

บทที่ 3

มาตรการ CFC ในต่างประเทศ

ในบทนี้จะทำการศึกษาดังกล่าวถึงกฎหมายภาษีอากรและหลักการเกี่ยวกับมาตรการ CFC โดยแยกศึกษาออกเป็น 3 ส่วน กล่าวคือ

1. มาตรการ CFC ขององค์การเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ตาม Controlled Foreign Company Legislation ฉบับที่ OECD 1996

2. มาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา ตามประมวลกฎหมายภาษีอากรแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code : IRC)

3. มาตรการ CFC ของประเทศออสเตรเลีย ตามประมวลกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

มาตรการ CFC ทั้ง 3 ส่วนดังกล่าว จะศึกษาดังกล่าวถึงแนวคิดและหลักเกณฑ์การเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ทั้งการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC ดังนี้

3.1 มาตรการ CFC ตามการศึกษาของ OECD

3.1.1 ความจำเป็นในการบังคับใช้ CFC

ประเทศสมาชิก OECD ทั้งหลายต่างยอมรับระบบราคาตลาด (Arm's Length) และระบบการจัดทำบัญชีที่แยกต่างหาก เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร (Separate Accounting Basis of Taxation)¹ ระบบเหล่านี้ยอมรับหลักความนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากกัน (Separate Entity) รวมถึงการแยกธุรกรรมของบริษัทต่างๆ เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากร โดยถือว่าบริษัททั้งสองบริษัทไม่มีความสัมพันธ์กันแต่อย่างใด ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย โดยการจัดตั้งบริษัทในประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำ เพื่อการรับหรือกักเก็บเงินได้ไว้ ณ บริษัทนั้น และไม่นำเงินได้นั้นกลับสู่ประเทศถิ่นที่อยู่ (Home Country) เนื่องจากประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บภาษีในอัตราสูงกว่า ซึ่งไม่จูงใจในการนำเงินได้กลับเข้าประเทศ

กรณีดังกล่าว ส่งผลให้เกิดการเลื่อนเสียภาษีในประเทศหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีภายในประเทศทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศ (Home Country) ลดลงหรือขาดหรือสูญหายไป ซึ่งประเทศต่าง ๆ ได้ตระหนักถึงการสูญเสียรายได้ภาษีอากร เนื่องจากการเพิ่มของการลงทุน

¹ OECD, Controlled Foreign Company Legislation (Paris:Head of Publications Service, OECD, 1996), p. 10.

ระหว่างประเทศหรือการโอนทุนระหว่างประเทศ (การส่งออกทุน Capital Exporting Neutrality) ดังนั้น เพื่อป้องกันการเลื่อนเสียภาษีหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยเปลี่ยนเงินได้ประเภท Passive Income และเงินได้ Base Company Income บางประเภท เป็นเงินได้ที่ได้รับประโยชน์ในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ ประเทศต่าง ๆ จึงบัญญัติมาตรการ Controlled Foreign Company (CFC) ซึ่งเป็นมาตรการป้องกันหรือต่อต้านการสูญเสียฐานเงินได้ในประเทศ ซึ่งเป็นมาตรการที่มีวัตถุประสงค์ประเภทเดียวกันกับมาตรการป้องกันการใช้ประเทศ Tax Havens (Anti Tax Havens Legislation) นั่นคือเพื่อป้องกันการใช้ประเทศ Tax Havens และเพื่อป้องกันฐานเงินได้ในประเทศมิให้ลดลงหรือสูญหายไป

3.1.2 ขอบเขตในการจัดเก็บภาษี

ระบบการจัดเก็บภาษีซึ่งประเทศส่วนใหญ่นิยมใช้กันมี 2 หลักการคือ

3.1.2.1 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)

ตามหลักถิ่นที่อยู่ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่นั้นจากเงินได้ที่ได้รับ ไม่ว่าจะมิเงินได้จากประเทศใด ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)

3.1.2.2 แหล่งเงินได้ (Source Rule)

ตามหลักแหล่งเงินได้ เงินได้เกิดขึ้นที่ประเทศใด ประเทศนั้นสามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้น กรณีนี้ใช้สถานที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้

ตามระบบ Arm's Length และหลักการ Separate Accounting Basis Taxation กำหนดว่าบริษัทเป็นหน่วยภาษีอากรแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น² และโดยทั่วไปการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบริษัทจะพิจารณาจากสถานที่ซึ่งบริษัทนั้นได้จดทะเบียน อย่างไรก็ตาม บางประเทศใช้หลักการที่แตกต่างออกไปคือ การใช้สถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารหรือควบคุมตั้งอยู่

เนื่องจากการเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งทำให้บุคคลนั้นต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่มาจากแหล่งทั่วโลกให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ ถ้าเป็นเงินได้แหล่งต่างประเทศต้องนำมารวมคำนวณภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ เมื่อเงินได้นั้นมีการแจกจ่ายแก่ผู้เสียภาษีในรูปของเงินปันผล หากยังไม่มีการแจกจ่ายเงินได้ในรูปของเงินปันผล ผู้มีถิ่นที่อยู่ก็ยังไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่

² Ibid., p. 13.

จากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีดังกล่าว เป็นผลให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งไปลงทุนในต่างประเทศ และซึ่งสามารถควบคุมบริษัทต่างประเทศนั้นได้ สามารถเลื่อน (Deferral) หรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้โดยการเก็บสะสมเงินได้นั้นไว้ในบริษัทต่างประเทศ โดยไม่ให้อำนาจแก่บริษัทต่างประเทศนั้นแจกจ่ายเงินได้หรือผลกำไรในรูปของเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ประเทศที่เงินได้เก็บสะสมอยู่นั้นจัดเก็บภาษีต่ำหรือไม่จัดเก็บภาษีเลย ซึ่งประเทศเหล่านี้เรียกว่า ประเทศ Tax Havens

3.1.3 ลักษณะของมาตรการ CFC

บทบัญญัติมาตรการ CFC เป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ซับซ้อนที่สุดในระบบภาษีของแต่ละประเทศ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรการนี้เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศ ความซับซ้อนนี้ได้แก่ เงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จะต้องคำนวณอย่างไร และจะจัดสรรปันส่วนเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้น ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ของอีกประเทศหนึ่งอย่างไร ข้อมูลของผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่และข้อมูลทางการเงินของผู้เสียภาษี อำนาจการบังคับตามมาตรการนี้ ตลอดจนข้อผ่อนปรนหรือข้อยกเว้นตามมาตรการดังกล่าว

ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรการ CFC คือ บริษัทที่ตั้งในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำหรือไม่จัดเก็บภาษีเลย ถูกควบคุมโดยผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่งและกำไรหรือเงินได้ของบริษัทดังกล่าวมิได้แจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีมาตรการ CFC ทั้งนี้เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่

3.1.4 หลักการสำคัญของมาตรการ CFC

3.1.4.1 คำจำกัดความมาตรการ CFC

บทบัญญัติตามมาตรการ CFC เป็นบทบัญญัติที่ใช้กับหน่วยภาษีต่างประเทศบางประเภท (Certain Foreign Entity) ซึ่งมีผลต่อการเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น และเป็นบทบัญญัติที่มุ่งตรงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงหรือหันเห(Diverting) เงินได้ในประเทศไปสู่หรือไปเป็นของหน่วยภาษีหรือหน่วยธุรกิจในประเทศ ทั้งนี้เพราะต่างประเทศดังกล่าวไม่จัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ ดังนั้น บทบัญญัตินี้จึงจำกัดเฉพาะหรือใช้เฉพาะหน่วยภาษีซึ่งถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่แยกจากกันเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีในประเทศ (Entity Which Would Be Treated as Separate Taxable Entity for Domestic Tax Purposes)³ ในหลาย ๆ ประเทศ หน่วยภาษีที่เป็นบริษัททั้งในและต่างประเทศต่าง ๆ

³ Ibid., p. 31.

(และบางประเทศ เช่น ฝรั่งเศส ให้รวมถึงสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ด้วย) ถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

3.1.4.2 กฎการควบคุม (Control Rule)

ลักษณะที่สำคัญของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC คือบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ประเทศหนึ่ง ซึ่งมีผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง มีสิทธิพลหรือมีอำนาจควบคุมบริษัทดังกล่าว โดยทั่วไปอำนาจการควบคุมได้แก่ การมีหุ้นหรือการมีสิทธิออกเสียงข้างมาก กรณีนี้เรียกว่ากฎการควบคุม กรณีหุ้นข้างมากได้แก่การถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท กรณีนี้ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุมและมีอำนาจแต่งตั้งกรรมการของบริษัท (หรืออย่างน้อยการแต่งตั้งกรรมการข้างมาก) ซึ่งอำนาจการแต่งตั้งกรรมการบริษัทนี้ทำให้ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุมทางอ้อมในด้านการบริหารงานของกิจการของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC และอาจมีอำนาจควบคุมการประกาศจ่ายเงินปันผลด้วย

บางประเทศ มิได้ใช้เกณฑ์การถือหุ้นข้างมาก เช่น ประเทศฝรั่งเศส หากผู้ถือหุ้นชาวฝรั่งเศสถือหุ้นเป็นจำนวนร้อยละ 10 ของหุ้นทั้งหมด ในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มาตรการ CFC ของประเทศฝรั่งเศสกำหนดว่าผู้ถือหุ้นดังกล่าวต้องมีภาวะภาษีเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัทดังกล่าว กรณีประเทศโปรตุเกส กำหนดหลักความเป็นเจ้าของหุ้นมากกว่าร้อยละ 25⁴ ซึ่งทำให้ผู้ถือหุ้นดังกล่าวต้องมีภาวะภาษีเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัท นอกจากนี้ในบางประเทศ การควบคุมหรือการมีสิทธิพลต่อบริษัทอาจพิจารณาจากมูลค่าของหุ้น (เช่น เยอรมัน ญี่ปุ่น นอร์เวย์ สเปน สวีเดน ประเทศสหรัฐอเมริกา) หรือมูลค่าของทรัพย์สินเมื่อมีการชำระบัญชี (เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ สเปน และอังกฤษ) หรือประเภทของหุ้น (เช่น ฝรั่งเศส)

ในความเป็นเจ้าของหุ้นนั้น ผู้ถือหุ้นอาจถือหุ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมหรือโดยถือว่ามี การถือหุ้น (Constructive) ซึ่งการถือหุ้นแบบหลังนี้จะพบมากในมาตรการ CFC นอกจากนี้การถือหุ้นที่จะถือว่าเป็นการควบคุมบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ผู้ถือหุ้นอาจเป็นผู้ถือหุ้นกลุ่มเดียว (Single) หรือกลุ่มผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องกันและบางประเทศอาจกำหนดจำนวนหุ้นขั้นต่ำของผู้ถือหุ้นได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา⁵ อย่างไรก็ตามบางประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ แคนาดา จะพิจารณาผู้ถือหุ้นกลุ่มย่อย (Small Group) ซึ่งเกี่ยวข้องกัน เช่นผู้ถือหุ้นกลุ่มย่อยจำนวน 5 คนหรือน้อยกว่า ประเทศเหล่านี้จะสันนิษฐานว่าผู้ถือหุ้นกลุ่มย่อยซึ่งควบคุมบริษัทเป็นผู้กระทำการต่าง ๆ ของบริษัท หากผู้ถือหุ้นเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้องกันก็ไม่ถือว่าเป็น CFC⁶

⁴ Ibid., p. 33.

⁵ Ibid., p. 37.

⁶ Ibid., p. 38

กฎการควบคุมต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นจะนำมาใช้เพื่อพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC หรือไม่และแต่ละประเทศจะพิจารณาสถานะของบริษัทต่างประเทศตามกฎการควบคุมและระยะเวลา ดังนี้คือ⁷

(1) ประเทศเคนนาร์ก นิวซีแลนด์ อังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา นำกฎการควบคุมมาใช้ในช่วงเวลาใด ๆ ในระหว่างรอบระยะเวลาทางบัญชีของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC

(2) ประเทศแคนาดา จะพิจารณาสถานะบริษัท CFC ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท CFC (At the end of the CFC's financial year)

(3) ประเทศอื่นๆ จะพิจารณาสถานะบริษัท CFC ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท CFC

การพิจารณาว่าบริษัทใดเป็น CFC ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นเรื่องที่ง่าย แต่ในขณะเดียวกันผู้เสียภาษีจะค้นหาวิธีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยอาศัยความง่ายของหลักดังกล่าว โดยผู้เสียภาษีทำการจำหน่ายหุ้นก่อนในช่วงเวลาที่ถือว่าบริษัทมีสถานะเป็น CFC และทำการซื้อหุ้นดังกล่าวกลับคืนมาภายหลังจากนั้น⁸

3.1.4.3 ประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (TARGET TERRITORY)

การกำหนดประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบว่าบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศกลุ่มเป้าหมายมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ บทบัญญัติมาตรการ CFC โดยทั่วไปแบ่งประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมายตามแนวทาง 2 แนวทาง ดังนี้ คือ

3.1.4.3.1 Transactional Approach

แนวทางที่มุ่งคำนึงถึงลักษณะของเงินได้ที่อยู่ภายใต้ของมาตรการ CFC ขณะเดียวกันอาจมีการกำหนดเงินได้บางประเภทที่ไม่อยู่ภายใต้ตามมาตรการ CFC ด้วยก็ได้

แนวทางนี้จะมีประสิทธิภาพมากในการป้องกันการใช้บริษัทลูกในต่างประเทศเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ โดยคำนึงถึงลักษณะของเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับแต่ไม่คำนึงถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทดังกล่าวและประเทศต่างๆ ที่ใช้แนวทางนี้ จะคำนึงถึงหน่วยภาษีในประเทศที่จัดเก็บภาษีค่าหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศต่าง ๆ ดังกล่าว

⁷ Ibid.,p. 39

⁸ Ibid.,p. 39

3.1.4.3.2 Jurisdiction Approach

แนวทางที่มุ่งคำนึงถึงสถานที่ตั้งของบริษัทที่อยู่ภายใต้มาตรการ CFC แต่อาจมีการกำหนดข้อยกเว้นสถานที่บางแห่งที่ไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรการนี้ก็ได้ แนวทางนี้จะมีปัญหาเมื่อประเทศมากกว่าหนึ่งประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง เนื่องจากความแตกต่างของกฎหมายรวมตลอดจนขั้นตอนและการจัดเก็บภาษี

ตามที่กล่าวข้างต้น การกำหนดประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบว่าบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศกลุ่มเป้าหมายดังกล่าวมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ ซึ่งประเทศกลุ่มเป้าหมายนี้สอดคล้องกับแนวทาง Jurisdiction Approach กล่าวคือเมื่อบริษัทตั้งอยู่ในประเทศใด ๆ ซึ่งมีแนวโน้มที่จะถูกกำหนดให้มีสถานะเป็น CFC บริษัทดังกล่าวจะถูกพิจารณาโดยทันทีว่าเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC หรือไม่ วิธีการทดสอบประเภทหนึ่งตามแนวทาง Jurisdiction Approach⁹ คือวิธีการทดสอบอัตราภาษีที่ใกล้เคียง (Comparative Rate Test)

วิธีนี้มีเพื่อตรวจสอบว่าบริษัทต่างประเทศนั้น ๆ มีสถานะเป็น CFC หรือไม่ และเกี่ยวข้องกับอัตราภาษี 3 ประเภทคือ

1. อัตราภาษีที่กำหนดขึ้น (Nominal Tax Rates)
2. อัตราภาษีเฉลี่ย (Effective Average Tax Rates)
3. อัตราภาษีจริงๆ ที่จ่ายไป (Actual Paid Tax Rates)

การทดสอบอัตราภาษีที่ใกล้เคียงนี้มีความแน่นอนในการพิจารณาว่าประโยชน์อะไรบ้างที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม แนววิธีนี้จะเป็นการแก่ผู้เสียภาษีมากในการคำนวณภาษีในประเทศที่กำหนดให้คำนวณ (Nominal Domestic Tax) ซึ่งเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องคำนวณโดยใช้กฎเกณฑ์ทางภาษีของประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่เสมือนว่าบริษัท CFC ดังกล่าวเป็นสาขาของบริษัทในประเทศ¹⁰

ตัวอย่างประเทศที่ใช้วิธีการทดสอบอัตราภาษีที่ใกล้เคียง เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับประเทศญี่ปุ่น ตามมาตรการ CFC ของประเทศญี่ปุ่นในปี ค.ศ. 1992 ประเทศญี่ปุ่นเปลี่ยนวิธีการทดสอบการเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จากการระบุรายชื่อประเทศที่เข้าข่ายตามมาตรการ CFC (Designated Black List) เป็นวิธีการทดสอบอัตราภาษีที่ใกล้เคียง (Comparable Tax Test) ประเทศเยอรมัน ญี่ปุ่น โปรตุเกส เหล่านี้จะกำหนดอัตราภาษีต่างประเทศเป็นอัตราที่แท้จริง (Effective Tax Rate) และถ้าอัตราภาษีที่จ่ายสำหรับเงินได้ที่พึงถือว่าเป็น

⁹ Ibid., p. 40

¹⁰ Ibid., p. 42

ของผู้ถือหุ้น (Attributable Income) ในบริษัทต่างประเทศดังกล่าว มีอัตราน้อยกว่าอัตราภาษี Effective Tax Rate ดังกล่าว กรณีนี้มาตรการ CFC จะนำมาบังคับใช้

นอกจากวิธีการทดสอบอัตราภาษีที่ใกล้เคียงแล้วยังมีวิธีการกำหนดรายชื่อประเทศที่เข้าข่ายตามมาตรการ CFC ซึ่งเรียกว่า Designated Country List รายชื่อนี้จะใช้เป็นแนวทางแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เพื่อจำกัดหรือลดความไม่แน่นอนในการใช้มาตรการ CFC โดยมีเงื่อนไขว่ารายชื่อดังกล่าวต้องเป็นเอกสารที่เป็นทางการ (Official List)

ตัวอย่าง¹⁰ ประเทศที่ใช้วิธีการกำหนดรายชื่อ ได้แก่ ประเทศสเปน มีการกำหนดรายการเป็น Legislative “GREY” List ซึ่งมีข้อสมมติฐานว่าประเทศที่ถูกระบุในรายชื่อดังกล่าวจะเป็นประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (Target Territories) ของการนำมาตรการ CFC มาใช้บังคับ สำหรับประเทศที่มีได้ระบุในรายชื่อดังกล่าวจะเป็นประเทศที่ถูกจับตามองอย่างใกล้ชิด ประเทศเยอรมัน มีการกำหนดรายการเป็น Administrative “GREY” List โดยมีข้อสมมติฐานว่าประเทศที่ระบุไว้ในรายชื่อดังกล่าวจะเป็นประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (Target Territories) ของการนำมาตรการ CFC มาใช้บังคับ ในขณะที่ประเทศที่ไม่ได้ระบุไว้ในรายชื่อจะไม่ใช้ประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย

การกำหนดรายชื่อประเทศต่าง ๆ ที่เข้าข่ายเป็นประเทศกลุ่มเป้าหมาย เพื่อการนำมาตรการ CFC มาใช้บังคับ (Designated List) ก่อให้เกิดความแน่นอนในการใช้มาตรการ CFC ในแง่ของผู้เสียภาษี แต่ก่อกำเนิดความยากลำบากในการใช้ Designated List ในแง่ของผู้บริหารภาษีอากรของประเทศนั้น ๆ ด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้ คือ¹¹

1. รายการที่กำหนดต้องมีการปรับปรุงข้อมูลอยู่ตลอดเวลาเพื่อให้ข้อมูลดังกล่าวถูกต้อง และตรงกับความเป็นจริง

การปรับปรุงข้อมูลนี้จำเป็นที่จะต้องรู้หรือมีข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับระบบภาษีของประเทศทั้งหมดหรือประเทศส่วนใหญ่ในโลกหรือประเทศที่ต้องการทราบข้อมูลเพื่อพิจารณาว่าระบบภาษีของประเทศต่าง ๆ นั้นมีองค์ประกอบซึ่งสามารถใช้ในการหลีกเลี่ยงหรือเลื่อน (DEFERRAL) การเสียภาษีภายในประเทศหรือไม่ กรณีนี้เป็นการยากที่แต่ละประเทศจะสอบถามหรือตรวจสอบระบบภาษีของอีกประเทศหนึ่งได้อย่างถ่องแท้และเข้าถึงข้อมูลที่เป็นข้อมูลปัจจุบัน

¹⁰ Ibid., p. 44.

¹¹ Ibid., p. 44.

