

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา¹

พลาว์สธ์ เอี่ยมโอภาส มหามนตรี²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ประกอบประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัดบริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) ประกอบมาตรา 65 (2) บัญญัติให้เงินได้ดังกล่าวอยู่ในอนุมาตราเดียวกันและจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยวิธีการเหมือนกัน ต่อมาในปี 2494 ได้มีการแก้ไขโดยแยกเงินได้ดังกล่าวออกเป็นมาตรา 40 (4) (ข) เงินปันผล มาตรา 40 (4) (ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาตรา 40 (4) (ง) เงินลดทุนเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน และมาตรา 40 (4) (จ) เงินเพิ่มทุนซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน และในปี 2523 ได้มีการเพิ่มเติมมาตรา 47 ทวิ และได้แก้ไขมาจนมาถึงปัจจุบันบัญญัติให้เครดิตภาษีแก่เงินปันผลเพื่อชดเชยซ้ำซ้อนจากการนำเงินปันผลไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) นอกจากนี้ในปี 2562 ได้มีการเพิ่มเติมมาตรา 48 (3) วรรคสอง ให้ผู้มีเงินได้จากเงินปันผลมีสิทธิเลือกเสียภาษีตามที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 โดยไม่ต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณภาษีก็ได้ ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้ต้องบังคับใช้กฎหมายจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวแยกจากกันตามอนุมาตรานั้นๆ และมีเพียงเงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษีและสิทธิในการเลือกเสียภาษี ส่วนเงินได้อื่นๆ ดังกล่าวไม่ได้รับสิทธิเช่นว่านั้นทั้งที่เป็นเงินที่จ่ายจากกำไรหรือถือว่าได้จ่ายจากกำไรของบริษัทเช่นเดียวกับเงินปันผล เนื่องจากรัฐต้องการส่งเสริมให้บริษัทลดกำไรสะสมด้วยการจ่ายเงินปันผลมากกว่าการจ่ายเป็นเงิน โบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุน

เมื่อได้ทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินปันผล เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ประกอบกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องดังที่ได้กล่าวมาแล้ว พบว่ามีปัญหาอยู่หลายประการสามารถสรุปได้ดังนี้

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุนและเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์จรูญ เล็งวิทย์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนียผล และรองศาสตราจารย์จุฑพร วงศ์ทองสรรค์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรปริญญาตรีศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ปัญหาประการแรกคือ ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา จากที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยนำเงินได้ดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในมาตรา 40 (4) (ข) (ค) (ง) และ (จ) แยกจากกันทำให้เงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ได้รับเครดิตภาษีและสิทธิในการเลือกเสียภาษี ส่วนเงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนตามมาตรา 40 (4) (ค) (ง) และ (จ) ไม่ได้รับสิทธิเช่นว่านั้น บริษัทจึงไม่จ่ายเงินโบนัสและเปลี่ยนมาจ่ายเงินปันผลแทนเพื่อให้ผู้ถือหุ้นได้รับเครดิตภาษีและสิทธิในการเลือกเสียภาษี การจัดเก็บภาษีเงินโบนัสตามมาตรา 40 (4) (ค) จึงไม่มีผลใช้บังคับ ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินลดทุนตามมาตรา 40 (4) (ง) มีถ้อยคำไม่ชัดเจนว่าเงินลดทุนจะต้องจ่ายจากทุนเรือนหุ้นที่เป็นทุนของบริษัทตามความหมายที่ใช้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์³ ซึ่งก็คือเงินทุนของบริษัท ในส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นผลรวมของมูลค่าหุ้นทั้งหมดที่ได้จดทะเบียนไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ เรียกว่า “ทุนจดทะเบียน”⁴ หรือจะต้องจ่ายจากกำไรสะสมซึ่งหมายถึงทุนในทางบัญชี ทำให้เกิดการตีความจัดเก็บภาษีเงินลดทุนแม้ว่าจะจ่ายจากทุนจดทะเบียนซึ่งมิใช่เงินได้ ย่อมไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้ถือหุ้นและส่งผลให้บริษัทพิจารณาไม่จ่ายเงินลดทุนและเปลี่ยนมาจ่ายเงินปันผลเพื่อให้ผู้ถือหุ้นได้รับเครดิตภาษีและสิทธิในการเลือกเสียภาษี ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินเพิ่มทุนจากผู้ถือหุ้นตามมาตรา 40 (4) (จ) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีการตีความว่าบริษัทจำกัดไม่สามารถจ่ายเงินเพิ่มทุนได้⁵ และบริษัทมหาชนมีพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 กำหนดการจ่ายเงินเพิ่มทุนไว้เป็นการเฉพาะและตีความว่าเป็นการจ่ายเงินปันผล ทำให้บริษัทไม่อาจจ่ายเงินเพิ่มให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ การจัดเก็บภาษีเงินเพิ่มทุนตามมาตรา 40 (4) (จ) จึงไม่มีผลใช้บังคับ แต่ในอนาคตข้างหน้ามีการตีความกฎหมายเกี่ยวกับการเพิ่มทุนดังกล่าวเปลี่ยนแปลงไปทำให้บริษัทสามารถจ่ายเงินเพิ่มทุนและจัดเก็บภาษีได้ตามมาตรา 40 (4) (จ) ย่อมส่งผลให้บริษัทพิจารณาไม่จ่ายเงินเพิ่มทุนและเปลี่ยนมาจ่ายเงินปันผลเพื่อให้ผู้ถือหุ้นได้รับเครดิตภาษีและสิทธิในการเลือกเสียภาษี

³โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หุ้นส่วนบริษัท, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2548), 462-464.

⁴สทธร รัตนไพจิตร, ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการลดทุนในบริษัทจำกัด (รายงานฉบับสมบูรณ์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), 20.

⁵สทธร รัตนไพจิตร, 11.

⁶กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, คำวินิจฉัยกรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่ พณ 0803/595 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2546, ค้นเมื่อ 3 พฤษภาคม 2567. <https://www.dbd.go.th/data-storage/attachment/10fcb717b413200b16ee485f1.pdf>

⁷กรมสรรพากร, หนังสือที่ กค 0811/9198 ลงวันที่ 19 กันยายน 2544, ค้นเมื่อ 4 พฤษภาคม 2567, <https://www.rd.go.th/25292.html>

ผู้ศึกษาเห็นว่า การบัญญัติกฎหมายจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทเดียวกันแยกออกจากกันเช่นนี้ขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรที่ว่าประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐโดยเท่าเทียมกัน หมายความว่าแต่ละคนจะต้องรับภาระในอัตราส่วนที่เท่ากันเมื่อคำนึงถึงความสามารถในทางเศรษฐกิจของแต่ละคน⁸ ฉะนั้น เงินได้ประเภทเดียวกันก็ต้องใช้กฎหมายบังคับจัดเก็บภาษีเหมือนกัน เพื่อให้ผู้มีเงินได้ประเภทเดียวกันต่างรับภาระภาษีเหมือนกัน แต่เมื่อกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีไม่เหมือนกันและมีถ้อยคำไม่ชัดเจน ย่อมทำให้เงินได้ดังกล่าวรับภาระภาษีไม่เท่ากัน และก่อให้เกิดการตีความจัดเก็บภาษีเงินได้จากทุน ทั้งยังส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของภาคเอกชนที่จะพิจารณาจ่ายเงินปันผล เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนเปลี่ยนแปลงไป ทำให้กฎหมายบางมาตราไม่มีผลบังคับใช้ไปโดยปริยาย ระบบภาษีจึงไม่มีความเป็นกลางตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากระบบภาษีที่เป็นกลางจะไม่แทรกแซงนโยบายด้านเศรษฐกิจ สิ่งแวดล้อม หรือสังคมที่ควรปฏิบัติตามมาตรการอื่นๆ ที่ไม่ใช่มาตรการทางภาษี และไม่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้อยู่เสียภาษี และการพิจารณาตัดสินใจของผู้เสียภาษีควรมาจากแรงจูงใจทางด้านเศรษฐกิจมากกว่าการพิจารณาด้านภาษี⁹ นั่นเอง

