

การวางแผนภาษี : สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

ภาษีซ้อนคืออะไร? ท่านผู้อ่านหลายๆ ท่าน คงมีปรีศนีย์เหมือนๆ กันอยู่ในใจ! ในเชิงทฤษฎีทางภาษีอากร ได้มีการแบ่งแยกความหมายของภาษีซ้อนออกเป็น 2 กรณีด้วยกัน คือภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจ (economic double taxation) กับภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (International double taxation) ภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจ อธิบายอย่างง่ายๆ ได้ว่าเป็นการเก็บภาษีอากรจากหน่วยภาษีต่างๆ จากฐานภาษีเดียวกัน ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาจากเงินปันผล ซึ่งบริษัทผู้จ่ายได้เคยถูกเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิมาครั้งหนึ่งแล้ว (ปัจจุบันมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้ขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีดังกล่าว โดยให้สิทธิในการเครดิตภาษีเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในไทยหรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย) อีกตัวอย่างหนึ่งก็คือภาระภาษีในระบบภาษีการค้าเดิม (ก่อน 1 ม.ค. 2535) ซึ่งผู้ประกอบการจะถูกเก็บภาษีการค้าตลอดสายตั้งแต่ผู้ผลิตขั้นต้น ผู้ผลิตชั้นกลาง เรื่อยลงมาถึงผู้ผลิตชั้นปลายหรือผู้รับจ้างทำของ ในอัตราภาษีการค้า 9%, 5%, 1.5% และ 3.3% ตามลำดับ (ปัจจุบันรัฐบาลได้นำ VAT มาใช้แทนภาษีการค้าตั้งแต่ 1 ม.ค.2535 เป็นต้นไป)

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศ คือกรณีที่บุคคลใดๆ ถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดียวกันในสองประเทศ ตัวอย่างเช่น กรณีสาขาของธนาคารกรุงเทพในประเทศไทย บรูไน ถูกรัฐบาลบรูไนเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในฐานประเทศแหล่งเงินได้ (source country) และธนาคารกรุงเทพจะต้องนำรายได้ รายจ่ายของสาขาธนาคารดังกล่าวมาจัดท่างบการเงินรวม ณ สำนักงานใหญ่ในประเทศไทย เพื่อเสียภาษีแก่รัฐบาลไทยอีกครั้งหนึ่ง ในฐานที่ประเทศไทยเป็นประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่ของธนาคารกรุงเทพ (Residence country) (ปัจจุบันได้มี พรฎ.#300 บัญญัติให้บริษัทไทยสามารถนำภาษีที่เสียในต่างประเทศ มาเป็นเครดิตได้ไม่เกินอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในไทยคือ ไม่เกิน 30%) ถ้ามว่าบริษัทห้างร้านที่เป็นผู้ประกอบการในไทย จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอะไรบ้างจากการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ในที่นี้ขอไล่เรียงประโยชน์ต่างๆ พอสังเขป ดังนี้ครับ

1.การใช้สิทธิในอนุสัญญาภาษีซ้อนตามสัญญาทวิภาคี

คำว่า สัญญาทวิภาคี หมายถึงเป็นสัญญาที่มีผลบังคับใช้เฉพาะกับคู่กรณี 2 ฝ่าย ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาที่ได้ลงนามในข้อตกลงดังกล่าวไว้ต่อกันเท่านั้น นอกจากนั้น ตัวภาษีที่มีการลดหรือยกเว้นแก่กัน จะจำกัดเฉพาะภาษีทางตรงเท่านั้น อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ตัวอย่าง 1 บริษัท ก (อัฟกานิสถาน) จำกัด ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างอุโมงค์ใต้ดิน มีสาขากระจายอยู่ทุกทวีป ได้ให้สาขาอเมริกาเป็นผู้เข้ามารับจ้างขุดเจาะอุโมงค์รถไฟใต้ดินในประเทศไทย เป็นเวลา 2 เดือน ประเด็นก็คือ บริษัท ก สาขาอเมริกา ดังกล่าว จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อน ไทย-อเมริกา ได้หรือไม่? คำตอบคือ ไม่มีสิทธิใดๆ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-อเมริกาครับ ทั้งนี้เพราะบริษัท ก เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ อัฟกานิสถาน จึงถือว่าบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ตามสัญชาติของสำนักงานใหญ่ (อัฟกานิสถาน)

ตัวอย่าง 2 Mr. B ชาวอินเดีย ได้เข้ามาค้าขายในประเทศไทย ดังนั้นตามหลักกฎหมายภาษีของไทย (ประมวลรัษฎากร) จึงถือว่านาย B เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ใช้หลัก 180 วัน) ตลอดมา ถามว่านาย B มีสิทธิขอใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-อินเดีย หรือไม่? คำตอบก็คงเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 นั้นแหละครับ คือ No way!

2.การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หลักการและโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนคือ ข้อตกลงที่กำหนดให้ประเทศใดประเทศหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้น ซึ่งกรณีนี้มักจะให้ประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บ ในกรณีที่มีการบัญญัติให้ทั้ง 2 ประเทศมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ จากฐานภาษีเดียวกัน ก็มักจะกำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้มีหน้าที่เก็บภาษีก่อน และให้ประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษี (credit method) หรือวิธียกเว้น (exemption method)

ตัวอย่าง 3 Mr. อาโนเนะ ชาวอาทิติย์อุทัย เข้ามาให้บริการติดตั้งเครื่องจักรแก่บริษัทไทย เป็นเวลา 45 วัน กรณีดังกล่าว Mr.อาโนเนะ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อบพว่าด้วย บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ถ้าเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) บุคคลนั้น อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 180 วัน

(2) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยหรือในนามของบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ในกรณีนี้คือบริษัทนายจ้างในประเทศญี่ปุ่น)

(3) ค่าตอบแทนนั้นมิได้ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวร ซึ่งบุคคลผู้จ่ายเงินค่าตอบแทนนั้นมีอยู่ในประเทศไทย (ในที่นี้ก็คือบริษัทญี่ปุ่นมิได้นำค่าจ้างดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในประเทศไทยนั่นเอง)

3.การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามข้อบพว่าด้วย สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment (P.E.)) ตามนัยแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ นั้น บริษัทต่างประเทศที่มีเงินได้จากการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 30% ของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในไทย ก็ต่อเมื่อการประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวร ตามหลักเกณฑ์ที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ซึ่งโดยโครงสร้างตามแบบจำลองของ OECD ที่ใช้เป็นแม่แบบในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดว่าลักษณะของ สถานประกอบการถาวร จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งดังนี้

(1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset-type P.E.) หมายถึงบริษัทต่างประเทศนั้นจะต้องมีสถานธุรกิจ (a place of business) ที่มีลักษณะประจำ (fixed) ณ จุดใดจุดหนึ่ง และต้องมีลักษณะถาวร (permanency) โดยบริษัทต่างประเทศนั้น โดยใช้สถานธุรกิจประจำดังกล่าวนั้นประกอบกิจการของตนเองทั้งหมดหรือบางส่วนอย่างสม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น สำนักงาน สาขา โรงงาน เป็นต้น

(2) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency-type P.E.) จะต้องมิได้ใช้อำนาจนั้นเป็นประจำ หรือได้ทำการเก็บรักษามูลภัณฑ์สินค้าของวิสาหกิจต่างประเทศและได้มีการส่งมอบสินค้าดังกล่าว เพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นเป็นประจำ หรือได้มีการจัดหาคำสั่งซื้อ (secure order) ให้แก่บริษัทต่างประเทศอยู่เป็นประจำ เป็นต้น

(3) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity-type P.E.) อาทิ การดำเนินการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือโครงการประกอบ (โดยบางอนุสัญญาอาจมีเงื่อนไขมาเกี่ยวข้องด้วย) หรือการให้บริการ รวมทั้งให้คำปรึกษาโดยผ่านลูกจ้างหรือบุคคลอื่นเกิน 6 เดือน เป็นต้น

ตัวอย่าง 4 บริษัทไทยตกลงว่าจ้างบริษัทญี่ปุ่น เป็นที่ปรึกษาทางเทคนิคแก่กิจการของโรงกลั่นน้ำมัน โดยบริษัทญี่ปุ่นได้ส่งคนมาเจรจา ลงนามในสัญญาว่าจ้างแต่ไม่มีสำนักงานในประเทศไทย คงมีเพียงบริษัทไทยช่วยงานด้านเอกสารแต่ไม่มีส่วนร่วมในการเจรจา การทำงานหรือการลงนาม เพียงแต่ช่วยอำนวยความสะดวกในด้านเครื่องมือ เครื่องใช้สำนักงาน สถานที่และงานธุรการ โดยบริษัทญี่ปุ่นส่งคนงานบางส่วนเข้ามาประจำ ณ สำนักงานของบริษัทไทยเป็นเวลา 2 ปี แต่เจ้าหน้าที่บางส่วนอยู่เพียงชั่วคราวก็มี เนื่องจากเงินค่าตอบแทนที่บริษัทญี่ปุ่นได้รับตามสัญญาดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นกำไรจากอุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม ซึ่งได้ปฏิบัติงานในประเทศไทยเป็นเวลา 2 ปี โดยผ่านสถานประกอบการถาวร ตามนัยข้อ 3 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ญี่ปุ่น บริษัทญี่ปุ่นจึงต้องนำค่าตอบแทนที่ได้รับดังกล่าว มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร โดยถือว่าลูกจ้างของบริษัทญี่ปุ่นที่เข้ามาปฏิบัติงานในไทยตามสัญญาว่าจ้างดังกล่าว มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ในฐานะตัวแทนของบริษัทญี่ปุ่นตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4.การลดอัตราภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจในประเทศไทย

ในการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยหรือไม่ และในอัตราเท่าใดนั้น หลักการมีอยู่ว่าให้พิจารณาจากกฎหมายภายใน (ประมวลรัษฎากร) ก่อน กล่าวคือ ถ้าบริษัทต่างประเทศไม่เข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในไทย (ม.66, ม.76 ทวิ หรือ ม.70) กรณีก็ไม่ต้องคำนึงถึงอนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางตรงกันข้าม หากกฎหมายภายในบัญญัติให้วิสาหกิจดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แก่รัฐบาลไทย กรณีนี้จึงค่อยนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาพิจารณาว่ามีการบัญญัติให้ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีใดๆ ให้หรือไม่ ตัวอย่างของการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ตามอนุสัญญา มีดังนี้ครับ

(1) อนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ทำไว้กับประเทศเยอรมนี ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ เช็ก สวิตเซอร์แลนด์ อิสราเอล อเมริกา นอร์เวย์ สเปน และนิวซีแลนด์ ได้มีการลดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรจาก 15% เหลือ 5% กรณีมีการจ่ายค่าลิขสิทธิ์แก่บริษัทในต่างประเทศดังกล่าว

(2) อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับสวีเดน ญี่ปุ่น ฯลฯ ได้มีการยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 กรณีจ่ายค่าวิทยากรแก่บริษัทต่างประเทศ

(3) อนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ทำไว้กับประเทศเยอรมนี ฝรั่งเศส สิงคโปร์ เนเธอร์แลนด์ เกาหลี ฯลฯ ได้ลดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเหลือ 10% กรณีมีการจ่ายค่าดอกเบี้ยให้แก่สถาบันการเงินในต่างประเทศดังกล่าว

(4) รายได้จากการเดินอากาศระหว่างประเทศของวิสาหกิจต่างประเทศ จะได้รับการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่กรณีเป็นรายได้จากการเดินเรือระหว่างประเทศจะเสียภาษีเพียงกึ่งหนึ่งของอัตราปกติตามนัยมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวโดยสรุป ไม่ว่าจะเป็กรณีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในไทย หรือบริษัทไทยซึ่งจะเข้าไปประกอบธุรกิจในประเทศที่ทำอนุสัญญา

ภาษีซ้อนไว้กับประเทศไทย จะสามารถวางแผนภาษีให้ได้รับสิทธิประโยชน์จาก
อนุสัญญาได้โดยสังเขป ดังนี้ครับ

(1) กรณีของวิสาหกิจต่างประเทศ ซึ่งเข้าไปประกอบธุรกิจในประเทศใดประเทศ
หนึ่งที่มีอนุสัญญา หากไม่มีสถานประกอบการถาวร (P.E.) อยู่ในประเทศที่ตนมี
เงินได้ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ทำมาหาได้ในประเทศดัง
กล่าวแต่อย่างใด

(2) การเลือกจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับ
ประเทศคู่ค้าซึ่งตนจะเข้าไปประกอบธุรกิจ ย่อมได้สิทธิจากการมีถิ่นที่อยู่ใน
ประเทศคู่สัญญาซึ่งทำภาษีซ้อนไว้ต่อกัน ทำให้ภาระภาษีลดต่ำลงหรืออาจถึงขั้น
ยกเว้นภาษีเงินได้ในบางกรณี เช่นกิจการเรือเดินทะเล เป็นต้น

(3) การได้สิทธิเครดิตภาษีหรือยกเว้นภาษีตามนัยแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ย่อม
เป็นการบรรเทาความซ้ำซ้อนของภาระภาษีเงินได้อันเกิดจากการมีถิ่นที่อยู่ใน
ประเทศหนึ่ง แต่ไปประกอบธุรกิจในอีกประเทศหนึ่ง

(4) การรู้จักใช้เงื่อนไขหรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในบาง
กรณีก็อาจประหยัดภาษีได้ เช่น การไม่หักเป็นรายจ่ายสำหรับค่าเงินเดือนของชาว
ต่างชาติจะเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้พนักงานดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ใน
ประเทศไทย หรือกรณีบริษัทต่างประเทศเข้ามาให้คำปรึกษาน้อยกว่า 6 เดือน ก็ไม่
ถือว่ามี P.E. เป็นต้น

แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