

โครงการวิจัยเรื่อง
การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง
การเลี้ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศ
ของผู้ประกอบการไทย

ที่ปรึกษาโครงการ

นายอรรถพล อรรถวรเดช

คณะผู้วิจัย

นายปรนาคินทร์ กัตัญญตานนท์

นางสาววรปราณี สิริทิสรวง

ดร. สุมาพร ศรีสุนทร

นายวุฒิพงศ์ นิลสุขุม

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

โครงการวิจัยเรื่อง
การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง
การเลี้ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศ
ของผู้ประกอบการไทย

ที่ปรึกษาโครงการ

นายอรรถพล อรรถวรเดช

คณะผู้วิจัย

นายปรนาสินทร์ กัตัญญตานนท์

นางสาววรปราณี สิทธิสรวง

ดร. สุมาพร ศรีสุนทร

นายวุฒิพงศ์ นิลสุขุม

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

กิตติกรรมประกาศ

โครงการวิจัยนี้เกิดขึ้นเพื่อศึกษาแนวทางการพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทยเพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อภาครัฐ ในการใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดแนวทางและมาตรการทางกฎหมายเพื่อใช้แก้ปัญหาการเลี่ยงภาษีอันจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศต่อไป

คณะผู้วิจัยขอขอบคุณผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (สศค.) ผู้บริหารระดับสูงของ สศค. ทุกระดับ ที่ได้กลั่นกรองและพิจารณาเสนอชื่อโครงการวิจัยนี้ให้เป็นโครงการวิจัยของ สศค. ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 ขอขอบคุณคณะกรรมการพิจารณาตรวจรับงานวิจัย ได้แก่ คุณชนะชัย ประยูรสิน คุณวาสนา สิ้นเสถียรพร คุณจรรยา ชัยหาดี คุณส่งศรี ศรีสุขโข และคุณพิระพัฒน์ เจริญประยูร ที่ได้ประเมิน ให้ความเห็นพร้อมข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ในการปรับปรุงงานวิจัย จนจัดทำเป็นรายงานฉบับสมบูรณ์ และขอขอบคุณ คุณอรรถพล อรรถวณิช ที่ปรึกษาโครงการ ซึ่งได้ให้คำปรึกษามาโดยตลอดในการปรับปรุงงานวิจัย ขอขอบคุณ ศ. ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และ ดร. ศิริญา ดุสิตนันทน์ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ที่ให้เกียรติเป็นผู้วิพากษ์ในการสัมมนาเพื่อเผยแพร่โครงการวิจัย และยังได้ประเมินผลโครงการวิจัยนี้จนผ่านสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี และขอขอบคุณผู้เข้าร่วมสัมมนา เพื่อเผยแพร่โครงการวิจัยทุกท่านที่ได้ให้ความเห็นพร้อมข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ ซึ่งคณะผู้วิจัยได้มีโอกาสมุ่งเผยแพร่ผลงานวิจัยต่อสาธารณชนและรับฟังข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์จากการสัมมนา จนนำมาสู่การปรับปรุงรายงานฉบับสมบูรณ์

รายงานฉบับสมบูรณ์ซึ่งเป็นผลผลิตของโครงการวิจัยนี้ เป็นเพียงฐานข้อมูลเชิงวิชาการในระดับหนึ่ง ที่พอจะเป็นประโยชน์ในการเสนอแนะแนวทางการป้องกันการเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการไทยในการลงทุนต่างประเทศ ทั้งนี้ ข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในรายงานฉบับสมบูรณ์ล้วนเป็นความรับผิดชอบของคณะผู้วิจัยทั้งสิ้น ซึ่งขออภัยมา ณ โอกาสนี้

คณะผู้วิจัย

กันยายน 2557

บทสรุปผู้บริหาร

ปัจจุบันการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยมีแนวโน้มที่จะขยายตัวอย่างชัดเจน ซึ่งปัจจัยสำคัญส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายของภาครัฐ อาทิ การจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีของกระทรวงการคลัง และการที่ธนาคารแห่งประเทศไทยปรับเพิ่มวงเงินให้บริษัทแม่ในประเทศไทยสามารถลงทุนโดยตรงในต่างประเทศได้เพิ่มขึ้น อีกทั้ง การเปิดเสรีของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี 2558 ซึ่งการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดนนี้ ผู้ประกอบการอาจลงทุนในรูปแบบบริษัทข้ามชาติ เช่น ตั้งเป็นนิติบุคคลใหม่ บริษัทลูกสำนักงานสาขา เป็นต้น โดยผู้ประกอบการมักเลือกรูปแบบและการจัดโครงสร้างการถือหุ้นเพื่อลดต้นทุนในทางภาษี และเลือกลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีอากรต่ำและให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่สูง ผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเคลื่อนย้ายผลกำไรในลักษณะการเลี่ยงภาษีมากยิ่งขึ้นเพื่อลดภาระภาษีให้ต่ำที่สุด เช่น การตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) การเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) หรือการโอนผลกำไรเข้าในดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) เป็นต้น

เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยตามความในประมวลรัษฎากรพบว่า ในปัจจุบันยังไม่ครอบคลุมการเลี่ยงภาษีในบางกรณี เช่น การป้องกันการโอนผลกำไรเข้าไปในดินแดนปลอดภาษี นอกจากนี้ ขาดบทกำหนดโทษสำหรับผู้กระทำความผิด สำหรับการป้องกันการตั้งราคาโอน แม้ว่ากฎหมายไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันแต่ไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจน ในทางปฏิบัติยังมีปัญหาในการตีความถ้อยคำในกฎหมายเกี่ยวกับ “ราคาตลาด” (Arm’s Length Price) ซึ่งแม้ว่าจะได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เพื่อให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคล แต่ก็ยังไม่ครอบคลุมทุกกรณี ส่วนเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้จะมีข้อสัญญาเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน แต่เมื่อกฎหมายภายในไม่มีกฎหรือระเบียบในการป้องกันการกำหนดราคาโอน มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงไม่สามารถนำมาปรับใช้กับกรณีได้ นอกจากนี้ หากเปรียบเทียบกับกรณีมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนแล้วในปัจจุบันประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) หรือโอนผลกำไรเข้าในดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) แต่อย่างใด ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงอาศัยช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวสร้างหน่วยลงทุนต่างประเทศเพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการตอบโต้การเลี่ยงภาษีของต่างประเทศ พบว่า OECD ได้วางแนวทางพื้นฐานในการคำนวณหาราคาตลาดไว้อย่างชัดเจน โดยประเทศสหรัฐอเมริกามีการสร้างมาตรฐานเพื่อตรวจสอบและแก้ไขปัญหาในการตั้งราคาโอน ซึ่งมีการสร้างมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนไว้ทั้งในประมวลรัษฎากร และในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ทำความตกลงกับประเทศต่างๆ โดยหลักการในกฎหมายของประเทศไทยสหรัฐอเมริกามีแนวทางในการคำนวณหาราคาตลาดตามวิธีการของ OECD อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการมักใช้วิธีการเลี่ยงภาษีหลายวิธีการประกอบกัน เช่น การตั้งราคาโอน ในบางกรณีมักปรับใช้

ควบคู่ไปกับวิธีการ Treaty shopping และ Tax Haven ซึ่งมาตรการทางกฎหมายในการป้องกัน Treaty Shopping และ Tax Haven นั้น ยังไม่มีแนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากมีความเชื่อมโยงกับอำนาจอธิปไตยและแนวทางกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ดังนั้น ทิศทางการแก้ปัญหาคือการเปลี่ยนแปลงของประเทศไทยต่าง ๆ ทั่วโลกการจูงใจเรื่องความร่วมมือของประเทศสมาชิกในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเป็นสำคัญ

ดังนั้น การแก้ไขปัญหาคือการเปลี่ยนแปลงประเทศไทยมีความจำเป็นในการขร่างกฎหมายที่มีบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศที่มีความซับซ้อนในปัจจุบันโดยต้องปรับปรุงและพัฒนากฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีให้ครอบคลุมทุกกรณี และสอดคล้องกับการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศในปัจจุบัน นอกจากนี้ ควรปรับปรุงสถานะของคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้มีสภาพบังคับมากยิ่งขึ้น อีกทั้ง การพัฒนาระบบข้อมูลผู้เสียภาษีเพื่อให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นภาษีของนิติบุคคลไทยที่มีการดำเนินธุรกรรมในต่างประเทศ โดยมีการกำหนดบทกำหนดโทษที่รุนแรงเพียงพอที่จะทำให้มีการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย อีกทั้ง สมควรศึกษาแนวทางของกฎหมายภาษีของประเทศอื่น ๆ ที่มีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายได้ของผู้ประกอบการที่ได้มีการลงทุนหรือโอนผลกำไรไว้ในต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา จีน ญี่ปุ่น เป็นต้น จึงกล่าวได้ว่า การปรับปรุงและพัฒนาภาษีที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีสำหรับประเทศไทยจึงมิใช่เพียงการแก้ไขกฎหมายที่มีอยู่ให้ครอบคลุมกรณีการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น แต่จำเป็นต้องศึกษามาตรการใหม่ ๆ เพื่อส่งเสริมให้การบังคับใช้กฎหมายที่มีอยู่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นด้วย

Executive Summary

Presently, the Thai economic system places high priority on economic expansion, resulting in the country's dependence on international trade, as a means to accelerate investment and production in Thailand. Thus, in order to promote overseas investment, the Bank of Thailand has further promoted capital outflows aimed at supporting more investment abroad, as well as the Ministry of Finance has launched a rule to mitigate the effects of double taxes. Moreover, since AEC will transform ASEAN into a region in 2015, policy measures to enable easier movement of goods and capital are being implemented. In this phenomenon, the creation of multinational companies and cross-border investment, such as setting up an offshore corporation, are commonly done by the entrepreneurs in order to reduce the aggregate tax burden. Transfer pricing, Treaty Shopping and Tax haven are widely used method to shift profits across borders to avoid or reduce tax.

Currently, neither specific anti-avoidance rules nor penalties provisions are described under the Thai tax law. Although the Revenue Department introduced its transfer pricing guidelines in the form of Departmental Instruction (DI) No. Paw. 113/2545, there is only general guideline designed to guard against tax avoidance arising from transaction between related parties conducted at higher or lower than market place. In practice, the guideline cannot efficiently be applied to all transfer pricing cases. It is therefore just an internal guideline to assist revenue officers in reviewing taxpayers' transfer prices for compliance with the arm's-length principle. In fact, although the provision of Associated enterprise that aims to prevent transfer pricing in international transaction has been inserted in tax treaties that Thailand has enter into with other countries, such provision cannot fully be applied due to the lack of Anti-Avoidance rules in domestic laws. Also, unlike the transfer pricing provision, there is no detailed or any specific guideline in place in Thailand to fight Tax haven and Treaty Shopping. As a result, the Thai entrepreneurs use these legal loopholes to avoid their Thai tax burden by establishing their companies or subsidiaries in an offshore jurisdiction.

Under the OECD guideline, many methods have been suggested to prevent tax avoidance in international transaction. Among all member countries, Anti-tax avoidance scheme of the United States provides the most comprehensive measure, and substantially followed the recommendations from the OECD guideline. In detail, the US Anti-Avoidance provisions could be found in several laws such as Internal Revenue Code, Regulatory Regulation and Double Tax treaties that the US has concluded with other countries. However, in practice, to avoid tax, many methods are often used in conjunction with one another

since that cross border tax avoidance situations involve issues related to jurisdiction. Unfortunately, there is no general international rule to combat Tax haven and Treaty Shopping. Thus, the global trend for preventing tax avoiders is international cooperation among governments for exchanging tax data and collection.

Therefore, this paper will suggest Thailand to develop domestic measures aimed at preventing tax avoidance in international transaction of offshore entities. The Thai revenue code should be revised to insert the more comprehensive anti-avoidance provisions, as well as the new measures such as the requirement for companies to report their overseas assets. With this disclosed information, the Revenue Department can extend taxpayer's database to be used for tax assessment in the future. Moreover, the Departmental Instruction (DI) of the Revenue Department on transfer pricing should be updated and improved its enforcement role. In this regard, the penalty for tax avoiders therefore should be high enough to deter fraud. Besides, the study of the global trend to prevent illegal tax avoidance and evasion is suggested to conduct in order to improve the Thai tax law. Therefore, not only the improvement of the present laws that Thailand needs to be taken in combatting tax avoidance of multinational cooperation, but it is necessary for Thailand to apply new measures to help collect the unpaid tax and enable the efficiently collection of the government.

สารบัญ

หน้า

กิตติกรรมประกาศ	(1)
บทสรุปผู้บริหาร	(2)
Executive Summary	(4)
สารบัญ	(6)
สารบัญตาราง	(10)
สารบัญแผนภูมิ	(11)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหาที่ทำการวิจัย	1
1.2 วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย	3
1.3 ขอบเขตของโครงการวิจัย	3
1.4 นิยามความหมาย	4
1.5 ระเบียบวิธีวิจัย	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	7
บทที่ 2 การลงทุนในต่างประเทศ	9
2.1 รูปแบบของการลงทุนระหว่างประเทศ	9
2.1.1 การลงทุนทางตรง	9
2.1.2 การลงทุนทางอ้อม	10
2.2 การจัดรูปแบบองค์กรเพื่อการลงทุน	11
2.2.1 การจัดตั้งบริษัทในเครือ	12
2.2.2 การจัดตั้งสำนักงานสาขา	13
2.2.3 การจัดตั้งตัวแทนจำหน่าย	13
2.2.4 การมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ	14
2.2.5 การจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุน	14
2.3 ทิศทางในการลงทุนระหว่างประเทศของผู้ประกอบการไทย	15
2.3.1 ทิศทางของผู้ประกอบการไทย ในการลงทุนระหว่างประเทศ	15
2.3.2 มาตรการการส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศของภาครัฐ	20

บทที่ 3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ	26
3.1 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ	26
3.1.1 หลักแหล่งเงินได้	26
3.1.2. หลักถิ่นที่อยู่	26
3.1.3. หลักสัญชาติ	28
3.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนและหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศ	28
3.2.1 ภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ	29
3.2.2 อนุสัญญาภาษีซ้อน	31
3.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในการลงทุนระหว่างประเทศ	35
3.3.1 เก็บจากผลกำไร	35
3.3.2 เก็บจากเงินปันผล	36
3.3.3 เก็บจากส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุน	37
3.3.4 เก็บจากดอกเบี้ย	37
3.4 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	38
3.4.1 การจัดเก็บแบบระบบแยกหน่วย	38
3.4.2 การจัดเก็บแบบระบบหุ้นส่วนหรือระบบรวมหน่วย	39
3.4.3 การจัดเก็บแบบระบบผสม	39
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลในการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทย	43
4.1 การจัดเก็บภาษีนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร	43
4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลสัมพันธ์กับแหล่งเงินได้	43
4.1.2 การคำนวณฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	45
4.1.3 ประเภทรายได้ใน การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	47
4.1.4 เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล	48
4.2 การจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	50
4.2.1 รูปแบบของการจัดความซ้ำซ้อน	50
4.2.1.1 ออกกฎหมายภายใน	50
4.2.1.2 การทำอนุสัญญาภาษีซ้อน	51

4.2.2 วิธีการจัดความซ้ำซ้อน	52
4.2.2.1 การเครดิตภาษี	52
4.2.2.2 การนำภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย	55
4.2.2.3 ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจาก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ	55
บทที่ 5 การวางแผนภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย	57
5.1 ลักษณะและความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษี และการหลีกเลี่ยงภาษี	57
5.1.1 ลักษณะของการวางแผนภาษี และการหลีกเลี่ยงภาษี	57
5.1.2 ความแตกต่างของการวางแผนภาษี และการหลีกเลี่ยงภาษี	59
5.2 รูปแบบและวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการ	59
5.2.1 ดินแดนปลอดภาษี	59
5.2.2 การกำหนดราคาโอน	62
5.2.3 การเลือกหรือการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม	67
บทที่ 6 การป้องกันการเลี่ยงภาษีของการลงทุนในต่างประเทศ	71
6.1 แนวทางของ OECD	71
6.1.1 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับดินแดนปลอดภาษี	71
6.1.2 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน	73
6.1.2.1 การวิเคราะห์ธุรกรรม	74
6.1.2.2 การวิเคราะห์กำไร	76
6.1.2.3 เอกสารการกำหนดราคาโอน	77
6.1.3 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดย คนชาติที่สาม	78
6.2 แนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในการลงทุนในต่างประเทศ	79
6.2.1 แนวทางการตอบโต้การกำหนดราคาโอน	79
6.2.2 แนวทางการตอบโต้การเป็นดินแดนปลอดภาษี	82
6.3 แนวทางของประเทศไทย	84
6.3.1 ดินแดนปลอดภาษี	84
6.3.2 การกำหนดราคาโอน	85
6.3.3 การเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม	88

6.4 แนวโน้มของการแก้ไขปัญหาการเลี้ยงหมูจากการลงทุนในต่างประเทศ	96
6.4.1 กรณีประเทศจีน	96
6.4.2 กรณีประเทศญี่ปุ่น	97
บทที่ 7 บทวิเคราะห์ และข้อเสนอแนะ	99
7.1 การวิเคราะห์	99
7.2 ข้อเสนอแนะแนวทางพัฒนากฎหมายไทย	102
บทที่ 8 บทสรุป	107
บรรณานุกรม	117

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 แสดงยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงของไทยในต่างประเทศ จำแนกตามประเทศ	14
ตารางที่ 2 แสดงยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงของไทยในต่างประเทศ จำแนกตามประเภทธุรกิจ ของผู้ลงทุน	16
ตารางที่ 3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามฐานภาษีประเภทต่าง ๆ	43

สารบัญแผนภูมิ

	หน้า
แผนภูมิที่ 1 ทิศทางการลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของไทย	17
แผนภูมิที่ 2 ทิศทางของยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงในต่างประเทศต่อ GDP ปี 2553	18
แผนภูมิที่ 3 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีดินแดนปลอดภาษี	59
แผนภูมิที่ 4 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีการกำหนดราคาโอนเพื่อลดต้นทุนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ 1	63
แผนภูมิที่ 5 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีการกำหนดราคาโอนเพื่อลดต้นทุนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ 2	64
แผนภูมิที่ 6 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีอาศัยผลประโยชน์จากข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่แตกต่างในการโอน	67
แผนภูมิที่ 7 ตัวอย่างกรณีศึกษา กรณีอาศัยผลประโยชน์จากข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่แตกต่างโดยวิธีการกักขัง	68

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหาที่ทำการวิจัย

ปัจจุบันการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการขยายการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทยนั้น ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายของภาครัฐ เช่น ข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนของกระทรวงการคลังเพื่อจัดการภาษีซ้อนของเงินได้ในต่างประเทศ การที่ธนาคารแห่งประเทศไทยทำการปรับเพิ่มวงเงินให้บริษัทแม่ในประเทศไทยสามารถลงทุนโดยตรงในต่างประเทศได้เพิ่มขึ้น (จากเดิม 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็น 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ต่อบริษัทต่อปี ตั้งแต่ปี 2556 นอกจากนี้ การเปิดเสรีของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community- AEC) ในปี 2558 ย่อมส่งผลโดยตรงต่อการขยายการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดน (Cross-Border Investment) อันเป็นการเคลื่อนย้ายเงินทุนและปัจจัยการผลิตของผู้ประกอบการไทยไปยังประเทศต่าง ๆ ทั้งในภูมิภาคและนอกภูมิภาคเพิ่มขึ้นในอนาคต

การลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดนนี้ ผู้ประกอบการมักลงทุนในลักษณะบริษัทข้ามชาติ (Multi-Corporations) กล่าวคือ ผู้ประกอบการในไทยมักแตกหน่วยธุรกิจเป็นนิติบุคคลย่อย ไม่ว่าจะในรูปแบบการก่อตั้งเป็นนิติบุคคลใหม่ (New Corporation) บริษัทลูก (Subsidiaries) สำนักงานสาขา (Branches) สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operation Headquarters-ROH)¹ และกลุ่มธุรกิจ (Holding Company) อย่างไรก็ดี ในบางกรณีผู้ประกอบการอาจมิได้แตกหน่วยนิติบุคคลย่อย แต่ได้ลงทุนในต่างประเทศในรูปแบบการควบรวมกิจการ (Mergers and Acquisitions) กิจการร่วมค้า (Joint Venture)² หรือกิจการเข้าร่วม (Consortium)³ โดยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบข้างต้นนั้น ผู้ประกอบการมักเลือกรูปแบบและการจัด

¹ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค” หรือ Regional Operating Headquarters (ROH) คือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเพื่อประกอบกิจการให้บริการด้านการบริหาร หรือด้านเทคนิค หรือการให้บริการสนับสนุนแก่วิสาหกิจในเครือหรือสาขาของสำนักงาน ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ

² กิจการร่วมค้า (Joint Venture) คือ การร่วมธุรกิจตั้งแต่ 2 ธุรกิจขึ้นไป โดยจะต้องมีผู้ร่วมค้าฝ่ายหนึ่งเป็นนิติบุคคล ทำสัญญาที่จะร่วมทุนในโครงการขนาดใหญ่ร่วมกัน โดยมีการกำหนดสัดส่วนผู้ถือหุ้น สิทธิความเป็นเจ้าของ หน้าที่ความรับผิดชอบ ผลประโยชน์ต่าง ๆ ร่วมกัน ธุรกิจที่จะทำการร่วมค้าอาจจะอยู่ในประเทศเดียวกันหรือต่างประเทศก็ได้ โดยกิจการร่วมค้าถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยใหม่แยกจากผู้ที่มีร่วมค้า มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนิติบุคคล แม้จะมีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม

³ กิจการเข้าร่วม (Consortium) คือ การประกอบธุรกิจที่มีลักษณะของการร่วมกันขององค์กรธุรกิจตั้งแต่ 2 องค์กรขึ้นไป เพื่อดำเนินกิจการให้สำเร็จตามโครงการและมีการแบ่งแยกการทำงานไว้อย่างชัดเจน โดยต่างรับผิดชอบเฉพาะส่วนที่เป็นงานของตน ไม่มีการร่วมทุนหรือแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนระหว่างกัน เมื่องานเสร็จสิ้นแล้วก็จะยุติลง แต่หากเจ้าของโครงการต้องการให้สมาชิกของ Consortium รับผิดชอบร่วมกันทั้งหมดก็ตกลงกันได้ โดย สมาชิก Consortium แต่ละรายจะเสียภาษีโดยขึ้นแบบแสดงรายการชำระภาษีของตนแยกแต่ละรายไป Consortium นั้นไม่ได้เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็นสมาชิกของ Consortium

โครงสร้างการถือหุ้นเพื่อลดต้นทุนในทางภาษีให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพราะภาษีอากรถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ การเลือกลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีอากรต่ำและให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่สูงจึงเป็นปัจจัยหนึ่งที่ดึงดูดนักลงทุน นอกเหนือจากการแสวงหาทรัพยากรที่ใช้เป็นปัจจัยการผลิต หรือการแสวงหาใช้เทคโนโลยีใหม่ๆ เพื่อลดภาระต้นทุน

จากการตัดสินใจที่จะลงทุนในประเทศที่มีต้นทุนต่ำในทางภาษีนี้ ได้ส่งผลให้ผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเคลื่อนย้ายผลกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี (Profit Shifting) มากยิ่งขึ้น ในกรณีนี้ ผู้ประกอบการมักวางแผนภาษี (Tax Planning) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) หรือเพื่อลดภาระภาษีให้ต่ำที่สุด ดังนั้น ในทางปฏิบัติการวางแผนเพื่อเลี่ยงภาษีอาจอยู่ในรูปแบบต่าง ๆ เช่น การตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) การทำลีสซิ่งระหว่างประเทศ (Cross-Border Leasing) การเลือกอนุสัญญาหรือการแสวงหาประโยชน์จากภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping) และการลงทุนผ่านหน่วยนิติบุคคลในต่างประเทศ (Controlled Foreign Company) เป็นต้น

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยตามความในประมวลรัษฎากร พบว่า ยังมีความบกพร่องในทางเนื้อหาที่ไม่ครอบคลุมและขาดบทกำหนดโทษในการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยยังไม่มีบทกำหนดการหลีกเลี่ยงภาษีในบางประเภทอันเป็นผลมาจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย เช่น การตั้งทุนต่ำ และการลงทุนผ่านหน่วยนิติบุคคลในต่างประเทศ แม้ว่ากฎหมายไทยได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอน ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันไว้บ้างแล้ว แต่กฎหมายในเรื่องดังกล่าว ก็ยังมีได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนและขาดความทันสมัย ในเรื่องรูปแบบของกิจการในเครือเดียวกัน อีกทั้งปัญหาการตีความว่าเป็นกิจการในเครือเดียวกันหรือไม่ เช่น กรณีการเข้าร่วมทุนประเภทกิจการร่วมค้า หรือกิจการเข้าร่วมในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีในนิติกรรมระหว่างประเทศได้มีการพัฒนารูปแบบอย่างต่อเนื่องและยากต่อการตรวจสอบโดยภาครัฐมากขึ้น โดยผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเชื่อมโยงวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีเข้ากับรูปแบบการจัดตั้งขององค์กรนิติบุคคลเพิ่มขึ้นในช่วงปีที่ผ่านมา ดังนั้น จากข้อเท็จจริงเบื้องต้นทำให้ทราบว่า ปัจจุบันประเทศไทยยังขาดกฎหมายที่มีประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งส่งผลให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ในการประเมินภาษีขาดหลักการที่ถูกต้องในการพิจารณาภาระภาษีและความผิดต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงภาษีในเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ ทั้งนี้ หากพิจารณาในมุมมองของภาครัฐแล้ว กรณีดังกล่าวทำให้ประเทศไทยมีความเสี่ยงต่อการขาดรายได้เพิ่มขึ้นและการไหลออกของเงินทุนไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า หรือมีสิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่ดีกว่า ซึ่งส่งผลเป็นการแบ่งสรรรายได้ที่เกิดจากธุรกรรมระหว่างประเทศอันมีจุดเกาะเกี่ยวระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ (Source Country) และรัฐถิ่นที่อยู่ (Residence Country) ที่ไม่เป็นธรรม

1.2 วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาและเข้าใจถึงรูปแบบและโครงสร้างขององค์กรธุรกิจที่ผู้ประกอบการไทยจัดตั้งเพื่อลงทุนในต่างประเทศ เช่น การลงทุนในรูปแบบบริษัทลูก สำนักงานสาขา และกิจการร่วมค้า เป็นต้น

1.2.2 เพื่อศึกษาและเข้าใจถึงความแตกต่างของภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ นั้น

1.2.3 เพื่อศึกษารูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในแต่ละประเภท ตลอดจนการเข้าใจถึงการวางแผนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดโครงสร้างธุรกิจเพื่อการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย

1.2.4 เพื่อศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย

1.2.5 เพื่อศึกษาวิธีการและรูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ในมุมมองขององค์การระหว่างประเทศที่ให้ความสำคัญในเรื่องการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ เช่น องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ตลอดจนศึกษามุมมองในเชิงนโยบายและบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีของทั้งกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วและกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

1.2.6 เพื่อเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ตลอดจนกำหนดทิศทางในด้านนโยบายภาษีของภาครัฐเพื่อให้ก้าวทันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการไทยที่ลงทุนในต่างประเทศ

1.3 ขอบเขตของโครงการวิจัย

1.3.1 ศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษที่กล่าวถึงรูปแบบและโครงสร้างขององค์กรธุรกิจที่ลงทุนระหว่างประเทศ

1.3.2 ศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษที่กล่าวถึงรูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเฉพาะอย่างยิ่งเอกสารที่จัดทำโดยองค์การระหว่างประเทศที่เป็นผู้ริเริ่มและจัดทำรูปแบบข้อตกลงในเรื่องภาษีอากรระหว่างประเทศ เช่น OECD หรือ องค์การสหประชาชาติ (United Nations) เป็นต้น

1.3.3 ศึกษา ค้นคว้า และวิเคราะห์กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย รวมถึงแนวทางการตัดสินของศาลไทยในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทในเรื่องการกระทำที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของผู้ประกอบการไทยที่เป็นนิติบุคคล

1.3.4 ศึกษา ค้นคว้า และรวบรวมกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ (ประเทศสหรัฐอเมริกา) ในประเด็นที่เกี่ยวกับนโยบายการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในแหล่งเงินได้นอกประเทศ (Offshore Investment) เพื่อเสนอแนะรูปแบบกฎหมายที่เหมาะสมกับประเทศไทย

1.3.5 ศึกษา ค้นคว้าข้อมูลในทางสถิติเพื่อประกอบการวิเคราะห์ในรูปแบบการลงทุนของผู้ประกอบการไทยที่เป็นนิติบุคคลในต่างประเทศจากหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง เช่น กระทรวงพาณิชย์ เป็นต้น

1.3.6 นำข้อมูลทั้งหมดในการศึกษามาประมวลผลและวิเคราะห์เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะการพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการไทยที่เป็นนิติบุคคลกรณีมีการลงทุนในต่างประเทศ

1.4 นิยามความหมาย

1.4.1 ผู้ประกอบการ

หมายถึง

- (1) นิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล
- (2) หน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวพันของนิติบุคคลตาม (1) เช่น บริษัทในเครือ สาขา บริษัทลูก
- (3) กิจการร่วมค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นนิติบุคคลตาม (1) หรือ (2)
- (4) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล
- (5) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

1.4.2 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti-Avoidance Rule)

หมายถึง วิธีการต่าง ๆ ในการป้องกันการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อบิดเบือนให้เสียภาษีน้อยลงโดยวิธีการที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งอาจมีการทำธุรกรรมลง เช่น เจตนาซื้อขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด จัดตั้งคณะบุคคลจำนวนมากโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางพาณิชย์อื่นใด นอกเหนือจากเพื่อกระจายฐานภาษี เป็นต้น

1.4.3 กฎหมายภาษีอากร (Taxation Law)

หมายถึง กฎหมายที่กำหนดให้รัฐบาลบังคับเก็บเงินจากรายการ โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร เพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยแบ่งเป็นภาษีอากรทางตรง และภาษีทางอ้อม ซึ่งกฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม ชัดเจน สะดวก มีประสิทธิภาพ มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ อำนวยรายได้ และมีความยืดหยุ่น

1.4.4 รูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance Activities)

หมายถึง การกระทำต่าง ๆ เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง เช่น การตั้งทุนต่ำ การลงทุนผ่านหน่วยนิติบุคคลในต่างประเทศ การตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน Shopping Treaties การทำลิสซิงระหว่างประเทศ เป็นต้น

1.4.5 อนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaties)

หมายถึง ความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีใน 2 ลักษณะ คือ ความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) และความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

1.4.6 การลงทุนในต่างประเทศ (Offshore Investment)

หมายถึง การที่รัฐบาลหรือเอกชนของประเทศหนึ่งนำเงินไปลงทุนดำเนินธุรกิจ เพื่อแสวงผลกำไรในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1.4.5.1 การลงทุนโดยตรง (Direct Investment) ในปัจจุบันการลงทุนโดยตรงส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของการดำเนินงานโดยวิสาหกิจ และมีสถาบันการเงินของเอกชนเป็นผู้จัดหาเงินทุนสำหรับโครงการต่าง ๆ

1.4.5.2 การลงทุนโดยอ้อม (Portfolio Investment) เป็นการลงทุนที่ผู้ลงทุนต่างชาติไม่ได้เข้ามามีส่วนดำเนินการโดยตรง ได้แก่ การลงทุนในรูปเงินกู้ การลงทุนแบบรับสินเชื่อจากผู้ขายและอื่น ๆ ซึ่งส่วนมากเป็นการลงทุนโดยการซื้อหลักทรัพย์หรือพันธบัตรของต่างประเทศ

1.4.7 การเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Treaty Shopping)

หมายถึง การวางรูปแบบของธุรกรรมหรือกิจการไปในทางที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ โดยผู้ประกอบการที่มีบริษัทในเครื่องตั้งอยู่ในหลายประเทศ มักอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศที่สามเพื่อลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศของตน

1.4.8 การตั้งราคาโอน (Transfer Pricing)

หมายถึง การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยกำหนดราคาซื้อ-ขาย สินค้าหรือให้บริการ ที่แตกต่างไปจากราคาตลาด หรือ Arm's Length Price

1.4.9 ดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven)

หมายถึง สถานที่ซึ่งไม่มีการเก็บภาษีทางตรง เช่น หมู่เกาะเคย์แมน หรือมีการเก็บภาษีเฉพาะกิจการที่มีรายได้จากประเทศ และอาจจะเก็บภาษีรายได้ที่มาจากต่างประเทศในอัตราที่ค่อนข้างต่ำ เช่น เขตปกครองพิเศษฮ่องกง ปานามา หรือมีการลดภาษีให้กับกิจการบางประเภท

1.5 ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยประยุกต์ (Applied Research) โดยใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งได้ดำเนินการวิจัย ดังนี้

1.5.1 การรวบรวมข้อมูล

ดำเนินการโดยรวบรวมข้อมูลจากกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของผู้ประกอบการไทยที่เป็นนิติบุคคลที่มีในปัจจุบัน เช่น ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีกรณีปัญหาการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกัน โดยนำบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาตลาดมาปรับใช้ในการพิจารณาการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าและบริการ ได้แก่

1.5.1.1 ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) (7) ที่บัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ซึ่งตามความในมาตรานี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้ของกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุ

1.5.1.2 ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ รายจ่ายที่ไม่ถือเป็นกำไรสุทธิ

1.5.1.3 ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ตริ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

1.5.1.4 บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ (อนุสัญญาภาษีซ้อน)

1.5.2 ข้อมูลที่ใช้

1.5.2.1 ข้อมูลทุติยภูมิจากเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบองค์กรธุรกิจและการเลี่ยงภาษี โดยศึกษาทั้งเอกสารภาษาไทยและภาษาอังกฤษ เช่น เอกสารที่จัดทำโดย OECD โดยเน้นที่เอกสารของหน่วยงานด้านนโยบายภาษีอากร (Center for Tax Policy and Administration)

1.5.2.2 ข้อมูลที่ได้จากการสำรวจตามหลักการทางสถิติ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในเงินได้ที่มีลักษณะระหว่างประเทศอันเกิดจากการลงทุนของผู้ประกอบการไทยที่เป็นนิติบุคคล

1.5.3 แหล่งข้อมูล

1.5.3.1 เอกสารข้อมูลการจัดทำและอัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน

1.5.3.2 เอกสารจากการประชุม และสัมมนาในทางวิชาการเกี่ยวกับภาษีอากร

1.5.3.3 Website ของกรมสรรพากร และของหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง

1.5.3.4 ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ของ OECD

1.5.3.5 เอกสาร และ website ที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ

1.5.3.6 หอสมุดแห่งชาติ และห้องสมุดมหาวิทยาลัยต่าง ๆ

1.5.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

1.5.4.1 การวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Research) โดยอาศัยข้อมูลที่ได้จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับรูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่ลงทุนในลักษณะข้ามชาติ ทั้งจากหน่วยงานในประเทศไทยและต่างประเทศ และรวมถึงข้อมูลที่ได้จากการจัดสัมมนาในทางวิชาการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.5.4.2 การวิเคราะห์เชิงลึก (In-depth Research) ในรูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบการลงทุนข้ามชาติ และในวิธีการเลี่ยงภาษีที่เป็นผลมาจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ โดยพิจารณาประกอบกับหลักกฎหมายภาษีอากรที่มีอยู่ปัจจุบันของประเทศไทยต่อกรณีการเลี่ยงภาษีจากรูปแบบองค์กรธุรกิจประเภทนั้น ๆ

1.5.4.3 การวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ (Comparative Analysis) จากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา และจากองค์การระหว่างประเทศ

1.5.4.4 การวิเคราะห์เพื่อเสนอแนะ (Analysis and Suggestion) รูปแบบที่เหมาะสมในการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีของประเทศไทย

1.5.5 การสรุปผลเชิงนโยบาย

1.5.5.1 เสนอแนะทิศทางนโยบายทางภาษีที่เหมาะสม เพื่อปรับปรุงและพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย

1.5.5.2 เสนอแนะนโยบายทางภาษีที่มีความทันสมัยและเหมาะสมต่อสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน เพื่อให้ก้าวทันต่อรูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่มีความซับซ้อนมากขึ้น และมีแนวโน้มที่จะมีการพัฒนารูปแบบที่แตกต่างไปจากเดิม

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการเลี่ยงภาษี ตลอดจนรูปแบบขององค์การธุรกิจระหว่างประเทศ อันจะเป็นฐานข้อมูลสำคัญในการกำหนดทิศทางและนโยบายด้านภาษีอากรของกระทรวงการคลังที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการไทยที่ลงทุนในต่างประเทศ

1.6.2 ทำให้ทราบแนวทางในเชิงนโยบายและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ทั้งจากมุมมองขององค์การระหว่างประเทศ กลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

1.6.3 สามารถนำผลจากการศึกษาไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการเสนอแนะและพัฒนากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องการหลีกเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทยให้มีความทันสมัยและก้าวทันกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน

1.6.4 เพิ่มองค์ความรู้เกี่ยวกับรูปแบบและการจัดโครงสร้างธุรกิจที่เชื่อมโยงกับภาระภาษีในยุคที่การค้าและการลงทุนได้มีการขับเคลื่อนอย่างรวดเร็วพรมแดน อันเป็นพื้นฐานสำคัญของการศึกษาต่อยอดในเชิงนโยบายและพัฒนากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยในอนาคต

บทที่ 2

การลงทุนในต่างประเทศ

ในความเป็นจริงประเทศแต่ละประเทศไม่สามารถผลิตสินค้าได้ทุกชนิดตามที่ประชากรในประเทศของตนต้องการ และในกระบวนการผลิตสินค้าของแต่ละประเทศก็มีต้นทุนการผลิตที่แตกต่างกันออกไปด้วย ข้อจำกัดเรื่องเงินทุน ทรัพยากร และความชำนาญในการผลิตสินค้าแต่ละอย่าง จึงทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนสินค้าและเกิดการค้าระหว่างประเทศขึ้น อย่างไรก็ดี ในบางประเทศที่มีเงินทุน แต่ไม่มีทรัพยากรหรือความชำนาญในการผลิตสินค้า หรือบางประเทศมีความชำนาญในการผลิตแต่ไม่มีเงินทุน หรือทรัพยากรไม่เพียงพอ จึงเกิดการพึ่งพากันก่อให้เกิดการเคลื่อนย้ายปัจจัยการผลิตทั้งเงินทุน แรงงาน รวมถึงเทคโนโลยีต่าง ๆ จึงเกิดการลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นการเอื้อประโยชน์ทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศมากขึ้น⁴

2.1 รูปแบบของการลงทุนระหว่างประเทศ

การลงทุนระหว่างประเทศ หมายถึง เงินทุนที่ผู้มีถิ่นฐานในประเทศหนึ่งจัดหาให้แก่ผู้มีถิ่นฐานของต่างประเทศ ซึ่งเป็นการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่มีการเคลื่อนย้ายเงินตราระหว่างประเทศเข้าหรือออกนอกประเทศเพื่อการชำระเงิน โดยการลงทุนระหว่างประเทศเป็นการลงทุนที่เกิดขึ้นโดยอิสระในสภาพปกติ อันเป็นผลของการค้าระหว่างประเทศและการจัดการเงินทุนระหว่างประเทศ⁵

การลงทุนระหว่างประเทศเริ่มขึ้นตั้งแต่ก่อนสมัยสงครามโลกครั้งที่หนึ่ง แต่เป็นการลงทุนในหลักทรัพย์ ต่อมาภายหลังสงครามโลกครั้งที่หนึ่งการลงทุนในหลักทรัพย์มีปริมาณที่น้อยลง⁶ จนกระทั่งภายหลังสงครามโลกครั้งที่สองการลงทุนจึงเริ่มขยายตัวมีการเปิดตลาดใหม่ ๆ ในต่างประเทศ และมีการดำเนินธุรกิจทั้งในรูปของการร่วมลงทุนและการผลิตสินค้า⁷ เมื่อพิจารณารูปแบบของการลงทุนระหว่างประเทศจะเห็นได้ว่าการลงทุนระหว่างประเทศสามารถแบ่งออกได้ 2 ประเภท ได้แก่ การลงทุนทางตรงระหว่างประเทศ และการลงทุนทางอ้อมระหว่างประเทศ⁸

2.1.1 การลงทุนทางตรง คือ เคลื่อนย้ายเงินทุนจากประเทศหนึ่งไปอีกประเทศหนึ่ง โดยผู้ลงทุนต้องการเข้าควบคุมสินทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ ควบคุมกิจการ หรือองค์กรธุรกิจในประเทศอื่น ซึ่งส่วนใหญ่ผู้ลงทุนจะเป็นบริษัทข้ามชาติที่มีขนาดใหญ่ มีบริษัทแม่ในประเทศเจ้าของทุนและมีบริษัทสาขาในประเทศต่าง ๆ ที่ไปลงทุน

⁴ เวทวงศ์ พ่วงทรัพย์ และคณะ. (2556). โครงการวิจัย เรื่อง การพัฒนากองทุนเพื่อการลงทุนระหว่างประเทศของรัฐบาล สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

⁵ รัตนา สายคณิต และพุททกาล รัชชร.(2549). เศรษฐศาสตร์การจัดการระหว่างประเทศ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁶ พรพิมล สันติมนิรัตน์. (2539). เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ. หน้า 120.

⁷ พนิต ธีรภาพวงศ์. (2550). ภาษีบริษัทข้ามชาติ. หน้า 12.

