

บันทึก

เรื่อง ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้จากนายเซอร์จ ริปส์

ตามหนังสือของกรมสารบรรณคณะรัฐมนตรีฝ่ายบริหาร ที่ ๓๔๐๖ กม.๔/๒๕๐๑ ลงวันที่ ๒๙ พฤษภาคม ๒๕๐๑ นำส่งหนังสือกระทรวงการต่างประเทศที่ สร.๑๒๓๑๑/๒๕๐๑ ลงวันที่ ๑๓ พฤษภาคม ๒๕๐๑ กับบันทึกความเห็นทางกฎหมายมีความว่า ตามที่ได้ส่งความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องหรือการจัดเก็บภาษีเงินได้ (กรณีนายริปส์) ไปเพื่อดำเนินการนั้น บัดนี้ กระทรวงการต่างประเทศได้มีความเห็นในข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้จากนายเซอร์จ ริปส์ ว่านายริปส์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ อันเป็นความเห็นที่แตกต่างกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาจะเป็นเต็มคณะหรือที่ประชุมใหญ่ที่สุดแล้วแต่คณะรัฐมนตรีจะเห็นสมควร คณะรัฐมนตรีจึงได้มีมติเมื่อวันที่ ๒๖ พฤษภาคม ๒๕๐๑ ให้คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายครบคณะ) พิจารณาและเสนอความเห็นเรื่องนี้ต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายครบคณะ) ได้พิจารณาเรื่องนี้โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศเข้าร่วมประชุมด้วยเสร็จเรียบร้อยแล้วมีความเห็นดังต่อไปนี้

ข้อเท็จจริงในเรื่องนี้เท่าที่ปรากฏในสำเนาเอกสารที่ส่งไปด้วยได้ความว่าเมื่อ พ.ศ. ๒๔๙๕ รัฐบาลโดยทางกระทรวงการต่างประเทศได้ตกลงมอบหมายให้นายริปส์ช่วยทำการเจรจาเรื่องทองคำและเงินเยนพิเศษที่ญี่ปุ่นเป็นลูกหนี้ประเทศไทยอยู่โดยรัฐบาลให้คำมั่นว่าจะจ่ายเงินค่าบำเหน็จหรือค่าธรรมเนียม (fees) ตอบแทนให้เป็นอัตราร้อยละของเงินหรือทรัพย์สินที่ตีราคาเป็นเงินซึ่งรัฐบาลจะได้คืนมา โดยไม่ปรากฏว่ามีข้อตกลงให้งดเว้นการเสียภาษีเงินได้ไว้ประการใด แต่ในข้อนี้ตามบันทึกของกระทรวงการต่างประเทศได้กล่าวไว้ว่า นายริปส์ได้ขอให้มีข้อสัญญาว่าไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่กระทรวงการต่างประเทศได้ชี้แจง (ด้วยวาจา) ว่า โดยเหตุที่นายริปส์ไม่ได้ทำงานในประเทศไทยและไม่ได้อยู่ในประเทศไทย ย่อมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้อยู่แล้ว จึงไม่มีข้อสัญญาในเรื่องภาษีเงินได้ขึ้นไว้ ต่อมาเมื่อจะจ่ายเงินบำเหน็จแก่นายริปส์ใน พ.ศ. ๒๔๙๓ ทางกรมสรรพากรได้เสนอปัญหานี้หาหรือคณะกรรมการกฤษฎีกา คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า ข้อตกลงระหว่างรัฐบาลกับนายริปส์นั้นมีลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ฉะนั้นสินจ้างที่นายริปส์ได้นี้จึงเป็นเงินที่ได้จากการรับทำงานให้อันเป็นเงินได้ที่พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒)^๑ ของประมวลรัษฎากร และเงินได้ของ

ส่งพร้อมหนังสือที่ ๒๔๓๐/๒๕๐๑ ลงวันที่ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๐๑

