

บทที่ 2

หลักการภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC

2.1 แนวคิดและการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC

2.1.1 แนวคิดมาตรการ CFC

2.1.1.1 ความสำคัญของการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ (Deferral)

2.1.1.1.1 หลักทั่วไปของการพักรอ ตามหลักกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไป และยอมรับกันโดยส่วนใหญ่จากประเทศ OECD บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ และบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศ ถือว่าเป็นคนละนิติบุคคล เงินได้ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น จนกว่าเงินได้นั้นจะแจกจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นดังกล่าวในรูปของเงินปันผล เมื่อนั้น ผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวให้แก่ประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ในฐานะเป็นเงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระของผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่จากการได้รับเงินได้ต่างประเทศในรูปของเงินปันผลนี้จะเลื่อนออกไป กล่าวอีกนัยหนึ่ง การเสียภาษีจะช้าลงในประเทศของผู้ถือหุ้นดังกล่าว ด้วยสาเหตุที่ว่าผู้ถือหุ้นดังกล่าว ยังไม่ได้รับเงินได้จากบริษัทต่างประเทศ หรือผู้ถือหุ้นอาจไม่ได้รับเงินได้ดังกล่าวอีกต่อไป เนื่องจากเงินได้นั้นถูกแปลงเป็นเงินได้ประเภทอื่น หรือถูกใช้ไปในทางอื่น เช่น นำไปลงทุนต่อ ณ แหล่งลงทุนอื่น หรือผู้ถือหุ้นประสงค์ที่จะพักรอหรือเก็บกักเงินได้นั้นไว้ในต่างประเทศ เพราะผู้ถือหุ้นยังไม่ประสงค์จะเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ หากมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาประเทศที่ผู้ถือหุ้นหรือบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในนิยมนำเงินได้ไปพักรอหรือเก็บกักไว้ คือ ประเทศ Tax Havens ซึ่งเป็นประเทศที่เรียกเก็บภาษีต่ำหรือไม่เก็บภาษีเลย หรือเป็นประเทศที่เอื้อประโยชน์ต่อการอำนวยความสะดวกในบางสิ่งที่นักลงทุนพึงประสงค์ กรณีเหล่านี้อาจเกิดจากความตั้งใจในการหลีกเลี่ยงภาษีภายในประเทศของผู้ถือหุ้นนั่นเอง ซึ่งจำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศในกรณีดังกล่าว

มาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ อันเนื่องมาจากการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ ณ ต่างประเทศ โดยเฉพาะการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ ณ ประเทศที่มีลักษณะเป็น Tax Havens การกระทำเช่นนี้ส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้นสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ไปพักรอหรือเก็บกักไว้ มาตรการเพื่อป้องกันการกระทำดังกล่าว คือมาตรการ Controlled Foreign Company (CFC)

การพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศ (Deferral) เป็นผลให้มีการเลื่อนการเสียภาษีของบริษัทหรือบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้แหล่งต่างประเทศหรือเป็นผลให้มีการวางแผนภาษีของบริษัทหรือบุคคลดังกล่าว เพื่อให้เสียภาษีเงินได้ดังกล่าวช้าลง หรือไม่เสียภาษีเลยในประเทศดินที่อยู่ ดังนั้น การพักรอหรือการเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศ จึงเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง

การพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศของผู้เสียภาษีภายในประเทศ ควรต้องคำนึงถึง ระบบการเก็บภาษีเงินได้ในประเทศดินที่อยู่ของผู้เสียภาษีเป็นระบบยกเว้นภาษีเงินได้แหล่งต่างประเทศ กรณีนี้ การพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศ จะไม่มีประโยชน์แต่อย่างใด เนื่องจาก หากผู้เสียภาษีนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศดินที่อยู่ ผู้เสียภาษีนั้นก็ต้องเสียภาษีใด ๆ อยู่แล้ว การพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ หากภาษีในต่างประเทศมีจำนวนน้อยกว่าภาษีในประเทศ

2.1.1.1.2 เหตุที่ก่อให้เกิดการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ การพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศยังควรต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการกระทำดังกล่าวว่าสมควรหรือคุ้มค่าในการกระทำดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งประโยชน์ของการพักรอหรือการเก็บกักเงินได้นี้ขึ้นอยู่กับปัจจัย 4 ดังนี้ คือ

(1) จำนวนเงินได้ที่พักรอหรือเก็บกักไว้ ณ ต่างประเทศ หากเงินได้มีจำนวนมาก การเสียภาษีย่อมมีจำนวนมาก เมื่อนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามา ในประเทศซึ่งผู้เสียภาษีมมีถิ่นที่อยู่

(2) ความแตกต่างระหว่างอัตราภาษีภายในประเทศ และอัตราภาษีต่างประเทศ หากอัตราภาษีต่างประเทศมีจำนวนต่ำกว่าอัตราภายในประเทศ การพักรอหรือเก็บกักเงินได้นั้นย่อมเป็นประโยชน์

(3) ระยะเวลาของการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศ หากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งต่างประเทศจำเป็นต้องพักรอ หรือเก็บกักไว้ยาวนานในต่างประเทศ เพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีภายในประเทศ ผู้เสียภาษีอาจมิได้รับประโยชน์ใด ๆ จากเงินได้ดังกล่าว เมื่อเทียบกับกรณีนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่และเสียภาษีในเงินได้ดังกล่าว

(4) อัตราดอกเบี้ย อัตราดอกเบี้ยของประเทศที่ผู้เสียภาษีมียึดที่อยู่และของต่างประเทศซึ่งเงินได้ได้ถูกหักหรือเก็บกักไว้ ควรต้องมีการเปรียบเทียบกัน เพื่อผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์สูงสุด

(5) การไม่มีระบบควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา เป็นการป้องกันผู้มีถิ่นที่อยู่หรือไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนโอนเงินไปต่างประเทศ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร รวมถึงการโอนเงินไปลงทุนในต่างประเทศโดยไม่ได้รับอนุญาต ระบบควบคุมการแลกเปลี่ยน นอกจากจะทำให้เงินตราไม่รั่วไหลไปต่างประเทศแล้วยังทำให้เกิดเสถียรภาพ และความมั่นคงต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

หลายประเทศมีระบบการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา แบบคู่กล่าวคือ มีการแยกปฏิบัติระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ระหว่างสกุลเงินในประเทศและสกุลเงินต่างประเทศ โดยอาจกำหนดว่าผู้มีถิ่นที่อยู่จะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา ในขณะที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ จะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกฎหมายบางประเภทเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม บางประเทศไม่มีระบบการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา ทำให้มีการนำเงินตราเข้าออกได้โดยสะดวก ซึ่งเป็นที่นิยมของนักลงทุนที่ประสงค์จะนำเงินได้ไปหักหรือเก็บกักไว้ ณ ประเทศเหล่านี้

(6) การรักษาความลับทางการค้าและธนาคาร เป็นปัจจัยสำคัญอันหนึ่งที่จะทำให้บริษัทหรือบุคคลนำเงินได้มาหักหรือเก็บกักไว้ในประเทศดังกล่าว โดยเฉพาะในประเทศที่มีลักษณะเป็น Tax Havens ประเทศเหล่านี้จะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการรักษาความลับด้านการค้าและธนาคาร และไม่มีการจัดทำบัญชีประจำปีของบริษัท

(7) ประเทศที่หักหรือเก็บกักเงินได้เป็นประเทศที่เรียกเก็บภาษีต่ำหรือไม่มีการเก็บภาษีเลย ปัจจัยนี้เป็นปัจจัยที่เอื้อประโยชน์อย่างมากต่อบริษัท เนื่องจากบริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หรือเสียภาษีต่ำกรณีนำเงินได้นั้นไปเก็บกักหรือหักในประเทศเหล่านี้

(8) ความสำคัญของระบบการธนาคาร ปัจจัยนี้แสดงถึงความแตกต่างระหว่างกิจการธนาคารของผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดยทั่วไปกิจการของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะไม่มีข้อกำหนดใด ๆ และเสียภาษีน้อยกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ อีกทั้งกิจการไม่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศหรือการควบคุมอื่น ๆ และที่สำคัญคือกิจการธนาคารเหล่านี้ได้รับความคุ้มครองเรื่องความลับของกิจการ กล่าวคือ กิจการธนาคารที่ตั้งในประเทศเหล่านี้จะไม่เปิดเผยแก่บุคคลอื่นหรือประเทศอื่น

(9) การโทรคมนาคม รวมถึงการขนส่งทั้งทางบก ทางน้ำ ทางอากาศ และเครือข่ายการสื่อสารประเภทต่าง ๆ เช่น ไลน์ ไลน์ โทรเลข โทรศัพท์ เคเบิล และเทเลกซ์ ซึ่งในกรณีที่ประเทศใดมีปัจจัยด้านนี้ครบถ้วน ประเทศนั้นก็จะเป็นที่นิยมของนักลงทุนในการนำเงินได้มาเก็บกับหรือพักรอไว้

(10) อนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty for the Avoidance of Double Taxation) ประเทศ Tax Havens ส่วนใหญ่จะไม่มีอนุสัญญาเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ กรณีนี้ จึงไม่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ Tax Havens และประเทศอื่น ๆ หรือถ้าหากมีก็เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ค่อนข้างจำกัดมาก ๆ หรือในทางปฏิบัติไม่มีข้อมูลที่จะให้หรือแลกเปลี่ยนกัน

2.1.1.2 ความสัมพันธ์ระหว่าง ประเทศ Tax Havens กับการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ (Deferral)

Tax Havens เป็นสถานที่ รัฐหรือประเทศ ที่มักตั้งอยู่ในประเทศซึ่งมีระบบกฎหมายภาษีอากรที่ดึงดูดนักลงทุนในการจัดตั้งบริษัทในเครือ สาขาของบริษัทแม่ ซึ่งบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีอากรในอัตราสูง¹ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อการดึงดูดเงินได้หรือเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรบางประเภท ทั้ง ๆ ที่เงินได้นั้นอาจต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าในประเทศหรือรัฐอื่นที่มีใช้ Tax Havens ประเภท Tax Havens ลักษณะนี้เรียกว่า “Classical Tax Havens”

สำหรับคำอธิบายความหมายของ Tax Havens นั้นไม่ได้มีการระบุชัดเจนอย่างเป็นสากลร่วมกัน เพียงแต่จะสังเกตได้จากรายชื่อประเทศหรือดินแดนที่จัดว่าเข้าข่ายเป็น Tax Havens ดังกล่าวนั้น ๆ ที่จัดทำโดยประเทศถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติในแต่ละประเทศเป็นหลัก² เช่น รายชื่อที่จัดทำโดย Inland Revenue Service (IRS) ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศหนึ่งอาจพิจารณาว่าอีกประเทศหนึ่งเป็น Tax Havens ทั้งนี้ แต่ละประเทศมีความแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับเหตุการณ์แวดล้อมและระบบการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม คุณลักษณะหรือองค์ประกอบซึ่งอาจจัดได้ว่าเป็นคุณสมบัติร่วมกันของการเป็นประเทศ Tax Havens³ มีดังต่อไปนี้

¹ สุทธิพงษ์ ศรีสอาด, “Tax Havens”, วารสารเอกสารภาษีอากร 17,204 (กันยายน 2541) : 78.

² พนิต ธีรภาพวงศ์, “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ (การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ)”, วารสารสรรพากรศาสตร์ 46,11 (พฤศจิกายน 2542) : 37-38.

³ OECD, International Tax Avoidance and Evasion, pp.22-23

(1) กรณีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย คุณลักษณะข้อนี้เป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ประเทศดังกล่าวมีลักษณะเป็น Tax Havens ได้โดยแท้จริงและชัดเจน เนื่องจากคุณลักษณะข้อนี้มีผลต่อการวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติได้โดยตรง ทั้งนี้ โดยไม่ต้องอาศัยคุณลักษณะหรือองค์ประกอบในข้ออื่น ๆ เพื่อการพิจารณาร่วมว่าประเทศนั้น ๆ เป็น Tax Havens หรือไม่

(2) กรณีการรักษาความลับทางธนาคารและการค้าหรือธุรกิจ ประเทศ Tax Havens จะมีการเก็บรักษาความลับทางธุรกิจการค้า รวมตลอดจนความลับด้านการธนาคารของผู้ประกอบธุรกิจสถาบันการเงิน รวมตลอดจนลูกค้าของสถาบันการเงิน ซึ่งตั้งอยู่ใน Tax Havens นั้น

ทั้งนี้ Tax Havens ดังกล่าว จะไม่มีการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ดังกล่าว แก่บุคคลภายนอก รวมถึงต่างประเทศ เนื่องจาก ประเทศ Tax Havens จะถือปฏิบัติหน้าที่ในการเก็บรักษาความลับทางธุรกิจดังกล่าวด้วยความเข้มงวดยิ่ง

(3) กรณีไม่มีการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา ประเทศ Tax Havens ทั้งหลายมักไม่มีการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา แต่ก็มีระบบการควบคุมเงินตรา ระบบคู่ (Dual Currency Control)

ระบบการควบคุมเงินตราระบบคู่นี้ ทำให้ทราบความแตกต่างในการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมเงินตราของประเทศ Tax Havens ทั้งหมด กล่าวคือ ประเทศ Tax Havens จะปฏิบัติต่างกันระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ และระหว่างสกุลเงินภายในประเทศและสกุลเงินต่างประเทศ ในกรณีนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ก็ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมเรื่องเงินตรา ขณะที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ จะถูกควบคุมเรื่องเงินตราด้วยสกุลเงินภายในประเทศของประเทศนั้นเท่านั้น

ตัวอย่างเช่น บริษัทซึ่งตั้งในประเทศ Tax Havens ถือหุ้นโดยผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศ Tax Havens นั้น และบริษัทดังกล่าวประกอบการภายนอกประเทศ Tax Havens นั้น บริษัทดังกล่าวถือว่าเป็นบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ Tax Havens ดังนั้นบริษัทไม่อยู่ภายใต้การควบคุมแลกเปลี่ยนเงินตราของประเทศ Tax Havens นั้น ทั้งนี้ ทราบเท่าที่บริษัทดังกล่าวดำเนินธุรกิจของตนด้วยเงินตราสกุลต่างประเทศซึ่งมิใช่สกุลเงินของประเทศ Tax havens และไม่ได้ประกอบธุรกิจใน Tax Havens นั้น