⁸ อ่างแก้ว เจริญรอดที่ 6

วิธีการที่ผู้ลงทุนมักจะดำเนินการ คือ การเข้าไปควบคุมการบริหารจัดการหรือสินทรัพย์ขององค์กรธุรกิจในประเทศหนึ่ง ซึ่งสามารถทำได้หลายทาง เช่น การซื้อกิจการเดิมที่มีอยู่แล้วในประเทศที่ต้องการไปลงทุนนั้น การเข้าไปตั้งกิจการสาขาของกิจการแม่ในต่างประเทศ การเข้าไปตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นใหม่ในประเทศที่ต้องการจะไปลงทุน ซึ่งอาจเป็นการเข้าร่วมลงทุนกับคนท้องถิ่น หรือเป็นการลงทุนเองทั้งหมดก็ได้

วัตถุประสงค์ของการลงทุนทางตรงอาจแบ่งได้จาก 3 สาเหตุ¹⁰ ได้แก่

2.1.1.1 การทดแทนการส่งออก เป็นการเคลื่อนย้ายการผลิตจากประเทศตนเอง โดยการส่งแรงงานหรืออุปกรณ์ไปผลิตสินค้าในประเทศที่ตนเองได้ส่งออกสินค้าไปขาย เพื่อโอกาสในการเพิ่มผลกำไรมากขึ้นกว่าการส่งออกสินค้าไปขาย

2.1.1.2 การเพิ่มการนำเข้า เป็นกรณีที่ผู้ลงทุนต้องการใช้ทรัพยากรในประเทศที่ไปลงทุนเพื่อผลิตสินค้าหรือใช้วัตถุดิบของประเทศที่ไปลงทุนเพื่อความได้เปรียบทางราคา เพราะต้นทุนการผลิตสินค้าอันได้แก่ วัตถุดิบหรือแรงงาน อาจมีราคาถูกกว่าในประเทศของตน นอกจากผู้ลงทุนจะสามารถส่งสินค้ากลับมาขายยังประเทศของตนได้แล้ว ยังสามารถส่งวัตถุดิบต่าง ๆ นั้น กลับมาขายยังประเทศของตนได้เช่นกัน

2.1.1.3 การลดภาระภาษี เป็นกรณีที่ผู้ลงทุนไม่สามารถส่งสินค้าของตนเองไปขายยังประเทศที่ต้องการไปลงทุนได้ เพราะถูกกีดกันหรือถูกตั้งกำแพงภาษี จึงต้องไปลงทุนผลิตสินค้าจำหน่ายในประเทศนั้นโดยตรง นอกจากนี้ การผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายในประเทศที่เข้าไปลงทุนนั้น ยังสามารถเลี่ยงภาษีนำเข้าได้

2.1.2 การลงทุนทางอ้อม คือ การเคลื่อนย้ายเงินทุนข้ามประเทศ โดยผู้ลงทุนมีความเป็นเจ้าของกิจการแต่ไม่มีอำนาจในการบริหารหรือควบคุมกิจการ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าการลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน โดยสินทรัพย์ทางการเงิน ได้แก่ หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หุ้นกู้ และพันธบัตร เป็นต้น การลงทุนทางอ้อมระหว่างประเทศเป็นการลงทุนที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหวังผลตอบแทนทางการเงิน โดยต้องการได้รับผลตอบแทนที่สูงกว่าในประเทศของตน นอกจากนี้ ยังเป็นการกระจายความเสี่ยงในการลงทุนด้วย สำหรับการลงทุนซื้อหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ ผู้ลงทุนจะได้รับผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล และกำไรที่เกิดจากส่วนต่างของราคาซื้อและราคาขาย หากผู้ลงทุนซื้อหุ้นกู้หรือพันธบัตรก็จะได้รับผลตอบแทนในรูปของดอกเบี้ย¹¹

⁹ สมจินต์ สันถวัณย์. (2545). เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

¹⁰ อ้างแล้ว เชมรอตที่ 6

¹¹ อ้างแล้ว เชมรอตที่ 9

2.2 การจัดรูปแบบองค์กรเพื่อการลงทุน

ในการดำเนินธุรกิจสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง คือ การเลือกรูปแบบธุรกิจที่เหมาะสมและถูกต้อง ซึ่งในแต่ละรูปแบบธุรกิจก็มีการดำเนินการ ข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการก่อตั้งและการดำเนินกิจการ รวมทั้งสภาพแวดล้อมและปัจจัยอื่นๆ รูปแบบองค์กรธุรกิจอาจแบ่งตามการจดทะเบียนได้เป็นธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลและไม่เป็นนิติบุคคล รูปแบบองค์กรที่เป็นนิติบุคคลที่ต้องจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และองค์การที่ธุรกิจจัดตั้งหรือจดทะเบียนภายใต้กฎหมายเฉพาะ ส่วนองค์การที่ไม่เป็นนิติบุคคล ไม่ต้องจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายแต่อาจต้องจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ คือ กิจการร้านค้าเจ้าของรายเดียว และห้างหุ้นส่วนสามัญ

นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายมีการดำเนินธุรกิจจนเกิดเงินได้ โดยการจัดรูปแบบธุรกิจอาจขึ้นกับวัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจ การประกอบธุรกิจดำเนินการได้หลายรูปแบบ โดยบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการโดยลำพัง หรือดำเนินการร่วมกับบุคคลอื่นเป็นกลุ่มคณะกรรมการตัดสินใจเลือกต้องคำนึงถึงองค์ประกอบหลายประการ เช่น ลักษณะของกิจการ เงินทุน เป็นต้น

องค์กรธุรกิจ สามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท¹² ดังนี้

1) กิจการเจ้าของคนเดียว

เป็นรูปแบบธุรกิจที่สามารถจัดตั้งได้ง่าย อำนาจการตัดสินใจอยู่ที่เจ้าของคนเดียวสามารถกำหนดนโยบายและดำเนินงานได้อย่างรวดเร็ว การเสียภาษีจะทำในนามของผู้ประกอบการ แต่องค์กรธุรกิจรูปแบบนี้ก็มีข้อจำกัดในการขยายกิจการหรือเพิ่มทุน ความรับผิดชอบหนี้สินไม่จำกัดจำนวน

2) ห้างหุ้นส่วน

เป็นธุรกิจที่มีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ทำสัญญาร่วมกันเป็นลายลักษณ์อักษรหรือจะลงทุนและกระทำการเพื่อวัตถุประสงค์ของการแบ่งปันผลกำไรที่พึงได้จากการทำกิจการร่วมกัน ซึ่งประเภทของห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ และห้างหุ้นส่วนจำกัด องค์กรธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนมีข้อดี คือ จัดตั้งและเลิกกิจการสามารถทำได้ง่าย รูปแบบของกิจการมีความน่าเชื่อถือ สามารถระดมทุนได้ง่ายกว่า และมีข้อกฎหมายไม่มากนัก แต่การประกอบธุรกิจในลักษณะห้างหุ้นส่วนจะต้องเลือกหุ้นส่วนที่มีความสามารถและซื่อสัตย์ไว้ใจได้

3) บริษัทจำกัด

เป็นธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นด้วยการแบ่งทุนออกเป็นหุ้น โดยแต่ละหุ้นมีมูลค่าเท่า ๆ กัน โดยผู้ถือหุ้นจำกัดความรับผิดชอบเท่าจำนวนเงินที่ส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ การจัดตั้งบริษัทมีขั้นตอนที่ยุ่ยาก ซับซ้อนกว่าการประกอบกิจการแบบเจ้าของคนเดียวหรือห้างหุ้นส่วน โดยการจัดตั้งบริษัทจะต้องได้รับอนุญาตจากรัฐก่อน ซึ่งข้อดีของการจัดตั้งบริษัท คือ ผู้ถือหุ้นจำกัดความรับผิดชอบในหนี้สินมูลค่าไม่เกิน

¹² <http://elearning2.utcc.ac.th/officialtcu/econtent/bg002/document/2.pdf>

จำนวนหุ้นที่ถืออยู่ หรือจำนวนหุ้นที่ยังชำระไม่ครบเท่านั้น การบริหารจัดการมีรูปแบบที่เป็นทางการมากกว่า การระดมทุนหรือขยายกิจการทำได้ง่าย ซึ่งเป็นรูปแบบที่เหมาะสมกับทั้งธุรกิจขนาดกลางและขนาดใหญ่ และมีความน่าเชื่อถือในการติดต่อเจรจาธุรกิจ แต่การประกอบกิจการในลักษณะบริษัทจะมีขั้นตอนการจัดตั้งที่ยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายมากกว่าการจัดตั้งธุรกิจแบบอื่น มีกฎหมายและข้อบังคับกำกับจำนวนมาก รวมถึงโครงสร้างการเสียภาษีค่อนข้างเสี่ยงต่อการตรวจสอบกรณีที่มีการปกปิดรายได้บางส่วน หรือการยื่นภาษีที่ไม่ครบถ้วน

การประกอบธุรกิจใด ๆ ก็ตามจะต้องมีการจัดตั้งองค์กรธุรกิจดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยการจัดรูปแบบธุรกิจอาจขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจ ขอบข่ายของธุรกิจ รวมถึงต้องพิจารณาว่าการจัดรูปแบบธุรกิจแบบใดจะมีผลกำไรโดยรวมมากที่สุด ซึ่งการจัดรูปแบบในการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทก็จะมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน รูปแบบองค์กรเพื่อการลงทุน มี 5 ประเภท¹³ ดังนี้

2.2.1 การจัดตั้งบริษัทในเครือ

เป็นการจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นมาในรูปบริษัทใหม่เพื่อประกอบธุรกิจ การดำเนินธุรกิจประเภทนี้มีลักษณะค่อนข้างถาวรและมั่นคงกว่ารูปแบบอื่นๆ เพราะต้องมีการลงทุนสูงในการจัดตั้งมีสำนักงานใหญ่เพื่อทำหน้าที่บริหารกำกับดูแลตัดสินใจและควบคุมธุรกิจอย่างใกล้ชิด การจัดตั้งบริษัทในเครือในประเทศไทยจะเป็นไปตามมาตรา 1016 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และสามารถประกอบธุรกิจประเภทต่างๆ ได้หลากหลายตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งนิติบุคคลที่ได้กำหนดไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิของนิติบุคคลนั้น ซึ่งอาจทำธุรกิจได้หลายประเภทกว่าสำนักงานสาขาหรือตัวแทนของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรจะถือว่าเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ถ้านิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนหุ้นของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือจำนวนผู้ถือหุ้นหรือกรรมการเกินกึ่งหนึ่งของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนผู้ถือหุ้นหรือกรรมการในนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บางครั้งอาจเรียกนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ว่า “บริษัทลูก” ส่วนบริษัทแม่กับบริษัทลูกจะเป็นนิติบุคคลเดียวกันหรือไม่ ต้องพิจารณาความสัมพันธ์ว่ามีลักษณะเป็นผู้ถือหุ้นกับบริษัทในเครือหรือไม่ ถ้าใช่ก็จะเป็นคนละนิติบุคคลกัน แต่ถ้าบริษัทแม่กับบริษัทลูกมีความสัมพันธ์แบบสำนักงานใหญ่และสาขา ก็จะมีฐานะเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ผลทางภาษีก็จะต่างกัน ส่วนเรื่องถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษี บริษัทในเครือซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีในประเทศไทยทันทีที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งต่างจากสาขาในประเทศไทยของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่ว่าจะตั้งสาขาอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลานานเท่าใดก็ยังไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีในประเทศไทย แต่ถือว่าสาขามีถิ่นที่อยู่แห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเสมอ

¹³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์. (2546). คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน.

2.2.2 การจัดตั้งสำนักงานสาขา

นิติบุคคลอาจมีการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาขึ้นเพื่อดำเนินธุรกิจในที่ต่าง ๆ นอกเหนือจากสำนักงานใหญ่ การจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยถือว่านิติบุคคลเกิดขึ้นมาแล้วตามกฎหมายของประเทศที่ตนได้จัดตั้งขึ้น โดยตามหลักของกฎหมายระหว่างประเทศ หากสำนักงานใหญ่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศใด ก็จะถือว่าสำนักงานหรือสาขานั้นเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศและมีสัญชาติของประเทศนั้นด้วย เพราะสำนักงานใหญ่และสาขาถือว่าเป็นบุคคลเดียวกัน เมื่อเข้ามาทำธุรกิจในประเทศไทย จะต้องจดทะเบียนพาณิชย์หรือจดทะเบียนขออนุญาตประกอบธุรกิจในประเทศไทย การจดทะเบียนดังกล่าวนี้ ไม่ทำให้เกิดนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ สำนักงานหรือสาขายังมีฐานะเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ ไม่ได้เป็นนิติบุคคลใหม่ที่เป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด ส่วนในเรื่องถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษี นั้น สำนักงานหรือสาขาจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีแห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ ไม่ว่าสำนักงานหรือสาขาจะตั้งอยู่ในประเทศมานานกี่ปีแล้วก็ตามก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีแต่อย่างใด

2.2.3 การจัดตั้งตัวแทนจำหน่าย

ในกรณีที่นิติบุคคลหนึ่งต้องการส่งสินค้าเข้ามาขายในอีกประเทศหนึ่งสามารถจัดรูปแบบในการดำเนินการได้หลายรูปแบบ ทั้งที่เป็นในลักษณะชั่วคราวหรือถาวรก็ได้ การจัดตั้งตัวแทนจำหน่ายก็จะเป็นรูปแบบการดำเนินการที่ได้รับความนิยมมาก โดยอาจมีการตั้งตัวแทนรายเดียวหรือหลายรายให้เป็นผู้ได้รับสิทธิในการนำเข้าสู่สินค้ามาจำหน่ายก็ได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการควบคุมราคาสินค้าและบริการ อีกทั้งยังเป็นการรักษามาตรฐานทางคุณภาพ และไม่เป็นการแย่งตลาดอีกด้วย ฐานะทางกฎหมายของตัวแทนจำหน่ายอาจเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายที่ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของสินค้าเลยก็ได้ หรืออาจจะจัดตั้งในรูปแบบของบริษัทในเครือของนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของสินค้าแต่ก็ยังคงเป็นนิติบุคคลต่างหากจากนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของสินค้า การจัดตั้งตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยอาจมีฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หรืออาจมีฐานะเป็นผู้ประกอบการซื้อมาขายไปโดยเป็นผู้นำเข้าสินค้ามาขายในนามของตนเอง และมีรายได้จากการขายสินค้าเป็นของตนเอง ทั้งนี้ เป็นไปตามสัญญาที่ทำกันไว้กับนิติบุคคลเจ้าของสินค้านั้น ถ้าตกลงในตัวแทนจำหน่ายเป็นผู้นำเข้าสินค้ามาขายในนามนิติบุคคลเจ้าของสินค้า ตัวแทนจำหน่ายดังกล่าวก็จะมีลักษณะเป็นนายหน้าตัวแทนในการขายแก่ตัวการ สินค้าที่นำเข้ามายังไม่ได้เป็นกรรมสิทธิ์ของตัวแทนจำหน่าย ซึ่งเข้าลักษณะเป็นตัวแทนไม่อิสระ แต่ถ้าตัวแทนจำหน่ายตกลงทำสัญญาซื้อสินค้าจากนิติบุคคลเจ้าของสินค้าโดยกรรมสิทธิ์ในสินค้าโอนมาเป็นของตัวแทนจำหน่ายแล้ว ตัวแทนจำหน่ายนำสินค้านั้นไปขายในนามของตนเอง ก็ถือว่าเป็นการซื้อมาขายไปตามปกติ ผู้แทนจำหน่ายไม่ใช่เป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อประกอบกิจการของนิติบุคคลเจ้าของสินค้า

2.2.4 การมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ

การดำเนินธุรกิจบางครั้งผู้ประกอบธุรกิจไม่จำเป็นต้องจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศนั้น ๆ เพราะการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในต่างประเทศต้องมีค่าใช้จ่ายซึ่งอาจทำให้ต้นทุนทางธุรกิจสูง หรือการดำเนินธุรกิจบางประเภทสามารถดำเนินการได้โดยไม่ต้องส่งบุคลากรไปประจำที่ประเทศนั้น ๆ ก็สามารถประกอบธุรกิจได้ อย่างไรก็ดี ในการดำเนินธุรกิจบางครั้งอาจต้องมีการเข้ามาติดต่อดำเนินธุรกิจ หรือให้บริการเป็นการชั่วคราว ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวอาจต้องมีการส่งพนักงาน ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน เข้ามาติดต่อหรือให้บริการแทนสำนักงานใหญ่ หรือต้องแต่งตั้งบุคคลในประเทศนั้น ๆ ดำเนินการแทน การมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอาจไม่ต้องการประกอบกิจการใน สถานธุรกิจหรือสำนักงานของตนเอง ซึ่งเป็นการประหยัดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจกว่าการจัดตั้งนิติบุคคล มาประกอบธุรกิจ

2.2.5 การจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุน

ในการดำเนินการโครงการใหญ่ ๆ มีมูลค่าสูง จะต้องมีเงินลงทุนมาก รวมถึงบางครั้ง ต้องใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในการประกอบธุรกิจ ส่วนใหญ่นิติบุคคลรายเดียวไม่อาจมีศักยภาพเพียงพอในการ ดำเนินการ บางครั้งจึงต้องมีการดำเนินธุรกิจในลักษณะของการร่วมลงทุนกันระหว่างผู้ประกอบธุรกิจ หลายราย ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ เนื่องจากจำเป็นต้อง อาศัยเงินทุน เทคโนโลยี และประสบการณ์ โดยทั่วไปการจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุนเพื่อดำเนินธุรกิจ ส่วนใหญ่จะเป็นการจัดตั้งเป็นการชั่วคราวสำหรับโครงการหนึ่ง ๆ เมื่อดำเนินการสำเร็จก็จะเลิกกันไป การดำเนินการระหว่างผู้ร่วมค้าจะต้องมีการกำหนดข้อตกลงระหว่างกันในเรื่องขอบเขตงานและเงินลงทุน รวมถึงมีการตกลงผลประโยชน์ด้วย ซึ่งข้อตกลงในการจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุนนี้ไม่ต้องการ จดทะเบียนตามกฎหมายไทย เป็นแต่เพียงข้อตกลงที่คู่สัญญาตกลงระหว่างกันเท่านั้น ซึ่งกิจการร่วมค้า หากไปจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์เพื่อจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็จะมีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล แต่จะไม่เรียกว่ากิจการร่วมค้า อย่างไรก็ดี ถึงแม้ว่ากิจการร่วมค้าจะไม่ไปจดทะเบียนเพื่อก่อตั้งเป็น นิติบุคคล และไม่ถือว่ามีความเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กิจการร่วมค้ามีฐานะ เป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) ที่มีความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมี ฐานะเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้าที่มาร่วมกันจัดตั้งกิจการร่วมค้า ดังนั้น กิจการร่วมค้าจึงอาจ เกิดขึ้นจากการตกลงเพื่อดำเนินธุรกิจกับนิติบุคคล เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน รวมถึงบุคคลธรรมดาก็ได้ ไม่ว่า ผู้ร่วมค้าจะมีกี่รายร่วมกัน แต่จะถือว่ากิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นเป็นหน่วยเดียวต้องยื่นแบบเสียภาษีในนาม ของกิจการร่วมค้าเอง

กิจการที่ดำเนินการร่วมกันระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคล หรือนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา อันจะเข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าที่ต้องเสียภาษี จะต้องมียกยัดอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

2.2.5.1 มีการร่วมทุน หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันพึงได้ตามสัญญาที่กระทำ ร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ

2.2.5.2 ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุในสัญญาว่าเป็นกิจการร่วมค้า หรือ

2.2.5.3 ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยกำหนดให้ต้องมีการรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

กิจการร่วมค้าอาจประกอบด้วยผู้ร่วมค้าที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกับนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งกิจการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้นจะถือว่ามิใช่นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

2.3 ทิศทางการลงทุนระหว่างประเทศของผู้ประกอบการไทย

ปัจจุบันการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน ทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการขยายการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทยนั้น ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายต่าง ๆ ของภาครัฐ ย่อมส่งผลโดยตรงต่อการขยายการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดนอันเป็นการเคลื่อนย้ายเงินทุนและปัจจัยการผลิตของผู้ประกอบการไทยไปยังประเทศต่าง ๆ ทั้งในภูมิภาคและนอกภูมิภาคเพิ่มขึ้น

2.3.1 ทิศทางของผู้ประกอบการไทยในการลงทุนระหว่างประเทศ

จากอดีตที่ผ่านมาอาจเข้าใจว่าประเทศไทยเป็นประเทศที่รองรับการลงทุนจากต่างประเทศเพียงอย่างเดียว แต่ในความเป็นจริงแล้ว ข้อมูลธนาคารแห่งประเทศไทยที่ได้รวบรวมยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงของประเทศไทยในต่างประเทศ พบว่าตั้งแต่ปี 2549 ถึงปี 2555 ผู้ประกอบการไทยได้มีการลงทุนในต่างประเทศมากขึ้นอย่างต่อเนื่องและมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในทุกปี ข้อมูลยอดคงค้างเงินลงทุนทางตรงของไทยในต่างประเทศ เมื่อพิจารณาตารางที่ 1 ประกอบตารางที่ 2 เห็นได้ว่าการลงทุนระหว่างประเทศมีธุรกิจหลายสาขา เช่น เกษตรกรรม การป่าไม้และการประมง การทำเหมืองแร่และเหมืองหิน การผลิตอาหาร เครื่องดื่ม สิ่งทอ เป็นต้น

ตารางที่ 1 แสดงยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงของไทยในต่างประเทศ จำแนกตามประเทศ

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

	ประเทศ	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555
1	อาเซียน	3,415.14	3,182.23	4,503.52	6,025.46	9,433.69	14,750.87	17,406.22
2	บรูไน	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3	กัมพูชา	134.46	146.42	151.62	176.51	174.53	364.93	451.93
4	อินโดนีเซีย	346.77	181.37	203.81	268.24	440.29	1,605.45	2,192.75
5	ลาว	49.27	142.01	294.03	551.86	744.80	847.10	1,009.23
6	มาเลเซีย	331.75	547.14	882.86	1,221.11	1,519.98	2,110.29	2,477.89
7	เมียนมาร์	849.95	259.35	381.19	517.77	700.34	1,196.92	1,527.17

	ประเทศ	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555
8	ฟิลิปปินส์	192.71	217.02	194.85	195.72	258.93	481.91	491.96
9	สิงคโปร์	1,138.64	1,323.26	1,935.15	2,496.68	4,861.74	6,550.90	7,405.22
10	เวียดนาม	371.59	365.66	460.01	597.57	733.08	1,593.37	1,850.07
11	สหภาพยุโรป	304.89	593.18	650.40	892.21	1,412.04	2,642.84	4,594.93
12	ออสเตรเลีย	21.42	18.12	18.33	14.67	12.24	11.64	12.08
13	เบลเยียม	21.17	38.69	38.07	51.73	118.98	149.45	160.42
14	เดนมาร์ก	0.16	0.18	1.91	0.13	2.37	2.33	11.87
15	ฝรั่งเศส	4.34	19.14	33.91	16.00	25.82	86.13	117.98
16	เยอรมนี	48.08	22.75	23.16	40.18	36.12	200.24	1,055.65
17	ไอร์แลนด์	0.57	0.48	0.14	0.31	65.32	0.35	0.44
18	ลิชัวเนีย	29.96	37.80	119.08	161.98	275.30	309.65	403.53
19	เนเธอร์แลนด์	2.96	35.36	87.94	151.57	187.57	574.80	872.02
20	สหราชอาณาจักร	103.19	343.42	245.72	312.93	524.96	1,024.45	1,622.63
21	ประเทศอื่น ๆ ในกลุ่มสหภาพ ยุโรป	73.04	77.24	82.14	142.71	163.36	283.80	338.31
22	ออสเตรีย	41.69	36.83	36.68	45.60	229.57	983.95	1,479.58
23	บังกลาเทศ	32.31	29.96	33.77	64.23	95.66	120.95	154.96
24	บริติช เวอร์จิน ไอส์แลนด์	598.55	613.83	757.41	1,050.75	1,010.85	1,378.67	1,618.08
25	แคนาดา	9.70	17.09	22.20	31.06	47.96	317.84	439.65
26	เคย์แมน ไอส์ แลนด์	1,153.61	1,297.94	1,595.08	2,258.12	2,695.07	4,048.01	5,453.43
27	จีน	788.51	1,125.86	1,214.45	1,917.44	1,955.33	3,292.46	4,116.46
28	ฮังการี	12.47	512.50	476.51	465.07	509.79	292.66	174.00
29	ฮ่องกง	717.94	669.04	831.99	833.72	1,741.49	3,250.75	5,274.39
30	อินเดีย	103.87	167.09	168.18	205.87	281.73	631.17	742.34
31	ญี่ปุ่น	261.19	129.75	242.53	946.90	798.81	1,804.90	2,650.96
32	มอริเชียส	213.57	208.86	313.05	622.10	729.35	1,340.83	2,142.08
33	เกาหลีใต้	11.49	2.93	0.75	0.41	0.85	160.43	209.16
34	สวิตเซอร์แลนด์	60.92	56.39	50.68	54.29	85.22	194.33	273.78

	ประเทศ	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555
35	ไต้หวัน	155.81	58.49	59.62	54.32	57.99	178.28	212.76
36	สหรัฐอเมริกา เอมิเรตส์	1.39	14.77	21.44	25.09	135.47	224.08	249.62
37	สหรัฐอเมริกา	471.60	419.78	546.12	833.10	757.66	2,329.97	3,442.56
38	อื่น ๆ	230.24	313.82	556.04	839.58	1,591.17	3,561.88	5,509.30
	รวม	8,584.89	9,450.34	12,080.42	17,165.32	23,569.70	41,504.87	56,144.26

ที่มา : ธนาคารแห่งประเทศไทย

ตารางที่ 2 แสดงยอดคงค้างเงินลงทุน โดยตรงของไทยในต่างประเทศ จำแนกประเภทธุรกิจของผู้ลงทุน

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

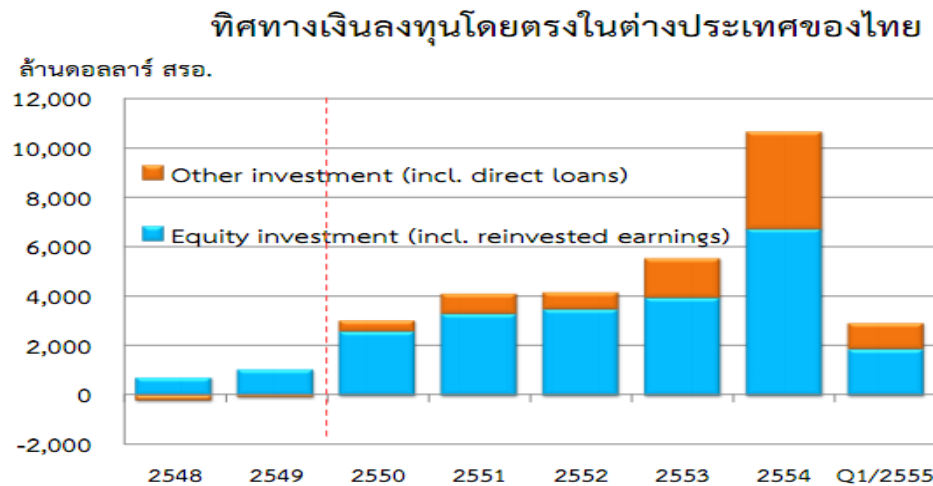
	ประเภทธุรกิจ	2550	2551	2552	2553	2554	2555
1	A เกษตรกรรม การป่าไม้และ การประมง	0.00	0.00	40.66	64.22	4.69	4.85
2	B การทำเหมืองแร่และเหมืองหิน	2,026.57	3,408.83	4,504.97	7,615.79	10,776.09	13,722.78
3	C การผลิต	3,080.83	3,995.35	5,275.63	6,696.46	8,495.83	14,404.13
	อาทิ:						
	10 การผลิตอาหาร	889.37	1,173.11	935.88	1,717.99	1,864.53	3,608.75
	11 การผลิตเครื่องดื่ม	39.61	33.00	342.95	276.75	598.59	1,239.96
	13 การผลิตสิ่งทอ	140.44	282.29	362.68	440.69	533.78	586.21
	17 การผลิตกระดาษ	150.39	140.41	137.35	161.32	302.52	319.13
	20 การผลิตเคมีภัณฑ์	322.24	540.26	778.14	1,089.67	1,389.21	1,835.52
	22 การผลิตยางและพลาสติก	236.35	279.41	171.21	206.70	267.25	355.14
	26 การผลิตคอมพิวเตอร์ อิเล็กทรอนิกส์ และอุปกรณ์ทาง ทัศนศาสตร์	529.54	609.16	752.25	967.53	751.20	2,342.70
	27 การผลิตอุปกรณ์ไฟฟ้า	252.32	328.18	78.91	85.79	410.16	467.24
	28 การผลิตเครื่องจักรและ เครื่องมือ ซึ่งมีได้จัดประเภทไว้ ในที่อื่น	2.98	2.85	320.84	324.49	463.63	668.73
	29 การผลิตยานยนต์ รถพ่วง และรถกึ่งพ่วง	150.15	207.47	731.73	634.51	396.84	862.98
4	D ไฟฟ้า ก๊าซ ไอน้ำและระบบ	32.85	276.59	454.98	649.85	15.25	19.91

	ประเภทธุรกิจ	2550	2551	2552	2553	2554	2555
	การปรับอากาศ						
5	F การก่อสร้าง	175.24	199.62	253.21	299.65	318.99	352.70
6	G การขายส่งและการขายปลีก การซ่อมยานยนต์และ จักรยานยนต์	471.06	612.45	1,524.50	2,406.20	3,462.57	4,581.04
7	H การขนส่งและสถานที่เก็บ สินค้า	494.39	597.41	766.03	948.54	346.08	364.36
8	I ที่พักแรมและบริการด้าน อาหาร	113.67	175.49	232.52	232.11	164.92	168.32
9	K กิจกรรมทางการเงินและการ ประกันภัย 2/	2,276.16	2,157.44	2,635.50	2,737.68	6,729.71	8,482.98
10	L กิจกรรมเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์	583.60	484.14	651.21	1,004.31	1,055.19	1,172.49
11	อื่น ๆ	195.97	173.10	826.11	914.89	10,135.55	12,870.70
	รวม	9,450.34	12,080.42	17,165.32	23,569.70	41,504.87	56,144.26

ที่มา : ธนาคารแห่งประเทศไทย

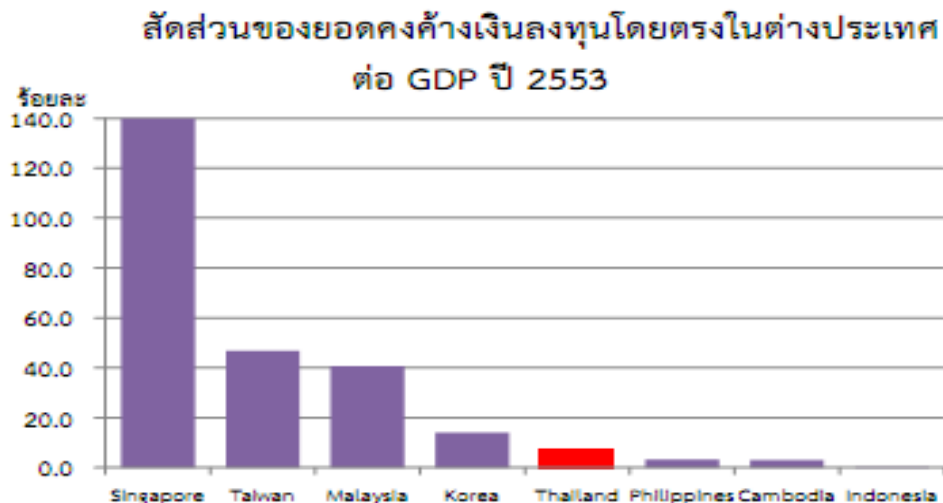
ข้อมูลจาก World Investment Report 2012 ได้ระบุว่า ตั้งแต่ปี 2554 ประเทศไทยได้เปลี่ยนจากประเทศผู้รับการลงทุนจากต่างประเทศมาเป็นผู้ส่งออกการลงทุนสุทธิ (Net Investment Exporter) โดยการลงทุนขาออกมีมูลค่าเพิ่มขึ้นกว่า 10 เท่าตัวในระยะเวลา 5 ปี (2550 – Q1/2555) และเป็นครั้งแรกที่การลงทุนขาออกมีมูลค่ามากกว่าการลงทุนขาเข้า ซึ่งแสดงให้เห็นว่าภาคเอกชนไทยมีความแข็งแกร่งและได้ออกไปลงทุนในต่างประเทศมากขึ้น ซึ่งก็สอดคล้องกับข้อมูลยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงของประเทศไทยในต่างประเทศ ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้จัดทำขึ้นดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งพบว่าเงินทุนเคลื่อนย้ายของประเทศไทยมีความสมดุลมากขึ้น โดยในปี 2554 เป็นปีแรกที่ประเทศไทยกลายเป็นผู้ลงทุนโดยตรงในต่างประเทศมากกว่าที่ต่างชาติเข้ามาลงทุนโดยตรงในประเทศไทย

แผนภูมิที่ 1 : ทิศทางลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของไทย



ที่มา Focused and Quick ฉบับที่ 70 “การลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของไทย : อุปสรรคที่รอการแก้ไข” หน้า 1

แผนภูมิที่ 2 : ทิศทางของยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงในต่างประเทศต่อ GDP ปี 2553



ที่มา Focused and Quick ฉบับที่ 70 “การลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของไทย : อุปสรรคที่รอการแก้ไข” หน้า 2

สำหรับรูปแบบส่วนใหญ่ของการลงทุนโดยตรงของบริษัทไทยในช่วงปี 2549 – 2553 ที่ผ่านมา คือ การควบรวมกิจการ¹⁴ โดยประเทศที่บริษัทไทยเข้าไปลงทุนโดยตรงมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ พม่า หมู่เกาะเคย์แมน และสิงคโปร์ ทั้งนี้ การลงทุนโดยตรงของผู้ประกอบการไทยในประเทศพม่าจะอยู่ในกลุ่มธุรกิจผลิตอาหารสัตว์และทำฟาร์มเลี้ยงสัตว์เป็นส่วนใหญ่ ขณะที่การลงทุนโดยตรงในหมู่เกาะเคย์แมนและประเทศสิงคโปร์ ส่วนใหญ่จะเป็นเพียงฐานการลงทุนเพื่อลงทุนต่อไปในประเทศที่ 3 เช่น ออสเตรเลีย

¹⁴ อ้างอิงจากเอกสารงานวิจัย ฉบับที่ 2/2554 ของสถาบันเพื่อตลาดทุน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หัวข้อ การลงทุนทางตรงในต่างประเทศของบริษัทจดทะเบียนไทย : สถานะปัจจุบันและข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย.

ของกลุ่มธุรกิจพลังงาน เพื่อความคล่องตัวในการบริหารทางการเงิน รวมทั้งเพื่อลดภาระการจัดการเรื่องภาษี โดยมักจะออกไปลงทุนในรูปแบบของกลุ่มธุรกิจในประเทศดังกล่าว แม้การลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของประเทศไทยจะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้น แต่ยังเป็นการลงทุนของกลุ่มบริษัทขนาดใหญ่ไม่กี่ราย และเมื่อเปรียบเทียบกับหลายประเทศในภูมิภาคก็พบว่าการลงทุนยังอยู่ในระดับต่ำ

นอกจากนี้ การเปิดเสรีของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี 2558 ก็เป็นเหตุผลประการหนึ่ง ซึ่งส่งผลโดยตรง ต่อการขยายการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดน และเป็นปัจจัยหนึ่งที่เพิ่มจำนวนการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยให้มีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนทำให้มีการเคลื่อนย้ายเงินทุนและปัจจัยการผลิตของผู้ประกอบการไทยไปยังประเทศต่าง ๆ ทั้งในภูมิภาคและนอกภูมิภาคเพิ่มขึ้น ประกอบกับปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการขยายการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทยนั้น ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายต่าง ๆ ของภาครัฐ ไม่ว่าจะเป็นการออกประกาศของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ได้ทำการปรับเพิ่มวงเงินให้บริษัทแม่ในประเทศไทยสามารถลงทุนโดยตรงในต่างประเทศได้เพิ่มขึ้น (จากเดิม 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็น 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ต่อบริษัทต่อปี) เป็นต้น

2.3.2 มาตรการส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศของภาครัฐ

2.3.2.1 สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (แผนพัฒนาฯ) ได้กำหนดยุทธศาสตร์ในเรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทย ซึ่งการจัดทำแผนพัฒนาประเทศไทยนับตั้งแต่แผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 1 จนถึงแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 10 มีการพัฒนามาอย่างต่อเนื่องภายใต้สถานการณ์ เงื่อนไข และการเปลี่ยนแปลงในมิติต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกประเทศโดย ปัจจุบันอยู่ภายใต้แผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2555-2559) ซึ่งแผนพัฒนาฯ ฉบับนี้ได้จัดทำขึ้นในช่วงเวลาที่ประเทศไทยต้องเผชิญกับสถานการณ์ทางสังคม เศรษฐกิจ และสิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว และส่งผลกระทบอย่างรุนแรงกว่าช่วงที่ผ่านมา โดยมียุทธศาสตร์เพื่อมุ่งสู่ “สังคมอยู่ร่วมกันอย่างมีความสุข ด้วยความเสมอภาค เป็นธรรม และมีภูมิคุ้มกันต่อการเปลี่ยนแปลง” โดยได้นำยุทธศาสตร์ดังกล่าวมาประยุกต์ในการกำหนดนโยบาย พร้อมทั้งเร่งสร้างภูมิคุ้มกันในประเทศให้เข้มแข็งขึ้น เพื่อเตรียมความพร้อมของคน สังคมและระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้สามารถปรับตัวรองรับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงได้อย่างเหมาะสม โดยให้ความสำคัญกับการพัฒนาคนและสังคมไทยให้มีคุณภาพ มีโอกาสเข้าถึงทรัพยากร และได้รับประโยชน์จากการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอย่างเป็นธรรม ประกอบกับเศรษฐกิจโลกที่ตกต่ำและขีดความสามารถในการแข่งขันลดลงทำให้บทบาทของการลงทุนในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจมีแนวโน้มลดลง

ภายใต้ยุทธศาสตร์การสร้างเชื่อมโยงกับประเทศในภูมิภาค เพื่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจและสังคม มีการส่งเสริมผู้ประกอบการไทยในการขยายการลงทุนไปสู่ต่างประเทศ¹⁵ โดยเฉพาะประเทศเพื่อนบ้าน เพื่อแก้ไขปัญหาการขาดแคลนแรงงานและวัตถุดิบในประเทศ และใช้ประโยชน์จากสิทธิพิเศษของประเทศเพื่อนบ้านในการผลิตเพื่อการส่งออก โดยการสร้างตราสัญลักษณ์

¹⁵ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 (2555-2559)

และสร้างเครือข่ายธุรกิจโดยการหาตัวแทนและหุ้นส่วนในต่างประเทศ การสนับสนุนด้านสินเชื่อ การให้ความรู้เกี่ยวกับการจัดตั้งธุรกิจและการเข้าสู่ตลาดต่างประเทศ การจัดตั้งหอการค้าและสภาธุรกิจไทยในต่างประเทศ การจัดตั้งเวทีประสานงานระหว่างภาครัฐและภาคเอกชน ควบคู่กับสภาธุรกิจของกรอบความร่วมมืออนุภูมิภาคและศูนย์ประสานงานระดับท้องถิ่นกับประเทศเพื่อนบ้าน

ซึ่งตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีการกำหนดแผนเพื่อเป็นกรอบในการพัฒนาประเทศในภาพรวม โดยการพัฒนาเศรษฐกิจก็มีการกำหนดยุทธศาสตร์เพื่อให้มีการส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย รวมทั้งกำหนดหน่วยงานที่ให้ความช่วยเหลือด้านข้อมูลแก่ผู้ประกอบการไทยในการลงทุนในต่างประเทศ และรวมถึงการกำหนดมาตรการ และสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ เพื่อส่งเสริมการลงทุนของผู้ประกอบการไทยอีกด้วย

2.3.2.2 กระบวนการคลัง

ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมาการออกไปลงทุนต่างประเทศของบริษัทไทย หากเป็นการลงทุนในบริษัทโฮลดิ้งในสิงคโปร์ ชองกง หรือในดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) ปกติเงินได้ หรือกำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจในต่างประเทศ จะถือเป็นเงินได้จากต่างประเทศมักจะไม่ต้องเสียภาษี แต่เมื่อบริษัทดังกล่าวจ่ายเงินปันผลคืนมาให้บริษัทไทย และบริษัทไทยนำเงินปันผลกลับเข้าประเทศจะต้องเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ร้อยละ 30 ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่นักลงทุนไทยได้เรียกร้องต่อภาครัฐในการออกมาตรการเพื่อประโยชน์ต่อการสนับสนุนให้ธุรกิจคนไทยออกไปลงทุนต่างประเทศ ตามนโยบายของรัฐบาล ต่อมากระทรวงการคลังจึงมีการตราพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ว่าด้วยการยกเว้นภาษีให้กับบริษัทไทยที่ออกไปลงทุนในต่างประเทศ

สาระสำคัญของพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 5 รัฐธรรมนูญแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 396) พ.ศ. 2545 ได้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน โดยกำหนดหลักเกณฑ์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าเจ็ดปีในรอบบัญชีติดต่อกัน หรือไม่น้อยกว่าห้าปีต่อเนื่องกัน ในกรณีที่วิสาหกิจดังกล่าวได้เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้น เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน อันจะทำให้เกิดการลงทุนในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมรวมทั้งในตลาดทุนเพิ่มขึ้น สมควรลดระยะเวลาการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมลง นอกจากนั้น เพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศ สมควรยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ รวมทั้งเพื่อสนับสนุนให้โรงงานอยู่ร่วมกันในนิคมอุตสาหกรรมและช่วยแก้ไขปัญหาภาวะมลพิษ สมควรยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นโรงงานพร้อมที่ดินและย้ายสถานประกอบการเข้าไปอยู่ในนิคมอุตสาหกรรม

2.3.2.3 ธนาคารแห่งประเทศไทย

สืบเนื่องวิกฤติ Hamburger ในสหรัฐอเมริกา ที่เกิดขึ้นในปี 2551 และวิกฤติหนี้สาธารณะในยุโรป ตั้งแต่ปี 2554 ทำให้ความเชื่อมั่นของนักลงทุนสั้นคลอน ส่งผลให้ตลาดการเงินโลกผันผวนมากขึ้นเรื่อยๆ โดยเฉพาะความผันผวนของเงินทุนเคลื่อนย้ายที่เกิดขึ้นทั่วโลก และรวมถึงภูมิภาคเอเชีย ซึ่งที่ผ่านมาประเทศไทยมีภาวะเงินทุนไหลเข้าเพียงด้านเดียวจนในที่สุดกลายเป็นแรงกดดันให้ค่าเงินบาทแข็งค่าขึ้นอย่างรวดเร็ว แต่ในระยะหลังประเทศไทยเริ่มมีการไหลเข้า – ออกของเงินทุนที่มีความสมดุลมากขึ้น อันเนื่องจากการที่ภาคธุรกิจไทยเพิ่มการลงทุนในต่างประเทศ เพื่อให้ภาคธุรกิจไทยมีความคล่องตัวในการลงทุนในต่างประเทศเพิ่มขึ้นและสามารถบริหารจัดการความเสี่ยงได้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง ธนาคารแห่งประเทศไทยได้จัดทำแผนแม่บทเงินทุนเคลื่อนย้ายระหว่างประเทศ เพื่อสนับสนุนให้ผู้ประกอบการและผู้ออมในประเทศสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการทำธุรกิจและกระจายความเสี่ยงในการลงทุนได้มากขึ้น รวมทั้งสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อให้เกิดความสมดุลของเงินทุนเคลื่อนย้าย และกระตุ้นการพัฒนาตลาดเงินเพื่อรองรับกระแสการรวมตัวทางเศรษฐกิจในภูมิภาค และรวมถึงประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

ดังนั้นเพื่อเป็นส่งเสริมภาคธุรกิจไทยให้ไปลงทุนในต่างประเทศเพิ่มขึ้นและสามารถบริหารจัดการความเสี่ยงได้ดีขึ้น โดยมีมาตรการต่าง ๆ ที่เป็นการผ่อนคลายการเคลื่อนย้ายเงินทุนนับแต่วิกฤติดังกล่าวได้เกิดขึ้น ซึ่งปัจจุบัน 28 พฤษภาคม 2556 กระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง คำสั่งรัฐมนตรีให้ไว้แก่นิติบุคคลรับอนุญาต (ฉบับที่ 9) เพื่อผ่อนคลายตามแผนแม่บทเงินทุนเคลื่อนย้ายระหว่างประเทศ และเพื่ออนุวัติให้เป็นไปตามประกาศฉบับดังกล่าว ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ออกประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินที่เกี่ยวข้อง จำนวน 3 ฉบับ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การผ่อนคลายให้สอดคล้องกับประกาศกระทรวงดังกล่าว โดยมีสาระสำคัญได้ กล่าวคือ

1) ประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงิน (ฉบับที่ 21)

การลงทุนโดยตรง ประกาศฉบับดังกล่าวได้มีมาตรการเพื่อผ่อนคลายให้บุคคลธรรมดาลงทุนโดยตรงในต่างประเทศได้ไม่จำกัดวงเงิน จากเดิมที่กำหนดไม่เกิน 100 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เพื่อความคล่องตัวและเปิดโอกาสให้รัฐวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) ขยายตลาดและฐานการผลิต และยกระดับความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

บัญชีเงินฝากเงินตราต่างประเทศ ประกาศฉบับดังกล่าวได้มีการอนุญาตให้บุคคลในประเทศฝากเงินตราต่างประเทศกับสถาบันการเงินในประเทศตามภาระที่จะต้องจ่ายให้บุคคลในต่างประเทศได้ไม่จำกัดวงเงิน เพื่อเป็นทางเลือกในการบริหารจัดการความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน

2) ประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการลงทุนในตราสารในต่างประเทศและอนุพันธ์ โดยประกาศฉบับนี้มีมาตรการเพื่อผ่อนคลายให้ผู้ลงทุนสถาบันสามารถลงทุนในตราสารในต่างประเทศและอนุพันธ์ได้ไม่จำกัดวงเงิน ต่อรายตามวงเงินที่หน่วยงานที่กำกับดูแลผู้ลงทุน คณะกรรมการ หรือผู้มีอำนาจบริหารของผู้ลงทุนกำหนด จากเดิมที่กำหนดไม่เกิน 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

3) ประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการลงทุนในตราสารในต่างประเทศและอนุพันธ์ของบุคคลรายย่อย โดยประกาศฉบับนี้มีมาตรการผ่อนคลายเป็นบุคคลรายย่อยลงทุนในตราสารในต่างประเทศและอนุพันธ์ได้ตามวงเงินที่ได้รับจัดสรรจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์โดยยังต้องลงทุนผ่านบริษัทหลักทรัพย์หรือกองทุนส่วนบุคคลในประเทศ จากเดิมที่กำหนดไม่เกิน 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

จากแผนภูมิที่ 1 ทิศทางลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของไทย¹⁶ แสดงให้เห็นว่าเมื่อทางภาครัฐโดยกระทรวงการคลังและธนาคารแห่งประเทศไทยได้มีการประกาศมาตรการเพื่อผ่อนคลายการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างประเทศทำให้ทิศทางยอดคงค้างเงินลงทุนโดยตรงในต่างประเทศต่อ GDP ปี 2553 ในปี 2550 และ 2553 ที่ธนาคารออกมาตรการผ่อนคลายเกณฑ์เงินทุนนั้น ส่งผลให้ผู้ประกอบการธุรกิจในประเทศไทยมีการลงทุนในต่างประเทศมากขึ้น

2.3.2.4 สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (สกท.) : Board of Investment (BOI) เป็นหน่วยราชการในสังกัดกระทรวงอุตสาหกรรมมีภารกิจเพื่อช่วยในการส่งเสริมการลงทุน โดยให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร เช่น การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร และวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น และสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร เช่น การบริการอำนวยความสะดวกในการนำช่างฝีมือ และผู้ชำนาญการชาวต่างชาติเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม รวมทั้งการให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินแก่นักลงทุนในการดำเนินการตามโครงการ

การประชุมคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 11 ตุลาคม 2554 คณะรัฐมนตรีมีมติให้สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนร่วมกับกระทรวงการคลังทบทวนการให้สิทธิประโยชน์ในการส่งเสริมการลงทุน เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์และการให้สิทธิประโยชน์ในการส่งเสริมการลงทุนของต่างประเทศที่เปลี่ยนแปลงไป และเพื่อเป็นการดูแลฐานภาษีเงินได้ของประเทศให้สอดคล้องกับการดำเนินการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการทั่วไปด้วย และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก็ได้มีการกำหนดทิศทางยุทธศาสตร์การส่งเสริมการลงทุนใหม่ โดยส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับโครงสร้างเศรษฐกิจไทยให้เติบโตอย่างยั่งยืนและสามารถก้าวข้าม Middle Income Trap โดยมีมาตรการที่สำคัญดังนี้¹⁷

- 1) ส่งเสริมการพัฒนาความสามารถในการแข่งขันและการสร้างมูลค่าเพิ่มของภาคอุตสาหกรรม
- 2) ส่งเสริมการพัฒนาอุตสาหกรรมสีเขียว เพื่อการเติบโตอย่างสมดุลและยั่งยืน
- 3) ส่งเสริมให้เกิดกลุ่มอุตสาหกรรมใหม่ ๆ ในภูมิภาค เพื่อสร้างการเจริญเติบโตใหม่ของการลงทุน

¹⁶ แผนภูมิที่ 1 ทิศทางลงทุนโดยตรงในต่างประเทศของไทยในหน้า 17.

¹⁷ เอกสารยุทธศาสตร์การส่งเสริมการลงทุนในระยะ 5 ปี (พ.ศ. 2556-2560) โดยเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน วันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2556.

4) ส่งเสริมการลงทุนของผู้ประกอบการไทยในต่างประเทศ เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทย

โดยสิทธิประโยชน์ของผู้ลงทุนที่จะได้รับจากนโยบายการส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน มีทั้งสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร และที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร โดยผู้ลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์ ดังนี้

สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

- 1) ยกเว้น/ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร (มาตรา 28/29)
- 2) ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น (มาตรา 30)
- 3) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินปันผล (มาตรา 31 และ 34)
- 4) ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 (มาตรา 35 (1))
- 5) ให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำประปา เป็นสองเท่า (มาตรา 35 (2))
- 6) ให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกเพิ่มขึ้นร้อยละ 25 (มาตรา 35 (3))
- 7) ยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก (มาตรา 36)

สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร

- 1) อนุญาตให้นำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน (มาตรา 24)
- 2) อนุญาตให้นำช่างฝีมือ และผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (มาตรา 25 และ 26)
- 3) อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน (มาตรา 27)
- 4) อนุญาตให้ส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ (มาตรา 37)
- 5) รัฐจะไม่โอนกิจการของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมมาเป็นของรัฐ (มาตรา 43)
- 6) รัฐจะไม่ประกอบกิจการขึ้นใหม่แข่งขัน (มาตรา 44)
- 7) รัฐจะไม่ผูกขาดการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันกับผู้ที่ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 45)
- 8) รัฐจะไม่ควบคุมราคาผลิตภัณฑ์ของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 46)
- 9) รัฐจะอนุญาตให้ส่งออกเสมอไป (มาตรา 47)
- 10) รัฐจะไม่อนุญาตให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจ นำผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกับที่ได้รับการส่งเสริมเข้ามาโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า (มาตรา 48)

บทที่ 3

หลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

3.1 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

ภาษีและอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นมีความสัมพันธ์และเชื่อมโยงกัน เพราะหากพิจารณาจากนิยามของคำว่า “ภาษี” ในทางนิติศาสตร์แล้ว “ภาษี” คือ ภาระที่เป็นตัวเงิน อันเป็นหน้าที่ของปัจเจกชนเจ้าของทรัพย์สิน หรือผู้ประกอบการในการชำระเพื่อสนับสนุนพันธกิจของรัฐบาล โดยการจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บที่มีลักษณะบังคับตามกฎหมาย (Compulsory Levy)¹⁸ ซึ่งเป็น “อำนาจของรัฐ” ในการดำเนินการจัดเก็บจากประชาชนผู้มีรายได้หรือธุรกรรมใด ๆ อันก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีให้แก่รัฐ โดยไม่ได้รับการตอบแทนจากเงินดังกล่าวโดยตรง แต่จะเป็นการได้รับสิทธิประโยชน์ในรูปแบบบริการสาธารณะต่าง ๆ อันเป็นสิทธิร่วมกันกับประชาชนในสังคม¹⁹ โดยหากพิจารณาควบคู่กับหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว จะเห็นได้ว่าอำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจที่เกิดขึ้นตามอำนาจอธิปไตย (State Sovereignty) ซึ่งปกติการจัดเก็บดังกล่าวจะอ้างอิงการจัดเก็บภาษีเฉพาะที่เกิดขึ้นในอาณาเขตของรัฐตนอันเป็นจุดเชื่อมโยงระหว่างผู้เสียภาษีที่ใช้ทรัพยากรของประเทศนั้นกับประเทศเจ้าของทรัพยากรย่อมมีอำนาจเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการดังกล่าว

แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับภาษีและอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐก็มีหลักการสอดคล้องกันกับแนวคิดทางนิติศาสตร์ โดยแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ได้อธิบายว่า “ภาษี” คือวิธีการอย่างหนึ่งในการเคลื่อนย้ายเงินทุนจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ โดยการจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการหนึ่งที่รัฐนำมาใช้เพื่อหารายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Government Expenditure) ที่เกี่ยวกับการบริการสาธารณะ²⁰ เช่น การให้บริการด้านขนส่ง ด้านสาธารณสุข ด้านโครงสร้างพื้นฐาน และรายจ่ายต่าง ๆ ในรูปสวัสดิการสังคม เป็นต้น

ดังนั้น หากเชื่อมโยงทฤษฎีภาษีและอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐกับธุรกรรมระหว่างประเทศแล้ว พบว่าการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศมีสภาพของการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างประเทศอันก่อให้เกิดความเชื่อมโยงของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ จึงส่งผลให้การจัดเก็บเงินได้ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมระหว่างประเทศมักประสบปัญหาการเรียกเก็บภาษีจากรัฐสองรัฐหรือมากกว่านั้น ทำให้เงินได้ก้อนเดียวกันนั้นอาจถูกเรียกเก็บภาษีหลายครั้ง โดยในทางทฤษฎีเรียกสถานะเช่นนี้เรียกว่า “ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ” (โดยรายละเอียดในเรื่องภาษีซ้อนจะกล่าวอย่างละเอียดให้ส่วนต่อไป) ซึ่งภาษีซ้อนระหว่างประเทศ คือ การใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีซึ่งถือเป็นอำนาจโดยชอบธรรมของแต่ละประเทศในการเรียกเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศของตน โดยหลักการที่ประเทศ

¹⁸Black's Law Dictionary, p. 1307 (5th ed. 1979).

¹⁹ Morse, G., William W.D. and Salter, D., Davies: Principle of tax law (3rd Edition).

²⁰James, S. and Nobes, C., The economics of Taxation (Prentice Hall International Ltd., UK, 1992).

ต่าง ๆ นำมาพิจารณาอ้างอิงในการเรียกเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ได้แก่ หลักการอ้างอิงจากแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และสัญชาติของผู้เสียภาษี โดยแต่ละหลักการนั้นสามารถอธิบายได้ดังนี้

3.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

หลักแหล่งเงินได้ คือ หลักในการจัดเก็บภาษีที่อ้างอิงจากแหล่งกำเนิดของเงินได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินในประเทศใด ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะมีสัญชาติใด และมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งประเทศที่จัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงหลักแหล่งเงินได้ มักพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างประเทศกับแหล่งเงินได้ เช่น พิจารณาจากการจ้างงานหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศนั้น หรือในบางกรณีอาจพิจารณาจากการจ่ายเงินที่ได้ถูกจ่ายออกจากรัฐแหล่งเงินได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ หลักแหล่งเงินได้ในบางกรณียังให้รวมถึง แหล่งที่ตั้งของทรัพย์สินอันก่อให้เกิดเงินได้ หรือที่ก่อให้เกิดความมั่นคงโดยแหล่งเงินได้ในความหมายนี้ หมายถึง รัฐที่เป็นแหล่งกำเนิดของความมั่นคง แหล่งวัตถุดิบ สถานที่ตั้งของทรัพย์สิน และตลาดการค้าการลงทุนอันเป็นที่ตั้งทางฐานเศรษฐกิจ ที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลประโยชน์ใด ๆ ต่อผู้เสียภาษี²¹ ดังนั้น รัฐอันเป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้ดังกล่าว จึงควรมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการแสวงหารายได้ในอาณาเขตของตน โดยกรณีของการมีเงินได้เกิดขึ้นจากรัฐที่เป็นแหล่งที่ตั้งของทรัพย์สิน เช่น กรณีมีเงินได้เกิดขึ้นจากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ หรือเงินได้ที่เกิดจากการใช้ประโยชน์ในที่ดิน เป็นต้น ดังนั้น เมื่อบุคคลหรือผู้ประกอบการรายใดได้รับผลประโยชน์จากทรัพยากรในประเทศนั้น ก็สมควรเสียภาษีอากรให้กับประเทศดังกล่าว

จากหลักแหล่งเงินได้นี้ จะเห็นว่าฐานอ้างอิงของรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ คือ อำนาจอธิปไตยของรัฐที่มาของแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในอาณาเขต หรือมีการจ่ายเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่งออกจากรัฐอันถือเป็นต้นกำเนิดของเงินได้ โดยแนวคิดดังกล่าวเป็นรูปแบบในการใช้อำนาจของรัฐที่เชื่อมโยงระหว่างผู้เสียภาษีและอำนาจอธิปไตยอันเป็นสิทธิเด็ดขาดของรัฐนั้น และมุ่งพิจารณาในข้อเท็จจริงของการมีเงินได้เกิดขึ้นในอาณาเขตของรัฐตนเป็นสำคัญ โดยไม่พิจารณาถึงองค์ประกอบอื่น ๆ ของผู้เสียภาษี เช่น สัญชาติ ภูมิลำเนา หรือการมีถิ่นที่อยู่ เป็นต้น

3.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

หลักถิ่นที่อยู่ คือ หลักในการจัดเก็บภาษีที่อ้างอิงจากถิ่นที่อยู่ หรือภูมิลำเนาของผู้เสียภาษี โดยหลักการดังกล่าวได้พิจารณาความสัมพันธ์ทางกายภาพของผู้เสียภาษีกับการอาศัยอยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งไม่ว่าจะอยู่อย่างถาวรหรือชั่วคราว ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ๆ ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น เพราะถือว่าได้ใช้ทรัพยากรและได้รับบริการสาธารณะจากประเทศดังกล่าว โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะเป็นบุคคลสัญชาติใด

²¹Norr, M., Jurisdiction to tax and International Income, 17 Tax law review. 431 (1962).

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาของแต่ละประเทศนั้นอาจคำนึงถึงหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ

1) ประเทศจะเก็บภาษีจากบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ถาวร หรือภูมิลำเนาในประเทศนั้นเป็นหลักซึ่งหลักการดังกล่าวมาจากแนวคิดที่ว่า บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ถาวรหรือภูมิลำเนาในประเทศใดแล้ว ย่อมมีความผูกพันทางเศรษฐกิจกับประเทศนั้นโดยตรง ซึ่งบุคคลนั้นย่อมใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศอันเป็นที่อาศัย และประกอบสัมมาชีพใด ๆ เพื่อดำรงชีพ อันเป็นการแสวงหาผลประโยชน์โดยตรงจากประเทศนั้น จึงสมควรชำระภาษีอันเป็นการสมทบรายจ่ายให้แก่ภาครัฐของประเทศดังกล่าว

2) ในกรณีที่ประเทศเห็นว่า การจัดเก็บภาษีจากผู้ที่อาศัยอยู่ประจำประเทศนั้นเพียงอย่างเดียว รายได้ของภาครัฐอาจไม่เพียงพอ และการจัดเก็บจากผู้อยู่อาศัยอยู่ประจำเพียงอย่างเดียวอาจก่อให้เกิดช่องว่างในกลุ่มบุคคลที่อาศัยอยู่ชั่วคราว ซึ่งก็ได้รับประโยชน์และบริการสาธารณะเช่นกัน ประเทศนั้นก็สามารถกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีอยู่ชั่วคราวได้ โดยประเทศที่ประสงค์จะจัดเก็บภาษีจากการมีที่อยู่ชั่วคราวมักกำหนดเงื่อนไขโดยพิจารณาข้อเท็จจริงของผู้ที่อาศัยอยู่ชั่วคราว เช่น ประเภทของเงินได้และจำนวนวันที่อาศัยอยู่ เป็นต้น กรณีของประเทศไทย ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ที่มิถิ่นที่อยู่ชั่วคราวในประเทศไทย โดยบุคคลนั้นจะต้องอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีหนึ่งโดย เงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจากหน้าที่การทำงานหรือกิจกรรมที่ทำในต่างประเทศ โดยให้รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศด้วยโดยบุคคลดังกล่าวจะเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศไทยเมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย²² ซึ่งผู้ที่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่ได้กล่าวมานั้น ถือเป็นผู้อยู่อาศัยอยู่ในประเทศไทย

สำหรับในกรณีของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล การเก็บภาษีจะพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลเป็นหลัก (Place of Incorporation) โดยในบางประเทศอาจพิจารณาศูนย์กลางการบริหารงานหรือสถานที่ดำเนินการอันแท้จริง (Place of Management) ของนิติบุคคลนั้นประกอบด้วย ซึ่งหากข้อเท็จจริงปรากฏว่านิติบุคคลมีสถานที่จัดตั้งในประเทศหนึ่ง แต่มีศูนย์กลางการบริหารงานในอีกประเทศหนึ่ง กฎหมายภายในของประเทศนั้นอาจใช้หลักถิ่นที่อยู่โดยกำหนดให้นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการบริหารงานหรือจากกิจการใด ๆ ที่ประกอบในต่างประเทศทั้งหมด (Worldwide Income) ให้กับประเทศอันเป็นที่ตั้งของการบริหารงานด้วย²³ อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีของประเทศไทย กฎหมายจะพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งของนิติบุคคลเป็นหลักว่าได้ทำการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยหรือไม่ โดยไม่คำนึงถึงอัตราส่วนการถือหุ้นว่าเป็นการถือหุ้นโดยบุคคลสัญชาติไทยมากน้อยเพียงใด

²²ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม

²³เช่น กรณีของคดี De Beers V. Howe (1906) AC 455 ที่ตัดสินโดยศาลในประเทศอังกฤษ

ดังนั้น หลักถิ่นที่อยู่ จึงเป็นหลักการที่ขยายขอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐให้ครอบคลุมถึงบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในทางกายภาพกับประเทศนั้น ๆ อันเป็นหลักการที่ประเทศมักนำมาปรับใช้เพื่อช่วยเสริมสร้างรายได้ในการจัดเก็บภาษีให้เพิ่มขึ้น

3.1.3 หลักสัญชาติ

หลักสัญชาติ (Nationality Rule) คือ หลักในการจัดเก็บภาษีที่อ้างอิงตามสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยหลักการในเรื่องสัญชาตินั้นมักมีเหตุผลทางการเมืองสนับสนุนอยู่ด้วย ซึ่งรัฐที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงสัญชาตินั้น มีแนวคิดที่ว่ารัฐย่อมมีหน้าที่คุ้มครองดูแลตลอดจนให้สวัสดิการและสิทธิบางประการแก่คนชาติตนเท่านั้น เช่น สิทธิในการลงคะแนนเสียงเลือกตั้ง เป็นต้น²⁴ ดังนั้น เหตุผลหลักของประเทศที่ดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากสัญชาติจึงมีที่มาจากขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยให้สามารถจัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดจากคนชาติตนในประเทศอื่น เช่น สหรัฐฯ นอกจากนี้จะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้แล้วยังใช้หลักการสัญชาติด้วย ทำให้ชาวสหรัฐฯ แม้มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศสหรัฐฯ หรือมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของประเทศสหรัฐฯ ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐบาลของประเทศสหรัฐฯ ด้วย ในปัจจุบันนอกจากประเทศสหรัฐฯ แล้ว ประเทศที่ใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศเม็กซิโก

3.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

ในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจของภาคเอกชนมีสภาพของการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างประเทศอันก่อให้เกิดความเชื่อมโยงของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐส่งผลให้ประเทศต่าง ๆ ใช้อำนาจรัฐในการอ้างหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ บางประเทศอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและผู้มีเงินได้ (หลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติ) ในขณะที่อีกรัฐอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งที่จ่ายเงินได้หรือสถานที่ประกอบกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้ (หลักแหล่งที่อยู่) ดังนั้น จากปัญหาที่ได้กล่าวมาในข้างต้น จึงส่งผลให้ธุรกรรมระหว่างประเทศมักประสบปัญหาการเรียกเก็บภาษีจากรัฐสองรัฐหรือมากกว่านั้น เป็นผลให้เงินได้ก้อนเดียวกันอาจถูกเรียกเก็บภาษีหลายครั้ง ซึ่งในทางทฤษฎีเรียกสภาวะนี้เรียกว่า “ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ”

เพื่อแก้ไขปัญหาความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ จึงเป็นสาขาวิชาที่มีวัตถุประสงค์ในการขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวกับเงินได้อันเกิดจากธุรกรรมทางไอนระหว่างประเทศ โดยพิจารณาเชื่อมโยงกับความสัมพันธ์ของระบบกฎหมายภาษีอากรตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป เนื่องจากแต่ละประเทศย่อมอ้างอำนาจรัฐของตนในการจัดเก็บภาษีตามหลักอธิปไตย ดังนั้น เนื้อหาในส่วนนี้จะอธิบายเกี่ยวกับ

²⁴รศ. สุเมธ สิริคุณ โชติ. (2550). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

มูลเหตุของภาษีซ้อนอันเป็นที่มาของการเข้าทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศต่าง ๆ เพื่อมุ่งจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนและสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมทางโอนระหว่างประเทศ

3.2.1 ภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

เนื่องจากธุรกรรมทางโอนระหว่างประเทศเป็นธุรกรรมที่เป็นผลมาจากการประกอบกิจการหรือดำเนินธุรกิจ ลักษณะข้ามอาณาเขตของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ และมักมีผู้เกี่ยวข้องในการดำเนินธุรกรรมที่มีที่อยู่อาศัย สถานประกอบการ และปัจจัยในการประกอบธุรกิจที่มีความเชื่อมโยงในหลายประเทศ โดยธุรกรรมทางโอนระหว่างประเทศอันก่อให้เกิดเงินได้ เช่น การซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศ การโอนเงินทุนระหว่างประเทศ การลงทุนระหว่างประเทศ²⁵ การชำระค่าสิทธิอันเกิดจากการโอนความรู้หรือเทคโนโลยีระหว่างประเทศ และการให้บริการระหว่างประเทศ ล้วนแล้วแต่เป็นเงินได้ที่ประเทศที่เกี่ยวข้องนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ซึ่งความซ้ำซ้อนของการเรียกเก็บภาษีในกรณีนี้ ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ เนื่องจากส่งผลโดยตรงต่อต้นทุนของผู้ประกอบการที่ต้องดำเนินธุรกิจในหลาย ๆ ประเทศ

ยกตัวอย่างเช่น บริษัทของประเทศอังกฤษ (จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศอังกฤษ และมีสถานประกอบการอันเป็นศูนย์กลางของการดำเนินกิจการในประเทศอังกฤษ) ได้รับคำตอบแทนจากการขายสินค้าผ่านนายหน้าในประเทศไทยได้เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยแล้ว โดยประเทศไทยอ้างหลักแหล่งเงินได้ โดยถือว่า เงินได้จากการขายสินค้าจำนวนดังกล่าวเป็นเงินได้ที่นิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศได้ทำการผ่านผู้ทำการแทนในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ)²⁶ โดยมูลเหตุอ้างอันใช้เป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีของกฎหมายไทย คือ ให้ถือว่าบริษัทต่างชาติที่กระทำการผ่านผู้แทนในประเทศไทยมีสถานประกอบการในประเทศไทย (Deemed Business Presence) อย่างไรก็ตาม ในขณะเดียวกัน บริษัทของประเทศอังกฤษรายดังกล่าว ยังมีหน้าที่ตามกฎหมายอังกฤษในการนำเงินได้จากการขายสินค้าในประเทศไทยนำรวมคำนวณภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศอังกฤษ เนื่องจากประเทศอังกฤษได้อ้างหลักถิ่นที่อยู่ในการเรียกเก็บภาษีจากบริษัทดังกล่าวเช่นกัน กรณีดังกล่าวจึงเป็นที่เงินได้ก้อนเดียวกันถูกเรียกเก็บภาษีสองครั้ง จากประเทศสองประเทศอันเป็นจุดเกาะเกี่ยวของเงินได้ในธุรกรรมระหว่างประเทศ

²⁵ เช่น การลงทุนแบบพอร์ตโฟลิโอ เช่น การลงทุนในหุ้น ตราสาร พันธบัตร หรือหน่วยลงทุน เป็นต้น

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ กำหนดไว้ว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว..."

ดังนั้น ภาษีซ้อน คือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันอันเกิดจากธุรกรรมระหว่างประเทศ ถูกใช้เป็นฐานเพื่อเรียกเก็บภาษีจากรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ โดยลักษณะของความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี ในธุรกรรมระหว่างประเทศนั้น สามารถแยกอธิบายได้ใน 2 กรณี ดังนี้

3.2.1.1 ภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation)

คือ กรณีผู้เสียภาษีมักจะต้องเสียภาษีมากกว่าหนึ่งครั้งในเงินได้ก่อนเดียวกัน เนื่องจากรัฐ ได้อำงมูลเหตุในการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน โดยภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจนี้ มักเป็นกรณีการแยกหน่วย ของธุรกิจออกจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของ เช่น กรณีภาษีเงินได้ของนิติบุคคล จะมีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ในส่วนกำไรของบริษัทในชั้นหนึ่ง และเมื่อบริษัทได้ชำระภาษีในส่วนกำไรแล้วและได้นำเงินกำไรส่วนที่เหลือ (After Tax Profits) มาจ่ายเป็นเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งเงินปันผลที่จ่ายนั้นต้องเสียภาษี อีกชั้นหนึ่งในฐานเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น กรณีนี้ เงินได้ที่บริษัทชำระภาษีนิติบุคคลและเงินได้ที่ผู้ถือหุ้น ชำระเงินได้บุคคลธรรมเป็นเงินได้ก่อนเดียวกัน คือ เงินได้ในส่วนกำไรของบริษัท แต่เนื่องจากรัฐ ได้อำงมูลเหตุ ในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันโดยพิจารณาเฉพาะผู้รับเงินได้ในเงินดังกล่าวมิใช่คนเดียวกัน การจัดเก็บภาษี ซ้ำซ้อนนี้ทำให้รัฐต่าง ๆ มักออกกฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหานี้ เช่น การให้เครดิตภาษีเงินปันผล²⁷ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจนั้น เป็นกรณีที่มักเกิดขึ้นได้ในกรณีของการประกอบ ธุรกิจระหว่างประเทศตามตัวอย่างที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หากแต่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้รับเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่น ที่อยู่ในต่างประเทศและอาศัยอยู่คนละประเทศกับสถานที่ตั้งของบริษัทผู้จ่ายปันผลกำไร ในกรณีเช่นนี้ กฎหมายภาษีอากรภายในของประเทศอันเป็นที่ตั้งของบริษัทมักกำหนดให้บริษัทผู้จ่ายเงินปันผล²⁸ ออกนอกประเทศ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ตามหลักแหล่งเงินได้) และเมื่อผู้รับเงินปันผลได้รับเงินในจำนวนดังกล่าวแล้วมักตก อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายภายในให้ผู้ถือหุ้นนำเงินได้จำนวนดังกล่าวมาคำนวณเสียภาษีให้กับประเทศ ที่ตนอาศัยอยู่ด้วยเช่นกัน (ตามหลักถิ่นที่อยู่)²⁹

3.2.1.2 ภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

ภาษีซ้อนในเชิงอำนาจรัฐ คือ กรณีที่เงินได้ของผู้เสียภาษีถูกใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี จากรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ โดยรัฐทุกรัฐที่เรียกเก็บภาษีจากเงินก่อนดังกล่าว นั้น ล้วนแล้วแต่เป็นรัฐที่กล่าวอ้างจาก การมีจุดเกาะเกี่ยวกับเงินได้และผู้เสียภาษีในรายเดียวกัน หรืออีกนัยหนึ่ง คือ กรณีที่ผู้เสียภาษียรายหนึ่ง ถูกเรียกเก็บภาษีจากรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐในเงินได้ประเภทเดียวกัน ซึ่งในกรณีการซ้อนในเชิงอำนาจรัฐนี้

²⁷ ประเทศไทยได้กำหนดหลักการเรื่องการให้เครดิตภาษีเงินปันผลไว้ในมาตรา 47 ทวิ ของประมวลรัษฎากร

²⁸ หากเงินได้จำนวนดังกล่าว เป็นกรณีเงินได้ที่จ่ายโดยบริษัทลูก (Subsidiary) เงินได้ในกรณีนี้จะถือเป็นเงินปันผล (Dividends) แต่หากเป็นเงินได้ที่จ่ายโดยสำนักงานสาขา (Branch) เงินได้ดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรส่งออก (Remittances)

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 เพื่อนำส่งสรรพากรในกรณีที่ผู้จ่ายคือบริษัท ที่จัดตั้งในประเทศไทย

เป็นกรณีที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งในธุรกรรมโอนเงินระหว่างประเทศ เพราะเป็นกรณีของการมีผู้จ่ายเงินจากรัฐหนึ่ง (รัฐแหล่งเงินได้) ไปยังผู้รับเงินที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง (รัฐถิ่นที่อยู่) ซึ่งรัฐทั้งสองย่อมอ้างความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีจากมุมมองที่แตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาดูในรายละเอียดของการซ้อนกันในเชิงอำนาจแล้วพบว่า ในบางกรณีอาจมีการจัดเก็บภาษีซ้อนกันทั้งในแง่ของเศรษฐกิจและอำนาจรัฐก็เป็นได้ ดังนั้น ทฤษฎีทั้งสองจึงต้องพิจารณาควบคู่กันไปในการศึกษากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ นอกจากนี้ จากปัญหาในการซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศนี้ ได้ก่อให้เกิดแนวทางร่วมกันของนานาประเทศในการสร้างหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอันเป็นสากล ที่สามารถปรับใช้เพื่อขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาระภาษี ซึ่งต่อมาได้พัฒนาเป็นหลักการของเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)

3.2.2 อนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่รัฐใช้ในการกำหนดภาระภาษีให้แก่บุคคลต่าง ๆ ในรัฐแต่ละรัฐแตกต่างกัน หลักเกณฑ์ที่รัฐนิยมใช้เพื่อจัดเก็บภาษี ได้แก่ 1) หลักแหล่งเงินได้ 2) หลักถิ่นที่อยู่ 3) หลักสัญชาติ ดังนั้น เมื่อรัฐใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวมาจัดเก็บภาษี การเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้น สำหรับประเทศไทย นำหลักเกณฑ์เรื่องหลักแหล่งเงินได้ และหลักแหล่งที่อยู่มาเป็นหลักการเก็บภาษีที่เท่านั้น วิธีการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนมีทั้งการแก้ไขโดยรัฐใดรัฐหนึ่งฝ่ายเดียว หรือรัฐแต่ละรัฐจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยทำเป็นสัญญาหรือความตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement)³⁰ การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยรัฐฝ่ายเดียวนั้นเป็นกรณีที่รัฐออกกฎหมายภายในเพื่ออำนวยความสะดวกประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในรูปของการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนภาษี ส่วนการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นการที่รัฐเจ้าของแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินต้องเจรจาจัดทำความตกลง ซึ่งการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ ได้เริ่มมีขึ้นตั้งแต่ก่อนก่อตั้งองค์การสหประชาชาติ ซึ่งขณะนั้นมีแนวคิดที่จะขจัดปัญหาเรื่องความซ้ำซ้อนของภาษีระหว่างประเทศไม่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ แต่เป็นอนุสัญญาเกี่ยวกับอากรมรดกระหว่างประเทศอังกฤษ (Great Britain) และสวิสเซอร์แลนด์ (Canton of Vaud) การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวได้เริ่มใช้ครั้งแรกตามกฎหมายประเทศอังกฤษ โดยมีการให้เครดิตภาษีสำหรับอากรมรดกที่เสียไปในต่างประเทศ และทรัพย์สินมรดกที่ตั้งอยู่ในอังกฤษ³¹ ต่อมาวิธีการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวได้พัฒนาในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีการออกกฎหมายให้นำภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในสหรัฐอเมริกาได้ ภายหลังจากที่มีการเริ่มขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวแล้ว ก็ได้มีการพัฒนาวิธีการขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายขึ้น แต่การขจัดภาษีซ้อนสองฝ่ายยังมีการจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะประเทศคู่สัญญาเท่านั้น ซึ่งประเทศอังกฤษได้มีการยกเว้นภาษีในลักษณะต่างตอบแทน

³⁰ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสลิษฐ์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 2. หน้า 287.

³¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. หน้า 89.

แก้กำไรจากการเดินเรือของประเทศคู่อนุสัญญาตั้งแต่ ค.ศ. 1923 และในปี ค.ศ. 1931 ได้ขยายไปถึงกิจการเดินอากาศยาน

ต่อมาในปี ค.ศ. 1946 กรรมการทางการคลังของสันนิบาตชาติได้มีการประชุม ณ กรุงลอนดอน เพื่อแก้ไขบทพจนร่างอนุสัญญาเม็กซิโก และร่างอนุสัญญานฉบับใหม่ที่ทำให้การยอมรับอำนาจเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้น ประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development : OECD) ได้ริเริ่มค้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้นเพื่อให้ประเทศสมาชิกใช้เป็นแนวทางเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน และในปี ค.ศ. 1955 ก็ได้มีการลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวีภาคีถึง 70 ฉบับ และได้รับความนิยมนำแพร่หลาย

นอกจากอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD แล้ว ในปีค.ศ. 1967 องค์การสหประชาชาติได้ตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญศึกษาอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนาเป็นการเฉพาะ โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับของสหประชาชาติมีความแตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับของ OECD หลายประการ เช่น การให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือกว่าในการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งดังกล่าว อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับของสหประชาชาติจึงมีความสมบูรณ์น้อยกว่าฉบับของ OECD และไม่มีผลบังคับหรือผูกพัน เพียงแต่เป็นทางเลือกเพื่อแก้ไขปัญหาในการทำอนุสัญญาของคู่เจรจาให้ลุล่วงไป

3.2.2.1 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนให้หมดไป โดยยอมให้รัฐหนึ่งรัฐใดเป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีได้ โดยกำหนดข้อบทให้รัฐคู่สัญญารัฐใดจะเป็นฝ่ายมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดได้บ้าง ซึ่งเป็นการเพิกถอนสิทธิของรัฐหนึ่งและยินยอมให้อีกรัฐหนึ่งเป็นฝ่ายมีสิทธิเก็บภาษีฝ่ายเดียว เพื่อไม่ให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อน แต่ไม่ได้ประสงค์ให้ผู้มีเงินได้ได้รับยกเว้นภาษีทั้ง 2 รัฐ ซึ่งการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนจะเป็นการจัดภาษีซ้ำซ้อนในทางกฎหมายหรือในทางอำนาจรัฐ จัดการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากร และจัดการเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ยังเป็นการทำให้นโยบายการคลังและภาษีอากรเป็นที่เชื่อมั่นต่อนักลงทุนต่างประเทศอีกด้วย

3.2.2.2 โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ประเทศไทยได้จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2505 โดยอนุสัญญาแบ่งออกเป็น 4 ส่วนใหญ่ ๆ ดังนี้

1) ส่วนที่ 1 ขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ก) อนุสัญญาภาษีซ้อนใช้บังคับกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น โดยผู้ที่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญา คือ บุคคลที่อยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 180 วัน ในปีภาษีหนึ่ง ๆ โดยไม่คำนึงว่าจะมีสัญชาติใด และนิติบุคคลที่จดทะเบียนก่อตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายภายในอื่น ๆ ของไทย

ข) อนุสัญญาภาษีซ้อนจะครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งเป็นภาษีทางตรงและภาษีระดับชาติ ไม่ใช่ภาษีท้องถิ่น ซึ่งภาษีทางตรงนี้ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถผลักภาระภาษีได้จึงจำเป็นต้องมีการบรรเทาภาระภาษีให้ ส่วนภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะจะไม่อยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากเป็นภาษีทางอ้อมและสามารถผลักภาระให้ผู้บริโภคได้

2) ส่วนที่ 2 เงินได้ประเภทต่าง ๆ

อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดว่าเงินได้ประเภทใดจะต้องเสียภาษีเท่าใด อัตราเท่าใด แต่จะกำหนดว่าเงินได้ประเภทนี้ รัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะได้รับสิทธิในการเก็บภาษี ถ้ารัฐใดได้รับสิทธิในการเก็บภาษี ผู้รับเงินได้จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายของรัฐนั้น ซึ่งหากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ รัฐที่ได้รับสิทธิเก็บภาษีจะต้องเรียกเก็บภาษีไม่เกินเพดานที่กำหนดนั้น นอกจากนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดเงินได้ประเภทต่าง ๆ ไว้ ดังนี้

ก) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ข้อ 6) ซึ่งเป็นเงินได้จากการให้เช่าหรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ หรือการหาประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ซึ่งอาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) การให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามมาตรา 40 (8) การเกษตร การธุรกิจการพาณิชย์ เป็นต้น

ข) กำไรจากธุรกิจ (ข้อ 7) ซึ่งอาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (5) (6) (7) หรือ (8)

ค) การขนส่งระหว่างประเทศ (ข้อ 8) ซึ่งอาจเป็นเงินได้จากมาตรา 40 (8) หรือการให้เช่าเรือและอากาศยาน

ง) เงินปันผล (ข้อ 10) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข)

จ) ดอกเบี้ย (ข้อ 11) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก)

ฉ) ค่าสิทธิ (ข้อ 12) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) หรือ (5)

ช) ผลได้จากทุน (ข้อ 13) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) (8) หรือ 40 (3) กรณีขายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิ

ซ) บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (ข้อ 14) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (6) (7) หรือ (8)

ฌ) บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (ข้อ 15) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)

ญ) ค่าป่วยการกรรมการ (ข้อ 16) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) หรือ (2)

ฎ) นักแสดงและนักกีฬาสาธารณะ (ข้อ 17) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)(2) หรือ (8)

ฏ) เงินบำนาญ (ข้อ 18) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)

ฐ) งานรัฐบาล (ข้อ 19) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)

ฑ) นักศึกษาและผู้ฝึกงาน (ข้อ 20) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) (6) (7) หรือ (8)

ฒ) ศาสตราจารย์ ครุ และนักวิจัย (ข้อ 21) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) หรือ (2)

ณ) เงินได้อื่น ๆ ที่มีได้บัญชีไว้ชัดเจน (ข้อ 22) อาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ค) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือมาตรา 40 (5) กรณีบริษัทญี่ปุ่นให้เข้าเครื่องจักร หรือมาตรา 40 (8)

3) ส่วนที่ 3 การจัดหาภาษีซ้อน

บทบัญญัติในส่วนนี้จะถูกนำมาใช้เมื่อข้อบทในส่วนที่ 2 ได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญาทั้งสองต่างมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ซึ่งทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับจะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดปัญหาภาษีซ้อนไว้แตกต่างกัน เช่น ถ้ากำหนดให้จัดภาษีซ้อนโดยกำหนดให้ใช้วิธียกเว้น (Exemption Method) รัฐที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะต้องยกเว้นภาษีไม่ต้องนำเงินที่ได้เสียภาษีไว้แล้วในรัฐแหล่งเงินได้มาคำนวณภาษีอีก แต่ถ้าอนุสัญญากำหนดให้ใช้วิธีเครดิตภาษี (Credit Method) รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ยังคงมีสิทธินำเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีที่เกิดขึ้นในรัฐถิ่นที่อยู่แต่ละจะต้องยอมให้นำภาษีที่เสียไว้ในรัฐแหล่งเงินได้มาเครดิตหักออกจากภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้ด้วย

4) ส่วนที่ 4 บททั่วไป

บทบัญญัติในส่วนนี้เป็นบทบัญญัติทั่วไป โดยกำหนดเรื่องบทนิยาม บทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างรัฐคู่สัญญา การตกลงร่วมกันเมื่อมีปัญหาในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน การไม่เลือกปฏิบัติ การเริ่มและการเลิกอนุสัญญาภาษีซ้อน

นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดการเลือกปฏิบัติทางภาษีในหลายสถานการณ์ การสร้างกระบวนการตกลงร่วมกันเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อน และแก้ไขความขัดแย้งของการตีความอนุสัญญา การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญา มาตรการทางภาษีต่อสมาชิกคณะทูต และตำแหน่งกงสุลที่เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศ การขยายอาณาเขตในชายบังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อน

3.2.2.3 ขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

1) บุคคลที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ก) บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้นจึงจะมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยบุคคลใดที่ต้องถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศใด ถือได้ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรของประเทศนั้น ในกรณีของประเทศไทยบุคคลธรรมดาถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต่อเมื่ออยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันภายในปีภาษีหนึ่ง ๆ และในกรณีนิติบุคคลจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต่อเมื่อได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย

ข) สาขาของนิติบุคคลถือว่ามีถิ่นที่อยู่ (เพื่อการรัษฎากร) แห่งเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ของตน สำหรับกรณีสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศ แม้มำตั้งสำนักงานอยู่ในประเทศไทยนานเท่าใดก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด ส่วนสาขาของนิติบุคคลไทยที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศยังถือว่าเป็นนิติบุคคลไทย นอกจากนี้บริษัทในเครือ (Subsidiary) ถือว่าเป็นนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและมีสถานภาพเป็นนิติบุคคลหรือเป็นหน่วย (Entity) แยกต่างหากจากนิติบุคคลต่างประเทศผู้ถือหุ้น บริษัทในเครือนี้ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

ก) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาจะอ้างสิทธิขอรับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ต่อเมื่อเป็นเจ้าของเงินได้อย่างแท้จริงเท่านั้น

ง) กรณีมีข้อสงสัยเกี่ยวกับสถานภาพการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ ผู้จ่ายเงินหรือเจ้าหน้าที่ภาษีอากรอาจขอให้ผู้กล่าวอ้างแสดงหลักฐานเป็นหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่ (Certificate of Residence) ที่ออกโดยหน่วยงานของประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อนำมาประกอบการพิจารณาด้วย และหนังสือรับรองนั้นจะต้องรับรองความแท้จริงของเอกสารโดยสถานกงสุลหรือสถานเอกอัครราชทูตไทยประจำประเทศนั้น ๆ ด้วย ขั้นตอนการขอหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่ บุคคลนั้นจะต้องทำคำร้องเป็นหนังสือถึงสรรพากรภาคประจำท้องที่ซึ่งบุคคลนั้นมีที่อยู่หรือมีสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

2) อนุสัญญาภาษีซ้อนจะใช้บังคับกับภาษีเงินได้ (Income Tax) ซึ่งเป็นภาษีระดับชาติ โดยข้อ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนครอบคลุมถึงภาษีที่เป็นลักษณะภาษีทางตรง (Direct Tax) เท่านั้น ส่วนภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ประเภทอื่น ๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะ จะไม่อยู่ในข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยยังคงจัดเก็บตามหลักการปกติของกฎหมายภายในแต่ละประเทศ

ส่วนภาษีที่ถูกระบุไว้ตามข้อ 2 นี้ หากไม่ใช้บังคับอยู่ในดินแดนส่วนใดของประเทศ คู่สัญญาก็จะถือว่าดินแดนส่วนนั้น ไม่อยู่ในบังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

3.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในการลงทุนระหว่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีจากการลงทุนระหว่างประเทศของนิติบุคคลนั้น แม้ว่าจะมีการจัดเก็บได้หลายลักษณะ แต่การจัดเก็บจากเงินได้ของนิติบุคคลที่เกิดขึ้นในการลงทุนนั้น สามารถจัดเก็บตามประเภทของเงินได้ ดังนี้

3.3.1 เก็บจากกำไร (Profit)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเก็บจากกำไรสุทธิของนิติบุคคลนั้น ซึ่งกำไรสุทธิ³² คือ เงินได้ที่ได้มาจากการประกอบกิจการของนิติบุคคลเมื่อหักรายจ่ายของการประกอบธุรกิจและต้นทุนของนิติบุคคล การเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของนิติบุคคลนั้น เนื่องจากการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลแม้มีรายรับเกิดขึ้น แต่ก็มีค่าใช้จ่าย ค่าเสื่อม หรือค่าสึกหรอ ดังนั้น จึงมีการนำเงินดังกล่าวมาหักออกจนเหลือเป็นกำไรสุทธิที่ใช้เป็นฐานในคำนวณภาษี ส่วนค่าใช้จ่ายที่ยอมหักได้นั้น จะเป็นเฉพาะค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการเท่านั้น นอกจากค่าใช้จ่ายแล้วแต่ละประเทศก็มีรายการค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ยอมให้หัก เช่น ค่าเสื่อม ค่าสึกหรอ ค่ารับรอง ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ หรือการหักผลขาดทุนสุทธิ เป็นต้น³³

³² สมคิด บางโม. (2556). ภาษีอากรธุรกิจ. หน้า 163.

³³ ปรีดา นาคนาวาทิม. (2535). เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1. หน้า 87 -88.

นอกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเก็บจากกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการของนิติบุคคลแล้ว หากนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยเป็นสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการได้กำไร และมีการจัดส่งเงินกำไรนั้นไปยังสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ก็จะมีการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรนั้นด้วย³⁴

3.3.2 เก็บจากเงินปันผล (Dividend)

เงินปันผลเป็นผลกำไรที่นิติบุคคลได้จัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้น³⁵ โดยการเก็บภาษีจากเงินปันผล มีแนวคิดในการจัดเก็บ 2 แบบ คือ หลักการแยกหน่วยภาษี และหลักการรวมเงินได้

3.3.2.1 การเก็บแบบแยกหน่วยภาษี จะจัดเก็บนิติบุคคลและผู้ถือหุ้นแยกต่างหากจากกัน โดยพิจารณาว่านิติบุคคลและผู้ถือหุ้นต่างมีความสามารถในการเสียภาษีต่างจากกัน ซึ่งแม้ผู้ถือหุ้นจะอยู่ในฐานะของเจ้าของนิติบุคคลก็ตาม แต่การบริหารจัดการนิติบุคคลขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารของนิติบุคคลนั้นจึงสามารถพิจารณาเป็นหน่วยแยกออกจากกันได้ การเก็บภาษีจึงเก็บภาษีเมื่อนิติบุคคลมีกำไร และเก็บเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับ แต่การเก็บภาษีแบบแยกหน่วยภาษีนี้อาจเกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเพราะเงินกำไรก่อนเดิยวกับของนิติบุคคลจะถูกเก็บภาษีซ้ำกันสองครั้ง

3.3.2.2 หลักการรวมเงินได้ จะเก็บจากผู้มีเงินได้ที่แท้จริงซึ่งได้แก่ ผู้ถือหุ้น เนื่องจากนิติบุคคลเกิดจากการที่บุคคลธรรมดาารวมตัวกันและมีสถานะตามกฎหมายรองรับไว้เท่านั้น เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับปันผลกำไรจากนิติบุคคล ผู้ถือหุ้นก็ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้อยู่แล้ว หากนิติบุคคลไม่มีการจัดสรรกำไรแก่ผู้ถือหุ้นกำไรของนิติบุคคลนั้นก็จะถูกนำมารวมเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนที่ผู้ถือหุ้นนั้นควรได้รับเงินปันผล ซึ่งหลักการรวมเงินได้นั้นจะไม่ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน

แม้การเก็บภาษีตามหลักการรวมเงินได้นั้นจะไม่ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนแต่อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติในเรื่องการกำหนดสัดส่วนกำไรที่ผู้ถือหุ้นควรได้รับว่าเป็นจำนวนเท่าใด ดังนั้น การเก็บภาษีเงินปันผลจึงมักเก็บตามหลักการแยกหน่วยภาษี โดยมีการนำวิธีการเครดิตภาษีเงินปันผลมาแก้ไขปัญหการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ทั้งนี้ มูลค่าเครดิตภาษีเงินปันผลไม่ใช่เงินที่ผู้ถือหุ้นจะได้รับคืนทั้งหมด แต่ผู้ถือหุ้นต้องนำมูลค่าเครดิตภาษีไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยผู้ถือหุ้นที่ได้รับประโยชน์สูงสุดจากการใช้สิทธิในการขอเครดิตภาษีเงินปันผล คือ ผู้ถือหุ้นที่จ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่จ่ายเงินปันผลให้ซึ่งผู้ถือหุ้นก็จะได้รับคืนเงินภาษีในส่วนที่มีการหัก ณ ที่จ่ายไว้เกิน³⁶

³⁴ อ้างแล้ว เิงอรธที่ 32 หน้า 223.

³⁵ ศันลียา ศิริทศ (2546). ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัท โฮลดิ้ง (Holding Company) ในประเทศไทย. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 32.

³⁶ http://www.set.or.th/setresearch/files/spotlight/Research_Note_01_2555.pdf

3.3.3 เกือบจากส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุน (Capital Gain)

ส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุน คือ มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินซึ่งเกิดขึ้นเมื่อมีการขายหรือโอนทรัพย์สินนั้น เช่น กรณีการขายหุ้นหรือขายที่ดิน มูลค่าของส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุนนี้จะถูกนำมาคำนวณภาษี เช่น กรณีของประเทศไทยส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุนเป็นเงินได้ที่ถูกรวมคำนวณเป็นภาษีเงินได้ แต่ในบางกรณีก็มีการกำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เช่น การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ หรือการขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมรดก³⁷ เป็นต้น

โดยทั่วไปมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจะมี 2 ลักษณะ³⁸

3.3.3.1 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นขณะถือครอง (Accrued Capital Gain) เป็นมูลค่าที่สูงขึ้นขณะถือครองทรัพย์สินถึงแม้ว่าจะยังไม่ได้มีการซื้อขายทรัพย์สินก็ตามแต่สามารถประเมินราคาได้จากราคาตลาด

3.3.3.2 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นเมื่อมีการซื้อขาย (Realized Capital Gain) เป็นมูลค่าที่ได้รับสูงขึ้นเมื่อนำทรัพย์สินออกขายหรือแลกเปลี่ยน

การจัดเก็บภาษีของส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุนนั้น ในบางประเทศมีการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าเป็นภาษีอีกประเภทหนึ่งแยกจากภาษีเงินได้ เช่น สหราชอาณาจักร และมาเลเซีย และบางประเทศก็มีวิธีเก็บภาษีดังกล่าวโดยรวมส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุนเป็นเงินได้ เช่น ประเทศไทย และอินโดนีเซีย และมีบางประเทศที่ไม่เก็บภาษีจากส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุน เช่น เขตปกครองพิเศษฮ่องกง และสิงคโปร์³⁹ เป็นต้น

3.3.4 เกือบจากดอกเบี้ย (Interest)

ดอกเบี้ย⁴⁰ คือ ผลตอบแทนที่ผู้ฝากเงินได้รับตอบแทนจากการฝากเงินกับสถาบันการเงิน หรือผลตอบแทนที่ผู้ให้กู้ได้รับจากผู้กู้หรือการให้สินเชื่อ หรือผลตอบแทนจากการถือสินทรัพย์ทางการเงิน เช่น หลักทรัพย์ ซึ่งดอกเบี้ยอาจเป็นได้ทั้งในรูปของตัวเงินหรือทรัพย์สินที่สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในกรณีที่นิติบุคคลนั้นนำเงินทุนของตนเองมาฝากหรือมาให้สินเชื่อตนเอง ดังนั้น เมื่อได้รับประโยชน์หรือผลตอบแทนอื่น ๆ ก็ถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษี โดยเงินได้จากดอกเบี้ยนี้ถือเป็นเงินได้แบบเชิงรับ (Passive Income) หรือรายได้ที่ผู้รับไม่มีส่วนในการดำเนินการหรือประกอบกิจการเพื่อให้เกิดรายได้ขึ้นเอง⁴¹

การที่แต่ละประเทศจะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทต่าง ๆ ข้างต้นจะต้องมีจุดเชื่อมโยงระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีกับผู้มีเงินได้กล่าวคือ มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ หรือมีการรับหรือจ่ายเงินได้ในประเทศที่จัดเก็บภาษี หรือพิจารณาความสัมพันธ์ของผู้มีเงินได้กับประเทศ ที่เก็บภาษี

³⁷ สุเมธ ศิริคุณ โชติ. (2554). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. หน้า 41.

³⁸ อ้างแล้ว เจริญวรรคที่ 34

³⁹ Angharad Miller and Lynne Oats. **Principles of International Taxation**. pp 8 – 9.

⁴⁰ <http://www.bot.or.th/Thai/FinancialLiteracy/interest/Pages/interest1.aspx>

⁴¹ อ้างแล้ว เจริญวรรค 31.

เช่น สัญชาติ ภูมิลำเนา หรือการมีถิ่นที่อยู่ ของผู้มีเงินได้นั้น ซึ่งประเทศต่าง ๆ ในปัจจุบันจะมีการพิจารณาความเชื่อมโยงด้านความสัมพันธ์ของผู้มีเงินได้กับประเทศที่จัดเก็บภาษีก่อน หากไม่มีความเชื่อมโยงจึงพิจารณาจัดเก็บจากแหล่งเงินได้เป็นลำดับรอง⁴²

3.4 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้ของธุรกิจการค้าที่มีสภาพเป็นนิติบุคคล ตามที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร แนวคิดพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี คือ บริษัทที่มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายซึ่งแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น จึงถือได้ว่าบริษัทเป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น ในบางกรณีสภาพความเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด กล่าวคือ ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมิได้เป็นฝ่ายจัดการหรือฝ่ายบริหารงานของบริษัทเอง จึงอาจกล่าวได้ว่าบริษัทสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีบุคคลใดสามารถนำผลกำไรดังกล่าวมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง (ผลกำไรของบริษัทจึงเป็นความสามารถในการเสียภาษีอากรของบริษัทแยกออกจากผู้ถือหุ้น) ดังนั้น บริษัทจึงควรเสียภาษีตามหลักเงินได้ซึ่งเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี นอกจากนี้ การประกอบกิจการในรูปนิติบุคคลจะได้รับสิทธิพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดาอยู่หลายประการ ยกตัวอย่างเช่น การประกอบกิจการในรูปบริษัท ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวนตามที่ลงทุนไว้ การโอนความเป็นเจ้าของกิจการในรูปบริษัทสามารถกระทำได้ง่ายกว่ากิจการรูปบุคคลธรรมดา เป็นต้น ดังนั้น เมื่อการประกอบกิจการในรูปบริษัทได้รับสิทธิประโยชน์มากกว่า บริษัทจึงควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสิทธิพิเศษที่ได้รับนี้ด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ และเป็นการเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ระบบ ดังนี้⁴³

3.4.1 การจัดเก็บแบบระบบแยกหน่วย มาจากแนวคิดที่ว่าบริษัทมีตัวตนแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยเด็ดขาด เป็นระบบที่ใช้ในยุคแรกของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ระบบนี้กำไรในบริษัทจะถูกจัดเก็บภาษี 2 ครั้ง คือ ครั้งแรกเก็บในฐานะกำไรจากบริษัทหรือภาษีกำไร และอีกครั้งหนึ่งเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้ผู้ถือหุ้น รวมถึงรายได้จากการขายหุ้นใน ส่วนความรับผิดชอบในภาษีเงินได้ของผู้ถือหุ้นนั้น บริษัทจะทำหน้าที่เป็นตัวแทนของสรรพากรเรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถือหุ้นโดยหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินปันผล หากผู้ถือหุ้นมีภาษีที่ต้องชำระต่ำกว่าที่บริษัทหักภาษีไว้ สรรพากรก็จะคืนให้หรือเรียกเก็บเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี

⁴² อ้างแล้ว เจริญวรรธ 31.

⁴³ สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2554) “กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ.

ในปัจจุบันระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศต่าง ๆ มักมีหลักการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคล แต่ละนิติบุคคลแยกหน่วยออกจากกัน แม้ว่าทุนของนิติบุคคลตั้งแต่ 2 แห่งขึ้นไปนั้นอาจมีเจ้าของทุนเป็นบุคคลเดียวกันก็ตาม กรณีบริษัทข้ามชาติที่ประกอบขึ้นจากนิติบุคคลหลายหน่วยถูกควบคุมโดยทุน และมีเจ้าของเดียวกัน การจัดเก็บภาษีโดยปกติก็จะจัดเก็บจากแต่ละนิติบุคคลแยกจากกัน ในบางประเทศนิติบุคคลชาติที่อยู่ในเครือเดียวกันอาจยื่นแบบรวมกันได้ หรืออาจนำเงินได้ไปรวมคำนวณกับนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งเพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะตัดสินใจเลือกอย่างไร ประกอบกับมีหลักทั่วไปอยู่ว่าการบังคับให้นิติบุคคลหลาย ๆ แห่งนำเงินได้มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้รวมกันโดยฝ่าฝืนความสมัคใจนั้นเป็นสิ่งที่ทำไม่ได้ ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศต่าง ๆ ส่วนมีหลักการเดียวกันนี้ และอยู่ภายใต้หลักการการเคารพสถานะที่แยกเป็นเอกเทศของนิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีระบบนี้ส่งเสริมให้มีการสะสมกำไรไว้ที่บริษัท ไม่มีแรงจูงใจการจ่ายเงินปันผลแต่จะส่งเสริมให้มีการดึงกำไรออกจากบริษัทในลักษณะจ่ายเงิน ให้ค่าตอบแทนผู้ถือหุ้น หรือกรรมการในจำนวนที่สูง แต่ระบบนี้จะมีบทบัญญัติต่อต้านการเลี่ยงภาษีเพื่อป้องกันการเก็บกำไรสะสมไว้ที่บริษัท ซึ่งเป็นผลให้ผลตอบแทนเฉลี่ยต่ำ และเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้ผู้ถือหุ้น หากบริษัทต้องการเงินทุนใหม่จะต้องพึ่งพาแหล่งเงินทุนจากตลาดเปิด ซึ่งการเพิ่มทุนดังกล่าวกลไกตลาดจะมีการจัดสรรเงินทุนให้แก่บริษัท

3.4.2 การจัดเก็บแบบระบบหุ้นส่วนหรือระบบรวมหน่วย มาจากแนวคิดที่ว่าบริษัทไม่มีตัวตนที่แท้จริง แต่ประกอบไปด้วยบุคคลหลายคนมารวมเป็นหุ้นส่วนกัน รายได้ หรือกำไรทั้งหมด จึงเป็นของผู้ถือหุ้นแต่ละราย มิใช่ของบริษัท เป็นการมองว่านิติบุคคลเป็นเพียงทางผ่านของเงินได้ของผู้ถือหุ้นเท่านั้น นิติบุคคลลักษณะนี้เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Conduit ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะระดับบุคคลธรรมดา แต่วิธีนี้ไม่ค่อยนิยมใช้เนื่องจากทำให้มีการกักเก็บกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จัดสรรไปยังผู้ถือหุ้น

ในประเทศอังกฤษ เยอรมัน ฝรั่งเศส และประเทศยุโรปตะวันตกต่าง ๆ มีแนวคิดที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เก็บจากผู้เป็นเจ้าของหุ้นล่วงหน้า เงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับจึงยอมให้นำภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียโดยนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไปเป็นเครดิตหักออกจากภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียโดยบุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินปันผล ระบบนี้เกิดขึ้นเพื่อเลี่ยงการเก็บภาษีเงินได้ในชั้นนิติบุคคลซ้ำซ้อนกับในชั้นผู้ถือหุ้น เนื่องจากถือว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลเสมือนเป็นเครดิตหักออกจากภาษีเงินได้ที่ผู้ถือหุ้นต้องเสีย จึงเรียกว่าระบบ Imputation นอกจากนั้นผลที่ตามมาคือภาพของการรวมภาษีเงินได้นิติบุคคลเข้ากับภาษีเงินได้ ที่เก็บจากผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผล ดังนั้น จึงเรียกว่าระบบ Integration ด้วย

3.4.3 การจัดเก็บแบบระบบผสม หรือรวมหน่วยของการจำหน่ายกำไร จากแนวความคิดว่า นิติบุคคลมีตัวตนแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น จึงต้องเก็บภาษีระดับนิติบุคคลตามหลักผลประโยชน์ และจัดเก็บภาษีในระดับบุคคลธรรมดาด้วยถ้าไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็จะทำให้กักเก็บกำไรหรือรายได้ไว้ที่นิติบุคคลและเพื่อจูงใจให้มีการจัดสรรกำไรให้กับผู้ถือหุ้นโดยไม่กักเก็บกำไรไว้ที่นิติบุคคลจึงมีมาตรการเสริมเพื่อจูงใจความซ้ำซ้อนทั้งหมดหรือบางส่วนจากกำไรและเงินปันผลซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ

3.4.3.1 การจัดความซ้ำซ้อนในระดับนิติบุคคล แบ่งออกเป็น 2 วิธี

1) วิธีหักลดหย่อนเงินปันผลออกจากกำไรที่เสียภาษีของบริษัทหรือหักกำไรที่จะจำหน่ายให้ผู้ถือหุ้นออกจากฐานภาษีนิติบุคคล ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่จะจำหน่ายออกไป เรียกว่า Zero Rate วิธีนี้ต้องให้บริษัททำหน้าที่เป็นตัวแทนสรรพากรหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่สูง ระดับเดียวกับภาษีระดับบริษัท ขณะจ่ายเงินปันผลเพื่อเป็นการประกันการจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้น

2) วิธีสองอัตรา (Split Rate) วิธีนี้จะกำหนดอัตรากำไรที่เรียกเก็บจากกำไรของบริษัท ส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผล และส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลแตกต่างกัน กล่าวคือ อัตรากำไรสำหรับกำไรที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลจะมีอัตราต่ำกว่ากำไรส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นปันผล เนื่องจากกำไรที่จัดสรรจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่มอีกครั้งในระดับผู้ถือหุ้น ส่วนกำไรที่สะสมไว้ที่บริษัทจะเป็นภาษีขั้นสุดท้าย วิธีนี้จะกระตุ้นให้มีการจัดสรรกำไรให้ผู้ถือหุ้น และขณะเดียวกันเป็นการลงโทษกำไรที่สะสมไว้ที่บริษัท เมื่อผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าภาษีกำไรส่วนที่สะสมไว้ที่บริษัท วิธีนี้มีความเรียบง่ายและมีความแตกต่างกันชัดเจน ระหว่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ยังส่งเสริมให้นักลงทุนต่างชาติลงทุนในประเทศด้วยการซื้อหุ้นซึ่งได้รับประโยชน์จากการจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจเช่นเดียวกับนักลงทุนท้องถิ่น

3.4.3.2 การจัดภาษีซ้อนในระดับผู้ถือหุ้น แบ่งออกเป็น 4 วิธีดังนี้

(1) ระบบ Scheduler เก็บภาษีเงินปันผลระดับบุคคลธรรมดาในอัตราต่ำกว่าหรือแยกยกเว้นออกมาจากเงินได้ชนิดอื่น เช่น ให้มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่ายด้วยอัตรากำไรที่ต่ำกว่าอัตรากำไรเงินได้ของประเทศอื่น

(2) วิธีหักลดหย่อน (Deduction Method) ให้หักค่าลดหย่อนเงินปันผลออกจากปันผลก่อนที่จะนำไปรวมคำนวณกับรายได้อื่น เป็นการหักออกจากฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนที่มีได้สัมพันธ์กับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เคยชำระภาษีมาแล้ว ตามวิธีนี้หากบริษัทได้เสียภาษีจากกำไรไปแล้วบริษัทก็ไม่ต้องเสียภาษีบริษัทอีก แต่เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลจำนวนหนึ่ง รัฐยอมให้หักออกบางส่วนและเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้นเฉพาะจากส่วนที่เหลือ

(3) ระบบเครดิตภาษี (Imputation หรือ Credit Method) วิธีนี้ถือว่ากำไรสุทธิของบริษัททั้งหมดเป็นเสมือนเงินเดือนของผู้ถือหุ้น ฉะนั้น เมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลก็ถือว่าเงินปันผลที่ได้รับนั้นเป็นเงินปันผลที่ได้เสียภาษีไปแล้วตามอัตรากำไรสำหรับบริษัท แต่เนื่องจากผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาแต่ละคนมีฐานะแตกต่างกัน จึงไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากันแต่ต้องมาคำนวณภาษีใหม่ตามฐานะของแต่ละคน ถ้าหากภาษีตามฐานะของตนน้อยกว่าอัตรากำไรของบริษัท รัฐบาลต้องคืนภาษีให้แก่หากภาษีตามฐานะของตนสูงกว่าก็ต้องเสียภาษีเพิ่ม วิธีนี้จึงให้ประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นโดยตรงแต่กลไกในการจัดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจจะซับซ้อน เพื่อไม่ให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนต่างชาติ อย่างไรก็ตาม การให้เครดิตภาษีถือได้ว่าเป็นการส่งเสริมการลงทุนด้วยหุ้นนั่นเอง

ระบบเครดิตกำหนดให้คำนวณภาษีเงินปันผลโดยถือเสมือนหนึ่งว่าเงินปันผลยังมิได้เสียภาษีกำไร เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าไรแล้วจึงนำภาษีกำไรซึ่งได้เสียไปแล้วมาหักออกจากยอดภาษีเงินปันผล การจัดการความซับซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษีจะจัดทั้งหมดหรือบางส่วนขึ้นอยู่กับอัตราเครดิตที่กฎหมายอนุญาต ถ้าจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้วทั้งจำนวน ก็เป็นการจัดการความซับซ้อนทั้งจำนวน ถ้าเครดิตภาษีคิดเป็นเพียงส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้ว ก็เรียกได้ว่าเป็นเครดิตบางส่วน การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามระบบเครดิตนี้จะกำหนดอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรส่วนที่จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลและส่วนที่มีได้จัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลไว้อย่างเท่าเทียมกัน และเมื่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลมาแล้วก็ต้องนำ เงินปันผลที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา โดยจะได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลจำนวนหนึ่งส่วน ซึ่งคิดเป็นร้อยละของเงินปันผลที่ได้รับจริง และสามารถเทียบเป็นร้อยละของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียไปแล้ว เครดิตภาษีเงินปันผลนี้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินปันผลที่ได้รับ ต้องนำไปรวมในฐานภาษี และเมื่อคำนวณภาษีแล้วก็นำเครดิตภาษีเงินปันผลนี้ไปหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้ หากภาระภาษีทั้งหมดของผู้ถือหุ้นมีมากกว่าเครดิตภาษี ผู้ถือหุ้นต้องจ่ายเพิ่มแต่หากเครดิตมีมากกว่า ผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินภาษีที่จ่ายเกินกลับคืน เครดิตภาษีเปรียบเสมือนเงินปันผลส่วนที่รัฐบาลได้หักไว้ก่อนล่วงหน้า จึงเรียกวิธีนี้ว่า Imputation การให้เครดิตภาษีทั้งจำนวนหรือบางส่วน ก่อให้เกิดความโปร่งใสทางการเงิน เพราะภาษีที่ชำระในระดับบริษัทสามารถนำมาเครดิตได้เต็มจำนวนทั้งหมดในระดับผู้ถือหุ้น ส่วนการให้เครดิตบางส่วน ภาระภาษีส่วนที่เหลือจะไม่สามารถนำไปเป็นเครดิตภาษีในส่วนของผู้ถือหุ้นได้ แต่จะตกติดอยู่กับกำไรบริษัท

(4) วิธีให้ถือเอาเงินปันผลบางส่วนเป็นเครดิต (Dividend Credit Method) วิธีนี้ผู้ถือหุ้นต้องนำเงินปันผลที่ได้รับทั้งจำนวนไปรวมเป็นเงินได้ เพื่อคิดภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาได้เมื่อได้เป็นจำนวนเท่าใดแล้ว ให้นำเอาส่วนหนึ่งของเงินปันผลตามอัตราที่กำหนดมาหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่คิดได้นั้น

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลในการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทย

ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรในกรณีของบริษัทข้ามชาตินั้น หากผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล สัญชาติไทยย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลไทยภายใต้หลักการของประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม การประกอบกิจการในลักษณะข้ามชาติ ย่อมจำเป็นต้องศึกษาว่าประเทศที่ไปดำเนินการนั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยหรือไม่ และเนื้อหาของอนุสัญญาดังกล่าวให้สิทธิประโยชน์กับผู้ประกอบการอย่างไร ดังนั้น ในส่วนนี้จะกล่าวถึงหลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งอธิบายหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

4.1. การจัดเก็บภาษีนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

หลักการในการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลนั้น โดยทั่วไปประเทศที่นิติบุคคลจัดตั้งย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคล ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง ประเภทหนึ่งที่เรียกเก็บโดยการคำนวณจากกำไรสุทธิ ดังนั้น หากนิติบุคคลได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมเป็นนิติบุคคลไทยผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ

4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลสัมพันธ์กับแหล่งเงินได้

ภาระในการเสียภาษีของนิติบุคคลนั้นย่อมมีความสัมพันธ์กับทฤษฎีหลักแหล่งเงินได้ กล่าวคือ นิติบุคคลย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างกันตามแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้น โดยหากเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้น มาตรา 66 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดในประเทศหรือต่างประเทศ เช่น นิติบุคคล ก. ดำเนินธุรกิจในประเทศไทยมีรายได้ 50 ล้านบาท และประกอบธุรกิจในประเทศญี่ปุ่นมีรายได้ 40 ล้านบาท นิติบุคคล ก. มีหน้าที่นำเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมาคำนวณรวมกันเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศไทย โดยแม้ข้อเท็จจริงจะปรากฏว่านิติบุคคล ก. จะไม่ได้นำเงินได้ที่เกิดขึ้นในญี่ปุ่นจำนวน 40 ล้านบาทเข้ามาในประเทศไทยเลยก็ตาม แต่หากนิติบุคคลนั้นจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ นิติบุคคลดังกล่าวจะเสียภาษีให้กับประเทศไทยเฉพาะในกรณีที่มิใช่แหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น เช่น กรณีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง ได้กำหนดว่า ต้องเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่บริษัทต่างประเทศได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้นจึงต้องชำระภาษีในประเทศไทย และกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ได้กำหนดว่า นิติบุคคลต่างประเทศอื่นต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยในกรณีที่ได้มีการส่งลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย เป็นต้น (โดยวิชัยฉบับนี้จะกล่าวถึงแต่ในส่วนของบริษัทข้ามชาติของไทยที่ลงทุนในต่างประเทศเท่านั้น)

โดยในการตีความนิติบุคคลไทยที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยนั้น หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กำหนดไว้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”⁴⁴ อันได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จัดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ได้จัดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ โดยอาจจำแนกประเภทได้ ดังนี้

- 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
- 2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมีแหล่งเงินได้จากประเทศไทย
- 3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- 4) กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไร โดยแม้กิจการร่วมค้าจะมีได้จัดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่กิจการร่วมค้าถืออยู่ในความหมายของนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความในประมวลรัษฎากร เนื่องจากการร่วมดำเนินการระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้ ได้แก่
 - ก) บริษัทกับบริษัท
 - ข) บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
 - ค) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
 - ง) บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา
 - จ) บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
 - ฉ) บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ
 - ช) บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาล ต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติ บุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด ตาม มาตรา 47 (7) (ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา”

5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล

6) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

4.1.2 การคำนวณฐานภาษีและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศไทย โดยการคำนวณกำไรสุทธิที่เกิดจากการคำนวณรายได้และรายจ่ายเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งโดยทั่วไปการคำนวณกำไรสุทธิจะคำนวณรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง⁴⁵ ซึ่งเป็นไปตามหลักการในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้อ้างอิงจากเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)⁴⁶ โดยนิติบุคคลมีหน้าที่นำรายได้ (หรือเงินได้พึงประเมิน) ที่เกิดขึ้นจริง และรายได้ประเภทที่มีได้เกิดขึ้นจริงแต่กฎหมายให้ถือว่าเป็นรายได้นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁴⁷ ทั้งนี้ เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁸

อย่างไรก็ดี ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีประเภทที่มีได้คำนวณฐานภาษีจากกำไรสุทธิเพียงอย่างเดียว แต่เพื่อสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในการดำเนินธุรกิจและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากรจึงได้กำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บเงินได้จากฐานภาษีอื่น ๆ อีก 3 ฐาน ได้แก่

- 1) ฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย คือ การคำนวณจากรายรับทั้งหมดของนิติบุคคลโดยไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ เช่น กรณีของมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (13)
- 2) ฐานกำไรที่ส่งออกไปจากประเทศไทย เช่น ในกรณีที่นิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้จำหน่ายผลกำไรกลับไปยังบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือต่าง ๆ ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย
- 3) ฐานเงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ในกรณีที่มีการจ่ายเงินปันผลเงินส่วนแบ่งกำไรหรือประโยชน์ที่ได้จากบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และกองทุนรวม ตามความในมาตรา 40 (4) (ข) เป็นต้น

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจแบ่งตามฐานต่าง ๆ ปรากฏในตารางดังนี้

⁴⁵ โดยครั้งแรกต้องยื่นแบบรายการตาม ภ.ง.ด. 51 และเสียภาษีภายใน 2 เดือนนับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

⁴⁷ กรณีของเงินได้ประเภทที่กฎหมายให้ถือว่าเป็นรายได้ (Deemed Income) เช่น กรณีมาตรา 70 ตริ หากนิติบุคคลส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ กฎหมายให้ถือว่าเป็นการขายในประเทศไทยและมีรายได้เกิดขึ้น แม้นิติบุคคลจะยังไม่ได้ดำเนินการซื้อขายอย่างแท้จริงและยังไม่มีกรรับรู้อยู่ก็ตาม

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ ได้กำหนดจำนวนเงินหรือเกณฑ์ในการนำรายจ่ายที่นิติบุคคลได้มาคำนวณกำไรสุทธิ และมาตรา 65 ตริ ได้กำหนดหลักการและประเภทของรายจ่ายที่ไม่นำมาคำนวณในการหากำไรสุทธิ

ตารางที่ 3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามฐานภาษีประเภทต่าง ๆ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีต่าง ๆ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1. ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (กรณีปกติ)	20*
1.1 กรณี SME กำไรสุทธิเกิน 150,000 บาท	15
1.2 กรณี SME กำไรสุทธิสำหรับส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท	20
1.3 บริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	20*
2. ภาษีจากเงินกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศ	10
3. ภาษีจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ (6)	15
4. ภาษีจากเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์ที่ได้จากบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม (มาตรา 40(4)(ข))	10
5. ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13)	10

ที่มา : ประมวลรัษฎากร

*หมายเหตุ: อัตราปกติจัดเก็บร้อยละ 30 แต่มีการปรับลดอัตราเป็นร้อยละ 20 สำหรับรอบปีบัญชี 2556 และรอบปีบัญชี 2557 ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๐) พ.ศ. ๒๕๕๔

นอกจากนี้ ในกรณีที่นิติบุคคลไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือได้ยื่นแล้วแต่เจ้าพนักงานประเมินตรวจพบในภายหลังว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นเอกสารที่ไม่สมบูรณ์หรือหรือไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือในกรณีที่มีการเรียกขอเอกสารเพิ่มเติมแต่ไม่นำส่งเอกสารทางบัญชีหรือเอกสารเกี่ยวข้องอื่นใดในระยะเวลาที่กำหนด เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจในการได้สวนตามบทบัญญัติในมาตรา 19 หรือ มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในการนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีเพิ่มเติม ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ได้อีกด้วย⁴⁹

⁴⁹ มาตรา 19 เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่น ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการสืบภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการสืบ

4.1.3 ประเภทรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงื่อนไขให้นิติบุคคลคำนวณกำไรสุทธิจาก “รายได้” ซึ่งได้จากการ หรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่าย ซึ่งรายจ่ายที่ต้องนำหักออกจากรายได้ เช่น ต้นทุนการผลิต ต้นทุนการขาย รายจ่ายในการดำเนินการ และรายจ่ายอื่น ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น ทั้งนี้ รายได้ของนิติบุคคลให้พิจารณาโดยอาศัยหลักเกณฑ์สิทธิ (โดยวิจักษณ์ฉบับนี้จะไม่ลงรายละเอียดในการคำนวณรายจ่าย และวิธีการคำนวณกำไรสุทธิ)

ดังนั้น คำว่า “รายได้” ในกรณีของเงินได้นิติบุคคล จึงมีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 และมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประเภทของรายได้ตาม ความหมายที่กำหนดในประมวลรัษฎากรสามารถจำแนกได้เป็น 2 กรณี คือ 1) รายได้จากการประกอบกิจการ โดยตรง ซึ่งหมายรวมถึงรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจการหรือดำเนินธุรกิจของนิติบุคคล เช่น เงินได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ เป็นต้น และ 2) รายได้อื่นอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ ซึ่งรายได้ในกรณีนี้ เป็นรายได้ที่มีได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการโดยตรง เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร ค่าสิทธิ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ค่าสินไหมทดแทนประเภทต่าง ๆ และกำไรที่เกิดจากการจำหน่ายทรัพย์สิน⁵⁰

ตัวอย่างในการตีความประเภทของรายได้ เช่น บริษัท ก. ดำเนินธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง รายได้อันเกิดจากการประกอบธุรกิจรับเหมาก่อสร้างย่อมเป็นรายได้จากการประกอบกิจการโดยตรงที่ต้อง นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่บริษัท ก. ยังมีหน้าที่นำรายได้ประเภทอื่นอันมิได้ เกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการโดยตรงมาคำนวณด้วย เช่น ในปีเดียวกันบริษัท ก. มีรายได้จากดอกเบี้ยหุ้นกู้ และดอกเบี้ยจากเงินฝากในธนาคาร เงินปันผลจากการเป็นถือหุ้นของบริษัทอื่นในเครือ รวมถึงรายได้ จากขายทรัพย์สิน ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้จากการ ขายทรัพย์สินของบริษัท ก. ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลทั้งสิ้น โดยรายได้ประเภทต่าง ๆ หากมิได้เป็นรายได้ประเภทที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมายแล้ว นิติบุคคลย่อมมีหน้าที่นำออกรายได้หรือรายรับทั้งหมดมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม บทบัญญัติของมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ใช้อยู่กับ 26 ธ.ค. 2534 เป็นต้นไป)

มาตรา 23 ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมา ได้ส่วน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมา แสดงได้แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย (พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ใช้อยู่กับ 25 พ.ย. 2494 เป็นต้นไป)

⁵⁰ หลักกฎหมายภาษี

4.1.4 เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เงินได้บางประเภทไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี อันเนื่องมาจากเหตุผลเฉพาะกรณี เช่น เพื่อสนับสนุนการประกอบธุรกิจ เพื่อลดภาระของนิติบุคคลผู้เสียภาษี เป็นต้น ซึ่งสามารถแบ่งลักษณะการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

4.1.4.1 การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจแบ่งได้ 3 กลุ่ม คือ

1) เงินได้จากเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไร

ก. กรณีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ซึ่งถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมด และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม) ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกองทุนรวม สถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า ถ้าบริษัทผู้รับเงินได้ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนก่อนวันที่มีเงินได้เกิน 3 เดือน หรือโอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนไปหลัง 3 เดือนนับแต่วันที่มีเงินได้ สำหรับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนอกเหนือจากกรณีดังกล่าว ให้นำเงินปันผลมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงครึ่งหนึ่ง⁵¹

ข. กรณีที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม⁵²

2) เงินได้จากดอกเบี้ยเงินกู้ยืม กรณีที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม⁵³

3) เงินได้จากค่าบำรุงหรือค่าลงทะเบียน กรณีที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หาของมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศว่าเป็นองค์กรการกุศล⁵⁴

4.1.4.2 การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา มีอยู่เป็นจำนวนมาก แต่ในงานวิจัยฉบับนี้จะได้กล่าวถึงเฉพาะกรณีที่สำคัญ ดังนี้

1) ยกเว้นทั้งจำนวนสำหรับเงินได้ที่เป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงาน ในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ราชการจัดตั้งขึ้น ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548

2) ยกเว้นร้อยละ 25 สำหรับเงินได้ที่เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่มีผลต่อการประหยัดพลังงาน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 436) พ.ศ. 2548

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 (10)

⁵² ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (12)

⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (11)

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (13)

3) ยกเว้นร้อยละ 50 สำหรับเงินได้ที่เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเป็นเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษให้แก่ลูกจ้างตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 438 พ.ศ. 2548)

4) ยกเว้นทั้งจำนวนสำหรับกำไรสุทธิจากกิจการโรงเรียนเอกชนและสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่ไม่รวมถึงรายได้จากการขายของ การรับจ้างทำของ หรือการให้บริการอื่นใดที่ได้รับจากผู้อื่นที่มีใช้นักเรียนหรือนักศึกษา ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538)

5) ยกเว้นสำหรับดอกเบี้ยบางกรณี เช่น กรณีดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เฉพาะดอกเบี้ยที่ได้รับจากธนาคารแห่งประเทศไทยและรัฐวิสาหกิจที่กระทรวงการคลังให้ความเห็นชอบในการกู้เงินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500 มาตรา 5 สัตต) หรือกรณีดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ที่จำหน่ายในต่างประเทศ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 อัฐฐ

6) ยกเว้นเงินได้ที่เป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ และตราพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 เพื่อกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่นิติบุคคลไทยได้รับจากนิติบุคคลต่างประเทศ โดยเป็นการยกเว้นให้ทั้งจำนวน โดยไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีในประเทศไทย

7) ยกเว้นเงินได้ที่จ่ายไปเป็นรายจ่ายในต่างประเทศของบริษัทการค้าระหว่างประเทศซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือภาษีเงินได้ที่สาขาในต่างประเทศของบริษัทการค้าได้เสียให้กับประเทศอื่น ซึ่งรัฐบาลประเทศนั้นมีได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 79) พ.ศ. 2521

8) ยกเว้นเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าจ้างหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่กระทรวงการคลังรับรองเพื่อวิจัยและพัฒนา ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539

9) ยกเว้นเป็นจำนวน 2 เท่าสำหรับเงินได้ที่จ่ายเพื่อการบริจาคเพื่อสนับสนุนด้านสังคม การศึกษา และเศรษฐกิจชุมชน แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 558) พ.ศ. 2556

10) ยกเว้นสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งอยู่ในพื้นที่ที่เกิดภัยธรรมชาติและได้รับความเสียหายจากภัยธรรมชาติ เช่น พื้นที่ที่เกิดอุทกภัย ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 536) พ.ศ. 2555

4.1.4.3 การยกเว้นตามกฎหมายอื่น ๆ ได้แก่ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

- (1) สำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 8 ปี นับแต่เวลาที่มีรายได้⁵⁵
- (2) สำหรับค่าแห่งกีดกัน ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นที่ได้รับจากผู้ส่งเสริมการลงทุน มีกำหนดระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีรายได้จากการประกอบกิจการ⁵⁶
- (3) สำหรับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ตลอดเวลา ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล⁵⁷

4.2 การขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในโลกที่ไร้พรมแดน การดำเนินธุรกรรมข้ามประเทศเป็นเรื่องที่บริษัทขนาดใหญ่นิยมทำกันทั่วโลก ดังนั้น ปัญหาในทางภาษีอากรที่ตามมา คือ ประเทศใดมีอำนาจในการจัดเก็บเงินได้ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรม ที่มีจุดเกาะเกี่ยวหลายประเทศ ดังนั้น ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติประเด็นการขจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีจึงเป็นประเด็นหลักที่ต้องคำนึงถึง โดยในทางปฏิบัติการขจัดความซ้ำซ้อนนั้น มีรูปแบบ และวิธีการ ดังนี้

4.2.1 รูปแบบของการขจัดความซ้ำซ้อน

4.2.1.1 การออกกฎหมายภายใน

การขจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีนั้น รัฐบาลของแต่ละประเทศทั้งประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่อาจดำเนินการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยการออกกฎหมายในประเทศของตนแต่เพียงฝ่ายเดียวเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่มีความซ้ำซ้อนได้ โดยไม่ต้องมีการเจรจาหรือตกลงกับประเทศอื่น

สำหรับการออกกฎหมายภายในเพื่อบรรเทาภาระภาษีนั้น มีวิธีการบรรเทาภาระภาษีได้หลายวิธี เช่น การกำหนดให้สามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่าย หรือการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศมารวมคำนวณภาษีอีก หรือการนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเป็นเครดิตภาษี⁵⁸

ในส่วนของประเทศไทยนั้น มีการดำเนินการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวโดยออกเป็นกฎหมาย เช่น กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรอนุญาตให้ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ นำภาษีที่ได้เสียไปแล้วมาหักเป็นรายจ่ายได้ และตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 กำหนดเรื่องการเครดิตภาษี หรือการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 กำหนดเรื่องการยกเว้น

⁵⁵ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31

⁵⁶ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 33

⁵⁷ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 34

⁵⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2554). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ.

ภาษีสำหรับบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เป็นต้น

4.2.1.2 การทำอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดยหลักการแล้วประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อกำหนดกฎเกณฑ์หลักการ ตลอดจนวิธีการในการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐของประเทศไทย ในขณะที่ข้อยกเว้นอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายที่เกิดจากข้อตกลงระหว่างประเทศที่จัดทำโดยรัฐภาคี ในอันที่จะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐคู่สัญญาในกรณีที่มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยเป็นการขจัดปัญหาที่อาจเกิดจากการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินได้จำนวนเดียวกันของบุคคลผู้ประกอบธุรกรรมระหว่างประเทศ นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนยังเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยลดภาระภาษีเงินได้จากอัตราภาษีเดิมที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของรัฐคู่สัญญาด้วยอีกประการหนึ่ง

อย่างไรก็ดี สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะต้องกล่าวอ้างขึ้นเอง ดังนั้น ในทางปฏิบัติ หากมีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศและมีรายได้เกิดขึ้นจากธุรกรรมนั้น ผู้ได้รับเงินได้หรือผู้เสียภาษีมียหน้าที่ประเมินว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินอันมีภาระภาษีที่ต้องชำระให้กับรัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่หรือไม่ โดยต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายภายในของประเทศนั้นว่าเงินได้ประเภทดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ต้องชำระภาษีอย่างไรและในอัตราเท่าใด จากนั้นจึงกล่าวอ้างบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่มีผลบังคับใช้กับเงินได้ที่เกิดขึ้นในธุรกรรมดังกล่าว โดยหากมีการทำธุรกรรมที่มีจุดเกาะเกี่ยวมากกว่า 2 ประเทศ การเลือกอนุสัญญาฉบับที่มีผลบังคับใช้กับกรณีเพื่อขอใช้สิทธิบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้นให้ถูกต้องจึงเป็นเรื่องสำคัญ

ในการพิจารณาตามหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องจำแนกประเภทของเงินได้ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมเพื่อการอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้อย่างถูกต้อง กล่าวคือ อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดสิทธิประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนไว้แตกต่างกันตามประเภทของเงินได้ โดยเงินได้ที่เกิดขึ้นจากนิติบุคคลหรือวิสาหกิจประเภทต่าง ๆ อันสามารถอ้างสิทธิจากอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่ เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุนหรือกำไรจากการขายหลักทรัพย์ เงินค่าเช่าหรือเงินได้ที่เก็บจากที่ดิน และกำไรจากธุรกิจ

ตัวอย่างเช่น บริษัท J เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ได้รับเงินได้ค่าดอกเบี้ยจากการให้บริษัท ก. ซึ่งเป็นนิติบุคคลไทยกู้ยืมเงิน ซึ่งในการจ่ายเงินค่าดอกเบี้ย บริษัท ก. จ่ายเงินค่าดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมผ่านสำนักงานสาขาของบริษัท J ที่ตั้งอยู่ในประเทศเวียดนาม ดังนั้น ในการพิจารณาเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนของประเทศต่าง ๆ ในกรณีนี้ บริษัท ก. และบริษัท J ต้องเลือกใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่ทำขึ้นระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น เนื่องจากผู้รับเงินได้ที่แท้จริงคือบริษัท J ที่จดทะเบียนจัดตั้งและมีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น โดยแม้จะมีการจ่ายเงินได้ให้กับสำนักงานสาขาในประเทศเวียดนามก็ตาม แต่สำนักงานสาขาของบริษัท J ในประเทศเวียดนามเป็นเพียง ช่องทางผ่านของเงินเท่านั้น มิใช่ถิ่นที่อยู่อันแท้จริงของบริษัท J ดังนั้น บริษัท ก. และบริษัท J จึงมีหน้าที่ประเมินภาระภาษีที่ต้องชำระในกรณีดังกล่าวให้ถูกต้องตามกฎหมาย และขอสำเนาหลักฐานที่จะแสดง

ถึงการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่จะกล่าวอ้างอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อยื่นขอใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้ อนุสัญญาฉบับดังกล่าวฉบับที่พหุรัหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

นอกจากนี้ เมื่อผู้เสียภาษีได้พิจารณาประเภทของเงินได้และดูบทบัญญัติว่าด้วยเรื่อง สิทธิประโยชน์ตามประเภทของเงินได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่มีผลบังคับใช้กับกรณีแล้ว ผู้เสียภาษี จำเป็นต้องคำนวณภาระภาษีโดยอ้างอิงอัตราแลกเปลี่ยนที่ถูกต้องและพิจารณาการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายในการ คำนวณหากำไรสุทธิในการเสียภาษีตามที่กฎหมายภาษีกำหนด โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องแสดงหนังสือรับรอง การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ๆ มาแสดงในการขอรับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ทั้งนี้ หากมีกรณีปัญหาในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อพิจารณาภาระในทางภาษีที่เกิดขึ้น เจ้าพนักงานภาษี ของประเทศต่าง ๆ มักนิยมตีความโดยอาศัยแนวทางและหลักการของกฎหมายภายในเป็นพื้นฐาน ประกอบกับแนวทางปฏิบัติสำหรับการตีความแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำโดย OECD และ UN (Commentaries on Articles of the Model Convention)⁵⁹

ในทางปฏิบัติ เมื่อผู้เสียภาษีเลือกใช้การบรรเทาภาระภาษีโดยช่องทางของอนุสัญญา ภาษีซ้อนแล้ว ย่อมเป็นหน้าที่ของรัฐอันเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีนั่นที่จะทำการจัดการภาษีซ้อนให้กับ ผู้เสียภาษียกตัวอย่างเช่น ตามตัวอย่างข้างต้น บริษัท J จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศญี่ปุ่น ย่อมถือว่าเป็น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น รัฐบาลของประเทศญี่ปุ่นต้องเป็นฝ่ายทำหน้าที่จัดการภาษีซ้อนให้กับบริษัท J กล่าวคือ เมื่อบริษัท J ได้ชำระค่าภาษีที่คิดจากดอกเบี้ยในประเทศไทยแล้ว (อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทย และญี่ปุ่นกำหนดให้ประเทศอันเป็นแหล่งเงินได้ของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยเป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีในเงินได้ ประเภทดังกล่าว) บริษัท J ย่อมนำยอดที่ได้ชำระภาษีแล้วในประเทศไทยมาเครดิตออกจากยอดที่ต้องชำระ ภาษีในประเทศญี่ปุ่นได้ โดยอัตราส่วนของเครดิตภาษีที่บริษัท J จะได้นั้น ต้องอ้างอิงจากเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

4.2.2 วิธีการจัดความซ้ำซ้อน

4.2.2.1 การเครดิตภาษี

การเครดิตภาษี คือ การนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากจำนวน ภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้จำนวนเดียวกันนั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล⁶⁰ ซึ่งสามารถแยกได้ 2 วิธี⁶¹ คือ

- 1) วิธีเครดิตแบบเต็มที่เป็นวิธีที่ประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ยอมให้นำภาษี ที่ได้เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศที่ผู้มีเงินได้ มีถิ่นที่อยู่เต็มจำนวน
- 2) วิธีเครดิตแบบธรรมดา เป็นวิธีที่ประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ยอมให้นำภาษี

⁵⁹ พนิต ชีรภาพวงศ์. (2550). ภาษีบริษัทข้ามชาติ.

⁶⁰ ศิริธร แสงจันทร์ (2554). ปัญหาภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเกี่ยวกับเงินปันผล. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁶¹ ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล (2547). มาตรการให้เครดิตภาษีเงินได้ที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ (Foreign Tax Credit).

ที่ได้เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่

การจับเก็บภาษีตามกฎหมายของประเทศไทยนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดโดยพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งของนิติบุคคลเป็นหลักกว่าเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือไม่ หากเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแล้วก็มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ที่เข้าไปบริหารงานหรือประกอบกิจการในต่างประเทศทั้งหมด⁶² ทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ดังนั้น กรมสรรพากร จึงกำหนดเรื่องเครดิตภาษีเพื่อให้นิติบุคคลไทยสามารถนำภาษีที่ได้เสียไว้จากเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล⁶³

สำหรับการเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยนั้น กำหนดตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 โดยกำหนดเป็นวิธีเครดิต ภาษีแบบธรรมดา คือ ยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย⁶⁴ ส่วนหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการเครดิตภาษี มีรายละเอียด ดังนี้

1) ผู้มีสิทธิได้รับเครดิตภาษี⁶⁵ ได้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (2) มีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือได้รับเงินได้จาก

บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

- (3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้เสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ

สำหรับเงินได้ตามข้อ 2 แล้ว และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ในต่างประเทศดังกล่าวตามกฎหมายไทยอีก

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สามารถนำมาเครดิตภาษีได้⁶⁶ ได้แก่

(1) ภาษีเงินได้ที่เกิดจากรายได้ของการประกอบธุรกิจในต่างประเทศ ซึ่งมีการชำระภาษีไว้แล้วในต่างประเทศ

(2) ภาษีเงินได้ของรายได้ที่ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งมีการชำระภาษีไว้แล้วในต่างประเทศ เช่น ปันผล ดอกเบี้ย ค่าแห่งสิทธิ

การนำภาษีเงินได้ที่ได้ชำระแล้วในต่างประเทศมาเครดิตนั้น สามารถเครดิตได้เท่ากับจำนวนภาษีที่ได้ชำระแล้วในต่างประเทศ แต่ต้องไม่เกินจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในประเทศไทย⁶⁷

⁶² ประมวลรัษฎากร มาตรา 66

⁶³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน.

⁶⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 มาตรา 3

⁶⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ข้อ 1

⁶⁶ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 2

3) วิธีการคำนวณภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย

การคำนวณเงินได้และภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือเงินได้จากบริษัทที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศของแต่ละประเทศนั้น จะต้องทำการคำนวณแยกเป็นรายประเทศ โดยสามารถคำนวณได้ดังนี้

(1) กรณีเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ⁶⁸ ให้นำรายได้นั้นหักด้วยรายจ่ายตามที่กฎหมายอนุญาติให้หักได้ เหลือเท่าใดให้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย

(2) กรณีเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ⁶⁹ ให้นำเงินดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย

4) การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินไทย

เมื่อเงินได้ที่ได้รับตาม ข้อ 3 เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยคำนวณเงินดังกล่าวเป็นเงินไทย โดยใช้ราคาตลาดของวันที่ได้รับเงินได้นั้น ส่วนเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณเป็นเงินไทยตามอัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้⁷⁰

สำหรับภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในต่างประเทศที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยคำนวณเป็นเงินไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้ชำระภาษีดังกล่าว⁷¹

5) กรณีชำระภาษีในต่างประเทศภายหลังการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในประเทศไทย เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีในประเทศไทยแล้ว ภายหลังมีการชำระภาษีเงินได้ในต่างประเทศ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีใหม่เพื่อแก้ไขปรับปรุงรายการภาษีให้ถูกต้อง⁷² หากการแก้ไขปรับปรุงรายการภาษีข้างต้นมีรายการชำระภาษีเกินไว้แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวสามารถขอคืนภาษีส่วนที่ชำระคืนไว้ได้⁷³

6) ตัวอย่างการคำนวณภาษี

(1) กรณีมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ

บริษัทไทยประกอบกิจการในต่างประเทศ มีเงินได้จากการประกอบกิจการจำนวน 1,500,000 บาท เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว 5,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา (ณ วันที่ชำระภาษีอัตรา

⁶⁷ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 59

⁶⁸ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 3 (1)

⁶⁹ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 3 (2)

⁷⁰ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 6

⁷¹ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 7

⁷² อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 9

⁷³ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 59

แลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา เท่ากับ 30 บาท จำนวนภาษีที่ชำระในต่างประเทศ คือ 150,000 บาท) บริษัทไทยมีรายจ่ายในการประกอบกิจการที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรได้ 500,000 บาท ในการคำนวณภาษีจากเงินได้ในการประกอบกิจการในต่างประเทศนั้น บริษัทไทยจะมีกำไรสุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร คือ 1,000,000 บาท (เงินได้ 1,500,000 บาท - ค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรได้ 500,000 บาท) ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 เป็นเงินจำนวน 200,000 บาท บริษัทไทยสามารถนำเงินภาษีที่ได้ชำระแล้วในต่างประเทศจำนวน 150,000 บาท มาเป็นเครดิตภาษีได้ บริษัทไทยจึงมีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้ในกรณีนี้จำนวน 50,000 บาท

(2) กรณีมีเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

บริษัทไทยได้รับเงินปันผลจากนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย

ต่างประเทศจำนวน 400,000 บาท เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว 2,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา (ณ วันที่ชำระภาษีอัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา เท่ากับ 30 บาท จำนวนภาษีที่ชำระในต่างประเทศ คือ 60,000 บาท) ในการคำนวณภาษีจากเงินปันผลดังกล่าวนี้ บริษัทไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา ร้อยละ 20 เป็นเงินจำนวน 80,000 บาท บริษัทไทยสามารถนำเงินภาษีที่ได้ชำระแล้วในต่างประเทศจำนวน 60,000 บาท มาเครดิตภาษีได้ ดังนั้น บริษัทไทยจึงมีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้ในกรณีนี้จำนวน 20,000 บาท

4.2.2.2 การนำภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย

ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เงินได้ที่ต้องเสียภาษินิติบุคคลคือกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน เหลือเท่าใดจึงถือเป็นกำไรสุทธิของนิติบุคคลที่ใช้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷⁴

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย มีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศ เช่น ดอกเบี้ย หรือเงินปันผล เป็นต้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีสิทธินำภาษี ที่ได้จ่ายไปแล้วในต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายได้ เพราะรายจ่ายภาษีที่ได้จ่ายไปแล้วต่างประเทศไม่เป็น รายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร⁷⁵ แต่อย่างไรก็ดี การนำภาษีต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่ายนั้น ไม่ได้ เป็นการขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีทั้งหมด เพราะหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว มีรายได้มากกว่ารายจ่าย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวก็ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷⁶ ดังนั้น การนำรายจ่ายภาษีมาหักเป็นค่าใช้จ่ายนี้ จึงเป็นวิธีที่นิยมใช้กรณีบริษัทมีผลขาดทุนและไม่มีการ ประกอบกิจการในประเทศไทยเพราะไม่มีเงินภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตได้ เนื่องจาก บริษัทไม่มีผลกำไรจึงไม่มีการเสียภาษีที่ต้องชำระอยู่แล้ว⁷⁷

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

⁷⁵ หนังสือกระทรวงการคลังที่ 0706/10858 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการเครดิต ภาษี และการลงรายจ่ายภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ

⁷⁶ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 60

⁷⁷ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 59

4.2.2.3 ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

เงินปันผลเป็นเงินได้พึงประเมินที่เมื่อได้รับมาแล้วย่อมต้องเสียภาษีเงินได้ แต่เพื่อเป็นการสนับสนุนการลงทุนในต่างประเทศในปี 2548 ได้มีการตราพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 เพื่อกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่นิติบุคคลไทยได้รับจากนิติบุคคลต่างประเทศ โดยเป็นการยกเว้นให้ทั้งจำนวน โดยไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีในประเทศไทย โดยการยกเว้นดังกล่าวมีเงื่อนไข ได้แก่

1) ผู้ได้รับเงินปันผลต้องเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดและต้องถือหุ้นในบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2) การถือหุ้นตามข้อ 1 ต้องมีระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับตั้งแต่การถือหุ้นจนถึงวันได้รับเงินปันผล

3) เงินปันผลที่ได้รับนั้น ต้องมาจากกำไรที่ได้เสียภาษีแล้วในประเทศที่นิติบุคคลที่จ่ายเงินปันผลนั้นจัดตั้งขึ้น และอัตราภาษีของเงินปันผลดังกล่าวต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ ไม่ว่าประเทศนั้นจะมีการลดหรือยกเว้นการเก็บภาษีสำหรับกำไรสุทธินั้นหรือไม่ก็ตาม แต่หากเป็นกรณี que ประเทศนั้นมีอัตราภาษีที่เก็บจากเงินปันผลต่ำกว่าร้อยละ 15 เงินปันผลจากประเทศดังกล่าวก็ต้องถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยต่อไป

ดังนั้น การขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยนั้น ผู้ประกอบการสามารถเลือกใช้สิทธิได้ตามที่กำหนดในกฎหมายหรือเลือกใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้ ซึ่งแต่ละรูปแบบก็มีวิธีการจัดภาษีซ้อนในลักษณะที่คล้ายกัน คือ การเครดิตภาษี และการหักค่าใช้จ่าย ซึ่งการเลือกจะใช้แนวทางใดจึงจะเป็นประโยชน์ต่อภาระภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เป็นสิทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวที่จะเลือกแนวทางใดแนวทางหนึ่งเพื่อใช้ขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวแนวทางใดแนวทางหนึ่งแล้ว ก็ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น⁷⁸

⁷⁸ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 63 ข้อ 10

การวางแผนภาษีอากรและการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย

5.1 ลักษณะและความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษี และการเลี่ยงภาษี

5.1.1 ลักษณะของการวางแผนภาษี และการเลี่ยงภาษี

5.1.1.1 การวางแผนภาษี หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด นอกจากนี้ การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการไม่ผิดกฎหมาย ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีด้วย อีกทั้งการวางแผนภาษียังหมายถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดส่วนความหมายอย่างกว้าง การวางแผนภาษี หมายถึง กระบวนการจัดการงานธุรกิจหรือกิจการของผู้เสียภาษีรายใดรายหนึ่งหรือหลายรายเพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยที่สุด โดยชอบด้วยกฎหมายและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจ⁷⁹

ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการวางแผนภาษีอากรก็เพื่อ

- 1) ป้องกันมิให้เกิดการเสียภาษีอากรที่ผิดพลาด
- 2) ช่วยทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย
- 3) ช่วยลดต้นทุนการดำเนินงานหรือเพิ่มกำไรโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

อากร (Tax Incentive)

4) ผู้ทำให้ผู้ประกอบการทราบต้นทุนที่ชัดเจนอันจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถกำหนดราคาสินค้าหรือค่าบริการได้เหมาะสม และตั้งราคาต่ำลงหรือไม่สูงจนเกินไปเพื่อให้สามารถแข่งขันกับผู้ประกอบการรายอื่นได้

- 5) ช่วยทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องกังวลกับการถูกตรวจสอบภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน

5.1.1.2 การเลี่ยงภาษีอากร⁸⁰ คือ การที่ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลงจากการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย ความคลุมเครือ หรือจุดบกพร่องของกฎหมาย

การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็อาจถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน นอกจากนี้การศึกษาคำพิพากษาของศาลฎีกาและคำวินิจฉัยหรือแนวปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ แล้วนำมาใช้วางแผนภาษีอากรเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง ในบางกรณีก็ถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรด้วย เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3923/2531 ได้วินิจฉัยว่า เงินตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัทดาวเคมีคอล (ยู.เอส.เอ) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา เป็นค่าบริการที่บริษัทดังกล่าวเป็นผู้ดำเนินการออกแบบแปลน

⁷⁹ Australian Master Tax Guide (41st Edition 2549), p. 1515 อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม. (2551) การวางแผนภาษีอากร. หน้า 2.

⁸⁰ ปัจจุบันยังไม่มีกำหนดนิยามของการกระทำลักษณะนี้ไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น จึงอาจใช้ถ้อยคำว่า การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นต้น

และแผนผังในการสร้างโรงงานผลิตเม็ดพลาสติกให้โจทก์รวมทั้งการติดตั้งเครื่องจักรโดยไม่ปรากฏว่าบริษัทดังกล่าวได้ให้เทคโนโลยีอย่างใดแก่โจทก์ ดังนั้น จึงมิใช่ค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) แต่เป็นค่าบริการทางวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

จากคำพิพากษาดังกล่าว คู่สัญญาอาจนำมาใช้เสียภาษีได้โดยการทำสัญญาจ้างบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยการไม่กำหนดข้อสัญญาให้บริษัทรับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีแก่ผู้ว่าจ้าง เพื่อที่ผู้ว่าจ้างจะได้ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁸¹ โดยในความเป็นจริงต้องไม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยีรวมทั้งไม่ควรมิข้อสัญญาที่กำหนดให้บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องเก็บรักษาแบบและข้อมูลในแบบเป็นความลับห้ามเผยแพร่ เพราะจากแนวการตีความของกรมสรรพากรในหนังสือ กรมสรรพากรที่ กค 0811/10030 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2542 ถือว่ามีการให้ข้อมูลที่มีการหวงกันค่าตอบแทนสำหรับการนั้นเป็นค่าสิทธิ ไม่ได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁸²

หรือกรณีที่อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินที่ได้รับการจากทำงานหรือประกอบธุรกิจ ในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษี (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 08021/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530)

นอกจากนี้ การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ก็อาจถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน เช่น รัฐบาลเก็บภาษีน้ำมันเบนซินสูงกว่าน้ำมันดีเซลมาก ผู้ใช้รถยนต์จึงเปลี่ยนจากเครื่องยนต์ที่ใช้น้ำมันเบนซินมาเป็นเครื่องที่ใช้น้ำมันดีเซลเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง เป็นต้น⁸³

นอกจากการวางแผนภาษี และการเลี่ยงภาษีอากรแล้ว ยังมีการดำเนินการเพื่อที่จะไม่ต้องชำระภาษีอากร คือ การหนีภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย หรือนื้อฉล เพื่อมิให้

⁸¹มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับกู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

ดังนั้น เงินค่าสิทธิที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้างที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แม้เป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย

⁸²วสุ สรรพกำเนิด. (2552). การตราบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญา, นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 68 – 71.

⁸³เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2529). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (พิมพ์ครั้งที่ 2). หน้า 210.

ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีจึงใจยื่นรายการเสียภาษีโดยแสดงจำนวนเงินได้ เป็นเท็จ เพื่อที่จะได้เสียภาษีน้อยลง หรือบริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแสดงค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เพื่อให้มีกำไรน้อยลงจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นต้น โดยทั่วไปแล้ว การหนีภาษีอากรจะเกี่ยวข้องกับ การจงใจละเลยบทบัญญัติโดยเฉพาะของกฎหมาย เช่น การปฏิเสธไม่ยอมทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด การหนีภาษีอากรเป็นการกระทำความผิดทางอาญา ผู้ที่หนีภาษีอากรจะถูกดำเนินคดีในทางอาญา ดังนั้น การหนีภาษีอากรจึงเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยทางแพ่งมีทั้งเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ ส่วนทางอาญามีโทษปรับโทษจำคุก หรือทั้งปรับและจำคุก

5.1.2 ความแตกต่างของการวางแผนภาษี และการหลีกเลี่ยงภาษี

การวางแผนภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรต่างก็มีวัตถุประสงค์อย่างเดียวกัน คือ การลดภาระภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย อย่างไรก็ตามการวางแผนภาษี และการหลีกเลี่ยงภาษีมีความแตกต่างกันกล่าวคือการวางแผนภาษีอากรนั้น นักวิชาการบางท่านเห็นว่า มีวัตถุประสงค์เน้นความถูกต้องเป็นอันดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง การวางแผนภาษีจึงมีนัยในการบริหารจัดการภาษี ซึ่งเป็นการใช้วิธีการตามที่บทบัญญัติของกฎหมายกำหนดเพื่อให้ตนเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด และเป็นการกระทำที่ถูกกฎหมาย เช่น การดำเนินการตามสิทธิประโยชน์ทางภาษี สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน แนวปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับต่างๆ เป็นต้น การวางแผนภาษี จึงมีภาพพจน์ในด้านบวกในขณะที่การหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นการใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็มีใช่เป็นการวางแผนภาษีอากร เพราะว่าผู้ที่ทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ที่จะเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งมีลักษณะที่เป็นการบิดเบือนหรืออำพรางความจริงเอาไว้ จึงมีภาพลักษณ์ในทางลบ

5.2 รูปแบบและวิธีการเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการ

5.2.1 ดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven)

5.2.1.1 แนวคิด

ดินแดนปลอดภาษี⁸⁴ (Tax Haven) มักเป็นที่เข้าใจว่าเป็นชื่อเรียกประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีหรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมาก สามารถจัดตั้งบริษัทได้ง่าย มีกฎเกณฑ์การรักษาความลับทางการค้าและธุรกรรมการเงินเป็นอย่างดี และไม่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่าง ๆ กับประเทศอื่น

ในปัจจุบัน ดินแดนปลอดภาษีอาจไม่ได้หมายความว่าประเทศที่ปลอดภาษี แต่ยังหมายความว่ารวมถึงประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ในการทำธุรกิจ หรือธุรกรรมบางประเภท แม้จะมีการ

⁸⁴ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2) สรรพากรสาส์น. มีนาคม 2551.

เก็บภาษีในอัตราที่เท่ากับหรืออาจสูงกว่าประเทศอื่น แต่ก็มีการมาตรการทางภาษีที่จูงใจ หรือมีการส่งเสริมสำหรับการประกอบธุรกิจบางประเภท เช่น ไม่มีข้อจำกัด หรือเงื่อนไขที่ซับซ้อนหรือยุ่งยากในการจดทะเบียนหรือขออนุญาตประกอบธุรกิจ⁸⁵

การแบ่งประเภทของดินแดนปลอดภาษีนั้น เนื่องจากไม่มีคำจำกัดความของดินแดนปลอดภาษีไม่มีกำหนดหรือไม่มีใช้เป็นสากล ดังนั้น การแบ่งประเภทของดินแดนปลอดภาษีจึงมีการแบ่งอยู่หลายรูปแบบ⁸⁶ ได้แก่

- 1) การแบ่งตามที่ตั้งภูมิศาสตร์ เช่น ดินแดนปลอดภาษีแถบทะเลแคริบเบียน ดินแดนปลอดภาษีแถบยุโรป และดินแดนปลอดภาษีแถบตะวันออกกลาง เป็นต้น
- 2) การแบ่งตามสิทธิประโยชน์ เช่น ไม่เก็บภาษี หรือเก็บภาษีดำรง และไม่เก็บภาษีจากรายได้ต่างประเทศ
- 3) การแบ่งตามมาตรฐานการกำกับการเงิน เช่น ประเทศที่มีกรอบกฎหมายอยู่ในมาตรฐาน ประเทศที่มีมาตรฐานต่ำกว่ามาตรฐานสากล และประเทศที่มีปัญหาด้านกฎหมาย

5.2.1.2 วิธีการ

การใช้ประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษีนั้น จะเป็นการใช้ดินแดนของประเทศหนึ่งเพื่อเลี่ยงภาษีของอีกประเทศหนึ่ง โดยหากเป็นบุคคลธรรมดาที่เพียงย้ายภูมิลำเนาหรือเปลี่ยนสัญชาติ หากเป็นนิติบุคคลก็มักจะตั้งนิติบุคคลหรือสาขาในดินแดนปลอดภาษีเพื่อดำเนินการ

- 1) รับโอนย้ายทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น หุ่น หรือสิทธิต่าง ๆ เพื่อผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นไม่ว่าในรูปของเงินปันผล ค่าสิทธิจะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ⁸⁷
- 2) ทำการค้าช่วงสินค้าแทน โดยเป็นการตั้งนิติบุคคลหรือสาขาเพื่อทำการซื้อหรือขายวัตถุดิบหรือสินค้าในกลุ่มบริษัทแทนบริษัทแม่ ซึ่งใช้รูปแบบการกำหนดราคาเพื่อช่วยในการโอนกำไรจากการซื้อขายไปยังประเทศที่ต้องการให้กำไรไปรวมอยู่ เช่น การกำหนดราคาขายสูงกว่าราคาปกติ กำไรจะอยู่ที่บริษัทที่ขายสินค้า หากกำหนดราคาขายที่ต่ำกว่าราคาปกติ กำไรจากการขายจะโอนไปอยู่ที่บริษัทที่ซื้อสินค้า ซึ่งหากบริษัทที่กำไรไปสะสมอยู่เป็นบริษัทที่จัดตั้งในประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีก็จะทำให้กำไรที่เกิดขึ้นเป็นกำไรของสาขาหรือนิติบุคคลในดินแดนปลอดภาษีที่ได้รับประโยชน์ทางภาษี⁸⁸
- 3) ทำหน้าที่เป็นนายหน้าหรือให้บริการแก่บริษัทแม่หรือกลุ่มบริษัท เพื่อเป็นการถ่ายเงินกำไรของบริษัทแม่หรือกลุ่มบริษัทมายังบริษัทในดินแดนปลอดภาษีในรูปของค่านายหน้าหรือค่าบริการซึ่งมีการกำหนดไว้สูง ทำให้บริษัทแม่หรือกลุ่มบริษัทมีกำไรลดลง โดยค่านายหน้าหรือค่าบริการดังกล่าวจะเป็นการโอนกำไรมาเก็บไว้ที่บริษัทนายหน้าหรือผู้ให้บริการที่จัดตั้งขึ้นในดินแดนปลอดภาษี⁸⁹

⁸⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ (2554). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. หน้า 202.

⁸⁶ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82 หน้า 206.

⁸⁷ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82 หน้า 200.

⁸⁸ พนิต ธีรภาพวงศ์. (2550). ภาษีบริษัทข้ามชาติ. หน้า 88-89.

⁸⁹ อ้างแล้ว เจริญธรรม 85 หน้า 112.

4) ตั้งบริษัทท่ผ่าน⁹⁰ เป็นการใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศต่าง ๆ ได้ทำอนุสัญญากันไว้เพื่อสิทธิประโยชน์ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญานั้น ๆ เช่น สิทธิการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย จากเงินได้ระหว่างประเทศ โดยมีการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่กับบริษัทคู่ค้าของตนทั้งผู้จ่ายเงินและผู้รับเงิน พอได้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้ที่อัตราต่ำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว จึงโอนเงินดังกล่าวแก่บริษัทผู้รับเงินที่แท้จริง

5) ตั้งบริษัทการเงินหรือธนาคาร โดยเป็นการตั้งนิติบุคคลเพื่อให้กู้ยืมเงินในกลุ่มบริษัท เมื่อมีการชำระดอกเบี้ยให้แก่ผู้ให้กู้เงินซึ่งตั้งอยู่ในดินแดนปลอดภาษีก็จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียในอัตราที่ต่ำ⁹¹

6) ตั้งบริษัทประกันภัย⁹² ทำหน้าที่รับประกันภัยหรือรับประกันภัยช่วงในกลุ่มบริษัทด้วยกันเอง เป็นการรับประกันความเสี่ยงให้กับบริษัทในเครือเดียวกัน ซึ่งอาจเป็นการรับประกันในเงื่อนไขหรือรูปแบบที่บริษัทประกันภัยปกติไม่รับประกัน โดยการตั้งบริษัทประกันภัยในดินแดนปลอดภาษีนั้น ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ด้านภาษีอย่างเดียว แต่เพื่อหลีกเลี่ยงกฎระเบียบหรือข้อบังคับที่เข้มงวดในการดำเนินธุรกิจประกันภัยของประเทศต่าง ๆ

7) ตั้งบริษัทโฮลดิ้ง⁹³ เพื่อถือหุ้นบริษัทอื่น ๆ ในกลุ่มบริษัท เมื่อบริษัทต่าง ๆ มีการจ่ายเงินปันผล บริษัทโฮลดิ้งก็จะมีภาระภาษีในเงินปันผลต่ำ หรือไม่มีภาระทางภาษีเลย

5.2.1.3 กรณีศึกษา

การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา บริษัท H จัดทะเบียนจัดตั้งในเขตปกครองพิเศษฮ่องกง โดยบริษัท H เป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา บริษัท H อนุญาตให้บริษัท T ที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาของตนและได้รับค่าตอบแทนจากการอนุญาตนั้น เมื่อมีการจ่ายค่าตอบแทนกัน ผู้จ่ายเงินคือบริษัท T ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยร้อยละ 15 ดังนั้น หากบริษัท H จัดตั้งบริษัท M ที่ลาววน ประเทศมาเลเซีย ซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยโดยให้บริษัท T จ่ายค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาแก่บริษัท M ที่ลาววน ประเทศมาเลเซียก็จะเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละ 5 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และบริษัท M ก็จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวให้บริษัท H โดยไม่ต้องเสียภาษีเพราะบริษัทลาววนอยู่ในดินแดนปลอดภาษี⁹⁴

⁹⁰ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82 หน้า 211.

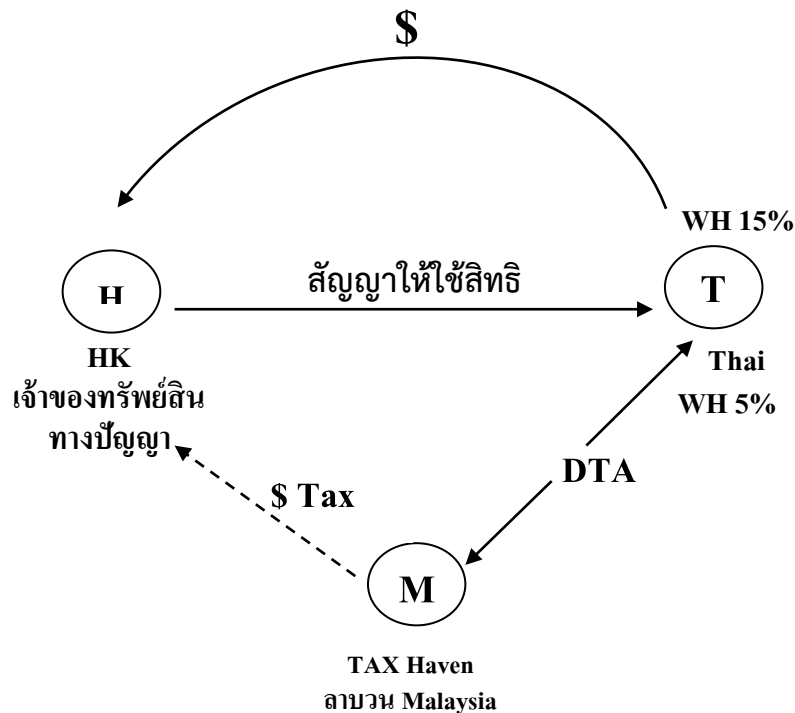
⁹¹ อ้างแล้ว เจริญธรรม 85 หน้า 107-109.

⁹² อ้างแล้ว เจริญธรรม 85 หน้า 109-110.

⁹³ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82 หน้า 213.

⁹⁴ สุพัตรา อนันตพงศ์. (2538). ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. หน้า 121.

แผนภูมิที่ 3 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีดินแดนปลอดภาษี



5.2.2 การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

5.2.2.1 แนวคิด

การกำหนดราคาโอน หรือ Transfer Pricing คือ การตั้งราคาโอนของสินค้า ค่าบริการ⁹⁵ หรือทรัพย์สินทั้งที่มีรูปร่างและไม่รูปร่างระหว่างคู่สัญญาที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกันให้มีความไม่สอดคล้องกับราคาตามท้องตลาดโดยทั่วไปที่กำหนดโดยบริษัทซึ่งเป็นอิสระต่อกัน⁹⁶ ซึ่งการกำหนดราคาโอนดังกล่าวเป็นวิธีการที่นิยมทำในบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันที่มีการประกอบกิจการระหว่างประเทศ เช่น การจัดตั้งบริษัทในเครือและมีอำนาจควบคุมหรือสั่งการบริษัทดังกล่าว บริษัทที่มีการถือหุ้นระหว่างกัน บริษัทสาขา หรือการทำการร่วมกัน เป็นต้น โดยบริษัทที่มีความสัมพันธ์ในเครือเดียวกันจะกำหนดราคาโอนทั้งในรูปแบบที่สูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อไม่ให้ราคาที่ตั้งนั้นสะท้อนต้นทุนที่แท้จริง เพื่อวัตถุประสงค์ในการได้กำไรสูงสุดในการประกอบธุรกิจ เช่น เพื่อลดรายจ่ายทางด้านภาษีอากรเพื่อหลีกเลี่ยงการควบคุมการปรัวรรตเงินตรา เพื่อลดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา เพื่อรักษาส่วนแบ่งทางการตลาดเพื่อลดผลกระทบของการควบคุม

⁹⁵ การให้บริการ เช่น การอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า ซอฟต์แวร์ หรือลิขสิทธิ์ต่างๆ รวมถึงความช่วยเหลือทางเทคนิคเกี่ยวกับการพัฒนาผลิตภัณฑ์ และการให้บริการอื่น เช่น การบริการวิจัยและพัฒนา การให้เช่าทรัพย์สิน ความช่วยเหลือทางการตลาด การให้คำปรึกษาทางธุรกิจ (เช่น การลงทุน การเงิน การงบประมาณ การบัญชี กฎหมาย การจัดการข้อมูล และการบริหาร เป็นต้น

⁹⁶ Joseph Isenbergh, *International Taxation*(2000). p 57.

ราคาโดยรัฐ เพื่อโอนกำไรออกนอกประเทศ⁹⁷ เพื่อทุ่มตลาด⁹⁸ หรือเพื่อจัดการปัญหากระแสเงินสดทางการค้า เป็นต้น

สำหรับประเทศไทย ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายหรือมาตรการใดๆ ในเชิงบังคับเพื่อป้องกันการเล็งกำไรของบริษัทยักษ์ชาติ หากแต่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการวางแนวทางและกำหนดราคาโอนของธุรกรรม เช่น ในมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งได้วางหลักการในการพิสูจน์ราคาโอนของธุรกรรมการให้บริการระหว่างกันการ (รายละเอียดจะกล่าวในส่วนของบริษัทที่ 6) นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้วางแนวทางในการปฏิบัติเพื่อป้องกันการเล็งกำไรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาดตลาดโดยนิยามของการกำหนดราคาได้ปรากฏตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ซึ่งได้อธิบายคำว่า ราคาโอน หมายถึง “ราคาหรือค่าตอบแทนที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” ดังนั้น เนื่องจากเป็นราคาหรือค่าตอบแทนดังกล่าว มีลักษณะพิเศษตรงที่ถูกกำหนดระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ทั้งการถือหุ้นระหว่างกัน การมีอำนาจควบคุมต่อกัน หรือการมีคณะกรรมการบริหารชุดเดียวกัน) จึงอาจอาศัยความสัมพันธ์ในการกำหนดราคาให้แตกต่างจากราคาโดยทั่วไปตามกลไกธุรกิจที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือที่รู้จักว่าเป็นราคา Arm's Length ได้⁹⁹ ทั้งนี้ ในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศราคาโอนสามารถถูกบิดเบือนให้เป็นราคาโอนที่พิเศษโดยความสัมพันธ์ได้ 2 กรณี คือ กำหนดราคาให้สูงเป็นพิเศษ หรือกำหนดราคาให้ต่ำเป็นพิเศษ แน่นอนว่า ผลที่ตามมาคือกำไรจะถูกถ่ายโอนไปมาภายในกลุ่มของตนผ่านราคาโอนดังกล่าวนั่นเอง

อย่างไรก็ดี คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ยังไม่ถือว่าเป็นกฎหมายที่มีสภาพบังคับเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนโดยมิชอบ หากแต่เป็นแนวทางในทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานภาษีปฏิบัติ ในการตรวจสอบและประเมินภาษี ในกรณีที่เกิดข้อพิพาทในการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แม้คำสั่งฉบับดังกล่าวจะไม่ได้มีสภาพบังคับอย่างเช่นกฎหมายทั่วไป แต่สาระสำคัญของคำสั่งฉบับนี้ได้อาศัยอำนาจบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร เช่น การกำหนดแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีมีอำนาจในการปรับปรุงการรับรู้ธุรกรรมราคาโอนดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาดตลาด โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 70 ตรี เป็นต้น

⁹⁷ จาริส แฮมสร้อยทอง. (2530). การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบรรษัทข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 30-31.

⁹⁸ เกริก ฉัตรวิรุฬห์. (2537). มาตรการทางกฎหมายเพื่อควบคุมการตั้งราคาโอนของบริษัทข้ามชาติในอุตสาหกรรมยาในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2537. หน้า 54.

⁹⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ประกาศวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

ดังนั้น จากปัญหาเรื่องการตั้งราคาโอนที่บิดเบือนราคาตลาดในธุรกรรมระหว่างประเทศ ทำให้องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development – OECD) ได้ออกคู่มือเรื่องการกำหนดราคาโอนสำหรับบริษัทข้ามชาติ (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) เพื่อกำหนดแนวทางในการพิสูจน์และคิดราคาโอนระหว่างหน่วยงานหรือองค์กรธุรกิจที่อยู่ในเครือเดียวกัน โดยแนวทางของ OECD คือ การสร้างหลักการเพื่อเปรียบเทียบระหว่างราคาโอนกับราคาพึงซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price - ALP) ซึ่ง Arm's Length Price คือ หลักการอ้างอิงเป็นมาตรฐานระหว่างประเทศในการตัดสินราคาโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงทางภาษีของบริษัทข้ามชาติ ดังนั้น หลักการ Arm's Length Price คือ การพิสูจน์การตั้งราคาโอนค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ของการทำธุรกรรมของบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อเปรียบเทียบกับคู่สัญญาอื่นหรือสถานการณ์อื่น ๆ ที่ไม่อาจควบคุมได้¹⁰⁰ โดยแนวทางตาม OECD นี้เป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลายในการนำไปใช้อ้างอิงของรัฐบาลในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอนของบริษัทระหว่างประเทศในการวางแผนนโยบายภาษีของรัฐบาล เพื่อเป็นการควบคุมดูแลบริษัทระหว่างประเทศต่าง ๆ ให้ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับ รวมถึงเป็นแนวทางเบื้องต้นในการร่างคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 ด้วยเช่นกัน¹⁰¹

5.2.2.2 วิธีการ

ในการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ บริษัทข้ามชาติมักเป็นบริษัทขนาดใหญ่ และมีบริษัทที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบธุรกรรมด้วยจำนวนมาก โดยบริษัทข้ามชาติมักมีการจัดตั้งองค์กรหรือหน่วยงาน หรือศูนย์ปฏิบัติการในประเทศต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการและจัดสรรทรัพยากร การกำหนดราคาโอนจึงเป็นเครื่องมือสำคัญประการหนึ่งสำหรับบริษัทแม่ในการบริหารจัดการต้นทุนและผลกำไรที่บริษัทแม่จะได้รับโอนจากบริษัทย่อย

ในทางปฏิบัติ การกำหนดราคาโอนจึงเป็นการสร้างราคาของสินค้าหรือบริการให้ผิดไปจากที่ควรจะเป็นเพื่อประโยชน์ในการลดภาระทางภาษีอากร หรือเพื่อให้บริษัทในเครือทั้งหมดเสียหายโดยรวมน้อยที่สุด (Abusive Transfer Pricing) ซึ่งการบิดเบือนราคาโอนนี้ คือ การยกย้ายเงินได้ยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าหรือสูงกว่าเพื่อบิดเบือนผลประโยชน์การอันแท้จริง อันส่งผลให้บริษัทที่ทำการดังกล่าวมีผลกำไรสุทธิต่ำ และเสียหายน้อยกว่าอัตราอันพึงชำระ ซึ่งวิธีการในการกำหนดราคาโอนในลักษณะบิดเบือนราคาตลาดนี้สามารถกระทำได้ 2 กรณีหลัก คือ กรณีการกำหนดราคาโอนให้สูงกว่าปกติ และการกำหนดราคาโอนให้ต่ำกว่าปกติ

¹⁰⁰ Barry Larking, *International Tax Glossary* (2001) 21.

¹⁰¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 113/2545 ได้รับรองวิธีการราคาตลาดตามคู่มือการกำหนดราคาโอนของ OECD ไว้ 4 วิธี ได้แก่ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method หรือ CUP Method) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) และวิธีอื่นที่ได้รับรองโดยสากลอาจแบ่งได้เป็น วิธีแบ่งกำไร (Profit Split Method) และวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method หรือ TNMM)

1) การกำหนดราคาโอนให้สูงกว่าปกติ คือ การที่บริษัทในเครือวางแผนโดยการถ่ายโอนส่วนกำไรไปยังประเทศที่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการตั้งอยู่เพื่อให้เกิดภาระภาษีในประเทศนั้นมาก อันจะเป็นประโยชน์ในการชำระภาษีในประเทศที่มีอัตราหรือภาระทางภาษีต่ำและในขณะเดียวกัน การกำหนดราคาโอนในลักษณะนี้จะส่งผลให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการในอีกประเทศที่มีรายจ่ายทางภาษีสูงกว่าเกิดผลขาดทุน อันจะส่งผลให้บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีที่สูงกว่ามีภาระภาษีในประเทศนั้นต่ำ หรือในบางกรณีอาจไม่ต้องมีภาระภาษีเลย เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิในทางบัญชี

2) การกำหนดราคาโอนให้ต่ำกว่าปกติ คือ การที่บริษัทในเครือวางแผนภาษีโดยการถ่ายโอนส่วนกำไรไปยังประเทศที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตั้งอยู่ เนื่องจากประเทศนั้นเป็นประเทศที่จะมีภาระทางภาษีต่ำ อันส่งผลให้รายจ่ายทางภาษียลดลง (เสียภาษีมากในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ) ในขณะเดียวกันผู้ขายหรือผู้ให้บริการในอีกประเทศที่มีภาระในทางภาษีสูงกว่าจะเกิดผลขาดทุนเพราะมีรายรับต่ำ ทำให้เสียภาษีในประเทศที่มีภาระทางภาษีสูงกว่าอาจไม่ต้องเสียภาษีเลย หรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิในทางบัญชี

5.2.2.3 กรณีศึกษา

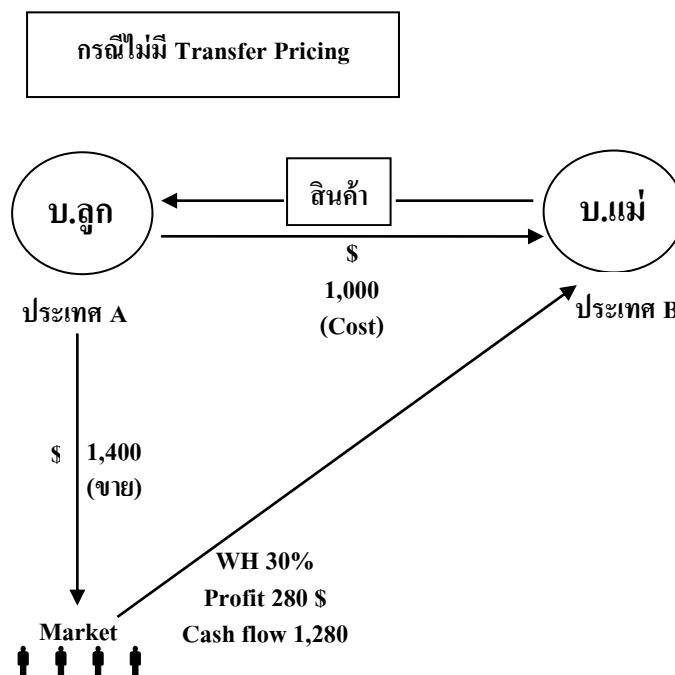
(1) กรณีศึกษาที่ 1: การกำหนดราคาโอนเพื่อลดต้นทุนภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย คือ ภาษีประเภทหนึ่งที่ผู้จ่ายเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนดคมีหน้าที่หักเงินได้จำนวนหนึ่งเพื่อนำส่งรัฐบาลโดยเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ เป็นต้น ในกรณีของกฎหมายไทยมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย คือ บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลที่เป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ตามกฎหมายโดยต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งให้กรมสรรพากร

ดังนั้น บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศย่อมมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่ตั้งของสถานประกอบการตามอัตราที่กำหนดโดยรัฐบาล ในทางปฏิบัติ การลดต้นทุนโดยการใชการกำหนดราคาโอน คือ การวางแผนภาษีโดยกำหนดราคาสินค้าให้เกิดการหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อเอื้อให้บริษัทแม่สูญเสียกระแสเงินสดน้อยที่สุด เช่น บริษัทลูกในประเทศ A ซื้อสินค้าจากบริษัทแม่ในประเทศ B มูลค่า 1,000 (ต้นทุน) และขายในตลาดของประเทศ A ด้วยราคา 1,400 ดอลลาร์สหรัฐ (ราคาขาย) ซึ่งประเทศ A มีอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินปันผลให้กับบริษัทต่างประเทศ 30% (นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย 120 ดอลลาร์สหรัฐ) ดังนั้น การจ่ายเงินปันผลจากกำไรของบริษัทลูกในประเทศ A ให้กับบริษัทแม่ในประเทศ B จะทำให้เกิดกำไรสุทธิ 280 ดอลลาร์สหรัฐ และมีกระแสเงินสดเข้าบริษัทแม่ 1,280 ดอลลาร์สหรัฐ (ต้นทุน) อย่างไรก็ตาม กรณีจะกลับกันหาก บริษัทแม่ในประเทศ B ขายสินค้าให้กับบริษัทลูกในประเทศ A ด้วยราคา 1,200 ดอลลาร์สหรัฐ และบริษัทลูกในประเทศ A นำสินค้านั้นไปขายต่อในราคา 1,400 ดอลลาร์ (ราคาขาย) บริษัท A จะเกิดกำไรเพียง 200 ดอลลาร์สหรัฐ และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพียงแค่ 60 ดอลลาร์สหรัฐ ทำให้เกิดกำไรสุทธิ 140 ดอลลาร์สหรัฐ และมีกระแสเงินสดไหลเข้าบริษัทแม่ในประเทศ B จำนวน 1,340 ดอลลาร์สหรัฐ

ดังนั้น การกำหนดราคาของของสินค้าโดยการสร้างราคาโอนให้ผิดไปจากราคาที่ควรจะเป็นในกรณีข้างต้นจึงเป็นการกระทำที่บริษัททั้งสองประสงค์ให้มีการเสียภาษีโดยรวมน้อยที่สุด กล่าวคือ ราคาต้นทุนของสินค้าในกรณีที่บริษัทลูกตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย สูง บริษัทแม่จะขายสินค้าให้บริษัทลูกโดยสร้างราคาโอนให้สูงกว่าปกติ เพื่อลดกำไรของบริษัทลูก ซึ่งทำให้กำไรสุทธิลดลง และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทลูกจะต้องชำระเมื่อจ่ายเงินปันผล และในทางอ้อมการตั้งราคาโอนในรูปแบบนี้ยังเป็นไปเพื่อแก้ปัญหากระแสเงินสดทางการค้าของผู้ประกอบการด้วยอีกทางหนึ่ง

แผนภูมิที่ 4 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีการกำหนดราคาโอนเพื่อลดต้นทุนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ 1



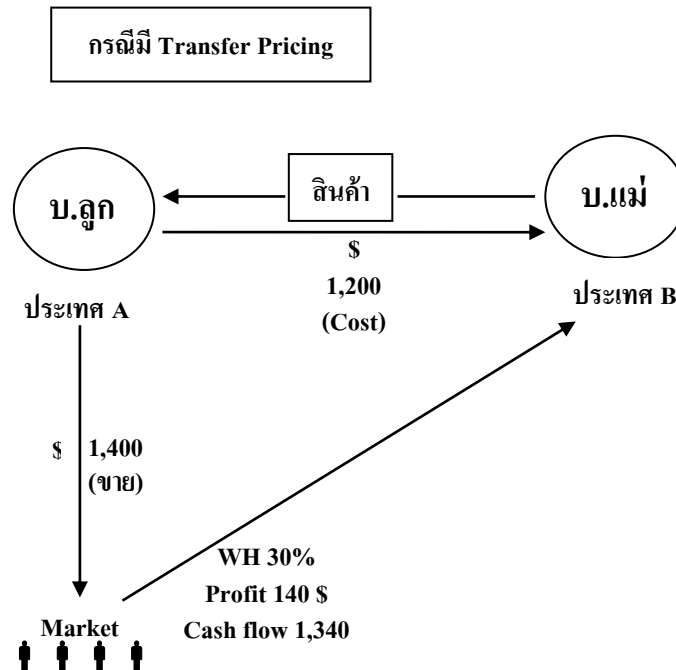
(2) กรณีศึกษาที่ 2: การกำหนดราคาโอนเพื่อลดต้นทุนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นใดตามที่กฎหมายของประเทศนั้น ๆ ได้กำหนดให้มีหน้าที่ในการเสียภาษีตามกฎหมายบัญญัติให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีประเภทดังกล่าว ซึ่งตามกฎหมายไทยภาษีนิติบุคคลจะจัดเก็บจากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย

ในกรณีของการลดต้นทุนภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทแม่ที่มีบริษัทลูกอยู่ตั้งอยู่ในหลายประเทศมักจะกำหนดราคาโอนสูงในประเทศที่มีอัตราภาษีนิติบุคคลสูงกว่าบริษัทแม่ และกำหนดราคาโอนต่ำ หากประเทศนั้นมีอัตราภาษีนิติบุคคลต่ำกว่าบริษัทแม่ หรืออีกนัยหนึ่งคือการใช้ความแตกต่างทางกฎหมายภาษีเป็นเครื่องมือทำให้บริษัทแม่ได้กำไรเพิ่มมากขึ้นนั่นเอง เช่น หากบริษัทแม่มีบริษัทลูกตั้งอยู่ในประเทศ A ซึ่งมีอัตราภาษีนิติบุคคลที่ร้อยละ 25 และมีบริษัทลูกอีกบริษัทหนึ่งตั้งอยู่ในประเทศ B

ซึ่งมีอัตราภาษีนิติบุคคลที่ร้อยละ 30 ในกรณีเช่นนี้ บริษัทแม่จะกำหนดราคาโอนของสินค้าให้แตกต่างระหว่างบริษัทลูกทั้งสองโดยให้เกิดกำไรสุทธิน้อยในประเทศที่มีอัตราภาษีที่ร้อยละ 30 อันจะส่งผลต่อการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำในประเทศ B ซึ่งย่อมทำให้บริษัทแม่มีเงินได้หรือกำไรเพิ่มขึ้น

แผนภูมิที่ 5 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีการกำหนดราคาโอนเพื่อลดต้นทุนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ 2



5.2.3 การเลือกอนุสัญญาหรือการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม

(Treaty Shopping)

5.2.3.1 แนวคิด

ปัจจุบันการทำธุรกรรมระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติสามารถทำได้ง่ายขึ้น และมักมีจุดเกาะเกี่ยวมากกว่าหนึ่งประเทศขึ้นไป จึงเริ่มมีการวางแผนการดำเนินธุรกิจโดยอาศัยวิธีการ Treaty Shopping ซึ่งวิธีการ Treaty Shopping คือ การวางรูปแบบของธุรกรรมหรือกิจการไปในทางที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีขอบโดยผู้ประกอบการที่มีบริษัทในเครื่องตั้งอยู่ในหลายประเทศ มักอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศที่สามเพื่อลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาระภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศของตน บริษัทข้ามชาติที่ประสงค์จะได้สิทธิประโยชน์โดยวิธีการ Treaty Shopping นั้น มักเป็นผู้ไม่มีสิทธิในการได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่สาม เพราะมิได้เป็นผู้เสียภาษีที่ประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนประสงค์จะให้สิทธิประโยชน์ เช่น มิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ดังนั้น เพื่อได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี บริษัทข้ามชาติจึงวางแผนทางธุรกิจโดยการไม่ลงทุนตรงในประเทศใดประเทศหนึ่งที่มีภาระทางภาษีสูง แต่จะใช้บริษัทส่งผ่าน หรือหน่วยธุรกิจที่เป็นตัวกลางที่จัดตั้งขึ้นในประเทศที่สามเพื่อเป็นเส้นทางผ่านให้แก่เงินได้ที่เกิด

ในประเทศหนึ่งของผู้ที่มีถิ่นที่อยู่อีกประเทศหนึ่ง โดยการให้จุดอ่อนและช่องโหว่ของเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการเสียภาษีน้อยลงอันเป็นการเพิ่มกำไรในการประกอบธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

ในช่วงที่ผ่านมาวิธีการ Treaty Shopping ได้รับความสนใจทั้งในมุมมองทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมายมากขึ้น เนื่องจาก การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นการตกลงระหว่างรัฐต่อรัฐ แต่การดำเนินธุรกิจโดยอาศัยวิธีการ Treaty Shopping ส่งผลกระทบต่อหลักการร่วมกันของรัฐทั้งสอง รวมถึงส่งผลโดยตรงต่อทฤษฎีทางการคลังในบางประเทศ เพราะบางกรณีได้มีการนำวิธีการ Treaty Shopping มาใช้ในการวางแผนธุรกิจร่วมกับวิธี Tax Haven ซึ่งได้สะสมกำไรอยู่ในประเทศตัวกลางที่ปราศจากการทางภาษี ทำให้ประเทศแหล่งเงินได้ที่แท้จริงสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี (โดยเฉพาะภาษีประเภทหัก ณ ที่จ่าย) อย่างมาก

ปัจจุบันแนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ว่าจะเป็นของ OECD หรือ UN ยังไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับมาตรการตอบโต้วิธีการ Treaty Shopping ไว้อย่างชัดเจน โดย OECD ได้มีการจำกัดบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ว่าจะต้องเป็นบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์อย่างแท้จริง ซึ่งเป็นการป้องกันการอ้างสิทธิโดยบริษัทที่เป็นตัวกลาง นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสมาชิกบางประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร และอิตาลี ได้บัญญัติหลักการห้ามการให้ผลประโยชน์อันไม่ควรแก่ประเทศที่สามในการอ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในขณะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติหลักการเพื่อตรวจสอบลักษณะของธุรกรรมที่อาจเข้าข่ายเป็นธุรกรรมที่แสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน¹⁰² โดยนำหลักการจำกัดประโยชน์จากอนุสัญญา (Limitation of Benefits) มาพิจารณากับกรณีการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ซึ่งหลักการตอบโต้หรือป้องกันวิธีการ Treaty Shopping นี้ยังไม่ได้ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายไทยแต่อย่างใด

5.2.3.2 วิธีการ

การวางแผนทางภาษีโดยอาศัยวิธีการ Treaty Shopping สามารถกระทำได้ในหลายกรณี โดยในบางกรณีนั้นมักถูกนำมาใช้ควบคู่กับวิธีการ Tax Haven เช่น การจัดวางแผนภาษีเพื่อลดหรือเลี่ยงการชำระภาษีประเภทต่าง ๆ เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีที่เงินได้ที่เก็บจากค่าสิทธิ เงินปันผล หรือดอกเบี้ย เช่น บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X และบริษัท B มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ Y โดยประเทศทั้งสองมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน แต่อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศ Y และ X มีอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ Y และประเทศ Z (ซึ่งเป็นประเทศที่สาม) โดยประเทศที่สามนี้มักจะเป็นประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) โดยประเทศ Z จะเป็นทางผ่านของเงินให้ในกรณีข้างต้น

นอกจากนี้ บริษัทข้ามชาติยังมักจัดตั้งบริษัทลูก หรือบริษัทตัวกลาง (Conduit Company) เพื่อวัตถุประสงค์อันมิชอบในการเลี่ยงภาษี เช่น บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X และบริษัท B มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ Y ซึ่งบริษัททั้งสองเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน โดยบริษัท A ประสงค์จะได้รับเงิน

¹⁰² The United States Model Tax Convention, article 22.

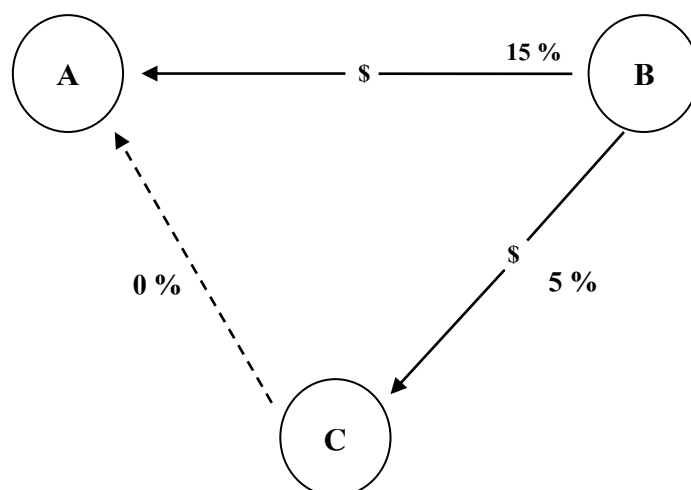
ลงทุนที่ได้ลงทุนในประเทศ Y แต่ประเทศทั้งสองไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ดังนั้น เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ที่เกิดจากการลงทุน บริษัทแม่ของบริษัททั้งสองจึงตั้งบริษัทลูกในประเทศ Z ซึ่งเป็นประเทศที่สามที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศทั้งสอง เพื่อส่งเงินได้ที่เกิดในประเทศ Y ไปยังบริษัทที่เปิดในประเทศ Z แล้วจึงนำเงินได้นั้นส่งไปยังบริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X

ดังนั้น ในการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ บริษัทข้ามชาติจึงมักศึกษาอัตราภาษีและเงื่อนไขในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อหาช่องทางในการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

5.2.3.3 กรณีศึกษา

1) กรณีอาศัยผลประโยชน์จากข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างในการโอนผลกำไรหรือเงินปันผล เช่น ประเทศ A และ B ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ในกรณีของบริษัทในเครือเดียวกันที่ตั้งอยู่ในสองประเทศประสงค์จะจ่ายเงินปันผลให้แก่กัน โดยหากบริษัทในประเทศ B จ่ายเงินปันผลให้ประเทศ A จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในอัตราที่สูง บริษัทแม่จึงศึกษาเงื่อนไขของอนุสัญญาภาษีซ้อนและพบว่าหากตั้งบริษัทลูกในประเทศ C อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ B และประเทศ C กำหนดว่าการจ่ายเงินปันผลจากประเทศ B ไปยังประเทศ C (จากบริษัทที่ถือหุ้นโดยบริษัทในประเทศ C) นั้น อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะลดลงเหลือร้อยละ 5 และการจ่ายเงินปันผลดังกล่าวจากประเทศ C ไปยังประเทศ A จะไม่เสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด เนื่องจากประเทศ C ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในการกรณีการจ่ายเงินปันผลออกนอกประเทศ ดังนั้น การวางแผนภาษีในลักษณะนี้ จึงเข้าข่ายของวิธีการเลือกใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เอื้อประโยชน์ในลักษณะของ Treaty Shopping วิธีหนึ่ง

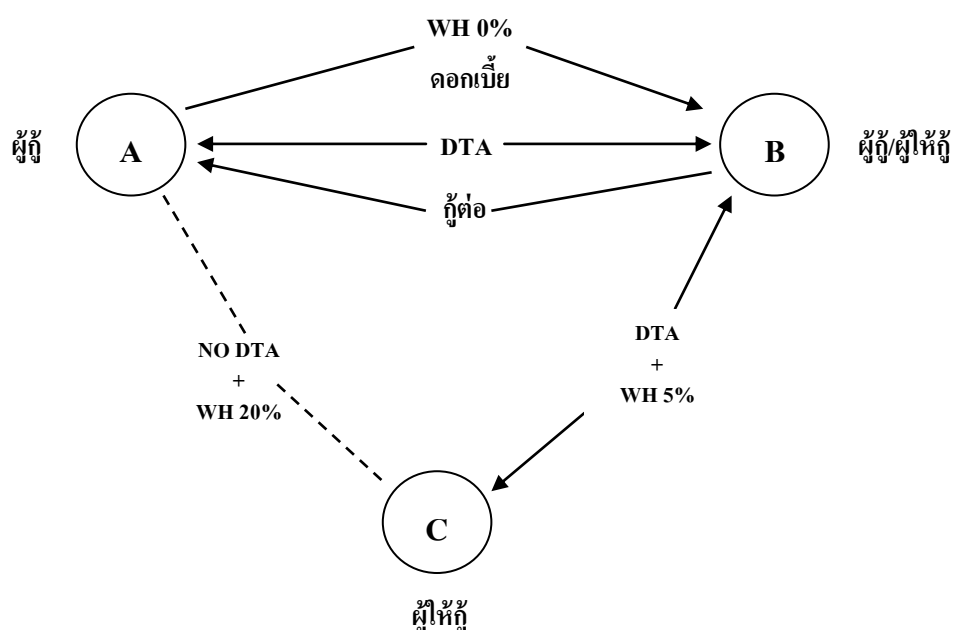
แผนภูมิที่ 6 ตัวอย่างกรณีศึกษากรณีอาศัยผลประโยชน์จากข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างในการโอน



ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
Tax haven

2) กรณีอาศัยผลประโยชน์จากข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างโดยวิธีการกักขัง กล่าวคือ การสร้างความสัมพันธ์ในรูปแบบผู้กู้หรือผู้ให้กู้ของบริษัทในเครือเดียวกันเพื่ออาศัยสิทธิประโยชน์จากอัตราภาษีหรือเงื่อนไขของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยวิธีนี้บริษัทในเครืออาจมีการกำหนดตัวผู้กู้หรือผู้ให้กู้ซึ่งบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกัน โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและอัตราการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เช่น ประเทศ A และประเทศ C มิไม่ได้มีการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันและอัตราภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในประเทศ A จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20 เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในอัตราดังกล่าว ผู้ให้กู้ซึ่งเป็นบริษัทแม่ในประเทศ C จึงได้ตั้งบริษัทลูกในประเทศ B โดยให้ทำหน้าที่เป็นทั้งผู้กู้และผู้ให้กู้ โดยข้อเท็จจริงปรากฏว่าระหว่างประเทศ B และ C มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันและโดยเงินได้ประเภทดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในประเทศ B และโอนไปยังประเทศ B ให้จัดเก็บในประเทศ B ในอัตราร้อยละ 5 (กรณีนี้ B เป็นผู้กู้) ดังนั้นบริษัทแม่ในประเทศ C จึงให้บริษัทลูกในประเทศ B เป็นผู้กู้เงินแทน จากนั้นจึงนำเงินดังกล่าวให้บริษัทในประเทศ A กู้ต่ออีกทอดหนึ่ง เนื่องจากระหว่างประเทศ A และ B มีการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันโดยให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เช่นนี้ เมื่อบริษัทในประเทศ A โอนเงินค่าดอกเบี้ยให้บริษัทลูกในประเทศ B ซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ให้กู้ในธุรกรรมนี้ จึงปราศจากภาระทางภาษี โดยบริษัทลูกในประเทศ B ได้ดำเนินการโอนเงินดังกล่าวให้บริษัทแม่ในประเทศ C ซึ่งมีการะภาษีเพียงแค่ร้อยละ 5 ทำให้การจัดรูปแบบและการเข้าเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกรรมการกู้ยืมดังกล่าวสามารถลดภาระภาษีไปได้ร้อยละ 15 และเป็นการเข้าใช้ประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซึ่งบริษัทในประเทศ C มิได้เป็นผู้มีสิทธิที่แท้จริงในการได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษี

แผนภูมิที่ 7 ตัวอย่างกรณีศึกษา กรณีอาศัยผลประโยชน์จากข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างโดยวิธีการกักขัง



บทที่ 6

การป้องกันการเลี่ยงภาษีของการลงทุนในต่างประเทศ

6.1 แนวทางป้องกันการเลี่ยงภาษีของการลงทุนในต่างประเทศของ The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

6.1.1 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับดินแดนปลอดภาษี

OECD ได้วางหลักเกณฑ์ปัจจัยที่เป็นการบ่งชี้การเป็นดินแดนปลอดภาษีไว้ 4 ประการ¹⁰³ ดังนี้

1) ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้หรือเก็บภาษีเงินได้ในระดับต่ำ 2) ขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ 3) ขาดความโปร่งใส 4) ขาดการดำเนินการจากภาครัฐอย่างจริงจัง ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงจากการเป็นรัฐที่ถือว่าเป็นดินแดนปลอดภาษีรัฐจะต้องทำพันธกรณีในการใช้หลักความโปร่งใสและการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี (Principles of Transparency and Exchange of Information)

6.1.1.1 หลักเกณฑ์หลักของหลักความโปร่งใสและการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีสามารถสรุปได้ ดังนี้

- 1) แลกเปลี่ยนข้อมูลเมื่อได้รับการร้องขอที่เห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับการจัดการหรือบังคับใช้กฎหมายภายในของรัษฎาภิ
- 2) ไม่มีข้อจำกัดของการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอ้างเหตุผลเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของธนาคารหรือการจัดเก็บภาษีภายในของรัฐ
- 3) จัดให้มีข้อมูลที่เชื่อถือได้ในทางบัญชี ธนาคาร หรือความเป็นเจ้าของและมีความสามารถในการเรียกข้อมูลดังกล่าว
- 4) เคารพสิทธิของผู้เสียภาษี
- 5) ต้องรักษาความลับของข้อมูลที่แลกเปลี่ยนอย่างเข้มงวด

การแลกเปลี่ยนข้อมูลจะเกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐหนึ่งร้องขอข้อมูลจากหน่วยงานที่มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่ง โดยทั่วไปข้อมูลที่ร้องขอจะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการสอบสวนหรือการสืบสวนการเสียภาษีของผู้เสียภาษีในปีภาษีที่ต้องการ โดยก่อนที่จะมีการร้องขอข้อมูลรัฐที่ร้องขอจะต้องดำเนินการหาข้อมูลทุกวิธีในรัฐของตนเท่าที่จะทำได้ก่อน เว้นแต่มีความยากลำบากอย่างมาก โดยการร้องขอนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือ เว้นแต่เป็นการร้องขออย่างเร่งด่วนสามารถร้องขอด้วยวาจาได้ โดยการร้องขอจะต้องเป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งการร้องขอจะต้องมีรายละเอียดประกอบด้วยข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องเท่าที่เป็นไปได้ ซึ่งหน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐที่รับคำร้องขอจะต้องตระหนักถึง

¹⁰³ Countering Offshore Tax Evasion, Page 11, Overview of OECD's Work on International Tax Evasion, September 28, 2009, OECD Centre for Tax Policy and Administration.

ความจำเป็นของการร้องขอของรัฐคู่สัญญา โดย OECD ได้มีการพัฒนาหลักเกณฑ์ว่าในการร้องขอจะต้องมีการระบุข้อมูลอะไรบ้าง

หลักเกณฑ์เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลกำหนดให้แลกเปลี่ยนข้อมูลทุกประเภทที่เห็นได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับการจัดการหรือการบังคับใช้กฎหมายภายในของรัฐ รวมถึงข้อมูลของบริษัทหรือทรัสต์ และผู้ได้รับประโยชน์ของบริษัทหรือทรัสต์นั้นด้วย โดยหลักเกณฑ์การแลกเปลี่ยนข้อมูลจะกำหนดไว้ในข้อ 26 ของ OECD Model Convention และ Model Agreement on Exchange of Information 2002 ซึ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามหลักเกณฑ์นี้เป็นที่ยอมรับในการทำสนธิสัญญาทวิภาคีทางภาษีระหว่างประเทศ ข้อมูลที่แลกเปลี่ยนกันนั้นจะต้องถูกเก็บเป็นความลับ และข้อมูลนั้นจะนำไปใช้เมื่อได้รับอนุญาต และมีการคุ้มครองสิทธิเรื่องความลับของผู้เสียภาษีนั่นด้วย การเปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตจะมีโทษอาญา ข้อมูลที่แลกเปลี่ยนกันนั้นจะต้องใช้ได้เฉพาะกรณีที่เกิดกรณีตกกลั่นไว้ในความตกลง ซึ่งประเทศที่ถูกร้องขอข้อมูลสามารถปฏิเสธคำร้องขอได้ถ้าเห็นว่าข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับนโยบายของรัฐหรือประโยชน์ที่สำคัญของประเทศ แต่การกำหนดมาตรฐานดังกล่าว OECD ไม่มีอำนาจในการบังคับหรือตอบโต้รัฐที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานนั้น ซึ่งรัฐต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสมาชิก OECD หรือไม่ต้องพิจารณาว่าแนวทางใดที่จำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายภายในรัฐได้มีประสิทธิภาพมากที่สุด

6.1.1.2 มาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีการเงินอัตโนมัติ (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information)

เป็นแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีการเงินโดยอัตโนมัติระหว่างคู่สัญญา รวมถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระดับภูมิภาค¹⁰⁴ เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในสหภาพยุโรป ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลเงินได้ หรือข้อมูลอื่น เช่น การเปลี่ยนที่อยู่ การซื้อสังหาริมทรัพย์ การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีการเงินอัตโนมัติเป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำในการแลกเปลี่ยนข้อมูลซึ่งรัฐสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ให้สูงกว่าได้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีการเงินอัตโนมัติได้กำหนด The Common Reporting Standard (CRS) ซึ่งเป็นแม่แบบของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีการเงิน โดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ในการเสียภาษีที่เป็นมาตรฐานเดียวกันทำให้กระบวนการง่ายขึ้นมีประสิทธิภาพสูงและลดค่าใช้จ่ายให้กับผู้มีส่วนได้เสีย และเนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นประเด็นที่เกิดขึ้นได้ทั่วโลก การแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เป็นมาตรฐานเดียวกันจะสามารถจัดการกับการหลีกเลี่ยงภาษีในต่างประเทศได้เป็นอย่างดี ซึ่งการที่จะทำให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินโดยอัตโนมัติประสบความสำเร็จ การรายงานหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลจะต้องง่าย กฎหมายและการบริหารจัดการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลต้องไม่ซับซ้อน รวมถึงระบบการแก้ไขปัญหาด้านเทคนิคต้องสะดวก

6.1.1.3 มาตรฐานของการรายงาน การสอบทานธุรกิจ และการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Common Standard on Reporting, Due Diligence and Exchange of Information)

แม่แบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติจำเป็นต้องมีมาตรฐานของการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ทำให้สถาบันการเงินเป็นผู้รายงาน และแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยรัฐที่ผู้เสียภาษีมียศถิ่นที่อยู่ โดยสถาบัน

¹⁰⁴ Common Reporting Standard, Page 6, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information.

การเงินจะรายงานเงินได้จากการลงทุนประเภทต่างๆ รวมถึง ดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้ที่มีลักษณะเดียวกัน นอกจากนั้นต้องรายงานสถานที่ที่ผู้เสียภาษีหลบซ่อนเงินทุนหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งสถาบันการเงินตามมาตรฐานนี้จะหมายรวมถึงนายหน้า หรือบริษัทประกันด้วย

นอกจากสถาบันการเงินต้องรายงานข้อมูลดังกล่าวแล้ว มาตรฐานการแลกเปลี่ยนข้อมูลยังกำหนดให้ผู้ถือบัญชีต้องมีหน้าที่รายงานข้อมูล โดยสถาบันการเงินต้องตรวจสอบถึงบริษัท ทรัสต์ หรือการจัดการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และสถานที่ที่ผู้เสียภาษีหลบซ่อนเงินต้นด้วย ซึ่งการกำหนดให้สถาบันการเงินมีหน้าที่รายงานข้อมูลนี้ รวมถึงกระบวนการสอบทานธุรกิจ (Due Diligence) ด้วย ส่วนเรื่องกฎหมายและการจัดการขั้นพื้นฐานของการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น จะต้องอยู่บนหลักการรักษาความลับและการใช้ข้อมูลอย่างเหมาะสม รวมถึงการได้รับอนุญาตให้แลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติ ซึ่ง OECD ได้ออก Guide on Confidentiality เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรักษาความลับและแนวทางการป้องกันในระดับที่เหมาะสม ซึ่งการจะทำความเข้าใจความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติได้นั้น รัฐที่ได้รับข้อมูลจะต้องมีระบบกฎหมายและการปฏิบัติการที่ดูแลเรื่องการรักษาความลับของข้อมูลที่ได้รับมาอย่างพอเพียง และใช้ข้อมูลนั้นตรงตามวัตถุประสงค์ ส่วนในเรื่องของแนวทางแก้ไขปัญหาด้านเทคนิคที่เหมาะสมเป็นมาตรฐานเดียวกันก็จะเป็นสิ่งที่สำคัญสำหรับระบบแลกเปลี่ยนข้อมูล ทำให้กระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลทำได้อย่างรวดเร็วและลดค่าใช้จ่าย โดยสาระสำคัญของ Common Reporting Standard (CRS) ประกอบด้วยแนวทางพื้นฐานในการรายงานและการสอบทานธุรกิจภายใต้การแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติ รัฐที่นำ CRS ไปใช้บังคับจะต้องกำหนดให้สถาบันการเงินต้องรายงานข้อมูล โดยสถาบันการเงินนั้นรวมถึงผู้รับฝากและดูแลทรัพย์สิน (Custodian) สถาบันรับฝากเงิน สถาบันการลงทุน และบริษัทประกันตามที่กำหนด แต่หน่วยงานเหล่านี้อาจไม่ต้องรายงานข้อมูลดังกล่าวหากชี้แจงได้ว่ามีความเสี่ยงต่ำที่จะถูกใช้เป็นแหล่งในการหลีกเลี่ยงภาษี ส่วนข้อมูลทางการเงินที่ต้องรายงานนั้นจะรวมถึงบัญชีเงินฝาก ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากผลิตภัณฑ์ประกันภัย เงินได้จากการขายทรัพย์สิน หรือเงินได้อื่นที่เกิดจากการถือครองทรัพย์สิน ซึ่งบัญชีดังกล่าวจะเป็นทั้งบัญชีของบุคคลหรือองค์กร เช่น ทรัสต์ หรือมูลนิธิ ซึ่งการรายงานดังกล่าวจะเป็นการรายงานแบบรายปี

6.1.2 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

การค้าและการลงทุนมีบทบาททางเศรษฐกิจในปัจจุบันเป็นอย่างมาก การลงทุนระหว่างประเทศก็มีการขยายตัวและพัฒนามากขึ้น มีการค้าขายและการโอนสินค้าระหว่างประเทศของธุรกิจในประเทศเพิ่มขึ้น การจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศก็อาศัยธุรกรรมเหล่านี้เป็นสำคัญทั้งภาษีจากการนำเข้า ส่งออก สินค้า หรือภาษีเงินได้ เป็นต้น แต่การค้าขายระหว่างประเทศหรือการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบธุรกิจมักมีธุรกรรมที่ซับซ้อน โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีอากร การกำหนดราคาโอนก็เป็นปัจจัยที่สำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ หากมีการตั้งราคาโอนที่ไม่เหมาะสมจะทำให้รายได้ภาษีอากรของประเทศที่เกี่ยวข้องเสียหายได้ และเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษียรายอื่น¹⁰⁵

¹⁰⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2554). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. หน้า 196.

OECD ได้ทำการศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหการตั้งราคาโอนจากการขายสินค้าระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือโดยได้มีการตีพิมพ์รายงานการศึกษาดังกล่าวในปี 1979 ในชื่อ Transfer Pricing and Multinational Enterprises โดยเป็นการเสนอแนะวิธีแก้ปัญหการตั้งราคาโอนโดยใช้หลักราคาตลาด (Arm's Length Principle)¹⁰⁶ ตามข้อ 9 (1) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนตามอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ต่อมาปี 1995 OECD ได้จัดทำแนวทางเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนใหม่ในชื่อ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations และได้มีการปรับปรุงครั้งล่าสุดในปี 2010

การพิจารณาราคาตลาดตามแนวทางของ OECD นั้น จะเป็นการพิจารณาเป็นรายธุรกรรม โดยมีวิธีการหาราคาตลาดแบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

6.1.2.1 การวิเคราะห์ธุรกรรม (Traditional Transaction Methods) ซึ่งเป็นวิธีการที่เน้นการวิเคราะห์ธุรกรรมเปรียบเทียบระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและธุรกรรมที่คู่สัญญาไม่มีความสัมพันธ์กัน โดยมีวิธีการ ดังนี้

1) การเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP) เป็นการเปรียบเทียบราคาสินค้าหรือบริการระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน โดยการเปรียบเทียบนั้นจะพิจารณาจากธุรกรรมการขายสินค้าหรือบริการที่บริษัทแห่งหนึ่งทำกับบริษัทในเครือเทียบกับธุรกรรมการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนั้นที่บริษัทเดียวกันทำกับบริษัทอื่น¹⁰⁷ เช่น การเปรียบเทียบระหว่างธุรกรรมที่บริษัท A ขายสินค้าให้แก่บริษัท B และธุรกรรมที่บริษัท A ขายสินค้าให้แก่บริษัท C เป็นต้น ทั้งนี้ หากบริษัทที่ขายสินค้าให้แก่บริษัทในเครือดังกล่าว ไม่เคยขายสินค้าให้แก่บริษัทอื่น การเปรียบเทียบก็ต้องใช้ธุรกรรมการขายสินค้าชนิดเดียวกันระหว่างบริษัทที่ไม่มี ความสัมพันธ์กัน¹⁰⁸ เช่น บริษัท A ขายสินค้าให้แก่บริษัท B เปรียบเทียบกับธุรกรรมที่บริษัท 1 ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท 2 เป็นต้น

2) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method) เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการขายสินค้าในลักษณะซื้อมาขายไป หรือการเป็นตัวกลางซื้อสินค้าสำเร็จรูปที่ไม่ได้มีการดัดแปลงหรือเพิ่มมูลค่าของสินค้าจากบริษัทหนึ่งและขายสินค้านั้นให้แก่อีกบริษัทหนึ่ง ซึ่งการวิเคราะห์ธุรกรรมด้วยวิธีการขายต่อเป็นวิธีการที่ใช้เมื่อไม่สามารถวิเคราะห์ธุรกรรมด้วยการเปรียบเทียบราคาตามวิธี CUP ได้¹⁰⁹

การวิเคราะห์ธุรกรรมโดยใช้วิธีการขายต่อนั้นมีแนวทางการวิเคราะห์การขายต่ออยู่ 2 รูปแบบ ดังนี้

(ก) วิธีการขายต่อภายใน (Internal Resale Price Method) เป็นการวิเคราะห์

¹⁰⁶ เฟื่องอ้าง, หน้า 198

¹⁰⁷ พนิต ธีรภาพวงศ์. (2550). ภาษีบริษัทข้ามชาติ. หน้า 154.

¹⁰⁸ เฟื่องอ้าง

¹⁰⁹ เฟื่องอ้าง

จากธุรกรรมที่บริษัทหนึ่งซื้อสินค้าจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือ และได้ขายสินค้านั้นให้แก่อีกบริษัทหนึ่งที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน เช่น บริษัท ก ซื้อสินค้าจากบริษัทแม่ และบริษัท ก ได้ขายสินค้านี้ต่อบริษัท ข (ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน) การวิเคราะห์ธุรกรรมระหว่างบริษัท ก และบริษัท ข สามารถนำมาเป็นเกณฑ์คำนวณราคาตลาดที่เหมาะสมของธุรกรรมระหว่างบริษัท ก และบริษัทแม่ต่อไปได้¹¹⁰

(ข) วิธีการขายต่อภายนอก (External Resale Price Method) เป็นการวิเคราะห์จากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าชนิดเดียวกันระหว่างคู่สัญญาผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน โดยใช้วิเคราะห์ในกรณีที่ไม่มีธุรกรรมการขายต่อภายในเกิดขึ้น เช่น บริษัท ก ซื้อสินค้าจากบริษัทแม่ แต่บริษัท ก ไม่มีการขายต่อให้แก่บุคคลอื่น กรณีนี้จึงหาธุรกรรมการซื้อขายสินค้าชนิดเดียวกันกับที่บริษัท ก ซื้อจากบริษัทแม่ โดยหากมีบริษัท A ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้นแก่ บริษัท B (ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน) ก็อาจนำธุรกรรมดังกล่าวมาคำนวณหาราคาตลาดที่เหมาะสมของธุรกรรมระหว่างบริษัท ก และบริษัทแม่ต่อไปได้¹¹¹

ข้อสำคัญของการวิเคราะห์ธุรกรรมด้วยวิธีการขายต่อนั้น ต้องเปรียบเทียบธุรกรรมที่ถูกตรวจสอบกับธุรกรรมที่มีลักษณะเหมือนกันมาก ๆ โดยต้องพิจารณาทั้งระดับของตลาด ตัวสินค้า ต้นทุนการขนส่ง และเงื่อนไขของข้อตกลงต่าง ๆ ซึ่งทางปฏิบัติจะพบปัญหาในการหาข้อมูลธุรกรรมมาเปรียบเทียบที่ข้อมูลจะหามาได้ยาก¹¹²

3) วิธีบวกกำไร (Cost Plus Method) เป็นวิธีการวิเคราะห์ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีการ CUP และวิธีการขายต่อได้¹¹³ โดยวิธีบวกกำไรนั้นเป็นการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างธุรกรรมการซื้อขายของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และธุรกรรมการซื้อขายของบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน โดยพิจารณาเริ่มจากต้นทุนของบริษัทผู้ขายหรือผู้ผลิตซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันกับบริษัทผู้ซื้อบวกกำไรที่เหมาะสมตามที่และความเสี่ยงที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายมีและผลลัพธ์ที่ได้จะถือเป็นราคาตลาดของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกัน ซึ่งจะใช้เปรียบเทียบกับธุรกรรมระหว่างบริษัทที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกันเพื่อหาราคาตลาดที่แท้จริงของการซื้อขายสินค้านั้น¹¹⁴

การวิเคราะห์ธุรกรรมด้วยวิธีการบวกกำไรนั้น มีวิธีการเปรียบเทียบธุรกรรมอยู่ 2 รูปแบบ ได้แก่ วิธีการบวกกำไรจากธุรกรรมภายใน (Internal Cost Plus Method) โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมระหว่างบริษัทคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน หรือวิธีการบวกกำไรจากธุรกรรมภายนอก (External Cost Plus Method) ในกรณีที่ไม่สามารถหาธุรกรรมลักษณะดังกล่าวได้ ก็ต้องเปรียบเทียบจากธุรกรรมที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ของคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์ด้วยวิธีการบวกกำไรอาจไม่เหมาะสมหากธุรกรรมที่เปรียบเทียบมีความแตกต่างกันอย่างมาก

¹¹⁰ สุวินัย วัฒนากร. (2555). การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท. หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 41.

¹¹¹ เพิ่งอ้าง

¹¹² เพิ่งอ้าง

¹¹³ อ้างแล้ว 105. หน้า 158.

¹¹⁴ อ้างแล้ว 108. หน้า 43-44.

ในแง่ของตัวสินค้า ต้นทุนการผลิต การบริหารจัดการของผู้ประกอบการ และต้นทุนการขนส่งซึ่งจะทำให้ราคาสินค้ามีความแตกต่างกันได้¹¹⁵

6.1.2.2 การวิเคราะห์กำไร (Traditional Profit Methods) ซึ่งเป็นวิธีการที่เน้นการวิเคราะห์กำไรของแต่ละธุรกรรม ซึ่งวิธีการนี้จะถูกใช้เมื่อไม่สามารถใช้การวิเคราะห์ธุรกรรมได้ โดยอาจเกิดจากไม่มีข้อมูลที่ใช้กำหนดราคาตลาด สินค้ามีลักษณะเฉพาะไม่สามารถหาสินค้าที่เหมือนกันได้ หรือกรณีที่มีการขอพบทวนราคาตลาดที่มีการวิเคราะห์ไว้แล้ว¹¹⁶ เป็นต้น สำหรับการวิเคราะห์กำไรมีวิธีการ ดังนี้

1) วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method) เป็นวิธีการที่นำผลกำไรหรือขาดทุนจากการประกอบกิจการของบริษัทที่เกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์กันมาพิจารณาแยกออกตามอัตราส่วนตามหน้าที่ ความเสี่ยง และต้นทุนที่เกิดขึ้นของคู่สัญญาแต่ละฝ่าย โดยจะวิเคราะห์เทียบกับการทำธุรกรรมของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันและไม่มี ความเกี่ยวข้องกันเพื่อกำหนดราคาตลาดที่เป็นธรรมที่คู่สัญญาแต่ละฝ่ายควรจะใช้ซื้อขายกัน ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงเรื่องความเหมือนหรือต่างกัน ในธุรกรรมที่นำมาวิเคราะห์สถานะหรืออำนาจต่อรองของคู่สัญญาประกอบกันด้วย¹¹⁷ วิธีการวิเคราะห์กำไรมี 2 ขั้นตอน ดังนี้

(ก) การเปรียบเทียบการแบ่งกำไร (Comparable Profit Split) เป็นการเปรียบเทียบธุรกรรมของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน โดยธุรกรรมเหล่านั้นจะเป็นธุรกรรมที่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่กำลังถูกตรวจสอบได้ ซึ่งอัตรากำไรและการแบ่งสรรกำไรของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันนั้นจะถูกใช้พิจารณาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งสรรกำไรของคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน¹¹⁸

(ข) การแบ่งกำไรส่วนที่เหลือ (Residual Profit Split) เป็นการแบ่งกำไรของรายได้รวมจากการประกอบกิจการของคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันแต่ละรายตามหน้าที่ของคู่สัญญา โดยเปรียบเทียบกับธุรกรรมของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในสถานการณ์และเงื่อนไขที่คล้ายกัน หลังจากการแบ่งกำไรส่วนแรกแล้ว กำไรส่วนที่เหลือจะถูกแบ่งให้แก่คู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันโดยอ้างอิงกับธุรกรรมของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน¹¹⁹

2) วิธีแบ่งกำไรส่วนที่เพิ่มสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) เป็นการประเมินว่าราคาสินค้าของธุรกรรมที่คู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันสอดคล้องกับราคาตลาดหรือไม่ โดยอยู่บนพื้นฐานของอัตรากำไรที่หามาจากธุรกรรมของผู้ประกอบการรายอื่นที่มีการประกอบกิจการคล้ายกันและอยู่ในสถานการณ์เดียวกัน ซึ่งวิธีการนี้จะเน้นเปรียบเทียบกำไรส่วนที่เพิ่มขึ้นของธุรกรรมไม่ได้เน้นที่ตัวสินค้า การเปรียบเทียบธุรกรรมจะเปรียบเทียบระบบการทำงาน และหน้าที่โดยรวมของบริษัทที่ถูกตรวจสอบ กับบริษัทอื่น ๆ ที่มีหน้าที่คล้ายกัน นอกจากนี้ วิธีนี้เป็นการกำหนดมาตรฐานของการ

¹¹⁵ อ้างแล้ว 108. หน้า 43-44.

¹¹⁶ อ้างแล้ว 108. หน้า 45.

¹¹⁷ อ้างแล้ว 105. หน้า 160-161.

¹¹⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสคติย์. (2546). ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน.

¹¹⁹ อ้างแล้ว 105. หน้า 162.

เปรียบเทียบให้กว้างเพื่อจะได้สามารถเปรียบเทียบบริษัทที่ถูกตรวจสอบได้มากที่สุดเพื่อให้ได้ข้อมูลในการตรวจสอบ¹²⁰

6.1.2.3 เอกสารกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Document) เป็นเอกสารที่กำหนดใน Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ของ OECD เพื่อให้ผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีต้องเตรียมไว้สำหรับพิสูจน์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีว่าราคาโอนที่เกิดขึ้นในธุรกรรมของตนเป็นราคาที่เหมาะสมตามราคาตลาด ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ทำ วิธีที่จะใช้พิสูจน์ราคาโอน และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน¹²¹

เอกสารที่สำคัญสำหรับการกำหนดราคาโอน ได้แก่ ข้อมูลของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลของการทำธุรกรรม รายละเอียดการกำหนดราคาซื้อขาย และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องและจำเป็น ขึ้นอยู่กับแต่ละธุรกรรม ข้อมูลของธุรกรรมที่คล้ายกันของคู่สัญญาที่อิสระต่อกัน รวมถึงข้อมูลเงื่อนไขของธุรกรรม และเงื่อนไขทางเศรษฐกิจ รายละเอียดการเจรจาเพื่อกำหนดเงื่อนไขหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของการทำธุรกรรม¹²² นอกจากนี้ ในบางกรณีของการพิจารณากำหนดราคาอาจต้องใช้ข้อมูลรายละเอียดของบริษัทในเครือที่ทำธุรกรรมด้วยกัน เช่น โครงสร้างองค์กร รูปแบบการประกอบธุรกิจ ความเชื่อมโยงของการเป็นเจ้าของกิจการในกลุ่มบริษัท จำนวนการขายสินค้าหรือจำนวนธุรกรรมใน 2-3 ปี ที่ผ่านมา ข้อมูลทางการเงิน ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยง ข้อมูลราคาและกลยุทธ์ในการทำธุรกิจ ต้นทุนการผลิตสินค้า ต้นทุนการทำวิจัยและพัฒนาสินค้า และต้นทุนการบริหารจัดการ¹²³ เป็นต้น

ต่อมาในปี 2013 OECD ได้ทำการศึกษาเพื่อพัฒนากฎเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะในเรื่องของเอกสารกำหนดราคาโอนเนื่องจากการทำธุรกรรมการกำหนดราคาโอนเพิ่มมากขึ้นในการซื้อขายสินค้า และแต่ละประเทศต่างก็มีกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับการพิจารณาการกำหนดราคาโอนรวมถึงเอกสารที่ใช้ในการพิสูจน์ของผู้เสียภาษี ส่งผลให้ผู้เสียภาษีมักจะด้านต้นทุนในการจัดเตรียมเอกสารเป็นอย่างมาก เนื่องจากกฎหมายของแต่ละประเทศมีการกำหนดรายละเอียดของเอกสารที่แตกต่างกันไป ดังนั้น OECD จึงเห็นว่าการกำหนดราคาโอนเป็นการทำธุรกรรมระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ หากมีการร่วมมือกันในระดับระหว่างประเทศจะทำให้แต่ละประเทศได้ข้อมูลธุรกรรมในภาพรวมซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการพิจารณาการกำหนดราคาโอนได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ประกอบกับแนวทางของ OECD ตาม Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ในส่วนของเอกสารนั้น ยังไม่ครอบคลุมกับการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน¹²⁴ จึงควรมีการพัฒนาในเรื่องของกฎเกณฑ์เกี่ยวกับเอกสารกำหนดราคาโอนที่ง่ายและมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพื่อให้แต่ละ

¹²⁰ อ้างแล้ว 116. หน้า 274-275.

¹²¹ OECD . **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010).** Chapter V. pp 183-184.

¹²² เพิ่งอ้าง. หน้า 186.

¹²³ เพิ่งอ้าง หน้า 187-188.

¹²⁴ OECD. **White Paper on Transfer Pricing Documentation.** p. 4.

ประเทศใช้เป็นมาตรฐานสำหรับการกำหนดรายละเอียดในกฎหมายของตน¹²⁵ โดยมีข้อมูลที่สำคัญแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ

1) Masterfile เป็นข้อมูลที่แสดงถึงภาพรวมของการประกอบธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รายงานการเงิน โครงสร้างของหนี้และการเสียภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อให้หน่วยงานที่ตรวจสอบสามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงของการทำธุรกรรมกำหนดราคาโอน¹²⁶

2) Local File เป็นเอกสารส่วนสนับสนุนของ Masterfile เพื่อให้บรรลู่วัตถุประสงค์ในการพิสูจน์ว่าผู้เสียภาษีปฏิบัติตามแนวทางของการกำหนดราคาโอน หรือธุรกรรมที่ถูกตรวจสอบมีราคาเป็นราคาตลาด โดยเอกสารส่วนนี้จะรวมถึงข้อมูลการเงินที่เกี่ยวข้องในธุรกรรมต้องสงสัย การวิเคราะห์เปรียบเทียบวิธีต่าง ๆ ที่เหมาะสมในการประเมินราคาโอนที่เหมาะสม¹²⁷

6.1.3 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับ Treaty Shopping

OECD ได้ออกมาตรการเพื่อป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม ที่เรียกว่า Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting ในปี 2013 โดยมี 15 มาตรการเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการทำ Treaty Shopping ซึ่งในมาตรการที่ 6 ได้กล่าวถึงการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม โดยกำหนดการหลีกเลี่ยงภาษีแบ่งได้ 2 กรณี¹²⁸ คือ 1) การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อน และ 2) การหลีกเลี่ยงโดยอาศัยบทบัญญัติของกฎหมายภายในประเทศที่ใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นกระทำโดยการทำ Treaty Shopping ซึ่งบุคคลที่จะถือว่าเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญา ดังนั้น ผู้ที่ทำ Treaty Shopping จึงเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามซึ่งไม่ใช่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญา และพยายามที่จะทำให้ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ดังนั้น OECD จึงมีแนวทางดำเนินการเพื่อป้องกันการกระทำดังกล่าว ทั้งในรูปของการกำหนดหลักการเรื่อง “การเป็นบุคคลที่ได้รับประโยชน์อย่างแท้จริง (Beneficial Owner)” เพื่อดำเนินการกับเงินได้ที่จ่ายโดยตัวกลางที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญาซึ่งไม่ได้เป็นเจ้าของเงินได้ที่เป็นฐานภาษีนั่น เช่น ตัวแทนหรือ Nominee ต่าง ๆ นอกจากนั้นแนวทางของ OECD มีหลักการห้ามการให้ผลประโยชน์อันไม่ควรแก่ประเทศที่สามในการอ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษี และหลักการจำกัดประโยชน์จากอนุสัญญา (Limitation of Benefits) มาพิจารณาเกี่ยวกับกรณีการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ

¹²⁵ OECD, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, 30 Jan 2014, p 10.

¹²⁶ อ้างแล้วที่ 122. หน้า 22

¹²⁷ อ้างแล้วที่ 122. หน้า 22

¹²⁸ BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Page 3

6.2 แนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในการลงทุนในต่างประเทศ

เนื่องจากประเทศสหรัฐฯ เป็นประเทศมหาอำนาจที่มีขนาดเศรษฐกิจที่ใหญ่เป็นอันดับหนึ่งของโลก ทำให้ประเทศสหรัฐฯ เป็นแหล่งทุนที่น่าสนใจจากผู้ประกอบการเอกชนต่างชาติ และในขณะเดียวกันผู้ประกอบการชาวสหรัฐฯ มักเป็นผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มีจำนวนเงินลงทุนสูงและมักเข้าไปลงทุนในประเทศที่มีต้นทุนทางเศรษฐกิจที่ต่ำกว่า ส่งผลทำให้กฎระเบียบว่าด้วยการป้องกันการเลี่ยงภาษีการลงทุนในต่างประเทศของประเทศสหรัฐฯ จำเป็นต้องมีความรัดกุมเพื่อประโยชน์ในการบริหารและจัดเก็บภาษีของรัฐบาล จนอาจกล่าวได้ว่าประเทศสหรัฐฯ เป็นประเทศที่ดำเนินนโยบายการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่เข้มงวดที่สุดในโลก โดยเนื้อหาของกฎหมายภายในนั้นมีความใกล้เคียงกับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของ OECD มากที่สุด ซึ่งจากการกำหนดหลักการของประเทศสหรัฐฯ ยังส่งผลให้ประเทศอื่น ๆ เริ่มให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวในเวลาต่อมา โดยแนวทางของประเทศสหรัฐฯ ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในการลงทุนในต่างประเทศสามารถสรุปได้ดังนี้

6.2.1 แนวทางในการการตอบโต้การกำหนดราคาโอน

นับตั้งแต่ปี 1934 ประเทศสหรัฐฯ ได้เริ่มใช้แนวทางการตั้งราคาโอนโดยใช้หลักราคาตลาด (Arm's Length Principle) เพื่อแก้ปัญหาการตั้งราคาโอนที่ไม่สะท้อนราคาที่เป็นจริงกับกลุ่มบริษัทที่มีการลงทุนระหว่างประเทศ (Arm's Length Standard for Inter-company pricing) จากนั้นในปี 1968 กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐฯ (Internal Revenue Service: IRS) ได้ออกแนวทางปฏิบัติเพื่อกำหนดหลักการในเรื่อง Arm's Length ให้ชัดเจน โดยบัญญัติหลักการและรายละเอียดเกี่ยวกับการพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ (Pricing Methods) โดยวิธีการที่ IRS ได้บัญญัติไว้ในกฎหมาย ได้แก่ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price method: CUP) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method) และวิธีบวกกำไร (Cost Plus Method)

ต่อมาในปี 1986 สภาครองเกรสได้บรรจุวิธีการหาราคาตลาดทั้ง 3 วิธีไว้ในมาตรา 482 ของประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐฯ (Internal Revenue Code: IRC)¹²⁹ โดยสภาครองเกรสยังได้กำหนดเพิ่มวิธีการพิจารณาราคาตลาดและประเมินราคาโอนในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินประเภทที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible Property) ทั้งนี้ในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนดไว้ใน IRC หรือมีการ

¹²⁹ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482 ได้กำหนดว่า “In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936 (h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.”

จดแจ้งราคาโอนที่เป็นเท็จ หรือมีการคำนวณราคาโอนในลักษณะที่เป็นการบิดเบือนราคาตลาดอย่างชัดเจน และมีนัยสำคัญ (Significant Transfer Pricing Adjustments) จะต้องได้รับโทษตามมาตรา 6662 (e) และ (h) ซึ่งปัจจุบันมาตราดังกล่าวได้มีการปรับปรุงอัตราโทษให้สูงขึ้นโดยให้อยู่ที่ประมาณ 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือร้อยละ 10 ของยอดรายรับรวมในธุรกรรมนั้น (Gross receipts)¹³⁰

นอกจากนี้ สภาครองเกรสยังได้กำหนดให้ IRS มีหน้าที่รวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศ ดังนั้น IRS จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเปิดเผยและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงินได้และรายละเอียดของธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีของ IRS (IRS Revenue Agents) เก็บข้อมูลดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในธุรกรรมระหว่างประเทศ อันจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการปรับปรุงนโยบายการป้องกันการเลี่ยงภาษีของประเทศสหรัฐฯ และเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของผู้เสียภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ¹³¹

ในทางปฏิบัติ มาตรา 482 ของ IRS ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีของ IRS สามารถพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมของหน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างกันไม่ว่าอยู่ในเครือเดียวกัน หรือถูกควบคุมดูแลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ซึ่งเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาปรับเปลี่ยนราคาโอนที่คำนวณอย่างไม่เป็นไปตามราคาตลาดใหม่ได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้หน่วยธุรกิจประเภทที่อาจถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีนั้นให้หมายความรวมถึงหน่วยธุรกิจทุกประเภทที่เป็นหน่วยภาษีตามกฎหมายของประเทศสหรัฐฯ โดยไม่คำนึงว่าหน่วยธุรกิจนั้นจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหรัฐฯ หรือไม่¹³² และแม้ว่าจะเป็นหน่วยธุรกิจที่มีการยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีแยกกันกลับกลุ่มผลประโยชน์ในเครือเดียวกันก็ตาม

ในการนี้ เมื่อพิจารณารายละเอียดของกฎหมายประเทศสหรัฐฯ พบว่าแนวทางของประเทศสหรัฐฯ ได้ออกกฎระเบียบ (Treasury Regulation) เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในการหาราคาตลาด โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำหลักการและเหตุผลในมาตรา 482 ไปปรับใช้ในทางปฏิบัติ โดย Treasury Regulation ที่ออกตามความในมาตรา 482 ได้กำหนดวิธีการและขั้นตอนในการหาราคา Arm's Length ไว้ทั้งหมด 4 ขั้นตอน ซึ่งหากวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ในขั้นตอนแรกไม่สามารถปรับใช้เพื่อหาราคา Arm's Length ได้หรือประเภทของธุรกรรมนั้นไม่อาจใช้วิธีการดังกล่าวในการหาประเมินราคาได้ ให้เลือกใช้วิธีการในลำดับต่อไป ซึ่งวิธีการหาราคาตลาดสรุปได้ ดังนี้

¹³⁰ กฎหมาย Internal Revenue Code: IRC มาตรา 6662 (e) (ii) Substantial Valuation Misstatement ได้กำหนดว่า “... (ii) the net section 482 transfer price adjustment for the taxable year exceeds the lesser of \$5,000,000 or 10 percent of the taxpayer’s gross receipts”

¹³¹ กฎหมาย US Internal Revenue Code มาตรา 482, 6038A, 6038C, และ 6503(k)

¹³² กฎหมาย US Internal Revenue Code มาตรา 482

1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price method: CUP) คือ วิธีการที่ให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ซึ่งหากวิธี CUP ยังไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm's Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

2) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method) คือ วิธีการที่ให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งหากวิธีการขายต่อไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm's Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

3) วิธีการบวกกำไร (Cost Plus Method) คือ วิธีการที่ให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งหากวิธีการบวกกำไร ไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm's Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

4) วิธีการอื่นๆ (Other Methods) ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณราคาหาราคา Arm's Length ได้ตามวิธีการทั้งสามในข้างต้น

โดยการกำหนดขั้นตอนและลำดับก่อนหลังในการพิจารณาหาราคา Arm's Length นี้ ถือว่าเป็นการกำหนดที่ละเอียดและเข้มงวดมากกว่าแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดราคาโอนของ OECD ซึ่งนอกจากนี้ต่อมาประเทศสหรัฐฯ ยังได้บัญญัติหลักการที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการ ต่าง ๆ ตามความเหมาะสมของธุรกรรมที่ทำการประเมินได้ โดยให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการพิจารณาวิธีการ โดยวิเคราะห์จากข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในลักษณะการดำเนินการของธุรกรรมว่าวิธีใดจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดในการหาราคา Arm's Length¹³³ อย่างไรก็ดี ในทางกลับกัน กฎหมายฉบับดังกล่าว

¹³³ กฎเกณฑ์ Best Method Rule ตามความใน Treasury Regulations Section 1.482-1(c) Allocation of Income and Deductions among Taxpayers

กำหนดว่า Best Method Rule คือ "...In general, the arm's length result of a controlled transaction must be determined under the method that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result. Thus, there is no strict priority of methods, and no method will invariably be considered to be more reliable than others. An arm's length result may be determined under any method without establishing the inapplicability of another method, but if another method subsequently is shown to produce a more reliable measure of an arm's length result, such other method must be used. Similarly, if two or more applications of a single method provide inconsistent

ยังได้เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการสามารถชี้แจงความจำเป็นและเหตุผลในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตราเช่นว่านี้ได้ โดยผู้ประกอบการสามารถนำเสนอเอกสารหรือหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีเห็นว่า การกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตราดังกล่าวจะสร้างผลตอบแทนหรือผลกำไรที่เหมาะสมในการดำเนินธุรกิจดังกล่าวได้อย่างไร และในระยะเวลาเท่าไรจึงได้จะผลตอบแทนจากการใช้กลยุทธ์ในการตั้งราคาสินค้าหรือบริการในอัตราดังกล่าว (Market penetration strategies) ซึ่งหากการพิสูจน์กลยุทธ์ในทางตลาดนี้ สามารถพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีเห็นว่า การตั้งราคาดังกล่าวมีความสมเหตุสมผล ธุรกรรมดังกล่าวย่อมไม่เป็นธุรกรรมประเภทที่มีการตั้งราคาโอนอย่างไม่เหมาะสมตามกฎหมายของประเทศไทย

นอกจากนี้ เพื่อให้มาตรา 482 สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประเทศไทยยังกำหนดหลักการในการตรวจสอบผู้เสียภาษีในการรายงานข้อมูลทางภาษีอันเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในธุรกรรมที่อยู่ในกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน โดยแยกเป็นประเภทของธุรกรรม เช่น ตามความในมาตรา 1.482-2 กำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบราคาโอนในกรณีการให้กู้ยืมและการให้บริการ¹³⁴ และมาตรา 1.482-3 จนถึงมาตรา 1.482-6 ได้กำหนดเนื้อหาโดยละเอียดเกี่ยวกับการหาราคา Arm's length ในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการโอนอสังหาริมทรัพย์¹³⁵ เป็นต้น

6.2.2 แนวทางในการตอบโต้การเป็นดินแดนปลอดภาษี

การตอบโต้ประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีนั้น เป็นเรื่องที่กระทำได้ยากเพราะแต่ละประเทศย่อมมีการดำเนินนโยบายภาครัฐในการจัดเก็บภาษีอากรที่แตกต่างกัน ดังนั้น ประเทศไทยจึงหาช่องทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างหน่วยงานของรัฐเพื่อตรวจสอบข้อมูลของชนชาติคนที่อาศัยอยู่ในประเทศอื่น ซึ่งที่ผ่านมาประเทศไทยได้พยายามผลักดันผ่านอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำกับประเทศคู่สัญญา โดยได้สอดแทรกอยู่ในหมวดของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร (The Exchange of Information) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้จัดทำกับประเทศต่าง ๆ¹³⁶ ซึ่งการจัดส่งข้อมูลผ่านช่องทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น จะเป็นการร้องขอจากรัฐคู่สัญญาในกรณีที่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษี

อย่างไรก็ดี ดินแดนปลอดภาษีส่วนใหญ่ เช่น หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน (British Virgin Islands) และหมู่เกาะเคย์แมน (Cayman Islands) ไม่ได้จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ดังนั้น ช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรผ่านอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงไม่อาจนำมาปรับใช้เพื่อแก้ปัญหาการโอนเงินทุนหรือผลกำไรไปยังดินแดนปลอดภาษีของผู้ประกอบการชาวสหรัฐฯ ได้

results, the arm's length result must be determined under the application that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result..."

¹³⁴ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 1.482-2 Determination of taxable income in specific situations

¹³⁵ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 1.482-3 จนถึงมาตรา 1.482-6 กำหนดหลักการเกี่ยวกับ Methods to determine taxable income in connection with a transfer of tangible property.

¹³⁶ The avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income

ดังนั้น เพื่อแก้ปัญหาดินแดนปลอดภาษีและการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่างๆ ที่ประเทศสหรัฐฯ ไม่สามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลทางภาษีได้โดยง่าย ในปี 2553 สภาครองเกรสของประเทศสหรัฐฯ จึงได้มีมติเห็นชอบกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา (บุคคลสหรัฐฯ) ที่ทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศโดยผ่านการเปิดบัญชีกับสถาบันทางการเงิน หรือมีการโอนเงินหรือผลกำไรออกนอกประเทศผ่านบริษัทผู้รับลงทุนหรือดูแลผลประโยชน์ในการเงินประเภทต่างๆ (Offshore Account) ที่ตั้งอยู่นอกประเทศสหรัฐฯ โดยกฎหมาย FATCA ได้กำหนดการทำความตกลงเป็น 2 กรณี คือ 1) กรณีสถาบันการเงินของต่างประเทศทำความตกลงกับกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐฯ หรือ 2) กรณีรัฐบาลของประเทศต่าง ๆ อาจเข้าร่วมเจรจาเกี่ยวกับกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐฯ (U.S. Treasury Department) เพื่อจัดทำข้อตกลงร่วมกันในรูปแบบความตกลงระหว่างรัฐ (Intergovernmental Agreement: IGA) ซึ่งในปัจจุบันดินแดนปลอดภาษี เช่น หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน (British Virgin Islands) หมู่เกาะเคย์แมน (Cayman Islands) หมู่เกาะบาฮามาส (Bahamas) และหมู่เกาะเบอร์มิวด้า (Bermuda) ได้เข้าทำความตกลงกับประเทศสหรัฐฯ แล้วทั้งสิ้น¹³⁷

ในทางปฏิบัติ บทบัญญัติของกฎหมาย FATCA มีผลเป็นการเพิ่มเติมข้อความในประมวลกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐฯ (Internal Revenue Code: IRC) ตั้งแต่มาตรา 1471-1474 โดยกำหนดให้สถาบันทางการเงินในต่างประเทศมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าชาวสหรัฐฯ ต่อ IRS ในการนี้มาตรา 1471 (4) และ (5) ของ IRC กำหนดให้สถาบันการเงินของต่างประเทศ (Foreign Financial Institutions: FFIs) หมายถึง สถาบันการเงินที่จัดตั้งโดยบุคคลหรือนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งมีการดำเนินงานในลักษณะ ดังต่อไปนี้

6.2.2.1 การรับฝากเงินตามทางการค้าปกติของธุรกิจธนาคารหรือธุรกิจประเภทอื่นที่มีลักษณะการประกอบกิจการที่เกี่ยวกับการดูแลรับฝากเงิน หรือ

6.2.2.2 สารสำคัญของ การประกอบธุรกิจมีการดำเนินการในรูปแบบการเปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในตราสารหรือสินทรัพย์ทางการเงิน หรือ

6.2.2.3 การประกอบธุรกิจหลักที่เกี่ยวกับการรับลงทุน หรือการลงทุนใหม่ หรือซื้อขายหลักทรัพย์ หรือประกอบการในลักษณะใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำไรในอนาคต หรืออนุพันธ์ (Options and Future or Forward Contracts) ในหลักทรัพย์หรือสินค้าโภคภัณฑ์ประเภทต่างๆ หรือสัญญาที่ว่าด้วยผลกำไร ดอกผล หรือผลประโยชน์ประเภทต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนหรือจากผลประโยชน์ของหุ้นส่วนแต่ละรายตามสัญญาหุ้นส่วน (Partnership interests) หรือ

6.2.2.4 ธุรกิจประกันภัยที่มีการประกอบธุรกิจในลักษณะที่ให้ความคุ้มครองในรูปแบบมูลค่าเงินสด (Cash value insurance) หรือมีการชดเชยใดๆ ในรูปแบบเงินสด อย่างไรก็ดี กฎหมาย FATCA ยังไม่ได้ระบุชัดว่าการประกอบธุรกิจประกันภัยประเภทใดบ้างที่จะเข้าข่ายเป็นการประกอบการของ

¹³⁷ ข้อมูลจากกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S. Treasury Department)

สถาบันการเงินต่างประเทศ (Foreign Financial Institutions: FFIs) ซึ่งในประเด็นดังกล่าว IRS ได้ให้ข้อมูลในเบื้องต้นว่า ในปี 2556 จะมีการออกกฎหมายหรือระเบียบเพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าธุรกิจประกันภัยประเภทใดบ้างที่ตกอยู่ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมาย FATCA ทั้งนี้ หากพิจารณาในบทนิยาม (Article 1: Definitions) ตามความใน Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and to Implement FATCA ที่ประเทศสหรัฐฯ ได้ร่างขึ้นเพื่อเป็นรูปแบบของความตกลงระหว่างรัฐแล้ว พบว่าในข้อ (k) ได้กำหนดว่า Specified Insurance Company หมายถึง บริษัทประกันที่มีรูปแบบการประกันภัยประเภท Cash Value Insurance Contract และ Annuity Contract

นอกจากนี้ กฎหมายยังได้ระบุว่าสถาบันหรือองค์กรบางประเภทไม่ถือเป็นสถาบันการเงินของต่างประเทศตามความในกฎหมายฉบับนี้ (Non-Financial Foreign Entities: NFFE) เช่น รัฐบาลต่างประเทศหรือองค์กรที่จัดตั้งโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์กรระหว่างประเทศ ธนาคารกลาง และหน่วยงานหรือบุคคลอื่นใดที่ IRS เห็นชอบให้เป็นผู้มีอัตราเสี่ยงต่ำในการหลีกเลี่ยงภาษี (Low Risk of Tax Evasion)

6.3 แนวทางของประเทศไทย

6.3.1 ดินแดนปลอดภาษี

ลักษณะการใช้วิธีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในดินแดนที่มีภาระภาษีต่ำ หรือไม่มีภาระภาษี โดยบริษัทข้ามชาติจะเข้าไปถือหุ้นในบริษัทที่จดทะเบียนในดินแดนดังกล่าว เนื่องจากในประเทศอันเป็นที่อยู่ของบริษัทข้ามชาติเหล่านั้นอาจมีภาระภาษีเงินได้ในประเทศของตนสูง และมีได้จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้นจึงต้องนำผลกำไรที่เกิดขึ้นไปเก็บกักไว้ในรูปของการจ่ายเงินปันผล หรือการจำหน่ายกำไร เป็นต้น

การใช้ดินแดนปลอดภาษีจึงเป็นการใช้ข้อจำกัดทางกฎหมายที่ไม่สามารถเอื้อมไปถึงเงินได้ที่ถูกเก็บกักไว้ในต่างประเทศ ปัญหาดินแดนปลอดภาษีนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อน และประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดมาตรการป้องกันไว้โดยตรง ประเทศที่พัฒนาแล้วอย่างประเทศสหรัฐฯ ก็ได้ตระหนักถึงปัญหาดินแดนปลอดภาษี และได้มีความพยายามที่จะดำเนินการกับประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีไม่ว่าจะใช้วิธีการประกาศรายชื่อประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีหรือใช้มาตรการทางเศรษฐกิจอื่นกับประเทศเหล่านี้ เพื่อให้ปรับเปลี่ยนการยกเว้นภาษี หรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่เหมาะสม ซึ่งประเทศไทยมิได้มีนโยบายในการกำหนดประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี และไม่มียกเว้นในกฎหมายที่เป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีจากการที่นิติบุคคลประกอบธุรกิจในประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี เช่น หมู่เกาะเคย์แมน เป็นต้น เนื่องจากข้อจำกัดเรื่องอธิปไตยของรัฐ

6.3.2 การกำหนดราคาโอน

การกำหนดราคาโอน หมายถึง การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการแตกต่างไปจากราคาตลาด หรือ Arm's Length Price ซึ่งกฎหมายของประเทศไทยได้บัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนกำหนดไว้ ดังนี้

6.3.2.1 ประมวลรัษฎากร

กรณีที่มีผู้หนึ่งที่เสียภาษีเงินได้เป็นนิติบุคคล ประมวลรัษฎากรกำหนดให้คำนวณเงินได้จากกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรณีนิติบุคคลมีการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศอยู่ในอนุมาตรา (4) และ (7)

1) มาตรา 65 ทวิ กำหนดว่า การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

...

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

...

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

...

ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เป็นกรณีการ โอนทรัพย์สิน การให้บริการแก่บุคคลอื่น หรือกรณีการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งบางกรณีจะต้องนำมาคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 708/2536 ได้วินิจฉัยว่า บริษัท อายิโนะโมะโดะ จำกัด ให้บริษัท อายิโนะโมะโดะเซลล์ (ประเทศไทย) จำกัด ใช้อบรมครูของ บริษัท โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า จำนวน 10 ล้าน การที่บริษัทผู้จัดจำหน่ายได้ใช้รถโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า นั้น ถือว่าบริษัทเป็นผู้ได้รับประโยชน์ ซึ่งประโยชน์นี้สามารถคำนวณเป็นเงินได้จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ที่บริษัทต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ในมาตรา 65 ทวิ (4) ดังกล่าวไม่มีการกำหนดนิยามคำว่า “ราคาตลาด” ไว้แต่มีการออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545¹³⁸ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากร

¹³⁸ นำหลักเกณฑ์มาจาก Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration ของ OECD

ถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เงินได้ของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

ข้อ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยนำรายได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร โดยในการคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องนำรายได้หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระหรือยังมีได้จ่าย มารวมคำนวณเป็นรายได้หรือรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วแต่กรณี

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาโดยไม่มี รายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าหรือสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวให้นิยามคำว่า “ราคาตลาด” ว่าหมายถึง ราคา ของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอน ทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน และคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ข้อ 3 ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดอาจใช้วิธีใด วิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่าง คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีทำธุรกรรมที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอน ทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วย จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม¹³⁹

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) ให้นำต้นทุนของ ทรัพย์สินหรือบริการ+จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม¹⁴⁰

¹³⁹ จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้นำราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการ x อัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอน ทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

¹⁴⁰ จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการ x อัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอน ทรัพย์สินหรือให้บริการประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้ราคาตลาดของค่าตอบแทน ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมกับข้อเท็จจริงในการทำธุรกรรม

ข้อ 4 ในการตรวจสอบราคาตลาด ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและเท่าที่ในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” หมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนโดยตรงหรือโดยทางอ้อม

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำเอกสารเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าวิธีคำนวณราคาตลาดเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินปฏิบัติตามวิธีคำนวณดังกล่าว

ข้อ 5 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้ยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร

ส่วนมาตรา 65 ทวิ (7) เป็นการป้องกันมิให้บริษัทกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งจากต่างประเทศโดยกำหนดราคาให้สูงกว่าความเป็นจริง อันอาจทำให้กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีลดลง หรือมีผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีสามารถใช้หลักเกณฑ์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีได้เช่นกัน

2) มาตรา 65 ตริ กำหนดกรณีที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

...

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

...

อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวมิได้ห้ามนำค่าบริการ ค่าเช่า ดอกเบี้ย รวมทั้งการให้ใช้สิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญา ในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลสมควร ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างจากมาตรา 65 ทวิ (4)

3) มาตรา 70 ตริ

กำหนดว่ากรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ตั้งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น เว้นแต่ เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ เป็นของผ่านแดน เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร หรือเป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนมาให้ผู้ส่งราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักร

มาตรานี้มีวัตถุประสงค์ป้องกันมิให้บริษัทโอนสินค้าออกไปต่างประเทศ ให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน โดยปราศจากคำตอบแทนหรือไม่มีการคิดราคาต่อกัน แต่ไม่รวมถึงการให้บริการ นอกจากนี้ รายได้ตามมาตรา 70 ตริดังกล่าวมิได้เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แต่ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษี โดยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2521 วินิจฉัยว่าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ตริ บริษัทส่งออกไปยังบริษัทในเครือเดียวกัน ถือเป็นการขายในประเทศ และให้ถือราคาตลาดเป็นรายได้สำหรับเสียภาษีเงินได้ แต่ราคานี้จะบวกค่าระวางและค่าประกันภัยเข้าไปด้วยไม่ได้ เพราะไม่มีบทบัญญัติโดยบัญญัติเช่นนั้น

6.3.3 การเลือกหรือการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศคู่สัญญาในอันที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ให้เงินได้ระหว่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีซ้อน เช่น ต้องเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศถิ่นที่อยู่แล้วยังต้องเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศแหล่งเงินได้ หลักเกณฑ์ใหญ่ ๆ จึงเป็นเรื่องการกำหนดประเทศที่มีอำนาจเก็บภาษีประเทศที่ยกเว้นภาษี ทั้งนี้โดยคำนึงถึงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างคู่สัญญา

ปัจจุบันประเทศไทยได้เจรจาตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ แล้วหลายประเทศ อนุสัญญาภาษีซ้อนเหล่านี้มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายโดยมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 โดยลักษณะของประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี แต่ขณะที่อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์เพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีเงินได้ที่มีภายใต้ประมวลรัษฎากร โดยสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นเรื่องและผู้เสียภาษีต้องกล่าวขึ้นเองโดยมีหน้าที่ต้องพิสูจน์ข้อเท็จจริงต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีของกรมสรรพากรว่าตนเป็นผู้ที่ได้รับสิทธิตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น ๆ หรือไม่ ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาเป็นรายกรณี แต่อย่างไรก็ดีการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดมาตรการป้องกันไว้โดยตรง

6.3.3.1 บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องเสียภาษีในประเทศไทย โดยคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจากรายรับทั่วโลกของบริษัท ทั้งนี้ บริษัทสามารถเลือกนำภาษีที่ตนได้ชำระจากเงินได้ดังกล่าวในต่างประเทศนั้นมาดำเนินการเพื่อขจัดการะภาษีซ้ำซ้อนในประเทศไทยได้ด้วยวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งจากทางเลือก 3 วิธี ดังนี้

(1) นำมาบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ทั้งนี้ภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี(6) แต่อย่างใด หรือ

(2) ใช้สิทธินำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีที่ตนต้องเสียในประเทศไทย ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 หรือรับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้จำนวนนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 (สำหรับกรณีเงินปันผลที่เข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์¹⁴¹) หรือ

(3) ใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่เกี่ยวข้องกรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมถือบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น ประเทศไทยต้องเป็นฝ่ายทำหน้าที่จัดการะภาษีซ้อน โดยให้เครดิตสำหรับภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศ

¹⁴¹ มาตรา 5 วรรค 1 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้นั้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

อย่างไรก็ตาม จำนวนหรือสัดส่วนของเครดิตภาษีที่ได้นั้น ขึ้นอยู่กับบทบัญญัติว่าด้วยวิธีการจัดภาษีซ้อนของอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ซึ่งบางครั้งอาจมีผลทำให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะได้รับเครดิตประเภท Tax Sparing กรณีบริษัทดังกล่าวมีเงิน ได้ซึ่ง ได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนในประเทศคู่สัญญาอีกด้วย เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศเวียดนาม เป็นต้น

การใช้สิทธิเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนทั้ง 3 วิธี ผู้เสียภาษีจะเป็นคนตัดสินใจที่เลือกจะใช้วิธีใด โดยคำนึงว่าวิธีการใดที่จะบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดเพียงวิธีการเดียว โดยบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยต้องเตรียมเอกสารพยานหลักฐาน รายการภาษีที่ชำระไปตามความเป็นจริง ระบุจำนวนภาษี และเวลาที่ชำระภาษีในต่างประเทศอย่างชัดเจน โดยเอกสารดังกล่าวนี้ ต้องได้รับการรับรองจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในต่างประเทศมาแสดงแก่เจ้าพนักงานภาษีของประเทศไทยด้วย

การพิจารณาว่าการดำเนินการในประเทศไทย หรือประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องพิจารณาตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่าในกรณีมีสำนักงาน หรือลูกจ้างในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ หากเป็นเพียงเพื่อการเตรียมข้อมูล หรือเข้ามาเพียงเพื่อซื้อสินค้า ไม่ก่อเกิดเงินได้ใด ๆ ในประเทศไทย เช่นนี้ย่อมไม่ถือว่าประกอบกิจการ หรือกระทำการในประเทศไทย แต่อย่างใด

มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้วในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคล ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ในการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

6.3.3.2 บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ บริษัทดังกล่าวแม้เข้าเป็นลักษณะกระทำการในประเทศไทยตามที่ได้กล่าวข้างต้น แต่หากมีเงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจะไม่ต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิดังเช่นเงินได้อื่น ๆ แต่ให้คำนวณอัตราภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายในจำนวนร้อยละ 3 ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดไว้

มาตรา 67 การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

ลักษณะของการประกอบกิจการที่ถูกถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ทป.4/2528 กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายถึง 2 อัตรา คือ ร้อยละ 3 และร้อยละ 5 โดยการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการในประเทศไทยโดยมีสำนักงานสาขาสถิตอยู่เป็นการถาวร¹⁴² ในประเทศไทย ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 ขณะที่การจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการในประเทศไทยซึ่งไม่มีสำนักงานสาขาสถิตอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ร้อยละ 5

1) ในกรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ตามที่ได้กล่าวแล้ว หลังจากได้ชำระภาษีในประเทศไทยตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว ต่อมามีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย บริษัทนั้นมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปในอัตราร้อยละ 10 ตามที่มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้

มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

¹⁴² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528 และ ป. 20/2531 โดยเฉพาะคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528 ได้ให้คำอธิบายถึงการมีสำนักงานสาขาสถิตอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยคือ

(ก) มีสำนักงานในประเทศไทยที่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง

(ข) มีการประกอบธุรกิจอย่างอื่นนอกจากการรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นประจำ เช่น การซื้อขายสินค้า

(ค) มีการจัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อลูกจ้างในประเทศไทยตามมาตรา 65 ตรี (2) แห่งประมวลรัษฎากร

2) ในกรณีของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ เป็นถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาที่ลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ต้องพิจารณาบทบัญญัติว่าด้วยการสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้นว่าเข้าข่ายหรือไม่ เช่น มีลูกจ้างเข้ามาให้บริการในประเทศไทย 10 วัน ซึ่งเข้าข่ายลักษณะประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แต่จำนวนวันที่เข้ามาน้อยกว่าที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน คือ ต้องอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือนใน 12 เดือนใด ๆ ถือว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เงินได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการดังกล่าวทั้งหมดของบริษัทต่างประเทศนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด ตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้บทบัญญัติไว้แต่ในทางกลับกัน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัทดังกล่าวนั้นเข้าข่ายต้องเสียภาษีในประเทศไทยจากกำไรธุรกิจตามบทบัญญัติว่าด้วยกำไรธุรกิจ แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน และภายใต้ข้อบทดังกล่าว ไม่มีข้อความเป็นการตัดสิทธิประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ อีกครั้งสำหรับการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่ทั้งนี้ต้องขึ้นอยู่กับว่ามีพิธีสารที่กำหนดไว้เป็นการชัดเจนหรือไม่

3) ในกรณีที่มีข้อตกลงระหว่างกลุ่มธุรกิจหรือบริษัทในเครือเดียวกันโดยเฉพาะข้อตกลงภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เพื่อร่วมกันเฉลี่ยรายจ่ายและผลประโยชน์ร่วมกัน จากการบริการภายในกลุ่ม หรือจากผลงานวิจัยพัฒนาที่เป็นเทคโนโลยีสมัยใหม่ข้อตกลงดังกล่าวเรียกว่า สัญญาแบ่งปันรายจ่ายนั้น การเฉลี่ยหรือแบ่งปันรายจ่ายภายใต้ข้อตกลงระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน รายจ่ายที่เกิดขึ้นของบริษัทหนึ่ง ย่อมไม่อาจถือเป็นรายจ่ายสำหรับอีกบริษัทหนึ่งได้ เนื่องจากเป็นคนละนิติบุคคล มีการรับรู้ทางบัญชีที่แยกจากกัน และถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร หากมีการทำข้อตกลงเพื่อเฉลี่ยรายจ่ายระหว่างสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาในประเทศไทยแล้ว กรมสรรพากรได้อนุญาตให้รายจ่ายดังกล่าว ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรในบางกรณี โดยต้องมีหลักฐานชัดเจนว่ารายจ่ายดังกล่าว เข้าลักษณะดังนี้¹⁴³

¹⁴³ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.13/2529

ข้อ 2 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ให้คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับรายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

(2) รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการ หรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนาไปใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

(ก) เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

(ข) รายจ่ายที่เกี่ยวกับการค้ำคว้าและพัฒนา โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการ หรือได้นำผลการค้ำคว้าและพัฒนาไปใช้ประโยชน์ในกิจการของประเทศไทยตามความเป็นจริง

(ค) รายจ่ายใด ถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

(ง) รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีลักษณะ และวิธีการเป็นที่รับรองโดยทั่ว ๆ ไปและจะต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

(จ) รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมิใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสีกหรือ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือ

4) กรณีบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40

(2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวในประเทศไทยมีหน้าที่หักภาษีและส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

คำว่า “จ่าย” หมายถึง กรณีผู้จ่ายเงินได้ในประเทศไทยเป็นผู้รับรู้รายการค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายของตนเอง เช่น กรณีบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ ส่งให้ธนาคารแห่งหนึ่งในประเทศไทย โอนเงินออกจากบัญชีของตนในธนาคารดังกล่าว ให้แก่บริษัทแห่งหนึ่งในประเทศญี่ปุ่นซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีนี้ถือไม่ได้ว่าเป็นการจ่ายจากประเทศไทย และถือว่ายังไม่

(3) รายจ่ายใดถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

(4) รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทย จะต้องมีลักษณะและวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted) และจะต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

(5) รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมิใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสีกหรือ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้

จำนวนเงิน ลักษณะ และวิธีการดังกล่าวตามวรรคสองที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้จะต้องมีหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศ ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง หรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทย ตามความเป็นจริง

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล วรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสามไม่กระทบกระเทือนถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ แก๊วเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 14/2529

เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 70 เพราะธนาคารผู้ดำเนินการมิใช่ผู้จ่ายที่แท้จริง ผู้จ่ายที่แท้จริง คือบริษัทในประเทศสิงคโปร์ ธนาคารในประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งกรมสรรพากร

การจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70 การคำนวณหักภาษี มี 2 อัตรา คือ ร้อยละ 15 กรณีทั่วไป และร้อยละ 10 กรณีเงินได้ประเภทเงินปันผล ทั้งนี้ กรณีการจ่ายค่าตอบแทนออกไปต่างประเทศเป็นเงินตราต่างประเทศ ผู้จ่ายต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴⁴ หากการจ่ายเงินไปต่างประเทศในลักษณะดังกล่าว เป็นกรณีการจ่ายค่าตอบแทนจากการให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ผู้จ่ายเงินค่าบริการจะมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(5) กรณีบริษัทจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาที่ลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ต้องพิจารณาบทบัญญัติว่าด้วยสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น หากไม่เข้าลักษณะว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แม้บริษัทดังกล่าวได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินได้ในประเทศไทยจะไม่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 เนื่องจากเงินได้พึงประเมินของบริษัทต่างประเทศนี้ถือเป็นกำไรธุรกิจตามความหมายของบทบัญญัติว่าด้วยกำไรธุรกิจ

¹⁴⁴ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการดังต่อไปนี้ เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

(1) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

(2) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้

ข้อ 3 ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามข้อ 2 ในการปฏิบัติการตามลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศษ มาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(4) การออกไปกำกับภาษี (TAX INVOICE) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่สามารถคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา 79/4 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ...

แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น การจ่ายค่าบริการให้คำปรึกษาให้แก่บริษัทญี่ปุ่นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย การจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แต่หากการบริการให้คำปรึกษาดังกล่าวมีการใช้ผลของการบริการนั้นในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินได้ยังมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ครอบคลุมไปถึงกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม กรณีบริษัทต่างประเทศดังกล่าว แม้ไม่เข้าลักษณะว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่หากได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ หรือผลได้จากทุน ตามนิยามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน จะมีผลให้ประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ของเงินได้ทั้งหมดนี้ ได้รับสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ได้เช่นเดิม โดยบริษัทต่างประเทศสามารถนำภาษีที่ถูกหักในประเทศไทยไปเป็นเครดิตภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ต่อไป

มาตรการป้องกันปัญหาการแสวงหาประโยชน์โดยใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้กำหนดให้ผู้มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาต้องเป็นผู้รับประโยชน์อย่างแท้จริง แต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็มีได้ให้ความหมายไว้ว่ามีวิธีพิจารณาเช่นใด ซึ่งอาจเกิดการแอบอ้างสิทธิ หรือสัญชาติที่แท้จริงของบริษัทข้ามชาติเพื่อมิให้มีการแอบอ้างเอาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ อันเป็นการผิดวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษี และสำหรับประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยก็ยังคงขาดบทบัญญัติโดยตรงเกี่ยวกับปัญหาการเลือกอนุสัญญา และยังมีได้ให้ความหมายของผู้รับประโยชน์อย่างแท้จริงไว้ จึงอาจเป็นช่องทางให้มีการแอบอ้างสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบได้

การจัดเก็บภาษีตามข้อ 12 ว่าด้วยค่าสิทธิของอนุสัญญาภาษีซ้อน สำหรับนิยามคำว่า “ค่าสิทธิ” มีลักษณะที่กว้างกว่านิยามคำว่า “ค่าสิทธิ” ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นในทางปฏิบัติวิธีการตีความในการจัดเก็บค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงอยู่บนพื้นฐานของอำนาจการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรด้วย กล่าวคือ หากมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะค่าสิทธิตามบทบัญญัติว่าด้วยนิยาม “ค่าสิทธิ” แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่ง โดยที่เงินได้พึงประเมินนั้นเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการจ่ายจากประเทศไทย ให้แก่บริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ประเทศไทยย่อมมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินได้ดังกล่าวได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าเงินได้นั้นจะไม่เข้าลักษณะเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรโดยตรง ในทางกลับกัน หากมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะค่าสิทธิตามบทบัญญัติว่าด้วยนิยามค่าสิทธิแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งฉบับใด แต่ปรากฏว่า เงินได้พึงประเมินดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากร แม้เป็นการจ่ายจากประเทศไทย ให้แก่บริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ประเทศไทย

ย่อมไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่ครบองค์ประกอบตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภายใน

ตัวอย่าง

กรณีค่าตอบแทนจากการใช้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามข้อ 12 ว่าด้วยคำสิทธิของอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ไม่เข้าลักษณะเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม หากเงินได้ประเภทนี้เข้าลักษณะเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และครบองค์ประกอบ 3 ประการ คือ 1) ผู้ที่ให้ข้อสนเทศนั้นเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในด้านนั้นโดยตรง 2) ข้อสนเทศถูกปรุงแต่งจากประสบการณ์โดยบุคคลตามข้อแรก และไม่ใช่การถ่ายทอดความรู้ประเภททั่วไป เช่น การให้บริการคำปรึกษาด้านการบริหารจัดการขององค์กร 3) เป็นข้อมูลเกี่ยวกับพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ประเทศไทยย่อมมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 12 ว่าด้วยคำสิทธิของอนุสัญญาภาษีซ้อน

6.4 แนวโน้มของการแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศ

เนื่องจาก หากพิจารณาในทางเศรษฐกิจประเทศจีนและญี่ปุ่นเป็นประเทศที่มีการค้าขายกับไทยมากเป็นอันดับต้นๆ โดยประเทศจีนเป็นประเทศคู่ค้าสำคัญของประเทศไทยโดยเป็นประเทศที่ประเทศไทยส่งออกมากที่สุด (11.9%)¹⁴⁵ และประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยมากที่สุด ดังนั้น การศึกษาถึงมาตรการการป้องกันการเลี่ยงการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศที่มีความสัมพันธ์ด้านการค้าและการลงทุนกับประเทศไทยจึงเป็นประโยชน์ในการเสนอแนะเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรไทยในอนาคต

6.4.1 กรณีประเทศจีน

ในกรณีของประเทศไทยโดย The State Administration of Taxation (SAT) ได้ประกาศแนวทางใหม่ในการขอข้อมูลเกี่ยวกับรายได้รวมถึงโครงสร้างผู้ถือหุ้นของบริษัทสัญชาติจีนที่ได้ลงทุนในต่างประเทศและมีเงินได้เกิดขึ้นจากกิจการเหล่านั้น ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวนี้เป็นการแก้ไขกฎหมายภายในของจีนเอง โดยมีใช้การทำความตกลงระหว่างประเทศในรูปแบบ FATCA เพื่อขอให้สถาบันการเงินในต่างประเทศเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน จีนมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้กฎหมายนี้เป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีผ่านแนวทางการตรวจสอบแหล่งรายได้และผลกำไรที่แท้จริงของบริษัทสัญชาติจีนที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้วันที่ 1 กันยายน 2557

สาระสำคัญของกฎหมายนี้เป็นการกำหนดเรื่องการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลบริษัทสัญชาติจีน โดยให้มีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของบริษัทลูกหรือสำนักงานสาขารวมถึงสถานประกอบการถาวร (Place of Establishment: PE) ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ที่บริษัทสัญชาติจีนถือหุ้นอยู่ในอัตราร้อยละ 10 ขึ้นไป ไม่ว่าการถือหุ้นนั้นจะถือทางตรงหรือทางอ้อม ดังนั้น หน่วยธุรกิจที่จัดตั้งในรูปแบบ Controlled-Foreign Company (CFC) ที่บริหารจัดการโดยบริษัทสัญชาติจีนจึงรวมอยู่ในนิยามของคำว่านิติบุคคลที่ต้องเปิดเผยและรายงานข้อมูลแทบทั้งสิ้น

¹⁴⁵ Thailand Economic's development and outlook 20147 สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

กรณีของบริษัทที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศ เช่น จดทะเบียนจัดตั้งในฮ่องกงหรือประเทศสหรัฐฯ ก็ต้องมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลต่อ SAT ด้วย เนื่องจากกฎหมายภาษีของจีนได้กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศที่มีการดำเนินงานอันเป็นสาระสำคัญของการประกอบกิจการในประเทศจีน (Facto Management) ถือเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในจีน (Resident Enterprise) เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ในส่วนของ Non-Resident Enterprises ที่มีสำนักงานผู้แทนหรือตัวแทนทางธุรกิจในประเทศจีน และมีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศ โดยเงินได้จำนวนนั้นมีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่ในประเทศจีนย่อมมีหน้าที่รายงานข้อมูลตามกฎหมายฉบับนี้ด้วยเช่นกัน

ในกฎหมายกำหนดให้ข้อมูลที่ต้องรายงานต่อ SAT คือ ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ และข้อมูลการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการถือหุ้นของหน่วยธุรกิจต่างประเทศเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นกระทบกับจำนวนหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไป โดยให้บริษัทมีหน้าที่รายงานข้อมูลในไตรมาสที่การเปลี่ยนแปลงนั้นเกิดขึ้นโดยทันที ซึ่งเดิมการรายงานดังกล่าวกำหนดให้บริษัทรายงานต่อ SAT เป็นรายปีสำหรับการไม่รายงานข้อมูล หรือมีเจตนารายงานข้อมูลอันเป็นเท็จ กฎหมายฉบับใหม่นี้ได้เพิ่มโทษให้ปรับปรับสูงถึง 50-500 เท่าของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

6.4.2 กรณีประเทศญี่ปุ่น

ในกรณีของประเทศญี่ปุ่นได้มีการออกกฎหมาย Tax reform Bill 2012 ซึ่งกำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น รวมถึงชาวต่างชาติที่อยู่อาศัยในประเทศญี่ปุ่นนับรวมจำนวนวันได้ไม่น้อยกว่า 1,825 วัน (5ปี) ในช่วงเวลา 10 ปีที่ผ่านมาและมีสินทรัพย์นอกประเทศรวมกันไม่น้อยกว่า 50 ล้านเยน ต้องรายงานข้อมูลทรัพย์สินดังกล่าวในเดือนมีนาคม 2557 เว้นแต่เป็นผู้ย้ายถิ่นฐานเป็นการถาวรจากญี่ปุ่น

กฎหมายประเภทของทรัพย์สินที่ต้องรายงานต่อกรมสรรพากรของญี่ปุ่น (Overseas Asset Reporting) ให้รวมถึงทรัพย์สินทุกประเภทที่มีมูลค่าอันอาจตีราคาเป็นจำนวนเงินได้ เช่น อสังหาริมทรัพย์ บัญชีเงินฝาก อัญมณี และเครื่องประดับอันอาจประเมินค่าได้ เป็นต้น ทั้งที่มีไว้เพื่อการดำเนินธุรกิจและทรัพย์สินส่วนตัว โดยในการยื่นรายงานทรัพย์สินนอกประเทศนั้น เป็นระบบที่แยกกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ แม้บุคคลไม่มีหน้าที่ต้องยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ยังคงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบการรายงานทรัพย์สิน นอกจากนี้ ในกรณีของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศและมีการถือครองร่วมกัน ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายงานแยกกันโดยระบุสัดส่วนถือครองในทรัพย์สินดังกล่าวไว้ในรายงานข้อมูลด้วย ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษียกเลิกการไม่ถูกต้องหรือมีปกปิดข้อมูลของทรัพย์สินนอกประเทศจะมีโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป หรือปรับเป็นเงิน 500,000 เยน หรือทั้งจำทั้งปรับ

ต่อมา ในเดือนมีนาคม 2556 ญี่ปุ่นได้ออกประกาศ Circular 2013 ตามความในกฎหมาย Tax reform Bill 2012 เพื่อกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรายงานข้อมูล โดยให้กำหนดรายละเอียดและนิยามของทรัพย์สินที่ต้องรายงาน โดยจำแนกทรัพย์สินแต่ละรายการเป็นหมวดหมู่ รวมถึงระบุถึงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน การคำนวณราคากลาง (Fair Value) การระบุถึงที่ตั้งของทรัพย์สิน ตลอดจนการจำแนก

ประเภทของทรัพย์สินว่าเป็นทรัพย์สินที่ใช้ส่วนตัวหรือใช้เพื่อการดำเนินธุรกิจ และกำหนดประเภทของทรัพย์สินที่ไม่ต้องรายงานต่อกรมสรรพากรด้วย

บทที่ 7

วิเคราะห์ เสนอแนะแนวทางพัฒนากฎหมายไทย

7.1 วิเคราะห์

จากการศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศตามกฎหมายไทย แนวทางของ OECD และกฎหมายของต่างประเทศนั้นพบว่า ประมวลรัษฎากรและมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น คำสั่งกรมสรรพากร และอนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่สามารถตอบโต้การกระทำอันเป็นการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากกฎหมายไทยยังไม่ได้มีการบัญญัติถึงเรื่องดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ และอาจก่อให้เกิดความสับสนในการตีความและการนำไปปรับใช้ในทางปฏิบัติ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

7.1.1 กฎหมายไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศเป็นการเฉพาะ

ปัจจุบันประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษีของกรมสรรพากรสามารถนำมาปรับใช้ในกรณีการตรวจพบหรือในการป้องกัน เพื่อดำเนินการกับผู้ประกอบการที่เลี่ยงภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งในเรื่องกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด (Transfer Pricing) หรือการเลือกหรือการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม ซึ่งบทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตรี และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ยังไม่ครอบคลุมในทุกกรณีของการป้องกันการกำหนดราคาโอน ต่อมากรมสรรพากรได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาตลาดเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนของผู้ประกอบการทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีแนวทางในการพิจารณาในเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ การปรับใช้บทบัญญัติในมาตราต่าง ๆ เกี่ยวกับกรณีพิพาทต้องใช้หลายมาตราประกอบกัน กล่าวคือ มาตรา 65 ตรี (13) และมาตรา 65 ตรี (14) กำหนดห้ามผู้ประกอบการนำรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการในประเทศไทยเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่การทำธุรกรรมระหว่างประเทศในบางรายการอาจมิใช่การตั้งรายจ่ายในกรณีปกติ โดยอาจเป็นการตั้งราคาโอนที่แฝงอยู่ในรูปแบบของการซื้อขายทรัพย์สิน หรือผ่านช่องทางการกู้ยืมเงินระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก ดังนั้น บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่อาจตีความไปถึงการดำเนินการในรูปแบบการกำหนดราคาโอนให้แตกต่างไปจากราคาตลาดได้ และแม้ว่าการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก หรือบริษัทในเครือเดียวกันนั้น จะถูกจำกัดให้ไม่สามารถทำได้ในทุกกรณีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ที่กำหนดว่าการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่แก่สาขาซึ่งหากมิใช่ค่าใช้จ่ายในส่วนเฉพาะสำหรับสาขาในประเทศไทยแล้วก็ต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณ

กำไรสุทธิเช่นกัน แต่คำว่า “ค่าใช้จ่าย” ตามคำสั่งฉบับนี้ยังคงต้องอิงกับประมวลรัษฎากรซึ่งไม่อาจตีความไปถึงการกำหนดราคาโอนในทุกรูปแบบได้

นอกจากนี้ เพื่อเป็นการป้องกันการกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งมาจากต่างประเทศในอัตราที่สูงเกินกว่าความเป็นจริง มาตรา 65 ตี (15) และมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดห้ามมิให้นำค่าซื้อทรัพย์สินหรือรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรมาเป็นรายจ่าย และในกรณีมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินภาษีย่อมมีอำนาจในการประเมินราคาตลาดในธุรกรรมดังกล่าวนั้น รวมถึงมีอำนาจในการประเมินราคาตลาดของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ตลอดจนหน่วยธุรกิจใด ๆ ที่อยู่ในกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้างอีกด้วย แต่กฎหมายดังกล่าวยังไม่ได้มีการบัญญัติไปถึงการชำระค่าบริการในกู้ยืม ค่าดอกเบี้ย หรือการให้บริการต่าง ๆ ในลักษณะที่สูงกว่าราคาตลาด เพราะมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีมีอำนาจในการประเมินราคาตลาดของค่าบริการในธุรกรรมข้างต้นเฉพาะในกรณีที่ตรวจพบว่าค่าบริการในการกู้ยืม ค่าดอกเบี้ย หรือค่าตอบแทนในการให้บริการต่าง ๆ ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ตลอดจนหน่วยธุรกิจใด ๆ ที่อยู่ในกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง มีการชำระให้แก่กันในลักษณะให้เปล่าหรือโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือในลักษณะที่มีการกำหนดอัตราค่าบริการต่าง ๆ ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเท่านั้น

ส่วนกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อน ในส่วนของข้อสัญญาที่เกี่ยวกับวิสาหกิจในเครือ (Associated Enterprises) และวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น แม้จะเป็นบทกำหนดที่มีเจตนารมณ์เพื่อการแก้ไขปัญหาและป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน แต่ในทางปฏิบัติการอนุวัติการเพื่อปรับใช้อนุสัญญาภาษีนี้นั้นจะอาศัยอำนาจมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นการลดหรือยกเว้นอัตราภาษีตามสัญญาหรือข้อตกลงที่ประเทศไทยได้เข้าทำความตกลงผูกพันไว้ โดยพระราชกฤษฎีกาในกรณีนี้จะรองรับเฉพาะการลดและยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาเท่านั้น ซึ่งไม่ตีความไปถึงกรณีป้องกันการกำหนดราคาโอนได้

7.1.2 ปัญหาการตีความถ้อยคำในกฎหมาย

7.1.2.1 มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้บัญญัตินิยามคำว่า “ราคาตลาด” แต่คำสั่งกรมสรรพากรที่ป.113/2545 ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ราคาตลาด” หมายความว่า “ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท หรือชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภทหรือชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” แต่คำว่าคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันไม่ได้มีการกำหนดจำนวนหรือสัดส่วนของการถือหุ้นไว้อย่างชัดเจนว่า อย่างไรจึงถือเป็นคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน นอกจากนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1403/2509 ได้วินิจฉัยความหมายของราคาตลาดสำหรับสินค้า

โคกกันที่ว่าไม่อาจมีราคาตายตัว หรือมีราคาเดียวได้ การจำหน่ายสินค้าโคกกันทั้งในราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาราปานกลาง ก็ไม่ได้หมายความว่า เป็นการกำหนดราคาขายที่ไม่ใช่ราคาตลาด และราคาตลาดไม่ได้หมายถึงราคาราปานกลางของการจำหน่ายสินค้าชนิดนั้น ดังนั้น หากพิจารณาตามแนวทางในคำพิพากษาจึงอาจสรุปได้ว่าการขายสินค้าโคกกันทั้งในราคาเท่าทุนก็มีใช่ราคาตลาด และต่อมาคำพิพากษาฎีกาที่ 812/2519 ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าราคาตลาดของสินค้าชนิดใดย่อมเป็นไปตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้บัญญัติกำหนดเกี่ยวกับราคาของรถยนต์ โดยให้พิจารณาราคาตาม ชนิด ขนาด สภาพ และคุณภาพ ที่เหมือนกับที่ซื้อขายเป็นปกติในท้องตลาดทั่วไป

7.1.2.2 คำว่า “เกินปกติ” ตามความในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (15) ได้บัญญัติห้ามมิให้นำค่าซื้อทรัพย์สินหรือรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งกฎหมายไม่ได้กำหนดนิยามของคำว่า “เกินปกติ” ว่าหมายถึงอย่างไร เช่นเดียวกับมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมีอำนาจในการประเมินราคาตลาดของค่าบริการในธุรกรรม ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรนั้น กฎหมายก็ไม่ได้บัญญัติว่ากรณีใดบ้างถือเป็นเหตุผลอันสมควรที่ผู้ประกอบการสามารถโอนให้กันได้โดยไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย

ถึงแม้ว่ากรมสรรพากรจะออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เพื่อกำหนดวิธีการคำนวณราคาตลาดตามแนวทางของ OECD ได้แก่ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price method: CUP) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method) วิธีการบวกกำไร (Cost Plus Method) และวิธีอื่น (Other Methods) แล้วก็ตาม แต่หากกฎหมายไทยยังขาดบทบัญญัติเฉพาะในเรื่องดังกล่าว และการตีความในกรณีคำนวณหา “ราคาตลาด” ยังไม่ชัดเจน ย่อมทำให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีไม่อาจตีความเพื่อหาราคาตลาดที่แท้จริงของธุรกรรมได้ รวมถึงไม่สามารถพิจารณาได้ว่าคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันนั้น คือ คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ในเชิงโครงสร้างกันอย่างไร

7.1.3 กฎหมายและแนวปฏิบัติในปัจจุบันยังไม่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษี

เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการพื้นฐานในการตอบโต้การหลีกเลี่ยงภาษีของ OECD แล้วพบว่า OECD ได้วางแนวทางพื้นฐานในการคำนวณหาราคาตลาดไว้อย่างชัดเจนตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น โดยสหรัฐฯ เป็นประเทศสมาชิกหลักที่ได้ผลักดันให้มีการสร้างมาตรฐานเพื่อตรวจสอบและแก้ไขปัญหาในการตั้งราคาโอน ซึ่งหากพิจารณาจากกฎหมายภายในของสหรัฐฯ แล้วพบว่าสหรัฐฯ ได้สร้างมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนไว้ทั้งในประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code: IRC) ดังที่ปรากฏในมาตรา 482 และในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ตกลงกับประเทศต่าง ๆ ดังที่ปรากฏในมาตรา 9 (Associated Enterprises) ของแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนมาตรฐาน โดยหลักการในกฎหมายของสหรัฐฯ ก็มีแนวทางในการคำนวณหาราคาตลาดตามวิธีการของ OECD ซึ่งหากพิจารณาในเนื้อหาของสหรัฐฯ แล้ว พบว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการตั้งราคาโอนได้มีการ

ประกาศออกมาในรูปแบบ Treasury Regulation จำนวนหลายฉบับ เพื่อความสะดวกในการปรับใช้กับธุรกรรมประเภทต่าง ๆ เช่น ในธุรกรรมการซื้อขายทรัพย์สินประเภทที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible Property) และในธุรกรรมการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติ ผู้ประกอบการมักใช้วิธีการเลี่ยงภาษีหลายวิธีการประกอบกัน เช่น การตั้งราคาโอนในบางกรณีมักปรับใช้ควบคู่ไปกับวิธีการเลือกและแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม และดินแดนปลอดภาษีซึ่งมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการเลือกและแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม และดินแดนปลอดภาษีนั้น ยังไม่มีแนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากเป็นเรื่องที่มีความเกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตยและแนวทางกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวแนวทางของ OECD ในการช่วงทศวรรษที่ผ่านมาจึงมุ่งเน้นในเรื่องการขอความร่วมมือจากประเทศสมาชิกในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยทำความตกลง Multilateral Convention on Mutual Administration Assistance in Tax Matters ซึ่งปัจจุบันมีประเทศเข้าร่วมแล้วกว่า 50 ประเทศทั่วโลก

นอกจากนี้ แนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีในการลงทุนหรือธุรกรรมระหว่างประเทศยังได้เป็นหลักการพื้นฐานในการบัญญัติกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ของสหรัฐฯ โดยกฎหมายดังกล่าวได้ปิดช่องว่างจากการไม่สามารถเข้าตรวจสอบแหล่งเงินได้ของบุคคลชาติตนที่ยกย้ายถ่ายเทไปยังประเทศที่สามที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าตามวิธีการเลือกและแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามหรือนำเงินได้ดังกล่าวไปนั้นโอนหรือเก็บไว้ในประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี ซึ่งแนวทางตาม FATCA นั้น ย่อมช่วยให้สหรัฐฯ และประเทศที่เป็นคู่สัญญาที่เลือกทำสัญญาต่างตอบแทนในการรับส่งข้อมูล ได้รับข้อมูลเงินได้และผลกำไรของผู้ประกอบการของชาติตนที่เกิดขึ้นในประเทศคู่สัญญา จึงถือเป็นการช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีในการลงทุนระหว่างประเทศที่เดิมทีผู้ประกอบการมักวางแผนเพื่อสะสมผลกำไรไว้ในประเทศที่สามอันยากต่อการตรวจสอบของภาครัฐและการตกลงในลักษณะดังกล่าวจะช่วยให้ประเทศคู่สัญญาได้ข้อมูลทางบัญชีของผู้เสียภาษีเป็นการแก้ไขปัญหามาตรการทางภาษีอากรของแต่ละประเทศที่แตกต่างกันอันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีในที่สุด

7.2 ข้อเสนอแนะแนวทางพัฒนากฎหมายไทย

การขาดบทบัญญัติของกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะเพื่อแก้ปัญหาการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศย่อมส่งผลให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีและส่วนแบ่งทางภาษีในการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ ประเทศไทยจึงจำเป็นต้องยกร่างกฎหมายที่มีบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการ

เสี่ยงภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศที่มีความซับซ้อนในปัจจุบัน และศึกษาแนวทางของกฎหมายภาษีที่มีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายได้ของผู้ประกอบการที่มีการลงทุนในต่างประเทศของประเทศอื่น ๆ อีกด้วย

ดังนั้น เพื่อส่งเสริมให้การบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น คณะผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

7.2.1 ปรับปรุงกฎหมายปัจจุบันเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี เนื่องจากในปัจจุบัน กฎหมายไทยไม่ได้มีบทบัญญัติเฉพาะในการป้องกันการเลี่ยงภาษี ดังนั้น ในการคำนวณหาราคาโอนจึงมีการปรับใช้หลักการในการคำนวณกำไรสุทธิตามความในมาตรา 65 ทวิ (4) (7) มาตรา 65 ตรี (13) (14) และ (15) และมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นการปรับใช้หลายมาตราประกอบกัน นอกจากนี้ บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่าง ๆ และหลักการตามมาตรฐานการบัญชีอาจถูกนำมาปรับใช้ประกอบด้วยในบางกรณี ดังนั้น จากสภาพปัญหาดังกล่าว อาจวิเคราะห์ได้ว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายขาดมาตรการที่เป็นการเฉพาะเจาะจงในการแก้ปัญหาราคา โอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด เพราะกฎหมายที่ปรับใช้อยู่ในปัจจุบันนั้นมิได้มีเจตนารมณ์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศเป็นการเฉพาะ จึงส่งผลให้การคำนวณหาราคาโอนที่อาจไม่เป็นไปตามราคาตลาดมีอาจกระทำได้ในทุกกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในธุรกรรมระหว่างประเทศในปัจจุบันที่มีความซับซ้อนมากขึ้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่าต่อมากรมสรรพากรจะได้มีการประกาศคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งเป็นแนวทางในการประเมินราคาตลาดตามหลักการเบื้องต้นของ OECD แต่ประกาศฉบับดังกล่าวมีความล้าสมัยและยังมีเนื้อหาในส่วนของนิยามที่ยังไม่ชัดเจน เช่น การประเมินราคาตลาด และการพิจารณาวิสาหกิจในเครือที่มีความเป็นอิสระต่อกัน โดยเมื่อปรับใช้กับกรณีการตั้งราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดแล้วพบว่า ประกาศฉบับดังกล่าวมีเนื้อหาไม่ครอบคลุมและไม่สามารถปรับใช้กับธุรกรรมได้ในทุกกรณี เช่น ในกรณีมีการชำระค่าบริการในการกู้ยืม ค่าดอกเบี้ย หรือค่าการให้บริการต่าง ๆ ในลักษณะที่สูงกว่าราคาตลาด เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อให้มาตรการดังกล่าวครอบคลุมถึงวิธีการใหม่ ๆ ในการยกย้ายผลกำไรในธุรกรรมระหว่างประเทศจึงควรปรับปรุงกฎหมายและประกาศที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศในปัจจุบัน ซึ่งอาจบัญญัติเพิ่มเติมในประมวลรัษฎากรโดยกำหนดเป็นหมวดเฉพาะเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti-Tax avoidance measure) โดยกำหนดมาตราข้อย่อยเป็นกรณีต่าง ๆ เช่น ในกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และวิสาหกิจในเครือเดียวกัน เป็นต้น ซึ่งในส่วนนี้กฎหมายควรเขียนเปิดช่องให้มีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนด มาตรการเพิ่มเติมในการพิจารณาธุรกรรมที่เข้าข่ายในการเลี่ยงภาษี หรืออาจกำหนดเป็นรายประเภทของธุรกรรมอย่างเช่น ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ เพื่อเป็นแนวทางในทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินและปิดช่องว่างในการเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือกระทำการใด ๆ เพื่อเป็นการเลี่ยงภาษีเงิน ได้นิติบุคคลของผู้เสียภาษีในประเทศไทย

7.2.2 การปรับปรุงสถานะของคำสั่งกรมสรรพากรให้เป็นกฎหมายเนื่องจาก ปัจจุบันกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 กำหนดมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการกำหนดราคาโอน ซึ่งคำสั่งดังกล่าวไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมายเทียบเท่าประมวลรัษฎากร ดังนั้น ในทางปฏิบัติคำสั่งดังกล่าวจึงเป็นเพียงแนวทางในทางปฏิบัติเพื่อพิจารณาราคาโอนของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น หากมีกรณีพิพาทในเรื่องการพิสูจน์ราคาตลาดเจ้าพนักงานประเมินอาจกลับไปใช้หลักการพื้นฐานในประมวลรัษฎากรในเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งหากนำมาประกอบการพิจารณาเกี่ยวกับแนวทางตามประกาศดังกล่าวที่ยังไม่ได้มีการกำหนดนิยามชัดเจนในเรื่องราคาตลาด ย่อมส่งผลให้การพิสูจน์หาราคาตลาดไม่อาจกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น ปัญหาของคำสั่งฉบับดังกล่าวคือการขาดสภาพบังคับที่ชัดเจน ประกอบกับเป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติจึงอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ง่าย และมีความไม่แน่นอนเนื่องจากเป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขทั้งในเรื่องของสถานะและเนื้อหาของประกาศฉบับดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้เป็นหมวดหนึ่งเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกับที่ได้เสนอไว้ตามข้อเสนอแนะที่ 7.2.1 หรือกำหนดให้เป็นกฎหมายลำดับรองออกตามความในมาตราที่เกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ทั้งนี้ ก่อนบรรจุหลักการดังกล่าวในกฎหมายเห็นควรให้มีการแก้ไขเนื้อหาให้สอดคล้องกับหลักการหาราคา Arm's length Price ภายใต้วงมื่อ OECD โดยให้บัญญัตินิยามในเรื่องต่าง ๆ ให้ชัดเจนเพื่อกำหนดรายละเอียดและวิธีการในการคำนวณหาราคาตลาดโดยจำแนกเป็นรายธุรกรรมเพื่อความชัดเจนในการปรับใช้

7.2.3 กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้ในประมวลรัษฎากรเพื่อให้ครอบคลุมถึงกรณีการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้อื่นใดอันอาจเกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศ เนื่องจากการพิจารณาหาราคาตลาดและราคาทุนจำเป็นต้องอาศัยหลักฐานและข้อมูลของคู่สัญญาในการทำธุรกรรม ซึ่งปัจจุบันเจ้าพนักงานประเมินภาษีของกรมสรรพากรไม่มีอำนาจเรียกข้อมูลของบริษัทหรือคู่สัญญาที่อยู่นอกประเทศไทยเพราะไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจไว้ ทำให้กรมสรรพากรขาดข้อมูลในการคำนวณหาราคาตลาดและราคาทุนของสินค้า รวมถึงขาดข้อมูลในการวิเคราะห์กรณีการเลี่ยงภาษีในรูปแบบการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยคนชาติที่สามและดินแดนปลอดภาษีด้วย โดยในกฎหมายปัจจุบันไม่มีกฎหมายที่กำหนดเรื่องการตรวจสอบข้อมูลหรือทรัพย์สินของผู้ประกอบการไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น ในการเรียกขอข้อมูลเพื่อตรวจสอบทรัพย์สิน เช่น ข้อมูลบัญชีเงินฝาก หรือทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อตรวจสอบทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีในกรณีต้องอายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาขายทอดตลาดซึ่งต้องเป็นกรณีตรวจพบว่าการค้างชำระภาษีแล้วเท่านั้น จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายไทยไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายเรื่องการให้ผู้เสียภาษียื่นข้อมูลเพื่อตรวจสอบการเสียภาษี มีแต่เพียงบัญญัติให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่นำข้อมูลมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินเฉพาะในกรณีที่เห็นว่าการเสียภาษีไม่ถูกต้อง

เท่านั้น และเจ้าพนักงานประเมินเองย่อมมีอำนาจในการเรียกยึดทรัพย์หรือเข้าตรวจสอบในกรณีตรวจพบการชำระภาษีที่ไม่ถูกต้องเช่นกัน

ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงเสนอให้มีการเพิ่มเติมหลักการในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลรายได้หรือทรัพย์สินของผู้เสียภาษี โดยแม้ว่าในปัจจุบันการแสดงบัญชีทรัพย์สินของนิติบุคคลต้องมีการระบุถึงทรัพย์สินของนิติบุคคลในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีและตามความในมาตรา 66 มาตรา 68 ทวิ และมาตรา 69 อยู่แล้วก็ตาม แต่การศึกษากฎหมายภาษีของประเทศจีนและประเทศญี่ปุ่นพบว่ากฎหมายภาษีของทั้งสองประเทศได้มีการระบุรายละเอียดเกี่ยวกับเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศและทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอกประเทศของนิติบุคคลให้มีการรัดกุมมากยิ่งขึ้น โดยในประเทศจีนได้มีการระบุให้บริษัททั้งที่จดทะเบียนและไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศจีนแต่มีการส่งผู้แทนหรือนายหน้าเข้ามาประกอบกิจการและมีรายได้เกิดขึ้น ในประเทศจีนต้องจดแจ้ง SAT (State Administration of taxation) ถึงรายได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศจีน รวมถึงโครงสร้างผู้ถือหุ้นที่กระทบต่อหุ้นเกินร้อยละสิบในไตรมาสที่การเปลี่ยนแปลงนั้นทันที ดังนั้น หากกฎหมายไทยได้มีการเพิ่มบทบัญญัติการรายงานข้อมูลดังกล่าวให้มีความชัดเจน และครอบคลุมในหลายกรณีมากยิ่งขึ้นย่อมส่งผลให้กรมสรรพากรได้รับข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของผู้ประกอบการเพื่อให้กรมสรรพากรมีข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือรายได้อื่นใดอันอาจเกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศมาใช้ในการพิจารณาหาราคาตลาดและราคาทุน รวมถึงนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์กรณีการเสียภาษีในรูปแบบการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามและดินแดนปลอดภาษีได้อีกด้วย

7.2.4 การปรับปรุงฐานข้อมูลการจัดเก็บภาษีและการสร้างโครงข่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ เนื่องจากแนวโน้มของหลักการการจัดเก็บภาษีอากรในธุรกรรมระหว่างประเทศในปัจจุบันได้ให้ความสำคัญเรื่องการเรียกข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรมากขึ้น โดยรัฐต่าง ๆ ทั่วโลกต้องการข้อมูลของผู้เสียภาษีชาติตนเพื่อประเมินและตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีอันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บของภาครัฐ ประกอบกับประเทศไทยและประเทศต่าง ๆ มากกว่า 100 ประเทศทั่วโลกได้เข้าทำความตกลง FATCA กับประเทศสหรัฐอเมริกา และความตกลงในลักษณะ FATCA ยังได้ถูกบรรจุไว้ในวาระของ OECD โดยประเทศ G20 ซึ่งได้มีการสร้างแนวทางร่วมกันในการวางมาตรฐานการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างรัฐ

ดังนั้น การพัฒนามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการไทย จึงไม่อาจจำกัดอยู่เพียงแค่การปรับปรุงกฎหมายภายในให้มีหลักการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้น แต่การสร้างโครงข่ายระหว่างประเทศไม่ว่าจะในระดับคู่สัญญาสองฝ่าย (Bilateral Agreement) หรือในระดับภูมิภาคล้วนแต่มีความสำคัญในการเพิ่มฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรไทย เพราะข้อมูลดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์ทั้งในแง่ของการศึกษาพัฒนากฎหมายที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและปิดช่องว่างของกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน

7.2.5 กำหนดบทกำหนดโทษในความผิดในหมวดเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลียงภัยและการรายงานข้อมูลตามข้อเสนอแนะข้อ 7.2.1 และข้อ 7.2.3 เพื่อให้เกิดสภาพการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ การไม่ปฏิบัติตามหลักการในหมวดดังกล่าวเห็นควรให้มีการบัญญัติโทษไว้อย่างชัดเจนโดยให้กำหนดโทษให้มีอัตราที่เหมาะสม เนื่องจากในปัจจุบันการกระทำความผิดอันเกี่ยวกับภัยอากร เช่น การละเลยไม่ยื่นรายการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาตรา 37 และ 37 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดการกระทำความผิดดังกล่าวมีโทษในหลายรูปแบบ เช่น ชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมถึงโทษปรับ (ไม่เกิน 5,000 บาท) หรือจำคุก (ไม่เกินหกเดือน) หรือทั้งจำทั้งปรับ

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าบทกำหนดโทษตามประมวลรัษฎากรไม่ว่าจะเป็นการกำหนดโทษที่คำนึงพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมถึงโทษปรับและโทษในทางอาญาจำเป็นต้องบัญญัติไว้ในหมวดการเลียงภัยและการรายงานข้อมูลตามข้อเสนอแนะข้อ 7.2.1 และข้อ 7.2.3 ด้วยเช่นกัน เพื่อให้กฎหมายมีความศักดิ์สิทธิ์และให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพจึงเห็นควรให้มีการกำหนดบทลงโทษไว้อย่างชัดเจนในอัตราที่เหมาะสม เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง

บทที่ 8

บทสรุป

จากการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนระหว่างประเทศทั้งในเรื่องรูปแบบการลงทุน การจัดเก็บภาษี รูปแบบการวางแผนภาษี หรือการเลี่ยงภาษี รวมถึงมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีทั้งของประเทศไทย และต่างประเทศ สามารถสรุปได้ดังนี้

8.1 การลงทุนระหว่างประเทศ

การลงทุนระหว่างประเทศ เป็นการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่มีการเคลื่อนย้ายเงินตราต่างประเทศ เข้าหรือออกนอกประเทศเพื่อการชำระเงิน โดยสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

8.1.1 การลงทุนทางตรงระหว่างประเทศ ที่เป็นการเข้าไปควบคุมการบริหารจัดการหรือสินทรัพย์ ขององค์กรธุรกิจในประเทศหนึ่ง การซื้อกิจการเดิมที่มีอยู่แล้วในประเทศที่ต้องการไปลงทุน หรือการเข้าไป ตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นใหม่ในต่างประเทศ

8.1.2 การลงทุนทางอ้อมระหว่างประเทศ ที่เป็นการลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน เช่น หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หุ้นกู้ และพันธบัตร เป็นต้น

การลงทุนระหว่างประเทศนั้นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง คือ การเลือกรูปแบบเพื่อประกอบธุรกิจ ที่เหมาะสมและถูกต้อง เพราะในแต่ละรูปแบบธุรกิจก็มีการดำเนินการ ข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการก่อตั้งและการดำเนินกิจการ รวมทั้งสภาพแวดล้อมและปัจจัยอื่น ๆ รูปแบบ องค์กรธุรกิจอาจเป็นได้ทั้งไม่เป็นนิติบุคคล เช่น กิจการเจ้าของคนเดียวไม่ได้มีการจดทะเบียน และแบบเป็น นิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด โดยการจัดรูปแบบธุรกิจอาจขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของ การดำเนินธุรกิจ ขอบข่ายของธุรกิจ รวมถึงต้องพิจารณาว่าการจัดรูปแบบธุรกิจแบบใดจะมีผลกำไรโดยรวม มากที่สุด และการจัดรูปแบบในการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทก็มีภาระภาษีที่แตกต่างกันไป ซึ่งรูปแบบ องค์กรเพื่อการลงทุนมีการดำเนินการอยู่ 5 ประเภท ได้แก่ การจัดตั้งเป็นบริษัทในเครือ การจัดตั้งสำนักงาน สาขา การตั้งตัวแทนจำหน่าย การจ้างลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนสำหรับการติดต่อในต่างประเทศ และการตั้งกิจการ ร่วมค้าหรือการร่วมทุน

สำหรับประเทศไทยนั้นทิศทางการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการขยายการลงทุนในต่างประเทศส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายต่าง ๆ ของภาครัฐ เช่น มาตรการของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ปรับเพิ่มวงเงินให้บริษัทแม่ในประเทศไทยสามารถลงทุนโดยตรง ในต่างประเทศได้เพิ่มขึ้น (จากเดิม 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็น 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ต่อบริษัทต่อปี) มาตรการ เพื่อผ่อนคลายให้บุคคลธรรมดาลงทุนโดยตรงในต่างประเทศได้ไม่จำกัดวงเงิน (จากเดิมที่กำหนดไม่เกิน 100

ล้านดอลลาร์สหรัฐ) และมาตรการส่งเสริมการลงทุนต่าง ๆ ทั้งเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่มีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร และวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น และสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในเรื่องการให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินแก่นักลงทุนในการดำเนินการตามโครงการ เป็นต้น นอกจากนี้ การเปิดเสรีของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี 2558 ก็เป็นเหตุผลประการหนึ่งซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการขยายการลงทุน และเป็นปัจจัยหนึ่งที่เพิ่มจำนวนการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยให้มีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนด้วย

8.2 การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ

จากแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ “ภาษี” คือ วิธีการอย่างหนึ่งในการเคลื่อนย้ายเงินทุนจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ โดยการจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการหนึ่งที่รัฐนำมาใช้เพื่อหารายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการบริการสาธารณะ เช่น การให้บริการด้านขนส่ง ด้านสาธารณสุข ด้านโครงสร้างพื้นฐาน และรายจ่ายต่าง ๆ ในรูปสวัสดิการสังคม เป็นต้น โดยหลักการที่ประเทศต่าง ๆ ใช้อ้างอิงเพื่อเรียกเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนหรือการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ ได้แก่

8.2.1 การจัดเก็บจากแหล่งเงินได้ โดยพิจารณาว่าผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินในประเทศใด ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะมีสัญชาติใดและมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่

8.2.2 การจัดเก็บจากถิ่นที่อยู่ โดยพิจารณาความสัมพันธ์ทางกายภาพของผู้เสียภาษีกับการอาศัยอยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งไม่ว่าจะอยู่อย่างถาวรหรือชั่วคราว ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ๆ ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น

8.2.3 การจัดเก็บจากสัญชาติของผู้เสียภาษี โดยอ้างอิงตามสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าจะมิถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

ในส่วนของการลงทุนระหว่างประเทศนั้น นิติบุคคลที่ลงทุนระหว่างประเทศจะถูกเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในธุรกรรมที่มีจุดเกาะเกี่ยวระหว่างนิติบุคคลผู้มีเงินได้และรัฐของประเทศที่จะจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ดี เงินได้ของนิติบุคคลที่เกิดขึ้นก็สามารถแบ่งออกได้หลายประเภท เช่น เงินได้จากกำไร เงินได้จากปันผล เงินได้จากส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุน และเงินได้จากดอกเบี้ย ซึ่งแต่ละประเทศก็มีวิธีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ในรูปแบบที่แตกต่างกันออกไป กรณีของเงินกำไรก็จะถูกจัดเก็บจากกำไรสุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แล้ว และมีการเก็บภาษีจากกำไรที่ได้จัดส่งไปยังบริษัทแม่ในต่างประเทศอีกด้วย ส่วนกรณีของเงินปันผลนั้นผู้ได้รับเงินปันผลจะถูกหักภาษีเงินปันผลในขณะที่มีการจ่ายปันผล และภาษีที่ถูกหักไว้แล้วนั้นสามารถนำไปเป็นเครดิตภาษีภายหลังได้ กรณีของส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากทุนนั้น บางประเทศอาจเก็บภาษีเพราะถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งแต่บางประเทศก็ยกเว้นเงินได้ประเภทนี้ สำหรับเงินได้จากดอกเบี้ยก็ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

จากหลักการจัดเก็บภาษีข้างต้น เมื่อมีการลงทุนระหว่างประเทศก่อให้เกิดความเชื่อมโยงของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ และเมื่อประเทศต่าง ๆ ใช้อำนาจอธิปไตยในการอ้างหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน โดยบางประเทศเก็บจากหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติ ในขณะที่อีกประเทศหนึ่งอาศัยหลักการจัดเก็บจากแหล่งที่จ่ายเงินได้ หรืออาจเก็บจากสัญชาติของผู้มีเงินได้ ดังนั้น จึงส่งผลให้ธุรกรรมระหว่างประเทศมักประสบปัญหาการเรียกเก็บภาษีจากรัฐสองรัฐหรือมากกว่านั้น เป็นผลให้เงินได้ก่อนเดิวก่อน อาจถูกเรียกเก็บภาษีหลายครั้งที่เรียกว่า “ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ”

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้น มีวิธีแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน 2 วิธี คือ มาตรการฝ่ายเดียว โดยเป็นกรณีที่รัฐออกกฎหมายภายในเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในรูปแบบการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนภาษีฝ่ายเดียว และมาตรการตามความตกลงระหว่างรัฐ โดยเป็นการทำสัญญาหรือความตกลงระหว่างรัฐแบบทวิภาคี ซึ่งเป็นการทำระหว่างรัฐเจ้าของแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินที่เจรจาจัดทำความตกลงกันเพื่อกำหนดขอบทว่ารัฐคู่สัญญาจะถือเป็นฝ่ายมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดได้บ้าง ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนจะมีผลใช้บังคับกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น ส่วนประเภทภาษีที่ตกลงกันตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งเป็นภาษีทางตรงและภาษีระดับชาติไม่ใช่ภาษีท้องถิ่น สำหรับภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่อยู่ในข่ายความตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนยังคงมีการจัดเก็บตามกฎหมายของแต่ละประเทศ

8.3 การจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยนั้น ผู้มีเงินได้มีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความหมายครอบคลุมทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลซึ่งในกรณีของนิติบุคคลนั้น จะหมายความถึงนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย ทั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายอื่น ๆ เช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญ จดทะเบียน เป็นต้น และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่น ๆ เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมีแหล่งเงินได้จากประเทศไทย และกิจการที่ได้ดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ และกิจการร่วมค้า

การเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลตามกฎหมายไทยนั้น จะเก็บจากกำไรสุทธิที่คำนวณจากรายได้และรายจ่ายเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิแล้วกรมสรรพากรยังได้กำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานภาษีอื่น ๆ อีก 3 ฐาน ได้แก่ ฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายซึ่งเป็นการคำนวณจากรายรับทั้งหมดของนิติบุคคลโดยไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ฐานกำไรที่ส่งออกไปจากประเทศไทย

ซึ่งเป็นกรณีที่นิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้จำหน่ายผลกำไรกลับไปยังบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือต่าง ๆ ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย และฐานเงินได้บางประเภทตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณีที่มีการจ่ายเงินปันผลเงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์ที่ได้จากบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และกองทุนรวม ตามความในมาตรา 40 (4) (ข) เป็นต้น

นอกจากนี้ ตามกฎหมายไทยยังได้กำหนดเกี่ยวกับการขจัดความซ้ำซ้อนทางด้านภาษี โดยมีทั้งมาตรการฝ่ายเดียวโดยการออกกฎหมายในรูปแบบการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนภาษีฝ่ายเดียว ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ที่กำหนดเป็นวิธีการเครดิตภาษี โดยยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 เพื่อกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่นิติบุคคลไทยได้รับจากนิติบุคคลต่างประเทศ และกำหนดในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 เพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมาลงเป็นรายจ่ายได้ และมีมาตรการตามความตกลงระหว่างรัฐโดยการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มารองรับการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนต่าง ๆ

8.4 รูปแบบการวางแผนภาษีและการเลี่ยงภาษี

การวางแผนภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรต่างก็มีวัตถุประสงค์อย่างเดียวกัน คือ การลดภาระภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย โดยการวางแผนภาษีอากรเป็นการทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นการที่ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เป็นการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย ความคลุมเครือ หรือจุดบกพร่องของกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้ รูปแบบและวิธีการเลี่ยงภาษีมักมีการดำเนินการหลัก ๆ อยู่ 3 วิธีดังนี้

8.4.1 ดินแดนปลอดภาษี ซึ่งเป็นดินแดนปลอดภาษีหรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมากสามารถจัดตั้งบริษัทได้ง่าย มีกฎเกณฑ์การรักษาความลับทางการค้าและธุรกรรมการเงินเป็นอย่างดี และไม่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่าง ๆ กับประเทศอื่น และยังหมายความว่าประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ในการทำธุรกิจหรือธุรกรรมบางประเภท แม้จะมีการเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากับหรืออาจสูงกว่าประเทศอื่น แต่ก็มีมาตรการทางภาษีที่จูงใจ หรือมีมาตรการส่งเสริมสำหรับการประกอบธุรกิจบางประเภท เช่น ไม่มีข้อจำกัด หรือเงื่อนไขที่ซับซ้อนหรือยุ่งยากในการจดทะเบียนหรือขออนุญาตประกอบธุรกิจ โดยรูปแบบของการเลี่ยงภาษีที่ใช้ดินแดนปลอดภาษี เช่น การโอนย้ายทรัพย์สินต่าง ๆ ไปไว้ในดินแดนปลอดภาษีเพื่อผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจะได้ไม่

เสียภาษี หรือตั้งบริษัทเพื่อทำหน้าที่เป็นนายหน้าหรือให้บริการแก่บริษัทแม่หรือกลุ่มบริษัท เพื่อเป็นการถ่ายเงินกำไรของบริษัทแม่หรือกลุ่มบริษัทมายังบริษัทในดินแดนปลอดภาษีในรูปของค่านายหน้า เป็นต้น หรือตั้งบริษัทโฮลดิ้ง เพื่อถือหุ้นบริษัทอื่น ๆ ในกลุ่มบริษัท เมื่อบริษัทต่าง ๆ มีการจ่ายเงินปันผล บริษัทโฮลดิ้งก็จะมีการภาษีในเงินปันผลต่ำ หรือไม่มีภาระทางภาษีเลย เป็นต้น

8.4.2 การกำหนดราคาโอน ซึ่งเป็นวิธีการที่นิยมทำในบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันที่มีการประกอบกิจการระหว่างประเทศ โดยทำการตั้งราคาโอนของสินค้าหรือค่าบริการระหว่างคู่สัญญาที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกัน ให้มีความไม่สอดคล้องกับราคาตามท้องตลาดโดยทั่วไปที่กำหนดโดยบริษัทซึ่งเป็นอิสระต่อกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการถ่ายโอนกำไรไปยังบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศที่เสียภาษีน้อยกว่าอีกบริษัทหนึ่ง

8.4.3 การเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยคนชาติที่สาม เป็นการเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่สามเพื่อลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศของตน โดยวิธีการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามนั้น มักเป็นผู้ไม่มีสิทธิในการได้รับประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่สาม เพราะมิได้เป็นผู้เสียภาษีที่ประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนประสงค์จะให้สิทธิประโยชน์ แต่พยายามทำให้ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

8.5 การป้องกันการเลี่ยงภาษีของการลงทุนในต่างประเทศ

ปัญหาการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่าง ๆ มีการดำเนินการแพร่หลายในการลงทุนระหว่างประเทศ ประกอบกับธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นก็มีความซับซ้อนเพิ่มมากยิ่งขึ้นส่งผลให้ประเทศต่าง ๆ กำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีของการลงทุนระหว่างประเทศ โดยจากการศึกษาข้อมูลสามารถสรุปได้ดังนี้

8.5.1 แนวทางของ OECD ซึ่งมีแนวปฏิบัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี ดังนี้

1) แนวปฏิบัติเกี่ยวกับดินแดนปลอดภาษี เนื่องจากดินแดนปลอดภาษีมักไม่มีกระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพและขาดความโปร่งใส ดังนั้น รัฐจะต้องทำพันธกรณีในการใช้หลักความโปร่งใสและการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี โดยการแลกเปลี่ยนข้อมูลจะเกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานที่มีอำนาจของรัฐหนึ่งร้องขอข้อมูลจากหน่วยงานที่มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่ง โดยทั่วไปจะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวนการเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษีในปีภาษีที่ต้องการ และการร้องขอนั้นจะต้องเป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งการร้องขอจะต้องมีรายละเอียดประกอบด้วยข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องเท่าที่เป็นไปได้ โดย OECD ได้มีการพัฒนาหลักเกณฑ์ว่าจะต้องมีการระบุข้อมูลอะไรในการร้องขอบ้าง ทั้งนี้ หลักเกณฑ์การแลกเปลี่ยนข้อมูลจะกำหนดไว้ในข้อ 26 ของ OECD Model Convention และ Model Agreement on Exchange of Information 2002 ซึ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามหลักเกณฑ์นี้เป็นที่ยอมรับในการทำสนธิสัญญาทวิภาคีทางภาษีระหว่างประเทศ และข้อมูลที่แลกเปลี่ยนกันนั้นจะต้องถูกเก็บเป็นความลับ

2) แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน โดย OECD ได้จัดทำแนวทางเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนใหม่ในชื่อ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations และได้มีการปรับปรุงครั้งล่าสุดในปี 2010 โดยการวิเคราะห์ราคาโอนมีแนวทางการวิเคราะห์แยกเป็นการวิเคราะห์ธุรกรรมซึ่งเป็นวิธีการที่เน้นการวิเคราะห์ธุรกรรมเปรียบเทียบระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และธุรกรรมที่คู่สัญญาไม่มีความสัมพันธ์กัน และการวิเคราะห์กำไรซึ่งเป็นวิธีการที่เน้นการวิเคราะห์กำไรของแต่ละธุรกรรม ซึ่งวิธีการนี้จะถูกใช้เมื่อไม่สามารถใช้การวิเคราะห์ธุรกรรมได้ นอกจากนี้ OECD ยังได้กำหนดรายละเอียดของเอกสารที่ผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีต้องเตรียมไว้สำหรับพิสูจน์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีว่าราคาโอนที่เกิดขึ้นในธุรกรรมของตนเป็นราคาที่เหมาะสมตามราคาตลาด ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ทำ วิธีที่จะใช้พิสูจน์ราคาโอน และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และต่อมาได้มีการพัฒนาในเรื่องของกฎเกณฑ์เกี่ยวกับเอกสารการกำหนดราคาโอนที่ง่ายและมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพื่อให้แต่ละประเทศใช้เป็นมาตรฐานสำหรับการกำหนดรายละเอียดในกฎหมายของตน

3) แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม โดย OECD ได้มีแนวทางป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนจากคนชาติที่สาม เนื่องจากผู้ที่ใช้วิธีดังกล่าว มักเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่สามซึ่งไม่ใช่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญา แต่พยายามทำให้ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ดังนั้น OECD จึงจัดทำแนวทางเพื่อป้องกันการกระทำดังกล่าว โดยการกำหนดหลักการของการเป็นบุคคลที่ได้รับประโยชน์อย่างแท้จริง (Beneficial Owner) เพื่อดำเนินการกับเงินได้ที่จ่ายโดยตัวกลางที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภาคีอนุสัญญาซึ่งไม่ได้เป็นเจ้าของเงินได้ที่เป็นฐานภาษีนั่น และหลักการห้ามให้ผลประโยชน์อันไม่ควรแก่ประเทศที่สามในการอ้างสิทธิประโยชน์ทางภาษี และการจำกัดประโยชน์จากอนุสัญญา (Limitation of Benefits) มาพิจารณากับกรณีการแสวงหาผลประโยชน์จากอนุสัญญา

8.5.2 แนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศมหาอำนาจที่มีขนาดเศรษฐกิจใหญ่เป็นอันดับหนึ่งของโลก และเป็นประเทศที่ดำเนินนโยบายการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่เข้มงวดที่สุดในโลก โดยแนวทางของประเทศสหรัฐฯ ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในการลงทุนในต่างประเทศสามารถสรุปได้ดังนี้

1) แนวปฏิบัติเกี่ยวกับดินแดนปลอดภาษี ประเทศสหรัฐฯ ได้ใช้ช่องทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างหน่วยงานของรัฐเพื่อตรวจสอบข้อมูลของบุคคลที่อาศัยอยู่ในประเทศอื่น และได้พยายามผลักดันผ่านอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำกับประเทศคู่สัญญา โดยกำหนดเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร (The exchange of information) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้จัดทำกับประเทศต่าง ๆ สำหรับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนทำให้ประเทศสหรัฐฯ ไม่สามารถรวบรวมข้อมูลของบุคคลตนเองในประเทศเหล่านั้นได้ ต่อมาจึงได้ออกกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) กำหนดให้สถาบันการเงินของต่างประเทศเข้าทำความตกลงกับกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐฯ หรือในระดับรัฐบาลก็อาจเป็นรัฐบาลของประเทศต่าง ๆ ที่เข้าร่วมเจรจากับกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐฯ เพื่อจัดทำข้อตกลงร่วมกันในรูปแบบ

ข้อสัญญาระหว่างรัฐ ซึ่งในปัจจุบันดินแดนปลอดภาษี เช่น หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบาฮามาส และหมู่เกาะเบอร์มิวด้า ได้เข้าทำความตกลงกับประเทศสหรัฐฯ แล้วทั้งสิ้น

2) แนวทางตอบต่อการกำหนดราคาโอน ประเทศสหรัฐฯ ได้มีวิธีการพิจารณาการกำหนดราคาโอนในลักษณะเดียวกับของ OECD คือ การวิเคราะห์จากธุรกรรม เช่น การเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม วิธีการขายต่อ วิธีการบวกกำไร และวิธีการพิจารณาจากกำไร แต่ของประเทศสหรัฐฯ การจะมีการกำหนดขั้นตอนและลำดับก่อนหลังในการพิจารณาราคาซึ่งเป็นการกำหนดที่ละเอียดและเข้มงวดมากกว่าแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดราคาโอนของ OECD

8.5.3 แนวทางของประเทศตามประมวลรัษฎากรนั้นได้กำหนดเกี่ยวกับแนวทางการพิจารณาการกำหนดราคาโอนไว้ และได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีสาระสำคัญเหมือนกับ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration ของ OECD สำหรับกรณีของดินแดนปลอดภาษี และการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามนั้น เป็นการใช้อ้างอิงทางกฎหมายที่ไม่สามารถเอื้อมไปถึงเงินได้ที่ถูกเก็บกักไว้ในต่างประเทศ หรือการจัดตั้งบริษัทเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนได้

8.5.4 แนวโน้มของการแก้ไขปัญหาการเสียภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศ

ในปัจจุบันมีหลายประเทศที่ได้มีแนวทางการแก้ไขปัญหาการเสียภาษีของผู้ประกอบการที่ลงทุนในต่างประเทศโดยการออกกฎหมายเกี่ยวกับการเรียกข้อมูลจากผู้ประกอบการที่มีการลงทุนในต่างประเทศ เช่น ประเทศจีนเพิ่งมีการออกกฎหมายเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้รวมถึงโครงสร้างผู้ถือหุ้นของบริษัทสัญชาติจีนที่ได้ลงทุนในต่างประเทศและมีเงินได้เกิดขึ้นจากกิจการนั้น โดยเมื่อมีการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทสัญชาติจีนต้องแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของบริษัทลูกหรือสำนักงานสาขา รวมถึงสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ และมีการกำหนดโทษกรณีการไม่รายงานข้อมูลหรือรายงานข้อมูลเท็จจะมีบทลงโทษปรับสูงถึง 50-500 เท่าของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

นอกจากนี้ ยังมีกรณีของประเทศญี่ปุ่นที่ได้ออกกฎหมาย Tax reform Bill 2012 ซึ่งกำหนดให้ผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล รวมถึงชาวต่างชาติที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นนับรวมจำนวนวันได้ไม่น้อยกว่า 1,825 วัน (5ปี) ในช่วงเวลา 10 ปีที่ผ่านมาและมีสินทรัพย์นอกประเทศรวมกัน 50 ล้านเยน มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลสินทรัพย์ในเดือนมีนาคม 2557 โดยการรายงานข้อมูลส่วนนี้เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ตาม

แต่ยังคงต้องยื่นแบบการรายงานทรัพย์สินตามความในกฎหมายฉบับใหม่นี้ หากมีการฝ่าฝืน รายงานไม่ถูกต้อง หรือปกปิดข้อมูลของสินทรัพย์นอกประเทศมิโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป หรือปรับเป็นเงิน 500,000 เยน หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

จากการศึกษากฎหมายไทยในส่วนที่เกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศ เห็นว่า ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเฉพาะว่าด้วยเรื่องการเลี่ยงภาษีในบริบทระหว่างประเทศ ซึ่งตาม ประมวลรัษฎากรมีมาตราที่เกี่ยวข้องในการบังคับใช้ในเรื่องการกำหนดราคาโอน ได้แก่ มาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตริ และมาตรา 70 ตริ แต่ก็ยังไม่ครอบคลุมถึงการกำหนดราคาโอนในทุกกรณี เช่น การตั้งราคาโอนในรูปแบบของการซื้อขายทรัพย์สิน หรือการกู้ยืมเงินระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก อีกทั้งความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” ยังมีความไม่ชัดเจนในเรื่องการตีความของเจ้าหน้าที่ แม้ว่าจะมีการระบุวิธีการคำนวณราคาตลาดตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 โดยใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม วิธีการขายต่อ วิธีบวกกำไร และวิธีอื่น แต่ในทางปฏิบัติก็ไม่อาจตีความเพื่อหาราคาตลาดที่แท้จริงในธุรกรรมได้ และไม่สามารถพิจารณาว่า คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันนั้น คือ คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ในเชิงโครงสร้างกันอย่างไร

ในการศึกษาข้อมูลของ OECD มีการวางแนวทางพื้นฐานในการคำนวณหาราคาตลาดไว้ได้แก่ การวิเคราะห์ธุรกรรมโดยวิธีการเปรียบเทียบราคา วิธีการขายต่อ วิธีบวกกำไร และวิธีการวิเคราะห์กำไร และ จากข้อมูลในส่วนของประเทศสหรัฐฯ มีมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนไว้ทั้งในประมวลรัษฎากรในมาตรา 482 และในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ตกลงกับประเทศต่าง ๆ โดยกฎหมายของประเทศไทย มีแนวทางในการ คำนวณหาราคาตลาดตามวิธีการของ OECD แต่ประเทศไทย มีการกำหนดรายละเอียดที่ชัดเจนโดยมีการ ออกกฎหมายลำดับรองในรูปแบบ Treasury Regulation จำนวนหลายฉบับเพื่อความสะดวกในการปรับใช้กับ ธุรกรรมประเภทต่าง ๆ เช่น ในธุรกรรมการซื้อขายทรัพย์สินประเภทที่ไม่มีรูปร่าง และในธุรกรรมการซื้อขาย อสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติของการเลี่ยงภาษีมักใช้วิธีการเลี่ยงภาษีหลายวิธีการ ประกอบกัน เช่น การตั้งราคาโอนที่ใช้ควบคู่ไปกับวิธีการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยคนชาติที่สาม และดินแดนปลอดภาษี ซึ่งมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการเลือกหรือแสวงหา ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามและดินแดนปลอดภาษีนั้น ก็ยังไม่มีแนวทางสากลในการ แก้ไขปัญหาดังกล่าว เนื่องจากมีความเชื่อมโยงกับอำนาจอธิปไตยและแนวทางกฎหมายภายในของแต่ละ ประเทศ ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าว จึงมีการใช้ความร่วมมือทางด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูล โดย แนวทางของ OECD ในการช่วงทศวรรษที่ผ่านมาที่เน้นเรื่องการขอความร่วมมือของประเทศสมาชิกในการ แลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร เช่น ความตกลง Multilateral Convention on Mutual Administration Assistance in Tax Matters ซึ่งปัจจุบันมีประเทศเข้าร่วมแล้วกว่า 50 ประเทศทั่วโลก และในส่วนของประเทศสหรัฐฯ ก็มีการออกกฎหมาย FATCA เพื่อตรวจสอบแหล่งเงินได้ของบุคคลสหรัฐฯ ที่ย้ายย้ายถ่ายเททรัพย์สินไว้ยังประเทศที่ สามที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าตามการเลือกหรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม หรือนำเงินได้กักเก็บไว้ในประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบข้อมูลของประเทศไทยและต่างประเทศและแนวทางขององค์การระหว่างประเทศ คณะผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะแนวทางการพัฒนากฎหมายไทย ดังนี้

1) การปรับปรุงกฎหมายปัจจุบันเพื่อป้องกันการเลียงภาษี โดยกำหนดเป็นหมวดเฉพาะเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลียงภาษี และกำหนดมาตรการย่อยเป็นกรณีต่าง ๆ เช่น ในกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และวิสาหกิจในเครือเดียวกันและอาจกำหนดให้อำนาจออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดมาตรการเพิ่มเติมในการพิจารณาธุรกรรมที่เข้าข่ายการเลียงภาษี หรืออาจกำหนดเป็นรายประเภทของธุรกรรมเพิ่มเติมต่อไป

2) การปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 โดยเพิ่มเติมเนื้อหาให้สอดคล้องกับหลักการหาราคา Arm's length Price ภายใต้วงมือ OECD โดยให้บัญญัตินิยามในเรื่องต่าง ๆ ให้ชัดเจนเพื่อกำหนดรายละเอียดและวิธีการในการคำนวณหาราคาตลาดโดยจำแนกเป็นรายธุรกรรมเพื่อความชัดเจนในการปรับใช้ และกำหนดเป็นส่วนหนึ่งในหมวดเฉพาะเรื่องมาตรการป้องกันการเลียงภาษีหรือกำหนดเป็นกฎหมายลำดับรองตามข้อเสนอแนะข้อที่ 1

3) เพิ่มเติมหลักการในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลรายได้หรือทรัพย์สินของผู้เสียภาษี โดยกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้ในประมวลรัษฎากรเพื่อให้ครอบคลุมถึงกรณีการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้อื่นใดอันอาจเกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศ

4) การปรับปรุงฐานข้อมูลการจัดเก็บภาษีและการสร้างโครงข่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศทั้งเรื่องการปรับปรุงกฎหมายภายในให้มีหลักการป้องกันการเลียงภาษี และการสร้างโครงข่ายระหว่างประเทศในระดับการทำสัญญาสองฝ่าย (Bilateral Agreement) หรือในระดับภูมิภาคเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการแลกเปลี่ยนข้อมูลให้มีมากยิ่งขึ้นและปิดช่องว่างของกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน

5) กำหนดบทกำหนดโทษสำหรับการกระทำความผิดในหมวดเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลียงภาษีและ การรายงานข้อมูล เพื่อให้เกิดสภาพการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ต่อไป

บรรณานุกรม

เอกสารภาษาไทย

เกริก ฉัตรวิรุฬห์. มาตรการทางกฎหมายเพื่อควบคุมการตั้งราคาโอนของบริษัทข้ามชาติในอุตสาหกรรมยาในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีการศึกษา 2537.

เกริกเกียรติ พิพัฒนเสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529.

จรัส แหยมสร้อยทอง. การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีการศึกษา 2530.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2551.

รัตนา สายคณิต และพุทธรถล รัชชร. เศรษฐศาสตร์การจัดการระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.

พรพิมล สันติมนิรัตน์. เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : มปท, 2539.

พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2550.

ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : ชวนพิมพ์, 2546.

ปรีดา นาคเนาทิม (รองศาสตราจารย์). เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1. กรุงเทพมหานคร : มปท, 2535.

วสุ สรรก้านิด. การตราบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญา. นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ปีการศึกษา 2552.

เวทวงศ์ พ่วงทรัพย์ และคณะ. โครงการวิจัย เรื่อง การพัฒนากองทุนเพื่อการลงทุนระหว่างประเทศของรัฐ. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2556.

ศันลียา ศิริทศ. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัท โฮลดิ้ง (Holding Company) ในประเทศไทย. นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ปีการศึกษา 2546.

ศิริธร แสงจันทร์. ปัญหาภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเกี่ยวกับเงินปันผล. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีการศึกษา 2554.

ศุภรัตน์ ควณิกุล. มาตรการให้เครดิตภาษีเงินได้ที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ (Foreign Tax Credit). 2547.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. (รองศาสตราจารย์ ดร). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

สมคิด บางโม (รองศาสตราจารย์). ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร : วิทย์พัฒน์, 2556.

เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2) สรรพากรสาส์น. มีนาคม, 2551.

สุพัตรา อนันตพงศ์. ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ปีการศึกษา 2538,

สมจินต์ สันถาวรภัย. เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2545.

สุวินัย วัฒนาการ. การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท. นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

เอกสารงานวิจัย ฉบับที่ 2/2554 ของสถาบันเพื่อตลาดทุน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หัวข้อการลงทุน
ทางตรงในต่างประเทศของบริษัทจดทะเบียนไทย : สถานะปัจจุบันและข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

เอกสารยุทธศาสตร์การส่งเสริมการลงทุนในระยะ 5 ปี (พ.ศ. 2556-2560) โดยเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริม
การลงทุน วันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2556.

เอกสารภาษาอังกฤษ

Angharad Miller and Lynne Oats. Principles of International Taxation.

Barry Larking, International Tax Glossary (2001)

BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

Countering Offshore Tax Evasion, , Overview of OECD's Work on International Tax Evasion , September 28,
2009, OECD Centre for Tax Policy and Administration.

Common Reporting Standard, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information.

James, S. and Nobes, C., The economics of Taxation (Prentice Hall International Ltd., UK, 1992)

Joseph Isenbergh, International Taxation, 2000.

Internal Revenue Code Angharad Miller and Lynne Oats. Principles of International Taxation.

Morse, G., William W.D. and Salter, D., Davies: Principle of tax law (3rd Edition)

Norr, M., Jurisdiction to tax and International Income, 17 Tax law review. 431 (1962)

OECD . Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010). Chapter V

OECD. White Paper on Transfer Pricing Documentation.

OECD. Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting. 30 Jan 2014.

เว็บไซต์

<http://www.bot.or.th/Thai/FinancialLiteracy/interest/Pages/interest1.aspx>

http://www.set.or.th/setresearch/files/spotlight/Research_Note_01_2555.pdf

<http://elearning2.utcc.ac.th/officialtcu/econtent/bg002/document/2.pdf>

<http://www.bot.or.th/Thai/FinancialLiteracy/interest/Pages/interest1.aspx>

http://www.set.or.th/setresearch/files/spotlight/Research_Note_01_2555.pdf

<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/pages/fatca-archive.aspx>

http://www.boi.go.th/thai/download/publication_economy_extra/275/%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B9%82%E0%B8%A2%E0%B8%8A%E0%B8%99%E0%B9%8C.pdf