

ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศ อันมีแหล่งที่มาในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร¹

ภัทรพร คุ่มทวีวุฒิ²

กรณีประเทศไทยจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้นั้น ต้องเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแล้วมีเงินได้เกิดขึ้น นิติบุคคลดังกล่าวจึงจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ประมวลรัษฎากร ไม่แต่เพียงเท่านั้น ประเทศไทยจะต้องพิจารณาในประเด็นความเป็นสถานประกอบการถาวร ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่อันนิติบุคคลนั้นจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นด้วย ในการพิจารณาถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าว

โดยการเป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้กำหนดไว้อยู่ 3 ลักษณะ คือ

1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset PE)
2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity PE)
3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent PE)

นิยามคำจำกัดความของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” นั้น ในทางภาษีส่งผลต่ออำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศมาก เพราะหากไม่มีลักษณะตามหลักเกณฑ์ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้วางไว้แล้ว ประเทศซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้ย่อมไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลนั้นได้

อีกทั้งเมื่อโลกในปัจจุบันมีการเติบโตของเทคโนโลยีดิจิทัล ทำให้การทำกิจกรรมและธุรกรรมต่างๆ ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงเฉพาะสถานที่ติดต่อทางกายภาพสำหรับกิจกรรมหรือธุรกรรมนั้นๆ เท่านั้น แต่กิจกรรมและธุรกรรมต่าง ๆ ได้มีการทำผ่านโลกออนไลน์มากขึ้น เกิดเป็นเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)

จากการศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศนั้น เข้ามามีเงินได้ในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด และทฤษฎีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีซึ่งทำให้ทราบว่า ประมวลรัษฎากร ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศยังไม่ครอบคลุมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาที่ 1 ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยประมวลรัษฎากรในมาตรา 66 วรรคสอง กำหนดว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากการกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศ อันมีแหล่งที่มาในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รตทอง และ คณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีตร เลิศธรรมเทวี และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ในการพิจารณาคำว่า “การประกอบกิจการ” ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 นี้ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดนิยามความหมายไว้โดยเฉพาะถึงคำดังกล่าว การจะตีความคำว่า “สถานประกอบการถาวร” จึงตีความในลักษณะที่ค่อนข้างกว้าง ซึ่งการมีสถานประกอบการถาวรในประเภททรัพย์สินนั้น ไม่ได้กำหนดถึงระยะเวลาของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรเอาไว้แตกต่างจากการมีสถานประกอบการถาวรในประเภทกิจกรรมที่กำหนดว่าโครงการประกอบ หรือกิจกรรมการตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวที่มีระยะเวลา มากกว่าหกเดือน ซึ่งได้กำหนดระยะเวลาไว้อย่างชัดเจน ซึ่งการกำหนดระยะเวลาของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น ส่งผลให้ประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจนมากขึ้น ไม่สูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

ประเด็นปัญหาที่ 2 ในกรณีที่ดินบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดไว้ แต่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยโดยการประกอบกิจการ ในประเทศไทย เมื่อนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวนั้น ไม่มีสถานประกอบการถาวรตามที่กล่าวไปแล้วข้างต้น ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ก็ไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลจากเงินได้อันเกิดจากการประกอบธุรกิจนั้นได้ เนื่องจากไม่ใช้เงินได้ในประเภทตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ(6) ตามมาตรา 70 ที่ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่เกิดจากช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ให้นิติบุคคลต่างประเทศนั้น อาศัยช่องว่างดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้ประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ในส่วนตรงนี้ไป

กรอบความร่วมมือเกี่ยวกับการป้องกัน การโยกย้ายฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ของ OECD คือ มาตรการที่ทาง OECD ออกมาเพื่อแก้ปัญหาการกร่อนฐานภาษีเงินได้ในด้านต่าง ๆ ที่ OECD ได้วางแนวทางเอาไว้ถึง 15 มาตรการ

โดยประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือดังกล่าวแล้ว ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยได้ลงนามในพหุภาคีกับประเทศต่าง ๆ ในการแก้ไขปัญหาการกร่อนฐานภาษีนี้ด้วย ทำให้ประเทศไทยนั้นมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศในกรณีที่ดินบุคคลต่างประเทศนั้น เลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรภายในประเทศได้ แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อประเทศไทยไม่ได้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับกรอบความร่วมมือดังกล่าวแล้ว ย่อมทำให้ประเทศไทยไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีดังกล่าวข้างต้นได้อยู่ดี

ประเด็นปัญหาที่ 3 ปัญหาเรื่องความเป็นตัวแทนในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ได้กำหนดว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัท

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

แม้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้กำหนดถึงลักษณะของการเป็นตัวแทนเอาไว้ หากแต่เป็นกรณีที่ตัวแทนนั้นมีลักษณะอเล็กทรอนิกส์ ดำเนินการในประเทศไทยแล้วก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นในประเทศไทย เช่นนี้เมื่อมาตราดังกล่าวไม่ได้ระบุถึงลักษณะของความเป็นตัวแทนไว้ถึงลักษณะของตัวแทนอิเล็กทรอนิกส์ด้วย ก็ย่อมทำให้ไม่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ดังนั้น จึงไม่มีภาระที่จะต้องเสียภาษี

จากการศึกษาได้พบปัญหาดังกล่าวข้างต้นผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศอันมีแหล่งที่มาในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ: กรณีมีการประกอบกิจการในประเทศไทย

ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้ ปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

แก้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ที่มีระยะเวลาประกอบกิจการเกินกว่า 6 เดือน ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ: กรณีไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย

สำหรับปัญหานี้ผู้ศึกษาเห็นว่าควรที่จะมีการเพิ่มมาตราในประมวลรัษฎากร เป็นมาตรา 66/1 ว่า “มาตรา 66/1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในลักษณะอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด โดยกิจการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

3. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ: กรณีมีตัวแทนในประเทศไทย

จากปัญหาดังกล่าวผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดนิยามเพิ่มเติมให้ชัดเจนและครอบคลุมในกรณีลักษณะของตัวแทน โดยอาจเพิ่มเติมได้ 2 รูปแบบ

รูปแบบที่ 1 กำหนดนิยามคำว่า “ตัวแทน” ไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

“ตัวแทน” หมายความว่า บุคคลซึ่งได้กระทำการไปตามทางอันเป็นปกติในธุรกิจใด ๆ โดยจะต้องไม่ใช่ตัวแทนที่มีลักษณะที่เป็นอิสระ และให้หมายความรวมถึงตัวแทนในลักษณะอิเล็กทรอนิกส์ หรือลักษณะอื่นใดที่คล้ายกัน

รูปแบบที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

แก้เป็น “มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือบุคคลข้างต้นที่มีลักษณะอิเล็กทรอนิกส์หรือลักษณะอื่นใดที่คล้ายกัน ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

เอกสารอ้างอิง

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายอาญา. พิมพ์ครั้งที่ 13. (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563).
- ยาริกา เรืองศิริ. สถานประกอบการถาวรกับการเสียภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2565).
- สรรค์ ดันดีจัตตานนท์. ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ: ประวัติศาสตร์
ทฤษฎี แนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 1. (กรุงเทพฯ: กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง).
- ชนากานต์ สรรพพิทักษ์เสรี. “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร.” วิทยานิพนธ์
ปริญญามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562.