

บทวิเคราะห์และข้อเสนอแนะ

ตามที่ได้อธิบายลักษณะทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในบทที่ 2 ไปแล้ว ในบทที่ 4 นี้ ผู้เขียนได้นำปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติมาแสดงให้เห็นเป็นประเด็นต่าง ๆ พร้อมทั้งได้ให้ข้อเสนอแนะประกอบในแต่ละประเด็น ดังนี้

4.1. ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของ คำว่า “เงินกำไร”

ในการพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้มีการจำหน่ายเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทยหรือไม่เป็นสำคัญ แต่อย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรนั้น ในประมวลรัษฎากรเองมิได้มีการกำหนดคำนิยามของคำดังกล่าวเอาไว้อย่างชัดแจ้ง และถึงแม้ในมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรจะได้บัญญัติความหมายของการจำหน่ายเงินกำไรเอาไว้ แต่ก็ไม่เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” นั้น หมายความว่าอย่างไร

ปัญหาที่ตามมาก็คือ คำว่า “เงินกำไร” ตามมาตรา 70 ทวิ มีความหมายว่าอย่างไร และสามารถเทียบเคียงกับ คำว่า “กำไรสุทธิ” ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรได้หรือไม่

ปัญหาที่ว่า “เงินกำไร” ตามมาตรา 70 ทวิ นี้สามารถเทียบเคียงกับ คำว่า “กำไรสุทธิ” ตามมาตรา 65 ได้หรือไม่นั้น เนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 สามารถคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ ดังนั้น ถ้าหากในกรณีนี้สามารถเทียบเคียง คำว่า “เงินกำไร” ตามมาตรา 70 ทวิ กับคำว่า “กำไรสุทธิ” ตามมาตรา 65 ได้แล้ว

ย่อมไม่เป็นธรรมต่อการจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทย เนื่องจากการประกาศจ่ายเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 จะมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระมากกว่า เนื่องจากภาษีในเงินปันผลตามมาตรา 70 นั้น จะคิดจากฐานกำไรหลังหักภาษีที่คำนวณตามมาตรฐานการบัญชีแล้ว (โดยใช้เกณฑ์เงินสด) มิใช่กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทย แล้วมีการทำธุรกรรมระหว่างกัน เช่น บริษัทลูกสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทแม่ในต่างประเทศมาขายในประเทศไทย สัญญาในลักษณะดังกล่าวนี้ OECD และทุกประเทศทั่วโลกต่างให้การยอมรับว่าเป็นสัญญาในทางพาณิชย์อย่างหนึ่งที่มีผลใช้บังคับและเป็นที่ยอมรับในปัจจุบัน (เนื่องจากสัญญาในลักษณะเช่นนี้เคารพต่อหลัก Arm's Length Principle ดังนั้น การปรับปรุงแก้ไขใด ๆ ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์นี้ OECD จะยอมรับ เพราะถือว่ามีเจตนาที่จะปฏิบัติตามหลักการนี้¹) โดยในการทำธุรกรรมซื้อขายสินค้าระหว่างกันนั้น ราคาของสินค้าที่ซื้อขายจะเป็นราคาที่ตั้งขึ้นเองระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูกซึ่งไม่สามารถทราบได้ว่าบริษัทลูกซื้อสินค้ามาในราคาสูงหรือต่ำกว่าปกติ แต่เมื่อพิจารณาตามหลัก Arm's Length Principle แล้ว หากบริษัทลูกนำสินค้ามาขายต่อแล้วก่อให้เกิดผลกำไรเพิ่มขึ้นมากมาย ตรงนี้จะสะท้อนให้เห็นได้ว่าส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขาย (Margin) มีสูงซึ่งแปลว่าบริษัทลูกซื้อสินค้าจากบริษัทแม่มาในราคาถูก (เพื่อที่จะทำให้บริษัทลูกมีกำไรสามารถตั้งตัวได้ในระยะแรก) ในทางกลับกัน ถ้าบริษัทลูกมีส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขายต่ำกว่าปกติ แสดงให้เห็นได้ว่า บริษัทลูกซื้อสินค้ามาในราคาสูง ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด โดยในสัญญาซื้อขายลักษณะเช่นนี้ จะมีการกำหนดไว้ในสัญญาว่า ถ้าหากกำไรของบริษัทลูกสูงเกินไปจะต้องมีการปรับกำไรลง โดยการจ่ายกลับไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ เพื่อที่จะปรับส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขายลงมาให้อยู่ในระดับปกติ แต่ถ้าบริษัทลูกขาดทุนหรือมีส่วนต่างระหว่างราคาทุนและ ราคาขายต่ำ บริษัทแม่จะต้องชดเชยกลับมาให้แก่บริษัทลูก เพื่อปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดก่อนที่จะยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ในกรณีนี้มีประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ ในกรณีที่บริษัทลูกมีส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขายต่ำ การที่บริษัทแม่จ่ายเงินชดเชยมาให้แก่บริษัทลูกในประเทศไทย บริษัทลูกจะต้องถือว่าเงินชดเชยดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 หรือไม่ ในทางกลับกัน ในกรณีที่บริษัทลูกมี

¹ สัมภาษณ์ อาจารย์ธนภณ แก้วสถิตย์ , ผู้อำนวยการฝ่ายภาษี บริษัท ดีลอยท์ พูซ โธมัทสு ไชยยศ , 14 ธันวาคม 2549.

ส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขายสูง การที่บริษัทลูกจะต้องปรับราคาซื้อเพิ่มขึ้นโดยการจ่ายเงินค่าสินค้าส่วนเกินกลับไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น มีปัญหาว่าเงินที่ส่งกลับออกไปนั้นจะถือว่าเป็นเงินอะไร และจะถือว่าการจ่ายเงิสดังกล่าวเป็นการจำหน่ายเงินกำไรอื่นจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่

ในประเด็นปัญหาที่ว่า กรณีที่บริษัทลูกมีส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขายต่ำ การที่บริษัทแม่จ่ายเงินชดเชยมาให้แก่บริษัทลูกในประเทศไทย บริษัทลูกจะต้องถือว่าเงินชดเชยดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 หรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่า ขึ้นอยู่กับการลงบัญชีของบริษัทแม่ในต่างประเทศ (และต้องเป็นกรณีที่ตรงกันกับข้อเท็จจริงด้วย) ถ้าบริษัทแม่ลงบัญชีเป็นทุนหรือเป็นการให้กู้ยืมเงินแล้ว เงินที่บริษัทแม่ส่งมาให้แก่บริษัทลูกก็จะได้ถือว่าเป็นเงินได้ของบริษัทลูกในทางกลับกัน บริษัทแม่ก็จะไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายของบริษัทแม่ด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่บริษัทแม่ลงบัญชีเป็นการให้กู้ยืมเงินนั้น บริษัทลูกก็จะมีภาระที่จะต้องจ่ายคืนเงินต้นพร้อมทั้งดอกเบี้ยให้แก่บริษัทแม่ โดยดอกเบี้ยที่บริษัทลูกจ่ายกลับคืนไปให้แก่บริษัทแม่นั้น เนื่องจากเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) ดังนั้น เมื่อบริษัทลูกจ่ายดอกเบี้ยออกไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ก็จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 และถือว่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นรายจ่ายของบริษัทลูกด้วย ส่วนบริษัทแม่เองก็จะถือว่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นเงินได้ของบริษัทแม่ด้วยเช่นกัน แต่ในกรณีที่บริษัทแม่ลงบัญชีเป็นอย่างอื่น เช่น ลงบัญชีเป็นการจ่ายเงินค่าสินค้า ในกรณีเช่นนี้ กรมสรรพากรถือว่าเงินค่าสินค้านี้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ของบริษัทลูก ที่บริษัทลูกจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ในทางกลับกัน บริษัทแม่ก็ต้องถือว่าเงินที่จ่ายเป็นค่าสินค้าออกไปนั้นเป็นรายจ่ายของบริษัทแม่ด้วย

ส่วนประเด็นปัญหาที่ว่า ในกรณีที่บริษัทลูกมีส่วนต่างระหว่างราคาทุนและราคาขายสูง การที่บริษัทลูกจะต้องปรับราคาซื้อเพิ่มขึ้น โดยการจ่ายเงินค่าสินค้าส่วนเกินกลับไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ จะถือว่าเงินที่ส่งกลับออกไปนั้นเป็นเงินอะไร ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพิจารณาตามลักษณะของสัญญาประเภทนี้แล้ว การที่บริษัทแม่ขายสินค้าให้แก่บริษัทลูกในราคาที่พบว่าต่ำไปภายหลังก ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาขายต่อจะต้องถือว่าเป็นเงินได้ของบริษัทลูกด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาตามมาตรา 40 แล้ว เงินดังกล่าวจะได้เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ของบริษัทลูก โดยในกรณีนี้เนื่องจากบริษัทแม่และบริษัทลูกมีธุรกรรมระหว่างกันจริง และมีหนี้ในทางการค้าตามสัญญาเกิดขึ้นจริง ในเมื่อกรณีที่บริษัทลูกมีกำไรมากกว่าปกติ กำไรส่วนที่เกินกว่าปกติ กรมสรรพากรให้ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีแล้ว โดยนัยนี้การที่บริษัทลูกจ่ายเงินออกไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศถ้ามีเหตุผลอันสมควรและราคาเหมาะสม ก็สมควรที่

จะให้ถือเป็นรายจ่ายด้วยเช่นกัน เพราะบริษัทลูกอาจส่งเงินดังกล่าวออกไปในลักษณะของค่าสินค้าจริงก็ได้ เนื่องจากเงินค่าสินค้าถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ดังนั้น เมื่อบริษัทลูกส่งเงินดังกล่าวออกไปก็ไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 นอกจากนี้ เงินค่าสินค้านี้ก็ยังถือเป็นรายจ่ายของบริษัทลูกได้อีกด้วย อย่างไรก็ตาม กรณีนี้อาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้วตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

ปัญหาที่เกิดขึ้นตามมาก็คือ เงินที่ส่งออกไปนั้นจะถือว่าเป็นเงินปันผลหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า ในการพิจารณาว่าเงินที่จ่ายออกไปเป็นเงินปันผลหรือไม่นั้น โดยทั่วไปบริษัทจะประกาศจ่ายเงินปันผลก็ต่อเมื่อบริษัทมีกำไร แต่ในกรณีนี้เงินที่ส่งออกไปเป็นแต่เพียงกำไรที่เกินสมควร ไม่ใช่กำไรอันจะแบ่งเป็นเงินปันผล ดังนั้น การที่บริษัทลูกส่งเงินกำไรส่วนเกินออกไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศจึงไม่ถือว่าเป็นเงินปันผล

ในการพิจารณาว่าเงินที่ส่งกลับออกไปจะถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรอันจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่นั้น เนื่องจากสัญญาในลักษณะเช่นนี้ กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือภายในกรมสรรพากรให้ถือว่าเป็นสัญญาร่วมกันประกันความเสี่ยง (Gambling) เพราะเป็นสิ่งที่ไม่แน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่² ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีนี้ถ้าจะถือว่าเป็นสัญญาร่วมกันประกันความเสี่ยงได้จะต้องมีการระบุเหตุผลและมีการคำนวณราคาที่เหมาะสม มิใช่เป็นการกำหนดกันตามอำเภอใจ โดยเมื่อเป็นสัญญาประกันความเสี่ยงแล้ว เงินที่บริษัทลูกส่งออกไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศก็ต้องถือว่าเป็นเงินค่าประกันภัย ซึ่งบริษัทลูกสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ และในขณะเดียวกันเงินค่าประกันภัยดังกล่าวยังต้องถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ของบริษัทแม่ ซึ่งไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แต่อย่างใด ประกอบกับเนื่องจากมาตรา 70 ทวิ บัญญัติแต่เพียงว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร” แต่ไม่ได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดในที่นี้ หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ในกรณีเช่นนี้ถ้ากรมสรรพากรจะถือว่าเงินที่ส่งกลับออกไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 แล้ว ผู้เขียนเห็นว่า จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่บริษัทลูก เนื่องจากบริษัทไทยซึ่งมีบริษัทต่างประเทศเป็นผู้ถือหุ้นนี้ เมื่อจ่ายเงินปันผลออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นในต่างประเทศจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 อยู่แล้ว ดังนั้น บริษัทลูกจึง

² เฟิงอ้าง.

ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ซ้ำอีก นอกจากนี้ ถ้าถือว่าเงินที่จ่ายออกไปเป็นการจำหน่ายเงินกำไรแล้ว บริษัทลูกก็จะไม่สามารถตัดภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรเป็นรายจ่ายได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6)

อย่างไรก็ตาม ปัญหาเช่นนี้อาจเกิดขึ้นได้กับในกรณีของสำนักงานใหญ่และสาขา เนื่องจากในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ถือว่าสำนักงานใหญ่และสาขาเป็นหน่วยอิสระแยกต่างหากจากกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีเช่นนี้ก็ต้องถือว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า คำว่า “เงินกำไร” ตามมาตรา 70 ทวิ นี้ หมายถึง เงินกำไรที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่บริษัทต่างประเทศได้กระทำในประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ ที่เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีกำไรสุทธิแล้ว ไม่ใช่กำไรขั้นต้นที่ได้จากการประกอบกิจการ³ กล่าวคือ เป็นกำไรอันจะแบ่งเป็นเงินปันผล แต่ไม่หมายความรวมถึงเงินปันผล เพราะเงินปันผลไม่ใช่กำไร แต่เงินปันผลเป็นกำไรซึ่งได้เปลี่ยนเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ถือหุ้นแล้ว ดังนั้น การที่บริษัทส่งเงินปันผลไปให้บริษัทผู้ถือหุ้นในต่างประเทศจึงไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แต่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70⁴

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดคำนิยามของ คำว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” ไว้อย่างชัดเจน และถึงแม้ในวรรคสองของมาตรา 70 ทวิ จะได้บัญญัติความหมายของการจำหน่ายเงินกำไร เอาไว้ แต่ก็ไม่เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” ความหมายว่าอย่างไร ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความและนำมาซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดนิยามความหมายของคำว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” ไว้ในประมวลรัษฎากร หรือ อาจกำหนดเป็นแนวทางในการตีความ เช่น ออกมาเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ว่า “เงินกำไร” หมายถึง เงินกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการประกอบกิจการตาม

³ มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีเงินได้นิติบุคคล, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทกรุงสยาม พรินติ้ง กรุ๊ป จำกัด, 2535) น. 138.

⁴ เพิ่งอ้าง, น.138.

มาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ ของบริษัทต่างประเทศที่ได้กระทำในประเทศไทยที่ เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีกำไรสุทธิแล้ว และไม่หมายความว่ารวมถึงเงินปันผล

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของ คำว่า “จำหน่าย”

มาตรา 70 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสีย ภาษีเงินได้...” การที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนี้แสดงให้เห็นได้ว่า กฎหมายมุ่งประสงค์ที่จะจัดเก็บ ภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ก็ต่อเมื่อได้มีการจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าวออกไปนอกประเทศไทย ดังนั้น ความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นทันทีที่มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย แต่อย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้ บัญญัติเอาไว้อย่างชัดแจ้ง ซึ่งเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับ แนวคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว จะเห็นได้ว่า คำว่า “จำหน่าย” นี้มีความหมายกว้างกว่า คำว่า “ส่ง” กล่าวคือ หมายถึง การจ่ายหรือโอนเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย⁵ ให้หลุดพ้นไปจากการครอบครองของสาขาไม่ว่าโดยวิธีใด ก็ตาม⁶

ปัญหาที่ตามมาคือ การจำหน่ายเงินกำไรนั้นจะต้องเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไป จากประเทศไทยเสมอไปหรือไม่

ในกรณีนี้ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 531/2532 วินิจฉัยว่า มาตรา 70 ทวิ มุ่งประสงค์ ที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะเงินกำไร หรือเงินที่กันไว้จากเงินกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ที่จำหน่ายออกไปต่างประเทศโดยแท้จริงเท่านั้น ในกรณีที่สาขาของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบ กิจการในประเทศไทยเลิกประกอบกิจการ แล้วโอนกิจการและทรัพย์สินต่าง ๆ รวมทั้งเงินสำรอง ให้แก่บริษัทอื่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยมีได้มีการส่งเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยไม่ว่าจะ โดยวิธีการใดก็ตาม เงินดังกล่าวยังคงหมุนเวียนอยู่ในประเทศไทยโดยการประกอบกิจการของ บริษัทที่ได้รับโอน กรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

⁵ เพิ่งอ้าง, น. 142-143.

⁶ โมรา บุญยผล, คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพมหานครพิมพ์, 2529) น. 94.

ตามคำพิพากษานี้ ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นใช้บริษัทไทยซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทต่างประเทศเป็นเครื่องมือในการส่งเงินสำรองดังกล่าวออกไปนอกประเทศเพื่อหนีภาษี เช่น ในกรณีที่บริษัท A (สำนักงานใหญ่) ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ซื้อสินค้ากับบริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทอังกฤษที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ในการชำระเงินค่าสินค้านี้บริษัท A ส่งให้บริษัท B ซึ่งเป็นสาขาของบริษัท A ในประเทศไทย ไม่ต้องส่งเงินกลับสำนักงานใหญ่ที่ประเทศญี่ปุ่น แต่ให้เป็นผู้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัท ก. กรณีเช่นนี้ก็น่าที่จะถือว่าบริษัทสาขาของต่างประเทศนั้นส่งเงินสำรองดังกล่าวออกนอกประเทศ อันจะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยเช่นกัน⁷ หรือในกรณีที่บริษัท A (สำนักงานใหญ่) ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น เป็นหนี้บริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทอังกฤษที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท เมื่อสิ้นปีภาษีปรากฏว่าการประกอบกิจการของบริษัท B ซึ่งเป็นสาขาของบริษัท A ในประเทศไทยมีกำไร บริษัท A จึงสั่งให้บริษัท B ชำระหนี้ตามมูลหนี้ดังกล่าวแทนบริษัท A โดยไม่ต้องส่งเงินกำไรดังกล่าวกลับออกไปให้แก่บริษัท A ในประเทศญี่ปุ่น

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ ใช้ คำว่า “จำหน่ายเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย” ในการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยหรือไม่ ถ้าพิจารณาแต่เพียงว่าจะต้องมีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยโดยแท้จริงเท่านั้นจึงจะต้องเสียภาษี ก็จะเป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทต่างประเทศหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เขียนเห็นว่าควรจะปรับปรุงถ้อยคำในตัวบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ให้ครอบคลุมถึงกรณีที่สาขาไม่ได้ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทย โดยมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย โดยอาจกำหนดเพิ่มเติมเป็น “จำหน่ายเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยหรือถือได้ว่าจำหน่ายออกไปจากประเทศไทย” เพราะฉะนั้น ถ้าข้อเท็จจริงเป็นไปตามคำพิพากษานี้ที่กล่าวไปข้างต้น การที่สาขาของบริษัทต่างประเทศได้ออกรายการและทรัพย์สินต่าง ๆ รวมทั้งเงินสำรองให้แก่บริษัทไทยซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทต่างประเทศ เพื่อที่จะใช้บริษัทไทยดังกล่าวเป็น

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาษีกำไรส่งออก,” จุลพาณ 6, 41, (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2537) น. 96.

เครื่องมือในการส่งเงินสำรองออกนอกประเทศไทย เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรแล้ว กรณีเช่นนี้ก็ต้องถือว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นส่งเงินสำรองออกนอกประเทศไทยอันจะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย

4.3 ปัญหาว่าผู้จำหน่ายเงินกำไร หมายถึงผู้ใด

ตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 แล้วว่า การที่มาตรา 70 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด...” แสดงให้เห็นได้ว่า มาตรา 70 ทวิ มุ่งประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่รวมถึงในกรณีที่บุคคลธรรมดาส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยด้วย แต่การที่มาตรา 70 ทวิ บัญญัติไว้แต่เพียงว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” เช่นนี้ อาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความได้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ในที่นี้หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ หรือจะหมายความรวมถึงทั้งในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ โดยในประเด็นปัญหานี้ กรมสรรพากรได้ตีความว่าการเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ จะเกิดขึ้นได้ก็เฉพาะแต่ในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเท่านั้น เพราะมาตรา 70 ทวิ มุ่งที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากสำนักงานสาขาซึ่งส่งกำไรออกไปนอกประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาในประเทศอื่น ๆ⁸

ในการพิจารณาความหมายของ คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ที่จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรนี้ ผู้เขียนได้แยกพิจารณาเป็น 3 กรณี คือ

1. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ณ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ซึ่งมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549) น. 2-270.

ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ซึ่งก็คือจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทย และในต่างประเทศ ในรอบระยะเวลาบัญชีตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ

ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ หลังจากบริษัทไทยได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิแล้ว ถ้ามีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย บริษัทไทยจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยหรือไม่ โดยประเด็นปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่า ถึงแม้ภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ จะเป็นภาษีในบทบัญญัติในส่วนที่ 3 หมวด 3 ลักษณะ 2 เช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ และตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเองจะมีได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ตามมาตรา 70 ทวิ นี้ จะหมายความรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ด้วยหรือไม่ แต่เนื่องจากบริษัทไทยได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย มีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิแล้ว บริษัทไทยจึงไม่จำเป็นที่จะต้องส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยให้แก่สำนักงานใหญ่ที่ประเทศใดอีก เมื่อไม่ต้องส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทย บริษัทไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

ในกรณีนี้อาจเกิดปัญหาขึ้นว่า ถ้าบริษัทไทยมีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศไทย แต่ไปตั้งสาขาอยู่ในต่างประเทศ ถ้าบริษัทไทยส่งเงินกำไรออกไปให้แก่สาขาในต่างประเทศจะถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรอันจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่ ในกรณีนี้อาจารย์ วิทย์ ตันตยกุล เห็นว่า โดยปกติบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยไม่ต้องเสียภาษีตามฐานนี้ แต่อาจต้องเสียได้ถ้ามีการจำหน่ายเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรออกไป เช่น โดยการส่งเงินค่าซื้อสินค้าส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร⁹ แต่ผู้เขียนเห็นว่า การที่บริษัทไทยส่งเงินกำไรออกไปให้แก่สาขาในต่างประเทศไม่เข้าในกรณีตามมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากเมื่อบริษัทแม่อยู่ในประเทศไทยแล้ว ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นที่บริษัทแม่จะต้องส่งเงินกำไรออกไปให้ใครอีก และเงินที่ส่งออกไปก็ไม่ใช้กำไรส่งออกด้วย เพราะถ้าพิจารณาว่าการที่บริษัทไทยส่งเงินค่าสินค้าส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควรเป็นการจำหน่ายเงินกำไรด้วยแล้ว ก็อาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้ว่า อย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นการจ่ายเงินค่าซื้อสินค้าเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร เพราะโดยปกติการที่บริษัทจะส่งเงิน

⁹ วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528) น. 146.

