

ธรรมนิติ

DHARMNITI

www.dst.co.th

สารพันปัญหา ภาษี สรรพากร

โดย ชุมพร เสนไสย

สารพันปัญหา
ภาษี
สรรพากร

โดย ชุมพร เสนไสย

สารพันปัญหาภาษีสรรพากร

โดย ชุมพร เสนไสย

พิมพ์ครั้งแรก : พฤศจิกายน 2566

เจ้าของ	:	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	:	ดารารัตน์ พิฆมงคล
กองบรรณาธิการ	:	ณัฐยานันท์ ชมกลิ่น
พิสูจน์อักษร	:	ประนอม เพ็ชรสมัย, จันทร์จิรา ชื้อพร้อม
ออกแบบปก	:	จิรนนท์ ทับสุข
จัดรูปเล่ม	:	ปิติพัฒน์ อรุณวรวิวัฒน์
ประสานงาน	:	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

(ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ห้ามลอกเลียนแบบ ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ รวมทั้งการจัดเก็บถ่ายทอด ไม่ว่ารูปแบบหรือวิธีใดๆ ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ การถ่ายภาพ การบันทึกหรือวิธีการอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้น จะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

ชุมพร เสนไสย.

สารพันปัญหาภาษีสรรพากร.-- กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2566.

492 หน้า.

1. ภาษี. I. ชื่อเรื่อง.

336.2

ISBN 978-616-302-336-0

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพมหานคร 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อ E-mail : book@dhamniti.co.th

คำนำ

หนังสือเล่มนี้ได้รวบรวมบทความเกี่ยวกับภาษาอาหรับที่ผู้เขียนได้เขียนลงใน “เอกสารภาษาอาหรับ” โดยได้ปรับปรุงเนื้อหาให้สอดคล้องกับกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร รวมทั้งคำพิพากษาศาลฎีกาให้เป็นปัจจุบัน

สำหรับเนื้อหาเป็นความรู้ทางด้านภาษีสรรพากรในทุกส่วนที่ผู้เขียนเห็นว่าเป็นประเด็นปัญหาและเรื่องราวทางภาษาอาหรับที่ผู้สนใจได้อ่านแล้วจะได้ประโยชน์เพิ่มขึ้นไม่มากนักน้อย จึงหวังว่า ความรู้ทางด้านภาษาอาหรับที่มีอยู่ในหนังสือเล่มนี้จะช่วยตอบคำถามในบางปัญหาสำหรับท่านผู้อ่านที่สนใจได้อ่านแล้วให้หายสงสัยได้บ้าง หากมีข้อผิดพลาดขาดตกบกพร่องประการใดผู้เขียนก็ขอน้อมรับคำติชมด้วยความขอบพระคุณยิ่ง

ชุมพร เสนไสย

สารบัญ

“เงินปันผล” สิทธิในการเลือกเสียภาษีที่ต้องระวัง	11
จ่ายค่าจ้างให้บุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่ลูกจ้าง ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างไร	37
พนักงานไปทำงานต่างประเทศ ต้องเสียภาษีในไทยหรือไม่ ?	51
เวลา 180 วัน กับการจ่ายภาษีบุคคลธรรมดา ของคนต่างชาติ	63
สิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เพื่อที่อยู่อาศัย	75
การฟื้นฟูกิจการ ความเกี่ยวพันกับการะภาษี	90
ความผูกพันกับรายจ่ายของบริษัท	107
ทำไมกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน เงินตราต่างประเทศจึงเป็นรายได้	119

สารบัญ

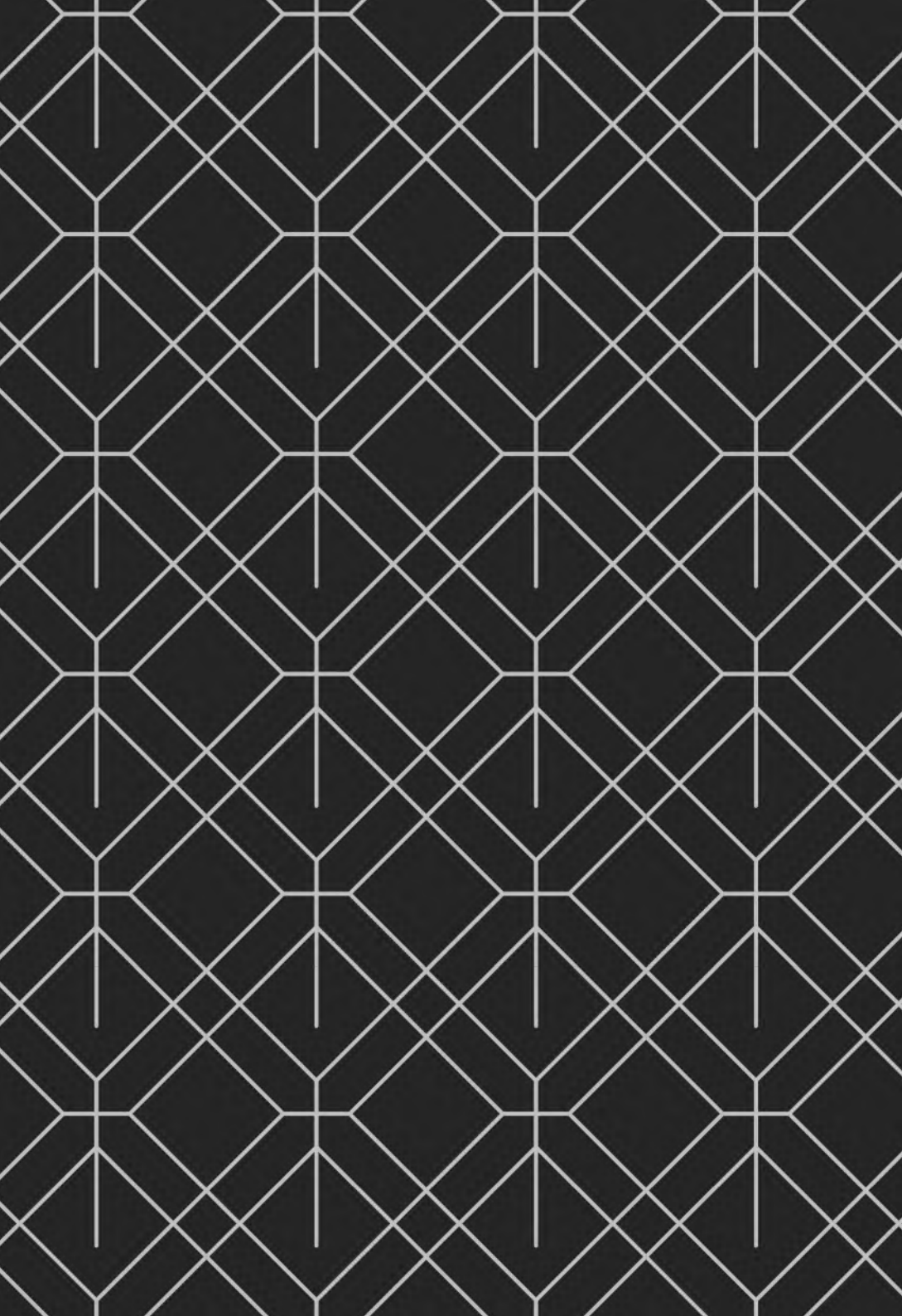
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน เป็นรายจ่ายคำนวณกำไรสุทธิทั้งหมดได้หรือไม่	137
“ผลเสียหาย” การตัดหนี้สูญทางภาษี	152
ยื่น ภ.ง.ด.50 ข้อพิจารณารายได้ตามประมวลรัษฎากร	206
อบรมออนไลน์ หักรายจ่าย 2 เท่า ได้หรือไม่ ?	232
ผลิตสินค้าขาย-รับจ้างผลิต ... ความแตกต่างของการภาษี	243
ยกเลิกสัญญาเช่า ต้องเสียภาษีหรือไม่	258
รวมหรือแยกราคา เสียภาษีต่างกันหรือไม่	263
ฝากครรภ์ คลอดบุตร ลดหย่อน หักอย่างไร	271
เงินค่าชดเชยตามกฎหมายคุ้มครองแรงงาน... เสียภาษีอย่างไร	280

สารบัญ

หักลดหย่อนบุตรก่อนจดทะเบียนสมรสได้หรือไม่ ?	295
ออกใบกำกับภาษีล่าช้า ผิดหรือไม่ ใช้ได้หรือไม่	305
เช็คแดง การออกใบกำกับภาษีและใบลดหนี้	313
ขายสินค้า ขนส่ง รับจ้าง ความสัมพันธ์ทางภาษี	327
Promotion สินค้าทดลองใช้ เสีย VAT หรือไม่	340
“ขนส่ง” กับปัญหาภาษีเมื่อรวมกับบริการอื่น	348
หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 ทวิ บางเรื่องที่น่ารู้	360
ซ่อมเครื่องจักรกับบริษัทต่างประเทศ จ่ายค่าซ่อมต้องเสียภาษีอย่างไร	375
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ค่าธรรมเนียม ความผูกพันตามสัญญาก่อให้เกิดภาระภาษีอย่างไร	386