ปัญหาประการที่สองคือ ปัญหาการใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา จากที่ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพิ่มเติมวิธีการจัดเก็บภาษีเงินปันผล โดยให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกที่จะนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นหรือเสียภาษีเงินปันผล ในอัตราร้อยละ 10 ตามที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็ได้ จึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้มีเงินได้วางแผนภาษีว่าวิธีใดประหยัดภาษีได้มากกว่ากัน ส่วนเงินโบนัส เงินลดทุนและเงินเพิ่มทุนซึ่งถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรากำหนดซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้า ต้องนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) แล้ว จึงนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระเท่านั้น ผู้มีเงินได้จากเงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนจึงไม่สามารถเลือกเสียภาษีได้ อีกทั้งยังทำให้ฐานภาษีสูงขึ้นและเสียภาษีมากกว่าเงินปันผล ทำให้เงินได้ดังกล่าวซึ่งเป็นเงินได้ที่จ่ายจากกำไรหรือถือว่าได้จ่ายจากกำไรเช่นเดียวกัน มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน

ผู้ศึกษาเห็นว่า เมื่อพิจารณาหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ในแง่ของหลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษี ประชาชนทุกคนจะต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐ โดยเท่าเทียมกันตามสัดส่วนแห่ง

⁸อรพิน สบายรูป, หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย: รายงานการวิจัย, (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), 6, ค้นเมื่อ 13 พฤษภาคม 2567, https://digital.library.tu.ac.th/tu_dc/frontend/Info/item/dc:309331.

⁹Aleksandra Marta Bal, 'Taxation of virtual currency' (Dissertation University of Leiden 2014), 93, accessed May 1, 2024, <https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/access/item%3A2917393/download>

ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ตนมีอยู่ และหากพิจารณาในแง่ที่ว่า กฎหมายภาษีจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมแล้ว ประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับการปฏิบัติจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีเพียงบางกลุ่ม โดยมิได้ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไป และการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟัง กรณีดังกล่าวย่อมเป็นการขัดต่อความเสมอภาคทางภาษี¹⁰ ด้วยเช่นกัน นอกจากนี้ หากพิจารณาในด้านหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ก็คือ การพิจารณาในด้านความสามารถของบุคคลและสัดส่วนรายได้ที่พวกเขาได้รับ ซึ่งทุกคนมีหน้าที่ต้องร่วมกันรับผิดชอบตามสัดส่วนผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากประเทศ ในการปฏิบัติตามหรือละเลยหลักความเป็นธรรม จะประกอบด้วยสิ่งที่เรียกว่า ความเสมอภาค หรือ ความไม่เท่าเทียมกันของการจัดเก็บภาษี¹¹ เมื่อเงินปันผล เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนเป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน ด้วยหลักการข้างต้นจึงต้องจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการอย่างเดียวกันเพื่อให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีสิทธิเลือกเสียภาษีได้เหมือนกัน ดังนั้น การที่มาตรา 48 (3) วรรคสอง ให้สิทธิเลือกเสียภาษีแก่เงินปันผลอย่างเดียว จึงเป็นการใช้วิธีการจัดเก็บภาษีแตกต่างไปจากเงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนทั้งที่เป็นเงินได้ประเภทเดียวกันกับเงินปันผล ย่อมทำให้ผู้มีเงินได้ประเภทเดียวกันได้รับการปฏิบัติจากรัฐแตกต่างกันและรับภาระภาษีไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดกับความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ประการที่สามคือ ปัญหาการจัดภาษีซ้ำซ้อนจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา ในกรณีที่ผู้มีเงินได้นำเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) ทำให้เงินปันผลซึ่งจ่ายจากกำไรของบริษัทซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้วต้องมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่งเป็นการซ้ำซ้อน ต่อมาประมวลรัษฎากรได้เพิ่มเติมมาตรา 47 ทวิ ให้เครดิตภาษีแก่เงินปันผล เมื่อนำเงินปันผลไปรวมคำนวณตามมาตรา 48 (1) และ (2) จึงทำให้เงินปันผลได้รับการจัดภาษีซ้ำซ้อน ส่วนเงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนตามมาตรา 40 (4) (ค) (ง) และ (จ) ซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว และต้องนำไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่งเป็นการซ้ำซ้อน กลับไม่ได้รับเครดิตภาษีเพื่อบรรเทาภาระภาษี จึงทำให้เงินได้ดังกล่าวเสียภาษีซ้ำซ้อน และมีภาระภาษีมากกว่าเงินปันผลทั้งที่เงินได้ทั้งหมดนี้เป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน

ผู้ศึกษาเห็นว่า เมื่อพิจารณาหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ก็คือ การพิจารณาในด้านความสามารถของบุคคลและสัดส่วนรายได้ที่พวกเขาได้รับ ซึ่งทุกคนมีหน้าที่ต้องร่วมกันรับผิดชอบตามสัดส่วนผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากประเทศ ในการปฏิบัติตามหรือละเลยหลักความเป็นธรรม

¹⁰อรพิน สบายรูป, 6-7..

