได้ประเภทที่ 1”¹⁹⁶

เมื่อพิจารณาคำอธิบายดังกล่าวแล้ว แสดงให้เห็นว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่ง नियามการจ้างทำของไว้ตามมาตรา 587 ดังนี้

“อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

¹⁹⁵ ไพจิตร โรจนวิษ, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553), หน้า 1-031.

¹⁹⁶ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 162.

ดังนั้นลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ คือ คู่สัญญาจะต้องมีวัตถุประสงค์ในความสำเร็จของงานเป็นสำคัญในการทำสัญญาจนทำให้ผู้รับจ้างได้รับสินจ้างจากผู้รับจ้าง ซึ่งสินจ้างนี้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทตามมาตรา 40(2)

นอกจากนี้ ลักษณะสำคัญดังกล่าวยังเป็นข้อแตกต่างประการสำคัญระหว่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)¹⁹⁷ กล่าวคือ แม้เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงเหมือนเงินได้ตามมาตรา 40(1) แต่มีความแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เพราะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ต้องเป็นเงินได้ที่เกิดจากการจ้างแรงงานโดยผู้จ่ายเงินและผู้รับเงินมีความสัมพันธ์กันในลักษณะลูกจ้างกับนายจ้าง ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(2) ผู้มีเงินได้ไม่ใช่ลูกจ้างแรงงาน แต่เป็นผู้รับจ้างตามการจ้างทำของ¹⁹⁸

อย่างไรก็ตามเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เป็นเพียงเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปเท่านั้น เนื่องจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอาจเป็นเงินได้ประเภทอื่นได้ หากเข้าหลักเกณฑ์ของเงินได้ประเภทนั้น¹⁹⁹ เช่น เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) หรือเงินได้จากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8)²⁰⁰ เป็นต้น

2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้มีลักษณะโดยทั่วไปเป็นการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น เงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไม่อาจเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานได้แม้จะใช้ความรู้ในวิชาชีพก็ตาม²⁰¹ ในปัจจุบันยังมีได้มีพระราชกฤษฎีกาวิชาชีพอื่นออกมาเงินได้พึงประเมินประเภทนี้สามารถแบ่งออกได้เป็น 6 ประเภทดังนี้

ก. วิชากฎหมาย

¹⁹⁷ ไพจิตร โรจนวิเศษ, ชุมพล แสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-034.

¹⁹⁸ กษมน ทิพย์รัตน์, “ปัญหาการจัดแบ่งเงินได้พึงประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรศึกษาเปรียบเทียบประมวลรัษฎากรฝรั่งเศส,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2543), หน้า 38.

¹⁹⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 162.

²⁰⁰ ดูเพิ่มเติมจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536

²⁰¹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 197.

เงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพโดยอาศัยความรู้ทางวิชากฎหมาย เช่น การว่าความของทนายความ การให้คำปรึกษาด้านกฎหมาย การทำพินัยกรรม การร่างนิติกรรมสัญญา²⁰²

อย่างไรก็ตาม หากบุคคลที่ประกอบวิชาชีพโดยอาศัยความรู้ทางกฎหมายรับจ้างทำกิจการอื่นด้วย เงินได้พึงประเมินอื่นไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เช่น การรับจ้างติดตามลูกหนี้ การรับจ้างตามหาตัวบุคคล การรับติดต่อกับส่วนราชการ การรับจดทะเบียนจำนอง เป็นต้น²⁰³

ข. การประกอบโรคศิลปะ

พระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ.2542 ให้ความหมายของ “การประกอบโรคศิลปะ” เอาไว้ว่า “การประกอบโรคศิลปะ หมายความว่า การประกอบวิชาชีพที่กระทำหรือมุ่งหมายจะกระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับการตรวจโรค การวินิจฉัยโรค การบำบัดโรค การป้องกันโรค การส่งเสริมและการฟื้นฟูสุขภาพ การผดุงครรภ์ แต่ไม่รวมถึงการประกอบวิชาชีพทางการแพทย์และสาธารณสุขอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ”

กรณีที่แพทย์ พยาบาล เภสัชกร บุคลากรเกี่ยวกับเทคนิคการแพทย์ปฏิบัติงานตามวิชาชีพที่ตนได้รับอนุญาต ค่าตอบแทนจากผลการปฏิบัติงานที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แต่หากปฏิบัติงานเป็นลูกจ้างซึ่งได้รับค่าตอบแทนในรูปของค่าจ้างรวมทั้งค่ารวมเวลา ค่าปฏิบัติงานพิเศษจากนายจ้าง เงินได้พึงประเมินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) นอกจากนี้ ในกรณีที่มีได้เป็นลูกจ้างแต่ได้รับค่าตอบแทนเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนไม่ได้ขึ้นอยู่กับความยากง่ายของงานที่ทำ เงินตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2)²⁰⁴ ทั้งนี้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกา²⁰⁵ และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรด้วย²⁰⁶

นอกจากนี้ เงินได้พึงประเมินจากการประกอบโรคศิลปะยังต้องเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้จากการจ้างทำของโดยตรงระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้าง ไม่อาจเป็นเงินได้

²⁰² ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล แสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม1, หน้า 1-054.

²⁰³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-054.

²⁰⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-055 - 1-060.

²⁰⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1802/2533

²⁰⁶ หนังสือข้อความเข้าใจด่วนที่สุด ที่ กค 0811(กม.)/03785 เรื่อง ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ลงวันที่ 27 มีนาคม 2541 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811(กม)/1435 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2541

พึงประเมินจากการจ้างทำของช่วงตั้งปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543 ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

“เงินได้จากค่าตรวจรักษาผู้ป่วยที่โจทก์นำมารักษาในโรงพยาบาลของผู้ว่าจ้างแม้โจทก์จะได้รับค่าตรวจรักษาทั้งหมด แต่การคิดค่าตรวจรักษามีชื่อว่าโจทก์จะกำหนดเองเพียงใดก็ได้ หากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และโจทก์ได้รับเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ทั้งโจทก์รับเงินได้ดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างโดยตรงจึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยจ้างผู้ว่าจ้างตรวจรักษาแล้วผู้ว่าจ้างมอบหมายให้โจทก์เป็นผู้ตรวจรักษาโดยให้ค่าตอบแทน โจทก์จึงได้เงินได้ดังกล่าวมาเนื่องจากการรับทำงานให้ผู้ว่าจ้างหาใช้เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ไม่”

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวแล้ว การกำหนดมิให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของช่วงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ยังปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6865/2543 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6868/2543 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6870/2543 ซึ่งมีความสอดคล้องกับหนังสือด่วนที่สุดที่ กค 0811/ว.2497 เรื่อง ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการจัดทำบัญชีพิเศษของสถานพยาบาลที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543 และปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร²⁰⁷ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“เงินได้จากการตรวจรักษาของนายแพทย์ ส. นั้น แม้นายแพทย์ ส. จะเป็นผู้กำหนดค่ารักษาเองก็ตาม แต่นายแพทย์ ส. ไม่มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับคนไข้โดยตรงเนื่องจากโรงพยาบาลฯ เป็นผู้เรียกเก็บเงินจากคนไข้พร้อมทั้งออกใบเสร็จรับเงิน ในนามของโรงพยาบาลฯ และคนไข้ที่มารับการรักษาก็เป็นคนไข้ของโรงพยาบาลฯ นอกจากนั้นในการจ่ายเงินให้แก่ นายแพทย์ ส. ในแต่ละเดือน โรงพยาบาลฯ จะจ่ายให้เฉพาะส่วนต่างหลังจากคำนวณหักในส่วน of โรงพยาบาลฯ ออกแล้ว จึงมิใช่เป็นเงินได้ จากการประกอบโรคศิลป์อันเป็นวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่โดยที่นายแพทย์ ส. ต้องทำการรักษา คนไข้ที่มารับการรักษาจากโรงพยาบาลฯ และเป็นคนไข้ของโรงพยาบาลฯ ซึ่งทางโรงพยาบาลฯ มิได้ทำสัญญาจ้างแรงงานกับ นายแพทย์ ส. และไม่ได้จ่ายเงินให้แก่ นายแพทย์ ส. ในลักษณะเป็นเงินเดือน แต่จ่ายให้เป็นส่วนแบ่งรายได้ตามที่ตกลงกันตามสัญญา โดยในแต่ละเดือนจะจ่ายให้ไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับจำนวนคนไข้ที่ นายแพทย์ ส. เป็นผู้ตรวจรักษา ดังนั้น เงินได้ดังกล่าวถือเป็นค่าตอบแทนจากการรับทำงานให้ตาม มาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร”

²⁰⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/3834 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2551

ด้วยเหตุดังกล่าวส่งผลให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการประกอบโรคศิลปะช่วง ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ได้ แม้จะเป็นเงินได้พึงประเมินของจากการประกอบโรคศิลปะก็ตาม

ค. วิศวกรรม

พระราชบัญญัติวิศวกร พ.ศ.2542 ได้ให้ความหมายของคำว่า “วิชาชีพวิศวกรรม” เอาไว้ว่า “วิชาชีพวิศวกรรม หมายความว่า วิชาชีพวิศวกรรมในสาขาวิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเหมืองแร่ วิศวกรรมเครื่องกล วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมอุตสาหการ และ สาขาวิศวกรรมอื่น ๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ง. สถาปัตยกรรม

สถาปัตยกรรม คือศิลปะและเทคนิคในการก่อสร้าง กำหนดขอบเขต สร้างสรรค์สิ่งต่าง ๆ ลงบนปริมาณของที่ว่างเพื่อสนองต่อความต้องการทั้งในด้านวัตถุและจิตใจให้เกิดบรรยากาศที่ดี มีสุนทรียภาพ และได้ประโยชน์ใช้สอย²⁰⁸

สถาปัตยกรรมสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ อาคาร และ สิ่งปลูกสร้าง ซึ่งสามารถแบ่งได้โดยพิจารณาจาก “การใช้งาน” กล่าวคือ หากมนุษย์สามารถเข้าไปใช้งานในสถาปัตยกรรมนั้นได้ สถาปัตยกรรมนั้นจะถูกเรียกว่า “อาคาร” เช่น วิหาร ศาล โบสถ์ เจดีย์ เป็นต้น ในทางกลับกัน หากมนุษย์ไม่สามารถเข้าไปใช้งานได้ สถาปัตยกรรมนั้นจะเรียกว่า “สิ่งปลูกสร้าง” เช่น กำแพงเมือง บ่อน้ำ เส้นทางสัญจร เป็นต้น²⁰⁹

ส่วนคำว่า “สถาปนิก” นั้น ในทางวิชาการได้ให้ความหมายเอาไว้ว่า ผู้ที่มีความรู้ชำนาญทางด้านศิลปะเกี่ยวกับการก่อสร้าง และวิทยาการแขนงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อออกแบบสิ่งก่อสร้างที่เรียกว่า สถาปัตยกรรม ทั้งยังเป็นผู้มีความสามารถในการเตรียมแผนงาน แบบ และรายละเอียดกำหนดการก่อสร้าง ควบคุมการปฏิบัติงาน และสั่งการให้เป็นไปตามสัญญาระหว่างผู้ว่าจ้างกับผู้รับเหมา รวมทั้งประมาณราคาของสิ่งก่อสร้างและแก้ไขอุปสรรคที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้าง บอกกล่าวผู้รับเหมาถึงความชำรุดบกพร่องของงาน นอกจากนี้ ในสัญญาจ้างก่อสร้างมักแต่งตั้งให้สถาปนิกเป็นผู้ชี้ขาด ในการตัดสินปัญหาที่โต้แย้งระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับเหมา และเป็นผู้ตรวจงานพร้อมด้วยการตรวจวัสดุอุปกรณ์ที่ถูกจัดหามา อย่างไรก็ตาม แม้สถาปนิกจะมีความ

²⁰⁸ นนท์ ชุบอุปการ, “ภาระภาษีของวิชาชีพสถาปนิก,” (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 4.

²⁰⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

เกี่ยวข้องกับธุรกิจก่อสร้าง แต่สถาปนิกนั้นมิได้มีอาชีพก่อสร้าง เพราะผู้ก่อสร้าง หรือทำการก่อสร้าง ให้เหมาะสมกับแผนงานของสถาปนิกและอยู่ในความควบคุมของสถาปนิก²¹⁰

ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่า สถาปนิกในทางวิชาการนั้น คือบุคคลซึ่ง ดำเนินการทางด้านสุนทรียศาสตร์ซึ่งมีความชำนาญ ความรู้ และความสามารถเกี่ยวกับ การมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ การออกแบบและการวางแผน รวมไปถึงการควบคุมการก่อสร้างหรืองานอื่น ที่ต้องอาศัยความชำนาญในการออกแบบและวางแผนอย่างเหมาะสม²¹¹

ส่วนในระบบกฎหมายไทยมีการให้ความหมายเกี่ยวกับ สถาปัตยกรรมและสถาปนิกไว้ในพระราชบัญญัติสถาปนิก พ.ศ.2543 ซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “วิชาชีพสถาปัตยกรรม” เอาไว้ว่า “วิชาชีพสถาปัตยกรรม หมายความว่า วิชาชีพสถาปัตยกรรมที่ใช้ ศาสตร์และศิลป์สร้างสรรค์สถาปัตยกรรมและสิ่งแวดล้อมในสาขาสถาปัตยกรรมหลัก สาขา สถาปัตยกรรมผังเมือง สาขานามิสถาปัตยกรรม สาขาสถาปัตยกรรมภายในและมัณฑนศิลป์ และสาขา สถาปัตยกรรมอื่น ๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวง”²¹²

นอกจากนี้ บุคคลที่จะประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมได้จะต้อง ได้รับใบอนุญาตจากสภาสถาปนิกด้วย จึงจะสามารถประกอบวิชาชีพสถาปนิกได้²¹³ หากผู้ใดประกอบ วิชาชีพสถาปัตยกรรมหรือแสดงด้วยวิธีใด ๆ ให้ผู้อื่นเข้าใจว่าตนพร้อมจะประกอบวิชาชีพ สถาปัตยกรรมโดยไม่มีใบอนุญาตจากสภาสถาปนิก บุคคลนั้นต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือ ปรับไม่เกินหกหมื่น หรือทั้งจำทั้งปรับ²¹⁴

จ. การบัญชี

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 ได้ให้ความหมายของ “วิชาชีพบัญชี” เอาไว้ว่า “วิชาชีพบัญชี หมายความว่า วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยี การบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

ฉ. ประณีตศิลปกรรม

²¹⁰ Arson and related offennese, “Architects”, American Jurisprudence, 2nd, vol 5 (San Francisco Calif : Bancroft Whitney Company, 1962) page 679. อ้างถึงใน นนท์ ชูอุปการ, “ภาวะภาษีของวิชาชีพ สถาปนิก,” หน้า 6.

²¹¹ นนท์ ชูอุปการ, “ภาวะภาษีของวิชาชีพสถาปนิก,” หน้า 6.

²¹² มาตรา 4 ของพระราชบัญญัติสถาปนิก พ.ศ.2543

²¹³ มาตรา 45 ของพระราชบัญญัติสถาปนิก พ.ศ.2543

²¹⁴ มาตรา 71 ของพระราชบัญญัติสถาปนิก พ.ศ.2543

ประณีตศิลปกรรมเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำใด ๆ ที่มีคุณค่าทางศิลปะ ซึ่งหากเป็นการจ้างทำของก็จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)²¹⁵

- 3) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เงินได้พึงประเมินประเภทนี้จึงมีหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ เป็นการจ้างทำของและผู้รับเหมาต้องจัดหาสัมภาระเอง²¹⁶ เช่น รับเหมาก่อสร้างที่ผู้รับเหมาจัดหาสัมภาระในการก่อสร้างด้วย หากเป็นการรับเหมาเฉพาะแรงงานก็จะไม่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) แต่อย่างใด²¹⁷

- 4) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8)

มาตรา 40(8) มิได้บัญญัติไว้เฉพาะว่าจะต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากสัญญาประเภทใด ทำให้เกิดการตีความว่าอาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ การซื้อขาย หรือสัญญาอื่นใดที่ไม่อยู่ในอนุมาตราอื่น²¹⁸

สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามบทบัญญัตินี้มีความแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในมาตรา 40(2) (6) และ (7) ในเรื่องมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไป เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง หากมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ทั้งนี้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 ซึ่งมีรายละเอียดตามย่อสั้นของคำพิพากษาศาลฎีกาดังนี้

“เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้น ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบด้วย เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงิน

²¹⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 198.

²¹⁶ กษมน ทิพย์รัตน์, “ปัญหาการจัดแบ่งเงินได้พึงประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรศึกษาเปรียบเทียบประมวลรัษฎากรฝรั่งเศส,” หน้า 41.

²¹⁷ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประจำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-061-1-062.

²¹⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 167.

ได้ตามมาตรา 40(8) เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ อันเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวล
 รัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2)

เมื่องานแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาเกี่ยวกับแหล่งน้ำมันที่บริษัท ค. แห่ง
 ประเทศสหรัฐอเมริกาทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ค.
 จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8)
 โจทก์จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร”

นอกจากมีคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว กรมสรรพากรยังตอบข้อหารือ
 เป็นไปตามแนวทางของคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวด้วย เช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร
 เลขที่ 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547²¹⁹ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“เงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการของนาย บ. ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น
เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ
 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ถ้าประกอบกิจการเป็นประจำในเชิงธุรกิจ หรือการประกอบกิจการ
ดังกล่าวพิสูจน์ได้อย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก เงินได้ซึ่งได้รับจากการประกอบกิจการจึง
เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ตาม
 ความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร
 ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502”

จากคำพิพากษาศาลฎีกา และแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรทำให้เกิด
 เกิดประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของขึ้นมาใหม่อีกประเภทหนึ่ง คือ เงินได้พึงประเมินจาก
 การจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง โดยที่กำหนดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่การพิจารณา
 ว่าเงินได้พึงประเมินใดเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงยังไม่มีหลักเกณฑ์ใด ๆ
 ที่แน่นอนทั้งจากคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร

5) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นพิเศษ

ก. นักแสดงสาธารณะ

งานแสดงต่าง ๆ ของนักแสดงสาธารณะที่มีได้อยู่ในฐานะของ
 ลูกจ้างแล้วแต่มีวัตถุประสงค์เพื่อความสำเร็จของการแสดงและการรับค่าตอบแทน ย่อมมิได้รับใน

²¹⁹ ดูเพิ่มเติมจากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549, หนังสือ
 ตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10495 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2549 และหนังสือตอบข้อหารือ
 กรมสรรพากรเลขที่ กค0702/1232 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2555

รูปของเงินเดือนประจำ แต่รับค่าตอบแทนเป็นแต่ละงานไป การจ้างให้แสดงดังกล่าวเป็นไปตามนิยามของการจ้างทำของโดยที่นักแสดงเป็นผู้รับจ้างรับสินจ้างจากคนที่จ้างตนเองงานสำเร็จ เงินได้พึงประเมินของนักแสดงสาธารณะในกรณีนี้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หรือ (8) แล้วจึงนำไปคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายเหมือนอาชีพอื่น

ตามระบบกฎหมายภาษีอากรของไทยมีการให้ความหมายของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ไว้ในกฎหมายทั้งหมด 4 ฉบับได้แก่ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ. 2526 กฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทยไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ความหมายของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ตามกฎหมายทั้ง 4 ฉบับมีรายละเอียดดังต่อไปนี้²²⁰

- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502²²¹ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ. 2526

พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้เป็นการกำหนดการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ซึ่งมีการกำหนดนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” เอาไว้ คำนี้นิยามตามพระราชกฤษฎีกานี้ปรากฏในมาตรา 8(43) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“(43) การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ”

- กฎกระทรวงฉบับที่ 144(พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้²²² ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 185 (พ.ศ. 2534)

²²⁰ ธนพล กิจบำรุง, “ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้นักแสดงสาธารณะ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 10-12.

²²¹ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 76 ตอนที่ 116 วันที่ 12 ธันวาคม 2502

²²² ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 96 ตอนที่ 203 วันที่ 11 ธันวาคม 2522

กฎกระทรวงนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งมีการให้คำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ไว้ในข้อ 2(3) (ข) กฎกระทรวงฉบับนี้ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ”

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทยไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากรลงวันที่ 7 พฤษภาคม พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 2) ใช้บังคับวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2541²²³

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้กำหนดให้นักแสดงสาธารณะที่เป็นไปตามคำนิยามของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากรซึ่งกำหนดคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ไว้ในข้อ 2(3) ของประกาศอธิบดีฉบับนี้ซึ่งมีเนื้อความดังนี้

“คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุ และโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ”

- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.31/2534²²⁴

²²³ กรมสรรพากร, 2556, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทยไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/2889.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

²²⁴ กรมสรรพากร, 2556, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3479.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

คำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้เป็นคำสั่งที่กำหนดรายละเอียดในการหักภาษี ณ ที่จ่ายของนักแสดงสาธารณะไว้จึงมีการกำหนดนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ไว้ในข้อ 9(2) (ข) ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้โดยมีรายละเอียดดังนี้

“คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุและโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพหรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ”

เมื่อพิจารณาคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ดังปรากฏในกฎหมายทั้งสี่ฉบับแล้ว จะพบว่าคำนิยามดังกล่าวมีความสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือกฎหมายดังกล่าวได้ให้คำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” เอาไว้ว่า นักแสดงสาธารณะ คือ นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุ และโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ

อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง²²⁵ โดยมีการกำหนดการคำนวณการเสียภาษีของนักแสดงไว้เป็นพิเศษ²²⁶ สำหรับคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” มีการกำหนดไว้เป็นพิเศษซึ่งปรากฏตามข้อ 1 วรรค 1 ของคำสั่งดังกล่าวโดยมีการแก้ไขคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง²²⁷ ดังมีรายละเอียดดังนี้

“ข้อ 1 คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุ โทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ ไม่ว่าจะแสดงเดี่ยว เป็นหมู่หรือคณะ หรือแข่งขันเป็นทีม เช่น นักแสดงละครเวที นักแสดงภาพยนตร์

²²⁵ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3551.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

²²⁶ ไพจิตร โรจนวิษ, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-065-1-066.

²²⁷ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/14886.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

นักแสดงละครวิทยุ นักแสดงละครโทรทัศน์ ผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์ นักแสดงตลก นายแบบ นางแบบ นักพูดรายการทอล์คโชว์ นักมวยอาชีพ นักฟุตบอลอาชีพ เป็นต้น

นักแสดงสาธารณะตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงผู้ประกาศข่าว โฆษก พิธีกร นักจัดรายการวิทยุ นักจัดรายการในสถานบันเทิงใด ๆ ผู้บรรยายหรือนักพากย์ ผู้จัดการส่วนตัว ของนักแสดงสาธารณะ ผู้กำกับการแสดง ผู้จัดการทีมกีฬา ผู้ฝึกสอน นักกีฬาหรือบุคคลผู้กระทำการ ในลักษณะทำนองเดียวกัน”

นอกจากคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” แล้ว ตามคำสั่งดังกล่าวยังมีการกำหนดนิยามของคำว่า “เงินได้ของนักแสดงสาธารณะ” ไว้เป็นพิเศษซึ่งปรากฏตาม ข้อ 1 วรรคท้ายของคำสั่งดังกล่าวดังมีรายละเอียดดังนี้

“คำว่า “เงินได้ของนักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า เงินได้พึง ประเมินหรือ ค่าตอบแทนจากการประกอบอาชีพนักแสดงสาธารณะตามวรรค หนึ่ง รวมถึงรางวัลและ ประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการแสดงหรือการแข่งขัน เช่น ค่าพาหนะในการเดินทาง ค่า เบี้ย เลี้ยง ค่าที่พัก หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ไม่ว่าจะจ่ายตามจำนวนคราวที่แสดงหรือแข่งขัน จ่ายเป็นการเหมา หรือจ่ายในลักษณะอื่นทำนองเดียวกัน”

นอกจากการกำหนดคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” แล้ว กรมสรรพากรยังมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 120/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย²²⁸ คำสั่งดังกล่าวมีการนิยามคำว่า “นักแสดง ภาพยนตร์ต่างประเทศ” เอาไว้เป็นกรณีพิเศษซึ่งนิยามไว้ดังนี้

“คำว่า “ถ่ายทำภาพยนตร์” หมายความว่า การถ่ายอัด บันทึก หรือทำด้วยวิธีอื่นใดซึ่งภาพ เสียง หรือข้อความเพื่อให้เป็นภาพยนตร์

คำว่า “นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ” หมายความว่า นักแสดง ภาพยนตร์ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ และเข้ามาแสดงภาพยนตร์ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ ต่างประเทศในประเทศไทย”

การกำหนดนิยามของทั้งคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” และ “นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ” ในลักษณะดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการแยกเงินได้พึง

²²⁸ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 120/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการ ถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/11601.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

ประเมินตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ของนักแสดงสาธารณะโดยให้เงินได้ของนักแสดงสาธารณะตามที่กำหนดในคำสั่งสามารถเปลี่ยนจากการเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) กลายเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(8) ได้

จากการกำหนดนิยามทั้งตามกฎหมายทั้งสี่ฉบับและคำสั่งของกรมสรรพากรทำให้เกิดตัวอย่างการตีความและการใช้บังคับทั้งในคำพิพากษาศาลฎีกา และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรจำนวนมาก สำหรับคำพิพากษาศาลฎีกาปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8369/2551 ซึ่งมีรายละเอียดตามย่อสั้นของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ดังต่อไปนี้

“เงินได้จากการเป็นพิธีกรที่มีบทบาทของการเป็นผู้ดำเนินรายการระคนปนไปกับบทบาทของการเป็นนักแสดงที่จะยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามมาตรา 8 วรรคหนึ่ง (43) แห่ง พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ได้นั้นจะต้องมีบทบาทของการแสดงระคนปนไปถึงระดับเทียบเท่ากับบทบาทการแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยูหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพหรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ และจะต้องมีบทบาทของการแสดงที่มีสัดส่วนมากกว่าการเป็นผู้ดำเนินรายการ สำหรับรายการ M. ข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าโจทก์มีการแสดงถึงระดับเทียบเท่ากับบทบาทของนักแสดง สำหรับรายการ ค. และรายการ พ. และการเป็นพิธีกรเปิดตัวผลิตภัณฑ์ข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ใช้ความสามารถแตกต่างจากการเป็นพิธีกรโดยทั่วไปอย่างไร เงินได้พึงประเมินของโจทก์จากการเป็นพิธีกรรายการดังกล่าวจึงไม่เป็นเงินได้จากการแสดงของนักแสดง โจทก์จึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตาม พ.ร.ฎ. ฉบับนี้ได้”

ในขณะที่การตีความและการใช้บังคับตามคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ซึ่งปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- กรณีที่วินิจฉัยว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)
 - ศิลปินนักร้อง²²⁹ “กลุ่มศิลปินซึ่งเดินทางเข้ามาแสดงในประเทศไทยดังกล่าวได้รับประโยชน์เป็นค่าโรงแรมที่พัก ห้องละ 1,500 บาทต่อคนต่อวัน และค่าอาหารวันละ 1,000 บาทต่อคนต่อวัน ประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร”

²²⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/2500 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543

- นักแสดงละคร²³⁰ “เงินได้จากการแสดงละคร เข้าลักษณะเป็นนักแสดงสาธารณะจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร”
- ผู้เข้าร่วมแข่งขันรายการเกมโชว์²³¹ “ผู้เข้าร่วมแข่งขันทั้ง 16 คน เข้าลักษณะเป็นนักแสดงสาธารณะ ตามคำนิยาม นักแสดง สาธารณะตามข้อ 2(3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522)ฯ ข้อ 9 ของคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 และข้อ 1 ของ คำสั่ง กรมสรรพากร ที่ ป.102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดง สาธารณะผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะและคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2544”
- ผู้เข้าประกวดนางงามจักรวาล²³² “ผู้เข้าประกวดนางงามจักรวาล เงินได้ที่ผู้เข้าประกวดซึ่งเป็นชาวต่างประเทศได้จากการประกวดนางงามจักรวาลในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และผู้จัดงานซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร จ่ายเงินรางวัลในการประกวดให้แก่ผู้เข้าประกวด ผู้จัดงานมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ตามข้อ 9 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม

²³⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/7831 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2543

²³¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/ก.799 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2545

²³² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/1108 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2548

มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงิน
ได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528”

- ผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์²³³ “กรณีเงินได้จากการเป็นผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กรมสรรพากรได้วางทางปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่ในการตรวจและแนะนำผู้มีเงินได้ซึ่งเป็น “นักแสดงสาธารณะ” ไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544ฯ ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2544”
- กรณีที่วินิจฉัยว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)
 - นักอ่านสปอร์ตโฆษณาทางวิทยุและโทรทัศน์²³⁴ “การอ่านสปอร์ตโฆษณาทางวิทยุและโทรทัศน์ไม่มีลักษณะเป็นนักแสดงสาธารณะ จึงเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร”
 - พิธีกรในการเปิดตัวสินค้าใหม่²³⁵ “สำหรับกรณีเงินได้จากการทำงานเปิดตัวสินค้าใหม่จากบริษัทห้างร้านต่าง ๆ ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ แต่เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กรมสรรพากรได้วางทางปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่ในการตรวจและแนะนำผู้มีเงินได้ซึ่งเป็น “นักแสดงสาธารณะ” ไว้ตามคำสั่ง

²³³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/6490 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549

²³⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/7831 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2543

²³⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/7831 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2543 หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/6490 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/3313 ลงวันที่ 24 เมษายน 2549

กรมสรรพากรที่ ป. 102/2544ฯ ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2544”

- พิธีกรในงานเลี้ยงของบริษัท²³⁶ “กรณีนาย ก. มีเงิน ได้จากการเป็นพิธีกรในงานเลี้ยงรื่นเริงของบริษัทแห่งหนึ่ง ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ จึงเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร”
- คณะกรรมการจัดงานประกวดนางงาม²³⁷ “คณะกรรมการจัดงาน และเจ้าหน้าที่ผู้ติดตามซึ่งเป็นชาวต่างประเทศ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ซึ่งบุคคลดังกล่าวได้รับ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร”

ข. ตัวแทนหรือนายหน้าประกัน

ตัวแทนหรือนายหน้าประกันที่มีได้อยู่ในฐานะของลูกจ้างแล้วแต่เป็นผู้รับจ้างตามการจ้างทำของ เนื่องจากสัญญาอันมีวัตถุประสงค์เพื่อความสำเร็จของงาน ตัวแทนหรือนายหน้าประกัน และการรับค่าตอบแทนก็มิได้รับในรูปของเงินเดือนประจำ การงานดังกล่าวจึงเป็นไปตามนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันในกรณีนี้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ จึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หรือ (8) แล้วจึงนำไปคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายเหมือนอาชีพอื่น

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรกำหนดเงื่อนไขให้ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตสามารถเปลี่ยนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึง

²³⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/3313 ลงวันที่ 24 เมษายน 2549

²³⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/1108 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2548

ประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหลายฉบับ²³⁸ นอกจากนี้กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต²³⁹ โดยมีการกำหนดการคำนวณการเสียภาษีของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตไว้เป็นพิเศษ เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะทำให้เงินได้ของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) วิธีการเสียภาษีเงินได้ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้ เป็นต้น ทั้งนี้ คำสั่งดังกล่าวมีความสอดคล้องกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่เคยให้ไว้ คำสั่งดังกล่าวจึงเปรียบเสมือนเป็นการรวบรวมหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเอาไว้

คำนิยามของคำว่า “ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต” ปรากฏตามข้อ 1(2) และ (3) ของคำสั่งดังกล่าวซึ่งมีการนิยามลักษณะสำคัญของ “ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต” ไว้ดังนี้

“(2) คำว่า “ตัวแทน” หมายความว่า ตัวแทนประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต และให้หมายความรวมถึงบุคคลซึ่งทำหน้าที่งานลักษณะทำนองเดียวกับ ตัวแทนประกันชีวิตให้แก่บุคคลใด ๆ

(3) คำว่า “นายหน้า” หมายความว่า นายหน้าประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต และให้หมายความรวมถึงบุคคลที่ทำหน้าที่งานลักษณะทำนองเดียวกับ นายหน้าประกันชีวิตให้แก่บุคคลใด ๆ”

สำหรับหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(8) ของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตนั้นมีการกำหนดไว้ในข้อ 2.1 ของคำสั่งดังกล่าวซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตดังนี้

“(1) ค่าตอบแทนที่ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตหรือบุคคลใด ๆ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 ของค่าตอบแทนที่ได้รับ แต่ไม่เกิน 60,000 บาท และในกรณีที่ตัวแทน

²³⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/12926 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2524 หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/10158 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2525 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/2881 ลงวันที่ 1 มีนาคม 2532.

²³⁹ กรมสรรพากร, 2545, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/9073.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

หรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรจากนายจ้างอื่น ด้วย ให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(1) และมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ที่ได้รับ แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนซึ่งมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดจากปีภาษีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นฝ่ายภริยา และได้อยู่ร่วมกันกับสามีตลอดปีภาษีในปีที่มีเงินได้ให้ถือเอาเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนมีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นได้อย่างชัดแจ้งว่า ได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการดังนี้

(ก) ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและ

(ข) ได้จัดตั้งเป็นสำนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีอาคารสำนักงานเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง หรือเช่าจากบุคคลอื่น โดยมีหลักฐาน เช่น หลักฐานการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ สัญญาเช่าสำนักงาน และ

(ค) มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน และ

(ง) มีการจ้างลูกจ้างหรือพนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีหลักฐานตามการจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และหลักฐานการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง ในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง จะต้องมีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด.1 ก.

(จ) มีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เช่น ค่ารับรองหรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อกับลูกค้า และ

(ฉ) มีหนังสือรับรองจากบริษัทประกันชีวิต ว่าไม่มีการจ่ายเงินชดเชยหรือออกค่าใช้จ่ายแทนให้ค่าตอบแทนที่ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตในการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)

แห่งประมวลรัษฎากร และในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ หากตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนไม่สามารถพิสูจน์รายจ่ายและไม่มีหลักฐานในการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง เงินค่าตอบแทนที่ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร”

จากหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตข้างต้นแสดงให้เห็นว่าเงินได้พึงประเมินของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต โดยหลักแล้วเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่หากพิสูจน์ตามข้อ 2.1(2) ได้ครบทุกเงื่อนไข เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต ย่อมกลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) โดยอาศัยอำนาจตามคำสั่งนี้

ค. อาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต

นอกจากนักแสดงสาธารณะ และตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต ซึ่งมีคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ไว้เป็นพิเศษแล้ว อาชีพอื่นแม้ว่าจะไม่มีคำสั่งกำหนดไว้เป็นพิเศษ แต่ตามข้อ 6 ของกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตมีการกำหนดให้นำคำสั่งดังกล่าวไปใช้กับอาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตด้วยดังมีรายละเอียดดังนี้

“ข้อ 6 ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 5 มาใช้บังคับสำหรับผู้มีเงินได้ที่ มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต เช่น ตัวแทนประกันวินาศภัย นายหน้าประกันวินาศภัย ตัวกลางค้าข้าว (หยง)”

ด้วยเหตุดังกล่าวทำให้มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหลายฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ระหว่างเงินได้ตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) ให้แก่อาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตด้วย ดังมีตัวอย่างตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

- นักพากย์ภาพยนตร์²⁴⁰

²⁴⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10786 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2545

“กรณีการเสียภาษีเงินได้สำหรับนักพากย์ภาพยนตร์โดย

ว่าจ้างเป็นรายบุคคลหรือว่าจ้างบุคคลให้จัดทีมพากย์ภาพยนตร์ ค่าตอบแทนที่ได้รับจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดและต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอย่างไรนั้น กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้จากการรับทำงานให้ไว้แล้วตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการ ตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต ลงวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2545 และตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรฯ ฉบับดังกล่าวให้นำความมาใช้บังคับสำหรับผู้มีเงินได้ที่มิได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต สำหรับนักพากย์ภาพยนตร์ตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีที่มีเงินได้มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต ดังนั้น จึงให้พิจารณาเทียบเคียงถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีต่อไป”

- ผู้เลี้ยงไก่

ก่อนมีคำสั่งดังกล่าว กรมสรรพากรเคยมีหนังสือตอบข้อหารือไว้ว่า “ผู้เลี้ยงไก่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เพราะมีเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร”²⁴¹ ซึ่งมีได้มีการกำหนดถึงเงื่อนไขในการเปลี่ยนจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

แต่หลังจากมีคำสั่งดังกล่าว กรมสรรพากรมีหนังสือตอบข้อหารือโดยกำหนดเงื่อนไขในการเปลี่ยนจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งระบุว่า “การที่เกษตรกรทำการซื้อขายไก่ประกันราคากับบริษัทฯ เพื่อรับลูกไก่มาเลี้ยง แล้วจึงขายคืนให้แก่บริษัทฯ เมื่อไก่โต ตามขนาดที่กำหนดไว้ในสัญญาเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างเลี้ยงสัตว์ เงินได้ที่เกษตรกรได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้าง ทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เกษตรกรมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตาม มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากเกษตรกรมีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นอย่างชัดเจนว่าได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ เช่น ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดตั้งสำนักงานในการประกอบกิจการโดยมีกรรมสิทธิ์ของตนเองหรือเช่าบุคคลอื่นโดยมีหลักฐานการเช่า มีการลงทุนด้วยการจัดหา เครื่องใช้เพื่อเลี้ยงไก่ มีการจ้างลูกจ้างโดยมีหลักฐานการจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมาย มีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตาม

²⁴¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/3780 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2523

แบบ ภ.ง.ด. 1ก ต่าง ๆ เหล่านี้เป็นต้น เงินค่าตอบแทนที่เกษตรกร ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร”²⁴²

- นักแปลเอกสาร

ก่อนมีคำสั่งดังกล่าว กรมสรรพากรเคยมีหนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของนักแปลเอกสารไว้ว่า “เงินได้จากการรับแปลเอกสารเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร... เว้นแต่ผู้มีเงินได้ประกอบกิจการด้วยการจัดตั้งเป็นสำนักงานซึ่งต้องลงทุนจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน ค่าจ้างลูกจ้างหรือพนักงานจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร...”²⁴³ ซึ่งเป็นเงื่อนไขในการเปลี่ยนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

2.2.4 ผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้มีผลกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นสำคัญ แต่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรยังส่งผลกระทบต่อส่วนอื่น ๆ ของการคำนวณภาษีเงินได้ เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย การคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภริยา เป็นต้น การศึกษาปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรสำหรับกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ จึงต้องศึกษาผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของด้วยเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้น สำหรับผลกระทบที่ผู้เขียนนำมาศึกษาประกอบด้วย การหักค่าใช้จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภริยา

1) การหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายเป็นผลกระทบประการสำคัญในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมีวัตถุประสงค์สำคัญที่จะให้เงินได้พึงประเมินจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกันหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน ดังนั้นหากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมีปัญหา การหักค่าใช้จ่ายย่อมมีปัญหาตามมาด้วย

²⁴² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/359 ลงวันที่ 19 มกราคม 2552 และ กค 0706/10127 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549

²⁴³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/11951 ลงวันที่ 9 สิงหาคม 2532

ค่าใช้จ่ายในทางบัญชี คือ การใช้ การบริโภคหรือการบริการในกระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้ขึ้น การหมดไปหรือสูญไปเนื่องจากการใช้บริโภคนี้อาจจะเกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยอ้อมกับจำนวนที่ก่อให้เกิดรายได้ก็ได้²⁴⁴

สำหรับค่าใช้จ่ายในทางกฎหมายนั้น หมายถึง ต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายก่อนแล้วจึงนำไปคำนวณตามขั้นตอนอื่นต่อไป เว้นแต่จะเป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย จึงไม่ต้องหักค่าใช้จ่ายออกก่อน²⁴⁵

เมื่อพิจารณาความหมายของค่าใช้จ่ายทั้งทางบัญชีและทางกฎหมายแล้ว จะพบว่าค่าใช้จ่ายในทางบัญชีและทางกฎหมายมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในทางกฎหมายจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้นำมาหักด้วย แต่ค่าใช้จ่ายในทางบัญชีไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายนั้นกฎหมายอนุญาตให้นำมาหักหรือไม่²⁴⁶

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรสามารถแบ่งออกเป็น 2 วิธีคือการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction) และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses)²⁴⁷

การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา คือ การหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดจำนวนหรืออัตราไว้ตายตัว ไม่ว่าจะมียears ค่าใช้จ่ายที่แท้จริงมีจำนวนเท่าใดก็ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด²⁴⁸ การหักค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมของผู้เสียภาษี และ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁴⁴ เมธากุล เกียรติกระจาย, ภาษีการบัญชี (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชุมชนสหกรณ์, 2534), หน้า 182. อ้างถึงใน พิณทิพย์ ลายธีระพงษ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” (เอกัตศึกษาปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554) หน้า 13.

²⁴⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 261.

²⁴⁶ พิณทิพย์ ลายธีระพงษ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” หน้า 13.

²⁴⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 262.

²⁴⁸ สุชาติ อภิชาตบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2517), หน้า 112. อ้างถึงใน พิณทิพย์ ลายธีระพงษ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” หน้า 14.

ไม่สะท้อนต้นทุนของเงินได้พึงประเมินอย่างแท้จริง แต่สามารถลดต้นทุนและประหยัดเวลาในการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษีของภาครัฐได้²⁴⁹

ในขณะที่การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร คือ การหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการตามความเป็นจริง โดยผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่พิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่นำมาหัก โดยใช้เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง การหักค่าใช้จ่ายประเภทนี้จึงมีต้นทุนเวลาในการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษีสูง แต่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสะท้อนถึงต้นทุนที่แท้จริงของเงินได้พึงประเมิน²⁵⁰

ทั้งนี้ การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเกี่ยวข้องกับทั้งการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาและการหักค่าใช้จ่ายแบบจำเป็นและสมควรซึ่งสามารถแยกการพิจารณาการหักค่าใช้จ่ายได้ดังนี้

ก. เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2)

ตามมาตรา 42 ทวิ วรรค 1 บัญญัติว่า “มาตรา 42 ทวิ เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

จากบทบัญญัติข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ต้องพิจารณารวมกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เมื่อรวมเงินได้ทั้งสองประเภทนี้แล้วจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในรูปแบบของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาในอัตราร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาทตามมาตรา 42 ทวิ วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากร²⁵¹

ข. เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

ตามมาตรา 6 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 บัญญัติว่า

²⁴⁹ พิณทิพย์ ปลายธีระพงศ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” หน้า 15.

²⁵⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15-16.

²⁵¹ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-040.

“มาตรา 6 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

(1) เงินได้จากวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายในการหาร้อยละ 60

(2) เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจาก (1) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30

เว้นแต่ผู้มีเงินได้ตาม (1) หรือ (2) จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลมแต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามีความใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์”

จากบทบัญญัติข้างต้น ในการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี ดังนี้²⁵²

- เงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระ เฉพาะการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 60
- เงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระอื่นให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระสามารถแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่ายอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้

²⁵² ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-158.

บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์²⁵³

- ค. เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7)

ตามมาตรา 7 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 7 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 70 เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์”

จากบทบัญญัติดังกล่าว ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 70 แต่หากผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) สามารถแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่ายอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์²⁵⁴

- ง. เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8)

²⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-158.

²⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-158.

ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในแต่ละประเภทกิจการดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 วรรค 1 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน(ฉบับที่11) พ.ศ.2502 ซึ่งมีกิจการที่ระบุไว้ทั้งหมด 43 ประเภทดังต่อไปนี้

“(1) การเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ ร้อยละ 65

(2) การถ่าย ล้าง อัด หรือขยายรูป ภาพยนตร์ รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ ร้อยละ 70

(3) การทำกิจการคานเรือ อุเรือ หรือซ่อมเรือที่ มิใช่ซ่อม เครื่องจักร เครื่องกล ร้อยละ 70

(4) การทำรองเท้า และเครื่องหนังแท้หรือ หนังเทียม รวมทั้งการ ขายส่วนประกอบ ร้อยละ 70

(5) การตัด เย็บ ถัก ปักเสื้อผ้าหรือสิ่งอื่น ๆ รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ ร้อยละ 70

(6) การทำ ตกแต่ง หรือซ่อมแซมเครื่องเรือน รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ ร้อยละ 70

(7) การทำกิจการโรงแรมหรือภัตตาคาร หรือ การปรุงอาหาร หรือ เครื่องดื่มจำหน่าย ร้อยละ 70

(8) การตัด ตัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย ร้อยละ 70

(9) การทำสบู่ แชมพู หรือเครื่องสำอาง ร้อยละ 70

(10) การทำวรรณกรรม ร้อยละ 75

(11) การค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น ๆ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ ร้อยละ 75

(12) การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยา ร้อยละ 75

- (13) การโม่หรือย่อยหิน ร้อยละ 75
- (14) การทำป่าไม้ สวนยาง หรือไม้ยืนต้นร้อยละ 80
- (15) การขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ ร้อยละ 80
- (16) การทำบล็อก และตรา การรับพิมพ์ หรือเย็บสมุด เอกสาร
รวมทั้งการขายส่วนประกอบ ร้อยละ 80
- (17) การทำเหมืองแร่ ร้อยละ 80
- (18) การทำเครื่องตีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเครื่องตี ร้อยละ
80
- (19) การทำเครื่องกระเบื้อง เครื่องเคลือบ เครื่องซีเมนต์ หรือดิน
เผา ร้อยละ 80
- (20) การทำหรือจำหน่ายกระแสไฟฟ้า ร้อยละ 80
- (21) การทำน้ำแข็ง ร้อยละ 80”
- (22) การทำกาว แป้งเปียกหรือสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกันและ
การทำแป้งชนิดต่าง ๆ ที่มีใช้เครื่องสำอาง ร้อยละ 80
- (23) การทำลูกโป่ง เครื่องแก้ว เครื่องพลาสติก หรือเครื่องยาง
สำเร็จรูป ร้อยละ 80
- (24) การซักรีด หรือย้อมสี ร้อยละ 80
- (25) การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่นซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต
ร้อยละ 80
- (26) รางวัลที่เจ้าของม้าได้จากการส่งม้าเข้าแข่ง ร้อยละ 80
- (27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากหรือการได้กรรมสิทธิ์ใน
ทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝาก ร้อยละ 85
- (28) การรมยาง การทำยางแผ่น หรือยางอย่างอื่นที่มีใช้ยาง
สำเร็จรูป ร้อยละ 85

(29) การฟอกหนัง ร้อยละ 85

(30) การทำน้ำตาล หรือน้ำเหลืองของน้ำตาล ร้อยละ 85

(31) การจับสัตว์น้ำ ร้อยละ 85

(32) การทำกิจการโรงเลื่อย ร้อยละ 85

(33) การกลั่นหรือหีบน้ำมัน ร้อยละ 85

(34) การให้เข้าซื้อสิ่งหาปริมาณทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 40

(5) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502 ร้อยละ 85

(35) การทำกิจการโรงสีข้าว ร้อยละ 85

(36) การทำเกษตรกรรมประเภทไม้ล้มลุกและธัญชาติ ร้อยละ 85

(37) การอบหรือบ่มใบยาสูบ ร้อยละ 85

(38) การเลี้ยงสัตว์ทุกชนิด รวมทั้งการขายวัตถุดิบได้ ร้อยละ

85

(39) การฆ่าสัตว์จำหน่าย รวมทั้งการขายวัตถุดิบได้ ร้อยละ

85”

(40) การทำนาเกลือ ร้อยละ 85

(41) การขายเรือกำปั่นหรือเรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ เรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ ร้อยละ 85

(42) การขายที่ดินเงินผ่อนหรือการให้เข้าซื้อที่ดิน ร้อยละ 61”

(43) การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ

(ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ

60

(ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 40

การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน

600,000 บาท”

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ทั้ง 43 กิจการข้างต้นสามารถแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่ายอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์²⁵⁵ ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 วรรค 2

นอกจากนี้ หากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งมีได้ระบุไว้ในกิจการต่าง ๆ ข้างต้น การหักค่าใช้จ่ายมีความแตกต่างออกไป โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรซึ่งให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 ทวิ

จ. เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นพิเศษ

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่กำหนดไว้เป็นพิเศษมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้แตกต่างกัน ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- นักแสดงสาธารณะ

หากบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบอาชีพตามที่ระบุไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง²⁵⁶ โดยมีการกำหนดการคำนวณการเสียภาษีของนักแสดงไว้เป็นพิเศษ²⁵⁷ ซึ่งแก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม

²⁵⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-158.

²⁵⁶ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3551.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

²⁵⁷ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนอไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม1, หน้า 1-065-1-066.

ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง²⁵⁸ บุคคลธรรมดาผู้ประกอบการอาชีพดังกล่าว ย่อมเป็นนักแสดงสาธารณะซึ่งต้องคำนวณการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อม ให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ดังนี้

“(1) หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร หรือ

(2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังนี้

(ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท

ร้อยละ 60

(ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท

ร้อยละ 40

การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน

600,000 บาท”

● **ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต**

การหักค่าใช้จ่ายของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต ต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณีตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน ดังมีรายละเอียดดังนี้

- ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตทั่วไป เงินได้พึงประเมินจากตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต ประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 ของค่าตอบแทนที่ได้รับ แต่ไม่เกิน 60,000 บาท และในกรณีที่ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร จากนายจ้างอื่นด้วย ให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับ

²⁵⁸ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/14886.0.html>, [31 ต.ค. 2556]

เงินได้ตามมาตรา 40(1) และมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ที่ได้รับ แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

- ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตตามข้อ 2.1(2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต²⁵⁹ หากตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขในข้อ 2.1(2) ของคำสั่งดังกล่าวได้ เงินได้พึงประเมินที่ได้รับก็จะกลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม

- อาชีพที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต

การหักค่าใช้จ่ายในกรณีเงินได้พึงประเมินของอาชีพที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต ย่อมสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เช่นเดียวกันกับกรณีเงินได้พึงประเมินของตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต เนื่องจากข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต²⁶⁰ ระบุให้นำเรื่องการหักค่าใช้จ่ายมาใช้บังคับสำหรับผู้มีเงินได้ที่

2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย

²⁵⁹ กรมสรรพากร, 2545, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิต และ นายหน้าประกันชีวิต [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/9073.0.html>, [31 ต.ค. 2556]

²⁶⁰ กรมสรรพากร, 2545, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิต และ นายหน้าประกันชีวิต [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/9073.0.html>, [31 ต.ค. 2556]

การหักภาษี ณ ที่จ่าย คือ วิธีการเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน จึงสามารถเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐบาลในการจัดเก็บภาษีอากร การหักภาษี ณ ที่จ่ายจึงเป็นวิธีการเก็บภาษีที่ดีที่สุด²⁶¹ และนิยมใช้กันทั่วโลกซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกว่า Pay As You Go ส่วนในประเทศอังกฤษเรียกว่า Pay As You Earn²⁶²

การหักภาษี ณ ที่จ่ายมีวัตถุประสงค์หลายประการ เช่น เพื่อลดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงของผู้เสียภาษี เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้ไม่ต้องจ่ายภาษีจำนวนมากในคราวเดียว เพื่อให้เกิดความคล่องตัวของภาวะการเงินของภาครัฐ เพื่ออุดช่องว่างของการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นต้น²⁶³

โดยทั่วไป ภาษีที่เสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายไม่ถือเป็นภาษีสุดท้าย แต่ถือเป็นภาษีส่วหน้า หรือเครดิตในการคำนวณภาษี หากในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีมีภาษีที่ต้องชำระมากกว่าจำนวนภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายไป ผู้เสียภาษียังต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ในทางกลับกัน หากภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่หักไป ผู้เสียภาษีก็จะได้รับคืนภาษี อย่างไรก็ตาม ภาษีที่เสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายในบางกรณีถือเป็นภาษีสุดท้าย ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีอีก เช่น กรณีตามมาตรา 70 ของประมวลรัษฎากร²⁶⁴ นอกจากนี้ ในบางกรณี กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษียังมีสิทธิเลือกได้ว่าจะให้ภาษีที่เสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายไปเป็นภาษีสุดท้ายหรือไม่ เช่น กรณีภาษีดอกเบียร์ หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 48(3) (ก) ภาษีกำไรส่วนเกินทุนหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 48(3) (ค) ภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 48(3) วรรค 2 เป็นต้น²⁶⁵

การหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นผลกระทบอีกประการหนึ่งซึ่งได้รับจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีหลักเกณฑ์การกำหนดภาษี ณ ที่จ่ายไว้แตกต่างกัน ทั้งผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้รับเงินได้พึงประเมิน วิธีการคำนวณพร้อมกับอัตราที่หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของก็ส่งผลกระทบแก่การหักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นเดียวกันทั้งในส่วนของการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

²⁶¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 20.

²⁶² ไพจิตร โรจนวิเศษ, ชุมพล เสนอไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-217.

²⁶³ อารมณ์ นารถิเรก, สรุปปัญหาการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย(กรุงเทพมหานคร: พี เอ ลีฟวิง, 2533), หน้า (3). อ้างถึงในนันทรัตน์ วงศ์จิตร, “ปัญหาความรับผิดชอบของผู้จ่ายเงินได้และผู้มีเงินได้ในกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่าย,” (เอกทัศศึกษาปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), หน้า 21-22.

²⁶⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 21.

²⁶⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 21-22.

ก. การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถแบ่งออกเป็น 6 กรณีดังนี้

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1)ของประมวลรัษฎากร

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) ใช้บังคับกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) ซึ่งได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้าง หรือเงินได้จากการรับทำงานให้ แต่ต้องมีเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน²⁶⁶ การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีนี้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณไว้ดังนี้

“ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้คุณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายตามความในวรรคก่อนไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใด ให้เพิ่มเงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี”

การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) เฉพาะกรณีที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)²⁶⁷ กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 96/2543 เรื่อง การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร²⁶⁸

อย่างไรก็ตาม หากการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) เป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์

²⁶⁶ ไพจิตร โรจนวิษ, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-218.

²⁶⁷ ดูตัวอย่างการคำนวณจากเรื่องเดียวกัน, หน้า 1-223-233. และปัญญาพร ทองเล็ก, การภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: ออฟเซ็ท เพลส, 2550), หน้า 96-103.

²⁶⁸ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 96/2543 เรื่อง การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3558.0.html>, [7 พ.ย. 2556].

หาคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นกรณีพิเศษ²⁶⁹ สำหรับความหมายของจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(1) และ (2) เป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจางานหมายถึง เงินได้พึง ประเมิน 4 ประเภทดังต่อไปนี้²⁷⁰

- เงินได้ที่คำนวณตามหลักเกณฑ์และวิธีการ เช่นเดียวกับวิธีการคำนวณบำเหน็จตามกฎหมายว่า ด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
- เงินที่จ่ายจากกองทุนตามกฎหมายว่าด้วยกองทุน สรรองเลี้ยงชีพ หรือกองทุนตามกฎหมายว่าด้วย กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
- เงินชดเชยตามกฎหมายแรงงาน
- เงินได้พึงประเมินที่จ่ายครั้งเดียวเพราะเหตุจางานที่ มีวิธีการคำนวณแตกต่างไปจากวิธีการตามเงินได้พึง ประเมินข้างต้น

สำหรับหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้ การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) เป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียว เพราะเหตุออกจางานมีการกำหนดการคำนวณไว้ตามมาตรา 50(1) วรรค 3 ของประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้

“ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ซึ่งเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจางาน ซึ่งได้คำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน และได้จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (5) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น”

จากบทบัญญัติข้างต้นทำให้ต้องไปพิจารณาเงื่อนไขการ เลือกละเลือกเสียภาษีแยกต่างหากจากเงินได้อื่นตามมาตรา 48(5) ของประมวลรัษฎากรซึ่งมีเงื่อนไขต่าง ๆ

²⁶⁹ ดูตัวอย่างการคำนวณจากปัญจพร ทองเล็ก, การภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 105-109.

²⁷⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 104.

²⁷¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 104.

- เป็นเงินได้ที่จ่ายให้เนื่องจากออกจากงานที่มีระยะเวลาทำงานไม่น้อยกว่า 5 ปี
- ในกรณีที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจากผู้จ่ายรายเดียวกันหลายครั้ง ไม่ว่าจะแบ่งจ่ายจากเงินได้ประเภทเดียวกันหรือหลายประเภท ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีแยกต่างหากจากเงินได้อื่นเฉพาะเงินได้ที่จ่ายในปีภาษีแรกที่มีการจ่ายเงินได้ดังกล่าวนั้น
- ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในกรณีนี้ได้เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ไม่นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

นอกจากกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) เป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานแล้ว ตามมาตรา 50(1) วรรค 4 ยังกำหนดภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้เป็นพิเศษซึ่งใช้บังคับกับกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) อันได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้เนื่องจากหน้าที่งานหรือตำแหน่งงานที่ทำ ค่าหมายหน้า ให้แก่ผู้รับซึ่งมิใช่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย²⁷² โดยให้คำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา 15% ของเงินได้พึงประเมิน²⁷³

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(2) ของประมวลรัษฎากร

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(2) ของประมวลรัษฎากรเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) และ (4) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้²⁷⁴

“(2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4)

ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ เว้นแต่

²⁷² มาตรา 41 วรรค 3 ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

²⁷³ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประจำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-233.

²⁷⁴ ดูตัวอย่างการคำนวณจากปัญจพร ทองเล็ก, การภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 111-112.

(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) (ค) (ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ข) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48 (3) (ก) และ (ค) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ค) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48 (3) (ข) ให้ถือว่าผู้ออกตัวเงิน ผู้ออกตราสารแสดงสิทธิ์ในหนี้ หรือนิติบุคคลผู้ออนตัวเงินหรือตราสารดังกล่าว ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามส่วนนี้เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน และให้เรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้และให้ถือว่าภาษีที่เรียกเก็บนั้นเป็นภาษีที่หักไว้

(ง) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) ที่มีได้ระบุใน (ข) และ (ค) แห่งมาตรานี้ ถ้าผู้จ่ายเงินได้มิใช่เป็นนิติบุคคล และจ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ต้องหักภาษีตามมาตรานี้

(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้”

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(3)ของประมวลรัษฎากร

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(3) ของประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่ใช้กับกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินจากค่าเช่าตามมาตรา 40(5) และเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีนี้ใช้เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าผู้จ่ายเงินจะเป็นใครก็ตามโดยหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้²⁷⁵

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(4) ของประมวลรัษฎากร

²⁷⁵ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-240-1-241.

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(4) ของประมวล รัษฎากรใช้กับกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (6) (7) และ (8) พร้อมกับการจำกัด เฉพาะผู้จ่ายเงินในบางกรณี และกำหนดเงินได้ขั้นต่ำพึงประเมินต่ำที่จ่ายซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“(4) นอกจากกรณีตาม (5) ในกรณีผู้จ่ายเงินตามมาตรา นี้ เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ซึ่ง จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าซื้อพืชผลทางการ เกษตรให้กับผู้รับรายหนึ่ง ๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่ง จ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึง 10,000 บาทก็ดี ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน แต่ เฉพาะเงินได้ในกรณีการประกวดหรือแข่งขันให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้”

จากบทบัญญัติข้างต้น การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีนี้ กำหนดผู้จ่ายเงินที่มีหน้าที่หักภาษีไว้เฉพาะกรณีที่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่นซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (6) (7) และ (8) ให้แก่ ผู้รับใด ๆ โดยที่มีการกำหนดจำนวนเงินได้ขั้นต่ำไว้ที่จำนวนตั้งแต่ 10,000บาท แม้การจ่ายนั้นจะแบ่ง จ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึง 10,000บาทก็ตาม และคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้ที่ จ่ายไป เว้นแต่เป็นเงินได้ในกรณีการประกวดหรือแข่งขันให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁷⁶

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(5)ของประมวลรัษฎากร

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา นี้เป็นการหักค่าใช้จ่ายใน กรณีของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

“(5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือ อสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ก) เป็นเงิน ภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ใน มาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น”

²⁷⁶ ปัญญาพร ทองเล็ก, การภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 113.

การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีนี้ ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ต้องหัก ภาษี ณ ที่จ่ายส่งต่อให้เจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียน ส่วนราคาขายอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้ราคาประเมินทุนเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลรัษฎากร²⁷⁷

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรสของประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 3 เตรสให้อำนาจอธิบดีในการออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ตามคำสั่งดังกล่าวมีการกำหนดการหักภาษี ณ ที่จ่ายทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเงินได้นิติบุคคล และหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท แต่สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งหักจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีรายละเอียดดังนี้

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งหักจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) มีการกำหนดไว้ในข้อ 7(1) ของคำสั่งดังกล่าว โดยเป็นการหักจากบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 5 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่าย และอัตราร้อยละ 1 ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่ายตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)และ(8)

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งหักจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(7) และ (8) มีการกำหนดไว้ในข้อ 8(1) ของคำสั่งดังกล่าว โดยเป็นการหักจากบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 5 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่าย และอัตราร้อยละ 1 ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่ายตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป

²⁷⁷ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประกำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-242-1-243.

○ เงินได้พึงประเมินจากนักแสดงสาธารณะ

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งหักจากเงินได้พึงประเมินจากนักแสดงสาธารณะมีการกำหนดไว้ในข้อ 9(1) และ (2) ของคำสั่งดังกล่าว โดยเป็นการหักจากนักแสดงสาธารณะที่มีภูมิลำเนาในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 5 ในกรณีที่บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่าย และอัตราร้อยละ 1 ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่ายตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แต่หากเป็นนักแสดงสาธารณะที่มีภูมิลำเนาในต่างประเทศ ในกรณีที่บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายให้หักตามอัตราภาษีเงินได้ เว้นแต่กรณีมีการถ่ายทำภาพยนตร์หรือโทรทัศน์ในประเทศไทยซึ่งหักในอัตราร้อยละ 10 ส่วนในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่ายให้หักในอัตราร้อยละ 1

ข. การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถแบ่งออกเป็น 6 กรณีดังนี้

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ ของประมวลรัษฎากร

มาตรา 69 ทวิ ของประมวลรัษฎากรเป็นการกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีที่ผู้จ่ายเงินเป็น รัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“ภายใต้บังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ภาษีที่หักไว้นี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 58 และมาตรา 59 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

จากบทบัญญัตินี้เป็นการบังคับให้รัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้พึงประเมินนั้น อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติมาตรานี้อยู่ภายใต้มาตรา 70 ของประมวลรัษฎากร กล่าวคือ หากเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ซึ่งจ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัด

ทะเบียนในต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินต้องหักภาษีในอัตราที่กำหนด ตามมาตรา 70 มิได้ใช้อัตราตามมาตรา 69 ทวิ และหากมิได้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ก็ ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเลย²⁷⁸

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรีของประมวลรัษฎากร

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีนิติบุคคล นอกจากมีกรณี ตามมาตรา 69 ทวิ และยังมีกรณีตามมาตรา 69 ตรี ด้วยซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ผู้ จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขาย อสังหาริมทรัพย์คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับ จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และให้นำความในมาตรา 52 วรรคสองและ วรรคสาม มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

บทบัญญัติมาตรานี้ใช้กับกรณีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(8) เฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ทั้งยังกำหนดผู้มี หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยให้ บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคมหรือคณะบุคคลซึ่งจ่ายเงินได้ค่า ซื้ออสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงแสดงให้เห็นว่าไม่ว่าผู้ใดเป็นผู้จ่ายเงินค่า ซื้ออสังหาริมทรัพย์แล้วแต่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายทั้งสิ้น ส่วนอัตรากการหักภาษี ณ ที่จ่ายใช้ อัตราร้อยละ 1 ของราคาขาย²⁷⁹

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ของประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 70 ของประมวลรัษฎากรกำหนดว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

²⁷⁸ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 2-308-2-309.

²⁷⁹ ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 2-313-2-314.

แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

จากบทบัญญัติมาตรานี้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ซึ่งได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่บทบัญญัติมาตรานี้มิได้กำหนดผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลใด ๆ ย่อมมีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) (6) และ (7) เท่านั้น

- การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรสของประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 3 เตรส ให้อำนาจอธิบดีในการออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ตามคำสั่งดังกล่าวมีการกำหนดการหักภาษี ณ ที่จ่ายทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเงินได้นิติบุคคล และหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท แต่สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งหักจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีรายละเอียดดังนี้

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งหักจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) มีการกำหนดไว้ในข้อ 3/1 (1) ของคำสั่งดังกล่าว โดยเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 3

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) มีการกำหนดไว้ในข้อ 7(1)ของคำสั่งดังกล่าว โดยเป็นการหักจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 5 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่าย และอัตราร้อยละ 1 ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่าย

○ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)และ(8)

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(7) และ (8) มีการกำหนดไว้ในข้อ 8(2) ของคำสั่งดังกล่าว โดยเป็นการหักจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 5 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่าย และอัตราร้อยละ 1 ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่าย

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วจะพบว่า การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีกรณีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีทั้งหมด 4 กรณี คือ การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) (2) (4) (5) และมาตรา 3 เตรส ในขณะที่การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีกรณีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีทั้งหมด 2 กรณี คือการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 และมาตรา 3 เตรส

สำหรับหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถสรุปได้ตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ตารางสรุปการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ²⁸⁰

ประเภทเงินได้	ผู้จ่ายเงินได้	ผู้รับเงินได้	วิธีคำนวณ/อัตรา	ชื่อ กฎหมาย
1. เงินได้ ตาม	A. บุคคล ห้าง หุ้นส่วน สมาคม	บุคคลธรรมดาที่ เป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย		มาตรา 50(1) วรรค 1

²⁸⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 849-866.

ประเภทเงินได้	ผู้จ่ายเงินได้	ผู้รับเงินได้	วิธีคำนวณ/อัตรา	ชื่อ กฎหมาย
มาตรา 40(2)	หรือคณะบุคคล B. รัฐบาล องค์การ ของรัฐบาล หรือ ราชการองค์การ บริหารส่วน ท้องถิ่น	บุคคลธรรมดาที่ มิได้เป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย	หัก 15%	มาตรา 50(1) วรรค 4
	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล หรือนิติบุคคล อื่น	บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย	หัก 3%	ข้อ 3/1(1) และ (2) ของ ท.ป. 4/2528
		มูลนิธิหรือสมาคม	หัก 10%	
	รัฐบาล องค์การของ รัฐบาล เทศบาลหรือ องค์การบริหารราชการ ส่วนท้องถิ่นอื่น ผู้จ่ายเงิน ได้ทุกคน	บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล	หัก 1%	มาตรา 69 ทวิ
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่มีได้ ประกอบกิจการใน ประเทศไทย	หัก 15%	มาตรา 70
2. เงินได้ ตาม มาตรา 40(6)	A. บุคคลธรรมดา B. บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติ บุคคลหรือนิติ	บุคคลธรรมดาที่ เป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก B. เป็นผู้จ่าย หัก 5%	ข้อ 7(1) ของ ท.ป. 4/2528

ประเภทเงินได้	ผู้จ่ายเงินได้	ผู้รับเงินได้	วิธีคำนวณ/อัตรา	ชื่อ กฎหมาย
	บุคคลอื่น C. รัฐบาล องค์การ ของรัฐบาล เทศบาล หรือ องค์การบริหาร ราชการส่วน ท้องถิ่นอื่น		C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%กรณีจ่าย ตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป	มาตรา 50(4)
		บุคคลธรรมดาที่ มิได้เป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย	หัก 15%	มาตรา 50(3)
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก B. เป็นผู้จ่ายหัก 5%	ข้อ 7(1) ของ ท.ป. 4/2528
			C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%	มาตรา 69 ทวิ
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีได้ประกอบ กิจการในประเทศ ไทย	หัก 15% แต่อาจได้รับ ยกเว้นตามอนุสัญญา ภาษีซ้อน	มาตรา 70
		มูลนิธิหรือสมาคม	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก B. เป็นผู้จ่ายหัก 5%	ข้อ 7(1) ของ ท.ป. 4/2528

ประเภทเงินได้	ผู้จ่ายเงินได้	ผู้รับเงินได้	วิธีคำนวณ/อัตรา	ชื่อ กฎหมาย
			C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%	มาตรา 69 ทวิ
3. เงินได้ ตาม มาตรา 40(7),(8) 3.1 ค่าจ้างทำของ	A. บุคคลธรรมดา B. บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติ บุคคลหรือนิติ บุคคลอื่น C. รัฐบาล องค์การ ของรัฐบาล เทศบาล หรือ องค์การบริหาร ราชการส่วน ท้องถิ่นอื่น	บุคคลธรรมดา	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก B. เป็นผู้จ่าย หัก 5%	ข้อ 8(1) ของ ท.ป. 4/2528
			C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%กรณีจ่าย ตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป	มาตรา 50(4)
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ของไทย	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก B. เป็นผู้จ่าย หัก 5%	ข้อ 8(2) ของ ท.ป. 4/2528
			C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%	มาตรา 69 ทวิ
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่ ประกอบกิจการใน ไทยและมี สำนักงานตั้งอยู่ เป็นการถาวร	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก B. เป็นผู้จ่าย หัก 3%	ข้อ 8(3) ของ ท.ป. 4/2528
			C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%	มาตรา 69 ทวิ

ประเภทเงินได้	ผู้จ่ายเงินได้	ผู้รับเงินได้	วิธีคำนวณ/อัตรา	ชื่อ กฎหมาย
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่ ประกอบกิจการใน ไทยแต่ไม่มี สำนักงานตั้งอยู่ เป็นการถาวร	A. เป็นผู้จ่ายหัก 5%	ข้อ 12 ของ ท.ป. 4/2528
			B. เป็นผู้จ่ายหัก 5%	
		C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%	มาตรา 69 ทวิ	
		บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่มีได้ ประกอบกิจการใน ไทย	A. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก	มาตรา 70
B. เป็นผู้จ่ายไม่ต้อง หัก				
C. เป็นผู้จ่ายหัก 1%	มาตรา 69 ทวิ			
3.2 ค่าจ้าง นักแสดง สาธารณะ	A. บุคคลธรรมดา B. บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติ บุคคลหรือนิติ บุคคลอื่น	นักแสดงมี ภูมิลำเนาใน ประเทศ	A. เป็นผู้จ่ายหัก 5%	ข้อ 9(1) ของ ท.ป. 4/2528
			B. เป็นผู้จ่ายหัก 5%	
C. รัฐบาล องค์การ ของรัฐบาล เทศบาล หรือ องค์การบริหาร ราชการส่วน ท้องถิ่นอื่น	C. เป็นผู้จ่ายหัก ตามอัตราภาษี เงินได้กรณีจ่าย ตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป	มาตรา 50(4)		

ประเภทเงินได้	ผู้จ่ายเงินได้	ผู้รับเงินได้	วิธีคำนวณ/อัตรา	ข้อ กฎหมาย
		นักแสดงมี ภูมิลำเนาใน ต่างประเทศ	A และ B เป็นผู้จ่าย หัก ตามอัตราภาษีเงินได้ เว้น นอแต่กรณีมีการถ่ายทำ ภาพยนตร์หรือโทรทัศน์ ในประเทศไทยได้รับ อนุญาตให้หัก 10%	ข้อ 9(2) ของ ท.ป. 4/2528
			C เป็นผู้จ่าย หัก 1%	มาตรา 50(4)

3) การคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภรรยา

การคำนวณภาษีเงินได้จากสามีภรรยาเป็นผลกระทบอีกประการหนึ่งจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน สืบเนื่องจากคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 ซึ่งวินิจฉัยให้มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรขัดต่อมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญส่งผลให้สามีภรรยาสามารถแยกยื่นเสียภาษีได้ไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทใดก็ตาม กรมสรรพากรจึงออกคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา ทั้งหมดสองฉบับเพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจถึงการคำนวณภาษีของสามีภรรยาหลังมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ

การคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภรรยาที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของปรากฏอยู่ในข้อที่ 2.1.2 ของคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา (ฉบับที่ 2) ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

“2.1.2 สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ไม่อาจแยกได้ว่าเป็นของสามีหรือภรรยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด

(1) ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากรให้แบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

(2) เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะเลือกแบ่งเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้แบ่งเป็นของสามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

เมื่อได้เลือกตาม (1) หรือ (2) แล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปี
ภาษีนั้นหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการในปีภาษีเดียวกัน จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดี
ก่อน”

เมื่อพิจารณาข้อ 2.1.2 ของคำชี้แจงกรมสรรพากรเรื่อง แนวทางปฏิบัติ
เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา (ฉบับที่ 2) แล้วจะพบว่า การแบ่ง
ประเภทเงินได้พึงประเมินเข้ามีบทบาทต่อการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภรรยาในกรณีที่ไม้อาจ
แยกได้ว่าเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีหรือภรรยาต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณีดังต่อไปนี้

ก. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)-(7)

หากสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)-(7) ให้
แบ่งเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาเป็นคนละครั้งหนึ่งแล้วจึงนำไปคำนวณภาษีในขั้นตอนต่อไป
โดยที่สามีและภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไม่สามารถตกลงกันเองได้

ข. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

หากสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ให้สามี
และภริยาตกลงกันเองว่าจะให้เงินได้พึงประเมินจำนวนเท่าใดเป็นของสามีและภริยา แต่หากไม่
สามารถตกลงกันได้ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาคนละ
ครั้งหนึ่งแล้วจึงนำไปคำนวณภาษีในขั้นตอนต่อไป

บทที่ 3

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ

ข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศเป็นข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร และการหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยนำการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศมาเปรียบเทียบกับ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายไทย เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเหมือนและความแตกต่างของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของแต่ละประเทศ พร้อมทั้งนำความเหมือนและความแตกต่างดังกล่าวมาวิเคราะห์ และนำข้อดีของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศมาใช้เป็นแนวทางแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นในประเทศไทย การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศที่นำมาศึกษาจึงต้องศึกษาจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศที่มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินที่มีลักษณะแตกต่างกัน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการวิเคราะห์ปัญหาและหาแนวทางแก้ไขปัญหามากที่สุด ผู้เขียนจึงเลือกศึกษาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศสหรัฐอเมริกา การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษ และการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศมาเลเซีย

3.1 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

ระบบภาษีเงินได้ที่ปรากฏในโลกปัจจุบันสามารถแบ่งออกเป็น 2 ระบบใหญ่ คือ ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Global Income Tax System หรือ Comprehensive Income Tax System) และระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ (Schedular Income Tax System) อย่างไรก็ตาม องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้แบ่งประเภทของระบบภาษีเงินได้ให้ละเอียดมากยิ่งขึ้นโดยแบ่งประเภทของระบบภาษีเงินได้เอาไว้ทั้งหมด 5 ประเภท คือ ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Comprehensive income tax system) ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual income tax System) ระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Semi-dual income tax system หรือ Semi-Comprehensive Income Tax System) ระบบภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว (Flat tax system) และระบบภาษีเงินได้แบบ Expenditure tax System

ระบบภาษีเงินได้แต่ละประเภทมีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป ดังตัวอย่างเช่น ระบบภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว (Flat tax system) เป็นระบบภาษีเงินได้ที่เรียบง่ายที่สุดแต่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี หรือในกรณีของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual income tax System) และระบบภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว (Flat tax system) มีรายการที่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน หรือสิทธิพิเศษทางภาษีน้อยกว่าระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Comprehensive income tax system)

ด้วยเหตุที่ระบบภาษีเงินได้แต่ละประเภทมีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกัน ประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) จึงนำระบบภาษีเงินได้หลายระบบมาประสานกันให้เป็นระบบภาษีเงินได้ของประเทศนั้นซึ่งอาจกล่าวได้ว่า ประเทศสมาชิกส่วนใหญ่ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ใช้ระบบภาษีเงินได้แบบผสม แต่อาจมีความแตกต่างกันในรายละเอียดของการจัดเก็บภาษีเงินได้ บางประเทศอาจโน้มเอียงไปทางระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ หรือระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท หรือระบบภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว ทั้งนี้ความโน้มเอียงดังกล่าวส่งผลให้ชื่อเรียกของระบบภาษีเงินได้แบบผสมแตกต่างกันโดยที่เป็นการไปตามระบบภาษีเงินได้ของประเทศนั้นโน้มเอียงไป

แม้องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) แบ่งระบบภาษีเงินได้ออกเป็น 5 ประเภท แต่ระบบภาษีเงินได้ที่มีความเกี่ยวข้องกับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีเพียง 3 ประเภท คือ ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Comprehensive income tax system) ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual income tax System) และระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Semi-dual income tax system หรือ Semi-Comprehensive Income Tax System) ผู้เขียนจึงขอแนะนำเสนอเฉพาะระบบภาษีเงินได้ดังกล่าวซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1.1 ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Comprehensive Income Tax System)

ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Comprehensive Income Tax System) เป็นระบบภาษีที่รวมเงินได้ทุกประเภทเข้าด้วยกันโดยมิได้คำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ เนื่องจากระบบภาษีนี้นับว่าเงินได้ทุกประเภทมีคุณสมบัติเหมือนกัน จึงต้องนำเงินได้ทุกประเภทมารวมคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีที่มีรูปแบบเดียวกันซึ่งเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ดังนั้นระบบภาษีนี้นี้จึงทำให้ผู้มีเงินได้จำนวนเท่ากันเสียภาษีเท่ากันซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน และผู้มีเงินได้จำนวน

มาก ย่อมเสียภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้น้อยตามอัตราภาษีก้าวหน้าซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง¹

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเหตุผลทางการเมือง สังคม และเศรษฐกิจ ในทางปฏิบัติ ประเทศที่ใช้ระบบภาษีดังกล่าวไม่สามารถจัดเก็บภาษีตามระบบภาษีนี้ได้อย่างสมบูรณ์ โดยมักมีการยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้บางประเภท การกำหนดการหักค่าใช้จ่ายพิเศษแก่เงินได้บางประเภท และการกำหนดอัตราภาษีในอัตราต่ำให้แก่เงินได้บางประเภทเป็นการเฉพาะ จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมทั้งแนวนอนและแนวตั้ง²

นอกจากนี้ ด้วยเหตุที่ระบบภาษีนี้มีการเก็บภาษีจากเงินได้จากแรงงานและทุนในอัตราเดียวกัน จึงก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากทุน เนื่องจากทุนสามารถถูกเคลื่อนย้ายได้ง่ายกว่าแรงงาน จึงมักมีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยเคลื่อนย้ายทุนไปในประเทศที่เงินได้จากทุนเสียภาษีต่ำกว่าและไม่แจ้งถึงเงินได้จากทุนดังกล่าวต่อสรรพากร ดังนั้นประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) หลายประเทศจึงเก็บภาษีจากเงินได้จากทุนในอัตราที่ต่ำกว่าแรงงานซึ่งเรียกว่าระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Semi-dual income tax system หรือ Semi-Comprehensive Income Tax System)³

3.1.2 ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Dual Income Tax System)

ระบบภาษีเงินได้แยกประเภทเงินได้เป็น 2 ประเภทเป็นระบบภาษีเงินได้ที่ประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) หลายประเทศใช้ในการพิจารณาระบบภาษีเงินได้ระบบนี้สามารถแยกประเด็นการพิจารณาออกเป็น 3 ประเด็น ได้แก่ ที่มาของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเป็น 2 ประเภท ลักษณะการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท และข้อดีข้อเสียของระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้เป็น 2 ประเภท

1) ที่มาของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเป็น 2 ประเภท

ระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้เป็น 2 ประเภทปรากฏเด่นชัดตั้งแต่ปี ค.ศ.1990 ในประเทศฟินแลนด์ นอร์เวย์ และสวีเดนหรือที่เรียกว่า กลุ่มประเทศนอร์ดิก โดยที่ประเทศนอร์เวย์เป็นประเทศที่ใช้ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทที่มีความสมบูรณ์

¹ Organization for Economic Co-operation and Development, Fundamental Reform of Personal Income Tax, (Paris : OECD Publishing, 2006), page 73.

² Ibid., page 73

³ Ibid., page 74

แบบมากที่สุดจึงเป็นตัวอย่างของการใช้ระบบภาษีเงินได้นี้ได้อย่างดีที่สุด⁴ ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้เกิดขึ้นด้วยเหตุผลสำคัญ 2 ประการ ได้แก่ ความไม่เป็นธรรมของระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้และปัญหาการเคลื่อนย้ายทุน

ก. ความไม่เป็นธรรมของระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้

ประเทศที่ใช้ระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทในอัตราเดียวกันเนื่องด้วยเหตุผลทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และอื่น ๆ ซึ่งส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างเงินได้ประเภทต่าง ๆ ทั้งยังก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงประเภทของเงินได้จากประเภทเงินได้ที่เสียภาษีมากเป็นประเภทเงินได้ที่เสียภาษีน้อยกว่า

ก่อนที่ประเทศสวีเดนจะใช้ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท ประเทศสวีเดนประสบปัญหาความไม่เป็นธรรมในเรื่อง ค่าเช่าสมมติ (Imputed Rent) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่פקอาศัยโดยคำนวณภาษีจากอัตราค่าเช่าเสมือนนำที่פקอาศัยออกให้เช่า แม้จะมีได้นำออกให้เช่าจริง ค่าเช่าสมมติ (Imputed Rent) ดังกล่าวทำให้เจ้าของที่פקอาศัยมีหน้าที่เสียภาษีโดยไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนใด ๆ อย่งไรก็ตาม หากเจ้าของที่פקอาศัยนำที่פקอาศัยดังกล่าวไปจ้างงเป็นประกันเงินกู้ เจ้าของที่פקอาศัยสามารถนำดอกเบี้ยที่เสียไปมาหักค่าใช้จ่ายได้ซึ่งทำให้เสียภาษีน้อยลง⁵

จากการเปรียบเทียบระหว่าง ค่าเช่าสมมติ (Imputed Rent) และดอกเบี้ยจากการจ้างงที่פקอาศัยแสดงให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของที่פקอาศัยเหมือนกัน แต่กลับต้องเสียภาษีที่แตกต่างกันเพียงเพราะทำธุรกรรมที่ต่างกัน ความไม่เป็นธรรมทำให้เจ้าของที่อยู่อาศัยต่างนำที่อยู่อาศัยไปจดจ้างงเงินกู้ซึ่งทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลงและเป็น การส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีเปลี่ยนแปลงการทำธุรกรรมเกี่ยวกับที่อยู่อาศัยอีกด้วย ด้วยเหตุความไม่เป็นธรรมของระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้จึงเป็นที่มาของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทซึ่งลดค่าลดหย่อนต่าง ๆ และเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีลักษณะคล้ายกันในอัตราเดียวกัน⁶

ข. ปัญหาการเคลื่อนย้ายทุน

เหตุผลประการที่สองเป็นเหตุผลเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ตีในเรื่องประสิทธิภาพของภาษี เนื่องจากเงินได้จากทุนเป็นเงินได้ที่มีความยืดหยุ่นสูง สามารถเคลื่อนย้ายไปยัง

⁴ Ibid., page 74-75.

⁵ เอกรัฐ คงมี, “การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 30.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 30

ประเทศต่าง ๆ ได้จ่ายค่าเงินได้ประเภทแรงงาน ดังนั้นหากผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีกรณีเงินได้จากทุน สูงกว่ากรณีเงินได้จากแรงงาน ผู้เสียภาษีย่อมเคลื่อนย้ายเงินได้จากทุนไปยังต่างประเทศ⁷

การเคลื่อนย้ายเงินได้ประเภททุนไปยังต่างประเทศส่งผลกระทบต่อรัฐอย่างมาก เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีเคลื่อนย้ายทุนออกจากรัฐไป ย่อมทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมาก และฐานภาษีในส่วนของเงินได้จากทุนลดลงซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้ที่มีเงินได้จากแรงงาน จะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีเพิ่มมากขึ้น⁸

นอกจากนี้ หากเปรียบเทียบผู้มีเงินได้จากทุนกับผู้มีเงินได้จากแรงงานแล้วจะพบว่า ผู้มีเงินได้จากทุนมีความร่ำรวยกว่าผู้มีเงินได้จากแรงงาน แต่ผู้มีเงินได้จากแรงงานกลับต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้จากทุน ดังนั้นผู้มีเงินได้จากแรงงาน ย่อมขาดแรงจูงใจในการทำงานและอาจทำให้ระบบเศรษฐกิจชะงักลงจากการว่างงานได้⁹

ด้วยเหตุผลในเรื่องปัญหาการเคลื่อนย้ายทุน ทำให้ประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) หลายประเทศ โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศนอร์ดิกจึงลดอัตราภาษีในส่วนของเงินได้จากทุนซึ่งเป็นลักษณะสำคัญประการหนึ่งของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท

2) ลักษณะสำคัญของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท

ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมีการแยกประเภทเงินได้ออกเป็นสองประเภท คือ เงินได้จากแรงงาน และเงินได้จากทุน เงินได้จากแรงงานซึ่งประกอบไปด้วยเงินได้จากการใช้แรงงานและเงินบำนาญจะถูกเก็บในอัตราก้าวหน้า ในขณะที่เงินได้จากทุนจะถูกเก็บในอัตราคงที่และเป็นอัตราที่ต่ำกว่าเงินได้จากแรงงาน¹⁰

ในการคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศที่ใช้ระบบภาษีแบบนี้จึงต้องแบ่งเงินได้ออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ ส่วนแรก คือ เงินได้สุทธิจากเงินเดือน เงินบำนาญ(ตามจำนวนที่กำหนด) และเงินได้จากทุนซึ่งใช้อัตราก้าวหน้าซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้าที่เช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนที่สอง คือ เงินได้จากเงินเดือน และเงินบำนาญในส่วนที่เกินจากที่กำหนดซึ่งเสียภาษีในอัตราที่เพิ่ม

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 31.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 31.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

¹⁰ Organization for Economic Co-operation and Development, Fundamental Reform of Personal Income Tax, page 73.

ขึ้นมาจากอัตราคงที่ หรืออาจกล่าวได้ว่าเงินได้จากเงินเดือนและเงินบำนาญถูกจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าซึ่งทำให้เงินได้จากเงินเดือนและเงินบำนาญจะต้องเสียภาษีมากกว่าเงินได้จากทุน¹¹

ส่วนเงินได้จากการประกอบธุรกิจซึ่งประกอบไปด้วยเงินได้จากแรงงานและเงินได้จากทุนอยู่ ประเทศที่ใช้ระบบนี้จะแยกเงินได้ทั้งสองออกจากกัน โดยใช้วิธีการที่เรียกว่า “Split-model” เพื่อให้เงินได้จากแรงงานไปเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า และนำเงินได้จากทุนไปเสียภาษีในอัตราคงที่ซึ่งต่ำกว่า วิธีการ Split-model ยังเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีโดยเฉพาะผู้บริหารของธุรกิจที่มีหุ้นอยู่ตั้งแต่ 2 ใน 3 ขึ้นไปที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจแปลงเงินได้จากแรงงานซึ่งเสียภาษีในอัตราที่สูงให้กลายเป็นเงินได้จากทุนซึ่งเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า¹²

วิธีการ Split-model เป็นวิธีการหาเงินได้จากทุนโดยให้มีค่าเท่ากับขั้นต่ำสุดของมูลค่าผลตอบแทนสมมติ (Imputed return) ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ ในขณะที่เงินได้ที่เหลือให้เป็นเงินได้จากแรงงาน สำหรับผลตอบแทนสมมติ (Imputed return) ส่วนใหญ่อ้างอิงมาจากอัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลบวกกับอัตราดอกเบี้ยส่วนเพิ่มชดเชยความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ตามที่กฎหมายกำหนด¹³ เช่น ในประเทศนอร์เวย์ใช้อัตราดอกเบี้ยของพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี เป็นต้น¹⁴ นอกจากเงินได้จากการประกอบธุรกิจแล้ว วิธีการ Split-model ยังนำไปใช้กับเงินได้จากของวิชาชีพต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น แพทย์ ทนายความ และผู้บริหารที่ถือหุ้นในกิจการด้วย

อย่างไรก็ตาม จากการแยกเงินได้จากทุนออกจากเงินได้จากแรงงานโดยวิธีการ Split-model ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมาก เช่น การจำแนกประเภทของการประกอบธุรกิจที่ต้องใช้วิธีดังกล่าว การแจ้งถึงมูลค่าของทรัพย์สินของธุรกิจ ความเหมาะสมของอัตราดอกเบี้ยที่นำมาใช้เป็นผลตอบแทนสมมติ และการเลือกว่าทรัพย์สินหรือหนี้สินใดที่ต้องนำมาพิจารณา¹⁵

3) ข้อดีและข้อเสียของระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท

¹¹ Ibid., page 75.

¹² Ibid., page 76.

¹³ Peter Birch Sørensen, “Dual Income Taxation: Why and How?,” *FinanzArchiv*, Vol.61 (2005) page 559-586. อ้างถึงในเอกรัฐ คงมี, “การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 35.

¹⁴ Organization for Economic Co-operation and Development, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, page 76.

¹⁵ Ibid., page 76-77.

ตามรายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ให้ความเห็นเกี่ยวกับระบบเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทเอาไว้ว่า ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้มีการเพิ่มอัตราเงินเพื่อเป็นค่าพรีเมียมเอาไว้ซึ่งทำให้เงินได้ที่ต้องนำไปคำนวณภาษีมีความใกล้เคียงกับเงินได้ที่แท้จริง จึงทำให้ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้มีผลดีต่อระบบเศรษฐกิจ และช่วยแก้ปัญหาเงินเพื่อกับเงินได้ที่แท้จริงได้

นอกจากข้อดีในเรื่องการแก้ปัญหาเงินได้เพื่อกับเงินได้ที่แท้จริงแล้ว ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้ยังเป็นการสนับสนุนให้เกิดการออมและลงทุนในประเทศ เนื่องจากในประเทศเก็บภาษีจากทุนในอัตราที่ต่ำ

อย่างไรก็ตาม ระบบภาษีนี้ยังมีปัญหาเกี่ยวกับผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุม (Active Owner) ซึ่งมักแปลงเงินได้จากแรงงานไปเป็นเงินได้จากทุนโดยการจ่ายเงินปันผลหรือสะสมกำไรไว้ในบริษัท อีกทั้งยังมีประเด็นโต้เถียงเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน โดยที่ฝ่ายหนึ่งเห็นว่ากรณีที่ระบบภาษีเงินได้นี้ให้เงินได้จากทุนใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าเงินได้จากแรงงานทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกับความเป็นธรรมในแนวนอน ในทางกลับกันก็มีความเห็นว่า เงินได้จากแรงงานมีค่าลดหย่อนมากอยู่แล้ว แต่เงินได้จากทุนแทบจะไม่มีค่าลดหย่อนเลย ดังนั้นผู้มีเงินได้จากทุนจึงต้องได้รับอัตราภาษีที่ต่ำกว่าผู้มีเงินได้จากแรงงาน¹⁶

นอกจากรายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) แล้ว ยังมีผู้ให้ความเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับระบบภาษีแบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทไว้ว่า ระบบภาษีเงินได้ระบบนี้มีข้อดี คือ ทำให้ฐานภาษีของเงินได้จากทุนกว้างขึ้น ป้องกันการเคลื่อนย้ายทุนไปต่างประเทศเพื่อแสวงหาประโยชน์จากการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ (Capital Flight) แก้ปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผลได้ส่วนทุน (Capital Gain) ลดการบิดเบือนระบบภาษี (Tax Arbitrage) ส่งเสริมการออม และมีความพยายามจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Business Income) ของบุคคลธรรมดาที่ประกอบอาชีพอิสระไม่ได้เป็นลูกจ้างให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น ในขณะที่ระบบนี้มีข้อเสีย คือ ปัญหาความซับซ้อน ยุ่งยากในการแยกเงินได้จากธุรกิจหรือการประกอบอาชีพอิสระของบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้เป็นลูกจ้างเป็นเงินได้จากทุนและเงินได้จากแรงงาน สร้างแรงจูงใจให้เกิดการเปลี่ยนแปลงประเภทเงินได้จากแรงงานให้เป็นเงินได้จากทุน และไม่ส่งเสริมหลักความเป็นธรรม¹⁷

¹⁶ Ibid., page 77-78.

¹⁷ เอกรัฐ คงมี, “การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย,” หน้า 72-78.

3.1.3 ระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท (Semi-dual Income Tax System)

จากปัญหาของระบบภาษีเงินได้ทั้งแบบรวมเงินได้และแบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท จึงเกิดระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท ระบบภาษีนี้นี้มีการแบ่งเงินได้จากทุนออกเป็นประเภทย่อยเพิ่มเติม แต่ยังคงเก็บภาษีจากเงินได้ประเภททุนในอัตราที่ต่ำและคงที่ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล และเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทอื่นในอัตราที่สูงกว่าและก้าวหน้า¹⁸

ระบบภาษีเงินได้แบบกึ่งแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมีตัวอย่างตามระบบภาษีเงินได้ของประเทศเนเธอร์แลนด์ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ค.ศ.2001 ซึ่งเรียกว่า “The Box System” The Box System เป็นระบบที่มีความแตกต่างจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศ ฟินแลนด์ นอร์เวย์ และสวีเดนซึ่งใช้ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเป็น 2 ประเภทอย่างสมบูรณ์แบบ¹⁹

The Box System ใช้การลดอัตราภาษี ขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้นและใช้การเครดิตภาษีแทนการหักค่าลดหย่อน และใช้เงินได้สมมติ (Imputed Income) แทนภาษีเงินได้จากทุนซึ่งรวมถึงเงินได้จากทุนซึ่งเป็นการป้องกันการถือครองสินทรัพย์ไว้เพื่อยกเว้นภาษี²⁰

จากปัญหาในระบบภาษีแบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทที่ผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุม (Active Owner) แปรเงินได้จากแรงงานเป็นเงินได้จากทุนโดยการจ่ายเงินปันผล หรือสะสมกำไรไว้ในบริษัท จึงทำให้ The Box System แบ่งเงินได้ออกเป็น 3 ประเภทได้แก่ Box 1 Box 2 และ Box 3 สำหรับเงินได้สองประเภทแรกสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ แต่ประเภทที่สามไม่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ ทั้งนี้ประเภทเงินได้ตาม The Box System มีรายละเอียดดังนี้²¹

ก. Box 1

เงินได้ที่อยู่ใน Box 1 เป็นเงินได้จากแรงงาน อาชีพอิสระ ประกันสังคม เงินบำนาญ และเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้ที่อยู่ใน Box 1 สามารถหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้ เช่น ค่าลดหย่อนส่วนตัว ค่าลดหย่อนบุตร และค่าลดหย่อนอื่น ๆ ทั้งนี้เงินได้สุทธิของเงินได้ในกลุ่มนี้ซึ่งรวมถึงประกันสังคมเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าในอัตราก้าวหน้าที่ 30-52%

¹⁸ Organization for Economic Co-operation and Development, Fundamental Reform of Personal Income Tax, page 81.

¹⁹ Ibid., page 81.

²⁰ Ibid., page 81.

²¹ Ibid., page 81-82.

ข. Box 2

เงินได้ที่อยู่ใน Box 2 เป็นเงินได้ประเภทเงินได้ปันผล และผลได้จากทุนซึ่งได้จากการขายหุ้นที่ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุมทั้งทางตรงและทางอ้อมไม่น้อยกว่า 5% โดยรวมหุ้นของบริษัทจำกัด และบริษัทมหาชน ทั้งนี้ เงินได้สุทธิของเงินได้ประเภทนี้ต้องเสียภาษีในอัตรา 25%

ค. Box 3

เงินได้ที่อยู่ใน Box 3 เป็นเงินได้จากทุนทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นเงินฝากธนาคาร หุ้น หุ้นกู้ และอสังหาริมทรัพย์ (ยกเว้นบ้านที่เจ้าของอยู่เอง) นอกจากนี้ยังรวมถึงเงินได้จากทุนที่เจ้าของไม่มีอำนาจควบคุม ทั้งนี้เงินได้ใน Box 3 นี้เป็นต้องเสียภาษีในอัตรา 30% ของผลตอบแทนจากทุน ในทางปฏิบัติมีการสันนิษฐานผลตอบแทนจากทุนอยู่ที่ 4% ต่อปี จึงทำให้เสียภาษีในอัตรา 1.2% ของเงินได้จากทุน สำหรับเงินได้ประเภทนี้ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ แต่ยังสามารถหักค่าลดหย่อนมาตรฐานได้

3.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งโน้มเอียงตามระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้โดยที่นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดมาคำนวณโดยไม่มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ทั้งนี้ ระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกามีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1 ความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินเป็นจุดเริ่มต้นของการคำนวณภาษีเงินได้²² ความหมายของเงินได้พึงประเมินจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกามีได้มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไว้เป็นประเภทดังปรากฏในประเทศไทย²³ แต่ประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดให้เงินได้พึงประเมิน (Gross Income) หมายถึง

²² James J. Freeland and Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, 16th edition (United States of America : Thomson Returns/Foundation Press, 2011), page 52.

²³ พิณทิพย์ ลายธีระพงศ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” (เอกัตศึกษาปริญญาโท สาขาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554), หน้า 64.

เงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าจะนำเงินได้จากที่ใด แต่ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน และหมายความรวมถึงเงินได้ต่อไป²⁴

- 1) ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการให้บริการ รวมทั้งค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า และผลประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับนอกจากค่าจ้างประจำ หรือสิ่งอื่นใดทำนองเดียวกัน

เงินได้พึงประเมินในอนุมาตรานี้แสดงให้เห็นว่า เงินได้พึงประเมินตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาไม่ได้จำกัดอยู่แต่เงินได้ที่อยู่ในรูปของตัวเงินเท่านั้น แต่รวมไปถึงเงินได้ที่ไม่ได้อยู่ในรูปของตัวเงินอีกด้วย กล่าวคือ ไม่ว่าจะได้รับผลประโยชน์มาในรูปของเงิน ทรัพย์สิน หรือบริการก็อยู่ในความหมายของคำว่า เงินได้พึงประเมินตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาทั้งสิ้น ดังตัวอย่างเช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าอาหาร หรือค่าประกันภัยที่นายจ้างออกให้²⁵ ซึ่งสอดคล้องกับการนิยามคำว่าเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายไทย

- 2) เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ

ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกามีได้มีการจำกัดความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการดำเนินธุรกิจไว้ แต่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาได้ให้ความหมายของคำดังกล่าวไว้ว่า เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ คือ เงินได้ที่ได้จากการขายสินค้าหรือบริการ ดังตัวอย่างเช่น ค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากวิชาชีพอิสระ ค่าเช่าจากการทำธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น ทั้งนี้ เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการดำเนินธุรกิจต้องใช้ราคาตลาดด้วย นอกจากนี้ การดำเนินธุรกิจในความหมายนี้หมายรวมทั้งธุรกิจที่ดำเนินด้วยคนคนเดียว ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทก็ได้²⁶

- 3) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากทรัพย์สิน

ผลประโยชน์ที่ได้รับจากทรัพย์สินมิได้มีความหมายจำกัดอยู่เฉพาะกรณีของค่าเช่าเท่านั้น แต่หมายความรวมถึงมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินด้วย เช่น ซื้อทรัพย์สินมาในราคา \$10,000 แต่มูลค่าของทรัพย์สินขึ้นดังกล่าวเพิ่มขึ้นเป็น \$15,000 จึงสามารถขายไปในราคา \$15,000 ได้ เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่าสาเหตุที่สามารถขายในราคาที่สูงขึ้นนั้นมาจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของ

²⁴ Section 61 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

²⁵ Joseph Bankman, Thomas D. Griffith and Katherine Pratt, Federal Income Tax, Sixth Edition (New York : Wolters Kluwer Law & Business, 2011), page 39.

²⁶ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 407 - Business Income [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc407.html> [16 Oct 2013].

ทรัพย์สินชั้นนั้นซึ่งเป็นผลประโยชน์ของทรัพย์สินนั่นเอง ทั้งนี้ การคำนวณมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้นมีหลักเกณฑ์ตามมาตรา 1001(c) ของกฎหมายฉบับเดียวกันนี้²⁷

4) ดอกเบี้ย

สำหรับคำว่า “ดอกเบี้ย” นี้ กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาได้ให้ความหมายเอาไว้ว่า ดอกเบี้ย คือ “ผลประโยชน์ที่ได้เพิ่มมาจากเงินในบัญชี ไม่ว่าจะ เป็นบัญชีธนาคาร บัญชีตลาดเงิน นอกจากดอกเบี้ยจากเงินในบัญชีแล้ว ดอกเบี้ยยังรวมถึงส่วนลดตัว ในกรณีที่มีส่วนลดเป็นรายปีด้วย”²⁸

ในการคำนวณหาดอกเบี้ย ศาลของสหรัฐอเมริกาจะใช้หลักสุจริตในการพิจารณามูลค่าของดอกเบี้ยที่คู่สัญญาตกลงกัน ทั้งยังให้ความสำคัญกับเนื้อหาของสัญญาดังกล่าวมากกว่ารูปแบบของสัญญาซึ่งเป็นไปตามหลัก Substance over form²⁹

5) ค่าเช่า

คำว่า “ค่าเช่า” ในที่นี้หมายถึงเงินและทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้เช่า³⁰ ทั้งยังรวมถึงเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการเลิกสัญญาเช่า ค่าเช่าล่วงหน้า และค่าใช้จ่ายที่ผู้เช่าออกให้ผู้ให้เช่าด้วย³¹

6) ค่าสิทธิ

ค่าสิทธิซึ่งต้องนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้อาจเป็นเงินได้จากค่าสิทธิในหนังสือ บทละคร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายทางการค้า สูตร สิทธิบัตร รูปแบบในการสำรวจทรัพยากรธรรมชาติ เช่น ก๊าซ ถ่านหิน เป็นต้น³²

7) เงินปันผล

²⁷ James J. Freeland, Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, 16th edition, page 122.

²⁸ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 403 - Interest Received [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc403.html> [16 Oct 2013].

²⁹ Daniel Q. Posin, Donald B. Tobin, Principles of Federal Income Taxation, 7th edition (United State of America: Thomson West, 2005), page 80.

³⁰ Ibid., page 89.

³¹ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 414 - Rental Income and Expenses [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc414.html> [16 Oct 2013].

³² Daniel Q. Posin, Donald B. Tobin, Principles of Federal Income Taxation, 7th edition, page 89.

เงินปันผล คือ เงินที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทในฐานะที่เป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทที่จ่าย ส่วนมากเงินปันผลมักจ่ายเป็นเงิน แต่ในบางกรณีก็อาจจ่ายเป็นหุ้นของบริษัทอื่นหรือทรัพย์สินประเภทอื่นก็ได้ นอกจากนี้ ผู้จ่ายเงินอาจไม่ใช่บริษัท แต่อาจเป็นหุ้นส่วนกองทุน หรือผู้อื่นซึ่งมีภาวะภาษีเช่นเดียวกับบริษัท³³

8) ค่าเลี้ยงดูที่จ่ายให้กับคู่สมรสอันเนื่องมาจากการหย่าร้าง และค่าเลี้ยงดูอันเนื่องมาจากการแยกทาง

เมื่อคู่สมรสหย่าร้างหรือแยกทางกัน แล้วคู่สมรสฝ่ายหนึ่งมีหน้าที่ในการจ่ายค่าเลี้ยงดูให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง ค่าเลี้ยงดูที่ได้รับ ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีประเภทหนึ่ง³⁴

9) เงินปีตลอดชีพ

เงินปีตลอดชีพ หมายถึง เงินที่ได้รับจากการที่ผู้เอาประกันทำสัญญากับผู้รับประกันภัยว่าผู้เอาประกันภัยจะจ่ายเงินจำนวนหนึ่ง และผู้รับประกันภัยจะจ่ายเงินจำนวนเป็นรายเดือนให้กับผู้เอาประกันตามระยะเวลาที่กำหนด หรือเมื่อผู้เอาประกันถึงแก่ความตาย³⁵ ซึ่งเงินดังกล่าวเป็นหนึ่งในเงินได้พึงประเมิน เงินได้นี้จะต้องเสียเต็มจำนวนหากมิได้มีข้อตกลงเกี่ยวกับการลงทุน³⁶ แม้ว่าการทำประกันชีวิตแบบบำนาญนี้ ส่วนมากจะทำกับบริษัทประกันแต่ตามมาตรา 72 ให้รวมไปถึงเงินที่ได้รับจากการทำประกันชีวิตแบบบำนาญที่ทำกับบุคคลธรรมดาด้วย³⁷

10) เงินที่ได้รับจากการประกันชีวิต

ประกันชีวิตในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแบ่งออกได้เป็นสองประเภทคือ ประกันชีวิตแบบกำหนดระยะเวลา กับประกันชีวิตแบบชั่วชีวิต ซึ่งทั้งสองประเภทเปรียบเสมือนเป็นการลงทุนในตลาดหุ้นที่มีความเสี่ยงเหมือนกัน โดยที่หุ้นมีความเสี่ยงอยู่ที่ราคาของหุ้นนั้น แต่การประกันชีวิตอิงความเสี่ยงอยู่กับความตายของผู้เอาประกันภัย ดังนั้น เงินที่ได้รับจากประกันชีวิตจึง

³³ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 404 – Dividends [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc404.html> [16 Oct 2013].

³⁴ Daniel Q. Posin, Donald B. Tobin, Principles of Federal Income Taxation, 7th edition, page 143.

³⁵ พิณทิพย์ ลายธีระพงษ์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” หน้า 64.

³⁶ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 410 - Pensions and Annuities [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc410.html> [16 Oct 2013].

³⁷ James J. Freeland, Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, 16th edition, page 164-165.

ควรได้รับการปฏิบัติที่คล้ายการลงทุนในหุ้น เงินได้พึงประเมินจึงต้องรวมถึงเงินที่ได้รับจากการประกันชีวิตด้วย³⁸

11) เงินบำนาญ

เงินบำนาญเป็นเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นกัน แต่เงินได้ประเภทนี้ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดการเงินบำนาญที่เสียไป³⁹

12) เงินที่ได้รับจากการปลดเปลื้องหนี้สิน

เมื่อบุคคลหนึ่งเป็นหนี้บุคคลอีกบุคคลหนึ่ง บุคคลที่อยู่ในฐานะเป็นลูกหนี้ก็มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามชำระหนี้ แต่เมื่อเจ้าหนี้ปลดเปลื้องหนี้ให้กับลูกหนี้ ย่อมทำให้ลูกหนี้หลุดพ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวซึ่งถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งของลูกหนี้ แม้ลูกหนี้จะไม่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินใด ๆ เพราะการหลุดพ้นจากหนี้เป็นการเพิ่มพูนกองทรัพย์สินอย่างหนึ่ง⁴⁰

13) เงินได้ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับแบ่งสรรจากการเป็นหุ้นส่วน

14) เงินได้ของผู้ตาย

15) เงินได้จากกองมรดก หรือกองทรัสต์

เงินได้พึงประเมินทั้ง 15 ประเภทข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่างของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบภาษีเงินได้ที่โน้มเอียงตามระบบภาษีแบบรวมเงินได้ จึงต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทมารวมคำนวณภาษี แม้จะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการกระทำที่ผิดกฎหมายก็ตามซึ่งปรากฏตามคำพิพากษาในคดี *Rutkin v. United States*⁴¹

³⁸ Joseph Bankman, Thomas D. Griffith and Katherine Pratt, *Federal Income Tax*, 6th Edition, page 89-90.

³⁹ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, *Topic 411 - Pensions – the General Rule and the Simplified Method* [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc411.html> [16 Oct 2013].

⁴⁰ Daniel Q. Posin, Donald B. Tobin, *Principles of Federal Income Taxation*, 7th edition, page 121-122.

⁴¹ 343 U.S. 130, 72 S.Ct. 571, 96 L.Ed. 833 (1952) referenced in Daniel Q. Posin, Donald B. Tobin, *Principles of Federal Income Taxation*, 7th edition, page 144-145.

3.2.2 การหักค่าใช้จ่าย

เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไว้ การหักค่าใช้จ่ายตามระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกามีได้คำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ เงินได้พึงประเมินทั้งหมดไม่ว่าจะได้มาจากการจ้างแรงงาน การจ้างทำของ ค่าสิทธิ หรือกรณีอื่น ๆ ย่อมได้รับการหักค่าใช้จ่ายที่เท่าเทียมกัน ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายสหรัฐอเมริกามี 2 ลักษณะ ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- 1) ค่าใช้จ่ายที่หักจากเงินได้รวมของผู้เสียภาษี (Above-the-line Deduction, Deduction for Adjusted Gross Income) ดังมีรายละเอียดดังนี้⁴²
 - ก. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการค้าและธุรกิจ⁴³ การหักค่าใช้จ่ายในกรณีนี้ ผู้เสียภาษีจะต้องไม่เป็นลูกจ้าง
 - ข. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการค้าและธุรกิจของลูกจ้าง⁴⁴
 - ค. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการชดเชยให้ลูกจ้าง
 - ง. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเป็นผู้ชำนาญการ
 - จ. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริการให้รัฐ
 - ฉ. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเป็นครู
 - ช. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเป็นทหาร
 - ซ. ผลขาดทุนจากการขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สิน⁴⁵
 - ฅ. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเช่าและค่าสิทธิ⁴⁶

⁴² Section 62 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁴³ ดูเพิ่มเติมจากพิณทิพย์ ลายธีระพงค์, “ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา,” หน้า 73-102.

⁴⁴ ดูเพิ่มเติมจาก Section 162(p) of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁴⁵ ดูเพิ่มเติมจาก Section 161 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁴⁶ ดูเพิ่มเติมจาก Section 161 and 212 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

- ญ. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิทธิการเช่าตลอดชีวิต หรือสิทธิในการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน⁴⁷
- ฎ. เงินบำนาญ การแบ่งปันกำไรและเงินได้ที่รับจากการประกันชีวิตแบบบำนาญ⁴⁸
- ฏ. Retirement saving⁴⁹ ผู้เสียภาษีซึ่งสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้จะต้องมีอายุตั้งแต่ 50 ปีขึ้นไป และหักได้ทั้งจำนวนแต่ไม่เกิน \$5,000 ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายประเภทนี้รวมไปถึง Traditional Individual Retirement accounts (IRAs) ด้วย⁵⁰
- ฐ. ค่าปรับจากการถอนเงินก่อนกำหนด⁵¹
- ฑ. ค่าเลี้ยงดู ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าเลี้ยงดูที่เกิดจากการหย่า หรือการแยกกันอยู่มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่ค่าเลี้ยงดูนี้ไม่รวมถึงค่าเลี้ยงดูบุตร ค่าเลี้ยงดูในรูปของทรัพย์สิน ค่าเลี้ยงดูที่จ่ายเพื่อผู้จ่ายเอง⁵²
- ฒ. Reforestation Deduction⁵³
- ณ. ค่าชดเชยการเลิกจ้าง⁵⁴

⁴⁷ ดูเพิ่มเติมจาก Section 167 and 611 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁴⁸ ดูเพิ่มเติมจาก Section 401(c)(1) and 404 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁴⁹ ดูเพิ่มเติมจาก Section 219 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵⁰ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary (Congressional Research Service, 2012), page CRS-13. และดูเพิ่มเติมจาก Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 451 - Individual Retirement Arrangements (IRAs) [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc451.html> [16 Oct 2013].

⁵¹ ดูเพิ่มเติมจาก Section 165 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵² Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 452 - Alimony Paid [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc452.html> [16 Oct 2013]. และดูเพิ่มเติมจาก Section 215 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵³ ดูเพิ่มเติมจาก Section 194 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

- ด. เงินที่ได้รับชดเชยจากลูกขุน
- ต. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการทำยานพาหนะที่รักษาธรรมชาติ⁵⁵
- ถ. ค่าใช้จ่ายจากการเปลี่ยนงานหรือธุรกิจ (Moving Expense) ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการเปลี่ยนสถานที่ทำงาน หรือสถานที่ประกอบธุรกิจ หรือการเริ่มการทำงานใหม่ หรือประกอบธุรกิจใหม่ แต่การหักค่าใช้จ่ายนี้จะต้องผ่านการทดสอบ 2 ประเภท ได้แก่ การทดสอบระยะทางจากที่ทำงานเก่าไปที่ทำงานใหม่ โดยจะต้องมีระยะทางเพิ่มขึ้นอย่างน้อย 50 ไมล์ และการทดสอบเวลาการทำงาน โดยจะต้องทำงานให้ถึงที่กำหนดภายใน 12 เดือนแรก แต่หากเป็นการย้ายที่ทำงานเพราะเหตุผลทางทหาร ไม่จำเป็นต้องมีการทดสอบใด แต่สามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักออกได้ทันที⁵⁶
- ท. Archer MSAs⁵⁷ หรือที่เรียกว่า Archer medical savings account ซึ่งเป็นทรัสต์รูปแบบหนึ่งโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้คนออมเงินไว้ใช้กับค่ารักษาพยาบาลในอนาคต⁵⁸
- ธ. ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเพื่อการศึกษา⁵⁹ ดอกเบี้ยนี้จะต้องนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่จ่ายไปเท่านั้น⁶⁰

⁵⁴ ดูเพิ่มเติมจาก Section 165 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵⁵ ดูเพิ่มเติมจาก Section 179A of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵⁶ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 455 - Moving Expenses [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc455.html> [16 Oct 2013]. และดูเพิ่มเติมจาก Section 217 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵⁷ ดูเพิ่มเติมจาก Section 220 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁵⁸ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary (New York : Congressional Research Service, 2012), page CRS-10.

⁵⁹ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 456 - Student Loan Interest Deduction [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc456.html> [16 Oct 2013]. และ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Student Loan Interest Deduction [Online], Available from <http://www.irs.gov/publications/p970/ch04.html#d0e4423> [16 Oct 2013].

⁶⁰ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary, page CRS-14.

น. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการศึกษาในชั้นที่สูงขึ้น⁶¹

บ. Health saving account⁶² เอกชนสามารถสร้าง Health saving account ขึ้นเองได้ และสามารถนำไปใช้เป็นค่ารักษาพยาบาลได้คล้ายกับการประกันสุขภาพ โดยที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ \$1,200 ในกรณีของคนโสด และ \$2,400 ในกรณีของครอบครัว⁶³

ป. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

2) ค่าใช้จ่ายที่หักจากเงินได้พึงประเมินที่ปรับปรุงแล้ว (Below-the-line Deduction, Deduction from Adjusted Gross Income)

ก. ค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction)⁶⁴ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้เป็นค่าใช้จ่ายพื้นฐานซึ่งขึ้นอยู่กับสถานะของผู้เสียภาษี เช่น คนโสด คนสมรสแล้วอยู่ด้วยกัน คนสมรสแล้วแต่แยกกันอยู่ หัวหน้าครอบครัว ผู้มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป บุคคลตาบอด เป็นต้น⁶⁵ ทั้งนี้ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธินำค่าใช้จ่ายนี้ไปหักได้โดยอัตโนมัติ⁶⁶ เว้นแต่เป็นกรณีต่อไปนี้

- ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) แล้ว⁶⁷

⁶¹ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 458 - Educator Expense Deduction [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc458.html> [16 Oct 2013].

⁶² ดูเพิ่มเติมจาก Section 223 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁶³ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary, page CRS-10.

⁶⁴ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 551 - Standard Deduction [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc551.html> [16 Oct 2013].

⁶⁵ ดูเพิ่มเติมจาก Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Standard Deduction [Online], Available from http://www.irs.gov/publications/p501/ar02.html#en_US_2012_publink1000221051 [16 Oct 2013].

⁶⁶ Joseph Bankman, Thomas D. Griffith and Katherine Pratt, Federal Income Tax, Sixth Edition, page 602.

⁶⁷ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary, page 4-5. และ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 501 - Should I Itemize? [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc501.html> [16 Oct 2013].

- คู่สมรสของผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) แล้ว
- ผู้เสียภาษีใช้การขอคืนภาษีเสียยังไม่พ้นระยะเวลา 12 เดือน นับแต่วันขอคืนภาษี
- ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีภาษีนั้น หรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่ครบปีภาษีนั้น

ข. ค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) ค่าใช้จ่ายรูปแบบนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 6 ประเภทดังนี้

- ค่ารักษาพยาบาลและค่าทันตกรรม (Medical and Dental Expenses) ผู้เสียภาษีสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในปีที่จ่ายไปเท่านั้น โดยที่สามารถนำค่ารักษาพยาบาลและค่าทันตกรรมของผู้เสียภาษีเอง หรือของคู่สมรสมาหักได้ แต่หักได้ไม่เกิน 10% ของเงินได้พึงประเมินที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)⁶⁸
- ค่าภาษีที่นำไปลดหย่อนได้ (Deductible Tax) ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีบางประเภทไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เท่านั้นซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้ที่เก็บโดยรัฐบาลกลาง มลรัฐ หรือรัฐต่างประเทศ ภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ที่เก็บโดยรัฐบาลกลาง มลรัฐหรือรัฐต่างประเทศ ภาษีจากทรัพย์สินส่วนตัวที่เก็บจากรัฐบาลกลางหรือมลรัฐ และภาษีการค้าที่เก็บโดยรัฐบาลกลางหรือมลรัฐ ทั้งนี้ ภาษีดังกล่าวต้องนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่เสียภาษีไปเท่านั้น⁶⁹
- ค่าดอกเบี้ย (Interest) ค่าดอกเบี้ยนี้นอกจากหมายถึงดอกเบี้ยจากการกู้ยืมแล้วยังหมายรวมถึงดอกเบี้ยจากการ

⁶⁸ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 502 - Medical and Dental Expenses [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc502.html> [16 Oct 2013].

⁶⁹ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 503 - Deductible Taxes [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc503.html> [16 Oct 2013].

จำนองบ้านด้วย⁷⁰ แต่จะต้องมีสถานะเป็นเจ้าของและลูกหนี้ที่แท้จริงเท่านั้น โดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะต้องจำแนกค่าดอกเบี้ยออกมา เว้นแต่เป็นกรณีดอกเบี้ยจากการเช่า ทรัพย์สินของธุรกิจ หรือการกู้ยืมของนักเรียนซึ่งไม่ต้องจำแนกออกมา เพราะเป็นกรณีค่าใช้จ่ายที่หักได้โดยอัตโนมัติ⁷¹

- ค่าบริจาคเพื่อการกุศล (Charitable Contribution) ค่าบริจาคที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้จะต้องเป็นการบริจาคให้กับองค์กรที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น⁷² และค่าบริจาคมิฉะนั้นจะไม่เคยนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายมาก่อน⁷³
- ความเสียหายจากอุบัติเหตุ ภัยธรรมชาติหรือการโจรกรรม (Casualty, Disaster, and Theft Losses) หากมีการทำประกันภัยทรัพย์สินที่เสียหายไว้จำเป็นต้องแจ้งภายในเวลา มิฉะนั้นจะไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ อีกทั้งในกรณีภัยธรรมชาตินั้นรวมถึงกรณีที่ถูกประกาศให้เป็นพื้นที่ประสบภัยธรรมชาติด้วย และในกรณีของการโจรกรรมจะต้องเป็นการละเมิดต่อกฎหมายเท่านั้น จึงจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้⁷⁴
- ค่าใช้จ่ายตามรายการประเภทอื่น (Miscellaneous Expenses) ค่าใช้จ่ายที่จะนำหักได้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่จะหัก ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการค้า

⁷⁰ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 504 - Home Mortgage Points [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc504.html> [16 Oct 2013].

⁷¹ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 505 - Interest Expense [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc505.html> [16 Oct 2013].

⁷² Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, EO Select Check [Online], Available from <http://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Exempt-Organizations-Select-Check> [16 Oct 2013].

⁷³ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 506 - Charitable Contributions [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc506.html> [16 Oct 2013].

⁷⁴ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 515 - Casualty, Disaster, and Theft Losses (Including Federally Declared Disaster Areas) [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc515.html> [16 Oct 2013].

หรือธุรกิจโดยตรง อีกทั้งยังต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นด้วย แต่ไม่สามารถหักได้เกิน 2% ของเงินได้พึงประเมินที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)⁷⁵

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีต้องเลือกว่าจะใช้ค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction) หรือค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) มาหักค่าใช้จ่าย⁷⁶ อีกทั้งต้องแยกค่าใช้จ่ายประเภทนี้ออกจากการคืนภาษี และจะต้องมีการยื่นเอกสารเมื่อมีการตรวจสอบ⁷⁷ ผู้เสียภาษีจึงควรเลือกการหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deduction) เฉพาะในกรณีดังต่อไปนี้⁷⁸

- ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction) มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้
- มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลหรือค่าพันธุกรรมจำนวนมาก
- จ่ายค่าดอกเบี้ยหรือภาษีจากบ้านจำนวนมาก
- มีค่าใช้จ่ายของลูกจ้างที่ไม่อาจขอคืนได้จำนวนมาก
- มีความเสียหายจากอุบัติเหตุ ภัยธรรมชาติหรือการโจรกรรมจำนวนมาก
- มีการบริจาคเพื่อการกุศลจำนวนมาก

ค. ค่าลดหย่อนส่วนตัว⁷⁹ และค่าลดหย่อนจากผู้ในอุปการะ⁸⁰ (Personal and Dependency Exemption) ค่าลดหย่อนประเภทนี้เป็นค่า

⁷⁵ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 508 - Miscellaneous Expenses [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc508.html> [16 Oct 2013].

⁷⁶ James J. Freeland, Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, 16th edition, page 601-602.

⁷⁷ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary, page 6.

⁷⁸ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Topic 501 - Should I Itemize? [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc501.html> [16 Oct 2013].

⁷⁹ ดูเพิ่มเติมจาก Section 151 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁸⁰ ดูเพิ่มเติมจาก Section 152 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

ลดหย่อนที่ได้มาโดยอัตโนมัติซึ่งกำหนดไว้ที่ \$2,000⁸¹ โดยที่มาตรา 151(b) จะกำหนดค่าลดหย่อนนี้ให้กับผู้เสียภาษีและคู่สมรส และมาตรา 151(c) จะอนุญาตให้ลดหย่อนให้กับผู้อยู่ในอุปการะด้วย ในขณะที่มาตรา 152 จะกำหนดคุณลักษณะของผู้อยู่ในอุปการะที่จะสามารถนำมาลดหย่อนภาษีได้ สำหรับผู้เสียภาษีที่จะสามารถขอลดหย่อนได้จะต้องเป็นพลเมืองสหรัฐอเมริกาเท่านั้น ส่วนผู้อยู่ในอุปการะนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังต่อไปนี้⁸²

- เด็ก (Qualifying Child) เด็กที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ จะต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้เสียภาษี ต้องมีภูมิลำเนาเดียวกับผู้เสียภาษีเป็นเวลาไม่น้อยกว่าครึ่งปี และมีอายุไม่เกิน 19 ปีนับแต่วันสุดท้ายของปี⁸³
- ญาติ (Qualifying Relative) ญาติที่สามารถนำมาลดหย่อนภาษีได้จะต้องไม่ใช่เด็กในกรณีแรก แต่ต้องมีความสัมพันธ์อย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กำหนดในมาตรา 152(d)(2) ซึ่งความสัมพันธ์นี้จะต้องไม่ขัดต่อกฎหมายตลอดปีภาษี มิฉะนั้นจะไม่อาจนำมาลดหย่อนได้ อีกทั้งญาติคนดังกล่าวจะต้องไม่มีเงินได้⁸⁴

3.2.3 ขั้นตอนการคำนวณภาษี

ตามระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา ให้นำเงินได้รวมทั้งหมดเว้นแต่เงินที่ได้รับยกเว้นมาคำนวณภาษี โดยที่มีได้แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินแล้วจึงนำไปหักค่าใช้จ่ายและคำนวณกับอัตราภาษีตามลำดับซึ่งมีรายละเอียดดังนี้⁸⁵

- 1) ขั้นตอนที่ 1 นำเงินได้ทั้งหมดมารวมกันโดยไม่ต้องพิจารณาแหล่งที่มาและไม่ต้องแบ่งแยกเป็นประเภท (ADD Income from all Taxable Source)⁸⁶

⁸¹ James J. Freeland, Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, 16th edition, page 595.

⁸² Ibid., page 595-599.

⁸³ Ibid., page 596-597.

⁸⁴ Ibid., page 597-598.

⁸⁵ Sean Lowry, Tax Deduction for Individuals: A Summary, page 1.

- 2) ขั้นตอนที่ 2 หักด้วยค่าใช้จ่ายที่หักจากเงินได้รวมของผู้เสียภาษี (SUBTRACT Above-the-line deduction)⁸⁷ ซึ่งจะได้เงินได้พึงประเมินที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)
- 3) ขั้นตอนที่ 3 นำเงินได้พึงประเมินที่ปรับปรุงแล้วมาหักด้วยค่าลดหย่อนส่วนตัว (SUBTRACT Personal Exemption)⁸⁸
- 4) ขั้นตอนที่ 4 หักด้วยค่าใช้จ่ายตามรายการ หรือค่าใช้จ่ายแบบเหมาแล้วแต่กรณี (SUBTRACT Itemized Deduction or Standard Deduction)⁸⁹ ซึ่งจะได้เงินได้สุทธิ (Taxable Income)
- 5) ขั้นตอนที่ 5 นำเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้วมาคำนวณกับตารางอัตราภาษี (APPLY Rate Schedule)
- 6) ขั้นตอนที่ 6 หักด้วยเครดิตภาษี (SUBTRACT Tax Credit)⁹⁰ ซึ่งก็จะได้ภาษีที่ต้องเสีย (Final Tax Liability)

ขั้นตอนการคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถสรุปได้ดังภาพ

ต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

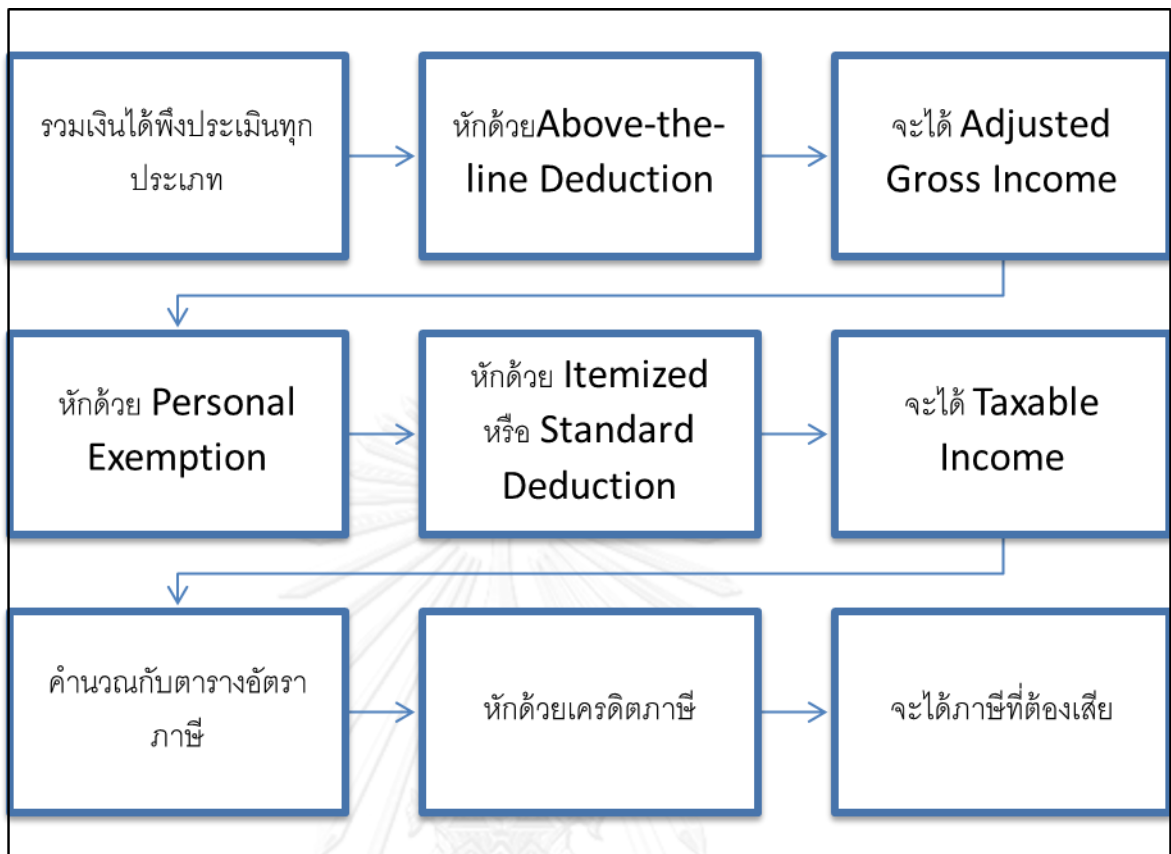
⁸⁶ Section 61 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁸⁷ Section 62 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁸⁸ Section 151 and 152 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁸⁹ Section 63 of UNITED STATES CODE ANNOTATED 26 U.S.C.A.-Internal Revenue Code

⁹⁰ Department of the Treasury Internal Revenue Service, 2013, Tax Topics - Tax Credits [Online], Available from <http://www.irs.gov/taxtopics/tc600.html> [17 Oct 2013].



ภาพที่ 1 สรุปขั้นตอนการคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา⁹¹

3.2.4 เปรียบเทียบกับประเทศไทย

ระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นระบบภาษีเงินได้ที่มีความโน้มเอียงไปทางระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Global Income Tax System หรือ Comprehensive Income Tax System) เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินทุกประเภทโดยมิได้พิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินนั้น และมีได้มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมิน หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจึงมีความเหมือนกัน

ในขณะที่ระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยเป็นระบบภาษีเงินได้ที่มีความโน้มเอียงไปทางระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ (Scholar Income Tax System) เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยแม้เก็บภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท แต่มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทเพื่อการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน

⁹¹ Harvey S Rosen, *Public Finance*, 7th edition (New York, NY: Mcgraw-Hill Irwin, 2005), page 360 referenced in Sean Lowry, *Tax Deduction for Individuals: A Summary*, page 2.

