



เกณฑ์การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากร
และแนวทางการจัดเก็บตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

เกณฑ์การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากร

ดังได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนอาจจัดเก็บได้ 2 แบบ ตามลักษณะของผลได้จากทุน กล่าวคือ อาจจัดเก็บจากผลได้จากทุนในระหว่างที่ยังถือครองทรัพย์สินอยู่ในลักษณะของ Accrued Capital Gains โดยประเมินเรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปี หรืออาจจัดเก็บเฉพาะในเวลาที่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนในลักษณะของ Realized Capital Gains ซึ่งในประเทศไทยจะจัดเก็บในลักษณะ Realized Capital Gains เป็นส่วนใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นกรณีของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) หรือ (8) หรือกรณีการคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในบุคคล ซึ่งถือว่ามีเงินได้เมื่อมีการขายแลกเปลี่ยนหรือโอนเปลี่ยนมือทรัพย์สิน ส่วนการจัดเก็บในลักษณะของ Accrued Capital Gains ก็ได้แก่ กรณีของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ฉ) ซึ่งถือว่ามีเงินได้เมื่อมีการควบ การรับช่วง หรือการเลิกบริษัท

1. ความหมายและประเภท "ผลได้จากทุน" ตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้นิยามความหมายคำว่า "ผลได้จากทุน" ไว้ ณ ที่ใดเลย แต่หากพิจารณาแล้วจะพบว่าผลได้จากทุนอาจมีปรากฏรวมอยู่ในเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4),(ง),(จ),(ฉ),(ช) และ (8) หากว่าเงินได้ดังกล่าวมีลักษณะของผลได้อันเกิดจากทรัพย์สินนำลงทุนซึ่งจะได้วิเคราะห์โดยลำดับ คือ

1.1 เงินได้ตามมาตรา 40(4)(ง)

เงินได้ตามมาตรา 40(4)(ง) คือ เงินลงทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน ดังนี้ เงินลงทุนซึ่งจะถือเป็นเงินได้ตามข้อนี้จึงต้องเข้าตามหลักเกณฑ์คือ เงินลงทุนได้จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน และเงินที่จ่ายนั้นให้ถือเป็นเงินได้เฉพาะส่วนซึ่งไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

การลงทุนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อาจทำได้ 2 วิธี คือ การลดมูลค่าหุ้นของแต่ละหุ้นให้ต่ำลง หรือลดจำนวนหุ้นให้น้อยลงแต่จะลดลงให้ต่ำกว่าหนึ่งในสี่ของทุนไม่ได้¹ เมื่อลดทุนแล้วจะเสียภาษีหรือไม่ขึ้นอยู่กับจำนวนเงินที่จ่ายคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ถ้าจ่ายคืนไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน ย่อมถือว่าเงินได้ที่ได้รับคืนทั้งหมดเป็นเงินได้ เพราะเงินที่กั้นไว้จากกำไรไม่ว่าจะเรียกว่าอย่างไรก็คือกำไรนั่นเอง² ทั้งนี้ เหตุผลที่ต้องมีบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ง) ก็เพราะว่าหากไม่มีบทบัญญัตินี้แล้วก็จะเปิดช่องโหว่ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินผลกำไรออกไปได้โดยอ้างว่าเป็นการลงทุน³ ซึ่งนับว่าเป็นบทบัญญัติที่ช่วยป้องกันการเลี่ยงรัชฎากรได้อีกบทหนึ่ง

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า เงินได้จากการลดทุนตามนัยมาตรา 40(4)(ง) อาจนับเป็นผลได้จากทุนได้หากว่ามีผลกำไรเกิดขึ้นจากการโอนเปลี่ยนแปลงทรัพย์สินที่เป็นทุนซึ่งกรณีของมาตรานี้ก็คือหุ้นในรูปของหุ้นหากว่าเป็นบริษัท อย่างไรก็ตาม การลดทุนที่จะก่อให้เกิดปัญหาว่าจะเป็นผลได้จากทุนหรือไม่นั้น จะพิจารณาเพียงการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นและมีการคืนหุ้นเท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากการลดทุนโดยลดมูลค่าหุ้นนั้น กรณีไม่มีการจำหน่ายทรัพย์สิน

1 โปรดดูประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1224 และ 1225.

2 กาญจนา นิมมานเหมินท์, "กฎหมายภาษีอากร," เอกสารประกอบการเรียนวิชา กฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2532, หน้า 39.

3 มานะ พิทยากรณ์, คำอธิบายประมวลรัชฎากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพ ฯ : การพิมพ์พระนคร ,2526), หน้า 152.

สิ้นแต่อย่างใด เพราะหุ้นยังอยู่กับผู้ถือหุ้นเพียงแต่มีมูลค่าลดลงเท่านั้น ส่วนประเด็นที่ว่าจะมีภาระภาษีหรือไม่นั้นก็คงต้องพิจารณาได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 40(4)(ง)

ดังนั้น เงินลดทุนที่จะเป็นปัญหาว่าเป็นผลได้จากทุนหรือไม่ จึงมีข้อพิจารณาเพียงกรณีลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้น ซึ่งหากพิจารณาตามมาตรา 40(4)(ง) จะพบว่าลักษณะของการลดทุนซึ่งอาจก่อให้เกิดผลได้จากทุนนั้นอาจมีได้ 3 ลักษณะด้วยกันคือ

(1) กรณีลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นและไม่มีกำไรสะสม เช่น บริษัท ก. มีทุนจดทะเบียน 10,000 บาท แบ่งเป็น 100 หุ้น ๆ ละ 100 บาท หากบริษัท ก. ทำการลดทุนลงกึ่งหนึ่งโดยการลดจำนวนหุ้นลง 50 หุ้น บริษัท ก. ต้องจ่ายเงินค่าหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นจากการที่นำหุ้นมาคืนเป็นเงิน 5,000 บาท กรณีนี้จะเห็นว่าผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินได้จากการคืนหุ้นนี้จะไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้นแต่อย่างใด เพราะเป็นการคืนทุนโดยแท้และไม่มีการจ่ายเงินอื่นใดแม้จากกำไรสะสม

(2) กรณีลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นและมีกำไรสะสม(แต่ไม่มีการคืนเงินกำไรสะสม) เช่น บริษัท ก. มีทุนจดทะเบียน 8,000 บาท แบ่งเป็น 100 หุ้น ๆ ละ 80 บาท มีกำไรสะสมในปีพ.ศ. 2537 จำนวน 20,000 บาท และมีเงินสำรองที่กั้นไว้จากกำไรปีก่อน ๆ จำนวน 10,000 บาท รวมเป็นเงิน 30,000 บาท หากบริษัท ก. ทำการลดทุนลงจำนวน 40,000 บาท และจ่ายเงินคืนให้นายแดงซึ่งถือหุ้นอยู่ 10 หุ้นของหุ้นทั้งหมด โดยนายแดงได้รับเงินคืน 40,000 บาท ดังนี้ ถือว่านายแดงได้รับเงินได้พึงประเมินจำนวน 3,000 บาท ซึ่งเท่ากับส่วนกำไรและเงินสำรองซึ่งนายแดงพึงจะได้รับ นายแดงจึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการลดทุนตามมาตรา 40(4)(ง) ซึ่งกรณีนี้หากนายแดงเป็นชาวต่างประเทศ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย นายแดงอาจต้องเสียภาษีผลได้จากทุนอีกส่วนหนึ่ง เพราะกรณีนี้อาจถือว่าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินแล้วเกิดผลได้จากการจำหน่ายนั้น

(3) กรณีลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นและมีกำไรคืนเงินกำไรสะสม เช่น บริษัท ก. มีมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด 20,000 บาท มีทุนจดทะเบียน 10,000 บาท แบ่งเป็น 100 หุ้น ๆ ละ 100 บาท และมีกำไรสะสมจำนวน 3,000 บาท หากบริษัท ก. ทำการลดทุนลงกึ่งหนึ่ง และบริษัท ก. ได้จ่ายเงินค่าหุ้นคืนแก่ผู้ถือหุ้นเป็นเงิน 10,000 บาท ในกรณีนี้หากบริษัท ก. คืนกำไรสะสมเป็นเงินจำนวน 3,000 บาทด้วย ดังนี้ เงินจำนวน 10,000 บาทที่ผู้ถือหุ้นได้รับนี้จะต้องเสียภาษีเพราะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ง) เนื่องจากเป็นเงินส่วน

ที่จ่ายจากกำไรสะสมของบริษัท ก. ทั้งนี้ โดยเงิน 10,000 บาทที่ผู้ถือหุ้นได้รับนั้น เงินจำนวน 5,000 บาทนับเป็นเงินคืนทุนของผู้ถือหุ้น และเงินจำนวน 3,000 บาท เป็นเงินส่วนที่จ่ายจากกำไรสะสม ส่วนเงินจำนวน 2,000 บาทที่เหลือนั้นมีปัญหาว่าจะนับเป็นผลได้จากทุนหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้หากผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทยก็อาจอ้างได้ว่าเงินที่ได้รับจากการลดทุนจำนวน 2,000 บาทนี้เป็นผลได้จากทุน เพื่อประโยชน์ในการยกเว้นภาษีตามกฎหมายไทย ซึ่งปัญหานี้จะนำไปพิจารณาอีกครั้งในบทถัดไปในหัวข้อ 6.1 หน้า 91

1.2 เงินได้ตามมาตรา 40(4)(จ)

เงินได้ตามมาตรา 40(4)(จ) คือเงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน ดังนั้น เงินเพิ่มทุนที่จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(จ) จึงต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 2 ส่วนด้วยกันคือ (1)ต้องเป็นเงินเพิ่มทุนโดยการออกหุ้นใหม่ (บริษัทจำกัดอาจเพิ่มทุนของบริษัทขึ้นได้ด้วยการออกหุ้นใหม่โดยมติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้นตามมาตรา 1220 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) และ (2) เงินเพิ่มทุนดังกล่าวต้องตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินสำรองที่กันไว้ตามกฎหมาย

เงินเพิ่มทุนตามนัยมาตรา 40(4)(จ) นี้ มีปัญหาว่าจะนับเป็นผลได้จากทุนหรือไม่ กล่าวคือ หากบริษัททำการเพิ่มทุนโดยการจัดผลกำไรให้เป็นทุน เช่นมีการลงมติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้นให้เพิ่มทุนของบริษัท โดยเอาผลกำไรของบริษัทมาซื้อหุ้นมอบให้ผู้ถือหุ้นตามส่วน⁴ ดังนี้ มูลค่าหุ้นซึ่งดีราคาเป็นเงินได้เกินกว่ามูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นมีอยู่เดิมนั้นจะนับเป็นผลได้จากทุนหรือไม่ ซึ่งกรณีข้างต้นอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่บริษัทไม่ประสงค์ที่จะจ่ายผลกำไรเป็นเงินปันผลจึงออกหุ้นปันผลให้ผู้ถือหุ้นไว้แทน มูลค่าหุ้นที่ออกครั้งหลังนี้หากมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าที่มีอยู่เดิมาก็ดี หรือจำนวนหุ้นที่ได้เพิ่มเมื่อดีราคาเป็นเงินได้แล้วก็ดี เหล่านี้จะนับเป็น

4 เรื่องเดียวกัน , หน้า 152.

ผลได้ที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนได้รับอันเข้าลักษณะ เป็นผลได้จากทุนหรือไม่เพียงใด

ผู้เขียนเองเห็นว่าเงินเพิ่มทุนตามมาตรา 40(4)(จ) นี้ไม่น่าจะนับเป็นผลได้จากทุน ทั้งนี้ เนื่องจากกรณีของการเพิ่มทุน ผู้ถือหุ้นมีแต่เงินได้ที่เกิดขึ้นจากการเพิ่มทุน โดยไม่มีการจำหน่ายหุ้นออกไปเพื่อแลกกับเงินที่ได้รับมา ซึ่งต่างจากกรณีของการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นและมีการคืนเงินค่าหุ้นดังกล่าวมาข้างต้น เพราะกรณีการลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นและมีการคืนเงินค่าหุ้นนั้น น่าจะถือได้ว่าผู้ถือหุ้นมีเงินได้เกิดขึ้นก็เพราะมีการจำหน่ายทรัพย์สินหรือหุ้นออกไป

อนึ่ง เกี่ยวกับเงินเพิ่มทุนดังกล่าวมาข้างต้นหากมิได้ตั้งขึ้นจากกำไรหรือเงินที่กันไว้ร่วมกัน เงินเพิ่มทุนดังกล่าวก็หาใช่เงินได้พึงประเมินไม่ ซึ่งกรมสรรพากรเคยตอบข้อหารือว่า การเพิ่มทุนโดยการออกหุ้นใหม่โดยผู้ถือหุ้นเดิมจะต้องส่งเงินเข้ามาชำระค่าหุ้นเองไม่เข้าลักษณะเงินเพิ่มทุนตามมาตรา 40(4)(จ) ดังนั้น เมื่อบริษัทส่งใบหุ้นออกไปให้บริษัทในต่างประเทศจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ⁵

1.3 เงินได้ตามมาตรา 40(4)(จ)

เงินได้ตามมาตรา 40 (4)(จ) คือผลประโยชน์ที่ได้จากกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน เงินได้ตามมาตรานี้อาจจำแนกได้เป็น 3 จำพวก คือ

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน คำว่า "ควบเข้ากัน" ตามมาตรา 40 (4) (จ) คือ การรวมกันตั้งแต่ 2 บริษัท หรือ 2 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ ในการรวมเข้าด้วยกันดังกล่าว ฝ่ายใดได้ผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน ต้องเอาส่วนนี้มาเสียภาษีด้วยตัวอย่างเช่น บริษัท ก. เป็นบริษัทรับเหมาก่อสร้างคิดจะขยายกิจการให้สมบูรณ์ขึ้น วันหนึ่ง

⁵ เรื่องเดียวกัน , หน้า 153.

กรรมการบริษัทได้พบว่าบริษัท ข. ซึ่งเป็นโรงงานผลิตวัสดุก่อสร้างขนาดใหญ่มีทุนจดทะเบียนสูงมากถึง 100 ล้านบาท กำลังประสบปัญหาเพราะการบริหารไม่ดี ทำให้มูลค่าหุ้นของบริษัท ข. ลดลงเหลือเพียงหุ้นละ 50% ของทุน บริษัท ก. จึงเข้าเจรจารวมบริษัท ก. และบริษัท ข. เข้าด้วยกันเป็นบริษัทใหม่ชื่อ "บริษัท ก. ข. จำกัด" โดยกำหนดให้มูลค่าหุ้นของบริษัทใหม่เท่ากับราคาหุ้นเดิมของบริษัท ก. คือหุ้นละ 100 บาท แต่ราคาหุ้นนี้สูงกว่าราคาหุ้นของหุ้นบริษัท ข. 20 บาท ถ้าบริษัท ข. สามารถแลกหุ้นของตนกับบริษัท ก. ข. ได้ในอัตราหนึ่งต่อหนึ่ง เช่นนี้ ผู้ถือหุ้นบริษัท ข. จะต้องนำเอาเงินที่ได้เพิ่มขึ้นหุ้นละ 20 บาทมาเสียภาษีด้วย ⁶

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหนึ่ง รับช่วงทรัพย์สินหรือหนี้สินของอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยจ่ายเงินหรือออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนของนิติบุคคลภายหลังหากปรากฏว่าเงินหรือราคาของหุ้นที่ได้รับนั้นเกินกว่าเงินทุนที่ได้ลงไว้ ส่วนที่เกินนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมิน คำว่า "ส่วนประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรับช่วงกัน" นี้มีความเห็นแยกเป็น 2 ฝ่าย ⁷ โดยฝ่ายแรกเห็นว่าเป็นการรับช่วงงาน เช่น บริษัท ส. รับเหมาก่อสร้างทางหลวงในรัฐบาล เมื่อลงทุนทำงานเสร็จไปแล้วส่วนหนึ่งก็เกิดเหตุจำเป็นต้องเปลี่ยนไปดำเนินงานด้านอื่น จึงให้บริษัท ร. เข้ารับช่วงแทน โดยบริษัท ร. ตีราคางานในส่วนที่ทำเสร็จแล้วชดใช้ให้บริษัท ส. เป็นเงิน 10 ล้านบาท ซึ่งบริษัท ส. ต้องแบ่งจ่ายให้แก่บรรดาผู้ถือหุ้น เงินที่ได้รับแบ่งจ่ายนี้ในส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนที่ลงไว้ย่อมเป็นประโยชน์ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนในบริษัท ส. และเป็นเงินได้พึงประเมิน

ส่วนฝ่ายหลังเห็นว่าน่าจะเป็นการรับช่วงกิจการ และด้วยการรับช่วงกิจการนี้เองทำให้บริษัทที่ถูกช่วงได้ค่าตอบแทนสูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ลงทุน เช่น บริษัท ก. ซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัทเงินทุน ข. จึงรับสิทธิและหน้าที่ที่บริษัทเงินทุน ข. มีอยู่ทั้งหมด และเข้าดำเนินการแทนถ้ามูลค่าหุ้นที่ซื้อสูงกว่าทุนของบริษัทเงินทุน ข. จำนวนที่สูงกว่าที่ผู้ถือหุ้นของบริษัท

⁶ กาญจนา นิมมานเหมินท์, "กฎหมายภาษีอากร," เอกสารประกอบการเรียนวิชา กฎหมายภาษีอากร , หน้า 40.

⁷ เรื่องเดียวกัน , หน้า 40-41.

