

## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 6.1 สรุป

ภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทยได้เจริญก้าวหน้ามาด้วยดีตลอดในช่วงเวลาที่ผ่านมามี จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2539 ได้มีสัญญาณส่งให้เห็นถึงปัญหาทางเศรษฐกิจบางประการ นั่นคือตัวเลขการขาดดุลบัญชีเดินสะพัดที่สูงขึ้นมากผิดปกติ ซึ่งส่วนหนึ่งเกิดจากการกักตุนเงินตราต่างประเทศทั้งระยะสั้นและระยะยาวเพื่อมาลงทุนในประเทศ กระนั้นก็ตามรัฐก็ยังมีนโยบายส่งเสริมการลงทุนต่อไป โดยจำกัดให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมทั้งในภาครัฐและเอกชน และลดการลงทุนที่ไม่มีประสิทธิภาพออก ในสภาวะการณปัจจุบันการลงทุนจึงไม่อาจจำกัดอยู่เพียงการใช้เงินสดเป็นทุนจดทะเบียนเพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ในบริษัทเท่านั้น เพราะผู้ลงทุนอาจไม่มีเงินสดหรือมีเหตุผลประการอื่น จึงต้องการลงทุนโดยโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทเพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ หรือในบางครั้งผู้ถือหุ้นอาจต้องการช่วยเหลือบริษัทที่กำลังมีปัญหาทางการเงิน จึงโอนเงินสด ทรัพย์สินหรือปลดหนี้ให้แก่บริษัท

แต่เนื่องจากโครงสร้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรปัจจุบัน มีลักษณะที่ไม่เอื้ออำนวยให้ผู้ลงทุนกระทำการดังกล่าวได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรมุ่งที่จะเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินของผู้ลงทุนให้แก่บริษัทในทันทีที่มีการโอน โดยเฉพาะถ้าทรัพย์สินเป็นอสังหาริมทรัพย์ ประมวลรัษฎากรกำหนดเป็นพิเศษให้ถือเป็นการขายทั้งสิ้นไม่ว่าจะโอนโดยวิธีใด และการช่วยเหลือของผู้ถือหุ้นต่อบริษัทที่มีปัญหาทางการเงินดังกล่าว ประมวลรัษฎากรถือเป็นรายได้ของบริษัทด้วย ในขณะที่กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีแนวคิดที่สนับสนุนการลงทุน หรือการขยายตัวของกิจการอย่างแท้จริง จึงได้ชะลอ (defer) การจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินดังกล่าวไว้ก่อน จนกว่าผู้โอนจะมีรายได้ที่แท้จริง คือมีการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นที่ได้รับนั้นไปจริง สำหรับการช่วยเหลือของผู้ถือหุ้นดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นการขายได้ต้องคำนวณภาษีของบริษัทผู้รับ กรณีแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของภาษีต่อการกำหนดทิศทางในทางเศรษฐกิจ และเป็นตัวกำหนดแนวทางในการลงทุนที่สำคัญ

ในวิทยานิพนธ์เรื่อง "การจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินของผู้ถือหุ้นให้แก่บริษัท" นี้ ผู้เขียนได้ทำการศึกษาถึงความหมายของรายได้และหลักการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งความหมายของรายได้ก็ยังคงแตกแขนงออกตามความมุ่งหมายของแต่ละสาขาวิชา เช่น ความหมายตามหลักเศรษฐศาสตร์ ตามหลักการบัญชี และตามหลักการภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปนักกฎหมายภาษีอากรของกรมสรรพากรจะเห็นว่า รายได้ทางเศรษฐศาสตร์มีความหมายกว้าง ถ้าเอามาใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรจะเกิดปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บ ทั้งนี้ ผู้เขียนเข้าใจว่าเป็นการพิจารณาไปที่การวัดมูลค่าของทรัพย์สินในการคำนวณรายได้ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะอัตตวิสัย (subjectivity) ขึ้นอยู่กับการคาดการณตามความพอใจเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ตามจากการศึกษาผู้เขียนพบว่า รายได้ตามประมวลรัษฎากรเองก็มีความหมายไม่แจ้งชัด คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร เกี่ยวกับรายได้บางครั้งก็ไม่ค้ำประกันว่าผู้ที่ถูกถือว่าได้รับรายได้จะได้รับรายได้นั้นจริงหรือไม่ มีผลทำให้บุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีอากรจากกำไรใน "หน้ากระดาษ" ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพราะไม่ได้เก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรบางครั้งไม่อยู่ในแนวทางเดียวกัน พิจารณาแล้วเหมือนกับเป็นการป้องกันการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ถ้าเป็นเงินประกันของบริษัทเจ้าของกิจการสนามกอล์ฟถือเป็นรายได้ต้องนำมาคำนวณภาษี แต่กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินมัดจำการทำสัญญาที่ต้องคืนไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

สุดท้ายผู้เขียนได้สรุปความเห็นเห็นว่า รายได้ตามประมวลรัษฎากรที่ถูกต้องแล้วควรเป็นสิ่งที่เพิ่มสถานะทางการเงินโดยเด็ดขาดให้แก่ผู้ได้รับรายได้นั้นดังกล่าว ซึ่งจะเป็นความหมายที่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และคล้ายกับความหมายรายได้ทางเศรษฐศาสตร์ในแง่ที่หมายถึง การเพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่ง แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาประกอบ เพื่อไม่ให้มีผู้ฉวยโอกาสดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