สารบัญ

ส่งสินค้าเข้าไปฝากเก็บในเขตปลอดอากร เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่	398
สินค้าเกิน สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ มีการะภาษีหรือไม่	408
ของแจก ของขวัญ ของช่วยเหลือ ให้ - รับ ภาษีที่เกี่ยวข้อง	417
ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่	432
รถยนต์ รายจ่ายและภาษีซื้อของกิจการ	439
ใบรับกับอากรแสตมป์	462



“เงินปันผล”

สิทธิในการเลือกเสียภาษีที่ต้องระวัง

ผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีเงินปันผลในปีที่ผ่านมา เมื่อถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็ต้องมานั่งคิดคำนวณว่าเงินปันผลที่ได้รับมานั้น จะวางแผนเสียภาษีอย่างไรให้ได้ประโยชน์มากที่สุด เนื่องจากตามประมวลรัษฎากร เงินปันผลจัดอยู่ในประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และตามมาตรา 48 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ก็กำหนดให้ทางเลือกแก่ผู้มีเงินได้ว่า ผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษี) จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยไม่ต้องนำเงินปันผลไปรวมยื่นกับเงินได้อื่น ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้

นั้นก็แสดงว่า กฎหมายให้ทางเลือกในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินปันผล มีสิทธิเลือกเสียภาษีต่างหากในอัตราร้อยละ 10 แต่ถ้าหากผู้มีเงินได้ประสงค์ที่จะนำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อมีทางเลือกเช่นนี้ ผู้มีเงินได้ต้องมาคิดคำนวณว่าจะนำเงินปันผลมาคิดคำนวณเสียภาษีอย่างไร ให้ได้ประโยชน์มากที่สุด

โดยมีข้อที่ต้องพึงระวังอยู่เรื่องหนึ่งคือ ถ้าผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 ถ้าผู้มีเงินได้ได้รับเงินปันผลในปีภาษีนั้น จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหลายบริษัท ผู้มีเงินได้จะต้องเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 สำหรับเงินปันผลที่ได้จากบริษัท ทุกบริษัท จะเลือกนำเงินปันผลที่ได้รับจากบางรายการไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเงินปันผลที่ได้รับอีกบางรายการเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ไม่อาจกระทำได้

ทั้งนี้ ถ้าหากประสงค์จะนำเงินปันผลไปรวมยื่นเสียภาษีกับเงินได้อื่น (หรือนำไปคำนวณเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.90 กรณีมีเงินได้จากเงินปันผลประเภทเดียว) ก็ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับทุกรายการไปรวมคำนวณให้หมด (เว้นแต่เงินปันผลที่ได้รับนั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ก็ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น) ซึ่งมีตัวอย่างที่กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยไว้ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. ได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

แห่งประเทศไทย และจากทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (REIT) ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้แล้ว ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร นาย ก. มีสิทธิที่จะไม่นำเงินปันผลที่ได้รับไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่นในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี หากนาย ก. เลือกที่จะใช้สิทธินำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นๆ นาย ก. ต้องนำเงินปันผลทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวไปรวมคำนวณ ไม่สามารถเลือกนำเงินปันผลเฉพาะบางประเภทไปรวมคำนวณได้แต่อย่างใด (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/2811 ลงวันที่ 27 พฤษภาคม 2564)

ตัวอย่างที่ 2

นาย ก. มีเงินได้จากเงินเดือนและมีเงินได้จากเงินปันผล ซึ่งได้รับจากผู้จ่ายหลายรายดังนี้

1. เงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

2. เงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

3. เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ จึงไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลดังกล่าว ทำได้ดังนี้

1. กรณีตาม 1. และ 2. นาย ก. ได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

และเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าว ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว นาย ก. จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีผู้มีเงินได้เลือกนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น นาย ก. จะต้องนำเงินปันผลทุกรายมารวมคำนวณภาษี ไม่สามารถเลือกนำเฉพาะบางรายมารวมคำนวณภาษีได้

2. กรณีตาม 3. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ดังนั้น ผู้มีเงินได้จึงไม่ต้องนำเงินปันผลในกรณีนี้ไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น (หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0702/931 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2551)

จะเห็นได้ว่า ผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย มีทางเลือกในการเสียภาษีเงินได้ แต่ทางเลือกดังกล่าวมักจะตามมาด้วยการปฏิบัติในการเสียภาษีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น จึงต้องพิจารณาเป็นลำดับแรกก่อนว่า เงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จะได้มาจากที่ใดได้บ้าง ซึ่งต้องไปดูความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรว่ามีความหมายอย่างไร เนื่องจากเงินปันผลจะต้องได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการ ซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(3/1) กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เงินปันผลที่จะได้รับสิทธิในการเลือกเสียภาษีหรือนำไปรวมกับเงินได้อื่น มีเฉพาะเงินปันผลที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จึงแยกเงินปันผลดังกล่าวได้มาจาก 3 กรณี

กรณีที่ 1 เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และบริษัทมหาชน ซึ่งต้องเป็นการจ่ายเงินปันผลตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย ถ้าไม่ใช่เป็นการจ่าย

ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด แต่บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินเองว่าเงินที่จ่ายเป็นการจ่ายเงินปันผลและผู้จ่ายได้ทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ผู้รับระบุว่าเป็นการจ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) (จากอัตราภาษีร้อยละ ...) เช่นนี้ ก็หาจะมีผลเป็นการจ่ายเงินปันผล หากผู้รับไม่นำเงินได้ดังกล่าวมายื่นเสียภาษี รวมกับเงินได้อื่นตอนสิ้นปี หรือนำมายื่นรวมกับเงินได้อื่นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) และใช้สิทธิเครดิตภาษีเงินปันผล กรณีดังกล่าวย่อมไม่ถูกต้อง เพราะไม่ใช่การจ่ายเงินปันผลตามที่กฎหมายกำหนด ตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทฯ จ่ายเงินปันผลในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี จากกำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ บริษัทฯ ยังมีได้จัดทำงบการเงิน เพื่อยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 แต่อย่างใด และในการจ่ายเงินปันผลดังกล่าว บริษัทฯ ได้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งการหัก ภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ตามแบบ ภ.ง.ด.2 เรียบร้อยแล้ว การที่บริษัทฯ มีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งจ่ายจากกำไรที่บริษัทฯ ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี โดยบริษัทฯ ยังมีได้นำกำไรดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาระภาษีจากรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์และการได้รับเงินปันผล ดังกล่าวเป็นดังนี้

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ถือเป็น รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา เงินปันผลที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น จะต้อง เป็นการจ่ายเงินปันผลจ่ายจากกำไรของบริษัทฯ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากเงินปันผลดังกล่าวมิได้จ่าย

จากกำไรของบริษัทฯ ผู้ถือหุ้นจะไม่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4496 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2550)

ตัวอย่างที่ 2 ห้างฯ มีกำไรสะสม แต่มิได้แบ่งกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน เมื่อปี 2547 ห้างฯ ได้เลิกกิจการและแบ่งกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วน จึงได้นำเงินส่วนแบ่งของกำไรมาถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยคำนวณ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่เจ้าหน้าที่สรรพากร ชี้แจงว่า เงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่เลิกกิจการ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกันหรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ไม่ได้รับสิทธิ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เงินส่วนแบ่งของกำไร ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน เข้าลักษณะเป็นเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นผลประโยชน์ ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน มิใช่เงินปันผล เงินส่วนแบ่ง ของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตาม มาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/8824 ลงวันที่ 24 ตุลาคม 2549)

ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การจ่ายเงินปันผลต้องจ่าย จากกำไรของบริษัทฯ ถ้าบริษัทฯ มีขาดทุนสะสมอยู่ ต้องนำขาดทุนสะสม มาหัก จะจ่ายโดยที่กิจการยังมีผลขาดทุนอยู่ไม่ได้ และต้องเป็นการจ่าย โดยมติที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปีของผู้ถือหุ้น เว้นแต่เป็นการจ่ายปันผล ระหว่างกาล ดังนั้น ตามตัวอย่างทั้ง 2 ที่กล่าวข้างต้น ตัวอย่างที่ 1 ไม่ใช่การ

จ่ายเงินปันผลเพราะไม่ใช่การจ่ายจากกำไรสะสม และไม่ใช่การจ่ายจากกำไรที่ปิดงบแล้ว ส่วนตัวอย่างที่ 2 เป็นการเลิกกิจการและจ่ายเงินคืนผู้เป็นหุ้นส่วนเมื่อชำระบัญชีเสร็จสิ้นและมีเงินคืนให้ผู้เป็นหุ้นส่วน จึงเป็นผลประโยชน์ที่กิจการเลิกกัน ไม่ใช่เงินปันผล

ดังนั้น การจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นบริษัทฯ ผู้จ่ายต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หากเงินที่จ่ายไม่ใช่การจ่ายเงินปันผล แต่บริษัทออกหลักฐานให้แก่ผู้ถือหุ้นว่าเป็นการจ่ายเงินปันผลและหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ย่อมเป็นความผิดพลาดทั้งในส่วนของผู้จ่ายเงินปันผลและผู้รับที่ได้นำไปยื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้บริษัทผู้จ่ายเงินดังกล่าวและผู้รับเงินมีความรับผิดชอบตามกฎหมาย

