

เครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

FOREIGN TAX CREDIT FOR PERSONAL INCOME TAX PURPOSES IN THAILAND

รัชดาพร สัจวร¹ และอารียา อนันต์วรารักษ์²

บทคัดย่อ

ในปัจจุบันนี้จะเห็นได้ว่ามีการจ้างงานหรือมอบหมายหน้าที่งานให้แก่พนักงานของบริษัทให้ไปปฏิบัติหน้าที่เพื่อกิจการของนายจ้างไม่ใช่แค่ภายในประเทศเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการส่งพนักงานหรือมอบหมายให้พนักงานไปปฏิบัติงานยังต่างประเทศ หรือบุคคลธรรมดาบางท่านอาจจะไปลงทุนในทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งไม่ว่าจะเป็นหน้าที่งานที่ทำหรือการมีทรัพย์สินในต่างประเทศ บุคคลธรรมดาเหล่านั้นย่อมมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ จึงมีประเด็นปัญหาว่า หากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เนื่องจากเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยเป็นระยะเวลาหรือหลายระยะเวลารวมกันเป็นจำนวน 180 วัน ในปีภาษีหนึ่ง แน่แน่นอนว่าบุคคลนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยอยู่แล้วตามหลักถิ่นที่อยู่ หากแต่ว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศได้ถูกจัดเก็บภาษีจากรัฐบาลในประเทศนั้นๆ ไปแล้ว และบุคคลนั้นนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ดินเองได้รับเงินได้จำนวนดังกล่าว บุคคลนั้นย่อมจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยด้วย แต่อย่างไรก็ดี หากบุคคลนั้นได้รับเงินได้จากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยตามข้อบทในเรื่องการจัดภาษีซ้อนซึ่งกำหนดอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะระบุให้บุคคลนั้นสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตได้โดยเครดิตภาษีนี้นั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีในประเทศไทยที่คำนวณได้จากเงินได้ดังกล่าว ดังนั้นจากกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรจะมีวิธีการอย่างไรในการให้เครดิตภาษีแก่บุคคลธรรมดา เพราะในปัจจุบันกรมสรรพากรยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือระเบียบภายในที่ออกมากำหนดวิธีการคำนวณเครดิตภาษีเงินได้ต่างประเทศนั่นเอง

คำสำคัญ : ถิ่นที่อยู่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เครดิตภาษีต่างประเทศ ประมวลรัษฎากร

Abstract

At present, an employee is assigned to perform his work for an employer not only in Thailand but also outside Thailand or any person invests in any assets in any countries. In this regard, any person derives revenue income from his post or assets in any countries; he is subject to pay tax to such countries. There is an issue if any person shall be deemed to be the Thai tax residence in Thailand

¹ อาจารย์ประจำ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, E-mail: ratchadaporn.s@ac.th

² ผู้จัดการ, บริษัท บีดีไอ แอ็ดไวเซอร์ จำกัด, E-mail: areeya.ananworaraks@bdo-thaitax.com

as he lives in Thailand at one or more times for a period equal in the whole to 180 days in any tax year, he is certainly subject to personal income tax in Thailand. However, revenue income is derived by the Thai tax residence from the foreign source income; it is certainly imposed tax by the foreign country. If he remits such income into Thailand at the same period derived from foreign country, he will be subject to personal income tax in Thailand. Generally, if any person derives revenue income from a country which enters into a double taxation agreement with Thailand, tax payable in foreign country in respect of such revenue income shall be allowed as a credit against Thai tax payable in respect of such revenue income. In this regard, how the Revenue Department has any method for tax credit as at present there is no legal basis or internal regulations in respect of this matter.

Keywords : Residence, Personal Income Tax, Foreign Tax Credit, Revenue Code

ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ตามที่รู้กันอยู่ทั่วไปว่าผู้ที่อยู่ในประเทศไทยเป็นเวลา 180 วันขึ้นไปตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 41 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเพื่อการรัษฎากร (Thai tax resident) ซึ่งผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศ โดยมีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) ที่ได้รับในปีภาษีหนึ่งๆ ไม่ว่าจะได้รับจากแหล่งเงินได้ภายในประเทศหรือนอกประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในประเทศไทยตามหลักเงินได้ทั่วโลก หรือ World Wide Income

แต่อย่างไรก็ดีตามบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดข้อยกเว้นไว้สำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยกล่าวคือถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign Source Income) ในปีภาษีหนึ่งๆ แต่บุคคลดังกล่าวมิได้นำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้ดังกล่าว บุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งนอกประเทศดังกล่าวแต่อย่างใด

ประเด็นปัญหาทางภาษียังไม่มีทางเกิดขึ้นหากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจาก

แหล่งต่างประเทศเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินดังกล่าว แต่ถ้าหากว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน และเงินได้ดังกล่าวได้ถูกเก็บภาษีจากประเทศแหล่งเงินได้มาแล้วครั้งหนึ่ง ในกรณีนี้บุคคลดังกล่าวอาจจะเข้าใจได้ว่าตนสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาเครดิตออกจากภาษีที่ตนจะต้องเสียในประเทศไทยได้ ซึ่งโดยหลักการตามที่ถูกกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) มักจะกำหนดให้ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียในประเทศไทยได้ แต่กรมสรรพากรเองกลับไม่มีบทบัญญัติหรือกฎข้อบังคับที่เกี่ยวกับการให้เครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศ สำหรับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

ด้วยเหตุนี้บทความนี้จึงมุ่งศึกษาประเด็นปัญหาเรื่องการเครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วัตถุประสงค์และขอบเขตของการวิจัย

วัตถุประสงค์สำหรับงานวิจัยชิ้นนี้ คือต้องการนำเสนอประเด็นปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการเครดิตภาษี

ต่างประเทศสำหรับบุคคลธรรมดา เนื่องจากปัจจุบัน ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับวิธีการคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศ

ขอบเขตของงานวิจัยชิ้นนี้จำกัดเฉพาะเครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับกรณีบุคคลธรรมดาเท่านั้น เนื่องจากการเครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับนิติบุคคลนั้นได้มีกฎหมาย รวมทั้งระเบียบ ข้อบังคับที่ออกตามความบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร บัญญัติถึงวิธีการคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศไว้แล้ว ประกอบกับมีความชัดเจนและเป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากร

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้เป็นงานวิจัยที่ใช้การศึกษาเอกสารเป็นหลัก (Documentary Research) ไม่มีการใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างและสถิติมาเกี่ยวข้อง แต่เป็นการค้นคว้าวิจัยจากการศึกษาตัวบทกฎหมาย เอกสาร ตำรา บทความ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง

ผลการวิจัย

นิยามของคำว่าถิ่นที่อยู่

ถิ่นที่อยู่กรณีทั่วไป

คำว่า “Residence” ตาม Black’s Law Dictionary ได้กำหนดความหมายไว้ดังนี้

ถิ่นที่อยู่คือ

1) การกระทำหรือข้อเท็จจริงใดที่เกี่ยวกับการอยู่อาศัยในสถานที่ที่กำหนดชั่วระยะเวลาหนึ่ง

2) สถานที่ที่บุคคลใดๆ ได้อยู่อาศัย ซึ่งแยกต่างหากจากบ้านอันเป็นภูมิลำเนา

3) บ้านหรือที่พักอาศัย หรือ ที่พำนัก

4) สถานที่ซึ่งบริษัทหรือวิสาหกิจประกอบธุรกิจหรือถือว่าประกอบธุรกิจ³

ดังนั้นจากความหมายดังกล่าวอาจจะสรุปได้ว่าถิ่นที่อยู่หมายถึงสถานที่ที่บุคคลได้อาศัยอยู่ ณ ที่นั้นภายในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง

คำว่าถิ่นที่อยู่นั้นถือว่ามีความสำคัญดังนี้ คือ

ประการแรก ถือว่าเป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งในการสืบหาภูมิลำเนาของบุคคล

ประการที่สองถือว่าการกำหนดว่าบุคคลหนึ่งบุคคลใดจะอยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลไหนหรือจะต้องอยู่ภายใต้อำนาจของหน่วยงานของรัฐที่ตนได้อาศัยอยู่

ประการที่สามถือว่าการกำหนดถึงสิทธิในการเลือกตั้งหรือการออกเสียงในสภาหรือมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศให้ตนมีถิ่นที่อยู่นั้นเอง

นอกจากนี้ยังมีถ้อยคำอื่นที่มีความหมายใกล้เคียงกันนั้นคือคำว่า Domicile

คำว่า Domicile หรือ ภูมิลำเนา นั้น หมายความว่า สถานที่ซึ่งบุคคลได้อาศัยอยู่และบุคคลนั้นได้ถือว่าสถานที่นั้นเป็นบ้านของตน หรืออาจจะกล่าวได้ว่าสถานที่นั้นเป็นที่อยู่ถาวร (abode) ของบุคคลนั้นเอง หรือเป็นถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

จากความหมายของถ้อยคำดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่ามีความหมายใกล้เคียงกันทั้งสิ้น มีความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย กล่าวคือ ถิ่นที่อยู่ (residence) นั้นคือ สถานที่ที่เป็นถิ่นที่อยู่ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล แต่สำหรับคำว่าภูมิลำเนา (domicile) นั้นหมายถึง สถานที่อันเป็นที่อยู่ถาวรของบุคคล

³ A definition of Residence according to Black Law Dictionary is set out below:

Residence:

- 1) the act or fact of living in a given place for some time.
- 2) the place where one actually lives, as distinguishes from a domicile one's home.
- 3) a house or other fix abode; dwelling.
- 4) the place where a corporation or other enterprise does business or resisted to do business

นิยามคำว่า ถิ่นที่อยู่ ตามกฎหมายภาษีอากร

ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรในหัวข้อนี้จะขอแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 กรณีดังนี้

1) ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรในกรณีทั่วไป สำหรับความหมายในทางภาษีนี้นทาง International Bureau of Fiscal Documentation หรือ IBFD ได้ให้คำจำกัดความเอาไว้ว่า

ถิ่นที่อยู่ คือ ถิ่นที่อยู่นั้น มีการอ้างถึงสถานะในทางกฎหมายของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยเฉพาะเจาะจง ตัวอย่างเช่น ในกรณีทั่วไปถิ่นที่อยู่เป็นหลักที่อ้างขึ้นเพื่อที่จะกำหนดว่าบุคคลจะต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก สำหรับกรณีของบุคคลธรรมดาถิ่นที่อยู่ของบุคคลดังกล่าวจะเป็นไปตามความเป็นจริงและสภาวะในขณะนั้น ตัวอย่างเช่น จำนวนวันที่บุคคลดังกล่าวได้อาศัยอยู่ในประเทศนั้น หรือ การที่บุคคลได้มีการดำเนินชีวิตหรือมีการประกอบธุรกิจซึ่งมีความผูกพันกับประเทศนั้นๆ เป็นต้น

2) ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation Development :OECD) และแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ (United Nations : UN)

ในกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศได้มีการกำหนดองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเอาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งจะเห็นได้จากแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD (OECD Model Convention)

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ดังที่ได้บัญญัติอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ - ข้อบทที่ 4 คือ ตามวัตถุประสงค์แห่งอนุสัญญาฉบับนี้คำว่าถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหมายความว่าบุคคลซึ่งภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นเนื่องจากเป็นผู้มีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่สถานจัดการ หรือหลักเกณฑ์อื่นอันคล้ายคลึงกัน และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานหรือองค์กรส่วนท้องถิ่นในรัฐนั้นด้วย แต่ไม่ได้หมายความรวมถึงบุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้แต่อย่างใด

- ข้อบทที่ 4 แห่งแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ (UN Model Convention) ได้บัญญัติไว้ดังนี้คือ ตามวัตถุประสงค์แห่งอนุสัญญาฉบับนี้คำว่า ถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาหมายความว่า บุคคลซึ่งภายใต้บังคับของกฎหมายภายในของรัฐนั้น มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาเนื่องจากมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่สถานจัดการ หรือหลักเกณฑ์อื่นอันคล้ายคลึงกัน⁴

⁴ Article 4 of the Models Tax Convention are set out below:

1) Articles 4 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital

For the purposes of this Convention, the term "resident of contracting state" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2) Article 4 of United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and developing Countries

For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of incorporation, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

3) ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีซึ่งกำหนดอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีที่ประเทศสองประเทศมาตกลงร่วมกันด้วย

ในที่นี้ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างให้เห็นถึงความหมายของคำว่า ถิ่นที่อยู่ ตามที่กำหนดอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีซึ่งประเทศไทยได้มีการตกลงร่วมกันกับประเทศอื่นๆ ตัวอย่างเช่น

- ข้อบทที่ 4 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ ซึ่งกำหนดไว้ว่าเพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง” ภายใต้บทบัญญัติแห่งวรรค (2) และ (3) ของข้อนี้ หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐนั้นโดยเหตุผลของการมีภูมิลำเนา สถานที่อยู่ สถานจัดการ สถานจดทะเบียน บริษัทหรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

- ข้อบทที่ 4 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ ซึ่งกำหนดไว้ว่าเพื่อประโยชน์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง” หมายความว่า บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นจำต้องเสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุผลแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการหรือโดยหลักเกณฑ์อื่นใดในทำนองเดียวกัน

จากความหมายดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งนั้น บุคคลใดๆ จะต้องมิถิ่นที่อยู่ หรือภูมิลำเนาอยู่ในประเทศนั้นตามที่กฎหมายของประเทศนั้นๆ กำหนด

การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรตามประมวลรัษฎากร

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมิได้มีการบัญญัติความหมายของคำว่าถิ่นที่อยู่ไว้อย่างเฉพาะเจาะจง มีเพียงบทบัญญัติในมาตรา 41 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร ที่กล่าวคำว่า ถ้าบุคคลใดอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลา 180 วันในปีภาษีหนึ่งๆ บุคคลนั้นถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

มาตรา 41 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ดังนี้

“ผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะเป็นคนไทยหรือคนต่างด้าว หากบุคคลนั้นอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันในปีภาษีหนึ่งๆ เป็นเวลา 180 วันหรือมากกว่านั้น บุคคลธรรมดาคนนั้นจะถูกต้องว่ามีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งทำให้บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income) กล่าวคือ หากบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้จากหน้าที่งานในต่างประเทศ หรือจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ บุคคลนั้นจะต้องเอาเงินได้เหล่านั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยด้วย โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามแบบ ภ.ง.ด.90 หรือแบบ ภ.ง.ด.91 แล้วแต่กรณีภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีภาษีถัดจากปีที่มีเงินได้

แต่อย่างไรก็ดี มาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นไว้ ดังนี้

“ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย”

จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าแม้ผู้อยู่ในประเทศไทยมีหน้าที่ที่จะต้องนำเงินได้ของตนได้รับจากทั่วโลกมาเสียภาษีในประเทศไทยก็ตาม แต่ในมาตรา 41 วรรคสอง ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ว่าหากผู้อยู่ในประเทศไทยมีได้นำเงินได้ของตนได้รับจากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้ บุคคลดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องนำเงินได้จากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด

ในกรณีนี้ผู้เขียนจึงขอยกตัวอย่างคำพิพากษากฎีกา และหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้เพื่อทำให้มีความเข้าใจมากขึ้น ดังนี้

1) หนังสือตอบข้อหาหรือกรม สรรพากร เลขที่ กค 0702/7797 ลงวันที่ 3 กันยายน 2555 หาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากหน้าที่การงานในต่างประเทศ โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า ในปี 2552 นาย ท. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้ประเภทเงินเดือนและเงินปันผลในประเทศไทย 5,730 ยูโร และดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารจำนวน 1,500 ยูโร และในปี 2552 นาย ท. ได้โอนเงินจำนวนหนึ่ง (ไม่ปรากฏหลักฐานแน่ชัดว่าเป็นเงินจำนวนเท่าใด) จากบัญชีเงินฝากธนาคารประเทศฟินแลนด์เข้ามาในประเทศไทย เจ้าพนักงานสรรพากรจึงแนะนำให้ นาย ท. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.90) จากเงินที่ได้โอนเข้ามาในประเทศไทย กล่าวคือเงินเดือนจำนวน 5,730 ยูโร หรือ 271,199.81 บาท และดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารจำนวน 1,500 ยูโร หรือ 72,673.88 บาท แต่นาย ท. ได้แย้งว่าเงินได้ของนาย ท. ที่โอนเข้ามาในประเทศไทยในปี 2552 เป็นเงินได้ของปี 2552 และก่อนปี 2552 ซึ่งไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นเงินได้ของปีใด นาย ท. จึงขอทราบ ว่า นาย ท. ต้องนำเงินได้ที่โอนเข้ามาในประเทศไทยในปี 2552 ทั้งจำนวนมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ อย่างไร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร เนื่องจากในปี 2552 นาย ท. เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร จากประเทศฟินแลนด์ หากนาย ท. นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปี ภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ นาย ท. ต้องนำเงินได้ที่ได้นำเข้าในประเทศไทย ทั้งจำนวนมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

2) หนังสือตอบข้อหาหรือกรม สรรพากร เลขที่ กค 0706/2940

บริษัท ก. ได้รับมอบอำนาจจาก นาย ช. ทำงานในตำแหน่งผู้จัดการสำนักงานผู้แทน ฮ. ในประเทศไทย โดย นาย ช. ได้รับค่าตอบแทนจากตำแหน่งดังกล่าวในอัตราเดือนละ 12,000 บาท สำนักงานผู้แทนฯ ในประเทศไทย ได้ชำระค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นสกุลเงินบาท และโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารในประเทศไทยของนาย ช. ทุกเดือน นอกจากหน้าที่งานในตำแหน่งผู้จัดการสำนักงานผู้แทนฯ ในประเทศไทยแล้ว นาย ช. ยังปฏิบัติงานในตำแหน่ง South East Asian Sale Support Manager ซึ่งไม่ได้เป็นงานที่ต่อเนื่องหรือเกี่ยวข้องกับการทำงานในตำแหน่งผู้จัดการสำนักงานผู้แทนฯ แต่อย่างใด และสำนักงานผู้แทนฯ ไม่มีหน้าที่ในการชำระค่าตอบแทนจากหน้าที่งานในตำแหน่ง South East Asian Support Manager สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจะเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระค่าตอบแทนดังกล่าวโดยโอนเข้าบัญชีธนาคารในประเทศเยอรมันของนาย ช. ทุกเดือน ทั้งนี้ ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า นาย ช. มีได้อยู่ในประเทศไทย ในปีภาษี 2542 ถึงปีภาษี 2545 แต่อย่างใด บริษัท ก. จึงหาหรือว่า ค่าตอบแทนจากตำแหน่ง South East Asian Sale Support Manager ของนาย ช. เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

แนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากร กรณีค่าตอบแทนจากหน้าที่งานในตำแหน่ง South East Asian Sale Support Manager ในต่างประเทศของนาย ช. หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า หน้าที่งานดังกล่าวไม่ได้เป็นงานที่ต่อเนื่องหรือเกี่ยวข้องกับการทำงานในตำแหน่งผู้จัดการสำนักงานผู้แทนฯ ของตนในประเทศไทยแล้ว ย่อมไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศตามมาตรา 41 วรรคสอง

แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากในปีภาษีที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้ชำระค่าตอบแทนดังกล่าว โดย นาย ช. อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมดไม่ถึง 180 วันในปีภาษีนั้น หรือหากในปีภาษีที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้ชำระค่าตอบแทนดังกล่าว นาย ช. อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีนั้น ตามนัยมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน นาย ช. ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย จากค่าตอบแทนที่ได้รับในปีภาษีนั้นแต่อย่างใด

นอกจากคำวินิจฉัยจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรตามที่ได้ยกตัวอย่างไว้แล้วข้างต้น กรมสรรพากรได้มีมติ กพอ. ครั้งที่ 2-21 กุมภาพันธ์ 2528 ระเบียบวาระที่ 3 โดยได้กำหนดว่า หากมีเงินได้ในต่างประเทศแล้วเก็บสะสม ต่อมาหลังจากปีที่มีเงินได้จึงนำเข้ามาในประเทศไทย ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้

ดังนั้นจากที่กล่าวมาแล้วจึงสรุปได้ว่าหากผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยตามนัยบทบัญญัติแห่งมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศเนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากการทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้มีการนำเงินได้จำนวนดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้นั้น บุคคลดังกล่าวจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยด้วย แต่หากว่าเงินได้นั้นได้ถูกนำเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีถัดไป บุคคลผู้มีเงินได้มีจำต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อภาษีในประเทศไทยตามนัยบทบัญญัติแห่งมาตรา 41 วรรคสอง ตอนท้าย แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

บทวิเคราะห์ประเด็นปัญหา

จากที่ได้มีการมีการอธิบายให้เห็นถึงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ที่อยู่ในประเทศที่

ได้รับเงินได้จากแหล่งนอกประเทศในปีภาษีหนึ่งๆ แล้วนั้น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะชี้ให้เห็นถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากกรณีเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศไม่ว่าจะได้รับจากหน้าที่หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือจากทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศ

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วว่าบุคคลธรรมดาผู้ที่อยู่ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยจากเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศก็ต่อเมื่อได้มีการนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้นั้น ซึ่งทำให้มีประเด็นที่น่าคิดนั้นคือ หากเงินได้ที่เกิดจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือจากทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศนั้นได้ถูกเก็บภาษีในต่างประเทศมาแล้วครั้งหนึ่ง และถ้าหากมีการนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกัน บุคคลผู้มีเงินได้นั้นก็จะต้องเสียภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันถึงสองครั้ง ซึ่งถือว่าเป็นการซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation :EDT) ดังนั้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีโดยหลักแล้วประเทศถิ่นที่อยู่จะเป็นประเทศที่ทำการบรรเทาภาษีให้แก่ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน

ด้วยเหตุนี้ ประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้น คือ ประเทศไทยมีวิธีการบรรเทาภาระภาษีอย่างไร หากเกิดเหตุการณ์ดังกล่าว

ในกรณีนี้ผู้เขียนขอยกตัวอย่างวิธีการบรรเทาภาระภาษีตามที่ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 23 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (“อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไทย-อังกฤษ”) ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีของประเทศไทย จำนวนภาษีสหราชอาณาจักรที่ต้องชำระโดยสอดคล้องกับบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้จากแหล่งในสหราชอาณาจักรจะยอมให้เป็นเครดิตต่อภาษีไทยที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิต

จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทย ซึ่งได้คำนวณไว้ก่อนที่จะได้รับเครดิตซึ่งเป็นจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น”

หรือในข้อบทที่ 23 วรรคสอง แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไทย-สิงคโปร์). ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีประเทศไทย ภาษีสิงคโปร์ที่จะชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ในสิงคโปร์นั้นจะยอมให้ใช้เป็นเครดิตต่อภาษีไทยอันต้องชำระ ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิตนั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณไว้ก่อนที่จะให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้รายการนั้น”

จากข้อบทที่ 23 ตามที่บัญญัติอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทย-อังกฤษ และไทย-สิงคโปร์ สามารถชี้ให้เห็นได้ว่าหากเงินได้ที่ได้รับจากประเทศนั้นๆ และได้ถูกเรียกเก็บภาษีจากรัฐบาลของประเทศนั้นๆ ไปแล้ว หากผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้ดังกล่าว บุคคลนั้นสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ มาถือเป็นเครดิตภาษีในประเทศไทยได้

นอกจากนี้กรมสรรพากรได้เคยมีหนังสือตอบข้อหารือที่เกี่ยวข้องกับการนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาถือเป็นเครดิตภาษีได้ นั่นคือ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9111 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2549

ข้อหารือกรณีการขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศราย Mr.V มีข้อเท็จจริง ดังนี้

1. Mr.V คนสัญชาติสหราชอาณาจักรสมรสกับนาง ค. อาชีพรับราชการศาลปกครอง

2. ปี 2548 Mr.V อยู่ในประเทศไทยเกิน 180 วัน โดยทำงานเป็นพนักงานบริษัท อ. ได้รับเงินเดือนระหว่างเดือนมกราคม-พฤษภาคม และเดือนมิถุนายน-ธันวาคม รวม 2,150,000.00 บาท ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจำนวน 440,300.00 บาท

3. ในปีเดียวกันระหว่างเดือนมิถุนายน-ธันวาคม Mr.V ได้รับเงินเดือนจากบริษัท อ. ตั้งอยู่ ณ เขตปกครองพิเศษเกาะฮ่องกง สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนจีน เนื่องจากการปฏิบัติงานในประเทศเวียดนามเป็นจำนวนรวม 480,000.00 บาท โดยบริษัท อ. ได้จ่ายเงินเดือนให้แก่ Mr.V แทนบริษัท อ. (ฮ่องกง) ไปก่อนแล้ว บริษัท อ. (ประเทศไทย) จะได้รับชำระคืนภายหลังในวันที่ 15 ของเดือน ซึ่งบริษัท อ. (ประเทศไทย) ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายของ Mr.V และนำมาแสดงในแบบ ภงด.1 แล้ว

4. การทำงานที่ประเทศเวียดนามตามที่บริษัท อ. (ฮ่องกง) มอบหมายให้ Mr.V ทำนั้นได้เสียภาษีไว้ที่ประเทศเวียดนามแล้วเป็นจำนวน 128,854.42 บาท เพื่อให้ได้รับใบอนุญาตทำงานโดย Mr.V ไม่ได้รับเงินเดือนที่จ่ายในประเทศเวียดนามแต่อย่างใด Mr.V จึงประสงค์จะขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไปในประเทศเวียดนามจำนวนดังกล่าวโดยใช้สิทธิตามอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร – หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าในปี 2548 Mr.V อยู่ในประเทศไทยเกิน 180 วัน ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เมื่อ Mr.V ไปทำงานที่ประเทศเวียดนามตามการว่าจ้างของบริษัท อ. (ฮ่องกง) จึงเข้าลักษณะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ เมื่อบริษัท อ. (ประเทศไทย) เป็นผู้จ่ายค่าจ้างให้แก่ Mr.V ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นเงินค่าจ้างที่ Mr.V ได้รับเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ เมื่อบริษัท อ. (ประเทศไทย) เป็นผู้จ่ายค่าจ้างให้แก่ Mr.V ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นเงินค่าจ้างที่ Mr.V ได้รับเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศและได้นำเงินค่าจ้างนั้นเข้ามาในประเทศไทย Mr.V จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศเวียดนามมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร หาก Mr.V ได้เสียภาษีจาก

เงินได้สำหรับหน้าที่งานที่ทำในประเทศเวียดนามไว้ในประเทศดังกล่าวและเป็นการเสียภาษีเงินได้ตามข้อกำหนดในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามฯ แล้วก็มีสิทธินำภาษีที่ได้เสียไว้ในประเทศเวียดนามมาเครดิตภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียในประเทศไทยได้ ตามนัยข้อ 23 ของอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามฯ (อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไทย-เวียดนาม) แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในประเทศไทยซึ่งได้คำนวณไว้ก่อนที่จะให้เครดิตดังกล่าว

ดังนั้นจากข้อเท็จจริงและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าว จะเห็นได้ว่า Mr.V มีสิทธินำภาษีที่ได้เสียไว้ในประเทศเวียดนามมาเครดิตภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียในประเทศไทยได้ตามนัยข้อบทที่ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไทย-เวียดนาม แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในประเทศไทยซึ่งได้คำนวณไว้ก่อนที่จะให้เครดิตดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ดี แม้โดยนัยแห่งข้อบทที่ 23 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่างๆ หรือแม้กระทั่งแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรจะบอกว่าบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะสามารถนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาเป็นเครดิตภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียในประเทศไทย แต่ต้องไม่เกินจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในประเทศไทยซึ่งได้คำนวณไว้จากเงินได้ดังกล่าวก็ตาม แต่กรมสรรพากรก็ยังมีได้มีมาตรการทางกฎหมายที่เป็นรูปธรรมเมื่อเทียบกับกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นพระราชกฤษฎีกา หรือประกาศกรมสรรพากร หรือประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกมาเพื่อกำหนดแนวทางในการนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาเป็นเครดิตภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด

ดังนั้นปัญหาอาจจะเกิดขึ้นได้ว่าวิธีการคำนวณเครดิตภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศวิธีการใดที่กรมสรรพากรยอมรับและเป็นธรรมมากที่สุด ประกอบกับ

ผู้เขียนได้เคยสอบถามไปยังเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในกรณีดังกล่าว ซึ่งเจ้าหน้าที่ได้ให้คำตอบว่า ณ ปัจจุบันกรมสรรพากรยังไม่มีมาตรการทางกฎหมายมากำหนดวิธีการคำนวณเครดิตภาษีในประเทศไทย เพราะฉะนั้นผู้เสียภาษีจึงนำเอาวิธีการตามที่กำหนดอยู่ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) มาใช้บังคับโดยอนุโลมไม่ได้เพราะประกาศฉบับดังกล่าวเป็นกรณีของการคำนวณเครดิตภาษีสำหรับเงินได้นิติบุคคล ซึ่งหากพิจารณาระบบภาษีของประเทศเพื่อนบ้านเรา อย่างเช่น ประเทศสิงคโปร์ เราจะเห็นได้ว่าประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดระบบการเครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศไว้ด้วย กล่าวคือ บุคคลธรรมดาจะได้ใช้สิทธิในการเครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศได้ก็ต่อเมื่อบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ ประกอบกับเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศจะต้องเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งการเครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศจะเท่ากับจำนวนที่ต่ำที่สุดของจำนวนภาษีที่เสียในต่างประเทศ หรือเท่ากับจำนวนภาษีที่บุคคลนั้นๆ จะต้องเสียหากได้รับเงินได้ดังกล่าวในประเทศสิงคโปร์

นอกจากการให้เครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ประเทศสิงคโปร์ยังมีการให้เครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศอีกรูปแบบหนึ่ง นั่นคือ Foreign Tax Credit Pooling System ซึ่งวิธีการนี้ได้มีการนำมาใช้ในปี 2555 ซึ่งระบบนี้ จะให้เครดิตภาษีเท่ากับจำนวนที่ต่ำสุดของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในประเทศสิงคโปร์สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากต่างประเทศหรือเท่ากับจำนวนที่ต่ำสุดของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเมื่อมีการรวมภาษีที่จะต้องเสียทั้งหมดอันเกิดจากจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากต่างประเทศที่เอามารวมเข้าด้วยกัน โดยในปีภาษี 2555 ผู้เสียภาษีสามารถเลือกว่าจะใช้สิทธิในการขอเครดิตภาษีที่เสียในต่างประเทศแบบไหน (Foreign Tax Credit หรือ Foreign Tax Credit Pooling System)

ด้วยเหตุนี้จึงอาจจะสรุปประเด็นปัญหาได้ว่า การนำภาษีเงินได้ที่เสียภาษีไปแล้วในต่างประเทศมาเป็นเครดิตภาษีเงินได้ในประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายหรือระเบียบภายในของกรมสรรพากรที่ออกมากำหนดวิธีการคำนวณการเครดิตภาษีเงินได้อย่างแน่นอนนั่นเอง

บทเสนอแนะ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วปัจจุบันกรมสรรพากรยังไม่มี การออกบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือระเบียบหรือคำสั่งภายใน ในเรื่องที่เกี่ยวข้องการคำนวณเครดิตภาษี ต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตออกจากภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียในประเทศไทยแต่อย่างใด ประกอบกับผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะนำเอาบทบัญญัติที่กำหนดอยู่ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) มาใช้บังคับโดยอนุโลมได้ เนื่องจากกรณีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวเป็นกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้นจึงมีข้อสงสัยว่าหากบุคคลธรรมดาท่านใดท่านหนึ่งนำวิธีการคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศตามที่กำหนดอยู่ในประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวข้างต้นมาใช้ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเพื่อที่จะบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นกับเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศ กรมสรรพากรจะยอมรับในหลักการนี้มากน้อยแค่ไหน และการใช้วิธีการคำนวณดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากรมสรรพากรควรออกพระราชกำหนดเกี่ยวกับเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะพระราชกำหนดมีฐานะเป็นกฎหมายที่สามารถใช้บังคับกับบุคคลทั่วไปรวมทั้งเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถยึดถือและปฏิบัติตาม นอกจากนี้เนื่องจากกฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเงินและภาษีอากรเพราะฉะนั้นสามารถที่พิจารณาเป็นการด่วนได้เพื่อให้มีผลบังคับใช้ได้ทันต่อสถานการณ์บ้านเมืองแต่อย่างไรก็ดีผู้เขียนไม่เห็นด้วยหากกรมสรรพากรจะเสนอให้ออกเป็นประกาศโดยยึดตามข้อ

หาหรือหรือตัวอย่างที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเนื่องจากถ้าหากออกเป็นประกาศก็จะมีฐานะเป็นกฎหมายซึ่งย่อมจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอ้างได้ว่าระเบียบนั้นไม่มีฐานะเป็นกฎหมายและอาจจะไม่ปฏิบัติตามได้ ประกอบกับการออกกฎหมายใดๆ ไม่ควรที่จะยึดถือแนวทางการวินิจฉัยตามที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวนั้นเป็นการวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงตามแต่ละกรณี ไป ซึ่งไม่ใช่กฎหมาย นอกจากนี้ประเทศไทยเป็นประเทศที่อยู่ในระบบ Civil law ดังนั้นข้อหารือหรือตัวอย่างที่เกิดขึ้นไม่ว่าในประเทศไทยหรือต่างประเทศจึงไม่ใช่บ่อเกิดแห่งกฎหมายแต่อย่างใดผู้เขียนเห็นว่าในเนื้อหาครุธรรมสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายโดยหักออกจากเงินได้พึงประเมิน โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เพิ่มขึ้นจากค่าใช้จ่ายทางภาษีตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 42ทวิ - มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในกรณีดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าควรกำหนดเป็นค่าใช้จ่ายแบบเหมา กล่าวคือ กำหนดจำนวนเงินค่าใช้จ่ายให้ชัดเจนว่าให้หักได้จำนวนเท่าใด เช่น อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท แต่หากเสียภาษีน้อยกว่านั้นก็ให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามจำนวนที่เสียไปจริงในต่างประเทศ ทั้งนี้เพราะแต่ละประเทศมีการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่เท่ากัน และเพื่อไม่ให้เป็นภาระยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

นอกจากที่กล่าวไปแล้วข้างต้น กรมสรรพากรอาจจะกำหนดระเบียบภายใน อย่างเช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบให้แก่เจ้าหน้าที่ ซึ่งอาจจะกำหนดว่าการที่บุคคลธรรมดาจะสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาถือเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้น บุคคลดังกล่าวจะต้องมีหลักฐานพิสูจน์ว่าตนได้เสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศแล้ว โดยกรมสรรพากรอาจจะกำหนดให้บุคคลนั้นจะต้องนำเสนอเอกสารต่างๆ ประกอบกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย อาทิเช่น หนังสือรับรองจาก

หน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศโดยให้การยืนยันว่าบุคคลดังกล่าวได้มีการเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้นแล้ว รวมถึงสำเนาแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ พร้อมทั้งใบเสร็จรับเงินที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ เป็นต้น

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นสามารถชี้ให้เห็นได้ว่าการบัญญัติวิธีการเครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นมีประโยชน์ดังต่อไปนี้

- 1) รัฐสามารถขยายฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เพิ่มมากขึ้น
- 2) ลดข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรกับผู้เสียภาษีสำหรับการคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศ
- 3) เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติต่อไปในระยะยาว และเป็นระบบในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

แต่อย่างไรก็ดีเมื่อมีข้อดีแล้วย่อมจะมีข้อเสียที่ตามมาเช่นเดียวกัน

1) แม้รัฐอาจจะขยายฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากขึ้นก็ตาม แต่อาจจะทำให้เป้าหมายการจัดเก็บภาษีของรัฐลดลงได้

2) กระบวนการในการนำหลักฐานมาพิสูจน์ต่อเจ้าหน้าที่อาจจะสร้างความยุ่งยากให้แก่ผู้เสียภาษีได้ เนื่องจากจะต้องมีการประสานงานกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศด้วย

จากที่ชี้ให้เห็นถึงข้อดีและข้อเสียของการกำหนดวิธีการให้เครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้เขียนยังคงมีความเห็นว่ารัฐน่าจะได้ประโยชน์จากการกำหนดวิธีการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ ประกอบกับในอนาคตประเทศไทยจะต้องเข้าเป็นส่วนหนึ่งของประชาคมอาเซียน การที่ประเทศไทยมีกำหนดหลักเกณฑ์การให้เครดิตภาษีต่างประเทศย่อมทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ต่างประเทศเช่นเดียวกัน

บรรณานุกรม

- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์. (2546). คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- ธรรมนิติ. (2555). *ประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด.
- อารียา อนันต์วรภักษ์. (2549). *อำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ: ศึกษาหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรเปรียบเทียบระหว่างกฎหมายไทยกับกฎหมายอังกฤษ*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Bryan A.Garner, (2004). Black's Law Dictionary, (2004). 8th ed. United State of America : West, a Thomson business, p.1335
- Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, (1997). 3rd ed. London : Kluwer Law International Ltd, p.218
- Inland Revenue Authority of Singapore. (2011). RIAS E-Tax Guide: Income Tax; Foreign Tax Credit Pooling สืบค้นเมื่อ 25 กันยายน 2556, จาก [http://www.iras.gov.sg/irasHome/uploadedFiles/Quick_Links/e-Tax_Guides/FTC_pooling-e-TaxGuide\(22jun11\).pdf](http://www.iras.gov.sg/irasHome/uploadedFiles/Quick_Links/e-Tax_Guides/FTC_pooling-e-TaxGuide(22jun11).pdf)
- กรมสรรพากร. (2555). ข้อหารือภาษีอากรเลขที่ กค. 0702/7797 ลงวันที่ 3 กันยายน 2555. สืบค้นเมื่อ 20 กันยายน 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/46832.0.html>
- กรมสรรพากร. (2549). ข้อหารือภาษีอากรเลขที่ กค. 0706/2940 ลงวันที่ 10 เมษายน 2549. สืบค้นเมื่อ 5 สิงหาคม

2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/31443.0.html>

กรมสรรพากร. (2549). ข้อหาหรือภาษีอากรเลขที่ กค. 0706/9111 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2549. สืบค้นเมื่อ 5 สิงหาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/33419.0.html>

กรมสรรพากร. (2519). ความรู้เรื่องภาษี: อนุสัญญาภาษีซ้อน; ประเทศสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เหนือ. สืบค้นเมื่อ 18 สิงหาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/611.0.html>

กรมสรรพากร. (2524). ความรู้เรื่องภาษี: อนุสัญญาภาษีซ้อน; ประเทศสิงคโปร์. สืบค้นเมื่อ 18 สิงหาคม 2556, จาก http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore_t.pdf



Ratchadaporn Sangvorn received her Master Degree in Laws from Northwestern University, USA in 2006, and her Bachelor Degree in Laws (2nd honors) from Thammasat University in 2001. She is a Thai Barrister-at-Law of Thai Bar Association. She is currently a lecturer in the School of Law, Bangkok University. She was a researcher of Land Reclamation Project supported by the Office of the Council of State. Her currently research and academic writing focus on area related to Medical Law and Tax Law.



Areeya Ananworaraks received her Master Degree in Tax Laws from Thammasat University in 2006, and her Bachelor Degree in Laws from Thammasat University in 2001. She is a Thai Barrister-at-Law of Thai Bar Association. She is currently a Tax Manager, BDO Advisory Limited