ปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ[1]

สุกัญญา ดารามัน[2]

จากการศึกษาเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา แนวคิด และหลักการทฤษฎี ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ทั้งอยู่ในบังคับให้ถูกจัดเก็บภาษี ณ ที่จ่าย และไม่อยู่ในบังคับให้ถูกจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนิติบุคคลต่างประเทศ ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ใช้เป็นแนวทางในการบังคับจัดเก็บตามบทบัญญัติดังกล่าว ทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่า แนวทางการจัดเก็บภาษีของประเภทเงินได้พึงประเมิน นอกจากมิได้ถูกกำหนดไว้โดยให้ครอบคลุมเงินได้พึงประเมินทุกประเภทแล้ว เงินได้พึงประเมินที่มีลักษณะเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ เช่น ค่าสิทธิ(Royalty) ค่าบริการ(Service fee) ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างประเทศ (Interest) และเงินได้จากการพาณิชย์ (Business Profit) มีปัญหาในเรื่องของการจัดเก็บภาษี ตลอดจนการนำส่งเงินได้พึงประเมินแก่ผู้มีเงินได้ในต่างประเทศไว้ไม่ถูกต้องตามเจตนารมณ์และไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศมีปัญหาการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศ หลายประการซึ่งสรุปได้ดังนี้

จากการศึกษาประเด็นปัญหาการตีความหมายเพื่อจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่สอดคล้องกัน ในการพิจารณาว่าเงินได้ที่มีการชำระไปยังนิติบุคคลต่างประเทศเป็นเงินได้ประเภทใด อันก่อให้เกิดปัญหาในแง่ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีพบว่ามีที่มาของปัญหาที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยเฉพาะในส่วนของเงินได้กรณีค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนจากค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ทั้งนี้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีค่าสิทธิทั้งตามประมวลกฎหมายรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับค่าสิทธิ(Royalty) ที่ไม่สอดคล้องกันซึ่งในประมวลกฎหมายรัษฎากรได้มีการกำหนดไว้โดยไม่มีความชัดเจน ในขณะที่การบัญญัติไว้

---

[1]บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวริศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ อาจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์ และ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รถทอง

[2]นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้มีการกำหนดขอบเขตของเงินได้กรณีค่าสิทธิในลักษณะที่มีความชัดเจนกว่าโดยมีการกำหนดรายละเอียดไว้ในส่วนของข้อบทว่าด้วย “ค่าสิทธิ” (Royalty) ที่ใช้บังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจากความแตกต่างของบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายรัษฎากร และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่สอดคล้องกันดังกล่าวข้างต้น รัฐโดยกรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีไม่ได้กำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน จึงก่อให้เกิดปัญหาการตีความเพื่อการจัดเก็บภาษีและเพื่อการเสียภาษี เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีการบัญญัติความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” จึงทำให้หน่วยจัดเก็บภาษี โดยกรมสรรพากรไม่มีคำนิยามเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการตีความหมาย เพื่อจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินค่าสิทธิ เพื่อความเที่ยงธรรมและชัดเจนในทุกหน่วยการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย อันเป็นปัญหาข้อขัดแย้งในการจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรมิได้กำหนดความหมายค่าสิทธิเอาไว้ ในการบังคับใช้เป็นแนวทางการจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งบทบัญญัติในประมวลกฎหมายรัษฎากร เนื่องจากในทางปฏิบัติผู้ใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษี จำเป็นต้องนำคำนิยามจากอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเป็นแนวทางเพื่อการจัดเก็บ ทั้งนี้จึงไม่สอดคล้องกันกับประมวลกฎหมายภายในประเทศที่ควรตระหนักถึงความเป็นธรรม และควรมีความแน่นอนและชัดเจน เพื่อประชาชนจะได้มีความเข้าใจโดยง่ายและป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ

ประเด็นปัญหาที่สองสืบเนื่องจากกรณีของค่าสิทธิ (Royalty) และค่าบริการที่มีลักษณะต้นทุนสูง (Service fee) กรณีเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(8) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ในส่วนที่เป็นค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการ เช่น สัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค หน่วยจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยเมื่อต้องพิจารณาตีความประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อจำแนกประเภทเงินได้ว่าเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิ และค่าบริการ หน่วยจัดเก็บภาษีจะตีความเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการ เป็นค่าสิทธิทั้งหมดโดยส่วนใหญ่ ทั้งนี้ก็เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีเงินได้แก่ประเทศ แต่ทั้งนี้ก็สร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่ถูกจัดเก็บภาษีโดยไร้แนวทางและหลักการตีความเงินได้ค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการที่มีต้นทุนสูงไว้โดยชัดเจน แน่นอน เพื่อเป็นแนวทางแก่นิติบุคคลต่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตลอดจนผู้จ่ายเงินได้ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อใช้แนวทางทางในการพิจารณาจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายนิติบุคคลต่างประเทศและเพื่อเป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศ

ประเด็นปัญหาที่สาม ปัญหาการจ่ายเงินได้ค่าดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินระหว่างประเทศเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การจ่ายเงินได้ค่าดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินระหว่างประเทศเข้าเป็นลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรที่ผู้จ่ายเงินได้จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่การหักภาษีที่ทำ

การหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้นั้นไม่ครบถ้วน ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค่าดอกเบี้ย ดังกล่าว เมื่อเกิดการทำธุรกรรมระหว่างประเทศเกิดขึ้น นิติสัมพันธ์ระหว่างประเทศเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมก็จะต้องมีการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเพื่อพิจารณาปรับใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น การกู้ยืมเงินระหว่างประเทศของบริษัทในเครือ โดยการวางแผนภาษีอากร โดยใช้แนวคิดการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) โดยหลักการในการบันทึกบัญชีก็เพื่อนำค่าดอกเบี้ยกู้ยืมเงินระหว่างประเทศดังกล่าว มาลงบันทึกเป็นรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายของบริษัทในเครือซึ่งอยู่ในประเทศไทย โดยแนวคิดการตั้งทุนต่ำ เป็นการกู้ยืมเงินของนิติบุคคลที่มีการเกี่ยวเนื่องกัน หรือเป็นวิธีโอนเงินจากประเทศที่มีภาษีสูงจ่ายดอกเบี้ยไปให้ประเทศที่มีภาษีต่ำ หรือเป็นการกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยต่ำ จึงเป็นเทคนิคการประหยัดภาษีที่มีประสิทธิผล จากการใช้ดอกเบี้ยจ่ายชำระหนี้เงินกู้ มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีของนิติบุคคล

ส่วนในทางภาษีอากร เนื่องจากประมวลกฎหมายรัษฎากรของประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติควบคุมการก่อหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้เพราะระบบกฎหมายของประเทศไทยไม่ได้ให้ความสำคัญแก่การควบคุมการก่อหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดในประเทศไทย เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในรูปแบบทำให้ภาระภาษีลดลงด้วยรายจ่าย ถือเป็นช่องว่างของกฎหมาย แต่ทั้งนี้สำหรับกรณีนิติบุคคลในเครือเดียวกันในประเทศเมื่อมีการชำระค่าดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินดังกล่าวไปยังต่างประเทศ โดยนำรายจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่จ่ายไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือในประเทศไทย เพื่อให้เกิดกำไรแก่นิติบุคคลอื่นในต่างประเทศ ประมวลรัษฎากรมีการบัญญัติกฎหมายรองรับไว้ว่า มิให้ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี(13) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร เนื่องจากเงินได้ของนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรคือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี

แต่สำหรับกรณีนิติบุคคลต่างประเทศ จากปัญหาความเหลื่อมล้ำทางภาษีอากรจากการลงทุนด้วยหนี้กับหุ้นทุน ผู้ศึกษาได้นำบทบัญญัติควบคุมการตั้งทุนต่ำของประเทศออสเตรเลีย มาใช้ศึกษาประกอบ เห็นได้ว่า ควรนำมาใช้เป็นแนวทางหามาตรการควบคุมเป็นการเฉพาะสำหรับนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันของบริษัทในเครือ โดยประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้กรณีนี้โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งเป็นอีกหนึ่งรูปแบบวิธีการจัดเก็บภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ จึงควรบังคับใช้เฉพาะหนี้ต่างประเทศควบคู่กับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ที่ทำการหัก ณ ที่จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 70 ของ