เงินทุน ข. แต่ละคนได้รับต้องนำมาเสียภาษี ทั้งนี้ เหตุที่ฝ่ายหลังมีความเห็นแตกต่างจากฝ่ายแรกก็ด้วยเหตุผลที่ว่า การรับช่วงงานอาจจัดเข้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(7) หรือ (8) แล้ว แต่กรณีตามประเภทของงานซึ่งบทบัญญัติเหล่านี้ก็ครอบคลุมไว้หมดแล้ว และจากถ้อยคำตาม มาตรา 40(4)(จ) ไม่ว่าจะ เป็นเรื่องบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบ เข้ากันหรือเลิกกันเป็น เรื่องของการเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างของบริษัทแล้วทำให้เกิดเงินได้ขึ้นไม่ใช้การรับช่วงงาน ฉะนั้น คำว่า "ช่วงกัน" ในมาตรานี้จึงควรแปลบทบัญญัติดังกล่าวให้สอดคล้องกันทั้งอนุมาตรา (จ)

(3) กรณีเลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ว่าจะขายทรัพย์สิน ทั้งหมดแล้วมาแบ่งกันก็ดี หรือแบ่งทรัพย์สินที่มีอยู่ในสภาพเดิมก็ดี ผลประโยชน์ที่ได้ซึ่งเป็นเงินก็ดี หรือซึ่งตีราคาเป็นเงินก็ดี หากมีจำนวนเกินกว่าที่ลงทุนไปเท่าใด ก็ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันจะต้องมีการชำระบัญชี ผู้ชำระบัญชีต้องชำระบรรดาหนี้สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วจึงคืนทุนแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ถ้ายังมีทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ เหลืออยู่ ผู้ชำระบัญชีจะต้องเปลี่ยนให้เป็นเงินแล้วแบ่งกำไร ถ้าไรนี้เองคือผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน 8

1.4 เงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข)

เงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข) คือผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการ เป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เงินได้ตามมาตรานี้อาจจำแนกได้เป็น 2 จำพวก คือ

(1) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน เงินได้ประเภทนี้อาจเกิดขึ้นในกรณีของห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งมีหุ้นส่วนด้วยกัน 2 ประเภท คือ หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด และหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด โดยกฎหมายหุ้นส่วนบริษัทบัญญัติ

8 เรื่องเดียวกัน, หน้า 41.

ไว้ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดเท่านั้นที่สามารถเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการได้ หุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิดไม่อาจเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการได้ เนื่องจากถือว่าคุณสมบัติของความเป็นหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิดไม่เป็นสาระสำคัญ ดังนั้น หุ้นส่วนประเภทนี้จึงสามารถโอนความเป็นหุ้นส่วนให้แก่บุคคลอื่นได้ ซึ่งหากมีการโอนความเป็นหุ้นส่วนประเภทดังกล่าวแล้ว ผลประโยชน์ที่หุ้นส่วนเดิมได้รับเกินกว่าที่ตนเคยลงทุนไว้แต่เดิม ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินอันเป็นผลได้จากทุนตามนัยมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี

(2) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นและหลักทรัพย์อื่น ๆ ทั้งนี้

เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เงินได้ตาม (2) นี้ ได้กล่าวมาแต่ตอนต้นแล้วว่าการโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์นั้น ไม่ได้ทำกันเฉพาะเรื่องการซื้อขายหุ้นหรือหลักทรัพย์เท่านั้น แต่ยังรวมถึงกรณีเอาหุ้นหรือหลักทรัพย์ไปแลกหุ้นหรือหลักทรัพย์ที่มีราคาสูงกว่า หรือแลกกับทรัพย์สินอื่นที่มีราคาสูงกว่าด้วย เช่น ซื้อหุ้นของบริษัทไว้เป็นเงิน 500,000 บาท ขายไปได้เงิน 600,000 บาทก็ดี หรือนำไปแลกรถยนต์ 1 คัน ซึ่งตีเป็นเงิน 600,000 บาทก็ดี จำนวนที่ต่างกันอยู่ 100,000 บาทนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินอันเป็นผลได้จากทุนตามมาตรา 40(4)(ข)

เกี่ยวกับการโอนหุ้น กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือตามหนังสือที่ ก.ค. 0804/21255 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2523 ว่าการที่บุคคลต้องโอนหุ้นเพื่อชำระหนี้ตามสัญญาค้ำประกันนั้น ถือว่าได้รับค่าตอบแทนเป็นการปลดเปลื้องภาระความรับผิดตามสัญญาค้ำประกัน ซึ่งเป็นประโยชน์ที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เข้าลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ต้องนำผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

นอกจากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นแล้ว ยังหมายความถึงหลักทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งได้แก่ หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน ซึ่งเกี่ยวกับเงินได้จากการโอนหุ้นและหลักทรัพย์ดังกล่าวนี้ มีหลักเกณฑ์ปลีกย่อยที่เห็นว่าคุณควรแก่การพิจารณา ดังนี้

(ก) กำไรจากการจำหน่ายหุ้น ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะได้รับการยกเว้นภาษี ทั้งนี้ ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (23) ที่กำหนดให้เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นเงินได้ตามมาตรา

42 (17) ซึ่งได้รับยกเว้นภาษี แต่กรณีไม่รวมถึงเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้ หรือ พันธบัตร ดังนั้น เฉพาะการจำหน่ายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้นที่ได้รับการ ยกเว้นภาษีกรณีไม่รวมถึงผลได้จากการจำหน่ายหุ้นกู้ และพันธบัตร

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นกู้ หรือพันธบัตรที่จำหน่าย ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแม้จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตาม (ก) แต่ผลประโยชน์ที่ได้จาก การโอนหุ้นกู้หรือพันธบัตรที่ไม่ได้จำหน่ายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะได้รับการยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามความในข้อ 2(30) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 นี้

1.5 เงินได้ตามมาตรา 40(8)

เงินได้ตามมาตรา 40(8) นี้ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น ๆ นอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1) ถึง (7) ซึ่งเงินได้ตามมาตรานี้หากเกิดในลักษณะของทรัพย์สินที่เป็นทุนอันมิใช่รูปของสินค้าที่มี การโอนเปลี่ยนมือและมีกำไรเกิดขึ้นจากการโอนจำหน่ายนั้นย่อมนับเป็นผลได้จากทุนเช่นกัน

เงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) อาจจำแนกได้เป็น 2 จำพวก ดังนี้

(ก) เงินได้จากการขายสิ่งหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือสิ่งหาริมทรัพย์ ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่ หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ จะได้รับยกเว้น ภาษีตามมาตรา 42 (9) เกี่ยวกับเงินได้ตาม (ก) นี้ มีคำพิพากษาฎีกาที่ 4458/2528 วินิจฉัยว่า การที่ได้หุ้นมาเนื่องจากการแบ่งมรดก ไม่ได้รับโอนหรือซื้อมาจากผู้ใด เมื่อขายหุ้น นั้นไป จึงเป็นการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่การเอาที่ดิน ซึ่งเป็นมรดกโอนให้บริษัทแล้วบริษัทออกหุ้นให้แทน แม้บริษัทจะมีข้อจำกัดในการโอนหุ้นเพื่อส่งวน หุ้นไว้กับผู้ถือหุ้นเดิม ก็เป็นเรื่องที่จะส่งวนผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจการของบริษัทไว้ให้แก่ผู้ถือ หุ้นเดิม ซึ่งเป็นเรื่องของการค้าหากำไรนั่นเอง เมื่อรับโอนหุ้นจำนวนนี้มา ผู้รับโอนจึงไม่ได้ รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (9) ดังนั้น จากคำพิพากษาฎีกานี้จะ เห็น ได้ว่าการที่จะพิจารณาว่าสิ่งหาริมทรัพย์ใดได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา

42(9) นี้จึงต้องพิจารณาในตอนที่ได้มาว่า เป็นการได้มาเพื่อประโยชน์ในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่

นอกจากเงินได้จากการจำหน่ายหุ้นดังกล่าว เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้น ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ.2535 และเงินได้จากการขายใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (warrant) นับเป็นเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ตามความในมาตรา 40 (8) อันถือเป็นผลได้จากทุนด้วย อย่างไรก็ดี ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2(32) ได้กำหนดให้เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 42 (7) ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ข้อ 2(23) ได้กำหนดให้เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นเงินได้ตามมาตรา 42(7) ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเช่นกัน โดยเนื่องจาก warrant นับเป็นหลักทรัพย์ตามมาตรา 4(7) แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ.2535 ดังนั้น เงินได้จากการขาย warrant ในตลาดหลักทรัพย์จึงได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าว

(ข) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรือโดยทางมรดก ให้เสียภาษีโดยใช้อัตราค่าใช้จ่ายเหมาตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ เมื่อคำนวณภาษีแล้วจะต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของเงินได้ และผู้ขายไม่ต้องนำเงินได้ประเภทนี้มารวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามนัยมาตรา 48(4)(ก)

2. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีบุคคลธรรมดาชาวต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรวรรค 1 และวรรค 2 ทั้งนี้ ตามเกณฑ์การกำหนดภาวะภาษีที่รัฐนิยมใช้อ้างเพื่อจัดเก็บภาษี กล่าวคือ หากรัฐใช้หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) รัฐจะสามารถเก็บภาษีจากเงินได้หรือไม่ และกรณีก็คือว่าเงินได้เกิดจากแหล่งภายในรัฐนั้น ได้แก่ กรณีที่กิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นเกิดขึ้นในรัฐนั้น หรือผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ภายในรัฐนั้น หลักแหล่งเงินได้นี้จะปรากฏในมาตรา 41 วรรคแรก สำหรับกรณีบุคคลธรรมดา และหากรัฐใช้หลักถิ่นที่อยู่

(Resident Rule) รัฐจะสามารถเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นได้เสมอ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะ
ได้จากแหล่งภายในหรือภายนอก รัฐ ซึ่งหลักนี้จะแฝงอยู่ในมาตรา 41 วรรคสอง สำหรับกรณี
บุคคลธรรมดา⁹

ในส่วนของบุคคลธรรมดาโดยเฉพาะชาวต่างประเทศนั้น อาจมีผลได้จาก
ทุนเกิดขึ้นได้ในหลายกรณี เช่น ชาวต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทไทยแห่งหนึ่ง ต่อมามีการ
เลิกบริษัท และมีการจ่ายผลประโยชน์ต่าง ๆ ให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้น ผลประโยชน์ที่ได้ซึ่งเป็นเงินก็ดี
หรือซึ่งตีราคาเป็นเงินก็ดี หากมีจำนวนเกินกว่าที่ลงทุนไว้ย่อมนับเป็นผลได้จากทุนตามนัยมาตรา
40 (4) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือกรณีชาวต่างประเทศเข้ามาซื้อขายหุ้นแล้วเกิดกำไร
จากการขายหุ้นตามนัยมาตรา 40 (4) (ข) ก็จะต้องนำมาเสียภาษีผลได้จากทุนเช่นเดียวกัน
ซึ่งกรณีของการซื้อขายหุ้นนี้ในปัจจุบันจะพบว่า มีกรณีเกิดขึ้นได้มากเพราะมักมีชาวต่างชาติเข้า
มาลงทุนทั้งในตลาดหลักทรัพย์และนอกตลาดหลักทรัพย์

นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้น ผลได้จากทุนสำหรับบุคคลธรรมดาชาวต่าง
ประเทศอาจได้แก่ กรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) อันเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์
 ฯลฯ ซึ่งเป็นเงินได้นอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40 (1) ถึง (7) ซึ่งในที่นี้อาจยกตัวอย่างเช่น
กรณีการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมที่นับเป็นผลได้จากทุนอีกประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร

เมื่อชาวต่างประเทศได้รับเงินได้อันเป็นผลได้จากทุนตามความดังกล่าวข้างต้น
จะต้องนำมารวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นเพื่อเสียภาษี (เว้นแต่กรณีที่กฎหมายให้
สิทธิในการเลือก) โดยในการคำนวณภาษีในกรณีของมาตรา 40 (4) (จ) และ (ข) กฎหมาย
ไม่ได้กำหนดค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักออกจากเงินได้ดังกล่าว จึงต้องนำเงินได้นั้นทั้งจำนวนไป
รวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว และนำผลรวมมาหักด้วยค่าลดหย่อน
ต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ยอดคงเหลือเท่าใดจึงเป็นเงินได้สุทธิซึ่งเป็นฐานภาษีในการ
คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

⁹ เพรสพิบูลย์ แก้วสถิตย์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน," สรรพากร
 สาส์น 37 (กรกฎาคม 2533): 28.

สำหรับกรณีของเงินได้ตามมาตรา 40 (8) นั้น มาตรา 46 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา ซึ่งปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ บัญญัติถึงกรณีดังกล่าว

อย่างไรก็ดี นอกจากจะคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วยังมีเรื่องของการหักภาษี ณ ที่จ่ายอีกด้วย สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(จ) และ (ข) ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 50 (2) คือ ให้หักร้อยละ 15 ในกรณีที่มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และให้หักตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีอื่น ๆ ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) ประมวลรัษฎากรบัญญัติเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในมาตรา 50(5) โดยให้คำนวณหักตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4)(ก) หรือมาตรา 48(4)(ข) แล้วแต่กรณี

เกี่ยวกับเงินได้จากการขายหุ้นนี้ อาจเกิดปัญหาขึ้นได้ว่าเงินได้จากการขายหุ้นจะเป็นเงินได้เนื่องจากเป็นทรัพย์สินหรือกิจการตามนัยมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ หากพิจารณาตามมาตรา 41 ถ้าเป็นเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีไม่ว่าเงินได้นั้นจ่ายในหรือนอกประเทศไทย แต่ถ้าเป็นเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศจะต้องเสียเฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย นอกจากนี้ เนื่องจากหุ้นเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง มีเพียงใบหุ้นที่เป็นหนังสือแสดงถึงสิทธิในหุ้น ดังนั้น กรณีจึงอาจพิจารณาค่อนข้างยากว่า กรณีใดจึงจะถือเป็นทรัพย์สินหรือกิจการที่อยู่ในประเทศไทยหรืออยู่ในต่างประเทศ

นักกฎหมายภาษีอากรท่านหนึ่งคือ อาจารย์อวยพร ดันละมัย ได้ให้ความเห็นว่า¹⁰ การขายหุ้นของบริษัทไทยถือว่าเป็นเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้ว่าเป็นการขายในต่างประเทศก็ตาม เพราะใบหุ้นเป็นเพียงหลักฐานแสดงความเป็นเจ้าของบริษัทเมื่อทรัพย์สินซึ่งเป็นที่มาแห่งสิทธิอยู่ในประเทศไทย การขายสิทธิก็ต้องถือว่าเป็นการขายทรัพย์สิน

¹⁰ อวยพร ดันละมัย , "แหล่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา," สรรพากรสาร 28 (พฤษภาคม - มิถุนายน 2524), 38

สินในประเทศไทย และการโอนหุ้นที่สมบูรณ์ใช้ยื่นบุคคลภายนอกได้ต้องเข้ามาจดทะเบียนในประเทศไทย นอกจากนี้ หากถือว่าไปหุ้นที่นำไปต่างประเทศเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ เงินได้อื่นที่เกิดจากหุ้น เช่น เงินปันผลก็ต้องถือเป็นเงินได้อื่นที่เกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศด้วย กรมสรรพากรได้เคยมีแนววินิจฉัยในกรณีที่มีผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศได้ขายหุ้นและมีกำไรว่า " การที่บุคคลธรรมดาซึ่งอยู่ในประเทศอังกฤษ ขายหุ้นของตนที่มีอยู่ในบริษัทจำกัดที่อยู่ในประเทศไทย เข้าลักษณะ เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินอันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง 11

ดังนี้ จะเห็นว่าความเห็นดังกล่าวสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เนื่องจากกรมสรรพากรพิจารณาหลัง เงินได้ของเงินได้จากการขายหุ้นโดยดูจากตัวบริษัทผู้ถือหุ้นที่มีการขาย หากเป็นการขายหุ้นของบริษัทไทยก็จะถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง และในทางกลับกันหากหุ้นที่ขายเป็นหุ้นที่ออกโดยบริษัทต่างประเทศ ย่อมถือว่าเป็นทรัพย์สินในต่างประเทศและเป็นแหล่งเงินได้ต่างประเทศ

3. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิตามบทบัญญัติมาตรา 66 วรรค 2 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ เมื่อมีการส่งกำไรไปต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ทวิด้วย ทั้งนี้ บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้จากผลได้จากทุนจะต้องนำกำไรที่ได้รับจากการจำหน่ายทรัพย์สินมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้ว่าทรัพย์สินดังกล่าว

จะมีทรัพย์สินที่นิติบุคคลนั้นใช้ในการประกอบกิจการก็ตาม 12

3.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้นนี้ เป็นการจัดเก็บโดยอาศัยความสัมพันธ์ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) ทั้งนี้ พิจารณาได้จากความในมาตรา 66 วรรคแรกแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้"

หลักถิ่นที่อยู่ของไทยในส่วนของที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ถือว่านิติบุคคลใดที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย หรือได้รับสถานภาพในการเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยย่อมเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย¹³ และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากเงินได้ทั้งหมดที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยและที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทย ฉะนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไทยจึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับทั้งหมดไม่ว่าได้รับจากแหล่งใด

สำหรับหลักแหล่งเงินได้ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ ถือว่ากำไรของธุรกิจที่ประกอบในประเทศไทย เป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย¹⁴ และนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะแต่เงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น ฉะนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งมีกำไรจากการประกอบกิจการในและนอกประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากกำไรที่ได้

12 พินท วิระพงษ์, "การเก็บภาษี CAPITAL GAIN ในประเทศไทย," วารสารเอกสารภาษีอากร (ตุลาคม 2533) : 46.

13 สมชัย ฤชุพันธ์, เศรษฐกิจด้วยภาษีอากรในเมืองไทย (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ธรรมศาสตร์, (2526) หน้า 49.

14 เรื่องเดียวกัน.