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรของประเทศนั้น ๆ อาจมีปัญหาในการค้นหาแหล่งข้อมูลของประเทศอื่น ๆ ซึ่งเป็นเรื่องจำเป็นในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่

2. การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC และประเทศที่ถูกกำหนดตามรายการ (Designated Country)

โดยทั่วไปประเทศส่วนใหญ่จะพิจารณาสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานใหญ่ของบริษัทเป็นสิ่งที่บ่งบอกถึงความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทและประเทศที่บริษัทได้จัดตั้งขึ้น กล่าวคือเมื่อบริษัทจดทะเบียนจัดตั้ง ณ ประเทศใด บริษัทนั้นย่อมถือว่ามีถิ่นที่อยู่ ณ ประเทศนั้น

ปัญหาหรือความยากลำบากจะเกิดขึ้นในกรณีที่บริษัทตั้งอยู่ในประเทศที่มีได้เป็นประเทศกลุ่มเป้าหมายที่กำหนดไว้ (Designated Non-Target Territory) และบริษัทใช้สถานที่ดังกล่าวเป็นที่บริหารและชำระภาษี อีกทั้งบริษัทดังกล่าวได้ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรของตน (Permanent Establishment) ในต่างประเทศซึ่งสถานประกอบการนี้ตั้งอยู่ในประเทศที่เป็นประเทศกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory) กรณีนี้ส่งผลให้เกิดปัญหาในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศ Designated Non-Target Territory และสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศ Target Territory

ประเทศอังกฤษได้พยายามดำเนินการแก้ปัญหาเหล่านี้โดยกำหนดในรายการที่เป็น Published List ของมาตรการ CFC ว่าบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และประกอบธุรกิจในประเทศที่กำหนด (Designated) การประกอบธุรกิจ ณ ประเทศที่กำหนดหมายถึงกรณีที่กำไรอย่างน้อยร้อยละ 90 มาจากแหล่งเงินได้ในประเทศดังกล่าว

กล่าวโดยสรุป การกำหนดประเทศ (Designated Jurisdiction) ที่เข้าข่ายเป็น CFC จะให้ความแน่นอนและลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติการของผู้เสียภาษีและอาจให้ความแน่นอนและลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่สรรพากรด้วย อย่างไรก็ตามแนว Designated Jurisdiction อาจมีปัญหาทางการเมืองในระดับระหว่างประเทศ

3.1.4.4 เงินได้ที่พึงถือว่าได้รับ (Attributed Income)

เงินได้ที่พึงถือว่าได้รับเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรการ CFC ซึ่งผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC และเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ นอกจากนี้ การแบ่งประเภทของเงินได้ เพื่อใช้พิจารณาว่าเงินได้นั้นอยู่ในบังคับมาตรการ CFC หรือไม่ และเพื่อ

คำนวณภาษีจากผู้ถือหุ้นซึ่งถืออยู่ในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC อย่างไรก็ตาม บางประเทศ เช่น สวีเดน¹² จะเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นจากเงินได้ทุกประเภทของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่มีได้กำหนดไว้ (Non-Designated Country)

ประเภทเงินได้ทั่วไป สามารถแบ่งแยกได้เป็น 3 ประเภทคือ

1. เงินได้ประเภทที่ได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income)
2. เงินได้ประเภทที่ได้จากการลงทุนทางอ้อม (Passive Income)
3. เงินได้ประเภทที่มาจากบริษัทที่เป็นฐานของอีกบริษัทหนึ่ง (Base

Company Income)

เงินได้ประเภทที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income) ไม่อยู่ภายใต้มาตรการ CFC แต่เงินได้ประเภทที่ได้จากการลงทุนทางอ้อม (Passive Income) อยู่ในบังคับของมาตรการ CFC สำหรับเงินได้ประเภท Base Company Income ต้องพิจารณาเป็นรายประเภทซึ่งเงินได้บางประเภทอาจอยู่ในบังคับของมาตรการ CFC แต่บางประเภทอาจไม่อยู่ในบังคับมาตรการ CFC

การพิจารณาลักษณะเงินได้ที่เข้าข่ายมาตรการ CFC หรือไม่ อาจพิจารณาได้ตามแนวทางดังนี้

1. ตามแนว Transactional Approach ที่แท้จริง(Pure) เงินได้ที่มีลักษณะต้องสงสัย (Tainted Income) ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องพึงถือว่าเป็น (Attributed) เงินได้ของผู้ถือหุ้นในประเทศ (Domestic Shareholders) ทั้งหมด ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่ของบริษัท CFC หรือไม่คำนึงถึงสถานที่ตั้งของบริษัท CFC ดังกล่าว นอกจากนี้ เงินได้ประเภท Passive Income และ Tainted Base Company Income ต้องพึงถือว่าเป็นของผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ (Domestic Shareholders) ในขณะที่เงินได้ประเภท Active Income จะแยกออกไปโดยไม่นำมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นดังกล่าว

ตัวอย่าง ประเทศแคนาดา¹³ เป็นประเทศที่ใช้แนว Transactional Approach อย่างแท้จริง เงินได้ที่ต้องสงสัย (Tainted Income) ทั้งหมดต้องพึงถือว่าเป็นของผู้ถือหุ้นชาวแคนาดาโดยไม่คำนึงถึงอัตราภาษีที่เรียกเก็บในต่างประเทศแต่อย่างใด

¹² Ibid., p. 45

¹³ Ibid., p. 47

2. ตามแนว Jurisdictional Approach ที่แท้จริง(Pure) เงินได้ทั้งหมดในประเทศกลุ่มเป้าหมายที่กำหนด(Designated Target Territory) ต้องพึงถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นในประเทศ (Domestic Shareholders) ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงลักษณะของเงินได้ซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ประกอบการและได้รับมา อาจกล่าวได้ว่าแนวทางนี้มุ่งประเด็นที่ประเทศที่ถูกกำหนด โดยเฉพาะเจาะจงหรือประเทศกลุ่มเป้าหมาย (Particular Jurisdiction หรือ Target Territory) ซึ่งประเทศเหล่านี้เป็นสถานที่ที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีมากเป็นพิเศษ

ตามแนวทางทั้งสองข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าแทบไม่มีประเทศใดที่ใช้แนวทางใดแนวทางหนึ่งอย่างแท้จริง ยกเว้นประเทศเคนาดา อย่างไรก็ตามประเทศต่าง ๆ จะแก้ไข ด้ดแปลง ปรับปรุงแนวทางแต่ละแนวทางเพื่อตรงตามวัตถุประสงค์ ความเหมาะสมและการนำมาใช้ของแต่ละประเทศ

นอกจากแนวทางทั้งสองดังกล่าวแล้ว ยังมีแนวทางอีกแนวทางหนึ่งที่ว่า “Entity Approach” ซึ่งลักษณะของแนวทางนี้คือ เมื่อบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เป็นผู้ถือหุ้นที่อยู่ในประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory) ผู้ถือหุ้นต้องนำเงินได้ทุกประเภทของบริษัทดังกล่าว มาเสียภาษีตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถือ โดยมีเงื่อนไขว่าหากมาตรการ CFC ไม่มีข้อยกเว้นแต่อย่างใด

ลักษณะของเงินได้ประเภท Passive Income และ Base Company Income เป็นดังนี้คือ

3.1.4.4.1 เงินได้ประเภท Passive Income

เงินได้ประเภท Passive Income เป็นเงินได้ที่มีการเคลื่อนที่มากที่สุดและเปลี่ยนแปลงง่าย เช่น การย้ายเงินได้ไปสู่ประเทศกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory) เพื่อหลีกเลี่ยงหรือเลื่อนการเสียภาษีในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่

เงินได้ประเภท Passive Income ส่วนใหญ่เป็นเงินได้ที่ได้จาก การลงทุนในหุ้น (Portfolio Holdings) แม้ว่าแต่ละประเทศจะให้ความหมายของเงินได้ Passive Income ที่แตกต่างกันไป แต่คำจำกัดความตรง ๆ ของเงินได้ประเภท Passive Income หมายถึงเงินได้ที่ได้จากการลงทุนทั่วไป (Investment Income)¹⁴ ซึ่งเงินได้ประเภท Passive Income ประกอบด้วยเงินได้ประเภท ดอกเบี้ย ค่าเช่าและค่าสิทธิ เงินปันผล กำไรจากการขายทรัพย์สิน (Capital Gain)

¹⁴ Ibid.,p.49.

(1) ดอกเบี้ย ถือว่าเป็น Passive Income กิจการของผู้ประกอบการซึ่งเกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยมี 2 กิจการคือ กิจการธนาคารและสถาบันการเงินอื่น ซึ่งดอกเบี้ยเป็นแหล่งเงินได้ที่สำคัญของธุรกิจและกิจการให้สินเชื่อแก่บริษัทในเครือ (Inter-Affiliate Financing)

- กรณีกิจการธนาคารและสถาบันการเงินอื่น ประเทศที่มีลักษณะเป็น Tax Havens มักจะมีระเบียบการจัดตั้งและการดำเนินงานของธนาคารที่ง่ายและไม่ยุ่งยาก เช่น กรณีไม่ต้องมีทุนสำรองหรือข้อจำกัดอื่น ๆ หรือกรณีมีสถานประกอบการแค่เพียงแผ่นป้ายชื่อกิจการหรือมีธุรกรรมในรูปกระดาษเท่านั้น (หรือการบันทึกธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์) ซึ่งการตั้งกิจการธนาคารดังกล่าวมีความประสงค์ที่จะหลีกเลี่ยงภาษีหรือแปลงเงินได้จากประเทศที่จัดเก็บภาษีสูงสู่ประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำ ซึ่งมาตรการ CFC จะนำมาใช้บังคับกับกรณีนี้

- กรณีกิจการการให้สินเชื่อแก่บริษัทในเครือ กรณีนี้เป็นกรณีที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติใช้บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ในการให้สินเชื่อแก่ธุรกิจของบริษัทในกลุ่ม ดอกเบี้ยที่บริษัทในเครือได้รับจากการดำเนินกิจการทางการเงินระหว่างประเทศจะถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Active หรือ Passive Income นั้นขึ้นอยู่กับกฎหมายและการตีความของแต่ละประเทศ ดังเช่น ประเทศเดนมาร์ก เยอรมัน ออสเตรเลีย ถือว่าดอกเบี้ยจากการให้กู้แก่บริษัทที่เกี่ยวข้องกันโดยปกติถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Passive Income

Arnold¹⁵ แนะนำว่ากรณีที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้รับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันนั้นควรมีการพิจารณาว่าเงินที่มีการกู้ยืมกันถูกใช้ไปในลักษณะใด ถ้าเงินนั้นนำไปใช้ในการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Business) ดอกเบี้ยซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้รับ ไม่ควรถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Passive Income

Arnold ยังแนะนำต่อว่า หากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ให้กู้แก่บริษัทที่เกี่ยวข้องกันและเงินนั้นบริษัทที่เกี่ยวข้องได้นำไปใช้ในการประกอบกิจการโดยตรง (Active Business) กรณีนี้ดอกเบี้ยที่ผู้ให้กู้ได้รับไม่ควรถือว่าเป็น Passive Income เนื่องจาก แหล่งเงินได้ในกรณีดังกล่าวเป็นแหล่งธุรกิจที่เกิดจากการประกอบกิจการโดยตรง (Active Business) ซึ่งมีแหล่งธุรกิจประเภทที่ได้รับจากการลงทุนทางอ้อม (Passive Business)²⁸

(2) ค่าเช่าและค่าสิทธิ เงินได้ประเภทนี้อาจจะเป็นได้ทั้งเงินได้ประเภท Active หรือ Passive Income ซึ่งขึ้นอยู่กับเหตุการณ์หรือสถานการณ์แวดล้อมต่าง ๆ

¹⁵ Brain J Arnold., The Taxation of Controlled Foreign Corporation : An International Comparison (Canada: Canadian Tax foundation, 1986). p. 452.

(3) เงินปันผล บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล กรณีนี้เงินปันผลถือว่าเป็นเงินได้ประเภท passive income

Arnold¹⁶ แนะนำว่าการปฏิบัติเกี่ยวกับเงินปันผลซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ควรจะเป็นไปตามการปฏิบัติทั่วไปในเรื่องเงินปันผลซึ่งบริษัทภายในประเทศได้รับจากบริษัทต่างประเทศ

เงินปันผลกรณีบริษัทในเครือระหว่างประเทศควรพิจารณาคล้ายกับดอกเบี้ยของบริษัทในเครือระหว่างประเทศ

(4) กำไรจากการขายทรัพย์สิน (Capital Gain) เงินได้ประเภทกำไรจากการขายทรัพย์สินอาจเป็นเงินได้ประเภท Passive หรือ Active Income โดยทั่วไปกำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ควรจะกำหนดตามลักษณะและการใช้งานในทรัพย์สินนั้น กล่าวคือกำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินที่ใช้ในการลงทุนถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Passive Income ในขณะที่กำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบธุรกิจโดยตรงของบริษัทถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Active Income

3.1.4.4.2 เงินได้ประเภท Base Company Income

เงินได้ประเภท Base Company Income จะเกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้มาของอีกประเทศหนึ่งจากการขายทรัพย์สินหรือให้บริการ ซึ่งเงินได้ประเภทนี้พึงต้องถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของอีกประเทศหนึ่ง เช่นบริษัทที่ตั้งในต่างประเทศเพื่อขายสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ

ตัวอย่าง¹⁷ ศูนย์การจำหน่ายสินค้าตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำโดยสินค้านั้นได้ผลิตจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีสูงและศูนย์การจำหน่ายได้ขายสินค้านั้นแก่ผู้ซื้อ (Ultimate Purchaser) ดังนั้นกำไรจากการจำหน่ายสินค้าจะมาจากศูนย์การจำหน่ายนั้น ซึ่งเงินได้กรณีนี้ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Base Company Income

ลักษณะของเงินได้ประเภท Base Company Income ซึ่งนำมาใช้กับมาตรการ CFC ของแต่ละประเทศขึ้นอยู่กับพื้นฐานกฎหมายของแต่ละประเทศ กรณีประเทศที่ใช้แนวทาง Transactional Approach นั้น คำจำกัดความของเงินได้ที่พึงถือว่าเป็น

¹⁶ Ibid.,p. 53

¹⁷ Ibid.,p. 55

(Attributed Income) ให้หมายรวมถึงเงินได้ประเภท Base Company Income ซึ่งกำหนดไว้โดยเฉพาะ สำหรับประเทศที่ใช้แนวทาง Jurisdictional Approach นั้นเงินได้ Base Company Income จะสัมพันธ์กับการยกเว้นเงินได้ที่ได้จากการประกอบการค้าหรืออุตสาหกรรม ดังนั้น ข้อพิจารณาขั้นต้นในการใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ประเภท Base Company Income คือการพิจารณาสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของธุรกรรมและความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาของธุรกรรมนั้น

3.1.4.5 กิจการของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน (Related Party Transactions)

กิจการของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันจะมีความสำคัญกับการบังคับใช้มาตรการ CFC เนื่องจากบังคับใช้มาตรการ CFC จะคำนึงถึงความเกี่ยวข้องกันของกิจการของคู่สัญญา ทั้งนี้ กิจการของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันจะเกิดขึ้นในสถานที่ทางภูมิศาสตร์ 3 แห่งที่แตกต่างกันคือ

3.1.4.5.1 กิจการตลาดภายในประเทศ (Local Market) บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ประกอบธุรกิจกับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันในตลาดภายในประเทศซึ่งการพิจารณาการประกอบธุรกิจของบริษัท CFC กับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันในตลาดในประเทศ มีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรา CFC

ดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา เงินได้จากการขายจากกิจการในตลาดภายในประเทศไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Base Company Income แบบต้องสงสัย (Tainted Income) หากมีการผลิตสินค้าในในตลาดภายในประเทศหรือมีการใช้หรือบริโภคสินค้าในตลาดภายในประเทศนั้น

Arnold¹⁸ แนะนำว่ากิจการที่เกิดในตลาดภายในประเทศซึ่งมีผลต่อกิจการที่แท้จริง (Genuine) ในตลาดภายในประเทศนั้น กรณีนี้ ไม่เข้าข่ายมาตรการ CFC ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่ากิจการดังกล่าวมีคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ กรณีนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC สามารถแข่งขันกันได้ในตลาดภายในประเทศ

3.1.4.5.2 กิจการภายนอกตลาดภายในประเทศ (Transactions Outside The Local Market) ในกรณีที่กิจการเกิดภายนอกตลาดที่เป็นตลาดภายในของบริษัท CFC (Local Market of CFC) การตั้งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ดังกล่าว จึงไม่เกี่ยวกับเรื่องการแข่งขันทางการค้า

¹⁸ Ibid., p.58.

ดังนั้น ประเทศเยอรมัน เงิน ได้ที่เกิดจากการขายของกลุ่มสัญญาที่เกี่ยวข้องกันไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Base Company Income ประเภทที่ต้องสงสัย (Tainted Income) ตราบเท่าที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีการประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระและได้รับเงินได้โดยปราศจากความช่วยเหลือจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน กรณีเงินได้จากบริการมีการระบุเพิ่มเติมว่ากิจการปกติของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องรวมถึงการให้บริการแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันด้วย (Unrelated)

กรณีเงินได้ประเภท Base Company Income ความซับซ้อนจะเกิดในกรณีที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ประกอบกิจการผ่านสาขาต่างประเทศของ CFC ดังกล่าว บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จะได้รับประโยชน์ทางภาษี หากบริษัทขายสินค้าผ่านสาขาในต่างประเทศของบริษัท และประเทศที่บริษัทดังกล่าวจัดตั้งอยู่ได้ยกเว้นภาษีเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้มาจากสาขาในต่างประเทศ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ประเทศซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้จัดตั้งอยู่ ใช้หลักการจัดเก็บภาษีตามระบบดินแดน(Territorial Basis Of Taxation) กล่าวคือเงินได้เกิดขึ้นที่ใดก็ให้จัดเก็บภาษีที่นั่น

ในประเด็นสุดท้าย กรณีที่กลุ่มสัญญาที่เกี่ยวข้องกันให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เพื่อให้ CFC ได้รับเงินได้จากการขายหรือบริการ กรณีนี้ เงินได้ (Attributable Income) ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ควรเป็นเงินได้ของบริษัทหรือบุคคลที่ให้ความช่วยเหลือดังกล่าว โดยมีเหตุผลว่าเงินได้ของ CFC ไม่อาจได้มาโดยปราศจากความช่วยเหลือของบริษัทหรือบุคคลดังกล่าว

ตัวอย่าง¹⁹ ประเทศเยอรมัน มาตรการ CFC ระบุว่าบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องมีการประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระในประเทศที่บริษัทจัดตั้ง เช่นมีการบริหารอย่างเป็นอิสระ มีสถานที่ธุรกิจประจำ มีพนักงานเพียงพอในการประกอบธุรกิจ

ประเทศฝรั่งเศส เยอรมัน ญี่ปุ่น และอังกฤษ มาตรการ CFC ของประเทศเหล่านี้กำหนดเช่นเดียวกันว่าบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องมีการประกอบธุรกิจที่เป็นอิสระในประเทศที่บริษัทจัดตั้ง มีการบริหารที่เป็นอิสระ มีสถานประกอบการแน่นอนในการประกอบธุรกิจ มีจำนวนลูกจ้างเพียงพอต่อการประกอบธุรกิจและมีความสามารถในการประกอบธุรกิจด้วย

¹⁹ Ibid., p.60.

3.1.4.6 การคำนวณเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC

เงินได้ตามมาตรการ CFC ต้องนำมาคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ตามสัดส่วนหุ้น ซึ่งผู้ถือหุ้นถืออยู่ในบริษัท CFC นั้น ประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ส่วนใหญ่จะนำเงินได้ทั้งหมดของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มารวมคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC (Attribution)

เงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC สามารถแปลงสกุลเงินจากสกุลเงินต่างประเทศเป็นสกุลเงินภายในประเทศ โดยวิธีที่ง่ายที่สุด (แม้ว่าไม่ได้ใช้ในทุกรัฐ) คือเงินได้ที่ถือว่าเป็นของ (Attributable Income) ผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในบริษัท CFC เป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นดังกล่าว ณ วันที่เหมาะสม (Appropriate Date)²⁰ (เช่น ณ วันสิ้นรอบบัญชี) และแปลงเงินได้เป็นสกุลเงินในประเทศโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นดังกล่าว

3.1.4.7 ผู้เสียภาษีในประเทศซึ่งถือว่าได้รับเงินได้จากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC (Domestic Taxpayers to Whom Income of CFC is Attributed)

การพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ตามมาตรการ CFC หรือไม่นั้นเป็นคนละเรื่องกับการพิจารณาเรื่องกฎการควบคุมตามที่กล่าวในข้อ 3.1.4.2 ข้างต้น กล่าวคือ กฎการควบคุม มีเพื่อพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้น มีสถานะเป็น CFC หรือไม่ แต่ในกรณีนี้ เป็นการพิจารณาว่า ผู้ถือหุ้นในบริษัท CFC ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC หรือไม่

บทบัญญัติมาตรการ CFC ใช้กับผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ไม่ว่าผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทหรือผู้เสียภาษีอื่น ๆ ซึ่งทุกประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ถือปฏิบัติเช่นนี้ ยกเว้นประเทศเดนมาร์ก ฝรั่งเศส และอังกฤษ ในประเทศอังกฤษมีบทบัญญัติมาตรการ CFC ที่ใช้กับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคล การแยกบทบัญญัติมาตรการ CFC ระหว่างบุคคลธรรมดาและบริษัทเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็น เนื่องจากมาตรการ CFC สามารถใช้ได้กับบุคคลธรรมดาและบริษัทได้อยู่แล้ว

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติมาตรการ CFC นั้น ปกติจะใช้กับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ทั้งนี้ไม่รวมถึงผู้เสียภาษีภายในประเทศอื่น ๆ

²⁰ Ibid., p.62

ซึ่งมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในบริษัทดังกล่าวแต่ไม่มีสถานะเป็นผู้ถือหุ้น หลักการนี้ใช้กับทุกประเทศยกเว้นประเทศอังกฤษ

ตามบทบัญญัติมาตรการ CFC ของอังกฤษ²¹ เจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจในการจัดสรรเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ที่ยังมีได้แจกจ่ายให้แก่บุคคลอื่น ๆ (นอกจากผู้ถือหุ้น) ซึ่งมี “ผลประโยชน์หรือส่วนได้เสีย (Interest)” ในบริษัท CFC ดังกล่าว กรณีนี้เป็นการขยายการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นไปสู่ผู้มีผลประโยชน์ในบริษัท เช่นเจ้าหน้าที่ โดยมีสถานะการณที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องทำการตรวจสอบ กล่าวคือกรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีทุนจดทะเบียนต่ำ (Thin Capitalization) และผู้ถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวเป็นผู้ถือหุ้นในนาม (Nominee) หรือการถือหุ้นแทนของเจ้าหน้าที่เงินกู้ เมื่อบริษัทมีกำไร กำไรย่อมต้องถูกตั้งเพื่อจ่ายแก่ (Accrue To) เจ้าหน้าที่เงินกู้ กรณีนี้เจ้าหน้าที่เงินกู้ถือว่าเป็นผู้ได้รับประโยชน์หรือมีส่วนได้เสียจากบริษัท CFC โดยแท้จริง ดังนั้น เจ้าหน้าที่เงินกู้ต้องอยู่ภายใต้มาตรการ CFC แม้ว่าเจ้าหน้าที่เงินกู้มิได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวก็ตาม

ประเด็นที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับผู้เสียภาษีภายในประเทศ มีดังนี้

3.1.4.7.1 ส่วนได้เสียขั้นต่ำ (Minimum Interest)

ผู้ถือหุ้นภายในประเทศซึ่งถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องถือหุ้นในอัตราร้อยละขั้นต่ำใน CFC ตามที่มาตรการ CFC ของแต่ละประเทศกำหนดไว้ อันเป็นเงื่อนไข ซึ่งส่งผลให้เงินได้ของบริษัท CFC จะพึงถือว่าเป็น (Attribution) ของผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนการถือหุ้น การถือหุ้นขั้นต่ำของผู้ถือหุ้นแต่ละคนโดยทั่วไปคืออัตราร้อยละ 10 ยกเว้นประเทศญี่ปุ่น ซึ่งลดอัตราจากร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 5 ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1992 หลักการเช่นนี้ใช้กับทุกประเทศยกเว้น ประเทศเยอรมัน นอร์เวย์ สเปน

ตัวอย่างประเทศเยอรมัน และนอร์เวย์ ผู้ถือหุ้นภายในประเทศทุกคนซึ่งถือหุ้นใน CFC ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ตามส่วนได้เสีย (Interest) คิดเป็นอัตราร้อยละซึ่งผู้ถือหุ้นแต่ละคนถืออยู่หรือมีอยู่ในบริษัท CFC

เหตุผลที่ต้องกำหนดส่วนได้เสียขั้นต่ำหรือของผู้ถือหุ้น มีดังนี้
คือ

1. ผู้ถือหุ้นข้างน้อยย่อมมีอิทธิพลน้อยต่อการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC รวมถึงการพิจารณาแจกจ่ายเงินปันผล

²¹ Ibid., p.63.

