

บทที่ 4

การนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย

4.1 ความจำเป็นในการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย

4.1.1 ในอดีตที่ผ่านมาประเทศไทยเป็น ประเทศที่นำเข้าเงินลงทุน (Capital Importing Country) ดังนั้น ประเทศไทยจึงไม่มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่จะช่วยเหลือหรือจัดการระ ภาษีซ้ำซ้อนที่บริษัทในเครือต้องเสียไปในประเทศที่ตนลงทุน และเมื่อได้จ่ายเงินปันผลกลับมาให้ แก่บริษัทแม่ในประเทศไทย บริษัทแม่ก็ยังคงมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทยอีก ซึ่งมีผลกระทบให้ ภาระภาษีโดยรวมของการลงทุนในต่างประเทศของนักลงทุนในประเทศไทยมีภาระที่สูงยิ่งกว่าการ ลงทุนภายในประเทศเอง และอาจไม่คุ้มค่าที่จะออกไปลงทุนนอกประเทศ อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก ปัจจัยการลงทุนปัจจุบันได้เปลี่ยนไป นักลงทุนในประเทศไทยมีความประสงค์ใช้วัตถุดิบ แรงงาน หรือตลาดในต่างประเทศ ซึ่งหาได้ง่าย และถูกกว่าที่มีในปัจจุบัน ดังนั้น ประเทศไทยจึงเริ่มมี สภาพเปลี่ยนเป็นประเทศส่งออกเงินลงทุนมากยิ่งขึ้น (Capital Exporting Country)¹ ดังจะเห็นได้ว่า บริษัทขนาดใหญ่ของประเทศไทยได้ไปลงทุน หรือจัดตั้งบริษัทในต่างประเทศเป็นจำนวนมาก

การลงทุนในต่างประเทศก่อให้เกิดผลดีต่อประเทศไทย หากนักลงทุนไทยนั้น นำ เงินได้หรือกำไรที่ได้จากการลงทุนเข้ามาในประเทศไทยอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยทำให้ประเทศ ไทยมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้น โดยการเก็บภาษีจากเงินได้แหล่งต่างประเทศ ทั้งนี้ การจัดเก็บ ภาษี ดังกล่าวควรต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากรด้วย และกรณีดัง กล่าวสามารถจัดภาษีซ้อนอันเกิดจากการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศไทย ตาม มาตรการจัดภาษีซ้อนตามกฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อน

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี แม้ว่าประเทศไทยจะให้การจัดภาษีซ้อนแก่การจัดเก็บ ภาษีเงินได้แหล่งต่างประเทศดังกล่าว นักลงทุนไทยบางรายก็อาจไม่นำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาใน ประเทศไทย แต่กลับเก็บสะสมไว้ในบัญชีของตนหรือของบริษัทในต่างประเทศหรือนำไปลงทุน ต่อใน กิจกรรมที่ไม่มีการดำเนินการจริง ๆ รวมถึง กรณีการแอบอ้างว่ามีการลงทุนในต่างประเทศ ทั้ง ๆ ที่ไม่มีการลงทุนจริงในต่างประเทศ แต่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อนำเงินได้ออกจากประเทศไทย

¹ พิกพ วีระพงษ์ “ทำไมต้องใช้ Cayman Islands,” วารสารสรรพากรศาสตร์ 43,10 (ตุลาคม 2539) :

ไปเก็บไว้ในต่างประเทศ เนื่องจากประเทศที่นักลงทุนไปลงทุนหรือประเทศที่นักลงทุนนำเงินได้ไปเก็บสะสมไว้ไม่จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ลงทุนหรือเงินได้ที่เก็บสะสมไว้ กรณีเช่นนี้ส่งผลให้เงินได้แหล่งต่างประเทศที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยลดน้อยลงหรือขาดหายไป กล่าวอีกนัยหนึ่งฐานภาษีของประเทศถูกทำลายหรือขาดหายไป นอกจากนี้ ยังมีกรณีการสูญเสียเงินตราในประเทศอีกด้วย อันสืบเนื่องมาจากการนำเงินตราของประเทศออกไปลงทุนหรือเก็บสะสมไว้ในต่างประเทศ แม้ว่าธนาคารแห่งประเทศไทยจะให้ความเห็นชอบในการนำเงินตรานั้นออกนอกประเทศแล้วก็ตาม

ในปัจจุบัน แม้ว่ากรณีการเก็บสะสมเงินได้ไว้ในต่างประเทศหรือการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทย โดยการจัดตั้งธุรกิจในประเทศที่ปลอดภาษี (Tax Havens) ยังมีไม่มากนัก แต่หากปล่อยให้เหตุการณ์เช่นนี้มีมากขึ้นเรื่อย ๆ โดยที่กฎหมายของประเทศไทยมีอาจป้องกันหรือจัดการกับกรณีดังกล่าวได้ กรณีเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศไทยในระยะยาว ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้ ต่างประเทศได้บังคับใช้มาตรการ CFC

4.1.2 ประเทศหรือดินแดนที่นักลงทุนจากทั่วโลก และประเทศไทยนิยมไปลงทุนคือประเทศหรือดินแดนที่เป็น หมู่เกาะต่าง ๆ ได้แก่ เกาะเคย์แมน Jersy, Bahamas เบอร์มิวดา เป็นต้น โดยเฉพาะเกาะเคย์แมนเป็นที่รู้จักและคุ้นเคยกันดีในวงการธุรกิจและการเงินมานานนับสิบกว่าปีว่าเป็นดินแดนที่ใช้ในการโอนเงิน โดยมีชอบหรือเพื่อประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion)

เนื่องจากประเทศหมู่เกาะเหล่านี้ไม่เหมาะสมที่จะใช้เป็นแหล่งอุตสาหกรรมหรือเกษตรกรรมเนื่องจากมีพื้นที่น้อยและมีทรัพยากรธรรมชาติและบุคลากรที่จำกัด เพื่อเป็นการเชื้อเชิญให้นักลงทุนจากต่างประเทศใช้บริการในประเทศของตนมากขึ้น ประเทศเหล่านี้จึงมักจะวางหลักเกณฑ์ที่เปิดโอกาสให้นักลงทุนจากต่างประเทศเข้าไปจัดตั้งบริษัทได้โดยง่าย มีกฎระเบียบที่ไม่เข้มงวด โดยอาจมีเงื่อนไขว่าบริษัทเหล่านี้จะต้องดำเนินกิจการธุรกิจข้ามชาติเป็นหลัก และจะต้องมีการภาษีตามปกติ ดังนั้น เกาะเคย์แมน จึงมีสถานะเป็นดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven Jurisdiction) สำหรับบริษัทข้ามชาติดังกล่าว

เกาะเคย์แมน และประเทศตามหมู่เกาะ มักจะไม่เก็บภาษีบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาจัดตั้งสำนักงานเพื่อติดต่อธุรกิจในประเทศ สิ่งที่รัฐบาลท้องถิ่นจะได้รับจากนักลงทุนก็ได้แก่ค่าธรรมเนียมการจัดตั้งบริษัทและค่าธรรมเนียมรายปี จึงไม่แปลกอะไรที่นักลงทุนข้ามชาติจากต่างประเทศต่างพากันหลั่งไหลมาใช้บริการจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือบริษัทเพื่อเป็นศูนย์กลางในการทำธุรกรรม ระหว่างประเทศรวมทั้งนักลงทุนจากประเทศไทยด้วย² ดังเช่นกรณีธนาคารพาณิชย์

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 1.

ในเมืองไทยเกือบทุกแห่งและบริษัทยักษ์ใหญ่อีกหลายสิบแห่ง ต่างก็ไปเปิดบัญชีไว้ที่ธนาคารใน หมู่เกาะเคย์แมนแห่งนี้ เพื่อเก็บเงินโดยหลีกเลี่ยงภาษีกันทั้งนั้น³

สำหรับประเทศไทย นักลงทุนบางรายอาจประกอบการจริง ๆ ในประเทศหมู่เกาะ ดังกล่าว แต่บางรายอาจใช้สถานที่แห่งนี้ เป็นที่กระทำความผิดทางการเงิน อันได้แก่การฟอกเงิน การเปิดบัญชี โดยโยกย้ายเงินจากประเทศอื่นที่อยู่ไปเก็บสะสมไว้ ณ ประเทศเหล่านี้ ทั้งนี้เพื่อการ หลีกเลี่ยงภาษีในประเทศหรือการจัดตั้งธุรกิจในประเทศเหล่านี้โดยมิได้มีการประกอบธุรกิจกันจริง แต่มีเจตนาเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศเท่านั้น

กรณีเช่นนี้ ก่อให้เกิดการรั่วไหลของภาษีภายในประเทศ ดังนั้น หากนำมาตรการ CFC มาใช้ ก็สามารรถแก้ไขปัญหการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศจากการนำเงินไปลงทุนหรือเก็บไว้ในประเทศปลอดภาษีต่าง ๆ ดังกล่าวได้

4.1.3 เนื่องจากในปัจจุบันกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการลงทุนหรือการนำเงินไป ลงทุนในต่างประเทศมีเพียงฉบับเดียวคือพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา สำหรับการ จัดเก็บภาษีอากร กฎหมายภาษีอากร อาจไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรจากนักลงทุนเหล่านี้หาก นักลงทุนเหล่านี้ประกอบการหรือลงทุนในต่างประเทศโดยจัดตั้งเป็นนิติบุคคลหรือหน่วยธุรกิจตาม กฎหมายต่างประเทศ แต่ประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีจากผู้ลงทุนดังกล่าวได้ หากผู้ลงทุนดังกล่าวมี สิทธิได้รับหรือได้รับเงินได้ในรูปเงินปันผลจากนิติบุคคลดังกล่าวแล้ว จากหลักกฎหมายดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยไม่ได้คำนึงหรือตระหนักถึงการไปลงทุนในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ ในประเทศไทยเท่าใดนัก หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปลงทุนในต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น โดยที่ ประเทศไทยไม่มีมาตรการใด ๆ ในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ปล่อยให้ การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เมื่อนั้น ประเทศไทยจะ เกิดความเสียหายอันเนื่องมาจากฐานภาษีซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศไทยลดน้อยลงหรือถูกยกย้ายไป ต่างประเทศตลอดจนการหลีกเลี่ยงภาษีภายในประเทศมากขึ้น

4.2 ผลกระทบหากนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย

4.2.1 ผลกระทบต่อหลักความเป็นเงิน ได้และหลักการรับรู้เงินได้

4.2.1.1 ความเป็นเงิน ได้ของผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีมาตรการ CFC
ข้อควรพิจารณามีว่า การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ถือเป็น การจัดเก็บภาษีจากเงิน ได้ของบุคคล ผู้มีถิ่นที่อยู่ ณ นั้นๆ แล้วหรือไม่

³ ลม เปลี่ยนทิศ, “หมายเหตุประเทศไทย,” ไทยรัฐ (23 มิถุนายน 2543) :5.

4.2.1.1.1 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC กับเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

เงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลๆหนึ่ง ซึ่งอาจสรุปได้ว่ารายการใดที่เป็น การเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบุคคลหนึ่ง รายการนั้นอาจถือเป็นเงินได้⁴

ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า การเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลหรือนิติบุคคลใดตามหลักเศรษฐศาสตร์ ควรเป็นกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลนั้น มีสถานะทางการเงินเพิ่มขึ้นหรือมีความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจแล้ว เช่น การมีเงินได้เพิ่มขึ้นมาเนื่องจากการรับจ้างทำงาน กรณีนี้ผู้ได้รับเงิน ได้ดังกล่าวถือว่า มีสถานะทางการเงินดีขึ้น ซึ่งถือเป็นเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ อันต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

สำหรับเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC ของผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หากประเทศไทยบังคับใช้บทบัญญัติมาตรา CFC แล้ว เงินได้ดังกล่าวยังเก็บสะสมอยู่หรือคงเป็นของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ยังไม่ได้รับเงินได้ใดๆ หรือยังไม่มีสิทธิได้รับเงินได้ใด ๆ จากบริษัทดังกล่าว แต่ต้องเสียภาษีเงินได้จากกรณีดังกล่าวดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าผู้ถือหุ้นยังมีได้มีสถานะทางการเงินที่เพิ่มขึ้น หรือยังไม่มี ความมั่งคั่งทางการเงินเลยแต่อย่างใดตามหลักเศรษฐศาสตร์ การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา CFC จึงเป็นการ ขัดแย้งกับความเป็นเงินได้หรือหลักของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

4.2.1.1.2 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC กับเงินได้ตามหลักการทางบัญชี

คำว่า “ รายได้ ” ตามหลักการบัญชี หมายถึง การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากรูกริกไปให้ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง⁵ ซึ่งคำนิยามนี้มุ่งที่จะพิจารณา “ รายได้ ” เป็นการเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ โดยจะทำการวัดรายได้เปรียบเทียบระหว่างเงินทุนต้นงวดและเงินทุนปลายงวด หากปรากฏ

⁴ พิภพ วีระพงษ์, “ การเก็บภาษีเงินได้ประกันความรับผิดชอบจากการใช้สนามกอล์ฟและ นิยาม ของคำ ว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร,” วารสารสรรพากรศาสตร์ (พฤษภาคม 2537) : 36.

⁵ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ศัพท์นักบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท พี เอ ลิฟวิ่ง จำกัด ,2538) หน้า 81.

ว่าเงินลงทุนปลายงวดลดลงแสดงว่าบริษัทมีผลขาดทุนสุทธิ หรือหากเงินลงทุนปลายงวดเพิ่มขึ้นก็แสดงว่าบริษัทมีผลกำไรสุทธิ⁶

รายได้ หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการ และจากการให้ใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล จำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้านำสำหรับสินค้าที่ขาย หรือบริการที่ได้ให้หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกหนี้และผลตอบแทนที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่นในกรณีที่เป็นตัวแทน เช่น ภาษีเงินได้ รายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอันที่ได้รับมาทั้งจำนวน⁷

กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ตามมาตรการ CFC จากการพิจารณานิยาม “รายได้” ตามศัพท์บัญญัติ เห็นได้ว่าผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ ยังมีได้มีการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิจากเงินลงทุนซึ่งตนไปลงทุนไว้ในบริษัทต่างประเทศแต่อย่างใด กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นยังมิได้รับเงินได้จากการลงทุนในรูปของเงินปันผล แต่กลับต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC แล้ว เนื่องจากเหตุผลของการเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถือหุ้นของบริษัทกรณีที่บริษัทมีกำไรสะสมอยู่ แม้ว่าเงินได้นี้ยังมีได้มีการแจกจ่ายในรูปเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นก็ตาม และจากการพิจารณา “รายได้” ตามมาตรฐานบัญชี หมายความว่ารวมถึง ผลตอบแทนที่ได้จากการให้ใช้สินทรัพย์อันก่อให้เกิดเงินปันผล ซึ่งการลงทุนในกิจการ CFC นั้น หากยังมิได้มีการประกาศจ่ายเงินปันผล จึงถือว่ายังไม่ก่อให้เกิดเงินปันผล ดังนั้น เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC จึงยังมีรายได้ของผู้ถือหุ้นตามหลักการบัญชี เมื่อมิใช่รายได้ของผู้ถือหุ้นจึงไม่ต้องพิจารณาการรายงานรายได้ตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization) และการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) และการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรการ CFC จึงเป็นการขัดแย้งกับความเป็นเงินได้หรือหลักการของเงินได้ตามหลักการบัญชี

4.2.1.1.3 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC กับเงินได้ตามหลักภาษีอากร

⁶ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, “ปัญหากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับหุ้นปันผล” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 138 .

⁷ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้, (กรุงเทพมหานคร : ม.ป.ท, 2529), หน้า 1 .

ความเป็นเงินได้ตามหลักการภาษีอากรอาจมีความแตกต่าง จากความเป็นเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์และเงินได้ทางบัญชี กล่าวคือ ตามบทบัญญัติแห่งประมวล รัษฎากร คำว่า “เงินได้” มิได้บัญญัติไว้ชัดเจนเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใด แต่ ได้บัญญัติคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ในมาตรา 39 ซึ่งเป็นการกำหนดอย่างกว้างโดยให้รวมถึงเงิน ได้ทุกประเภท และได้แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเป็น 8 ประเภท ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้อง กับการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เข้าลักษณะ เงินได้ประเภทเงินปันผล ตามมาตรา 40(4)(ข) แต่ อย่างไรก็ตาม ภายใต้อาณัติของมาตรการ CFC ของสหรัฐอเมริกาเงินได้ที่ต้องเสียภาษีคือเงินได้ Subpart-F เงินได้ ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งนำไปลงทุนในทรัพย์สินบางประเภทในสหรัฐอเมริกา (US Property) เงินได้จากการขายหรือแลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC รวมทั้งเงินได้และ กำไรซึ่งนำไปลงทุนใน “Excess Passive Assets” สำหรับประเทศออสเตรเลีย เงินได้ที่ต้องเสียภาษี คือ เงินได้ Attributable Income ทั้งสองประเทศมิได้พูดไว้ชัดว่าเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรานี้ เป็นเงินได้ประเภทใด อีกทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดชัดเจนว่าเงินได้ ดังกล่าวควรถือเป็น เงินได้ประเภทที่ถือว่าเป็นเงินปันผล (Deemed Dividend) ในข้อเงินปันผลข้อ 10 หรือเป็นเงินได้ ประเภทอื่นในข้อ 21 ของบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD(OECD Model)⁸

ในการแจกจ่ายเงินปันผล ผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินปันผลเมื่อ บริษัทประกาศจ่ายเงินปันผลและผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลมาเสียภาษีในประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ ตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบทั่วโลก(Worldwide income basis) สำหรับกรณีการจัดเก็บ ภาษีเงินได้ตามมาตรการ CFC ของประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่ อาจกล่าวได้ว่าเป็นการเร่งการจัดเก็บ ภาษีจากผู้ถือหุ้นจากเงินได้ประเภทเงินปันผล ให้เร็วขึ้นทุกๆ ที่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวยังมีได้ ประกาศจ่ายเงินปันผลแต่อย่างใด แม้ต่อมาภายหลังอาจมีการประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือ ในกรณี นี้ผู้เขียนเห็นว่าเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC ยังไม่ถึงเป็นเงินได้อันต้องนำมาคำนวณเสีย ภาษี เนื่องจาก กรณีดังกล่าวยังไม่มีเงินได้ที่ได้รับจริงหรือมีสิทธิได้รับแต่อย่างใด

4.2.1.2 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน (Appreciated Value)

กรณีบริษัทมีกำไรสะสมเพิ่มพูนมากขึ้น ย่อมทำให้มูลค่าของกิจ การเพิ่มขึ้น กล่าวคือ ส่วนเพิ่มทุนหรือส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนเกินมูลค่าหุ้นเพิ่มขึ้น ซึ่งสิ่งเหล่านี้ส่งผล ให้มูลค่าทรัพย์สินของบริษัท (หุ้น) มีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งถือว่าเป็นราคาตลาดของหุ้นในขณะนั้น

⁸ Daniel Sandler. *The Intention between tax treaties and controlled foreign company legislation* (London : KKS printing, 1994) p. 73.

กรณีของบริษัทต่างประเทศที่มีสถานะเป็น CFC เก็บสะสมกำไรไว้ในบริษัท โดยยังไม่แจกจ่ายออกเป็นเงินปันผล กรณีนี้ส่งผลให้มูลค่าหุ้นของบริษัทดังกล่าวมีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้น ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มูลค่าของหุ้นหรือทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นของบริษัทยังไม่ต้องนำรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ จนกว่าจะมีการรับรู้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นด้วยการโอนขายหรือจำหน่ายซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ

การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC จากผู้ถือหุ้น สำหรับเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัท หรือเงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัท ซึ่งปกติมีกบตันที่กทางบัญชีเป็นกำไรสะสมส่วนที่ไม่จัดสรร และส่งผลให้มูลค่าหุ้นซึ่งผู้ถือหุ้นแต่ละคนถืออยู่มีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นตามหลักกฎหมายข้างต้น แม้หุ้นมีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้น ผู้ถือหุ้นนั้นๆก็ยังไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในผลกำไรจากส่วนที่เพิ่มขึ้น (Capital Gain Tax) เนื่องจาก ผู้ถือหุ้นนั้นๆยังมีได้ขายหรือโอนหุ้นดังกล่าวแต่อย่างใด

อนึ่ง กรณีหากมีการจัดเก็บภาษีสำหรับมูลค่าของทรัพย์สิน (หุ้น) ที่เพิ่มขึ้นซึ่งเป็นกรณีเดียวกันกับกรณีข้างต้น กรณีนี้ภาษีที่เรียกเก็บจะเรียกว่าภาษีทรัพย์สิน ซึ่งหลักการจัดเก็บดังกล่าวไม่ใช้กับการจัดเก็บภาษีทางตรง การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีประเภทภาษีทรัพย์สิน จึงไม่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC

4.2.1.3 หลักการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition)

การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC มีส่วนเกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่จะต้องรับรู้เงินได้เพื่อเสียภาษีในประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่เมื่อไร และการรับรู้รายได้ดังกล่าวมีผลกระทบต่อหลักกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย หรือไม่หากนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย

ตามที่กล่าวในบทที่ 3 กรณีที่มาตรการ CFC ของสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย ผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ต้องนำเงินได้ซึ่งเป็นกำไรเก็บสะสมไว้ในบริษัทต่างประเทศที่มีสถานะเป็น CFC มาคำนวณเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามสัดส่วนหุ้นซึ่งตนถืออยู่ในบริษัทดังกล่าว ทั้งนี้เมื่อสิ้นรอบบัญชีของกิจการถ้าผู้ถือหุ้นเป็นนิติบุคคล หรือเมื่อสิ้นรอบปีภาษีของบุคคลธรรมดา กรณีที่ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะแจกจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นแล้วหรือยัง

สำหรับการรับรู้รายได้ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรจะเป็นไปตามหรือต้องคำนึงถึงเกณฑ์ทางบัญชีเป็นหลักเช่น เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) เป็นต้น กล่าวคือ หากเป็นเกณฑ์เงินสด ผู้ถือหุ้นยังไม่ได้รับเงินปันผลตามความเป็นจริง ผู้ถือหุ้นก็ยังไม้อาจรับรู้รายได้จากเงินปันผลนั้น ส่วนเกณฑ์สิทธิ ตามแม่บททางบัญชีจะเรียกว่า เกณฑ์คงค้างซึ่งเกณฑ์คงค้างหมายถึงรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดโดยรายการต่าง ๆ จะบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง

สำหรับเกณฑ์สิทธิตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งระบุในประมวลรัษฎากร แนวความคิดของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเกณฑ์สิทธิจะเป็นไปในแนวทางที่ว่าเกณฑ์สิทธิหมายถึง กรณีที่มีสิทธิเรียกร้องทางกฎหมายเกิดขึ้นแล้ว เมื่อนั้นต้องมีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธินั้นแล้ว เช่น กรณีการรับรู้เงินได้ประเภทเงินปันผล หากผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลจากบริษัทผู้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง เนื่องจากบริษัทประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นแล้ว ผู้ถือหุ้นต้องบันทึกเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีสิทธิได้รับ โดยไม่คำนึงว่าผู้ถือหุ้นจะได้รับรายการดังกล่าวจริงหรือไม่

สำหรับการรับรู้รายได้ตามมาตรการ CFC อาจกล่าวได้ว่าไม่สอดคล้องกับหลักการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ทางบัญชีข้างต้นซึ่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากรให้ถือปฏิบัติตามนั้น ด้วย กล่าวคือ เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ซึ่งใช้ในกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา เมื่อผู้ถือหุ้นดังกล่าวมิได้รับเงินได้ใดๆ จากบริษัทต่างประเทศที่มีสถานะเป็น CFC จึงถือว่ายังไม่มี การรับรู้รายได้ แต่ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขแห่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย (มาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร) ดังนี้คือ

- (1) ผู้มีถิ่นที่อยู่ อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีใด ๆ (หมายถึง ปีปฏิทิน กล่าวคือ ตั้งแต่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม) ถึง 180 วัน
- (2) ผู้มีถิ่นที่อยู่มีเงินได้เนื่องจากงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย
- (3) เงินได้นั้นนำเข้ามาในประเทศไทยนั้น ต้องเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในปีภาษีเดียวกันกับปีที่น่าเงินได้นั้นเข้ามาและในปีภาษีที่เงินได้เกิดขึ้นและนำเงินได้เข้ามานั้น ผู้มีเงินได้นั้นต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน

ส่วนเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ซึ่งใช้ในกรณีผู้ถือหุ้นเป็นนิติบุคคล เกณฑ์สิทธิทั้งตามหลักการบัญชี และตามแนวการตีความของกรมสรรพากรจะมุ่งพิจารณาการเกิดขึ้นของรายได้ว่าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็จะบันทึกเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่ายังมีได้รับเงินจริง ดังนั้นตามเกณฑ์สิทธินี้หากบริษัทต่างประเทศยังไม่ประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น สิทธิในการได้รับเงินปันผลของผู้ถือหุ้นก็ยังไม่เกิด ซึ่งส่งผลให้ผู้ถือหุ้นยังไม่มีรายได้ประเภทเงินปันผลเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ย่อมกระทบหรือขัดแย้งต่อหลักการรับรู้รายได้ กรณีผู้ถือหุ้นเป็นนิติบุคคล เนื่องจากมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้น แม้กรณีที่บริษัทต่างประเทศยังไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลก็ตาม กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการขยายเกณฑ์การจัดเก็บภาษีนอกเหนือจากกรณีทั่วไป

การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ย่อมกระทบต่อการหลักการรับรู้รายได้ กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง มาตรการ CFC ขัดแย้งกับหลักการรับรู้รายได้ เนื่องจากมาตรการ CFC มิได้คำนึงถึงเงื่อนไขตามที่กล่าวข้างต้น แต่อย่างใด

4.2.2 ผลกระทบต่อหลักหน่วยภาษีอากร

ผลกระทบของการใช้มาตรการ CFC ในประเทศไทยกรณีนี้คือ การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จากเงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัทนั้นตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถืออยู่ในบริษัท โดยเงินได้นั้นยังมีได้มีการแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผล กรณีนี้จึงต้องวิเคราะห์ว่าแท้จริงแล้วเงินได้นั้นเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีระดับบริษัทหรือเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีระดับผู้ถือหุ้น หากเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีระดับบริษัท การจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวจากระดับผู้ถือหุ้นย่อมไม่ยุติธรรม

ก่อนจะวิเคราะห์ถึงหลักหน่วยภาษีอากร ผู้เขียนขอกล่าวถึงบทบาทของกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนี้คือ กฎหมายระหว่างประเทศไม่มีหลักเรื่องดินแดน กล่าวคือ ไม่มีการห้ามใช้กฎหมายภายในเพื่อวัตถุประสงค์ภายในของประเทศหนึ่งที่เกิดแก่สถานการณ์ หรือกิจกรรมใด ๆ ในต่างประเทศ รวมถึงกิจกรรมการจัดเก็บภาษีเงินได้จากต่างประเทศ เช่น กรณีประเทศหนึ่งบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นในต่างประเทศด้วย นอกจากนี้กฎหมายระหว่างประเทศก็มิได้ห้ามกรณีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง การจัดเก็บภาษีนั้นจะมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติหากเป็น

⁹ Ibid.,p.13.

การบังคับจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมในต่างประเทศ หรือจากบุคคลหรือบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศและทรัพย์สินทั้งหมดนั้นตั้งอยู่ในต่างประเทศ กรณีดังกล่าวก่อให้เกิดความยากลำบากในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทหรือบุคคลดังกล่าวไม่มีทรัพย์สินภายในประเทศในการที่จะถูกบังคับจัดเก็บภาษีและเป็นเรื่องยากลำบากในการบังคับจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ

4.2.2.1 กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นที่ควบคุมบริษัท

กรณีนี้เป็นไปตามทฤษฎีตัวตน (The Entity Theory) ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 กล่าวคือ บริษัทดังกล่าวมีสถานะภาพเป็นบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งบริษัทย่อมมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายกำหนด พร้อมทั้งมีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น หากพิจารณาตามแนวทางนี้บริษัทและผู้ถือหุ้นย่อมไม่เกี่ยวข้องกัน การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากผู้ถือหุ้น แม้ว่าเงินได้ของบริษัทยังมีได้มีการแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผล แต่ยังคงเก็บสะสมอยู่ในบริษัทก็ตาม กรณีนี้ย่อมถือว่าเป็นภาระของผู้ถือหุ้นในการเสียภาษีโดยมิใช่เป็นภาระของบริษัททั้งๆที่เงินได้ที่ต้องเสียภาษียังไม่ได้เป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น

ตามกรณีดังกล่าวข้างต้น ก่อให้เกิดปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีจากบุคคลหนึ่งสำหรับเงินได้ของอีกบุคคลหนึ่ง โดยเป็นคนละหน่วยภาษีอากรกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามมาตรการดังกล่าวอาจกล่าวได้ว่าขัดกับหลักยุติธรรมและความแน่นอนในหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ติดตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 กล่าวคือ การนำเงินได้ของบุคคลหนึ่งไปเป็นของอีกบุคคลหนึ่งเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลฝ่ายหลังนี้ โดยที่บุคคลฝ่ายหลังไม่มีเงินได้เลย แต่ต้องถูกจัดเก็บภาษีซึ่งไม่เป็นธรรมต่อบุคคลฝ่ายหลัง ประกอบกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดความสับสนและวุ่นวาย ซึ่งทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีความชัดเจนแน่นอน

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรการ CFC ยังอาจก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษี กล่าวคือหากผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระภาษีอากรในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ การบังคับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวอาจเป็นไปได้ด้วยความยากลำบากหรือไม่อาจจัดเก็บได้เลยในที่สุด

4.2.2.2 กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ไม่เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นที่ควบคุมบริษัท

กรณีนี้เป็นไปตามทฤษฎีรวมกลุ่ม (The Integration Theory) ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 กล่าวคือ บริษัทเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อร่วมกันประกอบกิจการและถือว่า

บริษัทไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้นหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ ตกเป็นของผู้ถือหุ้น

กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่ไม่คำนึงถึงหรือไม่สนใจในความเป็นนิติบุคคลของบริษัท CFC ดังนั้น เงินได้ของบริษัท CFC ย่อมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น เนื่องจากบริษัท CFC มีสภาพเป็นเพียงตัวผ่านเงินได้และจัดตั้งเป็นบริษัทเนื่องจากการเป็นรูปแบบทางกฎหมาย(Legal Form)ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศที่บริษัทนั้นๆ ตั้งอยู่เท่านั้น

ประเทศที่เป็นสมาชิก OECD ส่วนใหญ่ และประเทศที่มีมาตรการ CFC จะใช้หลักการ ไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล ทั้งนี้เพื่อแก้ไขปัญหาการบังคับจัดเก็บภาษีที่มีข้อจำกัดในทางปฏิบัติกรณีการจัดเก็บภาษีในเชิงระหว่างประเทศตามที่กล่าวในตอนต้น กล่าวคือ การไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัท CFC ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ส่งผลให้เงินได้หรือผลกำไรสะสมของบริษัท CFC ตกเป็นของผู้ถือหุ้นทันทีหรือผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินได้หรือผลกำไรสะสมของบริษัทแล้ว แม้ว่าบริษัท CFC ยังไม่มีการแจกจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นก็ตามและการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นย่อมกระทำได้ง่ายขึ้น

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรการ CFC มักใช้หลักความไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัท CFC เพราะกรณีนี้ทำให้ประเทศที่มีมาตรการ CFC จัดเก็บภาษีได้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้สามารถทำได้เมื่อผู้ถูกจัดเก็บภาษีมีเงินได้หรือมีสิทธิในเงินได้หรือมีความมั่นคงในทรัพย์สินแล้ว ซึ่งกรณีความไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัท CFC เงินได้ของบริษัทย่อมถือเป็นของผู้ถือหุ้นอยู่แล้ว การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC จึงเป็นการจัดเก็บจากเงินได้ของผู้ถือหุ้นมิใช่การจัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท นอกจากนี้กรณีการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC โดยใช้หลักความไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัท CFC ยังเป็นการขจัดการเสียภาษีล่าช้า หรือป้องกันการกักเก็บเงินได้ไว้ในต่างประเทศโดยไม่นำกลับเข้ามาเสียภาษีในประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ด้วย

อย่างไรก็ตาม กรณีหลักความไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัท ไม่ได้ใช้ในทุกรัฐที่มีมาตรการ CFC ดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีระบบการจัดเก็บภาษีแบบแยกต่างหากกันระหว่างบริษัทหรือผู้ถือหุ้น (Separate tax system or classical tax system) กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จะจัดเก็บในสองระดับคือ ระดับบริษัท และระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่มีการให้เครดิตภาษีในระดับผู้ถือหุ้นด้วย (เว้นแต่กรณี บริษัทบางประเภทที่สามารถเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น

อย่างเดียวนั้น โดยไม่มีการเสียภาษีในระดับบริษัท ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎี Pass through หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Conduit theory) กรณีนี้แสดงให้เห็นโดยชัดเจนว่า บริษัทและผู้ถือหุ้นเป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากกันประกอบกับสหรัฐอเมริกาไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่เก็บสะสมไว้ในบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (Retained Earning Tax) ซึ่งเป็นกำไรที่ไม่แจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น เนื่องจากการจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นอีกต่างหาก ดังนั้นสหรัฐอเมริกาจึงจัดเก็บภาษีกำไรสะสม เพื่อเป็นการลงโทษบริษัทที่ไม่แจกจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น

นอกจากนี้สหรัฐอเมริกายังจำเป็นต้องมีมาตรการ CFC เพื่อป้องกันการเก็บสะสมกำไรของผู้มีถิ่นที่อยู่ในบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ โดยไม่ประสงค์จะนำกลับมาเสียภาษีในสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้เพื่อเกิดความสมดุลและความเป็นธรรมระหว่างผู้ลงทุนในประเทศและผู้ลงทุนในต่างประเทศโดยอาศัยหลักการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เก็บสะสมไว้ในบริษัท (Retained Earning Tax) และมาตรการ CFC

ในขณะที่ประเทศออสเตรเลีย มีระบบการจัดเก็บภาษีแบบรวมกลุ่ม (Integration Tax System) กล่าวคือ ภาษีเงินได้จัดเก็บที่ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้นแต่ให้เครดิตแก่ผู้ถือหุ้น เนื่องจากเงินได้ของผู้ถือหุ้นนั้นเคยเสียภาษีในระดับบริษัทมาแล้ว ซึ่งกรณีนี้เป็นการจัดภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ นอกจากนี้ประเทศออสเตรเลียไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เก็บสะสมไว้ในบริษัท เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา เนื่องจากประเทศออสเตรเลียใช้การขจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจในระดับผู้ถือหุ้นอยู่แล้วจึงไม่มีเหตุผลที่จะจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เก็บสะสมไว้ในบริษัท แต่อย่างไรก็ตามประเทศออสเตรเลียก็มีการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา กรณีนี้แสดงให้เห็นว่า การมีบทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศต่างๆ มิได้เกี่ยวข้องกับระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศนั้นๆ กล่าวคือไม่ว่าการจัดเก็บภาษีจะเป็นแบบ Separate Tax System หรือ Integration Tax System ประเทศนั้นๆ ก็สามารถใช้มาตรการ CFC ได้ ดังเช่นกรณีประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย ซึ่งมีระบบการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน

สำหรับหลักหน่วยภาษีอากรของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีจากทั้งระดับบริษัทและผู้ถือหุ้น แต่ให้เครดิตภาษีในระดับผู้ถือหุ้นทั้งหมดในกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา โดยมีเงื่อนไขว่าผู้มีเงินได้ (ผู้ถือหุ้น) ต้องเป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยและเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย (อยู่ถึง 180 วันในปีภาษีใด) และผู้จ่ายเงินได้นั้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายไทย นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรให้การยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณี แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลด้วย โดยมีเงื่อนไขว่าผู้รับและผู้จ่ายเงินได้เป็นบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายไทย ทั้งนี้เพื่อเป็นการขจัดการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ กรณีนี้แสดงให้เห็นว่า การจัด

เก็บภาษีอากรของประเทศไทยไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลเช่นเดียวกับประเทศ OECD ทั้งหลาย เนื่องจากประมวลรัษฎากรอนุญาตให้เครดิตภาษีหรือยกเว้นภาษีในระดับผู้ถือหุ้น แม้ว่าในบางกรณี จะให้การยกเว้นเพียงบางส่วนก็ตาม หากคำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัทแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น กรณีนี้ก็จะไม่เกิดภาษีซ้อนซึ่งไม่จำเป็นต้องขจัดภาษีซ้อนด้วย

หากนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย กรณีนี้ย่อมไม่ขัดกับหลักหน่วยภาษีอากรของประเทศไทยเนื่องจากในหลักการภาษีอากร ประเทศไทยใช้หลักความไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัทอยู่แล้วตามที่กล่าวข้างต้น

4.2.3 ผลกระทบต่อการลงทุนในต่างประเทศและการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

4.2.3.1 ผลกระทบต่อการลงทุนในต่างประเทศ

ในการลงทุนในประเทศไทย ผู้ลงทุนจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณี ประเทศไทยไม่มีกรณีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เก็บสะสมไว้ในบริษัท อย่างไรก็ตาม หากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งไปลงทุนในต่างประเทศ โดยการจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศ ผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นต้องนำเงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัทต่างประเทศ เข้ามาเสียภาษีในประเทศไทยตามสัดส่วนหุ้น ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นถืออยู่ แม้ว่าเงินได้ดังกล่าวยังมีได้แจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นนั้นก็ตาม หากเปรียบเทียบการลงทุนในประเทศไทยกับการลงทุนในต่างประเทศพร้อมทั้งมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ใน ประเทศไทย จะเห็นได้ว่าหลักกฎหมายภาษีอากรมิได้ส่งเสริมให้มีการลงทุนในต่างประเทศเลย เนื่องจากผู้ลงทุนในต่างประเทศต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยเร็วขึ้นกว่าผู้ลงทุนในประเทศไทย นอกจากนี้การเก็บภาษีจากผู้ลงทุนในต่างประเทศเร็วขึ้นยังเป็นการซ้ำเติมผู้ลงทุนในต่างประเทศด้วย ในขณะที่ผู้ลงทุนในประเทศไทยยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ใด ๆ จนกว่าตนจะได้รับหรือมีสิทธิได้รับเงินปันผลจากบริษัทซึ่งตนไปถือหุ้นหรือลงทุนนั้นแล้ว

นอกจากการไม่ส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศแล้ว ในทางกลับกัน ประเทศไทยยังส่งเสริมให้มีการลงทุนในประเทศมากกว่า ซึ่งจะเห็นได้จากการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้ อากรขาเข้าต่างๆ แก่ผู้ลงทุนไม่ว่าผู้ลงทุนที่มีถิ่นที่อยู่หรือไม่มีถิ่นที่อยู่ก็ตาม ทั้งนี้เป็นไปตามกฎหมายการส่งเสริมการลงทุน

ดังนั้นหากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย ผู้ลงทุนในต่างประเทศจะได้รับการกระทบกระเทือน แม้ว่าผู้ลงทุนนั้นไม่มีความประสงค์จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศไทยก็ตาม ซึ่งบางธุรกิจก็อาจมีความจำเป็นต้องไปลงทุนในต่างประเทศด้วยเหตุผลทาง

ธุรกิจอย่างแท้จริง สำหรับผลกระทบกระเทือนที่ได้รับนอกจากการต้องเสียภาษีเร็วขึ้นแล้ว การแข่งขันในทางธุรกิจในเชิงการค้าระหว่างประเทศอาจลดน้อยลงและทำให้ไม่สามารถแข่งขันกับบริษัทอื่นได้ในที่สุด

4.2.3.2 การจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ

ประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยหมวดภาษีอากรระหว่างประเทศไว้โดยเฉพาะ เฉกเช่นประเทศออสเตรเลีย หรือสหรัฐอเมริกา และประเทศที่พัฒนาแล้วอื่นๆ ซึ่งหมวดภาษีอากรระหว่างประเทศของประเทศเหล่านี้จะประกอบไปด้วยหลักทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศรวมตลอดจนการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ

แม้ว่าประมวลรัษฎากรของประเทศไทยจะไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยหมวดภาษีอากรระหว่างประเทศโดยเฉพาะ แต่หากพิจารณาด้วยบทแห่งประมวลรัษฎากรแล้วพบว่าหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศได้สอดแทรกอยู่ในมาตราต่างๆ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ตัวอย่างเช่น

(1) การจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศได้แก่ มาตรา 66, 67, 70, 70 ทวิ และ 76 ทวิ

(2) การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในระดับระหว่างประเทศ แต่เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศไทยเท่านั้นมากกว่า ซึ่งได้แก่มาตรา 3 และมาตรา 19

การจัดเก็บภาษีอากรที่เข้าข่ายเป็นการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศตามมาตรา 70, 70 ทวิ และ 76 ทวิ นั้น บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวก็ได้กล่าวถึงผู้มีหน้าที่รับผิดชอบทางภาษีอากรในประเทศไทยอยู่แล้ว กล่าวคือ ตามมาตรา 70 และ 70 ทวิ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ คือผู้จ่ายเงินได้หรือกำไรนั้น ๆ ส่วนมาตรา 76 ทวิ ได้แก่ตัวแทน หรือผู้ทำการติดต่อซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ผู้รับผิดชอบดังกล่าวทั้งหมดเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบและเสียภาษีให้แก่กรมสรรพากรแทนหรือในนามของบุคคลต่างประเทศผู้มีเงินได้ ดังนั้นหน่วยงานกรมสรรพากรของประเทศไทยจะไม่เก็บภาษีในกรณีดังกล่าวจากบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศ ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กับประเทศไทย เนื่องจากกรณีดังกล่าวอยู่นอกเหนือเขตอำนาจการจัดเก็บภาษี (Tax Jurisdiction) ของประเทศไทย

นอกจากนี้ กรณีผู้มีเงินได้ในประเทศไทยไปลงทุนในต่างประเทศ ประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวเมื่อผู้มีเงินได้ที่อยู่นำเงินได้จากการลงทุนกลับเข้ามาในประเทศไทย

ไทยแล้ว ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งใช้เกณฑ์เงินสด แต่กรณีผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นนิติบุคคล ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าวต้องนำเงินได้ที่เกิดในต่างประเทศมารวมคำนวณเสียภาษีทันทีในรอบระยะเวลาบัญชีที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น เนื่องจากนิติบุคคลใช้เกณฑ์สิทธิ ประกอบกับประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าโครงสร้างการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยมีความแตกต่างจากประเทศอื่นๆ โดยเฉพาะประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

ดังนั้น หากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย ระบบโครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยต้องมีการปรับปรุงใหม่โดยให้บัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศไว้เป็นหมวดโดยเฉพาะ

4.2.3.3 การขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ควรต้องมีระบบการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC มีส่วนเกี่ยวข้องกับประเทศจำนวน 2 ประเทศ และเกี่ยวข้องกับระดับบริษัทและผู้ถือหุ้น

4.2.3.3.1 กรณีการภาษีซ้ำซ้อน

หากนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย การภาษีซ้ำซ้อนย่อมเกิดขึ้นดังนี้คือ

(1) ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กรณีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลสองคนหรือมากกว่าโดยอาศัยฐานเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเดียวกัน การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC กล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ เนื่องจากเงินได้ฐานเดียวกันแต่ถูกจัดเก็บภาษีในระดับบริษัท (บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC) และในระดับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ นอกจากนี้การเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นยังเป็นการเก็บจากประเทศที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่และเก็บจากประเทศซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ตั้งอยู่ด้วย

(2) ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ กรณีนี้เป็นภาษีซ้อนระหว่างประเทศ กล่าวคือเป็นกรณีที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศจำนวน 2 ประเทศซ้อนกันจนเป็นเหตุให้บุคคลหนึ่งต้องเสียภาษีจากฐานภาษีหนึ่งให้กับประเทศทั้งสอง หรือมากกว่านั้น

การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC กล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐด้วย เนื่องจากเงินได้ฐานเดียวกันแต่ถูกจัดเก็บภาษีทั้งประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่

ผลกระทบทั้งสองกรณีนี้ทำให้ประเทศไทยควรต้องมีระบบการจัดภาษีซ้อนที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในข้อ 4.2.3.3.2 ต่อไป

4.2.3.3.2 การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายภายใน (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300) และอนุสัญญาภาษีซ้อน

ผลกระทบกรณีการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศหากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทยมีดังนี้คือ

(1) เงื่อนไขการจัดภาษีซ้อน

การจัดภาษีซ้อนทั้งตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 และอนุสัญญาภาษีซ้อน เงื่อนไขที่สำคัญประการหนึ่งคือ ต้องมีภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศ หากไม่มีการชำระภาษีไว้จริงในต่างประเทศ ย่อมไม่มีความซ้ำซ้อนทางภาษีเกิดขึ้นซึ่งทำให้ไม่ต้องมีการจัดภาษีซ้อน

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บจากผู้ถือหุ้นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีเงินได้หรือกำไรเก็บสะสมไว้ในบริษัทและยังมิได้แจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น หากประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นตามมาตรการ CFC ดังกล่าว ผู้ถือหุ้นยังไม่สามารถจัดภาษีซ้อนในประเทศไทยตามหลักกฎหมายดังกล่าวข้างต้น เนื่องจากผู้ถือหุ้นยังไม่เคยเสียภาษีในประเทศที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ตั้งอยู่ อันสืบเนื่องมาจากการที่ผู้ถือหุ้นยังไม่เคยได้รับเงินได้ในรูปเงินปันผลจากบริษัทดังกล่าวเลย

ดังนั้น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ผู้ถือหุ้นยังไม่จำเป็นต้องใช้ข้อผ่อนปรนในการจัดภาษีซ้อนตามกฎหมายทั้งสองรูปแบบดังกล่าว เนื่องจากกรณีดังกล่าวยังไม่มีความซ้ำซ้อนทางภาษีเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม หากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีการแจกจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นจริงๆ และมีภาษีที่ชำระแล้วจากเงินปันผลนั้น เงินปันผลที่ได้รับจริงไม่ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่ประเทศที่มีมาตรการ CFC อีก เนื่องจากเงินได้นี้เคยถูกจัดเก็บภาษีไว้แล้ว แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ผู้ถือหุ้นจะใช้ข้อผ่อนปรนด้วยวิธีการเครดิต หรือยกเว้นตามที่ระบุไว้

ในกฎหมายเกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้ำซ้อนทั้งสองฉบับข้างต้นได้หรือไม่ และเมื่อไร ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในข้อ 3 ต่อไป

ผลกระทบกรณีนี้คือการขจัดภาษีซ้อนทั้งตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 และอนุสัญญาภาษีซ้อนอนุญาตให้เครดิตเฉพาะภาษีที่ชำระไว้แล้วจริง ๆ ในต่างประเทศแต่จะไม่อนุญาตให้เครดิตสำหรับภาษีที่ยังไม่มีการชำระจริงซึ่งตรงข้ามกับประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ส่วนใหญ่จะอนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศได้แม้ว่าภาษีนั้นยังมีได้มีการชำระจริงในต่างประเทศ (Deemed Paid credit)

(2) การขจัดภาษีซ้อนถึงภาษีที่เก็บจากกำไรของบริษัท

(Underlying tax)

กฎหมายเกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นการขจัดภาษีซ้อนสำหรับภาษีที่มีการเรียกเก็บในระดับผู้ถือหุ้นทั้งนั้น โดยไม่รวมไปถึงภาษีที่มีการชำระในระดับบริษัท (Underlying tax) ซึ่งกรณีนี้ตรงข้ามกับประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือกฎหมายภายในที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยเหล่านี้จะอนุญาตให้ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ นำภาษีที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้ชำระไว้แล้วนั้น มาเป็นเครดิตของผู้ถือหุ้นในการคำนวณภาษีของผู้ถือหุ้นตามมาตรา CFC (Deemed paid credit หรือ Underlying Tax Credit) ทั้งนี้จำนวนเครดิตภาษีดังกล่าวให้เป็นไปตามสัดส่วนหุ้นซึ่งผู้ถือหุ้นถืออยู่ในบริษัทดังกล่าว

ประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁰ ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ซึ่งถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 10 ในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้รับอนุญาตให้ได้รับการเครดิตทางอ้อมหรือเครดิตภาษีในระดับภาษีของบริษัท (Indirect Tax or Deemed Paid Credit) (ซึ่งก็คือ Underlying Tax Credit) สำหรับภาษีเงินได้ต่างประเทศที่บริษัทได้ชำระไว้แล้ว และภาษีดังกล่าวเป็นไปตามสัดส่วนเงินได้ที่พึงถือว่าได้แจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นตามมาตรา CFC การเครดิตดังกล่าว ให้เครดิตได้ตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถือและในการคำนวณภาษีตามมาตรา CFC ให้รวมภาษีต่างประเทศที่ชำระแล้ว (Grossed Up) เป็นเงินได้ที่พึงต้องเสียภาษี (Attributable Income) ตามมาตรา CFC ด้วย

¹⁰ Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni and Richard Crawford Pugh, Taxation of International Transactions (U.S.A : West Publishing Company, 1997), p. 344.

นอกจากนี้ ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาอเมริกัน ซึ่งถือหุ้นอย่างน้อย ร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท CFC และผู้ถือหุ้นเลือกที่จะเสียภาษีในอัตราภาษีประเภทบริษัทในเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC ผู้ถือหุ้นเหล่านี้จะได้รับอนุญาตให้เครดิตภาษีทางอ้อมเช่นเดียวกับกรณีผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทดังกล่าวข้างต้น

ประเทศออสเตรเลีย กรณีที่บริษัท CFC ชำระภาษีไว้แล้ว ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและเป็นผู้ต้องเสียภาษีแก่ประเทศออสเตรเลียตามมาตรการ CFC ได้รับอนุญาตให้นำภาษีที่ชำระแล้วในต่างประเทศของบริษัท CFC มาหักเป็นรายจ่าย (Deduction) หรือมาใช้เป็นเครดิต (Credit)¹² ดังนี้คือ

(1) กรณีอนุญาตให้เครดิต ผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียได้รับอนุญาตให้เครดิตภาษีถึงภาษีระดับบริษัท (Underlying Tax) ซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้ชำระภาษีไว้แล้วในประเทศที่บริษัท CFC ตั้งอยู่ซึ่งภาษีนี้เกี่ยวข้องกับกำไรของบริษัท ทั้งนี้ เงินปันผลจะมีการแจกจ่ายจากกำไรของบริษัท และกรณีนี้ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียถือว่ามีภาระภาษีของบริษัท CFC ด้วยแล้ว เครดิตนี้เรียกว่า เครดิตภาษีต่างประเทศทางอ้อม (Indirect foreign tax credit)

ผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับอนุญาตให้เครดิตภาษีดังกล่าวข้างต้น ต้องมีเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและที่ผู้ถือหุ้นในบริษัท CFC ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปกติ (At the end of the statutory accounting period) ของบริษัท CFC และบริษัท CFC กับบริษัทซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นต้องมีความเกี่ยวข้องกัน โดยทั้งสองบริษัทเป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทเดียวกัน (Members of a Group of Companies) และบริษัทผู้ถือหุ้นที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยทางตรงและทางอ้อมอย่างน้อย ร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงในบริษัท CFC

ในกรณีที่บริษัทผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย มีส่วนได้เสียโดยตรง (Direct Interest) ในบริษัท CFC บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียดังกล่าวต้องมีสิทธิออกเสียง (Voting interest) เป็นจำนวนร้อยละ 10 ของสิทธิในการออกเสียงในบริษัท CFC

¹² Lee Burns, Controlled Foreign Companies (Hong Kong: Longman Cheshire, 1992), pp. 179-

กรณีบริษัทผู้ถือหุ้นดังกล่าวข้างต้นถือหุ้นโดยทางอ้อมในบริษัท CFC โดยถือหุ้นผ่านบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นบริษัทในเครือของตนอีกชั้นหนึ่ง (Held Indirectly Through a Chain of foreign Companies) การมีส่วนได้เสียจะพิจารณา ดังนี้ คือ

- บริษัทออสเตรเลียต้องมีส่วนได้เสียโดยตรงร้อยละ 10 ในทุกชั้น (Tier) ของบริษัท ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของตนโดยบริษัทออสเตรเลียถือหุ้นในบริษัทในเครือของตนในลักษณะถือหุ้นต่อกันไปแบบลูกโซ่ (Chain)

- บริษัทออสเตรเลียมีส่วนได้เสียทางอ้อมร้อยละ 5 ในบริษัท CFC ซึ่งเป็นบริษัทสุดท้าย (Ultimate CFC)

จำนวนเครดิตที่ได้รับอนุญาตให้เป็นไปตามสัดส่วนหุ้นที่บริษัทออสเตรเลียได้ถืออยู่ในบริษัท CFC

เมื่อบริษัทออสเตรเลียได้รับอนุญาตให้เครดิตดังกล่าว จำนวนภาษีที่ได้รับอนุญาตให้เครดิตต้องนำมารวม (Grossed up) เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC (Attributable Income) และเมื่อคำนวณภาษีตามมาตรการ CFC ได้แล้ว ให้นำจำนวนภาษีที่ได้รับอนุญาตให้เครดิตมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระตามมาตรการ CFC จำนวนเงินภาษีที่เหลือจึงเป็นภาษีที่พึงต้องชำระตามมาตรการ CFC สำหรับช่วงเวลาที่ได้รับอนุญาตให้เครดิตได้ คือ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท CFC ซึ่งตรงกับวันซึ่งผู้เสียภาษีเป็นผู้เสียภาษีตามมาตรการ CFC (Attributable Taxpayer of CFC)

(2) กรณีอนุญาตให้หักภาษีต่างประเทศเป็นรายจ่ายผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย นอกเหนือจากกรณีที่ได้รับอนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศตามที่กล่าวในข้อ (1) แล้ว ยังมีกรณีซึ่งผู้ถือหุ้นที่มีไซ่บริษัท¹³ จะได้รับอนุญาตให้หักภาษีต่างประเทศเป็นรายจ่ายโดยภาษีต่างประเทศนั้น บริษัท CFC ได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศ ทั้งนี้ จำนวนเงินที่หักเป็นรายจ่ายได้ ให้เป็นไปตามสัดส่วนหุ้นซึ่งผู้ถือหุ้นนั้นถืออยู่ในบริษัท CFC ในกรณีนี้ จำนวนเงินซึ่งผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษี (Attributable income) ตามมาตรการ CFC ได้แก่จำนวนเงินสุทธิของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC (Net of tax income of the CFC)¹⁴ กล่าวคือ เป็นจำนวนเงินภายหลังการหักภาษีต่างประเทศแล้ว

¹³ Ibid., pp.179-180.

¹⁴ Ibid., p.179.

หากนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย ผลกระทบกรณีนี้จะก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมและความเสียหายต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งไปลงทุนในต่างประเทศเป็นอย่างมาก เนื่องจากประเทศไทยมิได้อนุญาตให้ผู้ถือหุ้นเครดิตหรือหักเป็นรายจ่ายซึ่งภาษีในระดับบริษัท เช่น ประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ต่าง ๆ และการขจัดภาษีซ้อนถึงภาษีระดับบริษัท เป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นมาก นอกจากจะเป็นการขจัดภาษีซ้อนที่สมบูรณ์แล้วยังเป็นการผ่อนปรนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งถูกจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC โดยเฉพาะด้วย

(3) ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการ CFC กับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) และอนุสัญญาภาษีซ้อน

ผู้เขียนขอกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการ CFC กับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) และอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้ทราบสถานะหรือลำดับชั้นของมาตรการ CFC พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 และอนุสัญญาภาษีซ้อน

หากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย มาตรการดังกล่าวจะถูกบัญญัติเป็นกฎหมายภายใน ในการบังคับจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนในบางประเทศให้ถือว่ามิฐานะในลำดับเดียวกันกับกฎหมายภายใน (เช่น ลำดับเดียวกันกับกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร) กรณีประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลในแต่ละประเทศได้มีการรับรองอนุสัญญาดังกล่าวเพื่อนำมาใช้เป็นกฎหมายภายใน โดยเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร และได้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) โดยอาศัยอำนาจตามตรา 3 ทั้งนี้เพื่อเป็นการรับรองอนุสัญญาที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำกับประเทศต่าง ๆ ในอนาคต กรณีนี้ดูเหมือนว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นบทบัญญัติที่รองลงมาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งก่อนการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในกรณีใดๆ ผู้ใช้กฎหมายต้องพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในลำดับแรกก่อน ต่อมาจึงมาพิจารณาบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนว่ามีข้อผ่อนปรนหรือข้อยกเว้นใดๆ หรือไม่ ซึ่งหากอนุสัญญาเป็นคุณต่อกรณีนั้น ผู้ใช้กฎหมายก็ต้องใช้อนุสัญญาซึ่งเป็นคุณก่อน หากกรณีอนุสัญญาเป็นโทษมากกว่ากฎหมายภายใน กรณีนี้ก็จะใช้กฎหมายภายในที่เป็นคุณกว่า ยากกล่าวได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายหรือข้อยกเว้นของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หากกรณีใด ๆ มิได้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเลย อนุสัญญาภาษีซ้อนก็มิต้องนำมาพิจารณาด้วย เนื่องจากกรณีนั้นอาจไม่อยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรโดยสิ้นเชิง และอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเพียงข้อยกเว้นหรือข้อผ่อนปรนเท่านั้น แม้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนดูเหมือนอยู่ในลำดับรองจากบทบัญญัติแห่งประมวล

ราชการ แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนมักอยู่ในฐานะสูงกว่าประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เมื่อกิจการใดๆ เข้าข่ายทั้งประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน อนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องนำมาใช้กับกรณีนั้นๆ โดยมีข้อแม้ว่าอนุสัญญาต้องเป็นคุณมากกว่า

ก. การใช้มาตรการ CFC กับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

หากผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปลงทุนในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ในการจัดเก็บภาษีตามมาตราการ CFC ผู้ถือหุ้นนั้นไม่สามารถเครดิตภาษีกำไรของบริษัทซึ่งผู้ถือหุ้นนั้นไปลงทุน ซึ่งกำไรนั้นได้เสียภาษีบริษัทไว้แล้ว เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาฉบับ 300 มิได้อนุญาตให้เครดิตถึงภาษีในระดับบริษัทอีกทั้งกรณีดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขในเรื่องการชำระภาษีแล้วในต่างประเทศ ดังนั้น ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะไม่สามารถเครดิตภาษีใด ๆ ได้เลยเมื่อต้องเสียภาษีตามมาตราการ CFC ซึ่งกรณีนี้ตรงข้ามกับประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC และมีบทบัญญัติเรื่องการจัดภาษีซ้อนถึงระดับภาษีบริษัทซึ่งถือว่าเป็นการจัดภาษีซ้อนที่สมบูรณ์

อนึ่ง พระราชกฤษฎีกานี้ให้สิทธิประโยชน์เฉพาะแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้นหากผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา ผู้ถือหุ้นนั้นก็ไม่มีสิทธิใช้ประโยชน์จากพระราชกฤษฎีกานี้

ข. การใช้มาตรการ CFC กับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

หากผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปลงทุนในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย กรณีนี้จะเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างมาตรการ CFC กับอนุสัญญาภาษีซ้อน 2 ประเด็นดังนี้คือ

- กรณีประเทศแหล่งเงินได้ให้การยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลที่จ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีประเทศแหล่งเงินได้ยกเว้นการเก็บภาษีจากเงินปันผลที่จ่าย กรณีนี้ มาตรการ CFC ต้องนำมาใช้บังคับกล่าวคือ เงินได้หรือกำไรที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัท CFC ต้องนำมาเสียภาษีตามมาตรการ CFC เนื่องจากเงินได้ไม่ว่าประเภทใดก็ตามควรต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่หรือทั้งสองประเทศและมีการอนุญาตให้ขจัดภาษีซ้อนไม่ว่าตามกฎหมายภายในฝ่ายเดียวหรือตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสองฝ่าย ในกรณีนี้เมื่อประเทศหนึ่งยกเว้นภาษี อีกประเทศหนึ่งก็ควรมีสิทธิจัดเก็บภาษีดังกล่าว ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ก็เป็นการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC นั้น ๆ ตามที่กล่าวไว้ในตอนต้น แต่ถ้าเงินปันผลนั้นได้เสียภาษีแล้วในประเทศแหล่งเงินได้และได้รับยกเว้นภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมาตรการ CFC จะไม่นำมาใช้กับกรณีนี้ด้วยเหตุผลเช่นเดียวกับที่กล่าวข้างต้น

กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีการแจกจ่ายเงินปันผลจริง ๆ ในเวลาต่อมา แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเคยเสียภาษีแล้วตามมาตรการ CFC ผู้ถือหุ้นดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีอีกหรือไม่ และกรณีมีภาษีที่เกิดขึ้นจากเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัท CFC นั้นอีก (ซึ่งกรณีนี้เป็นภาษีระดับผู้ถือหุ้น) ผู้ถือหุ้นสามารถนำภาษีดังกล่าวมาเป็นเครดิตได้หรือไม่

ตามแนวปฏิบัติของประเทศที่มีบทบัญญัติ มาตรการ CFC โดยทั่วไป กรณีที่ผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลจริง ๆ ในเวลาต่อมาจากบริษัท CFC ผู้ถือหุ้นมิต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่อื่น ทั้งนี้ เฉพาะจำนวนเงินที่เคยเสียภาษีไว้แล้ว เนื่องจาก ผู้ถือหุ้นเคยเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวแล้ว

เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจริง ๆ ในเวลาต่อมา ภาระภาษีจะเกิดขึ้นในเงินปันผลที่จ่ายนั้น เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีนี้เป็นภาระภาษีในระดับผู้ถือหุ้น ในการนี้แต่ละประเทศจะมีวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศสำหรับกรณีดังกล่าวแตกต่างกันไป ซึ่งผู้เขียนขอกล่าวถึงวิธีปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย ดังนี้คือ

ประเทศสหรัฐอเมริกา

เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจริง ๆ ในเวลาต่อมา และมีการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลนั้นด้วย ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับเงินปันผลดังกล่าวได้รับอนุญาตให้นำภาษีดังกล่าวมาเป็นเครดิตในปีซึ่งมี

การจ่ายเงินปันผลจริง ๆ แม้ว่า เงินปันผลที่รับจริงนั้นต้องมีนำมารวมคำนวณภาษีอีก เนื่องจากเงินได้จำนวนดังกล่าวเคยเสียภาษีไว้แล้ว¹⁵

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ดังกล่าวต้องปรับปรุงเครดิตภาษีต่างประเทศตามข้อจำกัดของการเครดิตภาษีต่างประเทศ (Adjustment on Foreign Tax Credit Limitation) ซึ่งข้อจำกัดดังกล่าวมี 2 ประเภทคือ ประเภทที่ 1 “Overall Limitation” และประเภทที่ 2 “Per Country Limitation” การปรับปรุงดังกล่าวมีขึ้นเพื่อมิให้ข้อจำกัดจำนวนภาษีที่จะเครดิตได้ต้องลดลง หากเงินได้ที่เคยเสียภาษีแล้ว และภาษีบนเงินได้ดังกล่าวถูกนำมารวมคำนวณด้วยในปีที่ได้รับเงินปันผลนั้น

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้เพียงพอที่จะหักกับจำนวนเครดิตภาษีสำหรับปีที่ได้รับเงินปันผลจริง เครดิตที่เหลือนั้น ได้รับอนุญาตให้ขอคืนได้

สำหรับข้อจำกัดเรื่องการเครดิตภาษีต่างประเทศในกรณี Per Country Limitation และ Overall Limitation ทั้งสองกรณีมีความหมายดังนี้ คือ¹⁶

Per Country Limitation (Source-By-Source Limitation) หมายถึง กรณีที่การคำนวณภาษีเงินได้ภายในประเทศจากเงินได้ทุกประเภทที่มาจากแหล่งต่างประเทศประเทศเดียว ในจำนวนเงินเดียวกัน และภาษีทั้งหมดที่เรียกเก็บไว้แล้ว (Levied) หรือถูกหักไว้แล้ว (Withheld) ในต่างประเทศนั้นให้นำมาเป็นเครดิตกับภาษีภายในประเทศดังกล่าว

Overall Limitation หมายถึงกรณีที่จำนวนภาษีต่างประเทศทั้งหมดจากจำนวนเงินได้แหล่งต่างประเทศทั้งหมดให้นำมารวมกันเพื่อคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศ กรณีนี้เป็นอีกวิธีหนึ่งที่จำกัดเครดิตภาษีต่างประเทศตามประเภทของเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีต่างประเทศ

โดยปกติ ประเทศที่อนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศจะมีข้อจำกัดเรื่องจำนวนเงินที่อนุญาตให้เครดิต โดยภาษีที่เสียไว้ในแหล่งต่างประเทศจะถูกจำกัดตามจำนวนภาษีที่ต้องเสียภายในประเทศ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ภาษีต่างประเทศนำมาเครดิตได้ไม่เกินภาษีที่ต้องเสียภายในประเทศ

¹⁵ Larine S. Rothenberg and Lowell D. Yoder, Foreign Income, Subpart-F General (Washington, D.C. : Tax Management Inc, 1994), p. B-307.

¹⁶ Susan M. Lyons, International Tax Glossary (Amsterdam : IBFD Publications, 1996), p. 76.

ประเทศออสเตรเลีย

เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งเงินปันผลนี้มาจากเงินได้หรือกำไรที่เคยเสียภาษีไว้แล้วตามมาตราการ CFC (Attributed profits) กรณีนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าวได้รับอนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศที่เกิดขึ้นในเงินปันผลที่จ่ายจริงนั้นได้ ทั้งนี้ เฉพาะภาษีที่เป็นภาระส่วนตัวของผู้มีถิ่นที่อยู่ เช่นภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับนั้น โดยเงินปันผลนั้นต้องเป็นการจ่ายตามที่ปรากฏในบัญชีซึ่งต้องกระทำตามมาตราการ CFC (Attribution Account)¹⁷

นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียยังอนุญาตให้มีการเครดิตภาษีถึงภาษีระดับบริษัท(Underlying tax) ด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และเงินได้ที่เสียภาษีตามมาตราการ CFC (Attribution payment) เป็นเงินปันผลประเภท Non-portfolio เมื่อมีการแจกจ่ายเงินปันผลจริง ๆ (Distributable profits) ผู้ได้รับเงินปันผลมีสิทธิเครดิตภาษีระดับภาษี (Underlying tax) ที่จ่ายในส่วนของเงินปันผลที่ได้รับนั้น ทั้งนี้ เครดิตภาษีดังกล่าวเป็นเครดิตที่อนุญาตให้ นอกเหนือจากภาษีที่เคยนำมาเครดิตแล้ว ในขณะที่มีการจัดเก็บภาษีตามมาตราการ CFC (Attribution)

4.2.3.4 การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูล เป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งของมาตราการ CFC ซึ่งข้อมูลที่ผู้ถือหุ้นต้องเปิดเผย หรือแสดงต่อหน่วยงานสรรพากรในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ได้แก่ จำนวนหุ้นที่ตนถืออยู่ เงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทดังกล่าว หากมีการใช้มาตราการ CFC ในประเทศไทย กรมสรรพากรอาจมีความยากลำบากในการได้รับข้อมูลการเสียภาษีของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เนื่องจากบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทที่อยู่นอกเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย แต่กรมสรรพากรก็สามารถรับข้อมูลจากผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนเท่านั้น อย่างไรก็ตามข้อมูลดังกล่าวก็อาจมีจำกัด เนื่องจากบางประเทศมีกฎหมายรักษาความลับ หรือกฎหมายห้ามเปิดเผยข้อมูล ซึ่งประเทศ Tax havens ส่วนใหญ่จะมีกฎหมายลักษณะนี้ จากกฎหมายลักษณะดังกล่าวส่งผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่เอง อาจเกิดความยากลำบากในการได้รับข้อมูลและหน่วยงานสรรพากรของประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นนั้นมีถิ่นที่อยู่อาจขาดข้อมูลที่ถูกต้องเกี่ยวกับบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีตามมาตราการ CFC ผิดพลาดได้

¹⁷ Lee Burns, *Controlled Foreign Companies*, p. 206.

ผลกระทบกรณีการเปิดเผยข้อมูล ได้แก่การที่รัฐใช้อำนาจในการบังคับกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ในการเปิดเผยข้อมูลของอีกบุคคลหนึ่งเกี่ยวกับการถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC หรือการขอรายละเอียดเกี่ยวกับสถานะทางการเงินและการเสียภาษีของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ผ่านผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งผู้ถือหุ้นอาจมีความยากลำบากในการได้รับข้อมูลดังกล่าวด้วย หรือกรณีรัฐ ๆ หนึ่งได้รับการร้องขอให้เปิดเผยข้อมูลของผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง สิ่งเหล่านี้มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC

4.2.3.4.1 ผลกระทบในระดับระหว่างประเทศ

กรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

ข้อ 26 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งสองแลกเปลี่ยนข้อสนเทศกัน เท่าที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญานี้โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อป้องกันการทุจริต และเพื่อการบริหารบทบัญญัติของกฎหมายต่อการเลี่ยงภาษีที่อนุสัญญานี้ควบคุมถึง ข้อสนเทศใดๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับ และมีให้เปิดเผยแก่บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ใดๆ นอกจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน รวมทั้งการวินิจฉัยของศาล หรือการเก็บภาษีอากร ซึ่งอยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้

การเปิดเผยข้อมูลกรณีนี้เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งข้อมูลที่จะเปิดเผยกันได้ระหว่างรัฐกับรัฐ จะเป็นข้อมูลที่แล้วแต่ความตกลงกันเท่านั้น ซึ่งบางครั้งการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันอาจมีข้อจำกัดตามกฎหมายภายในด้วย ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ของความสงบสุข และปกป้องเศรษฐกิจภายในประเทศตลอดจนเป็นไปตามนโยบายทางเศรษฐกิจและการเมืองภายในประเทศ สิ่งเหล่านี้อาจส่งผลให้ การเปิดเผยข้อมูลระหว่างรัฐ กระทำได้ไม่เต็มที่ และรัฐที่รับข้อมูลก็จะรับข้อมูลได้ไม่เต็มที่ ซึ่งก่อให้เกิดผลเสียต่อการวิเคราะห์และจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ด้วย

กรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน

หากกรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ แต่ละประเทศอาจตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลกันในระหว่างประเทศแบบทวิภาคี หรือพหุภาคี ข้อตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลอาจอยู่ในขอบเขตที่จำกัด เนื่องจากแต่ละประเทศย่อมต้องการป้องกันรักษาผลประโยชน์ภายในประเทศของตน โดยเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของผู้ประกอบการธุรกิจในประเทศของตนซึ่งเป็นผู้ประกอบการธุรกิจชาวต่างประเทศ เนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านี้ นอกจากจะสร้างงานและสร้างรายได้ให้แก่คนในท้องถิ่นแล้ว กรณีดังกล่าวยังทำให้ระบบเศรษฐกิจในประเทศของตนมีการพัฒนาขึ้นไปด้วย ดังนั้น การตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างเต็มที่เกี่ยวกับข้อมูลของผู้ประกอบ

ธุรกิจ เช่น ผู้ถือหุ้น สถานะทางการเงินของบริษัทที่ประกอบการต่าง ๆ คงเป็นเรื่องค่อนข้างลำบาก ซึ่งส่งผลให้ข้อมูลที่ได้รับอาจไม่เป็นไปตามหรือไม่สอดคล้องกับการวิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC

4.2.3.4.2 ผลกระทบในระดับภายในประเทศ

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ไม่ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการขอรับข้อมูลต่าง ๆ ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จากผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังเช่นประเทศออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา ดังนั้นหากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย ต้องมีบทบัญญัติเรื่องการเปิดเผยข้อมูล

นอกจากนี้ หากกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการขอรับข้อมูลการลงทุนในต่างประเทศจากบริษัทหรือบุคคลธรรมดาแล้ว ข้อมูลดังกล่าวที่ได้รับอาจไม่ตรงกับความเป็นจริงหรือได้รับไม่ครบ เนื่องจาก ผู้ให้ข้อมูลอาจประสงค์จะหลีกเลี่ยงการให้ข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี หรือบางครั้ง ผู้ให้ข้อมูลมิได้ประสงค์จะหลีกเลี่ยงภาษี แต่ผู้ให้ข้อมูลเองก็ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลของบริษัทต่างประเทศนั้น ด้วยเหตุผลใด ๆ ก็ตาม กรณีเช่นนี้ ย่อมทำให้ประเทศไทยได้รับข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งส่งผลกระทบต่อความถูกต้องในการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ในที่สุด

4.3 ข้อดีและข้อเสียของการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย

4.3.1 ข้อดี

4.3.1.1 ทำให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้ลงทุนซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งลงทุนในบริษัทต่างประเทศที่เข้าข่ายเป็น CFC ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีตามมาตรานี้ ไม่ทำให้ฐานเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศลดลงหรือถูกยกย้ายอันเนื่องมาจากการที่ผู้ถือหุ้นที่อยู่ในประเทศไทยได้ไปลงทุนในต่างประเทศ

4.3.1.2 ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรด้วยการนำเงินได้หรือกำไรไปพักหรือกักเก็บไว้ ณ ต่างประเทศโดยเฉพาะประเทศ Tax havens ซึ่งประเทศเหล่านี้จัดเก็บภาษีต่ำหรือไม่มี การจัดเก็บภาษีเลย

4.3.2 ข้อเสีย

4.3.2.1 ละเมิดหลักการภาษีเงินได้ และการรับรู้รายได้ การจัดเก็บภาษีเงินได้ต้องจัดเก็บจากเงินได้ ซึ่งบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นได้รับ หรือเงินได้จากส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเดิม หรือเงินได้นั้นต้องก่อให้เกิดความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจต่อผู้รับ เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นแล้วส่งผลให้ผู้เสียภาษี

สามารถนำเงินได้นั้นมาเสียภาษี ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ขณะเดียวกันผู้เสียภาษียังมีความพร้อมในการเสียภาษีด้วย (Wherewithal to Pay) เนื่องจากผู้เสียภาษีมีเงินได้อยู่กับตน กรณีนี้ตรงข้ามกับหลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เนื่องจากมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากสิ่งที่ยังไม่ได้เป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น อันมีสาเหตุมาจากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ยังไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผลและแจกจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นแต่อย่างใด

สำหรับการรับรู้รายได้ ตามหลักการจัดเก็บภาษีมาตรการ CFC ได้แก่กรณีที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีเงินได้หรือกำไรเก็บสะสมไว้ในบริษัท ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีมาตรการ CFC ต้องเสียภาษีให้กับประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ อาจกล่าวได้ว่าไม่มีหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ตามมาตรการ CFC กรณีนี้ตรงข้ามกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีและประมวลรัษฎากรของประเทศไทยตามที่กล่าวไว้ในตอนต้น

4.3.2.2 ละเมิดหลักการภาษีทางตรง กรณีการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC อาจกล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ของคนๆ หนึ่ง (บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC) จากคนอีกคนหนึ่ง (ผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่) ซึ่งกรณีนี้เป็นการละเมิดหลักการภาษีทางตรง กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีทางตรง (ภาษีทางตรงคือภาษีเงินได้นั้นเอง) ต้องจัดเก็บจากผู้มีเงินได้นั้นเท่านั้น (เว้นแต่จะมีการตกลงออกภาษีให้โดยผู้เกี่ยวข้องกับผู้มีเงินได้นั้น) ในกรณีนี้ นอกจากการละเมิดภาษีทางตรงแล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมต่อผู้ถูกเก็บภาษีด้วย เนื่องจากผู้ถูกเก็บภาษียังไม่ได้รับหรือไม่มีเงินได้อันต้องนำมาเสียภาษี

อนึ่งแนวคิดการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นหลักการเดียวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินกล่าวคือ เมื่อทรัพย์สินเช่นหุ้นมีมูลค่าสูงขึ้น มูลค่าที่เพิ่มขึ้นก็จะถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะไม่ใช่กับการจัดเก็บภาษีทางตรง ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ถือเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีทรัพย์สิน จึงไม่ควรนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC

4.3.2.3 ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อน การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจระหว่างประเทศและเชิงอำนาจรัฐ โดยเฉพาะหากมีการใช้มาตรการ CFC ในประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้อนที่มีประสิทธิภาพ เช่นประเทศไทยมิได้อนุญาตให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีระดับบริษัท (Underlying tax) ด้วยแล้ว การจัดเก็บภาษีซ้อนกรณีนี้จะเป็นปัญหาที่สำคัญ

นอกจากนี้ การเครดิตภาษีต่างประเทศ (Foreign tax credit) ควรเป็นระบบที่มีประสิทธิภาพ ที่สามารถนำมาใช้กับมาตรการ CFC ได้อย่างมีประสิทธิภาพเช่นเดียวกัน

4.3.2.4 การเปิดเผยข้อมูล การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ก่อให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศ และสถานะทางการเงินของบริษัทในต่างประเทศ ทั้งที่เป็นข้อมูลของตนเอง ของบริษัทหรือบุคคลอื่น กรณีนี้อาจก่อให้เกิดการละเมิดข้อกำหนดที่เกี่ยวกับเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งห้ามการเปิดเผยข้อมูลในบางกรณี ทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ

4.3.2.5 กลุ่มผู้ลงทุนที่จะได้รับผลกระทบจากมาตรการ CFC เนื่องจากมาตรการ CFC มักเป็นที่นิยมใช้กับประเทศที่พัฒนาแล้วซึ่งมีบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่มีการลงทุนในประเทศต่างๆ มากมาย กลับกันหากมีการใช้มาตรการ CFC ในประเทศไทย กลุ่มผู้ลงทุนที่ได้รับผลกระทบจากการใช้มาตรการดังกล่าวจะมีน้อยกว่าในประเทศที่พัฒนาแล้วและมีการส่งออกทุนเป็นจำนวนมาก ในปัจจุบันประเทศไทยมีนักลงทุนที่เข้าข่ายเป็นบริษัทข้ามชาติ ซึ่งไปลงทุนในต่างประเทศจำนวนไม่มาก ดังนั้น หากมีการนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ ผู้ลงทุนที่ได้รับผลกระทบจะมีจำนวนน้อยราย ซึ่งหากเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายที่ภาครัฐลงทุนไปในการจัดตั้งมาตรการ CFC และการดำเนินการตามมาตรการ CFC อาจไม่คุ้มค่ากับผู้ลงทุนในต่างประเทศที่อยู่ภายใต้ภาษีให้กับประเทศไทยตามมาตรการ CFC

4.3.2.6 บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับธุรกรรมระหว่างประเทศ เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติทางภาษีอากรอื่นเกี่ยวกับการกำหนดธุรกรรมระหว่างประเทศ และการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่เป็นหลักการพื้นฐานทั่วไปหากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย ควรต้องมีการบัญญัติบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศและบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งอาจยกระดับขึ้นเป็นหมวด โดยเฉพาะว่าด้วยหมวดภาษีอากรระหว่างประเทศ และบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการ CFC ที่ตามมาจะเป็นบทบัญญัติ โดยเฉพาะว่าด้วยการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการพักหรือเก็บกักเงินได้ไว้ ณ ต่างประเทศ ทั้งนี้ บทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการ CFC จะเป็นสิ่งที่บัญญัติเพิ่มขึ้นจากหมวดภาษีอากรระหว่างประเทศดังกล่าวซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไป โดยเฉพาะประกอบกับต้องใช้เวลาในการศึกษาเพื่อการร่างกฎหมายดังกล่าวให้เหมาะสมกับประเทศไทย และสิ่งที่ตามมาคือการเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมาก ดังนั้น จึงควรพิจารณาว่าหากยกเว้นมาตรการ CFC พร้อมกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศดังกล่าวข้างต้น ประเทศไทยจะได้รับประโยชน์อย่างน้อยแค่ไหน กล่าวคือ หากยกเว้นกฎหมายดังกล่าวแล้ว บุคลากรยังไม่พร้อมที่จะดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าวเนื่องจากการขาดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถหรือกรณีดังกล่าวขัดกับนโยบายการลงทุนในประเทศ สิ่งเหล่านี้จะไม่ก่อประโยชน์ต่อการบัญญัติกฎหมาย และมาตรการดังกล่าว

ข้างต้น อีกทั้งยังเป็นการเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการศึกษากฎหมายและมาตรการจากประเทศอื่น ตลอดจนการยกร่างกฎหมายดังกล่าวด้วย

4.3.2.7 อุปสรรคและความยากลำบากในการบริหารและปฏิบัติตามมาตรการ CFC
อุปสรรคและความยากลำบากดังกล่าวอาจกล่าวได้ว่ามีที่มาจาก 3 แหล่งใหญ่ ๆ คือ

(1) ความซับซ้อนทางทบทบัญญัติมาตรการ CFC เนื่องจากมาตรการ CFC นับว่าเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่มีความซับซ้อนมากที่สุด ดังนั้นผู้ใช้และผู้ถูกบังคับใช้ต้องมีความเข้าใจอย่างถ่องแท้ มาตรการ CFC จึงจะสามารถใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(2) เจ้าหน้าที่รัฐซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารจัดการและบังคับภาษี ตามมาตรการ CFC เจ้าหน้าที่รัฐต้องเข้าใจบทบัญญัติมาตรการ CFC อย่างแท้จริงเพื่อสามารถบริหารและจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(3) ผู้เสียภาษีตามมาตรการ CFC ผู้เสียภาษีต้องเผชิญกับความยากลำบาก ระหว่างภายในประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่และภาษีต่างประเทศซึ่งตนมีแหล่งเงินได้ ตลอดจนกฎเกณฑ์ทางบัญชีต่างๆ ซึ่งค่อนข้างกว้างขวาง สิ่งเหล่านี้อาจทำให้ผู้เสียภาษีซึ่งอยู่ภายใต้มาตรการ CFC มีความไม่เข้าใจอย่างถ่องแท้ในบทบัญญัติมาตรการ CFC ซึ่งส่งผลให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีตามมาตรการ CFC ในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ได้แต่ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือไม่ถูกต้อง

4.3.2.8 นโยบายเศรษฐกิจและการลงทุนของประเทศ เนื่องจากประเทศที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการ CFC มักเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว และมีการส่งออกทุนเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศเหล่านี้มีการลงทุนในประเทศของตนอย่างเต็มที่แล้ว จึงต้องหันมาลงทุนในประเทศต่างๆ ซึ่งผู้ลงทุนที่มาจากประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่จะเป็นบริษัทข้ามชาติ ซึ่งมีทุนเป็นจำนวนมาก

สำหรับประเทศไทย นักลงทุนไทยที่เข้าข่ายการเป็นบริษัทข้ามชาติคงมีเพียงไม่กี่ราย ประกอบกับนโยบายการลงทุนของประเทศเป็นกรณีการส่งเสริมให้เข้ามาลงทุนในประเทศโดยการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ และส่งเสริมให้มีการส่งออกซึ่งสินค้าที่ผลิตได้ในประเทศ ทั้งนี้เพื่อนำเงินตราต่างประเทศเข้าสู่ประเทศเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น หากมีมาตรการ CFC ในประเทศไทยซึ่งส่งผลให้มีการเข้มงวดกับการลงทุนในต่างประเทศของนักลงทุน อาจทำให้นักลงทุนไทยไม่ต้องการไปลงทุนในต่างประเทศเลย ในลักษณะเช่นนี้ จะทำให้ไม่มีเงินตราต่างประเทศในรูปเงินได้ หรือกำไรจากการลงทุนในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยและอาจทำให้นักลงทุนไทยขาดการแข่งขันในการค้าระดับระหว่างประเทศ นอกจากนี้ นโยบายการลงทุนของประเทศไทยมีลักษณะ

เป็นการส่งเสริมให้มีการลงทุนในประเทศในลักษณะของ Capital Importing กล่าวคือ ให้มีการนำเงินทุนเข้ามาลงทุนในประเทศ หากมีการนำมาตรการ CFC มาใช้ในประเทศไทย กรณีนี้อาจไม่เหมาะสมกับนโยบายการลงทุนและการเศรษฐกิจของประเทศไทย