จากการประกอบกิจการในประเทศไทย ส่วนกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการนอกประเทศไทย ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ (เว้นแต่จะเข้ากรณีตามหัวข้อ 4. ที่จะกล่าวต่อไปในหน้า 36)

บริษัทต่างประเทศซึ่งเข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยนั้น อาจมีเงินได้จากผลได้จากทุนบางประเภท เช่น บริษัท A. ซึ่งเป็นสาขาของบริษัท ABC. ที่ตั้งอยู่ประเทศสิงคโปร์ บริษัท A. มีอาคารซึ่งใช้ในการดำเนินกิจการของบริษัท ต่อมาบริษัท A. ได้ขายอาคารให้แก่บริษัท ก. กำไรจากการจำหน่ายอาคารเป็นผลได้จากทุนและเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) และเป็นการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ตามข้อบทผลได้จากทุน ข้อ 1. ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับไทย-สิงคโปร์ ซึ่งกรณีดังกล่าวประเทศไทยสามารถเก็บภาษีได้เนื่องจากเป็นรัฐที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

นอกจากนี้ บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทย อาจมีผลได้จากทุนในรูปของกำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ ดังนั้น บริษัทต่างประเทศนี้จะต้องนำกำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้เคยมีแนววินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือที่ ก.ค. 0804/5355 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2529 ว่า "การที่บริษัทต่างประเทศส่งเงินเข้ามาลงทุนซื้อขายหุ้น แม้จะมีตัวแทนขายหุ้นในประเทศไทยก็ตาม เฉพาะกิจการขายหุ้นไม่เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้โดยผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามวิธีการและลักษณะดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร"

เมื่อพิจารณาจากแนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากรดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรถือว่า การเข้ามาลงทุนซื้อขายหุ้นในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศโดยผ่านตัวแทน นายหน้าซื้อขายหุ้นไม่เป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม แนวการวินิจฉัยข้างต้นน่าจะ เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาซื้อขายหุ้นเพื่อลงทุน หรือเพื่อที่จะได้รับเงินปันผล แต่ในทางปฏิบัติการซื้อขายหุ้นนั้น อาจเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาซื้อขายหุ้นอย่างเป็นทางการค้าหากำไร เช่น บริษัทหลักทรัพย์ต่างประเทศส่งเงินเข้ามาซื้อขายหุ้นเพื่อหวังผลกำไรจากการซื้อมาขายไป เช่นนี้ แนวการวินิจฉัยว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่อาจมีความเห็นแตกต่างกันไป

เพราะฉะนั้น จากที่กล่าวมาจึงอาจเห็นได้ว่า ปัญหาเกี่ยวกับการ

กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนของบริษัทต่างประเทศตามข้อนี้คงได้แก่ ปัญหาที่ว่า กรณีใดบ้างที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งปัญหาดังกล่าวนี้มีแนวทางวินิจฉัยที่แตกต่างกันไปตามลักษณะของการประกอบกิจการ แต่จากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร จะเห็นว่า แนวทางวินิจฉัยดังกล่าวพิจารณาจากกิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทยเป็นสำคัญ 15 ปัญหาดังกล่าวนี้ อาจพิจารณาภายใต้มาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิประกอบกัน กล่าวคือ บริษัทต่างประเทศอาจเข้ามาตามมาตรา 66 โดยการเปิดสาขา (Branch) ในประเทศไทย เช่นการที่ธนาคารต่างประเทศ เช่น ธนาคารอเมริกา ธนาคารซีทีแบงก์ ธนาคารฮ่องกงและเซี่ยงไฮ้ ฯลฯ เข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย เหล่านี้ย่อมถือว่าธนาคารดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย

การเข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทยนี้ หมายถึง กรณีที่นิติบุคคลนั้นมิได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใหม่ในประเทศไทย หากจดทะเบียนใหม่ในประเทศไทยแล้วก็จะ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งเป็นบริษัทในเครือ (Subsidiary) ของนิติบุคคลต่างประเทศ มิใช่สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศ เงินได้ที่จะมารวมคำนวณกำไรสุทธิ มิได้จำกัดเฉพาะเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น แต่จะต้อง นำเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย 16

อย่างไรก็ดี แม้ว่าบางกรณีบริษัทต่างประเทศจะไม่ได้เข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย แต่กฎหมายก็ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น กรณีที่บริษัทต่างประเทรมีสูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย และบุคคลดังกล่าวทำให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากในประเทศไทย ซึ่งกรณีนี้มาตรา 76 ทวิ ให้

15 เสรี วัฒนวรชาติกร, "ความรับผิดทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำกิจการในประเทศไทย," (วิทยานพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529), หน้า 64.

16 ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร," สรรพากรสาส์น 40 (กันยายน 2535) : 40-41.

ถือว่าได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งจะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือผลกำไรที่บริษัทต่างประเทศนั้นได้รับ

ในประเด็นที่ว่ากรณีใดจะถือว่า นิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น สามารถพิจารณาได้จากมาตรา 76 ทวิ ซึ่งตัวอย่างที่พบในกรณีของมาตรา 76 ทวิ ได้แก่ กรณีที่ว่าการขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยโดยผ่านตัวแทน นายหน้า ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยนั้น จะถือว่าบริษัทประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่เพียงใด จากการประมวลคำพิพากษาฎีกาต่างๆรวม 5 ฉบับ 17 อาจสรุปแนวคำวินิจฉัยคือ หากข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีการมอบอำนาจจากผู้ขายในต่างประเทศให้ลงนามในสัญญา หรือเป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน กรณีถือว่าบริษัทนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น ตัวแทน นายหน้า ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ

ส่วนปัญหากรณีลูกค้าในประเทศไทยทำสัญญาจ้างบริษัทต่างประเทศเป็นที่ปรึกษาในการประกอบกิจการของลูกค้าในบริษัทไทยนั้น (สัญญาจ้างทำของ) แม้บริษัทต่างประเทศจะส่งคนของตนเข้ามาให้คำปรึกษา ศาลฎีกาก็วินิจฉัยว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย¹⁷ แต่หากการส่งคนเข้ามาในประเทศไทยนั้นเป็นการส่งเข้ามาทำงานตามสัญญาจ้างบริหารงานแทน ก็ถือว่าบริษัทต่างประเทศผู้รับจ้างนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยเช่นกัน

นอกจากนี้ การที่บริษัทต่างประเทศส่งผู้เชี่ยวชาญของตนเข้ามาปฏิบัติงานก็ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนในประเทศอันเป็นเหตุทำให้มีเงินได้หรือผลกำไรเกิดขึ้นในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจึงได้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย

17 โปรตตุคำพิพากษาฎีกาที่ 132/2509, ที่ 2637-2639/2521, ที่ 2956/2525, ที่ 3895/2525 และที่ 3238/2532

18 โปรตตุ คำพิพากษาฎีกาที่ 4925/2533

ไทยตามมาตรา 76 ทวิ ผู้จ่ายเงินได้จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำเสนอกรมสรรพากร
ตามมาตรา 70 19

3.2 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายจะเก็บจากกำไรสุทธิ เว้นแต่บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนบางประเภทต้องเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย อย่างไรก็ตาม เมื่อถือว่า
ผลได้จากทุนนับเป็นเงินได้หรือรายได้หากเกิดผลขาดทุนจากทุน (capital losses) ก็ย่อมถือเป็น
เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ด้วยเช่นกัน เช่น ขายที่ดินที่ใช้ตั้งโรงงานไปแล้วขาดทุน
ผลขาดทุนย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

เนื่องจากกำไรสุทธิที่ใช้เป็นฐานภาษีนั้น หมายถึง ผลต่างที่เกิดขึ้น
จากรายได้หักด้วยรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยรายได้ดังกล่าวต้องเป็นรายได้
ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือที่ได้เนื่องจากการประกอบกิจการ และรายจ่ายก็
ต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้ ดังนั้น แม้รายได้ที่เกิดขึ้นจะนับเป็นผลได้จากทุนก็ตาม แต่
หากรายได้ที่เกิดขึ้นนั้นมิใช่รายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการแล้ว
ก็ไม่นับเป็นรายได้หรือกำไรที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีผลได้จากทุนแต่อย่างใด

รายได้ที่ได้เนื่องจากการประกอบกิจการ หมายถึง รายได้ที่มิใช่ได้
มาจากการประกอบกิจการโดยตรง แต่ได้เนื่องมาจากการประกอบกิจการ 20 ซึ่งศาลฎีกา
ได้เคยวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวพอสรุปได้ว่า การที่บริษัทที่ประกอบกิจการผลิตสินค้าเพื่อขาย
ได้ซื้อทรัพย์สินซึ่งมิใช่สินค้าหรือทรัพย์สินที่นำมาผลิตสินค้ามาเพื่อใช้ในกิจการของบริษัท ต่อมา
บริษัทได้ขายทรัพย์สินนั้นไป กำไรที่ได้จากการขายทรัพย์สินดังกล่าวเป็นกำไรที่ได้เนื่องจากการ

19 โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534

20 บรุตี บุญยัง, ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ (กรุงเทพฯ : ศูนย์ศึกษากฎหมาย

ภาษีอากร, 2534), หน้า 26.

ประกอบกิจการของบริษัท เนื่องจากการซื้อขายทรัพย์สินดังกล่าวยอมเป็นกิจการอยู่ภายใต้ขอบ
วัตถุประสงค์ของบริษัท หากถือว่าอยู่นอกเหนือขอบวัตถุประสงค์ย่อมจะซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้น
ไม่ได้ (โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 459/2509)

การคำนวณกำไรสุทธิให้คำนวณจากรายได้หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่
บัญญัติไว้ในมาตรา 65, 65 ทวิ และ 65 ตริ ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่น
มีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานใหญ่ หรือสาขาในประเทศอื่นจนไม่สามารถแยกแยะได้ว่าเป็น
รายจ่ายสำหรับสาขาในประเทศไทยเท่าใด บริษัทต่างประเทศก็อาจขอเสียภาษีจากยอด
รายรับก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 (1) ได้ ทั้งนี้
ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรค 2 และ 76 ทวิ วรรค 2²¹ อย่างไรก็ตาม บริษัท
ต่างประเทศที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรค 2 หรือมาตรา
76 ทวิ วรรค 2 ได้นั้นก็ต่อเมื่อ อธิบดีกรมสรรพากรได้พิจารณาเห็นว่าบริษัทต่างประเทศนั้นไม่
สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิได้เท่านั้น ทั้งนี้ ตามข้อ 3 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ บ.13/2529
และเมื่อบริษัทต่างประเทศเสียภาษีดังกล่าวแล้ว หากมีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภท
อื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีใน
อัตราร้อยละ 10 อีกต่างหากด้วยตามมาตรา 70 ทวิ

4. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

บริษัทต่างประเทศซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
ก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) (3) (4) (5)
หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย โดยผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง

²¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม
อย่างไร," สรรพากรสารสิน, 40 : 36.

มีฉะนั้นผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบกับนิติบุคคลต่างประเทศนั้นในการเสียภาษีที่ต้องชำระ ทั้งนี้ ตามความในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีผลได้จากทุนในส่วนของบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยส่วนใหญ่คงได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40 (4) เช่น เงินได้จากการขายหุ้นซึ่งรายได้จากการขายหุ้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) ที่ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 70 บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้จากการขายหุ้นดังกล่าว จึงต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 ดังกล่าว

นอกจากนี้ ยังเห็นว่าภาษีผลได้จากทุนในส่วนของบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นอาจได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40 (3) เช่น ค่าสิทธิต่าง ๆ ทั้งนี้ ดังจะเห็นได้จากในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศบางฉบับ เช่น อนุสัญญาฯ ฉบับไทย-สิงคโปร์ หรืออนุสัญญาฯ ฉบับไทย-ฟิลิปปินส์ ซึ่งผลได้จากทุนให้รวมถึง ค่าสิทธิบางประเภทโดยถือว่าเมื่อใดก็ตามที่มีการจำหน่ายสิทธิประเภทนั้น ๆ เกิดขึ้น จะถือว่า มีผลได้จากทุนเกิดขึ้นด้วย

4.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ดังกล่าวนี้นี้ เป็นการจัดเก็บโดยอาศัยความสัมพันธ์ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) กล่าวคือ นิติบุคคลที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น เงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศไม่ต้องนำมาเสียภาษี 22

ดังกล่าวนี้นี้แล้วว่า ในการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลนั้น ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีได้จดทะเบียนในประเทศไทย หรือมีได้รับสถานภาพในการเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ย่อมเป็นนิติบุคคลที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น บริษัทหรือห้าง

หุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศจึงมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น โดยบทบัญญัติมาตรา 70 เป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้จากในประเทศไทย และได้จำกัดประเภทของเงินได้ไว้เฉพาะบางประเภท คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) ซึ่งผลได้จากทุนเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งในบรรดาเงินได้พึงประเมินดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้จากการขายหุ้นอันนับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข)

สำหรับปัญหาเกี่ยวกับผลได้จากทุน ตามมาตรา 40 (4) (ข) ในเรื่องของการขายหุ้นนี้ ดังได้เคยกล่าวมาแล้วว่ากรมสรรพากรได้เคยมีแนววินิจฉัยพอสรุปได้ว่าการที่บริษัทต่างประเทศส่งเงินเข้ามาลงทุนซื้อขายหุ้นในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายโดยผ่านตัวแทนหรือผ่านสำนักงานของบริษัทเอง เฉพาะกิจการขายหุ้นไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น บริษัทต่างประเทศซึ่งมีเงินได้เกี่ยวข้องกับหุ้นดังกล่าวทั้งในรูปแบบเงินปันผลหรือในรูปแบบผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในบุคคลตามมาตรา 70

4.2 การคำนวณภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในนิติบุคคลตามมาตรา 70 นี้ จะใช้วิธีการเก็บภาษีด้วยการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายและนำส่งกรมสรรพากร สำหรับอัตราภาษีที่จะต้องหักและนำส่งนั้นเดิมกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เป็นอัตราร้อยละของเงินได้ก่อนหักและนำส่งโดยแล้วแต่ประเภทของเงินได้ แต่ปัจจุบันนับแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไปคงหักและนำส่งในอัตราร้อยละ 15 โดยไม่มีการหักค่าใช้จ่ายออกก่อน²³ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะ เป็นเงินได้ประเภท

²³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร," สรรพากรสาส์น 40 : 39.

ใด เว้นแต่เงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้หักและนำส่งในอัตราร้อยละ 10 โดยไม่มีการหักค่าใช้จ่ายออกก่อน

ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) หากจะกล่าวเฉพาะเงินได้ ซึ่งเป็นผลได้จากทุนได้แก่ กรณีตามมาตรา 40 (3) คือเงินได้ประเภทค่าสิทธิ เพราะในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศนั้น ได้มีการกำหนดให้เงินได้ประเภทค่าสิทธิบางประเภทจัดเป็นผลได้จากทุนได้เช่นกัน นอกจากเงินได้ดังกล่าวแล้ว ผลได้จากทุนอาจได้แก่ กรณีตามมาตรา 40(4)(จ) และ (ช)

นอกจากนี้ มีข้อพิจารณาเกี่ยวกับเรื่อง warrant หรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นว่า กรณีจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) ซึ่งบริษัทต่างประเทศที่มีเงินได้ดังกล่าวต้องนำเงินได้นั้นมาคำนวณภาษีตามมาตรา 70 หรือไม่ เกี่ยวกับเรื่องนี้หากพิจารณาตามมาตรา 40(4)(ข) จะเห็นว่า เงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) กล่าวเฉพาะเพียงผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ฯลฯ ซึ่งไม่ได้ระบุรวมถึงเงินได้จาก warrant หรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น

ตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย พ.ศ.2535 ได้ระบุหลักทรัพย์ไว้ 10 ประเภทด้วยกัน คือ (1) ตั๋วเงินคลัง (2) พันธบัตร (3) ตั๋วเงิน (4) หุ้น (5) หุ้นกู้ (6) หน่วยลงทุน อันได้แก่ ตราสารหรือหลักฐานแสดงสิทธิในทรัพย์สินของกองทุน (7) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (8) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นกู้ (9) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหน่วยลงทุน และ (10) ตราสารอื่นใดที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนด ซึ่งจากพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจะเห็นว่า warrant ไม่ใช่หุ้นตามพระราชบัญญัติดังกล่าว และไม่ชดตราสารอื่นใดดังที่ระบุไว้ในมาตรา 40(4)(ข) แต่ถือเป็นหลักทรัพย์ประเภทหนึ่งตามความในมาตรา 4(7) แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ.2535 เมื่อ warrant ไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) และไม่เข้าประเภทเงินได้อื่นใดจึงตกเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งจะเห็นว่าเงินได้ตามมาตรา 40(8) ไม่เป็นเงินได้ตามที่ระบุในมาตรา 70 ฉะนั้น บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและมีเงินได้จากการดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ดังกล่าว ผู้จ่ายเงินได้นี้ให้แก่บริษัทต่าง

ประเทศจึงไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

สำหรับกรณีของบริษัทต่างประเทศมีเงินได้จากการขายหุ้น ผลกำไรที่เกิดขึ้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ซึ่งฐานภาษีของเงินได้ดังกล่าวก็คือ ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ได้กำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (จ) และ (ข) ซึ่งกำหนดอยู่ในส่วนของการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา และมาตรา 70 ก็มีได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีกรณีเงินได้ดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ วิธีการคำนวณภาษีจึงปฏิบัติเช่นเดียวกับวิธีการคำนวณที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 24 อย่างไรก็ตาม บริษัทต่างประเทศซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ดังกล่าวนี้ก็อาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศของตนทำไว้กับประเทศไทย ซึ่งกรณีต้องพิจารณาเป็นรายประเทศไป

แนวทางการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมีปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 13 (หรือข้อบทที่ 14 สำหรับอนุสัญญาบางฉบับ) ผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าเงินได้ประเภทอื่น ๆ ไม่ว่าเงินได้ซึ่งเกิดจากอสังหาริมทรัพย์ กำไรจากธุรกิจ ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าลิขสิทธิ์ ฯลฯ ทั้งนี้ เนื่องจากผลได้จากทุนจะมีฐานภาษีที่ค่อนข้างกว้างและครอบคลุมเงินได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นอันสามารถคำนวณเป็นเงินได้รวมหลายประเภททีเดียว

24 ศักรินทร์ ร่วมรังษี, "ปัญหาบางประการในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับการขายหุ้น," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), หน้า 49 และ 51.