2. ผู้ถือหุ้นข้างน้อยจะประสบปัญหาในการรับทราบข้อมูลที่จำเป็นในการคำนวณเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายในรูปของเงินปันผล

3.1.4.7.2 ระยะเวลาที่พึงถือว่ามีเงินได้

โดยปกติเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จะพึงถือว่าแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท CFC ซึ่งหลักการนี้ใช้กับทุกประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ยกเว้น นิวซีแลนด์ และอังกฤษ

ตามบทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศนิวซีแลนด์ และอังกฤษ เงินได้หรือกำไรของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC อาจจัดสรรตามส่วนแก่ผู้ถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวในช่วงเวลาใด ๆ ในระหว่างปีก็ได้²²

3.1.4.8 ข้อยกเว้นและข้อผ่อนปรนตามมาตรการ CFC

3.1.4.8.1 ข้อยกเว้น (Exemption Provision) ตามมาตรการ CFC เป็นข้อยกเว้นที่ใช้กับบริษัท CFC มิใช่ข้อยกเว้นในประเภทเงินได้ สำหรับการยกเว้นอื่น ๆ จะเป็นไปตามคำจำกัดความของกลุ่มประเทศเป้าหมาย (Target Territory) หรือคำจำกัดความของเงินได้ที่พึงแจกจ่าย (Attributed Income)

(1) บริษัท CFC มีการแจกจ่ายเงินได้ตามอัตราร้อยละหรือตามที่กำหนดแล้วแก่ผู้ถือหุ้น (Distribution Exemption) เนื่องจากมาตรการ CFC บัญญัติขึ้นเพื่อตอบโต้การเก็บกักหรือการเลื่อน (Deferral) ชำระภาษีภายในประเทศ ดังนั้นเมื่อเงินได้ของบริษัท CFC ได้มีการแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นภายในประเทศแล้ว ประเด็นเรื่องการเก็บกักหรือการเลื่อนชำระภาษีภายในประเทศของผู้ถือดังกล่าว ก็จะไม่อีกต่อไป

ประเทศอังกฤษเพียงประเทศเดียวเท่านั้นที่ใช้ข้อยกเว้นประเภทนี้ ตามมาตรการ CFC ของประเทศอังกฤษ อัตราร้อยละของเงินได้ที่มีการแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นแล้วเป็นดังนี้คือ

บริษัท CFC ต้องแจกจ่ายเงินได้อย่างน้อยร้อยละ 50 ของกำไร (ตามหลักบัญชีต่างประเทศ) หากเป็นบริษัทประเภทประกอบการค้า (Trading) และต้องแจกจ่ายเงินได้อย่างน้อยร้อยละ 90 ของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี (ตามกฎหมายภาษีภายในประเทศอังกฤษ) หากเป็นบริษัทประเภทที่ไม่ใช่ประกอบการค้า (Non- Trading)

²² Ibid., p. 64

(2) บริษัท CFC ประกอบธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมที่แท้จริง (Genuine Business Activity) เงินได้ที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income) บริษัท CFC จะได้รับยกเว้นไม่ต้องแจกจ่ายเงินได้นั้นแก่ผู้ถือหุ้นเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้น

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าบริษัท CFC เข้าข่ายยกเว้นข้อนี้หรือไม่ ประกอบด้วยองค์ประกอบ 3 ประการดังนี้คือ

ก. ประเภทธุรกิจที่บริษัท CFC ดำเนินการ ธุรกิจซึ่งบริษัท CFC ควรดำเนินการคือ ธุรกิจประเภท Active Business ดังเช่นประเทศฟินแลนด์ กำหนดว่าธุรกิจต้องเป็นด้านการผลิตเกี่ยวกับอุตสาหกรรมหรือด้านรับจัดการขนส่ง (Shipping)

อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นข้อนี้ก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่เห็นได้ชัดกล่าวคือ บริษัท CFC สามารถเป็นที่เก็บหรือกักเงินได้ประเภท Passive Investment โดยนำเงินได้ประเภทนี้ใส่ไว้ในข้อยกเว้นนั้น ๆ

ข. การจัดตั้งอยู่ในต่างประเทศ โดยทั่วไปบริษัท CFC จำเป็นต้องมีฐานที่ตั้งในประเทศหนึ่งประเทศใด ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงการเป็นบริษัทที่เป็นเพียงตู้ส่งจดหมาย (Letter Box) ในประเทศกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory) เท่านั้น

ตัวอย่าง ประเทศญี่ปุ่น บริษัท CFC ต้องมีสถานที่ตั้งถาวรในประเทศกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory) และมีการบริหารควบคุมธุรกิจที่นั่น ในฐานะที่เป็นหน่วยธุรกิจ เช่นเป็นที่ประชุมกรรมการและผู้ถือหุ้น

ค. ลักษณะเงินได้ของบริษัท CFC ลักษณะเงินได้ซึ่งบริษัท CFC ได้รับต้องเกี่ยวข้องกับองค์ประกอบ 2 ประการที่สำคัญคือ

- แหล่งทางภูมิศาสตร์ของเงินได้ที่ได้รับ (มาจากธุรกิจ ใน Target Territory หรือไม่)

- ธุรกิจเกี่ยวข้องกับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน

ตัวอย่างประเทศอังกฤษ กรณีธุรกิจหลักของบริษัท CFC เป็นการซื้อขายสินค้าจากหรือแก่คู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน กรณีนี้จะเป็นไปตามข้อยกเว้นของมาตรการ CFC หากสินค้าได้มีการส่งมอบจริง ๆ ในประเทศซึ่งบริษัท CFC ตั้งอยู่

(3) บริษัท CFC มิได้ตั้งเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ (Motive Exemption) ข้อยกเว้นกรณีนี้เป็นกรณีที่บริษัท CFC มิได้ตั้งขึ้นเพื่อมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ

ตัวอย่าง กรณีประเทศสหรัฐอเมริกา หากอัตราภาษีในต่างประเทศซึ่งบริษัท CFC ได้ชำระไปเป็นจำนวนอย่างน้อย ร้อยละ 90 ของอัตราภาษีบริษัทชั้นสูงของประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีนี้บริษัท CFC ได้รับยกเว้นตามหลักเกณฑ์ข้อนี้

(4) ข้อยกเว้นกรณีเงินได้ทั้งหมดหรือ Tainted Income ของบริษัท CFC มีจำนวนไม่เกินวงเงินที่กำหนดตามมาตรา CFC (De Minimis Exemption) ข้อยกเว้นนี้เป็นกรณีที่บริษัท CFC มีเงินได้ในจำนวนไม่เกินวงเงินหรือไม่เกินอัตราร้อยละตามที่มาตรการ CFC กำหนด

ตัวอย่าง ประเทศอังกฤษ ข้อยกเว้นของมาตรการ CFC จะใช้เมื่อเงินได้ทั้งหมดของบริษัท CFC มีจำนวนไม่เกิน 20,000 ปอนด์

(5) บริษัท CFC มีหุ้นจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งเป็นที่ยอมรับ (Share are listed on a recognised Stock Exchange) ประเทศอังกฤษประเทศเดียวเท่านั้น²³ ซึ่งให้การยกเว้นกรณีหุ้นของบริษัท CFC เข้าทำการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ (Publicly Traded CFCs) เหตุผลที่ให้การยกเว้นคือ หุ้นของบริษัทถือโดยสาธารณชนทั่วไป และคงมีโอกาสน้อยในการตั้งบริษัท เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

3.1.4.8.2 ข้อยกเว้น (Relief Provisions) ตามมาตรการ CFC²⁴

(1) กรณีภาษีต่างประเทศ ในกรณีเงินได้ตามมาตรการ CFC ต้องเสียภาษีต่างประเทศ ผู้ถือหุ้นในบริษัท CFC ควรจะมีสิทธิได้รับข้อยกเว้นจากภาษีต่างประเทศดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยปกติ บทบัญญัติมาตรการ CFC จะมีข้อยกเว้นกรณีเงินได้ตามมาตรการ CFC ได้มีการชำระภาษีในต่างประเทศแล้ว ซึ่งลักษณะของข้อยกเว้นจะแตกต่างกันไปตามระบบการจัดเก็บภาษีในประเทศของผู้ถือหุ้นเช่นระบบ Classical System หรือระบบ Underlying System

ข้อยกเว้นที่ให้แกผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ จะเป็นกรณีการอนุญาตให้หักเป็นรายจ่าย (Deduction) ซึ่งภาษีต่างประเทศที่ชำระไว้แล้ว และกรณีอนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศ

²³ Ibid., p.75.

²⁴ Ibid., p. 76.

(2) กรณีขาดทุน กรณีบริษัท CFC ประสบภาวะขาดทุน ประเด็นที่ควรพิจารณาเกี่ยวกับการขาดทุนมีดังต่อไปนี้คือ

ก. ขาดทุนของบริษัท CFC สามารถนำมาใช้เป็นขาดทุนของผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ในทำนองเดียวกับกรณีที่บริษัท CFC มีเงินได้หรือไม่

ประเทศนอร์เวย์เท่านั้นที่อนุญาตให้นำขาดทุนของบริษัท CFC มาเป็นส่วนขาดทุนของผู้ถือหุ้นในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ แต่ทั้งนี้มาตรการ CFC ของประเทศนอร์เวย์ ได้กำหนดจำนวนขั้นสูงซึ่งจะนำขาดทุนมาใช้ (เพดาน) โดยขึ้นอยู่กับจำนวนทุนซึ่งผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นดังกล่าวได้ลงทุนไว้ในบริษัท CFC

ข. กรณีประเทศที่ใช้แนวทาง Transactional Approach ขาดทุนของเงินได้ประเภท Tainted Income ประเภทหนึ่ง ควรนำมาหักจากเงินได้ของแหล่งเงินได้ Tainted Income ประเภทอื่น ๆ หรือไม่

ทุกประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ได้อนุญาตให้มีการหักได้ ยกเว้นประเทศออสเตรเลีย³⁴

ค. กรณีบริษัท CFC มีผลการดำเนินงานที่ขาดทุนในปีใดปีหนึ่ง (และบริษัทมิได้รับอนุญาตให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีบริษัทแบบรวมหรือเรียกว่า Consolidated Basis) บริษัทดังกล่าวสามารถยกผล (Carry Over) ขาดทุนดังกล่าวไปใช้ในปีอื่นได้หรือไม่

กรณีประเทศแคนาดา เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมัน ญี่ปุ่น สเปน อนุญาตให้ยกขาดทุนสะสมไปใช้ได้ภายในห้าปี ส่วนออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ โปรตุเกส สวีเดน อังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา อนุญาตให้ยกผลขาดทุนสะสมไปใช้ได้โดยไม่มีกำหนดเวลา

ง. กรณีขาดทุนของบริษัท CFC แห่งหนึ่งจะนำไปหักกลบกับเงินได้ของบริษัท CFC อีกแห่งหนึ่งได้หรือไม่ ซึ่งบริษัท CFC ทั้งสองแห่งอยู่ภายใต้การควบคุมตามมาตรการ CFC เช่นเดียวกัน

ตัวอย่าง ประเทศนิวซีแลนด์ อนุญาตให้มีการรวมขาดทุนของบริษัท CFC ต่าง ๆ แต่ทั้งนี้เป็นการรวมแบบมีข้อจำกัดตามบทบัญญัติกฎหมาย กล่าวคือ ขาดทุนของบริษัท CFC สามารถนำมาใช้เพื่อหักกลบกับเงินได้หรือกำไรของบริษัท CFC ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันเท่านั้น

(3) เงินปันผลที่ได้รับในเวลาต่อมา (Subsequent Dividends)

เมื่อบริษัท CFC มีการแจกจ่ายเงินกำไรในรูปเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นจริง ๆ ผู้ถือหุ้นเหล่านี้ไม่ควรต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวอีก หากเงินได้หรือกำไรดังกล่าวนั้น ผู้ถือหุ้นได้เสียภาษี เป็นที่เรียบร้อยแล้วตามมาตรการ CFC

วัตถุประสงค์ของหลักการนี้คือ เพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อน จากเงิน ได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายจริง ๆ ของบริษัท CFC กับเงิน ได้ที่แจกจ่ายแล้วจริง ๆ ในเวลาต่อมา กรณีนี้ เงินปันผลที่ได้รับจริง ๆ ในเวลาต่อมาไม่จำเป็นต้องมีข้อผ่อนปรนใด ๆ เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีในประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่แล้ว

(4) กำไรจากการขายหุ้นของบริษัท CFC ในเวลาต่อมา กรณีการจัดเก็บภาษีซ้อนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ถือหุ้นได้จำหน่ายหุ้นที่ตนถืออยู่ในบริษัท CFC และผู้ถือหุ้นดังกล่าวได้มีการเสียภาษีจากเงิน ได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัท CFC แล้ว กรณีนี้กำไรจากการขายหุ้นอาจมีผลกระทบต่อเงิน ได้ที่ได้เสียภาษีไว้แล้วก่อนหน้านั้น

ประเด็นนี้คล้ายคลึงกับประเด็นเงินปันผลที่จ่ายจริงในเวลาต่อมา กล่าวคือ ควรมีข้อผ่อนปรนเพื่อให้มั่นใจได้ว่าเงิน ได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัท CFC นั้น ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ควรเสียภาษีเพียงแค่ครั้งเดียวเท่านั้น

3.1.5 ปัญหาของมาตรการ CFC

3.1.5.1 ปัญหาอำนาจบังคับและเก็บข้อมูล²⁵

ปัญหากรณีนี้ได้แก่ การเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเงิน ได้ของนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ โดยนิติบุคคลดังกล่าวมีสถานะเป็น CFC นอกจากนี้ ในหลาย ๆ ประเทศ โดยเฉพาะประเทศที่เข้าข่ายเป็น Tax Havens ยังมีกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาความลับ (Secrecy Law) กล่าวคือ ประเทศดังกล่าวจะไม่เปิดเผยข้อมูลบางประเภทแก่ประเทศอื่น

ในกรณีนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC จะมีมาตรการบังคับ กับผู้เสียภาษีที่อยู่ในเขตอำนาจของตนโดยกำหนดหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวปฏิบัติ อันได้แก่ กำหนดให้รายงานการถือหุ้นในบริษัทดังกล่าว รวมตลอดจนเงิน ได้ที่ยังมิได้มีการแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถืออยู่ พร้อมทั้งให้เสียภาษีเงิน ได้ตามสัดส่วนหุ้นซึ่งผู้ถือหุ้นนั้นถืออยู่

²⁵ Ibid., pp.85-91.

ประเทศที่มีมาตรการ CFC ควรได้รับข้อมูล 2 ประเภทดังนี้ คือ

- 1) รายละเอียดของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีมาตรการ CFC
- 2) ข้อมูลทางการเงินของประเทศที่มีสถานะเป็น CFC

การรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ดังกล่าวเป็นเรื่องยาก ในกรณีที่หุ้นของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ถูกถือโดยประชาชนทั่วไป (Widely Held) หลายประเทศที่มีมาตรการ CFC จึงต้องมีการควบคุมกลุ่มผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องใกล้ชิดกัน (A Closely-held Group)²⁶

กรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของตน โดยสมัครใจหรือไม่ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้โดยสมัครใจ กรมสรรพากรอาจต้องพึงข้อมูลสาธารณะ และใช้อำนาจในการรวบรวมข้อมูล อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรของประเทศหนึ่งไม่สามารถบังคับให้บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง เปิดเผยข้อมูลของผู้ถือหุ้นในบริษัท เนื่องจากอำนาจการบังคับมีจำกัดตามเขตแดนอธิปไตย กล่าวคือ ต่างประเทศย่อมมีอำนาจบังคับผู้เสียภาษีภายในประเทศของตน รวมถึงผู้มีถิ่นที่อยู่ และผู้มีสัญชาติ ในประเทศของตนเท่านั้น

วิธีการหนึ่งซึ่งทำให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ รายละเอียดของผู้ถือหุ้น ซึ่งมีถิ่นที่อยู่และข้อมูลทางการเงินของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC สามารถทำได้โดยรับข้อมูลผ่านผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC นั้น และเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

นอกจากนี้ประเทศต่าง ๆ อาจมีการตกลงกันในการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral) หรือตกลงแบบพหุภาคี (Multinational) ซึ่งเป็นการช่วยบริหารบทบัญญัติตามมาตรการ CFC ตัวอย่างเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา มีข้อตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory) บางประเทศ และประเทศสหรัฐอเมริกาดกลงให้สิทธิประโยชน์บางอย่าง (Certain Concessions) แก่ประเทศเหล่านั้นด้วย เช่นการยกเว้นการเก็บอากรในการซื้อขาย (Duty Free Shopping) การอนุญาตให้หักรายจ่ายตามข้อตกลงต่าง ๆ

3.1.5.2 ปัญหาค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้ตามมาตรการ CFC²⁷

โดยทั่วไปค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้ตามมาตรการ CFC ของประเทศที่มีมาตรการ CFC มักมีมากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีในประเทศ

²⁶ Ibid., p.88.

²⁷ Ibid., pp. 93-95.

ค่าใช้จ่ายและความยากในการปฏิบัติตามมาตรการ CFC ขึ้นอยู่กับลักษณะหรือประเภทของเงินได้ตามมาตรา CFC ความแตกต่างระหว่างกฎหมายภายในประเทศและต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศซึ่งบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ตั้งอยู่ ความแตกต่างด้านภาษา ความจำเป็นในการแปลงสกุลเงินต่างประเทศเป็นสกุลเงินภายในประเทศ

นอกจากนี้ บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ยังมีค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดเตรียมข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับผู้ถือหุ้น เช่นรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ถือหุ้น อันได้แก่ จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ ค่าใช้จ่ายในกรณีนี้ บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายของบริษัทเนื่องจากค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับผู้ถือหุ้น ซึ่งมีได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของบริษัท

นอกจากค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามมาตรการ CFC แล้ว ภาครัฐยังมีค่าใช้จ่ายในการบริหารเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามมาตรา CFC อันได้แก่ค่าใช้จ่ายในการทบทวนบทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศตนและของประเทศอื่น ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงข้อมูลเกี่ยวกับมาตรการ CFC ให้เกิดความทันสมัย และทันต่อสถานการณ์ ทั้งในประเทศของตนและประเทศที่เกี่ยวข้องกับตน รวมตลอดจนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีโดยหน่วยราชการตามมาตรา CFC ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากผู้มีถิ่นที่อยู่ที่มีแหล่งเงินได้ต่างประเทศ

3.1.5.3 ปัญหาเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษี

การบังคับให้ผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนชำระภาษีจากเงินได้ที่มิแหล่งในต่างประเทศ ตามมาตรการ CFC นั้น นอกจากจะประสบปัญหาเรื่องความยากในการได้รับข้อมูลที่ถูกต้องในกรณีดังกล่าวจากผู้มีถิ่นที่อยู่ตามที่กล่าวแล้วข้างต้น ประเทศซึ่งมีมาตรการ CFC อาจต้องประสบปัญหาการบังคับชำระหนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามมาตรา CFC เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งผู้ต้องเสียภาษียังไม่ได้รับเงินได้นั้นจริง ๆ กรณีนี้จึงอาจเกิดปัญหาว่า ผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้หรือทรัพย์สินพอที่จะเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้เสียภาษียังไม่มีความพร้อมในการเสียภาษี ซึ่งเป็นปัญหาในการบังคับชำระภาษีของประเทศที่มีมาตรการ CFC

3.2. มาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาชาวอเมริกันหรือบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศประเทศสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายภาษีอากร (IRC) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหรัฐอเมริกาจะจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวจาก Worldwide Income หรือเรียกว่าเงินได้ที่มีแหล่ง

ทั่วโลก ทั้งนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากกิจการที่ทำภายในหรือภายนอกประเทศสหรัฐอเมริกาและไม่ว่าเงินได้นั้นจะนำเข้ามาในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วหรือไม่²⁸

อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่ไม่มีสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหรัฐอเมริกาจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่มีแหล่งในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น (Us Source) ดังนั้นเงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศ (Foreign Source) ของบุคคลธรรมดาหรือบริษัทดังกล่าวมีต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากกรณีนี้ถือว่าบริษัทต่างประเทศเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากบริษัทหรือบุคคลอเมริกัน จึงทำให้บริษัทหรือบุคคลอเมริกันดังกล่าวสามารถเลื่อน (Deferral) การเสียภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาออกไป จนกว่าเงินได้นั้นจะถูกส่งกลับประเทศสหรัฐอเมริกาในรูปของเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือบุคคลชาวอเมริกัน (ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นดังกล่าวถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศนั้น)

สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบ Classical System²⁹ กล่าวคือบริษัทและผู้ถือหุ้นของบริษัทถือว่าเป็นหน่วยที่เสียภาษีแยกต่างหากจากกัน ดังนั้นเมื่อบริษัทประกอบธุรกิจจนกระทั่งมีกำไร บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้ในระดับบริษัท และเมื่อบริษัทจำหน่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ผู้ถือหุ้นดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินปันผลนั้นอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเป็นภาษีระดับผู้ถือหุ้น ในกรณีนี้กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีได้ให้เครดิตหรือให้การยกเว้นแก่ผู้ถือหุ้นสำหรับภาษีระดับบริษัทที่ชำระไปแล้ว จึงก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ กล่าวคือเงินได้ฐานเดียวกันแต่ถูกจัดเก็บภาษีถึงสองครั้ง

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศหนึ่งในประเทศที่พัฒนาแล้วและเป็นประเทศที่ส่งออกทุน (Capital Export Country) บริษัทขนาดใหญ่ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทข้ามชาติ (Multinational Corporations) มักนิยมไปลงทุนในประเทศอื่น ๆ โดยเฉพาะลงทุนในประเทศกำลังพัฒนา (Developing Country) หรือประเทศที่พัฒนาน้อยกว่า (Less Developed Country) และที่สำคัญ คือการไปลงทุนในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำกว่าภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา เช่นประเทศที่ได้ชื่อว่า Tax Havens ซึ่งประเทศเหล่านี้จะจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลยไม่ว่าภาษีเงินได้ซึ่งเป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อม ได้แก่ภาษีบริโภคต่าง ๆ

สาเหตุที่บริษัทต่าง ๆ นิยมไปลงทุนในประเทศ Tax Havens มักเป็นเหตุผลในทางภาษีอากรกล่าวคือ

²⁸ Price Waterhouse, *Doing Business in The United State* (U.S.A. : Price Waterhouse World Firm Service Inc., 1994), p.218.