เมื่อพิจารณาในแง่ระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาและระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยแล้วจะพบว่าระบบภาษีเงินได้ของประเทศทั้งสองมีความแตกต่างกันอย่างมาก เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยมีระบบภาษีเงินได้ที่โน้มเอียงไปในทางระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินซึ่งมิได้มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน แต่ระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยมีระบบภาษีเงินได้ที่โน้มเอียงไปในทางระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ซึ่งมีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินโดยอิงกับแหล่งที่มาของเงินได้ เมื่อมีความแตกต่างอย่างมากในเรื่องของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินส่งผลให้ระบบภาษีเงินได้ของทั้งสองประเทศมีความแตกต่างกันในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายด้วย

อย่างไรก็ตาม ระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยและระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยยังมีความเหมือนกันอยู่บางประการ กล่าวคือ ทั้งระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยและระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินทุกประเภทไม่ว่าจะมีแหล่งที่มาอย่างไร

3.3 ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศต้นแบบของระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้ (Scholar Tax System) ซึ่งแยกเงินได้พึงประเมินออกเป็นหลายประเภท โดยที่มีวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ที่แตกต่างกันไป แต่ต่อมาประเทศอังกฤษมีการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีเงินได้ซึ่งทำให้ประเภทของเงินได้พึงประเมินมีความแตกต่างออกไป การศึกษาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษจึงต้องศึกษาทั้งก่อนและหลังจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.3.1 ความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ในประเทศอังกฤษ ภาษีเงินได้เกิดขึ้นครั้งแรกในปีค.ศ.1799 โดย William Pitt และถูกนำมาใช้อีกครั้งในปีค.ศ.1803 เนื่องจากเกิดสงครามระหว่างประเทศอังกฤษกับฝรั่งเศส⁹² เมื่อสงครามดังกล่าวสิ้นสุดในปีค.ศ.1816 ภาษีเงินได้ของประเทศไทยจึงถูกยกเลิกการบังคับใช้ไป อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมาประเทศอังกฤษนำภาษีเงินได้มาใช้บังคับอีกครั้งในปีค.ศ.1842 ภาษีเงินได้ในประเทศไทยได้รับการพัฒนามาอย่างต่อเนื่องจนกระทั่งเกิดกฎหมายภาษีเงินได้ที่เป็นรากฐาน

⁹² Kath Nightgale, *Taxation*, 4th edition (London: Pearson Education limited, 2002), page 3.

ของระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษซึ่งเรียกว่า “The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA)”⁹³

ประเทศอังกฤษใช้บังคับ The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเรื่อยมาและมีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่บ้าง จนกระทั่งมีการปรับปรุงระบบภาษีเงินได้ขนาดใหญ่ซึ่งเป็นไปตามโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษที่เรียกว่า “Tax Law Rewrite Project”⁹⁴

โครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) ได้ออกกฎหมายหลายฉบับแต่กฎหมายฉบับที่ส่งผลโดยตรงต่อระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษมีทั้งหมด 5 ฉบับ ได้แก่ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA 2003) The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA 2005) The Income Tax Act 2007 (ITA 2007) The Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009) และ The Corporation Tax Act 2010 (CTA 2010)

กฎหมายทั้งห้าฉบับดังกล่าวส่งผลกระทบต่อระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษโดยเฉพาะความหมายของเงินได้พึงประเมิน และการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามระบบภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของระบบภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษมีแนวคิดที่ยึดติดกับที่มาของเงินได้⁹⁵ ซึ่งทำให้ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษมีความแตกต่างจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศอื่นพอสมควร จึงทำให้เงินได้พึงประเมินตามกฎหมายประเทศอังกฤษมีความหมายที่แตกต่างจากความหมายของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของประเทศอื่น⁹⁶

เงินได้พึงประเมินตามกฎหมายอังกฤษประกอบไปด้วยองค์ประกอบหลัก 3 ประการ คือ ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดประเภทหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด ต้องไม่เป็นเงิน

⁹³ Mohamed Ramjohn, Revenue Law, (London: Cavendish Publishing limited, 1996), page 3.

⁹⁴ HM Revenue and Custom, 2013, Tax Law Rewrite [Online], Available from <http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/> [14 Jan 2014].

⁹⁵ Philip Ridgway, Revenue Law, (London: Cavendish Publishing Limited, 1996), page 50.

⁹⁶ John Tiley, Revenue Law, 8th edition (Oxford: Hart Publishing, 2008), page 140.

ได้ประเภททุน และต้องไม่เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย องค์ประกอบของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายประเทศอังกฤษมีทั้งหมด 3 ประการดังนี้

ก. ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดประเภทหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด

หากผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่มีได้มีลักษณะตามประเภทที่กฎหมายกำหนด เงินได้ดังกล่าวย่อมมิใช่เงินได้พึงประเมินตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีจึงไม่จำเป็นต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษ ทั้งนี้ จากองค์ประกอบประการนี้ส่งผลให้ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษมีลักษณะเป็นระบบภาษีเงินได้ที่โน้มเอียงตามระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้ (Schedular Tax System)⁹⁷

ข. ต้องไม่เป็นเงินได้ประเภททุน

องค์ประกอบประการนี้เป็นองค์ประกอบที่ทำให้ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษมีความแตกต่างจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศอื่น⁹⁸ องค์ประกอบนี้เกิดจากการตีความของศาลเกี่ยวกับประโยคในรายการ D กรณีที่ 5 ซึ่งกำหนดว่า “กำไรประจำปี (Annual Profits) ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้รายการใดรายการหนึ่งที่กฎหมายกำหนด” ศาลตีความประโยคดังกล่าวอย่างแคบโดยมิได้ให้ครอบคลุมถึงเงินได้พึงประเมินประเภททุนนอกจากเหตุผลเกี่ยวกับการตีความของศาลแล้วยังปรากฏว่ากฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษมีการแยกเก็บเงินได้ประเภททุนแยกต่างหากออกจากภาษีเงินได้ ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามกฎหมายอังกฤษจึงมีความหมายไม่ครอบคลุมถึงเงินได้ประเภททุน แต่หากผู้เสียภาษีมีเงินได้พึงประเมินประเภททุนก็อาจต้องเสียตามกฎหมายภาษีจากผลได้ส่วนทุน (Capital Gain Tax)⁹⁹

ค. ต้องไม่เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย

องค์ประกอบประการนี้เป็นองค์ประกอบที่มีความชัดเจนขึ้นตั้งแต่มีการปรับปรุงระบบภาษีตามโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) ตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษมีการกำหนดเงินได้พึงประเมินบางประเภทให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้¹⁰⁰ ดังนั้น แม้ผู้เสียภาษีจะมีเงินได้พึงประเมินที่มีลักษณะตาม

⁹⁷ Ibid., page 140-141.

⁹⁸ Philip Ridgway, Revenue Law, page 50.

⁹⁹ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 148-149.

¹⁰⁰ Ibid., page 153-154.

ประเภทเงินได้พึงประเมินที่กฎหมายกำหนด แต่เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมายแล้ว ผู้เสียภาษีจึงไม่จำเป็นต้องนำเงินได้ประเภทนั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้

2) ประเภทเงินได้พึงประเมิน

ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษใช้ระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ (Schedular Tax System) ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่เริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้ในปีค.ศ.1799 ในปีดังกล่าว กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 4 ประเภท¹⁰¹ ได้แก่

- ก. เงินได้พึงประเมินจากที่ดิน
- ข. เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินส่วนตัว
- ค. เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นนอกประเทศอังกฤษ
- ง. เงินได้พึงประเมินอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน 3 ประเภทแรก

นอกจากนี้ เงินได้พึงประเมินถูกแบ่งออกเป็น 4 ประเภทหลักแล้วเงินได้พึงประเมินทั้ง 4 ประเภทดังกล่าวได้ถูกแยกย่อยออกเป็น 19 กรณีอีกด้วย¹⁰² อย่างไรก็ตาม ในปีค.ศ. 1803 ได้มีการเพิ่มประเภทเงินได้พึงประเมินอีกหนึ่งประเภทแต่ยังคงมีกรณีย่อยออกเป็น 19 กรณีเช่นเดิม¹⁰³

ในเวลาต่อมา ภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษถูกยกเลิกการใช้บังคับในปีค.ศ.1816¹⁰⁴ และกลับมาใช้บังคับใหม่ในปีค.ศ.1842 แต่เริ่มมีการรวบรวมกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ในปีค.ศ.1852¹⁰⁵ ซึ่งครอบคลุมถึงประเภทเงินได้พึงประเมินด้วยจนสามารถออกมาเป็นกฎหมายที่เรียกว่า “The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA)” ซึ่งเป็นพื้นฐานของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายอังกฤษ

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) แสดงให้เห็นว่าเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่

¹⁰¹ Philip Ridgway, *Revenue Law*, page 51.

¹⁰² Ibid., page 51.

¹⁰³ Ibid., page 51-52.

¹⁰⁴ Mohamed Ramjohn, *Revenue Law*, page 3.

¹⁰⁵ Philip Ridgway, *Revenue Law*, page 52.

แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็วันที่เสียภาษี อัตราภาษี และการอุทธรณ์ภาษี¹⁰⁶ ซึ่งสามารถแยกลักษณะสำคัญของระบบการแยกประเภทเงินได้ตามกฎหมายอังกฤษได้เป็น 4 ประการ ได้แก่

- ก. หากผู้เสียภาษีมีเงินได้พึงประเมินใดที่มีได้มีลักษณะตามที่กำหนดก็ไม่จำเป็นต้องนำเงินได้พึงประเมินนั้นมาคำนวณภาษีเงินได้ โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาคำจำกัดความของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน”¹⁰⁷
- ข. หากเงินได้พึงประเมินใดมีลักษณะตามที่กำหนดแล้ว การจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินนั้น ย่อมต้องปฏิบัติตามการจัดเก็บภาษีที่กฎหมายกำหนดเฉพาะประเภทนั้น¹⁰⁸
- ค. ผลขาดทุนของเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง โดยหลักไม่สามารถนำไปหักกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นได้ เว้นแต่กฎหมายอนุญาตให้นำหักออกจากเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นได้¹⁰⁹

ตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 6 ประเภทได้แก่ รายการ A เงินได้พึงประเมินจากที่ดินที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ รายการ B เงินได้พึงประเมินจากอาชีพเกี่ยวกับการทำป่าในประเทศอังกฤษ รายการ C เงินปันผลจากรัฐบาล (Public Revenue Dividends) รายการ D เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ วิชาชีพและอื่น ๆ ตามที่กำหนด รายการ E เงินได้พึงประเมินจากแรงงานและตำแหน่งหน้าที่ และรายการ F เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นจากบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ ทั้งนี้ เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ย่อมมีลักษณะสำคัญที่แตกต่างกันเพื่อให้สามารถแยกเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทออกจากกันได้ ลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) มีดังต่อไปนี้

- ก. รายการ A เงินได้พึงประเมินจากที่ดินที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ¹¹⁰

ในอดีตเงินได้พึงประเมินจากที่ดินเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่มีความสำคัญที่สุดในระบบภาษีเงินได้ของอังกฤษ แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขรายการ A โดยให้เงินได้พึง

¹⁰⁶ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 146.

¹⁰⁷ Graham v Green [1925] 2 KB 37; 9 TC 309. referenced in John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 146.

¹⁰⁸ Matchell and Edon v Ross [1961] 3 All ER 49, 55; 40 TC 11, 61 referenced in John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 147.

¹⁰⁹ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 147.

¹¹⁰ Section 15 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

ประเมินจากที่ดินถูกจัดอยู่ในรายการ D กรณีที่ 8 ตาม The Finance Tax Act 1963¹¹¹ ส่วนรายการ A ยังคงใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตามในปีค.ศ.1995 มีการปรับปรุงรายการ A ให้มาใช้บังคับกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม The Finance Tax Act 1995¹¹² ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไว้ว่า “กำไรหรือผลประโยชน์ประจำปีที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจซึ่งแสวงหาประโยชน์จากที่ดินในฐานะที่เป็นค่าเช่า หรือเงินได้อื่นที่มีลักษณะเดียวกัน ดอกเบี้ย หรือสิทธิบนที่ดินในประเทศอังกฤษ”

อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินตามรายการ A นี้ไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินจากดอกเบี้ยรายปี กำไรหรือผลประโยชน์จากการทำเหมืองแร่ เหมืองหินซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการ D และค่าเช่าหรือค่าสิทธิซึ่งเก็บภาษีเงินได้ครั้งหนึ่งและภาษีผลได้จากทุนอีกครั้งหนึ่ง เป็นต้น¹¹³

ข. รายการ B เงินได้พึงประเมินจากอาชีพเกี่ยวกับการทำป่าไม้ในประเทศอังกฤษ¹¹⁴

อาชีพเกี่ยวกับการทำป่าไม้ถูกจัดอยู่ทั้งในรายการ A และในรายการ D เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีนำผลขาดทุนของการทำป่าไม้มาหักกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น เงินได้พึงประเมินจากอาชีพเกี่ยวกับการทำป่าไม้จึงถูกจัดอยู่ในรายการ B¹¹⁵ แต่ถูกยกเลิกไปในปีค.ศ. 1988 โดย The Finance Tax Act 1988¹¹⁶

ค. รายการ C เงินปันผลจากรัฐบาล (Public Revenue Dividends)¹¹⁷

เงินได้พึงประเมินตามรายการนี้เก็บจากกำไรของเงินได้ปันผลจากรัฐบาล¹¹⁸ ซึ่งมีตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยจากหุ้นของรัฐบาลประเทศอังกฤษ¹¹⁹ อย่างไรก็ตาม เงินได้พึง

¹¹¹ Geoffrey Morse, David Williams and David Salter, Davies Principles of Tax Law, 3rd edition (London: Sweet & Maxwell, 1996), page 136.

¹¹² Philip Ridgway, Revenue Law, page 163.

¹¹³ Ibid., page 163.

¹¹⁴ Section 16 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

¹¹⁵ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 565.

¹¹⁶ Geoffrey Morse, David Williams and David Salter, Davies Principles of Tax Law, 3rd edition, page 136.

¹¹⁷ Section 17 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

¹¹⁸ Mohamed Ramjohn, Revenue Law, page 4.

¹¹⁹ Philip Ridgway, Revenue Law, page 52.

ประเมินตามรายการนี้ถูกยกเลิกไปในปีค.ศ.1996 และเปลี่ยนให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการ D
กรณีที่ 3¹²⁰

ง. รายการ D เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ วิชาชีพและอื่น ๆ ตามที่
กำหนด¹²¹

เงินได้พึงประเมินตามรายการนี้สามารถแบ่งเป็นกรณีย่อยได้อีก 6
กรณีดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- กรณีที่ 1 กำไรหรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ

The Income and Corporation Taxes Act 1988
มิได้มีการนิยามคำว่า “การประกอบธุรกิจ (Trade)” เอาไว้เป็นการเฉพาะ แต่ตามมาตรา 832(1)
ของกฎหมายดังกล่าวมีการกล่าวถึงคำว่า “การประกอบธุรกิจ (Trade)” ไว้ว่า “การประกอบธุรกิจ
ครอบคลุมถึงการประกอบธุรกิจทุกประเภท ทั้งการผลิต และการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประกอบ
ธุรกิจ” การให้ความหมายของคำว่า การประกอบธุรกิจจึงเป็นหน้าที่ของศาล¹²²

อย่างไรก็ตาม ในปีค.ศ.1955 คณะกรรมการเกี่ยวกับภาษี
จากกำไรและรายได้ (The Royal Commission on the Taxation of Profits and Income) ได้มี
การทำรายงานเกี่ยวกับข้อพิจารณาเพื่อเป็นแยกประเภทเงินได้พึงประเมินระหว่างเงินได้พึงประเมิน
จากการประกอบธุรกิจกับเงินได้พึงประเมินจากการลงทุน โดยที่ตามรายงานดังกล่าวได้มีการกำหนด
ข้อพิจารณาดังกล่าวเอาไว้ 6 ประการได้แก่¹²³

- ลักษณะของธุรกรรม หากเป็นการซื้อขายทรัพย์สิน
บางประเภทซึ่งมีลักษณะเป็นการลงทุน ธุรกรรมนั้น
ย่อมไม่ใช่เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ
เช่น การซื้อขายหุ้น ของเก่าซึ่งซื้อเป็นการส่วนตัว
ส่วนตัว¹²⁴ การซื้อขายม้วนทิวซู่เพื่อใช้ส่วนตัวตามคำ
พิพากษาในคดี Rutledge v CIR (1929)¹²⁵ เป็นต้น

¹²⁰ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 145.

¹²¹ Section 18 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

¹²² Philip Ridgway, Revenue Law, page 77-78.

¹²³ Ibid., page 79.

¹²⁴ Ibid., page 91-92.

¹²⁵ Kath Nightgale, Taxation, 4th edition, page 75.

- ระยะเวลาการเป็นเจ้าของ การประกอบธุรกิจ ย่อมต้องการผลกำไรอย่างรวดเร็ว ระยะเวลาการเป็นเจ้าของจึงสั้น ในขณะที่การลงทุน ย่อมมีระยะเวลาการเป็นเจ้าของยาวกว่า¹²⁶ ดังนั้นหากมีการซื้อมาแล้วขายไปในระยะเวลาที่สั้น ศาลย่อมตัดสินให้เป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจดังปรากฏตามคำพิพากษาในคดี *Wisdon v Chamberlain* (1968)¹²⁷
- ความถี่หรือจำนวนของการทำธุรกรรมที่เหมือนกัน หากมีการทำธุรกรรมที่เหมือนกันจำนวนมาก ย่อมแสดงให้เห็นถึงการประกอบธุรกิจมากกว่าการลงทุน ซึ่งปรากฏตามคำพิพากษาในคดี *Pickford v Quirke* (HMIT) (1927) แต่คุณสมบัตินี้ไม่ใช้กับการซื้อขายหุ้น¹²⁸
- ธุรกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหลักที่ทำหรือสิ่งที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน หากผู้เสียภาษีทำให้ทรัพย์สินเป็นที่ต้องการซื้อมากขึ้น ย่อมแสดงให้เห็นถึงลักษณะของการประกอบธุรกิจซึ่งปรากฏตามคำพิพากษาในคดี *Cape Brandy Syndicate v IR Commrs* (1921)¹²⁹
- พฤติการณ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ในการประกอบธุรกิจ ย่อมต้องการได้รับเงินสดอย่างรวดเร็วที่สุด พฤติการณ์ดังกล่าว ย่อมแสดงให้เห็นถึงลักษณะของการประกอบธุรกิจซึ่งปรากฏตามคำพิพากษาในคดี *Taylor v Good* (1974)¹³⁰

¹²⁶ Philip Ridgway, *Revenue Law*, page 91-92.

¹²⁷ Kath Nightgale, *Taxation*, 4th edition, page 75.

¹²⁸ *Ibid.*, page 75.

¹²⁹ *Ibid.*, page 75.

¹³⁰ *Ibid.*, page 75.

- สาเหตุของการทำธุรกรรม หากการทำธุรกรรมนั้นมีสาเหตุมาจากการต้องการกำไร สาเหตุดังกล่าวย่อมทำให้ธุรกรรมนั้นมีลักษณะของการประกอบธุรกิจ แต่สาเหตุดังกล่าวไม่ใช่สิ่งจำเป็นสำหรับการประกอบธุรกิจเสมอไป¹³¹

เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจตามกรณีที่ 1 มีตัวอย่างซึ่งเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด เช่น การทำฟาร์มและการทำสวน¹³² การทำเหมือง งานเหล็ก โรงงานผลิตแก๊ส การขุดคลอง การทำถนน¹³³ เงินได้จากบริเวณคาราแวน (Caravan Sites)¹³⁴ นอกจากนี้ตัวอย่างที่เป็นไปตามกฎหมายแล้ว เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจยังมีตัวอย่างจากคำพิพากษาด้วย ได้แก่ ผู้รายงานข่าวตามคำพิพากษาในคดี CIR v Maxse (1919) โบรมเกอร์หุ้นตามคำพิพากษาในคดี Christopher Baker & Son v IRC (1919) ช่างภาพตามคำพิพากษาในคดี Cecil v IRC (1919) คนขายแว่นตาตามคำพิพากษาในคดี Webster v CIR (1942)

นอกจากนี้ เงินได้พึงประเมินตามกรณีที่ 1 ยังรวมถึงการประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมายด้วยซึ่งเป็นไปตามคำพิพากษาในคดี Griffiths v J P Harrison (Watford) Ltd IRC v Aken (1990) และ Mann v Nash (1932)¹³⁵

- กรณีที่ 2 กำไรหรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการประกอบวิชาชีพหรืออาชีพ

ตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 มิได้มีการนิยามคำว่า “วิชาชีพ (Profession)” เอาไว้ แต่คำพิพากษาในคดี IRC v Maxse (1929) ได้กำหนดไว้ว่า “วิชาชีพ (Profession) จะต้องมีทักษะเฉพาะด้านไม่ว่าจะเป็นทักษะทางความคิดหรือทางกายภาพ ดังตัวอย่างเช่น นักวาดภาพ ศัลยแพทย์ ทนายความ เป็นต้น” นอกจากคำพิพากษาดังกล่าวแล้วยังปรากฏตัวอย่างของวิชาชีพตามคำพิพากษาอื่นอีก เช่น นักหนังสือพิมพ์ตามคำพิพากษาในคดี CIR v Maxse (1919) สถาปนิกตามคำพิพากษาในคดี Durrant v IRC ช่างทำแว่นตาตามคำพิพากษาในคดี Carr v IRC (1944) นักแสดงตามคำพิพากษาในคดี Davies v Braithwaite นายหน้าขายที่ดินตามคำพิพากษาในคดี Escritt & Barrel v CIR (1947)

¹³¹ Philip Ridgway, *Revenue Law*, page 92.

¹³² Section 53(1) of The Income and Corporation Taxes Act 1988

¹³³ Section 53 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

¹³⁴ B29 of Extra-statutory Concessions

¹³⁵ Philip Ridgway, *Revenue Law*, page 88.

ในขณะที่คำว่า “อาชีพ(Vocation)” มิได้มีการนิยามไว้ใน The Income and Corporation Taxes Act 1988 เช่นกัน แต่คำพิพากษาในคดี Partridge v Mallendaine (1886) ได้นิยามไว้ว่า “อาชีพ (Vacation) คือ วิธีการทำหารายได้เพื่อใช้ชีวิต”¹³⁶ และมีตัวอย่างตามคำพิพากษาอื่น เช่น นักเขียนบทละครตามคำพิพากษาในคดี Billam v Griffith (1941) ครูสอนแข่งรถตามคำพิพากษาในคดี Graham v Arnott (1941) นักขี่ม้าตามคำพิพากษาในคดี Wing v O’Connell (1927) อย่างไรก็ตามการแยกความหมายของคำว่า “วิชาชีพ” กับคำว่า “อาชีพ” เป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นเพราะไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพหรืออาชีพก็เป็นเงินได้พึงประเมินในกรณีที่ 2 เหมือนกัน¹³⁷

กฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของกรณีที่ 2 นี้มีความใกล้เคียงกับกรณีที่ 1 อย่างมาก¹³⁸ แต่มีความแตกต่างกันบางประการซึ่งมีรายละเอียดดังนี้¹³⁹

- ทั้งกรณีที่ 1 และกรณีที่ 2 มีค่าเสื่อมราคาที่ให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเหมือนกันยกเว้นค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ให้หักเฉพาะในกรณีที่ 1
- กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดตามคดี Sharkey v Wernher (1955) ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่ 1
- ธุรกิจที่แยกต่างหากของธุรกิจจะถูกถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินกรณีที่ 1 แต่ธุรกิจดังกล่าวไม่อาจเกิดขึ้นกับกรณีที่ 2 ได้
- ภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถเก็บจากเงินได้พึงประเมินตามกรณีที่ 1 เท่านั้น เก็บจากเงินได้พึงประเมินกรณีที่ 2 มิได้
- ค่าเสียหายจากการประกอบวิชาชีพหรืออาชีพจะไม่ถูกเก็บภาษีผลได้จากทุน

¹³⁶ Philip Ridgway, Revenue Law, page 88.

¹³⁷ Kath Nightgale, Taxation, 4th edition, page 77.

¹³⁸ Mohamed Ramjohn, Revenue Law, page 41.

¹³⁹ Philip Ridgway, Revenue Law, page 77.

- กรณีที่ 3 ดอกเบี้ย เงินปีตลอดชีพ(Annuities) รายได้รายปี พร้อมส่วนลด และเงินปันผลจากรัฐบาล

ในขณะที่ประกาศใช้ The Income and Corporation Taxes Act 1988 เงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ยังมีได้รวมถึงเงินได้ปันผลจากรัฐบาล แต่ในปี 1996 เงินได้พึงประเมินตามรายการ C ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากเงินปันผลจากรัฐบาลมารวมกับเงินได้พึงประเมินตามรายการ D กรณีที่ 3

- กรณีที่ 4 กำไรหรือผลประโยชน์จากหลักทรัพย์นอกประเทศ อังกฤษของผู้ที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

ในปีค.ศ.1996 เงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ถูกยกเลิกไปเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ยังใช้บังคับกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่

- กรณีที่ 5 กำไรหรือผลประโยชน์ของผู้ที่อยู่ในประเทศอังกฤษ จากการเป็นเจ้าของทรัพย์สินนอกประเทศอังกฤษ

เงินได้พึงประเมินตามกรณีนี้มีตัวอย่างเช่น ค่าเช่าซึ่งได้รับจากทรัพย์สินนอกประเทศอังกฤษ เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทนอกประเทศอังกฤษ กำไรจากธุรกิจนอกประเทศอังกฤษ¹⁴⁰

- กรณีที่ 6 กำไรหรือผลประโยชน์อื่นซึ่งมีได้อยู่ในรายการอื่น

การกำหนดเงินได้พึงประเมินตามกรณีนี้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้พึงประเมินที่มีได้อยู่ในรายการอื่น แต่เงินได้พึงประเมินในกรณีนี้มีข้อยกเว้นอยู่บางประการซึ่งไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามกรณีนี้ ได้แก่ กำไรส่วนเกินจากทุน(Capital Gain) ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของ Capital Gain Tax กำไรที่คล้ายกับกำไรจากการประกอบธุรกิจให้ถือเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจหรือเป็นกำไรส่วนเกินจากทุน¹⁴¹

- จ. รายการ E เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน และตำแหน่งหน้าที่งาน¹⁴²

¹⁴⁰ Kath Nightgale, *Taxation*, 4th edition (Pearson Education limited: London, 2002) page 232-233.

¹⁴¹ Michael Tookey, *Revenue Law*, 3rd edition (Old Bailey Press: London, 2002) page 135-136.

¹⁴² Section 19 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

เงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ส่วนใหญ่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าตอบแทนซึ่งเกิดจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งาน การจัดเก็บเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้มักจัดเก็บแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เรียกว่า PAY AS YOU EARN (PAYE) และเงินได้พึงประเมินประเภทนี้จัดเก็บเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่อาจจัดเก็บจากภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยสภาพ¹⁴³

สำหรับคำว่าตำแหน่งหน้าที่งาน (Office) มิได้มีการนิยามเอาไว้ในกฎหมาย แต่ศาลในคดี *Great Western Railway Co v Bater* (1920) ได้ให้คำนิยามเอาไว้ว่า “ตำแหน่งหน้าที่งาน (Office) หมายถึง ตำแหน่งหน้าที่งานซึ่งแยกต่างหากจากงานที่ทำอยู่เป็นประจำ”¹⁴⁴ ส่วนค่าตอบแทนที่จะถูกจัดอยู่ในเงินได้พึงประเมินรายการนี้อาจอยู่ในรูปของค่าจ้าง เงินบำนาญ หรือผลประโยชน์อย่างอื่นซึ่งได้จากการจ้างแรงงานหรือตำแหน่งงานก็ได้¹⁴⁵

ในกรณีของค่าจ้างนั้นครอบคลุมถึงเงินเดือน โบนัส ค่าคอมมิชชั่น หรือเงินได้พึงประเมินที่มีลักษณะเดียวกัน แต่มีเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่ต้องมีการพิจารณาเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้

- ของขวัญ รางวัล

ของขวัญ และรางวัลจะถูกจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้หากเป็นการที่นายจ้างให้โดยได้รับผลตอบแทนทั้งในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต แต่หากเป็นการให้เปล่า เงินได้พึงประเมินเหล่านี้จะไม่ถูกจัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ ซึ่งเป็นไปตามคำพิพากษาในคดี *Moore v Griffiths (HMIT)* (1972) และ *Ball (HMIT) v Johnson* (1971)¹⁴⁶

- ทิป

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้ถูกจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้โดยให้เป็นส่วนหนึ่งของเงินเดือน แต่ในการคำนวณจำนวนเงินได้พึงประเมินในบางกรณีอาจต้องใช้การเฉลี่ยเพื่อหาจำนวนของทิป¹⁴⁷

- ค่าตอบแทนจากการทำค้ำประกันว่าจะทำสัญญาจ้างแรงงาน

¹⁴³ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 146.

¹⁴⁴ Philip Ridgway, *Revenue Law*, page 130.

¹⁴⁵ Kath Nightgale, *Taxation*, 4th edition, page 148.

¹⁴⁶ *Ibid.*, page 148.

¹⁴⁷ *Ibid.*, page 149.

ตามมาตรา 313(1) และ (2) ของ The Income and Corporation Taxes Act 1988 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการทำค้ำประกันว่าจะทำสัญญาจ้างแรงงาน ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ด้วยโดยให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่มีการจ่ายเงิน¹⁴⁸

- ค่าตอบแทนเพื่อชักจูงให้ทำสัญญาจ้างแรงงาน

ค่าตอบแทนดังกล่าว ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ หากมีการเสนอเงินได้เดือนล่วงหน้าแก่ลูกจ้าง เนื่องจากการจ่ายเงินได้เพื่อได้รับการตอบแทนในอนาคตซึ่งเป็นไปตามคำพิพากษาในคดี Shiltin and Wilmschurt (HMIT) (1991)¹⁴⁹

ในกรณีของเงินบำนาญที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ รวมทั้งเงินบำนาญจากภาครัฐ เงินบำนาญส่วนตัว หรือเงินบำนาญอื่นที่ได้รับจากการจ้างแรงงานหรือตำแหน่งหน้าที่งาน¹⁵⁰

ในขณะที่ผลประโยชน์อื่นที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามรายการนี้มีตัวอย่างเช่น เงินที่ได้รับจากการเจ็บป่วย เงินที่ได้รับจากการคลอดบุตร เงินที่ได้รับจากการเป็นหม้าย ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการขาดความสามารถในการทำงาน ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการตาย เป็นต้น¹⁵¹

ทั้งนี้เงินได้พึงประเมินตามรายการนี้ ตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 แบ่งออกเป็น 3 กรณีย่อย ดังต่อไปนี้¹⁵²

- เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งานของลูกจ้างหรือผู้มีตำแหน่งหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศอังกฤษ แต่ยกเว้นเงินได้พึงประเมินซึ่งเกิดขึ้นนอกประเทศอังกฤษและมีได้นำเข้ามาในประเทศอังกฤษตลอดปีภาษี

¹⁴⁸ Ibid., page 149.

¹⁴⁹ Ibid., page 149.

¹⁵⁰ Ibid., page 151.

¹⁵¹ Ibid., page 151.

¹⁵² Mohamed Ramjohn, *Revenue Law*, page 5.

- เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งานของลูกจ้างหรือผู้มีตำแหน่งหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ที่มีได้อยู่ในประเทศอังกฤษแต่ได้รับค่าตอบแทนจากหน้าที่งานในประเทศอังกฤษ
- เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งานของลูกจ้างหรือผู้มีตำแหน่งหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศอังกฤษแต่มีได้ถูกจัดอยู่ใน 2 ประเภทแรกและมีการรับเงินได้พึงประเมินในประเทศอังกฤษ

ฉ. รายการ F เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นจากบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ¹⁵³

ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษบังคับใช้ตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 เรื่อยมาจนกระทั่งเกิดโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) จากโครงการนี้ ประเทศอังกฤษจึงได้ออกกฎหมายที่กระทบต่อการแบ่งประเทศเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษซึ่งมีทั้งหมด 5 ฉบับ ได้แก่ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA 2003) The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA 2005) The Income Tax Act 2007 (ITA 2007) The Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009) และ The Corporation Tax Act 2010 (CTA 2010)

จากกฎหมายทั้ง 5 ฉบับที่ตราโดยโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) ส่งผลให้การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตาม The Income and Corporation Taxes Act 1988 มีการยกเลิกประเภทเงินได้พึงประเมินรูปแบบเก่าทั้งหมดและแทนที่ด้วยรูปแบบตามกฎหมายใหม่ ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁵⁴

- ก. รายการ A เงินได้พึงประเมินจากที่ดินที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ ถูกยกเลิกและบังคับใช้ตามส่วนที่ 3 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
- ข. รายการ D เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ วิชาชีพและอื่น ๆ ตามที่กำหนด ต้องแยกพิจารณาเป็นกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

¹⁵³ Section 20 of The Income and Corporation Taxes Act 1988

¹⁵⁴ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 145-146.

- กรณีที่ 1 ถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
- กรณีที่ 2 ถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
- กรณีที่ 3 ถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 4 และ 5 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
- กรณีที่ 4 ถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 7 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
- กรณีที่ 5 ถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 5 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
- กรณีที่ 6 ถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 5 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005

ค. รายการ E เงินได้พึงประเมินจากแรงงาน และตำแหน่งหน้าที่งานถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003

ง. รายการ F เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นจากบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษถูกยกเลิกและใช้บังคับตามส่วนที่ 4 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005

เมื่อพิจารณาการเปลี่ยนแปลงการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) แล้วสามารถแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินรูปแบบใหม่ซึ่งเป็นไปตาม The Income Tax Act 2007 (ITA 2007) ได้โดยมีประเภทเงินได้พึงประเมินทั้งหมดดังต่อไปนี้¹⁵⁵

ก. เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน(Employment Income)

¹⁵⁵ Ibid., page 143-144.

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานเป็นเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ตามกฎหมายดังกล่าวมิได้ให้ความหมายของคำว่า “การจ้างแรงงาน” ไว้โดยเฉพาะ แต่ตามมาตรา 4 ของกฎหมายดังกล่าวได้ยกตัวอย่างของการจ้างแรงงานเอาไว้ว่า “การจ้างแรงงานรวมถึงการจ้างแรงงานตามสัญญาจ้างแรงงานปกติ การจ้างแรงงานตามสัญญาฝึกงาน และการจ้างแรงงานตาม The Service of Crown” นอกจากนี้ มาตรา 5 ของกฎหมายดังกล่าวยังให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานรวมถึงเงินได้พึงประเมินจากตำแหน่งหน้าที่งานด้วย ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานจึงยังคงมีความหมายเหมือนความหมายตามกฎหมายเก่าอยู่¹⁵⁶

ข. เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ (Pension Income)

เงินบำนาญตามกฎหมายอังกฤษมีทั้งหมด 2 ประเภท ได้แก่ Terminal Salary Scheme (TSS) และ Money Purchase Scheme (MPS) ซึ่งเป็นไปตาม The Finance Act 2004 สำหรับเงินบำนาญประเภท TSS มีอีกชื่อหนึ่งว่า Defined Benefit (DB) ซึ่งคำนวณจำนวนเงินบำนาญโดยใช้เงินเดือนเดือนสุดท้ายเป็นเพดานขั้นสูงสุด ในขณะที่เงินบำนาญประเภท MPS มีอีกชื่อหนึ่งว่า Defined Contributed ซึ่งคำนวณเงินบำนาญโดยใช้เพดานขั้นสูงสุด ซึ่งจะประกาศเป็นรายปี¹⁵⁷

การเก็บภาษีเงินบำนาญเป็นไปตามส่วนที่ 9 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003

ค. เงินได้พึงประเมินจากการประกันสังคม (Social Security Income)

ผลประโยชน์จากการประกันสังคมมีทั้งหมด 2 ประเภท คือ ผลประโยชน์จากการประกันสังคมที่มีลักษณะเป็นการสนับสนุน และผลประโยชน์จากการประกันสังคมที่ได้มีลักษณะเป็นการสนับสนุน¹⁵⁸

ผลประโยชน์จากการประกันสังคมที่มีลักษณะเป็นการสนับสนุนที่มักจะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีส่วนใหญ่เป็นผลประโยชน์จากการประกันสังคมระยะยาว เช่น เงินบำนาญของภาครัฐ เงินบำนาญเกี่ยวกับการศึกษา ค่าเลี้ยงดูจากการเป็นหม้าย ตามมาตรา 660 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 กำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการประกันสังคมรวมถึงเงินชดเชยจากการเสียชีวิต ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการคลอดบุตร

¹⁵⁶ Ibid., page 222.

¹⁵⁷ Ibid., page 1050-1051.

¹⁵⁸ Ibid., page 175.

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล ส่วนผลประโยชน์จากการประกันสังคมระยะสั้นมักจะได้รับการยกเว้น¹⁵⁹

ในขณะที่ผลประโยชน์จากการประกันสังคมที่มีได้มีลักษณะเป็นการสนับสนุนโดยปกติจะได้รับการยกเว้นภาษี เช่น ค่าชดเชยจากการพิการ ค่าชดเชยจากการประสบอุบัติเหตุ เป็นต้น¹⁶⁰

ง. เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ (Trading Profession and Vocation Income)

เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพเป็นเงินได้พึงประเมินที่ปรากฏตามส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005

ตามมาตรา 5 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 กำหนดให้มีการเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ และมีกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เหมือนกันทำให้เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจตามกฎหมายใหม่ครอบคลุมถึงเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพและอาชีพด้วย¹⁶¹

การประกอบธุรกิจให้รวมถึงทุกชั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการค้าขาย การผลิต และชั้นตอนอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งยังคงมีความหมายเหมือนกับกฎหมายเก่าอยู่ แต่ตามกฎหมายใหม่ได้รวมเงินได้พึงประเมินตามรายการ D กรณีที่ 1 และเงินได้พึงประเมินตามรายการ D กรณีที่ 5 เข้าด้วยกันซึ่งเคยพิจารณาจากที่อยู่ของทรัพย์สินว่าอยู่ในหรือนอกประเทศอังกฤษให้กลายเป็นพิจารณาจากผู้เสียภาษีว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่¹⁶²

ส่วนเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพและอาชีพ กฎหมายใหม่มิได้มีการกำหนดคำนิยามของคำทั้งสองไว้เช่นเดิม ความหมายของคำทั้งสองจึงยังคงใช้ตามกฎหมายเก่าซึ่งเป็นการนิยามตามคำพิพากษาของศาล¹⁶³

จ. เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน (Property Income)

¹⁵⁹ Ibid., page 175-176.

¹⁶⁰ Ibid., page 176.

¹⁶¹ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law*, 8th edition (London: Sweet & Maxwell limited, 2008), page 67.

¹⁶² John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 359.

¹⁶³ Ibid., page 360.

เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินที่ปรากฏตาม ส่วนที่ 3 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 กฎเกณฑ์ต่าง ๆ ของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้มักเป็นไปตามเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจซึ่งปรากฏตาม ส่วนที่ 2 ของกฎหมายฉบับเดียวกัน แต่เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินก็ยังคงมีความแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจบางประการ¹⁶⁴

ตาม The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 กำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินที่เก็บจากกำไรรายปีหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากธุรกิจเกี่ยวกับทรัพย์สินซึ่งแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินตามรายการ A ของ The Income and Corporation Taxes Act 1988 ซึ่งเก็บภาษีจากที่ดิน นอกจากนี้เงินได้พึงประเมินประเภทนี้ยังรวมถึงเงินได้พึงประเมินจากที่ดินซึ่งอยู่นอกประเทศอังกฤษบางกรณีด้วย อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินจากอาชีพเกี่ยวกับที่ดิน¹⁶⁵

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่า เงินได้พึงประเมินประเภทนี้มักเป็นเงินได้พึงประเมินจากที่ดิน แต่มิได้ครอบคลุมเฉพาะเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในรูปของค่าเช่าเท่านั้น เนื่องจากยังรวมถึงเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในรูปของค่าพรีเมียมต่าง ๆ ด้วย¹⁶⁶

จ. เงินได้พึงประเมินจากการออมและการลงทุน (Savings and Investment Income)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่ปรากฏตาม ส่วนที่ 4 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 และมีความเกี่ยวข้องกับ ส่วนที่ 6 ของกฎหมายฉบับเดียวกันในกรณีของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้น เมื่อพิจารณาตามส่วนที่ 4 ของกฎหมายฉบับดังกล่าวแล้วจะสามารถแบ่งเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ออกเป็น 6 ประเภทย่อยได้แก่

- ดอกเบี้ย

ตามมาตรา 369(1) ของกฎหมายฉบับนี้ให้เก็บภาษีเงินได้ จากดอกเบี้ย แต่มิได้มีการให้ความหมายของคำว่า “ดอกเบี้ย” ไว้ในกรณีฉบับนี้ และโครงการ SAYE (Save As You Earned Schemes) ก็มีได้มีการนิยามคำดังกล่าวไว้แต่กำหนดเพียงว่าให้ดอกเบี้ย รวมถึงโบนัสต่าง ๆ ด้วย Professor Geoffrey Morse จึงได้นิยามคำว่า “ดอกเบี้ย” ไว้ว่า “ดอกเบี้ย

¹⁶⁴ Ibid., page 549.

¹⁶⁵ Ibid., page 550.

¹⁶⁶ Ibid., page 144.

คือ เงินได้พึงประเมินซึ่งผู้ยืมหรือลูกหนี้ได้จ่ายให้แก่ผู้ให้ยืมหรือเจ้าหนี้เพื่อตอบแทนการให้ยืมเงินได้ใช้
ในช่วงเวลาหนึ่ง”¹⁶⁷

- เงินปันผล และเงินได้พึงประเมินอื่นที่มีลักษณะเดียวกันซึ่ง
ได้รับจากบริษัทในประเทศอังกฤษ

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เคยเป็นเงินได้พึงประเมินตาม
รายการ F ของ The Income and Corporation Taxes Act 1988 ตาม The Income Tax
(Trading and Other Income) Act 2005 ยังคงกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไว้
อยู่ ส่วนวิธีการคำนวณภาษีของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้อยู่ใน The Income Tax Act 2007¹⁶⁸

- เงินปันผล และเงินได้พึงประเมินอื่นที่มีลักษณะเดียวกันซึ่ง
ได้รับจากบริษัทนอกประเทศอังกฤษ

เงินปันผลหรือเงินได้พึงประเมินอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน
ย่อมต้องถูกจัดเก็บภาษีด้วยแม้จะเป็นการจ่ายจากบริษัทนอกประเทศอังกฤษซึ่งเงินได้พึงประเมิน
ประเภทนี้มักถูกจัดเก็บโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศที่บริษัทนั้นมีที่ตั้งอยู่แล้ว จึงต้องอาศัยการ
แก้ปัญหาหนี้โดยอนุสัญญาการเก็บภาษีภาษีซ้อน¹⁶⁹

- เงินปันผลแบบจ่ายเป็นหุ้นซึ่งได้รับจากบริษัทในประเทศ
อังกฤษ

การกำหนดเงินได้พึงประเมินนี้ขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันการ
หลีกเลี่ยงการจ่ายเงินปันผลเป็นหุ้นแทนเงิน โดยให้เงินปันผลแบบจ่ายเป็นหุ้นต้องเสียภาษี
เช่นเดียวกับการจ่ายเงินได้ปันผลเป็นเงินสด¹⁷⁰

- เงินกู้ซึ่งบริษัทจำกัดให้บุคคลธรรมดา

การกำหนดเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ขึ้นมาเพื่อป้องกัน
การหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทขนาดเล็กซึ่งต้องการมอบการควบคุมบริษัทให้แก่ผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่ง
และให้บริษัทสามารถนำหนี้ดังกล่าวมาเป็นหักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัท¹⁷¹

¹⁶⁷ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law*, 8th edition, page 180.

