

บทที่ 2

กฎหมายไทยว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากต่างประเทศ

2.1. ความรู้ทั่วไป

2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีโดย Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้ทำการศึกษาและวางหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดีไว้สี่ประการ โดย Adam Smith ได้ทำการศึกษาค้นคว้าลักษณะ และมูลเหตุต่างๆ ที่ก่อให้เกิดความร่ำรวยของชาติโดยเห็นว่ารัฐไม่ควรเข้าแทรกแซงในทางเศรษฐกิจ แต่มีหน้าที่เพียงป้องกันภัยจากภายนอก และรักษาความสงบเรียบร้อย การแทรกแซงของรัฐอาจกระทำได้เพียงเฉพาะในกิจการบางประเภทที่เอกชนทำเองไม่ได้เท่านั้น และพบว่า "โลกเศรษฐกิจเหมือนโรงงานใหญ่ที่มีการแบ่งงานกันทำ ผู้ทำงานช่วยกันทำสินทรัพย์ ช่วยกันผลิตโภคทรัพย์ แต่ละคนหากเชี่ยวชาญในงานที่ตัวเองถนัด ก็จะทำงานได้ผลดียิ่งขึ้น ดังนั้นดินไม่ใช่สิ่งเดียวที่สร้างความร่ำรวยมั่งคั่งให้แก่ชาติ แต่กลับเป็น "การงานของมนุษย์"¹ เมื่อนำแนวความคิดของ Adam Smith มาวิเคราะห์ให้เห็นถึงการมีส่วนร่วมของบุคคลที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อชาติและประชาชนอันเป็นที่มาของความร่ำรวยของชาติ

"การแบ่งงานกันทำ" กับ "การแบ่งสรรภาระสาธารณะ" อาจวิเคราะห์เปรียบเทียบได้กับ "การงานของมนุษย์" กับ "หน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม" และการชำระภาษีก็เป็นรูปแบบหนึ่งของภาระหน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม² Adam Smith ได้กำหนดหลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่งผู้บัญญัติ

¹ เตือน บุนนาค, เศรษฐศาสตร์-ภาคต้น, (กรุงเทพมหานคร: เสริมวิทย์บรรณาการ, 2501), น.20.

² ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, รวมบทความ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2539, พิมพ์เนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศ.ดร. ประยูร กาญจนดุล), น.170.

กฎหมายสามารถนำไปกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บภาษีได้ ได้แก่หลัก 4 ประการ³ (Four Maxims Regarding Taxes in General) โดย Adam Smith ได้กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งเป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกชาติ ได้แก่ หลักความยุติธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)

2.1.1.1 หลักความยุติธรรม (Equity)⁴

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรกล่าวคือ ต้องเก็บให้ทั่วถึงโดยไม่มีทางเลือกปฏิบัติ และตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้ นับเป็นหัวใจหลักของระบบภาษีอากรที่ดี ซึ่งส่งผลถึงการเสียภาษีโดยสมัครใจ ในทางทฤษฎีมีการแบ่งหลักของความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลักคือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relation Equity)

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Relation) ได้แก่การวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือผู้เสียภาษีควรจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรจะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่ากัน⁵ ในอดีตประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีตามหลักนี้คือภาษีรัชชูปการ (Poll Tax) แต่เนื่องจากในสภาพความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมิได้เท่าเทียมกัน การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ ประการแรกคือ การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคนซึ่งกำหนดโดยปัจจัยรายได้และทรัพย์สิน เพราะเห็นได้ว่าผู้มีรายได้สูงย่อมมีกำลังความสามารถที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้อาจมีผลทำให้หนี้ภาษีมีมูลค่าสูงกว่าเงินได้ของผู้เสียภาษีบางคน เพราะถ่วงเฉลี่ยภาษีที่ต้องเสียโดยเท่าเทียมกันเช่นนี้ ผู้

³ ป๋วย อึ๊งภากรณ์, คำบรรยายวิชาการคลัง มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร: ประมวลมิตร, 2498), น.232.

⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, (นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533), น.72.

⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2431), น.225.

เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมากๆ อาจไม่มีเงินจะเสีย ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีเท่าๆ กันเช่นนี้ ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำ สูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง⁶ จากข้อบกพร่องดังกล่าวหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงเสื่อมความนิยมไปในที่สุดและก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relation Equity) ตามหลักนี้จะพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างจำนวนภาษีที่ได้เสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเรียกว่าหลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) และเปรียบเทียบระหว่างจำนวนภาษีที่ได้เสียไปกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย หรือเรียกว่าหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-Pay Principle) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ก. หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) ซึ่งหลักผลประโยชน์มีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้า หรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ ดังนั้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการใดของรัฐมากก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น⁷

ทั้งนี้ ข้อดีของการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ก็คือ เป็นหลักการบริหารการจัดภาษีอากรที่สร้างมูลเหตุจูงใจให้ประชาชนได้เสียภาษีเพื่อแลกกับประโยชน์ที่ตนได้รับ และจำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติบางประการ เนื่องจากสินค้าหรือบริการสาธารณะบางชนิดที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศหรือในบางกรณีประชาชนนั้นไม่มีความสามารถที่จะชำระภาษีตามหลักเท่ากับผลประโยชน์ที่ตนเองได้รับ แต่มีความจำเป็นที่จะต้องรับบริการหรือประโยชน์ดังกล่าวจากรัฐ เช่น การเข้ารับการรักษาในโรงพยาบาลอย่างผู้ป่วยอนาถาในกรณีจำเป็นหรือฉุกเฉิน เป็นต้น

ข. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-Pay Principle) ในขณะที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ยึดถือการเสียภาษีในปริมาณที่เท่ากัน หรือหลักผลประโยชน์พิจารณาภาระภาษีโดยเปรียบเทียบอัตราส่วนของผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับจากรัฐบาลเป็น

⁶ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), น.42.

⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, น.226.

เกณฑ์ แต่การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้ ยึดถือความสามารถในการเสียภาษีของสมาชิกแต่ละคนในสังคมเป็นเกณฑ์ โดยมีเหตุผลว่า บุคคลในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่ากันอันทำให้ไม่สามารถเสียภาษีได้เท่ากันทุกคน และแม้ว่าบุคคลในสังคมจะได้รับประโยชน์จากสังคมเท่ากัน ก็อาจจะมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันเนื่องจากมีสถานะและสภาพแตกต่างกัน ดังนั้นความเป็นธรรมของภาษีอากรตามหลักความสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีได้แก่

- ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึง คนที่มีฐานะเท่าเทียมกัน ควรจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีอากรเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน

- ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง คนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน ควรจะได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ดังนั้น คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน โดยที่จำนวนภาษีอากรที่เสียต่างกันั้นจะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม ซึ่งหลักนี้จะเป็นหลักที่ดีแต่อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เพราะเป็นการยากที่จะกำหนดว่า คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกันเท่าใดจึงจะเป็นธรรม⁸

2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนในเรื่องบทบัญญัติของกฎหมายและวิธีปฏิบัติจัดเก็บ เช่น การกำหนดตัวบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาใช้ในการคิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษี และวิธีการชำระภาษี หากระบบการจัดเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะผู้เสียภาษีก็นำมาวางแผนการประกอบธุรกิจ หรือทำงานได้อย่างถูกต้อง ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่สร้างความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบคำสั่งอย่างละเอียดและในบางครั้งก็มีการตีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้า ซึ่งจะช่วยความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

⁸ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 6, น.43.

2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีจะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็ว มีประสิทธิภาพ และประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ นอกจากนี้ หลักความสะดวกยังมีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนได้รับมอบภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ รัฐก็ควรจะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษี โดยกำหนดเวลาชำระภาษีให้เหมาะสมแก่ฤดูกาล กำหนดวิธีการจัดเก็บให้ง่ายต่อการนำเงินมาชำระภาษี กำหนดสถานที่ชำระภาษีให้สะดวกแก่การสัญจรไปมา นอกจากนี้ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้คำแนะนำช่วยเหลือเกี่ยวกับการปฏิบัติในการกรอกแบบฟอร์ม และการนำเงินไปเสียภาษีด้วย เป็นต้น

2.1.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

ในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี แต่ในขณะเดียวกันก็สามารถจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด

ต่อมาหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ได้มีวิวัฒนาการขึ้นตามลำดับจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสรุปได้ดังนี้

1) หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของอัตราภาษี ฐานภาษี วิธีการในการจัดเก็บหรือในการเสียภาษี

2) หลักความประหยัด (Low compliance and collection costs) ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บ จะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย

3) หลักความเสมอภาค (Equity) หรือหลักความเป็นธรรม กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องจัดเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และจะต้องจัดเก็บจากบุคคลซึ่งมีฐานะแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างกัน โดยในปัจจุบันมาตรฐานความเท่าเทียมหรือความแตกต่างที่ควรพิจารณามีอยู่ 2 ประการ คือ ความเท่าเทียมหรือความแตกต่างกันในประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Basis) และความสามารถของผู้เสียภาษีอากร (Ability Basis)

4) หลักของการยอมรับ (Acceptability) การบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร แต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากร และประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีก็นับว่าเมื่อภาษีอากรประเภทนั้น ได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ การที่ประชาชนส่วนใหญ่จะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการ

จัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีประเภทนั้นต้องสอดคล้องกับสำนึกของประชาชนในเรื่องของประโยชน์ที่จะได้รับจากเงินภาษีที่เสียไป

5) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ภาษีอากรที่จะจัดเก็บ รัฐต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะเหตุผลที่ดีในทางทฤษฎี แต่หากในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นไปได้ยาก จะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้

6) หลักการทำรายได้ (Productivity) ในปัจจุบันบทบาททางเศรษฐกิจของรัฐบาลเพิ่มมากขึ้น ความจำเป็นในการหารายได้จากภาษีจากภาษีอากรเพื่อนำไปใช้จ่ายมากขึ้น จึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น ภาษีอากรที่ดีตามลักษณะจึงเป็นภาษีอากรที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล

7) หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลา และตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและในปัจจุบันยังรวมไปถึงความสะดวกของผู้จัดเก็บภาษีด้วย

8) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality) ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บควรจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพราะการเก็บภาษีอากรมีผลขึ้นต้นเท่ากับการจำกัดการบริโภคหรือการผลิตของฝ่ายเอกชนเท่ากับจำนวนภาษีอากรที่จัดเก็บ และเพิ่มการบริโภคและการผลิตขึ้นเท่ากับจำนวนเงินที่รัฐบาลใช้จ่ายไปในการบริหารดังกล่าว การเลือกบริโภคของประชาชนและการผลิตย่อมถูกกระทบกระเทือนไม่มากก็น้อย ฉะนั้น ภาษีอากรที่ดีจึงต้องกระทบกระเทือนต่อเศรษฐกิจน้อยที่สุด

9) หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficency) ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (Collection cost) น้อยที่สุด และควรจะได้เงินภาษีเต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือรั่วไหลน้อยที่สุด ประสิทธิภาพในแง่ผลของภาษีเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนของผู้เสียภาษีและต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ จัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือรั่วไหลน้อยที่สุด ส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จะต้องต่ำหรือประหยัดที่สุดด้วย⁹ นอกจากนี้ ภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพต้องไม่มีลักษณะเป็นการบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากร

⁹ ปรีดา นาคเนาวิทิม, เศรษฐศาสตร์การบัญชีภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535), น.33.

เป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality)¹⁰ กล่าวคือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จะต้องปล่อยให้การค้าตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ เช่น การซื้อขายสินค้าหรือบริการ การออม เป็นไปตามกลไกของราคาโดยการเปรียบเทียบอุปสงค์และอุปทานในสิ่งต่างๆ ตลอดจนสิ่งอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยที่การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนหรือการค้าตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ หรือไม่ เป็นเหตุจูงใจการค้าตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือจะต้องไม่ทำให้ต้นทุนหรือประโยชน์ที่ได้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง หรือกระทำด้วยประการใดๆ ที่กระทบกระเทือนต่อความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality)

2.1.2 รูปแบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีของบริษัทและผู้ถือหุ้น

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้ของธุรกิจการค้าที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร แนวคิดพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีเงินได้คือ บริษัทที่มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายซึ่งแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น จึงอาจถือได้ว่าบริษัทเป็นหน่วยงานภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น ในหลายๆกรณี สภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะที่แยกต่างหากจากกันค่อนข้างเด็ดขาด กล่าวคือ ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมิได้เป็นฝ่ายจัดการหรือฝ่ายบริหารงานบริษัทเอง บริษัทสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีใครคนหนึ่งคนใดสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง ผลกำไรของบริษัทจึงเป็นความสามารถในการเสียภาษีอากรของบริษัทแยกออกจากผู้ถือหุ้น บริษัทจึงควรเสียภาษีตามหลักเงินได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในรูปบริษัทมีอยู่ด้วยกันหลายรูปแบบที่รู้จักกันแพร่หลาย ซึ่งรูปแบบของระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ระบบ ดังนี้¹¹

2.1.2.1 หลักหน่วยแยกจากกัน (Non - Integration System)

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในรูปบริษัท มีลักษณะแตกต่างจากการประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดา การประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาคะเสียภาษีเงินได้จากผลกำไรที่ได้รับเพียงครั้งเดียว แต่การลงทุนในรูปบริษัทจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับบริษัทครั้งหนึ่ง และ

¹⁰ รั้งสรรพค์ ธนะพรพันธุ์, อ่างแล้ว *เชิงอรรถที่ 6*, น.44

¹¹ ทิวา จอนจวบทรง, “มาตรการกฎหมายภาษีอากรเพื่อควบคุมการจัดตั้งบริษัทด้วยเงินลงทุนต่ำ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), น.57-60.

ในระดับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง จึงดูเหมือนหนึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินกำไรก่อนเดียวกัน

แนวความคิดนี้เชื่อว่า บริษัทเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและมีความสามารถในการเสียภาษีแยกออกจากกัน¹² เป็นระบบที่ใช้ในยุคแรกของการจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “Classical System” ระบบนี้ กำไรของบริษัทจะถูกจัดเก็บภาษีสองครั้ง คือ ครั้งแรกเก็บในฐานะกำไรของบริษัทหรือภาษีจากกำไร และอีกครั้งหนึ่งเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้ผู้ถือหุ้น รวมถึงรายได้จากการขายหุ้น (Capital Gains) ในส่วนของความรับผิดในภาษีเงินได้ของผู้ถือหุ้นนั้น บริษัทจะทำหน้าที่เป็นตัวแทนของสรรพากรเรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถือหุ้นโดยหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินปันผล หากผู้ถือหุ้นมีภาษีที่ต้องชำระต่ำกว่าที่บริษัทหักภาษีไว้หรือสูงกว่าที่บริษัทหักภาษีไว้ สรรพากรก็จะคืนหรือเรียกเก็บเพิ่มแล้วแต่กรณี

ดังนั้น ผลกำไรที่บริษัทได้รับและเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจึงเป็นเงินได้คนละส่วนกัน บริษัทและผู้ถือหุ้นมีหน้าที่เสียเงินได้คนละประเภท การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในรูปแบบบริษัทตามหลักการดังกล่าว จึงไม่มีลักษณะเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนแต่อย่างใด บริษัทจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ สำหรับกำไรในส่วนที่จัดสรรเป็นเงินปันผลในอัตราเดียวกันกับกำไรที่สะสมไว้ในบริษัท และผู้ถือหุ้นจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ ซึ่งลักษณะสำคัญในการจัดเก็บภาษีในระบบนี้ อาจกล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้¹³

1) ไม่มีการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผล เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้ว ก็จะต้องนำเงินปันผลดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงการปฏิบัติที่แตกต่างกันระหว่างผู้เสียภาษีท้องถิ่นกับผู้เสียภาษีต่างชาติ เนื่องจากการจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ¹⁴ นั้นส่วนมากจะให้การขจัดเฉพาะผู้เสียภาษีท้องถิ่นเท่านั้น

¹² Martin Norr, *The taxation of Corporations and Shareholders*, Kluwer Law and Taxation Publishers ,1982 p.46

¹³ OECD, *Company Tax Systems In OECD Countries*, pp.24, 29

¹⁴ ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐ รัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคลสองคน หรือมากกว่านั้น ในกรณีของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมักจะมีปัญหาในเรื่องของการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน โดย

2) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เรียกเก็บจากกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล และส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลจะเท่ากัน

3) ส่วนมากอัตราภาษีจะต่ำกว่าระบบอื่น ซึ่งทำให้นักลงทุนท้องถิ่นที่ออกไปลงทุนยังต่างประเทศ ไม่นิยมนำกำไรกลับเข้าประเทศ เนื่องจากภาษีที่ชำระในประเทศมีจำนวนสูงกว่า ภาษีที่ชำระในประเทศ ดังนั้น จึงมีเครดิตภาษีต่างประเทศส่วนเกินที่ไม่สามารถขอรับคืนได้ เพราะส่วนมากประเทศถิ่นที่อยู่จะให้การขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ชำระในประเทศ แต่อย่างไรก็ดี ระบบนี้ไม่มีความแตกต่างกันระหว่างกรณีนักลงทุนท้องถิ่นที่ลงทุนในประเทศหรือไปลงทุนต่างประเทศ เนื่องจากนักลงทุนท้องถิ่นไม่ได้รับเครดิตภาษีหรือได้รับการลดหย่อนภาษีด้วยอัตราพิเศษหากลงทุนในประเทศ

ระบบนี้ จึงส่งเสริมให้สะสมกำไรไว้ที่บริษัท ไม่มีแรงจูงใจในการจ่ายเงินปันผล แต่จะส่งเสริมให้มีการดึงกำไรออกจากบริษัทในลักษณะรายจ่าย เช่น ค่าตอบแทนผู้ถือหุ้นหรือกรรมการ ในจำนวนที่สูง แต่ระบบนี้จะมีบทบัญญัติต่อต้านการเลี่ยงภาษีเพื่อป้องกันการเก็บกำไรสะสมไว้ที่บริษัท ซึ่งเป็นผลให้ผลตอบแทนเฉลี่ยต่ำ และเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้ผู้ถือหุ้น หากบริษัทต้องการเงินทุนใหม่จะต้องพึ่งพาแหล่งเงินทุนจากตลาดเปิด ซึ่งกลไกตลาดจะจัดสรรเงินทุนให้แก่บริษัท

2.1.2.2 หลักการรวมภาษีเงินได้นิติบุคคลเข้ากับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Full Integration)

หลักการดังกล่าวมาจากแนวความคิดที่ว่าบริษัทไม่มีตัวตนที่แท้จริง แต่ประกอบไปด้วยบุคคลหลายคนมารวมเป็นหุ้นส่วนกัน รายได้ หรือกำไรทั้งหมด จึงเป็นของผู้ถือหุ้นแต่ละราย มิใช่ของบริษัทเป็นการมองว่านิติบุคคลเป็นเพียงทางผ่านของเงินได้ของผู้ถือหุ้นเท่านั้น เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “Conduit” จึงจัดเก็บภาษีเฉพาะระดับบุคคลธรรมดา

เงินได้ที่เกิดขึ้นได้ถูกจัดเก็บภาษีไปแล้วครั้งหนึ่งในรูปของเงินได้นิติบุคคล และเมื่อบริษัทได้นำเงินได้ก่อนดังกล่าวมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการได้รับเงินปันผลนั้นอีกครั้งหนึ่ง จะเห็นได้ว่า เงินก่อนเดียว ถูกเก็บภาษีสองครั้ง ตัวอย่างเช่น การที่กำไรของบริษัทถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่งและเพื่อนำกำไรหลังเสียภาษีเงินได้แล้วไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เงินปันผลจำนวนดังกล่าวก็จะถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง

แนวคิดนี้ถือว่า การแบ่งแยกฐานะบุคคลตามกฎหมายระหว่างบริษัทและผู้ถือหุ้น ไม่ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือตามลักษณะที่แท้จริง บริษัทเป็นเพียงสิ่ง ที่กฎหมายสมมติขึ้นเป็นบุคคล ผู้มีเงินได้ที่แท้จริงคือผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทครั้งหนึ่งและจากผู้ถือหุ้นอีกครั้งหนึ่งจึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งวิธีนี้ไม่ค่อยนิยมใช้ เนื่องจากทำให้มีการกักเก็บกำไรไว้ในบริษัท โดยไม่จัดสรรไปยังผู้ถือหุ้น

2.1.2.3 หลักการรวมภาษีเงินได้ฯ แบบผสม (Partial Integration)

จากแนวความคิดว่า นิติบุคคลมีตัวตนแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น จึงต้องเก็บภาษีระดับนิติบุคคลตามหลักผลประโยชน์ และจัดเก็บในระดับบุคคลธรรมดาด้วย ถ้าไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็จะทำให้เกิดการกักเก็บกำไรหรือรายได้ไว้ที่นิติบุคคล และเพื่อจูงใจให้มีการจัดสรรกำไรให้กับผู้ถือหุ้น โดยไม่กักเก็บกำไรไว้ที่นิติบุคคล จึงมีมาตรการเสริมเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนทั้งหมดหรือบางส่วนจากกำไรและเงินปันผล ซึ่งแบบออกเป็น 2 ระดับ คือ

1) การขจัดความซ้ำซ้อนในระดับบริษัท

วิธีการนี้มุ่งขจัดหรือลดภาระภาษีเงินได้ของบริษัท สำหรับกำไรส่วนที่จ่ายไปเป็นเงินปันผล ส่วนกำไรที่สะสมไว้ในบริษัทยังคงถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราเดิม สำหรับเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดายังคงถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ การรวมภาษีเงินได้ฯ ในระดับบริษัทมีอยู่ 2 วิธีคือ

ก. วิธีการแยกอัตราภาษีเงินได้ ของบริษัท (Split Rate System)

วิธีการนี้จะกำหนดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรของบริษัทส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล และส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลแตกต่างกัน กล่าวคือ จัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทเป็น 2 อัตราแตกต่างกัน โดยจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทสำหรับกำไรที่จ่ายไปเป็นเงินปันผลด้วยอัตราภาษีที่ต่ำกว่ากำไรของบริษัทในส่วนที่เก็บสะสมไว้ในบริษัท เนื่องจากกำไรที่จัดสรรจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่มอีกครั้งในระดับผู้ถือหุ้น ส่วนกำไรที่สะสมไว้ที่บริษัทจะเป็นภาษีขั้นสุดท้าย ถ้าอัตราภาษีเงินได้ของบริษัทสำหรับกำไรที่จ่ายไปเป็นเงินปันผลเป็นศูนย์ การรวมภาษีเงินได้ฯ จะเป็นแบบสมบูรณ์ แต่ถ้าไม่เป็นศูนย์จะเป็นการรวมภาษีเงินได้ฯ เพียงบางส่วน เพราะอัตราภาษีเงินได้ของบริษัทแตกต่างกันเช่นนี้ ทำให้บริษัทพอใจที่จะปล่อยกำไรไปเป็นเงินปันผลมากกว่าจะเก็บสะสมไว้ในบริษัท

วิธีนี้ จะกระตุ้นให้มีการจัดสรรกำไรให้ผู้ถือหุ้น และขณะเดียวกันเป็นการลงโทษกำไรที่สะสมไว้ที่บริษัท เมื่อผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าภาษีกำไรส่วนที่สะสมไว้ที่บริษัท วิธีนี้ มีความเรียบง่ายและมีความแตกต่างชัดเจน ระหว่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ยังส่งเสริมให้นักลงทุนต่างชาติลงทุนในประเทศนั้นด้วยการซื้อหุ้น (Portfolio Investors) ซึ่งได้รับประโยชน์จากการจัดภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจเช่นเดียวกับนักลงทุนท้องถิ่น

ข. วิธีการให้หักเงินปันผลเป็นค่าใช้จ่าย (Dividend Deduction System หรือ Zero Rate)

วิธีหักลดหย่อนเงินปันผลออกจากกำไรที่เสียภาษีของบริษัทหรือหักกำไรที่จะจำหน่ายให้ผู้ถือหุ้นออกจากฐานภาษีนิติบุคคล ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่จะจำหน่ายออกไป กล่าวคือ วิธีการนี้กำหนดให้บริษัทนำเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทได้ ทำให้เหลือเงินที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียเงินได้ของบริษัทน้อยลง อัตราภาษีเงินได้ของบริษัทสำหรับกำไรส่วนที่จัดสรรเป็นเงินปันผลเท่ากับกำไรส่วนที่สะสมไว้ในบริษัท

วิธีการดังกล่าวกำหนดขึ้นเพื่อจูงใจให้บริษัทหาเงินโดยวิธีเพิ่มหุ้นในบริษัทแทนการกู้ยืมเงินมาใช้ในการดำเนินงานเนื่องจากบริษัทสามารถนำเงินปันผลไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทได้เช่นเดียวกับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม หากรัฐไม่กำหนดให้บริษัทหักเงินปันผลเป็นค่าใช้จ่ายได้ บริษัทจะหาทางหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยแปรเปลี่ยนกำไรให้เป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อบริษัทจะได้นำไปหักเป็นรายจ่ายต่อไป ยิ่งภาษีเงินได้ของบริษัทสูงเท่าไรก็ยังมีมูลเหตุจูงใจให้มีการใช้เงินกู้ยืมมากยิ่งขึ้นเท่านั้น ในกรณีที่บริษัทสามารถหักเงินปันผลเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมดเป็นการรวมภาษีเงินได้ฯ แบบเต็มที่ ถ้าสามารถหักเงินปันผลเป็นค่าใช้จ่ายได้เพียงบางส่วน ก็เป็นการรวมภาษีเงินได้ฯ แบบบางส่วน

วิธีนี้ต้องให้บริษัททำหน้าที่เป็นตัวแทนสรรพากรหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราที่สูงระดับเดียวกับภาษีเงินได้ในระดับบริษัท ขณะจ่ายเงินปันผล เพื่อเป็นการประกันการจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น

2) การขจัดความซ้ำซ้อนในระดับผู้ถือหุ้น

วิธีการนี้มุ่งขจัดหรือลดภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญไม่ใช่ที่ตัวบริษัท กำไรของบริษัททั้งในส่วนที่จ่ายไปเป็นเงินปันผลและส่วนที่สะสมไว้ในบริษัทยังคงถูกจัดเก็บภาษีเช่นเดิม การรวมภาษีเงินได้ฯ ในระดับผู้ถือหุ้นสามารถทำได้ 4 วิธี ดังนี้

ก. ระบบ Scheduler

เก็บภาษีเงินปันผลในระดับบุคคลธรรมดาด้วยอัตราต่ำกว่าหรือแยกยกเว้นออกมาจากเงินได้ชนิดอื่น เช่น ให้มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยวิธีถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายด้วยอัตราคงที่ซึ่งต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ของประเทศอื่น

วิธีนี้เป็นการลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินปันผลให้ต่ำกว่าที่รัฐจัดเก็บตามปกติ ทำให้ภาระภาษีของผู้ถือหุ้นลดลงในบางส่วน วิธีการนี้ไม่เหมาะสมกับประเทศที่ใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบก้าวหน้าเพราะยังผู้ถือหุ้นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราสูงยิ่งขึ้นเท่าไร ก็ยังได้รับผลประโยชน์มากขึ้นเท่านั้น คนที่มีรายได้มากจะได้รับประโยชน์มากกว่าคนที่มีรายได้น้อย

ข. วิธีการหักลดหย่อน (Deduction Method)

กฎหมายยอมให้ผู้ถือหุ้นนำเงินปันผลที่ได้รับ ไปหักเป็นค่าลดหย่อนออกจากเงินปันผลก่อนที่จะนำไปรวมคำนวณกับรายได้อื่น เป็นการหักออกจากฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนที่มีได้สัมพันธ์กับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เคยชำระภาษีมาแล้ว ส่วนที่เหลือจึงนำไปรวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

ตามวิธีนี้ บริษัทได้เสียภาษีจากกำไรไปแล้วก็ไม่ต้องคำนึงถึงภาษีบริษัทอีก แต่เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลจำนวนหนึ่ง รัฐยอมให้หักออกบางส่วนและเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นเฉพาะจากส่วนที่เหลือ เช่น บทบัญญัติมาตรา 47(1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ได้เท่ากับจำนวนที่ได้รับ แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนเงินปันผลที่เหลืออยู่ให้หักได้อีกร้อยละ 30 สำหรับส่วนที่ไม่เกิน 400,000 บาท เป็นต้น

ค. ระบบเครดิต (Imputation หรือ Credit Method)

วิธีการนี้ถือว่ากำไรสุทธิของบริษัททั้งสิ้นเปรียบเสมือนเงินเดือนของผู้ถือหุ้น ฉะนั้นเมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลก็ถือว่าเงินปันผลที่ได้รับนั้นเป็นเงินปันผลที่ได้เสียภาษีไปแล้วตามอัตราภาษีของบริษัท

ภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากบริษัทเป็นภาษีที่เก็บล่วงหน้าจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นเงินกำไรสุทธิที่บริษัทได้รับทั้งสิ้นถือเป็นเงินปันผลของผู้ถือหุ้น ฉะนั้น เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลให้ถือว่าเงินปันผลที่ได้รับนั้นเป็นเสมือนหนึ่งเงินปันผลหลังจากที่ได้เสียภาษีไปแล้ว ตามอัตราภาษีของบริษัท แต่เนื่องจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นแต่ละคนมีฐานะไม่เหมือนกัน ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากันตามอัตราภาษีของบริษัท จึงต้องนำเงินปันผลมาคำนวณเสียภาษีใหม่ตามฐานะของตน ถ้าหากภาษีตามฐานะของตนน้อยกว่าอัตราภาษีของบริษัท รัฐบาลก็ต้องคืนภาษีให้

ถ้าหากภาษีตามฐานะของตนสูงกว่านั้น ก็ต้องเสียภาษีเพิ่ม¹⁵ วิธีนี้ จึงให้ประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นโดยตรง แต่กลไกในการขจัดภาษีซ้อนเงินเศรษฐกิจจะซับซ้อน เพื่อไม่ให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนต่างชาติ

การรวมภาษีเงินได้ฯ ด้วยวิธีนี้ จึงเป็นการรวมภาษีเงินได้ฯ ซึ่งให้ถือว่า กำไรทั้งหมดของบริษัททั้งในส่วนที่จัดสรรเป็นเงินปันผลและส่วนที่สะสมไว้ในบริษัทเป็นเงินปันผลของผู้ถือหุ้น ภาษีเงินได้ที่เสียไปแล้วในระดับบริษัทสามารถนำไปหักออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับผู้ถือหุ้นได้ ผู้ถือหุ้นแต่ละคนต้องนำเงินปันผลไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น เพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ตามฐานะของตน เมื่อคำนวณได้ภาษีเป็นจำนวนเท่าใด ผู้ถือหุ้นสามารถนำเงินภาษีที่บริษัทเสียไปแล้วไปหักออกได้ ซึ่งผู้ถือหุ้นอาจได้รับเงินคืนหรือต้องชำระเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี ในบางกรณีการรวมภาษีเงินได้ฯ ด้วยวิธีนี้จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับบริษัท เงินกำไรของบริษัทที่ให้ถือเป็นเงินปันผลของผู้ถือหุ้นทั้งหมด ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ ผู้ถือหุ้นจึงอาจถูกประเมินเงินปันผลเพิ่มขึ้นเท่ากับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่จะได้รับจากบริษัท

วิธีนี้กำหนดให้คำนวณภาษีเงินปันผลโดยถือเสมือนหนึ่งว่า เงินปันผลยังมีได้เสียภาษีกำไร เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าไรแล้วจึงนำภาษีกำไรซึ่งได้เสียไปแล้วมาหักออกจากยอดภาษีเงินปันผล การขจัดความซ้ำซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษี จะขจัดทั้งหมดหรือบางส่วน ขึ้นอยู่กับอัตราเครดิตที่กฎหมายอนุญาต ถ้าจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้วทั้งจำนวน ก็เรียกว่าเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนทั้งจำนวน (Full Credit) ถ้าเครดิตภาษีคิดเป็นเพียงส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้ว ก็เรียกได้ว่าเป็นเครดิตภาษีบางส่วน (Partial Credit) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามระบบเครดิตนี้ จะกำหนดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลและส่วนที่ไม่ได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลไว้อย่างเท่าเทียมกัน และเมื่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลมาแล้ว ก็ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยจะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลจำนวนหนึ่งส่วนมากจะคิดเป็นร้อยละของเงินปันผลที่ได้รับจริง และสามารถเทียบเป็นร้อยละของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้ว เครดิตภาษีเงินปันผลนี้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินปันผลที่ได้รับต้องนำไปรวมในฐานะภาษี และเมื่อคำนวณภาษีแล้วก็นำเครดิตภาษีเงินปันผลนี้ไปหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้ หากภาวะภาษี

¹⁵ วิทย์ ตันตยกุล , กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร., (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, พ.ศ.2519), น. 49

ทั้งหมดของผู้ถือหุ้นมีมากกว่าเครดิตภาษี ผู้ถือหุ้นต้องจ่ายเพิ่ม แต่หากเครดิตมีมากกว่า ผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินภาษีที่จ่ายเกินกลับคืน เครดิตภาษีเปรียบเสมือนเงินปันผลส่วนที่รัฐบาลได้หักไว้ก่อนล่วงหน้า จึงเรียกวิธีนี้ว่า Imputation

การให้เครดิตภาษีทั้งจำนวนหรือบางส่วน ก่อให้เกิดความโปร่งใสทางการเงิน เพราะภาษีที่ชำระในระดับบริษัทสามารถนำมาเครดิตได้เต็มจำนวนทั้งหมดในระดับผู้ถือหุ้น หากผู้ถือหุ้นได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลเท่ากับภาษีเงินได้ที่บริษัทได้เสียไปแล้ว ก็เป็นการรวมภาษีเงินได้ฯ แบบสมบูรณ์ แต่ถ้าได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลไม่เต็มตามจำนวนภาษีเงินได้ที่บริษัทได้เสียไปแล้ว ก็เป็นการรวมภาษีเงินได้ฯ เพียงบางส่วน ส่วนการให้เครดิตบางส่วน ภาระภาษีส่วนที่เหลือไม่สามารถนำไปเครดิตภาษีในมือผู้ถือหุ้นได้ จะตกติดอยู่กับกำไรบริษัท รัฐจะเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนในรูปบริษัทด้วยวิธีการเครดิตภาษีเงินปันผลเป็น 2 ระดับ คือ

1. ภาษีเงินได้ในระดับบริษัท

รัฐจะจัดเก็บเงินได้จากกำไรสุทธิที่บริษัทได้รับจากการดำเนินกิจการ หรือเนื่องจากการดำเนินการของบริษัทภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้ที่บริษัทถูกจัดเก็บไปให้ถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลของผู้ถือหุ้นที่บริษัทออกแทนไปก่อน ภาระภาษีที่เหลือหลังจากหักส่วนนี้ออกไปแล้ว จึงเป็นภาระภาษีเงินได้ของบริษัทที่แท้จริง

2. ภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น

รัฐจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัทจำกัด การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินปันผล ผู้ถือหุ้นสามารถนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทออกแทนให้ก่อนไปเครดิตออกจากภาษีที่จะต้องเสียได้ ส่วนที่เหลือจึงเป็นภาระภาษีเงินได้ที่ผู้ถือหุ้นที่แท้จริง

การรวมภาษีเงินได้ฯ ในประเทศไทย ได้นำวิธีการเครดิตภาษีเงินปันผลมาใช้ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 47 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยจะให้เครดิตภาษีเงินปันผลเฉพาะกับผู้ถือหุ้นที่มีภูมิลำเนาในประเทศไทย และได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น

ง. วิธีให้ถือเอาเงินปันผลบางส่วนเป็นเครดิต (Dividend Credit Method)

วิธีนี้ ผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลที่ได้รับทั้งจำนวนไปรวมเป็นเงินได้ เพื่อคิดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เป็นจำนวนเท่าใดแล้ว ให้นำส่วนหนึ่งของเงินปันผลตามอัตราที่กำหนดมาหักออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่คิดได้นั้น

2.1.3 ลำดับชั้นของกฎหมาย

โดยทั่วไปแล้ว ลักษณะที่สำคัญของกฎหมายนั้น กฎหมายต้องเป็นคำสั่งหรือข้อบังคับที่มาจากรัฐอธิปไตย โดยผู้บัญญัติกฎหมายต้องมีอำนาจในรัฐ และคำสั่งหรือข้อบังคับนั้นจะต้องใช้ได้ทั่วไป เมื่อประกาศใช้แล้วจะมีผลบังคับเป็นการทั่วไป ไม่ใช่กำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ของบุคคลหนึ่ง หรือให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดปฏิบัติตามเท่านั้น ประชาชนต้องปฏิบัติตามอย่างเท่าเทียมกัน เมื่อได้มีการประกาศใช้กฎหมายเรื่องใดฉบับใดแล้ว กฎหมายนั้นก็จะได้ใช้ไปตลอดไป จนกว่าจะได้มีการประกาศยกเลิก นอกจากนี้ กฎหมายจะต้องมีสภาพบังคับด้วย เพื่อให้กฎหมายเกิดความศักดิ์สิทธิ์ และประชาชนเคารพเชื่อฟังปฏิบัติตามกฎหมายจึงต้องมีสภาพบังคับ (SANCTION) สภาพบังคับของกฎหมายนั้นแบ่งเป็นสภาพบังคับในทางอาญาและทางแพ่ง ทั้งนี้ นอกจากลักษณะที่สำคัญของกฎหมายแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงลำดับชั้นของกฎหมาย ซึ่งจะประกอบไปด้วย

1) กฎหมายรัฐธรรมนูญ ซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดในการจัดระเบียบการปกครองประเทศ ซึ่งจะวางระเบียบแห่งอำนาจสูงสุดของรัฐ หรืออำนาจอธิปไตย ได้แก่ อำนาจอธิปไตย อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ ตลอดจนการกำหนดสิทธิเสรีภาพและหน้าที่ของชนชาวไทย

2) พระราชบัญญัติ (พ.ร.บ.) ซึ่งเป็นกฎหมายที่พระมหากษัตริย์ในฐานะประมุขของประเทศทรงลงพระปรมาภิไธยประกาศใช้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา หรือในทางพฤตินัยก็คือ กฎหมายที่ผ่านการพิจารณาและอนุมัติ โดยรัฐสภาหรือองค์กรที่ทำหน้าที่นิติบัญญัติ โดยมีนายกรัฐมนตรีเป็นผู้รับสนองพระบรมราชโองการประกาศใช้ และเมื่อประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษาแล้วก็ถือว่ามีผลบังคับใช้โดยสมบูรณ์ เป็นกฎหมายหลักที่สำคัญที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน พระราชบัญญัติเป็นกฎหมายที่มีลำดับชั้นรองลงมาจากกฎหมายรัฐธรรมนูญ

3) ประมวลกฎหมาย ซึ่งเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่ได้บัญญัติหรือตราขึ้นโดยรวบรวมจัดเอาบทบัญญัติเกี่ยวกับกฎหมายที่เป็นเรื่องเดียวกันเอามารวบรวมเป็นหมวดหมู่ วางหลักเกณฑ์ให้อยู่ในที่เดียวกันและมีข้อความเกี่ยวเนื่องติดต่อกันอย่างเป็นระเบียบ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายตราเป็นต้น โดยประมวลกฎหมายมีฐานะเท่าเทียมกับพระราชบัญญัติ

4) พระราชกำหนด (พ.ร.ก.) ซึ่งเป็นกฎหมายที่พระมหากษัตริย์ทรงตราขึ้นตามคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี การตราพระราชกำหนดให้กระทำได้เฉพาะเมื่อคณะรัฐมนตรีเห็นว่า เป็นกรณีฉุกเฉินที่มีความจำเป็นเร่งด่วนอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้ และต้องเป็นกรณีเพื่อจะรักษาความ

ปลอดภัยของประเทศหรือความปลอดภัยสาธารณะ หรือความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ หรือป้องกันภัยพิบัติสาธารณะ หรือเป็นพระราชกำหนดเกี่ยวด้วยการภาษีอากรหรือเงินตราซึ่ง จะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาผลประโยชน์ของแผ่นดินและเมื่อได้ประกาศใช้ แล้วต้องเสนอพระราชกำหนดนั้นต่อสภาที่ถ้ารัฐอนุมัติก็มีผลใช้บังคับเป็นพระราชบัญญัติต่อไป ถ้ารัฐสภาไม่อนุมัติก็ตกไป แต่ถ้าไม่กระทบกระเทือนกิจการที่ได้เป็นไปในระหว่างที่ใช้พระราช กำหนดนั้น การประกาศใช้พระราชกำหนดให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา โดยมีนายกรัฐมนตรี เป็นผู้ลงนามสนองพระบรมราชโองการ

5) พระราชกฤษฎีกา (พ.ร.ฎ) ซึ่งเป็นกฎหมายที่พระมหากษัตริย์ทรงตราขึ้นตาม คำแนะนำของคณะรัฐมนตรี พระราชกฤษฎีกาจะออกได้ต่อเมื่อพระราชบัญญัติซึ่งถือเป็นกฎหมาย แม่บทให้อำนาจไว้ พระราชกฤษฎีกาจึงเป็นเสมือนกฎหมายที่ไม่สามารถจะออกมาให้ขัดหรือแย้ง กับกฎหมายแม่บท คือ พระราชบัญญัติหรือรัฐธรรมนูญไม่ได้ ซึ่งผู้มีหน้าที่วินิจฉัยปัญหานี้ก็คือ ศาลรัฐธรรมนูญ และถ้ากฎหมายแม่บทถูกยกเลิก พระราชกฤษฎีกานั้นก็ถือว่าถูกยกเลิกไปด้วย พระราชกฤษฎีกาจะมีผลบังคับใช้เมื่อมีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว โดยไม่ต้องผ่านการ พิจารณาอนุมัติจากสภาไม่ว่าก่อนหรือหลังการประกาศใช้

6) กฎกระทรวง ซึ่งเป็นกฎหมายที่รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัติอันเป็น กฎหมายแม่บทออกมาเพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินั้น ๆ กฎกระทรวงจึงเป็น กฎหมายบริวารที่กำหนดรายละเอียดของกฎหมายแม่บทอีกต่อหนึ่ง กฎกระทรวงจะออกมาขัดแย้ง กับกฎหมายแม่บทไม่ได้และถ้ากฎหมายแม่บทถูกยกเลิก กฎกระทรวงนั้นถือว่าถูกยกเลิกไปด้วย คณะรัฐมนตรีเป็นอนุมัติกฎกระทรวง การประกาศใช้กฎกระทรวงให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

7) ประกาศ ระเบียบ ข้อบังคับ และคำสั่ง ซึ่งเป็นกฎหมายปลีกย่อยประเภทที่เป็น เรื่องเล็ก ๆ น้อย ๆ ได้แก่เรื่องเกี่ยวกับระเบียบการปฏิบัติราชการภายในและการที่จะนำกฎหมาย ปลีกย่อยเหล่านี้ไปประกาศในราชกิจจานุเบกษา ต้องเป็นกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดไว้ให้ประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา ส่งผลให้ประกาศ ระเบียบข้อบังคับ และคำสั่งเหล่านั้นเป็นกฎหมายได้เช่นกัน

8) กฎหมายที่ออกโดยองค์กรปกครองตนเอง ซึ่งได้แก่ ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร ข้อบัญญัติเมืองพัทยา ข้อบัญญัติจังหวัด เทศบัญญัติ และข้อบังคับสุขาภิบาล เป็นกฎหมายที่มี พระราชบัญญัติการจัดตั้งองค์กรปกครองตนเองอันเป็นการบริหารส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ให้มีอำนาจ ออกกฎหมายบังคับใช้เฉพาะท้องถิ่นเท่านั้น

เมื่อพิจารณาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตราไว้ ณ วันที่ 24 สิงหาคม พุทธศักราช 2550 ซึ่งกำหนดถึงกรณีการตราพระราชบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร

มาตรา 143 ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน หมายความว่าร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (1) การตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) การจัดสรร รับ รักษา หรือจ่ายเงินแผ่นดิน หรือการโอนงบประมาณรายจ่ายของแผ่นดิน
- (3) การกู้เงิน การค้ำประกัน การใช้เงินกู้ หรือการดำเนินการที่ผูกพันทรัพย์สินของรัฐ
- (4) เงินตรา

ในกรณีที่เป็นที่สงสัยว่าร่างพระราชบัญญัติใดเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินที่จะต้องมีคำรับรองของนายกรัฐมนตรีหรือไม่ ให้เป็นอำนาจของที่ประชุมร่วมกันของประธานสภาผู้แทนราษฎรและประธานคณะกรรมการการสามัญของสภาผู้แทนราษฎรทุกคน เป็นผู้วินิจฉัย

ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรจัดให้มีการประชุมร่วมกันเพื่อพิจารณาร่างพระราชบัญญัติตามวรรคสอง ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มามีกรณีดังกล่าว

มติของที่ประชุมร่วมกันตามวรรคสอง ให้ใช้เสียงข้างมากเป็นประมาณ ถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา 144 ร่างพระราชบัญญัติใดที่สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรเป็นผู้เสนอและในชั้นรับหลักการไม่เป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน แต่สภาผู้แทนราษฎรได้แก้ไขเพิ่มเติม และประธานสภาผู้แทนราษฎรเห็นว่าการแก้ไขเพิ่มเติมนั้นทำให้มีลักษณะเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรส่งร่างการพิจารณาไว้ก่อน และภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มามีกรณีดังกล่าว ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรส่งร่างพระราชบัญญัตินั้นไปให้ที่ประชุมร่วมกันของประธานสภาผู้แทนราษฎรและประธานคณะกรรมการการสามัญของสภาผู้แทนราษฎรทุกคน เป็นผู้วินิจฉัย

ในกรณีที่ที่ประชุมร่วมกันตามวรรคหนึ่งวินิจฉัยว่าการแก้ไขเพิ่มเติมนั้น ทำให้ร่างพระราชบัญญัตินั้นมีลักษณะเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรส่งร่างพระราชบัญญัตินั้นไปให้นายกรัฐมนตรีรับรองในกรณีที่นายกรัฐมนตรีไม่ให้คำรับรอง ให้สภาผู้แทนราษฎรดำเนินการแก้ไขเพื่อมิให้ร่างพระราชบัญญัตินั้นเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน

จะเห็นได้ว่า การตราข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรออกมาในรูปแบบของพระราชกฤษฎีกา จะขัดแย้งต่อข้อกำหนดตามมาตรา 143 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตราไว้ ณ วันที่ 24 สิงหาคม พุทธศักราช 2550 หรือไม่ เนื่องจากตามหลักลำดับชั้นของกฎหมายนั้น ระบุให้กฎหมายในลำดับชั้นที่ต่ำกว่า ไม่สามารถขัดหรือแย้งกับกฎหมายในลำดับชั้นที่สูงกว่าได้ จึงเป็นประเด็นที่ควรพิจารณา แต่เนื่องจากประเด็นดังกล่าว ได้มีการศึกษาและจัดทำเป็นวิทยานิพนธ์ไว้แล้ว ผู้เขียนจึงจะกล่าวถึงไว้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เพียงกว้างๆ เท่านั้น

2.2. การจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล

2.2.1 ความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล

ตามบทบัญญัติมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึง ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้ยื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ

ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นสำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้เงินปันผล ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เงินปันผลจัดเป็นผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่ผู้ถือหุ้นในการเข้าลงทุนในบริษัทจำกัด และถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในมาตราดังกล่าวมิได้ให้คำนิยามหรือคำจำกัดความใดๆ เกี่ยวกับเงินปันผลเอาไว้ โดยมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ระบุไว้ดังนี้คือ

มาตรา 40 (4) (ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว...

