

บทที่ 2

ภาวะภาวของวิชาชีพสถาปัตยกรรม

2.1 ลักษณะทั่วไปของผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม

2.1.1. ความหมายของคำว่า “วิชาชีพ”

ปัจจุบันยังไม่มีผู้ใดให้นิยามความหมายคำว่า “วิชาชีพ” อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตามท่านศาสตราจารย์ ดร.ปรีดี เกษมทรัพย์ ได้อธิบายไว้ว่า คำว่า วิชาชีพ มาจากคำกริยาว่า “to profess” จากคำละติน pro+fateri แปลว่า ยอมรับหรือรับว่าเป็นของตน คำนี้ใช้ในเรื่องศาสนาหมายความว่า เป็นการประกาศตนว่ามีศรัทธาในศาสนา หรือการประกาศอุทิศตน ความหมายของคำนี้มีจุดเด่นอยู่ที่ “การอุทิศตน”¹ จึงเป็นคุณลักษณะของการทำงานที่ต้องอุทิศตนให้กับงานนั้น ต่อมาพระเจ้าวรวงศ์เธอกรมหมื่นนราธิปพงศ์ประพันธ์ เป็นผู้ทรงเริ่มต้นอธิบายคำศัพท์ “วิชาชีพ” ว่า “profession” หมายความว่า ปฏิญาณดั่งนั้นสภาพอันแท้จริงแห่งวิชาชีพก็คืออาชีพปฏิญาณ คือ การปฏิญาณตนต่อสิ่งศักดิ์สิทธิ์ว่าจะประกอบอาชีพตามธรรมเนียมซึ่งมีวางไว้เป็นบรรทัดฐาน อาชีพปฏิญาณในขั้นต้น ได้แก่วิถีอาชีพของนักบวชซึ่งต้องเคร่งครัดในระเบียบวินัยที่บังคับไว้และต่อมาก็ได้แก่นักกฎหมายและแพทย์

คำว่าวิชาชีพ จึงมีนัยเกิดขึ้นตามมาว่า เป็นอาชีพที่มีลักษณะเป็นผู้มีความรู้สูง ที่จะต้องผ่านการศึกษาบวชนานเป็นเวลานานหลายปี ซึ่งถ้าไม่มีความรู้พิเศษจะปฏิบัติอาชีพไม่ได้และเป็นอาชีพที่เป็นหมู่คณะที่มีขนบธรรมเนียมและจรรยาบรรณของหมู่คณะโดยเฉพาะและหมู่คณะวิชาชีพนั้นจะคอยสอดส่องดูแลมวลสมาชิกของเขาให้อยู่ในกรอบของขนบธรรมเนียมของวิชาชีพ²

นอกจากนี้ท่านศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทย์ ยังได้อธิบายคำว่าวิชาชีพดังนี้ วิชาชีพถ้าจะแปลกันตามตัวก็หมายถึง วิชาที่จะนำไปใช้หากิน แต่ความหมายที่แท้จริงของคำว่าวิชาชีพมิใช่เพียงแต่การนำวิชาความรู้ไปใช้หากิน คำว่าวิชาชีพยังมีสิ่งอื่นประกอบเข้ากับการนำความรู้ไปใช้หากินอีก คือ การศึกษาขั้นสูงในด้านความคิด การฝึกอบรมทางจิตใจเพื่อให้เกิดอุดมการณ์รับใช้ส่วนรวม

¹ปรีดี เกษมทรัพย์, “หลักวิชาชีพนักกฎหมายภาคพื้นยุโรป”, รวมคำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน,2548),น.115.

²จิตติ ติงศภัทย์, “หลักวิชาชีพนักกฎหมาย:ทั่วไป”, รวมคำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน,2548),น.108.

จากความหมายของคำว่า "วิชาชีพ" ตามที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าการทำงานหาเลี้ยงชีพของสถาปนิกเป็นการประกอบวิชาชีพอย่างหนึ่ง เนื่องจากมีการอุทิศตนให้กับการประกอบวิชาชีพซึ่งต้องมีการศึกษาความรู้ทางสถาปัตยกรรมและมีการฝึกอบรมทางวิชาชีพเป็นระยะเวลาอันยาวนาน และต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพก่อน จึงจะได้รับอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานหน้าที่สถาปนิกได้ ต้องใช้ความรู้ความสามารถในด้านความคิดมากกว่าการใช้แรงงานซึ่งแตกต่างจากการประกอบวิชาชีพอื่นๆทั่วไป และสถาปนิกต้องประพฤติปฏิบัติตนให้อยู่ในกรอบของหลักจริยธรรมและมรรยาทวิชาชีพ เพื่อสร้างสรรค์สถาปัตยกรรมแก่สังคม การประกอบวิชาชีพสถาปนิกไม่ใช่ว่าทุกคนจะทำได้ จึงทำให้วิชาชีพสถาปนิกมีลักษณะผูกขาด และด้วยบทบาทสำคัญยิ่งของวิชาชีพสถาปนิกทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิกจึงต้องถูกควบคุมโดยองค์กรวิชาชีพที่ควบคุมตนเอง เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิกปฏิบัติหน้าที่ด้วยความสุจริต ไม่เอารัดเอาเปรียบประชาชน

2.1.2. ความหมายของคำว่า "สถาปัตยกรรม"

นับตั้งแต่พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวได้พระราชทานพระราชหัตถเลขาเกี่ยวกับคำแปลของ "Architecture" ว่า สถาปัตยกรรม ก็มีนักวิชาการที่พยายามจะให้และชี้แนะรายละเอียดของความหมายไปต่างๆนาๆ จากความเข้าใจส่วนบุคคลหรือจากการค้นคว้าหาความหมายในแง่มุมต่างๆ เริ่มจาก หม่อมเจ้าอิทธิเทพสรรค์ กฤดากร ผู้ซึ่งเน้นศิลปลักษณะในงานสถาปัตยกรรม ได้เน้นด้านศิลป์ของงานสถาปัตยกรรมว่าเป็นงานประเภทจิตรศิลป์ และได้ให้ความหมายของ "Architecture" ว่า "ศิลป์และวิทยาการแห่งการก่อสร้างที่เฉลียวฉลาดและประกอบทำขึ้นด้วยศิลปลักษณะ"

ในช่วงตั้งแต่ต้นทศวรรษ 2500 เป็นต้นมา ได้มีข้อสรุปชัดเจนว่าสถาปัตยกรรมเป็น ประยุกต์ศิลป์ (applied art) หม่อมราชวงศ์แหลมฉาน หัสตินทร ได้ให้ความหมายของสถาปัตยกรรมจาก Encyclopedia International ดังนี้ "สถาปัตยกรรมคือ ศิลปะและวิทยาศาสตร์ของการก่อสร้าง หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ศิลปะแห่งการจัดเนื้อที่เพื่อใช้สอยต่างๆของมนุษย์"

ความหมายของสถาปัตยกรรมในเชิงนามธรรมปรากฏชัดเจนอีกครั้งเมื่อมีผู้ให้ความหมายว่า "สถาปัตยกรรม หมายถึงความสะอาดใจ ถ้าความสะอาดใจไม่เกิดก็ไม่มีการสถาปัตยกรรมเลย มีแต่อาคารเท่านั้น"

สถาปัตยกรรม คือ ศิลปะและเทคนิคในการก่อสร้าง กำหนดขอบเขต สร้างสรรค์สิ่งต่างๆ ลงบนปริมาตรของที่ว่าง เพื่อสนองตอบความต้องการทั้งในด้านวัตถุและจิตใจ ให้เกิดบรรยากาศที่ดี มีสุนทรียภาพ และได้ประโยชน์ใช้สอย

สถาปัตยกรรมแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ อาคาร (Building) และสิ่งปลูกสร้าง (Structure) ขึ้นอยู่กับลักษณะการใช้งาน หากมนุษย์สามารถเข้าไปใช้งานภายในสถาปัตยกรรมนั้นๆ เช่น สถูป เจดีย์ โบสถ์ วิหาร ศาลา ก็เรียกสถาปัตยกรรมนั้นว่าอาคาร แต่หากมนุษย์ไม่สามารถเข้าไปใช้งานภายในสถาปัตยกรรมนั้น เช่น กำแพงเมือง ป้อมน้ำ เส้นทางสัญจร เรียกสถาปัตยกรรมนั้นว่าสิ่งปลูกสร้าง

สถาปัตยกรรมไทยส่วนใหญ่เป็นสถาปัตยกรรมเกี่ยวเนื่องกับพุทธศาสนา เมื่อพระธรรมคำสั่งสอนขององค์สัมมาสัมพุทธเจ้าเริ่มต้นเผยแผ่จากประเทศอินเดียสู่ดินแดนสุวรรณภูมิ การก่อสร้างอาคารที่ตามรอยแนวคิดปรัชญาอินเดียจึงค่อยๆ ก่อตัวขึ้น ทั้งนี้ อาคารและสิ่งปลูกสร้างต่างๆ ล้วนรังสรรค์ขึ้นเพื่อเป็นตัวแทนสัญลักษณ์ทางนามธรรม หรือเพื่อใช้ประกอบกิจกรรมทางศาสนา เช่น เจดีย์ โบสถ์ วิหาร กุฏิ ศาลา เป็นต้น

2.1.3. ความแตกต่างระหว่างวิชาชีพสถาปัตยกรรม กับ วิศวกรรม

คำกล่าวที่ว่า “สถาปนิกคือผู้ออกแบบ วิศวกรคือผู้คำนวณ” เป็นคำกล่าวที่จำกัดขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบมากเกินไป³ เพราะแท้จริงแล้วทั้งวิศวกรและสถาปนิกหาใช่มีหน้าที่อยู่เฉพาะเพียงเท่านั้นไม่ บุคคลทั้งสองฝ่ายนี้ต้องทำงานร่วมกันอย่างใกล้ชิด จึงควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายและบทบาทของสถาปนิกและวิศวกรในโครงการก่อสร้างว่ามีความหมายอย่างไร และลักษณะงานเหมือนหรือต่างกันอย่างไร เพื่อเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ความแตกต่างของบุคคลดังกล่าวต่อไป

สถาปนิก (Architects) หมายถึง ผู้ที่มีความรู้ความชำนาญทางด้านศิลปะเกี่ยวกับการก่อสร้าง (Art of Building) และวิทยาการแขนงต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อออกแบบสิ่งก่อสร้างที่เรียกว่า สถาปัตยกรรม⁴ นอกจากนี้ไม่เพียงแต่ที่สถาปนิกจะเป็นผู้มีความชำนาญในด้านเทคนิคการก่อสร้างเท่านั้นยังเป็นผู้มีความสามารถในการเตรียมแผนงาน แบบและรายละเอียดกำหนดการก่อสร้าง (Specification) ควบคุมการปฏิบัติงานและสั่งการให้เป็นไปตามสัญญาระหว่างผู้ว่าจ้างกับผู้รับเหมา รวมทั้งประมาณราคาของสิ่งก่อสร้างและแก้ไขอุปสรรคที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้าง บอกกล่าวถึงผู้รับเหมาให้ทราบถึงความชำรุด

³ E.J. RIMMER and I.N Duncan Wallace , Hudson's Building and Engineering contract, Eighth edition (London : sweet & maxwell limited),p.373 และ สถาพร เกตทินทะ, Principle of architecture (ขอนแก่น:มหาวิทยาลัยขอนแก่น,2525),น.1-5.

⁴ สถาปัตยกรรม คือ สิ่งก่อสร้างที่มนุษย์สร้างขึ้นเพื่อเข้าไปใช้ประกอบกิจกรรมต่างๆ โดยสามารถสนองประโยชน์ใช้สอยในด้านความสะดวกสบายและทางจิตใจเนื่องจากคุณค่าด้านศิลปะประกอบด้วย การมีความงาม ซึ่งเป็นความงามที่เกิดจากตัวโครงสร้างไปจนถึงรายละเอียดการใช้วัสดุ ฯลฯ

บทพร้อมของงานและนอกจากนี้แล้วในสัญญาจ้างก่อสร้าง (Building Contract) มักแต่งตั้งให้สถาปนิกเป็นผู้ชี้ขาด (Referee) ในการตัดสินปัญหาที่ได้แย้งกันระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับเหมา เป็นผู้ตรวจงานและตรวจวัสดุอุปกรณ์ที่ถูกจัดหามา แม้ว่าสถาปนิกจะเข้ามาเกี่ยวข้องกับธุรกิจการก่อสร้าง (Business Building) แต่สถาปนิกก็ไม่ใช่ผู้ที่มีอาชีพก่อสร้าง เพราะผู้ก่อสร้างเป็นบุคคลที่มีอาชีพในการก่อสร้าง หรือทำการก่อสร้างให้เหมาะกับแผนงานของสถาปนิกและอยู่ในความควบคุมของสถาปนิก⁵ ด้วยเหตุนี้จึงกล่าวได้ว่าหน้าที่เบื้องต้นของสถาปนิกคือ สร้างความคิดใหม่ ๆ ในการออกแบบสิ่งก่อสร้าง แล้วจึงนำเอาความคิดเหล่านั้นมาร่างในแผ่นกระดาษซึ่งต้องมีความรู้ทางเทคนิคและการจัดการงาน ดังคำตัดสินของศาลในคดีระหว่าง R.V.Architects' Registration Tribunal, ex p. Jaggar⁶ ว่าสถาปนิก คือบุคคลซึ่งดำเนินการทางด้านสุนทรีย์ศาสตร์ (Aesthetics) มีความชำนาญและความรู้ความสามารถเกี่ยวกับ

(1)การมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ (To originate)

(2)การออกแบบและการวางแผน (To Design and Plan)

(3)จัดการควบคุมการก่อสร้างอาคาร หรืองานอื่นที่ต้องอาศัยความชำนาญในการออกแบบและวางแผนงานอย่างเหมาะสม โดยดำเนินการตามข้อเสนอซึ่งเป็นงานบริการของเขาเหมือนอย่างกับเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญ(Specialist) นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ในการให้คำแนะนำแก่ผู้ว่าจ้างเกี่ยวกับชนิดหรือประเภทของสิ่งก่อสร้าง และกำหนดราคาโดยการประมาณการให้มีความใกล้เคียงมากที่สุด อย่างไรก็ตามหน้าที่ของสถาปนิกต้องขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ต่างๆด้วย เช่นต้องคอยให้ความร่วมมือประสานงาน (Collaboration) กับบุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนเพื่อให้งานมีความสมบูรณ์ เนื่องจากในการปฏิบัติงานของสถาปนิกนั้นอาจมีผู้ประเมินปริมาณงาน (Quantity Surveyor) เป็นผู้คอยช่วยในการจัดการงานและเตรียมในการทำสัญญา และอาจมีผู้เชี่ยวชาญด้านวิศวกรรมโครงสร้าง (Structural Engineer) วิศวกรระบบความร้อน(Heating Engineer) หรือวิศวกรระบบระบายอากาศ (Ventilation Engineer) มาช่วยเหลือในการออกแบบอีกด้วย บุคคลที่จะปฏิบัติหน้าที่ของสถาปนิกได้ จะต้องจดทะเบียนต่อคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม เรียกโดยย่อว่า "ก.ส." เพื่อขอรับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุมจาก ก.ส.⁷

⁵ Arson and related offennese,"Architects,"American Jurisprudence,2nd, vol 5 (San Francisco Calif : Bancroft Whitney Company,1962),p.679.

⁶ (1945) 2 All E.R. 131 . อ้างใน E.J. Rimmer O,C.and I.N. Duncann Wallace, Hudson's Building and Engineering Contracts, Eighth Edition,p.83

⁷ พระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ .ศ.2508 มาตรา 15 "ห้ามมิให้ผู้ใดเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุมเพื่อแสวงหาประโยชน์ สิ้นจ้างหรือบำเหน็จรางวัล ทั้งนี้เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นผู้

วิศวกร (Engineers) คำว่า “วิศวกร” โดยทั่วไปนั้น เป็นคำที่มีความหมายกว้าง หมายถึง ⁸ ผู้ประกอบงานวิศวกรรม ซึ่งได้แก่ ⁹ วิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเครื่องกล วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมอุตสาหกรรม วิศวกรรมเหมืองแร่ เป็นต้น แต่สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์จะศึกษาเฉพาะประเด็นความแตกต่างของวิชาชีพสถาปัตยกรรม โดยเฉพาะคำว่า “วิศวกร” นั้นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะหมายถึงเฉพาะวิศวกรโยธาเท่านั้น ในฐานะที่วิศวกรโยธาเป็นผู้เข้ามาเกี่ยวข้องและมีบทบาทสำคัญอย่างเด่นชัดในโครงการก่อสร้างเพราะเป็นผู้มีความรู้ทางด้านงานออกแบบ และคำนวณรายละเอียดทางด้านงานก่อสร้างและการคำนวณรากฐาน เพื่อให้ได้งานก่อสร้างที่เป็นไปโดยถูกต้องตามหลักวิชาการ แบบรูปและข้อกำหนด รวมทั้งการวางแผนผังหรือการวางแผนงานก่อสร้าง เช่น งานสะพาน ท่าเรือ ถนน เขื่อนและโรงงาน¹⁰ เป็นต้น

ในพระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ. 2505 ได้กำหนดให้บุคคลที่จะประกอบวิชาชีพวิศวกรรมต้องจดทะเบียนเพื่อขอรับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพวิศวกรรม เรียกโดยย่อว่า “ก.ว.”¹¹ เช่นเดียวกับกับผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม

การบังคับให้มีการจดทะเบียนประกอบวิชาชีพวิศวกรรมและสถาปัตยกรรมนี้ ก็เพื่อที่จะให้บุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องได้ถูกตรวจสอบและถูกตัดสินโดยคณะกรรมการว่า มีระดับความชำนาญ (Skill) และความรู้เพียงพอก่อนที่จะได้รับใบอนุญาตการปฏิบัติงาน

คณะกรรมการ ก .ส. และ ก.ว. ซึ่งมีอำนาจในการออกใบอนุญาตให้สถาปนิกและวิศวกร อาจเพิกถอนใบอนุญาตก็ได้ถ้ามีเหตุ ¹² ถือได้ว่าเป็นการใช้อำนาจส่วนหนึ่งในการควบคุมการปฏิบัติงานของ

ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุมจาก ก.ส.”

⁸ พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525, พิมพ์ครั้งที่ 3, น. 759.

⁹ พระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ. 2505 มาตรา 3 บัญญัติว่า “วิชาชีพวิศวกรรม” หมายความว่า วิชาชีพช่างในสาขาวิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเครื่องกล วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมอุตสาหกรรม วิศวกรรมเหมืองแร่และสาขาวิศวกรรมอื่นใด ซึ่งจะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา-----”

¹⁰ กฎกระทรวงฉบับที่ 3 (พ.ศ.2508) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ.2505 และ E.J. RIMMER Q,C and I.N. Duncan Wallace, op.cit., footnote 20, p40. อ้างถึง Q.Masselin, Responsabilite des Architects, 1979, 5: 38.

¹¹ พระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ.2505 มาตรา 15 “ห้ามมิให้ผู้ใดเป็นผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม เพื่อแสวงหาผลประโยชน์ สิ้นจ้างหรือบำเหน็จรางวัลทั้งนี้ เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุมจาก ก.ว.”

¹² พระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2508 มาตรา 27 และพระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ. 2505 มาตรา 25

สถาปนิกและวิศวกร การดำเนินการลงโทษ (Disciplinary) สถาปนิกและวิศวกรในกรณีอื่นๆ ก็มีกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ ซึ่งมีทั้งโทษจำคุกและโทษปรับอย่างไรก็ตามการกระทำของคณะกรรมการในการเพิกถอนใบอนุญาตจะต้องไม่กระทำไปโดยพลการ (Arbitrary) และจะต้องมีเหตุผล (Cause) และพยานหลักฐานอย่างเพียงพอ

อนึ่ง ในบางครั้งงานของสถาปนิกอาจคาบเกี่ยวกับงานของวิศวกรกล่าวคือ ในบางกรณีความคาบเกี่ยวอาจเป็นงานของสถาปนิกและอีกส่วนหนึ่งเป็นงานของวิศวกร¹³ (that the same services may in one instance constitute architectural services and in another instance engineering services) ดังจะเห็นได้จากพระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2508 มาตรา 3 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2527) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2508 ข้อ 2 ได้แบ่งสภาพของงานในวิชาชีพสถาปัตยกรรมออกเป็น 3 ลักษณะคือ

- (1) งานออกแบบ หมายถึง การกำหนดรูปแบบของสถาปัตยกรรมเพื่อใช้ในการก่อสร้าง
 - (2) งานอำนวยความสะดวกก่อสร้าง หมายถึง การกำกับดูแลงานการก่อสร้างให้ดำเนินไปโดยถูกต้องตามรูปแบบและรายการสถาปัตยกรรม
 - (3) งานให้คำปรึกษา หมายถึง การให้คำแนะนำเกี่ยวกับงานออกแบบและงานอำนวยความสะดวก และในพระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ .ศ. 2505 มาตรา 3 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ.2508) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ .ศ. 2505 ได้แบ่งลักษณะของงานวิศวกรรมโยธาออกเป็น
 - (1) งานออกแบบและคำนวณ หมายถึง การใช้ความรู้ในสาขาวิศวกรรมโยธา เพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดในการก่อสร้าง โดยแสดงเป็นแบบรูปข้อกำหนดและประมาณการ
 - (2) งานควบคุมการก่อสร้าง หมายถึง การอำนวยความสะดวกดูแลการก่อสร้างในสาขาวิศวกรรมโยธาให้เป็นไปโดยถูกต้องตามหลักวิชาการ แบบรูปและข้อกำหนด
 - (3) งานพิจารณาตรวจสอบ หมายถึง การค้นคว้า การวิเคราะห์ การทดสอบ การหาข้อมูลและสถิติต่างๆ เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ประกอบการตรวจสอบวินิจฉัยงานในสาขาวิศวกรรมโยธา
 - (4) งานวางโครงการการก่อสร้าง หมายถึง การวางแผนผังหรือการวางแผนงานการก่อสร้างในสาขาวิศวกรรมโยธา
 - (5) งานให้คำปรึกษา หมายถึง การให้ข้อเสนอแนะหรือการตรวจสอบที่เกี่ยวกับงานในสาขาวิศวกรรมโยธาตาม 1,2,3 หรือ 4
- กล่าวได้ว่าโดยทั่วไปแล้ว บทบาทของสถาปนิกและวิศวกรในโครงการก่อสร้างมีลักษณะที่ใกล้เคียง

¹³ Arson and related offenses, op.cit., footnote 19 , p.665.

กัน เนื่องจากสภาพของงานโดยส่วนใหญ่แล้วมักเป็นการให้บริการเกี่ยวกับงานให้คำปรึกษาคำนวณ ออกแบบและงานควบคุม แต่ทั้งนี้สภาพของงานบางส่วนก็มีความแตกต่างกันอยู่บ้าง ซึ่งเป็นเพียงในส่วน ของรายละเอียดปลีกย่อย

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า สถาปนิกและวิศวกรในโครงการก่อสร้างส่วนใหญ่มีบทบาทในลักษณะของ งานต่างๆ ดังนี้

ก. งานให้คำปรึกษา งานประเภทนี้ส่วนใหญ่เกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูล ประเมินผล และรายงาน พร้อมสรุปผลและให้คำแนะนำ อาทิเช่น

- การสำรวจและการศึกษาความเหมาะสมทางเศรษฐกิจ และการตรวจสอบข้อมูลฐานเกี่ยวกับ โครงการก่อสร้าง เป็นการกระทำล่วงหน้าก่อนที่จะได้รับมอบหมายให้ทำโครงการและอาจเป็นผลให้มีการ สำรวจต่อไปอย่างกว้างขวาง หรือให้มีการวิเคราะห์สภาวะกรณีต่าง ๆ ตลอดจนให้มีการเปรียบเทียบ แผนงานที่เป็นไปได้หลายๆแผนและศึกษาถึงค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงาน การพิจารณาเกี่ยวกับการเงินและ รายได้ที่คาดว่าจะได้รับ เป็นมูลฐานสำหรับการสรุปดำเนินโครงการต่อไป

- การศึกษาแผนงานก่อสร้าง เป็นการวางผังแม่บทสำหรับโครงการก่อสร้างที่มีการลงทุนระยะยาว และเกี่ยวข้องกับพัฒนาที่ดินและเมือง ตลอดจนการสำรวจสภาวะแวดล้อมพร้อมทั้งแผนงานล่วงหน้าที่จะรักษาและพัฒนาสภาวะอันนั้นไว้ เช่น โครงการก่อสร้างเขื่อนกั้นน้ำ สะพานข้ามแม่น้ำ เป็นต้น แผนงาน ดังกล่าวมักจะต้องการประสานงานกับหน่วยงานพิเศษอื่นๆนอกเหนือจากด้านวิศวกรรม

ข. งานคำนวณออกแบบ งานประเภทนี้หมายรวมถึงการปฏิบัติงานทางวิศวกรรมเกี่ยวกับการ คำนวณออกแบบ บริการเหล่านี้แตกต่างจาก “งานให้คำปรึกษา” ในข้อที่ว่า มีการออกแบบทางวิศวกรรม มีการเขียนแบบ รายการ ตลอดจนเอกสารอื่นใดในทำนองเดียวกันโดยวิศวกร อย่างไรก็ตามบริการเหล่านี้ มักจะถือการศึกษาขั้นต้นของข้อกำหนดของโครงการและความเหมาะสมเป็นหลักแบ่งออกเป็นมูลฐานและ งานพิเศษ กล่าวคืองานมูลฐานมักจะมีการทำสัญญาให้คำนวณออกแบบ และตรวจงานเป็นครั้งคราวจะ ประกอบด้วยการทำงาน 3 ขั้นตอนคือ

1. ขั้นศึกษาและออกแบบขั้นต้น หมายถึง การวางแผนและการประมาณราคาค่าก่อสร้าง
2. ขั้นคำนวณออกแบบ หมายถึง การเตรียมแบบรูปรายการซึ่งจะใช้เป็นเอกสารประกอบสัญญา
3. ขั้นดำเนินการก่อสร้าง หมายถึง การตรวจงานก่อสร้างเป็นระยะๆตามความจำเป็นซึ่งจะต้องมีการ

กำหนดออกแบบ เพื่อแก้ปัญหาทางเทคนิคที่อาจเกิดขึ้นในระหว่างก่อสร้างสถาปนิกและวิศวกรจะต้อง ตรวจแบบก่อสร้างขยายจริง (Shop Drawing) ที่ผู้รับเหมาก่อสร้างจัดทำเสนอมาให้เสร็จภายในเวลาที่ สมควรก่อนเริ่มลงมือก่อสร้าง

ค. งานควบคุม งานประเภทนี้หมายรวมถึง

- การควบคุมการดำเนินการให้เป็นไปตามรูปแบบและรายการของสัญญา
- ตรวจสอบวัสดุ ฝีมือและงานให้เป็นไปตามหลักวิชาการและเจตนารมณ์ของการคำนวณออกแบบ และถูกต้องตามข้อบ่งของสัญญา
- จัดทำระเบียบคุมงานประจำวัน
- จัดทำรายงานประจำวัน
- อนุมัติการจ่ายเงินแก่ผู้รับเหมาตามงวดของสัญญา
- จัดให้มีการทดสอบตามความจำเป็น
- ตรวจสอบการทำงานของผู้รับจ้างก่อสร้างให้ปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น ความปลอดภัยของคนงานและทรัพย์สินบุคคลอื่น

- ตรวจสอบแบบก่อสร้างจริง (AS-built Drawing) ที่ผู้รับจ้างทำขึ้นภายหลังก่อสร้างจริงๆ เพื่อเก็บไว้ใช้ตรวจสอบภายหลังการก่อสร้างแล้วเสร็จ และเพื่อใช้ในการบำรุงรักษาต่อไป

สถาปนิกและวิศวกรอาจถูกว่าจ้างให้เป็นเพียงผู้ให้คำปรึกษาหรือออกแบบ หรือควบคุมงานเท่านั้นในบางครั้งอาจจะถูกว่าจ้างให้เป็นทั้งผู้ให้คำปรึกษา ออกแบบและควบคุมด้วยทั้งหมดก็ได้แล้วแต่กรณี ทั้งสถาปนิกและวิศวกรมีหน้าที่ที่จะต้องรับผิดชอบงานในส่วนของตนที่เกี่ยวกับการให้คำปรึกษา การออกแบบก่อสร้างและการควบคุมงานก่อสร้างตามหลักเกณฑ์ในศาสตร์ของตนต้องรอบรู้ทางเทคนิค รายละเอียดต่างๆในทางปฏิบัติ และต้องมีความรู้เกี่ยวกับบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับงานในวิชาชีพของตน ซึ่งรวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิของเจ้าของทรัพย์สินและที่ดินข้างเคียงกับสถานที่ก่อสร้าง เป็นที่เห็นได้ชัดว่าการประกอบวิชาชีพสถาปนิกและวิศวกร ถ้าไม่ได้คำนึงถึงบทบัญญัติของกฎหมายเหล่านี้ อาจทำให้ผู้ว่าจ้างไม่ได้รับประโยชน์ เพราะงานอาจถูกสั่งห้ามทำหรือถ่วงช้าทำต่อไป อาจถูกเรียกค่าปรับหรือถูกสั่งให้รื้อถอน¹⁴ ดังนั้น ถ้าสถาปนิกและวิศวกรบกพร่องในสิ่งเหล่านี้ ผลงานที่ปรากฏออกมาอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เป็นเจ้าของโครงการ ผู้รับเหมาและบุคคลภายนอก

2.2.ภาระภาษีของวิชาชีพสถาปัตยกรรม

การประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมเป็นการสร้างสิ่งก่อสร้างที่มีคุณค่าทางสังคมซึ่งก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งต่อผู้ว่าจ้างและตัวสถาปนิกเอง ผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นกับสถาปนิกถ้าเป็นค่าตอบแทนการทำงานที่ทำให้เกิดอำนาจทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นย่อมก่อให้เกิดภาระภาษีตามมา (Tax Burden) อันเป็นหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามรัฐธรรมนูญและมีผู้ได้ให้นิยามของคำว่า “ภาระภาษี” ไว้หลายท่าน เช่น ภาระภาษี หมายถึง

¹⁴ E.J.RIMMER and Duncan Wallace,op.cit.,footnote 20 ,p.64.

ส่วนของเงินได้ที่แท้จริงอันเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากรของรัฐบาลซึ่งเรียกเก็บภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่ง¹⁵ หรือ “ภาระภาษี” คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ เนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษีซึ่งได้แก่ เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (compliance Costs) เช่นการเสียเวลา ค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่างๆ ในการเสียภาษีและอาจตลอดรวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษี ที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตน¹⁶ หรือภาระภาษี หมายถึง จำนวนเงินภาษีที่บุคคลต้องเสียอันเนื่องมาจากการเก็บภาษีนั่น หรือส่วนของเงินได้ที่แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากร เมื่อรัฐบาลเรียกเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่งประเภทใด¹⁷

จากคำนิยามต่างๆ เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนเห็นว่าภาระภาษีหมายถึง จำนวนเงินหรือสิ่งอื่นใดที่รัฐเรียกเก็บจากผู้มีรายได้ ซึ่งรัฐได้จัดเก็บภาษีในรูปแบบต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ในบทนี้แบ่งการศึกษาออกเป็นสองส่วน โดยส่วนแรกจะกล่าวถึงภาระภาษีของบุคคลธรรมดาที่ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม และส่วนที่สองจะกล่าวถึงภาระภาษีที่นิติบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมได้จัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศ โดยจะพิจารณาถึงภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีอื่นๆ ประกอบด้วย

2.2.1 ภาษีเงินได้

2.2.1.1 ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงซึ่งเก็บจากผู้มีเงินได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุคคลธรรมดามีประเภท คือ บุคคลธรรมดา, ผู้ถึงแก่ความตาย, กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

โดยหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องอาศัยความสัมพันธ์เชื่อมโยงระหว่างรัฐกับบุคคลผู้เสียภาษีนั่น ซึ่งมี 3 ประเภท ได้แก่ หลักถิ่นที่อยู่¹⁸ (Residence Rule), หลักแหล่งเงิน

¹⁵ รังสรรค์ ธนะพรพันธ์, ภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร:เคล็ดไทย, 2516), น. 54

¹⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 17

¹⁷ ไกรยุทธ ธีรยาศินันท์. ภาษีเงินได้. (กรุงเทพมหานคร:กรุงสยามการพิมพ์, 2521), น. 52-54.

¹⁸ หลักถิ่นที่อยู่ หมายความว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด หรือเป็นคนสัญชาติใดก็ตาม

ได้¹⁹(Source Rule)และหลักสัญชาติ²⁰ สำหรับประเทศไทยได้จัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้²¹ ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยกฎหมายกำหนดมาตรการไว้ 2 อย่างคือ แหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทยอย่างหนึ่ง และแหล่งเงินได้เกิดนอกประเทศไทยอีกอย่างหนึ่ง บุคคลใดก็ตามไม่จำกัดเชื้อชาติหรือสัญชาติ หากมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอันเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ต้องมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม และอีกมาตรการหนึ่งก็คือ บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีใด ก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น นอกจากนี้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยตามมาตราแรกแล้ว หากมีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศและได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย สำหรับเงินได้ที่นำเข้ามาในปีภาษีที่อยู่ในประเทศไทย

ประมวลรัษฎากรแบ่งประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 8 ประเภท²²ตามลักษณะการได้รับค่าตอบแทน ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน ค่าตอบแทนที่ได้รับจึงต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้ประเภทใด โดยพิจารณาจากลักษณะของการจ้างงาน ค่าตอบแทนและการประกอบวิชาชีพของสถานิก ดังนั้นจึงอาจแยกพิจารณาประเภทเงินได้พึงประเมินตามลักษณะงานที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสถานิกดังต่อไปนี้

ก.เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา40(1)

สถานิกผู้ที่จะมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน นอกจากนี้ยังมีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาฎีกาได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานในกรณีต่อไปนี้ให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) ได้แก่ ค่าล่วงเวลาที่นายจ้างจ่ายให้²³ เบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างจ่ายแทนพนักงาน²⁴ สวัสดิการทำประกันสุขภาพและอุบัติเหตุให้กับพนักงาน โดยในกรณีวรรคบุชื่อพนักงานเป็นผู้เอาประกัน²⁵ ค่าเล่าเรียนบุตรที่นายจ้างออกให้²⁶ บ้านที่นายจ้างให้อยู่อาศัย

¹⁹ หลักแหล่งเงินได้ หมายความว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใด ต้องเสียภาษีแก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ตาม

²⁰ หลักสัญชาติ หมายความว่า ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดให้เสียภาษีให้ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่หรือไม่ก็ตาม

²¹ มาตรา 41ประมวลรัษฎากร

²² มาตรา 40

²³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/26915 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2538.

²⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/20215 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2532

²⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/4950 ลงวันที่ 13 มีนาคม 2534

โดยไม่เสียค่าใช้จ่าย²⁷ ค่าอาหารที่ลูกจ้างรับประทานฟรี²⁸

เงินได้ประเภทนี้นิติบุคคลไม่มีโอกาสได้รับ เพราะนิติบุคคลเป็นบุคคลสมมุติขึ้นตามกฎหมายไม่ใช่สิ่งมีชีวิตที่มีสภาพบุคคลตามธรรมชาติ จึงไม่สามารถสมรสหรือขายแรงงานได้อย่างบุคคลธรรมดาที่มีสภาพบุคคลตามธรรมชาติ²⁹

สำหรับคู่สัญญาตามสัญญาจ้างแรงงานจะเรียกว่า “นายจ้าง” กับ “ลูกจ้าง” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ให้ความหมายของสัญญาจ้างแรงงานไว้ในมาตรา 575 ว่า “อันว่าจ้างแรงงานนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลหนึ่งเรียกว่าลูกจ้างตกลงทำงานให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้” ดังนั้น สัญญาจ้างแรงงานเป็นสัญญาที่มีบุคคลสองฝ่าย คือนายจ้างและลูกจ้าง เข้ามาทำความตกลงก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ต่อกัน โดยต่างฝ่ายต่างยินยอมปฏิบัติต่อกันตามที่ตกลงไว้และตามที่กฎหมายกำหนด ลูกจ้างมีหน้าที่จะต้องทำงานให้แก่นายจ้างและฝ่ายนายจ้างก็มีหน้าที่ที่จะต้องชำระหรือจ่ายสินจ้าง สัญญาจ้างแรงงานเป็นสัญญาต่างตอบแทนซึ่งแตกต่างจากสัญญาจ้างบริการทั่วไป เนื่องจาก นายจ้างมีอำนาจบังคับบัญชาลูกจ้างได้และลูกจ้างก็ต้องทำงานให้แก่นายจ้างภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของนายจ้าง ฉะนั้นผู้ประกอบการวิชาชีพสถาปนิกที่ทำงานบริษัท นายจ้างมีอำนาจบังคับบัญชาสั่งการได้โดยไม่คำนึงว่าลูกจ้างจะอยู่ในหรือนอกประเทศและไม่ว่างานนั้นจะเป็นงานประจำหรือชั่วคราว³⁰ และได้รับเงินตอบแทนเป็นประจำไม่ว่ารายเดือน รายสัปดาห์ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) อย่างไรก็ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดในเรื่องแบบ หรือหลักฐานของสัญญาจ้างไว้แต่อย่างใด จึงเป็นการยากที่จะพิจารณาว่าเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากลักษณะของ ค่าตอบแทนหรือค่าจ้าง³¹ โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

²⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6547 ลงวันที่ 20 เมษายน 2537.

²⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533ฯ ลงวันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2533

²⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/064847 เมษายน 2535.

²⁹ ธรรมนูญ แก้วสฤติย์ ,คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2550),น.49

³⁰ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน ไพฑูริศ เอกจริยากร. คำอธิบายกฎหมายจ้างแรงงาน จ้างทำของรับขน. (กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน,2547),น. 32-36

³¹ ค่าจ้าง หมายความว่า เงินที่นายจ้างและลูกจ้างตกลงกันจ่ายเป็นค่าตอบแทนกันในการทำงานตามสัญญาจ้างสำหรับระยะเวลาทำงานปกติเป็นรายชั่วโมง รายวัน รายสัปดาห์ รายเดือนหรือระยะเวลาอื่นหรือจ่ายให้โดยคำนวณตามผลงานที่ลูกจ้างทำได้ในเวลาทำงานปกติวันทำงาน และให้หมายความรวมถึงเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างในวันหยุดและวันลาที่ลูกจ้างมิได้ทำงาน แต่ลูกจ้างมีสิทธิได้รับตาม

-การจ่ายค่าตอบแทนในการทำงานโดยถือระยะเวลาเป็นสำคัญ (Time rate) หมายถึง การจ่ายค่าจ้างที่ถือหน่วยระยะเวลาเป็นหลักในการคำนวณ เงินได้ประเภทนี้จ่ายตามกำหนดเวลาหรือเป็นงวดที่มีระยะเวลาสม่ำเสมอเท่ากันทุกงวด เช่น จ่ายเป็นเดือน เป็นสัปดาห์ หรือเป็นรายวัน โดยการจ่ายไม่ได้มุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ แม้ลูกจ้างจะทำงานไม่สำเร็จก็ยังมีสิทธิได้รับค่าจ้าง เงินเดือน เบี้ยเลี้ยง เป็นต้น

-การจ่ายค่าตอบแทนในการทำงานโดยถือตามผลที่ลูกจ้างได้เป็นสำคัญ (Price rate) หมายถึง การจ่ายค่าจ้างที่ถือผลงานแต่ละหน่วยที่ลูกจ้างทำได้เป็นหลัก ทั้งนี้ไม่ว่าลูกจ้างจะใช้ระยะเวลาในการทำงานนานเท่าใดก็ตาม เมื่อลูกจ้างได้ผลงานออกมาเท่าใดก็จะคำนวณค่าจ้างไปตามจำนวนนับของผลงานนั้น เช่น กำหนดค่าจ้างในการทำงานเป็นหน่วยที่ทำได้แก่ ทำแก้วเป็นตัว ขนของเป็นกิโลกรัม เป็นต้น³² กรณีเช่นนี้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

จากข้างต้นมีการให้คำนิยามและหนังสือตอบข้อหารือกรณีเงินได้ประเภทที่ 1 ไว้ค่อนข้างชัดเจน ผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิกจึงไม่ค่อยมีปัญหาการตีความเงินได้ประเภทนี้มากนักกล่าวคือ หากสถาปนิกมีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างลูกจ้างกับบริษัทค่าตอบแทนทั้งหลายที่ได้รับตามสัญญาจ้างแรงงานไม่ว่าเงินเดือน ค่าล่วงเวลาพิเศษที่ได้รับจากการทำงาน กรมสรรพากรโดยเทียบเคียงกรณีนายแพทย์ถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เช่นเดียวกันเนื่องจากเป็นเงินได้จากนายจ้างคนเดิมและเป็นเงินได้จากสัญญาจ้างแรงงานฉบับเดิมด้วย³³

การคำนวณภาระภาษีและการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้ทั้งปี แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท สามารถนำเงินได้ส่วนนี้ไปหักจากยอดเงินได้ทั้งปีเพื่อจะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ ที่เป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล และรัฐบาลจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)และ(2) แห่งประมวลรัษฎากรให้ผู้มีเงินได้หักภาษีเงินได้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50(1) ประมวลรัษฎากร แล้วนำเงินได้ส่งให้แก่รัฐ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้ นำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คูณด้วยจำนวนคราวที่ต้องจ่ายในปีนั้นเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40

พระราชบัญญัตินี้ (มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน)

³² เกษมสันต์ วิลาวรรณ. คำอธิบายกฎหมายแรงงาน. (กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน, 2549) น.83-89

³³ หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/14124 ลงวันที่ 8 มิถุนายน 2542.

แต่ไม่เกิน 60,000 บาท แล้วหักค่าลดหย่อน ตามมาตรา 47 เหลือเป็นเงินได้สุทธิให้คิดคำนวณภาษีตาม อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายทั้งปี ได้ ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษี ถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายตามความในวรรคก่อน ไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใด ให้เพิ่มเงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้าย ในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งต่อกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายนั้น ภาษีเงินได้ที่ ถูกหัก ณ ที่จ่าย กฎหมายให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการเสียภาษี คือ ถ้าผู้เสียภาษีถูกหัก ณ ที่จ่ายน้อยกว่า จำนวนภาษีที่ต้องชำระจริง ก็ต้องชำระ เพิ่มเติมให้ครบจำนวนที่จะต้องเสีย ถ้าถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าจำนวนที่ต้องชำระจริง ก็มีสิทธิขอ คืนภาษีส่วนที่ถูกหักไว้เกินนั้นได้ ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีไว้เกิน ตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีที่ได้รับระหว่างปี ภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปี ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

เพราะฉะนั้นสถาปนิกผู้มีเงินได้ประเภทนี้เมื่อได้รับเงินได้ทุกครั้งอาจจะถูกนายจ้างหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่งให้รัฐและสถาปนิกยังคงต้องเสียภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีภาษีถัดไปอีกครั้งหนึ่งซึ่งอาจจะได้รับคืน ภาษีหรือต้องเสียภาษีเพิ่มทั้งนี้ขึ้นอยู่กับรายได้ที่ได้รับตลอดปีภาษีนั้น

ข. เงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2)

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงิน อุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่ บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่ ตำแหน่งงานหรืองานที่สถาปนิกรับทำให้นั้นจะเป็นงานประจำหรือชั่วคราว

ทั้งนี้บุคคลและบุคคลธรรมดาต่างก็มีโอกาสได้รับเงินได้ประเภทนี้และมีลักษณะเป็นเงินได้จากการ รับทำงานให้ ซึ่งเป็นค่าจ้างทำของหรือสินจ้างตามสัญญาจ้างทำของนั่นเอง ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์มาตรา 587 บัญญัติว่า "อันว่าจ้างทำของนั้นคือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้ สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น " เมื่อพิจารณาระหว่างผู้จ่ายเงินได้กับผู้รับเงินได้ตามสัญญาจ้างทำ ของนั้นจะมีลักษณะเป็น "ผู้ว่าจ้าง" กับ "ผู้รับจ้าง" มิใช่ นายจ้าง กับ ลูกจ้าง เงื่อนไขในการจ่ายเงินได้จะ

จ่ายโดยมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ หากผู้รับจ้างทำงานไม่สำเร็จตามที่ตกลงกัน ผู้ว่าจ้างอาจไม่จ่ายค่าจ้างก็ได้ แต่ผู้ว่าจ้างจะไม่มีอำนาจบังคับบัญชาสั่งการผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างมีอำนาจเพียงติดตามความคืบหน้าเร่งรัดตรวจผลงานได้เป็นครั้งคราวเพื่อให้ผลงานเสร็จตามกำหนดเวลาและได้คุณภาพตามที่ตกลงกัน ดังนั้นการที่สถาปนิกปรับออกแบบตกแต่งภายในบ้านให้โดยได้รับค่าตอบแทนเมื่อทำงานเสร็จ ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 เนื่องจากมุ่งถึงความสำเร็จของงานเป็นสำคัญ³⁴

เนื่องจากเงินได้ตามมาตรา 40(1) และมาตรา 40(2) มีความคล้ายคลึงกัน แต่ก็สามารถจำแนกข้อแตกต่างระหว่างเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานกับเงินได้จากการรับทำงานให้ ได้ดังนี้

(1) พิจารณาจากผลสำเร็จของงาน การจ้างแรงงานของนายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการใช้แรงงานตามกำหนดเวลาจ้าง ส่วนการรับทำงานให้นายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการผลสำเร็จของงานเป็นสาระสำคัญ

(2) ค่าจ้างหรือสินจ้าง การจ้างแรงงานแม้ทำงานไม่เสร็จ ลูกจ้างก็มีสิทธิได้รับค่าจ้างตามกำหนดเวลาการจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผลของงานต้องแล้วเสร็จผู้รับจ้างจึงจะมีสิทธิได้รับสินจ้าง

(3) ความเป็นอิสระในการทำงาน การจ้างแรงงานลูกจ้างไม่มีอิสระในการทำงานจะต้องอยู่ในบังคับของนายจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ ผู้รับทำงานให้มีอิสระในการทำงานไม่ต้องตกอยู่ในบังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง

(4) ความรับผิดชอบในทางละเมิด ในสัญญาจ้างแรงงานนายจ้างจะต้องร่วมรับผิดชอบในผลละเมิดที่ลูกจ้างได้ก่อขึ้นตามหน้าที่การงานที่จ้าง ส่วนสัญญาจ้างรับทำงานให้ผู้ว่าจ้างไม่ต้องรับผิดชอบในผลละเมิดที่ผู้รับจ้างได้ก่อขึ้น³⁵

เงินได้ตามมาตรา 40(2) นี้ ผู้รับจ้างสามารถรับทำงานได้เองทั้งหมดโดยลำพังแต่เพียงผู้เดียวโดยไม่ต้องจ้างช่วง หรือทำเองได้เกือบทั้งหมด และเป็นเงินที่ไม่มีค่าใช้จ่ายสูงมาก จึงเป็นจุดแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งโดยทั่วไปจะมีค่าใช้จ่ายสูง นอกจากนี้ผู้รับจ้างไม่จำเป็นต้องใช้วิชาชีพก็อาจรับทำงานให้ได้จึงเป็นจุดแตกต่างจากเงินได้ตามมาตรา 40(6) และผู้รับจ้างไม่ต้องจัดหาสัมภาระสำคัญเองจึงเป็นจุดแตกต่างจากเงินได้จากการรับเหมาตามมาตรา 40(7)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526 เงินได้ของโจทก์ที่ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เป็นรายเดือน เป็นค่าตอบแทนการปฏิบัติหน้าที่ประจำในการรักษาผู้ป่วยซึ่งเป็นพนักงานและลูกจ้าง ณ สถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจาก

³⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรจน์ ทองประคำ. ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร : สยามเจริญพาณิชย์, 2549., น.110

³⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสยและสาโรจน์ ทองประคำ, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 34, น.111.

หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวตาม ม.40 (2)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5422/2536 โจทก์ได้รับสัมปทานในการขุดเจาะน้ำมัน ในการดำเนินการสำรวจหาน้ำมันโจทก์ได้จ้างให้บริษัท ด. แห่งประเทศสหรัฐอเมริกาทำการแปลข้อมูลจากคลื่นเสียงออกมาเป็นภาพ เมื่องานที่บริษัท ด. รับทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ด. จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา40(2) แห่งประมวลรัษฎากรแต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา40(8) แห่งประมวลรัษฎากรโจทก์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3773/2532 ในการก่อสร้างตึกแถวโจทก์เป็นผู้จัดหาและซื้อวัสดุก่อสร้างเองส่วนแรงงานเหมาจ่ายให้ผู้รับเหมาจัดหาคนงานมาทำการก่อสร้างโดยผู้รับเหมาจ่ายค่าแรงงานให้แก่คนงานเอง หากงานล่าช้าต้องจ้างคนงานเพิ่มขึ้น โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบ ดังนี้ เงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้รับเหมาจึงมิใช่เงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร หากแต่เป็นเงินได้จากการพาณิชย์ตามมาตรา 40(8) โจทก์จึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 50 ประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 5442/2536 เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ ควรอยู่ในลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกันคือลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มากประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายน้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8)เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ เป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้ตามมาตรา40(2) งานที่ ด. รับทำให้โจทก์ คือการรับทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา ต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูงเครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมซับซ้อน ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมาก ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้ ด.จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2)แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) โจทก์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากร

กรณีข้าราชการของมหาวิทยาลัยได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือนประจำจากมหาวิทยาลัยอยู่แล้ว และได้รับเงินค่าตอบแทนจากการปฏิบัติงานในโครงการวิจัยจากมหาวิทยาลัยอีก เงินค่าตอบแทน จากการปฏิบัติงานในโครงการวิจัยดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้อันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน ตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมหาวิทยาลัยจ่ายเงินค่าตอบแทนในการปฏิบัติงานในโครงการวิจัยให้แก่บุคคลภายนอก มหาวิทยาลัยเข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้ เนื่องจากหน้าที่หรือ

ตำแหน่งงานที่ ทำหรือรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร³⁶

ค่าที่ปรึกษาทั่วไปที่จ่ายให้แก่บุคคลภายนอกทุกเดือน /ค่าตอบแทนคณะกรรมการกำกับติดตามการปฏิบัติงานที่จ่ายให้แก่บุคคลภายนอก เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ ทำหรือการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร³⁷

เพราะฉะนั้นเงินได้ของสถาปนิกประเภทที่ 2 ต้องพิจารณาลักษณะของงานเป็นสำคัญโดยมุ่งหวังในผลสำเร็จของงาน สถาปนิกไม่อยู่ในอำนาจบังคับบัญชาของผู้ว่าจ้างสถาปนิกมีความเป็นอิสระในการทำงานซึ่งต่างจากเงินได้ประเภทที่ 1 ที่ต้องอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาและได้รับค่าตอบแทนเป็นช่วงระยะเวลาที่แน่นอนแม้งานที่ได้รับมอบหมายยังไม่สำเร็จก็มีสิทธิได้รับค่าตอบแทน

การคำนวณภาวะภาษีและการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(2) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตรา 40 ของเงินได้ทั้งปี แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท สามารถนำเงินได้ส่วนนี้ไปหักจากยอดเงินได้ทั้งปีเพื่อจะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

ในกรณีวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นได้กำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นทั้งบุคคลธรรมดา นิติบุคคล และรัฐบาล จ่ายเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40(1)และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรให้กับผู้มีเงินได้หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร แล้วนำเงินได้ส่งให้แก่รัฐ โดยมีหลักเกณฑ์ ดังนี้ นำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) คูณด้วยจำนวนคราวที่ต้องจ่ายในปีนั้นเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอัตรา 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท แล้วหักค่าลดหย่อน ตามหลักเกณฑ์มาตรา 47 เหลือเป็นเงินได้สุทธิให้คิดคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ทั้งปี ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้นถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายตามความในวรรคก่อนไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใด ให้เพิ่มเงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย แล้วนำส่งต่อกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายนั้น ภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายกฎหมายให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี คือ ถ้าผู้เสียภาษีได้ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายน้อยกว่า จำนวนภาษีที่จะต้องชำระจริง ก็ต้องชำระเพิ่มเติมให้ครบจำนวนที่จะต้องเสีย ถ้าถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าจำนวนที่จะต้องชำระจริง ก็มีสิทธิขอคืนภาษี

³⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/ก.00331 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2546.

³⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/ 10451-15 ลงวันที่ 7 ธันวาคม 2548.

ส่วนที่ถูกหักไว้เกินนั้นได้ ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีไว้เกิน หากผู้ใด ไม่ได้ใช้สิทธิดังกล่าวภายในกำหนด 3 ปี ย่อมหมดสิทธิเรียกร้องที่จะขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกิน ตาม มาตรา 63 ประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อที่จะใช้สิทธิ ในการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี

ในกรณีที่ได้รับมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มาตรา 50(1) กำหนดให้คำนวณหักอัตราร้อยละ 15 ของ เงินได้³⁸

สถาปนิกผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี คือ การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับระหว่างปีภาษีที่แล้วมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของทุกปี ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

ค.เงินได้เนื่องจากค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(3)

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นเงินได้เนื่องจากค่าสิทธิ ค่าแห่งกิววิตัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจาก พันยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

เงินได้ประเภทนี้มักเรียกสั้นๆว่า “ค่าสิทธิ” แต่เนื่องจากมาตรา 40(3) ไม่ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า ธุรกรรมใดบ้าง โดยเฉพาะคำว่า “ค่าแห่งสิทธิหรือสิทธิอย่างอื่น” จึงค่อนข้างมีปัญหาในการตีความและมี ข้อโต้แย้งระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีบ่อยครั้ง ซึ่งกรมสรรพากรเองก็มีแนวโน้มจะตีความคำว่า “ค่า แห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น” คล้อยตามความหมายที่ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ว่าด้วย “ค่าสิทธิ” หรือ “Royalty” ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้จัดทำไว้กับประเทศต่างๆ ซึ่งครอบคลุมถึงงานที่มีลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้าตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 พระราชบัญญัติเครื่องหมาย การค้า พ.ศ. 2535 (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2542) และพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534 ตามลำดับ และยังครอบคลุมถึงค่าตอบแทนที่ได้จากธุรกรรมหรืองานบางประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับของ พ.ร.บ. ลิขสิทธิ์ พ.ร.บ. สิทธิบัตร และ พ.ร.บ. เครื่องหมายการค้าบ้างดังกล่าวอีกด้วย³⁹

การที่ผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิกจะพิจารณาว่าค่าตอบแทนสำหรับงานหรือทรัพย์สินใดจะเป็นเงินได้ ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ จะต้องพิจารณาด้อยค่าในบทบัญญัติของ กฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงก่อน ซึ่งถ้อยคำบางคำในบทบัญญัติ 40(3) อาจให้ความหมายที่ชัดเจนใน ตัวเอง แต่ถ้อยคำบางคำอาจต้องอาศัยความหมายตามกฎหมายอื่น หรือต้องตีความเพิ่มเติมด้วย จึงจะได้

³⁸ มาตรา 50 วรรค 5 ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสาม ที่ จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

³⁹ ทัศนภณ แก้วสถิตย์, อ้างอิงแล้วเชิงอรรถที่ 29, น. 53

ความหมายชัดเจน

สำหรับเงินได้ตามมาตรา40(3) แห่งประมวลรัษฎากรประเภทที่สำคัญๆและอาจมีปัญหาในการตีความมีอยู่ 2 ประเภทที่ควรกล่าวถึงคือค่าแห่งกู๊ดีวิลล์และค่าแห่งสิทธิหรือสิทธิอย่างอื่น

1. กู๊ดีวิลล์(Good will) คือ ความได้เปรียบหรือผลประโยชน์ซึ่งได้มาโดยการก่อตั้งซึ่งมีค่าเกินกว่าส่วนของทุน เงินหรือทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการอันเป็นผลมาจากการอุดหนุนและสนับสนุนซึ่งได้รับอย่างสม่ำเสมอจากลูกค้า อันเนื่องมาจากสถานที่ตั้งหรือการยอมรับนับถือหรือชื่อเสียงทางด้านทักษะความสามารถ การตรงต่อเวลาหรือภาวะแวดล้อมอื่นๆ กู๊ดีวิลล์จึงเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจากความได้เปรียบที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการค้าอย่างต่อเนื่อง ลูกค้าซึ่งเคยติดต่อกิจการเป็นปกติจะอยู่กับผู้ประกอบการรายหนึ่ง ย่อมพอใจที่จะติดต่อกิจการนั้นต่อไป แม้ว่าธุรกิจนั้นจะถูกเปลี่ยนเจ้าของไปแล้ว และความพึงพอใจนั้นก่อให้เกิดคุณค่าคิดคำนวณได้เป็นเงินแห่งกู๊ดีวิลล์

กิจการค้าที่จะมีกู๊ดีวิลล์ก็ต่อเมื่อกำไรสุทธิที่จะทำมาหาได้ หรือที่คาดว่าจะทำได้ในภายหน้าสูงกว่าอัตราผลตอบแทนปกติที่ควรจะได้รับ ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงกิจการที่ทำ ความเสี่ยงภัย และภาวะการค้าทั่วไป

จึงสรุปได้ว่ากู๊ดีวิลล์คือค่าความนิยมมีลักษณะ

- (1) มีไม่ได้ในธุรกิจที่ตั้งขึ้นใหม่
- (2) จนกว่าจะเกิดความเชื่อถือแก่ผู้เคยค้าในเวลาอันสมควรต่อไปและ
- (3) เป็นที่เห็นได้แน่นอนแล้วว่าคำนวณเป็นมูลค่าเพิ่มขึ้นได้

2. ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น (Royalties) เนื่องจากมาตรา40(3) ไม่มีนิยามไว้เฉพาะเจาะจงและในทางปฏิบัติการสรรพากรมักอิงความหมายของค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ค่าสิทธิ ตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป หมายถึงค่าตอบแทนกรณีใด กรณีหนึ่งใน 3 กรณีต่อไปนี้

1. ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในการวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ (รวมทั้ง ภาพยนตร์หรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตรลับ หรือกรรมวิธีลับใดๆ

ค่าสิทธิกรณีนี้ คือค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement)

2. ค่าตอบแทนเพื่อข้อเสนอเทคโนโลยีเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า ค่าวิทยาการ(Know-how)ก็ได้

3. ค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

ค่าสิทธินั้นมีค่าใช้จ่าย แต่เป็นค่าโอนหรือค่าอนุญาตให้ใช้หรือถ่ายทอด (supply) ทรัพย์สินทางปัญญา เช่น อนุญาตให้ใช้สิทธิ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า หรือเครื่องหมายบริการที่มีอยู่ ต่างกับวิชาซีพีอิสระที่เป็นค่าบริการสำหรับการปรับใช้ (apply) ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ที่ผู้รับจ้างมีอยู่เพื่อก่อให้เกิดงานหรือผลผลิตงานแก่ผู้ว่าจ้าง เช่น สถาปนิกใช้ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ที่ตนมีอยู่ออกแบบโรงงานให้แก่ผู้ว่าจ้าง เมื่อค่าสิทธิไม่ใช่ค่าบริการ ค่าตอบแทนที่จะถือเป็นค่าสิทธิได้โดยทั่วไปต้องไม่มีการให้บริการ ถ้ามีการให้บริการแล้วค่าตอบแทนที่จะจ่ายอาจไม่ถือเป็นค่าสิทธิ แต่ถือเป็นค่าบริการ ซึ่งอาจจะเป็นค่าวิชาซีพีอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หรือเป็นค่ารับทำงานให้อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แล้วแต่ว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการเกี่ยวกับวิชาซีพี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งมีการปรับใช้ (apply) ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์เกี่ยวกับวิชาซีพีนั้นๆหรือไม่ ถ้ามีการให้บริการหรือการปรับใช้ (apply) นั้นย่อมถือเป็นค่าวิชาซีพี แต่ถ้าเป็นการให้บริการหรือปรับใช้ (apply) ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ที่ไม่เกี่ยวกับวิชาซีพี ย่อมถือเป็นค่ารับทำงานให้อันเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(2)⁴⁰

คำพิพากษาฎีกาที่ 3874/2531 เงินค่าตอบแทนที่บริษัท น. ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับจากโจทก์ตามสัญญาการให้ความรู้ทางวิศวกรรมเนื่องจากบริษัท น. ได้มอบสิทธิในการผลิตกาแฟผงให้แก่โจทก์ภายใต้เงื่อนไขและการควบคุมของบริษัท น. โดยมีข้อสัญญาว่าบริษัท น. จะให้บริการความรู้ทางวิศวกรรมในการผลิตกาแฟผงสำเร็จรูปให้มีคุณภาพได้มาตรฐานสูงแต่เมื่อเลิกสัญญากันสิทธิของโจทก์ในการที่จะผลิตกาแฟผงก็หมดไป มิใช่เงินได้จากวิชาซีพีอิสระคือวิศวกรรมตามความหมายของมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรและเงินค่าตอบแทนตามลักษณะของสัญญาให้ความรู้ทางวิศวกรรมดังกล่าว ก็มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ตามความหมายของมาตรา 40 (2) แต่เป็นการที่บริษัท น. ได้รับค่าตอบแทนเนื่องจากการอนุญาตให้โจทก์ใช้สิทธิผลิตกาแฟผงตามสูตรของบริษัท น. ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาการให้ความรู้ด้านวิศวกรรม

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการที่จะถือว่าค่าตอบแทนที่สถาปนิกได้รับเป็นค่าสิทธิหรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นกรณีไปกล่าวคือ กรณีกรมศุลกากรทำสัญญาว่าจ้างบริษัท เอ เป็นผู้รับเหมาต่อเรือตรวจการณ์และบริษัท เอ จ้างบริษัทอิสระสันเทรตดิ่ง จำกัดประเทศญี่ปุ่นเป็นที่ปรึกษาและเขียนแบบเรือตรวจการณ์ ศาลฎีกาตัดสินว่าค่าที่ปรึกษาและเขียนแบบที่บริษัท เอ จ่ายไปนั้นเป็นค่าสิทธิมิใช่ค่าวิชาซีพีอิสระ⁴¹ แต่ถ้าบริษัทอิสระสันเทรตดิ่ง จำกัดมีแบบเรืออยู่แล้วไม่ได้เขียนขึ้นมาใหม่ ค่าตอบแทนที่ได้รับก็น่าจะเป็นค่าสิทธิเพราะเป็น

⁴⁰ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, “การต่อสู้คดีภาษีค่าสิทธิ และค่าวิชาซีพีอิสระ, ดุลพาห เล่มที่ 3.2534, น.96-98

⁴¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 4622/2533

การอนุญาตให้ใช้(supply) แบบเรือที่บริษัทดังกล่าวมีอยู่แล้ว แต่ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่าเป็นแบบเรือที่เขียนขึ้นมาใหม่คำตอบแทนที่ได้รับก็น่าจะเป็นคำวิชาชีพอิสระเพราะเป็นเรื่องการปรับปรุงใช้ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์⁴²

การคำนวณภาวะภาษีและการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ผู้มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากค่าสิทธิ์ตามมาตรา 40(3) มาตรา 42 ตี ตามประมวลรัษฎากร กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะผู้มีเงินได้ที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ โดยให้หักเหมาได้อ้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

สำหรับค่าก๊อปปี้หรือสิทธิอย่างอื่นไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆทั้งสิ้น

การหัก ณ ที่จ่าย เงินได้สถาปนิก ตามมาตรา 50(2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นทั้งบุคคลธรรมดา นิติบุคคล และรัฐบาล หักภาษี ณ ที่จ่ายผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา โดยให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ทุกคราวที่จ่าย ตามอัตราภาษีเงินได้

ในกรณีสถาปนิกผู้รับมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มาตรา 50(2)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือรัฐบาล หักภาษี ณ ที่จ่ายผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้

ง.เงินได้เนื่องจากวิชาชีพ ตามมาตรา 40(6)

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม สถาปัตยกรรมหรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”จากบทบัญญัติคำว่า “วิชาชีพ” คงแปลว่า ผู้ที่ได้ใช้ความรู้ความสามารถทางด้านนั้นๆดำรงชีวิตอยู่เป็นปกติ ส่วนคำว่า “อิสระ” ก็คงจะหมายถึงการทำงานโดยไม่มีผู้ใดมาคอยบังคับบัญชา

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ถือเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นค่าจ้างทำของที่จะจ่ายให้ต่อเมื่อผู้รับจ้าง ทำงานเสร็จตามที่กำหนดเช่นเดียวกับเงินได้ตามมาตรา 40(2) 40(7) และ 40(8) แต่ต่างกันตรงที่มีกฎหมายกำหนดให้เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ

กรอบแนวคิดของวิชาชีพอิสระ

โดยทั่วไปแล้วอาชีพที่จะถือเป็นวิชาชีพอิสระนั้นจะประกอบด้วยหลักการสำคัญประการดังนี้

(1) เนื่องจากคำว่า “วิชาชีพ” เป็นคำสนธิมาจากคำว่า “วิชา” กับ “อาชีพ” จึงหมายถึงอาชีพที่ต้องใช้วิชาการโดยมีการฝึกฝนวิชาแขนงนั้นๆจนชำนาญเป็นพิเศษจึงจะสามารถประกอบอาชีพได้ คนทั่วไปที่

⁴² โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และธัญญา ไตรวารนนท์, การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : วิทยุชน, 2541), น. 118-198

ไม่ได้รับการฝึกฝนไม่สามารถเข้ามาประกอบอาชีพได้ เช่น อาชีพแพทย์ หนายความ นักบัญชี สถาปนิก วิศวกร เกษตรกร เป็นต้น

(2) อาชีพที่จะถือเป็น “วิชาชีพอิสระ” มักจะต้องมีองค์กรเข้ามาควบคุมดูแล หรือรับรองคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้นๆ ด้วย หรืออาจให้การฝึกฝนและผ่านการรับรอง (certify) ก่อนจะออกไปประกอบวิชาชีพได้ เช่น สถาปนิกเมื่อจบการศึกษาแล้วจะต้องมีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม (ก.ส.) ก่อนจึงจะมีสิทธิประกอบวิชาชีพของตนได้ และต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาสถาปัตยกรรม

(3) การประกอบวิชาชีพอิสระส่วนใหญ่จะมีกฎหมายรองรับเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นๆ จากคำนิยามข้างต้นในส่วนของเงินได้จากวิชาชีพอิสระวิชาชีพสถาปัตยกรรม อาจมีปัญหาสับสนกับเงินได้ตามมาตรา 40(7)

(4) การประกอบวิชาชีพอิสระส่วนใหญ่จะมีกฎหมายรับรองเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นๆ เมื่อนำหลักเกณฑ์กรอบความคิดของวิชาชีพอิสระ มาพิจารณาลักษณะเนื้อหาของการประกอบวิชาชีพสถาปนิกแล้วอาจกล่าวได้ว่าเป็นวิชาชีพประเภทหนึ่ง เนื่องจากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดกล่าวคือ

1. วิชาชีพเป็นอาชีพที่ต้องใช้วิชาการโดยมีการฝึกฝนวิชาแขนงนั้นๆ จนชำนาญเป็นพิเศษจึงจะสามารถประกอบอาชีพได้

2. มีองค์กรควบคุม ดูแล และรับรองคุณสมบัติของผู้ที่จะมาประกอบวิชาชีพนั้นๆ ด้วยหรืออาจให้การฝึกฝน และผ่านการรับรอง (certify) กล่าวคือ สภาวิศวกร กรรมการสภาวิศวกร และกรรมการจรรยาบรรณ

3. วิชาชีพอิสระเป็นอาชีพที่มีเจตนามุ่งรับใช้สังคม

4. การประกอบวิชาชีพอิสระส่วนใหญ่จะมีกฎหมายรับรองเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นๆ
อนึ่งมาตรา 40(6) ไม่ได้ระบุว่าเงินได้จากวิชาชีพสถาปัตยกรรมเป็นเงินได้ในลักษณะใดบ้างดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าเมื่อสถาปนิกคนใดมีรายได้จากการใช้วิชาความรู้ทางด้าน สถาปัตยกรรม เช่นการออกแบบอาคารสิ่งก่อสร้าง การรับออกแบบและจัดแต่งภายใน รวมถึงทำงานในลักษณะที่เป็นที่ปรึกษาในงานสถาปัตยกรรมให้กับบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้อยู่ในฐานะลูกจ้างและนายจ้างต่อกัน เงินได้ที่สถาปนิกได้รับในลักษณะดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

มีข้อสังเกตว่า เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้หรือเป็นสัญญาจ้างทำของประเภทหนึ่งเพียงแต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เป็นเงินได้แยกต่างหากจากเงินได้จากการจ้างทำของเป็นการเฉพาะขึ้น เพราะฉะนั้นการประกอบอาชีพของวิชาชีพสถาปนิกจึงมีปัญหาในการพิจารณาว่าเงินได้ประเภทใดเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) และเงินได้ประเภทใดเป็นเงินได้จากการ

รับจ้างทำของตามมาตรา 40(2) เนื่องจากการประกอบวิชาชีพสถาปนิกบางกรณีไม่จำเป็นต้องมีใบอนุญาตก็สามารถทำได้ เช่น การที่สถาปนิกออกแบบทำโมเดลบ้าน หรือการที่รับทำออกแบบไปพลิว เป็นต้น ดังนั้นหากการประกอบวิชาชีพทางด้านสถาปัตยกรรมที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ว่าต้องมีใบอนุญาต สถาปนิกทั่วไปที่ไม่มีใบอนุญาตก็อาจประกอบวิชาชีพ นั้นได้ จึงเกิดปัญหาว่าการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมตามมาตรา 40(6) จำเป็นต้องต้องเป็นผู้ได้รับ ใบอนุญาตหรือไม่

จากปัญหาดังกล่าวได้มีนักวิชาการทางภาษีให้ความเห็นเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย ซึ่งผู้เขียนขอเสนอให้นำมาพิจารณา โดยมีความเห็นเป็น 2 แนวทาง คือ⁴³

1. วิชาชีพอิสระนั้นอาจแบ่งลักษณะของงานได้เป็นสองแนวทาง คือ

ก. วิชาชีพอิสระจำกัดเฉพาะต้องมีหรือใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพในการให้บริการทาง

สถาปัตยกรรม

ข. วิชาชีพอิสระรวมถึงการประกอบธุรกิจอื่นๆ ที่วิชาชีพอิสระสามารถกระทำไปปกติ แต่อาจนอกกรอบของวิชาชีพอิสระที่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ

นักวิชาการภาษีได้ให้ความเห็นกรณีเงินได้จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายของทนายความซึ่งมีปัญหาในการกำหนดประเภทเงินได้ว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หรือมาตรา 40(6) โดยได้ให้ความเห็นว่าที่ปรึกษากฎหมายไม่มีหรือใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพในการให้บริการ ดังนั้นเงินได้ดังกล่าวควรเป็นเงินได้จากการทำงานให้และประกอบกับพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ.528 ก็มีได้ระบุว่าวิชาชีพทนายความนั้น รวมถึงที่ปรึกษากฎหมายที่มีหรือใช้ใบอนุญาตทนายความ ดังนั้นวิชาชีพอิสระตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรจึงควรเป็นวิชาชีพที่ต้อง เกี่ยวข้องกับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ

2. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ควรจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า วิชาชีพอิสระแล้วจะเห็นว่าเป็นการใช้ความรู้แห่งตนตามกรอบของจรรยาบรรณของวิชาชีพด้วยความ เป็นอิสระเหนือสัญญาจ้างและเมื่อทำงานภายใต้กรอบของวิชาชีพอิสระแล้วเงินได้ดังกล่าวควรเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ควรแบ่งประเภทเงินได้ตามวิธีการจ่ายค่าจ้างดังเช่น กรณีเงินได้ของแพทย์ ซึ่งวิธีการจ่ายค่าจ้างเป็นเพียงรูปแบบการจ่ายค่าจ้างเท่านั้นไม่ใช่เนื้อหาของ วิชาชีพอิสระ

อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรเคยวินิจฉัยกรณีบริษัทว่าจ้างบุคคลธรรมดาเป็นที่ปรึกษาเรื่องกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ โดยไม่อยู่ในฐานะเป็นพนักงานบริษัท แม้จ่ายค่าตอบแทนเดือนละครั้งเท่ากันทุกเดือน ก็เป็นการประกอบวิชาชีพอิสระในสาขาวิชากฎหมาย ตามมาตรา 40(6) ประมวล

⁴³ อังคณา ร่วมไทย, ภาระภาษีของวิชาชีพทนายความ, น.29

รัฐฎากร⁴⁴

จากความเห็นดังกล่าวจึงเสนอว่าการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมตามมาตรา 40(6) ควรจำกัดเฉพาะผู้ที่มิใช่ประกอบวิชาชีพเท่านั้น เนื่องจากมีความชัดเจนและสะดวก ในการตรวจสอบว่าผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมหรือไม่ เนื่องจากลักษณะงานบางประเภท เช่น การออกแบบโมเดลบ้าน กฎหมายไม่ได้กำหนด ให้เป็นวิชาชีพสถาปัตยกรรมที่ต้องมีใบอนุญาต งานลักษณะนี้ประชาชนที่ไม่ได้เข้ารับการฝึกอบรมก็สามารถทำได้ ขณะเดียวกันก็เป็นงานที่ไม่มีความซับซ้อน แต่ถ้าเป็นกรณีที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะทางที่ต้องผ่านการฝึกฝนและเป็นการสร้างสรรค์งานที่มีคุณค่าให้แก่สังคมแล้วคนทั่วไปก็ไม่สามารถทำได้ ไม่สามารถคำนวณได้ว่างานดังกล่าวสามารถทำได้จริงหรือไม่ ซึ่งต้องใช้ความรู้ความเข้าใจเฉพาะทางงานลักษณะนี้ต้องมีใบอนุญาตจึงจะทำได้ตามกฎหมาย ก็ควรจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ที่ต้องใช้ความรู้ความเข้าใจและความละเอียดรอบคอบเพื่อให้เกิดทั้งความปลอดภัยและคุณค่าแก่สังคมมากกว่า เงินได้ตามมาตรา 40(2)

ดังนั้นหากไม่พิจารณาจากใบอนุญาตฯเป็นเกณฑ์ แต่พิจารณา ถึงเนื้อหาของงานเพียงอย่างเดียวจะทำให้เกิดความสับสนขึ้นได้ เพราะไม่ว่าผู้นั้นจะมีความชำนาญทางวิชาชีพหรือไม่ แต่หากทำงานที่เนื้อหาของงานเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระก็ทำให้ผู้นั้นเป็นผู้มีวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร ไปด้วยซึ่งเป็นการไม่สมเหตุสมผลและองค์กรวิชาชีพไม่อาจควบคุมได้ จึงเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของการประกอบวิชาชีพ การคำนวณภาระภาษีและการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

สำหรับเงินได้พึงประเมินเนื่องจากวิชาชีพตามมาตรา 40(6) ประมวลรัษฎากร กฎหมายกำหนดให้เลือกค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี ตามมาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ” ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาก็คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 โดยในมาตรา 6 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี ดังนี้

1. ให้หักเป็นการเหมา โดยสำหรับวิชาชีพสถาปนิก สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 หรือ
2. ให้หักตามความเป็นจริง ซึ่งกฎหมายกำหนดจะต้องนำหลักฐานมาแสดงกับเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราเหมาจ่ายที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดไว้ในการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ก็ให้ถือว่ามิมีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าที่มีหลักฐานมาพิสูจน์ ค่าใช้จ่ายที่ต้องนำหลักฐานมาพิสูจน์ เช่น

⁴⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3021 – 26 มีนาคม 2546(ต. 66 32347)

ค่าเช่าสำนักงาน เงินเดือนพนักงาน ค่าเครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น

ในกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายของสถาปนิกผู้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ซึ่งผู้จ่ายเงินเฉพาะที่เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น หักภาษี ณ ที่จ่ายบุคคลธรรมดาเฉพาะที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยหรืออยู่ในประเทศไทยหรือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการในไทย(ไม่รวม มูลนิธิ สมาคม) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของเงินได้ ตามข้อ 7 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528

กรณีผู้รับมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมาตรา50(3) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นทั้งบุคคลธรรมดา นิติบุคคล และรัฐบาล หักภาษี ณ ที่จ่ายผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

อย่างไรก็ดี การหัก ณ ที่จ่ายกรณีผู้จ่ายเงินได้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นซึ่งได้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (6) (7) (8) ให้ผู้จ่ายเงินคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมินทั้งนี้เงินที่จ่ายจะต้องมีจำนวนรวมกันทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้จะได้มีการแบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆไม่ถึง 10,000 บาทก็ตามตามมาตรา50(4) แห่งประมวลรัษฎากร

สถาปนิกผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีสองครั้ง คือครั้งแรกยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินตามมาตรา40(5) 40(6) 40(7)หรือ 40(8) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนภายในเดือนกันยายนของทุกปี โดยมีหลักเกณฑ์การคำนวณ ดังนี้ นำเงินได้ที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แล้วนำไปหักค่าลดหย่อนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกฎหมายให้หักค่าลดหย่อนได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนค่าลดหย่อนที่มีสิทธิหักได้ เหลือเงินสุทธิเท่าใด ให้นำไปคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี ได้เงินภาษีเท่าใดให้นำไปชำระต่อกรมสรรพากร โดยใช้แบบ ภ .ง.ด.94 ภาษีครึ่งปีที่ชำระแล้วให้ถือเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ตามมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และครั้งที่สองยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี คือ การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของทุกๆปี อนึ่งผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิกที่คำนวณภาษีแล้วไม่มีเงินได้สุทธิ ก็อาจจะต้องเสียภาษีร้อยละ 0.5 ของยอดเงินค่าบริการที่ได้รับตลอดปีภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 56ทวิ และมาตรา 48(2)

จ. เงินได้เนื่องจากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40(8)

เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

เงินได้ประเภทนี้ในบางกรณีมีความใกล้เคียงกับเงินได้จากสัญญาจ้างทำของ แต่เงินได้ตามมาตรา 40(8) นี้ลักษณะสำคัญคือ⁴⁵

1) คู่สัญญามีความสัมพันธ์กันในลักษณะผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้าง ตามสัญญาจ้างทำของของการจ่ายค่าตอบแทน (ค่าจ้างทำของ) จะจ่ายโดยมุ่งความสำเร็จของงานเป็นสำคัญ

2) ผู้รับจ้างต้องมีค่าใช้จ่ายสูง กล่าวคือ ผู้รับจ้างไม่สามารถทำงานได้เองโดยลำพัง แต่จำเป็นต้องมีการจ้างพนักงาน จำเป็นต้องมีเครื่องมือในการประกอบอาชีพ เครื่องจักร หรืออาจต้องสร้างโรงงาน โรงช่าง จึงจะสามารถทำงานได้สำเร็จ เช่น การรับพิมพ์และเข้าเล่มหนังสือก็ต้องมีแท่นพิมพ์ มีช่างเรียงพิมพ์ เป็นต้น ส่วนจะครอบคลุมธุรกรรมใดบ้าง และมีค่าใช้จ่ายสูงระดับใดนั้น ยังไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการแน่นอน

3) ผู้รับจ้างรับเฉพาะแรงงาน ไม่ต้องรับเหมาจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกเหนือจากเครื่องมือประกอบอาชีพ เช่น การจัดหาสัมภาระวัสดุ วัสดุที่จำเป็น ผู้ว่าจ้างต้องรับผิดชอบเอง อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติอาจมีการตกลงให้ผู้รับจ้างช่วยใช้ความชำนาญเลือกสรรวัสดุที่มีคุณภาพดี และทดลองจ่ายแทนผู้ว่าจ้างไปก่อนแล้วผู้ว่าจ้างจะใช้คืนให้ภายหลังตามจำนวนที่เป็นจริง (reimbursement) หรือบางกรณีผู้รับจ้างอาจต้องจัดหาสัมภาระบ้างเล็กน้อยแต่ไม่ใช่ส่วนสำคัญก็ยิ่งถือว่าผู้รับจ้างไม่ได้รับเหมาจัดหาสัมภาระในส่วนที่สำคัญ

เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ ควรอยู่ในลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกันคือลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มากประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากับส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) เป็นเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ เป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5442/2536 งานที่ ด. รับทำให้อัจฉริยะ คือการรับทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา ต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูง เครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมซับซ้อน ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมาก ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้ ด. จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แต่เป็นเงินได้จากการ

⁴⁵ ทัศนธณ แก้วสถิตย์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 29, น. 116-117

ธุรกิจตามมาตรา 40(8) โจทก์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁶

ส่วนเงินได้มาตรา 40(8) ประมวลรัษฎากรเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจซึ่งมีข้อแตกต่างจากเงินได้มาตรา 40(1) เงินได้จากการจ้างแรงงานซึ่งรับเงินได้ตามระยะเวลาสม่ำเสมอ ตามสัญญาจ้างแรงงาน มีนายจ้างคอยกำกับดูแลมีอำนาจบังคับบัญชาดังตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 3773/2542

ตัวอย่าง คำพิพากษาฎีกาที่ 3773/2542 ในการก่อสร้างตึกแถว โจทก์เป็นผู้จัดหาและซื้อวัสดุก่อสร้างเอง ส่วนแรงงานเหมาจ่ายให้ผู้รับเหมาจัดหาคนงานมาทำการก่อสร้าง โดยผู้รับเหมาจ่ายค่าแรงงานให้แก่คนงานเองหากงานล่าช้าต้องจ้างคนงานเพิ่มขึ้น โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบ ดังนี้ เงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้รับเหมาจึงมิใช่เงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40(1) ประมวลรัษฎากร หากแต่เป็นเงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ตามมาตรา 40(8)

ดังนั้นกรณีที่สถาปนิกประกอบการในรูปคณะบุคคลมีสำนักงานและออกแบบโดยใช้คอมพิวเตอร์ซึ่งมีโปรแกรมที่มีราคาค่อนข้างสูงอีกทั้งรับออกแบบและก่อสร้างโดยเป็นผู้จัดหาและซื้อวัสดุก่อสร้างเอง ส่วนแรงงานเหมาจ่ายให้ผู้จ้างจัดหาคนงานมาทำการก่อสร้าง โดยผู้จ้างจ่ายค่าแรงงานให้แก่คนงานเอง ค่าตอบแทนที่สถาปนิกได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8⁴⁷

นอกจากนี้เงินได้ตามมาตรา 40(8) ไม่ค่านิ่งว่าผู้รับจ้างเป็นผู้มีวิชาชีพหรือไม่ซึ่งต่างจาก มาตรา 40(6) และผู้รับจ้างไม่จำเป็นต้องจัดหาสัมภาระสำคัญเองซึ่งต่างจาก 40(7)⁴⁸

ภาวะภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 นั้น จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้ที่จ่ายเงินแก่สถาปนิกเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นตามมาตรา 50(4) ซึ่งได้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง 10,000 บาท ก็ให้คิดคำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน แต่กรณีที่ผู้จ่ายเงินเฉพาะที่เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งจ่ายเงินได้ให้แก่ บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 40 (8) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของเงินได้ ตามข้อ 8 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป4/2528

ซึ่งในกรณีที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 นี้ จะต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการการเสียภาษีถึงสองครั้ง คือ ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี คือการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้เฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ไม่ว่าจะจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี (ตามมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร) และยื่นแบบภาษีเงิน

⁴⁶ อังคณา ร่วมไทย, ภาวะภาษีของวิชาชีพนายควม, น.25

⁴⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 3773/2542

⁴⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 5442/2536

ได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี คือ การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปี (มาตรา 56 ประมวลรัษฎากร)

2.2.1.2 ภาวะภาษีของบุคคลผู้ไม่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพ สถาปัตยกรรม มีอนุสัญญาภาษี

ข้างต้นได้กล่าวถึงกรณีของผู้ประกอบการสถาปนิกที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มี ถิ่นที่อยู่ในไทย ประกอบกิจการในไทยและมีรายได้จากประเทศไทยต้องเสียภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการข้างต้นแล้ว หัวข้อต่อไป จะขอกล่าวถึงกรณีผู้ประกอบการสถาปนิกมีภาวะภาษีเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยของ บุคคลธรรมดาซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้แห่ง ประมวลรัษฎากรของไทยแล้ว ยังคงต้องเสียภาษีให้กับประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามหลักถิ่นที่อยู่ซึ่งส่วนใหญ่ จะเก็บโดยการนำเงินได้ที่ได้รับมาไม่ว่าจากที่ใดมาเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ (World wide income) ทำให้เกิด ปัญหารับภาวะภาษีหนักขึ้นเพราะบุคคลต้องเสียภาษีซ้ำกันถึงสองครั้งทำให้มีผลต่อการเข้ามาลงทุนใน ประเทศเนื่องจากทำให้มีต้นทุนการประกอบกิจการสูงทำให้ประเทศไทยขาดรายได้ทั้งภาครัฐและเอกชน อีกทั้งยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีอีกด้วย เพราะฉะนั้นจึงได้มีการบรรเทาภาวะภาษีของบุคคล ดังกล่าวโดยจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double tax treaties) ซึ่งถือว่าเป็นสนธิสัญญาหรือความตกลง ระหว่างประเทศตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยสนธิสัญญา ค .ศ. 1969 โดยส่วนใหญ่อนุสัญญา จะเป็นความตกลงกันระหว่างสองรัฐซึ่งเรียกว่าเป็นสนธิสัญญาแบบทวิภาคี (Bilateral Agreements) อนุสัญญาดังกล่าวมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนในทางกฎหมายหรือในทางอำนาจรัฐ ขจัดการ เลือกปฏิบัติในทางภาษีอากรด้วย และขจัดการเลี่ยงภาษีรวมทั้งการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่าง เหมาะสมเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งแก่ผู้เสียภาษีและแก่รัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี

ความทั่วไปเกี่ยวกับการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

ความหมายของภาษีซ้อน

ภาษีซ้อน หมายถึงสภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้พื้นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีโดยรัฐ มากกว่าหนึ่งรัฐ

ลักษณะของความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี จึงสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 ลักษณะดังนี้

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูก นำมาใช้พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคลสองบุคคล

หรือมากกว่านั้น สำหรับกรณีภาษีเงินได้อาจได้แก่การที่กำไรของบริษัทถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งลักษณะการซ้ำซ้อนดังกล่าว รัฐอาจออกกฎหมายมาแก้ไข โดยให้เครดิตภาษีเงินปันผลจำนวนหนึ่ง ตามนัยมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

2. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Jurisdictional Double Taxation) หรือภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ ซึ่งเป็นลักษณะความซ้ำซ้อนที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน

สภาพการณ์ซ้ำซ้อนดังกล่าวได้แก่ กรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งไปให้ผู้รับเงินได้ที่อยู่อีกรัฐหนึ่ง รัฐที่มีการจ่ายเงินได้ (รัฐแหล่งเงินได้) จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่จ่าย ในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน สภาพการดังกล่าวจึงทำให้บุคคลเดียวกันต้องถูกรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่เรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันซึ่งมีผลให้ต้นทุนทางภาษีสูงและเป็นอุปสรรคของการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ⁴⁹

สาเหตุของการเกิดภาษีซ้อน

สาเหตุของการเกิดภาษีซ้อนเนื่องจากหลักในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ

ประการแรก หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เป็นหลักที่อาศัยความสัมพันธ์รัฐแหล่งที่จ่ายเงินได้หรือสถานที่ประกอบกิจการกับผู้มีเงินได้โดยหลักนี้กำหนดให้รัฐเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศนั้นไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะมีสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่เดียวกับรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ กรณีที่ถือว่าเงินได้เกิดจากแหล่งภายในรัฐนั้นได้แก่ กรณีกิจกรรมหรือการจ้างงานอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นได้กระทำการขึ้นในรัฐนั้นหรือมีการจ่ายเงินได้จากหรือในรัฐนั้น สำหรับตามประมวลรัษฎากรของไทยหลักแหล่งเงินได้นี้จะแบ่งอยู่ในมาตรา 41 วรรคแรก มาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 มาตรา 70 มาตรา 70 ทวิ มาตรา 76 ทวิ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศด้วย

ประการที่สอง คือ หลักที่อาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้ ได้แก่ หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) โดยหลักนี้กำหนดให้เก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติในประเทศนั้นไม่ว่าเงินได้นั้นได้จากแหล่งเงินได้ภายในหรือภายนอกรัฐนั้น สำหรับประมวลรัษฎากรของไทยหลักนี้จะแบ่งอยู่ในมาตรา 41 วรรคสอง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาโดยไม่คำนึงถึงสัญชาติ และมาตรา 66 วรรคแรก ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ประการที่สาม คือ หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) มีสาระสำคัญคือ รัฐจะ

⁴⁹ อดิศักดิ์ แก้วสถิตย์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 29, น. 303-304

เก็บภาษีจากผู้เป็นพลเมืองของรัฐตน โดยค่านึงว่าจะมีเงินได้จากแหล่งในรัฐตนหรือไม่และขณะมีเงินได้จะอาศัยอยู่ในรัฐนั้นหรือไม่

จากหลักการเก็บภาษีทั้งสอง รัฐต่างๆได้นำไปประยุกต์ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในรัฐของตนเอง ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศขึ้น ซึ่งอาจเกิดขึ้นในกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

1. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในรัฐหนึ่ง และต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติในอีกรัฐหนึ่ง เป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้กับหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติในอีกรัฐหนึ่ง

2. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติทั้งสองรัฐ เนื่องจากแต่ละรัฐต่างถือว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติในรัฐ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติซ้ำซ้อนกัน

3. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในทั้งสองรัฐ เมื่อผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติในรัฐที่สาม และได้รับเงินได้จากประเทศอื่นอีกสองรัฐ และรัฐทั้งสองต่างใช้สิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ทั้งคู่

การเก็บภาษีตามลักษณะข้างต้นจะเกิดขึ้นเฉพาะในส่วนของภาษีทางตรง คือเก็บภาษีจากเงินได้และทุนเท่านั้น จะไม่เกิดขึ้นกับภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บตามหลักอาณาเขตจึงไม่เกิดภาษีซ้ำซ้อน⁵⁰

วิธีแก้ไขภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

การแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนต้องแก้ไขโดยผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีซึ่งก็คือรัฐผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีทั้งที่เป็นรัฐแห่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งอาจจะร่วมมือกันหรือต่างคนต่างแก้ปัญหาด้วยตนเองโดยมีวิธีจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีต่างๆซึ่งแยกเป็นสองวิธีใหญ่ๆโดยพิจารณาจากแหล่งที่มาของการใช้กฎหมายดังนี้

การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศแต่เพียงฝ่ายเดียว

เป็นกรณีที่แต่ละประเทศจะออกกฎหมายภายในของตนเพื่ออำนวยความสะดวกประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยไม่ต้องมีการตกลงกับประเทศอื่น ซึ่งอาจทำในรูปของการยกเว้นหรือเครดิตภาษีหรือนำมาหักออกจากเงินได้โดยถือเป็นค่าใช้จ่าย⁵¹ ซึ่งอาจให้ตลอดไปหรือชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งเท่านั้นก็ได้ เช่นกรณีที่รัฐบาลไทยได้ตราพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เพื่อจูงใจให้มี

⁵⁰ ศุภรัตน์ วัฒนกุล, “ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ“, สรรพากรสาส์น 27 (พฤษภาคม-มิถุนายน 2523),: น.17-18.

⁵¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ,กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ(กรุงเทพมหานครเดือนตุลา, 2546),น. 25-26

การลงทุนจากต่างประเทศโดยมีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและค่าสิทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว แต่การแก้ไขโดย รัฐเดี่ยวอาจไม่ได้ผลอย่างเต็มที่ กล่าวคือผลประโยชน์ที่รัฐต้องการให้ตกต้องแก่ผู้ประกอบการหรือนักลงทุนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ดังกล่าวอาจไม่เป็นไปตามที่คาดหวังไว้ การยกเว้นภาษีโดยการปล่อยให้นักลงทุนได้รับเงินได้หรือผลกำไร กลับประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนอย่างเต็มจำนวนกลับทำให้นักลงทุนต้องนำเงินได้เต็มจำนวนมาเป็นฐาน ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนอย่างเต็มที่โดยไม่มีภาระค่าภาษีอากรจาก ประเทศไทยไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อบรรเทาภาระภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนเลยและกลับต้อง เสียภาษีเป็นจำนวนมากให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเอง ในขณะที่ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงิน ได้ต้องยอมสละรายได้ทางภาษีอากรให้ และเสมือนเป็นการสนับสนุนให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุนเก็บ ภาษีได้มากขึ้น

การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน

เป็นกรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่กับรัฐแหล่งเงินได้ได้ทำความตกลงกันหรือทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการจัดเก็บ ภาษีซ้อนระหว่างกันที่เรียกว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีและตกลงกันให้รัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจาก เงินได้ประเภทใดได้บ้าง โฉนดรัฐที่ทำหน้าที่จัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้หมดไปเป็นวิธีการที่ สำคัญ เนื่องจากมาตรการแก้ไขภาษีซ้อนฝ่ายเดียวไม่เพียงพอต่อการขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ โดย ทำเป็นสัญญาแบบทวิภาคีผูกพันระหว่างสองประเทศโดยมีวิธีการต่อไปนี้

1. วิธีเพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐใดรัฐหนึ่ง (Renunciation of the Right to Tax by Either State) กล่าวคือ เป็นการกำหนดให้ขจัดลงในอนุสัญญาว่า เงินได้ประเภทนั้นๆจะเก็บได้เฉพาะ ประเทศถิ่นที่อยู่หรือประเทศแหล่งเงินได้เพียงประเทศเดียว
2. วิธีการเครดิต (Credit Method) วิธีการนี้ใช้กับเงินได้ซึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ทั้ง สองประเทศมีสิทธิเก็บ กล่าวคือ ทั้งประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ ต่างมีสิทธิจัดเก็บทั้งคู่ เช่น ค่าสิทธิ เงินปันผล ดอกเบี้ย เป็นต้น หลักการนี้ กำหนดให้นำจำนวนภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้มา หักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งการเครดิตมีสองวิธีคือ
 - วิธีเครดิตเต็มจำนวน (Full Credit Method) คือ ประเทศถิ่นที่อยู่ให้หักภาษีที่เสียไปอีกรัฐหนึ่งได้ เท่าจำนวนที่เสียไปจริงเต็มจำนวน
 - วิธีเครดิตธรรมดา (Ordinary Credit Method) คือ ประเทศถิ่นที่อยู่ให้เครดิตสำหรับภาษีที่เสีย ไปในอีกรัฐหนึ่งเท่าจำนวนที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่เฉพาะที่อาจถือได้ว่าเป็นภาษีอันเกิดจากเงินได้ส่วน นั้น
3. วิธีการยกเว้น (Exemption Method) วิธีนี้ใช้กับเงินได้ซึ่งอนุสัญญาทางภาษีกำหนดให้ทั้งสอง

ประเทศมีสิทธิเก็บภาษี หลักการนี้กำหนดให้เงินได้ที่ถูกเก็บภาษีมาแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ ไม่ต้องถูกเก็บอีกครั้งในประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งการยกเว้นมีสองวิธี คือ

- วิธีการยกเว้นเต็มที (Full Exemption Method) คือ วิธีนี้กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ยกเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้โดยเด็ดขาด กล่าวคือ เงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ และได้เสียภาษีไว้แล้วไม่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่อีก

- วิธีการยกเว้นก้าวหน้า (Exemption With Progression) คือ วิธีนี้ประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิเอาเงินได้ที่เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว มารวมคำนวณเป็นฐานภาษีสำหรับคำนวณเงินได้ในทางอัตราก้าวหน้า และเมื่อได้อัตราที่สูงขึ้นแล้วก็จะใช้อัตราดังกล่าวไปคำนวณเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐถิ่นที่อยู่ โดยไม่ต้องนำเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้มาเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก

4. วิธีแบ่งภาษีให้ประเทศทั้งสอง (The Method of Division of the Tax)

เช่น ประเทศแหล่งเงินได้ครึ่งหนึ่ง ประเทศถิ่นที่อยู่ครึ่งหนึ่ง⁵²

เช่นนี้จึงเห็นได้ว่าการที่จะขจัดหรือแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนโดยข้อตกลงว่าด้วยการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้น จำต้องพิจารณาถึงกฎหมายภายในของไทยเสียก่อนว่าบุคคลผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรอย่างไรบ้าง ซึ่งกรณีสถาปนิกที่มีเงินได้จากการประกอบกิจการ อาจไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย แต่มีเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ก็อาจมีภาระภาษีได้ตามมาตรา 50 ซึ่งเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และกรณีนี้บุคคลดังกล่าวก็อาจจะต้องนำเงินได้ที่ได้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในไทย ในฐานะที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ด้วยเหตุนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนก็จะเข้าไปบรรเทาภาระภาษีด้วยวิธีการต่างๆ ข้างต้น ไม่ให้บุคคลผู้นั้นรับภาระภาษีหนักจนเกินไป แต่หากกรณีเป็นว่าบุคคลนั้นไม่มีภาระภาษีในประเทศไทยหรือไม่มีภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ก็ไม่ต้องพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะบุคคลนั้นมีภาระภาษีเพียงเท่าที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะจัดเก็บเท่านั้น ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องบรรเทาภาระภาษีเงินได้โดยอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากยังไม่มี ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่

ผู้ประกอบการวิชาชีพสถาปัตยกรรมทั้งที่อยู่ในประเทศไทยหรืออยู่ต่างประเทศเมื่อมีรายได้จากการประกอบวิชาชีพในไทยไม่ว่าจะเข้ามาประกอบวิชาชีพโดยตรงหรือให้คำปรึกษาทางด้านสถาปัตยกรรมจากต่างประเทศ ก็ถือว่าได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ย่อมจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรให้แก่ประเทศไทยและยังต้องเสียภาษีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่อีกด้วย ซึ่งอาจทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตามบุคคล

⁵² สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานครเดือนตุลา, 2550), น.25-28

ดังกล่าวอาจไม่ต้องเสียภาษีโดยได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษี เนื่องจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรืออยู่ในประเทศที่ได้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยได้ลงนามกับนานาประเทศว่าด้วยความตกลงเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนรวม 52 ประเทศ และเพื่อความชัดเจนในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทยได้ตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 18) พ.ศ.2550 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลได้ทำไว้ หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งบทบัญญัตินี้จะต้องใช้บังคับร่วมกับอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ พิจารณาว่าควรจะใช้บทบังคับใดจึงจะเป็นประโยชน์กับผู้เสียภาษีมากที่สุด โดยอาจต้องพิจารณาประมวลรัษฎากรเสียก่อน เนื่องจากเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน แล้วจึงค่อยมาพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งถือเป็นกฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากเงินได้ที่สถาปนิกได้รับนั้นมีหลายลักษณะและหลายประเภท ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าเงินดังกล่าวเข้าขอบทใดในอนุสัญญาภาษีซ้อน ฉะนั้นในบทนี้จะพิจารณาโดยแบ่งแยกตามประเภทของเงินได้ของบุคคลธรรมดาผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนี้

ก.เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา40(1)

สถาปนิกที่เป็นชาวต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่งและเป็นประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแต่อย่างใด ซึ่งจะเสียภาษีให้ประเทศไทยเมื่อได้รับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานในประเทศไทยโดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้ ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เช่นกรณีสถาปนิกชาวต่างประเทศเข้ามาทำงานและได้รับเงินได้ในประเทศไทยหรือกรณีสถาปนิกชาวต่างประเทศทำงานให้กับบริษัทไทยในต่างประเทศกฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกประเทศ กล่าวคือได้รับค่าจ้างจากผู้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กันในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง ผู้มีเงินได้ต้องนำค่าจ้างที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 50 กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งตามวิธีการคำนวณที่กำหนด จึงมีผลให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายเต็มจำนวนในประเทศไทยที่เป็นประเทศ แหล่งเงินได้ และอาจต้องนำเอาเงินได้ที่เกิดในไทยไปรวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกผู้นั้นด้วย

ในขณะที่สถาปนิกชาวต่างประเทศที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน และประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกชาวต่างประเทศเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) ที่เกิดในประเทศไทยอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้จะมีอยู่หรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้นั้น เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อน

กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีเงินได้แต่เพียงฝ่ายเดียว รัฐแหล่งเงินได้เองยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้ตามบทบัญญัติข้อ 15 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลไม่อิสระ (Dependent personal service)⁵³ เนื่องจากเงินได้จากการให้บริการในฐานะลูกจ้าง หรือพนักงานของบุคคลอื่นมีความสอดคล้องกับบทบัญญัติดังกล่าว จึงอาจถือได้ว่าการให้บริการในฐานะลูกจ้างหรือพนักงานของบุคคลอื่นก็คือการให้บริการส่วนบุคคลไม่อิสระ⁵⁴ ตามบทบัญญัติข้อ 15 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนบัญญัติไว้มีใจความดังนี้⁵⁵

1. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของข้อ 16 , 18 และ 19 เงินเดือน ค่าจ้างและค่าตอบแทนอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงาน จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่ว่าการทำงาานนั้นจะกระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าหากมีการทำงานเช่นนั้น ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการทำงาานนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรค 1 ค่าตอบแทนซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับเนื่องจากการทำงาานในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรก ถ้า

(ก) ผู้รับอยู่ในอีกรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาซึ่งรวม กันแล้วไม่เกิน 183 วันในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง และ

(ข) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่ อยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งและ

(ค) ค่าตอบแทนนั้นมิได้ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรหรือ สถานประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น

3. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นของข้อนี้ ค่าตอบแทนเนื่องจากการทำงาานในเรือเดินทะเล หรืออากาศยานที่ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น

จะเห็นได้ว่าหากผู้มีเงินได้เดินทางเข้ามาทำงานในประเทศไทย รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ยังคงมีสิทธิจัดเก็บเช่นเดิม รัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย)ไม่มีสิทธิเก็บภาษีหากเข้าเงื่อนไขทั้งหมดต่อไปนี้

1. ผู้มีเงินได้เดินทางเข้าไปทำงานในรัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย)ไม่ว่าเป็นช่วงเวลาเดียว หรือหลายช่วงเวลารวมกัน ไม่เกิน183วันภายในช่วงเวลา12เดือนใดๆ(บางฉบับอาจใช้ช่วงเวลาภายใน1ปีภาษี)

⁵³ ปัจจุบัน OECD MODEL TAX CONVENTION ได้เปลี่ยนชื่อข้อบทที่ 15 เป็น INCOME FROM EMPLOYMENT.

⁵⁴ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสิงคโปร์ แบ่งออกเป็น 2 ข้อคือข้อบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและข้อบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

⁵⁵ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา ประกาศใช้เมื่อ 16 กรกฎาคม พ.ศ.2528

2. ค่าตอบแทนที่ผู้มีเงินได้ได้รับการเข้ามาทำงานในรัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย) จ่ายโดยตรงหรือในนามนายจ้างผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย)

3. ค่าตอบแทนที่ผู้มีเงินได้ได้รับ ไม่ได้นำมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการถาวรประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย)

ดังนั้นหากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นไม่เข้าเงื่อนไขทั้งสามประการข้างต้น จะเป็นผลให้รัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย)มีสิทธิจัดเก็บภาษี โดยรัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกันต้องทำหน้าที่บรรเทาภาระภาษีซ้อนตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด เช่น มีการจ้างสถาปนิกต่างประเทศออกแบบสนามกีฬาโดยสถาปนิกอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 183 วัน และบริษัทต่างประเทศที่เป็นผู้จ่ายเงินเดือนให้สถาปนิกไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กรณีเช่นนี้เงินที่ สถาปนิกชาวต่างประเทศไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

ข. เงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2)

ในกรณีที่สถาปนิกชาวต่างประเทศ ซึ่งประเทศดังกล่าวไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและมีเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ประเภทนี้มีความคล้ายกับเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต่างกันตรงที่ผู้ที่ได้รับเงินได้ประเภทนี้ไม่ใช่ลูกจ้าง และผู้จ่ายเงินก็ไม่ใช่ นายจ้างเช่นเดียวกัน ในประเทศไทยกฎหมายกำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลที่เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50(1)วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากสถาปนิกชาวต่างประเทศผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้ที่เกิดในประเทศไทย และประเทศถิ่นที่อยู่ของ สถาปนิกนั้นมิได้มีการทำข้อตกลงว่าด้วยยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ดังนั้นสถาปนิกชาวต่างประเทศต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีในประเทศไทย อันเป็นประเทศที่เงินได้เกิดขึ้นตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หากสถาปนิกชาวต่างประเทศมีเงินได้เนื่องจากการรับจ้างทำงานให้ในประเทศไทยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแล้ว จำต้องพิจารณาถึงบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวด้วย กล่าวคือ เงินได้เนื่องจากการรับจ้างทำงานให้นั้นมีความหมายที่สัมพันธ์กับบทบัญญัติ ข้อที่ 14 ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Personal Services) แม้ว่าข้อที่ 14 นี้ได้กล่าวถึงบริการวิชาชีพ ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระ เช่น แพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก เป็นต้น ซึ่งน่าจะเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(6) ประมวลรัษฎากรมากกว่า แต่ตามข้อบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะบัญญัติว่า การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นการให้บริการด้านแรงงาน ผู้ให้บริการมีอิสระที่จะตัดสินใจเลือกให้บริการได้และรับ

ค่าบริการด้วยตนเองหรือไม่มีนายจ้างนั่นเอง ซึ่งการให้บริการในลักษณะนี้เข้าข่ายเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ที่มีลักษณะเป็นอิสระตามความหมายของข้อที่ 14 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั่นเอง ฉะนั้นในความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระน่าจะรวมถึงเงินได้ทั้งสองประเภท การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป จะบัญญัติไว้ในข้อที่ 14 ซึ่งมีใจความดังนี้⁵⁶

“1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐนั้น เว้นแต่ ในกรณีต่อไปนี้ที่เงินได้เช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ก) ถ้าผู้นั้นมีอยู่ซึ่งฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น อาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะที่ถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น หรือ

(ข) ถ้าการอยู่ของผู้นั้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันเป็นจำนวนเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ หากเป็นกรณีเช่นนั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

(ค) ถ้าค่าตอบแทนที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นหรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หากเป็นกรณีเช่นนั้น เฉพาะค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี”

สรุปได้ว่า ลักษณะการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น ผู้ให้บริการต้องเป็นบุคคลธรรมดาและได้ให้บริการอย่างเป็นอิสระ โดยไม่มีฐานะเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของใคร แต่เป็นกิจการของผู้ให้บริการเอง จะอยู่ในบังคับของข้อที่ 14 (การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ) ซึ่งถือเป็นข้อบทเกี่ยวกับเงินได้ทั่วไปของบุคคลธรรมดาและกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ เว้นแต่จะเข้าข่ายยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งกำหนดว่าให้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญา รัฐแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิเก็บภาษีได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามบทบัญญัติ ข้อที่ 14

⁵⁶ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา ประกาศใช้เมื่อ 16 กรกฎาคม พ.ศ.2528

วรรค 1 (ก) หรือ (ข) หรือ (ค) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ให้บริการมีฐานประกอบการประจำอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐที่เข้าไปบริการ แต่ฐานภาษีที่รัฐแหล่งเงินได้จะพึงใช้คำนวณเก็บภาษีจะต้องเป็นเงินได้ที่เกิดจากการให้บริการโดยฐานประกอบการประจำที่มีอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น รัฐแหล่งเงินได้จะนำเงินได้จากการให้บริการนอกแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีไม่ได้

อย่างไรก็ตาม ในบทบัญญัติดังกล่าวมิได้บัญญัติความหมายของฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) จึงอาจเทียบเคียงได้จากสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)⁵⁷ ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ให้นิยามไว้ในข้อที่ 5 ซึ่งแบ่งเป็น 3 ประเภท คือ 1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset) เช่น อาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร 2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity) และ 3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency) ซึ่งฐานประกอบการประจำจะต้องมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน คือจะต้องมีที่ทำการเพื่อประโยชน์แห่งธุรกิจหรือที่ทำการหรือสำนักงานนั้นมีขึ้นก็เพื่อการให้บริการเช่นว่านั้นก็ถือว่าเป็นฐานประกอบการประจำได้แล้ว การจะมีตัวแทนหรือกิจกรรมหรือไม่นั้นดูเหมือนจะไม่จำเป็นเพราะการบริการนั้น ผู้ให้บริการจำเป็นต้องกระทำเองและเมื่อกระทำแล้วการกระทำนั้นก็ถือเป็นกิจกรรมนั่นเอง⁵⁸ อีกทั้งในคำอธิบายของ OECD (Organization for Economic Cooperation and Development)⁵⁹ ก็ได้ยกตัวอย่างกรณีห้องที่นายแพทย์ใช้ตรวจวินิจฉัยโรคหรือสำนักงานที่ทนายความหรือตัวแทน นายหน้าประกันภัยใช้ประกอบธุรกิจก็เข้าลักษณะเป็นฐานประกอบการประจำของผู้ให้บริการได้แล้ว ดังนั้น ความหมายของฐานประกอบการประจำจึงน่าจะมีลักษณะทำนองเดียวกับสถานประกอบการถาวร⁶⁰

แต่ก็มีผู้ให้ความเห็นว่าฐานประกอบการประจำมีลักษณะแตกต่างจากสถานประกอบการถาวรและไม่ควรเป็นเรื่องเดียวกัน⁶¹ แม้ว่าทั้งคู่จะมีความหมายที่เหมือนกันตรงที่เป็นเรื่องแสดงถึงอำนาจในการจัดเก็บ

⁵⁷ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมของสถานประกอบการถาวรใน พินิติ เกษเรือง. คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร: ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชชิง, 2544.), น. 70-71

⁵⁸ พินิติ เกษเรือง. คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร: ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชชิง, 2544.), น. 197-198.

⁵⁹ เป็นอนุสัญญาหรือความตกลงโดยกลุ่มประเทศสมาชิกในองค์กรเพื่อความร่วมมือและพัฒนาเศรษฐกิจ

⁶⁰ ธณภณ แก้วสถิตย์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 29, น. 510.

⁶¹ พินิติ ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่าง

ภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ก็ตาม แต่ใน OECD จะแยกสองคำนี้ออกจากกันอย่างชัดเจน โดยใช้คำว่า สถานประกอบการถาวรกับกำไรธุรกิจหรืออุตสาหกรรมเท่านั้น ส่วนคำว่าฐานประกอบการประจำจะปรับใช้กับเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเท่านั้น แต่ปัจจุบันข้อ 14 ถูกยกเลิก จากการประชุม Model Tax วันที่ 29 เมษายน 2000 จากความคิดดังกล่าวสะท้อนให้เห็นความจริงว่าไม่ได้มีความแตกต่างกันระหว่าง หลักถิ่นที่อยู่ถาวรที่ใช้ในข้อ 7 และ สถานประกอบการประจำ (Fixed base) ซึ่งใช้ในข้อ 14 หรือข้อแตกต่างระหว่างการคำนวณกำไรและการคำนวณภาษีที่ข้อ 7 หรือ ข้อ 14 ทั่วไป . ผลกระทบของการตัดข้อ 14 คือ เงินได้ที่ได้รับจากอาชีพการบริการ หรือ กิจกรรมการให้บริการอิสระอื่นๆ ปัจจุบันต้องใช้ข้อ 7 กำไรจากการประกอบธุรกิจแทน

(ข) ผู้ให้บริการได้ให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้เป็นเวลาเกินกว่า 183 วันในช่วง 12 เดือนใดๆ (บางฉบับอาจใช้คำว่า “เป็นเวลาเกินกว่า 183 วันในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง ”) เป็นเงื่อนไขที่สำคัญมาก เพราะนอกจากจะเป็นตัวกำหนดสิทธิให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีได้แล้ว ถ้าหากผู้ให้บริการเข้ามาอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลาสั้นพอจะทำให้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้

ในกรณีที่บางฉบับกำหนดเงื่อนไขเวลาที่สถาปนิกให้บริการเข้ามาอยู่เพื่อให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ไว้เกินกว่า 183 วันภายในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง ก็ต้องพิจารณานับระยะเวลาที่เข้ามาอยู่เป็นปีภาษีไป ถ้าอยู่ต่อเนื่องคาบเกี่ยวไปจนถึงปีภาษีใหม่การนับระยะเวลาของปีภาษีใหม่ก็ต้องเริ่มนับหนึ่งใหม่เสมอ แต่ถ้าเป็นกรณีที่กำหนดเงื่อนไขเวลาที่ผู้ให้บริการเข้ามาอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เกินกว่า 183 วันภายในสิบสองเดือนใดๆ หมายถึง ถ้าอยู่ต่อเนื่องไปถึงปีภาษีใหม่ การนับวันที่เข้ามาอยู่จะนับต่อเนื่องของปีภาษีเดิมกับปีภาษีใหม่รวมกันไป แต่จะนับเฉพาะช่วง 12 เดือนใดๆ

(ค) คำตอบแทนที่สถาปนิกรับจากการที่ให้บริการในรัฐคู่สัญญานั้นตกเป็นภาระรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐที่เข้าไปให้บริการ (รัฐแหล่งเงินได้) กล่าวคือ ถ้าผู้จ่ายเงินได้นำรายจ่ายค่าตอบแทนมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีในรัฐที่มีการให้บริการส่วนบุคคลนั้น ย่อมทำให้ผู้จ่ายมีกำไรที่ต้องเสียภาษีลดลงเช่นนี้ รัฐที่มีการให้บริการ (รัฐแหล่งเงินได้) ยังมีสิทธิเก็บภาษีจากการให้บริการดังกล่าว ฉะนั้นการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ จะเสียภาษีในรัฐที่เข้าไปให้บริการหรือรัฐแหล่งเงินได้จะต้องเข้ากรณีผู้ให้บริการได้เข้าไปให้บริการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เสียก่อน หลังจากนั้นจึงค่อยไปพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขข้อหนึ่งข้อใดดังกล่าวหรือไม่ ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ให้บริการอยู่นอกประเทศผู้รับบริการ หรือไม่ได้เข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ ก็ไม่จำเป็นต้องไปพิจารณาเงื่อนไขดังกล่าวและสิทธิในการจัดเก็บภาษีจะเป็นของรัฐถิ่นที่อยู่โดยปริยาย

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การที่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 50(1) วรรคสี่จากสถาปนิกชาว

ต่างประเทศในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ ในฐานะผู้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ หากประเทศถิ่นที่อยู่ของ
 สถาปนิกนั้น ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยไว้ ซึ่งประเทศไทยต้องยอมยกเว้นภาษีให้แก่ประเทศถิ่น
 ที่อยู่ของสถาปนิกนั้นเป็นผู้จัดเก็บ แต่หากสถาปนิกที่ประกอบธุรกิจประจำอยู่เป็นปกติวิสัยในประเทศไทย
 หรือสถาปนิกได้เดินทางมาทำงานในประเทศไทยระยะเวลาเกินกว่า 183 วันภายในระยะเวลาสิบสองเดือน
 ใดๆ หรือค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับจากการที่เข้าไปให้บริการในรัฐคู่สัญญานั้น ตกเป็นภาระรายจ่าย
 ของสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐที่เข้าไปให้บริการ เพียงเข้าเงื่อนไข
 ข้อใดข้อหนึ่ง ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากสถาปนิกชาวต่างประเทศนั้นได้
 เช่น สถาปนิกชาวต่างประเทศมารับจ้างเป็นที่ปรึกษาในการออกแบบและโครงการสร้างสนามบินกีฬาใน
 ประเทศไทย และสถาปนิกต่างประเทศนั้นเข้าสำนักงานในประเทศไทยเพื่อให้บริการคำปรึกษาแก่ผู้ว่าจ้าง
 หรือสถาปนิกต่างประเทศอยู่ในประเทศไทยเกิน 183 วัน หรือบริษัทไทยผู้ซึ่งว่าจ้างสถาปนิกชาวต่างประเทศ
 เป็นผู้จ่ายค่าตอบแทนแก่สถาปนิกโดยนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีของบริษัทไทยในประเทศ
 ไทย ก็จะเป็นผลให้รัฐแหล่งเงินได้(ประเทศไทย)มีสิทธิจัดเก็บภาษี โดยรัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งมีสิทธิจัดเก็บภาษี
 เช่นเดียวกันต้องทำหน้าที่บรรเทาภาระภาษีซ้อนตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด หากปรากฏข้อเท็จจริง
 ว่าไม่เข้าเงื่อนไขทั้งสามประการข้างต้น ก็จะเป็นผลให้รัฐถิ่นที่อยู่เพียงรัฐเดียวที่มีสิทธิจัดเก็บภาษี โดยรัฐ
 แหล่งเงินได้(ประเทศไทย)ไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีภายใต้เงื่อนไข แต่ทั้งนี้สถาปนิกนั้นต้อง ได้กระทำตาม
 เงื่อนไขที่ระบุไว้ในข้อ 14 ดังที่กล่าวมาแล้ว ในประเทศไทย(รัฐแหล่งเงินได้)เสียก่อน มิฉะนั้นประเทศไทยจะ
 ไม่มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ของสถาปนิกชาวต่างประเทศผู้นั้นได้

ค. เงินได้เนื่องจากค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(3)

ในส่วนของเงินได้ที่สถาปนิกชาวต่างประเทศได้รับเงินได้จากค่าสิทธินั้น ในกรณีสถาปนิกเป็นผู้ที่มีได้
 มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกนั้นมิได้มีอนุสัญญาซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้อง
 ทำการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรของไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ตามมาตรา 50(3) แห่ง
 ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ กรณีผู้รับมิได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย ให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นทั้งบุคคลธรรมดา นิติ
 บุคคล และรัฐบาล หักภาษี ณ ที่จ่ายผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15
 ของเงินได้ ซึ่งประเทศไทยก็มีสิทธิจัดเก็บได้เต็มจำนวนเช่นเดียวกัน ในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ เช่น กรณี
 ที่ นาย เจ สถาปนิกชาวต่างประเทศรับจ้างออกแบบอาคารให้แก่บริษัทในประเทศไทยแล้วบริษัทขอซื้อแบบ
 ที่สถาปนิกชาวต่างประเทศเป็นผู้ออก เช่นนี้บริษัทมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ของเงินได้
 นำส่งแก่รัฐบาล

ในขณะที่สถาปนิกชาวต่างประเทศที่มีเงินได้จากค่าสิทธิในประเทศไทยและประเทศถิ่นที่อยู่ ของ
 สถาปนิกนั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแล้ว ก็ต้องพิจารณาบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ

12 ในเรื่องค่าสิทธิด้วยและส่วนใหญ่แล้วจะบัญญัติหลักการไว้ว่า⁶²

- (1) ค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น
- (2) อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิเช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งค่าสิทธินั้นเกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะต้องไม่เกิน
 - (ก) ร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ชำระทั้งสิ้นเช่นว่านั้น ถ้าค่าสิทธินั้นจ่ายเป็นค่าตอบแทนเพื่อ การใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ
 - (ข) ร้อยละ 15 ของเงินที่ชำระทั้งสิ้นเช่นว่านั้น
- (3) คำว่า“ค่าสิทธิ”ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึงการจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรืองานวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือทางโทรทัศน์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์
- (4) ค่าสิทธิจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเมื่อผู้จ่ายคือรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นเอง องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้จ่ายค่าสิทธินั้นไม่ ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตามมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งอัน ก่อให้เกิดพันธกรณีที่จะต้องจ่ายค่าสิทธิที่เกิดขึ้น และค่าสิทธินั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร ค่าสิทธิเช่นว่านั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการนั้นตั้งอยู่
- (5) บทบัญญัติของวรรค 1 วรรค 2 และวรรค 4 ของข้อนี้ จะใช้บังคับในทำนองเดียวกันแก่เงินได้ที่เกิดจากการจำหน่ายลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรืองานวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง หรือสูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ เว้นแต่ เมื่อบทบัญญัติของวรรค 2 ของข้อ 13 สามารถใช้ บังคับแก่ผลได้ที่ได้รับจากเงินได้เช่นว่านั้น
- (6) บทบัญญัติของวรรค 1 หรือวรรค 2 และวรรค 5 จะไม่ใช้บังคับถ้าเจ้าของผู้รับประโยชน์จากค่าสิทธิ หรือเงินที่ได้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งค่าสิทธิ หรือเงินที่ได้รับนั้นเกิดขึ้นโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น และสิทธิหรือทรัพย์สินในส่วนของ

⁶² อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา ประกาศใช้เมื่อ 16 กรกฎาคม พ.ศ.2528

เกี่ยวกับค่าสิทธิที่จ่ายหรือเงินที่ได้รับนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร ในกรณีเช่นว่านั้นจะใช้บทบัญญัติของข้อ 7 มาบังคับ

(7) ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผู้รับประโยชน์หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น จำนวนค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่กันหรือเงินที่ได้รับนั้น เมื่อคำนึงถึงการใช้สิทธิหรือข้อสนเทศอันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายแล้วมีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของผู้รับประโยชน์ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นว่านั้นบทบัญญัติของข้อนี้จะใช้บังคับเฉพาะกับเงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นว่านั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆแห่งอนุสัญญานี้ด้วย

จะเห็นได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนอนุญาติให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีจากค่าสิทธิที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตนได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้(รัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิ) โดยปกติอยู่แล้วแต่การที่รัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้นั้นมีอยู่ 2 กรณี คือ

1. กรณีที่ผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment)อยู่ในรัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิ(แหล่งเงินได้) อนุสัญญาบางฉบับอาจจำกัดเพดานไว้ที่อัตราเดียวหรือมากกว่านั้นในที่นี้จะกล่าวถึงการจำกัดเพดานอัตรา ดังนี้

ก) กรณีค่าสิทธิในกลุ่มลิขสิทธิ์ ค่าสิทธิที่สถาปนิกอาจได้รับอาจอยู่ตามข้อ 12 วรรค 2(ก) ซึ่งในกลุ่มนี้จำกัดเพดานอัตราภาษีให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 5 ของค่าสิทธิเช่น นางไซระ ชาวญี่ปุ่นเข้ามาทำงานและมีรายได้จากการขายแบบโครงการก่อสร้างอาคารพาณิชย์ให้แก่ นาย สมพงษ์คน ไทย จะเห็นได้ว่าในกรณีนี้นางไซระ ชาวญี่ปุ่นมีแหล่งเงินได้ในไทยเมื่อมีการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่ นางไซระ สถาปนิกชาวต่างประเทศผู้เป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และเงินได้ดังกล่าวเป็นค่าสิทธิในกลุ่มลิขสิทธิ์ นายไซ จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะถูกหักภาษีนำส่งในอัตรา ร้อยละ 15 ของค่าสิทธิ ตามมาตรา 50 ประมวลรัษฎากรแต่ประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้จริงไม่เกินร้อยละ 5 ของค่าสิทธิ ทั้งนี้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ไทยทำไว้กับญี่ปุ่น

ข) ค่าสิทธิในกลุ่มอื่นๆที่ไม่ใช่กลุ่มลิขสิทธิ์ตามข้อ 12 วรรค 2(ก) จำกัดเพดานอัตราภาษีให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิ จัดเก็บไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าสิทธิทั้งสิ้น ดังนั้นนางอาโอบิ สถาปนิกชาวญี่ปุ่นเมื่อมีเงินได้ตามข้อ 12 วรรค 2 (ข) ก็จะต้องเสียภาษี ตามมาตรา 41 ประมวลรัษฎากร โดยจะถูกหักภาษีนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ของค่าสิทธิ ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีที่ผู้รับค่าสิทธิมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในรัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิ(แหล่งเงินได้) ซึ่งกรณีที่ผู้รับค่าสิทธิเป็นบุคคลธรรมดาที่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐที่มีการจ่าย

ค่าสิทธิ และสถานประกอบการถาวรนั้นเกี่ยวข้องกับสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ค่าสิทธินั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนได้อนุญาตให้รัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิสามารถเก็บภาษีได้โดยให้นำวิธีการของข้อ 14 มาใช้บังคับกับบุคคลธรรมดาซึ่งหมายความว่า รัฐที่มีการจ่ายค่าสิทธิจะมีสิทธิคำนวณเรียกเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวได้ตามกฎหมายภายในของตน โดยไม่มีข้อจำกัดเรื่องเขตอำนาจภาษีภายใต้ข้อ 12 วรรค 2 แต่อย่างใด เช่น นางไอชาวญี่ปุ่น ได้รับค่าสิทธิที่จ่ายจากการขอซื้อ แบบแปลนอาคารซึ่งนางไอไม่ได้เป็นผู้ อยู่ในประเทศไทย ก็ต้องมาพิจารณาว่า นางไอนั้นมีฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ หากไม่มีก็เก็บภาษีได้โดยมีเขตอำนาจการเก็บภาษีไว้ หากมีฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศไทยก็จัดเก็บภาษีตามวิธีการของข้อ 14 ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมาใช้บังคับ

ง. เงินได้จากวิชาชีพ ตามมาตรา 40(6)

ในส่วนของเงินได้ที่สถาปนิกชาวต่างประเทศได้รับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ในกรณีที่สถาปนิกเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกนั้นมีได้มีอนุสัญญาซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้องทำการจัดเก็บ ตามประมวลรัษฎากรของไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งมาตรา 50(3) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้กรณีผู้รับมิได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นทั้งบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ แต่ถ้าในกรณีผู้จ่ายเงินได้เป็น รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

แต่ในกรณีที่สถาปนิกชาวต่างประเทศที่มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) และประเทศที่สถาปนิกผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในได้มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ต้องพิจารณาถึงข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะบัญญัติไว้ในข้อ 14 ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ⁶³ ซึ่งเป็นข้อบทที่สอดคล้องโดยตรงเนื่องจากการระบุคำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้ความหมายรวมถึงกิจกรรมอิสระของสถาปนิกด้วย ซึ่งตามบทบัญญัติมีสาระสำคัญว่า ผู้ให้บริการต้องเป็นบุคคลธรรมดาและผู้ให้บริการต้องเป็นเจ้าของกิจการอิสระของตนเองไม่มีฐานะเป็นลูกจ้างของใคร จึงมีความสัมพันธ์ในลักษณะจ้างทำของและการให้บริการหมายถึงกิจกรรมที่มีลักษณะอิสระและประกอบกับได้บัญญัตินิยามของคำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอนรวมทั้งกิจกรรมอิสระของสถาปนิกด้วย

อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 14 การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมีใจความดังนี้⁶⁴

“1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนของบริการวิชาชีพหรือกิจกรรม

⁶³ ดูหน้าที่ 35-40

⁶⁴ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา ประกาศใช้เมื่อ 16 กรกฎาคม พ.ศ. 2528

อื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เว้นแต่ ในกรณีต่อไปนี้ที่เงินได้เช่น
ว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ก) ถ้าผู้นั้นมีอยู่ซึ่งฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการ
ประกอบกิจกรรมของผู้นั้น ในกรณีเช่นว่านั้น รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น อาจเก็บภาษีได้จากเงินได้
เฉพาะที่ถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำนั้น หรือ

(ข) ถ้าการอยู่ของผู้นั้นในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา
รวมกันเป็นจำนวนเกินกว่า 183 วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ หากเป็นกรณีเช่นว่านั้น รัฐผู้ทำ
สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีได้จากเงินได้เฉพาะที่ผู้นั้นได้รับการประกอบการกิจกรรมในรัฐผู้ทำ
สัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือ

(ค) ถ้าค่าตอบแทนที่ผู้นั้นได้รับการประกอบการกิจกรรมในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่
อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นหรือตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการหรือฐานประกอบการประจำ
ที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หากเป็นกรณีเช่นว่านั้น เฉพาะค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้น อาจ
เก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. คำว่า “บริการวิชาชีพ ” ให้รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ
การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก และนัก
บัญชี”

จะเห็นได้ว่าเงินได้จากการให้บริการวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) นั้นสัมพันธ์กับขอบเขตของการ
ให้บริการอิสระโดยหากประเทศไทยได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับต่างประเทศที่สถาปนิกชาวต่างประเทศมี
เงินได้ จะให้สิทธิแก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกชาวต่างประเทศในการจัดเก็บภาษี เว้นแต่เข้าเงื่อนไขข้อ
ใดข้อหนึ่งตามข้อบทที่ 14 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่นมีสำนักงานประกอบการสถาปนิกที่ใช้ประกอบ
ธุรกิจเป็นประจำในประเทศไทย หรือ สถาปนิกได้เดินทางเข้ามาทำงานเป็นระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ
ซึ่งรวมกันเกิน 180 วัน ในปีภาษีนั้น หรือ เงินได้นั้นตกเป็นภาระของวิสาหกิจหรือสถานประกอบการถาวร
ที่ตั้งอยู่ในไทยคือสำนักงานสถาปนิกได้จ่ายค่าจ้างให้สถาปนิกชาวต่างประเทศแล้วนำค่าจ้างมาลงเป็น
รายจ่าย หรือมีสถานประกอบการประจำอยู่เสมอในประเทศไทย เพียงเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งประเทศไทย
ในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากสถาปนิกชาวต่างประเทศได้ (แต่ในปัจจุบันข้อ 14 ถูก
ยกเลิก จากการประชุม Model Tax วันที่ 29 เมษายน ค.ศ.2000 โดยใช้ข้อ 7 แทน) ส่วนอนุสัญญาภาษี
ซ้อนที่ไทยได้ทำกับประเทศอื่นไม่ได้มีการยกเลิกแต่อย่างใด

จ. เงินได้เนื่องจากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40(8)

เงินได้ที่สถาปนิกชาวต่างประเทศได้รับเงินได้เนื่องจากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40(8) แห่ง

ประมวลรัษฎากรนั้น ในกรณีที่สถาปนิกเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกนั้นมีได้อัตโนมัติยื่นขอวีซ่ากับประเทศไทยต้องทำการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรของไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ตามมาตรา 50(4) แห่งประมวลรัษฎากรคือ ในกรณีผู้จ่ายเงินได้เป็น รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าซื้อพืชผลทางการเกษตรให้กับผู้รับรายหนึ่ง ซึ่งมีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง 10,000 บาทก็ดี ให้หักอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน

กรณีที่สถาปนิกชาวต่างประเทศมีเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(8) และประเทศที่สถาปนิกผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในได้มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้องพิจารณาถึงข้อบทอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งในส่วนของการประกอบธุรกิจเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าด้วยเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้กับต่างประเทศข้อ 14 ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ⁶⁵ สาเหตุที่ไม่นำข้อบทที่ 7 ว่าด้วยกำไรจากธุรกิจมาใช้ในกรณีนี้เนื่องจาก เป็นเงินได้ในส่วนของบุคคลธรรมดาแต่ในส่วนของข้อ 7 นั้นเป็นเรื่องของนิติบุคคล และถึงแม้ว่าการให้บริการตามมาตรา 40(8) นี้จะมีค่าใช้จ่ายสูง คล้ายการประกอบธุรกิจก็ตาม แต่เนื่องจากเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการทางสถาปัตยกรรมและการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้เจาะจงว่า ต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่ถ้ากรณีที่สถาปนิกชาวญี่ปุ่นมา มีรายได้จากการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม เช่นมาตั้งสำนักงานในประเทศไทย ในกรณีนี้ ถือเป็นเงินได้จากบริการส่วนบุคคลเพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำกับญี่ปุ่นข้อ 14 ไม่มีการแยกว่าเป็นบริการอิสระหรือไม่อิสระ⁶⁶

สรุปแล้วหากประเทศไทยได้อัตโนมัติยื่นขอวีซ่ากับต่างประเทศที่สถาปนิกชาวต่างประเทศมีเงินได้ จะให้สิทธิแก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของสถาปนิกชาวต่างประเทศในการจัดเก็บภาษี เว้นแต่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามข้อบทที่ 14 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่นสถาปนิกมีสำนักงานประกอบการประจำที่ใช้ประกอบธุรกิจเป็นประจำในประเทศไทย หรือ สถาปนิกได้เดินทางเข้ามาทำงานเป็นระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะซึ่งรวมกัน แล้วเกิน 180 วัน ในปีภาษีนั้น หรือ เงินได้นั้นตกเป็นภาระของวิสาหกิจหรือสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในไทยคือสำนักงานสถาปนิกได้จ่ายค่าจ้างให้สถาปนิกชาวต่างประเทศแล้วนำค่าจ้างมาลงเป็นรายจ่าย หรือมีสถานประกอบการประจำอยู่เสมอในประเทศไทย เพียงเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ก็มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากสถาปนิกชาวต่างประเทศได้

⁶⁵ การประชุม Model Tax วันที่ 29 เมษายน 2000 , OECD ได้ยกเลิกข้อ 14 การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระและให้ใช้ข้อ 7 กำไรจากธุรกิจแทน

⁶⁶ ทัศนคติ แก้วสฤติย์ , อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 29, น.344-345

2.2.1.3 ภาวะภาวะวิชาชีพสถาปัตยกรรมซึ่งประกอบกิจการในรูปนิติบุคคล

การให้บริการทางสถาปัตยกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพสถาปนิกไม่เพียงแต่สามารถให้บริการในนามบุคคลธรรมดาแต่ยังอาจมีการจัดตั้งในนามนิติบุคคลเพื่อให้บริการทางสถาปัตยกรรม โดยอาจจัดตั้งในรูปแบบของ บริษัท ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคล หรืออาจจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศในรูปของสำนักงานสาขา หรือบริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัทในลักษณะของบริษัทในเครือในประเทศไทย(บริษัทลูก) ซึ่งเป็นไปตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังนี้

ผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ (วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี และประณีตศิลป์กรรม) อาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบริษัทก็ได้ ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ประการใด⁶⁷

ซึ่งการจัดตั้งองค์กรในรูปแบบต่างๆ เหล่านี้จะก่อให้เกิดหน่วยภาษีใหม่ ทำให้เกิดมีภาวะภาษีซึ่งแตกต่างจากการประกอบวิชาชีพในนามบุคคลธรรมดา ดังนี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งถ้ากรณีผู้มีเงินได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องเสียภาษีที่นิยมเรียกกันว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดนิยามคำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่ มูลนิธิหรือสมาคมที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กิจการร่วมค้า (joint venture) และยังหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ด้วย เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยรวมทั้งในประเทศไทยด้วยและกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทขนส่งผ่านประเทศต่างๆ หรือไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2,3,4,5,6 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หรือมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย

การจะพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยหรือตามกฎหมายของต่างประเทศ สำหรับประเทศไทยพิจารณาการจดทะเบียนว่าสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำให้ในประเทศไทย ก็ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งตาม

⁶⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10823 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2532.

กฎหมายไทย แต่ถ้าไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยถือว่าเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศทั้งสิ้น

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังนี้⁶⁸

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทย

การเสียภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทย เป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งปรากฏอยู่ในมาตรา 66 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร สำหรับหลักถิ่นที่อยู่จะใช้เรียกเก็บภาษีจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ทั้งนี้เพราะนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศถูกนำไปบัญญัติแยกไว้ในมาตรา 66 วรรคสอง (source rule) นิติบุคคลไทยที่จะถูกเรียกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่นี้ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย มูลนิธิ และสมาคมที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กิจการร่วมค้า (joint venture) ตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น สำหรับส่วนราชการ องค์การรัฐบาลและรัฐวิสาหกิจของไทยจะไม่ได้ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

หลักถิ่นที่อยู่ (resident rule) ที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้มีการนำมาใช้บังคับเรียกเก็บภาษีจากนิติบุคคลจำพวกต่างๆ ดังนี้

-บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย

บทบัญญัติมาตรา 66 วรรคแรก กำหนดให้นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ โดยเสียในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่ฐานการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่กว้างกว่าหลักแหล่งเงินได้ กล่าวคือหลักถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 66 วรรคแรกนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยไม่จำเป็นต้องไปทำธุรกรรมแล้วเกิดเงินได้ขึ้นที่ใดในโลกก็ตามต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีในประเทศไทย ซึ่งเรียกว่า “world wide income” ธนาคารกสิกรไทย จำกัด(มหาชน) เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีสำนักงานสาขาในเมืองลอนดอนประเทศอังกฤษ ธนาคารกสิกรไทย จำกัด(มหาชน) ต้องนำเงินได้จากการประกอบกิจการของสาขาในลอนดอนมารวมคำนวณกับเงินได้จากการประกอบกิจการของสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย เพื่อเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยด้วย

-มูลนิธิหรือสมาคมที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและประกอบกิจการมีรายได้ บัญชีอัตราภาษีเงินได้ข้อ 2 (จ) ที่บัญญัติไว้ในลักษณะ 2 หมวด 3 ส่วนที่ 3 ของประมวลรัษฎากรกำหนดให้มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ส่วนรายได้ที่เป็น

⁶⁸ ทัศนภณ แก้วสฤติย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 29, น.19

ค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้จากการบริจาคหรือการให้โดยเสน่หาจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเสียภาษีทั้งนี้ตามมาตรา 65 ทวิ (13)

-กิจการร่วมค้า (Joint venture) ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือว่ากิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นนิติบุคคลและเป็นหน่วยภาษี (tax entity) ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหน่วยหนึ่ง โดยมีฐานะเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากตัวผู้ร่วมค้า (partner) ที่มาร่วมกันจัดตั้งกิจการร่วมค้า ดังนั้นกิจการร่วมค้าจึงอาจเกิดขึ้นจากการตกลงดำเนินการร่วมกันระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดาก็ได้ ไม่ว่าผู้ร่วมค้าจะมีกี่รายมาร่วมกันแต่จะถือว่ากิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นเป็นหน่วยเดียว ต้องยื่นแบบเสียภาษีในนามของกิจการร่วมค้าเอง

กิจการที่ดำเนินการร่วมกันระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฯลฯ อันจะเข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ได้ตกลงเข้าร่วมทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงานหรือเทคโนโลยี หรือรวมกันในผลกำไรหรือขาดทุน อันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ
- (2) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็นกิจการร่วมค้าหรือ
- (3) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยสัญญากำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนและต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยสัญญาไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

ทั้งนี้ได้เริ่มใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2530 เป็นต้นไป กิจการร่วมค้าถือเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้เสมือนเป็นนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ตามประมวลรัษฎากร)แต่ไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กิจการร่วมค้ามีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เมื่อกิจการร่วมค้ามีกำไรหลังเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วได้แบ่งจ่ายเงินส่วนกำไรให้แก่ผู้ร่วมค้า (partner) ที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้าทั้งนี้ตาม มาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10)พ.ศ.2500

ตามประมวลรัษฎากรฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปคือ กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณกำไรสุทธิโดยหลักการส่วนใหญ่เป็นไปตามวิธีการคำนวณตามหลักการทางบัญชีเพื่อกำหนดยอดกำไรสุทธิ (Matching of cost against Revenue)ภายใต้เงื่อนไขที่ประมวล

รัฐฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ หรืออาจจะเสียภาษีต่ำกว่านั้นขึ้นอยู่กับประเภทของกิจการ เช่น กิจการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ร้อยละ 15,25,30 ของกำไรสุทธิแล้วแต่กรณี หรือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 หรือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ เป็นต้น

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้วิธีการเสียภาษีแบบการประเมินตนเอง (Self-assessment) ระบบนี้นอกจากจะเป็นระบบที่ใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแล้ว ยังใช้กับระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลกล่าวคือ กฎหมายกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมาย ฉะนั้นย่อมมีสิทธิและหน้าที่เสมือนบุคคลธรรมดาจะพึงมี เว้นแต่สิทธิและหน้าที่บางอย่างซึ่งนิติบุคคลไม่อยู่ในวิสัยจะพึงมีสิทธิและหน้าที่เช่นนั้นได้ก็อาจจะมีข้อแตกต่างกับบุคคลธรรมดา เช่น วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการ มีวิธีการเสียตามประมวลรัษฎากรสองวิธีดังนี้

วิธีที่หนึ่ง วิธีการเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เตรสประกอบคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 7(1) กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 หรือ

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เตรสประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป .4/2528 ข้อ 7(2) ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้จากวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6) ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ (แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด) ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 10.0

เมื่อพิจารณาตาม ท.ป.4/2528 ข้อ 7 จะเห็นได้ว่ากรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายให้แก่ผู้รับบริการไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นแต่อย่างใด

วิธีที่สอง วิธีการเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิโดย มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบปีบัญชี ปีละ 2 ครั้ง ดังนี้

(1) การเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งแรก เรียกว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยให้คำนวณภาษีและชำระภาษีในอัตราร้อยละ 30 จากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำ หรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำภาษีเงินได้หัก

ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมาเป็นเครดิตภาษีหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ ในกรณีที่ภาษีที่เสียจากหัก ณ ที่จ่ายสูงกว่าภาษีที่ต้องเสียทั้งรอบระยะเวลาบัญชี ก็มีสิทธิขอคืนภาษีที่เสียไว้เกินได้ การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยใช้แบบแสดงรายการ ภ .ง.ด.51 ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือนที่คำนวณได้จากเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นอันเนื่องจากการให้บริการทางสถาปัตยกรรมในรอบระยะเวลา 6 เดือน หักด้วยรายจ่าย ตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ โดยได้กำไรสุทธิเท่าใด ให้คำนวณตามอัตราภาษีร้อยละ 30 และให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมาเครดิตหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ และยื่นแบบแสดงรายการครึ่งปีใช้ ภ .ง.ด.51 ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

(2) การเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งที่สอง เรียกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยต้องคำนวณภาษีและชำระภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี และรายจ่ายจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ และไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ

การคำนวณต้องนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายและภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมาหักจากภาษีที่คำนวณได้ทั้งปีภาษีถ้าปรากฏว่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายและภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมากกว่าภาษีที่ต้องเสีย ก็มีสิทธิขอคืนภาษีที่เสียเกินได้และถ้าปรากฏว่ากิจการขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีและมีสิทธิยกยอดขาดทุนสุทธิไปหักออกจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 ตริ(12) ซึ่งต่างจากกรณีการให้บริการในนามบุคคลธรรมดาคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญเพราะแม้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมากการประกอบการเกิดผลขาดทุนก็ยังคงต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงินค่าบริการที่ได้รับ หากมีการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเกินกว่า 60,000 บาท

การยื่นแบบเสียภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ภายในระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยไม่ยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีหรือไม่นำบัญชีเอกสารหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้สวนอาจถูกประเมินภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา

71(1) แห่งประมวลรัษฎากร หรือในบางกรณีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ก็อาจขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือ ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 71(1)

2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ขอเรียกสั้นๆว่า “นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ” ซึ่งหมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทมหาชนจำกัด ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และยังหมายความรวมถึง นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลประเภทใด(ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย) ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายระหว่างประเทศทั้งสิ้น

นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย หลากหลายรูปแบบ มีทั้งเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยโดยตรงและไม่ได้เข้ามาในประเทศไทย แต่ก็มี การดำเนินธุรกิจกับบุคคลในประเทศไทยจนเกิดเงินได้ ทั้งนี้ การจัดรูปแบบธุรกิจอาจขึ้นกับวัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจว่าจะมาดำเนินธุรกิจประเภทใด ขอบข่ายของธุรกิจกว้างเพียงใด ต้องการมาดำเนินธุรกิจแบบถาวรหรือชั่วคราว และการจัดรูปแบบใดจะมีผลกำไรโดยรวมมากที่สุด โดยมีรูปแบบดังนี้⁶⁹

รูปแบบที่หนึ่ง การจัดตั้งสำนักงานสาขา(branch)ในประเทศไทย

ลักษณะทั่วไป นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยโดยการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาขึ้นในประเทศไทย สำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยถือว่ามีฐานะเป็นนิติบุคคลมาแล้วตามกฎหมายของประเทศที่จัดตั้งขึ้น ทั้งนี้ ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศถ้าสำนักงานใหญ่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศใด ก็ถือว่าสาขาเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศนั้นด้วยและมีสัญชาติของประเทศนั้นด้วย เพราะสาขากับสำนักงานใหญ่ถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน และเมื่อเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยอาจต้องจดทะเบียนพาณิชย์หรือจดทะเบียนเพื่อขออนุญาตประกอบธุรกิจในประเทศไทยตามประกาศคณะปฏิวัติ (ปว .281) การจดทะเบียนดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดสภาพนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ สำนักงานสาขาในประเทศไทยยังคงเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ (head office) ในต่างประเทศ มิใช่เป็นหน่วย (entity) ใหม่แยกต่างหากเป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด

ภาระภาษีเงินได้ของสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 30

⁶⁹ ธรรมนูญ แก้วสถิตย์ ,อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 29, น.23-48

ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย ฐานภาษีจะจำกัดเฉพาะกำไรที่ได้จากหรือเนื่องจากกิจการในประเทศไทย ตามหลักแหล่งเงินได้(source rule)เท่านั้น สาขาในประเทศไทยไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการกระทำกิจการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศมารวมคำนวณภาษีในประเทศไทยด้วย สำหรับเงินได้ที่เกิดจากหรือเนื่องจากกิจการของสาขาในประเทศไทยที่ต้องนำมาเสียภาษีนั้น ไม่ต้องคำนึงว่าเงินได้นั้นจ่ายมาจากแหล่งในประเทศใดตัวอย่างเช่น สาขาในประเทศไทยของธนาคารซีทีแบงก์ซึ่งเป็นสาขาของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ส่งเงินไปให้ลูกหนี้ในประเทศอินโดนีเซียกู้เมื่อลูกหนี้เงินกู้ยืมดังกล่าวได้ส่งดอกเบี้ยจากแหล่งในประเทศอินโดนีเซียมาให้ยังสำนักงานสาขาในประเทศไทยโดยตรง หรือส่งดอกเบี้ยไปให้ยังสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศดอกเบี้ยดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำกิจการของสำนักงานสาขาในประเทศไทย แม้ว่าจะจ่ายจากแหล่งในอินโดนีเซีย จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิของสาขาในประเทศไทยเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยด้วย ในกรณีเช่นนี้ยังคงถือว่าประเทศไทยมีฐานะ เป็นรัฐแหล่งเงินได้สำหรับธุรกรรมการกู้ยืมเงินรายดังกล่าวด้วย ประเทศไทยจึงอ้างสิทธิเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้⁷⁰

อนึ่ง กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีสำนักงานสาขาดำเนินธุรกิจอยู่ในประเทศไทยหากลูกค้าในประเทศไทยติดต่อทำธุรกิจสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศโดยตรงไม่ผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทย แม้ลูกค้าในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศโดยตรง ก็ยังถือว่าเงินได้นั้นเกิดจากการกระทำกิจการในประเทศไทย เพราะสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ กับสำนักงานสาขาในประเทศไทยมีฐานะเป็นนิติบุคคลเดียวกัน จึงมีผลให้สำนักงานสาขาในประเทศไทยต้องนำเงินได้ที่ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของสำนักงานสาขาในประเทศไทยด้วย โดยมีเงื่อนไขว่าเงินที่ได้จ่ายให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศเกิดจากการกระทำกิจการอย่างเดียวกันกับที่สำนักงานสาขาในประเทศไทยกระทำอยู่แล้วเป็นปกติธุระ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักการที่เรียกว่า Force of attraction

โจทก์เป็นธนาคารสาขาในประเทศไทยของธนาคารเชสแมนแฮตตัน จำกัด สำนักงานใหญ่ซึ่งจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาอันเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีสาขาอยู่ที่เมืองแฟรงค์เฟิร์ตประเทศเยอรมันตะวันตก ถือได้ว่าโจทก์กับธนาคารเชสแมนแฮตตัน จำกัด สำนักงานใหญ่และธนาคารเชสแมนแฮตตัน จำกัด สาขาเมืองแฟรงค์เฟิร์ต มีฐานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ฉะนั้นการที่ธนาคารโจทก์สำนักงานใหญ่ให้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด กู้เงินก็ดี และธนาคารโจทก์สาขาเมืองแฟรงค์เฟิร์ตให้บริษัท สตาบาคเบา จำกัด เข้ามาทำงานในประเทศไทยเป็นครั้งแรกกู้เงินก็ตี้อยู่แล้วถือว่าธนาคารทั้งสองแห่งดังกล่าวได้กระทำกิจการในประเทศไทยตามประมวล

⁷⁰ ธรรมนูญ แก้วสถิตย์ ,อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 29, น.26

รัฐฎากร มาตรา 66 วรรคแรก เงินดอกเบี้ยและค่าธรรมเนียมในการให้กู้เงินทั้งสองรายจึงเป็นเงินได้หรือผลกำไรเนื่องจากการทำกิจการในประเทศไทยซึ่งโดยสภาพแล้วถือได้ว่าเป็นเงินได้หรือผลกำไรของโจทก์สาขาในประเทศไทยด้วยในฐานะที่เป็นนิติบุคคลเดียวกันแม้ธนาคารโจทก์สำนักงานใหญ่ สำนักงานสาขาเมืองแฟรงค์เฟิร์ต และสำนักงานสาขาประเทศไทยจะแยกกันทำงบบุคละของแต่ละแห่งก็ตามก็เป็นเพียงเพื่อความสะดวกในด้านการบัญชีและการบริหารเท่านั้น

ประมวลรัฐฎากรมาตรา 76 ทวิ จะนำมาบังคับใช้แก่คดีนี้ไม่ได้เพราะมาตรา 76 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้ประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีสาขาของตนเองและประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น ผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อที่บัญญัติในมาตรา 76 ทวิ นี้ เป็นคนละบุคคลกับนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยการคำนวณภาษีเกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรจึงต้องแยกจากเงินได้ของผู้ทำการแทนแต่กรณีคดีนี้ โจทก์เป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาเมืองแฟรงค์เฟิร์ต จึงเป็นกรณีที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเอง จึงต้องบังคับตามประมวลรัฐฎากร มาตรา 66 วรรคสองดังนั้นดอกเบี้ยที่ บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด จ่ายให้แก่ธนาคารโจทก์สำนักงานใหญ่ และดอกเบี้ยกับค่าธรรมเนียมที่ บริษัท สตาบาคเบา จำกัด จ่ายให้แก่ธนาคารโจทก์สาขาเมืองแฟรงค์เฟิร์ต เป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณหากำไรสุทธิของโจทก์ในการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัฐฎากร เมื่อโจทก์ส่งดอกเบี้ยและค่าธรรมเนียม ดังกล่าวไปให้สำนักงานใหญ่ของโจทก์และสำนักงานสาขาเมืองแฟรงค์เฟิร์ตจึงเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย⁷¹

สำหรับกรณีภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวินั้น แม้สำนักงานสาขาในประเทศไทยจะมีผู้จ่ายเงินได้ออกไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศโดยตรง แต่ลูกค้าในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศโดยตรง สำนักงานสาขาในประเทศไทยยังต้องรับผิดชอบเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ อีกด้วย ทั้งนี้ตามแนวคำพิพากษากฎีกาต่อไปนี้

“เงินหรือกำไรของบริษัท นิซิเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่นที่เกิดจากการประกอบธุรกิจในประเทศไทย ลูกค้าในประเทศไทยได้ส่งออกไปจากประเทศไทยให้บริษัท นิซิเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่นโดยตรง

แต่เงินกำไรดังกล่าวถือว่าเกิดจากโจทก์ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท นิซิเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่น จึงเป็นเงินได้ของโจทก์ในประเทศไทย ฉะนั้นเมื่อมีการส่งเงินกำไรดังกล่าวออกจากประเทศ

⁷¹ คำพิพากษากฎีกาที่ 3676/2528

ไทยในกรณีนี้ แม้ว่าลูกค้าในประเทศไทยจะเป็นผู้ส่งให้แก่บริษัท นิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่นซึ่งเป็นสำนักงานใหญ่ของโจทก์ย่อมถือได้ว่าโจทก์ซึ่งเป็นสาขาเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้นออกไปจากประเทศไทย โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ ที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น”⁷²

ในกรณีที่ลูกค้าในประเทศไทยชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการไปยังสำนักงานใหญ่ของนิติบุคคลในต่างประเทศโดยตรง โดยไม่ผ่านสาขาในประเทศไทย และให้ถือว่าสาขาในประเทศไทยต้องรับผิดชอบเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี อาจมีปัญหาค่า ขณะที่ลูกค้าชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี สาขายังไม่อาจทราบได้ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นสาขาจะมีกำไรหรือไม่ ในเรื่องนี้กรมสรรพากรจึงได้มีหนังสือตอบข้อหารือเป็นแนวทางไว้ดังนี้

อนุโลมให้ถือเอาวันที่สาขาได้ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด.50 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 69 เป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และเริ่มนับระยะเวลาที่สาขาต้องนำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตั้งแต่วันที่ยื่นแบบดังกล่าว แต่หากสาขาไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ภายในกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าหากในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นสาขามีกำไรหรือเงินที่กั้นไว้จากกำไรให้ถือเอาวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลายื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นวันจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ⁷³

สำหรับการชำระภาษีตามมาตรา 70 ทวิ นี้ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ และมาตรา 3 เตรีส มาใช้เป็นเครดิตได้แต่อย่างใด

รูปแบบที่สอง การมีเพียงลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย

ลักษณะทั่วไป การดำเนินธุรกิจบางกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศไม่จำเป็นต้องเข้ามาจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย เพราะอาจประหยัดค่าใช้จ่ายหรือมีต้นทุนทางธุรกิจต่ำ หรือเป็นเพราะการดำเนินธุรกิจบางประเภทสามารถกระทำการอยู่ในต่างประเทศไม่จำเป็นต้องส่งคนเข้ามาในประเทศไทยก็ทำให้การดำเนินธุรกิจสำเร็จลงได้และสามารถมีรายได้หรือกำไรเกิดขึ้น แต่การดำเนินธุรกิจบางกรณีอาจจำเป็นต้องมีการเข้ามาติดต่อหรือเข้ามาให้บริการในประเทศไทยด้วยเป็นครั้งคราว นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจำเป็นต้องส่งลูกจ้าง พนักงาน หรือผู้ทำการแทนเข้ามาติดต่อหรือให้บริการแทนสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศหรืออาจแต่งตั้งให้บุคคลในประเทศไทย ดำเนินการแทน ซึ่งจะทำให้ธุรกิจสำเร็จบรรลุผลและได้รับเงินได้จากการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย การมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ในการ

⁷² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541

⁷³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.01)/756 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2543.

ประกอบกิจการในประเทศไทยอาจไม่จำเป็นต้องมีการประกอบกิจการในสถานธุรกิจหรือสำนักงานของตนเองและบางกิจการอาจส่งตัวแทนเข้ามาทำการติดต่อหรือทำการแทนในระยะเวลาสั้นๆ หรืออาจเข้ามาเพียงวันเดียวก็ทำให้ธุรกิจสำเร็จสามารถมีเงินได้จากการดำเนินธุรกิจดังกล่าวซึ่งเป็นการประหยัดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจยิ่งกว่าการเข้ามาตั้งฐานธุรกิจของตนเองในประเทศไทย เช่น การส่งตัวแทนเข้ามาลงนามในสัญญารับจ้างเขียนแบบแปลนสิ่งก่อสร้างทางสถาปัตยกรรมโดยอาจเข้ามาระยะเวลาไม่นาน ก็ทำให้งานสำเร็จลงได้

ภาวะภาษีเงินได้ของการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย จะเข้าข่ายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ นั้น ต้องพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขดังนี้

(1) ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเป็นตัวแทนไม่อิสระของนิติบุคคลในต่างประเทศ

(2) ลักษณะของการประกอบกิจการ เช่น

ถ้าเป็นธุรกรรมซื้อขายต้องพิจารณาว่ามีการทำสัญญาซื้อขายหรือมีผู้ทำการติดต่อ หรือมีการส่งมอบสินค้าในประเทศไทยหรือไม่

ถ้าเป็นสัญญาการรับจ้างทำของหรือให้บริการจะต้องมีการกระทำกิจการที่รับจ้างหรือให้บริการในประเทศไทย

ถ้าเป็นสัญญาผู้ยืม ก็ต้องมีการทำสัญญาผู้ยืมในประเทศไทยด้วย

ธุรกรรมใดเข้าข่ายมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ ส่วนผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามรูปแบบนี้ตามมาตรา 76 ทวิ กำหนดให้ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อดังกล่าวต้องเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้แทนนิติบุคคลในต่างประเทศที่ตนทำการแทน

เมื่อนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายในต่างประเทศดำเนินธุรกิจในรูปแบบของการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยได้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งเป็นการเสียตามหลักแหล่งเงินได้ (source rule) แล้วหากมีการส่งเงินกำไรที่เหลือหลังจากการเสียภาษีออกไปจากประเทศไทย ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ เช่นเดียวกับการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของการมีสำนักงานสาขาในประเทศไทย ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นกรณีที่บุคคลผู้เป็นตัวแทนดังกล่าวเป็นผู้ส่งกำไรออกไปเองหรือลูกค้าในประเทศไทยเป็นผู้

ส่งเงินได้ไปให้นิติบุคคลในต่างประเทศโดยตรง

รูปแบบที่สาม นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้ในไทยตามมาตรา 70

ลักษณะทั่วไป นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและไม่มีสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยอาจมีรายได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยเช่น กรณีบริษัทในไทยจ้างบริษัทต่างชาติให้เขียนแบบอาคารสำนักงานให้แล้วบริษัทต่างชาติส่งมอบงานให้บริษัทไทยโดยบริษัทต่างชาติไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยแต่อย่างใดและการส่งมอบงานก็กระทำที่ต่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งตามมาตรา 70 วรรคหนึ่งกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลหรือหน่วยงานของรัฐบาลมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นำส่งรัฐ ถ้าหากผู้จ่ายเงินได้ไม่ทำหน้าที่หักภาษีนำส่งหรือหักภาษีนำส่งไม่ครบต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีส่วนที่ไม่ได้นำส่งหรือนำส่งไว้ขาด(ตามมาตรา 54) ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วกรมสรรพากรมักจะเร่งรัดจัดเก็บเอาจากผู้จ่ายเงินได้โดยตรง ดังนั้น หากผู้มีเงินได้ปฏิเสธไม่ยอมร่วมรับผิดชอบผู้จ่ายเงินได้ก็มักจะตกอยู่ในฐานะที่ต้องเป็นผู้รับภาระแต่โดยลำพัง ส่วนวรรคสองของมาตรา 70 จะเป็นบทยกเว้นภาษีให้ถ้าผู้จ่ายดอกเบี้ยเป็นรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม

ในส่วนของมาตรา 70 วรรคหนึ่งที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องถูกหักภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมีองค์ประกอบสำคัญอยู่ 4 ประการคือ⁷⁴

- (1) ผู้มีเงินได้มีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (2) ผู้มีเงินได้มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย
- (3) ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6)
- (4) เงินได้จ่ายจากหรือในประเทศไทย

องค์ประกอบที่หนึ่ง ผู้มีเงินได้มีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หากผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคลโดยการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ก็ยังคงถือว่าเป็นหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 70 ได้บัญญัติไว้ ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะมีฐานะเป็น บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทรัสต์ มูลนิธิ สมาคม กองทุน สถาบัน กิจการองค์การรัฐบาลต่างประเทศ หน่วยงานของรัฐบาลต่างประเทศ หรือองค์การระหว่างประเทศ ทั้งนี้หากกฎหมายของประเทศที่นิติบุคคลดังกล่าวจัดตั้งขึ้นยอมรับว่ามีฐานะเป็นนิติบุคคลก็จะเข้าหลักเกณฑ์เป็นหน่วยภาษี (tax entity)

องค์ประกอบที่สอง นิติบุคคลต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีนี้หมายถึง นิติ

⁷⁴ ธนภณ แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 29, น.154

บุคคลต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเลย หรืออาจมีพนักงาน ลูกจ้าง หรือตัวแทน เข้ามาดำเนินกิจกรรมบางอย่างในประเทศไทย แต่ยังไม่เป็นสาระสำคัญที่จะถือว่าเป็น การประกอบกิจการในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ส่วนอย่างไรจะถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ให้พิจารณาว่าส่วนของกิจกรรมที่กระทำขึ้นในประเทศไทยถือเป็น สาระสำคัญที่จะทำให้ธุรกรรมนั้นสำเร็จและก่อให้เกิดเงินได้หรือไม่

องค์ประกอบที่สาม นิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร เหตุผลที่ตามมาตรา 70 ไม่บังคับให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) (7) แปะ (8) ก็เพราะว่าเงินได้ตามมาตรา 40(1) เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานที่เป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง หรือค่าตอบแทนอื่นที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการเป็นพนักงาน ลูกจ้าง ซึ่งผู้รับเงินได้จะมีความสัมพันธ์กับ ผู้จ่ายเงินได้ในลักษณะลูกจ้างกับนายจ้าง แต่เนื่องจากนิติบุคคลเป็นบุคคลสมมติตามกฎหมายไม่สามารถ สมรส หรือขายแรงงานได้เสมือนบุคคลธรรมดาที่มีสภาพเป็นบุคคลตามธรรมชาติ ดังนั้นเมื่อมาตรา 70 ใช้ บังคับกับผู้รับเงินได้ที่มีฐานะเป็นนิติบุคคลเท่านั้น เงินได้ตามมาตรา 40(1) จึงไม่อยู่ในวิสัยที่จะถูกหักภาษี ตามมาตรา 70 ได้ เพราะนิติบุคคลไม่มีโอกาสได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(1)

ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(7) ซึ่งเป็นเงินได้จากการรับเหมา ที่ผู้รับจ้างต้องลงทุนจัดหาสัมภาระส่วน สำคัญนอกจากเครื่องมือประกอบอาชีพนั้น นิติบุคคลก็มีโอกาสได้รับเงินได้ประเภทนี้ แต่เนื่องจากมาตรา 70 ใช้บังคับเฉพาะกรณีผู้รับเงินได้ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยในขณะที่การรับเหมาส่วนใหญ่ จำเป็นต้องเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจึงจะก่อให้เกิดเงินได้ตามมาตรา 40(7) ได้ ดังนั้นผู้ร่าง ประมวลรัษฎากรในขณะนั้น (พ.ศ. 2481) อาจคิดว่า การไม่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจะไม่มี โอกาสได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(7) จึงไม่กำหนดให้การหักภาษีตามมาตรา 70 ครอบคลุมถึงเงินได้ตาม มาตรา 40(7) ด้วย

อย่างไรก็ดี ในช่วงปี พ.ศ. 2481 ผู้ร่างประมวลรัษฎากรอาจไม่ได้คิดว่าหากผู้ว่าจ้างในประเทศไทยได้จ้าง บริษัทในต่างประเทศไปสร้างอาคารเพื่อทำการค้าในต่างประเทศแล้วจ่ายค่าจ้างออกไปจากประเทศไทยก็ทำให้ บริษัทในต่างประเทศมีโอกาสได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(7) ได้อย่างไรก็ดีแนวคิดนี้อาจคำนึงถึงการลงทุนจาก ต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้คิดถึงสภาพการณ์ที่นักธุรกิจไทยจะไปลงทุนในต่างประเทศเท่าใดนักกฎหมายที่ ร่างขึ้นมาในยุคเก่าๆจึงมีบทบัญญัติรองรับกรณีบริษัทต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยมากกว่ากรณีที่ บริษัทไทยจะไปลงทุนในต่างประเทศเพราะสภาพเศรษฐกิจในยุคก่อนๆนั้นประเทศไทยยังคงไม่มีศักยภาพที่จะ เป็นประเทศส่งออกการลงทุน (capital exporting)

สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(8) นิติบุคคลต่างประเทศก็มีโอกาสได้รับแม้ไม่เข้ามาประกอบกิจการใน ประเทศไทยเลย เช่น นิติบุคคลต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในไทย โดยผู้ขายไม่จำเป็นต้องเข้ามาในไทย

ก็มีโอกาสได้รับเงินได้จากการขายสินค้าตามมาตรา 40(8) แต่เงินได้ประเภทนี้ไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 เพราะกฎหมายประสงค์จะเปิดโอกาสให้บริษัทต่างประเทศนำสินค้าทุนเครื่องจักร เครื่องมือ วัตถุดิบที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศมาขายให้ประเทศไทยบ้าง เพื่อส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจ และคุณภาพชีวิตในประเทศไทย⁷⁵

องค์ประกอบที่สี่ เป็นเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย คำว่า "จาก" ประเทศไทยหมายความว่า ผู้จ่ายในประเทศไทยได้จ่ายเงินได้พึงประเมินออกไปให้นิติบุคคลในต่างประเทศโดยตรง ส่วนคำว่า "ใน" ประเทศไทยหมายความว่าผู้จ่ายในประเทศไทยได้จ่ายเงินได้ให้บุคคลในประเทศไทยตามคำสั่งของนิติบุคคลในต่างประเทศ หรือจ่ายเงินเข้าบัญชีเงินฝากของนิติบุคคลต่างประเทศหรือบุคคลอื่นที่เปิดไว้ในประเทศไทย ตามคำสั่งของนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นคู่สัญญาทางธุรกิจการค้าเพื่อเป็นค่าตอบแทนหรือชำระหนี้ตามสัญญาทางธุรกิจการค้า ส่วนคำว่า "จ่าย" นั้นรวมถึงการกระทำใดๆ ที่เป็นประโยชน์คิดคำนวณเป็นเงินได้หรือที่ทำให้มูลหนี้ตามสัญญาดังกล่าวระงับลง เช่น การบันทึกค่าใช้จ่ายของนิติบุคคลในประเทศไทยแล้วตั้งนิติบุคคลต่างประเทศเป็นเจ้าหนี้ เป็นต้น อย่างไรก็ตามแม้ผู้จ่ายเงินได้นำค่าตอบแทนที่พึงจ่ายมาตัดเป็นรายจ่ายในบัญชีกำไรขาดทุนประจำปีตามเกณฑ์สิทธิ แล้วตั้งบัญชีค้างจ่ายไว้ ยังไม่ถือว่าเป็นการจ่ายเงินได้และยังไม่ต้องหักภาษีนำส่งตามมาตรา 70⁷⁶

ดังนั้น อาจสรุปได้ว่าการกระทำใดๆโดยบุคคลในประเทศไทยเพื่อให้มูลหนี้ทางธุรกิจการค้าที่มีต่อกนิติบุคคลต่างประเทศระงับลง ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนก็ถือว่ามี การจ่ายเงินได้และนิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้แล้ว ทั้งนี้เพราะการได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรให้หมายรวมถึงการได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินด้วย

นอกจากนี้ การที่บุคคลในประเทศไทยได้สั่งให้บุคคลต่างประเทศจ่ายเงินได้ หรือโอนทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ เพื่อให้มูลหนี้ทางธุรกิจการค้าระงับลง ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนก็ถือว่ามี การจ่ายเงินได้พึงประเมินจากประเทศไทยไปให้นิติบุคคลต่างประเทศด้วย ทั้งๆที่การจ่ายเงินได้กระทำในต่างประเทศ แต่เป็นการจ่ายตามคำสั่งของบุคคลในประเทศไทย

ลักษณะการภาษีตามมาตรา 70 มีลักษณะเป็นภาษีสุดท้ายและเป็นการเสียภาษีเพียงครั้งเดียวแล้วสิ้นสุดภาระ (final withholding tax) ภาษีเงินได้ถูกหักนำส่งไว้ตามมาตรา 70 จึงแตกต่างจากมาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ที่มีลักษณะเป็นการเสียภาษีได้ล่วงหน้า (advanced withholding tax) และผู้ที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ และตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ยังคงต้องมีภาระหน้าที่ในการยื่นแบบเสียภาษีสำหรับเงินได้

⁷⁵ ธรรมนูญ แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 29 ,น.157

⁷⁶ ธรรมนูญ แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 29 น.153-158

ทั้งปีอีกครั้งหนึ่งเมื่อสิ้นปีภาษีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีโดยผู้มีเงินได้มีสิทธินำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย นำส่งไว้ตามมาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ และตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท .ป.4/2528 ได้คำนวณหักไว้เป็น จำนวนต่ำกว่าที่พึงต้องชำระจริงเมื่อสิ้นปีภาษีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีเพิ่มเติม ในส่วนที่ขาดหรือหากถูกหักภาษีไว้เป็นจำนวนเกินกว่าที่พึงชำระเมื่อสิ้นปีภาษีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผู้มีเงินได้ก็มีสิทธิขอคืนภาษีส่วนที่ถูกหักไว้เกินได้ ในขณะที่การหักภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 นี้ เป็นการ เสียภาษีเพียงครั้งเดียวโดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีอีกแต่อย่าง ใด ทั้งนี้เพราะโดยสภาพแล้วผู้ที่เป็นิติบุคคลที่อยู่ต่างประเทศไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หากกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในต่างประเทศต้องเดินทางเข้ามายื่นแบบเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยด้วย ตัวเองเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก็จะเป็นภาระและไม่สะดวกแก่ผู้อยู่ในต่างประเทศ ยิ่งไปกว่านั้นหากผู้มี เงินได้ที่อยู่ในต่างประเทศไม่ยอมให้ความร่วมมือในการยื่นแบบเสียภาษีรัฐบาลไทยก็คงจะฟ้องร้องเรียก เก็บภาษีด้วยความยากลำบากและมีต้นทุนสูง ซึ่งไม่มีหลักประกันว่าจะได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพราะผู้มี เงินได้ไม่ได้อยู่ในประเทศไทยและส่วนมากก็มักไม่มีทรัพย์สินใดๆในประเทศไทยที่จะยึดขายทอดตลาดได้ กฎหมายจึงกำหนดให้เสียภาษีด้วยวิธีการสั่งให้ผู้จ่ายเงินเป็นผู้มีหน้าที่นำส่งรัฐแทน ซึ่งผู้มีเงินได้สามารถ ขอนหนังสือรับรองการเสียภาษีตามมาตรา 70 ไปใช้ประโยชน์ในการเครดิตภาษีในต่างประเทศตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เพราะถือเป็นภาระที่แท้จริง

กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคล บุคคลธรรมดา หรือหน่วยงานรัฐบาล ต้องเป็น ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการหักภาษีนำส่งรัฐ เมื่อมีการจ่ายเงินได้ตามประเภทที่ระบุไว้ในมาตรา 70 ให้แก่ นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยให้นำส่งด้วยแบบ ภ .ง.ด. 54 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ เช่น ถ้าจ่ายเงินได้ในเดือนสิงหาคม ผู้จ่ายเงินได้สามารถ นำส่งภาษีเงินได้ให้รัฐได้ตั้งแต่วันที่จ่ายเงินได้จนถึงวันที่ 7 กันยายน

กฎหมายกำหนดให้คำนวณหักนำส่งไว้ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นซึ่งไม่มีการหัก ค่าใช้จ่ายใดๆเฉพาะเงินได้ที่เป็เงินปันผลเท่านั้นให้คำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลทั้งสิ้น ทั้งนี้ การที่หักภาษีจากเงินปันผลต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่นๆ ก็เพื่อจูงใจให้มีการเคลื่อนย้ายเงินทุนจาก ต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทไทยให้มากขึ้นเพื่อเป็นการส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย

กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากรในการคำนวณภาษีเงิน ได้ตามมาตรา 70 กล่าวคือในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยให้ใช้อัตราอ้างอิงประจำวันที่ ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ เพื่อนำไปคำนวณเป็นเงินตราไทยสำหรับการจ่ายเงินได้ในวันถัดไป ตัวอย่างเช่น บริษัท ก โอนเงินตราต่างประเทศจำนวน 1,000 เหรียญสหรัฐไปให้บริษัทในประเทศไทยสิงคโปร์ ในวันที่ 10 มกราคม ในอัตราที่ธนาคารพาณิชย์ขาย 40 บาท ต่อ 1 เหรียญสหรัฐก็ตาม แต่ในการคำนวณ

นั้นเหรียญสหรัฐจำนวน 1,000 เหรียญเป็นเงินตราไทยเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 70 บริษัทก็ต้องใช้อัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้วันที่ 9 มกราคม มาใช้ในการคำนวณ ซึ่งหากอัตราอ้างอิงที่ประกาศไว้ในวันที่ 9 มกราคม เป็น 42 บาทต่อ 1 เหรียญสหรัฐ ก็ต้องใช้อัตรา 42 มาคูณ 1,000 เหรียญสหรัฐซึ่งถือว่ามีเงินจ่ายได้ 42,000 บาททั้งที่ความจริงได้นำเงินตราไทยจำนวนเพียง 40,000 บาทไปซื้อเงินเหรียญสหรัฐจำนวน 1,000 เหรียญก็ตาม ทั้งนี้มีเหตุผลว่าถ้าหากเวลาวิ่งเลยไปหลายปีผู้มีเงินได้หรือผู้ขายเงินได้ถูกสรรพากรเรียกตรวจสอบการเสียภาษีจะได้ไม่เกิดปัญหาในการพิสูจน์ว่าผู้จ่ายเงินได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนถูกต้องหรือไม่ จึงอิงกับอัตราถัวเฉลี่ยรายวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ประกาศจะมีความชัดเจนและง่ายต่อการพิสูจน์ของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีและเป็นการจัดข้อโต้แย้งอีกด้วย

สำหรับกรณีผู้จ่ายเงินได้มีเงินตราต่างประเทศถือครองอยู่แล้วไม่ต้องนำเงินบาทไปซื้อมา หากได้จ่ายเงินได้เป็นเงินตราต่างประเทศออกไปให้นิติบุคคลต่างประเทศ การจะคำนวณเงินได้จากเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยเพื่อการเสียภาษีตามมาตรา 70 ให้ใช้อัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศโดยใช้อัตราที่ธนาคารซื้อ เป็นอัตราที่นำมาคำนวณ

ได้มีประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2548 ยอมให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ประกาศใช้ประจำวันเพื่อการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 (รวมทั้งการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภพ. 36) อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีได้เลือกใช้อัตราใดก็ให้ใช้อัตราวันนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน ทั้งนี้ การให้เลือกใช้อัตราอ้างอิงรายวันตามที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ หรืออัตราที่ประกาศโดยธนาคารพาณิชย์(ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์)นั้นสามารถเลือกใช้ได้ตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2548 เป็นต้นมา

2.2.1.4 การภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม กรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อน

ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ทั้งที่ประกอบกิจการในไทยและในกรณีที่มิได้ประกอบกิจการในไทย โดยประเทศที่นิติบุคคลมีถิ่นที่อยู่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำขึ้นโดยส่วนใหญ่ข้อ 7 บัญญัติไว้ว่า⁷⁷

“1. เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่

⁷⁷ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับแคนาดา ประกาศใช้เมื่อ 16 กรกฎาคม พ.ศ.2528

วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไร ของวิสาหกิจนั้นอาจเป็นภาษีได้ในรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่า เป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น

2. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้น เป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ภายใต้ภาวะ เช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกัน อย่างเป็นอิสระโดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น

3. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความ มุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น

4. หากเป็นประเพณีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่จะกำหนดกำไรอันถือเป็นของสถานประกอบการถาวร โดยอาศัยมูลฐานแห่งการปันส่วนผลกำไรทั้งสิ้นของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ มิให้ข้อความในวรรค 2 ตัดหนทางของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจากการกำหนดกำไรเพื่อเสียภาษี โดยการปันส่วนผลกำไรเช่นว่านั้นอาจเป็นไปตามประเพณี อย่างไรก็ตาม วิธีการปันส่วนผลกำไรนั้น จะต้องเป็นวิธีที่มีผลตามหลักการต่างๆซึ่งกำหนดไว้ในข้อนี้

5. มิให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรใดๆ เป็นของสถานประกอบการถาวรโดยเหตุผลเพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นซื้อของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ

6. เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติวรรคก่อนๆ ของข้อนี้ กำไรที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวร ให้กำหนดโดยวิธีเดียวกันเป็นปีๆ ไป เว้นแต่จะมีเหตุผลอันสมควรและเพียงพอ ที่จะใช้วิธีอื่น

7. ในกรณีที่เงินได้หรือกำไรรวมไว้ซึ่งรายการเงินได้ซึ่งแยกอยู่ในบังคับของข้ออื่นแห่งอนุสัญญาฯ นี้ ให้บทบัญญัติของข้ออื่นเหล่านั้นถูกระทบกระเทือนโดยบทบัญญัติของข้อนี้

8. เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้ คำว่า "เงินได้หรือกำไร" ไม่รวมถึงการจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินใดๆ นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งไม่ใช่ ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายค่าสิทธิที่ได้อ้างถึงในวรรค 3 ของข้อ 12 “

เมื่อพิจารณาจากขอบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้างต้นจะเห็นว่ารัฐแหล่งเงินได้ จะมีสิทธิเก็บภาษีก็ต่อเมื่อนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาดำเนินธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

ตามมาตรา 66 วรรค 2 หรือมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และหากนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาดำเนินธุรกิจ โดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวร อนุสัญญาภาษีซ้อนอนุญาตให้รัฐถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่มีเงินได้ มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายในของตนและหากรัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บรัฐถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องขจัดภาษีซ้ำซ้อนตามวิธีการที่กำหนดในอนุสัญญาฯ

การมีสถานประกอบการถาวรจึงเป็นเงื่อนไขสำคัญที่บ่งชี้ว่าผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยหรือไม่ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาความหมายและลักษณะของสถานประกอบการถาวรซึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ให้นิยามสถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment) ไว้อย่างชัดเจนในข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ 3 ประเภทคือ

1.สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset) กล่าวคือ มีสถานธุรกิจต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น และสถานธุรกิจนั้นต้องมีความประจำถาวร กล่าวคือ มีสถานที่ซึ่งผู้มีเงินได้ใช้ในการประกอบธุรกิจไม่ว่าจะใช้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม แต่เป็นสถานที่ซึ่งมีอยู่ประจำโดยไม่คำนึงว่าสถานธุรกิจประจำนี้ฝ่ายผู้รับจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศหรือฝ่ายผู้ว่าจ้างใน ประเทศไทยเป็นผู้จัดหา เช่น สาขา สำนักงาน คลังสินค้า เป็นต้น

2.สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activities) ให้ถือว่ากิจกรรมบางลักษณะที่กระทำขึ้นใน รัฐแหล่งเงินได้ในชั่วระยะเวลาหนึ่งเป็นการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร โดยในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำหนดระยะเวลาที่แตกต่างกันไป ซึ่งสถานประกอบกิจการประเภท กิจกรรมมี 2 ประเภท คือ

1) การมีโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจสอบ ควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร เมื่อดำเนินกิจกรรมเกินกว่าระยะเวลาที่กำหนด

2) กรณีให้บริการผ่านพนักงาน กล่าวคือ การให้บริการทั่วไปหรือให้บริการปรึกษาโดย บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง พนักงาน หรือบุคคลากรของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด

3.สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent) หมายถึง บุคคลที่เป็นผู้ทำการแทนให้กับธุรกิจ อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดว่าให้ถือเอาตัวแทนนายหน้าของนิติบุคคลที่มีสถานภาพไม่เป็นอิสระของธุรกิจ(อยู่ภายใต้การควบคุมของธุรกิจ)ที่มีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เป็นสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลนั้น กล่าวคือ ตัวแทนนายหน้านั้นได้กระทำการเป็นตัวแทนหรือนายหน้าให้แก่ นิติบุคคลทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดและยังหมายถึงบุคคลผู้มีอำนาจในการลงนามสัญญาแทน นิติบุคคลหรือมีอำนาจในการ

จัดหาคำสั่งซื้อ การเก็บรักษาและส่งมอบทรัพย์สินเพื่อนิติบุคคลเป็น ปกติวิสัย⁷⁸

โดยสรุปประเทศไทยจะมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบธุรกิจได้ก็ต่อเมื่อ ได้มีการให้บริการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทใดประเภทหนึ่งในสามประเภท ในทางตรงกันข้ามถ้าการให้บริการดังกล่าวไม่ได้ให้บริการผ่านสถานประกอบการถาวรแล้วประเทศที่มีสิทธิเก็บภาษีคือประเทศถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลต่างประเทศ

2.2.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” มาจากศัพท์ในภาษาอังกฤษที่ว่า Value Added Tax เหตุที่มีการเรียกเช่นนี้ เพราะภาษีชนิดนี้จะเก็บเป็นสัดส่วนของมูลค่าผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เพิ่มขึ้น ซึ่งถ้ามูลค่าเพิ่มสูงก็เก็บมาก มูลค่าเพิ่มน้อยก็เก็บน้อยและถ้ามูลค่าลดลงก็จะคืนภาษีให้ตามส่วน การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นการเสียตามมูลค่าที่เพิ่มขึ้น⁷⁹

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการจัดเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระในประเทศไทยเท่านั้นเป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักอาณาเขต(Territory Principle) ซึ่งการให้บริการในราชอาณาจักรหมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักรไม่คำนึงถึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในหรือนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้หากผู้ประกอบการให้บริการในราชอาณาจักร แต่ได้นำไปใช้นอกราชอาณาจักรการให้บริการดังกล่าวก็ยังคงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งการนำเข้าสินค้าไม่ว่าเพื่อการใดด้วยเช่น บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้คำปรึกษาด้านสถาปัตยกรรมและการออกแบบอาคารโรงงานให้แก่ผู้ว่าจ้างในประเทศไทย การให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในต่างประเทศ และได้ใช้บริการนั้นในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกฎหมายถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร⁸⁰ โดยผู้ประกอบการจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันประกอบกิจการ และยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเป็นรายเดือนภาษีทุกเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปไม่ว่าจะมีรายรับหรือไม่ก็ตาม

ผู้ประกอบการเมื่อซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อนำมาใช้ในการประกอบกิจการของตนจะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของราคาสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้ขายหรือบริการภาษีส่วนนี้เรียกว่า

⁷⁸ พินิติ นิเทศกิจ, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 58 น.11-12

⁷⁹ สาธิต รังคสิริ, เจาะลึกปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม(กรุงเทพมหานครสำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด),2536, น.9-10

⁸⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802(ก)/2193 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2535.

“ภาษีซื้อ”

ผู้ประกอบการจดทะเบียนเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของราคาสินค้าหรือบริการจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้ง ภาษีส่วนนี้เรียกว่า “ภาษีขาย”

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขาย หักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับจำนวนส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้ถือเป็นเครดิตภาษี ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้หรือจะขอคืนเป็นเงินสดก็ได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปต้องชำระเป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) ภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดไป ผู้ประกอบการนอกจากจะต้องจดทะเบียนและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือนแล้วยังมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี รายงานและหลักฐานต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้อีกด้วย ผู้ฝ่าฝืนยอมอาจัญจนกระทำความผิดพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมทั้งอาจถูกยึดทรัพย์สินนำไปขายทอดตลาดเพื่อนำเงินไปเสียภาษีหรืออาจัญจนดำเนินคดีอาญาด้วย

หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนิติบุคคลผู้ประกอบการสถาปัตยกรรมจะไม่แตกต่างจากบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ประกอบการดังมีรายละเอียดนี้

สำหรับวิชาชีพสถาปนิกดังที่กล่าวมาแล้วคือ เป็นงานบริการด้านสถาปัตยกรรมซึ่ง สถาปนิก ถือเป็นผู้ประกอบการตามความหมายของมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งก็คือบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ซึ่งกรณีของสถาปนิกเป็นการประกอบการที่เป็นลักษณะของการให้บริการเสียมากกว่าและโดยนิยามของการให้บริการมีความหมายค่อนข้างกว้างกล่าวคือ เป็นการกระทำใดๆอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า เช่นนี้การให้บริการทางสถาปัตยกรรมของสถาปนิกถือเป็นการให้บริการ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าสถาปนิกที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ประเภทเงินเดือนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับยกเว้นตามมาตรา 81(1)(ฐ) ประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบวิชาชีพของสถาปนิก สำหรับการประกอบอาชีพตามมาตรา 40(6) ทั้งนี้แม้ว่าสถาปนิกผู้นั้นจะมีใบอนุญาตวิชาชีพพรายรับจากการให้บริการดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต่างจากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นเช่น แพทย์ ทนายความและนักบัญชีที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบวิชาชีพตามมาตรา 40(6) ตามที่กำหนดในมาตรา 81(ณ)

และถ้าในอนาคตวิชาชีพสถาปนิกได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีปัญหาต่อมาว่าการประกอบกิจการในรูปแบบ นิติบุคคลต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งปกติถ้ามีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ก็

ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81/1 ประกอบพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 432 และถ้าสถาปนิกให้บริการในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัท ถ้ามีรายรับเกิน 1,800,000บาท ก็ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน แต่จะมีปัญหาให้ต้องวินิจฉัยกรณี ที่สถาปนิกหากมีรายรับจากงานออกแบบในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลค่าออกแบบดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งมีผู้ให้ความเห็นไว้สองความเห็นดังนี้

ความเห็นที่หนึ่ง ค่าออกแบบดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งนี้เนื่องจากตามมาตรา 81(ณ) ใช้ถ้อยคำว่า “การประกอบวิชาชีพอิสระอื่นทั้งนี้เฉพาะที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ” บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลออกแบบเองไม่ได้ จึงไม่ได้รับยกเว้นตามมาตราดังกล่าว⁸¹

ความเห็นที่สอง เมื่อพิจารณาตามมาตรา 85/1(1) ประกอบมาตรา 77/1(5) และ77/1(1) กฎหมายบังคับให้ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้ามีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวก็ควรจะรวมถึงรายรับในนามของนิติบุคคลด้วย มิฉะนั้นจะเกิดความไม่สอดคล้องกัน ดังนั้นค่าออกแบบที่ได้รับในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงน่าจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับค่าออกแบบที่ได้รับในนามบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล⁸² ซึ่งได้มีคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรได้วินิจฉัยในคดีการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการว่าความในนามนิติบุคคลโดยเทียบเคียงกับกรณีการออกแบบในนามนิติบุคคลของวิชาชีพสถาปนิก ดังนี้

บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการทางกฎหมาย รวมถึงการว่าจ้างทนายความของบริษัทให้ไปดำเนินคดีความ ว่าความหรือแก้ต่างในศาล การให้บริการว่าความหรือแก้ต่างในศาลได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร⁸³

บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการรับจ้างว่าความให้แก่ธนาคารและบริษัทในเครือธนาคารโดยมีขั้นตอนตั้งแต่ติดตาม ทวงถาม เร่งรัดหนี้ ฟ้องคดีและบังคับคดี โดยบริษัทจะเรียกเก็บค่าว่าความเมื่อมีการฟ้องคดีแล้วเท่านั้น เพราะเงินรายได้จากการว่าความจากการประกอบธุรกิจของบริษัท ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร⁸⁴

⁸¹ อังคณา ร่วมไทย, ภาวะภาษีวิชาชีพทนายความ, น.35

⁸² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร “วารสารข่าวกฎหมายใหม่ 1, (กันยายน 2546)”, น.9

⁸³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.633 ลงวันที่ 27 เมษายน 2543.

⁸⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.08334 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2542.

2.2.4 อากรแสดมภ์

การเสียภาษีอากรแสดมภ์บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมีหลักการเหมือนกันดังนี้

อากรแสดมภ์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง ซึ่งเก็บจากการทำตราสารตามประเภทที่กฎหมายกำหนด โดยมีวิธีการเสียภาษีอากรแยกเป็น 3 วิธี คือ วิธีแรก เสียอากรโดยให้แสดมภ์อากรปิดบนตราสาร วิธีที่สอง เสียอากรโดยชำระเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์อากร วิธีที่สามเสียโดยการยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมภ์ดุนและชำระเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์อากร สำหรับตราสารที่ต้องเสียอากรกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะตราสารบางอย่างที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์เท่านั้น ตราสารอื่นที่ไม่ได้กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์) ไม่ต้องเสียภาษีอากรแสดมภ์อีกด้วย

คำว่า “ตราสาร” มีบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า “เอกสารที่ต้องเสียอากรตามหมวดนี้” (อากรแสดมภ์) เอกสารซึ่งตามปกติเป็นกระดาษ ก็มีบทวิเคราะห์ศัพท์คำว่า “กระดาษ” ไว้ว่า “หมายความว่าตลอดจนถึงแผ่นหนังฟอกหรือสิ่งอื่น ๆ ซึ่งใช้เขียนตราสาร ” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือนอกจากหมายความรวมถึงกระดาษตามถ้อยคำแล้วยังรวมถึงสิ่งอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นสิ่งใดที่ใช้เขียนตราสารด้วย

ในกรณีของการให้บริการประกอบวิชาชีพของสถาปนิกจะต้องเสียภาษีอากรแสดมภ์ก็ต่อเมื่อได้มีการให้บริการในรูปแบบของการจ้างทำของ ถ้าได้ทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว ถือว่าเป็นรูปแบบของการจ้างทำของ กล่าวคือ กฎหมายกำหนดให้สัญญาจ้างทำของเป็นตราสารที่จะต้องอยู่ในบัญชีอากรแสดมภ์ ทั้งนี้ตามมาตรา 104 และบัญชีอากรแสดมภ์ ลักษณะ 4 รับจ้างทำของ ซึ่งกำหนดมูลค่าสินจ้างว่าทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 แห่งสินจ้างให้ปิดอากรแสดมภ์ 1 บาท และคู่ฉบับให้ปิดอากรแสดมภ์ 1 บาท หากว่าต้นฉบับเสียอากรแสดมภ์ไม่เกิน 5 บาท คู่ฉบับต้องปิดอากรแสดมภ์ 5 บาท ทั้งนี้สัญญาจ้างทำของดังกล่าวต้องทำขึ้นในประเทศไทยถึงจะมีการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นในประเทศไทย ดังนั้นสถาปนิกที่มี มูลค่าสินจ้างดังกล่าวข้างต้น ต้องนำสัญญาจ้างออกแบบปิดอากรแสดมภ์ด้วย และมีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ได้วินิจฉัยว่าสัญญาจ้างทำของต้องปิดอากรแสดมภ์ไว้ ดังนี้

บริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัท เอ จำกัด ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นผู้ให้คำปรึกษาทางธุรกิจ โดยให้คำปรึกษาและฝึกอบรมทางเทคโนโลยีด้านการผลิต ด้านการตลาด การบริหารงานส่วนบุคคล การเงิน และการจัดการ สัญญาให้คำปรึกษา แนะนำด้านการเงินและการบริหารตลาด ซึ่งผู้ว่าจ้างจะจ่ายเงินให้แก่ผู้รับจ้างเมื่อผู้รับจ้างให้บริการตามสัญญา ถือเป็นสัญญาที่มุ่งหมายตามผลสำเร็จของงานจึงเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 567 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เข้าลักษณะตราสาร 4 แห่งบัญชีอัตรา

ภาษีอากรแสดมปี⁸⁵

ฐานในการเสียภาษีอากรแสดมปีมีปัญหาในการติดอากรแสดมปีกรณีที่ไม่ทราบถึงจำนวนที่แน่นอนตามสัญญา เช่น มีการทำสัญญาสร้างบ้านโดยให้สถาปนิกเป็นผู้ควบคุมออกแบบและก่อสร้างโดยกำหนดมูลค่าสัญญาตามราคาวัสดุในขณะก่อสร้าง ในกรณีนี้ถ้าขณะทำสัญญากับในเวลาก่อสร้างจริงราคาเหล็กซึ่งเป็นวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างมีราคาสูงขึ้นมาก จนเป็นเหตุให้ต้องปิดอากรแสดมปีเพิ่มจะอย่างไร

ในปัญหานี้ได้มีนักวิชาการได้ให้ความเห็นไว้ว่า สัญญาจ้างทำของถ้าไม่อาจคำนวณหาฐานในการคำนวณอากรแสดมปีได้ก็ต้องเสียโดยวิธีประมาณไปก่อน แล้วเสียเพิ่มเติมหรือขอคืนในภายหลัง⁸⁶ นอกจากนี้ในกรณีที่จำนวนเงินที่ระบุในตราสารนั้นมีมูลค่าภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วยก็ให้คำนวณเฉพาะจากฐานที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁷

กรณีเสียภาษีอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป กฎหมายกำหนดว่าถ้าเสียเกินไปตั้งแต่ 2 บาทขึ้นไป (น้อยกว่า 2 บาทขอคืนไม่ได้สำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียวให้ผู้เสียเงินทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 6 เดือน นับแต่วันเสียภาษีอากรพร้อมทั้งแนบคำชี้แจงหรือเอกสารประกอบถ้าอธิบดีเห็นสมควรก็จะคืนให้(มาตรา 122) ถ้าไม่ดำเนินการยื่นคำร้องขอคืนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ย่อมไม่อาจนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ (ฎ 6090/2534) กรณีเสียอากรเกินไป เช่น ประมาณค่าจ้างทำของและเสียอากรแสดมปีตามการประมาณที่สูงเกินไปสำหรับตราสารตามข้อ ๕ แห่งบัญญัติอากรแสดมปี

กรณีแสดมปีชำระสูญหาย โดยไม่ใช่ผู้ซื้อทำให้ชำระเอง(ทำขาดเองหรือนำไปใช้ปิดจุดหมาย ฯลฯ ขอคืนไม่ได้) ในทางปฏิบัตินับเป็นกรณีที่คืนให้เพราะมีการปิด (และขีดฆ่า) อากรแสดมปีบนตราสารอันไม่ต้องเสียภาษีอากรเนื่องแต่คำสั่งศาล หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายกระทรวงหรือเจ้าพนักงานของรัฐบาลหรือเทศบาลที่ต้องลงนามรับรู้ยอมให้ทำบันทึกตราสารดังบัญญัติในมาตรา 119 ดังนี้ยอมขอคืนเงินค่าแสดมปีชำระสูญหายได้ถ้าแสดมปีที่ปิดไว้เป็นราคาเงินไม่น้อยกว่า 2 บาท และได้มีการยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ควรปิดแสดมปีทั้งนี้ โดยปฏิบัติตามคำสั่งกระทรวงการคลัง ที่ 55327/2483 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2483

เรื่องกำหนดเวลาขอคืนอากรที่เสียไปโดยต้องยื่นจดภายใน 6 เดือนนั้น มีปัญหาว่าจะใช้กับทุกกรณีหรือไม่ ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะใช้กับทุกกรณี แต่ศาลไม่เห็นด้วยเพราะมีคำพิพากษาของที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า กำหนดเวลายื่นคำร้องขอคืนภายใน 6 เดือน ตามมาตรา 122 ดังกล่าวข้างต้นไม่

⁸⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/9816 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2544.

⁸⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ, อากรแสดมปี, พิมพ์ครั้งที่ ๒ (กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์ 2550) น.40.

⁸⁷ กค 0811/16107 ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2540.

ใช้กับกรณีเสียภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากร⁸⁸ ผู้เสียอากรไว้แล้วมีสิทธิขอคืนอากรได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่ชำระอากรแสดมปี ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์⁸⁹

2.2.5 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสียค่าภาษี แต่หากปรากฏว่าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นคนละเจ้าของกัน ก็ให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นผู้เสียภาษีทั้งสิ้น แต่เนื่องจากภาษีโรงเรือนเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระต่อเมื่อเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษี จึงทำให้ผู้เสียภาษียังไม่ต้องชำระภาษีในทันทีที่ยื่นแบบพิมพ์ หน้าที่ชำระภาษีเกิดต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว⁹⁰

ในประเด็นนี้จึงแตกต่างจากภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเองและประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์การเสียภาษีส่งหน้าเอาไว้ (ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการเสียภาษีโดยผู้เสียภาษีประเมินตนเอง และวิธีการเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน) เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 8 วรรคแรก ที่กำหนดให้คิดค่าภาษีตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ทำให้การกำหนดค่าภาษีนั้นต้องมีการประเมินค่าภาษีที่เจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่ชำระตามกฎหมาย บทบัญญัติมาตรา 19 กำหนดบุคคลผู้พึงชำระค่าภาษี

ในประเด็นนี้คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1727/2517 ได้วางบรรทัดฐานว่าผู้รับประเมินเป็นผู้มีหน้าที่ชำระค่าภาษี ต่อมาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2606/2523 ยอมให้มีการทำความตกลงกันระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกับผู้อื่น ให้เสียภาษีแทนตนได้ แต่ภาระหน้าที่และความรับผิดชอบยังคงเป็นของเจ้าของทรัพย์สิน หากผู้ตกลงเสียภาษีให้แทนไม่ไปชำระภาษี

เห็นได้ว่าข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2606/2523 ในเรื่องกำหนดในสัญญาให้ผู้เช่าเป็นฝ่ายชำระภาษีนั้นเข้ากรณีการผลัดภาระภาษีซึ่งเงื่อนไขการผลัดภาระภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์ มักขึ้นอยู่กับสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจอันเกี่ยวเนื่องกับกฎเกณฑ์ของอุปสงค์ และอุปทาน ภาษีประเภทหนึ่งสามารถผลัดภาระได้หากในช่วงเวลานั้นสภาวะการณ์เศรษฐกิจเอื้ออำนวย เช่น ผู้ให้เช่ามีอำนาจต่อรองสูง การตกลงเรื่องการเสียภาษีจึงควรอยู่ในวิสัยที่จะกระทำได้ และกลไกตลาดจะเป็นตัวควบคุม แต่ในทาง

⁸⁸ คำพิพากษาศาลฎีกา 4687/2540

⁸⁹ หนังสือที่ กค 0706/3972 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2549.

⁹⁰ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “กฎหมายว่าด้วยการจกเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน”, หน้า 416

กฎหมายแล้ว ภาระหน้าที่และความรับผิดชอบทั้งปวงยังคงต้องอยู่ที่เจ้าของกรรมสิทธิ์(ผู้มีหน้าที่ตามกฎหมาย) ในปัจจุบันนี้พบว่าส่วนใหญ่สำนักงานสถาปนิกจะเป็นผู้เช่าโรงเรือนและที่ดิน เนื่องด้วยทำเลที่ตั้งสำนักงานสามารถเดินทางสะดวก ดังนั้น สำนักงานสถาปนิกส่วนใหญ่จึงไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินทางตรงแต่อาจเสียโดยทางอ้อมกล่าวคือ เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่ามักจะกำหนดจำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ต้องเสียรวมในราคาเช่าแล้ว

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ .ศ.2475 จำแนกลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ออกเป็นสามประเภท ได้แก่

ก. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 5 กำหนดแต่เพียงว่า“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ให้กินความถึงแพด้วย ส่วน “ที่ดิน” ให้กินความถึงทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ

เมื่อมิได้กำหนดคำจำกัดความไว้ชัดเจน การวินิจฉัยปัญหาว่า ทรัพย์สินใดอยู่ในข่ายการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ .ศ.2475 จึงต้องอาศัยการวินิจฉัยเปรียบเทียบและตีความกฎหมาย เพื่อปรับกฎหมายที่ต้องใช้ให้กับข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่องเฉพาะราย ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญ

หากวิเคราะห์ถึงแนวทางการตีความคำว่า “โรงเรือน” “สิ่งปลูกสร้าง” ของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในบันทึกเรื่องการขอทบทวนความเห็นกรณีการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของสนามกอล์ฟศูนย์การฝึก การรถไฟแห่งประเทศไทย (กุมภาพันธ์ 2540) โดยอาจสรุปประเด็นสำคัญได้ว่า “การแปลความหมายของคำว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 6 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ว่ามีความหมายเพียงใดนั้น จะต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายที่ว่า การที่บทบัญญัติของกฎหมายมีถ้อยคำเรียงต่อเนื่องกันและคำสุดท้ายเป็นคำที่มีความหมายทั่วไป ต้องตีความว่า คำสุดท้ายมีความหมายทำนองเดียวกับคำที่มีมาก่อน (ejusdem generic rule) ดังนั้น สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นจึงสมควร มีลักษณะเทียบเท่ากับโรงเรือนซึ่งเป็นถ้อยคำที่บัญญัติไว้ก่อน คำว่าสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ คือเป็นสิ่งปลูกสร้างบนพื้นดินที่ใช้อาศัยหรือไว้สินค้าได้ และถ้าย้อนไปพิจารณาประกาศภาษีเรือโรงเรือนตึกแพ ปิยะเมีย โทศก 1232 แล้ว จะเห็นว่า มีการกำหนดประเภทของ สิ่งก่อสร้างอื่นๆ ไว้ชัดเจนว่าหมายถึงสิ่งใดบ้าง เช่น “โรงเลี้ยงเปิดเลี้ยงไก่” ตามที่บัญญัติไว้ว่า “โรงเลี้ยงเปิดเลี้ยงไก่ต่อ 50 ตัวขึ้นไปให้เรียกเก็บภาษีโรงเลี้ยงเปิดที่ไว้สินค้าหลังละบาท ” หรือ “เพิงเฉลียง ” ตามที่บัญญัติไว้ว่า “ถ้าราษฎรมีตึก เรือน โรงและทำโรงเฉลียง นาตึก ข้างตึกเรือนโรงห้องหนึ่ง สองห้อง สามห้องก็ตี บรรทุกสินค้าไว้แต่ที่เพิงเฉลียงแห่งเดียว แต่ในตึกในโรงในเรือนไม่มีสินค้า ให้เรียกเก็บภาษีเพิงเฉลียงเป็นที่ไว้สินค้าอย่างเดียว ” ล้วนแต่เป็นสิ่งปลูกสร้างในลักษณะเดียวกับโรงเรือน นั่นเอง

ปัญหาข้อหาหรือในเรื่องนี้อาจเทียบเคียงได้กับแนวทางการเห็นข้อกฎหมายที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7) ได้เคยให้ความเห็นไว้แล้วว่า “เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้าไม่มีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่พักอาศัยหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ จึงไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน และเมื่อพิจารณามาตรา 4 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ประกอบกันแล้ว จะเห็นได้ว่า ทรัพย์สินอย่างอื่น ๆ เป็นทรัพย์สินที่แยกออกจากที่ดินมีใช้ที่ดินที่ปรับสภาพไปจนผิดจากสภาพตามธรรมชาติ ดังนั้น การปรับสภาพพื้นดินให้มีสภาพผิดไปจากสภาพธรรมชาติ ขุดบ่อสร้างสะพานเพื่อทำเป็นสนามกอล์ฟ จึงมีใช้สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามความในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ที่ต้องเสียภาษี

ข. ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งมีผลให้เป็นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมกันไปกับที่ดินอันเป็นที่ตั้งของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น

“มาตรา 6 เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

“ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และบริเวณต่อเนื่องซึ่งตามปกติใช้ไปกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ”

ค. ที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้กำหนดให้เก็บภาษีบนที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้าพนักงาน ดังนั้น จึงได้มีการวางแนวทางการพิจารณา “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 190/2487 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม พ.ศ.2487 อันมีสาระสำคัญ 2 ประการ ได้แก่

- เป็นที่ดินอันมีสภาพเป็นบริเวณต่อเนื่องกัน
- ตามปกติจะต้องใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

แนวทางการพิจารณาตามหนังสือฉบับดังกล่าวชี้ให้เห็นว่า มุ่งประสงค์ในการวางแนวทางการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น รวมทั้งที่ดินเฉพาะที่ใช้ปลูกสร้างหรือส่วนของที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่มีลักษณะของการที่ต้องใช้ที่ดินนั้นควบคู่กัน ดังนั้น หากเป็นกรณีการ

ปลูกสร้างอาคารบนเนื้อที่ 300 ตารางวา โดยใช้ที่ดิน 100 ตารางวา ปลูกสร้างอาคาร ส่วนที่เหลือ 200 ตารางวา ถือเป็นที่ดินอันมีสภาพเป็นบริเวณต่อเนื่องกัน และตามปกติจะต้องใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นจึงต้องอยู่ในข่ายทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีด้วย

ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

พิจารณาจากมาตรา 9 มาตรา 6 ทวิ และมาตรา 10 ดังต่อไปนี้

1. พระราชวังอันเป็นส่วนหนึ่งของแผ่นดิน (มาตรา 9(1)) ย่อมหมายความว่าหากเป็นทรัพย์สินส่วนพระองค์ก็จะได้รัยยกเว้นภาษีตามมาตรา 9
2. ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการของรถไฟโดยตรง (มาตรา 9(2))
3. ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและการศึกษา (มาตรา 9(3))
4. ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดี่ยวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ (มาตรา 9(4))
5. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน (มาตรา 9(5))
6. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นไว้สินค้าหรือประกอบกิจการอุตสาหกรรม (มาตรา 10)
7. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ (มาตรา 9(6))
8. พื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด (มาตรา 6 ทวิ)

อัตราที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้ใช้อัตราคงที่ (Flat rate) หรืออัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional rate) โดยแรกเริ่มเมื่อตรากฎหมายออกมาใหม่ ๆ กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี แต่หลังจากนั้นประมาณ 5 เดือน ก็มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีในมาตรา 8 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยปรับจำนวนอัตราภาษีลดลงเป็นอัตราร้อยละ 12.5 แห่งค่ารายปี

การใช้อัตราคงที่ (Flat rate) หรืออัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional rate) นี้ มีผลให้รายได้ภาษี (tax yield) ของภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บจะมีจำนวนมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับค่ารายปีที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินราคาค่ารายปีนั้น

วิธีการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ การนำอัตราภาษี คูณด้วยค่ารายปี จึงจะได้จำนวนภาษีที่ต้องชำระ ส่วนระยะเวลาในการชำระภาษีนั้น มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กำหนดให้นำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานจัดเก็บภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน

โดยกฎหมายได้กำหนดวิธีการชำระภาษีไว้สองวิธี ได้แก่ การนำเงินค่าภาษีไปชำระด้วยตนเอง ณ ที่ตั้งของหน่วยงานท้องถิ่นที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กับการชำระภาษีทางไปรษณีย์ ได้แก่ การส่งธนาคติ ตัวแลกเปลี่ยนของธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียน แต่ต้องส่งจ่ายให้แก่องค์การปกครองท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ และวิธีการอย่างอื่นตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

ในกรณีที่ได้มีการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ให้แก่เจ้าของที่ดินต้องชำระภาษีแก่ท้องถิ่นแล้ว หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินนั้นได้ อาจแยกพิจารณาได้ 2 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีของฝ่ายปกครอง และขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง

2.2.6 ภาษีป้าย

ภาษีป้ายเป็นภาษีบำรุงท้องที่อย่างหนึ่งซึ่งมีวัตถุประสงค์หลายประการคือในด้านการหารายได้ด้านการใช้เป็นเครื่องมือเพื่อแทรกแซงหรือส่งเสริมนโยบายของรัฐเช่น การส่งเสริมการใช้ภาษาไทยในการโฆษณาทางการค้าหรือหารายได้การส่งเสริมกิจการบางอย่างอันเป็นประโยชน์สาธารณะ หรือการควบคุมการแสดงหรือติดตั้งป้ายเพื่อความปลอดภัย การรักษาความสะอาด ปกป้องทัศนียภาพไม่ให้รกรุงรัง

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีป้ายโดยหลักแล้วเจ้าของป้ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี⁹¹ แต่อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นว่าในกรณีที่ปรากฏแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ว่า ไม่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการสำหรับภาษีป้าย เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่อาจหาตัวเจ้าของป้ายได้ให้ถือว่าผู้ครอบครองป้ายนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย ถ้าไม่อาจหาตัวผู้ครอบครองป้ายได้ให้ถือว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารหรือที่ดินที่ป้ายนั้นติดตั้งอยู่หรือแสดงอยู่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายตามลำดับ และให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินภาษีป้ายเป็นหนังสือไปยังบุคคลดังกล่าว

⁹¹ มาตรา 7 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

ฐานภาษีป้ายคือ พื้นที่ของป้ายโดยคำว่า “ป้าย” หมายความว่า ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อหรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ไม่ว่าจะได้แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่เขียนแกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น”⁹²

ป้ายที่ต้องเสียภาษีได้แก่ ป้ายที่แสดงชื่อ ยี่ห้อหรือเครื่องหมาย ที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่น เพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ไม่ว่าจะได้แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษรภาพหรือเครื่องหมายที่เขียนแกะสลัก จารึกหรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

จากคำจำกัดความดังกล่าวมีหลายท่านแยกองค์ประกอบของคำว่า “ป้าย” ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ว่ามีองค์ประกอบดังนี้

- 1) ต้องเป็นป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมาย
- 2) ต้องใช้ในการประกอบการค้า หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่น เพื่อหารายได้
- 3) ป้ายนั้นไม่ว่าจะแสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษรภาพหรือเครื่องหมายที่เขียน แกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น⁹³

อย่างไรก็ตามมีผู้เห็นว่า ป้ายที่จะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 นั้นแบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

- 1) ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้า หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ และ
 - 2) ป้ายโฆษณาการค้า หรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้⁹⁴
- ดังนั้นหากถือตามหลักการนี้ทำให้สามารถแยกองค์ประกอบของ “ป้าย” ได้ดังนี้
- 1) ต้องเป็นป้ายที่แสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมาย หรือป้ายโฆษณา

⁹² มาตรา 6 บทนิยามคำว่า “ป้าย” ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

⁹³ วิราภรณ์ ห่วงรักษ์, “ภาษีป้าย(1)”,วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ.ฉบับที่ 89,ปีที่ 8,น.28 (กุมภาพันธ์2545),และดู พลประสิทธิ์ฤทธิรักษา,หลักกฎหมายภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย, (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์สมิตรออฟเซท,2533),น.110.

⁹⁴ ชูเกียรติ ดิลกแพทย์, “ป้ายกับโรงเรือนและป้ายกับปั้ม”, เอกสารประกอบการบรรยายโครงการอบรมหลักสูตรการว่าความคดีภาษี, วันที่ 8-9 พฤศจิกายน พ.ศ. 2546 ณ ศาลภาษีอากรกลาง, น. 10(อัดสำเนา)

2) ต้องใช้ในการประกอบการค้า ประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โฆษณาการค้า หรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้

สำหรับความเห็นของผู้เขียนนั้นเห็นว่า หลักการแยกองค์ประกอบของป้ายตามแนวหลังนี้ น่าจะถูกต้อง เพราะเมื่อพิจารณาถึงคำจำกัดความของคำว่า “ป้าย” ตามมาตรา 95 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 อันเป็นกฎหมายเดิมก่อนใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ก็ได้ให้คำจำกัดความโดยแบ่งแยกป้ายเป็น 2 ประเภท คือ ป้ายชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมาย กับป้ายโฆษณาอย่างชัดเจน

ดังนั้นการอธิบายองค์ประกอบของป้ายในบทนี้จะถือตามแนวหลังดังต่อไปนี้

1) ต้องเป็นป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมาย หรือป้ายโฆษณา

ความหมายของคำว่า “ป้าย” ตามพจนานุกรมฉบับบัณฑิตยสถาน หมายถึง “แผ่นหนังสือหรือเครื่องหมายที่บอกให้รู้ เช่น ป้ายชื่อห้างร้าน ป้ายจราจร”⁹⁵

ส่วนความหมายของคำว่า “เครื่องหมาย” นั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ไม่มีบทวิเคราะห์ศัพท์หรือจำกัดความของคำว่า “เครื่องหมาย” ไว้ จึงต้องวิเคราะห์ความหมายของคำดังกล่าวจากความเข้าใจโดยทั่วไปโดยถือตามที่พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานกำหนดเช่นเดียวกัน ซึ่งมีความหมายว่า “สิ่งที่ทำขึ้นแสดงความหมายเพื่อจดจำหรือกำหนดรู้”⁹⁶ ดังนั้น ไม่ว่าสิ่งที่ทำขึ้นนั้นจะเป็นรูปภาพสัตว์ สิ่งของหรือมนุษย์ย่อมอยู่ในความหมายของคำว่า “เครื่องหมาย” ทั้งสิ้น⁹⁷

2) ป้ายนั้นต้องใช้ในการประกอบการค้า ประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โฆษณาการค้า หรือโฆษณากิจการอื่นเพื่อหารายได้

ป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 จะต้องเป็นป้ายที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวเป็นสำคัญหากไม่เข้ากรณีดังกล่าว เจ้าของหรือผู้ครอบครองป้ายก็ไม่มีหน้าที่เสียภาษีป้าย เช่น ป้ายโฆษณาหาเสียงเลือกตั้งเป็นการโฆษณาหาเสียงตามระบบประชาธิปไตยมิได้เป็นการประกอบการค้า โฆษณาการค้า หรือหารายได้ จึงไม่ต้องเสียภาษีป้าย แต่หากป้ายโฆษณาหาเสียงเลือกตั้งมีข้อความโฆษณาค้าอยู่ในป้ายเดียวกันด้วยก็ต้องถือว่าเป็นป้ายเพื่อโฆษณาการค้าและต้องเสียภาษีป้ายด้วย

การประกอบการค้าไม่ได้มีค่านิยมแต่ประการใด จึงเป็นที่เข้าใจกันตามธรรมดาทั่วไปว่า คือ การค้าขาย การซื้อมาขาย หรือการทำขึ้นมาขายนั่นเอง หากมีป้ายชื่อหรือป้ายโฆษณากิจการนี้ก็เข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีป้าย ส่วนการประกอบกิจการอื่น ๆ ถ้าเป็นการไปเพื่อหารายได้แล้วไม่ว่ากรณีใดๆ ก็ต้องเสีย

⁹⁵ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 น. 526

⁹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7036/2540

⁹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 125/2517

ภาษาป้ายทั้งสิ้น เช่น ป้ายของสำนักงานสถาปนิก เป็นต้น

คำจำกัดความของคำว่า “ป้าย” ตามกฎหมายภาษาป้ายนั้นไม่ได้กำหนดลักษณะรูปแบบของป้ายไว้ อย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะแต่กำหนดไว้ว่า “ไม่ว่าจะแสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุด้วยอักษรภาพ หรือ เครื่องหมายที่เขียน แกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น⁹⁸ จึงทำให้การแสดงชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมายหรือ โฆษณา ซึ่งใช้ในการประกอบการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้บนวัตถุใดๆ เช่น ผนังอาคาร กำแพง ประตู ยานพาหนะ คน สัตว์ บอลลูกุน หรือสิ่งอื่นใดไม่ว่าจะเคลื่อนที่ได้หรือไม่ก็ตาม ก็ล้วนแต่เป็น “ป้าย” ตาม กฎหมายภาษาป้ายทั้งสิ้น

นอกจากนั้นวิธีการทำให้ปรากฏชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมาย หรือโฆษณาก็ไม่จำกัดรูปแบบในการแสดง หรือโฆษณาเช่นกัน วิธีการแสดงหรือโฆษณาจึงอาจทำได้หลายวิธีไม่จำกัดเฉพาะการเขียน แกะสลัก หรือ จารึกเท่านั้นเช่น การทำให้ปรากฏชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมาย หรือโฆษณาต่างๆ ด้วยไฟฟ้า เครื่องจักรกล หรือ แม้กระทั่งการปลูกต้นไม้เป็นชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมายก็อาจถือเป็นป้าย ตามกฎหมายภาษาป้ายได้ทั้งสิ้น และ การแสดงให้ปรากฏนั้นก็ไม่จำเป็นต้องเป็นการแสดงให้ปรากฏลักษณะถาวร แต่อาจจะแสดงให้ปรากฏชั่วคราว ระยะเวลาใดเวลาหนึ่งก็ได้ เช่น การเขียนข้อความบนผืนผ้าซึ่งไว้ริมถนนในช่วงเทศกาลต่างๆ หรือการแสดง หรือโฆษณาบนจอภาพขนาดใหญ่ที่ทำให้ปรากฏชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมายหรือโฆษณาด้วยสัญญาณไฟฟ้า ซึ่ง หากใช้ในทางการประกอบการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้แล้วก็คือว่าเป็นป้ายตามกฎหมายภาษาป้าย

ด้วยเหตุนี้ถ้อยคำที่ว่า “ไม่ว่าจะแสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่ เขียน แกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น ” นั้นจึงไม่ใช่องค์ประกอบของคำว่า “ป้าย” เพียงแต่เป็น ถ้อยคำที่แสดงให้เห็นว่า สิ่งใดจะเป็นป้ายตามความหมายของกฎหมายภาษาป้ายหรือไม่นั้น ไม่ได้พิจารณา จากรูปแบบของวัตถุที่ใช้ในการแสดงโฆษณาหรือวิธีการในการทำให้ปรากฏชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมายหรือ โฆษณา แต่พิจารณาเฉพาะที่ว่า สิ่งนั้นแสดงชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมาย ซึ่งใช้ในการประกอบการค้าหรือ ประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาทางการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือไม่เป็นสำคัญ

การหาพื้นที่ของป้าย

1) ถ้าเป็นป้ายที่มีขอบเขตกำหนดได้ คือ ป้ายที่มีขนาด ลักษณะ และพื้นที่ สามารถมองเห็นได้มีการ กำหนดเป็นแผ่นไว้เช่น สีเหลี่ยม วงกลม วงรี สามเหลี่ยม⁹⁹ การคำนวณพื้นที่ของป้ายลักษณะนี้ กฎหมายให้

⁹⁸ เดิมคำจำกัดความของคำว่า “ป้าย” ตามร่างพระราชบัญญัติภาษาป้าย พ.ศ..... แนบท้ายหนังสือ กระทรวงมหาดไทย ด่วนมาก ที่ มท . 0312/15791 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2508 ได้ใช้ถ้อยคำว่า “อาจแสดง เป็นตัวอักษรหรือเครื่องหมายอย่างอื่น โดยการเขียน แกะ สลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏโดยวิธีอย่างอื่นก็ได้ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะทำบนแผ่นกระดาษ แผ่นไม้ แผ่นกระจก กำแพง ผนัง ผ้า หรือวัตถุอื่น”

⁹⁹ บุญเลิศ รุ่งมณี, ต่อลาก เลขธรรกร, สมชาย อนุวัชกุล และโชคชัย เดชอมรธัญ, ภาษาท้องถิ่น, (ม.

คิดเป็นตารางเซนติเมตร โดยให้เอาส่วนที่กว้างที่สุดคูณด้วยส่วนที่ยาวที่สุด¹⁰⁰

2) สำหรับป้ายที่ไม่มีขอบเขตกำหนดไว้ คือ ป้ายที่แสดงข้อความ ชื่อ ยี่ห้อ โดยไม่มีขอบเขต เช่น เขียนไว้ที่กำแพง ผนังอาคาร การคำนวณพื้นที่ของป้ายลักษณะนี้ให้คิดเป็นตารางเซนติเมตร โดยให้วัดจากตัวอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบสำหรับกำหนดความกว้างที่สุดและยาวที่สุด และการคำนวณพื้นที่ให้เอาส่วนที่กว้างที่สุดคูณด้วยส่วนที่ยาวที่สุด¹⁰¹

3) เมื่อคำนวณพื้นที่ของป้ายแล้ว ถ้ามีเศษเกินกึ่งหนึ่งของห้าร้อยตารางเซนติเมตรให้นำเป็นห้าร้อยตารางเซนติเมตร ถ้าไม่เกินกึ่งหนึ่งให้ปัดทิ้ง¹⁰²

การประกอบการสถาปนิกที่จัดตั้งเป็นสำนักงาน ย่อมมีป้ายชื่อของสำนักงานเพื่อประโยชน์ในการประกาศโฆษณา เพื่อหารายได้ หรือเพื่อการค้า ถือว่าเป็นการกระทำเพื่อให้ประชาชนรู้จักกิจการหรือสินค้าของตน ซึ่งป้ายของสำนักงาน ดังกล่าวต้องเสียภาษีป้ายเป็นรายปี โดยเจ้าของป้ายหรือในกรณีเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่อาจหาตัวเจ้าของป้ายนั้นได้ ให้ถือว่าผู้ครอบครองอาคารหรือที่ดินที่ป้ายนั้นติดตั้งอยู่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายภายในเดือนมีนาคมของทุกปี และชำระภาษีป้ายภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยมีฐานภาษี ซึ่งก็คือ เนื้อที่ของป้ายและประเภทของป้ายรวมกัน ถ้าเป็นป้ายที่มีขอบเขตกำหนดได้ การคำนวณพื้นที่ป้ายให้เอาส่วนกว้างที่สุดคูณด้วยส่วนยาวที่สุดเป็นขอบเขตของป้าย ถ้าเป็นป้ายที่ไม่มีขอบเขตกำหนดได้ ให้ถือเอาตัวอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบเขตสำหรับกำหนดส่วนที่กว้างที่สุดและยาวที่สุด แล้วคำนวณเป็นตารางเซนติเมตร เศษของ ตารางเซนติเมตร ถ้าเกินครึ่งให้นำเป็น 500 เซนติเมตร ถ้าต่ำกว่าปัดทิ้ง ประกอบกับประเภทของป้าย และเจ้าพนักงานจะคำนวณภาษีป้ายตามพื้นที่และอัตราภาษี ดังนี้

1. ป้ายที่มีอักษรไทยล้วน คิดอัตรา 3 บาท ต่อ 500 ตารางเซนติเมตร
2. ป้ายที่มีอักษรไทยปนกับอักษรต่างประเทศและหรือปนกับภาพ และหรือเครื่องหมายอื่น คิดอัตรา 20 บาท ต่อ 500 ตารางเซนติเมตร

ป.ท.:ม.ป.พ.,2529), น.449.

¹⁰⁰ บัญชีอัตราภาษีป้าย (6)(ก) แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

¹⁰¹ บัญชีอัตราภาษีป้าย (6)(ข) แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

¹⁰² บัญชีอัตราภาษีป้าย (7)(ก) แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

3. ป้ายดังต่อไปนี้ คิดอัตรา 40 บาท ต่อ 500 ตารางเซนติเมตร

(ก) ป้ายที่ไม่มีอักษรไทย ไม่ว่าจะมิภาพหรือเครื่องหมายอื่นใดหรือไม่

(ข) ป้ายที่มีอักษรไทยบางส่วนหรือทั้งหมดภายใต้หรือต่ำกว่าอักษรต่างประเทศ

4. กรณีป้ายซึ่งมีข้อความ เครื่องหมายหรือภาพเคลื่อนที่หรือเปลี่ยนเป็นข้อความเครื่องหมาย หรือภาพอื่นได้ โดยเครื่องจักรกลหรือโดยวิธีใดๆนั้น ตามบัญญัติอัตราภาษีป้ายได้มีการกำหนดให้คิดอัตราภาษีจำนวนข้อความ เครื่องหมายหรือภาพ หรือตามระยะเวลาที่ข้อความเครื่องหมาย หรือภาพปรากฏอยู่ในป้าย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง¹⁰³ ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีกำหนดกฎกระทรวงดังกล่าว ป้ายเหล่านี้ในปัจจุบันมีหลายรูปแบบ เช่น

- ป้ายแอล อีซีบอร์ด ซึ่งเป็นป้ายอิเล็กทรอนิกส์ที่มักติดตามอาคารหรือที่ดินที่ป้ายนี้ติดตั้งหรือแสดงอยู่ โดยป้ายดังกล่าวเป็นป้ายที่แสดงข้อความหรือ รูปภาพ โดยใช้ระบบ Analog หรือระบบ Digital ทั้งนี้ข้อความหรือรูปภาพหรือเครื่องหมายมีการเปลี่ยนแปลงได้โดยใช้คอมพิวเตอร์ควบคุม ข้อความหรือรูปภาพเปลี่ยนแปลงได้ทุกวินาที ทุกนาที และทุกชั่วโมง ตามการป้อนข้อมูลไปในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ป้ายแอลอีซีบอร์ดที่นิยมใช้ในปัจจุบัน คือ ป้ายที่มีตัวอักษรข้อความหรือภาพเป็นตัววิ่งที่เรียกว่า ป้ายดิจิทัล ซึ่งสามารถเปลี่ยนข้อความได้หลายครั้ง

- ป้ายสามมิติหรือไตรวิชชั่น ลักษณะของป้ายสามมิติ คือ ป้ายที่ใช้แกนสามเหลี่ยมหลายอันประกอปกัน ควบคุมโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์ในการหมุนแกนสามเหลี่ยมทุก 5-10 วินาที ทำให้ทุก 15-30 วินาทีสามารถเปลี่ยนข้อความหรือรูปภาพได้ 3 รูปหรือ 3 เท่าของป้ายปกติ

- ป้ายที่ใช้แสงไฟหรือเลเซอร์ยิงภาพหรือข้อความไปที่ผนังอาคารในเวลากลางคืน

ปัจจุบันได้มีการคิดอัตราภาษีป้ายเหล่านี้เหมือนป้ายปกติทั่วไป โดยป้ายสามมิติหรือไตรวิชชั่น ที่มีการสลับภาพไปมา 3 ภาพ จะเสียภาษีเท่ากับการติดตั้งป้าย 3 ป้าย ส่วนป้ายดิจิทัลและเลเซอร์นั้นได้มีการกำหนดให้ใช้อัตราสูงสุดในการคำนวณจัดเก็บคือ อัตรา 40 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร¹⁰⁴

ป้ายตาม 1,2,3,4 เมื่อคำนวณพื้นที่ของป้ายแล้วถ้ามีอัตราภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าป้ายละ 200 บาท ให้เสียป้ายละ 200 บาท พนักงานเจ้าหน้าที่จะแจ้งการประเมินภาษีป้ายให้เจ้าของป้ายทราบเมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้ว หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่น หรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเมื่อมีคำวินิจฉัยแล้วหากผู้

¹⁰³ บัญชีอัตราภาษีป้าย (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งแก้ไขโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

¹⁰⁴ จรูญศรี ชายหาด , “ภาษีป้าย: ภาษีท้องถิ่นที่ไม่โปร่งใส”,วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ ,ฉบับที่ 63,ปีที่ 6 (ธันวาคม 2542),น.52

อุทธรณ์ไม่พอใจก็มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹⁰⁵

¹⁰⁵ มาตรา 7, 12, 17, 30, 33 กฎกระทรวง ฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติ
ภาษีป้าย พ.ศ. 2510