

ปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ:
ศึกษากรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย
(ฉบับสมบูรณ์)

นายชัยวัฒน์ ลีเลิศยุทธ์

เอกสารนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกสารที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกสารที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ:
ศึกษากรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุน
การตลาดในประเทศไทย

โดย นายชัยวัฒน์ ลีเลิศยุทธ์

รหัสประจำตัว 628 00240 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์

ปีการศึกษา 2563

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา

(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

บทคัดย่อ

บริษัทต่างประเทศที่ประสงค์จะประกอบกิจการขายสินค้าในประเทศไทย อาจใช้วิธีจัดตั้งบริษัทลูกขึ้นหลายบริษัทและแบ่งแยกหน้าทำงานให้บริษัทลูกทำ เช่น การสนับสนุนการตลาด การติดต่อประสานงานกับลูกค้าในประเทศ การนำเสนอสินค้าและรวบรวมคำสั่งซื้อให้กับบริษัทต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อลดปริมาณกำไรที่ควรเกิดขึ้นในประเทศไทย และโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าหรือเป็นดินแดนภาษีต่ำ (Tax haven)

เมื่อศึกษากรณีศึกษาการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนด้านการตลาดในประเทศไทย และหลักการพิจารณาสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN ประกอบกับคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 พบว่าการดำเนินการของบริษัทลูกดังกล่าวครอบคลุมถึงการมีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยของตัวแทนที่ไม่อิสระและทำให้เกิดการตกลงทำสัญญาซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขในสาระสำคัญของสัญญานั้น จึงก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน และยังถือเป็นการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำของบริษัทต่างประเทศ จึงก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปด้วย ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจึงควรต้องมีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยบนกำไรสุทธิจากการดำเนินงานของสถานประกอบการถาวรตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ยังพบว่าการบังคับใช้บทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ควรตีความให้กว้างกว่าการประกอบกิจการโดยสำนักงานสาขาที่จัดตั้งในประเทศไทย ให้ครอบคลุมถึงการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามามีตัวตนและกระทำการกิจการในประเทศไทยในลักษณะของสถานธุรกิจในประเทศไทยเสมือนว่าได้กระทำการกิจการในประเทศไทยผ่านสาขา อันจะมีผลให้บริษัทต่างประเทศต้องมีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าในประเทศไทยโดยตรง โดยอาจวิเคราะห์รายละเอียดของการดำเนินกิจกรรมของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนด้านการตลาดในประเทศไทย

จากการศึกษาปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่ารัฐบาลไทยควรเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคู่สัญญา มักถูกใช้เป็นฐานในการหลีกเลี่ยงภาษีตามแนวทางการพิจารณาสถานประกอบการถาวรของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN เพื่อป้องกันการโยกย้ายกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ นอกจากนี้ ยังเสนอให้ออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อวางแนวปฏิบัติในการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปและสถานประกอบการถาวรประเภทตัว

แทนที่สอดคล้องกับหลักการของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN และโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project) ที่ประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิก รวมถึงคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อวางแนวปฏิบัติในการพิจารณากิจกรรมที่เข้าลักษณะ “กระทำกิจการในประเทศไทย” เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศตามบทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้จะไม่อาจสำเร็จลุล่วงไปได้ หากปราศจากความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจาก ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์ ซึ่งกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณท่าน อาจารย์เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์และชี้แนะ แนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูล ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้ศึกษา

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา ขอขอบพระคุณบริษัทซึ่งผู้ศึกษาได้เคยร่วมปฏิบัติงานทั้งในอดีตและปัจจุบัน ที่มอบประสบการณ์การทำงานด้านภาษีอากรอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการเขียนเอกัตศึกษานับนี้ รวมทั้งขอขอบพระคุณครอบครัว เพื่อนร่วมงาน และเพื่อนร่วมหลักสูตร ที่คอยช่วยเหลือ ให้คำปรึกษา และให้กำลังใจแก่ผู้ศึกษาเรื่อยมา จนสามารถเขียนเอกัตศึกษานับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษา คุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอมอบให้แก่มหาวิทยาลัยที่ให้โอกาสในการศึกษา รวมทั้งคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้ หากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาขออภัยมา ณ โอกาสนี้

ชัยวัฒน์ ลีเลิศยุทธ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญ	ง
สารบัญรูปภาพ	จ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	4
บทที่ 2 การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศโดยการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	6
2.1 แนวคิดและเหตุผลของการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	6
2.1.1 รูปแบบการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศในประเทศไทย	8
2.1.1.1 บริษัทจำกัด (Limited Company)	8
2.1.1.2 สำนักงานสาขา (Branch Office)	10
2.1.1.3 สำนักงานผู้แทน (Representative Office)	12
2.1.1.4 สำนักงานภูมิภาค (Regional Office)	14
2.1.2 การขายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย	16
2.1.2.1 ช่องทางการจัดจำหน่าย	16
2.1.2.2 ตัวแทนจำหน่ายของบริษัทต่างประเทศ	18
2.2 รูปแบบของการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	20
2.2.1 โครงสร้างของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	20
2.2.2 รูปแบบการขายสินค้าที่มีบริษัทลูกสนับสนุนด้านการตลาดในประเทศไทย	22
2.3 ขอบเขตหน้าที่งานของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	24

2.3.1 การบริการด้านการสนับสนุนธุรกิจและการขาย	24
2.3.1.1 การศึกษาตลาด	24
2.3.1.2 การเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการขาย	25
2.3.1.3 การสนับสนุนตัวแทนจำหน่ายและรวบรวมข้อมูลจากตัวแทนจำหน่าย	25
2.3.1.4 การตั้งราคาขาย	25
2.3.2 การบริการด้านการตลาด	26
2.3.2.1 การโฆษณาประชาสัมพันธ์	26
2.3.2.2 การวิจัยสื่อสังคมออนไลน์	26
2.3.2.3 การวางแผนการตลาดสำหรับสื่อสังคมออนไลน์	26
2.3.2.4 การสร้างและดูแลช่องทางการขายบนแพลตฟอร์มการขายสินค้าออนไลน์	26
2.4 โครงสร้างของรายได้รายจ่ายและการกำหนดปริมาณกำไรของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุน	
การตลาดในประเทศไทย	27
2.4.1 รายได้และรายจ่ายของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	27
2.4.1.1 รายได้	27
2.4.1.2 รายจ่าย	27
2.4.2 การกำหนดปริมาณกำไรของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	28
บทที่ 3 หลักการพิจารณาภาวะภาษีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการ	
โดยการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	31
3.1 หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร	31
3.1.1 หลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้	31
3.1.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	32
3.1.1.2 หลักการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้	35
3.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศ	39
3.1.2.1 กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสาขา	39
3.1.2.2 กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีลูกจ้าง หรือผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเป็นเหตุให้ ได้รับเงินได้ในประเทศไทย	42
3.1.2.3 กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับ เงินได้จากหรือจ่ายในประเทศไทย	47

3.2	หลักเกณฑ์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	48
3.2.1	หลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน	48
3.2.1.1	ความหมายและลักษณะของภาษีซ้อน	48
3.2.1.2	มาตรการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ	50
3.2.1.3	วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน	52
3.2.1.4	ผลของอนุสัญญาภาษีซ้อน	52
3.2.2	โครงสร้างของภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน	55
3.2.2.1	บทบัญญัติเกี่ยวกับเนื้อหาการบังคับใช้	57
3.2.2.2	บทบัญญัติเกี่ยวกับคำนิยาม	58
3.2.2.3	บทบัญญัติในส่วนเนื้อหา	59
3.2.2.4	บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดภาษีซ้อน	60
3.2.2.5	บทบัญญัติเพื่อการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี	60
3.2.2.6	บทบัญญัติอื่น ๆ	61
3.2.3	สถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน	61
3.2.3.1	สถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป	62
3.2.3.2	สถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะ	63
3.2.3.3	กรณีที่ไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร	67
3.3	หลักเกณฑ์ตามแผนปฏิบัติการ 7 ของโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Action Plan 7)	68
3.3.1	ที่มาของโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project)	68
3.3.2	แผนปฏิบัติการของโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Actions)	70
3.3.3	การป้องกันการหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรตาม BEPS Action Plan 7	74
3.3.3.1	การหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรโดยการใช้ตัวแทน ค้าต่างหรือกลยุทธ์อื่นที่คล้ายคลึงกัน	75
3.3.3.2	การหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรด้วยข้อยกเว้นการเป็น สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคสี่	76

3.3.2.3 การหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรด้วยกลยุทธ์อื่น ๆ	77
บทที่ 4 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาจัดตั้งบริษัท ลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย	78
4.1 ปัญหาการบังคับใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	79
4.1.1 ปัญหาการตีความเรื่องตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามบทบัญญัติของอนุสัญญา ภาษีซ้อน	82
4.1.2 ปัญหาการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามบทบัญญัติของ อนุสัญญาภาษีซ้อน	86
4.1.3 ปัญหาการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปตามบทบัญญัติ ของอนุสัญญาภาษีซ้อน	93
4.2 ปัญหาการบังคับใช้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เพื่อ การจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร	96
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	100
5.1 บทสรุป	100
5.2 ข้อเสนอแนะ	103
บรรณานุกรม	106
ภาคผนวก	112
ภาคผนวก ก ข้อ 5 สถานประกอบการถาวรแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และฮ่องกง	113
ภาคผนวก ข Article 5 Permanent Establishment of OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017	117
ภาคผนวก ค Article 5 Permanent Establishment of United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update	122

สารบัญรูปภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 การถือหุ้นในบริษัท A TH	21
ภาพที่ 2 รูปแบบการขายสินค้าที่มีบริษัท A TH สนับสนุนการขายและการตลาด ในประเทศไทย	23

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยนับว่าเป็นตลาดที่ใหญ่ที่สุดแห่งหนึ่งของภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ หรือ ASEAN ด้วยปริมาณประชากรที่มากเป็นอันดับ 4 ของภูมิภาค¹ และมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (Gross domestic product: GDP) ในไตรมาสที่ 3 ปี ของปี 2563 สูงเป็นอันดับ 2 ในภูมิภาค² อันเป็นสิ่งที่สะท้อนศักยภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทย และเป็นที่ยังดึงดูดแก่นักลงทุนชาวต่างชาติเป็นจำนวนมากให้ต้องการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเพื่อหวังผลกำไร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ธุรกิจซื้อขายไป (trading business) ที่เกี่ยวกับสินค้าอุปโภคบริโภค และสินค้าเทคโนโลยี อันเป็นผลมาจากกระแสของผู้บริโภคในประเทศไทยในปัจจุบันที่มีความตื่นตัวต่อเทคโนโลยีใหม่ ๆ มากขึ้น จนมีความต้องการใช้สินค้าเทคโนโลยีจากผู้ผลิตต่างประเทศมากขึ้นเป็นเงาตามตัว

รูปแบบการเข้ามาประกอบธุรกิจการขายสินค้าในประเทศไทยของผู้ผลิตสินค้าจากต่างประเทศมีได้หลายรูปแบบ อาทิเช่น การแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายสินค้าในประเทศไทย (dealers/distributors) และการจัดตั้งบริษัทจำกัดในประเทศไทยเพื่อส่งสินค้าของตนจากต่างประเทศเข้ามาขายในประเทศไทย เป็นต้น รูปแบบการประกอบธุรกิจที่บริษัทต่างประเทศที่สนใจเริ่มต้นเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยนิยมใช้กันมาก คือการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย และให้ตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อสินค้าของตนจากต่างประเทศเข้ามาขายในประเทศไทย เนื่องจากใช้เงินลงทุนต่ำ มีกฎหมายควบคุมน้อย และมีความเสี่ยงทางธุรกิจที่ต่ำกว่าการเข้ามาจัดตั้งบริษัทจำกัดของตนเองเพื่อจำหน่ายสินค้าในประเทศไทย

สำหรับการจำหน่ายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยนั้น ตัวแทนจำหน่ายอาจมีความรู้ความชำนาญในตัวสินค้าและตราสินค้า หรือความสามารถในการทำการตลาดได้ไม่ดีเพียงพอ

¹ Statista, Total population of the ASEAN countries from 2010 to 2020 [Online], 2021, 2 February. Available from <https://www.statista.com/statistics/796222/total-population-of-the-asean-countries>

² International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, October 2020 [Online], 2021, 2 February, Available from <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2020/October/weo-report>

บริษัทผู้ผลิตสินค้าจากต่างประเทศจึงริเริ่มที่จะจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อให้ความสนับสนุนด้านการตลาดและการขายของตนในประเทศ โดยหน้าที่ของบริษัทลูกดังกล่าวอาจรวมถึงการให้คำปรึกษาแก่ตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยในด้านการสื่อสารตราสินค้า (branding) กลยุทธ์และกิจกรรมทางการตลาด (marketing strategy and activities) ช่องทางการขาย (distribution channels) การกำหนดราคาขาย (price setting) การนำเสนอสินค้า (sales presentations) และยังรวมถึงการเป็นผู้ประสานงานและรวบรวมข้อมูลระหว่างตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยและบริษัทแม่ผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศ³ หน้าที่ดังกล่าวดำเนินโดยพนักงานของบริษัททั้งที่เป็นชาวไทยและชาวต่างชาติ โดยพนักงานชาวต่างชาติอาจเป็นผู้ที่ถูกโอนย้ายมาจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม บริษัทแม่ผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศจะไม่อนุญาตให้บริษัทลูกในประเทศไทยขายสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายหรือผู้บริโภคในประเทศไทยโดยตรง ผู้บริโภคในประเทศไทยต้องซื้อสินค้ากับตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย และตัวแทนจำหน่ายยังคงต้องสั่งซื้อสินค้าโดยตรงจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือในต่างประเทศเท่านั้น บริษัทลูกในประเทศไทยจะเรียกเก็บชดเชยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานกับทางบริษัทแม่ผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศ พร้อมเรียกเก็บส่วนต่างกำไรในอัตราคงที่ตามที่ตกลงกันเป็นค่าตอบแทน

อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย อาจเป็นการวางรูปแบบธุรกิจ (Business model) ของบริษัทข้ามชาติ (Multinational Corporation: MNC) อันมีวัตถุประสงค์เพื่อการวางแผนภาษีและการโยกย้ายกำไรไปต่างประเทศ โดยให้บริษัทต่างประเทศหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรงด้วยการแบ่งแยกหน้าที่งาน (Function) ของบริษัทในเครือ เพื่อบิดเบือนลักษณะการประกอบกิจการของบริษัทลูกให้ดูเหมือนกับว่าไม่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ กล่าวคือ วางรูปแบบให้บริษัทต่างประเทศทำหน้าที่ขายสินค้าซึ่งจะได้รับกำไรสูงกว่า และให้บริษัทลูกในประเทศไทยอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ทำหน้าที่เพียงการสนับสนุนการตลาดและติดต่อประสานงานกับลูกค้าในประเทศไทยซึ่งได้รับกำไรในอัตราต่ำ และยิ่งไปกว่านั้น บริษัทผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศได้กำหนดให้บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ถูกจัดให้เป็นดินแดนภาษีต่ำ (Tax haven) ของทวีปเอเชีย ได้แก่ ฮองกง และสิงคโปร์⁴ เป็นผู้จำหน่ายสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย

³ EY Thailand, “High-level Tax Review Report,” 22 May 2020.

⁴ Gabriel Zucman, Thomas Torslov, and Ludvig Wier, “NBER Working Paper Series,” in *The Missing Profits of Nations*, (Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2018), p. 18.

ซึ่งจะทำให้จำนวนภาระภาษีโดยรวมของบริษัทผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศอยู่ในอัตราที่ต่ำกว่าการให้บริษัทลูกในประเทศไทยขายสินค้าได้โดยตรง

การวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศด้วยรูปแบบการดำเนินธุรกิจข้างต้นส่งผลเสียให้ประเทศไทยอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้สูญเสียรายได้จากการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมาก ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ และยังเป็นปัญหาสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย ทั้งในด้านการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการโยกย้ายกำไร (profit shifting) ออกจากประเทศไทย และแนวทางในการใช้บังคับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน โดยประเทศไทยควรต้องศึกษาและปรับใช้แนวทางการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) และขององค์การสหประชาชาติ (United Nations: UN) รวมถึงหลักเกณฑ์ตามปฏิบัติการที่ 7 (Action Plan 7) ของแผนปฏิบัติการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) เพื่อหาหนทางปิดช่องว่างทางกฎหมายและจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรูปแบบธุรกิจนี้

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษารูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินการขายสินค้าในประเทศไทยในรูปแบบต่าง ๆ

1.2.2 เพื่อศึกษาแนวคิดและกลยุทธ์การวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ โดยเฉพาะในลักษณะบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

1.2.3 เพื่อศึกษาหลักกฎหมายและแนวทางในการใช้บังคับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ กรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

1.2.4 เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ กรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

1.2.5 เพื่อเสนอแนะแนวการปรับใช้แนวทางการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศของ OECD และ UN รวมถึงแผนปฏิบัติการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Action Plan) เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสมและป้องกันการวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศโดยเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง และใช้รูปแบบการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย ควรต้องมีภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าในประเทศไทยโดยตรง

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศกรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย ภายใต้บทบัญญัติภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และแนวทางกฎหมายภาษีต่างประเทศภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยยึดจากโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Model Tax Convention) และของ UN (Model Double Taxation Convention) รวมถึงคำอธิบายต้นแบบทั้ง OECD และ UN และหลักเกณฑ์ตามปฏิบัติการที่ 7 ของแผนปฏิบัติการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Action Plan 7)

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ ใช้วิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary research) โดยการศึกษา ค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย ข้อหารือของกรมสรรพากร วิทยานิพนธ์ หนังสือ วารสาร และบทความทางวิชาการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลมาศึกษา เรียบเรียง วิเคราะห์อย่างเป็นระบบ และหาข้อสรุปเพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหา

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1.6.1 ทำให้ทราบถึงรูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจการขายสินค้าในประเทศไทยในรูปแบบต่าง ๆ

1.6.2 ทำให้ทราบถึงแนวคิดและกลยุทธ์การวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ โดยเฉพาะในลักษณะบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

1.6.3 ทำให้ทราบถึงหลักกฎหมายและแนวทางในการใช้บังคับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนในปัจจุบัน ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ กรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

1.6.4 เพื่อให้ทราบถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ กรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

1.6.5 เพื่อให้ทราบถึงแนวการปรับใช้แนวทางการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศของ OECD และ UN รวมถึงแผนปฏิบัติการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Action Plan) เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหมาะสมและป้องกันการวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ

บทที่ 2

การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศโดยการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุน การตลาดในประเทศไทย

บริษัทต่างประเทศสามารถเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบองค์กรทางธุรกิจที่หลากหลาย องค์กรธุรกิจแต่ละรูปแบบมีวิธีการจัดตั้ง สภาพความเป็นนิติบุคคล ขอบเขตหน้าที่งาน ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นหรือบริษัทแม่ กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องแตกต่างกันไป ซึ่งผู้ศึกษาจะได้กล่าวจำแนกเอาไว้ในบทนี้ นอกจากนี้ เนื้อหาในบทนี้ยังจะกล่าวถึงรูปแบบการประกอบธุรกิจการขายสินค้าผ่านตัวแทนในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ รวมถึงการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทยในเชิง ในด้านโครงสร้าง รูปแบบการขายสินค้าที่มีบริษัทลูกสนับสนุนด้านการตลาดในประเทศไทยเข้ามาเกี่ยวข้อง ขอบเขตหน้าที่งาน รายได้รายจ่ายและการกำหนดปริมาณกำไร โดยผ่านกรณีศึกษา

2.1 แนวคิดและเหตุผลของการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

ด้วยการเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศไทยอยู่ในอัตราที่สูงเป็นอันดับต้น ๆ ของภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ความต้องการสินค้าอุปโภคบริโภคของประชากรในประเทศไทยที่เพิ่มขึ้น ระบบสาธารณูปโภคและโครงสร้างพื้นฐานที่ดี ประกอบกับนโยบายส่งเสริมการลงทุนของรัฐบาลไทยที่มีอย่างต่อเนื่อง สิ่งเหล่านี้เป็นปัจจัยสะท้อนศักยภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยและดึงดูดนักลงทุนชาวต่างชาติที่กำลังมองหาตลาดใหม่ ๆ ให้เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยเพื่อขยายธุรกิจมากขึ้น ทั้งนี้ นักลงทุนหรือบริษัทต่างประเทศต้องพิจารณารูปแบบการประกอบธุรกิจที่เหมาะสมโดยคำนึงปัจจัยหลาย ๆ ด้านประกอบกัน เช่น การจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจของตนเองในประเทศไทยหรือดำเนินธุรกิจผ่านตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้งในประเทศไทย ต้องพิจารณากฎหมายและระเบียบข้อบังคับของประเทศไทย ความสามารถในการควบคุมดูแลธุรกิจในประเทศไทย ตลอดจนต้นทุนของการประกอบธุรกิจในรูปแบบที่เลือกด้วย

กรณีบริษัทต่างประเทศต้องการขายสินค้าให้กับผู้บริโภคในประเทศไทย ในระยะแรกของการขายสินค้าเป็นระยะทดลองตลาด ความต้องการสินค้าของผู้บริโภคในประเทศไทยยังมีไม่มากนัก บริษัทต่างประเทศอาจแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายเพียงไม่กี่รายก็เพียงพอต่อความต้องการในประเทศ แต่ในเวลาต่อมา สินค้าเริ่มเป็นที่รู้จักในหมู่ผู้บริโภคในประเทศไทยและติดตลาดจนมีความต้องการสินค้า

มากขึ้นเรื่อย ๆ บริษัทต่างประเทศจึงแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายเพิ่มขึ้นเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการกระจายสินค้าสู่ภูมิภาคต่าง ๆ ของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม เมื่อบริษัทต่างประเทศมีตัวแทนจำหน่ายจำนวนมาก ทั้งรายใหญ่และรายย่อย อาจก่อให้เกิดปัญหาด้านการทำการตลาดในประเทศ เช่น อาณาเขตการขายทับซ้อนกัน การตั้งราคาขายและการส่งเสริมการขายที่ก่อให้เกิดการแข่งขันเอง การโฆษณาประชาสัมพันธ์รวมถึงการให้ข้อมูลสินค้าไม่เป็นเอกภาพและผิดพลาด และการบริการหลังการขายที่ไม่มีประสิทธิภาพ ปัญหาเหล่านี้ส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ของตราสินค้าและบริษัทผู้ผลิต และอาจส่งผลถึงยอดขายและผลกำไรของบริษัทในระยะยาว ดังนั้น บริษัทต่างประเทศที่เป็นผู้ผลิตสินค้าและเป็นเจ้าของตราสินค้าจึงมีความคิดที่จะจัดตั้งองค์กรธุรกิจในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่เป็นศูนย์สนับสนุนการการขายและทำการตลาดในประเทศไทย รวมถึงการทำหน้าที่เป็นศูนย์ประสานงานระหว่างตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยกับบริษัทต่างประเทศผู้ผลิตสินค้าและเป็นเจ้าของตราสินค้านั้น

องค์กรธุรกิจในประเทศไทยที่บริษัทต่างประเทศเพื่อจะจัดตั้งขึ้นเพื่อสนับสนุนการการขายและทำการตลาดในประเทศไทย อาจอยู่ในรูปแบบบริษัทจำกัด สำนักงานสาขา สำนักงานผู้แทน หรือสำนักงานภูมิภาค โดยรูปแบบองค์กรธุรกิจที่จะเลือกใช้บริษัทต่างประเทศนั้นล้วนมีผลต่อกิจการหรือธุรกิจไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม เช่น ข้อจำกัดของจำนวนผู้ร่วมเป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้น การจำกัดความรับผิดชอบหรือแยกความรับผิดชอบของกิจการหรือธุรกิจนั้นออกจากผู้เจ้าของกิจการหรือธุรกิจนั้น อัตราภาษีและสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ ภาระหน้าที่การปฏิบัติตามกฎหมาย ความน่าเชื่อถือของกิจการหรือธุรกิจ ข้อกำหนดของลูกค้า คู่สัญญาของกิจการหรือธุรกิจ หรือหน่วยงานของรัฐที่กำหนดรูปแบบกิจการหรือธุรกิจที่จะเข้าประมูลหรือที่จะเข้าทำสัญญาด้วย หรือข้อกำหนดของกฎหมายเกี่ยวกับการให้อนุญาตประกอบกิจการควบคุมบางประเภทที่กำหนดรูปแบบกิจการหรือธุรกิจไว้เฉพาะที่จะสามารถขอรับอนุญาต เช่น กฎหมายควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว เป็นต้น⁵ ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะได้ลักษณะและแนวคิดของการจัดตั้งองค์กรธุรกิจแต่ละประเภทที่บริษัทต่างประเทศสามารถจัดตั้งได้ในประเทศไทยในหัวข้อถัดไป

⁵ Wonder.Legal ประเทศไทย, รูปแบบองค์กรธุรกิจแบบใดที่เหมาะสมกับลักษณะกิจการของท่านที่สุด (เช่น บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท) [ออนไลน์], 1 เมษายน 2564. แหล่งที่มา <https://www.wonder.legal/th/guide/รูปแบบองค์กรธุรกิจแบบใดที่เหมาะสมกับลักษณะกิจการของท่านที่สุด-เช่น-บุคคลธรรมดา-ห้างหุ้นส่วน-บริษัท>

2.1.1 รูปแบบการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศในประเทศไทย

บริษัทต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยสามารถเลือกจัดตั้งองค์กรธุรกิจในประเทศไทยได้ตามความเหมาะสมของกิจการ โดยรูปแบบขององค์กรธุรกิจแต่ละประเภทมีลักษณะ ข้อดี และข้อเสียแตกต่างกันไป โดยอาจมีหลักเกณฑ์หรือปัจจัยในการพิจารณา เช่น ลักษณะการดำเนินธุรกิจ อำนาจการตัดสินใจและการควบคุมกิจการ ความน่าเชื่อถือของกิจการ การแยกหรือจำกัดความรับผิดชอบระหว่างกิจการกับผู้เป็นเจ้าของ แหล่งเงินทุนและขนาดของกิจการหรือธุรกิจ ภาระหน้าที่การปฏิบัติตามกฎหมาย (เช่น การจดทะเบียนธุรกิจ การปฏิบัติตามกฎหมาย การจัดทำบันทึก รายงาน บัญชีต่างๆ รวมถึงการสอบบัญชี) รูปแบบการเสียภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษี ความคล่องตัวในการเปลี่ยนแปลงตัวเจ้าของกิจการ เช่น การโอนหรือขายกิจการ ข้อกำหนดหรือกฎหมายเฉพาะที่ควบคุมกิจการบางประเภทที่กำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบกิจการคนต่างด้าว เป็นต้น

2.1.1.1 บริษัทจำกัด (Limited Company)

บริษัทจำกัด มีสถานะเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทจำกัดต้องมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 3 คน และดำเนินการโดยกรรมการบริษัทอย่างน้อยหนึ่งคน โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้วางหลักว่าบุคคลใด ๆ ตั้งแต่สามคนขึ้นไปเริ่มก่อการและตั้งเป็นบริษัทจำกัดได้ โดยต้องเข้าชื่อทำหนังสือบริคณห์สนธิ และกระทำการอื่นๆ ตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁶ บริษัทจำกัดมีการแบ่งแยกความรับผิดชอบของบริษัทจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน โดยที่ผู้ถือหุ้นผู้ถือหุ้นรับผิดชอบอย่างจำกัดโดยไม่เกินจำนวนเงินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบเท่านั้น⁷ ผู้ถือหุ้นมีส่วนร่วมในการดำเนินงานของบริษัทอย่างจำกัด เนื่องจากมีกรรมการบริษัทที่ทำหน้าที่ดำเนินงานตามขอบเขตที่กำหนด⁸ อย่างไรก็ตาม กรรมการบริษัทอาจรับผิดชอบอย่างไม่จำกัดหากกระทำไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ⁹ และกรรมการบริษัทจะต้องจัดให้มีการประชุมผู้ถือหุ้นทั่วไปเป็นประจำอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ซึ่งโดยปกติจะเรียกว่า “การประชุมสามัญ”¹⁰ โดยเรียกประชุมและจัดประชุมตามแบบ ระยะเวลา และวิธีที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนด ในกรณีที่บริษัทต้องมีการ

⁶ มาตรา 1097 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁷ มาตรา 1096 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁸ Siam Legal International, Company Registration in Thailand [Online], 2021, 5 March. Available from <https://www.siam-legal.com/Business-in-Thailand/thailand-company.php>

⁹ Thailand Board of Investment, A Business Guide to Thailand 2019 [Online], 2021, 5 March. Available from <https://www.boi.go.th/upload/content/A%20Business%20Guide%20to%20thailand%202019.pdf>

¹⁰ มาตรา 1171 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ดำเนินการอันเป็นเรื่องสำคัญที่ไม่ใช่กิจการประจำวันทั่วไป กรรมการอาจจะต้องได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นซึ่งเรียกว่า “การประชุมวิสามัญ” ก่อน

ในด้านภาระการเสียภาษี บริษัทจำกัดเสียภาษีเงินได้ของกิจการในรูปแบบของภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ¹¹ ในอัตราภาษีที่คงที่ร้อยละ 20 และมีภาระหน้าที่ในการจัดทำบัญชีที่เพิ่มขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ บริษัทจำกัดยังสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหากมีคุณสมบัติหรือกฎเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้

บริษัทจำกัดที่มีสัดส่วนการถือหุ้นโดยบุคคลธรรมดาผู้มีสัญชาติอื่นที่ไม่ใช่สัญชาติไทย และนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยมูลค่ารวมกันเกินกึ่งหนึ่ง (เกินร้อยละ 49) ของทุนทั้งหมดถือว่าเป็น “คนต่างด้าว” ภายใต้พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542¹² การดำเนินธุรกิจของบริษัทจำกัดที่มีสถานะเป็นคนต่างด้าว (บริษัทต่างด้าว) จะถูกควบคุมโดยพระราชบัญญัติฉบับนี้ บริษัทต่างด้าวไม่สามารถประกอบธุรกิจที่ระบุไว้ในบัญชีที่หนึ่ง (ธุรกิจที่ห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจ ด้วยเหตุผลพิเศษ) ท้ายพระราชบัญญัติฉบับนี้ แต่สามารถขอรับใบอนุญาตจากรัฐมนตรีโดยการอนุมัติของคณะรัฐมนตรีอธิบดีเพื่อประกอบธุรกิจที่ระบุไว้ในบัญชีที่สอง (ธุรกิจที่เกี่ยวกับความปลอดภัยหรือความมั่นคงของประเทศ หรือมีผลกระทบต่อศิลปวัฒนธรรม จารีตประเพณี และหัตถกรรมพื้นบ้าน หรือทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม) และจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวเพื่อประกอบธุรกิจที่ระบุไว้ในบัญชีที่สาม (ธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับคนต่างด้าว) ได้¹³ ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ก่อนเริ่มประกอบธุรกิจนั้น ๆ

แม้ว่าบริษัทจำกัดจะมีภาระหน้าที่การปฏิบัติตามกฎหมาย หรือกระบวนการในการบริหารจัดการงานของบริษัทที่ซับซ้อนกว่าองค์กรธุรกิจรูปแบบอื่น แต่บริษัทจำกัดก็ยังเป็นรูปแบบองค์กรธุรกิจที่ได้รับความนิยมที่สุดสำหรับบริษัทต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีการจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทย โดยบริษัทต่างประเทศอาจเลือกถือหุ้นในบริษัทจำกัดเกินกว่ากึ่งหนึ่งเพื่อให้ได้เป็นเสียงส่วนใหญ่ในการควบคุมการดำเนินงานของบริษัทจำกัดดังกล่าวในฐานะบริษัทลูกหรือบริษัทย่อย (Subsidiary) แต่บริษัทลูกดังกล่าวยังคงมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกออกจากบริษัทแม่ที่ต่างประเทศซึ่งผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน ทำให้ความรับผิดชอบของบริษัทจำกัดตามกฎหมายแบ่งแยกออกจากผู้ถือหุ้น เป็นข้อแตกต่างจากสำนักงานสาขา สำนักงาน

¹¹ มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

¹² มาตรา 4(3) แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542

¹³ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542

ผู้แทน และสำนักงานภูมิภาค ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลเดียวกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ นอกจากนี้ บริษัทจำกัดยังยึดหยุ่นต่อการปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรและการประกอบธุรกิจของบริษัทในเครือ โดยบริษัทต่างประเทศอาจขายหุ้น โอนกิจการ หรือควมรวมกิจการของบริษัทจำกัดในประเทศไทยได้ ยิ่งไปกว่านั้น บริษัทจำกัดยังมีความน่าเชื่อถือในมุมมองของบุคคลทั่วไป รวมถึงสถาบันการเงิน และองค์กรภาครัฐ ทำให้มีความสามารถและทางเลือกในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนและสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรได้มากกว่าองค์กรธุรกิจรูปแบบอื่น¹⁴

