

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

5.1.1 สารสำคัญเกี่ยวกับหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากที่ได้กล่าวไปทั้งหมดจะเห็นได้ว่าหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ถือเป็นหลักเกณฑ์ประการหนึ่งที่มีความสำคัญต่ออำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ และเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไปว่าหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ซึ่งประเทศถิ่นที่อยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ได้อย่างเต็มที่ (full liability to tax) ตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (world-wide income) ซึ่งบริษัทดังกล่าวจะต้องนำรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นหรือที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐบาลของประเทศถิ่นที่อยู่นั่นเอง

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศโดยส่วนใหญ่จะใช้หลักเกณฑ์แบบเดียวกัน นั่นคือ หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณา แต่มีบางประเทศที่มีการใช้ทั้งหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งและใช้หลักเกณฑ์การตรวจสอบตามความเป็นจริงหรือหลักเกณฑ์การมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศ เป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล นั่นคือ(ข) ในประเทศไทย

ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีไทยสำหรับปีภาษีและรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม ของปีปฏิทินที่อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับ

อ ประเทศอังกฤษ

หลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีอากรของไทยนั้นจะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก และถือว่าบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้นในกรณีนี้จึงอาจสรุปได้ว่าหลักถิ่นที่อยู่

เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้นใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ดังกล่าว

สำหรับหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่าประเทศอังกฤษจะใช้ทั้งหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (central management and control) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่เกิดจากการตีความของผู้พิพากษาและวิวัฒนาการเรื่อยมาจนกลายเป็นหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะนำไปใช้กับบริษัทต่างชาติที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ตามที่กรมสรรพากรของอังกฤษได้แบ่งระดับของการบริหารและการควบคุมเอาไว้ 3 ระดับ คือ

- (1) ระดับแรกเป็นกรณีของการวางกลยุทธ์ในการบริหาร
- (2) ระดับที่สองคือสถานที่ที่มีการบริหารและการจัดการที่แท้จริง
- (3) ระดับที่สามคือสถานที่ที่ใช้ควบคุมกิจการซึ่งมีการปฏิบัติงานทุกวัน

ต่อมาในปี ค.ศ.1988 สภานิติบัญญัติได้มีการประกาศใช้มาตรา 66 แห่งพระราชการคลัง 1988 (Finance Act 1988) ซึ่งมาตราดังกล่าวได้มีการบัญญัติถึงความหมายของถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเอาไว้ โดยในมาตราดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) เพราะฉะนั้นจึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าในประเทศอังกฤษมีการใช้ทั้งหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม และหลักเกณฑ์สถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง เพื่อพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากที่กล่าวไปแล้วว่าการเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ทำให้ประเทศนั้นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก แต่มีบางกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ก็ถูกจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วย ซึ่งได้มีการกำหนดอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตัวอย่างเช่น กรณีของเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจจะให้ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีก็ต่อเมื่อมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ เงินได้ประเภทดอกเบี้ย และเงินได้ประเภทค่าสิทธิ เป็นต้น ซึ่งเงินได้ประเภทเหล่านี้ให้อำนาจแก่ประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บ

นอกจากอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่ย่อมมีหน้าที่ให้การขจัดการะภาษีซ้อน ไม่ว่าจะมีความซ้ำซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ หรือความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ และยังมีหน้าที่ที่จะไม่ทำการเลือกปฏิบัติต่อบริษัทต่างชาติอย่างหนึ่งและปฏิบัติต่อบริษัทของประเทศตนอีกอย่างหนึ่ง นอกจากนี้ประเทศถิ่นที่อยู่ยังมีหน้าที่ที่จะหาข้อยุติร่วมกับประเทศแหล่งเงินได้ตามหลักเกณฑ์ tie-breaker rule ในกรณีที่เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในเชิง

อำนาจ หรือปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (dual residence) และยังมีหน้าที่ในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศกับประเทศแหล่งเงินได้เพื่อป้องกันการทุจริตหรือการหลีกเลี่ยงภาษี และเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ถูกต้อง เป็นต้น

5.1.2 ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเด็นปัญหาที่เกิดจากหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล แยกเป็น 2 กรณี ดังนี้

5.1.2.1 ประเด็นปัญหาตามกฎหมายภายใน

5.1.2.2 ประเด็นปัญหาอันเกิดจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

5.1.2.1 ประเด็นปัญหาตามกฎหมายภายใน

5.1.2.1.1 ปัญหาการเลี่ยงภาษี หากเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยนั้นเกิดจากการวางแผนภาษีอากรเพื่อที่จะเลี่ยงภาษี มีดังนี้

ก. ปัญหาบริษัทต่างชาติที่อยู่ในอำนาจควบคุม (controlled foreign company) เกิดจากผู้ถือหุ้นของบริษัทต่างชาติซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย พยายามที่จะเลี่ยงภาษีโดยการเก็บกักเงินได้เอาไว้ในบริษัทต่างชาติที่อยู่ในและมักจะเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในดินแดนกำบังภาษี (tax havens) เนื่องจากในดินแดนเหล่านั้นไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ หรืออาจจะเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศไทย

ข. การที่บริษัทต่างชาติเข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ซึ่งในกรณีปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการใช้หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมเป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด จึงอาจทำให้บริษัทต่างชาติอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าวเข้ามามีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย ซึ่งทำให้ไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทดังกล่าวตามหลักถิ่นที่อยู่ได้แต่อย่างใด

ค. ประเด็นปัญหาที่การย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศ (change residence) กล่าวคือ ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง และในเวลาต่อมาบริษัทดังกล่าวได้ย้ายสถานที่ที่

ใช้ในการบริหารและการควบคุมออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งในกรณีนี้ประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่จะนำมาปรับใช้กับกรณีดังกล่าวแต่อย่างใด

5.1.2.1.2 ปัญหาความขัดกันระหว่างหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมกับหลักแหล่งเงินได้ กล่าวคือ หากมีการนำเอาหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้จะเป็นการขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ ประกอบกับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ และมีวิธีการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอย่างไร

5.1.2.2 ประเด็นปัญหาอันเกิดจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ สำหรับประเด็นปัญหาในส่วนนี้ ได้แก่

5.1.2.2.1 การมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกัน (dual residence) ในปัจจุบันปัญหานี้จะเกิดขึ้นในกรณีที่ทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษต่างก็มีการกำหนดหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ต่างกันจึงอาจทำให้บริษัทหนึ่งอาจถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ทั้งในประเทศไทยและประเทศอังกฤษได้

แต่ถ้าหากประเทศไทยได้มีการนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมมาใช้เป็นหลักเกณฑ์หนึ่งในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเห็นได้ว่าทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษต่างก็มีหลักถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกัน ซึ่งถ้าหากพิจารณาในเบื้องต้นอาจจะกล่าวได้ว่าน่าจะไม่มีปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อน แต่ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยไปมีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศอังกฤษ ซึ่งตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษก็ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม เพราะฉะนั้นในกรณีนี้ จะเห็นได้ว่าปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนยังคงเกิดขึ้นอยู่นั่นเองแม้ว่าทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษจะมีหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่เหมือนกัน

5.1.2.2.2 ปัญหาการซื้อป้อนสัญญา (treaty shopping) เกิดจากการที่บริษัทที่มีสัญชาติของประเทศที่สามซึ่งมิได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยและประเทศอังกฤษแต่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์ตามที่กำหนดอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษจึงเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีฐานะเป็นบริษัทส่งผ่านกำไร (conduit company) ซึ่งอาจส่งผลให้ประเทศไทยไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทดังกล่าวได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นนั้นสามารถแยกออกได้ดังนี้

5.2.1 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาตามกฎหมายภายใน

5.2.2 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

5.2.1 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาตามกฎหมายภายใน

5.2.1.1 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับปัญหาการเลี่ยงภาษี

ก. ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาการควบคุมบริษัทต่างชาติ (controlled foreign company) สำหรับประเด็นปัญหาดังกล่าวผู้เขียนได้เสนอแนะให้มีกำหนดมาตรการ controlled foreign company มาใช้บังคับโดยอิงแนวทางมาตรการ controlled foreign company ตามที่ OECD ได้กำหนดเอาไว้

ข. ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ควรจะมีการนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม (central management and control) มาปรับใช้กับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและใช้สถานที่ในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม และรวมถึงกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมีการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยผ่านสำนักงานสาขา หรือ ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย แต่ใช้สถานที่ตั้งของสำนักงานสาขา หรือ สถานที่อยู่ของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม เพราะฉะนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรต้องแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม

การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวจะต้องมีการกำหนดความหมายของคำว่า "ถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล" ให้มีความชัดเจนครอบคลุมถึงกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทยด้วย และนอกจากการกำหนดความหมายแล้ว จะต้องแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตราอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย นั่นคือ มาตรา 65 มาตรา 66 มาตรา 70 มาตรา 70 ทวิ และมาตรา 76 ทวิ

ค. ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาการย้ายถิ่นที่อยู่ (change residence) สำหรับปัญหานี้ควรที่จะต้องมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการย้ายถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่มีศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมอยู่ในประเทศไทย และจะต้องมีบทกำหนดโทษทางอาญาหากมีการฝ่าฝืนบทบัญญัตินี้ดังกล่าว

5.2.1.2 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับปัญหาหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมชัดหรือแย้งกับหลักแหล่งเงินได้ และวิธีการตรวจสอบถึงการมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในประเทศไทย

ก. หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมกับหลักแหล่งเงินได้นั้น ต่างก็มีสาระสำคัญที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้นจะจัดเก็บจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก แต่สำหรับหลักแหล่งเงินได้ตามที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิ นั้น เป็นการจัดเก็บจากรายได้เฉพาะที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น

แม้ว่าหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมจะให้กลุ่มกรรมการของบริษัท ซึ่งเป็นผู้บริหารงานของบริษัทเข้ามาในประเทศไทยเพื่อที่จะประชุม ปรึกษาหารือ และตัดสินใจทำธุรกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวกับกิจการของบริษัทก็ตาม แต่ก็มีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์การมีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่ออยู่ในประเทศไทย ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิ กล่าวคือ บุคคลตามมาตรา 76 ทวิ เป็นเพียงบุคคลที่เข้ามาเซ็นสัญญาที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือรายได้ในประเทศไทยเท่านั้น แต่สำหรับบุคคลตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมนั้น แม้จะถือว่าเป็นผู้แทนของบริษัทก็ตามแต่ก็มีอำนาจในการตัดสินใจดำเนินการทางธุรกิจในทุกๆ ด้าน ไม่ได้จำกัดอำนาจแค่เพียงเป็นคนเซ็นสัญญาฉบับใดฉบับหนึ่งเท่านั้น

จากที่กล่าวแล้วข้างต้นจึงทำให้การนำหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมไม่เป็นชัดหรือแย้งกับหลักแหล่งเงินได้ดังที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 76 ทวิ แต่อย่างไร เพราะฉะนั้นเมื่อหลักเกณฑ์ดังกล่าวไม่เป็นชัดต่อหลักในมาตรา 76 ทวิ ย่อมทำให้หลักเกณฑ์ดังกล่าวก็ไม่ชัดหรือแย้งกับหลักในมาตรา 70 เช่นเดียวกัน

ข. วิธีการตรวจสอบการมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจสอบ และกำกับดูแล โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติในมาตรา 88/3 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับอำนาจในการประเมินเรียกเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้าขายมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุม ในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามที่

บัญญัติอยู่ในมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และย่อมมีอำนาจในการประเมินเรียกเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกถือว่ามีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ศูนย์กลางการบริหารและการควบคุมตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีการแสดงรายการในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแต่อย่างใด

5.2.2 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ

5.2.2.1 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาการมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อน (dual residence) สำหรับปัญหานี้ ประเทศไทยควรที่จะแก้ไขบทบัญญัติในข้อบทที่ 4 วรรคสาม ซึ่งเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ tie-breaker rule จากเดิมได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของทั้งประเทศไทยและประเทศอังกฤษพยายามหาข้อตกลงร่วมกัน หรือใช้วิธี mutual agreement procedure ดังที่กำหนดอยู่ในข้อบทที่ 25 เป็นการให้หลักเกณฑ์สถานจัดการแห่งใหญ่ (place of effective management) แทน

5.2.2.2 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาการซื้ออนุสัญญา (treaty shopping) ผู้เขียนได้เสนอให้มีการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศตามที่บัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 26 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างไทยกับอังกฤษ โดยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศดังกล่าวเพื่อที่จะป้องกันการทุจริตและการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ และเพื่อเป็นการป้องกันปัญหาขัดข้องที่อาจจะไม่สามารถทำการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศได้ ในกรณีนี้ประเทศไทยควรที่จะมีมาตรการภายในซึ่งเป็นมาตรการตอบโต้โดยอิงตามแนวทางที่กำหนดอยู่ในรายงานของ OECD ซึ่งมีอยู่ 3 วิธีที่อาจจัดการกับปัญหาดังกล่าวได้คือ

(1) วิธี The look through approach คือ การมองทะลุผ่านสภาพนิติบุคคลไปยังบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา

(2) วิธี The exclusive approach คือ การจำกัดสิทธิประโยชน์ของบริษัทที่ถูกควบคุมมิให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

(3) วิธี The subject-to-tax และ The channel approach

วิธีที่ควรจะนำมาปรับใช้กับระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย คือ ควรที่จะนำวิธีการ The look through approach เข้ามาใช้ เนื่องจากวิธีการดังกล่าวเป็นการมองทะลุผ่านสภาพนิติบุคคลไปยังบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินสามารถตรวจสอบดูรายละเอียดเกี่ยวกับบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย โดยการขอข้อมูลไปทางกรมพัฒนาทะเบียนธุรกิจ
กระทรวงพาณิชย์ได้ ทำให้ทราบถึงรายละเอียดของผู้ถือหุ้นของบริษัทว่าเป็นบุคคลสัญชาติใดบ้าง
ซึ่งวิธีการดังกล่าวนี้เป็นวิธีที่สะดวกต่อกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีและประหยัด
เวลาด้วย