(4) กรณีการให้ความสำคัญแก่ธุรกิจธนาคาร ประเทศ Tax Havens หลายแห่งที่ให้ความสำคัญและส่งเสริมธุรกิจธนาคารของต่างประเทศ ซึ่งส่งผลให้สถาบันการเงินประเภทต่าง ๆ อันได้แก่ ธนาคาร ได้จัดตั้งในประเทศ Tax Havens เป็นจำนวนมาก ธุรกิจส่วนใหญ่ใน

จำนวนนี้เป็นเพียงการติดตั้งป้ายชื่อของธุรกิจสถาบันการเงินเท่านั้นและมิได้กระทำธุรกรรมจริง ๆ ประกอบกับธุรกรรมหลายประเภท เป็นเพียงการระบุว่ากระทำในนาม Tax Havens เช่นการส่งผ่านข้อมูลและธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม สถาบันการเงินเพียงจำนวนเล็กน้อยซึ่งประกอบธุรกิจโดยมีสถานประกอบธุรกิจที่แน่นอนและชัดเจน

สิ่งที่เห็นเป็นรูปธรรมว่าประเทศ Tax Havens ให้การส่งเสริมธุรกิจธนาคาร ได้แก่กรณีเป็นกิจการธนาคารของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ประเทศ Tax Havens อาจไม่มีข้อกำหนดเรื่องเงินสำรอง อาจกำหนดอัตราภาษีต่ำและอาจกำหนดว่ากิจการดังกล่าวไม่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมแลกเปลี่ยนเงินตรา ทั้งนี้ เป็นไปตามกฎหมายการรักษาความลับของธนาคาร

(5) กรณีการมีระบบโทรคมนาคมและขนส่ง ประเทศ Tax Havens ส่วนใหญ่จะมีระบบโทรคมนาคมและขนส่ง ที่พร้อมและจำเป็นเพื่อกิจการธนาคารและการเงินโดยเฉพาะ ไม่ว่าจะเป็นระบบไปรษณีย์, โทรเลข, โทรศัพท์, อื่น ๆ และระบบการขนส่งทางอากาศและทางน้ำ

(6) กรณีอนุสัญญาเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อน ประเทศ Tax Havens ส่วนน้อยที่จะมีอนุสัญญาเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศหรือรัฐอื่น แต่หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศ Tax Havens มักจะมีข้อจำกัดในอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวบางประการ โดยเฉพาะข้อที่ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างคู่สัญญา

(7) กรณีอื่น ๆ กรณีความมั่นคงทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง สถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ สภาพอากาศ การมีที่ปรึกษามืออาชีพ (เช่นนักบัญชี , นักกฎหมาย) การเป็นแหล่งสำคัญในการท่องเที่ยวสิ่งเหล่านี้เป็นองค์ประกอบหนึ่งของการเป็นประเทศ Tax Havens

ปัจจุบัน สถานที่ รัฐหรือประเทศ ที่ถือว่าเป็น Tax Havens ได้กระจายหรือตั้งอยู่ตามส่วนต่าง ๆ ของโลกได้แก่

(ก) บริเวณคาบสมุทรแคริบเบียน ได้แก่ บาฮามาส, เบอร์มิวดา, เคย์แมน, ไอซ์แลนด์, บริติช, เวอร์จิน ไอส์แลนด์, เนเธอร์แลนด์, แอนติลีส และปานามา

(ข) บริเวณทะเลเมดิเตอร์เรเนียน ได้แก่ ยิบ รอลต้า และไซปรัส

(ค) บริเวณทวีปยุโรป ได้แก่ เนเธอร์แลนด์, สวิตเซอร์แลนด์, ลิกเตนสไตน์, แอนโอรา, ลักเซมเบิร์ก, แคมป์ไอออน, และ โมนาโก

(ง) บริเวณ แชนเนลไอแลนด์ ได้แก่ เกอร์นซี, เจอร์ซี, และไอเอลออฟแมน

(จ) บริเวณมหาสมุทรแปซิฟิก ได้แก่ ฮองกง แวนนิวตูล และนาอูรู

จากที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของประเทศ Tax Havens โดยเฉพาะกรณีการใช้ประเทศ Tax Havens เพื่อการวางแผนภาษีอากรและการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ประกอบธุรกิจ นิยมตั้งหรือจดทะเบียนประกอบธุรกิจในประเทศ Tax Havens

เหตุผลหรือสิ่งจูงใจต่าง ๆ ในการใช้ประเทศ Tax Havens ได้แก่การเสียภาษีในอัตราต่ำกว่าอัตราที่จัดเก็บในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่หรือกรณีไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย การเป็นตัวกลางในการพักหรือเก็บกัก (Deferral) หรือโยกย้ายเงินได้ไปยังประเทศที่สาม การใช้เป็นแหล่งสะสมเงินได้จากกิจการหรือรายได้ที่เกิดจากแหล่งอื่น และพักรอ (Deferral) ไว้โดยไม่ต้องเสียภาษีและบริหารเงินได้จำนวนนั้นเพื่อการลงทุนต่อ หรือโยกย้ายไปยังประเทศอื่นในรูปของเงินได้ประเภทอื่น และการรักษาความลับของธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจการเงินและธนาคาร

สิ่งจูงใจที่สำคัญประการหนึ่งดังที่ได้กล่าวไว้ในตอนต้นคือ การใช้ประเทศ Tax Havens เป็นสถานที่พักหรือสะสมเงินได้ (Deferral) โดยไม่ต้องเสียภาษี ทั้งนี้เพื่อนำเงินได้ดังกล่าวไปใช้ในวัตถุประสงค์อื่นต่อไป . สิ่งจูงใจนี้นับว่ามีความสัมพันธ์โดยตรงและสอดคล้องกับประเทศ Tax Havens ทั้งนี้เนื่องจากประเทศ Tax Havens เป็นสถานที่เอื้อประโยชน์ต่อการวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ อันมีสาเหตุมาจากการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีอากรเลยและการนำเงินได้ไปพักหรือเก็บกักไว้ (Deferral) ณ ประเทศ Tax Havens จะทำให้ไม่มีการเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำกว่าประเทศซึ่งผู้เสียภาษีนั้นมีถิ่นที่อยู่ กรณีนี้นับว่าเป็นประโยชน์ต่อผู้กระทำการพักหรือเก็บกักเงินได้(Deferral) ดังนั้นการพักหรือเก็บกักเงินได้ (Deferral) จึงมักเป็นสิ่งที่ควรกระทำคู่กับประเทศ Tax Havens ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ทางภาษีสูงสุด

2.1.1.3 มาตรการป้องกันการวางแผนภาษีในประเทศ Tax Havens (Anti-Tax Haven Measures)

ตามที่กล่าวข้างต้น กรณีประเทศ Tax Havens เป็นสถานที่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนเนื่องจากประเทศ Tax Havens มักมีการจัดเก็บภาษีต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย จึงเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนภาษีอากรของบริษัทต่าง ๆ โดยเฉพาะบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่และตั้งอยู่ในประเทศที่ส่งออกทุน (Capital exporting countries) นอกจากนี้ ประเทศ Tax Havens ยังใช้เป็นสถานที่เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ เช่นการเก็บกักหรือพักรอกำไรสะสม(Deferral) เป็นต้น

การลงทุนในประเทศ Tax Havens จะกระทำโดยการจัดตั้งบริษัทหรือ นิติบุคคล ภายใต้กฎหมายของประเทศ Tax Havens นั้น ๆ กรณีนี้ส่งผลให้บริษัทข้ามชาติใน ประเทศ ซึ่งส่งออกทุน เป็นคนละนิติบุคคลกับบริษัทซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ Tax Havens

เนื่องจากการลงทุนในประเทศ Tax Havens นอกจากจะได้รับประโยชน์ใน ด้านการเสียภาษีในอัตราต่ำแล้วหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย บางบริษัทยังประสงค์ในการหาช่องทาง เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยการเก็บกักหรือพักรอหรือสะสมเงินได้หรือกำไรไว้ในบริษัทที่ตั้งอยู่ ในประเทศ Tax Havens ทั้งนี้ โดยไม่นำเงินได้หรือกำไรดังกล่าวกลับเข้ามาในรูปของเงินปันผลใน ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น เพื่อเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่นั้นเอง

นอกจากนี้ ในบางกรณี เงินได้หรือกำไรดังกล่าวอาจถูกแปลงเป็นเงินได้ ประเภทอื่น หรือนำไปลงทุนต่อ โดยไม่ส่งกลับประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น สิ่งเหล่านี้ ส่งผลให้ ฐานภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น ได้รับความกระทบกระเทือน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือฐาน ภาษีจะลดลง ซึ่งส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ดังกล่าวจัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือจัดเก็บ ภาษีได้น้อยลง

ดังนั้นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทข้ามชาติทั้งหลายซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศที่ ส่งออกทุนและเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว จะกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการ ใช้ ประเทศ Tax Havens เป็นสถานที่ย้ายเงินได้หรือกำไร ไปสู่ประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ ได้แก่ การนำ เงินทุนไปสู่บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศ Tax Havens เงินทุนนี้มีฐานมาจากประเทศผู้ส่งออก ทุนซึ่งบริษัทข้ามชาติต่าง ๆ ตั้งอยู่ และการพักรอ เก็บกัก หรือสะสม เงินได้หรือกำไรในประเทศที่ เก็บภาษีต่ำ ได้แก่กรณีบริษัทข้ามชาติของประเทศผู้ส่งออกทุนมีการสะสมเงินได้หรือกำไรไว้ใน ประเทศ Tax Havens

มาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการ ใช้ประเทศ Tax Havens มีหลายรูปแบบ ดังนี้คือ

(1) มาตรการทั่วไป ซึ่งใช้ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรทุกประเภทโดยรวม ถึงการป้องกันการ ใช้ประเทศ Tax Havens มาตรการทั่วไปนี้ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ

(2) มาตรการเฉพาะเพื่อการต่อต้านการใช้ประเทศ Tax Havens มาตรการนี้ได้ แก่ มาตรการ CFC เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา มาตรการ CFC จะปรากฏอยู่ในบทบัญญัติที่ว่าด้วย หมวด SUBPART- F ซึ่งมาตรการเฉพาะนี้ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3

อย่างไรก็ตาม หากบริษัทมีการใช้ประเทศ Tax Havens โดยไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีแล้ว เช่น กรณีบริษัทประกอบธุรกิจการค้าจริง ๆ และมีได้เป็นเครื่องมือหรือกลไกที่ก่อให้เกิดการกระทำผิด กรณีนี้ บริษัทในประเทศ Tax Havens ดังกล่าว ถือว่าเป็นบริษัทซึ่งประกอบธุรกิจการค้าเป็นปกติ ซึ่งไม่ควรอยู่ในบังคับของมาตรการเพื่อการต่อต้านการใช้ประเทศ Tax Havens แต่อย่างใด

นอกจากนี้ ประเทศต่าง ๆ ไม่ต้องการจำกัดการค้าระหว่างประเทศที่ถูกต้องตามกฎหมายและไม่ประสงค์จะจำกัดการลงทุน ซึ่งประเทศต่าง ๆ เหล่านี้มักต้อนรับการลงทุนจากต่างประเทศซึ่งเข้ามาลงทุนในประเทศของตน การลงทุนดังกล่าวย่อมส่งผลให้มีการพัฒนาในด้านเศรษฐกิจ พร้อมทั้งมีการจ้างแรงงานเพิ่มขึ้น ในขณะที่เดียวกันประเทศซึ่งเป็นเจ้าของทุน ก็ไม่ประสงค์ที่จะให้ทุนในประเทศของตนถูกขยับย้าย ถ่ายเทหรือเก็บสะสมในประเทศอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศของตน ดังนั้น มาตรการป้องกันการใช้อำนาจของประเทศ Tax Havens จึงเป็นตัวกลางที่ใช้แบ่งระหว่งการประกอบธุรกิจในประเทศ Tax Havens และกิจกรรมทางธุรกิจที่ดำเนินการอย่างแท้จริงและถูกต้องตามกฎหมาย

การนำมาตรการป้องกันการใช้อำนาจประเทศ Tax Havens มาใช้บังคับ ส่งผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งมีอำนาจควบคุมบริษัทในประเทศ Tax Havens และมีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ต้องเสียภาษีเงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในประเทศ Tax havens ตามสัดส่วนหุ้นซึ่งผู้ถือหุ้นนั้นถืออยู่ในบริษัท ดังกล่าว ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะแจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นแล้วหรือไม่ก็ตาม

2.1.2 การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC

มาตรการ CFC เป็นบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยเฉพาะกรณีการใช้ประเทศ Tax Havens มาตรการนี้เป็นมาตรการที่ซับซ้อนที่สุด ซึ่งมาตรการนี้ ในประเทศผู้ส่งออกทุนทั้งหลาย (Capital Exporting Countries) เป็นส่วนใหญ่

แต่เดิมมาตรการ CFC นี้ มีชื่อเรียกว่า Attacking Tax Haven หรือ Anti-tax Haven Measures ซึ่งเป็นมาตรการที่ป้องกันการไปลงทุนในประเทศ Tax Havens เนื่องจากประเทศ Tax Havens ทั้งหมดเป็นประเทศที่ไม่มีการเรียกเก็บภาษีใด ๆ ผู้ลงทุนต่าง ๆ จึงนิยมไปลงทุน ณ ประเทศ Tax Havens เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม การไปลงทุนในประเทศ Tax Havens ผู้ลงทุนบางรายอาจประกอบธุรกิจอย่างแท้จริงในประเทศ Tax Havens แต่ผู้ลงทุนอีกส่วนหนึ่งซึ่งเป็นส่วนใหญ่ใช้ประเทศ Tax Havens เหล่านี้เป็นที่หลีกเลี่ยงหรือหลบหลีกการชำระภาษีหรือเป็นที่พักรอหรือเก็บกักเงินได้ที่ต้องชำระภาษีในประเทศอื่นหรือเป็นที่ขยับย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศหนึ่งมาสู่ประเทศ Tax Havens เหล่านี้