¹¹Adam Smith, 'An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations' (Book V Chapter II (1776), 639, ค้นเมื่อ 13 พฤษภาคม 2567, https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf

จะประกอบด้วยสิ่งที่เรียกว่า ความเสมอภาค หรือ ความไม่เท่าเทียมกันของการจัดเก็บภาษี¹² ประกอบกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ในแง่ของหลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษี ประชาชนทุกคนจะต้องรับภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐ โดยเท่าเทียมกันตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ตนมีอยู่ และกฎหมายภาษีจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมแล้ว ประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับการปฏิบัติจากกฎหมายภาษีอย่างเท่าเทียมกัน การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีเพียงบางกลุ่ม โดยมิได้ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไป และการกระทำความผิดก่อกวนเป็นการกระทำที่ปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟัง กรณีดังกล่าวย่อมเป็นการขัดต่อความเสมอภาคทางภาษี¹³ ด้วยหลักการดังกล่าว กฎหมายภาษีที่เป็นธรรมและไม่เลือกปฏิบัติจะต้องให้เครดิตภาษีแก่เงินได้ประเภทเดียวกันเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวเหมือนกัน เมื่อมาตรา 47 ทวิ ให้เครดิตภาษีแก่เงินปันผลเพียงอย่างเดียว ย่อมทำให้เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนเสียภาษีซ้ำซ้อนและมีภาระภาษีมากกว่าเงินปันผลทั้งที่เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันกับเงินปันผล ย่อมทำให้ผู้มีเงินได้ประเภทเดียวกันได้รับการเลือกปฏิบัติจากรัฐอย่างไม่เป็นธรรมและรับภาระภาษีไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดกับความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ดังนั้นเพื่อให้มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดาถูกต้องตามหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และเป็นธรรมตรงตามเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีอย่างแท้จริง ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา ผู้ศึกษาเห็นว่า การบังคับใช้กฎหมายจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทเดียวกันแยกออกจากกันทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทเดียวกันแตกต่างกันสร้างความไม่เป็นธรรมและทำให้ระบบภาษีมีความไม่เป็นกลางโดยไม่จำเป็น จึงสมควรให้มีการแก้ไขดังนี้

1.1 ขอเสนอแนะให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 40 (4) (ค) (ง) และ (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติมข้อความดังต่อไปนี้เป็นมาตรา 40 (4) (ข) วรรคสี่

“เงินปันผล หมายความว่า เงิน หรือทรัพย์สินใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจากกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงเงินที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจากทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น”

1.3 ในกรณีที่ไม่ต้องการแก้ไขตามข้อ 2 เห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร ดังนี้

¹²Adam Smith, 639.

¹³อรพิน สบายรูป, 6-7..

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) วรรคหนึ่ง จากเดิมที่บัญญัติว่า

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกข้อความในมาตรา 40 (4) (ข) วรรคหนึ่ง และให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร เงินโบนัส เงินลดทุน เงินเพิ่มทุนหรือประโยชน์อื่นใดซึ่งตั้งจ่ายจากกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

1.4 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (2) (ก) จากเดิมที่บัญญัติว่า

“(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) (ค) (ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกความในมาตรา 50 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

2. ปัญหาการใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างเงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา ผู้ศึกษาเห็นว่า การให้สิทธิเลือกเสียภาษีแก่เงินปันผลเพียงอย่างเดียวทำให้เงินได้ประเภทเดียวกันมีวิธีการจัดเก็บภาษีและภาระภาษีแตกต่างกัน สร้างความไม่เป็นธรรมและทำให้กฎหมายภาษีมียกเลิกปฏิบัติต่อเงินได้ประเภทเดียวกันไม่เท่าเทียมกัน จึงสมควรให้มีการแก้ไขดังนี้

2.1 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3) วรรคสอง จากเดิมที่บัญญัติว่า

“ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกความในมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวล
รัษฎากรและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยจะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) (ค) (ง) และ (จ) ที่ได้รับจาก
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของ
ประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

2.2 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (2) (จ) จากเดิมที่บัญญัติว่า

“(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกความในมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากรและ
ให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) (ค) (ง) และ (จ) ให้คำนวณหักในอัตราร้อย
ละ 10.0 ของเงินได้”

2.3. ในกรณีที่ไม่ต้องการแก้ไขตามข้อ 2.1 และ 2.2 เห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร ดังนี้

2.3.1 ขอเสนอแนะให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 40 (4) (ค) (ง) และ (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.2 ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติมข้อความดังต่อไปนี้เป็นมาตรา 40 (4) (ข) วรรคสี่

“เงินปันผล หมายความว่า เงิน หรือทรัพย์สินใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่าย
ให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจากกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงเงินที่จ่ายให้แก่ผู้
ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจากทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น”

2.3.3 ในกรณีที่ไม่ต้องการแก้ไขตามข้อ 2.3.2 เห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร ดังนี้

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) วรรคหนึ่ง จากเดิมที่บัญญัติว่า

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อ
ส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูก
หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตาม
กฎหมายดังกล่าว”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกข้อความในมาตรา 40 (4) (ข) วรรคหนึ่ง และ
ให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร เงินโบนัส เงินลดทุน เงินเพิ่มทุนหรือประโยชน์อื่นใด
ซึ่งตั้งจ่ายจากกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบัน

การเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

2.3.4 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (2) (ก) จากเดิมที่บัญญัติว่า

“(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) (ค) (ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกความในมาตรา 50 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

3. ปัญหาการจัดภาษีซ้ำซ้อนจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่าง เงินปันผล กับ เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนในบุคคลธรรมดา ผู้ศึกษาเห็นว่า การให้เครดิตภาษีเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนให้แก่เงินปันผลเพียงอย่างเดียว ทำให้เงินโบนัส เงินลดทุน และเงินเพิ่มทุนไม่ได้รับเครดิตภาษีเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนในชั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและมีภาระภาษีมากกว่าเงินปันผลทั้งที่เป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน ซึ่งไม่เป็นธรรมและทำให้กฎหมายภาษีมียกเลิกปฏิบัติต่อเงินได้ประเภทเดียวกันไม่เท่าเทียมกัน จึงสมควรให้มีการแก้ไขดังนี้

3.1 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ วรรคหนึ่ง จากเดิมที่บัญญัติว่า

“ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าว นั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกความในมาตรา 47 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) (ค) (ง) และ (จ) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าว นั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้

ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด”

3.2 ในกรณีที่ไม่ต้องการแก้ไขตามข้อ 3.1 เห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร ดังนี้

3.2.1 ขอเสนอแนะให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 40 (4) (ก) (ง) และ (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.2 ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติมข้อความดังต่อไปนี้เป็นมาตรา 40 (4) (ข) วรรคสี่

“เงินปันผล หมายความว่า เงิน หรือทรัพย์สินใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจากกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงเงินที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจากทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น”

3.2.3 ในกรณีที่ไม่ต้องการแก้ไขตามข้อ 3.2.2 เห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร ดังนี้

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) วรรคหนึ่ง จากเดิมที่บัญญัติว่า

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ยกเลิกข้อความในมาตรา 40 (4) (ข) วรรคหนึ่ง และให้ใช้ข้อความต่อไปนี้ แทน

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร เงินโบนัส เงินลดทุน เงินเพิ่มทุนหรือประโยชน์อื่นใดซึ่งตั้งจ่ายจากกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

เอกสารอ้างอิง

Adam Smith, ‘An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.’ (Book V Chapter II), 1776.

https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf

Aleksandra Marta Bal, ‘Taxation of virtual currency.’ Dissertation University of Leiden 2014.

<https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/access/item%3A2917393/download>

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, คำวินิจฉัยกรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่ พณ 0803/595 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2546,

<https://www.dbd.go.th/data-storage/attachment/10fcb717b413200b16ee485f1.pdf>

กรมสรรพากร, หนังสือที่ กค 0811/9198 ลงวันที่ 19 กันยายน 2544. <https://www.rd.go.th/25292.html>

สหชน รัตนไพจิตร. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการลงทุนในบริษัทจำกัด. รายงานฉบับสมบูรณ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561.

โสภณ รัตนกร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หุ้นส่วนบริษัท. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2548.

อรพิน สบายรูป. หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย: รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.