^๑ มาตรา ๔๐

ฯลฯ

ฯลฯ

นายริบส์จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๔๑^๒ เพราะเป็นเงินได้อันเนื่องมาจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ซึ่งคำว่า “นายจ้าง” ตามความหมายของมาตรา ๔๑ นี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) มีความเห็นว่า แม้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้เรียกเฉพาะผู้จ้างแรงงาน ส่วนผู้จ้างทำของเรียกว่า “ผู้ว่าจ้าง” ก็ดี แต่คำว่า “นายจ้าง” ในประมวลรัษฎากรนั้น มุ่งหมายจะให้ความหมายตามธรรมดาสามัญเกี่ยวกับการจ้างทั่ว ๆ ไป ไม่ว่าจะเป็นการจ้างทำของหรือจ้างแรงงาน และคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้อ้างฎีกาที่ ๑๐๐/๒๔๘๔ ซึ่งพิพากษาว่า ทนายความกับตัวความ (ซึ่งสัญญาจ้างเป็นสัญญาจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) มีฐานะเป็นลูกจ้างกับนายจ้างตามความหมายของประมวลรัษฎากรประกอบความเห็นด้วย ต่อมาภายหลังจากที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้พิจารณาให้ความเห็นดังกล่าวนี้แล้ว คณะรัฐมนตรีได้มีมติลงวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๔๙๙ ว่า ให้จ่ายเงินค่าบำเหน็จให้นายริบส์ได้โดยมิต้องเสียภาษีเงินได้ โดยอ้างเหตุว่า นายริบส์มีสำนักงานและการทำงานในต่างประเทศ และการจ่ายเงินให้ก็จ่ายในต่างประเทศ จึงไม่สมควรจะต้องเสียภาษีเงินได้ทางประเทศไทย มติคณะรัฐมนตรีนี้ปลัดกระทรวงการต่างประเทศได้มีหนังสือลงวันที่ ๓๑ พฤษภาคม ๒๔๙๙ แจ้งให้นายริบส์ทราบแล้ว และปรากฏด้วยว่าเงินค่าบำเหน็จนั้นได้จ่ายให้นายริบส์ไปบ้างแล้ว โดยไม่ได้เรียกเก็บภาษีเงินได้

มติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวนี้ไม่ปรากฏว่า ได้วินิจฉัยอย่างไรในข้อที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) มีความเห็นว่านายริบส์ต้องเสียภาษีโดยเงินได้ของนายริบส์เป็นเงินได้อันเนื่องมาจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย แต่ตามบันทึกของกระทรวงการต่างประเทศในข้อกฎหมายที่ได้แย้งมาในเรื่องนี้อ้างว่า ในปัญหาข้อนี้กระทรวงการต่างประเทศมีความเห็นว่า สัญญาจ้างนายริบส์มิได้เป็นสัญญาจ้างแรงงานระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างตามความในมาตรา ๔๗๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่รัฐบาลจ่ายค่าจ้างให้เป็นค่าบำเหน็จในฐานะ ค่านายหน้า ตามความในมาตรา ๘๔๕ รัฐบาลไทยจึงไม่ได้เป็น นายจ้าง นายริบส์ตามความในมาตรา ๔๑ แห่งประมวลรัษฎากรกับทั้งนายริบส์ไม่ได้ทำกิจการใดในประเทศไทย ไม่ได้ทำ

(๒) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

^๒ มาตรา ๔๑ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องมาจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องมาจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือเนื่องมาจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

(มาตรานี้ได้บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมขึ้นโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๔๙๔ ก่อนนั้นไม่มีความที่ว่า หรือเนื่องมาจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย)

กิจการเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย เพราะทรัพย์สินที่ได้คืนมานั้นอยู่ในประเทศญี่ปุ่น นายริปส์ไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และไม่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ตามมาตรานั้นด้วย อนึ่ง กระทรวงการต่างประเทศยังเห็นต่อไปอีกว่า มติคณะรัฐมนตรีลงวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๔๙ นั้น นายริปส์อาจถือได้ว่าเป็นเงื่อนไขข้อหนึ่งในสัญญา และถึงอย่างไรก็ดี เงินค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้าที่ได้จ่ายไปแล้วโดยไม่ต้องเสียภาษี ก็เป็นเรื่องที่เสร็จสิ้นไปแล้ว มติคณะรัฐมนตรีลงวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๐๑ ย่อมไม่กระทบถึงการที่ได้ปฏิบัติไปแล้วตามมติเดิม

สำหรับปัญหาที่จะพิจารณาต่อไป ปรากฏตามสำเนาหนังสือระหว่างเลขาธิการ คณะรัฐมนตรีฝ่ายการเมือง กับกระทรวงการคลัง และกระทรวงการต่างประเทศว่า คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้ดำเนินการเรื่องนี้ไปตามกฎหมาย ซึ่งกระทรวงการต่างประเทศก็เห็นควรดั่งนั้น เป็นแต่มีความเห็นในข้อกฎหมายแตกต่างกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ว่า นายริปส์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ฉะนั้น จึงเข้าใจว่า ความประสงค์ของคณะรัฐมนตรีที่ให้พิจารณาเรื่องนี้ ก็คือให้มีการพิจารณาปัญหากฎหมายตามประมวลรัษฎากรให้ถ่องแท่นั่นเองอีกครั้งหนึ่งว่านายริปส์จะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่เท่านั้น

ในการพิจารณาปัญหาค้อนนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายครบคณะ) เห็นว่ามีประเด็นที่จะต้องพิจารณา ๒ ประเด็น ตามความเห็นของกรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑ ที่ได้เสนอมาครั้งก่อน กล่าวคือ

(๑) เงินได้ที่นายริปส์ได้รับจากรัฐบาลนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ของประมวลรัษฎากรหรือไม่

(๒) ถ้าเงินได้ของนายริปส์เป็นเงินได้พึงประเมินดังกล่าวแล้ว เงินได้ของนายริปส์เป็นกรณีอันจะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๔๑ ของประมวลรัษฎากรหรือไม่

ในประเด็นข้อ ๑ นั้น เห็นว่าไม่มีปัญหา และกระทรวงการต่างประเทศก็ไม่ได้ติดใจโต้แย้ง เป็นอันยุติได้ว่าเงินได้ของนายริปส์เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ของประมวลรัษฎากร เพราะเป็นเงินที่ได้จากการรับทำงาน และมีลักษณะเป็นค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้า ตามอนุมาตรา (๒) นี้ได้ระบุไว้ชัดแจ้งว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน

ข้อที่เป็นปัญหาที่โต้แย้งกันอยู่นั้น คือ ประเด็นข้อ ๒ ตามมาตรา ๔๑ ของประมวลรัษฎากร มาตรานี้เดิมทีเคยบัญญัติให้ผู้ที่มีได้อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะเมื่อมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ที่ได้ในประเทศไทย แต่ต่อมาได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๘) เมื่อ พ.ศ. ๒๕๔๔ บัญญัติให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ และโดยไม่คำนึงถึงว่าผู้มีเงินได้นั้นอยู่หรือมิได้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วหรือไม่ จะพึงเห็นได้ว่ามาตรา ๔๑ ที่แก้ไขใหม่นี้ย่อมใช้บังคับในกรณีนายริปส์ เพราะรัฐบาลได้ตกลงมอบหมายกิจการให้ทำใน พ.ศ. ๒๕๔๕ และจ่ายค่านายหน้าให้ภายหลังที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมแล้ว

เหตุผลอันเป็นข้อสำคัญที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ยกขึ้นอ้างว่า นายริปลัต้องเสียภาษีเงินได้ คือ ข้อที่ว่าเงินค่านายหน้าหรือเงินได้ของนายริปลันั้น รัฐบาลไทยเป็นผู้จ่ายให้ในกิจการของรัฐบาลไทย ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้าง ในประเทศไทย คำว่า “นายจ้าง” นี้ ประมวลรัษฎากรไม่ได้วิเคราะห์ศัพท์หรือให้คำนิยามไว้ ถ้าจะถือในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลัก ก็มีการจ้างอยู่สองประเภท คือ จ้างแรงงาน และจ้างทำของ และคำว่า นายจ้างประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ใช้เรียกเฉพาะผู้จ้างแรงงาน ส่วนผู้ว่าจ้างทำของเรียกว่า ผู้ว่าจ้าง ทั้ง ๆ ที่ในภาษาอังกฤษได้ใช้คำว่า employer คำเดียวกัน คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้ยกข้อนี้ขึ้นพิจารณาแล้ว เห็นว่า คำว่า นายจ้างในประมวลรัษฎากรนั้นมุ่งหมายให้เข้าใจกันอย่างธรรมดาสามัญไม่ว่าจะเป็นจ้างแรงงานหรือจ้างทำของ ทั้งมีตัวอย่างที่ศาลฎีกาได้พิพากษามาแล้วในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๑๐/๒๔๘๘ จึงเห็นว่านายริปลัมีเงินได้อันเนื่องมาจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

ตามบันทึกโต้แย้งของกระทรวงการต่างประเทศนั้น ไม่ได้กล่าวโดยตรงว่า คำว่า นายจ้าง ในมาตรา ๔๑ แห่งประมวลรัษฎากรมีความหมายอย่างใดแน่ แต่อ้างว่าสัญญาระหว่างนายริปลักับรัฐบาล ไม่ใช่สัญญาจ้างแรงงานระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง หากเป็นสัญญาให้คำบำเหน็จเป็นค่านายหน้าตามความในมาตรา ๘๔๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และสรุปว่า นายริปลัไม่ได้ทำกิจการของนายจ้างในประเทศไทยโดยรัฐบาลไทยไม่ได้เป็นนายจ้างนายริปลั ทั้งนี้เข้าใจว่ากระทรวงการต่างประเทศถือว่า คำว่า นายจ้าง ตามประมวลรัษฎากรนั้นหมายถึงนายจ้างในกรณีจ้างแรงงานอย่างเดียวเท่านั้น

เมื่อได้พิจารณาวัตถุประสงค์และบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรทั่ว ๆ ไปโดยถ่องแท้แล้ว คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายครบคณะ) เห็นว่า คำว่า นายจ้าง ในมาตรา ๔๑ นั้น ไม่ได้มุ่งหมายจะให้เข้าใจเฉพาะกรณีจ้างแรงงานดังความเห็นของกระทรวงการต่างประเทศ ข้อนี้ถ้าพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา ๔๒ จะเห็นได้ชัดโดยปราศจากข้อสงสัยเลย คือ บทบัญญัติในมาตรา ๔๒ (๔) มีว่า ในกรณีที่นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญากันโดยสุจริตก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช ๒๔๗๕ มีข้อกำหนดว่า นายจ้างจะชำระเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้าหรือเงินโบนัส ให้แก่ลูกจ้างเป็นจำนวนเดียวเมื่อการงานที่จ้างนั้นสิ้นสุดลงแล้ว แม้เงินจำนวนนั้นจะได้ชำระภายหลังที่ใช้หนี้ในส่วนนี้ก็ดี เงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัส ฯลฯ นั้น ไม่ต้องรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมิน

เหตุนี้จึงเห็นว่า ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ในเรื่องนี้เป็นอันถูกต้องแล้ว และเงินได้ของนายริปลัที่รัฐบาลจ่ายให้ไม่ว่าจะจ่ายให้ในหรือนอกประเทศ อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๑ นั้น เพราะว่า เป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

(ลงชื่อ) หยุต แสงอุทัย

(นายหยุต แสงอุทัย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
สิงหาคม ๒๕๐๑