

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าสถานประกอบการถาวรถือเป็นตัวบ่งชี้สำคัญประการหนึ่งในการที่จะกำหนดว่าบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมลงนามกับประเทศต่างๆ นั้นได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีไว้ในบทบัญญัติวรรค 1 ของข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า "ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้ก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้เข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น" อย่างไรก็ตาม แม้สถานประกอบการถาวรจะมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยเป็นอย่างมากและหลักการเรื่องสถานประกอบการถาวรก็เป็นเรื่องที่แพร่หลายเป็นอย่างมาก แต่ว่ากลับยังมีประเด็นความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดเกี่ยวกับความหมายของสถานประกอบการถาวรอยู่มาก

โดยที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้แบ่งประเภทของสถานประกอบการถาวรออกเป็น 3 ประเภท ซึ่งประกอบด้วย สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยสถานประกอบการถาวรทั้งสามประเภทจะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่แตกต่างกัน อาทิเช่น องค์ประกอบสำคัญของการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินประกอบไปด้วยการดำรงอยู่ของสถานธุรกิจและการมีลักษณะประจำทั้งในด้านที่ตั้งทางภูมิศาสตร์และด้านเวลา เป็นต้น สำหรับกิจกรรมทางธุรกิจแต่ละประเภทก็เช่นกันแม้จะพอสามารถแบ่งแยก ออกได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ การขาย การให้บริการหรือรับจ้างทำของ และการให้กู้ยืมเงินซึ่งธุรกรรมแต่ละประเภทก็จะมีหลักเกณฑ์หรือลักษณะของธุรกรรมแตกต่างกันออกไป

อย่างไรก็ดี ในยุคที่การค้าดำเนินธุรกิจที่มีการแข่งขันสูงและเสรี วิธีปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจก็มีความซับซ้อนมากขึ้นซึ่งส่งผลให้รูปแบบของการดำเนินธุรกรรมในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศในบางครั้งอาจประกอบไปด้วยธุรกรรมเกินกว่า 1 ประเภท ทำให้การทดสอบการเกิดสถานประกอบการถาวรสำหรับแต่ละธุรกรรมมีความซับซ้อนยุ่งยากตามไปด้วย จึงเกิดปัญหาว่า

ธุรกรรมใดควรใช้สถานประกอบการถาวรประเภทใดมาทดสอบ เนื่องจากในปัจจุบันยังมีความคลุมเครือในเรื่องดังกล่าวอยู่ค่อนข้างมาก ซึ่งในกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจน กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีก็เป็นผู้มีหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าการดำเนินธุรกรรมประเภทประเภทต่าง ๆ นั้นเข้าหลักเกณฑ์การมีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากการมีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ทั้งนี้โดยจะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรซึ่งถือเป็นกฎหมายภายในประกอบการพิจารณาควบคู่ไปกับอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย โดยจะต้องไม่ลืมว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีไว้เพื่อเป็นคุณประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติยังมีธุรกรรมอีกหลายธุรกรรมที่ยังมีความสับสนว่าควรจะใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทใดมาทดสอบการเกิดสถานประกอบการถาวร รวมทั้งปัญหาเกี่ยวกับสภาพบังคับของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรในบางสถานการณ์อีกด้วย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า หากกรมสรรพากรจะสร้างแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนยิ่งขึ้นแล้วก็น่าจะเป็นการสร้างความมั่นใจให้กับผู้เสียภาษีและเป็นเหตุจูงใจให้เกิดการลงทุนของบริษัทต่างประเทศอย่างแน่นอน

5.2 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากความไม่ชัดเจนในการกำหนดความหมายของสถานประกอบการถาวรตามปัญหาที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นควรที่จะศึกษาและเสนอความเห็นในเรื่องดังกล่าว เพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร ดังนี้

5.2.1. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

5.2.1.1 ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน
กรณีผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายจัดสรรสถานที่บางส่วนในสำนักงานของตนเพื่อให้บริษัทต่างประเทศผู้รับจ้างใช้ปฏิบัติงาน

จากปัญหาที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 ข้อ 4.1.1 พบว่านอกเหนือจากการมีอยู่อย่างแน่นอนของสถานที่และเวลาซึ่งถือเป็นหลักเกณฑ์สำคัญของการเกิดของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินแล้วยังมีประเด็นเรื่องความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสถานธุรกิจอีกประการหนึ่งด้วย ซึ่งปัญหาดังกล่าวยังมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม

ดีกรมสรรพากรได้เคยมีการตอบข้อหารือในแนวทางที่ว่าหากบริษัทต่างประเทศได้เข้ามามีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือนถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นแล้วโดยมิได้คำนึงถึงว่าสถานธุรกิจประจำนี้ผู้ใดเป็นผู้จัดหา โดยมิได้มีการพูดถึงเรื่องอำนาจในการจัดการควบคุม (disposal) หรือไม่ ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของ OECD ซึ่งได้กล่าวไว้ในแนวทางเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ดีกรมสรรพากรได้มีการเปลี่ยนแปลงแนวทางการตอบข้อหารือ กล่าวคือ บริษัทต่างประเทศได้เข้ามามีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือน หากว่าไม่มีสถานธุรกิจประจำที่จัดหาเพื่อตนเองโดยเฉพาะก็ยังสามารถถือได้ว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น ซึ่งในการตอบข้อหารือดังกล่าวเป็นการตอบข้อหารือระหว่างกรมสรรพากรและบริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าสนธิสัญญาภาษีซ้อนฉบับไทย-สหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือมีพื้นฐานมาจากการนำร่างสนธิสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มาใช้ ดังนั้น ในกรณีที่ไม่ได้มีการบัญญัติถึง time-test ไว้อย่างชัดเจนแล้ว กรมสรรพากรก็ควรจะพิจารณาในทางที่เป็นคุณต่อบริษัทต่างประเทศที่อยู่ในบังคับของสนธิสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่มีพื้นฐานมาจากร่างสนธิสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ด้วย กล่าวคือ ไม่ควรนำเรื่อง time-test มาประกอบการตีความการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินด้วยแต่อย่างใด

5.1.1.2 ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

จากปัญหาที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 ข้อ 4.1.2 พบว่าการเข้ามาถือหุ้นของบริษัทต่างประเทศในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้ถูกนำไปทดสอบกับหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือประเภทตัวแทน ซึ่งตามที่ได้กล่าวไปแล้วใน ข้อ 4.1.2 ว่าร่างสนธิสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับได้มีการกำหนดมิให้บริษัทกลายเป็นสถานประกอบการของบริษัทต่างประเทศ โดยอาศัยเหตุว่าบริษัทไทยนั้นควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทต่างประเทศ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า บริษัทไทยจะไม่กลายเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ เพียงเพราะว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทไทย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่าในกรณีข้อเท็จจริงตามข้อ 4.1.2 หากว่าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะทดสอบความเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทไทยที่ถูกบริษัทต่างประเทศถือหุ้นนั้น น่าจะพิจารณาเป็นรายกรณีว่าบริษัทไทยดังกล่าวได้กระทำการเข้าลักษณะเงื่อนไขของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆ รวมทั้งจะต้องไม่เอาเหตุแห่งการเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทต่างประเทศมาใช้ทดสอบกับ

หลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆด้วย ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของ
วรรคสุดท้ายของข้อ 5 (สถานประกอบการถาวร) แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ

อย่างไรก็ตามในประเด็นปัญหานี้ ผู้เขียนเพียงแต่หยิบยกตัวอย่างของคำพิพากษา
ศาลฎีกา มาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมเท่านั้นและเห็นควรที่จะต้องบังคับไปตามที่ร่าง
อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดอย่างเคร่งครัดเนื่องจากอนุสัญญาจะต้องใช้เพื่อเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี
เท่านั้น

5.2.2. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

5.2.2.1 ความไม่ชัดเจนในการปรับใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภท กิจกรรมกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และการให้บริการปรึกษา

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 ข้อ 4.2.1 ว่าเนื่องจากสถานประกอบการถาวรประเภท
กิจกรรมมีการแบ่งประเภทของธุรกรรมตามแนวทางของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ออกเป็น
2 ประเภท คือ ธุรกรรมประเภทโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และ ธุรกรรมการให้บริการ
คำปรึกษาซึ่งในการแบ่งประเภทของธุรกรรมดังกล่าวยังมีความสับสนอยู่บ้างในจุดแบ่งของการนำ
หลักเกณฑ์ของโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง และการให้บริการปรึกษาหรือบริการอื่นๆมาปรับ
ใช้กับการดำเนินงานแต่ละรูปแบบ ซึ่งจะส่งผลต่อเรื่องการนับระยะเวลาการดำเนินงานในประเทศ
ไทยด้วย เพราะว่าหลักเกณฑ์การนับระยะเวลาของโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งและการ
ให้บริการปรึกษาและบริการอื่นๆ ระบุไว้ไม่เท่ากันในอนุสัญญาบางฉบับ อาทิเช่น อนุสัญญาภาษี
ซ้อนของประเทศไทย-ประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น โดยผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะทำคู่มือ
กรมสรรพากรหรือจัดทำหนังสือเวียนเพื่อสร้างความเข้าใจระหว่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้
เสียภาษีเกี่ยวกับความชัดเจนในจุดแบ่งของธุรกรรมโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง ธุรกรรมการ
ให้บริการให้คำปรึกษาทั่วไปและธุรกรรมการให้บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับโครงการก่อสร้าง
ประกอบ ติดตั้ง โดย ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรที่จะพิจารณาว่าการดำเนินธุรกรรมใดจะถือเป็น
กิจกรรมการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง หรือการให้บริการปรึกษาจะต้องพิจารณาจากวิธีการและ
เงื่อนไขในการดำเนินธุรกรรมนั้นๆของผู้ดำเนินการ ซึ่งสามารถสรุปได้ว่าหากบริษัทต่างประเทศ
เพียงแต่ส่งคนเข้ามาให้คำปรึกษาหรือดำเนินการใดๆเพื่อสนับสนุนให้การก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง
สามารถกระทำได้เสร็จสมบูรณ์ โดยมิได้มีการลงมือกระทำหรือรับผิดชอบในความสำเร็จของการ

ก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้งอย่างแท้จริงแล้ว (มิได้เป็นผู้รับเหมาก่อสร้าง) ก็ยังต้องถือว่าเป็นการให้บริการคำปรึกษาอยู่นั่นเอง

ตัวอย่างธุรกรรมประเภทโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง

1.การรับเหมาก่อสร้างอาคาร ท่าเรือ ถนน ฝาย เขื่อนและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์

2.การรับจ้างดำเนินงานเฉพาะส่วนในโครงการก่อสร้าง เช่น การรับจ้างตอกเสาเข็ม การรับจ้างผสม เท และฉาบปูน การรับจ้างเลื่อยไม้ รวมทั้งการกระทำอื่นที่ทำให้สิ่งปลูกสร้างสำเร็จเป็นอาคาร ถนน หรือ ท่าเรือ

3.การประกอบและติดตั้งเครื่องจักร เครื่องปั้นไฟ ระบบให้น้ำพืช วงจรไฟฟ้า

4.การเดินระบบท่อน้ำประปา ระบบไฟฟ้า และสาธารณูปโภคที่ติดกับที่ดิน

5.การประกอบรถยนต์ และเครื่องใช้อิเล็กทรอนิกส์ขนาดใหญ่

ตัวอย่างธุรกรรมประเภทการให้บริการให้คำปรึกษาทั่วไป

1. การรับให้คำปรึกษาทางการเงิน ภาษี การจัดระบบและวางแผนภาษี

2. การให้ความเห็นทางกฎหมาย การดำเนินการตรวจสอบสถานะทางกฎหมาย การร่างและวิเคราะห์สัญญาต่างๆ

3. การให้คำปรึกษาต่างๆเกี่ยวกับการตกแต่งภายใน การออกแบบและการจัดแบบตกแต่งภายในอาคารสถานที่ที่ไม่เกี่ยวกับโครงสร้าง

4. การให้คำปรึกษาตลอดจนหาข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนในประเทศไทย

5. การรับทำวิจัยด้านการตลาด การบริหารงานบุคคล การพัฒนาธุรกิจ

6. การให้คำปรึกษาหรือถ่ายทอดกรรมวิธีการผลิต หรือให้ความรู้ทางเทคนิคต่างๆ

ตัวอย่างธุรกรรมประเภทการให้บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง

1. การให้คำปรึกษาต่างๆเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง

2. การออกแบบ คำนวณแบบของโครงสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง

3. การเขียนแบบร่างบลูพริ้นท์ (Blue print) หรือพิมพ์เขียวของโครงสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง

4. การตรวจงานอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนที่ผู้รับเหมาจะส่งมอบพร้อมทั้งให้ความเห็นหรือคำแนะนำ

5. การให้คำปรึกษาในการประกอบหรือติดตั้งเครื่องจักรหรืออุปกรณ์อื่นใด

6. การให้คำปรึกษาในการเลือกสถานที่ในการติดตั้งเครื่องจักร

5.2.3. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

5.2.3.1 ปัญหาการนำหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไปทดสอบกับกิจกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของ

จากปัญหาที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 ข้อ 4.3.1 พบว่าสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนอาจจะถูกนำไปใช้ทดสอบกับกิจกรรมทางธุรกิจประเภทต่างๆ เฉพาะอย่างยิ่งการให้บริการและการรับจ้างทำของ ซึ่งตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าผู้เขียนมีความเห็นว่าในกรณีทั่วไปไม่ควรที่จะนำสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้กับกิจกรรมการให้บริการและการรับจ้างทำของเนื่องจากจะก่อให้เกิดผลที่ขัดแย้งระหว่างกฎหมายภายใน(มาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร)และอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมทั้งยังเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มุ่งที่จะขจัดปัญหาการภาษีซ้อนในทางระหว่างประเทศและมีลักษณะเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี

แต่อย่างไรก็ดีอาจมีกิจกรรมการให้บริการบางประเภท อาทิเช่น กิจกรรมการให้บริการให้เช่าหรือการเช่าแบบลีสซิง ซึ่งถึงแม้จะถูกจัดเป็นกิจกรรมการให้บริการประเภทหนึ่งแต่ว่ามีลักษณะหรือสาระสำคัญในการดำเนินการใกล้เคียงหรือคล้ายคลึงกับกิจกรรมการซื้อขายมากกว่ากิจกรรมการให้บริการ ดังนั้น การพิจารณาว่ากิจกรรมการให้บริการหรือการรับจ้างทำของนั้นจะสามารถเอาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้ได้หรือไม่นั้นอาจจะต้องพิจารณาเป็นกรณีๆไป

อย่างไรก็ตามในประเด็นปัญหานี้ ผู้เขียนเพียงแต่หยิบยกตัวอย่างของการที่กรมสรรพากรอาจนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้กับกิจกรรมการให้บริการและการรับจ้างทำของมาวิเคราะห์ให้เห็นว่ามีความเหมาะสมและไม่เหมาะสมอย่างไรในการที่จะนำหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาใช้โดยไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์ของการประกอบกิจการในประเทศไทยกรณีกิจกรรมการให้บริการตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งอาจเกิดปัญหากรณีที่ว่าจากกฎหมายภายในบังคับไปไม่ถึงก็ได้

5.2.4. ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร

5.2.4.1 ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือประเภทกิจกรรม หากสถานประกอบการถาวรเป็นบุคคลหรือหน่วยภาษีที่อยู่นอกประเทศ

จากปัญหาที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 ข้อ 4.4.1 เนื่องจากอาจมีกรณีที่ดินสถานประกอบการถาวรบางประเภทซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทยอันอาจก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษีต่อกรมสรรพากรเป็นอย่างมาก เนื่องจากกรมสรรพากรไม่สามารถบังคับให้สถานประกอบการถาวรเหล่านั้นซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่นอกเขตอำนาจของกรมสรรพากรไทยเข้ามายื่นเสียภาษีได้ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่่าเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงการหนีภาษีของสถานประกอบการถาวรดังกล่าวกรมสรรพากรจึงน่าจะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายแทนการรอให้สถานประกอบการถาวรมาขึ้นเสียภาษีตามกำหนดระยะเวลาการเสียภาษีที่กรมสรรพากรไว้แต่เดิม โดยการออกเป็นประกาศกรมสรรพากรหรือคำสั่งกรมสรรพากร

โดยการกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้นั้นเป็นการนำเอาวิธีการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีขององค์การร่วมไทย-มาเลเซียมาปรับใช้ เนื่องจากมีกรณีปัญหาที่ใกล้เคียงกันกล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย อย่างไรก็ตามก็ดีเนื่องจากการเข้ามาขูดเจาะหรือสำรวจแหล่งน้ำมันเพื่อทำการขูดเจาะในกรณีของพื้นที่พัฒนาร่วมขององค์การร่วมไทย-มาเลเซียเป็นเรื่องของการให้บริการ (รับจ้างทำของ) เท่านั้นซึ่งกฎหมายภายในได้กำหนดให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายได้ตาม ข้อ 12 แห่งทป.4/2528 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ 8/2528 แต่สำหรับกรณีที่ผู้เขียนยกขึ้นกล่าวอ้างอาจเป็นเรื่องของธุรกรรมการให้บริการหรือธุรกรรมการซื้อขายก็ได้ เนื่องจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนก็อาจจะประกอบธุรกรรมการซื้อขายได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงเสนอให้นำอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆมาใช้ ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับอัตราภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นมาตรการการแก้ไขปัญหาในกรณีซึ่งนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้มาใช้อนุโลมโดยเทียบเคียง ทั้งนี้การที่ผู้เขียนเสนอให้นำมาตรา 71(1) มาใช้ แทนที่จะเสนอให้ใช้มาตรา 69 ทวินั้นก็เนื่องมาจากว่ามาตรา 71 (1) กำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรับก่อนหักรายจ่ายใดๆหรือยอดขายก่อนหัก

รายจ่ายใดๆ ในขณะที่มาตรา 69 ทวิกำหนดให้หักภาษีเก็บไว้ในอัตราร้อยละ 1 เท่านั้น ซึ่งอาจจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมถ้าเทียบกับผู้เสียภาษีกรณีขององค์การร่วมไทย-มาเลเซียเนื่องจาก กรมสรรพากรกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ทั้งนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า น่าจะกำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 มากกว่าในอัตราร้อยละ 1 ด้วยเหตุผลเรื่องความเท่าเทียมกันในภาระภาษี และหากเห็นว่าเป็นอัตราที่ค่อนข้างสูงเกินไปหรืออาจสูงเกินกว่าภาระภาษีที่แท้จริงก็จะจูงใจให้มายื่นแบบแสดงรายการเพื่อขอชำระภาษีตามความเป็นจริงหรือขอคืนภาษีต่อไป วิธีนี้ก็จะช่วยให้การบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรไม่เกิดความเสียหาย