

การวางแผนภาษี : นิติบุคคลต่างประเทศ (1)

"นิติบุคคลต่างประเทศ คืออะไร?" ก่อนจะเริ่มวางแผนภาษี เห็นที่จะต้องทำความเข้าใจหลักเกณฑ์พื้นฐานการจำแนกระหว่างบุคคล และนิติบุคคลไทย กับนิติบุคคลต่างประเทศ และหลักการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศกันเสียก่อน

1.ความสำคัญของถิ่นที่อยู่ เพื่อการรัษฎากร
ในแง่ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้มีการตราเรื่องถิ่นที่อยู่ของบุคคลไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้ครับ

"ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ ผู้ที่อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

ความในวรรคสามของมาตรา 41 ได้กำหนดชัดเจนว่าให้ใช้หลักการอยู่ในประเทศไทยรวมกันถึง 180 วัน ในปีภาษีหนึ่งๆ ไม่ว่าจะอยู่ต่อเนื่องหรือไม่ก็ตาม ผลของการกำหนดถิ่นที่อยู่ จะผูกโยงถึงวิธีการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง และวรรคสอง นั่นคือ

(1) กรณีเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (180 วัน) บุคคลดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลไทยตามหลักของแหล่งเงินได้ (source rule) ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง โดยต้องนำเงินได้ทุกประเภทที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเสียภาษีไม่ว่าจะเกิดจากหน้าที่การงาน (เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง) กิจการที่ทำในประเทศไทย (เช่น เปิดร้านถ่ายรูป ซูเปอร์มาร์เก็ต ขายอาหาร ฯลฯ) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย (เช่น ให้เช่าอพาร์ทเมนต์ ดอกเบี้ยเงินฝาก เป็นต้น)

นอกจากนั้น ยังต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดนอกประเทศ และนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้ด้วย ทั้งนี้ ตามหลักของถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ตามมาตรา 41 วรรคสอง

ตัวอย่าง 1 นาย ก อาชีพนักร้องนักแสดง ในปี 2544 มีรายได้จากการตระเวนทัวร์คอนเสิร์ต จากเหนือจรดใต้ แลมายังข้ามฝั่งโขงไปเปิดการแสดงยังประเทศลาวอยู่เป็นประจำ กรณีเช่นนี้ คงไม่มีปัญหาอะไรสำหรับเงินได้ทั้งหมดจากการเปิดการแสดงในประเทศไทย นาย ก จะต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 เสียภาษีเงินได้ ตามหลักของแหล่งเงินได้อย่างชัดเจน แต่ประเด็นจะอยู่ที่เงินได้จากการแสดงที่ประเทศลาวนั้น นาย ก จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่ กรณีดังกล่าวต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของมาตรา 41 วรรคสอง กล่าวคือ ถ้าเข้าองค์ประกอบทั้ง 2 ประการต่อไปนี้ ก็ต้องโดนเก็บภาษีในไทยด้วย (แต่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการเครดิตภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ลาว)

ประการแรก นาย ก เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปี 2544 (180 วัน)

ประการที่ 2 นาย ก นำเงินได้จากลาวเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้ (ปี 2544)

(2) กรณีมิได้อยู่ในประเทศไทย (ไม่ถึง 180 วัน) บุคคลดังกล่าวคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลไทยตามหลักของแหล่งเงินได้เพียงประการเดียว ตัวอย่าง 2 นางสาว ข อาชีพนักแสดง พิธีกร และนางแบบ ได้ไปพักหลักอยู่ในประเทศสิงคโปร์กว่า 10 เดือน ในระหว่างปี 2544 จะมีช่วงเวลาสั้นๆ กลับมาพักผ่อนที่เมืองไทย เพียงปีละ 2 ครั้ง ครั้งละประมาณ 1 เดือน ซึ่งในระหว่างนี้ก็ได้รับงานถ่ายแบบปฏิทินหรือหาให้แก่ บริษัทชายสุราแห่งหนึ่ง อันเป็นที่ซื้อหาในสนนราคาค่าจ้าง 1 ล้านบาท (สมมติ)

กรณีเช่นนี้ นางสาว ข คงมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทยเฉพาะจากเงินได้ 1 ล้านบาทเท่านั้น ไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดในสิงคโปร์มาเสียภาษีในไทยซ้ำซ้อนอีก เพราะมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (180 วัน) ในปี 2544 ตามนัยมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับกรณีของนิติบุคคล ได้มีแม่บทกล่าวไว้ในมาตรา 66 ดังนี้ครับ

"มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการตราหลักเกณฑ์และขีดเส้นแบ่งแยกการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลไทย (หมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร) กับนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนี้ครับ

(1) หลักของแหล่งเงินได้ (Source Rule) ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศ เฉพาะจากเงินได้อันเกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น ไม่รวมถึงเงินได้จากแหล่งนอกประเทศของสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นๆ ในต่างประเทศ

ตัวอย่าง 3 บริษัท A (ประเทศญี่ปุ่น) จำกัด ได้เข้ามาขออนุญาตตาม ปว.281 เพื่อประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างสะพานข้ามแม่น้ำเจ้าพระยาแห่งใหม่ เป็นระยะเวลา 3 ปี มูลค่าโครงการ 1,000 ล้านบาท มีกำไรสุทธิในระหว่างปี 2542-2544 จำนวน 50, 120 และ 37 ล้านบาทตามลำดับ

แต่ในงบการเงินรวมของบริษัทแม่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งรวมผลการดำเนินการของสำนักงานใหญ่และสาขาต่างๆ ทั่วโลก มียอดกำไรสุทธิ 50,000, 70,000 และ 30,000 ล้านเยน ตามลำดับ

กรณีดังกล่าวสาขาในประเทศไทยของบริษัทคงมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 และ ภ.ง.ด.51 เฉพาะจากยอดกำไรสุทธิที่เกิดในประเทศไทยเท่านั้น โดยมีสิทธินำภาษีที่ชำระดังกล่าวไปเป็นเครดิตในประเทศญี่ปุ่น ตามนัยแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทย-ญี่ปุ่น

(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หลักการนี้จะใช้บังคับกับนิติบุคคลไทยเท่านั้น โดยมีปรัชญาว่า

"คนชาติใด ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลของประเทศนั้น ไม่ว่าจะมียังเงินได้จากแห่งไหนใดในโลก"

บางคนจึงเรียกหลักการจัดเก็บภาษีแบบนี้ว่า หลักของแหล่งเงินได้ทั่วโลก (World Wide Income Basis) ซึ่งถ้าอธิบายในภาษาบัญชี ก็คือ บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ต่อไปจะเรียกบริษัทไทย) มีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการจากแหล่งต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งกำไรสุทธิที่เกิดในประเทศไทยมาจัดหางบการเงินรวม เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐบาลไทย แต่อาจได้รับการผ่อนปรนหากสาขานั้นๆ ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับประเทศไทย

ตัวอย่าง 4 ธนาคารกรุงเทพ จำกัด เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ถือเป็นบริษัทไทย) มีสาขากระจายอยู่ทั่วไปทั้งในประเทศและต่างประเทศ (558 + 19 สาขาตามลำดับ) กรณีดังกล่าว ธนาคารกรุงเทพจะต้องจัดหางบการเงินรวมจาก 577 สาขา เพื่อเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลไทย โดยเฉพาะกรณีของสาขาต่างๆ ในต่างประเทศ ถ้ามิได้ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย ก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อน 2 ครั้ง เช่น สาขารูโน จะต้องถูกรัฐบาลรูโนจัดเก็บภาษีเงินได้ในฐานประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ (Source Country) และต้องถูกรัฐบาลไทยจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำอีกครั้งจากฐานเดียวกันในฐานะประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่ (Residence Country)

ตัวอย่าง 5 ต่อเนื่องจากตัวอย่างที่ 4 สมมติธนาคารกรุงเทพ จำกัด นำเงินไปลงทุนในต่างประเทศ ด้วยการซื้อหุ้นในประเทศบราซิล (ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย) ทั้งในลักษณะของเงินลงทุนระยะสั้นในตลาดหลักทรัพย์ และลงทุนระยะยาวในบริษัทผลิตกาแฟชั้นนำ (นอกตลาดหลักทรัพย์) กรณีเช่นนี้ ธนาคารกรุงเทพ ก็ยังคงมีหน้าที่ต้องนำกำไรจากการซื้อขายหุ้น (capital gain) และเงินปันผล (dividend) มารวมยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้แก่รัฐบาลไทย เช่นกัน

ถามว่า บริษัทไทย และบริษัทต่างประเทศ จะอาศัยหลักของถิ่นที่อยู่ เพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างไร?

แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