²⁹ Ibid., p 162.

- (1) ประเทศ Tax Havens ไม่จัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ
- (2) ความต้องการย้ายเงินได้หรือแปลงเงินได้ซึ่งมีอัตราภาษีสูงในประเทศสหรัฐอเมริกา ไปสู่ประเทศ Tax Havens เพื่อให้เงินได้นั้น ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีต่ำ
- (3) ความประสงค์ในการเก็บกักหรือพักหรือเลื่อน (Deferral) การเสียภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการจัดตั้งบริษัทในเครือในต่างประเทศโดยเฉพาะในประเทศ Tax Havens เพื่อการเก็บกักหรือพักหรือเงินได้ดังกล่าว ทั้งนี้ประเทศที่บริษัทในเครือไปจัดตั้งหรือประเทศ Tax Havens มักเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลย ทั้งนี้เพื่อใช้ประโยชน์ในทางภาษีอากรได้อย่างเต็มที่

การวางแผนภาษีของบริษัทโดยการเลื่อนหรือพักหรือเก็บกัก (Deferral) เงินได้ที่ควรต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่กลับเก็บสะสมไว้ที่บริษัทในเครือของตนในต่างประเทศวิธีนี้เป็นที่นิยมกระทำกันของบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยสิ่งที่กระทำคือการที่บริษัทหรือบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกันถือหุ้นในบริษัทในเครือของตนในต่างประเทศ (Foreign Subsidiary) (บริษัทที่มีได้มีสัญชาติอเมริกัน) และเมื่อบริษัทในเครือมีกำไรจากการประกอบการ บริษัทในเครือก็มีได้มีการแจกจ่ายหรือจำหน่ายเงินกำไรนั้นในรูปของเงินปันผล (Dividend Distribution) ให้แก่ผู้ถือหุ้น เนื่องจากผู้ถือหุ้นอเมริกันไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินปันผลเมื่อได้รับเงินปันผลนั้นซึ่งกรณีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่มีการให้เครดิตสำหรับภาษีระดับบริษัทที่ได้ชำระไปแล้ว

กรมสรรพากร (IRS) แห่งประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตระหนักถึงการเก็บกักหรือการเลื่อนการเสียภาษีของบริษัทหรือบุคคลธรรมดาชาวอเมริกันในฐานะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทในเครือในต่างประเทศเป็นจำนวนมาก กรณีนี้ทำให้ฐานภาษีที่ต้องเสียภาษี ในประเทศสหรัฐอเมริกาของบริษัทหรือบุคคลดังกล่าวมีจำนวนลดลงหรือขาดหายไป (Erosion Of Tax Base) ซึ่งประเทศผู้ส่งออกทุนทั้งหลายอื่นๆ ต่างก็เผชิญกับปัญหาประเภทนี้เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา Irs จึงได้มีมาตรการเพื่อป้องกันการเก็บกักหรือพักหรือเงินได้ (Anti-Deferral Regimes) ไว้ในบริษัทในต่างประเทศโดยเฉพาะในประเทศ Tax Havens ซึ่งมาตรการประเภทหนึ่งเพื่อป้องกันการเก็บกักหรือพักหรือดังกล่าวคือมาตรการ CFC ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติไว้ในหมวด Subpart-F

หากไม่มีมาตรการทำนองดังกล่าวผู้ลงทุนชาวอเมริกันก็จะยึดหลักการเก็บกักหรือพักหรือ (Deferral) เป็นสิทธิประโยชน์ (Incentive) ประเภทหนึ่งซึ่งส่งเสริมและกระตุ้น³⁰ ให้ผู้ลงทุนย้ายการ

³⁰ Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni and Richard Crawford Pugh, Taxation of International Transactions. (U.S.A. : West Publishing Company, 1997), p. 336.

ประกอบการและการลงทุนไปต่างประเทศมากขึ้น โดยเฉพาะการย้ายไปในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ หรือประเทศไม่มีการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เพื่อการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรภายในประเทศ

กล่าวโดยสรุป การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นสาเหตุให้มีมาตรการ CFC ในเวลาต่อมา มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีสัญชาติหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกามีโอกาสในการเสียภาษีประเทศ สหรัฐอเมริกาถ้าออกไปโดยการมีเงินได้ผ่านบริษัทที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ทั้งนี้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอำนาจควบคุมบริษัทต่างประเทศนั้นและดำเนินการเพื่อไม่ให้มีการแจกจ่ายเงินได้จากบริษัทดังกล่าวสู่ผู้ถือหุ้นของบริษัทในรูปของเงินปันผล โดยเงินได้ดังกล่าวยังคงเก็บสะสมไว้ในบริษัทที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ เนื่องจากเงินได้ที่เก็บสะสมดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำเมื่อเทียบกับอัตราภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

(2) การเก็บสะสมเงินได้ไว้ในต่างประเทศโดยไม่มีการแจกจ่ายสู่ผู้ถือหุ้น เป็นการสร้างประโยชน์แก่กลุ่มผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น แต่เป็นประโยชน์ที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบธุรกิจภายในประเทศ กล่าวคือ ผู้ประกอบธุรกิจภายในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีสถานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา หากมีการเก็บสะสมเงินได้ไว้ในบริษัท โดยยังไม่มี การแจกจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ที่เก็บสะสมไว้ ซึ่งเรียกว่า Retained Earning Tax หากบริษัทมีการแจกจ่ายเงินได้หรือกำไรของบริษัทไปสู่ผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผลแล้ว บริษัทก็ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่เก็บสะสมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ผู้ถือหุ้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลที่ตนได้รับนั้น ซึ่งกรณีนี้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีแบบ Classical System ตามที่กล่าวข้างต้นนั้น ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศสหรัฐอเมริกามีเงินได้ซึ่งเก็บสะสมอยู่ในบริษัทต่างประเทศซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาก่อนมีการใช้มาตรการ CFC กรณีนี้ ผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ต้องเสียภาษีใด ๆ ให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นเป็นผู้มีอำนาจควบคุม หรือมีอิทธิพลเหนือบริษัท ต่างประเทศนั้น ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งลงทุนในประเทศสหรัฐอเมริกานั่นเอง

(3) การที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกามีต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาจากการลงทุนผ่านบริษัทที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ เป็นการสร้างแรงจูงใจในทางที่ไม่ถูกต้องในการไปลงทุนในต่างประเทศ กล่าวคือ นอกจากก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งประกอบธุรกิจภายในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ยังเป็นการลดฐานภาษีภายในประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ เงินได้ซึ่งเป็นของประเทศสหรัฐอเมริกาและควรต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา กลับมิได้ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา อันเนื่องมาจากการย้ายการลงทุนไปสู่ต่างประเทศในลักษณะดังกล่าว

3.2.1 ความเป็นมาของมาตรการการเก็บกักหรือพักรอเงินได้ (Anti-Deferral Regimes)

จากการที่บุคคลอเมริกันไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทใช้การพักรอหรือเก็บกักเงินได้ (Deferral) ไว้ในบริษัทซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร สถานิติบัญญัติแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (Congress) ได้ตระหนักถึงกรณีนี้ว่าฐานภาษีในประเทศลดลง ดังนั้น congress จึงได้ออกกฎหมายเป็นจำนวน 4 หลักการเกี่ยวกับการป้องกันการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศ (4 Sets of Anti-Deferral Regimes) ซึ่งกฎหมายดังกล่าวมุ่งตรงต่อเงินได้ของบุคคลอเมริกันซึ่งมีหรือเกิดขึ้นโดยผ่านบริษัทต่างประเทศ อาจกล่าวได้ว่ามาตรการ Anti-Deferral Regimes ทั้ง 4 หลักการเป็นข้อยกเว้นของกฎการพักรอหรือเก็บกักเงินได้ (Deferral)

มาตรการ Anti-Deferral regimes ทั้ง 4 หลักการ ได้แก่

3.2.1.1 มาตรการ Foreign Personal Holding Company

3.2.1.2 มาตรการ CFC

3.2.1.3 มาตรการ Foreign Investment Company และ Election Foreign Investment Company

3.2.1.4. มาตรการ Passive Foreign Investment Company

3.2.1.1 มาตรการ Foreign Personal Holding Company

มาตรการนี้เป็นไปตาม IRC มาตรการ 551-558 ซึ่งบัญญัติในปี ค.ศ.1937 มาตรการนี้มีเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาของกลุ่มบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกัน โดยการเปลี่ยนเงินได้ที่ได้จากการลงทุนทางอ้อม (Passive Investment) และเงินได้ประเภทอื่นของตนเป็นเงินได้ของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งบริษัทดังกล่าวนี้มักนิยมตั้งในประเทศ Tax Havens³¹

นอกจากนี้ มาตรการนี้ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการแปลงเงินได้ที่ได้มาจากการลงทุนปกติเป็นเงินได้ประเภท Capital Gain ของบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกัน ทั้งนี้โดยสะสมเงินได้ที่ได้จากการลงทุนไว้ในบริษัทต่างประเทศและต่อมาก็ขายหุ้นหรือเลิกบริษัทพร้อมกับการชำระบัญชี

มาตรการนี้เป็นการเก็บภาษีจากเงินปันผลประเภท Constructive Dividend จากบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกัน เช่น พลเมืองอเมริกัน (US Citizen) คนต่างด้าวที่มีถิ่นที่อยู่ (Resident Alien) บริษัท (Corporation) ซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดา, ห้างหุ้นส่วน (Partnership),

³¹ Ibid., p.336.

ทรัสต์ (Trust) หรือมรดก (Estate) ซึ่งถือหุ้นใน A Foreign Personal Holding Company โดยบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกันดังกล่าวทุกคนซึ่งเป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทประเภทดังกล่าว ต้องรวมเงินได้ตามสัดส่วนหุ้น (pro rata share) ซึ่งตนถือในบริษัทดังกล่าวเพื่อรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของบริษัทที่ยังมิได้แจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น โดยไม่คำนึงว่าผู้ถือหุ้นจะถือหุ้นในอัตราร้อยละเท่าใดในบริษัทนั้น

การเป็น A Foreign Personal Holding Company สามารถทดสอบได้ตามหลักการทดสอบดังต่อไปนี้คือ

1) A Stock Ownership Test การทดสอบประเภทนี้เป็นการพิสูจน์ถึงความเป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทดังกล่าว กล่าวคือบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกันจำนวน 5 คน หรือ 2-3 คน (Fewer) ถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงหรือของมูลค่าหุ้น ในบริษัทต่างประเทศ (ซึ่งมิใช่บริษัทที่มีสัญชาติอเมริกัน)

2) A Gross Income Test การทดสอบประเภทนี้เป็นการพิสูจน์ถึงเงินได้ที่มีในบริษัทดังกล่าว กล่าวคือกรณีเงินได้อัตราร้อยละ 50 หรือ 60 ของเงินได้ของบริษัทต่างประเทศตามข้อ 1 เป็นเงินได้ประเภท Passive Investment รวมถึงเงินได้อื่นๆ บางประเภท

หากการทดสอบเป็นไปตามทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัทต่างประเทศนี้ ถือว่าเป็น A Foreign Personal Holding Company กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การเป็น A Foreign Personal Holding Company ต้องเป็นไปตามหลักการทดสอบทั้งสองข้อข้างต้นเสมอโดยพร้อมกัน หากกรณีเป็นไปตามหลักการทดสอบเพียงข้อใดข้อหนึ่ง บริษัทดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็น A Foreign Personal Holding Company

3.2.1.2 มาตรการ CFC

ก่อนหน้าที่จะออกมาตรการ CFC บริษัทอเมริกันนิยมประกอบธุรกิจระหว่างประเทศผ่านบริษัทในต่างประเทศของตน (A Foreign Base Company) ซึ่งตั้งในต่างประเทศ โดยเฉพาะในประเทศ Tax Havens บริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทในเครือของบริษัทแม่ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยบริษัทแม่ถือหุ้นทั้งหมดหรือถือหุ้นข้างมากในบริษัทต่างประเทศดังกล่าว

การประกอบธุรกิจผ่านบริษัทที่มีในต่างประเทศดังกล่าว นอกจากเป็นการประหยัดภาษีของบริษัทอเมริกันซึ่งเป็นบริษัทแม่แล้ว บริษัทอเมริกันนั้นยังไม่มีภาระต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ของบริษัทในต่างประเทศ เนื่องจากเงินได้นี้ถือว่าเป็นเงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศ (Foreign Source) (ซึ่งมิใช่เงินได้ที่มีแหล่งในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือ Us-Source) อย่างไรก็ตาม เงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศนี้ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อมีการ

แจกจ่ายเงินได้นั้นเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นทั้งหลายของบริษัท ซึ่งก็คือบริษัทอเมริกันซึ่งเป็นบริษัทแม่ตนเอง

ในกรณีนี้ บริษัทในต่างประเทศมักสะสมกำไรไว้ โดยไม่ต้องการแจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทอเมริกัน เนื่องจากบริษัทอเมริกันจะได้รับการพักหรือเก็บกักหรือเลื่อน (Deferral) การเสียภาษีของบริษัทอเมริกันออกไปตราบเท่าที่เงินปันผลยังไม่มีแจกจ่ายแก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งนับว่าเป็นการวางแผนภาษีอากรประเภทหนึ่งของบริษัทอเมริกัน

ต่อมาสภานิติบัญญัติ (Congress) ได้ตระหนักถึงการพักหรือ เก็บกักหรือเลื่อนการเสียภาษีนี้โดยเห็นว่าบริษัทในต่างประเทศโดยเฉพาะที่ตั้งในประเทศ Tax Haven มักจะใช้เป็นสถานที่หรือที่กำบัง (Shelters) ในการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา สภา Congress จึงได้ออกบทบัญญัติว่าด้วยหมวด Subpart-F ซึ่งเป็นกรณีมาตรการ CFC ในปี ค.ศ. 1962

3.2.1.3 มาตรการ Foreign Investment Company และ Electing Foreign Investment Company

เนื่องจากมาตรการ CFC และ Foreign Personal Holding Company มิได้จัดการเก็บสะสมเงินได้ประเภท Passive Income ไว้ในบริษัทต่างประเทศ โดยเฉพาะบริษัทที่ตั้งในประเทศ Tax Havens ตัวอย่างเช่น บริษัทต่างประเทศไม่เข้าข่ายการเป็น CFC หรือกรณีบุคคลธรรมดาชาวอเมริกัน 5 คนหรือ 2-3 คน ไม่สามารถควบคุมบริษัทต่างประเทศตามคำจำกัดความของ A Foreign Personal Holding Company

ในขณะเดียวกัน Congress ได้ตระหนักถึงกรณีที่บุคคลอเมริกันถือหุ้นหน่วยลงทุนในกองทุนรวมต่างประเทศที่เสนอขายต่อประชาชน (Widely Held Foreign Investment Company) และมีเงินได้ประเภท passive income ในกองทุนที่ตนไปลงทุนนั้น ซึ่งเงินได้นี้มีการเก็บสะสมไว้ โดยไม่มีการแจกจ่ายเป็นเงินปันผลและต่อมาผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนเหล่านั้นขายหน่วยลงทุนนั้นในราคาที่มีกำไรตามความเหมาะสม (favourable) ซึ่งทำให้มีกำไรจากการขายหน่วยลงทุนนั้น (Capital gain) กรณีนี้ถือได้ว่าเป็นการแปลงกำไรซึ่งควรได้รับในรูปเงินปันผลและต้องเสียภาษีเงินได้ตามปกติมาเป็นกำไรจากการขายหน่วยลงทุน (Capital Gain) ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้แบบ Capital Gain สาเหตุที่เป็นเช่นนี้เนื่องมาจากการพักหรือ เก็บกักหรือเลื่อน (Deferral) การเสียภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ดังนั้น สภา Congress จึงได้ออกบทบัญญัติ Foreign Investment Company ตามมาตร 1246 ในปี ค.ศ.1962 เพื่อขจัดข้อบกพร่องดังกล่าว

ตามมาตรา Foreign Investment Company กรณีกำไรจากการขายหน่วยลงทุนใน A Foreign Investment Company ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามปกติ (Ordinary Income Tax) มิใช่เสียภาษีเงินได้แบบกำไรจากการขายหน่วยลงทุน (Capital Gain Tax) หากกองทุนรวมดังกล่าวมีบุคคลอเมริกันถือหน่วยลงทุนในอัตราร้อยละ 50 หรือมากกว่าในหน่วยลงทุนที่มีสิทธิออกเสียงหรือมูลค่าของหน่วยลงทุนในบริษัทดังกล่าว และในปี ค.ศ.1962 ซึ่งเป็นปีเดียวกัน สภา Congress ก็บัญญัติมาตรา 1247 โดยอนุญาตให้ A Foreign Investment Company สามารถหลีกเลี่ยงการใช้ มาตรา 1246 ได้โดยอนุญาตให้ผู้ถือหน่วยลงทุนเลือกที่จะชำระภาษีในกำไรของกองทุนรวม ซึ่งจะแจกจ่ายแก่ตนในรูปเงินปันผลตามสัดส่วนหน่วยลงทุนที่ตนถืออยู่เป็นการชำระภาษีแบบเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามปกติและส่วนที่เป็นกำไรจากการขายหน่วยลงทุน (Capital Gain) ก็เสียภาษีแบบ Capital Gain Tax กรณีเช่นนี้เป็นการปฏิบัติเช่นเดียวกันกับกองทุนรวมที่ลงทุนเป็นปกติภายในประเทศ

3.2.1.4 มาตรการ Passive Foreign Investment Company

กรณีที่บุคคลอเมริกันถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมต่างประเทศที่เสนอขายต่อประชาชนทั่วไป (Widely Held "Offshore" Investment Company) เช่นนี้ทำให้กองทุนรวมต่างประเทศประเภทนี้มีได้ถูกควบคุมโดยบุคคลอเมริกัน กรณีนี้มาตรการทั้งสามมาตรการอันได้แก่ มาตรการ Foreign Personal Holding Company มาตรการ CFC และมาตรการ Foreign Investment Company ดังกล่าวข้างต้นมิได้ป้องกันการสะสมกำไรหรือเงินได้ของบริษัทที่เป็น A Foreign Investment Company ซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศโดยเฉพาะที่ตั้งในประเทศ Tax Havens

สภา Congress จึงบัญญัติมาตรการ Passive Foreign Investment Company ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ The Tax Reform Act ในปี ค.ศ.1986

มาตรการ Passive Foreign Investment Company มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการพัก เก็บกักหรือเลื่อน (Deferral) การเสียภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อบุคคลอเมริกันซึ่งถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมที่มีลักษณะเป็น A Passive Foreign Investment Company ได้ขายหน่วยลงทุนของตนและมีกำไร หรือบุคคลอเมริกันได้รับเงินจำนวนมากที่ผิดปกติ (Unusually Large Distribution) จากกองทุนรวมดังกล่าวในกรณีนี้ มาตรการดังกล่าวจะจัดเก็บภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาจากบุคคลดังกล่าวเพิ่มขึ้น

ภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาที่จัดเก็บเพิ่มขึ้นจะกระทำโดยการเรียกเก็บดอกเบี้ยจากมูลค่าของภาษีที่ถูกเก็บกัก พักหรือเลื่อนการจ่ายออกไป (An Interest Charge Based on the Value of The Tax Deferral) ดอกเบี้ยดังกล่าวจะเก็บจากบุคคลอเมริกันที่จำหน่ายหน่วยลงทุนซึ่ง

คนถืออยู่ใน A Passive Foreign Investment Company โดยมีกำไรจากการจำหน่ายนั้นหรือได้รับเงินได้ส่วนเกินซึ่งเรียกว่า “ Excess Distribution” จาก A Passive Foreign Investment Company ทั้งนี้ มาตรการนี้จะใช้กับบุคคลอเมริกันซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนใน A Passive Foreign Investment Company แม้บุคคลนั้นจะมีส่วนได้เสีย (Interest) หรือถือหุ้นหน่วยลงทุนเพียงเล็กน้อยในบริษัทดังกล่าวก็ตาม

อย่างไรก็ตาม บุคคลอเมริกันซึ่งถือหุ้นหน่วยลงทุนใน A Passive Foreign Investment Company สามารถเลือกที่จะจ่ายภาษีเงินได้ตามปกติของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับเงินได้ที่ได้รับมาจากกองทุนรวมดังกล่าว หากมีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้โดย “กฎ Qualified Electing Fund”

การพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศใดมีลักษณะเป็น A Passive Foreign Investment Company มิได้ทดสอบที่การเป็นเจ้าของหน่วยลงทุนซึ่งมุ่งที่จะพิจารณาอัตราร้อยละของหน่วยลงทุนที่ถือโดยบุคคลอเมริกันเช่นเดียวกับมาตรการอื่น ๆ แต่บริษัทต่างประเทศที่จะถือว่าเป็น A Passive Foreign Investment Company ต้องมีเงื่อนไขว่าเงินได้รวมอย่างน้อย 75% ต้องเป็นเงินได้ประเภท Passive Income หรือ ทรัพย์สินของกองทุนรวมที่ก่อให้เกิด Passive Income ต้องมีส่วนเฉลี่ยในอัตราร้อยละ 50 ของทรัพย์สินทั้งหมดซึ่งคิดราคาตามมูลค่าหรือตามต้นทุนที่ปรับปรุงแล้ว (Value or Adjusted Basis) ดังนั้นมาตรการ Passive Investment Company สามารถใช้กับบริษัทต่างประเทศทั่ว ๆ ไปซึ่งมีบุคคลอเมริกันถือหุ้นหน่วยลงทุนเป็นจำนวนน้อยก็ได้ (Own in Total only A Small Percentage of The Outstanding Stock)

นอกจากนี้มาตรการ Passive Foreign Investment Company ยังสามารถใช้กับบุคคลอเมริกันซึ่งถือหุ้นหน่วยลงทุนในบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจหรือกิจการโดยตรง (Active Business) เช่น ประกอบธุรกิจการผลิต แต่บริษัทดังกล่าวได้รับเงินได้ประเภท Passive Income หรือเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่ใช้ผลิตเงินได้ประเภท Passive Income (ที่เรียกว่า Passive Assets) ในอัตราตามที่กล่าวข้างต้น ในกรณีนี้บริษัทดังกล่าวย่อมถือว่าเป็น A Passive Foreign Investment Company

