

บทที่ 1

บทนำ



ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนยังไม่มีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่ชัดเจนเท่าใดนัก ทั้งนี้ เพราะตามประมวลรัษฎากรไม่มีการบัญญัติไว้ชัดเจนว่าเงินได้ประเภทใดเป็นผลได้จากทุน กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้นิยามความหมายของผลได้จากทุนว่าคืออะไร แต่เนื่องจากในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่าผลได้จากทุนนับเป็นเงินได้อีกประเภทหนึ่งที่ต้องจัดเก็บภาษี โดยถือว่าผู้มีเงินได้มีมูลค่าเพิ่มทางทรัพย์สินแล้ว อย่างไรก็ตาม แม้ประมวลรัษฎากรจะมีได้บัญญัติคำนิยามไว้แต่ประมวลรัษฎากรก็มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทนี้เช่นกัน ซึ่งผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ง), (จ), (ฉ), (ช) และมาตรา 40 (8)

ผลได้จากทุนตามความหมายที่คนส่วนใหญ่เข้าใจมักได้แก่กำไรจากการขายหุ้นเพราะเป็นเรื่องที่ค่อนข้างเห็นภาพชัดเจนว่ามีการซื้อขายและเกิดผลกำไร แต่ทั้งนี้ ผลได้จากทุนคงไม่ได้หมายความว่าเพียงเท่านั้น เพราะผลได้จากทุนยังหมายความถึงผลที่ได้ใดก็ตามที่ผู้มีเงินได้ได้รับเนื่องจากการจำหน่ายทรัพย์สินและเกิดมูลค่าเพิ่มทางทรัพย์สิน เช่น กรณีถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างแล้วมีการจำหน่ายออกไป หรือแม้ไม่มีการจำหน่ายแต่อาจถือว่ามีผลได้จากทุนเกิดขึ้นแล้วโดยการประเมินหรือตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น เป็นต้น ซึ่งตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวมาข้างต้นได้แก่ กรณีผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ตามมาตรา 40 (4) (ฉ) หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น ฯลฯ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนตามมาตรา 40 (4) (ช) หรือผลได้จากเงินกำไรทางธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ ตามมาตรา 40 (8) เป็นต้น

ภาษีผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บภายใต้กรอบของภาษีเงินได้ ไม่ได้แยกเป็นภาษีเฉพาะอีกประเภทหนึ่งต่างหาก กรณีต่างไปจากหลายประเทศที่มีการจัดเก็บ

ภาษีผลได้จากทุนโดยจัดเก็บอยู่ในกรอบของภาษีผลได้จากทุนโดยเฉพาะ แต่ไม่ว่าจะจัดเก็บในรูปแบบใดก็ตามปัญหาในการจัดเก็บย่อมเกิดขึ้นได้เสมอ ดังเช่นกรณีของประเทศไทยซึ่งจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนภายใต้กรอบภาษีเงินได้โดยถือว่าผลได้จากทุนเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ไม่ว่ากรณีของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

อนึ่ง ในการจัดเก็บภาษีชนิดนี้กรมสรรพากรเองก็มีแนวปฏิบัติอยู่หลายแนวขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นกรณี ๆ ไป ซึ่งหากพิจารณาแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรแล้วยังเห็นว่าแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับผลได้จากทุนกรณีต่าง ๆ ยังเป็นแนวทางที่ไม่ชัดเจนและยังไม่สอดคล้องกันเท่าใดนัก ทั้งนี้ ดังจะได้ศึกษาแนวคว้าวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าวเพื่อหาข้อสรุปในประเด็นต่าง ๆ ต่อไป

หากพิจารณาความหมายของผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะเห็นว่า ในข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเองก็ได้ให้คำนิยามไว้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม หากเปรียบเทียบผลได้จากทุนกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เช่น เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ กำไรจากธุรกิจ ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ จะเห็นว่า มีลักษณะที่ใกล้เคียงกันจนบางครั้งอาจทำให้สับสนและวินิจฉัยประเภทของเงินได้ผิดพลาดไป นอกจากนี้ จากการศึกษายังพบว่า มีปัญหาบางประการในเรื่องการกำหนดว่าผลได้จากทุนกรณีที่เกิดขึ้น เช่น กรณีการลดทุนและมีการคืนทุนของบริษัทที่ดี หรือกรณีที่มีผลประโยชน์เกิดขึ้นจากการเลิกบริษัทที่ดี หรือกรณีการซื้อขายหุ้นของบริษัทที่ดี เหล่านี้จะได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ โดยเฉพาะกรณีของการลดทุนและมีการคืนทุน และกรณีที่มีผลประโยชน์เกิดขึ้นจากการเลิกบริษัท เพราะกรณีดังกล่าวน่าจะถือว่ามีกำไรจำหน่ายทรัพย์สินตามความหมายแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว

นอกจากปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าว ยังมีปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดและการพิสูจน์ถึงการได้มาซึ่งผลได้จากทุนว่าจะใช้หลักเกณฑ์ใดมาเป็นเครื่องช่วยในการกำหนด ทั้งนี้ เนื่องจากประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในกรอบของภาษีผลได้จากทุนโดยเฉพาะ ในการพิจารณาจึงยึดถือตามหลักปฏิบัติที่ใช้กันอยู่ในต่างประเทศเป็นหลัก ส่วนปัญหาที่มีความสำคัญอื่น ๆ ก็คือปัญหาในเรื่องการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่อยู่นอกขอบข่ายแห่งอนุสัญญาฯ และปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดผลได้จากทุนให้เป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวร เป็นต้น

ความสำคัญของปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวเริ่มเห็นชัดขึ้นเมื่อพิจารณาในระดับภาคีอภีการระหว่างประเทศอันมีอนุสัญญาภาคีซ้อนเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บ และเนื่องจากกฎหมายภายในและนโยบายภาคีอภีการของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันออกไป ปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับเงินได้อันเกิดจากผลได้จากทุนจึงมีการตีความและกำหนดหลักเกณฑ์ที่ต่างกันไปยังผลให้เกิดความไม่ชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บ ในที่สุดก็จะส่งผลกระทบต่อระบบภาคีอภีการระหว่างประเทศ เพราะการจัดเก็บภาคีดังกล่าวโดยขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนย่อมกระทบต่อผู้มีเงินได้จากผลได้จากทุนโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาซึ่งเป็นฝ่ายเสียประโยชน์ ซึ่งนอกจากกรณีจะกระทบต่อระบบกฎหมายภาคีอภีการระหว่างประเทศแล้ว แม้ภายในประเทศก็จะเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาโครงสร้างทางเศรษฐกิจและระบบบริหารจัดการเก็บภาคีอภีการ

วัตถุประสงค์ในการวิจัย

- (1) เพื่อศึกษาถึงขอบเขตความหมายและแนวทางการตีความ เพื่อค้นหาความหมายของผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาคีซ้อน
- (2) เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ วิธีการ และแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาคีผลได้จากทุนตามกฎหมายไทยอย่างถูกต้องและเหมาะสม
- (3) เพื่อศึกษาถึงแนวคิดและ เหตุผลของการตกลงทำอนุสัญญาภาคีซ้อนฉบับต่าง ๆ ทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศบางส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลได้จากทุน กับทั้งพิจารณาถึงผลของข้อตกลงในแต่ละแบบว่ามีสาระสำคัญแตกต่างกันอย่างไร
- (4) เพื่อศึกษาถึงปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาคีผลได้จากทุนอันเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ตลอดจนแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกา เพื่อหาข้อสรุปของปัญหากับเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

สมมติฐานในการวิจัย

สมมติฐานในการวิจัยครั้งนี้คือ ข้อบทผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาคีซ้อนมีปัญหาในการกำหนดขอบเขตความหมายและหลักเกณฑ์การจัดเก็บ

ขอบเขตและวิธีการดำเนินการวิจัย

วิธีการดำเนินการวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาวิจัยแบบวิจัยเอกสารเชิงพรรณนาและวิเคราะห์โดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัฐฎากร คำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ฉบับ UN และฉบับที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ รวมทั้งเอกสารและบทความทางวิชาการที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ

หลังจากรวบรวมและเรียบเรียงเอกสารดังกล่าวทั้งหมดแล้ว จะวิจัยโดยใช้แนวอนุมาณเชิงพิจารณาและวิเคราะห์หลักเกณฑ์ตลอดจนประเด็นต่าง ๆ พร้อมทั้งเสนอความเห็นและข้อเสนอแนะกับทั้งแนวทางการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

- (1) สามารถวิเคราะห์ความหมายและขอบข่ายในการตีความผลได้จากทุน ทั้งตามประมวลรัฐฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้อย่างถูกต้องตามเจตนารมณ์แห่งกฎหมาย และแนวปฏิบัติระหว่างประเทศ
- (2) สามารถทราบและเข้าใจหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน ช้อยกเว้นการจัดเก็บภาษี ตลอดจนข้อจำกัดผ่อนผันประการอื่น ๆ ภายใต้ประมวลรัฐฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน
- (3) เป็นแนวทางในการใช้อธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อวินิจฉัยปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลได้จากทุนซึ่งประเทศไทยมีสิทธิจัดเก็บหรือพึงยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าว