โดยเฉพาะในกรณีของการจัดตั้งองค์กรธุรกิจเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศอาจเลือกจัดตั้งบริษัทจำกัด แทนการจัดตั้งสำนักงานสาขา สำนักงานผู้แทน และสำนักงานภูมิภาค เนื่องจากต้องการความเชื่อถือจากผู้บริโภค ตัวแทนจำหน่าย และบริษัทคู่ค้าในประเทศไทย ซึ่งจะมีผลต่อภาพลักษณ์ของตราสินค้าในระยะยาว ในขณะที่บริษัทต่างประเทศยังสามารถควบคุมการดำเนินงานของบริษัทจำกัดดังกล่าวในฐานะบริษัทลูกด้วยการถือหุ้นมากกว่ากึ่งหนึ่งหรือเกือบทั้งหมด แต่บริษัทต่างประเทศก็ยังคงมีความรับผิดชอบทางกฎหมายจำกัดและแยกจากบริษัทลูกในประเทศไทยจากสถานะความเป็นนิติบุคคลที่แยกจากกัน นอกจากนี้ บริษัทต่างประเทศยังควบคุมทุนจดทะเบียนของบริษัทลูก เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และสามารถประกอบธุรกิจบางประเภทได้ในอนาคต ยิ่งไปกว่านั้น บริษัทต่างประเทศยังอาจใช้บริษัทลูกในประเทศไทยเป็นเครื่องมือหนึ่งในการวางแผนภาษีระหว่างประเทศได้ เช่น การจำกัดให้บริษัทลูกประกอบธุรกิจที่มีลักษณะเป็นเพียงการเตรียมการหรือการสนับสนุนการขายและการตลาดให้บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือเท่านั้น มิให้ดำเนินธุรกิจหลัก เช่น การผลิตหรือจำหน่ายสินค้า ซึ่งต้องได้รับอัตรากำไรสูงกว่าธุรกิจการเตรียมการหรือการสนับสนุน และยังเป็นทางเลือกเลี่ยงสถานะการเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศ ทำให้บริษัทต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรจากการผลิตหรือจำหน่ายสินค้า ส่งผลให้บริษัทแม่ที่ต่างประเทศมีรายจ่ายทางภาษีที่ต่ำในภาพรวม

2.1.1.2 สำนักงานสาขา (Branch Office)

บริษัทต่างประเทศสามารถประกอบกิจการในประเทศไทยได้ผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทย มิได้มีกฎหมายใดกำหนดให้บริษัทต่างประเทศต้องจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทยเป็นการเฉพาะ แต่เนื่องจากธุรกิจที่ดำเนินในประเทศไทยส่วนใหญ่มักจะอยู่ภายใต้กฎหมายควบคุมหลายฉบับหรือกฎเกณฑ์ที่บังคับให้ต้องมีการจดทะเบียนต่าง ๆ ทั้งก่อนหรือหลังเริ่มประกอบธุรกิจ

¹⁴ Wonder.Legal ประเทศไทย, เริ่มต้นธุรกิจด้วยการจัดตั้งบริษัทจำกัด [ออนไลน์], 1 เมษายน 2564. แหล่งที่มา <https://www.wonder.legal/th/guide/เริ่มต้นธุรกิจด้วยการจัดตั้งบริษัทจำกัด>

เช่น การขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การจดทะเบียนพาณิชย์ และการขอประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว เป็นต้น ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจึงมีความจำเป็นต้องจัดตั้งสถานประกอบการในประเทศไทยขึ้นเพื่อให้สามารถดำเนินการตามขั้นตอนการขึ้นทะเบียนต่าง ๆ ได้อย่างไรก็ตาม การมีสำนักงานสาขาในประเทศไทยก่อให้เกิดความรับผิดชอบทั้งทางภาษีและทางอาญาหากมีการฝ่าฝืนกฎหมาย ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจึงต้องแต่งตั้งผู้จัดการสำนักงานสาขาอย่างน้อยหนึ่งคนเพื่อรับผิดชอบการดำเนินงานในประเทศไทย¹⁵

สำนักงานสาขาถือเป็นนิติบุคคลเดียวกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ ดังนั้น บริษัทแม่ในต่างประเทศต้องมีความรับผิดชอบตามกฎหมายจากสัญญาที่สำนักงานสาขาเข้าทำด้วย ตัวอย่างเช่น หากสำนักงานสาขาละเมิดข้อตกลงในสัญญาที่สำนักงานสาขาเข้าทำกับบริษัทไทย บริษัทไทยมีสิทธิที่จะฟ้องร้องบังคับตามสัญญากับบริษัทแม่ในต่างประเทศได้โดยตรง

ในด้านการเสียภาษี สำนักงานสาขาต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิอื่นเนื่องจากกิจการในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 20 ในลักษณะเดียวกับการเสียภาษีของบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย¹⁶ อย่างไรก็ตาม สำนักงานสาขาจะไม่สามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ถูกกำหนดว่าจะมอบให้แก่บริษัทจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย

นอกจากนั้น สำนักงานสาขามีสถานะเป็นคนต่างด้าวภายใต้พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ธุรกิจที่สำนักงานสาขาสามารถดำเนินการจึงได้ต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ภายใต้พระราชบัญญัติฉบับนี้ และหากธุรกิจนั้นอยู่จัดอยู่ในบัญชีที่สองและบัญชีที่สามท้ายพระราชบัญญัติ สำนักงานสาขาต้องได้รับใบอนุญาตการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวก่อนที่จะเริ่มดำเนินธุรกิจนั้น ๆ ในการขอรับใบอนุญาตประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว บริษัทต่างประเทศต้องนำทุนขั้นต่ำที่ใช้เริ่มต้นประกอบธุรกิจไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของประมาณการรายจ่ายเฉลี่ยต่อปีในการประกอบธุรกิจสำหรับแต่ละธุรกิจ โดยคิดจากประมาณการรายจ่ายใน 3 ปีแรกของการประกอบธุรกิจ แต่ต้องไม่ต่ำกว่า 3 ล้านบาท¹⁷

ทั้งสำนักงานสาขาและบริษัทจำกัดที่เป็นบริษัทต่างด้าวสามารถประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าและสามารถมีรายได้ในประเทศไทยได้ การดำเนินงานโดยทั่วไปของสำนักงานสาขาจะเหมือนกับบริษัทจำกัด เพียงสำนักงานสาขาไม่มีผู้ถือหุ้นหรือกรรมการเป็นของตนเองแต่เป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการเป็นกลุ่มเดียวกับของบริษัทแม่ในต่างประเทศ เนื่องจากสำนักงานสาขาถือเป็นส่วน

¹⁵ Thailand Board of Investment, A Business Guide to Thailand 2019 [Online].

¹⁶ มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁷ ข้อ 3 แห่งกฎกระทรวง เรื่อง กำหนดทุนขั้นต่ำและระยะเวลาในการนำหรือส่งทุนขั้นต่ำเข้ามาในประเทศไทย พ.ศ. 2562

ขยายของบริษัทแม่ในต่างประเทศ ดังนั้น บริษัทต่างประเทศในบางครั้งจึงเลือกที่จะจัดตั้งสำนักงานสาขา มากกว่าการจัดตั้งบริษัทจำกัด เนื่องจากมีความคล่องตัวในการควบคุมการดำเนินงานมากกว่า แต่อาจมีความน่าเชื่อถือในสายตาของบุคคลทั่วไปไม่มากเท่าบริษัทจำกัด

2.1.1.3 สำนักงานผู้แทน (Representative Office)

สำนักงานผู้แทนในประเทศไทยถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อให้บริการกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ หรือสำนักงานใหญ่รวมถึงบริษัทในเครือหรือในกลุ่มที่ตั้งอยู่ต่างประเทศ ซึ่งการให้บริการดังกล่าวเป็นธุรกิจที่อยู่ภายใต้บัญชีที่สาม (ธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับคนต่างด้าว) ข้อ 21 (การทำธุรกิจบริการอื่น ยกเว้นธุรกิจบริการที่กำหนดในกฎกระทรวง) ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ที่กำหนดให้คนต่างด้าวต้องขอรับใบอนุญาตจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ก่อนที่จะเริ่มประกอบธุรกิจ

คุณลักษณะของสำนักงานผู้แทน คณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวได้กำหนดคุณลักษณะของสำนักงานผู้แทนที่ต้องครบทั้ง 3 ข้อ เพื่อเป็นแนวทางการพิจารณาอนุมัติการประกอบธุรกิจของสำนักงานผู้แทนดังต่อไปนี้¹⁸

- 1) เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและเข้ามาตั้งสำนักงานในประเทศไทยเพื่อประกอบธุรกิจให้บริการแก่สำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่มที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศเท่านั้น
- 2) สำนักงานผู้แทนให้บริการแก่สำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่ม โดยไม่มีรายได้จากการให้บริการ นอกจากได้รับเงินสนับสนุนค่าใช้จ่ายในสำนักงานจากสำนักงานใหญ่เท่านั้น
- 3) สำนักงานผู้แทนไม่มีอำนาจในการรับคำสั่งซื้อหรือการเสนอขายหรือการเจรจาธุรกิจกับบุคคลหรือนิติบุคคลใด ๆ

สำหรับขอบเขตการให้บริการของสำนักงานผู้แทน สำนักงานผู้แทนต้องให้บริการภายใน 5 ประเภทตามที่กำหนดไว้ในระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดตั้งศูนย์วิซ่าและใบอนุญาตทำงาน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 โดยสำนักงานผู้แทนสามารถให้บริการประเภทใดประเภทหนึ่งหรือทั้ง 5 ประเภทก็ได้ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์และลักษณะธุรกิจ อันได้แก่

¹⁸ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, แนวทางการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจคนต่างด้าว ประเภทสำนักงานผู้แทน [ออนไลน์], 4 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา

- 1) การรายงานความเคลื่อนไหวทางธุรกิจในประเทศไทยให้สำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่มทราบ
- 2) การให้คำแนะนำในด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับตัวสินค้าของสำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่มที่จำหน่ายแก่ตัวแทนจำหน่ายหรือผู้ใช้สินค้า
- 3) การหาแหล่งจัดซื้อสินค้าหรือบริการในประเทศไทยให้สำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่ม
- 4) การตรวจสอบและควบคุมคุณภาพและปริมาณของสินค้าที่สำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่มซื้อหรือจ้างผลิตในประเทศไทย
- 5) การเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการใหม่ของสำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครือหรือในกลุ่ม

หากสำนักงานผู้แทนดำเนินการอื่นใดนอกเหนือจากธุรกิจที่ได้รับอนุญาต เช่น การซื้อหรือขายสินค้าในนามของสำนักงานใหญ่ จะถือว่าสำนักงานผู้แทนประกอบกิจการในประเทศไทย และต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรทั้งหมดที่ได้รับจากประเทศไทย นอกจากนี้ สำนักงานผู้แทนต้องไม่ทำกิจกรรมที่เป็นตัวแทนของบุคคลที่สาม ธุรกิจอื่นใดหรือกิจกรรมอันก่อให้เกิดรายได้ อาจถือเป็นการฝ่าฝืนระเบียบกฎเกณฑ์ข้างต้นและอาจทำให้สำนักงานผู้แทนถูกเพิกถอนใบอนุญาตได้

สำนักงานผู้แทนที่ให้บริการภายใน 5 ประเทศตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีข้างต้น และไม่ฝ่าฝืนคุณลักษณะของสำนักงานผู้แทนที่วางไว้คณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวโดยไม่ให้บริการแก่บุคคลที่สาม หากได้รับเงินอุดหนุนจากสำนักงานใหญ่เฉพาะเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของสำนักงานผู้แทนที่กระทำการกิจการในประเทศไทยเท่านั้น รายรับหรือเงินได้ที่สำนักงานผู้แทนดังกล่าวที่กระทำการกิจการในประเทศไทยได้รับจากสำนักงานใหญ่ไม่ถือเป็นรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ประการใด¹⁹ อย่างไรก็ตาม สำนักงานผู้แทนมีหน้าที่ต้องขอรับเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและนำส่งแบบแสดงภาษีเงินได้นิติบุคคลและนำส่งงบการเงิน ที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และแม้สำนักงานผู้แทนจะมีได้ดำเนินการที่ก่อให้เกิดรายได้ แต่หากดำเนินการอื่นอันเข้าลักษณะของสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ ก็อาจจะก่อภาระทางภาษีให้กับบริษัทต่างประเทศได้

ดังเช่นสำนักงานสาขา สำนักงานผู้แทนต้องมีทุนขั้นต่ำที่ใช้เริ่มต้นประกอบธุรกิจไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของประมาณการรายจ่ายเฉลี่ยต่อปีในการประกอบธุรกิจสำหรับแต่ละธุรกิจ โดย

¹⁹ ข้อ 3 แห่งประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้ และภาษีการค้า สำหรับสำนักงานผู้แทน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่กระทำการกิจการในประเทศไทย

คิดจากประมาณการรายจ่ายใน 3 ปีแรกของการประกอบธุรกิจ แต่ต้องไม่ต่ำกว่า 3 ล้านบาท และใน 3 เดือนแรกของการประกอบธุรกิจต้องนำทุนขั้นต่ำเข้ามาอย่างน้อยร้อยละ 25 ภายในปีแรกอีกร้อยละ 25 ภายในปีที่สองอีกร้อยละ 25 และส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 25 ภายในปีที่ 3²⁰

2.1.1.4 สำนักงานภูมิภาค (Regional Office)

สำนักงานภูมิกษณั้้นแตกต่างจากสำนักงานสาขาในเรื่องของโครงสร้าง สำนักงานภูมิภาคจัดตั้งขึ้นโดยบริษัทข้ามชาติ (Transnational corporation) ในประเทศอื่นนอกจากประเทศที่จดทะเบียนเป็นสำนักงานใหญ่ โดยไม่ต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศที่เข้าไปจัดตั้ง²¹ บริษัทข้ามชาติหมายถึงนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและเข้าไปทำธุรกิจอีกประเทศหนึ่ง โดยปกติแล้ว บริษัทข้ามชาติจะดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการผลิตสินค้า ซื้อและขายสินค้า ให้บริการระหว่างประเทศ การลงทุนในต่างประเทศ หรือจัดการกิจการหรือทรัพย์สินในอีกประเทศหนึ่ง²²

สำนักงานภูมิภาคจำเป็นต้องขอใบอนุญาตการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวก่อนเริ่มประกอบธุรกิจในประเทศไทย การจัดตั้งสำนักงานภูมิภาคเป็นไปตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดตั้งศูนย์วีซ่าและใบอนุญาตทำงาน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 สำนักงานภูมิภาคไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากแต่มีสถานะเป็นส่วนหนึ่งของนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นสำนักงานใหญ่ การประกอบธุรกิจของสำนักงานภูมิภาคถูกจำกัดอยู่ในขอบเขตธุรกิจบริการที่กำหนดไว้ 7 ประเภท ตามที่ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีฉบับดังกล่าวกำหนด อันถือเป็นธุรกิจตามบัญชีสาม (ธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับคนต่างด้าว) ทั้ยพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542

ขอบเขตธุรกิจบริการที่กำหนดไว้ 7 ประเภท ได้แก่²³

1) ประสานงานและกำกับการดำเนินงานของสาขาและหรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเดียวกันแทนสำนักงานใหญ่

²⁰ ข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง เรื่อง กำหนดทุนขั้นต่ำและระยะเวลาในการนำหรือส่งทุนขั้นต่ำเข้ามาในประเทศไทย พ.ศ. 2562

²¹ ข้อ 1 แห่งประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำการกิจการในประเทศไทย

²² Siam Legal International, Setting Up of Regional Office [Online], 2021, 5 March. Available from <https://www.siam-legal.com/Business-in-Thailand/Thailand-Regional-Office-Setup.php>

²³ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, แนวทางในการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจคนต่างด้าว ประเภทสำนักงานภูมิภาค [ออนไลน์], 4 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา https://www.dbd.go.th/download/data_srevice/guideline_2_regional_office_01.pdf

- 2) การให้คำปรึกษาและบริหารการจัดการ
- 3) การฝึกอบรมและพัฒนาบุคคล
- 4) การจัดการด้านการเงิน
- 5) การควบคุมการตลาดและวางแผนส่งเสริมการขาย
- 6) การพัฒนาผลิตภัณฑ์
- 7) การบริการการวิจัยและพัฒนา

การที่สำนักงานภูมิภาคจะดำเนินงานได้ ต้องมีสาขาและหรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเอเชียอย่างน้อยหนึ่งแห่ง สำนักงานภูมิภาคต้องให้บริการโดยไม่มีรายได้จากการประกอบกิจการ ไม่มีอำนาจรับคำสั่งซื้อหรือเสนอขายหรือเจรจาทำธุรกิจกับบุคคลหรือนิติบุคคลในประเทศที่เข้าไปตั้ง และใช้เงินค่าใช้จ่ายในสำนักงานภูมิภาคที่ได้รับจากสำนักงานใหญ่เท่านั้น

เงินได้ที่สำนักงานภูมิภาคที่กระทำกิจการในประเทศได้รับจากสำนักงานใหญ่ไม่ถือเป็นรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ยังคงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ว่าสำนักงานภูมิภาคจะไม่มีรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม ส่วนการให้บริการแก่ผู้อื่นหรือบริษัทในเครือไม่ว่าการให้บริการนั้นจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม ให้ถือว่าสำนักงานภูมิภาคประกอบกิจการในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการให้บริการทุกประเภทมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร²⁴ และหากสำนักงานภูมิภาคได้ดำเนินการให้บริษัทต่างประเทศในลักษณะของสถานประกอบการถาวร ก็อาจจะก่อภาระทางภาษีให้กับบริษัทต่างประเทศได้

สำนักงานผู้แทนต้องมีทุนขั้นต่ำที่ใช้เริ่มต้นประกอบธุรกิจ เป็นเกณฑ์เดียวกับดังเช่นสำนักงานสาขาและสำนักงานผู้แทน คือไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของประมาณการรายจ่ายเฉลี่ยต่อปีในการประกอบธุรกิจสำหรับแต่ละธุรกิจ โดยคิดจากประมาณการรายจ่ายใน 3 ปีแรกของการประกอบธุรกิจ แต่ต้องไม่ต่ำกว่า 3 ล้านบาท และใน 3 เดือนแรกของการประกอบธุรกิจต้องนำทุนขั้นต่ำเข้ามาอย่างน้อยร้อยละ 25 ภายในปีแรกอีกร้อยละ 25 ภายในปีที่สองอีกร้อยละ 25 และส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 25 ภายในปีที่ 3

²⁴ ข้อ 1 แห่งประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำกิจการในประเทศไทย

2.1.2 การขายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย

2.1.2.1 ช่องทางการจัดจำหน่าย

เมื่อผู้ผลิตสินค้าต้องการที่จะจำหน่ายสินค้าของตนไปยังผู้บริโภค (Consumer) ต้องผ่านกระบวนการที่เรียกว่า การจัดจำหน่าย (Distribution) เพื่อเคลื่อนย้ายสิทธิในตัวผลิตภัณฑ์และอาจรวมถึงตัวผลิตภัณฑ์จากผู้ผลิตไปจนถึงผู้บริโภค โดยผ่านช่องทางการจัดจำหน่าย (Distribution channel) ช่องทางการตลาด (Marketing channel) หมายถึง กลุ่มบุคคลหรือองค์การซึ่งดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการเคลื่อนย้ายผลิตภัณฑ์จากผู้ผลิตไปยังผู้บริโภคหรือผู้ใช้ทางอุตสาหกรรม²⁵

ผู้ผลิตสินค้าจำเป็นต้องพิจารณาเลือกช่องทางการจัดจำหน่ายที่เหมาะสมด้วยความระมัดระวัง เนื่องจากช่องทางการจัดจำหน่ายเป็นปัจจัยสำคัญหนึ่งของส่วนประสมการตลาด (Marketing Mix) อันประกอบด้วยผลิตภัณฑ์ (Product) ราคา (Price) การจัดจำหน่าย (Place) และการส่งเสริมการตลาด (Promotion) หรือเรียกรวม ๆ ว่า กลยุทธ์การตลาด 4Ps²⁶ ผู้ผลิตสินค้าควรต้องวางกลยุทธ์การตลาดที่เหมาะสมกับตนเอง สินค้าของตนเอง และผู้บริโภค อันจะผลอย่างยิ่งต่อความพึงพอใจของลูกค้าและผลกำไรของธุรกิจนั่นเอง

ช่องทางการจัดจำหน่าย มี 2 ประเภทด้วยกัน คือ ช่องทางตรงและช่องทางอ้อม โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ช่องทางการจัดจำหน่ายทางตรง (Direct Channel)

ช่องทางการจัดจำหน่ายทางตรง หรือเรียกว่า ช่องทางศูนย์ระดับ (Zero-level channel) เป็นช่องทางการจัดจำหน่ายที่ผู้ผลิตขายสินค้าโดยตรงให้กับผู้บริโภคหรือผู้ใช้ทางอุตสาหกรรม (Industrial User) โดยไม่ผ่านคนกลาง ข้อดีของช่องทางการจัดจำหน่ายทางตรงคือ ผู้ผลิตสามารถควบคุมนโยบายการตลาดได้ ผู้ผลิตมีความรู้เกี่ยวกับสินค้าและลูกค้าเป็นอย่างดี สามารถแนะนำสินค้าเพื่อให้เกิดความต้องการและตัดสินใจซื้อได้ดีกว่าการใช้คนกลาง ลดขั้นตอนและความยุ่งยากในการประสานงาน แต่ก็มีข้อเสียคือการจัดจำหน่ายที่ไม่ทั่วถึง หากผู้ผลิตต้องเปิดสาขาและสำนักงานขาย ผู้ผลิตจะต้องใช้เงินลงทุนจำนวนมากจึงจะสามารถขยายสาขาและสร้างยอดขายได้

²⁵ วิทยาลัยเทคโนโลยีศรีราชา, สื่อคอมพิวเตอร์ช่วยสอนวิชาบรรณารักษ์ [ออนไลน์], 6 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://sites.google.com/a/technosriracha.ac.th/sux-khxmphiwtexr-chwy-sxn-wicha-brrcu-phanth/bth-thi-4-chxng-thangkar-cad-cahnay>

²⁶ เกียรติพงษ์ อุดมธนะธีระ, Marketing กลยุทธ์การตลาด 4Ps และส่วนผสมทางการตลาด (Marketing Mix) [ออนไลน์], 6 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.iok2u.com/index.php/article/11-marketing/333-4ps-marketing-mix>

2) ช่องทางการจัดจำหน่ายทางอ้อม (Indirect Channel)

ช่องทางการจัดจำหน่ายทางอ้อม เป็นเส้นทางที่สินค้าเคลื่อนย้ายจากผู้ผลิตผ่านคนกลางไปยังลูกค้า คนกลางดังกล่าวอาจจะเป็นตัวแทน ผู้ค้าส่ง ผู้ค้าปลีกหรือผู้จัดจำหน่ายก็ได้ โดยอาจเรียกเป็นช่องทางการจัดจำหน่ายหนึ่งระดับ สองระดับ หรือสามระดับ ขึ้นอยู่กับจำนวนคนกลางที่รับช่วงสินค้าก่อนส่งต่อไปถึงผู้บริโภค²⁷ ตัวอย่างของคนกลางของช่องทางการจัดจำหน่ายทางอ้อม ได้แก่ ตัวแทนจำหน่าย ผู้ค้าส่งหรือผู้ค้าปลีก และผู้ประกอบการในระบบแฟรนไชส์²⁸ ข้อดีของช่องทางการจัดจำหน่ายทางอ้อมคือผู้ผลิตสามารถกระจายสินค้าได้ทั่วถึงและตรงต่อกลุ่มลูกค้าได้มากกว่าการจำหน่ายสินค้าโดยผู้ผลิตเอง อย่างไรก็ตาม การจัดจำหน่ายผ่านคนกลางอาจทำให้ผู้ผลิตได้ผลกำไรน้อยกว่าการจัดจำหน่ายทางตรงเนื่องจากต้องจ่ายค่าตอบแทนหรือส่วนแบ่งกำไรให้กับคนกลาง การบริหารจัดการที่ซับซ้อนขึ้นตามโครงสร้างของช่องทางการจำหน่าย และการพึ่งพิงคนกลางในการจำหน่ายสินค้ามากเกินไปอาจสร้างความเสี่ยงให้กับผู้ผลิตได้

ตัวแทนจำหน่าย (Distributor/dealer)

ตัวแทนจำหน่ายเป็นส่วนหนึ่งของช่องทางการจัดจำหน่ายทางอ้อม หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอิสระ มิได้เป็นอยู่ในเครือหรือในกลุ่มของผู้ผลิต ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ผลิตสินค้าให้จำหน่ายสินค้าในช่องทางของตนเอง ภายใต้เงื่อนไขต่าง ๆ ที่วางไว้โดยผู้ผลิตสินค้า เช่น รายการสินค้าที่ขายได้ นโยบายด้านราคา ส่วนลดและการส่งเสริมการขาย อาณาเขตการขายสินค้า และปริมาณสินค้าที่ต้องสั่งในแต่ละครั้งหรือต้องเก็บสำรองไว้ในคลังสินค้าของตนเอง เป็นต้น ตัวแทนจำหน่ายอาจขายสินค้าต่อไปให้ผู้บริโภค หรือขายต่อไปให้ผู้ค้าส่งหรือผู้ค้าปลีกอีกทีก็ได้ ผู้ผลิตสินค้าอาจแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายรายเดียวในอาณาเขตการขายสินค้าเดียวหรือหลายรายก็ได้ และตัวแทนจำหน่ายรายหนึ่งอาจรับเป็นตัวแทนของผู้ผลิตรายเดียวหรือหลายรายก็ได้ขึ้นอยู่กับข้อตกลง ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับผลกำไรจากส่วนต่างราคาสินค้าที่ซื้อมาจากผู้ผลิตสินค้าและราคาขายต่อ นอกจากนี้ อาจรวมถึงส่วนลดภายหลัง (Rebate) หรือค่าตอบแทนการขาย (Incentive) ตามข้อตกลงกับผู้ผลิตสินค้าด้วย

หน้าที่โดยทั่วไปของตัวแทนจำหน่ายนอกเหนือจากการขายสินค้าต่อจากผู้ผลิตสินค้า เช่น การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและสิ่งแวดล้อมทางการตลาด เนื่องจากตัวแทนจำหน่าย

²⁷ ธนเสฏฐ์ อาษา, สื่อการเรียนการสอนวิชาการขายเบื้องต้น [ออนไลน์], 6 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://sites.google.com/site/basicseling/hnwy-thi-3>

²⁸ กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, ช่องทางการขายในยุคปัจจุบัน [ออนไลน์], 4 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://bsc.dip.go.th/th/category/marketing2/fs-salechannelpresent>

อาจมีความเชี่ยวชาญในกลุ่มค้ากลุ่มเป้าหมายกว่าผู้ผลิต การส่งเสริมการขายเพื่อสร้างแรงจูงใจเพื่อกระตุ้นการซื้อของผู้บริโภค การจัดหาเงินทุนเพื่อรักษาระดับสินค้าคงคลัง การรับภาระความเสี่ยงจากการดำเนินกิจกรรมการจัดจำหน่าย การจัดให้มีคลังสินค้าและขนส่งสินค้าไปยังผู้บริโภค

ตัวแทนจำหน่ายมีความแตกต่างจากผู้ค้าส่ง (Wholesaler) คือ²⁹ ตัวแทนจำหน่ายต้องขายสินค้าในราคาหรือช่วงราคาที่ถูกลงกว่าจากผู้ผลิตสินค้า และยังต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ตกลงไว้กับผู้ผลิตสินค้า และมีผู้ผลิตสินค้าช่วยวางแผนการตลาดประชาสัมพันธ์สินค้าให้เพื่อส่งเสริมยอดขายของตัวแทนจำหน่าย ในขณะที่ผู้ค้าส่งถือเป็นคนกลางจากการซื้อขายขาด ไม่ถูกผูกมัดด้วยข้อตกลงใด ๆ กับผู้ผลิตหรือตัวแทนจำหน่าย จึงมีอิสระในการกำหนดกลยุทธ์การขายและราคาขายเองภายใต้กลไกตลาด แต่ต้องรับความเสี่ยงในตัวสินค้าเองทั้งหมด

2.1.2.2 ตัวแทนจำหน่ายของบริษัทต่างประเทศ

เมื่อบริษัทต่างประเทศต้องการที่จะเข้ามาขายสินค้าทั้งการค้าส่งและค้าปลีกในประเทศไทย หากเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเองก็ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และขอรับใบอนุญาตประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวก่อนเริ่มประกอบธุรกิจ เนื่องจากบริษัทต่างประเทศเป็นนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย มีสถานะเป็นคนต่างด้าวตามมาตรา 4 (2) และธุรกิจการค้าปลีกและการค้าส่งถูกระบุอยู่ในบัญชีสาม (ธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับคนต่างด้าว) ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 บริษัทต่างประเทศจึงต้องได้รับอนุญาตจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวตามมาตรา 8 (3) เพื่อประกอบธุรกิจการค้าปลีกและการค้าส่งภายใต้เงื่อนไขที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

ธุรกิจการค้าปลีก ตามบัญชีสาม (14) ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ได้แก่ การขายในประเทศให้ลูกค้าโดยตรงเพื่อใช้ในการบริโภคของตนเอง คนต่างด้าวต้องขออนุญาตประกอบธุรกิจหากมีทุนสำหรับการค้าปลีกทุกประเภทรวมทั้งสิ้นน้อยกว่า 100 ล้านบาท หรือมีทุนขั้นต่ำของแต่ละร้านน้อยกว่า 20 ล้านบาท อันหมายความว่าคนต่างด้าวต้องการที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องขอใบอนุญาตต้องมีทุนขั้นต่ำ 100 ล้านบาทขึ้นไป และอนุญาตให้มีร้านค้า

²⁹ mdsiGlobal, ระบบตัวแทนจำหน่ายคืออะไร [ออนไลน์], 4 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.mdsiglobal.com/dealer-system/>

ปลีกได้ 5 ร้านค้าภายใต้ทุนขั้นต่ำนั้น หากต้องการตั้งร้านค้าปลีกเพิ่มอีกต้องเพิ่มทุนขั้นต่ำอีก 20 ล้านบาท ต่อหนึ่งร้านค้าปลีก³⁰

ธุรกิจการค้าส่ง ตามบัญชีสาม (15) ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ได้แก่การขายในประเทศให้แก่ผู้ซื้อที่นำสินค้าไปขายหรือให้บริการต่อแก่ลูกค้าหรือนำไปเป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าอื่น คนต่างด้าวต้องขออนุญาตประกอบธุรกิจหากมีทุนขั้นต่ำของแต่ละร้านน้อยกว่า 100 ล้านบาท อันหมายความว่าคนต่างด้าวต้องการที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องขอใบอนุญาตต้องมีทุนขั้นต่ำ 100 ล้านบาทขึ้นไป และสามารถตั้งร้านค้าส่งได้เพียงหนึ่งร้าน หากต้องการตั้งร้านค้าส่งเพิ่มอีกต้องเพิ่มทุนขั้นต่ำอีก 100 ล้านบาท ต่อหนึ่งร้านค้าส่ง

ด้วยเหตุผลด้านการขอใบประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประกอบกับการขาดความรู้ความเข้าใจและการเข้าถึงตลาดในประเทศไทยที่ดีพอ ทำให้บริษัทต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาขายสินค้าในประเทศไทยมักหลีกเลี่ยงการเข้ามาตั้งสถานประกอบธุรกิจในประเทศไทยด้วยตนเอง และเลือกวิธีการจำหน่ายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยแทน

กระบวนการดำเนินธุรกิจของตัวแทนจำหน่ายของบริษัทต่างประเทศ

บริษัทต่างประเทศที่ต้องการที่ขายสินค้าในประเทศไทย จะเริ่มค้นหาและเลือกตัวแทนจำหน่ายของตนในประเทศไทย โดยอาจพิจารณาจากฐานะทางการเงิน ช่องทางการจัดจำหน่ายในปัจจุบัน รวมถึงแผนธุรกิจในอนาคตเพื่อสะท้อนถึงความสามารถในการขายและทำกำไรของตัวแทนจำหน่ายแต่ละราย นอกจากนี้ บริษัทต่างประเทศยังต้องตกลงกับตัวแทนจำหน่ายที่จะเลือกในเงื่อนไขด้านต่าง ๆ ที่ตัวแทนจำหน่ายจะต้องปฏิบัติตาม กำไรส่วนต่างและค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับ เมื่อคัดเลือกจนได้ตัวแทนจำหน่ายที่เหมาะสมแล้ว ก็จะร่วมกันลงนามในสัญญาแต่งตั้งตัวแทนจำหน่าย (Distribution agreement) เพื่อเป็นเครื่องผูกพันทางกฎหมายระหว่างบริษัทต่างประเทศและตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยที่ได้รับการแต่งตั้ง โดยบริษัทต่างประเทศสามารถแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยได้หลายราย หรือแต่งตั้งเพียงรายเดียวให้เป็นตัวแทนจำหน่ายแบบผูกขาด (Exclusive distributor) อันเป็นตัวแทนจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวในประเทศไทยได้