ทั้งนี้ การจ่ายเงินปันผล ถ้าบริษัทมีกำไรสะสมมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ย่อมนำมาจ่ายเงินปันผลได้เสมอ ไม่จำเป็นต้องเป็นกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีที่จะจ่ายเงินปันผล จึงจะจ่ายเป็นเงินปันผลของรอบระยะเวลาบัญชีนี้ได้

ตัวอย่าง ห้างฯ มีผู้เป็นหุ้นส่วนจำนวน 4 คน ประกอบกิจการมีกำไร จึงได้จ่ายเงินส่วนแบ่งของกำไรที่สะสมมาตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 เมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2549 เป็นจำนวน 1,378,700 บาท แต่เนื่องจากผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดของห้างฯ เป็นหนี้ห้างฯ ห้างฯ จึงนำหนี้ของผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดจำนวน 1,200,000 บาท มาหักออกจากเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว เงินส่วนแบ่งของกำไรส่วนที่เหลือ ห้างฯ ได้จ่ายให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน และห้างฯ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินส่วนแบ่งของกำไรเป็นจำนวนเงิน 137,870 บาท กรณีดังกล่าว

1. การจ่ายเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ห้างฯ สะสมมาตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 ห้างฯ นำมาจ่ายในปี พ.ศ. 2549 เป็นกรณีที่ห้างฯ จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2. ห้างฯ จ่ายเงินส่วนแบ่งของกำไรที่สะสมมาตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 เมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2549 จำนวน 1,378,700 บาท โดยนำหนี้ของผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมด จำนวน 1,200,000 บาท มาหักออกจากเงินส่วนแบ่งของกำไร แล้วจึงนำเงินส่วนแบ่งของกำไรที่เหลือจ่ายให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน โดยห้างฯ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินส่วนแบ่งของกำไรทั้งหมดไว้แล้ว ถือได้ว่ากรณีดังกล่าว ห้างฯ ได้จ่ายเงินส่วนแบ่งของกำไรแก่ผู้เป็นหุ้นส่วน เป็นจำนวน 1,378,700 บาท โดยได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 10 แล้ว ดังนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างฯ แต่ละคนที่ได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวจากห้างฯ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามส่วนของเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/593 ลงวันที่ 25 มกราคม 2551)

มีข้อสังเกตว่า ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไรสะสมอยู่ในงบการเงิน แต่ยังไม่ได้จ่ายเงินปันผลตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย กรณีดังกล่าวภาระในการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ของผู้จ่ายเงินจะยังไม่เกิดขึ้น เพราะยังไม่มีเงินจ่ายเงินปันผล ซึ่งอาจเป็นประเด็นได้ว่า ถ้าในงบของบริษัทมีกำไรและเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ากำไรดังกล่าวควรจะจ่ายปันผลเพื่อจะได้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 และบริษัทได้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยที่ยังไม่มีการจ่ายเงินปันผลจริง กรณีดังกล่าวจะเกิดปัญหาเมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจริง บริษัทก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งอีกด้วย ดังนั้น หากบริษัทประสงค์จะนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังกล่าว บริษัทก็ควรจะจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลก่อน แล้วจึงค่อยนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ส่วนกำไรสะสมที่มีอยู่ในงบ ถ้ามีแต่ตัวเลข แต่เงินที่จ่ายปันผลไม่มีจะต้องทำอย่างไรเรื่องนี้บริษัทก็ต้องหาวิธีการที่จะนำเงินมาจ่ายให้ผู้ถือหุ้นต่อไป

กรณีที่ 2 เงินปันผลที่ได้จากกองทุนรวมตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กองทุนรวมฯ) กองทุนรวมฯ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีฐานะเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่วันที่ 20 สิงหาคม 2562 ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562 จึงมีผลให้เงินปันผลที่กองทุนรวมจ่ายให้แก่ผู้ถือหน่วยลงทุนเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ก่อนที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าว เงินปันผลที่ได้จากกองทุนรวมฯ ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่ 3 เงินปันผลที่ได้จากกองทรัสต์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย เช่น จากทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (REIT)

เนื่องจากนักลงทุนหรือผู้รับประโยชน์ได้รับเงินผลประโยชน์หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทรัสต์ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์ ซึ่งเงินผลประโยชน์หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวมีลักษณะทำนองเดียวกับเงินปันผล จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อทรัสต์ซึ่งมีสถานะเป็นบริษัทจำกัด จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจากกองทรัสต์ให้แก่นักลงทุนหรือผู้รับประโยชน์ ทรัสต์มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ดังนี้

(1) กรณีนักลงทุนหรือผู้รับประโยชน์เป็นบุคคลธรรมดา ไม่ว่าบุคคลดังกล่าวจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม ทรัสต์มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกองทรัสต์เป็นกองทรัพย์สินที่ถือกรรมสิทธิ์โดยทรัสต์ และไม่มีสถานะเป็นบุคคลตามกฎหมาย ดังนั้น เมื่อบุคคลธรรมดาได้รับประโยชน์หรือส่วนแบ่งกำไรจากกองทรัสต์ บุคคลดังกล่าวจึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีนักลงทุนหรือผู้รับประโยชน์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือตราในฐานผู้จ่ายเงินผลประโยชน์หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทรัสต์ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/4279 ลงวันที่ 23 มิถุนายน 2557)

การจ่ายเงินปันผลตามกรณีที่ 1 กรณีที่ 2 และกรณีที่ 3 บริษัทฯ หรือกองทุนรวมฯ หรือทรัสต์ ผู้จ่ายเงินปันผลมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร และตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้กำหนดว่า “ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม” ดังนั้น เงินปันผลที่ผู้มีเงินได้ได้รับจึงมีสิทธิเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งจะเท่ากับอัตราภาษีที่ผู้จ่ายต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อย่างไรก็ตาม ผู้มีเงินได้สามารถที่จะนำฐานของเงินปันผล (รวมกับเครดิตภาษีเงินปันผล (ถ้ามี)) ไปเป็นฐานในการซื้อกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) และกองทุนรวมเพื่อการออม (SSF) เพื่อใช้สิทธิลดหย่อนภาษีตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ไม่นำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินอื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยต้องแสดงเงินปันผลที่ใช้สิทธิเลือกเสียภาษีในแบบแสดงรายการภาษีฯ ดังกล่าวด้วย

มีปัญหาว่าในการเลือกเสียภาษีสำหรับเงินปันผลนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินปันผลทุกรายการที่ได้รับจากบริษัท ต่างๆ เลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ทั้งหมด จะนำเฉพาะเงินปันผลบางรายการมาขึ้นแบบแสดงรายการภาษารวมกับเงินได้อื่นเพื่อจะให้ได้ประโยชน์ในการเสียภาษีให้มากที่สุด เช่น ถ้านำเงินปันผลทุกรายการมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นจะต้องเสียภาษีเพิ่ม แต่ถ้านำเงินปันผลที่ได้รับเฉพาะบางรายการมารวมคำนวณภาษีจะได้รับภาษีคืน จึงเลือกนำเงินปันผลบางรายการมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเงินปันผลรายการที่เหลือเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 กรณีนี้ไม่อาจกระทำได้ ตามที่ได้กล่าวไว้ในตอนต้นของบทความ

แต่ถ้าผู้มีเงินได้กระทำเช่นนี้ แล้วต่อมาทราบว่าไม่อาจกระทำได้ จึงมีความประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติม เพื่อจะนำรายการเงินได้ที่เงินปันผลที่ได้เคยนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้ว ให้เป็นรายการที่เลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 (เท่ากับภาษีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้แล้ว) โดยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติมจะไม่มีรายการเงินปันผลดังกล่าว กรณีดังกล่าวจะสามารถกระทำได้หรือไม่

เรื่องทำนองดังกล่าวได้เคยมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 21/2533 ลงวันที่ 13 มิถุนายน พ.ศ. 2533 วินิจฉัยไว้ว่า “เนื่องจากการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ผู้มีเงินได้ซึ่งอยู่ในประเทศไทยได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และไม่ได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามบทบัญญัติตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 201) พ.ศ. 2532 นั้น เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมี

เงื่อนไขว่า เงินได้ดังกล่าวต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือผู้มีเงินได้ต้องยอมให้ผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ และเมื่อถึงกำหนดยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนนั้นคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืน ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ทั้งนี้ ก็โดยมีเจตนารมณ์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับผู้มีเงินได้ดังกล่าวที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ดังกล่าวสูงกว่าจำนวนเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ในกรณีที่ผู้มีเงินได้พิจารณาเห็นว่า มีการะภาษีที่จะต้องเสียสำหรับปีภาษีนั้นน้อยกว่าจำนวนเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ผู้มีเงินได้ก็มีสิทธินำเงินได้ดังกล่าวทั้งหมดไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นเพื่อขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนนั้นคืนหรือเพื่อขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนได้

นอกจากนั้น การใช้สิทธิเพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีดังกล่าว ก็ไม่มีกฎหมายกำหนดเวลาการใช้สิทธิหรือห้ามการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการใช้สิทธิไว้ และการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการใช้สิทธิดังกล่าว ก็เป็นการปฏิบัติทำนองเดียวกับกรณีที่มีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ผู้มีเงินได้ก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติมให้ถูกต้องโดยการชำระภาษีเพิ่มเติมหรือขอภาษีคืน แล้วแต่กรณีได้อยู่แล้ว ดังนั้น กรณีที่มีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีนั้น โดยนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น อันทำให้ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่าการไม่นำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นนั้น จึงเป็นการกระทำโดยสำคัญผิด เมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีนั้นใหม่ โดยไม่นำเงินได้ดังกล่าวทั้งหมดไปรวมคำนวณภาษี