ดังนั้นประเทศผู้ส่งออกทุนทั้งหลาย เช่น สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น จึงต้องมีการบัญญัติมาตรการเพื่อป้องกันมิให้ทุนหรือเงินได้ของประเทศของตนไหลไปเก็บหรือพักรอที่ต่างประเทศ โดยไม่มีการนำกลับเข้ามาในประเทศของตนเพื่อการเสียภาษี กล่าวอีกนัยหนึ่งมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีภายในประเทศ โดยการนำเงินได้หรือกำไรไปเก็บกักหรือพักรอไว้ในต่างประเทศ โดยเฉพาะการเก็บๆไว้ในประเทศที่เป็น Tax Havens มาตรการนี้คือมาตรการ CFC ตามที่กล่าวในตอนต้น

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรการ CFC เป็นกรณีที่มีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไปลงทุนในต่างประเทศในลักษณะที่ตนสามารถควบคุมบริษัทต่างประเทศนั้นได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ไปลงทุนมีกำไรและเก็บสะสมกำไรไว้ โดยไม่มีการแจกจ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศนั้น ทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่สามารถนำเงินได้นั้นกลับเข้ามาในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้ถือหุ้นและบริษัทที่เข้าข่าย CFC ประสงค์จะเก็บกำไรนั้นไว้ในต่างประเทศ อันเนื่องมาจากอัตราภาษีในต่างประเทศมีจำนวนต่ำกว่าในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น

เนื่องจากการเก็บกักเงินได้ไว้ ณ ต่างประเทศดังกล่าว ก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศที่ผู้ถือหุ้นนั้นมีถิ่นที่อยู่ ดังนั้น ประเทศที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่จึงดำเนินการด้วยมาตรการ CFC กล่าวคือ แม้ว่าเงินได้นั้นยังมิได้มีการแจกจ่ายแก่ผู้ลงทุน ให้ถือเสมือนว่าเงินได้นั้นได้แจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนหุ้นที่ถือ และให้ผู้ถือหุ้นดังกล่าวนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น

2.2 หลักการภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC

2.2.1 หลักการเกี่ยวกับภาษีเงินได้

มาตรการ CFC เกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กับหลักการภาษีเงินได้ เนื่องจาก มาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้น แม้ผู้ถือหุ้นยังมิได้รับเงินได้ใด ๆ ในรูปเงินปันผลจากบริษัทที่ตนไปลงทุน ในขณะที่หลักการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ซึ่งได้แก่ความหมายของเงินได้ หรือการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น ผู้เสียภาษีควรต้องมีเงินได้เกิดขึ้นแล้วและการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นการจัดเก็บจากสิ่งที่เป็นเงินได้ของผู้ต้องเสียภาษีนั่นเท่านั้น ซึ่งเหล่านี้แสดงถึงความขัดแย้งระหว่างมาตรการ CFC และหลักการภาษีเงินได้

2.2.1.1 ความหมายของเงินได้และหลักการจัดเก็บภาษีอากร

ความหมายของเงินได้

คำว่า “เงินได้” (income) ได้มีผู้นิยามไว้ ดังต่อไปนี้ คือ ศาสตราจารย์ Robert Murray Haig นิยามเงินได้ว่า “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ครอบคลุมที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย 1 เงิน หรือ 2 สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน”

“the increase or accretion to one’s power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of a) money itself or b) anything susceptible of evaluation in terms of money”

ศาสตราจารย์ Henry C. Simon นิยามเงินได้ว่า “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน” (“ The Algebraic Sum of Consumption and Change in Net Worth”)

ตามนิยามทั้งสองข้างต้นนี้มีนัยที่ตรงกัน กล่าวในอีกลักษณะหนึ่งก็คือ เมื่อบุคคลหนึ่งมีเงินได้ก็เท่ากับว่า บุคคลนั้นมีอำนาจหรือความสามารถที่จะได้สินค้าและบริการมาอุปโภคบริโภคหรือทำอะไรก็ได้ตามใจชอบ ซึ่งเขาจะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนี้ก็ได้อ

นอกจากนี้ Professor Harvey Brazer ได้นำแนวคิดของ Haig และ Simons รวมทั้งแนวคิดของนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน George Schanz และนำมาบัญญัติเป็นคำนิยามใหม่เพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้น ดังนี้

“เงินได้เท่ากับผลรวมของการบริโภครวมกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ (“ income is equal to the algebraic sum of consumption plus the change in the individual’s net worth during the year or the accounting period”)⁵

⁴ ไกรยุทธ ธีรยาศินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), หน้า 3-5.

⁵ Ray M. Sommerfeld, An introduction to taxation. (Orlando: Harcourt Brace Javanovich Publishers, 1987), p. 3-3.

นักเศรษฐศาสตร์ไทยท่านหนึ่ง ได้ให้นิยามรายได้ (Income) ในทางเศรษฐศาสตร์ไว้ ดังนี้

“รายได้ (Income) หมายถึง จำนวนเงิน หรือ สิ่งของอย่างอื่นซึ่งผู้ได้รับได้มา ในฐานะที่เป็นผลตอบแทนต่อการที่ผู้รับเงินได้นั้นได้ร่วมส่วนทำการผลิต เช่น ผลตอบแทนต่อแรงงานเราเรียกว่า ค่าจ้าง ผลตอบแทนต่อทุน เราเรียกว่า ดอกเบี้ย ผลตอบแทนต่อการใช้อสังหาริมทรัพย์ เราเรียกว่า ค่าเช่า และผลตอบแทนต่อการประกอบการ เราเรียกว่ากำไร ทั้งค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่า และกำไร ต่างก็เป็นรายได้ของผู้รับ จะเห็นได้ว่า รายได้ คือ ผลตอบแทนต่อการที่ได้มีส่วนร่วมในกระบวนการผลิต ดังนั้น รายได้จึงเป็นตัวแทน (Proxy) ของผลผลิต คือ สินค้าและบริการ เบื้องหลังของรายได้ก็คือ สินค้าและบริการ การที่พิจารณาว่ากิจการใดทำให้มีรายได้เกิดขึ้นหรือไม่ก็ดูว่ากิจกรรมนั้นได้ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือไม่ หากไม่มีสินค้าและบริการเกิดขึ้น ก็ไม่ถือว่ารายได้ของตนมอบให้บุตร การเปลี่ยนมือของรายได้จากบิดามาสู่บุตรนั้น ไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ หมายความว่า บุตรมิได้ก่อให้เกิดรายได้ขึ้นในสังคม รายได้นั้นได้เกิดขึ้นแล้วเมื่อตอนบิดาได้รับเงิน เนื่องจากบิดาได้ร่วมส่วนในการผลิต แต่ตอนที่บุตรได้รับนั้น ไม่ถือว่าบุตรมีรายได้ กิจกรรมการโอนเงินนั้นมีได้ก่อให้เกิดสินค้าและบริการเพิ่มขึ้น”⁶

นอกจากนี้ “เงินได้” อาจมีความหมายได้หลายอย่างตามความเห็นของนักกฎหมายภาษีอากรไทย โดยเรียงลำดับตั้งแต่ความหมายที่กว้างที่สุดถึงความหมายที่แคบที่สุดดังต่อไปนี้

“เงินได้” ได้แก่ ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion) กรณีนี้ ได้แก่ การแสดงออกโดยการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิ บวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในระยะเวลาหนึ่ง ๆ

จากความหมายข้างต้น เงินได้มีความหมายเป็นสองนัย คือ นัยที่มองจากที่มาของเงินได้ ซึ่งได้แก่ ความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ และนัยที่มองจากผลของเงินได้ คือ การเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิและรายจ่าย ซึ่งทั้งสองนัยมีจำนวนเท่ากัน

“เงินได้” ได้แก่ ผลได้อันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth) ซึ่งอาจแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

⁶ สมชัย ฤชุพันธ์ คร., เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), หน้า 145-146.

- ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิตหรือซื้อมาเพื่อขายตามปกติและเงินได้ประจำจากอาชีพต่าง ๆ

- ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Gains) ได้แก่ ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย กำไรจากการขายหุ้นที่ซื้อมาเพียงเพื่อจะได้รับเงินปันผล ไม่ได้ค้าหุ้นเป็นปกติธุระ

กรณีนี้ เงินได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนมือทรัพย์สินเท่านั้น ฉะนั้นมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องซื้อก็ดี หรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนก็ดี ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ตามความหมายนี้

ซึ่งอาจแบ่งเป็นสองประเภท คือ

“เงินได้” ได้แก่ ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income)⁷

เนื่องจากรายได้ของรัฐส่วนหนึ่ง ซึ่งเป็นแหล่งสำคัญประเภทหนึ่ง มาจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากประชาชน และผู้ประกอบการ และคำว่า “เงินได้” เป็นหัวใจสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งมีผู้ให้นิยามคำว่า “เงินได้” ไว้ต่าง ๆ กันตามที่กล่าวแล้วในตอนต้น

เงินได้ (Income) มีความสำคัญเนื่องจากประเทศต่าง ๆ ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี และเงินได้เป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay taxes) ที่ดีที่สุด ทั้งนี้ เพราะเงินได้ของบุคคลหนึ่ง เป็นสิ่งที่แสดงว่าบุคคลนั้นมีความสามารถในการทำให้ทรัพย์สินอยู่ในความครอบครองของผู้มีเงินได้ การมีเงินได้มาก ย่อมสามารถซื้อทรัพย์สินมาครอบครองเป็นเจ้าของได้มาก การจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้จึงตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานที่ว่ารัฐต้องการโยกย้ายอำนาจบงการหรืออำนาจครอบครอง (Command) ในทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากเอกชนไปสู่รัฐเพื่อรัฐจะสามารถจัดสรรเงินได้เหล่านั้นมาใช้ในการจัดหาสินค้าและบริการต่าง ๆ ให้แก่ประชาชน⁸

นอกจากนี้ การที่ภาษีต้องเรียกเก็บจากเงินได้หรือรายได้นั้น ทฤษฎีของ อัดัม สมิท ซึ่งกล่าวไว้ใน “Wealth of Nations” เมื่อกว่าสองทศวรรษที่ผ่านมา ได้กล่าวไว้ว่า

⁷ วิทย์ ดันตยกุล และ เจริญ ธฤติมานนท์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2535), หน้า 42-43.

⁸ ไกรยุทธ ธีรชาตินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 2.

“ The subject of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state”

ตามทฤษฎีดังกล่าว อาจสรุปได้ว่า ทุกคนควรต้องช่วยเหลือภาครัฐด้วยการสนับสนุนทางการเงินตามกำลังความสามารถและสัดส่วนเงินได้ต่อการที่ตนจะได้รับความสะดวกจากรัฐ⁹

ตามที่กล่าวข้างต้น เนื่องจากเงินได้เป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนได้ดีที่สุด เงินได้นั้นจะต้องเกิดขึ้นแล้วซึ่งส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถนำเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นมาเสียภาษีให้กับรัฐตามความสามารถ (Ability to Pay or Taxable Capacity) นอกจากนี้ในการจัดเก็บภาษีควรจะดำเนินการในขณะที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะเสียภาษีเป็นไปตามหลักความพร้อมที่จะเสียภาษี (Wherewithal to Pay) ซึ่งเป็นหลักการภาษีอากรที่สำคัญประการหนึ่ง

สำหรับเงินได้ที่จะนำมาเสียภาษีตามนิยามของเงินได้ที่ให้ไว้ข้างต้น อาจสรุปได้ว่า เมื่อทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้น เจ้าของทรัพย์สินจะได้รับเงินได้ เนื่องจากความมั่งคั่งสุทธิ (Net Wealth) ที่เพิ่มขึ้น ซึ่งในทางภาษีอากร กฎหมายยังไม่เก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินซึ่งเจ้าของทรัพย์สินนั้นยังคงครอบครองอยู่นกว่าทรัพย์สินนั้นจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้น โดยการจำหน่ายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินดังกล่าวในรูปของเงินสด ดังนั้น บุคคลจะพึงเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีเงินได้หรือมีฐานะทางเศรษฐกิจดีขึ้น หรือ มีอำนาจในการใช้จ่ายใช้สอยมากขึ้น

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้บัญญัติความหมายของคำว่า “เงินได้” อันพึงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐไว้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายถึง เงินได้ อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้รวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

นอกจากนี้ มาตรา 40 ก็เป็นเพียงการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท กล่าวคือ เงินได้ตามมาตรา 40(1)-(8) แต่ก็ไม่ได้ให้ความหมายของเงินได้แต่ละประเภทนั้น ๆ แต่

⁹ Reginald I. Barrett, Principle of Income taxation. (Melbourne : Star Printery Pty Ltd., 1981) p.

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณามาตรา 39 ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 580/2506¹⁰ ศาลได้วางบรรทัดฐานไว้ว่าเงินได้อันจะต้องนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในทางภาษีอากรจะต้องเป็นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงการคาดหมายว่าจะได้รับ ซึ่งหลักการนี้ตรงกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเกณฑ์เงินสด(Cash basis) ในทางบัญชี

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้คำนวณจากฐานกำไรสุทธิ ทั้งนี้ การคำนวณรายได้และรายจ่าย เป็นไปตามเกณฑ์สิทธิ (Accrual basis) ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และรายจ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิ เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี ดังนั้น เงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แก่ กำไรสุทธิ และใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

หลักการจัดเก็บภาษีอากร

รัฐเป็นองค์กรซึ่งต้องดูแลและปกครองประชาชนในประเทศของตนให้เป็นอย่างดีมีความสุข ตลอดจนต้องอำนวยความสะดวกซึ่งเป็นสาธารณูปโภคต่าง ๆ และความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินของประชาชนให้แก่ประชาชนในทุกพื้นที่ สิ่งเหล่านี้ ส่งผลให้รัฐต้องมีรายรับเพื่อนำมาใช้ในการอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ดังกล่าว แหล่งรายรับที่สำคัญของรัฐก็คือ การเก็บภาษีจากประชาชน ซึ่งกรณีนี้เป็นการบังคับให้เอกชนจ่ายเงินให้แก่รัฐโดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายเงินจะได้รับ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรยังมีลักษณะเป็นการบังคับ กล่าวคือ เมื่อมีการกำหนดเงื่อนไขหรือกฎเกณฑ์ ใดๆ ไว้ ถ้าหากเอกชนผู้ใดเข้าลักษณะหรือการกระทำใด ๆ ซึ่งเข้าตามเงื่อนไข หรือกฎเกณฑ์นั้น จะต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐ¹¹

2.2.1.2 หลักการภาษีอากรที่ดี ตามแนวคิดของอดัม สมิท มีดังนี้

2.2.1.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี หมายถึง บุคคลที่เสียภาษีให้แก่รัฐควรที่จะเสียภาษีตามระดับความสามารถในรายได้ที่ตนเองได้รับ

¹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ระหว่างบริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ กับกรมสรรพากร จำเลย

¹¹ วิทย์ ตันตยกุล และ เจริญ ธฤติมานนท์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 2.