¹⁶⁸ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 587.

¹⁶⁹ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law*, 8th edition, page 184-185.

¹⁷⁰ *Ibid.*, page 178.

- เงินปีตลอดชีพ

เงินได้พึงประเมินจากเงินตลอดชีพในบางกรณีเป็นเงินได้พึงประเมินที่ประกอบด้วยส่วนของทุน และส่วนของรายได้ จึงต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์พิเศษในการแยกเงินได้พึงประเมินประเภทนี้¹⁷²

- เงินได้พึงประเมินซึ่งได้รับการออมในรูปแบบอื่น

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นการกำหนดให้ครอบคลุมถึงเงินได้พึงประเมินอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการออมเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินข้างต้นเพื่อให้ใช้บังคับกฎเกณฑ์ที่เหมือนกัน เงินได้พึงประเมินประเภทนี้มีตัวอย่างเช่น การทำประกันชีวิต¹⁷³

ในขณะที่ส่วนที่ 6 ของกฎหมายดังกล่าวได้มีการยกเว้นเงินได้พึงประเมินจากการออมและการลงทุนบางประเภท ทำให้ไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาคำนวณเสียภาษีซึ่งเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- NS&I (National Savings and Investment)
- เงินได้พึงประเมินจากการวางแผนการลงทุนของบุคคลธรรมดา (ISAs, Individual saving Account)
- ดอกเบี้ยจาก SAYE (Save As You Earn Savings plans)
- เงินปันผลจาก VCTs (Venture Capital Trusts)

ช. เงินได้พึงประเมินอื่น (Miscellaneous Income)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้สามารถแบ่งออกเป็นประเภทย่อยได้ทั้งหมด 7 ประเภทได้แก่¹⁷⁴

- เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินทางปัญญา

¹⁷¹ Ibid., page 178.

¹⁷² Ibid., page 185.

¹⁷³ Ibid., page 178.

¹⁷⁴ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 144.

- เงินได้พึงประเมินจากภาพยนตร์และการบันทึกเสียงซึ่งมิได้เป็นการประกอบธุรกิจ
- เงินได้พึงประเมินจากสิทธิในการสื่อสารซึ่งมิได้เป็นการประกอบธุรกิจ
- เงินได้พึงประเมินจากการตั้งถิ่นฐาน
- เงินได้พึงประเมินจากที่ดินของรัฐ
- เงินได้พึงประเมินที่จ่ายเป็นรายปี
- เงินได้พึงประเมินอื่นนอกจากที่ระบุไว้โดยเฉพาะ

ซ. เงินได้พึงประเมินแบบพิเศษ

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่กำหนดขึ้นมาเป็นพิเศษตามกฎหมายต่าง ๆ ดังตัวอย่างเช่น The Income Tax Act 2007 มีการกำหนดเงินได้พึงประเมินจากการกุศลไว้ในส่วนที่ 10 กำไรจากเงินได้พึงประเมินที่ค้างชำระไว้ในส่วนที่ 12 และการหลีกเลี่ยงภาษีในส่วนที่ 13 นอกจากนี้ ตาม Finance Act 2004 ก็กำหนดเงินบำนาญไว้เป็นเงินได้พึงประเมินแบบพิเศษ เป็นต้น¹⁷⁵

3.3.2 การหักค่าใช้จ่าย

ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษกำหนดการหักค่าใช้จ่ายไว้ในขั้นตอนที่ 1 ของการคำนวณภาษีเงินได้ เงื่อนไขการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน การพิจารณาการหักค่าใช้จ่ายตามระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษจึงต้องแยกพิจารณาตามประเภทเงินได้พึงประเมินซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ

เนื่องจากเงินได้พึงประเมินประเภทนี้เก็บจากผลกำไรของการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ การคำนวณเงินได้พึงประเมินประเภทนี้จึงต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่ายก่อน การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นไปตาม The Income

¹⁷⁵ Ibid., page 144.

Tax (Trading and Other Income) Act 2005 และคำพิพากษาของศาลยังอธิบายเงื่อนไขในการหักค่าใช้จ่ายให้ชัดเจนขึ้น การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้มีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก. ต้องเกิดขึ้นเพื่อการประกอบธุรกิจเท่านั้น

เงื่อนไขในประการนี้เป็นไปตามมาตรา 34(1) ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ซึ่งสามารถแบ่งสาระสำคัญออกเป็น 2 ประการ คือ ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการประกอบธุรกิจ และต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการประกอบธุรกิจเพียงอย่างเดียว ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อการประกอบธุรกิจแต่มีวัตถุประสงค์อื่นประกอบด้วย ย่อมไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้¹⁷⁶

ข. ต้องเกิดขึ้นเพื่อให้ได้เงินได้พึงประเมิน

เงื่อนไขประการนี้เป็นไปตามคำพิพากษาในคดี Strong & Co. of Romsey Ltd. v Woodifield¹⁷⁷ นอกจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการประกอบธุรกิจเท่านั้นแล้ว ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับเงินได้พึงประเมินด้วย

ดังตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการโฆษณาตามคำพิพากษาในคดี Morley v Lawford & Co (1928) เป็นตัวอย่างหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการโฆษณามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้เงินได้พึงประเมินซึ่งสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามกฎหมาย¹⁷⁸

ค. ต้องไม่ใช่ส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมิน

ค่าใช้จ่ายตามกฎหมายต้องสามารถแยกออกจากเงินได้พึงประเมินอย่างเด็ดขาดได้ ดังตัวอย่างเช่น เงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมิน จึงไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ในขณะที่ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมโดยหลักแล้วสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่อาจมีข้อยกเว้นในบางกรณี¹⁷⁹

ง. ต้องเป็นค่าใช้จ่ายในรูปแบบของเงินได้ มิใช่รูปแบบของทุน

¹⁷⁶ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 431.

¹⁷⁷ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law*, 8th edition, page 86-87.

¹⁷⁸ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 441.

¹⁷⁹ *Ibid.*, page 442.

ค่าใช้จ่ายในรูปแบบของทุนไม่สามารถนำมาใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบธุรกิจซึ่งเป็นไปตามมาตรา 33 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 แต่ค่าใช้จ่ายในรูปแบบทุนอาจนำไปหักเป็นค่าลดหย่อนในขั้นตอนที่ 2 ของการคำนวณภาษีเงินได้¹⁸⁰

จ. ต้องไม่ขัดต่อนโยบายของรัฐ

เงื่อนไขประการนี้เป็นไปตามคำพิพากษาในคดี Mcknight v Sheppard ซึ่งไม่ยอมให้ผู้เสียภาษ้นำค่าปรับทางภาษีไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากค่าปรับดังกล่าว มีวัตถุประสงค์เพื่อลงโทษผู้เสียภาษี¹⁸¹

ฉ. ต้องไม่ขัดต่อกฎหมายโดยชัดแจ้ง

การหักค่าใช้จ่ายนอกจากต้องพิจารณาลักษณะของค่าใช้จ่ายแล้วยังต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายที่ไม่อาจนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ ดังตัวอย่างเช่น หนี้ โดยหลักไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่หากเป็นหนี้เสียแล้วจึงอาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 35 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 เป็นต้น¹⁸²

2) เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินเป็นไปตามมาตรา 272 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ซึ่งกำหนดให้นำเงื่อนไขของการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจมาใช้บังคับกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินด้วย การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินจึงมีลักษณะเดียวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ¹⁸³

3) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน และตำแหน่งหน้าที่งาน

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานหรือตำแหน่งหน้าที่ปรากฏตามส่วนที่ 5 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ซึ่งกำหนดลักษณะที่สำคัญของค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไว้ คือ ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่องานจากการจ้างแรงงานหรือตำแหน่งหน้าที่งานเท่านั้น ซึ่ง

¹⁸⁰ Ibid., page 444.

¹⁸¹ Ibid., page 458.

¹⁸² Ibid., page 458-461.

¹⁸³ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law*, 8th edition, page 100-101.

เป็นลักษณะที่เหมือนกับค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ แต่สำหรับค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งานยังมีลักษณะพิเศษเพิ่มเติมอีก 2 ประการ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายต้องมีความจำเป็นสำหรับงานนั้น และต้องเกิดขึ้นขณะที่ทำงานนั้นด้วย¹⁸⁴

นอกจากลักษณะสำคัญของค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งานแล้ว The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ยังกำหนดเงื่อนไขปลีกย่อยอีก 5 ประการ ได้แก่¹⁸⁵

- ก. ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น
- ข. ค่าใช้จ่ายต้องเกิดขึ้นจากงานที่กระทำตามการจ้างทำของหรือตำแหน่งหน้าที่งาน
- ค. ค่าใช้จ่ายต้องมีมูลค่าไม่เกินเงินได้พึงประเมิน
- ง. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแต่ละครั้งสามารถนำมาหักได้ครั้งเดียว
- จ. ลูกจ้างหรือผู้มีตำแหน่งหน้าที่งานต้องเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงานและตำแหน่งหน้าที่งานที่ควรนำมาพิจารณา คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทางซึ่งคำพิพากษาในคดี Ricketts v Colquhoun (1926) ตัดสินให้ค่าใช้จ่ายจากบ้านไปทำงานไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเดินทางจากสาขาของที่ทำงานหนึ่งไปยังอีกสาขาของที่ทำงานสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ซึ่งเป็นไปตามคำพิพากษาในคดี Owen v Pook (1970) นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทางแล้ว The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ยังกำหนดค่าใช้จ่ายบางประเภทไว้เป็นพิเศษด้วย ดังตัวอย่างเช่น ค่าธรรมเนียมในการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพต่าง ๆ¹⁸⁶

นอกจากนี้ ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินยังสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของลูกจ้างได้ หากค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินดังกล่าวจำเป็นต่องานจากการจ้างแรงงานหรือตำแหน่งหน้าที่งาน¹⁸⁷

¹⁸⁴ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law*, 8th edition, page 152.

¹⁸⁵ Ibid., page 152.

¹⁸⁶ Ibid., page 153-155.

¹⁸⁷ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 221.

3.3.3 ขั้นตอนการคำนวณภาษี

The Income Tax Act 2007 กำหนดขั้นตอนการคำนวณภาษีในส่วนที่ 2 ตอนที่ 3 มาตรา 22-32 ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงขั้นตอนการคำนวณภาษีตามกฎหมายเก่า ขั้นตอนการคำนวณภาษีแบบใหม่นี้แบ่งขั้นตอนเป็น 7 ขั้นตอนซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁸⁸

1) ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมเงินได้พึงประเมินทั้งหมด (Total Income)

ขั้นตอนนี้เป็นไปตามมาตรา 23 ของ The Income Tax Act 2007 ซึ่งกำหนดให้รวบรวมเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษีทั้งหมดในรอบปี การรวบรวมเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจะต้องพิจารณาทุกเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทนั้น ประกอบด้วย ดังตัวอย่างเช่น ในกรณีของเงินได้พึงประเมินแบบประมาณการณจากการประกอบธุรกิจจะหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในขั้นตอนนี้เลย ซึ่งจะแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น¹⁸⁹

2) ขั้นตอนที่ 2 ค่าลดหย่อนต่าง ๆ นอกจากค่าลดหย่อนส่วนตัว

ขั้นตอนนี้เป็นการนำเงินได้พึงประเมินทั้งหมด (Total Income) มาหักด้วยค่าลดหย่อนนอกจากค่าลดหย่อนส่วนตัว เพื่อให้ได้เงินได้พึงประเมินสุทธิ (Net Income) สำหรับค่าลดหย่อนในส่วนนี้จะเป็นไปตามรายการที่ปรากฏในมาตรา 24 ของ The Income Tax Act 2007 ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ค่าลดหย่อนตามมาตรา 24(1)(a) และค่าลดหย่อนตามมาตรา 24(1)(b)

ค่าลดหย่อนตามมาตรา 24(1)(a) เป็นค่าลดหย่อนที่ใช้เฉพาะกรณีบุคคลธรรมดาเท่านั้น ค่าลดหย่อนประเภทนี้สามารถแบ่งออกเป็น 6 ประเภทย่อย ดังตัวอย่างเช่น ผลขาดทุนจากการประกอบธุรกิจ เงินที่จ่ายให้แก่องค์กรตำรวจ เป็นต้น

ส่วนค่าลดหย่อนตามมาตรา 24(1)(b) เป็นค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนที่ใช้เฉพาะกรณีบุคคลธรรมดาและหน่วยภาษีอื่นที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ค่าลดหย่อนประเภทนี้สามารถแบ่งออกเป็น 20 ประเภทย่อย เช่น การจ่ายดอกเบี้ย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิทธิบัตร เป็นต้น

3) ขั้นตอนที่ 3 หักค่าลดหย่อนส่วนตัว

¹⁸⁸ Ibid., page 209-217

¹⁸⁹ John Tiley, *Revenue Law*, 8th edition, page 209-210.

ขั้นตอนนี้เป็นการนำเงินได้พึงประเมินสุทธิ (Net Income) มาหักออกด้วย ค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Reliefs) ซึ่งเป็นไปตามส่วนที่ 3 ตอนที่ 2 ของ The Income Tax Act 2007 ค่าลดหย่อนส่วนตัวตามกฎหมายนี้มีอยู่ 2 ประเภทคือ ค่าลดหย่อนของผู้สูงอายุ และค่าลดหย่อนของคนตาบอด วิธีการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวนี้เป็นไปตามมาตรา 27 และ 28 ของกฎหมายฉบับนี้ซึ่งเป็นวิธีการเฉพาะแตกต่างจากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในขั้นตอนที่ 2

4) ขั้นตอนที่ 4 แยกประเภทเงินได้พึงประเมินและคำนวณอัตราภาษี

ขั้นตอนนี้เป็นการนำเงินได้พึงประเมินสุทธิที่ได้จากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในขั้นตอนที่ 2 และขั้นตอนที่ 3 มาแยกประเภทว่าเงินได้พึงประเมินที่เหลือยู่ต้องเสียภาษีในอัตราใดแล้วคำนวณภาษี เช่น เงินได้พึงประเมินจากการออมจะเสียในอัตราที่ต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น

5) ขั้นตอนที่ 5 รวมภาษีที่ต้องเสียจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

เมื่อคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทแล้วให้นำภาษีดังกล่าวมารวมกันให้เป็นจำนวนเดียว

6) ขั้นตอนที่ 6 ลดภาษีให้กับกรณีที่กำหนด (Reduction in Tax)

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนหลังจากคำนวณภาษีแล้ว โดยมาตรา 26 ของ The Income Tax Act 2007 กำหนดให้ลดภาษีโดยอาศัยคุณสมบัติของบุคคล เช่น กรณีการเป็นคู่สมรส กรณีการลดภาษีอนุสัญญาจัดภาษีซ้อน เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีการลดภาษีตามมาตรา 27-30 ของกฎหมายฉบับเดียวกันด้วย

7) ขั้นตอนที่ 7 เพิ่มภาษีให้กับกรณีที่กำหนด (Charges)

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนตรงข้ามกับขั้นตอนที่ 6 โดยที่กฎหมายจะกำหนดกรณีบางกรณีให้ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมซึ่งเป็นไปตามมาตรา 30 ของ The Income Tax Act 2007

8) ขั้นตอนที่ 8 (Step X)

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนพิเศษสำหรับค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนในบางกรณีซึ่งผู้เสียภาษียกเลิกไป ย่อมต้องนำกลับมาเสียภาษีด้วย

3.3.4 เปรียบเทียบกับประเทศไทย

ก่อนมีการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ตามโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษมีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 6 รายการ ได้แก่ รายการ A เงินได้พึงประเมินจากที่ดินที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ รายการ B เงินได้พึงประเมินจากอาชีพเกี่ยวกับการทำป่าในประเทศอังกฤษ รายการ C เงินปันผลจากรัฐบาล (Public Revenue Dividends) รายการ D เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ วิชาชีพและอื่น ๆ ตามที่กำหนด รายการ E เงินได้พึงประเมินจากแรงงาน และตำแหน่งหน้าที่ และรายการ F เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นจากบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็นรายการดังกล่าวส่งผลให้หลักเกณฑ์การคำนวณภาษีของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษก่อนมีการปฏิรูปจึงเป็นระบบภาษีเงินได้ที่มีลักษณะตามระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้

อย่างไรก็ตาม หลังมีการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ตามโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษได้ยกเลิกประเภทเงินได้ตามรายการต่าง ๆ และแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินใหม่ซึ่งแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ เงินได้พึงประเมินจากการประกันสังคม เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ เงินได้พึงประเมินจากการออมและการลงทุน เงินได้พึงประเมินอื่น และเงินได้พึงประเมินแบบพิเศษ ระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษยังคงเป็นระบบภาษีเงินได้ที่โน้มเอียงตามระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้

สำหรับประเทศไทยมีระบบภาษีเงินได้ที่มีความโน้มเอียงไปทางระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ (Scholar Income Tax System) เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยแม้เก็บภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท แต่มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทตามแหล่งเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

เมื่อพิจารณาระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษและระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยแล้วจะพบว่า ระบบภาษีเงินได้ของประเทศทั้งสองประเทศมีความเหมือนกัน เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของทั้งสองประเทศมีความโน้มเอียงตามระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ซึ่งแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีที่เหมาะสมแก่เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

อย่างไรก็ตาม การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศทั้งสองมีความแตกต่างกันบางประการ ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของออกเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย แต่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ ในขณะที่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศไทยมีการกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย

2) เงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพ

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษมีการรวมเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพไว้รวมกับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ แต่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศไทยมีการกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย

3) เงินได้พึงประเมินอื่น

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษมีการแยกเงินได้พึงประเมินอื่นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย แต่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศไทยได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินอื่นไว้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย แต่รวมเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นไว้กับเงินได้พึงประเมินจากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง

3.4 ประเทศมาเลเซีย

ประเทศมาเลเซียเป็นประเทศที่ใช้ระบบภาษีเงินได้แบบผสมระหว่างระบบรวมเงินได้ (Comprehensive Income Tax System) และระบบแยกประเภทเงินได้ (Schedular Income Tax System) ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยอย่างยิ่งโดยที่มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.4.1 ความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมิน

กฎหมายภาษีของประเศมาเลเซียได้มีการบัญญัติคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้โดยตรง จึงต้องใช้ตามความหมายทั่วไปซึ่งตาม Oxford dictionary ได้ให้ความหมายไว้ว่า เงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินซึ่งได้มาจากการทำงาน ธุรกิจ ที่ดิน หรือการลงทุน¹⁹⁰

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของมาเลเซียมีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 6 ประเภท ได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลด เงินได้พึงประเมินจากค่าเช่า ค่าสิทธิ ส่วนลด เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ และเงินได้พึงประเมินอื่น ๆ ซึ่งเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีการกำหนดการหักค่าใช้จ่ายไว้เฉพาะ อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีของประเศมาเลเซียยังมีการกำหนดเงินได้อีกประเภทเป็นพิเศษซึ่งเป็นเงินได้ของผู้ที่มีได้มีภูมิลำเนาในประเศมาเลเซีย¹⁹¹ ซึ่งสามารถสรุปรายละเอียดตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2 ตารางสรุปประเภทเงินได้พึงประเมินของประเศมาเลเซีย¹⁹²

มาตราหลัก	ประเภทเงินได้พึงประเมิน	มาตราที่เป็นรายละเอียด
4(a)	เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ	มาตรา 12
4(b)	เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน <ul style="list-style-type: none"> ● ทั่วไป ● ราชการ 	มาตรา 13(2) มาตรา 13(3)
4(c)	เงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลด	มาตรา 14(1)-(3) มาตรา 15 -
4(d)	ค่าเช่า ค่าสิทธิ ค่าตอบแทนพิเศษนอกจากค่าเช่า	- มาตรา 15 -
4(e)	เงินบำนาญ เงินปีตลอดชีพ(Annuity) เงินได้ที่คำนวณจากระยะเวลาอื่น	มาตรา 17(1)-(3)
4(f)	เงินได้พึงประเมินอื่น ๆ	
4(A)	เงินได้พึงประเมินประเภทพิเศษ	มาตรา 15A

¹⁹⁰ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation (KHL : Prentice Hall, 2005), page 4.

¹⁹¹ Ibid., page 4.

¹⁹² Ibid., page 5.

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินในลักษณะดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าระบบเงินได้ของมาเลเซียสอดคล้องกับระบบแยกเงินได้ แต่เมื่อมีการกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินอื่นอยู่ด้วย ทำให้มาเลเซียมีความสอดคล้องกับระบบรวมเงินได้ด้วย การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศมาเลเซียจึงมีระบบภาษีเงินได้แบบผสม ทั้งนี้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทของระบบภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีรายละเอียดดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีการจำกัดความคำว่าธุรกิจเอาไว้ซึ่งได้ให้ความหมายไว้ว่า “ธุรกิจ” หมายความว่ารวมถึงวิชาชีพ อาชีพ การค้า และการผลิต หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับการค้าปกติ แต่ไม่รวมถึงการจ้างแรงงาน¹⁹³

จากคำนิยามดังกล่าวสามารถจำแนกความหมายของธุรกิจออกเป็น 3 ประเภทย่อย ได้แก่

ก. การค้าและการผลิต

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมิได้มีการกำหนดความหมายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไว้เป็นพิเศษ แต่โดยทั่วไปแล้ว การค้าหรือการผลิตเป็นกิจกรรมทางธุรกิจประเภทหนึ่ง จึงทำให้เงินได้พึงประเมินจากการค้าหรือการผลิตเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ¹⁹⁴

ข. วิชาชีพและอาชีพ (แต่ไม่รวมถึงการจ้างแรงงาน)¹⁹⁵

การกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจรวมถึงเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพและอาชีพแต่ไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานนั้น ทำให้ต้องมีหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพและอาชีพออกจากเงินได้จากจ้างแรงงาน เพราะเงินได้ทั้งสองประเภทเป็นเงินได้ที่มีการกำหนดไว้คนละอนุมาตราและมีหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน

หลักเกณฑ์การแยกเงินได้จากธุรกิจและเงินได้จากการจ้างแรงงานออกจากกันต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ตามสัญญาที่คู่สัญญาทำขึ้น โดยที่แยกความสัมพันธ์ออกเป็น 2 ประเภท คือ “การจ้างทำของ (Contract for service)” กับ “การจ้างแรงงาน

¹⁹³ Ibid., page 123.

¹⁹⁴ Ibid., page 123.

¹⁹⁵ Ibid., page 124.

(Contract of service)” หากคู่สัญญาทำสัญญาเพื่อเป็นผู้ให้บริการให้เกิดขึ้นเอง เงินได้ที่เกิดขึ้นย่อมเป็นเงินได้จากวิชาชีพหรืออาชีพซึ่งเป็นเงินได้จากธุรกิจประเภทหนึ่ง ในขณะที่หากคู่สัญญาเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของบริการ เงินได้ที่เกิดขึ้นย่อมเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน

ค. กิจการที่เกี่ยวข้องกับการค้าปกติ¹⁹⁶

เนื่องจากกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมิได้มีการนิยามคำดังกล่าวไว้ อีกทั้งคำว่า “กิจการที่เกี่ยวข้องกับการค้าปกติ” เป็นคำที่มีความหมายกว้าง จึงทำให้เกิดความสับสนในการนิยามความหมายของคำดังกล่าว แต่ก็มีหลักเกณฑ์ที่อาจนำมาพิจารณาว่า กิจการใดเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับการค้าปกติดังมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ระยะเวลาของความเป็นเจ้าของ
- ความถี่ของการทำธุรกิจ
- ลักษณะของการทำกำไร
- กิจการอื่น ๆ ที่ทำ
- พฤติการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการทำกำไร
- เหตุจูงใจในการทำกำไร
- ลักษณะเฉพาะของบางธุรกิจ
- การเงิน
- ลักษณะการครอบครอง
- บัญชี

2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีการจำกัดความหมายของคำว่า “การจ้างแรงงาน” ไว้ซึ่งสามารถจำแนกความหมายออกเป็น 2 ประการคือ¹⁹⁷

¹⁹⁶ Ibid., page 124-129.

¹⁹⁷ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

- ก. กิจการที่เป็นไปตามความสัมพันธ์ของนายจ้างและลูกจ้าง
- ข. กิจการที่ได้รับการแต่งตั้งให้ทำ ไม่ว่าจะเป็นการหรือไม่ โดยไม่ต้องพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์แบบนายจ้าง หรือลูกจ้างหรือไม่

ส่วนคำว่า “ลูกจ้าง” ก็มีการนิยามไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียเช่นกัน โดยคำนิยามดังกล่าวสามารถแยกออกเป็น 2 ประการคือ¹⁹⁸

- ก. คนที่รับจ้างนายจ้างในการทำงานซึ่งเป็นไปตามความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง
- ข. คนที่มีได้มีความสัมพันธ์ในลักษณะนายจ้างและลูกจ้าง แต่ได้รับการแต่งตั้งจนให้ถือเป็นการจ้างแรงงาน

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียยังกำหนดความหมายของคำว่า “นายจ้าง” ไว้ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ¹⁹⁹

- ก. คนที่จ้างลูกจ้างให้ทำงานซึ่งเป็นไปตามความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง
- ข. คนที่มีได้มีความสัมพันธ์ในลักษณะนายจ้างและลูกจ้าง แต่จ่ายค่าจ้างหรือมีหน้าที่จ่ายค่าจ้างให้แก่คนที่ได้รับแต่งตั้งจนถือว่าเป็นลูกจ้าง

จากคำนิยามของคำว่า การจ้างแรงงาน ลูกจ้าง และนายจ้าง แสดงให้เห็นว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอาจเกิดจากการจ้างแรงงานที่มีความสัมพันธ์เป็นระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างจริง กับอีกกรณีหนึ่งซึ่งไม่ต้องมีความสัมพันธ์ในลักษณะดังกล่าวแต่ได้รับการแต่งตั้งจากนายจ้างจนให้ถือว่าเป็นการจ้างแรงงาน เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียสามารถแบ่งออกเป็น 5 กลุ่มดังต่อไปนี้²⁰⁰

- ก. กลุ่มที่หนึ่ง²⁰¹

¹⁹⁸ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

¹⁹⁹ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

²⁰⁰ Section 13 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

²⁰¹ Section 13(1)(a) of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานในกลุ่มนี้รวมถึงเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในรูปเงิน และสิ่งตอบแทนอื่นซึ่งลูกจ้างได้รับจากนายจ้างหรือตัวแทนของนายจ้างค่าจ้าง ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

- ค่าจ้างและเงินเดือน (Salary and Wages)
- ค่าตอบแทน (Remuneration)
- ค่าธรรมเนียม (Fee)
- ค่าคอมมิชชั่น (Commission)
- โบนัส (Bonus)
- เบี้ยเลี้ยง (Allowances)
- การกู้ยืม (Loan to Employees)
- เงินรางวัล (Gratuity)
- หุ้น (Share Option and Share Incentive Scheme)
- การหยุดทำงานโดยยังได้รับเงินเดือนอยู่ (Leave Pay)

ข. กลุ่มที่ 2²⁰²

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานในกลุ่มนี้เป็นกลุ่มที่รวมผลประโยชน์ต่าง ๆ ที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง หรือตัวแทนของนายจ้าง แต่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีการแบ่งผลประโยชน์ในกลุ่มนี้ออกเป็น 4 ประเภทรายละเอียดดังนี้

- ผลประโยชน์เกี่ยวกับการรักษาสุขภาพ ทันตกรรม และบุตรของลูกจ้าง
- ผลประโยชน์เกี่ยวกับการท่องเที่ยว
- ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ของลูกจ้าง

²⁰² Section 13(1)(b) of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

- ผลประโยชน์เกี่ยวกับที่พัก

อย่างไรก็ตาม ผลประโยชน์บางประเภท แม้จะมีลักษณะตามกฎหมายข้างต้น แต่ได้รับยกเว้นก็ไม่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน จึงต้องมีการแยกผลประโยชน์ที่ต้องนำมารวมคำนวณกับผลประโยชน์ที่ได้รับยกเว้น สำหรับผลประโยชน์ของลูกจ้างที่ต้องนำมารวมคำนวณ มีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- รถยนต์
- คนขับรถ
- คนทำสวน
- คนรับใช้
- โทรศัพท์มือถือ
- ค่าธรรมเนียมการอบรมหรือการศึกษา
- เฟอร์นิเจอร์แต่งบ้าน

ในขณะที่ผลประโยชน์บางประเภทที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมินมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ค่าเดินทาง
- ส่วนลดของสินค้าหรือบริการ
- ค่าอาหารและเครื่องดื่ม
- ค่ารักษาพยาบาล ค่าทันตกรรม
- ผลประโยชน์เกี่ยวกับบุตร
- สาธารณูปโภค
- ค่าสมาชิกในสโมสรนันทนาการต่าง ๆ
- ผลประโยชน์เกี่ยวกับการท่องเที่ยว

ค. กลุ่มที่ 3²⁰³

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานในกลุ่มนี้เป็นเงินที่นายจ้างหรือตัวแทนของนายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเกี่ยวกับที่อยู่อาศัยในประเทศมาเลเซีย

ง. กลุ่มที่ 4²⁰⁴

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานในกลุ่มนี้เป็นเงินที่นายจ้างหรือตัวแทนของนายจ้างช่วยส่งเข้าไปในกองทุนบำนาญของลูกจ้างในบริษัท

จ. กลุ่มที่ 5²⁰⁵

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานในกลุ่มนี้เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้เพื่อชดเชยการเลิกจ้าง หรือออกจากงาน

3) เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผล ดอกเบี้ย และส่วนลด

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้รวมเงินได้พึงประเมินจาก 3 แหล่งที่มาไว้ด้วยกัน คือ เงินปันผล ดอกเบี้ย และส่วนลด สำหรับความหมายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. เงินปันผล

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมิได้มีการกำหนดความหมายของคำว่า “เงินปันผล” เอาไว้โดยเฉพาะ แต่โดยทั่วไปแล้ว “เงินปันผล” หมายความว่าเงินหรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัท แต่ในกรณีของหุ้นโบนัสของลูกจ้าง หุ้นกู้ และส่วนลดของทุนต่างไม่อยู่ในความหมายของเงินปันผล²⁰⁶

ข. ดอกเบี้ย

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมิได้มีการกำหนดความหมายของคำว่า “ดอกเบี้ย” ไว้เช่นเดียวกัน แต่โดยทั่วไปแล้ว ดอกเบี้ย คือ เงินที่ผู้ยืมให้แก่ผู้ให้ยืมอันเป็นผลจากการยืมเงิน หรือทรัพย์สินมาใช้ซึ่งนอกเหนือจากเงินต้น หรือทรัพย์สินที่ให้ยืม ดังนั้น

²⁰³ Section 13(1)(c) of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

²⁰⁴ Section 13(1)(d) of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

²⁰⁵ Section 13(1)(e) of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

²⁰⁶ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, *Fundamentals of Malaysian Taxation*, page 89.

ดอกเบียจากสถาบันการเงิน เงินที่ได้รับจากกองทุน หรือกำไรที่ได้รับจากธนาคารอิสลาม ย่อมอยู่ในความหมายของคำว่า “ดอกเบีย” ด้วย²⁰⁷

ค. ส่วนลด

ส่วนลดนี้เป็นส่วนลดที่เกิดจากตัวแลกเงินซึ่งขายในราคาต่ำกว่าราคาหน้าตัว ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาหน้าตัวแลกเงินนี้คือ “ส่วนลด” ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย²⁰⁸

4) ค่าเช่า ค่าสิทธิ ค่าตอบแทนพิเศษนอกจากค่าเช่า

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นการรวมเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สิน ซึ่งสามารถแบ่งออกได้อีก 2 ประเภทย่อย ได้แก่ ค่าเช่า ค่าสิทธิ ค่าตอบแทนพิเศษนอกจากค่าเช่า ดังมีรายละเอียดดังนี้

ก. ค่าเช่า

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียได้บัญญัติความหมายของคำว่า “ค่าเช่า” ไว้ว่า เงินที่รับจากการประกอบอาชีพให้เช่าทรัพย์สิน²⁰⁹ ค่าเช่านี้ยังอาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจได้ด้วยหากเป็นเงินได้ที่รับจากการทำธุรกิจ แต่หากเป็นเงินที่ได้รับจากการลงทุน ก็จะเป็นเงินได้พึงประเมินในประเภทนี้ ทั้งนี้ ค่าเช่าดังกล่าวต้องเป็นค่าเช่าที่ได้จากสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเท่านั้น²¹⁰

ข. ค่าสิทธิ

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีการนิยามความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” เอาไว้โดยได้ให้ความหมายไว้ว่า เงินที่รับจากการเผยแพร่ การใช้ สิทธิในการใช้สิทธิต่าง ๆ ดังต่อไปนี้²¹¹

- ลิขสิทธิ์ งานศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร งานออกแบบแผนผัง ความลับทางการค้าหรือสูตร เครื่องหมายการค้าหรือสื่อวิทยุ โทรทัศน์ หรือทรัพย์สินหรือสิทธิในทำนองเดียวกัน

²⁰⁷ Ibid., page 92.

²⁰⁸ Ibid., page 95.

²⁰⁹ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

²¹⁰ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, *Fundamentals of Malaysian Taxation*, page 95.

²¹¹ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

- ความชำนาญหรือข้อมูลเกี่ยวกับเทคนิค อุตสาหกรรม การค้า ความรู้ทางวิทยาศาสตร์ ประสบการณ์หรือทักษะ

ค. ค่าตอบแทนพิเศษนอกจากค่าเช่า

ค่าตอบแทนพิเศษนอกจากค่าเช่า คือ เงินที่ผู้เช่าให้แก่ผู้ให้เช่า เพื่อให้เกิดการทำสัญญาเช่าซึ่งนอกเหนือจากค่าเช่า เมื่อเป็นเงินที่เกิดจากการเช่าเหมือนกันจึงต้องจัดอยู่ในประเภทเดียวกัน²¹²

- 5) เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ เงินปีตลอดชีพ (Annuity) และเงินได้พึงประเมินที่คำนวณจากระยะเวลาอื่น

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้รวมเงินได้พึงประเมินไว้ 3 ประเภทย่อยซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกัน โดยที่เงินบำนาญ คือ เงินที่ได้รับหลังจากเกษียณอายุการทำงาน ในขณะที่เงินปีตลอดชีพเป็นเงินที่ได้รับเมื่อครบระยะเวลา 1 ปี และเงินได้พึงประเมินที่คำนวณจากระยะเวลาอื่นมีลักษณะเหมือนเงินปีตลอดชีพ แต่ใช้ระยะเวลาอื่นซึ่งไม่ใช่ 1 ปีเป็นเกณฑ์ในการได้รับเงิน²¹³

- 6) เงินได้พึงประเมินอื่น

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่มีได้จัดอยู่ในประเภทตามมาตรา 4(a)-4(e) ซึ่งกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 4(f)²¹⁴

3.4.2 การหักค่าใช้จ่าย

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีการแบ่งเป็นเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภท ส่งผลให้การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน ดังมีรายละเอียดดังนี้

- 1) เงินได้พึงประเมินจากรูรกิจ²¹⁵

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จากธุรกิจสามารถแบ่งค่าใช้จ่ายที่นำมาหักได้ออกเป็น 2 ประเภทคือ ค่าใช้จ่ายทั่วไป กับค่าใช้จ่ายพิเศษซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

²¹² Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation, page 99.

²¹³ Ibid., page 100-101.

²¹⁴ Ibid., page 101.

²¹⁵ Ibid., page 130-137.

ก. ค่าใช้จ่ายทั่วไป

ค่าใช้จ่ายทั่วไปซึ่งสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ต้องอยู่ในรูปของรายจ่าย
- ต้องจ่ายไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น
- ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่จะนำมาหัก
- ต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดเงินได้

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียยังให้ค่าใช้จ่ายทั่วไปรวมถึงค่าใช้จ่ายในกรณีต่อไปนี้ด้วย

- ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจ
- ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ซึ่งจ่ายไปเพื่อเพิ่มพูนเงินได้สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการซ่อมสถานที่ทำการ โรงงาน เครื่องจักร ซึ่งจ่ายไปเพื่อเพิ่มพูนเงินได้สามารถนำมาหักได้

ข. ค่าใช้จ่ายพิเศษ

ค่าใช้จ่ายพิเศษเป็นค่าใช้จ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้แม้ไม่ได้มีลักษณะตามค่าใช้จ่ายทั่วไป ค่าใช้จ่ายพิเศษนี้มีตัวอย่างเช่น หนี้สูญ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสร้างห้องสมุดให้ชุมชน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกุศล ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสร้างศูนย์อนุบาลบุตรของลูกจ้าง ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสร้างศูนย์ดนตรีหรือศูนย์วัฒนธรรม เป็นต้น

2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน²¹⁶

ค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานต้องเป็นเงินได้พึงประเมินที่มีวัตถุประสงค์เพื่องานจากการจ้างแรงงานเท่านั้น ค่าใช้จ่ายซึ่งมิได้มีวัตถุประสงค์ดังกล่าว

²¹⁶ Ibid., page 79-80.

หรือมีวัตถุประสงค์อื่นรวมอยู่ด้วย ย่อมไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานได้

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้มีการกำหนดไว้ในมาตรา 13(1)(a)-13(1)(e) ดังมีตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทาง ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่อยู่อาศัย เป็นต้น นอกจากค่าใช้จ่ายตามมาตรา 13 แล้ว ลูกจ้างยังสามารถหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเช่าเฟอร์นิเจอร์ ค่าพรีเมียมประกันภัยตามมาตรา 38 ด้วย

3) เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลด

ค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินในกลุ่มนี้ที่สามารถนำมาหักได้ตามกฎหมาย ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินโดยตรงเท่านั้น ดังตัวอย่างเช่น ค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการจ้างเงินปันผล ค่าอากรแสตมป์จากการโอนหุ้น ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงิน เพื่อนำไปซื้อหุ้น²¹⁷

4) เงินได้พึงประเมินจากค่าเช่า ค่าสิทธิ

ค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากค่าเช่าต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งค่าเช่าเท่านั้น ค่าใช้จ่ายประเภทนี้มีตัวอย่างเช่น ค่าประกันภัยของทรัพย์สินที่ให้เช่า ค่าใช้จ่ายจากการเปลี่ยนอุปกรณ์ที่ใช้ในทรัพย์สินที่ให้เช่า ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อทรัพย์สินที่ให้เช่า ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินที่ให้เช่า ค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าในการหาผู้เช่า ค่าโฆษณาทรัพย์สินที่ให้เช่า เป็นต้น²¹⁸

3.4.3 ขั้นตอนการคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียมีทั้งหมด 6 ขั้นตอนดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้²¹⁹

1) ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมเงินได้ (Gross Income)

เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียเป็นระบบผสมซึ่งเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท ผู้เสียภาษีจึงต้องรวบรวมเงินได้พึงประเมินทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้รับมาในรอบปีภาษีนั้น

²¹⁷ Ibid., page 96.

²¹⁸ Ibid., page 96.

²¹⁹ Ibid., page 145-161.

2) ขั้นตอนที่ 2 แยกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทตามที่กฎหมายกำหนด

เมื่อรวบรวมเงินได้พึงประเมินทั้งหมดที่เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น ขั้นตอนต่อมาต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาแยกออกเป็นประเภทตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อหักค่าใช้จ่ายในขั้นตอนต่อไป

3) ขั้นตอนที่ 3 หักเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นออก

หลังจากแยกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทแล้วต้องหักเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมายออกก่อนที่จะหักค่าใช้จ่าย

4) ขั้นตอนที่ 4 หักค่าใช้จ่ายตามประเภทเงินได้พึงประเมิน

การหักค่าใช้จ่ายเป็นวัตถุประสงค์ประการสำคัญในการแยกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภท หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจึงแตกต่างกัน เงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง ย่อมสามารถหักค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นเท่านั้น เมื่อหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินแล้ว กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียจะเรียกเงินจำนวนนี้ว่า เงินได้พึงประเมินทั้งหมด (Total Income)

5) ขั้นตอนที่ 5 หักค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดจะนำมาหักจากเงินได้พึงประเมินทั้งหมด (Total Income) บุคคลที่สามารถหักค่าลดหย่อนได้ต้องเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเท่านั้น ผู้ที่มีได้อยู่ในประเทศมาเลเซียไม่สามารถหักค่าลดหย่อนได้²²⁰ ค่าลดหย่อนที่สามารถนำมาหักได้ต้องเป็นค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้นซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. ค่าลดหย่อนของบุคคลธรรมดา

ค่าลดหย่อนประเภทนี้ประกอบด้วยค่าลดหย่อนย่อยอีก 7 ประเภทดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ค่าลดหย่อนส่วนตัว

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวตามมาตรา 46(1)(a) ได้ RM9,000

²²⁰ Ibid., page 148.