ความเหลื่อมกันของมาตรการทั้ง 4 ประเภท

เนื่องจากคำจำกัดความของมาตรการเพื่อป้องกันการเก็บกักหรือสะสมเงินได้ทั้ง 4 มาตรการอาจมีความเหลื่อมกันหรือซ้อนกันอยู่ (Overlap) หรือคล้ายกันในบางประเด็น ดังนั้นเพื่อดำเนินการกับความเหลื่อมล้ำของคำจำกัดความเหล่านี้ IRC ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดการดังกล่าวดังต่อไปนี้คือ

(1) กรณีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศต้องเป็นเงินได้รวมของบุคคลอเมริกันทั้งตามมาตรการ CFC และมาตรการ Foreign Personal Holding Company เงินได้นั้นจะต้องรวมตามมาตรการ CFC เท่านั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 951 (d) แห่ง IRC ซึ่งบทบัญญัตินี้ให้ใช้เฉพาะกรณีที่มีมาตรการดังกล่าวเหลื่อมล้ำกัน 2 มาตรการและให้พิจารณาเงินได้ต่าง ๆ ที่ละรายการ

(2) กรณีบริษัทต่างประเทศบริษัทเดียวกันเป็นไปตามนิยามของมาตรการ CFC และมาตรการ Passive Foreign Investment Company บุคคลอเมริกันอาจนำเงินได้รวมของบริษัทต่างประเทศนั้นไปเสียภาษีตามมาตรการ CFC ตามมาตรา 951 (A)(1)(A)(I) และกฎ Qualified Electing Fund Rules ตามมาตรการ Passive Foreign Investment Company ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรการ CFC ตามมาตรา 1293 อย่างไรก็ตามมาตรการ CFC ยังคงต้องนำมาใช้ก่อนตามมาตรา 951 (f) แห่ง IRC

นอกจากนี้ เงินได้ที่เสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วตามมาตรการหนึ่งในสองของมาตรการดังกล่าว เงินได้ที่รวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นอเมริกันในบริษัทซึ่งมีสถานะเป็น CFC ซึ่งในขณะเดียวกันเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น A Passive Foreign Investment Company ด้วย ให้ถือว่าเงินได้นั้นเป็นการรวมอยู่ในเงินได้ประเภท Subpart-F แล้วตามมาตรา 951 (a)(1)(a) ทั้งนี้เพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรการ CFC ที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีแล้ว

(3) บริษัทต่างประเทศบริษัทเดียวกันอาจมีสถานะเป็น A Foreign Personal Holding Company และ A Passive Foreign Investment Company บุคคลอเมริกันซึ่งมีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศดังกล่าวอาจต้องเสียภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาตามมาตรการ Foreign Personal Holding Company และกฎ Qualified Electing Fund ตามมาตรการ Passive Foreign Investment Company ตามมาตรา 1293 ในกรณีนี้ เงินได้ดังกล่าวให้มีการเก็บภาษีตามมาตรการ Foreign Personal Holding Company เท่านั้น

หากบริษัทต่างประเทศเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น A Passive Foreign Investment Company ซึ่งมีใช่เป็น A Qualified Electing Fund ประมวลกฎหมายภาษีแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (IRC) มีมาตรการการป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อนจากจำนวนเงินประเภทเดียวกันโดยให้ทำการปรับปรุง “จำนวนเงินส่วนเกิน” ได้ (Excess Distributions) ทั้งนี้เฉพาะกรณีที่จำนวนเงินนั้นได้เสียภาษีแล้วตามมาตรการ CFC หรือมาตรการ Foreign Personal Holding Company

3.2.2 มาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ยกขานใช้บทบัญญัติกฎหมาย โดยเฉพาะเพื่อดำเนินการกับผู้ที่ใช้ประเทศ Tax Havens เป็นสถานที่หลบเลี่ยงภาษี ซึ่งการเลี่ยงภาษีดังกล่าว

เกิดจากการพักรอ เก็บกักหรือเลื่อน (Deferral) การชำระภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยกระทำผ่านบริษัทในเครือที่ตั้งในประเทศดังกล่าวและบทบัญญัติที่ใช้เพื่อป้องกันการพักรอ เก็บกักหรือเลื่อน (Deferral) การชำระภาษีเป็นไปตามมาตรการทั้ง 4 ประการตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว

3.2.2.1 ความเป็นมาของมาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา

แนวคิดดั้งเดิมเรื่องประโยชน์จากการเสียภาษีล่าช้า (Deferral Privilege)³²

ประโยชน์จากการเสียภาษีล่าช้า เป็นส่วนหนึ่งของระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกามาตั้งแต่เริ่มแรก โดยเริ่มจากพระราชบัญญัติภาษีอากรปี ค.ศ. 1909 (The Revenue Act 1909) ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก สำหรับเงินได้ต่างประเทศของบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา และบริษัทดังกล่าวไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ดังนั้นบุคคลหรือนิติบุคคลอเมริกันที่ประกอบธุรกิจโดยลงทุนผ่านบริษัทต่างประเทศ บุคคลหรือนิติบุคคลเหล่านั้นสามารถเลื่อนการเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาช้าลง ทั้งนี้กว่าบริษัทต่างประเทศจะมีการแจกจ่ายเงินได้ในรูปเงินปันผล แก่บุคคลหรือนิติบุคคลอเมริกัน เมื่อนั้นบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ความเป็นมาของมาตรการ CFC

ประเทศสหรัฐอเมริกา³⁷ นับว่าเป็นประเทศแรกที่พยายามจัดการแก้ไขปัญหาการเลื่อนเวลาการเสียภาษี (Deferral of Tax) และกรณีนี้ประเทศต่างๆ ใช้บทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นรูปแบบ (A Model) ของประเทศ เมื่อประเทศของใครมีการปฏิรูประบบภาษี (Tax Reform) โดยเฉพาะการปฏิรูปในด้านเงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศ (Foreign Source Income)

ในปี ค.ศ. 1959 เป็นครั้งแรกที่ Congressman Boggs ได้เสนอกฎหมายเกี่ยวกับการอนุญาตให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Preference) แก่ผู้ประกอบการธุรกิจในต่างประเทศ

³² Robert J. Peroni, J. Clifton Fleming, Jr. and Stephen E. Shay, "Getting Serious About Curtailing Deferral of US Tax on Foreign Source Income", *SMU Law Review*, (Spring 1999) :15.

³³ Lee Burns, *Controlled Foreign Companies* (Hong Kong : Longman Cheshire, 1992), p.13 .

(Business Operating Abroad) Boggs ได้เสนอว่าธุรกิจที่จะได้รับอนุญาตคือบริษัทในเครือในต่างประเทศซึ่งมีบริษัทในประเทศเป็นเจ้าของ (Domestic Subsidiary) ซึ่งบริษัทในเครือในต่างประเทศรู้จักกันในนามว่า “บริษัทธุรกิจต่างประเทศ (A Foreign Business Corporation)” ซึ่งบริษัทนี้ต้องมีเงินได้ทั้งหมดจากต่างประเทศ และมีคุณสมบัติในการได้รับประโยชน์ทางภาษีบางประการจากประเทศแหล่งเงินได้ เช่น เงินได้ของบริษัทธุรกิจต่างประเทศได้รับส่วนลดในอัตราภาษีจากประเทศแหล่งเงินได้ นอกจากนี้ ส่วนสำคัญอื่น ๆ ของกฎหมายที่มีการเสนอดังกล่าวข้างต้นคือ “ประโยชน์จากการเสียภาษีช้า” (Deferral Privilege) ซึ่งสิทธิประโยชน์นี้เป็นการอนุญาตแก่บริษัทธุรกิจต่างประเทศในการเสียภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับหรือเกิดขึ้นในต่างประเทศ (income earned abroad) โดยให้เสียภาษีดังกล่าวได้ช้าลง (defer) และเงินได้ดังกล่าวจะเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อเงินได้ดังกล่าวถูกนำกลับประเทศสหรัฐอเมริกา³⁸

ในกรณีการจัดเก็บภาษีจากบริษัทในเครือต่างประเทศซึ่งมีบริษัทในประเทศเป็นเจ้าของดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาที่ตามมา คือ บริษัทดังกล่าวสามารถสะสมเงินได้ที่เกิดขึ้นต่าง ๆ (Earnings) ไว้ในบริษัทโดยไม่ต้องเสียภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาจนกว่าเงินได้นั้นถูกนำกลับสู่บริษัทแม่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในปี ค.ศ.1960 สภาคองเกรสได้มีการแก้ไข กฎหมายของ Boggs ดังกล่าวตามกฎหมายใหม่ บริษัทธุรกิจต่างประเทศจะมีสิทธิเสียภาษีสักครั้งถ้าเงินได้ทั้งหมดของบริษัทนั้นได้รับหรือเกิดขึ้น (Earned) ในประเทศซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาให้การสนับสนุนประเทศนั้น ซึ่งสนับสนุนจากการเป็นประเทศอุตสาหกรรมต่ำ (Under-Industrialised Base) มาเป็นประเทศที่พัฒนาอุตสาหกรรมอย่างรวดเร็ว (Rapid Industrial Development)

ในปี ค.ศ. 1961 รัฐบาลประธานาธิบดีเคนเนดีได้จัดทำข้อเสนอ (President Kenedy's 1961 Proposal) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการกักเก็บกำไรหรือเงินได้ไว้ในบริษัทต่างประเทศ โดยเฉพาะการเก็บเงินได้ไว้ในบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศ Tax Havens ทั้งหมด ซึ่งบริษัทเหล่านี้ถูกควบคุมโดยผู้ถือหุ้นชาวอเมริกัน

ข้อเสนอดั้งเดิมดังกล่าววางหลักว่า เงินได้ทั้งหมดของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศที่พัฒนาแล้วต้องนำมารวมกับเงินได้ของผู้ถือหุ้นชาวอเมริกันและถ้อยแถลงของฝ่ายบริหารของรัฐบาลเคนเนดี ระบุว่า การเสียภาษีสักครั้งหรือการเลื่อนการเสียภาษี (Deferral Of Tax) เป็นการสนับสนุนช่วยเหลือทางการเงินประเภทหนึ่ง (Subsidy)

³⁸ Shaw C. Legal Problems in International Trade and Investment (U.S.A. : Yale Law School) 1962), p. 176.

ข้อเสนอดังกล่าว ถูกต่อต้านอย่างรุนแรงจากบริษัทข้ามชาติของประเทศสหรัฐอเมริกา สังกมนักธุรกิจและระบบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ว่าข้อเสนอ นั้น จะได้รับความเห็นชอบจากประธานาธิบดี ทรูแมน และองคมนตรีแรงงานแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ตาม

อย่างไรก็ตามสภา Congress ได้ปฏิเสธการรับหลักการตามข้อเสนอ นี้ เนื่องจากสภา Congress ไม่สามารถเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้น โดยที่ผู้ถือหุ้นยังไม่ได้รับเงินได้จากบริษัทต่างประเทศ เว้นแต่กรณีที่มีการเก็บภาษีดังกล่าว มีเหตุผลจำเป็นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือการหนีภาษี

ในปี ค.ศ.1962 รัฐบาลประธานเคนเนดีเสนออีกครั้งหนึ่งซึ่ง แนวทางป้องกันการเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาล่าช้า โดยผ่านการใช้บริษัทต่างประเทศเป็นเครื่องมือตามแนวของข้อเสนอในปี ค.ศ. 1961 แต่ได้ตัดข้อจำกัดบางประเด็นออกไป ซึ่งแนวทางเสนอนี้เป็นแนวทางที่สมบูรณ์แนวทางหนึ่ง และการเสียภาษील่าช้าจะมุ่งไปที่เงินได้ที่เกิดจากการลงทุนทางอ้อม (Passive Income) และเงินได้ที่เกิดจากการขายและบริการบางประเภทจากกิจกรรมของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน

ในกรณีนี้ประธานาธิบดีเคนเนดี ได้แถลงว่าการเสียภาษील่าช้าดังกล่าวก่อให้เกิดผลเสียหายต่อประเทศสหรัฐอเมริกาในสถานะดุลการชำระเงินระหว่างประเทศ นอกจากนี้ กรณิดังกล่าวยังก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง (Neutrality) และความไม่ยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี พร้อมทั้งก่อให้เกิดความบิดเบือนในการส่งออกทุน (A Capital Export Bias)

ตามเหตุผลในขณะนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาเชื่อว่าการขจัดความบิดเบือนในการส่งออกทุน โดยการยกเลิกการเสียภาษील่าช้าจะเป็นการเพิ่มการจ้างงานภายในประเทศ นอกจากนี้ยังจะเป็นการส่งเสริมความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีไม่ว่าผู้เสียภาษีจะลงทุนภายในประเทศหรือต่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม มีผู้ไม่เห็นด้วยกับมาตรการการป้องกันการเสียภาษील่าช้า โดยกล่าวอ้างว่า มาตรการดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีภายในประเทศต่างๆ ซึ่งผลกระทบนั้นจะมีความแตกต่างกันไปและไม่สามารถสร้างความยุติธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน นอกจากนี้ บทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเสียภาษील่าช้าดังกล่าวยังมีความซับซ้อนซึ่งจะก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้และปฏิบัติตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ทั้งในด้านเจ้าหน้าที่สรรพากรและผู้เสียภาษี³⁹

แม้ว่าจะมีผู้เห็นด้วยและไม่เห็นกับมาตรการการป้องกันการเสียภาษีดังกล่าว ตลอดจนผ่านการวิจารณ์จากหลายฝ่าย แต่ในที่สุด มาตรการที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีก้าวได้บัญญัติออกมาใน คศ. 1962 ซึ่งได้แก่บทบัญญัติมาตรการ CFC ซึ่งระบุอยู่ในหมวด Subpart-F แห่งประมวลกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRC)

ตามมาตรการ CFC กรณีบริษัทต่างประเทศใด ๆ ที่มีลักษณะเป็น CFC และมีเงินได้ประเภท Subpart-F เมื่อบริษัท CFC ดังกล่าวมีเงินได้หรือกำไร ผู้ถือหุ้นชาวอเมริกันในบริษัทดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต้องนำเงินได้ตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถือในบริษัทนั้นมาเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยไม่คำนึงว่าบริษัท CFC นั้นจะจำหน่ายเงินกำไรของบริษัทในรูปของเงินปันผลแล้วหรือไม่ซึ่งการจัดเก็บภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้เรียกว่า Constructive Divided Treatment³⁴

อาจกล่าวได้ว่าในบทบัญญัติ มาตรการ CFC เป็นการเร่งรัดจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นอเมริกันในเงินได้ของบริษัท ซึ่งไม่ใช่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยถือว่าเงินได้ของบริษัทดังกล่าวเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นโดยตรง หากไม่มีการเร่งโดยเฉพาะตามบทบัญญัตินี้แล้ว ผู้ถือหุ้นอเมริกันจะต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับผ่านบริษัทในต่างประเทศซึ่งตนไปลงทุน เมื่อบริษัทต่างประเทศนั้นประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นดังกล่าว หากบริษัทต่างประเทศยังไม่ประกาศจ่ายเงินปันผล ผู้ถือหุ้นดังกล่าวก็ยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใด

3.2.2.2 หลักการสำคัญของมาตรการ CFC

3.2.2.2.1 ลักษณะของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC และผู้ถือหุ้นอเมริกัน การเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC หรือไม่ สามารถทดสอบได้ ด้วยการทดสอบถึงความเป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทนั้น ซึ่งเรียกว่า A Stock Ownership Test³⁵ ตามบทบัญญัติมาตรการ CFC ดังเดิม³⁶ ในมาตรา 957(a) ซึ่งระบุในปี 1962 ได้กำหนดว่าบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC คือบริษัทต่างประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นอเมริกันถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในหุ้นทุกประเภทที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด (Total Combined Voting Power of All Classes of Stock Entitled to Vote Was

³⁴ Shaw C., *Legal Problems in International Trade and Investment*, p.339.

³⁵ Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni and Richard Crawford Pugh, *Taxation of International Transactions*, p.339.

³⁶ *Ibid.*, p.341.

Owned) ไม่ว่าจะการถือหุ้นนั้นจะถือโดยตรง ทางอ้อมหรือแบบ Constructively โดยถือหุ้นดังกล่าวในวันใด ๆ (Any Day) ในระหว่างรอบปีภาษีของบริษัทต่างประเทศนั้น

ตามมาตรา 951 (B)³⁷ กำหนดว่า “ผู้ถือหุ้นอเมริกัน” คือ พลเมืองอเมริกัน (Us Citizen) คนต่างด้าวที่มีถิ่นที่อยู่ (Resident Alien), บริษัท, ห้างหุ้นส่วน, ทรัสต์ หรือกองมรดก (Estate) ซึ่งถือหุ้นโดยตรง ทางอ้อม หรือโดย Constructively เป็นจำนวนร้อยละ 10 หรือมากกว่าของหุ้นทุกประเภทที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันทั้งหมดในบริษัทต่างประเทศ (The Total Combined Voting Power of All Classes of Stock of A Foreign Company)

ดังนั้น เฉพาะกรณีที่ผู้ถือหุ้นอเมริกันถือหุ้นร้อยละ 10 หรือมากกว่าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงจะเป็นสิ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศเป็น CFC หรือไม่และบริษัทต่างประเทศจะเป็น CFC หากผู้ถือหุ้นอเมริกันซึ่งแต่ละคนมีหุ้นเป็นจำนวนร้อยละ 10 ได้ถือหุ้นรวมกันเป็นจำนวนมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทุกประเภทที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันทั้งหมดในบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ไม่ว่าจะผู้ถือหุ้นนั้นถือโดยตรง ทางอ้อม หรือโดย Constructively กล่าวอีกนัยหนึ่งคือหากผู้ถือหุ้นอเมริกันแต่ละคนแต่ละกลุ่มถือหุ้นน้อยกว่า 10% ในบริษัทต่างประเทศ แม้ว่าหุ้นของบริษัทต่างประเทศนั้นถูกถือโดยผู้ถือหุ้นอเมริกันต่าง ๆ รวมแล้วมากกว่า ร้อยละ 50 ก็ตาม บริษัทต่างประเทศนี้ก็ไม่ได้ถือว่าเป็น CFC เนื่องจากผู้ถือหุ้นอเมริกันไม่เป็นไปตามนิยามกฎหมายดังกล่าว ซึ่งส่งผลให้ผู้ถือหุ้นอเมริกันก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับเงินได้ตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถือในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC

อย่างไรก็ตาม ต่อมาสภา Congress ได้ขยายคำจำกัดความของการเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC โดยให้รวมถึงกรณีผู้ถือหุ้นอเมริกันถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศมากกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าหุ้นทั้งหมด (Value of All of The Outstanding Stock) หรือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันทั้งหมด (The Total Combined Voting Power of Stock) ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติปฏิรูปทางภาษีปี ค.ศ. 1986 (The Tax Reform Act of 1986) โดยมาตราที่แก้ไขเพิ่มเติมคือ มาตรา 957 (A)³⁸ โดยเพิ่มเติมกรณี ผู้ถือหุ้นอเมริกันถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าหุ้นทั้งหมดของบริษัทต่างประเทศ

กล่าวโดยสรุป บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC คือกรณีที่ผู้ถือหุ้นอเมริกันถือหุ้นมากกว่า ร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดหรือของมูลค่าหุ้นทั้งหมดของบริษัทนั้น

³⁷ โปรดดูภาษาอังกฤษในภาคผนวก ก.

³⁸ โปรดดูภาษาอังกฤษในภาคผนวก ก.

การที่บริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ จะพิจารณาเป็นปีต่อปี (a year-by-year basis) คำนับบริษัทต่างประเทศอาจมีสถานะเป็น CFC ในปีใดปีหนึ่ง แต่ไม่เป็นในบางปีก็ได้³⁹

นอกจากนี้ หากบริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC ในระยะเวลาติดต่อกันอย่างน้อย 30 วัน (Uninterrupted Period at Least 30 days During a Tax year)⁴⁰ ผู้ถือหุ้นอเมริกันแต่ละคนต้องนำเงินได้ ตามสัดส่วนหุ้นที่ตนถือมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา CFC ในประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ว่าเงินได้นั้นจะยังมีได้แจกจ่ายมาให้ตนในรูปของเงินปันผลก็ตาม ทั้งนี้ ผู้ถือหุ้นอเมริกันแต่ละคนนั้นต้องเป็นเจ้าของหุ้นในวันสิ้นรอบบัญชีของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC

เงินได้ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณภาษีจะพิจารณาตามอัตราร้อยละของหุ้นที่ผู้ถือหุ้นถืออยู่ในวันสุดท้ายของปีและตามส่วนของปีภาษี ระหว่างที่บริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานะเป็น CFC นอกจากนี้ หากผู้ถือหุ้นอเมริกันได้รับหุ้นของบริษัทดังกล่าวมาในระหว่างปี สัดส่วนเงินได้ที่จะนำมารวมคำนวณภาษีจะลดลงตามส่วนของเงินปันผลที่จ่ายจริงแก่ผู้ถือหุ้นคนก่อนแล้ว อย่างไรก็ตาม เงินได้ที่ผู้ถือหุ้นต้องนำมาคำนวณภาษียังคงต้องเป็นเงินได้ตามประเภทและลักษณะที่มาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนด ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

3.2.2.2.2 เงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี ตามมาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่

เงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรการ CFC ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่

- (1) เงินได้ประเภท Subpart-F
- (2) เงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งนำไปลงทุนในทรัพย์สินบางประเภทในประเทศสหรัฐอเมริกา (US Property)
- (3) เงินได้จากการขายหรือแลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC
- (4) เงินได้และกำไร ซึ่งนำไปลงทุนใน “Excess Passive Assets”

³⁹ Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni and Richard Crawford Pugh, Taxation of International Transactions, p.342.

⁴⁰ Ibid., p.343.

