

บทที่ 1

บทนำ

เนื่องจากระบบเศรษฐกิจของโลกทุกวันนี้เป็นการดำเนินธุรกิจอย่างเสรี ประเทศต่างๆ ได้มีการขยายการลงทุนและการดำเนินธุรกิจภายนอกประเทศกันอย่างมากมาย สำหรับประเทศไทยนั้น ภาครัฐก็ได้พยายามอย่างเต็มที่ในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจให้เป็นที่ยอมรับและน่าลงทุนสำหรับนักลงทุนข้ามชาติ โดยประเทศไทยถือเป็นประเทศหนึ่งในแถบเอเชียที่มีสถิติการเข้าลงทุนของนักลงทุนข้ามชาติค่อนข้างสูง ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าภาครัฐได้พยายามศึกษาและกำหนดนโยบายต่างๆ เพื่อเปิดประเทศและสนับสนุนให้เกิดการขยายตัวทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ รวมทั้งการออกมาตรการต่างๆ ที่มุ่งจูงใจให้นักลงทุนต่างประเทศนำเงินมาลงทุนหรือเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทย (Capital Importing) ทั้งนี้ ในบรรดามาตรการต่างๆ ที่ภาครัฐกำหนดขึ้น มาตรการทางภาษีถือเป็นอีกมาตรการหนึ่งที่จะเป็นปัจจัยประกอบการตัดสินใจในการเข้ามาลงทุนในประเทศไทย ซึ่งประเทศไทยจะมีวิธีการจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนข้ามชาตินั้นอย่างไรก็จะต้องขึ้นอยู่กับบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องเป็นสำคัญ อาทิ ประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน (“อนุสัญญาภาษีซ้อน”)

ประมวลรัษฎากรซึ่งถือเป็นกฎหมายแม่บทในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของนักลงทุนต่างประเทศก็ได้มีการกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีตามลักษณะของการลงทุนและการได้รับเงินได้ไว้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งเข้ามากระทำการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคแรก) นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง) นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการอื่นรวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่กระทำนั้นเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67) นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70) นิติบุคคลต่างประเทศที่ได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย (มาตรา 70 ทวิ) หรือ นิติบุคคลต่างประเทศผู้ซึ่งมิได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการ

ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

โดยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ร่วมลงนามกับประเทศต่างๆ เป็นบทบัญญัติที่ยกเว้นเพื่อให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ลงทุนจากประเทศต่างๆ ที่เป็นผู้สัญญาว่าประเทศไทย ทั้งนี้เฉพาะในส่วน of เงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำการตกลงกับนานาประเทศ ซึ่งเป็นคู่สัญญานั้นได้มีการกำหนดไว้ในบทบัญญัติวรรค 1 ของข้อ 7 ของอนุสัญญาว่าผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้ (Source Country) ก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้เข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น ฉะนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าสถานประกอบการถาวรถือเป็นประเด็นสำคัญสำหรับการบ่งชี้ว่าวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งเป็นนักลงทุนจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศไทยหรือไม่

1.1 สภาพและความสำคัญของปัญหา

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment ต่อไปนี้จะเรียกว่า P.E.) ถือเป็นเงื่อนไขสำคัญในกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ โดยมีฐานะเป็นตัวบ่งชี้ว่าผู้มีเงินได้จากต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) ให้แก่รัฐแหล่งเงินได้หรือไม่

โดยปัจจุบันประเทศไทยได้มีการเข้าทำความตกลงเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างประเทศหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ จนมีผลบังคับแล้วเป็นจำนวน 53 ประเทศ ซึ่งตั้งอยู่ในทวีปต่างๆ ทั่วโลกไม่ว่าจะเป็นประเทศในแถบทวีปยุโรปและอเมริกา อาทิเช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเยอรมัน ประเทศสวีเดน ประเทศสวิสเซอร์แลนด์ ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น และประเทศในแถบทวีปเอเชียและออสเตรเลียรวมถึงทวีปแอฟริกา อาทิเช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศมาเลเซีย ประเทศอินเดีย ประเทศลาว ประเทศเวียดนาม ประเทศจีน ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแอฟริกาใต้ โดยฮ่องกงเป็นประเทศล่าสุดที่ประเทศไทยได้เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย² อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าทำความตกลงร่วมกับประเทศต่างๆ เหล่านั้น โดยทั่วไปจะมีเนื้อหา

¹ ข้อมูล ณ วันที่ 1 เมษายน 2551

² ข้อมูล ณ วันที่ 1 มีนาคม 2551

ใกล้เคียงกันและมีการจัดเรียงบทบัญญัติในรูปแบบเดียวกัน โดยเอาตัวอย่างมาจากร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD” และ ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับองค์การสหประชาชาติ (UN) ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN” และได้กำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ในข้อ 5 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ แต่อย่างไรก็ดีในการให้ความหมายของสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับก็ยังคงมีความแตกต่างกันอยู่บ้างตามความเหมาะสมในเชิงธุรกิจและรูปแบบการลงทุนของนักลงทุนแต่ละประเทศ อาทิเช่น

ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือกับประเทศไทย “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ฯลฯ และให้หมายความรวมถึงที่ตั้งอาคารหรือการก่อสร้างหรือโครงการประกอบที่ดำรงอยู่นานกว่า 6 เดือน ด้วย ซึ่งในการให้ความหมายดังนี้มีลักษณะใกล้เคียงกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสิงคโปร์กับประเทศไทย

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศไทย

“สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ฯลฯ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจหรือขุดเจาะนั้นดำเนินกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ และ

(ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านทาง ลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นนั้น ถ้าเพียงแต่

(1) กิจกรรมในลักษณะนั้นได้ดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง) ภายในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ โดยมีเงื่อนไขว่า สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปีภาษีใด ๆ ของการให้บริการนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันน้อยกว่า 30 วัน ในปีภาษีนั้น หรือ

(2) การบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันภายใต้ความหมายของวรรค 1 ของข้อ 9

ซึ่งการให้คำนิยามของสถานประกอบการถาวรดังกล่าวมีลักษณะใกล้เคียงกับ
อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศมอริเชียสกับประเทศไทย

อย่างไรก็ดี ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าประเทศไทยได้มีการเข้าทำความตกลงอนุสัญญา
ภาษีซ้อนมาตั้งแต่ปีพุทธศักราช 2503 โดยประเทศไทยได้เข้าทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน
ครั้งแรกกับประเทศสวีเดน และภายหลังจากนั้นก็ได้มีการเข้าทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน
กับประเทศต่างๆอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน ทั้งนี้ จากการที่ประเทศไทยได้มีการเริ่มต้นเข้าทำ
ความตกลงดังกล่าวมาตั้งแต่ปีพุทธศักราช 2500 ต้นๆ จึงส่งผลให้อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับมี
ความล้าสมัยและมีเนื้อหาไม่ครอบคลุมถึงสภาพปัญหาในทางปฏิบัติของการมีสถานประกอบการ
ถาวร เมื่อนำไปใช้แล้วไม่สามารถก่อให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มที่สมตามเจตนารมณ์ของอนุสัญญา
ภาษีซ้อนแต่ยังก่อให้เกิดข้อถกเถียงระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรเป็นอย่างมาก โดยผู้เขียน
ได้พยายามรวบรวมประเด็นปัญหาต่างๆของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นมาไว้ในวิทยานิพนธ์
ฉบับนี้พร้อมทั้งศึกษาถึงแนวทางการแก้ไขประเด็นปัญหาดังกล่าว

โดยประเด็นปัญหาหลักจะเป็นเรื่องของการปรับใช้สถานประกอบการถาวรประเภท
ต่างๆที่ไม่สอดคล้องกับลักษณะของธุรกรรมบางประเภท เนื่องจากในปัจจุบันการประกอบธุรกรรม
ต่างๆมีวิธีการที่ค่อนข้างซับซ้อนและมีวิธีการที่ค่อนข้างล้าสมัย ดังนั้นการที่จะหยิบยกอนุสัญญา
ภาษีซ้อนที่ได้บัญญัติไว้ในยุคต้นๆของการมีอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้พิจารณาอาจทำให้เกิด
ช่องว่างในการหลบเลี่ยงภาษีหรือการตีความที่ผิดพลาดของผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีได้ อีกทั้ง
อนุสัญญาฉบับปัจจุบันก็มักจะเดินตามแนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับก่อนหน้า จึงทำให้
เกิดปัญหาในการพิจารณาความเป็นสถานประกอบการถาวรในกรณีต่างๆ

นอกเหนือจากนั้นยังพบว่าในทางปฏิบัติ เกิดปัญหาในการพิจารณาความเป็นสถาน
ประกอบการถาวรโดยเงื่อนไขต่างๆ เช่น กรณีที่ฝ่ายผู้ว่าจ้างจัดสรรสถานที่ดำเนินธุรกิจของตนเอง
ให้แก่ผู้รับจ้างใช้ในการให้บริการแก่ผู้ว่าจ้าง หรือกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นใน
บริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย ตลอดจนการหาจุดแบ่งระหว่างธุรกรรมที่เป็นโครงการก่อสร้าง
ประกอบ ติดตั้งและธุรกรรมการให้บริการค่าปรึกษา รวมทั้งปัญหาเกี่ยวกับสภาพบังคับในการ
จัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยภาษีที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย
 เป็นต้น

ทั้งนี้ การที่กรมสรรพากรยังไม่มีคำตอบชัดเจนในประเด็นปัญหาดังกล่าวอาจจะนำมาซึ่ง
การสูญเสียเงินภาษีที่ประเทศไทยควรจะได้รับเป็นจำนวนมากหรืออาจจะทำให้นักลงทุน
ต่างประเทศซึ่งเข้ามาลงทุนในประเทศไทยต้องเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสียจริงซึ่งจะ

ทำให้เกิดภาพพจน์ที่ไม่ดีอันอาจเป็นอุปสรรคต่อการส่งเสริมการลงทุนและทำให้เกิดการชะลอการลงทุนในเม็ดเงินของผู้ลงทุนต่างประเทศ ซึ่งไม่ว่ากรณีแรกหรือกรณีหลังก็ล้วนไม่เป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศทั้งสิ้น

ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรจะได้มีการศึกษาถึงหลักเกณฑ์และแนวทางการแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวกับการมีสถานภาพเป็นสถานประกอบการถาวรให้มีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งนี้ เพื่อแก้ไขปัญหาต่างๆ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

1.2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจและสถานประกอบการถาวร
2. ศึกษาถึงลักษณะโดยทั่วไปและความหมายของกำไรจากธุรกิจและสถานประกอบการถาวรรวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน
3. ศึกษาถึงลักษณะโครงสร้างของสถานประกอบการถาวรแต่ละประเภท
4. ศึกษาถึงแนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวร (P.E.TEST) สำหรับกิจกรรมทางธุรกิจแต่ละประเภท
5. ศึกษาถึงสภาพบังคับของการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย
6. วิเคราะห์ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรและวิธีการแก้ไขปัญหาในกรณีที่ไม่มีการบัญญัติข้อกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเสนอแนวทางในการจัดทำข้อตกลงและแนวทางปฏิบัติที่มีความสอดคล้องกับกฎหมายและความเหมาะสมภายใต้สถานการณ์ปัจจุบัน

1.3. ขอบเขตของการวิจัย

ผู้เขียนจะทำการศึกษาเกี่ยวกับลักษณะและความหมายของสถานประกอบการถาวร แนวความคิดในการเกิดสถานประกอบการถาวร แนวทางการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวร (P.E.TEST) สำหรับกิจกรรมทางธุรกิจแต่ละประเภท ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและ

ประมวลกฎหมายรัชฎาภิบาลฉบับปัจจุบัน รวมทั้งสภาพบังคับของการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย ตลอดจนวิธีการแก้ไขปัญหาค่าความไม่ชัดเจนในการบัญญัติกฎหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับและการหาแนวทางปฏิบัติร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้ลงทุนต่างประเทศภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

1.4.วิธีการวิจัย

วิธีการศึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสารโดยการศึกษาค้นคว้า รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ตำราวิชาการ ตำราอธิบายกฎหมายภาษีของต่างประเทศ ผลงานวิจัย วิทยานิพนธ์ บทความวารสาร เอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ รวมทั้งสื่ออิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ แล้วจึงนำมาทำการวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อหาข้อสรุปและเสนอแนะ แนวทางในการแก้ไข เพื่อให้การวิจัยนี้มีความสมบูรณ์มากที่สุด

อย่างไรก็ดี เนื่องจากในเรื่องสถานประกอบการถาวรได้มีบุคคลอื่นทำการศึกษาค้นคว้า ไว้หลายครั้ง อาทิเช่น วิทยานิพนธ์เรื่องความรับผิดทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทย³ และวิทยานิพนธ์เรื่องหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน⁴ ซึ่งถึงแม้จะได้ทำการศึกษาค้นคว้าในเรื่องเดียวกันแต่วิธีการนำเสนอของผู้เขียนจะเป็นเรื่องของการเสนอถึงปัญหาค่าความไม่ชัดเจนในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นภายหลังจากการปรับใช้สถานประกอบการถาวร ในขณะที่บุคคลดังกล่าวทั้งสองจะใช้วิธีการนำเสนอแบบอธิบายความหมายของสถานประกอบการถาวร

³ เสรี วัฒนวรรางศิริ, “ความรับผิดทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529).

⁴ ณรงค์ วิทย์ไพศาล, “หลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527).

1.5.ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากวิทยานิพนธ์

1. ทำให้เกิดความเข้าใจอย่างถูกต้องในความหมายและลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆ
2. ทำให้เกิดความเข้าใจและดำเนินการเสียภาษีต่อกรมสรรพากรได้อย่างถูกต้อง
3. ทำให้เกิดความเข้าใจและก่อให้เกิดความชัดเจนในประเด็นข้อสงสัยระหว่างผู้เสียภาษีและภาครัฐในกรณีที่ยกกฎหมายไม่ได้มีกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
4. เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD, UN, อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับบางประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และญี่ปุ่น เป็นต้น
5. เพื่อเป็นแหล่งข้อมูลในการศึกษา วิจัย เกี่ยวกับเรื่อง การเกิดสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยและเป็นประโยชน์ต่อภาครัฐในการนำข้อมูลและความคิดเห็นไปทำการปรับปรุงแนวทางสำหรับการเจรจาจัดทำหรือแก้ไข และการลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่นๆ ต่อไป