

541

ปัญหาเกี่ยวกับภาษีมลได้จากทุนตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย



นายจุมพล นันทศิริพล

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

ภาควิชานิติศาสตร์

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2538

ISBN 974-632-180-3

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

T16495484

PROBLEMS OF TAX ON CAPITAL GAINS
UNDER THAILAND'S DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

Mr. Jumhol Nunthasiriphol

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Graduate School

Chulalongkorn University

1995

ISBN 974-632-180-3

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาเกี่ยวกับภาษีผลได้จากทุนตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของ
ประเทศไทย

โดย นายจุมพล นันทศิริพล

ภาควิชา นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธีติพันธ์ เชื้อบุญชัย



บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต

.....
(รองศาสตราจารย์ ดร.สันติ ฤงสูวธรรม)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....
(อาจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)

.....
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธีติพันธ์ เชื้อบุญชัย)

.....
(อาจารย์ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์)

.....
(อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์)

.....
(อาจารย์ พิกพ วีระพงษ์)

พิมพ์ต้นฉบับบทคัดย่อวิทยานิพนธ์ภายในกรอบสี่เหลี่ยมนี้เพียงแผ่นเดียว

ลุมพล นันทศิริพล : ปัญหาเกี่ยวกับภาษีผลได้จากทุนตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย (PROBLEMS OF TAX ON CAPITAL GAINS UNDER THAILAND'S DOUBLE TAXATION AGREEMENTS) อ.ที่ปรึกษา : ผศ.ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย, 159 หน้า.
ISBN 974-632-180-3

การวิจัยครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาถึงขอบเขตความหมายและแนวทางการตีความผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ตลอดจนศึกษาถึงปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนอันเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ซึ่งในการวิจัยได้ดำเนินการแบบวิจัยเอกสารเชิงพรรณนาและวิเคราะห์กฎหมายดังกล่าว

ผลการวิจัยพบว่า ในทางปฏิบัติยังมีปัญหาในการกำหนดขอบเขตความหมายและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน ทั้งนี้ เนื่องจากไม่ได้มีการนิยามความหมายคำว่าผลได้จากทุนไว้โดยชัดเจนที่ใดเลย ทั้งตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ดังนั้น จึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความได้อย่างกว้างขวางเพื่อประโยชน์ในการยกเว้นภาษีหรือเพื่อการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนนี้ อย่างไรก็ตามก็ได้มีการสรุปปัญหาที่เกี่ยวข้องต่างๆ พร้อมทั้งเสนอแนวทางการแก้ไขไว้ในงานวิจัยนี้ด้วยแล้ว

ภาควิชานิติศาสตร์.....
สาขาวิชานิติศาสตร์.....
ปีการศึกษา2537.....

ลายมือชื่อนิสิต
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

C570271 : MAJOR LAW
KEY WORD: CAPITAL GAINS / ALIENATION

JUMPHOL NUNTHASIRIPHOL : PROBLEMS OF TAX ON CAPITAL GAINS UNDER THAILAND'S DOUBLE TAXATION AGREEMENTS. THESIS ADVISOR : ASST. PROF. TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 159 pp. ISBN 974-632-180-3

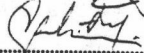
This research has the objective to study the scope of meaning and interpretation of capital gains under the Revenue Code and the Double Taxation Agreements, and, further, to study problems on taxing the capital gains in practise. The research was conducted by descriptive documentary research as well as analysis of such laws.

The outcome is that there are certain problems concerning the scope of meaning and interpretation and the principle for taxing the capital gains. This is because there is no definition of "capital gains" according to the Revenue Code and the Double Taxation Agreements. Therefore, the said wordings can be interpreted widely for the benefit of exempting or of taxing the capital gains. However, the reseach has listed the relevant problems and proposed appropriated solutions.

ภาควิชา.....นิติศาสตร์

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์

ปีการศึกษา.....2537

ลายมือชื่อนิสิต.....

