



บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาวิจัย สามารถสรุปปัญหาเกี่ยวกับภาษีผลได้จากทุนตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ตลอดจนข้อเสนอนแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว ได้ดังต่อไปนี้

1) ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ยังไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนเป็นเอกเทศ ซึ่งต่างจากหลายประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในกรอบของภาษีผลได้จากทุนโดยเฉพาะ เช่น ประเทศสหราชอาณาจักร และมาเลเซีย อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรก็ถือว่าผลได้จากทุนของทรัพย์สินบางชนิดเป็นเงินได้อย่างหนึ่ง อันได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40(4)(ง), (จ), (ฉ), (ช) และ 40(8) ซึ่งผู้มีเงินได้ต้องนำมารวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เป็นเงินได้พึงประเมิน

อย่างไรก็ดี ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนก็อาจมีปัญหาว่าจะให้เกิดในกรอบของภาษีเงินได้หรือในกรอบของภาษีผลได้จากทุนโดยเฉพาะ ซึ่งปัญหานี้เนื่องจากไม่ใช่ประเด็นที่มุ่งทำการศึกษาริวิจัยครั้งนี้ ในที่นี้ผู้เขียนจึงสรุปได้แต่เพียงว่า การจัดเก็บทั้งในกรอบของภาษีเงินได้และกรอบของภาษีผลได้จากทุนโดยเฉพาะนั้นต่างก็มีข้อดีข้อเสียแตกต่างกัน ดังนั้น ในการจัดเก็บว่าจะจัดเก็บในกรอบใดนั้น จึงเห็นว่า เป็นนโยบายของรัฐบาลเป็นสำคัญว่าจะวางเป้าหมายอย่างไร เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยสะดวกและมีอัตราภาษีที่เป็นธรรมกับทุกฝ่าย

2) ความหมายของผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนยังไม่สามารถกำหนดขอบข่ายได้แน่ชัดจึงทำให้สามารถตีความได้อย่างกว้างขวาง กล่าวคือ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่มีนิยามความหมายของผลได้จากทุนว่าหมายถึงอะไร เพียงแต่บัญญัติไว้ว่ามีอะไรบ้างที่ถือว่าเป็นผลได้จากทุน ทั้งนี้ แม้ในแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และฉบับ UN เองก็ไม่มีนิยามความหมายคำนี้แต่อย่างใด ซึ่งในเรื่องนี้คณะกรรมการแห่งองค์การเพื่อการประสานงานและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้มีข้อวิจารณ์เกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวนี้ว่า เมื่อในอนุสัญญาฯ ไม่มีคำนิยามคำว่า "ผลได้จากทุน" กรณีจึง เป็นหน้าที่และสิทธิของแต่ละประเทศคู่สัญญาที่จะกำหนด

ขอข่ายความหมายเพียงใด

นอกจากนี้ ในปัจจุบันจะพบว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น ปัญหาเกี่ยวกับการตีความกำหนดความหมายของผลได้จากทุนจึงอาจเกิดขึ้นได้เสมอ และโดยที่การเก็บภาษีผลได้จากทุนนับเป็นรายได้ของรัฐบาลอีกส่วนหนึ่ง ดังนี้ เพื่อสร้างความกระจ่างชัดยิ่งขึ้นในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยกับต่างประเทศ จึงเห็นควรที่จะบัญญัติขอบเขตของผลได้จากทุนว่าจะหมายความถึงผลได้ประเภทใดบ้าง เพื่อป้องกันการการโต้เถียงหรือตีความว่าการจำหน่ายทรัพย์สินใดจะเป็นผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ส่วนในอนุสัญญาฯฉบับที่ประเทศไทยเคยมีข้อตกลงกับประเทศอื่น ๆ ก่อน ๆ นั้น ก็น่าจะมีการตกลงแลกเปลี่ยนพิธีสาร (protocol) หรือแลกเปลี่ยนความเข้าใจด้วยวิธีการอื่นใดกับประเทศคู่สัญญาในเรื่องนี้ เพื่อให้ทั้งสองประเทศมีความเข้าใจตรงกัน และเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนอันเป็นผลที่ไม่พึงประสงค์ของทั้งสองประเทศ ทั้งนี้ ก็โดยคำนึงถึงนโยบายของรัฐบาลเป็นสำคัญว่าจะเห็นความสำคัญของปัญหาเหล่านี้หรือไม่เพียงใด ประกอบกับต้องพิจารณาถึงสถานการณ์ทางการเมืองในปัจจุบันควบคู่ไปด้วยเช่นกัน