กับเงินได้อื่น จึงเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้สามารถกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งการกระทำดังกล่าวไม่ได้ทำให้รัฐเสียประโยชน์ที่จะพึงได้แต่อย่างใด”

คำวินิจฉัยดังกล่าว แม้จะวินิจฉัยตามกฎหมายในอดีต (อัตราการหักภาษี และวิธีเลือกเสียภาษีจะกล่าวเป็นการยกเว้น) ก่อนจะมีการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีสำหรับเงินปันผลอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน แต่หลักการของคำวินิจฉัยดังกล่าวยังคงนำมาใช้ในการเสียภาษีสำหรับเงินปันผลในปัจจุบันได้ ดังนั้นผู้มีเงินได้ก็นำเงินปันผลบางส่วนไปยื่นแบบรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นไปแล้ว (ที่ทำเช่นนี้อาจเพราะเห็นว่าจะได้คืนภาษีมากขึ้นหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง แต่เมื่อทราบว่าจะไม่ถูกต้องก็มีความประสงค์จะเลือกเสียภาษีสำหรับเงินปันผลทั้งหมด เพราะหากนำเงินปันผลทั้งหมดมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นจะทำให้เสียภาษีมากขึ้น) จึงมีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติมเพื่อเลือกเสียภาษีสำหรับเงินปันผลทั้งหมดได้

มีเงินได้ที่ได้รับเงินปันผลจากที่ได้กล่าวมาในตอนที่แล้ว หากประสงค์จะนำเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบบแสดงรายการภาษีที่ใช้ยื่นเพื่อรวมคำนวณภาษีได้แก่ แบบ ภ.ง.ด.90 โดยผู้มีเงินได้ที่มิเงินได้ที่เป็นปันผลประเภทเดียว ก็ยื่นเฉพาะเงินปันผล หรือหากมีเงินได้ประเภทอื่นด้วยก็ยื่นรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ทั้งนี้ ในการนำเงินปันผลมายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น นอกจากเงินปันผลที่ต้องนำมายื่นแล้ว เงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของบริษัทฯ ที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ยังมีเครดิตภาษีเงินปันผลที่ต้องนำมายื่นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย แต่สำหรับเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของบริษัทฯ แต่กำไรสุทธินั้นไม่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อน เงินปันผลดังกล่าวก็จะมีเครดิตภาษีเงินปันผล จึงไม่ต้องนำเครดิตภาษีเงินปันผลมายื่น คงยื่นเฉพาะเงินปันผลเท่านั้น

เครดิตภาษีเงินปันผลเป็นเงินที่กฎหมายจะให้คืนแก่ผู้ที่ได้รับเงินปันผล ถ้าเงินปันผลนั้นได้จ่ายจากกำไรสุทธิที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว และผู้มีเงินได้ได้นำเงินปันผลนั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้ การได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลจึงเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีเงินได้ โดยผู้มีเงินได้สามารถนำเครดิตภาษีเงินปันผลมาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ (เหมือนกับ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย) และถ้ามีมากกว่าภาษีที่คำนวณได้ก็สามารถขอคืนภาษีได้

ดังนั้น เงินปันผลที่นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา อาจแยกได้ดังนี้

1. เงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ

มาตรา 47 ทวิ ได้กำหนดเกี่ยวกับการได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลไว้ว่า

“มาตรา 47 ทวิ ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณ ภาษีโดย...

ให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย หารด้วยผลต่างของ 100 ลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใด ให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็น เครดิตในการคำนวณภาษี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการ ที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหัก ภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่า เงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้อง เสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็น เงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น

เท่าใด ให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน ความในวรรคหนึ่งและวรรคสอง มิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย และมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

ตามมาตรา 47 ทวิ เครดิตปันผลจะคำนวณจากเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของบริษัท ที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว โดยกำไรสุทธินั้นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่าใดก็จะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียนั้น โดยนำเงินปันผลที่ได้รับคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล หารด้วย 100 ลบอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็จะเท่ากับเครดิตภาษีเงินปันผล เช่น บริษัท ก. จำกัด จ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจำนวน 80,000 บาท โดยเป็นการจ่ายกำไรที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 มาแล้ว กรณีดังกล่าว ผู้ถือหุ้นก็จะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล 20,000 บาท $(80,000 \times 20/80)$ จึงเท่ากับว่าผู้มีเงินได้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) (เงินปันผล + เครดิตภาษีเงินปันผล) เท่ากับ 100,000 บาท และเมื่อคำนวณภาษีแล้วมีภาษีที่ต้องเสียเท่าใด ก็นำเอาเครดิตภาษีเงินปันผลจำนวน 20,000 บาท มาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้

การได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลแม้จะเป็นการจ่ายเงินปันผลระหว่างกาล หากเมื่อถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบ ภ.ง.ด.50 ได้นำกำไรที่เป็นฐานในการจ่ายปันผลนั้นมาขึ้นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินปันผลดังกล่าวก็ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล และกรณีที่เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของบริษัทผู้จ่าย โดยเงินปันผลนั้นจ่ายจากกำไรที่ไม่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ในส่วนของกำไรก่อนกำไรสุทธิของผู้จ่าย) แต่เงินปันผลนั้นได้เคยผ่านการเสียภาษีมาแล้ว เป็นกรณีตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร เงินปันผลดังกล่าวก็มีเครดิตภาษีเงินปันผล

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทฯ ได้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2550 ก่อนที่บริษัทฯ จะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2550 บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินปันผลดังกล่าวจะได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ นั้น มีประเด็นข้อเท็จจริงที่ต้องพิจารณาว่า เงินปันผลระหว่างกาลดังกล่าว (ภายใต้หลักเกณฑ์การจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า เงินปันผลระหว่างกาลดังกล่าว (ภายใต้หลักเกณฑ์การจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของบริษัทฯ ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2550 ซึ่งบริษัทฯ ต้องคำนวณและได้กั้นส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ตามส่วนของกำไรสุทธิที่นำมาจ่ายเงินปันผลนั้น อย่างถูกต้องตรงตามที่บริษัทฯ ได้ระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย แล้ว บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินปันผลดังกล่าวจึงจะมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า ภายหลังบริษัทฯ ไม่ได้นำกำไรสุทธิดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจริงดังที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินปันผลดังกล่าวย่อมเสียสิทธิในการได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบร่วมกับบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไป หรือที่ชำระไว้ไม่ครบด้วย

ตัวอย่างที่ 2 บริษัทฯ มีผลขาดทุนทางภาษี แต่ได้รับเงินปันผลจากบริษัท ข. จำกัด ที่บริษัทฯ ได้ถือหุ้นอยู่ร้อยละ 27 บริษัทฯ ไม่ต้องนำเงินปันผล

ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้บริษัทฯ มีกำไรทางบัญชี เมื่อบริษัทฯ ประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น จึงมีการะภาษีดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท ช. จำกัด มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากบริษัท ช. จำกัด ได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไปก่อนแล้วจึงจ่ายเงินปันผลดังกล่าว ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิทางบัญชีที่คำนวณได้จากเงินปันผลที่ได้รับจากเงินลงทุนในบริษัท ช. จำกัด ให้แก่บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้น บุคคลธรรมดาดังกล่าวจึงมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทฯ ทราบโดยชัดแจ้งว่า เงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากเงินกำไรของบริษัท ช. จำกัด ที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลดังกล่าวให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทฯ จะต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่า เงินปันผลที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

หากบริษัทฯ ไม่สามารถทราบโดยชัดแจ้งว่า เงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากเงินกำไรหลังจากเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด บริษัทฯ ต้องเฉลี่ยเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามส่วนของกำไรหลังจากเสียภาษีในแต่ละอัตราภาษี

2. ในการพิจารณาจ่ายเงินปันผล บริษัทฯ ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่กำหนดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3442 ลงวันที่ 27 เมษายน 2549)

ผู้มีเงินได้จะทราบได้อย่างไรว่าตนเองจะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลเท่าใด ?