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลตามมาตรา 46(1)(c) ได้ไม่เกิน RM5,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับอุปกรณ์ของคนพิการ

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับอุปกรณ์ของคนพิการตามมาตรา 46(1)(d) ได้ไม่เกิน RM5,000

- ค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคนพิการ

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนส่วนตัวสำหรับคนพิการตามมาตรา 46(1)(e) ได้ RM6,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการอบรม

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการอบรมตามมาตรา 46(1)(f) ได้ไม่เกิน RM5,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลโรคร้ายแรง

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลโรคร้ายแรงตามมาตรา 46(1)(g) ได้ไม่เกิน RM5,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการซื้อสิ่งพิมพ์เพื่อการศึกษา

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการซื้อสิ่งพิมพ์เพื่อการศึกษาตามมาตรา 46(1)(i) ได้ไม่เกิน RM1,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการซื้อคอมพิวเตอร์

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการซื้อคอมพิวเตอร์ตามมาตรา 46(1)(j) ได้ไม่เกิน RM3,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการฝากเงินของบุตร

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการฝากเงินของบุตรตามมาตรา 46(1)(k) ได้ไม่เกิน RM3,000

- ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการซื้ออุปกรณ์กีฬา

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หัก
ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับการซื้ออุปกรณ์กีฬาตามมาตรา 46(1)(l) ได้ไม่เกิน RM300

ข. ค่าลดหย่อนของภริยาและอดีตภริยา

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หักค่า
ลดหย่อนของภริยาตามมาตรา 47 ได้ RM3,000 และได้อีก RM3,500 ในกรณีที่ภริยาเป็นคนพิการ
การหักค่าลดหย่อนในกรณีนี้นอกจากต้องเป็นภริยาที่ชอบด้วยกฎหมายแล้วยังต้องอยู่ด้วยกันตลอดปี
ภาษีด้วย

สำหรับกรณีของอดีตภริยา อดีตสามีสามารถนำมาหักเป็นค่า
ลดหย่อนในกรณีนี้ได้ หากเป็นการจ่ายค่าเลี้ยงดูให้แก่อดีตภริยาตามที่กฎหมายกำหนดหรือตามคำสั่ง
ของศาล²²¹

ค. ค่าลดหย่อนของบุตร

การหักค่าลดหย่อนของบุตรเป็นไปตามมาตรา 48 ซึ่งต้องเป็นการ
จ่ายซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อการเลี้ยงดูบุตรโดยตรงเท่านั้น สำหรับบุตรที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่าย
ในกรณีต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นบุตรของภริยา หรือบุตรบุญธรรมตามกฎหมาย

สำหรับจำนวนค่าลดหย่อนที่สามารถหักได้ต้องพิจารณาคุณสมบัติ
ของบุตรคนนั้นเป็นสำคัญ เช่น บุตรที่มีอายุต่ำกว่า 18 ปีและยังมิได้สมรสให้หักได้คนละ RM1,000
แต่บุตรที่พิการและยังมิได้สมรสให้หักได้คนละ RM5,000 เป็นต้น

ง. ค่าลดหย่อนประกันภัย

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียอนุญาตให้หักค่า
ลดหย่อนประกันภัยตามมาตรา 49 ได้ไม่เกิน RM5,000

6) ขั้นตอนที่ 6 คำนวณตามอัตราภาษี

²²¹ Ibid., page 150.

3.4.4 เปรียบเทียบกับประเทศไทย

ระบบภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินใหม่ซึ่งแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 7 ประเภท ได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน เงินได้พึงประเมินจากเงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลด เงินได้พึงประเมินจากค่าเช่า ค่าสิทธิ ส่วนลด เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ เงินได้พึงประเมินอื่น ๆ และเงินได้พึงประเมินประเภทพิเศษ ระบบภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียจึงเป็นระบบภาษีเงินได้ที่โน้มเอียงตามระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ (Scholar Income Tax System)

สำหรับประเทศมีระบบภาษีเงินได้ที่มีความโน้มเอียงไปทางระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ (Scholar Income Tax System) เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยแม้เก็บภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท แต่มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทตามแหล่งเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

ระบบภาษีเงินได้ของทั้งสองประเทศมีระบบที่โน้มเอียงตามระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้ เนื่องจากมีการแบ่งเงินได้ออกเป็นหลายประเภทตามแหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินนั้น เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน แต่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีความแตกต่างกันบางประการ ดังต่อไปนี้

1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมิได้มีการกำหนดเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของออกเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย แต่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ ในขณะที่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศไทยมีการกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย

2) เงินได้พึงประเมินอื่น

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมีการแยกเงินได้พึงประเมินอื่นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย แต่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศไทยมิได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินอื่นไว้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งตามกฎหมาย แต่รวมเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นไว้กับเงินได้พึงประเมินจากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง

บทที่ 4

ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

เนื้อหาในบทนี้มีสาระสำคัญ 2 ประการ คือ การวิเคราะห์ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของประการหนึ่ง และแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอีกประการหนึ่ง สำหรับการวิเคราะห์ปัญหาต้องพิจารณาว่าการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในปัจจุบันมีความสอดคล้องกับหลักการทางกฎหมายหรือไม่ อย่างไร พร้อมทั้งพิจารณาถึงผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของประกอบด้วย ทั้งนี้จากการวิเคราะห์ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของแล้ว แสดงให้เห็นว่าการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีปัญหาทั้งหมด 6 ประการ ได้แก่ ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดการจ้างทำของบางประเภทไว้เป็นพิเศษ และปัญหาเกี่ยวกับผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ หลังจากวิเคราะห์ปัญหาแล้วจึงพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยพิจารณาจากหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกันเพื่อให้ได้แนวทางแก้ไขปัญหานั้นที่เหมาะสมกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของประเทศไทยมากที่สุด

4.1 ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

อนุมาตราของมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีรายละเอียดดังนี้

“มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้

เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น นอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

จากบทบัญญัติข้างต้นแสดงให้เห็นว่า มาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ครอบคลุมถึงเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ซึ่งทำให้มีการตีความว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามความหมายดังที่ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹ ทั้งยังนำความแตกต่างระหว่างการจ้างทำของกับการจ้างแรงงานที่มีอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอีกด้วย²

อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของนั้นอาจมิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เสมอไป เนื่องจากมาตรา 40(6) มีการกำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะเอาไว้ว่า หากเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น ผู้ประกอบโรคศิลปะ กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) อีกทั้งในมาตรา 40(7) มีการกำหนดให้เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เช่นกัน ดังนั้นหากเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่

¹ ไพจิตร โรจนานิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553), หน้า 1-031. และชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: พลสยามพรีนติ้ง, 2554), หน้า 162.

² ไพจิตร โรจนานิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 1-034.

เข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) และย่อมไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หรือมาตรา 40(7) แล้วแต่กรณี³

นอกจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) มาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) ได้แล้ว เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังอาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ได้ หากเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง ทั้งนี้การตีความในลักษณะดังกล่าวเริ่มต้นจากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรหลายฉบับ⁴ ประกอบกับในปี พ.ศ.2529 ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาเงินได้พึงประเมินจากนักแสดงสาธารณะซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)⁵ แต่ศาลฎีกาในคดีนี้มีได้ตัดสินในประเด็นดังกล่าวเนื่องจากมีปัญหาเรื่องอำนาจฟ้อง⁶ อย่างไรก็ตาม ในปีพ.ศ.2536 ศาลฎีกามีคำพิพากษาโดยรับรองการตีความให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)⁷ หลังจากนั้น กรมสรรพากรก็มีหนังสือตอบข้อหารือซึ่งเป็นการตีความในลักษณะดังกล่าวเรื่อยมาจวบจนปัจจุบัน⁸

จากการตีความแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยใช้หลักเกณฑ์มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปนั้น ผู้เขียนไม่อาจเห็นพ้องด้วยได้เนื่องจากการตีความดังกล่าวมีปัญหาสำคัญ 3 ประการคือ ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค และหลักความเป็นธรรม และความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ปัญหาทั้งสามประการมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 162.

⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ 0804/12926 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2524, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/7952 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2525, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/10158 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2525, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/2881 ลงวันที่ มีนาคม 2532 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/11951 ลงวันที่ 9 สิงหาคม 2532

⁵ คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางหมายเลขคำที่ ภษ 22/2529 คดีหมายเลขแดงที่ 51/2529

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 905/2531

⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536

⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10495 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2549 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค0702/1232 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2555

4.1.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย

การตีความกฎหมายไม่ใช่การสร้างหรือบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ แต่เป็นเพียงการให้ความหมายที่ชัดเจนแก่บทบัญญัติของกฎหมายเท่านั้น⁹ สำหรับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด การตีความขยายบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากร ย่อมไม่อาจกระทำได้อีกทั้งในการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความทั้งตามตัวอักษรของบทบัญญัตินั้น และตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายควบคู่กันไปเช่นเดียวกับกฎหมายทั่วไป¹⁰ และหากมีการบัญญัติบทกฎหมายเฉพาะในเรื่องใดแล้ว ย่อมต้องตีความเป็นไปตามบทกฎหมายเฉพาะนั้น

เมื่อพิจารณาถึงหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรแล้ว จะพบว่าหลักการตีความการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) โดยใช้หลักเกณฑ์มูลค่าของค่าใช้จ่ายมีความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรดังนี้

- 1) ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความโดยเคร่งครัดและหลักการตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้

จากการวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จะพบว่า มาตรา 40(2) บัญญัติให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยมิได้ระบุหลักเกณฑ์เฉพาะไว้ว่า ต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของลักษณะใด จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่ มาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) มีการระบุหลักเกณฑ์เฉพาะเอาไว้ว่า หากเป็นการจ้างทำของที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์นั้นแล้วจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หรือมาตรา 40(7) แล้วแต่กรณี

ในขณะที่มาตรา 40(8) กลับบัญญัติไว้เป็นการทั่วไปครอบคลุมเงินได้จาก การธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งอื่น ๆ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว มาตรา 40(8) จึงเปรียบเสมือนบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับเงินได้พึงประเมินอื่น ๆ ที่มีได้มีการบัญญัติไว้ในอนุมาตราอื่น ๆ ของมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร หากเงินได้พึงประเมินประเภทใดมีการบัญญัติไว้ในอนุมาตราอื่นแล้ว ย่อมต้องเป็นเงินได้พึงประเมินตามอนุมาตรานั้น ไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ได้

ดังนั้นตามหลักการตีความโดยเคร่งครัดประกอบกับหลักการตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงอาจเป็นเงินได้พึง

⁹ ธานินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิธีภา ดิงศลักษณ์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 1.

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 37.

ประเมินได้ตามสามอนุมาตราเท่านั้น คือ มาตรา 40(2) มาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) ในฐานะที่ มาตรา 40(2) เป็นบทกฎหมายทั่วไปของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ส่วนมาตรา 40(6) และ มาตรา 40(7) เป็นบทกฎหมายเฉพาะของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ อีกทั้งเมื่อมีการบัญญัติ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไว้แล้วถึงสามอนุมาตราแล้ว เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ จึงไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ได้เนื่องจากเป็นการขยายบทบัญญัติของกฎหมาย

การตีความโดยใช้หลักเกณฑ์มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปมาพิจารณาแบ่ง ประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เป็นการขยาย ความในมาตรา 40(8) ออกไปทั้งที่ได้มีการบัญญัติเรื่องมูลค่าของค่าใช้จ่ายเอาไว้แต่อย่างใด จึงเป็น การตีความที่ไม่สอดคล้องกับหลักการตีความโดยเคร่งครัดและหลักการตีความตามหลักเกณฑ์ที่มี กฎหมายกำหนดไว้

2) ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความโดยเจตนารมณ์ของกฎหมาย

การตีความกฎหมายภาษากรไม่อาจตีความเพียงแค่ตัวอักษร หรือตีความ แค่เจตนารมณ์ของกฎหมายเพียงอย่างเดียวได้ แต่ต้องตีความตามตัวอักษรและตามเจตนารมณ์ควบคู่ กันไป¹¹ เพื่อที่ว่าถ้อยคำที่ใช้มีความหมายแคบกว้างเพียงใด แล้วจึงพิเคราะห์ถึงความมุ่งหมายของ บัญญัติดังกล่าวซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นสิ่งเดียวกับความประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมาย แต่เป็นเหตุผล และความมุ่งหมายในแง่คุณค่าของกฎหมายที่มีขึ้นเพื่อความเป็นธรรมแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่าย สมควรแก่ กรณีเรื่องนั้น ๆ และแก่สังคมส่วนรวมไปพร้อมกัน ความมุ่งหมายของกฎหมายนี้จะเป็นเครื่องชี้วัดว่า ควรจะตีความตัวอักษรนั้นอย่างแคบ หรืออย่างกว้าง¹² นอกจากนี้ หากการตีความแบบใดแบบหนึ่งทำ ให้เกิดผลผิดปกติขึ้น ก็ต้องยึดการตีความอีกแบบหนึ่งเป็นหลัก¹³

จากส่วนหนึ่งของย่อสั้นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 ความว่า

“เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้น ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบด้วย เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวล รัษฎากรซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ลักษณะงานที่ทำ มีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงิน

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 37.

¹² กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศ ภัทย์,บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 47-48. และวรเจตน์ ภาคีรัตน์, “การ ตีความกฎหมายมหาชน”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศภัทย์,บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรง พิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 323.

¹³ ธาณินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 6.

ได้ตามมาตรา 40(8) เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ อันเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวล
 รัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2)”

จากย่อคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นนี้แสดงให้เห็นว่า ศาลฎีกาอ้างถึงการตีความโดยเจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรว่าบทบัญญัตินี้มีเจตนารมณ์ให้มีการหักค่าใช้จ่ายเท่ากับที่เสียไป ยังมีค่าใช้จ่ายมาก ย่อมหักค่าใช้จ่ายได้มาก ผู้เขียนเห็นด้วยกับเจตนารมณ์ดังกล่าว แต่เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรา 40 นี้ยังต้องพิจารณาถึงระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยประกอบด้วย

ระบบภาษีเงินได้ทั่วโลกสามารถแบ่งออกเป็น 2 ระบบใหญ่ คือ ระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้ (Schedular Income Tax System) ซึ่งเป็นระบบที่เก็บภาษีเงินได้โดยคำนึงถึงฐานเงินได้ของแต่ละประเภท วิธีการคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจึงมีความแตกต่างกัน ตั้งแต่การหักค่าใช้จ่าย อัตราภาษี วิธีการเสียภาษีสำหรับเงินได้แต่ละประเภท และระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Global Income Tax System หรือ Comprehensive Income Tax System) ซึ่งเป็นระบบภาษีที่เก็บภาษีเงินได้โดยไม่พิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้ และให้เก็บภาษีในอัตราเดียวกันหมด ในการคำนวณภาษีในระบบนี้ให้นำเงินได้ที่ได้มาทั้งหมดมารวมกันแล้วนำไปหักค่าใช้จ่ายในจำนวนเท่ากัน การจัดเก็บภาษีตามระบบนี้จึงไม่จำเป็นต้องแยกเงินได้ออกเป็นประเภท

สำหรับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยมีการเก็บเงินได้พึงประเมินจากทุกแหล่งที่มาซึ่งปรากฏตามมาตรา 40(8) ของประมวลรัษฎากร ระบบภาษีเงินได้ของไทยจึงมีลักษณะสอดคล้องกับระบบภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้ (Global Income Tax System หรือ Comprehensive Income Tax System) อย่างไรก็ตาม ระบบภาษีเงินได้ของไทยมีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท ก่อนที่จะมีการหักค่าใช้จ่าย เพื่อให้เกิดความแตกต่างในวิธีการหักค่าใช้จ่ายและมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่หักได้ของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ระบบภาษีเงินได้ของไทยจึงมีลักษณะระบบภาษีเงินได้แบบแยกประเภทเงินได้ (Schedular Income Tax System) ด้วย ดังนั้นระบบภาษีเงินได้ของไทยจึงมีลักษณะผสมระหว่างระบบภาษีเงินได้ทั้งสอง

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความแตกต่างในวิธีการหักค่าใช้จ่ายและมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจะสามารถหักได้ เงินได้พึงประเมินต่างประเภทกัน ย่อมสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากน้อยแตกต่างกันตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด แม้อาจมีมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เท่ากัน หากบทบัญญัตินี้มีความประสงค์ให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่าที่เสียไป ย่อมไม่มีความจำเป็นใด ๆ ที่จะต้องแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท จึงไม่อาจ

กล่าวได้ว่าบทบัญญัตินี้มีวัตถุประสงค์ให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับที่ใช้ไป แต่กลับมีวัตถุประสงค์ให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน

การนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปมาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายต่ำเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ส่วนเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ย่อมเป็นการตีความซึ่งข้ามขั้นตอนการคำนวณภาษีเงินได้ในส่วนการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกไป แต่กลับพิจารณาขั้นตอนการคำนวณภาษีในส่วนค่าใช้จ่ายที่เสียไปทันทีซึ่งไม่สอดคล้องกับระบบภาษีเงินได้ของไทยซึ่งเป็นเจตนารมณ์หลักในการคำนวณภาษีเงินได้ของไทย

นอกจากนี้ หากพิจารณาตามมาตรา 40(2) มาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) ประกอบกันจะพบว่า บทบัญญัตินี้มีเจตนารมณ์ให้เฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระที่กำหนด และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอื่น ๆ บทบัญญัตินี้จึงมิได้มีเจตนารมณ์ให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของกรณีอื่น ๆ สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงเท่ากับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) แม้จะมีค่าใช้จ่ายสูงก็ตาม

อีกทั้งการตีความตามคำพิพากษาศาลดังกล่าวยังเป็นการตีความโดยอาศัยเจตนารมณ์ของกฎหมายเพียงอย่างเดียว มิได้คำนึงถึงการตีความตามตัวอักษรแต่อย่างใด เนื่องจากหากตีความตามตัวอักษรด้วยแล้วจะพบว่า มาตรา 40(8) มิได้มีการบัญญัติถึงการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงแต่อย่างใด จึงไม่อาจตีความเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายมากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ได้

นอกจากนี้ในการตีความบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรโดยอาศัยแต่เจตนารมณ์ของกฎหมายยังก่อให้เกิดผลที่ผิดปกติขึ้นด้วย กล่าวคือ มาตรา 40(7) ซึ่งใช้บังคับกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ โดยปกติเงินได้พึงประเมินตามอนุมาตรานี้จะเป็นเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงอยู่แล้วประกอบกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) ด้วยเหตุนี้ทำให้มาตรา 40(7) ไม่อาจใช้บังคับได้ เพราะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กลายเป็นเงินได้พึงประเมินเกือบทั้งหมดซึ่งเป็นผลที่ผิดปกติ ดังนั้นการตีความดังกล่าวจึงขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการให้ทุกอนุมาตราสามารถใช้บังคับกันได้โดยไม่ซ้ำซ้อนกัน

4.1.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ¹⁴ แต่ฝ่ายนิติบัญญัติสามารถกำหนดกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันไปได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็สภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนไป¹⁵

ส่วนหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักหนึ่งในหลักภาษีอากรที่ดีเป็นหลักที่ต้องการให้เก็บภาษีอากรจากคนที่มีฐานะเท่ากันในจำนวนที่เท่ากัน และเก็บจากคนที่มีฐานะต่างกันจำนวนที่ต่างกัน

หลักการทั้งสองมีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ หลักการทั้งสองมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความเท่าเทียมเสมอภาคกันโดยจะต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีด้วย

สำหรับหลักการทั้งสองนี้ต้องนำไปใช้ตั้งแต่การตรากฎหมายภาษีอากร การตีความกฎหมายภาษีอากร และการออกกฎหมายลำดับรองหรือการออกกฎและคำสั่งของฝ่ายปกครองด้วย¹⁶

สำหรับบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่อาศัยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่แตกต่างกันของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมาเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่าใช้จ่ายที่อาจหักได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าว ย่อมชอบด้วยหลักความเสมอภาคทางภาษี เพราะบุคคลที่มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่แตกต่างกัน ย่อมสามารถปฏิบัติให้แตกต่างกันได้ เมื่อมีหลักเกณฑ์เช่นนี้แล้ว มูลค่าของค่าใช้จ่าย ย่อมไม่อาจนำมาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินได้ แต่ยังมี การนำเอามูลค่าของค่าใช้จ่ายมาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอยู่ซึ่งทำให้ประสบกับปัญหาความไม่เสมอภาคทางภาษีขึ้น

จากการตีความให้เฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่ากรณีอื่น โดยที่มีได้ตีความให้เงินได้พึงประเมินจากกรณีอื่น ๆ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูงเช่นกันสามารถเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 100-101.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 101.

¹⁶ โปรตดูภาคภูมิ โภคะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 33-34.

40(8) ได้ เช่น เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน เงินได้พึงประเมินจากค่าสิทธิทั้งที่อาจมีค่าใช้จ่ายสูงเช่นกัน การตีความในลักษณะดังกล่าว ย่อมเป็นการตีความโดยเลือกปฏิบัติให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายมากเพียงกรณีเดียวที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่ากรณีอื่น ทั้ง ๆ ที่กรณีอื่นมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเหมือนกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง

ดังนั้น การตีความในลักษณะดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรมเพราะตีความโดยมิได้คำนึงถึงกรณีอื่นที่ควรได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกันกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง

4.1.3 ความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน

จากหลักภาษีอากรที่ตีประการหนึ่งที่กำหนดให้ภาษีอากรที่ดีต้องมีความชัดเจนแน่นอน แปลความเข้าใจได้ง่าย ไม่มีปัญหาในการแปลความได้หลายนัยหลายความเห็น ไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีกระบวนการยุติข้อโต้แย้งที่ถูกต้องและเป็นธรรม¹⁷ และรวมไปถึงการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องมีความชัดเจนแน่นอนด้วย¹⁸

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 ซึ่งไม่ปรากฏว่ามีการกำหนดถึงคำนิยามของคำว่า “การจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง” เอาไว้ทำให้เกิดปัญหาว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจะต้องมีค่าใช้จ่ายเท่าใดจึงจะเป็นเงินได้พึงประเมินการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง ผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้ว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของตนจะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด และจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เท่าใดซึ่งเป็นความไม่แน่นอนของการกำหนดเงินได้พึงประเมินประเภทดังกล่าว

นอกจากประเด็นเกี่ยวกับคำนิยามของการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงแล้ว เมื่อพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรหลายฉบับแล้วจะพบว่า การกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เป็นการใช้อุบายโดยอนุโลมดังปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรดังนี้

“การอนุโลมให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะตัวแทนขายประกันกิจการและมีความสัมพันธ์กับบริษัทประกันภัยในลักษณะดังกล่าว หากบริษัทประกันภัยไม่สามารถพิสูจน์ว่าตัวแทนขายประกันได้ประกอบกิจการในลักษณะดังกล่าวจริง หรือเป็น

¹⁷ โภเมนทร์ สืบพิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 7-8.

¹⁸ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, หน้า 47-49.

สิ่งเหลือวิสัยหรือไม่พึงเชื่อถือ บริษัทผู้จ่ายเงินก็ยังคงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร...”¹⁹

“เงินได้จากการเป็นตัวแทนตามกฎหมายว่าด้วยการรับประกันวินาศภัย หรือว่าด้วยการประกันชีวิตเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 30,000 บาท แต่ในการดำเนินงานหากมีพนักงานและนายหน้าประกันชีวิตต้องจ่ายเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าพาหนะ ค่ารับรอง ค่าใช้จ่ายในการหาลูกค้า ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมตัวแทนรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นจำนวนเงินเกิน 30,000 บาทต่อปี อนุโลมให้ถือว่าเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร”²⁰

การใช้กฎหมายโดยอนุโลมดังกล่าวย่อมไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องความแน่นอนชัดเจนของกฎหมาย เนื่องจากไม่อาจทราบได้แน่ชัดว่าเงินได้พึงประเมินใดจะได้รับการอนุโลมให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรมิได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 115/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตซึ่งมีการกำหนดเงินได้ของเงินได้พึงประเมินที่จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) หรือกลายเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงนั่นเอง แต่คำสั่งดังกล่าวกำหนดให้ใช้บังคับเฉพาะกรณีตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตหรืออาชีพที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตเท่านั้น อีกทั้งคำสั่งดังกล่าวยังมีปัญหาในเรื่องสถานะความชอบด้วยกฎหมาย เพราะประมวลรัษฎากรมิได้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการออกคำสั่งดังกล่าวแต่อย่างใด จึงยังไม่อาจนำเอาเงื่อนไขในคำสั่งดังกล่าวมาเป็นหลักเกณฑ์ได้

เพราะฉะนั้น การตีความเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงจึงขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความแน่นอนชัดเจน เนื่องจากเป็นเพียงการใช้กฎหมายโดยอนุโลมและไม่อาจกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการกำหนดค่านิยามของคำว่า “การจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง” ได้

¹⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/12926 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2524

²⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/7952 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2525

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) มีความคล้ายคลึงกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จึงเกิดปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินประเภทดังกล่าว สำหรับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ในทางปฏิบัติมีการใช้ความแน่นอนของคำตอบแทนเป็นเกณฑ์ในการแบ่ง หากคำตอบแทนเป็นรายเดือนซึ่งมีความแน่นอน ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แต่หากคำตอบแทนมีความไม่แน่นอน ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ซึ่งปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526 ดังมีรายละเอียดดังนี้

“เงินได้ของโจทก์ที่ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เป็นรายเดือน อันเป็นคำตอบแทนที่โจทก์ไปปฏิบัติหน้าที่ประจำในการรักษาผู้ป่วยซึ่งเป็นพนักงานและลูกจ้าง ณ สถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ นั้น เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ให้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิวรรคหนึ่ง”

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวแล้ว กรมสรรพากรก็ยึดถือแนวทางการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินในลักษณะดังกล่าวเช่นกันดังมีรายละเอียดตามหนังสือด่วนที่สุด ที่ กค 0811(กม.)/03785 เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ ลงวันที่ 27 มีนาคม 2541

ส่วนการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) มีปัญหาที่สำคัญจากกรณีแพทย์ที่ให้บริการตามโรงพยาบาลโดยมิได้เป็นลูกจ้างของโรงพยาบาล แต่มีลักษณะเป็นการจ้างทำของช่วง ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543 ตัดสินให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)²¹ โดยรายละเอียดปรากฏตามย่อสั้นของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวดังนี้

“เงินได้จากค่าตรวจรักษาผู้ป่วยที่โจทก์นำมารักษาในโรงพยาบาลของผู้ว่าจ้างแม้โจทก์จะได้รับค่าตรวจรักษาทั้งหมด แต่การคิดค่าตรวจรักษามีใช้ว่าโจทก์จะกำหนดเองเพียงใดก็ได้ หากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และโจทก์ได้รับเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ทั้งโจทก์รับเงินได้ดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างโดยตรงจึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยจ้างผู้ว่าจ้างตรวจรักษาแล้วผู้ว่าจ้างมอบหมายให้โจทก์

²¹ ดูเพิ่มเติมจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6865/2543, 6868/2543, 6870/2543 และ 6871/2543

เป็นผู้ตรวจรักษาโดยให้ค่าตอบแทน โจทก์จึงได้เงินได้ดังกล่าวมาเนื่องจากการรับทำงานให้ผู้อื่นว่าจ้างหา
ใช้เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ไม่”

ทั้งนี้ คำพิพากษาดังกล่าวมีความสอดคล้องกับหนังสือด่วนที่สุดที่ กค 0811/ว.2497 เรื่อง
ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายที่
กำหนดให้เฉพาะกรณีที่แพทย์ทำสัญญาขอให้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์กับโรงพยาบาลเพื่อ
ประกอบโรคศิลป์ในนามของแพทย์เท่านั้น จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แต่หากเป็น
กรณีที่แพทย์มิได้ทำสัญญากับผู้ป่วยโดยตรง ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)²²

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรทำให้เกิดปัญหาในการแบ่ง
ประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) โดยเฉพาะในกรณี
ของแพทย์ สำหรับความไม่สอดคล้องกับหลักการทางกฎหมายต่าง ๆ ของการตีความดังกล่าวนี้มี
ดังต่อไปนี้

4.2.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การตีความ
กฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด จะตีความขยายบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรมิได้
อีกทั้งในการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความทั้งตามตัวอักษรของบทบัญญัตินั้น และตีความตาม
เจตนารมณ์ของกฎหมายเช่นเดียวกับกฎหมายทั่วไป²³ และเมื่อมีการบัญญัติบทกฎหมายเฉพาะใน
เรื่องใดแล้ว ก็ต้องตีความเป็นไปตามนั้น

เมื่อพิจารณาถึงหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรแล้ว จะพบว่าการตีความการ
แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) ดังกล่าวมีความไม่สอดคล้องกับ
หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรดังนี้

จากการวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จะพบว่ามาตรา
40(2)บัญญัติให้เงินได้พึงประเมินจากการ การจ้างทำของโดยมิได้ระบุหลักเกณฑ์เฉพาะไว้ว่า ต้องเป็น
เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของลักษณะใด จึงจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่
มาตรา 40(6) มีการระบุหลักเกณฑ์เฉพาะเอาไว้ว่า หากเป็นการจ้างทำของที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์นั้น
แล้วจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

²² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/3834 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2551

²³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 37.

ดังนั้นตามหลักการตีความโดยเคร่งครัดประกอบกับหลักการตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) จึงอยู่ในรูปของบทกฎหมายทั่วไป และบทกฎหมายเฉพาะ โดยที่มาตรา 40(2) เป็นบทกฎหมายทั่วไปของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ส่วนมาตรา 40(6) เป็นบทกฎหมายเฉพาะของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระที่กำหนด ได้แก่ การประกอบโรคศิลปะ วิชากฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี และประณีตศิลปกรรม หากเงินได้พึงประเมินได้จากการจ้างทำของใดเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพดังกล่าวก็จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ได้

การตีความให้กรณีนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เนื่องจากเป็นเงินกรณีที่คนไข้จ้างโรงพยาบาลตรวจรักษาแล้วโรงพยาบาลจ้างแพทย์อีกต่อหนึ่ง และโรงพยาบาลเป็นเจ้าของสถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์ต่าง ๆ เป็นการให้เหตุผลโดยมิได้อาศัยหลักการตีความโดยเคร่งครัดและหลักการตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือ มาตรา 40(6) มิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ว่า จะต้องเป็นการรับจ้างโดยตรง จึงอาจเป็นการรับจ้างช่วงก็ได้ เมื่อแพทย์ในกรณีนี้มิใช่ลูกจ้างของโรงพยาบาล เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจึงมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ในฐานะเป็นบทกฎหมายเฉพาะ

4.2.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม

ตามคำพิพากษาศาลฎีกา และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรกำหนดให้เฉพาะเงินได้พึงประเมินของแพทย์ที่เปิดคลินิก หรือแพทย์ที่ทำสัญญากับผู้ป่วยโดยตรงแต่ขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์กับโรงพยาบาลเท่านั้นที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ในขณะที่เงินได้พึงประเมินของแพทย์ผู้รับจ้างให้การรักษารักษาในโรงพยาบาลซึ่งรับจ้างรักษาในลักษณะการจ้างทำของช่วงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) การกำหนดในลักษณะดังกล่าวมีปัญหาที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม

หลักการความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรมเป็นหลักการที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความเท่าเทียมเสมอภาคกันโดยจะต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีด้วย

ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรในกรณีของแพทย์เกิดขึ้นระหว่างแพทย์ผู้รับจ้างให้การรักษารักษาในโรงพยาบาลซึ่งรับจ้างรักษาในลักษณะการจ้างทำของช่วงกับแพทย์ที่เปิดคลินิกเอง โดยที่เงินได้พึงประเมินของแพทย์ผู้รับจ้างให้การรักษารักษาในโรงพยาบาลซึ่งมิได้เป็นลูกจ้างได้รับการกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่เงินได้พึงประเมินของแพทย์

ที่เปิดคลินิกเองกลับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า ทั้ง ๆ ที่เป็นการจ้างทำของเช่นเดียวกัน จึงสามารถอนุมานได้ว่า หลักเกณฑ์ในการแบ่งดังกล่าวมาจากเรื่องของมูลค่าของค่าใช้จ่าย เนื่องจากแพทย์ที่เปิดคลินิก ย่อมมีค่าใช้จ่ายที่มากกว่า

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติมาตรา 40 มิได้นำเรื่องมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินแต่อย่างใด แต่ใช้เงื่อนไขการใช้ความรู้ทางวิชาชีพ อิสระในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แพทย์ผู้รับจ้างให้การรักษาในโรงพยาบาลซึ่งมิได้เป็นลูกจ้างก็เป็นแพทย์ซึ่งเป็นวิชาชีพอิสระประเภทเดียวกับแพทย์ที่เปิดคลินิกเอง แพทย์ทั้งสองประเภทนี้จึงมีข้อเท็จจริงที่เหมือนกัน ย่อมต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน

นอกจากนี้ เมื่อเปรียบเทียบแพทย์ผู้รับจ้างให้การรักษาในโรงพยาบาลซึ่งรับจ้างรักษาในลักษณะการจ้างทำของช่วงกับแพทย์ซึ่งทำสัญญากับผู้ป่วยโดยตรงแต่ขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์กับโรงพยาบาลแล้ว จะพบว่าแพทย์ทั้งสองประเภทนี้ใช้การประกอบโรคศิลป์เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้พึงประเมินเหมือนกัน แต่มีความแตกต่างกันเพียงแค่ว่าในเรื่องของการจ้างทำของโดยตรงกับการจ้างทำของช่วงเท่านั้นซึ่งมิใช่ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่สามารถนำมาเลือกปฏิบัติได้ การกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินดังกล่าวย่อมเป็นการเลือกปฏิบัติซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม

การที่เลือกปฏิบัติให้เฉพาะแพทย์ที่เปิดคลินิก หรือทำสัญญากับผู้ป่วยโดยตรงแต่ขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์กับโรงพยาบาลเท่านั้นที่สามารถมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ในขณะที่แพทย์ผู้รับจ้างให้การรักษาในโรงพยาบาลซึ่งรับจ้างรักษาในลักษณะการจ้างทำของช่วงไม่อาจมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ได้ ย่อมเป็นการไม่ชอบด้วยหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม

4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(8) โดยใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินโดยให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายต่ำเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ส่วนเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) นอกจากเป็นเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการการแบ่งประเภทเงินได้พึง

ประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(8) แล้วยังส่งผลกระทบต่อการใช้บังคับอนุมาตราอื่นในมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรด้วยนั่นคือ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7)

ตามมาตรา 40(7) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่กำหนดเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เมื่อพิจารณาจากลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้แล้วจะพบว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงอยู่ในตัวอยู่แล้วเนื่องจากเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องรับเหมาลงทุนในการจัดหาสัมภาระ จึงเกิดปัญหาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(7) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(8) โดยที่สามารถแบ่งการพิจารณาปัญหาดังกล่าวออกเป็น 2 ประการดังนี้

4.3.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมาย

แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการตีความกฎหมายมีหลักการสำคัญประการหนึ่งคือการตีความกฎหมายต้องตีความไม่ให้เกิดผลที่ผิดปกติขึ้น หากตีความแล้วเกิดผลที่ผิดปกติขึ้น ย่อมแสดงให้เห็นว่าการตีความในลักษณะดังกล่าวไม่ถูกต้อง และต้องเปลี่ยนแนวทางการตีความ²⁴

การตีความโดยการใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(8) ก่อให้เกิดผลผิดปกติประการสำคัญต่อการใช้บังคับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) เป็นเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(8) จึงไม่อาจบังคับใช้มาตรา 40(7) ได้เนื่องจากเงินได้จากจ้างทำของที่มีลักษณะตามมาตรา 40(7) เป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(8) ด้วย

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามบทบัญญัติมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจึงต้องสามารถแยกออกจากกันเด็ดขาด แต่การตีความในลักษณะดังกล่าวกลับทำให้เงินพึงประเมินตามมาตรา 40(7) เกิดความทับซ้อนกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

²⁴ ธานีรินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 6.

การตีความในลักษณะนี้จึงทำให้วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรไม่อาจบรรลุผลได้จริง

ผลที่ผิดปกติจากการตีความดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า การตีความโดยการใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(8) เป็นการตีความที่ไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมายเนื่องจากทำให้มาตรา 40(7) ไม่อาจใช้บังคับในทางปฏิบัติได้อย่างที่ควรจะเป็น จึงไม่ควรนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปมาเป็นหลักเกณฑ์ในการการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

4.3.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน

หลักความแน่นอนเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งในการจัดเก็บภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี หลักความแน่นอนมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าพนักงานผู้บังคับใช้กฎหมายสามารถบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้องและผู้เสียภาษีทราบถึงสิทธิและหน้าที่เกี่ยวกับการเสียภาษีของตนในทุกขั้นตอนของการจัดเก็บภาษี

ตามบทบัญญัติมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรซึ่งมีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทเพื่อให้หักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกันตามประเภทของเงินได้พึงประเมินลักษณะของเงินได้พึงประเมินจึงต้องมีความแน่นอนชัดเจนเพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายเป็นไปด้วยความถูกต้อง แต่การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(8) โดยใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(7) และมาตรา 40(8)

4.4 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดการจ้างทำของบางประเภทไว้เป็นพิเศษ

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของนอกจากมีการกำหนดประเภทไว้ในมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรแล้วยังปรากฏการกำหนดนิยาม และหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของบางประเภทไว้เป็นพิเศษในคำสั่งของกรมสรรพากร การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยอาศัยคำสั่งของกรมสรรพากรมีความไม่สอดคล้องกับหลักการทางกฎหมายหลายประการซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.4.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรเป็นหลักการที่มีรากฐานมาจากหลักความยินยอม การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินประเภทหนึ่ง จึงต้องได้รับความยินยอม

จากประชาชนก่อน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีต้องได้รับการตราเป็นกฎหมายที่ออกโดยตัวแทนของประชาชน หรือกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ฝ่ายบริหารมีอำนาจออกกฎหมายลำดับรองโดยอยู่ภายใต้ขอบเขตข้อจำกัดแห่งอำนาจการออกกฎหมายเกณฑ์เท่าที่รัฐสภามีอำนาจกระทำได้และกำหนดให้อำนาจไว้²⁵

สำหรับกฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐ ให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากร โดยกฎหมายเป็นทั้งแหล่งที่มาและข้อจำกัดของอำนาจกระทำการต่าง ๆ ของฝ่ายปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีพร้อมกัน²⁶

กฎหมายที่เป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของอำนาจในกรณีนี้ก็คือ ประมวลรัษฎากร การที่กรมสรรพากรจะออกกฎหมายลำดับรอง หรือคำสั่งต่าง ๆ ได้จะต้องอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร และใช้อำนาจเกินกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนดมิได้

การออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อกำหนดนิยามของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของบางประเภท และกำหนดหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไว้เป็นพิเศษโดยปราศจากอำนาจตามกฎหมาย ย่อมมีความไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งสามารถแยกพิจารณาออกเป็น 3 กรณีดังต่อไปนี้

1) นักแสดงสาธารณะ

การนิยามความหมายของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” เพื่อให้เงินได้พึงประเมินจากการเป็นนักแสดงสาธารณะมีการกำหนดไว้ในกฎหมาย 4 ฉบับได้แก่

- ก. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502²⁷ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ. 2526

²⁵ เรื่องเดียวกัน, 80-81.

²⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 81.

²⁷ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 76 ตอนที่ 116 วันที่ 12 ธันวาคม 2502

- ข. กฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวล
 รัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้²⁸ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่
 185 (พ.ศ. 2534)
- ค. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออก
 จากประเทศไทยไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากรลงวันที่ 7 พฤษภาคม
 พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่
 2) ใช้บังคับวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2541²⁹
- ง. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน
 ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย
 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.31/2534³⁰

กฎหมายทั้งสี่ฉบับมีการนิยามความหมายของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ”
 ในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยูและ
 โทเรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพหรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ ทั้งนี้ การนิยาม
 ความหมายดังกล่าวอาศัยอำนาจตามกฎหมายจึงไม่มีปัญหาเกี่ยวกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม นอกจากการนิยามความหมายของ “นักแสดงสาธารณะ” ตาม
 กฎหมายทั้งสี่ฉบับแล้วยังปรากฏความหมายของ “นักแสดงสาธารณะ” ในข้อ 1 วรรค 1 ของมีคำสั่ง
 กรมสรรพากร ที่ ป.102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้
 จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง³¹ โดยมีการ
 แก้ไขคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสีย

²⁸ ราชกิจจานุเบกษาเล่ม 96 ตอนที่ 203 วันที่ 11 ธันวาคม 2522

²⁹ กรมสรรพากร, 2556, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทยไม่
 ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/2889.0.html>, [31 ต.ค.
 2556].

³⁰ กรมสรรพากร, 2556, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40
 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย[ออนไลน์], แหล่งที่มา :
<http://www.rd.go.th/publish/3479.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

³¹ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของ
 นักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง
 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3551.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และ คู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง³² ดังมีรายละเอียดดังนี้

“ข้อ 1 คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุ โทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ ไม่ว่าจะ แสดงเดี่ยว เป็นหมู่หรือคณะ หรือแข่งขันเป็นทีม เช่น นักแสดงละครเวที นักแสดงภาพยนตร์ นักแสดงละครวิทยุ นักแสดงละครโทรทัศน์ ผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์ นักแสดงตลก นายแบบ นางแบบ นักพูดรายการทอล์คโชว์ นักมวยอาชีพ นักฟุตบอลอาชีพ เป็นต้น

นักแสดงสาธารณะตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงผู้ประกาศข่าว โฆษก พิธีกร นักจัดรายการวิทยุ นักจัดรายการในสถานบันเทิงใด ๆ ผู้บรรยายหรือนักพากย์ ผู้จัดการส่วนตัวของ นักแสดงสาธารณะ ผู้กำกับการแสดง ผู้จัดการทีมกีฬา ผู้ฝึกสอน นักกีฬาหรือบุคคลผู้กระทำการใน ลักษณะทำนองเดียวกัน”

เมื่อเปรียบเทียบความหมายของ “นักแสดงสาธารณะ” ตามกฎหมายทั้ง 4 ฉบับกับความหมายของ “นักแสดงสาธารณะ” ตามคำสั่งดังกล่าวแล้วจะพบว่า ในคำสั่งดังกล่าวมีความแตกต่างจากกฎหมายทั้งสี่ฉบับอยู่ 2 ประการได้แก่

- ก. การเพิ่มเติมตัวอย่างของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ”
- ข. การกำหนดอาชีพที่ไม่ถือว่าเป็นนักแสดงสาธารณะ

การกำหนดนิยามตามคำสั่งดังกล่าวกระทำโดยมิได้อาศัยอำนาจตามกฎหมาย แต่เป็นเพียงระเบียบภายในกรมสรรพากรเท่านั้น อย่างไรก็ตาม มีการนำคำสั่งดังกล่าวมาใช้ ในพิจารณาแบ่งประเภทเงินได้ของนักแสดงสาธารณะดังปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือต่าง ๆ การกำหนดนิยามตามคำสั่งดังกล่าวซึ่งมีความแตกต่างจากกฎหมายทั้ง 4 ฉบับ ย่อมทำให้คำสั่งฉบับนี้มีความไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรเนื่องจากเป็นคำสั่งที่ออกโดยปราศจากอำนาจตามกฎหมายและกำหนดเนื้อหาแตกต่างไปจากกฎหมายที่บังคับใช้อยู่

2) ตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต

ตามมาตรา 40(2) ของประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่า

³² กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/14886.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

“(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติข้างต้น เงินได้พึงประเมินจากตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ในฐานะเป็นค่านายหน้าประเภทหนึ่งจากการรับทำงานให้ อย่างไรก็ตาม มีการกำหนดนิยามความหมายของ “ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต” และกำหนดเงื่อนไขในการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินจากตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตจากการเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ไว้เป็นกรณีพิเศษในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต

สำหรับการกำหนดนิยามของคำว่า “ตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต” ปรากฏในข้อ 1(2) และ (3) ของคำสั่งดังกล่าวดังนี้

“(2) คำว่า “ตัวแทน” หมายความว่า ตัวแทนประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต และให้หมายความรวมถึงบุคคลซึ่งทำหน้าที่งานลักษณะทำนองเดียวกับ ตัวแทนประกันชีวิตให้แก่บุคคลใด ๆ

(3) คำว่า “นายหน้า” หมายความว่า นายหน้าประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต และให้หมายความรวมถึงบุคคลที่ทำหน้าที่งานลักษณะทำนองเดียวกับนายหน้าประกันชีวิตให้แก่บุคคลใด ๆ”

ส่วนการกำหนดเงื่อนไขการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินจากตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตและการกำหนดการหักค่าใช้จ่ายเป็นพิเศษของตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิตปรากฏในข้อ 2.1(2) ของคำสั่งดังกล่าวซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

“(2) กรณีตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนมีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า ได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการดังนี้

(ก) ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และ

(ข) ได้จัดตั้งเป็นสำนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีอาคารสำนักงานเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง หรือเช่าจากบุคคลอื่น โดยมีหลักฐาน เช่น หลักฐานการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ สัญญาเช่าสำนักงาน และ

(ค) มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน และ

(ง) มีการจ้างลูกจ้างหรือพนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีหลักฐานตามการจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และหลักฐานการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง ในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง จะต้อง มีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด.1 ก.

(จ) มีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เช่น ค่ารับรอง หรือ ค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อกับลูกค้า และ

(ฉ) มีหนังสือรับรองจากบริษัทประกันชีวิต ว่าไม่มีการจ่ายเงินชดเชยหรือออกค่าใช้จ่ายแทนให้ค่าตอบแทนที่ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตใน

การประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ หากตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนไม่สามารถพิสูจน์รายจ่ายและไม่มีหลักฐานในการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง เงินค่าตอบแทนที่ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร”

การออกคำสั่งเพื่อนำมาใช้บังคับในการคำนวณภาษีของประชาชน ย่อมต้องอาศัยอำนาจตามกฎหมายและกระทำภายใต้กรอบของกฎหมายจึงจะเป็นการออกคำสั่งที่นำมาใช้บังคับกับประชาชนได้โดยชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

เมื่อพิจารณาตามมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากรแล้วจะพบว่า บทบัญญัติดังกล่าวมิได้ให้อำนาจในการนิยามความหมายของเงินได้พึงประเมินจากตัวแทนหรือนายหน้า

ประกันภัย หรือให้อำนาจในการกำหนดเงื่อนไขในการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินของตัวแทน และนายหน้าประกันชีวิตแต่อย่างใด การนิยามความหมายของตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตพร้อมกับการกำหนดเงื่อนไขในการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินของตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต จากการเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) โดยมิได้มีกฎหมายให้อำนาจ แต่กลับมาใช้บังคับกับประชาชน ย่อมเป็นการออกคำสั่งที่ไม่สอดคล้องกับ หลักความชอบด้วยกฎหมาย

3) ผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต

นอกจากนักแสดงสาธารณะและตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตแล้วยังมีการกำหนดเงื่อนไขการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินของอาชีพที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตด้วยเนื่องจากตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตมีการกำหนดรายละเอียดไว้ว่า

“ข้อ 6 ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 5 มาใช้บังคับสำหรับผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต เช่น ตัวแทนประกันวินาศภัย นายหน้าประกันวินาศภัย ตัวกลางค้าข้าว (หยง)”

หากพิจารณาเนื้อความข้างต้นแล้วจะพบว่า คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตฉบับนี้ คำสั่งนี้นอกจากใช้บังคับกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตแล้วยังนำไปใช้บังคับกับอาชีพที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิตด้วย ดังตัวอย่างเช่น นักพากย์ภาพยนตร์ซึ่งมีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรกำหนดให้เป็นอาชีพที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกันกับตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิตด้วย

เมื่อพิจารณาไปแล้วว่า การกำหนดนิยามของคำว่า “ตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต” และการกำหนดเงื่อนไขในการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินของตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิตจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) นั้นไม่สอดคล้องต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร การที่คำสั่งดังกล่าวกำหนดให้นำเงื่อนไขในการเปลี่ยนประเภทเงินได้ของตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิตไปใช้บังคับกับอาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ย่อมไม่ชอบต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายด้วยเช่นกัน

4.4.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม

หลักการความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรมเป็นหลักการที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความเท่าเทียมเสมอภาคกันโดยจะต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีด้วย ดังนั้นในการกำหนดกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันไปสามารถกระทำได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะ เป็นสภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตราการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนไป ทั้งนี้หลักการดังกล่าวยังต้องนำไปใช้กับการตีความกฎหมายภาษีอากร และการออกกฎหมายลำดับรองและคำสั่งทางปกครองของฝ่ายปกครองด้วย³³

จากกรณีการออกคำสั่งของกรมสรรพากรที่ใช้บังคับนักแสดงสาธารณะ และตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตและอาชีพทำนองเดียวกับตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตนั้น นอกจากจะมีได้อาศัยอำนาจตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติแล้วยังเป็นการเลือกปฏิบัติซึ่งจะกระทำได้หรือไม่ต้องพิจารณาว่าอาชีพเหล่านี้มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่แตกต่างไปจากอาชีพอื่นหรือไม่ หากอาชีพเหล่านี้มีได้มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแตกต่างไปจากอาชีพอื่นแล้ว การออกคำสั่งดังกล่าวย่อมมีความไม่สอดคล้องกับหลักเสมอภาคทางภาษีอากร

ทั้งนี้ การพิจารณาว่าการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากบางอาชีพเป็นกรณีพิเศษโดยอาศัยการออกคำสั่งของกรมสรรพากรนั้นมีปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรมหรือไม่ สามารถแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

1) นักแสดงสาธารณะ

จากข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง³⁴ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง

³³ ภาคภูมิ โภกะอินทร์, “หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย,” หน้า 33-34.

³⁴ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3551.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดง สาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง³⁵ ซึ่งระบุว่า

“ข้อ 1 คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุ โทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ ไม่ว่าจะ แสดงเดี่ยว เป็นหมู่หรือคณะ หรือแข่งขันเป็นทีม เช่น นักแสดงละครเวที นักแสดงภาพยนตร์ นักแสดงละครวิทยุ นักแสดงละครโทรทัศน์ ผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์ นักแสดงตลก นายแบบ นางแบบ นักพูดรายการทอล์คโชว์ นักมวยอาชีพ นักฟุตบอลอาชีพ เป็นต้น

นักแสดงสาธารณะตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงผู้ประกาศข่าว โฆษก พิธีกร นักจัดรายการวิทยุ นักจัดรายการในสถานบันเทิงใด ๆ ผู้บรรยายหรือนักพากย์ ผู้จัดการส่วนตัวของ นักแสดงสาธารณะ ผู้กำกับการแสดง ผู้จัดการทีมกีฬา ผู้ฝึกสอน นักกีฬาหรือบุคคลผู้กระทำการใน ลักษณะทำนองเดียวกัน”

เมื่อพิจารณาการกำหนดตัวอย่างอาชีพซึ่งอยู่ในนิยามของนักแสดง สาธารณะตามคำสั่งดังกล่าวจะพบว่า อาชีพซึ่งมีปัญหาในเรื่องความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรมคือ นักจัดรายการวิทยุ กับผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์

ตามข้อ 1 วรรค 2 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.102/2544 เรื่องการเสีย ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และ คู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดงซึ่งเป็นคำสั่งฉบับเดิมก่อนมีการแก้ไขมีการระบุเอาไว้ว่า “นักแสดงสาธารณะตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึง ผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์” อย่างไรก็ตามคำสั่ง ดังกล่าวมีการแก้ไขในปีพุทธศักราช 2546 โดยที่กำหนด “ผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์” อยู่ในนิยาม ของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” แต่มิได้กำหนดให้ “นักจัดรายการวิทยุ” อยู่ในนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ”แต่อย่างไร

ทั้งผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์และนักจัดรายการวิทยุต่างมีลักษณะของ อาชีพที่คล้ายคลึงกัน แต่อาจแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย กล่าวคือ อาชีพทั้งสองมีหน้าที่ในการจัดหรือ ดำเนินรายการต่าง ๆ เช่นเดียวกัน แต่แตกต่างกันในส่วนของสถานที่จัดรายการและการรับรู้ของผู้ บริโภคเท่านั้น โดยที่ผู้ดำเนินรายการโทรทัศน์ประกอบอาชีพที่สถานีโทรทัศน์ ในขณะที่นักจัด รายการวิทยุประกอบอาชีพที่สถานีวิทยุ ส่วนการรับรู้ของผู้บริโภคก็มีความแตกต่างกัน ในกรณีของผู้

³⁵ กรมสรรพากร, 2552, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของ นักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/14886.0.html>, [31 ต.ค. 2556].

ดำเนินรายการโทรทัศน์ ผู้บริโภค ย่อมสามารถรับรู้ได้ทั้งการรับฟังและรับชม แต่ในกรณีของผู้จัดรายการวิทยุ ผู้บริโภคสามารถรับรู้ได้โดยการรับฟังเท่านั้น

ความแตกต่างในการประกอบอาชีพของ “ผู้ดำเนินรายการโทรทัศน์” กับ “นักจัดรายการวิทยุ” ในเรื่องของสถานที่จัดรายการและการรับรู้ของผู้บริโภคนั้นไม่อาจถือเป็นความแตกต่างในสาระสำคัญของข้อเท็จจริงอันจะนำไปสู่การเลือกปฏิบัติได้ เนื่องจากข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของอาชีพทั้งสองนี้ คือ การประกอบอาชีพโดยการจัดรายการต่าง ๆ กระจายออกทางสื่อสารมวลชน ไม่ว่าจะเป็นโทรทัศน์หรือวิทยุก็ตาม

นอกจากนี้ยังมีตัวอย่างที่สำคัญในกรณีของ “นักแสดงละครวิทยุ” ซึ่งเป็นนักแสดงที่ผู้บริโภคสามารถรับรู้ได้โดยการฟังเท่านั้นเช่นเดียวกับ “นักจัดรายการวิทยุ” แต่การกำหนดนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” กลับกำหนดให้เฉพาะนักแสดงละครวิทยุเท่านั้นอยู่ในนิยามของนักแสดงสาธารณะ แต่ไม่รวมถึงนักจัดรายการวิทยุทั้ง ๆ ที่ “นักแสดงละครวิทยุ” และ “นักจัดรายการวิทยุ” มีข้อเท็จจริงที่เหมือนกัน คือ การกระจายเสียงออกทางวิทยุเหมือนกัน

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบ “นักจัดรายการวิทยุ” กับ “ผู้ดำเนินรายการโทรทัศน์” และ “นักแสดงละครวิทยุ” แล้วจะพบว่านักจัดรายการวิทยุมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเช่นเดียวกันกับผู้ดำเนินรายการโทรทัศน์และนักแสดงละครวิทยุ แต่คำสั่งดังกล่าวกำหนดให้เฉพาะผู้ดำเนินรายการโทรทัศน์ และนักแสดงละครวิทยุเท่านั้นที่มีลักษณะเป็นไปตามนิยามของนักแสดงสาธารณะ การกำหนดคำสั่งในลักษณะดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการสำคัญในหลักภาษีอากรที่ดี

2) ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต

ตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตเป็นอาชีพที่กรมสรรพากรออกคำสั่งเป็นพิเศษทั้งการกำหนดค่านิยามของอาชีพตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิต การกำหนดเงื่อนไขการเปลี่ยนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) พร้อมกับการนำเงื่อนไขดังกล่าวเป็นต้นแบบและนำไปใช้กับผู้ที่มีเงินได้ที่มิใช่ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต ทั้งนี้เป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต

โดยหลักแล้ว เงินได้พึงประเมินจากตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตหรืออาชีพที่มีลักษณะทำนองเดียวกันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่กลับได้รับสิทธิพิเศษตามคำสั่งดังกล่าวซึ่งทำให้สามารถเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) หากทำตามเงื่อนไขในข้อ 2.1(2) ของคำสั่งดังกล่าว

ได้ การให้สิทธิพิเศษดังกล่าว ย่อมเป็นการเลือกปฏิบัติซึ่งสามารถกระทำต่อเมื่อตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแตกต่างจากอาชีพอื่น

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาลักษณะของตัวแทนหรือนายหน้าประกันหรือผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตแล้วจะพบว่ามิได้มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่แตกต่างจากอาชีพอื่นจนถึงขนาดต้องได้รับสิทธิพิเศษในการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมิน การกำหนดตามคำสั่งดังกล่าวจึงมีความไม่สอดคล้องด้วยหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักการหนึ่งในหลักภาษีอากรที่ดี

4.4.3 ความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งกำหนดเป็นพิเศษโดยคำสั่งของกรมสรรพากรทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับหลักความแน่นอนเช่นเดียวกันเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) ซึ่งสามารถแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

1) นักแสดงสาธารณะ

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.102/2544 เรื่องการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดงมีการกำหนดให้ “นักแสดงสาธารณะตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์” อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมากรมสรรพากรกลับเปลี่ยนแปลงให้นักแสดงสาธารณะรวมถึงผู้ดำเนินรายการทางโทรทัศน์

การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนของคำนิยามของคำว่า “นักแสดงสาธารณะ” เนื่องจากคำนิยามดังกล่าวสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ทั้ง ๆ ที่คำนิยามดังกล่าวไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงเช่นนี้

นอกจากนี้ ในคำสั่งดังกล่าวยังมีการกำหนดว่า “นักแสดงสาธารณะไม่รวมถึงบุคคลผู้กระทำการในลักษณะทำนองเดียวกัน” ด้วย การนิยามว่าอาชีพใดไม่เข้าลักษณะของนักแสดงสาธารณะต้องนิยามให้เกิดความแน่นอนชัดเจน แต่การกำหนดในลักษณะดังกล่าวทำให้ไม่อาจทราบได้แน่นอนว่าบุคคลผู้กระทำการในลักษณะทำนองเดียวกันนี้รวมถึงบุคคลใดบ้างซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้ใช้ดุลยพินิจมากเกินไป การกำหนดในลักษณะดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนเช่นกัน

2) ผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทน ประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตที่มีการกำหนดให้บังคับใช้ กับผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตด้วยซึ่ง ก่อให้เกิดปัญหาความไม่แน่นอนในการบังคับใช้คำสั่งดังกล่าวดังปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10786 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2545 ซึ่งตอบข้อหารือเอาไว้ว่า

“กรณีการเสียภาษีเงินได้สำหรับนักพากย์ภาพยนตร์โดยว่าจ้างเป็น รายบุคคลหรือว่าจ้างบุคคลให้จัดทีมพากย์ภาพยนตร์ ค่าตอบแทนที่ได้รับจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึง ประเมินประเภทใดและต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอย่างไรนั้น กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติ เกี่ยวกับการเสียภาษีกรณี เงินได้จากการรับทำงานให้ไว้แล้วตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการ ตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกัน ชีวิต ลงวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2545 และตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรฯ ฉบับดังกล่าวให้นำ ความมาใช้บังคับสำหรับผู้มีเงินได้ที่มี เงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้า ประกันชีวิต สำหรับนักพากย์ภาพยนตร์ตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีที่มีผู้มีเงินได้มีเงินได้ลักษณะทำนอง เดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต ดังนั้น จึงให้พิจารณาเทียบเคียงถือเป็นแนวทาง ปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีต่อไป”

เมื่อเปรียบเทียบตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตกับนักพากย์ภาพยนตร์ แล้วจะพบว่าไม่มีลักษณะใด ๆ ที่มีความเหมือนหรือคล้ายกัน แต่กรมสรรพากรกลับตอบข้อหารือให้ นักพากย์ภาพยนตร์เป็นผู้มีเงินได้มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้า ประกันชีวิตซึ่งแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนของคำสั่งดังกล่าว ทั้งยังเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้า พนักงานใช้ดุลยพินิจของมากเกินไปและผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้แน่นอนว่าตนจะเป็นผู้มีเงินได้มีเงิน ได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตหรือไม่

4.5 ปัญหาเกี่ยวกับผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

4.5.1 ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายเป็นวัตถุประสงค์หลักในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจึงมีความแตกต่างกัน การพิจารณาว่า เงินได้พึงประเมินประเภทแต่ละประเภทควรมีหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายอย่างไรจำเป็นต้องพิจารณา ถึงลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นเป็นหลัก ส่วนมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปของเงิน

ได้พึงประเมินแต่ละประเภทเป็นเรื่องที่ต้องนำมาพิจารณาในลำดับถัดมาว่าเงินได้พึงประเมินในกรณีนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากน้อยเพียงใด

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของถูกแบ่งออกเป็นหลายประเภทส่งผลให้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีความแตกต่างกัน การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ต้องหักค่าใช้จ่ายรวมกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ซึ่งส่งผลให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้น้อย ในขณะที่การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในกรณีอื่น ไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(6) (7) และ (8) ต่างสามารถเลือกระหว่างการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาและการหักค่าใช้จ่ายตามจริงได้

ความแตกต่างของหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของแต่ละประเภททำให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปเปลี่ยนเงินได้พึงประเมินของตนเองให้เป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของกรณีอื่นซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า โดยเฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) ซึ่งเป็นการนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาเป็นเงื่อนไขในการเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของแต่ละประเภทแล้วอาจพบว่าการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรม เนื่องจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงสมควรได้รับการหักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายต่ำกว่า อย่างไรก็ตาม การพิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินต้องพิจารณาจากลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นด้วย มิใช่พิจารณาจากมูลค่าของค่าใช้จ่ายเพียงอย่างเดียว เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) ต่างมีแหล่งที่มาที่เหมือนกัน คือ ความเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเหมือนกัน เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไม่ว่าจะมีค่าใช้จ่ายสูงหรือต่ำควรมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่เหมือนกัน ส่วนมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่หักได้นั้นควรเป็นขั้นตอนต่อจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังคงมีความแตกต่างกัน โดยที่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายต่ำต้องหักค่าใช้จ่ายรวมกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ในขณะที่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูง

สามารถเลือกระหว่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงและหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของควรหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงไม่ว่าจะมีค่าใช้จ่ายต่ำหรือสูงเนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายตามจริงเป็นเงื่อนไขที่ทำให้การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมอย่างแท้จริง หากมีค่าใช้จ่ายมาก ย่อมหักค่าใช้จ่ายได้มาก และหากมีค่าใช้จ่ายน้อย ย่อมหักค่าใช้จ่ายได้น้อยตามความเป็นจริง

นอกจากการหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างทำของประสบปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีและหลักความเป็นธรรมแล้ว การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ยังมีความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนด้วย เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินระหว่างการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) และการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) ขาดความแน่นอนโดยที่ไม่อาจแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินได้อย่างเด็ดขาดว่า เงินได้พึงประเมินต้องมีค่าใช้จ่ายเท่าใดจึงจะเป็นเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไป จึงไม่อาจใช้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ถูกต้องตามประเภทเงินได้พึงประเมินได้

4.5.2 ปัญหาเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย

การหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นผลกระทบโดยตรงมาจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ เนื่องจากหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ความแตกต่างดังกล่าวนอกจากปรากฏตามการหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วยังปรากฏตามการหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจึงเป็นประเด็นสำคัญอย่างยิ่งต่อการหักภาษี ณ ที่จ่าย

กรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) ซึ่งต้องแยกออกเป็น 2 กรณีคือผู้รับเงินได้เป็นอยู่ในประเทศไทยและมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เนื่องจากในกรณีที่ผู้รับเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยต้องใช้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แต่หากมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15

ในขณะที่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างออกไป กล่าวคือ การหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องพิจารณาที่ผู้จ่ายเงินได้ มิได้พิจารณาที่ผู้รับเงินได้ดังเช่นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หากบุคคลธรรมดาเป็นผู้จ่ายก็ไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่หากเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือหน่วยงานของรัฐต่าง ๆ กลับต้องหักภาษี

ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 หรือร้อยละ 1 แล้วแต่กรณีซึ่งเป็นไปตามมาตรา 50(4) และข้อ 8(1) ของ ท.ป.4/2528

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยพิจารณาทั้งผู้จ่ายเงินได้และผู้รับเงินได้ กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันเองต้องหักใน อัตราร้อยละ 3 แต่หากจ่ายให้แก่มูลนิธิหรือสมาคมให้หักในอัตราร้อยละ 10 ตามข้อ 3/1(1) และ (2) ของ ท.ป.4/2528 ส่วนในกรณีที่หน่วยงานของรัฐจ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดย หลักให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามมาตรา 69ทวิ แต่หากจ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยให้หักในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70

ในขณะที่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) มี หลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยพิจารณาถึงทั้งผู้จ่ายเงินได้และผู้รับเงินได้เช่นกันแต่มีความ แตกต่างกันในรายละเอียด กล่าวคือ ต้องพิจารณาก่อนว่าผู้รับเงินได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลไทยหรือไม่ แล้วจึงพิจารณาถึงผู้จ่ายเงินได้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยเป็น ผู้รับเงิน ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 5 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่าย และหัก ภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 1 ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่าย ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศต้องพิจารณาว่ามีการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ หากประกอบกิจการใน ประเทศไทยแล้วยังต้องพิจารณาต่อไปว่ามีสำนักงานถาวรหรือไม่ซึ่งต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่ แตกต่างกันไปตามผู้จ่ายอีกด้วย แต่หากมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยไม่ต้องหักในกรณีที่บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายตามมาตรา 70 แต่ให้หักเฉพาะกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็น ผู้จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69ทวิ

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำ ของแล้วจะพบว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) กับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) มีความแตกต่างกัน ทั้งหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นหาก การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของระหว่างเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ทั่วไปตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงมีปัญหาไม่สอดคล้อง กับหลักความแน่นอนแล้ว การหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั้ง 2 ประเภท ย่อมมีปัญหาไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนเช่นกัน

เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ตามมาตรา 40(2) และ (8) ย่อมเกิดปัญหากับทั้งผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้รับเงินได้

และเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบภาษีที่ต้องพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ และหักในอัตราเท่าใด และหากหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้องอาจมีโทษตามกฎหมายได้ ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนนี้ ย่อมเป็นปัญหาสำคัญยิ่งต่อการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งควรได้รับการแก้ไขต่อไป

นอกจากปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนแล้ว การหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังมีปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความไม่เป็นธรรมหรือหลักความเสมอภาคทางภาษีด้วย โดยเฉพาะการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ซึ่งเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 70 ของประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)-(7) โดยมีได้มีการกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่อย่างไร

เมื่อพิจารณาเฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของแล้วจะพบว่า มาตรา 70 กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพตามมาตรา 40(6) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) แต่ไม่ได้กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามคำสั่งของกรมสรรพากร แต่อย่างไร การกำหนดตามบทบัญญัติดังกล่าวส่งผลให้เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรเนื่องจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของต้องได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันเว้นแต่มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่แตกต่างกัน จึงสามารถปฏิบัติต่างกันได้ แต่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงมีได้มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ต่างจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของประเภทอื่น โดยเฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพตามมาตรา 40(6) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) ซึ่งก็มีค่าใช้จ่ายที่สูงเช่นกัน แต่กลับถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

4.5.3 ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภรรยา

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมีผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา ในกรณีที่ไม่ว่าจะแยกได้ว่าเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีหรือภรรยาตามข้อ 2.1.2 ของคำสั่งแจงกรมสรรพากรเรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา

(ฉบับที่ 2) ซึ่งกำหนดต้องแยกเงินได้ออกเป็น 2 กลุ่มเพื่อกำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยา คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)-(7) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

กรณีที่สามีหรือภริยามีเงินได้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอื่นตามมาตรา 40(6) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) และไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีหรือภริยาให้แบ่งเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาเป็นคนละครั้งหนึ่งแล้วจึงนำไปคำนวณภาษีในขั้นตอนต่อไป โดยที่สามีและภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไม่สามารถเลือกตกลงกันเองได้

สำหรับสามีหรือภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) สามีและภริยาสามารถตกลงกันเองว่าจะให้เงินได้พึงประเมินจำนวนเท่าใดเป็นของสามีและภริยา แต่หากไม่สามารถตกลงกันได้ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาเป็นของสามีและภริยาคนละครั้งหนึ่งแล้วจึงนำไปคำนวณภาษีในขั้นตอนต่อไป

เมื่อพิจารณาข้อ 2.1.2 ของคำชี้แจงกรมสรรพากรเรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา (ฉบับที่ 2) แล้วจะพบว่า การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาในส่วนนี้มีปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร เนื่องจากสามีและภริยาทุกคู่ต้องได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันแม้ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินคนละประเภทกัน เว้นแต่มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการที่แตกต่างกัน จึงสามารถปฏิบัติแตกต่างกันได้ จากกรณีนี้เป็นเรื่องของการแยกเงินได้พึงประเมินกรณีที่ไม่อาจแบ่งแยกได้ซึ่งเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในส่วนนี้เหมือนกัน จึงต้องปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน การที่กรมสรรพากรกำหนดให้เฉพาะสามีและภริยาซึ่งมีกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) เท่านั้นที่สามารถตกลงกันได้ ย่อมเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันโดยปราศจากเหตุผลรองรับซึ่งไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

นอกจากการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรแล้วยังปรากฏว่าเรื่องดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรด้วย กล่าวคือ การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาต้องกำหนดโดยอาศัยฐานทางกฎหมายมารองรับ แต่คำชี้แจงดังกล่าวมีสถานะเป็นเพียงแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรมิได้กฎหมายซึ่งจะนำมาใช้บังคับได้ การออกคำชี้แจงดังกล่าวจึงมิได้กระทำโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งไม่ชอบด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

4.6 แนวทางแก้ไขปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

จากการวิเคราะห์ปัญหาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันประกอบกับการตีความของกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาลฎีกาทำให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถแบ่งออกได้เป็นหลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพตามมาตรา 40(6) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีการกำหนดไว้เป็นพิเศษ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงประสบปัญหาความไม่สอดคล้องกับการตีความ หลักความเสมอภาคทางภาษี หลักภาษีอากรที่ดี และหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร นอกจากนี้ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในปัจจุบันยังส่งผลกระทบต่อการหักค่าใช้จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยา

การตีความของกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาลเป็นปัจจัยสำคัญในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ การแก้ไขปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงต้องพิจารณาถึงสาเหตุของการตีความดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกันโดยที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูงจึงไม่ได้รับความเป็นธรรม กรมสรรพากรจึงแก้ปัญหาด้วยการตีความเงื่อนไขการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินทั้งสองโดยใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์และมีคำพิพากษาศาลฎีกาตัดสินในทำนองเดียวกัน นอกจากการแก้ไขในลักษณะดังกล่าวแล้ว กรมสรรพากรยังออกคำสั่งต่าง ๆ เพื่อกำหนดเงื่อนไขพิเศษเพิ่มเติมให้แก่เงินได้พึงประเมินของอาชีพบางอาชีพเพื่อให้เปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

การใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์และการออกคำสั่งของกรมสรรพากรเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย ความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษี และความไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย

ภาชีอากร ผู้เขียนจึงเห็นว่าการแก้ไขปัญหของกรมสรรพากรยังเป็นการแก้ไขปัญหาที่ไม่เหมาะสม และก่อให้เกิดปัญหาซึ่งเป็นประเด็นหลักของวิทยานิพนธ์นี้

การแก้ไขปัญหการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถแก้ไขได้โดย 2 แนวทาง คือ การเปลี่ยนแนวทางการตีความการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ และการแก้ไขกฎหมายในส่วนของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

สำหรับแนวทางแรกซึ่งการเปลี่ยนแนวทางการตีความการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ผู้เขียนเห็นว่าหากเปลี่ยนแนวทางการตีความให้สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 40 โดยมีลักษณะดังต่อไปนี้

1) จำนวนประเภทของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

เงินได้จากการจ้างทำของตามประมวลรัษฎากรต้องมีทั้งหมด 3 ประเภท เท่านั้น ได้แก่ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระที่กำหนดตามมาตรา 40(6) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงจึงไม่อาจถูกกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ได้

2) หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเป็นขั้นตอนของการคำนวณ ภาษีก่อนที่นำไปหักค่าใช้จ่าย หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจึงต้องไม่นำมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาพิจารณา การพิจารณาถึงมูลค่าของค่าใช้จ่ายต้องพิจารณาในขั้นตอนของการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไม่ว่าจะมีค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใด ย่อมไม่ต้องนำมาพิจารณาเพื่อแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน

3) การแบ่งประเภทการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) กับการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

การแบ่งประเภทการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) กับการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต้องไม่คำนึงว่าเป็นการจ้างโดยตรงหรือไม่ แม้เป็นการจ้างทำของช่วงของวิชาชีพอิสระ ย่อมต้องเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระจะต้องเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของโดยตรงเท่านั้น

4) การออกกฎ หรือคำสั่งทางปกครองที่มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงประเภทเงินได้
พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การออกกฎ หรือคำสั่งทางปกครองที่มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของต้องคำนึงถึงหลักความชอบด้วยกฎหมาย และหลักความเสมอภาคทางภาษี กล่าวคือ ประเภทเงินได้พึงประเมินทุกประเภทถูกกำหนดไว้ในมาตรา 40 ของประมวลรัษฎากร การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ย่อมต้องมีกฎหมายอนุญาตให้อำนาจและต้องกระทำเท่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้ด้วย

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าหากแก้ไขตามแนวทางแรกแม้จะสามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่ได้ แต่กลับต้องเกิดปัญหาเก่าซึ่งกรมสรรพากรต้องการแก้ไขในตอนแรก กล่าวคือ หากกำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงต้องกลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ในกรณีที่มีได้มีลักษณะตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) ย่อมทำให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงต้องหักค่าใช้จ่ายรวมกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ซึ่งไม่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง แต่ต้องหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาในจำนวนที่น้อยมากซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างยิ่งต่อผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายมาก นอกจากนี้การแก้ไขโดยเปลี่ยนแนวทางการตีความอาจเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติและขาดความยั่งยืน เพราะการเปลี่ยนแนวทางการตีความของผู้บังคับใช้กฎหมาย ย่อมสามารถกระทำได้อย่างและหากสามารถเปลี่ยนแนวทางการตีความได้แล้ว ผู้บังคับใช้กฎหมาย ย่อมสามารถเปลี่ยนแนวทางการตีความกลับมาใช้แนวทางเดิมได้โดยง่าย ดังนั้นผู้เขียนจึงไม่เห็นควรให้แก้ปัญหาดังกล่าวตามแนวทางแรก แต่ให้แก้ปัญหาดังกล่าวตามแนวทางที่ 2 ซึ่งเป็นการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน

ในการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องมีการแก้ไขที่ต้นเหตุของปัญหา กล่าวคือ ต้องลดจำนวนประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ประกอบกับการแก้ไขลักษณะสำคัญของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทเพื่อขจัดปัญหาต่าง ๆ

การลดจำนวนประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถกระทำได้หลายวิธีการโดยอาศัยการเปรียบเทียบกับ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของต่างประเทศ ซึ่งสามารถวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยได้ดังต่อไปนี้

1) การยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2)

เมื่อพิจารณาปัญหาที่เกิดขึ้นข้างต้นจะพบว่าข้อกำหนดเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เป็นต้นเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการตีความเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) และการออกคำสั่งเพื่อให้เงินได้พึงประเมินของบางอาชีพสามารถเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินได้ซึ่งส่งผลให้เกิดปัญหาการตีความ ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

การยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) จึงเป็นการแก้ปัญหาคำหนดหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) ซึ่งใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินดังกล่าว เนื่องจากการยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ส่งผลให้ไม่จำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินซึ่งใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์อีกต่อไป โดยให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปกลายเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง

นอกจากการยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) สามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้เกี่ยวกับประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของแล้ว ยังสามารถแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายในกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงซึ่งเป็นต้นเหตุประการสำคัญในการตีความการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ การแก้ไขในลักษณะนี้เป็นการแก้ไขที่ทำให้เกิดการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินได้อย่างถูกต้องตามหลักการตีความ หลักการภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่จำเป็นต้องอาศัยการตีความและการออกคำสั่งของกรมสรรพากรอีกต่อไป

เมื่อยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) แล้ว ย่อมเป็นการขจัดปัญหาเกี่ยวกับผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ไม่ว่าจะเป็นการหักค่าใช้จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาอีกด้วย

ทั้งนี้ การยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) ไม่กระทบกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) อื่น เช่น เงินได้พึงประเมินจากตำแหน่งหน้าที่งาน เนื่องจากเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีคุณลักษณะเหมือนกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจึงควรมีลักษณะเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน

การแก้ไขปัญหาค่าเงินได้ยังเป็นการแก้ไขที่ทำให้การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของไทยมีความสอดคล้องกับระบบภาษีเงินได้ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ประเทศอังกฤษและประเทศมาเลเซียซึ่งมิได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของออกเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งเป็นพิเศษ แต่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจซึ่งรูปแบบการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินดังกล่าวส่งผลให้ประเทศดังกล่าวไม่ประสบปัญหาอย่างประเทศไทยจึงสามารถนำการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินในลักษณะนี้มาใช้แก้ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของประเทศไทยได้

- 2) การจัดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(6) และ(7) เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8)

ตามระบบภาษีเงินได้ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) แหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 แหล่งที่มาหลัก คือ เงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากรางงาน และเงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากรายได้ในส่วนของเงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากรางงานนั้นยังสามารถแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 2 ประเภทคือ เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการจ้างแรงงาน และเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่า การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินควรคำนึงถึงระบบภาษีเงินได้ดังกล่าวด้วย

เมื่อพิจารณาจากระบบภาษีเงินได้ดังกล่าวแล้วจะพบว่า เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของล้วนแล้วแต่เป็นเงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากรางงานในส่วนของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ ดังนั้นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) หรือเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) ล้วนแล้วแต่มีคุณลักษณะเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรจัดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั้งตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) ทั้งนี้ การจัดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั้งตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) นี้ยังสอดคล้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามระบบภาษีเงินได้ของประเทศอังกฤษ และมาเลเซียอีกด้วย

การจัดให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั้งตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) ยังเป็นการแก้ปัญหาค่าเงินได้ยังเป็นการแก้ไขที่ทำให้การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมา

ต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) อีกด้วย เนื่องจากเมื่อรวมเงินได้ดังกล่าวเข้าด้วยกันแล้วก็ไม่มีความจำเป็นใดที่จะต้องแบ่งเงินได้พึงประเมินทั้งสองอีก

สำหรับประเด็นการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระซึ่งมีอาจมีปัญหาว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระควรได้รับการหักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของประเภทอื่นเนื่องจากเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ต้องใช้ความรู้ความสามารถเป็นพิเศษ ผู้เขียนเห็นว่าหากต้องการให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของอื่นก็สามารถกระทำได้ โดยการกำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระไว้เฉพาะได้ แต่ผู้เขียนไม่เห็นควรให้แยกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งต่างหาก เพราะอาจทำให้เกิดปัญหาการตีความการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินได้

3) การแยกเงินได้พึงประเมินอื่นตามมาตรา 40(8) ออกเป็นอีกประเภทเงินได้พึงประเมินต่างหาก

เมื่อพิจารณาลักษณะของเงินได้พึงประเมินอื่นนอกเหนือจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)-(7) แล้วจะพบว่า เงินได้พึงประเมินอื่นนี้มีลักษณะที่กว้างขวาง ครอบคลุมเงินได้พึงประเมินหลากหลายประเภท เช่น เงินได้พึงประเมินจากการซื้อขาย เงินได้พึงประเมินจากการกระทำผิดกฎหมาย เป็นต้น เงินได้พึงประเมินอื่นนี้จึงมีความแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจอย่างมาก การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้จึงควรมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ ผู้เขียนจึงเห็นว่าเงินได้พึงประเมินอื่นตามมาตรา 40(8) ในปัจจุบันควรแยกเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ

การแยกเงินได้พึงประเมินนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจมีการนิยามความหมายของเงินได้พึงประเมินประเภทนี้อย่างชัดเจน มีการกำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายและมีการกำหนดการหักภาษีที่จ่ายเป็นการเฉพาะของเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ

นอกจากนี้ การแยกเงินได้พึงประเมินอื่นออกเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งต่างหากยังมีความสอดคล้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และประเทศมาเลเซียอีกด้วย

4) การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในปัจจุบันมีการหักค่าใช้จ่ายทั้งแบบเหมา และการหักค่าใช้จ่ายแบบตามจริงซึ่งทำให้เกิดปัญหาการตีความเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีลักษณะการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน ผู้เขียนจึงเห็นควรให้การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นการหักค่าใช้จ่ายแบบตามจริงเพื่อนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาพิจารณาในขั้นตอนการหักค่าใช้จ่าย มิให้นำมาพิจารณาในขั้นตอนการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินอย่างที่เป็นอย่างอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเหมือนกัน โดยไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินอย่างที่เป็นอย่างอยู่ในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดในลักษณะดังกล่าวอาจประสบปัญหาการพิสูจน์ค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายน้อย ดังตัวอย่างเช่น อาจารย์รับจ้างสอนหนังสือในมหาวิทยาลัยเอกชนเป็นการจ้างทำของประเภทหนึ่ง หากอาจารย์มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทาง อุปกรณ์การสอน ย่อมเกิดปัญหาว่าอาจารย์จะต้องพิสูจน์ค่าใช้จ่ายดังกล่าวอย่างไร เป็นต้น สำหรับปัญหาดังกล่าวเป็นเรื่องที่อยู่นอกเหนือจากการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ แต่เป็นประเด็นที่ควรได้รับการศึกษาเพื่อได้รับการแก้ไขต่อไป

5) การหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

การหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมินที่มีปัญหามากที่สุด คือ การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ซึ่งมีได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดในลักษณะดังกล่าวมีปัญหาเกี่ยวกับความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษี ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) ด้วย เพื่อมิให้เกิดปัญหาการเปลี่ยนเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) อย่างที่เป็นอย่างอยู่ในปัจจุบัน

ทั้งนี้ การแก้ไขการหักภาษี ณ ที่จ่ายในลักษณะดังกล่าวสามารถกระทำได้ แม้มีความแตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากหากเป็นกรณีและผู้เสียภาษีมียุติพิเศษตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็สามารถใช้สิทธิพิเศษดังกล่าวได้โดยไม่ต้องพิจารณาการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70

6) การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภรรยา

สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภรรยาที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ คือ การกำหนดสิทธิพิเศษให้แก่สามีภรรยาที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทตามมาตรา 40(8) ให้สามารถตกลงกันได้ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นของสามีหรือ

ภริยาในจำนวนเท่าใด ในกรณีที่ไม้อาจแยกเงินได้พึงประเมินได้ ในขณะที่มิได้มีการให้สิทธิดังกล่าวแก่สามีภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินอื่น ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การแยกเงินได้พึงประเมินในกรณีนี้ให้เหมือนกันไม่ว่าสามีภริยาจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทใดเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม และหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเป็นเงินได้พึงประเมินที่ปรากฏในระบบเศรษฐกิจเป็นจำนวนมาก เนื่องจากการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีค่านิยมค่อนข้างกว้าง ครอบคลุมสัญญาหลากหลายรูปแบบ ประกอบกับประมวลรัษฎากรมิได้มีการนิยามคำว่า “รับทำงานให้” ไว้ จึงมีการตีความว่า การรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายตามนิยามของการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีจำนวนมาก แต่การจัดเก็บเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ยังมีปัญหาอยู่ โดยเฉพาะในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไว้ 8 ประเภท แต่มีเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับการจ้างทำของอยู่ 4 อนุมาตรา ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) โดยที่มาตรา 40(2) เป็นบทกฎหมายทั่วไปในเรื่องเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ส่วนมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) เป็นบทกฎหมายเฉพาะของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ดังนั้นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไป เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของเฉพาะตามที่กำหนดไว้ ในขณะที่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(8) เป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามแนวทางการตีความของศาลฎีกาและกรมสรรพากรซึ่งเป็นปัญหาอย่างมากตามหลักการทางกฎหมาย

มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นบทกฎหมายที่มีได้มีเจตนารมณ์ให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่าที่ใช้ไป กล่าวคือ หากบทบัญญัตินี้ต้องการจะให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเพียงอย่างเดียว ก็ไม่มีความจำเป็นใด ๆ ที่จะต้องแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน แต่บทบัญญัตินี้มีเจตนารมณ์ให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันโดยค่านิ่งถึงลักษณะและแหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทเป็นเกณฑ์ นอกจากนี้ การแบ่งประเภทในลักษณะดังกล่าวยังเป็นการตีความเฉพาะเจตนารมณ์โดยมิได้คำนึงถึงตัวอักษรในบทบัญญัติจึงเป็นการตีความที่ไม่สอดคล้องกับหลักการตีความ

นอกจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินโดยคำนึงถึงมูลค่าของค่าใช้จ่ายมีปัญหาในการตีความแล้วยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม หรือขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรอีก

ด้วย กล่าวคือ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินโดยใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายนี้เปิดโอกาสให้เฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเท่านั้นที่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ในขณะที่เงินได้พึงประเมินจากกรณีอื่น ๆ ที่มีค่าใช้จ่ายสูงเหมือนกัน กลับไม่อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังปรากฏปัญหาในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) โดยเฉพาะในกรณีของแพทย์ที่มีการตีความมาตรา 40(6) ให้ต้องเป็นการจ้างโดยตรงเท่านั้นจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ซึ่งแสดงให้เห็นตัวอย่างการนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาพิจารณาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินอีกด้วย การใช้ลักษณะของการจ้างทำของเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจึงไม่สอดคล้องกับหลักการตีความและไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีเช่นกัน

นอกจากปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(6) แล้ว ยังมีปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) และมาตรา 40(8) อีกด้วยซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย ในการตีความกฎหมายต้องตีความให้กฎหมายสามารถบังคับใช้ได้ทุกอนุมาตรา แต่การตีความให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ย่อมส่งผลให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) ไม่อาจบังคับใช้ได้เนื่องจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เป็นเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงอยู่แล้ว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ทุกกรณี

สำหรับประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของนอกจากที่ปรากฏตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว กรมสรรพากรยังมีคำสั่งเกี่ยวกับ นักแสดงสาธารณะ และตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตให้มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เป็นกรณีพิเศษโดยมิได้อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ แต่นำมาบังคับใช้กับประชาชน คำสั่งของกรมสรรพากรจึงไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี ทั้งยังเป็นคำสั่งที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรด้วย เพราะเลือกให้สิทธิเฉพาะนักแสดงสาธารณะ และตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตโดยปราศจากเหตุผลรองรับในการเลือกปฏิบัติเช่นนี้ นอกจากนี้ยังมีการนำเงื่อนไขตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ใช้กับกรณีนักแสดงสาธารณะและตัวแทนหรือนายหน้าประกันชีวิตมาบังคับใช้กับผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้ลักษณะทำนองเดียวกับตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิตอีกด้วย

ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของส่งผลกระทบโดยตรงต่อขั้นตอนในการคำนวณและการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่อาศัยประเภทของเงินได้เป็นเงื่อนไข ไม่ว่าจะเป็นการหักค่าใช้จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยา

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นผลกระทบโดยตรงจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ในระบบกฎหมายภาษีเงินได้ของไทย เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกันออกไป เมื่อการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีปัญหาตามที่กล่าวมาแล้ว การหักค่าใช้จ่าย ย่อมมีปัญหาตามมาด้วย ดังตัวอย่างเช่น การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตามมาตรา 40(8) ซึ่งใช้มูลค่าของค่าใช้จ่ายเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่ง หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ดังนั้นการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภท ย่อมประสบปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนเช่นเดียวกัน

ในขณะที่การหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นอาศัยประเภทของเงินได้พึงประเมินเช่นกัน ผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายจึงต้องเข้าใจว่า เงินได้ที่ตนได้รับเป็นเงินได้ประเภทใด จึงจะสามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ได้อย่างถูกต้องครบถ้วน เมื่อการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังมีความไม่แน่นอนอยู่ ย่อมทำให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายหักภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนซึ่งอาจมีความผิดตามประมวลรัษฎากรได้ นอกจากนี้การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของยังมีปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 70 ของประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดให้เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)-(7) เท่านั้นที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในขณะที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

ส่วนผลกระทบจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของประการสุดท้าย คือ เรื่องของการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา ภายหลังจากมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่มีคำวินิจฉัยให้บทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภรรยาบางมาตราขัดต่อรัฐธรรมนูญ ทำให้กรมสรรพากรต้องออกคำชี้แจงมาบังคับใช้โดยมิได้อาศัยอำนาจตามกฎหมายใด ๆ ทั้งนี้มีการกำหนดให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ของสามีและภรรยาที่ไม่อาจแยกได้ว่าเป็นของฝ่ายใดให้ตกลงเลือกแบ่งกันได้ ทั้ง ๆ ที่หากเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นไม่อาจตกลงเลือกในลักษณะดังกล่าวได้ จึงไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีและหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

โดยสรุปแล้ว ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของปรากฏอยู่ในรูปของปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมายภาษี ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี และปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวทั้งหมดเป็นหลักการที่ผู้บังคับใช้กฎหมายต้องคำนึงถึงอย่างยิ่งยวดโดยเฉพาะการตีความและบังคับใช้กฎหมายภาษีซึ่งเป็นการจำกัด

ภาษีทรัพย์สินของประชาชน เมื่อการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของมีความไม่สอดคล้องกับหลักการเหล่านี้ จึงต้องหาแนวทางแก้ไขโดยใช้การเปรียบเทียบกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของต่างประเทศที่เหมาะสมกับประเทศไทยประกอบการพิจารณาแนวทางแก้ไขด้วย

ตามระบบภาษีเงินได้ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) แหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 แหล่งที่มาหลัก คือ เงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากรางงาน และเงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากทุน ในส่วนของเงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาจากรางงานนั้นยังสามารถแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 2 ประเภทคือ เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการจ้างแรงงาน และเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ เงินได้พึงประเมินที่มีแหล่งที่มาเดียวกันควรได้รับการจัดให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกันซึ่งต้องมีหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีที่เหมือนกันเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

เมื่อพิจารณาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของของไทยในปัจจุบันจะพบว่า เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของสามารถแบ่งออกเป็นเงินได้พึงประเมินหลากหลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) และเงินได้พึงประเมินตามคำสั่งของกรมสรรพากรซึ่งทำให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ตามมา ผู้เขียนเห็นว่า การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของไทยในปัจจุบันยังมิได้มีการพิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้อย่างแท้จริงโดยเฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ

ผู้เขียนเห็นควรให้มีการยกเลิกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(2) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) และให้นำเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั้งสามประเภทรวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) เนื่องจากเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั้งสามประเภทมีแหล่งที่มาเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจตามมาตรา 40(8) และเป็นการขจัดปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นปัญหาเกี่ยวกับการนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) กับเงินได้พึงประเมินในอนุมาตราอื่น ปัญหาเกี่ยวกับการออกคำสั่งของกรมสรรพากรเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การเปลี่ยนประเภทเงินได้พึงประเมินให้แก่บางอาชีพ อีกทั้งยังสอดคล้องกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษและประเทศมาเลเซียที่ไม่ได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของออกเป็นกรณีพิเศษ

นอกจากการรวมเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไว้ด้วยกันแล้ว ผู้เขียนยังเห็นควรให้นำเงินได้พึงประเมินอื่นตามมาตรา 40(8) ซึ่งอาจเป็นเงินได้พึงประเมินใดก็ได้ที่มีได้มีการระบุให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นแยกออกมาเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่ง เนื่องจากเงินได้พึงประเมินอื่นดังกล่าวมิได้มีแหล่งที่มาเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ จึงควรมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีที่แตกต่างกัน

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจ ผู้เขียนเห็นควรให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา และให้หักค่าใช้จ่ายตามจริง เพื่อให้มีการนำมูลค่าของค่าใช้จ่ายมาพิจารณาในขั้นตอนการหักค่าใช้จ่ายแทนที่การนำมาพิจารณาในขั้นตอนการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ การกำหนดในลักษณะดังกล่าวอาจประสบปัญหาการพิสูจน์ค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายน้อยซึ่งเป็นประเด็นที่อยู่นอกเหนือจากการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ แต่เป็นประเด็นที่ควรได้รับการศึกษาเพื่อได้รับการแก้ไขต่อไป

ในส่วนของการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งมีปัญหาเกี่ยวกับความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรม ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนได้รับการแก้ไขปัญหาไปแล้วจากการรวมเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของไว้เป็นประเภทเดียวกัน แต่สำหรับปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมยังมิได้รับการแก้ไข ผู้เขียนจึงเห็นควรให้แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 70 ของประมวลรัษฎากรโดยให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ด้วย

ข้อเสนอแนะประการสุดท้ายเป็นเรื่องของการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาซึ่งผู้เขียนเห็นควรให้มีการแก้ไขให้มีการแยกเงินได้พึงประเมินให้แก่สามีและภริยาคณะละกึ่งหนึ่งโดยไม่สามารถตกลงกันได้กรณีที่ไม่อาจแยกเงินได้พึงประเมินได้ ไม่ว่าจะเป็กรณีเงินได้พึงประเมินประเภทใดก็ตาม เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

กลุ่มนักวิชาการภาษาไทยกร. ภาษาไทยกรตามประมวลรัษฎากร 2554. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้ว การพิมพ์, 2554.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ ดวงกมล, 2535.