3) ผลได้จากทุนจะไม่มีคำนิยามไว้โดยเฉพาะในอนุสัญญา ฯ ซึ่งทำให้ในทางปฏิบัติมักเกิดปัญหาและความสับสนในการตีความคาบเกี่ยวกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เช่น เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ถ้าไรจากธุรกิจ ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ ว่าเงินได้นั้น ๆ จะนับเป็นผลได้จากทุนหรือเงินได้ประเภทอื่น ๆ ดังกล่าวมา นอกจากนี้ ผลได้จากทุนยังมีปัญหาบางประการในเรื่องสิทธิพิเศษที่อาจได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น กรณีของการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นและมีการคืนทุนของบริษัท หรือกรณีที่ถือว่ามีผลประโยชน์เกิดขึ้นจากการเลิกบริษัทเหล่านี้จะถือว่าเป็นผลได้จากทุนตามความหมายแห่งอนุสัญญา ฯ หรือไม่ ซึ่งผู้เขียนเองเห็นว่าเมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า "การจำหน่ายทรัพย์สินตามข้อบทผลได้จากทุนน่าจะตีความผลได้จากทุนให้หมายความรวมถึงผลได้ที่เกิดขึ้นจากการลดทุน โดยการลดจำนวนหุ้นและมีการคืนทุนของบริษัท และผลได้ที่เกิดขึ้นจากการเลิกบริษัทด้วย กรณีต่าง ๆ ดังกล่าวนี้อาจเห็นได้ว่าการตีความการจำหน่ายทรัพย์สินที่เป็นทุนไปแล้วบางส่วน

ทั้งนี้ เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อน ใช้คำว่า "การจำหน่าย"(alienation) สามารถแปลความได้อย่างกว้าง โดยหมายความถึงการโอนผ่านทรัพย์สินทุกชนิดระหว่างผู้โอน

และผู้รับโอนโดยเจตนา และความสมัครใจของคู่กรณีและยังหมายรวมถึงการตกทอดทางมรดก และการโอนอื่น ๆ ที่ไม่ใช่การโอนโดยผลของกฎหมาย ซึ่งหากพิจารณาแล้วจะ เห็นว่าคำว่า "การจำหน่าย" นั้น จะมีขอบเขตความหมายที่กว้างกว่าคำว่า "ขาย" ตามประมวลรัษฎากร และมีข้อสังเกตว่าในข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะไม่ปรากฏคำว่า "ขาย" ในวรรคใดเลย ดังนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าเพื่อความมุ่งประสงค์และโดยเจตนารมณ์แห่งอนุสัญญา ฯ คำว่า "การจำหน่าย" หรือทรัพย์สินที่เป็นทุนนั้น จึงนำตีความให้กว้างกว่าคำว่า "ขาย" เพราะหากอนุสัญญาฯ ต้องการใช้คำว่า "ขาย" ก็คงจะได้บัญญัติลงไปเช่นนั้นแล้ว ทั้งนี้ เนื่องจากในข้อบทอื่น ๆ อนุสัญญา ฯ ยังบัญญัติใช้คำว่า "ขาย" อยู่ เช่น ในข้อบทกำไรจากธุรกิจ

4) กรมสรรพากรได้วางแนวทางในการวินิจฉัยปัญหา เกี่ยวกับการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยกรณีของการซื้อขายหุ้นของบริษัทต่างประเทศมาโดยตลอดว่า การเข้ามาซื้อขายหุ้นในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ ไม่ว่าจะเข้ามาซื้อขายโดยผ่านสำนักงานสภานายหน้าซื้อขายหุ้นหรือธนาคารผู้รับฝากหลักทรัพย์ ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เขียนมีความเห็นตรงกับแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามก็มีนักกฎหมายท่านหนึ่งคือ คุณศกรินทร์ ร่วมรังษี ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่าในการซื้อขายหุ้นของบริษัทต่างประเทศนั้น ควรที่จะพิจารณาถึงลักษณะหรือพฤติการณ์ของการซื้อขายประกอบด้วย กล่าวคือ หากเป็นการซื้อขายที่กระทำเป็นครั้งคราวและถือไว้เป็นระยะยาวเพื่อหวังจะได้รับเงินปันผล น่าจะถือได้ว่ากิจกรรมการซื้อขายหุ้นในประเทศไทย ยังไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่หากเป็นการซื้อขายที่มีลักษณะเป็นการซื้อขายเพื่อหวังกำไรจากการขายมากกว่าเงินปันผล กิจกรรมการซื้อขายในลักษณะดังกล่าว น่าจะถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย

จากความเห็นดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมเสนอแนะว่า ในการพิจารณากรณีที่ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ นั้น น่าจะเป็นกรณีที่พิจารณาตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ ดังกรมสรรพากรวางแนวทางวินิจฉัยมาโดยตลอด ซึ่งเห็นว่าน่าจะถูกต้องตามหลักเกณฑ์แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ส่วนการพิจารณาถึงลักษณะและพฤติการณ์ในการซื้อขายหุ้นนั้น น่าจะเป็นประเด็นหรือหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่าหุ้นนั้นเป็นเสมือนสินค้าหรือทรัพย์สิน เพื่อแยกประเภทเงินได้ว่าเป็นกำไรจากธุรกิจหรือผลได้จากทุน

กล่าวคือ หากบริษัทต่างประเทศจะทำการซื้อขายหุ้นอย่างเป็นทางการเพื่อหากำไรเพียงอย่างเดียว หุ้นนั้นจะถือเป็นเสมือนสินค้า เงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับต้องเสียภาษีกำไรจากธุรกิจภายใต้ข้อบทที่ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่หากบริษัทต่างประเทศจะทำการซื้อขายหุ้นเพียงเพื่อหวังเงินปันผลหุ้นนั้น น่าจะถือเป็นเสมือนทรัพย์สินที่ถือครองเพื่อการลงทุน ดังนั้นเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากการจำหน่ายหุ้นดังกล่าว จึงควรต้องเสียภาษีผลได้จากทุนภายใต้ข้อบทที่ 13 (หรือข้อบทที่ 14 สำหรับอนุสัญญาฯ บางฉบับ) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

5) ปัญหาการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยบุคคลที่อยู่นอกขอบข่ายแห่งอนุสัญญาฯ มักเกิดขึ้นได้โดยเฉพาะกรณีที่นักลงทุนใช้นายหน้าค้าหลักทรัพย์ หรือโบรกเกอร์ต่างประเทศที่มาจากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เข้ามาซื้อขายหลักทรัพย์แทนนักลงทุน โดยเฉพาะนักลงทุนที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญากับประเทศไทย ซึ่งการซื้อขายมักกระทำในนามของโบรกเกอร์ และกรมสรรพากรก็ตีความว่า หลักทรัพย์นั้นเมื่อถือในนามของโบรกเกอร์ ๆ ย่อมเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ ดังนั้น หากโบรกเกอร์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญากับประเทศไทยกำไรจากการขายหลักทรัพย์นั้นย่อมได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาฯ

จากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรวินิจฉัยได้โดยถูกต้องตามหลักเกณฑ์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งปวง แต่เห็นเพิ่มเติมว่า เนื่องจากกรณีดังกล่าวเป็นการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ผิดหลักการนโยบายภาษีซ้อน ดังนั้น รัฐบาลจึงน่าจะมีมาตรการในการแก้ไขช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวนี้ โดยอาจมีมาตรการแก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำในข้อบทผลได้จากทุนโดยจำกัดขอบเขตการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ดี สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่มีข้อตกลงไปแล้วนั้น หากจะมีการแก้ไขดังกล่าวยังเห็นว่าจะน่าจะเป็นไปด้วยความยากลำบาก เพราะประเทศคู่สัญญาซึ่งเป็นฝ่ายเสียประโยชน์อาจจะไม่ยินยอมตกลงด้วยแต่หากเป็นการตกลงทำอนุสัญญาฯ ฉบับใหม่ ผู้เขียนขอเสนอแนะว่า เพื่อให้สามารถเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีดังกล่าวได้ในประเทศไทย ควรบัญญัติในเรื่องการจำหน่ายหรือโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์นั้นให้เก็บภาษีได้ในรัฐที่มีการจำหน่าย เช่น ตัวอย่างกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับไทย - จีน และฉบับไทย-ฮังการี เป็นต้น ดังนี้ หากนักลงทุนสั่งให้โบรกเกอร์จำหน่ายหุ้นในประเทศไทยแล้วประเทศไทยจึงมีสิทธิจัดเก็บภาษีผลได้จากดังกล่าว ซึ่งเห็นว่าจะน่าจะเป็นมาตรการที่พอจะช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ในระดับหนึ่ง