

บทที่ 2

การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีจำหน่ายเงินกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ
ที่ประกอบกิจการในประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในบทที่ 2 การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีจำหน่ายเงินกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้เขียนได้แบ่งเนื้อหาออกเป็น 4 หัวข้อ คือ 2.1 หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศต่าง ๆ 2.2 วิธีการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ 2.3 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามกฎหมายไทย 2.4 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งแต่ละหัวข้อมีเนื้อหาดังต่อไปนี้

2.1 หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศต่าง ๆ

เนื่องจากกฎหมายระหว่างประเทศมิได้ห้ามหรือจำกัดอำนาจอธิปไตยของประเทศต่าง ๆ ในการบัญญัติและใช้บังคับกฎหมายใด ๆ เพื่อจัดเก็บภาษีภายในดินแดนของตน ดังนั้น อำนาจในการจัดเก็บภาษีจึงถือเป็นอำนาจเด็ดขาดและเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจรัฐที่รัฐบาลของแต่ละประเทศสามารถใช้บังคับได้อย่างอิสระ และโดยทั่วไปแล้วรัฐต่าง ๆ จะอ้างหลักเกณฑ์ในการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ ซึ่งในทางทฤษฎีสามารถแบ่งได้เป็น 3 หลักเกณฑ์ คือ

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ กล่าวคือ เป็นการพิจารณาถึงผลประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งมาจากแนวความคิดที่ว่า บุคคลใดได้รับเงินได้หรือผลประโยชน์ที่ถือว่าเป็นเงินได้จากรัฐ ถือว่าบุคคลนั้นมีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรของรัฐนั้นสิ้นไป เพราะฉะนั้นรัฐจึงย่อมมีสิทธิที่จะได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้มาทำนุบำรุง

รัฐนั้น¹ โดยสาระสำคัญของหลักแหล่งเงินได้จะเป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้มีเงินได้มีเงินได้เกิดขึ้นภายในดินแดนของรัฐนั้นหรือไม่ กล่าวคือ รัฐจะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นหรือที่ได้รับภายในดินแดนของรัฐตนเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่าผู้ที่มีเงินได้จะมีสัญชาติใดและจะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เกิดเงินได้นั้นหรือไม่ กรณีที่จะถือว่าเงินได้เกิดขึ้นจากแหล่งภายในรัฐนั้น ได้แก่ กรณีที่กิจกรรมหรือการจ้างงานที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นได้กระทำขึ้นภายในรัฐนั้น หรือมีการจ่ายเงินได้จากหรือในรัฐนั้น ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของรัฐนั้นเท่านั้น ดังนั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต” (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality) หรือ “หลักการเสียภาษีโดยจำกัด” (Limited Tax Liability Basis)

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)

อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ มาจากแนวความคิดที่ว่า บุคคลผู้มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐโดยอมจะต้องใช้ทรัพยากรหรือใช้บริการจากรัฐนั้น (Public Services) ในการดำรงชีวิต ไม่ว่าจะเป็นสาธารณูปโภคพื้นฐาน ความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย ทรัพย์สิน สิทธิเสรีภาพ ฯลฯ และในขณะเดียวกันบุคคลที่มาอาศัยอยู่ก็ย่อมมีส่วนในการสร้างมลภาวะ (pollution) ขึ้น ซึ่งในเชิงเศรษฐกิจแล้ว สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ถือเป็นต้นทุนทางสังคม (Social cost) อย่างหนึ่ง ดังนั้น รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จึงสมควรที่จะได้รับการชดเชยในรูปของการเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน โดยไม่คำนึงว่าผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นจะเป็นบุคคลที่มีสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่² กล่าวคือ หลักถิ่นที่อยู่จะพิจารณาถึงการมีภูมิลำเนาหรือการมีถิ่นที่อยู่ในบุคคลผู้เสียภาษี โดยรัฐจะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ไม่ว่าจะได้รับเงินได้จากแหล่งภายในหรือภายนอกของรัฐ หรือไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะมีสัญชาติของรัฐนั้น ๆ หรือไม่ ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่นี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคล เพราะฉะนั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” (Worldwide Income Basis หรือ Principle of

¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 2.

² เพ็งอ้าง, น. 2.

Worldwide Income) หรือ “หลักภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด” (Unlimited Tax Liability Basis)

3) หลักสัญชาติ (Citizenship Rule)

หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองเป็นอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ในทางสถานภาพของบุคคลผู้เสียภาษีที่มีต่อรัฐหนึ่ง ๆ เช่นเดียวกับหลักถิ่นที่อยู่ แต่หลักสัญชาติจะเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงสัญชาติ คือ รัฐเจ้าของสัญชาติจะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ถือสัญชาติของรัฐตน โดยไม่คำนึงว่าจะมีเงินได้เกิดขึ้นจากแหล่งภายในรัฐของตนหรือไม่ และในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นนั้น บุคคลดังกล่าวจะได้อาศัยอยู่ในรัฐเจ้าของสัญชาตินั้นหรือไม่ กล่าวคือ ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาตินี้มีเหตุผลในทางภาษีเมื่อนับสนนอยู่ด้วย เพราะตามปกติสิทธิหน้าที่ทางการเมืองในรัฐโดยย่อไม่ได้แก่คนในสัญชาติของรัฐนั้น นอกจากรัฐจะมีหน้าที่คุ้มครองดูแล ให้สวัสดิการต่าง ๆ แก่คนในสัญชาติระหว่างที่ยังไม่มีเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีแล้ว รัฐบางแห่งยังถือเป็นเรื่องที่จะต้องทำอย่างจริงจังในการพิทักษ์คุ้มครองคนในสัญชาติตลอดไปไม่ว่าจะอยู่ที่ใดก็ตาม และคนในสัญชาติของรัฐนั้นเท่านั้นที่จะมีสิทธิออกเสียงเลือกตั้งผู้บริหารรัฐ ดังนั้น หากคนสัญชาติของรัฐนั้นจะต้องช่วยเหลือค่าใช้จ่ายของรัฐนั้นจึงเป็นเรื่องปกติที่มีเหตุผล³ ตัวอย่างเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้แล้วยังใช้หลักสัญชาติอีกด้วย ดังนั้น คนสัญชาติอเมริกันไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ตาม ย่อมจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลสหรัฐฯ เช่นเดียวกับบุคคลผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐฯ โดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

ในการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ ไม่ว่าจะเข้ามาในรูปแบบของบริษัทในเครือ ในรูปของสาขา หรือการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือมีผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย หากพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว จะพบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศล้วนแต่เป็นไปตามหลักแหล่งเงินได้ทั้งสิ้น กล่าวคือ

³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทโรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546) น. 45.

1) กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง⁴ โดยมีได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย หากมีเงินได้หรือผลกำไรเกิดขึ้นแล้ว รัฐบาลไทยจะเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิที่เกิดจากการกระทำการกิจการในประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ดังกล่าวจะจ่ายมาจากที่ใด ส่วนเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการกระทำการกิจการในต่างประเทศของนิติบุคคลดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ฐานกำไรสุทธิในประเทศไทยด้วย

2) กรณีนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ เนื่องจากลักษณะของการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการของแต่ละสาขาได้ เพราะไม่อาจหาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมและเป็นธรรมในการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้ ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจ กฎหมายจึงได้กำหนดวิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้โดยเฉพาะ โดยให้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ในกรณีรับขนคนโดยสารนั้น รัฐบาลไทยจะเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เฉพาะค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ส่วนในกรณีรับขนของ รัฐบาลไทยจะเรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ ไม่ว่าจะในหรือนอกประเทศไทย อันเนื่องมาจากการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น ดังนั้น ถึงแม้จะเป็นค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากนอกประเทศไทยก็ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีตามหลักเกณฑ์นี้

⁴ มาตรา 66 วรรคสอง “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 70 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

3) กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ⁵ เป็นกรณีที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้มีสำนักงานหรือสาขาตั้งอยู่ในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย จนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากการประกอบกิจการดังกล่าวในประเทศไทย ในกรณีนี้รัฐบาลไทยจะเรียกเก็บภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย เช่นเดียวกับในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย ในรูปของสาขา ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่ามาตรา 76 ทวิ ถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของหลักแหล่งเงินได้

4) กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)-(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย รัฐบาลไทยกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่ามาตรา 70 ถือเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ด้วยเช่นกัน

5) กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ การเสียภาษีในกรณีนี้มีลักษณะคล้ายกับการเสียภาษีตามมาตรา 70 กล่าวคือ เป็นกรณีที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสาขาตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ โดยหลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในประเทศไทยแล้ว หากมีการส่งเงินกำไรที่เหลืออยู่กลับออกไปจากประเทศไทย รัฐบาลไทยจะเรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10

⁵ มาตรา 76 ทวิ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ของเงินกำไรที่ส่งกลับออกไป (เรียกว่า “ภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร”) ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า มาตรา 70 ทวิ ถือเป็นส่วนหนึ่งของหลักแหล่งเงินได้ด้วยเช่นกัน

2.2 วิธีการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

การที่รัฐแต่ละรัฐมีกระบวนการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับภูมิหลัง และความเหมาะสมทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองของแต่ละรัฐนั้น โดยเป็นไปตามหลักทั่วไปที่ว่า รัฐแต่ละรัฐย่อมมีสิทธิกระทำการใด ๆ ภายในรัฐของตนได้อย่างอิสระ ไม่ตกอยู่ภายใต้ อำนาจของรัฐอื่น รวมถึงการบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้ภายในรัฐของตนด้วย ดังนั้น รัฐแต่ละรัฐย่อมมี สิทธิเด็ดขาดที่จะกำหนดวิธีการเพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างอิสระด้วย เพราะฉะนั้น จึงอาจมีบางกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐแต่ละรัฐอาจซ้ำซ้อนกันได้ เนื่องมาจากการที่รัฐแต่ละรัฐต่างก็อาศัยหลักเขตอำนาจของรัฐตนในการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีการจ่ายเงินได้ระหว่างประเทศเกิดขึ้น

การจัดเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อนกันหรือที่เรียกว่าภาษีซ้อนนี้ หมายถึง การที่รัฐเรียกเก็บ ภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง กล่าวคือ การที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้ เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้ง โดยลักษณะของภาษีซ้อนนี้สามารถแยก พิจารณาได้เป็น 2 ลักษณะคือ

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หมายถึง การที่เงินได้ ก้อนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีโดยรัฐรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง โดยอาจเป็น การเรียกเก็บภาษีจากบุคคลสองบุคคลหรือมากกว่านั้น โดยภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจในกรณีของ ภาษีเงินได้ ได้แก่ กรณีที่กำไรสุทธิของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลครั้งหนึ่ง และเมื่อเสียภาษีแล้ว การที่บริษัทนำเงินดังกล่าวไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดา เงินปันผลดังกล่าวก็จะต้องถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเงินได้ก้อนเดียวกันจะต้องเสียภาษีสองครั้ง โดยในครั้งแรกจะต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลในนามของบริษัทซึ่งเป็นผู้ประกอบการ ส่วนในครั้งที่สองจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาในนามของผู้ถือหุ้น ซึ่งลักษณะการซ้ำซ้อนเช่นนี้ รัฐต่าง ๆ สามารถออกกฎหมายภายใน มาเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวได้ ตัวอย่างเช่น ประเทศไทยใช้วิธีให้เครดิตภาษีเงินปันผลตาม มาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

2. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หรือ ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (International Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ กล่าวคือ อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐนั้นซ้ำซ้อนกัน จนเป็นเหตุให้บุคคลหนึ่งต้องเสียภาษีจากฐานภาษีหนึ่งให้กับรัฐทั้งสองรัฐหรือมากกว่านั้น โดยสภาพความซ้ำซ้อนดังกล่าว ได้แก่ กรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งไปให้แก่ผู้รับที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง โดยรัฐที่มีการจ่ายเงินได้ก็จะอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามหลักแหล่งเงินได้ และในขณะเดียวกันรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ก็จะอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวตามหลักถิ่นที่อยู่ด้วยเช่นกัน ซึ่งมีผลทำให้ต้นทุนทางภาษีสูงและเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ เพราะเป็นการสร้างความไม่เท่าเทียมกันทางโอกาสในการลงทุนและทำธุรกิจเนื่องจากก่อให้เกิดภาระภาษีแก่บริษัทที่ดำเนินธุรกิจข้ามชาติมากกว่าบริษัทที่ดำเนินธุรกิจภายในประเทศแต่เพียงอย่างเดียว

เนื่องจากความซ้ำซ้อนดังกล่าว จึงได้มีการหาวิธีในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนขึ้น โดยวิธีการขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ หรือภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐนี้ มีทั้งกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งเป็นฝ่ายขจัดแต่เพียงฝ่ายเดียว (Unilateral Relief) และกรณีที่รัฐใช้วิธีทำความตกลงร่วมกันแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement) โดยจัดทำเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน

1) การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief)

การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวเป็นวิธีการขจัดภาษีซ้อนอย่างหนึ่ง โดยรัฐแต่ละรัฐจะออกกฎหมายภายในของตนออกมาเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยไม่ต้องมีการตกลงกับรัฐอื่น ๆ

การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศไทย

ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยในส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไข คือ ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศดังกล่าว และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นประเทศแหล่งเงินได้ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ที่แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และที่แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ถือเป็นการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศไทยอย่างหนึ่ง⁶

การแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวยังคงไม่บรรลุผลเท่าที่ควร ทั้งนี้ เพราะการแก้ไขไม่ว่าจะได้กระทำโดยการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีภายในรัฐใดรัฐหนึ่งก็ตาม จะมีผลทำให้รัฐนั้นต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรไป โดยที่รัฐอีกรัฐหนึ่งยังคงจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่ ซึ่งสภาพการณ์เช่นนี้ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากรอย่างเต็มที่เท่าที่ควร ในขณะที่รัฐที่ให้การยกเว้นหรือลดหย่อนกลับต้องสูญเสียรายได้โดยไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเพื่อดึงดูดให้มีการเข้ามาลงทุนภายในรัฐของตนเท่าที่ควรเช่นกัน

2) การขจัดภาษีซ้อนโดยทำเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Treaties)

อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นอนุสัญญาที่ตกลงกันระหว่างรัฐสองรัฐ คือ รัฐเจ้าของแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนอันอาจเกิดขึ้นในกรณีที่บุคคลมีเงินได้เกิดขึ้นในรัฐหนึ่ง (State of Source) แต่มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง (State of Residence) ซึ่งตามหลักเกณฑ์ทั่วไป บุคคลดังกล่าวจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐทั้งสองรัฐ

⁶ มาตรา 31 บัญญัติว่า “ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ทั้งนี้ ให้พิจารณากำหนดเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ซึ่งต้องมีกำหนดเวลาไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

ในกรณีที่กิจการใดเป็นกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

โดยอนุสัญญา ฯ จะทำหน้าที่ป้องกันไม่ให้เกิดกรณีดังกล่าวเกิดขึ้น นอกจากนี้ยังเป็นการสนับสนุนให้มีการแลกเปลี่ยนเทคโนโลยี การค้า และการลงทุนระหว่างรัฐอีกด้วย⁷

วิธีการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศโดยการทำเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน สามารถกระทำได้ ดังนี้

(1) วิธีเพิกถอนอำนาจในการเก็บภาษีของรัฐหนึ่งรัฐใด (Renunciation of the right to tax by either state) เพื่อให้เหลือเพียงรัฐเดียวที่มีสิทธิจัดเก็บภาษี โดยในความตกลงอาจจะกำหนดลงไปให้ชัดเจนว่าเงินได้ประเภทนั้น ๆ ให้รัฐใดมีสิทธิเก็บภาษี เช่น กำไรจากธุรกิจ ตามข้อ 7 จะเพิกถอนสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ไม่ให้เก็บภาษีสำหรับกำไรจากธุรกิจที่ผู้มีเงินได้ได้รับการดำเนินการธุรกิจโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ , เงินได้จากการขนส่งทางอากาศยานระหว่างประเทศ ตามข้อ 8 วรรคหนึ่ง จะเพิกถอนสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ไม่ให้เก็บภาษีจากสายการบินระหว่างประเทศของรัฐคู่สัญญาสำหรับเงินได้จากการรับขนส่งทางอากาศยานระหว่างประเทศ เป็นต้น