คำถามนี้ผู้มีเงินได้สามารถหาคำตอบได้จากหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่ผู้จ่ายเงินปันผลออกให้ โดยหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย

จะมีรายการให้ผู้จ่ายเงินระบุว่า ...เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) (1) กรณีผู้ได้รับเงินปันผลได้รับเครดิตภาษี โดยจ่ายจากกำไรสุทธิ ของกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราดังนี้

- (1) อัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ
- (2) อัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ
- (3) อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ
- (4) อัตราอื่น ๆ (ระบุ).....ของกำไรสุทธิ

ดังนั้น ผู้มีเงินได้จะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลได้ตามอัตราเงินได้ที่ ผู้จ่ายเงินระบุ แต่ในฝ่ายของบริษัทผู้จ่ายเงินต้องมีความชัดเจนในการนำเงินปันผล มาจ่ายว่ามาจากกำไรที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้วในอัตราเท่าใด เพราะหากเกิดความผิดพลาด เจ้าพนักงานประเมินตรวจย้อนไปถึงกำไรสุทธิ ที่ผู้จ่ายระบุว่าได้นำมาจ่ายเงินปันผลในอัตราตามที่ระบุในหนังสือรับรอง การหักภาษี ณ ที่จ่าย แล้วไม่ถูกต้อง ผู้รับเงินปันผลจะไม่ได้เครดิตภาษีเงินปันผล ตามที่ระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย นั้น และอาจมีความรับผิดชอบ ตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 47 ทวิ วรรคสี่ ซึ่งกำหนดไว้ว่า

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้แสดงข้อความ ที่กำหนดให้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามวรรคหนึ่ง ไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินกว่าที่ผู้มีเงินได้ พึ่งได้รับ ให้ผู้จ่ายเงินได้รับผิดร่วมกับผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืน เกินไปหรือที่ชำระไว้ไม่ครบ และถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่ชำระเงิน ดังกล่าวภายใน 7 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถือว่า เงินจำนวนที่เรียกให้ชำระเป็นภาษีอากรค้าง ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน ตรวจสอบพบว่าเครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนน้อยกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้แจ้งผู้มีเงินได้ทราบถึงสิทธิที่จะได้รับเงินที่เหลือนั้นคืนตามกฎหมาย”

2. เงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ

เงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เกิดขึ้นได้ในกรณีดังนี้

กรณีที่ 1 เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท โดยบริษัท ที่จ่ายเงินปันผลนั้น ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยจ่ายจากกำไรของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้เงินปันผลนั้นบริษัท ผู้รับได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เมื่อบริษัท ผู้รับนำเงินปันผลดังกล่าวมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นของตนเองอีกทอดหนึ่ง ผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา โดยจะเลือกเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 10 หรือนำมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ โดยถ้านำมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นจะไม่ได้ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล เนื่องจากการจ่ายเงินปันผลจากกำไรที่ไม่เคยผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อน

กรณีที่ 2 เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน แต่เป็นกรณีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้รับส่งเสริมการลงทุน และได้จ่ายเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่การจ่ายเงินปันผลไม่ได้จ่ายในระหว่างที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือไม่ได้จ่ายภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่สิ้นสุดการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าว ไม่ได้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 และผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีได้โดยเลือกเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 หรือนำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาก็ได้ แต่ผู้มีเงินได้จะไม่ได้ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากกำไรที่ไม่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีที่ 3 เงินปันผลที่ได้รับจากกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินปันผลดังกล่าวผู้มีเงินได้สามารถเลือกเสียภาษีได้ในอัตราร้อยละ 10 หรือจะนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในกรณียื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้ แต่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าวไม่ได้จ่ายจากกำไรที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อน

กรณีที่ 4 เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทฯ แต่เป็นการจ่ายเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรที่ไม่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนมาหักจากกำไรตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กำไรในทางบัญชีที่มาจ่ายปันผลไม่ได้ผ่านการเสียภาษีซึ่งเงินปันผลดังกล่าวได้รับสิทธิในการเลือกเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 หรือจะนำไปรวมกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้ แต่จะไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล เนื่องจากเป็นการจ่ายเงินปันผลจากกำไรที่ไม่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีที่ 5 เงินปันผลจากกองทรัสต์ (ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย) ตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์ เช่น เงินปันผลจากทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (REIT) เงินปันผลดังกล่าวมีสิทธิเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 หรือจะนำรวมกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้ แต่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลเนื่องจากไม่ได้จ่ายกำไรที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวอย่าง บริษัทฯ เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประกอบกิจการลงทุนในบริษัทต่างๆ (Holding Company) โดยบริษัทฯ ถือหุ้นในบริษัทในเครือไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงและในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2548 บริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัทในเครือ

ซึ่งผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว จำนวน 100 ล้านบาท เงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับนี้ เป็นรายได้ที่บริษัทฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2548 บริษัทฯ มีกำไรจากการประกอบกิจการของบริษัทฯ จำนวน 50 ล้านบาท แต่มีผลขาดทุนสุทธิทางภาษียกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี จำนวน 70 ล้านบาท ทำให้บริษัทฯ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ มีมติประกาศจ่ายเงินปันผลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2548 ให้แก่ผู้ถือหุ้น โดยจ่ายจากกำไรสุทธิทางบัญชี (แต่ทางภาษีอากรขาดทุนสุทธิ) จำนวน 150 ล้านบาท ซึ่งประกอบด้วยเงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัทในเครือเดียวกัน จำนวน 100 ล้านบาท และกำไรจากการประกอบกิจการของบริษัทฯ จำนวน 50 ล้านบาท

1. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในเครือ ซึ่งเงินปันผลดังกล่าว บริษัทฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เงินปันผลดังกล่าว บริษัทฯ ในเครือได้จ่ายจากกำไรที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อนแล้ว ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจากจำนวนเงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับมาจากบริษัทในเครือให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ผู้ถือหุ้นดังกล่าวมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิทางบัญชี ซึ่งเงินปันผลดังกล่าวยังไม่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการ จำนวน 50 ล้านบาท เพราะบริษัทฯ ได้นำผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปี 2548 มาหัก ดังนั้น เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัทฯ จึงไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจากเงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัทในเครือ ไม่ว่าจะได้รับมาก็ทอดกิตตามให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา หากบริษัทในเครือได้จ่ายเงินปันผลจากกำไรที่ได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปก่อนแล้ว และบริษัทฯ ทราบโดยชัดแจ้งว่า เงินปันผลจากกำไรสุทธิที่บริษัทฯ ได้รับมาจากบริษัทในเครือได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปก่อนแล้วในอัตราเท่าใด เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิที่คำนวณได้จากเงินปันผลที่ได้รับมาจากบริษัทในเครือ โดยระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างชัดเจนว่า เงินปันผลที่จ่ายนั้น จำนวนใดมาจากเงินปันผลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราเท่าใดให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ผู้ถือหุ้นดังกล่าวย่อมมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/2156 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2549)

ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินปันผลทั้งกรณีที่เป็นเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลและกรณีเงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล ถ้าจะนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ต้องนำเงินปันผลทุกตัวมารวมยื่นทั้งหมด จะนำเงินปันผลเฉพาะบางรายการมายื่นรวมคำนวณภาษีไม่ได้ เช่น นำเงินปันผลเฉพาะเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลมายื่นรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา แต่เงินปันผลที่ไม่ได้เครดิตภาษีเงินปันผลไม่นำมารวมยื่นโดยใช้สิทธิเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ย่อมไม่สามารถกระทำได้

อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและจ่ายจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจ่ายในระหว่างที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่เกิน 6 เดือน นับแต่วันที่พ้นการส่งเสริมการลงทุน เงินปันผลดังกล่าว บริษัทผู้จ่ายเงินได้จะไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย และผู้ได้รับเงินปันผลไม่ต้องนำมายื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด ดังนั้น จึงไม่ต้องนำมายื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด.90 ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นได้รับเงินปันผลอื่นที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษี และนำเงินปันผลที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีใช้สิทธิเลือกเสียภาษีหรือนำไปรวมยื่นกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามแบบ ภ.ง.ด.90 ในทุกกรณี

ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินปันผลจะทราบได้อย่างไรว่าเงินปันผลตัวใดที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล ?

ปัญหานี้ผู้มีเงินได้สามารถที่จะดูได้จากหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้จ่ายเงินต้องระบุรายการการจ่ายเงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยรายการในหนังสือรับรองฯ จะมีรายการว่า “4. (ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร ฯลฯ ตามมาตรา 40 (4) (ข) ... (2) กรณีผู้ได้รับเงินปันผลไม่ได้รับเครดิตภาษี เนื่องจากจ่ายจาก

(2.1) กำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2.2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2.3) กำไรสุทธิส่วนที่ได้หักผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

(2.4) กำไรที่ได้รับรู้โดยวิธีส่วนได้เสีย (Equity Method)...

(2.5) อื่นๆ (ระบุ).....