(1) เงินได้ประเภท Subpart-F ประกอบด้วยเงินได้ 5 ประเภท⁴¹ ดังนี้

ก. เงินได้ประเภทที่มาจากบริษัทที่มีฐานต่างในประเทศ (Foreign Base Company Income) เงินได้ประเภทนี้มีความสำคัญที่สุดของเงินได้ Subpart-F

ข. เงินได้จากกิจการประกันภัยบางประเภท (Income Form Certain INSURANCE ACTIVITIES)

ค. เงินได้ประเภทที่เกี่ยวกับการคว่ำบาตรระหว่างประเทศบาง ประเภท(certain interanational boycott-related income)

ง. เงินได้ประเภทสินบนที่ผิดกฎหมายหรือการจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐ (Certain Illegal Bribes, Kickbacks Or Other Payments To Government Officials, Employees Or Agents)

จ. เงินได้ที่มาจากต่างประเทศที่ถูกคว่ำบาตร(Income From Certain Ostracized Foreign Countries To Which Section 901(J)Applies,

ผู้เขียนจะกล่าวเฉพาะเงินได้ Subpart-F ในประเภทเงินได้ที่มาจากบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศเท่านั้น (Foreign Base Company Income)ซึ่งเงินได้ที่มาจากบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศนี้ ประกอบด้วยเงินได้ 5 ประเภทย่อยดังต่อไปนี้คือ

ก. เงินได้ประเภท Foreign Personal Holding Company Income ประกอบด้วยเงินได้⁴² ดังต่อไปนี้คือ

- ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า เงินรายปี ค่าสิทธิและกำไรจากการขายหุ้นหรือหลักทรัพย์ เงินได้ดังกล่าวส่วนใหญ่จะเป็นเงินได้ประเภท Passive Income อย่างไรก็ตามเงินได้ Passive Income บางประเภทไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Foreign Personal Holding Company Income เมื่อเงินได้นั้นเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Business) โดยเฉพาะกรณีเงินได้ประเภท Foreign Personal Holding Company Income ไม่รวมถึงค่าเช่าและค่าสิทธิที่ได้รับจากบุคคลที่มีได้เกี่ยวข้องกัน (Not A Related Person)และได้รับจากการประกอบธุรกิจการค้าโดยตรง (The Active Conduct Of A Trade Of Business) ซึ่งข้อยกเว้นเงินได้ประเภทนี้รวมเรียกว่า ข้อยกเว้นเรื่องเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรงที่ได้รับจากบุคคลที่มีได้เกี่ยวข้องกัน (The Active-Business-Unrelated-Person Exception) ตามมาตรา 954 (C) (2)(A) แห่ง IRC

⁴¹ Ibid., p.345

⁴² Ibid., pp.376-380

นอกจากนี้ เงินได้ Passive Income บางประเภทไม่รวมเป็นเงินได้ประเภท Foreign Personal Holding Company Income กรณีที่เงินได้ดังกล่าวได้รับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกันและบุคคลดังกล่าวในประเทศเดียวกันกับบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC โดยเฉพาะกรณีเงินปันผลและดอกเบี้ยที่ได้รับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (a related person) ซึ่งบุคคลนี้จัดตั้งตามกฎหมายของประเทศเดียวกันกับบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC และมีการใช้ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้นในส่วนที่เป็นสาระสำคัญในการประกอบธุรกิจตามมาตรา 954 (c) (3)(a)(i)

- เงินได้ประเภท Related Person Factoring Income
- เงินได้ประเภทกำไรจากสกุลเงินต่างประเทศ

(Income From Foreign Currency Gains)

- เงินได้จากธุรกิจการขายของ (Income From

Commodity Transactions)

- เงินได้จากการขายทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินที่ใช้ใน

การผลิตเงินได้ประเภท Passive Income หรือกรณีไม่มีเงินได้ (Income From Sale of Property Producing Passive Income or No Income)

- เงินได้ที่เทียบเท่ากับดอกเบี้ย (Income Equivalent

To Interest)

ตัวอย่าง เงินได้ประเภท Foreign Personal Holding Company Income ⁴³

DC เป็นบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดตั้งบริษัทในเครือโดย DC ถือหุ้นทั้งหมดในบริษัทในเครือ (A Wholly Owned Foreign Subsidiary) บริษัทในเครือมีชื่อว่าบริษัท Fc 1 ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ ฟริโดเนีย ซึ่งเป็นประเทศที่เข้าข่ายเป็น Tax Haven และไม่มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภท Passive Income

ก่อนปี 1962 DC โอนการลงทุนประเภท Passive (Passive Investments) แก่ FCI ทั้งนี้เพื่อเก็บกัก พักหรือเลื่อน(defer)การเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับเงินได้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตจากการลงทุนดังกล่าว DC จะเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อบริษัท FCI แจกจ่ายเงินปันผลแก่ DC หรือเมื่อ DC ขายหุ้นที่ถือใน FCI

ตามบทบัญญัติเงินได้ Subpart-f เงินได้จากการลงทุนประเภท passive ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภท “Foreign Personal Holding Company Income” ตามที่

⁴³ Ibid., p.346.

กำหนดในมาตรา 954(c) และ dc ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาตามมาตรา 951 แห่ง IRC จากเงิน ได้ดังกล่าวโดยถือเสมือนว่าเงิน ได้นั้น ได้ถูกแจกจ่ายเป็นเงินปันผลแล้วแก่ DC

จ. เงินได้ประเภท Foreign Base Company Sale Income และเงิน ได้ประเภท Foreign Base Company Service Income

เป็นเงินได้ประเภทที่มาจากบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศ เป็นเงินได้ซึ่งเกิดจากธุรกิจซึ่งเป็นธุรกิจการขายและการบริการ โดยผู้ถือหุ้นอเมริกันใช้บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ดำเนินการเป็นตัวกลางหรือตัวผ่าน (Conduit) ในการเปลี่ยนเงินได้จากประเทศสหรัฐอเมริกาสู่ประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศ Tax Havens

บทบัญญัติของเงินได้ประเภทที่ 2 และ 3 ได้บัญญัติออกมาเพื่อดำเนินการกับผู้ถือหุ้นอเมริกันซึ่งย้ายหรือเปลี่ยนเงินได้จากการขายในประเทศสหรัฐอเมริกา ไปสู่บริษัทที่มีฐานในต่างประเทศ (foreign base company) ซึ่งบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำ และมีใช่แหล่งเริ่มต้นในการผลิตหรือแหล่งปลายทางสำหรับผลิตภัณฑ์ที่ขาย

นอกจากนี้ บทกฎหมายดังกล่าวยังมุ่งดำเนินการกับผู้ถือหุ้นอเมริกันที่ย้ายหรือเปลี่ยนเงินได้ที่ได้รับเนื่องมาจากการบริการ จากประเทศสหรัฐอเมริกาไปสู่บริษัทที่มีฐานในต่างประเทศซึ่งบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำ มิได้ให้บริการใด ๆ

อาจกล่าวได้ว่าบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศได้รับเงินได้จากการขายและบริการในฐานะที่เป็นบริษัทที่เป็นตัวกลางหรือตัวผ่านเท่านั้น ทั้งนี้บริษัทดังกล่าวมิได้เป็นผู้ดำเนินการใด ๆ ในสาระสำคัญเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ที่ขายหรือเป็นสถานที่ที่ให้บริการใด ๆ การเป็นบริษัทตัวกลางซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำ เนื่องจากผู้ถือหุ้นอเมริกันต้องการวางแผนภาษีอากร โดยเสียภาษิต่ำในประเทศที่บริษัทดังกล่าวตั้งอยู่ทั้งนี้เพื่อไม่ต้องการเสียภาษีในอัตราสูงในประเทศสหรัฐอเมริกา

ตัวอย่าง⁴¹

ตัวอย่างที่ 1

⁴¹ Ibid., p. 346,347.

DC เป็นบริษัทอเมริกัน ได้จัดตั้งบริษัทในเครือเพื่อขายสินค้าในต่างประเทศโดย DC ถือหุ้นทั้งหมดในบริษัทในเครือ (a Wholly Owned Foreign Sales Subsidiary) บริษัทในเครือมีชื่อว่าบริษัท FC2 ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสุริทาเนีย ซึ่งเป็นประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ (Tax Havens)

DC ผลิตสินค้า A ซึ่งมีราคาทุน 40 ดอลลาร์สหรัฐต่อสินค้า A หนึ่งชิ้นเกี่ยวกับการส่งออกสินค้า A , DC ขายสินค้า A แก่ FC 2 ในราคา 50 ดอลลาร์สหรัฐต่อสินค้า A หนึ่งชิ้น ขณะเดียวกัน FC 2 ขายสินค้า A แก่ลูกค้าในต่างประเทศซึ่งตัวอยู่ในประเทศโอเซียนา ในราคา 100 ดอลลาร์สหรัฐต่อสินค้า A หนึ่งชิ้น (ราคานี้เป็นราคาขายปลีกจริง ๆ ในตลาดโลก) แต่กรรมสิทธิ์ในสินค้า A ได้ส่งมอบแก่ลูกค้าดังกล่าวในประเทศสุริทาเนียซึ่งส่งผลให้ FC2 ไม่ต้องชำระภาษีเงินได้แก่ประเทศสุริทาเนีย หรือประเทศโอเซียนาจากการขายนี้

ตามบทบัญญัติเงินได้ Subpart-F FC2 ได้รับเงินได้จำนวน 50 ดอลลาร์ประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเกี่ยวข้องกับการขายสินค้า A ของ DC เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภท “Foreign Base Company Sales Income” (ตามที่กำหนดในมาตรา 954 (d)) และ DC ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ดังกล่าวตามมาตรา 951 แห่ง IRC ตามมาตรการ CFC โดยถือเสมือนว่าเงินได้ดังกล่าวได้มีการแจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ DC ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นแล้ว

ตัวอย่างที่ 2

DC เป็นบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดตั้งบริษัทในเครือเพื่อให้บริการในต่างประเทศโดย DC ถือหุ้นทั้งหมดในบริษัทในเครือ (A Wholly Owned Foreign Services Subsidiary) บริษัทในเครือมีชื่อว่าบริษัท FC 3 ตั้งอยู่ในประเทศสุริทาเนีย DC เป็นเจ้าของโรงพยาบาลที่ตั้งในประเทศโอเซียนา และให้ FC 3 บริหารจัดการโรงพยาบาลนั้น FC 3 จ่ายภาษีเล็กน้อยหรือไม่จ่ายภาษีเลยแก่ประเทศสุริทาเนีย หรือประเทศโอเซียนา ในเงินได้ที่ได้รับมาจาก DC จากการให้บริการเกี่ยวกับการบริหารจัดการโรงแรมนั้น

เงินได้ที่ FC 3 ได้รับจากการให้บริการเกี่ยวกับการบริหารจัดการโรงแรมถือเป็นเงินได้ประเภท “Foreign Base Company Services Income” (ตามที่กำหนดในมาตรา 954 (e)) และ DC ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ FC 3 ได้รับหรือมีอยู่ตามมาตรา 951 แห่ง IRC โดยถือเสมือนว่าเงินได้นั้นได้ถูกแจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ DC ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นแล้ว

ง. เงินได้ประเภท Foreign Base Company Shipping Income

จ. เงินได้ประเภท Foreign Base Company Oil Related Income

(2) เงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ซึ่งนำไปลงทุนในทรัพย์สินบางประเภทในประเทศสหรัฐอเมริกา (US PROPERTY)

เมื่อเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้นำไปลงทุนในทรัพย์สินบางประเภทในประเทศสหรัฐอเมริกา กรณีนี้ควรถือว่าได้มีการแจกจ่ายกำไรของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC แก่ผู้ถือหุ้นอเมริกันแล้ว แม้ว่าเงินได้นั้นจะมีได้เป็นเงินได้ประเภท Subpart-F ก็ตาม

(3) เงินได้จากการขายหรือแลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC

ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRC) ในปี ค.ศ. 1962 กำหนดว่าผู้ถือหุ้นอเมริกันซึ่งขายหรือแลกเปลี่ยนหุ้นที่เกิดจากกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี (Taxable Transaction Stock) ในบริษัทซึ่งมีสถานะเป็น CFC กำไรที่เกิดจากการขายหุ้นดังกล่าวมิใช่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากการขายหุ้น (Capital Gain) แต่กฎหมายให้ถือเป็นเงินปันผลตามปกติ ทั้งนี้เฉพาะตามสัดส่วนหุ้น ซึ่งผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัท CFC นั้น

(4) เงินได้และกำไรซึ่งนำไปลงทุนใน “Excess Passive Assets”

ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRC) ปี ค.ศ. 1993 กำหนดว่าผู้ถือหุ้นอเมริกันของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ส่วนที่เป็นเงินได้ที่สะสมภายหลังวันที่ 30 กันยายน ปี ค.ศ. 1993 พร้อมกับกำไรของปีปัจจุบันของบริษัท CFC ไปเสียภาษีตามมาตรการ CFC ทั้งนี้เฉพาะกำไรที่นำไปลงทุนในทรัพย์สินประเภทที่มีได้ก่อให้เกิดเงินได้โดยตรงและเป็นทรัพย์สินส่วนเกิน (Excess Passive Assets) ซึ่งทรัพย์สินเหล่านี้เป็นทรัพย์สินที่มีได้ก่อให้เกิดเงินได้โดยตรง (Passive Assets) และมีปริมาณเกินร้อยละ 25 ของทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัท CFC

3.2.2.2.3 ข้อยกเว้นการใช้มาตรการ CFC

กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRC) กำหนดยกเว้นเงินได้ที่มีต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรการ CFC แม้ว่าเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้ประเภท Subpart-F ตามข้อยกเว้นดังต่อไปนี้คือ

(1) กฎ De Minimis และ Full Inclusion⁴⁴กฎ De Minimis

เงินได้รวม (Gross Income) ซึ่งเป็นเงินได้ประเภท Foreign Base Company Income ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จะไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Foreign Base Company Income ในปีภาษีใด ๆ ถ้าเงินได้นั้นมีจำนวนน้อยกว่า (Less Than The Smaller of) สิ่งต่อไปนี้คือ

ก) น้อยกว่าร้อยละ 5 ของเงินได้รวมทั้งหมดของบริษัทในต่างประเทศที่มีสถานะเป็น CFC หรือ

ข) น้อยกว่า 1 ล้านดอลลาร์ประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎ Full Inclusion

ในกรณีกลับกันถ้าเงินได้ประเภท Foreign Base Company Income และเงินได้ประกันภัยรวม (The Gross Insurance Income) ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ในปีภาษีใด ๆ มีจำนวนเกินร้อยละ 70 ของเงินได้รวม (Gross Income) เงินได้รวมทั้งหมดของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จะต้องนำมารวมเป็นเงินได้ของบริษัทที่มีฐานในต่างประเทศ (Foreign Base Company Income) หรือเงินได้จากการประกันภัย (or Insurance Income) แล้วแต่กรณี กล่าวคือเงินได้ทั้งหมดของบริษัท CFC ดังกล่าว ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรการ CFC

(2) ข้อยกเว้นกรณีเงินได้ที่เสียภาษีในอัตราสูง (Exception for High-Taxed Income)⁴⁵

กรณีเงินได้ประเภท Foreign Base Company Income ได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้วในอัตรากำไรที่แท้จริง (An Effective Foreign Tax Rate) มากกว่าร้อยละ 90 ของอัตรากำไรสูงสุดของภาษีระดับบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา (Maximum Us Corporate Tax Rate) เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC อีกต่อไป

ตาม IRC ในปัจจุบัน เงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เสียภาษีแล้วในอัตรามากกว่า ร้อยละ 31.5 (ร้อยละ 90 ของร้อยละ 35 อัตรากำไรสูงสุดของภาษีระดับบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาอัตราเท่ากับร้อยละ 35) เงินได้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นเงินได้

⁴⁴ Ibid., p.386.

⁴⁵ Ibid., pp.386-387.

ประเภท Foreign Base Company Income และไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรการ CFC

3.2.2.2.4 ข้อผ่อนปรนกรณีเงินได้ซึ่งถูกกักกัน (Relief For Blocked Earnings)⁴⁶

เงินได้ (Earnings and Profits) ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีตามมาตรการ CFC (ซึ่งในความเป็นจริงเงินได้ดังกล่าวยังมีได้มีการแจกจ่ายเป็นเงินปันผล) ตามแนวปฏิบัติเรื่อง Constructive Dividend Treatment หากเงินได้ดังกล่าวไม่สามารถแจกจ่ายได้เพราะข้อจำกัดด้านสกุลเงินหรือข้อจำกัดด้านอื่น ๆ ตามที่กฎหมายต่างประเทศกำหนดไว้ซึ่งเป็นกฎหมายของประเทศที่บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ตั้งอยู่

3.3. มาตรการ Controlled Foreign Company ของประเทศออสเตรเลีย

มาตรการ Controlled Foreign Company ของประเทศออสเตรเลียนำมาใช้บังคับเมื่อ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 1990 โดยบัญญัติอยู่ในหมวด 10 (Part X) มาตรา 316 ถึง 468 แห่ง Income Tax Assessment Act 1936 (ต่อไปจะเรียกว่า “ประมวลกฎหมายภาษีของออสเตรเลีย”)

3.3.1 ความเป็นมาของมาตรการ CFC

ก่อนการใช้บทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศออสเตรเลีย ผู้เขียนขอลำดับระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้เพื่อเข้าใจความเป็นมาของมาตรการ CFC ในประเทศออสเตรเลีย ดังนี้คือ

- | | |
|-------------|--|
| ก่อนปี 1930 | - จัดเก็บภาษีจากเงินได้ ตามหลักแหล่งเงินได้เพียงอย่างเดียว (Territorial or Source Basis) ⁴⁷ กล่าวคือ ทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ต้องเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย จากเงินได้ที่เกิดในประเทศ ออสเตรเลีย เท่านั้น |
| ปี 1930 | - จัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ก่อให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน ดังนั้นจึงมีการจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการยกเว้น ⁴⁸ |

⁴⁶ Ibid., p.387.

⁴⁷ Lee Burns, Controlled Foreign Companies, p.10.

⁴⁸ Ibid., p.10.

ก่อน 1 ก.ค. 1987

- เงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศและที่มีเงินปันผลจะได้รับยกเว้นภาษีแต่มีเงื่อนไขว่าเงินได้นั้นต้องมีได้รับยกเว้นภาษีในประเทศซึ่งเงินได้นั้นเกิดขึ้น หรือประเทศที่มีการจ่ายเงินได้นั้นๆ กรณีเงินได้ที่มีเงินปันผลมักจะถูกโยกย้ายสู่ประเทศซึ่งจัดเก็บภาษีต่ำ ซึ่งส่งผลให้ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศออสเตรเลีย

สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล ที่ได้รับจากแหล่งต่างประเทศ มีสิทธิขอลด (Rebate) ภาษีออสเตรเลียได้ เนื่องจากเงินปันผลเป็นสิ่งที่ถูกประเมินภาษีและขณะเดียวกันสามารถขอลดได้ในอัตราเดียวกันกับที่ประเมิน กรณีนี้มีผลเท่ากับว่าเงินปันผลได้รับยกเว้นภาษีของประเทศออสเตรเลียด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีการยกเว้นภาษีเงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศที่มีเงินปันผล ประเทศออสเตรเลียก็ยังคงมีการควบคุมการลงทุนในต่างประเทศ เช่นการมีระบบการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา ซึ่งกรณีนี้เป็นวิธีการหนึ่งเพื่อป้องกันผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ในการจัดตั้งบริษัทในประเทศ ที่จัดเก็บภาษีต่ำหรือในประเทศที่ไม่จัดเก็บภาษีเลย (เรียกว่าประเทศ Tax Havens)

ตั้งแต่ 1 ก.ค. 1987

- เงินได้ที่มีแหล่งต่างประเทศทั้งหมดต้องเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้ โดยอนุญาตให้ใช้ระบบเครดิตภาษีต่างประเทศที่ชำระแล้วในต่างประเทศ เพื่อจัดการภาษีซ้ำซ้อน ระบบเครดิตนี้ใช้แทนระบบยกเว้นภาษี ระบบเครดิตภาษีต่างประเทศนี้ ให้เครดิตถึงภาษีระดับบริษัทด้วย (Underlying Tax) ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงชั้นหรือขั้น (Tier) ของบริษัท กล่าวคือไม่คำนึงถึงการถือหุ้นทางตรงหรือการถือหุ้นทางอ้อม

อย่างไรก็ตาม ณ ขณะนั้นภาษีของประเทศออสเตรเลียจัดเก็บในอัตราต่ำกว่าประเทศอุตสาหกรรมอื่น ๆ ดังนั้นเมื่อนำเงินได้ที่เกิดในแหล่งต่างประเทศกลับเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย จึงมักไม่มีการจัดเก็บภาษีในประเทศออสเตรเลียอีก

สำหรับเงินปันผลระหว่างบริษัท (Intercompany Dividend) ได้มีการยกเลิกระบบการได้ส่วนลด (Rebate) ตามที่กล่าวข้างต้น และใช้ระบบเครดิตภาษีต่างประเทศเช่นเดียวกัน

ระบบการเครดิตภาษีนี้นี้มีข้อบกพร่องดังต่อไปนี้ คือ

1. หากประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้น กรณีที่อาจทำให้เงินได้ถูกเก็บกักหรือสะสมไว้ในต่างประเทศ โดยไม่นำเงินได้จากต่างประเทศนั้นกลับสู่ประเทศออสเตรเลีย เนื่องจาก ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทำให้ต้องเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียเพิ่มขึ้นสำหรับเงินได้นั้น

2. รายจ่ายเกี่ยวกับการบริหารจัดการของประเทศออสเตรเลีย (Administrative Cost) จะสูงขึ้น ทั้งนี้เพราะประเทศออสเตรเลียต้องมีการตรวจเช็คเกี่ยวกับภาษีต่างประเทศที่ชำระไปแล้ว และการอนุญาตให้เครดิตต่าง ๆ

พฤษภาคม 1988 - ได้มีการประกาศข้อเสนอ (Proposal) เกี่ยวกับมาตรการ CFC ตามเอกสาร Consultative Document Proposal⁴⁹ ซึ่งเป็นแบบเดียวกับแนวคิดและหลักการของประเทศอื่น ๆ กล่าวคือ มาตรการ CFC มีเพื่อการจัดการเก็บกักเงินได้ของผู้เสียภาษีซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย สำหรับเงินได้ที่ควรได้รับจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษิต่ำสาระสำคัญ⁵⁰มีดังนี้คือ

1) หากผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ถือหุ้นเป็นจำนวนร้อยละ 10 หรือ มากกว่าของหุ้นในบริษัทต่างประเทศ ผู้ถือหุ้นนั้นต้องนำเงินได้หรือกำไรของบริษัท CFC ตามสัดส่วนการถือหุ้น เพื่อนำมาคำนวณเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย แม้ว่าเงินได้หรือกำไรนั้นยังมิได้มีการแจกจ่ายจากบริษัทต่างประเทศ

2) บริษัทต่างประเทศตามข้อ 1) ต้องถูกควบคุมโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียเท่านั้น กล่าวคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย 5 คน หรือน้อยกว่านั้น (Fewer) ถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 50 ในบริษัทต่างประเทศ และผู้ถือหุ้นแต่ละคนมีส่วนได้เสียที่มีนัยสำคัญ (Substantial Interests) ในบริษัทต่างประเทศนั้น นั่นคือ การถือหุ้นในอัตราร้อยละ 10 หรือ มากกว่านั้นในบริษัทต่างประเทศตามที่กล่าวข้างต้น⁵¹

⁴⁹ เดิม The Consultative Document Proposal ไม่ได้แยกแยะระหว่างเงินได้ที่ได้รับการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income) (เช่น ประกอบการผลิต การค้า อุตสาหกรรม) กับเงินได้จากการลงทุนทางอ้อม (Passive Income) เช่น เงินได้ประเภทเงินปันผล แต่ต่อมารัฐบาลได้ยกเว้น เงินได้ที่ได้รับการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income) ใน The Information Paper ซึ่งออกในเดือนเมษายน 1989

⁵⁰ Lee Burns. Controlled Foreign Companies, p.12.