ประมวลรัษฎากร และในส่วนกรณีหนี้ในประเทศ ปรับเปลี่ยนให้ภาระภาษีหนี้เท่ากับหุ้นทุนโดยยกเลิกการให้สิทธิเลือกเสียภาษีดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 ที่ถือเป็นช่องโหว่ของประมวลกฎหมายรัษฎากร เช่น บริษัทไทยกู้ยืมเงินจากกรรมการ เลือกเสียภาษีในรูปแบบดอกเบี้ยเพียง 15 % ตามมาตรา 48 (3) ก็ไม่ต้องเอาไปเป็นเงินปันผล เนื่องจากภาษีเงินปันผล ก่อนจะไปเป็นเงินปันผล จะอยู่ในรูปแบบเป็นกำไรก่อน ซึ่งกำไรจะต้องเสียภาษี 30 ส่วนที่เหลือ 70 จ่ายเป็นเงินปันผลถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 10 % โดยกำไรของบริษัทเพื่อเสียภาษีอัตราก้าวหน้าสูงสุดร้อยละ 37 ทั้งนี้เพื่อให้บทบัญญัติมีความเป็นกลางระหว่างการลงทุนด้วยหนี้และหุ้นทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ

ประเด็นปัญหาที่สี่ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฐานการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งจัดเป็นประเภทเงินได้พึงประเมินที่จัดเป็นเงินได้ระหว่างประเทศอีกประเภทหนึ่ง ที่ไม่ถูกจัดให้อยู่ในบังคับที่สามารถหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้พึงประเมินประเภทดังกล่าวได้ ซึ่งไม่สอดคล้องกับยุคเศรษฐกิจในปัจจุบัน ของโลกไร้พรมแดน ที่มีการเข้าถึงตลาดของต่างประเทศได้โดยง่าย โดยมิต้องมีการปรากฏตัวทางกายภาพ เมื่อพิจารณาถึงกฎหมายของประเทศออสเตรเลียตาม The digital economy and Australia's corporate tax system ซึ่งกำหนดให้ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นภาษีพิเศษ และประเทศออสเตรเลียซึ่งเป็นประเทศในกลุ่มสมาชิกของ (The Organization for Economic Cooperation and Development) (OECD)ได้มีแนวการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยพยายามที่จะออกเป็นกฎหมายใหม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้เนื่องจากธุรกรรมพาณิชย์อิเลกทรอนิกส์ เพื่อบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าว เนื่องจากปัจจุบันมีการติดต่อธุรกิจระหว่างประเทศมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ หรือไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ ตลอดจนกรณีที่มีการใช้ประเทศไทยเป็นที่ทำการบริหารจัดการเกี่ยวข้องกับธุรกิจในต่างประเทศ ตลอดจนธุรกิจในประเทศเพื่อนบ้าน เช่น ใช้ประเทศไทยเป็นที่บริหารจัดการธุรกิจสินค้าโดยมีโรงงาน หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศจีน และส่งสินค้าดังกล่าวขายในแพลตฟอร์มในโซนยุโรป เป็นต้น ที่พบเห็นมากมายในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่าการทำธุรกิจที่ไม่ต้องปรากฏตัวทางกายภาพมีอัตราการเกิดขึ้นของผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทขายสินค้าระหว่างประเทศเพิ่มสูงขึ้นเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะช่วงสถานการณ์โควิด ที่ผู้คนหันมาเลือกซื้อสินค้าออนไลน์ทั้งในและต่างประเทศมากขึ้นเป็นเท่าตัว เกิดธุรกรรมระหว่างประเทศจากการสั่งซื้อสินค้าผ่านแพลตฟอร์มต่างประเทศและนำเข้ามาในประเทศไทยมากขึ้นในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่า ฐานการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรนั้นไม่ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ หรือผู้ประกอบการที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ที่ต้องแบกรับต้นทุนค่าภาษีมากกว่า ทำให้ศักยภาพการแข่งขันด้านราคา

ของผู้ประกอบการที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศมีต้นทุนทางภาษีที่สูงกว่าโดยไม่เป็นธรรม ความไม่เป็นธรรมดังกล่าว ยังเป็นการไม่สนับสนุน หรือให้ความช่วยเหลือผู้ประกอบการที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย อีกทั้งยังถือเป็นการปิดกั้นนักลงทุนต่างชาติที่มีศักยภาพนำเงินทุนเข้ามาลงทุนในประเทศไทย เพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจโดยให้มีการหมุนเวียนของเงินทุนในประเทศไทยมากขึ้น ทั้งนี้ก็เพราะนักลงทุนไม่เห็นประโยชน์จากการที่จะนำเงินทุนเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่อย่างใด เนื่องจากการการติดต่อธุรกิจออนไลน์โดยไม่ต้องปรากฏตัวทางกายภาพนอกจากยังไม่ต้องมีภาระค่าภาษีที่สูง อีกทั้งเงินได้พึงประเมินจากการขายสินค้าจากต่างประเทศที่จัดเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรนั้นยังไม่อยู่ในบังคับให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามบังคับของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย จึงสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น

จากการศึกษาค้นคว้า ปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ ผู้ศึกษาพบข้อเสนอแนะคือ

1. ปัญหาการตีความหมายเพื่อจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่สอดคล้องกัน

จากที่ได้ทำการศึกษาวิเคราะห์มาแล้ว จะต้องมีการนำเอาคำจำกัดความหมายของค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่กำหนดไว้ โดยส่วนใหญ่มักจะปรากฏในข้อบทที่ 12 วรรค 3 มาใช้กำหนดให้คำนิยามให้ชัดแจ้งเพื่อใช้เป็นหลักการตีความหมายเพื่อจำแนกเงินได้พึงประเมินของค่าสิทธิ ที่จัดว่ามีปัญหามากที่สุดของประเภทเงินได้พึงประเมินในทุกประเภท

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินค่าสิทธิและค่าบริการ ที่มีลักษณะต้นทุนสูง ซึ่งพบว่าในบางกรณีเงินได้ดังกล่าวอาจเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขเป็นเงินได้กรณีค่าสิทธิที่กำหนดตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีกลับตีความว่าเป็นเงินได้กรณีค่าสิทธิทำให้ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว เช่น การตีความธุรกรรมที่มีลักษณะไกล้เคียงกับค่าสิทธิที่เป็นค่าวิทยาการ (know-how) เช่น ประเภทค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์อีก กับการตีความสัญญาให้ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิค ที่เป็นสัญญาที่ต่อเนื่องมาจากสัญญาซื้อขาย จึงเป็นค่าบริการ(Service Fee) 40(8) แต่ค่าวิทยาการ (Know-how) เป็นเรื่องที่ผู้ให้วิทยาการไม่ต้องทำการใด ๆ นอกจากถ่ายทอดวิทยาการที่มีอยู่แล้วให้แก่ผู้รับ โดยมิได้มุ่งถึงผลสำเร็จของงาน อยู่ในความหมายของค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(3) เมื่อหน่วยจัดเก็บภาษีของประเทศ ตีความหมายให้เข้าค่าสิทธิทั้งหมด โดยไม่ได้มีการตีความด้วยหลักการที่เที่ยงธรรม แน่นอนและชัดเจน โดยมีบรรทัดฐานและแนวทางการตีความที่เหมือนกันในแต่ละครั้งที่มีปัญหาที่เกี่ยวกับค่าสิทธิดังนี้แล้ว เกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในแง่ความเป็นธรรม และก่อให้เกิด

ปัญหาการตีความเงินได้ภาษีระหว่างประเทศขึ้น แนวทางการตีความของพนักงานจัดเก็บภาษี ในแต่ละท้องที่ ที่มีลักษณะการตีความที่แตกต่างกันออกไปอีก จะเห็นได้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีของหน่วยการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บค่าสิทธินั้นไม่มีบรรทัดฐานเนื่องจากข้อขัดแย้งจากบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรเกิดความซับซ้อนไม่สอดคล้องตามหลักความสะดวกแก่เจ้าหน้าผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อการจัดเก็บภาษี จึงควรมีแนวทางกำหนดการตีความอย่างชัดเจน การตีความจำแนกเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการที่มีลักษณะต้นทุนสูง ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการตีความหมายค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการ ที่มีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันในแต่ล่ะท้องที่การจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ดังนั้น จากที่ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาพบว่า แนวทางการแก้ไขปัญหาจึงมีข้อเสนอแนะประเด็นปัญหาดังนี้

ปัญหาความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” และ “ค่าบริการ” เพื่อการจัดเก็บภาษี ข้อเสนอแนะตามบทนี้ขอเสนอว่า ให้นำความหมายตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลีย โดยเฉพาะ (ง) กำหนดให้เงินค่าตอบแทนที่จ่ายกันตามสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคเป็นค่าสิทธิด้วย มาใช้เพื่อเป็นแนวทางในการให้ความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” ในประมวลรัษฎากร โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมวรรคสองดังนี้

ค่าสิทธิ บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าทอดใด…

“…(3) ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น …”

(1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งได้แก่ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า เป็นต้น

(2) ค่าตอบแทนการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ และหมายความรวมถึงค่าตอบแทนที่เกี่ยวเนื่องกับค่าสิทธิ คือ การให้คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค การบริการด้านการบริหารจัดการด้านเทคนิค และการให้บริการโดยบุคลากรทางเทคนิคหรือบุคลากรอื่น”

และนำต้นของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบของ UN ข้อบทที่ 12A ว่าด้วยค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการทางเทคนิค (Fees for Technical Services) มาประกอบ โดยกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าสิทธิใน Double Taxation Avoidance Agreement (DTA) กำหนดว่า “Royalties and fees for Technical Service” เพื่อให้ครอบคลุมบริการด้านการจัดการด้านเทคนิคหรือการให้คำปรึกษาด้วยเช่นกัน

3. ปัญหาการจ่ายเงินได้ค่าดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินระหว่างประเทศเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

เนื่องจากประเทศไทยมีระบบการจัดเก็บภาษีใกล้เคียงกับประเทศออสเตรเลีย ถ้านำบทบัญญัติควบคุมการตั้งทุนต่ำของประเทศออสเตรเลียมาปรับใช้หรือนำมาเป็นแนวทางในการวางแผนแก้ไขปัญหาดังกล่าวของประเทศไทย เลยพิจารณาว่าสำหรับการขจัดความเหลื่อมล้ำทางภาษีอากรควรนำบทบัญญัติควบคุมการตั้งทุนต่ำประเทศออสเตรเลียมาเพื่อประกอบพิจารณาปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวกับทุน ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือเป็นเรื่องผลตอบแทนที่เป็นเงินปันผล หรือผลตอบแทนของลักษณะทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ ที่เกี่ยวกับตราทางการเงินมาพิจารณาเปรียบเทียบในเรื่องที่เกี่ยวกับการแยกส่วนของทุน และส่วนของหนี้ ตามแนวทางและหลักการปฏิบัติตามประเทศออสเตรเลีย แห่งหลักการพิสูจน์หลักเกณฑ์ด้วยวิธีตามหลักการพิสูจน์การระดมทุนจากเจ้าของ และหลักการก่อหนี้ ตามพระราชบัญญัติควบคุมการตั้งทุนต่ำของประเทศออสเตรเลีย ควรนำมาใช้เป็นแนวทางเพื่อหามาตรการควบคุมเป็นการเฉพาะสำหรับนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันของบริษัทในเครือ โดยประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้กรณีนี้โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งเป็นอีกหนึ่งรูปแบบวิธีการจัดเก็บภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ จึงควรบังคับใช้เฉพาะหนี้ต่างประเทศควบคู่กับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรที่ทำการหัก ณ ที่จ่ายนิติบุคคลต่างประเทศตามเงื่อนไขแห่งบทบัญญัติมาตรา 70 ของประมวลกฎหมายรัษฎากร และในส่วนกรณีหนี้ในประเทศ ปรับเปลี่ยนให้ภาระภาษีหนี้เท่ากับหุ้นทุนโดยยกเลิกการให้สิทธิเลือกเสียภาษีดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 แต่ต้องนำดอกเบี้ยรับมาคำนวณกับเงินได้อื่น เพื่อเสียภาษีอัตราก้าวหน้าสูงสุดร้อยละ 37 ทั้งนี้เพื่อให้บทบัญญัติมีความเป็นกลางระหว่างการลงทุนด้วยหนี้และหุ้นทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ

4. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์

การมีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศ ที่มิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินที่จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ประเภททางตรง (Active Income) หรือเงินได้จากแรงงาน ซึ่งได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(6) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ส่วนเงินได้ทางอ้อม (Passive Income) เช่น เงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา ดอกเบี้ย เงินปันผลและเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ได้แก่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) (4) และ (5) นอกจากนี้เมื่อพิจารณาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ (Business Income) นั้นไม่ถูกจัดให้สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ยิ่งได้มีการปฏิวัติสู่ยุคดิจิทัล (Digital revolution) รัฐบาลทั่วโลกยิ่งต้องตระหนักถึงศักยภาพของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการประกอบธุรกิจ ที่ไม่

จำเป็นต้องมีการปรากฏตัวทางกายภาพ ทั้งนี้เพื่อความเป็นธรรมระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ของผู้ประกอบกิจการทั้งในและนอกประเทศ จะต้องปฏิบัติต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ทั้งนิติบุคคลไทย และนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ต้องปรากฏตัวทางกายภาพ ไม่ควรได้รับการยกเว้น สำหรับเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (8) เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการ รัฐวิสาหกิจ หรือนิติบุคคลในประเทศที่จะต้องแบกรับต้นทุนค่าภาษี ที่จะทำให้ต้นทุนทางภาษีของผู้ประกอบการในประเทศ หรือนิติบุคคลไทยมีต้นทุนที่สูงกว่า นิติบุคคลต่างประเทศที่ขายสินค้าผ่านระบบอินเทอร์เนท ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจควรมีความเป็นกลางและเท่าเทียมกันระหว่างการธุรกิจ การพาณิชย์แบบดั้งเดิมกับการธุรกิจ การพาณิชย์อิเลกทรอนิกส์ในปัจจุบัน ความเป็นกลางเป็นนโยบายทางภาษีที่สำคัญ ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเลกทรอนิกส์ของนิติบุคคลต่างประเทศ และในปัจจุบันยังไม่มีหลักการพิเศษเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการการพาณิชย์อิเลกทรอนิกส์ของนิติบุคคลต่างประเทศ การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจนั้น รัฐแหล่งเงินได้จะไม่สามารถจัดเก็บจากบริษัทต่างประเทศได้ เว้นแต่บริษัทต่างประเทศจะมีทรัพย์สิน ลูกจ้าง หรือตัวแทนที่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร และข้อกำหนดว่าด้วยกำไรธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ มีการบัญญัติข้อกำไรธุรกิจไว้ในข้อบทที่ 7 เพื่อให้ทราบถึงลักษณะของเงินได้ที่จัดอยู่ในประเภทกำไรธุรกิจว่าเป็นอย่างไร และเงินได้ดังกล่าวจะอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีให้กับคู่สัญญาหรือไม่ และหากต้องเสียภาษีให้รัฐแหล่งเงินได้แล้วจะคำนวณเสียภาษีอย่างไร และการจำกัดให้ความหมายของกำไรธุรกิจ ส่วนใหญ่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะไม่กำหนดคำนิยามที่ชัดเจนไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง ฉะนั้น แนวทางแก้ไขควรมีการกำหนดวิธีการเชื่อมโยงใหม่ (New nexus) กรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศได้รับการชำระเงินจากผู้ที่ชำระเงินในรัฐแหล่งเงินได้ ผู้ที่ชำระเงินในรัฐแหล่งเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินที่ชำระทั้งหมดให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ และนำส่งให้แก่หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ เป็นการหักภาษีไว้โดยเสร็จเด็ดขาดแล้วตามแนวทางการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร

แนวทางในการปรับปรุงแก้ไข ถึงแม้ในปัจจุบันองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Oganization foe Economic Cooperation and Development หรือ OECD) ได้แก้ไขเพิ่มเติมคำอธิบายของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Commentary) โดยอธิบายว่า Server อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เพื่อให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีอันเนื่องมาจากการขายสินค้าทางการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ตาม แต่การพิจารณาว่า Server ถือเป็นสถานประกอบการถาวร ไม่ได้ทำให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากยังไม่ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลต่างประเทศ ในรูปแบบวิธีการหักภาษี ณ

ที่จ่ายโดยเสร็จเด็ดขาดตามมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ในทุกประเภทเงินได้พึงประเมิน ที่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

จากหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการพาณิชย์อิเลกทรอนิกส์ของต่างประเทศจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศเมื่อพิจารณาถึงเขตอำนาจ (Jurisdiction) ในการจัดเก็บภาษี คือการใช้หลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ด้วยเหตุผลที่รัฐแหล่งเงินได้ควรมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ เนื่องจากวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ด้วยเหตุดังกล่าว รัฐแหล่งเงินได้จึงควรต้องจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินดังกล่าว ด้วยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายของบริษัทต่างประเทศ และควรมีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรให้มีการจัดเก็บภาษีของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้รับยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายนิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีหน้าที่เหมือนกับผู้ประกอบการในประเทศไทยที่ต้องแบกรับภาระค่าภาษีซึ่งทำให้ต้นทุนของผู้ประกอบการในประเทศไทยสูงกว่า ส่งผลทำให้ เช่น สินค้า ของผู้ประกอบการในประเทศมีราคาสูงกว่าของผู้ประกอบการต่างประเทศที่ใช้อินเทอร์เนทในทุกช่องทางเพื่อการขายสินค้า ได้แก่ การขายสินค้าผ่านอินเทอร์เนท ระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สามารถกระทำผ่านโทรศัพท์เคลื่อนที่ การโอนเงินอิเล็กทรอนิกส์ การจัดการห่วงโซ่อุปทาน การโฆษณาในอินเทอร์เนท แม้กระทั้งซื้อขายออนไลน์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มค่าใช้จ่าย และเพิ่มประสิทธิภาพขององค์กรโดยลดบทบาทของความสำคัญขององค์ประกอบทางธุรกิจลง เช่น ทำเลที่ตั้ง อาคารประกอบการ โกดังเก็บสินค้า ห้องแสดงสินค้า รวมถึงพนักงานขาย พนักงานแนะนำสินค้า พนักงานต้อนรับลูกค้า เป็นต้น เพื่อการติดต่อสื่อสารในการขายสินค้าซึ่งไม่ต้องปรากฏตัวทางกายภาพ และการที่นิติบุคคลต่างประเทศที่ขายสินค้า โดยไม่ต้องปรากฏตัวทางกายภาพนั้นยังไม่ต้องรับภาระค่าภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา 70 ที่ไม่อยู่ในบังคับให้ถูกจัดเก็บภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีประกอบกิจการขายสินค้าอีก ที่ถือเป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจอีกประเภทหนึ่ง เช่นนี้ควรปรับปรุงแก้ไขในเรื่องของจุดเชื่อม(New nexus) หรือการขยายฐานภาษี ของสถานประกอบการณ์ถาวรให้ครอบคลุมถึงการได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากประเทศไทยและได้รับเงินได้จากประเทศไทยในกรณีที่มีการขายสินค้า โดยไม่ได้ปรากฏตัวทางกายภาพ ให้รวมอยู่ในความหมายของสถานประกอบการณ์ถาวรด้วย

เอกสารอ้างอิง

ประภาศ คงเอียด. **เอกสารประกอบการบรรยายกฎหมายภาษีอากรว่าด้วยเครื่องมือและธุรกรรมทางการเงิน**. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2565

พนิต ธีรภาพวงศ์. **ภาษีบริษัทข้ามชาติ**. พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2552.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. **คำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรว่าด้วยเครื่องมือและธุรกรรมทางการเงินคาบที่ 3**. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2564.