1. บุคคลที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดยทั่วไปอนุสัญญาภาษีซ้อนมักจะบัญญัติขอบข่ายด้านบุคคลไว้ในข้อบทที่ 1 ของอนุสัญญาฯ ทั้งนี้ เพื่อให้ขอบเขตของบุคคลในความรับผิดชอบของอนุสัญญาฯฉบับนั้น ๆ เกิดความชัดเจน และป้องกันมิให้บุคคลที่อยู่นอกเหนือจากขอบข่ายที่ได้กำหนดไว้มาร่วมใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาฯ ดังนั้น อนุสัญญาฯ ทุกฉบับจึงวางหลักไว้ว่าให้ใช้ออนุสัญญาฯ บังคับกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เท่านั้นที่จะมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจากอนุสัญญาฯ ดังกล่าว 25

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญานี้หมายถึง ถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนาเพื่อการรักษากรเท่านั้น ฉะนั้น ในกรณีของบุคคลธรรมดาจึงหมายถึง ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีที่เกี่ยวข้องตามนัยมาตรา 41 วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีนิติบุคคล หมายถึง นิติบุคคลที่จดทะเบียนก่อตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด หมายถึง ผู้ที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) นั้นเอง กล่าวคือ ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรักษากรในประเทศไทยจะต้องอยู่ในข่ายเสียภาษีตามนัยมาตรา 41 วรรคท้าย และถ้าเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรักษากรในประเทศไทยจะอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามนัยมาตรา 66 วรรคแรก

นอกจากนี้ ในประมวลรัษฎากรยังบัญญัติถึงหน่วยเสียภาษีบางประเภทที่เกิดขึ้นจากการรวมตัวกันของบริษัทกับบริษัท หรือบริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น โดยเรียกกิจการที่ทำร่วมกันเพื่อการค้าหรือหากำไรนี้ว่า "กิจการร่วมค้า" (Joint Venture) ซึ่งกรณีที่เกิดกิจการร่วมค้าดำเนินการอยู่ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดทั่ว ๆ ไป ดังนั้น ผู้เข้าร่วมทุนหากเป็นบุคคลที่ตกอยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาฯ ย่อมสามารถนำสิทธิตามอนุสัญญาฯ ได้อย่างเต็มที่เช่นกัน

25 พิชชาติ เกษเรือง และทรงฤทธิ์ พินิจการวัฒน์กุล , "คำอธิบายบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน" , "สรรพากรศาสตร์" 42 (กุมภาพันธ์ 2537) : 20.

2. ความหมายและประเภทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้นิยามความหมายของผลได้จากทุนไว้โดยเฉพาะ เพียงแต่จัดแบ่งผลได้จากทุนออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังปรากฏในแต่ละวรรคของข้อบท ในการพิจารณาผลได้จากทุนที่มีความหมายครอบคลุมเพียงใด จึงต้องพิจารณาแต่ละวรรคเป็นกรณี ๆ ไป อย่างไรก็ตาม คำว่า "ผลได้จากทุน" ตามที่เข้าใจแต่ต้นนั้น จะต้องเป็นค่าตอบแทนอันมีมูลค่าซึ่งได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินเป็นสำคัญ ทั้งนี้ ดังได้กล่าวรายละเอียดข้างแล้วในบทที่ 2

อนึ่ง ในการจัดแบ่งประเภทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ ผู้เขียนได้แบ่งตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD เป็นหลัก และเห็นว่าแม้แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN เองก็มีการแบ่งประเภทผลได้จากทุนไม่แตกต่างจากแบบ OECD เท่าใดนัก และโดยที่แบบอนุสัญญาฯ ฉบับที่ไทยทำกับประเทศต่าง ๆ เท่าที่ผ่านมาก็มีลักษณะใกล้เคียงกับแบบ OECD ทั้งนี้ โดยทั่วไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมักจะแบ่งผลได้จากทุนออกเป็น 4 ประเภทใหญ่ ๆ ด้วยกันดังจะกล่าวโดยลำดับต่อไปนี้

2.1 ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์

ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ มักจะบัญญัติไว้ในวรรคแรกของข้อบทโดยมีใจความว่า "ผลได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ตามที่ระบุไว้ในข้อ 6 แห่งอนุสัญญาฯ และตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น"

สาระสำคัญของข้อนี้ เป็นเรื่องของผลได้ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และรัฐผู้เป็นเจ้าของแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีตามกฎหมายภายในได้อย่างเต็มที่ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในอนุสัญญาฯ บัญญัติถึงอสังหาริมทรัพย์และมิได้ให้ความหมายไว้เป็นพิเศษ ในเบื้องต้น จึงต้องพิจารณาความหมายของอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นสำคัญ

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 ได้บัญญัติให้

"อสังหาริมทรัพย์" หมายความว่า "ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย" หากพิจารณาความหมายของคำดังกล่าวเทียบเคียงกับความหมายที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วจะเห็นว่า นอกจากจะมีความหมายเดียวกันแล้ว ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนยังกินความหมายกว้างออกไปถึงทรัพย์สินอันเป็นอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ บุคคล เครื่องมือ เครื่องใช้ในการเกษตรและการป่าไม้ และสิทธิที่จะได้รับชำระตามจำนวนที่เปลี่ยนแปลงได้หรือจำนวนตายตัวเป็นค่าตอบแทนในการทำงานในขุมแร่อีกด้วย กล่าวคือ ถึงแม้ว่าเครื่องมือในการเกษตรและการป่าไม้ และอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวตามวรรคแรก ของข้อบทนั้น โดยสภาพแล้วประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะถือว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ก็ตาม แต่ตามบทบัญญัติวรรคแรกของข้อบทให้ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ด้วย

ดังนั้น แม้ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องในบทบัญญัติตามความในข้อนี้โดยมากจะเป็น เรื่องของการจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์ ตามความหมายซึ่งคนส่วนใหญ่เข้าใจแล้ว เป็น อย่างดีก็ตาม แต่มีทรัพย์สินบางประเภทที่ข้อนี้ให้ถือว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ด้วย ซึ่งเมื่อมีการ จำหน่ายจ่ายโอนก็ให้สิทธิประเทศที่ทรัพย์สินประเภทนี้ตั้งอยู่จัดเก็บภาษีได้ ทรัพย์สินเหล่านี้ได้แก่ เครื่องอุปกรณ์ เครื่องมือที่ใช้ในการเกษตรและป่าไม้ และอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ตามที่กล่าวมาข้างต้นนี้มี ข้อสังเกตว่า ในกรณีของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบ กิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจะมีอาจเกิดขึ้นได้เลย เนื่องจาก ผลได้ตามข้อนี้ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แต่กรณีที่บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประ กอบกิจการในประเทศจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ได้นั้น บริษัทจะต้องมีเงินได้ตาม มาตรา 40 (2) ถึง (6) เท่านั้น จึงเห็นได้ว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ไม่อยู่ในบังคับ ของการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แต่อย่างใด เพราะฉะนั้น สามารถกล่าวได้ว่า กรณีการเสียภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรมีอาจเกิดขึ้นได้กับผลได้จากการจำหน่าย อสังหาริมทรัพย์ตามความในข้อ 2.1 ข้างต้น 26

26 พิชชาติ เกษเรือง และคนอื่น ๆ , คำอธิบายบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อน, (กรุงเทพฯ : ไทยมิตรการพิมพ์, 2529) หน้า 225.

2.2 ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์

ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ มักจะบัญญัติไว้ในวรรค 2 ของข้อบทโดยมีใจความว่า " ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการ ซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระรวมทั้งผลได้จากการจำหน่ายสถานประกอบการถาวรนั้น (โดยลำพังหรือรวมกับวิสาหกิจทั้งหมด) หรือฐานประกอบการประจำเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง "

ตามความข้อนี้เป็นเรื่องของผลได้ซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรของตนซึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และรวมทั้งผลได้ซึ่งบุคคลผู้ให้บริการที่เป็นวิชาชีพอิสระได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำของตนซึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งด้วย

เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจบทบัญญัติตามความในข้อนี้ ผู้เขียนจะขอแบ่งสังหาริมทรัพย์ออกเป็น 2 ลักษณะ คือ สังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่าง และสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง กล่าวคือ สังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างหมายถึง ทรัพย์สินที่มองเห็นได้ทั่ว ๆ ไป เช่น รถยนต์ เครื่องใช้ประจำสถานธุรกิจต่าง ๆ เครื่องมือต่าง ๆ ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร เป็นต้น ส่วนกรณีของฐานประกอบการประจำนั้นอาจได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ทางการแพทย์ซึ่งใช้ในการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ เป็นต้น สำหรับสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ หุ่น หลักทรัพย์ พันธบัตร หรือสิทธิในรูปแบบต่าง ๆ อาทิ สิทธิการเช่าโทรศัพท์ และสิทธิการเช่าที่ดินและอาคาร เป็นต้น

นอกจากนี้ มีข้อสังเกตบางประการคือ คำว่า "สังหาริมทรัพย์" นั้น ตามมาตรา 140 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายความว่า "ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ และหมายความรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย" ดังนี้ หากพิจารณาความหมายข้างต้นเทียบเคียงกับความหมายตามข้อบทแห่งอนุสัญญาแล้ว จะพบว่าสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวมิได้จำกัดอยู่แต่เพียงเฉพาะในวรรคสองของข้อบท

เท่านั้น แต่ยังคงปรากฏว่าทรัพย์สินบางอย่างแม้จะได้ถูกระบุอยู่ในวรรคแรกหรือวรรคสามหรือวรรคสี่ก็ตาม และแม้ว่าวรรคดังกล่าวจะไม่ได้บอกไว้ว่าเป็นสิ่งหาทรัพย์สินหรือไม่ แต่โดยสภาพของมันแล้วยังคงถือเป็นสิ่งหาทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อยู่นั่นเอง เช่น อุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกบัญญัติไว้ในวรรคแรก เรือและอากาศยานที่ถูกบัญญัติไว้ในวรรคสาม (หรือในวรรคสองหรือในวรรคสี่สำหรับอนุสัญญาบางฉบับ-ผู้เขียน) และหุ้นหรือหลักทรัพย์ต่าง ๆ ที่ถูกบัญญัติไว้ในวรรคสี่ (หรือวรรคห้า สำหรับอนุสัญญาบางฉบับ-ผู้เขียน) ²⁷ ฉะนั้นในการที่จะนำเอาบทบัญญัติของวรรคหนึ่งวรรคใด ไปปรับใช้กับการจำหน่ายสิ่งหาทรัพย์สินขึ้นใดขึ้นหนึ่ง ก็จะต้องใช้ความระมัดระวังเป็นพิเศษเพราะบทบัญญัติของวรรคต่าง ๆ ได้บัญญัติหลักการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาเอาไว้แตกต่างกัน

ดังนั้น แม้ว่าความในข้อนี้ส่วนใหญ่เป็นเรื่องของการจำหน่ายสิ่งหาทรัพย์สินก็ตาม แต่หากเป็นสิ่งหาทรัพย์สินแล้วมิใช่จะต้องด้วยความในหัวข้อ 2.2 นี้เสมอไป เพราะหากเป็นสิ่งหาทรัพย์สินที่เป็นเครื่องอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ หรือเครื่องมือเครื่องใช้ในการเกษตร และป่าไม้แล้ว ย่อมต้องด้วยความในหัวข้อ 2.1 ดังกล่าวข้างต้น และหากเป็นสิ่งหาทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศแล้ว ก็ย่อมต้องด้วยความในหัวข้อ 2.3 ดังจะกล่าวต่อไป และหากเป็นสิทธิต่าง ๆ หรือเป็นหุ้นหรือหลักทรัพย์ที่ไม่เกี่ยวกับสถานประกอบการหรือฐานประกอบการประจำแล้ว กรณีย่อมพิจารณาตามหัวข้อ 2.4 ดังจะกล่าวในลำดับต่อไป

2.3 ผลได้จากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยาน

ผลได้จากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยาน โดยทั่วไปมักจะบัญญัติไว้ในวรรค 3 ของข้อบทโดยมีใจความว่า "ผลได้ที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ได้รับจากการจำหน่ายเรือ หรืออากาศยานที่ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศ หรือสิ่งหาทรัพย์สินที่

²⁷ เรื่องเดียวกัน , หน้า 214.

เกี่ยวข้องกับการจัดการที่เกี่ยวกับเรือหรืออากาศยานเช่นว่านั้นจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น"

ผลได้จากทุนตามความในข้อนี้หมายความว่า วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งหากได้รับผลได้จากการจำหน่ายเรือ หรืออากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ หรือจากการจำหน่ายสิ่งหาริมทรัพย์ที่ใช้เกี่ยวกับเรือหรืออากาศยานดังกล่าว รัฐผู้เป็นเจ้าของถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจที่ประกอบธุรกิจการเดินเรือ หรืออากาศยานระหว่างประเทศเก็บภาษีได้แต่ฝ่ายเดียว ประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิเก็บภาษีแต่อย่างใด เช่น บริษัทการบินต่างประเทศขายเครื่องบินโบอิง 747 ให้บริษัทการบินแห่งประเทศไทย ผลได้จากการขายเครื่องบินดังกล่าวจะเก็บภาษีในประเทศไทยไม่ได้

ในส่วนของกรจำหน่ายเรือ หรืออากาศยานเช่นว่านี้ ในทางปฏิบัติ ไม่น่าจะมีปัญหา เรื่องการตีความแต่อย่างใด เพราะตามความในข้อนี้ได้ระบุไว้ชัดเจนอยู่แล้วว่าต้องเป็นเรือหรืออากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ แต่หากเป็นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD แล้วมักให้รวมถึงเรือที่ใช้ในการจราจรภายในประเทศซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้เข้าไปดำเนินการเดินเรืออยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งด้วย ดังนั้น ในการพิจารณาจึงต้องพิจารณาว่าอนุสัญญาฯ ฉบับนั้น ๆ ได้บัญญัติครอบคลุมประเภทเงินได้ไว้เพียงใด

สำหรับกรณีสิ่งหาริมทรัพย์ที่ใช้เกี่ยวกับเรือ หรืออากาศยานนี้ ในทางปฏิบัติมักเกิดปัญหาในการบังคับใช้ เช่น หากเป็นเรื่องของการจำหน่ายสิ่งหาริมทรัพย์แล้วอาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดโดยนำเอาบทบัญญัติตามความในหัวข้อ 2.2 ข้างต้น ซึ่งเป็นเรื่องการจำหน่ายสิ่งหาริมทรัพย์ของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำมาใช้บังคับก็ได้ซึ่งทำให้ผลการจัดเก็บภาษีผิดพลาดไป กล่าวคือ หากเป็นตามหัวข้อ 2.2 ข้างต้น รัฐคู่สัญญาต่างก็มีสิทธิเก็บภาษีได้ แต่หากเป็นตามหัวข้อ 2.3 นี้แล้ว รัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่ายจ่ายโอนเท่านั้นเป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีได้แต่เพียงรัฐเดียว สิ่งหาริมทรัพย์ดังกล่าวอาจได้แก่ เครื่องอุปกรณ์ที่ใช้ประจำเป็นอาณัติอยู่กับเรือหรืออากาศยานนั้น เช่น สมอเรือ หรือชุดเครื่องมือที่ใช้สำหรับซ่อมแซมเครื่องเรือลำนั้น ๆ เป็นต้น 28

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาโดยละเอียดแล้วจะพบว่าสิ่งหาทรัพย์สินตามความในหัวข้อ 2.2 ดังกล่าวมาข้างต้น กับสิ่งหาทรัพย์สินที่กล่าวถึงในหัวข้อ 2.3 นี้ มีข้อแตกต่างกันบางประการ กล่าวคือ ผลได้จากการจำหน่ายสิ่งหาทรัพย์สินตามข้อ 2.2 ต้องเป็นสิ่งหาทรัพย์สินอื่นเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวร หรือเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการประจำเท่านั้น แต่กรณีตามหัวข้อ 2.3 นั้น การดำเนินการเดินเรือหรืออากาศยานระหว่างประเทศ ไม่ถือว่าเป็นเรื่องของการมีสถานประกอบการถาวรหรือสถานประกอบการประจำแต่อย่างใด ดังนั้น ความในหัวข้อ 2.3 จึงใช้คำว่า "สิ่งหาทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการจัดการที่เกี่ยวกับเรือหรืออากาศยาน" กล่าวคือ ผลได้จากทุนตามความในหัวข้อ 2.3 จะไม่มีเรื่องของสถานประกอบการถาวรหรือสถานประกอบการประจำมาเกี่ยวข้องด้วยเลย 29

อนึ่ง ผลได้ในกรณีเกี่ยวกับกิจการเดินเรือหรืออากาศยานระหว่างประเทศนั้นโดยทั่วไปลักษณะของกิจการมักจะอยู่ในรูปของวิสาหกิจเท่านั้น ดังนั้น จึงไม่มีกรณีของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย ทั้งนี้ ดังจะสังเกตได้จากความในหัวข้อ 2.3 ข้างต้นจะใช้เพียงคำว่า "วิสาหกิจ" หรือ "Enterprise" เท่านั้น จะไม่พบคำว่า "บุคคลธรรมดา" หรือ "Individual" เลย ฉะนั้น ในเรื่องของการคำนวณภาษีตามวรรคดังกล่าวนี้จึงเป็นเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

2.4 ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ

ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ โดยทั่วไปมักจะบัญญัติไว้ในวรรคสุดท้ายของข้อบทโดยมีความว่า "ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ใดนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในข้างต้น จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ และไม่มีกรณีใดจะห้ามรัฐผู้ทำสัญญามีให้จัดเก็บภาษีจากผลได้หรือรายได้จากการขายหรือโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ

สาระสำคัญของข้อนี้อาจแยกพิจารณาเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อความที่ว่า "ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ ใดนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในข้างต้น จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่าย มีถิ่นที่อยู่" นี้ ทำให้ทราบได้ว่าทรัพย์สินตามหัวข้อ 2.4 นี้ จะต้องเป็นทรัพย์สินที่มี住所สังหาริมทรัพย์ เพราะถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์แล้วไม่ว่าจะมีเรื่องสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำเข้ามาเกี่ยวข้องกับด้วยหรือไม่ก็ตาม ย่อมเข้าตามหัวข้อ 2.1 และหากเป็นเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศย่อมเข้าตามหัวข้อ 2.3 ดังนั้น ทรัพย์สินตามหัวข้อ 2.4 นี้ จะเป็นได้กรณีเดียวคือสังหาริมทรัพย์ นอกจากนี้ หากสังหาริมทรัพย์นั้นเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการประจำแล้ว กรณีย่อมเข้าตามหัวข้อ 2.2 เท่านั้น ฉะนั้น จึงพอจะสรุปได้ว่า สังหาริมทรัพย์ตามข้อ 2.4 ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนี้น่าจะได้แก่ สังหาริมทรัพย์ในรูปของสิทธิ หุ่น หรือหลักทรัพย์ต่างๆ 30 ซึ่งหากพิจารณาอนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทยทำกับต่างประเทศจะเห็นว่า ประเทศที่ทำอนุสัญญา ฯ กับไทยในลักษณะดังกล่าวนี้ โดยส่วนใหญ่มักจะบัญญัติข้อความดังกล่าวมา ยกเว้นแต่บางประเทศที่ไม่มีข้อตกลงเช่นนี้กับประเทศไทย เช่น ประเทศเกาหลี และประเทศโปแลนด์

ส่วนที่ 2 ข้อความที่ว่า "ไม่มีกรณีใดจะห้ามรัฐผู้ทำสัญญามิให้จัดเก็บภาษีจากผลได้หรือรายได้จากการขายหรือโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ" นี้ เป็นการบัญญัติขึ้นมาเพื่อการยืนยันสิทธิการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ที่มียุติเก็บภาษีได้อยู่แล้วตามทีกล่าวมาในหัวข้อ 2.2 กล่าวคือ ในเรื่องการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์ต่าง ๆ เฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับหรือเป็นของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำแล้ว กรณีย่อมเข้าตามนัยแห่งหัวข้อ 2.2 ซึ่งได้ให้สิทธิการจัดเก็บภาษีแก่รัฐเจ้าของแหล่งเงินได้ไว้ด้วย ทั้งนี้ ข้อความดังกล่าวข้างต้นนั้น หากพิจารณาตามอนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทยทำกับต่างประเทศนั้นมีเพียงอนุสัญญา ฯ บางฉบับเท่านั้นที่บัญญัติข้อความเช่นว่านี้ ซึ่งได้แก่ อนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทยทำกับศรีลังกา ฟินแลนด์ มาเลเซีย เวียดนาม อังการี และฟิลิปปินส์

ฉะนั้น การที่ความในส่วนที่ 2 กล่าวไว้เช่นนั้นย่อมเป็นการยืนยันว่า

ความในส่วนแรกทำให้รัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่มีสิทธิเก็บภาษีได้เพียงรัฐเดียว นั้น จะไม่มีผลมา
กระทบกระเทือนต่อสิทธิการจัดเก็บภาษีของรัฐเจ้าของแหล่งเงินได้ เฉพาะในส่วนที่เป็นผลได้
จากการจำหน่ายหุ้นหรือหลักทรัพย์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบ
การประจำตามหัวข้อ 2.2 แต่อย่างใด และคำว่า "การขายหรือโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ"
ตามความในส่วนที่ 2 ดังกล่าวข้างต้นนี้ ก็หมายถึงเฉพาะกรณีหุ้นหรือหลักทรัพย์ต่าง ๆ ที่
เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำตามหัวข้อ 2.2 นั้นเอง 31

นอกจากนี้ หากพิจารณาประเภทของผลได้จากทุนตามความที่กล่าวใน
หัวข้อ 2.4 นี้ จะเห็นว่าผลได้จากทุนตามข้อนี้มีความหมายค่อนข้างกว้างเพราะให้หมายความ
รวมถึงผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวมาในวรรคก่อน ๆ ซึ่งผลได้จาก
ทุนในข้อนี้หากพิจารณาจากประมวลรัษฎากรคงได้แก่ กรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) คือ
ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน ฯลฯ
เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน และกรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) อย่างไรก็ดี
เนื่องจากผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ให้ถือเป็นผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย
ดังนั้น กรณีอาจเกิดปัญหาขึ้นว่า ผลได้จากทุนตามความหมายในประมวลรัษฎากร เช่น กรณีการ
ควบบริษัทหรือรับช่วงบริษัท หรือการเลิกบริษัทแล้วเกิดผลได้ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงิน
ทุนนั้น จะนับเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินแล้วเกิดผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยหรือไม่ ซึ่ง
ปัญหานี้ยังไม่มีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรแต่อย่างใด จึงเป็นปัญหาที่คงต้องวิเคราะห์และ
รอดำตอบต่อไป ซึ่งปัญหานี้จะนำไปวิเคราะห์อีกครั้งเมื่อก้าวถึงในบทที่ 4 หัวข้อ 6.1 หน้า 91

ผลได้จากทุนตามที่กล่าวมาทั้ง 4 ประเภทข้างต้น เป็นกรณีซึ่งพบมากใน
ข้อบทผลได้จากทุนในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่าง ๆ ซึ่งนอกจากผลได้จากทุนทั้ง 4 ประเภทดัง
กล่าวแล้ว ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับยังเพิ่มเติมถ้อยคำบางคำลงไปอีก โดยเฉพาะในส่วนที่
บัญญัติถึงผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ใด ๆ นอกจากกรณีที่กล่าวมาทั้งหมดตั้งแต่
วรรคแรกจนถึงวรรคนั้น ๆ และจะพบว่ามีการกล่าวถึงการจำหน่ายหุ้นของบริษัท ผลได้จากการ

จำหน่ายผลประโยชน์ในหุ้นส่วนหรือบริษัทเงินทุน รายได้จากการขายทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน หรือข้อเสนอด้านอื่นเป็นการนำเอาค่าสิทธิมารวมไว้ในข้อบทนี้ด้วยบางส่วน เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อน ฉบับไทย-ฟิลิปปินส์ หรือมีการกล่าวถึงผลได้จากการขายหรือการแลกเปลี่ยนหุ้นหรือผลประโยชน์ ทำนองเดียวกันในสนธิกรมอสังหาริมทรัพย์ หรือในบริษัทซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นเจ้าของ ทรัพย์สินนั้น ดังเช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับไทย-ฝรั่งเศส เป็นต้น

3. อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน

เนื่องจากขอบเขตแห่งอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี มีหลักการจัดเก็บสอง ประการ ได้แก่ หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) โดยหลักถิ่นที่อยู่จะจัดเก็บจากตัวบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับรัฐผู้จัดเก็บในฐานะ เป็นภูมิลำเนาที่อยู่ปกติหรือสัญชาติ อันเป็นหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับตัวบุคคล (Personal Criteria) ซึ่งครอบคลุมไปถึงการจัดเก็บต่อตัวบุคคลทั้งในประเทศและนอกประเทศ ตามหลัก เงินได้ทั่วโลก หลักนี้บางครั้งเรียกว่า "ภาระในการเสียภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited Tax Liability)" ส่วนหลักแหล่งเงินได้จะจัดเก็บจากฐานะความเป็นเจ้าของทางเศรษฐศาสตร์ ของสิ่งที่มีอยู่ในดินแดนของรัฐผู้จัดเก็บภาษีซึ่ง เป็นหลักเกณฑ์ที่ไม่เกี่ยวกับตัวบุคคล (Impersonal Criteria) และจะถูกจำกัดเฉพาะในอาณาเขตของรัฐนั้นเท่านั้น ตามหลักอาณาเขตหลักนี้ใน บางครั้งเรียกว่า "ภาระในการเสียภาษีโดยจำกัด (Limited Tax Liability)"³²

ดังนั้น ปัญหาความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีจึงเกิดขึ้นได้เสมอ และเพื่อ ขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ประเทศที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ใน เชิงรัฐฎากรจึงหันมาตกลงทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยตกลงตามแนวทางใด แนวทางหนึ่งหรือทั้งสองแนวทางผสมผสานกัน ทั้งนี้ แนวทางการเก็บภาษีผลได้จากทุนระหว่าง

³² ศุภวัฒน์ คุ้มกันกุล, "ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ," สรรพากรศาสตร์ 27 (พฤษภาคม-มิถุนายน 2523) : 17

ประเทศในปัจจุบันมีอยู่ 2 แนวทางด้วยกัน คือ แนวทางของข้อบทตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) และ แนวทางของข้อบทตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN (United Nations) ซึ่งอนุสัญญาทั้ง 2 แบบต่างก็มีแนวทางการบัญญัติข้อบทผลได้จากทุนไว้แตกต่างกัน โดยประเทศซึ่งมีความประสงค์ จะจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถเลือกใช้ได้ตามความเหมาะสม

3.1 การจัดเก็บภาษีตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD

แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD เป็นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือ และพัฒนาทางเศรษฐกิจหรือเรียกย่อ ๆ ว่า "OECD" ซึ่งจัดทำขึ้นโดยประเทศสมาชิก ซึ่งเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว องค์การนี้ได้ร่างแบบ (Model) อนุสัญญาภาษีซ้อนว่าด้วยเงินได้ และทุนขึ้นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1963 ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในปี ค.ศ. 1974 ได้ยกร่าง ขึ้นใหม่ทั้งหมดในปี ค.ศ. 1977 และยกร่างล่าสุดในปี ค.ศ. 1992

ข้อตกลงที่องค์การจัดทำขึ้น แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะจัดการภาษี ซ้ำซ้อนโดยให้สิทธิจัดเก็บภาษีที่มีการซ้ำซ้อนเป็นของประเทศใดประเทศหนึ่ง เพียงประเทศเดียว แต่เนื้อหาของข้อตกลงที่กำหนดโดยส่วนใหญ่มุ่งที่จะรักษาผลประโยชน์ และตอบสนองความต้องการ ของประเทศที่พัฒนาแล้ว³³ ดังนั้น หากใช้ เป็นข้อตกลงในระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วด้วยกันเองก็คงไม่เป็นปัญหาแต่อย่างใด แต่ถ้านำมาใช้เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับ ประเทศที่กำลังพัฒนา ผลของข้อตกลงมักจะตกเป็นประโยชน์แก่ประเทศที่พัฒนาแล้ว เป็นส่วนใหญ่ ในขณะที่ประเทศที่กำลังพัฒนาจะเป็นฝ่ายเสียผลประโยชน์

ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ซึ่งได้ยกร่างขึ้นใหม่ล่าสุดในปี ค.ศ. 1992 ได้บัญญัติผลได้จากทุนไว้ในข้อบทที่ 13 โดยใจความส่วนใหญ่ยังคงเหมือนกับฉบับ ปี ค.ศ. 1977 ดังนี้ หากรัฐใดมีความประสงค์จะจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามแบบ OECD

33 ศุภวัฒน์ ควัตณ์กุล, "ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ," สรรพากรศาสตร์ 27 : 21

นี้รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีได้ตามความในวรรคต่าง ๆ คือ 34

วรรค 1 ผลได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้อ 6 และตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

วรรค 2 ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์อันประกอบเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวร ซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรืออสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบการบริการส่วนบุคคลอิสระ รวมทั้งผลได้ดังกล่าวจากการจำหน่ายจ่ายโอนสถานประกอบการถาวรนั้น (โดยลำพังหรือรวมกับวิสาหกิจทั้งหมด) หรือฐานประกอบการประจำเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง

วรรค 3 ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนเรือเดินทะเลหรืออากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ เรือที่ใช้ในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ หรืออสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเกี่ยวกับเรือเดินทะเล อากาศยาน หรือเรือเช่นว่านั้น ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่

วรรค 4 ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินใด ๆ นอกจากที่ได้กล่าวไว้ในวรรค 1, 2 และ 3 ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายจ่ายโอนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

จากแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ดังกล่าว จะเห็นว่าโดยทั่วไปจะให้สิทธิในการเก็บภาษีผลได้จากทุนจากทรัพย์สินของรัฐคู่สัญญาทั้งจากทรัพย์สินเอง รวมทั้งเงินได้ซึ่งได้รับจากทรัพย์สินนั้นด้วย และสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์

34 OECD Committee on Fiscal Affairs, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL (Paris : Head of Publications Service, OECD, 1992), p. M-26. (โปรดดูภาคผนวก ก)

ธุรกิจจะต้องมีตกแก่รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งด้วยเช่นกัน โดยปราศจากเงื่อนไขว่าผลได้เช่นว่านั้น จะนับเป็นผลได้จากทุนหรือกำไรจากธุรกิจ เพราะฉะนั้น จะเห็นว่าไม่มีข้อแตกต่างใดระหว่าง ผลได้จากทุนและกำไรทางการพาณิชย์ซึ่งจะต้องตกอยู่ภายใต้ข้อบทที่ 7 ในการบังคับจัดเก็บภาษี กรณีจึงตกเป็นหน้าที่ของกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ที่จะพิจารณาผลได้จากทุนหรือเงินได้โดยทั่วไปว่าควรเก็บหรือควรยกเว้นภาษี ซึ่งประเด็นนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ให้คำตอบเหล่านี้ 35

หากพิจารณาข้อบทผลได้จากทุน ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ต่อไปยังพบว่า ไม่ได้ให้คำนิยามผลได้จากทุนต่ออย่างใด อย่างไรก็ดี คำว่า "การจำหน่าย ทรัพย์สิน" ที่ปรากฏในข้อบทมักถูกใช้ครอบคลุมโดยเฉพาะกรณีผลได้จากทุนซึ่งเกิดจากการขาย หรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินและจากการจำหน่ายเพียงบางส่วนด้วย เช่น การยึด (ที่ดิน) การ เวณคืน การโอนบริษัทเพื่อแลกกับหุ้น การจำหน่ายสิทธิ การให้ และการตกทอดทางมรดก เป็นต้น เพราะฉะนั้น จากกรณีดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนจะเก็บต่อ เมื่อมีการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สิน กระนั้นก็ตาม ในบางประเทศกฎหมายภาษีอากรบางฉบับ อาจกำหนดให้กรณีของทรัพย์สินที่มีราคาเพิ่มขึ้นโดยตัวมันเอง หรือมีการตีราคาใหม่ต้องถูกเก็บ ภาษีแม้จะไม่มีจำหน่ายก็ตาม 36

นอกจากนี้ เนื่องจากในข้อบทไม่ได้กล่าวถึงหลักการคำนวณหาผลได้จากทุนไว้ ณ ที่ใด จึงยังปล่อยให้เป็นเรื่องของกฎหมายภายในที่จะกำหนดเอง ปัญหาสำคัญที่อาจเกิดขึ้นได้เมื่อหลักเกณฑ์ในการเก็บภาษีผลได้จากทุนของรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างก็มี หลักเกณฑ์ไม่เป็นเอกภาพกัน กล่าวคือ ผลได้จากทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณได้ในรัฐหนึ่งตามหลักกฎหมายภายใน อาจไม่ตรงกันกับผลได้จากทุนซึ่งมีวิธีการคำนวณผลได้ในรัฐ คู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ปัญหานี้อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐหนึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน เนื่องจากเป็น รัฐที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ขณะที่อีกรัฐหนึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษีเนื่องจากเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจนั้นเอง ดังนี้ จึงเห็นว่าตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ในส่วนผลได้จากทุนก็ยังคงมีความ

35 Ibid p. C (13)-2.

36 Ibid, pp.C (13)-2, C (13)-3.

ไม่ชัดเจนอยู่ดีแม้จะยกร่างใหม่ก็ดี ทั้งนี้ ดังกล่าวมาแต่ต้นแล้วว่า การยกร่างครั้งใหม่ในส่วนผลได้จากทุนหาได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงถ้อยคำให้ผิดแผกแตกต่างไปจากเดิมไม่ อย่างไรก็ดี รายละเอียดในการคำนวณผลได้จากทุนจะนำไปกล่าวอีกครั้งในหน้า 100 ของบทถัดไปในหัวข้อ

1.1 เรื่องหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนด

อนึ่ง นอกจากประเด็นต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น ข้อบทผลได้จากทุนตามแบบของ OECD ก็ไม่ได้ตอบคำถามเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศซึ่งผลได้ดังกล่าวโดยมากมักจะ ไม่เกี่ยวกับการจำหน่ายทรัพย์สิน และผลได้ดังกล่าวก็ไม่ค่อยได้รับการพิจารณาในรัฐคู่สัญญาซึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษีเท่าใดนัก ไม่ว่าจะเป็นรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ หรือแม้แต่รัฐซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ เมื่อเกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บขึ้นก็มักจะใช้วิธีการขจัดการเก็บภาษีซ้อนจากผลได้เช่นว่านั้น ซึ่งวิธีการดังกล่าวสามารถพิจารณาได้จากข้อบทที่ 7 (กำไรจากธุรกิจ) และข้อบทที่ 13 ก (วิธียกเว้น) และหากกรณีดังกล่าวยังคงมีความเห็นทางภาษีแตกต่างกันอีกในรัฐคู่สัญญา ก็ต้องแก้ไขโดยการตกลงร่วมกันทางภาษีซ้อนโดยใช้ข้อบทที่ 25 ว่าด้วยเรื่องวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน นอกจากนี้เนื่องจากผลได้จากทุนไม่ได้มีการเก็บภาษีในทุก ๆ รัฐ ดังนั้น รัฐคู่สัญญาจึงมีอิสระอย่างเต็มที่ที่จะตกลงทำอนุสัญญาหรือข้อตกลงในทางซึ่งรัฐตนเห็นว่า มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน ในกรณีเช่นว่านี้ ข้อบทที่ 23 เรื่องวิธีการจัดการเก็บภาษีซ้อนจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการนำมาบังคับใช้³⁷

เกี่ยวกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ดังกล่าวมา 4 วรรคข้างต้นนั้น ยังมีข้อพิจารณาเพิ่มเติมดังนี้

(1) ข้อความในวรรคแรกที่ระบุว่า ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์อาจถูกเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่นั้น เห็นว่า ข้อบทนี้สอดคล้องกับข้อบทที่ 6 เรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ และวรรคแรกแห่งข้อบทที่ 22 เรื่องการจัดเก็บภาษีจากทุน ซึ่งเกี่ยวกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์ในวรรคแรกนี้หากเปรียบเทียบกับข้อบทที่ 6

³⁷ Ibid, pp.C (13)-5, C (13)-6.

จะพบว่าวรรคแรกของข้อบทที่ 13 จะคำนึงเพียงผลได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น แต่ไม่ใช้กับผลได้ซึ่งได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามนัยข้อบทที่ 4 เรื่องถิ่นที่อยู่หรือตั้งอยู่ในรัฐที่สาม 38

(2) ข้อความในวรรค 2 ที่กล่าวถึงสังหาริมทรัพย์ อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจหรือสถานธุรกิจประจำใช้ เพื่อจุดประสงค์ในการประกอบการบริการส่วนบุคคลซึ่งเป็นอิสระนั้น คำว่า "สังหาริมทรัพย์" หมายความว่ารวมถึงทรัพย์สินทุกชนิดนอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งระบุไว้ในวรรคแรก โดยรวมถึงทรัพย์สินที่รวมเป็นรูปบริษัท อาทิเช่น กู๊ดวิลล์ และการอนุญาตให้ใช้สิทธิ เป็นต้น ผลได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์เช่นว่านี้อาจถูกเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ซึ่งกรณีสอดคล้องกับข้อบทที่ 7 วรรคแรกและเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

ข้อความตามวรรค 2 นี้ ยังแสดงให้เห็นว่า วรรคนี้จะบังคับใช้ต่อเมื่อ สังหาริมทรัพย์ของสถานประกอบการถาวร หรือสถานธุรกิจประจำได้ถูกจำหน่ายพร้อมกับเมื่อสถานประกอบการถาวรเช่นว่านั้น (โดยลำพังหรือรวมกับวิสาหกิจทั้งหมด) หรือสถานธุรกิจประจำเช่นว่านั้นถูกจำหน่าย เพราะฉะนั้น หากวิสาหกิจทั้งหมดได้ถูกจำหน่ายไป ข้อบทที่ 7 จะถูกนำมาใช้บังคับแทนโดยอนุโลมโดยไม่ต้องกล่าวอ้างอิงถึงข้อบทดังกล่าวนี้ 39

(3) ข้อความในวรรค 3 อาจเรียกได้ว่าเป็นข้อยกเว้นจากวรรค 2 โดยความวรรค 3 กล่าวว่า "ผลได้จากการจำหน่ายเรือเดินทะเลหรืออากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ เรือที่ใช้ในการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ หรือสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการเดินเรือทะเล อากาศยาน หรือเรือเช่นว่านั้น ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่" หากพิจารณาข้อความดังกล่าวแล้ว จะพบว่ามีข้อความสอดคล้องรับกับข้อบทที่ 8 เรื่องการขนส่งทางเรือ ทางน้ำภายในประเทศและการขนส่งทาง

38 Ibid, p.C (13)-7.

39 Ibid, p. C (13)-8.

อากาศยาน ทั้งยังสัมพันธ์กับวรรค 3 แห่งข้อบทที่ 8 ซึ่งมีความว่า "ถ้าสถานจัดการใหญ่ของ
 วิสาหกิจการเดินเรือทะเลหรือของวิสาหกิจการขนส่งทางน้ำภายในประเทศอยู่บนเรือ ให้ถือว่า
 สถานจัดการใหญ่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งถิ่นฐานทำเรือของ เรือ นั้นตั้งอยู่ หรือถ้าไม่มีถิ่นฐาน
 ทำเรือ ให้ถือว่าตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้ดำเนินการเดินเรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่" 40

(4) ข้อความในวรรค 4 ซึ่งกล่าวว่า "ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน
 ใด ๆ นอกจากที่ได้กล่าวไว้ในวรรค 1, 2 และ 3 ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้
 จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่" นั้น กรณีเห็นได้ว่าเป็นบทบัญญัติที่สอดคล้องกับข้อบทที่ 22 ในเรื่องการ
 เก็บภาษีจากทุน นอกจากนี้ ยังพบว่าบทบัญญัติในวรรค 4 นี้ ไม่ได้ระบุถึงผลได้จากการจำหน่าย
 หุ้นของบริษัทหรือหลักทรัพย์ พันธบัตร หุ้นกู้ หรือสิ่งซึ่งคล้ายกัน ดังนี้ ผลได้ดังกล่าวจึงจัดเก็บ
 ภาษีได้เฉพาะในรัฐซึ่งผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ข้อความที่ปรากฏตามความในวรรค 4 ข้างต้น
 มีบางประเทศ เช่น ประเทศแคนาดา ได้ตั้งข้อสงวนสิทธิในการเก็บภาษีผลได้จากการจำหน่าย
 หุ้นของบริษัทหรือผลประโยชน์ในหุ้นส่วนจำกัดหรือทรัสต์ซึ่งมีมูลค่าที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์
 ที่ตั้งอยู่ในประเทศแคนาดา และสงวนสิทธิที่จะเรียกเก็บภาษีผลได้จากปัจเจกบุคคลผู้ซึ่งเป็นผู้มี
 ถิ่นที่อยู่ในแคนาดาในขณะ เวลาใดระหว่าง 6 ปี ก่อนหน้าที่มีการจำหน่ายทรัพย์สินเฉพาะที่กล่าว
 มา นั้น หรือกรณีประเทศญี่ปุ่นก็ได้ตั้งข้อสงวนสิทธิที่จะ เก็บภาษีผลได้จากทุนจากการจำหน่ายหุ้น
 หรือสิทธิในบริษัทในรูปแบบอื่น ๆ ซึ่งเป็นส่วนประกอบสำคัญในบริษัทสัญชาติญี่ปุ่น 41

3.2 การจัดเก็บภาษีตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN

แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN เป็นแบบร่างขององค์การสหประชาชาติ
 จัดทำขึ้นโดยพิจารณาข้อบกพร่องและข้อดีของแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ที่ประเทศกำลัง

40 อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับไทย-ฝรั่งเศส

41 Ibid, pp.C (13)-10, C (13)-11.

พัฒนาเป็นฝ่ายเสียประโยชน์แล้วนำมาปรับปรุงโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนามากกว่าที่เป็นอยู่เดิม ดังนั้น ข้อตกลงในแบบดังกล่าวโดยส่วนใหญ่จึงเหมาะสมและมีความเป็นธรรมแก่ประเทศที่กำลังพัฒนามากขึ้น ทั้งนี้ จะเห็นได้จากการที่ให้สิทธิจัดเก็บภาษีตกเป็นของประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาเสียเป็นส่วนใหญ่

แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN ปัจจุบันยังไม่ได้มีการแก้ไขร่างใหม่ แต่ยังคงใช้ตามร่างแบบเดิม คือ ฉบับปี ค.ศ. 1979 ซึ่งมีเนื้อหาแตกต่างไปจากแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD แต่เพียงบางส่วนเท่านั้น ข้อบทผลได้จากทุนถูกบัญญัติไว้ในข้อ 13 โดยแบ่งเป็น 6 วรรคด้วยกัน ทั้งนี้ ข้อความในวรรค 1 ถึงวรรค 3 จะมีข้อความคล้ายกับข้อความในวรรค 1 ถึงวรรค 3 ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD⁴² ดังนั้น จะไม่กล่าวถึงอีกในที่นี้ แต่จะกล่าวเพียงวรรค 4 ถึงวรรค 6 ซึ่งบัญญัติไว้แตกต่างกันเท่านั้น คือ

วรรค 4 ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นของทุนของบริษัทซึ่งมีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม อาจถูกเก็บภาษีในรัฐนั้นได้

วรรค 5 ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นอื่น นอกจากที่กล่าวถึงในวรรค 4 ซึ่งมีส่วนร่วมในประการสำคัญในบริษัท ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อาจถูกเก็บภาษีในรัฐนั้นได้

วรรค 6 ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินใด ๆ นอกจากที่ได้กล่าวไว้ในวรรค 1, 2, 3, 4 และ 5 ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

จากข้อบทผลได้จากทุนตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN จะเห็นว่าโดยสาระสำคัญก็คงไม่แตกต่างไปจากแบบ OECD เท่าใดนัก แต่มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติที่ว่าด้วยผลได้จากการจำหน่ายหุ้นของทุนของบริษัท ที่มีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์

42 กฤตศิษฐ์ กนกนาก, ภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533), หน้า 124-125. (โปรดดูภาคผนวก ข)

ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมอาจถูกเก็บภาษีในรัฐนั้นได้ นอกจากนี้
 ยังกล่าวถึงผลได้จากการจำหน่ายหุ้นอื่นนอกจากที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งมีส่วนร่วมในประการสำคัญ
 ในบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อาจถูกเก็บภาษีในรัฐนั้นได้ ซึ่งทั้งสองข้อนี้จะ
 พบว่าเป็นเรื่องของหุ้นโดยเฉพาะ ดังนั้น ในการวิเคราะห์อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจึงขอ
 กล่าวถึง เรื่องการจำหน่ายหุ้นโดยจะ เปรียบเทียบกับแบบฉบับ OECD ไปด้วยในขณะเดียวกัน

เนื่องจากในแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN เป็นแบบที่จัดทำขึ้นโดยคำนึง
 ถึงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา มากกว่าแบบอนุสัญญา
 ภาษีซ้อนฉบับ OECD ข้อตกลงในแบบดังกล่าวนี้จึงเหมาะสม และมีความเป็นธรรมแก่ประเทศ
 ที่กำลังพัฒนามากขึ้น แนวทางข้อตกลงมีแนวโน้มในทางที่ให้สิทธิจัดเก็บภาษีตกเป็นของประเทศ
 แผลงเงินได้ซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศที่กำลังพัฒนามากกว่า เมื่อเทียบกับแบบฉบับ OECD

ทั้งนี้ เห็นได้จากข้อตกลงเกี่ยวกับเงินได้จากการขายหุ้นได้มีการเปลี่ยนแปลง
 แปลงไปจากข้อตกลงตามแบบ OECD โดยกำหนดให้สิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการ
 ขายหุ้นเป็นของประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น เช่น มีการกำหนดให้ผลได้จากการจำหน่ายหุ้นใน
 บริษัทที่อยู่ในประเทศใดให้ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศนั้น หรือกำหนดให้ผลได้จากการจำหน่าย
 หุ้นถูกจัดเก็บภาษีในประเทศที่ผลได้นั้นเกิดขึ้น เป็นต้น ซึ่งข้อตกลงในลักษณะดังกล่าวมีผลให้
 ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการขายหุ้นได้มากขึ้น

หากเปรียบเทียบกับแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD จะเห็นว่าข้อตกลง
 เกี่ยวกับเงินได้จากการขายหุ้นมิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ข้อตกลงเกี่ยวกับเงินได้ดังกล่าว
 จึงนำเอาข้อตกลงเรื่องผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินทั่วไปมาใช้บังคับ ซึ่งมีแนวทางกำหนดให้
 ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์โดยทั่วไป (ยกเว้นสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทรัพย์สินธุรกิจของ
 สถานประกอบการถาวรหรือสถานธุรกิจประจำ) ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่น
 ที่อยู่จึงเป็นการให้สิทธิจัดเก็บภาษีจากผลได้ดังกล่าวตกเป็นของประเทศถิ่นที่อยู่ ดังนั้น การเก็บ
 ภาษีเงินได้จากการขายหุ้นตามแบบฉบับ OECD จึงเป็นสิทธิของประเทศถิ่นที่อยู่แทบทั้งหมด 43

43 ศักรินทร์ ร่วมรังษี, "ปัญหาบางประการในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับการ
 ขายหุ้น", หน้า 75.

นอกจากนี้ เนื่องจากในแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD เป็นร่างแบบที่จัดทำขึ้นจากการตกลงของสมาชิกซึ่งเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งข้อตกลงที่ร่างขึ้นนั้นแม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะขจัดการระงับซ้อนโดยให้สิทธิจัดเก็บภาษีที่มีการซ้ำซ้อนเป็นของประเทศใดประเทศหนึ่งเพียงประเทศเดียวดังที่เคยกล่าวมาแล้ว แต่เนื้อหาของข้อตกลงที่กำหนดก็ยังเป็นประโยชน์ต่อประเทศที่พัฒนาแล้วอยู่ดี ตัวอย่างที่เห็นได้ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ในกรณีของเงินได้จากการขายหุ้น กำหนดให้เงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งในทางความเป็นจริงการลงทุนซื้อขายหุ้นในระหว่างประเทศนั้น ประเทศที่เป็นผู้ลงทุนส่วนใหญ่มักจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว เนื่องจากมีเงินทุนจำนวนมาก และมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องการซื้อขายเป็นอย่างดี ดังนั้น การทำข้อตกลงตามแบบฉบับ OECD จึงส่งผลให้ประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งมักจะเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการขายหุ้นได้เลย ซึ่งจะเห็นว่ากรณีต่างไปจากแบบฉบับ UN ซึ่งมักจะให้สิทธิแก่ประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวโดยสิ้นเชิง

3.3 แนวทางข้อยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ

ปัจจุบันประเทศไทยมีข้อตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ รวม 26 ประเทศซึ่งในแต่ละฉบับข้อยกเว้นผลได้จากทุนโดยส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้ในข้อ 13 ยกเว้นเพียงบางฉบับที่บัญญัติไว้ในข้อ 14 เช่น ฉบับไทย-เนเธอร์แลนด์ ฉบับไทย-ฟิลิปปินส์ และฉบับไทย-สหราชอาณาจักรอังกฤษ ในการศึกษาแนวทางของข้อยกเว้นผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ในหัวข้อนี้ จะได้จัดประเภทของผลได้จากทุนออกเป็นกลุ่ม ๆ เพื่อง่ายต่อการศึกษาเปรียบเทียบ ซึ่งจากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวสามารถจัดแบ่งได้เป็น 5 กลุ่มใหญ่ ๆ ด้วยกันคือ

44 ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการเจรจาตกลงแลกเปลี่ยนพิธีสารเพิ่มเติมกับอีกสามประเทศ แต่ยังไม่มีการให้สัตยาบันแต่อย่างใด คือ สเปน ลักเซมเบิร์ก และสวิตเซอร์แลนด์

กลุ่มที่ 1 ผลได้จากทุนประเภทผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์
 อนุสัญญา ฯ ซึ่งประเทศไทยทำกับต่างประเทศ และมีบทบัญญัติกำหนดให้
 เงินได้ดังกล่าวในกลุ่มที่ 1 นี้ นับเป็นผลได้จากทุนอีกประเภทหนึ่ง ได้แก่ อนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทย
 ทำกับทุกประเทศ คือ สวีเดน ญี่ปุ่น นอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน เนเธอร์แลนด์ ฝรั่งเศส
 สิงคโปร์ เกาหลี อิตาลี เบลเยียม ปากีสถาน อังกฤษ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์
 โบลิเวีย แคนาดา อินเดีย ออสเตรเลีย พิณแลนด์ จีน ออสเตรเลีย ศรีลังกา ฮังการี
 และเวียดนาม

อนุสัญญา ฯ ฉบับดังกล่าว โดยทั่วไปมักจะมีการบัญญัติขอบผลได้จากทุน
 จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ไว้ในวรรคแรกของข้อบท ทั้งนี้ โดยส่วนใหญ่จะมีข้อความคล้าย
 คลึงกันคือจะบัญญัติว่า "ผลได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ได้รับจากการจำหน่ายอสังหา
 ริมทรัพย์ที่กล่าวไว้ในข้อ 6 และตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญา
 ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่" ทั้งนี้ จะเห็นว่าข้อความตามวรรคดังกล่าวนี้จะใกล้เคียงกับความตามแบบ
 อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และฉบับ UN หรือกล่าวได้ว่าไม่มีถ้อยคำที่แตกต่างกันแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี มีอนุสัญญา ฯ บางฉบับที่บัญญัติความในวรรคแรกนี้ไว้แตกต่าง
 ต่างไปจากอนุสัญญา ฯ ฉบับอื่น ๆ กล่าวคือ มีการเพิ่มเติมถ้อยคำบางคำลงในข้อบท เช่น
 อนุสัญญา ฯ ฉบับไทย-ฝรั่งเศส ที่บัญญัติเพิ่มเติมในส่วนของผลได้จากการขายหรือแลกเปลี่ยนหรือ
 ผลประโยชน์ทางอสังหาริมทรัพย์ หรือในบริษัทซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อ
 เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น อาจจะต้องบังคับภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ และอนุสัญญา ฯ
 ฉบับไทย-เกาหลี ที่บัญญัติเพิ่มเติมในส่วนของผลได้จากการขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินนั้น หรือ
 คำศัพท์เกี่ยวกับการประกอบการเหมืองแร่ เหมืองดิน หรือ ทรัพยากรธรรมชาติอย่างอื่น อาจ
 เก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ เหล่านี้เป็นต้น

กลุ่มที่ 2 ผลได้จากทุนประเภทผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ที่
 เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร หรือสถานประกอบการประจำ ฯลฯ

อนุสัญญา ฯ ซึ่งประเทศไทยทำกับต่างประเทศ และมีบทบัญญัติกำหนดให้
 เงินได้ดังกล่าวในกลุ่มที่ 2 นี้ นับเป็นผลได้จากทุนอีกประเภทหนึ่ง ได้แก่ อนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทย
 ทำกับทุกประเทศตามรายนามประเทศซึ่งกล่าวถึงแล้วในกลุ่มที่ 1 ข้างต้น

ผลได้จากทุนจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการ

การถาวรตามกลุ่มที่ 2 นี้ อนุสัญญา ฯ โดยส่วนใหญ่ มักบัญญัติไว้ในวรรคสองของข้อบท ทั้งนี้ โดยส่วนใหญ่จะมีข้อความคล้ายคลึงกันคือบัญญัติว่า "ผลได้จากการจำหน่ายสิ่งทาสหรัพย์อันประกอบขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวร ซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา อีกรัฐหนึ่ง หรือสิ่งทาสหรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับฐานประกอบการประจำซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา หนึ่งมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา อีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบการบริการส่วนบุคคลอิสระ รวมทั้งผลได้จากการจำหน่ายสถานประกอบการ (โดยลำพังหรือรวมกับวิสาหกิจทั้งหมด) หรือฐานประกอบการประจำเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญา อีกรัฐหนึ่ง "

เนื่องจากผลได้ดังกล่าวตามความในวรรคนี้ นอกจากรัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่จะมีสิทธิเก็บภาษีได้แล้ว รัฐเจ้าของแหล่งเงินได้ยังสามารถเก็บภาษีได้ด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วรัฐเจ้าของแหล่งเงินได้คงจะเป็นฝ่ายเก็บภาษีได้ก่อน เนื่องจากรัฐเจ้าของถิ่นที่อยู่ของผู้จำหน่ายจะต้องมีหน้าที่ขจัดความซ้ำซ้อนให้ตามหลักการแห่งข้อบทที่ว่าด้วยการขจัดภาษีเก็บภาษีซ้อน 45 ดังนั้น ผู้เขียนจึงจัดกลุ่มให้ผลได้ดังกล่าวให้เก็บภาษีได้ในประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ ส่วนผลได้จากการจำหน่ายสิ่งทาสหรัพย์อื่น ๆ จะได้วิเคราะห์ในลำดับต่อ ๆ ไป ซึ่งโดยทั่วไปมักจะให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่

กลุ่มที่ 3 ผลได้จากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ และสินทรัพย์อื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการใช้งานของเรือหรืออากาศยาน

โดยทั่วไปอนุสัญญา ฯ ฉบับต่าง ๆ มักมีการบัญญัติข้อบทผลได้จากทุนจากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยานไว้ในวรรคสองหรือวรรคสามของข้อบท แต่อย่างไรก็ดี ผลได้จากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยานเช่นว่านี้ ยังมีข้อแตกต่างในการจัดเก็บภาษีอีก กล่าวคือเงื่อนไขในการจัดเก็บจากผลได้ประเภทนี้สามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วนด้วยกันคือ

- (1) ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งสถานจัดการใหญ่ของ

45 พิชชาติ เกษเรือง และคนอื่น ๆ, คำอธิบายบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน , หน้า 218-219.

