

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่

ในบทนี้จะวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาต่างๆ อันเกิดจากการที่ประเทศถิ่นที่อยู่ (residence country) ได้อ้างอำนาจการเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ เพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน โดยจะแบ่งการพิจารณาประเด็นปัญหาดังกล่าวออกได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

4.1 ประเด็นปัญหาตามกฎหมายภายใน

4.2 ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

4.1 ประเด็นปัญหาตามกฎหมายภายใน

จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอากรทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวนอกจากจะบัญญัติขึ้นมาเพื่อให้เกิดความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศแล้ว¹ ยังส่งผลให้เกิดปัญหาต่างๆ อีกด้วย โดยจะแยกการพิจารณาเป็นประเด็นปัญหาตามประมวลรัษฎากรกรณีหนึ่ง และประเด็นปัญหาตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษอีกกรณีหนึ่ง

4.1.1 ประเด็นปัญหาตามประมวลรัษฎากรและแนวทางแก้ไข

ในหัวข้อนี้จะได้วิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร ซึ่งนั่นคือ ปัญหาการเลี่ยงภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล พร้อมทั้งบทเสนอแนะสำหรับประเด็นปัญหาดังกล่าว โดยจะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

4.1.1.1 ประเด็นปัญหา

¹ตัวอย่างเช่น ในประเทศอังกฤษได้มีการบัญญัติความหมายของคำว่าถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นลายลักษณ์อักษรในพระราชบัญญัติการคลัง 1988 (Finance Act 1988) ก็เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการตีความของศาลและเพื่อที่จะไม่ให้เกิดข้อโต้แย้งกันในภายหลัง

4.1.1.2 แนวทางแก้ไข

4.1.1.1 ประเด็นปัญหา

จากที่ได้กล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรไปแล้วในบทที่ 2 ประเทศไทยจะใช้เพียงหลักเกณฑ์เดียวในการตรวจสอบ นั่นคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลต่อกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายไทยถือเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร หรืออาจจะเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล (place of incorporation) ซึ่งจะเห็นได้ว่าในมาตรา 66 วรรคแรกได้บัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนก็เพื่อที่จะเป็นแนวทางในการใช้และการตีความของเจ้าหน้าที่และศาลในการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทย แต่จากหลักเกณฑ์นี้ก็ยังคงพบว่ามีปัญหาที่น่าจะมีการทบทวนประเด็นในเรื่องหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล มีดังนี้

4.1.1.1.1 ปัญหาการเลี่ยงภาษี

4.1.1.1.2 ปัญหาความขัดกันระหว่างหลักศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม กับหลักแหล่งเงินได้

4.1.1.1.1 ปัญหาการเลี่ยงภาษี ปัญหาดังกล่าวเป็นการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจจะแยกการพิจารณาออกได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

ก.กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย (central management and control)

ข.กรณีปัญหาการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย (change residence)

ค.กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยถือหุ้นอยู่ในบริษัทในเครือ (subsidiary) ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศซึ่งเป็นดินแดนกำบังภาษี (tax havens) แต่มีการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย หรือปัญหา controlled foreign company

ก.กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (ต่อไปจะใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ”) แต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย กล่าวคือ ในกรณีนี้อาจจะมีเหตุการณ์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้เข้ามาใช้สถานที่แห่งใดแห่งหนึ่งในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม

คุมก็ได้ รวมทั้งกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย และได้อาศัยสำนักงานสาขาในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ดังนั้นในประเด็นปัญหาข้อนี้จึงขอแยกออกเป็น 2 กรณี คือ

1) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศและไม่มีสำนักงานสาขา หรือ ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย หรือไม่มีบริษัทในเครือตั้งอยู่ในประเทศไทย แต่อาจจะมีการตกลงกันภายในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลระหว่างที่มีการประชุมผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน โดยมติในที่ประชุมได้กำหนดให้มีการใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อจัดการประชุม ปรีกษาหรือเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยอาจจะเป็นเรื่องของการวางแผนนโยบายและโครงสร้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือการประชุมปรึกษาหารือเกี่ยวกับการขอมติพิเศษจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นในเรื่องที่เกี่ยวกับกิจการสำคัญๆ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรืออาจจะเป็นกรณีที่คณะกรรมการที่เข้ามาประชุมในประเทศไทยเพื่อให้ได้มติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการทำธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นไม่ว่าจะประกอบกิจการในประเทศหรือต่างประเทศ

ดังนั้นในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาแอบแฝงอยู่ในประเทศไทยและยังได้รับการคุ้มครองในทุกๆ ด้านไม่ว่าจะเป็นความปลอดภัยหรือความมั่นคงจากประเทศไทยและรัฐบาลไทย ได้รับประโยชน์จากการได้ใช้สาธารณูปโภคทรัพยากรธรรมชาติภายในประเทศไทย ซึ่งในปัจจุบันถ้ามีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นจะเห็นได้ว่า นอกจากกรมสรรพากรจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทยแล้ว กรมสรรพากรยังไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ได้อีกด้วย เนื่องจากประเทศไทยไม่ได้มีการใช้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศแต่อย่างใด

2) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้มีการประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทยโดยมีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งในกรณีนี้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เฉพาะรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น แต่ถ้าหากว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้ใช้สำนักงานสาขาในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมกิจการ และมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศที่เกิดจากการควบคุมกิจการ และมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศที่เกิดจากการควบคุมและการบริหารของศูนย์กลางที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย จะเห็นได้ว่าในกรณีนี้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งนอกประเทศได้แต่อย่างใด

จากที่ได้ยกตัวอย่างเอาไว้ข้างต้นถือว่าเป็นปัญหาของการใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเพียงหลักเกณฑ์เดียวในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ

ข.กรณีปัญหาเรื่องการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างชาติที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย (change residence) กล่าวคือ บริษัทต่างชาติที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยนั้น เป็นบริษัทดังกล่าวได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งอยู่ในต่างประเทศ ดังนั้นการมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ถ้าหากบริษัทดังกล่าวได้มีการเปลี่ยนแปลงสถานที่ประชุมเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือได้มีการเปลี่ยนแปลงศูนย์กลางการบริหารงานของบริษัทไปอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งย่อมทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทดังกล่าวได้เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่จะจัดการกับปัญหาดังกล่าวนั่นเอง

ค.กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ต่อไปจะใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย”) ถือหุ้นอยู่ในบริษัทในเครือซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศซึ่งเป็นดินแดนกำบังภาษี (tax havens) หรือในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นนั้นเป็นผู้มีอำนาจควบคุมและบริหารงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว

ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยมีการดำเนินธุรกิจจนกิจการใหญ่โตและมีการขยายกิจการเพิ่มขึ้น หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยได้ขยายการลงทุนไปยังต่างประเทศโดยไปจัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นมาใหม่อีกบริษัทหนึ่ง หรืออาจจะเรียกอีกอย่างว่าบริษัทในเครือ (subsidiary) โดยจัดตั้งในประเทศที่เป็นดินแดนกำบังภาษี (tax havens) หรือจัดตั้งขึ้นในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศไทย โดยเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ (parent company) ที่อยู่ในประเทศไทย รวมทั้งในเรื่องการรับรู้รายได้ด้วย ซึ่งก็แยกจากกันระหว่างบริษัททั้งสองแห่ง และเป็นที่รู้กันอยู่ทั่วไปว่าเมื่อเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ จึงทำให้บริษัทในเครือย่อมจะต้องมีกลุ่มผู้บริหารเป็นของตนเอง หรือที่เรียกว่า คณะกรรมการของบริษัท (board of directors) ซึ่งหากว่าคณะกรรมการของบริษัทในเครือบริหารกิจการกันเองภายในบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศโดยที่บริษัทแม่ไม่เข้ามายุ่งเกี่ยวด้วยก็คงจะไม่มีปัญหาอะไร และคงไม่มีประเด็นปัญหาในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด แต่ถ้าเป็นการที่คณะกรรมการของบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศไทยเป็นผู้ควบคุมการดำเนินงานที่สำคัญต่างๆ ของบริษัทในเครือทุกเรื่อง ในกรณีนี้ น่าจะถือได้ว่าสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมของบริษัทในเครือ จริงๆ แล้วน่าจะอยู่ในประเทศไทยมากกว่าใน

ต่างประเทศ และเนื่องจากได้ไปจัดตั้งอยู่ในดินแดนกำบังภาษีก็เพื่อที่จะพักรอหรือเก็บกักเงินได้ไว้ ณ ที่นั้น (deferral) ซึ่งทำให้ประเทศต้นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ไปพักรอหรือเก็บกักไว้ ซึ่งประเด็นปัญหานี้ก็คือกรณี controlled foreign company

ดังนั้นจากประเด็นปัญหาที่ได้จากตัวอย่างนี้คือ ตามประมวลรัษฎากรของไทยยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาเพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างชาติที่ตั้งอยู่ในประเทศที่เป็นดินแดนกำบังภาษี หรือประเทศที่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าประเทศไทย แต่อย่างใด ทั้งๆ ที่มีการบริหารและการควบคุมบริษัทดังกล่าวอยู่ในประเทศไทย

4.1.1.1.2 ปัญหาความขัดกันระหว่างหลักศูนย์การบริหารและการควบคุมกับหลักแหล่งเงินได้ กล่าวคือ นอกจากประเด็นปัญหาการเลี่ยงภาษีแล้วยังมีปัญหาก็ประการหนึ่งซึ่งอาจจะเกิดขึ้นได้หากมีการมีบัญญัติหลักเกณฑ์เรื่องศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุมเพิ่มเติมอยู่ในมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติมาตราดังกล่าวจะขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ² ประกอบกับมาตรา 70³ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ กล่าวคือ ศูนย์

²มาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นนั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีความหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

³มาตรา 70 บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

กลางการบริหารและการควบคุมนั้นจะถือว่าคณะกรรมการของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยนั้นเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทต่างประเทศในการติดต่อเพื่อการประกอบกิจการในประเทศไทยตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิหรือไม่ เพราะถ้าหากพิจารณากันในเบื้องต้นแล้วอาจจะทำให้เข้าใจไปได้ว่าศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมซึ่งก็คือกลุ่มคณะกรรมการของบริษัทนั้นๆ คือลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อและประกอบกับบริษัทในเครือที่อยู่ในต่างประเทศนั้นตามประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งหากบริษัทดังกล่าวมีศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ในกรณีนี้จะถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าไม่มีความแตกต่างกับบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เพราะฉะนั้นนี่คือประเด็นปัญหาที่จะตามมาหากมีการนำเอาหลักเกณฑ์ในเรื่องศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุมมาใช้ ซึ่งจะต้องมีการตีความ หรือแปลความหมายของหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมให้มีความชัดเจน มิฉะนั้นอาจจะเกิดความเข้าใจกันไม่ได้ รวมทั้งหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างอย่างไรกับการมีสถานประกอบการถาวร (permanent establishment)

นอกจากปัญหาดังกล่าวแล้วยังมีประเด็นปัญหาอีกประการหนึ่งที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งนั่นคือ ถ้าหากมีการใช้หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทยรัฐจะมีวิธีการอย่างไรที่จะทำให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศโดยการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยซึ่งก็ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเหมือนกันมีความเต็มใจที่ยอมยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

4.1.1.2 แนวทางแก้ไข

จากประเด็นปัญหาของบริษัทที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ของบริษัทตามกฎหมายไทยนั่นคือ ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้" ซึ่งจากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่า

บุคคล แล้วนำส่งท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

ประเทศไทยใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานที่ที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล (Place of incorporation) ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัท การมีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายซึ่งประเทศไทยนั้นใช้หลักเกณฑ์นี้เพียงหลักเกณฑ์เดียวเท่านั้น โดยอาจจะส่งผลให้เกิดปัญหาดังที่กล่าวเอาไว้แล้วข้างต้น ดังนั้นเพื่อป้องกันปัญหาต่างๆ ดังกล่าวจึงขอเสนอแนะแนวทางการแก้ไขตามประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น ดังนี้

4.1.1.2.1 แนวทางแก้ไขเกี่ยวกับปัญหาการเลี่ยงภาษี

สำหรับปัญหาการเลี่ยงภาษีตามที่ได้กล่าวไว้นั้นมีทั้งกรณี controlled foreign company กรณีที่บริษัทต่างชาติดำเนินศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย และกรณีการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างชาติดำเนินศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ดังนั้นบทเสนอแนะเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจะแบ่งออกเป็น 3 กรณี คือ

ก. แนวทางแก้ไขเกี่ยวกับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างชาติดำเนินศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ปัญหาดังกล่าวเกิดจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างชาติได้อาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และนำมาวางแผนภาษีให้บริษัทของตนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ตามที่ได้ยกตัวอย่างไว้แล้วในข้อ 4.1.1.1 ข้อ ข. ดังนั้นแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยจะต้องเพิ่มเติมความหมายของคำว่า ถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ และถ้อยคำอื่นที่เกี่ยวข้องเอาไว้ในบทนิยามทั่วไป และต้องเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ดังนี้

(ก) เพิ่มเติมคำนิยามใหม่ลงในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล” หมายความว่า การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและให้หมายความรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยด้วย

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” หมายความว่ารวมถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย

(ข) แก้ไขการขจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจในระดับบริษัทตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากร ให้ครอบคลุมถึงบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(10) สำหรับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไร ที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่ง เว้นแต่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยดังต่อไปนี้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นใน บริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายต่างประเทศต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศไทย และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ ที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ มาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติ ว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 67 การเสียภาษีตามความในหมวดนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตรา ภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และ ประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนของ ออกนอกประเทศไทยนั้น

มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภothongที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภothongที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

จากที่กล่าวไปแล้วข้างต้นเป็นตัวอย่างบทกฎหมายที่จะต้องมีการแก้ไขเพื่อให้มีความเหมาะสมกับการนำเอาหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย สำหรับบทบัญญัติในมาตรา 67 นั้นไม่ต้องการแก้ไขแต่อย่างใดเนื่องจากมาตรา 66 วรรคสองได้มีการแก้ไขไปแล้ว ดังนั้นจึงนำเอาหลักเกณฑ์ใหม่ในมาตรา 66 วรรคสองมาใช้ได้ และเพื่อให้เข้าใจถึงสาระสำคัญต่างๆ มากขึ้น จะขออธิบายดังนี้

1) หากมีการนำเอาหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมเข้ามาใช้กับระบบภาษีอากรของประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศในกลุ่มซีวิลลอว์ (Civil Law) ซึ่งใช้ระบบประมวลกฎหมายจึงจำเป็นที่จะต้องมีการบัญญัติความหมายของคำว่าถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นดังที่ได้กล่าวเอาไว้แล้วข้างต้น จากความหมายดังกล่าวสามารถอธิบายให้เห็นถึงสาระสำคัญของหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ดังนี้คือ การที่บริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศย่อมอาจเป็นไปได้ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยด้วย ถ้าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวใช้สถานที่ในประเทศไทยเป็นสถานที่ในการควบคุมและการบริหารงาน ในกรณีนี้เราจะต้องพิจารณาถึงที่ประชุมของผู้ถือหุ้นประกอบด้วย กล่าวคือ ที่ประชุมผู้ถือหุ้นอาจจะมีการใช้ประเทศไทย

ก.เป็นสถานที่ในการวางกลยุทธ์ หรือโครงสร้างการบริหารงาน หรือมีการใช้สถานที่ดังกล่าวทำให้กลยุทธ์ที่วางไว้บรรลุผล