⁵¹ Daniel Sandler. The Interaction between Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation (London : KKS Printing, 1994), pp. 24-25.

ตั้งแต่ 1 ก.ค. 1990 - ประกาศใช้มาตรการ CFC อย่างเป็นทางการ มาตรการ CFC นี้มีเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศออสเตรเลียของผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยการเก็บสะสมเงินได้ไว้ในต่างประเทศ

อาจสรุปได้ว่า การเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ มีสาเหตุมาจากการใช้ระบบเครดิตภาษีแทนที่ระบบยกเว้น เพื่อการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ตามที่กล่าวในตอนต้น ก่อให้เกิดความจำเป็นในการนำมาตรการ CFC มาบังคับใช้ ด้วยสาเหตุดังนี้คือ

(1) ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost)

ผู้เสียภาษีมักจะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามระบบเครดิตภาษีต่างประเทศมากกว่าเงินภาษีที่จะได้รับคืนจากการเครดิต⁵² ได้แก่ การคำนวณที่เกิดขึ้นจริง (Actual Calculation) โดยเฉพาะกรณีมีเครดิตภาษีทางอ้อมและด้านเอกสารข้อมูลต่างๆ ซึ่งจำเป็นต้องเก็บรักษา นอกจากนี้ เนื่องจากผลของการลดอัตราภาษีบริษัทเหลือร้อยละ 39 (ณ ขณะนั้น) ทำให้จำนวนภาษีที่จะได้รับคืนจากระบบเครดิตภาษีต่างประเทศมีเพียงจำนวนเล็กน้อย เมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว

(2) การชำระภาษีดำช้า (Deferral of tax)

ปัญหาของระบบเครดิตภาษีในกรณีนี้คือกรณีที่ไม่สามารถป้องกันการเสียภาษีดำช้าของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย เนื่องจากบริษัทต่างประเทศถือว่าเป็น หน่วยธุรกิจที่แยกต่างหากจากบริษัทในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งส่งผลให้ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่จะต้องเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียเมื่อเงินปันผลนั้นนำกลับสู่ประเทศออสเตรเลีย

ดังนั้น การเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียล่าช้ากระทำได้ โดยไม่นำกำไรหรือเงินปันผลนั้นกลับสู่ประเทศออสเตรเลีย การเสียภาษีดำช้านี้เป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีภายในประเทศลงทุนในบริษัทต่างประเทศมากขึ้น โดยเฉพาะการลงทุนในประเทศซึ่งจัดเก็บภาษีต่ำกว่าภาษีภายในประเทศออสเตรเลีย นอกจากนี้ ผู้ประกอบการมักจัดตั้งบริษัทในเครือ (A subsidiary) ในต่างประเทศมากกว่าสาขา (Branch)

นอกจากนี้ ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แหล่งต่างประเทศยังนำสู่ความบิดเบือนทางเศรษฐกิจ โดยผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้คล้ายกัน แต่เสียภาษีในอัตราต่างกัน ไม่ว่าเงินได้นั้น

⁵² Ibid., p. 12.

จะเกิดในประเทศออสเตรเลีย หรือในประเทศที่เก็บภาษีในอัตราที่ใกล้เคียงกับประเทศออสเตรเลีย (ที่เรียกว่า Comparable Tax) หรือในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ ที่เป็นเช่นนี้ เนื่องจากการตัดสินใจลงทุนไม่ได้มาจากเหตุผลทางการค้าแต่กระทำเพื่อมุ่งลดภาระภาษี

นอกจากการไม่นำเงินได้หรือกำไรกลับสู่ประเทศออสเตรเลียแล้ว ผู้มีถิ่นที่อยู่ยังสามารถจัดการทำให้เงินได้ดังกล่าว เป็นเงินได้ของประเทศ Tax Havens หรือเงินได้ของประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ โดยการปลอมแปลง หรือยกย้ายขึ้นมา ในกรณีนี้ จะไม่มีกิจกรรมหรือธุรกิจที่กระทำในประเทศ Tax Havens นั้นหรือถ้ามีก็อาจเป็นเพียงกิจกรรมเล็ก ๆ น้อย ๆ แต่บริษัทที่ตั้งในประเทศ Tax Havens นั้นจะมีกำไรเก็บสะสมมากมาย ในขณะที่ภาษีที่เสียแก่ประเทศ Tax Havens มีเพียงจำนวนเล็กน้อยเท่านั้นหรือเงินได้นั้นอาจนำไปลงทุนต่อ หรือนำไปเพิ่มเงินได้หรือประโยชน์ทางเศรษฐกิจแก่เจ้าของเงินได้นั้น ทั้งนี้โดยปราศจากการเสียภาษีใด ๆ ให้แก่ประเทศออสเตรเลีย หรือประเทศอื่น ๆ จากเงินได้นั้น

การที่บริษัทหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย สามารถเสียภาษีค่าเช่าในเงินได้แหล่งต่างประเทศของบริษัทในเครือในต่างประเทศเนื่องจากบริษัทในเครือในต่างประเทศและบริษัทแม่ ในประเทศออสเตรเลียถือว่าเป็นคนละนิติบุคคลกัน

ดังนั้น ประเทศอุตสาหกรรมต่าง ๆ บางประเทศในโลกได้มีการนำมาตรการทางภาษีซึ่งไม่คำนึงถึงความเป็นบริษัทของบริษัทในเครือในต่างประเทศมาใช้ และจัดเก็บภาษีจากบริษัทแม่ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน จากกำไรที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัทต่างประเทศตามสัดส่วนหุ้นซึ่งบริษัทแม่ถืออยู่ในบริษัทต่างประเทศนั้น มาตรการนี้คือมาตรการ CFC หรือที่เรียกว่า Accrual Basis Regime

สิ่งที่ดึงดูดและน่าสนใจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรการนี้คือ มาตรการนี้ได้ขัดแย้งกับหลักดินแดน (Jurisdictional Principle) ของกฎหมายระหว่างประเทศ เนื่องจากมาตรการนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่และเป็นผู้ควบคุม (Controlling Resident Shareholders) บริษัทในต่างประเทศ แม้ว่าผู้ถือหุ้นดังกล่าวยังไม่ได้รับเงินได้จริง ๆ แต่ผู้ถือหุ้นดังกล่าวก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายและระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นนั้นมีถิ่นที่อยู่ อาจกล่าวได้ว่ามาตรการ CFC นี้จะปกป้องฐานหรือแหล่งเงินได้ของประเทศที่ผู้ถือหุ้นนั้นมีถิ่นที่อยู่

3.3.2 วัตถุประสงค์ของมาตรการ CFC

มาตรการ CFC มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย ทำการแปลงเงินได้หรือโยกย้ายเงินได้ประเภทที่มีได้มาจากการประกอบธุรกิจโดยตรง (ที่เรียกว่า Passive Income) ไปสู่บริษัทต่างประเทศ (บริษัทที่ตั้งอยู่นอกประเทศออสเตรเลีย) ซึ่งบริษัทต่าง

ประเทศนี้ถูกควบคุมโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และบริษัทเหล่านี้มักจะตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ หรือประเทศที่ไม่จัดเก็บภาษีเลย ซึ่งเรียกว่าประเทศ Tax Havens ทั้งนี้การแปลงเงินได้หรือการโยกย้ายเงินได้ไปสู่บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศเหล่านี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อการชะลอการเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย หรือต้องการเก็บกักเงินได้ไว้ในประเทศเหล่านั้น เพื่อให้การเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียล่าช้าลง ประกอบกับประเทศที่มีการเก็บกักเงินได้นั้นมิได้จัดเก็บภาษีใด ๆ เลย หรือจัดเก็บภาษีต่ำกว่าประเทศออสเตรเลีย

อาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC หรือที่เรียกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีแบบ Accrual Basis Regime มีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดหรือกำจัดการเก็บกักหรือความล่าช้า (Deferral) ในการเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้ โดยมีแนวคิดเรื่อง “การควบคุม” (Control) เป็นปัจจัยสำคัญในการจัดเก็บภาษีตามมาตรการดังกล่าว กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการเร่ง (Accelerate) ให้ผู้ถือหุ้น ซึ่งถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศ และซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียต้องเสียภาษีเร็วขึ้น ทั้ง ๆ ที่ผู้ถือหุ้นดังกล่าวยังไม่ได้รับเงินได้ใด ๆ จากบริษัทในต่างประเทศ

3.3.3 เหตุผลและความจำเป็นในการบังคับใช้มาตรการ CFC

เนื่องจากกฎหมายภาษีภายในของประเทศออสเตรเลีย ถือว่านิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น กรณีนี้ก่อให้เกิดปัญหาการเก็บกักเงินได้หรือการเสียภาษีล่าช้า (Deferral) ของผู้ถือหุ้นได้โดยนิติบุคคลนั้นไม่แจกจ่ายเงินให้แก่ผู้ถือหุ้น นอกจากนี้ การล่าช้าในการเสียภาษีหรือการเก็บกักเงินได้มีผลเมื่อบริษัทในเครือต่างประเทศถือว่าเป็นคนละนิติบุคคลกับบริษัทแม่ในประเทศออสเตรเลียและการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ CFC เป็นการขยายความการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัท กล่าวคือ เป็นการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของผู้มีอำนาจควบคุมบริษัทนั้น ๆ หากผู้ควบคุมดังกล่าว มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย กรณีนี้ บริษัทต่างประเทศนั้นถือว่าเป็นผู้มีถิ่นอยู่ในประเทศออสเตรเลีย⁴³ ดังนั้น เพื่อขจัดความล่าช้าหรือการเก็บกักเงินได้ ประเทศออสเตรเลียจึงนำมาตราการCFC มาบังคับใช้ ดังนี้

(1) เพื่อแก้ไขปัญหาการเก็บกักหรือความล่าช้าในการเสียภาษี (Deferral of Tax) ที่เกิดในกรณีบริษัทหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย สะสมเงินได้ไว้ในบริษัทต่างประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย

⁴³ Lee Burns, Controlled Foreign Companies, pp.8-9.

ประโยชน์ของมาตรการ CFC ทำให้หน่วยงานสรรพากรของประเทศ ออสเตรเลีย เก็บภาษีจากกำไรแหล่งต่างประเทศของบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่โดยปราศจากความขัดแย้งกับกฎหมายระหว่างประเทศ เนื่องจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียเป็นผู้ควบคุมบริษัท ต่างประเทศนั้น และการเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บจากกำไรหรือเงินได้ตามสัดส่วนหุ้นซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ถืออยู่ในบริษัทต่างประเทศนั้น

(2) กฎหมายภาษีภายในของประเทศออสเตรเลีย ถือว่านิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี แยกจากผู้ถือหุ้น ดังนั้นภาระภาษีสำหรับเงินได้แหล่งต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ขึ้นอยู่กับนโยบายการแจกจ่ายเงินปันผลของบริษัทต่างประเทศ และหากบริษัทต่างประเทศ สะสมเงินได้มากกว่าการแจกจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น กรณีนี้ ส่งผลให้เกิดการล่าช้า หรือการ เก็บกักเงินได้ (Deferral) ของผู้ถือหุ้นไว้ในบริษัทต่างประเทศนั้น และการเสียภาษีในเงินได้ ประเภทเงินปันผลของผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียจะเกิดความล่าช้าออกไปด้วย

3.3.4 สาธารณประโยชน์ของมาตรการ CFC ของประเทศออสเตรเลีย

3.3.4.1 ความน่า

มาตรการ CFC ได้ระบุครั้งแรกในแบบฟอร์มเอกสารคำปรึกษาแนะนำ (The Form of Consultative Document) (ต่อไปเรียกว่า “แบบฟอร์มเอกสาร”) แบบฟอร์ม เอกสารดังกล่าว จะกล่าวถึงข้อเสนอต่างๆ (The Proposals) ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากผล ประโยชน์หรือส่วนได้เสียต่าง ๆ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียถืออยู่หรือมีอยู่ในบริษัทที่ไม่ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งบริษัทดังกล่าวมีเงินได้ในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำหรือมีเงินได้ จากประเทศอื่นซึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (A Designated Tax Concession In Another Country)⁵³ นอกจากนี้ตามแบบฟอร์มเอกสารนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการเสียภาษิล่าช้ามากกว่า การป้องกันการใช้ประเทศ Tax Havens (Anti Tax Havens)

อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอดังกล่าว มีผู้โต้แย้งว่าเป็นการทำลายการลงทุนใน ต่างประเทศของประเทศออสเตรเลีย ดังนั้น รัฐบาลจึงได้เสนอแนวทางต่าง ๆ (the option) เพิ่มจาก ข้อเสนอในแบบฟอร์มเอกสาร ได้แก่กรณีการกำหนดกฎการควบคุม (Control rule) เพื่อใช้พิจารณา ว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ กรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียลงทุนใน บริษัทในต่างประเทศ นอกจากนี้ ยังมีการกำหนดข้อยกเว้นที่เกิดจากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income Exemption) และการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญอื่นๆ คือกรณีมีตารางรายชื่อประเทศที่

⁵³ Azzi John, “Historical Development of Australia’s International Taxation Rules, *Melbourne*

กำหนด (Schedule Of Designated Listed Countries) ซึ่งเป็นประเทศที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ใกล้เคียงกับประเทศออสเตรเลีย (At Comparable Rate To Australia)

กล่าวโดยสรุปข้อเสนอต่างๆ ดังกล่าวในเริ่มแรกมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการเสียภาษีล่าช้า แต่ต่อมา วัตถุประสงค์เปลี่ยนไปเป็นเพื่อป้องกันการใช้ประเทศ Tax Havens ในการหลบเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย

3.3.4.2 โครงสร้างพื้นฐานของมาตรการ CFC

(1) เงินได้แหล่งต่างประเทศ (ซึ่งคำนวณตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย) ได้แก่กรณีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งมีส่วนได้เสียอย่างเป็นนัยสำคัญ (A Substantial Interest) ในบริษัทต่างประเทศเป็นจำนวนร้อยละ 10 หรือมากกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ นั้น พึงถือว่าได้รับเงินได้แหล่งต่างประเทศดังกล่าวแล้ว (เรียกว่า “กฎการแจกจ่าย ” (Attributable Rule)

(2) เงินได้ที่ต้องแจกจ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียตามมาตรการ Cfc ต้องเป็นเงิน ได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น Cfc เท่านั้น

(3) การดำเนินการตามกฎหมายการแจกจ่ายขึ้นอยู่กับประเภทของเงิน ได้ที่ได้รับ โดยบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC กรณีนี้จะมีข้อยกเว้นกรณีเงิน ได้นั้นเกิดจากการประกอบธุรกิจ โดยตรง (Active Income Exemption)

3.3.4.3 หลักการสำคัญของมาตรการ CFC

(1) การเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC (การทดสอบการควบคุม (The Control Test)

เมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมีอำนาจควบคุมบริษัทต่างประเทศตามมาตรการ CFC ซึ่งระบุไว้ในหมวด 10 แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย บริษัทต่างประเทสนั้นก็จะมีสถานะเป็น CFC ซึ่งส่งผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ออสเตรเลียต้องนำเงิน ได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัท CFC มารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศออสเตรเลีย แม้ว่าบริษัท CFC ยังมีได้แจกจ่ายเงิน ได้แก่ผู้ถือหุ้นก็ตาม ดังนั้น การพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมีการควบคุมบริษัทต่างประเทศอยู่หรือไม่ จึงเป็นสิ่งสำคัญตามมาตรการ CFC

ก่อนจะกล่าวถึงวิธีการทดสอบว่าบริษัทต่างประเทศเป็นบริษัท CFC หรือไม่ ผู้เขียนขอกล่าวถึงนิยามของถ้อยคำต่างๆ ที่ระบุในประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย ดังนี้ คือ

ตามประมวลกฎหมายภาษีของออสเตรเลีย⁵⁴

- หน่วยธุรกิจ(Entity) ตามมาตรา 317 หมายถึงบริษัท, ห้างหุ้นส่วน บุคคลที่เป็นทรัสต์(A person in the capacity of trustee) หรือบุคคลอื่นๆ (Any other person)

- กลุ่ม(Group) ตามมาตรา 217 หมายถึง

1. หน่วยธุรกิจเพียงหน่วยเดียว

2. จำนวนหน่วยธุรกิจหลายๆ หน่วย ซึ่งสมาชิกนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันหรือมิได้กระทำการ หรือดำเนินการร่วมกัน

- หน่วยธุรกิจออสเตรเลีย (Australian entity) ตามมาตรา 336 หมายถึงห้างหุ้นส่วนออสเตรเลีย ทรัสต์ออสเตรเลียหรือหน่วยธุรกิจใดๆ (นอกเหนือจากห้างหุ้นส่วน หรือทรัสต์) ซึ่งเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลียตามหมวด 10 แห่งประมวลกฎหมายออสเตรเลีย

- คณะบุคคล (Association of an Entity) ตามมาตรา 318(1) หมายถึงบุคคลธรรมดา

3.3.4.3.2 วิธีการทดสอบว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็นบริษัท CFC หรือไม่เป็นไปตามวิธีการทดสอบดังต่อไปนี้คือ

(1) Strict Control Test ตามการทดสอบวิธีนี้ ในเริ่มแรกให้พิจารณาส่วนได้เสียในหุ้นเรือนหุ้น (Shareholding Interest) กล่าวคือ หน่วยธุรกิจ ได้แก่บริษัทหรือบุคคลธรรมดาอื่นๆ ของประเทศออสเตรเลีย ถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 1 ในบริษัทต่างประเทศ

ขั้นตอนต่อมาคือ หน่วยธุรกิจของประเทศออสเตรเลียได้แก่บริษัทหรือบุคคลธรรมดา ซึ่งมีลักษณะเป็นกลุ่ม จำนวน 5 คนหรือ 2-3 คน รวมถึง คณะบุคคล (Associates) ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา มีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ไม่ว่าจะถือได้โดยทางตรงหรือทางอ้อม กรณีดังกล่าว เป็นไปตามมาตรา 340(A)⁵⁵ แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย

การทดสอบตามแบบ Strict Control Test สามารถอธิบายรายละเอียดได้เป็น 2 ลักษณะดังนี้คือ

⁵⁴ คำนิยามภาษาอังกฤษตามประมวลกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย โปรดดูภาคผนวกผนวก ข.

⁵⁵ โปรดดูภาษาอังกฤษในภาคผนวก ข.

1. บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทรัสต์หรือบุคคลอื่นของประเทศออสเตรเลียทั้งหมดนี้รวมเรียกว่าหน่วยธุรกิจ แต่ละหน่วยหรือแต่ละบุคคลมีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศ อย่างน้อยร้อยละ 1

2. บริษัทหรือบุคคลซึ่งเป็นหน่วยธุรกิจตามข้อ(1) จำนวน 5 คน หรือ 2-3 คนซึ่งรวมถึงผู้เกี่ยวข้องกับบริษัทหรือบุคคลนั้นด้วย (ในกรณีนี้มักจะเป็นบุคคลธรรมดา) โดยบริษัทหรือบุคคล ฯลฯ จะเกี่ยวข้องกันหรือไม่ก็ตาม ทั้งหมดนี้มีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศในอัตราร้อยละ 50 หรือมากกว่าไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม กรณีนี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทหรือบุคคลของประเทศออสเตรเลีย มีอำนาจควบคุมบริษัทต่างประเทศแล้ว นอกจากนี้ผู้ที่มีอำนาจควบคุมบริษัทต่างประเทศในท้ายที่สุด คือผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ของประเทศออสเตรเลีย

กรณีส่วนได้เสียทางตรง หรือทางอ้อม มีความแตกต่างกันคือ กรณีส่วนได้เสียทางตรง จะเกี่ยวข้องกับเรื่องสิทธิในการออกเสียงและสิทธิในมูลค่า (Voting and Value Rights) ของหุ้นหรือส่วนได้เสียที่ตนมีในบริษัทหรือหน่วยธุรกิจต่าง ๆ สำหรับส่วนได้เสียทางอ้อมในหน่วยธุรกิจใด ๆ จะเกี่ยวข้องกับการมีส่วนได้เสียผ่านหน่วยธุรกิจซึ่งตั้งขึ้นมาเป็นตัวผ่าน (หน่วยธุรกิจได้แก่ บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ ทรัสต์)

ผู้เสียภาษีออสเตรเลียสามารถหลีกเลี่ยงการทดสอบประเภทนี้ได้ง่าย โดยการปรับเปลี่ยนโครงสร้างส่วนได้เสียใหม่ในบริษัทต่างประเทศ โดยผู้เสียภาษีดังกล่าวยังคงมีส่วนได้เสียและสามารถควบคุมบริษัทต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ แม้ว่าส่วนได้เสียที่ผู้เสียภาษีดังกล่าวมีอาจน้อยกว่าร้อยละ 50 ก็ตาม

(2) De Facto Control Test วิธีการทดสอบนี้สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ

ก. Objective De Facto Control Test การทดสอบนี้ เป็นไปตามมาตรา 340 (B)⁵⁶ แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย กล่าวคือบริษัทหรือบุคคลอื่นๆ (หรือหน่วยธุรกิจ) ชาวออสเตรเลีย แต่เพียงผู้เดียว หรือกลุ่มเดียว (Single Australian Entity) มีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 และในขณะเดียวกันบริษัทต่างประเทศนี้มีได้ถูกควบคุมโดยบริษัทหรือบุคคลกลุ่มอื่นๆ ไม่ว่าจะกลุ่มเดียวหรือคนเดียวหรือหลายคนหลายกลุ่มก็ตาม การทดสอบตามลักษณะนี้ตั้งอยู่บนข้อสันนิษฐานว่า ส่วนได้เสียร้อยละ 40 เป็นจำนวนเพียงพอที่จะควบคุมบริษัทได้แล้ว

⁵⁶ โปรดดูภาษาอังกฤษในภาคผนวก ข.

การทดสอบประเภทนี้ บริษัทหรือบุคคลอื่น ๆ (หรือหน่วยธุรกิจ) แต่เพียงผู้เดียวหรือกลุ่มเดียวมีส่วนได้เสีย โดยรวมส่วนได้เสียของผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย เป็นจำนวนร้อยละ 40 ในบริษัทต่างประเทศ วิธีการคำนวณส่วนได้เสีย ให้เป็นไปในลักษณะเดียวกับการทดสอบแบบ Strict Control Test ซึ่งได้แก่การรวมส่วนได้เสียทั้งทางตรงและทางอ้อมของหน่วยธุรกิจและของผู้ที่เกี่ยวข้อง (associates) ด้วย

ข. Subjective De Facto Control Test การทดสอบนี้เป็นไปตามมาตรา 340 (C)⁵⁷ แห่งประมวลกฎหมายออสเตรเลีย กล่าวคือบริษัทหรือบุคคลออสเตรเลีย (หรือเรียกว่าหน่วยธุรกิจออสเตรเลีย) จำนวน 5 คน (บริษัท) หรือ 2-3 คน(บริษัท)เป็นผู้มีอำนาจควบคุมบริษัทต่างประเทศ โดยบุคคลหรือบริษัททั้งหมดนี้เกี่ยวข้องกันหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าจะ เป็นบริษัทหรือบุคคลเพียงคนเดียว (Alone) หรือร่วมกับบุคคลอื่น (Associates) ก็ตาม

การทดสอบนี้มีโครงสร้างเช่นเดียวกับการทดสอบประเภท Strict Control Test แต่ต่างกันที่การมีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศ กล่าวคือ การทดสอบแบบ Strict Control Test ต้องมีส่วนได้เสียร้อยละ 50 หรือมากกว่า แต่ตามการทดสอบแบบ Subjective De Facto Control Test ไม่จำเป็นต้องมีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม การทดสอบประเภท Subject De Facto Control Test เป็นการควบคุมการดำเนินการของบริษัทต่างประเทศมากกว่า เช่น การควบคุมคณะกรรมการหรืออำนาจในการยับยั้งข้อตกลงใดๆ ของผู้ถือหุ้น⁵⁸

การทดสอบทั้ง 3 ประเภทข้างต้นเป็นการทดสอบเพื่อพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ โดยคำนึงถึงอำนาจการควบคุมเป็นเกณฑ์พิจารณา สำหรับลำดับการใช้วิธีการทดสอบทั้ง 3 ประเภทให้เริ่มต้นจากการทดสอบประเภท Strict Control Test หากไม่ประสบผลสำเร็จก็ให้ใช้การทดสอบประเภท Object De Facto Control Test และท้ายสุดให้ใช้การทดสอบประเภท Subjective De Facto Control Test

การเป็นบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC สามารถทดสอบได้ โดยกฎการควบคุมทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวข้างต้น โดยทดสอบ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปกติของ บริษัทต่างประเทศนั้น⁵⁹ โดยปกติรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทโดยทั่วไปจะเท่ากับ 12 เดือนโดยสิ้นสุรอบระยะเวลาบัญชีจะเป็นวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี ทั้งนี้ตามมาตรา 319(1) แห่งประมวล

⁵⁷ โปรดดูภาษาอังกฤษในภาคผนวก ข.

⁵⁸ Deutsch R.L. and Hamillton R. Guide to Australian International Business Taxation Legal Books (Sydney : International Business Communications PTY Ltd.,1999)} p.342.

⁵⁹ Lee Burns, Controlled Foreign Companies. p. 19.

กฎหมายออสเตรเลีย และรอบระยะเวลาบัญชีตามกฎหมายดังกล่าว อาจไม่ตรงกับรอบระยะเวลาบัญชีที่แท้จริงของบริษัทที่มีสถานะ CFC ก็ได้

ในกรณีนี้ บริษัทอาจเลือกวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปกติของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ให้ตรงกับวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี 12 เดือน ซึ่งใช้เป็นปกติในบริษัท นอกจากนี้ การเลือกดังกล่าวต้องกระทำโดยบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มิใช่ผู้ถือหุ้นที่จะได้รับการแจกจ่ายเงินได้ (Attributable Taxpayer) และส่วนได้เสียตามกฎหมายการควบคุมสามารถทดสอบได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปกติของบริษัทต่างประเทศ

นอกจากนี้ มาตรการ CFC ของประเทศออสเตรเลียให้ใช้กับหน่วยธุรกิจ (Entity) ในต่างประเทศซึ่งเป็นบริษัทเท่านั้น⁶⁰

คำนิยามของบริษัทระบุในมาตรา 6(1) แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย “บริษัท” ตามกฎหมายนี้ให้หมายรวมถึงทุกองค์กร (All Bodies) หรือหน่วยงานที่จดทะเบียนหรือไม่จดทะเบียน (Associations Corporate or Unincorporate) แต่ไม่รวมถึงห้างหุ้นส่วน (Partnership)

ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศออสเตรเลียจะไม่นำมาใช้กับห้างหุ้นส่วนที่ตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศ

3.3.4.3.3 ผู้เสียภาษีตามมาตรา CFC (Attributable Taxpayers)

ตามบทบัญญัติมาตรการ CFC ของประเทศออสเตรเลีย เมื่อบริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC แล้ว ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไป คือผู้เสียภาษีที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC มีสถานะเป็นผู้เสียภาษี (Attributable Taxpayers) ตามมาตรา CFC หรือไม่

การทดสอบเรื่องผู้เสียภาษีเป็นไปตามกฎ Substantial Shareholder Rule กล่าวคือหากบริษัทหรือบุคคลออสเตรเลีย (ตามนิยามคำว่า หน่วยธุรกิจออสเตรเลีย) ซึ่งมีลักษณะเป็นไปตามกฎ Substantial Shareholder Rule บริษัทหรือบุคคลเหล่านี้จะถือว่าเป็น Attributable Taxpayers ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 361 แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย

นิยามหน่วยธุรกิจออสเตรเลีย และหน่วยธุรกิจตามที่กล่าวข้างต้นนำมาใช้กับผู้เสียภาษีตามกฎหมาย Substantial Shareholder Rule ดังกล่าว ซึ่งอาจสรุปได้ว่าผู้เสียภาษี

⁶⁰ Ibid.,p. 20 .

ตามมาตรา CFC เป็นได้ทั้งบริษัท, ห้างหุ้นส่วน, ทรัสต์, บุคคลอื่นใด ซึ่งทั้งหมดนี้ต้องเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและเป็นไปตามการทดสอบของกฎ Substantial Shareholder Rule

วิธีการตามกฎ Substantial Shareholder Rule มีความแตกต่างตามวิธีการทดสอบเรื่องกฎการควบคุม (Control Test) ดังนี้คือ

1. กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เป็นไปตามการทดสอบประเภท Strict Control Test และ Objective De Facto Control Test

กรณีนี้ บริษัทหรือบุคคลหน่วยธุรกิจออสเตรเลีย (Australian Entity) จะเป็นผู้เสียภาษี (Attributable Taxpayers) ถ้าบริษัทหรือบุคคลนั้นมีส่วนได้เสียซึ่งรวมถึงส่วนได้เสียของผู้เกี่ยวข้องด้วย ในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC อย่างน้อยร้อยละ 10 ตามมาตรา 361(1) (A) แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย

2. กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เป็นไปตามการทดสอบประเภท Subjective De Facto Control Test

บริษัทต่างประเทศซึ่งมีสถานะเป็น CFC ตามการทดสอบประเภท Subjective De facto Control Test คือกรณีที่บริษัทหรือบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียจำนวน 5 คน หรือ 2-3 คน (กลุ่มของธุรกิจออสเตรเลีย 5 คนหรือ 2-3 คน (A Group Of Five Or Fewer Australian Entities)) ไม่ว่าจะกระทำการโดยลำพังหรือร่วมกับผู้เกี่ยวข้อง (Either Alone Or Together With Associates) ได้ควบคุมบริษัทต่างประเศนั้น

ในการทดสอบความเป็นผู้เสียภาษีตามมาตรา CFC (Attributable Taxpayers) เฉพาะสมาชิกของกลุ่มในหน่วยธุรกิจออสเตรเลียซึ่งมีผลประโยชน์ร้อยละ 1 (members Of The Group Which Are Australian 1% Entities) ที่จะถือว่าเป็น Attributable taxpayers ทั้งนี้ตามมาตรา 361 (1)(B)(iii) แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย กล่าวอีกนัยหนึ่งคือสมาชิกของกลุ่มซึ่งเป็นบริษัทหรือบุคคลธรรมดาและซึ่งมีผลประโยชน์ในบริษัท CFC เป็นจำนวน 1% หรือมากกว่า บริษัทหรือบุคคลธรรมดาเหล่านี้จะถือว่าเป็น Attributable Taxpayers

บริษัทต่างประเทศที่จะมีสถานะเป็น CFC จะต้องเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศบัญชีรายชื่อ (Listed) หรือ ไม่อยู่ในบัญชีรายชื่อประเทศ (Unlisted)

3.3.4.3.4 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC (Attributable Income)

กรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสถานะเป็น CFC และผู้เสียภาษีเป็น Attributable taxpayers ตามมาตรา CFC แล้ว ทั้งสองกรณีเท่านั้นยังมีได้มีผลทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC โดยทันที แต่บริษัท CFC ดังกล่าวต้องมีเงินได้

ประเภท Attributable Income ด้วย ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียต้องเสียภาษีในประเทศออสเตรเลียจากเงินได้ที่เก็บสะสมอยู่ในบริษัท CFC แม้ว่าเงินได้นั้นยังไม่มีแจกจ่ายแก่ผู้เสียภาษีดังกล่าวก็ตาม

ลักษณะของเงินได้ประเภท Attributable Income จะขึ้นอยู่กับลักษณะดังนี้

- 1) ประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ของบริษัท CFC
- 2) ลักษณะของเงินได้ที่ได้รับ
- 3) การดำเนินการทดสอบเงินได้ที่รับจากการประกอบธุรกิจ

โดยตรง (Active Income Test)

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC โดยทั่วไปเป็นไปตามแนวทาง 2 ประเภท ดังนี้คือ

- (1) แนวทาง The Transactional Approach
- (2) แนวทาง The Designated Jurisdiction Approach

(1) ตามแนวทาง Transactional Approach เงินได้ประเภท Tainted Income (ซึ่งเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC) ทั้งหมดของบริษัท CFC ต้องพึงถือว่าเป็นของ (Attribution) ผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย กรณีนี้ไม่มีความแตกต่างระหว่างบริษัท CFC ที่ตั้งอยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ (Low Tax Jurisdiction) และบริษัท CFC ที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีใกล้เคียงกับประเทศออสเตรเลีย (Comparable Tax Jurisdiction)

(2) ตามแนวทาง The Designated Jurisdiction Approach เงินได้ที่ต้องเสียภาษี ตามมาตรการ CFC จะใช้เฉพาะกับเงินได้ประเภท Tainted Income ของบริษัท CFC ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ แนวทางนี้เกี่ยวข้องกับลักษณะการจัดเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่งกล่าวคือประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำหรือประเทศที่มีอัตราภาษีใกล้เคียงกัน (Comparable Tax Jurisdiction)

แนวทาง The Designated Jurisdiction Approach เป็นที่นิยมมากกว่าเพราะความง่ายและไม่ยุ่งยากในการบริหารหรือดำเนินการ แต่แนวทางนี้มีความชัดเจนน้อยกว่าแนวทาง The Transactional Approach

กล่าวโดยสรุปเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC ต้องพิจารณาข้อกำหนด 3 ประการคือ

1. บริษัท CFC เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในบัญชีรายชื่อประเทศ (Listed) หรือ ไม่อยู่ในบัญชีรายชื่อประเทศ (Unlisted)
2. ประเภทเงินได้ที่ได้รับ
3. บริษัท CFC ผ่านการทดสอบการเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจโดยตรงหรือไม่ (Active Income Test)

3.3.4.3.4 ถิ่นที่อยู่ของบริษัท CFC (Resident of CFC)

การคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC จะแตกต่างกันไป โดยขึ้นอยู่กับว่าบริษัท CFC นั้นเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในบัญชีรายชื่อประเทศหรือไม่อยู่ในบัญชีรายชื่อประเทศ

บัญชีรายชื่อประเทศ คือประเทศที่มีระบบการเก็บภาษีและอัตราภาษีใกล้เคียงกับประเทศออสเตรเลีย บัญชีรายชื่อประเทศมักจะมีภาระอยู่ในระเบียบข้อบังคับ ส่วนที่ไม่อยู่ในบัญชีรายชื่อประเทศ จะไม่มีการระบุอยู่ในระเบียบข้อบังคับและเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษี ที่เทียบไม่ได้กับประเทศออสเตรเลีย กล่าวคือเป็นประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำ หรือประเทศ Tax Havens นั้นเอง

3.3.4.3.6 ข้อยกเว้นตามมาตรา CFC

ข้อยกเว้นตามมาตรา CFC ได้แก่ข้อยกเว้นกรณีเงินได้ที่ได้รับมาจากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income Exception) และกฎ De Minimis

1) เงินได้ที่ได้รับมาจากการประกอบธุรกิจโดยตรง การประกอบธุรกิจโดยตรงจะพิจารณาจากเงื่อนไขการประกอบธุรกิจนั้นๆ ได้แก่ การพิจารณาด้านการตลาด แรงงาน วัตถุประสงค์ เป็นต้น ส่งผลให้เงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรง ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ง่าย นอกจากนี้ มาตรา CFC มีวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีในเงินได้จากการลงทุนทางอ้อม (Passive Income) หรือเงินได้ที่เคลื่อนย้ายได้ง่าย (Mobile Income) มากกว่าเงินได้ที่ได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรง ดังนั้นมาตรา CFC จึงควรมีข้อยกเว้น เงินได้ที่มีต้องเสียภาษีตามมาตรา CFC กรณีเงินได้นั้นเกิดจากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income Exception)

ข้อยกเว้นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจโดยตรง จะมีรูปแบบหรือลักษณะขึ้นอยู่กับแนวทาง 2 ประเภท ดังนี้

(1) แนวทาง Transactional Approach การกำหนดเงินได้หรือกำไรที่มาจากธุรกิจโดยตรง (Active Income) หรือ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา

การ CFC (Tainted Income) จะกำหนดเป็นรายการแต่ละรายการ (A Transaction- By- Transaction Basis) หากเงินได้หรือกำไรที่ได้รับเป็นประเภท Tainted Income เงินได้หรือกำไรนั้นต้องทำการแจกจ่ายหรือพึงถือว่าเป็นของผู้ถือหุ้นในบริษัท CFC แล้ว (Attribution) กลับกันถ้าเงินได้หรือกำไรเป็นประเภท Active Income เงินได้หรือกำไรนั้นจะได้รับยกเว้นโดยไม่ต้องทำการแจกจ่ายหรือพึงถือว่าเป็นของผู้ถือหุ้นในบริษัท CFC แล้ว (Attribution) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือเงินได้หรือกำไรนั้นต้องผ่านการทดสอบเงินได้ประเภทที่ได้จากการลงทุนโดยตรงแล้ว (The Active Income Test) และในกรณีนี้จะไม่เกี่ยวข้องกับประเทศซึ่งเงินได้นั้นเกิดขึ้น

(2) แนวทาง Designated Jurisdiction Approach หรือ Entity Approach แนวทางนี้มุ่งพิจารณาบริษัทหรือบุคคล (หน่วยธุรกิจ (Entity)) มากกว่ารายการเงินได้หรือกำไรแต่ละรายการที่ได้รับ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยตรง (Active Income Exemption) แต่อย่างไรก็ตาม ลักษณะเงินได้หรือกำไรซึ่งบริษัท CFC เป็นสิ่งที่ใช้ในการพิจารณาว่าบริษัท CFC ผ่านการทดสอบเงินได้ประเภทที่เกิดจากการลงทุนโดยตรงหรือไม่ (Active Income Test) นอกจากนี้ การทดสอบดังกล่าวยังมีปัจจัยอื่นที่ต้องนำมาพิจารณาอีกได้แก่ประเทศต้นที่อยู่ ลักษณะของสถานที่ตั้งทางธุรกิจ ในประเทศดังกล่าวและการเก็บข้อมูลที่เพียงพอ

แนวทาง Transactional Approach เป็นแนวทางที่น่าใช้มากกว่าแนวทาง Entity Approach เพราะแนวทางนี้มีความชัดเจนยิ่งกว่า ทั้งนี้เพราะเงินได้ประเภท Tainted Income ของบริษัท CFC เท่านั้นที่ต้องนำมาแจกจ่ายหรือพึงถือว่าเป็น (Attributed) ของผู้ถือหุ้น

ประเทศออสเตรเลียใช้แนวทางทั้งสองร่วมกัน กล่าวคือแนวทาง Entity Approach และ Transactional Approach ทั้งนี้เงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีตามมาตรการ CFC ประกอบด้วยวิธีการ 2 ขั้นตอนกล่าวคือ

ขั้นตอนที่ 1 พิจารณาว่าบริษัท CFC ผ่านการทดสอบเงินได้ประเภทที่ได้รับจากการลงทุนโดยตรงหรือไม่ (The Active Income Test) (กรณีนี้เป็นแนว The Entity Approach) บริษัท CFC จะผ่านการทดสอบดังกล่าว ถ้าเงินได้ประเภท Tainted Income มีไม่มากกว่าร้อยละ 5 ของเงินได้รวม ถ้าการทดสอบนี้ไม่ผ่านก็ต้องพิจารณาขั้นตอนที่ 2 ต่อไป

ขั้นตอนที่ 2 เฉพาะเงินได้ประเภท Tainted Income ของบริษัท CFC ที่ต้องนำมาเสียภาษีตามมาตรการ CFC (กรณีนี้เป็นแนวทาง Transactional Approach)

ตามแนวทางผสมผสานของประเทศออสเตรเลีย เงินได้ประเภทที่ไม่ใช่ Tainted Income ของบริษัท CFC มีต้องถือว่าเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อเสียภาษีตามมาตรากร CFC

บริษัทจะถือว่าผ่านการทดสอบเงินได้ที่ได้รับการลงทุนโดยตรง (Active Income Test) ในรอบระยะเวลาบัญชีปีใด ๆ (A statutory Accounting Period) หากเป็นไปตามองค์ประกอบ⁶¹ ดังต่อไปนี้ (มาตรา 432(1) แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย)

1. บริษัท CFC ยังคงอยู่ (Existence) ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปีใด การคงอยู่หมายถึงกรณีบริษัทจัดตั้งและยังไม่มีกรยกเลิกทั้งนี้ตามมาตรา 432 (2) แห่งประมวลกฎหมายของออสเตรเลีย

หากบริษัทดังกล่าวไม่มีการเคลื่อนไหวทางธุรกิจ (Dormant) ตามความหมายของหมวด 6 แห่ง The Companies Act 1981 ในช่วงระยะเวลาใด (ช่วงเวลาการไม่เคลื่อนไหวทางธุรกิจ) นับจากวันที่บริษัทได้จัดตั้งขึ้น บริษัทดังกล่าวไม่ถือว่าคงอยู่ (Existence) ในระหว่างช่วงเวลาที่ไม่มีการเคลื่อนไหวทางธุรกิจนั้น

2. บริษัท CFC เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน A Particular Broad-exemption Listed Country หรือประเทศ A Particular Non-Broad-Exemption Listed Country และบริษัทยังคงอยู่ในช่วงรอบระยะเวลาบัญชีปีใด

3. บริษัท CFC จัดทำบัญชีตามรอบระยะเวลาบัญชีปีใด (The Statutory Accounting Period) โดยบัญชีนั้นจัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองและบัญชีมีการระบุความเห็นที่ถูกต้องและยุติธรรมในด้านสถานะทางการเงินของบริษัทและ

4. บริษัท CFC กระทำตามข้อกำหนดตามมาตรา 451 ที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีปีใดและ

5. บริษัท CFC ประกอบธุรกิจในประเทศ A Particular Broad-exemption Listed Country หรือประเทศ A Particular non-Broad-exemption Listed Country หรือผ่านสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของบริษัท ณ ประเทศนั้นตลอดเวลาว่างรอบระยะเวลาบัญชีปีใด ทั้งนี้บริษัทยังคงอยู่และเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศดังกล่าว

⁶¹ Ibid., p. 97–99.

6. อัตราส่วนเงินได้ Tainted Income (The Tainted Income Ratio) ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีปกติมีจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 0.05

กรณีอัตราส่วนเงินได้ Tainted Income ดังกล่าวข้างต้น หมายความว่าบริษัท CFC ได้รับอนุญาตให้มีเงินได้หรือกำไรที่เป็นเงินได้ประเภท Tainted Income เป็นจำนวนร้อยละ 0.05 โดยเงินได้ดังกล่าวมีการแจกจ่าย (Attribution) และเสียภาษีตามมาตรการ CFC ซึ่งการคำนวณอัตราส่วน Tainted Income Ratio จะคำนวณจากฐานของเงินได้รวม (Gross Turnover) มิใช่เงินได้สุทธิ (Net Income) หากผลของการทดสอบเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจโดยตรง ปรากฏว่าผ่านการทดสอบ กรณีนี้เงินได้นั้นมีต้องนำมาคำนวณเสียภาษีตามมาตรการ CFC

2) กฎ De Minimis กรณีบริษัท CFC ตั้งอยู่ในประเทศที่มี อัตราภาษีใกล้เคียงกับประเทศออสเตรเลีย (Comparable Tax Jurisdiction) เช่นประเทศ Listed Countries ต่าง ๆ และเงินได้ประเภท The Designated Concession Income มีจำนวนน้อยกว่า 50,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย จากเงินได้รวม (Gross Turnover) ที่มีมากกว่า 1 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลียหรือเงินได้ประเภทดังกล่าวมีจำนวน 5% ของเงินได้รวม (Gross Turnover) กรณีมีเงินได้รวม (Gross Turnover) น้อยกว่า 1 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย หากบริษัท CFC เข้าข่าย 1 ใน 2 กรณีข้างต้น ส่งผลให้เงินได้ของบริษัท CFC ดังกล่าวมีต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรการ CFC⁶²

⁶² OECD, Controlled Foreign Company Legislation, p. 119.