เนื่องจากความหมายของเงินปันผล ตามประมวลรัษฎากร มิได้ให้คำนิยามใดๆ ไว้ จึงต้องนำความหมายของเงินปันผลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200 – 1205 ซึ่งหมายความว่า เงินที่จ่ายจากกำไรตามส่วนจำนวน ซึ่งผู้ถือหุ้นได้ส่งเงินแล้วในหุ้นหนึ่งๆ โดยจ่ายตามมติของที่ประชุมใหญ่ หรือหมายถึง เงินที่บริษัทจำกัดจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นในหุ้นละเท่าๆ กัน โดย

กำหนดจากกำไรแท้ๆ ของบริษัทจำกัดนั้นๆ ตามมติของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น นอกจากนี้ ยังได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาวางหลักไว้ ดังนี้ คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2796 – 2801 / 2546 ในคดีนี้ โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทแห่งหนึ่งซึ่งประกอบกิจการค้าส่งหาญทรัพย์ เมื่อบริษัทมีกำไร และแบ่งเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น โจทก์ก็นำเงินปันผลที่ได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น โดยใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ มาโดยตลอดเพราะทำให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่ำลง ต่อมา บริษัทเลิกกิจการ และชำระบัญชี แต่เนื่องจากบริษัทที่ดินที่รวบรวมไว้หลายแปลง เมื่อเลิกกิจการแล้วไม่สามารถขายได้หมดในรอบระยะเวลาบัญชี 12 เดือน หลังเลิกกิจการ ผู้ชำระบัญชีจึงขอขยายระยะเวลาชำระบัญชี และนำรายได้จากการขายที่ดินหลังจากเลิกกิจการแล้ว มาหักค่าใช้จ่ายเหลือเท่าใดก็นำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แล้วนำเงินที่เหลือมาแบ่งให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนตามส่วน ผู้ถือหุ้นก็นำส่วนแบ่งที่ได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของปีภาษีที่ได้รับ โดยการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า เงินส่วนแบ่งดังกล่าวไม่ใช่เงินปันผล จึงไม่มีสิทธิเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แล้วประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ขาด พร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม โจทก์ก็อุทธรณ์การประเมินและนำคดีมาฟ้องต่อศาล

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติถึงความหมายของเงินปันผลไว้โดยเฉพาะ การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่โจทก์ได้รับจากผู้ชำระบัญชีของบริษัท เป็นเงินปันผลหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินปันผลและเงินสำรองของบริษัทจำกัดไว้ ตั้งแต่มาตรา 1200 ถึง มาตรา 1205 จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า เงินปันผล ที่บริษัทจำกัดจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้น เป็นส่วนหนึ่งของกำไรที่บริษัทได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ได้จดทะเบียนไว้ และเพื่อป้องกันมิให้บริษัทนำผลกำไรที่ได้รับมาจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งหมดจนขาดเงินทุนหมุนเวียนในการประกอบกิจการต่อไป มาตรา 1202 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงบังคับให้บริษัทให้บริษัทต้องจัดสรรกำไรที่ได้รับจากการประกอบกิจการส่วนหนึ่งไว้เป็นทุนสำรองทุกคราวที่จ่ายเงินปันผล

เมื่อบริษัทเลิกกัน ประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์บัญญัติถึงการชำระบัญชีไว้ โดยเฉพาะในหมวด 5 โดยกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้ชำระบัญชีไว้ในมาตรา 1250 และ 1259 และประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสอง ให้ถือว่าวันที่จดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามแบบและ

ภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา 68 และ 69 โดยอนุโลม หากไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายในกำหนดได้ มาตรา 72 วรรคสาม ให้ผู้ชำระบัญชียื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอขยายระยะเวลาออกไปอีกก็ได้ ดังนั้น ระหว่างการชำระบัญชีของบริษัท แม้จะถือว่าบริษัทดังกล่าวยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี แต่การที่ผู้ชำระบัญชีของบริษัทขายทรัพย์สินของบริษัทและดำเนินกิจการต่าง ๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้บริษัทมีรายได้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ขยายออกไปโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร เป็นการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติไว้ระหว่างที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จ เพื่อสะสางการงานให้สิ้นไป และแจกจ่ายทรัพย์สินของบริษัทเท่านั้น รายได้ของบริษัทที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชีดังกล่าวที่เหลืออยู่หลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว จึงมิใช่ผลกำไรจากการประกอบกิจการของบริษัท แต่เป็นผลกำไรจากการขายทรัพย์สินของบริษัท และเป็นทรัพย์สินของบริษัทและเป็นทรัพย์สินที่ต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วน เมื่อได้กันส่วนที่จะต้องเอาไปใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จ

เงินที่โจทก์ซึ่งเป็นหุ้นส่วนได้รับจากผู้ชำระบัญชี ในระหว่างการชำระบัญชีไม่ใช่เงินปันผล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (จ) เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่โจทก์แต่ละคนได้ลงทุนในบริษัทดังกล่าว และไม่มีสิทธินำไปเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งในทางปฏิบัติทางภาษีอากร เงินได้ประเภทเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หมายถึงเงินได้ที่ได้จากการรับแบ่งปันจากการลงทุนถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดลักษณะอันเป็นสาระสำคัญไว้ว่าจะต้องมีการแบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำนั้น การแบ่งปันกำไรให้แก่ผู้ลงทุน ไม่จำเป็นจะต้องเป็นเงินสดเสมอไป อาจแบ่งปันกำไรในรูปแบบของทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดก็ได้¹⁶

ตามนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 ย่อหน้า 4 ระบุไว้ว่า เงินปันผล หมายถึงกำไรที่แบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนของเงินลงทุนที่ถือ¹⁷ ดังนั้น เงินปันผลที่กิจการได้รับถือ

¹⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอไสย, สาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: สยามเจริญพาณิชย์, 2549) น.1-039.

¹⁷ สาทิต ผ่องธัญญา, “การบัญชีภาษีอากร เรื่อง เงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไร,” สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 51, ฉบับ 12 (ธันวาคม 2547), น.43-45.

เป็นรายได้ประเภทหนึ่งของกิจการที่เกิดจากการนำเงินไปลงทุนในกิจการอื่น ซึ่งมีลักษณะเดียวกันกับส่วนแบ่งกำไร

นอกจากนี้ กรมสรรพากรมีคำวินิจฉัย เกี่ยวกับความหมายของเงินปันผลไว้ดังนี้

1) เงินกำไรส่วนที่เกิน 4% ของยอดขายที่บริษัทฯ จ่ายให้กับบริษัท เอ จำกัด เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย บริษัท เอ จำกัด อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ โดยผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามวิธีการ และอัตราที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

2) บริษัทประกอบกิจการเป็นเวลาหลายปี มีผลกำไรแต่ไม่เคยแบ่งเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้น คงถือเป็นกำไรสะสมยกไปทุกปี เมื่อบริษัทเลิก ผู้ชำระบัญชีได้จัดการทวงหนี้ ฯลฯ และจัดการคืนทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นเงินส่วนที่เหลือจากการคืนทุนที่นำมาแบ่งให้ผู้ถือหุ้นเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁹

3) “เงินปันผล” ที่เป็นเงินได้ที่บริษัทจำกัด ได้รับตอบแทนเป็นประจำจากบริษัทเจ้าของหุ้น เนื่องจากการซื้อหุ้นสามัญดังกล่าว โดยไม่คำนึงว่าบริษัทฯ เจ้าของหุ้นจะมีกำไรหรือไม่ก็ตาม เงินได้ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นเงินปันผล บริษัทฯจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ และไม่ได้รับสิทธิลดหย่อนหรือยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร²⁰

นอกเหนือไปจากที่กล่าวไว้ในข้างต้นแล้ว ความหมายของคำว่า “เงินปันผล” สามารถเทียบเคียงได้จากคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ให้คำนิยามของคำว่าเงินปันผลเอาไว้ เนื่องจากเงินปันผลเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่มีลักษณะเป็น passive income ซึ่งเป็นดอกผลที่เกิดจากทุนหรือทรัพย์สินประเภททุน (capital) มิใช่เงินจากน้ำพักน้ำแรง และมีใช้เงินได้จากการดำเนินธุรกิจโดยตรง ในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามข้อ 10 วรรค 3 ได้ให้คำนิยามของคำว่าเงินปันผลเอาไว้ ดังนี้

คำว่า “เงินปันผล” ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง เงินได้จากหุ้น หุ้นเหมืองแร่ หุ้นผู้ก่อตั้ง หรือสิทธิอื่นๆ อันมีส่วนร่วมอยู่ในผลกำไร ซึ่งมีใช้สิทธิเรียกร้องในนี้รวมทั้งเงินได้จากสิทธิอื่นๆ ใน

¹⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/12137 ลงวันที่ 4 กันยายน 2517

¹⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/23791 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2524

²⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/4858 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2520

บริษัท ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของการจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายของรัฐซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งให้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

จะเห็นได้ว่า คำว่า “สิทธิอื่นๆ อันมีส่วนร่วมในผลกำไรซึ่งมิใช่สิทธิเรียกร้องในหนี้”²¹ ในคำนิยาม ข้อ 10 วรรค 3 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึงประโยชน์ต่างๆ ที่คำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งจะต้องแบ่งมาจากผลกำไร ถ้าไม่มีกำไรจะไม่จ่าย แต่จะต้องมิใช่สิทธิเรียกร้องในหนี้ ซึ่งถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องในหนี้จะกลายเป็นดอกเบี้ย เพราะเงื่อนไขในการจ่ายดอกเบี้ยนั้น ลูกหนี้จะต้องจ่ายให้แก่เจ้าหนี้ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้ โดยไม่คำนึงว่าลูกหนี้จะมีกำไรในการประกอบกิจการของตนหรือไม่ ดังนั้น แม้ลูกหนี้ไม่มีกำไรก็ยังคงต้องจ่ายดอกเบี้ย ส่วนการจ่ายเงินปันผลนั้นแตกต่างจากดอกเบี้ยตรงเงื่อนไขการจ่าย ซึ่งการจ่ายเงินปันผลจะต้องจ่ายจากผลกำไรเท่านั้นและเป็นกำไรหลังจากเสียภาษีเงินได้แล้ว

คำนิยามเงินปันผลในข้อ 10 วรรค 3 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่บัญญัติว่า “รวมทั้งเงินได้จากสิทธิอื่นๆ ในบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายของรัฐซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งให้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่” แสดงให้เห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อน ได้อิงความหมายของเงินปันผลไว้กับกฎหมายภายในของรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผลด้วย

ดังนั้น ในกรณีในประเทศไทยเป็นรัฐที่มีการจ่ายหรือรับเงินปันผล ก็ต้องพิจารณาความหมายของเงินปันผลตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบด้วย

2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล

กรณีบริษัทไทยเข้าไปถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศ เมื่อบริษัทต่างประเทศนั้น ประกอบกิจการได้รับผลกำไร และมีเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทไทยผู้ได้รับผลประโยชน์จากเงินลงทุนนั้นมีหน้าที่ต้องนำเงินได้นั้น มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากเงินปันผล โดยหลักแบ่งเป็น 2 แนว คือ หลักหน่วยแยกจากกัน การจัดเก็บภาษีตามวิธีนี้ จะมีทั้งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินปันผลควบคู่กันไป โดยถือว่า บริษัทที่เป็นผู้จ่ายเงินปันผลและผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผล เป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากกัน และหลักเงินได้ร่วม ตามหลักนี้เห็นว่า การแบ่งแยกฐานะตามกฎหมายมิได้ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งตีความได้ว่า ลักษณะที่แท้จริงของบริษัทเป็นเพียงสิ่งที่กฎหมายสมมติขึ้นเป็นบุคคล ไม่ได้มีตัวตน

²¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร, 2547) น. 379

จริง แต่ประกอบไปด้วยบุคคลมารวมตัวกัน ผู้มีเงินได้จากกิจการที่บริษัทดำเนินการนั้น ที่แท้จริงคือบุคคลธรรมดาที่ถือหุ้นนั่นเอง ดังนั้น ไม่ควรมีการเก็บภาษีจากกำไรของบริษัท เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับก็ให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ ทั้งนี้ โดยส่วนมากระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเป็นไปตามหลักหน่วยแยกจากกัน โดยมีมาตรการอื่นมาเสริมเพื่อขจัดหรือลดระดับการเก็บภาษีซ้อนจากกำไรและเงินปันผล ซึ่งมาตรการโดยทั่วไป ได้แก่ วิธีเครดิตภาษีและวิธีหักลดหย่อน สำหรับประเทศไทยใช้วิธีเครดิตภาษีเงินปันผล²²

2.2.2.1 อัตราภาษี

ในส่วนเกี่ยวกับอัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งได้รับเงินได้กรณีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากหรือในต่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ โดยหากบริษัทไทยเลือกเข้าไปลงทุนในรูปแบบของบริษัทในเครือหรือสาขาของต่างประเทศ กล่าวคือ เข้าไปลงทุนในรูปแบบของการถือหุ้นในบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศแหล่งเงินได้ ตัวอย่างเช่น เข้าไปถือหุ้นในบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อบริษัทไทยได้รับเงินปันผล ก็จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผลดังกล่าวในอัตราร้อยละ 15 ซึ่งจะเท่ากับจำนวนที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ถ้าหากรัฐแหล่งเงินได้นั้น ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายก็จะขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของรัฐแหล่งเงินได้นั้นๆ

2.2.2.2 วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลของประเทศไทย

จากรูปแบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีของบริษัทและผู้ถือหุ้น จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีหลักวิธีการจัดเก็บสอดคล้องตามรูปแบบดังกล่าว แต่ในส่วนของเงินปันผลจะมุ่งเน้นไปยังแนวคิด 2 ประการสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินปันผล ซึ่งแบ่งเป็น

1) หลักหน่วยแยกจากกัน การจัดเก็บภาษีตามวิธีนี้ จะมีทั้งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินปันผลควบคู่กันไป มีหลักสำคัญที่ว่าบริษัทซึ่งเป็นบุคคลและผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับเงินปันผลนั้น เป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากกัน โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาถึงบริษัทขนาดใหญ่ซึ่งมีผู้ถือหุ้นรายย่อยจำนวนมาก แม้ผู้ถือหุ้นเหล่านี้ จะเป็นเจ้าของบริษัทพร้อมกันก็ตาม แต่อำนาจ

²² ศันลिया ศิริทศ, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) ในประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น.32-33

ในการบริหาร การดำเนินกิจการและการควบคุมบริษัทนั้น ไม่ถือว่าอยู่ในบังคับของผู้ถือหุ้น แต่ขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารจัดการของบริษัทนั้น ดังนั้น บริษัทในลักษณะนี้จึงเปรียบเสมือนเป็นหน่วยอิสระที่สามารถดำเนินการต่างๆ รวมทั้งในด้านการเงินได้โดยไม่ขึ้นกับผู้ถือหุ้นของบริษัท จึงถือได้ว่าบริษัทมีความสามารถในการเสียภาษีอากรเป็นของตนเอง แต่ถ้าพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีอากรที่แท้จริง ซึ่งปกติใช้เงินได้เป็นเครื่องวัดแล้ว จะพบว่าถึงแม้บริษัทจะมีรายได้หรือมีกำไร แต่รายได้นั้นแท้จริงแล้วเป็นของเจ้าของบริษัทหรือผู้ถือหุ้นนั่นเอง ดังนั้น บริษัทจึงไม่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรแต่อย่างใด ความสามารถที่แท้จริงอยู่ที่ผู้ถือหุ้นที่เป็นเจ้าของรายได้นั้น การจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลโดยอาศัยหลักนี้ จึงก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนตามนัยความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถ

2) หลักเงินได้ร่วม ตามหลักนี้ เห็นว่าการแบ่งแยกฐานะตามกฎหมายไม่ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ ตามลักษณะที่แท้จริงนั้น บริษัทเป็นเพียงสิ่งที่มีกฎหมายสมมติขึ้นเป็นบุคคล ไม่ได้มีตัวตนแท้จริง แต่ประกอบไปด้วยบุคคลมารวมตัวกัน ผู้มีเงินได้จากกิจการที่บริษัทดำเนินการนั้น โดยแท้จริงก็คือบุคคลธรรมดาที่ถือหุ้นอยู่นั่นเอง ฉะนั้นการเก็บภาษีทั้งจากบริษัทและจากบุคคลธรรมดา เนื่องจากกำไรก่อนเดี่ยวนั้นไม่ควรแตกต่างไปจากที่เก็บจากกิจการที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้ดำเนินการ กล่าวคือ ไม่ควรมีการเก็บภาษีจากกำไรของบริษัท เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ และกำไรที่ได้จัดสรรจะต้องนำมารวมในรายได้ที่จะต้องเสียภาษีของผู้ถือหุ้นตามส่วนที่จะได้รับ ถ้าไม่มีการจัดสรรกำไรส่วนนี้เป็นเงินปันผล จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บตามหลักนี้จะไม่ก่อให้เกิดปัญหาภาระภาษีซ้อน แต่หลักนี้มีปัญหายุ่งยากในการจัดเก็บหลายประการจึงไม่เป็นที่นิยม เช่น ปัญหาว่ากำไรที่ไม่ได้จัดสรรเป็นของผู้ถือหุ้นรายใด จำนวนเท่าใด และทำให้ผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีล่วงหน้าสำหรับรายได้ส่วนที่ยังไม่ได้รับ เป็นต้น ดังนั้น ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมักเป็นไปตามหลักหน่วยแยกจากกัน โดยมีมาตรการอื่นมาเสริมเพื่อขจัดหรือลดระดับการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากกำไรและเงินปันผล ซึ่งมาตรการที่ใช้โดยทั่วไป ได้แก่ วิธีเครดิตภาษีและวิธีหักลดหย่อน สำหรับประเทศไทยใช้วิธีเครดิตภาษีเงินปันผล

การที่บริษัทจัดหาทุนโดยการออกหุ้นจำหน่าย เมื่อบริษัทมีกำไรหรือมีรายได้ บริษัทมีทางเลือกว่าจะเก็บหรือกันกำไรส่วนหนึ่งไว้กับบริษัท โดยไม่จำหน่ายออกให้แก่ผู้ถือหุ้น (Undistributed Profit) เพื่อเก็บกักกำไรไว้สำหรับลงทุนขยายกิจการต่อไป (Reinvestment) กำไรสุทธิส่วนที่บริษัทเก็บไว้ลงทุนต่อก็จะมีโอกาสไปถึงมือผู้ถือหุ้น หากไม่มีการจัดเก็บภาษีในระดับนิติบุคคล กำไรส่วนนี้ก็จะเป็นปลอดภาษี ส่วนกำไรที่มีได้ก็เก็บไว้กับบริษัทก็จะถูกจัดสรรให้กับผู้ถือ

หุ้นในรูปแบบของเงินปันผล ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา ดังนั้นแม้จะไม่มี การเก็บภาษีเงินปันผลที่ต้นทางคือ ณ ระดับกำไรบริษัท เงินปันผลก็ไม่หลุดพ้นจากการเสียภาษีเงินได้

หากกำไรที่เก็บไว้กับบริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนกำไรที่ปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ มีการแบ่งกำไรออกเป็นสองส่วนเรียกว่า Zero Rate หรือ Dividend Deduction บริษัทจะถูกจูงใจให้ปันผลกำไรที่บริษัทหามาได้แจกจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นแทนที่จะสะสมผลกำไรไว้ที่บริษัท เพื่อการลงทุนขยายกิจการในอนาคต ยิ่งปันผลมากเท่าไร ก็ยิ่งเสียภาษีน้อยลงมากเท่านั้น ภาษีที่เสียจะเท่ากับศูนย์ หากปันผลกำไรจนหมดไม่เหลือที่บริษัทเลย การลงทุนใหม่ด้วยวิธีการใช้เงินกำไรสะสมไว้ภายในบริษัท จึงเป็นวิธีการที่น่าสนใจแต่อย่างใด ตรงกันข้ามการลงทุนแบบกู้ยืมจากภายนอกเป็นวิธีที่ดึกดำบรรพ์ เนื่องจากดอกเบี้ยจ่ายเงินกู้ยืมเป็นรายจ่ายที่หักออกจากกำไร แต่วิธีนี้ บริษัทจะสะสมหนี้แทน แต่อย่างไรก็ดี วิธีนี้ จะทำให้การระดมทุนด้วยการออกหุ้นจำหน่ายเป็นวิธีที่น่าสนใจ เพราะบริษัทปันผลกำไรเป็นประจำ ทำให้หุ้นบริษัทได้รับความสนใจจากนักลงทุน

ส่วนมากแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศต่างๆ จะไม่แบ่งแยกกำไรออกเป็นสองส่วน ระหว่างกำไรส่วนที่จัดสรรและส่วนที่ไม่ได้จัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้น กำไรของบริษัททั้งสองส่วนรวมเป็นกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเช่นนี้ทำให้กำไรของบริษัทส่วนที่จัดสรรเป็นเงินปันผลถูกเก็บภาษีเงินได้สองครั้ง (Double Taxation) กล่าวคือ ถูกเก็บภาษีเมื่อเป็นกำไรของบริษัทและถูกเก็บภาษีอีกครั้งเมื่อเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น ดังนั้น เงินปันผลส่วนใหญ่จะเสียภาษีไม่เต็มจำนวน เนื่องจากจะมีมาตรการบรรเทาความซ้ำซ้อนด้วยวิธีต่างๆ เช่น ยกเว้นภาษีเงินปันผลบางส่วน หรือทั้งหมด หรือให้เสียภาษีในอัตราต่ำ ส่วนเงินปันผลที่เหลือจึงเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้เพื่อประเมินภาษีเหมือนเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น หากไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีซ้อน หรือเรียกว่า Classical System อาจทำให้บริษัทไม่ต้องการจ่ายเงินปันผล และเป็นเหตุจูงใจให้บริษัทกักเก็บกำไรไว้ที่บริษัทเพื่อลงทุนขยายกิจการแทนการนำไปแจกจ่ายบริษัทได้รับการสนับสนุนให้สะสมเงินกำไรทั้งหมด สำหรับการลงทุนในอนาคตหรือการลงทุนในด้านอื่นๆ การสะสมทำให้ค่าทรัพย์สินของบริษัทเพิ่มขึ้น และเพิ่มค่าหุ้นของบริษัท ในกรณีระหว่างประเทศ จะเพิ่มความซับซ้อน เพราะเงินปันผลจะถูกเก็บภาษีทั้งในประเทศแหล่งเงินได้ที่จ่ายเงินปันผลและประเทศถิ่นที่อยู่ผู้รับเงินปันผล การเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ส่วนมากจะเสียด้วยวิธีหัก ณ ที่จ่าย โดยจำนวนภาษีที่ถูกหักจะแสดงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายของผู้ถือหุ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้น อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะถูกกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยทั่วไปประเทศส่วนใหญ่มีการบรรเทาภาระภาษีที่ซ้ำซ้อน โดยการยกเว้นเงินได้หรือการให้เครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ

2.2.3 เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ กรณีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง ซึ่งมีฐานจากการจัดเก็บโดยทั่วไปจากกำไรสุทธิ อันได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำไปภายในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งโดยปกติมีกำหนดจำนวนสิบสองเดือน ภายใต้เงื่อนไขของการคำนวณตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

ขอบข่ายของกำไรสุทธิซึ่งจะต้องถูกนำมารวมคำนวณนั้น อาจแยกพิจารณาได้สองกรณี กล่าวคือ ประการแรกกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการ ทั้งในประเทศและนอกประเทศมารวมคำนวณหรือที่เรียกว่ามีภาระหนี้ภาษีโดยไม่จำกัดขอบเขต (Unlimited tax liability) ประการหลังคือ กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ อันได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หากนิติบุคคลดังกล่าวได้เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทย ก็มีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิส่วนที่เกี่ยวกับกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทยเท่านั้นมารวมคำนวณเสียภาษี หรืออาจกล่าวได้ว่าต้องนำเฉพาะเงินได้จากแหล่งภายในประเทศมาคำนวณเท่านั้น การเสียภาษีดังกล่าวย่อมเป็นไปตามหลักภาระหนี้ภาษีโดยจำกัดของเขต

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ผู้ทำบัญชีจะต้องพิจารณาว่า เมื่อใดรายได้และรายจ่ายได้ถือว่าเกิดขึ้นแล้ว ก็จะเป็นที่บัญชีรับรู้เป็นรายได้และรายจ่ายและนำไปคำนวณกำไรสุทธิ โดยจะแบ่งเป็น 2 เกณฑ์หลักๆ คือ เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)

สำหรับกิจการที่รับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์เงินสด เป็นการรับรู้รายได้และรายจ่ายเฉพาะส่วนที่กิจการได้รับมาหรือจ่ายไปเป็นเงินสด หรือตราสารที่เป็นเงินสดเฉพาะส่วนที่กิจการได้รับมาหรือจ่ายไปแล้วเท่านั้น ในกรณีที่กิจการยังมีได้รับเงินหรือจ่ายเงินจะไม่นำรายได้หรือรายจ่ายนั้นมาบันทึกบัญชีรับรู้รายได้และรายจ่าย แต่จะตั้งบัญชีพักไว้รอการตัดบัญชีเมื่อรายได้และรายจ่ายนั้นถึงกำหนดและกิจการได้รับเงินหรือจ่ายเงิน จึงจะรับรู้รายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ส่วนกิจการที่รับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ เป็นการรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยการนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังมิได้รับชำระหรือจ่ายเงินในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้หรือรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ดังนั้น รายได้และรายจ่ายเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระแล้ว หากยังมีได้รับหรือจ่ายเงิน จะต้องบันทึกบัญชีไว้เป็นรายได้ค้างรับหรือรายจ่ายค้างจ่าย และต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิด้วย และในทำนองเดียวกัน หากรายได้ใดได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายใดได้จ่ายล่วงหน้าสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปซึ่งไม่ถึงกำหนด ก็ไม่ต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ดังนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ได้กำหนดให้ธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลทั่วไปรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ แต่จะมีธุรกิจบางประเภทอาจจะไม่คำนวณกำไรสุทธิหรือรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยวิธีนี้ เนื่องจากเป็นธุรกิจเฉพาะที่แตกต่างจากธุรกิจทั่วไป

2.2.3.1 การคำนวณเงินปันผลเป็นรายได้

ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อเสียภาษี ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 กำหนดว่า กระทำได้โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการมาหักออกด้วยรายจ่าย ดังนั้น ปัญหาเบื้องต้นในข้อนี้คือ “รายได้” นั้นหมายความว่าอย่างไร และมีความหมายแตกต่างไปจาก “เงินได้” หรือไม่

เมื่อได้พิจารณาจากประมวลรัษฎากร จะพบว่าแท้จริงแล้วในส่วนของคำว่ารายได้อาจกับเงินได้นั้นมีความหมายเป็นอย่างเดียวกัน หากมีความแตกต่างกันอยู่ก็เป็นเพียงแต่วิธีการปรับแต่งฐานภาษีก่อนนำไปคำนวณด้วยอัตราภาษีเท่านั้น²³ โดยมีเหตุผลสนับสนุนจากการที่มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดนิยามของ “รายได้พึงประเมิน” ไว้ว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้” ซึ่งคำว่าหมวดนี้นั้น นอกจะหมายถึงส่วนที่ 2 ว่าด้วยการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาแล้ว ก็ยังต้องหมายความรวมถึงส่วนที่ 3 ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

เมื่อรายได้มีความหมายเป็นอย่างเดียวกันกับเงินได้แล้ว ดังนั้นในทางกฎหมายรายได้จึงหมายความถึง บรรดาเงิน รวมทั้งทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ และเครดิตภาษีด้วย อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้ได้มีธุรกรรมรูปแบบใหม่ๆเกิดขึ้นมากมาย และในบางธุรกรรมนั้นก็อาจมีความสลับซับซ้อนจนยากจะทำการแยกแยะถึงรายการภาษีที่แท้จริงของกิจกรรมนั้นๆ ได้ ฉะนั้น ในบางครั้งจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องนำความหมายของเงินได้ ตามที่ได้ปรากฏในสาขาวิชาอื่นที่เกี่ยวข้องมาประกอบการตีความ

²³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 10, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547) น.100.

ในทางเศรษฐศาสตร์นั้นมีความเห็นว่า เงินได้ คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่ง²⁴ และในอีกด้านหนึ่งนั้นเห็นว่า เงินได้หมายถึงผลรวมของมูลค่าบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าสุทธิในช่วงระยะเวลาหนึ่ง²⁵ ส่วนในทางการบัญชี อันเป็นศาสตร์ที่จะต้องมีการประมวลเหตุการณ์ทางการเงินของธุรกิจ และแสดงออกมาในรูปของรายงาน เพื่อให้ทราบถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน ด้วยเหตุผลนี้ การกำหนดเงินได้ในทางการบัญชีจึงต้องพิจารณาจากเหตุการณ์หรือรายการที่เกิดขึ้นจริง จนนำไปสู่การพัฒนาหลักการที่เรียกว่า “แนวความคิดว่าด้วยรายการที่เกิดขึ้นจริง” (Realization) ดังนั้นภายใต้แนวความคิดดังกล่าว เงินได้จะถือว่าเกิดขึ้นได้ ก็ต่อเมื่อมีความเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินหรือหนี้สินอย่างแน่นอน และการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นไปโดยถูกต้องเที่ยงธรรมจนเป็นที่ยอมรับในการบันทึกเป็นรายการทางบัญชีได้

นอกจากนี้ ในมาตรฐานการบัญชี ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้ปฏิบัติงานทางบัญชียังได้กำหนดความหมายของรายได้ไว้ด้วยว่า รายได้ หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ²⁶

สำหรับกรณีการคำนวณเงินปันผลเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ (10) ดังนี้ คือ สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อการส่งเสริม เกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียง กึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังต่อไปนี้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท จำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย

²⁴ Robert M. Haig, “The Concept of Income Economic and Legal Aspects,” in *The Federal Income Tax*, (New York : Columbia University Press, 1921), p.7.

²⁵ Henry C. Simons, *Personal Income Taxation* (Chicago : University of Chicago Press, 1921), p.5.

²⁶ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ของสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

โดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้ กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวม คำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัด นอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัด ผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัด ผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนที่มีเงินได้ ที่เป็นเงินปันผลและ เงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้ออกหรือหน่วยลงทุนนั้น มาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าวหรือได้ออกหุ้น หรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่เงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) ไม่ให้ ถือว่าเป็นเงินปันผล หรือ เงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง²⁷

เงื่อนไขข้อนี้ เป็นเงื่อนไขของการคำนวณเงินได้ของกิจการ คือ เป็นการกำหนดยกเว้น ไม่ต้องนำเงินได้ประเภทเงินปันผลของบริษัทจำกัด มาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระ ภาษีที่ต้องเสียซ้ำซ้อน ซึ่งมีข้อสังเกตดังนี้ คือ²⁸

1) บริษัทฯ ตามมาตรา 65 ทวิ (10) ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจาก กิจการร่วมค้า ซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับ ที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ

2) กรณีดังกล่าวข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงการคำนวณกำไรสุทธิของห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน กิจการทั้งสองประเภทดังกล่าว หากได้รับเงินปันผลหรือเงิน ส่วนแบ่งของกำไร จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวนที่ได้รับ

3) กรณีบริษัทฯ ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ได้รับเงินปันผลจาก บริษัทต่างประเทศ จะไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีตามมาตรา

ซึ่งในประเด็นตามหัวข้อที่ 3) นี้ ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณากรณีสิทธิประโยชน์ที่จะ ได้รับพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศ

²⁷ มาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร

²⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสน่ห์ไสย, สาโรช ทองประคำ, อ่างแล้ว เขิงอรรถที่ 2, น.

อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2539 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ.2548 เพิ่มเติมมาตรา 5 วิสดี แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 ยกเว้นภาษีเงินได้ ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็น เงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อ สนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการใน ต่างประเทศ โดยจะต้องพิจารณาตัวผู้เสียภาษีเองว่าเข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์สำหรับการได้สิทธิ ประโยชน์ดังกล่าวหรือไม่

2.2.3.2 เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในทางภาษีมีหลักอยู่ว่า ผู้เสียภาษีจะไม่มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีจนกว่าจะได้รับ ชาติใช้ทุนคืนทั้งหมด อันเป็นคำอธิบายจาก “แนวความคิดเรื่องการใช้คืนทุน” (Capital Recovery)²⁹ นอกจากนี้ การเสียภาษีตามหลักภาษีอากรที่ตีนั้นย่อมเป็นไปตามความสามารถในการชำระ (Ability to Pay) ของผู้เสียภาษี ดังนั้นการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล กฎหมายจึงมีการกำหนดให้มีการนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการก่อให้เกิดรายได้นั้นมาหัก ออกจากรายได้เพื่อให้ได้มาซึ่งกำไรสุทธิ³⁰

สำหรับค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไปเป็นประจำนั้น เพื่อพิจารณาถึงจุดประสงค์ ของการปฏิบัติทางภาษี (Tax Treatment) อาจอาศัยแรงจูงใจเบื้องหลังแห่งธุรกรรม (Motive Behind the Transaction) มาเป็นเกณฑ์ในการจัดแบ่งประเภทของค่าใช้จ่ายออกได้เป็น 3 ประการ³¹ ได้แก่

1) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Personal Expenses)

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวนี้ หมายถึง รายจ่ายที่ไม่ใช่รายจ่ายซึ่งชำระไป เพื่อกิจการหรือการหากำไรของบริษัท หาได้เกี่ยวพันกับกิจการซึ่งอยู่ในวัตถุประสงค์ของนิติบุคคล

²⁹ Kelvin E. Murphy and Mark Higgins, Concept in Federal Taxation, 1999 edition, (Ohio : South-Western College, 1999), p.58.

³⁰ มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

³¹ K.E. Murphy and M. Higgins, supra note 8, p.63.

อื่นใดโดยเฉพาะ เช่น กรรมการ ผู้ถือหุ้น หรือผู้จัดการ เป็นต้น โดยทั่วไปแล้วรายจ่ายประเภทนี้ กฎหมายไม่ยินยอมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะว่าให้ถือเป็นรายจ่ายได้

2) รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ (Trade or Business Expenses)

สำหรับรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ หมายถึง รายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการซึ่งกิจการได้จ่ายออกไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดรายได้ โดยทั่วไปแล้วรายจ่ายประเภทนี้ กฎหมายยินยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ทั้งหมด ภายในปีภาษีที่รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Investment Expenses)

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เป็นรายจ่ายของกิจการที่ได้มีการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือผลประโยชน์ตอบแทนใดๆเป็นทางถาวรแก่กิจการ คือเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีขึ้นไป รายจ่ายประเภทนี้กฎหมายภาษีอากรของไทยจัดว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามประเภทหนึ่ง แต่สำหรับรายจ่ายที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ในบางประเภทนั้น กฎหมายอนุญาตให้มีการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาได้ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีการ และอัตราที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย³²

จากประเภทของรายจ่ายที่ได้จัดแบ่งไว้ข้างต้นอาจสรุปได้ว่า ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีอากร กฎหมายภาษีอากรให้นำรายจ่ายเฉพาะที่อยู่ภายใต้วัตถุประสงค์ของกิจการ กล่าวคือ บรรดาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและเศรษฐกิจ (Business and Economic Purpose) เป็นสำคัญ³³ ซึ่งได้แก่ รายจ่ายในกิจกรรมทางการค้าหรือธุรกิจ และรายจ่ายในกิจกรรมการลงทุน แต่อย่างไรก็ตามรายจ่ายดังกล่าวก็ยังคงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า จะต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น (Ordinary and Necessary Expense) แก่การก่อให้เกิดเงินได้³⁴ อีกทั้งจำนวนของรายจ่ายดังกล่าว จะต้องจัดได้ว่าเป็นจำนวนตามสมควร (Reasonable in Amount) อีกด้วย

³² มาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

³³ K.E. Murphy and M. Higgins, *supra* note 8, p.62.

³⁴ James E. Parker, *Tax Concepts for Decision Making* (Minnesota : West Publishing, 1985), p.87, see also K.E. Murphy and M. Higgins, *supra* note 8, p.179.

เงื่อนไขแห่งความเป็นปกติ (Ordinary) ของรายจ่าย ยังอาจแบ่งย่อยเพื่อพิจารณาได้อีกสองประการ โดยประการแรกคือ รายจ่ายนั้นจะต้องเป็นชนิดที่พึงเกิดขึ้นได้ตามธรรมดาสำหรับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทนั้นๆ ซึ่งจะต้องวินิจฉัยจากลักษณะตามปกติหรือตามประเพณีของกิจการที่ได้พิจารณาอยู่เป็นสำคัญ ส่วนเกณฑ์ประการหลังของการเป็นรายจ่ายตามปกติ (Ordinary Expense) คือต้องเป็นรายจ่ายซึ่งพึงกำหนดไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้ เกณฑ์ดังกล่าวจะทำให้ค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมการลงทุน ในส่วนที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในอนาคต ไม่อาจนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบบัญชีปัจจุบันได้ และเมื่อค่าใช้จ่ายนี้ ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเกินกว่ารอบปีภาษีหนึ่งๆแล้ว ก็ต้องถูกจัดสรรเป็นรายจ่ายไปตลอดระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากค่าใช้จ่ายนั้น โดยอาจเป็นไปในลักษณะของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา (Depreciation) หรือค่าเสื่อมสิ้น (Depletion) ในกรณีเป็นทรัพย์สินมีรูปร่าง และค่าตัดจำหน่าย (Amortization) สำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

ส่วนเงื่อนไขที่จะทำให้รายจ่ายใดถูกถือเป็นรายจ่ายตามจำเป็น (Necessary Expense) ได้ คือการพิจารณาว่ารายจ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นรายจ่ายที่สมควรและเป็นประโยชน์ (Appropriate and Helpful) แก่การหากำไรหรือกิจการนั้นๆ นอกจากนี้ ภายใต้ขอบเขตการบังคับใช้ของคำว่า “จำเป็น” นี้ Parker ยังได้มีความเห็นอีกด้วยว่า “มีลักษณะซึ่งเป็นการสวนทางกับแนวความคิดของการรับรู้”³⁵ โดยอธิบายได้ว่า การพิจารณาว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายที่สมควรและเป็นประโยชน์แก่การก่อให้เกิดเงินได้หรือไม่ นั้น จะต้องอาศัยการตีความอย่างกว้างขวาง คือรายจ่ายดังกล่าวอาจถูกจัดว่าเป็นรายจ่ายตามความจำเป็นได้ ถ้าได้ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการ ไม่ว่าจะเป็ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ตาม ดังนั้น สำหรับค่าใช้จ่ายใดๆ ซึ่งผู้เสียภาษีได้ชำระไปจะถูกถือเป็นรายจ่ายตามจำเป็นนั้น ซึ่งผู้เสียภาษีมี่หน้าที่จะต้องพิสูจน์ให้ได้แต่เพียงว่า ขณะที่ได้จ่ายไปนั้นเขามีความเชื่อโดยสุจริตใจว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีความจำเป็นแก่กิจการหรือการหากำไรเท่านั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงเลยว่าในท้ายที่สุดแล้วค่าใช้จ่ายนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์โดยแท้จริงหรือไม่ หรือก่อให้เกิดประโยชน์เพียงใดก็ตาม

ตามมาตรา 65 ตรี (6) ได้บัญญัติไว้ว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

เงื่อนไขในข้อนี้เป็นข้อห้ามมิให้นำเบี้ยปรับ เงินเพิ่มทางภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย

³⁵ J.E. Parker, *supra* note 14, p.88.

ภาษี ซึ่งจะแยกกันไปตามลักษณะของแต่ละรายการ สำหรับประเด็นภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายได้อันเนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิ ได้แก่³⁶

1) ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับชำระเมื่อครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบ ภ.ง.ด. 51 และเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบ ภ.ง.ด. 50

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทฯ ถูกผู้จ่ายเงินหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด

3) ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบในกรณีที่บริษัทฯ เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทฯ อื่น และมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย แต่บริษัทฯ ไม่ได้หักและนำส่งซึ่งบริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบโดยเงินของบริษัทฯ เอง

4) ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดจากการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

เหตุที่กำหนดให้รายจ่ายดังกล่าวทั้ง 4 กรณี ห้ามถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เนื่องจากว่าหากยอมให้ลงเป็นรายจ่ายได้แล้ว จะส่งผลให้บริษัทฯ ประหยัดเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วคูณด้วยจำนวนเงินดังกล่าว เท่ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ไม่ถูกกลงโทษหรือไม่ต้องรับภาระดังกล่าวเลย ซึ่งทำให้สภาพบังคับให้ปฏิบัติในการชำระภาษีไม่มีประสิทธิภาพเลย³⁷

อย่างไรก็ตาม ประเด็นปัญหากรณีภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องชำระให้รัฐบาลในต่างประเทศ โดยมีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0809/490 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2508 ต.9.3254 ที่ได้วินิจฉัยไว้ว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่สาขาของบริษัทที่ได้เสียให้แก่รัฐบาลของต่างประเทศที่สำนักงานสาขที่ตั้งอยู่นั้น ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ข้อห้ามเรื่องภาษีเงินได้ที่ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง ภาษีเงินได้ที่ต้องตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

ซึ่งภายหลังจากนั้น การวินิจฉัยของกรมสรรพากรก็เป็นไปในทิศทางเดียวกันมาโดยตลอด ดังได้มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/15035 ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2537 ในกรณีที่บริษัทฯ

³⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอไสย, สาโรช ทองประคำ, อ่างแล้ว เชียงอรุณีที่ 2, น. 2-144-2-145

³⁷ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2549) น.192.

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสาขาในต่างประเทศ จะนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศนั้น มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) โดยตีความว่ารายจ่ายค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องห้ามตามมาตรา นี้ จะต้องเป็นค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะที่จ่ายให้แก่รัฐบาลไทยเท่านั้น

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึงภาษีเงินได้เฉพาะบริษัทมีหน้าที่ต้องเสียเองหรือรับผิดชอบตามกฎหมาย การที่บริษัทสัญญาว่าจะเสียภาษีแทน มิใช่เป็นกรณีที่บริษัทต้องรับผิดชอบหรือมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย บริษัทจึงถือเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0804/13109 ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2519 ต.10.3786)

สำหรับประเด็นที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่จ่ายให้แก่รัฐบาลในต่างประเทศ ก็มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/15035 ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2537 ต.56.23031 ซึ่งได้วินิจฉัยว่า ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้แก่รัฐบาลในต่างประเทศ บริษัทสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3. กฎหมายภายในของประเทศไทยว่าด้วยการจัดเก็บ ภาษีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากต่างประเทศ

2.3.1 พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) พ.ศ. 2539

กฎหมายภายในของประเทศไทยว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมิน ที่เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากต่างประเทศนั้น มีการตราพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2539 โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัท”) ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศหรือได้รับเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียเงินได้จากรายได้หรือเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวในต่างประเทศ และจะต้องนำเงินได้หรือรายได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเป็นการบรรเทาภาระการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังกล่าว

กรมสรรพากรจึงได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ

2.3.1.1 ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ โดยกำหนดให้ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ คือ

1) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กล่าวคือเป็นบริษัทที่จดทะเบียนนิติบุคคลต่อกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายไทยและ

2) บริษัทดังกล่าวได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และหรือได้รับเงินจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและ

3) บริษัทดังกล่าวเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและ

4) บริษัทดังกล่าวได้เสียภาษีเงินได้จากรายได้และหรือเงินได้ดังกล่าวในต่างประเทศแล้ว

2.3.1.2 วิธีการบรรเทาภาระการเสียภาษีซ้ำซ้อนตามกฎหมายฯ

เมื่อบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือได้รับเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศไปแล้ว เมื่อนำรายได้และหรือเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย บริษัทดังกล่าวมีสิทธิเลือกวิธีการเพื่อบรรเทาภาระการเสียภาษีที่ซ้ำซ้อนดังกล่าว โดยสามารถเลือกใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งได้สำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในแต่ละประเทศ กล่าวคือเมื่อได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือได้รับเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจากประเทศเดียวกัน ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน บริษัทดังกล่าวต้องเลือกใช้วิธีการเดียวกัน โดยวิธีการบรรเทาภาระการเสียภาษีซ้ำซ้อนที่บริษัทดังกล่าวมีสิทธิเลือกคือ

1) บริษัทที่มีสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียในต่างประเทศตามเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 หรือ

2) บริษัทที่มีสิทธินำภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศมาชดเชยวันหรือเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่างๆประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 หรือ

3) บริษัทที่มีสิทธินำรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียในต่างประเทศทั้งจำนวน มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.1.3 เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น ได้แก่ ภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้น ที่ได้ชำระแล้วในต่างประเทศจากกำไรสุทธิหรือจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นได้ชำระแล้วในต่างประเทศจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น เงินปันผล ค่าแห่งสิทธิ ดอกเบี้ย ฯลฯ โดยภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเวดังกล่าว จะเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นได้กำหนดไว้ดังนี้

1) เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สินที่ได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร คือ

“เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือสินทรัพย์เป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถ่วงเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายนั้น

สำหรับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นสุตรรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กรมสรรพากรจะมีประกาศกำหนดออกมาในตอนสิ้นปีทุกปี ซึ่งจะใช้ได้เฉพาะบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม เท่านั้น ส่วนบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีประติทิน จะต้องขออัตราแลกเปลี่ยนจากธนาคารแห่งประเทศไทยโดยตรง เพื่อใช้ในการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

2) ภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณค่าหรือเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่มีการชำระภาษีดังกล่าวนั้น

3) การคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทย ไม่ว่าจะเป็นส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ให้คำนวณแยกเป็นรายประเทศ

4) เมื่อบริษัทใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้ว ห้ามมิให้มีการเปลี่ยนแปลงและให้ถือปฏิบัติเช่นนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

5) ในกรณีที่ได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศหลังจากได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแล้ว บริษัทดังกล่าวต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวในประเทศไทยดังกล่าวนั้นใหม่เพื่อปรับปรุงให้ถูกต้อง หากมีภาษีต้องชำระเกิน บริษัทดังกล่าวก็มีสิทธิขอคืนตามประมวลรัษฎากร

6) เมื่อคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งมีสิทธิได้รับยกเว้นในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย หากยังมีจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศเหลืออยู่หลังจากการใช้สิทธิการยกเว้นแล้ว บริษัทดังกล่าวมีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ไม่ต้องห้าม

ตามมาตรา 65 ตี(6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 3(2) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 เนื่องจากเป็นรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายในต่างประเทศ

7) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศให้ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทซึ่งในปัจจุบัน อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทเป็นร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่ให้ลดอัตราและจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิเฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศธนกิจ

2.3.1.4 ขั้นตอนการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้น

ขั้นตอนการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้น จะเป็นไปตามขั้นตอนการคำนวณ ดังต่อไปนี้

1) คำนวณหาจำนวนเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบจากส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และหรือจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแยกเป็นรายประเทศ ในแต่ละกรณี ดังนี้

ก. กรณีมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศเพียงอย่างเดียว ให้นำรายได้ดังกล่าว หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากรได้เท่าใด คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย ผลลัพธ์คือ จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ดังกล่าว

ข. กรณีมีเงินได้จากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเพียงอย่างเดียว ให้นำเงินได้ดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย ผลลัพธ์คือ จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้ดังกล่าว

ค. กรณีมีทั้งรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และเงินได้ที่ได้จากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจากประเทศเดียวกัน และตามบทบัญญัติของกฎหมายในต่างประเทศได้กำหนดให้นำเงินได้ทั้งสองจำนวนดังกล่าว ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ ให้นำรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและเงินได้ที่ได้จากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากรได้เท่าใด คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย ผลลัพธ์คือจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้และเงินได้ดังกล่าว

ง. กรณีมีทั้งรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และเงินได้ที่ได้จากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจากประเทศเดียวกันและตามบทบัญญัติของกฎหมายในต่างประเทศได้กำหนดให้เสียภาษีเงินได้ที่ได้จากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศโดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศเพื่อเสียภาษี เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศนั้นอีก ให้นำเงินได้ที่ได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยผลลัพธ์ก็คือ จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้ดังกล่าว

จ. กรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับกิจการในต่างประเทศไม่ตรงกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย การคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้และหรือเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับจากประเทศ ให้ใช้รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชี ที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

สำหรับภาษีเงินได้ที่ได้เสียในต่างประเทศ ที่จะนำมายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยต้องเป็น ดังนี้

- กรณีที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิในต่างประเทศ ต้องเฉลี่ยภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ตามส่วนกำไรสุทธิที่ได้ปรับปรุงตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

- กรณีที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายในต่างประเทศต้องเฉลี่ยภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ตามส่วนของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และหรือจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกับภาษีเงินได้ที่ได้เสียในต่างประเทศ หากปรากฏว่า

ก. จำนวนภาษีที่เสียในต่างประเทศจากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีจำนวนน้อยกว่าหรือเท่ากับจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้รับเงินจากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับภาษีที่เสียในต่างประเทศแต่ละประเทศทั้งจำนวน

ข. จำนวนภาษีที่เสียในต่างประเทศจากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้รับเงินจากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

3) กำหนดหาจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งอีกครั้งหนึ่ง โดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นจาก ข้อ 2)

2.3.1.5 กรณีตัวอย่างการคำนวณเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้น

ตัวอย่างวิธีการคำนวณ เพื่อหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น และรายจ่ายค่าภาษีเงินได้ที่เหลืออยู่ในแต่ละกรณี โดยกำหนดให้จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระในต่างประเทศ คือ ภาษีต่างประเทศ และจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากร คือ ภาษีไทย กรณีที่บริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเงินได้จากบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยจะยกตัวอย่าง 3 กรณี ได้แก่

1) กรณีที่ ภาษีต่างประเทศ น้อยกว่า ภาษีไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

ตัวอย่าง บริษัท A มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และบริษัท A ได้รับเงินปันผลจากบริษัทในต่างประเทศ เป็นจำนวน 500,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$1,250

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าว

ภาษีที่เสียในต่างประเทศเท่ากับ $US\$1,250 \times 40 = 50,000$ บาท = ภาษีต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

ก. บริษัท A ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบหรือภาษีไทย จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบใน ข้อ ข. = ภาษีไทย = X

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	(50,000-X)	(50,000-X)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000-(50,000-X)	1,450,000+X

ดังนั้น ภาษีไทย = $X = 30\% \times \{500,000 - (50,000 - X)\}$

$$X = 192,857.14 \text{ บาท}$$

ข. เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้น

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 50,000 บาท มีจำนวน น้อยกว่า จำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คือ 192,857.14 บาท ฉะนั้นจำนวนภาษีที่ได้รับการยกเว้นมีจำนวนเท่ากับ 50,000 บาท และไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (50,000 – 50,000 บาท)

ค. คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบ แสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้น = 50,000 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	-	-
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
ภาษีไทย	300,000.-	150,000.-	450,000.-

ภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น	50,000.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด 50	400,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 50,000 บาท ยังคง น้อยกว่า จำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คือ 150,000 บาท ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นจึงเป็น 50,000 บาท และไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (50,000 – 50,000 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท A ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศที่ได้รับการยกเว้นแล้วเป็นจำนวน 400,000 บาท (450,000 – 50,000 บาท)

2) กรณีที่ ภาษีต่างประเทศ เท่ากับ ภาษีไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

ตัวอย่าง บริษัท B มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และบริษัท B ได้รับเงินปันผลจากบริษัทในต่างประเทศเป็นจำนวน 500,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$ 3,750

อัตราแลกเปลี่ยน US\$1 เท่ากับ 40 บาท ณ. วันที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าว

ภาษีที่เสียในต่างประเทศ เท่ากับ $US\$ 3,750 \times 40 = 150,000$ บาท = ภาษีต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้ภาษีนิติบุคคลในประเทศไทย ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

ก. บริษัท B ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบหรือภาษีไทย จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบใน ข้อ ข. = ภาษีไทย = X

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผล	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	(150,000-X)	(150,000-X)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000-(150,000-X)	1,350,000+X

ดังนั้น ภาษีไทย = $X = 30\% \times \{500,000 - (150,000 - X)\}$

$$X = 150,000 \text{ บาท}$$

ข. เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้น

จำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 150,000 บาท มีจำนวน เท่ากับ จำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คือ 150,000 บาท ฉะนั้น จำนวนภาษีที่ได้รับการยกเว้นมีจำนวนเท่ากับ 150,000 บาท และไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (150,000 – 150,000 บาท)

ค. คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบ แสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นเท่ากับ 150,000 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผล	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	-	-
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
ภาษีไทย	300,000.-	150,000.-	450,000.-
ภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น	-	-	150,000.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด 50	-	-	300,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 150,000 บาท เท่ากับ จำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ คือ 150,000 บาท ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น จึงเป็น 150,000 บาท และไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (150,000-150,000 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท B ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจาก เครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียในต่างประเทศที่ได้รับการยกเว้นแล้ว เป็นจำนวน 300,000 บาท (450,000-150,000)

3) กรณี ภาษีต่างประเทศ มากกว่า ภาษีไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจาก บริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

ตัวอย่าง บริษัท C มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และบริษัท C ได้รับเงินปันผลจาก บริษัทในต่างประเทศ เป็นจำนวน 500,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$ 8,000

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าว

จำนวนภาษีที่เสียในต่างประเทศ = US\$8,000 x 40 = 320,000บาท = ภาษี ต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

ก. บริษัท C ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้ เปรียบเทียบหรือภาษีไทย จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบใน ข้อ ข. = ภาษีไทย = X

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผล	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	(320,000-X)	(320,000-X)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000-(320,000-X)	(1,180,000+X)

ดังนั้น ภาษีไทย = X = 30% x {500,000-(320,000-X)}

$$X = 77,142.85 \text{ บาท}$$

ข. เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศ กับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย เพื่อคำนวณหาจำนวนเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 320,000 บาท มีจำนวน มากกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คือ 77,142.85 บาท ฉะนั้นจำนวนภาษีที่ได้รับการยกเว้นมีจำนวนเท่ากับ 77,142.85 บาท และมีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เท่ากับ 242,857.15 บาท (320,000-77,142.85 บาท)

ค. คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวน ภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น เท่ากับ 77,142.85 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผล	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	242,857.15	242,857.15
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	257,142.85	1,257,142.85
ภาษีไทย	300,000.-	77,142.85	377,142.85
ภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น	-	-	77,142.85
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด 50	-	-	300,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 320,000 บาท มากกว่า จำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คือ 77,142.85 บาท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้น จึงเป็น 77,142.85 บาท และ รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศเท่ากับ 242,857.15 บาท (320,000-77,142.85)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท C ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียในต่างประเทศที่ได้รับการยกเว้นแล้วเป็นจำนวนเท่ากับ 300,000 บาท (377,142.85 – 77,142.85 บาท)

2.3.2 พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548

2.3.2.1 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ ได้ให้สิทธิประโยชน์สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีธุรกิจเฉพาะในบางกรณี ซึ่งในที่นี้ จะกล่าวถึงเฉพาะประเด็นของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผล ตามมาตรา 5 วิสติ เท่านั้น โดยได้กำหนดไว้ ดังนี้ คือ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัท จำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

โดยเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนี้ เพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศ สมควรยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

2.3.2.2 คำชี้แจงกรมสรรพากร

ตามที่ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ.2548 เพิ่มเติมมาตรา 5 วิสติ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทย ในการไปลงทุนประกอบการใน

ต่างประเทศ ซึ่งในขณะที่กฎหมายดังกล่าวมีผลบังคับใช้นั้น ได้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติมากมาย และไม่สามารถหาข้อยุติในทางกฎหมายได้ อีกทั้งผู้ประกอบการต่างๆ ที่เข้าชายที่จะได้รับสิทธิ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ นี้ รวมไปถึงผู้ประกอบการที่ไม่แน่ใจว่าตนเองเข้าชายที่จะได้รับสิทธิตามพระ ราชกฤษฎีกาฯ นี้หรือไม่ ต่างจัดทำหนังสือหรือกรมสรรพากรเพื่อหารือเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และ แนวทางปฏิบัติสำหรับการใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ ในท้ายที่สุด กรมสรรพากรจึงได้มีหนังสือชี้แจง เรื่อง การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชน ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อที่จะชักจูงความเข้าใจของผู้เสียภาษี โดยจะอธิบายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลในกรณีต่างๆ ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับนี้ ซึ่งมีข้อกำหนดดังต่อไปนี้ คือ

1) ผู้มีสิทธิได้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ออกตามความในประมวล รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ.2548 ได้แก่ บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชน จำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดผู้รับเงินปันผลจะต้องถือ หุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มี สิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผลนั้น

2) เงินปันผลที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไข ดังต่อไปนี้ คือ

ก. เป็นเงินปันผลที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ข. เป็นเงินปันผลที่มาจากการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลต้องมี การกำหนดให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตาม ดีหากประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล มีการกำหนดให้เสียภาษีเงินได้ จากกำไรสุทธิแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) หรือแบบอัตราถดถอย (Regressive Rate) จะต้องปรากฏว่า อัตราภาษีสูงสุดที่จัดเก็บไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่คำนึงว่า กำไรสุทธิที่นำมาจ่ายเงินปันผลที่ได้รับนั้น ได้เสียภาษีเงินได้ในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลในอัตราใด

กรณีประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล มีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิข้างต้นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผลถือว่า บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดผู้รับเงินปันผลยังคงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ.2548

กรณีประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผลมีกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล มีสิทธินำภาษีที่หักจากเงินปันผลและภาษีที่ได้ชำระในต่างประเทศมาถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล ถือว่าบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดผู้รับเงินปันผลยังคงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ.2548

กรณีประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผลมีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผลไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ถือว่า บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดผู้ได้รับเงินปันผลไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผล ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ.2548

2.3.2.3 ตัวอย่างการได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฯ

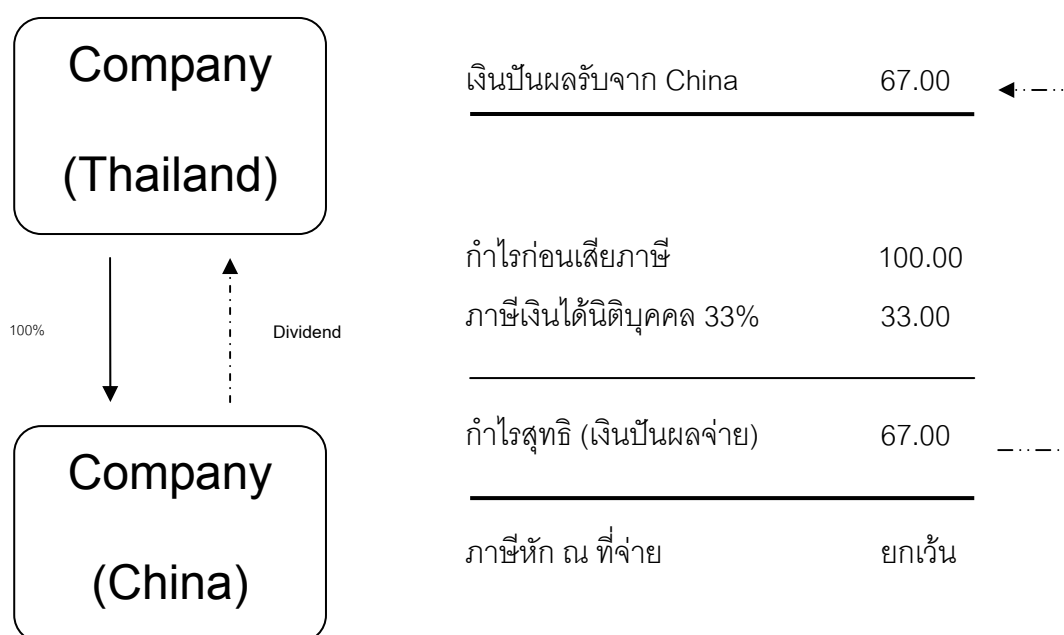
ในคำชี้แจงดังกล่าว ได้ยกตัวอย่างกรณีการเข้าชายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือมิได้รับประโยชน์ทางภาษีไว้สำหรับเป็นกรณีศึกษา เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้นำตัวอย่างดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับกรณีที่เกิดขึ้นในบริษัทของตนเองว่าจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งตัวอย่างที่ได้ระบุไว้ในคำชี้แจงนั้น อาจไม่ครอบคลุมในทุกประเด็น แต่ก็สามารถยุติข้อถกเถียงได้ในระดับหนึ่ง

1) บริษัท ก. จำกัด ในประเทศไทย ได้รับเงินปันผลจาก บริษัท A. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ X ซึ่งบริษัท ก. จำกัด ถือหุ้นในบริษัท A. ไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้า ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมา จนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และเงินปันผลที่บริษัท A. จ่ายให้บริษัท ก. จำกัด มาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศ X ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิตามกฎหมายของประเทศ X กรณีดังกล่าว บริษัท ก. จำกัด ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินพึงประเมินที่ได้รับ

รูปแบบกรณีประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล ที่ตามพระราชกฤษฎีกาฯ มีการกำหนดให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ซึ่งอธิบายเป็นแผนภาพได้ ดังนี้

ภาพประกอบที่ 1

กรณีการลงทุนในต่างประเทศที่มีอัตราภาษีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15

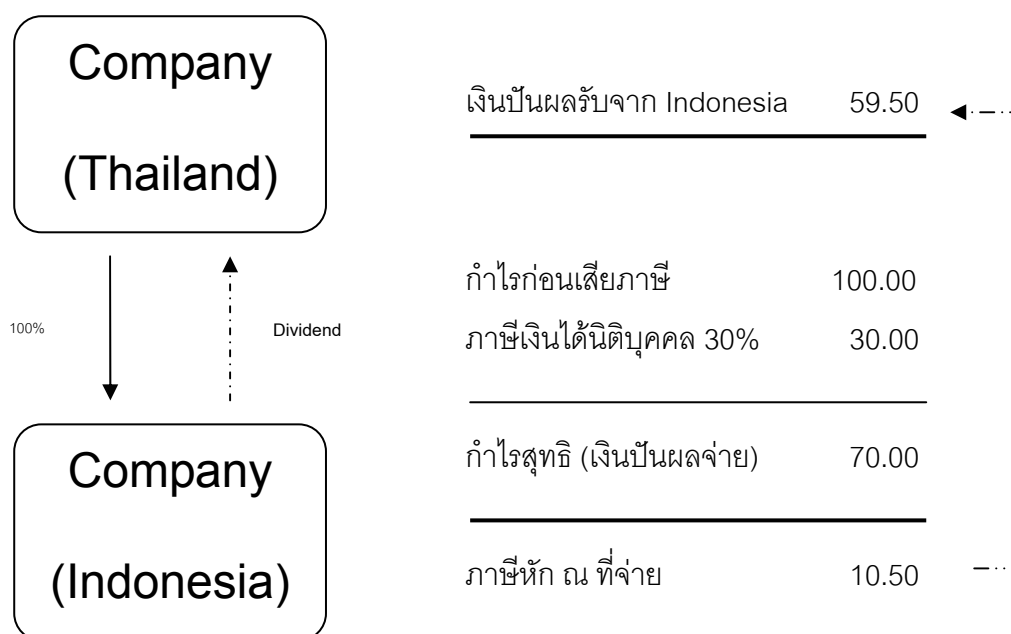


จากตัวอย่างตามแผนภาพข้างต้น กรณีเงินปันผลจ่ายจากบริษัทในประเทศจีนตามกรณีปกติ กฎหมายภายในของประเทศจีน เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 33% และไม่มี การหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลที่จ่ายออกจากประเทศจีน เงินปันผลที่ได้รับจากประเทศจีนดังกล่าว เป็นเงินปันผลที่มาจากกำไรสุทธิของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลต้องมีการกำหนดให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 ทั้งนี้ บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล

รูปแบบกรณีประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล มีการกำหนดให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) หรือแบบอัตราถดถอย (Regressive Rate) โดยปรากฏว่า อัตราภาษีสูงสุดที่จัดเก็บไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่นับว่ากำไรสุทธิที่นำมาจ่ายปันผลที่ได้รับนั้น ได้เสียภาษีเงินได้ในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลในอัตราใด ซึ่งอธิบายเป็นแผนภาพได้ ดังนี้

ภาพประกอบที่ 2

กรณีการลงทุนในต่างประเทศที่มีภาษีแบบอัตราก้าวหน้า



ตามตัวอย่างข้างต้น กรณีเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทในประเทศอินโดนีเซีย โดยประเทศอินโดนีเซียจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราก้าวหน้า ดังนี้

- | | | |
|--------------|--------------------------------------|---------------|
| ก. กำไรสุทธิ | 0-200,000 บาท (50 ล้านบาท) | อัตราภาษี 10% |
| ข. กำไรสุทธิ | 200,001-400,000 บาท (50-100 ล้านบาท) | อัตราภาษี 15% |
| ค. กำไรสุทธิ | 400,001 บาทขึ้นไป (100 ล้านบาท) | อัตราภาษี 30% |

เงินปันผลดังกล่าวข้างต้นมาจากการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล ซึ่งในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลมีการกำหนดให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) โดยปรากฏว่า

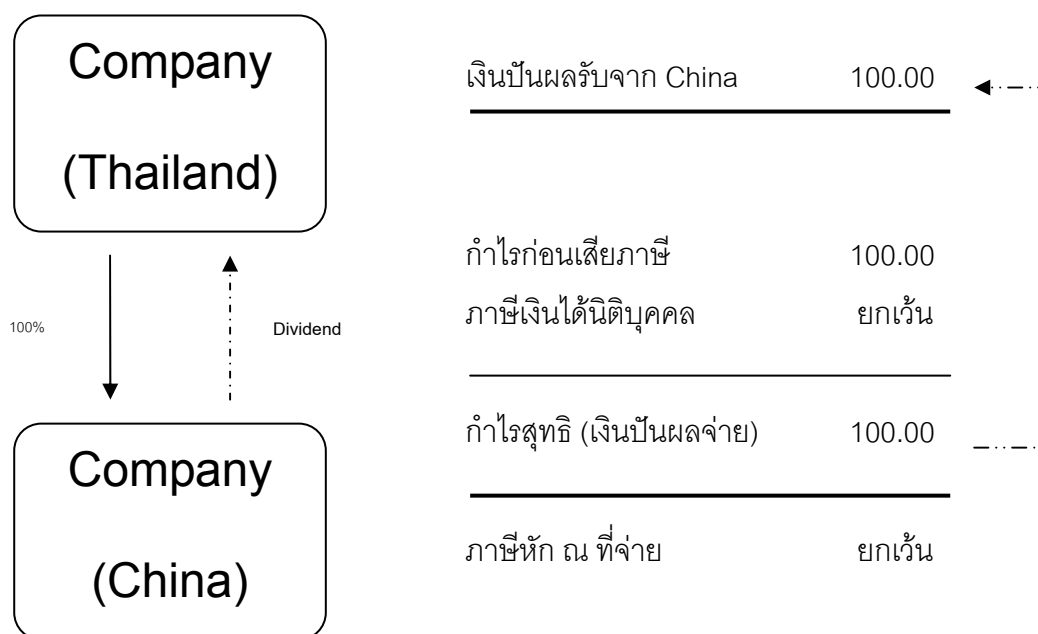
อัตราภาษีสูงสุดที่จัดเก็บไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่คำนึงว่ากำไรสุทธิที่นำมาจ่ายเงินปันผลที่ได้รับนั้น ได้เสียภาษีเงินได้ในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลในอัตราใด กรณีผู้เสียภาษีจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 นอกจากนี้ ประเทศอินโดนีเซียยังจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลที่จ่ายออกมายังบริษัทในประเทศไทยในอัตรา 15% และเมื่อบริษัทในประเทศไทยได้รับเงินปันผลนั้น ก็จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 แต่ประเด็นที่เป็นปัญหา คือ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ในประเทศอินโดนีเซีย บริษัทไทยจะสามารถนำมาลดเป็นค่าใช้จ่ายได้หรือไม่ ซึ่งจากหนังสือหารือกรมสรรพากรที่ได้กล่าวถึงมาแล้วในข้างต้นนั้น สรรพากรได้ให้แนววินิจฉัยไว้ อย่างชัดเจนเกี่ยวกับการลงรายการจ่ายนั้น มีสิทธินำภาษีที่เสียไปในประเทศอินโดนีเซียมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ถึงแม้จะมีข้อหารือของกรมสรรพากรวางแนวไว้ แต่ประเด็นดังกล่าวผู้เขียนพบว่า การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาใช้ และการลงรายการที่เกี่ยวข้องมาจากการใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ยังคงมีปัญหาทั้งในทางปฏิบัติและทางทฤษฎีอยู่ สำหรับกรณีเมื่อรายได้เงินปันผลถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้น (Exempt income) แล้ว ภาษีที่จ่ายไปก็ไม่ควรถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการหารายได้อีก จึงควรต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย กรณีนี้จะแตกต่างจากการให้เครดิตภาษีต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 ซึ่งกฎหมายนี้ใช้คำว่า การยกเว้นภาษีเงินได้ แต่เป็นกรณีที่ต้องนำเงินได้จากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย จึงกล่าวได้ว่า รายจ่ายภาษีที่จ่ายไปในต่างประเทศโดยใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 นั้น จึงถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการหารายได้

2) จากกรณีตามตัวอย่าง (1) หากบริษัท A. ผู้จ่ายเงินปันผล ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิตามกฎหมายพิเศษ เช่น กฎหมายเพื่อส่งเสริมการลงทุนของประเทศ X กำหนดให้บริษัท A. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากการคำนวณกำไรสุทธิเป็นเวลา 3 ปี และบริษัท A. ได้จ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิที่ได้รับยกเว้นภาษีนั้นให้แก่บริษัท ก. กรณีดังกล่าว บริษัท ก. จำกัด ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ

รูปแบบกรณีประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล มีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล เช่น กรณีกิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายการส่งเสริมการลงทุนของต่างประเทศนั้นๆ ซึ่งอธิบายเป็นแผนภาพได้ ดังนี้

ภาพประกอบที่ 3

กรณีการลงทุนในต่างประเทศที่มีการลดหรือยกเว้นภาษี



ตามแผนภาพข้างต้น กรณีเงินปันผลจ่ายจากบริษัทในประเทศจีน กรณีกิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุน กฎหมายการส่งเสริมการลงทุนของประเทศจีนกำหนดให้เงินได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น เสียภาษีเงินได้ 1-5 ปีแรก เสียอัตรา 0%, ปีที่ 6-8 เสียอัตรา 7% และปีที่ 9 ขึ้นไปเสียอัตรา 15% นอกจากนี้ กฎหมายภายในของประเทศจีนก็ไม่มีหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีดังกล่าว ถึงแม้ว่าประเทศจีนจะไม่มีเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนดังกล่าว แต่ตามหลัก Tax Sparing Credit ของการส่งเสริมการลงทุน คือ ให้ถือเสมือนว่าภาษีที่ได้รับยกเว้นเป็นภาษีที่ได้เสียไปแล้ว กรณีนี้จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เข้าตามหลักเกณฑ์ที่ประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล มีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิข้างต้นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผล โดยต้องพิจารณาด้วยว่า กฎหมายภายในทั่วไปของประเทศนั้น กำหนดให้เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงหรือหนีภาษี โดยนำเงินไปลงทุนยังประเทศ Tax Heaven ที่จัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำ หรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้เลย

3) บริษัท ข. จำกัด ในประเทศไทย ได้รับเงินปันผลจาก บริษัท B. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Y ซึ่งบริษัท ข. จำกัด ถือหุ้นในบริษัท B. ไม่น้อยกว่าร้อยละสิบ

ห้า ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนวันที่ได้รับเงินปันผล โอนเงินปันผลดังกล่าว บริษัท B. ได้รับมาจาก บริษัท C. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Z ซึ่งประเทศ Y มีกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ และในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ บริษัท B. มีสิทธินำภาษีที่หักจากเงินปันผลที่จ่าย หรือภาษีที่ได้ชำระแล้วจากเงินได้ในประเทศ Z มาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระในประเทศ Y (Underlying Credit) ซึ่งทำให้บริษัท B. เสียภาษีเงินได้น้อยลงหรือไม่มีภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศ Y กรณีดังกล่าว บริษัท ข. จำกัด ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ ซึ่งอธิบายเป็นแผนภาพได้ ดังนี้

ภาพประกอบที่ 4

กรณีการลงทุนในต่างประเทศที่มี Underlying Credit



ตามแผนภาพข้างต้น กรณีเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทในประเทศสิงคโปร์ และในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ บริษัทสิงคโปร์มีสิทธินำภาษีที่หักจากเงินปันผลที่จ่าย หรือภาษีที่ได้ชำระแล้วจากเงินได้ในประเทศอินโดนีเซีย มาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระในประเทศสิงคโปร์ (Underlying Credit) ซึ่งทำให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์เสียภาษีเงินได้น้อยลงหรือไม่มีภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศสิงคโปร์

4) บริษัท ค. จำกัด ในประเทศไทย ได้รับเงินปันผลจาก บริษัท D. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Z ซึ่ง บริษัท ค. จำกัด ถือหุ้นในบริษัท D. ไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อุ้มนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล โดยเงินปันผลดังกล่าว บริษัท D. ได้รับมาจากบริษัท E. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Z และเนื่องจากประเทศ Z มีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผล ว่าบริษัท D. ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท E. ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท D. กรณีดังกล่าว บริษัท ค. จำกัด ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ ซึ่งจะกล่าวถึงในบทปัญหาต่อไป

5) บริษัท ง. จำกัด ในประเทศไทย ได้รับเงินปันผลจาก บริษัท G. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ S ซึ่ง บริษัท ง. จำกัด ถือหุ้นในบริษัท G. ไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อุ้มนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล โดยเงินปันผลดังกล่าว บริษัท G. ได้รับมาจากบริษัท H. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Z และเนื่องจากประเทศ S มีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลว่าบริษัท G. ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท H. ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท G. ในประเทศ S กรณีดังกล่าว บริษัท ง. จำกัด ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ ซึ่งจะกล่าวถึงในบทปัญหาต่อไป