ค่าซื้อสินค้าส่วนเกินออกไปให้แก่อีกบริษัทหนึ่งนั้น บริษัทที่ได้รับเงินดังกล่าวจะต้องมีความสัมพันธ์กับบริษัทผู้ส่ง มิฉะนั้นแล้วบริษัทผู้ส่งก็คงไม่มีความจำเป็นใดที่จะต้องส่งเงินออกไป ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้จึงน่าจะเป็นการที่บริษัทไทยส่งเงินออกไปลงทุนในต่างประเทศ ซึ่งโดยปกติแล้ว การส่งเงินออกไปลงทุนนอกประเทศจะไม่มีภาระภาษี และถ้าพิจารณาว่าเงินค่าซื้อสินค้าโดยปกติจะมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย เพราะฉะนั้น การที่ผู้ซื้อสินค้าไม่ว่าจะเป็นบริษัทไทยหรือบริษัทต่างประเทศถ้าส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศจะถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ทุกกรณีแล้ว ก็จะทำให้ผู้ซื้อสินค้าทุกคนต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้ นอกจากนี้ถ้าถือว่าการส่งเงินค่าสินค้านี้เป็นการจำหน่ายเงินกำไรก็เท่ากับว่าบริษัทผู้ซื้อจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ โดยไม่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิก่อน และถ้าบริษัทที่ได้รับเงินค่าซื้อสินค้าเป็นผู้ถือหุ้นเอง กรณีเช่นนี้มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่าการส่งเงินดังกล่าวออกไปต่างประเทศนั้นเข้าตามมาตรา 70 หรือมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากมาตรา 70 บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) , (3) , (4) , (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยต้องเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ โดยผู้เขียนเห็นว่า เงินค่าสินค้านี้น่าจะถือได้ว่าเป็นเงินปันผลตามมาตรา 70 ไม่ใช่เงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แต่เนื่องจากมาตรา 70 ไม่ได้ให้อำนาจเก็บภาษีเงินได้ที่ถือได้ว่าเป็นเงินปันผลเอาไว้ แต่ถ้าหากพิจารณาว่าเงินดังกล่าวถือได้ว่าเป็นประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 40 (4) (ข) แล้ว ก็น่าที่จะสามารถจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ได้ เพราะถ้าไม่สามารถจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 หรือมาตรา 70 ทวิ ได้แล้ว ก็จะทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้

2. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ อาจเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเองในรูปของสาขา หรืออาจไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเอง แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ซึ่งการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศไม่ว่าจะเข้ามาประกอบกิจการด้วยตนเองหรือมีผู้แทนในการประกอบกิจการในประเทศไทยนี้ มาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ กำหนดให้บริษัทต่างประเทศดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติในส่วนนี้ด้วย เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นตามกฎหมายหรือตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

2.1 การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย (Branch)

การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเอง เนื่องจากไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นเป็นบริษัทใหม่ตามกฎหมายไทย ดังนั้น สาขาจึงยังคงเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีสัญชาติของต่างประเทศ และมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรักษาการแห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ถึงแม้กฎหมายจะได้กำหนดให้บริษัทดังกล่าวต้องจดทะเบียนพาณิชย์ต่อกระทรวงพาณิชย์ตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. 2499 ก็ตาม ก็ไม่ทำให้เกิดเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลขึ้นใหม่แต่อย่างใด

ในการพิจารณาว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่นั้น เนื่องจากสาขาของบริษัทต่างประเทศหลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว อาจเก็บเงินกำไรไว้ใช้ในการประกอบกิจการของสาขาเอง หรืออาจส่งกลับไปที่แม่บริษัทแม่ในต่างประเทศ โดยการส่งเงินกำไรกลับไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศนี้ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรอันจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ดังนั้น สาขาของบริษัทต่างประเทศจึงอาจเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ได้

2.2 กรณีบริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย มาตรา 76 ทวิ ให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากกิจการหรือเกี่ยวเนื่องกับกิจการที่กระทำในประเทศไทย เนื่องจากภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หมายถึง ภาษีที่บัญญัติไว้ในส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 ซึ่งรวมถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย ดังนั้น ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการประเทศไทยจึงอยู่ในขอบข่ายที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ หากเข้าตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทยเช่นเดียวกับในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการใน

ประเทศไทยในลักษณะของสำนักงานสาขา¹⁰ ดังนั้น จะเห็นได้ว่านอกจากสาขาแล้ว ผู้ที่เป็น ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็อาจเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร อันจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทต่างประเทศได้

ในการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศ “มี” ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในประเทศไทยหรือไม่นั้น เนื่องจากมาตรา 76 ทวิ ใช้คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” แสดงให้เห็นได้ว่า นอกจากจะต้องพิจารณาว่าบุคคลดังกล่าวจะต้องมีฐานะเป็นตัวแทนไม่อิสระแล้ว ยังต้องพิจารณาลักษณะของการประกอบธุรกรรมประเภทต่าง ๆ ประกอบด้วยว่า ส่วนของ กิจกรรมที่กระทำขึ้นในประเทศไทยถือเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ธุรกรรมนั้นสำเร็จได้หรือไม่ อย่างในกรณีของการซื้อขาย เนื่องจากการซื้อขายประกอบด้วยการกระทำหลาย ๆ ส่วน ตั้งแต่ การเจรจาหาคำสั่งซื้อ การลงนามในสัญญา ไปตลอดจนถึงการส่งมอบสินค้า เพราะฉะนั้น ถ้ามีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ว่าจะเป็นการเจรจาหาคำสั่งซื้อ การลงนามในสัญญา หรือมีการส่งมอบสินค้าในประเทศไทยแล้ว ก็จะได้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ในทางกลับกัน ถ้าพิจารณาแต่เพียงว่าสาระสำคัญของสัญญาซื้อขายอยู่ที่การตกลงทำสัญญา เพราะฉะนั้น ถ้ามีการทำสัญญาในประเทศไทยก็จะถือว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย ส่วนการส่งมอบไม่ใช่สาระสำคัญของสัญญาซื้อขาย เป็นแต่เพียงสิ่งที่ต้องปฏิบัติ หลังจากที่ได้ทำสัญญาแล้วเท่านั้น ตัวอย่างเช่น การสั่งซื้อสินค้าทางอินเทอร์เน็ต ทางโทรเลขหรือทางจดหมาย ถ้าพิจารณาแต่เฉพาะในเรื่องการทำสัญญาว่าจะต้องมีการทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทย จึงจะถือว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแล้ว กรณีเช่นนี้ก็จะไม่ถือว่ามีการประกอบกิจการในประเทศไทย¹¹ เพราะการซื้อขายตามวิธีดังกล่าว สัญญาซื้อขายไม่ได้กระทำขึ้นในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาเช่นนี้ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของมาตรา 76 ทวิ และจะก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ง่าย โดยผู้ซื้อกับผู้ขายอาจตกลงทำสัญญาซื้อขายกันในประเทศเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ ส่วนในเรื่องของการเจรจาหาคำสั่งซื้อนั้น

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาษีการจำหน่ายเงินกำไร,” วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสาร ภาษีอากร ฉบับที่ 25 เล่มที่ 295, (เมษายน 2006) น 118.

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาษีอากรระหว่างประเทศ,” ใน วิชากฎหมายภาษีอากร, เรียบเรียงโดย วิชัย จิตตานิษฐ์, การบรรยายครั้งที่ 12 (4 กันยายน 2545), สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, น. 278.

ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 2637-2639/2521 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 วินิจฉัยว่า การที่บริษัทต่างประเทศแต่งตั้งให้บริษัทในประเทศไทยเป็นผู้ติดต่อเจรจา และในที่สุดได้มีการตกลงทำสัญญาซื้อขายกัน ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ในทางกลับกัน ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 2117/2523 วินิจฉัยว่า การที่บริษัทต่างประเทศส่งคนเข้ามาเจรจาตกลงในประเทศไทยก่อนทำสัญญาถือไม่ได้ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาของศาลฎีกา ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาฎีกาที่ 2117/2523 เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่าการติดต่อหาคำสั่งซื้อในประเทศไทยเป็นส่วนประกอบหนึ่งที่ทำให้การซื้อขายสำเร็จ ดังนั้น จึงน่าถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย นอกจากจะต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องพิจารณาบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนประกอบด้วย ซึ่งตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทต่างประเทศผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีเงินได้ในกำไรจากธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) ก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ได้เข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ดังนั้น สถานประกอบการถาวรจึงเป็นเงื่อนไขสำคัญในการพิจารณาว่าผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีกำไรจากธุรกิจให้แก่รัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ เพราะฉะนั้น ในกรณีที่ประเทศไทยมีฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ หากจะเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจที่นิติบุคคลของรัฐคู่สัญญาภาษีซ้อนของไทยได้รับจากการเข้ามากระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต้องเข้าใจเงื่อนไขที่ว่านิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวเข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย¹²

เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของไทยแล้ว จะเห็นได้ว่าสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ได้แก่ กรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง ส่วนสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนและประเภทกิจกรรมนั้น เนื่องจากมาตรา 76 ทวิ กล่าวถึงแต่เฉพาะในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเท่านั้น ไม่ได้กล่าวถึงกิจกรรมอื่นๆ อย่างเช่น การมีโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวอยู่ในประเทศไทยด้วย

¹² เฟื่องอ้าง, น. 329.

ดังนั้น ในกรณีนี้จึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาร่วมว่าทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ นั้นรวมถึงสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมด้วยหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า ถึงแม้มาตรา 76 ทวิ จะมีได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจน แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสถานประกอบการถาวรแล้ว ในกรณีเช่นนี้ก็น่าที่จะหมายความว่ารวมถึงสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมด้วย ดังนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาในการตีความบทบัญญัติดังกล่าวอันจะนำมาซึ่งการใช้รูปแบบของสถานประกอบการถาวรในการหลีกเลี่ยงภาษีสมควรที่จะแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ ให้ครอบคลุมถึงในกรณีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมด้วย

สำหรับในกรณีที่บริษัทต่างประเทศให้คำปรึกษาแนะนำในการประกอบกิจการของผู้ว่าจ้างในประเทศไทย โดยการส่งคนเข้ามาให้คำปรึกษาแนะนำในประเทศไทย ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยในคำพิพากษาฎีกาที่ 483/2546 ว่า ยังไม่เข้าข่ายประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ เพราะเป็นเพียงเข้ามาให้คำปรึกษาแนะนำในการประกอบกิจการของผู้ว่าจ้างเอง มิใช่เป็นการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการแต่อย่างใด¹³ แต่อย่างไรก็ดี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอาจจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ซึ่งเป็นกรณีที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ในส่วนของกรมสรรพากร กรมสรรพากรมีแนวทางในการวินิจฉัยแตกต่างจากแนวทางของศาลฎีกา โดยเฉพาะในกรณีที่มิออนสัญญาภาษีซ้อนเข้ามาเกี่ยวข้อง โดยในกรณีที่มีการส่งคนเข้ามาให้คำปรึกษาแนะนำในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือน กรมสรรพากรจะถือว่านิติบุคคลต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เป็นสถานธุรกิจประจำ และต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แทนที่จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70¹⁴ ในทางกลับกัน ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 6380/2531 เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศหาลูกจ้างให้แก่บริษัทไทยจ้าง โดยใบอนุญาตทำงานได้ระบุว่าบริษัทไทยเป็นผู้ว่าจ้าง และมีการกำหนดตัวผู้ที่จะต้องรับผิดชอบเมื่อมีการกระทำละเมิดเกิดขึ้น ดังนั้น บุคคลที่บริษัทต่างประเทศจัดหาเพื่อดำเนินการให้แก่บริษัทไทยจึงเป็นลูกจ้างของบริษัทไทย ศาลฎีกาจึงวินิจฉัยว่า กรณีนี้ไม่เป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งทั้งสองกรณีที่กล่าวมานี้ต่างมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างกัน ในกรณีที่หนึ่ง ด้วยความเคารพต่อ

¹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 3867/2531, คำพิพากษาฎีกาที่ 4925/2533 ก็วินิจฉัยเช่นเดียวกัน

¹⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 149.

คำพิพากษาของศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่า การที่บริษัทต่างประเทศได้ส่งลูกจ้างเข้ามาทำงานกับโจทก์ตามสัญญาจัดการทางเทคนิคโดยมีหน้าที่ให้คำแนะนำฝึกฝนเจ้าหน้าที่คนไทยในการดำเนินกิจการของโจทก์ และได้รับค่าตอบแทนจากยอดรายรับจากการขายของโจทก์ทั้งหมด น่าจะถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แล้ว โดยในกรณีนี้จะต้องพิจารณาแยกสัญญาจัดการทางเทคนิคออกจากสัญญาซื้อขาย โดยถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมอย่างหนึ่ง

3. กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านทางสาขาหรือตัวแทน และลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง

ตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 แล้วว่า ในกรณีที่ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรงนั้น ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวนี้แตกต่างกัน โดยคำพิพากษาศาลฎีกาในกลุ่มที่หนึ่ง วินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศได้ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยผ่านบริษัทนายหน้าในประเทศไทย และลูกค้าได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทผู้ขายโดยตรง บริษัทนายหน้าไม่ใช่ผู้จำหน่ายเงินกำไร ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทผู้ขาย เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาในกลุ่มที่หนึ่งแล้วจะเห็นได้ว่า ศาลฎีกาจะพิจารณาเพียงแต่ว่าบริษัทนายหน้าได้รับเงินค่าสินค้านี้ดังกล่าวจากลูกค้าหรือไม่เป็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง โดยที่บริษัทนายหน้ามิได้จับต้องเงินค่าสินค้านี้ดังกล่าวเลย ศาลฎีกาก็จะไม่ถือว่าบริษัทนายหน้าเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรแทนบริษัทผู้ขาย ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาของศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่า ศาลฎีกาในกลุ่มที่หนึ่งวินิจฉัยเช่นนี้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากเงินค่าสินค้าที่ลูกค้าส่งออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรงมีกำไรปนอยู่ด้วย ดังนั้น จึงต้องถือว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรด้วยเช่นกัน มิฉะนั้นแล้ว บริษัทนายหน้าอาจจะตกลงกับลูกค้าให้ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง เพื่อที่จะได้ไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

ในขณะที่คำพิพากษาศาลฎีกาในกลุ่มที่สองวินิจฉัยว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศมีเงินได้จากประเทศไทยโดยผ่านสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย สาขาหรือตัวแทนต่างก็ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทในต่างประเทศ ถึงแม้จะไม่มี การรับเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างในประเทศไทยก็ตาม ต่อมาศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่

3935-3936/2548 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยไปในทางเดียวกันกับคำพิพากษาศาลฎีกาในกลุ่มที่สองว่า กรณีที่บริษัทในต่างประเทศมีเงินได้จากประเทศไทยไม่ว่าจะผ่านนายหน้า สาขา หรือตัวแทนในประเทศไทย นายหน้า สาขา หรือตัวแทนดังกล่าวจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรแทนบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย ถึงแม้จะไม่มีกำไรรับเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างในประเทศไทย หรือนายหน้า สาขา หรือตัวแทนจะไม่ได้รับเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างก็ตาม

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกาในกลุ่มที่สอง และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ประชุมใหญ่ที่ 3935-3936/2548 เนื่องจากเมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ ที่กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จำหน่ายเงินกำไรมีหน้าที่หักภาษีและนำส่ง แสดงให้เห็นได้ว่า ผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีเป็นผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเอง ประกอบกับเมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาต่าง ๆ ในเรื่องนี้ และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรแล้ว จะเห็นได้ว่า ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ก็คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ กล่าวคือ ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบของสาขา เมื่อสาขาของบริษัทต่างประเทศส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากสาขากับสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกัน ส่วนในกรณีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ เนื่องจากบุคคลดังกล่าวเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ และได้ส่งเงินกำไรดังกล่าวออกไปในนามของบริษัทต่างประเทศ ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจึงต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย โดยเสียภาษีผ่านทางตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ ส่วนในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจผ่านทางสาขาหรือตัวแทน และลูกจ้างเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการไปยังสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง ถือได้ว่า ลูกจ้างเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยแทนสาขาหรือตัวแทนที่อยู่ในประเทศไทย ให้แก่บริษัทที่อยู่ในต่างประเทศด้วย เนื่องจากค่าสินค้าหรือค่าบริการที่ลูกจ้างส่งออกไปนั้นมีส่วนที่เป็นเงินกำไรรวมอยู่ด้วย

ในกรณีที่ลูกจ้างส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง โดยไม่ผ่านสาขา นายหน้า หรือตัวแทนในประเทศไทยนั้น มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาคือ ลูกจ้างที่ส่งเงินค่าสินค้านี้ดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยจะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้นหรือไม่ กล่าวคือ ถ้าลูกจ้างเป็นบุคคลธรรมดาส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ กรณีเช่นนี้จะถือว่าสาขา นายหน้า หรือตัวแทนในประเทศไทยจำหน่ายเงินกำไรอันจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยหรือไม่ โดยในประเด็นนี้ไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาหรือหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรวินิจฉัยไว้แต่อย่างใด แต่เมื่อ

พิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ ที่บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไร...” แสดงให้เห็นได้ว่า บทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ มุ่งประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น ไม่รวมถึงบุคคลธรรมดาด้วย แต่การที่ลูกค้าส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ โดยไม่ผ่านนายหน้าสาขา หรือตัวแทนในประเทศไทยถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไร เนื่องจากถือว่าลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าในนามของสาขาในประเทศไทยไปให้สำนักงานใหญ่ และเนื่องจากสาขาเป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานใหญ่ จึงถือได้ว่าสำนักงานใหญ่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ผู้จำหน่ายเงินกำไรตามความหมายของมาตรา 70 ทวิ เมื่อเป็นเช่นนี้ลูกค้าที่จำหน่ายเงินกำไรก็ไม่แน่ว่าจะหมายความว่าถึงลูกค้าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่เพียงอย่างเดียว แต่ควรที่จะหมายความว่ารวมถึงลูกค้าที่เป็นบุคคลธรรมดาด้วย ประกอบกับในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ กฎหมายได้บัญญัติให้รวมถึงในกรณีที่ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นบุคคลธรรมดา และในกรณีที่นิติบุคคลด้วย ดังนั้น ในกรณีที่ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยจึงควรจะรวมถึงลูกค้าที่เป็นทั้งบุคคลธรรมดาและเป็นนิติบุคคลด้วย เพราะถ้าหากความเฉพาะแต่ลูกค้าที่เป็นนิติบุคคลแล้ว ก็อาจจะทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ โดยสาขาในประเทศไทยอาจตกลงกับบริษัทลูกค้าตั้งบุคคลธรรมดาขึ้นมาเพื่อทำการซื้อขายสินค้าดังกล่าว

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากผู้จำหน่ายเงินกำไรที่จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ มิได้หมายความว่าเฉพาะแต่ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเองในรูปของสาขาเท่านั้น แต่ยังรวมถึงในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ และในกรณีที่ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรงโดยไม่ผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยด้วย โดยให้ถือว่าผู้ที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเป็นผู้ที่จะต้องเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศ แต่เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ บัญญัติไว้ไม่ชัดเจนว่าในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรด้วยหรือไม่ และในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสาขา หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย แต่ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรงจะถือว่าสาขา หรือตัวแทนดังกล่าวเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรอันจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

ตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยหรือไม่ ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี สมควรที่จะกำหนดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสาขา ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อให้ชัดเจน โดยอาจกำหนดไว้ในมาตรา 70 ทวิ เอง หรืออาจกำหนดไว้ในมาตรา 76 ทวิ ว่า “ถ้าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทย ให้ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และกำหนดให้สาขาตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือตัวแทนดังกล่าวมีความรับผิดชอบด้วย ถึงแม้ลูกค้าจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรงก็ตาม” นอกจากนี้ ในกรณีที่ลูกค้าเป็นบุคคลธรรมดาส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยไม่ผ่านสาขาในประเทศไทย เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ ใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” จึงอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดได้ สมควรที่จะกำหนดให้ชัดเจนว่า “ไม่ว่าลูกค้าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ถ้าส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง ก็จะต้องถือว่าสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศมีความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย โดยให้ถือว่าลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปแทนสาขาหรือตัวแทนดังกล่าว”

4.4 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีตามมาตรา 70 ทวิ

การที่มาตรา 70 ทวิ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ โดยให้หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายออกไปจริง ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 แล้วนำส่งอำเภอก่อนที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่ายนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่บริษัทต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทยหรือถือได้ว่าประกอบกิจการในประเทศไทยไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ และกฎหมายกำหนดให้บริษัทต่างประเทศอาจขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่าได้ว่า ถ้ามีการจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ อีกหรือไม่ ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 191/2524 วินิจฉัยว่า ในกรณีที่บริษัทไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ และประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่ากันนั้น มิได้หมายความว่า

บริษัทขาดทุน เพราะถ้าบริษัทขาดทุนจริงก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น การที่บริษัทจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปก็ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย

ตัวอย่างการคำนวณภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยวิธีการคำนวณกำไรย้อนกลับ

เสียภาษี	30 บาท	จากกำไร	100 บาท
ถ้าต้องเสียภาษี	5 บาท		$= 100 \times 5 / 30 = 16.666$
เพราะฉะนั้น จะถือว่ามีกำไร			16.67 บาท
เมื่อกำไร	16.67 บาท	ต้องเสียภาษี	5 บาท
ดังนั้น จึงมีกำไรเหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีแล้ว			$16.67 - 5 = 11.67$ บาท
ถ้าส่งกำไรออกไปทั้งหมดจะต้องเสียภาษี			$10 / 100 \times 11.67 = 1.17$ บาท

จากตัวอย่างในการคำนวณภาษีเงินกำไรส่งออกโดยวิธีการคำนวณกำไรย้อนกลับ จะเห็นได้ว่า เมื่อคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แล้ว บริษัทจะมีกำไร 11.67 บาท ถ้าบริษัทส่งเงินกำไรทั้งหมดออกไปนอกประเทศไทย บริษัทจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร 1.17 บาท

ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ และกฎหมายกำหนดให้ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการอาจขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายได้นั้น จะเห็นได้ว่า เมื่อใช้วิธีการคำนวณกำไรย้อนกลับแล้ว จะทำให้บริษัทได้กำไรสุทธิประมาณ 16.67 บาท ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับประกอบการธุรกิจโดยทั่วไปแล้ว การคำนวณโดยวิธีเช่นนี้จะทำให้บริษัทมีกำไรค่อนข้างสูง ซึ่งอาจส่งผลทำให้มีจำนวนภาษีที่ต้องชำระมากกว่าการคำนวณหากำไรสุทธิตามวิธีปกติที่คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือที่เกี่ยวข้องกับกิจการหักด้วยรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่า การคำนวณภาษีจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายก็อาจทำให้มีจำนวนภาษีที่ต้องชำระน้อยกว่าการคำนวณหากำไรสุทธิโดยวิธีปกติได้เช่นกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับฐานที่นำมาใช้คำนวณภาษี ดังนั้น ในกรณีที่บริษัทมีกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามวิธีการคำนวณปกติสูงกว่าการคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 แล้ว ก็อาจจะก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ โดยบริษัทอาจจงใจไม่เก็บหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยยอมที่จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5

ในการคำนวณกำไรสุทธิโดยวิธีการคำนวณกำไรย้อนกลับนี้ มีนักกฎหมายบางท่านเห็นว่า ควรจะใช้อัตราเดียวกับที่ใช้ในการคำนวณเงินได้สุทธิของบุคคลธรรมดา เพื่อที่จะได้มี

ภาระภาษีเท่ากัน ไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกัน โดยในกรณีของบุคคลธรรมดา นั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 46 ได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 80 ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเมื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในกรณีของนิติบุคคลแล้ว การคำนวณภาษีตามมาตรา 46 จะทำให้บริษัทมีกำไรมากกว่า และมีภาษีที่จะต้องเสียมากกว่า กล่าวคือ การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 80 เท่ากับว่ากำไร 20 บาท ดังนั้น ถ้าสินค้าราคา 100 บาท คิดกำไร 20 บาท ราคาขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จะเท่ากับ 120 บาท ซึ่ง 120 บาทนี้ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ในเงินกำไร 20 บาท เท่ากับมีภาษีที่จะต้องเสีย 6 บาท ดังนั้น บริษัทจะมีเงินกำไรที่เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีแล้วเท่ากับ 14 บาท และถ้าบริษัทส่งเงินกำไรทั้งหมดออกไปนอกประเทศไทย จะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร 1.4 บาท ซึ่งมากกว่าการคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ 0.23 บาท

ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า ถึงแม้กฎหมายจะกำหนดอัตราภาษีในกรณีของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลแตกต่างกัน ก็ไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบกันแต่อย่างใด เนื่องจากโครงสร้างในทางภาษีในกรณีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมีความแตกต่างกัน ประกอบกับภาษีที่ได้จากการคำนวณก็ไม่ได้แตกต่างกันมาก

อย่างไรก็ตาม ปัญหาเช่นนี้อาจเกิดขึ้นได้ยากในปัจจุบัน เนื่องจากกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ป.13/2529 กำหนดว่า การเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 นั้น จะต้องได้รับอนุมัติเป็นกรณีไป

นอกจากประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ยังมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาก็คือ ถ้าหากสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส หรือได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ ไว้แล้ว และในตอนสิ้นปีปรากฏว่า เมื่อคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แล้ว มีจำนวนภาษีที่จะต้องชำระน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ ในกรณีเช่นนี้สาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่มาเครดิตออกจากภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แทนการขอคืนภาษีได้หรือไม่ ในประเด็นปัญหานี้กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/13311 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2533 วินิจฉัยว่า สาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้ถูกหักไว้มาเครดิตภาษีการจำหน่ายเงินกำไรได้ เนื่องจากภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ มิใช่ภาษีที่คำนวณจากฐานเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งผู้เขียนก็เห็นด้วยกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าว

เนื่องจากเมื่อพิจารณาตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 แล้ว จะเห็นได้ว่า กฎหมายต้องการที่จะให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยไม่รวมถึงในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีรายได้ที่จ่ายจากหรือจากในประเทศไทยด้วย เนื่องจากในกรณีที่มิได้เข้ามาประกอบกิจการใน ประเทศไทยนั้นจะเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้เมื่อพิจารณา ตามมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แห่งการคำนวณยอดเงินได้ พึงประเมินของผู้ต้องเสียภาษี ให้ถือว่าเงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50 มาตรา 52 และมาตรา 53 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับ ส่วนจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้นั้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี” แล้ว จะเห็นได้ว่าเพื่อประโยชน์ในการ คำนวณกำไรสุทธิ กฎหมายกำหนดให้ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับ เพราะฉะนั้น ในการนำเครดิตภาษีมาใช้ ก็จะต้องนำมาใช้เครดิตออกจาก จำนวนภาษีที่คำนวณได้จากเงินได้พึงประเมินดังกล่าว แต่เนื่องจากภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร เป็นภาษีที่เกิดจากการส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทย ซึ่งเกิดขึ้นหลังจากที่สาขาของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้เสียภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แล้ว ดังนั้น จึงไม่สามารถ นำมาหักเป็นเครดิตออกจากภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ได้

ข้อเสนอแนะ

การที่มาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้แต่เพียงว่า ให้บริษัทหรือหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ จำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ โดยให้หักภาษีจากจำนวนเงินที่ จำหน่ายออกไปจริง ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาจก่อให้เกิด ปัญหาในกรณีที่สาขาหรือตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ และ กฎหมายกำหนดให้อาจขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหัก รายจ่ายได้ว่า ถ้ามีการจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นจะต้อง เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ อีกหรือไม่ ดังนั้น เพื่อป้องกันไม่ให้เกิด ปัญหาในการตีความ ผู้เขียนเห็นว่า ควรที่จะกำหนดในเรื่องดังกล่าวให้ชัดเจนในประมวลรัษฎากร หรืออาจกำหนดเป็นคำสั่งกรมสรรพากรวางแนวทางในการคำนวณภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากการคำนวณเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 นี้

กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อเป็นการลงโทษผู้ที่ไม่เก็บหลักฐานเอกสารที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษี ทำให้เมื่อคำนวณออกมาแล้ว บริษัทจะมีกำไรสุทธิเป็นจำนวนค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับประกอบการกิจการของบริษัททั่วไป ส่งผลทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในจำนวนที่สูง และถ้าบริษัทได้ส่งเงินกำไรทั้งหมดออกไปนอกประเทศไทยให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ก็จะทำให้บริษัทดังกล่าวจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรในจำนวนที่สูงด้วยเช่นกัน ในทางกลับกัน ในกรณีที่บริษัทมีกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามวิธีการคำนวณปกติสูงกว่าการคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 บริษัทอาจจงใจไม่เก็บหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยยอมที่จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ในกรณีเช่นนี้ก็จะทำให้บริษัทดังกล่าวมีเงินกำไรน้อยกว่าการคำนวณกำไรสุทธิตามวิธีคำนวณปกติ ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยกว่าปกติ และจะส่งผลให้ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรน้อยกว่าปกติเช่นกัน

4.5 ปัญหาเกี่ยวกับวันที่ถือว่าจำหน่ายเงินกำไร

ประเด็นในเรื่องการรับรู้ว่าเมื่อใดถือเป็นวันจำหน่ายเงินกำไรมีความสำคัญ เนื่องจากวันที่จำหน่ายเงินกำไรจะมีผลต่อความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี การที่มาตรา 70 ทวิ บัญญัติไว้แต่เพียงว่า “ให้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จำหน่ายเงินกำไร” ประกอบกับได้มีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ขยายระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวออกไปเป็นเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่าย แต่ก็ไม่เพียงพอที่จะทำให้ทราบว่า วันที่จำหน่ายเงินกำไรคือวันใด โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่ลูกค้าเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และในกรณีที่เป็นการส่งเงินกำไรระหว่างกาล ซึ่งในขณะที่ส่งเงินดังกล่าวยังไม่ทราบว่าบริษัทมีกำไรหรือขาดทุนเท่าใด และถึงแม้กรมสรรพากรจะมีแนวทางปฏิบัติให้ถือว่าบริษัทจำหน่ายเงินกำไรนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยกำหนดให้ต้องเสียภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่ผู้เขียนเห็นว่า ระยะเวลาเจ็ดวันที่กฎหมายกำหนดไว้อาจสั้นเกินกว่าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะทราบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด อันเป็นเหตุให้ไม่อาจทราบได้ว่าบริษัทได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยเท่าใด ดังนั้น จึงไม่อาจเสียภาษีให้ถูกต้องได้ และถึงแม้ต่อมากกรมสรรพากรจะได้มีข้อผ่อนปรน

เป็นแนวทางปฏิบัติว่า ในเมื่อประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติมาตรา 68 กำหนดเวลาให้ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมชำระภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีอยู่แล้ว ดังนั้น จึงเห็นควรอนุโลมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรออกไปในลักษณะของการจ่ายเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปในระหว่างรอบระยะเวลาเวลาบัญชี ถือเอาวันที่ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 เป็นวันที่รู้ว่ามีกำไร และให้ถือเป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไร หรือในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ให้ถือเอาวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวันที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และเริ่มนับระยะเวลาที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องนำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร นับแต่วันดังกล่าว แต่ข้อผอนปรนเช่นว่านี้ก็เพียงแนวทางปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร เท่านั้น ซึ่งบุคคลภายนอกที่เป็นผู้เสียภาษีไม่อาจทราบถึงแนวทางปฏิบัติดังกล่าว ทำให้ไม่อาจเสียภาษีได้อย่างถูกต้องได้

อย่างไรก็ดี ในเรื่องวันที่รู้ว่ามีกำไรนี้จะเห็นได้ว่า เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1197 ได้กำหนดให้บริษัทจะต้องจัดทำงบดุลแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายใน 4 เดือนนับแต่วันที่ลงนามในงบดุลนั้น ดังนั้น จึงอาจถือว่าวันที่ที่ประชุมใหญ่อนุมัติงบดุลเป็นวันที่รู้ว่ามีกำไรแล้ว ซึ่งโดยปกติก็จำเป็นต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรภายในเจ็ดวัน นับแต่สิ้นเดือนของเดือนดังกล่าว แต่เนื่องจากบริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากรอยู่แล้ว ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนและความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีที่จะได้ไม่ต้องมายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีหลายครั้ง จึงเห็นควรอนุโลมให้ถือเอาวันที่ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 เป็นวันที่รู้ว่ามีกำไร และให้ถือเป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไร หรือในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้ถือเอาวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวันที่รู้ว่ามีกำไร และให้ถือเป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ โดยในกรณีเช่นนี้อาจกำหนดให้บริษัทเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรในวันดังกล่าว เนื่องจากบริษัทที่จำหน่ายเงินกำไรต่างก็รู้อยู่แล้วว่าตนมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งกำหนดระยะเวลา 150 วัน ตามมาตรา 68 ก็เป็นระยะเวลาที่พอสมควรแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่จะต้องขยายระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี

ออกไปเป็นเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไรอีก ซึ่งประเทศสเปนก็ใช้หลักเกณฑ์เช่นนี้ในการกำหนดวันนำส่งภาษีเงินกำไรของสาขาเช่นกัน

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ มิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าวันจำหน่ายเงินกำไรคือวันใด และถึงแม้จะมีแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรออกมาเป็นหนังสือตอบข้อหารือวางหลักเกณฑ์ให้นำมาตรา 68 มาใช้โดยอนุโลมในกรณีของการจำหน่ายเงินกำไรออกไปในลักษณะของการจ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้ถือเอาวันที่ได้ยื่นรายการ หรือวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน เป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไรก็ตาม แต่หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรก็ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น เพื่อมิให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในการนำส่งเงินภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ในกรณีที่บริษัทได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งในขณะที่ส่งเงินกำไรออกไปนั้น บริษัทยังไม่ทราบว่าตนเองมีกำไรหรือขาดทุนเท่าใด ผู้เขียนเห็นว่า ควรที่จะกำหนดในเรื่องวันที่จำหน่ายเงินกำไรไว้อย่างชัดเจนในประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ หรืออาจออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. เพื่อให้ผู้ที่ทำหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรและผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบโดยทั่วกันว่า “ให้ถือว่าบริษัทได้จำหน่ายเงินกำไรในวันที่บริษัทได้ทราบว่าการประกอบกิจการมีผลกำไร” โดยวันใดจะถือเป็นวันที่บริษัททราบว่าการประกอบกิจการมีผลกำไรนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนและความสะดวกในการเสียภาษี ผู้เขียนเห็นว่า ควรให้ถือเอาวันที่ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 เป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไร ส่วนในกรณีที่สาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ให้ถือเอาวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวันที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และให้เริ่มนับระยะเวลาให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร ทั้งนี้ โดยรวมถึงการประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีด้วย

4.6 ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน

4.6.1 ปัญหาเกี่ยวกับถ้อยคำที่ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในการให้อำนาจประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

ตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 แล้วว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ รวม 52 ฉบับนั้น สามารถแยกพิจารณาออกได้เป็น 3 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีบทบัญญัติเขียนไว้อย่างชัดเจนให้ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

กลุ่มที่ 2 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีบทบัญญัติเขียนไว้อย่างชัดเจนให้ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ โดยบัญญัติไว้เป็นอีกข้อหนึ่งแยกต่างหากจากข้อเงินปันผล

กลุ่มที่ 3 อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีได้มีบทบัญญัติให้สิทธิประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

การแบ่งกลุ่มอนุสัญญาภาษีซ้อนออกเป็น 3 กลุ่มนี้ จะเห็นได้ว่า การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 1 บัญญัติไว้อย่างชัดแจ้งให้ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ ทำให้ไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความว่าประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ หรือไม่ ส่วนในกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 2 ถึงแม้จะบัญญัติไว้อย่างชัดแจ้งให้ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ โดยได้บัญญัติไว้เป็นอีกข้อหนึ่งแยกต่างหากจากข้อเงินปันผลก็ตาม แต่ก็อาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ ที่ได้กำหนดในเรื่องภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้ในข้อ 14 โดยใช้ชื่อว่า “ภาษีของสาขา” หรือ “Branch Tax” นั้น ครอบคลุมถึงในกรณีที่ตัวแทนของบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ จำหน่ายเงินกำไรด้วยหรือไม่ กล่าวคือ ในกรณีที่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์มีตัวแทนประกอบกิจการในประเทศไทย การที่ตัวแทนดังกล่าวส่งเงินกำไรหลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแล้วกลับออกไปให้แก่บริษัทในประเทศนิวซีแลนด์ ในกรณีเช่นนี้ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ได้หรือไม่ ในประเด็นปัญหานี้ เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในข้อ 14 แล้ว จะเห็นได้ว่าในข้อ 14 แห่งอนุสัญญาฯ ดังกล่าว ได้กล่าวไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าเป็นภาษีของสาขา และไม่ได้กล่าวถึง

สถานประกอบการถาวรประเภทอื่นไว้แต่อย่างใด¹⁵ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศนิวซีแลนด์บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นภาษีของสาขา เช่นนี้ เพราะต้องการที่จะแสดงให้เห็นถึงหลักการไม่เลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะเข้ามาประกอบกิจการในรูปของสาขาหรือในรูปของบริษัทในเครือก็จะต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ถึงแม้บทบัญญัติในข้อ 14 จะไม่ได้กล่าวถึงสถานประกอบการถาวรอื่นไว้อย่างในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 1 แต่ผู้เขียนเห็นว่า เพื่อให้เกิดความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษี คำว่า “ภาษีของสาขา” ในข้อ 14 นี้ น่าจะหมายความรวมถึงการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ ด้วย เพราะถ้าพิจารณาแต่เพียงว่าการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กล่าวถึงตัวแทนแสดงว่าไม่มีเจตนารมณ์ที่จะจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรในกรณีของตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ แล้ว ในกรณีเช่นนี้ก็อาจจะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของมาตรา 70 ทวิ ที่ต้องการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของบริษัทต่างประเทศ ไม่ว่าบริษัทต่างประเทศนั้นจะเข้ามาประกอบกิจการในรูปของสาขา หรือมีตัวแทนประกอบกิจการในประเทศไทย นอกจากนี้ ยังอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยบริษัทต่างประเทศอาจใช้รูปแบบของสถานประกอบการถาวรเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

ในกรณีอนุสัญญาในกลุ่มที่ 3 ที่ประเทศไทยทำไว้กับบางประเทศ เช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศเกาหลี ประเทศจีน ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศเบลเยียม ประเทศสวีเดน ประเทศมาเลเซีย ฮองกง ฯลฯ¹⁶ เนื่องจากไม่มีข้อความกำหนดให้อำนาจอรัฐคู่สัญญาในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้ ในกรณีเช่นนี้จะแปลความว่าอนุสัญญาเปิดช่องให้เก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ได้หรือไม่

ในประเด็นปัญหานี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดที่จำหน่ายเงินกำไรต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตาม

¹⁵ การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 1 กำหนดว่า “ไม่มีข้อความใด ๆ ในวรรคนี้จะแปลความเป็นการป้องกันรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจากการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายของรัฐนั้นในการจำหน่ายกำไรของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น” แสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรจากตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ ได้

¹⁶ โปรดดูตารางที่ 1 ในบทที่ 2

มาตรา 70 ทวิ ในเมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเพียงกฎหมายที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งเป็นเพียงกฎหมายลูกที่ออกตามความในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 3 ไม่ได้เขียนยกเว้นไว้อย่างชัดเจน เท่ากับต้องการให้เป็นไปตามกฎหมายภายใน ซึ่งก็คือให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้ เนื่องจากโดยปกติในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะรู้ถึงภาษีที่จัดเก็บตามกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งอยู่แล้ว ดังนั้น ในการเจรจาถ้าประเทศคู่สัญญาไม่ต้องการให้จัดเก็บภาษีใด ประเทศคู่สัญญาก็จะต้องตกลงกันกำหนดยกเว้นภาษีดังกล่าวไว้อย่างชัดแจ้ง เพราะฉะนั้น การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดในเรื่องภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้ แสดงให้เห็นว่าต้องการที่จะให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญานั้น ๆ

สำหรับในกรณีของเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไปในบทที่ 2 แล้วว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ นั้น ไม่ได้กำหนดยกเว้นไว้อย่างชัดแจ้ง ไม่ให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แต่เนื่องจากได้มีการหารือกันในระหว่างการทำอนุสัญญาฯ ว่าจะไม่จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ดังนั้น ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรไทยและกรมสรรพากรฮ่องกงจึงไม่จัดเก็บภาษีดังกล่าว เพราะฉะนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกและฉบับเดียวที่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ ไม่ได้บัญญัติยกเว้นสิทธิของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้อย่างชัดแจ้ง กล่าวคือ ได้บัญญัติไว้ในทำนองเดียวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศอื่น ๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 3 เพราะต้องการรักษารูปแบบในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน อาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศอื่น ๆ ในกลุ่มที่ 3 ได้ว่าประเทศไทยต้องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรจากสาขาหรือสถานประกอบการถาวรซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนในกลุ่มที่ 3 ด้วยหรือไม่ นอกจากนี้ประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกลุ่มที่ 3 อาจเรียกร้องให้ประเทศไทยปฏิบัติต่อประเทศตนในลักษณะเช่นเดียวกับที่ประเทศไทยปฏิบัติต่อเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ ด้วยเช่นกัน ดังนั้น ถ้าประเทศไทยต้องการที่จะยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่เขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ แล้ว

ประเทศไทยก็ควรที่จะบัญญัติยกเว้นไว้อย่างชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรืออาจกำหนดไว้ใน พิธีสารท้ายอนุสัญญาฯ นอกจากนี้ การที่ประเทศไทยยกเว้นภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรให้กับ นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในเขตบริหารพิเศษฮ่องกงฯ แต่เพียงแห่งเดียว อาจเป็นการสนับสนุนให้ ประเทศที่ 3 เข้ามาทำ Treaty Shopping โดยการเข้าไปจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในเขต บริหารพิเศษฮ่องกงฯ เป็นบริษัทฮ่องกง แล้วเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ นี้ ไม่ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ จะกำหนดไว้อย่างชัดเจนให้ ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือจะมีได้บัญญัติให้สิทธิ ประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรก็ตาม ประเทศไทยก็สามารถจัดเก็บภาษี จากการจำหน่ายเงินกำไรได้ ดังเหตุผลที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ เกิดปัญหาในการตีความ และเพื่อป้องกันมิให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เขียนเห็นว่า ในอนุสัญญา ภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ ควรที่จะกำหนดให้สิทธิประเทศไทยในการ จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลการจำหน่ายเงินกำไรไว้อย่างชัดเจน โดยอาจบัญญัติไว้ในข้อ 10 ในเรื่องเงินปันผล หรืออาจนำไปบัญญัติไว้ในพิธีสารท้ายอนุสัญญาฯ เพื่อยืนยันสิทธิของประเทศไทย ในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร และเพื่อเป็นการแสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีจาก การจำหน่ายเงินกำไรไม่ได้เป็นการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร ซึ่งต้องห้ามไม่ให้จัดเก็บ ภาษี รวมทั้งยังเป็นการแสดงให้เห็นถึงหลักการไม่เลือกปฏิบัติของประเทศไทยอีกด้วย ในทาง กลับกัน ในกรณีที่ประเทศไทยต้องการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่ ประเทศใด ก็ควรที่จะเขียนยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือในพิธีสารท้ายอนุสัญญาฯ ด้วย นอกจากนี้ การที่ประเทศไทยจะ ยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่ประเทศใดประเทศหนึ่ง ประเทศไทยจะต้อง พิจารณาอย่างถี่ถ้วน เนื่องจากการให้การยกเว้นดังกล่าวอาจเป็นการสนับสนุนให้เกิดการทำ Treaty Shopping ขึ้นได้

4.6.2 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินปันผลเกินกว่าหนึ่งอัตรา

เนื่องจากข้อ 10 ในเรื่องเงินปันผล ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้กำหนดอัตราภาษีเงินปันผลไว้เป็น 2 อัตรา¹⁷ ซึ่งตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 แล้วว่า อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรมาตรา 70 ทวิ จะมีอัตราภาษีเช่นเดียวกับภาษีเงินปันผลเสมอ เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ มีเจตนารมณ์ต้องการให้ภาระภาษีของการประกอบกิจการในรูปแบบของสาขาหรือตัวแทนเท่ากับภาระภาษีของบริษัทลูก ดังนั้น ในกรณีที่อนุสัญญาฉบับใดมีการลดอัตราภาษีเงินปันผลเป็นพิเศษต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในมาตรา 70 ในเรื่องเงินปันผลแล้ว ในกรณีเช่นนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ว่า อัตราภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ควรจะเป็นไปตามอัตราใด โดยในทางปฏิบัติ ในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้มีการตกลงกันกำหนดให้ใช้อัตราภาษีเงินปันผลในอัตราที่ต่ำกว่า¹⁸ ซึ่งโดยปกติแล้ว ผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นมากจะได้อัตราภาษีเงินปันผลที่ต่ำกว่าผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อย ซึ่งคนส่วนใหญ่ก็จะตกต้องอยู่ในกลุ่มของผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อย (กล่าวคือจะต้องเสียภาษีเงินปันผลในอัตราสูง) ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดอัตราภาษีเงินปันผลไว้เป็น 2 อัตรา การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ควรที่จะกำหนดให้จัดเก็บตามอัตราที่คนส่วนใหญ่ต้องเสีย (ในอัตราภาษีเงินปันผลที่สูงกว่า) เนื่องจากถ้ากำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอัตราภาษีเงินปันผลที่ต่ำกว่าแล้ว

¹⁷ ข้อ 10 วรรคสอง บัญญัติว่า “อย่างไรก็ตาม เงินปันผลเช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ และตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าผู้รับเป็นเจ้าของผลประโยชน์จากเงินปันผลนั้น ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน

(ก) ร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ถ้าเจ้าของผลประโยชน์จากเงินปันผลนั้นเป็นบริษัทผู้ถือหุ้นโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 10 ของทุนของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล หรือ

(ข) ร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ในกรณีอื่นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะวางแผนปฏิบัติเกี่ยวกับข้อจำกัดโดยความตกลงร่วมกันวรรคนี้จะไม่กระทบกระเทือนการเก็บภาษีจากบริษัทในสถานที่เกี่ยวกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้น”

¹⁸ สัมภาษณ์ อาจารย์ธนาภณ แก้วสฤติย์, อ่างแล้ว เชียงธรรมที่ 1.

ก็จะเท่ากับเป็นการเอาความเป็นธรรมไปเทียบกับคนกลุ่มน้อยแทนที่จะไปเทียบกับคนกลุ่มใหญ่ ในทางกลับกัน มีนักกฎหมายบางท่านเห็นว่า ถ้าพิจารณาในเชิงคณิตศาสตร์แล้ว ในกรณีของบริษัทในเครือ ถ้าบริษัทแม่ถือหุ้นร้อยละ 25 หรือถือหุ้นร้อยละ 10 ตามอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ประเทศไทยได้ขึ้นทำไว้กับประเทศสวิตเซอร์แลนด์แล้ว จะมีอัตราภาษีเงินปันผลต่ำ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับในกรณีของสาขาแล้ว ถ้าพิจารณาในแง่ของผู้ถือหุ้นจะเท่ากับว่าสำนักงานใหญ่ได้ถือหุ้นในสาขานั้น ๆ ร้อยละ 100 ดังนั้น อัตราภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรก็น่าที่จะเป็นไปตามอัตราภาษีเงินปันผลที่ต่ำกว่า

นอกจากการพิจารณาในแง่ของการถือหุ้นแล้ว ในการพิจารณาว่าอัตราภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรควรเป็นไปตามอัตราภาษีเงินปันผลอัตราสูงหรืออัตราต่ำนี้ อาจพิจารณาในอีกแง่มุมหนึ่งได้ว่า การที่อนุสัญญาฯ มิได้กำหนดอัตราภาษีเงินกำไรส่งออกไปโดยตรง เพราะต้องการให้เป็นไปตามกฎหมายภายใน ซึ่งก็คือให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติปัญหาเช่นนี้อาจไม่เกิดขึ้น เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ ได้กำหนดอัตราภาษีเงินปันผลไว้โดยมีอัตราต่ำสุดอยู่ที่ร้อยละ 10

ข้อเสนอแนะ

ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดอัตราภาษีเงินปันผลไว้เป็นสองอัตรา และได้มีการปรับลดอัตราภาษีเป็นพิเศษต่ำกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 70 เนื่องจากอัตราภาษีเงินปันผลจะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย ดังนั้น ในการพิจารณาว่าภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ควรจะเป็นไปตามอัตราภาษีเงินปันผลในอัตราสูงหรืออัตราต่ำนั้น ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากโดยปกติแล้ว ผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นมากจะได้อัตราภาษีเงินปันผลที่ต่ำกว่าผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อย และคนส่วนใหญ่ก็จะตกอยู่ในกลุ่มของผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อย ดังนั้น จึงควรกำหนดอัตราภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรให้เป็นไปตามอัตราภาษีเงินปันผลที่คนส่วนใหญ่ต้องเสีย กล่าวคือ กำหนดให้เป็นไปตามอัตราภาษีเงินปันผลที่สูงกว่า เพราะฉะนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาในการตีความอนุสัญญาฯ และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยควรที่จะกำหนดไว้อย่างชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น ๆ ว่า ให้จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอัตราภาษีเงินปันผลที่สูงกว่า

4.7 ปัญหาเกี่ยวกับการออกหมายเรียกและการอุทธรณ์การประเมิน

4.7.1 ปัญหาเกี่ยวกับการออกหมายเรียก

เมื่อครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแล้ว ถ้าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้แล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ โดยปกติแล้วกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ โดยในกรณีที่ยื่นรายการแล้วแต่รายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะใช้มาตรา 19 ออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนและประเมินภาษีได้ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินยื่นไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี โดยกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 22 และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 ในกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา 23 ออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนได้ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี โดยกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 26 และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนตามมาตรา 27

ในการเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ มีประเด็นปัญหาว่าจะต้องมีการออกหมายเรียกก่อนประเมินภาษีหรือไม่ เนื่องจากภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เป็นภาษีอากรประเมินตนเอง ไม่ได้เป็นภาษีหัก ณ ที่จ่าย แต่กฎหมายกำหนดให้นำวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายมาใช้ ซึ่งภาษีอากรประเมินตนเองและภาษีหัก ณ ที่จ่ายมีวิธีปฏิบัติที่ต่างกัน กล่าวคือ ถ้าเป็นกรณีภาษีอากรประเมินตนเอง เจ้าพนักงานต้องออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนและประเมินตามวิธีที่ได้กล่าวไปข้างต้น แต่ในกรณีภาษีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากการเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย เป็นการเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีและนำส่งตามที่กฎหมายกำหนด หากผู้จ่ายเงินได้มิได้หักและนำส่งหรือได้หักและนำส่งแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี โดยเจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีเงินได้รับผิดชอบชำระภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปนั้น เพราะในกรณีนี้ร่วม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 291 กำหนดให้สิทธิเจ้าหนี้ที่จะเรียกให้ลูกหนี้คนใดคนหนึ่งชำระหนี้ได้ โดยการชำระหนี้

ดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์แก่ลูกหนี้คนอื่น ๆ ด้วย ในการนี้ผู้จ่ายเงินได้ก็ต้องพิสูจน์ ให้เห็นว่า ผู้มีเงินได้ได้ชำระภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือภาษีที่ขาดไปนั้นแล้ว ผู้จ่ายเงินได้จึงจะพ้นความรับผิด ในจำนวนเงินภาษีนั้น¹⁹ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในกรณีภาษีหัก ณ ที่จ่าย เจ้าพนักงานประเมินจึง ไม่ต้องออกหมายเรียกตามมาตรา 19 เพราะมาตรา 19 ใช้บังคับเฉพาะกรณีประเมินภาษีผู้มีเงินได้ นอกจากนี้การหักภาษี ณ ที่จ่ายยังมีได้เป็นเหตุเสื่อมสิทธิของเจ้าพนักงานประเมินที่จะเรียกเก็บ เงินภาษีโดยวิธีอื่นอีกด้วย²⁰ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องออกหมายเรียกก็ไม่ต้องคำนึงถึง กำหนดเวลา 2 ปี หรือ 5 ปี ตามมาตรา 19 เพราะกำหนดเวลาดังกล่าวใช้บังคับเฉพาะกรณีที่ ต้องออกหมายเรียกก่อนประเมินภาษีเท่านั้น ดังนั้น กรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายเจ้าพนักงานประเมิน จึงมีอำนาจประเมินภาษีผู้จ่ายเงินได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย แต่จะประเมินให้เสียเบี้ยปรับด้วยไม่ได้ เพราะกรณีที่จะต้องเสียเบี้ยปรับจะต้องเป็นกรณีที่มีการ ออกหมายเรียก (มาตรา 22 , 26) ดังนั้น กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินคงเรียกให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนตามมาตรา 27

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาฎีกาที่ 2465/2537 วินิจฉัยว่า การที่จะเรียกให้ลูกจ้างหรือ ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ วรรคแรกนั้น เจ้าพนักงานประเมิน จะต้องดำเนินการตามมาตรา 19 และมาตรา 27 ก่อน กล่าวคือ จะต้องเรียกบุคคลผู้ต้องรับผิด มาไต่สวนและแจ้งจำนวนเงินที่จะประเมินไปยังบุคคลผู้ต้องรับผิด เพื่อที่บุคคลนั้นจะได้มีโอกาส อุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสามก่อน จากคำพิพากษาฎีกานี้มีข้อสังเกตว่า การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยให้เรียกบุคคลผู้ต้องรับผิดมาไต่สวนและแจ้งจำนวนเงินที่จะประเมินไปยัง บุคคลผู้ต้องรับผิดนั้นรวมถึงกรณีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วยหรือไม่

ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ กำหนดให้หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่าย ซึ่งเท่ากับให้นำวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายมาใช้ ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่จำเป็นต้องออก หมายเรียกก่อน แต่สามารถสั่งให้ชำระภาษีได้เลย เพราะภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรมีจำนวน ที่แน่นอน เช่นเดียวกับในกรณีของการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศตามมาตรา 70

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การประเมินภาษีหัก ณ ที่จ่ายต้องออกหมายเรียกก่อนหรือไม่,” เอกสารภาษีอากร 21, 246 (มีนาคม 2002): น. 116.

²⁰ เพ็งอ้วน, น. 116.

4.7.2 ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมิน

การอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยผู้จะใช้สิทธิอุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน สำหรับผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล โดยให้ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในระหว่างที่รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือรอคำพิพากษาของศาล ผู้ถูกประเมินภาษีต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการทุเลาการเสียภาษีตามประเมินแต่อย่างใด เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้มีอำนาจสั่งอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน จนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด

ในกรณีการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ มิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนเหมือนกับบทบัญญัติในมาตรา 55 และมาตรา 71 ที่ว่า “ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียภาษีตามบทบัญญัติในมาตราอื่น” และในมาตรา 71 ยังได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า “การประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้” ดังนั้น จึงมีปัญหว่าถ้าเจ้าพนักงานประเมินสั่งให้เสียภาษีแล้ว แต่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่ยอมเสีย ในกรณีเช่นนี้จะต้องอุทธรณ์การประเมินก่อนหรือไม่ หรือสามารถฟ้องต่อศาลได้เลย โดยในกรณีมาตรา 70 ทวิ นี้ อาจเทียบเคียงได้กับกรณีของมาตรา 70 ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 วินิจฉัยว่า ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และรับผิดชอบผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 และมาตรา 54 การที่พนักงานประเมินแจ้งให้นายจ้างยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 กับชำระภาษีจำนวนที่ขาด ถือเป็นหนังสือแจ้งการประเมิน และมีหนังสืออธิบดีกรมสรรพากรในฐานะประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นกรณีที่ยื่นอุทธรณ์ไม่ได้ ดังนี้ เป็นการวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว โจทก์อุทธรณ์โดยฟ้องต่อศาลได้ และได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1328/2522 และคำพิพากษาฎีกาที่ 1589/2522 วินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ไม่อุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินก่อนโจทก์นำคดีมาฟ้องศาลไม่ได้ ซึ่งจากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้

ชำระภาษี ถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่เห็นด้วยหรือไม่ยอมเสีย ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้จะต้องอุทธรณ์การประเมินก่อน จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลเลยไม่ได้ ซึ่งผู้เขียนก็เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลฎีกา เนื่องจากการที่เจ้าพนักงานประเมินสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ชำระภาษีเท่ากับเป็นแจ้งการประเมินแล้ว ประกอบกับการอุทธรณ์การประเมินเป็นการพิจารณาเรื่องดังกล่าวซ้ำอีกครั้งหนึ่ง ถ้าคู่กรณีเห็นชอบก็เท่ากับเป็นการลดจำนวนคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล นอกจากนั้นยังเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีด้วย

ข้อเสนอแนะ

ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ นี้ มีลักษณะเป็นภาษีอากรประเมิน เพราะกฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการในขณะเดียวกันกับการชำระภาษี แต่กลับกำหนดให้มีหน้าที่นำส่งภาษีต่ออำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่หักจากเงินที่จ่ายแล้วนำส่ง²¹ การที่ มาตรา 70 ทวิ บัญญัติไว้เช่นนี้อาจก่อให้เกิดความสับสนได้ว่า ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เป็น ภาษีอากรประเมินหรือภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรจะปรับปรุงถ้อยคำใน มาตรา 70 ทวิ ให้ชัดเจน เพื่อที่จะได้พิจารณาในเรื่องการออกหมายเรียก และการอุทธรณ์ การประเมินได้อย่างถูกต้อง

4.8 ปัญหาในเรื่องความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

เนื่องจากการลงทุนของบริษัทข้ามชาติในรูปแบบของการเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกซึ่งได้รับผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลแตกต่างจากการเข้ามาลงทุนโดยตรงในรูปแบบสาขา หรือการที่ บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย กล่าวคือ การเข้ามาลงทุนโดยตรงในรูปแบบสาขา หรือการมีตัวแทนในประเทศไทยนั้น จะเป็นกรณีที่บริษัทข้ามชาติเข้ามาดำเนินกิจการด้วยตนเองและได้รับผลกำไรจากการประกอบกิจการนั้น ๆ โดยตรง ซึ่งแตกต่างจากกรณีที่บริษัทข้ามชาติเข้ามาลงทุนโดยการจัดตั้งเป็นบริษัทในเครือ เพราะการที่ บริษัทในเครือจะต้องจดทะเบียนขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย ทำให้บริษัทในเครือนั้นมีสภาพเป็น นิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ และโดยการที่บริษัทแม่สามารถควบคุม บริษัทลูกได้โดยการถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่หรือในหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก จึงถือได้ว่า บริษัทต่างประเทศนั้นได้เข้ามาลงทุนประเทศไทยโดยอ้อม

²¹ ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น. 2-272.

ในเรื่องภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสาขาตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือการที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ประเทศไทยในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเงินได้ของสาขา ซึ่งหมายความรวมถึงเงินได้ที่ได้ออกให้เกิดขึ้นจากการที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย เฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเท่านั้น ในอัตราร้อยละ 30 นอกจากนี้ ถ้าสาขาหรือตัวแทนดังกล่าวส่งเงินกำไรที่เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ ประเทศไทยก็จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรอีกในอัตราร้อยละ 10 ดังนั้น จึงเท่ากับว่าบริษัทต่างประเทศจะมีภาระภาษีโดยรวมเท่ากับร้อยละ 37 โดยภาระภาษีร้อยละ 37 นี้ จะเห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันในเงินได้ของสาขาหรือของตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ เนื่องจากบริษัทต่างประเทศได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 แล้ว และเงินกำไรที่เหลืออยู่ที่ได้ถูกส่งออกไปยังต่างประเทศนั้น ก็เป็นส่วนหนึ่งของเงินได้ของสาขาหรือตัวแทนที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 แล้ว ดังนั้น จึงก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนอยู่ประมาณร้อยละ 7 ซึ่งความซ้ำซ้อนดังกล่าวอาจเป็นอุปสรรคในการลงทุนทางตรงระหว่างประเทศของประเทศไทยได้ เพราะฉะนั้น จากความซ้ำซ้อนดังกล่าวจึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรมีความจำเป็นหรือไม่เพียงใด โดยผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลและความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แล้ว จะเห็นได้ว่าภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรมีความสำคัญ กล่าวคือ นอกจากภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรจะทำให้เกิดการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีในการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยในรูปแบบใดก็ตาม (ทำให้เกิดความเป็นกลางในทางภาษี) แล้ว ยังทำให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เป็นจำนวนมาก เพราะฉะนั้น เพื่อเป็นการดึงดูดการลงทุนของนักลงทุนจากต่างประเทศ ประเทศไทยจึงควรที่จะปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้ชัดเจน โดยเฉพาะบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ เพื่อที่จะได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไร และเพื่อเป็นการป้องกันการใช้ประโยชน์จากความไม่ชัดเจนของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงภาษี โดยจากการศึกษากฎหมายของต่างประเทศ ผู้เขียนเห็นว่า เพื่อแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนในเรื่องผู้จำหน่ายเงินกำไร ประเทศไทยอาจจะปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในลักษณะเช่นเดียวกับบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขาของประเทศสเปน กล่าวคือ อาจ

กำหนดลงไปให้ชัดเจนว่า สาขาหรือสถานประกอบการถาวรประเภทอื่น เมื่อได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยจะต้องเสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ นอกจากนั้นในเรื่องของการนำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ประเทศไทยอาจกำหนดให้สาขาหรือสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินกำไรของสาขาในวันเดียวกับวันยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างในกรณีของบทบัญญัติของประเทศสเปนก็ได้ หรืออาจกำหนดในลักษณะเช่นเดียวกับบทบัญญัติในเรื่องภาษีเงินกำไรของสาขาของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดให้คิดคำนวณภาษีเงินกำไรของสาขาตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีหรือตอนที่ที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งก็สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรของประเทศไทย ส่วนในเรื่องที่ประเทศสหรัฐฯ จัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา โดยไม่พิจารณาว่าสาขาหรือสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ของบริษัทต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐฯ จะได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปนอกประเทศสหรัฐฯ หรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่า ถึงแม้การจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขาจะทำให้ประเทศสหรัฐฯ ได้รับเงินค่าภาษีอากรเป็นจำนวนมากก็ตาม แต่ก็ทำให้บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในรูปของสาขาในประเทศสหรัฐฯ ต้องแบกรับภาระภาษีเป็นจำนวนมากเช่นกัน ซึ่งขัดกับหลักความเป็นกลางในทางภาษี กล่าวคือ เป็นการจูงใจให้บริษัทต่างประเทศตัดสินใจเข้ามาประกอบกิจการในประเทศสหรัฐฯ ในรูปแบบของบริษัทในเครือมากกว่าการเข้ามาประกอบธุรกิจในรูปแบบของสาขา เนื่องจากการประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทในเครือจะมีภาระภาษีน้อยกว่า เพราะบริษัทในเครือสามารถยืดเวลาในการเสียภาษีเงินปันผลได้โดยการเก็บเงินกำไรสะสมไว้ในประเทศสหรัฐฯ แทนที่จะจ่ายเป็นเงินปันผลออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นในต่างประเทศซึ่งจะต้องรับภาระภาษีเงินปันผลในอัตราร้อยละ 30 เพราะฉะนั้น หากประเทศไทยจะนำหลักการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขามาใช้แก้ปัญหาในเรื่องความหมายของคำว่า “จำหน่าย” เพื่อที่จะได้ขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรได้อย่างกว้างขวางโดยรวมถึงในกรณีที่มิได้มีการส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยด้วย นอกจากจะไม่เป็นไปตามหลักความเป็นกลางในทางภาษีแล้ว ยังอาจจะส่งผลกระทบต่อ การเก็บรักษาเงินไว้เพื่อที่จะลงทุนต่อในประเทศไทย กล่าวคือ อาจเป็นการจูงใจให้สาขาของบริษัทต่างประเทศส่งเงินกำไรกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ต่างประเทศมากกว่าที่จะเก็บรักษาเงินไว้เพื่อลงทุนต่อในประเทศไทย เพราะไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะเก็บเงินไว้ในประเทศไทยหรือส่งกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศก็จะมีภาระภาษีที่เท่ากัน ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อเศรษฐกิจไทย ส่วนในกรณีของประเทศมาเลเซีย การที่ประเทศมาเลเซียไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร อาจเป็นการดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศมาเลเซียในรูปแบบของ

สาขามากกว่าการเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบของบริษัทในเครือ เนื่องจากการประกอบกิจการในรูปแบบของสาขาจะมีภาระภาวีน้อยกว่า แต่การที่ภาระภาวีนี้อาจมีผลต่อการตัดสินใจในการเลือกรูปแบบในการลงทุนของบริษัทข้ามชาติเช่นนี้ นอกจากจะขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นกลางในทางภาษีแล้ว อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยบริษัทในประเทศมาเลเซียอาจจะทำกรย้ายถิ่นที่อยู่ไปตั้งอยู่ในต่างประเทศแล้วมาตั้งสาขาในประเทศมาเลเซียได้ เพราะฉะนั้น ถ้าหากประเทศไทยจะนำตัวอย่างของประเทศมาเลเซียมาใช้ โดยยกเลิกบทบัญญัติการจ้ดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แล้ว ประเทศไทยก็ต้องยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในกรณีเงินปันผลตามมาตรา 70 ด้วย ซึ่งการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ และการยกเลิกการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในกรณีเงินปันผลตามมาตรา 70 จะกระทำได้อย่างไรากเนื่องจากจะมีผลกระทบต่อโครงสร้างในทางภาษีของประเทศไทยในเรื่องการให้เครดิตภาษี

อย่างไรก็ตาม การที่ประเทศไทยกำหนดให้การประกอบกิจการในรูปแบบของสาขามีภาระภาษีเท่ากับการประกอบกิจการในรูปแบบของบริษัทในเครือเช่นนี้ อาจส่งผลให้บริษัทต่างประเทศเลือกที่จะเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยในรูปแบบของบริษัทในเครือมากกว่าที่จะเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบของสาขา เนื่องจากบริษัทในเครือสามารถประกอบกิจการได้หลากหลายกว่า มีขอบเขตของการประกอบกิจกรรมในทางธุรกิจที่กว้างกว่า ไม่ถูกควบคุมโดยพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ซึ่งการจัดตั้งเป็นบริษัทในเครือในประเทศไทยเช่นนี้จะส่งผลดีต่อประเทศไทย เนื่องจากการจัดตั้งเป็นบริษัทในเครือในประเทศไทยจะต้องมีผู้ถือหุ้นที่เป็นคนไทยประกอบอยู่ด้วยตั้งแต่กึ่งหนึ่ง หรือได้ลงทุนมีมูลค่าตั้งแต่กึ่งหนึ่งของทุนทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น²² ดังนั้น ถ้ามีการส่งผ่านในเรื่องเกี่ยวกับทรัพย์สินในปัญญา ฯลฯ คนไทยจึงมีโอกาสที่จะเข้าไปมีส่วนร่วมหรือเข้าไปรับรู้ได้มากกว่าการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบสาขา

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากในปัจจุบันนี้บริษัทข้ามชาติได้เข้ามาลงทุนในประเทศไทยเป็นจำนวนมาก ถึงแม้รูปแบบของการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบริษัทในเครือ สาขา หรือการมีลูกจ้าง ผู้ทำกรแทน หรือผู้ทำกรติดต่อจะแตกต่างกัน และถึงแม้ว่าการจ้ดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรจะก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนในเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยไปแล้วก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลและความจำเป็นในการจ้ดเก็บภาษีจากการจำหน่าย

²² ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542

เงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แล้ว ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยควรที่จะปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ให้ชัดเจน เพื่อให้เกิดการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันในทางภาษีไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบใดก็ตาม มากกว่าที่จะไปยกเลิกบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากการยกเลิกไม่จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรจะเป็นการจูงใจให้บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบสาขาในประเทศไทย ซึ่งการที่ภาระภาษีมีผลต่อการตัดสินใจในการเลือกรูปแบบในการลงทุนของบริษัทข้ามชาติเช่นนี้ นอกจากจะขัดกับหลักความเป็นกลางในทางภาษีแล้ว อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้ โดยคนไทยอาจทำการโยกย้ายถิ่นที่อยู่ไปอยู่ในต่างประเทศแล้วมาตั้งสาขาในประเทศไทย

จ่านักหอสมุด