วิสาหกิจนั้นตั้งอยู่ ซึ่งมักจะบัญญัติว่า "ผลได้จากการจำหน่ายเรือและอากาศยานที่ใช้ในจราจรระหว่างประเทศ และสิ่งหามทรัพย์บรรดาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเดินเรือ หรืออากาศยานเช่นว่านั้น ให้แก่ภิกษุได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจนั้นตั้งอยู่" ซึ่งได้แก่ อนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทยทำกับประเทศนอร์เวย์ เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์ เบลเยียม และโปแลนด์

(2) ให้แก่ภิกษุได้เฉพาะในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งมักจะบัญญัติข้อบทผลได้จากทุนว่า "ผลได้ที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับจากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ หรือสิ่งหามทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเดินเรือหรืออากาศยานเช่นว่านั้น จะแก่ภิกษุได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญานั้นเท่านั้น" ซึ่งได้แก่ อนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทยทำกับประเทศสวีเดน ญี่ปุ่น เยอรมัน เกาหลี อิตาลี ปากีสถาน อังกฤษ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ แคนาดา อินเดีย ออสเตรเลีย ฟินแลนด์ จีน ออสเตรเลีย ศรีลังกา ฮังการี และเวียดนาม

กลุ่มที่ 4 ผลได้จากทุนประเภทผลได้จากการจำหน่ายหุ้น หรือหลักทรัพย์อื่น ๆ

ผลได้จากการจำหน่ายหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ตามที่กล่าวในกลุ่มที่ 4 นี้ อนุสัญญาฯ ที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศหลายฉบับ มีการกำหนดอำนาจการจัดเก็บไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ

(1) หากเป็นหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร ให้แก่ภิกษุได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งได้แก่ อนุสัญญา ฯ ฉบับที่ไทยทำกับประเทศสวีเดน ญี่ปุ่น นอร์เวย์ เดนมาร์ก เยอรมัน สิงคโปร์ อิตาลี เบลเยียม ปากีสถาน อินโดนีเซีย มาเลเซีย อินเดีย จีน ศรีลังกา และเวียดนาม

โดยทั่วไปอนุสัญญา ฯ ฉบับต่าง ๆ ดังกล่าว มักมีการบัญญัติผลได้จากการจำหน่ายหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ในทำนองเดียวกันคือ "ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ให้แก่ภิกษุได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่" ทั้งนี้ เนื่องจากหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ นับเป็นสิ่งหามทรัพย์ประเภทหนึ่ง หากว่าหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ตามที่กล่าวมาข้างต้นเป็นสิ่งหามทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำ ก็ต้องกลับไปพิจารณาภาระภาษีตามกลุ่มที่ 2 ดังนั้น หุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ

ตามที่กล่าวมานี้ จึงต้องเป็นสิ่งหาริมทรัพย์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำเท่านั้น หรืออีกนัยหนึ่งก็คือต้องเป็นสิ่งหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าข่ายตามที่กล่าวมาในกลุ่มที่ 2 นั้นเอง

อย่างไรก็ดี กรณีตาม (1) ข้างต้นนี้ จากการศึกษาพบว่ามีอนุสัญญา ๓ บางฉบับที่กำหนดให้หุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรตาม (1) ให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เช่นกัน เว้นแต่ผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในเวลาใด (อนุสัญญา ๓ มักกำหนด 5 ปี) ก่อนหน้าการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นก็ให้เก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ซึ่งได้แก่อนุสัญญา ๓ ฉบับที่ประเทศไทยทำกับประเทศอังกฤษ และ เนเธอร์แลนด์ นอกจากนี้ ยังมีอนุสัญญา ๓ อีกฉบับซึ่งบัญญัติการจัดเก็บเงินได้ประเภทนี้ไว้แตกต่างจากฉบับอื่น ๆ คืออนุสัญญา ๓ ฉบับไทย-ฮังการี ซึ่งกำหนดให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีอำนาจในการเก็บภาษีจากผลได้หรือเงินได้จากการจำหน่าย หรือการโอนหุ้น หรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ได้ หากว่าการโอนนั้นเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญานั้น

(2) หากเป็นหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ของบริษัทซึ่งมีทรัพย์สินส่วนใหญ่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ ซึ่งได้แก่อนุสัญญา ๓ ฉบับที่ประเทศไทยทำกับประเทศฟิลิปปินส์ แคนาดา ออสเตรีย ออสเตรเลีย และฝรั่งเศส อนุสัญญา ๓ ฉบับต่าง ๆ ดังกล่าวจะบัญญัติใจความสำคัญว่า "ผลได้จากการจำหน่ายหุ้นของบริษัท หรือหลักทรัพย์อื่น ๆ หรือผลประโยชน์ในหุ้นส่วน บริษัท ทรัสต์ หรือกองมรดก ที่มีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้ในรัฐนั้น" ซึ่งนั่นก็หมายความว่าผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินต่าง ๆ ดังกล่าวย่อมเก็บภาษีได้ในประเทศที่บริษัทซึ่งหุ้น หรือหลักทรัพย์ หรือผลประโยชน์ในหุ้นส่วน บริษัท ทรัสต์ หรือกองมรดกถูกขายนั้นได้ตั้งอยู่

กลุ่มที่ 5 ผลได้จากทุนประเภทผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวมาในวรรคก่อน ๆ ของข้อบท

อนุสัญญา ๓ ซึ่งมีการบัญญัติให้เงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ตามที่กล่าวในกลุ่มที่ 5 นี้ นับเป็นผลได้จากทุนอีกประเภทหนึ่ง ได้แก่ อนุสัญญา ๓ ฉบับที่ไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ทั้ง 26 ประเทศ ยกเว้นเพียงประเทศเกาหลีและโปแลนด์ ที่ไม่มีการบัญญัติผลได้ดังกล่าว

อนุสัญญา ฯ ฉบับต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น โดยทั่วไปมักบัญญัติผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ว่า "ผลได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาฯ หนึ่งได้รับจากการจำหน่ายทรัพย์สินใด ๆ นอกเหนือจากทรัพย์สินที่ได้ระบุไว้ในวรรคก่อน ๆ ของข้อบท ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่"

ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ตามที่กล่าวมานี้เป็นกรณีที่ค่อนข้างกว้างซึ่งอาจทำให้มีการตีความเพื่อประโยชน์ในทางภาษีขึ้นได้ เนื่องจากผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใด ๆ แม้ว่าจะไม่เข้าวรรคใดวรรคหนึ่งเลยแต่ท้ายที่สุดก็อาจตกอยู่ในบังคับแห่งวรรคดังกล่าวนี้ ซึ่งอนุสัญญา ฯ โดยทั่วไปมักจะบัญญัติไว้เป็นวรรคสุดท้ายของข้อบท ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ นี้จะให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ แต่มีข้อยกเว้นว่า อนุสัญญา ฯ ฉบับไทย-ญี่ปุ่น กลับบัญญัติในทางตรงข้ามคือ กำหนดให้ผลได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาฯ หนึ่งได้รับจากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ และซึ่งเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ดังนั้น ในการพิจารณาข้อบทแห่งวรรคดังกล่าวของอนุสัญญา ฯ ฉบับนี้ จึงต้องพิจารณาแตกต่างไปจากอนุสัญญา ฯ ฉบับอื่น ๆ

จากที่ได้จัดแบ่งกลุ่มของผลได้จากทุนออกเป็น 5 กลุ่มใหญ่ ๆ ด้วยกันดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น ทำให้เราทราบได้ว่าข้อบทผลได้จากทุนจะมีการบัญญัติข้อความในแต่ละวรรคไว้แยกต่างหากจากกัน และในอนุสัญญา ฯ บางฉบับเองก็อาจมีข้อความคล้ายคลึงกันหรือแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง อย่างไรก็ตาม จากการจัดกลุ่มดังกล่าวมีข้อสังเกตเกี่ยวกับข้อบทผลได้จากทุนบางประการคือ

(1) อนุสัญญา ฯ ทุกฉบับจะกำหนดให้ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่

(2) อนุสัญญา ฯ โดยส่วนใหญ่ จะกำหนดให้ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ เว้นแต่กรณีจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ที่กำหนดให้เก็บภาษีได้ในประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ ทั้งนี้ แม้ว่าประเทศถิ่นที่อยู่จะมีสิทธิจัดเก็บ แต่ในทางปฏิบัติเนื่องจากประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ในการขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บตามหลักการแห่งอนุสัญญา ฯ ดังนั้น กรณีในประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิจัดเก็บภาษีนี้แต่เพียงผู้เดียว

(3) แม้เรือและอากาศยานที่ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศ

และสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเกี่ยวกับเรือหรืออากาศยานเช่นว่านี้ จะนับเป็นสังหาริมทรัพย์ซึ่งอนุสัญญาฯ โดยส่วนใหญ่ต่างก็กำหนดให้ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าว ให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ แต่ก็มียุติสนธิสัญญา ฯ บางฉบับกำหนดให้เก็บภาษีได้เฉพาะแต่ในประเทศที่สถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจผู้จำหน่ายนั้นตั้งอยู่ เท่านั้น

(4) กล่าวเฉพาะผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้น หรือหลักทรัพย์อนุสัญญาฯ โดยส่วนใหญ่จะกำหนดให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ เว้นแต่อนุสัญญาฯ บางฉบับที่กำหนดให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่บริษัทซึ่งหุ้นหรือหลักทรัพย์ถูกขายนั้นตั้งอยู่

(5) สำหรับผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ตามความในอนุสัญญาฯ โดยส่วนใหญ่จะกำหนดให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่ผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ดังที่กล่าวนี้ นับเป็นการบัญญัติขอบเขตผลได้อย่างครอบคลุมประเภทเงินได้ได้อย่างมาก เพราะผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใด ๆ แม้หากไม่เข้าข่ายผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ หรือหุ้น หรือหลักทรัพย์อื่น ๆ ตามที่กล่าวมาใน (1) ถึง (4) ก็อาจเข้าข่ายผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ตามความดังกล่าวนี้ได้ เว้นเสียแต่ว่าอนุสัญญา ฯ ฉบับนั้น ๆ จะไม่มีการกำหนดผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ ไว้ ณ ที่ใดเลยก็จะส่งผลให้ผู้มีเงินได้จากการจำหน่ายนั้นๆ ไม่ต้องเสียภาษีผลได้จากหุ้น ซึ่งได้แก่อนุสัญญาฯ ฉบับไทย-เกาหลี และฉบับไทย-โปแลนด์

4. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศ

เมื่อทราบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ กับทั้งผลได้จากทุนตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และฉบับ UN แล้วในหัวข้อนี้ จะได้กล่าวถึงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศบ้าง เพื่อให้ทราบว่า ในต่างประเทศนั้นมีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไร ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ขอยกตัวอย่างสัก 3 ประเทศ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น ดังจะกล่าวโดยลำดับ

4.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีกฎหมายซึ่งใช้ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน คือ The Internal Revenue Code ซึ่งในส่วนของ การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนนั้นใน มาตรา 1221 ได้บัญญัติถึงคำนิยามของ "CAPITAL ASSET" ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิด CAPITAL GAINS นี้ว่าหมายถึง ทรัพย์สินใด ๆ ที่เป็นของผู้เสียภาษี แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงสินค้าคงคลัง (INVENTORY) หรือทรัพย์สินที่ใช้ในทางการค้าของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ มาตรา 331 ยังได้บัญญัติถึงเงินได้ที่ได้รับจากการเลิกบริษัทว่าให้ถือเป็นเงินได้จากการแลกเปลี่ยนหุ้น ดังนั้น จึงเห็นได้ชัดว่าเงินได้ที่ได้รับจากการเลิกบริษัทถือเป็นผลได้จากทุนตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาด้วย 46

นอกจากนี้ ในส่วนของเงินได้จากการขายหุ้น ประเทศสหรัฐอเมริกา ถือว่าเป็นผลได้จากทุนด้วย โดยมีการกำหนดวิธีการจัดเก็บที่ใช้เฉพาะกับผลได้ที่ได้จากการขายหุ้นคือการกำหนดตัวหุ้นเพื่อการค้าคำนวณผลได้จากทุน ทั้งนี้ โดยให้พิจารณาจากใบหุ้นที่ส่งมอบ แต่หากเป็นการซื้อหลายครั้งหลายราคาและไม่อาจจะระบุราคาได้ จะใช้หลักการทางบัญชีที่ เรียกว่า "เข้าก่อนออกก่อน" หรือ First in first out (FIFO) 47

ในปัจจุบัน ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับหลาย ประเทศด้วยกัน ซึ่งในอนาคตอันใกล้คาดว่าจะมีการตกลงลงนามและให้สัตยาบันกับประเทศไทยเช่นกัน สำหรับข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดทำขึ้น นั้น ได้อาศัยแบบ (Model) ในการร่างข้อตกลงโดยแบบดังกล่าวนี้จัดทำขึ้นโดยอิงระหว่างแบบ

46 พินท ธีระพงษ์, การเก็บภาษี CAPITAL GAINS ในประเทศไทย, วารสาร เอกสารภาษีอากร : 49.

47 Jack Crestol and Herman M. Schnerder, Tax Planning for Investor. (Illinois : Dow Jones-Irwin, 1983), p.60.

อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และแบบ UN จนกระทั่งมาเป็นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA นี้ ข้อบทผลได้จากทุนใช้ชื่อว่า "GAINS" แบ่งออกเป็น 6 วรรค แต่ละวรรคมีสาระสำคัญดังนี้ 48

วรรค 1 ผลได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่ง ได้รับจากการจำหน่าย (alienation) อสังหาริมทรัพย์ (real property) ตามที่ระบุไว้ในข้อ 6 และตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

วรรค 2 ผลได้จากการจำหน่าย

ก. หุ้นของทุนของบริษัท (ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหรือไม่ก็ตาม) ซึ่งมีทรัพย์สินส่วนใหญ่ประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์อันตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่ง หรือ

ข. ผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน ทรัสต์ หรือกองมรดก (ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหรือไม่ก็ตาม) อันเนื่องมาจากอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่ง อาจจัดเก็บภาษีได้ในรัฐนั้น เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งวรรคนี้ คำว่า "อสังหาริมทรัพย์" ให้อ้างถึงหุ้นของบริษัทตามที่กล่าวถึงในข้อ ก. หรือผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน ทรัสต์ หรือกองมรดก ตามที่กล่าวถึงในข้อ ข. นี้

วรรค 3 ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์ อันได้รับเนื่องมาจากสถานประกอบการถาวร ซึ่งวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาหนึ่งมีอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือได้รับเนื่องมาจากฐานประกอบการประจำ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่งมีอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ และผลได้จากการจำหน่ายสถานประกอบการเช่นนั้น (โดยคำฟังหรือรวมกับวิสาหกิจนั้น) หรือฐานประกอบการประจำเช่นนั้น อาจถูกเก็บภาษีได้ในรัฐนั้น

48 Richard L. Doernberg and Kees van Raad, US TAX TREATIES (Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-Boston, 1991) , pp. 485-487.

วรรค 4 ผลได้ซึ่งวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาได้รับ จากการจำหน่ายเรือ อากาศยาน หรือตู้คอนเทนเนอร์ ซึ่งใช้ในการดำเนินการขนส่งระหว่างประเทศ ให้เก็บภาษี ได้แต่ในรัฐนั้นเท่านั้น

วรรค 5 ผลได้ซึ่งกล่าวถึงในข้อ 12 (คำสิทธิ) ให้เก็บภาษีได้แต่ตาม ที่ระบุไว้ในข้อ 12 เท่านั้น

วรรค 6 ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ นอกจากทรัพย์สินตามที่กล่าวมาในวรรค 1 ถึงวรรค 5 ให้เก็บภาษีได้แต่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หากพิจารณาข้อบทผลได้จากทุนตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA ทั้ง ทวรรคข้างต้นจะพบว่า แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA นี้ได้จัดทำขึ้นโดยอิงกับข้อความ ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และฉบับ UN โดยการผสมผสานถ้อยคำในแต่ละแบบ เข้า ด้วยกันนั่นเอง ทั้งนี้ ดังจะเห็นได้จากวรรคแรกจะตรงกับข้อความในวรรคแรกของแบบ OECD และแบบ UN ส่วนวรรค 4 ก็คือข้อความตามวรรค 3 ของแบบ OECD และแบบ UN ,วรรค 6 ก็คือข้อความตามวรรค 4 ของแบบ OECD และวรรค 6 ของแบบ UN และวรรค 2 ก็มี ข้อความใกล้เคียงกับความในวรรค 4 และวรรค 5 ของแบบ UN สำหรับวรรค 3 ก็มีข้อ ความใกล้เคียงกับความในวรรค 2 ของแบบ OECD และแบบ UN แต่ส่วนที่มีการบัญญัติเพิ่มเติม ก็ได้แก่ ผลได้จากการจำหน่ายผลประโยชน์ในทางหุ้นส่วน ทรัสต์ กองมรดก ตามความใน วรรค 2 และผลได้จากการจำหน่ายคำสิทธิตามวรรค 5 ซึ่งให้ถือเป็นผลได้จากทุนด้วยเช่นกัน สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้จัดทำขึ้นกับต่าง ประเทศนั้น เท่าที่เห็นว่าน่าสนใจและเป็นประเด็นที่ควรกล่าวถึงในที่นี้ อาจยกตัวอย่างได้สัก 2-3 ฉบับด้วยกัน อาทิเช่น ฉบับสหรัฐอเมริกา-ฟิลิปปินส์ (ลงนามเมื่อปี 1976) ฉบับ สหรัฐอเมริกา-ออสเตรเลีย (ลงนามเมื่อปี 1982) และฉบับสหรัฐอเมริกา-อิตาลี (ลงนาม เมื่อปี 1982) นอกจากนี้ อาจดูตัวอย่างอื่นได้จากหัวข้อ 4.2 ในส่วนของฉบับสหราชอาณาจักร -สหรัฐอเมริกา และจากหัวข้อ 4.3 ในส่วนของฉบับญี่ปุ่น-สหรัฐอเมริกา

กรณีของข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ฉบับสหรัฐอเมริกา- ฟิลิปปินส์ได้บัญญัติไว้ในข้อ 14 ใช้ชื่อหัวข้อว่า "Capital Gains" ⁴⁹ (มีข้อสังเกตว่าใน

49 Ibid, PP. 318-319.

อนุสัญญาบางฉบับจะใช้คำว่า "Gains" หรือ "Alienation of Property") ผลได้จาก
 ทุนตามอนุสัญญาฉบับนี้มีเพียง 2 วรรคโดยการรวมเอาความในวรรค 3, 4 และ 5 ตามแบบ
 อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA ดังกล่าวข้างต้นรวมเข้าเป็นความเดียวกันในวรรค 1 ของข้อบท
 ตามอนุสัญญาฉบับนี้ ส่วนความในวรรค 2 ของข้อบทตามอนุสัญญานี้ จะกล่าวถึงผลได้จากการ
 จำหน่ายทรัพย์สินอื่นนอกจากที่กล่าวมาในวรรค 1 (ซึ่งคล้ายกับความในวรรค 6 ของแบบ
 USA) และกล่าวถึงผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งคล้ายกับความในวรรค 1 ของ
 แบบ USA ดังกล่าวมาข้างต้น

ส่วนข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ฉบับสหรัฐอเมริกา-
 ออสเตรเลีย 50 บัญญัติไว้ในข้อ 13 ใช้ชื่อหัวข้อว่า "Alienation of Property" มีด้วย
 กัน 4 วรรค เนื้อหาโดยสรุปคล้ายคลึงกับข้อความตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA แต่มีบาง
 ประเด็นที่เห็นว่าแตกต่างจากเดิม คือ ในเรื่องของการเก็บภาษีผลได้จากทุนจาก real
 property (อสังหาริมทรัพย์) เนื่องจากในอนุสัญญาฉบับนี้ ได้กำหนดความหมายของ real
 property ตามความหมายแห่งรัฐคู่สัญญา ดังนี้ คือ

คำว่า "real property" ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หาก
 รัฐดังกล่าวคือสหรัฐอเมริกา ก็ให้หมายความรวมถึง ดอกผลของ Real property และ
 real property ตามที่กล่าวถึงในข้อ 6 ซึ่งตั้งอยู่ในสหรัฐอเมริกา

แต่หากคำว่า "real property" ตั้งอยู่ในออสเตรเลียให้มีความหมาย
 ตามกฎหมายออสเตรเลียซึ่งใช้บังคับในเวลานั้นโดยปราศจากเงื่อนไขดังที่กล่าวมาก่อน ๆ และ
 ให้หมายความรวมถึง

- (1) real property ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 6
- (2) หักหรือผลประโยชน์ซึ่งอาจเทียบเคียงได้ในบริษัทหรือสินทรัพย์ซึ่ง
 ประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์เป็นส่วนใหญ่ซึ่งตั้งอยู่ในออสเตรเลีย
- (3) ผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน ทรัสต์ หรือกองมรดกและสินทรัพย์ซึ่ง

ประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์เป็นส่วนใหญ่ซึ่งตั้งอยู่ในออสเตรเลีย

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับสหรัฐอเมริกา-อิตาลี นั้น 51 เหตุที่ยกมา เป็นตัวอย่างก็เนื่องด้วย ตามอนุสัญญาฉบับนี้จะมีข้อความผลได้จากทุนเหมือนกับผลได้จากทุน ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ทุกประการ โดยแบ่งเป็น 4 วรรคเช่นเดียวกัน ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้จึงเป็นเครื่องชี้ให้เห็นว่า สหรัฐอเมริกาเองก็ยอมรับเอาแบบอนุสัญญา ภาษีซ้อนฉบับ OECD มาใช้ในการร่างข้อตกลงด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ โดยหาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม ข้อความดังกล่าวนี้แต่อย่างใด

4.2 ประเทศสหราชอาณาจักร

ประเทศสหราชอาณาจักร มีกฎหมายภาษีอากรภายในซึ่งเป็นหลัก ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนคือ The Capital Gains Tax Act 1979 (CGTA 1979) และถูกยกเลิกแก้ไขโดย Taxation of Chargeable Gains Act 1992 กฎหมาย ดังกล่าวกำหนดให้เก็บภาษีผลได้จากทุนเฉพาะบุคคลธรรมดา ส่วนของนิติบุคคลให้ไปรวมเก็บใน ภาษีนิติบุคคลหรือ Cooperation Tax โดยถือว่าผลได้จากทุนเป็นเงินได้ของนิติบุคคลด้วย

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสหราชอาณาจักรได้ทำกับต่างประเทศนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีการผสมผสานระหว่างแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และฉบับ UN กล่าวคือ ในอนุสัญญา ๗ บางฉบับจะยึดแนวทางตามแบบของ OECD เช่น ฉบับสหราชอาณาจักร-ไทย บทบัญญัติใน 4 วรรคแรกจะมีข้อความเหมือนกับแบบ OECD แต่ได้มีการบัญญัติเพิ่มเติมใน วรรค 5 โดยเพิ่มเติมเงื่อนไขให้รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง มีสิทธิ์เก็บภาษีตามกฎหมายของตนจากผล ได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใด ๆ ที่เกิดขึ้นกับบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และได้ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาครั้งแรกในเวลาใด ๆ ระหว่างระยะเวลา 5 ปีก่อนหน้าการจำหน่าย ทรัพย์สินนั้น

51 Ibid, PP. 223-224.

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีลักษณะการบัญญัติถ้อยคำผสมผสานระหว่างแบบ OECD และแบบ UN เข้าด้วยกัน ได้แก่ ฉบับสหราชอาณาจักร-ญี่ปุ่น อนุสัญญาฉบับนี้ลงนามกัน เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 1969 ที่กรุงโตเกียว มีผลบังคับใช้วันที่ 24 ธันวาคม 1970 และได้แก้ไขเพิ่มเติมในปี 1980 ข้อบทผลได้จากทุนบัญญัติไว้ในข้อ 14 แบ่งเป็น 4 วรรคด้วยกัน โดยข้อความในวรรคแรกบัญญัติมีใจความเช่นเดียวกับวรรคแรกตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ส่วนวรรค 2 ได้บัญญัติเงินได้จากการจำหน่ายสิ่งหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจ ฯลฯ และเงินได้จากการจำหน่ายเรือและอากาศยาน ตามความในวรรค 2 และวรรค 3 ของแบบ OECD โดยลำดับ โดยบัญญัติรวมไว้ในวรรค 2 เพียงวรรคเดียว

สำหรับความในวรรค 3 ตามอนุสัญญาฯ นี้ จะกล่าวถึงผลได้จากการจำหน่ายหุ้น (ซึ่งจะมีลักษณะโน้มไปทางแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN) โดยมีใจความว่า ผลได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับจากการจำหน่ายหุ้นของบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หากว่า

(ก) หุ้นนั้นได้ถูกถือหรือเป็นของผู้จำหน่าย (โดยนับรวมกับหุ้นที่ถูกถือหรือเป็นบุคคลใด ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลผู้จำหน่ายนั้น) เป็นจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดของบริษัทนั้น ณ เวลาใด ๆ ระหว่างปีภาษีหรือปีที่มีการประเมินราคา และ

(ข) จำนวนหุ้นทั้งหมดที่จำหน่ายโดยผู้จำหน่าย และบุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าว ในระหว่างปีภาษีหรือปีที่มีการประเมินราคา มีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดของบริษัท

ส่วนกรณีวรรค 4 แห่งข้อบท จะบัญญัติครอบคลุมผลได้จากทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวมา และรวมถึงผลได้จากการจำหน่ายค่าสิทธิบางประเภท ตามที่กำหนดไว้ในวรรค 7 ของข้อ 13 ซึ่งได้แก่ สิทธิในงานวรรณกรรม งานวิทยาศาสตร์และฟิล์มภาพยนตร์ เป็นต้น (อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับสหราชอาณาจักร-ญี่ปุ่น ข้อ 14)

อย่างไรก็ดี แม้อันอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับสหราชอาณาจักร-ไทย และฉบับสหราชอาณาจักร-ญี่ปุ่น จะมีลักษณะข้อบทผลได้จากทุนผสมผสานระหว่างแบบ OECD และแบบ UN แต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับสหราชอาณาจักร-สหรัฐอเมริกา กลับมีการบัญญัติข้อบทผลได้จากทุนแยกไปจากฉบับอื่น ๆ กล่าวคือ ในอนุสัญญาฯ ฉบับดังกล่าวได้บัญญัติข้อบทผลได้จากทุนไว้ในข้อ 13 โดยมีคำว่า "เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ในข้อ 8 (การขนส่งทางเรือและอากาศยาน)

แห่งข้อตกลงนี้ รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐอาจเก็บภาษีผลได้จากทุนได้ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายใน" (Except as provide in Article 8 (Shipping and Air Transport) of this Convention, each Contracting State may tax capital gains in accordance with the provision of its domestic law) 52

จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวข้างต้นนี้ จะเห็นว่าผลได้จากทุนให้รวมถึงผลได้จากการขนส่งทางเรือและอากาศยานด้วย และเนื่องจากในข้อบทผลได้จากทุนไม่มีการกำหนดว่าอย่างไรเป็นผลได้จากทุน แต่ปล่อยให้กฎหมายภายในมีหน้าที่กำหนดจัดเก็บ ดังนั้น รัฐคู่สัญญาจึงมีสิทธิเพิ่มเติมที่ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนภายใต้กฎหมายภายในของตน โดยประเทศสหราชอาณาจักรมี Taxation of Chargable Gain Act 1992 และ The Finance Act 1985 เป็นหลักในการจัดเก็บ ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาเองก็มี The Internal Revenue Code ซึ่งเป็นประมวลรัษฎากรสำคัญ นอกจากนี้ 53 ในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนสหรัฐอเมริกายังได้ตั้งข้อสงวนสิทธิของตนที่จะจัดเก็บภาษีจากผลได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Certain realestate gains) ภายใต้กฎหมายอีกฉบับ คือ The Foreign Investment in Real Property Tax Act ซึ่งรายละเอียดเห็นว่าไม่เกี่ยวข้องโดยตรง จึงไม่ขอกล่าวถึงในการวิจัยครั้งนี้

4.3 ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่น มีกฎหมายกำหนดให้เก็บภาษีจากผลได้จากทุนเช่นกันโดยให้ถือเป็นเงินได้อย่างหนึ่งเพื่อเสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกับเงินได้อื่น ๆ แต่มีข้อแตกต่างบางประการซึ่งได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 เช่น หากเป็นผลได้จากทุนระยะยาวโดยถือทรัพย์สิน

52 Ibid, p. 395.

53 OECD Committee on Fiscal Affairs, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, p. c(13)-12.

มาเกินกว่า 5 ปีขึ้นไป ผลได้ดังกล่าวสามารถนำมารวมคำนวณภาษีเพียงครั้งหนึ่ง และส่วนของผลได้จากทุนทั้งหมดสามารถหักค่าใช้จ่ายที่จำเป็น รวมทั้งส่วนลดตามกฎหมายได้อีกตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดก่อนนำมารวมคำนวณภาษี เป็นต้น

นอกจากนี้ หากเป็นกรณีผลได้จากการขายหุ้นจะถูกจัดเก็บแยกต่างหากจากผลได้จากทุนทั่วไป โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่ขายหุ้นได้กำไรต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของเงินกำไร (หรือร้อยละ 26 หากคำนวณรวมกับ local inhabitant tax อีกร้อยละ 6) และหากกำไรที่ได้รับเป็นผลได้ระยะยาว ก็ให้เสียภาษีเพียงครั้งหนึ่ง ซึ่งหากหุ้นนั้นเป็นหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และขายให้แก่หรือผ่านบริษัทหลักทรัพย์ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 ของราคาขาย โดยให้บริษัทหลักทรัพย์เป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งการกำหนดอัตราร้อยละ 1 นี้ ได้จากการคำนวณโดยถือว่าผลได้ควรจะเป็นจำนวนร้อยละ 5 ของราคาขาย เมื่อเสียภาษีร้อยละ 20 ผลได้ก็เทียบได้เป็นร้อยละ 1 ของราคาขาย ⁵⁴

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ญี่ปุ่นได้จัดทำขึ้นกับประเทศต่าง ๆ นั้น ก็คงมีรูปแบบผสมผสานระหว่างแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD และฉบับ UN เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ อาจพิจารณาได้ว่าขึ้นอยู่กับประเทศคู่สัญญานั้น ๆ ด้วย ดังกล่าวมาแล้วว่าหากเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วด้วยกันเองก็มักจะใช้ตามแบบ OECD ซึ่งทั้งคู่สัญญาต่างก็มีผลได้ผลเสียพอ ๆ กัน แต่หากทำกับประเทศที่กำลังพัฒนา แน่หนอนว่าประเทศที่กำลังพัฒนาย่อมต้องการใช้ประโยชน์จากแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN มากกว่า อย่างไรก็ตาม ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ เช่น ฉบับญี่ปุ่น-มาเลเซีย ก็ไม่มีข้อบทผลได้จากทุนแต่อย่างใดเลย

อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับญี่ปุ่น-แคนาดา นับว่าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีความคล้ายคลึงกับแบบ OECD มากที่สุดฉบับหนึ่ง กล่าวคือ ข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาฉบับดังกล่าวบัญญัติไว้ในข้อ 13 แบ่งเป็น 4 วรรค แต่ละวรรคมีข้อความเช่นเดียวกับแบบอนุสัญญา

⁵⁴ Yuji Gomi, Guide to Japanese Taxes 1989-90 (CCH International : CCH Australia Limited, July 1989), p. 120.

ภาษีซ้อนฉบับ OECD ทุกประการ ประเด็นนี้จึงเป็นข้อสังเกตอีกประการหนึ่งที่สนับสนุนคำกล่าวที่ว่าแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD มักจะใช้เป็นต้นแบบในการร่างข้อตกลงภาษีซ้อน นอกจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับญี่ปุ่น-แคนาดาแล้ว ยังมีอนุสัญญาอีกหลายฉบับที่อิงข้อความกับแบบ OECD เช่น อนุสัญญาฉบับญี่ปุ่น-ไทย ซึ่งสำหรับอนุสัญญาฉบับนี้ อาจทำให้แย้งหรือขัดกับคำกล่าวที่ว่าแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD มักจะใช้กับประเทศที่พัฒนาแล้วด้วยกัน อย่างไรก็ตาม ฟังสังเกตว่าอนุสัญญาฉบับญี่ปุ่น-ไทยนี้ได้ลงนามเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2534 ซึ่งปัจจุบันประเทศที่กำลังพัฒนามีแนวโน้มที่จะจัดทำข้อตกลงตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN เสียเป็นส่วนใหญ่

จากที่กล่าวมาทำให้ทราบว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่าง ๆ ที่ประเทศญี่ปุ่นได้ทำขึ้นกับประเทศต่าง ๆ นั้นมีลักษณะแนวทางอย่างไรบ้าง อย่างไรก็ตาม ยังมีตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับญี่ปุ่น-สหรัฐอเมริกา ซึ่งเห็นว่ามิชอบผลได้จากทุนที่น่าสนใจ กล่าวคือ ในอนุสัญญาฉบับนี้ผลได้จากทุนได้ถูกบัญญัติไว้ในข้อ 16 แบ่งออกเป็น 4 วรรค แต่ละวรรคจะมีข้อความที่แตกต่างไปจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่น ๆ โดยทั่วไป (ที่ญี่ปุ่นหรือสหรัฐอเมริกาได้เคยมีข้อตกลงกับประเทศอื่น ๆ) ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการให้คำนิยามศัพท์บางคำที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ภายใต้กฎหมายภายในแล้ว และในเรื่องการจัดเก็บผลได้จากทุนตามกฎหมายภายในของประเทศญี่ปุ่น ก็มีลักษณะแตกต่างไปจากประเทศอื่น ๆ พอสมควร

ข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญา ฯ ฉบับญี่ปุ่น-สหรัฐอเมริกานี้ มีใจความสำคัญว่า⁵⁵ ผลได้จากการขาย แลกเปลี่ยน หรือการได้มาโดยประการอื่น ซึ่งสินทรัพย์ฝ่ายทุนซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้มานั้น อาจได้รับยกเว้นภาษีจากอีกรัฐหนึ่ง เว้นแต่

(1) ผลได้นั้นได้มาโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจากการขายแลกเปลี่ยน หรือได้มาโดยประการอื่นซึ่งทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ในข้อ 15 ซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

(2) ผลได้ซึ่งเกิดขึ้นจากการขาย แลกเปลี่ยน หรือการได้มาโดย

⁵⁵ Richard L. Doermberg and Kees van Raad , US TAX TREATIES, p.395.

ประการอื่นตามที่ระบุไว้ในวรรค 3 (ข) แห่งข้อ 14

(3) ผู้ได้รับผลได้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง และมีสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่ง และทรัพย์สินซึ่งก่อให้เกิดผลได้นั้นมีความสัมพันธ์ต่อความคงอยู่ (effectively connected) ของสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

(4) ผู้ได้รับผลได้เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ก) มีฐานประกอบการประจำในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือช่วงระยะเวลามากกว่า 183 วันรวมกันระหว่างปีภาคนั้น และทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดผลได้นั้นมีความสัมพันธ์ต่อความคงอยู่ของฐานประกอบการประจำนั้น หรือ

(ข) เป็นผู้อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือช่วงระยะเวลามากกว่า 183 วันรวมกันระหว่างปีภาคนั้น

หากพิจารณาข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่า อนุสัญญาดังกล่าวมีรายละเอียดเกี่ยวกับช่วงระยะเวลาเพิ่มเติมเข้ามาอีกว่าผู้ได้รับผลได้จากทุนจะต้องเป็นผู้อาศัยอยู่ในรัฐซึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษี ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเวลาใด หรือต้องมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในอีกรัฐหนึ่งนั้นด้วยเหล่านี้เป็นต้น นอกจากนี้ ในวรรคแรกแห่งข้อบทดังกล่าวถึงผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ (real property) ซึ่งรวมถึงค่าสิทธิบางประเภทตามข้อบทที่ 15 แห่งอนุสัญญา ฯ ซึ่งเกิดขึ้นจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และยังกล่าวถึงการจำหน่ายแลกเปลี่ยนซึ่งค่าสิทธิบางประเภทตามที่ระบุไว้ในวรรค 3 (ข) แห่งข้อบทที่ 14 อีกด้วย