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จเรียบร้อยได้ก็ด้วยความเมตตาและความช่วยเหลือจาก ท่านคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ทุกท่าน อันได้แก่ ท่านอาจารย์ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์ ท่านอาจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวตล ท่านอาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์ และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ทุกท่านเป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาให้คำวิจารณ์และข้อเสนอแนะ ในการปรับปรุงและเพิ่มเติมเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ที่ได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และได้ให้ความรู้ คำปรึกษาและคำแนะนำ ในการวิจัย ค้นคว้าและวิเคราะห์ ทำให้ผู้เขียนสามารถเขียนและเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จนสำเร็จ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณประวิทย์ วรุตบางกูร ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ และ คุณชัยณรงค์ กัจฉปานันท์ ผู้จัดการฝ่ายกฎหมาย บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ เกียรตินาทิน จำกัด (มหาชน) ผู้เป็นหัวหน้าของผู้เขียนในปัจจุบันที่ได้ให้การส่งเสริมและสนับสนุนผู้เขียนในการทำ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบคุณคุณพจน์ีย์ เทพศรีเมือง ที่ให้กำลังใจและความช่วยเหลือแก่ผู้เขียน ตลอดเวลาที่เรียบเรียงและจัดทำวิทยานิพนธ์ และขอขอบคุณพี่และเพื่อนทุกคนที่ให้คำแนะนำ ตลอดจนความช่วยเหลือต่าง ๆ ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ โดยเฉพาะคุณประนอม ศิลปภาพร คุณตุลย์ กลางแก้ว คุณวิเชษฐ เพชรพลาย คุณสิรินาท อนันตพงศ์ และครอบครัวเทพศรีเมือง ทุก ๆ คน

ท้ายนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ให้ประโยชน์ใดแก่ผู้อ่านบ้างแล้ว ผู้เขียนขอให้คุณ ความดีเหล่านั้นเป็นของบิดา มารดา และครูบาอาจารย์ของผู้เขียนทุกท่าน

จุมพล นันทศิริพล

พฤษภาคม 2538

สารบัญ



หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
คำอธิบายความหมายของคำย่อ.....	ช
บทที่	
1. บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
วัตถุประสงค์ในการวิจัย.....	3
สมมติฐานในการวิจัย.....	3
ขอบเขตและวิธีการดำเนินการวิจัย.....	4
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย.....	4
2. แนวคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน.....	5
แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีผลได้จากทุน.....	5
1. แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน.....	6
1.1 ผลได้จากทุนนับเป็นเงินได้อันเกิดจากทรัพย์สินเปลี่ยนมือ.....	7
1.2 เหตุผลสำหรับการเก็บภาษี.....	8
1.3 ลักษณะของภาษี.....	10
2. หลักการในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน.....	12
2.1 การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในต่างประเทศ.....	13
2.2 การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในประเทศไทย.....	16
3. เกณฑ์การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากรและแนวทางการจัดเก็บตาม อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	18
เกณฑ์การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากร.....	18

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
1. ความหมายและประเภท "ผลได้จากทุน" ตามประมวลรัษฎากร.....	18
1.1 เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ง).....	19
1.2 เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (จ).....	21
1.3 เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ฉ).....	22
1.4 เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ช).....	24
1.5 เงินได้ตามมาตรา 40 (8).....	26
2. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีบุคคลธรรมดาชาวต่างประเทศ.....	27
3. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการใน ประเทศไทย.....	30
3.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บ.....	31
3.2 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี.....	35
4. การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนกรณีบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการใน ประเทศไทย.....	36
4.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บ.....	37
4.2 การคำนวณภาษี.....	38
แนวทางการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	40
1. บุคคลที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	41
2. ความหมายและประเภท "ผลได้จากทุน" ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	42
2.1 ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์.....	42
2.2 ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์.....	44
2.3 ผลได้จากการจำหน่ายเรือหรืออากาศยาน.....	45
2.4 ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ๆ.....	47
3. อานาจรัฐในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน.....	50

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.1	การจัดเก็บภาษีตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD..... 51
3.2	การจัดเก็บภาษีตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN..... 56
3.4	แนวทางของข้อบทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับ ประเทศต่าง ๆ..... 59
4.	การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศ..... 65
4.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา..... 66
4.2	ประเทศสหราชอาณาจักร..... 70
4.3	ประเทศญี่ปุ่น..... 72
4.	ปัญหาเกี่ยวกับภาษีผลได้จากทุนตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย. 76
	ปัญหาการกำหนดขอบเขตความหมายของ "ผลได้จากทุน" ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.. 76
1.	ผลได้จากทุน กับ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์..... 77
2.	ผลได้จากทุน กับ กำไรจากธุรกิจ..... 80
3.	ผลได้จากทุน กับ ดอกเบี้ย..... 81
4.	ผลได้จากทุน กับ ค่าสิทธิ..... 84
5.	บทวิเคราะห์ศัพท์ที่เป็นปัญหาในการตีความ..... 87
5.1	การขาย (Sale)..... 88
5.2	การจำหน่าย (Alienation)..... 89
6.	ปัญหาบางประการในเรื่องของผลได้จากทุนซึ่งอาจได้รับยกเว้นภาษีตาม อนุสัญญาภาษีซ้อน..... 90
6.1	กรณีการลดทุนและมีการคืนทุนของบริษัท..... 91
6.2	กรณีที่ถือว่าผลประโยชน์เกิดขึ้นจากการเลิกบริษัท..... 94
6.3	กรณีการซื้อขายหุ้นของบริษัท..... 96

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
ปัญหาการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	99
1. ปัญหาในการกำหนดผลได้จากทุน.....	100
1.1 หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนด.....	100
1.2 การพิสูจน์ถึงการได้มาซึ่งผลได้จากทุน.....	103
2. ปัญหาในเรื่องการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่อยู่นอกขอบ ข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	105
2.1 การให้นายหน้าค้าหลักทรัพย์ซื้อขายหลักทรัพย์แทนนักลงทุน.....	106
2.2 บทวิเคราะห์แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร.....	110
3. ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร.....	111
3.1 สถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย.....	112
3.2 การกำหนดผลได้จากทุนให้เป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวร.....	113
4. แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับผลได้จากทุน.....	115
4.1 แนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับการขายหุ้น.....	116
4.2 แนวคำวินิจฉัยผลได้จากทุนในกรณีอื่น ๆ.....	122
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	125
บรรณานุกรม.....	129
ภาคผนวก.....	133
ประวัติผู้เขียน.....	159



คำอธิบายความหมายของคำย่อ

ถ้อยคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์ดังต่อไปนี้ เว้นแต่จะระบุไว้ว่ามีความหมายเป็นอย่างอื่น ให้มีความหมายดังนี้

"อนุสัญญาภาษีซ้อน" หมายความว่า อนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และในกรณีที่ใช้คำว่า "อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับไทย-สิงคโปร์" ให้หมายความว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ทำขึ้นระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ ส่วนในกรณีที่ใช้คำว่า "อนุสัญญาฯ" ก็ให้หมายความถึงอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นต้น

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

"บริษัทไทย" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

"บริษัทต่างประเทศ" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

"แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD" หมายความว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบร่างขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital)

"แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN" หมายความว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบร่างขององค์การสหประชาชาติ (UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)

"แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ USA" หมายความว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบร่างของประเทศสหรัฐอเมริกา (USA Model Double Taxation Convention)

ทั้งนี้ หากวิทยานิพนธ์นี้ระบุเลขมาตราไว้โดยมิได้ระบุว่าเป็นกฎหมายใดโดยเฉพาะ ให้หมายถึง เลขมาตราแห่งประมวลรัษฎากร