

## การวางแผนภาษี : นิติบุคคลต่างประเทศ (2)

ตอนที่แล้วได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักของถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักของแหล่งเงินได้ (Source Rule) โดยแยกแยะกล่าวถึงหน่วยภาษี ทั้งในรูปของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งรวมทั้งกรณีของนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศ สำหรับตอนที่ 2 ในวันนี้ จะตอบคำถามที่ค้างคาเอาไว้ คือ บริษัทไทยและบริษัทต่างประเทศ จะอาศัยหลักของถิ่นที่อยู่เพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างไร?

### 2. สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากหลักของถิ่นที่อยู่

ในที่นี้ขออธิบายโดยยกเอากรณีศึกษาบางส่วนสัก 3 กรณี ดังนี้ครับ

**2.1 การเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ของนิติบุคคลต่างประเทศ** คำว่าการประกอบกิจการในประเทศไทย (carrying on business in Thailand) เป็นคำที่มีความหมายพิเศษโดยประมวลรัษฎากรบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้เป็น 2 มาตรา คือมาตรา 66 และ 76 ทวิ

มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้ว ได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

การประกอบกิจการในประเทศไทยของทั้ง 2 มาตรา มีความแตกต่างกัน ดังนี้ครับ

(1) กรณีของมาตรา 66 เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศ ขออนุญาตเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 โดยอาจกำหนดเวลาตามความยาวนานของโครงการ เช่น เข้ามารับจ้างก่อสร้างสะพานแขวนพระราม 9 เป็นเวลา 3 ปี หรือกรณีเข้ามาตั้งสาขาในไทยตลอดไปของธนาคารต่างชาติ เป็นต้น

ลักษณะเด่นของมาตรา 66 คือ จะต้องมีการตั้งเป็นสำนักงาน หรือสาขาอยู่อย่างชัดเจน (คล้ายลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (Asset-type Permanent Establishment) นั่นเอง) การเข้ามาประกอบการในประเทศไทยตามมาตรา 66 จะมีภาระภาษีต่างๆ เต็มที่ คือต้องเสียทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคล VAT ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรรแสตมป์ และภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย ตามนัยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีของมาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศ ไม่ได้มีการตั้งเป็นสำนักงานหรือสาขาเป็นหลักแหล่ง แต่จะทำการค้าขายสินค้าหรือบริการโดยผ่านลูกจ้างผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ฯลฯ

ตัวอย่าง คำพิพากษาฎีกาที่ 1550/2508 ระหว่างบริษัท ล็อกซเลย์ (กรุงเทพ) จำกัด (โจทก์) และกรมสรรพากร (จำเลย) บริษัทต่างประเทศแต่งตั้งกรรมการของบริษัทโจทก์ เป็นตัวแทนลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทย โดยมีหนังสือมอบอำนาจระบุชื่อกรรมการโจทก์ ตลอดจนระบุที่ตั้งสำนักงานของบริษัทโจทก์ลงไปด้วย ย่อมแสดงให้เห็นว่าบริษัทต่างประเทศผู้แต่งตั้งมิได้ดำเนินถึงบุคคลดังกล่าวเป็นการส่วนตัว แต่ได้บ่งถึงบุคคลดังกล่าวในฐานะกรรมการของบริษัทโจทก์ ซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียว อีกทั้งการติดต่ออื่นๆ ก็ได้กระทำผ่านทางบริษัทโจทก์ตลอดมา แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะลงชื่อในสัญญาซื้อขายโดยระบุว่าเป็นตัวแทนของบริษัทผู้ขาย โดยมีได้ระบุว่ากระทำในฐานะกรรมการของบริษัทโจทก์ ข้อนี้ไม่สำคัญในเมื่อมีหนังสือแต่งตั้งจากบริษัทผู้ขายแสดงตามที่อยู่ที่ต้องการ และได้ทำสัญญาแทนผู้ขายตามหน้าที่แล้ว จะประทับตราบริษัทโจทก์ด้วยหรือไม่ก็ไมสำคัญ เพราะมิใช่สัญญาที่บริษัทโจทก์เป็นคู่สัญญาเอง แต่เป็นสัญญาระหว่างผู้ซื้อผู้ขายซึ่งมิใช่โจทก์ จึงถือว่าโจทก์เป็นตัวแทนที่ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ ตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีตามคำพิพากษาฎีกาข้างต้น หากบริษัทโจทก์ต้องการหลีกเลี่ยงการเป็นผู้ทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ ก็ต้องทำสัญญาในลักษณะการซื้อมาขายไป โดยสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศ แล้วนำเข้ามายาวตรงให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย กรณีก็จะถือว่าบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามนัยมาตรา 76 ทวิ ผลก็คือบริษัทโจทก์ ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ในฐานะผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศ และบริษัทโจทก์จึงคงมีหน้าที่เสียเพียงภาษีเงินได้นิติบุคคลของตนเองจากเงินกำไรที่ได้รับจากกิจกรรมซื้อมาขายไปตามปกติเท่านั้น

นอกจากกรณีข้างต้น ก็มักพบปัญหาภาษีกรณีบริษัทต่างประเทศขายเครื่องจักรพร้อมส่งลูกจ้างเข้ามาให้บริการติดตั้งแก่บริษัทในประเทศไทย ในส่วนของการซื้อขายเครื่องจักร หากเป็นสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดในต่างประเทศ กรณีก็ไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย แต่ก็มีปัญหาสำหรับค่าบริการติดตั้ง ซึ่งต้องส่งลูกจ้างเข้ามาดำเนินการจนเกิดผลสำเร็จในประเทศไทย ซึ่งโดยหลักการจะถือว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการให้บริการในประเทศไทยโดยผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน ตามนัยมาตรา 76 ทวิ เว้นแต่บริษัทต่างประเทศรายดังกล่าวจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยมีระยะเวลาติดตั้งไม่นาน (น้อยกว่า 3 เดือนหรือ 6 เดือนตามแต่กรณี) ก็จะไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงไม่ต้อง

นำเงินได้ค่าบริการติดตั้งดังกล่าวไปยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

## 2.2 การออกไปประกอบกิจการนอกราชอาณาจักร ของนิติบุคคลไทย

ตัวอย่าง 6 บริษัท ผลิตไฟฟ้าไทย จำกัด ได้เข้าประมูลโครงการสัมปทานผลิตกระแสไฟฟ้าในประเทศลาว ระยะเวลา 30 ปี ในลักษณะร่วมทุนแบ่งผลประโยชน์กับรัฐบาลลาวในอัตราส่วน 50 : 50 ในกรณีนี้ บริษัทไทยมี 2 ทางเลือกคือ ขยายธุรกิจออกไปโดยไปตั้งเป็นสาขาในประเทศลาว หรือตั้งเป็นบริษัทใหม่ในประเทศลาว

กรณีตั้งเป็นสาขาในลาว บริษัทไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่รัฐบาลไทยจากงบการเงินรวม (สำนักงานใหญ่ในไทย + สาขาในลาว) ในอัตรา 30% ของกำไรสุทธิรวม แต่จะได้รับสิทธิเครดิตภาษีตามนัยแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ลาว (กรณีที่สาขาตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ปัจจุบันก็จะได้รับสิทธิเครดิตภาษี (foreign tax credit) ในจำนวนไม่เกินอัตราภาษีนิติบุคคลของไทย (ปัจจุบันคือ 30%) ตามนัยแห่งพระราชกฤษฎีกา #300 เช่นกัน กรณีตั้งเป็นบริษัทใหม่ในลาว กรณีนี้ประเทศลาวในฐานะประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทดังกล่าว ย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้เต็มที่แต่ผู้เดียว ส่วนบริษัทไทย เมื่อได้รับส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผล ก็จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยซ้ำซ้อนอีกครั้ง โดยไม่ได้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีตามนัยมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

## 2.3 การตั้งบริษัทในประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

Tax Heavens Countries เป็นเหมือนสวรรค์ของนักลงทุน เพราะเป็นประเทศที่ปลอดภาระภาษีอย่างสิ้นเชิง แคมด้วยการให้สิทธิประโยชน์อื่นๆ อีกมากมาย เพื่อหวังดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติอย่างเต็มที่ โดยเฉพาะกลุ่มธุรกิจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายและศีลธรรมทั้งหลาย อาทิ เกาะลาบวอน (มาเลเซีย) เกาะเดเมน เกาะบาสามาส เกาะเบอมิวดา ฯลฯ

Tax Heavens Countries แบ่งได้เป็น 2 ระดับใหญ่ๆ คือ

(1) The Classical Sense of Tax Heavens เป็นกรณีที่ให้สิทธิประโยชน์อย่างเต็มที่ในทุกด้าน อาทิ ไม่เก็บภาษีเงินได้ หรือเก็บภาษีอันเกิดจากกำไรในประเทศแหล่งเงินได้ในต่างประเทศในอัตราต่ำกว่าปกติ ไม่เปิดเผยข้อมูลการเคลื่อนไหวทางการเงินใดๆ ไม่มีการควบคุมการปริวรรตเงินตราในบัญชีเงินฝากจากต่างประเทศ เป็นต้น

(2) The Secondary Tax Heavens เป็นกรณีที่ให้สิทธิประโยชน์เพียงบางประการไม่ครบถ้วนเช่นแบบแรก อาทิ ไม่มีการเก็บภาษีอากร หรือลดอัตราภาษีในบางประเภท เท่านั้น เป็นต้น

ในทางปฏิบัติ การที่บริษัทต่างชาติเลือกไปจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศเหล่านี้ คงมิได้หวังสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นด้านหลัก แต่มักจะอาศัยสิทธิประโยชน์จากการปิดธุรกรรมและการเคลื่อนไหวทางการเงินของตน เพื่อประโยชน์ในการยกย้ายถ่ายเทเงินตรา โดยอาจรวมไปถึงการใช้ประเทศเหล่านี้เป็นแหล่งฟอกเงินจากธุรกิจที่มิชอบ เสียมากกว่า!

แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