

ปัญหาทางภาษีระหว่างประเทศ กรณีมาตรการทางภาษีภายใต้

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 (พ.ศ. 2548)

4.1. ปัญหาในทางปฏิบัติ

4.1.1 ปัญหาเรื่องการลงรายจ่ายของเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา
กรณีภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักไว้ในต่างประเทศ

4.1.1.1 หลักเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65, หลักการจ่ายเพื่อกิจการตามมาตรา 65 ตี
(13) แห่งประมวลรัษฎากร และหลักการจับคู่รายได้รายจ่ายในทางบัญชี (Matching Principle)

การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรอยู่ภายใต้เงื่อนไขตามมาตรา 65 แห่งประมวล
รัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติไว้ ดังนี้

"...เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จาก
กิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้
ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ...

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่
เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวม
คำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะ
ยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการ
ทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้
ถือปฏิบัติตั้งแต่วงรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป"

คำอธิบายกรณีหลักเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 ศาลฎีกามีคำพิพากษาที่ 2744/2544
คดีระหว่างบริษัท กริม อินสตอลเลชั่น เซอร์วิสเชส จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากรกับพวก จำเลย
ความว่า "เกณฑ์สิทธิ คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย โดยการนำรายได้และรายจ่ายที่
เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชี
นั้น ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ดังนั้น รายได้และ

รายจ่ายเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว หากยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงิน จะถือเป็นรายได้ค้างรับหรือรายจ่ายค้างจ่าย และต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิด้วย ในทำนองเดียวกัน หากรายได้ได้รับล่วงหน้า หรือรายจ่ายได้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าสินค้าหรือค่าบริการที่ยังไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ก็ยังไม่ถือเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีรับและจ่าย จึงไม่ต้องนำรายได้รับล่วงหน้า หรือรายจ่ายจ่ายล่วงหน้านับดังกล่าว ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามประมวล รัษฎากร มาตรา 65 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้ เกณฑ์สิทธิ...”

อาจกล่าวได้ว่าหลักเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น สัมพันธ์กับ หลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไปที่เกี่ยวกับหลักการจับคู่รายได้รายจ่าย (Matching Principle) ซึ่งกิจการที่จะบันทึกรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมุ่งเน้นให้รายจ่าย กับรายได้จะต้องมีความสอดคล้องและสัมพันธ์กัน และจะต้องเป็นการเปรียบเทียบรายได้และ ค่าใช้จ่ายที่เป็นรอบระยะเวลาเดียวกัน ดังนั้น การจะลงบันทึกรายจ่ายสำหรับการคำนวณกำไร สุทธิสำหรับเงินได้ประเภทใดๆ นั้น จะต้องมิตัวรายได้เป็นตัวตั้งก่อน และจึงนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง กับรายได้นั้นมาหักออกจากรายได้ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีต่อไป

นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงหลักรายจ่ายเพื่อกิจการตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่ง ประมวลรัษฎากร เมื่อรายได้ประเภทเงินปันผลถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้น (Exempt income) ตามกฎหมายแล้ว ก็ประเด็นที่ว่า ภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศจะสามารถนำมาลงเป็นรายจ่าย ได้นั้น ถือเป็นสมควรหรือไม่ รายจ่ายดังกล่าวควรถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ เนื่องจากเป็น รายจ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องจากการยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าว ส่งผลให้เงินปันผลนั้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ของกิจการ กรณีนี้จะแตกต่างจากการให้เครดิตภาษี ต่างประเทศ ที่ประเทศไทยใช้คำว่า ยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นกรณีที่ต้องนำเงินได้ต่างประเทศมา คำนวณภาษีตามอัตราของประเทศไทย ดังนั้น รายจ่ายภาษีที่จ่ายไปในต่างประเทศ จึงเป็น รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้

4.1.1.2 วิธีการบรรเทาภาระภาษีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ

รายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ ผู้เสียภาษีจะต้องนำมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (World Wide Income) โดยผู้เสียภาษีมีสิทธิในการเลือกวิธีการเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งสามารถ

แยกพิจารณาออกเป็นแต่ละประเทศตามวิธีการใดวิธีการหนึ่ง สำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีดังต่อไปนี้ ได้แก่

1) นำภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร วิธีนี้จะประหยัดเม็ดเงินภาษีได้น้อยที่สุด โดยจะเลือกใช้ต่อเมื่อบริษัทไม่มีผลกำไรจากการประกอบกิจการ และสามารถนำผลขาดทุนสะสมไปใช้ใน 5 ปีได้

2) นำภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศมาขอเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้สิทธิประโยชน์ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่าง ๆ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 ซึ่งสามารถขอเครดิตได้ทั้งจำนวน และหากมีผลต่างของจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศกับจำนวนภาษีที่ขอเครดิต ผู้เสียภาษีมีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ทั้งจำนวน ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

3) นำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมายกเว้นภาษีที่ต้องชำระในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 โดยปฏิบัติตามข้อ 10 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 กล่าวคือ ในกรณีของการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ได้รับยกเว้นภายใต้บทบัญญัติตามพระราชกฤษฎีกานี้ กำหนดไว้ให้คำนวณหาจำนวนเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบจากส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ ให้นำรายได้ดังกล่าว หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้เท่าใด คุณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระในประเทศไทย ผลลัพธ์คือ จำนวนภาษีที่ต้องชำระในประเทศไทยในส่วนที่คำนวณจากรายได้ดังกล่าว และนำมาเปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศ

ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศมาขอเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระในไทยได้ แต่จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระในไทยสำหรับส่วนที่คำนวณได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นๆ เมื่อเครดิตแล้ว ยังมีจำนวนภาษีที่เกินกว่าภาษีที่ต้องชำระในไทยเหลืออยู่ ผู้เสียภาษีมีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนี้ ควรเลือกใช้ต่อเมื่อคู่สัญญาไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน

ข้อสังเกตเกี่ยวกับการนำภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศหรือนำผลต่างของจำนวนภาษีที่ชำระไว้แล้วในต่างประเทศกับจำนวนภาษีที่ขอเครดิต หรือนำจำนวนภาษีที่เกินกว่าภาษีที่ต้องชำระในไทยเหลืออยู่ตาม 1) 2) และ 3) มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (6) กำหนดให้เบี่ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา รวมไปถึงภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม ไม่สามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ รายจ่ายดังกล่าวจึงจะต้องนำมาบวกกลับเป็นรายได้ กรณีภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ห้ามถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เช่น ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียตามแบบ ภ.ง.ด. 51 หรือตามแบบ ภ.ง.ด. 50, ภาษีเงินได้ผู้ถูกหัก ณ ที่จ่ายทุกกรณี, ภาษีเงินได้จากการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีเงินได้ที่ต้องรับผิดตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น แต่กรณีบริษัทตามกฎหมายไทยมีรายได้ในต่างประเทศที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 กรมสรรพากรยอมให้นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากไม่ใช่ภาษีที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากร

กรณีข้างต้น กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือวางหลักเกณฑ์ไว้ตามหนังสือเลขที่ กค 0706/10858 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการเครดิตภาษี และการลงรายจ่ายภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ กล่าวถึงประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย มาตรา 65 ตี (6), พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 สรุปได้ดังนี้

ข้อหารือ

: บริษัทฯ เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ประกอบกิจการขายส่ง ขายปลีกคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ทั้ง Hardware และ Software ให้บริการคำปรึกษา และบริการจัดการระบบคอมพิวเตอร์ ทั้ง Hardware และ Software โดยบริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าทั้งในประเทศและต่างประเทศ กรณีลูกค้าในต่างประเทศจะมีทั้งประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

1. กรณีบริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หากบริษัทฯ ได้นำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศดังกล่าวมาเครดิตภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ปรากฏว่า ยังมีจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศยังเหลืออยู่ บริษัทฯ มีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ในประเทศไทยได้หรือไม่ อย่างไร

2. บริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศซึ่งเป็นประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หากบริษัทฯ ได้นำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมาเครดิตภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 โดยปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2539 ปรากฏว่า ยังมีจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศยังเหลืออยู่ บริษัทฯ มีสิทธินำเครดิตภาษีดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ในประเทศไทยได้หรือไม่ อย่างไร

3. บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมาเครดิตภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 โดยปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2539 หรือเลือกนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ในประเทศไทย บริษัทฯ มีสิทธิเลือกจะนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศบางประเทศมาเครดิตภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศไทยและหรือมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ได้หรือไม่ หรือจะต้องนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศทุกประเทศมารวมกันทั้งหมดมาเครดิตภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย หรือนำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ

แนววินิจฉัย

: 1. กรณีบริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หากบริษัทฯ ได้นำเงินได้ทั้งจำนวนที่ได้รับจากการให้บริการดังกล่าวโดยไม่หักภาษีที่เสียไว้ในต่างประเทศบวกกลับเป็นรายได้ของบริษัทฯ และได้นำภาษีดังกล่าวมาขอเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้สิทธิประโยชน์ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่าง ๆ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 โดยการใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว มีผลต่างของจำนวนภาษีที่เสียไว้ในต่างประเทศกับจำนวนภาษีที่ขอเครดิต บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หากบริษัทฯ ได้นำภาษีที่ถูกจัดเก็บในประเทศคู่ค้ามายกเว้นภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 โดยปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 หากปรากฏว่า การใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวมีผลต่างของจำนวนภาษีที่เสียไว้ในต่างประเทศกับจำนวนภาษีที่ขอยกเว้น บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3(2) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539

3. บริษัทฯ มีสิทธิในการเลือกเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เสียไปในต่างประเทศโดยแยกพิจารณาออกเป็นแต่ละประเทศตามวิธีการใดวิธีการหนึ่งสำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีดังต่อไปนี้

3.1 เลือกนำมาลดรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2 เลือกนำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศมาขอเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้สิทธิประโยชน์ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่าง ๆ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 ในกรณีที่บริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หรือ

3.3 เลือกนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมายกเว้นภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 โดยปฏิบัติตามข้อ 10 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539

จากการตีความของกรมสรรพากรเกี่ยวกับมาตรา 65 ตรี (6) ที่กำหนดภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นรายจ่ายต้องห้ามนั้น หมายถึง ภาษีเงินได้ที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ดังนั้น ภาษีที่ถูกหักไว้ในต่างประเทศ จึงนำมาลดรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการนำภาษีที่ชำระไปในต่างประเทศมาลดรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ก็มีการนำเงินได้จากการประกอบกิจการนั้น มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ อีกทั้งการนำภาษีที่ได้

เสียไปแล้วในต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 และ การใช้สิทธิประโยชน์ในทางอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่าง ๆ ประกอบกับ พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 ต่างก็เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย โดยจะต้องนำรายได้จากการประกอบกิจการที่ ได้รับนั้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิในรูปแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคลด้วย แล้วจึงนำเอาภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกไปจากภาษีที่ต้องเสียในไทย หากปรากฏว่าจำนวนภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ก็สามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร จึง ถือได้ว่า ทั้งสามกรณีมีความสัมพันธ์กันระหว่างรายได้และรายจ่าย ซึ่งตรงตามหลักการจับคู่ รายได้รายจ่าย (Matching Principle) ในทางบัญชี และไม่ขัดต่อบทบัญญัติตามมาตรา 65 แห่ง ประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นการนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง มารวมคำนวณ เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และเป็นการนำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น มารวม คำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั่นเอง นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่าการให้เครดิต ภาษี ต้องมีการนำเงินได้จากต่างประเทศมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีตามประมวลรัษฎากรอีก ครั้งหนึ่ง ดังนั้น ภาษีที่จ่ายไปจึงถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการหารายได้ของกิจการ แต่มีข้อสังเกต สำหรับกรณีการยกเว้นไม่ให้นำเงินปันผลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ รายจ่ายภาษีที่ได้เสีย ไปแล้วในต่างประเทศ ควรจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เนื่องจากไม่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ของ กิจการ

4.1.1.3 การลงรายจ่ายสำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักไว้ในต่างประเทศตาม พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 442

เงินปันผลเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีเงินได้ประเภทดังกล่าว ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติในส่วน 3 หมวด 3 ใน ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่สามารถเลือกใช้วิธีบรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตตาม พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 หรือการใช้สิทธิประโยชน์ในทางอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้ โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกิน จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย และหากมีจำนวนภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศเกินกว่า

จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ก็สามารณนำมาลงเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ต่อมาเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน พ.ศ. 2548 ได้มีการตราพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 มาตรา 5 วิสติ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยจะยกเว้นให้ทั้งจำนวน ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยอีก เป็นการใช้สิทธิประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีซ้อน โดยวิธีการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขไว้เพียงสองประการเท่านั้น คือ

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อ่อนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

เห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว ไม่ได้มีการกำหนดถึงวิธีการในการนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศมาลงรายจ่ายไว้ด้วย จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า หากผู้เสียภาษีใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 แล้ว จะมีสิทธินำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ในต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่ กรณีดังกล่าว กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือวางหลักเกณฑ์ไว้ตามหนังสือที่ กค 0706(กม. 04)/883 ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2549 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนในบริษัทต่างประเทศ ดังนี้

ข้อหาหรือ

: บริษัทฯ ได้ลงทุนประกอบธุรกิจโดยถือหุ้นสามัญในบริษัทต่างประเทศ จำนวน 3 บริษัท และ ได้รับเงินปันผลจากการลงทุนดังกล่าว โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. บริษัทฯ ถือหุ้นสามัญในบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ จำนวน ร้อยละ 49 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2539 จนถึงปัจจุบัน โดยบริษัท U ประกอบธุรกิจขนส่งสินค้าทางทะเล เงินปันผลที่บริษัท U จ่ายให้บริษัทฯ เป็นการจ่ายจากกำไร 2 ส่วนคือได้เครื่องหมายในช่องข้อความว่า "เงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ" ถูกต้องหรือไม่

(ก) กำไรที่ได้จากเรือที่บริษัท U เป็นเจ้าของและจดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งกำไรในส่วนนี้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสิงคโปร์

(ข) กำไรที่ได้จากเรือที่บริษัท U เช่าหรือว่าจ้างมาอีกทอดหนึ่ง ซึ่งกำไรในส่วนนี้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสิงคโปร์ ในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิบริษัทฯ หรือว่า

1.1 เงินปันผลที่จ่ายจากกำไรตาม (ก) ซึ่งบริษัท U ไม่เคยเสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์มาก่อน บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามข้อ 23 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ถูกต้องหรือไม่

1.2 เงินปันผลที่จ่ายจากกำไรตาม (ข) ซึ่งบริษัท U เคยเสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์ ในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

1.2.1 กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 มีผลใช้บังคับบริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามข้อ 23 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ฯ ถูกต้องหรือไม่

1.2.2 กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลหลังวันที่พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 มีผลใช้บังคับ บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

2. บริษัทฯ ถือหุ้นสามัญในบริษัท ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ จำนวน ร้อยละ 100 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ตั้งแต่ปี พ.ศ.2540 จนถึงปัจจุบัน โดยบริษัท L ประกอบธุรกิจด้านการลงทุนในกิจการเหมืองแร่ถ่านหินและสาธารณูปโภคในต่างประเทศ (Holding Company) บริษัท L ลงทุนถือหุ้นสามัญในบริษัท H ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ

อินโดนีเซีย คิดเป็นร้อยละ 55 ของทุนที่ชำระแล้ว โดยบริษัท H ประกอบกิจการเหมืองถ่านหิน และ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอินโดนีเซีย อัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ เมื่อบริษัท H จ่ายเงินปันผลให้บริษัท L จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 และบริษัท L ไม่ต้อง เสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์อีก เมื่อบริษัท L จ่ายเงินปันผลดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ บริษัท L ไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ บริษัทฯ หรือว่า

2.1 เงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัท L ก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 มีผลใช้บังคับ บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามข้อ 23 วรรค 2 แห่ง อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ ฯ ถูกต้อง หรือไม่

2.2 เงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัท L หลังวันที่พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 มีผลใช้บังคับ บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับ ดังกล่าว ถูกต้องหรือไม่

3. บริษัทฯ ถือหุ้นสามัญในบริษัท M ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย จำนวนร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ตั้งแต่ปี 2548 จนถึงปัจจุบัน โดยบริษัท M ประกอบธุรกิจรับจ้างผลิตและจัดจำหน่ายถ่านหิน เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอินโดนีเซีย อัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ เมื่อบริษัท M จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทฯ บริษัท M จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามข้อ 10 วรรค 2(ก) แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่ง สาธารณรัฐอินโดนีเซียและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการ ป้องกันการเลี่ยงระษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีจากเงินได้ บริษัทฯ หรือว่า

3.1 บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 ถูกต้องหรือไม่

3.2 บริษัทฯ สามารถนำค่าภาษีเงินได้ที่บริษัท M หัก ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 15 มาหักเป็นรายจ่าย หรือใช้เป็นเครดิตในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใน ประเทศไทยได้หรือไม่อย่างไร

แนววินิจฉัย

กรณีบริษัทฯ ลงทุนประกอบธุรกิจโดยถือหุ้นในบริษัทต่างประเทศ จำนวน 3 บริษัท เมื่อบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัทต่างประเทศดังกล่าว บริษัทฯ มีภาระภาษีดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัท U และบริษัท L ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ แยกพิจารณาได้ดังนี้

1.1 บริษัทฯ ได้รับเงินปันผลก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 มีผลใช้บังคับ โดยบริษัทฯ ไม่มีภาวะภาษีจากเงินปันผลในประเทศสิงคโปร์ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย และไม่เข้าลักษณะการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 แต่อย่างใด

1.2 บริษัทฯ ได้รับเงินปันผลในหรือหลังวันที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 มีผลใช้บังคับ

1.2.1 กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัท U ซึ่งบริษัทฯ ถือหุ้นในบริษัท U ผู้จ่ายเงินปันผลร้อยละ 49 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้นั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และเงินปันผลที่บริษัท U จ่ายให้แก่บริษัทฯ มาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศสิงคโปร์ ในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศสิงคโปร์จะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัท U หรือไม่ก็ตาม บริษัทฯ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท U ตามมาตรา 5 วิสติ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548

1.2.2 กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัท L ซึ่งบริษัทฯ ถือหุ้นในบริษัท L ผู้จ่ายเงินปันผลร้อยละ 100 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้นั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล โดยเงินปันผลดังกล่าวบริษัท L ได้รับมาจากบริษัท H ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย และเนื่องจากประเทศสิงคโปร์มีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลว่า บริษัท L ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท H ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท L ในประเทศสิงคโปร์ ดังนั้น บริษัทฯ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท L ตามมาตรา 5 วิสติ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548

2. กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัท M ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย

2.1 บริษัทฯ ถู้อุ่นในบริษัท M ผู้จ่ายเงินปันผลร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อุ่นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และเงินปันผลที่บริษัท M จ่ายให้แก่บริษัทฯ มาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศอินโดนีเซียในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย ดังนั้น บริษัทฯ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท M ตามมาตรา 5 วิสติ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548

2.2 บริษัทฯ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในประเทศอินโดนีเซีย ในอัตราร้อยละ 15 โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลดังกล่าว ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 5 วิสติ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิเลือกนำภาษีที่เสียไปในประเทศอินโดนีเซียมาขอเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้สิทธิประโยชน์ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามข้อ 23 แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอินโดนีเซียและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยฯ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 แต่อย่างไรก็ตาม บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีที่เสียไปในประเทศอินโดนีเซียมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนเห็นว่า ข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้นที่วินิจฉัยไว้ว่า "กรณีการลงรายจ่ายสำหรับภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศ สำหรับผู้เสียภาษีที่เลือกใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร" เป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ถูกต้องตามบทหลักตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากรและหลักการจับคู่รายได้รายจ่าย (Matching Principle) ในทางบัญชี เนื่องจากการจะลงบันทึกรายจ่ายสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับเงินได้ประเภทใดๆ นั้น จะต้องมีการได้เป็นต้นมาก่อน และจึงนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ต้นนั้นมาหักออกจากรายได้ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีต่อไป นอกจากนี้ กรณีการยกเว้นมิได้นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย การนำรายจ่ายภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายนั้น เข้าข่ายเป็นรายจ่ายต้องห้าม เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ของกิจการอีกด้วย

4.1.1.4 กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างการใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 หรือสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

ความแตกต่างระหว่างการใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 หรือสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน กับพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 นั้น คือ สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 หรือสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษี ซึ่งจะต้องนำเงินได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากมีภาษีที่เสียในต่างประเทศจำนวนเท่าใด ก็ให้นำมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้ และหากมีภาษีที่เหลืออยู่เท่าใด ก็ให้นำมาลงเป็นรายจ่ายไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 เป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยวิธีการยกเว้นภาษี โดยผู้เสียภาษีจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้จากเงินปันผลทั้งจำนวนที่ได้จากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยอีก

ดังนั้น การนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ในต่างประเทศ มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยนั้น จึงไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร และหลักการจับคู่รายได้รายจ่าย (Matching Point) ในทางบัญชีที่กล่าวถึงความสัมพันธ์กันระหว่างรายได้และรายจ่าย เนื่องจาก เมื่อกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นไม่ต้องรับรู้รายได้จากเงินปันผลดังกล่าวในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแล้ว แต่เหตุใดจึงยังคงมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากรายได้ก่อนเดิวก่อนที่ที่ได้รับยกเว้นนั้น มาปรากฏในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก ส่งผลให้ประเทศไทยสูญเสียปริมาณการจัดเก็บภาษีจากการยกเว้นให้เงินได้ประเภทเงินปันผลที่ได้รับจากต่างประเทศไม่ต้องนำมารวมคำนวณแล้ว ยังทำให้ผู้เสียภาษีมีจำนวนภาษีน้อยลงเนื่องจากผลกำไรจากการประกอบกิจการน้อยลงจากการลงรายจ่ายของภาษีที่เสียไปในต่างประเทศจากเงินได้ก่อนที่รับยกเว้นนั้น

4.1.2 ปัญหาช่องว่างทางการจัดเก็บภาษี กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้ประเทศไทย ที่ใช้วิธี Pass Through

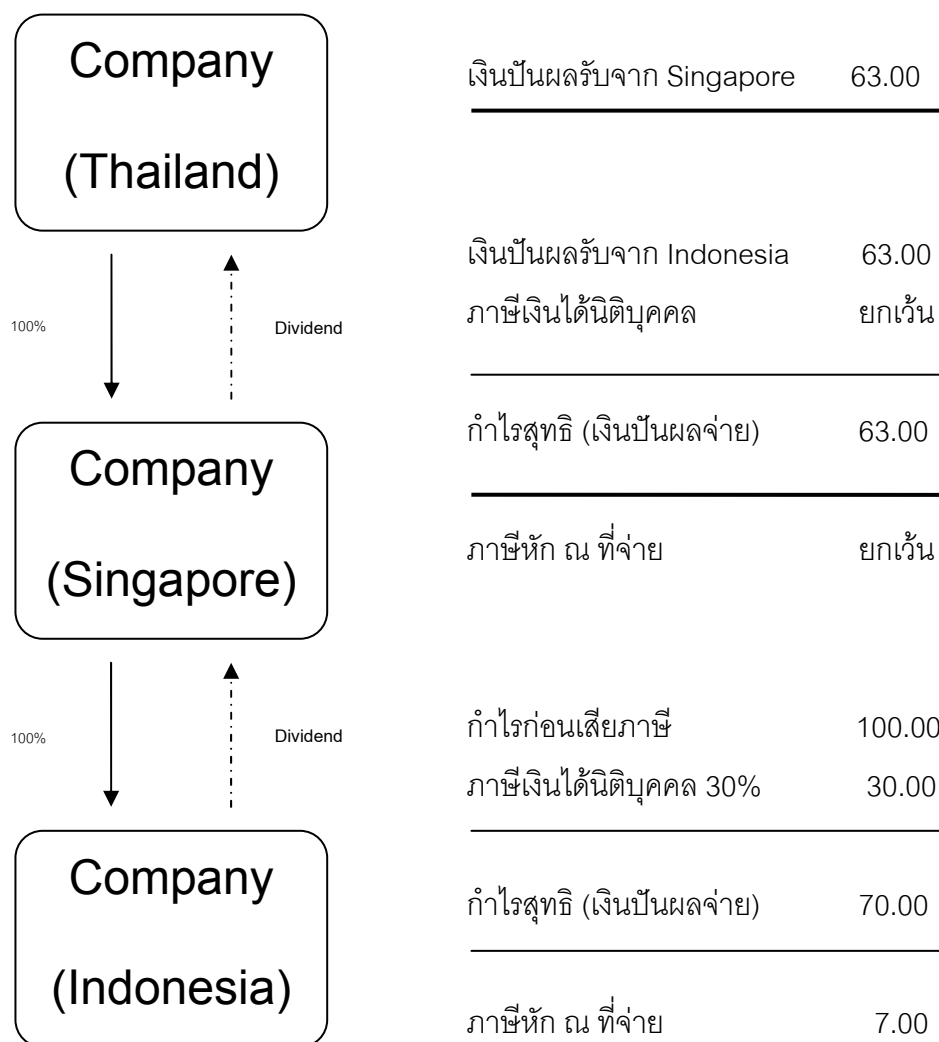
โดยทั่วไปแล้ว สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 มีจุดประสงค์ที่จะยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทย ในการไปลงทุนประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยบริษัทฯ ที่ต้องการได้รับสิทธิประโยชน์จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ทางกรมสรรพากรได้กำหนดไว้ แต่เนื่องจากรูปแบบของการลงทุนที่บริษัทแต่ละแห่งเลือกใช้นั้น มีความหลากหลายเป็นอย่างมาก จนเกิดความสับสนว่าตนเองอยู่ในข่ายที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้หรือไม่ ซึ่งจากพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว มิได้กำหนดถึงรายละเอียดไว้ ทั้งนี้ ประเด็นที่ยังคงเป็นปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีในกรณีเงินปันผลที่ประเทศไทยได้รับจากต่างประเทศ โดยการส่งผ่านเงินได้ประเภทเงินปันผลด้วยวิธี Pass Through ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบการส่งผ่านจาก Holding Company หรือส่งผ่านจากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่งในประเทศเดียวกัน โดยมีกฎหมายยกเว้นเงินได้ประเภทเงินปันผลดังกล่าว มีต้องนำมารวมคำนวณ และจากนั้นก็ส่งเงินปันผลมายังประเทศไทยอีกทอดหนึ่ง

4.1.2.1 กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้ประเทศไทย โดยจ่ายผ่านบริษัท Holding ในอีกประเทศหนึ่ง และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากประเทศนั้น

รูปแบบการลงทุนที่ยังคงเป็นปัญหาต่อผู้เสียภาษีอากร ว่าตนเองมีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ หรือไม่ เนื่องจากความซับซ้อนจากการเคลื่อนไหวของเงินปันผลจากจุดหนึ่งมายังอีกจุดหนึ่งที่ก่อให้เกิดภาวะภาษีแตกต่างรูปแบบกันไป ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะเข้ามาแก้ไขประเด็นปัญหาเหล่านี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกต่อการบังคับใช้กฎหมาย และชี้แจงให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจต่อการใช้กฎหมายมากขึ้น สำหรับกรณีเงินปันผลที่จ่ายให้ประเทศไทย โดยจ่ายผ่านบริษัท Holding ในอีกประเทศหนึ่ง และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากประเทศนั้น สามารถอธิบายได้ดังนี้ คือ

ภาพประกอบที่ 6

กรณีการลงทุนในต่างประเทศผ่านบริษัท Holding ในอีกประเทศหนึ่ง



ตามแผนภาพข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า เงินปันผลที่จ่ายให้ประเทศไทยนั้น จ่ายผ่านจากประเทศ Holding (สิงคโปร์) และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากในประเทศ Holding นั้น (สิงคโปร์) โดยประเทศ Holding นี้ ทำหน้าที่เปรียบเสมือนตัวแทนในการส่งผ่านเงินได้แทนคู่กรณี (ระหว่างไทยและอินโดนีเซีย) ซึ่งมีได้มีธุรกรรมใดที่ก่อให้เกิดเงินปันผลดังกล่าว เนื่องจากบริษัทในประเทศไทยไม่สามารถไปลงทุนได้โดยตรงในประเทศอินโดนีเซีย จึงต้องไปซื้อกิจการจากบริษัทในสิงคโปร์ ที่ได้ลงทุนไว้แล้วในประเทศอินโดนีเซีย เมื่อบริษัทในประเทศอินโดนีเซียจ่ายเงินปันผล

ให้กับบริษัทในประเทศสิงคโปร์ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 และกฎหมายภายในของประเทศสิงคโปร์ ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ส่งผ่านเข้ามา (Pass Through) จากประเทศผู้จ่ายเงินปันผล (อินโดนีเซีย) ซึ่งตามเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 มีจุดมุ่งหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมการลงทุนระหว่างประเทศ หากธุรกรรมดังกล่าวมิได้มีการเสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศนั้น โดยอาจมีกฎหมายภายในกำหนดให้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี กรณีดังกล่าว เมื่อเงินปันผลจำนวนนี้ ส่งมายังบริษัทแม่ในประเทศไทย จะได้รับสิทธิการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 หรือไม่นั้น ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 มิได้บัญญัติไว้ชัดเจน และไม่มีกฎหมายลำดับรองใด ขยายความถึงประเด็นดังกล่าวไว้ แต่หากตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว บริษัทต่างประเทศที่จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทในประเทศไทย มิได้มีการภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากธุรกรรมทางการเงินดังกล่าว จึงไม่ควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

ทั้งนี้ ประเด็นข้างต้น กรมสรรพากร ได้ออกหนังสือคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งคำชี้แจงดังกล่าวได้ขยายความพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยในคำชี้แจงฯ ได้กำหนดไว้สำหรับกรณีการส่งผ่านกำไร โดยบริษัท Holding Company ข้างต้น ว่าบริษัทฯ ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ ตามมาตรา 5 วิสติ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 เนื่องจากกรณีนี้ ไม่มีภาระภาษีซ้อนเกิดขึ้นสำหรับธุรกรรมทางการเงินระหว่างบริษัทคู่สัญญาในต่างประเทศกับบริษัทในประเทศไทย และภายหลังจากพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ประกาศใช้ กรมสรรพากรได้ยึดถือแนวทางตามคำชี้แจงฯ ดังกล่าวประกอบการวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายที่ผู้เสียภาษีมียื่นข้อหารือหรือเข้ามายังกรมสรรพากรเรื่อยมา ดังเห็นได้จากแนวหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรหลังจากปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นมา

ข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.04)/883 ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2549 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนในบริษัทต่างประเทศ ซึ่งเป็นปัญหาข้อกฎหมายตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) โดยผู้เสียภาษีเป็นบริษัทฯ ที่ถือหุ้นสามัญในบริษัท L ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ จำนวนร้อยละ 10 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ตั้งแต่ปี พ.ศ.2540 จนถึงปัจจุบัน โดยบริษัท L ประกอบธุรกิจด้านการลงทุนในกิจการเหมือง

แร่ถ่านหินและสาธารณูปโภคในต่างประเทศ (Holding Company) บริษัท L ลงทุนถือหุ้นสามัญในบริษัท H ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย คิดเป็นร้อยละ 55 ของทุนที่ชำระแล้ว โดยบริษัท H ประกอบกิจการเหมืองถ่านหิน และเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในประเทศอินโดนีเซีย อัตรา ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ เมื่อบริษัท H จ่ายเงินปันผลให้บริษัท L จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10 และบริษัท L ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์อีก เมื่อบริษัท L จ่ายเงินปันผลดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ บริษัท L ไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ บริษัทฯ หรือว่า หากบริษัทฯ ได้รับเงินปันผลในหรือหลังวันที่พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 มีผลใช้บังคับ ภาระภาษีที่บริษัทต้องเสียจะเป็นเช่นใด

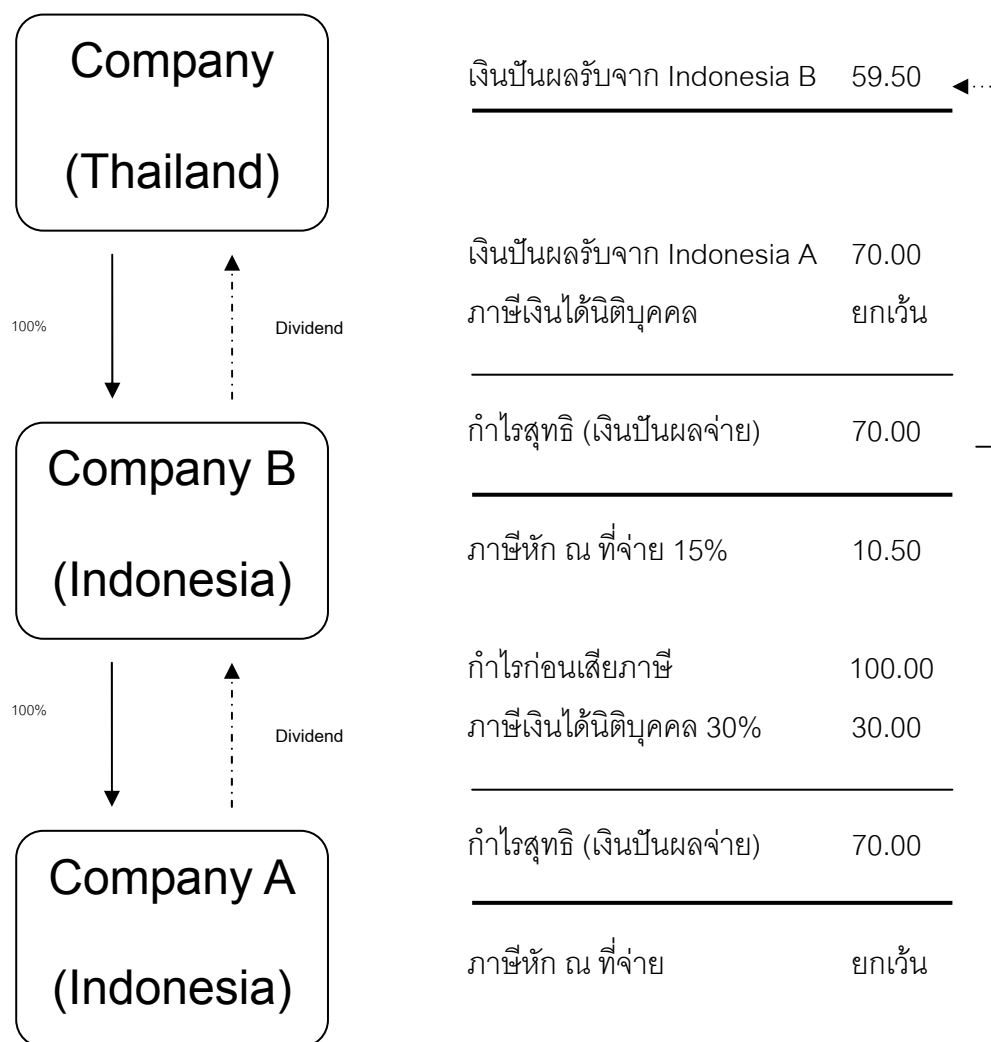
กรณีดังกล่าว บริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากบริษัท L ซึ่งบริษัทฯ ถือหุ้นในบริษัท L ผู้จ่ายเงินปันผลร้อยละ 100 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้นั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล โดยเงินปันผลดังกล่าวบริษัท L ได้รับมาจากบริษัท H ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย และเนื่องจากประเทศสิงคโปร์มีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลว่า บริษัท L ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท H ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท L ในประเทศสิงคโปร์ ดังนั้น บริษัทฯ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท L ตามมาตรา 5 วิสตี แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548

4.1.2.2 กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้ประเทศไทย โดยจ่ายผ่านบริษัทในต่างประเทศ และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากประเทศนั้น

รูปแบบการลงทุนอีกกรณีหนึ่งที่ยังคงเป็นปัญหาต่อผู้เสียภาษีอากร คือ การจ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผลให้บริษัทแม่ในประเทศไทย โดยส่งผ่านมาจากบริษัทหนึ่งที่เป็นผู้ประกอบการแท้จริง ไปยังอีกบริษัทหนึ่งในประเทศเดียวกัน ซึ่งบริษัทกรณีหลัง เป็นบริษัทลูกของบริษัทไทย โดยรูปแบบการส่งผ่านเงินได้ระหว่างบริษัทภายในต่างประเทศนั้น มีกฎหมายยกเว้นเงินได้ประเภทเงินปันผลดังกล่าว มิต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี จึงสามารถส่งเงินปันผลไปยังประเทศไทยได้เลย ต้องไม่มีภาระภาษีใดๆ เกิดขึ้น ซึ่งสามารถอธิบายให้ชัดเจนมากขึ้นตามแผนภาพด้านล่าง

ภาพประกอบที่ 7

กรณีการลงทุนในต่างประเทศผ่านบริษัทในต่างประเทศนั้น



ตามแผนภาพข้างต้น กรณีเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทในประเทศอินโดนีเซีย โดยลงทุนผ่านบริษัท A และบริษัท B ในประเทศอินโดนีเซีย เนื่องจากบริษัทในประเทศไทยไม่สามารถเข้าไปถือหุ้นโดยตรงในกิจการที่ไปลงทุนได้ เช่น กรณีการทำเหมืองแร่ในประเทศอินโดนีเซียนั้น มีกฎหมายห้ามมิให้บริษัทต่างชาติเข้าไปลงทุนโดยตรง บริษัทจากประเทศไทย จึงจำเป็นต้องเข้าไปถือหุ้นในบริษัท B ของประเทศอินโดนีเซีย เพื่อให้บริษัท B ไปถือหุ้นในบริษัท A อีกทอดหนึ่ง เมื่อบริษัท B ได้รับเงินปันผลจากบริษัท A และบริษัท B ในประเทศอินโดนีเซียจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทในประเทศไทย บริษัทไทยนั้นจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่

442 แต่หากกฎหมายภายในของประเทศอินโดนีเซีย มีบทบัญญัติกำหนดเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล เช่นเดียวกับมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร คือ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ได้รับนั้น ทั้งจำนวนไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีนี้ บริษัทไทยจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เนื่องจากธุรกรรมดังกล่าว ไม่มีภาระภาษีซ้อนเกิดขึ้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างในคำชี้แจงของกรมสรรพากร เรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ดังนี้

บริษัท ค. จำกัด ในประเทศไทย ได้รับเงินปันผลจาก บริษัท D. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Z ซึ่ง บริษัท ค. จำกัด ถือหุ้นในบริษัท D. ไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้า ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อำนาจบริหารมา จนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล โดยเงินปันผลดังกล่าว บริษัท D. ได้รับมาจากบริษัท E. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ Z และเนื่องจากประเทศ Z มีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผล ว่าบริษัท D. ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท E. ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท D. กรณีดังกล่าว บริษัท ค. จำกัด ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ

4.1.2.3 ช่องว่างทางการจัดเก็บภาษี กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้ประเทศไทย ที่ใช้วิธี Pass Through

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากข้อ 4.1.2 ทั้งกรณีของ 4.1.2.1 และ 4.1.2.2 นั้น คือ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 บัญญัติไว้แต่บทหลักที่กล่าวถึงเพียงสิทธิในการได้รับยกเว้น และหลักเกณฑ์บางส่วนที่เกี่ยวข้อง ไม่มีการบัญญัติวิธีปฏิบัติไว้อย่างชัดเจนเพียงพอต่อผู้เสียภาษี และได้มีการออกกฎหมายใดเพิ่มเติมเพื่อขยายความพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว จนก่อให้เกิดประเด็นปัญหาส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่มีความมั่นใจในการใช้สิทธิประโยชน์ ซึ่งขัดต่อหลักความแน่นอน (Certainty) ของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ที่กล่าวไว้ว่า หลักการบริหารการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความแน่นอนในเรื่องบทบัญญัติของกฎหมายและวิธีปฏิบัติจัดเก็บ ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดตัวบุคคลผู้ที่มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ สำหรับรูปแบบของการลงทุนที่แตกต่างกัน และวิธีการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หากระบบการจัดเก็บภาษีอากร ไม่มีความแน่นอนแล้ว ย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีขาดความสนใจในการเสียภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีย่อมต้องการรับทราบถึงภาระภาษีเพื่อการวางแผนการประกอบธุรกิจได้อย่างถูกต้อง ถึงแม้ภายหลัง

กรมสรรพากรได้ออกคำชี้แจงกรมสรรพากร เพื่อชักชวนความเข้าใจระหว่างรัฐและผู้เสียภาษี โดยอธิบายถึงรูปแบบการลงทุนประเภทต่างๆ ที่เข้าตามหลักเกณฑ์ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ และที่ไม่เข้าตามหลักเกณฑ์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา แต่คำชี้แจง ดังกล่าว ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย ตามที่จะกล่าวถึงในข้อ 4.1.3 ต่อไป

4.1.3 ปัญหาสภาพบังคับการใช้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

เมื่อพิจารณาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตราไว้ ณ วันที่ 24 สิงหาคม พุทธศักราช 2550 มาตรา 143 ซึ่งกำหนดถึงกรณีการตราพระราชบัญญัติที่เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร ที่ว่าด้วยการตราร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน ซึ่งหมายความถึงร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยเรื่องใดเรื่องหนึ่งเกี่ยวกับกรณีการตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีอากร จึงเห็นได้ว่า การตราข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรออกมาในรูปแบบของพระราชกฤษฎีกา จะขัดแย้งต่อข้อกำหนดตามมาตรา 143 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตราไว้ ณ วันที่ 24 สิงหาคม พุทธศักราช 2550 หรือไม่ เนื่องจากตามหลักลำดับชั้นของกฎหมายนั้น ระบุให้ กฎหมายในลำดับชั้นที่ต่ำกว่า ไม่สามารถขัดหรือแย้งกับกฎหมายในลำดับชั้นที่สูงกว่าได้ จึงเป็นประเด็นที่ควรพิจารณาว่าพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 มีผลบังคับใช้ได้ตามกฎหมายหรือไม่ ซึ่งการตราพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าวนี้อาจขัดแย้งกับข้อกำหนดตามมาตรา 143 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 เนื่องจากการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ล้วนเป็นกรณีการตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีอากร แต่ประเด็นดังกล่าว ได้มีการศึกษาและจัดทำเป็นวิทยานิพนธ์ไว้แล้ว ผู้เขียนจึงจะกล่าวถึงไว้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้โดยหลักกว้างๆ เท่านั้น

นอกจากประเด็นดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ถือเป็นกฎหมายโดยเป็นคำสั่งจากรัฐอธิปัตย์ ที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป ได้ประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษาให้ใช้ได้ตลอดไป จนกว่าจะได้มีการประกาศยกเลิก และมีสภาพบังคับด้วย หากปฏิบัติไม่ถูกต้องอาจเกิดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มทางภาษีอากร แต่ในทางปฏิบัติ บทบัญญัติตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับดังกล่าว มิได้ชี้แจงไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับข้อกำหนดของรูปแบบของการลงทุนในต่างประเทศ วิธีปฏิบัติจัดเก็บ และการกำหนดตัวบุคคลผู้เสียภาษีสำหรับการใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้จึงเป็นเพียงการวางบทหลักไว้เท่านั้น และไม่มีกฎหมายลำดับ

รองใด ขยายความถึงประเด็นที่เป็นปัญหาไว้ ถึงแม้ว่ากรมสรรพากร ได้ออกหนังสือคำชี้แจง กรมสรรพากร เรื่อง การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งคำชี้แจงฯ ดังกล่าวได้ขยายความพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 ให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่ก็ยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติเรื่อยมา โดยเกิดข้อโต้แย้งว่า พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ มิได้บัญญัติข้อกำหนดที่ชัดเจนเพียงพอ และคำชี้แจงฯ นั้น ก็มีได้มีสถานะเป็นกฎหมาย

ดังนั้น ถึงแม้ผู้เสียภาษีจะดำเนินธุรกิจการลงทุนในต่างประเทศ โดยมีข้อเท็จจริงตรงตามตัวอย่างการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่กำหนดไว้ในคำชี้แจงกรมสรรพากรก็ตาม ผู้เสียภาษีอาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำชี้แจงฯ นั้น เนื่องจากคำชี้แจงฯ ดังกล่าวไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย หากมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นดังกล่าว จะต้องอาศัยอำนาจศาลในการหาข้อยุติสำหรับประเด็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นนั้นๆ

4.2. ปัญหาในเชิงนโยบาย

4.2.1 ปัญหาเรื่องความหมายของเงินปันผล

ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้ระบุถึงความหมายของเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล ให้หมายรวมถึง เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืม เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ฯลฯ

ซึ่งคำว่า กองทุนรวม ตามมาตรานี้ หมายถึงกองทุนรวมที่มีได้เป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 124 เพราะ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้ความหมายของคำว่า กองทุนรวม ไว้ว่า หมายความว่า คณะบุคคล ซึ่งเข้าร่วมในกองทุนซึ่งจัดตั้งและดำเนินการโดยบริษัทจัดการลงทุน ตามโครงการในการประกอบกิจการจัดการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมกิจการค้าขายอันกระทบถึงความปลอดภัยหรือผาสุกแห่งสาธารณชน ดังนั้น เงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคล จึงไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) เพราะไม่อาจจัดเป็นเงิน

ได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) ถึง (7) ได้ ดังนั้น กองทุนรวมในความหมายนี้ จึงไม่เข้าข่ายได้รับ สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

กรณีมาตรา 40 (4) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินโบนัสที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่ เงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้เป็นส่วนแบ่งพิเศษแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนนอกเหนือจากเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร เงินโบนัสในกรณีนี้ เป็นเงินตอบแทนสำหรับเงินทุนที่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำมาลงทุนใน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แตกต่างจากโบนัส ตามมาตรา 40 (1) และ (2) ซึ่งเป็นการตอบแทนการจ้างแรงงาน หรือการรับทำงานให้

กรณีมาตรา 40 (4) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินลดทุนของบริษัท หรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน เนื่องจากเมื่อบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไร หากนำกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร จะเห็นได้ ชัดว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้ บางบริษัทจึงนำเงินกำไร หรือเงินสำรองที่กันไว้ จากกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนตามกฎหมายมาคืนให้แก่ผู้ลงทุน โดยวิธีลดทุนแทน

กรณีมาตรา 40 (4) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินเพิ่มทุนของบริษัท หรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินที่กันไว้รวมกัน กรณีนี้ คล้ายกับกรณีตาม 40 (4) (ง) คือบริษัทมีกำไร และมีเงินสำรองที่กันไว้จากกำไรตามกฎหมายที่ได้ในรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนจำนวนมาก แทนที่จะนำมาจ่ายเป็นเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น กลับนำกำไร มาจัดสรรเป็นหุ้นเพิ่มทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมตามสัดส่วนเดิม ทำให้ผู้ถือหุ้นมีจำนวนหุ้นเพิ่มขึ้น จึง เป็นทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งคำนวณได้เป็นเงินเท่ากับมูลค่าหุ้นที่ได้รับเพิ่มขึ้น กฎหมายจึงบัญญัติให้ เป็นเงินได้พึงประเมินด้วย เงินเพิ่มทุนที่จะเป็นเงินได้อันต้องเสียภาษีตามมาตรา 40 นี้ ได้แก่ เงินเพิ่ม ทุนที่บริษัทตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน โดยไม่จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น มิใช่เงิน เพิ่มทุนที่บริษัทเรียกเก็บเงินเพิ่มทุนมาจากผู้ถือหุ้น

หุ้นเพิ่มทุนที่ได้รับนี้ แม้จะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากกำไรที่ลงทุนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ไม่ใช่เงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ดังนั้น ผู้ที่ได้รับหุ้นเพิ่มทุนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 นี้ จึงต้องนำมูลค่าหุ้นที่ได้รับมา รวมคำนวณกับเงินได้อื่นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ และไม่สามารถเครดิตภาษีตาม มาตรา 47 ทวิได้

กรณีมาตรา 40 (4) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ซึ่งหมายถึง การควบเข้ากันหรือรับช่วงกันหรือเลิกกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นผลให้มีเงินได้เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเงินหรือผลประโยชน์อื่นที่ได้รับ ถ้าตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าทุนแล้ว ส่วนที่เกินกว่าทุนนั้น ถือเป็นเงินได้ตามมาตราข้างต้น

เช่น ก. มีหุ้นในห้างหุ้นส่วนจำกัด ข. เป็นเงิน 100,000 บาท ต่อมาห้างหุ้นส่วนจำกัด ข. ตกลงควบเข้ากับห้างหุ้นส่วนจำกัด ค. และจดทะเบียนเป็นห้างใหม่ โดยให้ ก. มีหุ้นในห้างใหม่จำนวน 150,000 บาท ดังนี้ มูลค่าหุ้นส่วนเกิน 50,000 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ของ ก. เป็นต้น

ดังนั้น คำนิยามของคำว่า “เงินปันผล” ที่ใช้บังคับตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 นั้น นอกจากจะหมายถึงเงินได้ที่เรียกว่าเป็นเงินปันผลตาม มาตรา 40 (4) (ข) แล้ว ยังหมายถึงเงินหรือทรัพย์สินอื่นใดที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยนำมาจากกำไรของบริษัทตามมาตรา 40 (4) (ค), 40 (4) (ง), 40 (4) (จ) และ 40 (4) (ฉ) หรือไม่ ซึ่งหากพิจารณาตามคำนิยามคำว่า “เงินปันผล” ตามคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน ในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามข้อ 10 วรรค 3 ได้ให้คำนิยามของคำว่าเงินปันผลไว้ ดังนี้

คำว่า “เงินปันผล” ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง เงินได้จากหุ้น หุ้นเหมืองแร่ หุ้นผู้ก่อตั้ง หรือสิทธิอื่นๆ อันมีส่วนร่วมอยู่ในผลกำไร ซึ่งมีใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ รวมทั้งเงินได้จากสิทธิอื่นๆ ในบริษัท ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของการจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายของรัฐซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งให้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่

คำว่า “สิทธิอื่นๆ อันมีส่วนร่วมในผลกำไร ซึ่งมีใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้” ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นในหัวข้อ 2.1 ซึ่งหมายถึงประโยชน์ต่างๆ ที่คำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งจะต้องแบ่งมาจากผลกำไร ถ้าไม่มีกำไรจะไม่จ่าย แต่จะต้องไม่ใช่สิทธิเรียกร้องในหนี้ ซึ่งการจ่ายเงินปันผลจะต้องจ่ายจากผลกำไรเท่านั้นและเป็นกำไรหลังจากเสียภาษีเงินได้แล้ว

นอกจากนี้ คำนิยามเงินปันผลในข้อ 10 วรรค 3 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่บัญญัติว่า “รวมทั้งเงินได้จากสิทธิอื่นๆ ในบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของการจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายของรัฐซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งให้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่” แสดงให้เห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนได้อธิบายความหมายของเงินปันผลไว้กับกฎหมายภายในของรัฐที่มีการจ่ายเงินปันผลด้วย

ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40(4) (ค), 40 (4) (ง), 40 (4) (จ) และ 40 (4) (ฉ) แล้ว โดยความหมายแล้ว เงินได้เหล่านี้ไม่เข้าลักษณะของเงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) เนื่องจากไม่ใช่เงินได้ที่ได้รับแบ่งปันจากการลงทุนถือหุ้นหรือเป็น

หุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดลักษณะอันเป็นสาระสำคัญไว้ว่าจะต้องมีการแบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำนั้น โดยการแบ่งปันกำไรให้ผู้ลงทุน ไม่จำเป็นต้องเป็นเงินสดเสมอไป อาจแบ่งปันกำไรในรูปทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดก็ได้⁵⁶ นอกจากนี้ ยังได้มีข้อหาหรือกรมสรรพากรหลายฉบับที่ได้ขยายความของเงินได้ประเภท 40(4) (ค), 40 (4) (ง), 40 (4) (จ) และ 40 (4) (ฉ) ที่ไม่ถือว่าเป็นเงินปันผล แต่เงินได้ทั้ง 4 ประเภทนี้ อาจถือได้ว่าเป็นเงินได้ที่จ่ายจากผลกำไรโดยทางอ้อม โดยผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้ช่องว่างของกฎหมายในการวางแผนเพื่อหลบเลี่ยงภาษีได้

ถึงแม้จะไม่มีสภาพเหมือนกับการจ่ายเงินปันผล แต่ประมวลรัษฎากรก็ได้บัญญัติกฎหมายขึ้นมาปิดช่องว่างดังกล่าวไว้ โดยกำหนดให้เงินได้เหล่านี้ จะต้องมารวมคำนวณกำไรสุทธิเป็นเงินได้อื่น เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ตัวอย่างเช่น กรณีมาตรา 40 (4) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินลดทุนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน จะต้องเป็นการลดทุนที่มีการจ่ายเงินคืนให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน และเงินที่ลดทุนหรือจ่ายคืนให้ นั้น จะต้องเป็นจำนวนเงินที่อยู่ในวงเงินผลกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีอยู่ในขณะนั้นรวมกับเงินที่กันไว้จากกำไร

เหตุที่ประมวลรัษฎากรต้องบัญญัติกฎหมายขึ้นมาปิดช่องว่างดังกล่าว โดยถือว่าเงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จ่ายจากกำไร เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไร หากนำกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร จะเห็นได้ชัดว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้ บางบริษัทจึงวางแผนหลบเลี่ยงภาษีด้วยการนำเงินกำไร หรือเงินสำรองที่กันไว้จากกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนตามกฎหมายมาคืนให้แก่ผู้ลงทุน โดยวิธีลดทุนแทน โดยอ้างว่ามีเงินทุนเพียงพอแล้ว เป็นต้น

ดังนั้น หากตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ที่บัญญัติให้สิทธิประโยชน์แก่เงินได้ประเภทเงินปันผลเท่านั้น โดยหากตีความตามกฎหมายอย่างแคบแล้ว ขอบเขตของคำว่า เงินปันผล จึงครอบคลุมเพียงความหมายตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่มิได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ กรณีดังกล่าว จึงอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งในข้อบทกฎหมายตามหลักการระหว่างประเทศ ซึ่งหากพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

⁵⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอไสย, สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: สยามเจริญพาณิชย์, 2549) น.1-039.

ที่ให้ความหมายของคำว่า เงินปันผล เอาไว้ โดยมีการบัญญัติถึง สิทธิอื่นๆ อันมีส่วนร่วมในผลกำไร ที่ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทเงินปันผลตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย จึงมีประเด็นว่า เงินได้ตามมาตรา 40(4) (ค), 40 (4) (ง), 40 (4) (จ) และ 40 (4) (ฉ) เข้าลักษณะเป็นสิทธิอื่นๆ อันมีส่วนร่วมในผลกำไร ตามความหมายของคำว่า เงินปันผล ของคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ และหากประเทศไทยมีข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันกับประเทศคู่กรณี อาจจะทำให้เกิดประเด็นในการตีความระหว่างกัน ว่าเงินได้ที่จ่ายออกมาจากผลกำไรนั้น กรณีใดถือเป็นเงินปันผลที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้

4.2.2 ปัญหาเรื่องความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality) ที่มีผลกระทบต่อนักลงทุนไทย

ภาษีอากรที่ดี จะต้องไม่มีลักษณะเป็นการบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหรือมีความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality)⁵⁷ กล่าวคือ การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี จะต้องปล่อยให้การตัดสินใจในทางเศรษฐกิจเป็นไปตามกลไกของราคาตลาด โดยที่การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จะต้องไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนหรือการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือไม่เป็นเหตุจูงใจในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ไม่ทำให้ต้นทุนหรือประโยชน์ที่ได้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง หรือกระทำด้วยประการใดๆ ที่กระทบกระเทือนต่อความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหรือความเป็นกลางทางภาษี หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหรือความเป็นกลางทางภาษี เป็นแนวคิดตามทฤษฎีของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ที่มุ่งเน้นแก้ไขปัญหาค่าความขัดแย้งของระบบภาษี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันระหว่างระบบเศรษฐกิจและตลาดโลก และเชื่อมโยงระบบภาษีของแต่ละประเทศเข้าด้วยกัน ซึ่งการให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีนั้น มีหลักการพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้เท่ากัน จะต้องมีการเสียภาษีที่เท่ากัน โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ว่าเกิดขึ้นที่ใด โดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีเงินได้จะแบ่งออกเป็น 2 หลัก คือ หลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งถือว่าหากผู้เสียภาษีมียกเงินที่อยู่ในประเทศใด ก็ให้เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศนั้น และหลักแหล่งเงินได้ ซึ่งถือว่าไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ตาม แต่หากมีเงินได้ในประเทศที่เรียกเก็บตามหลักแหล่งเงินได้แล้ว ผู้เสียภาษียกก็ต้องเสียภาษีจาก

⁵⁷ รั้งสรรพค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคเค็ดดีไทย), หน้า 44

เงินได้ที่เกิดในประเทศนั้น ดังนั้น ภาวะภาษีของผู้มีถิ่นที่อยู่ และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ แต่ถูกเรียกเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ ก็จะต้องแตกต่างกัน

เมื่อเทียบเคียงกับมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนในประเทศไทยสำหรับการลงทุนภายในประเทศ ซึ่งบัญญัติไว้ ดังนี้

มาตรา 65 ทวิ (10) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียน มีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผล และเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

จะเห็นได้ว่า มาตราดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้บริษัทไทยเข้าถือหุ้นในบริษัทไทยหรือองค์กรที่รัฐต้องการสนับสนุน รัฐจึงใช้มาตรการทางภาษีสร้างแรงจูงใจ ซึ่งให้สิทธิประโยชน์ด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร โดยไม่ให้ถือเป็นรายได้กึ่งหนึ่งหรือทั้งหมด ทั้งนี้ ผู้รับเงินปันผลดังกล่าว นั้น จะต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และผู้จ่ายเงินปันผลต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม สถาบันการเงินที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เพื่อให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และกิจการร่วมค้า โดยมีเงื่อนไขการยกเว้นดังนี้ คือ

- 1) ยกเว้นให้ทั้งหนึ่งของเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ
- 2) ยกเว้นให้ทั้งหมดของเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ ถ้าบริษัทไทยเข้าเงื่อนไข

ดังนี้ คือ

ก. ถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม หรือ

ข. เป็นบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ กรณี 1) และ 2) บริษัทจำกัดนั้น ต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่เป็นเหตุให้เกิดเงินได้ไม่น้อยกว่า 3 เดือนก่อนวันประกาศจ่ายเงินปันผล โดยคำนวณตามเกณฑ์สิทธิ และต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 3 เดือนนับแต่วันประกาศจ่ายเงินปันผล หากผิดเงื่อนไขเพียงข้อใดข้อหนึ่ง ก็ไม่ได้สิทธิยกเว้นตามข้อนี้

วัตถุประสงค์ของมาตรานี้ นอกจากจะเป็นการส่งเสริมให้บริษัทไทยเข้าถือหุ้นในบริษัทไทยหรือองค์กรที่รัฐต้องการสนับสนุน ซึ่งใช้มาตรการทางภาษีในการสร้างแรงจูงใจแล้ว มาตรการดังกล่าวยังมีความคล้ายคลึงกับ มาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือ ต้องการมุ่งเน้นที่จะแก้ปัญหาภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจ่ายเงินปันผลระหว่างบริษัท

และเมื่อเทียบกับพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2539 ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัท”) ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศหรือได้รับเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียเงินได้จากรายได้หรือเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวในต่างประเทศ และจะต้องนำเงินได้หรือรายได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่ง สามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ มาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยกำหนดให้ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ คือ

- 1) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กล่าวคือเป็นบริษัทที่จดทะเบียนนิติบุคคลต่อกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายไทยและ
- 2) บริษัทดังกล่าวได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และหรือได้รับเงินจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและ

3) บริษัทดังกล่าวเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและ

4) บริษัทดังกล่าวได้เสียภาษีเงินได้จากรายได้และหรือเงินได้ดังกล่าวในต่างประเทศแล้ว

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 นั้น กฎหมายดังกล่าวมีสาระสำคัญเพื่อการสนับสนุนการลงทุนในต่างประเทศ โดยการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนต่างประเทศ จึงได้มีการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ได้รับให้กับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งเข้าไปลงทุนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อให้นักลงทุนได้รับสิทธิประโยชน์ภาษีใกล้เคียงหรือเท่ากับการลงทุนในประเทศ โดยมีเงื่อนไข คือ

(1) บริษัทฯ ผู้ได้รับเงินปันผลต้องถือหุ้นในบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทฯ ผู้จ่ายเงินปันผล โดยต้องมีการถือหุ้นไว้ ไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล

(2) เงินปันผลดังกล่าว ต้องมาจากกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศในอัตราปกติไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ

(3) ในกรณีที่มีกฎหมายพิเศษของต่างประเทศ ลดหรือยกเว้นการเสียภาษีสำหรับกำไรสุทธิตาม (2) ก็ยังคงให้บริษัทจำกัดที่ได้รับเงินปันผล ได้รับสิทธิยกเว้นตามมาตราการนี้ด้วย

มาตรการนี้ มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นตัวช่วยในการขยายศักยภาพของธุรกิจไทยสำหรับการไปลงทุนแข่งขันในต่างประเทศ รวมทั้ง สนับสนุนให้มีการนำผลตอบแทนหรือเงินได้ประเภทเงินปันผลที่เป็นเงินตราต่างประเทศกลับเข้ามาในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เพื่อป้องกันประเด็นของการหลบเลี่ยงที่จะนำเงินได้กลับเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งนอกจากส่งผลให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากเม็ดเงินแล้ว ยังทำให้ผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการนำเงินได้นั้น กลับมาใช้จ่ายในประเทศไทย เพื่อกระตุ้นระบบเศรษฐกิจภายในประเทศลดน้อยลงอีกด้วย

4.2.2.1 ความแตกต่างระหว่างสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวล รัษฎากร และสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

ความแตกต่างระหว่างสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนในประเทศไทยกรณีการลงทุนภายในประเทศ สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำรายได้จากเงินปันผลที่ได้รับจำนวนกึ่งหนึ่งหรือทั้งหมดที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ฯ มารวมคำนวณเป็นรายได้ กับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ซึ่งเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนไทยในการนำเงินไปลงทุนในต่างประเทศ โดยยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับรายได้ที่เป็นเงินปันผล ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แสดงเป็นตารางเปรียบเทียบได้ ดังนี้

ตารางที่ 2

มาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีทั่วไป	
ผู้จ่าย	ผู้รับ
<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ● กองทุนรวม ● สถาบันการเงินที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ 	<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในไทย ● บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในไทย

ตารางที่ 3
มาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร

ยกเว้นจำนวนกึ่งหนึ่ง		ยกเว้นทั้งจำนวน	
ผู้จ่าย	ผู้รับ	ผู้จ่าย	ผู้รับ
<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ● กองทุนรวม ● สถาบันการเงินที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ 	<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย 	<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ● กองทุนรวม ● สถาบันการเงินที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ 	<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทจดทะเบียน ● บริษัทจำกัด ซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25
<p>เงื่อนไข : ต้องถือหุ้นไม่น้อยกว่า 3 เดือนก่อนวันประกาศจ่ายเงินปันผล และต้องถือหุ้นนั้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 3 เดือนนับแต่วันประกาศจ่ายเงินปันผล</p>			

ตารางที่ 4
พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

ยกเว้นทั้งจำนวน	
ผู้จ่าย	ผู้รับ
<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทตามกฎหมายต่างประเทศ ● ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ 	<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทจำกัดตามกฎหมายไทย ซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ● บริษัทมหาชนตามกฎหมายไทยซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25
<p>เงื่อนไข : 1. ต้องถือหุ้นไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ได้อุปทานจนถึงวันที่ได้รับจ่ายเงินปันผล</p> <p>2. เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในต่างประเทศ อัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ ไม่ว่าจะมีความหมายลดหรือยกเว้นภาษีหรือไม่ก็ตาม</p>	

จากตารางข้างต้นพบว่า ความแตกต่างระหว่างสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้สิทธิประโยชน์แก่ทางภาษีนักลงทุนในประเทศไทยกรณีการลงทุนภายในประเทศ กับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ซึ่งเป็นกรทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับนักลงทุนไทยในการนำเงินไปลงทุนในต่างประเทศนั้น เมื่อพิจารณาแล้ว พบว่าการได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร มีมากกว่าสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

1) กรณีผู้รับเงินปันผลซึ่งเป็นบริษัทจำกัดตามมาตรา 65 ทวิ (10) กำหนดให้ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่าย เงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 แต่หากเป็นบริษัทจดทะเบียน จะได้รับสิทธิยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลทั้งจำนวนมารวมคำนวณ โดยไม่มีข้อจำกัดเรื่องสัดส่วนของการถือหุ้น ซึ่งแตกต่างจากกรณีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ที่มีข้อกำหนดให้ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าจะเป็นบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนก็ต้องถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25

2) ผู้จ่ายเงินปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10) นอกจากจะเป็นบริษัทจำกัดแล้ว ยังรวมไปถึงกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินฯ อีกด้วย แต่กรณีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 กำหนดให้สิทธิไว้เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น

3) มาตรา 65 ทวิ (10) ยังให้สิทธิแก่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทตามมาตรานี้ โดยให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้รับทั้งหมด

นอกจากความแตกต่างด้านข้อกฎหมาย ไม่ว่านจะเป็นในส่วนของการกำหนดตัวผู้เสียภาษี, อัตราภาษีที่ถูกจัดเก็บ และเงื่อนไขการได้รับสิทธิประโยชน์แล้ว การได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผลนั้น ก็มีภาระภาษีที่แตกต่างกันในเรื่องของภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยแสดงเป็นตารางเปรียบเทียบได้ ดังนี้

ตารางที่ 5
ภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้ประเภทเงินปันผล

ประเภท	กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย
กรณีทั่วไป	มาตรา 3 เศรษฐ ประกอบกับ ข้อ 5 ทป. 4/2528	ร้อยละ 10
กรณียกเว้นกึ่งหนึ่ง	มาตรา 65 ทวิ (10)	ร้อยละ 10
กรณียกเว้นทั้งจำนวน	มาตรา 65 ทวิ (10)	ไม่มีภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่าย
	พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442	มีภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่ายใน ต่างประเทศ โดยหักตามกฎหมาย ภายในของต่างประเทศที่ไปลงทุน

ในกรณีนี้ จะกล่าวถึงเฉพาะเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่ได้รับยกเว้นให้ทั้งจำนวนไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 เท่านั้น ซึ่งเห็นได้ว่า กรณีตามมาตรา 65 ทวิ (10) เงินปันผลที่บริษัทจดทะเบียน และบริษัทจำกัด ซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ได้รับเงินปันผลจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพะานั้น ไม่มีภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากผู้ได้รับเงินปันผลไม่มีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินปันผลที่ได้รับ ผู้จ่ายเงินปันผลจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนกรณีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 เมื่อบริษัทจำกัดตามกฎหมายไทยหรือบริษัทมหาชนตามกฎหมายไทย ซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ได้รับเงินปันผลมาจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามกฎหมายแล้ว โดยบริษัทในไทยจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในต่างประเทศที่ไปลงทุนตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในกฎหมายภายในของต่างประเทศนั้นๆ ส่งผลให้มีผลกระทบต่อต้นทุนหรือการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจากสิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนในประเทศไทยสำหรับการลงทุนภายในประเทศ และนักลงทุนไทยไปลงทุนในต่างประเทศไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งขัดต่อเจตนารมณ์ของการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

4.2.2.2 ความแตกต่างระหว่างสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และ สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

การประกอบกิจการนอกราชอาณาจักรของนิติบุคคลไทย สามารถทำได้ 2 กรณี คือ การขยายธุรกิจออกไปโดยไปตั้งเป็นสาขาในต่างประเทศ หรือ จัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในต่างประเทศ กรณีจัดตั้งเป็นสาขาในต่างประเทศ บริษัทไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่รัฐบาลไทยจากงบการเงินรวม (สำนักงานใหญ่ในไทย + สาขาในต่างประเทศ) ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิรวม แต่จะได้รับสิทธิเครดิตภาษีตามนัยแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ต่างประเทศ (ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย) กรณีที่สาขาตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็จะได้รับสิทธิเครดิตภาษี (foreign tax credit) ในจำนวนไม่เกินอัตราภาษีนิติบุคคลของไทย (ร้อยละ 30) ตามนัยแห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539

กรณีตั้งเป็นบริษัทใหม่ในต่างประเทศ กรณีนี้ ประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทดังกล่าว ย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้เต็มที่แต่ผู้เดียว ส่วนบริษัทไทย เมื่อได้รับส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผล ก็จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยซ้ำซ้อนอีกครั้งโดยไม่ได้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีตามนัยมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

เมื่อบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือได้รับเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศไปแล้ว เมื่อนำรายได้และหรือเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย บริษัทดังกล่าวมีสิทธิเลือกวิธีการเพื่อบรรเทาภาระการเสียภาษีที่ซ้ำซ้อน โดยบริษัทมีสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียในต่างประเทศตามเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2539 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “บริษัท”) ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศหรือได้รับเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียเงินได้จากรายได้หรือเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวในต่างประเทศ และจะต้องนำเงินได้หรือรายได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเป็นการบรรเทาภาระการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นได้แก่ ภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นได้ชำระแล้วในต่างประเทศจากกำไรสุทธิ หรือจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นได้ชำระแล้วในต่างประเทศจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น เงินปันผล ค่าแห่งสิทธิ ดอกเบี้ย ฯลฯ โดยภาษีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นดังกล่าว จะเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

เมื่อคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและหรือเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งมีสิทธิได้รับยกเว้นในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย หากยังมีจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศเหลืออยู่หลังจากการใช้สิทธิการยกเว้นแล้ว บริษัทดังกล่าวมีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 3(2) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 เนื่องจากเป็นรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายในต่างประเทศ

พระราชกฤษฎีกา ฉบับนี้ ได้ให้สิทธิประโยชน์สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีธุรกิจเฉพาะในบางกรณี ซึ่งในที่นี้ จะกล่าวถึงเฉพาะประเด็นของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้ประเภทเงินปันผล ตามมาตรา 5 วิสติ เท่านั้น โดยได้กำหนดไว้ดังนี้ คือ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิ

ทั้งนี้ ไม่ว่าจะประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

กรณีความขัดแย้งต่อหลักความเป็นกลางทางภาษีสำหรับข้อกำหนดตาม (2) ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 นั้น ที่กำหนดให้ เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ซึ่งเจตนารมณ์ในการบัญญัติข้อกำหนดดังกล่าวไว้ในกฎหมายฉบับนี้นั้น ก็เพื่อที่จะเป็นการป้องกันการวางแผนหลบเลี่ยงภาษี ในกรณีจัดตั้งบริษัทขึ้นมาอยู่ในประเทศที่ให้สิทธิพิเศษทางด้านภาษี หรือที่เรียกว่า ดินแดนปลอดภาษี หรือ Tax Heavens Countries ไม่ว่าจะเป็น ดินแดนปลอดภาษีประเภท The Classical Sense of Tax Heavens ที่ให้สิทธิประโยชน์อย่างเต็มที่ในทุกด้าน อาทิ ไม่เก็บภาษีเงินได้ หรือเก็บภาษีอันเกิดจากกำไรในประเทศแหล่งเงินได้ในต่างประเทศในอัตราต่ำกว่าปกติ ไม่เปิดเผยข้อมูลการเคลื่อนไหวทางการเงินใดๆ ไม่มีการควบคุมการปริวรรตเงินตราในบัญชีเงินฝากจากต่างประเทศ เป็นต้น หรือดินแดนปลอดภาษีประเภท The Secondary Tax Heavens ที่ให้สิทธิประโยชน์เพียงบางประการ ซึ่งไม่ครบถ้วนเช่นแบบแรก อาทิ ไม่มีการเก็บภาษีอากร หรือลดอัตราภาษีในบางประเภท เท่านั้น ก็ตาม

ในทางปฏิบัติ หากบริษัทต่างชาติเลือกไปจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศเหล่านี้ คงมิได้หวังสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นด้านหลัก แต่มักจะอาศัยสิทธิประโยชน์จากการปกปิดธุรกรรมและการเคลื่อนไหวทางการเงินของตน เพื่อประโยชน์ในการยกย้ายถ่ายเทเงินตรา โดยอาจรวมไปถึงการใช้ประเทศเหล่านี้เป็นแหล่งฟอกเงินจากธุรกิจที่มีข้อบด้วยกฎหมาย การตั้งบริษัทในประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Heavens Countries) เป็นกลุ่มประเทศที่ปลอดภาระภาษีอย่างสิ้นเชิง รวมทั้งยังมีการให้สิทธิประโยชน์อื่นๆ อีกมากมาย เพื่อหวังดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติอย่างเต็มที่ โดยเฉพาะกลุ่มธุรกิจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อาทิ เกาะลาบวน (มาเลเซีย) เกาะเดเมน เกาะบาฮามาส เกาะเบอมิวต้า เป็นต้น พระราชกฤษฎีกาดังกล่าว จึงกำหนดข้อจำกัดทางด้านภาษีของอัตราภาษีเงินได้ขั้นต่ำในต่างประเทศไว้ที่ร้อยละสิบห้า เพื่อที่จะปิดช่องว่างในการหลบเลี่ยงภาษีจากการจัดตั้งบริษัทในดินแดน Tax Heaven แต่ข้อจำกัดทางด้านภาษีของอัตราภาษีเงินได้ขั้นต่ำดังกล่าว นั้น เป็นอัตราภาษีที่ต่ำไป ขัดแย้งต่อหลักความเป็นกลางทางภาษีหรือไม่ เป็นประเด็นที่ควรพิจารณา ดังนี้

1) กรณีศึกษาเปรียบเทียบพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 กับกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลีย

เมื่อเทียบเคียงระหว่างการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 กับกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลีย พบว่า การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 นั้น เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ประเภท Exempt Income ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่งผลเกิดผลขาดทุนสะสมหรือผลกำไรสะสม ที่จะนำไปหักออกจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามปกติสำหรับการเสียภาษีในปีปัจจุบันหรือปีถัดไปได้ หากเป็นกรณีที่บริษัทมีผลขาดทุน ก็สามารถสะสมผลขาดทุนนั้นไว้ เพื่อนำไปใช้สิทธิภายในห้ารอบระยะเวลาบัญชี ส่วนการยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income คือ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเลย จึงไม่มีผลกระทบใดๆ ต่อการเสียภาษีเลย เนื่องจากไม่ต้องนำมารวมคำนวณในการยื่นแบบ เป็นการตัดเอาส่วนของเงินได้นั้นออกไปจากระบบการคิดคำนวณภาษี

โดยหลักการของกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียนั้น ที่จัดให้เงินได้ประเภท Non-Assessable Non-Exempt Income นั้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเลย เนื่องจากไม่ต้องการให้เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีอัตราภาษีใกล้เคียงกับอัตราภายในประเทศออสเตรเลียอยู่แล้ว ต้องเข้าไปอยู่ในระบบเครดิตภาษีอีก เพราะจะก่อให้เกิดต้นทุนทั้งภาครัฐและภาคเอกชนผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีเหล่านั้น จะต้องยื่นแบบในการใช้สิทธิเพื่อขอเครดิตภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศแล้ว และต้นทุนทางภาครัฐที่จะต้องตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งก็มีได้ส่งผลให้รัฐจัดเก็บเงินภาษีเพิ่มมากขึ้นแต่อย่างใด ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวของกฎหมายออสเตรเลีย นั้น ก็มุ่งเน้นไปยังความเป็นกลางทางภาษีเช่นกัน โดยได้กำหนดรายชื่อประเทศที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามหลัก Non-Assessable Non-Exempt Income จะต้องอยู่ในรายชื่อที่กำหนดไว้ (Listed Country) ตามกฎหมายของออสเตรเลีย ซึ่งมีข้อสังเกตว่า รายชื่อของประเทศที่จะเข้าข่ายเป็นประเทศที่ได้รับการกำหนดรายชื่อไว้นั้น จะต้องมีการมีอัตราภาษีภายในประเทศนั้นใกล้เคียงหรือเทียบเท่ากับอัตราภาษีของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 นี้ ที่ให้สิทธิประโยชน์กับเงินได้ประเภทเงินปันผลที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ควรจะยึดหลักความเป็นกลางทางภาษีตามแนวสากลเช่นกัน โดยจัดทำรายชื่อประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเทียบเท่าหรือ

ใกล้เคียงกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยขึ้นมา เพื่อเป็นแนวทางแก่กรมสรรพากรว่า ควรให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวในกรณีใดและกับประเทศใดได้บ้าง

2) การจัดตั้งสาขาในต่างประเทศ

เมื่อได้มีการจัดทำรายชื่อบริษัทที่อยู่ในข่ายที่จะได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีตามที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว ก็อาจเพิ่มเติมการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลไม่ต้องนำมารวมคำนวณ กรณีการจัดตั้งสาขาในต่างประเทศ ที่ตามหลักการแล้ว บริษัทไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (World-Wide Income) ซึ่งจะต้องนำเงินได้จากทั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยและสาขาในต่างประเทศ มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิรวม ประเด็นดังกล่าว หากสาขาในต่างประเทศนั้น มีอัตราภาษีใกล้เคียงหรือเทียบเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ก็สามารถนำการเสียภาษีกรณีประกอบกิจการในต่างประเทศผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทสาขา ในกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้มีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเทียบเท่ากับไทยมารวมอยู่ในมาตรการนี้เพื่อขอรับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้ประเภทเงินได้ ที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีได้เช่นกัน แทนที่จะต้องอยู่ในระบบเครดิตภาษีต่างประเทศ ซึ่งจะส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของภาครัฐลดลงอีกด้วย

3) ขอบเขตของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 กรณีการให้สิทธิไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

ข้อกำหนดตาม (2) ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 กำหนดให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไว้ว่า ไม่ว่าจะประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม ข้อกำหนดดังกล่าวทำให้เกิดประเด็นว่า เป็นการให้สิทธิที่เหมาะสมหรือไม่

ในส่วนที่เกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ที่บัญญัติให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไว้ว่า ไม่ว่าจะประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม ก็ให้ถือเสมือนว่าได้เสียภาษีไปแล้วในประเทศไทย โดยไม่ว่าคู่กรณีจะอยู่ในประเทศใดก็ตาม ก็ล้วนแต่เข้าหลักเกณฑ์ได้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ทั้งสิ้น ซึ่งก่อให้เกิดประเด็นการให้สิทธิดังกล่าวนี้ ถือเป็นกรให้สิทธิประโยชน์อันเกินสมควรส่งผลให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 มีขอบเขตที่กว้างมาก ถึงแม้ว่า

เจตนารมณ์หลักของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 นั้น เพื่อต้องการสนับสนุนให้มีการไปลงทุนในต่างประเทศมากขึ้น โดยขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุน ประกอบการในต่างประเทศก็ตาม และเจตนารมณ์แฝง ก็เพื่อต้องการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยที่ไปลงทุนในต่างประเทศ นำเงินได้กลับเข้ามาในประเทศไทย แต่ผู้เขียนมองว่า การให้สิทธิดังกล่าวนั้น ถือเป็น การให้สิทธิประโยชน์อันเกินสมควร เนื่องจาก การส่งเสริมสนับสนุนการลงทุนในต่างประเทศจนมากเกินไป อาจส่งผลให้การลงทุนภายในประเทศ ไม่ได้รับความสนใจอย่างเต็มที่จากนายทุน จึงมีผลกระทบโดยตรงต่อตลาดแรงงานภายในประเทศ ซึ่งถือเป็นกลไกสำคัญในการขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจและการพัฒนาประเทศ

4.2.3 ปัญหาเรื่องแนวโน้มของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ที่มีผลกระทบต่อการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของอาเซียน

ประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศภาคีสมาชิกขององค์การการค้าโลก เป็นสมาชิกของอาเซียน และเป็นสมาชิกของกลุ่มประเทศเขตเศรษฐกิจอื่นๆ จึงจำเป็นต้องผูกพันตามข้อตกลงของสนธิสัญญาที่มีต่อกันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งจะมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะด้านธุรกิจการค้าและการลงทุน ทั้งภายนอกและภายในประเทศ และจะมีการแข่งขันกันอย่างรุนแรงในทุกกระดับโดยจะเป็นไปอย่างกว้างขวาง ประเทศไทยจำเป็นต้องมีการอนุรักษ์กฎหมายภายในของประเทศให้สอดคล้องกับสนธิสัญญา หรือข้อตกลงเหล่านั้น เพื่อให้เกิดการยอมรับของประเทศสมาชิก และในขณะเดียวกันก็ต้องปกป้องรักษาผลประโยชน์ของประเทศอย่างสูงสุดด้วย หากภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ต้องการพัฒนากลุ่มตนเองให้สามารถต่อสู้ทัดเทียมกับประเทศนอกกลุ่มได้ ควรให้ความสนใจต่อการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในภูมิภาคอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลมากที่สุด โดยให้ความสำคัญต่อการศึกษาระบบบูรณาการในด้านกฎหมายด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ, ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหรือทางการทูต, กฎหมายการค้าระหว่างประเทศ, กฎหมายด้านเศรษฐกิจ การลงทุน การศึกษา รวมไปถึงการค้นคว้าวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และศึกษากฎหมายที่ถือเป็นรากฐานที่สำคัญของการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ คือ กฎหมายภาษีอากร ในเรื่องของกระบวนการจัดเก็บและโครงสร้างของกฎหมายภาษี

ภาษีอากรจึงเป็นตัวแปรและปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการค้าระหว่างประเทศ และจะนำไปสู่การเจรจาทางการค้าระหว่างประเทศ

เพื่อลดความขัดแย้งในด้านเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะประเทศแถบยุโรป อเมริกาเหนือและอเมริกาใต้ ทั้งแถบแอฟริกา และเอเชีย ก็ต่างมีแนวความคิดในการรวมกลุ่มกันทางด้านเศรษฐกิจเพื่อต้องการจะสร้างความเข้มแข็งในกลุ่มของตน เพิ่มขีดความสามารถในการเจรจาต่อรองกับกลุ่มประเทศอื่นได้ เนื่องจากการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในภูมิภาคเดียวกัน ซึ่งแต่ละประเทศในภูมิภาคนั้น มีทรัพยากรธรรมชาติและสินค้าออกที่สำคัญคล้ายกันหรือเหมือนกัน การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจที่มีประสิทธิภาพ จะก่อให้เกิดอำนาจต่อรองระหว่างประเทศสมาชิกและประเทศนอกกลุ่มสมาชิก หากยังไม่มีกรรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจกัน อาจส่งผลให้ประเทศในกลุ่มสมาชิกต้องประสบกับการแข่งขันทางด้านเศรษฐกิจในภูมิภาคเดียวกัน ทั้งนี้ ก็จะส่งผลให้เกิดความเสียเปรียบทางด้านธุรกิจระหว่างประเทศ อาจทำให้ราคาสินค้าเกษตรกรรมของภูมิภาคลดต่ำลง เนื่องจากมีการแข่งขันทางด้านราคาระหว่างกันเอง ดังนั้น หากประเทศในกลุ่มอาเซียนต้องการที่จะมีอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจและมีบทบาทในเวทีการค้าโลกมากขึ้น การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจอย่างเช่นประเทศแถบยุโรปจึงอาจเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สามารถทำให้ประเทศเกษตรกรรมอย่างกลุ่มประเทศอาเซียนนี้ มีอำนาจต่อรองกับประเทศใหญ่ ๆ หรือที่พัฒนาแล้วได้ ดังนั้น เมื่อภาษีเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญในการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ อันเป็นการแสดงความเป็นหนึ่งเดียวกัน และเป็นการเตรียมความพร้อมของกลุ่มประเทศอาเซียนที่ได้แสดงต่อประเทศนอกกลุ่ม การให้ความสำคัญกับระบบภาษีภายในภูมิภาค โดยการรวมระบบภาษีให้เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน ก็เป็นเรื่องที่กลุ่มเศรษฐกิจต่างๆ กำลังให้ความสนใจ แต่ในวิทยานิพนธ์นี้ จะกล่าวถึงเฉพาะกรณีการจ่ายเงินปันผลระหว่างสมาชิกภายในกลุ่มอาเซียนด้วยกัน เพื่อตอบสนองต่อความต้องการที่จะขยายการลงทุนไปยังต่างประเทศของประเทศไทย บวกกับนโยบายของอาเซียนที่ต้องการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในภูมิภาคให้เทียบเท่ากับภูมิภาคอื่นๆ

4.2.3.1 กรณีศึกษาเปรียบเทียบกับ The Parent - Subsidiary Directive ของกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป

กลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปมีการบัญญัติหลักกฎหมายที่เรียกว่า The EU Parent-Subsidiary Directive (P-S Directive) เพื่อนำมาปรับใช้ภายในกลุ่มประเทศสมาชิกของตน ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ การขจัดภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นที่กระทำโดยบริษัทแม่ กล่าวคือ การจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่มต้องยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยรัฐสมาชิกซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทลูก และการขจัดภาษีซ้อนของบริษัทแม่ที่ได้รับเงินปันผลมาจากบริษัทลูกในรัฐสมาชิกซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่ผู้รับเงินปันผล จะต้องยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลทั้งหมดด้วยวิธียกเว้น หรืออนุญาตให้หักภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสมโดยพิจารณาจากรายได้ที่

เป็นเงินปันผลของบริษัทแม่ที่จ่ายโดยบริษัทลูกในรัฐของสมาชิก ด้วยวิธีเครดิตภาษี โดยบริษัทแม่จะต้องถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก ถึงจะมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ตาม Directive ฉบับดังกล่าวและสัดส่วนของการถือหุ้นจะค่อยๆ ลดลงเรื่อยๆ จนในที่สุดจะเหลือสัดส่วนการถือหุ้นเพียงร้อยละ 10 ซึ่งการนำ Directive มาใช้ในกลุ่มประเทศสมาชิก จะมีการอนุวัติการเพื่อให้การเป็นไปตามที่ Directive โดยออกกฎหมายภายในให้เป็นไปตามสนธิสัญญาที่ทำไว้ จึงจะมีผลผูกพันประเทศรัฐสมาชิก

เมื่อเปรียบเทียบกับพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 442 แล้วพบว่ามีความคล้ายคลึงกับ The EU Parent – Subsidiary Directive ในส่วนของการขจัดภาษีซ้อนของบริษัทแม่ที่ได้รับเงินปันผลมาจากบริษัทลูก ในรัฐสมาชิกซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่ผู้รับเงินปันผล ที่ต้องยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลทั้งหมดด้วยวิธียกเว้น โดยมีข้อจำกัดว่า บริษัทแม่จะต้องถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก จะมีความแตกต่างกันบ้างในส่วนของ การให้เครดิตภาษีเงินปันผลของ Directive ดังกล่าว และอัตราส่วนของการถือหุ้น ที่จะค่อยๆ ลดลงเรื่อยๆ ในอนาคต แต่ Directive ฉบับนี้นั้น ไม่ได้กำหนดถึงข้อจำกัดในเรื่องระยะเวลาในการถือหุ้นเอาไว้ และประเด็นที่สำคัญที่สุดของ Directive ฉบับนี้ คือ การจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่มต้องยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยรัฐสมาชิกซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทลูก

4.2.3.2 ข้อสังเกตของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ต่อการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของอาเซียน

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 มีเจตนามุ่งเน้นที่จะเพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศ โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมการลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าว อาจมิได้แก้ปัญหาที่แท้จริงต่อระบบภาษีอากร เนื่องจากมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยังคงเกิดขึ้นจากธุรกรรม ทำให้ผลที่ได้รับไม่เป็นการสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศเท่าที่ควร ซึ่งเห็นได้จากกฎหมายฉบับนี้ มิได้สร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันระหว่างระบบเศรษฐกิจและตลาดโลก และเชื่อมโยงระบบภาษีของแต่ละประเทศเข้าด้วยกัน นอกจากนี้ แนวโน้มในอนาคตของอาเซียนมีความต้องการที่จะรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจกันอย่างแน่นแฟ้นมากขึ้น การลงทุนภายในภูมิภาคเดียวกัน ควรได้รับการสนับสนุนการไหลเวียนทุนอย่างเสรี เมื่อศึกษาถึงกฎหมายภายในของ

ประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของการจ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผล จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทยไปยังบริษัทต่างประเทศ ซึ่งไม่มีสถานประกอบการในไทย ซึ่งสามารถแบ่งได้ออกเป็น 2 กรณีคือ กรณีไม่มีอนุสัญญาเพื่อขจัดภาษีซ้อน และกรณีมีอนุสัญญาเพื่อขจัดภาษีซ้อน ดังอธิบายเป็นตารางได้ดังนี้

ตารางที่ 6

เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผล ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ไม่มี DTA	มี DTA
<ol style="list-style-type: none"> 1. บริษัทต่างประเทศไม่เข้ามาในไทย 2. ได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล 3. ผู้จ่ายอยู่ภายใต้บังคับ มาตรา 70 4. หัก ณ ที่จ่าย 10% 	<ol style="list-style-type: none"> 1. บริษัทต่างประเทศไม่เข้ามาในไทย 2. ได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล 3. ผู้จ่ายอยู่ภายใต้บังคับ มาตรา 70 4. ผู้รับเงินปันผล ไม่มีสถานประกอบการในไทย จะถูกหัก ณ ที่จ่าย 10%

จะเห็นได้ว่า ทั้งสองกรณีมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากประเทศไทยในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งในทางกลับกันหากนักลงทุนไทยไปลงทุนในต่างประเทศ ก็อาจจะมีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายเกิดขึ้นจากการส่งเงินปันผลกลับมายังบริษัทแม่ในประเทศไทย ซึ่งขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของต่างประเทศนั้นๆ ว่ากำหนดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายไปเป็นจำนวนร้อยละเท่าใด การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจโดยเทียบเคียง The Parent – Subsidiary Directive ของกลุ่มสหภาพยุโรปก็ถือเป็นแนวทางที่น่าสนใจ ทั้งนี้ ความเป็นกลางทางภาษีอาจเกิดขึ้นได้ หากผู้เสียภาษีมีเงินได้เท่ากัน และมีภาระภาษีเท่ากัน โดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ว่าเกิดขึ้นที่ใด แต่แนวคิดดังกล่าว หากจะปรับใช้ทั่วโลกอาจเป็นไปได้ยากในขณะนี้ แต่การปรับใช้ในกลุ่มอาเซียนด้วยตนเอง ก็อาจตอบสนองแนวคิดที่จะรวมกลุ่มเศรษฐกิจของกลุ่มอาเซียนให้เกิดประสิทธิผลมากขึ้น เมื่อประเทศสมาชิกกลุ่มอาเซียนไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับกรณีการส่งเงินปันผลจากบริษัทแม่ไปยังบริษัทลูกแล้ว และยังมีกรจะให้เครดิตหรือยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลก่อนนั้น จะส่งผลกระทบต่อให้เงินทุนสามารถหมุนเวียนได้อย่างเสรีภายใต้กรอบการควบคุมภายในกลุ่มอาเซียนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น