

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและประเด็นปัญหา

รายได้ของประเทศเกิดจากการที่รัฐบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน รัฐย่อมจะต้องมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเสียก่อน โดยอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นโดยทั่วไปจะบังคับจัดเก็บจากการที่บุคคลนั้นมีเงินได้ หรือมีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน หรือเป็นบุคคลที่มีสัญชาติเดียวกับรัฐตน¹ ซึ่งไม่ว่ารัฐจะอ้างอำนาจอะไรมาจัดเก็บภาษีก็ตามอย่างน้อยจะต้องมีองค์ประกอบที่เป็นจุดเชื่อมโยงระหว่างรัฐและผู้เสียภาษี (Connecting factors between taxing power and taxpayers)² และต่อไปนี้เป็นตัวอย่างซึ่งเป็นผลสะท้อนมาจากการแบ่งแยกบุคคลออกมาเป็น 3 ประเภทด้วยกัน³

1. บุคคลผู้ซึ่งจะต้องถูกเก็บภาษีอากรอย่างไม่จำกัดโดยรัฐนั้น กล่าวคือ บุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นนั่นเอง
2. บุคคลผู้ซึ่งจะต้องเสียภาษีอย่างจำกัดเฉพาะเงินได้ที่เกิดในรัฐใดรัฐหนึ่งเท่านั้น
3. บุคคลผู้ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีใดๆ เลย กล่าวคือ บุคคลนั้นอาจจะเป็นผู้ที่ไม่มีจุดเกาะเกี่ยวใดๆ เลยกับรัฐนั้นๆ ตัวอย่างเช่น บุคคลนั้นอาจจะไม่ได้เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น หรืออาจจะเป็นการกรณีที่บุคคลนั้นอาจจะไม่ได้เป็นผู้ที่มีเงินได้ที่เกิดในประเทศนั้น เป็นต้น บางทีบุคคลดังกล่าวอาจจะมิจุดเกาะเกี่ยว อย่างเช่น บุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือเป็นบุคคลที่มีเงินได้อันเกิด

¹ นักวิชาการบางท่านได้แบ่งฐานอ้างของรัฐในการเก็บภาษีออกเป็น สัญชาติ (Nationality) ที่อยู่ชั่วคราว (Temporary Residence) ถิ่นที่อยู่ถาวรหรือภูมิลำเนา (Domicile or Permanent Residence) และแหล่งที่ตั้งความมั่งคั่ง (Location of Wealth)

² พนิต ธีรภาพวงษ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2541), น. 23.

³ Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam: IBFD Publication BV, 2002), p.1.

จากประเทศนั้น แต่อาจจะไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ซึ่งก็อาจจะเนื่องมาจากบุคคลนั้นมีเงินได้สุทธิไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี หรืออาจจะเป็นกรณีที่บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นก็ได้ อย่างเช่น บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามที่ประเทศนั้นๆ มีข้อผูกพันต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ⁴ เป็นต้น

จากการแยกประเภทบุคคลต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นนั้นทำให้เราสามารถแยกประเภทการพิจารณาอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐออกได้เป็น 3 หลักใหญ่ๆ ดังนี้คือ

1.หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือ ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศโดยย่อมต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด⁵ โดยประเทศนั้นๆ จะจำกัดการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีไว้สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือได้รับภายในเขตดินแดนของตนเองเป็นหลัก⁶ ซึ่งหลักการนี้มาจากแนวความคิดที่ว่า ใครก็ตามที่ได้รับเงินได้ หรือประโยชน์ใดๆ ที่พึงถือเป็นเงินได้จากรัฐนั้น ถือได้ว่ามีส่วนใช้ หรือทำให้ทรัพยากรของรัฐนั้นสิ้นเปลืองหมดไป รัฐที่มีการจ่าย หรือสูญเสียเงินได้ หรือถูกตัดดวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้เพื่อมาทำนุบำรุงรัฐนั้น⁷ ซึ่งจากที่ได้พิจารณากันถึงความหมายของหลักแหล่งเงินได้แล้วเราก็จะพบว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามหลักนี้จะไม่มีความเกี่ยวข้องกับรัฐใดรัฐหนึ่งเนื่องจากเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเราก็จะเรียกว่า กรณีแหล่งเงินได้เพื่อการระดมทุน (Source Taxation)⁸

ในหลายๆ ประเทศได้มีการจำแนกผู้เสียภาษีตามหลักนี้ โดยมีการแบ่งออกได้อีกเป็นสองกลุ่มย่อยๆ ดังนี้คือ⁹

⁴อย่างเช่น ในประเทศไทยก็ได้มีการยกเว้นให้กับบุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศดังกล่าวซึ่งปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (2) เป็นต้น

⁵ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสทิติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545), น.5.

⁶พนิต อธิภาวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2541), น. 24.

⁷ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสทิติย์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 5. น.2.

⁸ Robert Couzin, *supra note 3*, p.4.

⁹ *Ibid.*, p.4.

ก. กลุ่มแรกจะมีการรวมเอาบุคคลซึ่งไม่ได้ถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ แต่เป็นผู้ซึ่งมีกิจกรรมต่างๆ ที่ผูกมัดอยู่ภายใต้ขอบเขตอำนาจของรัฐใดรัฐหนึ่งภายใต้นโยบายทางภาษีอากรของรัฐนั้นๆ ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับเรื่องถิ่นที่อยู่โดยจะมีความเกี่ยวข้องกับเงินได้เป็นพิเศษ และตัวอย่างแทบทั้งหมดที่ได้รับการยอมรับกันอย่างแพร่หลาย ก็คือ เงินได้ หรือรายได้ที่ได้รับจากการทำการค้า ประกอบธุรกิจ หรือผลกำไรที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) บุคคลซึ่งไม่ได้ถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่แต่ได้รับเงินได้ หรือรายได้จากแหล่งเงินได้ที่มีการประกอบธุรกิจซึ่งโดยทั่วไปจะเก็บภาษีในอัตราเดียวกันกับการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ โดยประมาณการทางเศรษฐกิจของผลที่เกิดขึ้นของถิ่นที่อยู่เพื่อการรักษากรณนั้น อาจจะประสบผลสำเร็จจากการจัดเก็บภาษีในรูปของการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding tax) หรือรายได้บางประเภท ตัวอย่างเช่น เงินได้ หรือรายได้ที่ได้มาจากการแสวงหาประโยชน์ส่วนบุคคล หรือผลได้จากทุนซึ่งได้จากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

ข. กลุ่มที่สองเป็นกรณีและผู้เสียภาษีไม่ได้มีถิ่นที่อยู่นั้นเป็นบุคคลที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีภายใต้หลักแหล่งเงินได้เพื่อการรักษากรณซึ่งรวมถึงผู้เสียภาษีที่ได้รับอันเกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่ง ตัวอย่างเช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ เป็นต้น ซึ่งโดยทั่วไปจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้มีการจ่ายออกไป และจะเก็บในลักษณะของการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding tax) โดยประเทศแหล่งเงินได้เป็นผู้จัดเก็บ

2.หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) คือ ผู้ที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าจะมีเงินได้จากแหล่งใดจากประเทศใด¹⁰ ซึ่งหลักนี้เป็นกรณีที่รัฐผู้เก็บภาษีมี่ความสัมพันธ์กับตัวบุคคลผู้รับเงินได้ กล่าวคือ ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตนได้รับโดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากที่ใดซึ่งได้แก่กรณีที่ผู้มีเงินได้นั้นได้รับเงินได้จากการจ้างงาน หรือจากกิจกรรม หรือจากทรัพย์สินในต่างประเทศแต่ยังต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ด้วย¹¹

3.หลักสัญชาติ หรือความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) คือ ประเทศผู้เก็บภาษีมี่ความสัมพันธ์กับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ โดยที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสัญชาติ หรือเป็นพลเมืองของประเทศผู้เสียภาษี ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าขณะที่ถูกเก็บภาษีเขาจะอาศัยอยู่ใน หรือนอกรัฐนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากแหล่งภายนอกประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งหลักเกณฑ์นี้จะใช้กันไม่แพร่

¹⁰วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา กฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2526), น.42.

¹¹ธนาภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสดีติย์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 5, น.3.

หลายเท่าไรนักในปัจจุบัน แต่ประเทศที่ยังคงใช้หลักนี้อยู่มีด้วยกันสามประเทศ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเม็กซิโก และประเทศฟิลิปปินส์ ซึ่งหลักเกณฑ์นี้น่าจะเหมาะสมกับประเทศที่เป็นรัฐสวัสดิการ และมีฐานะร่ำรวยโดยรัฐจะให้ความคุ้มครอง และจัดสวัสดิการให้แก่พลเมืองของตนค่อนข้างดี เช่น มีการรักษาพยาบาลฟรีเมื่อเจ็บป่วย หรือมีเงินเลี้ยงดูผู้ตกงาน เป็นต้น¹²

หลักสัญชาติ หรือหลักการเป็นพลเมือง (Citizenship) ที่ใช้กันอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นถือว่าเป็นตัวอย่างหนึ่งของคำว่า “ถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการ” กล่าวคือ หลักสัญชาติ หรือหลักการเป็นพลเมืองนั้นไม่ได้มีพื้นฐานมาจากถิ่นที่อยู่เสียทั้งหมด ทั้งพลเมืองที่มีถิ่นที่อยู่ไม่ว่าที่ใดก็ตาม และคนต่างด้าวที่เข้ามามีถิ่นที่อยู่นั้นก็ถูกถือว่าเป็นความเกี่ยวพันส่วนบุคคลที่ได้รับการรับรองว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการ และสิ่งดังกล่าวก็ได้ถูกนำไปใช้กับบริษัทจำกัดเหมือนกัน ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาจุดเกาะเกี่ยวในเรื่องถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการนั้นได้ถูกกำหนดขึ้นโดยถือเอาสถานที่ที่สร้างสรรคงาน หรือสถานที่ที่เป็นองค์กรของบริษัทจำกัดซึ่งมีการนำไปปรับใช้กับบุคคลธรรมดาอย่างชัดเจนโดยใช้หลักการเป็นพลเมืองนั่นเอง แม้ว่าสถานที่ของบริษัทที่จดทะเบียนนิติบุคคลนั้นจะไม่มีการเปลี่ยนแปลง หรือผันแปรไปก็ตาม สำหรับภายใต้ขอบเขตอำนาจของประเทศอื่นๆ รวมทั้งประเทศแคนาดา และประเทศอังกฤษได้มีการเพิ่มเติมสถานที่ที่จดทะเบียนนิติบุคคลนั้นเป็นหลักเกณฑ์ประการหนึ่งของการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ มีหลายๆ ประเทศที่ยังคงคือเอาถิ่นที่อยู่เป็นจุดเกาะเกี่ยวที่แนบแน่นสำหรับกรณีของบริษัทจำกัด ซึ่งอาจจะมีการกรณีที่บริษัทมีการจดทะเบียนภายใต้กฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่งอาจจะไม่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นแต่อาจจะต้องเสียภาษีในประเทศนั้นก็ได้¹³

จากหลักการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีที่รัฐใช้อ้างในการบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้นทำให้รัฐมีรายได้ ซึ่งถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของรายได้สาธารณะของรัฐ ซึ่งรายได้เหล่านี้รัฐก็จะนำไปใช้ในการรักษาความปลอดภัยสาธารณะ ความมั่นคงของประเทศ และสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกรวมทั้งสาธารณูปโภคให้แก่ประชาชนภายในรัฐของตน

โดยส่วนใหญ่ประเทศต่างๆ มักจะอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอยู่สองหลัก นั่นคือ หลักถิ่นที่อยู่ กับหลักแหล่งเงินได้ ซึ่งในประเทศเหล่านั้นจะให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนตามหลักถิ่นที่อยู่เป็นหลัก เพราะประเทศเหล่านั้นถือว่าเป็นรายได้ที่มีฐานกว้างสามารถจัดเก็บภาษีได้มากเนื่องจากการจัดเก็บจากเงินได้ทั่วโลก (World wide income) ส่วนหลักแหล่งเงินได้นั้นก็จะใช้กับบุคคลธรรมดา

¹² เพิ่งอ้าง

¹³ Robert Couzin, *supra* note 3, p. 3.

หรือนิติบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน แต่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศของตนซึ่งรัฐบาลของประเทศนั้นสามารถจัดเก็บภาษีได้เฉพาะเงินได้จากแหล่งในประเทศเท่านั้น

สำหรับประเทศไทยนั้นก็เช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ ในโลกที่ใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประเทศไทยอ้างอำนาจในการจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยโดยให้หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทเพียงหลักเกณฑ์เดียวเท่านั้น คือ หลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ซึ่งถ้าหากเปรียบเทียบกับประเทศที่พัฒนาแล้วอย่างเช่น ออสเตรเลีย อังกฤษ นิวซีแลนด์ หรือแม้แต่ประเทศเพื่อนบ้านของประเทศไทยอย่างเช่น มาเลเซีย สิงคโปร์ เป็นต้น ประเทศเหล่านี้ต่างก็ใช้หลักเกณฑ์อีกหลักหนึ่ง นั่นคือ หลักศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) เป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทด้วย และด้วยเหตุนี้เองการที่ประเทศไทยมีเพียงหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเพียงหลักเกณฑ์เดียวก็อาจจะก่อให้เกิดปัญหาการเลี่ยงภาษีได้

นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้นแล้วในปัจจุบันประเทศต่างๆ ทั่วโลกมีการตื่นตัวและพยายามที่จะพัฒนาประเทศของตนในหลายๆ ด้านไม่ว่าจะเป็นทางด้านสังคม เศรษฐกิจ หรือการศึกษา ซึ่งสิ่งที่เห็นได้ชัดจากการตื่นตัวนั้นก็คือ การแข่งขันทางการค้า กล่าวคือ นานาประเทศต่างก็พยายามที่จะเปิดเสรีทางการค้ามากขึ้น มีการกำหนดนโยบายทางการคลังต่างๆ ออกมาเพื่อส่งเสริมการเปิดเสรีทางการค้า ซึ่งทำให้เกิดบริษัทข้ามชาติเขามาลงทุนในประเทศต่างๆ มากขึ้น

ในปัจจุบันเมื่อบริษัทมีการขยายตัวจนกลายเป็นบริษัทขนาดใหญ่ทำให้มีรายได้ หรือกำไรมากเช่นเดียวกันซึ่งก็อาจจะทำให้บริษัทไม่ต้องการที่จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเป็นจำนวนมากๆ (ถ้าหากประเทศดังกล่าวมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่สูง) เพราะประเทศถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกตามหลัก World wide income ได้อยู่แล้ว ดังนั้นในกรณีนี้ทำให้บริษัทดังกล่าวมีการย้ายฐานการมีถิ่นที่อยู่ไปยังประเทศหรือดินแดนที่เป็นแดนกำบังภาษี (Tax haven) ซึ่งทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หรือแม้จะต้องเสียภาษีก็อาจจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าก็ได้ ซึ่งถ้าหากมีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นในประเทศไทยย่อมจะส่งผลให้ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ไม่สามารถอ้างอำนาจการเป็นประเทศถิ่นที่อยู่มาจัดเก็บภาษีได้และได้รับความเสียหายเนื่องจากรายได้ของรัฐในตอนนี้ก็จะหายไป ซึ่งนี่ก็คือแง่มุมของนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

นอกจากกรณีดังกล่าวแล้วอาจจะมีความเป็นไปได้ที่จะมีรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีมาบังคับจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนนั้นก็ได้อีก กล่าวคือ เงินได้ก่อนนั้นอาจจะถูกจัดเก็บภาษีถึงสองครั้งซึ่งประเทศแหล่งเงินได้ย่อมจะต้องจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้นแล้วตามหลัก

แหล่งเงินได้ (Source Rule) และนิติบุคคลนั้นก็จะต้องเสียภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งตามหลักถิ่นที่อยู่นั้นกำหนดให้ต้องนำเงินได้ทั่วโลกมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วย ในกรณีนี้ก็จะเห็นได้ว่าบุคคลผู้ที่มีเงินได้นั้นจะต้องถูกเก็บภาษีถึงสองครั้งสองครวญเลยทีเดียว ซึ่งถือว่าเป็นความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ

อีกกรณีหนึ่งก็คือบุคคลคนนั้นอาจถูกจัดเก็บภาษีเนื่องจากเป็นผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐตั้งแต่สองรัฐ หรือมากกว่าสองรัฐขึ้นไปก็ได้¹⁶ เนื่องจากในแต่ละประเทศอาจจะกำหนดหลักเกณฑ์การมีถิ่นที่อยู่ในที่แตกต่างกัน ดังนั้นในกรณีดังที่กล่าวนี้เองจึงทำให้รัฐต่างๆ จะต้องทำการเจรจาตกลงกันเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีกัน โดยที่ให้รัฐหนึ่งเป็นรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี ส่วนอีกรัฐหนึ่งเป็นรัฐที่จะต้องขจัดภาษีซ้ำซ้อนซึ่งจะเป็นการยกเว้นให้ หรืออาจจะให้นำเอาภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ก็ได้ซึ่งวิธีการเจรจาดังกล่าวนี้เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร หรือที่เราเรียกกันจนติดปากว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั่นเอง (โดยต่อไปในบทความจะใช้คำว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ” และถ้าหากเป็นกรณีที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศอื่นจะขอละคำว่าประเทศและใช้คำว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ” เป็นต้น)

สำหรับประเทศไทยก็ได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศต่างๆ โดยในปัจจุบัน (พ.ศ.2548) ประเทศไทยได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศต่างๆ เป็นจำนวนถึง 49 ประเทศ ซึ่งโดยสาระสำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้ง 50 ฉบับนั้นไม่ได้มีความแตกต่างกันมาก กล่าวคือ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทุกฉบับนั้นต่างก็กำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่มีความซ้ำซ้อนในทางระหว่างประเทศขึ้น ซึ่งประเทศที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น ก็คือประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่ก็จะทำหน้าที่ให้การยกเว้น หรือให้การขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยการให้เครดิตภาษีตั้งที่ได้กล่าวเอาไว้แล้วข้างต้นนั่นเอง ซึ่งจากการที่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขึ้นมาก็มีการวางแผนภาษีกันต่างๆ นานาเพื่อให้ตนเอง หรือบริษัทของตนเองเข้าข่ายตามทีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดไว้ ซึ่งก็ทำให้เกิดปัญหามากมายทำให้ผู้คนต่างนำเอาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาใช้เพื่อที่จะเลี่ยงภาษีบ้าง (Tax avoidance) หรือหนีภาษีบ้าง (Tax evasion)

¹⁶ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Convention third edition,

เพราะฉะนั้นอาจจะสรุปได้ว่าประเด็นปัญหาที่เกิดจากหลักถิ่นที่อยู่ทั้งของบริษัทในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในแง่ของบริษัทกฎหมายภายในและในแง่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น มีดังจะกล่าวต่อไปนี้ โดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะจำกัดเฉพาะหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ

1. ปัญหาการเลี่ยงภาษี สามารถแยกออกได้เป็น 4 ประการคือ

ก. การวางแผนภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ บริษัทข้ามชาติอาจจะใช้ช่องโหว่ของมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ทำการวางแผนภาษีโดยที่บริษัทเหล่านั้นเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่เข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ซึ่งในกรณีนี้ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ใช้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นถ้าหากเป็นกรณีดังกล่าวนี้อาจจะส่งผลให้กรมสรรพากรของประเทศไทยอาจไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลเหล่านั้นตามหลักถิ่นที่อยู่ได้เนื่องจากหลักถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยใช้หลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) เพียงหลักเกณฑ์เดียว ซึ่งในกรณีนี้ประเทศไทยอาจจะจัดเก็บภาษีได้เพียงเล็กน้อยตามหลักแหล่งเงินได้ซึ่งจะเก็บจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งถ้าหากประเทศไทยมีการนำหลักการมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยน่าจะเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าวได้ เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องด้วย

ข. ปัญหาการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทย (change residence) สำหรับปัญหาการย้ายถิ่นที่อยู่อาจจะเกิดขึ้นได้หากประเทศไทยมีการนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้เป็นหลักเกณฑ์อีกประการหนึ่งของหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ตาม และต่อมาบริษัทดังกล่าวได้ย้ายศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมไปอยู่ในต่างประเทศในกรณีนี้ประเทศไทยจะมีมาตรการอะไรที่จะมาป้องกันการเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างชาติที่ย้ายถิ่นที่อยู่ออกไปได้บ้าง

ค. กรณีปัญหาบริษัทในความควบคุม หรือ controlled foreign company สำหรับปัญหานี้เป็นกรณีที่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยถือหุ้นอยู่ในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศซึ่ง

เป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศไทยหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ โดยบริษัทผู้ถือหุ้นในประเทศไทยเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมกิจการของบริษัทต่าง ประเทศ และมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลจากบริษัทดังกล่าวด้วย ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่จะมาจัดเก็บภาษีเงินได้กับกรณีดังกล่าว ดังนั้นอาจจะทำให้มีบริษัทผู้ถือหุ้นในประเทศไทยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในส่วนนี้ทำการวางแผนภาษีเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ง. การซื้อปอสนุสัญญา (Treaty shopping) เป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศที่สามได้เข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับอังกฤษ โดยอาจจะเข้ามามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือประเทศอังกฤษ เพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์บางประการ อย่างเช่น อาจจะไม่เสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินบางประเภทในอัตราที่ต่ำก็ได้ ซึ่งในส่วนนี้เองย่อมจะนำมาซึ่งความเสียหายแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างมาก ดังนั้นในประเด็นปัญหานี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการกำหนดมาตรการในการตรวจสอบเกี่ยวกับการซื้อปอสนุสัญญาให้มีความเป็นรูปธรรมเพื่อที่จะจัดการกับปัญหาดังกล่าวได้

2. ปัญหาความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจของรัฐ หรือปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกัน (Dual residence) ปัญหาในส่วนนี้เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามมาจากการที่ประเทศไทยจะนำเอาหลักศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) มาใช้ กล่าวคือ บริษัทหนึ่งๆ ย่อมถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ตามประเทศที่นิติบุคคลนั้นได้มีการจดทะเบียนจัดตั้ง แต่อาจจะถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการตามกฎหมายภาษีอากรของไทย เนื่องจากนิติบุคคลดังกล่าวมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทย เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติในส่วนที่เป็นหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ซึ่งบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 4 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย เนื่องจากเมื่อมีปัญหาในเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันแล้วหลักเกณฑ์ที่จะแก้ปัญหานี้ได้คือ จะต้องมียุทธศาสตร์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ที่มีความชัดเจนเพื่อที่จะชี้ให้เห็นว่าประเทศไหนควรจะเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งเมื่อเป็นประเทศถิ่นที่อยู่แล้วย่อมก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่แก่ประเทศนั้น กล่าวคือ ประเทศถิ่นที่อยู่อย่างอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ได้ ซึ่งสามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลก นอกจากจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่ยังมีหน้าที่ที่จะต้องให้การขจัดการะภาษีซ้ำซ้อนแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนด้วย

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจึงต้องการเน้นไปที่ปัญหาที่เกิดขึ้นจากหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการของนิติบุคคลทั้งในแง่ของกฎหมายภายใน คือ ประมวลรัษฎากรเพราะมีช่องโหว่ทาง

กฎหมายที่อาจจะทำให้ผู้เสียภาษีใช้เป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษีต่อกรมสรรพากรก็ได้ และนอกจากปัญหาการเลี่ยงภาษีแล้วสิ่งที่เป็นปัญหาตามมานั้นคือปัญหาเรื่องความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ โดยจะทำการศึกษาร่วมกันกับหลักถิ่นที่อยู่ของประเทศอังกฤษ และในแง่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ นั้นจะได้ศึกษาปัญหาที่เกิดจากการที่ผู้เสียภาษีพยายามนำเอาอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ มาเป็นเครื่องมือในการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาทั้งที่ตนเองไม่มีสิทธิได้รับก็ตาม

1.2 วัตถุประสงค์ในการวิจัย

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวถือว่ามีความสำคัญทั้งในแง่ของกฎหมายภายในซึ่งนั่นก็คือ ประมวลรัษฎากร และมีความสำคัญตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ซึ่งเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ โดยวัตถุประสงค์ที่ทำการวิจัยเรื่องนี้ มีดังนี้

1. เพื่อที่จะนำเสนอถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนของที่เกี่ยวกับบริษัท ในแง่มุมมองของกฎหมายภายในทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ และในแง่มุมมองของกฎหมายระหว่างประเทศ นั่นคือ อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ระหว่างไทยกับอังกฤษ และอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ อื่นที่เกี่ยวข้องกับหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
2. นำเสนอบทบาท และหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ในการที่จะขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียว หรือหลายฝ่าย
3. นำเสนอปัญหาอันเกิดจากหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภายในคือประมวลรัษฎากร และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ อย่างเช่น ปัญหาการนำเอาหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ในประเทศไทยเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี ปัญหาการซื้อป้อนสัญญา ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน และปัญหาการควบคุมบริษัทต่างชาติ (controlled foreign company) เป็นต้น
4. เพื่อที่จะเสนอแนวทางแก้ไข หรือข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวข้างต้นทั้งในแง่มุมมองของกฎหมายภายใน และอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ

1.3 ขอบเขตการวิจัย และวิธีวิจัย

ขอบเขตของการวิจัยจะจำกัดเฉพาะหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทเท่านั้น แต่อาจจะมีการกล่าวถึงถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้เพื่อการรัษฎากรเท่าที่จำเป็นหากมีความเกี่ยวข้อง

ข้องกับถิ่นที่อยู่เพื่อการรักษาของนิติบุคคล นอกจากนี้แล้วจะได้มีการนำเสนอถึงอำนาจและหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ว่ามีอำนาจและหน้าที่เป็นอย่างไรบ้างในส่วนที่เกี่ยวกับการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนแบบฝ่ายเดียว หรือแบบหลายฝ่าย รวมทั้งนำเสนอปัญหาที่มีสาเหตุมาจากหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยจะนำเสนอเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทเท่านั้น ซึ่งวิธีการวิจัยนั้นจะจำกัดเฉพาะกฎหมายภาษีอากรของทั้งสองประเทศ รวมทั้งกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

1.4 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัยในเรื่องหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทนั้น มีดังนี้

1. เข้าใจหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทซึ่งถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปในทางภาษีที่ทุกประเทศจะต้องมีการกล่าวถึงไม่ว่าจะเป็นการบัญญัติอยู่ในกฎหมาย หรือปรากฏอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD และขององค์การสหประชาชาติ หรือในแนวทางปฏิบัติต่างๆ เช่น ปรากฏอยู่ในแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากร หรือปรากฏอยู่ในคำพิพากษาของศาล เป็นต้น

2. เข้าใจสาระสำคัญที่เกี่ยวกับหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และสาระสำคัญของหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

3. ทำให้ทราบถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันซึ่งมีสาเหตุมาจากการหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งควรจะได้มีการปรับปรุงกฎหมาย หรือควรจะหาวิธีการป้องกันปัญหาต่างๆ เหล่านั้นอย่างไรทั้งในแง่ของกฎหมายภายใน และกฎหมายระหว่างประเทศ

4. เสนอแนะแนวทางที่จะสามารถช่วยแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับการใช้หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล