

บทที่ 2

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

หลักการทางภาษีตามประมวลรัษฎากรแห่งราชอาณาจักรไทยได้กำหนดให้นิติบุคคลที่มีรายได้หรือมีกำไรมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ โดยหลักการดังกล่าวมีผลบังคับต่อนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการหรือถือได้ว่าได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการนั้นในประเทศไทยด้วย

โดยทั่วไปวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ (Net Profit) ของนิติบุคคลซึ่งคำนวณจากรายได้และรายจ่ายของกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (หนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเท่ากับ 12 เดือน) เว้นแต่ได้มีการกำหนดวิธีการจัดเก็บไว้เป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ สำหรับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่กระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2 และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ก็ได้ถูกกำหนดให้เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธินี้เช่นกัน

อย่างไรก็ดี นอกเหนือจากวิธีการจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิดังกล่าวข้างต้นแล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานภาษีอย่างอื่นเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งสามารถแยกได้เป็น 4 กรณี คือ

1. กรณีนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งกฎหมายอนุโลมให้เสียภาษีจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529

2. กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเมินตามมาตรา 40(2) – (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ

อย่างไรก็ดี ในบทนี้จะขอล่าวถึงแต่เฉพาะหลักเกณฑ์ที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ จึงจะขออธิบายแต่เพียง มาตรา 66 วรรค 2, มาตรา 76 ทวิ และ มาตรา 70 ทวิ เท่านั้น โดยมุ่งเน้นที่จะกล่าวถึงในส่วนของบริษัทเนื่องจากเป็นรูปแบบของการประกอบธุรกิจที่ค่อนข้างแพร่หลาย

2.1. กรณีนิติบุคคลต่างประเทศประกอบธุรกิจทั่วไปทั้งในและนอกประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2

มาตรา 66 วรรค 2 เป็นบทบัญญัติมาตราแรกในประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยและถือเป็นบทบัญญัติทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศด้วย ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่นรวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจกรรมที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ซึ่งจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะสามารถแยกองค์ประกอบที่สำคัญออกเป็น 4 ประการดังนี้

2.1.1. ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

โดยการมีสถานะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หมายถึง การเป็นองค์กรที่ถูกจัดตั้งขึ้นอย่างถูกต้องตามกฎหมายและเป็นที่ยอมรับว่ามีฐานะเป็นนิติบุคคลจากประเทศที่ได้มีการจัดตั้งหรือจดทะเบียน โดยรูปแบบของนิติบุคคลนั้นมีหลายประเภท อาทิเช่น ห้างหุ้นส่วน บริษัท มูลนิธิ สมาคม กองทุน กระทรวงทบวงกรม เป็นต้น แต่รูปแบบของการจดทะเบียนที่เกิดขึ้นมักจะอยู่ในรูปของบริษัทจำกัด สำหรับกระทรวงทบวงกรมหรือหน่วยราชการของต่างประเทศอาจมีกฎหมายพิเศษจัดตั้งขึ้น ซึ่งหากเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยก็จะถือเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิด้วย

สำหรับสาขา (Branch) ของบริษัทต่างประเทศที่ได้มีการจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย จะต้องถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทต่างประเทศไม่ว่าจะได้เข้ามาจัดตั้งในประเทศไทยเป็นเวลานานเท่าใดก็ยังมีสถานะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

2.1.2. นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะต้องกระทำการกิจการทั้งในประเทศไทยและในประเทศอื่น

ความหมายของการเข้ามาประกอบธุรกิจของนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 วรรค 2 นั้น หมายถึง การเข้ามาตั้งถิ่นฐานหรือสถานประกอบการอย่างจริงจังในประเทศไทย โดยที่นิติบุคคลต่างประเทศเหล่านั้นจะต้องมีวัตถุประสงค์ในการมุ่งค้าหากำไร มิใช่มูลนิธิหรือองค์กรการกุศล ทั้งนี้เป็นไปตามประกาศกรมสรรพากร เรื่องภาษีเงินได้และภาษีการค้าสำหรับสำนักงานผู้แทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย ฉบับลงวันที่ 30 มิถุนายน 2529¹ และประกาศกรมสรรพากร เรื่องภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำการกิจการในประเทศไทยฉบับลงวันที่ 24 มีนาคม 2535²

โดยหน่วยงานที่นิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยจะต้องมีการกระทำการกิจการหรือดำเนินธุรกิจทั้งในและนอกประเทศไทย ซึ่งความหมายของคำว่า “กระทำการกิจการ” ตามความหมายของพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ได้ให้ความหมายของคำว่า “กระทำ” หมายถึง การลงมือทำ ส่วนคำว่า “กิจการ” หมายถึง การงานที่ประกอบ ดังนั้น คำว่า “กระทำการกิจการ” จึงมีความหมายว่า “การลงมือทำการงานที่ประกอบ” ดังนั้นหากพิจารณาตามความหมายของพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานรวมทั้งจากเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร แล้วจึงพบว่าความหมายที่แท้จริงของ “การกระทำการกิจการ” น่าจะหมายถึงการลงมือทำงานใด ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้หรือผลกำไรในเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทตามที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-(8) นั้นเอง

ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วการกระทำการกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศก็มักจะเป็นในรูปของการซื้อขายและการให้บริการด้านต่าง ๆ อาทิเช่น การให้บริการด้านการธนาคารซึ่งในปัจจุบันได้มีการธนาคารต่างประเทศหลายธนาคารเข้ามาเปิดสำนักงานสาขาในประเทศไทย เช่น ธนาคารฮ่องกง

¹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก ก.

² ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก ข.

จำกัด (มหาชน) (HSBC) ธนาคารโตเกียวจำกัด (มหาชน) เป็นต้น หรืออาจจะเป็นการให้บริการด้านวิชาการลงทุน การเงิน กฎหมาย การให้บริการทางการศึกษา การเปิดโรงเรียนและมหาวิทยาลัยนานาชาติ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามได้มีคำวินิจฉัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2504 (ประชุมใหญ่) ซึ่งได้ให้คำอธิบายถึงความหมายของกระทำการกิจการตามมาตรา 66 วรรค 2 ไว้ดังนี้

“ข้อความในประมวลรัษฎากรที่ว่าในประเทศไทยนั้น หมายถึง กิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทย หาใช้เงินได้หรือผลกำไรที่บริษัทต่างประเทศได้รับในประเทศไทยไม่”

2.1.3. การเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะต้องเสียจากกำไรสุทธิเฉพาะเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น

นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ก็ต่อเมื่อเงินได้นั้นเป็นเงินที่ได้มาจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น โดยในการคำนวณกำไรสุทธิจะต้องใช้หลักการที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับเรื่องของอัตราภาษีนั้นโดยทั่วไป ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ตามที่บัญญัติไว้ในอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1.4. กรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้นำบทบัญญัติมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

หากไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี อาจขอเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีไม่ปรากฏ อาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นไม่ปรากฏก็อาจจะประเมินตามที่เห็นสมควรก็ได้ หรือในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศหรือจดทะเบียนในประเทศไทยก็ตาม หากไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17

และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบตามหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

2.2. กรณีนิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการทั่วไปในประเทศโดยผ่านผู้กระทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ

มาตรา 76 ทวิ เป็นอีกมาตราหนึ่งที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อจัดเก็บภาษีของบริษัทต่างประเทศจากฐานกำไรสุทธิ แต่มีความแตกต่างจากมาตรา 66 วรรค 2 กล่าวคือ มาตรา 76 ทวิเป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นสำหรับกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง คือ มิได้มีการเข้ามาจัดตั้งสาขาในประเทศไทย หากแต่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยและการกระทำของบุคคลดังกล่าวเป็นเหตุให้นิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งมาตรา 76 ทวินี้ถือเป็นมาตรการที่จะมาปิดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรค 2 เนื่องจากหากนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้จากการกระทำนั้นย่อมต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการกระทำกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีตามที่มาตรา 66 วรรค 2 กำหนด แต่หากนิติบุคคลต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการโดยตรงในประเทศไทย เพียงแต่ส่งหรือแต่งตั้งบุคคลใดบุคคลหนึ่งมาดำเนินการในฐานะลูกจ้างหรือตัวแทนและการกระทำของบุคคลดังกล่าวก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยขึ้น บทบัญญัติมาตรา 66 วรรค 2 ก็อาจจะครอบคลุมไม่ถึงและอาจก่อให้เกิดความพยายามหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีดังกล่าว ดังนั้นมาตรา 76 ทวิจึงถือเป็นมาตราที่บัญญัติขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีทีกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

ซึ่งจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะขอแยกองค์ประกอบที่สำคัญออกเป็น 5 ประการดังนี้

2.2.1. ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

โดยการมีสถานะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หมายถึง การเป็นองค์กรที่ถูกจัดตั้งขึ้นอย่างถูกต้องตามกฎหมายและเป็นที่ยอมรับว่ามีฐานะเป็นนิติบุคคลจากประเทศที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้ง โดยอาจจะจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลประเภทใดก็ได้ เช่นเดียวกับที่ได้อธิบายไว้แล้วในข้อ 1.1 ภายใต้ข้อ 1 ในส่วนของมาตรา 66 วรรค 2

2.2.2. ผู้มีเงินได้ต้องมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือได้รับผลกำไรในประเทศไทย

โดยในข้อนี้มีประเด็นที่ควรแยกพิจารณาแบ่งออกเป็น 3 ประเด็นกล่าวคือ

2.2.2.1. ความหมายของคำว่า”ลูกจ้าง”หรือ”ผู้ทำการแทน”หรือ”ผู้ทำการติดต่อ”

คำว่า ”ลูกจ้าง” หรือ”ผู้ทำการแทน” หรือ”ผู้ทำการติดต่อ” เป็นคำที่มีความหมายกว้างมาก ตามประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติรวมความถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคล และนิติบุคคล ประเภทต่าง ๆ อาทิเช่น ห้างหุ้นส่วน บริษัท ซึ่งดำเนินการแทนและเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลต่างประเทศและหมายความรวมถึงการกระทำในลักษณะที่เป็นนายหน้าหรือตัวแทนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย

2.2.2.2. ความเป็นอิสระของลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ

การมีสถานะเป็นลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเป็นปัญหาที่มักจะถูกหยิบยกมาเป็นประเด็นถกเถียงระหว่างกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและตัวผู้เสียภาษี เนื่องจากเมื่อมีการประกอบกิจการใดๆในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้ในประเทศไทย กรมสรรพากรมักจะ

พิจารณาว่าผู้กระทำการดังกล่าวแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีสถานะเป็นลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามความหมายของ มาตรา 76 ทวิ อันเป็นเหตุให้บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องยื่นเสียภาษีในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวด้วย ในขณะที่ผู้เสียภาษีกลับพิจารณาว่าการที่ตนได้กระทำการดังกล่าวอันเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้ในประเทศไทยนั้นเป็นเพียงการกระทำในฐานะผู้ให้บริการหรือคู่ค้าเท่านั้นโดยมิได้มีสถานะเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อตามความหมายในมาตรา 76 ทวิแต่อย่างใด ซึ่งการที่จะพิจารณาหาจุดกำหนดที่ชัดเจนในประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการมีสถานะเป็นลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อดังกล่าวนั้น เราสามารถพิจารณาจากความเป็นอิสระของบุคคลเหล่านั้นต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นได้

โดยลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น จะต้องมีฐานะเป็นตัวแทนไม่อิสระ (Dependent Agent) ซึ่งจากการพิจารณาจะพบว่าในส่วนของความเป็นลูกจ้างค่อนข้างเห็นได้ง่ายและชัดเจนว่ามีฐานะไม่อิสระเพราะลูกจ้างมีหน้าที่ที่จะต้องฟังคำสั่งและปฏิบัติตามคำบัญชาของนายจ้างซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ดังนั้นการกระทำของลูกจ้างจึงเป็นการกระทำในนามของนายจ้างอย่างแนบแน่น ส่วนผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นบริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศอาจจ้างวานหรือแต่งตั้งบุคคลอื่นที่ไม่มีฐานะเป็นลูกจ้างเข้ามาเป็นผู้ดำเนินการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งในกรณีดังกล่าวผู้ดำเนินการแทนหรือผู้ทำการติดต่อจำเป็นอย่างยิ่งจะต้องมีฐานะเป็นตัวแทนไม่อิสระด้วยจึงจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่มาตรา 76 ทวิ กำหนดไว้³

³ธนภณ(เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545), น.91-92.

แนวทางกำหนดความหมายของ “ตัวแทนไม่อิสระ” ตามประมวลระชาการ

ในเรื่องของการเป็นตัวแทนไม่อิสระ กรมสรรพากรได้มีกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526⁴ ซึ่งคำวินิจฉัยดังกล่าวได้มีการวางแนวทางในการพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทนไว้ดังนี้

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศโดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ถ้าบุคคลในประเทศได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศดังกล่าวโดยปรากฏว่า

(1) ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไปโดยมิได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่และ

(2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศและในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้นและ

(3) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้นและ

(4) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง”

ซึ่งจากหลักเกณฑ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า การขายสินค้าหรือการให้บริการใดที่มีบุคคลในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสั่งซื้อสินค้าหรือรับการให้บริการจากต่างประเทศโดยที่บุคคลในประเทศนั้นได้ประกอบธุรกิจอย่างอิสระจากนิติบุคคลต่างประเทศแล้วจึงจะต้องถือว่าบุคคลในประเทศดังกล่าวมิใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ติดต่อของนิติบุคคลต่างประเทศและไม่เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิ

⁴ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก ง.

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่าการที่จะมีสถานะเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ติดต่อของนิติบุคคลต่างประเทศนั้นไม่จำเป็นต้องได้รับการมอบอำนาจโดยชัดแจ้งแค่เป็นเพียงผู้ทำการติดต่อเป็นอาชญากรก็ถือว่ามียุทธศาสตร์ดังกล่าวได้แล้ว

2.2.2.3. การกระทำของลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรต่อกับนิติบุคคลต่างประเทศ

หากลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ติดต่อของนิติบุคคลต่างประเทศได้เข้ามากระทำการในประเทศไทย แต่การกระทำดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ก็ไม่ถือว่าครบองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิ อย่างไรก็ตาม คำว่า “เงินได้หรือผลกำไร” นั้นมีความหมายค่อนข้างกว้าง อาจหมายถึงเงินได้ในรูปเงินสดหรือเครดิตประเภทต่างๆ อาทิเช่น เลตเตอร์ออฟเครดิต วงเงินกู้ระยะสั้นและยาวก็ได้ หรืออาจรวมถึงทรัพย์สินประเภทอื่นๆ เช่นกรณีที่มีการตกลงที่จะชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการเป็นการจัดหาสินค้า การยกให้ซึ่งหุ้น หรือการให้บริการโดยเฉพาะอย่างยิ่งไม่ว่าเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าวจะกระทำการจ่ายโอนกันในหรือนอกประเทศไทยก็ตาม เป็นต้น ซึ่งการกระทำดังกล่าวล้วนถือเป็นการได้รับเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยที่ต้องนำมาเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ ทั้งสิ้น

ทั้งนี้ โดยทั่วไปแล้วการประกอบกิจการของลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อนั้น ย่อมหมายถึงการกระทำทุกอย่างของลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ติดต่อที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ แต่อาจมีขั้นตอนของการประกอบธุรกรรมบางประการที่อาจจะถือได้ว่ามีการประกอบธุรกรรมในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ขอยกตัวอย่าง ธุรกรรมที่มีความสำคัญที่มักเกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจมาพิจารณาดังนี้

1. กรณีซื้อขายสินค้า

ในกรณีที่มีการซื้อขายสินค้า สาระสำคัญอยู่ที่การเข้าทำสัญญาเพื่อซื้อขายต้องได้กระทำลงในประเทศไทยจึงจะถือได้ว่ามีการประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะสาระสำคัญของสัญญาซื้อขายอยู่ที่การเสนอและสนองของคู่สัญญา ส่วนการชำระราคาหรือการส่งมอบสินค้าเป็นเพียงการดำเนินการเพื่อให้ครบถ้วนตามสัญญา

อย่างไรก็ดีได้มีผู้ให้ความเห็นว่า “ในกรณีที่มีการซื้อขายสินค้า หากได้มีการทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทยถือได้ว่ามีการประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะสาระสำคัญของสัญญา

ซื้อขายอยู่กับการตกลงทำสัญญากัน”⁵ นอกเหนือจากนั้นยังมิให้ผู้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า “แม้จะมีได้มีการแต่งตั้งตัวแทนเข้ามาทำสัญญาในประเทศ หากแต่ว่าได้มีการแต่งตั้งตัวแทนเป็นผู้ทำการส่งมอบหรือเป็นตัวแทนในการทำหน้าที่ติดต่อเจรจาเพื่อหาคำสั่งซื้อในประเทศไทย” โดยในความเห็นที่สองมองว่าสิ่งที่ควรจะต้องพิจารณาควบคู่กับการประกอบธุรกิจคือความเป็นอิสระของตัวแทนดังกล่าว⁶ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการลงนามในสัญญา การติดต่อเจรจาเพื่อหาคำสั่งซื้อ และการส่งมอบถือเป็นสาระสำคัญของการซื้อขาย โดยผู้ที่เข้าดำเนินการดังกล่าวจะต้องไม่มีความเป็นอิสระ เพราะหากว่าผู้ที่เข้าดำเนินการดังกล่าวมีความเป็นอิสระแล้วสถานะความเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อก็จะหมดไป

2. กรณีการรับจ้างหรือการให้บริการ

ในกรณีรับจ้างหรือการให้บริการประเภทต่างๆ สาระสำคัญของการรับจ้างหรือการให้บริการอยู่ที่การกระทำการตามที่ได้รับจ้างหรือการดำเนินการให้บริการ โดยจะต้องมีการกระทำดังกล่าวในประเทศไทยโดยที่ได้มีการให้ความเห็น โดยนักวิชาการหลายท่าน⁷มีความเห็นสอดคล้องกันว่า “ถ้าการรับจ้างหรือการให้บริการนั้นกระทำในประเทศไทยถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ถ้าการรับจ้างหรือการบริการนั้นกระทำนอกประเทศไทยแม้ว่าจะมีการจ้างหรือเซ็นสัญญาในประเทศไทยก็ไม่ถือว่าเป็นประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะสาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของอยู่ที่ผลสำเร็จของงาน” ทั้งนี้แม้ว่าการประกอบกิจการดังกล่าวได้กระทำในหลายประเทศแต่ถ้ากิจกรรมส่วนใหญ่ได้กระทำในประเทศไทยและสาระสำคัญที่ทำให้การให้บริการหรือรับจ้างทำของสำเร็จได้โดยก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ก็ถือว่าการกระทำดังกล่าว

⁵ ไพจิตร โรจนวณิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากรคำอธิบายประมวลรัษฎากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2549), น.2-286.

⁶ ธนภณ(เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น.140.

⁷ ไพจิตร โรจนวณิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากรคำอธิบายประมวลรัษฎากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2549), น.2-286 และธนภณ(เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น.142-143.

ได้กระทำในประเทศไทยจำเป็นต้องนำเงินค่าตอบแทนตามสัญญาให้บริการหรือรับจ้างทำของทั้งหมดมาเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ

โดยกรมสรรพากรได้มีการให้ความเห็นในเรื่องนี้ไว้ตามหนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค 0804/22986 ลงวันที่ 14 พฤศจิกายน 2522

“กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วขอเรียนว่าเนื่องจากการจัดพิมพ์แสดงมปอากรของบริษัทให้กรมสรรพากรเข้าลักษณะเป็นการจ้างทำของ โดยบริษัทได้ดำเนินการจัดพิมพ์ในต่างประเทศทั้งหมด ฉะนั้น แม้บริษัทจะมีตัวแทนในการติดต่อเกี่ยวกับการดังกล่าวในประเทศไทยก็ไม่ถือว่าบริษัทประกอบกิจการในประเทศไทย ตัวแทนของบริษัทจึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”

3. กรณีการกู้ยืมเงิน

กรณีการให้กู้ยืมเงิน ถ้าบริษัทในต่างประเทศที่ให้กู้ยืมเงินมีสาขาในประเทศไทย แม้การให้กู้ยืมเงินจะมีได้ผ่านสาขาก็ตาม ก็ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย (เพราะว่าสำนักงานใหญ่และสาขาเป็นนิติบุคคลเดียวกัน) แต่ถ้าบริษัทในต่างประเทศไม่มีสาขา สำนักงานหรือลูกจ้างในประเทศไทยก็ไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย⁸

2.2.3. บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่ความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีในนามบริษัทหรือห้างดังกล่าว

โดยการกำหนดของประมวลรัษฎากร บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลจะถือว่าเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะถูกพิจารณาว่าเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จึงต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเฉพาะในส่วนที่ตนเองรับทำการแทนเท่านั้น เนื่องจากหากบริษัทต่างประเทศได้มีตัวแทนของตนหลายรายและตัวแทนแต่ละรายไม่ได้มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน อาจจะก่อให้เกิดความสับสนได้ว่าควรจะให้ตัวแทนรายใดเป็น

⁸ไพจิตร โรจนวณิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากรคำอธิบายประมวลรัษฎากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพานิชย์ จำกัด, 2549), น.2-287.

ผู้ดำเนินการ โดยได้มีการให้ความเห็นในเรื่องดังกล่าวไว้ว่า “เพื่อความสะดวกและปลอดภัยในทางปฏิบัติตัวแทนแต่ละรายในประเทศไทยควรจะยื่นแบบเพื่อเสียภาษีจากเงินได้เฉพาะธุรกรรมที่ตนรับดำเนินการแทนนิติบุคคลต่างประเทศเท่านั้น ซึ่งในกรณีที่มิออนุสัญญาภาษีซ้อนมาเกี่ยวข้องสามารถอ้างบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาสนับสนุนได้ กล่าวคือ บทบัญญัติข้อ 7 กำไรจากธุรกิจของอนุสัญญาทุกฉบับได้กำหนดให้สถานประกอบการถาวรมีหน้าที่รับผิดชอบเสียภาษีเฉพาะกำไรที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการเท่านั้น รัฐจะบังคับให้เอากำไรที่มีได้เป็นของสถานประกอบการถาวรรายนั้นมารวมคำนวณเสียภาษีด้วยไม่ได้ หลักนี้เรียกว่า หลัก Attribution”⁹

2.2.4. การเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะต้องเสียจากกำไรสุทธิเฉพาะเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น

นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ เมื่อเงินได้นั้นมาจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น โดยในการคำนวณกำไรสุทธิจะต้องใช้หลักการที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย ส่วนอัตราภาษีนั้นโดยทั่วไปภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ตามที่บัญญัติไว้ในอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.2.5. กรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้นำบทบัญญัติมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

หากไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอาจขอเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีไม่ปรากฏ อาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียง

⁹ ธนภณ(เฟริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น. 132.

กับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นไม่ปรากฏก็อาจจะประเมินตามที่เห็นสมควรก็ได้ หรือในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศหรือจดทะเบียนในประเทศก็ตาม หากไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบตามหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ข้อสังเกต มาตรา 66 วรรค 2 และมาตรา 76 ทวิ เป็นมาตราที่มีขอบเขตการจัดเก็บภาษีค่อนข้างจะใกล้เคียงกันมาก ผู้เขียนจึงขอกล่าวถึงความแตกต่างระหว่างมาตราดังกล่าวทั้งสองมาตรา กล่าวคือ มาตรา 66 วรรค 2 เป็นกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในการกระทำการกิจการในประเทศไทย ส่วนมาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นผู้กระทำการในประเทศไทยแทน อย่างไรก็ตาม ผู้ให้ความเห็นที่ต่างไปว่า มาตรา 66 วรรค 2 เป็นกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาปฏิบัติตามสัญญาในประเทศไทย อาจเข้ามาในรูปกิจการร่วมค้า บริษัทสาขา หรือส่งลูกจ้างเข้ามาควบคุมการดำเนินงานในประเทศไทย ส่วนมาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีไม่มีการปฏิบัติตามสัญญาในประเทศไทย แต่มีการทำสัญญาในประเทศไทย มีเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย แต่ผู้มีเงินได้อยู่ต่างประเทศ”¹⁰

โดยกรมสรรพากรได้มีการตอบข้อหารือเป็นประเด็นที่น่าสนใจดังนี้

1. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/04265 ฉบับลงวันที่ 7 พฤษภาคม 2542

กรณีบริษัทจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยได้ขายหุ้นในบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ให้แก่บริษัท กรณียังถือไม่ได้ว่าบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิแต่ประการใดทั้งนี้ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰ กัลยา ลินวิสูตร, “ปัญหาภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ”, (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), น.28,28/1 และ 39.

2. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.06)/881 ฉบับลงวันที่ 5 ตุลาคม 2548

กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศดำเนินการส่งสินค้าและเก็บสินค้า (Non-resident Inventory) ในคลังสินค้าของ NLC ในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ หากผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย ซึ่งอาจเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมี NLC เป็นผู้ทำการแทนในนามของผู้ประกอบการต่างประเทศ (ผู้ขายสินค้า) ในการเก็บรักษาและส่งมอบสินค้านี้ในประเทศไทยแล้ว หากไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า NLC ได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากผู้ประกอบการต่างประเทศตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม พ.ศ. 2526 ย่อมถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมี NLC เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่ง NLC มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศผู้ขายสินค้านี้ดังกล่าว ทั้งนี้ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

3. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/770 ฉบับลงวันที่ 28 มกราคม 2548

บริษัท เคฯ และ บริษัท A. ได้ตกลงทำสัญญาเช่าที่ดิน โดยบริษัท เคฯ และบริษัท โรงพยาบาลฯ มีกรรมกรผู้มียานาเป็นเจ้าของที่ดินในประเทศไทย และ บริษัท A. มี B. กรรมกรผู้มียานาเจ้าของที่ดินในประเทศสิงคโปร์ โดยมีได้มีผู้ทำการแทนหรือเข้ามาดำเนินการในประเทศไทยแต่อย่างใด และการที่นาย ก. ทนายความประจำสำนักงานฯ เป็นผู้รับมอบอำนาจของ บริษัท A. ไปดำเนินการจดทะเบียนสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาโอนสิทธิการเช่าที่ดิน ณ กรมที่ดิน นั้น เป็นเพียงเพื่อให้สัญญาดังกล่าวใช้เป็นหลักฐานในการฟ้องร้องบังคับคดีและใช้ยื่นกับบุคคลภายนอกได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น การจดทะเบียนดังกล่าวมิใช่เป็นแบบของความสมบูรณ์ตามกฎหมายของนิติกรรมบางประเภทที่กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียน ดังเช่นสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด แต่สัญญาโอนสิทธิการเช่าที่ดินมีผลสมบูรณ์และสามารถใช้บังคับระหว่างคู่สัญญาแล้วนับแต่วันที่คู่สัญญาได้ตกลงกันและลงนามในสัญญาไปจดทะเบียนสัญญาโอนสิทธิการเช่าดังกล่าว ดังนั้น จึงถือไม่ได้ว่านาย ก.ฯ เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือ

ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยของ บริษัท A. อันเป็นเหตุให้ บริษัท A. ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/23856 ฉบับลงวันที่ 30 ตุลาคม 2538¹¹

การที่บริษัท ค. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยประกอบกิจการส่งออกและนำเข้าผลิตภัณฑ์โลหะเพื่อขายให้แก่ลูกค้าในประเทศรวมทั้งได้มีการรับจัดซื้อสินค้าจากประเทศต่างๆหลายประเทศตามความต้องการลูกค้าด้วย โดยในการดำเนินการดังกล่าวบริษัท ค. จะได้รับค่านายหน้าจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของมูลค่าที่ซื้อขาย ทั้งนี้การที่บริษัท ค. ได้รับค่านายหน้าจากบริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทในประเทศญี่ปุ่น คิดเป็นอัตราร้อยละ 19 และ 20 ตามลำดับ และได้รับค่านายหน้าจากบริษัท ข. ซึ่งเป็นบริษัทในประเทศสิงคโปร์ คิดเป็นอัตราร้อยละ 22 และ 24 ตามลำดับ ของค่านายหน้าทั้งหมดที่บริษัท ค. ได้รับ แต่เมื่อเปรียบเทียบค่านายหน้าที่บริษัท ค. ได้รับจากบริษัททั้งสองกับรายได้ที่ได้รับทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีปรากฏว่าคิดเป็นร้อยละ 3.16 และ 2.62 ตามลำดับ ของรายได้ทั้งหมด ดังนั้น จะถือว่าเป็นการประกอบกิจการเป็นส่วนใหญ่มิได้ ประกอบกับตามข้อเท็จจริงบริษัท ค. เป็นผู้นำเข้าและซื้อขายเป็นการทั่วไป มิได้เป็นสาขาของบริษัททั้งสองและไม่ได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนให้แก่บริษัทหนึ่งบริษัทใดโดยเฉพาะ ดังนั้นการประกอบกิจการของบริษัท ค. จึงเป็นการประกอบธุรกิจอย่างอิสระ ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 มิใช่เป็นผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัททั้งสอง ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

2.3. การเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ

ดังได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าเฉพาะแต่มาตรา 66 วรรค 2 และ มาตรา 76 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้นที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิของบริษัทต่างประเทศ ส่วนบทกำหนดในมาตรา 70 ทวิ นั้นเป็นบทบัญญัติให้เก็บภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายจากฐานเงินกำไรสะสมที่ได้มีการจ่ายออกไปยังต่างประเทศ ทั้งนี้ การที่ผู้เขียนได้หยิบยกมาตรา 70 ทวิ ขึ้นมาอธิบายนั้น

¹¹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ภาคผนวก จ.

เนื่องจากผู้เขียนมีความเห็นว่าการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ เป็นผลพวงมาจากการเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ

โดยเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิไปแล้ว กำไรสุทธิส่วนที่ยังเหลืออยู่อาจเก็บสะสมไว้สำหรับการดำเนินงานของกิจการ หรืออาจจะส่งไปให้แก่สำนักงานใหญ่ก็ได้ ในกรณีที่มีการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายกำไรนั้นด้วย¹² โดยบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ วางหลักไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวนใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)”

ซึ่งจากบทบัญญัตินี้จะขอยกองค์ประกอบที่สำคัญออกเป็น 3 ประการดังนี้

2.3.1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะต้องเสียภาษีจากการกระทำความดังกล่าวไว้ในมาตรา 70 ทวินั้น ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าจะต้องหมายถึงเฉพาะแต่

¹² ปรีดี บุญยัง, “ภาษีเงินได้สำหรับบริษัทต่างประเทศและคนต่างด้าว”, เอกสารประกอบการอบรม ปัญหาภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศ ภาษีซ้อนและภาษีเงินได้ของคนต่างด้าว, น.25.

นิติบุคคลต่างประเทศหรือสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศเท่านั้น แต่จากแนวทางการตีความของกรมสรรพากรก็อาจจะพอสรุปได้ว่า กรณีตามมาตรา 70 ทวินี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและได้มีการจำหน่ายกำไรออกไปเท่านั้น อย่างไรก็ตาม กิติ เราสามารถแยกองค์ประกอบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ คือ

2.3.1.1. ต้องมีลักษณะเป็นตัวแทนไม่อิสระหรือเป็นสาขาของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายต่างประเทศ

2.3.1.2. ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย

2.3.1.3. ได้มีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินที่กันไว้จากกำไรของกิจการดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย

2.3.2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปยังต่างประเทศ

โดยในข้อ 2.3.2. มีประเด็นที่ควรแยกพิจารณาแบ่งออกเป็น 2 ประเด็นกล่าวคือ

2.3.2.1. ความหมายของการจำหน่ายเงินกำไร

การจำหน่าย หมายถึง การกระทำให้เงินกำไรหลุดพ้นออกไปจากการครอบครองของสาขาไม่ว่าด้วยวิธีใดแม้ในรูปบัญชี เช่น ส่งเงินออกไป หรือตั้งบัญชีให้ผู้รับในต่างประเทศเป็นเจ้าหนี้ หรือโดยการหักกลบลบหนี้ เป็นต้น โดยเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ประกอบด้วย 3 รายการ คือ

1. เงินกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันที่จำหน่ายออกไป

2. เงินกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ที่กันไว้แล้วเพิงจำหน่ายไป

3. เงินบางรายการที่จ่ายไปต่างประเทศโดยในบัญชีของบริษัทไม่ได้แสดงว่าเป็นกำไรแต่ถือได้ว่าเป็นกำไรตามกฎหมาย เช่น เงินค่าซื้อส่วนที่เกินปกติที่จ่ายไปต่างประเทศ เป็นต้น¹³

นอกจากนี้ยังให้หมายความรวมถึงการกระทำใดๆ ตามมาตรา 70 ทวิ วรรค 2 อีกด้วย กล่าวคือ การจำหน่ายเงินกำไรเพื่อชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือเพื่อการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น โดย

¹³ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อักษรกราฟฟิค, 2537), น.147-148.

การบัญญัติความหมายของการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง ดังกล่าวก็เพื่อให้
เกิดความชัดเจนและป้องกันปัญหาการพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร
นั่นเอง

2.3.2.2. ความหมายของเงินกำไร เงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร เงินประเภทอื่นใดที่ ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร

“เงินกำไร” มีความหมายแตกต่างไปจากคำว่า “กำไรสุทธิ” คือ หมายถึงส่วนที่เกินกว่า
ต้นทุน

“เงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร” ซึ่งได้แก่ เงินสำรองต่างๆที่ตั้งขึ้นจากกำไร

“เงินประเภทอื่นใดที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” หมายถึง เงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ
บุคคลจ่ายไป อันเป็นเหตุให้กำไรลดลง¹⁴

หมายเหตุ กระทรวงการคลังได้มีแถลงการณ์ ลงวันที่ 11 มกราคม 2503 ซึ่งสามารถ
สรุปได้ว่า

กรณีดังต่อไปนี้ไม่ถือว่าเงินที่ส่งไปนั้นเป็นการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ

1. บริษัทส่งเงินปันผลออกไปจากประเทศไทย
2. บริษัทส่งค่าสิทธิไปยังต่างประเทศ
3. บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ภายในระยะเวลาหนึ่ง
จำหน่ายเงินกำไรออกไปต่างประเทศ

2.3.2.3. การเสียภาษีให้เสียจากเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายนั้น

กรณีจำหน่ายเงินกำไร หรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้นจะต้องเสีย
ภาษีในอัตราร้อยละ 10 ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดไว้
โดยการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นและจะต้องนำส่งเงินภาษีที่หักไว้นั้นต่ออำเภอภายใน
เจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

โดยกรมสรรพากรได้มีการตอบข้อหารือเป็นประเด็นที่น่าสนใจดังนี้

1. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/1357 ฉบับลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์

2543

¹⁴ ไกรศรี นิมมานเหมินท์, ภาษีเงินได้นิติบุคคล, พิมพ์ครั้งที่ 15 (กรุงเทพมหานคร :
มิตรนราการพิมพ์, 2527), น.68.

“หากบริษัท ก. ซึ่งเป็นตัวแทนในการทำสัญญาซื้อขายแทนบริษัท S มีอำนาจในการสั่งให้ลูกค้าในประเทศไทยชำระเงินค่าสินค้าไปยังที่ใดก็ได้ กล่าวคือ มีอำนาจสั่งให้ชำระให้แก่ตนเองในประเทศไทยก่อนหรือสั่งให้ชำระให้แก่บริษัท S โดยตรงก็ได้ กรณีดังกล่าวถือได้ว่าบริษัท ก. มีการครอบครองหรือมีอำนาจควบคุมเงินค่าสินค้าแล้วและแม้ว่าบริษัท ก. จะสั่งให้ลูกค้าชำระเงินค่าสินค้าไปยังบริษัท S โดยตรงก็ตาม กรณีจึงถือว่า บริษัท ก. จำหน่ายเงินกำไรจากการขายสินค้าระหว่างบริษัท S และลูกค้าในประเทศไทยแล้ว บริษัท ก. จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของเงินกำไรที่จำหน่ายแทนบริษัท S ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”

2.หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/พ.7367 ฉบับลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2537

“บริษัทฯ จดทะเบียนตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ประกอบกิจการให้บริการรับขนส่งคนโดยสารและสินค้าระหว่างประเทศทางทะเล มีผู้กระทำการแทนในประเทศไทยเป็นนายหน้าตัวแทนการขนส่งทางเรือระหว่างประเทศในประเทศไทย คือ บริษัท ค. ในกรณีของเงินค่าระหว่างที่บริษัท ค. รับแทนบริษัทฯ แล้วโอนไปให้บริษัทฯ ในต่างประเทศ ไม่ถือว่าเป็นการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ”

ทั้งนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเช่นนี้น่าจะเป็นเพราะเงินค่าระวางดังกล่าวเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 67 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายประเภทหนึ่งจากนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยประเภทการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 76 ทวิอีก ทั้งนี้เมื่อเงินได้ดังกล่าวไม่ต้องถูกจัดเก็บตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 66 วรรค 2 หรือ มาตรา 76 ทวิ จึงเป็นเหตุให้ไม่เข้ากรณีต้องเสียตามมาตรา 70 ทวิ โดยปริยายเพราะการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิถือเป็นผลพวงมาจากการเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธินั่นเอง