

แนวทางการกำหนดภาวะภาษี
ของการส่งตัวพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานให้กับ
บริษัทในเครือในประเทศไทย

นางสาวดวงแข กสิผล

6280033734

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

สารบัญ

| เรื่อง | หน้า |
|---|----------|
| บทที่ 1 บทนำ | 1 |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา | 1 |
| 1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษาวิจัย | 5 |
| 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย | 5 |
| 1.4 วิธีการศึกษาวิจัย | 6 |
| 1.5 ขอบเขตการศึกษาวิจัย | 6 |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย | 6 |
| บทที่ 2 ภาพรวมของการส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือ | 7 |
| 2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ | 7 |
| 2.1.1 ความหมายของบริษัทข้ามชาติ | 7 |
| 2.1.2 รูปแบบการจัดตั้งบริษัทข้ามชาติ | 8 |
| 2.1.3 เหตุผลในการจัดตั้งบริษัทข้ามชาติ | 12 |
| 2.2 ภาพรวมของการส่งตัวพนักงานของบริษัทในเครือ | 14 |
| 2.2.1 แนวคิดในการบริหารงานทรัพยากรบุคคลของบริษัทในเครือ | 15 |
| 1.) การบริหารแบบกระจายอำนาจทั่วประเทศ (Polycentric) | 15 |
| 2.) การบริหารแบบกระจายอำนาจทั่วโลก (Geocentric) | 16 |
| 3.) การบริหารแบบกระจายอำนาจสู่ภาคพื้น (Regiocentric) | 16 |
| 4.) การบริหารแบบยึดอำนาจศูนย์กลาง (Ethnocentric) | 17 |
| 2.2.2 คำนิยามทั่วไป | 18 |
| 1.) การส่งตัว/ยืมตัวพนักงาน (Secondment) | 18 |
| 2.) บริษัทในเครือ/หรือบริษัทลูก/บริษัทย่อย (Affiliated Company/Subsidiary Company) | 19 |
| 2.2.3 มุลเหตุจูงใจในการส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือ | 21 |
| 2.2.4 โครงสร้างและรูปแบบของการมอบหมายหน้าที่ให้ไปปฏิบัติงานในบริษัทในเครือ | 22 |

| | |
|---|-----------|
| บทที่ 3 หลักกฎหมายภาษีและแนวทางการใช้กฎหมายของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง | 25 |
| 3.1 หลักพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร | 25 |
| 3.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) | 25 |
| 1.) กรณีบุคคลธรรมดา | 26 |
| 2.) กรณีนิติบุคคล | 29 |
| 3.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) | 34 |
| 1.) กรณีบุคคลธรรมดา | 35 |
| 2.) กรณีนิติบุคคล | 36 |
| 3.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือ | 40 |
| 3.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 41 |
| 1.) กรณีพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานให้แก่บริษัทในเครือในประเทศไทย | 41 |
| 2. กรณีพนักงานไทยไปทำงานให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ | 41 |
| 3.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล | 42 |
| 1.) บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย | 42 |
| 1.1) กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย | 43 |
| 1.2) กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย | 47 |
| 2.) บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย | 47 |
| 2.1) ข้อบทที่เกี่ยวข้องกับการยืมตัวพนักงาน | 49 |
| (1) ข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) | 49 |
| (2) ข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) | 50 |
| (3) ข้อบทว่าด้วยบริการส่วนบุคคลไม่อิสระ (Dependent Personal Services) | 53 |

| | |
|---|-----------|
| 2.2) การยกเว้นเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน | 55 |
| (1) บริษัทในไทยจ่ายเงินค่าจ้างให้ลูกจ้างชาวต่างประเทศ | 55 |
| (2) บริษัทในไทยจ่ายเงินค่าตอบแทนให้กับกรรมการชาวต่างประเทศ | 56 |
| (3) บริษัทในไทยส่งพนักงานไปทำงานในบริษัทในเครือในต่างประเทศ (Outbound) | 57 |
| (4) บริษัทแม่ในต่างประเทศส่งพนักงานไปทำงานให้แก่บริษัทในประเทศไทย (Inbound) | 59 |
| 2.3) การใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของบริษัทในต่างประเทศ | 63 |
| บทที่ 4 หลักกฎหมายภาษีและแนวทางการกำหนดภาวะภาษีของการส่งตัวพนักงานในต่างประเทศ | 65 |
| 4.1 แนวทางสากลที่นำเสนอโดยองค์กร OECD | 65 |
| 4.1.1 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีเงินได้ | 65 |
| 4.1.2 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีกรณีการยืมตัวพนักงาน | 70 |
| 4.2 แนวทางของประเทศจีน | 72 |
| 4.2.1 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีเงินได้ | 72 |
| ก. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 72 |
| 1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี | 72 |
| 2.) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษี | 72 |
| ข. ภาษีเงินได้นิติบุคคล | 73 |
| 1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี | 73 |
| 2.) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษี | 73 |
| 4.2.2 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีกรณีการยืมตัวพนักงาน | 74 |
| 4.3 แนวทางของประเทศมาเลเซีย | 80 |
| 4.3.1 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีเงินได้ | 80 |
| ก. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 80 |

| | |
|--|------------|
| 1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี | 81 |
| 2.) ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี | 82 |
| ข. ภาษีเงินได้นิติบุคคล | 83 |
| 1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล | 83 |
| 2.) ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี | 83 |
| 4.3.2 แนวทางการกำหนดภาระภาษีกรณีการยืมตัวพนักงาน | 84 |
| บทที่ 5 ปัญหาจากความไม่ชัดเจนของหลักเกณฑ์ในการตีความ | 86 |
| เรื่องการยืมตัวพนักงานและแนวทางในการพัฒนาหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง | |
| 5.1 ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย | 91 |
| 5.1.1 รูปแบบของการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย | 91 |
| 5.1.2 เงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษี | 91 |
| 5.1.3 การพิจารณากรณีทีถือว่ามีประกอบกิจการในประเทศไทย | 93 |
| ตามมาตรา 76 ทวิ และสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (PE) | |
| ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน | |
| 5.2 แนวทางการแก้ไข | 95 |
| บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ | 100 |
| 6.1 บทสรุป | 100 |
| 6.2 ข้อเสนอแนะ | 105 |
| 6.2.1 ในแง่ของรัฐ | 105 |
| 6.2.2 ในแง่ของผู้ประกอบการ / ผู้มีหน้าที่เสียภาษี | 107 |
| บรรณานุกรม | 109 |

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันมีการประกอบธุรกิจของบริษัทข้ามชาติเกิดขึ้นมากมาย ทำให้มีการจัดตั้งองค์กรหลากหลายรูปแบบเพื่อดำเนินธุรกิจในประเทศเป้าหมาย โดยองค์ประกอบหนึ่งที่เป็นส่วนสำคัญในการดำเนินธุรกิจนั้นคือทรัพยากรบุคคลที่มีคุณภาพ จึงทำให้เกิดการยืมตัวหรือส่งตัวพนักงานที่มีความสามารถและเชี่ยวชาญในด้านต่าง ๆ จากองค์กรอื่น เข้ามาปฏิบัติงานในองค์กรของตน ไม่ว่าจะเป็นในภาครัฐ หรือภาคเอกชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการยืมตัวหรือส่งตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือของบริษัทแม่ ซึ่งมีทั้งกรณีที่บริษัทลูกส่งพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทแม่ และกรณีที่บริษัทแม่ส่งพนักงานไปบริหารงานในบริษัทลูก แต่ในประเทศไทยมักจะพบในกรณีหลังมากกว่า โดยเฉพาะการส่งตัวพนักงานระดับสูงมาบริหารกิจการที่อยู่ในประเทศไทย เพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทลูกนั้น ๆ โดยที่บริษัทแม่อาจได้รับค่าตอบแทนจากการส่งพนักงานดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้พนักงานคนดังกล่าวยังคงมีสถานะเป็นลูกจ้างของบริษัทแม่อยู่ แต่ก็ต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ของบริษัทลูกนั้น ๆ กรณีเช่นนี้เรียกว่า การยืมตัวพนักงานหรือส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานชั่วคราว (Secondment)

โดยการที่บริษัทแม่ทำการส่งตัวพนักงานให้มาปฏิบัติงานให้กับบริษัทลูกนั้น อาจเป็นไปได้ด้วยเหตุผลและความจำเป็นหลายประการ¹ เช่น ลักษณะพิเศษเฉพาะตัวของพนักงาน กล่าวคือ งานที่จะให้พนักงานต่างด้าวนั้นทำ อาจเป็นงานที่ต้องการความรู้ ความสามารถ ทักษะ ความชำนาญเฉพาะด้านของตัวพนักงานคนนั้น เพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์กับงานที่ทำให้แก่มากที่สุด ซึ่งเป็นผลประโยชน์กับกิจการของบริษัทลูกโดยตรง หรือ การขาดแคลนแรงงาน ในบางลักษณะงาน ในบางตำแหน่งงาน หรือในบางอุตสาหกรรม บริษัทลูกอาจไม่สามารถหาพนักงานที่มีคุณสมบัติหรือมีความประสงค์ที่จะทำงานในลักษณะหรือในตำแหน่งดังกล่าวได้จากพนักงานในประเทศไทย เช่น งานวิศวกรรมบำรุงรักษาเครื่องจักรที่มีเทคโนโลยีสูงซึ่งนำเข้าจากต่างประเทศ ซึ่งวิศวกรที่มีความรู้ความสามารถที่จะบำรุงรักษาเครื่องจักรดังกล่าวได้มีเพียงวิศวกรของบริษัทผู้ผลิตเครื่องจักรดังกล่าวที่ได้รับการอบรมแล้วเท่านั้น ซึ่งวิศวกรผู้นั้น

¹ ข้อควรพิจารณาในการจ้างคนต่างด้าวทำงาน [ออนไลน์], 2560. เว็บไซต์วอนเดอร์คือทลีเกิล. แหล่งที่มา :

<https://www.wonder.legal/th/guide/ข้อควรพิจารณาในการจ้างคนต่างด้าวทำงาน>. [สืบค้นเมื่อ 21 พฤษภาคม 2563]

เป็นคนจากต่างประเทศทั้งสิ้น นอกจากนี้ยังอาจมีเหตุผลและความจำเป็นทางธุรกิจอื่น เช่น ในกรณีที่พนักงานคือผู้ลงทุนจากต่างประเทศที่ร่วมลงทุนกับบริษัทในประเทศไทยและมีความประสงค์จะเข้ามาทำงานในตำแหน่งที่สำคัญในบริษัทดังกล่าว (เช่น กรรมการบริษัท ผู้บริหารระดับสูง) เพื่อมีส่วนร่วมในการกำกับดูแล ตรวจสอบ บริหาร หรือควบคุมกิจการที่ตนได้ร่วมลงทุนนั้น

เมื่อมีการส่งตัวพนักงานจากต่างประเทศเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย จึงต้องพิจารณาในเรื่องของเงินได้ของพนักงานคนดังกล่าว รวมถึงอาจมีรายได้ของบริษัทแม่ที่เกิดขึ้นและต้องเสียภาษีในประเทศไทยด้วย ซึ่งในกรณีนี้มีปัญหาเกิดขึ้นในการตีความการจัดเก็บภาษีเงินได้ของพนักงานชาวต่างชาติเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะพบว่าแนวทางของสรรพากรตีความให้เงินได้ ไม่ว่าจะ เป็น เงินเดือน โบนัส หรือสวัสดิการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเพราะเหตุที่พนักงานชาวต่างชาติคนนั้น ๆ มีหน้าที่งาน หรือกิจการที่ได้ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม ตามหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ในหลายกรณีเมื่อคนต่างชาติมาทำงานในไทยอาจจะมีการแบ่งจ่ายเงินได้เป็นสองส่วน คือ ส่วนหนึ่งจ่ายเป็นเงินบาทในไทยสำหรับใช้จ่ายในไทย อีกส่วนหนึ่งจ่ายในต่างประเทศเป็นสกุลเงินของประเทศตนเอง ซึ่งทั้งสองส่วนจะถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงทำให้พนักงานคนดังกล่าวต้องนำเงินได้ทั้งที่ได้รับจากในประเทศไทย และได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในไทย ซึ่งกรณีนี้ ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวคำวินิจฉัยของสรรพากรและเห็นว่ามีความสอดคล้องกับกฎหมายแล้ว

แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาประเด็นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เขียนเห็นว่าแนววินิจฉัยของสรรพากรตีความเอาไว้อย่างผิดเพี้ยนและไม่เป็นธรรม เนื่องจากในการยืมตัวหรือส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยนั้นอาจมีทั้งกรณีที่มีค่าตอบแทนการส่งตัว หรือกรณีที่ไม่มีค่าตอบแทนดังกล่าว แต่เป็นกรณีที่บริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นฝ่ายตรงจ่ายค่าจ้างให้แก่พนักงานคนดังกล่าวแทนบริษัทลูก แล้วบริษัทลูกจ่ายเงินค่าจ้างพนักงานคนดังกล่าวกลับไปชดใช้คืนให้แก่บริษัทแม่ โดยที่บริษัทแม่ไม่ได้มีการคิดค่าใช้จ่ายใดเพิ่มเติม ซึ่งเรียกกรณีนี้ว่า Reimbursement Fee

แนวคำวินิจฉัยของสรรพากรตามข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/9406 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2555 ได้วางแนวให้พิจารณาว่า เงินทั้งหมดที่บริษัทลูกส่งกลับไปให้บริษัทแม่ ไม่ว่าจะ เป็นเงินเดือนในประเทศญี่ปุ่น หรือเบียเลี้ยง เป็นค่าบริการในการจัดส่งพนักงาน ทั้ง ๆ ที่บริษัทแม่ก็ไม่ได้เรียกค่าใช้จ่ายใด

ๆเพิ่มเติม โดยสรรพากรถือเสมือนว่าเงินดังกล่าวเป็นค่าบริการที่บริษัทแม่ให้บริการแก่บริษัทลูกผ่านตัวพนักงานนั้น ซึ่งย่อมมีผลให้เงินได้นั้น ถือเป็นกำไรจากธุรกิจที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ต่อมากรมสรรพากรได้วางแนววินิจฉัยตามข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8590 ลงวันที่ 23 กันยายน 2558 ขยายความคำว่าเงินได้ที่ต้องเสียภาษีนิติบุคคลออกไปกว้างมาก โดยมองว่า ค่าจ้างเงินเดือน หรือโบนัส ที่บริษัทจ่ายกลับไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ เพื่อเป็นค่าจ้าง หรือเงินเดือนของพนักงาน ถือเป็นกำไรจากธุรกิจที่จะต้องนำมาเสียภาษีด้วยเช่นกัน ซึ่งการตีความเช่นนี้มีความผิดเพี้ยน เพราะนอกจากเงินได้นี้จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ก็ยังจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ยังรวมไปถึงภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องจ่ายจากจำนวนเงินได้ก่อนเดียวกันนี้อีกด้วย

จากข้อหารือในข้างต้นเป็นตัวอย่งของความไม่ชัดเจนในการกำหนดภาวะภาษีของสรรพากร ทำให้เกิดประเด็นที่สำคัญคือ

1. การตีความรูปแบบของการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย

เนื่องจากในการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย อาจมีการกำหนดหน้าที่ในการจ่ายเงินเดือนพนักงานให้เป็นหน้าที่ของบริษัทลูกในไทยส่วนหนึ่ง และ บริษัทแม่ในต่างประเทศจ่ายอีกส่วนหนึ่ง โดยส่วนที่บริษัทแม่ในต่างประเทศจ่ายไปนั้น บริษัทลูกในประเทศไทยอาจมีการจ่ายเงินกลับไปให้บริษัทแม่ ซึ่งเงินที่ถูกส่งเงินกลับไปยังต่างประเทศนี้ หากสรรพากรพิจารณาว่า รูปแบบของการยืมตัวพนักงานเข้ามาทำงานในไทยนั้น เป็นการให้บริการของบริษัทแม่ หมายความว่า เงินที่จ่ายจากบริษัทลูกเป็นเงินได้ของบริษัทแม่ที่ต่างประเทศ ทำให้บริษัทแม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย และบริษัทในไทยต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ รวมถึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกด้วย แต่หากสรรพากรพิจารณาว่าไม่ใช่การให้บริการ แต่เป็นเพียงการ reimbursement จะทำให้บริษัทแม่ในต่างประเทศ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ส่งผลให้บริษัทลูกไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และไม่มีประเด็นเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม

จะเห็นได้ว่าผลของตีความรูปแบบของการยืมตัวพนักงานนั้น ส่งผลต่อการกำหนดภาวะภาษีโดยตรง ซึ่งจากการศึกษาพบว่า สรรพากรของไทยไม่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดในการพิจารณา ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดข้อสงสัยและยากต่อการวางแผนภาษีอีกด้วย

2. การตีความเงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษี

จะเห็นได้ว่าในข้อหาหรือปี 2558 สรรพากรไม่ได้ตอบคำถามของผู้ที่สอบถามเข้ามาในเรื่องหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเงินจำนวนใดบ้างที่จะถูกถือว่าเป็น ค่าบริการ หรือกรณีใดที่จะถูกพิจารณาว่าเป็นเพียง Reimbursement Fee ปัญหาคือบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากเงินจำนวนใด ซึ่ง สรรพากรตีความว่าเงินทั้งหมดที่บริษัทลูกในประเทศไทยจ่ายไปให้บริษัทแม่ เป็นค่าบริการในการจัดส่งตัวพนักงาน ทั้งที่ไม่ได้มีการเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มเติมจากบริษัทแม่แต่อย่างใด ซึ่งหมายความว่า บริษัทแม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้จากเงินที่บริษัทในประเทศไทยจ่ายกลับไปที่แม่เพื่อเป็นเงินเดือนพนักงาน ทั้ง ๆ ที่ ในความเป็นจริงแล้วบริษัทแม่ไม่ได้มีเงินได้แต่อย่างใด เท่ากับว่าสรรพากรเรียกเก็บภาษีจากเงินเดือนของพนักงานถึง สามประเภท ทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคล, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี

3. การพิจารณากรณีที่ถูกว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ และ สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (PE) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

สรรพากรถือว่าการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือทำให้บริษัทแม่ในต่างประเทศถูกพิจารณาว่าการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ ทำให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ตามคำสั่งกรมสรรพากร ท.ป. 13/2529 ซึ่งหากพิจารณาตัวบทและคำพิพากษาฎีกาในอดีตประกอบแล้ว จะพบว่ายังมีความไม่ชัดเจนว่าจะตีความกรณีนี้ว่า บริษัทต่างประเทศมีการประกอบกิจการในประเทศไทย อันทำให้เกิดภาระภาษีที่ตามมาได้หรือไม่ เช่นเดียวกับการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยอันต้องรับภาระภาษีในประเทศไทยหรือไม่

ในทางปฏิบัติจึงมีข้อเท็จจริงปรากฏหลายกรณีเกี่ยวกับปัญหาการกำหนดภาระภาษีของการส่งตัวพนักงานชาวต่างชาติของบริษัทในเครือนี้ และเป็นประเด็นที่ทั้งตัวผู้ประกอบการ ผู้ตรวจสอบบัญชี และที่ปรึกษาด้านกฎหมายล้วนให้ความสำคัญ

ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาและพบว่ากฎหมายของประเทศไทยไม่ได้กำหนดเรื่องการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งตัวพนักงานในเครือไว้อย่างชัดเจน รวมถึงไม่มีแนวทางหรือหลักเกณฑ์จากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีที่เป็นบรรทัดฐาน ซึ่งทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี การวางแผนภาษีและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

ในขณะที่ต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นหลักสากลตามแนวของ OECD หรือต่างประเทศ เช่นประเทศ มาเลเซีย และประเทศจีน หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์อย่างเป็นรูปธรรม เกี่ยวกับประเด็นภาระภาษีนี้กรณีนี้ ซึ่งสร้างความมั่นใจ และง่ายต่อการวางแผนภาษีของนักลงทุนเป็นอย่างมาก จึงทำให้ผู้เขียนมีความสนใจในการศึกษาประเด็นนี้อย่างลึกซึ้ง โดยวิเคราะห์แนวคำวินิจฉัยของ สรรพากร เทียบเคียงกับแนวคำวินิจฉัยในอดีต และแนวทางหรือหลักเกณฑ์ตามแนว OECD และแนวทาง ของต่างประเทศเกี่ยวกับกรณีการเก็บภาษีเงินได้ของพนักงานต่างชาติที่ถูกส่งเข้ามาปฏิบัติงานให้กับ บริษัทในเครือ เพื่อเสนอแนวทางที่เป็นที่ยอมรับในระดับสากล

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อศึกษากฎหมาย และหลักการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับภาระภาษีของการส่งตัวพนักงาน ต่างชาติมาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย (secondment)
2. เพื่อศึกษาความเหมาะสมในการตีความของสรรพากร ตามคำวินิจฉัยของสรรพากรเกี่ยวกับ ภาระภาษีของการส่งตัวพนักงานต่างชาติมาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ชำซ้อนกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ของการส่งตัวพนักงานต่างชาติมาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย
4. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในการส่งตัวพนักงานต่างชาติมาทำงานให้กับ บริษัทในเครือตามแนว OECD และต่างประเทศ เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับประเทศไทย
5. เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาการตีความของสรรพากรในการจัดเก็บภาษีของ พนักงานที่เข้ามาปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย

1.3 สมมติฐานในการศึกษา

หลักเกณฑ์ในการกำหนดภาระภาษีและการตีความของสรรพากรเกี่ยวกับการส่งตัวพนักงาน ชาวต่างชาติเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทยขาดความชัดเจนและก่อให้เกิดความไม่เป็น ธรรมต่อผู้เสียภาษี จึงควรกำหนดแนวทางที่ชัดเจนและเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว

1.4 วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษาเอกัตศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร โดยการค้นคว้ารวบรวมข้อมูล ทั้งในประเทศไทย และต่างประเทศ วิเคราะห์ด้วยทฤษฎีหมาย หนังสือ คำอธิบาย คำพิพากษา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือต่างๆ แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร บทความในวารสารต่าง ๆ ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต รวมไปถึงกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งทำการสอบถามกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการส่งตัวพนักงานชาวต่างชาติเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย

1.5 ขอบเขตในการศึกษา

ศึกษาในเรื่องของภาระภาษีเงินได้เกี่ยวกับการส่งตัวหรือยืมตัวพนักงานชาวต่างชาติจากบริษัทแม่เพื่อมาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทยเป็นการชั่วคราว (Secondment) ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร อนุสัญญาภาษีซ้อน และแนวข้อหารือของกรมสรรพากร โดยศึกษาควบคู่ไปกับแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ในเรื่องเดียวกันนี้ของ OECD และต่างประเทศ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

หากมีการศึกษาภาระภาษีเกี่ยวกับการส่งตัวพนักงานเพื่อมาทำงานให้กับบริษัทในเครืออย่างลึกซึ้ง จะทำให้เกิดประโยชน์ในหลายด้าน

1.) ในด้านของรัฐ ทำให้เข้าใจถึงการตีความการจัดเก็บภาษีอากรที่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษี รวมถึงหลักในการกำหนดภาระภาษีที่เหมาะสมและเป็นธรรม เพื่อภาพลักษณ์ที่ดี และเพิ่มความน่าเชื่อถือในคำวินิจฉัยของสรรพากร ซึ่งจะทำให้องค์กรต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเกิดความมั่นใจ และยินดีที่จะปฏิบัติตามระบบการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยอีกด้วย

2.) ในด้านผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณาของสรรพากร และทราบว่าตนมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีในส่วนตัว ควรวางแผนภาษีเช่นไร รวมถึงเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง โดยปราศจากข้อสงสัยในการตีความการจัดเก็บภาษีของสรรพากร

3.) ในด้านวิชาการ จะช่วยให้ผู้ที่สนใจในประเด็นการตีความของสรรพากร เกิดความเข้าใจหลักการที่เป็นธรรมและเหมาะสมของภาระภาษีเกี่ยวกับการส่งตัวพนักงานชาวต่างชาติเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือ ผ่านการศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางของหลักรากและต่างประเทศ

บทที่ 2

ภาพรวมของการส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือ

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ

2.1.1 ความหมายของบริษัทข้ามชาติ

ในปัจจุบันบริษัทต่าง ๆ ได้มีการขยายขนาดทางธุรกิจไปยังประเทศ ภูมิภาค และทวีปต่าง ๆ ทั่วโลก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงปลายศตวรรษที่ยี่สิบเรื่อยมา ส่งผลให้เกิดความท้าทายในการจัดการและพัฒนาความสามารถขององค์กร (Organizational Capability) ไปพร้อมกันกับการรักษามาตรฐานในการดำเนินธุรกิจของตน ดังนั้น องค์กรทางธุรกิจต่าง ๆ จึงมีการปรับตัวอย่างมีนัยสำคัญ เพื่อสร้างความเป็นสากลให้กับกิจการของตน เราจึงมักเห็นบริษัทย่อย/บริษัทลูก (Subsidiary Company) และบริษัทใหญ่/บริษัทแม่ (Parent Company) ที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่เรียกว่า บริษัทในเครือ (Affiliated Company) กระจายไปยังหลายประเทศ โดยเราจะเรียกบริษัทในเครือในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกนี้ว่า บริษัทข้ามชาติ/บรรษัทข้ามชาติ (Multinational Company หรือ Multinational Corporations: MNCs)²

นับตั้งแต่หลังสงครามโลกครั้งที่สองเป็นต้นมานั้น คำนิยามของคำว่าบรรษัทข้ามชาติ หมายถึงบริษัทที่เป็นเจ้าของ ควบคุมหรือ จัดการสิ่งอำนวยความสะดวกในการผลิตในหลายๆ ประเทศ โดยที่บรรษัทข้ามชาติ ในปัจจุบันมีถึงร้อยละ 25 ของผลผลิตโลก และการค้าระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก ในต่างประเทศ (intrafirm trade) ประมาณได้ว่ามีค่าเท่ากับ 1 ใน 3 ของการค้าโลก (Salvatore D., 2007: 429)

บริษัทข้ามชาติ จึงเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีผลประโยชน์ร่วมกันในการประกอบกิจการในประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของกลุ่มบริษัทที่จัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศหรือมากกว่านั้นขึ้นไป โดยบริษัทแม่จะตั้งอยู่ในประเทศที่เรียกว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ (Home Country) และบริษัทลูกจะตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ (Host Country) ซึ่งแนวทางในการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาตินั้นจะมี

² อัจฉนิตา เทพไตรรัตน์. “ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ประชาคมอาเซียน กรณีการรับจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติระหว่างไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556); น.5

บริษัทแม่เป็นผู้ควบคุมดูแลและกำหนดนโยบายการบริหารของบริษัทลูก³ ทำให้บริษัทข้ามชาติมีบทบาทต่อระบบเศรษฐกิจ อาจกล่าวได้ว่าเป็นเครื่องมือในการสร้างความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา จะได้รับประโยชน์จากเงินลงทุนที่นำเข้ามาในประเทศ เป็นผลให้มีการจ้างงานเพิ่มขึ้น การถ่ายทอดเทคโนโลยี รวมไปถึงการเรียนรู้วัฒนธรรม วิถีชีวิต แนวคิด และสภาพสังคมของประเทศที่บริษัทข้ามชาติเข้าไปดำเนินธุรกิจ ถึงแม้ว่าบริษัทข้ามชาติจะเป็นองค์กรทางธุรกิจที่มุ่งแสวงหาผลกำไร แต่บทบาทที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งก็คือ การเพิ่มการแข่งขันภายในประเทศมากยิ่งขึ้น ซึ่งนั่นจะยิ่งเป็นการกระตุ้นให้เกิดการลงทุนในด้านต่าง ๆ และทำให้มีผลผลิตเพิ่มขึ้นอีกด้วย โดยนิติบุคคลที่รวมกลุ่มกันนั้น อาจมีการเชื่อมความสัมพันธ์กันในหลายรูปแบบ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

2.1.2 รูปแบบการจัดตั้งบริษัทข้ามชาติ

บริษัทต่างประเทศที่จะเข้ามาลงทุนประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยการจัดตั้งรูปแบบองค์กรธุรกิจมีด้วยกันหลายรูปแบบ ซึ่งในภาพกว้างๆ อาจแยกพิจารณาได้เป็นหลายประเภท เช่น จัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ กล่าวคือ บริษัทลูก/ย่อย (Subsidiary Company), เปิดสาขาในไทย (Branch), ตั้งเป็นกิจการร่วมค้า (Joint Venture), ตั้งตัวแทนจำหน่าย (Distributor), ตั้งสำนักผู้แทน (Representative Office) เป็นต้น

1.) การตั้งบริษัทในเครือ (Subsidiary Company)⁴

บริษัทในเครือหรือบริษัทลูก จะถูกควบคุมจากบริษัทหนึ่งๆ ที่เรียกว่าบริษัทแม่ตั้งเป็นแกนสำคัญอยู่ที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตนทั้งหมด บริษัทลูกเหล่านี้มักถูกจัดตั้งขึ้นในอีกประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจ โดยตรงที่เรียกว่าประเทศแหล่งเงินได้

การตั้งบริษัทในเครือมีผลทางกฎหมาย คือจะทำให้บริษัทมีสภาพความเป็นนิติบุคคลแยกขาดต่างหากออกจากบริษัทแม่โดยถือเป็นคนละนิติบุคคล สามารถดำเนินธุรกิจและทำนิติกรรมสัญญาต่าง ๆ ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่จะสามารถควบคุมบริษัทลูกได้เพียงผ่านอำนาจในการถือ

³ นิโบล พรหมณ์สุวรรณ. “การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556) ; น.8

⁴ เรื่องเดียวกัน.

หุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในความเป็นจริงประกอบกันแล้วการดำเนินงานและความสัมพันธ์ภายในบริษัทข้ามชาติเชิงธุรกิจการค้าไม่ได้แยกขาดจากกันแต่อย่างใด

2.) การตั้งสำนักงานหรือสาขา (Branch Office)

การดำเนินธุรกิจผ่านการตั้งสำนักงานหรือสาขานั้น เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศที่เข้าไปลงทุน เพียงแต่เข้ามาทำการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาเท่านั้น กรณีนี้จึงไม่มีนิติบุคคลหรือบริษัทใหม่เกิดขึ้นในประเทศที่จะเข้าไปลงทุน แม้จะมีการจดทะเบียนก็ไม่ทำให้มีนิติบุคคลหรือบริษัทใหม่เกิดขึ้น เพราะการจดทะเบียนดังกล่าวไม่ใช่การจดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล สำนักงานหรือสาขาที่ตั้งขึ้นในประเทศที่รับการลงทุนยังคงเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ (Head Office) มิได้เป็นหน่วยใหม่แยกต่างหากเป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด

ความแตกต่างระหว่างการจัดตั้งบริษัทในเครือหรือบริษัทลูกกับการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาก็คือ บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากบริษัทแม่ แต่สาขาไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายที่แยกขาดออกจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด

3.) การครอบงำกิจการบริษัท (Takeover)

เป็นกรณีที่บริษัทหนึ่งซึ่งมีผู้ถือหุ้นเดิมที่มีอำนาจในการควบคุมบริษัท ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะหมายถึงผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นมากที่สุด在公司นั้น ได้ถูกอีกบริษัทหนึ่งกว้านซื้อหุ้น ไม่ว่าจะด้วยการจำหน่ายหุ้น โอนหุ้น จนกระทั่งผู้ถือหุ้นเดิมสูญเสียอำนาจในการออกเสียงและอำนาจในการควบคุมกิจการไป ในการได้มาซึ่งกิจการบริษัทต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติวิธีนี้ ถือว่าบริษัทที่ถูกครอบงำนั้นได้กลายเป็นบริษัทลูกของบริษัทข้ามชาติด้วยแล้วเช่นเดียวกัน เพราะ บริษัทแม่ถือสิทธิการควบคุมส่วนใหญ่ของหุ้นในบริษัทท้องถิ่นนั้นไว้

4.) การลงทุนในกิจการร่วมค้า (Joint Venture)

เป็นการจัดตั้งทุนธุรกิจร่วมตั้งแต่สองหน่วยธุรกิจขึ้นไป โดยเป็นการร่วมทุนในการจัดตั้งองค์กรใหม่ขึ้นมาซึ่งเป็นอิสระจากธุรกิจหรือองค์กรเดิมที่แต่ละฝ่ายมีอยู่แล้ว การทำธุรกิจร่วมทุนนี้ แต่ละบริษัทจะเข้าไปร่วมในการบริหารงานบริษัทร่วมทุน โดยมีการกำหนดสัดส่วนการร่วมทุนในบริษัทร่วมทุน

นี้ ขึ้นอยู่กับอำนาจการต่อรองและสัดส่วนเงินลงทุนของแต่ละบริษัท เรียกได้ว่าเป็นองค์กฤษฎะของธุรกิจร่วมทุนทั้งในแง่นโยบายและการดำเนินงานทำให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารงาน⁵

กิจการร่วมค้าที่บริษัทข้ามชาติได้ไปร่วมลงทุนในประเทศต่าง ๆ ไม่ว่าจะร่วมลงทุนกับบริษัทเอกชนในท้องถิ่น หรือหน่วยงานต่าง ๆ ของรัฐในประเทศนั้น โดยมีสภาพเป็นบริษัทลูกหรือไม่ นั้น เบื้องต้นต้องพิจารณาจากรูปแบบการจัดตั้งของกิจการและกฎหมายนิติบุคคล รวมถึงกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องภายในประเทศนั้น ๆ ว่าเป็นกิจการร่วมค้านิติบุคคล (Equity Joint Venture) หรือมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการภายใต้สัญญากิจการร่วมค้าเท่านั้น (Non-Equity Joint Venture/ Contractual Joint Venture) แม้ว่ากิจการร่วมค้าดังกล่าวจะมีสภาพเป็นนิติบุคคล แต่เมื่อเทียบกับสัดส่วนการถือหุ้น และการเสียภาษีที่มีรูปแบบเฉพาะตัว โดยคำนวณจากการแบ่งกำไรตั้งเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นบริษัทลูกในความหมายของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งน่าจะตีความว่าเป็นการร่วมดำเนินธุรกิจรูปแบบหนึ่งมากกว่า เพราะประเทศแหล่งเงินได้มักระบุให้บริษัทท้องถิ่น หรือหน่วยงานรัฐของตนมีหุ้นมากกว่าคนต่างชาติในกิจการร่วมค้าดังกล่าว

5.) การตั้งบริษัทตัวกลาง (An Intermediate Chain of Company)

การตั้งบริษัทตัวกลางเป็นความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่ที่อยู่ประเทศหนึ่งกับบริษัทลูกที่ตั้งอยู่อีกประเทศหนึ่ง โดยบริษัทตัวกลางนี้อาจตั้งอยู่ในประเทศของบริษัทแม่ หรือจัดตั้งในประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ หรือแม้แต่ในประเทศอื่น ๆ ที่ไม่ใช่สองประเทศแรก (ประเทศที่สาม) เพื่อทำหน้าที่ในการถือกรรมสิทธิ์ หรือมีอำนาจควบคุมบริษัทลูกนั้น ๆ แทนบริษัทแม่ ในด้านการวางแผนภาษี บริษัทตัวกลางยังเป็นจุดผ่านของทุนหรือกำไรเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ ในการบรรเทาภาระภาษี เมื่อมีบริษัทตัวกลางดังกล่าวแล้วจะทำให้ภาระภาษีโดยรวมของบริษัทข้ามชาติลดลงได้อย่างมาก

6.) การตั้งตัวแทนทางการค้า (Commercial Agency)

เป็นการที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งให้ตัวแทนในประเทศที่จะเข้าไปลงทุน ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าซื้อสินค้าของตน และอาจจะให้มีอำนาจในการเจรจาต่อรองตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนก็ได้ ทั้งนี้ กิจกรรมที่ตัวแทนกระทำไปนั้นเป็นการกระทำในนามของตัวการและเพื่อประโยชน์ส่วนได้เสียของตัวการ ผลกำไรขาดทุนและความเสี่ยงตกเป็นของตัวการ ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายในต่างประเทศ เป็นความสัมพันธ์ตาม

⁵ ชีรยุส วัฒนาศุภโชค, “กลยุทธ์เพื่อการเติบโตสมัยใหม่ (Innovative Growth Strategy) [ออนไลน์].” โครงการสัมมนาวิชาการก้าวสู่ทศวรรษที่สามกับ MBA จุฬาฯ, แหล่งที่มา : <http://jannyjune.blogspot.com/2013/09/business-alliance.html>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 9 มกราคม 2564]

สัญญาซื้อขาย ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างตัวแทนกับตัวการในต่างประเทศเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญา ตัวการตัวแทน โดยตัวแทนจะต้องขายสินค้าตามราคาที่ตัวการกำหนดและตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของบำเหน็จ (Commission) ซึ่งมักจะคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่ซื้อขายกัน และการชำระเงินผู้ซื้อ ก็มักจะชำระตรงไปยังผู้ขาย ในต่างประเทศโดยการเปิด Letter of Credit

7.) การตั้งผู้แทนจัดจำหน่าย (Distributor)

เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดไว้ การตั้งผู้จัดจำหน่ายนั้นมี 2 ประเภท คือ ผู้จัดจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวและผู้จัดจำหน่ายแบบผูกขาด

กรณีที่เป็นผู้จัดจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียว (Sole Distributor) หมายความว่า ผู้ผลิตให้การรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ยังคงสงวนสิทธิที่จะขายโดยตรงด้วยตนเอง ส่วนผู้จัดจำหน่ายแบบผูกขาด (Exclusive Distributor) หมายความว่า ผู้ผลิตให้การรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้น จะต้องจำหน่ายโดยผู้จัดจำหน่ายรายนั้นเท่านั้น

ผู้จัดจำหน่าย ไม่มีฐานะเป็นตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศ แต่มีฐานะเป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในต่างประเทศมาจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่าย จึงเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย ไม่ใช่ความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการตัวแทน ดังเช่นกรณีตัวแทนทางการค้าในข้างต้น โดยผลประโยชน์ที่ผู้จัดจำหน่ายจะได้รับ คือกำไรจากการขายสินค้าให้ผู้ซื้อในประเทศ ความเสี่ยงต่อกำไรขาดทุนจึงตกเป็นของผู้จัดจำหน่ายเอง เพราะฉะนั้นผู้ผลิตในต่างประเทศน่าจะไม่ได้ชื่อว่าประกอบกิจการในไทย และผู้จัดจำหน่ายก็ไม่น่าจะต้องเสียภาษีแทนผู้ผลิตในต่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมักประเมินให้ผู้จัดจำหน่ายเสียภาษีแทน ซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537, คดีระหว่างบริษัทบอร์เนียวเทค จำกัด กับกรมสรรพากร ที่ไม่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร

8.) การทำสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ

การเข้ามาประกอบธุรกิจในรูปแบบนี้ จะทำในรูปแบบของสัญญาเท่านั้น โดยอาจจะเป็นสัญญาซื้อขายสินค้า สัญญาให้บริการต่าง ๆ นอกจากนี้ อาจเป็นสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี กล่าวคือ บริษัทต่างประเทศที่เป็นเจ้าของเทคโนโลยีตกลงขายเทคโนโลยีให้แก่ผู้ลงทุนในประเทศไทยเพื่อผู้ลงทุนจะได้นำมาใช้ในการผลิตสินค้า หรือปรับปรุงการผลิตของตน หรือเพื่อให้การบริการ การจัดการ การเงิน การบัญชี หรือการตลาดของตน มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีนี้อาจแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) สัญญาให้สิทธิทางการค้าและ

บริการหรือแฟรนไชส์ (Franchise) และสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค (Technical Assistance Agreement) สำหรับค่าตอบแทนที่บริษัทต่างประเทศได้รับตามสัญญาเหล่านี้ ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมักถือว่าเป็นค่าสิทธิ (Royalty) ผู้จ่ายภาษีต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 แต่ศาลจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงแต่ละกรณี

2.1.3 เหตุผลในการจัดตั้งบริษัทข้ามชาติ⁶

1.) ความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบของโครงข่ายทั่วโลก (global network) ของการผลิตและการจัดจำหน่าย (distribution) ความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบ ได้มาจากการรวมตัวแนวตั้งและแนวนอน (vertical และ horizontal integration) กับ บริษัทลูก โดยการรวมตัวในแนวตั้ง (vertical integration) นั้นสามารถทำให้บริษัท ข้ามชาติมั่นใจได้ถึงการผลิตของวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลาง สำหรับใช้ในการ ผลิตสินค้าขั้นสุดท้าย รวมถึงประสิทธิภาพในการกระจายสินค้าและโครงข่ายของการให้บริการที่ดีขึ้น ส่วนการรวมตัวในแนวนอน (horizontal integration) ที่กระทำผ่าน บริษัทลูกของ บริษัทข้ามชาตินั้นเป็นการป้องกันและใช้อำนาจการผูกขาดในต่างประเทศ รวมถึงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ให้เข้าเงื่อนไขของท้องถิ่นและรสนิยมของผู้บริโภคในประเทศนั้น ๆ เป็นต้น

2.) ความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบของบริษัทข้ามชาติ ยังตั้งอยู่บนหลัก ของการประหยัดจากขนาด (economies of scale) ในการผลิตสินค้า การจัดหาเงิน (financing) การวิจัยและพัฒนา (Research and Development: R&D) และการ รวบรวมข้อมูลทางการตลาด จากการผลิตจำนวนมากบริษัทข้ามชาตินี้เองที่ทำให้ สามารถที่จะแบ่งแยกการทำงานและความชำนาญในการผลิตได้ดีกว่าบริษัทของ ประเทศที่มีขนาดเล็ก (smaller national firms) ยิ่งกว่านั้นบริษัทข้ามชาติในฐานะของบริษัทแม่และบริษัทลูกอยู่ในฐานะที่ดีกว่าในการจัดหาทุน (finance) ให้กับ โครงการขนาดใหญ่

3.) บริษัทลูกในต่างประเทศจะมีรูปแบบของข้อมูลที่มาจากทั่วโลกเพื่อส่ง ต่อไปยังบริษัทแม่ ทำให้อยู่ในสถานะที่ดีกว่าบริษัทท้องถิ่นในประเทศนั้น ๆ ในแง่ของ การที่จะสามารถพัฒนา คาดการณ์พยากรณ์และแสวงหาผลได้ การได้เปรียบใน ด้านต้นทุนเปรียบเทียบ การรับรู้ถึงรสนิยมของผู้บริโภคและเงื่อนไขทางด้าน การตลาดในประเทศนั้น ๆ

4.) กิจการขนาดใหญ่มักมีการลงทุนต่างประเทศเพราะคาดว่าจะได้รับกำไรจากการลงทุนมากขึ้นจากการลงทุนนั้น เนื่องจากการมีความได้เปรียบของการ แข่งขัน (competitive

⁶ เศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศเบื้องต้น, บทที่ 13 การเคลื่อนย้ายปัจจัยการผลิตระหว่างประเทศและบริษัทข้ามชาติ

(International Resource Movement and Multinational Corporations) น.298-300, แหล่งที่มา :

<http://fuangfah.econ.cmu.ac.th/teacher/nisit/files/ch.13.1.pdf>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2564]

advantage) ในอุตสาหกรรมนั้น เช่น การลงทุนของบริษัทรถยนต์โตโยต้าในสหรัฐฯ และไอบีเอ็มในญี่ปุ่น การลงทุนของบริษัทเทเลคอมโพรนิคส์ ของญี่ปุ่นหลายประเทศที่เป็นบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่แล้วเข้าไปลงทุนในสหรัฐฯ เพื่อต้องการรุกเข้าสู่ตลาดคอมพิวเตอร์ในสหรัฐฯ จากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ หมายความว่า บริษัทข้ามชาติมีลักษณะที่เป็นผู้ขายน้อยราย (oligopolist) โดยขายสินค้าที่มีความแตกต่างกัน (differentiated products) ซึ่งถูกพัฒนาขึ้นจาก แบบจำลองช่องว่างของเทคโนโลยี (technological gap) และแบบจำลองวัฏจักร ผลิตภัณฑ์ (product cycle model) และเป็นการผลิตภายใต้เงื่อนไขของการประหยัด จากขนาดการผลิต (economies of scale) เช่น รถยนต์ น้ำมันปิโตรเลียม อิเล็กทรอนิกส์ เหล็ก อุปกรณ์สำนักงาน เคมีภัณฑ์ และ อาหาร เป็นต้น

5.) บริษัทข้ามชาติยังอยู่ในฐานะที่ดีกว่าในการควบคุมหรือเปลี่ยนแปลง ผลประโยชน์ต่อสภาพแวดล้อมในธุรกิจที่ทำอยู่มากกว่าบริษัทของประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น ในการตั้งโรงงานเพื่อผลิตขึ้นส่วน บริษัทสามารถกระทำในสิ่งที่ เรียกว่า “ซื้อไปทั่ว (shop around)” สำหรับประเทศที่มีค่าจ้างต่ำที่เสนอหรือจูงใจในรูปแบบของภาษี (tax holidays) การสนับสนุน ภาษีอื่น ๆ และผลประโยชน์ของการค้า การปรับตัวของบริษัทข้ามชาติต่อประเทศที่พวกเขาจะไปลงทุนนั้น หมายความว่าบริษัทข้ามชาติอยู่ในฐานะที่เป็นต่อบริษัทภายในประเทศในการมีอิทธิพลต่อรัฐบาลท้องถิ่นและการบีบคั้นเอาผลประโยชน์ (extract benefits) ยิ่งกว่านั้นบริษัทข้ามชาติ สามารถซื้อขายสัญญาฉบับบริษัทท้องถิ่น (up promising local firms) เพื่อหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงในอนาคตและเพื่อการอยู่ในฐานะที่ดีกว่าบริษัทภายในประเทศในการทำกิจกรรมอื่น ๆ ที่จำกัดไว้เฉพาะการค้าท้องถิ่นและเพื่อเพิ่มกำไร

6.) การใช้นโยบายถ่ายโอนราคา (transfer pricing) คือ จะมีการส่งขึ้นส่วนที่มีราคาสูงไปสู่บริษัทลูกในประเทศที่มีการเก็บภาษีที่ต่ำกว่าและการถ่ายโอน สินค้าที่ราคาถูกกว่าจากบริษัทลูกในต่างประเทศมาสู่ประเทศที่มีอัตราภาษีสูง ทั้งนี้ เพื่อให้ค่าใช้จ่ายทางภาษีต่ำสุด ซึ่งจะอยู่แบบภายในบริษัท (intrafirm) จึงตรงกัน ข้ามกับการค้าระหว่างประเทศอิสระหรือเป็นการปฏิบัติในลักษณะของการพึ่งตนเอง (arm's length)

7.) การผสมผสานของปัจจัยการผลิตเกือบหรือทั้งหมดให้ผลประโยชน์ใน การแข่งขันระหว่างบริษัทข้ามชาติกับบริษัทท้องถิ่น และอธิบายถึงการแพร่กระจาย และความสำคัญอย่างมากของบริษัทข้ามชาติในปัจจุบันนี้ โดยการรวมในแนวตั้ง และแนวนอนกับบริษัทลูกในต่างประเทศจากการอาศัยความได้เปรียบของการ ประหยัดจากขนาดการผลิตและการอยู่ในฐานะที่ดีกว่าบริษัทท้องถิ่นในการควบคุม สภาพแวดล้อมที่พวกเขาดำเนินการอยู่ บริษัทข้ามชาติได้เริ่มจัดอยู่ในรูปแบบของ องค์กรทาง

เศรษฐกิจเอกชนระหว่างประเทศ (Private International Economics Organization) ที่มีบทบาทเป็นอย่างมากในปัจจุบันนี้

2.2 ภาพรวมของการส่งตัวพนักงานของบริษัทในเครือ

โดยทั่วไปแล้วการเคลื่อนย้ายแรงงาน หรือพนักงาน มักเป็นกรณีแรงงานทักษะสูง ซึ่งแรงงานทักษะสูงที่พบได้ในโลกปัจจุบัน อาจแบ่งเป็น 4 กลุ่มหลักๆ⁷ ได้แก่ 1) ผู้บริหารระดับสูงที่เคลื่อนย้ายผ่านบริษัทข้ามชาติ 2) ผู้เชี่ยวชาญหรือนักวิชาชีพ 3) นักการเมือง นักการทูต พ่อค้า และ 4) กลุ่มคนทำงานสร้างสรรค์ เช่น ศิลปิน นักออกแบบ ภัณฑารักษ์ เป็นต้น ทำให้มีการให้นิยามแรงงานทักษะสูงที่น่าสนใจ เช่น แรงงานทักษะสูงเป็นผู้มีและเป็นตัวแทนของความรู้ที่ถ่ายทอดออกมาเพื่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจ (Yeoh & Lam, 2016, p. 4; Sassen, 2005) หรือคำนิยามจากนักวิชาการด้านการย้ายถิ่นที่ว่า “แรงงานทักษะสูงคือกลุ่มที่มีระดับการโยกย้ายสูงโดยนิยาม” (Yeoh & Lam, 2016, p. 15) เพื่อชี้ให้เห็นความสัมพันธ์พิเศษระหว่างแรงงานทักษะสูงกับการเคลื่อนย้าย

ในหลายประเทศมีนโยบายพิเศษสำหรับดึงดูดคนกลุ่มนี้โดยเฉพาะ เช่น สิงคโปร์ (ดู Yeoh & Lam, 2016) หรือในกรณีประเทศไทย ทั้งการอำนวยความสะดวกอย่างเป็นระบบผ่านมาตรการส่งเสริมการลงทุนโดยใช้นโยบายส่งเสริมการลงทุนของภาคเอกชนที่ริเริ่มเป็นครั้งแรก เมื่อ พ.ศ. 2497 ผ่านคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) หรือการมีโครงการพัฒนาพื้นที่บริเวณชายฝั่งทะเลตะวันออก 4 หรือ Eastern Seaboard Development Program (ESB) เกิดขึ้นในรัฐบาลของ “พล.อ. เปรม ติณสูลานนท์” ใน พ.ศ. 2525 ภายใต้แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2525–2529) ซึ่งทำให้มีการกระจุกตัวของแรงงานทักษะสูงชาวต่างชาติในบริเวณดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นเป็นลำดับ โดยมีชาวญี่ปุ่นเป็นกลุ่มใหญ่ที่สุด (Huguet, 2014, p. 3) แต่ก็ไม่ได้มีการดำเนินการเรื่องนี้อย่างจริงจังแต่อย่างใด

โดยผู้เขียนจะขอกล่าวถึงแรงงานทักษะสูงในกลุ่มแรก นั่นคือผู้บริหารระดับสูง แน่นนอนว่าเมื่อบริษัทข้ามชาติมีการค้าและลงทุนในต่างประเทศ ย่อมทำให้เกิดกลยุทธ์หรือรูปแบบในการควบคุม ดูแลกิจการหลากหลายวิธี หนึ่งในนั้นคือ การบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลอันเป็นตัวแปรสำคัญในการ

⁷ จันทน์ เจริญศรี, การเคลื่อนย้ายของแรงงานทักษะสูงในไทย: การเคลื่อนย้าย การเคลื่อนที่ และการเคลื่อนย้ายเสมือน. น.250-256, แหล่งที่มา : <https://socanth.tu.ac.th/wp-content/uploads/2018/09/prasert-ed-2018-07-chantanee.pdf>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 9 มกราคม 2564]

ประกอบธุรกิจ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องส่งผู้บริหารระดับสูง หรือพนักงานที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญของบริษัทแม่ไปเพื่อถ่ายทอดเทคโนโลยีและ Know-How ให้แก่พนักงานท้องถิ่นในบริษัทลูก โดยมีการศึกษาเกี่ยวกับการจัดการทรัพยากรมนุษย์ระหว่างประเทศ⁸ และพบว่าแนวคิดในการบริหารงานทรัพยากรบุคคลของบริษัทข้ามชาติ แบ่งออกเป็น 4 ประเภทด้วยกัน ดังจะกล่าวต่อไปนี้

2.2.1 แนวคิดในการบริหารงานทรัพยากรบุคคลของบริษัทในเครือ⁹

การบริหารงานของบริษัทข้ามชาตินั้น ประกอบไปด้วยกลยุทธ์ในหลายรูปแบบอันได้แก่ Polycentric, Geocentric, Regiocentric และ Ethnocentric International Strategy

1.) การบริหารแบบกระจายอำนาจทั่วประเทศ (Polycentric)¹⁰ คือแนวคิดในการบริหารบริษัทลูกในต่างประเทศด้วยนโยบายท้องถิ่น โดยจะเลือกใช้รูปแบบการบริหารที่เหมาะสมแตกต่างกันออกไปตามแต่ละท้องถิ่น ทั้งเรื่องการกระจายอำนาจการตัดสินใจ การออกแบบสินค้า ทำให้ไม่มีการใช้พนักงานข้ามชาติ แต่นิยมแต่งตั้งตำแหน่งผู้บริหารที่มาจากประเทศที่มีการลงทุนหรือประเทศเจ้าบ้าน (Host-Country Nationals-HCNs) รวมทั้งให้อำนาจการตัดสินใจกับผู้บริหารคนดังกล่าวมากในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตามแม้ว่าส่วนใหญ่จะใช้ผู้บริหารจากประเทศลูก แต่ในบางครั้งตำแหน่งผู้บริหารระดับสูงก็อาจส่ง Expatriate จากประเทศแม่มาเป็นผู้บริหารได้เช่นกัน และใช้ผู้บริหารจากประเทศลูกเฉพาะในตำแหน่งผู้บริหารระดับกลางเท่านั้น

แนวคิดนี้เชื่อว่าในประเทศที่แตกต่างกันมีวัฒนธรรมที่ต่างกัน จึงควรจะบริหารด้วยรูปแบบที่เหมาะสมต่างกันออกไปตามแต่ละท้องถิ่น เพราะไม่มีวิธีใดที่จะสามารถใช้ได้กับทุกประเทศทั่วโลก โดยนโยบาย Polycentric นี้ ถือเป็นแนวคิดที่ตรงข้ามกับ Ethnocentric อย่างสิ้นเชิง โดยข้อดีของวิธีการนี้คือ ผู้บริหารเข้าใจวัฒนธรรมของประเทศตนเองดีอยู่แล้ว จึงสามารถแก้ปัญหาได้อย่างถูกต้อง เพราะคุ้นเคยกับสภาพแวดล้อมทางการเมือง เศรษฐกิจและกฎหมายดีอยู่แล้ว นอกจากนี้เมื่อผู้บริหารเป็นคน

⁸ จตุรงค์ นภธร. (2560). การบริหารทรัพยากรมนุษย์ในระดับนานาชาติ. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

⁹ ดร.ชลธิศ ดารารวงษ์. (2556). วารสารบริหารธุรกิจ. ปีที่ 36. ฉบับที่ 138 (เมษายน-มิถุนายน 2556). คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: น.31

¹⁰ K.Pairoj. การบริหารแบบ Polycentric International Strategy [ออนไลน์]. แหล่งที่มา :

<https://greedisgoods.com/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%9A%E0%B8%A3%E0%B8%B4%E0%B8%AB%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B9%81%E0%B8%9A%E0%B8%9A-polycentric-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD/>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2564]

ประเทศเดียวกับพนักงานในประเทศบริษัทลูก ทำให้พนักงานในประเทศลูกมีโอกาสเชื้อฟังมากกว่าผู้บริหารที่ถูกส่งมาจากประเทศแม่ และยังเป็น การเพิ่มขวัญ/กำลังใจให้พนักงานในประเทศลูก เพราะมีโอกาสได้ก้าวขึ้นในตำแหน่งที่สูงขึ้น รวมถึงมีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าการส่งผู้บริหารมาจากประเทศแม่อีกด้วย

2.) การบริหารแบบกระจายอำนาจทั่วโลก (Geocentric)¹¹ คือ การบริหารบริษัทข้ามชาติโดยมุ่งเน้นความเป็นสากล (Global) เป็นการบริหารในแบบที่นโยบายจะเป็นไปในทิศทางเดียวกันในทุกบริษัทสาขาทั่วโลก ในขณะที่ต้องการความเป็นสากลเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่แตกต่างกันในแต่ละท้องถิ่นทั่วโลก เป็นรูปแบบการผสมผสาน 2 แนวคิด ระหว่าง Ethnocentric และ Polycentric มารวมกัน กล่าวคือ ต้องการความเป็นมาตรฐานเดียวกันที่ใช้กับสากลได้ โดยจะเกิดจากการทำความเข้าใจส่วนที่แตกต่างและเหมือนกันของแต่ละประเทศ เพื่อสร้างนโยบายใหม่ขึ้นมาให้สอดคล้องกับทุกประเทศ เพื่อที่จะใช้ประเด็นดังกล่าวตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่แตกต่างกันในแต่ละท้องถิ่นทั่วโลก

ในส่วนของการจัดการทรัพยากรมนุษย์ของนโยบาย Geocentric HRM จะเน้นใช้ผู้บริหารระดับสูงและระดับกลางที่เก่งตรงความต้องการมากที่สุด โดยไม่สนว่าผู้บริหารคนดังกล่าวจะมาจากประเทศใด อาจจะเป็นที่ไม่ใช่บุคลากรจากประเทศของบริษัทแม่ หรือประเทศของบริษัทลูกก็ได้ ซึ่งข้อดีของวิธีการนี้ก็คือ ได้ผู้บริหารที่เก่งที่สุดตามที่ต้องการและได้ผู้บริหารที่มีความเป็นสากล โดยไม่ต้องมาคอยคำนึงถึงเชื้อชาติ เพราะในบางครั้งก็ยากที่จะหาผู้บริหารที่เก่งตามต้องการได้ในประเทศของบริษัทลูก ไม่ยึดติดกับวัฒนธรรมใดวัฒนธรรมหนึ่ง ทำให้เห็นมุมมองที่แตกต่างจากการใช้คนจากการใช้คนจากประเทศแม่หรือใช้คนจากประเทศลูก

3.) การบริหารแบบกระจายอำนาจสู่ภาคพื้น (Regiocentric)¹² คือ รูปแบบการบริหารบริษัทข้ามชาติโดยกระจายอำนาจตัดสินใจและการจัดทำกำลังคนโดยแบ่งเป็นภูมิภาค เพื่อตอบสนองความต้องการของกลุ่มเป้าหมายที่คล้ายกันในแต่ละภูมิภาค เนื่องจากกลยุทธ์นี้เชื่อว่าประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเดียวกันมักจะมีวัฒนธรรมและแนวคิดที่ใกล้เคียงกัน หรือเป็นไปในทิศทางเดียวกัน จึงทำให้ไม่

¹¹ K.Pairoj. การบริหารแบบ Geocentric International Strategy [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://greedisgoods.com/geocentric-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD/>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2564]

¹² K.Pairoj. การบริหารแบบ Regiocentric International Strategy [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://greedisgoods.com/regiocentric-%e0%b8%84%e0%b8%b7%e0%b8%ad/>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2564]

จำเป็นต้องใช้การแบ่งการบริหารเป็นรายประเทศแบบ Polycentric และสามารถให้ผู้บริหารจากประเทศในกลุ่มเดียวกันได้

โดยในด้านของการบริหารทรัพยากรมนุษย์แบบ Regiocentric HRM จะใช้ผู้บริหารระดับสูงที่มาจากประเทศที่อยู่ในภูมิภาคนั้น ๆ โดยข้อดีของแบบนี้คือเรื่องการใช้ผู้บริหารจากภูมิภาคเดียวกัน คล้ายกับการใช้นโยบาย Geocentric คือการที่ผู้บริหารเข้าใจเรื่องที่อยู่ในภูมิภาคนั้น ๆ เป็นอย่างดีอยู่แล้ว นอกจากนี้ยังมีข้อได้เปรียบจากเรื่องความแตกต่างทางวัฒนธรรม ส่งผลให้ผู้บริหารไม่ต้องปรับตัวเหมือนกับการใช้นโยบาย Ethnocentric เนื่องจากในแต่ละภูมิภาคมีวัฒนธรรมที่คล้ายกัน ความแตกต่างทางวัฒนธรรมจึงไม่ค่อยเป็นปัญหาสำหรับผู้บริหารที่ต้องย้ายเข้าไปบริษัทลูกและการทำความเข้าใจพฤติกรรมการทำงาน นอกจากนี้ ถ้าหากเทียบ Regiocentric กับ Geocentric จะเห็นว่าเป็นรูปแบบนโยบายในการบริหารบริษัทข้ามชาติที่ใกล้เคียงกัน

4.) การบริหารแบบยึดอำนาจศูนย์กลาง (Ethnocentric)¹³ เป็นการบริหารธุรกิจโดยยึดนโยบายของบริษัทแม่เป็นหลัก ทำให้การดำเนินงานของบริษัทลูกในต่างประเทศจะเป็นไปในรูปแบบเดียวกับบริษัทแม่เกือบทั้งหมด โดยในการบริหารแบบ Ethnocentric นี้ สิ่งที่บริษัทสาขาหรือบริษัทลูกมักจะใช้วิธีการดำเนินงานที่เหมือนกับบริษัทแม่ได้แก่ โครงสร้างองค์กร และลำดับขั้นในการตัดสินใจ ภายในองค์กร, วัฒนธรรมองค์กรของบริษัทสาขาทั่วโลกจะใช้วัฒนธรรมองค์กรเหมือนกับบริษัทแม่, ลักษณะของสินค้าและวิธีการผลิตสินค้าจะเหมือนกันทั่วโลก

ในส่วนของการบริหารทรัพยากรมนุษย์ของบริษัทที่มีนโยบายแบบ Ethnocentric HRM มักจะส่งผู้บริหารที่คัดเลือกมาจากประเทศของบริษัทแม่ เพื่อเป็นผู้บริหารระดับสูงและระดับกลางในบริษัทลูก ซึ่งการใช้พนักงานระดับบริหารจากประเทศแม่ที่ถูกส่งมาจากบริษัทแม่ จะเรียกว่า Expat หรือ Expatriate

¹³ K.Pairoj. การบริหารแบบ Ethnocentric International Strategy [ออนไลน์].แหล่งที่มา :

<https://greedisgoods.com/ethnocentric-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD/>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2564]

2.2.2 คำนิยามทั่วไป

1.) การส่งตัว/ยืมตัวพนักงาน (Secondment)

การที่บริษัทแม่มอบหมายงาน (Assignment) ให้พนักงานไปปฏิบัติหน้าที่ให้กับบริษัทลูกในต่างประเทศ เรียกว่าการส่งตัวหรือยืมตัวพนักงานนั้น อาจใช้คำเรียกได้หลายคำ เช่น Expat คือชื่อย่อของคำว่า Expatriate หรือการย้ายไปอยู่ต่างประเทศ หมายถึง การที่บริษัทข้ามชาติที่เปิดบริษัทลูกในต่างประเทศ ส่งพนักงานจากประเทศแม่ไปบริหารบริษัทลูกที่อยู่ในต่างประเทศในตำแหน่งที่สำคัญ แทนที่จะหาคนจากประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่มาบริหาร โดยคำนี้จะใช้ในบริบทที่เป็นการส่งตัวพนักงานที่มีความสำคัญต่อองค์กรมากกว่า จึงทำให้คำว่า Expat มีความหมายที่แคบกว่าคำว่า Secondment¹⁴ ซึ่งเป็นการยืมตัวพนักงานไม่ว่าจะพนักงานในระดับสูงหรือพนักงานระดับปฏิบัติการทั่วไป โดยที่พนักงานคนนั้นยังคงเป็นลูกจ้างของบริษัทเดิมอยู่

ในบริบทของการบริหารงานบุคคล¹⁵ Secondment เป็นการยืม ย้าย หรือส่งตัวพนักงานของหน่วยงานตนไปปฏิบัติงานร่วมกับอีกองค์กรหนึ่งอย่างมีเป้าหมาย ทั้งเป้าหมายโดยตรงและเป้าหมายในเชิง Hidden Agenda เช่น การเชื่อมความสัมพันธ์ระหว่างองค์กร หรือการเชื่อมแนวนโยบายให้เป็นไปทิศทางเดียวกัน เป็นต้น

ในบริบทของกฎหมาย¹⁶ Secondment เป็นการส่งพนักงานจากองค์กรหนึ่งไปปฏิบัติงานที่อื่นชั่วคราว หรือการโอน (พนักงาน เจ้าหน้าที่หรือบุคคลในทำนองเดียวกัน) ไปทำงานในตำแหน่งอื่นชั่วคราว หรือการจ้างงานของบุคคลจากหน้าที่ปกติไปยังหน้าที่ชั่วคราวที่อื่น เช่น ในกรณีของกลุ่มบริษัทหรือในเครือ ที่อาจมีความจำเป็นต้องใช้คนที่มีความสามารถเฉพาะในระยะเวลาหนึ่ง ในขณะที่อีกบริษัทหนึ่งมีพนักงานที่มีความสามารถเฉพาะเช่นนั้นอยู่แล้ว ในขณะเดียวกัน พนักงานต้องการรักษาสุขภาพ การจ้างงานเดิมไว้จึงใช้วิธี ส่งตัว หรือยืมตัวพนักงานที่มีอยู่นั้นไปทำงานที่บริษัทในเครือเป็นการชั่วคราว โดยมุ่งถึงงานเป็นหลัก โดยที่พนักงานนั้นยังมีสถานะเป็นลูกจ้างของนายจ้างเดิม แต่ไปทำงานให้แก่องค์กรอื่น ในช่วงเวลาหนึ่งหรือเฉพาะงานหนึ่ง และต้องปฏิบัติตามคำสั่งและระเบียบข้อบังคับขององค์กรอื่นนั้น โดยจะมีการทำสัญญาการส่งตัวพนักงาน หรือ secondment agreement ระหว่างกัน

¹⁴ Anthony J.Eppert. (2017) “Expatriate & Secondment Arrangements.”, Andrews Kurth Kenyon LLP; P.2.

¹⁵ ธนบดี ชัยนนดี, “เปิดมุมมองด้านการบริหารงานบุคคล:การปฏิบัติงานในหน่วยงานอื่นชั่วคราว”, วารสารต้นทูนมนุษย์, ปีที่ 12 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์-พฤษภาคม 2558): 9.

¹⁶ แสน โพนไชยา, “สัญญาส่งตัวพนักงาน (Secondment Agreement)”, วารสารกฎหมายใหม่, ปีที่ 6 ฉบับที่ 103 (มกราคม 2552): น. 73-77.

ตัวอย่างเช่น บริษัท A เป็นบริษัทสัญชาติญี่ปุ่น จากญี่ปุ่นได้ที่เปิดบริษัทลูกในประเทศไทย บริษัท A ได้ทำการส่ง นางสาว A ไปปฏิบัติงานดูแลกิจการในประเทศไทย โดยที่นางสาว A ยังคงมีสถานะเป็นลูกจ้าง หรือพนักงานของบริษัทแม่ที่ญี่ปุ่นอยู่ จากตัวอย่างเราจะเรียก นางสาว A ว่าเป็น Secondee ตามสัญญา Secondment นั้นเอง

2.) บริษัทในเครือ/หรือบริษัทลูก/บริษัทย่อย

(Affiliated Company/Subsidiary Company)

ในบริบทของการบริหารธุรกิจ¹⁷ การที่บริษัทหนึ่งเข้าไปซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงในอีกบริษัทหนึ่ง โดยทางตรงและทางอ้อมเพื่อให้มีสิทธิควบคุมการบริหารงานในบริษัทนั้น เสมือนหนึ่งเป็นบริษัทเดียวกัน โดยเรียกบริษัทผู้ถือหุ้นในบริษัทอื่นว่า บริษัทใหญ่ (Parent Company) ส่วนบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ เรียกว่า บริษัทย่อย (Subsidiary Company) ซึ่งการควบคุม ย่อมหมายถึงอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ลงทุน เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น หากบริษัทใหญ่มีสิทธิออกเสียงทั้งโดยทางตรงและทางอ้อมเกินกว่ากึ่งหนึ่ง หรือเกินกว่าร้อยละ 50 ในบริษัทอื่น มาตรฐานการบัญชีให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมบริษัทนั้น ส่งผลให้บริษัทต่างๆ ที่มีความสัมพันธ์กันในฐานะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ซึ่งเรียกว่า บริษัทในเครือ (Affiliated Company)

ในบริบทของกฎหมาย บริษัทต่างประเทศที่จะเข้ามาลงทุน ประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยการจัดตั้งรูปแบบองค์กรมีด้วยกันหลายรูปแบบ ซึ่งในภาพกว้างๆ อาจแยกพิจารณาได้เป็น 5 ประเภท คือ จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ กล่าวคือ บริษัทลูก/ย่อย (Subsidiary Company), เปิดสาขาในไทย (Branch), ตั้งเป็นกิจการร่วมค้า (Joint Venture), ตั้งตัวแทนจำหน่าย (Distributor), ตั้งสำนักผู้แทน (Representative Office)

โดยการจัดตั้งองค์กรในรูปแบบของการจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ เสมือนเป็นการตัดสินใจอยู่ในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการนั้นในระยะยาว โดยในการเลือกตัดสินใจลงทุนในระยะยาวเช่นนี้ ย่อมมีเหตุปัจจัยหลายประการ อาทิ เสถียรภาพทางการเมือง โครงสร้างพื้นฐาน ที่เอื้อต่อการลงทุน อัตราค่าจ้างแรงงาน การควบคุมการไหลเข้าออก ของเงินตราต่างประเทศ และภาวะภาษีอากร เป็นต้น กล่าว

¹⁷ บอร์ดบัญชีและภาษี [ออนไลน์], 2555. เว็บไซต์เอวีแอนด์เค้าท์. แหล่งที่มา :

<http://www.avaccount.com/accountcontent/index.php?topic=230.0>. [สืบค้นเมื่อ 1 พฤษภาคม 2563]

ในแง่ของภาษีอากร ข้อดีของการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ จะมีผลให้บริษัทใหม่มีสถานะเป็นคนละหน่วยภาษี (tax entity) กับบริษัทแม่ในต่างประเทศ ดังนั้น รายจ่ายต่าง ๆ ที่บริษัทแม่ในต่างประเทศเรียกเก็บจากบริษัทในเครือในประเทศไทย จึงสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในประเทศไทยได้ทั้งจำนวน ทำให้กำไรสุทธิในไทยลดลง และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำลงเช่นกัน

ตามประกาศกรมสรรพากร¹⁸เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำกิจการในประเทศไทย ให้ความหมายของคำว่าบริษัทในเครือไว้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งที่มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ในกรณีที่บริษัทแรกและ/หรือบริษัทในเครือบริษัทเดียวกันหรือหลายบริษัท หรือบริษัทแรกและ/หรือบริษัทในเครือในลำดับขั้นแรกและ/หรือในขั้นต่อ ๆ ไป บริษัทเดียวหรือหลายบริษัทถือหุ้นของบริษัทใดมีจำนวนรวมกันเกินกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ให้ถือว่าบริษัทนั้นเป็นบริษัทในเครือของบริษัทแรกด้วย

(4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(5) บริษัทหนึ่งมีอำนาจควบคุมเกี่ยวกับการแต่งตั้งและถอดถอนกรรมการซึ่งมีอำนาจจัดการทั้งหมด หรือโดยส่วนใหญ่ของอีกบริษัทหนึ่ง

(6) นิติบุคคลใดจะอยู่ในเครือกับบุคคลอื่นเมื่อนิติบุคคลนั้นควบคุมหรือถูกควบคุมโดยบุคคลอื่นนั้น “ถูกควบคุม” หมายความว่า ถูกควบคุมโดยบุคคลของสมาชิก หากบุคคลนั้นมีอำนาจในการเสนอชื่อกรรมการส่วนใหญ่ หรือเป็นผู้มีอำนาจโดยถูกต้องตามกฎหมายในการกำกับดำเนินการของบริษัทหรือเมื่อทั้งสองฝ่ายถูกควบคุมโดยบุคคลเดียวกัน

¹⁸ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ [ออนไลน์], 2550. เว็บไซต์กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, แหล่งที่มา : https://www.dbd.go.th/download/foreign_law/howto/5_6.pdf. [สืบค้นเมื่อ 1 พฤษภาคม 2563]

2.2.3 มลเหตุจูงใจในการส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือ

การส่งตัวพนักงานนั้น นิยมใช้กับธุรกิจระหว่างประเทศที่ดำเนินงานในแบบ Ethnocentric กล่าวคือ บริษัทจะใช้นโยบายแบบยึดอำนาจศูนย์กลาง โดยทำการคัดเลือกพนักงานที่มาจากบริษัทแม่ เพื่อไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือในต่างประเทศนั่นเอง ซึ่งข้อดีของการส่งพนักงานไปยังบริษัทลูกในต่างประเทศนั้นมีหลายประการดังนี้¹⁹

- 1.) ลดอุปสรรคด้านภาษาในการสื่อสารกับบริษัทแม่ เนื่องจากพนักงานที่ส่งไปบริหารบริษัทลูกในต่างประเทศมาจากประเทศแม่ทำให้ใช้ภาษาเดียวกัน ส่งผลให้การติดต่อสื่อสารระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูกสามารถทำได้ง่ายกว่า
- 2.) เข้าใจวัฒนธรรมองค์กรของบริษัทแม่เป็นอย่างดี ซึ่งจะเหมาะกับบริษัทที่ต้องการถ่ายทอดวัฒนธรรมองค์กรจากบริษัทแม่ไปยังบริษัทลูกที่อยู่ต่างประเทศ (Corporate Culture) ไม่ว่าจะเป็นนโยบาย (Policy), วิสัยทัศน์ (Vision), ค่านิยมขององค์กร (Value), แนวการปฏิบัติของบริษัท (Practices) , คนภายในองค์กร (People) เป็นต้น ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารในท้องถิ่นนั้นเกิดความเข้าใจและถ่ายทอดไปสู่พนักงานระดับล่างในการนำไปปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง
- 3.) มีความน่าเชื่อถือมากกว่า เพราะ Secondee เป็นพนักงานที่บริษัทสรรหาและคัดเลือกมาเอง ไม่ใช่บุคคลภายนอกที่หามาจากต่างประเทศ
- 4.) สร้างขวัญและกำลังใจให้กับพนักงานในบริษัทแม่ เนื่องจากพนักงานจะรู้สึกว่ามีโอกาสก้าวหน้าด้วยการถูกส่งไปบริหารบริษัทลูกในต่างประเทศด้วยตำแหน่งที่สูงขึ้น ในฐานะ Secondee
- 5.) ในบางกรณี การส่งตัวพนักงานจะเป็นการลดต้นทุนในการประกอบกิจการของบริษัทในเครือในภาพรวม โดยมีการจ้างงานและใช้แรงงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงขึ้น

¹⁹ K.Pairoj. การบริหารแบบ Ethnocentric International Strategy [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://greedisgoods.com/expat-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD-expatriate/>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2564]

- 6.) เป็นการเติมเต็มตำแหน่ง (Full Positions) เนื่องจากไม่สามารถหาบุคลากรจากบริษัทลูกที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสมได้ หรืออาจขาดทักษะด้านการบริหาร หรือด้านเทคนิค²⁰
- 7.) เพื่อพัฒนากระบวนการบริหารงาน (Management Development) ซึ่งการบริหารงานในบริษัทในเครือเป็นการขยายขอบเขตการทำงานสู่ระดับนานาชาติ
- 8.) เพื่อพัฒนาองค์กร (Organizational Development) โดยการเชื่อมโยงความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรใน 2 ประเทศ ซึ่งรวมทั้งวิธีการทำงานอย่างเป็นทางการและการสร้างความสัมพันธ์อย่างไม่เป็นทางการ

อย่างไรก็ดี การส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานยังบริษัทในเครือในต่างประเทศ ก็มีข้อเสียบางประการ เช่น พนักงานในบริษัทลูกขาดกำลังใจจากโอกาสในการก้าวหน้า, บริษัทลูกอาจต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้น เนื่องจากอาจต้องจ่ายผลตอบแทน ตัวอย่างเช่น ค่าเดินทาง ค่าใช้จ่ายในชีวิตประจำวัน เงินเดือนที่อิงตามค่าครองชีพของประเทศนั้น ค่าใช้จ่ายในการขนย้าย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับครอบครัว เป็นต้น

2.2.4 โครงสร้างและรูปแบบของการมอบหมายหน้าที่ให้ไปปฏิบัติงานในบริษัทในเครือ²¹

ปัจจุบันมีรูปแบบของการมอบหมายหน้าที่ให้ไปปฏิบัติงานหลายรูปแบบ (Common types of assignment structure) เนื่องจากการเดินทางไปทำงานในต่างประเทศเกิดขึ้นได้ง่าย และเป็นที่น่าสนใจสำหรับบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถและต้องการได้รับประสบการณ์ทำงานในต่างประเทศ ทำให้บริษัทมีทางเลือกมากมาย เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ และความคล่องตัวทางธุรกิจ ดังนี้

1.) Service arrangement

เป็นกรณีที่มีการทำสัญญาบริการระหว่างกัน โดยการจ้างงานเป็นพนักงานยังอยู่ที่ประเทศแม่ เพียงแต่มีการจัดทำบริการให้แก่ประเทศเจ้าบ้าน (Host Company) โดยบริษัทที่อยู่ในประเทศเจ้าบ้านต้องจ่ายค่าบริการดังกล่าวให้กับประเทศแม่ (Home Company) ตามสัญญาบริการ ส่วนเงินเดือนหรือประกันสังคมของพนักงาน บริษัทในประเทศแม่ยังคงเป็นผู้จ่ายเช่นเดิม

²⁰ ชลธิศ ดาราวงษ์. (2556). วารสารบริหารธุรกิจ. ปีที่ 36. ฉบับที่ 138 (เมษายน-มิถุนายน 2556). คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: น.30.

²¹ Jiraporn Chongkamanont and Hatairat Topiboonpong. PWC. (October2015). "Exploring tax efficient assignment structure.", Structuring your mobility program to embrace tax law changes in Thailand: P.16-37.

2.) Non-service arrangement

- **Secondment arrangement**

เป็นกรณีที่พนักงานย้ายมาทำงานให้กับบริษัทลูกที่อยู่ในต่างประเทศแทนชั่วคราว ซึ่งยังคงมีสถานะเป็นลูกจ้างของบริษัทแม่อยู่ โดยอาจมีเอกสารที่สำคัญ เช่น Secondment Agreement, Assignment Letter หรือ Local Employment Contract เป็นต้น โดยบริษัทลูกในต่างประเทศเป็นผู้มีหน้าที่ชำระค่าใช้จ่าย โดยอาจมอบหมายให้ บริษัทแม่เป็นตัวแทนในการชำระค่าใช้จ่ายของพนักงานคนดังกล่าว

- **Dual arrangement**

เป็นกรณีที่มีโครงสร้างคล้ายกับการยืมตัวพนักงาน โดยมีนายจ้าง 2 ราย คือทั้งบริษัทแม่และบริษัทลูก การจ้างงานนี้จะมีสัญญาการมอบหมายงาน 2 ฉบับ ทั้งนี้หน้าที่งานในแต่ละองค์กรจะแยกออกจากกัน และผู้มีหน้าที่ในการชำระค่าจ้างคือ บริษัทที่พนักงานไปทำงานให้ (Host Company)

- **Regional Roles**

เป็นกรณีที่มีโครงสร้างคล้ายกับการยืมตัวพนักงานผสมกับการทำสัญญาบริการ โดยมีการทำงานในบริษัทหนึ่ง และ จัดทำบริการให้กับอีกบริษัทหนึ่ง โดยรับผิดชอบมากกว่าหนึ่งประเทศ และชำระค่าจ้างโดยบริษัทที่เป็น Host Company

3.) New assignment type

- **Business Traveller**

ทำงานอยู่ที่บริษัทแม่ โดยมีการเดินทางไปประเทศต่าง ๆ ในแต่ละช่วงเวลาสั้นๆ ขึ้นอยู่กับความต้องการทางธุรกิจนั้น ๆ ไม่มีโครงสร้างที่แน่นอนตายตัว

- **Short-term assignments²²**

เป็นการทำงานที่อยู่บนพื้นฐานของการให้บริการ หรือการยืมตัว ซึ่งจะทำงานในระยะเวลาสั้นๆ หรือหน้าที่เฉพาะกิจ (ระยะเวลาสั้นกว่า 6 เดือน) ขึ้นกับความต้องการของธุรกิจนั้น ๆ โดยได้รับการอนุมัติอย่างเป็นทางการ โดยผู้จ่ายเงินเดือนคือ ประเทศแม่ (Home Company) ซึ่งกรณีนี้

²² Andrewskurth Kenyon. “Expatriate&Secondment Arrangements”, Executive Compensation Webinar Series (June 8, 2017), P.4

ไม่มีการเสียภาษีในประเทศเจ้าบ้าน (เนื่องจากอนุสัญญา/ สนธิสัญญา) เช่นการเข้ามาทำโปรเจค หรือ การฝึกอบรม หรือการตรวจสอบภายใน (internal audit) หรือ IT support ต่าง ๆ

โดยมีผลการศึกษาพบว่า ผู้บริหารมากกว่า 50% กังวลเกี่ยวกับความเสี่ยงทางภระภาษี และ กฎเกณฑ์ต่าง ๆ อันเนื่องมาจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินการยืมตัวพนักงานนี้ (Long-term assignment compensation)²³

²³ Napaporn Saralaksana and Hatairat Topiboonpong. PWC , “Global MobilityTrends”, Revisiting Expatriate Programmes. 29-30 October 2013, P.15.

บทที่ 3

หลักกฎหมายภาษีและแนวทางการใช้กฎหมายของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

3.1 หลักพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร

อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศทุกประเทศ เป็นอำนาจที่เกิดขึ้นโดยอาศัยอำนาจอธิปไตย (State Sovereignty) จะจำกัดอยู่เฉพาะภายในอาณาเขตของตน ดังนั้นประเทศทุกประเทศจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่มีแหล่งที่มา หรือรับจ่ายเงินภายในอาณาเขตของตน เช่น หลักแหล่งเงินได้²⁴ รวมถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยอาศัยสถานภาพของบุคคล ผู้เสียภาษี เช่น หลักถิ่นที่อยู่ และหลักสัญชาติ กล่าวคือการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐ เป็นการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ ซึ่งจำแนกได้ 3 หลัก²⁵ คือ หลักสัญชาติ (Citizenship rule), หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule), หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) โดยในที่นี้ ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเฉพาะหลักถิ่นที่อยู่, หลักแหล่งเงินได้ ซึ่งเป็นหลักที่ใช้กันอยู่ในกฎหมายของประเทศไทย

3.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใด²⁶ หลักพื้นฐานดั้งเดิมพิจารณาจากสถานที่ที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจเกิดขึ้น (Economic Activity) กล่าวคือกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้อยู่ประเทศใด ประเทศนั้นถือเป็นแหล่งเงินได้เกิดขึ้น ต่อมาเมื่อการค้าขายระหว่างประเทศมากขึ้น แต่ละประเทศก็พยายามจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยอาศัยหลักอาณาเขตในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในขอบเขตอำนาจอธิปไตยของตน กล่าวคือ หากเงินได้นั้นเป็นเงินที่จ่ายจากประเทศของตน ก็ต้องถือว่าประเทศของตนมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วย นอกจากนี้ประเทศไทยก็มีบทบัญญัติให้ถือว่า (Deeming Provision) เงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมนอกประเทศเป็นเงินได้ที่ได้รับจากประเทศไทย ประเทศไทยจึงสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ได้ ตัวอย่างเช่น มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามหากทุกประเทศเก็บภาษีเงินได้จากเงินที่ได้จ่ายจากประเทศของตนทั้งหมดก็จะมีการค้าขายระหว่าง

²⁴ พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), น.30.

²⁵ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขอนพิมพ์50 จำกัด, 2555), น.3.

²⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559): น.917.

ประเทศเกิดขึ้น ดังนั้นประเทศต่าง ๆ จะต้องออกกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับการค้าขายระหว่างประเทศด้วย

หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) จึงเป็นหลักที่ว่า “ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่” เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้น หลักการนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต” (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality) หรือ “หลักภาระการเสียภาษีโดยจำกัด” (Limited Tax Liability Basis)

เหตุที่มีการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ เพราะเมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด ก็แสดงว่าบุคคลนั้นได้รับประโยชน์จากประเทศนั้น บุคคลนั้นจึงควรที่จะเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น

1.) กรณีบุคคลธรรมดา

หลักแหล่งเงินได้ของประเทศไทยได้ปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 41²⁷ โดยพิจารณาจากสถานที่ทำหน้าทำงานหรือกิจการงาน สถานที่อยู่ของนายจ้าง และสถานที่ตั้งของทรัพย์สิน²⁸

มาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักแหล่งเงินได้ ในประเทศไทยดังต่อไปนี้

ประการแรก ผู้มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย

กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้ มีเงินได้เกิดขึ้นจากหน้าที่งานที่ได้ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะในฐานะลูกจ้างหรือผู้รับจ้าง และไม่ว่าเป็นระยะเวลาสั้นหรือยาวนานก็ตาม หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากหน้าที่การงานที่ได้ทำในประเทศไทยและไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้รับในประเทศไทยหรือได้รับในต่างประเทศ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

²⁷ มาตรา 41 “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้อง เสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

²⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, “เงินได้จากแหล่งนอกประเทศกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” (โครงการวิจัยเสริมหลักสูตร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์) , กรุงเทพมหานคร, 2534, น.28.

ตัวอย่างเช่น นาย A ชาวต่างประเทศได้เข้ามาให้คำปรึกษาแก่บริษัทในไทย เป็นระยะเวลา 1 วัน เมื่อนาย A ได้รับค่าตอบแทนจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้ เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย นาย A จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย เป็นต้น

กรมสรรพากรได้วางแนวทางกรณีชาวต่างประเทศ เข้ามาทำงานในประเทศไทยไว้ว่า กรณีบุคคลธรรมดาชาวต่างประเทศ ไม่ว่าจะเดินทางเข้ามาในประเทศไทยโดยผิดกฎหมายหรือไม่ก็ตาม หากมีเงินได้จากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย บุคคลธรรมดาดังกล่าว มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0702/123 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2552)

หรือ กรณีบริษัทแม่ในต่างประเทศส่ง Mr. S พนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานเป็นลูกจ้างบริษัทลูกในประเทศไทย โดยบริษัทลูกในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้ ดังนี้ Mr. S ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายเงินค่าจ้างนั้นให้ในประเทศไทยหรือโอนไปเข้าบัญชีในต่างประเทศ และไม่ว่า Mr. S จะอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันหรือไม่ก็ตาม โดยบริษัทลูกผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (ถ้าอยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน ในปีภาษีนั้นให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราก้าวหน้า แต่ถ้าอยู่ไม่ครบให้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราคงที่ 15% ตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร มาตรา 50(1) วรรคหนึ่งและวรรคสี่ตามลำดับ) และ Mr. S มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปี โดยนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาเครดิต ผลต่างคือภาษีที่ต้องเสียเพิ่มหรือขอคืน แล้วแต่กรณี²⁹

ประการที่สอง ผู้มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย

กล่าวคือ การที่ผู้มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะผู้มีเงินได้นั้นจะมาเปิดกิจการประกอบการด้วยตนเอง หรือมอบหมายให้บุคคลอื่นดำเนินการแทน หรือให้ลูกจ้างเป็นผู้ดำเนินการแทนก็ตาม หากผู้มีเงินได้นั้นมีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทยแล้วก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

ตัวอย่างเช่น นาย A ชาวต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการร้านอาหาร โดยจ้างลูกจ้างทำงานในร้านอาหาร จะเห็นได้ว่า ผู้มีเงินได้ มี 2 คนคือ นาย A และลูกจ้างของนาย A ดังนั้น ลูกจ้างของนาย A

²⁹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เจาะลึกภาระภาษีและการวางแผนภาษี คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ”, (กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2561), น.24.

จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ส่วนนาย A จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยเนื่องจากนาย A มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย

ประการที่สาม ผู้มีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย

คำว่า กิจการของนายจ้างในประเทศไทยนั้น ในอดีตมีการตีความว่าต้องเป็นกิจการของนายจ้างในประเทศไทยเท่านั้น ดังจะเห็นได้จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0805/18056 ลงวันที่ 4 กันยายน 2522 และ กค. 0802/9314 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2531 โดยตีความว่า กรณีที่บริษัทส่งลูกจ้างไปทำงานที่สาขาต่างประเทศ เงินเดือนที่ลูกจ้างได้รับไม่ว่าจะจ่ายในประเทศหรือนอกประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยเพราะสาขาเป็นกิจการนอกประเทศของบริษัทนายจ้าง³⁰ ต่อมาเมื่อมีคำพิพากษาศาลฎีกา 6054/2549 ศาลได้ให้ความหมายของคำว่าเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยไว้ว่า เงินได้ของผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นลูกจ้างของผู้ที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและนายจ้างจ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างเพื่อตอบแทนการทำงานนั้น ไม่ว่าลูกจ้างจะทำงานในประเทศหรือนอกประเทศและไม่ว่านายจ้างจะจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้างในประเทศหรือนอกประเทศก็ถือว่าลูกจ้างนั้นมีแหล่งเงินได้ในประเทศ³¹ นอกจากนี้ท่าน อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม มีความเห็นว่าเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หมายถึง เป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้ทำงานในต่างประเทศให้แก่นายจ้างในประเทศไทย

นอกจากนี้จากรายงานวิจัย เรื่อง “เงินได้จากแหล่งนอกประเทศกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ซึ่งเป็นเนื้อหาส่วนหนึ่งของวิชากฎหมายภาษีอากร 1 ตามโครงการวิจัยเสริมหลักสูตรมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ได้ยกตัวอย่างในกรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นข้าราชการสถานทูตของประเทศไทยประจำอยู่ในต่างประเทศไม่ว่า จะเป็นเวลานานเท่าใดถือว่าเป็นผู้มีเงินได้จากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้ ให้กับประเทศไทย แม้จะมีได้อยู่ในประเทศไทย (อ้างถึงหนังสือที่ กค. 0802/13249 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2528) และในกรณีที่บริษัทในไทยได้ส่งชาวต่างประเทศไป คุมการก่อสร้างแทนผลิตแก๊สในฟิลิปปินส์ เป็นเวลานานติดต่อกันถือว่าชาวต่างประเทศดังกล่าวมีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทย รวมถึงในกรณีบริษัท ในไทยส่งพนักงานไปฝึกงานหรือไปอบรมที่ต่างประเทศ เมื่อพนักงานที่ไปอบรมหรือ

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ “คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6054/2549,” แหล่งที่มา : <https://deka.in.th/view-266912.html>. [สืบค้นเมื่อ 20 มกราคม 2564]

³¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “ความหมายการมีเงินได้เนื่องจาก กิจการของนายจ้างในประเทศไทย,” วารสารสรรพากรศาสตร์, ปีที่ 56, ฉบับ 2, น.49-50 (กุมภาพันธ์ 2552).

ไปฝึกงานไม่ได้มีหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ เงินได้ที่พนักงานที่ไปอบรมหรือฝึกงานได้รับจึงไม่ใช่แหล่งเงินได้นอกประเทศไทย เพราะบริษัทไม่ได้ส่งพนักงานไปทำหน้าที่ในต่างประเทศ เงินได้ที่พนักงานได้รับจึงเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยจึงต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง

ประการที่สี่ ผู้มีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย

หมายถึง กรณีที่ผู้มีเงินได้มีทรัพย์สินในประเทศไทย แล้วทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้ เช่น คนไทยมีคอนโด แล้วให้ชาวต่างประเทศเช่า คนไทยยอมมีเงินได้ในประเทศไทย ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้

ตัวอย่างเช่น ชาวต่างประเทศมาซื้อคอนโดเพื่ออยู่อาศัย ต่อมาได้กลับไปยังต่างประเทศ และไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยอีกเลย ต่อมาชาวต่างประเทศได้มาขอเช่าและได้มีการจ่ายเงินที่ต่างประเทศเรียบร้อยแล้ว ผู้เช่าจึงได้เดินทางมาพักคอนโดในประเทศไทยครบตามสัญญาเช่าแล้วเดินทางกลับ ดังนั้นเมื่อชาวต่างประเทศที่อยู่ต่างประเทศมีแหล่งเงินได้เนื่องจากมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย

2.) กรณีนิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ประกอบด้วย³²

ก. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่ บริษัท จำกัด, บริษัทมหาชน จำกัด, ห้างหุ้นส่วนจำกัด, ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

ข. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย

(มาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งใน

ประเทศไทย

(มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการกิจการอื่นรวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่กระทำนั้นเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

³² เว็บไซต์กรมสรรพากร. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี, แหล่งที่มา : <https://www.rd.go.th/835.html>, [สืบค้นเมื่อ 21 กุมภาพันธ์ 2564]

(มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร)

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)
- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กั้นไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

(มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทย โดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

ค. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ง. กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไร ระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้

1. บริษัทกับบริษัท
2. บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
3. ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
4. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา
5. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
6. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ
7. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

จ. มูลนิธิ หรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

ฉ. นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ประเภทแรก บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยและแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นที่ต่างประเทศ จะต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี โดยให้ใช้เกณฑ์สิทธิ และให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ประกอบมาตรา 66 วรรคแรก

นอกจากนี้ มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ยังได้กำหนดให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยด้วย (แหล่งเงินได้ในประเทศไทย)

ประเภทที่สอง บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ได้กระทำกิจการที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย

บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้หรือหลักอาณาเขต ฉะนั้น บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาเปิดสาขา (Branch) ในประเทศไทย จึงคงนำเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศไทย มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเท่านั้น ไม่ต้องนำเงินได้จากการประกอบกิจการนอกประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วยตามมาตรา 66 วรรคสอง

ตัวอย่างเช่น บริษัทในต่างประเทศ ได้มาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบ สาขาในประเทศไทย จึงมีแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย จึงต้องนำผลกำไรสุทธิเฉพาะที่ได้กระทำในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้กับประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคสองประกอบกับมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่สาม บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ มิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

กรณีนี้เป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศแม้มิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการได้รับ เงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ 40(6) ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าแม้บริษัทต่างประเทศจะ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่เมื่อได้รับเงินได้จากประเทศไทย จึงมีแหล่งเงินได้ที่ได้รับจาก ประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย โดยกฎหมายไทยจะจัดเก็บเงินได้ที่ได้รับจาก ประเทศไทยเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ 40(6) เท่านั้น หากเป็นเงินได้ที่ได้รับจาก ประเทศไทย ตามมาตรา 40(7) และ 40(8) ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย และหากเงินได้ที่ ได้รับตามมาตรา 70 ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจได้รับการยกเว้น หรือลดหย่อนตามอนุสัญญาภาษี ซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศอื่น เพื่อลดความซ้ำซ้อนในการ จัดเก็บภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศ

ประเภทที่สี่ บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการประเทศไทย

เป็นกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามา ประกอบกิจการด้วยตนเองในประเทศไทย แต่มีการให้ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ประกอบกิจการในประเทศไทยทำให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งตามกฎหมายประเทศ ไทยถือว่าลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นตัวแทนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก ฐานกำไรสุทธิ แต่ถ้าบุคคลนั้นไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไร สุทธิได้ ก็ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่าในอัตราร้อยละ 5 ตามมาตรา 76ทวิ ทั้งนี้เนื่องจาก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินได้จากการประกอบการโดยอาศัยผู้ทำการแทนในการประกอบ กิจการในประเทศไทย เมื่อมีเงินได้ในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

ตัวอย่างกรณีที่เกี่ยวข้องบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ได้แก่กรณีศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3238/2532³³ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3936/2548³⁴

ประเภทที่ห้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีเงินได้จาก การกระทำการขนส่งระหว่างประเทศ

เป็นกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยทำการขนส่งคนโดยสาร หรือขนส่งของระหว่างประเทศ ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

³³ คำพิพากษาศาลฎีกาเลขที่ 3238/2532 : โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายเครื่องปรับอากาศและอุปกรณ์ต่าง ๆ ของบริษัท ท. แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีอำนาจทำสัญญาแทนบริษัท ท. วิธีการปฏิบัติในการติดตั้งเครื่องปรับอากาศขนาดใหญ่ของโจทก์นั้น วิศวกรของโจทก์จะออกไปสำรวจออกแบบและสั่งเครื่องปรับอากาศเข้ามาโดยโจทก์จะทำสั่งซื้อไปยังผู้ขาย ถ้าไม่มีใบสั่งซื้อ บริษัทผู้ขายจะขายให้ใครไม่ได้ก่อนทำสัญญาซื้อขายและติดตั้งเครื่องปรับอากาศ และระบบระบายอากาศกับ บริษัท ต. ในประเทศไทย โจทก์ก็ให้วิศวกรของโจทก์ไปสำรวจออกแบบ แล้วแยกคำนวณราคาค่าเครื่องปรับอากาศกับค่าแรงในการติดตั้งไว้ต่างหาก แต่เนื่องจากบริษัท ต. ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาใช้ในราชอาณาจักรโดยไม่ต้องเสียภาษีอากร โจทก์จึงให้บริษัท ต. เป็นผู้สั่งซื้อเครื่องปรับอากาศจากบริษัท ท. ประเทศสหรัฐอเมริกาโดยตรง การกระทำของโจทก์ดังกล่าวฟังได้ว่าบริษัท ท. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีโจทก์เป็นผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นเหตุให้บริษัท ท. ได้รับเงินได้ในประเทศไทย ถือได้ว่าบริษัท ท. ประกอบกิจการในประเทศไทย และโจทก์ผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือผลกำไรนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

³⁴ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากรที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2560), น.117-119.

3.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

หลักถิ่นที่อยู่ ถือหลักที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใด และไม่ว่าจะเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) หรือ หลักภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited Tax Liability Basis)³⁵ ซึ่งในแต่ละประเทศจะมีหลักในการพิจารณาความเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident)” ตามหลักเกณฑ์ ดังนี้³⁶

- **หลักข้อเท็จจริงและสภาพของการอยู่อาศัย**

(Facts and Circumstance of the Stay Rule)

หลักนี้ให้พิจารณาว่าผู้มีเงินได้มีที่อยู่อาศัยเป็นการถาวรในประเทศนั้นหรือไม่ หากมีก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ประเทศที่ใช้หลักนี้เช่น อิตาลี เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ เป็นต้น

- **หลักระยะเวลาการปรากฏตัว (Physical Presence Rule)**

หลักนี้ให้พิจารณาว่า ผู้มีเงินได้มีระยะเวลาการปรากฏตัวอยู่ในประเทศนั้นตามที่ประเทศนั้นกำหนดหรือไม่ หากมี ก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ประเทศที่ใช้หลักนี้ เช่น ไทย อินเดีย รัสเซีย สิงคโปร์ ฝรั่งเศส แต่บางประเทศก็ใช้ทั้ง 2 หลักข้างต้นประกอบกัน เช่น นิวซีแลนด์ เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เป็นต้น

- **หลักการมีภูมิลำเนาในประเทศนั้น ๆ (Domicile Rule)**

หลักนี้ให้พิจารณาว่าผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ เช่น หากมีชื่อในทะเบียนบ้านในประเทศนั้น ก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ประเทศที่ใช้หลักนี้ เช่น เยอรมนี ญี่ปุ่น เป็นต้น

- **หลักการรับเงินจากกองทุนบำเหน็จบำนาญของรัฐบาล**

(Commonwealth Superannuation Fund Rule)

³⁵ ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), น.77.

³⁶ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม, “เจาะลึกภาระภาษีและการวางแผนภาษี คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ”, (กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2561), น.13.

หลักการนี้ให้พิจารณาว่าผู้มีเงินได้ ได้รับเงินจากกองทุนบำเหน็จบำนาญของรัฐบาลหรือไม่ หากได้รับก็ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ประเทศที่ใช้หลักนี้ เช่น ออสเตรเลีย เป็นต้น

เหตุที่มีการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ เพราะเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นย่อมได้รับบริการสาธารณะจากประเทศนั้น เช่น ได้ใช้ถนน ทาง แม่น้ำ คลอง สวนสาธารณะ ชีวิตและทรัพย์สิน ได้รับความคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้รับการศึกษาจากโรงเรียนของรัฐ ได้รับการรักษาพยาบาลจากโรงพยาบาลของรัฐ และได้รับบริการสาธารณะอื่น ๆ อีก จึงควรเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น

1.) กรณีบุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศมาเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร³⁷ ดังนั้นเมื่อเป็นการนำเงินได้ทั้งแหล่งเงินได้ในประเทศไทยและแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้จึงเป็นการเสียภาษีเงินได้ ตามหลักถิ่นที่อยู่

หลักแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยจะนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ ต่อเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย กล่าวคือ ไม่ว่าบุคคลธรรมดานั้นจะเป็นคนสัญชาติใดก็ตาม หากอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมเป็นระยะเวลา 180 วันในปีภาษีนั้น ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น ซึ่งปีภาษีนี้ หมายถึง ปีปฏิทิน กล่าวคือระยะเวลา ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม
2. มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ ที่เกิดจากหน้าที่การงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ
3. ได้มีการนำเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีเดียวกันนั้น

จะเห็นได้ว่าหากนำเงินได้ของปีก่อนๆ ซึ่งเป็นคนละปีกัน ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสองประกอบกับมาตรา 41 วรรคสาม ดังนี้

³⁷ ศรุตยา เดชธรรมรงค์, “ปัญหาบางประการตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรศึกษา กรณีการเปลี่ยนแปลงสถานะความมีถิ่นที่อยู่ในของบุคคลธรรมดาเพื่อเลี่ยงภาษีเงินได้,” (วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.35-36.

มาตรา 41 บัญญัติว่า

“ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

ตัวอย่างเช่น นาย ก มีเงินได้จากหน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศและอยู่ในต่างประเทศ โดยไม่ได้เข้ามาในประเทศไทย แต่นาย ก ได้ออนเงินเข้ามาในบัญชีของตนเองในประเทศไทย ในปีภาษีที่โอนมานั้น นาย ก ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย เพราะนาย ก ไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย หรือในกรณีที่นาย ก เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (กล่าวคืออยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน) แต่เงินได้ที่นาย ก นำเข้ามาเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศเป็นคนละปีกับปีที่ผ่านมาถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย นาย ก ก็ไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยเช่นกัน และกรมสรรพากรได้วินิจฉัยทำนองเดียวกันตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530 สรุปได้ว่าผู้อยู่ในประเทศไทย ที่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างประเทศจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยก็ต่อเมื่อนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้รับเงินเท่านั้น

2.) กรณีนิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เสียภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ นั้น ตามกฎหมายประเทศไทย ยึดหลักการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยเท่านั้น หากไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทยก็จะไม่มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทย ตามมาตรา 66 วรรคหนึ่ง ประกอบกับมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยถูกถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในไทยจึงทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ โดยต้องนำรายได้จากกิจการและเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีมาหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้

นั้นตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายนั้น ตามกฎหมายได้ระบุไว้ในมาตรา 66 วรรคหนึ่ง ประกอบกับมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ในขณะที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หากไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย อย่างไรก็ตามยังคงต้องพิจารณาการเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยอยู่นั่นเอง ซึ่งฐานในการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีรายละเอียดดังนี้

■ ฐานภาษี³⁸

ฐานภาษีเป็นสิ่งที่เป็มูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี ซึ่งนิติบุคคลนั้นจะเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ (Net Profit) ซึ่งมีที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย ถ้ารายได้ (Income) มากกว่ารายจ่าย (Expense) ถือเป็นกำไรสุทธิ หากรายได้น้อยกว่ารายจ่ายถือเป็นขาดทุนสุทธิ

ซึ่งตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้รายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมีทั้งรายได้จากกิจการ (Operating Revenue) และรายได้เนื่งจากกิจการ (Non- Operating Revenue) โดยรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งดูได้จากหนังสือบริคณห์สนธิ หรือ สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนว่ามีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการอะไร รายได้จากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ ถือเป็นรายได้จากกิจการ ส่วนรายได้จากดอกเบี้ยเงินปันผล หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ถือเป็นรายได้เนื่งจากกิจการ

ปัญหาคือหากไม่ได้เป็นเงินได้ปกติตามวัตถุประสงค์ ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน แต่มีเงินได้เกิดขึ้นจากการขายทรัพย์สินหรือรายได้อื่น ๆ จะถือว่าเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาคำพิพากษาฎีกาที่ 458/2508 ที่วินิจฉัยว่า กำไรจากการขายที่ดินที่บริษัทซื้อมาทำโรงเลื่อยและท่าเรือภายหลังเลิกกิจการแล้ว ถือเป็นเงินได้เนื่งจากการดำเนินกิจการต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

³⁸ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม,คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561): น.436.

จะเห็นได้ว่ารายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีปกติจะเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง (Real Income) อย่างไรก็ตาม ใดเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและป้องกันการหนีภาษี มีรายได้บางอย่างที่แม้จะมีรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แต่ประมวลรัษฎากรก็ถือเป็นรายได้ (Deemed Income) ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ได้แก่รายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนด อันได้แก่ มาตรา 70ตรี และมาตรา 65ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

โดยมาตรา 65 ทวิ (4) กำหนดไว้ว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าบริการ ค่าตอบแทน หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันทีโอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน”

จะเห็นได้ว่ามีอยู่ 3 กรณีที่เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินรายได้ แม้ความจริงแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นจะไม่ได้รับรายได้ก็ตาม ถือเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นโดยการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน (Deemed Income) ในที่ผู้เขียนจะพูดถึงกรณีที่เป็นกรณให้บริการแก่บุคคลอื่นโดยไม่คิดค่าบริการหรือคิดค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าบริการตามราคาตลาดได้ แม้ความจริงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นจะไม่ได้รับค่าบริการหรือได้รับต่ำกว่าราคาตลาดก็ตาม ซึ่งปัญหาที่ว่าไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ เป็นปัญหาในทางปฏิบัติเป็นอย่างมาก

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า การไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือคิดต่ำกว่าราคาตลาด ต้องเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงจะประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ และได้ยกตัวอย่างกรณีการให้กู้ยืมเงินกันระหว่างบริษัทในเครือว่า หากบริษัทในเครือประสบภาวะขาดทุนมีหนี้สินมาก จะไปกู้ใครก็ได้ ถ้าเจอที่ไม่ให้กู้ยืมบริษัทในเครือก็ไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ ผลเสียก็ตกแก่บริษัทแม่ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ เช่นนี้การให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยนั้นมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานไม่ประเมินน่าจะไม่มีอำนาจประเมินดอกเบี้ย ซึ่งสอดคล้องกับที่กรมสรรพากรเคยตอบข้อหารือตามหนังสือ กรมสรรพากรที่ กค. 0802/13409 ลงวันที่ 25 กันยายน 2527 นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังเคยตอบข้อหารือว่า “กรณีบริษัทให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาทางการเงิน โดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 3 ในขณะที่บริษัทจ่ายดอกเบี้ยเพียงร้อยละ 0.06 –

0.08 ต่อปี” ถือว่ามีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0811/407 ลงวันที่ 21 มกราคม 2543

ก. ฐานกำไรสุทธิ

เมื่อบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยได้จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทในประเทศไทย จึงเป็นบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากผลกำไรที่ทำมาหาได้ในประเทศไทยตามฐานกำไรสุทธิ ตามมาตรา 66 วรรคแรก ประกอบกับมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

หรือกรณีที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง แต่มีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ประกอบกิจการในประเทศไทยแทนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยซึ่งกฎหมายกำหนดให้บริษัทต่างประเทศเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ ตามมาตรา 76 ทวิ ประกอบกับมาตรา 66 วรรคหนึ่ง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้เมื่อมีการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานการจำหน่ายเงินกำไรอีกด้วย

ข. ฐานรายรับจากกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ

เป็นกรณีที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ รวมถึงประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ สำหรับการรับขนคนโดยสาร และการขนของในอัตราร้อยละ 3 ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่อง ในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

ค. ฐานจากเงินที่ได้รับจากหรือในประเทศไทย

เป็นกรณีที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย กฎหมายไทยกำหนดให้บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษีเงินได้แล่วนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ง. ฐานจากการจำหน่ายเงินกำไร

เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยเมื่อได้เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิแล้วเมื่อมีกำไรเหลือและได้ส่งผลกำไรออกไปให้กับสำนักงานใหญ่จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ³⁹ นอกจากนี้ยังมีกรณีที่บริษัทต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง แต่มีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ประกอบกิจการในประเทศไทยแทนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้บริษัทต่างประเทศเสียภาษีเงินได้ เมื่อได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว และ เมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรออกไป ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเช่นกัน

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือ

โดยผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะกรณีการมีเงินได้จากการทำงานของให้กับบริษัทในเครือเท่านั้น ซึ่งแบ่งเป็นภาษีเงินได้ 2 ประเภท คือ

³⁹ มาตรา 70 ทวิ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษี จากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่ง อำเภอกองที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย”.

3.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁴⁰

1. กรณีพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานให้แก่บริษัทในเครือในประเทศไทย ถือว่ามีเงินได้จากหน้าทำงานในประเทศไทย ไม่ว่าใครเป็นผู้จ่ายเงินได้ พนักงานต่างชาติต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ให้แก่ประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

ถ้าบริษัทในเครือในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ บริษัทนั้นจะต้องมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และ พนักงานต่างชาติต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปีในประเทศไทย

ถ้าบริษัทในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยบริษัทในเครือในประเทศไทยไม่ได้รับการเงินได้ดังกล่าว และไม่มี การนำเงินได้ที่พนักงานต่างชาติได้รับมาลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทในเครือบริษัทในเครือในประเทศไทย ไม่มีหน้าที่หัก ภาษี ณ ที่จ่าย แต่พนักงานต่างชาติยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปี

อย่างไรก็ดี พนักงานต่างชาติอาจได้รับการยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ระหว่างประเทศไทยกับประเทศที่พนักงานต่างชาติมีถิ่นที่อยู่กับประเทศไทย

2. กรณีพนักงานไทยไปทำงานให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ต้องพิจารณาว่าใครเป็นผู้จ่ายเงินได้

ถ้าบริษัทในประเทศไทยซึ่งเป็นนายจ้างเป็นผู้จ่ายเงินได้ ถือว่า ลูกจ้างมีเงินได้จากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ให้แก่ประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทนายจ้างในประเทศไทยมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และลูกจ้างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปี

ถ้าบริษัทต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงินได้ ต้องถือว่าลูกจ้างมีเงินได้จากหน้าทำงานในต่างประเทศ ไม่ต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ของหลักถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร ว่าลูกจ้างเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ในปีภาษีนั้น และมีการนำเงินได้ที่ได้รับเข้ามาในปีเดียวกับที่ได้รับเงินได้

⁴⁰ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, “เจาะลึกการภาษีและการวางแผนภาษี คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ”, (กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2561), น.30-31.

หรือไม่ หากลูกจ้างอยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน และมีการนำหรือโอนเงินได้ที่ได้รับในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน ลูกจ้างก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ตาม มาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทนายจ้างในประเทศไทยไม่มีหน้าที่หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เพราะมิได้เป็นผู้จ่ายเงินได้

3.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทข้ามชาติที่ต้องการเข้ามาประกอบกิจการเพื่อทำการค้าหรือแสวงหากำไรในประเทศไทยสามารถกระทำได้หลากหลายวิธีดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบของการจัดตั้ง สำนักงานหรือสาขา (Branch) สำนักงานผู้แทน (Representative office) สำนักงานภูมิภาค (Regional office) การจัดตั้งบริษัทในเครือ (Subsidiary) กิจการร่วมค้า (Joint venture) การรวมกลุ่มธุรกิจในรูปแบบ Consortium หรือการตั้งตัวแทนจำหน่าย (Distributor) ในประเทศไทย หรือแม้กระทั่งการมีเพียง ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย (Dependent agent) ก็ อาจกระทำได้เช่นกัน⁴¹

อย่างไรก็ตาม ภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศในการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย นั้นจะมีความแตกต่างกันออกไปตามรูปแบบของการเข้ามาประกอบกิจการแต่ละประเภท และตาม ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ แต่ละฉบับที่ประเทศไทยทำไว้กับรัฐต่าง ๆ ผู้เขียนจึงจะขอแยก พิจารณาการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มแรก กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ กับประเทศไทย และกลุ่มที่สอง กรณี การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญา ภาษีซ้อนๆ กับประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ กับประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีนี้จะพิจารณาแต่เพียงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และ กฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงหลักการ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ เนื่องจากในกรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยมิได้มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ไว้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวแต่อย่างใด

⁴¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), น.23 - 48.

เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย ผู้เขียนจะขอแยกพิจารณาการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีแรก กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย และกรณีที่ สอง กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1.1) กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

ก. กรณีตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร⁴² แม้จะมีได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนภายใต้บทบัญญัติใดแห่งประมวลรัษฎากร ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรจะ ถือกันว่ากรณีตามมาตรา 66 วรรคสองนี้เป็นกรณีของบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ค่อนข้างถาวร หรืออาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานสาขาเพื่อกระทำการอยู่ในประเทศไทย โดยมีได้จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย เมื่อสำนักงานสาขาในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีรายได้เกิดขึ้น สำนักงานสาขาดังกล่าวก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องนำรายได้และรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวม คำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยในลักษณะทำนองเดียวกับกรณีการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย อย่างไรก็ตาม แม้สำนักงานสาขาในประเทศไทย และสำนักงานใหญ่รวมถึงสำนักงานสาขาในประเทศอื่น ๆ ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าว จะถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการสาขาในประเทศไทยนั้นก็ไม่มีหน้าที่ ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในต่างประเทศนั้นมารวมคำนวณ เป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร จะจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น

⁴² มาตรา 66

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยใน รอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถ จะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดย อนุโลม.

ข. กรณีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁴³ เป็นกรณีของบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย ซึ่งตามนัยแห่งบทบัญญัติดังกล่าวมีองค์ประกอบ ที่ควรพิจารณาศึกษาดังต่อไปนี้⁴⁴

องค์ประกอบแรก ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ต้องเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะมิใช่ฐานะเป็นนิติบุคคลประเภทใด หรือมีชื่อเรียกอย่างไรก็ตาม

องค์ประกอบที่สอง ผู้มีเงินได้ต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร⁴⁵ได้วางแนวการตีความไว้สำหรับกรณีการขายสินค้าในกรณีที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศว่า ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่จะถือ เป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจะต้องเป็นกรณีที่ บุคคลดังกล่าวกระทำการในลักษณะเป็นตัวแทนไม่อิสระ (Dependent Agent) ของบริษัทต่างประเทศ หากบุคคลดังกล่าวกระทำการในลักษณะตัวแทนที่มีความเป็นอิสระ (Independent Agent) กรณีย่อมไม่อาจถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่ บริษัทต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้

⁴³ มาตรา 76 ทวิ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มี ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผล กำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคล ผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้คนธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทน ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบ ยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่ สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตาม มาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

⁴⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขอนทิพย์ 50 จำกัด, 2555), น.121 - 151.

⁴⁵ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2526.

วางแผนการค้าความของ “ตัวแทนอิสระ” เอาไว้ว่า คือ กรณีของบุคคลในประเทศไทยซึ่งได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นทางการเป็นอิสระจากบริษัทต่างประเทศ โดยปรากฏว่า⁴⁶

(1) ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศไทยได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือ ตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไป โดยมีได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่ม หนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ และ

(2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศไทยกับบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศไทยในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศและในทางปฏิบัติ ไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

(3) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศไทยได้รับประโยชน์ อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขาย สินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ

(4) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

นอกจากนี้ การพิจารณาภาวะภาษีของบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ยังต้องคำนึงถึงกิจกรรมที่กระทำขึ้นโดยบุคคลที่ถือเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวด้วยว่าการกระทำนั้นถือเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ธุรกรรมนั้น สำเร็จจนเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งธุรกรรมแต่ละประเภทก็จะมีหลักในการพิจารณาที่แตกต่างกันออกไป อาทิเช่น ถ้าเป็นธุรกรรมการขายสินค้าจะถือว่ามีประกอบกิจการในประเทศไทยหากมีการลงนามทำสัญญาขายหรือเข้ามาส่งมอบสินค้า หรือมีผู้ทำการติดต่อเจรจาการค้าสั่งซื้อในประเทศไทย ในขณะที่ธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำ ของจะถือว่ามีประกอบกิจการในประเทศไทยหากมีการส่งลูกจ้างหรือมีตัวแทนเข้ามาให้บริการในประเทศไทยโดยไม่ถือสถานที่ลงนามทำสัญญาเป็นสาระสำคัญ ส่วนธุรกรรมการให้กู้ยืมเงินก็จะถือสถานที่ลงนามในสัญญากู้ยืมในประเทศไทยเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น

⁴⁶ ชินดนัย สังคะคุณ. “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558); น.40

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยภายใต้มาตรา 76 ทวินี้ ไม่มีการกำหนดเงื่อนไขเรื่องระยะเวลาในการเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผ่านการมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเอาไว้แต่อย่างใด ฉะนั้น ไม่ว่าจะบริษัทต่างประเทศ ดังกล่าวจะมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็น เวลานานกี่ชั่วโมง กี่วัน หรือกี่เดือนในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆก็ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิได้แล้ว

องค์ประกอบที่สาม หากกรณีเข้าองค์ประกอบที่หนึ่งและสองดังกล่าวข้างต้น บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล จะถือว่าเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศผู้มีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในนามบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.50) และการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 54 เพื่อนำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

องค์ประกอบที่สี่ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ จะเสียจากกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเงินได้ดังกล่าวจะเป็นเงินได้ที่จ่ายมาจากแหล่งภายนอกประเทศหรือแหล่งภายในประเทศไทยเองก็ตาม และไม่ว่าการจ่ายเงินได้ดังกล่าวจะเป็นการจ่ายกันด้วยวิธีใดก็ตาม ถ้าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าว ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยในฐานะตัวแทน ของบริษัทต่างประเทศย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันกับบริษัทต่างประเทศในการนำเงินได้จำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

อย่างไรก็ตาม หากเงินได้ส่วนใดเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการภายนอกประเทศไทย แม้เกิดขึ้นโดยบุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนไม่อิสระดังกล่าว บริษัทต่างประเทศก็ไม่ต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด

องค์ประกอบที่ห้า ในส่วนของมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งวางหลักไว้ว่า ถ้าบุคคลในประเทศไทยซึ่งถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม อันจะมีผลเป็นการเปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิ มาเป็นวิธีการคำนวณภาษีจากยอดขายหรือยอดขายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 5 แทนนั้น เมื่อพิจารณาประกอบกับแนวทางปฏิบัติภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 จะเห็นได้ว่า กรณี การเปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีดังกล่าวจะกระทำได้อีกเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้อนุญาตหรือสั่งให้ บุคคลในประเทศไทยซึ่งถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม แบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยเห็นว่า บุคคลในประเทศไทยนั้น ไม่สามารถจะคำนวณกำไร สุทธิสำหรับการประกอบกิจการในประเทศไทยได้ตามนัยแห่งข้อ 3 ของคำสั่งดังกล่าวเท่านั้น

1.2) กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น แม้บริษัทต่างประเทศจะมีได้มี การประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างประเทศดังกล่าวก็ อาจต้องถูกผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่มีการจ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หากเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอัตราร้อยละที่ใช้บังคับในกรณีของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนี้โดย ปกติจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 15 เว้นแต่ในกรณีของการจ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) ซึ่งจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 10

2. บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯกับประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนี้จะแตกต่างกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯกับประเทศไทย กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศในกรณีนี้นอกจากจะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว กรณียังต้องพิจารณาต่อไปถึงข้อตกลงต่าง ๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องอีกด้วย เนื่องจากในกรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯไว้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นถูกจัดทำขึ้นระหว่างรัฐต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการขจัด หรือบรรเทาภาระการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยอาศัยอำนาจ ตามมาตรา 3(2) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 เท่านั้น การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯจึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเสียก่อนว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ไม่ว่าจะ เป็นกรณีประกอบ กิจการในประเทศไทย หรือมิได้ประกอบ กิจการในประเทศไทยหรือไม่ หากพิจารณาจากบทบัญญัติ ภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทยแล้วปรากฏว่า บริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีใน ประเทศไทย จึงค่อยพิจารณาต่อไปในส่วนของ ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯว่ามีการให้สิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีให้แก่บริษัท ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวหรือไม่ประการใด ในทางกลับกันหากเป็นกรณีที่พิจารณาตามประมวล รัษฎากรของไทยแล้วปรากฏว่าบริษัทต่างประเทศ ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย กรณีก็ไม่มีความ จำเป็นต้องพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่อย่างใด⁴⁷

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าพิจารณาแล้ว ไม่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีในประเทศไทย ทำให้ บุคคลชาวต่างชาตินั้นต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ละยังต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวกลับไปเสียภาษี ให้แก่ประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ก็สามารถนำภาษีที่เสียในประเทศไทยกลับไปเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ซึ่งมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้ ตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ

เช่น เงินได้ที่ได้รับในประเทศไทย ต้องเสียภาษีในประเทศไทย 30,000 บาท เมื่อนำกลับไป เครดิตในประเทศตน ก็ต้องคำนวณว่าเงินได้จำนวนที่ได้รับในประเทศไทยต้องเสียภาษีในประเทศของตน เท่าใด เช่น ต้องเสียภาษี 20,000 บาท ก็มีสิทธิเครดิตได้ไม่เกิน 20,000 บาท ส่วนที่เหลือ 10,000 บาท ไม่มีสิทธิได้คืนภาษี เพราะประเทศถิ่นที่อยู่ของตนไม่ได้เป็นผู้เก็บภาษี แต่ถ้าคำนวณภาษีในประเทศของ ลูกจ้างแล้วต้องเสียภาษี 40,000 บาท ก็เครดิตได้ 30,000 บาท ทั้งจำนวน

ทั้งนี้ เนื่องจากผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักการจัดเก็บภาษีในส่วนของกฎหมายภายในของ ประเทศไทยแล้วข้างต้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายแต่ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง

⁴⁷ พนิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่าง ประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : ศูนย์กฎหมายภาษีอากร, 2546), น.13.

โดยตรงกับประเด็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการส่งพนักงานเข้าไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทยอันได้แก่

2.1) ข้อบทที่เกี่ยวข้องกับการยืมตัวพนักงาน

(1) ข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits)⁴⁸

ก. ความหมายของกำไรจากธุรกิจ

ในที่นี้จะกล่าวถึงเงินได้ที่สำคัญมากประเภทหนึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อน นั่นคือ เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจที่ปรากฏในข้อ 7 ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งหลักทั่วไป คำว่า “กำไรจากธุรกิจ” หรือ Business Profits ไม่ได้มีการกำหนดคำจำกัดความเอาไว้ เนื่องจาก ต้องการให้ตีความจากถ้อยคำนั่นเอง จึงทำให้คำว่ากำไรจากธุรกิจมีความหมายอย่างกว้าง และรวมถึงเงินได้ทั้งหมดที่ได้มาจากการประกอบกิจการ ซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้เงินได้ประเภทอื่น ๆ หรือบทเฉพาะที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา เช่น หากเงินได้นั้นเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งได้ระบุไว้ในอนุสัญญานั้น ๆ แล้วแม้จะถือเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจก็ไม่ต้องนำมาคิดว่าเป็นกำไรจากธุรกิจอีก ซึ่งตัวอย่างของกำไรธุรกิจได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้า เงินได้จากการรับจ้างทำของซึ่งผู้รับจ้างเป็นบริษัท เช่น รับจ้างเป็นที่ปรึกษา เป็นต้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยบางฉบับก็ได้มีการกำหนดความหมายเฉพาะของกำไรจากธุรกิจเอาไว้ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น หรือ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

ข. ลักษณะของกิจกรรมที่ก่อให้เกิดกำไรจากธุรกิจ

กิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจโดยทั่วไปมักจะมี ลักษณะเป็นกิจกรรมที่ผู้มีเงินได้มีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการเป็นปกติธุระทางการค้า กรณีจึงมักจะเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินได้ทางตรง (Active income) กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจตามวัตถุประสงค์หลักของผู้มีเงินได้โดยตรง ไม่ใช่เงินได้ทางอ้อม (Passive income) ซึ่งมักจะเป็นเงินได้จำพวกเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิอันเป็นดอกผลของทรัพย์สินฝ่ายทุน (Capital)

⁴⁸ พล อีริคูปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561): 24-32.

ค. อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญา

เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่มักจะกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีไว้คล้ายคลึงกัน คือ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเท่านั้น ซึ่ง แตกต่างจากกรณีของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มักจะกำหนดให้มีอำนาจในการ จัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ได้อย่างไม่มีเงื่อนไข

อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่ก็มักจะมีการกำหนด มาตรการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นเอาไว้ด้วยเช่นกัน โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่ มักจะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นผู้มีหน้าที่ในการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวให้แก่ผู้มีเงินได้ด้วย วิธีการต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับ เมื่อมีภาระภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้นโดยผล ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้าไปประกอบกิจการในรัฐแหล่งเงินได้โดยผ่านสำนักงานสาขาซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ แล้วต่อมามีกำไรธุรกิจเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการดังกล่าว ทำให้ผู้มีเงินได้เข้าข่ายต้องเสียภาษีทั้งในรัฐถิ่นที่อยู่และในรัฐแหล่งเงินได้จากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้น เป็นต้น

(2) ข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)⁴⁹

ก. ความหมายของสถานประกอบการถาวร

ตามบทบัญญัติวรรคแรกของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่นั้นมักจะให้นิยามความหมายโดยทั่วไปของ “สถานประกอบการถาวร” ไว้ว่า หมายถึงความถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งจะสามารถแยกองค์ประกอบหลักได้ 3 ประการ⁵⁰ นั่นก็คือ

ประการแรก ผู้ประกอบการต้องมีสถานธุรกิจ (Place of Business)

⁴⁹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขอนทิพย์ 50 จำกัด, 2555), น.346 - 413.

⁵⁰ พล อิธคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561): 38-39.

ประการที่สอง สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำถาวรตามสมควร (Fixed) ในที่นี้ย่อมตีความได้ว่าหมายความว่าความถึง ความประจำ หรือถาวรทั้งในแง่ของเวลา (Degree of Permanency) และสถานที่ (Location)

ประการที่สาม ผู้ประกอบการต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น

สิ่งสำคัญของสถานประกอบการถาวรคือจำเป็นต้องมีสถานธุรกิจที่ระบุที่ตั้งทางกายภาพได้

ข. ประเภทของสถานประกอบการถาวร

นอกจากความหมายโดยทั่วไปที่ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริง รวมทั้งองค์ประกอบในรายละเอียด ซึ่งอาจก่อให้เกิดความยากลำบากและความขัดแย้งในการตีความระหว่างประเทศคู่สัญญาได้ ดังนั้นประเทศคู่สัญญาจึงมักกำหนด ความหมายเฉพาะของสถานประกอบการถาวรเอาไว้ด้วย เพื่อให้ง่ายต่อการปฏิบัติ ซึ่งจะแบ่งสถานประกอบการถาวรได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่

(1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.)

เช่น สาขา สถานจัดการ สำนักงาน โรงงาน เป็นต้น

(2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.)

กรณีแรก คือ Project P.E. อาทิเช่น การมีโครงการก่อสร้าง (Construction Project) โครงการติดตั้ง (Installation Project) หรือโครงการประกอบ (Assembly Project) หรือกิจกรรมตรวจควบคุม (Supervisory Activities) ที่เกี่ยวข้องกับโครงการ ที่กล่าวมาข้างต้น เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯแต่ละฉบับกำหนดไว้ เช่น เกิน 3 เดือน หรือ 6 เดือน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนหรือปีภาษีใด ๆ เป็นต้น และ

กรณีที่สอง คือ กรณีการให้บริการผ่านพนักงาน ซึ่งได้แก่ การให้บริการที่ปรึกษา และการให้บริการทั่วไปอื่น ๆ โดยบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง พนักงาน หรือ บุคคลากรของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษี ซ้อนฯแต่ละฉบับกำหนดไว้ เช่น เกิน 3 เดือน หรือ 6 เดือน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนหรือปี ภาษีใด ๆ เป็นต้น

(3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.)

เป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้การใช้อำนาจบางอย่างของตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นตัวแทนที่มีสถานะเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Agent) ของบริษัทต่างประเทศถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศนั้น โดยสามารถแยกองค์ประกอบได้ 3 ประการดังนี้

ประการแรก บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้นั้นต้องมีตัวแทนไม่อิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

ประการที่สอง ตัวแทนไม่อิสระนั้นได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ

ประการที่สาม ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

- (ก) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ
- (ข) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงินได้ หรือ
- (ค) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ ให้แก่ผู้มีเงินได้

ในทางตรงกันข้ามบริษัทต่างประเทศจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ หากประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านนายหน้าหรือตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ และบุคคลเช่นนั้นได้กระทำการตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน โดยจะต้องเข้าองค์ประกอบ 2 ข้อดังนี้

1. บุคคลนั้นจะต้องเป็นอิสระจากวิสาหกิจตัวการในต่างประเทศทั้งในด้านกฎหมายและเศรษฐกิจ ด้านกฎหมายคือตัวการไม่มีอำนาจสั่งการและควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคลนั้น ส่วนด้านเศรษฐกิจคือตัวการไม่มีอำนาจควบคุมบัญชี การเงิน และการใช้ทรัพย์สิน หรือสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ของบุคคลนั้น (ตามบันทึกข้อความกรมสรรพากรที่ กค. 0725/105 ลงวันที่ 7 มกราคม 2546)
2. บุคคลนั้นจะต้องกระทำการตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตนในการกระทำการแทนวิสาหกิจตัวการในต่างประเทศ

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนี้ เป็นกรณีที่มีปัญหาในการพิจารณาค่อนข้างมากในทางปฏิบัติ เพราะนอกจากจะต้องพิจารณาความเป็นอิสระ หรือไม่เป็นอิสระของตัวแทนแล้ว ยังต้องพิจารณาการดำเนินการของตัวแทนซึ่งต้องเป็นปกติวิสัยด้วย

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเหตุที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย นิติ

บุคคลดังกล่าวย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ศาลฎีกายังได้ขยายขอบเขตการตีความภาระภาษีการจำหน่ายกำไรของผู้ทำการแทน หรือผู้ติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ให้กว้างยิ่งขึ้น⁵¹ จากเดิมที่บุคคลดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปให้แก่ผู้ประกอบการในต่างประเทศหรือต้องใช้อำนาจในการสั่งให้ลูกค้าชำระเงินให้แก่ผู้ประกอบการในต่างประเทศโดยตรง หากผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อไม่มีอำนาจสั่งการใด ๆ แก่ลูกค้าในเรื่องการชำระเงิน ก็ไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน และมีผลร้ายต่อบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี จึงจำเป็นต้องตีความเคร่งครัด

(3) ข้อบ่งชี้ด้วยบริการส่วนบุคคลไม่อิสระ (Dependent Personal Services)⁵²

เงินได้อีกประเภทหนึ่งที่สำคัญคือ เงินได้จากบริการส่วนบุคคลไม่อิสระ ซึ่งคำว่า “บริการส่วนบุคคลไม่อิสระ” หมายถึงบริการตามสัญญาจ้างแรงงาน ดังนั้น เงินได้จากบริการส่วนบุคคลไม่อิสระ จึงเทียบเคียงได้กับเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเงินได้ดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของตัวเงิน หรือประโยชน์เพิ่มเติม ๆ ก็ได้ เช่น การได้ที่พักรฟรี

โดยหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีจากบริการส่วนบุคคลไม่อิสระถูกกำหนดไว้ในข้อ 15 วรรคหนึ่ง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN ซึ่งถูกกำหนดให้เก็บภาษีได้ในประเทศที่มีการทำงาน (Employment is exercised) กล่าวคือ ประเทศที่ลูกจ้างเข้าไปอยู่ทางกายภาพ (Physically present) เพื่อกระทำการกิจกรรมซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการจ้างงานนั้น เช่น นาย A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้เข้ามาทำงานตามสัญญาจ้างแรงงานในประเทศไทยตามหลักทั่วไปดังกล่าว ประเทศไทยมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้จากการจ้างแรงงานของ นาย A เป็นต้น

⁵¹ พล อิศรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561): 60-61.

⁵² เรื่องเดียวกัน.

อย่างไรก็ดี สิทธิในการเก็บภาษีของประเทศที่มีการทำงาน จะถูกจำกัดลงและประเทศดังกล่าวจะต้องยกเว้นภาษีให้กับลูกจ้างที่เข้ามาทำงาน หากเข้าเงื่อนไขครบถ้วนทั้ง 3 ประการ⁵³ คือ

1. ลูกจ้างอยู่ในประเทศที่มีการทำงานเป็นระยะเวลาไม่เกิน 183 วัน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนใด
2. ค่าตอบแทนของลูกจ้างนั้น จ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีการทำงานนั้น และ
3. ค่าตอบแทนของลูกจ้าง มิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรซึ่งนายจ้างมีอยู่ในประเทศที่มีการทำงาน

ตัวอย่างเช่น นาย A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา และเป็นลูกจ้างของบริษัท B ซึ่งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นเดียวกัน บริษัท B ส่ง นาย A เข้ามาทำงานให้กับลูกค้าของบริษัท B ในประเทศไทย เป็นเวลาไม่เกิน 183 วัน โดยบริษัท B ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กรณีดังกล่าว นาย A ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยจากเงินเดือนที่ได้รับจากบริษัท B ระหว่างที่เข้ามาทำงานในประเทศไทยแต่อย่างใด

ในทางปฏิบัติมักเกิดปัญหาในเงื่อนไขข้อสุดท้ายที่กำหนดว่าค่าตอบแทนของลูกจ้าง ต้องไม่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรในประเทศที่มีการทำงาน เพราะ มักเกิดปัญหว่าหากบริษัทนายจ้างมีสถานประกอบการถาวรในประเทศที่ลูกจ้างเข้ามาทำงาน แต่บริษัทนายจ้างมิได้นำค่าจ้างของลูกจ้างมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวร กรณีดังกล่าวจะถือได้หรือไม่ว่า ค่าจ้างนั้นมีได้ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวร

การพิจารณาปัญหาดังกล่าว ควรต้องคำนึงถึงเหตุผลของการกำหนดเงื่อนไขข้อที่ 3 ซึ่งได้แก่การป้องกันมิให้เกิด double dip ทำนองเดียวกับในเรื่องของบริการส่วนบุคคลอิสระ ดังนั้นจึงควรพิจารณาว่า ค่าตอบแทนของลูกจ้างนั้น พึงถือว่า (attributable) เป็นรายจ่ายในส่วนของสถานประกอบการถาวรในประเทศ ที่มีการทำงานหรือไม่ หากค่าตอบแทนของลูกจ้าง เมื่อได้พิจารณาตามหลักเกณฑ์การกำหนดกำไรที่พึงถือเป็นสถานประกอบการถาวรในข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ถือ

⁵³ พล อิศุภต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561): 110-111.

เป็นรายจ่ายในส่วนของสถานประกอบการ กรมสรรพากรจะถือว่าค่าตอบแทนดังกล่าว ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรแล้ว แม้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้น จะมีได้นำค่าตอบแทนดังกล่าว มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรที่ต้องเสียภาษีก็ตาม

2.2) การยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

(1) บริษัทในไทยจ่ายเงินค่าจ้างให้ลูกจ้างชาวต่างประเทศ⁵⁴

เมื่อลูกจ้างต่างด้าวได้เขามามีหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย จึงมีหน้าที่เสียภาษี เงินได้ให้กับประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ นอกเหนือจากนี้หากประเทศของลูกจ้างต่างด้าวมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ ลูกจ้างต่างด้าวอาจถูกเรียกเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายของประเทศของลูกจ้างต่างด้าว จึงอาจทำให้มีการเสียภาษีเงินได้ซ้ำซ้อน 2 รัฐได้

ดังนั้นจึงมีประเด็นว่า ลูกจ้างต่างด้าวจะสามารถใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญา ภาษีซ้อน DTA (Double Taxation Agreement) ระหว่างประเทศที่ลูกจ้างมีถิ่นที่อยู่ กับประเทศไทย ได้หรือไม่

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่าง ๆ ในเรื่อง เงินเดือน ค่าตอบแทนที่ได้รับเกี่ยวกับการจ้างแรงงาน จะเป็นการบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

อาจารย์ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม ให้ความเห็นสรุปได้ว่ากรณีการจ่ายเงินค่าจ้าง ต่างด้าวในฐานะลูกจ้างในประเทศไทย เมื่อคำนึงถึงอนุสัญญาภาษีซ้อน จะถือเป็นการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่อิสระ ซึ่งสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน มีเงื่อนไขที่สำคัญ ดังนี้ คือ

- ก. ต้องอยู่ในประเทศไทยไม่เกินเวลาที่กำหนด
- ข. เงินได้ที่ได้รับต้องไม่ใช่เงินได้ที่ได้จ่ายจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย (สถานประกอบการที่อยู่ในประเทศไทย)

ดังนั้นหากบริษัทในไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ เงินได้ที่ได้รับจึงไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และเมื่อผู้มีเงินได้ได้เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยตามหลัก แหล่งเงินได้แล้ว ถ้าผู้

⁵⁴ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “ลูกจ้างและกรรมการชาวต่างชาติสามารถใช้สิทธิประโยชน์จาก อนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่?”, วารสารเอกสารภาษีอากร การวางแผนภาษี, เล่มที่ 439, ปีที่ 37, น. 29-30 (เมษายน 2018).

มีเงินได้ยังต้องนำเงินได้นั้นไปเสียภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่อีก ก็สามารถนำภาษีเงินได้ที่เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยกลับไปเป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ตาม หลักเกณฑ์ที่ได้ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้

(2) บริษัทในไทยจ่ายเงินค่าตอบแทนให้กับกรรมการชาวต่างประเทศ

กรณีที่กรรมการชาวต่างประเทศซึ่งไม่ได้เป็นลูกจ้างของบริษัทเข้ามาทำงานในประเทศไทย โดยได้รับเงินเดือนประจำตำแหน่งทุกเดือนรวมทั้งสวัสดิการต่าง ๆ และเบี้ยประชุมกรรมการ ซึ่งค่าตอบแทนจากตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ ตามกฎหมายของประเทศไทยถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ซึ่งเป็นเงินได้ เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย จึงเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง

อาจารย์ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นว่า เมื่อกรรมการชาวต่างประเทศ มีหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยจึงเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง บริษัทในไทยผู้จ่ายเงินได้จึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราก้าวหน้าตามมาตรา 50(1) แต่ถ้าหากกรรมการอยู่ในไทยไม่ครบ 180 วันผู้จ่ายเงินได้จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 50(1) วรรคสี่

ซึ่งหากรายได้ของกรรมการตลอดทั้งปีรวมกันแล้วเกิน 1,800,000 บาท กรรมการต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการแก่บริษัทด้วย (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/128 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2551) กรณีนี้อาจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม ไม่เห็นด้วยกับแนวทางของสรรพากร เพราะกรรมการบริษัทมิได้ประกอบธุรกิจเหมือนบริษัทห้างร้านทั่วไป⁵⁵

สวนประเด็นว่ากรรมการจะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษี ซ้อนได้หรือไม่ นั้น เห็นว่าเงินประจำตำแหน่งของกรรมการ ถือเป็นค่าบริการที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Services) การจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น ผู้มีเงินได้ต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ และต้องอยู่ในประเทศไทยไม่เกินระยะเวลาที่กำหนด รวมถึงเงินได้ต้องไม่ได้จ่ายโดยแหล่งเงินได้ใน

⁵⁵ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เจาะลึกภาระภาษีและการวางแผนภาษี คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ”, (กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2561), น. 37-38.

ประเทศไทย (สถานประกอบการที่อยู่ในประเทศไทย) ดังนั้นเงินประจำตำแหน่งและผลตอบแทนอื่นจากการทำหน้าที่กรรมการได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงไม่ได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่อาจใช้สิทธิเครดิตภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศถิ่นที่อยู่ได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ส่วนเบี้ยประชุมกรรมการ โดยส่วนใหญ่อนุสัญญาภาษีซ้อนให้ประเทศไทยจัดเก็บได้ เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ เช่น ฟิลิปปินส์ จีน อินโดนีเซีย สิงคโปร์ ดังต่อไปนี้จะยกเว้นภาษีให้กรรมการ ถ้า

1. เป็นค่าป่วยการรายวัน
2. อยู่ในประเทศไทยไม่เกินที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนด
3. จ่ายจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย เช่น บริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นผู้จ่าย

ตัวอย่างเช่น กรรมการผู้มีถิ่นที่อยู่ในอินโดนีเซีย ได้รับเบี้ยประชุมกรรมการรายวัน ค่าเดินทางไปประชุมรายวัน ค่าเบี้ยเลี้ยงรายวัน โดยอยู่ในประเทศไทยไม่เกิน 183 วัน ในปีภาษี ถ้าเงินได้จ่ายโดยบริษัทในอินโดนีเซีย และไม่ตกเป็นภาระของวิสาหกิจในประเทศไทย กรรมการได้รับยกเว้นภาษี

แต่ถ้าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้ประเทศไทย(รัฐแหล่งเงินได้) ยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับผู้มีเงินได้ หากกรรมการผู้มีเงินได้ไปปฏิบัติงานนอก รัฐแหล่งเงินได้

(3) บริษัทในไทยส่งพนักงานไปทำงานในบริษัทในเครือในต่างประเทศ (Outbound)

บริษัทในไทย ส่งลูกจ้างไปทำงานที่บริษัทในเครือที่ญี่ปุ่น⁵⁶ โดยได้แยกประเด็นเป็น 2 กรณี โดยคำนึงถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศญี่ปุ่น ดังนี้

กรณีแรก : บริษัทในไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้

- ภาระภาษีเงินได้ในประเทศไทย

⁵⁶ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เจาะลึก...ภาระภาษีและกลยุทธ์การวางแผนภาษีในยุค AEC กรณีคนต่างชาติ...เข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทย...ไปทำงานในต่างประเทศ ตอนที่ 6 ภาระภาษี และกลยุทธ์การวางแผนภาษีกรณีคนไทยไปทำงานในต่างประเทศ,” วารสารเอกสารภาษีอากร การวางแผนภาษี, เล่มที่ 400, ปีที่ 34 (มกราคม 2015).

เงินได้ที่ลูกจ้างได้รับเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย จึงเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย เมื่อบริษัทในไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ จึงต้องมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1)

- ภาระภาษีเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย-ญี่ปุ่น ขอ 14 บริการสวนบุคคลได้ กำหนดว่าถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยมีการให้บริการในประเทศญี่ปุ่น ก็ให้ญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีเงินได้ได้ เว้นแต่ จะเขาเงื่อนไข ประเทศญี่ปุ่นจึงจะยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้ คือ

ก. ผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศญี่ปุ่น รวมไม่เกิน 180 วัน ในปปฏิทิน

ข. คาตอบแทนจ่ายโดยของผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย

ค. คาตอบแทนไม่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรของธนาคารไทยที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น

ดังนั้น ถ้าบริษัทในไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้กับลูกจ้างที่เขาไปทำงานในประเทศ ญี่ปุ่น และผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศญี่ปุ่น รวมไม่เกิน 180 วันในปปฏิทิน เงินได้ที่ลูกจ้างได้รับจาก นายจ้างในประเทศไทย ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศญี่ปุ่น ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศ ไทย-ญี่ปุ่นขอ 14

แต่ถ้าหากลูกจ้างได้เป็นผู้อยู่ในประเทศญี่ปุ่น (เกิน 180 วัน) ก็ต้องเสียภาษีเงิน ได้ให้กับประเทศญี่ปุ่นด้วยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทย-ญี่ปุ่น ขอ 14 เมื่อผู้มีเงินได้ต้องเสีย ภาษีเงินได้ให้กับประเทศญี่ปุ่น และต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยเนื่องจากกิจการของนายจ้าง ในประเทศไทย จึงเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ก็สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้ ชำระให้กับประเทศญี่ปุ่น มาเป็นเครดิตภาษีในประเทศไทยได้

กรณีที่สอง : บริษัทในญี่ปุ่นเป็นผู้จ่ายเงินได้

- ภาระภาษีเงินได้ในประเทศไทย

อาจารย์ตุลยลักษณ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นว่าเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับเป็นเงินได้ ที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ ตามมาตรา 41 วรรคสอง และต้องเสียภาษีเงินได้ ให้กับประเทศไทยหากเขาเงื่อนไขตามมาตรา 41 วรรคสาม (เป็นแนวเดียวกับแนววินิจฉัยขอหารือ ของกรมสรรพากร)

- ภาระภาษีเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น

เมื่อบริษัทญี่ปุ่นเป็นผู้จ่ายเงินได้ จึงตกเป็นภาระแก่ประเทศญี่ปุ่น จึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทย-ญี่ปุ่น ดังนั้นลูกจ้างผู้มีเงินได้จึงต้องเสียภาษีเงินได้ ให้กับประเทศญี่ปุ่น

(4) บริษัทแม่ในต่างประเทศส่งพนักงานไปทำงานให้แก่บริษัทในประเทศไทย (Inbound)

เป็นกรณีที่บริษัทแม่ในต่างประเทศต้องการจัดส่งพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานให้แก่บริษัทในเครือในประเทศไทย โดยประเด็นทางด้านภาษีจะแตกต่างกันออกไป ดังนี้

➤ กรณี ได้รับเงินได้จากบริษัทไทยเพียงแห่งเดียว

เงินได้ที่พนักงานต่างชาติที่บริษัทแม่ส่งเข้ามาทำงานในประเทศไทยได้รับจากบริษัทในเครือในประเทศไทย ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) หรือ 40(2) แล้วแต่กรณี และเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการมีหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง (หลักแหล่งเงินได้) จึงมีภาระภาษี ดังนี้

■ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้กับชาวต่างประเทศ

- หากพนักงานชาวต่างชาติเข้ามาทำงานในฐานะลูกจ้างให้แก่บริษัทไทย เงินได้ที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1)
 - บริษัทไทยต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราก้าวหน้า (มาตรา 50(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 96/2543) และ
 - ลูกจ้างต่างชาติต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ง.ด. 91) ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร
- ถ้าพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานให้ (รับจ้าง) โดยไม่มีฐานะเป็นลูกจ้างบริษัทไทย⁵⁷ ซึ่งเงินได้ที่ได้รับถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2)
 - ถ้าอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ บริษัทไทยต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราก้าวหน้า (ประมวลรัษฎากร มาตรา 50(1))

⁵⁷ ในทางปฏิบัติการพิจารณาว่าเป็นลูกจ้างหรือรับจ้าง ให้ดูจากสัญญาจ้าง ประกันสังคมและกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นต้น

- ถ้าอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน ในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ บริษัทไทยต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 15% ของเงินได้พึงประเมิน (ประมวลรัษฎากร มาตรา 50(1) วรรคสี่)
- ไม่ว่าจะเป็กรณีใดตามข้างต้น พนักงานต่างชาติต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี (ภ.ง.ด. 90)
- หากมีรายรับต่อปีเกิน 1,800,000 บาท ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทุกครั้งที่มีการให้บริการ

เมื่อพนักงานต่างชาติที่ถูกส่งตัวเข้ามาทำงานให้แก่บริษัทในเครือในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักแหล่งเงินได้ให้แก่ประเทศไทย และอาจถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่จากประเทศของตนอีกด้วย จึงทำให้เกิดความซ้ำซ้อนมากกว่าหนึ่งรัฐ จึงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศนั้น ๆ ในเรื่องเกี่ยวกับบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Personal Services) ซึ่งโดยทั่วไปจะให้ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ เว้นแต่การจ้างแรงงานได้กระทำในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศไทยก็มีสิทธิเก็บภาษี

แต่หากเข้าเงื่อนไขบางประการ เช่น ผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยไม่เกิน 183 วัน และค่าตอบแทนนั้น ไม่ได้จ่ายโดยนายจ้างหรือในนามของนายจ้างในรัฐแหล่งเงินได้ และ ค่าตอบแทนนั้นไม่ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการของบริษัทต่างประเทศที่อยู่ในประเทศไทย เช่น บริษัทในเครือในประเทศไทยไม่ต้องจ่ายกลับคืนสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ก็ให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดเก็บภาษี

▪ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้กับบริษัทในต่างประเทศ

การที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศส่งลูกจ้างชาวต่างประเทศเข้ามาทำงานให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เมื่อลูกจ้างของบริษัทในต่างประเทศ เขามาปฏิบัติการในประเทศไทย ถือได้ว่าบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมี ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากประเทศไทย ดังนั้นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจึงมีแหล่งเงินได้ที่ได้จากประเทศไทยและต้องเสียภาษี เงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 และถ้าหากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจ่ายเงินให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่เป็นค่าบริการ บริษัทไทยก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามท.ป. 4/2528 ข้อ 12 อีกประเด็นหนึ่งเมื่อ ลูกจ้างของบริษัท

ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นมีเงินได้จากหน้าที่งานที่ได้ทำงานในประเทศไทย ก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคแรก แม้เงินได้ที่ลูกจ้างชาวต่างประเทศนั้นจะได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศก็ตาม และเมื่อบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยไม่ได้จ่ายเงินได้ให้กับชาวต่างประเทศ บริษัทไทย จึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และกรมสรรพากรได้วางแนวดังกล่าวเช่นกัน (กค.0706/8401 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 254912)

➤ **กรณี ได้รับเงินได้จากบริษัทแม่ในต่างประเทศเพียงแห่งเดียว**

เงินได้ที่พนักงานต่างชาติได้รับจากบริษัทแม่ ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการมีหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร (หลักแหล่งเงินได้) แต่เนื่องจากบริษัทในเครือในประเทศไทย ไม่ได้เป็นผู้จ่ายเงินได้ บริษัทไทยจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่ยังคงมีหน้าที่นำเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทแม่ในต่างประเทศมายื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ง.ด. 91) ในประเทศไทย

จากนั้นต้องพิจารณากรยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. เงินได้ที่ได้รับให้รัฐแหล่งเงินได้ (ไทย) จัดเก็บภาษี
2. เว้นแต่ ถ้าเข้าเงื่อนไข 3 ข้อ ดังนี้ให้รัฐแหล่งเงินได้ ยกเว้นการเก็บภาษี
 - (ก) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ ปรากฏตัวอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 180 วัน ในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง และ
 - (ข) ค่าตอบแทนนั้นไม่ได้จ่ายโดยนายจ้างหรือบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ (บริษัทในประเทศไทย) และ
 - (ค) ค่าตอบแทนนั้นไม่ตกเป็นภาระแก่วิสահกิจของบริษัทต่างประเทศที่อยู่ในประเทศไทย เช่น บริษัทไทยต้องไม่ได้จ่ายกลับคืนสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ หากจ่ายกลับคืนถือว่าบริษัทในเครือในประเทศไทยเป็นผู้รับภาระค่าตอบแทนที่ผู้มีเงินได้ได้รับ ผู้มีเงินได้จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทย แม้จะอยู่ไม่เกิน 180 วันในปีภาษีนั้นก็ตาม

อนึ่ง ถ้าบริษัทไทยเป็นเพียงสำนักงานสาขาของบริษัทในต่างประเทศ มิใช่บริษัทในเครือ ในทางปฏิบัติการสรรพากรให้บริษัทไทยหัก ภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก่อน และเมื่ออยู่เกิน 180 วัน ก็ให้ไปยื่น แบบแสดงรายการภาษีประจำปี แต่ถ้าอยู่ไม่เกิน 180 วัน ก็ให้แสดงหลักฐาน (สำเนา Passport) เพื่อขอ คืนภาษีที่ได้รับ ยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศ

➤ **กรณี ได้รับเงินได้จากบริษัทไทยส่วนหนึ่ง และบริษัทแม่ในต่างประเทศอีกส่วนหนึ่ง**

1. เงินได้ที่พนักงานต่างชาติที่ถูกส่งตัวเข้ามาทำงานให้บริษัทในประเทศไทย ส่วนที่ได้รับ จากบริษัทไทย ต้องเสียภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทยและไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษี ซ้อน บริษัทไทยจึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และพนักงานต่างชาติมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทไทย
2. เงินได้ส่วนที่บริษัทต่างประเทศเป็นผู้จ่ายให้แก่พนักงานต่างชาติที่ถูกส่งตัวเข้ามาทำงาน ให้แก่บริษัทในประเทศไทยนั้น บริษัทในเครือในประเทศไทยไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เพราะบริษัทไทย ไม่ใช่ผู้จ่ายเงินได้ เว้นแต่ เป็นบริษัทสาขาต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก่อน และให้พนักงานต่างชาติไปยื่นแบบ แสดงรายการหรือขอคืนภาษี แล้วแต่กรณี ในภายหลัง

โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปีสำหรับเงินได้ส่วนที่บริษัทต่างประเทศซึ่งไม่มี สาขาในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายนั้นต้องพิจารณาว่า พนักงานต่างชาตินั้นมีระยะเวลาการ ปราบกฏตัวใน ประเทศไทยเกินกำหนดเวลาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับกำหนดไว้หรือไม่ ถ้าไม่เกิน ก็ไม่ต้องยื่น แบบแสดงรายการภาษีประจำปี เพราะได้ยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ถ้าเกินกำหนดเวลาก็ ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพราะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีที่พนักงานต่างชาติต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย พนักงานต่างชาติสามารถใช้สิทธิ ประโยชน์ในการเครดิตภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ได้ตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

➤ **กรณีได้รับเงินได้จากบริษัทไทยส่วนหนึ่งและบริษัทแม่ในต่างประเทศอีกส่วนหนึ่ง แต่บริษัทไทยจ่ายคืนให้**

1. พนักงานต่างชาติที่บริษัทแม่ในต่างประเทศส่งเข้ามาทำงานให้แก่บริษัทในประเทศไทย ได้รับเงินได้ในส่วนที่บริษัทไทยจ่าย ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และพนักงานต่างชาติต้องยื่นแบบ แสดงรายการภาษีประจำปีด้วย (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.06) 1735 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2536)

2. ส่วนเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศจ่าย และบริษัทไทยจ่ายคืนให้ นั่นถือว่าบริษัทไทยเป็นผู้จ่าย จึงต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้ที่บริษัทไทยจ่าย และบริษัทไทยมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และพนักงานต่างชาติต้องนำเงินได้ทั้งสองจำนวนมารวมคำนวณยื่นแบบภาษีประจำปีในประเทศไทย โดยไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่มีสิทธินำกลับไปเครดิตภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่

2.3) การใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของบริษัทในต่างประเทศ

กรณีบริษัทในต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะได้ดำเนินการเอง หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ตามหลักแหล่งเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แลแล้วแต่กรณี

หากบริษัทในต่างประเทศจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือหากบริษัทในต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ก็จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับรัฐแหล่งเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตามหากบริษัทในต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เงินได้ที่ได้รับถือเป็นกำไรทางธุรกิจ ขอ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นผู้มีสิทธิในการเรียกเก็บภาษีเงินได้นั้น

หากบริษัทในต่างประเทศไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ถ้าได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)(8) ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย แต่ถ้าได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามกฎหมายภายในได้กำหนดให้บริษัทในไทยจะต้องหักภาษีเงินได้และนำส่งตามมาตรา 70 ดังนั้นเมื่อผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้ หากต้องการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เงินได้ที่ได้รับต้องไม่เข้า ขอกำหนดเป็นการเฉพาะที่ให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว เงินได้ที่ได้รับก็จะเป็นกำไรทางธุรกิจตามขอ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทย-ประเทศอื่น เช่น

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/8401 วันที่ 6 ตุลาคม 2549 เป็นการให้จ้างบริษัทในประเทศไทยผู้ป้อนมาซ่อมแซมเครื่องจักรในประเทศไทยโดยบริษัทในประเทศญี่ปุ่นได้ส่ง พนักงานเข้ามาช

อมเครื่องจักรในประเทศไทยเป็นระยะเวลาประมาณ 5 วัน ถือได้ว่า บริษัทใน ประเทศญี่ปุ่นประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีลูกจ้างในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตาม มาตรา 76 ทวิ แต่เนื่องจากบริษัทต่างประเทศ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย จึงเป็นกำไรธุรกิจ จึงได้รับการยกเว้นตาม ข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทย-ญี่ปุ่น (ผู้เขียนขอเสริมจากแนว วินิจฉัยเพิ่มเติม กรณีสำหรับชาวญี่ปุ่นที่ได้เข้ามาทำหน้าที่ซ่อมเครื่องจักรในประเทศไทย เมื่อมีเงินได้ จึงเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เงินได้ที่ชาวญี่ปุ่นได้รับเป็นเงินได้ เนื่องจากการให้บริการส่วนบุคคล ตามข้อ 14 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อชาวญี่ปุ่นผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยไม่เกินระยะเวลาที่กำหนด และผู้จ่ายเงินได้คือนายจ้างในประเทศญี่ปุ่น จึงไม่ตกเป็นภาระแก่ประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้ จึงเขาข้อยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อ 14 บุคคลชาวญี่ปุ่นผู้มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย)

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1622 วันที่ 18 เมษายน 2551 กรณีที่ต่างประเทศเข้ามาให้บริการคำปรึกษาโดยมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ต้องเสียภาษี เงินได้ให้กับประเทศไทยจากฐานกำไรสุทธิ แต่เนื่องจากบริษัทในต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับ ประเทศไทย หากบริษัทในต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็จะเป็นกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน หากบริษัทในต่างประเทศได้ส่งพนักงานเข้ามาให้บริการเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนถือได้ว่าบริษัทในต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตาม ข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศมาเลเซีย ดังนั้นเมื่อบริษัทในต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีบริษัทในประเทศไทยผู้จ่ายเงินได้ จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายใน อัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/2975 วันที่ 4 เมษายน 2545 กรณีบริษัท ในไทยจ่ายค่าปรึกษาให้กับบริษัทในต่างประเทศ ที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย เงินค่าที่ปรึกษาดังกล่าวถือเป็นกำไรจากธุรกิจ ตามข้อ 7 ของอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น ผู้จ่ายเงินได้จึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

บทที่ 4

หลักกฎหมายภาษีและแนวทางการกำหนดภาวะภาษี ของการส่งตัวพนักงานในต่างประเทศ

4.1 แนวทางสากลที่นำเสนอโดยองค์กร OECD

4.1.1 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีเงินได้

เมื่อพิจารณาเรื่องการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 (b) สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการปรากฏขึ้นครั้งแรกในต้นแบบของ UN ในปี ค.ศ. 1980 ในข้อบทที่ 5 วรรคสาม (b) ซึ่งภายหลังจากที่ UN ได้เสนอแนะมาถึงแนวทางของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการประเทศต่าง ๆ ได้ใช้แนวทางดังกล่าวในการเจรจาตกลงกัน รวมทั้งประเทศสมาชิกของ OECD ก็ได้ยึดแนวทางต้นแบบของ UN นี้มาใช้เช่นกัน หลังจากนั้น ทาง OECD จึงค่อยได้ให้การยอมรับถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการต่อมาใน ภายหลังจากถึง 18 ปี คือ ปรากฏในคำอธิบายต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 2008 ซึ่งเป็นเนื้อหาส่วนท้ายของคำอธิบายในส่วนสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 ซึ่งกำหนดเพิ่มเติมถึงหัวข้อเกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีจากการให้บริการ ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD พบว่ามีเนื้อหาที่แตกต่างกับทาง UN ซึ่งเกิดจากสาเหตุสำคัญประการหนึ่งคือ คำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้แสดงจุดยืนในการตัดข้อบท ที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออก และนำแนวคิดในเรื่องดังกล่าวนี้มารวมไว้ในสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการแทน นอกจากนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ไม่ได้กำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคสาม เหมือนกับต้นแบบของ UN แต่กำหนดแยกเพิ่มเป็นอีกหนึ่งวรรคต่างหาก ทั้งนี้จากการสำรวจพบว่า ประเทศที่มีข้อตกลงกันในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้หลายประเทศต่างยึดแนวทางต้นแบบของ UN มาใช้ในการตกลงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ มากกว่า แม้กระทั่งระหว่าง ประเทศสมาชิก OECD ด้วยกันก็ตาม⁵⁸

สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้อาจถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่เกิดขึ้น โดยสถานประกอบการถาวรในลักษณะที่สองที่ปรากฏในบทบัญญัติต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ คือสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนซึ่งพบตั้งแต่ร่างต้นแบบขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1927 และต่อมาสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการ ก่อสร้างพบ

⁵⁸ Robert L Williams, *Fundamentals of Permanent Establishments*, (Hague : Kluwer Law International, 2014), p.207.

ในต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งหากนับว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำเกิดขึ้นพร้อมกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกในปี ค.ศ. 1899 แล้วเห็นได้ว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้เกิดขึ้นหลังจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะแรก เป็นระยะเวลาานานกว่า 100 ปี

ตามแนวทางต้นแบบของ UN ในข้อบทที่ 5 วางแนวทางไว้ว่า

“3. สถานประกอบการถาวรหมายความรวมโดยเฉพาะถึง....

(b) การให้บริการ อันรวมถึงการให้บริการที่ปรึกษา โดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหามาโดยวิสาหกิจนั้น แต่ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่กิจกรรมนั้นโดยปกติต้อง ดำเนินต่อเนื่องกัน (ภายใต้โครงการที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในรัฐคู่สัญญาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลา รวมกันมากกว่า 183 วัน ในช่วงเวลา 12 เดือนใด ๆ โดยนับเริ่มต้นและสิ้นสุดในปีภาษีนั้น”

ในปัจจุบันนี้ตามต้นแบบของ UN ยังคงข้อบทในเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในข้อบทที่ 14 อยู่ซึ่งแตกต่างกับของ OECD ที่ได้ตัดข้อบทดังกล่าวออกแล้ว ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้วางแนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ โดยแยกเป็นอีกวรรคหนึ่งต่างหาก ไม่ได้ถูกกำหนดรวมอยู่ในวรรคที่ 3 เหมือนเช่นของ UN ซึ่งมีใจความสำคัญตามบทบัญญัติว่า⁵⁹

“โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1, 2 และ 3 เมื่อวิสาหกิจในรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งได้ให้บริการในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง

a) โดยผ่านบุคคลผู้ซึ่งอาศัยอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมกันเกินกว่า 183 วัน ในช่วง 12 เดือนใด ๆ และได้รับเงินได้จากการให้บริการดังกล่าวมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ของเงินได้ทั้งหมดของวิสาหกิจนั้นในช่วง ระยะเวลาดังกล่าวจากการให้บริการที่ทำงานให้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งผ่านบุคคลนั้น หรือ

b) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลาที่รวมกันมากกว่า 183 วัน ใน ระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ การให้บริการที่ได้ดำเนินการให้แก่โครงการที่มีลักษณะ เหมือนกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน ผ่านบุคคลหนึ่งหรือหลายบุคคลซึ่งเป็นผู้อาศัย อยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

⁵⁹ OECD 2019, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary : Article 5 Concerning the definition of Permanent Establishment, The taxation of services, para. 144, p.C(5)-56.

กิจกรรมที่ได้ดำเนินการในอีกรัฐหนึ่งนั้นสำหรับการให้บริการจะถือว่าเป็นการดำเนินการ โดยผ่านสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ยกเว้นในกรณีที่การให้บริการนั้น เป็นการให้บริการที่เป็นไปตามข้อกำหนดในวรรคที่ 4 ซึ่งหากดำเนินการโดยผ่านสถานธุรกิจประจำแล้ว (นอกเหนือจากสถานธุรกิจประจำในวรรคที่ 4.1) จะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถาน ประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัติ เพื่อวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติในวรรคนี้ การให้บริการที่ได้ ดำเนินการโดยบุคคลในนามของวิสาหกิจหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นการให้บริการโดยอีกรัฐหนึ่งโดยผ่าน บุคคลนั้น ยกเว้นในกรณีที่อีกรัฐหนึ่งนั้นได้ มีการควบคุม บังคับ หรือสั่งการ ในการให้บริการที่ บุคคลนั้นได้ดำเนินการ”

เห็นได้ว่าข้อบท a) ตามแนวทางของ OECD เป็นบทบัญญัติที่กำหนดเพิ่มเติมมากขึ้นจาก แนวทางของต้นแบบของ UN นอกจากนี้สำหรับในส่วนความท้ายวรรคที่ว่า “...ยกเว้นในกรณีที่การ ให้บริการนั้นเป็นการให้บริการที่เป็นไปตามข้อกำหนดในวรรคที่ 4 ซึ่งหากดำเนินการโดยผ่านสถานธุรกิจ ประจำแล้ว.....” ในส่วนนี้เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ OECD กำหนดไว้ชัดเจนถึงการยกเว้นสำหรับลักษณะการ เตรียมการ หรือส่วนประกอบ ซึ่งต้นแบบของ UN ไม่ได้กำหนดในเรื่องดังกล่าวไว้ แต่อย่างไรก็ดีใน ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะไม่ได้มีการกำหนดบัญญัติไว้แต่หากต้องมีการตีความตามบทบัญญัติที่ตกลง กันตามแนวทางของ UN และถ้าหากมีการให้บริการที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้อันมีลักษณะที่ถือเป็นการ เตรียมการหรือส่วนประกอบก็ควรต้องถือเป็นข้อยกเว้นเช่นเดียวกันกับการบังคับใช้และตีความของสถาน ประกอบการถาวรในลักษณะอื่น

แม้ทาง UN ยังคงมีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็น อิสระตามข้อบทที่ 14 อยู่ แต่อย่างไรก็ดีในตัวคำอธิบายต้นแบบของ UN นี้ยังคงให้คำอธิบายและ สร้าง แนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีส่วนบุคคลซึ่งอ้างอิงกับเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้เช่นกัน โดยกำหนด แนะนำถึงการเพิ่มเติมในอนุ c) ของข้อบทที่ 5 วรรค 3 ซึ่งมีใจความสำคัญว่า⁶⁰

“c) สำหรับบุคคลที่มีการให้บริการในรัฐคู่สัญญานั้นโดยตัวบุคคลนั้นเอง แต่เฉพาะใน กรณีที่บุคคลนั้นอยู่ในรัฐนั้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลาเกินกว่า 183 วัน ภายในช่วง 12 เดือนโดยนับเริ่มต้นและสิ้นสุดในช่วงปีภาษีที่เกี่ยวข้อง”

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ UN จะพบว่า แม้ตามประวัติศาสตร์ ในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการของ UN จะมีมาก่อนเป็นระยะเวลากว่า 20 ปี แต่

⁶⁰ United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, Article 5 Commentary, para. 15.7, p. 166.

รายละเอียดในคำอธิบายนั้นไม่ครอบคลุมในหลายประเด็น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับคำอธิบาย ต้นแบบของ OECD จะเห็นว่ามียละเอียดมากกว่า

คำว่า “การให้บริการ” (services)⁶¹ ทั้งตามต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ไม่ได้ให้นิยามความหมายไว้ว่าครอบคลุมเพียงใด แต่สิ่งสำคัญของลักษณะการให้บริการที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัตินี้ประการหนึ่งคือ การให้บริการนั้นจะต้องเป็นการให้บริการที่สร้างขึ้นโดยวิสาหกิจนั้นให้แก่บุคคลภายนอก ถ้าหากการให้บริการนั้นเป็นการทำเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจเอง หรือเป็นการให้บริการให้กับบริษัทในเครือของวิสาหกิจนั้นจะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น⁶² ทั้งนี้ในกรณีที่เกิดข้อพิพาทถึงประเด็นความหมายของคำตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้วโดยหลักทั่วไปต้องย้อนกลับไปพิจารณาตามข้อบทที่ 3 วรรค 2 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่า รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐนั้นกำหนดนิยามความหมายว่าอย่างไร ดังนั้น บางกรณีจึงอาจพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการนี้ เช่นในกรณีที่รัฐหนึ่งให้การตีความธุรกรรมว่าเป็นการให้บริการ แต่อีกรัฐหนึ่งกำหนดว่าธุรกรรมในลักษณะเดียวกันนั้นถือเป็นการขายทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ในคดีหนึ่งของประเทศอินเดียที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นเนื่องจากความไม่ชัดเจนในการกำหนดแบ่งแยก ระหว่าง 1) ค่าบริการทางเทคนิคซึ่งจะส่งผลให้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือ 2) ค่าบริการอื่น ๆ ซึ่งจะส่งผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรในคดีนี้ สรรพากรให้แนวคำวินิจฉัยถึงกรณีค่าใช้จ่ายสำหรับการจ้างลูกจ้างเพื่อยืมตัวไปปฏิบัติงาน (seconded employment) โดยบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา กับบริษัทลูกในประเทศอินเดียว่าไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการให้บริการทางเทคนิค

คำว่า ลูกจ้าง หรือ บุคลากรอื่น (employees or other personnel), บุคคล (individual) ตามแนวทางบทบัญญัติของ UN ผู้ที่ทำการให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้และจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการได้นี้ใช้คำว่า “ลูกจ้าง หรือบุคลากรอื่น” ซึ่งแตกต่างกับแนวทางของ OECD ซึ่งกำหนดใช้คำว่า “บุคคล”(individual) หากพิเคราะห์ถึง ความหมายในเชิงลึกของคำแต่ละคำแล้วเห็นว่าอาจมีความหมายที่ต่างกันอยู่บางประการ คำว่า “ลูกจ้าง” นั้นไม่พบนิยาม

⁶¹ สรรค์ ดันดีจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย”, (นิติศาสตร์สุโขทัย, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), 136-142.

⁶² OECD 2019, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary: Article 5 Concerning the definition of Permanent Establishment, The taxation of services, para. 151, pp. C(5)-58.

ความหมายทั้งในคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN แต่ควรเป็นคำที่มีความหมายโดยทั่วไปคือเป็นลูกจ้างของวิสาหกิจที่มีการให้บริการนั้น ซึ่งวิสาหกิจย่อมมีอำนาจในการควบคุม ดูแล สั่งการและจ่ายค่าจ้างให้กับลูกจ้างนั้น ลักษณะโดยทั่วไป ของลูกจ้างนั้นมักไม่เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากร แต่ประเด็นที่มีการโต้แย้งที่สำคัญประการหนึ่งในเรื่องลูกจ้างกับลักษณะการให้บริการคือ กรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงาน หรือ “Secondment” กล่าวคือการที่ลูกจ้างที่ถูกจ้างโดยชอบตามกฎหมายของวิสาหกิจ แห่งหนึ่งถูกยืมตัวเพื่อปฏิบัติหน้าที่ในรัฐแหล่งเงินได้โดยทำงานภายใต้การควบคุม สั่งการของวิสาหกิจ อีกแห่งหนึ่ง กรณีเช่นนี้ลูกจ้างดังกล่าวจะถือว่าอยู่ภายใต้ความหมายของลูกจ้าง หรือบุคลากรอื่น อันทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแก่วิสาหกิจแห่งหลังตามข้อบทดังกล่าวนี้หรือไม่ ในเรื่องนี้ พบว่า OECD Discussion draft⁶³ ได้มีการเสนอถึงแนวทางไว้ โดยตามร่างฉบับดังกล่าวได้ ให้คำแนะนำถึงกรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติหน้าที่แทนดังกล่าวนี้ว่าหากลูกจ้างนั้นเป็นลูกจ้างของบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้จะถือเป็นการว่าจ้างในเชิงเศรษฐกิจของบริษัทของรัฐแหล่งเงินได้นั้นเอง แม้ในช่วงการยืมตัวลูกจ้างเพื่อปฏิบัติงานนั้นจะคงมีสถานะที่ถูกว่าจ้างตามกฎหมายโดยวิสาหกิจต่างประเทศ ดังนั้น การยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานในรัฐแหล่งเงินได้จะไม่ถือว่าเป็นการทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจต่างประเทศนั้น แต่ทั้งนี้กรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานนั้นไม่ถือโดยเด็ดขาดทีเดียวว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ การว่าจ้างลูกจ้างของบริษัทอื่นเพื่อช่วยปฏิบัติหน้าที่ ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศนั้นอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจที่ได้ยืมตัวไปปฏิบัติงานได้ หากพิจารณาตามลักษณะการว่าจ้างแล้วเห็นว่าประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจนั้นตกกับวิสาหกิจต่างประเทศมากกว่า และวิสาหกิจต่างประเทศนั้นได้มีการควบคุม บังคับ หรือสั่งการในการให้บริการที่บุคคลนั้นได้ดำเนินการ กรณีเช่นนี้ควรที่จะต้องให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการที่เกิดขึ้นในรัฐ ซึ่งในประเด็นนี้อาจอ้างอิงตามเนื้อหาคำอธิบายในข้อบทเรื่อง

⁶³ OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2012.

เงินได้จากการจ้างงานในข้อบทที่ 15⁶⁴ ตามต้นแบบของ OECD ซึ่งกล่าวว่าต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ประกอบด้วยอันได้แก่⁶⁵

- ใครเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งการบุคคลดังกล่าวในการปฏิบัติหน้าที่งานที่แท้จริง
- ใครเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมและรับผิดชอบจัดหาสถานที่ในการปฏิบัติงานให้
- ค่าชดเชยที่ได้มีการจ่ายให้กับบุคคลดังกล่าวนั้นเป็นการเรียกเก็บจากวิสาหกิจโดย การเรียกเก็บโดยตรงจากนายจ้างเดิมจากการให้บริการที่ได้ทำขึ้นนั้นหรือไม่
- ใครเป็นผู้หาเครื่องมือ อุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานให้แก่บุคคลดังกล่าว
- ใครเป็นผู้มีอำนาจในการเลือกสรรบุคคล และกำหนดคุณสมบัติในการเข้าปฏิบัติหน้าที่
- ใครเป็นผู้มีสิทธิคัดเลือกบุคคลเข้าปฏิบัติงาน และยกเลิกสัญญาที่ทำขึ้นกับบุคคลนั้น
- ใครเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดถึงระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคลนั้น
- ใครเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดถึงวันหยุดงานและตารางการทำงานของบุคคลนั้น
- พิจารณาถึงข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดการด้านการเงินระหว่างคู่สัญญาในการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงาน

ข้อสังเกตสำคัญประการหนึ่งคือ การเรียกเก็บเงินค่าทรวงสำหรับการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานโดยอาจมีการเรียกเก็บค่าบริการอื่นเพิ่มเติมของบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้นั้นไม่ถือเป็นข้อชี้ขาดว่าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีการให้บริการที่แท้จริงเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่⁶⁶

4.1.2 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีกรณีการยืมตัวพนักงาน

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้มีการออกแนวทางสำหรับการถ่ายโอนกำไรในแง่มุมของ

⁶⁴ ในช่วงก่อนปี ค.ศ. 2000 ข้อบทที่ 15 นี้เรียกว่า “บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ” ซึ่ง เป็นเนื้อหาที่สร้างขึ้นเพื่อสอดคล้องกับข้อบทที่ 14 “บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ” ซึ่งเมื่อได้มีการตัด ข้อบทที่ 14 ออกจึงได้มีการเปลี่ยนข้อบทที่ 15 นี้โดยใช้คำว่า “การว่าจ้าง” (employment) แทน แต่ทั้งนี้การเปลี่ยนชื่อหัวข้อดังกล่าวไม่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการบังคับใช้แต่อย่างใด

⁶⁵ OECD 2019, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), Commentary : Article 15 Concerning the taxation of income from employee, para. 8.14 - 8.15., p. C (15)-16.

⁶⁶ Robert L Williams, Fundamentals of Permanent Establishments, (Hague : Kluwer Law International, 2014), p.224.

ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles)⁶⁷ ซึ่งได้พูดถึงกรณีที่มีการถ่ายโอนกำไรระหว่างบริษัทข้ามชาติ (MNE group) หลายกรณี รวมถึงกรณีที่มีการใช้พนักงานร่วมกันของบริษัทในเครือ (Assembled Workforce) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ตาม D.7 Assembled workforce ข้อ 1.94 และ ข้อ 1.95 ซึ่งกำหนดไว้ว่า ในบางกรณีที่มีการปรับโครงสร้างองค์กร อาจมีการโอนย้ายพนักงานไปยังอีกองค์กรหนึ่ง เพื่อเป็นการประหยัดเวลาค่าใช้จ่ายในการจ้างหรืออบรมพนักงานใหม่ ซึ่งอาจจะถือว่าการถ่ายโอนกำไร โดยพิจารณาราคาตลาด (Arm's length price) ที่ได้รับจากรยะเวลาหรือค่าใช้จ่ายที่ลดลงไปของบริษัทที่พนักงานไปปฏิบัติงานได้ แต่อย่างไรก็ดี แนวทางนี้ยังคงกล่าวต่อไปอีกว่า ไม่ใช่ทุกกรณีที่การโอนย้าย หรือการส่งตัวพนักงานระหว่างบริษัทข้ามชาติจะต้องมีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายแยกต่างหากเสมอไป มีหลายกรณีที่การส่งพนักงานไปทำงานโดยไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บค่าบริการ หรือค่าตอบแทนใดเพิ่มเติม

นอกจากนี้ Ernst&Young Belastingadviseurs LLP (“บริษัทฯ”) ยังได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับแนวทางของ OECD ฉบับนี้ไว้อีกด้วยว่า การโอนย้ายพนักงาน หรือการยืมตัวพนักงาน ไม่ใช่การให้บริการโดยพนักงานที่ถูกส่งตัวทุกกรณี และ ไม่จำเป็นที่จะต้องเรียกเก็บค่าบริการ หรือค่าตอบแทนเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากค่าจ้างของพนักงานคนดังกล่าว เว้นแต่จะมีการกำหนดเรื่องค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม แต่แนวทางของ OECD ฉบับนี้ยังไม่ได้มีการกำหนดให้ชัดเจนว่า กรณีใดบ้างที่อาจนำไปสู่กรณีที่มีค่าตอบแทน หรือค่าบริการ ดังนั้นเพื่อหลีกเลี่ยงข้อโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้น หรือการเกิดข้อสงสัยทุกครั้งที่มีการส่งตัวพนักงาน บริษัทฯ จึงแนะนำให้มีการขยายความ โดยระบุปัจจัยที่จะพิจารณาว่าการโอนย้ายพนักงานนั้น ถือว่ามีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือค่าบริการเพิ่มเติม นอกเหนือจากค่าจ้างของพนักงานดังกล่าว

⁶⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, (OECD : 2014), p.17.

4.2 แนวทางของประเทศจีน

4.2.1 แนวทางการกำหนดภาระภาษีเงินได้

ก. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual Income Tax : IIT)⁶⁸ หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่และมีเงินได้ในประเทศจีน และบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแต่มีแหล่งเงินได้จากภายในประเทศจีน ในอัตราก้าวหน้าและอัตราก้าวหน้าและอัตราก้าวหน้าที่ร้อยละ 3 – 45 เปอร์เซ็นต์ ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้

1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่

- (1) ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนไม่ว่าจะเป็นชาวจีนหรือชาวต่างชาติ เมื่อมีเงินได้หรือแหล่งเงินได้ในประเทศจีนตามมาตรฐานที่รัฐกำหนด
- (2) ผู้ที่มีถิ่นพำนักอยู่ในประเทศจีนเกินกว่า 183 วัน มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้จากภายในและภายนอกประเทศจีน และ
- (3) ผู้ที่มีถิ่นพำนักอยู่ในประเทศจีนไม่เกิน 183 วัน มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เฉพาะเงินได้ที่มิแหล่งเงินได้ในประเทศจีนเท่านั้น

2.) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษี แบ่งเป็น 11 ประเภท ได้แก่

- (1) รายได้จากเงินเดือน ค่าจ้าง
- (2) รายได้จากการผลิตหรือการประกอบกิจการค้าของร้านค้าเอกชน
- (3) รายได้ที่ได้จากการรับเหมาประกอบกิจการหรือ ให้เช่าเหมาแก่หน่วยงานธุรกิจ
- (4) รายรับจากค่าตอบแทนในการใช้แรงงาน
- (5) รายรับจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิพิเศษ
- (6) รายรับจากดอกเบี้ย ปันผลจากหุ้น ปันผลกำไร
- (7) รายรับจากค่าตอบแทนด้านบรรณาธิการ
- (8) รายรับจากการให้เช่าทรัพย์สิน
- (9) รายรับจากการโอนสิทธิทรัพย์สิน
- (10) รายรับจากความไม่คาดฝัน (ถูกสลากกินแบ่ง) และ
- (11) รายรับอื่นใดที่ประกาศของกระทรวงการคลังได้กำหนดไว้

⁶⁸ นางสาวอภิญญา สงค์ศักดิ์สกุล และนายเจตนา เหล่ารักวงศ์, กฎระเบียบเงินที่ควรรู้, ภาษี : สิ่งที่คุณประกอบการต้องรู้ก่อนไปลงทุนในจีน, https://thaibizchina.com/trade-investment-china/regulations/rule_tax/

ข. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax : CIT)⁶⁹ หรือ ภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการ หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้จากการผลิตหรือการประกอบกิจการหรือเงินได้อื่น ๆ โดยกฎหมายกำหนดให้วิสาหกิจทุนจีนและวิสาหกิจทุนต่างชาติชำระภาษีเงินได้ในอัตราเดียวกัน (Standard Tax Rate) คือ ร้อยละ 25 แต่อาจได้รับการลดหย่อน หากเป็นกรณีกฎหมายให้สิทธิพิเศษแก่นักลงทุนบางประเภท ในอุตสาหกรรมที่กำหนด ซึ่งได้รับการลดหย่อนให้เสียอัตราร้อยละ 15 -20

1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่

(1) วิสาหกิจที่จดทะเบียนเป็นบริษัทในประเทศจีน หรือ วิสาหกิจต่างชาติที่มีสถานประกอบการอยู่ในประเทศจีนด้วย (Resident Enterprises: TREs)

(2) วิสาหกิจต่างชาติที่ไม่ได้สถานประกอบการในประเทศจีน แต่มีสำนักงานตัวแทนอยู่ในประเทศจีน หรือ ไม่มีสถานประกอบการในประเทศจีน แต่ได้รับเงินได้จากประเทศจีน (Non Resident Enterprises: Non - TREs)

2.) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ได้แก่

(1) หากเป็นกรณีวิสาหกิจที่จดทะเบียนเป็นบริษัทในประเทศจีน หรือ วิสาหกิจต่างชาติที่มีสถานประกอบการอยู่ในประเทศจีนด้วย (Resident Enterprises: TREs) จะต้องเสียภาษีจากฐานกำไรจากการประกอบกิจการตามหลักถิ่นที่อยู่ (Worldwide Income)

(2) หากเป็นกรณีวิสาหกิจต่างชาติที่ไม่ได้สถานประกอบการในประเทศจีน แต่มีสำนักงานตัวแทนอยู่ในประเทศจีน หรือ ไม่มีสถานประกอบการในประเทศจีน แต่ได้รับเงินได้จากประเทศจีน (Non-Resident Enterprises: Non - TREs) จะต้องเสียภาษีจากรายได้ที่ได้รับในประเทศจีน ถึงแม้สำนักงานตัวแทนไม่มีรายได้ก็ต้องจ่ายภาษีเช่นกัน โดยใช้รายจ่ายเป็นฐานในการคำนวณภาษีนิติบุคคล

⁶⁹ Peter Ng, Iris Pang and Charles Lee, PriceWaterhouseCoopers, Overview of PRC Taxation System, Available from : <https://www.pwccn.com/en/services/tax/accounting-and-payroll/overview-of-prc-taxation-system.html>

4.2.2 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีกรณีการยืมตัวพนักงาน

บริษัทข้ามชาติที่มีการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ มักให้ความสำคัญกับเรื่องการเสียภาษี เนื่องจากการการมีสถานประกอบการถาวรเป็นอย่างมาก ดังนั้นจึงมีการวางแผนเพื่อลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ การยืมตัวพนักงานเป็นอีกวิธีการหนึ่งซึ่งช่วยลดการเกิดสถานประกอบการถาวร (PE)⁷⁰ บางครั้งก็สถานประกอบการถาวร (PE) หรือสถานะที่ต้องเสียภาษีมีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นและ บริษัทแม่มีบริษัทในเครือในต่างประเทศ บางบริษัทจะใช้วิธีการส่งตัวหรือให้ยืมพนักงานของพวกเขาไปยังบริษัทในเครือในท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งวิธีนี้สามารถช่วยลดความเสี่ยงการมี สถานประกอบการถาวร (PE) หรือสถานะที่ต้องเสียภาษี ภายใต้ข้อตกลงยืมตัวพนักงาน ซึ่งบริษัทแม่ที่อยู่ในต่างประเทศยังคงเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้กับพนักงานและยังคงได้รับผลประโยชน์จากประเทศบ้านเกิด อย่างไรก็ตามพนักงานในกรณีดังกล่าวยังคงอยู่ภายใต้การดูแลและควบคุมของบริษัทในเครือ

ภายใต้ข้อตกลงการยืมตัวพนักงาน บริษัทในเครือในประเทศเจ้าบ้านมักจะแบกรับความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจในประเทศของตน บริษัทในเครือในท้องถิ่นนั้น ๆ จึงมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศของตน

หลายปีมานี้ บริษัทข้ามชาติเชื่อว่าการส่งตัวหรือการยืมตัวพนักงาน เป็นวิธีการที่จะช่วยลดความเสี่ยงหรือหลีกเลี่ยงการก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร (PE) อย่างไรก็ตาม การยืมตัว หรือการส่งตัวพนักงาน อาจจะไม่ช่วยลดความเสี่ยงในการก่อให้เกิด PE ในทุกประเทศ

ตัวอย่างเช่น ในประเทศจีน บริษัทข้ามชาติใช้การยืมตัวพนักงานในการเลี่ยงภาษีที่จะต้องจ่ายโดยบริษัทแม่ในต่างประเทศให้กับประเทศจีน ทำให้หน่วยงานด้านภาษีของจีนโต้แย้งว่าการยืมตัว หรือส่งตัวพนักงานมาทำงานในประเทศจีนอาจ แสดงถึงการมีตัวตนอยู่ในประเทศจีน ซึ่งจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศจีนด้วย

สิ่งที่น่าสนใจอย่างหนึ่งคือ การจ่ายเงินเดือนที่เรียกเก็บจากบริษัทจีนเป็นค่าธรรมเนียมสำหรับบริการที่พนักงานเข้ามาทำงานในประเทศจีน หน่วยงานด้านภาษีของจีนมองว่าสิ่งเหล่านี้เป็นค่าธรรมเนียมสำหรับบริการที่ต้องเสียภาษีจีน โดยรัฐบาลจีนได้รวบรวมข้อมูลเพื่อสนับสนุนข้อโต้แย้งนี้ หน่วยงานด้านภาษีของจีนจึงได้ทำการสำรวจกิจการลงทุนจากต่างประเทศจำนวนหนึ่งที่ใช้วิธีการยืมตัวพนักงาน

⁷⁰ Carol Neumeister and Sunita Suri, PriceWaterhouseCoopers, The first line of defense: Avoiding overseas tax exposure and the implications of permanent establishment status, International Assignment Perspectives, Critical Issues Facing the globally mobile workforce: Volume4, P. 6-9.

จนเมื่อประมาณปี 2552⁷¹ หน่วยงานด้านภาษีของจีนได้เปิดตัวโครงการเพื่อตรวจสอบการเตรียมการส่งตัวพนักงานระหว่างประเทศอย่างใกล้ชิดและใช้นโยบายทั่วไปในการพิจารณาให้การส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศจีนเป็นการก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศจีน

ตั้งแต่ปี 2552 เป็นต้นมา โดยทั่วไปแล้ว เป็นไปไม่ได้เลยที่นิติบุคคลในต่างประเทศจะได้รับการชำระเงินคืนสำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศจีน เว้นแต่นิติบุคคลต่างประเทศนั้นจะยอมรับการจัดเก็บภาษีบนพื้นฐานที่ว่าตนมีสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศจีนและจ่ายภาษีตามนั้น ประเทศจีนปกป้องการชำระเงินที่เกี่ยวข้องกับการยืมตัวพนักงาน ตัวอย่างเช่นจีนป้องกันไม่ให้มีการส่งเงินดังกล่าวออกจากประเทศโดยไม่มีสำนักงานด้านภาษียืนยันว่าการส่งเงินดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีในประเทศจีนหรือหากถึงกำหนดชำระภาษีจะได้รับการชำระอย่างถูกต้อง โดยหน่วยงานด้านภาษีของประเทศจีนได้ออกประกาศเกี่ยวกับเรื่องการยืมตัวพนักงาน ดังนี้

Notice 75 (ประกาศ 75)

(ในบริบทของ Notice 75 นี้ การยืมตัวพนักงานระหว่างประเทศเป็นเรื่องเฉพาะระหว่างบริษัทแม่ในต่างประเทศที่ส่งพนักงานไปยังบริษัทในเครือในประเทศจีน)

ผู้ปฏิบัติงานด้านภาษีส่วนใหญ่หวังว่า Guo Shui Fa (2010) No. 75 ("Notice 75") ซึ่งออกโดย State Administration of Taxation ("SAT") (หน่วยงานรัฐบาลสูงสุดของประเทศจีนที่รับผิดชอบเรื่องการบังคับใช้หลักเกณฑ์ทางด้านภาษี) ในปี 2553 จะให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ในการจัดโครงสร้างการยืมตัวพนักงานระหว่างประเทศเพื่อลดความเสี่ยงในการจัดตั้งสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศจีน แม้ว่า Notice 75 จะออกเพื่อเป็นการตีความสนธิสัญญาทวิภาคีระหว่างจีนและสิงคโปร์ แต่ Notice 75 ถูกระบุว่าให้ใช้กับการตีความสนธิสัญญาทวิภาคีของประเทศจีนทั้งหมดที่มีบทบัญญัติในเรื่องเดียวกันนี้

Notice 75 ระบุว่าพนักงานที่ถูกส่งตัวจากต่างประเทศเข้ามาทำงานในประเทศจีนจะถือว่าทำงานให้กับบริษัทแม่ของประเทศนั้น ๆ ในกรณีบริษัทแม่ที่ต่างประเทศจะได้รับผลกำไรจากการส่งพนักงานเข้ามาทำงานดังกล่าว โดยมีการวางหลักเกณฑ์ ไว้ใน Notice 75 ว่า หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้อาจพิจารณาได้ว่าพนักงานคนดังกล่าวกำลังทำงานให้กับบริษัทในต่างประเทศ

⁷¹ Hogan Lovells, A 360-Degree look at Secondment tax issues: China and the United States (Corporate China Alert - 19 August 2013). Available from : https://www.hoganlovells.com/~/_media/hogan-lovells/pdf/publication/1084260v2hoganlovellsa360degreelookatsecondmenttaxissues_pdf.pdf

1. บริษัทแม่ในต่างประเทศมีสิทธิในการกำกับดูแลงานของพนักงานคนดังกล่าวและรับความเสี่ยงและหน้าที่รับผิดชอบสำหรับงานดังกล่าว
2. บริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นผู้กำหนดจำนวนพนักงานที่ถูกส่งมายังประเทศจีน รวมถึงมาตรฐานของพนักงานดังกล่าว
3. บริษัทแม่ในต่างประเทศ รับผิดชอบในการจ่ายเงินเดือนของพนักงานคนดังกล่าว
4. บริษัทแม่ในต่างประเทศ ได้รับผลกำไรจากบริษัทในเครือในประเทศจีน อันเป็นผลมาจากการส่งตัวพนักงานดังกล่าว

เมื่อหน่วยงานด้านภาษีของจีนจะตัดสินว่าพนักงานทำงานให้กับบริษัทแม่ที่ต่างประเทศ ซึ่งก่อให้เกิดสถานประกอบการ (PE) ในประเทศจีน ควรคำนึงว่าพนักงานที่ถูกส่งตัวนั้น (i) ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศในประเทศจีน หรือ (ii) ให้บริการในนามของบริษัทต่างประเทศในประเทศจีนเป็นระยะเวลาเกินเกณฑ์ที่ระบุไว้ในสนธิสัญญาทวิภาคีที่บังคับใช้อยู่หรือไม่

อย่างไรก็ดี Notice 75 ไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนว่าการขาดปัจจัยทั้งสี่ประการ หมายความว่าพนักงานดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการทำงานให้กับบริษัทแม่ในต่างประเทศ ด้วยเหตุนี้จึงมีอาศัยช่องว่างในการหลีกเลี่ยงการสร้าง PE ของบริษัทต่างประเทศในประเทศจีน อย่างไรก็ตามนี้เป็นรูปแบบของกฎระเบียบของจีนซึ่งแทบจะไม่ได้สร้าง กฎระเบียบที่ให้ความคุ้มครองจากความรับผิดทางกฎหมายสำหรับผู้เสียภาษีที่จะกำจัดดุลพินิจของหน่วยงานด้านภาษีโดยสิ้นเชิง จึงได้มีการออกกฎเกณฑ์อีกฉบับหนึ่งนั่นคือ Bulletin 19

BULLETIN 19 (บูลเลติน 19)

(ซึ่งแตกต่างจาก Notice 75 การยืมตัวพนักงานใน Bulletin 19 ไม่ได้จำกัด เฉพาะการยืมตัวพนักงานระหว่าง บริษัทแม่ในต่างประเทศที่พนักงานไปยังบริษัทในเครือในประเทศจีน)

ในช่วงสามปีนับตั้งแต่มีการประกาศ Notice 75 หน่วยงานด้านภาษียังไม่ได้นำไปใช้อย่างกว้างขวาง อาจเป็นไปได้ว่าเป็นเพราะ Notice 75 ได้รับการออกโดยเกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาทวิภาคีจีนและสิงคโปร์และขาดการตีความและความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างหน่วยงานด้านภาษีท้องถิ่นเกี่ยวกับแนวคิดของการมีสถานประกอบการถาวร (PE)

การขาดการปฏิบัติตาม Notice 75 และข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานด้านภาษีท้องถิ่นที่มีอำนาจโดยตรงเหนือผู้เสียภาษีมักไม่คุ้นเคยกับสนธิสัญญาทวิภาคี ทำให้ SAT ออกประกาศฉบับที่ 19; "Bulletin 19" เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในจีน โดยส่งบุคลากรไปให้บริการภายในสาธารณรัฐประชาชนจีน ซึ่งมีคำแนะนำเพิ่มเติมเกี่ยวกับการส่งตัวพนักงาน โดย Bulletin 19 นี้

ไปไกลกว่า Notice 75 ที่ให้แนวทางว่าเมื่อใดที่มีการยืมตัวพนักงานจะทำให้เกิดนิติบุคคลต่างประเทศ ถือว่ามี (i) สถานประกอบการหรือสถานที่ในประเทศจีน ภายใต้กฎหมายภายในของจีน หรือ (ii) สถานประกอบการถาวร (PE) ภายใต้สนธิสัญญาทวิภาคีที่เกี่ยวข้อง (รวมเรียกว่า "สถานะที่ต้องเสียภาษี")

Bulletin 19 ถูกประกาศอย่างเป็นทางการบนเว็บไซต์ของ SAT ประกาศฉบับที่ 19 มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มิถุนายน 2556 และยังใช้กับข้อตกลงการยืมตัวพนักงานที่มีอยู่ก่อนหน้าเวลาที่ประกาศด้วย โดย Bulletin 19 นี้ จะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีนหรือไม่ อาศัยข้อตกลงในการส่งตัวพนักงาน โดยมุ่งเน้นไปที่คำถามสองประการ คือ (ก) บริษัทในต่างประเทศหรือบริษัทในประเทศจีนเป็นนายจ้างโดยเนื้อหาของพนักงานที่ถูกยืมตัวและ (ข) บริษัทในต่างประเทศจะได้รับผลกำไรจากการส่งตัวพนักงานหรือไม่

แม้ว่าโดยทั่วไปแล้วพนักงานที่ถูกยืมตัวจะยังคงเป็นพนักงานของบริษัทในต่างประเทศ (นั่นคือสัญญาการจ้างงานของพนักงานที่ถูกยืมตัวซึ่งได้มีการลงนามกับบริษัทในต่างประเทศ) อย่างไรก็ตาม Bulletin 19 มีลักษณะที่เหนือกว่ารูปแบบของความสัมพันธ์ทางกฎหมายในการจ้างงานและให้ความสำคัญกับเนื้อหามากกว่ารูปแบบในการตัดสินว่าใครคือนายจ้างที่แท้จริง

ตาม Bulletin 19 บริษัทในต่างประเทศคือ นายจ้างโดยเนื้อหาของพนักงานที่ถูกยืมตัว โดยจะต้องพิจารณาหลักการ 2 ประการ (Two-Prong Test) ซึ่งประกอบไปด้วย ปัจจัยพื้นฐาน (Basic Factor) และ ปัจจัยเสริม (Reference Factors) ในตัดสินว่าการยืมตัวนั้นจะสร้างสถานะที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีน

ปัจจัยพื้นฐาน (Basic Factor)

หากนิติบุคคลต่างประเทศนั้น

1. ต้องรับผิดชอบและต้องรับความเสี่ยงบางส่วนหรือทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับงานของพนักงานที่ถูกยืมตัวและ
2. ประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานที่ถูกยืมตัวอย่างสม่ำเสมอ

ปัจจัยเสริม (Reference Factors)

Bulletin 19 ยังกำหนดให้ต้องคำนึงถึงปัจจัยข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้:

1. บริษัทในประเทศจีนจ่ายเงินในลักษณะที่เป็นค่าบริหารจัดการหรือค่าบริการในการยืมตัวพนักงานให้กับบริษัทต่างประเทศ

2. จำนวนเงินที่บริษัทในประเทศจีนจ่ายให้กับบริษัทในต่างประเทศนั้นสูงกว่าค่าจ้างเงินเดือนค่าประกันสังคมและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่พนักงานที่ถูกยืมตัวได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ
3. การจ่ายเงินที่ทำโดยบริษัทในประเทศจีนถูกเก็บไว้โดยบริษัทในต่างประเทศ
4. ค่าตอบแทนของบริษัทในต่างประเทศไม่ได้รับการชำระภาษีเต็มจำนวนในประเทศจีน
5. บริษัทในต่างประเทศเป็นผู้กำหนดจำนวนของพนักงานที่จะถูกส่งตัว รวมถึงคุณสมบัติ ค่าตอบแทนและสถานที่ทำงานในประเทศจีน

ตามการตีความอย่างเป็นทางการของ Bulletin 19 ที่ประกาศบนเว็บไซต์ของ SAT หากพิจารณาแล้วว่าบริษัทในต่างประเทศเป็นนายจ้างโดยเนื้อหาของพนักงานที่ถูกยืมตัว โดยทั่วไปแล้วหากมีปัจจัยเสริมใด ๆ อยู่ด้วยสิ่งนี้จะนำไปสู่การสร้างสถานะที่ต้องเสียภาษี

Bulletin 19 ระบุว่าหน่วยงานด้านภาษีควรตรวจสอบเอกสารเฉพาะบางประเภทเพื่อพิจารณาว่าบริษัทในต่างประเทศมีสถานะที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีนหรือไม่ เอกสารเหล่านี้ ได้แก่:

(ก) สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบริษัทในต่างประเทศ กับบริษัทในประเทศจีน และพนักงานที่ถูกยืมตัว (Secondment Agreement)

(ข) ข้อบังคับของบริษัทในต่างประเทศหรือบริษัทในประเทศจีนที่เกี่ยวกับพนักงานที่ถูกยืมตัว รวมถึงข้อบังคับเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบของพนักงานที่ถูกยืมตัว เนื้อหาของงาน การประเมินผลการทำงาน ความเสี่ยงและอื่น ๆ

(ค) รายละเอียดเกี่ยวกับการชำระเงินจากบริษัทในประเทศจีนให้กับบริษัทในต่างประเทศและ ข้อมูลเกี่ยวกับการยื่นแบบและการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของพนักงานที่ถูกยืมตัว และ

(ง) ข้อมูลว่าบริษัทในประเทศจีนได้ชำระเงินเกี่ยวกับการจัดการยืมตัวพนักงานด้วยวิธีการชดเชย การปลดหนี้ธุรกรรมของบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือรูปแบบการชำระเงินที่ปกปิดในรูปแบบอื่น ๆ หรือไม่

ภาระการพิสูจน์อยู่ที่ผู้เสียภาษีซึ่งต้องรวบรวมและจัดทำเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้องหน่วยงานด้านภาษีจะต้องตรวจสอบและวิเคราะห์เอกสารเหล่านั้นตลอดจนสาระสำคัญของข้อตกลงเพื่อให้ได้ข้อสรุป

ประเด็นสุดท้ายที่สำคัญของ Bulletin 19 คือ การมีข้อยกเว้นที่เป็นประโยชน์สำหรับกิจกรรมที่เป็นการควบคุมดูแล (“Stewardship”) ซึ่งบริษัทในต่างประเทศจะไม่ถูกพิจารณาว่าต้องเสียภาษีในประเทศจีนหากการยืมตัวพนักงานนั้น จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการอนุญาตให้บริษัทในต่างประเทศ ใช้สิทธิของผู้ถือหุ้นเท่านั้น (เช่น การเข้าร่วมการประชุมผู้ถือหุ้นหรือการประชุมคณะกรรมการ) หรือเพื่อปกป้องสิทธิและผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นที่ชอบด้วยกฎหมายในบริษัทในประเทศจีน (ตัวอย่างเช่น การให้คำแนะนำแก่บริษัทในประเทศจีนเกี่ยวกับการลงทุน)

หน่วยงานด้านภาษีของประเทศจีน ได้กำหนดหลักเกณฑ์อย่างจริงจังกับ บริษัทต่างชาติที่ทำธุรกิจการเงินเพื่อให้แน่ใจว่าบริษัทต่างชาตินั้น ๆ ได้เปิดเผยรายได้และจ่ายภาษีในจีนอย่างครบถ้วน อย่างไรก็ตาม ยังมีคำถามเกี่ยวกับวิธีการนำ Bulletin 19 ไปใช้ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานด้านภาษีจะประเมินการยืมตัวพนักงานได้อย่างไรหากบริษัทในประเทศจีนเป็น "นายจ้างโดยเนื้อหา" ของพนักงานที่ถูกยืมตัว แต่ปัจจัยเสริมอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งบ่งชี้ว่าบริษัทในต่างประเทศกำลังได้รับผลประโยชน์ทางการเงินจากการยืมตัวพนักงานดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม Bulletin 19 เป็นการพัฒนาที่น่ายินดีสำหรับ บริษัทต่างชาติที่มีอยู่แล้วหรือกำลังวางแผนที่จะจัดเตรียมการเตรียมการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศจีนเนื่องจากแนวทางที่ให้ไว้ใน Bulletin 19 มีความชัดเจนกว่าที่ระบุไว้ก่อนหน้านี้ใน Notice 75 เพื่อบรรเทาความเสียหายที่พวกเขาจะสร้างสถานะที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีน บริษัทต่างชาติควรทบทวนการยืมตัวพนักงานที่มีอยู่และจัดโครงสร้างการยืมตัวพนักงานใหม่เพื่อให้แน่ใจว่า (i) เอกสารต่าง ๆ เป็นไปตามแนวทางและหลักการที่ระบุไว้ใน Bulletin 19 และ (ii) ในทางปฏิบัติการยืมตัวพนักงานได้ดำเนินการตามเอกสารดังกล่าว

4.3 แนวทางของประเทศมาเลเซีย

4.3.1 แนวทางการกำหนดภาวะภาษีเงินได้

ประเทศมาเลเซีย มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ เท่านั้น

หลักแหล่งเงินได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ ได้กำหนดให้บุคคลใดก็ตามที่ได้ประกอบการหรือได้กระทำการกิจกรรมทางเศรษฐกิจในประเทศมาเลเซียแล้ว เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้น ต้องนำเงินได้หรือผลกำไรจากการประกอบการหรือได้กระทำ กิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นมาเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศมาเลเซีย

หลักถิ่นที่อยู่

หากเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย หรือเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ นั้นมีการควบคุมและการบริหารจัดการในประเทศมาเลเซีย (Control and management of business in Malaysia) จะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศมาเลเซีย จะถือหลักอาณาเขต กล่าวคือ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศมาเลเซีย หรือบริษัทต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากมีรายได้ในประเทศมาเลเซียหรือได้รับจากประเทศมาเลเซีย

สวนผู้ที่เป็นผู้อยู่ในประเทศมาเลเซีย จะเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้จากประเทศมาเลเซีย เท่านั้น

ก. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้อยู่ในประเทศมาเลเซีย ต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้จากประเทศมาเลเซียโดยจะได้รับการยกเว้นเงินได้ที่เกิดจากต่างประเทศ สวนบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้จาก/เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย⁷²

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะจัดเก็บแบบ Territorial income กล่าวคือจัดเก็บเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ชาวต่างชาติที่อาศัยอยู่ในมาเลเซียเกินกว่า 182 วัน ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราเดียวกับผู้มีถิ่นฐานในมาเลเซีย สวนชาวต่างชาติที่ อาศัยอยู่ในมาเลเซียไม่ถึง 182

⁷² สุเมธ ศิริคุณโชติ, “เงินได้จากแหล่งนอกประเทศกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” รายงานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเนื้อหาส่วนหนึ่งของวิชา กฎหมายภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : โครงการวิจัยเสริมหลักสูตรมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), น.23.

วัน ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 26 โดยไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนแต่ อาจได้รับส่วนลดค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่รัฐบาลมาเลเซียสำหรับการออกใบอนุญาตการทำงาน⁷³

1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย ได้กำหนดการจัดเก็บภาษี เงินได้ไว้ใน section 3 วาบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับจากประเทศมาเลเซีย หรือได้รับในประเทศมาเลเซีย แม้ว่าเงินนั้นจะมาจากนอกประเทศมาเลเซียก็ตาม ดังนี้

section 3 “Subject to and in accordance with this Act, a tax to be known as income tax shall be charged for each year of assessment upon the income of any person accruing in or derived from Malaysia or received in Malaysia from outside Malaysia”

ประเทศมาเลเซีย ได้กำหนดให้บุคคลที่อาศัยอยู่ในประเทศมาเลเซียครบ 182 วันหรือมากกว่าในภาษีใด ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย (resident in Malaysia) ตาม ข้อ 7(1)(a) และกำหนดให้บุคคลที่อาศัยอยู่ใน ประเทศมาเลเซีย น้อยกว่า 182 วัน ถือว่าไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นพำนักในมาเลเซีย (Non-Resident Individual) ซึ่งได้กำหนดไว้ในข้อ 7(1)(b) ตามประมวลกฎหมายมาเลเซีย (LAWS OF MALAYSIA Act 53) ในเรื่อง INCOME TAX ACT 1967⁷⁴ ดังนี้

“7. (1) For the purposes of this Act, an individual is resident in Malaysia for the basis year for a particular year of assessment if—

(a) he is in Malaysia in that basis year for a period or periods amounting in all to one hundred and eighty-two days or more;

(b) he is in Malaysia in that basis year for a period of less than one hundred and eighty-two days and that period is linked by or to another period of one hundred and eighty-two or more consecutive days (hereinafter referred to in this paragraph as such period) throughout which he is in Malaysia in the basis year for the year of assessment

⁷³ สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจ, “โครงการวิจัยเรื่องการศึกษาแนวทางการปรับปรุง ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคม เศรษฐกิจอาเซียน,” สืบค้นเมื่อ วันที่ 21 มีนาคม 2564, จาก http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES.5.pdf น.70.

⁷⁴ Attorney General’s Chambers of Malaysia. “Law of Malaysia reprint Act53 Income Tax Act 1967,” Retrieved on 7 August 2019, Available from <http://www.agc.gov.my/agcportal/uploads/files/Publications/LOM/EN/Act%2053.pdf>.

immediately preceding that particular year of assessment or in that basis year for the year of assessment immediately following that particular year of assessment:

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้ไม่มีถิ่นพำนักในประเทศมาเลเซียจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีสูงกว่าบุคคลที่มีถิ่นพำนักในประเทศมาเลเซีย อีกทั้งไม่สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้ แต่อย่างไรก็ตามบุคคลที่ไม่มีถิ่นพำนักในมาเลเซียก็สามารถเรียกเงินภาษีอากรคืนสำหรับค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่รัฐบาลมาเลเซียสำหรับการออกใบอนุญาตการทำงาน⁷⁵

เงินได้ที่บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากรายได้ที่ได้รับจากมาเลเซีย สามารถนำเงินได้ที่ได้รับในประเทศมาเลเซียแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปี ทุกวันที่ 30 เมษายนของทุกปี ผู้ที่มีรายได้ทุกคนต้องยื่นแบบฟอร์มภาษีรายได้ส่วนบุคคล ให้กับทางสำนักงานภาษีแห่งชาติมาเลเซีย (Malaysia Inland Revenue Board: MIRB) ซึ่งทาง MIRB ก็จะคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อไปคำนวณหักลดหย่อนภาษี ซึ่งถ้าแรงงานต่างชาติจ่ายภาษีไปมากกว่าที่ควรจะจ่าย แรงงานต่างชาติจะได้รับเงินภาษีคืนจากทาง MIRB ซึ่งตามปกติก่อนสิ้นสุด การจ้างงาน นายจ้างในประเทศมาเลเซียจะต้องแจ้งให้ทาง MIRB ทราบว่าแรงงานต่างชาติกำลัง สิ้นสุดการจ้างงาน โดยทางสำนักงานแรงงานแห่งชาติมาเลเซีย(MIRB) จะมีหนังสือ Income Tax Clearance Letter ให้แรงงานต่างชาติ เพื่อไปดำเนินการเคลียร์ภาษีเงินได้ ถ้าแรงงานต่างชาติจ่ายภาษีไปมากกว่าที่ควรจะจ่าย แรงงานต่างชาติจะได้รับเงินภาษีคืนจากทาง MIRB ในทางกลับกัน หากแรงงานต่างชาติจ่ายภาษีน้อยกว่าที่ควรจะจ่าย แรงงานต่างชาติจะต้องจ่ายภาษีเงินได้เพิ่มเติมให้ สำนักงานภาษีแห่งชาติมาเลเซีย⁷⁶

2.) ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี⁷⁷

รัฐบาลมาเลเซียกำหนดประเภทรายได้ที่จะต้องเสียภาษีอากร ประกอบด้วย เงินได้หรือกำไรจากธุรกิจไม่ว่าจะดำเนินการในช่วงใด เงินได้หรือกำไรจากการจ้างงาน (เช่น เงินเดือน ค่าตอบแทน) เงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าเช่า ค่าลิขสิทธิ์ ค่าเบี้ยประกัน ค่าเบี้ยบำนาญ เงินประจำปีต่าง ๆ เงินได้หรือกำไรจากสิ่งที่มีลักษณะเป็นรายได้

⁷⁵ ศูนย์พัฒนาการค้าและธุรกิจไทย ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนสำนักงานส่งเสริมการค้า ระหว่างประเทศ ณ กรุงกัวลาลัมเปอร์ ประเทศมาเลเซีย, สืบค้นเมื่อ 21 มีนาคม 2564, จาก https://www.ditp.go.th/contents_attach/92565/92565.pdf.น.1-2.

⁷⁶ สำนักงานงานแรงงานจังหวัดลำปาง, “สิทธิประโยชน์ของแรงงานไทยที่เดินทางไปทำงานในต่างประเทศ”, แหล่งที่มา : <http://www.lampang.mol.go.th/system/files/6.pdf>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2564]

⁷⁷ ศูนย์พัฒนาการค้าและธุรกิจไทย ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ กรุงกัวลาลัมเปอร์ ประเทศมาเลเซีย, สืบค้นเมื่อ 21 มีนาคม 2564 จาก [from https://www.ditp.go.th/contents_attach/92565/92565.pdf](https://www.ditp.go.th/contents_attach/92565/92565.pdf)

ข. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศมาเลเซีย และบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ได้ประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย ต้องนำกำไรสุทธิที่ได้จากการดำเนินธุรกิจในประเทศมาเลเซีย มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศมาเลเซียตามหลักแหล่งเงินได้ แต่จะยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้จากต่างประเทศตามประมวลกฎหมายมาเลเซีย (LAWS OF MALAYSIA ACT 53) ในเรื่อง INCOME TAX ACT 1967 ขอ 3 และ 3b ดังนี้

section 3 “Subject to and in accordance with this Act, a tax to be known as income tax shall be charged for each year of assessment upon the income of any person accruing in or derived from Malaysia or received in Malaysia from outside Malaysia”

3b “Notwithstanding section 3, tax shall not be charged under this Act on income in respect of an offshore business activity carried on by an offshore company.

1.) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่

- (1) บริษัทที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย และนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศมาเลเซียหากเงินได้นั้นได้รับจากประเทศมาเลเซีย
- (2) บริษัทที่ประกอบธุรกิจ Petroleum upstream
- (3) บริษัทที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย

2.) ประเภทและอัตราภาษีเงินได้

(1) บริษัทจดทะเบียนในมาเลเซียที่มีสถานะเป็น Resident Company หรือบริษัทที่จดทะเบียนในสถานะบริษัทต่างประเทศ (Non-Resident Company) ที่เข้ามา ประกอบการหรือทำธุรกรรมเป็นเหตุให้ได้เงินได้จากประเทศมาเลเซีย⁷⁸

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 25

- (2) บริษัทที่ประกอบธุรกิจ Petroleum upstream
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 38

(3) บริษัทที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 2.5 ล้านบาท (ณ ต้นปีภาษีใด ๆ) จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราพิเศษ ดังนี้

⁷⁸ ศูนย์พัฒนาการค้าและธุรกิจไทย ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ กรุงกัวลาลัมเปอร์ ประเทศมาเลเซีย, สืบค้นเมื่อ 21 มีนาคม 2564 จาก https://www.ditp.go.th/contents_attach/92565/92565.pdf

รายได้ที่เสียภาษี 5 แสนริงกิต แรก อัตราภาษี ร้อยละ 20

รายได้ที่เสียภาษีส่วนที่เกิน 5 แสนริงกิต อัตราภาษี ร้อยละ 25

หากบริษัทได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศมาเลเซียแล้ว เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัทที่ได้เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศมาเลเซียก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้อีก ดังนั้นผู้จ่ายเงินได้ จึงไม่ต้องหัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด ซึ่งเป็นระบบภาษี ที่เรียกกันว่า single-tier system

4.3.2 แนวทางการกำหนดภาระภาษีกรณีการยืมตัวพนักงาน

กรมศุลกากรมาเลเซีย (The Royal Malaysian Customs Department) ได้แก้ไขแนวทางเกี่ยวกับบริการจัดหางาน (Guide on : Employment Services) เมื่อวันที่ 5 สิงหาคม 2019 ในขณะที่กฎหมายกำหนดให้ 'การยืมตัวพนักงาน' ไม่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีบริการ (Service Tax) โดยแนวทางนี้กำหนดรายละเอียดว่า ภาษีบริการดังกล่าวยังคงมีผลบังคับใช้กับอัตรากำไร (Margins /Mark-ups) ที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนการจ้างงาน⁷⁹

ภาษีบริการ (Service Tax) เป็นส่วนหนึ่งของภาษีการขายและบริการ (Sales & Service Tax) กล่าวคือเป็นภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ที่มีผลบังคับใช้ ณ วันที่ 1 กันยายน 2018 แทนที่ภาษีสินค้าและบริการ (Goods & Services Tax) ก่อนหน้านั้น บุคคลที่จดทะเบียนภายใต้พระราชบัญญัติภาษีบริการ พ.ศ. 2561 (“พ.ร.บ.๑”) จะต้องเรียกเก็บภาษีบริการสำหรับบริการที่ต้องเสียภาษีที่ให้กับผู้บริโภค

ภายใต้พ.ร.บ.๑ บริการจัดหางาน (Employment Services) ต้องเสียภาษีบริการ ซึ่งบริการประเภทนี้ครอบคลุมบริการด้านทรัพยากรบุคคลต่าง ๆ แก่ลูกค้า รวมถึงการจัดหาคนงาน และบริการจัดหางาน ตลอดจนการช่วยเหลือนายจ้างในการเลือกพนักงานที่เหมาะสม โดยหลักเกณฑ์ข้อ 9 ตามแนวทางฉบับนี้ กำหนดว่า บริการเกี่ยวกับการจ้างงานที่ต้องเสียภาษีนั้น ไม่รวมถึงกรณีการยืมตัวพนักงาน (Employment services excludes secondment of employees) กล่าวคือ การยืมตัวพนักงาน

⁷⁹ PWC, Malaysia: Secondment arrangements could give rise to service tax liability, November 8, 2019. Available from: [pwc-malaysia-secondments-could-give-rise-to-service-tax-liability.pdf](#)

จะไม่ตกอยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีบริการ โดยกรมศุลกากรให้คำนิยามของการยืมตัวพนักงาน (Secondment of Employees) ไว้ในข้อ 6 แห่งแนวทางฉบับนี้ ว่าหมายถึงกรณี ต่อไปนี้⁸⁰:

1. นายจ้างย้ายลูกจ้างไปปฏิบัติหน้าที่ที่อื่นชั่วคราว ในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหลังจากปฏิบัติหน้าที่เสร็จสิ้นแล้วลูกจ้างจะกลับไปหานายจ้างคนเดิมเพื่อจ้างงานต่อ
2. ลูกจ้างจะยังคงถูกจ้างงานโดยนายจ้างเดิมและความต่อเนื่องของการจ้างงานยังคงต่อเนื่องและไม่ขาดตอน
3. ในช่วงระยะเวลาที่ถูกยืมตัว พนักงานทำงานให้กับบริษัทที่ตนไปทำงานให้เท่านั้น
4. บริษัทที่ยืมตัวมีอำนาจควบคุมเหนือพนักงานคนนั้น และ
5. ค่าตอบแทนและค่าเบี่ยงอื่นใดจะจ่ายโดย บริษัทที่ยืมตัวพนักงานไป ไม่ว่าจะจ่ายโดยตรงหรือโดยอ้อม โดยจะไม่มี การเรียกเก็บเงินเพิ่มเติมอื่น ๆ

จากข้อมูลข้างต้น กรณีที่ค่าใช้จ่ายของพนักงานที่ถูกเรียกเก็บไปยังบริษัทในเครือที่มาเลเซีย โดยมีการบวกกำไร หรือค่าใช้จ่ายที่เพิ่มเติม (Margins/Mark-up) จะไม่ถือว่าเป็นการยืมตัวพนักงาน (Secondment) และด้วยเหตุนี้เงินส่วนเกินนั้น จึงถือได้ว่าเป็นบริการจัดหางานที่ต้องเสียภาษีบริการ เป็นผลให้บริษัทในมาเลเซียอาจต้องเผชิญกับภาระภาษีบริการจากการยืมตัวพนักงาน ซึ่งมีส่วนเพิ่มขึ้นไปจากการเรียกคืนค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะกรณีที่บริษัทต่างชาติส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในประเทศมาเลเซีย ในกรณีนี้ บริษัทในประเทศมาเลเซียอาจมีความรับผิดชอบในการนำส่งภาษีบริการในฐานะผู้รับบริการ หากมีการบวกค่าใช้จ่ายเพิ่ม

⁸⁰ Service Tax 2018, Guide on: Employment Services, Royal Malaysian Customs Department Internal Tax Division Putrajaya., August 5, 2019.

บทที่ 5

ปัญหาจากความไม่ชัดเจนของหลักเกณฑ์ในการตีความเรื่องการส่งตัวพนักงาน และแนวทางในการพัฒนาหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง

จากการที่ผู้เขียนมีโอกาสได้ทำงานด้านกฎหมายให้กับบริษัทข้ามชาติที่มีการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ทำให้ได้พบว่าการยืมตัวพนักงานนั้นมีความเสี่ยงทางด้านภาษีหลายประเด็น ยกตัวอย่างเช่น เรื่องการอาจถูกพิจารณาว่าบริษัทแม่ในต่างประเทศมีสถานประกอบกิจการถาวรในประเทศไทยผ่านพนักงานที่ถูกส่งเข้ามา ซึ่งจะทำให้บริษัทแม่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทยด้วย หรือประเด็นการเรียกเก็บเงินในราคาตามค่าจ้างที่แท้จริงของพนักงาน โดยไม่มีการเรียกเก็บค่าบริการอื่นเพิ่มเติม ซึ่งสรรพากรมองว่าเป็นการให้บริการและมีการถ่ายโอนกำไรระหว่างบริษัทในเครือ โดยพิจารณาว่าเงินที่บริษัทต่างประเทศเรียกเก็บเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ทำให้ใช้อำนาจในการประเมินภาษีว่า เงินเดือนพนักงาน ที่บริษัทถูกจ่ายกลับไปให้บริษัทแม่ นั้น เป็นค่าบริการอันจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ซึ่งประเด็นที่ยกตัวอย่างมานั้น ล้วนเป็นปัญหาในทางปฏิบัติที่ที่ปรึกษาทางด้านกฎหมายและบัญชีมักยกขึ้นเป็นประเด็นให้ผู้ประกอบการระมัดระวังการทำธุรกรรมดังกล่าวอยู่เสมอ

ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาหลักเกณฑ์ในการกำหนดภาระภาษี กรณีการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือ โดยเน้นการที่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย (Secondment) กล่าวคือ เป็นกรณีที่มีการยืมตัวพนักงาน หรือการส่งพนักงานจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ (Home Company) มาปฏิบัติงานที่บริษัทในเครือ หรือบริษัทลูกในประเทศไทย (Host Company) เป็นการชั่วคราว โดยที่พนักงานคนดังกล่าวยังคงมีสถานะเป็นพนักงานของบริษัทแม่อยู่ หากแต่บริษัทลูกเป็นผู้รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานคนนั้น ๆ อาทิ เงินเดือน สวัสดิการ โบนัสต่าง ๆ ทั้งนี้ บริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นผู้ทำการทดรองจ่ายเงินจำนวนดังกล่าวให้แก่พนักงาน แทนบริษัทลูกในประเทศไทยไปก่อน แล้วบริษัทลูกจ่ายเงินชดใช้คืนให้แก่บริษัทแม่ในภายหลัง ซึ่งจะเรียกเงินจำนวนนี้ว่าเป็น Reimbursement Fee หรือ บริษัทลูกอาจมีการจ่ายเงินค่าตอบแทนสำหรับการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยให้แก่บริษัทแม่ก็ได้เพิ่มเติมจากค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินเดือนของพนักงานจริง ๆ ก็ได้ ซึ่งค่าตอบแทนนี้เรียกว่า Dispatch Fee เสมือนเป็นค่าบริการ

หลักจากผู้เขียนได้ทำการค้นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับภาวะภาษีที่เกี่ยวข้อง ตามที่ได้รวบรวมไว้ในบทที่ 3 และบทที่ 4 ดังที่กล่าวมาแล้ว ทำให้ผู้เขียนพบว่าประเทศไทยมีการกำหนดภาวะภาษีเกี่ยวกับกรณีการที่บริษัทแม่ในต่างประเทศส่งพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย ดังนี้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรมสรรพากรได้วางแนวทางไว้ว่า กรณีชาวต่างประเทศเข้ามาทำงานในประเทศไทย หากมีเงินได้จากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย แม้ว่าค่าตอบแทนนั้นจะได้รับจากต่างประเทศ บุคคลธรรมดาดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และข้อ 14 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ดังนั้น หากบริษัทในเครือในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ บริษัทนั้นจะต้องมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร และ พนักงานต่างชาติต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปีในประเทศไทย (ข้อหารือตามหนังสือเลขที่ กค 0811/ก.200 ลงวันที่ 12 เมษายน 2545, กค 0702/123 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2552 , กค 0702/9406 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2555 และ 0702/8590 เมื่อวันที่ 23 กันยายน 2558)

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีในประเทศไทยไว้ในมาตรา 66 วรรค 2, มาตรา 67, มาตรา 70 และ มาตรา 76 ทวิ ตามรายละเอียดที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 3 ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางให้ การส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย เป็นกรณีที่ต้องด้วยบทบัญญัติแห่งมาตรา 76 ทวิ กล่าวคือ เป็นการที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งมีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หากแต่มีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ติดต่อประกอบกิจการในประเทศไทย ทำให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ไม่ว่าจะเข้าประกอบกิจการในประเทศไทยนานเท่าไรก็ตาม เนื่องจากพนักงานคนดังกล่าวเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระของบริษัทแม่ในต่างประเทศ จึงถือว่าเป็นตัวแทนของบริษัทแม่ โดยภาษีเงินได้นี้จะคำนวณจากกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น

โดยตัวแทนนั้นมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในนามบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ถ้าบุคคลในประเทศไทยซึ่งถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวล

รัฐภูมามาใช้บังคับโดยอนุโลม กล่าวคือ ให้คำนวณภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตรา ร้อยละ 5 ตามข้อ 12 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 25 กันยายน 2528

นอกจากนี้ในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ระหว่าง ประเทศไทยกับประเทศที่นิติบุคคลต่างชาตินั้นตั้งถิ่นที่อยู่กับประเทศไทย กรมสรรพากรมองว่าเงินเดือน หรือ เงินอื่นใดอันเป็นค่าจ้างพนักงานคนดังกล่าว เป็นกำไรจากธุรกิจ และพิจารณาว่าพนักงานคนนั้น ๆ เป็น ตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ ทำให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ไทยผ่านพนักงานที่ถูกส่งตัวเข้ามา (Agent P.E.) และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยนั่นเอง ดังปรากฏตามแนวทางการตีความของกรมสรรพากร

ตัวอย่างเช่น ข้อหารือตามหนังสือเลขที่ กค 0702/9406 เมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2555 ซึ่งเป็น กรณีที่บริษัท A ส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทยตามสัญญาจัดส่งพนักงาน (Secondment Agreement) เพื่อให้ความช่วยเหลือทางด้านการบริหารและการจัดการทั่วไปของบริษัท ในเครือ โดยที่พนักงานคนดังกล่าวยังคงมีฐานะเป็นลูกจ้างของบริษัท A อยู่ และมีสถานะเป็นลูกจ้างตาม สัญญาจ้างแรงงานของบริษัทในเครือในประเทศไทยด้วย ซึ่งบริษัทในเครือในประเทศไทยได้เงินเดือน ให้แก่พนักงานคนดังกล่าว และมีการจ่าย Dispatch Fee หรือค่าจัดส่งพนักงานกลับไปให้บริษัทใน ต่างประเทศด้วย

ซึ่งกรมสรรพากรมองว่า เงินที่บริษัทลูกส่งกลับไปให้บริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น เป็นกำไร จากธุรกิจของบริษัทแม่ อันจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ สรรพากรยัง ถือว่า เงินที่ส่งกลับไปดังกล่าวเป็นค่าบริการตามข้อตกลงการจัดส่งพนักงาน บริษัท A จึงต้องนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของค่าบริการ ตามมาตรา 86/3(2) แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

จึงคล้ายกับข้อหารือตามหนังสือเลขที่ 0702/8590 เมื่อวันที่ 23 กันยายน 2558 ซึ่งเป็น กรณีที่ใกล้เคียงกับข้อเท็จจริงตามข้อหาเรื่องในข้างต้นเป็นอย่างมาก กล่าวคือเป็นกรณีที่ บริษัทลูกใน ประเทศไทยทำข้อตกลงกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ ให้จัดส่งพนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือใน ประเทศไทย ซึ่งพนักงานคนดังกล่าวยังคงมีสถานะเป็นพนักงานของบริษัทแม่ และนับอายุงานใน ต่างประเทศต่อเนื่องกันไป โดยบริษัทลูกเป็นผู้รับผิดชอบจ่ายเงินเดือน และโบนัสแก่พนักงานที่มาทำงาน ในประเทศไทยทั้งหมด ซึ่งบริษัทแม่จะเป็นผู้โอนเงินส่วนหนึ่งเข้าบัญชีของพนักงานในต่างประเทศ และจะ ออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงินที่จ่ายดังกล่าวจากบริษัทลูกทุกเดือน โดยที่ไม่ได้เรียกเก็บค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

เพิ่มเติมจากบริษัทลูก เสมือนเป็นการทตรงจ่ายโดยบริษัทแม่ แล้วค่อยชดใช้คืนที่หลัง (Reimbursement) และบริษัทลูกจะโอนเงินเดือนอีกหนึ่งเข้าบัญชีในประเทศไทยของพนักงานคนนั้น

สรรพากรตอบว่ากรณีนี้เข้าลักษณะเป็นสัญญาให้บริการโดยส่งพนักงานเข้ามาให้บริการในประเทศไทย โดยผ่านลูกจ้างหรือพนักงาน ทำให้บริษัทแม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณจากค่าบริการซึ่งเป็นเงินเดือน และโบนัสที่บริษัทในประเทศไทยต้องจ่ายให้กับพนักงานคนดังกล่าว ทั้งที่จ่ายจากในประเทศและจ่ายไปยังต่างประเทศ ดังนั้นเมื่อบริษัทจ่ายค่าบริการแล้ว บริษัทจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5 ตามข้อ 12⁸¹ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

และสรรพากรมองเหมือนข้อหารือปี 2555 ว่า การให้บริการของบริษัทแม่ เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการซึ่งอยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทจ่ายเงินเดือนและเงินโบนัสให้กับพนักงานต่างชาติทั้งในประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นค่าบริการ บริษัทจึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของค่าบริการดังกล่าว ตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาแนวทางที่กรมสรรพากรกำหนดภาระการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเด็นนี้ ยังมีความสับสนและผิดเพี้ยนอยู่มากกว่าเงินจำนวนใดบ้างที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เนื่องจากแนววินิจฉัยเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ของสรรพากรมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอด ทำให้ขาดหลักที่ชัดเจนในการตีความกฎหมาย และทำให้ยากต่อการวางแผนภาษีอีกด้วย จากหลักเกณฑ์ในข้างต้น ผู้เขียนจึงพบประเด็นปัญหาดังนี้ คือ

5.1 ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย

5.1.1 รูปแบบของการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย

เนื่องจากประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องภาระภาษีของการยืมตัวพนักงาน (Secondment) ไว้เป็นการเฉพาะ จึงทำให้ไม่มีหลักในการพิจารณาว่าการยืมตัวพนักงานนั้นเป็นการมอบหมายงานในลักษณะ Non-Service Arrangement หรือ Service Arrangement ซึ่งทำให้

⁸¹ ข้อ 12 ให้บุคคล บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้างซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจาก กรมสรรพากรมองว่าการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย ระหว่างบริษัทในเครือเป็นการให้บริการรูปแบบหนึ่ง

จากที่ผู้เขียนได้อธิบายภาพรวมของการส่งตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือว่ามีวัตถุประสงค์ และเกี่ยวเนื่องกับการเลือกใช้กลยุทธ์ในการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลภายในองค์กร ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูกจึงเป็นความสัมพันธ์พิเศษ ที่แตกต่างไปการทำธุรกิจของบริษัทอื่น ๆ ที่การให้บริการจัดหางาน หรือการส่งพนักงานไปให้คำปรึกษา เป็นการทำให้หวังผลกำไร จากการให้บริการนั้น กล่าวคือ การให้บริการเป็นวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทดังกล่าว ซึ่งแตกต่างจากรูปแบบของการส่งตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือ (Secondment) ตามที่ผู้เขียนได้ศึกษา เรื่องโครงสร้างและรูปแบบของการมอบหมายหน้าที่งาน ดังรายละเอียดในบทที่ 2 นั้น การยืมตัวพนักงาน หรือ (Secondment) ไม่ใช่กรณีที่เป็นการให้บริการ (Non-Service Arrangement) กล่าวคือ ไม่ได้มี วัตถุประสงค์เพื่อการมุ่งหาผลกำไรจากการการส่งพนักงานไปยังบริษัทลูก หากแต่เป็นการส่งไปเพื่อให้ ความช่วยเหลือในการประกอบธุรกิจของบริษัทลูกนั้น ๆ เอง โดยที่พนักงานดังกล่าวไม่ได้ทำงานให้กับ บริษัทแม่ในช่วงเวลานั้น และผู้ที่มีอำนาจควบคุมพนักงานคนดังกล่าวก็คือบริษัทลูก จะเห็นได้ว่ากรณีนี้ บริษัทแม่เพียงแต่ทำหน้าที่เสมือนเป็นผู้ทรงจ่ายเงินเดือน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แก่พนักงานเท่านั้น และ จะทำการเรียกเก็บเงินที่จ่ายไปคืน (Reimbursement) จากบริษัทลูกในภายหลัง ไม่มีการคิดค่าบริการอื่น ใดเพิ่มเติม ซึ่งรูปแบบการจ้างงานประเภทนี้เป็นหนึ่งในวิธีการที่บริษัทข้ามชาติใช้เพื่อหมุนเวียนทรัพยากร บุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ และยังเป็นการลดค่าใช้จ่ายในกลุ่มบริษัทของตนได้อีกด้วย

นอกจากนี้ผู้เขียนได้ศึกษาแนวทางของ OECD สำหรับการถ่ายโอนกำไรในแง่ของทรัพย์สินที่ ไม่มีรูปร่าง (Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles) ซึ่งได้พูดถึงกรณีที่มีการถ่ายโอน กำไรระหว่างบริษัทข้ามชาติ (MNE group) หลายกรณี รวมถึงกรณีที่มีการใช้พนักงานร่วมกันของบริษัท ในเครือ (Assembled Workforce) ในข้อ 1.94 และ 1.95 ว่า ไม่ใช่ทุกกรณีที่การโอนย้าย หรือการส่งตัว พนักงานระหว่างบริษัทข้ามชาติจะต้องมีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายแยกต่างหากเสมอไป มีหลายกรณีที่การส่ง พนักงานไปทำงานโดยไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บค่าบริการ หรือค่าตอบแทนใดเพิ่มเติม และ

Ernst&Young Belastingadviseurs LLP ได้ออกมาแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางของ OECD อีกด้วยว่า การโอนย้ายพนักงาน หรือการยืมตัวพนักงาน ไม่ใช่การให้บริการโดยพนักงานที่ถูกส่ง

ตัวทุกกรณี และ ไม่จำเป็นที่จะต้องเรียกเก็บค่าบริการ หรือค่าตอบแทนเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากค่าจ้างของพนักงานคนดังกล่าว เว้นแต่จะมีการกำหนดเรื่องค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม

ดังนั้นจะเห็นได้ว่ารูปแบบของการยืมตัวพนักงานนั้น ส่งผลต่อการกำหนดภาวะภาษีโดยตรง เนื่องจากหากเป็นการให้บริการยอมทำให้เกิดเงินได้จากการบริการอันจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ทั้ง ๆ ที่ความจริงแล้วข้อเท็จจริงในกรณีนี้ ไม่ได้มีการเรียกเก็บค่าบริการใด ๆ เพิ่มขึ้นเลย ผู้เขียนจึงไม่เห็นด้วยกับการที่กรมสรรพากรมองว่าการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือเป็นการให้บริการในลักษณะที่มุ่งหวังกำไรจากค่าบริการนั้น ๆ

5.1.2 เงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษี

เมื่อพิจารณาข้อหาหรือตามหนังสือเลขที่ กค 0702/9406 เมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2555 พบว่าเงินได้ที่บริษัทลูกในประเทศไทยส่งกลับไปให้บริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น มีทั้งส่วนที่เป็นเงินเดือนสำหรับพนักงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ แต่กรมสรรพากรกลับมองว่าเงินที่ส่งกลับไปนั้นเป็นค่าบริการที่ทำให้ต้องเสียภาษีจากเงินจำนวนดังกล่าวทั้งจำนวน ยิ่งไปกว่านั้นเมื่อพิจารณาข้อหาหรือตามหนังสือเลขที่ 0702/8590 เมื่อวันที่ 23 กันยายน 2558 ได้มีการขยายคำวินิจฉัยออกไปกว้างขึ้น โดยพิจารณาว่าเงินได้ที่จ่ายคืนกลับไปให้บริษัทแม่ อันได้แก่เงินเดือนและโบนัสพนักงานนั้น เป็นค่าบริการทั้ง ๆ ที่บริษัทแม่ไม่ได้เรียกเก็บค่าบริการหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เลย

ท่านจะเห็นได้ว่าข้อหาหรือที่ผู้เขียนได้ยกขึ้นมาในข้างต้นนี้ ขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการกำหนดว่าเงินจำนวนใดบ้างที่จะถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เมื่อขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน และเป็นรูปธรรม กรมสรรพากรจึงใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าเงินที่บริษัทลูกในประเทศไทยส่งไปยังบริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นค่าบริการทั้งหมด โดยไม่มีหลักเกณฑ์พิจารณาให้ชัดเจนว่าเงินจำนวนใดคือค่าบริการ และเงินจำนวนใดเป็นค่าใช้จ่ายจริงสำหรับพนักงานที่ถูกส่งตัวที่จ่ายเพื่อชดใช้คืนแก่บริษัทแม่ที่ทรงรองจ่ายไปก่อน (Reimbursement) เท่านั้น

ซึ่งหากพิจารณาว่า เงินได้ที่จ่ายกลับไปเป็นค่าบริการ ย่อมทำให้ถูกพิจารณาได้ว่าเงินได้นั้นเป็นกำไรจากการดำเนินธุรกิจในประเทศอันจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่หากพิจารณาว่าเป็นเพียงเงินที่ถูกส่งกลับไปชดใช้คืนแก่บริษัทแม่ ผู้เขียนเห็นว่า กรณีดังกล่าว ไม่ควรถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งเมื่อพิจารณาข้อหาหรือของสรรพากร เลขที่ กค 0706/6047 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2547 พบว่ากรณีที่ได้

ทอดรองจ่ายเงินให้กับพนักงานของบริษัทในเครือซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างอยู่ในประเทศไทย และ บริษัทได้ออกใบแจ้งหนี้เพื่อเรียกเก็บเงินทอดรองจ่ายจำนวนดังกล่าวคืนตามจำนวนที่จ่ายจริง ถือว่าจำนวนเงินที่เรียกเก็บคืนจากบริษัทในเครือไม่ใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นเงินทอดรองจ่ายจึงไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด นอกจากนี้ อาจารย์ไพจิตร โรจนวานิช⁸² ได้ตั้งข้อสังเกตว่า เงินทอดรองจ่ายที่เรียกเก็บคืนโดยบริษัทที่ทอดรองจ่ายไปก่อนกับบริษัทที่ให้ทอดรองจ่ายไปก่อนไม่ได้เป็นคู่สัญญาที่จะก่อให้เกิดรายได้-รายจ่ายระหว่างกัน การคืนเงินทอดรองจ่ายจึงไม่ใช่การจ่ายเงินได้ที่จะต้องหัก ภาษี ณ ที่จ่าย ในทางกลับกัน เมื่อพิจารณากรณีบริษัทแม่ในต่างประเทศทอดรองจ่ายเงินต่าง ๆ ให้กับพนักงานแทนบริษัทลูกในประเทศไทยแล้ว ดังนั้น เงินดังกล่าวจึงไม่ควรถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือถูกคำนวณว่าเป็นรายได้ในอันที่จะต้องเสียภาษีในประเทศไทยด้วยเช่นกัน

สิ่งที่ต้องพิจารณาคือรายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี ซึ่งจริง ๆ แล้ว ผู้ได้รับเงินได้คือพนักงาน ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา โดยบริษัทฯ ต่างประเทศ ไม่ได้รับเงินได้หรือกำไรแต่อย่างใด ซึ่งตามที่คุณเขียนได้อธิบายในบทที่ 3 ว่ารายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีปกติแล้วจะเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แต่เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและป้องกันการหนีภาษี มีรายได้บางอย่างที่แม้จะมีรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แต่ประมวลรัษฎากรก็ถือเป็นรายได้ (Deemed Income) ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เช่น รายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน หรือค่าบริการซึ่งต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรได้

ดังนั้นกรณีนี้ หากพูดตามหลักกฎหมายที่กล่าวมา เจ้าพนักงานจะมีอำนาจพิจารณาว่าเป็นค่าบริการได้ก็ต่อเมื่อไม่มีเหตุผลอันสมควรในการไม่คิดค่าบริการนั้น ๆ ซึ่งหากพิจารณาเหตุผลที่แท้จริงของการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือ ตามที่คุณเขียนได้รวบรวมไว้ในบทที่ 2 จะพบว่าความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทในเครือนั้นเป็นความสัมพันธ์แบบพิเศษ ที่ไม่ได้มุ่งหวังเรื่องของการรายได้จากค่าบริการ หรือกำไรจากการส่งพนักงานไปทำงานให้กับบริษัทในเครือแต่อย่างใด

การที่สรรพากรประเมินว่าเงินที่ถูกส่งไปยังต่างประเทศเป็นค่าบริการทั้งหมด จึงไม่ถูกต้อง เนื่องจาก ควรมีการพิจารณาก่อนว่าเงินที่ส่งออกไปยังต่างประเทศนั้น ส่วนใดที่เป็นเพียงการชดใช้เงิน

⁸² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ , คำอธิบายประมวลรัษฎากร: ภาษีสรรพากร ฉบับสมบูรณ์ เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), น.3-106.

(reimbursement) หรือหรือส่วนใดที่มีการเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มขึ้น แม้ว่าในความเป็นจริงอาจมีความกังวลในเรื่องการหลบหนีภาษี ของบริษัทในเครือเดียวกันผ่านวิธีการต่าง ๆ เช่น การถ่ายโอนกำไร (Transfer Pricing) แต่ผู้เขียนเห็นว่า การป้องกันการหลบหนีภาษีหรือการถ่ายโอนกำไรควรพิจารณาควบคู่ไปกับข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันในแต่ละกรณี การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้มีเจตนาจะหลบหนีภาษีหรือถ่ายโอนกำไรได้รับผลกระทบไปด้วย

ซึ่งนอกจากการพิจารณาว่าเป็นค่าบริการอันจะต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว สรรพากรยังประเมินว่าเป็นการให้บริการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย กล่าวคือ นอกจากจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ยังต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ทั้งที่ในความเป็นจริงการยืมตัวพนักงานมิใช่การให้บริการเพื่อมุ่งหวังในผลกำไรในการดำเนินธุรกิจแต่อย่างใด ยิ่งไปกว่านั้นเมื่อพิจารณาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะพบว่า พนักงานคนดังกล่าวจะต้องนำเงินได้ทั้งหมดมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนอีก ทำให้กลายเป็นว่าเงินที่บริษัทในประเทศไทยจ่ายออกไปยังต่างประเทศจำนวนดังกล่าว ถูกเรียกเก็บภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันเป็นความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก

5.1.3 การพิจารณากรณีที่เกี่ยวข้องว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76ทวิ และสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (PE) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากการที่บริษัทต่างประเทศถือหุ้นในบริษัทในประเทศไทย ดังเช่นในลักษณะของบริษัทแม่-ลูก ไม่ได้ทำให้บริษัทต่างประเทศดังกล่าวถือว่าเป็นประกอบกิจการในประเทศไทย จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีที่เกี่ยวข้องว่าบริษัทต่างประเทศมีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76ทวิ ผู้เขียนพบว่า เงื่อนไข 3 ประการคือ (1) ต้องบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ (2) มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ติดต่อ บริษัทแม่ที่ส่งตัวแทนหรือพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย และ (3) เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย

ซึ่งการส่งพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย กรณีที่ไม่ได้มีการเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มเติมจากค่าจ้างของพนักงานคนดังกล่าว ไม่ได้เป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศนั้นมีเงินได้หรือกำไรเพิ่มเติม กล่าวคือเสมือนบริษัทต่างประเทศนั้นเพียงตรงจ่ายเงินไปก่อน และเรียกให้บริษัทในประเทศไทยจ่ายเงินจำนวนดังกล่าวเท่านั้น

อีกทั้งการที่ลูกจ้างนั้นมาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย ในฐานะที่เป็นลูกจ้างของบริษัทในเครือในประเทศไทย มิได้ทำงานให้กับบริษัทแม่ในต่างประเทศแต่อย่างใด เมื่อผู้เขียนได้ทำการสืบค้น จนพบคำพิพากษาฎีกาที่ได้วางหลักไว้ว่า กรณีที่บริษัทต่างประเทศส่งพนักงานเข้ามาดำเนินการให้ความช่วยเหลือบริษัทในประเทศไทย กรณีดังกล่าวมิใช่เป็นการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเศในประเทศไทย แต่เป็นการให้ความช่วยเหลือแก่ บริษัทในประเทศไทย ในการประกอบกิจการของบริษัทในประเทศไทยเอง จึงไม่เข้าองค์ประกอบกรณีตามมาตรา 76 ทวิ บริษัทในประเทศไทย จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนที่เรียกว่า เงินที่ใช้คืนค่าใช้จ่ายอันเป็นเงินได้ของบริษัทต่างประเทศ (ตามฎีกาที่ 4480/2533) อย่างไรก็ดี หากมีการจ่ายเงินออกไปนอกประเทศ กรณีนี้อาจจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 70

อย่างไรก็ดี มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้วางแนวทางในการพิจารณากรณีที่ต้องด้วย มาตรา 76 ทวิไว้ แต่เป็นการวางแนวในเรื่องการซื้อขายสินค้า ไม่ใช่การบริการ จึงไม่อาจนำมาเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีการให้บริการได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการวางแนวทางที่ชัดเจนสำหรับการพิจารณากรณีการให้บริการด้วยว่ากรณีใดที่จะถูกพิจารณาว่ามีการประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านตัวแทนหรือพนักงานที่ถูกส่งตัวดังกล่าว

ในกรณีที่กรมสรรพากรพิจารณาแล้วว่าบริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทย ย่อมต้องพิจารณาเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนกรณีสถานประกอบการถาวรต่อไปด้วย ตามรายละเอียดในบทที่ 3 ที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งแต่ละประเทศอาจมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันไป หากพิจารณาแล้วว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศนั้น ไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศไทยแล้ว บริษัทต่างประเทศก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย แม้จะมีการกำหนดเงื่อนไขไว้แล้วแต่การตีความเรื่อง Agent PE ก็ยังคงมีปัญหาอย่างมากในทางปฏิบัติ

ตัวอย่างเช่น กรณีการยืมตัวพนักงานนี้ ถ้าพิจารณาจากข้อหาหรือของสรรพากร มักตีความว่าการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยนั้นทำให้บริษัทต่างชาติมีสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศไทย ทั้ง ๆ ที่หากพิจารณาเงื่อนไขของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาส่วนใหญ่แล้วจะพบหลักเกณฑ์การพิจารณาดังนี้

1. บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้นั้นต้องมีตัวแทนไม่อิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้
2. ตัวแทนไม่อิสระนั้นได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ
3. ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้
 - (ก) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ
 - (ข) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงินได้ หรือ
 - (ค) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ ให้แก่ผู้มีเงินได้

ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ ยังไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะนำมาใช้ตีความข้อเท็จจริงกรณียึดตัวพนักงานว่า พนักงานที่ถูกส่งเข้ามานั้นจะก่อให้เกิดบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้ เพราะ พนักงานชาวต่างชาติที่เข้ามามีได้เป็นผู้มีอำนาจลงนามในสัญญาหรือกระทำการแทนบริษัทแม่ในต่างประเทศแต่อย่างใด เป็นต้น ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและรัฐคู่สัญญาให้ครอบคลุมถึงกรณีนี้ด้วย

5.2 แนวทางการแก้ไข

ตามประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนได้ยกมาในข้างต้น จะพบว่ากฎหมายภาษีของประเทศไทยนั้น ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดภาวะภาษีในเรื่องการยึดตัวพนักงานเอาไว้เลย ทั้งในเรื่องของคำนิยามของการยึดตัวพนักงาน หรือปัจจัยในการพิจารณาว่าเงินจำนวนใดบ้างที่จะต้องนำมาเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งการขาดหลักการดังกล่าว เป็นการเปิดช่องให้มีการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งสามารถเปลี่ยนแปลงได้เสมอ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการนำหลักเกณฑ์การกำหนดภาวะภาษีของประเทศต่าง ๆ มาเป็นแนวทางในประเทศไทย ดังนี้

จากการศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีของประเทศมาเลเซียตามที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงในบทที่ 4 พบว่าสำนักงานจัดเก็บภาษีของมาเลเซียมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้และตามหลักถิ่นที่อยู่เหมือนกับประเทศไทย ดังนั้นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ได้ประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย ต้องนำกำไรสุทธิที่ได้จากการดำเนินธุรกิจในประเทศมาเลเซีย มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศมาเลเซียตามหลักแหล่งเงินได้

สำหรับกรณีการส่งพนักงานจากบริษัทแม่ในต่างประเทศเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศมาเลเซีย นั้น สำนักงานจัดเก็บภาษีของประเทศมาเลเซียได้วางแนวทางไว้อย่างชัดเจนใน Guide on Employment Services ว่าบริการเกี่ยวกับการจ้างงานที่จะต้องเสียภาษีนั้น ไม่รวมถึงกรณี

การยืมตัวพนักงาน (Employment services excludes secondment of employees) กล่าวคือ การยืมตัวพนักงานจะไม่ตกอยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีบริการนั่นเอง เพื่อแยกรูปแบบการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือ(Secondment) ออกจากรูปแบบการให้บริการ (Employment Services) ที่จะต้องเสียภาษี ด้วยเหตุผลที่ว่า การยืมตัวพนักงานเป็นรูปแบบความสัมพันธ์พิเศษที่แตกต่างไปจากการให้บริการตามปกติ อันจะต้องมีการเรียกเก็บค่าบริการ โดยได้มีการกำหนดค่านิยมของการยืมตัวพนักงาน หรือ Secondment of Employees ไว้อย่างชัดเจน ว่าหมายถึง กรณีดังต่อไปนี้

1. นายจ้างย้ายลูกจ้างไปปฏิบัติหน้าที่ที่อื่นชั่วคราว ในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหลังจากปฏิบัติหน้าที่เสร็จสิ้นแล้วลูกจ้างจะกลับไปทำงานให้กับนายจ้างคนเดิม
2. ลูกจ้างจะยังคงถูกจ้างงานโดยนายจ้างเดิมและยังคงนับระยะเวลาการจ้างงานยังคงต่อเนื่องและไม่ขาดตอน
3. ในช่วงระยะเวลาที่ถูกยืมตัว พนักงานทำงานให้กับบริษัทที่ตนไปทำงานให้เท่านั้น
4. บริษัทที่ยืมตัวมีอำนาจควบคุมเหนือพนักงานคนนั้น และ
5. ค่าตอบแทนและค่าเบี่ยงอื่นใดจะจ่ายโดย บริษัทที่ยืมตัวพนักงานไป ไม่ว่าจะจ่ายโดยตรงหรือโดยอ้อม โดยจะไม่มี การเรียกเก็บเงินเพิ่มเติมอื่น ๆ

หากในการยืมตัวพนักงานกรณีใดที่มีการเรียกเก็บค่าบริการ จึงเรียกเก็บภาษีเฉพาะจากค่าบริการนั้น ๆ เท่านั้น ตามรายละเอียดที่ได้ทำการศึกษาในบทที่ 4 ซึ่งเป็นการวางคำนิยามและหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน เพื่อช่วยลดช่องว่างในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่อีกด้วย

นอกจากนี้แล้ว ผู้เขียนยังได้ทำการศึกษากรณีการยืมตัวพนักงานในประเทศจีน และพบว่าสำนักงานจัดเก็บภาษีของจีนได้มีการออกประกาศ (Bulletin 19) เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีการยืมตัวพนักงาน โดยจะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวร (PE) ที่ทำให้ต้องเสียภาษีในประเทศจีนหรือไม่ อาศัยข้อตกลงในการส่งตัวพนักงาน โดยมุ่งเน้นไปที่คำถามสองประการ คือ

(ก) บริษัทในต่างประเทศหรือบริษัทในประเทศจีนเป็นนายจ้างโดยเนื้อหาของพนักงานที่ถูกยืมตัว และ (ข) บริษัทในต่างประเทศจะได้รับผลกำไรจากการส่งตัวพนักงานหรือไม่

แม้ว่าโดยทั่วไปแล้วพนักงานที่ถูกยืมตัวจะยังคงเป็นพนักงานของบริษัทในต่างประเทศ (นั่นคือสัญญาการจ้างงานของพนักงานที่ถูกยืมตัวซึ่งได้มีการลงนามกับบริษัทในต่างประเทศ) อย่างไรก็ตาม

Bulletin 19 มีการกำหนดลักษณะที่เหนือกว่าเพียงพิจารณารูปแบบของความสัมพันธ์ทางกฎหมายในการจ้างงานและให้ความสำคัญกับเนื้อหามากกว่ารูปแบบในการตัดสินว่าใครคือนายจ้างที่แท้จริง โดยจะต้องพิจารณาหลักการ 2 ประการ (Two-Prong Test) ซึ่งประกอบไปด้วย ปัจจัยพื้นฐาน (Basic Factor) และ ปัจจัยเสริม (Reference Factors) ในตัดสินว่าการยืมตัวนั้นจะสร้างสถานะที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีน เช่น ต้องรับผิดชอบและต้องรับความเสี่ยงบางส่วนหรือทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับงานของพนักงานที่ถูกยืมตัว และ ประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานที่ถูกยืมตัวอย่างสม่ำเสมอ รวมถึง พิจารณาปัจจัยเสริม (Reference Factors) เช่น บริษัทในประเทศจีนจ่ายเงินในลักษณะที่เป็นค่าบริการจัดการหรือค่าบริการในการยืมตัวพนักงานให้กับบริษัทต่างประเทศ หรือ จำนวนเงินที่บริษัทในประเทศจีนจ่ายให้กับบริษัทต่างประเทศสูงกว่าค่าจ้างเงินเดือนค่าประกันสังคมและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่พนักงานที่ถูกยืมตัวได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ เป็นต้น หากเข้าองค์ประกอบเหล่านี้ ก็จะนำไปสู่การสร้างสถานะที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีนได้ ซึ่งรายละเอียดผู้เขียนได้อธิบายไว้ในบทที่ 4 แล้ว

ผู้เขียนจึงเห็นว่าประเทศไทยควรมีการอ้างอิงแนวทางกำหนดค่านิยมของการยืมตัวพนักงาน หรือ Secondment of Employees ของประเทศมาเลเซีย ซึ่งมีลักษณะเป็นหลักการ (Principle-based) ในการพิจารณารูปแบบของการส่งตัวพนักงาน โดยผู้เขียนเสนอให้มีการกำหนดแนวปฏิบัติสำหรับเจ้าพนักงานสรรพากรในกรณีการพิจารณารูปแบบการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือว่าการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือ นั้น โดยหลักแล้วไม่อาจถือเป็นกรให้บริการเพื่อหาประโยชน์หรือผลกำไร เว้นแต่ จะมีการเรียกค่าบริการเพิ่มเติมจากเงินเดือนที่เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับพนักงานคนนั้น ๆ ประกอบกับการอ้างอิงประกาศของประเทศจีน ที่มีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ (Rule-based) เกี่ยวกับเรื่องการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่ส่งพนักงานเข้าไปทำงานในประเทศจีน กล่าวคือ เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่ากรณีใดที่การยืมตัวพนักงานนั้นจะถูกถือว่ก่อให้เกิดสถานะที่ต้องเสียภาษีขึ้น เช่น หากบริษัทในต่างประเทศมีอำนาจในการกำกับดูแล ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีการทำงานเพื่อบริษัทแม่ในต่างประเทศ ประกอบกับการเรียกค่าบริการเพิ่มเติมนอกเหนือจากเงินเดือนหรือใช้จ่ายของพนักงาน ก็อาจถูกพิจารณาว่ามีกำไรเกิดขึ้นและต้องเสียภาษีจากเงินนั้น เป็นต้น

เนื่องจากการยืมตัวพนักงานนั้นเป็นเรื่องระหว่างคู่สัญญาที่อาจมีการตกลงทั้งในเรื่องสวัสดิการ การจ่ายเงิน และระยะเวลาตามที่เห็นสมควรได้ ทำให้ข้อเท็จจริงมีความหลากหลาย และต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป ผู้เขียนจึงขอเสนอให้ออกคำสั่งกรมสรรพากร (ป.) เรื่องเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือ เพราะ คำสั่งประเภทนี้

จะมีลักษณะเป็นแนวทางปฏิบัติ (Ruling) ที่กรมสรรพากรไม่มีอำนาจในอันที่จะสั่งให้ผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตาม แต่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะสั่งเจ้าพนักงานอันเป็นผู้ได้บังคับบัญชาให้ถือปฏิบัติในการตรวจสอบ หรือให้คำแนะนำแก่ผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจใช้ในการอุดช่องโหว่ของกฎหมาย หรือเติมเต็มแนวทางปฏิบัติของกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากรให้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยกำหนดค่านิยมของคำว่ากรณียืมตัวพนักงาน แยกต่างหากจากการให้บริการให้ชัดเจน เหมือนประเทศมาเลเซีย พร้อมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นแนวทางในการพิจารณาเป็นข้อๆ อาจแบ่งเห็นปัจจัยหลักหรือปัจจัยเสริม ดังเช่นของประเทศจีน โดยอาจมีการยกตัวอย่าง ข้อเท็จจริงมาประกอบให้เห็นภาพชัดขึ้นก็ได้ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติ สำหรับกรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มของการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือต่อไป

ส่วนในกรณีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและรัฐภาคีนั้น ผู้เขียนได้ศึกษาแนวทางของ OECD ตาม OECD Commentary เรื่องเกี่ยวกับการกำหนดนิยามของคำว่า สถานประกอบกิจการถาวร (Permanent Establishment : PE) ในลักษณะของการให้บริการ ซึ่งได้กำหนดลักษณะการให้บริการที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นประการหนึ่งคือ “ การให้บริการนั้นจะต้องเป็นการให้บริการที่ทำขึ้นโดยวิสาหกิจนั้นให้แก่บุคคลภายนอก ถ้าหากการให้บริการนั้นเป็นการทำเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจเอง หรือเป็นการให้บริการให้กับบริษัทในเครือของวิสาหกิจนั้นจะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น”

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังศึกษา OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) ซึ่งให้คำแนะนำถึงกรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติหน้าที่แทนดังกล่าวนี้ว่า หากลูกจ้างนั้นเป็นลูกจ้างของบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้จะถือเป็นการว่าจ้างในเชิงเศรษฐกิจของบริษัทของรัฐแหล่งเงินได้นั้นเอง แม้ในช่วงการยืมตัวลูกจ้างเพื่อปฏิบัติงานนั้นจะคงมีสถานะที่ถูกว่าจ้างตามกฎหมายโดยวิสาหกิจต่างประเทศ ดังนั้นการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานในรัฐแหล่งเงินได้จะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจต่างประเทศนั้น

อย่างไรก็ดี การว่าจ้างลูกจ้างของบริษัทอื่นเพื่อช่วยปฏิบัติหน้าที่ ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศนั้นอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจที่ได้ยืมตัวไปปฏิบัติงานได้ หากพิจารณาตามลักษณะการว่าจ้างแล้วเห็นว่าประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจนั้นตกกับวิสาหกิจต่างประเทศมากกว่า และ

วิสาหกิจต่างประเทศนั้นได้มีการควบคุม บังคับ หรือสั่งการในการให้บริการที่บุคคลนั้นได้ดำเนินการ กรณีเช่นนี้ควรที่จะต้องให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการที่เกิดขึ้นในรัฐ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยอาจแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยอาจอ้างอิงจากคำอธิบายตามต้นแบบของ OECD ดังกล่าว โดยระบุยกเว้นเพิ่มเติม ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ว่า หากเป็นกรณีที่ลูกจ้างหรือตัวแทนนั้นเป็นลูกจ้างของบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้ในเชิงเนื้อหา จะถือว่าเป็นการว่าจ้างในเชิงเศรษฐกิจของบริษัทของรัฐแหล่งเงินได้นั้นเอง แม้ในช่วงการยืมตัวลูกจ้างเพื่อปฏิบัติงานนั้นจะยังคงมีสถานะที่เป็นลูกจ้างของบริษัทในต่างประเทศในเชิงรูปแบบด้วยก็ตาม การยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานในรัฐแหล่งเงินได้จะไม่ถือว่าเป็นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจต่างประเทศนั้น เป็นต้น

อย่างไรก็ดี นอกจากการออกคำสั่งกรมสรรพากรตามที่ผู้เขียนเสนอในข้างต้น อีกสิ่งหนึ่งที่สำคัญไม่น้อยกว่าการแก้ไขปัญหาในเชิงรูปแบบ นั่นก็คือ การให้ความรู้ หรืออบรมเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร เกี่ยวกับเรื่องการยืมตัวพนักงานของบริษัทในเครือและการกำหนดภาวะภาษีของกรณีดังกล่าว อย่างเป็นรูปธรรม เนื่องจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เป็นผู้ตอบคำถามในประเด็นภาษีต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความสงสัย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเจ้าหน้าที่เป็นด่านแรกที่มีหน้าที่เสียภาษีนี้อีก จึงควรมีความเข้าใจในหลักการของการยืมตัวพนักงาน และเข้าใจในธุรกิจของบริษัทข้ามชาติมากยิ่งขึ้น โดยเน้นให้เจ้าหน้าที่พิจารณาเรื่องรูปแบบของการมอบหมายงานระหว่างประเทศ หลักการในการกำหนดภาวะภาษี โดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงควบคู่ไปกับการรักษาผลประโยชน์ของรัฐและภาวะภาษีที่ผู้ประกอบการต้องแบกรับ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ประกอบการต่างประเทศนั่นเอง

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ปัจจุบันมีการประกอบธุรกิจของบรรษัทข้ามชาติเกิดขึ้นมากมาย ทำให้มีการจัดตั้งองค์กรหลากหลายรูปแบบเพื่อดำเนินธุรกิจในประเทศเป้าหมาย โดยองค์ประกอบหนึ่งที่เป็นส่วนสำคัญในการดำเนินธุรกิจนั้นคือการจัดสรรทรัพยากรบุคคลที่มีคุณภาพไปปฏิบัติงานยังบริษัทในเครือทั่วโลก โดยผู้เขียนได้เน้นการบริหารทรัพยากรบุคคลแบบยึดอำนาจศูนย์กลาง (Ethnocentric) กล่าวคือใช้โครงสร้างองค์กร และวัฒนธรรมภายในองค์กรของบริษัทในเครือเหมือนกับบริษัทแม่ จึงมักมีการส่งผู้บริหารที่คัดเลือกมาจากประเทศของบริษัทแม่ ซึ่งเรียกว่าการ Expat หรือ Secondment ซึ่งมีข้อดีหลายประการ ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การส่งพนักงานจะเป็นการลดต้นทุนในการประกอบกิจการของบริษัทในเครือในภาพรวม โดยมีการจ้างงานและใช้แรงงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงขึ้น แต่ก็มีข้อเสียคือ บริษัทลูกอาจต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้น เนื่องจากต้องจ่ายผลตอบแทน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของพนักงานคนดังกล่าว

ในการมอบหมายงานให้ไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทในเครือในต่างประเทศ อาจทำได้หลายรูปแบบ เช่น การส่งพนักงานไปปฏิบัติงานภายใต้สัญญาบริการ (Service Arrangement) อันเป็นกรณีที่มีการเรียกเก็บค่าบริการ ส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่นเงินเดือนของพนักงาน บริษัทแม่ยังคงเป็นผู้รับผิดชอบอยู่ เช่นเดิม แต่จะมีรายได้ หรือกำไรจากการเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มเติมนั่นเอง อีกกรณีหนึ่งคือกรณีที่ไม่ใช่การให้บริการ (Non-Service Arrangement) โดยเป็นการส่งตัวพนักงาน (Secondment) ไปปฏิบัติงานให้กับบริษัทลูกในต่างประเทศชั่วคราว แต่ยังคงมีสถานะเป็นลูกจ้างของบริษัทแม่อยู่ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น บริษัทลูกในต่างประเทศเป็นผู้รับผิดชอบ โดยอาจมอบหมายให้บริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นตัวแทนในการจ่ายเงินเดือนให้แก่พนักงานดังกล่าว โดยบริษัทลูกจะชดใช้คืนเงินที่เป็นค่าจ้างพนักงานดังกล่าวกลับไป (Reimbursement)

จากการศึกษาเรื่องการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกัน จะพบว่าตามหลักกฎหมายภาษีอากรของไทยไม่ได้มีการออกประกาศหรือออกข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับภาระภาษีในการยืมตัวพนักงาน จึงต้องพิจารณาประกอบกับแนวทางการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งกรณีนี้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมองว่า เงินได้อันเป็นค่าจ้างของพนักงานที่ถูกทดลองจ่ายโดยบริษัทแม่ที่บริษัทลูกในประเทศไทยชดใช้คืนกลับไปยังบริษัทแม่ ถือเป็นค่าบริการที่บริษัทแม่ได้รับจากการส่ง

พนักงานเข้ามาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย ทั้ง ๆ ที่บริษัทแม่ไม่ได้เรียกค่าบริการเพิ่มเติมใด ๆ จากบริษัทลูกเพิ่มเติมเลย

โดยการตีความดังกล่าวได้ก่อให้เกิดภาวะภาษีเพิ่มขึ้นแก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ เพราะการถูกมองว่าเงินเดือนพนักงานที่ชดใช้คืนกลับไปนั้นเป็นค่าบริการ ทำให้บริษัทแม่ต้องนำมาเงินเดือนของพนักงานนั้น ๆ มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากถูกมองว่าเป็นค่าบริการจากการให้บริการนั่นเอง ผู้เขียนจึงได้พบปัญหาหลายประการ ดังนี้

1. รูปแบบของการส่งตัวพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย

ประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องภาวะภาษีของการยืมตัวพนักงาน (Secondment) ไว้เป็นการเฉพาะ จึงทำให้ไม่มีหลักในการพิจารณาว่าการยืมตัวพนักงานนั้นเป็นการมอบหมายงานในลักษณะ Non-Service Arrangement หรือ Service Arrangement ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจาก เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรมองว่าการส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทย ระหว่างบริษัทในเครือเป็นการให้บริการรูปแบบหนึ่ง ซึ่งทำให้เกิดรายได้หรือกำไรจากการให้บริการ อันจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่ความจริงแล้วไม่ได้มีรายได้หรือผลกำไรเกิดขึ้น เป็นเพียงการทดรองจ่ายไปก่อน และจะชดใช้เงินคืนกลับไป ระหว่างบริษัทในเครือเท่านั้น ซึ่งบริษัทแม่และบริษัทลูกมีความสัมพันธ์พิเศษต่อกัน แตกต่างจากร่องการให้บริการระหว่างนิติบุคคลอื่นทั่ว ๆ ไป เพราะ บริษัทแม่ในต่างประเทศไม่ได้จัดตั้งบริษัทขึ้นมาโดยมุ่งหวังผลกำไรจากการส่งพนักงานมาปฏิบัติงานให้บริษัทในเครือ จริง ๆ แล้ว จึงเป็นเพียงการส่งคนเข้ามาช่วยเหลือหรือให้คำปรึกษากันทั่วไปเท่านั้น มิได้มีรายได้หรือกำไรใด ๆ เกิดขึ้นเลย เมื่อพิจารณาหลักสากลและกฎหมายของหลายประเทศก็มีการแยกการยืมตัวพนักงานออกจากการให้บริการอย่างชัดเจน เช่น ใน Guide on Employment Services ของประเทศมาเลเซีย ที่กำหนดว่า “บริการเกี่ยวกับการจ้างงานที่จะต้องเสียภาษีนั้น ไม่รวมถึงกรณีการยืมตัวพนักงาน (Employment services excludes secondment of employees)” เป็นต้น

2. ฐานภาษี หรือเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี

ตามหลักกฎหมายภาษีในเรื่องการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กำหนดไว้ว่าหากบริษัทมีการประกอบกิจการในประเทศไทย ผ่านลูกจ้างหรือตัวแทน ตามมาตรา 76 ทวิ จึงเป็นกรณีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทย ซึ่งได้มีคำสั่ง ท.ป. ที่ 13/2529 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการใน

ประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้หัก ณ ที่จ่าย จากเงินได้ ที่ส่งออกไปยังต่างประเทศในอัตราร้อยละ 5

ซึ่งหากมองว่ากรณีดังกล่าวเป็นเพียงเงินที่จ่ายคืนให้กับบริษัทแม่ที่ทดรองจ่ายไปให้ จะทำให้บริษัทแม่ในต่างประเทศไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งตามข้อหารือของสรรพากร ปี 2547 ถือว่าจำนวนเงินที่เรียกเก็บคืนจากบริษัทในเครือไม่ใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นเงินทดรองจ่ายจึงไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด แต่หากเป็นกรณีที่มีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมนอกเหนือจากเงินเดือนของพนักงานคนดังกล่าว จึงอาจถือเสมือนว่าเงินส่วนเงินที่เรียกเก็บนั้นเป็นค่าบริการ และเป็นรายได้ของบริษัทแม่ในต่างประเทศที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้

อย่างไรก็ดี สรรพากรกลับมองว่าการยืมตัวพนักงานเป็นการให้บริการของบริษัทแม่ ทำให้เชื่อว่าเงินได้ที่ส่งกลับไปยังบริษัทแม่ทั้งหมดนั้น เป็นค่าบริการจากการยืมตัวพนักงานมาปฏิบัติงานให้กับบริษัทลูก โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าเงินที่ส่งออกไปนั้น ส่วนใดเป็นเงินเดือนหรือส่วนใดเป็นค่าบริการที่เพิ่มเติมขึ้นมา ซึ่งจากการศึกษาก็พบว่า การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอน ว่าเงินจำนวนใดบ้างที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เช่นข้อหารือในปี 2555 เงินได้ที่บริษัทลูกในประเทศไทยส่งกลับไปให้บริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น มีทั้งส่วนที่เป็นเงินเดือนสำหรับพนักงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ แต่กรมสรรพากรกลับมองว่าเงินที่ส่งกลับไปนั้นเป็นค่าบริการที่ทำให้ต้องเสียภาษีจากเงินจำนวนดังกล่าว ทั้งจำนวน ต่อมาในปี 2558 ได้มีการขยายคำวินิจฉัยออกไปกว้างขึ้น โดยพิจารณาว่าเงินได้ที่จ่ายคืนกลับไปให้บริษัทแม่ อันได้แก่เงินเดือนและโบนัสพนักงานนั้น เป็นค่าบริการทั้ง ๆ ที่บริษัทแม่มิได้เรียกเก็บค่าบริการหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เลย ซึ่งการใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันของเจ้าหน้าที่นั้น ทำให้ขาดความน่าเชื่อถือ และ ยากต่อการวางแผนภาษีของผู้ประกอบการต่างประเทศ

3. การพิจารณากรณีที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76ทวิ และ สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (PE) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากการที่บริษัทต่างประเทศถือหุ้นในบริษัทในประเทศไทย ดังเช่นในลักษณะของบริษัทแม่-ลูก ไม่ได้ทำให้บริษัทต่างประเทศดังกล่าวถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งในปัจจุบัน กรมสรรพากรมองว่า บริษัทต่างประเทศมีการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76ทวิ ซึ่งจะต้องพิจารณา เงื่อนไข 3 ประการคือ (1) ต้องบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ (2) มีลูกจ้าง หรือ

ผู้ทำการแทน หรือผู้ติดต่อ บริษัทแม่ที่ส่งตัวแทนหรือพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย และ (3) เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการส่งพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทยของบริษัทในเครือ นั้น เป็นกรณีที่ไม่ได้มีการเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มเติมจากค่าจ้างของพนักงานคนดังกล่าว ไม่ได้เป็นเหตุให้บริษัทต่างประเศนั้นมีเงินได้หรือกำไรเพิ่มเติม กล่าวคือบริษัทต่างประเศนั้นเพียงทตรงจ่ายเงินไปก่อน และเรียกให้บริษัทในประเทศไทยจ่ายเงินจำนวนดังกล่าวเท่านั้น อีกทั้งการที่ลูกจ้างนั้นมาทำงานให้กับบริษัทในเครือในประเทศไทย ในฐานะที่เป็นลูกจ้างของบริษัทในเครือในประเทศไทย มิได้ทำงานให้กับบริษัทแม่ในต่างประเศแต่อย่างใด ประกอบกับเคยมีคำพิพากษาของศาล กรณีที่บริษัทต่างประเศส่งพนักงานเข้ามาดำเนินการให้ความช่วยเหลือบริษัทในเครือในประเทศไทย ว่ากรณีดังกล่าวมิใช่เป็นการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเศในประเทศไทย แต่เป็นการให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทในประเทศไทยในการประกอบกิจการของบริษัทในประเทศไทยเอง จึงไม่เข้าองค์ประกอบกรณีตามมาตรา 76 ทวิ บริษัทในประเทศไทยจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

และเมื่อพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อน หากกรมสรรพากรมองว่าบริษัทแม่ในต่างประเศได้รับเงินได้อันจะต้องเสียภาษีในประเทศไทยแล้ว ย่อมต้องพิจารณาว่าได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งแนวทางของสรรพากรมักพิจารณาว่ากรณีการยืมตัวพนักงานของบริษัทในเครือ นั้น บริษัทแม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผ่านพนักงานที่เข้ามาทำงาน (Agent PE) นั้นเอง แต่ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์ในปัจจุบันในการพิจารณาเรื่อง Agent PE มีดังนี้

1. บริษัทต่างประเศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้นั้นต้องมีตัวแทนไม่อิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้
2. ตัวแทนไม่อิสระนั้นได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ
3. ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(ก) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ

(ข) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงิน

ได้ หรือ (ค) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ ให้แก่ผู้มีเงินได้

ซึ่งเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ดังกล่าว จะเห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญา ยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่ครอบคลุมถึงกรณีการยืมตัวพนักงานของบริษัทในเครือ

ประเด็นต่าง ๆ ในข้างต้น ทำให้เกิดภาวะภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างไม่เป็นธรรม ทั้งในเรื่องความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ , การไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนทำให้มีช่องว่างในการใช้

ดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน ทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจวางแผนภาษีได้อย่างถูกต้อง ซึ่งความไม่เป็นบรรทัดฐานเดียวกันในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร และ การจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงแห่งกรณีนั้น นำมาซึ่งความพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงเห็นควรให้รัฐมีการวางหลักเกณฑ์หรือแนวทางที่ชัดเจน โดยอ้างอิงจากแนวทางตามหลักสากลของ OECD และในต่างประเทศ เช่น ประเทศจีน และ ประเทศมาเลเซีย ตามข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 ในแง่ของรัฐ

1. การออกคำสั่งกรมสรรพากร (ป.)

ประเทศไทยควรมีการอ้างอิงแนวทางกำหนดค่านิยมของการยืมตัวพนักงาน หรือ Secondment of Employees ของประเทศมาเลเซีย มาปรับใช้กับการพิจารณารูปแบบของการส่งตัวพนักงาน เช่น การกำหนดให้ชัดเจนว่า การยืมตัวพนักงาน หมายถึง กรณีที่

- (1) นายจ้างย้ายลูกจ้างไปปฏิบัติหน้าที่อื่นชั่วคราว ในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหลังจากปฏิบัติหน้าที่เสร็จสิ้นแล้วลูกจ้างจะกลับไปทำงานให้กับนายจ้างคนเดิม
- (2) ลูกจ้างจะยังคงถูกจ้างงานโดยนายจ้างเดิมและยังคงนับระยะเวลาการจ้างงานยังคงต่อเนื่องและไม่ขาดตอน
- (3) ในช่วงระยะเวลาที่ถูกยืมตัว พนักงานทำงานให้กับบริษัทที่ตนไปทำงานให้เท่านั้น
- (4) บริษัทที่ยืมตัวมีอำนาจควบคุมเหนือพนักงานคนนั้น และ
- (5) ค่าตอบแทนและค่าเบี่ยงอื่นใดจะจ่ายโดย บริษัทที่ยืมตัวพนักงานไป ไม่ว่าจะจ่ายโดยตรงหรือโดยอ้อม โดยจะไม่มีเรียกเก็บเงินเพิ่มเติมอื่น ๆ

โดยผู้เขียนเสนอให้มีการกำหนดเป็นแนวปฏิบัติสำหรับเจ้าพนักงานสรรพากร ว่าการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือนั้น โดยหลักแล้วไม่อาจถือเป็นการให้บริการเพื่อหาประโยชน์หรือผลกำไร เว้นแต่ จะมีการเรียกค่าบริการเพิ่มเติมจากเงินเดือนที่เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับพนักงานคนนั้น ๆ

ประกอบกับการอ้างอิงประกาศของประเทศจีน เกี่ยวกับเรื่องการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่ส่งพนักงานเข้าไปทำงานในประเทศจีน กล่าวคือ เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่ากรณีใดที่การยืมตัวพนักงานนั้นจะถูกถือว่ามีก่อให้เกิดสถานะที่ต้องเสียภาษีขึ้น ตาม BULLETIN 19 (bulletin 19) ซึ่งจะถือว่ามีบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีน หาก (ก) บริษัทในต่างประเทศนายจ้างโดยเนื้อหาของพนักงานที่ถูกยืมตัวและ (ข) บริษัทในต่างประเทศจะได้รับผลกำไรจากการส่งตัวพนักงาน นอกจากนี้ยังมีการกำหนดปัจจัยพื้นฐาน (Basic Factor) และปัจจัยเสริม (Reference Factors) เพื่อประกอบการพิจารณาว่าการยืมตัวนั้นจะสร้างสถานะที่ต้องเสียภาษีในประเทศจีนหรือไม่

นอกจากนี้ BULLETIN 19 ยังได้มีการกำหนดให้ พิจารณาเอกสารต่างๆประกอบด้วย เช่น สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบริษัทในต่างประเทศ กับบริษัทในประเทศจีน และพนักงานที่ถูกยืมตัว (Secondment Agreement), ข้อบังคับของบริษัทในต่างประเทศหรือบริษัทในประเทศจีนที่เกี่ยวข้องกับพนักงานที่ถูกยืมตัว รวมถึงข้อบังคับเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบของพนักงานที่ถูกยืมตัว เนื้อหาของงาน การประเมินผลการทำงาน ความเสี่ยงและอื่น ๆ, รายละเอียดเกี่ยวกับการชำระเงินจากบริษัทในประเทศจีนให้กับบริษัทในต่างประเทศและ ข้อมูลว่าบริษัทในประเทศจีนได้ชำระเงินเกี่ยวกับการจัดการยืมตัวพนักงานด้วยวิธีการชดเชย หรือรูปแบบการชำระเงินในรูปแบบอื่น ๆ หรือไม่

ซึ่งภาระการพิสูจน์อยู่ที่ผู้เสียหายซึ่งต้องรวบรวมและจัดทำเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้องหน่วยงานด้านภาษีจะต้องตรวจสอบและวิเคราะห์เอกสารเหล่านั้นตลอดจนสาระสำคัญของข้อตกลง เพื่อให้ได้ข้อสรุป จะเห็นได้ว่า BULLETIN 19 ช่วยบรรเทาความเสี่ยงที่ผู้ประกอบการต่างชาติจะเสียภาษีในประเทศจีน โดยการได้วางแผนและทบทวนเอกสารต่าง ๆ ให้เรียบร้อยก่อนส่งพนักงานเข้ามา

เนื่องจากการยืมตัวพนักงานนั้นเป็นเรื่องของการตกลงกันระหว่างคู่สัญญา ทำให้ข้อเท็จจริงมีความหลากหลาย และต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการนำหลักการของประเทศจีนและมาเลเซียในข้างต้น มาปรับใช้ โดยการออกคำสั่งกรมสรรพากร (ป.) เรื่องเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือ เพราะคำสั่งประเภทนี้จะมีลักษณะเป็นแนวทางปฏิบัติ (Ruling) ที่กรมสรรพากรไม่มีอำนาจในอันที่จะสั่งให้ผู้เสียหายให้ปฏิบัติตาม แต่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะสั่งเจ้าพนักงานอันเป็นผู้ได้บังคับบัญชาให้ถือปฏิบัติในการตรวจสอบ หรือให้คำแนะนำแก่ผู้ประกอบการหรือผู้เสียหายอากร

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจใช้ในการอุดช่องโหว่ของกฎหมาย หรือเติมเต็มแนวทางปฏิบัติของกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากรให้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยกำหนดคำนิยามของคำว่า การยืมตัวพนักงาน แยกต่างหากจากการให้บริการให้ชัดเจน เหมือนประเทศมาเลเซีย พร้อมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นแนวทางในการพิจารณาเป็นข้อๆ อาจจะแบ่งเห็นปัจจัยหลัก หรือปัจจัยเสริม ดังเช่นของประเทศจีน โดยอาจมีการยกตัวอย่าง ข้อเท็จจริงมาประกอบให้เห็นภาพชัดขึ้นก็ได้ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ สำหรับกรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มของการยืมตัวพนักงานระหว่างบริษัทในเครือต่อไป

2. การอบรมแก่เจ้าพนักงานกรมสรรพากร

สิ่งสำคัญนอกจากการมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแล้ว ในทางปฏิบัติ ควรมีการให้ความรู้ หรืออบรมเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร เกี่ยวกับเรื่องการยืมตัวพนักงานของบริษัทในเครือและการกำหนดภาระภาษีของกรณีดังกล่าว อย่างเป็นรูปธรรม เนื่องจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เป็นผู้ตอบคำถามในประเด็นภาษีต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความสงสัย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเจ้าหน้าที่เป็นด่านแรกที่มีหน้าที่เสียภาษีนี้อีกถึง จึงควรมีความเข้าใจในหลักการของการยืมตัวพนักงาน และเข้าใจในธุรกิจของบริษัทข้ามชาติมากยิ่งขึ้น โดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงควบคู่ไปกับการรักษาผลประโยชน์ของรัฐและภาระภาษีที่ผู้ประกอบการต้องแบกรับ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ประกอบการนั่นเอง

6.2.2 ในแง่ของผู้ประกอบการ / ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

นอกจากเป็นหน้าที่ของภาครัฐในการแก้ไขหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้มีความชัดเจนแล้วในเชิงรูปแบบ และการอบรมเจ้าพนักงานในทางปฏิบัติแล้ว ในส่วนของผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเองก็ควรวางแผน และศึกษาหลักเกณฑ์ทางภาษีต่าง ๆ ก่อนที่จะเริ่มประกอบธุรกิจในประเทศต่าง ๆ เพราะแต่ละประเทศย่อมมีกฎหมายและแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นผู้เขียนจึงเสนอให้ผู้ประกอบการให้ความสำคัญกับประเด็นดังต่อไปนี้

1. รูปแบบในการจัดส่งตัวพนักงาน

สิ่งแรกที่ผู้ประกอบการต้องพิจารณาคือรูปแบบในการจัดส่งตัวพนักงานไปยังบริษัทในต่างประเทศ เช่น ระยะเวลาที่ส่งตัวพนักงานไปปฏิบัติหน้าที่แบบ Short term หรือ Long term หรืออาจต้องเลือกว่าจะส่งตัวไปเพื่อวัตถุประสงค์อะไร หากเป็นการมุ่งหวังในผลกำไรจากการส่งตัวพนักงาน คนดังกล่าวไป อาจต้องมีการเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มเติมซึ่งจะถือว่าการให้บริการอันจะต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ๆ หรือไม่ แต่ถ้าเป็นการส่งตัวในลักษณะการให้ความช่วยเหลือระหว่างบริษัทในเครือ โดยไม่ได้มีความมุ่งหวังในผลกำไรที่เพิ่มเติม ควรมีการกำหนดข้อตกลงหรือรายละเอียดใด ๆ เกี่ยวกับการมอบหมายงานให้ชัดเจน (Roles & Responsibilities) เช่น การเป็นนายจ้าง-ลูกจ้าง หน้าที่ในการควบคุมหรืออำนาจสั่งการพนักงานนั้น ๆ หน้าที่ในการจ่ายเงินเดือนเป็นของบริษัทใด เป็นการปฏิบัติงานงานนั้นเพื่อนายจ้างคนใด และจะมีวิธีการจ่ายเงินกันอย่างไร สถานที่ในการปฏิบัติงาน หรือระยะเวลา เป็นต้น ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้เขียนยกตัวอย่างในข้างต้นควรจะมีการตกลงกันให้ชัดเจน โดยทำเป็นลายลักษณ์อักษรที่เรียกกันว่า ข้อตกลงหรือสัญญาการยืมตัวพนักงาน (Secondment Agreement) นั่นเอง ทั้งสัญญาระหว่างบริษัทในเครือ และระหว่างบริษัทลูกกับพนักงาน หรืออาจทำเป็นสัญญา 3 ฝ่าย ซึ่งเน้นเรื่อง

อำนาจในการควบคุม ตลอดระยะเวลาที่มีการยืมตัวพนักงาน รวมถึงอาจเปลี่ยนจากการส่งเงินกลับไป เป็นการจ่ายตรงให้กับพนักงานเลย จะช่วยลดการโต้แย้งจากสรรพากรได้

2. การวางแผนภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA exemption)

การส่งพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานให้แก่บริษัทในเครือในประเทศไทยนั้น ควรพิจารณา สิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และปฏิบัติให้เข้าหลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษี เช่น มีอำนาจในการลงนามในสัญญาแทนผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศหรือไม่ มีการดำเนินธุรกิจแทน นายจ้างในต่างประเทศอย่างเป็นทางการหรือไม่ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่บริษัทต่างชาติถูกถือว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทย ตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทยก็ให้ขอ หลักฐานการเสียภาษีจากกรมสรรพากรไทยเพื่อนำกลับไปยื่นขอเครดิตภาษีในประเทศที่พนักงานต่างชาติ นั้นมีถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวกลับไปคำนวณภาษีในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น

บรรณานุกรม

หนังสือ

- จตุรงค์ นภธร. (2560). การบริหารทรัพยากรมนุษย์ในระดับนานาชาติ. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “ความหมายการมีเงินได้เนื่องจาก กิจการของนายจ้างในประเทศไทย,” วารสารสรรพยากรสาสน์, ปีที่ 56, ฉบับ 2, น.49-50 (กุมภาพันธ์ 2552).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561): น.436.
- ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เจาะลึก...ภาระภาษีและกลยุทธ์การวางแผนภาษีในยุค AEC กรณีคนต่างชาติ...เข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทย...ไปทำงานในต่างประเทศ ตอนที่ 6 ภาระภาษีและกลยุทธ์การวางแผนภาษีกรณีคนไทยไปทำงานในต่างประเทศ,” วารสารเอกสารภาษีอากร การวางแผนภาษี, เล่มที่ 400, ปีที่ 34 (มกราคม 2015).
- ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “ลูกจ้างและกรรมการชาวต่างชาติสามารถใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่?,” วารสารเอกสารภาษีอากร การวางแผนภาษี, เล่มที่ 439, ปีที่ 37, น. 29-30 (เมษายน 2018).
- ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากรที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2560), น.117-119.
- ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เจาะลึกภาระภาษีและการวางแผนภาษี คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ” , (กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2561), น.13.
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสดีตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), น.23
- พณิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : ศูนย์กฎหมายภาษีอากร, 2546), น.13.
- พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561): 24-32.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ , คำอธิบายประมวลรัษฎากร: ภาษีสรรพยากร ฉบับสมบูรณ์ เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), น.3-106.

- OECD 2019, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary: Article 5 Concerning the definition of Permanent Establishment, The taxation of services, para. 144, p.C(5)-56.
- United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, Article 5 Commentary, para. 15.7, p. 166.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, (OECD: 2014), p.17.
- Service Tax 2018, Guide on: Employment Services, Royal Malaysian Customs Department Internal Tax Division Putrajaya., August 5, 2019.

วิทยานิพนธ์

- อัจฉนิตา เทพไตรรัตน์. “ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ประชาคมอาเซียน กรณีการรับจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติระหว่างไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556)
- นิโบล พรหมณัฐสุวรรณ. “การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556)
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, “เงินได้จากแหล่งนอกประเทศกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” (โครงการวิจัยเสริมหลักสูตร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), กรุงเทพมหานคร, 2534.
- ชินดนัย สังคะคุณ. “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558)
- ศรุตยา เดชธรรมรงค์, “ปัญหาบางประการตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรศึกษา กรณีการเปลี่ยนแปลงสถานะความมีถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดาเพื่อเลี่ยงภาษีเงินได้,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.35-36.
- สรรค์ ตันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย”, (นิติศาสตร์ดุสิตบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), 136-142.

บทความ/วารสาร

- ดร.ชลธิศ ดาราวงษ์. (2556). วารสารบริหารธุรกิจ. ปีที่ 36. ฉบับที่ 138 (เมษายน-มิถุนายน 2556). คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: น.30-31
- ธนบดี ชัยนนธ์, “เปิดมุมมองด้านการบริหารงานบุคคล: การปฏิบัติงานในหน่วยงานอื่นชั่วคราว”, วารสารต้นทุนมนุษย์, ปีที่ 12 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์-พฤษภาคม 2558): 9.
- แสน โพนโซยา, “สัญญาส่งตัวพนักงาน (Secondment Agreement)”, วารสารกฎหมายใหม่, ปีที่ 6 ฉบับที่ 103 (มกราคม 2552): น.73-77.
- Anthony J.Eppert. (2017) “Expatriate & Secondment Arrangements.”, Andrews Kurth Kenyon LLP; P.2.
- Robert L Williams, Fundamentals of Permanent Establishments, (Hague : Kluwer Law International, 2014), p.207.
- Carol Neumeister and Sunita Suri, PriceWaterhouseCoopers, The first line of defense: Avoiding overseas tax exposure and the implications of permanent establishment status, International Assignment Perspectives, Critical Issues Facing the globally mobile workforce: Volume4, P. 6-9.
- Jiraporn Chongkamanont and Hatairat Topiboonpong. “Structuring your mobility programme to embrace tax law changes in Thailand”, PWC. October 27, 2015.
- Jiraporn Chongkamanont and Hatairat Topiboonpong. PWC. (October 2015). “Exploring tax efficient assignment structure.”, Structuring your mobility program to embrace tax law changes in Thailand: P.16-37.
- Andrewskurth Kenyon. “Expatriate&Secondment Arrangements”, Executive Compensation Webinar Series (June 8, 2017), P.4
- Napaporn Saralaksana and Hatairat Topiboonpong. PWC , “Global Mobility Trends”., Revisiting Expatriate Programmes. 29-30 October 2013, P.15.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

- ธีรยุทธ วัฒนาศุภโชค, “กลยุทธ์เพื่อการเติบโตสมัยใหม่ (Innovative Growth Strategy) [ออนไลน์].” โครงการสัมมนาวิชาการก้าวสู่ทศวรรษที่สามกับ MBA จุฬาฯ, แหล่งที่มา : <http://jannyjune.blogspot.com/2013/09/business-alliance.html>.
- เศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศเบื้องต้น, การเคลื่อนย้ายปัจจัยการผลิตระหว่างประเทศและบริษัทข้ามชาติ (International Resource Movement and Multinational Corporations) น.298-300,แหล่งที่มา : <http://fuangfah.econ.cmu.ac.th/teacher/nisit/files/ch.13.1.pdf>.
- จันทน์ เจริญศรี, การเคลื่อนย้ายของแรงงานทักษะสูงในไทย: การเคลื่อนย้าย การเคลื่อนที่ และการเคลื่อนย้ายเสมือน. น.250-256, แหล่งที่มา : <https://socanth.tu.ac.th/wp-content/uploads/2018/09/prasert-ed-2018-07-chantanee.pdf>.
- Hogan Lovells, A 360-Degree look at Secondment tax issues: China and the United States (Corporate China Alert - 19 August2013). Available from : https://www.hoganlovells.com/~/_media/hogan-lovells/pdf/publication/1084260v2hoganlovellsa360degreelookatsecondmenttaxissues_pdf.pdf
- Attorney General’s Chambers of Malaysia. “Law of Malaysia reprint Act53 Income Tax Act 1967,” Retrieved on 7 August 2019, Available from <http://www.agc.gov.my/agcportal/uploads/files/Publications/LOM/EN/Act%2053.pdf>.
- Peter Ng, Iris Pang and Charles Lee, PriceWaterhouseCoopers, Overview of PRC Taxation System, Available from : <https://www.pwccn.com/en/services/tax/accounting-and-payroll/overview-of-prc-taxation-system.html>
- PWC, Malaysia: Secondment arrangements could give rise to service tax liability, November 8, 2019. Available from: <pwc-malaysia-secondments-could-give-rise-to-service-tax-liability.pdf>