มีข้อสังเกตว่า การระบุนายการตาม (2.1) นั้น เป็นกรณีที่ผู้รับเงินปันผล ได้รับเงินปันผลจากบริษัทผู้จ่ายซึ่งจ่ายจากกำไรสุทธิที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เงินปันผลที่ผู้รับได้รับมานั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษี ผู้จ่ายจึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 และแสดงในรายการในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อยู่ในส่วนของเงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล เช่น บริษัทผู้จ่ายเป็นบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและจ่ายเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จ่ายเงินปันผลหลังจากพ้น 6 เดือน นับจากวันที่พ้นการส่งเสริมการลงทุน กรณีเช่นนี้เงินปันผลที่ผู้รับได้รับต้องถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล แต่ถ้าบริษัทผู้จ่ายจ่ายเงินปันผลภายในระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่เกิน 6 เดือน นับแต่วันพ้นการส่งเสริมการลงทุน กรณีเช่นนี้ผู้รับเงินปันผลจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และไม่ต้องนำมาระบุนายการในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ถ้าผู้จ่ายนำเงินปันผลที่ผู้รับได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ระบุนายการในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ไม่มีรายการภาษีที่หัก ณ ที่จ่าย ไว้ มักจะมีปัญหาเมื่อผู้รับเงินปันผลได้นำเงินปันผลตัวอื่นที่ได้รับมียื่นรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับเงินได้อื่นในแบบ ภ.ง.ด.90 เผอิญว่ารายการในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย มีเงินปันผลหลายรายการ และมีรายการเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปรากฏรวมอยู่ด้วย (แต่ไม่มีรายการภาษีหัก ณ ที่จ่าย) โดยเมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นรายการเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ผู้จ่ายนำมากรอกรายการในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ด้วย มักจะทำให้ผู้รับเงินปันผลนำเงินปันผลในรายการนี้มารวมคำนวณภาษีด้วย ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าพนักงานประเมินกับผู้มีเงินได้ในประเด็นที่ไม่น่าเกิดขึ้น

เมื่อผู้มีเงินได้ได้ทราบแล้วว่า การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผลมีวิธีการเสียอย่างไรแล้ว ต่อไปก็อยู่ในขั้นตอนตัดสินใจว่า จะนำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือจะใช้สิทธิเลือกเสียภาษี

ในขั้นตอนนี้ ผู้มีเงินได้ต้องคิดไตร่ตรองด้วยตนเอง ซึ่งมีหลักการง่ายๆ อยู่ว่า ถ้านำเงินปันผล (รวมทั้งเครดิตภาษี (ถ้ามี)) มารวมคำนวณภาษีแล้ว ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือได้คืนภาษีก็นำมารวมคำนวณภาษี แต่ถ้านำเงินปันผลมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นแล้ว ทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้นก็ต้องเลือกไม่นำมารวมคำนวณ

นอกจากนี้ ถ้าผู้มีเงินได้มีสามีหรือภริยาที่ชอบด้วยกฎหมายก็มีช่องทางเลือกอีกทางหนึ่ง โดยต้องไปพิจารณาว่าเงินได้ของกลุ่มสมรสมีมากน้อยเท่าใดในการยื่นเสียภาษี และถ้าจะนำเงินปันผลของผู้มีเงินได้ไปรวมยื่นกับเงินได้ของกลุ่มสมรสด้วยจะได้รับภาษีคืนหรือเสียภาษีน้อยลง เมื่อนำภาษีที่ต้องเสียของทั้งสามีภริยามาเปรียบเทียบกัน ทั้งกรณีที่น่าเงินปันผลมารวมคำนวณภาษีและกรณีที่ไม่นำเงินปันผลมารวมคำนวณภาษี เพราะในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ที่มีสามีหรือภริยาโดยชอบด้วยกฎหมาย ผู้มีเงินได้จะนำเงินได้ของตนเองทั้งหมดไปถือเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (เงินได้จากการจ้างแรงงาน เช่น เงินเดือนฯ) ส่วนเงินได้อื่นนำไปถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้

จ่ายค่าจ้าง ให้บุคคลธรรมดา ที่ไม่ใช่ลูกจ้าง ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างไร

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมี 8 ประเภท สำหรับผู้จ่ายเงินไม่ว่าจะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทใด ก็ต้องมีหน้าที่ตรวจสอบว่า การจ่ายเงินในครั้งนั้นมีกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ถ้าไม่มี ก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง แต่ถ้ามีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ก็จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อกรมสรรพากรให้ถูกต้องและครบถ้วน มิฉะนั้น ผู้จ่ายเงินจะต้องรับผิดชอบในตัวภาษีที่มีได้นำส่งนั้น และยังต้องเสียเงินเพิ่มตามกฎหมายอีก

สำหรับเงินได้ทั้ง 8 ประเภทนั้น หากจะวิเคราะห์เกี่ยวกับการจ้างบุคคลธรรมดาและต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ก็จะเกี่ยวกับเงินได้ตามมาตรา 40 (1) มาตรา 40 (2) มาตรา 40 (6) มาตรา 40 (7) และมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่เงินได้ดังนี้

มาตรา 40 (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

มาตรา 40 (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำ หรือชั่วคราว

มาตรา 40 (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

มาตรา 40 (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

มาตรา 40 (8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

ในจำนวนเงินได้พึงประเมินที่กล่าวข้างต้นนั้น มีเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินมักมีความสับสนในการหักภาษี ณ ที่จ่าย นั่นก็คือ การจ่ายค่าจ้างให้บุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่ลูกจ้างของตนเองต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ อย่างไร และเท่าที่พบเป็นส่วนใหญ่ผู้จ่ายเงินจะหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 ซึ่งอาจเป็นการหักครบนำส่งครบตามที่กฎหมายกำหนด หรือหักและนำส่งไว้ขาดหรือเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หรือไม่อย่างใด ต้องพิจารณาตามที่กฎหมายกำหนด

โดยความเป็นจริงตามข้อกำหนดของกฎหมาย การจ่ายค่าจ้างให้บุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่ลูกจ้างของตนเอง (เงินค่าจ้างที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร) อาจจะเป็นเงินได้ในกรณีหนึ่งกรณีใด ดังนี้

1. เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะพิจารณาจากผู้มีเงินได้ซึ่งบุคคลธรรมดาได้ใช้แรงกายแรงสมองในการรับจ้างโดยค่าใช้จ้างในการหารายได้จากค่าจ้างแทบไม่มีหรือมีเป็นจำนวนเพียงเล็กน้อย เงินได้นั้นก็จะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าที่ปรึกษา ค่าจ้างออกแบบผลิตภัณฑ์ การรับจ้างเป็นยาม รับจ้างเป็นแม่บ้าน รับจ้างกรอกสินค้า รับจ้างปอกข้าวโพด รับจ้างตัดตกแต่งต้นไม้ รับจ้างเป็นวิทยากร รับจ้างขับรถ รับจ้างแจกเอกสาร เป็นต้น ทั้งนี้ การจ้างบุคคลธรรมดาให้ทำงานให้โดยบุคคลธรรมดาใช้ความรู้ความสามารถ ใช้แรงกายแรงสมองของตนเองในการทำงานดังกล่าว เงินค่าจ้างที่บุคคลธรรมดาได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แทบทั้งสิ้น

2. เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าการทำงานต้องใช้ความรู้ความสามารถที่กฎหมายกำหนดให้เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ ซึ่งได้แก่ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม เงินค่าจ้างที่ได้รับก็เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6)

แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าจ้างนายความ ค่าจ้างผู้ทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี แพทย์รับจ้างรักษาโรคโดยเปิดคลินิกส่วนตัว เป็นต้น ทั้งนี้ เงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับจ้างต้องใช้วิชาการตามที่กฎหมายกำหนดในการรับจ้างหารายได้ แต่หากไม่ได้ใช้วิชาการดังกล่าวในการรับจ้าง ก็จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ เช่น นายความรับจ้างไปจดทะเบียน จัดตั้งบริษัทหรือรับจ้างเป็นวิทยากร เป็นต้น

3. เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าบุคคลธรรมดารับเหมาในการทำงานตามที่ผู้ว่าจ้างได้ตกลงจ้างโดยการรับเหมานั้นต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกเหนือเครื่องมือ เงินค่ารับจ้างดังกล่าวก็ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น นาย ก. รับจ้างทาสีบ้าน ต้องจัดหาสีทาบ้านไปรับเหมาพร้อมกับการทาสีบ้าน หรือนาย ข. เป็นช่าง ได้รับจ้างก่อสร้างบ้านโดยเป็นผู้จัดหาวัสดุในการสร้างบ้านด้วย เป็นต้น

4. เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าบุคคลธรรมดาได้หารายได้จากการรับจ้างโดยทำเป็นธุรกิจซึ่งต้องลงทุน มีค่าใช้จ่ายในการหารายได้ ไม่ได้ใช้แรงกายแรงสมองอย่างเดียว เงินค่าจ้างดังกล่าวก็จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น เปิดร้านเสริมสวย เปิดตู้ซ่อมรถ เปิดร้านตัดเสื้อผ้า เปิดร้านถ่ายรูป เปิดร้านรับจ้างซ่อมเครื่องจักรอุปกรณ์ เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าการดำเนินการดังกล่าวต้องมีค่าใช้จ่ายในการหารายได้แทบทั้งสิ้น ไม่ว่าจะเป็นค่าเช่าสถานที่ ค่าจ้างพนักงานในร้าน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ต้นทุนของเครื่องจักร เครื่องมือในการรับจ้าง เมื่อผู้ว่าจ้างได้จ้างให้ทำงานให้ ก็ต้องใช้ต้นทุนเหล่านี้ในการหารายได้ รวมทั้งแรงกายแรงสมองของตนเองด้วย เงินค่าจ้างที่ได้รับจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง นาย ก. ประกอบกิจการรับเหมาค่าแรงทำประตูและหน้าต่าง อะลูมิเนียม ในเดือนมีนาคม 2549 ได้รับเหมาช่วงจากบริษัทผู้รับเหมา โดยไม่มีการทำสัญญาจ้าง ลักษณะงานที่รับทำคือ ติดตั้งกระจกและอะลูมิเนียม ซึ่งไม่สามารถกระทำได้สำเร็จได้ด้วยแรงงานคนเดียว โดยผู้รับจ้างต้องจัดหาคนงาน ลูกจ้าง พร้อมอุปกรณ์และเครื่องมือในการติดตั้งเอง ส่วนกระจกและอะลูมิเนียม ต่างๆ ซึ่งเป็นวัสดุในการติดตั้ง บริษัทผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหามาให้ เงินได้ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10495 วันที่ 26 ธันวาคม 2549)