ตามที่รัฐบาลได้แถลงนโยบายเศรษฐกิจต่อรัฐสภาเมื่อวันที่ 11 ธันวาคม 2539 โดยมีสาระสำคัญว่า จะรักษาระเบียบวินัยทางการเงินการคลังอย่างเคร่งครัด จะส่งเสริมให้มีการลงทุนในระบบเศรษฐกิจในระดับที่เหมาะสม เพื่อให้นโยบายดังกล่าวในส่วนที่เกี่ยวกับการลงทุนมีผลเป็นรูปธรรม และมีผลเป็นการเรียกร้องศรัทธาและความเชื่อมั่นของผู้ลงทุนทั้งในและต่างประเทศ ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะดังนี้

6.2.1 กรมสรรพากรในปัจจุบัน ควรที่จะได้พิจารณาความหมายของคำว่า รายได้หรือเงินได้ในทางภาษีอากรเสียใหม่ โดยให้คำนึงถึงความหมายของรายได้หรือเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ประกอบด้วย กล่าวคือรายได้หรือเงินได้นั้นต้องเป็นสิ่งที่ทำให้ผู้ได้รับมีความมั่งคั่งในเชิงเศรษฐศาสตร์ หรือมีสถานะทางการเงินที่ดีขึ้นกว่าเดิมเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะเสียภาษี เนื่องจากถือว่ามีรายได้ที่แท้จริงแล้ว

การพิจารณาความหมายของรายได้หรือเงินได้ใหม่ข้างต้น กรมสรรพากรอาจเลือกปฏิบัติได้โดยการแก้ไขประมวลรัษฎากร กำหนดคำนิยามหรือความหมายของคำว่า รายได้หรือเงินได้ให้ชัดเจน หรืออาจใช้วิธีการตีความของกรมสรรพากรเอง ซึ่งการแก้ไขภาษาระภาษีในระดับบริษัทที่ได้ควบเข้ากัน ตามมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร ก็มีได้แก้ไขคำนิยามรายได้หรือเงินได้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดความหมายของคำว่าขายและราคาขายของอสังหาริมทรัพย์ไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น แม้จะเลือกไม่แก้ไขคำนิยามของรายได้ แต่กรณีก็ยังคงต้องแก้ไขนิยามในส่วนของคำว่าขายให้ไม่รวมถึงกรณีดังกล่าว

6.2.2 กรมสรรพากรควรยอมรับหลักการที่ว่า การโอนทรัพย์สินเพื่อการลงทุนหรือเพื่อการขยายตัวของกิจการ ผลกระทบทางภาษีอากรจะแตกต่างกับการโอนทรัพย์สินเพื่อหวังกำไร โดยหากเป็นการโอนทรัพย์สินเพื่อการลงทุนหรือเพื่อการขยายตัวของกิจการแล้ว จะชะลอ (defer) ภาระภาษีออกไปจนกว่าจะเกิด

รายได้ที่แท้จริงขึ้น แต่อย่างไรก็ตามกรณีดังกล่าวจะต้องไม่ทำให้รัฐเสียเปรียบ เพราะอาจเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีที่ไม่สุจริตทำการหลบเลี่ยงไม่เสียภาษีอากรได้ โดยแทนที่จะขายที่ดินเป็นเงินสดโดยตรง ก็จะนำที่ดินมาแลกกับหุ้นของบริษัท เมื่อได้หุ้นมาแล้วก็อาจยกย้ายเอาเงินค่าที่ดินมาในรูปแบบอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้น สิ่งที่สำคัญที่สุดก็คือกรมสรรพากรต้องมีมาตรการควบคุมการแลกเปลี่ยนระหว่างทรัพย์สินกับหุ้นของบริษัทให้รัดกุมมิให้ผู้ไม่สุจริตกระทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ที่สำคัญได้แก่ ข้อกำหนดเรื่องอำนาจควบคุม (Control) โดยผู้โอนทรัพย์สินต้องเข้าถือหุ้นทันทีจากการแลกเปลี่ยนอย่างน้อยร้อยละ 80 ในบริษัทผู้รับโอน เป็นการแสดงความต่อเนื่องในการเป็นเจ้าของ ข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาในการถือหุ้นของบริษัทที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยน เพื่อแสดงเจตนาว่าเป็นการแลกเปลี่ยนเพื่อการลงทุนอย่างแท้จริง และที่สำคัญให้กำหนดต้นทุนของหุ้นที่ได้รับเท่ากับต้นทุนของทรัพย์สินเดิมของผู้โอนก่อนการแลกเปลี่ยน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีอากรหากจะได้มีการขายหุ้นที่ได้รับมานั้นไปในอนาคต และควรมีข้อกำหนดให้แสดงรายละเอียดของการแลกเปลี่ยนในรูปแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปีด้วย

นอกจากนี้บริษัทไม่ควรถือว่ามีรายได้หรือเงินได้อันต้องเสียภาษีในเงินสดหรือมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้เปล่า หรือหนี้สินที่ผู้ถือหุ้นปลดเปลื้องโดยยอมให้บันทึกการให้เปล่าจากผู้ถือหุ้นเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุล และผู้ถือหุ้นสามารถนำเอามูลค่าของการให้เปล่าดังกล่าวมารวมเป็นต้นทุนค่าหุ้นของตนได้ด้วย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย