

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในบทที่แล้วได้กล่าวถึงการที่รัฐอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน หรือจากผู้ที่ได้รับหรือมีเงินได้จากประเทศของตน และที่จะได้กล่าวต่อไปในบทนี้คือหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยจะเน้นที่หลักถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งตามกฎหมายภายในของประเทศไทย และถิ่นที่อยู่ของบริษัทตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ นอกจากนี้ยังรวมถึงหลักถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ว่าจะเป็นหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศตามแบบร่างอนุสัญญาของ OECD (OECD Model Convention) หรือแบบร่างอนุสัญญาขององค์การสหประชาชาติ (UN Model Convention) รวมทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ โดยจะได้วิเคราะห์ถึงความแตกต่างของหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างกฎหมายไทยและกฎหมายอังกฤษ นอกจากนี้จะได้วิเคราะห์ปัญหาความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐหรือปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (Dual residence) และวิธีแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งสองฉบับและในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ และประเทศต่างๆ อีก 50 ฉบับ โดยในบทนี้จะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 5 ประการ ดังนี้

- 2.1 ถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล
- 2.2 หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย
- 2.3 หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศอังกฤษ
- 2.4 เปรียบเทียบหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ
- 2.5 การแก้ไขปัญหาดินถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน

2.1 ถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล

ในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลโดยทั่วไปว่าหมายความว่าอย่างไร โดยนิติบุคคลในที่นี้จะหมายถึงเฉพาะบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น การวิเคราะห์ความหมายดังกล่าวจะได้ค้นคว้าถึงความหมายและความเป็นมาของคำว่านิติบุคคล และถิ่นที่อยู่ ดังนี้คือ

2.1.1 นิติบุคคล

2.1.2 ถิ่นที่อยู่

2.1.1 นิติบุคคล

นิติบุคคล หมายถึง กลุ่มคนที่สมมติขึ้นเพื่อรวมตัวกันทำกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ตั้งใจไว้เพื่อรวมทุน รวมความคิด โดยให้มีสภาพคล้ายกับบุคคล เพราะต้องมีการก่อตั้ง การดำเนินงานและการเลิกไปในที่สุด ดังนั้นนิติบุคคลจึงมีสภาพที่แตกต่างกับบุคคลธรรมดาตรงที่นิติบุคคลนั้นไม่มีชีวิตและจิตใจ ไม่มีตัวตนที่จะสัมผัสได้ด้วยสายตา แต่มีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เว้นแต่สิทธิและหน้าที่นั้นโดยสภาพจะพึงมีพึงเป็นได้เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น เช่น การแต่งงาน การรับบุตรบุญธรรม การรับมรดก เป็นต้น¹

จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่านิติบุคคลเกิดจากการรวมตัวของกลุ่มชนเพื่อดำเนินกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งนั้น อันที่จริงได้มีการเริ่มอธิบายถึงนิติบุคคลมาก่อนในประเทศอังกฤษแล้วต่อมาได้มีการแพร่ในยุโรป โดยนักกฎหมายอังกฤษได้อธิบายเรื่อง corporation personality โดยอ้างว่าคณะบุคคลที่เข้ากันเป็นห้างหุ้นส่วนซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลนั้นย่อมมีสภาพเป็นบุคคลโดยกฎหมายสมมติให้มีขึ้นเรียกว่าเป็น artificial person นั่นเอง²

ในทางทฤษฎีมีข้อถกเถียงกันว่า นิติบุคคลนั้นเกิดขึ้นได้อย่างไรโดยมีแนวคิดที่สำคัญอยู่ 2 แนว³ ดังนี้

1.แนวทางแรกได้พัฒนาเป็นระบบชัดเจนขึ้นในช่วงศตวรรษ ซึ่งสภาพบุคคลที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติมิได้เฉพาะกรณีบุคคลธรรมดา แต่นิติบุคคลเป็นบุคคลสมมติ แม้สถาบัน หรือคณะบุคคลจะมิอยู่ในความเป็นจริง แต่สภาพบุคคลของนิติบุคคลจะเกิดมิได้โดยกฎหมายสมมติรับรองให้มีให้เป็นขึ้นเท่านั้น ซึ่งเรียกทฤษฎีนี้ว่า Fiction Theory

¹รชฎ เจริญจำ, หลักกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคล สมาคม มูลนิธิ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคดีอัยการสูงสุด, 2540), น.5.

²กิตติศักดิ์ ปรกติ, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไปว่าด้วยบุคคลธรรมดาและหลักทั่วไปว่าด้วยนิติบุคคล, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2548), น.181-182.

³เพ็งอ้าง

2. แนวทางที่สองเห็นว่านิติบุคคลหาได้เป็นเพียงบุคคลที่กฎหมายสมมติให้มีขึ้นไม่ แต่เป็นบุคคลที่เกิดจากการที่คนหลายคนมาเข้ากัน และการเข้ากันนั้นก่อให้เกิดเป็นองค์กรที่มีจุดมุ่งหมายมีชีวิตจิตใจและเป็นตัวของตัวเอง มีสถานะเป็นหน่วยทางสังคมอย่างแท้จริงขึ้นมาและมีค่าในสังคมไม่ต่างจากบุคคลธรรมดา ซึ่งเรียกทฤษฎีนี้ว่า Real Corporation Theory

จากทฤษฎีทั้งสองแนวตามที่กล่าวมานี้ทำให้เกิดข้อโต้แย้งขึ้นซึ่งส่งผลกระทบต่อความคิดในการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการได้มาซึ่งสภาพบุคคลในระบบกฎหมายต่างๆ ซึ่งอาจสรุปลงได้เป็นระบบใหญ่ๆ ได้ 3 ระบบ⁴ ดังนี้

1. นิติบุคคลอาจจัดตั้งขึ้นโดยอิสระ (free corporation system) กล่าวคือ กฎหมายรับรองให้นิติบุคคลเกิดขึ้น เมื่อปรากฏว่าคณะบุคคลหรือองค์กรใดได้จัดตั้งกันเป็นตัวเป็นตน มีสถานที่ตั้ง มีวัตถุประสงค์ และผู้แทนตามเงื่อนไขในกฎหมาย และถือว่ามีฐานะเป็นนิติบุคคลขึ้นโดยอัตโนมัติ ผู้ประสงค์จะจัดตั้งไม่จำเป็นต้องทำการอย่างอื่นเพิ่มเติมนอกเหนือจากนั้นอีก แนวความคิดนี้เป็นผลมาจากการยอมรับทฤษฎี Real Corporation Theory วิธีนี้มีปฏิบัติอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ตามมาตรา 52 ประมวลกฎหมายแพ่งสวิต โดยใช้กับการจัดตั้งสมาคมที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจการค้า และการจัดตั้งมูลนิธิประจำตระกูล หรือมูลนิธิทางศาสนา

2. การจัดตั้งนิติบุคคลทำได้โดยจะต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานเท่านั้น (concession system) ระบบนี้เป็นระบบที่สะท้อนความคิดว่านิติบุคคลเกิดขึ้นได้จากอำนาจรัฐเท่านั้น อันเป็นความคิดที่มาจากการรับเอาทฤษฎี Fiction Theory อย่างเต็มตัว โดยวิธีขออนุญาตนี้รัฐจะสามารถกำหนดจำนวนนิติบุคคลหรือกำหนดเงื่อนไขตามที่รัฐเห็นสมควรให้ผู้ประสงค์จะจัดตั้งนิติบุคคลปฏิบัติเพื่อประโยชน์ในการจำกัดและควบคุมการจัดตั้ง ตลอดจนควบคุมการดำเนินงานของนิติบุคคลอย่างใกล้ชิดนั่นเอง บางประเภทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับผลประโยชน์สำคัญของรัฐ วิธีนี้แต่เดิมเป็นที่นิยมในหมู่ประเทศที่ได้รับอิทธิพลมาจากกฎหมายของประเทศอังกฤษ แต่ปัจจุบันมีการใช้อย่างจำกัดมาก ในเยอรมันใช้ระบบขออนุญาตเฉพาะกรณีการจัดตั้งสมาคมที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจการค้า (มาตรา 80 ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน)

3. นิติบุคคลอาจจัดตั้งขึ้นโดยผู้ขอจัดตั้งต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้วไปขอจดทะเบียนนิติบุคคลเจ้าพนักงาน (normative system) ในกรณีเช่นนี้หากผู้ขอจัดตั้งนิติบุคคลได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่วางไว้ครบถ้วนแล้วเจ้าพนักงานก็มีหน้าที่จดทะเบียนนิติบุคคลให้ไม่สามารถปายเบี่ยงได้ ระบบนี้นับว่าเป็นผลมาจากการประนีประนอมระหว่างความคิดแบบ

⁴ เฟิงฮ้าง, น.179-184.

Fiction Theory กับความคิดแบบ Real Corporation Theory และให้หลักประกันแก่เสรีภาพในการรวมกันอันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญพอสมควร วิธีนี้เป็นที่นิยมอยู่ในหลายประเทศ สวิสใช้วิธีนี้แก่สมาคมที่มีวัตถุประสงค์เชิงธุรกิจการค้า (มาตรา 52 วรรคหนึ่งและวรรคสอง ประมวลกฎหมายแพ่งสวิส) และเยอรมันใช้วิธีนี้ในกรณีจดทะเบียนสมาคมทั่วไปที่ไม่มีวัตถุประสงค์เชิงธุรกิจการค้า (มาตรา 21,55 ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน)

สำหรับนิติบุคคลตามกฎหมายไทยนั้นเกิดขึ้นได้โดยอาศัยอำนาจของกฎหมายรับรองให้มีสภาพบุคคลตามที่บัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 65 “นิติบุคคลจะมีขึ้นได้ก็แต่ด้วยอาศัยอำนาจแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น” หมายความว่านิติบุคคลอาจจะก่อตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันมีฐานะเป็นนิติบุคคล คณะบุคคล องค์กร หรือสถาบันนั้นๆ ย่อมไม่อาจมีสภาพบุคคลขึ้นมาได้ และไม่อาจมีสิทธิหรือถือสิทธิใดๆ แยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาได้ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงการยอมรับแนวคิดแบบ Fiction Theory อย่างไรก็ดีตามหากพิเคราะห์ในมาตรา 76 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยความรับผิดชอบของนิติบุคคลในการกระทำตามหน้าที่ของผู้แทน หรือผู้มีอำนาจทำการแทนที่เป็นเหตุให้เกิดเสียหายแก่บุคคลอื่น เราก็จะเห็นได้ว่ากฎหมายรับรองว่านิติบุคคลอาจต้องรับผิดชอบทางสัญญาหรือทางละเมิดได้แล้วแต่กรณี ซึ่งสอดคล้องของแนวคิด Organic Theory ด้วยเช่นกัน

นิติบุคคลที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับปัจจุบันรับรอง มีอยู่ด้วยกัน 5 แบบ ได้แก่ สมาคม มูลนิธิ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัด นิติบุคคลเหล่านี้จัดตั้งขึ้นโดยเอกชนแสดงเจตนาจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นโดยทำเป็นสัญญาจัดตั้งสมาคม ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัท หรือทำเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียวแสดงเจตนาจัดตั้งกองทรัพย์สินขึ้นเป็นมูลนิธิ สมาคม ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือมูลนิธิที่ขอจัดตั้งขึ้นก็จะมีฐานะเป็นนิติบุคคลขึ้นมา (ตามมาตรา 82,122,1015) ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า การจัดตั้งนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น โดยหลักแล้วเป็นการจัดตั้งนิติบุคคลในระบบจดทะเบียน (normative system) นอกจากนิติบุคคล 5 รูปแบบนี้แล้ว เอกชนไม่อาจเลือกจดทะเบียนนิติบุคคลรูปแบบอื่นๆ ได้อีก นับว่ากฎหมายไทยกำหนดรูปแบบบังคับในการจดทะเบียนนิติบุคคลเอาไว้ ทั้งนี้ น่าจะมีเหตุผลอยู่ที่ความต้องการความแน่นอน เพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เจ้าหน้าที่ของนิติบุคคลจะได้ทราบแน่ถึงโครงสร้างภายในของนิติบุคคลเหล่านั้นว่าเป็นอย่างไรโดยสังเขป หากเอกชนประสงค์จะจัดตั้งกันเป็นนิติบุคคลรูปแบบอื่นอีกก็ต้องมีกฎหมายเฉพาะรับรองและกำหนดโครงสร้างโดยสังเขปไว้ เช่นการเข้ากันเป็นสหกรณ์ก็ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ เป็นต้น สำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญ ได้แก่ห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลนั้นมีฐานะเป็นเพียงคณะบุคคล

ไม่ได้มีสภาพบุคคลแยกต่างหากจากสมาชิก การมีสิทธิและหน้าที่ย่อมมีได้ในลักษณะบุคคลหลายคนมีสิทธิและหน้าที่ร่วมกัน

อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าการจัดตั้งนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะทำให้ในรูปการจดทะเบียนได้เสมอไป ทั้งนี้เนื่องจากมีกิจการบางประเภทซึ่งอาจกระทบถึงความมั่นคงหรือผลประโยชน์สำคัญของรัฐ เช่น ความมั่นคงทางการคลัง หรือเศรษฐกิจการพาณิชย์ซึ่งรัฐจำเป็นต้องควบคุมโดยใกล้ชิด ในกรณีเหล่านี้รัฐจะยอมให้นิติบุคคลเหล่านั้นก่อตั้งขึ้นได้ ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานแล้วเท่านั้น (concession system) ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบธุรกิจการธนาคารพาณิชย์และผู้ประกอบกิจการธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์และเครดิตฟองซิเอร์นั้น ตามพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ.2505 และตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์และเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ.2522 กำหนดว่าจะต้องเป็นนิติบุคคล (บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดแล้วแต่กรณี) ซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีแล้ว

ส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายอื่นนั้น หมายถึงนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นโดยกฎหมายอื่นใดนอกเหนือจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยทั่วไปมักเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ซึ่งอาจจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินอันเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดตั้งนิติบุคคลมหาชน นิติบุคคลเหล่านี้ได้แก่ทบวงการเมือง องค์กร และหน่วยงานของรัฐ และยังมีนิติบุคคลอื่นๆ ตามกฎหมายพิเศษฉบับต่างๆ อีกมากมาย ซึ่งก็อาจมีนิติบุคคลเอกชนรวมอยู่ด้วย⁵

2.1.2 ถิ่นที่อยู่

ในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงความหมายของคำว่า ถิ่นที่อยู่ ตามหลักทั่วไปว่ามีความหมายว่าอย่างไร และในทางภาษีอากรนั้นมีความหมายว่าอย่างไร นอกจากนี้จะได้วิเคราะห์ถึงความแตกต่างระหว่างคำว่า residence กับคำอื่นที่เกี่ยวข้องว่ามีความแตกต่างกันอย่างไร โดยจะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 4 ประการ ดังนี้

2.1.2.1 ถิ่นที่อยู่ตามกรณีทั่วไป

2.1.2.2 ถิ่นที่อยู่ในทางระหว่างประเทศ

2.1.2.3 ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากร

⁵ เฟิงฮ้าง, น.184-186.

2.1.2.4 สิทธิและหน้าที่ของรัฐที่มีต่อบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

2.1.2.1 ถิ่นที่อยู่กรณีทั่วไป

คำว่า residence⁶ หรือถิ่นที่อยู่นั้นจะเห็นได้ว่าหมายถึงสถานที่ที่บุคคลได้อาศัยอยู่ ณ ที่นั้นภายในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง

ถ้าหากเป็นกรณีของถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล ตัวอย่างเช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นถิ่นที่อยู่ย่อมหมายถึงสถานที่ที่นิติบุคคลดังกล่าวได้มีการประกอบกิจการซึ่งถ้าหากเป็นกรณีตามหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษแล้วย่อมหมายถึงสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม⁷ หรืออีกกรณีก็คือสถานที่ที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้น

คำว่า ถิ่นที่อยู่ นั้นถือว่ามีความสำคัญดังนี้คือ

ประการแรก ถือว่าเป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งในการสืบหาภูมิลำเนาของบุคคล

ประการที่สอง ถือว่าเป็นการกำหนดว่าบุคคลหนึ่งบุคคลใดจะอยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลไหน หรือจะต้องอยู่ภายใต้อำนาจของหน่วยงานของรัฐที่ตนได้อาศัยอยู่

ประการที่สาม ถือว่าเป็นการกำหนดถึงสิทธิในการเลือกตั้ง หรือการออกเสียงในสภา⁸ หรือมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่นั่นเอง⁹

⁶residence

1.The act or fact of living in a given place for some time.

2.The place where one actually lives, as distinguishes from a domicile.

one's home

3.A house or other fix abode; dwelling

4.The place where a corporation or other enterprise does business or registered to do business. อ้างจาก Bryan A.Garner, Black's Law Dictionary eight edition (United State of America : West,a Thomson business,2004), p.1335.

⁷Earl Jowitt and Clifford Walsh, Jowitt's Dictionary of English Law Volume 2 L-Z, (London : Sweet & Maxwell Limited, 1977), p.1562.

⁸*Ibid.*

⁹Jack P.Friedman; contributing authors, Suzanne S.Barnhill, Dictionary of

นอกจากนี้ยังมีถ้อยคำอื่นที่มีความหมายใกล้เคียงกัน นั่นคือ คำว่า Domicile

คำว่า “Domicile”¹⁰ (ภูมิลำเนา) หมายความว่า สถานที่ซึ่งบุคคลได้อาศัยอยู่และบุคคลนั้นได้ถือว่าสถานที่นั้นเป็นบ้านของตน หรืออาจจะกล่าวได้ว่าสถานที่นั้นเป็นที่อยู่อาศัย (abode)¹¹ ของบุคคลนั่นเอง หรือเป็นที่อยู่ตามกฎหมายของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล สำหรับถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายของนิติบุคคล (corporate domicile)¹² นั่นคือ ศูนย์กลางของการดำเนินงานของนิติบุคคล หรือเป็นสถานที่ที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งนั่นเอง

จากความหมายของถ้อยคำต่างๆ ดังที่กล่าวมานี้จะเห็นได้ว่ามีความหมายใกล้เคียงกันทั้งสิ้นแต่มีความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย กล่าวคือ residence นั้นคือสถานที่ที่เป็นถิ่นที่อยู่ในช่วงเวลาใดระยะเวลาหนึ่งของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งถ้าหากเป็นถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล คือ สถานที่ที่เป็นมีการดำเนินงานหรือประกอบธุรกิจ แต่สำหรับคำว่า ภูมิลำเนา นั้นย่อมหมายถึงสถานที่อันเป็นที่อยู่อาศัยของบุคคล ซึ่งหากเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลก็คือสถานที่ที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้น หรือสถานที่อันเป็นที่ตั้งสำนักงานใหญ่นั่นเอง

2.1.2.2 ถิ่นที่อยู่ในทางระหว่างประเทศ

สำหรับในทางกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลได้มีการจัดสรรนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์การจัดสรรนิติบุคคลในทางกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งการจัดสรรดังกล่าวจะต้องอาศัยจุดเกาะเกี่ยวที่นิติบุคคลดังกล่าวมีต่อประเทศใดประเทศหนึ่ง ซึ่งสามารถแยกจุดเกาะเกี่ยวดังกล่าวได้ 2 ประการ ดังนี้¹³

1. สัญชาติ (nationality)
2. ภูมิลำเนา (domicile)

Business Terms (third edition), (United States of America : Barron's Educational Series, Inc), p.587.

¹⁰ Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary eighth edition : p.523.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

¹³ พันธุ์ทิพย์ กาญจนะจิตตรา สายสุนทร, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล ภาคที่ 1 การจัดสรรเอกชนในทางกฎหมายระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2538), น.320.

1.สัญชาติ (nationality) สัญชาติของนิติบุคคลนั้นถือว่าเป็นเครื่องแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเจ้าของนิติบุคคลกับตัวนิติบุคคลเอง ความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่ใช่ความสัมพันธ์ตามกฎหมายเอกชน เพราะคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ดังกล่าวไม่มีลักษณะที่เท่าเทียมกัน ซึ่งถือว่าเป็นนิติสัมพันธ์ตามกฎหมายมหาชนที่มีลักษณะระหว่างประเทศ การจะยอมรับนิติบุคคลมีสัญชาติของประเทศใดประเทศหนึ่งจะใช้เกณฑ์อะไร

นานาประเทศถือหลักต่างกัน โดยกลุ่มประเทศคอมมอนลอร์ (กฎหมายอังกฤษ) สัญชาติของนิติบุคคลได้แก่ สัญชาติของประเทศที่นิติบุคคลนั้นก่อตั้งขึ้น ส่วนกลุ่มประเทศซีวิลลอร์ (กลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรป) การจะยอมรับนิติบุคคลมีสัญชาติของประเทศที่นิติบุคคลนั้นมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ โดยในกรณีนี้เราสามารถแยกออกเป็นทฤษฎีในการกำหนดสัญชาติของนิติบุคคลได้ดังนี้¹⁴

ก.หลักที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่ (siege social) โดยกำหนดให้นิติบุคคลมีสัญชาติของประเทศที่นิติบุคคลนั้นมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ (the seat)

ข.หลักการจดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล (incorporation) โดยกำหนดให้นิติบุคคลได้สัญชาติของประเทศที่นิติบุคคลนั้นได้ก่อตั้งและจดทะเบียน

ค.หลักการควบคุม (the control test) ให้นิติบุคคลมีสัญชาติของประเทศที่กลุ่มหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเสียงข้างมากในการบริหารนิติบุคคล หรือซึ่งเป็นเจ้าของเงินทุนส่วนใหญ่ของนิติบุคคล และควบคุมการกำหนดนโยบายและการบริหารนิติบุคคลนั้นมีสัญชาติ

ง.หลักศูนย์กลาง (centre d'exploitation) ซึ่งกำหนดนิติบุคคลมีสัญชาติของประเทศอันเป็นสถานที่ตั้งและประกอบการผลิตและแสวงหาประโยชน์ เช่น ที่ตั้งโรงงานผลิตสินค้าหรือศูนย์กลางการประกอบธุรกิจของนิติบุคคล โดยไม่คำนึงว่านิติบุคคลนั้นจะมีสำนักงานแห่งใหญ่หรือก่อตั้งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศใด

สำหรับกฎหมายไทยยังไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการได้สัญชาติไทย การเสียสัญชาติของนิติบุคคลไว้โดยตรง แต่มีบทบัญญัติของกฎหมายบางเรื่องที่แสดงให้เห็นว่ากฎหมายไทยยอมรับว่านิติบุคคลสามารถมีสัญชาติได้ คือ

ก.พระราชบัญญัติว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมาย พ.ศ.2481 ที่กำหนดไว้ว่าในกรณีที่มีการขัดกันในเรื่องสัญชาติของนิติบุคคลให้ถือว่านิติบุคคลมีสัญชาติของประเทศที่นิติบุคคลนั้นมี

¹⁴ กมล สุนธิเกษตริน, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2539), น.117-119.

สำนักงานหรือที่ทำการแห่งใหญ่ตั้งอยู่ (ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว)

ข.ประมวลกฎหมายที่ดิน ได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่านิติบุคคลที่มีลักษณะเช่นใดถือว่าเป็นนิติบุคคลต่างด้าว ซึ่งนั่นก็คือไม่มีสัญชาติไทย (ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 97 และมาตรา 98) ซึ่งทำให้มีหรือไม่มีสิทธิในที่ดินที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย

ค.ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2515 ข้อ 3 ซึ่งกำหนดว่านิติบุคคลที่มีลักษณะดังกล่าวไว้เป็นนิติบุคคลต่างด้าว

ง.พระราชบัญญัติเรือไทย พ.ศ.2481 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติเรือไทย (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 (มาตรา 7 และมาตรา 7ทวิ) ซึ่งกำหนดลักษณะของนิติบุคคลที่จะถือกรรมสิทธิเรือที่จดทะเบียนเป็นเรือไทยใช้ค้าในน่านน้ำไทย และรับขนส่งระหว่างประเทศได้เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาสัญชาติไทย

จากกฎหมายทั้ง 4 ฉบับ จะเห็นได้ว่าแนวความคิดของผู้บัญญัติกฎหมายในการกำหนดให้สัญชาติแก่นิติบุคคล โดยถือเอาถิ่นที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่ของนิติบุคคลตามข้อ ก. และหลักการมีส่วนร่วมควบคุมการบริหารของนิติบุคคล และสัญชาติของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ของนิติบุคคล ตามข้อ ข. ข้อ ค. และข้อ ง.

2. ภูมิลำเนา (domicile) ถือว่าเป็นการจัดสรรนิติบุคคลตามสภาพภูมิศาสตร์ประการหนึ่ง ซึ่งสามารถแยกได้เป็นการจัดสรรตามกฎหมายเอกชนกรณีหนึ่ง และการจัดสรรตามกฎหมายมหาชนอีกกรณีหนึ่ง

ก. ภูมิลำเนาของนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน การจำแนกในกรณีนี้เพราะเหตุที่ตามกฎหมายได้กำหนดให้นิติบุคคลมีภูมิลำเนาอยู่ที่ถิ่นที่ตั้งสำนักงานแห่งใหญ่หรือที่ตั้งทำการ หรือถิ่นที่ได้เลือกเอาเป็นภูมิลำเนาเฉพาะการ¹⁵ ดังที่ได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 68 ดังนี้

“ภูมิลำเนาของนิติบุคคลได้แก่ถิ่นอันเป็นที่ตั้งสำนักงานใหญ่หรืออันเป็นที่ตั้งที่ทำการ หรือถิ่นที่ได้เลือกเอาเป็นภูมิลำเนาเฉพาะการตามข้อบังคับหรือตราสารจัดตั้ง”

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า มีถิ่นที่อาจถือว่าเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลได้ 3 แห่ง¹⁶ คือ

¹⁵ วิเชียร วัฒนคุณ, คำบรรยายกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล (กรุงเทพมหานคร, 2508), น.143.

¹⁶ กมล สนธิเกษตริน, อ่าวแล้วเชิงอรรถที่ 14, น.122.

1. ภูมิลาเนาถาวร ได้แก่ถิ่นที่ตั้งสำนักงานหรือสำนักงานแห่งใหญ่ของนิติบุคคล
2. ภูมิลาเนาเฉพาะการ ได้แก่ถิ่นที่เลือกเอาเป็นภูมิลาเนาเฉพาะการตามข้อบังคับหรือตราสารจัดตั้งของนิติบุคคลนั้น
3. ภูมิลาเนาในส่วนกิจการ ได้แก่ถิ่นที่มีสาขาสำนักงาน ซึ่งถือเป็นภูมิลาเนาสำหรับกิจการอันได้กระทำ ณ ที่นั้น

ถิ่นอื่นใดนอกจากนี้ไม่อาจได้รับการยอมรับว่าเป็นภูมิลาเนาของนิติบุคคล เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ศาลฎีกาไทยเคยมีโอกาสชี้ในเรื่องการกำหนดภูมิลาเนาตามกฎหมายเอกชนของนิติบุคคลต่างประเทศไว้หลายหน ตัวอย่างเช่น ศาลฎีกาไทยยืนยันว่า นิติบุคคลที่ไม่มีสำนักงานใดๆ เลยในประเทศไทย ย่อมถือว่าไม่มีภูมิลาเนาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้จะปรากฏว่านิติบุคคลนั้นจะมีตัวแทนที่มีภูมิลาเนาในประเทศไทยก็ตาม¹⁷

ข. ภูมิลาเนาของนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน กล่าวคือ ภูมิลาเนาตามกฎหมายดังต่อไปนี้¹⁸

1. ภูมิลาเนาตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ.2499¹⁹ ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 10 ซึ่งได้กำหนดให้ "ผู้ประกอบพาณิชย์กิจซึ่งตั้งสำนักงานแห่งใหญ่อยู่ในท้องที่ใด ต้องไปจดทะเบียนพาณิชย์ ณ สำนักงานทะเบียนพาณิชย์ในท้องที่นั้นภายใน 30 วันนับแต่วันที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้การใด ต้องจดทะเบียนพาณิชย์ หรือนับแต่วันที่เริ่มประกอบการพาณิชย์กิจนั้น"

ในกรณีที่นิติบุคคลใดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในต่างประเทศและมาประกอบพาณิชย์กิจในประเทศไทย มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้นิติบุคคลนั้นต้องไปจดทะเบียนพาณิชย์ ณ สำนักงานทะเบียนพาณิชย์ในท้องที่ที่สำนักงานแห่งใหญ่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือนับแต่วันที่เริ่มประกอบการพาณิชย์กิจนั้น

¹⁷ พันธุ์ทิพย์ กาญจนะจิตตรา สายสุนทร, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13, น.402-403.

¹⁸ เพิ่งอ้าง, น.423-424.

¹⁹ ประเทศไทยมีกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนบุคคลสำหรับนิติบุคคลมาตั้งแต่ปี พ.ศ.2419 กล่าวคือ พระราชบัญญัติพาณิชย์ พ.ศ.2479 ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2490 แต่กฎหมายดังกล่าวก็ได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ.2499 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

เพราะฉะนั้นถิ่นที่อยู่ที่ได้มีการจดทะเบียนพาณิชย์ของนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติดังกล่าวจึงมีสถานะเป็นภูมิลำเนาทั่วไปตามกฎหมายมหาชนของนิติบุคคลที่ประกอบการพาณิชย์ในประเทศไทย

2. ภูมิลำเนาตามข้อสันนิษฐานของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 3(2) โดยกำหนดสันนิษฐานให้ภูมิลำเนาในประเทศไทยของตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลต่างประเทศ กล่าวคือ²⁰

“มาตรา 3(2) ถ้าจำเลยประกอบหรือเคยประกอบกิจการนั้นทั้งหมดหรือแต่บางส่วนในราชอาณาจักรไม่ว่าโดยตนเอง หรือตัวแทน หรือโดยมีบุคคลหนึ่งบุคคลใดเป็นผู้ติดต่อในการประกอบกิจการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าสถานที่ที่เช่าหรือเคยใช้ประกอบกิจการหรือติดต่อดังกล่าว หรือสถานที่อันเป็นถิ่นที่อยู่ของตัวแทนหรือของผู้ติดต่อในวันที่มีการเสนอคำฟ้องหรือภายในกำหนด 2 ปีก่อนนั้น เป็นภูมิลำเนาของจำเลย”

จากบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดให้ภูมิลำเนาตามข้อสันนิษฐานดังกล่าวนี้มีผลแต่เพียงในเรื่องการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่จะต้องแปลความมาตราดังกล่าวในฐานะบทบัญญัติเพื่อกำหนดภูมิลำเนาในการฟ้องคดีในศาลไทยที่มีลักษณะทั่วไปของบุคคล หมายความว่าทั้งเรื่องเกี่ยวกับสัญญาและละเมิดหรือในฐานะบทบัญญัติเพื่อกำหนดภูมิลำเนาในการฟ้องคดีในศาลไทยที่มีลักษณะเฉพาะแต่เรื่องที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามเป็นที่แน่นอนว่าหากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศนั้นศาลไทยย่อมต้องรับคำฟ้อง

จึงสรุปได้ว่าศาลไทยจะต้องรับฟ้องคดีที่จำเลยไม่มีภูมิลำเนาตามกฎหมายเอกชนในประเทศไทยแต่ตัวแทนของนิติบุคคลดังกล่าวมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ทั้งนี้ถึงแม้โดยข้อเท็จจริงนิติบุคคลตัวการจะไม่มีภูมิลำเนาทั่วไปและเฉพาะการในประเทศไทยตามมาตรา 68 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่มาตรา 3(2) กลับสันนิษฐานให้นิติบุคคลตัวการดังกล่าวมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ภูมิลำเนานี้จึงมิใช่ข้อเท็จจริง แต่เป็นข้อสมมติของมาตรา 3(2)

3. ภูมิลำเนาของนิติบุคคลตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ.2483 โดยทั่วไปในการกำหนดภูมิลำเนาของนิติบุคคลในเรื่องการยื่นคำฟ้องหรือคำร้องขอให้ล้มละลายย่อมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่หากนิติบุคคลใดไม่มีภูมิลำเนา

²⁰ พันธุทิพย์ กาญจนะจิตตรา สายสุนทร, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 13, น.425-427.

ในประเทศไทยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การฟ้องหรือร้องขอให้นิติบุคคลดังกล่าวล้มละลายก็อาจทำได้ หากว่ามีข้อเท็จจริงตามข้อกำหนดแห่งมาตรา 150 ดังนี้

“มาตรา 150 การยื่นคำฟ้องหรือคำร้องขอให้ล้มละลาย ให้ยื่นต่อศาลซึ่งลูกหนี้มีภูมิลำเนาอยู่ในเขตหรือประกอบธุรกิจอยู่ในเขตไม่ว่าด้วยตนเองหรือโดยตัวแทนในขณะที่ยื่นคำฟ้องหรือคำร้องขอหรือภายในกำหนด 1 ปีก่อนนั้น”

ในการพิจารณาบทบัญญัตินี้ จึงอาจสรุปได้ว่า หากนิติบุคคลใดไม่มีภูมิลำเนาในประเทศไทยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การฟ้องหรือการร้องขอให้นิติบุคคลดังกล่าวล้มละลายก็อาจทำได้หากว่ามีข้อเท็จจริง 3 สถานการณ์ดังต่อไปนี้

1. ตัวแทนของนิติบุคคลจำเลยมีภูมิลำเนาหรือประกอบธุรกิจอยู่ในเขตศาลไทย
2. นิติบุคคลจำเลยเคยมีภูมิลำเนาหรือประกอบธุรกิจอยู่ในเขตศาลไทยภายในกำหนดเวลา 1 ปีก่อนการยื่นฟ้องหรือคำร้องขอ
3. ตัวแทนของนิติบุคคลจำเลยเคยมีภูมิลำเนาหรือประกอบธุรกิจอยู่ในเขตศาลไทยภายในกำหนดเวลา 1 ปีก่อนการยื่นฟ้องหรือคำร้องขอ

2.1.2.3 ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากร

ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรนั้นในหัวข้อนี้จะขอแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

1. ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรในกรณีทั่วไป
2. ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

1. ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรในกรณีทั่วไป

สำหรับความหมายในทางภาษีอากรนั้นทาง International Bureau of Fiscal Documentation หรือ IBFD ได้ให้คำจำกัดความเอาไว้ว่า²¹

“residence” คือ ถิ่นที่อยู่นั้นมีการอ้างถึงสถานะในทางกฎหมายของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศใดประเทศหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ตัวอย่างเช่น ในกรณีทั่วไปถิ่นที่อยู่เป็นหลักที่อ้างขึ้นเพื่อที่จะกำหนดว่าบุคคลจะต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก สำหรับกรณีของบุคคล

²¹ Barry Larking, IBFD International Tax Glossary revised fifth edition, (Amsterdam : IBFD Publications, 2005), pp.341-342.

ธรรมดาถิ่นที่อยู่ของบุคคลดังกล่าวจะเป็นไปตามความเป็นจริงและสภาวะในขณะนั้น ตัวอย่าง เช่น จำนวนวันที่บุคคลดังกล่าวได้อาศัยอยู่ในประเทศนั้น หรือการที่บุคคลได้มีการดำเนินชีวิตหรือ มีการประกอบธุรกิจซึ่งมีความผูกพันกับประเทศนั้น เป็นต้น

หากเป็นกรณีของนิติบุคคลถิ่นที่อยู่นั้นมีอยู่สองแนวทาง กล่าวคือ

แนวทางแรกคือแนวทางที่เป็นแบบพิธี ตัวอย่างเช่น สถานที่ก่อตั้งหรือสถานที่จดทะเบียน นิติบุคคล

แนวทางอื่นอันมีสาระสำคัญเป็นอย่างเดียวกัน ตัวอย่างเช่น แหล่งอันเป็นสถานที่จัดการ ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม หรือศูนย์กลางการบริหาร หรือสถานจัดการแห่งใหญ่ สำนักงานใหญ่ หรือสถานที่อื่นเป็นการประกอบธุรกิจสำคัญ

นานาประเทศต่างก็ได้มีการนำเอาแนวทางทั้งสองไปปรับใช้ ตัวอย่างเช่น บริษัทอาจจะมิ ถิ่นที่อยู่ทั้งในประเทศที่บริษัทนั้นได้จดทะเบียนจัดตั้ง และในประเทศที่บริษัทนั้นมีสถานจัดการ แห่งใหญ่ เป็นต้น ถิ่นที่อยู่ได้มีการกล่าวถึงไว้ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วยเช่นกันซึ่งถิ่นที่อยู่ดังกล่าวย่อมอยู่ภายใต้แนวความคิดของกฎหมายภายในของประเทศนั้นๆ ซึ่งการมีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศนั้นย่อมจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ และการมีถิ่นที่อยู่นั้นย่อมเป็นด้วยเหตุ ที่บุคคลนั้นมีภูมิลำเนา อาศัยอยู่ หรือมีสถานจัดการอยู่ในประเทศนั้น

นอกจากคำว่า “residence” ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ยังมีอีกหนึ่งคำที่มีความเกี่ยว ข้องนั่นคือ Residence Principle of Taxation ซึ่ง IBFD ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่าหลักดังกล่าว นั้น เป็นหลักที่เกี่ยวข้องกับการมีถิ่นที่อยู่ของประเทศนั้น (resident of the country) ซึ่งจะต้องถูกจัด เก็บภาษีรายได้หลักเงินได้ทั่วโลก (worldwide income)²²

นอกจากคำว่า residence แล้วยังมีคำอื่นที่มีความคล้ายคลึงกันคือ

Domestic corporation²³ คำนี้จะมีการใช้อยู่ในบางประเทศเท่านั้น เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น ซึ่งเป็นการกล่าวถึงก่อตั้งหรือจัดตั้งบริษัทขึ้นตามกฎหมายของประเทศนั้น ซึ่ง บริษัทดังกล่าวอาจจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศนั้นตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลกก็ได้ ซึ่งใน กรณีนี้ถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่คล้ายกับแนวความคิดในเรื่องถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลนั่นเอง

²² Ibid., p.342.

²³ Ibid., p.131.

Legal seat²⁴ คำนี้โดยทั่วไปแล้วหมายถึงสถานที่ที่บริษัทได้มีการจดทะเบียนจัดตั้ง ซึ่งบริษัทดังกล่าวอาจจะถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งก็ได้

เพราะฉะนั้นจะเห็นได้ว่าถิ่นที่อยู่ตามความหมายของกฎหมายภาษีนั้นอาจจะไม่ใช่คำว่า residence เสมอไป แต่อาจจะใช้คำว่า domestic corporation หรือ legal seat ก็ได้ขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ แต่ในสาระสำคัญแล้วถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นๆ มีความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (world wide income) ซึ่งการจัดเก็บจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกนี้ไม่ถือว่าเป็นการฝ่าฝืนต่อหลักเกณฑ์ภายในดินแดนของประเทศ (territorial principle)²⁵

หลักถิ่นที่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น ประเทศถิ่นที่อยู่มีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ซึ่งการมีถิ่นที่อยู่นั้นถือว่าเป็นจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญมาก โดยจุดเกาะเกี่ยวดังกล่าวถือว่ามีรากฐานมาจากหลัก Personal Attachment²⁶ ซึ่งแต่ละประเทศจะมีการกำหนดขอบเขตของความหมายของถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ และจะพิจารณาในเบื้องต้นตามความเหมาะสมว่าบริษัทใดบ้างที่จะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศตน²⁷ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นในส่วนของความหมายซึ่งแต่ละประเทศจะกำหนดไว้ในลักษณะที่คล้ายๆ กัน

ตัวอย่างเช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา จุดเกาะเกี่ยวที่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งกำหนดไว้ว่า หากบริษัทใดได้ก่อตั้งขึ้น ณ ที่ใดในสหรัฐอเมริกา (Place of creation) ถือว่าบริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับประเทศอังกฤษหรือประเทศแคนาดา สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนั้นถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (deemed residence)

แต่ในบางประเทศได้มีการใช้หลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบนิตินัยด้วยเช่นเดียวกัน โดยจะพิจารณาจากแหล่งหรือตำแหน่งที่ตั้งของบริษัท (seat, sitz, siege) ซึ่งเป็นแนวทางที่คล้ายคลึงกับหลักเรื่อง Place of incorporation แต่ก็มีในบางประเทศได้มีการใช้หลักเกณฑ์การตรวจสอบ

²⁴ Ibid., p.248.

²⁵ Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation (Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002), p.7.

²⁶ Ibid., p.2.

²⁷ Ibid., p.8

การมีถิ่นที่อยู่ตามความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น สถานที่จัดการแห่งใหญ่ (Place of effective management or siege effectif) หรือบางที่อาจจะใช้หลักเกณฑ์การตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งสองแบบ นั่นคือ ใช้ทั้งหลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบนิตินัย และหลักเกณฑ์การตรวจสอบตามความเป็นจริง²⁸

สำหรับประเทศไทยใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) เป็นหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. ถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD และแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ

ในกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ได้มีการกำหนดองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเอาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งจะเห็นได้จากแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD (OECD Model Convention) และแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ (UN Model Convention) รวมทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบทวิภาคี ที่ประเทศสองประเทศได้มาทำการตกลงกันด้วย

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ดังที่ได้บัญญัติอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อบทที่ 4 คือ²⁹

1. ข้อบทที่ 4 แห่งแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD (OECD Model Convention) ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “ตามวัตถุประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า ถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา หมายความว่า บุคคลซึ่งภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้นมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีในรัฐนั้น เนื่องจากเป็นผู้มีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการ หรือหลักเกณฑ์อื่นอันคล้ายคลึงกัน และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานหรือองค์กรส่วนท้องถิ่นในรัฐนั้นด้วย แต่ไม่ได้หมายความรวมถึงบุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้แต่อย่างใด”

2. ข้อบทที่ 4 แห่งแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ (UN Model Convention) ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “ตามวัตถุประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า ถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญา หมายความว่า บุคคลซึ่งภายใต้บังคับของกฎหมายภายในของรัฐนั้น มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐผู้ทำสัญญา เนื่องจากมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการ หรือหลักเกณฑ์อื่นอันคล้ายคลึงกัน”

²⁸ Ibid., pp.3-4.

²⁹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, third edition (London : Kluwer Law International Ltd, 1997), p.218.

จากบทบัญญัติดังกล่าวมีหลักเกณฑ์เบื้องต้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบว่า บริษัทใดจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหรือไม่ โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา แนวความคิดในเรื่องถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐผู้ทำสัญญานั้นถือว่ามีความสำคัญต่อกรณีดังกล่าวต่อไปนี้³⁰

1. ในการพิจารณาภายใต้ขอบเขตของบุคคลตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ
2. เป็นการแก้ปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนทางภาษีเงินได้ ซึ่งปัญหาดังกล่าวนั้นคือปัญหาเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (double residence)
3. เป็นการแก้ปัญหาในเรื่องภาษีซ้ำซ้อนอันเนื่องมาจากบริษัทอาจจะต้องเสียภาษีถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันนั่นคือ จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ครั้งหนึ่ง และจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่อีกครั้งหนึ่ง

ตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งได้แก่³¹

1. บริษัทซึ่งภายใต้บังคับของกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐโดยที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ
2. บริษัทซึ่งภายใต้บังคับของข้อบทที่ 4(3) ซึ่งถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง โดยเป็นไปตามหลักเกี่ยวกับ tie-breaker rule นั้นเอง

ในข้อบทที่ 4 นั้นไม่ได้มีการกำหนดรายละเอียดของคำว่า ถิ่นที่อยู่ เอาไว้ว่าเป็นกรณีใดบ้างที่จะถือว่าบริษัทใดบริษัทหนึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ แต่จะต้องไปอ้างอิงเอาจากการกฎหมายภายในของประเทศนั้น ซึ่งเห็นได้จากคำนิยามของคำว่า ถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งได้ให้ความหมายไว้ว่า “การที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของประเทศ” โดยในกรณีนี้ถือว่าเป็นหน้าที่ของประเทศแต่ละประเทศที่จะต้องไปกำหนดในกฎหมายภายในของประเทศตนว่าบริษัทใดถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ดังนั้นจึงอาจจะมีความเป็นไปได้ที่บริษัทหนึ่งๆ อาจจะมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันได้เนื่องจากแต่ละประเทศอาจจะมีข้อกำหนดความหมายของผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์ต่างกัน หรืออาจจะไม่ถือว่าเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศนั้นก็ได้

³⁰ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, second edition (London : Sweet & Maxwell Limited, 1994), p.135

³¹ Klaus Vogel, *supra* note 29, p.224.

ในข้อบทนี้มีเจตนารมณ์เพื่อที่จะกำหนดความหมายของคำว่า “ถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญา และเพื่อที่จะแก้ปัญหาในเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกัน จึงได้มีการกำหนดขอบเขตเอาไว้ อย่างชัดเจน³²

โดยความหมายของคำว่าถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งถือว่าเป็นจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญ (connecting factors) ได้แก่

ก. ภูมิลำเนา กล่าวคือ การที่กำหนดให้ภูมิลำเนาเป็นจุดเกาะเกี่ยวประการหนึ่งนั้นถือว่าเป็นแนวทางที่ใช้ในการพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดา ส่วนกรณีของบริษัทนั้นโดยทั่วไปแล้วบริษัทมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะบริษัทดังกล่าวได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายภายในของประเทศนั้น ภายใต้หลักกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลของประเทศอังกฤษได้กำหนดไว้ว่าบริษัทที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษถือว่ามีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศอังกฤษ ดังนั้นแม้ว่าในข้อบทจะมีได้มีการกล่าวถึงสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเอาไว้แต่ก็อาจจะถือได้ว่าหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนั้นถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของภูมิลำเนา นั่นเอง³³

ข. มีถิ่นที่อยู่ (resident)³⁴ สำหรับถิ่นที่อยู่ของบริษัทนั้นในประเทศอังกฤษได้มีการนำหลักเกณฑ์การตรวจสอบตามความเป็นจริงมาปรับใช้ในการพิจารณาถึงการถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษจนได้มีการพัฒนาหลักเกณฑ์การมีถิ่นที่อยู่โดยใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเข้ามาปรับใช้ด้วย เพราะฉะนั้นการที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ตามความเป็นจริงย่อมถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั่นเอง

ตัวอย่างเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศออสเตรเลีย และประเทศแคนาดาได้กำหนดไว้ว่าหากบริษัทใดมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์การตรวจสอบตามความเป็นจริงในประเทศของตนถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศของตนนั่นเอง

ค. มีสถานจัดการ (place of management) กรณีการมีสถานจัดการนั้นถือว่าเป็นจุดเกาะเกี่ยวประการหนึ่งที่ได้มีการบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 4 วรรค 1 ซึ่งหากประเทศใดมีการกำหนดหลักถิ่นที่อยู่ในแบบอื่นที่ไม่ใช่การมีสถานจัดการไว้ในกฎหมายภาษีอากรแล้ว ในกรณีนี้ประเทศ

³² Philip Baker, *supra* note 30, p.135.

³³ Robert Couzin, *supra* note 25, p.136.

³⁴ *Ibid.*, p.137.

นั่นก็ไม่จำเป็นที่จะต้องนำหลักเกณฑ์การมีสถานจัดการมาพิจารณาว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้แต่อย่างใด เพราะการจะมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศโดยย่อมนำไปตามกฎหมายภาษีภายในของประเทศนั้นว่าครอบคลุมถึงหลักเกณฑ์อะไรบ้าง³⁵

ง.หลักเกณฑ์อื่นอันคล้ายคลึงกัน หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นการกำหนดเอาไว้กว้างๆ ซึ่งประเทศต่างๆ สามารถนำไปปรับใช้ได้กับกรณีต่างๆ ได้ ซึ่งตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวก็เพื่อที่จะได้เป็นแบบอย่างในการที่ประเทศสมาชิกและประเทศอื่นๆ ที่มีโซสมาชิกของ OECD สามารถนำไปปรับใช้ได้

หลักเกณฑ์อื่นอันคล้ายคลึงกันนี้เป็นการอ้างอิงถึงจุดเกาะเกี่ยวทุกประเภทที่กำหนดขึ้นมาเพื่อให้บริษัทจะต้องเสียภาษีภายในประเทศนั้นๆ แต่ถ้าหากมีข้อสงสัยว่าจุดเกาะเกี่ยวดังกล่าวมีความหมายว่าอย่างไรบ้างในกรณีนี้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรของประเทศสามารถนำหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงกับการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ หรือสถานจัดการมาปรับใช้ได้³⁶

เพราะฉะนั้นหากบริษัทใดมีถิ่นที่อยู่ หรือสถานจัดการอยู่ในประเทศย่อมถือว่าบริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งทำให้ประเทศนั้นมีฐานะเป็นประเทศถิ่นที่อยู่และมีอำนาจจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่ (full liability to tax)³⁷

2.1.2.4 สิทธิและหน้าที่ของรัฐที่มีต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศย่อมส่งผลให้ทั้งรัฐมีสิทธิและหน้าที่ต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ต่อไปนี้

1. ในแง่ของสิทธิที่รัฐมีต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ในกรณีนี้จึงแบ่งออกได้เป็น 2 ประการดังนี้

(ก) สิทธิของรัฐในทางระหว่างประเทศ กล่าวคือ การให้ความคุ้มครองทางการทูต (diplomatic protection)³⁸ ถือว่าเป็นสิทธิของรัฐตามกฎหมายระหว่างประเทศที่จะให้ความคุ้ม

³⁵ Ibid., pp.141-142.

³⁶ Ibid., p.144.

³⁷ Philip Baker, *supra* note 30, p.136.

³⁸ จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 3 พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2545), น.54-55.

ครองแก่คนชาติของตนเมื่อรัฐนั้นเห็นว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งในทางระหว่างประเทศถือว่าเป็นคนชาตินั้นไม่ได้รับความเป็นธรรมหรือได้รับการคุ้มครองไม่เพียงพอจากรัฐอื่น ซึ่งการให้ความคุ้มครองทางการทูตนั้นถือว่าเป็นสิทธิแต่เพียงผู้เดียวของประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศเจ้าของสัญชาติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้นประเทศไทยเท่านั้นที่จะสามารถสละสิทธิได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นคนชาติหามีสิทธิเช่นนั้นไม่ เพราะฉะนั้น ประเทศไทยแต่เพียงประเทศเดียวเท่านั้นที่จะให้หรือมิให้หรือสละความคุ้มครองทางการทูตได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีสิทธิดังกล่าวแต่ประการใดจึงไม่สามารถสละสิทธิเช่นนั้นได้

(ข) สิทธิที่รัฐมีต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภายใน

(1) สิทธิตามที่กำหนดอยู่ในรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 รัฐมีสิทธิที่จะตรากฎหมายและกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดินเพื่อบังคับใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งการตรากฎหมายและการกำหนดแนวนโยบายดังกล่าวเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการบริหารประเทศ ดังที่บัญญัติอยู่ในรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 มาตรา 88 วรรคหนึ่ง ดังนี้ “บทบัญญัติในหมวดนี้มีไว้เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการตรากฎหมายและการกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดิน” ตัวอย่างเช่น

(1.1) รัฐมีสิทธิจะจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจอยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 69 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ซึ่งในกรณีนี้รัฐจึงมีอำนาจในการตราประมวลรัษฎากรขึ้นมาเพื่อกำหนดถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรภายในประเทศ กล่าวคือ

มาตรา 69 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ได้บัญญัติไว้ดังนี้

“บุคคลมีหน้าที่....เสียภาษีอากร....ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” โดยในกรณีนี้เราจะเห็นได้ว่าเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ตามรัฐธรรมนูญได้กำหนดไว้ให้เป็นหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย ซึ่งก็ส่งผลให้ประเทศไทยมีสิทธิที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวนั่นเอง โดยสิทธิที่ประเทศสามารถนำมาอ้างเพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นไปตามที่ได้มีการบัญญัติไว้ในตอนท้ายของมาตรา 69 นั่นเอง

โดยอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก่อให้เกิดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี 2 ประการ ดังนี้

ประการแรก หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (residence for tax purposes) ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นการจัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ไม่ว่าจะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะมีเงินได้จากแหล่งใดๆ ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศนั้นซึ่งเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า หลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Principle of world wide income) หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าภาระภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited tax liability)

ประการที่สอง หลักแหล่งเงินได้ (source principle) ซึ่งหลักเกณฑ์นี้จะจัดเก็บจากบริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย แต่มีรายได้เกิดขึ้นในประเทศไทย บริษัทจึงต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยในรอบระยะเวลาหนึ่งมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งการจัดเก็บตามหลักเกณฑ์แหล่งเงินได้นั้นถือว่าเป็นภาระภาษีโดยจำกัด (Limited tax liability)

มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ดังนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ มาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวถือว่าเป็นสิทธิของรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้เกิดขึ้นในประเทศไทยไม่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม

ถ้าหากประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ขอบเขตอำนาจของประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence jurisdiction)³⁹ นั้นย่อมหมายถึง การให้อำนาจจัดเก็บภาษีแก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งในแต่ละประเทศจะมีการกำหนดถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้ ซึ่งจากบทบัญญัติในมาตรา 66 นั้นประเทศไทยได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

³⁹สุพัตรา อนันตพงศ์, การหลบหลีกภาษีของบริษัทต่างชาติ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2548), น.9.

(1.2) รัฐมีอำนาจที่กำหนดมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างด้าวเข้ามาประกอบกิจการบางประเภทที่สงวนไว้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ.2542 ตัวอย่างเช่น ธุรกิจที่ไม่อนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างด้าวเข้ามาประกอบกิจการได้เลยตามที่กำหนดอยู่ในบัญชีหนึ่ง หรือธุรกิจที่เกี่ยวกับความปลอดภัยและความมั่นคงของประเทศตามที่กำหนดอยู่ในบัญชีที่สองท้ายพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว เป็นต้น

2.หน้าที่ที่รัฐมีต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

หน้าที่ที่รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศถ้าหากเป็นกรณีตามกฎหมายไทย หน้าที่ดังกล่าวอาจจะแบ่งออกเป็น 2 ประการ ดังนี้

(ก)หน้าที่ในทางระหว่างประเทศ คือ รัฐมีหน้าที่ในการอนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญา⁴⁰ กล่าวคือ พันธกรณีตามสนธิสัญญาที่มีต่อรัฐนั้น นอกจากจะเป็นพันธกรณีที่รัฐจะต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการใดๆ ตามที่สนธิสัญญากำหนดในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศแล้ว รัฐต้องอนุวัติการหรือดำเนินการต่างๆ ให้เป็นไปตามข้อกำหนดในสนธิสัญญาในระดับภายในรัฐนั้นด้วย คือ รัฐจะต้องเป็นผู้พิจารณาว่าตนจะต้องบัญญัติกฎหมายภายในของตนอย่างไรเพื่อให้การเป็นไปตามสนธิสัญญา เพื่อเป็นการป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกระทำการที่เป็นการฝ่าฝืนต่อสนธิสัญญาที่รัฐได้ไปเป็นภาคีสมาชิกซึ่งมีผลกระทบต่อภาคีสมาชิกประเทศอื่นด้วย

ตัวอย่างเช่น ปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีสมาชิกขององค์การการค้าโลก (W.T.O.) และต้องปฏิบัติตามข้อตกลงแนบท้ายข้อตกลงมาราเกซจัดตั้งองค์การการค้าโลก (W.T.O. Agreement) ซึ่งมีข้อตกลงว่าด้วยการค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาอยู่ด้วย โดยมาตรา 1 วรรคสาม แห่งข้อตกลงดังกล่าวได้กำหนดให้รัฐภาคีสมาชิกต้องให้การปฏิบัติที่เข้าหลักเกณฑ์ในการคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาแก่คนชาติของรัฐภาคีสมาชิกอื่นตามเกณฑ์ที่จะได้รับความคุ้มครองสิทธิตามอนุสัญญากรุงปารีส อนุสัญญากรุงเบอร์น อนุสัญญากรุงโรม และสนธิสัญญาว่าด้วยทรัพย์สินทางปัญญาในเรื่องที่เกี่ยวกับวงจรรวม เป็นต้น

(ข) หน้าที่ตามที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภายใน มีดังต่อไปนี้

(1) หน้าที่ตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 มีดังนี้

⁴⁰ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), น.144-146.

(1.1) หน้าที่ที่บัญญัติไว้ในส่วนที่ว่าด้วยแนวนโยบายแห่งรัฐ ในรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 ตัวอย่างเช่น รัฐต้องดูแลให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย และคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ หรือรัฐต้องสนับสนุนระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมโดยอาศัยกลไกตลาด กำกับดูแลให้มีการแข่งขันอย่างเป็นธรรม รวมทั้งยกเลิกและละเว้นการตรากฎหมายและกฎเกณฑ์ที่ควบคุมธุรกิจที่ไม่สอดคล้องกับความจำเป็นทางเศรษฐกิจ และต้องไม่ประกอบกิจการแข่งขันกับเอกชน เว้นแต่มีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐ รักษาผลประโยชน์ส่วนรวมหรือให้เป็นธรรม เป็นต้น

(1.2) หน้าที่ที่จะต้องให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับทราบข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะที่อยู่ในครอบครองของหน่วยราชการ ซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 58 ดังนี้ “บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับทราบข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น เว้นแต่การเปิดเผยข้อมูลนั้นจะกระทบต่อความมั่นคงของรัฐ ความปลอดภัยของประชาชน หรือส่วนได้ส่วนเสียอันพึงได้รับความคุ้มครองของบุคคลอื่น ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นสิทธิของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่จะได้รับทราบข้อมูล ข่าวสารสาธารณะที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยราชการ โดยในทางกลับกันก็เป็นหน้าที่ของรัฐที่ต้องเปิดเผยข้อมูล ข่าวสารสาธารณะดังกล่าวให้แก่บริษัทดังกล่าวได้รับทราบด้วยนั่นเอง เว้นแต่ข้อมูล ข่าวสารดังกล่าว ถ้าเปิดเผยแล้วจะกระทบต่อความมั่นคงของประเทศ หรือความปลอดภัยของประชาชน หรือมีผลกระทบต่อส่วนได้ส่วนเสียอันพึงได้รับความคุ้มครองของประชาชน

(1.3) หน้าที่ที่จะต้องรับเรื่องราวร้องทุกข์ ซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 61 ดังนี้ “บุคคลย่อมมีสิทธิเสนอเรื่องราวร้องทุกข์และได้รับแจ้งผลการพิจารณาภายในเวลาอันสมควร ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ซึ่งการร้องทุกข์ในที่นี้ คือ การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับความเดือดร้อน หรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อน หรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือจากหน่วยงานของรัฐ และต้องการให้มีการแก้ไขเยียวยาความเดือดร้อน หรือความเสียหายนั้น หรือแก้ไขข้อบกพร่องในระบบราชการ การร้องทุกข์จึงเป็นการร้องเรียนเพื่อขอให้มีการแก้ไขความเดือดร้อน หรือข้อขัดแย้งที่มีอยู่ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับหน่วยงานของรัฐหรือหน่วยราชการ มิใช่การแก้ไขความเดือดร้อนหรือข้อขัดแย้งที่มีอยู่ระหว่างประชาชนด้วยกัน⁴¹ เมื่อเป็นสิทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในทางกลับกัน

⁴¹มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พ.ศ.2540) พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2548), น.121, อ้างจากหรือกล่าวจาก อุทฤษ มงคล

ถือว่าเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องรับเรื่องราวร้องทุกข์จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่ได้รับ ความเดือดร้อนดังกล่าวข้างต้น

(1.4) หน้าที่ที่ไม่พึงออกกฎหมายบังคับให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำต้องอยู่ ณ ที่ใดที่หนึ่ง ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 36 วรรคหนึ่ง “บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการเลือกถิ่นที่อยู่ภายในราชอาณาจักร” หมายความว่า บริษัทสามารถที่จะเลือกที่ตั้งสำนักงาน ณ ที่ใดที่หนึ่งในราชอาณาจักรได้ และรัฐก็มีหน้าที่ที่จะไม่พึงออกกฎหมายบังคับให้จำต้องอยู่ ณ ที่ใดที่หนึ่ง⁴²

(2) หน้าที่ตามที่กำหนดอยู่ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งรัฐมีหน้าที่ดังต่อไปนี้

(2.1) รัฐมีหน้าที่ที่จะต้องให้การยกเว้นอากรขาเข้าในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนำเครื่องจักรเข้ามาใช้ในกิจการ ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 28⁴³ และให้สิทธิประโยชน์พิเศษอย่างอื่นตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 36⁴⁴

นาวิน และคณะ, ปัญหากฎหมายสำหรับประชาชนเกี่ยวกับการร้องทุกข์ (กรุงเทพมหานคร : เอส แอนด์ พีพริ้นท์, 2540), น.3.

⁴²เพ็งฮ้าง, น.78.

⁴³มาตรา 28 ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามที่คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ แต่เครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศ และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

⁴⁴มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิ และประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย

- (1) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก
- (2) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป
- (3) การยกเว้นอากรขาออก สำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ
- (4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน จากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ โดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ

ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการและระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

(2.2) รัฐมีหน้าที่ต้องให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ภายในระยะเวลาที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น รัฐจะต้องยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทดังกล่าวเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามปีแต่ไม่เกินแปดปี ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 31⁴⁵ และรัฐมีหน้าที่ต้องให้ยกเว้นไม่เก็บภาษีจากเงินปันผล ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 34⁴⁶ เป็นต้น

(2.3) รัฐมีหน้าที่ที่จะต้องให้หลักประกันและให้ความคุ้มครองแก่บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ดังที่บัญญัติอยู่ในหมวด 5 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ตัวอย่างเช่น รัฐจะไม่โอนกิจการของบริษัทดังกล่าวไปเป็นของรัฐ หรือรัฐจะไม่ประกอบกิจการที่เป็นการแข่ง เป็นต้น

2.2 หลักเกณฑ์ที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

⁴⁵มาตรา 31 ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าสามปีแต่ไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง ให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูป ตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

⁴⁶มาตรา 34 เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

ที่ได้กล่าวไปแล้วเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล ซึ่งต่อไปในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยว่ามีสาระสำคัญเป็นประการใด

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งก่อนที่จะพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะขอกล่าวถึงนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรก่อนว่ามีความหมายอย่างไรบ้าง และมีความแตกต่างอย่างไรบ้างกับนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นในหัวข้อนี้จะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 ประการ คือ

2.2.1 ความหมายของนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

2.2.2 หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

2.2.1 ความหมายของนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความหมายของนิติบุคคลอยู่ในมาตรา 39 ซึ่งบัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้าซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญกับนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7)(ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จากบทนิยามความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ดังที่กล่าวข้างต้น นั่นคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมาตรา 39 ไม่ได้มีความหมายจำกัดแต่เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปเท่านั้นแต่ให้หมายความรวมถึง

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย⁴⁷
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ⁴⁸
- (3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (4) กิจการร่วมค้า (Joint venture)⁴⁹
- (5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้⁵⁰
- (6) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

แต่หากเป็นวิสาหกิจนอกเหนือจากที่กล่าวมานี้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ถึงแม้จะเป็นวิสาหกิจที่ต้องเสียภาษีก็อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีก็ได้⁵¹ ตัวอย่างเช่น บริษัทที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

⁴⁷ ตัวอย่างเช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด

⁴⁸ ตัวอย่างเช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย (ตามมาตรา 66 วรรค2) หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและกระทำกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วยและกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทขนส่งผ่านประเทศต่างๆ (ตามมาตรา 67) หรืออาจจะไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภท 2, 3, 4, 5, หรือ 6 ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (ตามมาตรา 70) หรืออาจจะเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (ตามมาตรา 76 ทวิ)

⁴⁹ ได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่าง บริษัทกับบริษัท หรือบริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบริษัท และหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

⁵⁰ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

⁵¹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) เล่ม 2

ในกรณีนี้เองเราก็จะเห็นได้ถึงความคล้ายคลึงและความแตกต่างระหว่างคำว่า “นิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากรกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะมีความหมายที่ตรงตัวนั่นคือ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล มูลนิธิ สมาคมและนิติบุคคลต่างประเทศ สำหรับความแตกต่างก็คือ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คำว่า “นิติบุคคล” ไม่ได้หมายความถึงกิจการร่วมค้าเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายอีกด้วยจึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องไปจดทะเบียนนิติบุคคลต่อกรมทะเบียนการค้ากระทรวงพาณิชย์ แต่ในทางภาษีอากรแล้ว กิจการร่วมค้าถือว่าเป็นหน่วยทางภาษี (Tax entity) หน่วยหนึ่งซึ่งในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดเอาไว้และเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับกรมสรรพากรหากมีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ซึ่งเราจะเห็นได้ว่าระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งและตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความแตกต่างกันดังที่ได้กล่าวไปแล้วซึ่งสามารถที่จะสรุปออกมาให้เห็นเป็นตารางเปรียบเทียบได้ดังนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์	ประมวลรัษฎากร
1.ความหมายของคำว่า “หุ้นส่วนบริษัท” ตามประมวลกฎหมายแพ่งฯ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง หมายความว่า บริษัทจำกัด, บริษัทมหาชนจำกัด, ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล, ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่กรมทะเบียนการค้ากระทรวงพาณิชย์	1.ความหมายของคำว่า “บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” คือ บริษัทจำกัด, บริษัทมหาชนจำกัด, ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล, ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งทั้งตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศซึ่งมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
2.มีความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน	2.มีความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน
3.กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ไม่ถือว่าเป็นฐานะเป็นนิติบุคคล	3.กิจการร่วมค้า (Joint Venture) มีฐานะเป็นหน่วยภาษีประเภทหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (taxpayer)
4.องค์การของรัฐบาลต่างประเทศไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งฯ	4.องค์การของรัฐบาลต่างประเทศถือว่าเป็นฐานะเป็นหน่วยภาษีประเภทหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้นเป็นเพียงลักษณะโดยรวมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรซึ่งบริษัทที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กรมสรรพากรนั้นจะต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือไม่ก็จะต้องเป็นบริษัทต่างประเทศที่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นกรณีการเปิดสำนักงานสาขาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร หรือเป็นบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินธุรกิจหรือประกอบกิจการโดยมี หรือผ่านทางลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรืออาจจะเป็นบริษัทต่างประเทศที่ไม่ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2 หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้มีการกำหนดคำจำกัดความของหลักเกณฑ์ดังกล่าวเอาไว้อย่างชัดเจน แต่ในมาตรา 66 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเอาไว้ซึ่งเราอาจอนุมานได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่

“มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”

จากบทบัญญัติดังกล่าวเราจะเห็นได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้นถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งส่งผลให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างไม่จำกัด (Unlimited tax liability) กล่าวคือ บทบัญญัติในมาตรา 66 วรรคหนึ่งเป็นการกล่าวไว้กว้างๆ จึงจำเป็นจะต้องพิจารณาในวรรคสองประกอบด้วย ซึ่งในวรรคสองของมาตรา 66 นั้นเป็นการจำกัดฐานภาษีเอาไว้เฉพาะแหล่งเงินได้ในประเทศไทยเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เพราะฉะนั้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ซึ่งจัดเก็บภาษีอย่างไม่จำกัดนั้นจึงเป็นไปตามหลักเกณฑ์ personal attachment⁵² โดยจะจัดเก็บจากเงินได้ทุกที่ ในวรรค

⁵²Robert Couzin, *supra* note 25, p.2.

หนึ่งจึงมีกรณีเดียวคือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งสามารถแบ่งการพิจารณาออกได้เป็น 2 ประการ ดังนี้

1.ถิ่นที่อยู่ของบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (จดทะเบียนเป็นจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย) มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ หรือจากเงินได้เนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ (world wide income) ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ซึ่งจะเห็นได้ว่าประเทศไทยใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล (Place of Incorporation) ในการที่จะกำหนดว่านิติบุคคลใดจะถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างเช่น ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดมีสาขาทั้งในประเทศและต่างประเทศต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศและต่างประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย (แต่ไม่ต้องนำรายรับของสาขาในต่างประเทศมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเก็บเฉพาะรายรับจากกิจการที่ประกอบในราชอาณาจักรเท่านั้นตามมาตรา 91/2 ประกอบกับมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งเป็นการเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือตามหลักเงินได้ทั่วโลก (world wide income) เป็นต้น

เพราะฉะนั้นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจึงต่างกับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทยที่คงนำมาเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น เป็นการเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือหลักอาณาเขต (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality)⁵³

2.บริษัทต่างชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทย โดยมีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ตามกฎหมายไทยซึ่งเราเรียกนิติบุคคลประเภทนี้อีกอย่างหนึ่งว่า บริษัทในเครือ (Subsidiary) ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบริษัทที่มีรูปแบบในการดำเนินธุรกิจที่มีลักษณะค่อนข้างถาวรและมีความมั่นคงกว่าการที่เข้ามาลงทุนในรูปแบบสำนักงานสาขา (Branch) หรือเข้ามาลงทุนในรูปแบบของตัวแทนของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งอาจจะเข้ามาทำธุรกิจเพียงชั่วคราวชั่วคราวเท่านั้น เพราะฉะนั้นบริษัทในเครือจึงถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยทันทีที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังกล่าวข้างต้น ซึ่งในกรณีนี้ก็มีความแตกต่างจากสำนักงานสาขา หรือการมีตัวแทน

⁵³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 51, น.6

ในการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเพราะถึงแม้ว่าสำนักงานสาขาหรือตัวแทนของบริษัทต่างชาติจะเข้ามาอยู่และดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเป็นเวลานานเพียงใดก็ตามก็ไม่ถือว่าเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด ดังนั้นภาระในทางภาษีนั่นก็ย่อมจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทตามกฎหมายไทย เช่นเดียวกับบริษัทที่มีสัญชาติไทยแท้ นั่นคือ จะต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจการทั้งในประเทศไทยและนอกประเทศไทย หรือเงินได้เนื่องจากกิจการไม่ว่าจะเกิดขึ้น ณ ที่ใดบนโลกมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในลักษณะเงินได้ทั่วโลก (World wide income) นั่นเอง

กล่าวโดยสรุปแล้วระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยนั้นจะใช้หลักเกณฑ์การมีสถานที่จัดทะเบียนจัดตั้งเป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังที่ได้บัญญัติอยู่ในมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรของประเทศอังกฤษ

สำหรับในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล (Income and Corporation Taxes Act 1988) ซึ่งก่อนที่ได้พิจารณาถึงหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรของประเทศอังกฤษนั้นจะขอกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ และความเป็นมาของหลักถิ่นที่อยู่ว่ามีวิวัฒนาการและมีความหมายอย่างไร โดยจะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 3 ประการดังนี้

- 2.3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษ
- 2.3.2 ความเป็นมาของหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 2.3.3 บทสรุป

2.3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษ

ในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศอังกฤษนั้นมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้เฉพาะในประเทศอังกฤษ เวลส์ สกอตแลนด์ และในอีกหกจังหวัดทางตอนเหนือของหมู่เกาะไอร์แลนด์ (หรือไอร์แลนด์เหนือ) และยังรวมถึงประเทศอื่นๆ ที่อยู่บังคับของประเทศอังกฤษ แต่จะไม่ใช้บังคับกับหมู่เกาะเกอนเซย์ และเจอร์ซีย์ และอาจกล่าวได้ว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษไม่ว่าจะได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลที่ไหนก็ตามย่อมจะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากกำไรของบริษัท ซึ่งกำไร

นั้นได้รวมทั้งรายได้ และผลได้จากทุนด้วย (ตามมาตรา 6(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988) โดยจะจัดเก็บในอัตราเดียวแม้ว่าจะมีระบบพิเศษที่นำมาใช้กับบริษัทที่มีกำไรต่ำกว่า 500,000 บาท ปอนด์ โดยในปัจจุบันหากเป็นบริษัทขนาดเล็ก (small company) ก็เสียในอีกอัตราหนึ่ง ซึ่งการจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวดังกล่าวนั้นจะจัดเก็บจากบริษัทไม่ว่าบริษัทนั้นจะได้จ่ายเงินกำไรหรือไม่จ่ายเงินกำไรก็ตามซึ่งภาษีดังกล่าวได้ถูกนำมาใช้ใน ปี ค.ศ.1965 โดยก่อนหน้านี้จะมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็ได้มีการจัดเก็บภาษีอยู่ชนิดหนึ่งซึ่งเรียกว่าภาษีเงินกำไร (profit taxes)⁵⁴ แต่ในปัจจุบันบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษจะต้องเสียภาษีจากรายได้ หรือเงินได้ทั่วโลก หรือผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ไม่ว่ารายได้ หรือเงินได้ หรือผลได้จากทุนนั้นจะได้มีการจ่าย หรือมีการส่งเงินได้ดังกล่าวมาให้อำนาจที่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ก็ตาม⁵⁵ ซึ่งในที่นี้จะขอแบ่งการพิจารณาออกเป็น 5 ประการ ดังนี้

2.3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.3.1.2 ประเภทของรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.3.1.3 รอบระยะเวลาบัญชี

2.3.1.4 อัตราภาษี

2.3.1.5 กรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากที่กล่าวไปแล้วว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายอังกฤษจะจัดเก็บภาษีจากบริษัท ซึ่งบริษัท (Company) ในที่นี้หมายความว่า บริษัทจำกัดที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัด (Companies Act) หรือการรวมตัวโดยไม่มี การจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล⁵⁶ (หมายถึงสมาคมที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล) รวมทั้งองค์การทาง

⁵⁴ John Tiley, Butterworths UK Tax Guide 1988-1989, (seventh edition) (London : William Clowes Limited, Beccles and London, 1989), p.652.

⁵⁵ ในกรณีดังกล่าวนี้ถือว่าสอดคล้องกับการใช้เกณฑ์สิทธิสำหรับการรับรู้รายได้ของบริษัท

⁵⁶ Conservative and Unionist Central Office v. Burrell [1982] STC 317, CA

การเมืองซึ่งมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁵⁷ แต่ไม่รวมถึงห้างหุ้นส่วน (Partnership) แม้ว่าห้างหุ้นส่วนจะมีหน้าที่เสียภาษีภายใต้ schedule D case I และ case II⁵⁸ ซึ่งเป็นการเสียภาษีเงินได้จากเงินกำไรรายปีหรือผลได้จากทุนที่ได้รับจากการประกอบการค้าภายในประเทศอังกฤษก็ตาม เนื่องจากในกรณีของห้างหุ้นส่วนนั้นจะเป็นการจัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา โดยจะเก็บในส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน รวมทั้งองค์การส่วนท้องถิ่น หรือการรวมตัวกันขององค์การส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ตัวอย่างเช่น มีคำพิพากษาในคดีหนึ่งซึ่งศาลได้ตัดสินว่า Rotary club เป็นสมาคมที่ไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล แต่ถือว่ามีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁵⁹ หรือในคดี Conservative and Unionist Central Office v. Burrell⁶⁰ ผู้พิพากษา Lawton ได้กำหนดความหมายของการรวมตัวกันโดยไม่มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลว่ามีความหมายดังนี้ (ก) จะต้องมิบุคคลตั้งแต่สองคน หรือมากกว่านั้นได้เข้ามาตกลงยอมผูกพันตนด้วยกันเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (ข) จะต้องมีการตกลงในเรื่องสิทธิและหน้าที่ร่วมกัน (ค) ภายในองค์การนั้นจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่กำหนดลงไปโดยเฉพาะเจาะจงว่าใครเป็นผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมกิจการขององค์การนั้น และ (ง) การเข้าร่วมกันและการเลิกกิจการดังกล่าวนั้นจะต้องเป็นไปตามเจตนา โดยในกรณีตามคดีนี้ท่านได้ตัดสินว่าโครงสร้างว่าโครงสร้างของ Conservative and Unionist Central Office (CPCO) นั้นขาดองค์ประกอบในข้อ (ข) และข้อ (ค) กล่าวคือ CPCO นั้นไม่ได้มีการตกลงร่วมกันเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ขององค์การประกอบกับไม่ได้มีการกำหนดอำนาจของผู้ที่มีหน้าที่ควบคุมองค์การดังกล่าว ซึ่งข้อเท็จจริงมีว่ากรมสรรพากรของประเทศไทยได้ทำการประเมินภาษีว่า CPCO ซึ่งจากการประเมินทำให้ CPCO จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งทาง CPCO ได้อุทธรณ์การประเมิน และยืนยันว่าองค์การของตนนั้นไม่ใช่องค์การที่เกิดจากการรวมตัวกันโดยไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

⁵⁷ Dora Hancock, An Introduction to taxation, (Great Britain: Hartnoll (Ltd.), 1994) : pp.230-231.

⁵⁸ Stephen W. Mayson and Susan Blake, Mayson on Revenue Law third edition 1992-1993, (London: Blackstone Press Limited, 1992), p.617.

⁵⁹ Black Marton Rotary Club v Martin [1990] STC1

⁶⁰ John Tiley, Butterworths UK TAX GUIDE 1989-90, (London: William Clowes Limited, Beccles and London, 1989), p.656.

นิติบุคคล โดยในกรณีศาลอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ (Court of Appeal : CA) ได้ยอมรับข้อเท็จจริงดังกล่าวที่ CPCO ได้ยกขึ้นมากล่าวอ้างและตัดสินว่าเงินได้ขององค์การดังกล่าวควรจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายกว่าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.3.1.2 ประเภทของรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

รายได้ที่บริษัทจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมีดังต่อไปนี้

ก. รายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษไม่ว่าบุคคลผู้มีรายได้จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ก็ตามย่อมจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศอังกฤษ

ข. รายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งนอกประเทศอังกฤษซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้รับย่อมจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศอังกฤษ

ค. ผลได้จากทุนที่เกิดจากการจัดการสินทรัพย์ทั่วโลกของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือจากผู้ที่เคยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษมาก่อนย่อมจะต้องเสียภาษีในประเทศอังกฤษเช่นเดียวกัน

รายได้และผลได้จากทุนที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษนั้นจะแยกประเภทของรายได้และผลได้จากทุนตาม Schedule ต่างๆ ซึ่งจะมีตั้งแต่ Schedule A-F ซึ่งสามารถดูรายละเอียดเกี่ยวกับ Schedule ต่างๆ ได้ในภาคผนวก

จากข้อ ก. ถึงข้อ ค. เราสามารถที่จะพิจารณาแยกออกได้เป็นสองกรณีใหญ่ๆ ด้วยกัน กล่าวคือ

1. กรณีตามข้อ ก นั้นเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษซึ่งถือว่าประเทศอังกฤษสามารถอ้างความเป็นประเทศแหล่งเงินได้ (Source country) เพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลที่เข้าไปประกอบกิจการและมีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษโดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้ถือว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในเรื่องหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) นั่นเอง

2. กรณีตามข้อ ข. และข้อ ค. เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งนอกประเทศและผลได้จากทุนที่เกิดจากการจัดการทรัพย์สินที่มีอยู่ทั่วโลก (นอกจากที่มีในประเทศอังกฤษ) โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้รับมาในปีภาษีหนึ่งๆ⁶¹ ซึ่งในกรณีนี้ประเทศอังกฤษสามารถที่จะ

⁶¹ ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษใช้หลักเกณฑ์ที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

อ้างความเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence country) เพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นในกรณีดังกล่าวจึงเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence rule)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเก็บจากเงินกำไรของบริษัท โดยกำไรนั้นหมายถึงรายได้ รวมถึงผลได้จากทุน แต่ถ้าหากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้มีการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทอีกบริษัทหนึ่งซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเช่นเดียวกัน และบริษัทผู้จ่ายได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินกำไรของบริษัทแล้ว ในกรณีนี้กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษจะให้ยกเว้นภาษีเงินได้แก่บริษัทผู้รับเงินปันผลนั้นหรือที่เรียกว่า Franked Investment Income⁶² ในกรณีที่เงินกำไรที่เกิดขึ้นในช่วงของการชำระบัญชีของบริษัทในกรณีนี้ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ว่าในความเป็นจริงแล้วบริษัทอาจจะยังคงเป็นหนี้ต่อผู้ถือหุ้นก็ตาม ส่วนในกรณีเงินกำไรที่เกิดขึ้นของบริษัทซึ่งมาจากทรัสต์ หรือห้างหุ้นส่วนนั้น บริษัทก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน

2.3.1.3 รอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศอังกฤษจะจัดเก็บตามรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (financial year) จะเริ่มตั้งแต่เดือนเมษายนจนถึงเดือนมีนาคม⁶³ กล่าวคือ เริ่มจากวันที่ 1 เมษายน และไปสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีในวันที่ 31 มีนาคมนั่นเอง ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 834 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988)

2.3.1.4 อัตราภาษี

ในเรื่องอัตราภาษีนี้นั้นได้ถูกกำหนดเอาไว้ตายตัว หรือเรียกอีกอย่างว่าอัตราภาษีแบบคงที่ (fix rate) กล่าวคือถ้าหากเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากบริษัททั่วไปที่มีไซรธุรกิจขนาด

ย่อมจะต้องเสียภาษีจากเงินได้ หรือผลได้จากทุนที่ได้รับจากแหล่งนอกประเทศก็ต่อเมื่อผู้มีถิ่นที่อยู่ได้นำเงินได้ หรือผลได้จากทุนนั้นเข้ามาในประเทศอังกฤษในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้ หรือผลได้จากทุนนั้นซึ่งเป็นไปตามหลัก Remittance Basis

⁶² Barry Larking, IBFD International Tax Glossary revised fifth edition, (Amsterdam : IBFD Publications BV, 2005), p.186

⁶³ Luigi Bernadi and Poala Profeta, Tax Systems and Tax Reforms in Europe, (London : MPG Books Ltd, Bodmin, 2004), p.279.

ย่อมจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 แต่ถ้าหากเป็นกรณีของธุรกิจขนาดย่อมหรือขนาดเล็กจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 19⁶⁴

2.3.1.5 กรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับกรณีที่ถือว่าเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกกรณีหนึ่ง นั่นคือ บริษัทที่ดำเนินการทางด้านการกุศลนั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินกำไรที่ได้รับรวมทั้งผลได้จากทุนที่ได้มาโดยเป็นไปตามกฎเกณฑ์ในเรื่องการกุศล⁶⁵ นอกจากนี้แล้วยังมีหน่วยงานอื่นๆ ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกันไม่ว่าหน่วยงานนั้นจะได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลหรือไม่ได้จดทะเบียนก็ตาม ตัวอย่างเช่น สหภาพทางการค้า (Trade union) หรือองค์การวิจัยทางด้านวิทยาศาสตร์ (Scientific research associations) หรืออาจจะเป็นการรวมตัวกันของกลุ่มคนขนาดเล็ก⁶⁶ เป็นต้น

2.3.2 ความเป็นมาของหลักถิ่นที่อยู่

จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นได้มีการนำมาใช้กับบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศอังกฤษและที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศอังกฤษ ดังนั้นในกรณีนี้จึงต้องมีการวิเคราะห์ถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทสำหรับความรับผิดชอบในทางภาษี

แต่เดิมถิ่นที่อยู่ของบริษัทนั้นไม่มีการบัญญัติความหมายทั่วไปเอาไว้ แต่อาจจะกล่าวได้ว่าการที่จะถือว่าบริษัทใดเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษนั้น บริษัทนั้นๆ จะต้องมีส่วนกลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่มีมาแต่ดั้งเดิมและใช้บังคับทั้งนิติบุคคลที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษและนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาดำเนินธุรกิจโดยมีส่วนกลางการ

⁶⁴ <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm> ,25 Jan 2006.

⁶⁵ มาตรา 9 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988)

⁶⁶ มาตรา 459, มาตรา 460, มาตรา 467, มาตรา 508, มาตรา 516 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988) ประกอบกับมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1977 (Finance act 1977)

บริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษด้วยเช่นกัน ซึ่งในช่วงแรกการกำหนดความหมายและการตีความในเรื่องถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษนั้นถือว่าเป็นหน้าที่ของผู้พิพากษาที่จะเป็นผู้กำหนดหรือเป็นผู้ตีความ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ส่งผลกระทบอย่างหนึ่งนั่นคือ การมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกัน (Dual residence) ต่อมาคือในปี ค.ศ.1988 ได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ใหม่อีกหลักหนึ่งขึ้นมาโดยที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้มีการบัญญัติความหมายของถิ่นที่อยู่ของบริษัทว่ามีความหมายว่าอย่างไรเอาไว้ในมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 (Finance Act 1988) ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงขอสรุปให้เห็นถึงหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษและการมีถิ่นที่อยู่หลายแห่งโดยจะแบ่งการพิจารณาออกได้เป็น 3 กรณีด้วยกัน คือ

2.3.2.1 มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ (Place of Incorporation)

2.3.2.2 มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษ (Central management and control)

2.3.2.3 การมีถิ่นที่อยู่หลายแห่ง (Multiple corporate residence)

2.3.2.1 มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ (Place of Incorporation) ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 (Finance act 1988) ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “บริษัทซึ่งมีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศอังกฤษอาจจะถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษตามวัตถุประสงค์แห่งพระราชบัญญัติภาษีอากร” จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของบริษัทตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย กล่าวคือ บริษัทที่จะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ บริษัทดังกล่าวจะต้องมีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษนั่นเอง ซึ่งหลักเกณฑ์นี้ถือว่ามีขึ้นภายหลังจากหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุม (Central management and control) แต่มีใช้ว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องสถานที่ที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลจะไม่มีกรกล่าวถึงกันมาก่อนเลย

ตัวอย่างเช่น ในปี ค.ศ.1874 ในคดี Attorney-General v. Alexander (1874) LR 10 Ex 20 (Ex)⁶⁷ ซึ่งข้อเท็จจริงในคดีมีว่า ธนาคารสัญชาติตุรกีได้มาตั้งสำนักงานสาขาอยู่ในกรุงลอนดอน ประเทศอังกฤษ จากคดีนี้จึงมีประเด็นพิพาทคือธนาคารดังกล่าวจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไหน

⁶⁷Robert Couzin, *supra* note 25 at pp.34-35.

ระหว่างประเทศตุรกี หรือประเทศอังกฤษ ซึ่งศาลในคดีนี้ตัดสินว่าธนาคารดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศตุรกีมิใช่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ โดยศาลได้วินิจฉัยว่าถิ่นที่อยู่นั้นจะตั้งอยู่ ณ ที่ที่นิติบุคคลนั้นได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล (seat) โดยในคดีนี้ศาลได้ปฏิเสธที่จะใช้หลักเกณฑ์ในเรื่องสถานที่ที่มีการดำเนินธุรกิจ (place of business)⁶⁸

จากคำตัดสินในคดีนี้ทำให้กรมสรรพากรของประเทศอังกฤษ (Inland Revenue) ได้ออกมาได้แย้งคำตัดสินดังกล่าวโดยปฏิเสธว่าหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) นั้นเป็นการจำกัดเกินไป นอกจากนี้จากคำตัดสินดังกล่าวที่มีการกล่าวอ้างถึงคำว่า “seat” เป็นหลักเกณฑ์ที่ชี้ให้เห็นถึงการมีถิ่นที่อยู่ที่ยังคงมีความเคลือบคลุมอยู่ ซึ่งต่อมาก็มีผู้วิจารณ์ออกมาแสดงความคิดเห็นซึ่งก็ได้อ้างอิงหลักเกณฑ์ดังกล่าว แต่จากการวิพากษ์วิจารณ์นี้เองได้สะท้อนออกมาเป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งที่สำคัญในคดีต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังจากคดี De Beers ในขณะนั้นคำว่า “seat” ที่ปรากฏอยู่ในคำตัดสินนี้หมายถึงสถานที่ที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลถือว่าเป็นแนวความคิดสากลแต่ไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้กับแนวความคิดของนิติบุคคลในประเทศอังกฤษแต่อย่างใด เพราะฉะนั้นจึงทำให้กรมสรรพากรจึงไม่ยอมที่จะตีความในเรื่องถิ่นที่อยู่ของบริษัทให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) แต่อย่างใดเนื่องจากเกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐหรือปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (dual residence) จึงทำให้สภานิติบัญญัติของประเทศอังกฤษได้มีการร่างกฎหมายขึ้นมาและจึงได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งไว้ในมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988

ตัวอย่างอีกคดีหนึ่งที่ศาลประเทศอังกฤษได้มีการตัดสินโดยยึดถือหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง นั่นคือ คดี Colquhoun v. Brooks โดยข้อเท็จจริงเป็นกรณีที่ธนาคารที่จดทะเบียนจัดตั้งที่ประเทศอังกฤษซึ่งมีสาขาทั้งในประเทศ และต่างประเทศ ศาลอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ (Court of Appeal : CA) ได้ตัดสินว่าธนาคารดังกล่าวได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลในประเทศอังกฤษ และมีการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษด้วย นอกจากนี้ยังมีสาขาทั้งในประเทศและต่าง

⁶⁸ แต่ต่อมาภายหลังจากคดีนี้ได้ประมาณ 2 ปี ได้มีคดีที่สำคัญอีก 2 คดี นั่นคือ คดี Calcutta Jute mills v. Nicholson กับคดี Cesena Sulphur v. Nicholson ซึ่งในคดีนี้ศาลตัดสินแตกต่างไปจากคดี Attorney-General v. Alexander โดยทั้งสองคดีหลังศาลได้ตัดสินโดยยึดถือหลักในเรื่อง “real business” ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไป อ้างจาก Robert Couzin, *supra* note 25, p.35.

ประเทศ ถือว่าสำนักงานสาขานั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษด้วย โดยธนาคารแม่จะต้องนำเงินได้ทั้งหมดมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษตาม case I⁶⁹ เป็นต้น

นอกจากคดีดังกล่าวทั้งสองคดีแล้ว ยังมีคดีต่อๆ มาที่ตัดสินคล้ายคลึงกับคดี Colquhoun v. Brook อาจจะมีกรณีที่บริษัทได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศอังกฤษ และมีการควบคุมกิจการอยู่ในประเทศอังกฤษเช่นเดียวกัน ถึงแม้ว่าบริษัท ดังกล่าวจะมีการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอยู่ในต่างประเทศ ในกรณีนี้ถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ และจะต้องนำเงินได้หรือผลกำไรทั้งหมดมาเสียภาษีเงินได้ไม่ว่าจะมาจากที่ใดก็ตามก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษตาม schedule D case I⁷⁰

จากที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นว่าประเทศอังกฤษไม่ได้มีการใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทตั้งแต่แรก และไม่ได้มีการกำหนดในเรื่องความหมายของคำว่า “ถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล” เอาไว้ในกฎหมายแต่อย่างใด ส่วนหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) นั้นก็ปล่อยให้เป็นที่ของศาลในการใช้ดุลพินิจตัดสินตามความเหมาะสม ด้วยเหตุนี้เองทางกรมสรรพากรของประเทศอังกฤษก็มีความกังวลถึงปัญหาที่เกิดขึ้น ดังนั้นจึงได้มีการออกเอกสารเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติว่ากรมสรรพากรมีการตีความเกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลไว้อย่างไรบ้าง (SP6/83 , 27 July 1983 ซึ่งต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย SP1/90) แต่หลังจากวันที่ 15 มีนาคม 1988 วิธีการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลก็ได้มีการกำหนดความหมายเอาไว้ในฉบับกฎหมาย นั่นคือ ในมาตรา 66 พระราชบัญญัติการคลัง 1988

นอกจากหลักเกณฑ์ที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 ในกรณีนี้มีข้อยกเว้นอยู่ใน schedule 7 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 กล่าวคือ บริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษและมีการประกอบกิจการในประเทศอังกฤษไม่ว่าในเวลา

⁶⁹schedule D case I หมายถึง เป็นกรณีของการดำเนินธุรกิจในต่างประเทศทั้งหมด แต่มีการจดทะเบียนจัดตั้งและการควบคุมกิจการต่างๆ ของบริษัทอยู่ในประเทศอังกฤษ

⁷⁰San Paulo (Brazilian) Railway Co Ltd v Cartor,HL 1895, 3 TC 407; [1896] AC 31, Denver Hotel Co Ltd v Andrews, CA 1895,BTC 356 หรือ Grove v Elliotts & Parkinson,QB 1896,3 TC 481 อ้างจาก Alan Dolton and Glyn Saunders, Tolley Tax Cases 2001 twenty-fifth edition (England : The Bath Press,Somerset, 2001), p.384.

ได้ก็ตามก่อนวันที่ 15 มีนาคม 1988 ซึ่งเดิมบริษัทดังกล่าวอาจจะไม่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษและไม่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ตามที่กระทรวงการคลัง (Treasury) ของประเทศอังกฤษได้กำหนดเอาไว้ เพราะฉะนั้นจึงถือว่าไม่ตกอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ในมาตรา 66 ถ้ายังไม่พ้นระยะเวลา 5 ปี กล่าวคือ บริษัทดังกล่าวจะยังไม่ตกอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ในมาตรา 66 ถ้าหากยังไม่พ้นระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่มีการจดทะเบียนจัดตั้ง ส่วนบริษัทที่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ตามที่กระทรวงการคลังได้กำหนดเอาไว้ นั่นคือ บริษัทที่พ้นระยะเวลา 5 ปีมาแล้ว หรือเป็นบริษัทที่มีการดำเนินธุรกิจ หรือบริษัทที่จะต้องเสียภาษีในต่างประเทศ โดยระยะเวลาดังกล่าวนี้อาจอนุญาตหรือยินยอมให้เฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศอังกฤษแต่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษตามหลักเกณฑ์เดิม (นั่นคือ ตามหลักเกณฑ์ Central management and control) โดยใช้ระยะเวลาในการพิจารณาถึงการมีที่ตั้งมั่นของบริษัท โดยถ้าหากระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นได้ผ่านพ้นไปแล้วบริษัทดังกล่าวก็จะกลายเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษและตกอยู่ภายใต้มาตรา 66 นับตั้งแต่บัดนั้นเป็นต้นไป

Schedule 7 นั้นถือว่าเป็นข้อยกเว้นของหลักเกณฑ์ในมาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 (FA 1988) โดยกรณีที่จะไม่นำเอาหลักเกณฑ์ในมาตรา 66 (1) ไปใช้คือกรณีดังต่อไปนี้

1. (1) ภายใต้บังคับ (2) และ (3) ที่จะกล่าวต่อไป ในช่วงระยะเวลาหนึ่งก่อนวันที่ Schedule นี้มีผลใช้บังคับจะไม่มีการนำเอามาตรา 66 (1) ไปใช้กับกรณีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทซึ่ง

(ก) มีการประกอบธุรกิจ

(ข) ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ หรือมีการย้ายถิ่นที่อยู่ออกไปจาก ประเทศอังกฤษโดยได้รับความยินยอมจากกระทรวงการคลัง และ

(ค) ความยินยอมดังกล่าวจะต้องเป็นความยินยอมโดยทั่วไป ประกอบกับบริษัทดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศด้วย

(2) ถ้าหากเวลาใดเวลาหนึ่งในขณะที่หรือหลังจากวันที่ Schedule นี้มีผลใช้บังคับแล้ว บริษัทอาจจะอยู่ภายใต้บังคับ (1) ข้างต้น ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) ได้เลิกประกอบกิจการไปแล้ว หรือ

(ข) โดยความยินยอมของกระทรวงการคลังซึ่งเป็นความยินยอมทั่วไป ประกอบกับไม่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศอีกด้วย

มาตรา 66 (1) ควรนำไปใช้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทภายหลังจากเวลาหรือภายหลังจากระยะเวลา 5 ปีก่อนวันที่ Schedule นี้มีผลใช้บังคับ หรือเวลาใดก็ได้หลังจากนั้น

(3) ถ้าหากเวลาใดเวลาหนึ่งในขณะนั้นหรือหลังจากวันที่ Schedule มีผลใช้บังคับแล้ว บริษัทอาจจะอยู่ภายใต้บังคับ (1) ดังกล่าวข้างต้น และถือว่ามิฉะนั้นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งในกรณีนี้ถึงจะนำเอามาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลังไปใช้กับบริษัทดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อพ้นจากระยะเวลาดังกล่าวแล้ว

2. (1) ภายใต้บังคับ (2) และ (3) มาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลังจะไม่นำไปใช้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทซึ่ง

(ก) ได้ประกอบกิจการในเวลาใดเวลาหนึ่งก่อนวันที่ Schedule มีผลใช้บังคับ

(ข) ได้ย้ายถิ่นที่อยู่ออกไปจากประเทศอังกฤษแล้วในเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือหลังจากวันที่ได้ดำเนินการตามความยินยอมกระทรวงการคลัง และ

(ค) มีการประกอบกิจการอย่างทันทีหลังจากระยะเวลาดังกล่าว

(2) หากเวลาใดเวลาหนึ่งหลังจากได้ย้ายถิ่นที่อยู่ออกไปจากประเทศอังกฤษแล้ว บริษัทอาจจะอยู่ภายใต้บังคับของ (1) ดังกล่าวข้างต้นหากได้เลิกประกอบกิจการโดยมาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลังควรจะนำไปใช้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทภายหลังจากเวลาดังกล่าวได้สิ้นสุดลง หรือในเวลาใดก็ตามหลังจากนั้น

(3) หากเวลาใดเวลาหนึ่งหลังจากย้ายถิ่นที่อยู่ไปจากประเทศอังกฤษ บริษัทอาจจะอยู่ภายใต้บังคับของ (1) ดังกล่าวข้างต้นได้ในกรณีที่บริษัทจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งมาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลังจะนำไปใช้กับบริษัทดังกล่าวก็ต่อเมื่อเป็นเวลาภายหลังระยะเวลาดังกล่าว

หลักเกณฑ์สถานที่จัดตั้งนิติบุคคล (Place of Incorporation) ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษนั้นอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นแบบแผนซึ่งเป็นการตรวจสอบทางนิตินัย เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์ที่ได้มีการกำหนดเอาไว้ในพระราชบัญญัติการคลัง 1988 มาตรา 66 (1) และได้มีการขยายความเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวเอาไว้ในหนังสือแนวทางปฏิบัติที่ 1/90 (Statement of practice 1/90)

2.3.2.2 มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษ หรือในภาษาอังกฤษใช้คำว่า Central management and control กล่าวคือ ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้อยู่เพียงไม่กี่ประเทศเท่านั้น และโดยส่วนใหญ่มักจะใช้กันในกลุ่มประเทศคอมมอนลอร์ ซึ่งมีความหมายคล้ายกับคำว่า Place of effective management และคำว่า Place of management โดยหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมได้กำหนดขึ้นมาเป็นหลัก

ถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷¹ ซึ่งการมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมถือว่าเป็นสถานที่ควบคุมกิจการระดับสูง และแยกจากสถานที่ที่ประกอบกิจการหลักๆ ทั่วไป และก่อนที่จะพิจารณาถึงรายละเอียดเกี่ยวกับการมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม จะขอย้อนไปในช่วงก่อนปี ค.ศ.1988 ซึ่งขณะนั้นกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษไม่ได้มีการกำหนดความหมายของการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทเอาไว้แต่กลับให้เป็นหน้าที่ของผู้พิพากษาเป็นผู้มีหน้าที่ในการกำหนดความหมายเอาเอง ซึ่งทางสภาสูง (House of Lord) ได้ตัดสินว่าถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลคือสถานที่ที่มีการประกอบธุรกิจอย่างแท้จริง (real business) ซึ่งคำๆ นี้ Lord Loreburn ได้กล่าวไว้ว่าสถานที่ที่มีการประกอบธุรกิจอย่างแท้จริง ซึ่งอำนาจในการบริหารการจัดการและการควบคุมโดยปกติแล้วจะอยู่กับกรรมการของบริษัทไม่ใช่ผู้ถือหุ้น (shareholders)⁷²

ในช่วงแรกหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมของบริษัท คือ สถานที่ที่กรรมการของบริษัทได้มีการจัดการประชุมกัน กล่าวคือ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานที่ดังกล่าวจะไม่มี ความเกี่ยวข้องกับการที่จะไปพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ส่วนบุคคลของตัวกรรมการหรือของผู้ถือหุ้นของบริษัท หรือไม่มีความเกี่ยวข้องกับการใช้จัดการประชุมสามัญ นอกจากนี้แล้วหลักเกณฑ์ดังกล่าวนั้นจะไม่มี การนำไปวินิจฉัยถึงสถานที่ตั้งของทรัพย์สินของบริษัทแต่อย่างใด ดังนั้นหากบริษัทใดบริษัทหนึ่งมีทรัพย์สินตั้งอยู่นอกประเทศอังกฤษแต่คณะกรรมการของบริษัท (Board of directors) มีการประชุมในประเทศอังกฤษ ในกรณีนี้ถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

ตัวอย่างเช่น ในคดี Calcutta Jute Mills v. Nicholson (1876) 1 Ex D 428 ข้อเท็จจริงในคดีมีว่า บริษัทดังกล่าวได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลในประเทศอังกฤษแต่มีทรัพย์สินตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย สำหรับการประชุมเกี่ยวกับกิจการของบริษัทได้มีการจัดการประชุมขึ้นอยู่ในประเทศอังกฤษ ในคดีนี้ศาลตัดสินว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

หรืออีกคดีหนึ่ง คือ คดี Egyptian Delta Land and Investment Co.Ltd v. Todd ซึ่งในคดีนี้ศาลได้ตัดสินว่าบริษัทมีทรัพย์สินอยู่ที่ประเทศอียิปต์ซึ่งบริษัทดังกล่าวอาจมีถิ่นที่อยู่ใน

⁷¹Barry Larking *supra* note 21, p.65.

⁷² Automatic Self-Cleansing Filter Syndicate Co. v. Cuminghame [1906] 2

ประเทศอียิปต์หากบริษัทดังกล่าวมีการประชุมเกี่ยวกับกิจการของบริษัท ณ ที่ประเทศอียิปต์ เป็นต้น

จากที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม นั้น อาจสรุปได้ว่าเป็น สถานที่ที่กรรมการของบริษัทได้มีการจัดการประชุมที่สำคัญๆ เกี่ยวกับบริษัทซึ่งอำนาจดังกล่าวถือว่าเป็นของกรรมการของบริษัท ซึ่งหลักเกณฑ์และความหมายดังกล่าวต่างก็เกิดขึ้นจากการตีความของผู้พิพากษา และก่อนที่จะมีคำตัดสินในคดี De Beers ซึ่งเป็นคดีที่ได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้อย่างเต็มตัวนั้นก็มียุคที่สองคดีที่เกิดขึ้นก่อนคดี De Beers นั่นคือ คดี Calcutta Jute Mills v. Nicholson กับ คดี Cesena Sulphur v. Nicholson ซึ่งทั้งสองคดีนี้เกิดขึ้นในปี ค.ศ.1876 ซึ่งข้อเท็จจริงของทั้งสองคดีคล้ายๆ กันคือ ทั้งสองคดีต่างก็เป็นบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษ โดยบริษัททั้งสองได้มีการดำเนินการทางธุรกิจอยู่ในต่างประเทศด้วย โดยบริษัท Calcutta Jute Mills ได้มีการดำเนินธุรกิจแต่ยังมีทรัพย์สินตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย ส่วนบริษัท Cesena Sulphur เองก็มีการประกอบธุรกิจอยู่ในประเทศอิตาลี โดยทั้งสองบริษัทได้มีการประชุมเกี่ยวกับกิจการที่สำคัญๆ ของบริษัทอยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งทั้งสองคดีศาลได้ตัดสินโดยใช้หลักเกณฑ์ในเรื่องการประกอบธุรกิจที่แท้จริง “real business”⁷³ เป็นต้น

หลังจากคดีทั้งสองดังกล่าวแล้วข้างต้น คดีที่จะกล่าวต่อไปนี้ถือว่าเป็นคดีที่สำคัญในการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม นั่นคือ คดี De Beers โดยในคดีนี้ถือว่าเป็นคดีที่วางหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ โดยข้อเท็จจริงในคดีมีดังนี้

คดี De Beers Consolidated Mines v. Howes (1906) (HL) ซึ่งเป็นกรณีที่สรรพากรของประเทศอังกฤษได้ประเมินภาษีของบริษัท De Beers (ต่อไปจะใช้คำว่า บริษัทฯ) ภายใต้หลักเกณฑ์ที่ว่า บริษัทฯ เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ เพราะฉะนั้นจึงต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 1.5 ล้านปอนด์ เนื่องจากบริษัทฯ มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษ โดยในคดีนี้บริษัทฯ ได้โต้แย้งว่า

⁷³จะเห็นได้ว่าถึงแม้ทั้งสองบริษัทจะได้รับการจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ แต่ศาลก็ได้พิพากษาว่าทั้งสองบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษในการมีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) แต่อย่างใด

(ก) บริษัทฯ มิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเพราะบริษัทฯ ได้จดทะเบียนจัดตั้งและดำเนินการตามกฎหมายแห่งประเทศแอฟริกาใต้ ดังนั้นย่อมจะไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ตามนัยของเงินได้ตาม Schedule D⁷⁴ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1853 (Income and Corporation Taxes Act 1853) และ

(ข) แม้ว่าบริษัทฯ จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษก็ตาม การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง เพราะภาษีที่จะเก็บในประเทศอังกฤษ “ต้องเก็บจากกำไรของบริษัทในประเทศอังกฤษและที่อื่น” เพราะฉะนั้นภาษีจะถูกจัดเก็บได้ก็ต่อเมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นเนื่องจากได้มีการจำหน่ายเงินดังกล่าวมายังบริษัทฯ ในประเทศอังกฤษ

จากข้อโต้แย้งในข้อ (ก) นั้นบริษัทฯ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศแอฟริกาใต้นั้นควรจะมีถิ่นที่อยู่ในที่ใด ซึ่งข้อเท็จจริงของบริษัทนี้คือ บริษัทฯ เป็นบริษัทที่ทำเหมืองเพชรมิใช่พ่อค้าหรือผู้ทำการขายต่อเพชรและได้ทำการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศแอฟริกาใต้ การประชุมสามัญได้มีขึ้นในประเทศแอฟริกาใต้ ลักษณะการดำเนินการกิจการของบริษัทอยู่ที่ประเทศแอฟริกาใต้เช่นเดียวกัน ในส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดหากเขาต้องการได้รับใบแจ้งกำหนดการประชุม เขาต้องจดทะเบียนที่อยู่ของพวกเขาในประเทศแอฟริกาใต้ กำไรนั้นได้ถูกก่อให้เกิดขึ้นจากเพชรที่มีอยู่ในประเทศแอฟริกาใต้และถูกขายภายใต้สัญญารายปีต่อองค์กรๆ หนึ่งจากประเทศแอฟริกาใต้ตามข้อตกลงในการแบ่งกำไรและสัญญารายปีต่างๆ แต่ที่แน่ชัดนั้นก็คือ กรรมการและผู้จัดการส่วนใหญ่ของบริษัทอาศัยอยู่ในประเทศอังกฤษโดยมีการประชุมกันในประเทศอังกฤษซึ่งการประชุมนี้เป็นการประชุมเพื่อควบคุมการดำเนินการกิจการของบริษัทผู้ร้องอย่างแท้จริง ยกเว้นการดำเนินการภายในเหมืองเพชรและบริษัทที่อยู่ในกรุงลอนดอนได้ควบคุมและเจรจาการค้าต่างๆ กับองค์การค้าเพชรเสมอ และได้กำหนดนโยบายในการจำหน่ายเพชรและทรัพย์สินอื่นๆ นอกจากนี้บริษัทที่อยู่ในกรุงลอนดอนยังได้ควบคุมการทำงาน การพัฒนาเหมืองเพชร การนัดหมายกรรมการ รวมถึงการใช้ประโยชน์จากกำไรที่บริษัทดังกล่าวได้รับ และที่ได้ควบคุมการทำงานที่เป็นสาระสำคัญของบริษัทที่จำเป็นจะต้องถูกกำหนดขึ้น หรือจะต้องได้รับการตัดสินใจโดยกรรมการทั้งหมดรวมทั้งปัญหาในเรื่องค่าใช้จ่ายต่างๆ ของบริษัท ซึ่งในข้อโต้แย้งข้อนี้ผู้พิพากษามีความเห็น “การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลก็ควรพิจารณาให้ใกล้เคียงกับกรณีของบุคคลธรรมดา บริษัทไม่สามารถกินหรือนอน แต่บริษัทก็ยอม

⁷⁴Schedule D ตามที่บัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเป็นการกล่าวถึงกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษโดยจะจัดเก็บจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

มีสถานที่ประกอบกิจการและประกอบธุรกิจอย่างแท้จริงได้ ดังนั้นเราควรที่จะพิจารณาว่าที่ใดที่เป็นสถานที่ประกอบกิจการที่และประกอบธุรกิจที่แท้จริงก็ควรจะมีถิ่นที่อยู่ ณ ที่นั้นด้วย มิฉะนั้นอาจมีแหล่งสำคัญของการจัดการและศูนย์กลางทางการค้าที่ประเทศอังกฤษภายใต้การคุ้มครองของประเทศอังกฤษ แต่หลบหนีการเสียภาษีตามกฎหมายโดยวิธีการที่ง่ายดายโดยไปจดทะเบียนในต่างประเทศ และมีการจำหน่ายผลกำไรของบริษัทก็อยู่ในต่างประเทศ” ดังนั้นในกรณีนี้ผู้พิพากษาจึงได้ตัดสินว่าบริษัท มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเนื่องจากบริษัท มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศอังกฤษ

สำหรับข้อโต้แย้งข้อ (ข) นั้นประเด็นปัญหาคือ การประเมินภาษีถูกต้องหรือไม่ ในกรณีนี้จะขอยกหลักการตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1853 (Income and Corporation Taxes Act 1853) ซึ่งกล่าวถึงเงินได้ตามตาม Schedule D บุคคลใดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิเป็นรายปี หรือผลได้ที่เกิดขึ้นหรือออกงายขึ้นแก่บุคคลนั้น “จากทรัพย์สินทุกชนิดไม่ว่าจะเป็นสิ่งใดก็ตาม และไม่ว่าจะตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ก็ตาม” ซึ่งในประเด็นนี้ผู้พิพากษาได้ตัดสินว่าตามข้อเท็จจริงเป็นที่ชัดเจนว่าธุรกิจนี้ถูกดำเนินการโดยบริษัท ที่อยู่ในประเทศอังกฤษ สำนักงานจัดการหลักจึงอยู่ในประเทศอังกฤษ และกรรมการผู้มีอำนาจตัดสินใจโดยส่วนใหญ่ก็ล้วนแต่อาศัยอยู่ในประเทศอังกฤษ แม้ว่าเพชรของบริษัท จะถูกขายมาจากประเทศแอฟริกาใต้ก็ตาม กำไรที่บริษัท ได้รับก็ยังคงถือว่าได้รับภายในประเทศอังกฤษ ดังนั้นบริษัทนี้จึงถือว่ามีถิ่นที่อยู่และดำเนินธุรกิจที่ประเทศอังกฤษด้วย เพราะฉะนั้นย่อมจะต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1853 (Income and Corporation Taxes Act 1853) กำไรและผลประโยชน์ใดที่เกิดขึ้น หรือเพิ่มขึ้นแก่บุคคลใดๆ ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษก็ย่อมจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวด้วย คำร้องของผู้ร้องในประเด็นนี้จึงตกไป

จากคดีดังกล่าวพอจะสรุปเหตุผลสั้นๆ พอสังเขปสำหรับการตัดสินคดีนี้ของ Lord Loreburn ได้ดังนี้⁷⁵

1. ในคดีนี้ไม่มีการนำหลักเกณฑ์ในเรื่องสถานที่ที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล (Place of incorporation) มาปรับใช้กับคดี เนื่องจาก Lord Loreburn ปฏิเสธที่จะใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว

⁷⁵Robert Couin *supra* note 25, pp.39-45.

ที่เป็นวิธีการตรวจสอบแบบนิตินัย เพราะหลักเกณฑ์นี้อิงแนวความคิดในเรื่องภูมิสำเนาของนิติบุคคล⁷⁶

2. การจัดการหรือการบริหารงานได้ถูกนำไปใช้กับการวินิจฉัยคดีนี้ กล่าวคือ ในเหตุผลประการที่สองนี้ตั้งอยู่บนแนวนโยบายทางภาษีอากร กล่าวคือ วิธีการตรวจสอบตามหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนั้นนำมาซึ่งความเสียหายให้แก่กรมสรรพากรของประเทศอังกฤษเพราะฉะนั้นจึงมีความพยายามที่จะนำหลักเกณฑ์ใหม่ๆ มาใช้เพื่อพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลในประเทศอังกฤษซึ่งผลที่ตามมาภายหลังก็คือว่าเป็นจุดเปลี่ยนทางประวัติศาสตร์ทางกฎหมายภาษีที่เกี่ยวกับเรื่องหลักเกณฑ์การมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลในประเทศอังกฤษซึ่งประเทศอื่นๆ ก็ได้มีการนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวไปปรับใช้กับประเทศของตนเอง⁷⁷

3. การเทียบเคียงกับบุคคลธรรมดา กล่าวคือ การที่กำหนดเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลซึ่งเทียบเคียงมาจากหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดา โดยวิธีการดังกล่าวได้เริ่มมีการยอมรับกันในคดี Calcutta Jute Mills แต่ในครั้งนั้นก็ได้บ่งชี้ให้เห็นว่าจะได้ผลเป็นประการใดซึ่งวิธีการดังกล่าวก็ได้ถูกนำมาใช้อีกครั้งในคดี De Beers ซึ่งในคำวินิจฉัยผู้พิพากษาได้ตัดสินไว้ว่า “การนำเอาแนวความคิดเกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของบริษัทมาปรับใช้เราควรจะต้องกำหนดขั้นตอนที่ใกล้เคียงกับสิ่งที่เราเทียบเคียงเอามาจากบุคคลธรรมดา บริษัทไม่สามารถที่จะรับประทานอาหารหรือหลับนอนได้ แต่บริษัทสามารถมีที่ตั้งสำนักงานและประกอบธุรกิจได้ ดังนั้นเราควรที่จะพิจารณาว่าสถานที่ไหนถือว่าเป็นที่ตั้งของบริษัทและสถานที่ไหนคือสถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ” เมื่อมีการกล่าวถึงคำว่าสถานที่ที่ตั้งของบริษัท ซึ่งอาศัยการเทียบเคียงกับกรณีของบุคคลธรรมดา แต่ Lord Loreburn ได้มีการเพิ่มเติมในเรื่องการดำเนินธุรกิจเข้าไปด้วยสถานที่ที่บุคคลธรรมดาใช้ในการประกอบธุรกิจนั้นไม่ถือว่าเป็นแง่มุมสำคัญที่จะนำไปพิจารณาถึง

⁷⁶ โดยก่อนหน้านี้ทาง King's Counsel ได้เคยแสดงความคิดเห็นในเรื่องหลักเกณฑ์ดังกล่าวก่อนการตัดสินของ House of Lord ว่าในกรณีของบริษัทข้ามชาติไม่น่าจะเป็นไปได้ที่เรายังคงจะใช้หลักเกณฑ์เดิม นั่นคือ หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ในการตัดสินหรือพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ แต่ทาง Lord Chancellor เองก็ไม่ได้เห็นด้วยกับการโต้แย้งดังกล่าวโดยเขาคิดว่าคำโต้แย้งนั้นไม่น่าจะเป็นจริงเพราะคิดว่าการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรนั้นก็น่าจะเป็นไปตามการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล

⁷⁷ โดยหลังจากนั้นอีกประมาณ 60 ปีต่อมาประเทศแคนาดาก็ได้นำหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่ได้มาจากคำตัดสินในคดี De Beers ไปใช้กับประเทศของตน

การมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลคนนั้นแต่ในแง่ของบริษัทแล้วถือว่ามีความสำคัญ

คำว่า “ประกอบธุรกิจ” เป็นสิ่งที่คดี De Beers ได้มีการวิเคราะห์ถึงซึ่งถือว่าเป็นหลักเกณฑ์สำหรับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลซึ่งนำไปสู่วิธีการตรวจสอบอีกประเภทหนึ่งนั่นคือ การตรวจสอบถึงการดำเนินธุรกิจอย่างแท้จริง (real business)

4.การตรวจสอบถึงการดำเนินธุรกิจอย่างแท้จริง (real business) ซึ่งวิธีการตรวจสอบแบบนี้ได้ยืมมาจากคดีก่อนหน้านี้⁷⁸ กล่าวคือ วิธีการตรวจสอบในเรื่องถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่เหมาะสมที่สุดก็คือสถานที่ที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจอย่างแท้จริง

5.หลักเกณฑ์จากคำตัดสินในคดี De Beers ในประเด็นนี้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของเหตุผลในคำตัดสินของ Lord Loreburn เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล ในคดีนี้ Lord Chancellor ได้เพิ่มเติมในเรื่องคุณสมบัติและความหมายของคำว่า real business ซึ่งยืมมาจากคดีก่อนหน้านี้ที่ได้ตัดสินไปแล้วโดยอีก 50 ปีต่อมา Lord Radcliff ได้ตัดสินไว้ในคดีหนึ่งว่า “ถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลตามวัตถุประสงค์ของภาษีเงินได้ คือ สถานที่ที่มีการดำเนินธุรกิจอย่างแท้จริงนั้น ข้าพเจ้าคิดว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องและสถานที่ที่มีการดำเนินธุรกิจคือสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม”

จากคดีที่ยกเป็นตัวอย่างให้เห็นทั้งสามคดีโดยเฉพาะในคดี De Beers นั้นทำให้เราเห็นถึงวิวัฒนาการ และการนำเอาหลักเกณฑ์ในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ในการพิจารณาคดีภาษี นั่นคือผลที่ได้จากคดีซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงผลที่ตามมาภายหลังจากการตัดสินคดี De Beers⁷⁹ ดังนั้นจึงได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์จากคดี De Beers มาปรับใช้กับคดีต่อๆ มาภายหลัง

ตัวอย่างเช่น คดี American Thread Company v. Joyce ซึ่งเป็นกรณีของบริษัททิวเจอร์ชีย ซึ่งในคดีนี้ถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเพราะมีศูนย์กลางการควบคุมที่ดำเนินการโดยคณะกรรมการของบริษัทอยู่ที่เมืองแมนเชสเตอร์ ซึ่งข้อเท็จจริงก็คือบริษัทดังกล่าว

⁷⁸มาจากคำตัดสินของ Chief Baron Kelly และ Baron Huddleston ในคดี Calcutta Jute Mills v. Nicholson และคดี Cesena Sulphur Company v. Nicholson ซึ่งได้มีการตัดสินเอาไว้ก่อนคดี De Beers ประมาณ 30 ปีก็ได้มีการกล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ว่าด้วยถิ่นที่อยู่ของบริษัท ซึ่งก็คือสถานที่ที่มีการประกอบธุรกิจโดยถือว่าเป็นวัตถุประสงค์ในทางภาษีเงินได้

⁷⁹Robert Couzin *supra* note 25, pp.47-55.

เป็นบริษัทของประเทศอังกฤษซึ่งไปดำเนินการผลิตเส้นใยผ้าคอตตอนในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยที่กรรมการของบริษัทจำนวน 3 ใน 7 คนได้อาศัยอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาและเป็นการรวมตัวของกรรมการที่คอยดูแลกิจการนั้นโดยตรง โดยบริษัทได้มีการจัดการประชุมสามัญขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ถ้าหากเป็นการประชุมวิสามัญหรือการประชุมในกรณีพิเศษหรือในกรณีสำคัญ ก็จะมีการจัดการประชุมกันขึ้น ณ กรุงลอนดอน ประเทศอังกฤษ ซึ่งการประชุมดังกล่าวนี้จะเป็นการประชุมปรึกษาหารือและตกลงกันในเรื่องสำคัญๆ ที่เกี่ยวกับกิจการของบริษัท ดังนั้นในกรณีนี้จึงทำให้สภาสูง (House of Lord) ของประเทศอังกฤษได้ตัดสินว่าบริษัทดังกล่าวถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งต่อมาภายหลังบริษัทนี้ได้ย้ายสถานที่ในการควบคุมและการบริหารจัดการออกไปดำเนินการนอกประเทศอังกฤษจึงทำให้ต่อมาบริษัทดังกล่าวไม่ถูกถือว่าเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในเพื่อการ วิชาการอยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งจากคำตัดสินในคดีนี้เราจะเห็นได้ว่าศาลได้ปฏิเสธหลักเกณฑ์ในเรื่องสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ในการที่จะนำมาพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล เพราะฉะนั้นการจดทะเบียนนิติบุคคลนั้นไม่ได้เป็นเครื่องหมายที่แสดงให้เห็นถึงว่าบริษัทนั้นๆ มีถิ่นที่อยู่ตามสถานที่ที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเหมือนอย่างกรณีของบุคคลธรรมดา ซึ่งบุคคลธรรมดาจะยึดเอาสถานที่เกิดเป็นภูมิลำเนาของบุคคลนั้น

อีกคดีหนึ่ง คือ คดี New Zealand Shipping Company Limited v. Thew (Surveyor of Taxes) โดยข้อเท็จจริงในคดีมีดังนี้คือ บริษัท New Zealand Shipping (ต่อไปจะใช้คำว่า บริษัทฯ) ได้มีการแยกคณะกรรมการของบริษัทออกเป็นสองกลุ่มด้วยกันคือ กลุ่มแรกเป็นคณะกรรมการท้องถิ่น (Local directors) จะเป็นผู้ดำเนินการเกี่ยวกับกิจการภายในประเทศนิวซีแลนด์เท่านั้น ในขณะที่คณะกรรมการอีกกลุ่มหนึ่งจะอยู่ในประเทศอังกฤษก็จะมีคณะกรรมการที่อยู่ในประเทศอังกฤษเป็นผู้ดูแลเกี่ยวกับการดำเนินกิจการภายในประเทศอังกฤษพอๆ กับที่ได้มีการควบคุมทางการเงินของบริษัทและการบริหารงานที่สำคัญๆ ดังนั้นในคดีนี้จึงถูกตัดสินว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ⁸⁰

⁸⁰New Zealand Shipping Company Limited v. Thew (Surveyor of Taxes) (1919-1922) อาจจะสรุปได้สั้นๆ ว่าบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทข้ามชาติที่ประกอบไปด้วยคณะกรรมการข้ามชาติด้วยเช่นกัน และมีการควบคุมกิจการของบริษัททั้งหมดโดยคณะกรรมการที่อยู่ในกรุงลอนดอน ซึ่งนอกจากคดีนี้แล้วยังมีอีกคดีหนึ่งที่ตัดสินเหมือนกันคือ คดี New Zealand Co.Ltd v. Stephens, CA 1907

นอกจากคดีดังกล่าวแล้วยังมีอีกคดีหนึ่งที่น่าสนใจเช่นเดียวกัน คือ คดี Egyptian Hotels, Ltd. v. Mitchell (Surveyor of Taxes) (1914-1915)⁸¹ ข้อเท็จจริงมีว่าบริษัท Egyptian Hotels (ต่อไปจะใช้คำว่า บริษัทฯ) ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษ และมีการดำเนินการทางด้านโรงแรมถึงสองแห่งคือในประเทศอียิปต์และในประเทศอังกฤษ โดยกิจการในประเทศอียิปต์จะอยู่ภายใต้การควบคุมของคณะกรรมการในประเทศอียิปต์ซึ่งเป็นอิสระจากคณะกรรมการในประเทศอังกฤษ ที่กรุงลอนดอนจะมีการควบคุมเกี่ยวกับหุ้นและกำหนดค่าตอบแทนของคณะกรรมการรวมทั้งของคณะกรรมการที่เป็นชาวอียิปต์ด้วย บัญชีประจำปีจะได้รับการอนุมัติโดยคณะกรรมการของบริษัทที่อยู่ในกรุงลอนดอน ดังนั้นในกรณีนี้เมื่อสรรพากรของประเทศไทยทำการประเมินภาษีซึ่งได้มีการตัดสินว่าบริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษ ดังนั้นในกรณีนี้แม้ว่าบริษัทจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษแต่กิจการของบริษัทฯ เป็นการดำเนินการในต่างประเทศเพราะฉะนั้นจะต้องอยู่ภายใต้ schedule D case v ซึ่งจากคดีนี้เราจะเห็นได้ว่าแม้ในช่วงนั้นหลักเกณฑ์การมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นจะยึดหลักการมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมก็ตาม แต่สำหรับคดีนี้อาจจะถือได้ว่าเป็นการตัดสินคดีที่ผู้พิพากษามีได้ใช้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาพิจารณาคดีแต่กลับใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งแทน

นอกจากในเรื่องการนำหลักเกณฑ์ในคดี De Beers ไปปรับใช้กับคดีต่างๆ ที่ตามมาภายหลังคดี De Beers แล้วยังมีการเลือกใช้หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบบริษัทในประเทศไทยอีกด้วยจะเห็นได้ว่ามีการนำเอาหลักเกณฑ์ในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) เข้ามาใช้กับบริษัทต่างๆ เพื่อพิจารณาว่าบริษัทนั้นๆ มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษหรือไม่⁸²

อาจกล่าวได้ว่าหลักเกณฑ์จากคดี De Beers ทำให้การหนีภาษีในประเทศไทยนั้นทำได้ยากขึ้น จนกระทั่งในปี ค.ศ.1966 สภาสูงของอังกฤษได้มีการตัดสินกลับหลักคำพิพากษาในคดีก่อนๆ โดยเห็นว่าบริษัทที่มีการจดทะเบียนในประเทศไทยก็ย่อมจะต้องมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเสมอ ดังนั้นในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจึงกลายเป็นว่าไม่มีความเกี่ยว

⁸¹ Alan Dolton and Glyn Saunders, *Tolley's Tax Cases 2001*, p.389.

⁸² แต่ในช่วงหลังๆ ศาลอุทธรณ์ได้ให้ความเห็นว่า บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย ย่อมถือว่าบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ อย่างเช่น คดี Egyptian Hotels, Ltd. v. Mitchell (Surveyor of Taxes) (1914-15)

ข้ออะไรกับการพิจารณาหรือการตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่ แต่ต่อมาได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์ในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) กลับมาใช้ในพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง นั่นคือ ในคดี *Todd v. Egyptian Delta Land and Investment Company Limited*⁸³ โดยได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์ในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) เพียงหลักเกณฑ์เดียวมาใช้ในการพิจารณาคดี โดยข้อเท็จจริงในคดีคือ บริษัท Egyptian Delta Land and Investment (ต่อไปจะใช้คำว่า บริษัทฯ) เป็นบริษัทฯ ที่จัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษแต่กิจการทั้งหมดของบริษัทฯ มีการดำเนินการอยู่ในต่างประเทศ ในกรณีนี้คณะกรรมการการได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์การพิจารณาในคดี *Swedish Central Railway* มาใช้ประกอบการพิจารณาเช่นเดียวกันแต่ผลลัพธ์ที่ได้ออกมานั้นก็กลับแตกต่างกัน

โดยในคดี *Todd v. Egyptian Delta Land and Investment Company Limited* ศาลตัดสินว่าบริษัทฯ ไม่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษ โดยได้ให้เหตุผลว่าแก่นแท้หรือสาระสำคัญจริงๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับถิ่นที่อยู่ของบริษัทจะต้องเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจไม่ใช่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการกระทำในทางปกครองกิจการ ซึ่งถ้าหากเปรียบเทียบกับกรณีของบุคคลธรรมดาแล้วจะเห็นได้ว่ากรณีของบริษัทนั้นเราจะมุ่งพิจารณาถึงเรื่องสถานที่อันเป็นที่ตั้งของนิติบุคคลนั้นจะอยู่ในที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารการจัดการ ซึ่งเท่ากับว่า Viscount Sumner นั้นไม่ต้องการที่จะนำเอาไปเปรียบเทียบกับกรณีของบุคคลธรรมดา เพราะเขากล่าวว่าเราจะไม่ค้นหาสำนักงานของบริษัทที่ได้มีการจดทะเบียนต่อทางการเช่นเดียวกับการที่เราค้นหาบ้านของบุคคลธรรมดา เพราะฉะนั้นอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่ากรณีการพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่นั้นเราจะพิจารณาจากสถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจอย่างแท้จริงมากกว่า

ในคดีนี้ผู้พิพากษา Rowlatt ได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในองค์คณะผู้พิพากษาในคดีด้วย และเขายังยืนยันตามคำตัดสินในคดีเดิมที่เขาได้ตัดสินเอาไว้⁸⁴ และพิพากษากลับคำตัดสินของคณะกรรมการการโดยตัดสินว่าในคดีนี้บริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่ตามสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ในขณะที่หลักเกณฑ์ในเรื่องการจดทะเบียนหรือสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลกลับไม่ได้ถูกนำมาใช้ประกอบการพิจารณาแต่อย่างใด โดยในคดีนี้เป็นการยืนยันหลักในเรื่อง “vital organic operations” ที่ได้มีการตัดสินในคดีก่อนอีกครั้งหนึ่ง และผู้พิพากษาส่วนใหญ่ในคดี

⁸³ Robert Couzin *supra* note 25, pp.51-52.

⁸⁴ คดี *Swedish Central Railway Co.Ltd v Thompson* [1924] 2 KB 2 อ้างจาก

นี้ต่างก็เห็นพ้องด้วยกับผู้พิพากษา Rowlatt จึงทำให้คดีนี้บริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่สองแห่งในเวลาเดียวกัน กล่าวคือ ถิ่นที่อยู่แรกคือบริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอียิปต์ เพราะว่าเป็นประเทศอียิปต์ถือว่าเป็นศูนย์กลางของการดำเนินธุรกิจของบริษัทฯ อย่างแท้จริง และถือว่าเป็นสถานที่ที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับธุรกิจต่างประเทศ ส่วนถิ่นที่อยู่อีกแห่งหนึ่งนั่นคือ บริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ด้วยเนื่องจากว่าในประเทศอังกฤษก็ถือว่าเป็นสถานที่ก่อตั้งบริษัทและยังเป็นศูนย์กลางของการบริหารที่เกี่ยวกับกิจการภายในของบริษัทฯ อีกด้วย

แม้ว่าหลักเกณฑ์นี้ได้จากคำตัดสินในคดี De Beers โดยตัวของมันเองแล้วมีผลบังคับใช้เทียบเท่ากับบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติก็ตาม แต่บทบัญญัติแห่งกฎหมายในพระราชบัญญัติก็ไล่ตามหลักเกณฑ์ในคดี De Beers ในประเทศอังกฤษหลักเกณฑ์ในเรื่องสถานที่ที่จดทะเบียนจัดตั้งนั้นได้ถูกนำมาใช้เป็นทางเลือกแนวใหม่ของการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลในปี ค.ศ.1988 ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และจากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้เป็นการชี้ให้เห็นว่าคดีภาษีอากรที่พิพาทเกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษนั้นผู้ทำหน้าที่ในการตัดสินคดีมักจะใช้หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาตัดสินคดี ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วจะทราบได้อย่างไรว่าอะไรคือศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม

เพราะฉะนั้นในปี ค.ศ.1982 จึงได้มีการก่อตั้งคณะทำงานขึ้นในประเทศอังกฤษเพื่อที่จะให้คณะทำงานชุดดังกล่าวพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่จะมีการปฏิรูปกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องถิ่นที่อยู่ของบริษัท ซึ่งรายงานของกลุ่มดังกล่าวที่ออกมาได้มีการแบ่งระดับของการบริหารการจัดการ และการควบคุม (corporate management and control) เป็น 3 ระดับ⁸⁵ ดังนี้

1. ระดับแรกเป็นกรณีของกลยุทธ์ในการบริหาร (strategic management) ตัวอย่างเช่น ภายใต้กฎหมายของประเทศอังกฤษ กลยุทธ์ในการบริหารนั้นคือการมอบความรับผิดชอบให้แก่คณะกรรมการของบริษัทในการบริหารงานของบริษัทนั่นเอง
2. ระดับที่สองสถานที่ที่มีการบริหารและการจัดการอย่างแท้จริง (actual or effective management) เป็นสถานที่ที่ทำให้กลยุทธ์ในการบริหารงานของบริษัทประสบผลสำเร็จ ตัวอย่างเช่น ถ้าหากบริษัทใดมีคณะกรรมการที่ต้องทำงานถึงสองแห่งหรือสองประเทศ ซึ่งตามกฎหมาย

⁸⁵Robert Couzin *supra* note 25, p.58

ของประเทศอังกฤษการที่จะถือว่าบริษัทนั้นมีสถานที่ที่มีการบริหารและการจัดการอย่างแท้จริง บริษัทดังกล่าวจะต้องมีการบริหารงานของบริษัทในระดับสูงอยู่ในประเทศอังกฤษ

3. ระดับที่สามมีการบริหารระดับพื้นฐาน กล่าวคือ มีการควบคุมดูแลกิจการซึ่งมีการปฏิบัติงานทุกวัน

สรรพากรของประเทศอังกฤษได้สรุปเอาไว้ว่าจากกรณีของคดีดังกล่าวนั้นเป็นการตรวจสอบถึงการบริหารงานระดับสูงของกรรมการในกิจการที่สำคัญต่างๆ ของบริษัทซึ่งศูนย์กลางการบริหารงานและการควบคุมนั้นบางที่อาจจะอนุมานได้ว่าเป็นจุดสูงสุดของระบบการจัดการหรือการบริหารงานและการควบคุมของบริษัท ในทางตรงกันข้ามในการพิสูจน์ถึงความถูกต้องอาจมีความเป็นไปได้ที่บริษัทหนึ่งๆ อาจจะมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งด้วยกัน (dual corporate residence) โดยศาลได้ให้ความเห็นโดยย้อนไปพูดถึงจุดสูงสุดของระบบการจัดการหรือการบริหารงานและการควบคุมของบริษัท โดยกล่าวว่า “เป็นสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางของอำนาจและเป็นสถานที่ที่ผู้มีอำนาจของบริษัทได้อาศัยอยู่ที่นั่น”

เพราะฉะนั้นจึงอาจจะสรุปได้ว่าศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจะอยู่ ณ ที่ที่มีการบริหารงานที่เป็นจุดสุดยอดของบริษัท ซึ่งในทางปฏิบัติก็คือสถานที่ที่ใช้ในการปฏิบัติหน้าที่โดยเฉพาะเจาะจง หรือการดำเนินกิจการที่ถือว่าเป็นศูนย์กลาง โดยในกรณีนี้มักจะกล่าวถึงอยู่ในข้อกำหนดในเรื่อง “ยุทธศาสตร์” หรือ “แนวทางนโยบายขั้นพื้นฐาน” ของบริษัท (ถือว่าเป็นการดำเนินธุรกิจในระยะยาว)

นอกจากนี้สรรพากรของประเทศอังกฤษได้มีการกำหนดความหมายของคำว่าสถานที่อันเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมไว้ในหนังสือแนวทางปฏิบัติที่ 1/90 (SP1/90) โดยได้กำหนดไว้ว่าแนวคิดในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้นมุ่งไปที่การควบคุมกิจการของบริษัทในระดับสูงสุดซึ่งแยกจากสถานที่ที่ใช้ในการควบคุมกิจการหลักๆ ถึงแม้ว่าสถานที่ทั้งสองแห่งอาจจะมีความสอดคล้องกันก็ตาม คดีที่เกิดขึ้นภายหลังจากคดี De Beers ได้มีการเน้นในเรื่องศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ในการพิจารณาปัญหาข้อเท็จจริง

2.3.2.3 การมีถิ่นที่อยู่หลายแห่ง (Multiple Corporate Residence)⁸⁶

⁸⁶ Ibid., pp.68-82.

การตรวจสอบบริษัทว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษ โดยตรวจสอบตามความเป็นจริงซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้น อาจจะมีกรณีที่ทำให้บริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้หลายแห่งในเวลาเดียวกัน

จากที่ได้ยกตัวอย่างคดีต่างๆ ที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษเกี่ยวกับหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคดีเหล่านั้นโดยส่วนใหญ่ต่างเกิดจากบริษัทต่างชาติเข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศอังกฤษ และถูกประเมินภาษีโดยบริษัทเหล่านั้นต่างก็ถูกถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งมีหน้าที่จะต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ทั่วโลกมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษ สำหรับตัวอย่างที่จะยกขึ้นกล่าวอ้างต่อไปนี้เป็นกรณีที่บริษัทที่ถูกประเมินภาษีนั้นเป็นบริษัทต่างชาติแต่มีการควบคุมการดำเนินงานหรือการประกอบธุรกิจโดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งข้อเท็จจริงเหล่านี้อาจส่งผลทำให้เกิดหลักเกณฑ์ขึ้นอีกหลักหนึ่งเพื่อที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้นคือ หลัก Control Foreign Company (CFC) โดยได้มีการบัญญัติอยู่ในมาตรา 249 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1994⁸⁷

ตัวอย่างที่พบก็คือ ในคดี Bullock v. Unit Construction โดยข้อเท็จจริงในคดีมีว่าบริษัทแม่ในประเทศอังกฤษมีบริษัทในเครือ (subsidiary) อยู่ในประเทศเคนยาซึ่งมีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศเคนยาจึงทำให้มีบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเคนยา บริษัทดังกล่าวได้ดำเนินการจนประสบภาวะขาดทุนซึ่งบริษัทในเครืออื่นๆ ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษต่างก็พยายามที่จะให้ความช่วยเหลือบริษัทในเคนยาโดยใช้วิธีการให้เงินช่วยเหลือและบริษัทที่ให้ความช่วยเหลือได้มีการนำเงินช่วยเหลือดังกล่าวไปหักลดหย่อนให้กับบริษัทตัวเองในต่อนคำนวณภาษี บริษัทในประเทศเคนยานั้นมีการบริหารงานและมีการควบคุมกันเองโดยคณะกรรมการของบริษัทนั้นจนกระทั่งถึงปี ค.ศ.1948 และที่ได้กล่าวไปแล้วว่าบริษัทดังกล่าวได้ประสบปัญหาขาดทุนมาโดยตลอดเพราะฉะนั้นในส่วนของโครงสร้างการบริหารงานของบริษัทจึงจะต้องมีการปรับปรุงการบริหารงานใหม่ซึ่งบริษัทแม่ในประเทศอังกฤษจึงเข้ามาครอบงำกิจการ (take over) ซึ่งต่อมาคณะกรรมการพิเศษได้พบข้อเท็จจริงว่าบริษัทดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องสถานที่ที่มีการบริหารงานและการควบคุมกิจการ ซึ่งข้อเท็จจริงก็ปรากฏว่าคณะกรรมการของบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ที่ประเทศเคนยาซึ่งเดิมมีหน้าที่ในการควบคุมกิจการและการบริหารงานของบริษัททั้งในเรื่องที่

⁸⁷Wolfgang Schon, Tax Competition in Europe, (Amsterdam: IBFD Publication BV,2003), p.515.

มีความสำคัญมากๆ และเรื่องที่มีความสำคัญรองลงมาจริง แต่จริงๆ แล้วการควบคุมกิจการและการบริหารงานกิจการได้มีการดำเนินการโดยคณะกรรมการของบริษัท Alfred Booth & Co ในกรุงลอนดอน ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมโดยพฤตินัยอยู่ในประเทศอังกฤษ (De facto) แม้ว่าผู้ถือหุ้นจะเป็นผู้ที่เข้ามาควบคุมนิติบุคคล ซึ่งกรรมการในที่นี้ก็คือผู้ที่ควบคุมและจัดการธุรกิจของบริษัท หรือที่เรียกว่ากรรมการเงา (Shadow directors) ซึ่งบุคคลเหล่านี้จะเข้ามาควบคุมและจัดการงานของนิติบุคคลจริงๆ ปัญหาในเรื่องสถานที่ที่มีการควบคุมและมีการบริหารการจัดการจริงๆ นั้นจะต้องถือตามข้อเท็จจริงหรือตามความเป็นจริง Lord Radcliff ได้ชี้ให้เห็นว่าสถานที่ที่ใช้เป็นที่จัดการประชุมของคณะกรรมการของบริษัทนั้นไม่ใช่สิ่งที่จะนำมาพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัท ตัวอย่างเช่นในบางคดีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอาจจะกระทำโดยบุคคลธรรมดาเพียงคนเดียวก็ได้ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นได้หากกรรมการของบริษัทหรือกรรมการผู้จัดการของบริษัทมีอำนาจหน้าที่เพียงให้คำปรึกษาตามข้อบังคับของบริษัทเท่านั้นและผู้ถือหุ้นคนอื่นๆ ของบริษัทก็มียอำนาจในการบริหารกิจการของบริษัทน้อยลงหรืออาจจะเป็นเหตุผลในเรื่องการถือหุ้นในบริษัทนั้นหรืออาจจะเป็นเพราะเหตุผลอื่นๆ ก็ได้ ซึ่งในคดีนี้ก็จะเห็นได้ว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ทั้งในประเทศเคนยาตามหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งและในประเทศอังกฤษตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม

แต่อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วถ้าหากมีข้อสงสัยว่าสถานที่ใดจะถือว่าเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือไม่นั้นสรรพากรของประเทศอังกฤษจะใช้วิธีการในการตรวจสอบตามแนวทางดังต่อไปนี้

1. จะต้องพิจารณาให้ทราบแน่นอนว่าคณะกรรมการของบริษัทได้ดำเนินธุรกิจหรือประกอบกิจการโดยใช้สถานที่นั้นเป็นศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุมหรือไม่
2. จะต้องค้นหาเพื่อที่จะกำหนดว่าสถานที่นั้นเป็นศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุม ซึ่งสถานที่นั้นอาจจะไม่จำเป็นจะต้องเป็นสถานที่ที่คณะกรรมการของบริษัทใช้เป็นสถานที่ในการประชุมกันเป็นประจำก็ได้
3. ในกรณีที่ปรากฏว่าสถานที่นั้นไม่ได้กระทำการเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมของบริษัทแต่อย่างใด ดังนั้นในกรณีนี้สรรพากรจะกำหนดว่าสถานที่และการกระทำของคณะกรรมการที่เกี่ยวกับการบริหารและการควบคุมนั้นเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม

จากที่ได้กล่าวไปแล้วนั้นเป็นกรณีที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งในบางครั้งบริษัทหรือนิติบุคคลนั้นๆ อาจจะมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งหรือสองประเทศในเวลาเดียวกัน หรือที่เรียกว่า Dual residence หรืออาจจะมีถิ่นที่อยู่มากกว่าหนึ่งแห่งก็ได้หรือที่เราเรียกว่า Multiple corporate residence ซึ่งในกรณีนี้จะขอยกตัวอย่างคดีที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษคดีหนึ่งคือ คดี Swedish Central Railway Co.Ltd v. Thompson [1925] AC 495 ในกรณีนี้บริษัท Swedish

Central Railway (ต่อไปจะใช้คำว่า บริษัทฯ) เป็นบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษในปี ค.ศ.1870 ซึ่งในขณะนั้นถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ แต่บริษัทฯ ได้ไปดำเนินการสร้างรถรางในประเทศสวีเดน โดยในเวลาต่อมาบริษัทฯ ได้ย้ายสถานที่ควบคุมและการบริหารงานของบริษัทไปอยู่ที่ประเทศสวีเดนจึงทำให้ในเวลานั้นบริษัทฯ จึงมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศสวีเดน ส่วนคณะกรรมการของบริษัทฯ ได้มีการดำเนินการอยู่ในประเทศอังกฤษไม่ว่าจะเป็นเรื่องการโอนหุ้น และการเบิกถอนเช็คของบริษัทจากบัญชีเงินฝากของธนาคารในประเทศอังกฤษ คณะกรรมการบริหารพิเศษได้ตัดสินใจว่าบริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ แม้ว่าบริษัทฯ จะมีการควบคุมและการบริหารงานอยู่ในต่างประเทศก็ตาม สภาสูงของประเทศอังกฤษได้ตัดสินใจโดยเสียงข้างมากด้วยคะแนนเสียง 4 เสียงต่อ 1 เสียงว่าบริษัทฯ ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งจากกรณีนี้จะเห็นได้ว่าบริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่มากกว่าหนึ่งแห่งในเวลาเดียวกันตามวัตถุประสงค์ของภาษีอากร (Dual residence)

ผู้พิพากษา Rowlatt ไม่ได้หวังว่าคณะกรรมการจะต้องถือเอาหลักเกณฑ์ตามอย่างคดี De Beers อย่างเคร่งครัดในการที่จะนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวไปใช้ในการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างชาติ โดยในกรณีนี้ทำให้ผู้พิพากษาได้หาบทสรุปที่ออกมาเหมือนกันอยู่ 2 ประการ นั่นคือ

1.สรุปออกมาได้ว่า บริษัทหนึ่งๆ อาจจะถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่มากกว่าหนึ่งแห่งในเวลาเดียวกัน โดยพวกเขายอมรับว่าบริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวีเดนภายใต้หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (Central management and control) และบริษัทฯ ก็มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้เช่นเดียวกันตามหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation)

2.ผู้พิพากษา Rowlatt ได้กล่าวว่า บริษัทฯ ไม่เพียงแต่จะมีการดำเนินการในประเทศอังกฤษเท่านั้น แต่มีการดำเนินกิจการที่สำคัญๆ เกี่ยวกับความอยู่รอดของบริษัทฯ อยู่ในประเทศอังกฤษด้วย ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวไม่เพียงแต่จะเป็นการเก็บรักษาตราประทับของบริษัทฯ หรือการจดทะเบียนหรือการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน หรือการเก็บรักษาบัญชีทางการเงินของบริษัทฯ และยังรวมถึงการตรวจสอบทางบัญชีหรืองบการเงินของบริษัทฯ ที่ได้มีการดำเนินการอยู่ในประเทศอังกฤษ แต่ในกรณีนี้ผู้พิพากษาได้ตัดสินใจว่าบริษัทฯ ที่ดำเนินกิจการในประเทศอังกฤษยังมีหน้าที่สำคัญที่มีผลต่อบริษัท ลูกจ้าง และยังถือว่าที่ประเทศอังกฤษเป็นศูนย์กลางการบริหารของบริษัทฯ ด้วย เพราะฉะนั้นจึงเป็นการสนับสนุนให้ผู้พิพากษาในคดีนี้ตัดสินใจว่าบริษัทฯ มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษ เพราะฉะนั้นในคดีนี้จึงถือว่าถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้หลายแห่งในเวลาเดียวกัน (Multiple residence) ซึ่งผู้พิพากษาได้นำหลักเกณฑ์ทั้งสองประการด้วยกันมาใช้ในการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทฯ แต่ผู้

พิพากษา Atkin ไม่เห็นพ้องด้วยกับเหตุที่ศาลอุทธรณ์ได้ตัดสิน โดยท่านได้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่าการที่จะพิจารณาว่าบริษัทใดจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามวัตถุประสงค์ของภาษีเงินได้นั้นเราไม่จำเป็นต้องพิจารณาลักษณะการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ประกอบกันถึงสองประการแต่อย่างใด กล่าวคือ ในคดีนี้ไม่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาทั้งลักษณะที่สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง ประกอบกับสถานที่อื่นเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม

เพราะฉะนั้นถ้าหากพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ย่อมทำให้บริษัทหนึ่งๆ อาจจะมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันได้

กล่าวโดยสรุปการมีถิ่นที่อยู่หลายแห่งนั้นอาจเกิดขึ้นได้ ถ้าบริษัทมีถิ่นที่อยู่โดยการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศหนึ่งและมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่อีกประเทศ

2.3.3 บทสรุป

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษตามหลักเกณฑ์อะไรก็ตามนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกตามหลัก world wide income ซึ่งเงินได้ดังกล่าวนี้ อาจเกิดจากเงินกำไรจากการประกอบกิจการ หรืออาจเกิดจากผลได้จากทุนที่ได้รับไม่ว่าจะในประเทศหรือที่ได้รับจากต่างประเทศก็ตาม แต่ถ้าหากเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเนื่องจากอาจจะมีได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษและมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ ณ ที่ใดก็ตามที่มีไซ่ออยู่ในประเทศอังกฤษ ในกรณีนี้บริษัทดังกล่าวจะไม่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษและไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศอังกฤษตามหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษี เว้นเสียแต่ว่าบริษัทดังกล่าวจะได้มีการเข้ามาประกอบกิจการอยู่ในประเทศอังกฤษ กล่าวคือ อาจจะมาประกอบกิจการโดยการเข้ามาตั้งสำนักงานสาขา (Branch) หรือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศอังกฤษโดยผ่านทางตัวแทน (Agency) ที่อยู่ในประเทศอังกฤษโดยในกรณีดังกล่าวนี้บริษัทต่างประเทศย่อมจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศอังกฤษถ้าหากบริษัทดังกล่าวมีเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการหรือมีเงินได้จากผลได้จากทุนซึ่งเป็นไปตามหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) อยู่แล้วซึ่งเป็นการเสียภาษีตาม Schedule C ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับบริษัทต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษนั้นดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นว่าบริษัทดังกล่าวเข้ามาประกอบกิจการในประเทศอังกฤษโดยเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขา

หรือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศอังกฤษโดยผ่านทางตัวแทนที่อยู่ในประเทศอังกฤษนั้นถ้าหากมีเงินได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการก็ย่อมจะต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้นั้น บริษัทดังกล่าวไม่ว่าจะดำเนินการหรือประกอบกิจการอยู่ในประเทศอังกฤษเป็นระยะเวลานานเพียงใดก็ตามบริษัทดังกล่าวก็ไม่ถูกถือว่าเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษแต่อย่างใด เว้นเสียแต่ว่าบริษัทดังกล่าวจะมีศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษตามหลัก Central management and control ซึ่งในกรณีนี้บริษัทดังกล่าวก็จะถูกถือว่าเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีทั้งตามกฎหมายภายในนั้นคือจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (ICTA 1988) และจากกฎหมายระหว่างประเทศนั้นคือจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศอังกฤษได้มีการตกลงเจรจากับนานาประเทศ ซึ่งในกรณีนี้เราจะเห็นได้ว่าเหมือนกับกรณีตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่สำนักงานสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 66 หรือการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นไม่ว่าจะอยู่ในประเทศไทยนานเพียงใดก็ตามก็ไม่ถูกถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด

นอกจากนี้ถ้าหากบริษัทใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผลจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ ในกรณีนี้บริษัทผู้รับจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 208 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (ICTA 1988) ซึ่งกำหนดไว้ว่า “เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในพระราชบัญญัตินี้ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษจะไม่เสียภาษีจากการได้รับเงินปันผลหรือเงินอื่นใด และไม่ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ด้วย”⁸⁸ ซึ่งจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นการจ่ายเงินปันผลตามที่บัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (ICTA 1988) แล้วก็ย่อมจะต้องเป็นหน้าที่ของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งเป็นผู้จ่ายมีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษีแล้วนำส่งสรรพากรไปซึ่งในกรณีนี้เรียกว่า Advance Corporation Tax (ACT) โดยในกรณีนี้ถ้าหากบริษัทดังกล่าวได้มีการจ่ายเงิน

⁸⁸Section 208 “Except as otherwise provided by the Corporation Tax Acts, corporation tax shall not be chargeable on dividends and distributions of a company resident in the United Kingdom, nor shall any such dividends or distributions be taken into account in computing income for corporation tax.”

ปันผลจะต้องหักภาษีแล้วนำส่งสรรพากรในอัตรา 1 ส่วน 4 หรือร้อยละ 25 ของเงินกำไรสุทธิหลังจากเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988⁸⁹

ตัวอย่างเช่น หากบริษัทจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทผู้รับเงินปันผลเป็นเงินจำนวน 800 ปอนด์ ในกรณีนี้บริษัทผู้จ่ายจะต้องหักภาษีแล้วนำส่งสรรพากรเป็นเงินจำนวน 200 ปอนด์ เป็นต้น

แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่ผู้รับเงินปันผลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งได้รับเงินปันผลหรือเงินอื่นใดจากบริษัทอื่นซึ่งบริษัทดังกล่าวเป็นผู้ถือหุ้นอยู่ ในกรณีนี้บริษัทที่ได้รับเงินปันผลหรือเงินอื่นใดนั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกรณีดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่ามีลักษณะคล้ายกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลหรือเงินกำไรมีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษีจากการจ่ายเงินปันผลหรือเงินกำไรแล้วนำส่งกรมสรรพากรตามอัตราที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเอาไว้ ซึ่งข้อแตกต่างระหว่างกฎหมายภาษีอากรของไทยกับกฎหมายภาษีอากรของอังกฤษนั้นคือสำหรับประเทศไทยอัตราภาษีที่บริษัทผู้จ่ายมีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษีจากเงินปันผลนั้นกฎหมายกำหนดให้หักในอัตรา ร้อยละ 10 ของเงินเงินปันผลที่จะจ่ายออกไปซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราภาษีที่บริษัทผู้จ่ายซึ่งอาจจะจะเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษจะต้องหักจากเงินปันผลที่จะจ่ายออกไบนั้นถือว่าของประเทศไทยมีอัตราที่สูงกว่าของประเทศไทย เพราะประเทศอังกฤษใช้อัตรา ร้อยละ 25 หรือ 1 ส่วน 4 ของเงินปันผลที่จะจ่ายออกไบนั่นเอง ดังนั้นในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีของไทยนั้นต่ำกว่าของประเทศอังกฤษ

ที่กล่าวไปแล้วนั้นคือหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลทั้งตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ซึ่งก็จะเห็นได้ว่ามีทั้งข้อที่เหมือนกันและข้อที่แตกต่างกันพอสมควรซึ่งจะได้ทำการเปรียบเทียบข้อเหมือนและข้อแตกต่างกันต่อไป

2.4 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ

⁸⁹Section 14 “(1) Subject to section 247, where a company resident in the United Kingdom makes a qualifying distribution it shall be liable to pay an amount of corporation tax (“advance corporation tax”)....”

เราได้ทราบถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ทั้งของประเทศไทย และของประเทศอังกฤษ ไปพอสมควร ซึ่งก็จะเห็นได้ว่ามีทั้งข้อเหมือน และข้อแตกต่างกันซึ่งในหัวข้อนี้เราจะได้มาเปรียบเทียบกันถึงข้อเหมือนและข้อแตกต่าง

2.4.1. ข้อเหมือนระหว่างหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทย และกฎหมายของประเทศอังกฤษ

โดยทั่วไปแล้วจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988) มีอยู่อย่างไร หลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ตามที่กำหนดอยู่ในประมวลรัษฎากรของประเทศไทยก็จะมีลักษณะเหมือนกัน (ในลักษณะบางประการเท่านั้น)

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่	กฎหมายไทย	กฎหมายอังกฤษ
1. ต้องจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลต่อกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายของประเทศถิ่นที่อยู่ตามหลักในเรื่องสถานที่ที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล หรือ Place of incorporation	√	√
2. ไม่เน้นว่าผู้ถือหุ้น หรือนิติบุคคลดังกล่าวมีสัญชาติอะไร	√	√
3. เสียภาษีจากเงินได้ทั่วโลกตามหลัก world wide income โดยไม่สนว่าเงินได้นั้นจะได้รับมาแล้วหรือยังเนื่องจากเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิ (Accrual basis)	√	√

หมายเหตุ : เครื่องหมาย — หมายถึง ไม่มี และเครื่องหมาย √ หมายถึง มี

จากตารางดังกล่าวอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าสิ่งที่หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลของประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีความคล้ายกัน คือ ต่างก็ใช้หลักเกณฑ์การมีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ซึ่งถือว่าเป็นการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่โดยทาง นิติบัญมาเป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบเหมือนกัน และไม่คำนึงถึงสัญชาติของผู้ถือหุ้น

2.4.2. ข้อแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทยและกฎหมาย อังกฤษ

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่	กฎหมายไทย	กฎหมายอังกฤษ
1. มีศูนย์กลางการบริหารและการจัดการอยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งถือกันว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น	—	√
2. จะต้องมีการควบคุมโดยพฤตินัย (de facto control) อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่ง ถือกันว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น	—	√

หมายเหตุ : เครื่องหมาย — หมายถึง ไม่มี และเครื่องหมาย √ หมายถึง มี

จากที่ได้พิจารณาถึงข้อเหมือนและข้อแตกต่างของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทย และกฎหมายอังกฤษแล้วก็จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวตามกฎหมายของประเทศอังกฤษนั้นมีความรัดกุมกว่าของกฎหมายไทยเป็นอย่างมาก

2.5 การแก้ไขปัญหาดินที่อยู่ซ้ำซ้อน

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นเป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ ซึ่งอาจจะเกิดปัญหาในเรื่องถิ่นที่อยู่มีความซ้ำซ้อนกันได้ หรือที่เรียกว่าปัญหาในเชิงอำนาจรัฐ (juridical double taxation) หรือปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่ง

ในเวลาเดียวกัน (dual residence) นั้นมักเกิดจากการที่ประเทศแต่ละประเทศต่างกำหนดคำจำกัดความของหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ประเทศ ก. ใช้หลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประเทศ ข. มีการใช้หลักศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (central management and control) ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้นในกรณีนี้หาก บริษัท ค. ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ ก. และศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศ ข. เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จะเห็นได้ว่า บริษัท ค. มีถิ่นที่อยู่ทั้งตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศ ก. และประเทศ ข. ซึ่งทำให้เกิดปัญหาภาวะความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐหรือปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวเกิดขึ้น ดังนั้นในกรณีนี้ถ้าหากประเทศ ก. และประเทศ ข. มีการตกลงเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กันในอนุสัญญาดังกล่าวจะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (tie-breaker rule) ขึ้นมาเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเพื่อที่จะชี้ให้เห็นว่าระหว่างทั้งสองประเทศ ประเทศใดจะถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ (residence country) ซึ่งในหัวข้อนี้จะได้พิจารณาจากอนุสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยจะแบ่งการพิจารณาออกได้เป็น 3 ประการ นั่นคือ

- 2.5.1 หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีฯ
- 2.5.2 หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับนานาประเทศ
- 2.5.3 หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ
- 2.5.4 ความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

2.5.1 หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ถือว่ามีความสำคัญในการที่ประเทศสมาชิกต่างๆ จะนำไปเป็นตัวอย่างในการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศตน ซึ่งแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นไม่ว่าจะเป็นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD (OECD Model Convention) หรือแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ (UN Model Convention) ต่างก็มีหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ที่เหมือนกันซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้มีการบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 4 วรรคสามในแบบร่างอนุสัญญาภาษี

ข้อนี้⁹⁰ โดยในวรรคนี้ได้กำหนดถึงหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนของบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลธรรมดา กล่าวคือ หลักเกณฑ์ในวรรคนี้จะนำไปใช้กับกรณีของบริษัท (ดูประกอบกับข้อบทที่ 3 วรรค 1 (a)) โดยจะพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ ซึ่งก็คล้ายกับกรณีของบุคคลธรรมดา โดยในกรณีนี้บริษัทตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะถือว่าบริษัทได้ก็ตามที่มีสถานจัดการแห่งใหญ่ (place of effective management) อยู่ในประเทศใดก็ถือว่านิติบุคคล หรือบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นตามไปด้วย แต่สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบทวิภาคีไม่มีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนเหมือนกับในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เสมอไปก็ได้

ในคำอธิบายของข้อบทดังกล่าวได้กล่าวถึงความหมายของคำว่า การประกอบกิจการอย่างแท้จริง (effective management) ซึ่งก็อาจจะกล่าวได้ว่าเป็นสถานที่ซึ่งบริษัทหนึ่งๆ ใช้ในการประกอบกิจการหรือใช้ในการบริหารการจัดการเกี่ยวกับกิจการของตนอย่างแท้จริง สรรพากรของประเทศไทยได้เคยพิจารณาถึงเรื่องสถานจัดการแห่งใหญ่ (place of effective management) ว่ามีความหมายคล้ายกับสถานที่ที่บริษัทดังกล่าวใช้ในการบริหารและควบคุม⁹¹ ซึ่งสรรพากรของประเทศไทยต่างก็ถือตามนี้มาโดยตลอดจนกระทั่งในปี ค.ศ.1983 เมื่อสรรพากรของประเทศ

⁹⁰ Article 4 Resident (OECD Model Convention)

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated

Article 4 Resident (UN Model Convention)

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated

⁹¹ ซึ่งอาจจะกล่าวได้ว่าข้อความดังกล่าวนี้ในประเทศไทยใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของบริษัทว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งหลักเกณฑ์นี้ไม่ถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้ในการพิจารณาถึงถิ่นที่อยู่ของบริษัท โดยในประเทศไทยจะใช้คำว่า ศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุม (central management and control) ซึ่งเราจะเห็นได้จากคดี De Beer Consolidated Mines Ltd v. Howe [1906] A.C.455

อังกฤษได้ออกเอกสารที่เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติ (Statement of Practice) ซึ่งกำหนดไว้โดยมีใจความสำคัญดังนี้

สำหรับปัญหาในเรื่องถิ่นที่อยู่ของบริษัทซึ่งได้มีการแก้ไขปรับปรุงเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ใหม่ โดยในปัจจุบันได้พิจารณาว่าสถานจัดการแห่งใหญ่นั้นบางที่อาจจะพบว่าเป็นสถานที่คนละแห่งกับสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมของบริษัท กล่าวคือ บริษัทหนึ่งอาจจะมีการดำเนินธุรกิจโดยคณะกรรมการผู้บริหาร (ฝ่ายบริหาร) อยู่ในต่างประเทศ แต่สำหรับอำนาจในการตัดสินใจขั้นสุดท้ายที่เกี่ยวกับกิจการของบริษัทนั้นจะเป็นหน้าที่ของคณะกรรมการที่ไม่ใช่ผู้บริหาร (ฝ่ายบริหาร) ของบริษัทซึ่งมีการประชุมหารือกันในประเทศอังกฤษ เพราะฉะนั้นสถานการณ์ดังกล่าวเราจะเห็นได้ว่าสถานที่ประกอบกิจการอย่างแท้จริงของบริษัทดังกล่าวนั้นถือว่าอยู่ในต่างประเทศแต่ในกรณีนี้ก็อาจจะถือว่าได้ว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษด้วยเช่นกันโดยขึ้นอยู่กับอำนาจในการตัดสินใจที่เกี่ยวกับกิจการของบริษัทที่มีการกระทำขึ้นในประเทศอังกฤษ

จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ในข้อบทที่ 4 (3) ได้กำหนดขึ้นมาเพื่อที่จะแก้ปัญหาการที่นิติบุคคลหนึ่งๆ ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกัน ซึ่งปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดอยู่ในข้อบทที่ 4 (1) กล่าวคือ การมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันนั้นอาจจะเกิดขึ้นในกรณีที่ประเทศทั้งสองต่างก็ใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ประเทศเอ ถือหลักเกณฑ์การที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต่อเมื่อบริษัทดังกล่าวได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศของตน ส่วนประเทศบี ใช้หลักเกณฑ์การมีถิ่นที่อยู่ตามความเป็นจริงมาพิจารณา บริษัท ก ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศเอ แต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศบี ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ถึงสองประเทศด้วยกัน เป็นต้น

การมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งนั้นอาจจะไม่มีความจำเป็นและไม่เป็นปัญหาแต่อย่างใดถ้าหากแต่ละประเทศต่างใช้หลักเกณฑ์ตามกฎหมายภายในเหมือนกันทุกประเทศ ย่อมส่งผลดีคือไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนและไม่มีการเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด แต่อย่างไรก็ตามภายใต้ขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบทวิภาคีการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันนั้นย่อมเกิดขึ้นได้ เพราะแต่ละประเทศที่มาทำการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กัน ต่างมีหลักเกณฑ์ที่ตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน ดังนั้นเมื่อเป็นเช่นนี้จึงทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ขึ้นมาเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวนั่นเอง

หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน สำหรับกรณีการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันที่มีการนำไปใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบทวิภาคี สามารถแบ่งออกได้เป็นประเภทต่างๆ ได้ดังนี้⁹²

1. การตรวจสอบข้อเท็จจริง ตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ได้ใช้หลักเกณฑ์การมีสถานจัดการแห่งใหญ่ หรือหลักเกณฑ์อื่นที่มีลักษณะอันคล้ายคลึงกัน ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนั้นได้รวมถึงสถานที่จัดการทั่วไป ศูนย์กลางการบริหารของนิติบุคคล หรือศูนย์กลางการบริหารงานอย่างแท้จริง หรือสถานที่ที่ใช้ในการบริหารงานและการควบคุมของบริษัท หรือสถานที่ที่เป็นองค์กรในการบริหารงานที่แท้จริง

2. การตรวจสอบในทางกฎหมายหรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่าการตรวจสอบทางนิตินัย ซึ่งโดยทั่วไปจะมีการอ้างอิงกฎหมายที่เกี่ยวกับนิติบุคคล โดยจะใช้หลักเกณฑ์อย่างเช่น สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งหรือก่อตั้งนิติบุคคลซึ่งยังไม่มี ความชัดเจนว่า หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนนั้นนำไปใช้กับสำนักงานใหญ่ซึ่งหมายถึงการตรวจสอบข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ซึ่งตามวิธีการในข้อนี้จะขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

3. ตามหลักเกณฑ์ Best effort⁹³ ซึ่งในกรณีนี้ไม่ใช่หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน แต่เป็นหลักเกณฑ์ที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของทั้งสองประเทศมาตกลงเพื่อที่จะหาข้อยุติสำหรับปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนของบริษัท ซึ่งโดยทั่วไปแล้วหลักเกณฑ์ Best effort จะไม่ได้มีการกำหนดวิธีการที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องดำเนินการเอาไว้อย่างใด และผลที่ตามมาสำหรับการใช้หลักเกณฑ์นี้นั้นคือไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนได้

4. การตรวจสอบแบบต่อเนื่อง (Sequential test) กล่าวคือ หากว่าหลักเกณฑ์แรกไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบแบบข้อเท็จจริงหรือการตรวจสอบในทางกฎหมายไม่ว่าจะนำไปปรับใช้ได้ ในกรณีนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อาจจะกำหนดเงื่อนไขที่ดีที่สุดเพื่อที่จะนำไปปรับใช้ ซึ่งอาจจะกล่าวได้ว่าการตรวจสอบแบบนี้เป็นการนำเอาหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน มากกว่าหนึ่งวิธีการมาปรับใช้นั่นเอง เช่น ถ้าหากถิ่นที่อยู่ของบริษัทมีความซ้ำซ้อนกันให้ถือว่าบริษัทนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง แต่ถ้าหากภายใต้บังคับของหลักเกณฑ์ดังกล่าว

⁹²Robert Couzin *supra* note 25, pp.166-167.

⁹³*Ibid.*, pp.173-177.

บริษัทยังคงมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกันก็ให้ถือเอาประเทศที่สถานที่จัดการแห่งใหญ่ตั้งอยู่เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ เป็นต้น⁹⁴

2.5.2 หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับนานาประเทศ

จากที่ได้ไปแล้วในข้อ 2.5.1 เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ซึ่งตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD นั้นได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน สำหรับกรณีการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันซึ่งมีทั้งสิ้นสี่แบบด้วยกัน ดังนั้นในหัวข้อนี้เราจะได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ที่ประเทศไทยได้มีการตกลงเอาไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับนานาประเทศว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใดบ้าง

ในกรณีนี้จะขอแบ่งหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามแบบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD

1.การกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน โดยใช้วิธีการตรวจสอบแบบข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นการใช้เกณฑ์การมีสถานจัดการแห่งใหญ่ (Place of effective management) หรือหลักเกณฑ์อื่นอันมีลักษณะอันคล้ายคลึงกันเพียงหลักเกณฑ์เดียว มาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการแก้ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกัน ซึ่งในกรณีนี้จากการพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับนานาประเทศแล้ว ประเทศไทยยังไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ในแบบนี้มาใช้เพียงหลักเกณฑ์เดียวแต่อย่างใด

2.การกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน โดยใช้วิธีการตรวจสอบในทางกฎหมายหรือการตรวจสอบทางนิติบัญญัติ ซึ่งโดยทั่วไปจะมีการอ้างอิงกฎหมายที่เกี่ยวกับนิติบุคคล โดยใช้หลักเกณฑ์การมีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งหรือก่อตั้งนิติบุคคล (Place of incorporation) มาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการแก้ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันเพียงหลักเกณฑ์เดียว ซึ่งในกรณีนี้ประเทศไทยได้มีการตกลงกับนานาประเทศในอนุสัญญาภาษีซ้อนหลายฉบับด้วยกัน อย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำกับประเทศอาเมเนีย ประเทศออสเตรเลีย ประเทศไซปรัส ประเทศลาว ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศเวียดนาม เป็นต้น

⁹⁴ Ibid., pp.177-178.

3. เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามหลักเกณฑ์ best effort ซึ่งในกรณีไม่ใช่หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนอย่างแท้จริง แต่เป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นมาเพื่อให้อำนาจแก่หน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเพื่อที่จะใช้เป็นวิธีหนึ่งในการแก้ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกัน หรือที่เราเรียกวิธีการในแบบนี้อีกอย่างหนึ่งว่า Mutual Agreement Procedure นั่นเอง ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์นี้เพียงหลักเดียวในการแก้ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันนั้น ในกรณีของประเทศไทยเราจะพบเห็นได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับออสเตรเลีย บังคลาเทศ จีน เชค เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมนี อังกฤษ อินเดีย อินโดนีเซีย อิตาลี ญี่ปุ่น ลักเซมเบิร์ก มาเลเซีย เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ สิงคโปร์ สโลวีเนีย แอฟริกาใต้ สเปน ศรีลังกา สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหรัฐอาหรับเอมิเรต สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา และฮ่องกง เป็นต้น

4. เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนแบบต่อเนื่อง (Sequential test) กล่าวคือ หากว่าหลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบข้อเท็จจริงไม่สามารถจะแก้ปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันได้ก็ให้ใช้หลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบนิตินัย ซึ่งในกรณีนี้ขึ้นอยู่กับประเทศที่ตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะหาวิธีกำหนดเงื่อนไขที่ดีที่สุดเพื่อที่จะนำไปปรับใช้ในการแก้ปัญหาดังกล่าว ซึ่งไม่มีแบบตายตัวแต่อาจจะเป็นการนำหลักเกณฑ์ทั้งสามแบบมาใช้ร่วมกันก็ได้ ซึ่งในกรณีนี้สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับนานาประเทศที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามแบบนี้สามารถแยกย่อยออกได้อีก 3 แบบ ดังนี้

ก. เป็นการใช้นหลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบนิตินัยกับหลักเกณฑ์ตามหลัก best effort กล่าวคือ เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน โดยใช้หลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งกับการหาข้อตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) นั่นเอง ซึ่งในกรณีนี้เราจะเห็นได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับบัลแกเรีย ฟินแลนด์ และอุซเบกิสถาน เป็นต้น

ข. เป็นการนำหลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบนิตินัยกับหลักเกณฑ์การตรวจสอบแบบข้อเท็จจริงมาใช้ร่วมกัน กล่าวคือ เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน โดยใช้หลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งกับหลักสถานที่จัดการแห่งใหญ่ โดยเราจะเห็นได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับเบลเยียม ปากีสถาน และโรมาเนีย เป็นต้น

ค. เป็นการนำเอาหลักเกณฑ์ทั้งสามแบบไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบทางนิตินัย การตรวจสอบแบบข้อเท็จจริง และหลักเกณฑ์ตามหลัก best effort มาใช้ร่วมกัน กล่าวคือ เป็นการนำเอาหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งมาใช้ร่วมกับหลักสถานที่จัดการแห่งใหญ่และการหาข้อตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) ซึ่งเราจะเห็นได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับบาเรนห์ แคนาดา อิสราเอล มอริเชียส เนปาล โอมาน และยูเครน เป็นต้น

สำหรับประเทศเกาหลีใต้ เมื่อได้พิจารณาจากข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 3 (1) (ข) ภูมิลำเนาเพื่อการระงับการ ซึ่งบัญญัติว่า คำว่า “บริษัทของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่ง” หมายถึง บริษัทซึ่งจดทะเบียนหรือตั้งขึ้นตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐนั้น หรือมีสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานหลักอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐนั้น ซึ่งจากข้อบทดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นเพียงการกำหนดความหมายของการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลเท่านั้น และจากการวิเคราะห์ในข้อบทที่ 3 (2) บัญญัติว่า โดยเหตุผลแห่งบทของวรรค 1 (ก) ของข้อนี้ เอกชนใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้วินิจฉัยกรณีตามกฎหมายดังต่อไปนี้

(ก) ให้ถือว่า เอกชนผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐใด เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ถ้าเอกชนมีถิ่นที่อยู่ถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีความสัมพันธ์ทางส่วนตัวและทางเศรษฐกิจใกล้ชิดที่สุด (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ)

(ข) ถ้าไม่อาจกำหนดรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเป็นที่ตั้งศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญของเอกชนได้ก็ดี หรือถ้าไม่มีถิ่นที่อยู่ถาวรของเอกชนอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐก็ดี ให้ถือว่าเอกชนนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนมีถิ่นอยู่เป็นปกติ

(ค) ถ้าเอกชนมีถิ่นอยู่เป็นปกติในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐหรือไม่มีอยู่เลยในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นคนชาติ

(ง) ถ้าเอกชนเป็นคนชาติของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ หรือมิได้เป็นคนชาติของผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

จากข้อบทข้างต้นจะเห็นได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ของบุคคลธรรมดาแต่สำหรับหลักเกณฑ์เกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนในกรณีของนิติบุคคลมิได้มีการกำหนดเอาไว้ด้วย ดังนั้นหลักเกณฑ์เกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนในกรณีของนิติบุคคลสำหรับกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับเกาหลีใต้จึงไม่ปรากฏว่าเป็นหลักเกณฑ์ตามประเภทใดในสี่ประเภทดังกล่าวข้างต้นแต่อย่างใด

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถแสดงให้เห็นได้ชัดเจนยิ่งขึ้นตามตารางเปรียบเทียบดังต่อไปนี้

ประเทศ	หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (tie-breaker rule)				
	Inc.	Mutual	inc.+mutual	inc.+eff.	inc.+eff.+mutual
1.Armenia	/				
2.Australia	/				

3.Austria		/			
4.Bahrain					/
5.Bangladesh		/			
6.Belgium				/	
7.Bulgaria			/		
8.Canada					/
9.China		/			
10.Cyprus	/				
11.Czech		/			
12.Denmark		/			
13.Finland			/		
14.France		/			
15.Germany		/			
16.Hongkong		/			
17.Hungary		/			
18.India		/			
19.Indonesia		/			
20.israel					/
21.Italy		/			
22.Japan		/			
23.Korea					
24.Lao	/				
25.Luxembourg		/			
26.Malaysia		/			
27.Mauritius					/
28.Nepal					/
29.Netherland		/			
30.New Zealand		/			
31.Norway		/			

32.Oman					/
33.Pakistan				/	
34.Phillipines	/				
35.Poland		/			
36.Romania				/	
37.Singapore		/			
38.Slovenia		/			
39.South Africa		/			
40.Spain		/			
41.Srilanka		/			
42.Sweden		/			
43.Switzerland		/			
44.Turkey		/			
45.Ukraine					/
46.Emirate		/			
47.U.K.		/			
48.U.S.A.		/			
49.Uzbekistan			/		
50.Vietnam	/				

หมายเหตุ : inc. หมายถึง สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง eff. หมายถึง สถานที่จัดการแห่งใหญ่

mutual หมายถึง วิธีการหาข้อตกลงร่วมกัน (mutual agreement procedure)

2.5.3 หลักเกณฑ์การขีดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

ก่อนที่จะพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การขีดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษนั้นจะขอกล่าวถึงหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ กล่าวคือ หลักถิ่นที่อยู่ได้มีการบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 4 โดยบัญญัติไว้ดังนี้ “ข้อบทที่ 4 ภูมิลำเนาเพื่อการรัษฎากร”⁹⁵

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” ภายใต้อรรถาธิบายแห่งวรรค (2) และ (3) และข้อนี้ หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้น โดยเหตุผลของการมีภูมิลำเนา, สถานที่อยู่, สถานที่จัดการ, สถานที่จดทะเบียน, บริษัท หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน”

โดยในวรรคหนึ่งของข้อบทที่ 4 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษจะกล่าวถึงความหมายของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งว่าหมายถึงอะไร ซึ่งการมีถิ่นที่อยู่นั้น นอกจากจะต้องอยู่ภายใต้บังคับวรรค (2) และ วรรค (3) แล้วยังต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ อีกด้วย โดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ตามวรรคหนึ่งนั้นนอกจากจะหมายถึงบุคคลธรรมดาแล้วยังหมายความรวมถึงนิติบุคคลด้วย

กรณีของนิติบุคคลนั้นดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นว่านิติบุคคลนั้นเป็นบุคคลที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้กำหนดขึ้นมา (artificial person) แม้จะมีความเป็นบุคคลในทางกฎหมายแตกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วนของนิติบุคคลก็ตาม แต่สำหรับในกิจกรรมบางประเภทหรือบางกรณีนิติบุคคลไม่สามารถที่จะทำได้เหมือนอย่างบุคคลธรรมดา กล่าวคือ นิติบุคคลไม่สามารถที่จะนอนหลับ กินข้าว ขับรถ อย่างเช่นบุคคลธรรมดาได้ แต่มีบางกรณีที่นิติบุคคลสามารถที่จะทำได้ หรือมีได้ นั่นคือ การมีสิทธิและหน้าที่ในทางกฎหมาย นอกจากนี้แล้วนิติบุคคลยังสามารถที่จะมีภูมิลำเนา สถานที่อยู่ สถานที่จัดการงานของบริษัท หรือมีที่ตั้งสำนักงานตามที่ได้จดทะเบียนไว้กับทางการ ซึ่งในกรณีทั้งหลายเหล่านี้ถือว่าเป็นเงื่อนไขอย่างหนึ่งในการที่จะพิจารณาว่านิติบุคคลนั้นๆ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือไม่ โดยตามข้อบทที่ 4 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ นิติบุคคลใดนิติบุคคลหนึ่งจะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งก็ต่อเมื่อ

⁹⁵Article 4 Fiscal Domicile

1. For the purposes of this Convention, the term “resident of Contracting State” means, subject to the provisions of paragraph (2) and (3) of this Article, any person who, under the law of that state, is liable to taxation therein by reason of this domicile, residence, place of management, place of incorporation, or any other criterion of a similar nature

1. มีสถานที่จัดการ (Place of management) ในกรณีนี้จะเหมือนกับหลักเกณฑ์ในเรื่องศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุม (Central management and control) ตามหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษ หรือ
2. มีสถานจดทะเบียนในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง (Place of incorporation) ในกรณีนี้ย่อมเป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ กล่าวคือ เมื่อนิติบุคคลได้ไปจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลอยู่ในประเทศใด นิติบุคคลนั้นย่อมจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นตามไปด้วย หรือ
3. มีบริษัทอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

เพราะฉะนั้นกรณีของนิติบุคคลจะถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งนั้นก็ย่อมเป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศนั้น อย่างเช่น ถ้าหากเป็นกรณีของประเทศไทยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยก็ต่อเมื่อมีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยซึ่งเป็นกรณีตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายของประเทศไทย หรือถ้าหากเป็นกรณีของประเทศอังกฤษบริษัทที่จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษก็ต่อเมื่อมีการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศอังกฤษ หรือมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายของประเทศไทย ส่วนกรณีสำนักงานสาขาของนิติบุคคลหรือบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หรือที่เราเรียกว่า Branch นั้นไม่ว่าจะเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นเวลานานเท่าใดก็ตามก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด แต่ถือนิติบุคคลหรือบริษัทดังกล่าวว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้แห่งเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งจะเห็นได้ว่าแตกต่างจากกรณีของบุคคลธรรมดา กล่าวคือ หากบุคคลธรรมดาคนใดที่เป็นคนต่างชาติเข้ามาอยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม ถ้าอยู่ในประเทศไทยเป็นระยะเวลานานถึง 180 วันหรือเกินกว่า 180 วันและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีเดียวกันบุคคลดังกล่าวก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งเป็นไปตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 41 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีของสำนักงานสาขาของนิติบุคคลหรือบริษัทไทยที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศนั้นก็เช่นเดียวกันก็ถือว่าเป็นถิ่นที่อยู่ตามสำนักงานที่อยู่ในประเทศไทย

แต่อาจจะมีบางกรณีที่นิติบุคคลหรือบริษัทอาจจะถูกถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่พร้อมกันถึงสองแห่งหรือสองประเทศในเวลาเดียวกันได้ หรือที่เรียกว่า Dual residence โดยในกรณีนี้อาจจะเกิดจากการที่ประเทศทั้งสองประเทศใช้หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลแตกต่างกัน อย่างเช่น ในกรณีระหว่างประเทศไทยและประเทศอังกฤษ

ถ้าหากว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยย่อมถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษอีกด้วย ในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวอาจจะถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศไทยและในประเทศอังกฤษได้ เพราะว่าทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษต่างก็ใช้หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบที่แตกต่าง เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้ต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหในเรื่องการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซ้ำซ้อนกัน ซึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษได้มีการบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 4 (3) ดังนี้ “ในกรณีที่ตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อนี้ บุคคลซึ่งมิใช่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาพยายามแก้ไขปัญหโดยความตกลงร่วมกัน” ดังนั้นหากเกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้นมา ในกรณีนี้ก็จะเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญานั้นคือ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลไทยและเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลอังกฤษจะต้องมาตกลงกันเพื่อที่จะแก้ไขปัญหความซ้ำซ้อนดังกล่าวซึ่งเป็นไปตามข้อบทที่ 25 ที่ว่าด้วยวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure)

2.5.4 ความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามแบบร่างกฎหมายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

จากที่ได้กล่าวไปแล้วจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษซึ่งได้กำหนดขึ้นมาเพื่อที่แก้ไขปัญหการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนนั้นมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน

หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามที่ได้กำหนดไว้ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD และตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสหประชาชาติ ต่างก็กำหนดให้ใช้สถานที่จัดการแห่งใหญ่ (place of effective management) เป็นหลักเกณฑ์ในการชี้ว่านิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่สองแห่งในเวลาเดียวกันควรจะต้องมีถิ่นที่อยู่ตามที่ตั้งของสถานจัดการแห่งใหญ่ซึ่งในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดไว้เพียงหลักเกณฑ์เดียวเท่านั้นโดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์การตรวจสอบข้อเท็จจริง

สำหรับหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ ได้กำหนดให้ใช้วิธีการหาข้อตกลงร่วมกัน หรือ Mutual Agreement Procedure ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีการที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (competent authority) ของทั้งสองประเทศให้

มาตกลงเจรจาซื้อขายเกี่ยวกับปัญหาที่ดินอยู่สองแห่งในเวลาเดียวกัน ซึ่งเป็นไปตามหลัก best effort ซึ่งจากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าหลัก best effort นั้นจริงๆ แล้วไม่ใช่หลักเกณฑ์เกณฑ์การซื้อขาย การมีที่ดินอยู่ซ้ำซ้อน แต่วิธีการที่กำหนดขึ้นมาเพื่อที่จะให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของทั้งสองประเทศพยายามหาซื้อขายสำหรับปัญหาดังกล่าวให้ได้นั่นเอง

ดังนั้นแม้ว่าหลักเกณฑ์เกณฑ์การซื้อขายการมีที่ดินอยู่ซ้ำซ้อน ตามที่กำหนดอยู่ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งสองฉบับ และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ จะกำหนดวิธีการไว้แตกต่างกันก็ตามแต่ผลที่ได้ก็คือเพื่อที่จะแก้ไขปัญหามีที่ดินอยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันนั่นเอง