(2) วิธียกเว้น (Exemption Method) เป็นวิธีที่อนุสัญญากำหนดให้นำมาใช้ก็ต่อเมื่อรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐต่างมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเดียวกัน ซึ่งทำให้ผู้มีเงินได้เข้าข่ายจะต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนทั้งในรัฐแหล่งเงินได้และในรัฐถิ่นที่อยู่ ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนโดยการให้ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้เสียภาษีไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ การที่รัฐถิ่นที่อยู่ให้การยกเว้นภาษีเงินได้เช่นนี้ ถ้าเป็นการยกเว้นโดยไม่มีเงื่อนไขเรียกว่า “วิธียกเว้นเต็มที่” (Full Exemption Method) อย่างไรก็ตาม รัฐถิ่นที่อยู่อาจนำเงินได้ดังกล่าวมารวมกับเงินได้อื่นเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณหาอัตราภาษีก้าวหน้า เมื่อได้อัตราภาษีที่สูงขึ้นแล้ว ก็ใช้อัตรานั้นกับเงินได้อื่นที่ไม่ได้เสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ โดยวิธีนี้เป็นวิธียกเว้นโดยมีเงื่อนไข เรียกว่า “วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า” (Exemption with Progression Method)

(3) วิธีเครดิต (Credit Method) เป็นวิธีขจัดภาษีซ้อนที่มีลักษณะเช่นเดียวกับวิธียกเว้นใช้ในกรณีที่รัฐคู่สัญญา คือ ทั้งรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ต่างก็มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจทำให้เงินได้ประเภทเดียวกันต้องถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในทั้งสองรัฐ โดยอนุสัญญาฯ บางฉบับได้บัญญัติให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ทำหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษี โดยให้นำเงินได้ที่ได้

⁷ ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ รวมทั้งหมด 52 ฉบับ

เสียภาษีไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ แล้วจัดภาษีซ้อนด้วยการที่ยอมให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มาหักหรือเครดิตออกจากภาษีที่คำนวณได้ โดยอาจยอมให้หักหรือเครดิตได้เต็มจำนวน เรียกว่า “วิธีเครดิตเต็มที่” (Full Credit Method) หรืออาจไม่ยอมให้หักเกินกว่าจำนวนภาระภาษีที่ต้องเสียในรัฐถิ่นที่อยู่ หากเงินได้นั้นเกิดขึ้นในรัฐถิ่นที่อยู่ เรียกว่า “วิธีเครดิตธรรมดา” (Ordinary Credit Method)

2.3 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามกฎหมายไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากวิธีการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิแล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีอื่น ได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือเก็บจากค่าโดยสาร ค่าระวางของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ หรือเก็บจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ เป็นต้น

2.3.1 ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (ซึ่งต่อจากนี้จะเรียกว่า “บริษัทต่างประเทศ”) เมื่อได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสองแล้ว กำไรสุทธิที่เหลืออยู่บริษัทอาจเก็บสะสมไว้สำหรับใช้ในการดำเนินการของบริษัทเอง หรืออาจส่งกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ โดยในกรณีที่บริษัทส่งเงินกำไรกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศนี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย

แต่เดิมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดให้บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไร ต่อมาได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 บัญญัติให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าวไว้ในมาตรา 34 ความเป็นมาว่า “ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 15 โดยนำส่งอำเภothongที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย”

เหตุผลที่มีการบัญญัติมาตรา 70 ทวิ เพิ่มขึ้นในประมวลรัษฎากรก็คือ เพื่อให้มีการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของบริษัทในเครือ ซึ่งก็คือบริษัทไทยที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของสาขา และรวมถึงในรูปแบบของการประกอบธุรกิจผ่านตัวแทนในประเทศไทยด้วย เนื่องจากเงินที่บริษัทในเครือส่งออกไปให้แก่บริษัทแม่ในรูปของเงินปันผลนั้น มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในการจ่ายเงินปันผล แต่ในกรณีของสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย เงินที่สาขาหรือตัวแทนส่งออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจะอยู่ในรูปของกำไรธุรกิจไม่ใช่เงินปันผล ดังนั้น มาตรา 70 จึงไม่มีผลครอบคลุมถึง เพราะฉะนั้น เพื่อให้เงินที่สาขาหรือตัวแทนส่งออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินปันผลที่บริษัทในเครือส่งออกไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าว⁸

หลังจากที่ได้มีการใช้บังคับบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ แล้ว ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ทั้งหมด 2 ครั้ง โดยในครั้งแรกได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ลงวันที่ 15 กันยายน 2515 ดังนี้

ข้อ 13 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกความในมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยนำส่งอำเภothongที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย”

⁸ ศุภรัตน์ ควณิกกุล, “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” วารสารสรรพากรศาสตร์ (มี.ค.- เม.ย. 2527) น. 37.

ข้อ 14 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกความในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ของ ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2502 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

...(ข) ภาษีตามมาตรา 70

และมาตรา 70 ทวิ

ร้อยละ 25”

ในการแก้ไขเพิ่มเติมในครั้งแรกนี้ มีสาระสำคัญคือ เป็นการแก้ไขอัตราภาษีจากเดิมที่ กำหนดไว้ร้อยละ 15 เป็น ร้อยละ 25

ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่สองโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 โดยได้บัญญัติไว้ในมาตรา 25 และมาตรา 27 ดังนี้

มาตรา 25 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกความในมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2515 และ ให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงิน ประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็น ยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวนใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อ และโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)”

มาตรา 27 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกความใน (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 และให้ใช้ ความต่อไปนี้แทน

(2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

...(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณี

การจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม

มาตรา 40 (4) (ข)

ร้อยละ 10

(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ

ร้อยละ 10"

การแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่สอง มีสาระสำคัญ คือ

1. กำหนดให้หักภาษีจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย เนื่องจากบทบัญญัติเดิมกำหนดให้เสียภาษีในเงินกำไรที่จำหน่าย ทำให้การคำนวณภาษีต้องคำนวณจากเงินที่ส่งออกไปจริง เช่น อัตราภาษีร้อยละ 10 และมีการโอนกำไรออกจากบัญชี 100 บาท ภาษีที่คำนวณได้เท่ากับ $10/110 \times 100 = 9.09$ บาท ซึ่งในการคำนวณดังกล่าวมีผลทำให้ภาษีการจำหน่ายเงินกำไรต่ำกว่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในกรณีการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว บทบัญญัติที่แก้ไขใหม่จึงได้กำหนดให้หักภาษีจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย ทำให้ภาษีที่คำนวณได้เท่ากับ $10/100 \times 100 = 10$ บาท ซึ่งเท่ากับจำนวนภาษีที่หัก ณ ที่จ่าย ในกรณีที่จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทต่างประเทศ⁹

2. กำหนดความหมายของการจำหน่ายเงินกำไรไว้ในวรรคสองของมาตรา 70 ทวิ เพื่อให้เกิดความชัดเจนขึ้น

3. ปรับลดอัตราภาษีตามมาตรา 70 ทวิ จากเดิมที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 25 ลงมาเหลือร้อยละ 10

ในการบัญญัติบทบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ หรือการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การปรับเปลี่ยนหรือลดอัตราภาษีตามมาตรา 70 ทวิ จะเป็นไปในทิศทางเดียวกันหรือสอดคล้องกันกับภาษีเงินปันผลตามมาตรา 70 เสมอ เนื่องจากตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้วว่า เหตุผลในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรก็เพื่อที่จะทำให้ภาระภาษีในการจำหน่ายเงินกำไรเท่ากับภาษีที่เก็บจากเงินปันผลตามมาตรา 70 (Balance Tax Burden)

⁹ ปรีดี บุญยัง, ภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2541) น. 1-61.

2.3.2 การจำหน่ายเงินประเภทใดที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ

เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้”

ดังนั้น ในการพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้มีการจำหน่ายเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยหรือไม่เป็นสำคัญ เพราะถ้ามิใช่เป็นการจำหน่ายเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยแล้ว บุคคลที่จำหน่ายเงินดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70

แต่อย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรนั้น มาตรา 70 ทวิ มิได้บัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจน ซึ่งเมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ แล้วสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) คำว่า “เงินกำไร”

เงินกำไร หมายถึง เงินกำไรที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่บริษัทต่างประเทศได้กระทำในประเทศไทย โดยเป็นเงินกำไรที่เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีกำไรสุทธิแล้ว มิใช่กำไรขั้นต้นที่ได้จากการประกอบกิจการ¹⁰ กล่าวคือ เป็นกำไรอันจะแบ่งเป็นเงินปันผล แต่ไม่ได้หมายความรวมถึงเงินปันผล เพราะเงินปันผลไม่ใช่กำไร แต่เงินปันผลเป็นกำไรซึ่งได้เปลี่ยนเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ถือหุ้นแล้ว ดังนั้น การที่บริษัทส่งเงินปันผลไปให้บริษัทผู้ถือหุ้นในต่างประเทศจึงไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แต่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70¹¹

2) คำว่า “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร”

เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร ได้แก่ เงินสำรองต่าง ๆ ของบริษัท ซึ่งโดยปกติแล้วเมื่อบริษัทมีกำไรมักจะตั้งเป็นเงินสำรองไว้ เช่น สำรองหนี้สูญ สำรองค่าเสื่อมราคา ฯลฯ

¹⁰ มานะ พิตยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีเงินได้นิติบุคคล, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พรินติ้ง กรุ๊ป จำกัด, 2535) น. 138.

¹¹ เพิ่งอ้าง, น. 138.

เงินสำรองนี้ไม่ใช่เงินกำไร แต่กฎหมายถือว่าเป็นเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร เพราะฉะนั้น ถ้าจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปก็ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 65 ด้วย

3) กรณี “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร”

อย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นกรณี “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” นั้น จะต้องพิจารณาจาก ข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป เช่น สาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศดำเนินกิจการมี กำไรแต่ไม่ได้ส่งเงินกำไรออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง เพราะมีการส่งสินค้า ไปจำหน่ายยังต่างประเทศอยู่แล้ว จึงให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเก็บเงินค่าขายสินค้านั้นไว้ เมื่อสิ้นปีบัญชีปรากฏว่ามีกำไรสุทธิ เงินค่าขายสินค้าที่สำนักงานใหญ่เก็บไว้ย่อมถือได้ว่าเป็น การจำหน่ายเงินที่ถือได้ว่าเป็นกำไรออกไปจากประเทศไทยแล้ว เนื่องจากเงินค่าสินค้าที่ สำนักงานใหญ่เก็บไว้มีกำไรจากการขายสินค้าประกอบอยู่ด้วย โดยจะถือได้ว่าการจำหน่ายเงินกำไร นับแต่วันทราบผลกำไรนั้น หรือ ในกรณีที่สาขาในประเทศไทยกู้ยืมเงินจากสำนักงานใหญ่ใน ต่างประเทศมาใช้จ่าย แล้วต่อมาสาขาได้ส่งเงินไปใช้หนี้ หากในขณะที่ส่งเงินไปใช้หนี้ นั้น รายการในบัญชีเมื่อทำการปิดยอดบัญชีแล้วปรากฏว่ามีกำไรสุทธิ เมื่อมีการส่งเงินไปก็ควรถือว่า ได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเพียงเท่าจำนวนเงินที่ส่งไปใช้หนี้ นั้นแต่ไม่เกิน กำไรสุทธิรวมกัน ทั้งนี้ เฉพาะกรณีนี้สันกับสำนักงานใหญ่เท่านั้น¹² เนื่องจากสำนักงานใหญ่ และสาขาเป็นนิติบุคคลเดียวกัน

นอกจากนี้ ศาลฎีกายังได้เคยวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 2646-2649/2516 , คำพิพากษาฎีกาที่ 1180/2517 , คำพิพากษาฎีกาที่ 811/2519 , คำพิพากษาฎีกาที่ 300/2520 , คำพิพากษาฎีกาที่ 3726/2526 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2878/2532 ว่า การที่สาขาของบริษัท ต่างประเทศในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศยังคงมีฐานะตาม กฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ทำให้หากมีการจ่ายเงินได้จากสาขาในประเทศไทยไปให้ สำนักงานใหญ่หรือสาขาในประเทศอื่น ๆ เพื่อเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินหรือการกู้ยืมเงิน สำนักงานใหญ่หรือสาขาในประเทศอื่น ๆ แล้ว จะถือว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามของสาขาในประเทศไทย ตามมาตรา 65 (10) และ (11) เพราะในกรณีเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการจ่ายให้กิจการของตนเอง และ นอกจากนี้ยังถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาในประเทศไทยออกไปจากประเทศไทยด้วย ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น สาขาในประเทศไทยมีกำไรไม่น้อยไปกว่าจำนวนเงินที่จ่ายออกไป

¹² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549) น. 2-275.

ให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศ ดังนั้น จึงต้องนำเงินที่จ่ายไปมาบวกกลับเป็นกำไรของสาขาในประเทศไทยในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยอีกด้วย¹³

จากคำพิพากษาศาลฎีกาอ้างกล่าว ถ้าประเทศที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่เป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแล้ว ในกรณีเช่นนี้ก็ต้องเป็นไปตามหลักที่ว่า สาขากับสำนักงานใหญ่เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน เพราะฉะนั้น รายจ่ายที่สาขาส่งออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่จึงถือเสมือนว่าได้ส่งออกไปให้แก่บุคคลภายนอก ซึ่งไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (11) และ (14)

นอกจากเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในวรรคสองของมาตรา 70 ทวิ ยังได้กำหนดให้การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่ง หมายความว่ารวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ

ตัวอย่างเช่น การนำกำไรสุทธิที่ยังมิได้โอนเป็นของสำนักงานใหญ่มาชดเชยผลขาดทุนสุทธิที่ยังมิได้รับการชดเชยจากสำนักงานใหญ่ ถือได้ว่าเป็นการโอนเงินกำไรสุทธิของสาขาในต่างประเทศไปเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่เพื่อดำรงเป็นสินทรัพย์ไว้ในประเทศไทยด้วยเงินกำไรสุทธิแต่ละงวดการบัญชีของสาขาอันได้โอนเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่แล้ว และเข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดในต่างประเทศ¹⁴

กรณีที่สาขานาครต่างประเทศนำกำไรสะสมที่ยังมิได้โอนเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่มาล้างผลขาดทุน (ผลขาดทุนไม่ปรากฏในบัญชีต่อไป) หรือเพิ่มทุน (ผลขาดทุนยังคงอยู่แต่เงินทุนเพิ่มขึ้น) ถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไร ต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ¹⁵

¹³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เจริญวรรคที่ 1, น. 24.

¹⁴ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.04)/1168 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2543

¹⁵ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/7095 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2547

การโอนเงินกำไรสุทธิของสาขาธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศไปเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่ เพื่อดำรงเป็นสินทรัพย์ตามมาตรา 6 (เงินกองทุน) แห่งพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2522 โดยมีได้มีการส่งเงินกำไรออกไปต่างประเทศ ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีอื่นใดไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดในต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ¹⁶

ในการโอนเงินผ่านทางบัญชีนี้ ได้มีประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 31 มีนาคม 2547 ภาค 6 ข้อ 39 กำหนดให้การโอนเงินบาทผ่านบัญชีของธนาคารที่เปิดไว้ระหว่างสำนักงานใหญ่ กับสาขาในต่างประเทศในลักษณะบัญชีหักกลบลบหนี้ จะต้องกระทำการโอนเงินที่เป็น การชำระระหว่างสาขาธนาคารในต่างประเทศกับสำนักงานใหญ่เท่านั้น ส่วนการโอนเงินบาทผ่าน บัญชีของธนาคารที่เป็นการชำระเงินของลูกค้าในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศจะต้องกระทำผ่าน บัญชีที่เปิดไว้ในรูปบัญชีเงินบาทของบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศเท่านั้น

(2) ในกรณีที่มิได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็น เงินกำไรออกไปต่างประเทศ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

นอกจากกรณิดังกล่าวข้างต้น ได้มีแถลงการณ์กระทรวงการคลัง ลงวันที่ 11 มกราคม 2503 สรุปได้ว่า กรณิดังต่อไปนี้ไม่ถือว่าเงินที่ส่งไปเป็นการจำหน่ายเงินกำไรไปยัง ต่างประเทศ

(1) การที่บริษัทต่างประเทศส่งเงินปันผลออกไปจากประเทศไทย

(2) การที่บริษัทต่างประเทศส่งค่าสิทธิบางอย่าง เช่น ค่าสิทธิในการใช้วิธีประดิษฐ์ไป ต่างประเทศ

(3) การที่บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ภายใน ระยะเวลาหนึ่งจำหน่ายเงินกำไรออกไปต่างประเทศ¹⁷

¹⁶ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802 (ก)/3015 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2535

¹⁷ ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 12, น. 2-274 - 275.

จากคำพิพากษาฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้ยกมาเป็นตัวอย่างข้างต้น ในกรณีที่ได้ว่าเป็นเงินกำไรนั้น จะเห็นได้ว่าศาลฎีกาและกรมสรรพากรต่างก็มีแนวทางวินิจฉัยไปในทางเดียวกัน กล่าวคือ หากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยมีเงินกำไรเกิดขึ้นแล้ว ถ้ามีการส่งเงินกำไรดังกล่าวออกไปนอกประเทศไทย ไม่ว่าจะส่งออกไปในรูปแบบใดก็ตาม ก็จะต้องถือว่ามีกำไรที่เงินกำไรที่ถือว่าเป็นกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งแนวทางในการพิจารณาดังกล่าวเป็นไปอย่างกว้างขวาง เพื่อที่จะป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการส่งเงินกำไรออกไปในรูปของสินค้า ค่าสิทธิ การชำระเงินค่าสินค้า หรือบริการ เป็นต้น

2.3.3 ความหมายของคำว่า “จำหน่าย”

เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ ใช้คำว่า “จำหน่าย” ซึ่งคำว่า “จำหน่าย” นี้ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับ คำว่า “ส่ง” แล้ว จะเห็นได้ว่า คำว่า “จำหน่าย” มีความหมายกว้างกว่า กล่าวคือ หมายถึง การจ่ายหรือโอนเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย¹⁸ ให้หลุดพ้นไปจากการครอบครองของสาขาไม่ว่าโดยวิธีใดก็ตาม¹⁹

โดยกรมสรรพากรได้ตีความว่า คำว่า “จำหน่าย” ใ้ว่า นอกจากจะหมายถึงการที่สาขาของบริษัทส่งเงินกำไรไปให้สำนักงานใหญ่โดยตรงแล้ว ยังรวมถึงกรณีที่สำนักงานใหญ่สั่งให้สาขาในประเทศไทยส่งกำไรไปให้สาขาที่อื่น ๆ²⁰ และยังหมายความรวมถึงการโอนกำไรในทางบัญชีด้วย เช่น การโอนส่วนหนึ่งของบัญชีกำไรสะสมเข้าไปเพิ่มในกองทุนของตนแทนที่จะส่งไปสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศแล้วส่งกลับเข้ามาเพิ่มทุนให้สาขา อย่างไรก็ตามก็ดี กรมสรรพากรได้เคยอนุโลมไม่เรียกเก็บภาษีตามมาตรานี้ ถ้าการจดทะเบียนบริษัทดังกล่าวได้กระทำไปโดยถือว่าเงินดังกล่าวยังเป็นทุนสำรองที่กันไว้จากกำไรของบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ และสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศก็ยังถือหุ้นส่วนใหญ่ในบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่เช่นเดียวกับที่เคยเป็นเจ้าของกิจการนี้เมื่อยังดำเนินการเป็นสาขาอยู่ เหตุผลที่กรมสรรพากรยอมอนุโลมให้เช่นนี้ ก็เพราะถือว่าเป็นการจัด

¹⁸ มานะ พินยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 10, น. 142-143.

¹⁹ โฉมรา บุญยผล, คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพมหานครพิมพ์, 2529) น. 94.

²⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 1180/2517 ก็วินิจฉัยเช่นเดียวกัน

โครงสร้างบริษัทใหม่ (Reorganization) เท่านั้น อย่างอื่นไม่มีการเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ตาม หลังจากที่ได้จัดการตั้งบริษัทใหม่แล้ว ถ้ามีการจำหน่ายเงินลงทุนสำรองดังกล่าวไปจากประเทศไทย เมื่อใด ก็จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ทันที²¹

การที่มาตรา 70 ทวิ ใช้คำว่า “จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย” แสดงให้เห็นได้ว่า จะต้องมีการจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยด้วย โดยในกรณีนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 531/2532 วินิจฉัยว่า มาตรา 70 ทวิ มุ่งประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะเงินกำไร หรือเงินที่กันไว้จากเงินกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปต่างประเทศโดยแท้จริง ในกรณีที่สาขาของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยเลิกประกอบกิจการแล้วโอนกิจการและทรัพย์สินต่าง ๆ รวมทั้งเงินสำรองให้แก่บริษัทอื่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยมีได้มีการส่งเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นด้วยวิธีการใด เงินดังกล่าวยังคงหมุนเวียนอยู่ในประเทศไทย โดยการประกอบกิจการของบริษัทที่ได้รับโอน กรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

2.3.4 ผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไร

การที่มาตรา 70 ทวิ ใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ย่อมแสดงให้เห็นได้ว่า มาตรา 70 ทวิ มุ่งที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรเฉพาะในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น ถ้าบุคคลธรรมดาจำหน่ายเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยก็จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70

เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ มิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดตามมาตรา 70 ทวิ นี้ หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากแนวทางการตีความของกรมสรรพากร กรมสรรพากรตีความว่าการเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ จะเกิดขึ้นได้ก็เฉพาะแต่กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและได้

²¹ มานะ พิทยาภรณ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 10, น. 144.

มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเท่านั้น²² เพราะมาตรา 70 ทวิ มุ่งที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากสำนักงานสาขาซึ่งส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาในประเทศอื่น ๆ

การเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ

บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ อาจเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้หลายรูปแบบ เช่น เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทย เข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย เข้ามาลงทุนในรูปของกิจการร่วมค้าในประเทศไทย ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย เป็นต้น ซึ่งการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยนี้ มาตรา 66 กำหนดให้บริษัทต่างประเทศดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติในส่วนนี้ด้วย เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมายหรือตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

1. การเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทย (Subsidiary Company)

การเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทยเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ที่มีฐานะเป็นนิติบุคคลขึ้นตามกฎหมายไทย (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) เพื่อประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยการดำเนินธุรกิจในรูปแบบนี้จะมีลักษณะค่อนข้างถาวรและมั่นคงกว่ารูปแบบอื่น ไม่เหมือนกับการเข้ามาทำธุรกิจเพียงชั่วคราวชั่วคราว เพราะต้องมีการลงทุนสูงในการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทนิติบุคคลขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย²³

บริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่จะอยู่ภายใต้การควบคุมของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศหรือที่เรียกว่า “บริษัทแม่” (The Parent Company) ที่ตั้งอยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยรูปแบบของการควบคุมก็คือ การถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ และมีอำนาจบริหารสั่งการเหนือบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย หรือที่เรียกว่า “บริษัทลูก” หรือตามที่มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ใช้คำว่า “บริษัทในเครือเดียวกัน”

ในเรื่องของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากบริษัทลูกที่จัดตั้งขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทยจะมีฐานะตามกฎหมายเป็นคนละบุคคลกับบริษัทแม่ ดังนั้น เมื่อบริษัทลูกจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย ก็ถือว่ามิถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรในประเทศไทยตาม

²² ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12, น. 2-270.

²³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 31.

มาตรา 66 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร โดยนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ โดยต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการกระทำกิจการทั้งในและนอกประเทศไทย และเงินได้ที่เนื่องจากการกิจการไม่ว่าจะเกิดขึ้นที่ใดมารวมคำนวณเสียเพื่อภาษีเงินได้ในประเทศไทยด้วย ดังนั้น ฐานภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจึงเป็นเงินได้ทั่วโลก ไม่ว่าจะเป็นเงินได้ของสาขาในที่แห่งใดและไม่ว่าจะได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่ ก็จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย²⁴

หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ในกรณีของบริษัทจำกัด กฎหมายกำหนดให้บริษัทจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทยต้องกันเงินกำไรไว้เป็นทุนสำรองร้อยละ 5 จนกว่าทุนสำรองนี้จะมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของทุนจดทะเบียนหรือมากกว่านั้น²⁵ หลังจากนั้นจึงส่งเป็นเงินปันผลไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศได้ และเมื่อบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทยได้จ่ายเงินปันผลไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ กฎหมายก็กำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้โดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย อีกในอัตราร้อยละ 10²⁶

ในการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรหรือไม่นั้น ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า เหตุผลที่บัญญัติมาตรา 70 ทวิ ขึ้น ก็เพื่อให้เกิดการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างบริษัทที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือกับสำนักงานสาขา ดังนั้น เมื่อมาตรา 70 กำหนดให้บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือต้องเสียภาษีในการจ่ายเงินปันผลแล้ว บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ อีก

²⁴ เฟื่องอ้าง, น. 33.

²⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1202 บัญญัติว่า "ทุกคราวที่จ่ายเงินปันผล บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในสี่สิบส่วนของจำนวนผลกำไรซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสี่สิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น แล้วแต่จะได้ตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท" ประกอบกับพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 116 บัญญัติว่า "บริษัทต้องจัดสรรกำไรสุทธิประจำปีส่วนหนึ่งไว้เป็นทุนสำรองไม่น้อยกว่าร้อยละห้าของกำไรสุทธิประจำปีหักด้วยยอดเงินขาดทุนสะสมยกมา (ถ้ามี) จนกว่าทุนสำรองนี้จะมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละสิบของทุนจดทะเบียน เว้นแต่บริษัทจะมีข้อบังคับหรือกฎหมายอื่นกำหนดให้ต้องมีทุนสำรองมากกว่านั้น"

²⁶ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2. การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย (Branch)

การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในประเทศไทย เพราะถ้าบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในประเทศไทยแล้ว ก็จะเป็นไปตามที่ได้กล่าวไว้ในข้อ 1 กล่าวคือ บริษัทใหม่นั้นจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทในเครือ (Subsidiary Company) ของบริษัทต่างประเทศ มิใช่สาขาของบริษัทต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของบริษัท ดีทีแอนด์ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศเดนมาร์ก ประกอบกิจการในประเทศไทย เดนมาร์กและประเทศอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย ถึงแม้กฎหมายจะกำหนดให้สาขาดังกล่าวต้องจดทะเบียนพาณิชย์ต่อกระทรวงพาณิชย์ตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499 ก็ตาม ก็ไม่ทำให้เกิดเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลขึ้นใหม่แต่อย่างใด สาขายังคงเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีสัญชาติของต่างประเทศ และมีถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการแห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ เพราะฉะนั้น ไม่ว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศจะตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลานานเท่าไร ก็ยังไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการในประเทศไทยแต่อย่างใด เพราะการจดทะเบียนดังกล่าวมิใช่เป็นการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²⁷ หรือในกรณีที่ธนาคารอเมริกา ธนาคารมิตซูบิชิ ธนาคารซังกวงและเซี่ยงไฮ้ ฯลฯ เข้ามาประกอบการธนาคารพาณิชย์ในประเทศไทย ซึ่งตามพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 มาตรา 6 กำหนดให้การประกอบกิจการธนาคารในประเทศไทยของธนาคารต่างประเทศจะต้องอยู่ในรูปของสาขานั้น และจะต้องได้รับใบอนุญาตประกอบการธนาคารพาณิชย์จากรัฐมนตรี จึงจะกระทำการธนาคารพาณิชย์ได้ ซึ่งการจัดตั้งสาขาของธนาคารพาณิชย์เหล่านี้ ถือได้ว่าธนาคารต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง

เนื่องจากสาขาในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ ตามกฎหมายยังคงถือว่าเป็นสถานะเป็นบริษัทต่างประเทศอยู่ เพราะสำนักงานใหญ่และสาขามีฐานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน การประกอบธุรกิจของสาขาจึงถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเอง โดยผลประโยชน์ที่บริษัทต่างประเทศ (สำนักงานใหญ่) ได้รับจากสาขาในประเทศไทยก็คือเงินกำไร

²⁷ นกมล อิมกระจำง, “รูปแบบและภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย,” เอกสารภาษีอากร 15, 176 (พฤษภาคม 2539) : น. 63 – 67.

ในเรื่องการภาษี มาตรา 66 วรรคสอง กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยต้องเสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และในการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ดังนั้น ในการเสียภาษี สาขาของบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเช่นเดียวกับบริษัทไทย โดยจะนำเฉพาะเงินได้ของสาขาที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยไม่นำเงินได้ที่เกิดจากการทำกิจการของสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นในต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยด้วย²⁸ และในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ กฎหมายกำหนดให้นำวิธีการจัดเก็บภาษีโดยวิธีประเมินในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับได้ แต่จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน

หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว สาขาของบริษัทต่างประเทศมีสิทธิที่จะส่งเงินกำไรทั้งหมดหลังจากที่ได้เสียภาษีแล้วออกจากประเทศไทย โดยไม่ต้องกันไว้เป็นทุนสำรองร้อยละ 5 เหมือนเช่นในกรณีของบริษัทในเครือ และเมื่อสาขาได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ สาขาที่จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย

ในกรณีที่ธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งสาขาในประเทศไทยประกอบกิจการรับฝากหรือกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 454) พ.ศ. 2549 มาตรา 5 กำหนดให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงจากร้อยละ 30 เหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิสำหรับเงินได้จากการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศ และในมาตรา 7 ได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากเงินกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร เฉพาะที่ได้จากการรับฝาก หรือการกู้ยืม

²⁸ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้

เงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศที่ธนาคารพาณิชย์จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ในมาตรา 6 ของพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าวยังได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยเงินฝากหรือ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้รับจากธนาคารพาณิชย์ เฉพาะการรับฝากหรือการกู้ยืมเงินตราจาก ต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีสัญชาติไทยและมีภูมิลำเนาหรือ ถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทย และธนาคารต่างประเทศซึ่งรวมถึงธนาคารต่างประเทศที่มีสาขา หรือสำนักงานผู้แทนในประเทศไทยด้วย ดังนั้น จะเห็นได้ว่าธนาคารพาณิชย์ที่ประกอบกิจการ รับฝากหรือกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศจะต้องแยกการคำนวณกำไรสุทธิ ระหว่างกิจการธนาคารปกติกับกิจการรับฝากหรือกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมใน ต่างประเทศ โดยกิจการธนาคารปกติ ธนาคารพาณิชย์มีหน้าที่ต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 และมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และจะต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ และเมื่อธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวจำหน่ายเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย ส่วนกิจการรับฝากหรือกู้ยืม เงินตราจากต่างประเทศเพื่อให้กู้ยืมในต่างประเทศนั้น ธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับอนุญาตจะได้รับ การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ และได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

3. กรณีบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบ กิจการในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย

มาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่ง เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการ ติดต่อก่อนหน้านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการ ยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว”

การที่มาตรา 76 ทวิ ใช้คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” ในขณะที่มาตรา 66 วรรคสอง ใช้คำว่า “กระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย” นั้น จะเห็นได้ว่าการที่ กฎหมายใช้คำต่างกันเช่นนี้ เนื่องมาจากกรณีตามที่ระบุไว้ในมาตรา 66 วรรคสอง หมายถึง

กรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสำนักงานหรือสาขาอยู่ในประเทศไทย ส่วนกรณีตามมาตรา 76 ทวิ หมายถึง กรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้มีสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย แต่มีเพียงลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเท่านั้น โดยผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีก็คือ ผู้ที่เป็น ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อซึ่งเป็นคนละบุคคลกับนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น การคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทจึงต้องแยกจากผู้ทำการแทน²⁹

เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และบุคคลดังกล่าวทำให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากประเทศไทย กฎหมายจึงกำหนดให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่า บุคคลดังกล่าวเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตาม บทบัญญัติในส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้ หรือผลกำไรที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากกิจการหรือที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่กระทำในประเทศไทย ซึ่งภาษีตามบทบัญญัติในส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 นั้น รวมถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรมาตรา 70 ทวิ ด้วย ดังนั้น ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการประเทศไทยจึงอยู่ในขอบข่ายที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ หากเข้าตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเสมอภาค ในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทยเช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะของสำนักงานสาขา³⁰

อย่างไรจึงจะถือว่าบริษัทต่างประเทศ “มี” ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในประเทศไทย พิจารณาได้จากการที่บุคคลดังกล่าวจะต้องมีฐานะเป็นตัวแทนไม่อิสระ (dependent agent) ซึ่งในส่วนของลูกจ้างค่อนข้างจะเห็นได้ชัดว่ามีฐานะไม่อิสระ เพราะต้องฟัง คำสั่ง คำบังคับบัญชาของนายจ้างที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ดังนั้น การกระทำของลูกจ้างจึงเป็นการกระทำในนามของนายจ้าง ส่วนผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3676/2528

³⁰ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, “ภาษีการจำหน่ายเงินกำไร,” วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสาร ภาษีอากร ฉบับที่ 25 เล่มที่ 295 (เมษายน 2006) : น. 118.

ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศอาจจ้างวานหรือแต่งตั้งบุคคลอื่นที่ไม่มีฐานะเป็นลูกจ้างมาเป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งบุคคลดังกล่าวก็จะต้องมีฐานะเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระด้วยจึงเป็นไปตามเงื่อนไขที่มาตรา 76 ทวิ กำหนดไว้ ส่วนการกระทำอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระนั้น พิจารณาได้จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526³¹ ที่วินิจฉัยว่า ถ้าการขายสินค้าดังกล่าวมีบุคคลในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสั่งสินค้าจากต่างประเทศ และบุคคลในประเทศนั้นได้ประกอบธุรกิจอย่างอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแล้ว กรณีเช่นนี้พึงเข้าใจว่าบุคคลในประเทศมิใช่เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยหรือไม่นั้น นอกจากจะต้องเข้าใจเงื่อนไขที่ว่าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เช่นว่านั้น จะต้องเป็นตัวแทนไม่อิสระของนิติบุคคลในต่างประเทศแล้ว ยังต้องพิจารณาลักษณะของการประกอบธุรกรรมประเภทต่าง ๆ ประกอบด้วยว่า ส่วนของกิจกรรมที่กระทำขึ้นในประเทศไทยถือเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ธุรกรรมนั้นสำเร็จได้หรือไม่ โดยในการพิจารณาลักษณะของการประกอบธุรกรรมประเภทต่าง ๆ ว่ามีส่วนสำคัญที่จะทำให้ธุรกรรมสำเร็จได้หรือไม่นั้น ได้มีคำพิพากษาฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรวางแนวทางไว้ดังต่อไปนี้

1) กรณีการซื้อขายสินค้า เนื่องจากการซื้อขายสินค้าจะคำนึงถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าเป็นสำคัญ³² แต่การซื้อขายก็ประกอบด้วยการกระทำหลาย ๆ ส่วนประกอบกัน ตั้งแต่การเจรจาคำสั่งซื้อ³³ การลงนามในสัญญา ไปตลอดจนถึงการส่งมอบสินค้า เพราะฉะนั้น ถ้ามี

³¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 122.

³² มาตรา 458 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายนั้น ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่ขณะเมื่อได้ทำสัญญาซื้อขายกัน”

³³ คำพิพากษาฎีกาที่ 2637-2639/2521 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 วินิจฉัยว่าการที่บริษัทต่างประเทศแต่งตั้งให้บริษัทในประเทศไทยเป็นผู้ติดต่อเจรจา และในที่สุดได้มีการตกลงทำสัญญาซื้อขายกัน ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ในทางกลับกันได้มีการคำพิพากษาฎีกาที่ 2117/2523 วินิจฉัยว่าการที่บริษัทต่างประเทศส่งคนเข้ามาเจรจาตกลงใน

การกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ว่าจะเป็นการเจรจาคำสั่งซื้อ การลงนามในสัญญา หรือมีการส่งมอบสินค้าในประเทศไทยแล้ว ก็จะต้องถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย

ในทางปฏิบัติ ในการซื้อขายสินค้าอาจมีกรณีที่บริษัทต่างประเทศตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศไทย หรือตั้งผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทย ซึ่งทั้ง 2 กรณีต่างก็มีภาวะภาษีที่แตกต่างกัน คือ

(1) การตั้งตัวแทนทางการค้า

การที่บริษัทต่างประเทศตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศไทย หมายถึง การที่บริษัทต่างประเทศทำสัญญาตั้งตัวแทนในประเทศไทยซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลให้เป็นผู้ติดต่อหาลูกค้า และอาจให้มีอำนาจเจรจาต่อรองตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนได้ โดยการกระทำของตัวแทนจะถือเป็นการกระทำในนามของตัวการ เพื่อประโยชน์ได้เสียของตัวการ และสินค้าที่นำเข้ามาขายก็ไม่ได้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของตัวแทนในประเทศไทย ดังนั้น จะเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายในต่างประเทศจะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขายโดยมีตัวแทนในประเทศไทยเป็นผู้ทำสัญญาขายสินค้าแทนผู้ขายในต่างประเทศ ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างตัวแทนในประเทศไทยกับตัวการในต่างประเทศจะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการตัวแทน

ในเรื่องการเสียภาษี การที่บริษัทต่างประเทศมีตัวแทนอยู่ในประเทศไทยถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยตัวแทนในประเทศไทยจะมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การตั้งผู้จัดจำหน่าย

การตั้งผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทย เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดไว้ โดยผู้จัดจำหน่ายไม่มีฐานะเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ แต่มีฐานะเป็นผู้ซื้อสินค้ามาจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่ายจึงไม่ใช่ความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการ ตัวแทนดังเช่นกรณีของการตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศไทย แต่เป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย ส่วนการที่ผู้จัดจำหน่ายได้จำหน่ายสินค้าให้กับผู้ซื้อในประเทศนั้น ก็จะเป็นสัญญาอีกสัญญาหนึ่ง ซึ่งก็คือสัญญาซื้อขาย โดยในทางภาษีเมื่อผู้จัดจำหน่ายไม่ใช่ตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ ผู้ผลิตในต่างประเทศจึงไม่ได้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อไม่ได้

ประเทศไทยก่อนทำสัญญาถือไม่ได้ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ

ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จัดจำหน่ายก็ไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ โดยในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมักจะถือว่าผู้จัดจำหน่ายเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ และก็จะประเมินให้ผู้จัดจำหน่ายเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศ แต่ศาลฎีกาก็ไม่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติของ กรมสรรพากรเสมอไป โดยศาลจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539

นอกจากกรณีที่ได้กล่าวไปแล้ว ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 484/2540 วินิจฉัยว่า ถึงแม้โจทก์จะเป็นเพียงตัวเชื่อม (แนะนำ) ให้ผู้ขายในต่างประเทศ ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศซึ่งเป็นลูกค้าโจทก์ แม้คู่สัญญาจะทำสัญญาซื้อขายและชำระราคา ค่าสินค้าระหว่างกันโดยตรง โดยโจทก์ไม่ได้มีส่วนรับผิดชอบก็ตาม ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทน หรือผู้กระทำการติดต่อให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่น แบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ

2) กรณีรับจ้างทำของหรือให้บริการ จะถือสถานที่ให้บริการเป็นสำคัญ ดังนั้น ถ้ามีการรับจ้างทำของหรือให้บริการในประเทศไทยทั้งหมดหรือบางส่วนก็จะถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงว่าสัญญาจ้างทำของหรือให้บริการนั้นได้ทำขึ้น ในประเทศไทยหรือต่างประเทศ แต่ถ้าการรับจ้างทำของหรือให้บริการได้ทำในต่างประเทศทั้งหมด ก็จะไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย แม้สัญญาจะได้ทำในประเทศไทย ก็ตาม

ในบางกรณีสัญญาที่ทำนั้นประกอบด้วยสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไป เช่น ประกอบด้วยสัญญาซื้อขายและสัญญาให้บริการ ดังนั้น ในการพิจารณาสถานประกอบการถาวร ก็จะต้องแยกพิจารณาเป็นรายธุรกรรมไป ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ในกรณีของบริษัทเบลล์ เทเลโฟน มานูแฟคเจอร์ จำกัด ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำ เอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะมาเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อม กระทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด ซึ่งเท่ากับเป็นการนำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาตาม หลักกฎหมายแพ่งมาใช้ในการเสียภาษีอากรซึ่งเป็นกรณีของกฎหมายมหาชน³⁴ ทำให้ต้องแยก สัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ และสัญญาจ้างทำของออกจากกัน เมื่อโจทก์ไม่มี สถานธุรกิจประจำที่ใช้ประกอบธุรกิจการค้าตั้งอยู่ในประเทศไทย โจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

³⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2541) น. 382.

สำหรับกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม และเมื่อเงินได้ตามสัญญาซื้อขายได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ดังนั้น ถ้ามีการจำหน่ายเงินได้ดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย ก็ไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

3) กรณีการกู้ยืมเงิน ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 3676/2528 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/5623 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2534 วินิจฉัยว่า ถ้าบริษัทในต่างประเทศที่ให้กู้ยืมเงินมีสาขาอยู่ในประเทศไทย ถึงแม้การให้กู้ยืมจะไม่ได้กระทำผ่านสาขาก็ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย เนื่องจากสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาเป็นนิติบุคคลเดียวกัน แต่ถ้าบริษัทในต่างประเทศไม่มีสาขา สำนักงาน หรือลูกจ้างในประเทศไทยก็จะไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย³⁵

4. กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจผ่านทางสาขาหรือตัวแทน และลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการตรงไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ

ในทางปฏิบัติมีบางกรณีที่สำนักงานสาขาหรือตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ ไม่ได้เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร แต่ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง โดยไม่ผ่านสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย ในกรณีเช่นนี้จะถือได้ว่าสาขาหรือตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรได้หรือไม่

เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ผ่านมาสามารถแบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่หนึ่ง ได้แก่ คำพิพากษาฎีกาที่ 4/2521 , คำพิพากษาฎีกาที่ 358/2524 , คำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 , คำพิพากษาฎีกาที่ 700/2531 , คำพิพากษาฎีกาที่ 1015/2539 , คำพิพากษาฎีกาที่ 484/2540 และคำพิพากษาฎีกาที่ 8218/2540 วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศได้ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยผ่านบริษัทนายหน้าในประเทศไทย และลูกค้าได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทผู้ขายโดยตรง บริษัทนายหน้าไม่ใช่ผู้จำหน่ายเงินกำไร ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทผู้ขาย

กลุ่มที่สอง ได้แก่ คำพิพากษาฎีกาที่ 5766-5767/2534 , คำพิพากษาฎีกาที่ 2131/2537 , คำพิพากษาฎีกาที่ 1445/2541 , หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่

³⁵ ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, อ้างแล้ว เิงอรรรถที่ 12, น. 2-287.

กค 0802/4997 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2536 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.01)/756 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2543 วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศมีเงินได้จากประเทศไทยโดยผ่านสำนักงานสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย สาขาหรือตัวแทนต่างก็ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทในต่างประเทศ ถึงแม้จะไม่ได้มีการรับเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างในประเทศไทยก็ตาม³⁶

ต่อมาได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935-3936/2548 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศมีเงินได้จากประเทศไทยไม่ว่าจะผ่านนายหน้า สาขา หรือตัวแทนในประเทศไทย นายหน้า สาขา หรือตัวแทนต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศแทนบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย ถึงแม้จะไม่ได้มีการรับเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างในประเทศไทย หรือนายหน้า สาขา หรือตัวแทนจะไม่ได้รับเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างก็ตาม ซึ่งสอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ³⁷ ดังนั้น คำพิพากษาศาลฎีกาในกลุ่มที่หนึ่งจึงถูกกลับโดยคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้

2.3.5 การส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยในทางปฏิบัติ

ในทางปฏิบัติการส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยที่จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 และประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 2547 จะเป็นกรณีที่มีการส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยโดยแท้จริงเท่านั้น ไม่รวมถึงการส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยในกรณีอื่น ๆ เช่น การส่งเงินกำไรในทางบัญชี หรือการโอนเงินให้แก่บริษัทในประเทศไทยแทนที่จะโอนไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศก่อน แล้วค่อยโอนกลับมายังประเทศไทย ฯลฯ โดยสาขาของบริษัทต่างประเทศ หรือลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ สามารถขอส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยโดยผ่านธนาคารพาณิชย์ ซึ่งได้แก่ ธนาคารพาณิชย์ไทย และสาขาธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศ ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน หรือธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่ง

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 30, น. 120.

³⁷ เพิ่งอ้าง, น. 120.

ประเทศไทยได้ โดยไม่จำกัดวงเงิน และธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวจะต้องเรียกให้สาขา หรือลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศผู้ส่ง เงินกำไรยื่นแบบตามที่กำหนดไว้ พร้อมทั้งยื่นงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันที่มี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรองแล้ว หรืองบการเงินระหว่างกาลที่บริษัทได้รับรองความถูกต้องแล้ว หากเป็นการส่งกำไรระหว่างกาล³⁸ ทั้งนี้ ธนาคารผู้ส่งจะต้องทำรายงานการโอนดังกล่าวไปยัง ธนาคารแห่งประเทศไทยภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่มีการโอน

ในกรณีที่ผู้ส่งเงินกำไรยื่นเอกสารไม่ครบถ้วน ธนาคารพาณิชย์จะต้องส่งเรื่องให้ เจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินซึ่งเป็นพนักงานธนาคารแห่งประเทศไทยที่ได้รับการแต่งตั้ง เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินพิจารณาอนุญาตก่อน โดย ธนาคารพาณิชย์จะต้องเรียกให้ผู้ส่งเงินกำไรยื่นเอกสารเบื้องต้น คือ คำขออนุญาตพร้อมชี้แจง รายละเอียดที่เกี่ยวข้อง หลักฐานที่เกี่ยวข้องตามแต่กรณี และหลักฐานแสดงตัวของผู้ขอ โดย ในกรณีบุคคลธรรมดา เช่น สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน กรณีนิติบุคคล เช่น หนังสือบริคณห์สนธิ หนังสือรับรองทุนจดทะเบียน บัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่กระทรวงพาณิชย์รับรอง ทั้งนี้ ธนาคารพาณิชย์จะต้องตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารก่อนส่งให้เจ้าพนักงานพิจารณา และเจ้าพนักงานอาจเรียกเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมได้ในกรณีที่จำเป็น และเมื่อเจ้าพนักงาน อนุญาตแล้ว ให้ธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวส่งเงินออกไปนอกประเทศได้³⁹ ในกรณีที่ฝ่าฝืนหรือ ละเลยไม่ปฏิบัติตามกฎหมายควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน ผู้ฝ่าฝืนมีความผิดต้องระวางโทษปรับ ไม่เกินสองหมื่นบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งจำทั้งปรับ⁴⁰

กรณีสาขาธนาคารต่างประเทศ

ในกรณีที่สาขาธนาคารต่างประเทศส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยให้แก่ สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทยได้มีหนังสือเวียน ที่ ณว. (ว) 336/2534 ลงวันที่ 2 เมษายน 2534 เรื่อง การส่งเงินกำไรออกของสาขาธนาคารต่างประเทศ กำหนดให้ สาขาธนาคารต่างประเทศสามารถส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงานใหญ่ได้โดยมิต้องได้รับอนุญาต

³⁸ ธนาคารแห่งประเทศไทย, สวชนำรู้การแลกเปลี่ยนเงิน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (พฤศจิกายน 2548) : น. 34.

³⁹ กัลยาและธมล, “พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485,” <[http://www.bot.or.th/BOThomepage/General/Laws Notif Forms/laws.htm](http://www.bot.or.th/BOThomepage/General/Laws%20Notif%20Forms/laws.htm)>, ธันวาคม 2548.

⁴⁰ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485

จากธนาคารแห่งประเทศไทยก่อน โดยสาขาธนาคารต่างประเทศจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. สาขาธนาคารต่างประเทศสามารถส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงานใหญ่ได้ ปีหนึ่งไม่เกิน 2 ครั้ง (กำไรของงวดการบัญชี 6 เดือน) และผลกำไรที่จะส่งออกต้องเป็นผลกำไรอันเกิดจากการประกอบธุรกิจอย่างแท้จริงและได้ผ่านการตรวจสอบและรับรองของผู้สอบบัญชีแล้ว ในกรณีที่เป็นการกำไรของงวดครึ่งปีแรกของสาขาธนาคารต่างประเทศที่มีการตรวจสอบบัญชีปีละครั้ง เงินกำไรที่ส่งออกจะต้องผ่านการสอบทานของผู้สอบบัญชีแล้ว ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่แสดงความเห็นมีเงื่อนไขในการรับรองหรือสอบทานงบการเงินนั้น

2. เงินกำไรที่ส่งออกจะต้องเป็นผลกำไรหลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในกฎหมายครบถ้วนแล้ว เช่น ได้กักเงินสำรองเพื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ครบถ้วนตามหนังสือของธนาคารที่ ธปท.ณว. (ว) 128/2523 ลงวันที่ 31 มกราคม 2523 เรื่อง ประกาศธนาคารแห่งประเทศไทยเกี่ยวกับการดำรงเงินกองทุนเป็นอัตราส่วนกับสินทรัพย์ หรือได้กักเงินสำรองภาษีต่าง ๆ รวมทั้งสำรองเงินภาษีการจำหน่ายเงินกำไรไว้ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว

ทั้งนี้ สาขาธนาคารต่างประเทศจะต้องส่งเอกสารหลักฐานการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้มายังธนาคารแห่งประเทศไทยภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงานใหญ่ และหากธนาคารแห่งประเทศไทยตรวจสอบแล้วพบว่าการปฏิบัติตามดังกล่าวไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด นอกจากสาขาธนาคารต่างประเทศจะต้องแก้ไขให้ถูกต้องแล้ว ในการส่งเงินกำไรครั้งต่อไป สาขาธนาคารต่างประเทศดังกล่าวจะต้องส่งหลักฐานการส่งเงินกำไรออกไปยื่นขออนุญาตจากธนาคารแห่งประเทศไทยก่อนทุกครั้ง จนกว่าธนาคารแห่งประเทศไทยจะได้แจ้งเปลี่ยนแปลงวิธีการส่งเงินกำไรออกของสาขาธนาคารต่างประเทศนั้นต่อไป จะเห็นได้ว่าวิธีการตรวจสอบของธนาคารแห่งประเทศไทยเช่นนี้เท่ากับเป็นการตรวจสอบหลังจากที่ได้ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยแล้ว ดังนั้น จึงอาจมีกรณีที่สาขาของธนาคารดังกล่าวส่งเงินผิดได้ ซึ่งบทลงโทษก็จะเป็นไปตามพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 เช่นกัน

สำหรับสาขาธนาคารต่างประเทศใดที่ไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดได้ครบถ้วน และประสงค์จะขอส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงานใหญ่ สาขาธนาคารต่างประเทศดังกล่าวจะต้องมีหนังสือขออนุญาตไปให้ธนาคารแห่งประเทศไทยพิจารณาก่อน

2.3.6 การคำนวณภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

มาตรา 70 ทวิ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่จำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ โดยให้หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย เพราะฉะนั้น ฐานภาษีของมาตรา 70 ทวิ ก็คือ จำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปนอกประเทศ⁴¹ ส่วนอัตราภาษีนั้น กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งก็คืออัตราร้อยละ 10 ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ดังนั้น ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เมื่อบริษัทต่างประเทศส่งเงินกำไรออกไปจริงเท่าใด ก็ให้คำนวณหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น (ไม่ใช่คำนวณจากจำนวนกำไรสุทธิหลังจากหักภาษีการจำหน่ายเงินกำไรแล้ว) โดยให้คูณเงินกำไรที่จำหน่ายนั้นด้วยอัตราร้อยละ 10 จะได้ผลลัพธ์เท่ากับจำนวนเงินที่ต้องหักไว้ ซึ่งจะเท่ากับร้อยละ 10 ของจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายไปจริง

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายตามมาตรา 70 ทวิ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรีส หรือได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ ไว้แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะนำภาษีเงินได้ที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วมาเครดิตในการชำระภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ไม่ได้ เพราะภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ มิใช่ภาษีที่คำนวณจากฐานเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชี⁴²

ตัวอย่างการคำนวณ

กำไรสุทธิที่ขอส่งออกไป	100.0 บาท
หัก ภาษีการจำหน่ายกำไรในอัตราร้อยละ 10 ($10/100 \times 100$)	10.0 บาท
เพราะฉะนั้น จำนวนกำไรสุทธิที่ส่งออกไป	90.0 บาท

⁴¹ เดิมบัญญัติให้เสียภาษีในเงินกำไรที่จำหน่าย

⁴² หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/13311 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย หรือถือได้ว่าประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ วรรคสองได้ บริษัทต่างประเทศอาจขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ในกรณีเช่นนี้ ถ้ามีการจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ อีกต่างหากหรือไม่

ความเห็นที่ 1 เห็นว่าไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ อีกต่างหาก เพราะมาตรา 70 ทวิ บัญญัติให้เก็บภาษีจากเงินกำไร แต่เงินที่ได้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่านั้น เป็นกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งไม่แน่ว่าจะมีกำไรหรือขาดทุน และถึงแม้จะมีกำไรก็ไม่อาจทราบได้ว่าการส่งเงินกำไรออกไปเป็นจำนวนเท่าใด

ความเห็นที่ 2 เห็นว่าจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ อีกต่างหาก เพราะการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่ากันนั้น มิได้หมายความว่าบริษัทขาดทุน เพราะถ้าขาดทุนบริษัทก็ไม่ควรต้องเสียภาษี เพราะฉะนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 นี้ แสดงว่ากิจการมีกำไร เพียงแต่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิออกมาได้เท่านั้น โดยในกรณีดังกล่าวสามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ โดยคำนวณว่ายอดเงินภาษีที่เสียไปแล้วนั้น หากคิดกลับเป็นกำไรสุทธิแล้วควรจะเป็นกำไรสุทธิเท่าใด เมื่อได้กำไรสุทธิแล้วจึงหักด้วยภาษีที่ได้เสียในอัตราร้อยละ 5 ดังกล่าว เหลือเท่าใดถือเป็นเงินกำไรที่จำหน่ายออกไป ซึ่งจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ อีกต่างหาก ไม่เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะเป็นการเก็บภาษีคนละกรณีต่างหากจากกัน ซึ่งวิธีการคำนวณดังกล่าวนี้ เรียกว่า “วิธีคำนวณกำไรย้อนกลับ”⁴³

ตัวอย่างวิธีการคำนวณย้อนกลับ

เสียภาษี	30 บาท	จากกำไร	100 บาท
ถ้าต้องเสียภาษี	5 บาท	$= 100 \times 5 / 30 = 16.666$ บาท	
เพราะฉะนั้น จะถือว่ามีกำไร			16.67 บาท

⁴³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาษีกำไรส่งออก,” จุลพาท 6, 41 (พฤศจิกายน – ธันวาคม 2537) : น. 100-101.

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศได้ขายสินค้าหรือให้บริการโดยกำหนดราคาที่ต้องอ้างอิงตลาดโลกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ในการคำนวณภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ได้มีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2548 กำหนดให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ดังต่อไปนี้

“(1) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน หรือ

(2) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน”

กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.132/2548 ออกตามความในมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.71/2541 เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ในการปฏิบัติการเพื่อหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย การหักภาษีตามมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร การออกไปกำกับภาษี และการลงรายการในรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2541 และได้กำหนดกรณีการหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในข้อ 4 โดยบัญญัติว่า “การจำหน่ายเงินกำไรเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องหัก และนำส่งโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการดังต่อไปนี้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

(1) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขาย) หรือ

(2) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ 2 วรรคสองของประกาศ

กระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548

ในกรณีที่จ่ายเงินได้พึงประเมินหรือจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งด้วยเช็ค ให้คำนวณจำนวนภาษีที่ต้องหักและนำส่งตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง"

ตามประกาศกระทรวงการคลัง และคำสั่งกรมสรรพากรที่กล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า ถึงแม้บริษัทต่างประเทศจะกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนที่แน่นอนตามสูตรการคำนวณของบริษัทหรือมีข้อตกลงชำระราคาเป็นหน่วยเงินบาทก็ตาม บริษัทก็ต้องคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนให้เป็นไปตามที่ประกาศกระทรวงการคลังและคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดไว้

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก จำกัด ส่งเงินกำไรไปให้แก่บริษัทในต่างประเทศในวันพฤหัสบดีที่ 3 มีนาคม 2548 บริษัท ก จำกัด มีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 54 ดังนี้

(1/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (อัตราขาย) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในวันพฤหัสบดีที่ 3 มีนาคม 2548 หรือ

(1/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย) ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันพฤหัสบดีที่ 3 มีนาคม 2548 ซึ่งเป็นอัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยของเงินสกุลต่าง ๆ ณ สิ้นวันทำการประจำวันพุธที่ 2 มีนาคม 2548

(2) ในกรณีที่บริษัทจำหน่ายเงินกำไรในวันจันทร์ที่ 18 เมษายน 2548 บริษัทมีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 54 ดังนี้

(2/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (อัตราขาย) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในวันจันทร์ที่ 18 เมษายน 2548 หรือ

(2/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย) ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันจันทร์ที่ 18 เมษายน 2548 ซึ่งเป็นอัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยของเงินสกุลต่าง ๆ ณ สิ้นวันทำการประจำวันอังคารที่ 12 เมษายน 2548 เนื่องจากวันพุธที่ 13 วันพฤหัสบดีที่ 14 วันศุกร์ที่ 15 เมษายน 2548 เป็นวันหยุดทำการของธนาคาร และวันเสาร์ที่ 16 วันอาทิตย์ที่ 17 เมษายน 2548 เป็นวันหยุดราชการ

(3) ในกรณีที่บริษัทจำหน่ายเงินกำไรในวันจันทร์ที่ 25 เมษายน 2548 บริษัทมีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 54 ดังนี้

(3/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (อัตราขาย) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในวันจันทร์ที่ 25 เมษายน 2548 หรือ

(3/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย) ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันจันทร์ที่ 25 เมษายน 2548 ซึ่งเป็นอัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยของเงินสกุลต่าง ๆ ณ สิ้นวันทำการประจำวันศุกร์ที่ 22 เมษายน 2548 เนื่องจากวันเสาร์ที่ 23 และวันอาทิตย์ที่ 24 เมษายน 2548 เป็นวันหยุดราชการ

2.3.7 วันที่ถือว่าจำหน่ายเงินกำไร

มาตรา 70 ทวิ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ต้องหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายตามอัตราที่กำหนด แล้วนำส่งพร้อมกับยื่นรายการตามแบบภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย แต่เนื่องจากกฎหมายไม่ได้มีการกำหนดจำนวนเงินที่จะส่งออกไปต่างประเทศ รวมทั้งไม่ได้มีการจำกัดจำนวนครั้งในการส่งเงินกำไรไว้ ดังนั้นบริษัทต่างประเทศจึงอาจส่งเงินกำไรออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสาขาในประเทศอื่น ๆ ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ได้หลายครั้ง และเนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไรได้รวมถึงกรณีอื่น ๆ ที่ไม่ได้มีการส่งเงินกำไรออกไปจริง เช่น การโอนกำไรในทางบัญชี ฯลฯ และรวมถึงในกรณีที่ลูกค้าส่งเงินค่าสินค้าไปให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง โดยไม่ผ่านสาขาในประเทศไทยด้วย ดังนั้น การที่มาตรา 70 ทวิ กำหนดเวลาในการนำส่งภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่ายเงินกำไร จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องการนำส่งภาษีได้ เนื่องจากในขณะนั้นอาจยังไม่ทราบว่าบริษัทมีกำไรเท่าใด

เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว ในทางปฏิบัติในกรณีโอนกำไรในทางบัญชี กรมสรรพากรจะถือเอาวันที่บริษัทปิดบัญชี หรือได้รับทราบผลกำไรสุทธิแล้วแต่กรณี เป็นวันที่มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย⁴⁵ ส่วนในกรณีที่บริษัทต่างประเทศส่งเงินกำไรออกไปก่อนในระหว่างปี กรมสรรพากรถือว่า เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากสาขาของบริษัทต่างประเทศมีกำไร และ

⁴⁵ ปรีดี บุญยัง, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 9, น. 1-65.

เงินที่ส่งออกไปไม่เกินกว่ากำไร สาขาของบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ในอัตราร้อยละ 10 และนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และในรอบระยะเวลาบัญชีที่สอง หากสาขาของบริษัทต่างประเทศได้ส่งเงินออกไปยังสำนักงานใหญ่ เฉพาะกำไรส่วนที่ไม่เกินกว่ากำไรที่มีอยู่ในขณะส่งออกไปเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย สาขาของบริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ในอัตราร้อยละ 10 และนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไรนั้นออกไปตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁶ ส่วนที่เกินกว่ากำไรที่มีอยู่ในขณะที่ส่งออกไปยังสำนักงานใหญ่ไม่ต้องเสียภาษี แต่เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากสาขาของบริษัทต่างประเทศมีกำไรและเงินที่ส่งออกไปไม่เกินกว่ากำไร สาขาของบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ในอัตราร้อยละ 10 และนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷

อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ให้ถือว่าจำหน่ายเงินกำไรนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยกำหนดให้ต้องเสียภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ยังไม่สามารถแก้ปัญหาในทางปฏิบัติได้ทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่สาขาในประเทศไทยของบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศทำสัญญาให้บริการแก่บริษัทในประเทศไทย (ลูกค้า) โดยในการชำระค่าบริการตามสัญญาได้กำหนดให้ลูกค้าชำระค่าบริการไปยังสำนักงานใหญ่โดยตรง ซึ่งการชำระค่าบริการไปต่างประเทศนี้ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย แต่เนื่องจากเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งในขณะนั้นยังไม่มีกำไรรวมกำไรสุทธิ ดังนั้น จึงยังไม่อาจทราบได้ว่าสาขาในประเทศไทยมีกำไรเท่าใด และได้ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทย

⁴⁶ เนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไรในเดือนหนึ่ง ๆ อาจมีหลายคราว ซึ่งทำให้เป็นภาระและไม่สะดวกแก่ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีเงินได้หรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้และการยื่นรายการตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร

⁴⁷ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547

เป็นจำนวนเท่าใด ประกอบกับเมื่อพิจารณาตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้กำหนดระยะเวลาให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมชำระภาษี โดยให้ดำเนินการภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว จะเห็นได้ว่า ในการคำนวณกำไรสุทธิกฎหมายยังได้ให้เวลา 150 วันในการคำนวณกำไรสุทธิและเสียภาษี เพราะฉะนั้น การที่กรมสรรพากรกำหนดให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จึงยังคงมีปัญหาว่าระยะเวลาดังกล่าวอาจจะสั้นเกินกว่าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะทราบว่ามีกำไรหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีกำไรสุทธิเท่าใด อันเป็นเหตุทำให้ไม่อาจทราบได้ว่าการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเท่าใด ดังนั้น จึงไม่อาจเสียภาษีให้ถูกต้องได้

เนื่องจากปัญหาในทางปฏิบัติดังกล่าว ต่อมากรมสรรพากรจึงได้มีข้อผ่อนปรนเป็นแนวทางปฏิบัติภายในกรมสรรพากรว่า ในเมื่อประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติมาตรา 68 กำหนดเวลาให้ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมชำระภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีอยู่แล้ว ดังนั้น จึงเห็นควรอนุโลมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรออกไปในลักษณะของการจ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปในระหว่างรอบระยะเวลาเวลาบัญชี ถือเอาวันที่ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 เป็นวันที่รู้ว่ามีกำไร โดยให้ถือเป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไร ส่วนในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ให้ถือว่าวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวันที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และเริ่มนับระยะเวลาที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องนำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรนับแต่วันดังกล่าว โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องนำส่งภาษีพร้อมกับยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 54 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) เรื่องกำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525 ข้อ 2 (5) (ข)⁴⁸ แต่กรมสรรพากรก็ยังมีได้มีการออกกฎหมายมารองรับแนวทางปฏิบัติดังกล่าวแต่อย่างใด

2.3.8 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

มาตรา 70 ทวิ ได้กำหนดให้ผู้จำหน่ายเงินกำไรต้องยื่นแบบแสดงรายการ ขณะเดียวกันกับการชำระภาษี โดยกำหนดให้มีหน้าที่นำส่งภาษีต่ออำเภอท้องที่⁴⁹ พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่หักจากเงินที่จ่ายแล้วนำส่ง ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เป็นภาษีอากรประเมิน มิใช่ภาษีหัก ณ ที่จ่าย เพียงแต่กฎหมายให้นำวิธีการหัก ณ ที่จ่ายมาใช้เท่านั้น อย่างไรก็ตาม การที่มาตรา 70 ทวิ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ โดยให้หักจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายแล้วนำส่งภาษีที่หักไว้นั้น ย่อมแสดงให้เห็นได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินกำไรที่จำหน่าย⁵⁰ โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร⁵¹ ตามแบบ ภ.ง.ด. 54

นอกจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีต่ออำเภอท้องที่แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศสามารถยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลตามแบบ ภ.ง.ด. 54 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากรได้ โดยในการยื่นแบบผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากรนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่สิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร โดยการนำส่งภาษีเงินได้ในกรณีนี้จะถือว่าเป็นการสมบูรณ์เมื่อได้มีการยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยได้ออเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมสรรพากร

⁴⁸ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.01)/756 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2543

⁴⁹ ปัจจุบัน คือ สรรพากรพื้นที่สาขา

⁵⁰ ไพจิตร โจนวานิช และคณะ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 12, น. 2-272.

⁵¹ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544

และได้รับใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากรตามจำนวนเงินซึ่งเจ้าหน้าที่รับชำระเงินภาษีอากร (ผู้อำนวยการกองคลัง กรมสรรพากร) ได้ลงลายมือชื่อรับเงินแล้ว⁵²

2.3.9 วิธีการประเมินจัดเก็บ การยุติข้อพิพาท และบทบังคับโทษ

วิธีการประเมินจัดเก็บ

ในการประเมินภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรได้วางแนวทางในการประเมินเรียกเก็บภาษีไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529 ลงวันที่ 7 เมษายน 2529 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.14/2529 ลงวันที่ 7 มิถุนายน 2529 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.21/2531 ลงวันที่ 7 มิถุนายน 2531 ดังนี้

“ข้อ 1 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และต้องยื่นรายการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (แบบ ภ.ง.ด. 50) พร้อมด้วยงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรตรวจสอบและรับรองแล้ว ทั้งนี้ ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ให้คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับรายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่าย

⁵² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 95) เรื่อง กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ลงวันที่ 4 กันยายน 2544

ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่า
รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือ
สาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

(2) รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดย
สาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการ หรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนาไปใช้ประโยชน์ใน
กิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

(3) รายจ่ายใดถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณ
กำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีก
ไม่ได้

(4) รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมี
หลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted) และจะต้องถือปฏิบัติ
เช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

(5) รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมิใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ
เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสีกหจร และค่าเสื่อมราคาของ
เครื่องมือเครื่องใช้

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวตามวรรคสองที่จะนำมาถือเป็นรายจ่าย
ของสาขาในประเทศไทยได้จะต้องมีหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มี
หน้าที่เกี่ยวข้อง หรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือ
ดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การ
ดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล วรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสาม
ไม่กระทบกระเทือนถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความตกลงว่าด้วย
การเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่ง
กรมสรรพากร ที่ ป. 14/2529)

ข้อ 3 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 จะยื่นรายการและเสียภาษี
เงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรได้
ก็ต่อเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้พิจารณาเห็นว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่สามารถจะ

คำนวณกำไรสุทธิได้ และอนุญาตหรือสั่งให้ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเท่านั้น

ข้อ 4 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 รายได้ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ก่อนอธิบดีกรมสรรพากรอนุญาตหรือมีคำสั่งตามข้อ 3 โดยนำแบบยื่นรายการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้สำหรับใช้ยื่นรายการในกรณีอื่น ๆ มาทำการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมข้อความแล้วใช้ยื่นรายการในกรณีดังกล่าว ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีได้ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ข้อ 5 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อ 4 แล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์ในข้อ 1 และข้อ 2 หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานพิสูจน์รายการจ่ายได้ก็ให้ถือว่ามีการจ่ายตามเกณฑ์ดังนี้

(1) การประกอบกิจการรับทำงานให้ ให้หักรายการจ่ายได้ร้อยละ 30 ของยอดเงินได้ ก่อนหักรายการจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีแต่ไม่เกิน 40,000 บาท ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงกับอัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเป็นการเหมาตามมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร

(2) การประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้หักรายการจ่ายได้ในอัตราร้อยละของยอดเงินได้ ก่อนหักรายการจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(ก) ร้อยละ 30 กรณีให้เช่าบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่นหรือยานพาหนะ

(ข) ร้อยละ 10 กรณีให้เช่าทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจาก (ก)

ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงกับอัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเป็นการเหมาตามมาตรา 5(1) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

(3) การประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ ให้หักรายการจ่ายได้ร้อยละ 30 ของยอดเงินได้ ก่อนหักรายการจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงกับอัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเป็นการเหมาตามมาตรา 6 (2) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

(4) การประกอบกิจการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ให้หักรายการจ่ายได้ร้อยละ 70 ของยอดเงินได้ก่อนหักรายการจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงกับอัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเป็นการเหมาตามมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

(5) การประกอบกิจการรับขน ให้หักรายจ่ายได้ร้อยละ 80 ของยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงกับอัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเป็นการเหมาตามมาตรา 8 (15) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

(6) การประกอบกิจการซื้อขาย ให้หักรายจ่ายได้ร้อยละ 80 ของยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงกับอัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเป็นการเหมาตามมาตรา 8 (25) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502"

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.21/2531)"

การยุติข้อพิพาท

การอุทธรณ์ภาษีอากร เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยผู้จะใช้สิทธิอุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน สำหรับผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล โดยให้ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในระหว่างที่รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือรอคำพิพากษาของศาล ผู้ถูกประเมินภาษีต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการทุเลาการเสียภาษีตามประเมินแต่อย่างใด เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้มีอำนาจสั่งอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด

การเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ นี้ เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ มิได้บัญญัติไว้อย่างชัดแจ้งเหมือนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 55 และมาตรา 71 ว่า "ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียภาษีตามบทบัญญัติในมาตราอื่น" นอกจากนั้นในมาตรา 71 ยังได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า "การประเมินตามมาตรา 71 สามารถอุทธรณ์การประเมินได้" ในกรณีนี้จึงอาจเทียบเคียงได้กับกรณีของมาตรา 70 ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 วินิจฉัยว่า ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและรับผิดชอบผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 และมาตรา 54 การที่พนักงานประเมินแจ้งให้นายจ้างยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 กับชำระภาษีจำนวนที่ขาด ถือเป็นหนังสือ

แจ้งการประเมิน และมีหนังสืออธิบดีกรมสรรพากรในฐานะประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นกรณีที่ยื่นอุทธรณ์ไม่ได้ ดังนี้ เป็นการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว โจทก์อุทธรณ์โดยฟ้องต่อศาลได้ ประกอบกับได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1328/2522 และคำพิพากษาฎีกาที่ 1589/2522 วินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ไม่อุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินก่อน โจทก์นำคดีมาฟ้องศาลไม่ได้ จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ชำระภาษี ถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่เห็นด้วยหรือไม่ยอมเสียจะนำคดีมาฟ้องต่อศาลเลยไม่ได้ ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้จะต้องอุทธรณ์การประเมินก่อน

บทบังคับโทษ

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรฝ่าฝืนบทบัญญัติที่กำหนดไว้ นอกจากจะได้รับโทษในทางแพ่งแล้ว ผู้เสียภาษีอาจต้องรับโทษในทางอาญาก็ได้ ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) กรณีไม่ทำบัญชีแสดงรายการหรือรายรับประจำวัน ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท (มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร)
- (2) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 94 ภายในกำหนดเวลา ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท (มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร)
- (3) กรณีจงใจแจ้งข้อความเท็จหรือแสดงหลักฐานหรือข้อเท็จจริงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท (มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร)
- (4) กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ (มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)
- (5) กรณีที่ฝ่าฝืนหรือละเลยไม่ปฏิบัติตามกฎหมายควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน ผู้ฝ่าฝืนมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งจำทั้งปรับ (มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485)

2.4 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะเข้ามาจัดตั้งสาขาในประเทศไทย หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย จะต้องเสียภาษี

เงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แล้วแต่กรณี และในกรณีที่จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย สาขาหรือตัวแทนดังกล่าวก็จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศด้วย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่บริษัทต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่ ในกรณีเช่นนี้ยังคงต้องพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ เหล่านั้นด้วยว่า อนุสัญญาเหล่านั้นให้อำนาจประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรได้หรือไม่เพียงใด⁵³ กล่าวคือ ถ้าอนุสัญญากำหนดให้อำนาจประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ ประเทศไทยก็สามารถจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ แต่ถ้าอนุสัญญากำหนดห้ามไว้อย่างชัดเจนไม่ให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรแล้ว ถึงแม้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้สิทธิประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้ก็ตาม ประเทศไทยก็ไม่มีสิทธิที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร เพราะอนุสัญญาฯ ไม่ได้ให้อำนาจไว้ หรือในกรณีที่อนุสัญญาฯ กำหนดให้จัดเก็บได้แต่มีข้อจำกัด ประเทศไทยก็สามารถจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่อนุสัญญาฯ กำหนดให้อำนาจไว้

ตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ ได้วางหลักไว้ว่า ประเทศไทยในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ (Business Profits) ของบริษัทหรือวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาที่เข้ามาประกอบกิจการได้ก็ต่อเมื่อบริษัทหรือวิสาหกิจต่างประเทศนั้นได้ประกอบกิจการผ่านทางสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ที่อยู่ในประเทศไทย การวางหลักเช่นนี้เท่ากับเป็นการลดอำนาจของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจากกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทย ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษี ถ้าวิสาหกิจต่างประเทศเข้ามาดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรแล้ว รัฐแหล่งเงินได้ก็จะมีสิทธิจัดเก็บภาษี โดยรัฐแหล่งเงินได้จะเป็นผู้จัดเก็บก่อน และรัฐถิ่นที่อยู่จะมีหน้าที่ในการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน ในทางกลับกัน ถ้าบริษัทหรือวิสาหกิจต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้ว บริษัทหรือวิสาหกิจต่างประเทศดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจให้แก่ประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้บริษัทหรือวิสาหกิจดังกล่าวจะไม่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ แต่สำหรับรัฐถิ่นที่อยู่แล้ว

⁵³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่

บริษัทหรือวิสาหกิจต่างประเทศดังกล่าวยังคงมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐที่บริษัทหรือวิสาหกิจมีถิ่นที่อยู่ เพราะรัฐถิ่นที่อยู่จัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก

2.4.1 สถานประกอบการถาวร

อย่างไรจึงจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยอันจะเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยนั้น พิจารณาได้จากข้อ 5 (สถานประกอบการถาวร) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับ

โดยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) หรือ “P.E.” ตามข้อ 5 สามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.)

เป็นการพิจารณาสถานประกอบการถาวรจากทรัพย์สินในรูปของสถานธุรกิจประจำ (Fixed Place of Business) โดยสถานธุรกิจประจำจะมีลักษณะเป็นรูปธรรม และเป็นสถานที่ซึ่งคนทั่วไปสามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจน

คำว่า “สถานธุรกิจประจำ” มีองค์ประกอบ คือ จะต้องมิใช่สถานธุรกิจ และดำเนินธุรกิจผ่านทางสถานธุรกิจนั้น นอกจากนี้ สถานธุรกิจดังกล่าวจะต้องมีลักษณะประจำหรือมีความถาวร กล่าวคือ จะต้องมีความประจำถาวรทั้งในแง่เวลา (Degree of Permanency) และสถานที่ (Location) ดังนั้น หากแต่ แผงลอย จึงไม่เป็นสถานธุรกิจประจำ อย่างไรก็ตาม ความประจำหรือถาวรในแง่เวลานี้ กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า ถ้ามีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือน จะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าสถานธุรกิจประจำนี้ฝ่ายผู้รับจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะเป็นฝ่ายจัดหาเอง หรือฝ่ายผู้ว่าจ้างในประเทศไทยจะเป็นฝ่ายจัดหาให้ หรือผู้ว่าจ้างอาจแบ่งพื้นที่บางส่วนในสำนักงานของตนให้ผู้รับจ้างใช้ดำเนินธุรกิจ หรืออาจให้ผู้รับจ้างใช้สถานที่ร่วมกับผู้ว่าจ้างในประเทศไทยก็ได้⁵⁴

นอกจากสถานธุรกิจประจำดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว อนุสัญญาฯ ยังได้กำหนดให้สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน รวมถึง สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง

⁵⁴ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.16766 ลงวันที่ 12 ธันวาคม

คลังสินค้าที่มีไว้เพื่อธุรกิจบริการเก็บรักษาสีของ ที่ทำการเพาะปลูกเลี้ยงสัตว์ เหมืองแร่ ป่อน้ำมัน ป่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติด้วย⁵⁵

2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.)

สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมมีลักษณะเป็นนามธรรม โดยอนุสัญญาให้ถือว่า กิจกรรมบางลักษณะที่ได้กระทำขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเป็นการประกอบธุรกิจผ่านทางสถานประกอบการถาวร

2.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้กิจกรรมบางประเภท ได้แก่ การมีโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม โดยอนุสัญญาจะกำหนดเงื่อนไขเวลาที่โครงการหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าวดำรงอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ว่า ถ้ามีโครงการหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าวดำรงอยู่เป็นระยะเวลาารวมกัน เกินกว่า 3 เดือน หรือบางฉบับได้กำหนดให้ดำรงอยู่เกินกว่า 6 เดือน ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ หรือปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้อง จึงจะถือว่าสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ดังนั้น ถ้าหากบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจให้บริการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือประกอบอุปกรณ์หรือเครื่องจักร หรือตรวจสอบควบคุมโครงการดังกล่าวเป็นระยะเวลาน้อยกว่าที่อนุสัญญากำหนดไว้ ก็จะไม่ถือว่าไม่ได้ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร ดังนั้น รัฐแหล่งเงินได้จึงไม่อาจจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นได้

2.2 ในอนุสัญญาบางฉบับได้กำหนดให้กรณีที่ให้บริการผ่านพนักงาน ถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมด้วย เช่น การที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง พนักงาน หรือบุคลากรของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาแต่ละฉบับกำหนดไว้ ภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ หรือปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้อง ก็จะถือว่ามีการให้บริการผ่านทางสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ รัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ตามกฎหมายภายในของตนตามปกติ

⁵⁵ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0808/22390 ลงวันที่ 13 ธันวาคม

3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency P.E.)

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนเป็นสถานประกอบการถาวรโดยผลของบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นเดียวกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม โดยให้ถือว่าการใช้ตัวแทนใช้อำนาจแทนตัวการบางกรณีเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนั้น จะต้องมีลักษณะเป็นตัวแทนไม่อิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ โดยหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาความเป็นอิสระหรือไม่อิสระของตัวแทนนั้น อนุสัญญาฯ ได้กำหนดหลักไว้ว่า ถ้าตัวแทนใช้อำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญารายหนึ่ง รายใดทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด หรือเป็นส่วนใหญ่แล้ว ก็จะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระ นอกจากนี้ จะต้องเป็นตัวแทนไม่อิสระแล้ว ตัวแทนไม่อิสระดังกล่าวจะต้องใช้อำนาจเป็นปกติวิสัยกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาฯ ซึ่งได้แก่ (1) การมีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ (2) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อ หรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงินได้ หรือ (3) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้

การรับทำการแทนนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญาเป็นส่วนใหญ่หรือเกือบทั้งหมดนั้น ในทางปฏิบัติมักจะเกิดปัญหา เพราะในอนุสัญญาฯ ส่วนใหญ่ไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าจะต้องกระทำกี่ครั้งจึงจะถือว่าเป็นเกือบทั้งหมด โดยเฉพาะในกรณีที่บริษัทผู้รับเป็นตัวแทนได้มีการกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศหลายรายเสมือนเป็นนายหน้าตัวแทนอิสระให้บุคคลทั่ว ๆ ไป ไม่ได้ถูกจำกัดสิทธิที่จะรับทำการแทนบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ ซึ่งในอนุสัญญาบางฉบับ เช่น ฉบับไทย - สวีเดน ได้มีการกำหนดหลักการไว้ในพิธีสาร สรุปได้ดังนี้

1. ให้พิจารณาว่ามูลค่า commission ที่ได้รับเป็นค่านายหน้านั้นมีมูลค่าถึงร้อยละ 75 ของค่า commission ที่ได้รับจากผู้ว่าจ้างทุกบริษัทรวมกันหรือไม่ ถ้าได้รับจากบริษัทใดบริษัทหนึ่งถึงร้อยละ 75 ก็จะถือว่าได้กระทำการเพื่อหรือในนามของบริษัทนั้น ๆ เกือบทั้งหมดและตกเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทนั้น ดังนั้น จึงถือว่าบริษัทนั้นมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ทำให้ต้องเสียภาษีจากกำไรในประเทศไทย หรือ

2. ในกรณีที่ไม่สามารถพิจารณาการจ่ายค่า commission ระหว่างกันได้ ให้พิจารณามูลค่าของทุนทรัพย์ตามสัญญาที่ตัวแทนรับทำการหรือทำการติดต่อเพื่อบริษัทนั้น ๆ ว่ามีจำนวนถึงร้อยละ 75 ของมูลค่าของทุนทรัพย์ตามสัญญาที่ตัวแทนรับทำการแทนหรือทำการติดต่อให้ทุกบริษัทรวมกันหรือไม่ ถ้าถึงร้อยละ 75 ของทุนทรัพย์ทุกสัญญารวมกัน ถือว่าตัวแทนทำเพื่อหรือในนามของบริษัทนั้น ๆ เกือบทั้งหมดและตกเป็นตัวแทนไม่อิสระให้กับบริษัทนั้น ดังนั้น จึงถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัทนั้น

ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมีแนวโน้มที่จะใช้เกณฑ์ดังกล่าวในการพิจารณาการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามอนุสัญญาฉบับอื่น ๆ ด้วย แม้ว่าในอนุสัญญาฉบับอื่น ๆ ไม่ได้มีการบัญญัติหลักการดังกล่าวไว้เหมือนอย่างฉบับไทย - สวีเดน⁵⁶

บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อพิจารณาตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกันแล้ว จะเห็นได้ว่ามาตรา 76 ทวิ มีขอบเขตของการกำหนดตัวแทนของวิสาหกิจแคบกว่าที่กำหนดไว้ในข้อบทของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะตามมาตรา 76 ทวิ นั้น ครอบคลุมถึงลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อเท่านั้น และบุคคลดังกล่าวยังต้องกระทำการอันก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นในประเทศไทยด้วย นอกจากนี้ บุคคลตามมาตรา 76 ทวิ อาจจะได้รับยกเว้นภาษีได้ ถ้าปรากฏว่าการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศนั้น เมื่อพิจารณาตามข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ เป็นการจำกัดอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั่นเอง⁵⁷

2.4.2 ขอบข่ายของกำไรธุรกิจที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร

บทบัญญัติในเรื่องกำไรจากธุรกิจ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรจากธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรจะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ไว้ 2 หลักเกณฑ์ คือ

1. Attribution Principle

ตามหลัก Attribution เมื่อวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้ประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร กำไรของวิสาหกิจอาจถูกเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น กล่าวคือ ประเทศแหล่งเงินได้ (ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่) สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรของบริษัทต่างประเทศ เฉพาะกำไรส่วนที่ได้มาโดยการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรเท่านั้น จะเรียกเก็บจากกำไรที่เกิดจากธุรกรรมที่ไม่ได้กระทำผ่านสถานประกอบการถาวรไม่ได้ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้จึงต้องพิจารณาแยก

⁵⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เจริญวรรคที่ 1, น. 347-348.

⁵⁷ กฤตศิลป์ กนกนาค, “ประเทศไทยกับอนุสัญญาภาษีซ้อน,” จุลพาน 6, 30 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2526) : น. 48-58.

แหล่งของกำไร (Source of Profits) ของวิสาหกิจในประเทศ และใช้หลักสถานประกอบการถาวร มาปรับเป็นแต่ละกรณีไป⁵⁸

ในกรณีของประเทศไทย ถ้าพิจารณาตามหลัก Attribution แล้ว สาขาซึ่งถือว่าเป็น สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะถือเสมือนเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ และสาขาในประเทศอื่น ๆ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามา ดำเนินธุรกิจในประเทศไทย จึงต้องพิจารณาเฉพาะกำไรที่ได้จากการดำเนินธุรกิจของสาขาใน ประเทศไทยเท่านั้น ไม่นำกำไรของสาขาในประเทศอื่น หรือกำไรของสำนักงานใหญ่มารวม คำนวณด้วย

2. Force of Attraction Principle

หลัก Force of Attraction เป็นการขยายขอบเขตของการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ กล่าวคือ นอกจากรัฐแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่พึงถือได้ว่าเป็นของ สถานประกอบการถาวรแล้ว ประเทศแหล่งเงินได้ยังสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรของ วิสาหกิจนั้น ถึงแม้วิสาหกิจดังกล่าวจะมีได้ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศ แหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตาม การขายสินค้าหรือการกระทำการกิจกรรมดังกล่าวจะต้องเป็นการขาย สินค้าหรือเป็นกิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรมีความสามารถที่จะกระทำได้ หรือได้กระทำอยู่แล้ว เป็นปกติแห่งธุรกิจของตน และวิสาหกิจนั้นพยายามหลีกเลี่ยงโดยไม่ดำเนินธุรกิจดังกล่าวผ่าน สถานประกอบการถาวรที่ตนมีอยู่แล้วในประเทศแหล่งเงินได้⁵⁹

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่แล้วจะใช้ หลัก Attribution แต่ก็มีอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่ใช้หลัก Force of Attraction เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา อินโดนีเซีย สวีเดน ฮังการี นิวซีแลนด์ เป็นต้น ซึ่งเมื่อพิจารณาตามหลัก Force of Attraction แล้ว ถ้าผู้ให้บริการเป็น นิติบุคคลต่างประเทศ มีสาขาในประเทศไทยดำเนินกิจการอย่างเดียวกับสำนักงานใหญ่หรือ สาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ ถ้าหากลูกค้าในประเทศไทยไปติดต่อขอรับบริการจากสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศโดยตรง เงินได้จากการให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทยจะถือว่า เกิดจากสาขาในประเทศไทยด้วย เพราะสาขาในประเทศไทยมีฐานะเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับ

⁵⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 43, น. 104.

⁵⁹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1, น. 359-360.

สำนักงานใหญ่และสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ และสาขาในประเทศไทยก็มีความสามารถที่จะให้บริการอย่างเดียวกับสำนักงานใหญ่และสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ⁶⁰

2.4.3 หลักการเกี่ยวกับการหักจ่ายของสถานประกอบการถาวร

1. สถานประกอบการถาวรถือเป็นหน่วยอิสระแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ตามหลัก Arm's Length Principle

เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องกำไรจากธุรกิจโอนในอนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนดให้สถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยอิสระแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ตามหลัก Arm's Length Principle ซึ่งตามปกติแล้ว สถานประกอบการถาวรที่อยู่ในรูปของสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศจะเป็นหน่วยบุคคลเดียวกัน แต่เมื่ออนุสัญญาให้ถือว่าเป็นคนละหน่วยแยกต่างหากจากกัน จึงทำให้การจ่ายค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ เป็นเสมือนการจ่ายค่าตอบแทนระหว่างหน่วยธุรกิจที่เป็นคนละหน่วยแยกต่างหากเป็นอิสระต่อกัน⁶¹ ทั้งนี้ เฉพาะเพื่อความมุ่งประสงค์ในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีของสาขาในประเทศไทย ดังนั้น สาขาในประเทศไทยจึงสามารถนำค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ถึงแม้จะขัดแย้งกับหลักการของมาตรา 65 ตรี (10) และ (11) ก็ตาม แต่ต้องถือว่าหลักการของข้อ 7 วรรคสอง ของอนุสัญญา เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษียิ่งกว่าประมวลรัษฎากร และทำให้จำนวนภาษีของสาขาในประเทศไทยลดลง หรือได้รับยกเว้นภาษีในจำนวนหนึ่ง อันเป็นผลมาจากการยอมให้ตัดรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้มากขึ้น ซึ่งต้องถือว่าเข้ากรณีการได้รับยกเว้นภาษีตามนัยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ที่กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีตามที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

สำหรับสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในรูปแบบอื่น เช่น กรณีบริษัทไทยที่เป็นบริษัทในเครือ (subsidiary) หรือบริษัทไทยทั่ว ๆ ไปที่มีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัทตัวการในต่างประเทศได้จ่ายค่าเช่า ค่าความช่วยเหลือทางเทคนิค ค่าบริการ

⁶⁰ เฟื่องอ้าง, น. 149.

⁶¹ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528

หรือดอกเบี้ย ให้แก่บริษัทแม่หรือบริษัทผู้การซึ่งเป็นคนละนิติบุคคลกัน แม้ไม่อาศัยหลักการของ บทบัญญัติในอนุสัญญา บริษัทในเครือหรือบริษัทไทยทั่วไปที่มีสถานประกอบการถาวรประเภท ตัวแทนของบริษัทแม่หรือผู้การในต่างประเทศก็มีสิทธินำค่าใช้จ่ายเพื่อแสวงหากำไรหรือเพื่อ กิจกรรมในประเทศไทยโดยเฉพาะที่ได้จ่ายไปให้แก่บริษัทแม่หรือผู้การในต่างประเทศมาถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้อยู่แล้ว ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (10) และ (11) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น บทบัญญัติข้อ 7 วรรคสอง ของอนุสัญญา จึงมีผลดีในการคำนวณรายจ่าย ของสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในรูปสาขาโดยตรง ในทางตรงกันข้าม เงินที่สำนักงานใหญ่ใน ต่างประเทศเรียกเก็บจากสาขาในประเทศไทยก็ต้องถือเป็นเงินได้ของสำนักงานใหญ่ด้วย

2. การนำรายจ่ายที่เป็นค่าบริหารและจัดการทั่วไปของสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ เหลี่ยมมาลงเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทย (Cost Allocation)

อนุสัญญา ยอมให้สาขาในประเทศไทยนำรายจ่ายจากการบริหารและจัดการทั่วไปที่ สำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปและเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการของสาขาในประเทศไทยมาเฉลี่ย เป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ ซึ่งขัดแย้งกับหลักการที่กล่าวมาข้างต้นที่ให้เสมือนว่า สำนักงานใหญ่กับสาขาเป็นหน่วยอิสระแยกต่างหากจากกัน แต่เนื่องจากหลักการดังกล่าว อนุสัญญา บัญญัติว่า ไม่ให้นำมาใช้กับเรื่องการเฉลี่ยรายจ่ายที่เป็นค่าบริหารและจัดการทั่วไป จากสำนักงานใหญ่มาให้สาขาในประเทศไทยด้วย ดังนั้น การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าบริหารและ จัดการทั่วไปจากสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศมาให้สาขาในประเทศไทย จึงยังคงถือว่า สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นรวมทั้งสาขาในประเทศไทยยังเป็นหน่วยบุคคลเดียวกัน

2.4.4 การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรเป็นภาษีที่จัดเก็บหลังจากที่บริษัทได้เสียภาษี เงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องมาจากกิจการแล้ว ดังนั้น ในการพิจารณา ว่าบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรหรือไม่ จะต้อง พิจารณาในเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบด้วย กล่าวคือ ถ้าบริษัทต่างประเทศไม่มี สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีกำไรจาก ธุรกิจ และเมื่อไม่ต้องเสียภาษีกำไรจากธุรกิจแล้ว บริษัทต่างประเทศนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีจากการ จำหน่ายเงินกำไรด้วย

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรของประเทศไทย เมื่อพิจารณาตาม ถ้อยคำในบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ 1 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีบทบัญญัติเขียนไว้อย่างชัดเจนให้ประเทศไทยมีสิทธิ ในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่จะกำหนดให้ อำนาจประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ไว้ในข้อ 10 ในเรื่องเงินปันผล (Dividends) ว่า “...ในกรณีที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง ได้รับเงินกำไรหรือเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะต้องไม่ตั้งบังคับจัดเก็บ ภาษีใด ๆ จากเงินปันผลที่บริษัทจ่าย เว้นแต่ตราบทว่าที่ได้จ่ายเงินปันผลนั้นให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือตราบทว่าการถือหุ้นในส่วนของเงินปันผลที่จ่ายนั้นได้เกี่ยวข้องกับ ประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวร หรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น และจะไม่กำหนดให้กำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรของบริษัทต้องเสียภาษีกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร แม้ว่า เงินปันผลที่จ่ายหรือกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรนั้นจะประกอบขึ้นด้วยกำไรหรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐอีก รัฐหนึ่งนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม ไม่มีข้อความใด ๆ ในวรรคนี้จะแปลความเป็นการป้องกัน รัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งจากการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายของรัฐนั้นในการจำหน่ายกำไร ของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น”⁶²

การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้สิทธิประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการ จำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ไว้ในข้อ 10 ในเรื่องของเงินปันผลนั้น ไม่ได้หมายความว่า เงินกำไรที่จำหน่ายเป็นเงินปันผล แต่เนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไรกับการจ่ายเงินปันผลมีผล ในทางคณิตศาสตร์ที่เหมือนกัน (พิจารณาในแง่ของภาระภาษี) ดังนั้น เพื่อที่จะให้เกิดความ เป็นธรรมจึงได้กำหนดให้สาขาหรือตัวแทนของบริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษี 2 ครั้ง เช่นเดียวกับบริษัทลูก ประกอบกับในข้อ 10 วรรคท้าย ในเรื่องเงินปันผลมีบทบัญญัติที่มี ข้อความห้ามจัดเก็บภาษีจากเงินกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรซึ่งกระทบกระเทือนสิทธิในการจัดเก็บภาษี จากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ดังนั้น จึงต้องเขียนยืนยันสิทธิในการจัดเก็บภาษี จากการจำหน่ายเงินกำไรไว้ในข้อเดียวกัน

⁶² อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐเชค ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

เหตุที่ข้อบทอนุสัญญาภาษีซ้อนห้ามจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร เนื่องจากจะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในกำไรที่บริษัทได้เสียภาษีไว้แล้ว และยังคงถือเป็นเงินได้อยู่ในมือของบริษัท ทั้งนี้ เพราะกฎหมายภาษีของบางประเทศจะมีบทบัญญัติบังคับให้บริษัทเร่งจ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น เพื่อที่จะได้เก็บภาษีในมือผู้ถือหุ้น กล่าวคือ ถ้าบริษัทยังไม่จ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผลก็จะถูกเก็บภาษีซ้ำอีก เพราะฉะนั้น อนุสัญญาฯ จึงได้กำหนดข้อบทนี้ขึ้นมาเพื่อป้องกันไม่ให้บริษัทต้องรับภาระภาษีซ้อน และเป็นหลักประกันหรือส่งเสริมให้บริษัทถือกำไรไว้เพื่อนำกลับมาลงทุนใหม่ (Reinvesting) ในรัฐแหล่งเงินได้ เพื่อเป็นการส่งเสริมและจูงใจให้มีการลงทุนในรัฐแหล่งเงินได้อย่างต่อเนื่องและมากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อห้ามไม่ให้จัดเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรอาจขัดแย้งกับการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ เพราะบางประเทศอาจเข้าใจหรือตีความว่าการที่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรมีลักษณะเป็นการเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร เพราะการส่งเงินกำไรออกไปให้สำนักงานใหญ่ถือเป็นการจ่ายให้แก่ตัวเอง ไม่ได้เป็นการแบ่งสรรให้ผู้อื่น ซึ่งแท้จริงแล้ววัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เป็นไปเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมเท่าเทียมกันในการรับภาระภาษีเงินได้ของบริษัทในเครือและสาขา หรือตัวแทนของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทย (Non-Discrimination) ดังนั้น ถ้าบริษัทต่างประเทศยังไม่มี การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยก็就不用ถูกเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แต่ถ้าหากเป็นเรื่องของการเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรแล้ว ถึงแม้บริษัทต่างประเทศจะยังไม่ได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศแหล่งเงินได้ก็ยังคงต้องเสียภาษีให้ประเทศแหล่งเงินได้ซ้ำอีก ดังนั้น ในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ ประเทศไทยจึงต้องขอให้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติทำนองเดียวกันนี้ไว้ เพื่อให้ประเทศไทยยังคงมีสิทธิเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ⁶³

ในอนุสัญญาบางฉบับ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศญี่ปุ่นได้นำข้อความเช่นเดียวกันกับข้อเงินปันผลไปบัญญัติไว้ในพิธีสาร (Protocol) ทำให้อนุสัญญา หรือในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศอินเดียและประเทศเอมิเรตส์ได้นำไปบัญญัติไว้ในบันทึกความเข้าใจทำให้อนุสัญญา เป็นต้น การที่อนุสัญญาบางฉบับบัญญัติไว้เช่นนี้ อาจเนื่องมาจากเหตุผลในทางปฏิบัติที่ประเทศต่าง ๆ เหล่านั้น ไม่ต้องการที่จะนำข้อความเช่นนั้นมาบัญญัติไว้อย่างชัดแจ้ง เพราะต้องการรักษารูปแบบในการจัดทำ

⁶³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 386.

อนุสัญญาภาษีซ้อนของตน หรืออาจเนื่องมาจากประเทศเหล่านั้นไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ดังนั้น การที่ประเทศไทยจะขอให้ใส่ข้อความเพื่อให้สิทธิประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้อย่างชัดเจน จึงอาจเป็นปัญหาในการเจรจาของประเทศคู่สัญญากับประเทศที่ 3 ที่อาจจะต้องยอมให้สิทธิดังกล่าวแก่ประเทศที่ 3 ของประเทศคู่สัญญาเช่นกัน

กลุ่มที่ 2 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีบทบัญญัติเขียนไว้อย่างชัดเจนให้ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ โดยได้บัญญัติไว้เป็นอีกข้อหนึ่งแยกต่างหากจากข้อเงินปันผล

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศสหรัฐอเมริกาและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ ได้บัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้เป็นอีกข้อหนึ่งแยกต่างหากจากข้อเงินปันผล โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดในเรื่องนี้ไว้ในข้อ 14 ภาษีสาขา (Branch Tax) ว่า “นิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง อาจต้องเสียภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนอกเหนือไปจากภาษีที่ลดหย่อนให้ตามบทบัญญัติอื่น ๆ ของอนุสัญญานี้

ในกรณีของประเทศสหรัฐฯ ภาษีดังกล่าวอาจเรียกเก็บได้เฉพาะจาก

(ก) “จำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผล” ของกำไรธุรกิจของนิติบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องในประการสำคัญ (หรือให้ถือว่าเกี่ยวข้องในประการสำคัญ) กับการประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐฯ หรือไม่ก็เข้าข่ายต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ ภายใต้ข้อ 6 (เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน)) หรือข้อ 13 (ผลได้จากทุน) ของอนุสัญญานี้อย่างใดอย่างหนึ่ง และ

(ข) ส่วนเกินของดอกเบี้ยถ้ามีที่นำมาหักออกได้ในประเทศสหรัฐฯ ในการคำนวณกำไรของนิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ และพึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรประเทศสหรัฐฯ หรือไม่ก็เข้าข่ายเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ ภายใต้ข้อ 6 (เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน)) หรือข้อ 13 (ผลได้จากทุน) ของอนุสัญญานี้จากดอกเบี้ยซึ่งจ่ายโดยหรือจ่ายจากสถานประกอบการถาวรหรือการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ

แม้จะมีบทบัญญัติอื่น ๆ ของอนุสัญญาฯ นี้ บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ และมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะยังต้องเสียภาษีจากกำไรที่ส่งออกจากประเทศไทยตามบทบัญญัติของกฎหมายไทย...”

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ได้กำหนดไว้ อย่างชัดเจนในข้อ 14 ภาษีของสาขา (Branch Tax) ว่า “ความตกลงนี้จะไม่แปลความเป็น การห้ามประเทศไทยเก็บภาษีจากการจำหน่ายกำไรออกจากประเทศไทย ในส่วนที่ไม่ได้รับการยกเว้น จากภาษีในประเทศไทยตามบทบัญญัติของความตกลงนี้ อย่างไรก็ตามก็อัตราภาษีจากการจำหน่ายกำไร จะต้องไม่เกินร้อยละ 15 ของจำนวนที่จำหน่าย”

กลุ่มที่ 3 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้มีบทบัญญัติให้สิทธิประเทศไทยในการจัดเก็บภาษี จากการจำหน่ายเงินกำไร

อนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 3 ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับ ประเทศสิงคโปร์ ประเทศเกาหลี ประเทศจีน ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศเบลเยียม ประเทศ สวีเดน ประเทศมาเลเซีย ฮองกง ฯลฯ⁶⁴ ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 3 นี้ มิได้ กำหนดให้สิทธิประเทศคู่สัญญาในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้ โดยกำหนดแต่ เพียงว่า “ในกรณีที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่งได้รับเงินกำไรหรือเงินได้จากรัฐ ผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นจะไม่อาจตั้งบังคับภาษีใด ๆ จากเงินปันผลที่ บริษัทจ่ายให้แก่บุคคลที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือกำหนดให้กำไรที่ยัง มิได้แบ่งสรรนั้นต้องเสียภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร แม้ว่าเงินปันผลที่จ่ายหรือกำไรที่ยังมิได้แบ่ง สรรนั้นจะประกอบขึ้นด้วยกำไรหรือเงินได้ที่เกิดขึ้นใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นทั้งหมดหรือ บางส่วนก็ตาม”⁶⁵

สำหรับในกรณีของเขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนนั้น ผู้เขียนได้ สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร⁶⁶ ทำให้ทราบว่า ในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนได้มี การหยิบยกประเด็นในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ขึ้นมา หรือ และได้มีการตกลงที่จะไม่จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าว “เนื่องจากเจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรของเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ เห็นว่า เงินกำไรจะยังไม่ถือว่าได้ถูกจำหน่ายตาม

⁶⁴ โปรดดูตารางที่ 1 ในบทที่ 2

⁶⁵ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้

⁶⁶ สัมภาษณ์ นายพลเทพ สมบัติพิบูลย์, นักวิชาการสรรพากร 8 ว. สรรพากรพื้นที่ กรุงเทพมหานคร 8 , 25 กุมภาพันธ์ 2550.

วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนจนกว่าเงินกำไรดังกล่าวจะได้ถูกจ่ายโดยบริษัทฮ่องกงไปยังผู้ถือหุ้น⁶⁷”

เนื่องจากในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ มิได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าจะไม่จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร กล่าวคือ ในอนุสัญญาฯ ได้บัญญัติไว้ในทำนองเดียวกับบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศอื่น ๆ ในกลุ่มที่ 3⁶⁸ เพราะต้องการรักษารูปแบบในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ซึ่งในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรฮ่องกงได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดว่า “ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ ประเทศไทยจะไม่จัดเก็บภาษีในเงินกำไรที่สาขาของบริษัทฮ่องกงได้ส่งกลับไปให้สำนักงานใหญ่ในฮ่องกง⁶⁹” และสำนักกฎหมาย (Law Firm) ของฮ่องกงก็ยึดถือเป็นหลักว่า ก่อนที่จะมีการจัดทำอนุสัญญา

⁶⁷ Evan Blanco and Tanapone Kaewsathit , “Key issues in income tax treaty between HK , Thailand,” in <HK Edition>, 26 October 2005, archived at <http://www.chinadaily.com.cn/english/doc/2005-10/26/content_487859.htm>

⁶⁸ ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งเขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน และรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย เพื่การเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อ 10 เงินปันผล วรรค 5 กำหนดว่า “ในกรณีที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่งได้รับเงินได้หรือกำไรจากภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้นจะไม่บังคับจัดเก็บภาษีใด ๆ จากเงินปันผลที่บริษัทจ่าย เว้นแต่ตราบเท่าที่ได้จ่ายเงินปันผลนั้นให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้น หรือตราบเท่าที่การถือหุ้นในส่วนที่เกี่ยวกับเงินปันผลที่จ่ายนั้นได้เกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้น และจะไม่กำหนดให้กำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรของบริษัทต้องเสียภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร แม้ว่าเงินปันผลที่จ่ายหรือกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรนั้น จะประกอบขึ้นด้วยกำไรหรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม”

⁶⁹ Financial Services and the Treasury Bureau , “Specification of Arrangements (Government of The Kingdom of Thailand) (Avoidance of Double Taxation On Income And Prevention of Fiscal Evasion) Order,” <http://www.legco.gov.hk/yr05-06/english/subleg/brief/179_br.pdf>, December 2005.

ภาษีซ้อนไทย - ฮองกง เงินกำไรที่สาขาของบริษัทฮ่องกงในประเทศไทยได้ส่งกลับไปที่สำนักงานใหญ่ในฮ่องกงจะต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในประเทศไทย ในอัตราร้อยละ 10 และหลังจากที่ได้ลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย - ฮ่องกงแล้ว รัฐบาลไทยจะให้การยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายดังกล่าว⁷⁰ ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรไทยที่ไม่จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ จากสาขาของบริษัทฮ่องกงที่ได้ส่งเงินกำไรกลับไปที่สำนักงานใหญ่ เพราะฉะนั้น จะเห็นได้ว่าถึงแม้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ จะมีได้บัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ไว้อย่างชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติทั้งกรมสรรพากรไทยและกรมสรรพากรฮ่องกงต่างให้การยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีดังกล่าว และในปัจจุบันอยู่ในขั้นตอนของการดำเนินการจัดทำสัญญาแลกเปลี่ยนอย่างเป็นทางการระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลฮ่องกง ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกและฉบับเดียวที่ได้ยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

ตารางที่ 1

รูปแบบข้อกำหนดเกี่ยวกับการจำหน่ายเงินกำไรในอนุสัญญาภาษีซ้อน
ที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ รวม 52 ฉบับ⁷¹

ประเทศ	มีข้อกำหนดชัดเจนให้เป็นไปตามกฎหมายภายใน	ไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร	หมายเหตุ
1. เกาหลี		✓	
2. คูเวต	✓		ตามข้อ 4 แห่งพิธีสาร
3. แคนาดา	✓		ตามข้อ 10 วรรค 8 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 25

⁷⁰ Henry Leung , “Doing Business in Hong Kong,” <http://www.abax.lu/documents/51fr_Doing_Business_in_hong_kong.pdf>, September 2006.

⁷¹ กรมสรรพากร, “อนุสัญญาภาษีซ้อน,” <<http://www.rd.go.th/publish/302.0.>>, July, 2006.

ประเทศ	มีข้อกำหนดชัดเจนให้ เป็นไปตามกฎหมาย ภายใน	ไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจน เกี่ยวกับภาษีเงินได้จาก การจำหน่ายเงินกำไร	หมายเหตุ
4. จีน		✓	
5. เชค	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
6. ไชปรัส	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
7. เซเชลส์	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
8. ญี่ปุ่น	✓		ตามข้อ 5 แห่งพิธีสาร
9. เดนมาร์ก	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
10. ตุรกี	✓		ตามข้อ 10 วรรค 4 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 15
11. นอร์เวย์	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
12. นิวซีแลนด์	✓		ตามข้อ 14 แต่ต้อง ไม่เกินร้อยละ 15
13. เนเธอร์แลนด์		✓	
14. เนปาล	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
15. บาเรนห์	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
16. บังคลาเทศ	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
17. บัลแกเรีย	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
18. เบลเยียม		✓	
19. ปากีสถาน		✓	
20. โปแลนด์		✓	
21. ฝรั่งเศส	✓		ตามข้อ 10 วรรค 6 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 25
22. ฟินแลนด์	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
23. ฟิลิปปินส์	✓		ตามข้อ 11 วรรค 7

ประเทศ	มีข้อกำหนดชัดเจนให้ เป็นไปตามกฎหมาย ภายใน	ไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจน เกี่ยวกับภาษีเงินได้จาก การจำหน่ายเงินกำไร	หมายเหตุ
24. มอริเชียส		✓	
25. มาเลเซีย		✓	
26. ยูเครน	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
27. เยอรมัน		✓	
28. โรมาเนีย	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
29. ลักเซมเบิร์ก	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 15
30. ลาว	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
31. เวียดนาม	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
32. ศรีลังกา	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
33. สเปน	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
34. สวิตเซอร์แลนด์	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
35. สวีเดน		✓	
36. สหรัฐอเมริกา	✓		ตามข้อ 14 วรรค 3
37. สิงคโปร์		✓	
38. สโลวีเนีย	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
39. ออสเตรีย	✓		ตามข้อ 10 วรรค 6
40. ออสเตรเลีย	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
41. อังกฤษและ ไอร์แลนด์เหนือ		✓	
42. อาร์เจนตินา	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
43. อิตาลี		✓	
44. อินเดีย	✓		ตามบันทึกความเข้าใจข้อ 2
45. อินโดนีเซีย	✓		ตามข้อ 10 วรรค 6

ประเทศ	มีข้อกำหนดชัดเจนให้ เป็นไปตามกฎหมาย ภายใน	ไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจน เกี่ยวกับภาษีเงินได้จาก การจำหน่ายเงินกำไร	หมายเหตุ
46. โอมาน	✓		ตามข้อ 3 แห่งพิธีสาร แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
47. อิสราเอล	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
48. อุซเบกิสถาน	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5
49. เอมิเรตส์	✓		ตามบันทึกความเข้าใจ
50. แอฟริกาใต้	✓		ตามข้อ 10 วรรค 5 แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10
51. ฮังการี		✓	
52. ยองกง		✓	