หรือตามระดับฐานประเภทอื่น ๆ แล้ว แต่จะเลือกสรร¹² หลักความเป็นธรรม แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ¹³

(1) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึง การเสียภาษีที่เท่ากัน สำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ภาวะแวดล้อมนี้จะ เป็นภาวะประเภทใด นั้นก็สุดแล้วแต่จะตกลงกัน เช่นถ้ายึดเงินได้เป็นดัชนีตามความสามารถในการ เสียภาษีแล้ว บุคคลที่มีรายได้เท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีที่เท่ากัน เป็นต้น

(2) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง การเสียภาษีในระดับที่ต่างกันสำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะที่ไม่เหมือนกัน หลักความเป็นธรรมตาม แนวนี้ ตรงข้ามกับหลักความเป็นธรรมตามแนวนอน เช่น บุคคลที่มีเงินได้แตกต่างกัน ควรต้อง เสียภาษีที่แตกต่างกันด้วย เป็นต้น

2.2.1.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty) หมายถึง การเก็บภาษีไม่ว่า ประเภทใดก็ตาม ควรมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน และควรเป็นที่เปิดเผยชัดเจนแก่ทุก ๆ คน เพื่อทราบ กันถ้วนหน้า ไม่ว่าจะป็นด้านจำนวนภาษีที่พึงชำระ ระยะเวลาการชำระ วิธีการคิดคำนวณภาษี ดังกล่าว ข้อยกเว้นการเสียภาษี หลักความแน่นอนนี้เป็นสิ่งสำคัญ นอกจากทำให้ผู้เสียภาษีทราบว่า ตนจะต้องเสียภาษีเมื่อไรและเท่าไรแล้ว ยังทำให้ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ ของตน ตลอดจนเตรียมการต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อภาระการเสียภาษีอากรของตนได้

2.2.1.2.3 หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง ภาษีทุกประเภทที่รัฐ เรียกเก็บ ควรเรียกเก็บตามกำหนดเวลา และ อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีมามากที่สุด เช่น ความ สะดวกในด้านการติดต่อ ความสะดวกในด้านจัดหาแบบฟอร์มการชำระภาษีให้เพียงพอกับความ ต้องการ เป็นต้น นอกจากนี้ วิธีการจัดเก็บภาษีควรมีแนวการจัดเก็บภาษีที่ง่าย และกำหนด สถานที่ที่รับชำระภาษีไว้ให้สะดวกต่อผู้เสียภาษี ไม่ควรทำให้ประชาชนคิดว่าการเสียภาษีเป็นสิ่งที่ สร้างภาระอันทำให้ประชาชนไม่สามารถรับได้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ไม่ควรสร้างความยุ่งยากให้ แก่ผู้เสียภาษีอากรด้วยการเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีโดยไม่จำเป็น

หลักความสะดวกนี้เป็นสิ่งที่สร้างความจงใจให้ประชาชนเกิด ความสมัครใจและความเต็มใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดี

¹² ไกรยุทธ ธีรยาศินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 8.

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

2.2.1.2.4 หลักความประหยัด (Economy) หมายถึง การบริหารจัดการเก็บภาษีที่เสียค่าใช้จ่ายน้อย ทั้งด้านผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี แต่ผลประโยชน์ที่ได้รับมีจำนวนมากที่สุด ตามหลักการนี้ การจัดเก็บภาษีควรมีผลกระทบต่อการทำงานของประชาชนให้น้อยที่สุด เช่น การใช้เจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจกิจการของผู้เสียภาษีบ่อยครั้งมากเกินไป เพื่อการจัดเก็บภาษีเข้ารัฐให้ได้มากที่สุด อาจจะทำให้ประชาชนเกิดความท้อแท้ในการทำงาน และในที่สุด ไม่ประสงค์ที่จะสร้างรายได้ให้เกิดกับตนมากนัก

นอกจากหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่คิดดังกล่าวข้างต้น ได้มีนักการคลัง¹⁴เห็นว่าสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อีกหลายประการเพื่อให้เหมาะสมกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน ดังนี้

(1) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ความสามารถในการปรับรูปแบบต่าง ๆ เกี่ยวกับการภาษีอากรเพื่อให้สอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายในรัฐในช่วงระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่ง เช่น ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งส่งผลให้รายได้ของประชาชนลดต่ำลงด้วย อัตราภาษีที่จัดเก็บก็ควรต้องลดลงด้วย ทั้งนี้ เพื่อจะไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสียภาษีมากเกินไป เป็นต้น นอกจากนี้ หลักความยืดหยุ่นนี้ยังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะทางเศรษฐกิจของรัฐและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของสังคม ตลอดจน สามารถกำหนดนโยบายเกี่ยวกับสินค้าและบริการในรัฐได้ เช่น หากรัฐประสงค์จะควบคุมสินค้าชนิดหนึ่งให้มีมากเกินไป รัฐก็อาจกำหนดให้สินค้าประเภทนั้นเสียภาษีในอัตราที่สูง เป็นต้น

(2) หลักการอำนวยความสะดวก (Productivity) หมายถึง การที่รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นกอบเป็นกำ ทั้งนี้ รัฐจะได้มีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายในการดำเนินการตามหน้าที่ของรัฐ ในกรณี ฐานภาษี ที่จัดเก็บจะต้องกว้าง เพื่อให้ครอบคลุมกับผู้เสียภาษีจำนวนมาก การจัดเก็บภาษีดังกล่าว ก็จะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดี

(3) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง การจัดเก็บภาษีต้องดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีความเป็นไปได้ในการจัดเก็บดังกล่าว

¹⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543) หน้า 219-224 ; อเนก เขียวถาวร, การคลังรัฐบาล (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2517) หน้า 207 - 208

(4) หลักการยอมรับ (Acceptability) ภาษีที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรมและการยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐแสดงให้เห็นประจักษ์ถึงประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

(5) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality) ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพราะการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายมีผลขั้นต้นเท่ากับไปจำกัดการบริโภคหรือการผลิตของฝ่ายเอกชนเท่ากับจำนวนภาษีอากรที่จัดเก็บและเพิ่มการบริโภคพร้อมทั้งการผลิตขึ้นเท่ากับจำนวนที่รัฐใช้จ่ายไปในกรรมวิธีดังกล่าว การเลือกบริโภคของประชาชนและการผลิตของเอกชนจะถูกกระทบกระเทือน ดังนั้น หลักการนี้เป็นการพยายามไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือทำให้มีผลกระทบน้อยที่สุด

(6) หลักสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม (Consistent With the Laissez Faire Economy) หมายถึง การที่ประชาชนจ่ายเงินมาเพียงคนละเล็กน้อย ย่อมมีผลต่อการส่งเสริมการประกอบการผลิต การจำหน่าย การบริโภค มากกว่าในกรณีที่เคยเก็บมาเป็นจำนวนเงินที่สูง การไม่แทรกแซงของรัฐ หรือไม่ลงโทษประชาชนโดยการกำหนดภาวะภาษีที่หนักย่อมส่งเสริมลัทธิเศรษฐกิจระบบนายทุนให้เจริญก้าวหน้าได้โดยเร็วขึ้น

ระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม เป็นการส่งเสริมให้เอกชนมีการแข่งขันกันให้มากที่สุด เพื่อผลประโยชน์จะได้ตกแก่ประชาชนผู้บริโภคมามากตามมา ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยรัฐจึงต้องคำนึงถึงหลักการข้อนี้ โดยไม่ทำให้ประชาชนรู้สึกมีภาระทางภาษีอากรที่หนัก ตามที่กล่าวข้างต้น

ความหมายของเงินได้และหลักการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นเป็นสิ่งที่ควรนำมาพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป การจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรการ CFC ดังกล่าวต้องคำนึงถึงความหมายของเงินได้ และหลักการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะหลักความแน่นอนและความเป็นธรรม ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี โดยคำนึงว่าการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรการ CFC มีความขัดแย้งหรือมีผลกระทบต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 4

2.2.1.3 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับถิ่นที่อยู่และแหล่งเงินได้

การที่ประเทศหนึ่ง ๆ จัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลใดก็ตาม สิ่งสำคัญที่เป็นพื้นฐานในการพิจารณาคือ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐที่จัดเก็บภาษี หรือระหว่างรัฐกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในระดับใดระดับหนึ่ง ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นองค์ประกอบของประเทศนั้น ๆ ในการบัญญัติกฎหมายสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้

นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติของกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ละประเทศย่อมมีอำนาจอธิปไตยของตนในการบัญญัติกฎหมาย (Legislative Jurisdiction) และบังคับใช้กฎหมาย (Enforcement Jurisdiction) สำหรับการจัดเก็บภาษีภายในเขตประเทศของตน ทั้งนี้โดยไม่อยู่ภายใต้ข้อห้ามหรือข้อจำกัดใด ๆ จากประเทศอื่น ๆ ดังนั้น ประเทศต่าง ๆ จึงมีอำนาจโดยสมบูรณ์และเด็ดขาดในการจัดเก็บภาษีภายในเขตอำนาจของประเทศตน ยกเว้นแต่ว่าประเทศนั้น ๆ ได้เข้าทำข้อตกลงตามสัญญาระหว่างประเทศกับประเทศใด ๆ ทั้งในรูปพหุภาคีและทวิภาคี การบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ควรต้องพิจารณาว่าถูกจำกัดหรืออยู่ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญาดังกล่าวหรือไม่

จากความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐที่จัดเก็บภาษีหรือรัฐที่จัดเก็บภาษีกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษี สามารถแบ่งอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีได้ 2 ประเภท ดังต่อไปนี้คือ

1. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule) หลักนี้เป็นความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐที่จัดเก็บภาษี ซึ่งมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดและเป็นสาระสำคัญ และจำเป็นที่รัฐซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีต้องกำหนดลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น กล่าวคือเมื่อผู้ใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดผู้นั้นย่อมต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น ไม่ว่าเงินได้จะมาจากแหล่งใดหรือรัฐใดซึ่งมีแหล่งทั้งในหรือต่างรัฐ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นที่มาของเงินได้ของผู้เสียภาษีไม่ใช่สาระสำคัญ แต่ความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ๆ ของผู้เสียภาษีต่างหากซึ่งเป็นสิ่งที่พิจารณาในการเสียภาษี

อาจกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่นี้ เป็นกรณีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่งทั่วโลก (worldwide income basis) ของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดา หมายถึงกรณีที่บุคคลโดยอยู่ในสถานที่ใดสถานที่หนึ่งเป็นประจำ หรือในลักษณะต่อเนื่อง หรืออาจเป็นสถานที่จริง ๆ ที่บุคคลนั้นปรากฏตัวในประเทศนั้น

อย่างไรก็ตามหลายประเทศมีความเห็นร่วมกันว่าบุคคลซึ่งจะเป็นผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด ๆ บุคคลนั้นต้องอยู่ ณ ประเทศนั้นเป็นเวลาอย่างน้อย 6 เดือน ในรอบ 12 เดือน¹⁵

สำหรับประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดาเพื่อการจัดเก็บภาษีอากร หมายถึงกรณีทีบุคคลใด อยู่ในประเทศไทย ชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึง 180 วัน ในปีภาษีใด คำว่า ปีภาษีใด หมายถึงรอบระยะเวลาตั้งแต่ มกราคม ถึง ธันวาคม ของแต่ละปี ซึ่งเป็นรอบระยะเวลาในการคำนวณเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา

สำหรับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น องค์ประกอบที่ใช้ในการพิจารณา ได้แก่สถานที่ที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคลนั้น ๆ (The Place of Incorporated) สถานที่ซึ่งมีการบริหารและการจัดการอย่างแท้จริงในธุรกิจของนิติบุคคลนั้นตั้งอยู่ (The Place of Effective Management) หรือการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลดูจากกรณีทีนิติบุคคลนั้น ถูกบริหารและควบคุม โดยคณะกรรมการซึ่งตั้งอยู่ ณ ประเทศอื่น

กรณีประเทศไทย การมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น ใช้หลักสถานที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคลนั้น กล่าวคือ บริษัทใด ๆ จดทะเบียนก่อตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย บริษัทนั้นถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้

2. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักนี้เป็นความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่จัดเก็บภาษีเงินได้และเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ กล่าวคือเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะจ่ายแก่ใครหรือผู้รับเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ดังนั้นเงินได้จากแหล่งต่างประเทศได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีภายในประเทศ

หลักการนี้ทุกประเทศทั่วโลกถือเป็นหลักพื้นฐานเบื้องต้นสำหรับการจัดเก็บภาษีภายในประเทศของตน โดยประกอบกับหลักอื่น ๆ ไปพร้อมกัน โดยส่วนใหญ่ประเทศต่าง ๆ จะใช้หลักแหล่งเงินได้ควบคู่ไปกับหลักถิ่นที่อยู่ อย่างไรก็ตาม บางประเทศใช้หลักแหล่งเงินได้เพียงประเภทเดียวในการจัดเก็บภาษีเงินได้ นั่นคือ ฮอลแลนด์

¹⁵ United Nation, International Income Taxation and Developing countries (New York : United Nations Publication, 1988), p.7 .

การนำหลักถิ่นที่อยู่มาปรับใช้ร่วมกับหลักแหล่งเงินได้อาจกล่าวได้ว่าเป็นการขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศหนึ่ง ๆ ให้สามารถจัดเก็บเงินได้ที่เกิดนอกอาณาเขตของตน โดยอาศัยความมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศนั้น ๆ

นอกจากหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้แล้ว บางประเทศได้แก่ สหรัฐอเมริกา และฟิลิปปินส์¹⁶ ใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ทั้งนี้โดยใช้หลักสัญชาติควบคู่กับหลักแหล่งเงินได้

เมื่อประเทศหนึ่ง ๆ ใช้หลักการจัดเก็บภาษีอากรสองหลักพร้อมกัน ไม่ว่าจะเป็นหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ หรือหลักสัญชาติและหลักแหล่งเงินได้ ผลที่เกิดขึ้นคือ การเกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ กล่าวคือเงินได้จำนวนหนึ่งอาจต้องเสียภาษีถึงสองประเทศ โดยการเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติและการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ทั้งนี้เพราะบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งแต่ไปมีเงินได้จากแหล่งในอีกประเทศหนึ่งจะต้องเสียภาษีให้แก่สองประเทศ ด้วยเหตุนี้ ประเทศต่าง ๆ ได้เข้าทำความตกลงเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่อกันไม่ว่าจะเป็นสัญญาแบบพหุภาคี หรือทวิภาคี

จากที่กล่าวมาข้างต้น ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับการมีถิ่นที่อยู่ และผู้เสียภาษีกับแหล่งเงินได้ เป็นสิ่งที่สัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หากไม่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวแล้วการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ดังกล่าวย่อมเป็นไปได้ยาก

สำหรับประเทศไทย ประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ได้ใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกับประเทศอื่น แต่มีระบบการจัดภาษีซ้อนแบบฝ่ายเดียว (นั่นคือ พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300) และแบบทวิภาคี (นั่นคือ อนุสัญญาเพื่อการจัดการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเข้าทำกับประเทศต่าง ๆ)

หลักความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับถิ่นที่อยู่และแหล่งเงินได้นี้ เกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC กล่าวคือ มาตรการ CFC ต้องพิจารณาถึงความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้นซึ่งถืออยู่ในบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่เกิดเงินได้นั้น หากเข้าเงื่อนไขการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และเข้าข่ายการเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ต้องนำกำไรที่เก็บอยู่ในบริษัทต่างประเทศนั้น เข้ามาเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่

¹⁶ Ibid., pp.9-10.

2.2.1.4 ความสัมพันธ์ระหว่างภาษีเงินได้จากกำไรของบริษัทและภาษีเงินได้จากเงินปันผลของบุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้คือภาษีที่มีการเก็บจากเงินได้ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับจริงหรือมีจริง หรือบุคคลที่มีเงินได้มีความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจแล้วตามที่กล่าวไว้ในตอนต้น กรณีผู้มีเงินได้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งมีกำหนดนิยามว่าให้รวมถึงนิติบุคคลประเภทใดและไม่ให้รวมถึงนิติบุคคลประเภทใด เมื่อนิติบุคคลซึ่งอยู่ในความหมายของนิยามนั้น มีเงินได้ย่อมต้องเสีย ภาษีเงินได้ประเภทที่เรียกว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง ในหัวข้อนี้จะใช้ คำว่า “บริษัท” แทนคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” เพื่อความกระชับและกระชับรัด

สำหรับผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา เมื่อบุคคลธรรมดามีเงินได้และไม่มี กฎหมายยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดานั้นแล้ว บุคคลธรรมดานั้นย่อมต้องเสียภาษีเงินได้ ประเภทที่เรียกว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดานั้นเอง ซึ่งเป็นภาษีทางตรงอีกประเภทหนึ่งเช่นกัน

ภาษีเงินได้เป็นฐานภาษีที่สัมพันธ์กับผู้เสียภาษีเงินได้ เฉพาะกรณีภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ซึ่งสามารถกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเงินได้ ผู้เสียภาษีเงินได้ และความสามารถ ของผู้เสียภาษีได้อย่างใกล้ชิด ทั้งนี้ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสผลักภาระภาษีเงินได้ไปสู่องค์กรอื่นซึ่งตรงกับเจตนารมณ์ของการเก็บภาษีเงินได้ นั่นคือภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรง

ในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผู้เสียภาษีจะเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ ซึ่งเป็นเงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ในกรณีนี้ ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาล้นสุดลง เพียงเท่านั้น

กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานในการจัดเก็บภาษีประกอบด้วย หลายฐาน ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย ฐานกำไรส่งออก ฐานเงินได้ที่ต้องถูก หักภาษี ณ ที่จ่าย การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิเป็นฐานที่สำคัญและใช้กันเป็น ส่วนใหญ่

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเหตุผลหรือแนวคิดในการจัดเก็บภาษี¹⁷
ดังนี้ คือ

¹⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 8-15. พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2538), หน้า 161-162.

(1) เนื่องจากบริษัทหรือนิติบุคคลต่าง ๆ มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายแตกต่างกันจากผู้ถือหุ้น บริษัทหรือนิติบุคคลจึงพึงถือเป็นหน่วยทางภาษีอากรอีกประเภทหนึ่งที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นและควรเสียภาษีเงินได้ นั่นคือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลควรถูกไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว จึงต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นบุคคลสมมติด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคและไม่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ โดยการจัดตั้งนิติบุคคล

(3) เนื่องจากสภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด บริษัทสามารถสร้างรายได้และผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง ผลกำไรของบริษัทจึงสามารถแสดงออกในการเสียภาษีของบริษัทได้โดยแยกออกจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ถือหุ้น

(4) เนื่องจากการประกอบการในรูปบริษัทได้รับสิทธิพิเศษมากกว่าการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะเป็นด้านความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวนตามจำนวนที่ผู้ถือหุ้นลงทุนไว้ การเปลี่ยนมือในการเป็นเจ้าของกิจการในบริษัทสามารถกระทำได้ง่ายกว่าในรูปบุคคลธรรมดา ทั้งนี้โดยการโอนขายหุ้นของตนให้แก่บุคคลอื่น ดังนั้น บริษัทจึงควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสิทธิพิเศษที่ได้รับนี้ ซึ่งถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์นั่นเอง

หลักเกณฑ์พื้นฐานที่กำหนดขอบเขตการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมาจากกรณีการกำหนดให้นิติบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศใดประเทศหนึ่งนั้น จำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลกับประเทศที่จัดเก็บภาษี ซึ่งความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ตามที่กล่าวแล้วในหัวข้อ 2.2.1.2 ข้างต้น จึงอาจสรุปได้ว่าขอบเขตการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลแต่ละประเภทนั้นจะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์กับประเทศผู้จัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว

ในกรณีที่บริษัทประกอบกิจการมีกำไร บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรทั้งหมดซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับบริษัท หากต่อมาบริษัทจ่ายเงินปันผลจากกำไรจำนวนซึ่งเคยเสียภาษีบริษัทแล้วนั้นให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น บุคคลธรรมดาผู้รับเงินปันผลต้องเสียภาษีเงินได้อีกครั้งหนึ่งซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้น กรณีนี้ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ(Economic Double Taxation) เนื่องจากเงินได้ก้อนเดียวกันแต่ถูกจัดเก็บภาษีถึงสองครั้ง

จะเห็นได้ว่าการเสียภาษีกรณีการประกอบกิจการของบริษัทที่มีความแตกต่างจากการเสียภาษีกรณีการประกอบกิจการของบุคคลธรรมดาเพราะการประกอบกิจการของบุคคลธรรมดาได้กำไรเท่าไร บุคคลธรรมดาก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรนั้น ภาระภาษีเงินได้ก็สิ้นสุดลงเท่านั้น ซึ่งต่างกับกรณีการประกอบการของบริษัท ซึ่งต้องมีการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนกันถึงสองครั้งจากเงินได้ก้อนเดียวกัน ตามที่กล่าวในตอนต้น ในเรื่องการจัดเก็บภาษีสองระดับนี้คือระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้นมีแนวความคิดแตกต่างกันตามหลักที่แต่ละประเทศยึดถือซึ่งแบ่งเป็นสองหลัก¹⁸ ดังนี้คือ

1. หลักฐานะบุคคลแยกต่างหากจากกัน (Separate Entity Approach) หลักนี้ยึดแนวคิดที่ว่าบริษัทกับผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกันโดยเด็ดขาด ฉะนั้นกำไรที่ตกได้แก่บริษัทกับเงินปันผลที่ตกได้แก่ผู้ถือหุ้นจึงเป็นเงินได้คนละส่วนแยกต่างหากจากกัน รัฐบาลจึงควรเก็บภาษีได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะจะเป็นภาษีซ้ำซ้อนแต่ประการใด นอกจากนี้ ตามหลักการนี้ไม่มีการให้การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลแต่อย่างใด

ตามหลักการนี้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เรียกเก็บจากกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลแล้ว และส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลจะเท่ากัน และเมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลมาแล้วก็ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ โดยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีของเงินปันผลแต่อย่างใด หลักการนี้ใช้อย่างแพร่หลายในหลายประเทศในยุคแรกของการจัดเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล หลักการนี้มีชื่อเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า Classical System

2. หลักเงินได้ร่วม (Integration Approach) หลักนี้เห็นว่าการแบ่งแยกฐานะตามกฎหมายไม่ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้นั้นเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือตามลักษณะที่แท้จริงบริษัทเป็นเพียงสิ่งที่มีกฎหมายสมมติขึ้นเป็นบุคคล ผู้ที่มีเงินได้ที่แท้จริงจากกิจการที่บริษัทดำเนินการนั้น ก็คือบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นนั่นเอง ฉะนั้น การเก็บภาษีทั้งจากบริษัทและจากบุคคลธรรมดาเนื่องจากกำไรก้อนเดียวกันก็ไม่ควรแตกต่างไปจากที่เก็บจากกิจการที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้ดำเนินการ กล่าวคือไม่ควรมีการเก็บภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจหรือถ้าจะมีการเก็บภาษีทั้งจากบริษัทและผู้ถือหุ้นก็ควรมีการลดหย่อนให้เพื่อการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนนั้นตามสมควร

¹⁸ วิทย์ ต้นตยกุล และเจริญ ธฤติमानนท์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 40.

ในปัจจุบันประเทศต่าง ๆ มีการลดหย่อนผ่อนปรนภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับ การลดหย่อนนี้อาจลดหย่อนภาระให้ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วนตามแต่จะเห็นเหมาะสม วิธีลดหย่อนที่นิยมใช้กันมีดังนี้¹⁹ คือ

1. วิธีที่ถือว่าเงินได้ที่เก็บจากบริษัทเป็นภาษีที่เก็บล่วงหน้าจากบุคคล

ธรรมดาผู้ถือหุ้น (Imputation method)

วิธีนี้ ถือว่ากำไรสุทธิของบริษัททั้งหมดเป็นเสมือนหนึ่งเงินได้ของผู้ถือหุ้น ฉะนั้นเมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลก็ถือว่าเงินปันผลที่ได้รับนั้นเป็นเสมือนหนึ่งเงินปันผลหลังจากที่ได้เสียภาษีไปแล้วตามอัตรากำไรสำหรับบริษัท แต่เนื่องจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นแต่ละคนมีฐานะไม่เหมือนกันดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากันตามอัตราสำหรับบริษัท ส่งผลให้บุคคลธรรมดาต้องมาคิดภาษีใหม่ตามฐานะของตน ถ้าหากภาษีตามฐานะของตนน้อยกว่าอัตรากำไรของบริษัท รัฐบาลก็ต้องคืนภาษีให้ ถ้าหากภาษีตามฐานะของตนสูงกว่านั้น บุคคลนั้นก็ต้องเสียภาษีเพิ่มเติม วิธีนี้ถือว่าเป็นธรรมที่สุด

2. วิธีหักเงินปันผลออกบางส่วนก่อนที่จะนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของ

บุคคลธรรมดา (Dividend Deduction method)

วิธีนี้ เมื่อบริษัทได้เสียภาษีจากกำไรไปแล้วก็ไม่ต้องมาคำนึงถึงภาษีบริษัทอีก แต่เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลจำนวนหนึ่ง รัฐบาลยอมให้หักเงินปันผลออกเสียบางส่วนก่อน โดยกำหนดให้ผู้ถือหุ้นทุกคนมีสิทธิหักออกคนละเท่า ๆ กันเป็นจำนวนหนึ่งแล้วเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นเฉพาะจากส่วนที่เหลือ

3. วิธีให้ถือเอาเงินปันผลบางส่วนเป็นเครดิต (Dividend Credit method)

วิธีนี้ผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลทั้งหมดที่ได้รับไปรวมเป็นเงินได้ของตน แต่เมื่อคิดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เป็นเงินเท่าใดแล้ว ให้นำเอาส่วนหนึ่งของเงินปันผล (เช่น ร้อยละ 8) ตามที่กฎหมายกำหนด มาหักออกจากภาษีเงินได้ที่คิดได้นั้น

นอกจากวิธีการให้การลดหย่อนผ่อนปรนภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับ ซึ่งเป็นการลดหย่อนในระดับผู้ถือหุ้นแล้ว ยังมีวิธีการให้การบรรเทาภาระภาษีเข้าซ้อนในระดับบริษัท ซึ่งเรียกว่าระบบสองอัตรา

²⁰ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามระบบสองอัตรานี้จะมีการกำหนดอัตรากำไรที่เรียกเก็บจากกำไรของบริษัทส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลและส่วนที่มีได้จัดสรรออกมา

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40-42.

เป็นเงินปันผลให้มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ อัตราภาษีสำหรับกำไรที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลจะมีอัตราต่ำกว่ากำไรส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล ในส่วนของผู้ถือหุ้น เมื่อได้รับเงินปันผลมาแล้วก็ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติต่อไป ตามระบบนี้เห็นได้ว่าการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลอยู่ด้วย โดยเป็นการให้ในระดับบริษัทในรูปของการเก็บภาษีกำไรในอัตราที่ต่ำลงสำหรับจำนวนกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล

สำหรับประเทศไทย ใช้วิธีให้ถือเอาเงินปันผลทั้งหมดเป็นเครดิต กรณีผู้รับเป็นบุคคลธรรมดาและให้ยกเว้นเงินปันผลบางส่วนหรือทั้งหมด (แล้วแต่กรณี) กรณีผู้รับเป็นนิติบุคคล

หลักการข้อนี้เกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีในระดับบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC หรือเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC นั้น ผู้เขียนขอเสนอแนวคิดดังนี้

1. กรณีการจัดเก็บภาษีในระดับบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC เนื่องจากแต่ละประเทศย่อมมีอำนาจอธิปไตยของตนในการดูแลปกครองประเทศของตนรวมถึงการออกกฎหมายและการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ผู้มีอำนาจจัดการของประเทศย่อมมีอำนาจจัดเก็บภาษีดังกล่าว ภายในขอบอำนาจของกฎหมายที่กำหนดและจัดเก็บจากบุคคลที่อยู่ภายใต้อำนาจแห่งประเทศของตนเท่านั้น การจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือองค์กรซึ่งอยู่นอกขอบเขตอำนาจตามกฎหมายภายในประเทศของตน ย่อมกระทำไม่ได้ เพราะนอกจากจะไม่มีอำนาจบังคับแล้วยังเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ถูกต้องตามธรรมเนียมปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ

บริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC ย่อมเป็นบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่บริษัทจัดตั้งขึ้น ประเทศดังกล่าวย่อมมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรกับบริษัทดังกล่าวประเทศซึ่งมีมาตรการ CFC ย่อมไม่อาจใช้อำนาจของตนในการเรียกเก็บภาษีจากบริษัทซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตน ดังนั้นการเรียกเก็บภาษีจากกำไรสะสมของบริษัทที่เข้าข่าย CFC โดยประเทศที่มีมาตรการ CFC จึงมิใช่เป็นการจัดเก็บภาษีในระดับบริษัทจากบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC

2. กรณีการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC ตามมาตรการ CFC นั้น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC ที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งซึ่งเป็นประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำหรือไม่จัดเก็บภาษีเลย ซึ่งมีชื่อเรียกเป็นภาษาอังกฤษว่าประเทศ Tax havens ผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าวต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่จากเงินได้หรือกำไรที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัท CFC นั้น ตามสัดส่วนหุ้นซึ่งตนถืออยู่

²⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 8-15, หน้า 167.

ในบริษัท CFC แม้ว่าบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC ยังมิได้ประกาศแจกจ่ายเงินปันผลของบริษัทเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น และแม้ว่าผู้ถือหุ้นยังมิได้รับเงินได้ในรูปเงินปันผลจากบริษัท CFC นั้นก็ตาม

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ดังกล่าวนั้น จึงควรเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้น เนื่องจาก กรณีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นในเงินปันผลที่ยังมิได้แจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้น โดยให้ถือเสมือนว่าเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีนั้นเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นแล้ว

2.2.2 หลักการเกี่ยวกับหน่วยภาษีอากร

2.2.2.1 ความสำคัญของการกำหนดหน่วยภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันมีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงที่รัฐบาลจัดเก็บมีทั้งภาษีที่เก็บจากรายได้ อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินอันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร เป็นต้น

ในการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ไม่ว่าจะ เป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อม การกำหนดโครงสร้างหรือองค์ประกอบในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นสิ่งสำคัญ โดยเฉพาะการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) ให้มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อให้ทราบว่าตัวผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้ใด ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคล ตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง สำหรับการกำหนดหรือแยกแยะตัวบุคคลในกฎหมายภาษีอากรเพื่อการเสียภาษีอากรอาจกำหนดได้ในลักษณะดังต่อไปนี้²¹ คือ

(1) การแยกตามฐานะของบุคคลตามกฎหมาย ตามหลักการนี้เป็นการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามสถานภาพการเป็นบุคคลซึ่งกฎหมายภาษีอากรกำหนดได้แก่ กรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยบุคคล ซึ่งประกอบด้วยบุคคลธรรมดา รวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญและหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ก่อให้เกิดเงินได้ เช่น คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีและกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง เป็นต้น

สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงอีกชนิดหนึ่ง ทำการจัดเก็บจากบริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีนอกเหนือจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ

²¹ วิทย์ ตันตยกุล และเจริญ ธฤติมานนท์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 17.

ตามวิธีนี้การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเสียภาษีแบบหนึ่ง ส่วนนิติบุคคลเฉพาะที่เป็นบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน จะเสียภาษีอีกแบบหนึ่ง สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่น ๆ ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายจัดตั้งโดยเฉพาะ เช่น กระทรวง ทบวง กรม วัฒนาอาราม นั้นไม่ต้องเสียภาษี

(2) การแยกตามถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีอากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับต่างประเทศ เนื่องจากการที่มีประเทศสองประเทศหรือมากกว่าอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรเหนือเงินได้ประเภทเดียวกันอันสืบเนื่องมาจากการอ้างการมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ กรณีนี้ประเทศต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องกำหนดถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา เพื่อการจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้แน่นอนเพื่อกำหนดในขั้นต้นว่าในกรณีที่กฎหมายของแต่ละประเทศเก็บภาษีแตกต่างกันตามถิ่นที่อยู่ นั้น บุคคลใดจะควรถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดเพื่อการเสียภาษีอากรของประเทศนั้น

การกำหนดเรื่องถิ่นที่อยู่มีความสำคัญมากสำหรับภาษีเงินได้ เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะเสียภาษีที่แตกต่างกัน

(3) การแยกตามวิธีอื่น ได้แก่ การแยกตามสัญชาติหรือการแยกตามอายุ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ที่มีอายุตั้งแต่ที่กฎหมายกำหนดต้องเสียภาษีตามที่กำหนด

การกำหนดหน่วยภาษีอากร นอกจากทำให้ทราบตัวผู้เสียภาษีอากรที่แน่นอนแล้ว ยังทำให้รัฐบาลสามารถตั้งเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีต่าง ๆ ได้ โดยการกำหนดเป็นร้อยละ หรือการคาดการณจากสถิติเดิม อีกทั้งผู้ประกอบการธุรกิจสามารถวางแผนภาษีอากรโดยการกำหนดรูปแบบหรือองค์กรธุรกิจหรืออีกนัยหนึ่งคือหน่วยภาษีอากรที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนได้

การกำหนดหน่วยภาษีอากร มีส่วนเกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC กล่าวคือการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน (ประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC) ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC การจัดเก็บภาษีกรณีนี้จึงเป็นการกำหนดหรือแยกแยะ ตามถิ่นที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.2.2.2 หน่วยภาษีอากรประเภทที่เป็นนิติบุคคลและมีใช้นิติบุคคล

2.2.2.2.1 ประเภทหน่วยภาษี

หน่วยภาษีอากรประเภทที่เป็นนิติบุคคลอาจเรียกว่าหน่วยภาษีซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและหน่วยภาษีอากรประเภทที่มีใช้นิติบุคคล อาจเรียกว่าหน่วยภาษีซึ่ง

ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงทั้งสิ้น

(1) หน่วยภาษีอากรประเภทที่มีใช้นิติบุคคล

หน่วยภาษีอากรประเภทที่มีใช้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นหน่วยที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งตามแนวทฤษฎีการจัดเก็บภาษี เงินได้ต่าง ๆ ต้องตกเป็นของบุคคลในที่สุด ซึ่งบุคคลต่าง ๆ ย่อมต้องเสียภาษีในเงินได้ดังกล่าว

ในปัจจุบันภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจาก

- บุคคลธรรมดาคนเดียว
- บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยกกันเข้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน
- บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยกกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
- บุคคลธรรมดาที่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้และ
- กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

จากหน่วยภาษีประเภทที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ดังกล่าว ประกอบด้วยบุคคลซึ่งมีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันได้แก่ บุคคลธรรมดาคนเดียว ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน และบุคคลซึ่งไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันได้แก่ บุคคลหลายคนที่ยกกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล บุคคลธรรมดาที่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง สิ่งนี้แสดงให้เห็นว่าประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยคำนึงถึงหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นแม้ว่าหน่วยภาษิดังกล่าวจะไม่มีสภาพเป็นบุคคลทางกฎหมายก็ตาม

หน่วยภาษีกรณีเป็นบุคคลที่มีสภาพทางกฎหมายประกอบด้วย

หน่วยบุคคลธรรมดา(Individual) และหน่วยครอบครัว (Family) การใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษี เนื่องจากผู้มีเงินได้แต่ละคนต่างก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สมาชิกในครอบครัวแต่ละคนต่างก็มีเงินได้ แต่ละคนจะต้องเสียภาษีในส่วนของตนเองเท่านั้น

สำหรับการใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษี เนื่องจากการกำหนดโดยอาศัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ กรณีการเป็นสามีภริยาที่ถูกต้องตามกฎหมายตามมาตรา 1457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอด

ปีภาษี กรณีนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี การยึดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยเสียภาษีนี้ ก็มีเหตุผลจากการไม่ต้องการให้เงินภาษีที่เก็บได้ลดน้อยลง ซึ่งเป็นภาวะการณที่เกิดขึ้นได้เมื่อใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยเสียภาษีและเรียกเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า²²

ส่วนหน่วยภาษีกรณีเป็นบุคคลที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเป็นกรณีนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีเพื่อการเสียภาษีอากรเท่านั้น เนื่องจากเป็นหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมา แต่อย่างไรก็ตาม หน่วยภาษีประเภทนี้จะไม่มีสภาพความเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15)²³

การที่ประมวลรัษฎากรได้มีการขยายฐานการจัดเก็บภาษีให้รวมถึงหน่วยภาษีที่ไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากเพื่อสร้างความแน่นอนชัดเจนในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีตามหลักความแน่นอน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษีตามที่กล่าวในตอนต้นแล้ว ยังสร้างความเป็นธรรมทางภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีสภาพบุคคลและที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลต้องเสียภาษีทั้งนั้น หากรัฐจัดเก็บภาษีโดยยึดหน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัวเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ผู้เสียภาษีอาจเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้งหน่วยภาษีในรูปแบบที่ไม่มีสภาพเชิงบุคคลเพื่อการกระจายฐานเงินได้ให้ไปตกอยู่กับหน่วยภาษีดังกล่าว ซึ่งทำให้ต้องเสียภาษีในที่สุด และส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกรณีดังกล่าว

(2) หน่วยภาษีอากรประเภทที่เป็นนิติบุคคล

หน่วยภาษีอากรประเภทที่เป็นนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรนั้นเป็นหน่วยที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หน่วยภาษีอากรประเภทนี้ได้แก่องค์กรธุรกิจประเภทต่าง ๆ โดยองค์กรธุรกิจเกิดจากการรวมตัวของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อประกอบกิจการอันเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งองค์กรธุรกิจต่าง ๆ นี้มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น ทำให้้องค์กรเหล่านี้มีสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบในนามของตนเองได้เช่น สิทธิในการเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์หรือรับผิดชอบตามสัญญาในนามขององค์กรธุรกิจประเภทนี้ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด เป็นต้น

²² ไกรบุุท ธีรยศคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 56

²³ มาตรา 15 บัญญัติไว้ว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่คลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อ

2.2.2.2.2 ทฤษฎีที่เกี่ยวกับองค์กร ธุรกิจมี 2 ทฤษฎีดังต่อไปนี้²⁴

(1) ทฤษฎีรวมกลุ่ม (The Integration Theory) ทฤษฎีนี้เป็นแนวคิดทางกฎหมายของประเทศอังกฤษและประเทศอื่น ๆ ในระบบคอมมอนลอว์ ตามทฤษฎีนี้ถือว่าองค์กรธุรกิจเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลที่ร่วมกันประกอบกิจการ ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนจำกัด และองค์กรเหล่านี้ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนเหล่านี้จึงไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล อย่างไรก็ตาม บริษัทในกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์ถือว่าองค์กรเหล่านี้มีสภาพเป็นนิติบุคคลสมมติขึ้น

(2) ทฤษฎีตัวตน (The Entity Theory) ทฤษฎีนี้เป็นแนวคิดทางกฎหมายของประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย ตามทฤษฎีนี้ถือว่าองค์กรธุรกิจต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทต่างมีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น ดังนั้นองค์กรธุรกิจเหล่านี้จึงเป็นบุคคลที่สมมติขึ้นตามกฎหมาย ซึ่งมีสภาพและฐานะเป็นนิติบุคคล

สำหรับประเทศไทยองค์กรธุรกิจประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญ มีทั้งที่เป็นนิติบุคคลและที่ไม่เป็นนิติบุคคล ส่วนห้างหุ้นส่วนจำกัดและบริษัทซึ่งรวมทั้งบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัดมีสภาพเป็นนิติบุคคล ซึ่งองค์กรธุรกิจที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลนั้น ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจะแยกต่างหากจากตัวองค์กรธุรกิจ

องค์กรธุรกิจประเภทที่เป็นนิติบุคคล (ต่อไปนี้จะรวมเรียกว่าบริษัท) เป็นหน่วยภาษีอากรประเภทหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกเหนือจากหน่วยภาษีเงินได้ที่มีวิชนิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเหตุผลหรือแนวคิดว่าบริษัทมีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายซึ่งแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นโดยเป็นไปตามทฤษฎีความเป็นบุคคลที่มีฐานะแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) ซึ่งถือว่าบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Artificial Legal Entity) โดยการจดทะเบียนให้มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเป็นเอกเทศแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น นอกจากนี้สภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะแยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด ผลกำไรต่าง ๆ ของบริษัทแสดงถึงความสามารถในการประกอบการของบริษัทและทำให้มีการเสียภาษีในนามของบริษัทโดยไม่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้น อีกทั้งการประกอบการในรูปบริษัทมีลักษณะพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา กล่าวคือ การประกอบการในรูปบริษัท ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน ตามจำนวนที่

²⁴ เสาวณีย์ อิศวโรจน์, คำอธิบายหลักกฎหมายธุรกิจเปรียบเทียบ (กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530) หน้า 15 (อัคราณา)

ลงทุน ในขณะที่การประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา ความรับผิดชอบในหนี้สินมิได้จำกัด เฉพาะจำนวนที่ลงทุนและการประกอบการในรูปบริษัทสามารถเปลี่ยนมือการเป็นเจ้าของกิจการ เพิ่มทุนแก่กิจการ จึงทำให้การประกอบการในรูปบริษัทได้รับสิทธิประโยชน์มากกว่าและสามารถ กำหนดเป็นภาษีอากรเพื่อจัดเก็บภาษีตามผลกำไรของบริษัทที่แสดงออกมา นอกจากนี้ การจัดเก็บ ภาษีเงินได้ นิติบุคคลนอกจากจะป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีโดยการสะสมรายได้ไว้ในบริษัท แม้ในอนาคตจะมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลก็ตามแต่การสะสมรายได้ดังกล่าวก็เป็นการชะลอ การเสียภาษีไปได้ระยะหนึ่ง การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลยังเป็นการแสดงออกซึ่งความเท่าเทียม กันในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ โดยบุคคลธรรมดา องค์กรธุรกิจ หรือหน่วยการค้าต้องเสียภาษีด้วยกัน ทั้งนั้น ไม่ว่าจะประกอบธุรกิจในรูปแบบใด ดังนั้นจึงเป็นการสมควรที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลจากหน่วยธุรกิจที่เข้าช่วยการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย อาจแบ่งหน่วยภาษี ประเภทที่เป็น นิติบุคคลได้เป็น 2 ประเภทคือ

(1) หน่วยภาษีที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล หน่วยภาษีประเภทนี้ ประกอบด้วย บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาล ต่างประเทศ องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มูลนิธิหรือสมาคมที่มีโครงการสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และนิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็น บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) หน่วยที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลหน่วยภาษีประเภทนี้แม้ว่า ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้ประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ กิจการร่วม ค้าที่มีได้จดทะเบียน เป็นรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

หน่วยภาษีอากรที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลและไม่มีสถานะเป็นนิติ บุคคล มีส่วนเกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC ในการพิจารณาว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ นี้ เป็นหน่วยภาษีประเภทใด ทั้งนี้เพื่อความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษีได้อย่างถูก ต้อง

2.2.3 หลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี

2.2.3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี

การกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บภาษีซึ่งแต่ละรัฐบัญญัติเพื่อใช้บังคับภายในรัฐของตนนั้น ควรเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ หลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่งเป็นที่ยอมรับในทุกชาติเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 และเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบันเป็นหลักการของอดัม สมิท ซึ่งได้กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง *The Wealth of Nations* ดังนี้²⁵

- (1) หลักความยุติธรรม (Equity)
- (2) หลักความแน่นอน (Certainty)
- (3) หลักความสะดวก (Convenience)
- (4) หลักความประหยัด (Economy)

ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจะกล่าวเฉพาะหลักความยุติธรรมซึ่งเป็นหลักที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากผู้เขียนเห็นว่าหลักความยุติธรรมและหลักความเสมอภาคเป็นสิ่งเดียวกัน

ภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นธรรมหรือยุติธรรมนั้นได้แก่ ภาษีอากรซึ่งเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากันและเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันเป็นจำนวนต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่าง²⁶ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลควรเสียภาษีให้แก่รัฐตามระดับความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือบุคคลมีเงินได้เท่าใดก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐตามระดับจำนวนเงินได้นั้น เนื่องจากเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด²⁷

ดังนั้น มาตรการที่จะนำมาใช้วัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งการชำระภาษีของผู้เสียภาษีควรตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันหรืออีกนัยหนึ่งคือ ความ

²⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “กรอบความคิดทางสังคมและรูปแบบภาษี,” ใน *รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์ ดร.ประยูร กาญจนกุล*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2539), หน้า 171 .

²⁶ วิทย์ ดันตยกุล และเจริญ ธฤติมานนท์, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*, หน้า 21 .

²⁷ ไกรยุทธ ธีรยาคินันท์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*, หน้า 2 .

เสมอภาคหรือความเป็นธรรม โดยอาจแบ่งประเภทความเสมอภาคทางภาษีอากรออกเป็น 2 ลักษณะ²⁸ คือ

(1) ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ (Legalize Math Mattock) เป็นความเสมอภาคตามสัดส่วนของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษี เช่นผู้มีเงินได้จำนวน 10,000 บาท ชำระภาษี 1,000 บาท ส่วนผู้มีเงินได้ 100,000 บาท ต้องชำระภาษี 10,000 บาท เท่ากับว่าผู้เสียภาษีทุกคนที่มีรายได้จำนวนเท่ากันพึงต้องเสียภาษีด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน

(2) ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล (Legalize Personnel) เป็นภาษีที่คิดคำนวณจากความสามารถในการเสียสละเงิน โดยพิจารณาจากสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน

ทฤษฎีความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงนี้เกิดขึ้น เนื่องจากทฤษฎีความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ดังกล่าวข้างต้นไม่เป็นที่ยอมรับเพราะในความเป็นจริงผู้เสียภาษีแต่ละคนต่างมีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน จะให้เสียภาษีเท่ากันคงเป็นไปได้ และต่างเห็นพ้องต้องกันว่าบุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกัน (คนโสดและผู้มีครอบครัว) และมีรายได้จำนวนเท่ากันนั้นไม่ควรเสียภาษีในจำนวนเท่าเทียมกัน เพราะผู้มีภาวะครอบครัวต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัวและความสามารถในการเสียภาษีต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวด้วย

จากแนวคิดในการคำนวณภาษีดังกล่าว จึงได้มีการกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาวะครอบครัว และการยกเว้นภาษีแก่เงินได้หรือทรัพย์สิน อันเป็นส่วนที่บุคคลที่ต้องใช้เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐาน อันได้แก่ปัจจัยสี่ เช่น อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ที่อยู่อาศัย และยารักษาโรค

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศใดประเทศหนึ่งยังต้องคำนึงถึงความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive rate) ซึ่งอัตราภาษีสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น กรณีนี้มีวัตถุประสงค์นอกจากเพื่อเป็นการกระจายรายได้ให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแล้วยังเป็นผลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม²⁹ กล่าวคือ เมื่อบุคคลมีรายได้มากขึ้นก็ย่อมมี

²⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ใน รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์ ดร. ประยูร กาญจนกุล, หน้า 172.

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 174 .

รายจ่ายได้มากขึ้น ทั้งนี้โดยสามารถมีรายจ่ายในส่วนที่จำเป็นเป็นอันดับรองได้ ดังนั้น ส่วนเกินของเงินได้ที่นอกเหนือจากการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็นขั้นพื้นฐานแล้ว บุคคลต้องนำเงินได้ที่ เหลื่อนั้นมาเสียภาษีในอัตราตามระดับขั้นของเงินได้สุทธิ ซึ่งเข้าหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ตาม ระดับความสามารถในการเสียภาษี

การพิจารณาหลักความเป็นธรรมหรือหลักความเสมอภาคจึงเป็นสิ่งที่ใช้ในการ กำหนดวิธีการเสียภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีและกำหนดในการจัดเก็บภาษีอากรของ แต่ละรัฐ นอกจากนี้จะเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดาแล้วยังรวมไปถึงกรณีนิติบุคคลที่มีความ สามารถในการประกอบธุรกิจและมีผลกำไรอันแสดงให้เห็นถึงว่านิติบุคคลนั้นจะสามารถเสียภาษี นิติบุคคลได้

กล่าวโดยสรุป การเก็บภาษีตามหลักความยุติธรรมหรือหลักความเสมอภาค เป็นการจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถและความเท่าเทียมกัน โดยไม่มีใครได้สิทธิพิเศษเป็น การเฉพาะ ทั้งนี้เป็นการพิจารณาจนวนรายได้ ความมั่งมี หรือการใช้จ่ายและสถานะส่วนบุคคล (ครอบครัว)ของผู้เสียภาษีประกอบกัน³⁰

มาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เก็บสะสมไว้ในต่างประเทศของ บุคคลหรือนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติของประเทศตน ตามสัดส่วนหุ้นที่ตนมีในบริษัทที่มี สถานะเป็น CFC ซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง แม้ว่าเงินได้นั้นยังมีได้แจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นในรูปของ เงินปันผลก็ตาม ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว สิ่งที่ต้องพิจารณาในประเด็นนี้คือ มาตรการ CFC สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคในการจัด เก็บภาษีเงินได้หรือไม่ ประเด็นที่ต้องวิเคราะห์ มีดังนี้คือ

(1) เงินได้ที่นำมารวมคำนวณเสียภาษีควรเป็นไปตามระดับความสามารถใน การเสียภาษี

ตามหลักความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร เงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนแล้วกรณีบุคคลธรรมดา หรือหักค่าใช้จ่ายแล้วกรณีนิติบุคคล ซึ่งผู้เสียภาษีได้รับเงิน ได้ ผู้เสียภาษีต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีมียกเงินได้เป็นจำนวนมาก ผู้เสียภาษี ต้องเสียภาษีในจำนวนมากขึ้น หากได้รับน้อย ผู้เสียภาษีย่อมเสียภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวใน จำนวนที่น้อยตามไปด้วย ซึ่งเรียกว่าเป็นการเสียภาษีเงินได้ตามระดับความสามารถในการเสียภาษี

³⁰ เรื่องเดียวกัน , หน้า 174

สำหรับการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นกรณีที่ต้องข้างขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคข้างต้น เพราะนอกจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่ได้รับเงินได้แต่ต้องเสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษียังมีความคลาดเคลื่อนและบิดเบือนในการวัดระดับความสามารถของตนในการเสียภาษี ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีทั้งที่ยังไม่มีเงินได้หรือยังไม่ได้รับเงินได้

(2) บุคคลที่มีสถานะคล้ายกันย่อมต้องเสียภาษีอากรเหมือนกัน ตามหลักความเสมอภาคในการเสียภาษีอากรบุคคลที่มีเงินได้ประเภทเดียวกัน ย่อมต้องเสียภาษีอากรเหมือนกัน หากบุคคลมีเงินได้ประเภทเดียวกันแต่เสียภาษีไม่เหมือนกันกรณีย่อมแสดงถึงความไม่เสมอภาคในการจัดเก็บภาษีอากร

ประเทศต่าง ๆ ที่มีมาตรการ CFC เช่น สหรัฐอเมริกา, อังกฤษ, ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น ได้ตระหนักถึงกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนเก็บสะสมเงินได้หรือกำไรไว้ในบริษัทต่างประเทศโดยไม่นำกลับเข้ามาเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ประเทศที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ก็ย่อมได้รับความบิดเบือนและเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว ในขณะที่ผู้ลงทุนในประเทศและมีการเก็บสะสมเงินได้หรือกำไรไว้ในบริษัทในประเทศ เงินได้หรือกำไรที่เก็บสะสมดังกล่าวยังไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษี (ยกเว้นประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่เก็บสะสมไว้ในบริษัท) กรณีนี้ย่อมแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือบุคคลที่อยู่ภาวะแวดล้อมที่เหมือนกันควรต้องเสียภาษีที่เท่ากัน กรณีนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่สะสมเงินได้หรือกำไรไว้ในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่หรือในประเทศที่ตนไม่มีถิ่นที่อยู่ควรต้องได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน กล่าวคือหากเก็บภาษีเงินได้จากการสะสมเงินได้หรือกำไรไว้ในบริษัทต่างประเทศ กรณีนี้ควรต้องเก็บภาษีเงินได้จากการสะสมเงินได้หรือกำไรไว้ในบริษัทในประเทศด้วย

กล่าวโดยสรุป การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC อาจกล่าวได้ว่าขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคในประเด็นที่ว่าบุคคลที่มีสถานะคล้ายกันย่อมต้องเสียภาษีอากรที่เหมือนกัน

2.2.3.2 การจัดเก็บภาษีกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยลงทุนในประเทศไทย
เปรียบเทียบกับกรณีการจัดเก็บภาษีกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยลงทุนในต่างประเทศ

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่มีความแตกต่างกันระหว่างบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล กล่าวคือ

กรณีบุคคลธรรมดา บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หมายถึงบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยเกิน 180 วันในปีภาษีใด

กรณีนิติบุคคล นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หมายถึงนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทย รวมถึงนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทย³¹

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เป็นไปตามกรณีดังต่อไปนี้คือ

กรณีบุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา แบ่งเป็น 2 กรณีคือ กรณีหน้าทำงานทำในประเทศไทย ฯลฯ ตามมาตรา 41 วรรค 1 และหน้าทำงานทำในต่างประเทศ ฯลฯ ตามมาตรา 41 วรรค 2 ดังจะกล่าวในรายละเอียดดังต่อไปนี้คือ

ตามมาตรา 41 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากรวางหลักไว้ว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

ตามกฎหมายดังกล่าว ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม หากมีเงินได้เนื่องจากหน้าทำงาน ฯลฯ อื่น ๆ ตามที่กล่าวในกฎหมายย่อมต้องเสียภาษีในประเทศไทยไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

กรณีนิติบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้เสียภาษีอาจไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยก็ได้

ตามมาตรา 41 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรวางหลักไว้ว่า “ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในประเทศไทยและมีเงินได้ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย “

ตามกฎหมายดังกล่าว ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ จะต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย เมื่อเข้าเงื่อนไข ๒ ประการดังต่อไปนี้

³¹ PricewaterhouseCoopers, Corporate taxes worldwide summaries 1999-2000 (U.S.A. : Price Waterhouse World Firm Service Inc., 1999), p. 711.

(1) ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้นผู้อยู่ในประเทศไทยหมายถึงบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทย ในระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึง 180 วัน ในปีภาษีใด ปีภาษี หมายถึง ปีปฏิทิน คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของทุกปี

(2) ผู้มีเงินได้นำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น

กรณีนิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ มาตรา 66 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากรวางหลักไว้ว่า “ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ “

กรณีนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งได้แก่นิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ที่มีแหล่งทั่วโลก (Worldwide income) อาจกล่าวได้ว่าเงินได้เกิดขึ้นที่ใดก็ตาม ให้นิติบุคคลนั้นนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

จากกรณีการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้น มีความแตกต่างกันบ้าง กล่าวคือ กรณีบุคคลธรรมดาต้องมีการนำเงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย ประกอบกับบุคคลธรรมดานั้นต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยรวมเวลาทั้งหมด 180 วัน ในปีที่มีการนำเงินได้นั้นเข้ามา แต่หากบุคคลธรรมดามีเงินได้อันเกิดจากแหล่งในประเทศไทย เช่น หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ฯลฯ บุคคลธรรมดาดังกล่าวไม่ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตามต้องเสียภาษีเงินได้ทันทีในเงินได้นั้น

สำหรับนิติบุคคลหากเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแล้ว เงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลกไม่ว่าจะนำเข้ามาในประเทศไทยแล้วหรือไม่ก็ตาม นิติบุคคลนั้นต้องนำเงินได้จากทั่วโลกซึ่งนิติบุคคลนั้นมีสิทธิได้รับแล้วหรือได้รับแล้วมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยทันที

ความต่างของกรณีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจึงอยู่ที่แหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือต่างประเทศ การนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยและการอยู่ในประเทศไทยตั้งแต่ 180 วันขึ้นไป

หลักการข้อนี้เกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ต้องเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่จากกำไรหรือเงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัทที่มีสถานะ

เป็น CFC แม้ว่าเงินได้นั้นยังมิได้มีการแจกจ่ายให้แก่คนในรูปของเงินปันผลก็ตาม อย่างไรก็ตาม ตามหลักการจัดเก็บภาษีทั่วไป บริษัทต่างประเทศซึ่งมีผู้ถือหุ้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง มีเงินได้หรือกำไรเก็บสะสมอยู่ในบริษัทโดยยังมิได้มีการแจกจ่ายเงินได้หรือกำไรนั้นออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็ยังไม่มีการที่ต้องเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่สำหรับเงินได้หรือกำไรนั้น เนื่องจากผู้ถือหุ้นดังกล่าวยังไม่ได้รับเงินได้จากบริษัทซึ่งตนไปลงทุนในรูปของเงินปันผลแต่อย่างใด เช่นเดียวกับกรณีที่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ได้ลงทุนในบริษัทซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ เมื่อผู้ถือหุ้นยังมีได้รับเงินได้ในรูปเงินปันผลจากบริษัทซึ่งตนไปลงทุน ผู้ถือหุ้นนั้นก็ยังไม่มีความที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าวในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด ทั้งนี้หลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC โดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่ซึ่งขัดแย้งกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วไป โดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่เช่นเดียวกัน ไม่ว่าจะกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ลงทุนในประเทศไทยหรือลงทุนในต่างประเทศ

กล่าวโดยสรุป การจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ไปลงทุนในบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC จะมีความแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีกรณีผู้ลงทุนมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไปลงทุน ไม่ว่าจะในประเทศไทยหรือต่างประเทศ

2.2.4 หลักการเกี่ยวกับเงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศ(Foreign Source Income)

2.2.4.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ

2.2.4.1.1 กรณีบุคคลธรรมดา

(1) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก (Worldwide Income) อย่างไรก็ตาม กรณีเงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่จะถูกรวมคำนวณด้วย หากเข้าเงื่อนไขตามที่กล่าวไว้ในมาตรา 41 วรรค 2 ในตอนต้น กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ต้องอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีใด และผู้มีเงินได้นำเงินได้ที่เกิดในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น

(2) ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศแต่จะเสียภาษีเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น

2.2.4.1.2 กรณีนิติบุคคล (ต่อไปจะเรียกว่า บริษัท)

(1) กรณีบริษัทที่จัดตั้งตามกฎหมายไทย แต่ละประเทศจะกำหนดความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของบริษัทเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรแตกต่างกันไป บางประเทศอาจใช้หลักสถานที่จดทะเบียนของนิติบุคคล บางประเทศอาจใช้หลักการบริหารจากส่วนกลาง

สำหรับประเทศไทยใช้หลักสถานที่จดทะเบียนของนิติบุคคลเป็นเกณฑ์สำคัญในการกำหนดขอบเขตของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ นิติบุคคลใดที่จดทะเบียนหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ถือว่านิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยและมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งภายในประเทศและแหล่งภายนอกประเทศ กล่าวคือต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก (worldwide income)

ดังนั้น เงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศของบริษัทที่จัดตั้งตามกฎหมายไทย ซึ่งถือว่าเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เงินได้นั้นต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยด้วย ซึ่งในกรณีนี้ไม่เกี่ยวกับการพิจารณาว่าเงินได้นั้นได้นำเข้ามาในประเทศไทยแล้วหรือยัง แต่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต้องนำเงินได้ที่มีในแหล่งต่างประเทศมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยทันที เมื่อบริษัทมีสิทธิได้รับเงินได้นั้น

(2) กรณีบริษัทที่มีได้จัดตั้งตามกฎหมายไทย แบ่งเป็น 2 กรณีคือ

(ก) บริษัทดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทที่มีได้จัดตั้งตามกฎหมายไทยถือว่าเป็นบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทดังกล่าวจึงจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ กล่าวคือ เฉพาะเงินได้ที่เกิดในหรือจากประเทศไทยเท่านั้น ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย แต่เงินได้ที่เกิดจากแหล่งต่างประเทศ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

(ข) บริษัทดังกล่าวมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทที่มีได้จัดตั้งตามกฎหมายไทยและมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย หากไม่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย เนื่องจากบริษัทดังกล่าวไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และไม่มีแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม หากบริษัทได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย บริษัทดังกล่าวต้องเสียภาษีในรูป ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.4.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้ภายในประเทศ

กรณีเงินได้ที่มีแหล่งภายในประเทศ ไม่ว่าจะผู้รับเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล และไม่ว่าผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือไม่ก็ตาม ย่อมต้องเสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น เนื่องจากถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ภายในประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งภายในและภายนอกประเทศ มีความเกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC เนื่องจากมาตรการ CFC เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่ง

ภายนอกประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ของอีกประเทศหนึ่ง แต่มีลักษณะพิเศษคือเงินได้นั้นยังไม่มี การแจกจ่ายมาสู่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าว กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ การจัดเก็บภาษีตาม มาตรการนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC นี้ อาจกล่าวได้ว่าขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศของบุคคลธรรมดา ที่มีถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ เงินได้จากแหล่งต่างประเทศต้องมีการแจกจ่ายมาสู่ผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ และ เงินได้นั้นต้องนำเข้ามาในประเทศไทยในปีที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นปีเดียวกันกับปีที่ผู้ถือหุ้นนั้นมี เงินได้จากแหล่งต่างประเทศ ส่งผลให้เงินได้นั้นต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศไทย

นอกจากนี้ มาตรการ CFC ยังขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งต่าง ประเทศของนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ เงินได้จากแหล่งต่างประเทศในรูปของเงินปันผล ต้องมี การประกาศแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นนิติบุคคลและซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแล้ว เงินปันผลนั้น จึงต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

2.2.4.3 ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายภายใน

โดยทั่วไป ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ เป็นกรณีที่ประเทศหนึ่ง ๑ ยินยอมให้ภาษีที่เสียไว้แล้วในต่างประเทศ นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายหรือเป็นเครดิตหรือยกเว้นการ เสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งจะนำไปตามกฎหมายภายในหรือตามสัญญาที่ทำระหว่าง ประเทศสองประเทศหรือมากกว่า 2 ประเทศ ซึ่งเรียกว่าอนุสัญญาเพื่อการจัดเก็บภาษีซ้อน ก็ตาม

การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายภายในของประเทศไทยนั้น เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ถือว่าเป็นมาตรการฝ่ายเดียวที่ประเทศ ไทยดำเนินการในการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ประเทศที่มีได้เป็นคู่สัญญากับประเทศไทยอัน เกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการจัดการเก็บภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีสามารถใช้มาตรการจัดภาษีซ้อนตาม กฎหมายภายในนี้ได้

แต่อย่างไรก็ตาม มาตรการตามพระราชกฤษฎีกานี้คงให้สิทธิประโยชน์ เฉพาะแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้ รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายฉบับดังกล่าวแต่อย่างใด³²

³² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และชนิภา ไตรวรรณนท์, การวางแผนภาษีระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2541), หน้า 154-155.

ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ กล่าวถึง การขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ โดยการให้เครดิตภาษีแบบธรรมดา กล่าวคือ ยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักหรือเครดิตได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งการให้เครดิตดังกล่าวเป็นการที่ประเทศไทยให้เครดิตได้โดยไม่จำกัดว่าเป็นภาษีของประเทศใด (เว้นแต่ประเทศที่ประเทศไทยเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยแล้ว) แม้แต่กรณีเป็นภาษีของประเทศ Tax Havens หรือประเทศที่เรียกเก็บภาษีต่ำก็ตาม

นอกจากนี้ เห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ให้เครดิตภาษีโดยไม่จำกัดประเภทเงินได้ กล่าวคือ เงินได้ประเภทใด ๆ ที่เสียภาษีแล้วในต่างประเทศให้เครดิตภาษีได้ทั้งจำนวน กรณีนี้แสดงให้เห็นว่ากฎหมายเปิดช่องให้มีการใช้ได้อย่างกว้างขวาง

ระบบการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายภายในนี้ เกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC กล่าวคือ เงินได้ที่ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ของผู้ลงทุนซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ซึ่งต้องนำมาเสียภาษีในประเทศ จะได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศหรือไม่ โดยถือว่าเงินได้ดังกล่าวได้มีการเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศแล้ว ซึ่งจะขัดกับหลักการเครดิตภาษีปกติของประเทศไทยหรือไม่ และหากให้มีการเครดิตภาษีดังกล่าว สมควรจะได้รับการเครดิตแบบเต็มທີ່หรือ ให้เครดิตแบบบางส่วนตามที่ประเทศไทยใช้อยู่ดังที่กล่าวแล้วในตอนต้น ซึ่งในเรื่องนี้มีประเด็นพิจารณาว่า หากให้เครดิตทั้งหมด สำหรับเงินได้ที่ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ดังกล่าว ย่อมขัดกับหลักการให้เครดิตภาษีต่างประเทศของประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยให้เครดิตแบบบางส่วนเท่านั้น

นอกจากนี้ หากต่อมาบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC มีการจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นจริง ๆ ผู้ถือหุ้นที่เคยเสียภาษีไว้แล้วตามมาตรการ CFC นั้น ผู้ถือหุ้นดังกล่าว ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ได้รับจริงอีกหรือไม่ และเงินปันผลที่มีการเสียภาษีไว้แล้วในต่างประเทศสามารถนำภาษีที่เสียไว้แล้วมาใช้เป็นเครดิตได้หรือไม่ และเงินได้ที่ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ ซึ่งเคยนำมารวมคำนวณภาษี ตามมาตรการ CFC ควรจะปฏิบัติอย่างไร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อทั้งฝ่ายผู้มีเงินได้ และฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี

ในท้ายที่สุด หากบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC ในต่างประเทศเกิดขาดทุน ทำให้ไม่มีกำไรใด ๆ ที่จะนำมาแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้ลงทุนในบริษัทดังกล่าว รัฐผู้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นตามมาตรการ CFC ดังกล่าวแล้ว จำเป็นต้องคืนเงินภาษีที่จัดเก็บไปแล้วแก่ผู้ถือหุ้นดังกล่าวหรือไม่ เนื่องจากผู้ถือหุ้นถูกถือว่าไม่มีเงินได้ในบริษัท CFC ดังกล่าวแล้ว ดังนั้น จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี สิ่งเหล่านี้เป็นปัญหาที่ต้องพิจารณาและวิเคราะห์ต่อไป

กล่าวโดยสรุป ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายภายในมีความเกี่ยวข้องกับมาตรการ CFC ตั้งแต่การให้เครดิตภาษีเงินกระทั้งการจัดเก็บภาษี ตามที่กล่าวแล้วในตอนต้น ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในบทที่ 4 อีกต่อไป

2.2.4.4 ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดการเก็บภาษีซ้อน

ตามที่กล่าวแล้วในตอนต้น การจัดเก็บภาษีในประเทศต่าง ๆ ยึดถือหลักการสองหลักคือ หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ และประเทศส่วนใหญ่ใช้หลักการทั้งสองหลักดังกล่าวในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ประเทศต่าง ๆ ดำเนินการเช่นนี้ ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศขึ้น กล่าวคือ เงินได้ก้อนเดียวกันแต่ถูกเรียกเก็บภาษีถึงสองครั้ง

กรณีการจัดภาษีซ้อนตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดการเก็บภาษีซ้อน กรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยเข้าทำอนุสัญญาดังกล่าวกับแต่ละประเทศ ซึ่งเป็นความตกลงระหว่างประเทศสองประเทศ ในปัจจุบัน ประเทศไทยเข้าทำอนุสัญญาว่าด้วยการจัดการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ ทั้งหมดเกือบ 40 ประเทศ

วิธีการจัดภาษีซ้อนตามอนุสัญญาซึ่งประเทศไทยเข้าเป็นคู่สัญญา ส่วนใหญ่จะใช้วิธีเครดิตธรรมดา กล่าวคือ ผู้เสียภาษีในประเทศไทยสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตหรือหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศไทย

ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดการเก็บภาษีซ้อน เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC กล่าวคือตามมาตรการ CFC เป็นการนำกำไรที่ถือเสมือนว่าจำหน่ายแล้วจากบริษัทที่เข้าลักษณะการเป็น CFC ในต่างประเทศมาเสียภาษีในประเทศของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น เข้าลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ เนื่องจากเงินได้ก้อนเดียวกันแต่อาจเสียภาษีถึงสองครั้ง กล่าวคือ เสียภาษีให้กับประเทศที่ผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่และอาจเสียภาษีให้แก่ประเทศที่บริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC ตั้งอยู่ด้วย และมีวิธีจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนกรณีนี้ได้อย่างไร นอกจากนี้ เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจริง ๆ แก่ผู้ถือหุ้นโดยบริษัทเข้าข่ายเป็น CFC กรณีนี้ ผู้ถือหุ้นต้องมีการปรับปรุงระบบเครดิตภาษีสำหรับกรณีดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวในบทที่ 4 อีกต่อไป