โกเมนทร์ สืบวิเศษ. วิชาภาษาไทยกรว่าด้วย ภาษาเงินได้บุคคลธรรมดา. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552.

ไกรยุทธ ธีรตยาศนันท์. ทฤษฎีภาษาเงินได้และภาษาเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล , 2521.

จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยตัวแทน นายหน้า จ้างทำของ รับขน. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2547.

จินดา บุญยอาคม. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจ้างแรงงาน จ้างทำของ. พระ นคร: โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์, 2512.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษาไทยกร. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พล สยาม พรินต์ติ้ง, 2554.

ตุลย์ลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษาไทยกร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2553.

บรรเจิด สิงคนดี. หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551.

ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษาไทยกร 1. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัย รามคำแหง, 2535.

ป่วย อึ้งภากร. คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพมหานคร: ประมวลมิตร, 2498.

ปัญจพร ทองเล็ก. การภาษาไทยกรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: ออฟเซ็ท เพลส, 2550.

ไพฑูริศ เอกจริยกร. คำอธิบายจ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.

พระยาเทพวิฑูร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2476.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. ไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: วิทย์พัฒน์, 2552.

ไพจิตร โรจนวนิช ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษาสรรพากร เล่ม1. กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553.

มานะ พิทยาภรณ์. คำบรรยายปพพ. ว่าด้วยเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ จ้างแรงงาน จ้างทำของ รับขน. กรุงเทพมหานคร: บริษัทพับลิคเนสพริ้นท์ จำกัด, 2531.

- มานิต นิธิประทีป และคณะ. กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมสารจำกัด, 2538.
- ศุภลักษณ์ พิณีจตุวตล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- สมพร พรหมหิตาธร. ย่อหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533.
- สมยศ เชื้อไทย. หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551.
- สุชาติ อภิชาตบุตร. คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2517.
- อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.
- อาภรณ์ นารัตติเรก. สรุปปัญหาการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย. กรุงเทพมหานคร: พี เอ ลีฟวิง, 2533.
- หนังสือภาษาอังกฤษ
- Daniel Q. Posin, and Donald B. Tobin. Principles of Federal Income Taxation. 7th edition. United States of America Thomson West, 2005.
- Faridah Ahmah, and Loo Ern Chen. Fundamentals of Malaysian Taxation. KHL: Prentice Hall, 2005.
- Geoffrey Morse, and David Williams. Davies: Principles of Tax Law. 8th edition. London: Sweet&Maxwell limited, 2008.
- Geoffrey Morse, David Williams, and David Salter. Davies Principles of Tax Law. 3rd edition. London: Sweet&Maxwell, 1996.
- Harvey S Rosen. Public Finance. 7th edition. New York: Mcgraw-Hill Irwin, 2005.
- James J. Freelandand, Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind, and Richard B. Stephens. Fundamentals of Federal Income Taxation. 16th edition. United States of America Thomson Returns/Foundation Press, 2011.
- John Tiley. Revenue Law. 8th edition. Oxford: Hart Publishing, 2008.
- Jospeph Bankman, Thomas D. Griffith, and Katherine Pratt. Federal Income Tax. 6th edition. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2011.
- Kath Nightgale. Taxation. 4th edition. London: Pearson Education limited, 2002.
- Michael Tookey. Revenue Law. 3rd edition. London: Old Bailey Press, 2002.
- Mohamed Ramjohn. Revenue Law. London: Cavendish Publishing limited, 1996.

Organization for Economic Co-operation and Development. Fundamental Reform of Personal Income Tax. Paris: OECD Publishing, 2006.

Philip Ridgway. Revenue Law. London: Cavendish Publishing limited, 1996.

Sean Lowry. Tax Deduction for Individuals: A Summary United States of America: Congressional Research Service, 2012.

งานวิจัย

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากรหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรไทย: รายงานการวิจัย. กรุงเทพมหานคร: คณะกรรมการวิจัยและสัมมนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

บทความ

กิตติศักดิ์ ปรกติ. หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย. ใน พิรุณา ดิงศภัทย์ (บรรณาธิการ), การใช้การตีความกฎหมาย, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552.

ธานินทร์ ภัยวิเชียร. ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย. ใน พิรุณา ดิงศภัทย์ (บรรณาธิการ), การใช้การตีความกฎหมาย, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. การตีความกฎหมายมหาชน. ใน พิรุณา ดิงศภัทย์ (บรรณาธิการ), การใช้การตีความกฎหมาย, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง. ใน (บรรณาธิการ), คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543.

สนั่น เกตุทัต. วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย. สรรพากรศาสตร์. 30 (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2526): 34.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. หลักความเสมอภาค. วารสารนิติศาสตร์. 30 2 (มิถุนายน 2542): 174.

วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ เอกัตศึกษา

กชมน ทิพย์รัตน์. ปัญหาการจัดแบ่งเงินได้พึงประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรศึกษาเปรียบเทียบประมวลรัษฎากรฝรั่งเศส. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2543.

กนกพร คงบุญ. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีตามมาตรา 40 (1)กับมาตรา40 (2). วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2555.

เกศรินทร์ แยมกลาง. ปัญหาทางกฎหมายในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ40(2)แห่งประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2554.

เดโช ณ ถลาง. ความแตกต่างระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.

ธนพล กิจบำรุง. ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้นักแสดงสาธารณะ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2548.

- ธีรพงษ์ ปิตวัฒน์กุล. หลักความยินยอมให้จัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2554.
- นนท์ ชูอุปการ. ภาระภาษีของวิชาชีพสถาปนิก. สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.
- นภดล ศรีชลไพศาล. ภาระภาษีของนายแพทย์. สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2548.
- พรพรรณ สิทธิกุลพัฒนสาร. ปัญหาเกี่ยวกับการออกกฎหมายลำดับรองในทางภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2554.
- พวงทอง ชนะจิตต์. ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: ศึกษาเฉพาะกรณีเงินได้ของแพทย์. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2544.
- พิณทิพย์ ลายธีระพงศ์. ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา. เอกัตศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2554.
- ภาคภูมิ โภคะอินทร์. หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2549.
- เมษยา จิระวงศ์. แนวคำวินิจฉัยของศาลปกครองเกี่ยวกับหลักความเสมอภาค. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2549.
- เอกรัฐ คงมี. การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.
- สื่ออิเล็กทรอนิกส์
- Department of the Treasury Internal Revenue Service. Eo Select Check. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Exempt-Organizations-Select-Check> [16 Oct 2013].
- . Standard Deduction. [Online]. 2013. Available from: http://www.irs.gov/publications/p501/ar02.html#en_US_2012_publink1000221051 [16 Oct 2013].
- . Tax Topics - Tax Credits. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc600.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 403 - Interest Received. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc403.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 404 - Dividends. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc404.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 407 - Business Income. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc407.html> [16 Oct 2013].

- . Topic 410 - Pensions and Annuities. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc410.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 411 - Pensions – the General Rule and the Simplified Method. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc411.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 414 - Rental Income and Expenses. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc414.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 451 - Individual Retirement Arrangements (Iras). [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc451.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 452 - Alimony Paid. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc452.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 455 - Moving Expenses. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc455.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 456 - Student Loan Interest Deduction. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc456.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 458 - Educator Expense Deduction. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc458.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 501 - Should I Itemize?. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc501.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 502 - Medical and Dental Expenses. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc502.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 503 - Deductible Taxes. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc503.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 504 - Home Mortgage Points. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc504.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 505 - Interest Expense. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc505.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 506 - Charitable Contributions. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc506.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 508 - Miscellaneous Expenses. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc508.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 515 - Casualty, Disaster, and Theft Losses (Including Federally Declared Disaster Areas). [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc515.html> [16 Oct 2013].
- . Topic 551 - Standard Deduction. [Online]. 2013. Available from: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc551.html> [16 Oct 2013].

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.128/2546 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 96/2543 เรื่อง การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 102/2544 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ของนักแสดงสาธารณะ ผู้จัดให้มีการแสดงของนักแสดงสาธารณะ และคู่สัญญาที่จัดหานักแสดงสาธารณะมาแสดง.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 120/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย.

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้คนต่างด้าวผู้เดินทางออกจากประเทศไทยไม่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร.

หนังสือข้อมความเข้าใจ ด่วนที่สุด ที่ กค 0811(กม.)/03785 เรื่อง ข้อมความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จาก การประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ ลงวันที่ 27 มีนาคม 2541.

หนังสือด่วนที่สุดที่ กค 0811/ว.2497 เรื่อง ข้อมความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการจัดทำบัญชีพิเศษของสถานพยาบาลที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/138 ลงวันที่ 9 มกราคม 2552.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/359 ลงวันที่ 19 มกราคม 2552.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/1232 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2555.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/3879 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2554.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/6490 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10127 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10495 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2549.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10627 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2548.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10786 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2545.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/6547 ลงวันที่ 20 เมษายน 2537.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/20215 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2532.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/พ.5160 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2537.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/7952 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2525.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/12926 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2524.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0804/20217 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2518.

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811(กม)/1435 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2541.



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ก กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวข้อง

The US Internal Revenue code

§ 61. Gross income defined

(a) General definition

Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:

- (1) Compensation for services, including fees, commissions, fringe benefits, and similar items;
- (2) Gross income derived from business;
- (3) Gains derived from dealings in property;
- (4) Interest;
- (5) Rents;
- (6) Royalties;
- (7) Dividends;
- (8) Alimony and separate maintenance payments;
- (9) Annuities;
- (10) Income from life insurance and endowment contracts;
- (11) Pensions;
- (12) Income from discharge of indebtedness;
- (13) Distributive share of partnership gross income;
- (14) Income in respect of a decedent; and
- (15) Income from an interest in an estate or trust.

ภาคผนวก ข กฎหมายของประเทศไทยที่เกี่ยวข้อง

Income and Corporation Taxes Act 1988

1 The charge to income tax

(1) Income tax shall be charged in accordance with the provisions of the Income Tax Acts in respect of all property, profits or gains respectively described or comprised in the Schedules, A, B, C, D, E and F, set out in sections 15 to 20 or which in accordance with the Income Tax Acts are to be brought into charge to tax under any of those Schedules or otherwise.

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003

4 “Employment” for the purposes of the employment income Parts

(1) In the employment income Parts “employment” includes in particular—

- (a) any employment under a contract of service,
- (b) any employment under a contract of apprenticeship, and
- (c) any employment in the service of the Crown.

(2) In those Parts “employed”, “employee” and “employer” have corresponding meanings.

5 Application to offices and office-holders

(1) The provisions of the employment income Parts that are expressed to apply to employments apply equally to offices, unless otherwise indicated.

(2) In those provisions as they apply to an office—

- (a) references to being employed are to being the holder of the office;

(b) “employee” means the office-holder;

(c) “employer” means the person under whom the office-holder holds office.

(3) In the employment income Parts “office” includes in particular any position which has an existence independent of the person who holds it and may be filled by successive holders.

6 Nature of charge to tax on employment income

(1) The charge to tax on employment income under this Part is a charge to tax on—

- (a) general earnings, and
- (b) specific employment income.

The meaning of “employment income”, “general earnings” and “specific employment income” is given in section 7.

(2) The amount of general earnings or specific employment income which is charged to tax in a particular tax year is set out in section 9.

(3) The rules in Chapters 4 and 5 of this Part, which are concerned with—

- (a) the residence and domicile of an employee in a tax year, and
- (b) the tax year in which amounts are received or remitted to the United Kingdom,

apply for the purposes of the charge to tax on general earnings but not that on specific employment income.

(4) The person who is liable for any tax charged on employment income is set out in section 13.

(4) The person who is liable for any tax charged on employment income is set out in section 13.

(5) Employment income is not charged to tax under this Part if it is within the charge to tax under Case I of Schedule D by virtue of section 314(1) of ICTA (divers and diving supervisors).

7 Meaning of “employment income”, “general earnings” and “specific employment income”

(1) This section gives the meaning for the purposes of the Tax Acts of “employment income”, “general earnings” and “specific employment income”.

(2) “Employment income” means—

- (a) earnings within Chapter 1 of Part 3,
- (b) any amount treated as earnings (see subsection (5)), or
- (c) any amount which counts as employment income (see subsection (6)).

(3) “General earnings” means—

- (a) earnings within Chapter 1 of Part 3, or
- (b) any amount treated as earnings (see subsection (5)), excluding in each case any exempt income.

(4) “Specific employment income” means any amount which counts as employment income (see subsection (6)), excluding any exempt income.

(5) Subsection (2)(b) or (3)(b) refers to any amount treated as earnings under—

- (a) Chapters 7 and 8 of this Part (application of provisions to agency workers and workers under arrangements made by intermediaries),
- (b) Chapters 2 to 11 of Part 3 (the benefits code),
- (c) Chapter 12 of Part 3 (payments treated as earnings), or

(d) section 262 of CAA 2001 (balancing charges to be given effect by treating them as earnings).

(6) Subsection (2)(c) or (4) refers to any amount which counts as employment income by virtue of—

- (a) Part 6 (income which is not earnings or share-related),
- (b) Part 7 (share-related income and exemptions), or
- (c) any other enactment.

566 Nature of charge to tax on pension income and relevant definitions

(1) The charge to tax on pension income under this Part is a charge to tax on that income excluding any exempt income.

(2) “Pension income” means the pensions, annuities and income of other types to which the provisions listed in subsection (4) apply.

This definition applies for the purposes of the Tax Acts.

(3) “Exempt income” means pension income on which no liability to income tax arises as a result of any provision of Chapters 16 to 18 of this Part.

This definition applies for the purposes of this Part.

656 Nature of charge to tax on social security income

(1) The charge to tax on social security income is a charge to tax on that income excluding any exempt income.

(2) “Exempt income” is social security income on which no liability to income tax arises as a result of any provision of Chapter 4, 5 or 7 of this Part.

This definition applies for the purposes of this Part.

657 Meaning of “social security income”, “taxable benefits” etc.

(1) This section defines—

“social security income” for the purposes of the Tax Acts, and

“taxable benefits”, “Table A” and “Table B” for the purposes of this Part.

(2) “Social security income” means—

(a) the United Kingdom social security benefits listed in Table A,

(b) the United Kingdom social security benefits listed in Table B,

(c) the foreign benefits to which section 678 applies, and

(d) the foreign benefits to which section 681(2) applies.

(3) “Taxable benefits” means—

(a) the United Kingdom social security benefits listed in Table A, and

(b) the foreign benefits to which section 678 applies.

(4) Subsections (2) and (3) are subject to section 660(2).

(5) “Table A” means Table A in section 660.

(6) “Table B” means Table B in section 677.

Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005

PART 2 TRADING INCOME

5 Charge to tax on trade profits

Income tax is charged on the profits of a trade, profession or vocation.

6 Territorial scope of charge to tax

(1) Profits of a trade arising to a UK resident are chargeable to tax under this Chapter wherever the trade is carried on.

(2) Profits of a trade arising to a non-UK resident are chargeable to tax under this Chapter only if they arise—

(a) from a trade carried on wholly in the United Kingdom, or

(b) in the case of a trade carried on partly in the United Kingdom and partly elsewhere, from the part of the trade carried on in the United Kingdom.

(3) This section applies to professions and vocations as it applies to trades.

7 Income charged

(1) Tax is charged under this Chapter on the full amount of the profits of the tax year.

(2) For this purpose the profits of a tax year are the profits of the basis period for the tax year.

(3) For the rules identifying the basis period for a tax year, see Chapter 15.

(4) This section is subject to Part 8 (foreign income: special rules).

(5) And, for the purposes of section 830 (meaning of “relevant foreign income”), the profits of a trade, profession or vocation arise from a source outside the United Kingdom only if the trade, profession or vocation is carried on wholly²⁶⁴ UK property business

A person’s UK property business consists of—

(a) every business which the person carries on for generating income from land in the United Kingdom, and

(b) every transaction which the person enters into for that purpose otherwise than in the course of such a business.

24 Professions and vocations

Apart from section 30 (animals kept for trade purposes), the provisions of this Chapter apply to professions and vocations as they apply to trades.

34 Expenses not wholly and exclusively for trade and unconnected losses

(1) In calculating the profits of a trade, no deduction is allowed for—

(a) expenses not incurred wholly and exclusively for the purposes of the trade, or

(b) losses not connected with or arising out of the trade.

(2) If an expense is incurred for more than one purpose, this section does not prohibit a deduction for any identifiable part or identifiable proportion of the expense which is incurred wholly and exclusively for the purposes of the trade.

CHULALONGKORN UNIVERSITY

PART 3 PROPERTY INCOME

264 UK property business

A person's UK property business consists of—

(a) every business which the person carries on for generating income from land in the United Kingdom, and

(b) every transaction which the person enters into for that purpose otherwise than in the course of such a business.

265 Overseas property business

A person's overseas property business consists of—

(a) every business which the person carries on for generating income from land outside the United Kingdom, and

(b) every transaction which the person enters into for that purpose otherwise than in the course of such a business.

272 Profits of a property business: application of trading income rules

(1) The profits of a property business are calculated in the same way as the profits of a trade.

(2) But the provisions of Part 2 (trading income) which apply as a result of subsection (1) are limited to the following—...

(3) In those provisions the expression “this Part” is to be read as a reference to those provisions as applied by subsection (2) and to the other provisions of Part 3.

CHULALONGKORN UNIVERSITY

PART 4 SAVINGS AND INVESTMENT INCOME

369 Charge to tax on interest

(1) Income tax is charged on interest.

(2) The following sections extend what is treated as interest for certain purposes—
section 372 (building society dividends),

section 373 (open-ended investment company interest distsection 376 (authorised unit trust interest distributions),

section 379 (industrial and provident society payments),

section 380 (funding bonds), and

section 381 (discounts).

(3) For exemptions, see in particular—

(a) Chapter 2 of Part 6 (national savings income),

(b) Chapter 3 of Part 6 (income from individual investment plans),

(c) Chapter 4 of Part 6 (SAYE interest),

(d) Chapter 6 of Part 6 (income from FOTRA securities),

(e) sections 749 to 756 (interest arising from repayment supplements, tax reserve certificates, damages for personal injury, employees' share schemes, repayments of student loans, the redemption of funding bonds and interest on certain foreign currency securities), and

(f) sections 757 to 767 (interest and royalty payments).

(4) Subsection (1) is also subject to sections 714(5), 716(4) and 720(7) of ICTA (exemptions for interest on securities within the accrued income scheme).

383 Charge to tax on dividends and other distributions

(1) Income tax is charged on dividends and other distributions of a UK resident company.

(2) For income tax purposes such dividends and other distributions are to be treated as income.

(3) For the purposes of subsection (2), it does not matter that those dividends and other distributions are capital apart from that subsection.

402 Charge to tax on dividends from non-UK resident companies

(1) Income tax is charged on dividends of a non-UK resident company.

(2) For exemptions, see in particular section 770 (amounts applied by SIP trustees acquiring dividend shares or retained for reinvestment).

(3) Subsection (1) is also subject to section 498 of ITEPA 2003 (no charge on shares ceasing to be subject to SIP in certain circumstances).

(4) In this Chapter “dividends” does not include dividends of a capital nature.

409 Charge to tax on stock dividend income

(1) Income tax is charged on stock dividend income.

(2) In this Chapter “stock dividend income” means the income that is treated as arising under section 410.

410 When stock dividend income arises

(1) This section applies if share capital is issued as mentioned in section 249(1)(a) or (b) of ICTA (certain share capital issued by UK resident companies in lieu of dividends or as bonus share capital).

(2) If an individual is beneficially entitled to that share capital, income is treated as arising to the individual.

(3) If—

(a) the share capital is issued to trustees in respect of shares they hold in the company (alone or with others), and

(b) a cash dividend paid to them in respect of the shares would have been to any extent income to which section 686 of ICTA applies (accumulation and discretionary trusts: special rates of tax), income is treated as arising to the trustees.

(4) If the share capital is issued to personal representatives during the administration period, income is treated as arising (but see section 413(4)).

(5) In subsection (4) “administration period” has the meaning given by section 653.

(6) Income within this section is treated as arising on the earliest date on which the company is required to issue the share capital in question.

(7) See section 413(5) (apportionment) if two or more persons are entitled to the share capital.

415 Charge to tax under Chapter 6

(1) Income tax is charged if—

(a) a company is or has been assessed or is liable to be assessed under section 419 of ICTA (loans to participators in close companies etc.) in respect of a loan or advance, and

(b) the company releases or writes off the whole or part of the debt in respect of the loan or advance.

(2) Subsection (1) is subject to section 418 (relief where borrowers liable as settlors).

(3) Subsection (4) applies if section 419 of ICTA has effect under section 422 of that Act (extension of section 419 to loans by companies controlled by close companies) as if a loan or advance had been made by a company (“A”), rather than the company (“B”) which—

(a) actually made it,

(b) is regarded as having made it under section 419(2) of that Act (deemed loans where debt incurred or assigned to close company), or

(c) would be so regarded if it were a close company.

(4) If the whole or part of the debt is released or written off by B, for the purposes of subsection (1), A rather than B is treated as releasing it or writing it off.

(5) Expressions used in this Chapter have the same meanings as if they were in section 419 of ICTA.

422 Charge to tax on purchased life annuity payments

(1) Income tax is charged on annuity payments made under a purchased life annuity.

(2) For exemptions, see in particular—

(a) section 717 (exemption for part of purchased life annuity payments),

(b) section 725 (annual payments under immediate needs annuities),

(c) section 731 (periodical payments of personal injury damages), and

(d) section 732 (compensation awards).

423 Meaning of “purchased life annuity”

(1) In this Chapter “purchased life annuity” means an annuity—

(a) granted for consideration in money or money’s worth in the ordinary course of a business of granting annuities on human life, and

(b) payable for a term ending at a time ascertainable only by reference to the end of a human life.

(2) For this purpose it does not matter that the annuity may in some circumstances end before or after the life.

427 Charge to tax on profits from deeply discounted securities

(1) Income tax is charged on profits on the disposal of deeply discounted securities.

(2) The profits are treated as income for income tax purposes if they would not otherwise be income.

PART 5 MISCELLANEOUS INCOME

579 Charge to tax on royalties and other income from intellectual property

(1) Income tax is charged on royalties and other income from intellectual property.

(2) In this section “intellectual property” means—

(a) any patent, trade mark, registered design, copyright, design right performer’s right or plant breeder’s right,

(b) any rights under the law of any part of the United Kingdom which are similar to rights within paragraph (a),

583 Charge to tax on income from disposals of know-how

(1) Income tax is charged on profits arising where consideration is received by a person—

(a) for the disposal of know-how, or

(b) for giving, or wholly or partly fulfilling, an undertaking which—

(i) is given in connection with a disposal of know-how, and

(ii) restricts or is designed to restrict any person's activities in any way.

(2) For the purposes of subsection (1)(b), it does not matter whether or not the undertaking is legally enforceable.

(3) Subsection (1) is subject to the exceptions in section 584.

(4) In this Chapter “know-how” means any industrial information or techniques likely to assist in—

(a) manufacturing or processing goods or materials,

(b) working a source of mineral deposits (including searching for, discovering or testing mineral deposits or obtaining access to them), or

(c) carrying out any agricultural, forestry or fishing operations.

(5) In subsection (4)—

(a) “mineral deposits” includes any natural deposits capable of being lifted or extracted from the earth and for this purpose geothermal energy is treated as a natural deposit, and

(b) “source of mineral deposits” includes a mine, an oil well and a source of geothermal energy.

587 Charge to tax on income from sales of patent rights

(1) Income tax is charged on profits from sales of the whole or part of any patent rights.

(2) The tax is charged if—

(a) the seller is a UK resident, or

(b) the seller is a non-UK resident and the patent is granted under the laws of the United Kingdom.

(3) Where the seller is a non-UK resident company, tax is not charged if the seller is chargeable to corporation tax in respect of the proceeds of the sale.

(4) In this Chapter “patent rights” means the right to do or authorise the doing of anything which, but for the right, would be an infringement of a patent.

609 Charge to tax on films and sound recordings businesses

(1) Income tax is charged on income from a business involving the exploitation of films or sound recordings where the activities carried on do not amount to a trade.

Such a business is referred to in this Chapter as a “non-trade business”.

(2) Expressions which are used in this Chapter and in Chapter 9 of Part 2 (trade profits: films and sound recordings) have the same meaning in this Chapter as they do in that Chapter.

614 Charge to tax on certain telecommunication rights of a non-trader

(1) Income tax is charged on income derived from a relevant telecommunication right that is not used or held for the purposes of a trade, profession or vocation.

(2) “Relevant telecommunication right” has the same meaning as in Chapter 10 of Part 2 (see section 146).

619 Charge to tax under Chapter 5

(1) Income tax is charged on—

(a) income which is treated as income of a settlor as a result of section 624 (income where settlor retains an interest),

(b) income which is treated as income of a settlor as a result of section 629 (income paid to unmarried minor children of settlor),

(c) capital sums which are treated as income of a settlor as a result of section 633 (capital sums paid to settlor by trustees of settlement), and

(d) capital sums which are treated as income of a settlor as a result of section 641 (capital sums paid to settlor by body connected with settlement).

(2) The charge on the settlor under subsection (1)(a) or (b) above operates on distribution income by treating the income as if it were income to which section 1A of ICTA (application of lower rate to income from savings and distributions) applies as a result of subsection (2)(b) of that section (income chargeable under Chapter 3, 5 or 6 of Part 4: dividends etc. from UK resident companies etc. and release of loan to participator in close company).

(3) In subsection (2) “distribution income” means income which represents income received by the trustees of the settlement, or any other person to whom it is payable, which is—

(a) income chargeable under Chapter 3 of Part 4 (dividends etc. from UK resident companies etc.),

(b) income chargeable under Chapter 4 of Part 4 (dividends from non-UK resident companies),

(c) income chargeable under Chapter 5 of Part 4 (stock dividends from UK resident companies),

(d) income chargeable under Chapter 6 of Part 4 (release of loan to participator in close company), or

(e) a relevant foreign distribution chargeable under Chapter 8 of this Part (income not otherwise charged).

(4) In subsection (3) “relevant foreign distribution” means any distribution of a non-UK resident company which—

(a) is not chargeable under Chapter 4 of Part 4, but

(b) would be chargeable under Chapter 3 of that Part if the company were UK resident.

620 Meaning of “settlement” and “settlor”

(1) In this Chapter—

“settlement” includes any disposition, trust, covenant, agreement, arrangement or transfer of assets (except that it does not include a charitable loan arrangement), and

“settlor”, in relation to a settlement, means any person by whom the settlement was made.

(2) A person is treated for the purposes of this Chapter as having made a settlement if the person has made or entered into the settlement directly or indirectly.

(3) A person is, in particular, treated as having made a settlement if the person—

(a) has provided funds directly or indirectly for the purpose of the settlement,

(b) has undertaken to provide funds directly or indirectly for the purpose of the settlement, or

(c) has made a reciprocal arrangement with another person for the other person to make or enter into the settlement.

(4) This Chapter applies to settlements wherever made.

(5) In this section—

“charitable loan arrangement” means any arrangement so far as it consists of a loan of money made by an individual to a charity either—

(a) for no consideration, or

(b) for a consideration which consists only of interest, and “charity” includes each of the bodies mentioned in section 507 of ICTA (the National Heritage Memorial Fund, the British Museum etc.)

683 Charge to tax on annual payments not otherwise charged

(1) Income tax is charged under this Chapter on annual payments that are not charged to income tax under or as a result of any other provision of this Act or any other Act.

(2) Subsection (1) does not apply to annual payments that would be charged to income tax under or as a result of another provision but for an exemption.

(3) The frequency with which payments are made is ignored in determining whether they are annual payments for the purposes of this Chapter.

(4) For exemptions, see in particular—

- (a) sections 727 to 730 (certain annual payments by individuals),
- (b) section 731 (periodical payments of personal injury damages),
- (c) section 732 (compensation awards),
- (d) section 734 (payments from trusts for injured persons),
- (e) sections 735 to 743 (health and employment insurance payments),
- (f) sections 744 to 747 (payments to adopters),
- (g) section 748 (payments by persons liable to pool betting duty),
- (h) sections 757 to 767 (interest and royalty payments), and
- (i) section 776 (scholarship income).

687 Charge to tax on income not otherwise charged

(1) Income tax is charged under this Chapter on income from any source that is not charged to income tax under or as a result of any other provision of this Act or any other Act.

(2) Subsection (1) does not apply to annual payments.

(3) Subsection (1) does not apply to income that would be charged to income tax under or as a result of another provision but for an exemption.

(4) The definition of “income” in section 878(1) does not apply for the purposes of this section.

(5) For exemptions from the charge under this Chapter, see in particular— section 768 (commercial occupation of woodlands), and section 779 (gains on commodity and financial futures)..

Income Tax Act 2007

PART 2 BASIC PROVISIONS

3 Overview of charges to income tax

(1) Income tax is charged under—

- (a) Part 2 of ITEPA 2003 (employment income),
- (b) Part 9 of ITEPA 2003 (pension income),
- (c) Part 10 of ITEPA 2003 (social security income),
- (d) Part 2 of ITTOIA 2005 (trading income),
- (e) Part 3 of ITTOIA 2005 (property income),

- (f) Part 4 of ITTOIA 2005 (savings and investment income), and
- (g) Part 5 of ITTOIA 2005 (miscellaneous income).

(2) Income tax is also charged under other provisions, including—

- (a) Chapter 5 of Part 4 of FA 2004 (registered pension schemes: tax charges),
- (b) section 7 of F(No.2)A 2005 (social security pension lump sums),
- (c) Part 10 of this Act (special rules about charitable trusts etc),
- (d) Chapter 2 of Part 12 of this Act (accrued income profits), and
- (e) Part 13 of this Act (tax avoidance).

ภาคผนวก ค กฎหมายของประเทศมาเลเซียที่เกี่ยวข้อง

Income Tax Act 1986

Classes of income on which tax is chargeable

4. Subject to this Act, the income upon which tax is chargeable under this Act is income in respect of—

- (a) gains or profits from a business, for whatever period of time carried on;
- (b) gains or profits from an employment;
- (c) dividends, interest or discounts;
- (d) rents, royalties or premiums;
- (e) pensions, annuities or other periodical payments not falling under any of the foregoing paragraphs;
- (f) gains or profits not falling under any of the foregoing paragraphs.

Special classes of income on which tax is chargeable

4A. Notwithstanding section 4 and subject to this Act, the income of a person not resident in Malaysia for the basis year for a year of assessment in respect of—

- (i) amounts paid in consideration of services rendered by the person or his employee in connection with the use of property or rights belonging to, or the installation or operation of any plant, machinery or other apparatus purchased from, such persons;
- (ii) amounts paid in consideration of technical advice, assistance or services rendered in connection with technical management or administration of any scientific, industrial or commercial undertaking, venture, project or scheme; or

(iii) rent or other payments made under any agreement or arrangement for the use of any moveable property, which is derived from Malaysia is chargeable to tax under this Act.



ภาคผนวก ง หนังสือข้อมความเข้าใจของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของแพทย์

อำนาจหน้าที่

ฉบับที่ ๑๓๓

ที่ กค ๐๘๑๑๔.๐๓๗๘๕

กรมสรรพากร

๑๐ ซอยพหลโยธิน ๗ ถนนพหลโยธิน

แขวงสามเสนใน เขตพญาไท กท. ๑๐๔๐๐

๒๔ มีนาคม ๒๕๔๑

เรื่อง ข้อมความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากกรประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์
เรียน ผู้ว่าราชการจังหวัด (ทุกจังหวัด)

ด้วยปรากฏว่าปัจจุบันมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ของผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ ว่าเงินได้พึงประเมินที่ผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบ
โรคศิลป์ได้รับนั้น เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวล
รัษฎากรประเภทใด

กรมสรรพากรเห็นเป็นการสมควรที่จะชี้แจง เพื่อให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติ
อย่างถูกต้อง และเป็นแนวทางเดียวกัน ดังนี้

๑. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ทำงานในสถานพยาบาลของรัฐ
หรือเอกชน โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือนหรือค่าจ้าง ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็น
เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๑) แห่งประมวลรัษฎากร
๒. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ตาม ๑ มีวิชาชีพพิเศษจาก
สถานพยาบาลที่ตนทำงานอยู่ เช่น เงินค่าล่วงเวลาจากการเข้าเวร หรือค่าตอบแทน
พิเศษในการรักษาผู้ป่วย เป็นต้น ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา
๔๐(๑) แห่งประมวลรัษฎากร
๓. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ตาม ๑ ไปทำงานเป็นครั้งคราว
ในสถานพยาบาลอีกแห่งหนึ่ง โดยได้รับค่าตอบแทนหรือค่าจ้างจากการทำงาน เป็นจำนวน
แน่นอนในแต่ละเดือน ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นงานประจำ
หรือชั่วคราว ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๒) แห่งประมวล
รัษฎากร
๔. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ทำสัญญาหรือข้อตกลงพิเศษกับสถาน
พยาบาลที่ตนทำงานอยู่เพื่อประกอบโรคศิลป์เป็นการส่วนตัวนอกเวลาทำการปกติ โดยการ
รับตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินที่ตนได้รับจากผู้ป่วยให้แก่สถานพยาบาลเป็น

/ลายลักษณ์.....

-2-

หลายลักษณะอักษร ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวล
 รัษฎากร

5. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ทั้งที่ทำงานประจำและมีได้ทำงาน
 ประจำในสถานพยาบาลของรัฐหรือเอกชน แต่ได้ประกอบโรคศิลป์โดยการรับตรวจและรักษา
 ผู้ป่วยที่คนนำเข้ามารักษาที่สถานพยาบาลอีกแห่งหนึ่งเป็นครั้งคราว ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็น
 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

6. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์มีเงินได้จากการเปิดสถานพยาบาล
 ตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเป็นของตนเองเฉพาะที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ค่าตอบแทน
 ที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

จึงเรียนมาเพื่อโปรดแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบ และถือเป็นแนวทาง
 ปฏิบัติต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

๒๑.
 (นางอนุชิตา ธีระวงศ์)
 รองอธิบดี รักษาการแทน
 อธิบดีกรมสรรพากร



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 CHULALONGKORN UNIVERSITY



ฉันทนทีสุด

ตำนานคุ้มครอง บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมสรรพากร สำนักกฎหมาย กลุ่มกฎหมาย 3 โทร. 272-8287-8
ที่ กค 0811/อ.๒497 วันที่ ๒๙ มีนาคม 2543

เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ การหัก
ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการจัดทำบัญชีพิเศษของสถานพยาบาลที่มีเตียงรับผู้ป่วย
ไว้ค้างคืน

เรียน ผู้อำนวยการสำนัก (ทุกสำนัก) ผู้อำนวยการศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่
สรรพากรภาค (ทุกภาค) และสรรพากรพื้นที่ (ทุกพื้นที่)

ตามที่กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค 0811(กม)/03785 ลงวันที่ 27
มีนาคม 2541 ซ้อมความเข้าใจกรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ได้รับอนุญาต
ให้ประกอบโรคศิลป์ ความละเอียดแจ้งอยู่แล้ว นั้น

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกันในการตรวจและ
แนะนำให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินและผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง
กรมสรรพากรจึงขอซ้อมความเข้าใจเพิ่มเติม ดังนี้

1. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ได้รับค่าตอบแทนที่เป็นเงินได้
พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2)
แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราว
ที่จ่ายเงิน ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ได้รับค่าตอบแทนที่เป็นเงินได้พึง-
ประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแยกเป็น 2 กรณี ดังนี้

(1) กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ทำสัญญาหรือข้อตกลงกับ
สถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลป์ในนามของ
ผู้ได้รับอนุญาต เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย โดยผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์เป็น
ผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วย
ให้แก่สถานพยาบาลเป็นลาบลักษณะอักษร

(2) กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ทำสัญญาหรือข้อตกลงกับ
สถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลป์ในนามของ

/ ผู้...

-2-

ผู้ได้รับอนุญาต เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วยโดยสถานพยาบาลจะเป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาแทนผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ แล้วนำมาจ่ายให้กับผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ เพื่อแบ่งรายได้ให้แก่สถานพยาบาลต่อไป

ทั้งกรณี (1) และ (2) ให้ถือว่าเงินที่ผู้ได้รับอนุญาตเรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรของผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลป์ มิใช่เฉพาะเงินส่วนแบ่งที่เหลือหลังจากหักส่วนแบ่งของสถานพยาบาลออกแล้ว

3. กรณีตาม 2 เนื่องจากสถานพยาบาลมิใช่ผู้จ่ายเงินได้ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 7 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 และไม่ต้องกรอกรายการจ่ายเงินดังกล่าวในบัญชีพิเศษตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 10) เรื่อง กำหนดให้ผู้ดำเนินการสถานพยาบาลที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีบัญชีพิเศษตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2522

จึงเรียนมาเพื่อโปรดแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบ และถือเป็นแนวทางปฏิบัติต่อไป

ร้อยเอก

(สุชาติ เชาววิศิษฏ์)

อธิบดีกรมสรรพากร

CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์เกิดเมื่อวันที่ 2 มกราคม พ.ศ.2533 ที่กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนเซนต์คาเบรียลในปี พ.ศ.2551 สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต เกียรตินิยมอันดับสองจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ในปี พ.ศ.2555 ได้รับประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสภาทนายความในปี พ.ศ.2555 และสำเร็จการศึกษาระดับเนติบัณฑิตไทย จากสำนักงานอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาในปี พ.ศ. 2556



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY