

การนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY มาใช้ในประเทศไทย

นางสาวภัทรา พุทธิวิโรตม



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ ภาควิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2543

ISBN 974-13-0873-6

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

I 19689767

AN INTRODUCTION OF CONTROLLED FOREIGN COMPANY MEASURE TO THAILAND

Miss Pattra Putthivarodom

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Laws

Department of Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2000

ISBN 974-13-0873-6

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY มาใช้ใน
ประเทศไทย

โดย

นางสาวภัทรา พุทธิวิโรดม

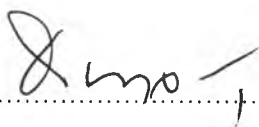
สาขาวิชา

นิติศาสตร์


อาจารย์ที่ปรึกษา


ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิตีพันธุ์ เชื้อบุญชัย

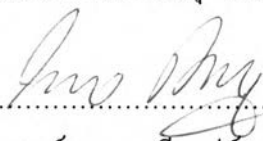
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็น
ส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต


..... คณะบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์รชทอง จันทรางศุ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์สำเรียง เมฆเกรียงไกร)


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิตีพันธุ์ เชื้อบุญชัย)


..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร. พล ธีรอุปต์)


..... กรรมการ
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

ภัทรา พุทธิวิโรดม : การนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY มาใช้ใน
ประเทศไทย (AN INTRODUCTION OF CONTROLLED FOREIGN COMPANY
MEASURE TO THAILAND) อาจารย์ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์อดิพันธ์ เชื้อบุญชัย
; 153 หน้า. ISBN 974-13-0873-6.

มาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY เป็นมาตรการเพื่อป้องกันหรือลดการ
หลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยการพักรหรือเก็บกักเงินได้ไว้ในต่างประเทศมาตรการหนึ่งซึ่งประเทศ
พัฒนาแล้วหลายประเทศได้นำมาตรการดังกล่าวไปใช้ และได้ผลในทางปฏิบัติ

จากการศึกษาพบว่า มาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY จะใช้ได้ต้องมี
ประสิทธิภาพ หากประเทศที่ใช้มีระบบการจัดภาษีซ้อนที่สมบูรณ์ กล่าวคือ มีการให้เครดิตภาษีถึง
ภาษีในระดับบริษัทด้วย (Underlying tax) และยังคงมีระบบภาษีอากรที่อนุญาตให้มีการปรับปรุง
ระบบการเครดิตภาษีต่างประเทศด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้เครดิตดังกล่าวได้อย่าง
เต็มที่

สำหรับประเทศไทย ณ ปัจจุบัน อาจยังไม่มีความพร้อมที่จะนำมาตรการ CONTROLLED
FOREIGN COMPANY มาใช้ เนื่องจากระบบการจัดภาษีซ้อนของประเทศไทยยังไม่สมบูรณ์
อันสืบเนื่องมาจากการไม่มีระบบเครดิตภาษีถึงภาษีในระดับบริษัทตลอดจนการลงทุนในต่าง
ประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยยังมีไม่มากพอ และโครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยยัง
ไม่สอดคล้องกับมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY

อย่างไรก็ตาม เมื่อใดที่ประเทศไทยมีความพร้อมในด้านต่าง ๆ ดังกล่าว เมื่อนั้น ประเทศ
ไทยควรพิจารณาแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้สามารถนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN
COMPANY มาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ภาควิชานิติศาสตร์
สาขาวิชานิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2543

ลายมือชื่อนิติศด.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....

4086110734 : MAJOR LAW

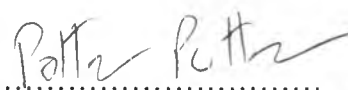
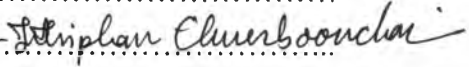
KEY WORD : CONTROLLED / ANTI-DEFERRAL / ANTI-TAX HAVEN / ATTRIBUTABLE.
 PATTRA PUTTHIVARODOM : AN INTRODUCTION OF CONTROLLED
 FOREIGN COMPANY MEASURE TO THAILAND. THESIS ADVISOR :
 ASSISTANT PROFESSOR TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 153 pp.
 ISBN 974-13-0873-6.

Controlled Foreign Company measure is an anti-deferral measure which is effectively implemented by various developed countries.

The study illustrates that Controlled Foreign Company measure will be effective if complete elimination of double taxation is implemented. That is underlying tax credit should be allowed. Furthermore, adjustment on foreign tax credit system is also granted so that taxpayers can fully use such tax credit.

At present, Thailand may not be ready to implement Controlled Foreign Company measure since there is no complete elimination of double taxation in Thailand due to lack of underlying tax credit system. In addition, offshore investment by Thai tax residents is not so substantial. Furthermore, tax structure of Thailand does not accommodate Controlled Foreign Company measure.

Nevertheless, when Thailand is ready in the aforementioned aspects, Thailand should amend the Revenue Code so as to enable the country to implement the Controlled Foreign Company measure effectively.

Department	Law	Student's signature..... 
Field of study	Law	Advisor's signature:..... 
Academic year	2000	



กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนรู้สึกซาบซึ้งถึงความกรุณาของท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธ์ุ เชื่อบุญชัย ในการรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยได้กรุณาให้ความเอาใจใส่ และให้คำปรึกษา แนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่ผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ ซึ่งผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูง และผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านรองศาสตราจารย์ลำเรียง เมฆเกรียงไกร ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ท่านอาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์ และท่านอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนให้คำวิจารณ์และข้อเสนอแนะในการปรับปรุงเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ให้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านรองศาสตราจารย์ ลำเรียง เมฆเกรียงไกร ที่ให้ความเมตตาและกำลังใจอย่างมากแก่ผู้เขียนเสมอมา อีกทั้งท่านอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่ได้กรุณาสละเวลา อันมีค่าในการให้ความเห็นและข้อแนะนำต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์แก่ผู้เขียนอย่างยิ่ง

เนื่องจากการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจำเป็นต้องใช้ข้อมูลจากต่างประเทศเป็นจำนวนมาก ซึ่งผู้เขียนได้รับคำแนะนำ ตลอดจนเอกสารข้อมูลต่างประเทศที่เป็นประโยชน์มาก จากคุณสมบุญ ธีระวุฒิมังค์ คุณสุทธิพงษ์ ศรีสอาด และคุณสุภรณ์ อรุณีวัฒนา ซึ่งทั้งสามเป็นผู้ร่วมงานในสำนักงานเดียวกับผู้เขียน จึงขอขอบพระคุณไว้ ณ ที่นี้ด้วย ผู้เขียนขอขอบพระคุณ คณะผู้บริหารสำนักงาน ซึ่งผู้เขียนร่วมงานอยู่ ที่ให้โอกาสแก่ผู้เขียนในการจัดทำวิทยานิพนธ์ และผู้เขียนขอขอบคุณ คุณทิวา จอนจวบทรง และคุณภัทรภรณ์ จีระเธียรนาถ ซึ่งให้ความช่วยเหลือในด้านต่าง ๆ เป็นอย่างยิ่ง ตลอดจนให้กำลังใจแก่ผู้เขียนในการจัดทำวิทยานิพนธ์

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร. พนิต ธีรภาพวงค์ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และ Mr. Alex Hanafi ซึ่งให้ความอนุเคราะห์ ในด้านข้อมูลต่างประเทศ ที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เขียน

ท้ายสุด ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณยาย คุณพ่อ คุณแม่ ของผู้เขียนผู้เป็นเสมือนหนึ่งกำลังใจของผู้เขียนเสมอมา

ผู้เขียนเชื่อว่าด้วยลำพังกำลังของผู้เขียนเองย่อมไม่สามารถทำวิทยานิพนธ์ให้สำเร็จลงได้ หากแต่ด้วยความอนุเคราะห์จากบุคคลทั้งที่กล่าวนามและมีได้กล่าวนามข้างต้น ด้วยเหตุนี้ ความดีสิ่งใดที่หากมีขึ้นอันเนื่องมาจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ย่อมสมควรได้แก่บุคคลดังกล่าวทั้งสิ้น บรรดาความบกพร่องที่หากมีขึ้นแก่วิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนขอน้อมรับฟังด้วยความเต็มใจ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย	3
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย	3
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
1.7 ความหมายของคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์	4
บทที่ 2 หลักการภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรการ Controlled Foreign Company	
2.1 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีตามมาตรการ Controlled Foreign Company.....	5
2.1.1 แนวคิดมาตรการ Controlled Foreign Company	5
2.1.1.1 หลักทั่วไปของการฟักรอ.....	5
2.1.1.2 เหตุที่ก่อให้เกิดการฟักรอหรือเก็บกักเงินได้.....	6
2.1.1.3 มาตรการป้องกันการวางแผนภาษีในประเทศ Tax Havens (Anti-Tax Havens Measures)	11
2.1.2 การจัดเก็บภาษีตามมาตรการ Controlled Foreign Company.....	13
2.2 หลักการภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรการ Controlled Foreign Company.....	14
2.2.1 หลักการเกี่ยวกับภาษีเงินได้	14
2.2.1.1 ความหมายของเงินได้และหลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	15
2.2.1.2 หลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ อดัม สมิท.....	19
2.2.1.3 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับถิ่นที่อยู่และแหล่งเงินได้..	23

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.2.1.4 ความสัมพันธ์ระหว่างภาษีเงินได้จากกำไรของบริษัทและ ภาษีเงินได้จากเงินปันผลของบุคคลธรรมดา	26
2.2.2 หลักการเกี่ยวกับหน่วยภาษีอากร.....	31
2.2.2.1 ความสำคัญของการกำหนดหน่วยภาษีอากร	31
2.2.2.2 หน่วยภาษีอากรประเภทที่เป็นนิติบุคคลและมีใช้นิติบุคคล ..	32
2.2.3 หลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี.....	37
2.2.3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักความเสมอภาคในการจัดเก็บ ภาษี	37
2.2.3.2 การจัดเก็บภาษีกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยลงทุนใน ประเทศไทยเปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศไทยลงทุนในต่างประเทศ.....	40
2.2.4 หลักการเกี่ยวกับเงินได้ที่มีแหล่งจากต่างประเทศ (Foreign Source Income)	43
2.2.4.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้จากต่างประเทศ ..	43
2.2.4.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ...	44
2.2.4.3 ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายภายใน	45
2.2.4.4 ระบบการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามอนุสัญญาว่า ด้วยการจัดการเก็บภาษีซ้อน	47
บทที่ 3 มาตรการ Controlled Foreign Company ในต่างประเทศ	
3.1 มาตรการ Controlled Foreign Company ตามการศึกษาของ OECD.....	48
3.1.1 ความจำเป็นในการบังคับใช้มาตรการ Controlled Foreign Company	48
3.1.2 ขอบเขตในการจัดเก็บภาษี.....	49
3.1.3 ลักษณะของมาตรการ Controlled Foreign Company	50
3.1.4 หลักการสำคัญของมาตรการ Controlled Foreign Company	50
3.1.4.1 คำจำกัดความมาตรการ Controlled Foreign Company	50

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.1.4.2 กฎการควบคุม (Control Rule).....	51
3.1.4.3 ประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (Target Territory).....	52
3.1.4.4 เงินได้ที่พึงถือว่าได้รับ (Attributed Income).....	55
3.1.4.5 กิจการของกลุ่มสัญญาที่เกี่ยวข้องกัน (Related Party Transactions)	60
3.1.4.6 การคำนวณเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น Controlled Foreign Company	62
3.1.4.7 ผู้เสียภาษีภายในประเทศซึ่งถือว่าได้รับเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น Controlled Foreign Company (Domestic Taxpayers to Whom Income Of CFC is Attributed).....	62
3.1.4.8 ข้อยกเว้นและข้อผ่อนปรนตามมาตรการ Controlled Foreign Company	64
3.1.5 ปัญหาของมาตรการ Controlled Foreign Company	68
3.1.5.1 ปัญหาอำนาจบังคับและการเก็บข้อมูล	68
3.1.5.2 ปัญหาค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้ตามมาตรการ Controlled Foreign Company	69
3.1.5.3 ปัญหาเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษี	70
3.2 มาตรการ Controlled Foreign Company ของสหรัฐอเมริกา.....	70
3.2.1 ความเป็นมาของมาตรการการเก็บกักหรือพักรอเงินได้(Anti-Deferral Regimes).....	74
3.2.1.1 มาตรการ Foreign Personal Holding Company.....	74
3.2.1.2 มาตรการ Controlled Foreign Company	75
3.2.1.3 มาตรการ Foreign Investment Company และ Electing Foreign Investment Company	76
3.2.1.4 มาตรการ Passive Foreign Investment Company	77
3.2.2 มาตรการ Controlled Foreign Company ของสหรัฐอเมริกา.....	79
3.2.2.1 ความเป็นมาของมาตรการ Controlled Foreign Company	80
3.2.2.2 หลักการสำคัญของมาตรการ Controlled Foreign Company	83

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.3 มาตรการ Controlled Foreign Company ของประเทศออสเตรเลีย	92
3.3.1 ความเป็นมาของมาตรการ Controlled Foreign Company.....	92
3.3.2 วัตถุประสงค์ของมาตรการ Controlled Foreign Company	96
3.3.3 เหตุผลและความจำเป็นในการบังคับใช้มาตรการ Controlled Foreign Company	97
3.3.4 สารสำคัญของมาตรการ Controlled Foreign Company	98
3.3.4.1 ความนำ.....	98
3.3.4.2 โครงสร้างพื้นฐานของมาตรการ Controlled Foreign Company	99
3.3.4.3 หลักการสำคัญของมาตรการ Controlled Foreign Company.....	99
บทที่ 4 การนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ในประเทศไทย	
4.1 ความจำเป็นในการนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ใน ประเทศไทย	110
4.2 ผลกระทบหากนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ใน ประเทศไทย	112
4.2.1 ผลกระทบต่อหลักความเป็นเงินได้และหลักการรับรู้เงินได้.....	112
4.2.1.1 ความเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ที่มีมาตรการ Controlled Foreign Company	112
4.2.1.2 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน (Appreciated Value).....	115
4.2.1.3 หลักการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition)	116
4.2.2 ผลกระทบต่อหลักหน่วยภาษีอากร.....	118
4.2.2.1 กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น Controlled Foreign Company เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นที่ควบคุมบริษัท.....	119
4.2.2.2 กรณีบริษัทที่มีสถานะเป็น Controlled Foreign Company ไม่เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นที่ควบคุมบริษัท....	119

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.2.3 ผลกระทบต่อการลงทุนในต่างประเทศและการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ	122
4.2.3.1 ผลกระทบต่อการลงทุนในต่างประเทศ.....	122
4.2.3.2 การจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศและการป้องกัน การหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	123
4.2.3.3 การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ.....	124
4.2.3.4 การเปิดเผยข้อมูล.....	133
4.3 ข้อดีข้อเสียของการนำมาตราการ Controlled Foreign Company มาบังคับใช้ใน ประเทศไทย	135
4.3.1 ข้อดี	135
4.3.2 ข้อเสีย	135
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	140
รายการอ้างอิง	143
ภาคผนวก	147
ภาคผนวก ก	148
ภาคผนวก ข.....	150
ประวัติผู้เขียน	153