บริษัทได้จ้างนาย ก. มาทำการสร้างโรงเรือนชั่วคราว โดยมีเงื่อนไขว่า บริษัทจะต้องเป็นผู้ลงทุนซื้ออุปกรณ์ต่างๆ และจะจ่ายเงินค่าจ้างแรงงาน เป็นค่าแรงจ้างเหมาให้กับนาย ก. เป็นงวดๆ ตามที่ได้ระบุไว้ในสัญญาจ้าง ส่วน นาย ก. จะต้องเป็นผู้ไปหาคนงานและนายช่างมาก่อสร้างโรงเรือนชั่วคราวเอง การที่บริษัทจ่ายเงินค่าจ้างแรงงานเป็นค่าแรงจ้างเหมาให้กับนาย ก. เป็นงวดๆ ตามที่ได้ระบุไว้ในสัญญาจ้าง เงินได้ที่บริษัทจ่ายไปนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/5488 วันที่ 6 พฤษภาคม 2529)

จากเงินได้ที่เป็นค่าจ้างทั้ง 4 กรณีนั้น ในการจ่ายค่าจ้างให้แก่บุคคลธรรมดา ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ตามกฎหมายในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งดังนี้

1. กรณีจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ต้องคำนวณตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีวิธีการดังนี้

(1) เงินได้ตามมาตรา 40 (2) x คราวที่ต้องจ่ายเสมือนจ่ายทั้งปี
= xxxxx

(2) หักค่าใช้จ่าย 50% แต่ไม่เกิน 100,000 = xxxx

(3) หักค่าลดหย่อน

- ผู้มีรายได้ 60,000 บาท

- คู่สมรส 60,000 บาท

- บุตรคนละ 30,000 บาท

รวม = xxxx

(4) เหลือเงินได้สุทธิ = xxxx

(5) คำนวณภาษี (เงินได้สุทธิ x อัตราภาษีเงินได้) = xxxx

(6) ภาษี หัก ณ ที่จ่าย = $\frac{\text{ภาษีที่คำนวณได้}}{\text{คราวที่จ่ายเสมือนจ่ายทั้งปี}}$

ข้อสังเกต การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ข้างต้น สำหรับจำนวนคราวที่ต้องจ่ายเสมือนจ่ายทั้งปี ถ้าในการจ่ายค่าจ้างนั้น คราวที่จ่ายแน่นอนในแต่ละปี ให้คูณคราวที่จ่ายเสมือนจ่ายทั้งปีได้ เช่น จ้างที่ปรึกษาโดยจ่ายค่าจ้างทุกวันที่ 25 ของทุกเดือน ก็คูณด้วย 12 เป็นต้น แต่ถ้การจ่ายนั้นมีความไม่แน่นอน ในหนึ่งปีจะจ้างกี่ครั้งและจะจ่ายเงินให้กันกี่คราว กรณีนี้ให้คูณคราวที่จ่ายด้วย 1 เนื่องจากไม่ทราบคราวที่ต้องจ่ายเสมือนจ่ายทั้งปี และหากมีการจ่ายค่าจ้างให้ผู้มีเงินได้นั้นอีกในคราวต่อมา ก็ให้นำเงินได้ที่จ่ายในคราวก่อนๆ มารวมกับคราวที่จ่ายเพื่อคำนวณ และเมื่อได้ภาษีจำนวนเท่าใด ก็ให้นำภาษีที่หักและนำส่งในคราวก่อนๆ มาหักออก เหลือเท่าใดให้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในคราวนั้นเท่านั้น ทั้งนี้ ถ้าคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย แล้วไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย และนำส่ง ก็ไม่ต้องนำส่งภาษี หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากไม่มีนั่นเอง

ปัจจุบันเงินได้สุทธิ 150,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2550 หากในอนาคตมีการยกเลิกการยกเว้นก็จะเกิดต่อการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้ถูกหักอาจต้องถูกหักมากขึ้น

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก. จำกัด จ้างนายดำเป็นที่ปรึกษาบริษัท โดยจ่ายค่าจ้างเดือนละ 50,000 บาท ต้องคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนี้ (นายดำเป็นคนโสด และมีเฉพาะค่าลดหย่อนส่วนตัว)

(1) เงินได้ตามมาตรา 40 (2) x คราวที่จ่ายเสมือนจ่ายทั้งปี

$$50,000 \times 12 = 600,000 \text{ บาท}$$

(2) หักค่าใช้จ่าย 50% ไม่เกิน 100,000 = 100,000 บาท

(3) หักลดหย่อนส่วนตัว = 60,000 บาท

(4) เหลือเงินได้สุทธิ = 540,000 บาท

(5) ค่าวนภาษี

$$150,000 \text{ (ยกเว้น)} + (300,000 - 150,000) \times 5/100$$

$$+ (200,000 \times 10/100) + 40,000 \times 15/100 = 33,500 \text{ บาท}$$

$$(6) \text{ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย } \frac{(33,500)}{12} = 2,791.66 \text{ บาท}$$

ดังนั้น ทุกครั้งที่จ่ายค่าที่ปรึกษาให้นายดำ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 2,791.66 บาท

ข้อสังเกต หากนายดำแจ้งสิทธิการลดหย่อนภาษีแก่ผู้จ่ายเงินในกรณีที่มีค่าลดหย่อนอื่น เช่น บุตร ประกันชีวิต ก็จะทำให้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย น้อยลงได้ และการหักภาษี ณ ที่จ่าย นี้จะไม่คำนึงถึงว่านายดำจะมีเงินได้จากบริษัทอื่นหรือไม่ ผู้จ่ายเงินคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินที่ตนเองจ่ายเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ข. จำกัด จ้างนายดำ ออกแบบผลิตภัณฑ์สินค้า โดยแต่ละปีจะจ้างที่คราวไม่แน่นอน บางปีก็ไม่ได้จ่าย ในปี 2561 มีการจ้าง 2 ครั้ง ครั้งแรกจ่ายค่าจ้างในเดือนเมษายน 200,000 บาท ครั้งที่ 2 จ่ายค่าจ้างในเดือนตุลาคม 600,000 บาท คำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

1. การจ่ายค่าจ้างครั้งที่ 1 จำนวน 200,000 บาท ไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากคำนวณแล้วไม่ต้องเสียภาษี (หักค่าใช้จ่าย 100,000 บาท หักค่าลดหย่อน 60,000 บาท เหลือเงินได้สุทธิ 40,000 บาท ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เพราะไม่เกิน 150,000 บาท)

2. การจ่ายค่าจ้างครั้งที่ 2

(1) เงินได้ตามมาตรา 40 (2) (ครั้งที่ 1 + 2 คูณ 1)

$$(200,000 + 600,000) \times 1 = 800,000 \text{ บาท}$$

(2) หักค่าใช้จ่าย 50% ไม่เกิน 100,000 บาท = 100,000 บาท

(3) หักค่าลดหย่อนส่วนตัว = 60,000 บาท

(4) เหลือเงินได้สุทธิ = 640,000 บาท

(5) คำนวณภาษี

$$150,000 \text{ บาท (ยกเว้น)} + (300,000 - 150,000)$$

$$\times 5/100 + (200,000 \times 10/100) + 140,000$$

$$\times 15/100 = 48,500 \text{ บาท}$$

(6) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 48,500 บาท

ดังนั้น ในการจ่ายเงินค่าจ้างให้นายดำในครั้งที่ 2 จึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง 48,500 บาท เนื่องจากในการจ่ายครั้งที่ 1 ไม่มีภาษีที่หักและนำส่ง จึงต้องนำส่งในครั้งนี้อย่างเต็มที่คำนวณได้ และจะเห็นได้ว่า หากผู้จ่ายคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 3 ของทุกคราวที่จ่ายเงิน ก็จะทำให้การหักภาษี ณ ที่จ่าย ในครั้งที่ 1 หักเกินไป แต่ครั้งที่ 2 จะหักขาดไป

มีข้อสังเกตว่า การจ่ายค่าจ้างให้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าจ่ายไม่มากจนถึงจำนวนเงินได้สุทธิที่จะต้องเสียภาษี ก็ไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าคำนวณภาษีแล้ว มีจำนวนที่ต้องหักและนำส่งเท่าใดแล้ว ก็ต้องนำส่งให้ครบถ้วน มิฉะนั้น ผู้จ่าย จะต้องรับผิดชอบถ้าหักและนำส่งไม่ครบ

ตัวอย่าง บริษัท ฮ. จำกัด จ้างนายดำให้ยืนโบกธง แจกเอกสาร แผ่นพับ ใบปลิว โดยจ่ายค่าจ้างให้วันละ 500 บาท กรณีเช่นนี้ถ้าคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราก้าวหน้าจากเงินได้สุทธิแล้ว ก็ไม่มีจำนวนภาษีที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหากสมมติว่านายดำรับจ้างทำงานให้ทุกวันก็จะได้ค่าจ้าง เดือนละ 15,000 บาท สมมติต่อไปว่าตกลงรับจ้างทุกเดือนจ่ายค่าจ้างเป็น รายเดือนเดือนละ 1 ครั้ง จำนวนเงินได้ที่เสมือนจ่ายทั้งปีก็จะเท่ากับ 180,000 บาท เมื่อหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 (90,000 บาท) ก็จะเหลือ 90,000 บาท หักลดหย่อน ส่วนตัว 60,000 บาท ก็จะเหลือเงินได้สุทธิ 30,000 บาท แต่เนื่องจากมีกฎหมาย ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิในส่วนที่เกิน 150,000 บาท เมื่อคำนวณภาษีแล้วจึงไม่มีภาษีที่จะต้องคำนวณหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น บริษัท ฮ. จำกัด จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อจ่ายค่าจ้างให้ (ผู้จ่ายเงินบางรายมักจะ หักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายค่าจ้างให้บุคคลธรรมดาเช่นนี้ในอัตราร้อยละ 3 ซึ่งไม่ใช่การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามที่กฎหมายกำหนด และอาจจะให้ทำการ หักภาษี ณ ที่จ่าย นั้นหักเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หรือหักขาดจำนวนก็ได้ แล้วแต่ว่าเงินที่จ่ายนั้นมากน้อยเพียงใด และการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งขาด จำนวนไปนั้น ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบในตัวภาษีที่หักและนำส่งไว้ขาดไป พร้อมเงินเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนด้วย)

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัทฯ จำกัด ประกอบกิจการสำนักพิมพ์ จำหน่ายหนังสือ ตำราเรียน และวิชาการต่างๆ ซึ่งมีทั้งลิขสิทธิ์ หนังสือจากต่างประเทศนำมาพิมพ์ในประเทศและแปลเป็นภาษาไทย หรือบริษัทฯ ได้จ้างผู้ทรงคุณวุฒิต่างๆ เขียนตำราขึ้นมาใหม่ บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. ค่าตอบแทนที่บริษัทฯ ได้จ่ายให้แก่ผู้แปลหรือเรียบเรียง ถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด และบริษัทฯ ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ อย่างไร และหากบริษัทฯ ผู้จ่ายมีข้อตกลงการจ่าย ดังนี้

(ก) กรณีจ่ายค่าแปลหรือเรียบเรียงให้เป็นจำนวนหนึ่งและไม่มีการจ่ายอีก

(ข) กรณีจ่ายค่าแปลหรือเรียบเรียงให้เป็นจำนวนหนึ่ง และเมื่อมีการพิมพ์ครั้งที่ 2 เป็นต้นไป จะมีการจ่ายเป็นเปอร์เซ็นต์ของยอดที่จำหน่ายได้

(ค) กรณีจ่ายค่าแปลหรือเรียบเรียงให้เป็นอัตราเปอร์เซ็นต์ของยอดที่จำหน่ายได้ไม่ว่าบริษัทฯ จะจัดพิมพ์กี่ครั้งก็ตาม

2. ค่าตอบแทนที่ผู้แปลหรือผู้เรียบเรียงได้รับ ถือเป็นเงินได้จากการให้บริการหรือรับจ้างทำของ ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ถูกต้องหรือไม่

3. บริษัทฯ ต้องใช้แบบแสดงรายการภาษีประเภทใด สำหรับการนำส่งภาษีดังกล่าว

4. กรณีบริษัทฯ จ้างบุคคลภายนอกมาทำงานต่างๆ เช่น งานป้อนข้อมูล จัดเรียงชั้นหนังสือ ทำความสะอาด โดยมีการคิดค่าจ้างเป็นรายวันที่มาทำงาน แต่ได้จ่ายในลักษณะเดือนละครั้งบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 จากเงินค่าจ้าง ถูกต้องหรือไม่ และใช้แบบแสดงรายการภาษีประเภทใด ในการนำส่งภาษี และกรณีเงินได้ที่บุคคลผู้รับจ้างได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด และต้องใช้แบบแสดงรายการภาษีประเภทใด เพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้ประจำปี

5. กรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกหรือบุคคลรับจ้างทั่วไป เช่น รถจักรยานยนต์รับจ้างหรือบุคคลรับจ้างทั่วไปเพื่อนำส่งหรือรับเอกสาร เป็นครั้งคราว บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ และใช้แบบ แสดงรายการภาษีประเภทใด สำหรับการนำส่งภาษีดังกล่าว

คำวินิจฉัย

1. กรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกให้เป็นผู้แปลวรรณกรรม และเรียบเรียงหนังสือ ซึ่งเป็นผลงานอันเป็นลิขสิทธิ์ของบุคคลภายนอก ค่าตอบแทน ที่บุคคลดังกล่าวได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้แบบ ภ.ง.ด.2 ยื่นรายการ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามข้อ 1 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 58)ฯ ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538

2. กรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกให้เป็นผู้แปลวรรณกรรม และเรียบเรียงหนังสือ ซึ่งเป็นผลงานอันเป็นลิขสิทธิ์ของบริษัทฯ เข้าลักษณะ เป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ค่าตอบแทนที่บุคคลดังกล่าวได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการ รับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ แบบ ภ.ง.ด.1 ยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตาม ข้อ 1 (1) ของประกาศ อธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 58)ฯ ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538

3. กรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกมาทำงานต่างๆ เช่น งานป้อนข้อมูล จัดเรียงชั้นหนังสือ ทำความสะอาด โดยมีการคิดค่าจ้างเป็นรายวันที่มาทำงาน แต่ได้จ่ายในลักษณะเดือนละครั้ง จึงเป็นการรับทำงานให้ โดยมุ่งที่ผลสำเร็จ

ของงานเป็นหลักค่าตอบแทนที่บุคคลดังกล่าวได้รับ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ตอนสิ้นปี บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ แบบ ภ.ง.ด.1 ยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามข้อ 1 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 58)ฯ ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538

4. บริษัทฯ ได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกหรือบุคคลรับจ้างทั่วไป เช่น รถจักรยานยนต์รับจ้างหรือบุคคลรับจ้างทั่วไป เพื่อนำส่งหรือรับเอกสารเป็นครั้งคราว ซึ่งถือว่า การให้บริการรับ-ส่งเอกสารของบุคคลรับจ้างทั่วไปดังกล่าวถือเป็นการกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมีไม่เป็นการขายสินค้า แต่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ดังนี้ ค่าจ้างที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่บุคคลผู้รับจ้างดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลภายนอกหรือบุคคลรับจ้างทั่วไป ตามสัญญารายหนึ่งๆ มีจำนวนตั้งแต่หนึ่งพันบาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะแบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึงหนึ่งพันบาท บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าบริการดังกล่าว มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 12/1 (1) และข้อ 12/5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.104/2544ฯ ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2544 และให้ใช้แบบ ภ.ง.ด.3 ยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามข้อ 1 (6) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 58)ฯ ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538 (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10627 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2548)

มีข้อสังเกตว่า การจ่ายค่าจ้างให้บุคคลธรรมดาตามคำตอบข้อที่ 4 เป็นการรับจ้างส่งเอกสารซึ่งผู้รับจ้างต้องลงทุนมีพาหนะขับรับส่งเอกสาร จึงเป็นการหารายได้โดยมีค่าใช้จ่ายในการลงทุน ไม่ได้ใช้แต่แรงกายอย่างเดียว เงินได้จากการรับจ้างรับส่งเอกสารจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวล รัษฎากร

ปัญหาของผู้จ่ายเงินที่ไม่ได้คำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด เช่น ผู้จ่ายเงินรายหนึ่งจ่ายเงินค่านายหน้าให้แก่บุคคลธรรมดาเป็นจำนวน หลายล้านบาท แต่ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือหักภาษี ณ ที่จ่าย เพียงร้อยละ 3.0 ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวล รัษฎากร (หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามอัตราภาษีเงินได้ (อัตราก้าวหน้า) คำนวณ จากเงินได้สุทธิ) จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนหลายแสนบาท ซึ่งกรณีดังกล่าวได้หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้ขาดเป็นจำนวนมาก

2. กรณีจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (6) (7) (8) แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (6) (7) (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นค่าวิชาชีพอิสระ ค่ารับเหมา หรือค่าจ้าง ที่เป็นเงินได้ที่ผู้รับจ้างได้รับ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ข้อ 7 และข้อ 8 ได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 และต้อง นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังกล่าว ทั้งนี้ ถ้าผู้จ่ายเงินเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่มีหน้าที่ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

สรุป การจ่ายเงินค่าจ้างให้แก่บุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่ลูกจ้าง มีหลักเกณฑ์ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายที่แตกต่างกันสำหรับเงินได้แต่ละกรณี ผู้จ่ายเงินจึงควรต้องศึกษาหลักเกณฑ์ดังกล่าวเพื่อจะได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ได้อย่างถูกต้อง อย่างไรก็ดี ถ้าเป็นการจ่ายค่าจ้างที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยซึ่งมักจะเป็นการจ่ายเงินให้แก่คนต่างชาติ (อยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน ในปีภาษี) ผู้จ่ายต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 50 (1) วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร