

### บทที่ 3

หลักการทางภาษีระหว่างประเทศ กรณีเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลที่ได้รับจากต่างประเทศ

#### 3.1. ความทั่วไปว่าด้วยบริษัทข้ามชาติ<sup>38</sup>

รูปแบบของบริษัทข้ามชาติอย่างเป็นทางการเกิดขึ้นครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1914 ตั้งแต่ก่อนเกิดสงครามโลกครั้งที่สอง การเกิดของบริษัทข้ามชาติในเวลานั้น เป็นผลอันเนื่องมาจากการเติบโตในทางการค้า การลงทุน และการขยายตัวของธุรกิจในรูปแบบบริษัทที่มีขนาดใหญ่ขึ้นเรื่อยๆ แต่อย่างไรก็ตาม รูปแบบของการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติในยุคแรกๆ นั้น ไม่ได้เน้นหนักที่การเข้าไปลงทุนประกอบกิจการโดยตรง แต่จะเน้นหนักในด้านการลงทุนประเภทกู้ยืมพันธบัตรรัฐบาลมากกว่า

จนกระทั่งหลังสงครามโลกครั้งที่สองสิ้นสุดลง การลงทุนเพื่อเปิดตลาดใหม่ๆ ในต่างประเทศ เริ่มขยายตัวสูงขึ้น ธุรกิจรวมทางการค้าระหว่างประเทศเติบโตรวดเร็ว มีการติดต่อสัมพันธ์ระหว่างประเทศเพิ่มขึ้นมากมาย ทำให้บริษัทข้ามชาติได้ขยายการดำเนินธุรกิจออกนอกพรมแดนของตน โดยเข้าไปร่วมมือกับพหุภาคีสำคัญต่อการลงทุน และการผลิตสินค้าในตลาดการค้าของนานาประเทศจนถึงปัจจุบัน

การดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ก่อให้เกิดการหมุนเวียนของเงินทุนเป็นจำนวนมาก รวมไปถึงการบริการ แรงงานระหว่างประเทศ และการแลกเปลี่ยนเทคโนโลยี นอกจากนี้ ยังก่อให้เกิดปัญหาที่เป็นลักษณะเฉพาะของการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศโดยตรง เช่น การผูกขาดตลาด ปัญหาสิ่งแวดล้อมอันเป็นผลจากอุตสาหกรรม และปัญหาการเลี่ยงหรือหนีภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (International Tax Avoidance and Evasion) เป็นต้น

---

<sup>38</sup> พณิต ธีรภาพวงษ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550) น.13-15

### 3.1.1 คำนิยามของบริษัทข้ามชาติ

บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprise) มีชื่อทางภาษาสากลที่แตกต่างกันออกไปมากมาย ตัวอย่างเช่น ในกรณีขององค์การสหประชาชาติ จะใช้คำว่า Transnational Corporations หรือ TNCs และในประมวลคำศัพท์ทางภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Glossary) ที่จัดทำโดย International Bureau Fiscal of Documentation (IBFD) จะใช้คำว่า Multinational Enterprises (MNEs) นอกจากนี้ ยังพบว่ายังมีหนังสือหลายเล่มใช้คำว่า Multinational Corporations (MNCs)<sup>39</sup> นอกจากนี้ ยังใช้คำว่า International Firm, Transnational Enterprise หรือ Multinational Company ในส่วนของการให้คำนิยามนั้น มีการกำหนดไว้อย่างหลากหลายแตกต่างกันออกไปตามแง่มุมของการศึกษาเป็นหลัก<sup>40</sup> อันได้แก่

David Lilienthal ได้ให้คำนิยามของบริษัทข้ามชาติ ภายใต้บริบทของสังคมศาสตร์ไว้ว่า หมายถึงบริษัทที่มีสำนักงานขนาดใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่ง และมีสำนักงานซึ่งดำเนินกิจการอยู่ภายใต้กฎหมายและขนบธรรมเนียมประเพณีของประเทศอื่นด้วย<sup>41</sup>

Brook and Remmers ได้กำหนดคำนิยามโดยผ่านถ้อยคำ Multinational Company ไว้ว่าหมายถึง บริษัท (Firm) ซึ่งดำเนินกิจการที่สำคัญของบริษัทไม่ว่าจะเป็นการผลิต หรือการให้บริการในประเทศต่างๆ มากกว่าสองประเทศขึ้นไป<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546) น.17-22.

<sup>40</sup> สุวินัย ภรณวลัย, ทฤษฎีบริษัทข้ามชาติกับการพัฒนาเศรษฐกิจไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : โครงการส่งเสริมการสร้างตำรา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540) น.35.

<sup>41</sup> David Lilienthal, "Management of the multinational Corporation," in Management Corporation, ed. Melvin Anshen and G.L. Bach (New York : McGraw Hill, 1965)

<sup>42</sup> Michael Z. Brooke and Lee H. Remmers, The Strategy of Multinational Enterprise : Organization and Finance (London : Longman, 1970), p.5.

ส่วน OECD Guidelines ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยแนวทางป้องกันการกำหนดราคา โอนของบริษัทข้ามชาตินั้น ได้กล่าวถึงบริษัทข้ามชาติไว้ในส่วนของบทวิเคราะห์ศัพท์ โดยได้แยก ความแตกต่างของถ้อยคำที่เกี่ยวข้องไว้เป็นสองส่วนด้วยกัน<sup>43</sup> กล่าวคือ คำว่า “กลุ่มบริษัทข้าม ชาติ” (Multinational Enterprise Group : MNE Group) หมายถึงกลุ่มของบรรดาบริษัทในเครือซึ่ง ดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศหรือมากกว่านั้นขึ้นไป และในส่วนของคำว่า “บริษัทข้าม ชาติ” (Multinational Enterprise : MNE) หมายความว่าบริษัทหนึ่งๆ ซึ่งเป็นส่วนของกลุ่มบริษัท ข้ามชาติดังนั้น บริษัทข้ามชาติตามความหมายของ OECD Guidelines จึงหมายถึงบริษัทใดๆ ซึ่ง ประกอบรวมกันเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นเอง

จะเห็นได้ว่า แต่ละคำนิยามจะมีความหมายไปในทิศทางเดียวกัน คือ กลุ่มบริษัทที่มี การจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศ หรือมากกว่านั้นขึ้นไป ข้อประการสำคัญ คือ ภายในกลุ่มบริษัทเหล่านี้ จะต้องมีการควบคุมจากบริษัทหนึ่ง ที่เรียกว่า บริษัทแม่ (The Parent Company) ตั้งเป็นแกนสำคัญอยู่ที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง (Home Country) โดยมักจะมีอิทธิพล ครอบงำในหุ้นส่วนใหญ่ และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตน (Subsidiaries) ทั้งหมด บริษัทลูกเหล่านี้มักถูกจัดตั้งในอีกประเทศหนึ่ง ที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำ ธุรกิจโดยตรง หรือที่เรียกว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Host Country) แต่มีกรณีที่บริษัทลูกนั้นอาจถูก จัดตั้งอยู่ที่ประเทศเดียวกันกับที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ก็ได้<sup>44</sup>

ผลในทางกฎหมายสำหรับการจัดตั้งบริษัทลูกนั้น จะทำให้บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติ บุคคลแยกต่างหากจากตัวแม่ (Separate Legal Entities) สามารถดำเนินธุรกิจและนิติกรรม สัญญาต่างๆ ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่จะสามารถควบคุมบริษัทลูกได้ โดยเพียงผ่าน อำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก แต่ในความเป็นจริงแล้ว การดำเนินงานและ ความสัมพันธ์ของภายในกลุ่มในเชิงธุรกิจการค้า ไม่ได้แยกเด็ดขาดจากกันแต่อย่างใด

สำหรับการได้มาซึ่งกิจการในต่างประเทศ (Foreign Acquisition) ของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งรวมไปถึงการครอบงำกิจการ (Takeover) ก็ถือว่า บริษัทที่ถูกครอบงำนั้น เป็นบริษัทลูกของกลุ่ม บริษัทข้ามชาติเช่นกัน เพราะบริษัทแม่ถือสิทธิการควบคุมส่วนใหญ่ของหุ้นในบริษัทท้องถิ่นนั้นไว้

<sup>43</sup> OECD Guidelines p.G-6.

<sup>44</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 2, น.17-22.

### 3.1.2 ลักษณะการดำเนินธุรกรรมภายในบริษัทข้ามชาติ

โดยทั่วไป บริษัทข้ามชาติจะประกอบด้วยองค์กรธุรกิจตั้งแต่สองหน่วย ซึ่งดำเนินกิจการอยู่ในประเทศต่างๆ กันตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป แต่หากได้พิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรธุรกิจภายในบริษัทข้ามชาติเดียวกันแล้วนั้น จะพบว่าบรรดาสมาชิกทั้งหลายเหล่านี้ล้วนอยู่ภายใต้การควบคุมอันเดียวกัน (Common Control) มีการจัดการทางทรัพยากรร่วมกัน และมีการดำเนินการเพื่อให้สามารถบรรลุถึงเป้าหมายอันเดียวกัน (Common Goal)<sup>45</sup>

ในการประกอบกิจการของบริษัทข้ามชาติ นอกจากจะมีการดำเนินธุรกรรมกับวิสาหกิจอื่นแล้ว ยังจำเป็นต้องมีการดำเนินธุรกรรมด้วยกันระหว่างบรรดาสมาชิกของบริษัทข้ามชาตินั้น ซึ่งเรียกว่า ธุรกรรมภายในกลุ่ม

### 3.2. การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ กรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีที่รัฐหนึ่งรัฐใดใช้วิธีออกกฎหมายภายในของตน เพื่ออำนวยความสะดวกประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ โดยมีทั้งการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในรูปของการยกเว้นและลดหย่อนภาษี ซึ่งอาจใช้ตลอดไปหรือให้การบรรเทาในช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น ซึ่งส่วนมากมักจะพบว่าประเทศแหล่งเงินได้จะมีระดับอัตราภาษีนิติบุคคลที่ต่ำ และหักภาษี ณ ที่จ่ายสูง เมื่อเทียบกับประเทศถิ่นที่อยู่หรือประเทศหลักสัญชาติ เพื่อจูงใจในการลงทุนและให้เก็บกักกำไรไว้ในประเทศของตน ตัวอย่างเช่น กรณีรัฐบาลไทยได้ตราพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพื่อจูงใจให้มีการลงทุนจากต่างประเทศ โดยมีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและค่าสิทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว แต่การแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยรัฐเดียวอาจไม่ได้ผลอย่างเต็มที่ กล่าวคือ ผลประโยชน์ที่รัฐต้องการให้ตกต้องแก่ผู้ประกอบการหรือนักลงทุนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนดังกล่าวอาจไม่เป็นไปตามที่มุ่งหมายไว้ การยกเว้นภาษีโดยปล่อยให้นักลงทุนได้รับเงินได้หรือผลกำไรกลับไปประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนอย่างเต็มจำนวน กลับทำให้นักลงทุนต้องนำเงิน

<sup>45</sup> อุเทน บัวอ่อน, “ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับธุรกรรมเฉลี่ยรายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาของบริษัทข้ามชาติ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.7-8.

ได้เต็มจำนวนไปใช้เป็นฐานในการคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนอย่างเต็มที่ โดยไม่มีภาระค่าภาษีอากรจากประเทศไทยไปหักเป็นค่าใช้จ่าย เพื่อบรรเทาภาระภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนเลย และกลับต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมากให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเอง ในขณะที่ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ต้องยอมสละรายได้ทางภาษีอากรให้ และเสมือนเป็นการสนับสนุนให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนเก็บภาษีได้มากขึ้นด้วย

หลักในทางปฏิบัติของภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างประเทศของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้น จะแบ่งการพิจารณาออกเป็นสองส่วน ได้แก่ ส่วนของภาษีที่จัดเก็บในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งจะมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย และส่วนของภาษีที่จัดเก็บในประเทศถิ่นที่อยู่หรือตามหลักสัญชาติของบริษัทแม่ ซึ่งมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

การลงทุนระหว่างประเทศนั้น จะเริ่มจากการระดมทุนในบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อนำออกไปสู่ประเทศแหล่งเงินได้ ในรูปแบบของการตั้งบริษัทลูกขึ้นมา โดยจะจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ประเทศแหล่งเงินได้ และถือว่ามีสภาพเป็นบริษัทท้องถิ่น หรืออาจจะเข้าไปครอบงำบริษัทท้องถิ่นเดิม ด้วยการถือหุ้นในจำนวนมากพอที่จะควบคุมบริษัทนั้น และหลังจากดำเนินกิจการหากบริษัทลูกดังกล่าวมีกำไรก็อาจจะจ่ายกลับมาเป็นเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ กลับมาสู่ปลายทางที่บริษัทแม่ ไม่ว่าจะในรูปแบบของเงินปันผล เงินกำไรส่งออก ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ

ภาระภาษีที่เกิดจากรูขรกรรมดังกล่าวข้างต้น<sup>46</sup> จะแบ่งภาระภาษีออกเป็นหลายจุด โดยมีภาระภาษีในจุดแรก คือ ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศแหล่งเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ที่เกิดขึ้นของบริษัทลูก ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวของบริษัทลูกนั้น ประเทศแหล่งเงินได้โดยส่วนมาก จะถือเอาตามที่ตั้งของบริษัทลูก ว่ามีถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติภายในประเทศตนเป็นหลัก ดังนั้น เงินได้ที่ถูกจัดเก็บของบริษัทลูก จึงไม่ใช่แค่เงินได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น หากบริษัทลูกดังกล่าว ไปจัดตั้งสำนักงานสาขาของตนในประเทศอื่นอีกที เงินที่ได้จากสำนักงานสาขาของบริษัทลูกดังกล่าวก็ต้องนำมาคิดรวมในประเทศแหล่งเงินได้ด้วยเช่นกัน เป็นไปตามหลักเงินได้ทั่วโลก (World-wide Income) ทั้งนี้ ในการคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทลูก ก็เป็นไปตามหลักทั่วไปของการคำนวณภาษีบริษัทท้องถิ่นในประเทศนั้นๆ แต่ในบางประเทศก็มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคำนวณจากฐานเงินได้ประจำปี เฉพาะเงินได้ส่วนที่เกิดขึ้นภายในประเทศของตนเท่านั้น

<sup>46</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 2, น. 40

ภาวะภาษีจุดที่สอง กรณีเงินได้หรือกำไรของบริษัทลูก ซึ่งได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศแหล่งเงินได้ ณ จุดภาวะภาษีในจุดแรกไปแล้วขั้นหนึ่ง แต่เมื่อได้มีการจำหน่ายกำไรกลับไปยังบริษัทแม่ในรูปของการจ่ายเงินปันผลออกนอกประเทศ กรณีดังกล่าว ประเทศแหล่งเงินได้จะทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เป็นขั้นที่สอง เป็นการจัดเก็บแทนภาษีบุคคลธรรมดา โดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้ ดังนั้น ในการหาสัดส่วนภาวะที่แท้จริงของประเทศถิ่นที่อยู่ ที่เก็บจากกำไรประจำปีของบริษัทลูก จะเท่ากับอัตราภาวะภาษีในจุดแรกบวกกับอัตราภาวะภาษีในจุดที่สอง ตัวอย่างเช่น บริษัทลูกมีกำไรสุทธิ 100 เหรียญ เสียภาษีนิติบุคคล 50% เหลือกำไรสุทธิหลังหักภาษีเท่ากับ 50 เหรียญ บริษัทลูกจำหน่ายกำไรจำนวนดังกล่าวในรูปของเงินปันผลไปให้บริษัทแม่ เสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย 20% คิดเป็นภาษีที่ต้องเสียเท่ากับ 10 เหรียญ ดังนั้น สัดส่วนภาวะที่แท้จริง จะเท่ากับ 60 เหรียญ จากกำไรสุทธิ 100 เหรียญ

กรณีประเด็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่หักมาจากเงินปันผลหรือกำไรส่งออกนั้น ในจุดภาวะดังกล่าว ยังอาจมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ชนิดอื่น ที่เรียกว่า Passive Income ที่บริษัทลูกจ่ายออกไปให้กับบริษัทแม่อีกด้วย เงินได้ประเภทนี้หมายถึง เงินได้ซึ่งผู้รับไม่ได้เข้าร่วมโดยตรง หรือไม่ได้มีส่วนร่วมในการดำเนินกิจการเพื่อก่อให้เกิดเงินได้นั้น เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ก็ถือว่าเป็นเงินได้ในประเภทนี้ด้วย

ภาวะภาษีจุดสุดท้ายที่เกิดขึ้น คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติ ที่จัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดขึ้นของบริษัทแม่ ทั้งนี้ การจัดเก็บก็เป็นเช่นเดียวกับประเทศแหล่งเงินได้ที่จัดเก็บจากบริษัทลูก โดยบริษัทลูกและบริษัทแม่จะต้องมีความสัมพันธ์กัน คือ เงินได้ซึ่งเป็นผลกำไรอันเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจที่ประเทศแหล่งเงินได้ของบริษัทลูกนั้น จะเข้ามารวมผลกำไรกับบริษัทแม่ได้ ก็ต่อเมื่อบริษัทลูกได้จ่ายเงินปันผลกลับคืนมาที่บริษัทแม่ ซึ่งประเด็นของภาวะภาษีในจุดที่สามนี้ จะต้องพิจารณามาตรการในการบรรเทาภาวะภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศถิ่นที่อยู่หรือประเทศหลักสัญชาติประกอบกันไปด้วย

### 3.2.1 ภาวะของผู้จ่ายเงินปันผล ประเด็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศโดยการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อประกอบกิจการ เมื่อผลประกอบการมีกำไร ก็จะมีปันผลกำไรดังกล่าวมาสู่บริษัทแม่ ไม่ว่าจะในรูปแบบของเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ ในกรณีเงินได้หรือกำไรของบริษัทลูก ซึ่งได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศแหล่งเงินได้ ณ จุดภาวะภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศแหล่งเงินได้ไปแล้วขั้นหนึ่ง และเมื่อได้มีการจำหน่ายกำไรกลับไปยังบริษัทแม่ในรูปของการจ่ายเงินปันผลออก

นอกประเทศ กรณีดังกล่าว ประเทศแหล่งเงินได้จะทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เป็นขั้นที่สอง เป็นการจัดเก็บแทนภาษีบุคคลธรรมดา โดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้ ทั้งนี้ การหักภาษี ณ ที่จ่ายจะถูกหักในอัตราเท่าใดนั้น ก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศแหล่งเงินได้นั้นๆ และเมื่อเงินได้ดังกล่าวถูกส่งกลับไปยังประเทศถิ่นที่อยู่ ก็จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้งหนึ่ง ประเด็นดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาภาวะภาษีที่ซ้ำซ้อนกันระหว่างประเทศ และก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของภาวะภาษีระหว่างการลงทุนภายในประเทศ และการลงทุนไปยังต่างประเทศ

นอกจากภาวะของฝั่งผู้จ่ายเงินปันผลแล้ว ยังคงต้องพิจารณาไปถึงกฎหมายภายในของประเทศถิ่นที่อยู่ หรือประเทศหลักสัญชาติ ซึ่งถือเป็นภาวะของประเทศผู้รับเงินปันผล ว่ามีบทบัญญัติเกี่ยวกับการบรรเทาภาวะภาษีซ้อนฝ่ายเดียวหรือไม่ ซึ่งอาจจะเป็นการยกเว้นหรือการให้เครดิต เป็นต้น

ประเทศถิ่นที่อยู่ที่ใช้การบรรเทาภาวะภาษีซ้อนแบบวิธียกเว้น ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศมารวมคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี โดยประเทศที่จัดเก็บภาษี คือ ประเทศแหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียวและส่วนใหญ่ประเทศที่ใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนแบบยกเว้นจะใช้สำหรับเงินได้ประเภทเงินได้จากธุรกิจ (Business Income) และเงินปันผลต่างประเทศ

ส่วนวิธีเครดิตนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่จะยอมให้เครดิตภาษีที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายให้กับประเทศแหล่งเงินได้ การบรรเทาภาวะภาษีซ้อนด้วยวิธีนี้ ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีที่เสียนั้น มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (Domestic tax) วิธีเครดิตก็เป็นวิธีขจัดภาษีซ้อนที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีที่ประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ และอีกประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ และเงินได้ที่เกิดจากหลักแหล่งในต่างประเทศของผู้เสียภาษี จะถูกเก็บภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ เมื่ออัตราภาษีของต่างประเทศต่ำกว่าอัตราภาษีในประเทศ คือยอมให้เครดิตได้ ไม่เกินไปกว่าจำนวนที่ตนต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ และหากภาษีที่เสียไปแล้วต่ำกว่าภาษีที่ต้องชำระในประเทศถิ่นที่อยู่ ผู้เสียภาษีก็นำส่วนที่ขาดไป

กรณีเงินปันผลจากต่างประเทศ ที่ประเทศไทยได้รับจากการลงลงทุนในบริษัทที่จดทะเบียนในต่างประเทศ หากผู้มีเงินได้ได้รับเงินปันผลจากต่างประเทศ ซึ่งได้เสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศแล้ว เมื่อนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้ในไทยด้วย แต่ถ้าหากเป็นเงินได้ประเภทเงินปันผลที่ได้รับจากประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับไทย ก็อาจได้รับยกเว้นหรือได้รับเครดิตภาษี แล้วแต่เงื่อนไขที่กำหนด สำหรับกรณีบริษัทไทยได้รับเงิน

ได้ประเภทเงินปันผลจากต่างประเทศ จะได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับประเทศต่างๆ

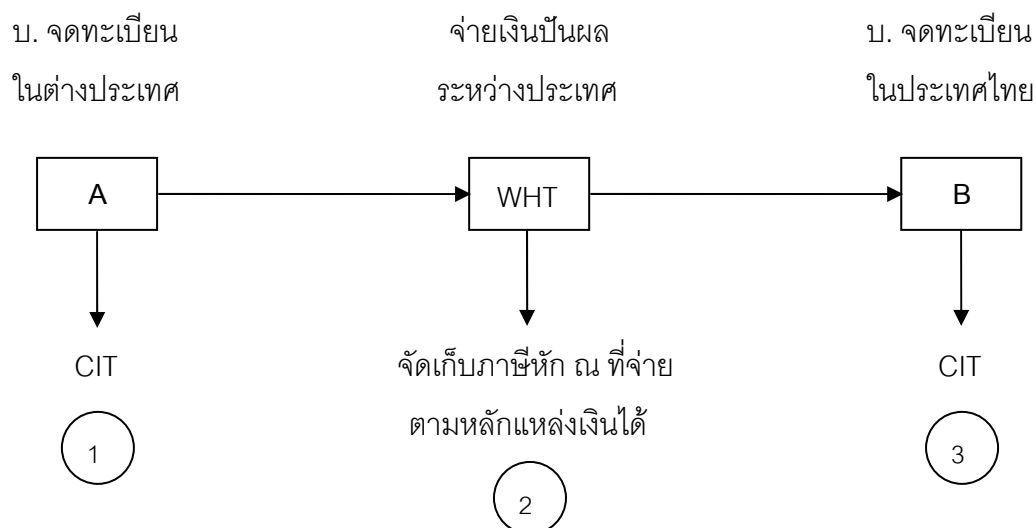
ทั้งนี้ ประเด็นดังกล่าวมีคำวินิจฉัยกรมสรรพากรสำหรับกรณีที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา จะต้องนำเงินได้จากเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ หากผู้เสียภาษีอยู่ในประเทศชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีที่ได้รับเงินปันผล และเงินปันผลนั้น เข้ามาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร และผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำภาษีที่ถูกหักในประเทศสหรัฐอเมริกามาเป็นเครดิตภาษี เนื่องจากมีบทบัญญัติได้ในประมวลรัษฎากรกำหนดให้กระทำได้อีกทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เพื่อขจัดภาษีซ้อนในกรณีนี้แต่อย่างใด

ประเทศไทยมีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้กับนิติบุคคลไทยที่ได้รับเงินได้จากต่างประเทศหรือเข้าไปประกอบธุรกิจในต่างประเทศ และได้เสียภาษีเงินได้ไว้แล้วในต่างประเทศนั้น โดยทั่วไปแล้วหากนิติบุคคลไทยมีเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศหรือจากการเข้าไปประกอบธุรกิจในต่างประเทศ นิติบุคคลไทยจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศ หรือจากการเข้าไปประกอบธุรกิจในต่างประเทศดังกล่าว มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะก่อให้เกิดภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ส่งผลให้นิติบุคคลไทยมีต้นทุนการแข่งขันสูงขึ้น ทำให้ศักยภาพในการแข่งขันด้อยกว่าเมื่อเทียบกับผู้ประกอบการในต่างประเทศ สรรพากรจึงมีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 เพื่อให้นิติบุคคลไทยสามารถนำภาษีเงินได้ที่เสียไว้แล้วในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้ตราพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 มาตรา 5 วิสติ เรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วนที่ 3 หมวด 3 ในลักษณะที่ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งส่งผลให้เงินได้ก่อนดังกล่าว ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเงินได้อีกด้วย ซึ่งมาตรการทางภาษีดังกล่าว เป็นการแก้ไขปัญหาภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์

## ภาพประกอบที่ 5

## แผนภาพอธิบาย ภาวะภาษีซ้อนระหว่างประเทศ



ภาวะภาษีในจุดที่ 1 คือ บริษัท A ที่จดทะเบียนในต่างประเทศ ประกอบกิจการ ได้รับผลกำไร และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศของตน ตามหลักถิ่นที่อยู่

ภาวะภาษีในจุดที่ 2 คือ เมื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศของตนตามแหล่งถิ่นที่อยู่เรียบร้อยแล้ว บริษัท A ก็จ่ายเงินปันผลออกในรูปแบบของเงินปันผล เพื่อไปยัง บริษัท B ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น โดยการจ่ายเงินปันผลระหว่างประเทศ จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามหลักแหล่งเงินได้

ภาวะภาษีในจุดที่ 3 คือ บริษัท B ที่จดทะเบียนในประเทศไทย ซึ่งถือหุ้นในบริษัท A และได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลจากบริษัท A ที่จ่ายจากต่างประเทศนั้น บริษัท B จะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ทั้งนี้ ภาวะภาษีในจุดที่ 2 และ 3 เป็นภาวะภาษีซ้อนประเภทภาษีซ้อนระหว่างประเทศ จะเห็นได้ว่า เมื่อบริษัทไทยไปลงทุนในบริษัทต่างประเทศ แล้วได้รับเงินปันผล บริษัทไทยจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย พอเงินปันผลเข้ามาในประเทศไทย ก็ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งเงินได้ทั้งสองจำนวนดังกล่าว เป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน ผู้รับเงินได้คนเดียวกัน แต่ถูกจัดเก็บโดยสองประเทศ ( ถูกจัดเก็บโดยรัฐมากกว่า 1 ครั้ง ) กรณีนี้หากมีอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน อนุสัญญาดังกล่าวจะช่วยขจัดภาษีซ้อนนี้ โดยการทำ

สัญญาแบบทวิภาคีตกลงกันให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดได้บ้าง และให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่จัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้หมดไป

ส่วนภาระภาษีในจุดที่ 1 และ 3 นั้น เป็นภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลจะเสียภาษีในฐานะที่เงินได้ดังกล่าวเป็นกำไรที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ และบริษัทผู้รับเงินปันผล จะต้องเสียภาษีในฐานะผู้รับเงินปันผล ซึ่งเป็นเงินได้คนละประเภท มีผู้เสียภาษีคนละคนกัน แต่เป็นเงินได้ก่อนเดียวกัน ภาษีซ้อนในลักษณะนี้ อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน จะครอบคลุมไปไม่ถึง

### 3.2.2 ภาระของผู้รับเงินปันผล ประเด็นการรับรู้รายได้

สำหรับการรับรู้รายได้ที่กำหนดไว้โดยมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 37 ซึ่งเป็นหลักการบัญชีสากล เกี่ยวกับเรื่องการรับรู้รายได้ ซึ่งตีความหมายของคำว่ารายได้ไว้ดังนี้ คือ กระแสเงินเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้น ส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

#### 3.2.2.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ของเงินปันผล

ในกรณีของเงินปันผล กิจการต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ คือ

1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะต้องได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

2) กิจการสามารถวัดมูลค่าของรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

ซึ่งจะใช้เกณฑ์การรับรู้รายได้ เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผล<sup>47</sup> ดังนั้น เมื่อบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่ได้รับผลกำไรในรูปแบบของเงินปันผล ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจของบริษัทลูกในประเทศแหล่งเงินได้ บริษัทแม่จะถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกทอดหนึ่งจากประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว คือ ภาษีเงินได้ประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากเงินได้ของ

<sup>47</sup> อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์, “ปัญหาการรับรู้รายได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), น.47-48.

นิติบุคคล โดยทำการจัดเก็บ แยกออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และจะจัดเก็บจากยอดกำไรสุทธิในช่วงระยะเวลาปีภาษีหนึ่งๆ ของนิติบุคคล โดยนำเงินได้ที่ได้จากการดำเนินธุรกิจทั้งหมดมาหักออกจากค่าใช้จ่าย ค่าเสื่อมราคาและผลขาดทุน ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ แล้วจึงนำไปคำนวณภาระภาษีในอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมาย ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในบางประเทศ ก็ขยายไปถึงยอดเงินได้โดยรวม หรืออาศัยหลักเงินได้ทั่วโลก (World-wide Income) ในกรณีเช่นนี้ จะไม่มีการนำค่าใช้จ่าย ค่าเสื่อมราคา หรือผลขาดทุนใดๆ มาหักออก และรวมถึงเงินได้ประเภทเงินปันผลด้วย ที่ไม่มีการนำค่าใช้จ่ายอื่นใดมาหักออกจากยอดเงิน

ในการคำนวณกำไรในทางบัญชี เพื่อหายอดสุทธิสำหรับเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น โดยการบันทึกบัญชีรายได้ในทางบัญชี ก็จำเป็นต้องรับรู้รายได้เงินปันผล ต่อเมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลนั้น ซึ่งเปรียบเสมือนหลักในทางภาษี คือ การรับรู้รายได้โดยใช้หลักเกณฑ์สิทธิ (Accruals Basis) ซึ่งเงินได้จะถูกบันทึกบัญชีรายได้ในทางบัญชี เมื่อมีการซื้อขายเกิดขึ้น อาจกล่าวได้ภาระในการบันทึกบัญชีจะเกิดขึ้นต่อเมื่อสิทธิในการเรียกร้องในทรัพย์สินนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว ส่วนหลักเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีอีกประเภทหนึ่ง คือ เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) โดยจะบันทึกบัญชีก็ต่อเมื่อมีการชำระเงินเกิดขึ้นจริงเท่านั้น กล่าวคือ เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินเมื่อใด ก็ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่าย ณ วันที่ได้รับหรือได้จ่ายไปนั้น

การรับรู้รายได้ของเงินปันผลที่บริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่ได้รับ ก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งมีประเด็นตรงที่ว่า หากต้องการนำมาเครดิตเพื่อขอคืนภาษี จะต้องรับรู้รายได้เต็มจำนวน เพื่อดูว่าภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่เป็นจำนวนเท่าใด และภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อนำมาหักกลบลบกัน มีส่วนต่างเท่าใด ก็ให้ปฏิบัติตามกฎหมายภายในของประเทศ หากภาระภาษีที่ต้องเสียในประเทศ ต่ำกว่าภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ ก็ให้บริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่เสียภาษีเพิ่มเติมในส่วนที่ขาดไป

### 3.2.2.2 หลักการจับคู่ของรายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Principle)

หลักเกณฑ์ประการสำคัญที่ควรพิจารณา ในประเด็นของการรับรู้รายได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล สำหรับกิจการที่จะบันทึกรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น การบันทึกบัญชีจะใช้หลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไปที่เกี่ยวกับหลักการจับคู่ (Matching

Principle) เพื่อคำนวณผลงานการดำเนินงานว่ากิจการมีความสามารถทำกำไรได้มากน้อยเพียงใด โดยให้กิจการสามารถจัดทางการเงินที่ถูกต้องและตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด<sup>48</sup>

หลักการจับคู่ของรายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Principle) หมายความว่าค่าใช้จ่ายกับรายได้จะต้องมีความสอดคล้องและสัมพันธ์กัน และจะต้องเป็นการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นรอบระยะเวลาเดียวกัน โดยการพิจารณาจะยึดเกณฑ์คงค้าง และการเปรียบเทียบรายได้และรายจ่ายจะคำนวณเฉพาะต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับรายได้เท่านั้น ซึ่งการจัดเรียงรายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

การจัดเรียงรายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน จะแบ่งเป็นดังนี้ คือ

1) ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold หรือ Cost of Sales) เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ขาย ซึ่งจะเป็ต้นทุนขายประเภทใดขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการ เช่น กิจการที่ผลิตสินค้าเพื่อขาย ต้นทุนนี้คือต้นทุนผลิตของสินค้าที่จำเป็นและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย ส่วนกิจการซื้อมาเพื่อขาย ต้นทุนนี้ก็คือ ราคาสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย

2) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน หรือค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารกิจการเป็นส่วนรวมได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเป็นตัวแทนหรือทำให้สินทรัพย์ของกิจการมีค่าลดลง เช่น เงินเดือน ค่าสาธารณูปโภค เป็นต้น หรืออาจเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เป็นเงินสดแต่เป็นการตัดบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก็ได้ เช่น ค่าตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์ ค่าใช้จ่ายตัดบัญชี เป็นต้น

3) ค่าใช้จ่ายอื่นๆ (Other Expenses) เป็นรายจ่ายที่ไม่ได้เกิดจากการบริหารงานกิจการโดยปกติการค้า แต่อาจเนื่องมาจากเหตุอื่น เช่น ดอกเบี้ยจ่าย เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ประโยชน์จากเงินทุนแหล่งต่างๆ เป็นต้น

รายได้และค่าใช้จ่ายบางประเภทมีความสัมพันธ์กันโดยตรงที่เห็นได้ชัด ตัวอย่างของรายได้และค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กันโดยตรงเช่น กิจการขายรถยนต์ ราคาขายของรถ เป็นรายได้ ถือว่าสัมพันธ์โดยตรงกับ ต้นทุนของรถคันที่ขายไปได้ ฉะนั้นหากขายรถได้ในงวดใด รายได้ของรถและต้นทุนของรถที่ขายได้นั้น ต้องนำมาเปรียบเทียบในงวดเดียวกันเพื่อคำนวณผลกำไรขาดทุนของงวดนั้นๆ

---

<sup>48</sup> Warren Reeve Fess, Financial Accounting, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ที่ 2546) น. 52-53.

รายได้และค่าใช้จ่ายบางประเภทมีความสัมพันธ์ทางอ้อมคือสัมพันธ์กับเวลา ตัวอย่างของรายได้และค่าใช้จ่ายที่อาจไม่สัมพันธ์กันโดยตรงแต่สัมพันธ์กับระยะเวลา เช่น ดอกเบี้ยที่อาจมีได้ทั้งดอกเบี้ยรับ (ถ้าหากมีเงินฝากธนาคาร หรือมีเงินลงทุน) ดอกเบี้ยจ่าย (ถ้าหากต้องไปกู้ยืมเงินจากธนาคาร) ค่าเช่ารับ ค่าเช่าจ่าย ค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้น รายได้และค่าใช้จ่ายเหล่านี้ เกิดขึ้นสัมพันธ์กับเวลา และมีประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจตามระยะเวลาที่ผ่านไป นักบัญชีถือหลักว่าเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่าย สำหรับระยะเวลาใด ก็ต้องบันทึกเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของระยะเวลานั้น โดยไม่คำนึงว่ารายได้ และค่าใช้จ่ายนั้นๆ จะมีการรับหรือจ่ายเมื่อไร

แต่หากเป็นหลักการจับคู่ผลการดำเนินงานขององค์กร เกิดจากการเปรียบเทียบระหว่างรายได้ออกกับค่าใช้จ่าย รายได้คือผลที่เกิดจากการสร้างคุณค่าให้แก่ผลิตภัณฑ์หรือบริการขององค์กร ที่ผู้ซื้อเห็นว่ามีคุณค่าจริงด้วยความเต็มใจซื้อ ส่วนค่าใช้จ่ายได้แก่สิ่งที่องค์กรต้องใช้หรือเสียไปในการจัดหา และหรือสร้างผลิตภัณฑ์ และบริการให้มีคุณค่าเพิ่มขึ้น ผลต่างระหว่างการได้มาและการเสียไปนี้คือฝีมือขององค์กร หรือผลการดำเนินงานนั่นเอง หากผลได้มีมากกว่าส่วนที่เสียหรือใช้ไปก็เป็นผลกำไร แต่หากตรงกันข้ามกลับเสียไป หรือใช้ไปมากกว่าส่วนที่ได้รับเข้ามา ก็เป็นผลขาดทุน

ผลกำไรหรือขาดทุนจะมีความหมายดังกล่าวข้างต้นได้ก็ต่อเมื่อ รายได้และค่าใช้จ่ายที่นำมาเปรียบเทียบกันนั้นเกี่ยวข้องกัน ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกันโดยตรง หรือเกี่ยวข้องกันกับงวดเวลาเดียวกัน เช่นเมื่อขายสินค้าส่วนใดไปและบันทึกเป็นรายได้ในงวดบัญชีใด ก็นำแต่เฉพาะต้นทุนของสินค้าส่วนนั้นเท่านั้น มาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น หรือเมื่อต้องการวัดผลการดำเนินงานของเดือนใด ก็จะต้องนำแต่เฉพาะรายได้ และ ค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นในเดือนนั้นเท่านั้นมาเปรียบเทียบกัน

จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจึงต้องคำนึงไว้เสมอว่า รายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดต้องถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้นๆ และรายจ่ายต้องเป็นรายจ่ายทั้งสิ้นเกี่ยวกับรายได้ หรือเป็นรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์กับรายได้ตาม หลักการจับคู่ของรายจ่ายกับรายได้ (Matching Principle)

ดังนั้น กรณีรายได้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากเงินปันผลนั้น จะต้องสัมพันธ์กัน โดยในหลักการทางบัญชี จะใช้หลักจับคู่ในทางบัญชี (Matching Principle) ซึ่งกำหนดให้เปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่าย การกำหนดกำไรขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีแต่ละรอบนั้น ควรนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่บันทึกในรอบระยะเวลานั้น มาหักลบจากรายได้ ไม่ว่าจะ

ชำระด้วยเงินสดหรือไม่ก็ตาม ค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับรายได้ในรอบบัญชีนั้นซึ่งแม้จะชำระด้วยเงินสดไปแล้ว ก็ไม่ควรนำมาเป็นรายการหักลบรายได้ในรอบบัญชีนั้น

### 3.3. การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ กรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อน

การแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวเพียงฝ่ายเดียว โดยรัฐอีกรัฐหนึ่งมีส่วนร่วมเมื่อ การแก้ไขปัญหาจะไม่สามารถบรรลุผลได้เต็มที่ ทั้งนี้ การแก้ไขไม่ว่าจะได้กระทำโดยการยกเว้นหรือลดภาษีภายในรัฐใดรัฐหนึ่งก็ตาม ก็จะมีผลทำให้รัฐนั้นต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรไปโดยที่รัฐอีกรัฐหนึ่งยังคงเก็บภาษีได้เต็มที่ ในขณะที่รัฐที่ให้การยกเว้นหรือลดหย่อนกลับต้องสูญเสียรายได้โดยไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี ดังนั้น จึงเกิดการเจรจาจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยการทำเป็นสัญญาแบบทวิภาคี และตกลงกันให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดได้บ้าง โดยให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้หมดไป

การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ ประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development) ซึ่งเรียกย่อๆ ว่า OECD ได้ริเริ่มจัดทำต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น เพื่อให้ประเทศสมาชิกใช้เป็นแนวทางเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน และในปี ค.ศ. 1955 ก็ได้มีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีถึง 70 ฉบับและได้รับความนิยมแพร่หลายมากยิ่งขึ้น เพราะเชื่อว่าเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่ได้ผลยิ่งกว่าวิธีแก้ไขแต่เพียงฝ่ายเดียว<sup>49</sup>

แบบร่างของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่สำคัญมีอยู่ 2 แบบร่าง คือ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and Capital และ United Nation (UN) Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ซึ่งบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินปันผล จะอยู่ในส่วนของการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากการลงทุนบางประเภท จุดประสงค์หลักของอนุสัญญาภาษีของแทบทุกประเทศ คือ การลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของประเทศแหล่งเงินได้ ของเงินปันผลดอกเบี้ย และค่าสิทธิที่จ่ายให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง จุดประสงค์ของการลดอัตราคือ

<sup>49</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 293

การแบ่งสัดส่วนของรายได้ภาษีระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งในแบบร่างอนุสัญญาของ OECD (2000) ได้แนะนำให้แต่ละประเทศจำกัดอัตราสูงสุดของอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย คือ ร้อยละ 5 ของเงินปันผลจ่ายให้กับบริษัทในเครือเดียวกัน ร้อยละ 15 ของเงินปันผลที่จ่ายให้กับบุคคลอื่น ร้อยละ 10 ของดอกเบี้ยจ่าย และร้อยละ 0 ของค่าสิทธิ โดยแต่ละประเทศจะเลือกใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนซึ่งมักจะกำหนดรูปแบบต่างๆ ไว้ในอนุสัญญา

### 3.3.1 วิธีการขจัดภาษีซ้อนตามรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในแต่ละประเทศหนึ่งอาจเลือกใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนที่ได้กำหนดรูปแบบไว้ในอนุสัญญา โดยอาจเลือกใช้เพียงวิธีเดียว หรือ หลายวิธีผสมกันขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของแต่ละประเทศนั้นๆ ซึ่งโดยมากแล้ว วิธีการขจัดภาษีซ้อนตามรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อน จะมีอยู่ 3 วิธี ดังนี้ คือ <sup>50</sup>

1) วิธีหักลดหย่อน วิธีนี้ประเทศถิ่นที่อยู่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักภาษีเงินได้ที่ตนได้จ่ายให้กับประเทศแหล่งเงินได้ (Foreign-Source Income) ออกจากเงินได้ทั้งหมดของตนก่อนคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี ประเทศที่ใช้วิธีขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีหักลดหย่อนจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับทั่วโลก (world - wide income) ของผู้มีถิ่นที่อยู่ (resident) และอนุญาตให้ผู้มีถิ่นอยู่นั้น หักลดหย่อนภาษีเงินได้ที่เสียไปในประเทศหลักแหล่งเงินได้ก่อนคำนวณเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี ซึ่งหมายความว่า ภาษีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้ จะเปรียบเสมือนเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจ在不同ประเทศ ดังนั้น จึงอนุญาตให้นำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศนั้นมาหักออกก่อนคำนวณเงินได้สุทธิ เพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่

เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีขจัดภาษีซ้อนแบบอื่น การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีหักลดหย่อนนี้จะให้ประโยชน์กับผู้เสียภาษีน้อยที่สุด ในหลายประเทศใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนแบบหักลดหย่อนของเงินได้ประเภทเงินปันผล เมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตนได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ และเมื่อบริษัทที่จ่ายเงินปันผลนั้นได้จ่ายภาษีเงินได้ไปแล้วในประเทศนั้น เช่น บริษัท BCo. มีเงินได้ในประเทศ B จำนวน 100 \$US และจ่ายภาษีจากเงินได้จำนวนนี้ไปแล้ว 20 \$US ดังนั้น คงเหลือเงินได้สุทธิหลังจากจ่ายภาษีจำนวน 80 \$US (100 - 20) บริษัท BCo. ได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น

---

<sup>50</sup> Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, Kluwer Law International ,1995 pp.33-45

คือ นาย A ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A และถือหุ้นในบริษัท BCo. ร้อยละ 25 การถือหุ้นลักษณะนี้หมายความว่า นาย A ได้รับเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัท BCo. จำนวน 25 \$US และได้จ่ายภาษีให้กับประเทศ B ไปจำนวน 5 \$US ( $25\% \times 20 \text{ $US}$ ) ดังนั้น นาย A ได้รับเงินปันผลหลังจ่ายภาษีให้กับประเทศ B ไปจำนวน 20 \$US ( $25-5$ ) ถ้าประเทศ A จัดเก็บภาษีเงินได้จำนวน 20 \$US ของ A จึงหมายความว่าประเทศ A อนุญาตให้นาย A หักลดหย่อนภาษีที่ได้เสียไป โดยบริษัท BCo. ให้กับบริษัท B

ประเทศที่ใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนแบบหักลดหย่อนจะทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นเสียภาษีเงินได้ที่ได้จากแหล่งต่างประเทศในอัตราที่แท้จริงสูงกว่าเงินได้ที่ได้รับในจำนวนเดียวกันนั้นจากแหล่งในประเทศ (Domestic - Source Income) คือบริษัท R มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A เสียภาษีทั้งหมดจากเงินได้จำนวน 100 \$US ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจในประเทศ B จำนวน 70 \$US แต่ถ้าบริษัท R ได้รับเงินได้จำนวน 100 \$US จากแหล่งในประเทศ A จะเสียภาษีเงินได้เพียง 50 \$US ในทางเศรษฐศาสตร์กล่าวว่า การขจัดภาษีซ้อนในประเทศนี้ จะก่อให้เกิดความลำเอียงโดยเอื้อประโยชน์ต่อการลงทุนในประเทศ มากกว่าการลงทุนไปยังต่างประเทศ

2) วิธียกเว้น วิธีนี้ประเทศถิ่นที่อยู่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศมารวมคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี การขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการยกเว้นเป็นการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีที่ประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และอีกประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ (Residence - Source Conflicts) โดยสมบูรณ์ เพราะประเทศที่จัดเก็บภาษี คือ ประเทศแหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียวและส่วนใหญ่ประเทศที่ใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนแบบยกเว้นจะใช้สำหรับเงินได้ประเภทเงินได้จากธุรกิจ (Business Income) และเงินปันผลต่างประเทศ

3) วิธีเครดิต ซึ่งหมายถึงว่า ประเทศถิ่นที่อยู่อนุญาตให้เครดิตภาษีที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายให้กับประเทศแหล่งเงินได้ เงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศและผู้เสียภาษีได้จากภาษีของเงินนั้นแล้ว (Foreign tax) การขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิต ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีที่เสียนั้น มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (Domestic tax) เช่นเดียวกับวิธียกเว้นการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการยกเว้น วิธีเครดิตก็เป็นวิธีขจัดภาษีซ้อนที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีที่ประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ และอีกประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ และเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของผู้เสียภาษี จะถูกเก็บภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ เมื่ออัตราภาษีของต่างประเทศต่ำกว่าอัตราภาษีในประเทศ หรืออาจกล่าวได้ว่า ภาษีที่ผู้เสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่

สุทธิ (Net Domestic Tax) เท่ากับ ผลคูณของจำนวนเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งต่างประเทศ กับ ผลต่างของอัตราภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ และต่างประเทศ (Foreign Source Income \* (Domestic Tax Rate – Foreign Tax Rate))

การจัดภาษีซ้อนแบบวิธีเครดิตนี้ ในทางเศรษฐศาสตร์แล้ว เรียกได้ว่า ก่อให้เกิดความเป็นกลางในการตัดสินใจของผู้เสียภาษีที่จะเลือกลงทุนในประเทศหรือในต่างประเทศ ดังตัวอย่างต่อไปนี้ สมมติว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A 2 คน คือ นาย ก และนาย ข นาย ก ได้รับเงินจากประเทศ B จำนวน 100 \$US ประเทศ B ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จำนวนนี้ ส่วนนาย ข ได้รับเงินได้จากประเทศ C จำนวน 100 \$US เช่นเดียวกับนาย ก แต่นาย ข ต้องเสียภาษีให้กับประเทศ C ร้อยละ 40 คิดเป็นเงินจำนวน 40 \$US ถ้าอัตราภาษีในประเทศ A คือ ร้อยละ 50 นาย ก จะต้องเสียภาษีในประเทศ A จำนวน 50\$US และนาย ข ต้องเสียภาษีในประเทศ A จำนวน 10 \$US (50-40) จึงเห็นได้ว่าอัตราภาษีที่ต้องเสียที่แท้จริงของนาย ก และนาย ข คือ ร้อยละ 50 ซึ่งเท่ากับอัตราภาษีในประเทศ

ปัจจุบันมีหลายประเทศที่จัดภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิต และบางประเทศให้เครดิตภาษีโดยครอบคลุมถึง Tax Sparing ด้วย (หรือที่เรียกว่าการให้ Tax Sparing โดยผ่าน Tax Sparing Credit) Tax Sparing Credit คือการให้เครดิตของประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่สำหรับจำนวนภาษีซึ่งควรจะได้ชำระไว้ในประเทศแหล่งเงินได้ ถ้าไม่ได้รับการยกเว้นหรือการลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมพิเศษ โดยปกติแล้วการที่ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ก็เนื่องมาจากประเทศแหล่งเงินได้ทำการยกเว้นภาษีให้กับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนักลงทุนต่างชาติเพื่อจะดึงดูดนักลงทุนต่างชาติเหล่านั้นให้เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศของตน ถ้าไม่มี Tax Sparing แล้วแทนที่ประเทศแหล่งเงินได้จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีให้กับนักลงทุนต่างชาติและดึงดูด นักลงทุนต่างชาติเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศ นักลงทุนต่างชาตินั้นก็ต้องมาเสียภาษีที่ควรจะได้รับยกเว้นในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่แทน ผู้ที่ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงจึงเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ Tax Sparing จึงมักปรากฏในอนุสัญญาของประเทศกำลังพัฒนา และประเทศที่พัฒนาแล้ว

### 3.3.2 ตัวอย่างวิธีการคำนวณการขจัดภาษีซ้อน

วิธีการขจัดภาษีซ้อนทั้ง 3 วิธี ดังกล่าวสามารถอธิบายวิธีคำนวณได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้  
บริษัท R เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ได้รับเงินจากการประกอบธุรกิจในประเทศ B จำนวน 100 \$US และเสียภาษีให้กับประเทศ B จำนวน 40 \$US การขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีทั้ง 3 แบบสามารถคำนวณได้ ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1

เปรียบเทียบวิธีการขจัดภาษีซ้อน โดยวิธีหักลดหย่อน วิธียกเว้น และวิธีเครดิต

(1) การคำนวณภาษีของบริษัท R	(2) วิธีหักลดหย่อน (Deduction Method)	(3) วิธีเครดิต (Credit Method)	(4) วิธียกเว้น (Exemption Method)
(1) เงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศ B	100	100	100
(2) เสียภาษีเงินได้ในประเทศ B ร้อยละ 40	40	40	40
(3) หัก ลดหย่อนภาษีเงินได้ที่เสียในประเทศ B	40	-	-
(4) เงินได้สุทธิของบริษัท R ที่ต้องเสียในประเทศ A	60 (100-40)	100	-
(5) เสียภาษีเงินได้ในประเทศ A ร้อยละ 50	30 (50% * 60)	60 (50% * 100)	-
(6) หัก เครดิตภาษีที่เสียไปในประเทศ B	-	40	-
(7) ภาษีเงินได้สุทธิที่เสียในประเทศ A	30	10 (50-40)	-
(8) รวมภาษีเงินได้ที่เสียให้กับประเทศ A และ B	70 (30+40)	50 (10+40)	40

จากตารางข้างต้นเห็นได้ว่า เงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศจะถูกหักภาษีภายใต้วิธีหักลดหย่อนในอัตราแท้จริง (Effective rate) สูงกว่าวิธีเครดิตหรือวิธียกเว้น และโดยทั่วไปแล้ววิธียกเว้นจะทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีในอัตราแท้จริงต่ำกว่าการขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีอื่นๆ เมื่ออัตราภาษีที่ต้องเสียในประเทศแหล่งเงินได้ (Foreign tax rate) ต่ำกว่าอัตราภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ (Domestic tax rate)

จะเห็นได้ว่า ข้อพิจารณาสำหรับภาระภาษีเงินปันผลของบริษัทลูก สำหรับกรณีที่ปรากฏว่าประเทศคู่กรณี ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ หรือกับประเทศที่ใช้หลักสัญชาตินั้น จะไม่มีบทบัญญัติที่จำกัดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บภายใน ประเทศแหล่งเงินได้ แต่จะมีบทบัญญัติในมาตรา 10 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยจำกัดเพดานอัตราขั้นสูงสุดในการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายของประเทศแหล่งเงินได้ โดยส่วนมากจะไม่เกิน 10-15% และจะต้องเปรียบเทียบกันระหว่างอัตราการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและอัตราตามกฎหมายภายในประเทศแหล่งเงินได้ ว่าอัตราใดต่ำกว่า ก็ให้ถือตามอัตราที่ต่ำกว่าให้เป็นคุณต่อผู้เสียภาษีนั่น

อนุสัญญาเพื่อขจัดภาษีซ้อนสำหรับจัดเก็บเงินได้ประเภทเงินปันผลระหว่างประเทศนั้นจะเกี่ยวข้องกับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่จำกัดอัตราเพดานขั้นสูงสุดไว้ โดยคู่สัญญาจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดระหว่างอย่างเคร่งครัด และยังต้องพิจารณาว่าประเทศถิ่นที่อยู่ หรือประเทศที่ใช้หลักสัญชาติ ตกลงจะบรรเทาภาระภาษีด้วยวิธีใด โดยจะยกเว้นเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นเงินได้ หรือกาให้เครดิตภาษีเงินปันผลสำหรับภาษีที่ได้จ่ายไปในประเทศแหล่งเงินได้ และยังต้องพิจารณาอีกว่าการให้เครดิตดังกล่าวจะขยายไปถึงภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกจัดเก็บไปแล้วในบริษัทลูกหรือไม่

นอกจากภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายแล้ว ก็ต้องคำนึงถึงภาระภาษีนิติบุคคลของประเทศถิ่นที่อยู่ หรือประเทศที่ใช้หลักสัญชาติที่จัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นของบริษัทแม่ด้วย โดยหากสองประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ก็ให้พิจารณาถึงรายละเอียดของประเภทเงินได้ ว่าระบุให้ประเทศใดเป็นผู้มีสิทธิจัดเก็บ

### 3.4. การยกเว้นภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผลตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

#### 3.4.1 ข้อแตกต่างระหว่างการยกเว้นภาษีเงินได้ประเภท Exempt Income และ Non-Assessable Non-Exempt Income

การยกเว้นภาษีเงินได้ประเภท Exempt Income

เงินได้ประเภท Exempt Income นั้น ถึงแม้จะเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่อาจถูกใช้ในการคำนวณเพื่อหารายจ่ายที่สามารถหักในการคำนวณภาษีได้ในบางกรณี เช่น การหักผลขาดทุนสุทธิ

การยกเว้นภาษีเงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income

โดยทั่วไปแล้ว เงินได้ประเภท Assessable Income ไม่ว่าจะเงินได้จากทางตรงหรือเงินได้จากทางอ้อมก็ตาม ก็ถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้น ส่วน Exempt Income นั้น เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อหาผลขาดทุนสุทธิในปีที่ผ่านมา ซึ่งในอีกความหมายหนึ่ง คือ Exempt Income จะช่วยลดผลขาดทุนสุทธิในปีที่ผ่านมาของผู้เสียภาษีก่อนที่จะนำไปหักออกจากเงินได้ประเภท Assessable Income ในปีภาษีถัดไป ส่วนเงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income นั้น มีความหมายในทางตรงกันข้าม คือ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และไม่มีผลต่อการคำนวณผลขาดทุนสุทธิที่ผ่านมามีด้วย ดังนั้น เงินได้ประเภทนี้ ไม่มีผลกระทบใดๆ เลยต่อระบบของภาษีเงินได้ เป็นการตัดเอาส่วนของเงินได้นั้นออกไปจากระบบการคิดคำนวณภาษี ซึ่งแตกต่างจากการยกเว้นภาษีเงินได้ ที่สามารถนำเงินได้ประเภท Exempt Income ดังกล่าวมารวมคำนวณผลขาดทุนสะสม ที่จะนำไปหักออกจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามปกติสำหรับการเสียภาษีในปัจจุบันหรือปีถัดไปได้

ข้อกำหนดที่ระบุถึงเงินได้ที่เข้าข่ายเป็นเงินประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income ได้บัญญัติไว้ใน s11-55 ITAA 1997 ซึ่งเงินได้ที่เข้าข่าย เช่น เงินปันผลประเภท Non-Portfolio ที่จ่ายจากบริษัทในต่างประเทศ และผลกำไรจากสาขาของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น

ดังนั้น อาจสรุปได้ว่าการคำนวณภาษีเงินได้ตามความหมายของกฎหมาย ออสเตรีย ได้แบ่งการคำนวณเงินได้ออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้ คือ

- 1) เงินได้ที่จะต้องถูกนำมาไปรวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้ (Assessable Income)
- 2) เงินได้ที่ได้รับยกเว้น โดยการนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (Exempt Income)
- 3) เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (Non-Assessable Non-Exempt Income)

#### 3.4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรียผู้ซึ่งได้รับเงินได้จาก แหล่งเงินได้นอกประเทศได้ผ่านการปรับปรุงแก้ไขหลายครั้ง เพื่อให้เหมาะสมต่อสถานการณ์ในปัจจุบัน โดยได้ปรับปรุงให้มีความซับซ้อนน้อยลง ซึ่งกล่าวถึงมาตรการต่างๆ ดังนี้ คือ

- 1) เงินได้จากการบริการในต่างประเทศ ซึ่งบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ได้รับ ในกรณี การบริการในต่างประเทศนั้น เกินกว่า 90 วัน จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

เงินได้จากการจ้างงานในต่างประเทศ ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรียได้รับ อาจ ถูกยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายของประเทศออสเตรียภายใต้มาตรา s 23 AG หรือ s 23 AF ซึ่งเงินได้ประเภทดังกล่าวนี้ ได้แก่ เงินเดือน , ค่าจ้าง, ค่านายหน้า, โบนัส, เบี้ยเลี้ยงและ ผลประโยชน์จากหุ้นที่แบ่งให้พนักงานอันอาจตีราคาเป็นเงินได้ในจำนวนที่แน่นอน เป็นต้น โดย บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรียได้รับเงินได้เหล่านี้จากการบริการในต่างประเทศที่มีระยะเวลาต่อเนื่องกัน 91 วันขึ้นไปจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ข้อบัญญัตินี้ที่กำหนดให้เงินได้ ประเภทดังกล่าวได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีในประเทศออสเตรีย เป็นผลสืบเนื่องมาจาก หลักกฎหมายสากลว่าด้วยเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในการจัดทำข้อตกลงอนุสัญญาว่าด้วยภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ หรือข้อตกลง ระหว่างประเทศอื่นๆ

- 2) เงินปันผลประเภท Non-Portfolio จากต่างประเทศ ที่บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ออสเตรียได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ เป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล (Non-Assessable Non-Exempt Income) ในประเทศออสเตรีย

3) เงินได้จากสาขาในต่างประเทศที่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียได้รับ เป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Non-Assessable Non-Exempt Income) ในประเทศออสเตรเลีย

4) ผลได้จากทุนหรือผลเสียหายจากทุนที่บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นของบริษัทในต่างประเทศที่ตนได้ถือหุ้นอยู่ ซึ่งถูกลดขอบเขตลง เพียงเท่าที่บริษัทต่างประเทศนั้นมีทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบธุรกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้ทางตรง (Active business assets)

สืบเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศของ ปี ค.ศ. 2004 ที่กำหนดไว้ในเรื่องของผลได้จากทุนหรือผลเสียหายจากทุนบางประเภทที่ก่อให้เกิด โดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียจากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นในบริษัทต่างประเทศที่ ถืออยู่ ผลได้จากทุนหรือผลเสียหายจากทุนจะถูกลดลงตาม Subdiv 768-G

การลดลงนั้น จะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุน เท่านั้น ดังนั้น ถ้าหากว่า หุ้นที่ถืออยู่เป็นการถือในลักษณะเป็นสินค้า จะนำกฎหมายในข้างต้นมา ใช้ไม่ได้

5) เงินปันผลจากต่างประเทศหรือเงินได้จากทรัสต์ ที่ผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ออสเตรเลียได้รับ ซึ่งได้ถูกจัดเก็บภาษีไปแล้วครั้งหนึ่ง ภายใต้มาตรการ Attribution Measures เป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Non-Assessable Non-Exempt Income) ในประเทศออสเตรเลีย

6) เงินได้อื่นๆ (นอกเหนือจากเงินได้ที่ถูกยกเว้น) จะถูกจัดเก็บภาษีเต็มจำนวนใน ประเทศออสเตรเลีย แต่ได้รับสิทธิในการเครดิตภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ

7) ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียจะไม่ได้รับเงินได้จาก ต่างประเทศก็ตาม ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดในฐานะของผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศออสเตรเลีย สำหรับเงินได้ที่ได้ของบริษัทต่างประเทศหรือทรัสต์ที่ซึ่งผู้เสียภาษีมีความ เกี่ยวข้องอยู่โดยถือหุ้นหรือมีผลประโยชน์ในทรัสต์ถึงระดับขั้นต่ำที่กฎหมายระบุไว้

#### 3.4.2.1 เงินได้จากสาขาในต่างประเทศ

เงินได้จากสาขาในต่างประเทศที่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียได้รับ เป็น เงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Non-Assessable Non-Exempt Income) ในประเทศออสเตรเลีย โดยประเทศออสเตรเลียมีข้อกำหนดที่เกี่ยวกับเงินได้จากแหล่ง เงินได้ในต่างประเทศที่ได้มาโดยบริษัทในการดำเนินธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรหรือผ่านสถาน

ประกอบการถาวรในประเทศที่อยู่ในรายชื่อ (Listed Country) ของประเทศที่ได้รับยกเว้น เงินได้ที่ได้รับ จะถือเป็นเงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income ซึ่งไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และไม่มีผลต่อการเสียภาษีใดๆ เลย ทั้งนี้ ประเทศที่อยู่ในรายชื่อ (Listed Country) นั้น ตามกฎหมายออสเตรเลียจะมีกำหนดไว้ โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณา คือ ประเทศดังกล่าวเหล่านั้น จะต้องมียัตราภาษีเงินได้ที่ใกล้เคียงหรือเทียบเท่ากับอัตราภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย เจตนารมณ์ของหลักการดังกล่าว คือ การนำเงินได้จากสาขาในประเทศที่อยู่ในรายชื่อที่ได้รับสิทธิ (Listed Country) ที่มีอัตราภาษีใกล้เคียงหรือเทียบเท่ากับอัตราภาษีของประเทศออสเตรเลีย นำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการทั่วไป จะก่อให้เกิดต้นทุนทั้งภาครัฐและภาคเอกชนผู้เสียภาษีในกรณีผู้เสียภาษีเหล่านั้น จะต้องยื่นแบบในการใช้สิทธิเพื่อขอเครดิตภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศแล้ว และต้นทุนทางภาครัฐที่จะต้องตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งก็ได้ส่งผลให้รัฐจัดเก็บเงินภาษีเพิ่มมากขึ้นแต่อย่างใด

หลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้เกี่ยวกับเงินได้จากสาขาในต่างประเทศที่บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียได้รับมา หลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม 2004 เป็นเงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income นอกจากนี้ ผลได้จากทุนหรือผลเสียหายจากทุนใดๆ ที่เป็นผลมาจากสาขาในต่างประเทศ ซึ่งเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ในต่างประเทศที่ถูกใช้ไปโดยบริษัทในการดำเนินธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรหรือผ่านสถานประกอบการถาวรของบริษัทนอกประเทศ ออสเตรเลียจะไม่ถูกนำมารวมคำนวณ ด้วย เช่น ผลได้จากทุน ในแง่ของจำหน่ายค่าสิทธิ โดยสาขาของบริษัทในประเทศออสเตรเลียไปยังหน่วยอื่นๆ นั้น จะได้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณ

#### 3.4.2.2 เงินปันผลประเภท Non-Portfolio ที่ได้รับจากต่างประเทศ

เงินปันผลประเภท Non-Portfolio จากต่างประเทศ ที่บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ เป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Non-Assessable Non-Exempt Income) ในประเทศออสเตรเลีย

เงินปันผลประเภท Non-Portfolio ที่ได้จ่ายภายในหรือหลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม 2004 ที่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ ถือเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Non-Assessable Non-Exempt Income) ภายใต้มาตรา s 23 AJ ถ้าเงินปันผลนั้น ถูกจ่ายออกจากผลกำไรที่ไม่ถูกให้ถือเป็นเงินได้ของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมาก่อนภายใต้มาตรการ Attribution measures เงินปันผลประเภท Non-Portfolio ได้ถูกให้คำนิยามไว้ในมาตรา s 317 เงินปันผลที่ถูกจ่ายไปยังบริษัทที่ซึ่งบริษัทผู้รับเงินปันผลจะต้อง

เป็นผู้ถือหุ้นอย่างน้อยเกินกว่า 10% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล จึงจะถือว่าเป็นเงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income

### 3.5. การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผล กรณีการรวมกลุ่มเศรษฐกิจในภูมิภาค

ภายใต้สภาพโลกาภิวัตน์ทางด้านการค้าและการเงินระหว่างประเทศ ในปัจจุบันเป็นผลให้ประเทศต่างๆ มีการรวมกลุ่มทางการค้าระหว่างกัน ไม่ว่าจะเป็น กลุ่มประเทศยุโรป กลุ่มการค้าเสรีอเมริกาเหนือ เป็นต้น ประเทศต่างๆ จึงมีลักษณะเป็นทั้งคู่แข่งและคู่ค้าไปพร้อมๆกัน การแข่งขันในทางภาษี (Tax Competition) จึงมีมากขึ้น โดยเฉพาะในโลกที่มีเงินทุนและการลงทุนเคลื่อนย้ายอย่างเสรี ในภูมิภาคอาเซียนมีการรวมกลุ่มทางการค้าเสรีกันภายใต้ชื่อว่า กลุ่มประเทศอาเซียน ซึ่งมีแนวโน้มที่จะขยายความร่วมมือด้านอื่นๆ ในอนาคตต่อไป จึงเห็นได้ว่า แนวโน้มของเศรษฐกิจและการค้าของโลก มีความก้าวหน้าไปอย่างมาก การรวมตัวกันเพื่อได้รับสิทธิประโยชน์บางอย่างภายในกลุ่ม หรือเพื่อเป็นอำนาจต่อรองกับกลุ่มคู่ค้าอื่นๆ

ประเทศไทยซึ่งเป็นหนึ่งในสิบของกลุ่มอาเซียน จำเป็นต้องพัฒนาประเทศ ทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การศึกษาและเทคโนโลยีต่าง ๆ เพื่อเข้าสู่การแข่งขันในตลาดเศรษฐกิจโลกในอนาคตได้อย่างเท่าเทียมกับประเทศอื่น ๆ แต่ประเทศไทยหรือประเทศในกลุ่มอาเซียนเพียงประเทศเดียวก็ยังคงดูไม่มีศักยภาพหรืออำนาจต่อรองด้านเศรษฐกิจกับประเทศใหญ่ ๆ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา หรือประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป (EU) ดังนั้น จากความสำเร็จของสหภาพยุโรป จึงเป็นสิ่งกระตุ้นให้ประเทศต่าง ๆ ไม่ว่าในกลุ่มการค้าเสรีแห่งอเมริกาเหนือ หรือกลุ่ม นาฟต้า (NAFTA) ซึ่งมีประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นสมาชิกอยู่ด้วย หรือประเทศเล็ก ๆ หรือประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายเกรงว่าอาจจะสูญเสียตลาดในยุโรปที่มีการทำธุรกิจหรือทำการค้าขายระหว่างกลุ่มประเทศสมาชิกมากขึ้น จึงเป็นเหตุให้ประเทศอื่น ๆ เริ่มต้นตัวในด้านการรวมกลุ่มเพื่อลดอุปสรรคด้านการค้าภายในกลุ่ม และอุปสรรคด้านการค้าที่สำคัญก็คือ ภาษี ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีศุลกากร หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การลดกำแพงภาษีภายในกลุ่มประเทศสมาชิก หรือประเทศภายในกลุ่มที่รวมตัวกัน หรือการที่ให้อัตราภาษีมีความใกล้เคียงกันหรือเท่ากันนั้น ก็จะลดความตึงเครียดของการเจรจาด้านเศรษฐกิจระหว่างประเทศ และทำให้ไม่มีการบิดเบือนด้านการลงทุน เพราะนักลงทุนส่วนมาก ก็มักจะเลือกไปลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ ซึ่งทำให้เกิดการแข่งขันในด้านการค้าและเศรษฐกิจระหว่างประเทศอย่างไม่เป็นธรรมด้วย

การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจนั้นทำให้เกิดการเพิ่มพูนทางการค้าภายในกลุ่มอย่างชัดเจน มูลค่าทางการค้าในกลุ่มเศรษฐกิจเพิ่มสูงขึ้น แต่จะมากหรือน้อยนั้นขึ้นอยู่กับมูลค่าการค้า

พื้นฐานเดิมและองค์ประกอบทางด้านปัจจัยทางการเมือง ผลของการรวมกลุ่มเศรษฐกิจต่อไทยในฐานะสมาชิกของกลุ่มเศรษฐกิจเช่น ASEAN มีผลดีค่อนข้างชัดเจน ถ้าประเทศสมาชิกของกลุ่มเศรษฐกิจมีการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจสูงขึ้น จะมีการนำเข้าเพิ่มขึ้นจากทั้งประเทศสมาชิกในกลุ่ม และประเทศนอกกลุ่มเศรษฐกิจ แต่ในระยะยาวการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจอาจนำไปสู่การเบี่ยงเบนทางการค้า และเป็นการขจัดปัญหาข้อขัดแย้งภายในกลุ่ม โดยนำไปสู่ระบบการจัดทำเขตการค้าเสรีระหว่างกลุ่มและนำไปสู่การค้าเสรีระดับพหุภาคี แต่มีประเด็นตรงกันข้ามคือ การรวมกลุ่มก่อให้เกิดการกีดกันทางการค้าระหว่างกลุ่มประเทศสูงขึ้น<sup>51</sup>

“การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ” (Economic Integration) หมายถึง การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของประเทศในภูมิภาคเดียวกัน ตั้งแต่ 2 ประเทศขึ้นไป โดยการยกเลิกการเรียกเก็บอากรศุลกากรและมาตรการอื่น ๆ ที่เป็นอุปสรรคทางการค้าให้แก่กันและกัน รวมทั้งอาจใช้นโยบายต่าง ๆ ร่วมกัน การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจอาจจำแนกได้หลายรูปแบบ เช่น เขตการค้าเสรี สหภาพศุลกากร ตลาดร่วม และสหภาพเศรษฐกิจ<sup>52</sup> แต่สำหรับทางคณะกรรมการร่วมองค์การการค้าโลกก็ได้ให้คำจำกัดความในลักษณะเดียวกัน ดังนี้ คือ

“การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ” หมายถึง การที่รัฐบาลประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเดียวกัน ตั้งแต่ 2 ประเทศขึ้นไป ตกลงนำระบบเศรษฐกิจของตนมาเชื่อมกัน เพื่อเสริมสร้างและรักษาประโยชน์ทางเศรษฐกิจ โดยการยกเลิกการเรียกเก็บภาษีศุลกากรและมาตรการอื่น ๆ ที่เป็นอุปสรรคทางการค้าให้แก่กันและกัน รวมทั้งอาจใช้นโยบายต่างๆ ร่วมกัน การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจอาจจำแนกออกได้หลายรูปแบบ เช่น เขตการค้าเสรี สหภาพศุลกากร ตลาดร่วม และสหภาพเศรษฐกิจ

การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ มักมุ่งที่จะรวมกลุ่มกันก็เพื่อให้การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศสมาชิกมีอัตราเพิ่มสูงขึ้น และเพื่อลดอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศสมาชิก ดังนั้น เมื่อภาษีถือเป็นอุปสรรคหรือในทางตรงกันข้ามอาจกล่าวได้ว่า ถ้าเป็นกรณีอัตราภาษีต่ำก็จะเป็นสิ่งจูงใจให้นักลงทุนมิใช่เฉพาะประเทศสมาชิกเท่านั้น ที่จะเข้ามาลงทุนภายในประเทศนั้น ๆ จึงก่อให้เกิดแนวความคิดที่เป็นผลต่อเนื่อง คือ การรวมระบบภาษีสำหรับแนวความคิดที่ต้องการใช้ระบบภาษีเดียวกันในกลุ่มอาเซียนนั้น การรวมระบบภาษี (Harmonization of Tax) เป็น

<sup>51</sup> <[www.thaifta.com/study\\_ftacu44.htm](http://www.thaifta.com/study_ftacu44.htm)> , วันที่ 30 มกราคม 2548

<sup>52</sup> หนังสือคำศัพท์-คำย่อทางการทูต สถาบันการต่างประเทศ กต., <[www.mfa.go.th/web/857.php](http://www.mfa.go.th/web/857.php)> วันที่ 30 มกราคม 2548

กระบวนการขจัดอุปสรรคทางการเงินและความขัดแย้งระหว่างระบบภาษีของประเทศต่าง ๆ เช่น ในสหภาพยุโรป มีการกำหนดเป็น Directives เพื่อให้ทั้งกรณีภาษีทางอ้อมและภาษีทางตรง<sup>53</sup>

### 3.5.1 การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของกลุ่มสหภาพยุโรป

การรวมตัวกันของชาติยุโรปขึ้นเป็นสหภาพยุโรป (European Union) ในด้านเศรษฐกิจ มีหลักการที่สำคัญต่างๆ มากมาย หนึ่งในนั้นคือ การจัดตั้งตลาดเดียวแห่งยุโรป คือ การกำหนดโครงการจัดตั้งตลาดภายในประชาคมเป็นตลาดเดียว ซึ่งจะกลายเป็นเขตพื้นที่พรมแดนภายในขวางกัน ทั้งนี้ เพื่อกำประกันการไหลเวียนอย่างเสรีของสินค้า บุคคล บริการ และทุนของประชาคม เกิดความจำเป็นที่จะต้องประสานนโยบายด้านอื่นๆ ของประเทศสมาชิกตามมา อาทิ เช่น นโยบายด้านเศรษฐกิจการค้า สังคม และแรงงานสัมพันธ์ ตลอดจนการยกเลิกการควบคุมพรมแดน ทั้งนี้ เพื่อรับรองสภาพการเป็นตลาดเดียวของยุโรป การสร้างตลาดเดียวสามารถทำให้เกิดการบูรณาการในภาคอื่นๆ ตามมาด้วย การลงนามในข้อตกลงก่อตั้งสหภาพยุโรป (European Union) ณ เมืองมาสทริทท์ ประเทศเนเธอร์แลนด์ ในวันที่ 7 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 1992 โดย 12 ประเทศ ประเทศสมาชิกประชาคมยุโรป อาจถือได้ว่าเป็นก้าวกระโดดสำคัญของประชาคมยุโรป ข้อตกลงก่อตั้ง “สหภาพยุโรป” ฉบับใหม่ได้กำหนดทิศทางสู่การรวมตัวในทางเศรษฐกิจที่ลึกซึ้งยิ่งขึ้น โดยจะผลักดันประชาคมยุโรปจากการเป็น “ยุโรปตลาดเดียว” สู่การเป็น “สหภาพทางเศรษฐกิจและการเงิน” (Economic monetary Union) ซึ่งต้องการผลักดันทิศทางของยุโรปสู่การเป็น “อภินิรัฐ” หรือ “สหรัฐยุโรป” ในภายภาคหน้า ยุโรปกำลังมองตัวเองและผลักดันตัวเองสู่การเป็นอภิมหาอำนาจในอนาคต โดยอาศัยกลไกการกระตุ้นการรวมตัวทางเศรษฐกิจและการเมือง เพื่อเสริมสร้างเอกภาพ และความแข็งแกร่งให้แก่ตน

กลุ่มประเทศสหภาพยุโรปใช้ระบบทางภาษีที่แตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น ประเทศฟินแลนด์ใช้ระบบ Imputation System, สวีเดนใช้ระบบ Classical System และเยอรมันเป็นระบบผสมระหว่าง Split-rate System และ Imputation System ซึ่งการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ

---

<sup>53</sup> **Harmonization of Tax** Term usually used to refer to the process of removing fiscal barriers and discrepancies between the tax systems of the various countries comprising the European Union. To this end the European Union has issued directives in the area of indirect and direct taxation

ของประเทศสหภาพยุโรป หรือ European Union ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และสามารถรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจได้สำเร็จ จนถึงระดับการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในระดับที่เรียกว่า “สหภาพทางเศรษฐกิจสมบูรณ์” (Complete Economic Union) ได้มีการบัญญัติหลักกฎหมายที่เรียกว่า The EU Parent-Subsidiary Directive (P-S Directive) เพื่อนำมาปรับใช้ภายในกลุ่มประเทศสมาชิกของตน ซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความพยายามที่จะบรรเทาภาระภาษีซ้อนในกรณีของบริษัทแม่-บริษัทลูกในกลุ่มประเทศสมาชิก EU ซึ่ง Directive ของปี 1990 นั้น ถูกออกแบบไว้เพื่อกำจัดอุปสรรคทางภาษีในส่วนของผลกำไรระหว่างกลุ่มบริษัทของประเทศสมาชิก EU โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการจัดสรรกำไรของบริษัทที่กล่าวถึงปัญหา สองประการของกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศที่เกิดจากการโอนกำไรของบริษัทลูกไปยังบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศอื่น ซึ่งเป็นกลุ่มสมาชิกในประเทศ EU โดยอาจเป็นกรณีที่บริษัทลูกถ่ายโอนกำไรไปยังบริษัทแม่โดยตรง คือ ประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทลูกอาจเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลที่จ่ายออกไป และประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่ ของบริษัทแม่ได้รวมเอาเงินปันผลไว้ในฐานภาษีของบริษัทแม่ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนในทางเศรษฐกิจจากกำไรที่ถูกจัดสรรคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผล ซึ่งข้อบัญญัติใน Article 4 ของ P-S Directive ต้องการให้รัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่เป็นผู้บรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นของเงินปันผลที่ได้รับจากประเทศสมาชิกที่บริษัทตั้งอยู่ การบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว อาจทำได้โดยการให้เครดิตทางภาษีหรือการยกเว้นภาษี หากเลือกใช้การให้เครดิตภาษี ก็จะต้องให้เครดิตทั้งทางตรงและทางอ้อม ส่วน Article 5 ของ P-S Directive ห้ามมิให้มีการเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรัฐที่เป็นที่ตั้งของบริษัทลูก สำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นจากบริษัทลูกที่ส่งไปยังบริษัทแม่<sup>54</sup> Directive ฉบับดังกล่าว สรุปลักษณะสำคัญดังนี้ คือ

1. การขจัดภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นที่กระทำโดยบริษัทแม่ กล่าวคือ การจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่มต้องยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยรัฐสมาชิกซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทลูกและ
2. การขจัดภาษีซ้อนของบริษัทแม่ที่ได้รับเงินปันผลมาจากบริษัทลูก ในรัฐสมาชิกซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่ ผู้รับเงินปันผล ยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลทั้งหมดโดยวิธียกเว้นหรืออนุญาตให้หักภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสมโดยพิจารณาจากรายได้ที่เป็นเงินปันผลของบริษัทแม่ที่จ่ายโดยบริษัทลูกในรัฐของสมาชิก โดยใช้วิธีเครดิตภาษี

---

<sup>54</sup> Marjaana Helminen, The Dividend Concept in International Tax Law (London: Kluwer Law International, 1999) ,p.23.

ทั้งนี้ บริษัทแม่จะต้องถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก ถึงจะมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตาม Directive ฉบับดังกล่าวและสัดส่วนของการถือหุ้นจะค่อยๆ ลดลงเรื่อยๆ จนในที่สุดจะเหลือสัดส่วนการถือหุ้นเพียงร้อยละ 10 เท่านั้น โดยจะลดสัดส่วนลงตามลำดับ ดังนี้

- 20% ตั้งแต่ 1 มกราคม 2005 จนถึง 31 ธันวาคม 2006
- 15% ตั้งแต่ 1 มกราคม 2007 จนถึง 31 ธันวาคม 2008 และ
- 10% ตั้งแต่ 1 มกราคม 2009

จะเห็นได้ว่า ข้อจำกัดของการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่เกิดขึ้นจากบริษัทลูกที่มีถิ่นที่อยู่ในกลุ่มสมาชิกประเทศ EU และบริษัทดังกล่าว มีบริษัทแม่ที่อยู่ในอีกประเทศในกลุ่มสมาชิก EU นั้น จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ก็ต่อเมื่อ บริษัทแม่จะต้องถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก หรือหากมีข้อตกลงร่วมกันทั้งสองฝ่าย ก็อนุญาตให้ถือหุ้นร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงก็ได้ ซึ่ง P-S Directive นี้จะใช้ได้เฉพาะเงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนโดยตรงเท่านั้น ไม่รวมถึงเงินปันผลที่ได้รับจากการซื้อหุ้นในตลาด (Portfolio)

นอกจาก The EU Parent-Subsidiary Directive (P-S Directive) นั้น จะมีเป้าหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นแล้ว ยังมีแนวความคิดที่จะรวมระบบภาษีเงินได้ภายในกลุ่มประเทศสมาชิก EU ซึ่งได้บัญญัติแนวความคิดการรวมระบบภาษีเงินได้ดังกล่าวไว้ในมาตรา 100-102 ในสนธิสัญญากรุงโรม (The Treaty of Rome) โดยมีสาระสำคัญคือ ระบุให้กฎหมายภาษีภายในประเทศสมาชิกของ EU (The European Union) ควรมีการรวมระบบภาษีเท่าที่จำเป็นเพื่อสนองวัตถุประสงค์ของสหภาพยุโรป คือ การเคลื่อนย้ายของทุนอย่างอิสระระหว่างประเทศสมาชิก

### 3.5.2 การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของกลุ่มอาเซียน

อาเซียนเป็นกลุ่มความร่วมมือของประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ จัดตั้งขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1967 (พ.ศ. 2510) ปัจจุบันมีสมาชิกรวม 10 ประเทศ คือ บรูไน อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ ไทย ลาว พม่า กัมพูชาและเวียดนาม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อความร่วมมือในด้านการเมือง เสถียรภาพและความมั่นคงในภูมิภาค ต่อมาได้ขยายความร่วมมือในเรื่องทางเศรษฐกิจและสังคมด้วย อาเซียนในระยะเริ่มแรกนั้นเน้นในเรื่องของการร่วมมือทางการเมืองเป็นหลัก โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะต่อต้านลัทธิคอมมิวนิสต์ ทั้งนี้ ความร่วมมือทางเศรษฐกิจที่สำคัญของอาเซียน ไม่ว่าจะเป็น โครงการเปิดการค้าเสรีในอาเซียน (AFTA) โดยเริ่มจัดตั้งขึ้นตั้งแต่ 1

มกราคม พ.ศ. 2536 โดยมีแผนการลดภาษีระหว่างกันเหลือร้อยละ 0-5 รวมทั้งยกเลิกมาตรการกีดกันการค้าที่มีใช่อากรศุลกากร ภายใน 15 ปี และได้มีการเร่งรัดการค้าดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมายภายใน 10 ปี คือจากเป้าหมายเดิมที่จะเปิดเสรีในปี พ.ศ. 2551 และเริ่มมีความร่วมมือทางเศรษฐกิจ โดยมีข้อตกลงพิเศษทางการค้าในปี 2520 (Preferential Trading Arrangement of 1977) เพื่อลดอากรขาเข้าสำหรับการค้าในกลุ่มอาเซียน นอกจากนี้ ประเทศอาเซียนยังต้องการลดการใช้มาตรการกีดกันทางการค้าที่ไม่ใช่ภาษีศุลกากร (Non-tariff Barriers) และเพิ่มความร่วมมือภายในกลุ่มอาเซียนในสาขาอื่นๆ เช่น ด้านการขนส่งและพลังงาน ต่อมา มีการกำหนดเป้าหมายว่า ภายในปี 2546 กลุ่มประเทศอาเซียนจะพัฒนาให้มีการรวมกลุ่มกันในระดับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community - AEC) และภายในปี 2563 จะทำให้อาเซียนมีการรวมกลุ่มในระดับที่เรียกว่าเป็นตลาดเดียว หรือ Single market กล่าวคือ โดยมีการค้าสินค้าและบริการที่เสรี และมีการลงทุนและการเคลื่อนย้ายแรงงานฝีมือในอาเซียนที่เสรี โดยถือเป็นเป้าหมายระยะยาว ที่เจริญรอยตามการพัฒนาของสหภาพยุโรป

เมื่อพิจารณากฎหมายของ ASEAN จะพบว่ายังมีความเป็นองค์การที่ใช้ระบบกฎหมายระหว่างประเทศอยู่มาก ข้อตกลงที่มีค่าบังคับเป็นกฎหมายของ ASEAN อาจจะต้องขึ้นอยู่กับรัฐสมาชิกว่าจะอนุวัติการและปฏิบัติตามหรือไม่ ไม่มีสภาพบังคับที่ชัดเจน หากเกิดข้อพิพาทอาจจะต้องทำความกันไปศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ ซึ่งก็ต้องขึ้นอยู่กับว่ารัฐจะยอมรับอำนาจของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศหรือไม่ หรืออาจจะต้องใช้วิธีการเจรจาทางการทูต (Diplomatic Negotiation) หรืออาจจะต้องใช้เวทีโลกอื่นๆ เป็นเครื่องมือในการเจรจา เช่น ข้อพิพาททางการค้าอาจจะต้องใช้เวทีของ WTO ในการระงับข้อพิพาท เป็นต้น เพราะทั้งนี้องค์การระงับข้อพิพาทของ ASEAN ยังไม่พัฒนา ซึ่งต่างจากยุโรปที่มีการพัฒนาองค์การระงับข้อพิพาทมาตั้งแต่เริ่มก่อร่างสร้างองค์การและพัฒนาถึงขั้นเป็นศาลของประชาคม แม้ว่า ASEAN จะมีความคิดริเริ่มในเรื่องของ Effective Dispute Settlement System เพื่อระงับข้อพิพาทในกรอบของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community : AEC) แต่ก็ดูจะช้าเกินไปและในที่ประชุมรัฐมนตรีเศรษฐกิจอาเซียน ครั้งที่ 35 และ 36 เองก็ไม่ได้วางกรอบในเรื่องนี้อย่างชัดเจนและก็ยังไม่แน่ว่าจะเป็นไปได้จริงในทางปฏิบัติแค่ไหน แม้ว่าจะพยายามจำลององค์การระงับข้อพิพาทในยุคแรกเริ่มของ EC มากก็ตาม แต่ก็ยังไม่ถึงขนาดที่จะมีการจัดตั้งศาลของประชาคมอาเซียนแต่จะมี ASEAN Consultation to Solve Trade and Investment : ACT มี ASEAN Compliance Body : ACB และมีการจัดตั้ง Legal Unit ภายใต้สำนักเลขาธิการอาเซียนซึ่งทั้ง 3 องค์การ จะมีหน้าที่ช่วยระงับข้อพิพาทและให้ความเห็นแนะนำทางกฎหมายก็ตาม แต่ก็ทำได้วางกรอบอำนาจ

หน้าที่ตลอดจนแนวทางในการจัดตั้งว่าจะทำอย่างไรไม่ ทำให้องค์กรระดับข้อพิพาทในกรอบของ AEC ของ ASEAN ดูกลางเฉือนพอยๆ กับตัวขององค์กร AEC เอง และอาจจะต้องใช้เวลา นานมากกว่าจะวางระบบกฎหมายของ ASEAN ให้มีประสิทธิภาพเพราะการไม่มีระบบกฎหมายมา ตั้งแต่ต้นจะทำให้การดำเนินงานขององค์กรมีปัญหา เนื่องจากกฎหมายเป็นเครื่องมือสำคัญ ในการทำให้วัตถุประสงค์ขององค์กรลุล่วงไปได้ จึงไม่น่าแปลกใจเลยว่าทำไมสหภาพยุโรปจึงมี พัฒนาการที่เร็วกว่า ASEAN ทั้งที่มีอายุขององค์กรที่ใกล้เคียงกัน เพราะหากไม่ทำให้กฎหมาย เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน รัฐสมาชิกก็อาจจะเดินคนละทาง มีความไม่ลงรอยกันในหลายๆ เรื่อง และ หาข้อสรุปของปัญหาต่างๆ ได้ยาก ทุกวันนี้สภาพบังคับทางกฎหมายของอาเซียนแทบจะขึ้นอยู่กับ รัฐสมาชิก เพราะประเทศสมาชิกทุกประเทศต่างไม่ยอมให้องค์กรมีลักษณะอยู่เหนือรัฐ การ ดำเนินงานของ ASEAN จึงล่าช้าและปัญหาหลายๆ ปัญหาจึงยากที่จะแก้ เช่น ความล่าช้าและ ขาดความเป็นรูปธรรมที่ชัดเจนของการพัฒนาเขตการค้าเสรีอาเซียน (ASEAN Free Trade Area) และ AEC อีกทั้ง ASEAN ไม่มีเครื่องมือทางกฎหมายใดๆ ที่จะควบคุมให้รัฐสมาชิกปฏิบัติ ตามข้อตกลง ทำให้ขาดสภาพบังคับที่แน่นอน แต่ในยุโรปมีหลัก Direct and Indirect Effect หลัก Supremacy of EU Law และมีกลไกในการควบคุมรัฐสมาชิกให้ปฏิบัติตามกฎหมายประชาคมทั้ง การควบคุมก่อนและควบคุมหลัง และหลักการทั้งหมดได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนในสนธิสัญญา ต่างๆ และยังมีกรสร้างหลักใหม่อยู่เสมอๆ ทั้งในรูปของกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรและไม่ เป็นลายลักษณ์อักษร และยังมีกรกำหนดมาตรฐานต่างๆ ร่วมกันโดยการ Harmonization และ ในส่วนของ ASEAN นั้นไม่มีการกำหนดในเรื่องขอบอำนาจขององค์กรและความสัมพันธ์ระหว่าง องค์กรกับรัฐสมาชิกที่ชัดเจน ส่วนในเรื่องกระบวนการตัดสินใจก็ไม่มีการกำหนดรูปแบบชัดเจน มารองรับ ทำให้เกิดปัญหาหากรัฐสมาชิกมีความเห็นไม่ลงรอยกัน เพราะอาจจะต้องอาศัยมติแบบ เอกฉันท์ของรัฐทุกรัฐ<sup>55</sup>

ทั้งนี้ หากไม่มีการกำหนดข้อกำหนดหรือข้อตกลงใดๆ เกี่ยวกับอัตราภาษีที่เกิดขึ้น ระหว่างกัน ทั้งในส่วนของอำนาจการจัดเก็บ, อัตราภาษีในการจัดเก็บ หรือข้อตกลงความร่วมมือ ทางภาษีระหว่างกัน ก็จะมีผลให้ไม่เกิดความร่วมมือทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ผู้เขียนเห็นว่า ความ ยั่งยืนทางเศรษฐกิจในปัจจุบันไม่สามารถสร้างขึ้นได้โดยลำพังได้ หากแต่จะต้องอาศัยความ ร่วมมือระหว่างประเทศ เพื่อใช้เป็นฐานในการต่อรองทางเศรษฐกิจด้วย แต่เนื่องจากการรวมกลุ่ม

<sup>55</sup> ธนพัฒน์ เล็กเกียรติขจร, ปัจจัยความสำเร็จและพัฒนาการของสหภาพยุโรป

ทางเศรษฐกิจของประเทศอาเซียนนั้น เป็นที่ทราบกันดีว่า ไม่เกิดประสิทธิภาพเท่าที่ควร การให้ความร่วมมือจึงต้องค่อยเป็นค่อยไปอย่างมีระบบ ดังนั้น หากกลุ่มประเทศสมาชิกเริ่มต้นการยกเว้นทางภาษีให้แก่กัน โดยให้ความสำคัญไปทางด้านของเงินปันผลที่จ่ายให้ระหว่างประเทศสมาชิก ก็จะส่งเสริมให้การลงทุนระหว่างกันในกลุ่มประเทศสมาชิกเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งประเด็นดังกล่าวผู้เขียนจะเสนอไว้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เพียงแค่เป็นการจุดประกายแนวความคิดและความคิดเห็นเบื้องต้นเท่านั้น เพื่อเป็นข้อสังเกตสำหรับการค้นคว้าวิจัยต่อไปในอนาคต