ข.การจัดการเกี่ยวกับกิจการที่สำคัญต่างๆ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกับอาจมีการใช้ประเทศไทยเป็นที่จัดให้มีการประชุมที่จำเป็นจะต้องได้รับมติพิเศษจากที่ประชุมซึ่งย่อมจะต้องเกี่ยวกับกิจการสำคัญๆ ของบริษัทอย่างแน่นอน ตัวอย่างเช่น การตั้งข้อบังคับใหม่หรือเพิ่มเติมข้อบังคับหรือหนังสือบริคณห์สนธิ (มาตรา 1145 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) การเพิ่มทุนโดยออกหุ้นใหม่ (มาตรา 1220) การออกหุ้นใหม่ให้ชำระค่าหุ้นด้วยสิ่งอื่นนอกจากชำระด้วยเงิน (มาตรา 1221) การลดทุน (มาตรา 1224) ที่ประชุมให้เลิกบริษัท (มาตรา 1236(4)) และการควบบริษัทเข้าด้วยกัน (มาตรา 1238) หรือ

ค.อาจจะเป็นการดำเนินงานของคณะกรรมการซึ่งเป็นการบริหารการจัดการกิจการขั้นพื้นฐานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศอย่างวันต่อวัน

2) นอกจากผลกระทบในด้านความหมายแล้ว ในด้านการจัดเก็บภาษีก็ถือว่ามิใช่ผลกระทบด้วยเช่นกัน กล่าวคือ หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยนั้นถือว่าการขยายฐานภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในให้กว้างขึ้นกว่าเดิม ซึ่งแต่เดิมหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยก็ต่อเมื่อมีการดำเนินงานโดยผ่านสำนักงานสาขา หรือโดยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้นจึงต้องมีการบัญญัติมาตรา 66, มาตรา 70, มาตรา 70 ทวิ และมาตรา 76 ทวิ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วย

2.1) ในมาตรา 39 จะต้องมีการบัญญัติคำว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยคำนี้จะหมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย รวมทั้งหมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยด้วย ซึ่งถ้าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในตามหลักเกณฑ์ใดก็ตามและมีเงินได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการที่ย่อมจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติในส่วนที่ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย และด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขวรรคสองของมาตรา 66 จึงได้บัญญัติเพิ่มเติมเป็นว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” การ

บัญญัติเช่นนี้ก็เพื่อให้เกิดความแตกต่างอย่างชัดเจน เนื่องจากสาระสำคัญเดิมในวรรคสองนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และเพื่อเป็นการกำหนดประเภทของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้ว่าจะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นกรณีตามหลักเกณฑ์การจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทย หรือตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย

2.2) นอกจากนั้นผลกระทบที่หลีกเลี่ยงไม่ได้อีกกรณีหนึ่งซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตีความหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทยนั้นคือ มาตรา 70 ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมตัวบทในมาตรา 70 ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น เดิมในมาตรา 70 บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย” ซึ่งหมายถึงนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศและมีได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เมื่อเรานำเอาหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเน้นไปที่การตรวจสอบนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในต่างประเทศเช่นเดียวกัน ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำในมาตรา 70 ให้มีความชัดเจนและเพื่อให้มีความแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดจึงใช้ถ้อยคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” กล่าวคือ ในกรณีนี้หากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในต่างประเทศแต่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวอาจจะมีการใช้ประเทศไทยเป็นสถานที่ในการบริหารงานและควบคุมกิจการของบริษัท ซึ่งหากมิได้บัญญัติไว้เช่นนี้อาจจะเกิดการทับซ้อนกันระหว่างการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ในที่ใช้หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้เพราะว่านิติบุคคลดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

2.3) สำหรับกรณีตามมาตรา 70 ทวิ ในตัวบทมีการบัญญัติถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้ในลักษณะกว้างๆ และโดยหลักการในมาตรา 70 ทวิ ใช้บังคับกับการจำหน่ายเงินกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลออกนอกประเทศ หรือ

ที่เรียกว่า ภาษีกำไรส่งออก (remittance tax)⁴ ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยต่างหากอีกชั้นหนึ่งหลังจากการเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ ซึ่งในมาตรา 70 ทวิ บัญญัติขึ้นมาเพื่อให้การลงทุนในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบของบริษัทในเครือ หรือสำนักงานสาขามีภาระภาษีที่ใกล้เคียงกัน⁵ กล่าวคือ เหตุผลในการจัดเก็บภาษีกำไรส่งออกเพื่อให้มีการปฏิบัติเท่าเทียมกันระหว่างบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปบริษัทในเครือ กับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในรูปของสำนักงานสาขา เงินที่บริษัทในเครือหรือห้างหุ้นส่วนส่งออกให้บริษัทแม่ในต่างประเทศจะอยู่ในรูปของเงินปันผลซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แต่เงินที่สำนักงานสาขาส่งออกให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจะอยู่ในรูปของกำไร ไม่ใช่เงินปันผลซึ่งมาตรา 70 ไม่มีผลครอบคลุมถึง ฉะนั้นเพื่อให้เงินที่สำนักงานสาขาส่งออกให้สำนักงานใหญ่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินปันผลที่บริษัทในเครือส่งไปให้บริษัทแม่จึงต้องจัดเก็บภาษีกำไรส่งออก⁶

กรณีตามมาตรา 70 ทวิ มิใช่แต่เฉพาะกำไรเท่านั้นเมื่อจำหน่ายออกไปแล้วต้องเสียภาษีกำไรส่งออก เงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือถือได้ว่าเป็นกำไร เมื่อจำหน่ายออกไปก็ต้องเสียภาษีอีกต่างหากเช่นเดียวกัน ฉะนั้นการจำหน่ายเงินสำรองต่างๆ ที่กันไว้จากกำไรหรือกำไรสะสมออกไปจากประเทศไทยจึงต้องเสียภาษีอีกต่างหาก เพราะถือเป็นเงินที่กันไว้หรือถือได้ว่าเป็นกำไร นอกจากนี้การจำหน่ายเงินกำไรยังหมายความรวมถึง⁷

(1) การจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้ หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

⁴ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Ceter), น.105.

⁵สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546), น.54.

⁶ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เซึ่งวรรตที่ 4 อ้างจากศุภรัตน์ วัฒนกุล, “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล”. สรรพากรศาสตร์. (มีนาคม-เมษายน 2527), น.27.

⁷เพ็งอ้าง, น.106

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการอนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ส่งออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

สำหรับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศแต่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเนื่องจากมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ในกรณีนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวย่อมถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย จึงไม่จำเป็นจะต้องไปพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 เป็นการจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ เพราะฉะนั้นเพื่อให้มีความชัดเจนขึ้นจึงจำเป็นต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 70 ทวิ ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น

3) กรณีตามมาตรา 67 ซึ่งเกี่ยวกับการขนส่งระหว่างประเทศโดยมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ โดยอนุญาตให้ประเทศแหล่งเงินได้สามารถเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำซึ่งในประเทศไทยตามบทบัญญัติในมาตรา 67 ได้กำหนดให้สิทธิแก่ประเทศไทยในการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3 ของค่าขนส่ง ค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม ค่าระวาง และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บทั้งในกรณีของการรับขนคนโดยสารและการรับขนของออกจากประเทศไทย

ในกรณีนี้หากมีการใช้หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยจะเห็นได้ว่าตัวบทในมาตรา 67 ได้บัญญัติไว้ว่า “..เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสองกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์...” ซึ่งจากถ้อยคำดังกล่าวจึงไม่จำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 67 เดิมแต่อย่างใด เนื่องจากมีความเกี่ยวเนื่องกับมาตรา 66 วรรคสองที่ได้มีการแก้ไขแล้ว กล่าวคือ ถ้าหากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่มีได้ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ในกรณีนี้ก็จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์เดิม คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจะเสียภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายร้อยละ 3 แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นการขนส่งคนโดยสารหรือขนส่งของออกจากประเทศไทยไปยังต่างประเทศ และมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ในกรณีนี้จึงไม่ถือว่าเป็นกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง ซึ่งเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 67 กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยที่จะต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิโดยจะต้องนำ

เงินได้ทั่วโลกมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ โดยไม่ต้องเสียภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายร้อยละ 3

ดังนั้นในกรณีนี้ผลที่ตามมา คือ อาจทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งหรือสองประเทศในเวลาเดียวกัน โดยในกรณีนี้อาจมีการโต้แย้งว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของตนมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นจึงไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยตามหลักเกณฑ์การมีถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด ในกรณีนี้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองประเทศน่าจะใช้วิธีการตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) เพื่อให้ได้ข้อตกลงระหว่างกันเป็นอันยุติว่าประเทศถิ่นที่อยู่ประเทศใดระหว่างสองประเทศ ประเทศไหนจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลดังกล่าวตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือถ้าหากเป็นกรณีที่ประเทศไทยกับต่างประเทศต่างก็มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อกัน ในกรณีนี้ควรที่จะใช้หลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (Tie-breaker rule) ซึ่งโดยทั่วไปได้มีการกำหนดอยู่ในข้อบทที่ 4(3) โดยในข้อบทดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้วิธีการหาข้อตกลงร่วมกัน ซึ่งถ้าหากเป็นกรณีที่ประเทศพิพาทกับประเทศที่พัฒนาแล้วอำนาจในการเจรจาเพื่อหาข้อตกลงร่วมกันตามวิธีการดังกล่าวอาจจะมีผลทำให้ประเทศไทยเสียเปรียบได้ ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวอาจจะได้ข้อยุติที่ทำให้ประเทศที่พัฒนาแล้วมีสิทธิที่จะจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เนื่องจากประเทศดังกล่าวเป็นประเทศที่บริษัทได้มีการจดทะเบียนจัดตั้ง เพราะฉะนั้นในกรณีนี้สำหรับหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ตามข้อบทที่ 4(3) น่าจะมีการกำหนดตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ซึ่งกำหนดว่าให้ใช้หลักเกณฑ์สถานจัดการแห่งใหญ่ หรือ Place of effective management ซึ่งเมื่อมีการกำหนดเอาไว้เช่นนี้ก็จะทำให้มีความสอดคล้องกับหลักเหตุผลพื้นฐานที่มีการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดไว้ในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD นั้น เพื่อให้สอดคล้องกับเรื่องเงินได้ที่ได้รับการเดินเรือ การขนส่งภายในประเทศ และการขนส่งทางอากาศอีกด้วย⁸

4) กรณีเกี่ยวกับการได้รับเงินปันผลตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (10) ในกรณีนี้เมื่อได้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์ตามมาตรา 66 แล้ว ผลที่ตามมานั้นคือ ความจำเป็นที่จะต้องมีการตราบทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (10) ขึ้นมาใหม่เพื่อให้สอดคล้องกัน ดังนี้

⁸Robert Couzin, Corporate Residence and International Taxation, (Amsterdam:

IBFD Publications BV, 2002), pp.163-171.

มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(10) สำหรับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่ง เว้นแต่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยดังต่อไปนี้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก)บริษัทจดทะเบียน

(ข)บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

จากบทบัญญัติดังกล่าวได้ใช้ถ้อยคำว่า “บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” โดยในกรณีนี้จะหมายถึงบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเนื่องจากการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย⁹ เพราะฉะนั้นกรณีที่ได้รับเงินปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้คือ บริษัทจำกัดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือบริษัทจำกัดใดที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย หากได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทจำกัดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเช่นเดียวกัน หรือได้รับจากกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมการเกษตร หรืออุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม หรือได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวมาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี

ตามมาตรา 65 ทวิ (10)(ก) บริษัทจดทะเบียน หมายถึง บริษัทที่มีการจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

⁹ซึ่งตามบทบัญญัติเดิมจะหมายถึงเฉพาะบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น

ตามมาตรา 65 ทวิ (10)(ข) บริษัทจำกัดนอกจากข้อ (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงให้บริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลจะต้องไม่ได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าจะโดยตรงหรือทางอ้อม สำหรับหลักเกณฑ์อื่นๆ ก็ยังคงเหมือนเดิม แต่ถ้าหากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมิใช่บริษัทตามมาตรา 65 ทวิ (10)(ก) หรือ (ข) ในกรณีนี้บริษัทดังกล่าวก็จะต้องนำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่ง

5) กรณีการบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียวของประเทศไทยซึ่งได้มีการบัญญัติอยู่ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรนั้น เมื่อมีการนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมเข้ามาใช้ นอกจากทำให้ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เพิ่มขึ้นแล้ว สิ่งที่สำคัญก็คือควรที่จะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติในพระราชกฤษฎีกาซึ่งเดิมให้การบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียวเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแต่เพียงเท่านั้น โดยจะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีความหมายครอบคลุมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมด้วย ในกรณีนี้พระราชกฤษฎีกาที่ควรจะต้องแก้ไข มีดังต่อไปนี้¹⁰

5.1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 ในพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ได้มีการกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า และเงินได้อื่นๆ ที่ได้รับ ซึ่งบทบัญญัติที่จะต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมให้ครอบคลุมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม มีดังนี้

มาตรา 5 ทวิ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย

¹⁰จะขอล่าวเฉพาะในส่วนที่จะต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมเท่านั้น

มาตรา 5 อัญชารส ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวล รัชฎากร ให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลที่ได้รับ รัชจากการถือหุ้นให้วิสานกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นดังกล่าว ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งเป็นนิติบุคคลร่วมลงทุนตามประกาศ กระทรวงการคลังว่าด้วยการกำหนดกิจการจัดการเงินร่วมลงทุนให้เป็นหลักทรัพย์ เพื่อประกอบกิจการ และมีทุนจดทะเบียนไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท โดยจะต้องมีการชำระค่าหุ้นครั้งแรกเป็น จำนวนไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของทุนจดทะเบียนและชำระค่าหุ้นส่วนที่เหลือทั้งหมดภายในระยะเวลา สามปีนับแต่วันจดทะเบียน

การลงทุนจดทะเบียนให้กระทำได้เมื่อได้ถือหุ้นในวิสานกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าเจ็ดปีติดต่อกัน

5.2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 263) พ.ศ.2536 ซึ่งกำหนดขึ้นมาเพื่อให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินกำไรที่ได้รับจากกองทุนรวม โดยมีบทบัญญัติที่ต้องแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ศูนย์ กลางการบริหารและการควบคุม คือ

มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัชฎากร สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลัก ทรัพย์ พ.ศ.2535 ให้แก่

(1) บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้ จำนวนกึ่งหนึ่ง

(2) บริษัทจดทะเบียน สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้ทั้งจำนวน

ทั้งนี้ ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือบริษัทจดทะเบียนตาม (1) หรือ (2) มีเงินได้ที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว โดยถือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งของ กำไรนั้นไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้รับหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหน่วย ลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

5.3) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรเพื่อยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ซึ่งโดยหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้จะให้การ บรรเทาภาระภาษีกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่ง ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ถ้าหากมีการนำเอาหลักเกณฑ์การ มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ในการพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยด้วย อีกหลักเกณฑ์หนึ่งจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์เดิมที่มีอยู่ในพระ

ราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ด้วยมีฉะนั้นแล้วอาจจะถือได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์การจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทยกับนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยเพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงต้องแก้ไข ดังนี้

มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เนื่องจากประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

(4) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นอกจากนี้ยังมีความเกี่ยวเนื่องกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยอีกด้วย ซึ่งควรจะต้องมีการออกประกาศมาใหม่เพื่อแก้ไขให้สอดคล้องกับการแก้ไขพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) กล่าวคือ จะต้องมีการแก้ไขในส่วนของนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยให้มีความครอบคลุมทั้งนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์การจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายและนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยด้วย ดังนี้

ข้อ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศแต่ไม่เกินจำนวนที่กำหนด ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากการ

หรือเนื่องจากกิจการทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 ภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เสียไปในต่างประเทศที่มีสิทธินำไปหักจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย ต้องเป็นดังนี้

(1) ภาษีเงินได้ที่คำนวณจากกำไรสุทธิหรือจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ และได้มีการชำระภาษีดังกล่าวไปแล้วในต่างประเทศ

(2) ภาษีเงินได้ที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้มีการชำระภาษีดังกล่าวไปแล้วในต่างประเทศ

ข้อ 3 การคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ ให้คำนวณแยกเป็นรายประเทศตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) กรณีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศให้นำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกิจการที่กระทำในต่างประเทศ หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้เท่าใด ให้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย ผลลัพธ์ที่ได้ให้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ

(2) กรณีมีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศให้นำเงินได้ดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย ผลลัพธ์ที่ได้ให้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศหรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3(1) เว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้เสียภาษีจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามกฎหมายของประเทศนั้นแล้ว โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในประเทศนั้นอีกให้นำเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวไปคำนวณตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3(2)

ข้อ 5 จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับยกเว้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) กรณีจำนวนภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่าง

ประเทศตามข้อ 2 มีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 3(1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี ให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวน ภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศแต่ละประเทศทั้งจำนวน

(2) กรณีจำนวนภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามข้อ 2 มีจำนวนมากกว่าภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 3(1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี ให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 3(1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี

ข้อ 8 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย การคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3(1) ให้ใช้รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

สำหรับภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้เสียไปเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ ที่จํานํายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้นั้นต้องเป็นดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิในต่างประเทศ ต้องเฉลี่ยภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ตามส่วนของกำไรที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายในต่างประเทศ ต้องเฉลี่ยภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศตามส่วนของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

ข้อ 9 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้ชำระภาษีเงินได้ในต่างประเทศหลังจากที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวขึ้นใหม่เพื่อปรับปรุงให้ถูกต้องด้วย

ข้อ 10 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.25.. ในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้ว ให้ถือปฏิบัติเช่นนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

โดยความจำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขทั้งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ดังกล่าวข้างต้นนั้นก็เพื่อไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ (Non-Discrimination) ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์การมีสถานที่จัดตั้งอยู่ในประเทศไทย (Place of Incorporation) กับการถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารการจัดการและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยและถือว่าเป็นหน้าที่ของประเทศถิ่นที่อยู่ที่จะต้องให้การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเงินได้

ข. แนวทางแก้ไขเกี่ยวกับปัญหาการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย (change residence) สำหรับปัญหาการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย เพื่อเป็นการป้องกันปัญหาดังกล่าวที่อาจเกิดขึ้นได้ ในกรณีนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการบัญญัติมาตรการในการจัดการกับปัญหาดังกล่าวเอาไว้ในประมวลรัษฎากร และคำสั่งของกรมสรรพากร โดยมาตรการที่จะนำมาใช้นั้น ควรจะต้องมีการนำบทลงโทษทางอาญามาใช้ประกอบด้วยเพื่อป้องกันการฝ่าฝืน ดังนี้

(1) จะต้องมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการป้องกันปัญหาดังกล่าวเอาไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งจำเป็นจะต้องมีการยกทรงพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ขึ้นมา ดังนี้

“มาตรา 37 ตี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดย้ายศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมออกไปจากประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีใด โดยไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข หรือวิธีการที่อธิบดีกำหนด และไม่ได้รับความยินยอมเป็นหนังสือจากอธิบดีกรมสรรพากร จะต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งล้านบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเพื่อประโยชน์ในการประเมินจัดเก็บภาษีอากร”

(2) นอกจากการเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวเอาไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว ในกรณีนี้ควรที่จะต้องมีการออกคำสั่งกรมสรรพากร ท.ป. ซึ่งมีสภาพบังคับเป็นกฎหมายเพราะออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย โดยการออกคำสั่งดังกล่าวถือว่าเป็นการอ้างอำนาจตามประมวล

รัฐฎการ หมวดที่ 3 ส่วนที่ 3 มาตรา 66/1 เพื่อเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างชาติ ดังนี้

“คำสั่งกรมสรรพากร ที่ พ.ป./25.... เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย

อาศัยอำนาจตามมาตรา 66/1 แห่งประมวลรัษฎการ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎการ (ฉบับที่....) พ.ศ.25.... อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งวางแนวทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

ข้อ1 การย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องแจ้งความประสงค์ที่จะย้ายถิ่นที่อยู่โดยทำเป็นหนังสือและนำไปยื่นต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ภายในกำหนดสามเดือนก่อนวันย้ายถิ่นที่อยู่

ข้อ2 หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดฝ่าฝืนบทบัญญัติในข้อ1 ดังกล่าวข้างต้น จะต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท และในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา 71 (1) ในการที่จะประเมินรายได้ของบริษัทดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทดังกล่าวได้ย้ายถิ่นที่อยู่ออกไปนอกราชอาณาจักรโดยไม่ได้รับความยินยอมจากอธิบดี

ข้อ3 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวทางปฏิบัติ หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ข้อ4 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำสั่งนี้เป็นต้นไป”

ค.แนวทางแก้ไขเกี่ยวกับกรณี controlled foreign company สำหรับปัญหาดังกล่าวนั้น เป็นปัญหาการเลี่ยงภาษีอันเนื่องมาจากการพักหรือเก็บกักเงินได้ ณ ต่างประเทศ (deferral) โดยเฉพาะการพักหรือเก็บกักเงินได้ ณ ประเทศที่มีลักษณะเป็น tax havens ซึ่งทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ถือหุ้นสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ไปพักหรือเก็บกักไว้¹¹ แต่สำหรับมาตรการปัญหาการกระทำดังกล่าวหรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า มาตรการ controlled foreign

¹¹ภัทรา พุทธิวิโรตม, “การนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ในประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), น.5.

company (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “CFC”) นั้นประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดขึ้นมาเพื่อบังคับใช้แต่อย่างใด

มาตรการที่จะกำหนดขึ้นมาเพื่อที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้นควรเป็นไปในแนวทางตามที่ OECD ได้กำหนดไว้ ดังนี้คือ¹²

- 1) คำจำกัดความ
- 2) ลักษณะของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC
- 3) ประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (target territory)
- 4) เงินได้ที่ถือว่าได้รับ (attributed income)
- 5) การคำนวณเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC
- 6) ผู้เสียภาษีในประเทศซึ่งถือว่าได้รับเงินได้จากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC
- 7) การกำหนดส่วนเสียได้ขั้นต่ำ (minimum interest)
- 7) ระยะเวลาที่ถือว่ามีการแจกจ่ายเงินได้
- 8) ข้อยกเว้นและการบรรเทาภาระภาษีตามมาตรา CFC

1) คำจำกัดความของมาตรการ CFC อาจจะกำหนดเพิ่มเติมอยู่ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“มาตรา 39 บริษัทในความควบคุม (CFC) หมายความว่า บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งถูกควบคุมโดยบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศไทย”

จากคำจำกัดความดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการควบคุมบริษัทต่างชาติ หรือ controlled foreign company นั้น เป็นมาตรการที่ใช้บังคับกับบริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และจะต้องเป็นการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดนก้ำบังภาษี หรือ tax havens หรือจัดตั้งขึ้นในประเทศที่เสียภาษีต่ำกว่าประเทศไทย

มาตรการ CFC จะพิจารณาถึงความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของบริษัทผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นอยู่ในบริษัทที่เข้าข่ายเป็น CFC โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่เกิดเงินได้นั้น บริษัทผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่จะต้องนำกำไรที่เก็บอยู่ในบริษัทต่างประเทศเข้ามาเสียภาษีในประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย¹³

¹² เพิ่งอ้าง, น.50-68.

¹³ เพิ่งอ้าง, น.25.

2) ลักษณะของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC¹⁴ คือบริษัทจะต้องตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ประเทศหนึ่ง ซึ่งผู้ถือหุ้นมีถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง มีสิทธิพล หรือมีอำนาจควบคุมบริษัทดังกล่าว โดยทั่วไปอำนาจควบคุมได้แก่ การมีหุ้น หรือการมีสิทธิออกเสียงข้างมาก กรณีนี้เรียกว่า กฎการควบคุม (control rule)

ตัวอย่างเช่น การถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุมและมีอำนาจแต่งตั้งกรรมการของบริษัท หรือแต่งตั้งกรรมการข้างมาก ซึ่งอำนาจดังกล่าวนี้ทำให้ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุมทางอ้อมในด้านการบริหารงานของกิจการของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC และอาจจะมีอำนาจควบคุมการประกาศจ่ายเงินปันผล

ดังนั้นการที่จะกำหนดลักษณะของบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC เพื่อนำมาเป็นมาตรการในการตรวจสอบในระบบภาษีอากรของประเทศไทย อาจจะไม่ใช้เกณฑ์การถือหุ้นข้างมาก ดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้แล้วข้างต้นก็ได้ โดยเราอาจจะกำหนดว่าหากบริษัทผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยถือหุ้นเป็นจำนวนร้อยละ 10 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัทต่างชาติที่ตั้งอยู่ในดินแดน tax havens หรือในประเทศที่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศไทยโดยอาจกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถือหุ้นอยู่ในประเทศไทยมีอำนาจควบคุมโดยทางอ้อม กล่าวคือ มีอำนาจควบคุมกิจการและมีอำนาจแต่งตั้งกรรมการของประเทศ ในกรณีถือว่าบริษัทดังกล่าวถือหุ้นอยู่ในบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC ซึ่งทำให้บริษัทผู้ถือหุ้นที่อยู่ในไทยมีภาระภาษีในเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัทดังกล่าวด้วยนั่นเอง

นอกจากจะต้องกำหนดลักษณะการควบคุมบริษัทแล้ว การนำกฎดังกล่าวมาใช้เพื่อพิจารณาว่าบริษัทต่างชาติมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ จะต้องพิจารณาสถานะของบริษัทต่างชาติตามกฎหมายการควบคุม และระยะเวลาดังนี้¹⁵

(1) ประเทศเดนมาร์ก นิวซีแลนด์ อังกฤษ และสหรัฐอเมริกา นำกฎหมายควบคุมมาใช้ในช่วงเวลาใดๆ ในระหว่างรอบระยะเวลาทางบัญชีของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC

(2) ประเทศแคนาดา และประเทศอื่นๆ จะพิจารณาสถานะบริษัท CFC ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท

¹⁴ เพ็งอ้าง, น.51.

¹⁵ เพ็งอ้าง, น.52 อ้างจาก OECD, Controlled Foreign Company Legislation (Paris : Head of Publications Services, OECD, 1996), p.39

การพิจารณาว่าบริษัทใดเป็นบริษัท CFC ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นเรื่องง่าย แต่ในขณะเดียวกันผู้เสียภาษีจะค้นหาวิธีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยอาศัยความง่ายของหลักดังกล่าว โดยผู้เสียภาษีจะทำการจำหน่ายหุ้นก่อนในช่วงเวลาที่ถือว่าบริษัทมีสถานะเป็น CFC และทำการซื้อหุ้นดังกล่าวกลับคืนมาภายหลัง¹⁶

เพราะฉะนั้นในประเทศไทยควรที่จะนำเอากฎการควบคุมมาใช้ในช่วงเวลาใดๆ ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เนื่องจากเป็นการป้องกันมิให้บริษัทผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยทำการจำหน่ายหุ้นก่อนในช่วงเวลาที่ถือว่าบริษัทมีลักษณะเป็น CFC และทำการซื้อหุ้นนั้นคืนมาในภายหลัง

ดังนั้นในกรณีนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยอาจจะเพิ่มเติม ดังนี้

“มาตรา 66/2 การตรวจสอบบริษัทในความควบคุม ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตรวจสอบถึงสภาพ ลักษณะของบริษัทดังกล่าวในเวลาใดก็ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง”

3) ประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย (target territory) การกำหนดประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบว่าบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศกลุ่มเป้าหมายมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ มาตรการ CFC โดยทั่วไปแบ่งประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย มี 2 แนวทาง คือ¹⁷

(1) Transactional Approach แนวทางนี้มุ่งเน้นถึงลักษณะของเงินได้ที่อยู่ภายใต้มาตรการ CFC ขณะเดียวกันอาจมีการกำหนดเงินได้บางประเภทที่ไม่อยู่ภายใต้มาตรการ CFC ก็ได้

(2) Jurisdiction Approach แนวทางนี้มุ่งเน้นที่สถานที่ตั้งของบริษัทที่อยู่ภายใต้มาตรการ CFC แต่อาจมีการกำหนดข้อยกเว้นว่าสถานที่บางแห่งไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรการ CFC ก็ได้ แนวทางนี้จะมีปัญหาเมื่อประเทศมากกว่าหนึ่งประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง เนื่องจากความแตกต่างของกฎหมายรวมตลอดจนถึงขั้นตอนและการจัดเก็บภาษี¹⁸ โดยแนวทางนี้จะมีการกำหนดรายชื่อประเทศต่างๆ ที่เข้าข่ายเป็นประเทศกลุ่มเป้าหมาย (designated country list) โดยรายชื่อนี้จะใช้

¹⁶ เพิ่งอ้าง

¹⁷ เพิ่งอ้าง

¹⁸ โปรดดูรายละเอียดเกี่ยวกับประเทศที่เป็นกลุ่มเป้าหมายสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จาก ภัทรา พุทธิวิโรตม, การนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY มาใช้ในประเทศไทย และจาก OECD, Controlled Foreign Company Legislation (Paris : Head of Publications Services, OECD, 1996)

เป็นแนวทางแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เพื่อจำกัดและลดความไม่แน่นอนในการใช้มาตรการ CFC ซึ่งเป็นการกำหนดรายชื่อบริษัทต่างๆ ดังกล่าวจะต้องเป็นการกำหนดโดยเอกสารที่เป็นทางการ (official list)¹⁹

เพราะฉะนั้นในประเทศไทยควรจะกำหนดประเทศกลุ่มเป้าหมายตามแนวทาง jurisdiction approach โดยให้มีการกำหนดรายชื่อบริษัทต่างๆ ที่เข้าข่ายเป็นประเทศกลุ่มเป้าหมาย ซึ่งเป็นแนวทางให้แก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และเป็นการให้ความแน่นอนและลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติการของผู้เสียภาษี และอาจให้ความแน่นอนและลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่สรรพากรด้วย

4) เงินได้ที่ถือว่าได้รับ (attributed income)²⁰ ในกรณีนี้จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา CFC ซึ่งผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC และเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่

สำหรับในบางประเทศ อย่างเช่น ประเทศสวีเดนจะเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นจากเงินได้ทุกประเภทของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC เป็นต้น²¹

ดังนั้นสำหรับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทผู้ถือหุ้นที่อยู่ในประเทศไทยควรจะจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC

5) การคำนวณเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC²² เงินได้ตามมาตรการ CFC ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ตามสัดส่วนหุ้น ซึ่งบริษัทผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัท CFC ประเทศที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการ CFC ส่วนใหญ่จะนำเงินได้ทั้งหมดของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มารวมคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีตามมาตรา CFC

เงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC สามารถแปลงสกุลเงินตราจากสกุลหนึ่งไปเป็นเงินของอีกสกุลหนึ่ง โดยวิธีที่ง่ายที่สุด คือ เงินได้ที่ถือว่าเป็นของบริษัทผู้ถือหุ้นในบริษัท CFC เป็นเงินได้ของบริษัทผู้ถือหุ้น ณ วันที่เหมาะสม (appropriate date) ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา

¹⁹ ภัทรา พุทธิวิโรตม, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 11, น.55.

²⁰ เพิ่งอ้าง

²¹ เพิ่งอ้าง, น.56 อ้างจาก OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, p.45.

²² เพิ่งอ้าง, น.62.

ปัญชี เป็นต้น สำหรับประเทศไทยดังที่ได้เคยกล่าวไปแล้วในเรื่องการนำกฎการควบคุมมาใช้ซึ่งได้กำหนดให้นำมาใช้ในช่วงใดๆ ระหว่างภายในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ เพราะฉะนั้นในการแปลงสกุลเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินภายในประเทศก็ควรจะต้องคิด ณ วันที่ถือว่าเงินได้เป็นของบริษัทผู้ถือหุ้น เช่นเดียวกันเพื่อง่ายต่อการคำนวณ

6) ผู้เสียภาษีในประเทศซึ่งถือว่าได้รับเงินได้จากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC การพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ตามมาตรการ CFC หรือไม่นั้นเป็นอันละเอียดเกี่ยวกับการพิจารณาเรื่องกฎการควบคุม กล่าวคือ กฎการควบคุมมีเพื่อพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานะเป็น CFC หรือไม่ แต่ในกรณีนี้เป็นการพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นในประเทศบริษัทดังกล่าวจะต้องเสียภาษีตามมาตรการ CFC หรือไม่

มาตรการ CFC ใช้กับผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล แต่มีบางประเทศ อย่างเช่น ประเทศอังกฤษ จะใช้กับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคล ซึ่งการแยกบทบัญญัติมาตรการดังกล่าวระหว่างบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลนั้นเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็น เนื่องจากมาตรการ CFC นั้นใช้ได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลได้อยู่แล้ว นอกจากนี้มาตรการดังกล่าวปกติจะใช้กับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC โดยไม่รวมถึงผู้เสียภาษีภายในประเทศอื่นๆ ซึ่งมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในบริษัทดังกล่าวแต่ไม่มีสถานะเป็นผู้ถือหุ้น แต่ในประเทศอังกฤษจะไม่ใช้มาตรการดังกล่าวแต่อย่างใด กล่าวคือ มาตรการ CFC ของประเทศอังกฤษนั้นเจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจในการจัดสรรเงินได้ของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC ที่ยังมีได้แจกจ่ายให้แก่บุคคลอื่นๆ นอกจากผู้ถือหุ้น ซึ่งมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในบริษัทดังกล่าว ในกรณีนี้เป็นการขยายการจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นไปสู่ผู้มีผลประโยชน์ในบริษัท เช่น เจ้าหนี้ เป็นต้น โดยมีสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องทำการตรวจสอบ กล่าวคือ บริษัทที่มีสถานะเป็น CFC มีทุนจดทะเบียนต่ำ และผู้ถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวเป็นผู้ถือหุ้นในนาม (nominee) หรือถือหุ้นแทนเจ้าหนี้เงินกู้ เมื่อบริษัทดังกล่าวมีกำไร กำไรย่อมต้องถูกตั้งเพื่อจ่ายแก่เจ้าหนี้เงินกู้ ดังนั้นเจ้าหนี้เงินกู้ก็ถือว่าเป็นผู้ว่า เป็นผู้ได้รับประโยชน์หรือมีส่วนได้เสียจากบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC โดยแท้จริง เพราะฉะนั้นในกรณีนี้เจ้าหนี้เงินกู้ย่อมต้องอยู่ภายใต้บังคับมาตรการ CFC แม้ว่าจะมิได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวก็ตาม

ในกรณีนี้สำหรับประเทศไทยแล้วผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศควรที่จะกำหนดมาตรการ CFC ที่ใช้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC โดยให้ครอบคลุมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล (บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) ด้วย โดยไม่ต้องแยกเป็นบุคคลธรรมดากรณีหนึ่งและนิติบุคคลอีกกรณีหนึ่ง ซึ่งอาจจะมีการกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับบทนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ผู้ถือหุ้นของบริษัทในความควบคุม ให้หมายความรวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล”

นอกจากมาตรการดังกล่าวแล้ว ควรจะต้องมีการกำหนดให้ครอบคลุมถึงบุคคลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องและมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียกับบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC ด้วย เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี เนื่องจากอาจจะเกิดกรณีที่บริษัทอาจจะวางแผนภาษีโดยให้มีการตั้งกำไรเพื่อจ่ายให้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งเจ้าหนี้นั้นอาจจะเป็นเพียงเจ้าหนี้ในนามเท่านั้นซึ่งจริงๆ แล้วเงินกำไรดังกล่าวกับการจ่ายไปให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรืออาจจะเป็นกรณีที่ผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC นั้นเป็นผู้ถือหุ้นในนามหรือแค่เพียงถือหุ้นแทนเจ้าหนี้ไว้เท่านั้น พอบริษัทมีกำไรก็มีการตั้งเพื่อจ่ายแก่เจ้าหนี้ ดังนั้นหากไม่มีการบัญญัติมาตรการดังกล่าวไว้ด้วยก็อาจจะทำให้ประเทศไทยไม่สามารถที่จะจัดเก็บจากบุคคลอื่นๆ ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและเกี่ยวข้องกับบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC ในลักษณะที่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียได้ เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ เพื่อให้ครอบคลุมถึงการตรวจสอบถึงบุคคลอื่นที่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้เสียในบริษัทดังกล่าว โดยให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบถึงบัญชีบุคคลที่มีการรายงานรายรับและตั้งรายจ่ายที่บริษัทจะต้องจ่ายไปให้บุคคลอื่นๆ และรวมทั้งที่จะต้องจ่ายให้แก่เจ้าหนี้ด้วย

7) การกำหนดส่วนได้เสียขั้นต่ำ (minimum interest) กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นในบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC ต้องถือหุ้นในอัตราร้อยละขั้นต่ำตามมาตรการ CFC ของแต่ละประเทศได้กำหนดเอาไว้ ซึ่งส่งผลให้เงินได้ของบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC ที่จะพึงถือว่าเป็นของผู้ถือหุ้น การถือหุ้นขั้นต่ำโดยทั่วไปคืออัตราร้อยละ 10 ยกเว้นในบางประเทศ ตัวอย่างเช่น ประเทศญี่ปุ่นซึ่งเดิมใช้อัตราร้อยละ 10 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมในปี ค.ศ.1992 เป็นต้น ซึ่งเหตุผลที่ต้องมีการกำหนดส่วนได้เสียขั้นต่ำเอาไว้ มีดังนี้

(1) ผู้ถือหุ้นข้างน้อยย่อมมีอิทธิพลน้อยต่อการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ของบริษัทมีสถานะเป็น CFC รวมถึงการพิจารณาการแจกจ่ายเงินปันผล

(2) ผู้ถือหุ้นข้างน้อยจะประสบปัญหาในการรับรองอากร

สำหรับประเทศไทยการกำหนดส่วนได้เสียขั้นต่ำนั้นควรจะต้องสอดคล้องกับกฎการควบคุม ซึ่งในกรณีนี้ส่วนได้เสียขั้นต่ำก็คือ จะต้องถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละยี่สิบห้า

8) ระยะเวลาที่ถือว่ามีการแจกจ่ายเงินได้²³ โดยปกติเงินได้ที่ยังมิได้แจกจ่ายของบริษัทที่มีสถานะเป็น CFC จะถือว่าแจกจ่ายแก่บริษัทผู้ถือหุ้นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

²³ เฟิงอ้าง, น.64 อ้างจาก OECD, *Controlled Foreign Company legislation*, p.64.

ของบริษัทที่เป็น CFC ซึ่งหลักการนี้ใช้กับทุกประเทศที่มีบทบัญญัติมาตรการ CFC ยกเว้นประเทศนิวซีแลนด์ กับประเทศอังกฤษ เนื่องจากทั้งสองประเทศได้กำหนดไว้ว่าเงินได้หรือกำไรของบริษัทที่เป็น CFC อาจจัดสรรตามส่วนแก่บริษัทผู้ถือหุ้นในระยะเวลาใดๆ ในระหว่างปีก็ได้

สำหรับประเทศไทยระยะเวลาที่ถือว่ามี การแจกจ่ายเงินได้นั้น อาจจัดสรรตามส่วนแก่บริษัทผู้ถือหุ้นในระยะเวลาใดๆ ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งเช่นเดียวกัน

9) ข้อยกเว้นและการบรรเทาภาระภาษีตามมาตรา CFC²⁴ สามารถแยกการพิจารณาออกได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

9.1) ข้อยกเว้น (exemption provision) ตามมาตรา CFC เป็นข้อยกเว้นที่ใช้กับบริษัทที่เป็น CFC ไม่ได้ใช้กับประเภทของเงินได้²⁵ ซึ่งข้อยกเว้นที่จะนำมาใช้ในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยมีดังต่อไปนี้

(1) หากบริษัทที่มีลักษณะเป็น CFC มีการแจกจ่ายเงินได้ตามอัตราร้อยละหรือตามที่กำหนดแล้วแก่ผู้ถือหุ้น (distribution exemption) เนื่องจากมาตรการ CFC บัญญัติขึ้นเพื่อตอบโต้การเก็บกักหรือการเลื่อนชำระภาษีภายในประเทศ ดังนั้นเมื่อเงินได้ของบริษัท CFC ได้มีการแจกจ่ายให้แก่บริษัทผู้ถือหุ้นที่อยู่ในประเทศไทยตามอัตราร้อยละที่กำหนดไว้ ประเด็นปัญหาการเก็บกักหรือการเลื่อนชำระภาษีภายในประเทศก็ไม่มีอีกต่อไป จึงไม่ต้องนำมาตรา CFC ไปบังคับกับกรณีดังกล่าวอีก

(2) หากบริษัทที่เป็น CFC ประกอบธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมที่แท้จริง เงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับโดยตรง (active income) เพราะฉะนั้นในกรณีนี้บริษัท CFC จะได้รับยกเว้นไม่ต้องแจกจ่ายเงินได้ดังกล่าวให้แก่บริษัทผู้ถือหุ้น เพื่อที่จะต้องนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด

(3) ข้อยกเว้นประการที่สามนี้ถือว่าเป็นข้อยกเว้นสำหรับเงินได้ทั้งหมด (tainted income) ของบริษัทที่เป็น CFC ถ้าหากมีจำนวนไม่เกินวงเงินที่กำหนดหรือไม่เกินอัตราร้อยละตาม

²⁴ เพิ่งอ้าง

²⁵ รายละเอียดในส่วนที่เกี่ยวกับข้อยกเว้นและการบรรเทาภาระภาษีตามมาตรา CFC สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จาก ภัทรา พุทธิวิโรตม, “การนำมาตรการ CONTROLLED FOREIGN COMPANY มาใช้ในประเทศไทย”, น.64-70 และ OECD, Controlled Foreign Company Legislation, p.67-80.

ที่กำหนดในมาตรการ CFC (de minimis exemption) ก็จะไม่มีการนำเอามาตรการ CFC ไปใช้แต่อย่างใด

ตัวอย่างเช่น ประเทศอังกฤษจะใช้ข้อยกเว้นดังกล่าวเมื่อเงินได้ทั้งหมดของบริษัท CFC มีจำนวนไม่เกิน 20,000 ปอนด์

สำหรับประเทศไทยก็ควรที่จะกำหนดวงเงินขั้นต่ำเอาไว้เพื่อที่จะยกเว้นไม่นำเอามาตรการ CFC ไปใช้ด้วยเช่นเดียวกัน

(4) หากบริษัทที่เป็น CFC มีการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งเป็นที่ยอมรับ ในกรณีนี้ควรที่จะให้การยกเว้นกรณีหุ้นของบริษัทดังกล่าวเข้าทำการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากหุ้นของบริษัทดังกล่าวได้ถือโดยสาธารณชนทั่วไป ซึ่งก็คงมีโอกาสน้อยมากที่จะมีการเปิดบริษัทขึ้นมาเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษี

9.2) การบรรเทาภาระภาษีตามมาตรการ CFC

(1) กรณีของการบรรเทาภาระภาษีนี้นั้นจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อบริษัทที่เป็น CFC จะต้องเสียภาษีในต่างประเทศ ซึ่งเมื่อมีการกำหนดมาตรการ CFC ขึ้นมาก็เพื่อนำเงินได้ที่เก็บกักอยู่ในบริษัทดังกล่าวมาเสียภาษีในประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทผู้ถือหุ้น เพราะฉะนั้นประเทศไทยควรที่จะให้การบรรเทาภาระภาษีที่บริษัทดังกล่าวได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ เพื่อเป็นการขจัดการภาษีซ้ำซ้อน โดยอาจจะให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตได้แต่ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในประเทศไทย

(2) หากว่าบริษัทที่เป็น CFC ประสบภาวะขาดทุน มีบางประเทศ อย่างเช่น ประเทศนอร์เวย์ อนุญาตให้นำขาดทุนสะสมของบริษัทดังกล่าวมาใช้เป็นขาดทุนของบริษัทผู้ถือหุ้นได้ แต่ไม่เกินจำนวนขั้นสูงที่กำหนดไว้ แต่ถ้าหากเป็นประเทศอังกฤษ ในกรณีนี้ประเทศอังกฤษจะยอมให้บริษัทผู้ถือหุ้นนำขาดทุนสะสมไปใช้ได้โดยไม่มีกำหนดจำนวนขั้นสูง และไม่มีกำหนดระยะเวลาในการนำไปใช้ ซึ่งแตกต่างจากประเทศแคนาดา ฝรั่งเศส ซึ่งยอมให้นำขาดทุนสะสมไปใช้ได้ภายในระยะเวลา 5 ปีเท่านั้น

เพราะฉะนั้นประเทศไทยควรที่ยอมให้บริษัทผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนำเอาผลขาดทุนสะสมมาใช้ในภายในระยะเวลา 5 ปีเช่นเดียวกับการที่บริษัทไทยมีผลขาดทุนสะสมซึ่งกฎหมายอนุญาตให้นำไปใช้ได้แค่ 5 ปีเท่านั้น เพราะหากให้นำผลขาดทุนไปใช้อย่างไม่จำกัดเวลาแล้ว อาจจะทำให้เกิดปัญหาว่รัฐเลือกปฏิบัติต่อบริษัทภายในประเทศ และเอื้อประโยชน์ต่อบริษัทต่างชาติก็ได้

4.1.1.2.2 แนวทางแก้ไขเกี่ยวกับปัญหาความขัดกันระหว่างหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมกับหลักแหล่งเงินได้ และมีความแตกต่างกับการมีสถานประกอบการถาวร

ในประเทศไทยอย่างไร รวมทั้งวิธีการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมเพื่อให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมีความเต็มใจที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

ก. จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าหากมีการนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้เป็นหลักเกณฑ์ประการหนึ่งของหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีทั้งความคล้ายคลึงและความแตกต่างกับหลักแหล่งเงินได้ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วก็จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมไม่เป็นการขัดหรือแย้งกับหลักแหล่งเงินได้แต่อย่างใด ซึ่งในหัวข้อนี้จะขอแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 ประการ ดังนี้

(1) หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความคล้ายคลึงกับหลักเกณฑ์ในเรื่องการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิ ดังนี้

(1.1) หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจะพิจารณาถึงกลุ่มบุคคลซึ่งก็คือ คณะกรรมการของบริษัท ซึ่งคณะกรรมการของบริษัทถือได้ว่าเป็นผู้ทำการแทนบริษัทนั้น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ในมาตรา 76 ทวิ แล้วเหมือนกับว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีผู้ทำการแทนอยู่ในประเทศไทยนั่นเอง

(1.2) หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนอกจากจะต้องพิจารณาถึงกลุ่มบุคคลของบริษัทแล้วจะต้องพิจารณาถึงการเข้ามาในประเทศไทยเพื่อที่จะใช้สถานที่ในประเทศไทยในการดำเนินงานต่างๆ ของบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศ ซึ่งถ้าหากพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ในมาตรา 76 ทวิ ก็อาจจะมีความเป็นไปได้ว่าเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 76 ทวิ ได้เช่นกัน

(1.3) หลักเกณฑ์ทั้งสองประการนี้ต่างก็ใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ (net profit) เช่นเดียวกัน

(1.4) หลักเกณฑ์ทั้งสองประการนั้นเป็นการดำเนินการโดยผ่านผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งไม่ได้ดำเนินการโดยผ่านสำนักงานสาขาหรือเป็นการดำเนินการโดยมีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่อีกแห่งหนึ่งในประเทศไทยแต่อย่างใด

(2) นอกจากหลักเกณฑ์ทั้งสองประการจะมีความคล้ายคลึงดังกล่าวแล้ว หลักเกณฑ์ทั้งสองประการต่างก็มีความแตกต่างกัน ซึ่งความแตกต่างนี้ทำให้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมไม่เป็นการขัดหรือแย้งกับหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด กล่าวคือ

(2.1) ความแตกต่างในเรื่องของการอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยนั้นเป็นการที่ประเทศไทยอ้างอำนาจความเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่สำหรับหลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวินั้นเป็นการที่ประเทศไทยอ้างอำนาจการเป็นประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2.2) ความแตกต่างในเรื่องฐานภาษี กล่าวคือ รายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการหรือรายได้ที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมีความแตกต่างกัน ดังนี้

หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้นถือว่าหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีนี้บริษัทจะต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ทั่วโลก (worldwide income) มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทยซึ่งถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวิ ในกรณีนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหน้าที่ที่จะต้องนำรายได้จากการประกอบกิจการหรือรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการเฉพาะที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

(2.3) ความแตกต่างประการที่สามนี้ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าอาจจะจะมีผู้ที่เข้าใจผิดว่าหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอาจจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย เช่นเดียวกับหลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวินั้น จริงๆ แล้วมิใช่ว่าจะเหมือนกันไปเสียหมด เนื่องจากว่าตามหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้นถึงแม้จะมีการเข้าดำเนินงานกันอยู่ในประเทศไทย แต่การเข้ามาดำเนินงานอาจจะไม่ได้ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลได้จากทุนหรือผลกำไรเฉพาะแต่ในประเทศไทยเพียงเท่านั้นแต่อาจจะมิขึ้นหรือเกิดขึ้นในต่างประเทศด้วยก็ได้ เนื่องบริษัทต่างชาติเข้ามาในประเทศไทยก็เพื่อที่จะใช้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม แต่ถ้าเป็นหลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวิจะต้องเป็นกรณีที่ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยจะต้องก่อให้เกิดเงินได้หรือผลได้จากทุนหรือผลกำไรในประเทศไทย

(2.4) ความแตกต่างในเรื่องผู้แทนของบริษัทต่างชาติ กล่าวคือ หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้นถ้าหากเปรียบเทียบกับร่างกายของมนุษย์ก็เหมือนกับสมองของคนเรานั้นเอง ดังนั้นศูนย์กลางของบริษัท คือ ส่วนที่มีอำนาจในการตัดสินใจ มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารงาน มีอำนาจในการดำเนินการต่างๆ ที่เกี่ยวกับกิจการของบริษัทไม่ใช่เพียงแค่ตัวแทน หรือผู้แทนของบริษัทในการทำสัญญา หรือเซ็นสัญญากับบริษัทอื่นหรือนิติบุคคลอื่นแต่เพียงอย่างเดียว โดย

ศูนย์กลางของบริษัทดังกล่าวย่อมมีการดำเนินการโดยกลุ่มคนกลุ่มหนึ่งที่มีความเกี่ยวข้องกับบริษัทเป็นอย่างมาก นั่นคือ คณะกรรมการของบริษัทซึ่งเป็นคณะกรรมการบริหารระดับสูง ถึงแม้ว่าคณะกรรมการเหล่านี้จะมีหน้าที่เป็นผู้แทนของบริษัทก็ตาม แต่กลุ่มคนเหล่านี้มีอำนาจมากกว่าที่เป็นเพียงแค่คนเซ็นสัญญาเท่านั้น ซึ่งนี่คือ จุดที่ทำให้ความเป็นศูนย์กลางตามมาตรา 66 มีความแตกต่างจากการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งน่าจะเป็นเพียงกลุ่มคนที่คอยช่วยประสานงานหรือมีหน้าที่หาลูกค้าในประเทศไทยให้กับบริษัทในต่างประเทศ หรือเป็นเพียงบุคคลที่เข้ามาเซ็นสัญญา หรือทำธุรกรรมใดๆ ในประเทศไทยเพียงเท่านั้นซึ่งอำนาจในการตัดสินใจที่จะดำเนินการต่างๆ ที่กล่าวมานี้เป็นอำนาจของคณะกรรมการบริหารงานระดับสูงของบริษัททั้งสิ้น

เพราะฉะนั้นเมื่อพิจารณาถึงสาระสำคัญของหลักเกณฑ์ทั้งสองประการแล้ว แม้จะมีความคล้ายคลึงกันก็ตาม แต่โดยสาระสำคัญแล้วถือว่าต่างกันดังเหตุผลที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ดังนั้นหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจึงไม่ขัดกับหลักเกณฑ์ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิ แต่อย่างใด และเมื่อไม่เป็นการขัดกับหลักเกณฑ์ในมาตรา 76 ทวิ แล้ว ก็ย่อมส่งผลให้ไม่เป็นการขัดกับหลักเกณฑ์ในมาตรา 70 ด้วยเช่นเดียวกัน

ข. หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างกับการมีสถานประกอบการถาวรอย่างไร สถานประกอบการมีอยู่ด้วยกันสามประเภทใหญ่ๆ เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จะขอแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ประการ คือ

1) หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (asset permanent establish)²⁶ กล่าวคือ สถานประกอบการประเภทนี้จะมีลักษณะเป็นรูปธรรมและเป็นสถานที่ซึ่งคนทั่วไปสามารถเข้าใจ มองเห็นได้ชัดเจน หรือสัมผัสจับต้องได้ ตัวอย่างเช่น

สถานธุรกิจประจำ (fixed place of business) ซึ่งจะต้องมีองค์ประกอบ 3 ประการ กล่าวคือ ต้องมีสถานธุรกิจ ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น และสถานธุรกิจนั้นต้องมีความประจำถาวร กล่าวคือ มีสถานที่ซึ่งผู้มีเงินได้ใช้ในการประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะใช้ทั้งหมดหรือใช้เพียงบางส่วนก็ตาม แต่เป็นสถานที่ซึ่งมีผู้อยู่ประจำ ไม่จำเป็นต้องเป็นรูปแบบของสำนักงาน (office) ก็

²⁶ อนุภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น.332-337.

ได้ แต่จะต้องมีความประจำหรือถาวรทั้งในแง่เวลา (degree of permanency) และสถานที่ (location) ดังนั้นหาบเร่ แผงลอย ที่เปลี่ยนไปเรื่อยๆ จึงไม่เป็นสถานธุรกิจประจำ

ความประจำหรือความถาวรในแง่เวลานั้น กรมสรรพากรได้เคยวางแนววินิจฉัยไว้ว่า ถ้ามีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลาเกินกว่า 6 เดือน ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรแล้ว²⁷

นอกจากสถานธุรกิจประจำแล้ว สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินยังหมายถึง ความรวมถึง สถานที่จัดการ (place of management) สาขา (branch) สำนักงาน (office) โรงงาน (factory) คลังสินค้าที่มีไว้เพื่อธุรกิจการบริการเก็บรักษาสิ่งของ (warehouse) ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ (farm and plantation) เหมืองแร่ (mine) บ่อน้ำมัน (oil well) บ่อก๊าซ (gas well) เหมืองหิน (quarry) หรือสถานที่ใช้ในการค้นหาทรัพยากรธรรมชาติ (place of extraction of nature resources)

เพราะฉะนั้นการใช้สถานที่ในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้น อาจจะถือได้ว่าสถานที่ดังกล่าวเป็นสถานธุรกิจได้ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ใช้สถานที่ในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและควบคุมดังนั้นสถานที่ดังกล่าวจึงเป็นสถานธุรกิจ ประกอบกับมีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจดังกล่าวเพราะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวย่อมมีการติดต่อทำธุรกิจที่เกี่ยวกับกิจการของตน ณ สถานที่นั้นอยู่แล้ว แต่สถานธุรกิจดังกล่าวไม่มีสภาพเป็นสถานธุรกิจประจำ (fix place of business) เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวอาจจะมีการเคลื่อนย้ายสถานที่ที่ใช้เป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมไปเรื่อยๆ ไม่ได้อยู่เป็นหลักแหล่งก็ได้ แม้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเกินกว่าหกเดือนก็ตาม เพราะฉะนั้นในกรณีนี้การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจึงมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

นอกจากกรณีดังกล่าวแล้ว อาจจะมีกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย โดยเข้ามาตั้งสำนักงานสาขา หรือสถานจัดการ (place of management) อยู่ในประเทศไทย และทางบริษัทแม่ที่อยู่ในต่างประเทศได้กำหนดให้สำนักงานสาขาหรือสถานจัดการที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารงานของบริษัทก็ได้ ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินเป็นอย่าง

²⁷ดูรายละเอียดได้จากหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/31970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 อ้างจาก ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, เชิงอรรถที่ 22, น.333.

มาก เนื่องจากมีสถานประกอบธุรกิจประจำ กล่าวคือ มีสถานธุรกิจ และมีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจดังกล่าว และที่สำคัญคือสถานธุรกิจดังกล่าวมีความประจำถาวรและได้เข้ามาดำรงอยู่ในประเทศไทยเป็นระยะเวลาเกินกว่าหกเดือน แต่สิ่งที่ทำให้ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ก็คือ การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้น จะต้องเป็นศูนย์กลางในการบริหารงานกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ และมีอำนาจควบคุมรวมทั้งการมีอำนาจในการทำธุรกรรมต่างๆ กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่อยู่ในประเทศไทยและในต่างประเทศ ซึ่งทำให้เกิดเงินได้หรือรายได้ทั้งจากในประเทศไทยและต่างประเทศ และที่สำคัญ คือ ศูนย์กลางดังกล่าวถือว่าเป็นศูนย์กลางในการควบคุมการบริหารงาน การวางกลยุทธ์ โครงสร้างของบริษัท ทั้งสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาทั้งหมด เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจึงมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ซึ่งส่งผลให้ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทยจะต้องนำเงินได้หรือรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

2) หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างการมีสถานประกอบการประเภทกิจกรรม (activity permanent establishment)²⁸ กล่าวคือ สถานประกอบประเภทนี้มีลักษณะเป็นนามธรรม คนทั่วไปไม่สามารถรู้ได้เองแต่จะมีการกำหนดอยู่บนสัญญาภาษีซ้อนๆ โดยให้ถือว่ากิจกรรมบางลักษณะที่กระทำขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ในชั่วระยะเวลาหนึ่งเป็นการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวร ซึ่งมีด้วยกัน 2 กรณี คือ

(1) project permanent establishment ซึ่งได้แก่ การมีโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจสอบเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวที่ดำเนินการอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ จะกำหนดเงื่อนไขของระยะเวลาที่กระทำการหรือการดำรงอยู่ของกิจกรรมดังกล่าว (time-test) ตัวอย่างเช่น อาจกำหนดให้ดำรงอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลาเกินกว่าสามเดือน หรือเกินกว่าหกเดือนก็ได้ เป็นต้น

(2) กรณีให้บริการผ่านพนักงาน ในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ได้ระบุลักษณะของกิจกรรมการให้บริการที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม คือ การให้บริการทั่วไปหรือให้บริการปรึกษา โดยบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำแทน หรือบุคลากรของตนเข้ามาให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ได้กำหนดเอา

²⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, เพิ่งอ้าง เชียงธรรมที่ 26, น.338-346.

ไว้ เช่น เกินกว่าสามเดือน หรือเกินกว่าหกเดือน หรือเกินกว่าหนึ่งร้อยแปดสิบสามวัน เป็นต้น ในกรณีนี้ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิเก็บภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในประเทศของตน

การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทยถือว่าเป็นศูนย์กลางการบริหารงานไม่ว่าจะเป็นการวางกลยุทธ์ โครงสร้างทางการตลาดของบริษัท และยังต้องดำเนินการให้กลยุทธ์ หรือโครงสร้างดังกล่าวนั้นบรรลุผลอีกด้วย ซึ่งก็ย่อมส่งผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องมีการทำธุรกรรมมากมายที่เกี่ยวกับกิจการของตน ดังนั้นการมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมย่อมไม่ใช่การเข้ามามีโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจควบคุมโครงการต่างๆ ดังกล่าวแต่อย่างใด เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเทศกิจกรรมนั่นเอง

สำหรับกรณีของการให้บริการโดยผ่านพนักงาน โดยให้พนักงานเข้ามาให้คำปรึกษา หรือการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้ส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือบุคลากรของตนเข้ามาให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้ ในกรณีนี้แม้ว่าการเข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทยเป็นการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้ส่งคณะกรรมการระดับผู้บริหารเข้ามาประชุมเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับกิจการของบริษัท หรือเข้ามาประชุมเพื่อวางแผนนโยบาย หรือกลยุทธ์ หรือโครงสร้างการตลาดของบริษัทก็ตาม จะเห็นได้ว่าการเข้ามาในประเทศไทยของกลุ่มคนเหล่านี้ไม่ได้เข้ามาเพื่อให้บริการให้คำปรึกษา หรือเข้ามาให้บริการแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใดแม้ว่าจะเข้ามาอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลานานเกินกว่าสามเดือน หรือเกินกว่าหกเดือน หรือเกินกว่าหนึ่งร้อยแปดสิบสามวันก็ตาม เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจึงมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

3) หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (agency permanent establishment)²⁹ สถานประกอบการประเภทนี้ถือว่าเป็น deemed permanent establishment เช่นเดียวกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ซึ่งการที่จะถือว่ามีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทนี้ได้จะต้องประกอบไปด้วยองค์ประกอบ 3 ประการ

²⁹ เพิ่งอ้าง, น.346-355.

(1) จะต้องเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระ (dependent agent) ตัวแทนไม่อิสระอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ ส่วนอย่างไรจะถือว่ามิใช่สภาพไม่เป็นอิสระนั้น ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้วางหลักไว้ว่า ถ้าตัวแทนใช้อำนาจทำการแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งเป็นประเทศคู่สัญญารายใดรายหนึ่งทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ จะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระ

(2) ตัวแทนดังกล่าวใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย กล่าวคือ ตัวแทนไม่อิสระได้รับมอบอำนาจจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศให้อำนาจและใช้อำนาจเป็นปกติวิสัยในประเทศแหล่งเงินได้ในการเจรจาหรือลงนามทำสัญญาแทน

การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมอบหมายให้ตัวแทนไม่อิสระเป็นผู้ใช้อำนาจเจรจาต่อรองกับลูกค้าจนสามารถตกลงทำสัญญากันได้แม้จะให้บุคคลอื่นเป็นผู้ลงนามในสัญญาแทนและแม้จะไปลงนามในประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศแหล่งเงินได้ก็ตาม แต่ตามแนวคำอธิบายในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ให้ถือว่าการเจรจาของตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้เป็นการดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนแล้ว

(3) ตัวแทนได้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง คือ

(3.1) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ กล่าวคือ การใช้อำนาจในการเจรจาหรือลงนามในสัญญาแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องทำเป็นประจำ (habitually exercises) ซึ่งตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรถือว่าหากกระทำเกินกว่าหนึ่งครั้งก็ถือได้ว่ามีลักษณะเป็น repeatedly และเป็นปกติวิสัยแล้ว แต่ถ้ามีการลงนามในสัญญาเพียงครั้งเดียวยังไม่สามารถที่ถือได้ว่าเป็นปกติวิสัย

(3.2) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ในกรณีนี้ตัวแทนไม่อิสระไม่มีอำนาจในการเจรจาต่อรองหรือลงนามทำสัญญาทางการค้า แต่ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้ามีตัวแทนไม่อิสระทำหน้าที่เป็นผู้เก็บรักษาและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในประเทศผู้ซื้อเป็นปกติวิสัย ก็ถือว่าผู้ขายมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนอยู่ในประเทศนั้น

สำหรับกรณีการส่งมอบสินค้าในประเทศไทยที่จะถือว่าผู้ส่งมอบมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้นั้นจะต้องเป็นการส่งมอบให้แก่ลูกค้าของผู้ซื้อหรือผู้ว่าจ้างเท่านั้น มิใช่ส่งมอบให้แก่ตัวผู้ซื้อหรือตัวผู้ว่าจ้างเอง

(3.3) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ เป็นกรณีที่ตัวแทนไม่อิสระในประเทศไทยไม่มีอำนาจในการทำสัญญาแทน และไม่ได้กระทำการเก็บรักษาและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในประเทศผู้ซื้อ แต่เป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

บุคคลต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายมีตัวแทนไม่อิสระทำหน้าที่ติดต่อกำสั่งซื้อ (secure orders) ในประเทศผู้ซื้อเป็นปกติวิสัย

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นถือว่าเป็นลักษณะของสถานประกอบการประเภทตัวแทน ซึ่งถ้าหากเปรียบเทียบกับกรณีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ก็จะได้เห็นว่าแม้คณะกรรมการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประชุมปรึกษาหารือกันในประเทศไทย ซึ่งกลุ่มบุคคลเหล่านี้ถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวเนื่องจากคณะกรรมการเหล่านี้จะได้รับมอบอำนาจจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศให้ทำการแทนไม่ว่าทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด หรือเป็นส่วนใหญ่ และยังมีหน้าที่ในการเจรจาและลงนามในสัญญาเป็นปกติวิสัย หรืออาจจะทำหน้าที่ในการหาลูกค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศก็ตาม แต่สิ่งที่ทำให้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการประเภทนี้ ก็คือ คณะกรรมการที่เข้ามาในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้นนอกจากจะมีอำนาจดังกล่าวแล้วข้างต้นแต่สิ่งที่สำคัญที่ตัวแทนไม่อิสระโดยทั่วไปไม่มีนั่นคือ อำนาจในการตัดสินใจ อำนาจในการบริหารงานกิจการของบริษัททั้งหมด รวมทั้งอำนาจในการควบคุมการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมีความแตกต่างจากการมีสถานประกอบการประเภทตัวแทน

ค.วิธีการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม มีวิธีการตรวจสอบดังนี้

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ กล่าวคือ จะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้มีการใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของตน กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องได้รับมติจากการประชุมใหญ่ของผู้ถือหุ้นว่าให้มีการใช้สถานที่ในประเทศไทยในการประชุมเพื่อปรึกษาหารือ หรือเพื่อจัดการประชุมในการวางแผนนโยบายของบริษัท หรือเพื่อวางโครงสร้างการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ซึ่งในกรณีนี้อาจจะมีข้อสงสัยว่าเจ้าพนักงานประเมินจะรู้ได้อย่างไรว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย สำหรับกรณีการตรวจสอบประเมินนั้นในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการจัดตั้งทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีขึ้นมาเพื่อที่จะเข้าไปดูแลตรวจสอบการเสียภาษี การยื่นแบบแสดงรายการ และการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติ

บุคคล ดังนั้นในการนี้หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างชาติได้เข้าสถานที่หรือห้องจัดประชุมในโรงแรม หรือเช่าพื้นที่ ณ อาคารแห่งใดแห่งหนึ่งในประเทศไทย ในการนี้ที่มำกับดูแล ซึ่งมีหน้าที่ในการควบคุมดูแลเกี่ยวกับการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลซึ่งอาจจะเป็นโรงแรมหรือบริษัทเจ้าของอาคาร เจ้าพนักงานประเมินย่อมสามารถขอดูรายชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างๆ ที่ได้เข้ามาเช่าสถานที่ได้ เพราะฉะนั้นย่อมทำให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบได้ว่ามีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างชาติใดบ้างที่ได้เข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติในมาตรา 88/3 แห่งประมวลรัษฎากร³⁰ เพื่อจะขอตรวจสอบ สอบถาม และขอดูรายงานการประชุมพร้อมทั้งเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องได้ และเจ้าพนักงานประเมินสามารถขอข้อมูลเกี่ยวกับการเดินทางเข้ามาประเทศของกรรมการบริษัทต่างชาติที่เดินทางเข้ามาในประเทศไทยเพื่อทำการประชุมได้จากสำนักงานตรวจคนเข้าเมืองเพื่อประกอบการพิจารณา

(3) อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่ประเมินภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย สามารถแบ่งการพิจารณาได้ดังนี้³¹

(3.1) กรณีประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้ตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 18

³⁰มาตรา 88/3 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้อง ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติตามโดยถูกต้องตามบทบัญญัติในหมวดนี้หรือไม่ ในการนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งผู้ประกอบการหรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ปฏิบัติตามเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ อันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดเอกสารหลักฐานเหล่านั้นมาตรวจสอบได้

ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้เจ้าพนักงานประเมินแสดงบัตรประจำตัวพร้อมทั้งหนังสือหรือหลักฐานต่อผู้ที่เกี่ยวข้องเมื่อเข้าไปทำการตรวจสอบ

³¹ไพจิตร วิจารณ์ช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2544), น.7-001

ทวิ แห่งประมวลระษฎการ³² เนื่องจากมีความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการได้

การประเมินภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศแต่เข้าข่ายที่จะถือว่ามีความศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ในกรณีนี้ถือว่ามีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจในการประเมินเรียกเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ก่อนกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการได้ ซึ่งการประเมินตามมาตรา 18 ทวิ นี้ หากว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวเห็นว่าตนไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินเรียกเก็บ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวย่อมอุทธรณ์การประเมินได้ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 18 ทวิ วรรคหนึ่ง

การประเมินตามวิธีนี้น่าจะเหมาะสมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้าข่ายว่ามีความศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย โดยไม่ได้มีการประกอบกิจการผ่านสำนักงานสาขา หรือลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย เพื่อป้องกันความเสี่ยงภาษีโดยการย้ายศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมออกไปนอกราชอาณาจักรโดยที่ยังไม่มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เข้ามามีศูนย์กลางการบริการและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด

(3.2) กรณีประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการแล้ว กล่าวคือ เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อีกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าปรากฏว่ารายการที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินนั้นไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกมาตรวจสอบได้ส่วนหรือประเมินภาษีเพิ่มเติมได้ ซึ่งก็

³²มาตรา 18 ทวิ ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภายในเจ็ดวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

ในการใช้อำนาจตามความในมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

คือการประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นเสียภาษีเงินได้ การดำเนินการตรวจสอบไต่สวนและวิธีการตรวจสอบอาจแยกออกได้ ดังนี้

(3.2.1) การเรียกตรวจสอบ อาจแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

(3.2.1.1) ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร³³ การเรียกตรวจสอบในกรณีนี้ต้องเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์

เมื่อได้ดำเนินการตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแจ้งจำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นแบบแสดงรายการเดิมไว้ โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินได้ (ตามมาตรา 20 ประมวลรัษฎากร)

ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน (ตามมาตรา 21 ประมวลรัษฎากร)

³³ มาตรา 19 เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ ไม่ว่าจะการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นหารจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร ให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มิสทิสขอคืนภาษีอากร

โดยการประเมินในกรณีนี้ น่าจะเหมาะสมกับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยผ่านทางสำนักงานสาขา หรือลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย โดยให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศด้วย เนื่องจากเพื่อเป็นการเลี่ยงภาษี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวย่อมมีการยื่นแบบแสดงรายการเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้นซึ่งเป็นการเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้มิใช่ตามหลักถิ่นที่อยู่แต่อย่างใด ซึ่งเป็นการแสดงรายได้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงนั่นเอง เพราะฉะนั้นในกรณีนี้เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจตามมาตราดังกล่าวในการที่จะเรียกประเมินภาษีได้

(3.2.1.2) ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร³⁴ กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้ไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีเงินได้มาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้มีเงินได้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ และเมื่อได้ดำเนินการและทราบข้อความแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี ซึ่งในกรณีนี้หากผู้มีเงินได้ไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานสามารถอุทธรณ์การประเมินได้ (ตามมาตรา 24 ประมวลรัษฎากร)

แต่ถ้าหากผู้มีเงินได้ ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี และไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งดังกล่าว หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้มีเงินได้ ซึ่งในกรณีห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินแต่อย่างใด (ตามมาตรา 25 ประมวลรัษฎากร)

สำหรับการประเมินผู้มีเงินได้ตามวิธีนี้น่าจะเหมาะสมกับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยซึ่งทีมกำกับดูแลได้แจ้งให้ทราบแล้วว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

³⁴ มาตรา 23 ผู้ใดไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้นั้นนำบัญชีหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

ไทยตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมิได้ยื่นแบบแสดงรายการตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแต่อย่างใด

(3.2.2) การตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 3 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร³⁵ กล่าวคือ เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้อธิบดีใช้อำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชี หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร ซึ่งหากเป็นจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ในกรณีนี้ให้ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสรรพากรเขตซึ่งปัจจุบันได้เปลี่ยนเป็นสรรพากรภาคมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีภายในท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น (ตามมาตรา 3 เบญจ วรรคสอง)

การเข้าไปตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสาร หลักฐานนั้นเจ้าพนักงานจะต้องกระทำภายในระยะเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น (ตามมาตรา 3 เบญจ วรรคสาม)

การตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานดังกล่าวข้างต้น ถือว่าเป็นอำนาจประการหนึ่งที่อธิบดี หรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสรรพากรภาค สามารถออกคำสั่งได้หากพบว่า มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้เข้ามาใช้สถานที่ในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ซึ่งถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีอย่างหนึ่ง เพื่อที่จะเข้าไปตรวจสอบดูสถานที่ดังกล่าว และทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องเสียภาษีได้ทั่วราชอาณาจักร

³⁵มาตรา 3 เบญจ เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ไหอธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับ หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพากรเขต มีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น

การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น

(3.2.3) การตรวจสอบไตสวนวิธีธรรมดา³⁶ การตรวจสอบตามวิธีนี้คือ เมื่อได้ดำเนินการออกหมายเรียกมาตรวจสอบหรือตรวจค้น ยึด และหรืออายัดเอกสารมาแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็อาจจะตรวจสอบจากหลักฐานทั้งที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้นำมามอบให้หรือได้จากการตรวจค้น ยึด อายัดมา รวมทั้งหลักฐานที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่หรือได้จากที่อื่นซึ่งเป็นหลักฐานแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ เมื่อตรวจสอบได้หลักฐานแน่ชัดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะรวบรวมยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้นแยกเป็นแต่ละปีภาษี แล้วคำนวณภาษีที่ควรต้องเสียเพิ่มอันเป็นผลเนื่องมาจากการไตสวนตรวจสอบจากเอกสารและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศรายนั้น แล้วแจ้งการประเมินเป็นคำสั่งไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวให้ไปชำระภาษีตามจำนวนที่ตรวจสอบได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าหากไม่พอใจการประเมิน ก็อาจอุทธรณ์การประเมินได้ เว้นแต่กรณีต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

จากวิธีการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้นน่าจะเป็นการทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย มีความเต็มใจในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

4.1.2 ประเด็นปัญหาตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

ในกรณีประเด็นปัญหาตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษอันเกิดจากการหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

4.1.2.1 ปัญหาที่เกิดจากหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

³⁶ การตรวจสอบไตสวน สามารถดำเนินการได้สองวิธี คือ 1) การตรวจสอบไตสวนวิธีธรรมดา และ 2) การตรวจสอบไตสวนวิธีพิเศษ แต่กรณีที่สามารถนำไปใช้กับการตรวจสอบไตสวนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นั้น จะต้องใช้วิธีการตรวจสอบไตสวนวิธีธรรมดาเท่านั้น เนื่องจากการตรวจสอบไตสวนวิธีพิเศษจะใช้เฉพาะการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร อ้างจาก ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนุไสย และสาโรช ทองประคำ, เชิงอรรถที่ 13, น.7-012.

เป็นปัญหาที่เกิดจากการที่ประเทศอังกฤษมิได้มีการบัญญัติความหมายของคำว่า "ถิ่นที่อยู่" เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเอาไว้อย่างชัดเจนโดยปล่อยให้เป็นที่ฝ่ายตุลาการคือผู้พิพากษาทำหน้าที่ในการกำหนดความหมายของหลักเกณฑ์ดังกล่าวเอง ซึ่งก็สร้างความสับสนและมีความไม่เห็นด้วยเป็นอย่างมาก เนื่องจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวไม่ได้มีการบัญญัติเอาไว้ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษแต่อย่างใด ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งอาจจะเป็นนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีระบบกฎหมายแบบซีวิลลอว์หรือระบบกฎหมายที่ใช้ประมวลกฎหมายเกิดความสับสนได้เนื่องจากในตัวบทไม่ได้มีการกำหนดความหมายเอาไว้ และต่อมาได้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐขึ้น นั่นคือ ปัญหาการที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งหรือสองประเทศในเวลาเดียวกัน (dual residence) ดังนั้นด้วยเหตุนี้เองจึงทำให้สภานิติบัญญัติแห่งประเทศไทยได้ทำการยกร่างกฎหมายมาตรา 66 (1) แห่งพระราชบัญญัติการคลัง ซึ่งก็ได้มีการประกาศใช้เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 1988 โดยในมาตราดังกล่าวได้มีการกำหนดถึงความหมายของคำว่า "ถิ่นที่อยู่" เพื่อการระวางภาษีเอาไว้อย่างชัดเจน นอกจากนี้สรรพากรของประเทศอังกฤษก็ได้เผยแพร่หนังสือแนวทางปฏิบัติที่ 6/83 และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยหนังสือแนวทางปฏิบัติที่ 1/90 ซึ่งออกมาเพื่อที่จะขยายความหลักเกณฑ์ดังกล่าวให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น จึงทำให้ปัญหาดังกล่าวของประเทศอังกฤษนั้นหมดไป

4.1.2.2 ปัญหาเรื่องการย้ายถิ่นที่อยู่ (change residence) ปัญหานี้เกิดจากการที่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษและเพื่อเป็นการเลี่ยงภาษีที่จะต้องเสียในประเทศอังกฤษ บริษัทเหล่านั้นจึงได้พยายามย้ายศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมออกไปอยู่นอกประเทศอังกฤษ

สำหรับปัญหานี้ฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศไทยได้มีการบัญญัติกฎหมายในมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 (FA 1988) ขึ้นมาเพื่อเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีดังกล่าวข้างต้น โดยมาตรการดังกล่าวได้กำหนดให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษที่ต้องการจะย้ายถิ่นที่อยู่ซึ่งแต่เดิมมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษไปอยู่ในประเทศอื่นๆ นอกจากประเทศอังกฤษจะต้องทำหนังสือแจ้งความจำนงค์ที่จะย้ายถิ่นที่อยู่ให้ทางกรมสรรพากรและจะต้องเสียภาษีตามที่ได้รับอนุมัติจากสรรพากรของประเทศอังกฤษก่อนถึงจะมีสิทธิย้ายถิ่นที่อยู่ออกนอกประเทศอังกฤษได้ หากบริษัทใดที่ทำการฝ่าฝืนบทบัญญัติดังกล่าวก็จะต้องได้รับโทษตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง

จากมาตรการตามมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1988 น่าจะขัดกับหลักเกณฑ์ในเรื่องการเคลื่อนย้ายทุนของสหภาพยุโรป (movement of capital) เพราะสามารถทำได้

อย่างอิสระซึ่งถือว่าเป็นสิทธิประโยชน์ที่ให้กับประเทศสมาชิกด้วยซึ่งประเทศอังกฤษก็เป็นหนึ่งในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปเช่นกัน โดยคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปได้ออก Directive ฉบับหนึ่งเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายทุนโดยได้กำหนดอยู่ในข้อบทที่ 1 ซึ่งก็เป็นที่รู้จักกันอยู่ทั่วไปแล้วว่า Directive นั้นมีค่าเท่ากับอนุสัญญาซึ่งมีศักดิ์สูงกว่ากฎหมายภายใน ดังนั้นในกรณีนี้จะถือว่าการกระทำดังกล่าวของประเทศอังกฤษนั้นเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักเกณฑ์ในเรื่องเสรีภาพในการเคลื่อนย้ายทุน ซึ่งเป็นข้อตกลงร่วมกันของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป ซึ่งบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 43 วรรคแรกของสนธิสัญญาสหภาพยุโรปซึ่งบัญญัติว่า “ภายใต้โครงสร้างของบทบัญญัติในส่วนนี้ ห้ามมีข้อจำกัดในเรื่องเสรีภาพในการจัดตั้งของประเทศสมาชิกในดินแดนของประเทศสมาชิกอื่นเข้ามาขัดขวาง ซึ่งข้อห้ามดังกล่าวจะนำไปใช้กับกรณีของการจัดตั้งตัวแทน สำนักงานสาขา หรือบริษัทในเครือด้วย”³⁷ ดังจะเห็นได้จากคำตัดสินในคดี R. v. HM Treasury and IRC., ex p Daily mail and General Trust plc.³⁸

แต่ในปัจจุบันประเทศอังกฤษได้มีการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายการลงทุนจากประเทศอังกฤษไปยังประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป เพื่อไม่ให้เป็นการขัดหรือแย้งกับข้อบทที่ 43 แห่งสนธิสัญญาสหภาพยุโรป กล่าวคือ ฝ่ายนิติบัญญัติได้บัญญัติมาตรา 68 แห่งพระราชบัญญัติการคลัง 1990 ขึ้นมาเพื่อยกเว้นหลักเกณฑ์ที่จะต้องได้รับความยินยอมจากกระทรวงการคลังก่อน

³⁷ Article 43 [Restrictions on freedom to set up/conduct business in other Member States prohibited]

“Within the framework of the provisions set out below, restrictions on the freedom of establish of nationals of Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.”

³⁸ Alan Dolton and Glyn Saunders, Tolley's Tax Cases 2001, (England: The Bath Press, Somerset, 2001), p.212.

4.2 ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

ที่กล่าวไปแล้วนั้นเป็นเพียงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากกฎหมายภายในเท่านั้น ส่วนที่จะได้กล่าวต่อไปนี้เป็นประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ ดังนี้

4.2.1 ประเด็นปัญหา

4.2.2 แนวทางแก้ไข

4.2.1 ประเด็นปัญหา

4.2.1.1 ประเด็นปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (Dual residence) กรณีของนิติบุคคล ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษอาจจะมีความเป็นไปได้ที่นิติบุคคลหนึ่งๆ อาจจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ได้ทั้งสองประเทศในเวลาเดียวกัน หรือที่เรียกว่า Dual residence

ตัวอย่างเช่น (1) บริษัท ก ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลต่อกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายไทยในกรณีนี้จึงทำให้บริษัท ก ถูกถือว่าเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และถ้าหากว่าบริษัท ก ได้มีการประชุมคณะกรรมการบริหารงานของบริษัทเพื่อที่จะตัดสินใจในการทำธุรกรรมที่สำคัญต่างๆ ของบริษัทที่ประเทศอังกฤษเป็นปกติวิสัย ในกรณีนี้ตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษถือว่าบริษัท ก เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษด้วย เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงทำให้บริษัท ก จึงกลายเป็นนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกัน (dual residence) โดยในกรณีนี้แม้จะถือว่าเป็นปัญหาของบริษัท ก ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลัก worldwide income ก็ตามแต่ด้วยระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษต่างก็มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อกัน ดังนั้นในมาตรา 4 วรรคสามจึงได้กำหนดทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวเอาไว้แล้ว กล่าวคือ ให้นหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีทั้งของประเทศไทยและของประเทศอังกฤษซึ่งก็คือกรมสรรพากรของประเทศอังกฤษ มาทำการตกลงร่วมกันว่า บริษัท ก นั้นควรจะเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดกันแน่ แต่สิ่งที่เป็นปัญหาจริงๆ แล้วเกิดจากหลักเกณฑ์ Tie-breaker rule ตามที่กำหนดอยู่ในข้อบทที่ 4(3) นั่นเอง กล่าวคือ การที่ให้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศตกลงร่วมกันเพื่อที่จะหาข้อสรุปให้ได้ว่าบริษัท ก มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น หากมีการตกลงกันจริงๆ แล้วทั้งสองประเทศต่างก็ยื่นอยู่บนผลประโยชน์ในทางภาษีของประเทศตนเป็นใหญ่อยู่แล้ว ซึ่งก็ส่งผลให้การใช้อำนาจหาข้อตกลง

ร่วมกัน (mutual agreement procedure) ไม่ได้ผล เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงควรที่จะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติในข้อบทที่ 4 วรรคสาม ให้สามารถนำไปปรับใช้ได้กับประเด็นปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(2) หากประเทศไทยได้มีการใช้หลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมก็อาจจะเป็นไปได้ที่จะเกิดปัญหาในเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งหรือสองประเทศในเวลาเดียวกันได้ กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นเข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยด้วยแล้ว ถ้าหากระหว่างประเทศไทยกับประเทศนั้นต่างมีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อกันการที่หลักเกณฑ์ Tie-breaker rule ตามข้อบทที่ 4(3) กำหนดไว้ให้ใช้วิธีการหาข้อตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) นั้น ซึ่งการใช้วิธีการหาข้อตกลงร่วมกันดังที่กล่าวไว้แล้วในตัวอย่างที่หนึ่งแล้วว่าทั้งสองประเทศต่างก็ขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ของประเทศตนเป็นใหญ่ซึ่งก็ย่อมส่งผลให้การหาข้อยุติเกี่ยวกับปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนนั้นไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควร

จากตัวอย่างทั้งสองกรณีดังกล่าวมานี้ น่าจะมีการทบทวนว่าควรจะต้องมีการแก้ไขหลักเกณฑ์ Tie-breaker rule ในข้อบทที่ 4(3) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ หรือไม่

4.2.1.2 ประเด็นปัญหาการซื้ออนุสัญญา (Treaty shopping) นอกจากปัญหาในเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ถึงสองแห่งในเวลาเดียวกันของนิติบุคคลแล้วยังมีอีกปัญหาหนึ่งซึ่งมักจะเกิดขึ้นจากการมีถิ่นที่อยู่เพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดเอาไว้ ซึ่งประเด็นปัญหาในส่วนนี้คือ การซื้ออนุสัญญา

การซื้ออนุสัญญา (Treaty shopping)³⁹ กล่าวคือ เป็นการที่นิติบุคคลหนึ่งซึ่งอาจจะเป็นบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ หรืออาจจะเป็นบริษัทขนาดเล็ก หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งเป็นนิติบุคคลสัญชาติประเทศที่สาม (Third country) ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ทั้งตามกฎหมายไทยและตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และต้องการที่จะเข้ามาใช้ประโยชน์ทางภาษีอากรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษซึ่งสิทธิประโยชน์ดังกล่าวจะให้เฉพาะผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและประเทศอังกฤษเท่านั้น โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวอาจจะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยหรืออาจจะไม่มีการตกลง

³⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546), น.209.

ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อกันก็ได้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้เข้ามาตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นในประเทศที่ตนไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อกัน เพื่อที่จะได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น แต่การควบคุมและการบริหารจัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวตกอยู่ในอำนาจของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามที่ไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศที่เข้าไปจัดตั้งบริษัทนั้น ซึ่งเป็นการเข้ามามีหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นใหม่ในฐานะผู้เริ่มก่อการจัดตั้งบริษัท บริษัทที่ก่อตั้งขึ้นจึงเรียกว่าบริษัทส่งผ่านกำไร (Conduit company) โดยบริษัทที่ก่อตั้งขึ้นใหม่นี้เป็นการจดทะเบียนจัดตั้งแต่ชื่อ แต่ไม่ได้ประกอบกิจการให้เป็นกิจจะลักษณะ (paper company)⁴⁰ ซึ่งเป็นช่องทางในการใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทำธุรกิจกับประเทศต่างๆ ที่เป็นคู่สัญญากับประเทศที่ตนไปจัดตั้งบริษัทส่งผ่านกำไรเหล่านั้นเพื่อเป็นเส้นทางให้กับเงินได้ที่เกิดขึ้น หรืออาศัยบริษัทคนกลาง (Intermediary company) ที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax haven)

ทั้งนี้ไปตามความมุ่งหมายของบริษัทข้ามชาติที่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์นั้นๆ คือ⁴¹

1) ต้องการให้มีเงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ยและค่าสิทธิต่างๆ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่ต่ำหรือไม่เสียภาษีเลย

2) กรณีการกู้ยืมเงินที่ผ่านบริษัทส่งผ่านกำไร ซึ่งเป็นบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือหรืออาศัยบริษัทคนกลางที่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

3) เพื่อหลบหนีหรือเลื่อนเวลาในการส่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีไปยังประเทศของตน

4) ใช้ประโยชน์จากการเครดิตภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้จากเงินปันผลของบริษัทข้ามชาติ

5) หลบหนีหรือเลื่อนเวลาชำระภาษีเงินได้จากทุนจากการลงทุนในต่างประเทศ

อาจสรุปได้ว่าลักษณะทั่วไปของการเลี่ยงภาษีโดยใช้วิธีการซื้อป้อนสัญญานั้นมีอยู่ด้วยกัน 3 ประการ คือ⁴²

⁴⁰ โอนก ศิริเสถียร, “ความหมายและขอบเขตของคำว่าเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน”, (สารนิพนธ์นิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.28 อ้างจาก พิชาดิ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ไอโอนิค พับลิชชิ่ง แอนด์ พับลิชชิ่ง, 2544), น.45-47.

⁴¹ สุพัตรา อนันตพงศ์, การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2548), น.43-44.

1) ผู้ได้รับประโยชน์คนสุดท้าย คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของหรือผู้ควบคุมบริษัทที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เดียวกับถิ่นที่อยู่ของบริษัทที่ก่อตั้งขึ้น

2) บริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาจะมีกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพียงเล็กน้อยในประเทศถิ่นที่อยู่ และ

3) หากปรากฏว่าบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญามีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่แล้ว เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีนั้นก็จะมีจำนวนเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

ตัวอย่างเช่น บริษัท A ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอังกฤษและประเทศไทย ถือว่าเป็นบริษัทของประเทศที่สาม ซึ่งต้องการทำสัญญาให้บริษัท B ในประเทศอังกฤษได้ใช้สิทธิในงานวรรณกรรมของบริษัทตน บริษัท A มีบริษัทในเครือ คือบริษัท C ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างอังกฤษกับมาเลเซีย ได้กำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ประเภทค่าสิทธิในอัตราร้อยละ 15 โดยสัญญาให้ใช้สิทธิในงานวรรณกรรมมีมูลค่าถึง 15 ล้านบาท ซึ่งถ้าให้บริษัท C เป็นผู้ทำสัญญาดังกล่าวกับบริษัท B ในกรณีนี้บริษัท C จะต้องเสียภาษีเงินได้ในถึงร้อยละ 15 จากเงินจำนวน 15 ล้านบาท เป็นเงินทั้งสิ้น 2,250,000 บาท ซึ่งเสียภาษีอัตราที่สูงพอสมควร

เพราะฉะนั้นในกรณีนี้บริษัท A จึงได้ทำการพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศอังกฤษได้ทำไว้กับนานาประเทศว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับไหนที่ให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีดีกว่าฉบับที่ประเทศอังกฤษทำไว้กับประเทศมาเลเซีย ถ้าหากว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศอังกฤษทำไว้กับประเทศไทยให้สิทธิประโยชน์ได้มากกว่าประเทศอื่น กล่าวคือในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ ได้กำหนดว่าเงินได้ประเภทค่าสิทธิให้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีได้ในอัตราร้อยละ 5

บริษัท A จึงได้ตัดสินใจที่จะเข้ามาจัดตั้งบริษัทใหม่อีกแห่งหนึ่งในประเทศไทย และให้บริษัทในประเทศไทยเป็นผู้ทำสัญญาให้ใช้สิทธิในงานวรรณกรรมแทน ซึ่งจะเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 จากเงินจำนวน 15 ล้านบาท เท่ากับเสียภาษีในประเทศอังกฤษเป็นเงินจำนวน

⁴² เอนก คีรีเสถียร, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 40, น.30 อ้างจาก Vern Krishna, Tax avoidance and Treaty Shopping, <http://www.cgataxresearch.org/articles/article_064.htm>, May.2004.

750,000 บาท จะเห็นได้ว่าประหยัดเงินไปได้ถึง 1,500,000 บาท โดยในการทำสัญญาฉบับนี้อาจจะมีการตกลงว่าให้มีการเซ็นสัญญากันในประเทศอังกฤษและให้บริษัทคู่สัญญาในประเทศอังกฤษส่งเงินค่าสิทธิไปเข้าบัญชีเงินฝากของบริษัท C โดยในกรณีนี้ทางบริษัท A ได้วางแผนไว้แล้วว่าให้บริษัทที่เปิดใหม่ในประเทศไทยยังคงดำเนินการอยู่ต่อไปจนกระทั่งบริษัทคู่สัญญาในประเทศอังกฤษได้ชำระเงินค่าสิทธิก็ได้ และอาจจะให้บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยแสดงบัญชีงบดุลเป็นขาดทุนสุทธิโดยอาจจะอ้างว่าบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่นี้มีแต่รายจ่าย รายได้ไม่ค่อยมีหรืออาจจะไม่มีเลย หลังจากนั้นก็ไปขอจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีเพื่อเลิกกิจการต่อไป เป็นต้น

ในกรณีของการกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นปัญหาที่เกิดจากการซื้อใบอนุญาตภาษีซ้อนๆ โดยที่ตนเองไม่ใช่ผู้มีสัญชาติของประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาจริงๆ แต่อย่างไร แต่ได้อาศัยช่องทางในอนุสัญญาทำให้ตนเองเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจากอนุสัญญาฉบับดังกล่าว ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้ยังไม่มีมาตรการเฉพาะที่จะมาจัดปัญหาดังกล่าวแต่อย่างไร ดังนั้นการกระทำดังกล่าวจึงยังคงมีการใช้กันอยู่ซึ่งหากพิจารณาแล้วการกระทำดังกล่าวต่างก็มีทั้งข้อดีและข้อเสีย

ข้อดีที่เกิดจากการกระทำดังกล่าวคือ มีการเข้ามาลงทุนจากต่างประเทศในประเทศไทยมากขึ้น ซึ่งข้อดีแบบนี้ถือว่าเป็นผลดีกับประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาเพราะต้องการการลงทุนจากต่างประเทศเป็นอันมากในการพัฒนาประเทศมากกว่าที่จะเป็นผลดีกับประเทศอังกฤษซึ่งเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจส่งผลให้ประเทศไทยอาจจะถูกกดดันด้วยมาตรการต่างๆ นานาจากประเทศอังกฤษเพื่อให้มีมาตรการที่จะมาตรวจจับการกระทำดังกล่าวก็ได้

ส่วนข้อเสียที่เกิดจากการกระทำดังกล่าวก็ไม่ใช่ว่าจะไม่มีเสียทีเดียวเพราะการกระทำใดๆ ก็แล้วแต่ย่อมจะต้องมีทั้งข้อดีควบคู่ไปกับการมีข้อเสียซึ่งเปรียบเทียบเหมือนเหรียญซึ่งย่อมจะต้องมีสองด้านโดยข้อเสียที่วันนี้คือ การกระทำดังกล่าวนั้นอาจทำให้กรมสรรพากรทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำ หรืออาจจะไม่สามารถเก็บภาษีได้เลยเนื่องจากในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ได้กำหนดเอาไว้ แต่ระหว่างกรมสรรพากรของประเทศไทยและของประเทศอังกฤษจากการณื่อดังกล่าวข้างต้นถ้าพิจารณากันดีๆ แล้วจะเห็นได้ว่าแม้กรมสรรพากรของประเทศไทยอาจจะได้เปรียบกว่าตรงที่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นมาใหม่ในประเทศไทยตามหลัก world wide income ได้ แต่ถ้าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นในประเทศไทยแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นขาดทุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใดซึ่งก็ทำให้กรมสรรพากรของไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ ส่วนกรมสรรพากรของประเทศอังกฤษแม้จะจัดเก็บภาษีได้ก็ตามแต่ก็จัด

เก็บได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 5 ของค่าสิทธิตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบในเรื่องรายได้โดยรวมแล้วกรมสรรพากรของประเทศไทยจะสามารถที่จะจัดเก็บรายได้เข้ารัฐได้มากกว่า

4.2.2 แนวทางแก้ไข

4.2.2.1 แนวทางแก้ไขสำหรับประเด็นปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน สำหรับปัญหานี้ประเทศไทยควรที่จะเสนอขอแก้ไขข้อบทที่ 4 วรรคสาม ซึ่งเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (tie-breaker rule) ซึ่งในปัจจุบันข้อบทดังกล่าวได้บัญญัติไว้ว่า

"ในกรณีตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรคหนึ่งของข้อนี้ บุคคลซึ่งมิใช่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาพยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยความตกลงร่วมกัน"

จะเห็นได้ว่าในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดให้ผู้มีอำนาจของทั้งสองประเทศ คือ กรมสรรพากรทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษจะต้องพยายามแก้ปัญหาดังกล่าวโดยใช้วิธีการตกลงร่วมกันหรือที่เรียกว่าใช้วิธีการหาข้อตกลงร่วมกัน (mutual agreement procedure) ซึ่งวิธีการนี้ได้บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 25 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่เนื่องด้วยการใช้วิธีการดังกล่าวแต่ละประเทศย่อมยินยอมบนผลประโยชน์ส่วนตนเป็นที่ตั้งอยู่แล้ว จึงอาจทำให้การใช้วิธีการดังกล่าวเพื่อแก้ไขปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนนั้นไม่ได้ผลแต่อย่างใด

แต่หากมีการแก้ไขข้อบทที่ 4 วรรคสาม โดยยึดตามแนวทางที่กำหนดในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD คือ ใช้หลักเกณฑ์สถานจัดการแห่งใหญ่ (place of effective management) เป็นหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ในกรณีนี้แม้เพียงแต่พิสูจน์ว่าบริษัทดังกล่าวมีสถานจัดการแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นก็ถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่โดยไม่ต้องคำนึงว่าบริษัทดังกล่าวมีจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศใด หรือบริษัทดังกล่าวมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศใด โดยพิจารณา ตรวจสอบจากการตัดสินใจขั้นสุดท้ายในการทำธุรกรรมต่างๆ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการประชุมเพื่อลงมติเห็นชอบที่ประเทศไหนประเทศนั้นก็ถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ซึ่งการนำหลักเกณฑ์สถานจัดการแห่งใหญ่มาใช้เป็นหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน แม้ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดในแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งของ OECD และขององค์การสหประชาชาติก็ตาม แต่นานาประเทศก็ไม่จำเป็นต้องบัญญัติหรือกำหนดหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ก็ได้ เพราะว่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบทวิภาคี ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เกิดจากการเจรจาตกลงกันระหว่างประเทศสองประเทศที่ทำการเจรจากันที่ใช้หลักเกณฑ์ใดเป็นหลักเกณฑ์การชี้ขาดการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน และการที่จะพิสูจน์ถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่พักเพื่อตัดสินใจขั้นสุดท้าย (final decision) นั้นอาจก่อให้เกิดการยุ่งยากแก่กรมสรรพากรที่จะต้องทำการพิสูจน์เพื่อค้นหาสถานที่ที่เป็นที่พักเพื่อตัดสินใจขั้นสุดท้าย เพราะว่าอาจจะเกิดปัญหาบางประการขึ้นได้ กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมทั้งในประเทศไทย และประเทศอังกฤษด้วย ซึ่งทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษต่างก็อ้างการเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ซึ่งก็ทำให้เกิดปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนเกิดขึ้นได้อีกเช่นกัน และการที่จะพิสูจน์ในเรื่องสถานที่ประชุมเพื่อตัดสินใจขั้นสุดท้ายเพื่อที่จะหาว่าประเทศไหนเป็นประเทศที่ตั้งของสถานจัดการแห่งใหญ่นั้นก็อาจจะต้องดูเป็นรายธุรกรรมไป ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยาก เพราะฉะนั้นในกรณีนี้เพื่อเป็นการง่ายต่อการบริหารการจัดเก็บของกรมสรรพากรในการค้นหาสถานที่ที่ตั้งในประเทศใดถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ รวมทั้งน่าจะมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับการนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้ ในกรณีนี้จึงควรแก้ไขข้อบทที่ 4 วรรคสาม ดังนี้

“ในกรณีตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรคหนึ่งของข้อนี้ บุคคลซึ่งมิใช่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้ถือเอาสถานที่ที่เป็นศูนย์กลางผลประโยชน์อันสำคัญเป็นถิ่นที่อยู่”

จากการแก้ไขข้อบทดังกล่าวจะเห็นได้ว่าหากมีปัญหาเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน ในกรณีนี้กรมสรรพากรก็เพียงแต่พิสูจน์หรือตรวจสอบให้ได้ว่าระหว่างประเทศไทยและประเทศอังกฤษประเทศใดเป็นสถานที่ตั้งอันเป็นศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ (central of vital interest) ประเทศนั้นก็ถือว่าเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ และนอกจากนี้แล้วเพื่อเป็นการง่ายต่อการพิสูจน์ หรือตรวจสอบว่าประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่หรือไม่นั้นควรกำหนดให้กรณีดังกล่าวนี้อยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องมีการนำเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (remittance) เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย

4.2.2.2 แนวทางแก้ไขสำหรับประเด็นปัญหาการซื้ออนุสัญญา จากประเด็นปัญหาในเรื่องของการซื้ออนุสัญญา (Treaty shopping) จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าถ้ามีการกระทำดังกล่าวเกิดขึ้นในประเทศไทยโดยมีการตั้งบริษัทใหม่ในประเทศไทยเพื่อเป็นบริษัทที่ส่งผ่านกำไรของนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลของประเทศที่อาจจะไม่มีสนธิสัญญากับประเทศอังกฤษดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้ในบทที่ 4 ไปแล้วซึ่งก็มีทั้งข้อดีและข้อเสีย โดยถ้าพิจารณาในแง่ของประเทศไทยแล้วการกระทำดังกล่าวประเทศไทยได้รับประโยชน์มากกว่าในหลายๆ ด้าน เนื่องจากประเทศไทยเป็น

ประเทศกำลังพัฒนาจึงต้องการการลงทุนจากต่างประเทศเป็นจำนวนมากซึ่งอาจจะนำความไม่พอใจของประเทศอังกฤษก็เป็นได้เพราะประเทศอังกฤษอาจจะเก็บภาษีได้น้อยลง ซึ่งในกรณีนี้ถ้าหากจะให้ประเทศไทยมีการบัญญัติกฎหมายที่ออกมาเพื่อจัดการเกี่ยวกับการกระทำดังกล่าวโดยเฉพาะก็เท่ากับว่าเราไม่ได้ใช้บทบัญญัติที่ได้มีการกำหนดเอาไว้แล้วในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะในข้อบทที่ 26 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ ได้กำหนดถึงเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศโดยกำหนดไว้ว่า

“1.เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรืออันจำเป็นแก่การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการบริหารกฎหมายท้องถิ่นของรัฐคู่สัญญา ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรในขอบข่ายแห่งอนุสัญญานี้เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ ข้อสนเทศใดๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลใดนอกจากบุคคล (รวมทั้งศาลและองค์กรทางบริหาร) ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการเก็บภาษีอากรหรือการฟ้องร้องหรือการพิจารณาความอุทธรณ์ในเรื่องภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้

2.ไม่ว่ากรณีใดก็ตามมิให้แปลความของบทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อนี้เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดให้

- (ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหารโดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารที่มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด
- (ข) ให้รายละเอียดอันมิอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญานั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง
- (ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจ การค้า อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งหากเปิดเผยก็จะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อย”

จากบทบัญญัติในข้อบทที่ 26 มีวัตถุประสงค์ของการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ดังนี้⁴³

(1) ขอบข้อมูลที่เป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่ กรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ต้องยอมขจัดภาษีซ้อนให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน จึงต้องการทราบว่าผู้เสียภาษีมีเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้เท่าไร และได้เสียภาษีไว้จำนวนเท่าใด เมื่อไร และเป็นเงินได้ประเภทใด ประเทศแหล่งเงินได้อาจมีหนังสือแจ้งยืนยัน หรือรับรองข้อมูลดังกล่าวให้

⁴³ ทัศน (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 26, น.613.

ประเทศถิ่นที่อยู่ทราบ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนอันเป็นวัตถุประสงค์หลักของการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

(2) แลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อป้องกันการทุจริตหรือหลีกเลี่ยงภาษี ตัวอย่างเช่น เพื่อนำไปใช้ป้องกันการตั้งราคาโอน หรือเพื่อหาเบาะแสที่จะนำไปใช้เป็นหลักฐานการติดตามจัดเก็บภาษีให้ครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมาย หรือนำไปใช้เป็นหลักฐานทางภาษีอื่นๆ เป็นต้น

เพราะฉะนั้นในกรณีของการซื้อปณณสัญญา ประเทศไทยน่าจะถือได้ว่าเป็นประเทศผู้เสียหายจากการทำธุรกรรมให้ใช้สิทธิในทางวรรณกรรม ในกรณีกรมสรรพากรอาจใช้ข้อบทนี้เพื่อขอแลกเปลี่ยนข้อสนเทศกับทางประเทศอังกฤษซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้โดยอ้างเหตุผลในการขอข้อมูลก็เพื่อเป็นเบาะแสที่จะนำไปใช้เป็นพยานหลักฐานในการติดตามจัดเก็บภาษีให้ครบถ้วนถูกต้องตามประมวลรัษฎากร ซึ่งก็เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในข้อบทดังกล่าว

นอกจากนี้การขอข้อมูลดังกล่าวก็ได้เข้าข่ายยกเว้นดังที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 26 วรรคสอง ข้อ(ก)-(ค) แต่อย่างไร เนื่องจาก

ก. การขอข้อมูลดังกล่าวมิได้เป็นการให้ประเทศอังกฤษดำเนินมาตรการทางการบริหารให้ขัดกับกฎหมาย หรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารที่มีอยู่ในประเทศอังกฤษ และ

ข. มิใช่เป็นการให้รายละเอียดซึ่งประเทศอังกฤษไม่สามารถจัดหาได้ตามกฎหมาย หรือตามทางการบริหารตามปกติแต่อย่างใด และ

ค. ไม่ได้เป็นการขอให้ทางประเทศอังกฤษเปิดเผยความลับทางธุรกิจการค้า อุตสาหกรรมการพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยแต่อย่างใด

แต่อย่างไรก็ดี หากว่าการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศดังกล่าวมีปัญหาขัดข้องไม่สามารถที่จะทำได้อย่างมีประสิทธิภาพพอ ในกรณีนี้เพื่อเป็นการป้องกันปัญหาดังกล่าว OECD ได้กำหนดแนวทางการควบคุมและมาตรการตอบโต้เอาไว้⁴⁴

ในรายงานของ OECD เกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา กล่าวคือ การที่บุคคลใดไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาหรือไม่ก็ตามได้ใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อย่างไม่เหมาะสมโดยกระทำการผ่านทางบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศหนึ่งเพียงเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อันเป็นการทำลายเจตนารมณ์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ⁴⁵ ซึ่งแม้

⁴⁴ เอนก ศิริเสถียร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 40 , น.31.

⁴⁵ เพิ่งอ้าง

OECD จะมีความกังวลกับปัญหาดังกล่าว แต่ไม่ว่าตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งของ OECD และของ UN ต่างก็ไม่มีข้อบทใดที่กล่าวถึงมาตรการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สิทธิสัญญาไว้อย่างชัดเจน มีเพียงการเผยแพร่งานวิจัยที่อธิบายถึงสภาพปัญหาและได้อธิบายวิธีการต่างๆ ที่อาจจัดการกับปัญหานั้นได้ คือ⁴²

(1) วิธี The look through approach วิธีนี้เป็นการมองทะลุผ่านสภาพความเป็นนิติบุคคลของบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อไม่ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

(2) วิธี The exclusive approach เป็นการจำกัดสิทธิประโยชน์ที่บริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะได้รับจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

(3) วิธีอื่นๆ เช่น The subject-to-tax approach และ The channel approach

ทั้งนี้ แนวทางต่างๆ ดังกล่าวต้องอยู่ภายใต้กรอบของความสุจริต (bona fide provision) กล่าวคือ การกระทำที่สุจริตเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยต้องตรวจสอบว่าการก่อตั้งบริษัทนั้นมีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ แต่อย่างไรก็ดีในรายงานฉบับนี้ก็ไม่มีทางออกที่นำมาปรับใช้ได้ เพราะไม่มีคำนิยาม หรือคำแนะนำที่แน่นอนว่าสถานการณ์ใดจะใช้วิธีการแก้ไขแบบใด

บางประเทศได้นำแนวทางดังกล่าวมาใช้เป็นมาตรการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยการซื้อสิทธิสัญญามาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายภายใน เช่น ประเทศเยอรมันมีมาตรการ The Anti-Abuse and Technical Amendment 1994 เพื่อปฏิเสธประโยชน์ที่บริษัทถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาได้รับการเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สิทธิสัญญาหรืออย่างกรณีของประเทศแคนาดา นอกจากต้องมีถิ่นที่อยู่แล้วจะต้องยินยอมพร้อมใจที่จะได้รับการทดสอบถึงความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงกับประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อตรวจสอบการเลี่ยงภาษีโดยการเลือกใช้สิทธิสัญญา เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยมาตรการตอบโต้ที่เหมาะสมกับปัญหา treaty shopping ควรจะมีการนำวิธี The look through approach มาใช้เนื่องจากวิธีนี้เป็นการมองทะลุผ่านสภาพความเป็นนิติบุคคลของบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อไม่ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพราะว่าเจ้าพนักงาน

⁴² เพิ่งอ้าง, น.32 อ้างจาก OECD, International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies (Paris, 1987) และ UN, Contributions to International Co-operation in Tax Matters, (New York, 1988)

ประเมินยอมสามารถของตรวจดูเอกสาร บัญชี และพยานหลักฐานต่างๆ ของบริษัทดังกล่าวได้ ซึ่งยอมสามารถเข้าไปตรวจสอบถึงข้อมูลของผู้ถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวได้ว่าเป็นบุคคลที่มีสัญชาติของประเทศที่สามที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยหรือไม่ และถ้าหากผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของประเทศที่สาม ในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินยอมมีอำนาจที่จะประเมินภาษีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยจะต้องเสียโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ในลำดับถัดไป และหากยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีกก็สามารถยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้