เมื่อมีความต้องการสินค้าในประเทศไทย ตัวแทนจำหน่ายจะส่งคำสั่งซื้อ (Purchase order) ให้กับบริษัทต่างประเทศโดยตรง เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยแล้ว

³⁰ บริษัท ดีลอยท์ ทูซ โธมัส ไซยส ที่ปรึกษา จำกัด, Deloitte Legal Issue 3 [ออนไลน์], 4 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/th/Documents/legal/th-legal-newsletter-th-131015-noexp.pdf>

บริษัทต่างประเทศจะจัดส่งสินค้าผ่านช่องทางการขนส่งที่ตกลงกันได้ โดยตัวแทนจำหน่ายอาจเปิดตราสารเครดิต (Letter of credit: L/C) เพื่อเป็นหลักประกันการซื้อสินค้าจากต่างประเทศ เมื่อสินค้าถึงประเทศไทยแล้ว ตัวแทนจำหน่ายจะเป็นผู้นำของผ่านพิธีการศุลกากรและรับสินค้าเข้าคลังสินค้าของตนเอง โดยกรรมสิทธิ์และความเสี่ยงในตัวสินค้าเป็นของตัวแทนจำหน่าย

ตัวแทนจำหน่ายจะเป็นผู้นำสินค้าออกขายต่อผู้บริโภคในประเทศไทยตามช่องทางการจำหน่ายที่ได้ตกลงไว้กับบริษัทต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการวางขายหน้าร้าน การขายแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) หรือการขายต่อให้ผู้ค้าปลีก เมื่อผู้บริโภคหรือผู้ค้าปลีกในประเทศไทยซื้อสินค้า ตัวแทนจำหน่ายได้รับรายได้จากการขายสินค้าและรับรู้กำไรส่วนต่าง นอกจากนี้ ตัวแทนจำหน่ายยังอาจได้รับค่าตอบแทนการขาย (Incentive) ส่วนลดภายหลัง (Rebate) หรือค่าสนับสนุนการตลาด หากมียอดสั่งซื้อสินค้าหรือยอดขายถึงเป้าหรือปฏิบัติตามแผนการตลาดตามที่ตกลงกันได้ และบริษัทต่างประเทศยังอาจตกลงให้ตัวแทนจำหน่ายจ่ายค่าสิทธิ (Royalty fee) ในการใช้ตราสินค้าเพื่อโฆษณาประชาสัมพันธ์หรือเพื่อกรณีอื่นได้เช่นกัน

2.2 รูปแบบของการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย³¹

2.2.1 โครงสร้างของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศจำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้บริโภคในประเทศไทยโดยผ่านตัวแทนจำหน่ายจำนวนมาก ทั้งรายใหญ่และรายย่อย กระจายอยู่ตามภูมิภาคต่าง ๆ ของประเทศไทย อาจเกิดปัญหาด้านการขายและการการตลาดในประเทศไทยได้ เช่น การจัดการช่องทางการขาย การโฆษณาสื่อสารตราสินค้า การส่งเสริมการขาย ซึ่งอาจกระจุกกระจายไม่เป็นเอกภาพ รวมถึงการติดต่อประสานงานซึ่งอาจมีอุปสรรคด้านภาษาและวัฒนธรรม ที่ก่ออาจปัญหาเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศได้ในระยะยาว บริษัทต่างประเทศจึงได้พิจารณาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการประสานงานระหว่างผู้แทนจำหน่ายและบริษัทต่างประเทศ รวมถึงสนับสนุนการขายและการตลาดให้แก่การประกอบธุรกิจในประเทศไทย

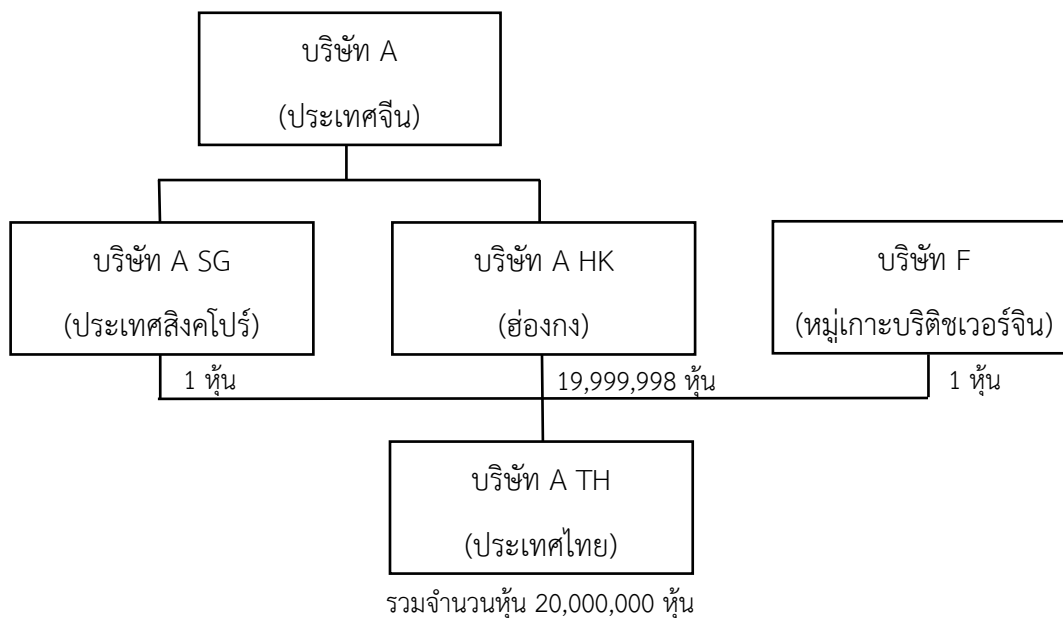
สำหรับเอกัตศึกษานี้ ผู้ศึกษาของยกกรณีศึกษาของการตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทยของบริษัท A ซึ่งเป็นกรณีการจัดตั้งบริษัทลูกที่มีบริษัทต่างประเทศถือหุ้นเกือบทั้งหมดเพื่อประโยชน์ในการควบคุมกิจการ รวมถึงการจำกัดหน้าที่งานของบริษัทลูกไม่ให้เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าโดยตรงหรือการเป็นตัวแทนในการทำสัญญาในนามบริษัท

³¹ EY Thailand, “High-level Tax Review Report,” 22 May 2020.

ต่างประเทศ อันเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษีและโยกย้ายกำไรไปยังบริษัทในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าประเทศไทย รูปแบบการจัดตั้งบริษัทลูกในลักษณะนี้เป็นที่นิยมของบริษัทต่างประเทสนิยมในระยะหลัง ซึ่งจะทำให้เห็นถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศและการพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกด้วย

กรณีศึกษาของการตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทยของบริษัท A

บริษัท A เป็นนิติบุคคลต่างประเทศจดทะเบียนที่ประเทศจีน เป็นผู้ผลิตสินค้าอิเล็กทรอนิกส์ยี่ห้อ A ที่มีชื่อเสียงและเป็นที่นิยมอย่างมากในประเทศไทย บริษัท A มีบริษัทลูกเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนที่ฮ่องกงชื่อบริษัท A HK ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางกระจายสินค้ายี่ห้อ A ให้กับประเทศต่าง ๆ บริษัท A HK ได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท A TH ขึ้นในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่เป็นบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดของสินค้ายี่ห้อ A ในประเทศไทย ด้วยทุนจดทะเบียนจำนวน 100,000,000 บาท แบ่งเป็น 20,000,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 5 บาท บริษัท A HK ถือหุ้นในบริษัท A TH เกือบทั้งหมดจำนวน 19,999,998 หุ้น หรือคิดเป็นร้อยละ 100 ของหุ้นทั้งหมด ที่หุ้นส่วนที่เหลืออีก 2 หุ้นถือโดยบริษัท A SG ซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนที่ประเทศสิงคโปร์ และบริษัท F ซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนที่หมู่เกาะบริติชเวอร์จินรายละหนึ่งหุ้น รวมกันเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด 3 ราย



ภาพที่ 1 การถือหุ้นในบริษัท A TH

2.2.2 รูปแบบการขายสินค้าที่มีบริษัทลูกสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

รูปแบบการขายสินค้าในประเทศไทยของสินค้ายี่ห้อ A เป็นการขายให้ผู้บริโภคโดยผ่านตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย และบริษัท A TH ไม่มีสั่งซื้อสินค้าจากบริษัท A HK มาเก็บรักษาไว้ ดังนั้น ตัวแทนจำหน่ายจึงต้องสั่งซื้อสินค้าจากบริษัท A HK โดยตรง บริษัท A TH ทำหน้าที่เป็นผู้สนับสนุนด้านการขายและการตลาดและเป็นผู้ประสานงานระหว่างตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยและบริษัท A HK โดยมีกระบวนการดังต่อไปนี้

1) บริษัท A HK ในฐานะศูนย์กระจายสินค้าของสินค้ายี่ห้อ A เข้าทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทนจำหน่าย (Distribution agreement) กับตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยที่ได้รับการคัดเลือกแล้ว โดยระบุให้เป็นตัวแทนจำหน่ายที่ได้รับการแต่งตั้งแบบไม่ผูกขาด (Non-exclusive authorized distributor) ตัวแทนจำหน่ายที่ได้รับการแต่งตั้ง มีสิทธิในการนำเข้าสินค้าจากบริษัท A HK เข้ามาขายแก่ผู้บริโภคในอาณาเขตประเทศไทย มีสิทธิทำการตลาดและโฆษณาประชาสัมพันธ์เพื่อส่งเสริมการขายให้กับสินค้าที่สั่งซื้อมาจากบริษัท A HK รวมถึงสิทธิในการตั้งร้านค้าภายใต้ยี่ห้อ A ภายใต้ความยินยอมจากของบริษัท A HK โดยทั่วไปสัญญาจะมีอายุหนึ่งปีและสามารถต่ออายุได้ โดยบริษัท A HK สงวนสิทธิในการพิจารณาความเหมาะสมของการต่ออายุ เช่น ยอดขายสินค้าในปีที่ผ่านมา การประมาณการยอดขายและความสามารถในการทำกำไรในอนาคต และประวัติการชำระเงิน เป็นต้น รวมถึงปัจจัยอื่น ๆ

บริษัท A TH อาจเป็นผู้ติดต่อประสานงานระหว่างตัวแทนจำหน่ายหรือผู้ที่สนใจจะเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้ายี่ห้อ A ในประเทศไทยกับบริษัท A HK และนำส่งข้อมูลต่าง ๆ จากตัวแทนจำหน่ายให้กับบริษัท A HK หรืออาจเป็นผู้จัดหาตัวแทนจำหน่ายรายใหม่ให้กับบริษัท A HK

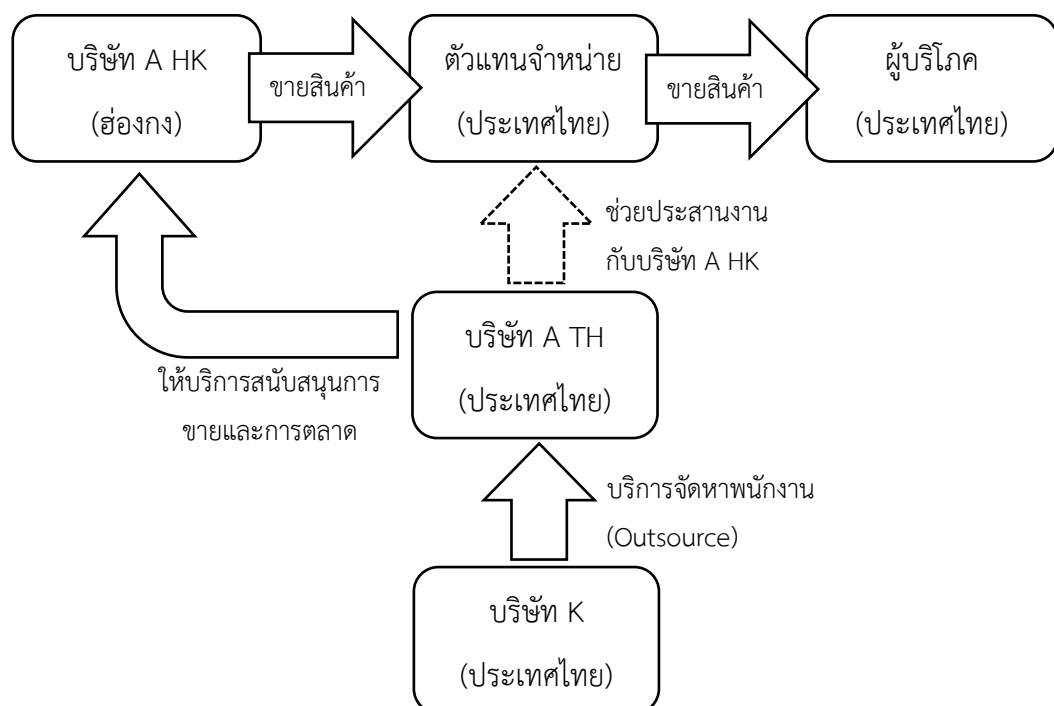
2) เมื่อตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยได้รับการแต่งตั้งจากบริษัท A HK แล้ว ตัวแทนจำหน่ายสามารถส่งคำสั่งซื้อสินค้ายี่ห้อ A กับบริษัท A HK ตัวแทนจำหน่ายอาจเปิดตราสารเครดิต (Letter of credit) เพื่อเป็นหลักประกันการซื้อสินค้าจากบริษัท A HK จากนั้นบริษัท A HK จะจัดส่งสินค้าตามคำสั่งซื้อผ่านทางเรือหรืออากาศยานแล้วแต่จะตกลงกัน เมื่อสินค้าถึงประเทศไทย ตัวแทนจำหน่ายจะเป็นผู้นำสินค้าผ่านพิธีการศุลกากร รับสินค้าเข้าในคลังสินค้าของตนเอง และนำสินค้าออกวางขายตามช่องทางการขายของตน

บริษัท A TH ภายใต้หน้าที่การสนับสนุนการขายให้กับบริษัท A HK เป็นผู้นำเสนอรายการสินค้าของบริษัท A HK ให้กับตัวแทนจำหน่าย และรวบรวมคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายรายต่าง ๆ ให้กับบริษัท A HK รวมถึงเป็นตัวกลางติดต่อสื่อสารในเรื่องต่าง ๆ ระหว่างตัวแทนจำหน่ายกับบริษัท

3) ตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยสามารถขายสินค้ายี่ห้อ A ทั้งในรูปแบบการวางขายหน้าร้านค้าของตนเอง การฝากขายในร้านค้าของบุคคลที่สาม และการขายแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) ซึ่งอาจขายผ่านหน้าเว็บไซต์ของตัวเองหรือผ่านแพลตฟอร์มการขายสินค้าออนไลน์ เช่น Lazada และ Shopee เป็นต้น โดยช่องทางการขายต่าง ๆ ต้องได้รับความยินยอมจากบริษัท A HK ก่อน

สำหรับตัวแทนจำหน่ายที่มีร้านค้า บริษัท A TH จะเป็นให้คำแนะนำด้านการตกแต่งร้าน และกระบวนการขายสินค้าให้กับผู้บริโภคให้เป็นไปตามมาตรฐานของบริษัท A HK สำหรับการขายผ่านแพลตฟอร์มการขายสินค้าออนไลน์ บริษัท A TH มีหน้าที่ดูแลรายการสินค้าและการส่งเสริมการขายบนแพลตฟอร์มนั้น

4) ผู้บริโภคในประเทศไทยที่ต้องการซื้อสินค้ายี่ห้อ A ต้องซื้อสินค้าจากตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย ตามช่องทางการขายของตัวแทนจำหน่ายจำหน่ายแต่ละราย หากสินค้ายี่ห้อ A ที่ผู้บริโภคซื้อ มีเงื่อนไขการรับประกันสินค้า ตัวแทนจำหน่ายจะเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการรับประกันสินค้านั้น เช่น การเปลี่ยนสินค้าใหม่หรือการซ่อมแซมโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายภายในเวลาที่กำหนด



ภาพที่ 2 รูปแบบการขายสินค้าที่มีบริษัท A TH สนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทย

2.3 ขอบเขตหน้าที่งานของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย³²

เพื่อการปฏิบัติงานในประเทศไทย บริษัท A TH และบริษัท A HK ได้ร่วมเข้าทำสัญญาบริการ (Service Agreement) โดยบริษัท A TH มีฐานะเป็นผู้ให้บริการ และบริษัท A HK มีฐานะเป็นผู้รับบริการ สัญญาบริการฉบับนี้ได้กำหนดหน้าที่งานของบริษัท A TH ที่ต้องให้บริการ 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือการบริการด้านการสนับสนุนธุรกิจและการขาย และการบริการด้านการตลาด นอกจากนี้ยังรวมถึงการบริการอื่น ๆ หากบริษัท A HK ร้องขอ อย่างไรก็ตาม หน้าที่งานที่บริษัท A TH ปฏิบัติจริงบางอย่างอาจมิได้ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือมิได้มีระบุไว้ในสัญญา

บริษัท A TH ไม่มีการว่าจ้างพนักงานเป็นของตนเอง แต่ได้ว่าจ้างบริษัท K ซึ่งเป็นบริษัทไทยที่รับจัดหาพนักงานภายใต้สัญญาบริการจัดหาพนักงาน (Staffing service contract) เพื่อให้จัดหาพนักงานที่มีสัญญาจ้างกับบริษัท K มาปฏิบัติงานในบริษัท A TH (หรือเรียกว่า พนักงาน Outsource) เพื่อให้บริการกับบริษัท A HK พนักงานดังกล่าวมีทั้งพนักงานชาวไทยและพนักงานชาวต่างชาติที่ได้โอนย้ายมาจากบริษัท A HK และบริษัทอื่น ๆ ในเครือของบริษัท A ประเทศจีน พนักงานทุกคนทำสัญญาจ้างชั่วคราวกับบริษัท K โดยมีระยะเวลาจ้างงานกำหนด (ระยะเวลาสัญญาจ้างส่วนใหญ่คือ 1 ปี และสามารถต่ออายุได้)

หน้าที่งานการบริการบริษัท A TH ด้านการสนับสนุนธุรกิจและการขาย และการบริการด้านการตลาดมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.3.1 การบริการด้านการสนับสนุนธุรกิจและการขาย

2.3.1.1 การศึกษาตลาด

บริษัท A TH มีหน้าที่ศึกษาความเป็นไปได้ของตลาดในประเทศไทย (Market feasibility study) และรายงานต่อบริษัท A HK พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะด้านชนิดของสินค้าที่ห่อ A ที่เหมาะสมกับตลาดประเทศไทย รวมถึงวิธีการทำการตลาดในประเทศ

การศึกษาความเป็นไปได้ของตลาดในประเทศไทย เป็นการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่กระทบต่อการทำการตลาดและการขายสินค้าที่ห่อ A ในประเทศ เช่น ธรรมชาติของกลุ่มลูกค้า ความต้องการของลูกค้า สถานการณ์ทางการตลาด และการแข่งขันของสินค้าประเภทเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากสินค้าที่ห่อ A มีหลากหลายประเภท ข้อมูลทางการ

³² Ibid.

ตลาดในประเทศไทยจะเป็นประโยชน์ต่อบริษัท A HK ในการวิเคราะห์เลือกสินค้ายี่ห้อ A ที่มีความสามารถในการทำกำไรในประเทศไทยเพื่อเสนอต่อตัวแทนจำหน่ายต่อไป

2.3.1.2 การเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการขาย

บริษัท A TH มีหน้าที่เก็บรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่จะช่วยให้บริษัท A HK ประเมินการยอดขาย จัดทำงบประมาณ และวางแผนการขายได้ในประเทศไทย รวมถึงข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับสินค้ายี่ห้อ A ที่ขายในประเทศไทยตามที่บริษัท A HK

2.3.1.3 การสนับสนุนตัวแทนจำหน่ายและรวบรวมข้อมูลจากตัวแทนจำหน่าย

บริษัท A TH มีหน้าที่เป็นผู้ประสานงานระหว่างตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยกับบริษัท A HK มีหน้าที่ในการเป็นตัวกลางการสื่อสารระหว่างตัวแทนจำหน่ายกับบริษัท A HK โดยการส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการขายและการตลาดที่รวบรวมจากตัวแทนจำหน่ายให้กับบริษัท A HK พนักงาน Outsource ยังมีหน้าที่นำเสนอรายการสินค้า (catalog) และสินค้าตัวอย่างของบริษัท A HK ให้กับตัวแทนจำหน่ายเพื่อให้ตัวแทนจำหน่ายพิจารณาสั่งนำเข้ามาขายในประเทศ เมื่อตัวแทนจำหน่ายต้องการสั่งซื้อสินค้า พนักงาน Outsource จะเก็บรวบรวมคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายเพื่อนำส่งต่อบริษัท A HK

สำหรับตัวแทนจำหน่ายที่มีร้านค้าของตัวเอง บริษัท A TH มีหน้าที่กำกับดูแลการตกแต่งร้าน การจัดวางสินค้า และการนำเสนอตราสินค้า A ในร้าน เพื่อให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติของบริษัท A HK รวมถึงการฝึกอบรมพนักงานขายของตัวแทนจำหน่าย เพื่อให้มีความรู้ความเข้าใจในสินค้ายี่ห้อ A และสามารถแนะนำผู้บริโภคได้อย่างถูกต้อง

นอกจากนี้ บริษัท A TH ยังมีหน้าที่ออกงานแสดงสินค้าและแจกใบปลิวเพื่อนำเสนอสินค้ายี่ห้อ A ต่อตัวแทนจำหน่ายและผู้บริโภคในประเทศไทยด้วย

2.3.1.4 การตั้งราคาขาย

บริษัท A TH โดยพนักงาน Outsource มีส่วนร่วมในการตั้งราคาขายสินค้ายี่ห้อ A ที่ตัวแทนจำหน่ายใช้สำหรับขายแก่ผู้บริโภคในประเทศไทย ซึ่งราคาขายนี้ถูกตั้งให้เป็นไปตามนโยบายราคาของบริษัท A HK และต้องได้รับความเห็นชอบจากบริษัท A HK ก่อนนำให้ตัวแทนจำหน่ายนำไปใช้

2.3.2 การบริการด้านการตลาด

2.3.2.1 การโฆษณาประชาสัมพันธ์

บริษัท A TH มีหน้าที่โฆษณาประชาสัมพันธ์เพื่อสร้างการรับรู้ในหมู่ผู้บริโภคในประเทศไทยต่อตราสินค้าและตัวสินค้ายี่ห้อ A โดยการโฆษณาประชาสัมพันธ์นั้นสามารถทำได้ในสื่อทั้งที่สื่อดั้งเดิม เช่น สิ่งพิมพ์ โทรทัศน์ วิทยุ และป้ายโฆษณา และสื่อสังคมออนไลน์ (Social media) เช่น Facebook Instagram Youtube เว็บไซต์หรือบล็อก เป็นต้น

นอกจากนี้ บริษัท A TH มีหน้าที่ให้ข่าวหรือข้อมูลหรือตอบปัญหาข้อสงสัยที่เกี่ยวกับสินค้ายี่ห้อ A บนสื่อดั้งเดิมและสื่อสังคมออนไลน์ เพื่อวัตถุประสงค์การโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้ายี่ห้อ A ในประเทศไทย

2.3.2.2 การวิจัยสื่อสังคมออนไลน์

บริษัท A TH มีหน้าที่วิจัยการใช้สื่อสังคมออนไลน์โดยการเก็บข้อมูลและแนวโน้มความนิยมที่เกี่ยวกับสินค้ายี่ห้อ A และบริษัท A HK บนอินเทอร์เน็ต เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพของสื่อสังคมออนไลน์และการเลือกสื่อสังคมออนไลน์ที่ควรใช้ในการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้ายี่ห้อ A

2.3.2.3 การวางแผนการตลาดสำหรับสื่อสังคมออนไลน์

บริษัท A TH มีหน้าที่การวางแผนการตลาดสำหรับสื่อสังคมออนไลน์ให้เป็นไปตามแนวทางการตลาดที่กำกับโดยบริษัท A HK

2.3.2.4 การสร้างและดูแลช่องทางการขายบนแพลตฟอร์มการขายสินค้าออนไลน์

บริษัท A TH มีหน้าที่สร้างและดูแลช่องทางการขายสินค้ายี่ห้อ A บนแพลตฟอร์มการขายสินค้าออนไลน์ เช่น Lazada และ Shopee โดยบริษัท A TH รับผิดชอบหน้าที่สร้างหน้าร้านค้าออนไลน์บนแพลตฟอร์ม รวมถึงการดูแลรายการสินค้าและการส่งเสริมการขายบนแพลตฟอร์มนั้นด้วย

2.4 โครงสร้างรายได้รายจ่ายและการกำหนดปริมาณกำไรของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย³³

2.4.1 รายได้และรายจ่ายของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

2.4.1.1 รายได้

บริษัท A TH จะต้องส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการด้านการสนับสนุนธุรกิจและการขายและการตลาดให้กับบริษัท A HK ตามหน้าที่งานที่กล่าวมาในหัวข้อข้างต้นกับบริษัท A HK ไตรมาสละครั้ง ค่าบริการดังกล่าว คิดคำนวณจากรายจ่ายจากการให้บริการและรายจ่ายในการบริหารจัดการบริษัท A TH ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในไตรมาสนั้น บวกด้วยกำไรส่วนเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 อย่างไรก็ตาม รายจ่ายที่นำไปคำนวณจะไม่รวมต้นทุนทางการเงินอันได้แก่ ดอกเบี้ยจ่ายและค่าธรรมเนียมธนาคาร

รายได้ของบริษัท A TH ที่เรียกเก็บจากบริษัท A HK คำนวณจากสูตรดังนี้

รายได้ = (รายจ่ายจากการให้บริการ + รายจ่ายในการบริหารจัดการ) x กำไรส่วนเพิ่ม 5%

เนื่องจากบริษัท A TH ถูกจัดตั้งโดยบริษัท A HK เพื่อให้บริการแก่บริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทแม่แต่เพียงรายเดียว รายได้ทั้งหมดของบริษัท A TH จึงมาจากการให้บริการแก่บริษัท A HK

2.4.1.2 รายจ่าย

รายจ่ายของบริษัท A TH ส่วนใหญ่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากการให้บริการกับบริษัท A HK นอกจากนั้น เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการบริหาร โดยสามารถจำแนกประเภทรายจ่ายได้ดังนี้

1) ค่าบริการจัดหาพนักงาน (พนักงาน Outsource) ที่จ่ายให้กับบริษัท K ซึ่งเป็นผู้ให้บริการจัดหาพนักงานเป็นรายเดือน โดยค่าบริการดังกล่าวคำนวณมาจากค่าตอบแทนของพนักงาน Outsource ได้แก่ เงินเดือน ค่าตอบแทนการขาย (Incentive) ค่าล่วงเวลา และโบนัส สวัสดิการพนักงาน เช่น ค่ารักษาพยาบาล รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจ้างพนักงานตามกฎหมาย เช่น เงินสมทบกองทุนประกันสังคม เงินสมทบกองทุนเงินทดแทน เป็นต้น นอกจากนี้ หากมีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของพนักงานชาวต่างชาติที่มีข้อตกลงว่านายจ้างจะออกแทนให้ ก็จะถูกเรียกเก็บรวมอยู่ในค่าบริการจัดหาพนักงาน เมื่อบริษัท K รวบรวมจำนวนเงินที่จ่ายไปให้พนักงาน Outsource ที่

³³ Ibid.

ทำงานให้กับบริษัท A TH ในแต่ละเดือนแล้ว ก็จะบวกกำไรส่วนเพิ่มแล้วส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บกับบริษัท A TH เป็นรายเดือน

2) ค่าใช้จ่ายพนักงานของพนักงาน Outsource ที่จ่ายโดยบริษัท A TH เอง ได้แก่ ค่าที่พักของพนักงานชาวต่างชาติ โดยบริษัท A TH เป็นผู้เช่าทำสัญญากับผู้ให้เช่าเพื่อเป็นที่พักให้กับพนักงาน Outsource ชาวต่างชาติที่ปฏิบัติงานให้กับบริษัท

3) ค่าเดินทางของพนักงาน Outsource

4) ค่าเช่าสำนักงานอันเป็นที่ทำการของบริษัท A TH

5) ค่าสาธารณูปโภค ค่าโทรศัพท์และค่าอินเทอร์เน็ต

6) ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน ค่าบำรุงรักษาสำนักงาน และค่าประกันภัยสำนักงาน

7) ค่าใช้จ่ายในการโฆษณาประชาสัมพันธ์

8) ค่าทำบัญชี ค่าสอบบัญชี และค่าที่ปรึกษากฎหมาย

9) ค่าธรรมเนียมธนาคาร และค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

ทั้งนี้ บริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทแม่ของบริษัท A TH และบริษัทในเครือมิได้เรียกเก็บรายจ่ายอื่นใดกับบริษัท A TH

2.4.2 การกำหนดปริมาณกำไรของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

ในสัญญาบริการระหว่างบริษัท A TH และบริษัท A HK ได้ระบุไว้ว่า กำไรส่วนเพิ่มที่นำไปบวกเข้ากับรายจ่ายจากการให้บริการและรายจ่ายในการบริหารจัดการเพื่อคำนวณเป็นรายได้เรียกเก็บจากบริษัท A HK นั้น ให้เป็นกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสมตามหลักการราคาตลาด (Arm's length principle)

หลักการราคาตลาด หรือ Arm's length principle หมายถึง การกำหนดราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า³⁴ หรือการกำหนดราคาเสมือนทำรายการกับบุคคลภายนอก

สำหรับการกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสมตามหลักการราคาตลาด บริษัท A TH ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบราคาโอน (Transfer Pricing Benchmarking Study Report) เพื่อตรวจสอบช่วงราคาตลาด (Arm's length range) ของรายการกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยใช้วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นราย

³⁴ กรมสรรพากร, กิจการข้ามชาติ TRANSFER PRICING [ออนไลน์], 6 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/563.html>

ธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM)³⁵ ในศึกษาตัวเปรียบเทียบ (Comparable) ที่เป็นบริษัทอิสระตั้งอยู่ในประเทศไทยและประกอบธุรกิจหรือมีหน้าที่งานเหมือนกัน มีสินทรัพย์และความเสี่ยงเหมือนกัน และอยู่ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจเหมือนกัน

ราคาโอน (Transfer pricing) หมายถึง ราคาค่าตอบแทนที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน โดยการกำหนดราคาโอนมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระการจ่ายภาษีของสินค้าหรือบริการ³⁶

วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (TNMM) เป็นการตรวจสอบราคาตลาดของธุรกรรมที่ถูกควบคุม โดยเปรียบเทียบกำไรจากการดำเนินงานของกิจการที่ประกอบธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับกำไรจากการดำเนินงานของกิจการอิสระที่ประกอบธุรกิจเหมือนกัน³⁷ และเปรียบเทียบกับฐานที่เหมาะสม เช่น ต้นทุนขายและสินทรัพย์

การศึกษาเปรียบเทียบราคาโอนฉบับนี้ ใช้ข้อมูลจากงบการเงินระหว่างปี 2016 ถึง 2018 เป็นฐานของการศึกษา ข้อมูลของตัวเปรียบเทียบดังกล่าวได้มาจากฐานข้อมูล Business Online (BOL) ของบริษัท บีซีเนส ออนไลน์ จำกัด (มหาชน) ซึ่งให้บริการข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนแก่ประชาชนทั่วไปทางอินเทอร์เน็ตเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจทางธุรกิจ โดยเป็นข้อมูลจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

ตัวเปรียบเทียบที่ได้รับการคัดเลือกมาศึกษามี 12 บริษัท จากหลักเกณฑ์ของการคัดเลือกตัวเปรียบเทียบดังต่อไปนี้³⁸

- 1) เป็นผู้ให้บริการสนับสนุนการขายและการตลาด เช่น การเก็บข้อมูล การเข้าร่วมในงานแสดงสินค้าใน การโฆษณาในสิ่งพิมพ์และอินเทอร์เน็ต การแจกใบปลิวและรายการสินค้า (catalogue) และการนำเสนอสินค้า เป็นต้น
- 2) ได้รับรายได้จากการให้บริการเท่านั้น
- 3) ไม่เป็นเจ้าของสิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาด เช่น เครื่องหมายการค้า และตราสินค้า เป็นต้น

³⁵ กรมสรรพากร, วิธีการคำนวณราคาตลาด [ออนไลน์], 6 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/569.html>

³⁶ พนิต ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ, (กรุงเทพมหานคร: Tax Research Center, 2546), หน้า 16.

³⁷ PwC Thailand, “Transfer Pricing Benchmarking Study Report for the Financial Years 2016-2018,” December 2019, p. 3.

³⁸ Ibid., p. 11.

ในการศึกษาเปรียบเทียบเพื่อระบุช่วงราคาตลาดด้วยวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (TNMM) นั้น ต้องกำหนดตัวชี้วัดความสามารถในการทำกำไร (Profit Level Indicator: PLI) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างกำไรจากการดำเนินงานและต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือรายได้ที่ได้รับหรือทรัพย์สินที่ใช้ อย่างไรก็ตามอย่างหนึ่ง³⁹

การศึกษาเปรียบเทียบฉบับนี้ได้เลือกใช้ อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม (Return on Costs: ROC) เป็นตัวชี้วัดความสามารถในการทำกำไร⁴⁰ เนื่องจากกำไรของธุรกิจให้บริการสร้างมาจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงาน นอกจากนี้ ต้นทุนจากการดำเนินงานของบริษัท A TH เกือบทั้งหมดเกิดจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นต้นทุนดังกล่าวจึงสะท้อนความเป็นอิสระของธุรกรรมได้อย่างสมเหตุสมผล และอัตรากำไรต่อต้นทุนรวมจึงเป็นตัวชี้วัดความสามารถในการทำกำไรที่เกี่ยวข้องกับหน้าทำงาน สินทรัพย์ และความเสี่ยงของบริษัท A TH

อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม (ROC) คำนวณจากสูตรดังนี้

อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม (ROC) = กำไรจากการดำเนินงาน ÷ ต้นทุนจากการดำเนินงาน

โดยกำไรจากการดำเนินงานคือรายได้จากการดำเนินงานหักด้วยต้นทุนจากการดำเนินงาน และรายได้จากการดำเนินงานรวมถึงรายได้จากการขายและให้บริการ แต่ไม่รวมดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผล และรายได้อื่น ส่วนต้นทุนจากการดำเนินงานรวมถึงต้นทุนจากการขายและให้บริการ ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร แต่ไม่รวมดอกเบี้ยจ่ายและค่าใช้จ่ายอื่น

จากการศึกษาของบริษัท A TH ปรากฏว่าอัตรากำไรต่อต้นทุนรวม (ROC) ที่คำนวณเฉลี่ย 3 ปีจากงบการเงินระหว่างปี 2016 ถึง 2018 อยู่ในช่วงร้อยละ 2.35 ถึงร้อยละ 8.81 และมีค่ามัธยฐานที่ร้อยละ 5.42⁴¹ ดังนั้นบริษัท A TH จึงตัดสินใจเลือกใช้กำไรส่วนเพิ่มที่ร้อยละ 5 เพื่อเป็นกำไรส่วนเพิ่มสำหรับการเรียกเก็บค่าบริการกับบริษัท A HK

³⁹ วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, “กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ,” (รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 11 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2562), หน้า 23.

⁴⁰ PwC Thailand, “Transfer Pricing Benchmarking Study Report for the Financial Years 2016-2018,” p. 9.

⁴¹ Ibid., p.14.

บทที่ 3

หลักการพิจารณาภาวะภาษีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการโดยการ จัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ การใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และหลักสัญชาติ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศที่ได้รับรายได้จากประเทศไทยในรูปแบบต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ทั้งในกรณีการประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบของสาขาและการมีตัวแทนในประเทศไทย รวมถึงกรณีที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย นอกจากนี้ ยังได้กล่าวถึง การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งในแง่การแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ความเป็นมาและโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรตามร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว ตลอดจนแนวคิดของแผนปฏิบัติการทั้ง 15 ปฏิบัติการของโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษี และการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Actions) เพื่อให้เข้าใจหลักการพิจารณาภาวะภาษีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการโดยการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย และเพื่อการวิเคราะห์ปัญหาในการจัดเก็บภาษีต่อไป

3.1 หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร

3.1.1 หลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้

คำว่า ภาษี หมายถึง ภาระที่ประชาชนมีหน้าที่ต้องนำส่งให้ภาครัฐตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อสนับสนุนรัฐและกิจการของรัฐ โดยอาจอยู่ในรูปของเงินหรือไม่ก็ได้ ซึ่งอาจใช้คำเรียกว่า “ภาษี” หรือชื่ออย่างอื่นก็ได้ แต่ต้องไม่ใช่การบริจาคหรือการจ่ายตามอหยาศัย เมื่อจ่ายภาษีไปแล้วผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนกลับมาโดยตรง หากถ้าผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์โดยตรงแล้วอาจเรียกได้ว่าเป็นค่าธรรมเนียมแทน⁴² และภาษีไม่ใช่สิ่งที่รัฐจัดเก็บในลักษณะที่เป็นค่าปรับหรือค่าเสียหายซึ่งเกิดจากการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

⁴² ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, ภาษี คืออะไร? [ออนไลน์], 20 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.itax.in.th/pedia/ภาษี-คือ/>

จากความหมายข้างต้น คุณลักษณะเฉพาะ 3 ประการที่ทำให้ภาษีแตกต่างจากเงินได้อย่างอื่น ได้แก่ (1) การจัดเก็บที่จะต้องเป็นการบังคับตามกฎหมาย (2) จะต้องเป็นการจัดเก็บโดยหน่วยงานของรัฐบาล และ (3) ผู้ถูกจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ได้รับการตอบแทนในทางตรง⁴³

ภาษีถือเป็นแหล่งเงินได้ที่มีความสำคัญต่อภาครัฐเพื่อที่จะนำเงินมาใช้จ่ายดำเนินกิจการสาธารณะต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีก็ถือเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชนด้วยเช่นกัน ดังนั้น รัฐจึงไม่สามารถมุ่งเพียงการจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดแต่เพียงอย่างเดียว รัฐในฐานะผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีควรต้องคำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควบคู่ไปด้วยเพื่อบรรเทาผลกระทบที่ประชาชนผู้เสียภาษีอาจได้รับ

3.1.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Adam Smith ผู้ได้รับการยกย่องให้เป็นบิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีได้กล่าวถึงหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษี 4 ประการ (Four Maxims Regarding Taxes in General) ไว้ในหนังสือชื่อ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ไว้โดยสรุปได้ดังนี้⁴⁴

(1) ประชาชนทุกคนในประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้ เพราะแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

(2) ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่ต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

(3) การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวัน เวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

(4) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

⁴³ สรรค์ ดันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” (สรรค์ ดันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” (ดุสิตนิพนธ์นิติศาสตร์ดุสิตบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), หน้า 23. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), หน้า 23.

⁴⁴ ธิดา ชินเวศยวงศ์, “การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), หน้า 37-38.

จากหลักการของ Adam Smith ข้างต้น ได้รับการพัฒนาจนกลายเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเวลาต่อมา โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้⁴⁵

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ⁴⁶ ดังต่อไปนี้

1.1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของประชาชนในรูปของตัวเงิน หลักการนี้มองว่าผู้เสียภาษีทุกคนต้องรับภาระเป็นจำนวนที่เท่ากัน เนื่องจากภาระรายจ่ายของรัฐถือเป็นรายจ่ายของส่วนรวม ดังนั้นจึงควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นเท่า ๆ กัน โดยการนำรายจ่ายของรัฐหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี แล้วจึงเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีทุกคนในรูปแบบของการเหมาจ่าย (Lump sum taxes) อย่างไรก็ตาม หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้จะใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่ากัน และรัฐสามารถตรวจสอบจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมดได้เป็นจำนวนที่แน่นอน แต่ในความเป็นจริงแล้วฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนย่อมแตกต่างกันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ หลักการนี้จึงไม่สามารถนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ

1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของประชาชนที่พัฒนามาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ซึ่งไม่สามารถนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้มีหลักการย่อยดังต่อไปนี้

(1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)

หลักผลประโยชน์ที่ได้รับวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของประชาชนจากผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่าต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่า ส่วนผู้ที่รับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่าต้องเสียภาษีให้รัฐน้อยกว่า

หลักการนี้มีทั้งข้อดีและข้อเสีย ข้อดีคือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บได้จะสัมพันธ์กับการใช้จ่ายของรัฐโดยตรง ประชาชนเสียภาษีเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากรัฐบาล ส่งผลให้ประชาชนเสียภาษีด้วยความสมัครใจเนื่องจากได้รับผลประโยชน์โดยตรง ถือเป็นการใช้กลไกตลาดเพื่อจัดสรรบริการสาธารณะช่วยให้รัฐสามารถจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม

⁴⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 60-63.

⁴⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 149-152.

ตาม บริการของรัฐบางอย่างไม่อาจวัดระดับผลประโยชน์ที่ได้รับอย่างชัดเจนได้ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อยของประเทศ เป็นต้น และแม้สามารถวัดระดับของผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับได้อย่างชัดเจน แต่ประชาชนผู้รับบริการของรัฐอาจไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐตามสัดส่วนที่ใช้บริการได้ เช่น การรักษาพยาบาลและการให้ศึกษาโดยรัฐแก่ผู้ยากไร้ เป็นต้น

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-Pay Principle)

หลักการนี้วัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีจากความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน โดยอาจพิจารณาได้จากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย ซึ่งรายได้ถือเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด เนื่องจากมีข้อบกพร่องที่น้อยกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับตัวชี้วัดอื่น

2) หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักความแน่นอนมีหลักว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งในด้านฐานภาษี อัตราภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ไม่ขึ้นอยู่กับอำนาจดุลยพินิจหรือเป็นไปตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ไม่เช่นนั้นอาจก่อปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและปัญหาต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศได้

3) หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวกมีหลักว่า การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกในการชำระภาษีมากที่สุด วิธีการยื่นแบบแสดงรายการ วิธีการชำระภาษี และกำหนดเวลาในการชำระภาษี ไม่ยุ่งยากจนเกินสมควร

4) หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัดมีหลักว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีที่รัฐเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด และประชาชนผู้เสียภาษีเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเสียภาษีน้อยที่สุดด้วยเช่นกัน เนื่องจากรายได้ภาษีที่แท้จริงของรัฐเท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บได้จากผู้เสียภาษีหักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐ หากรัฐเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก รายได้ภาษีที่แท้จริงที่รัฐจะได้ก็ย่อมลดลงตามไปด้วย

5) หลักการยอมรับ (Acceptability)

หลักความประหยัดมีหลักว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นได้รับการยอมรับจากประชาชนว่าเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความยุติธรรม หากประชาชนผู้เสียภาษีเห็นถึงประโยชน์โดยรวมที่จะตนได้รับในอนาคตจากการเสียภาษีให้รัฐ ประชาชนผู้เสียภาษีก็น่าจะเกิดยอมรับและเต็มใจที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐ

6) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติมองว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีที่สามารถบริหารการจัดเก็บได้จริงในทางปฏิบัติ มีวิธีการที่ตรวจสอบได้ และสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากภาษีใดไม่สามารถจัดเก็บได้จริงหรือไม่สามารถตรวจสอบการเสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็ไม่อาจถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดีได้

7) หลักการทำได้ (Productivity)

หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติมองว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีที่สามารถก่อให้เกิดรายได้แก่รัฐเป็นอย่างดี เป็นภาษีที่มีฐานกว้างและสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีและมีรายได้เป็นจำนวนมากโดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี

8) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักความประหยัคดีมีหลักว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีที่สามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้โดยง่าย

3.1.1.2 หลักการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้

จากความหมายของภาษีที่ได้กล่าวไปข้างต้น ภาษีเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อเป็นรายได้มาใช้จ่ายในกิจการสาธารณะในรัฐนั้น โดยอาศัยอำนาจรัฐตามที่กฎหมายของรัฐนั้นได้กำหนดให้ไว้ หรือเรียกว่าอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (Tax jurisdiction) ซึ่งถือเป็นอำนาจที่รัฐแต่ละรัฐมีอยู่ในเขตอำนาจของตนอันเกิดจากอธิปไตยของประเทศนั้น และเป็นอำนาจที่สมบูรณ์ในตนเอง รัฐบาลของแต่ละประเทศสามารถออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรกับประชาชนของตนได้ในรูปแบบต่าง ๆ เช่น พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด กฎกระทรวง หรือประกาศ เป็นต้น โดยเนื้อหาของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศอาจแตกต่างกันตามสภาพสังคม เศรษฐกิจ และประวัติศาสตร์⁴⁷

ในการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดได้นั้น จำเป็นต้องพิจารณาความสัมพันธ์หรือจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) ระหว่างบุคคลนั้นกับรัฐที่ใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษี ความสัมพันธ์นี้มีทั้งความสัมพันธ์เกี่ยวกับตัวบุคคลที่จะเสียภาษี (Tax subject) และความสัมพันธ์เกี่ยวกับสิ่งที่จะต้องเสียภาษีหรือเงินได้ (Tax object) โดยอาจพิจารณาจากการที่ตัวบุคคลที่จะเสีย

⁴⁷ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 23.

ภาษีนั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดหรือถือสัญชาติของรัฐใด หรือสิ่งที่จะต้องเสียภาษีหรือเงินได้นั้นตั้งอยู่ในรัฐใด หรือมีแหล่งกำเนิดอยู่ในรัฐใด การพิจารณาเช่นนี้เป็นที่มาของหลักการการจัดเก็บภาษีเงินได้ 2 หลักการใหญ่ อันได้แก่ หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ นอกจากนี้ ยังมีหลักสัญชาติที่ปรับใช้เพียงในบางประเทศเท่านั้น

โดยทั่วไปแล้วแต่ละประเทศอาจใช้ทั้งหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรควบคู่กัน โดยมักจะใช้หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้ เนื่องจากฐานภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่อ้างอิงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลก และมักจะใช้หลักแหล่งเงินได้เป็นหลักเสริม โดยหลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และหลักสัญชาติมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle)

หลักแหล่งเงินได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากสถานที่ที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น และพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ กล่าวคือเงินได้เกิดขึ้นในรัฐใด รัฐนั้นก็มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรบนเงินได้นั้น หลักแหล่งเงินได้ไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้นั้นจะมีสัญชาติหรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้จัดเก็บภาษีหรือไม่ อย่างไรก็ตาม รัฐแหล่งเงินได้ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของตนได้ ภายใต้หลักการนี้รัฐจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่จำกัด (Limited tax liability)⁴⁸ นอกจากนี้ หลักการนี้ยังมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า หลักอาณาเขต (Territory income basis)⁴⁹ ด้วย

การที่หลักแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแม่ผู้มีเงินได้จะมีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Non-resident) ในรัฐนั้นก็ตาม หลักการนี้จึงเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงตัวเงินได้เองหรือสิ่งที่จะต้องเสียภาษี (Tax object)⁵⁰

การจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้อยู่บนแนวคิดที่ว่า ผู้ใดก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใด ๆ ที่พึงถือเป็นเงินได้จากรัฐใด ถือได้ว่าผู้นั้นมีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดของรัฐนั้นหมดไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ขึ้น ดังนั้นรัฐที่ถูกตัดวงทรัพยากรในรัฐตนย่อมมีสิทธิได้รับ

⁴⁸ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 4.

⁴⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556), หน้า 571.

⁵⁰ จิรฉวี อินทจาร, “ภาษีอากรกับความท้าทายในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล,” (เอกสารวิชาการรายบุคคล หลักสูตรผู้พิพากษาหัวหน้าศาล รุ่นที่ 17 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2561), หน้า 4.

การชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากบุคคลผู้นั้นเพื่อนำมาทำนุบำรุงรัฐของตน⁵¹ อาจกล่าวได้ว่าหลักแหล่งเงินได้พิจารณาสถานที่ที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจเกิดขึ้น (Location of economic activity) ว่าอยู่ในรัฐใด รัฐนั้นถือเป็นสถานที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่ง (Location of wealth) เป็นรัฐแหล่งเงินได้และมีสิทธิจัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคล (Personal service) ถือว่ารัฐที่ผู้มีเงินได้ปฏิบัติหน้าที่ถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกับกรณีเงินได้จากการประกอบกิจการโดยตรง (Business income หรือ Active income) รัฐที่มีการประกอบกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้ กรณีเงินได้จากการลงทุน (Non-business income หรือ Passive income) เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ ถือว่ารัฐที่มีการจ่ายเงินได้เป็นรัฐแหล่งเงินได้ หรือกรณีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ หากอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในรัฐใด รัฐนั้นก็ถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้ เป็นต้น⁵²

ทั้งนี้ ภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้ปรากฏหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้ไว้ในมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle)

หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ และพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่เก็บภาษีกับผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด ก็จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐนั้น ไม่ว่าจะมิเงินได้จากแหล่งใดก็ตาม ภายใต้หลักการนี้ก่อให้เกิดผู้มีเงินได้มีภาระภาษีที่ไม่จำกัด (Unlimited tax liability) เนื่องจากรัฐอันเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอย่างกว้างขวาง โดยรวมถึงเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐตนด้วย (Foreign source income)⁵³ ด้วยเหตุนี้ หลักการนี้จึงมีอีกชื่อหนึ่งว่า หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide income basis)⁵⁴ ด้วย

การจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ใช้แนวคิดที่ว่า ผู้ใดก็ตามที่มาอาศัยเป็นปกติอยู่ในรัฐใด ย่อมต้องใช้ทรัพยากรหรือบริการสาธารณะต่าง ๆ ที่รัฐนั้นได้จัดสรรไว้ให้ ไม่ว่าจะเป็นเป็นสาธารณูปโภคพื้นฐาน ความความคุ้มครองในชีวิต ร่างกาย อนามัย ทรัพย์สิน สิทธิเสรีภาพ ฯลฯ ในขณะเดียวกันบุคคลผู้นั้นก็มีส่วนร่วมสร้างมลภาวะในรูปแบบต่าง ๆ จากการอยู่อาศัยในรัฐนั้น อันถือเป็นต้นทุนทางสังคมในเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้นั้นจึงสมควรได้รับการชดเชยในรูปแบบ

⁵¹ ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 3.

⁵² จิรณี อินทจาร, “ภาษีอากรกับความท้าทายในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล,” หน้า 4-5.

⁵³ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 10-11.

⁵⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 571.

ของสิทธิการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน (Residence) โดยไม่คำนึงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในนั้นจะมีสัญชาติของรัฐตนหรือไม่หรือมีเงินได้มาจากแหล่งเงินได้ในรัฐนั้นหรือนอกรัฐนั้น⁵⁵ หลักนี้จึงเป็นการเก็บภาษีโดยคำนึงถึงตัวบุคคลที่จะต้องเสียภาษี (Tax subject) เป็นสำคัญ⁵⁶

แม้มิได้มีการบัญญัติถึงหลักถิ่นที่สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ไว้โดยชัดเจนในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย แต่การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ได้สะท้อนอยู่ในการตีความบทบัญญัติมาตรา 66 วรรคหนึ่งและวรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร เช่น การที่มาตรา 66 วรรคสองวางหลักให้บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการต่าง ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทย ซึ่งถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากทั้งกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการที่ทำในประเทศไทย (Domestic source income) และจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ (Foreign source income) ด้วย

อย่างไรก็ตาม ประเทศที่พัฒนาแล้วหลายประเทศนิยมใช้หลักสถานที่จัดการที่แท้จริง (Place of effective management) เป็นหลักการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่มุ่งถึงความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลกับรัฐได้ดีกว่าหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง แต่ทำให้รัฐมีความยุ่งยากในการบริหารจัดการมากกว่า เนื่องจากรัฐผู้เก็บภาษีเงินได้จำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงที่ซับซ้อนกว่า⁵⁷

กฎหมายของบางประเทศ เช่น ประเทศอินเดีย และประเทศสิงคโปร์ ได้บัญญัติเพิ่มหลักสถานที่จัดการที่แท้จริงของนิติบุคคลดังกล่าว (Place of effective management)⁵⁸ เข้าไปในหลักเกณฑ์การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบริษัทอีกด้วย

3) หลักสัญชาติ (Citizenship Principle)

หลักสัญชาติเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับตัวผู้มีเงินเช่นเดียวกับหลักถิ่นที่อยู่ แต่หลักสัญชาติจะพิจารณาถึงสัญชาติของผู้มีเงินได้เป็นหลัก กล่าวคือ ผู้ใดมีสัญชาติของรัฐใดก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น โดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีเงินได้ที่

⁵⁵ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 4.

⁵⁶ จิรฉวี อินทจาร, “ภาษีอากรกับความท้าทายในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล,” หน้า 6.

⁵⁷ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 11-12.

⁵⁸ ชินดนัย สังคะคุณ, “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 31.

เกิดขึ้นจากแหล่งใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เป็นเจ้าของสัญชาตินั้นหรือไม่ ดังนั้นหลักการนี้จึงก่อให้เกิดผู้มีเงินได้มีภาระภาษีที่ไม่จำกัด เนื่องจากรัฐอันเป็นเจ้าของสัญชาติของผู้มีเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอย่างกว้างขวางจากทั้งเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกอาณาเขตเช่นเดียวกับหลักถิ่นที่อยู่

การจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักสัญชาติใช้แนวคิดที่ว่า ผู้ใดก็ตามมีสัญชาติของรัฐโดยย่อมได้รับประโยชน์จากรัฐนั้นไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลก เช่น การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนของรัฐตนตามกฎหมาย เป็นต้น โดยสิทธิประโยชน์ที่รัฐให้กับประชาชนของตนนี้ก่อให้เกิดต้นทุนต่อรัฐ ดังนั้นรัฐจึงควรได้รับการชดเชยในรูปของสิทธิการเรียกเก็บภาษี โดยไม่คำนึงว่าประชาชนที่มีสัญชาติของตนจะมีเงินได้มาจากแหล่งใดหรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนหรือไม่

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันมีเพียงไม่กี่ประเทศเท่านั้นที่เลือกใช้การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเม็กซิโก และประเทศฟิลิปปินส์ เป็นต้น⁵⁹

3.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศ

บริษัทต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการค้าหรือแสวงหากำไรจากประเทศไทย ย่อมต้องมีภาระเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยตามหลักการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น โดยประเทศไทยได้ใช้ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 และได้แก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้ทันต่อสภาพเศรษฐกิจและลักษณะการประกอบธุรกิจของประเทศไทยและต่างประเทศเรื่อยมา

ภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศมีความแตกต่างกันออกไปตามรูปแบบการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและการได้รับเงินได้จากประเทศหรือในประเทศ โดยประมวลรัษฎากรได้วางหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้ไว้ในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

3.1.2.1 กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสาขา

บริษัทต่างประเทศอาจประกอบกิจการในประเทศไทยได้ผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทย โดยสำนักงานสาขาก็เป็นนิติบุคคลเดียวกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ และสามารถประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าและสามารถมีรายได้ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์และรายละเอียดที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2

⁵⁹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 5.

แม้ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศไว้อย่างชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติแล้วมักนำมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร⁶⁰ มาเป็นหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้กับสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศที่ตั้งขึ้นในประเทศไทย อันเป็นกรณีที่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้กระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย โดยการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นเป็นไปในลักษณะที่ต่อเนื่องหรือถาวร

เมื่อสำนักงานสาขาในประเทศไทยก่อรายได้ขึ้น สำนักงานสาขานั้นจึงมีหน้าที่นำรายได้และรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ในลักษณะเดียวกับการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

บทบัญญัติมาตรา 66 วรรคสองนี้อยู่บนแนวคิดที่ประเทศไทยอ้างสิทธิการจัดเก็บภาษีจากสำนักงานสาขานหลักแหล่งเงินได้ ดังนั้น บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทยจึงไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศหรือสำนักงานใหญ่ของตนมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย แม้ว่าสำนักงานสาขาในประเทศไทย สำนักงานสาขาในประเทศอื่น ๆ และสำนักงานใหญ่ของบริษัทต่างประเทศจะถือเป็นนิติบุคคลเดียวกันก็ตาม เนื่องจากขอบเขตการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศภายใต้บทบัญญัตินี้ถูกจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม การตีความตามมาตรา 66 วรรคสอง อาจเกิดปัญหากรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทยแต่มีรายได้ที่มีได้เกิดจากการประกอบกิจการผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทย ตัวอย่างเช่น กรณีธนาคารซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ ได้ตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศไทย แต่ได้ปล่อยกู้และได้รับรายได้ดอกเบี้ยจากลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงและไม่ผ่านสำนักงานสาขาของตนในประเทศไทย ทั้งนี้คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3676/2528 ได้มีแนววินิจฉัยว่าธนาคารต่างประเทศนั้นต้องนำดอกเบี้ยที่ได้รับจากการปล่อยกู้ให้กับลูกค้าในประเทศไทยมารวมคำนวณเป็นรายได้ของสำนักงานสาขาในประเทศไทยด้วย โดยคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวมีผลทำนองเดียวกับหลัก Force of attraction ซึ่งมีแนวคิด

⁶⁰ มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม.

ว่าหากบริษัทต่างประเทศได้จัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว แต่ทำกิจการอย่างเดียวกันกับกิจการที่สำนักงานสาขาทำอยู่โดยไม่ผ่านสำนักงานสาขานั้น บริษัทต่างประเทศต้องนำเงินได้จากกิจการนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ของสำนักงานสาขาในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย

สำหรับรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานสาขา อาจมีทั้งรายจ่ายโดยตรง เช่น ค่าจ้างพนักงาน และค่าสาธารณูปโภคที่เกิดขึ้นในสำนักงานสาขานั้นเอง เป็นต้น ซึ่งสำนักงานสาขามีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายได้ และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาในประเทศอื่น แต่มีผลเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของสำนักงานสาขาในประเทศไทยด้วย เช่น ค่าตอบแทนของผู้บริหาร และค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการส่วนกลาง เป็นต้น ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 เรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร จึงจะสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้ได้กำหนดข้อจำกัดไว้ค่อนข้างมาก จึงอาจทำให้กำไรสุทธิของสำนักงานสาขาสูงกว่ากำไรสุทธิที่สำนักงานสาขานั้นก่อให้เกิดขึ้นจริง⁶¹

นอกจากนี้ หากสำนักงานสาขาในประเทศไทยจำหน่ายเงินกำไรที่เหลือหลังจากการเสียภาษีเงินได้แล้วกลับไปให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ สำนักงานสาขาต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักการภาษีในอัตราร้อยละ 10 จากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายนั้น ตามมาตรา 70 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร⁶²

⁶¹ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 6-7.

⁶² มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตรากำไรสุทธิสำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอดังที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2).

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ประมวลรัษฎากรก็ได้มีแนวทางการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 67 (1)⁶³ สำนักงานสาขาที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ สาเหตุที่ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติเฉพาะสำหรับกรณีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทยแยกจากกรณีการประกอบกิจการอื่น เนื่องจากสำนักงานสาขาที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศอาจคำนวณหากำไรสุทธิได้ยาก มาตรา 67 (1) จึงกำหนดให้การรับขนคนโดยสารและการรับขนของเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของรายรับ

3.1.2.2 กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย หรือเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย และบุคคลเหล่านี้ได้ทำให้บริษัทต่างประเทศมีเงินได้ในประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศในกรณีนี้จะปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁴ อันเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้

⁶³ มาตรา 67 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น.

⁶⁴ มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่อาจจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้.

การที่จะพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศมีภาระต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ หรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบดังต่อไปนี้⁶⁵

1) ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ผู้มีเงินได้ต้องเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และดำเนินกิจการในเชิงพาณิชย์เพื่อหากำไร ไม่ว่าจะเป็นิติบุคคลประเภทใดหรือมีชื่อเรียกอย่างไร

2) ผู้มีเงินได้ต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสินค้าจากต่างประเทศ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2526 ได้วางแนวการตีความสำหรับกรณีไว้ว่า บุคคลในประเทศที่เป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อในประเทศไทยสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศจะถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ หรือไม่นั้น บุคคลดังกล่าวต้องกระทำการในลักษณะเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระ (Dependent agent) ของบริษัทต่างประเทศ หากมีลักษณะเป็นตัวแทนอิสระ (Independent agent) จะไม่ถือว่าเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทต่างประเทศมีเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทยและเพื่อให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับความเป็นอิสระของตัวแทน คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีแนวทางการตีความไว้ว่า บุคคลในประเทศดังกล่าวต้องมีคุณลักษณะครบทั้ง 4 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) บุคคลในประเทศดังกล่าวต้องดำเนินการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศเป็นการทั่วไป และมีได้ดำเนินการให้แก่บริษัทต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นการเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่

(2) บุคคลในประเทศดังกล่าวต้องไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงกับบริษัทต่างประเทศอันจะมีผลจำกัดสิทธิของบุคคลในประเทศไม่ให้ดำเนินการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ และต้องไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิในลักษณะเดียวกันในทางปฏิบัติ

⁶⁵ ชินดนัย สังคะคุณ, “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์,” หน้า 40-43.

(3) บุคคลในประเทศดังกล่าวต้องมีได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทต่างประเทศ เป็นค่าตอบแทนจากการดำเนินการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้า นอกจากค่านายหน้า สำหรับการซื้อขายสินค้าในแต่ละครั้งเท่านั้น

(4) สำหรับสินค้าที่ซื้อขาย ผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทยต้องชำระหรือจะชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศที่เป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

สำหรับกรณีอื่นที่นอกเหนือจากกรณีบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ต้องพิจารณาความไม่เป็นอิสระของตัวแทนประกอบกับเงื่อนไขว่า กิจกรรมที่ตัวแทนที่ไม่อิสระดำเนินการนั้น เป็นสาระสำคัญที่ทำให้ธุรกรรมสำเร็จจนเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยหรือไม่ โดยหลักในการพิจารณาของธุรกรรมแต่ละประเภทแตกต่างกันไป ในทางปฏิบัติแล้ว กรมสรรพากรมักพิจารณาประเภทของสัญญาที่ก่อให้เกิดธุรกรรมนั้นเป็นหลัก โดยแยกเป็นสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของ⁶⁶

สำหรับสัญญาซื้อขาย คำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรได้มีแนวทางถือสถานที่ทำสัญญาเป็นเงื่อนไขสำคัญ โดยหากเป็นกรณีสัญญาซื้อขายที่ระบุดัตว์ทรัพย์สินที่จะซื้อขายกันแน่นอน จะถือว่าสัญญาซื้อขายมีผลบังคับแล้วตั้งแต่เมื่อได้ทำสัญญาซื้อขายกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักการของมาตรา 458 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁶⁷ ที่กำหนดให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโอนไปยังผู้ซื้อทันทีที่ได้มีการระบุดัตว์ทรัพย์สินที่ซื้อขาย ดังนั้น หากสัญญาซื้อขายที่มีบริษัทต่างประเทศเป็นคู่สัญญาในฐานะผู้ขายมีการลงนามในประเทศไทย โดยมีตัวแทนในประเทศไทย จะถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย อันเหตุที่ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่คำนึงว่าจะมีการส่งมอบสินค้า หรือมีการชำระเงินกันในประเทศไทยด้วยหรือไม่⁶⁸ หรือแม้ไม่มีการลงนามสัญญาซื้อขายกันในประเทศไทย หรือมีการลงนามที่ต่างประเทศ แต่หากบริษัทต่างประเทศที่เป็นผู้ขายมีตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้งในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่ติดต่อเจรจากับผู้ซื้อในประเทศไทยจนทำให้เกิดสัญญาซื้อขายนั้นแล้ว จะ

⁶⁶ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 8-9.

⁶⁷ มาตรา 458 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายนั้น ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่วันที่ขายได้ทำสัญญาซื้อขายกัน.

⁶⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/5515 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2539

ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้น มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย จนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไร ตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁹

สำหรับสัญญาบริการหรือรับจ้างทำของ คำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรได้มีแนวทางถือสถานที่ให้บริการหรือรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นเงื่อนไขสำคัญ โดยไม่พิจารณาสถานที่ลงนามสัญญาบริการหรือรับจ้างทำของ อันต่างจากสัญญาซื้อขายที่พิจารณาสถานที่ทำสัญญาเป็นสำคัญ เนื่องจากการให้บริการหรือรับจ้างทำของมุ่งถึงผลสำเร็จของงาน โดยผู้ว่าจ้างจะชำระค่าจ้างหรือค่าบริการเมื่องานตามสัญญาสำเร็จ ดังนั้น หากบริษัทต่างประเทศได้ให้บริการหรือรับจ้างทำของโดยส่งลูกจ้างหรือมีตัวแทนเข้ามาให้บริการในประเทศไทย จนเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากการกระทำของลูกจ้างหรือมีตัวแทนนั้น จะถือว่าบริษัทต่างประเทศได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าสัญญาจ้างบริการหรือจ้างทำของลงนามในประเทศหรือต่างประเทศ ตามนัยของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁷⁰

ในกรณีสัญญาให้กู้ยืมเงิน สถานที่ลงนามสัญญาจะถูกใช้เป็นเงื่อนไขสำคัญในการพิจารณาตามมาตรา 76 ทวิ เช่นเดียวกับการขายสินค้า

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าบทบัญญัติตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเงื่อนไขด้านระยะเวลาที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการโดยผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อไว้แต่อย่างใด ดังนั้นหากลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเข้ามาดำเนินการในประเทศไทยเพียงวันเดียวหรือชั่วโมงเดียว จนเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยแล้ว ก็ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศนั้นได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แล้ว

นอกจากนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ได้กล่าวถึงแนวการตีความตัวแทนอิสระเพียงแต่ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศโดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ โดยมีได้กล่าวครอบคลุมถึงกรณีการให้บริการหรือธุรกรรมอื่น ๆ จึงอาจเกิดข้อโต้แย้งหากปรับแนวการตีความตัวแทนอิสระตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยฉบับนี้เข้ากับการตีความเรื่องตัวแทนอิสระในธุรกรรมอื่นได้⁷¹

⁶⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2637-2639/2521 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/15563 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2541

⁷⁰ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/19297 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2533 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/1974 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2538

⁷¹ ชินดนัย สังคะคุณ, “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์,” หน้า 42.

3) บุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี

หากเข้าองค์ประกอบทั้งสองข้อข้างต้น บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยให้กับบริษัทต่างประเทศ จนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม ลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าวมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันกับบริษัทต่างประเทศในฐานะตัวแทนของบริษัทต่างประเทศนั้นในการยื่นรายการและเสียภาษีในนามบริษัทต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.50) และการยื่นแบบประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) รวมถึงแบบ ภ.ง.ด.54 เพื่อนำส่งภาษีเงินได้จากการจำหน่ายกำไรในอัตราร้อยละ 10 ของเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทต่างประเทศจำหน่ายเงินกำไรที่เหลือหลังการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย เช่นเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการผ่านสำนักงานสาขาตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

4) ภาษีเงินได้ที่บุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศมีความรับผิดชอบให้เสียจากกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะคำนวณจากกำไรสุทธิที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าว ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

กำไรสุทธิดังกล่าวต้องเกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ดังกล่าวจะจ่ายมาจากแหล่งภายนอกประเทศหรือภายในประเทศก็ตาม หรือไม่ว่าจะจ่ายด้วยวิธีใดก็ตาม แต่หากมีเงินได้ส่วนใดที่เป็นเงินได้อันเกิดจากการประกอบกิจการภายนอกประเทศ แม้จะเกิดขึ้นโดยบุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทต่างประเทศ บุคคลผู้เป็นตัวแทนนั้นก็ไม่ว่าจำเป็นต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการภายนอกประเทศไทยมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด

5) ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ให้เสียภาษีเงินได้จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

มาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางหลักไว้ว่า หากบุคคลในประเทศไทยผู้ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1)⁷² มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ดังนั้น ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ บุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แทน อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 13/2529 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางแนวทางว่า การที่บุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศจะใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง ได้นั้น ต้องได้รับอนุญาตหรือคำสั่งจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน มิเช่นนั้น จะถือว่าบุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศมิได้ยื่นเสียภาษีเงินได้สำหรับกิจการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศนั้น

3.1.2.3 กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้จากหรือจ่ายในประเทศไทย

ในกรณีที่แม้บริษัทต่างประเทศจะมิได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นก็ต้องมีความรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁷³ โดยผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ

⁷² มาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ในกรณีที่

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร.

⁷³ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม.

ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ที่มีการจ่ายจากหรือในประเทศไทย เว้นแต่กรณีการจ่ายเงินเงินปันผล อันเป็นได้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรา 70 มิได้บัญญัติรายละเอียดหรือความหมายของเงินได้ที่คำว่า “จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย” เอาไว้ ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงมักจะมีการตีความในลักษณะกว้าง ว่าหากเป็นเงินได้นั้นได้จ่ายจากในประเทศไทยหรือจ่ายในประเทศไทยแล้ว จะถือว่าเงินได้นั้นมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย อันเข้าลักษณะที่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁷⁴

3.2 หลักเกณฑ์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

3.2.1 หลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน

3.2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีซ้อน

ภาษีซ้อน (Double taxation) หมายถึง สถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือเงินได้ก้อนเดียวกันถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ⁷⁵ โดยมีสาเหตุมาจากการที่รัฐจำนวนรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐนั้นอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีด้วยหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน กล่าวคือ รัฐที่เป็นแหล่งเงินได้อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ ในขณะที่รัฐที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีบนเงินได้จำนวนเดียวกันตามหลักถิ่นที่อยู่ นอกจากนี้ ยังอาจเกิดจากกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสถานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐซึ่งอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีบนหลักถิ่นที่อยู่ หรือกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้ด้วย

ภาวะภาษีซ้อน อาจจำแนกได้ออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ ๆ ได้แก่ ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ และภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์⁷⁶

1) ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ หมายถึง สถานการณ์ที่ผู้เสียภาษียกเดียวกันถูกจัดเก็บภาษีบนเงินได้จำนวนเดียวกันจากรัฐสองรัฐหรืออาจมากกว่าสองรัฐขึ้นไปต่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บ

⁷⁴ พล ศิริคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 10.

⁷⁵ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 6.

⁷⁶ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 26.

ภาษี จนทำให้กรอบอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีเกิดการทับซ้อน (Overlapping jurisdiction) และก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ โดยแยกออกได้เป็น 3 กรณี ดังนี้⁷⁷

1.1) การซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ (Source/Residence Conflict)

การซ้ำซ้อนในลักษณะนี้เป็นกรณีที่รัฐแต่ละรัฐอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีด้วยหลักการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ รัฐหนึ่งจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ และอีกรัฐหนึ่งใช้หลักถิ่นที่อยู่ จึงทำให้อำนาจการจัดเก็บภาษีของทั้งสองรัฐทับซ้อนกัน และรัฐทั้งสองนั้นต่างอ้างอำนาจรัฐของตนในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันของผู้เสียภาษีรายเดียวกันนั้น

การซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ นี้ มักพบในเงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ ที่รัฐแหล่งเงินได้อ้างหลักแหล่งเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีด้วยการหักภาษีที่ง่าย เมื่อเงินได้จำนวนเดียวกันถูกจ่ายไปยังผู้เสียภาษี รัฐที่ผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ก็จะอ้างหลักถิ่นที่อยู่จัดเก็บภาษีอีกรอบหนึ่งจากเงินได้ที่ได้รับทั่วโลก ซึ่งการซ้ำซ้อนรูปแบบนี้เป็นการซ้ำซ้อนที่มักจะเกิดขึ้นเป็นปกติในการประกอบการค้าระหว่างประเทศ และเป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนมุ่งแก้ไข

1.2) การซ้ำซ้อนระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเอง (Residence/Residence Conflict)

การซ้ำซ้อนในลักษณะนี้เกิดจากการที่ผู้เสียภาษีรายเดียวกันตกอยู่ภายใต้ความหมาย “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ตามกฎหมายของรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐที่ต่างใช้หลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีบนเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลก (Worldwide income) เหมือนกัน ทำให้อำนาจการจัดเก็บภาษีของทั้งรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐเกิดทับซ้อนกันกับตัวผู้เสียภาษีรายเดียวกันนั้น

การซ้ำซ้อนระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเองอาจเกิดได้กับกรณีผู้เสียภาษีเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในรัฐหนึ่งที่พิจารณาผู้มีถิ่นที่อยู่ตามสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) แต่มีสถานที่จัดการบริษัทอยู่ในอีกรัฐหนึ่งที่พิจารณาผู้มีถิ่นที่อยู่ตามสถานที่จัดการที่แท้จริง (Place of effective management) ซึ่งมีผลทำให้บริษัทดังกล่าวมีสถานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองรัฐ และถูกทั้งสองรัฐอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ บริษัทนั้นจึงประสบกับภาวะภาษีซ้ำซ้อนได้

⁷⁷ พล อิศุภต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 12-14.

1.3) การซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง (Source/Source Conflict)

การซ้ำซ้อนในลักษณะนี้เกิดจากที่รัฐมากกว่าหนึ่งรัฐอ้างสิทธิตามหลักแหล่งเงินได้เพื่อเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกัน อันเนื่องจากการให้ความหมายของเงินได้ในกฎหมายของแต่ละรัฐแตกต่างกัน

ตัวอย่างของการซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง เช่น กรณีเงินได้จากการรับจ้างทำของหรือให้บริการ กฎหมายของรัฐหนึ่งอาจกำหนดให้จัดเก็บภาษีเมื่อมีการทำงาน แต่กฎหมายของรัฐหนึ่งอาจกำหนดให้จัดเก็บภาษีเมื่อมีการใช้ผลสำเร็จของงาน ดังนั้น หากมีการรับจ้างทำของหรือการให้บริการในรัฐหนึ่ง แต่ได้นำผลของงานหรือบริการนั้นไปใช้ในอีกรัฐหนึ่ง อาจทำให้ทั้งสองรัฐอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีบนเงินได้จากการรับจ้างทำของหรือให้บริการจำนวนเดียวกันนั้น อันเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยหลักแหล่งเงินได้

2) ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Double Taxation)

ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ หมายถึง สถานการณ์ที่มีการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีคนละราย แต่เป็นการจัดเก็บภาษีบนเงินได้ก่อนเดียวกัน โดยอาจพบได้ในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐหลายรัฐ หรือภายในรัฐเดียวกัน

ตัวอย่างของภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์คือกรณีเช่นผลกำไรของบริษัทหนึ่ง ถูกจัดเก็บภาษีครั้งแรกในระดับของบริษัท และเมื่อบริษัทจ่ายออกเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็จะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนนี้ในรูปเงินได้ของผู้ถือหุ้นอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้นจึงเป็นการเสียภาษีซ้อนจากเงินได้ที่มาจากเงินก่อนเดียวกันนั้น

3.2.1.2 มาตรการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ⁷⁸

มาตรการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ โดยทั่วไปแล้ว มีอยู่ 2 วิธี คือ การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว และการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย

1) การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว (Unilateral Relief)

การขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีฝ่ายเดียว คือ การที่ประเทศใดประเทศหนึ่งซึ่งมักจะเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ ออกกฎหมายภายในเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีแต่เพียงฝ่ายเดียวโดยไม่ได้เจรจาท้าข้อตกลงกับประเทศอื่น

⁷⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15-18.

วิธีการการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว ได้แก่ การอนุญาตให้ผู้เสียภาษีนำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่าย (Deduction of foreign taxes) เพื่อในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศ การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศให้แก่ผู้เสียภาษี (Exemption for foreign source income) และการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีนำภาษีในต่างประเทศมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศ (Credits for foreign taxes)

ข้อดีของการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวคือสามารถดำเนินการได้อย่างสะดวกรวดเร็ว เนื่องจากเป็นการออกกฎหมายบังคับใช้ภายในประเทศ แต่การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวก็มีข้อเสียอยู่หลายประการ อาทิเช่น รัฐบาลของประเทศนั้นอาจยกเลิกกฎหมายภายในเองเมื่อใดก็ได้ ทำให้นักลงทุนขาดเชื่อมั่น นอกจากนี้ การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวยังเปรียบเสมือนการย้ายเงินคงคลังที่ประเทศควรจะได้รับรายได้ภาษีไปยังอีกประเทศที่มีการเก็บภาษี ทำให้ประเทศที่ใช้มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวเสียประโยชน์ ยิ่งไปกว่านั้น นานาประเทศในปัจจุบันโดยเฉพาะประเทศที่พัฒนาแล้วต้องการที่จะสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลของผู้เสียภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หากประเทศใดใช้การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวก็จะไม่สามารถสร้างความร่วมมือดังกล่าวได้ ดังนั้น แม้ประเทศจะใช้มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวที่มีประสิทธิภาพเพียงใดก็ตาม ก็ยังคงต้องเข้าร่วมจัดอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่นด้วย ซึ่งเป็นการใช้มาตรการการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่ายควบคู่กัน

2) การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย (Bilateral Relief)

การขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีสองฝ่าย คือ การที่รัฐบาลของสองประเทศร่วมกันเจรจาและจัดทำข้อตกลงในลักษณะทวิภาคีเป็นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยผลของอนุสัญญานี้ อาจมีผลเพิกถอนหรือจำกัดอำนาจการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ หรือขจัดหรือบรรเทาภาวะภาษีซ้อนในรัฐถิ่นที่อยู่ อันจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์และประเภทเงินได้

การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่ายด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น เป็นวิธีที่นิยมกันระหว่างประเทศในปัจจุบัน ทั้งนี้ สิ่งที่คู่สัญญาทั้งสองประเทศต้องคำนึงถึงในการเจรจาดำเนินการ คือ ความเสมอภาคด้านภาระภาษีของผู้เสียภาษีและผลประโยชน์ของประเทศทั้งสอง

เมื่อตัวแทนของคู่สัญญาทั้งสองประเทศตกลงทำเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อแบ่งสันอำนาจการเก็บภาษีระหว่างกันและหลีกเลี่ยงสถานการณ์การเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างกันแล้ว ผล

ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้มีลงนามไปนั้น จะถูกอนุวัติเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน เพื่อบังคับใช้กับผู้เสียภาษีในประเทศของตนต่อไป⁷⁹

3.2.1.3 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อรัฐสองรัฐเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้นระหว่างกันเป็นข้อตกลงระดับทวิภาคี โดยที่คู่สัญญาแต่ละฝ่ายต่างหวังให้อนุสัญญาภาษีซ้อนบรรลุวัตถุประสงค์เบื้องต้น ดังต่อไปนี้⁸⁰

- 1) เพื่อจัดการภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ และเพื่อเป็นแรงกระตุ้นให้เกิดธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ
- 2) เพื่อก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ ในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างรัฐคู่สัญญา
- 3) เพื่อก่อให้เกิดความแน่นอนในภาระทางภาษีอากรของผู้ทำการค้าและนักลงทุนระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ
- 4) เพื่อจัดการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากรของรัฐคู่สัญญา
- 5) เพื่อแบ่งปันส่วนรายได้ในทางภาษีอากรระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ

3.2.1.4 ผลของอนุสัญญาภาษีซ้อน⁸¹

ผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย มีดังต่อไปนี้

1) ผลต่อประเทศแหล่งเงินได้

ตามการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในกรณีปกติ หากผู้เสียภาษีมีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใด ประเทศนั้นจะมีสิทธิจัดเก็บภาษีบนเงินได้ที่เกิดขึ้นเต็มจำนวน แต่เมื่อประเทศแหล่งเงินได้เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับต่างประเทศแล้ว ประเทศแหล่งเงินได้ต้องตกลงดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดสำหรับเงินได้แต่ละประเภทใน 3 กรณี ได้แก่ การสงวนสิทธิเก็บภาษีในอัตราเดิมตามกฎหมายภายในของตน การลดอัตราภาษี การยกเว้นภาษี ทั้งนี้ผลสำหรับเงินได้แต่ละประเภทจะขึ้นอยู่กับภาระจากประเทศคู่สัญญา และขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของผู้มีเงินได้กับประเทศแหล่งเงินได้ โดยแต่ละกรณีมีรายละเอียดดังนี้

⁷⁹ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 30.

⁸⁰ Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Law*, (London: Sweet & Maxwell Limited, 1994), p. 12.

⁸¹ พล ธีรคุปต์, *สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ*, หน้า 22-29.

1.1) การเก็บภาษีในอัตราเดิม

ประเทศแหล่งเงินได้อาจสงวนสิทธิเก็บภาษีสำหรับเงินได้บางประเภทได้เต็มที่ โดยเก็บในอัตราเดิมตามกฎหมายภายในของตน กรณีนี้มักเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้มีความสัมพันธ์กับประเทศแหล่งเงินได้ในระดับสูง

ตัวอย่างของเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินสงวนสิทธิเก็บภาษีได้มีสิทธิเก็บภาษีในอัตราเดิม ได้แก่ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ กำไรจากธุรกิจ (ในกรณีที่ผู้มีเงินได้เข้ามาผูกพันกับประเทศแหล่งเงินได้ ด้วยการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment: PE) ในประเทศแหล่งเงินได้) และบริการส่วนบุคคล (ในกรณีที่ไมเข้าเงื่อนไขที่ประเทศแหล่งเงินได้ต้องยกเว้นภาษีให้ เช่น การที่ผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินระยะเวลาที่กำหนด และค่าตอบแทนจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นต้น)

1.2) การลดอัตราภาษีโดยประเทศแหล่งเงินได้

ประเทศแหล่งเงินได้อาจตกลงลดอัตราภาษีให้สำหรับเงินได้บางประเภทที่ผู้มีเงินได้ก่อให้เกิดขึ้นในประเทศของตน โดยยอมเสียสิทธิการเก็บภาษีในอัตราเดิมที่สูงกว่าตามที่กฎหมายของตนได้ให้อำนาจไว้

ตัวอย่างของเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินได้ตกลงลดอัตราภาษีให้ ได้แก่ ค่าแห่งสิทธิ (หากผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวรที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิในประเทศแหล่งเงินได้) ดอกเบี้ย และการขนส่งทางเรือระหว่างประเทศ

1.3) การยกเว้นภาษีโดยประเทศแหล่งเงินได้

ประเทศแหล่งเงินได้อาจตกลงยกเว้นภาษีให้กับเงินได้บางประเภทที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศตน แต่ผู้มีเงินได้มีความผูกพันกับประเทศแหล่งเงินได้ในระดับต่ำ หรือเป็นผลมาจากการเจรจาแลกเปลี่ยนกันระหว่างประเทศคู่สัญญา

ตัวอย่างของเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินได้ตกลงยอมยกเว้นภาษีให้ ได้แก่ กำไรจากธุรกิจ (หากผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ อันเป็นสิ่งที่แสดงว่าผู้มีเงินได้มีความผูกพันกับประเทศแหล่งเงินได้ในระดับต่ำ) การขนส่งทางอากาศระหว่างประเทศ และบริการส่วนบุคคล (ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขที่ประเทศแหล่งเงินได้ต้องยกเว้นภาษีให้ เช่น การที่ผู้มีเงินได้มิได้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินระยะเวลาที่กำหนด และค่าตอบแทนมิได้ตกเป็นภาระของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นต้น)

2) ผลต่อประเทศถิ่นที่อยู่

อนุสัญญาภาษีซ้อนอาจมีผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องจัดภาระภาษีซ้อนให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ซึ่งประเทศถิ่นที่อยู่อาจดำเนินการจัดภาษีซ้อนได้โดยการให้เครดิตภาษี หรือการยกเว้นภาษี โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1) การให้เครดิตภาษีโดยประเทศถิ่นที่อยู่

ตามปกติ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็อยู่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมารวมคำนวณภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนตามหลักรายได้ทั่วโลก แต่หากประเทศถิ่นที่อยู่ตกลงให้เครดิตภาษี ผู้มีถิ่นที่อยู่มีสิทธินำภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ (Foreign tax) หรือภาษีที่เสียไปในประเทศแหล่งได้ที่เป็นคู่สัญญามาหักออกหรือเครดิตออกจากภาษีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่บนเงินได้ก่อนเดิวกวานั้น

การเครดิตภาษีมีอยู่ 2 วิธี คือ การเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary credit) และการให้เครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน (Tax sparing credit)

(1) การเครดิตภาษีแบบธรรมดา

การเครดิตภาษีแบบธรรมดา คือการที่ประเทศถิ่นที่อยู่ยอมให้เครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้เสียภาษีเฉพาะจำนวนภาษีที่ไม่เกินกว่าภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่จากเงินได้จากต่างประเทศจำนวนเดียวกันนั้นเท่านั้น

แต่ในบางกรณี ประเทศถิ่นที่อยู่อาจให้เครดิตภาษีแบบเต็มที่ได้โดยไม่มีเงื่อนไข แต่หลักการนี้ยังไม่เป็นที่นิยมในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา เพราะทำให้มีภาระต้องให้เครดิตภาษีต่างประเทศเต็มจำนวนโดยไม่มีข้อจำกัด และอาจมีผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่มีภาระต้องจัดภาษีซ้อนมากกว่าที่เกิดขึ้นจริง เป็นผลให้ประเทศของตนเสียเปรียบประเทศอื่น ๆ ที่มีอัตราภาษีสูงกว่า

(2) การเครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน (Tax sparing credit)

การเครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน (Tax sparing credit) หมายถึง การที่ประเทศถิ่นที่อยู่ยอมให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเครดิตภาษีบนเงินได้ที่ควรจะต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ในความเป็นจริงแล้ว ไม่มีการเสียภาษีนั่นแต่อย่างใด เนื่องจากกฎหมายภายในของประเทศแหล่งเงินได้ยกเว้นภาษีเงินได้นั้น ๆ เช่น ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนของไทย

การเครดิตภาษีเช่นนี้ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ลงนามไว้กับบางประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศเวียดนาม ประเทศออสเตรเลีย ประเทศจีน ประเทศแคนาดา ประเทศอินโดนีเซีย และประเทศลาว โดยส่วนมาก

หลักการ Tax sparing credit นี้ มักจะปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ที่ เป็นประเทศกำลังพัฒนาและประเทศถิ่นที่อยู่ที่เป็นประเทศพัฒนาแล้ว

ตัวอย่างของ Tax sparing credit เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับ ประเทศสหราชอาณาจักร ที่กำหนดว่า “ภาษีไทยที่ต้องชำระ” ให้ถือว่า รวมถึงจำนวนใด ๆ ที่ควร จะต้องชำระเป็นภาษีไทยสำหรับปีใด ๆ แต่ไม่ได้ชำระเพราะ ได้รับยกเว้นหรือลดภาษีเพื่อมุ่งเสริม พัฒนาการทางการศึกษา วิทยาศาสตร์ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม หรือการอื่นใดในประเทศไทย สำหรับปีนั้น ๆ หรือส่วนใด ๆ ของปีนั้น

2.2) การยกเว้นภาษีโดยประเทศถิ่นที่อยู่

ประเทศถิ่นที่อยู่อาจยกเว้นภาษีให้กับเงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนได้มาจาก ต่างประเทศและได้เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้นั้น ซึ่งมีผลทำให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีให้เพียง ประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น

การยกเว้นภาษีโดยประเทศถิ่นที่อยู่ มี 2 กรณี คือ การยกเว้นภาษีแบบธรรมดา และ การยกเว้นภาษีแบบก้าวหน้า

(1) การยกเว้นภาษีแบบธรรมดา

การยกเว้นภาษีแบบธรรมดา หมายถึง การที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่ต้องนำเงินได้ที่เสียภาษีไป ในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก โดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ทั้งสิ้น

(2) การยกเว้นภาษีแบบก้าวหน้า

การยกเว้นภาษีแบบก้าวหน้า หมายถึง การที่ประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิที่จะกำหนดให้นำ เงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี มารวมคำนวณกับเงินได้อื่น ๆ เพื่อ พิจารณาภาระภาษีที่แท้จริง ว่าผู้มีเงินได้ควรที่จะต้องเสียภาษีที่อัตราภาษีเท่าใดก่อน และเมื่อทราบ อัตราภาษีที่แท้จริงแล้ว ผู้มีเงินได้จึงคำนวณภาระภาษีของตนบนเงินได้อื่น ๆ ในอัตราที่แท้จริง โดยไม่ ต้องคำนวณจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีแต่อย่างใด

3.2.2 โครงร่างของภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

แนวทางการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้รับการยอมรับจากหลากหลายประเทศทั่วโลกและ ยึดถือให้เป็นโครงร่างต้นแบบ คือ โครงร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ซึ่งเป็นองค์กรระหว่างประเทศ ก่อตั้งขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1961 โดยได้ถ่ายโอนอำนาจมาจากองค์กร

เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจของกลุ่มประเทศยุโรป (Organization for European Economic Co-operation: OEEC) ที่เดิมมีวัตถุประสงค์เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจของประเทศโลกเสรีในทวีปยุโรประหว่างสมัยสงครามเย็น เมื่อเปลี่ยนแปลงองค์กรมาเป็น OECD และเปิดประเทศต่าง ๆ จากนอกทวีปยุโรปเข้ามาเป็นสมาชิก วัตถุประสงค์จึงได้เปลี่ยนไปเป็นเพื่อส่งเสริมและกระตุ้นการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจระหว่างประเทศและการค้าโลก ด้วยความร่วมมือของประเทศสมาชิกที่ยึดมั่นในการปกครองระบอบประชาธิปไตยและระบบเศรษฐกิจแบบตลาดเสรี OECD จะทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการแก้ไขปัญหาทางนโยบายเศรษฐกิจทั่วไปที่ประเทศสมาชิกมักจะพบ รวมถึงการรวบรวมเปรียบเทียบนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศสมาชิก เพื่อจัดทำเป็นข้อตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศหรือแนวปฏิบัติที่ดีอันเป็นมาตรฐานกลาง และให้ประเทศสมาชิกรับไปปรับใช้ในประเทศของตน

ปัจจุบัน OECD มีประเทศสมาชิก 37 ประเทศ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเป็นประเทศรายได้สูง (High-income economy) และมีดัชนีการพัฒนามนุษย์ (Human Development Index: HDI) ในระดับที่สูง หรือเรียกได้ว่าเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว โดยประเทศสมาชิกของ OECD มีผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) ในปี ค.ศ. 2017 รวมกันถึงร้อยละ 62.2 ของปริมาณ GDP รวมทั้งโลก นอกจากนี้ OECD ยังเป็นหนึ่งในองค์กรระหว่างประเทศที่เป็นผู้สังเกตการณ์ของสมัชชาใหญ่แห่งสหประชาชาติ (United Nations General Assembly) อีกด้วย⁸²

โครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Model Tax Convention) นี้ นอกจากจะมีอิทธิพลต่อการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนในระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกันเองแล้ว ประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกของ OECD ยังยึดโครงสร้างต้นแบบฉบับนี้มาเป็นแม่แบบด้วยเช่นกัน แต่นอกจากโครงสร้างต้นแบบของ OECD แล้ว หลายประเทศทั่วโลกยังได้นำโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การสหประชาชาติ (United Nations: UN) หรือ UN Model Double Taxation Convention มาเป็นอีกแม่แบบหนึ่งของการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มักถูกนำมาใช้ในการเจรจาระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศที่กำลังพัฒนา มากกว่าโครงสร้างต้นแบบฉบับของ OECD เนื่องจากมีการคำนึงถึงสถานภาพทางเศรษฐกิจที่ไม่เสมอภาคกันและความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจของประเทศคู่สัญญามากกว่า

โครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN ได้แบ่งเนื้อหาภายในอนุสัญญาภาษีซ้อนออกเป็น 7 หมวด (Chapter) ด้วยกัน และในแต่ละหมวดประกอบด้วยบทบัญญัติแบ่งเป็น

⁸² Wikipedia, OECD [Online], 2021, 10 April. Available from <https://en.wikipedia.org/wiki/OECD>

ข้อ (Article) ซึ่งการจัดลำดับของบทบัญญัติในโครงสร้างต้นแบบของ UN อาจจะมีแตกต่างกันเล็กน้อย แต่มีเนื้อหาคล้ายคลึงกัน โครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับที่ 10 ที่ประกาศเมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน ค.ศ. 2017 ซึ่งเป็นฉบับที่มีการปรับปรุงเพิ่มเติมครั้งสำคัญ และเป็นนิยมใช้อ้างอิงกันในปัจจุบัน ซึ่งอาจแบ่งประเภทเนื้อหาได้ออกเป็น 6 ประเภทคร่าว ๆ ดังต่อไปนี้⁸³

3.2.2.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับเนื้อหาการบังคับใช้

บทบัญญัติเกี่ยวกับเนื้อหาการบังคับใช้ ประกอบด้วย หมวดที่ 1 ขอบเขตของอนุสัญญา (Scope of the convention) ข้อ 1 ขอบข่ายด้านบุคคล (Persons covered) ข้อ 2 ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย (Taxes covered) และหมวดที่ 7 บทบัญญัติสุดท้าย (Special Provisions) ข้อ 31 การเริ่มบังคับใช้ (Entry into force) ข้อ 32 การเลิกใช้ (Termination)

ซึ่งขอบข่ายของการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนมีประเด็นควรต้องพิจารณาดังนี้

1) ขอบข่ายทางด้านบุคคล (Personal Scope)

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อตกลงในลักษณะทวิภาคีที่ผูกพันเฉพาะรัฐคู่สัญญาสองฝ่าย ดังนั้น บุคคลที่มีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญานั้น ๆ ต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา รัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐเท่านั้น

ขอบข่ายทางด้านบุคคลถูกสะท้อนในข้อ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (ขอบข่ายด้านบุคคล) ซึ่งกำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนใช้บังคับกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ และข้อ 4 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (ผู้มีถิ่นที่อยู่) ได้กำหนดว่า บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 1 หมายถึงบุคคลใด ๆ ที่ต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น โดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ดังนั้น การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบุคคลตามข้อ 1 และข้อ 4 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงต้องพิจารณาตามกฎหมายภาษีของรัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐ

สำหรับประเทศไทย กรณีบุคคลธรรมดา ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วันในปีภาษี จะถือว่าถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีนิติบุคคล แม้ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติเกณฑ์การพิจารณาถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลไว้ชัดเจน แต่อาจพิจารณาได้จากบทบัญญัติมาตรา 66 ว่า บริษัทใดที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะถือว่าถิ่นที่อยู่ในทางภาษีในประเทศไทย

⁸³ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 34-35.

2) ขอบข่ายด้านภาษี (Taxes covered)

อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไปแล้วจะครอบคลุมเฉพาะภาษีทางตรง (Direct tax) อันได้แก่ ภาษีเงินได้ (Income tax) และภาษีทรัพย์สิน (Capital tax) แต่ไม่ครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อม (Indirect tax) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากภาษีทางอ้อมจะถูกจัดเก็บตามหลักอาณาเขตเฉพาะในเขตประเทศของนั้น ๆ เท่านั้น ดังนั้น โดยหลักการแล้วภาษีทางอ้อมจึงไม่ประสบกับความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ที่ประเทศไทยเข้าทำกับต่างประเทศครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้ แต่ไม่ได้ครอบคลุมภาษีทรัพย์สิน

3.2.2.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับคำนิยาม

บทบัญญัติเกี่ยวกับคำนิยาม ประกอบด้วย หมวดที่ 2 คำนิยาม (Definition) ข้อ 3 บทนิยามทั่วไป (General definitions) ข้อ 4 ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) และอาจพบคำนิยามของบางคำอยู่ภายในข้อบทอื่น ๆ ด้วย เช่น ความหมายของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์” ในข้อบทที่ 6 (2) เป็นต้น

ในกรณีบทบัญญัติข้อ 4 ผู้มีถิ่นที่อยู่ เป็นการขยายความของบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐที่ระบุไว้ในข้อ 1 ขอบข่ายด้านบุคคล ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ แต่หากพิจารณาตามกฎหมายภายในแล้ว พบว่าบุคคลใดเข้าเกณฑ์การเป็นถิ่นที่อยู่ในทั้งสองประเทศ ก็จำเป็นต้องพิจารณาหลัก Tie-breaker rules ที่ถูกวางหลักไว้ในข้อ 4 นี้ เป็นเครื่องชี้วัดว่าบุคคลนั้นควรมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด⁸⁴

หลัก Tie-breaker rules เป็นการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของบุคคลนั้นกับประเทศคู่สัญญาทั้งสองว่าผูกพันกับประเทศใดมากกว่า โดยกรณีบุคคลธรรมดา อาจพิจารณาจากเรียงลำดับตามถิ่นที่อยู่ถาวร ความสัมพันธ์ทางส่วนตัวและทางเศรษฐกิจ (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ) ที่อยู่เป็นปกติวิสัยและสัญชาติ แต่หากยังไม่สามารถระบุถิ่นที่อยู่ตามเกณฑ์ดังกล่าวได้ ให้เจ้าหน้าที่ของรัฐคู่สัญญาทั้งสองเจรจาหาข้อตกลงร่วมกัน⁸⁵ ส่วนกรณีนิติบุคคล เนื่องจากประเทศไทยพิจารณาสถานที่จดทะเบียนเป็นเกณฑ์ตัดสินถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล แต่ในบางประเทศพิจารณาสถานที่จัดการที่แท้จริงเป็นเกณฑ์ตัดสิน ดังนั้น หากเกิดปัญหาขัดแย้งเรื่องถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล เจ้าหน้าที่ของรัฐคู่สัญญาทั้งสองต้องร่วมกันเจรจาหาข้อตกลงเช่นกัน⁸⁶

⁸⁴ พล อีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 19-20.

⁸⁵ สารีท ทองประคำ, ภาวะภาษีของบริษัทต่างประเทศและสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: สรรพากรสาส์น, 2551), หน้า 333.

⁸⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 279.

ในกรณีสำนักงานสาขา การพิจารณาว่าสำนักงานสาขาควรต้องใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศใดนั้น ต้องพิจารณาจากขอบเขตการบังคับใช้เรื่องบุคคล กล่าวคือ บุคคลที่จะมีสิทธิใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา และผู้มีถิ่นที่อยู่ หมายถึงบุคคลที่เสียภาษีให้กับรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีอากร ดังนั้น หากพิจารณาว่าบริษัทมีถิ่นที่อยู่ตามสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง และสำนักงานสาขาเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทนั้น สำนักงานสาขาก็ต้องใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่สำนักงานใหญ่ของบริษัทนั้นจดทะเบียนจัดตั้งขึ้น⁸⁷

3.2.2.3 บทบัญญัติในส่วนเนื้อหา

บทบัญญัติในส่วนเนื้อหาซึ่งจะนำมาใช้บังคับกับเงินได้แต่ละประเภท และกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐคู่สัญญา แบ่งออกเป็นตามประเภทภาษีสองหมวด ได้แก่ หมวดที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้ (Taxation of Income) ข้อ 6 รายได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Income from immovable property) ข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ (Business profits) ข้อ 8 การขนส่งระหว่างประเทศทางเรือและอากาศ (International shipping and air transport) ข้อ 10 เงินปันผล (Dividends) ข้อ 11 ดอกเบี้ย (Interest) ข้อ 12 ค่าสิทธิ (Royalties) ข้อ 13 ผลได้จากทุน (Capital gains) ข้อ 15 เงินได้จากการจ้างงาน (Income from employment) ข้อ 16 ค่าปฎิบัติการของกรรมการ (Directors' fees) ข้อ 17 นักแสดงและนักกีฬา (Entertainers and sportspersons) ข้อ 18 เงินบำนาญ (Pensions) ข้อ 19 งานรัฐบาล (Government service) ข้อ 20 นักเรียน (Students) ข้อ 21 เงินได้อื่น ๆ (Other income) และหมวดที่ 4 การจัดเก็บภาษีจากทุน (Taxation of capital) ข้อ 22 ทุน (Capital)

อย่างไรก็ตาม ส่วน ข้อ 14 บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent personal services) ได้ถูกยกเลิกไปโดย OECD ในปี ค.ศ. 2000 มีผลทำให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไปตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติข้อ 7 กำไรจากธุรกิจแทน เนื่องจากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะทำนองเดียวกับการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ

นอกจากนี้ เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ที่ประเทศไทยเข้าทำกับต่างประเทศครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้แต่ไม่ได้ครอบคลุมถึงภาษีทรัพย์สิน ดังที่กล่าวถึงข้อขัดแย้งด้านภาษีในข้อ 2 ของอนุสัญญา ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยส่วนใหญ่จึงมิได้บัญญัติถึงหมวดที่ 4 การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเอาไว้

⁸⁷ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 20-21.

3.2.2.4 บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการขจัดภาษีซ้อน

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการขจัดภาษีซ้อน ถูกระบุอยู่ในหมวดที่ 5 วิธีการขจัดภาษีซ้อน (Methods for elimination of double taxation) ซึ่งกำหนดทางเลือกในสองลักษณะ ข้อ 23A วิธีการยกเว้นภาษี (Exemption method) และข้อ 23B วิธีการเครดิตภาษี (Credit method) นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องในหมวดที่ 6 บทบัญญัติพิเศษ (Special Provisions) ข้อ 25 วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure) อีกด้วย

3.2.2.5 บทบัญญัติเพื่อการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

บทบัญญัติเพื่อการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ประกอบด้วย หมวดที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้ (Taxation of Income) ข้อ 9 วิสาหกิจในเครือเดียวกัน (Associated enterprises) หมวดที่ 6 บทบัญญัติพิเศษ (Special Provisions) ข้อ 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ (Exchange of information) ข้อ 27 ความช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษี (Assistance in the collection of taxes) ข้อ 29 การใช้สิทธิประโยชน์ (Entitlement to benefits)

สำหรับข้อ 29 การใช้สิทธิประโยชน์ เป็นส่วนหนึ่งของมาตรการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลชาติที่สาม (Anti-treaty shopping measures) เนื่องจากการใช้หลักถิ่นที่อยู่เพียงอย่างเดียวในการพิจารณาว่าบุคคลใดควรได้รับสิทธิเข้าใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น อาจเป็นช่องทางให้บุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเข้ามาแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ตัวอย่างเช่น กรณีที่บุคคลจากชาติที่สามซึ่งไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เข้ามาจัดตั้งบริษัทในประเทศไทยที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเพื่อใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว หรือกรณีที่นักลงทุนที่มาจากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยอยู่แล้วแต่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ที่พึงได้จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น บทบัญญัติข้อ 29 จึงวางหลักเกณฑ์การพิจารณาบริษัทที่จะมีสิทธิใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ๆ เพิ่มเติมจากคุณสมบัติผู้มีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 4 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ต้องพิจารณารายละเอียดอื่น ๆ เช่นว่า ผู้ถือหุ้นของบริษัทนั้นว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาหรือไม่ (Ownership test) เพิ่มเติมจากการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบริษัทนั้นแล้ว

อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับอาจระบุมาตรการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลชาติที่สามนี้ในชื่อที่แตกต่างกัน เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติไว้ในข้อ 18 การจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on benefits) เป็นต้น

3.2.2.6 บทบัญญัติอื่น ๆ

บทบัญญัติอื่น ๆ ได้แก่ หมวดที่ 6 บทบัญญัติพิเศษ (Special Provisions) ข้อ 24 การไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination) ข้อ 28 ผู้แทนทางการทูตและเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุล (Members of diplomatic missions and consular posts) ข้อ 30 การขยายขอบเขตการใช้บังคับในทางเขตแดน (Territorial extension)

3.2.3 สถานประกอบการถาวรภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อน

ข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ ของร่างสนธิสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้วางหลักการการเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจ (Business profit) ไว้ว่าประเทศแหล่งเงินได้จะไม่สามารถเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาได้ เว้นแต่จะได้ประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้⁸⁸

จากดังนั้น สถานประกอบการถาวร (Permanent establishment: PE) จึงถือเป็นจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) อย่างหนึ่งที่บ่งชี้ระดับความสัมพันธ์ของผู้มีเงินได้กับประเทศแหล่งเงินได้ หากผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ถือว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีเงินได้และประเทศแหล่งเงินได้อยู่ในระดับที่สูงเพียงพอที่จะทำให้ประเทศแหล่งเงินได้อ้างมีสิทธิเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศของตนได้อย่างเต็มที่ และประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่จัดการภาษีซ้อนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนต้องแบกรับ แต่หากผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ จะถือว่าความสัมพันธ์ระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และผู้มีเงินได้อยู่ในระดับที่น้อยเกินไป ประเทศแหล่งเงินได้จึงต้องให้การยกเว้นการเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศของตน และให้สิทธิประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดเก็บภาษีแทน

ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองมิได้ให้คำนิยามกับคำว่าสถานประกอบการถาวรเอาไว้ แต่โครงสร้างต้นแบบสนธิสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ให้คำนิยามของสถานประกอบการถาวรไว้ข้อ 5 สถานประกอบการถาวรในทั้งความหมายทั่วไปและความหมายเฉพาะ โดยในการพิจารณาสถานประกอบการถาวรจำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงของสถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะและในความหมายทั่วไปควบคู่กัน โดยหากพิจารณาข้อเท็จจริงแล้วไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะ จำเป็นต้องพิจารณาต่อว่าข้อเท็จจริงนั้นเข้าเงื่อนไขการ

⁸⁸ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 1, p. 116.

เป็นสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปด้วยทุกครั้ง ก่อนที่จะสรุปว่ามีหรือไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

3.2.3.1 สถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป⁸⁹

ความหมายทั่วไปของสถานประกอบการถาวรระบุไว้ข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ว่า “สถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน”

โดยจากคำนิยามข้างต้น สถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปมีองค์ประกอบ 3 ประการ ดังนี้

1) วิสาหกิจต้องมีสถานธุรกิจ (Place of business)

องค์ประกอบข้อแรกของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป คือ การมีสถานธุรกิจ โดยสถานธุรกิจในที่นี้ หมายความว่า สถานที่ใด ๆ ที่วิสาหกิจหรือผู้ประกอบการ (Enterprise) ใช้ประกอบธุรกิจ และครอบคลุมสถานที่หรือบริเวณ (Premises) สิ่งอำนวยความสะดวก (Facilities) หรือสิ่งติดตั้ง (Installations) ใด ๆ ที่ใช้สำหรับประกอบกิจการด้วย โดยผู้มีเงินได้ไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของหรือมีกรรมสิทธิ์ในสถานธุรกิจนั้น แต่ต้องมีสิทธิใช้สถานธุรกิจนั้นในการประกอบธุรกิจของตนได้ (At its disposal) ตัวอย่างเช่น กรณีที่เช่าพื้นที่สำนักงาน ตลาดหรือคลังสินค้า หรือการได้รับอนุญาตให้ใช้พื้นที่ แม้ว่าพื้นที่นั้นจะตั้งอยู่ในสถานที่ของผู้ประกอบการอื่กรายก็ตาม⁹⁰

2) สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (Fixed)

องค์ประกอบข้อที่สองของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป คือ สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ หรือเป็นปกติวิสัย ซึ่งเป็นสิ่งบ่งบอกความถาวรของสถานธุรกิจนั้น ซึ่งหมายถึงสถานธุรกิจนั้นต้องสามารถระบุที่ตั้งทางกายภาพ (Physical location) ได้

หากสถานธุรกิจนั้นสามารถเห็นถึงความถาวรได้ตั้งแต่วันแรกที่มี ถือได้ผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรตั้งแต่วันแรกที่มีสถานธุรกิจนั้น เช่น การตั้งสำนักงานสาขาย่อยแสดงถึงความถาวรตั้งแต่วันแรกที่จัดตั้งสำนักงานสาขานั้น แต่ในกรณีที่สถานธุรกิจนั้นในช่วงแรกมีลักษณะชั่วคราว ยังไม่มีความถาวร และสถานธุรกิจนั้นตั้งอยู่เกินระยะเวลาหนึ่ง จะอาจถือสถานธุรกิจนั้นว่า ตั้งอยู่เพียงชั่วคราวอีกต่อไป แต่จะถือว่ามีสถานธุรกิจนั้นลักษณะประจำ และถือเป็นสถานประกอบการ

⁸⁹ พล ศิริคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 38-40.

⁹⁰ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 10, p. 118.

ถาวรตั้งแต่วันแรกที่ตั้งขึ้น เช่น การเช่าห้องในโรงแรม หรือการใช้พื้นที่สำนักงานของบริษัทในเครือเกิน 6 เดือน เป็นต้น⁹¹

3) วิสาหกิจต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น (Through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)

องค์ประกอบข้อสุดท้ายของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป คือ การประกอบกิจการผ่านทางสถานธุรกิจประจำนั้น หรือกล่าวได้ว่า สถานประกอบการถาวรจะเกิดขึ้น เมื่อโดยวิสาหกิจหรือผู้ประกอบการเริ่มใช้สถานธุรกิจประจำนั้นในการประกอบกิจการไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

3.2.3.2 สถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะ⁹²

เนื่องจากสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป เป็นการให้ความหมายคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้โดยกว้าง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความยากลำบากและความขัดแย้งในการตีความระหว่างประเทศคู่สัญญาได้ ดังนั้น ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จึงได้บัญญัติความหมายเฉพาะของสถานประกอบการถาวรไว้ในข้อ 5 ด้วย โดยที่รายละเอียดของสถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะอาจแตกต่างกันตามการเจรจาตกลงของประเทศคู่สัญญา แต่ในกรณีที่ยกข้อเท็จจริงไม่เข้าองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะแล้ว ยังคงต้องกลับไปพิจารณาองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปเสมอ

สถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะ อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset PE)

สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน เป็นกรณีตามข้อ 5 วรรคสอง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งบัญญัติว่า สถานประกอบการถาวรโดยเฉพาะ ให้รวมถึง 6 สถานธุรกิจ ได้แก่ (ก) สถานจัดการ (ข) สาขา (ค) สำนักงาน (ง) โรงงาน (จ) โรงช่าง และ (ฉ) เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน หรือก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

⁹¹ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 33, p. 124.

⁹² พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 42-49.

ทั้งนี้ เป็นที่เข้าใจกันว่าสถานธุรกิจที่ถูกกำหนดให้เป็นสถานประกอบการถาวร ประเภททรัพย์สินทั้ง 6 ชนิดข้างต้น ต้องเข้าลักษณะเป็นสถานธุรกิจประจำข้อ 5 วรรคหนึ่ง ซึ่งองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปด้วย⁹³

2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity PE)

สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม เป็นกรณีตามข้อ 5 วรรคสาม ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งกำหนดให้ ที่ตั้งอาคาร (Building site) หรือ โครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบ (Construction or installation project) ที่ดำรงอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 12 เดือน เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

คำว่า “ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการประกอบ” ตามข้อ 5 วรรคสาม นี้ หมายถึง การก่อสร้างอาคาร ถนน สะพาน และการปรับปรุง (Renovation) อาคารและสิ่งก่อสร้างต่าง ๆ ส่วนคำว่า “โครงการประกอบ” ยังได้รวมถึงการประกอบเครื่องจักรต่าง ๆ ไม่ว่าจะอยู่ในอาคารหรือไม่ก็ตามด้วย⁹⁴

ระยะเวลาที่ใช้ทดสอบความถาวรของสถานธุรกิจ (Time test) นี้ อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามการเจรจาตกลงของประเทศคู่สัญญา โดยเริ่มต้นนับตั้งแต่วันที่เริ่มโครงการต่อเนื่องไปจนโครงการนั้นจบสิ้น โดยเวลากรณีที่โครงการต้องหยุดงานระหว่างที่โครงการยังดำเนินอยู่ เช่น การหยุดงานเนื่องจากเหตุสุดวิสัย⁹⁵

นอกจากนี้ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ยังได้เพิ่มเติมบทบัญญัติภายใต้ข้อ 5 วรรคสาม (ข) ด้วยหลักเกี่ยวกับการบริการใด ๆ ผ่านทางบุคลากรที่ดำรงอยู่เกินระยะเวลาที่กำหนด เป็นกิจกรรมที่เข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย โดยอาจเรียกได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทบริการ (Service PE) ตัวอย่างเช่น ข้อ 5 วรรคสาม (ข) แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน กำหนดให้การบริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่น หากลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นเข้ามาให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 90 วัน ในรอบระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทบริการด้วย

⁹³ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 45, p. 127.

⁹⁴ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 50, p. 129.

⁹⁵ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 55, p. 130.

3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency PE)

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน เป็นกรณีตามข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งกำหนดให้ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ หรือมิใช่ตัวแทนที่ประกอบกิจการนั้น ๆ โดยเป็นปกติและโดยอิสระ ไม่ว่าจะจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล หากตัวแทนที่ไม่อิสระนั้นมีอำนาจในการเจรจาสัญญา (Conclude contracts) ในนามของตัวการ และใช้อำนาจนั้นเป็นประจำ (Habitually) ในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นสถานประกอบการถาวรด้วย

โดยคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ขยายความถึงหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามข้อ 5 วรรคห้า ว่า ข้อเท็จจริงต้องเข้าเงื่อนไขครบ ทั้งหมดดังต่อไปนี้⁹⁶

- ตัวแทนไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล กระทำการในประเทศแหล่งเงินได้ ในนามของวิสาหกิจหรือผู้ประกอบการ
- ตัวแทนนั้น ได้ใช้อำนาจนั้นเป็นประจำเป็นปกติสัปดาห์ในการเจรจาสัญญา หรือมีบทบาทหลักในการเจรจาสัญญาเป็นประจำเป็นปกติสัปดาห์ โดยที่ปกติแล้ว ผู้ประกอบการมีต้องแก้ไขปรับปรุงสาระสำคัญของสัญญานั้นแต่อย่างใด
- สัญญาที่ตัวแทนกระทำขึ้นนั้น ไม่ว่าจะอยู่ในนามของผู้ประกอบการหรือไม่ หรือเป็นการโอนสิทธิของผู้ประกอบการ หรือให้สิทธิในการใช้การใช้ทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการเป็นเจ้าของหรือมีสิทธิในการใช้ หรือเป็นสัญญาที่ผู้ประกอบการเป็นผู้ให้บริการ

ในกรณีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ถือเสมือนเป็นสถานประกอบการถาวร (Deemed permanent establishment)⁹⁷ เนื่องจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนี้แตกต่างจากสถานธุรกิจประจำตามที่ข้อ 5 วรรคหนึ่ง (สถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป) และวรรคสอง (สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน) แต่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การมีตัวแทนในลักษณะดังกล่าวมีผลในการประกอบธุรกิจเท่ากับการมีสถานประกอบธุรกิจประจำ

ตามคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 5 วรรคห้า ข้างต้น ตัวแทนจะถือเป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการหรือผู้ประกอบการ ถ้ามีอำนาจในการเจรจาสัญญาเป็นประจำ หรือมีบทบาทหลักในการก่อให้เกิดการทำสัญญาโดยมิได้มีการแก้ไขในสาระสำคัญโดยตัวการ ไม่ว่าจะ

⁹⁶ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 84, p. 141.

⁹⁷ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 82, p. 141.

ตัวแทนจะทำสัญญานั้นในนามตัวการหรือไม่ และในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 5 วรรคหก ได้กำหนดให้ หากบุคคลใดกระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดแทนวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด (Closely related) เช่น ถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง จะไม่ถือว่าบุคคลนั้นไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระในส่วนที่เกี่ยวกับการทำการแทนวิสาหกิจดังกล่าว

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยลงนามกับประเทศคู่สัญญาส่วนใหญ่ มักขอเพิ่มเติมลักษณะการดำเนินการของตัวแทนเพื่อให้ตัวแทนเข้าเงื่อนไขการเป็นสถานประกอบการถาวรได้ง่ายขึ้นตามแนวทางในการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN เช่น การที่ตัวแทนดำเนินการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยให้กับตัวการ⁹⁸ และตัวแทนที่เก็บรักษาสินค้าของตัวการ และส่งมอบสินค้านั้นในนามตัวการเป็นปกติวิสัย⁹⁹ ถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนด้วย

อย่างไรก็ตาม หากตัวการในต่างประเทศมีตัวแทนในประเทศไทยที่ก่อให้เกิดเงินได้ โดยตัวแทนนั้น มิได้มีหน้าที่จัดหาคำสั่งซื้อ เจริญหรือลงนามในสัญญา หรือส่งมอบสินค้าเป็นปกติวิสัยแล้ว ก็ยังไม่อาจถือว่าตัวแทนนั้นหลุดจากนิยามของสถานประกอบการถาวร แต่จำเป็นต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปตามข้อ 5 วรรคหนึ่งด้วยเสมอ

กรณีตัวแทนจัดหาคำสั่งซื้อให้กับตัวการในต่างประเทศนี้ เนื่องจากมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กล่าวถึงกรณีที่บริษัทต่างประเทศ มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย และเป็นเหตุบริษัทต่างประเทศเกิดเงินได้ในประเทศไทย ซึ่งบุคคลเช่นว่านั้นได้ทำงานให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2526 ที่อาจสรุปได้ว่า หากลูกค้าในประเทศไทยว่าจ้างตัวแทนในประเทศไทยจัดหาหรือซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการในต่างประเทศ โดยที่ตัวแทนจัดซื้อในประเทศไทยมิได้มีข้อตกลงกับผู้ประกอบการในต่างประเทศ และมีได้รับค่าตอบแทนใด ๆ จากผู้ประกอบการในต่างประเทศ แต่ได้รับค่าบริการในการดำเนินการจากลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงแล้ว ตัวแทนจัดซื้อเหล่านั้นย่อมไม่ควรถูกถือว่าเป็น ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ของผู้ประกอบการในต่างประเทศ เนื่องจากถือว่าตัวแทนจัดซื้อในประเทศไทยนั้นเป็นตัวแทนอิสระ และไม่มีนิติสัมพันธ์ต่อใด ๆ กับผู้ประกอบการในต่างประเทศ

ศาลฎีกา ได้เคยวางแนววินิจฉัยตามนัยของมาตรา 76 ทวิ ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ว่า หากตัวแทนจัดซื้อของลูกค้าในประเทศไทยเป็นกลุ่มบริษัทเดียวกันกับผู้ประกอบการ

⁹⁸ UN Commentaries on the Articles of the Model Double Taxation Convention, Article 5, para 89, p. 190.

⁹⁹ UN Model Double Taxation Convention 2017, Article 5, p. 5 (b).

ในต่างประเทศ อันเป็นการเปิดโอกาสให้คู่สัญญาร่วมกันจัดรูปแบบธุรกรรมให้ตัวแทนในประเทศไทย ทำหน้าที่เป็นตัวแทนของลูกค้า แทนที่จะทำหน้าที่เป็นตัวแทนขายของบริษัทแม่ในต่างประเทศ ตามปกติ อาจถือว่ามีพฤติกรรมการที่เชื่อได้ว่าเป็นการวางแผนภาษี และถือว่าตัวแทนจัดซื้อนั้นเป็นตัวแทนขายสินค้าของผู้ประกอบการในต่างประเทศได้

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนนี้ เป็นกรณีที่มีปัญหาในการพิจารณา ค่อนข้างมากในทางปฏิบัติ เพราะนอกจากจะต้องพิจารณาความอิสระหรือไม่อิสระของตัวแทนแล้ว ยังต้องพิจารณาการดำเนินการของตัวแทนซึ่งต้องเป็นปกติวิสัยด้วย และในประเด็นความอิสระหรือไม่ อิสระของตัวแทน จำเป็นต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี โดยอาจพิจารณาในหลักการว่า ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ หมายถึง บุคคลซึ่งประกอบกิจการตัวแทนในส่วนของตนเองอย่างแท้จริง เป็น ผู้รับความเสี่ยง (Entrepreneurial risk) จากการประกอบกิจการนั่นเอง และมีได้ตกอยู่ภายใต้การ ควบคุมอย่างใกล้ชิด (Comprehensive control) จากตัวการ

3.2.3.3 กรณีที่ไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร

นอกจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จะกำหนดลักษณะของกิจกรรมที่ไม่เข้า หลักเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว ข้อ 5 วรรคสี่ ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ยังได้กำหนดลักษณะของกิจกรรมที่เป็นข้อยกเว้น ไม่เข้าการเป็นสถานประกอบการถาวร (Specific activity exemptions) แม้ว่าจะดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำก็ตาม เนื่องจากกิจกรรมเหล่านี้มี ลักษณะเป็นเพียงการเตรียมการหรือเป็นการสนับสนุน (Preparatory or auxiliary) ไม่ใช่กิจกรรม หลักของวิสาหกิจ¹⁰⁰

กิจกรรมไม่เข้าลักษณะการเป็นสถานประกอบการถาวรดังกล่าว ตามข้อ 5 วรรคสี่ มี อยู่ 6 ลักษณะ ดังต่อไปนี้

- 1) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อมุ่งความประสงค์ในการเก็บรักษา การจัด แสดง หรือการขนส่งซึ่งสิ่งของ หรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
- 2) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่ง ประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดง หรือการขนส่ง
- 3) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่ง ประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

¹⁰⁰ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 58, p. 132.

4) การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้าหรือรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น

5) การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่น ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือเป็นการสนับสนุนให้แก่วิสาหกิจนั้น

6) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการรวบรวมกิจกรรมข้างต้นเข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้าด้วยกันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือการสนับสนุน

เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงแล้ว ไม่เป็นไปตามข้อยกเว้นตาม 6 ลักษณะ ของข้อ 5 วรรคสี่ ข้างต้น ยังไม่ได้หมายความว่ากรณีนี้จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ควรจะต้องพิจารณาพิจารณาความหมายทั่วไปของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง ด้วย

3.3 หลักเกณฑ์ตามแผนปฏิบัติการ 7 ของโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Action 7)

3.3.1 ที่มาของโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project)

ในปัจจุบัน โลกได้เข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์ที่นานาประเทศสามารถติดต่อทำการค้า แลกเปลี่ยนทรัพยากรซึ่งกันและกันได้ระบบการค้าเสรี ภาคเอกชนและภาครัฐของประเทศต่าง ๆ ได้ร่วมมือกันจัดอุปสรรคทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศอย่างต่อเนื่อง การเคลื่อนย้ายทุนจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งเป็นไปได้โดยง่าย ส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจของแต่ละประเทศเชื่อมโยงและพึ่งพาซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ แต่ละประเทศต่างมุ่งถึงการเจริญเติบโตและเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศตนเป็นเป้าหมายสำคัญ

อย่างไรก็ตาม ระบบการแข่งขันทางการค้าอย่างเสรีได้ทำให้นักลงทุนและผู้ประกอบธุรกิจระหว่างประเทศที่เรียกกันว่า “บริษัทข้ามชาติ” (Multinational Corporation: MNC หรือ Multinational Enterprise: MNE) ต่างแข่งขันกันอย่างรุนแรงมากขึ้นเพื่อสร้างผลกำไรให้ได้มากที่สุด และยังเป็นแรงจูงใจให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) และการหนีภาษี (Tax evasion) ระหว่างประเทศด้วยการวางแผนภาษี (Tax planning) ในรูปแบบต่าง ๆ นอกจากการแข่งขันของภาคเอกชนแล้ว ภาครัฐของประเทศต่าง ๆ ก็ยังทำให้เกิดการแข่งขันทางภาษี (Tax competition) ระหว่างประเทศ เช่น การแข่งขันกันลดภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือการให้สิทธิประโยชน์

ทางภาษีต่าง ๆ ทั้งแก่นักลงทุนของประเทศตัวเองที่ไปลงทุนทำการค้าในประเทศอื่น และนักลงทุนต่างชาติที่จะนำเงินทุนเข้ามาในประเทศ

ภาวะการแข่งขันทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศดังกล่าว ทำให้เกิดการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) โดยเฉพาะในหมู่บริษัทข้ามชาติ ซึ่งหมายถึงการหลบเลี่ยงภาษีโดยการกัดกร่อนฐานภาษีในประเทศที่มีภาระภาษีสูง เพื่อเคลื่อนย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีภาระภาษีต่ำกว่าหรือไม่มีภาระภาษี ซึ่งอาจเป็น “ดินแดนภาษีต่ำ” (Tax haven) การกระทำดังกล่าวอาจอาศัยช่องว่างทางกฎหมายที่เกิดจากความแตกต่างของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ หรือการสร้างรายจ่ายขึ้นมาให้แก่บริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีภาระภาษีสูง

การกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของภาคเอกชน ประกอบกับการแข่งขันทางภาษีระหว่างประเทศของภาครัฐที่นำไปสู่การลดอัตราภาษีให้ต่ำลงอย่างไม่มีประสิทธิภาพ (Inefficient low tax rates)¹⁰¹ ส่งผลกระทบด้านลบให้แก่รัฐบาลของทั้งประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาต้องสูญเสียรายได้จากเงินภาษีที่ควรจะได้เพื่อการพัฒนาประเทศและยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนโดยไม่สมดุลกับรายจ่ายของภาครัฐ นอกจากนี้ ยังสะท้อนถึงปัญหาความไม่โปร่งใสและความไม่เป็นธรรมทางภาษีระหว่างประเทศอีกด้วย

ด้วยความตระหนักถึงปัญหาดังกล่าว OECD ได้จัดทำโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting Project หรือ OECD/G20 BEPS Project) และเผยแพร่ชุดแผนปฏิบัติการจำนวน 15 ปฏิบัติการ (15 BEPS Actions) ในเดือนตุลาคม ค.ศ. 2015 เพื่อทบทวนโครงสร้างและกฎเกณฑ์ภาษีระหว่างประเทศให้สามารถจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีการทำกิจกรรมและมูลค่าทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นจริง และนำเสนอแผนพัฒนากฎหมายภาษีระหว่างประเทศให้มีความทันสมัยทันกับธุรกรรมการค้าการลงทุนระหว่างประเทศที่นับวันจะมีความซับซ้อนมากขึ้น ซึ่งแผนปฏิบัติการรวมถึงการติดตามและตรวจสอบมาตรการภาษี (Tax incentives) ของทุกประเทศที่อาจเป็นภัยต่อประเทศอื่น โดยการก่อให้เกิดการกร่อนฐานภาษีหรือโยกย้ายฐานภาษีออกจากประเทศอื่น (Harmful tax preferential regimes)

¹⁰¹ เสาวคนธ์ มีแสง, “การพัฒนาแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การลงทุนและการเงิน ภายใต้บริบทของความร่วมมือในการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของประชาคมโลก,” (รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2563), หน้า 2.

อย่างไรก็ตาม การต่อต้านการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไม่อาจดำเนินการในเฉพาะกลุ่มประเทศพัฒนาเท่านั้น OECD จึงได้ขอให้กลุ่มประเทศ G20 รับรองแผนปฏิบัติการ BEPS Actions และร่วมกันจัดทำกรอบความร่วมมือที่เรียกว่า OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS ในปี ค.ศ. 2016 และเพื่อให้เกิดกลไกการขับเคลื่อนแผนปฏิบัติการดังกล่าวขยายผลไปในวงกว้าง ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกจึงได้เข้าร่วมเป็นสมาชิก (Associate country) ภายใต้กรอบความร่วมมือนี้ โดย ณ เดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2021 มีประเทศสมาชิกจำนวนรวมกว่า 139 ประเทศ¹⁰²

ในส่วนของประเทศไทยนั้น ตั้งแต่การจัดทำแผนพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติฉบับแรกในปี พ.ศ. 2505 ประเทศไทยได้ออกมาตรการทางภาษีหลากหลายมาตรการมาโดยตลอด เพื่อดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศและส่งเสริมขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ อันจะเป็นแรงผลักดันให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้าและการลงทุนในภูมิภาค และในเดือนมิถุนายน ค.ศ. 2017 ประเทศไทยก็ได้ตกลงเข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกของกรอบความร่วมมือ Inclusive Framework on BEPS ส่งผลให้ประเทศไทยต้องทบทวนกฎหมายภาษีและมาตรการทางภาษีของประเทศ เพื่อยกระดับความโปร่งใสทางภาษีของประเทศไทยให้เท่าเทียมตามมาตรฐานโลก และยุติปัญหาการแข่งขันภาษีที่เป็นภัยซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งของการกร่อนฐานภาษีหรือโยกย้ายกำไรระหว่างประเทศ

3.3.2 แผนปฏิบัติการของโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Actions)

แผนปฏิบัติการทั้ง 15 ปฏิบัติการของโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (15 BEPS Actions) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ประเทศสมาชิกทุกประเทศสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีและจัดการกับการหลีกเลี่ยงภาษีบนพื้นฐานที่เท่าเทียมกัน การเพิ่มความสอดคล้อง (Coherence) ของกฎเกณฑ์ทางภาษีระหว่างประเทศ การมุ่งเน้นพิจารณาสาระสำคัญ (Substance) ของกฎเกณฑ์ทางภาษี และการเพิ่มความโปร่งใส (Transparency) ในสภาพแวดล้อมด้านภาษีระหว่างประเทศ แต่ละปฏิบัติการอันมีสาระสำคัญโดยสรุปดังต่อไปนี้¹⁰³

Action 1: Address the tax challenges of digital economy

ปฏิบัติการที่ 1 เพื่อระบุนความท้าทายทางภาษีของเศรษฐกิจยุคดิจิทัล โดยศึกษาลักษณะการประกอบธุรกิจของธุรกิจดิจิทัลว่ามีผลกระทบต่อฐานภาษีอย่างไร หรือมีการโอนกำไรไปยังประเทศที่มี

¹⁰² OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS [Online], 2021, 14 April. Available from <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

¹⁰³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (OECD Publishing, 2013), pp. 14-24.

อัตราภาษีต่ำหรือไม่ พร้อมทั้งเสนอแนะวิธีการจัดเก็บภาษีและมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของธุรกิจดิจิทัล ทั้งในด้านภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม

Action 2: Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangement

ปฏิบัติการที่ 2 เพื่อแก้ไขผลกระทบของการใช้ประโยชน์จากความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายในแต่ละประเทศ (Hybrid mismatch arrangement) ซึ่งหมายถึงการใช้ความแตกต่างทางภาษีของ 2 ประเทศเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลย เช่น การทำให้เกิดธุรกรรมที่ประเทศหนึ่งไม่ถือเป็นฐานภาษี แต่ถือเป็นรายจ่ายในอีกประเทศหนึ่งได้หรือสามารถถือเป็นรายจ่ายในทั้ง 2 ประเทศได้พร้อมกัน เป็นต้น โดยปฏิบัติการที่ 2 นี้จะเสนอแนะนโยบายทางภาษีที่จะช่วยป้องกันการใช้ประโยชน์จากความแตกต่างทางภาษีดังกล่าว

Action 3: Strengthen CFC Rules

ปฏิบัติการที่ 3 เพื่อเสริมสร้างความแข็งแกร่งให้กับกฎการควบคุมบริษัทต่างชาติ (Controlled Foreign Company Rule: CFC Rule) ซึ่งหมายถึง กฎที่ให้อำนาจรัฐในการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ โดยปฏิบัติการที่ 3 จะช่วยกำหนดแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพของกฎ CFC Rule ในการป้องกันการโอนกำไรไปกักเก็บไว้ในบริษัทลูกในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ รวมถึงปรับปรุงนิยามและข้อยกเว้นของกฎ CFC Rule ของแต่ละประเทศ

Action 4: Limit base erosion via interest deductions and other financial payments

ปฏิบัติการที่ 4 เพื่อจำกัดการกร่อนฐานภาษีโดยการสร้างรายจ่ายดอกเบี้ยและรายจ่ายทางการเงินต่าง ๆ เพื่อลดภาษี

Action 5: Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance

ปฏิบัติการที่ 5 เพื่อตอบโต้มาตรการภาษีที่เป็นภัย (Harmful tax regime) ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยคำนึงถึงความโปร่งใสและเนื้อหา ด้วยการแนะนำแนวทางการปรับปรุงแก้ไขมาตรการภาษีที่เป็นภัยภายใต้กรอบความร่วมมือของประเทศสมาชิก

Action 6: Prevent treaty abuse

ปฏิบัติการที่ 6 เพื่อป้องกันการประโยชน์จากอนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยการแก้ไขปรับปรุงร่างต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อน การเสนอแนะแนวทางการออกมาตรการทางภาษีที่จะ

ใช้ภายในประเทศเพื่อป้องกันการให้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไม่เหมาะสม และแสดงความชัดเจนว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนมิได้มีไว้เพื่อการยกเว้นภาษีในประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย (Double non-taxation)

Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status

ปฏิบัติการที่ 7 เพื่อป้องกันการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ โดยการปรับปรุงคำนิยามของสถานประกอบการถาวรเพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไม่ถูกต้อง

Action 8, 9, 10: Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation

ปฏิบัติการที่ 8, 9, 10 เพื่อให้ความเชื่อมั่นว่าการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) ของธุรกรรมระหว่างกันได้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของธุรกรรมนั้น และเป็นไปตามหลักราคาตลาด (Arm's length principle) ปฏิบัติการทั้งสามจะเสนอแนะมาตรการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีผ่านการกำหนดราคาโอน โดยแต่ละแยกปฏิบัติการตามธุรกรรม ได้แก่ ปฏิบัติการที่ 8 ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน ปฏิบัติการที่ 9 ความเสี่ยงและเงินทุน และปฏิบัติการที่ 10 ธุรกรรมอื่น ๆ ที่มีความเสี่ยงสูง

Action 11: Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it

ปฏิบัติการที่ 11 เพื่อพัฒนาวิธีการในการจัดเก็บข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล รวมถึงมาตรการในการรับมือกับการกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ ปฏิบัติการนี้ได้เสนอแนะให้มีการวัดผลกระทบของการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติ เพื่อนำมาวิเคราะห์ประกอบการนำเสนอ นโยบายภาษีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติ

Action 12: Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements

ปฏิบัติการที่ 12 เพื่อกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับแผนการวางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive tax planning) โดยปฏิบัติการนี้กำหนดมาตรการเพื่อเพิ่มความโปร่งใส โดยให้ผู้เสียภาษีหรือบริษัทที่ปรึกษาเปิดเผยข้อมูลการวางแผนภาษี เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศ

ต่าง ๆ สามารถปรับปรุงกฎหมายหรือพัฒนาระบบให้สามารถดำเนินการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีจากรูปแบบการวางแผนภาษีดังกล่าวได้¹⁰⁴

Action 13: Re-examine transfer pricing documentation

ปฏิบัติการที่ 13 เพื่อตรวจสอบการจัดทำเอกสารหลักฐานในการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing documentation) โดยปฏิบัติการนี้เสนอแนะรูปแบบและข้อกำหนดที่เป็นมาตรฐานของข้อมูลที่เกี่ยวข้องจะส่งมอบให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศที่บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตั้งอยู่ เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถประเมินความเสี่ยงได้

Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective

ปฏิบัติการที่ 14 เพื่อสร้างกลไกการระงับข้อพิพาทให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยการให้ประเทศต่าง ๆ ใช้กระบวนการเจรจาภายใต้กรอบความร่วมมือของอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อหาข้อตกลงร่วมกัน และเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการเพื่อให้การเจรจาให้รวดเร็วขึ้น และจัดทำสถิติเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณชน

Action 15: Develop a multilateral instrument

ปฏิบัติการที่ 15 เพื่อจัดทำเครื่องมือระดับพหุภาคี โดยการรวบรวมแผนปฏิบัติการที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาซ้อนเข้าไว้ด้วยกัน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปรับปรุงและแก้ไขบทบัญญัติต่าง ๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในระดับพหุภาคี ซึ่งจะช่วยลดขั้นตอนและระยะเวลาในการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่ในปัจจุบัน

จากแผนปฏิบัติการทั้ง 15 ปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศที่กล่าวไปข้างต้น กรอบความร่วมมือ Inclusive Framework on BEPS ได้กำหนดปฏิบัติการขั้นต่ำที่ประเทศสมาชิกซึ่งรวมถึงประเทศไทยต้องปฏิบัติตาม จำนวน 4 ปฏิบัติการ อันได้แก่ ปฏิบัติการที่ 5 การตอบโต้มาตรการภาษีที่เป็นภัย (Action 5) ปฏิบัติการที่ 6 การป้องกันการประโยชน์จากอนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้อง (Action 6) ปฏิบัติการที่ 13 การตรวจสอบการจัดทำเอกสารหลักฐานในการกำหนดราคาโอน (Action 13) และ ปฏิบัติการที่ 14 การสร้างกลไกการระงับข้อพิพาทให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น (Action 14)

อย่างไรก็ตาม การแก้ไขหลักการและเนื้อหาของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแผนปฏิบัติการ BEPS Actions จะมีผลบังคับใช้ได้ภายใน 2 กรณี ได้แก่ การเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคู่สัญญา

¹⁰⁴ เสาวคนธ์ มีแสง, “การพัฒนาแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การลงทุนและการเงิน ภายใต้บริบทของความร่วมมือในการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของประชาคมโลก,” หน้า 12.

และการเข้าร่วมเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี (Multilateral Instrument) ซึ่งเป็นการจัดทำอนุสัญญาาระดับพหุภาคีเพื่อแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เข้าร่วมสมาชิก¹⁰⁵

3.3.3 การป้องกันการหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรตาม BEPS Action 7¹⁰⁶

ปฏิบัติการที่ 7 เพื่อป้องกันการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ (Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status) เป็นหนึ่งใน 15 ปฏิบัติการของโครงการป้องกันการผูกมัดก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (15 BEPS Actions) มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการจงใจหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ

ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้วางหลักการการจำกัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจ ไว้ว่า ประเทศแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจของบริษัทต่างประเทศได้ก็ต่อเมื่อบริษัทต่างประเทสนั้นมีสถานประกอบการถาวร (PE) ในประเทศแหล่งเงินได้ ดังนั้น คำนิยามของสถานประกอบการถาวรที่ระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากเป็นตัวชี้วัดว่าบริษัทต่างประเทสนั้นจะต้องมีภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศต่าง ๆ ในรูปแบบของบริษัทข้ามชาติ (MNC หรือ MNE) ได้พยายามหลีกเลี่ยงภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยใช้กลยุทธ์วางแผนภาษีด้วยการวางรูปแบบธุรกิจและลักษณะธุรกรรม เพื่อหลบเลี่ยงการเข้าเกณฑ์ที่จะทำให้ถือว่าบริษัทต่างประเทสนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เช่น การใช้ตัวแทนค้าต่างแทนการใช้บริษัทลูกในการทำธุรกรรมการค้าเพื่อที่จะโยกย้ายกำไรออกไปต่างประเทศ เป็นต้น

ปฏิบัติการที่ 7 จึงเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามของสถานประกอบการถาวรที่บัญญัติอยู่ในข้อ 5 ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน และในคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention) ฉบับปี ค.ศ. 2017 เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากหาช่องว่างของบทบัญญัติที่เกี่ยวกับเกณฑ์การเข้าข้อยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคสี่

หัวข้อสำคัญที่ปฏิบัติการที่ 7 ได้เสนอแนวทางไว้มี 3 ข้อหัว ดังนี้

¹⁰⁵ จิตรา ณีตะนันท์, “ภาษีเพื่อความเสมอภาคทางการค้าระหว่างประเทศ ศึกษากรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2563), หน้า 15.

¹⁰⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, (Paris: OECD Publishing, 2015), pp. 9-11.

3.3.3.1 การหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรโดยการใช้ตัวแทนค้าต่างหรือกลยุทธ์อื่นที่คล้ายคลึงกัน

การใช้ตัวแทนค้าต่าง (Commissionaire arrangement) คือการจัดให้มีตัวแทนทำสัญญาขายสินค้าในประเทศแหล่งเงินได้ด้วยชื่อของตนเอง แต่เป็นการในนามของตัวการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและเป็นเจ้าของของสินค้านั้น ในอดีต รูปแบบการขายเช่นนี้ทำให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าได้โดยไม่มีสถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ เนื่องจากสามารถหลีกเลี่ยงเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับก่อนปี ค.ศ. 2017 ซึ่งกำหนดให้เกณฑ์การเป็นสถานประกอบการขึ้นอยู่กับอำนาจในการเจรจาสัญญาซื้อขายในนามของบริษัทต่างประเทศ บริษัทต่างประเทศจึงสามารถหลีกเลี่ยงเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการถาวรได้โดยให้ตัวแทนค้าต่างนั้นใช้อำนาจเจรจาสัญญาได้โดยไม่กระทบเนื้อหาหลัก นั่นคือการซื้อขายในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศแหล่งเงินได้จึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศที่ขายสินค้าผ่านตัวแทนค้าต่างนั้นได้

นอกจากนี้ ยังมีกลยุทธ์การวางแผนภาษีที่คล้ายคลึงกันเพื่อเลี่ยงการเข้าเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการตามข้อ 5 วรรคห้า คือ การกำหนดให้ตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจเพียงการเจรจาสัญญาในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ (Substantially negotiated) และยังไม่มีการตกลงอนุมัติสัญญานั้นในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ให้มีการอนุมัติสัญญาในขั้นตอนสุดท้ายโดยตัวการในต่างประเทศ หรือในกรณีที่ตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการเจรจาสัญญา (Conclude contracts) อย่างตัวแทนอิสระ (Independent agent) ซึ่งเข้าเกณฑ์ยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคหก และใช้อำนาจนั้นเป็นประจำ (Habitually) ในประเทศแหล่งเงินได้ แต่กลับมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิด (Closely related) กับบริษัทต่างประเทศที่เป็นตัวการ

ด้วยการตระหนักถึงการใช้อย่างกว้างในบทบัญญัติข้อ 5 วรรคห้า และวรรคหก เพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงการเป็นสถานประกอบการถาวรดังกล่าว OECD จึงได้พิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามของสถานประกอบการถาวรในข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับที่ 10 ปี ค.ศ. 2017 รวมถึงคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 โดยให้ถือว่าตัวแทนของบริษัทต่างประเทศถือเป็นสถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ หากตัวแทนมีอำนาจในการเจรจาสัญญาในนามของตัวการ และใช้อำนาจนั้นเป็นประจำเพื่อก่อให้เกิดสัญญาผูกพันตัวการอย่างเป็นปกติสม่ำเสมอในประเทศแหล่งเงินได้ หรือตัวแทนนั้นมีบทบาทหลักในการก่อให้เกิดการทำสัญญา โดยที่ปกติแล้วผู้ประกอบการต้องแก้ไขปรับปรุงสาระสำคัญของสัญญานั้นแต่อย่างใด อันมีผลให้สัญญาหรือการดำเนินการโดยตัวแทนไม่แตกต่างจากการดำเนินการโดยบริษัทต่างประเทศ

เอง และพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหก ให้บุคคลที่กระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดแทนบริษัทต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด เช่น ถิ่นหุ้นเกินร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ แต่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศนั้น

3.3.3.2 การหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรด้วยข้อยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคสี่

ข้อ 5 วรรคสี่ ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้กำหนดลักษณะของกิจกรรมที่เป็นเพียงการเตรียมการหรือเป็นการสนับสนุน (Preparatory or auxiliary) ไม่ใช่กิจกรรมหลักของวิสาหกิจ เป็นข้อยกเว้นไม่เข้าเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการถาวร แม้ว่าจะดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำก็ตาม

อย่างไรก็ตาม บริษัทต่างประเทศบางรายอาจดำเนินกิจกรรมที่ดูคล้ายเป็นการเตรียมการหรือการสนับสนุนเป็นธุรกิจหลักของบริษัท เพื่อที่จะให้มั่นใจว่าประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจหลักที่ทำให้ประเทศแหล่งเงินได้ OECD จึงได้พิจารณาตัดคำว่า “การเตรียมการหรือเป็นการสนับสนุน” ออกจากลักษณะกิจกรรมที่ไม่เข้าลักษณะการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคสี่ (ก) (ข) (ค) (ง) (จ) และ (ช) ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับที่ 10 ปี ค.ศ. 2017

นอกจากนี้ ปัญหาการหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรของบริษัทข้ามชาติ โดยการเจตนาแบ่งแยกธุรกิจออกเป็นเล็กๆ หลายส่วน (Fragmentation of activities) เพื่อเข้าใช้ประโยชน์จากการข้อยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวร 6 ลักษณะ ตามข้อ 5 วรรคสี่ ทำให้ OECD ต้องแสดงจุดยืนว่าการวางแผนภาษีด้วยการแยกธุรกิจออกเป็นหลายส่วนไม่สามารถทำให้หลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรได้ ด้วยการนำหลัก Anti-fragmentation rule มาใช้ ด้วยการเพิ่มเติมวรรคสี่จุดหนึ่ง ภายใต้ข้อ 5 ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับที่ 10 ปี ค.ศ. 2017

หลัก Anti-fragmentation rule คือ กรณีที่วิสาหกิจหนึ่งหรือหลายวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน มีเจตนาที่จะแยกสถานธุรกิจประจำออกเป็นหลายแห่งในประเทศเดียวกัน และให้สถานธุรกิจประจำแต่ละแห่งดำเนินกิจกรรมอันมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือการสนับสนุนตามที่ข้อ 5 วรรคสี่ หากพิสูจน์ได้ว่าสถานธุรกิจประจำแต่ละแห่งดำเนินกิจกรรมที่ต่อเนื่องกัน (Cohesive operating business) และไม่ได้แยกต่างหากจากกันอย่างแท้จริง เช่น สถานธุรกิจประจำแต่ละแห่งทำหน้าที่ต่าง ๆ ประกอบกัน (Complementary functions) ทั้งในด้านของสถานที่ตั้งและการจัดการ (Locally and organizationally) หากเป็นเช่นนั้นแล้ว บทบัญญัติข้อ 5 วรรคสี่ จะไม่ใช้บังคับ

3.3.2.3 การหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรด้วยกลยุทธ์อื่น ๆ

จากบทบัญญัติข้อ 5 วรรคสามของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ที่กำหนดให้ที่ตั้งอาคาร (Building site) หรือ โครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบ (Construction or installation project) ที่ดำรงอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่า 12 เดือน เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม ทำให้บริษัทข้ามชาตินิยามวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรด้วยการแบ่งแยกสัญญาและเนื้องานออกเป็นหลาย ๆ ส่วน (Splitting-up of contracts) แต่ละส่วนให้มีระยะเวลาสั้นกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อที่จะไม่ให้เข้าเงื่อนไขการเป็นสถานประกอบการถาวร และให้บริษัทในเครือเดียวกันหลายบริษัทเข้าทำงานในแต่ละส่วน

ดังนั้น OECD จึงได้พิจารณาพร้อมกับปฏิบัติการที่ 6 การป้องกันการประโยชน์จากอนุสัญญาในทางที่ไม่ถูกต้อง (Action 6: Prevent treaty abuse) นำหลักการทดสอบวัตถุประสงค์หลัก (Principal Purpose Test: PPT) มาใช้แก้ไขปรับปรุงคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ในส่วนของข้อ 5 วรรค 3 หลัก PPT ดังกล่าวพิจารณาว่า หากธุรกรรมใดถูกทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักอย่างหนึ่งอย่างใดเพียงเพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศแหล่งเงินได้อาจปฏิเสธการให้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นให้แก่เงินได้ที่เกิดจากการธุรกรรมนั้นได้

ดังนั้น หากบริษัทต่างประเทศได้แยกสัญญาและเนื้องานออกเป็นส่วน ๆ และให้บริษัทในเครือหลายบริษัทเข้าทำงานในแต่ละส่วน เพียงเพื่อวัตถุประสงค์หลักเพื่อเข้าข้อยกเว้นการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ โดยไม่มีเหตุผลในทางธุรกิจอื่นใด ประเทศแหล่งเงินได้อาจปฏิเสธการยกเว้นภาษี โดยเสมือนว่างานทั้งหมดเป็นโครงการเดียวกัน ซึ่งต้องนับระยะเวลาต่อเนื่อง และถือเสมือนเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาให้บริการนั้น

บทที่ 4

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูก เพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับในประเทศไทยหรือจ่ายจากประเทศไทย ต้องเริ่มต้นจากการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) กับประเทศไทย อย่างไรและอยู่ในระดับใด เป็นเงินได้ที่เกิดจากการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ประเทศไทยจึงจะสามารถอ้างสิทธิในฐานะประเทศแหล่งเงินได้และใช้อำนาจรัฐจัดเก็บภาษีเงินได้จาก บริษัทต่างประเทศตามกฎหมายภายใน อันได้แก่ประมวลรัษฎากร และหากบริษัทต่างประเทศเป็นผู้มี ถิ่นที่อยู่ในประเทศซึ่งเป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้องคำนึงถึงข้อตกลงใน อนุสัญญาภาษีซ้อนว่า ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ต้องให้การขจัดภาษีซ้อนหรือไม่และ ด้วยวิธีการใด โดยต้องพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศในฐานะผู้มีเงินได้และเงินได้ที่ได้รับนั้น มี คุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนดไว้สำหรับการขจัดภาษีซ้อนดังกล่าวหรือไม่ เพื่อที่จะใช้สิทธิประโยชน์ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น

สำหรับกรณีการขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศที่ใช้รูปแบบการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อ สนับสนุนการตลาดในประเทศไทย การพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวควรต้องมีภาระภาษีเงิน ได้นิติบุคคลในประเทศไทยหรือไม่นั้น มีปัจจัยสำคัญที่ต้องพิจารณาคือ บริษัทลูกดังกล่าวถือเป็นจุด เกาะเกี่ยวที่ทำให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้จากประเทศไทยหรือไม่ หรือบริษัทต่างประเทศเข้า ลักษณะการเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าในประเทศไทยโดยตรงหรือไม่ ซึ่งต้องพิจารณาตาม บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนและประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบทบัญญัติทาง กฎหมายอาจใช้ถ้อยคำที่ต้องอาศัยการตีความ อาจทำให้เพียงการพิจารณาทบบัญญัติทาง ภาษีซ้อนหรือประมวลรัษฎากรไม่เพียงพอต่อการบังคับใช้เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในเชิงปฏิบัติ นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับได้บังคับใช้มาเป็นเวลานาน อาจไม่ทันต่อรูปแบบการประกอบ ธุรกิจในปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงซับซ้อนยิ่งขึ้น และการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีโดยการโยกย้าย กำไรของบริษัทต่างประเทศ ทำให้ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ จากบริษัทต่างประเทศได้ ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้วิเคราะห์ถึงปัญหาการบังคับใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญา ภาษีซ้อนและประมวลรัษฎากรในมาตราที่เกี่ยวข้องไว้ดังที่จะกล่าวในบทนี้

4.1 ปัญหาการบังคับใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้ในประเทศไทยหรือจ่ายจากประเทศไทย หากบริษัทต่างประเทศดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศซึ่งเป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็จำเป็นต้องคำนึงถึงข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ต้องให้การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนหรือไม่ ด้วยวิธีการใด และบริษัทต่างประเทศในฐานะผู้มีเงินได้และเงินได้ที่ได้รับนั้น มีคุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนดไว้สำหรับการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนดังกล่าวหรือไม่

หากเงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับนั้นเป็นเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ (Business profit) อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ที่ประเทศไทยร่วมลงนามไว้กับต่างประเทศ ซึ่งมักได้แนวมาจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN¹⁰⁷ ได้วางหลักการการจัดเก็บภาษีไว้ในข้อ 7 ว่า ประเทศแหล่งเงินได้จะไม่สามารถเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาได้ เว้นแต่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญานั้นได้ประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้¹⁰⁸

ดังนั้น สิ่งสำคัญที่ต้องพิจารณาสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และได้รับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น นั่นคือ บริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ โดยต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้น และอาจพิจารณาเงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะ ซึ่งมี 3 ประเภท ได้แก่ สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน¹⁰⁹ หากกรณีนั้นไม่เข้าองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรในความหมายเฉพาะแล้ว จึงพิจารณาคูณสมบัติของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป อันเป็นความหมายอย่างกว้างของสถานประกอบการถาวร หากกรณีนั้นไม่เข้าหลักเกณฑ์ของการมีสถานประกอบการถาวรทั้งในความหมายเฉพาะและในความหมายทั่วไป จึงอาจสรุปได้ว่า บริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

¹⁰⁷ ทหัยรัตน์ ทองมาก, การบังคับใช้หลักเจ้าของผลประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย [ออนไลน์], 1 พฤษภาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.car.chula.ac.th/display7.php?bib=b2128928>

¹⁰⁸ OECD Articles of the Model Tax Convention 2017, Article 7, para 1.

¹⁰⁹ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 42.

ในการศึกษาถึงปัญหาการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทย ผู้ศึกษาขอยกกรณีศึกษาของบริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของฮ่องกง และได้จัดบริษัท A TH เป็นบริษัทลูกขึ้นในประเทศไทยเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทย ที่ได้กล่าวอธิบายไปแล้วในบทที่ 2 เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงปัญหาการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในทางปฏิบัติให้ชัดเจนยิ่งขึ้น และจะศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์การพิจารณาสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง¹¹⁰ ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2006 กับหลักเกณฑ์ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 และร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ฉบับปี ค.ศ. 2017

ข้อเท็จจริงโดยย่อ

บริษัท A ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งที่ประเทศจีน เป็นบริษัทแม่ของเครือบริษัท A และเป็นผู้ผลิตสินค้าอิเล็กทรอนิกส์ยี่ห้อ A บริษัท A มีบริษัทลูกซึ่งจดทะเบียนที่ฮ่องกงชื่อบริษัท A HK ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางกระจายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศต่าง ๆ บริษัท A HK ได้จัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยชื่อบริษัท A TH เพื่อทำหน้าที่สนับสนุนการขายและการตลาดของสินค้ายี่ห้อ A ในประเทศไทย โดยบริษัท A HK ถือหุ้นในบริษัท A TH คิดเป็นร้อยละ 100 ของหุ้นทั้งหมด

สินค้ายี่ห้อ A มีรูปแบบการขายในประเทศไทย โดยให้ตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยที่ได้รับการแต่งตั้งจากบริษัท A HK ส่งซื้อสินค้าจากบริษัท A HK เพื่อนำเข้ามาขายปลีกหรือขายส่งให้กับผู้บริโภคในประเทศไทย และมีบริษัท A TH ทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการติดต่อประสานงานระหว่างบริษัท A HK และตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย รวมถึงหน้าที่ด้านการการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้ายี่ห้อ A ในประเทศไทยด้วย ในการดำเนินงานดังกล่าว บริษัท A TH ได้ว่าจ้างบริษัท K ซึ่งเป็นบริษัทไทย เพื่อให้จัดหาพนักงานที่มีสัญญาจ้างกับบริษัท K มาปฏิบัติงานในบริษัท A TH (หรือเรียกว่าพนักงาน Outsource) ซึ่งมีทั้งพนักงานชาวไทยและพนักงานชาวต่างชาติ

รายได้ของบริษัท A TH เกิดจากการนำรายจ่ายในการดำเนินงานของบริษัท A TH บวกกำไรส่วนเพิ่มร้อยละ 5 แล้วเรียกเก็บจากบริษัท A HK ไตรมาสละครั้ง

บริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของฮ่องกง ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในฮ่องกงตามข้อ 4 วรรคหนึ่ง (ก) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง ได้รับเงินได้จากการ

¹¹⁰ ซึ่งอย่างเป็นทางการคือ เขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน (Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China)

ขายสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น จึงต้องพิจารณาก่อนว่าบริษัท A HK ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ จึงจะสามารถพิจารณาต่อได้ว่าประเทศไทยสามารถอ้างสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัท A HK ในฐานะประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ หากบริษัท A HK ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ประเทศไทยจึงจะมีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรจากกำไรเท่าถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัท A HK นั้น¹¹¹ แต่หากบริษัท A HK มิได้ประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยบริษัท A HK จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505¹¹²

จากกรณีศึกษาของบริษัท A HK ดังกล่าว จำเป็นต้องพิจารณาว่าบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าของบริษัท A HK ให้กับตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท A HK ตามข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงหรือไม่ ซึ่งลักษณะธุรกรรมเป็นการขายสินค้า ผู้ศึกษาจึงขอมุ่งศึกษาหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามข้อ 5 วรรคห้า วรรคหก และวรรคเจ็ด ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว ซึ่งมีหลักการสำคัญของการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน คือ การพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทนในประเทศ และกิจกรรมที่กระทำในประเทศในนามของบริษัทต่างประเทศ นอกจากนี้ การดำเนินการของบริษัท A TH เพื่อบริษัท A HK ยังอาจเข้าลักษณะการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำ อันจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรตามความหมายทั่วไปด้วย ผู้ศึกษาจึงขอศึกษาหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป ตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง เป็นลำดับถัดไป

¹¹¹ ข้อ 7 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

¹¹² มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 บัญญัติว่า ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ออกทำกับรัฐบาลต่างประเทศ.

4.1.1 ปัญหาการตีความเรื่องตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง ได้วางหลักการพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทนในข้อ 5 วรรคหก ไว้ว่า¹¹³ หากบริษัทต่างประเทศดำเนินธุรกิจในประเทศคู่สัญญา โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ (Agent of an independent status) และตัวแทนนั้นต้องดำเนินการเป็นตัวแทนอย่างเป็นทางการ (Ordinary course of business) จะไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศคู่สัญญา อย่างไรก็ตาม ตัวแทนผู้นั้นจะไม่ถือว่ามีสถานภาพเป็นอิสระ หากตัวแทนผู้นั้นดำเนินการในนามบริษัทต่างประเทศรายใดเป็นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด (Wholly or almost wholly) ของการประกอบธุรกิจของตนเอง และได้มีการตั้งเงื่อนไขด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์และการเงินระหว่างบริษัทต่างประเทศรายนั้นกับตัวแทนแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจที่เป็นอิสระต่อกัน

จากข้อ 5 วรรคหก ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง เงื่อนไขสำคัญของที่จะทำให้ตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร คือ การดำเนินการเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ (Agent of an independent status) และการดำเนินการเป็นตัวแทนอย่างเป็นทางการ (Ordinary course of business) อย่างไรก็ตาม ด้วยบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีได้มีรายละเอียดชัดเจนเพียงพอ ผู้ใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวอาจเกิดความสับสนในการตีความถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อพิจารณาข้อเท็จจริง ว่าอย่างไรจึงถือว่าเป็นการดำเนินธุรกิจเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระและอย่างเป็นทางการ โดยเฉพาะกรณีของบริษัท A TH ที่เป็นบริษัทลูกที่บริษัท A HK จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยเพื่อให้บริการสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทย แต่มิได้ดำเนินการเป็นนายหน้าโดยตรง

เมื่อศึกษาเปรียบเทียบบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหก ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง และบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหก ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และบทบัญญัติข้อ 5 วรรคเจ็ด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะพบว่ามีความคล้ายคลึงกันในเรื่องเงื่อนไขความเป็นอิสระของตัวแทนและการเป็นตัวแทนโดยปกติธุรกิจ โดยคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้อธิบายในประเด็นความเป็นอิสระของตัวแทนดังนี้

¹¹³ ข้อ 5 วรรคหก ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

กิจกรรมที่ตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการต้องแสดงความเป็นอิสระของตัวแทน และแยกจากวิสาหกิจต่างประเทศ¹¹⁴ โดยสิ่งสำคัญของการพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทนคือการวิเคราะห์ว่าวิสาหกิจต่างประเทศมีอำนาจการควบคุมตัวแทนหรือมีอิทธิพลเหนือตัวแทนหรือไม่ ตัวแทนต้องสามารถดำเนินการเองโดยไม่ต้องรับคำสั่งการในรายละเอียดจากตัวการ หรือไม่ต้องให้ตัวการอนุมัติเพื่อให้ดำเนินการขั้นตอนต่าง ๆ ได้¹¹⁵ เนื่องจากตัวการต้องพึ่งพาทักษะพิเศษและความรู้ของตัวแทนในการดำเนินการนั้น แต่ตัวแทนยังรับผิดชอบต่อตัวการในผลงานของตนเองได้¹¹⁶ ทั้งตัวแทนและวิสาหกิจต่างประเทศต่างต้องเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงเยี่ยงผู้ประกอบการ (Entrepreneurial risk) ในการประกอบธุรกิจของตนเอง หากการดำเนินการของตัวแทนต้องอยู่ภายใต้การควบคุมหรือสั่งการของวิสาหกิจต่างประเทศ บุคคลผู้นั้นจะไม่ถือเป็นอิสระจากวิสาหกิจต่างประเทศ¹¹⁷

ในประเด็นการเป็นตัวแทนโดยปกติธุรกิจ คำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้อธิบายไว้ว่า หากตัวแทนผู้นั้นดำเนินกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการเป็นตัวแทน ก็ไม่อาจถือว่าตัวแทนผู้นั้นดำเนินการเป็นตัวแทนอย่างเป็นทางการได้¹¹⁸

นอกจากเรื่องอำนาจการควบคุมแล้ว ประโยคสุดท้ายของข้อ 5 วรรคหก ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการมีอิทธิพลเหนือตัวแทนว่า หากตัวแทนผู้นั้นดำเนินการในนามตัวการรายใดเป็นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด (Wholly or almost wholly) ของการประกอบธุรกิจของตนเอง และได้มีข้อตกลงด้านการค้าและการเงินเป็นพิเศษระหว่างกันที่แตกต่างไปจากที่มีกับวิสาหกิจอิสระ จะไม่ถือว่าตัวแทนผู้นั้นเป็นตัวแทนอิสระ การบัญญัติเช่นนี้สะท้อนว่าอนุสัญญาฉบับนี้ มุ่งพิจารณาการมีอิทธิพลเหนือตัวแทนจากข้อตกลงหรือสัญญาที่มีเป็นพิเศษระหว่างตัวการและตัวแทน แต่ในความเป็นจริงแล้ว การยึดถือเกณฑ์การมีข้อตกลงพิเศษระหว่างกันมิได้สะท้อนถึงการมีอิทธิพลเหนือตัวแทนทั้งหมด การมีอิทธิพลเหนือตัวแทนอาจเกิดจากการมีผลประโยชน์ในการดำเนินงานของอีกฝ่ายหนึ่ง หรือการถือหุ้นในอีกฝ่ายหนึ่ง หรือถูกควบคุมโดยบุคคลเดียวกัน เช่น กรณีบริษัทในเครือ การคำนึงถึงเพียงข้อตกลงพิเศษระหว่างกันจึงอาจเปิดช่องให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้รูปแบบตัวแทนที่เป็นบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือได้

¹¹⁴ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 102, p. 146.

¹¹⁵ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 108, p. 148.

¹¹⁶ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 106, p. 147.

¹¹⁷ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 104, p. 147.

¹¹⁸ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 110, p. 148.

ในประเด็นนี้ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 5 วรรคหก และร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ข้อ 5 วรรคเจ็ด ได้วางหลักต่างไปจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง โดยได้ขยายขอบเขตการพิจารณาจากการคำนึงถึงข้อตกลงพิเศษที่แตกต่างจากวิสาหกิจอิสระ เป็นการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน (Closely related) กับตัวแทนผู้นั้น¹¹⁹ โดยมีหลักเกณฑ์ว่า หากตัวแทนกระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด (Exclusively or almost exclusively¹²⁰) ในนามวิสาหกิจต่างประเทศหนึ่งแห่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่งซึ่งมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับตัวแทนผู้นั้น ตัวแทนผู้นั้นจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ ซึ่งเป็นไปตามการแก้ไขปรับปรุงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ในปี ค.ศ. 2017 โดยเป็นผลจากปฏิบัติการที่ 7 เพื่อป้องกันการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ (Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status) ของโครงการป้องกันการถูกกีดกันรื้อฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project)

คำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้ให้คำอธิบายในส่วนนี้ไว้ว่า ตัวแทนจะไม่เป็นอิสระหากตัวแทนผู้นั้นได้ดำเนินการให้กับตัวการที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดเป็นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของธุรกิจของตนเป็นเวลานานหรือตลอดเวลาของการดำเนินธุรกิจ¹²¹ และการดำเนินการให้ตัวการที่ไม่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันมิได้เป็นส่วนสำคัญของธุรกิจของตัวแทนผู้นั้น เช่น รายได้ของตัวแทนที่ได้จากวิสาหกิจที่ไม่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันคิดเป็นไม่ถึงร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งหมดของธุรกิจการเป็นตัวแทน¹²²

ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ได้ให้คำนิยามกับคำว่า วิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด (Closely related) ไว้ในข้อ 5 วรรคแปด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคเก้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ว่า วิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด หมายถึง วิสาหกิจที่มีอำนาจควบคุมตัวแทน หรือวิสาหกิจที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของบุคคลเดียวกันกับตัวแทน โดยได้ถืออัตราส่วนการถือหุ้นเป็นข้อบ่งชี้ และพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบ แต่ในกรณีที่ตัวแทนหรือวิสาหกิจต่างประเทศฝ่ายหนึ่งถือหุ้นในอีกฝ่ายหนึ่งในทั้งทางตรงและทางอ้อมเกินร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง หรือตัวแทนหรือวิสาหกิจต่างประเทศอยู่ภายใต้การถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมโดยบุคคลเดียวกันเกินร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง จะถือว่าตัวแทนหรือ

¹¹⁹ OECD Articles of the Model Tax Convention 2017, Article 5, para 6.

¹²⁰ แตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงที่ใช้คำว่า Wholly or almost wholly.

¹²¹ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 111, p. 148.

¹²² OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 112, p. 149.

วิสาหกิจต่างประเทศมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันทันที¹²³ ดังนั้น หากบริษัทลูกได้ดำเนินการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อบริษัทแม่ จะไม่ถือว่าเป็นบริษัทลูกดังกล่าวเป็นตัวแทนอิสระทันที¹²⁴

อย่างไรก็ตาม ข้อ 5 วรรคเจ็ด ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง ได้บัญญัติด้วยเนื้อหาที่เหมือนกับข้อ 5 วรรคเจ็ด ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคแปด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ว่า หากวิสาหกิจต่างประเทศมีบริษัทอยู่ในความควบคุมหรือมีบริษัทลูกอยู่ในประเทศคู่สัญญา จะไม่ถือว่าเป็นบริษัทอยู่ในความควบคุมหรือมีบริษัทลูกเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศดังกล่าว¹²⁵ โดยเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า บริษัทลูกมิใช่สถานประกอบการของบริษัทแม่ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ถือว่าบริษัทลูกเป็นนิติบุคคลอิสระแยกจากบริษัทแม่ แม้ว่าในทางธุรกิจ บริษัทลูกจะถูกบริหารจัดการโดยบริษัทแม่ แต่ก็มิได้เป็นการชี้ว่าบริษัทลูกจะเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทแม่¹²⁶ อนึ่ง บริษัทลูกอาจจะเป็นสถานประกอบการของบริษัทแม่ได้ หากได้ดำเนินการในนามบริษัทอันเข้าหลักเกณฑ์การเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในวรรคอื่น ๆ ของข้อ 5¹²⁷

ดังนั้น เมื่อวิเคราะห์ข้อเท็จจริงของกรณีศึกษาบริษัท A HK ตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหกของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง เพื่อพิจารณาว่าบริษัท A TH เป็นตัวแทนที่มีสภาพอิสระต่อบริษัท A HK หรือไม่ พบว่าบทบัญญัติดังกล่าวยังไม่มีรายละเอียดเพื่อการขยายความถ้อยคำที่ชัดเจนเพียงพอต่อการพิจารณา จึงจำเป็นต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหก ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และบทบัญญัติข้อ 5 วรรคเจ็ด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN รวมถึงคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ควบคู่กันด้วย โดยสามารถวิเคราะห์ได้ว่าบริษัท A TH ดำเนินธุรกรรมสนับสนุนการขายและการตลาดให้กับบริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทแม่เพียงแห่งเดียว มิได้ดำเนินการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนในการขายสินค้าในประเทศไทยให้กับบริษัท A HK โดยปกติธุรกิจ ดังนั้น จึงอาจถือว่าบริษัท A TH มิได้เป็นตัวแทนที่มีสภาพอิสระ ซึ่งต้องพิจารณาต่อว่าจะก่อให้เกิดสถานประกอบการประเภทตัวแทนหรือไม่

¹²³ OECD Articles of the Model Tax Convention 2017, Article 5, para 8.

¹²⁴ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 113, p. 149.

¹²⁵ ข้อ 5 วรรคเจ็ด ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

¹²⁶ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 115, p. 150.

¹²⁷ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 116, p. 150.

4.1.2 ปัญหาการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง เป็นบทบัญญัติที่ใช้พิจารณาว่า บุคคลในประเทศจะถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัทต่างประเทศหรือไม่ โดยได้วางหลักไว้ว่า หากบุคคลในประเทศมิได้เป็นตัวแทนที่สถานภาพเป็นอิสระตามข้อ 5 วรรคหก แต่ได้กระทำการตรงกับข้อใดข้อหนึ่งใน 3 ประการตามที่ได้ระบุไว้ในข้อ 5 วรรคห้า บุคคลผู้นั้นจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งการกระทำ 3 ประการดังกล่าว ได้แก่¹²⁸

1) การมีและใช้อำนาจทำสัญญาในชื่อของบริษัทต่างประเทศอย่างเป็นปกติวิสัย (Habitually) (ยกเว้นกิจกรรมตามข้อ 5 วรรคสี่ หากได้กระทำผ่านสถานธุรกิจประจำ จะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเป็นสถานประกอบการถาวร)

2) การเก็บรักษาสินค้าของบริษัทต่างประเทศอย่างเป็นปกติวิสัย และส่งมอบสินค้านั้นในนามของบริษัทต่างประเทศเป็นประจำ (Regularly)

3) การจัดหาคำสั่งซื้อ (Secure orders) อย่างเป็นปกติวิสัย ให้กับบริษัทต่างประเทศ รวมถึงบริษัทอื่นที่อยู่ในความควบคุมของบริษัทต่างประเทศนั้น และบริษัทที่มีผลประโยชน์ควบคุมบริษัทต่างประเทศนั้น (Controlling interest) และการจัดหาคำสั่งซื้อดังกล่าว ต้องถือเป็นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด (Wholly or almost wholly) ของการประกอบธุรกิจของบุคคลในประเทศดังกล่าว

เมื่อศึกษาเปรียบเทียบบทบัญญัติข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง และบทบัญญัติข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะพบว่ามีความคล้ายคลึงกันในใจความเรื่องการถือว่าตัวแทนที่ไม่เป็นตัวแทนอิสระตามข้อ 5 วรรคหก ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคเจ็ด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN หากเข้าตกลงทำสัญญาในชื่อของวิสาหกิจต่างประเทศอย่างเป็นปกติวิสัย จะถือว่าตัวแทนนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศในประเทศแหล่งเงินได้ เว้นแต่กิจกรรมของตัวแทนจะเข้าลักษณะตามข้อ 5 วรรคสี่ ซึ่งเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือการสนับสนุน หากได้กระทำกิจกรรมนั้นผ่านสถานธุรกิจประจำ จะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเป็นสถานประกอบการถาวร

¹²⁸ ข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง มีความแตกต่างจากข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN อยู่ 4 ประการ ได้แก่

ประการแรก¹²⁹ คือ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD¹³⁰ และ UN¹³¹ ได้บัญญัติครอบคลุมเพิ่มเติมถึงการที่ตัวแทนที่ไม่อิสระมีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยที่ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งตามปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขในสาระสำคัญของสัญญานั้น ตัวแทนผู้นั้นจะถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศด้วย แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงมิได้บัญญัติไว้

ประการที่สอง¹³² คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงได้รวมกิจกรรมการเก็บรักษาสินค้าของบริษัทต่างประเทศอย่างเป็นปกติวิสัยและส่งมอบสินค้านั้นในนามของบริษัทต่างประเทศเป็นประจำ เป็นเงื่อนไขที่จะทำให้ตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศด้วย ซึ่งเงื่อนไขข้อนี้เป็นไปตามแนวร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ที่ได้รวมกิจกรรมการเก็บรักษาและส่งมอบสินค้าเข้าไปในข้อ 5 วรรคห้า¹³³ เพิ่มเติมจากข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

ประการที่สาม¹³⁴ คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงได้รวมกิจกรรมการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยให้กับบริษัทต่างประเทศ รวมถึงบริษัทอื่นที่อยู่ในความควบคุมของบริษัทต่างประเทศนั้นและบริษัทที่มีผลประโยชน์ควบคุมบริษัทต่างประเทศนั้น เป็นกิจกรรมที่ทำให้ตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ โดยที่ทั้งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN มิได้ระบุกิจกรรมการจัดหาคำสั่งซื้อไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งการบัญญัติเช่นนี้เป็นแนวทางที่พบในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่าง ๆ หลายฉบับ¹³⁵

¹²⁹ ข้อ 5 วรรคห้า ก) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

¹³⁰ OECD Articles of the Model Tax Convention 2017, Article 5, para 5.

¹³¹ UN Model Double Taxation Convention 2017, Article 5, p. 5 (a).

¹³² ข้อ 5 วรรคห้า ข) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

¹³³ UN Model Double Taxation Convention 2017, Article 5, p. 5 (b).

¹³⁴ ข้อ 5 วรรคห้า ค) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

¹³⁵ สรรค์ ดันดีจัตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 296.

ประการที่สี่ คือ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD¹³⁶ และของ UN¹³⁷ ได้บัญญัติครอบคลุม การตกลงทำสัญญาเพื่อโอนสิทธิในทรัพย์สินที่เป็นของวิสาหกิจต่างประเทศหรือให้สิทธิการใช้ ทรัพย์สินที่วิสาหกิจต่างประเทศมีสิทธิการใช้ หรือเพื่อการให้บริการโดยวิสาหกิจต่างประเทศ เป็น กิจกรรมที่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง มิได้ระบุไว้

ในกรณีศึกษาของบริษัท A HK ที่มีบริษัท A TH ซึ่งเป็นบริษัทลูก ทำหน้าที่สนับสนุนด้านการ ขายและการตลาดให้กับบริษัท A HK ในประเทศไทย ซึ่งรวมถึงการติดต่อประสานงานระหว่างบริษัท A HK กับลูกค้าในประเทศไทย และการเสนอสินค้าให้แก่ลูกค้าของบริษัท A HK และการรวบรวม คำสั่งซื้อจากลูกค้าให้แก่บริษัท A HK เมื่อพิจารณาตามข้อ 5 วรรคหก ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศไทยและฮ่องกง แล้วพบว่าบริษัท A TH มิใช่ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระของบริษัท A HK จึง ต้องพิจารณาต่อว่าบริษัท A TH ถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในประเทศไทยของ บริษัท A HK ตามข้อ 5 วรรคห้าหรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้อาจพบปัญหาในการพิจารณากิจกรรมของบริษัท A TH และการตีความบทบัญญัติตามข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและ ฮ่องกง ที่อาจยังไม่ชัดเจนและไม่ครอบคลุมกิจกรรมของบริษัท A TH เพียงพอ เนื่องจากบริษัท A TH มิได้มีอำนาจตกลงทำสัญญาในนามบริษัท A HK และมีได้เก็บรักษาสินค้าของบริษัท A HK แต่อย่างใด เพียงแต่ทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการประสานงานและรวบรวมคำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศไทยเพื่อส่ง ให้แก่บริษัท A HK

นอกจากนี้ การที่ข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง บัญญัติให้การจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยให้กับบริษัทต่างประเทศซึ่งถือเป็นทั้งหมดหรือเกือบ ทั้งหมดของการประกอบธุรกิจของบุคคลในประเทศ เป็นเงื่อนไขของการเป็นสถานประกอบการถาวร ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้ว การจัดหาคำสั่งซื้อของบุคคลในประเทศจะยังไม่ทำให้เกิดเป็นสัญญาซื้อขาย หรือเป็นเหตุให้เกิดสัญญาซื้อขายขึ้น เพราะผู้ซื้อยังคงจะต้องติดต่อไปยังบริษัทต่างประเทศเพื่อแจ้ง ความประสงค์ซื้อขายสินค้า แล้วจึงค่อยเกิดเป็นสัญญาซื้อขายขึ้นมา การที่อนุสัญญาฉบับนี้บัญญัติให้ การกระทำเพียงการจัดหาคำสั่งซื้อทำให้เกิดสถานประกอบการถาวร จึงไม่สะท้อนความจริงของ หลักการเกิดสัญญา¹³⁸ ยิ่งไปกว่านั้น การบัญญัติเช่นนี้อาจเปิดช่องให้บริษัท A HK วางรูปแบบการ ประกอบธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงการเกิดสถานประกอบการถาวรที่จะทำให้บริษัท A HK ต้องเสียภาษีเงิน

¹³⁶ OECD Articles of the Model Tax Convention 2017, Article 5, para 5 b) and c).

¹³⁷ UN Model Double Taxation Convention 2017, Article 5, p. 5 (a).

¹³⁸ สรรค์ ดันดีจัตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 329.

ได้ในประเทศไทย และให้กำไรจากการขายสินค้าดังกล่าวกลับไปเสียภาษีที่ฮ่องกง ซึ่งมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำกว่าประเทศไทย¹³⁹ โดยให้หน้าที่ของบริษัท A TH ในการรวบรวมคำสั่งซื้อให้แก่บริษัท A HK ถือเป็นเพียงกิจกรรมส่วนหนึ่งที่ทำร่วมกันกับงานอื่นที่เกี่ยวกับการสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทย มิได้เป็นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของการประกอบธุรกิจของบริษัท A TH ทั้งที่บริษัท A TH ได้ดำเนินการเยี่ยงพนักงานขายของบริษัท A HK และมีอำนาจการเจรจาในส่วนที่เป็นสาระสำคัญของการขายสินค้ากับลูกค้าของบริษัท A HK ในประเทศไทย แต่มิได้เป็นมีอำนาจอนุมัติการซื้อขายสินค้า ซึ่งต้องเป็นอำนาจของบริษัท A HK รวมถึงการที่บริษัท A TH ใช้พนักงาน Outsource ซึ่งเป็นพนักงานของบริษัทจัดหาพนักงานในการดำเนินการทั้งหมด อาจเป็นการวางแผนธุรกิจเพื่อตัดความเสี่ยงที่บริษัท A TH จะถูกพิจารณาเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท A HK จากกิจกรรมที่พนักงาน Outsource ดำเนินการได้

จากความแตกต่างระหว่างบทบัญญัติข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่า ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ได้บัญญัติครอบคลุมถึงการที่ตัวแทนที่ไม่อิสระมีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยที่ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขสาระสำคัญของสัญญานั้น เพิ่มเติมจากที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงที่บัญญัติถึงการมีและใช้อำนาจทำสัญญาในชื่อของบริษัทต่างประเทศอย่างเป็นปกติวิสัยเท่านั้น การบัญญัติเพิ่มเติมเช่นนี้เป็นไปตามการแก้ไขปรับปรุงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ในปี ค.ศ. 2017 โดยเป็นผลจากปฏิบัติการที่ 7 เพื่อป้องกันการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ (Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status) ของโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project) เช่นเดียวกับการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหก ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN

จากบทบัญญัติข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะเห็นได้ว่าการเอ่ยถึงถ้อยคำ “เป็นปกติวิสัย” (Habitually) อยู่หลายครั้ง ทำให้เห็นได้ว่าการกระทำอันเป็นปกติวิสัยเป็นเงื่อนไขสำคัญของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยคำ

¹³⁹ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของฮ่องกง เป็นอัตราสองระดับ (Two-tiered rates) กล่าวคือ ร้อยละ 8.25 สำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่ไม่เกิน 2 ล้านเหรียญฮ่องกงแรก และร้อยละ 16.5 สำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่มากกว่า 2 ล้านเหรียญฮ่องกง (มีผลตั้งแต่ปีภาษีที่เริ่มหลังจากวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2018 เป็นต้นมา)

พิพากษาศาลฎีกาที่ 2478/2532 ได้วางหลักพิจารณาไว้ว่าการกระทำที่มีลักษณะที่เป็นปกติวิสัย คือ การกระทำที่มากกว่าหนึ่งครั้ง¹⁴⁰

คำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้อธิบายในประเด็นการมี บทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยที่ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญาว่า การที่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD บัญญัติเช่นนั้น เพื่อมุ่งครอบคลุมกรณีที่มีการตกลงทำสัญญาที่เป็นผลจากการกระทำของบุคคล ซึ่งดำเนินการในประเทศในนามของวิสาหกิจต่างประเทศ แม้ว่าสัญญานั้นจะมีได้กระทำโดยบุคคลผู้นั้น แต่การดำเนินการของบุคคลผู้นั้นทำให้เกิดสัญญาที่มุ่งผูกพันสัมพันธกับวิสาหกิจต่างประเทศ เพื่อให้มีการดำเนินการตามสัญญาโดยวิสาหกิจต่างประเทศนั้น แม้ว่าสัญญาจะเกิดขึ้นที่ต่างประเทศก็ตาม ถ้อยคำที่ว่า “บทบาทหลักในการก่อให้เกิดการตกลงทำสัญญา” จึงรวมถึงการดำเนินการของบุคคลในประเทศเพื่อที่จะโน้มน้าวให้บุคคลที่สามร่วมเข้าทำสัญญากับวิสาหกิจต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น กรณีที่บุคคลในประเทศดำเนินการเยี่ยงพนักงานขายของวิสาหกิจต่างประเทศ เป็นต้น และถ้อยคำที่ว่า “ซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขสาระสำคัญของสัญญานั้น” เป็นสิ่งบ่งบอกว่า แม้ว่าสัญญานั้นจะมีได้ทำขึ้นอย่างเป็นทางการในประเทศหรือมีการลงนามสัญญาในประเทศ การกระทำของบุคคลในประเทศก็จะอยู่ภายใต้บังคับของข้อ 5 วรรคห้า ตัวอย่างเช่น กรณีที่โดยปกติแล้วสัญญาต้องได้รับการตรวจสอบและอนุมัติในต่างประเทศโดยวิสาหกิจต่างประเทศ แต่มิได้มีการแก้ไขในสาระสำคัญของสัญญานั้นแต่อย่างใด¹⁴¹

การที่ข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN บัญญัติถึงบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยที่ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขสาระสำคัญของสัญญานั้น สามารถปรับใช้กับกรณีที่บุคคลในประเทศได้ซื้อเชิญให้ลูกค้าในประเทศสั่งซื้อ และรับคำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศที่จะส่งให้คลังสินค้า ซึ่งตามปกติแล้วใช้จัดส่งสินค้าของวิสาหกิจต่างประเทศ และวิสาหกิจต่างประเทศได้ใช้ออุมัติการจัดส่งสินค้านั้นเป็นปกติ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัตินี้จะไม่สามารถใช้กับกรณีที่บุคคลในประเทศทำหน้าที่เพียงเสนอและทำการตลาดให้กับสินค้าหรือบริการของบริษัทต่างประเทศในทางที่จะมิได้ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญาโดยตรง¹⁴²

¹⁴⁰ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 298.

¹⁴¹ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 88, p. 142.

¹⁴² OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 89, p. 143.

นอกจากนี้ บุคคลในประเทศดำเนินการแทนวิสาหกิจต่างประเทศ อาจเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลได้ หลักการตัวแทนดำเนินการในนามตัวการที่เป็นนิติบุคคลจึงเข้ามาเกี่ยวข้องในการพิจารณา เช่น กรรมการดำเนินการในนามบริษัท หรือลูกจ้างดำเนินการในนามนายจ้าง ดังนั้น การกระทำของลูกจ้างและกรรมการของบริษัทจะนำมาพิจารณาร่วมด้วย เพื่อวิเคราะห์การดำเนินงานของบริษัทนั้น ในนามวิสาหกิจต่างประเทศ¹⁴³

เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงของกรณีศึกษาบริษัท A HK ตามข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ประกอบกับคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 จะพบว่าการที่บริษัท A TH ได้รับหน้าที่ติดต่อประสานงานกับลูกค้าของบริษัท A HK ในประเทศไทย รวมถึงการนำเสนอรายการสินค้า (catalog) พร้อมราคาสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายซึ่งเป็นลูกค้าของบริษัท A HK และเก็บรวบรวมคำสั่งซื้อเพื่อนำส่งต่อบริษัท A HK จึงถือว่าการที่บริษัท A TH ทำหน้าที่จูงใจให้ลูกค้าในประเทศไทยซื้อสินค้าของบริษัท A HK โดยได้เสนอราคาสินค้าและสรุปจำนวนสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้า จากนั้นรวบรวมส่งให้บริษัท A HK โดยที่บริษัท A TH มิได้มีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขหลักของคำสั่งซื้อที่ลูกค้าในประเทศออกให้แก่บริษัท A HK ซึ่งรวมถึงราคาสินค้าตามรายการสินค้าของบริษัท A HK เพื่อให้บริษัท A HK จัดส่งสินค้าตามคำสั่งซื้อ จากนั้น บริษัท A HK ก็จัดส่งสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยโดยที่ไม่มีมีการแก้ไขรายการสินค้าหรือจำนวนหรือราคา ในกรณีนี้ บริษัท A TH ได้ดำเนินการเยี่ยงพนักงานขายของบริษัท A HK และถือว่าบริษัท A TH ได้มีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยที่ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขสาระสำคัญของสัญญานั้น เนื่องจากการโน้มน้าวให้ลูกค้าในประเทศไทยยอมรับเงื่อนไขมาตรฐาน ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญของการมีบทบาทหลักในการก่อให้เกิดการตกลงทำสัญญาระหว่างลูกค้าในประเทศไทยและบริษัท A HK¹⁴⁴ ดังนั้น บริษัท A TH จึงถือเป็นสถานประกอบการประเภทตัวแทนของบริษัท A HK ในประเทศไทย และกำไรสุทธิที่บริษัท A HK ได้จากการขายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยผ่านการดำเนินงานของบริษัท A TH ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN โดยที่บริษัท A TH จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีจากกำไรสุทธิจำนวนนั้นในนามบริษัท A HK ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁴³ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 86, p. 142.

¹⁴⁴ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 90, p. 143.

สำหรับประเด็นตามข้อเท็จจริงของบริษัท A HK ว่า การดำเนินการทั้งหมดของบริษัท A TH ได้ดำเนินการโดยพนักงาน Outsource ซึ่งพนักงานของบริษัท K อันเป็นบริษัทบริหารจัดการพนักงาน สถานะสถานประกอบการถาวรอาจเกิดกับพนักงาน Outsource แทนที่จะเป็นบริษัท A TH หรือไม่ ผู้ศึกษามีความเห็นเห็นว่าโดยข้อเท็จจริงและภาวะแวดล้อมแล้ว พนักงาน Outsource ทำหน้าที่ต่าง ๆ ตามที่ได้รับมอบหมายจากบริษัท A TH และติดต่อประสานงานกับตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยซึ่งเป็นลูกค้าของบริษัท A HK เสมือนเป็นพนักงานของบริษัท A TH เอง และลูกค้าในประเทศไทยก็มีการรับรู้ว่าเป็นพนักงาน Outsource เหล่านั้นมาปฏิบัติหน้าที่ในนามบริษัท A TH ดังนั้น ตามหลักการตัวแทนดำเนินการในนามตัวการที่เป็นนิติบุคคลซึ่งคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้หยิบยกมาอธิบายข้างต้น พนักงาน Outsource ได้ดำเนินงานในฐานะตัวแทนของบริษัท A TH ซึ่งเป็นผู้มีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยที่ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญาให้กับบริษัท A HK ซึ่งตามปกติแล้วบริษัท A HK จะไม่แก้ไขสาระสำคัญของสัญญานั้นในการดำเนิน ดังนั้น สถานะสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของบริษัท A HK จึงควรเป็นของบริษัท A TH มิใช่พนักงาน Outsource

นอกจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD แล้ว ยังมีคำวินิจฉัยของศาลสูงสุดของประเทศฝรั่งเศสในคดี ValueClick¹⁴⁵ ซึ่งมีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกับกรณีบริษัท A HK กล่าวคือ บริษัทแม่ในประเทศไอร์แลนด์ได้จัดตั้งบริษัทลูกในประเทศฝรั่งเศสเพื่อทำหน้าที่ด้านการตลาดในประเทศฝรั่งเศส รวมถึงจูงใจให้ลูกค้าในประเทศฝรั่งเศสเข้าทำสัญญา ซึ่งสัญญาดังกล่าวได้ถูกลงนามโดยบริษัทแม่ในประเทศไอร์แลนด์และผูกพันบริษัทแม่ในประเทศไอร์แลนด์เป็นปกติวิสัย โดยศาลสูงสุดของประเทศฝรั่งเศสมีแนววินิจฉัยในคดีนี้ว่า ตัวแทนที่จะก่อให้เกิดสถานเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมิได้จำกัดแค่บุคคลที่ใช้อำนาจเข้าทำสัญญาในนามตัวการเท่านั้น แต่รวมถึงบุคคลที่ได้รับอนุญาตให้เจรจาองค์ประกอบอันเป็นสาระสำคัญของสัญญาในทางที่จะผูกพันวิสาหกิจต่างประเทศ โดยที่วิสาหกิจต่างประเทศจะลงนามอนุมัติสัญญานั้นโดยอัตโนมัติ ซึ่งแนวการวินิจฉัยนี้สอดคล้องกับของข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN

สรุปจากการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงของบริษัท A HK ตามข้อ 5 วรรคห้า ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง เปรียบเทียบกับข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคห้า ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ที่กล่าวไปข้างต้น พบว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งของ OECD และ UN มีการบัญญัติครอบคลุมถึงการมีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยของตัว

¹⁴⁵ Bob Michel, “French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary,” *Bulletin for International Taxation* 75, 4 (6 April 2021): 1-8.

แทนที่ไม่อิสระ และทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขในสาระสำคัญของสัญญานั้น ซึ่งคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้ขยายความครอบคลุมถึงการที่บุคคลในประเทศได้ดำเนินการเยี่ยงพนักงานขายของบริษัทต่างประเทศ โดยการโน้มน้าวให้ลูกค้าในประเทศไทยยอมรับเงื่อนไขมาตรฐานของบริษัทต่างประเทศ ถือเป็นกรณีบทบาทหลักอย่างเป็นทางการปกติวิสัยและทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขในสาระสำคัญของสัญญานั้น และจะทำให้บุคคลในประเทศเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ ซึ่งเป็นการบัญญัติที่เหมาะสมกับรูปแบบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศไทยได้มากกว่า และเป็นการป้องกันไม่ให้บริษัทข้ามชาติหลีกเลี่ยงภาษีโดยการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เพื่อกีดกันก่อนฐานภาษีและโอนกำไรไปประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้ต่ำกว่า ตามเจตนารมณ์ของ BEPS Project ด้วย

4.1.3 ปัญหาการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง ได้ให้ความหมายของสถานประกอบการถาวรไว้ว่า “สถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน”¹⁴⁶ อันเป็นความหมายทั่วไปของสถานประกอบการถาวร โดยจากคำนิยามดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบสำคัญได้ 3 ประการ¹⁴⁷ ได้แก่ วิสาหกิจต้องมีสถานธุรกิจ (Place of business) สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (Fixed) และวิสาหกิจต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น (through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)

อย่างไรก็ตาม บทนิยามตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวมิได้ให้รายละเอียดที่เพียงพอต่อการตีความบทบัญญัติเพื่อพิจารณาข้อเท็จจริงว่าเข้าลักษณะการเป็นสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปหรือไม่ และอาจสร้างความสับสนให้กับผู้ใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ได้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาเปรียบเทียบกับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN รวมถึงคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดขององค์ประกอบสำคัญ 3 ประการของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป และกรณีตัวอย่าง

¹⁴⁶ ข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง.

¹⁴⁷ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 39.1

เพื่อให้สามารถพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปได้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อศึกษาเปรียบเทียบบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง และบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN จะพบว่าได้ถูกบัญญัติให้มีเนื้อหาเหมือนกัน นั่นคือ “สถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน” ซึ่งข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ ต่างก็บัญญัติด้วยเนื้อหาตามนี้เช่นเดียวกัน¹⁴⁸ ดังนั้น จึงต้องศึกษาแนวคิดและการขยายความในคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ประกอบการพิจารณาองค์ประกอบสำคัญ 3 ประการของสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป ดังจะได้กล่าวต่อไป

1) วิสาหกิจต้องมีสถานธุรกิจ (Place of business)

สถานธุรกิจ (Place of business) มีความหมายรวมถึง อาณาบริเวณ (Premises) สิ่งอำนวยความสะดวก (Facilities) หรือสิ่งติดตั้ง (Installations) ใด ๆ หรือเป็นเพียงพื้นที่เล็ก ๆ ที่ถูกใช้ทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจ ไม่จำเป็นว่าวิสาหกิจต้องมีกรรมสิทธิ์ความเป็นเจ้าของสถานที่นั้นตามกฎหมาย ดังนั้น วิสาหกิจอาจเช่า ได้รับอนุญาตให้ใช้ หรือมีสิทธิที่จะใช้พื้นที่ดังกล่าวซึ่งเป็นของผู้อื่นก็ได้ แต่พื้นที่หรือสถานที่นั้นต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของวิสาหกิจ และวิสาหกิจมีอำนาจที่จะใช้สถานที่นั้นเหมือนกับว่าตนตั้งอยู่ตรงนั้นและดำเนินธุรกิจที่นั้น ในระยะเวลาที่ต่อเนื่องกัน¹⁴⁹ ตัวอย่างเช่น การที่บริษัทแม่ได้อนุญาตให้พนักงานของบริษัทลูกใช้พื้นที่ในสำนักงานของตน หากพื้นที่ดังกล่าวอยู่ในการควบคุมดูแลของพนักงานของบริษัทลูกเพื่อดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจให้แก่บริษัทลูกเป็นระยะเวลายาวนานต่อเนื่อง ก็จะทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรให้แก่บริษัทลูกได้¹⁵⁰

2) สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (Fixed)

สถานธุรกิจต้องสามารถระบุตำแหน่งที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ได้ จึงจะถือว่าเป็นลักษณะประจำ (Fixed)¹⁵¹ นอกจากนี้ หากสถานธุรกิจดังกล่าวมีความมั่นคงถาวรระดับหนึ่ง ก็อาจถือได้ว่าทำให้เกิด

¹⁴⁸ สรรค์ ดันดีจัตตานนท์, “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย,” หน้า 310.

¹⁴⁹ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 7, 10, 11, 12, p. 117-119.

¹⁵⁰ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 15, p. 119.

¹⁵¹ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 21, p. 121.

สถานประกอบการถาวรแก่วิสาหกิจได้ โดยแม้ว่าจะไม่มีมาตรฐานด้านเงื่อนไขเวลาว่าสถานธุรกิจควรดำรงอยู่นานเท่าใดจึงจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร แต่ประเทศสมาชิกของ OECD หลายประเทศได้มีแนวพิจารณาว่า หากวิสาหกิจได้ดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้เกิน 6 เดือน จะถือว่าสถานธุรกิจนั้นมีลักษณะประจำและก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้¹⁵²

3) วิสาหกิจต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น (through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)

สถานธุรกิจที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ วิสาหกิจต้องดำเนินธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนผ่านสถานธุรกิจนั้น กิจกรรมทางธุรกิจที่ดำเนินผ่านสถานธุรกิจดังกล่าวไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดรายได้ แต่ต้องดำเนินกิจกรรมดังกล่าวเป็นปกติธุรกิจ¹⁵³

วิสาหกิจอาจดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจได้หลายรูปแบบ รวมถึงการดำเนินการโดยบุคคลากร (Personnel) ของวิสาหกิจซึ่งมีความสัมพันธ์ในรูปแบบการทำงานต่างตอบแทนกับวิสาหกิจ บุคคลากรดังกล่าวอาจเป็นลูกจ้าง หรือบุคคลอื่นที่ต้องรับคำสั่งจากวิสาหกิจในรูปแบบตัวแทนที่ไม่อิสระ (Dependent agent) หากตัวแทนที่ไม่อิสระดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจให้แก่วิสาหกิจในสถานธุรกิจประจำ จะถือว่าไม่แตกต่างจากกรณีตัวแทนที่ไม่อิสระมีอำนาจตกลงสัญญา และก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรให้แก่วิสาหกิจ โดยไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลากรของวิสาหกิจกับบุคคลอื่น¹⁵⁴

นอกจากนี้ ในกรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในรูปแบบบริษัทแม่และบริษัทลูก ควรต้องคำนึงถึงบทบัญญัติข้อ 5 วรรคเจ็ด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อ 5 วรรคแปด ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ควบคู่กัน กล่าวคือ แม้จะเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าบริษัทลูกมิใช่สถานประกอบการถาวรของบริษัทแม่ แต่หากบริษัทลูกมีพื้นที่หรืออาณาบริเวณที่อยู่ในการควบคุมของบริษัทแม่ และบริษัทแม่ได้ใช้ดำเนินธุรกิจของตน จะทำให้พื้นที่หรืออาณาบริเวณนั้นเป็นสถานธุรกิจประจำ และก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรให้แก่บริษัทแม่ได้¹⁵⁵

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบสำคัญทั้ง 3 ประการของการเป็นสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป กับข้อเท็จจริงของบริษัท A HK จะพบว่าบริษัท A TH ซึ่งเป็นบริษัทลูกของบริษัท A

¹⁵² OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 28, p. 122.

¹⁵³ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 35, p. 124.

¹⁵⁴ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 39, p. 125.

¹⁵⁵ OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Article 5, para 115 and 116, p. 150.

HK และมีสำนักงานตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานคร ทำหน้าที่ติดต่อประสานงานกับลูกค้าในประเทศไทยของบริษัท A HK รวมถึงการนำเสนอรายการสินค้า (catalog) พร้อมราคาสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่าย ซึ่งเป็นลูกค้าของบริษัท A HK และเก็บรวบรวมคำสั่งซื้อเพื่อนำส่งต่อบริษัท A HK ถือเป็นการทำหน้าที่เยี่ยงพนักงานขายให้กับบริษัท A HK โดยมีพนักงาน Outsource ซึ่งเป็นทั้งพนักงานชาวไทยและพนักงานชาวต่างประเทศที่โอนย้ายมาจากบริษัทในเครือเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว เนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวของพนักงาน Outsource เข้าลักษณะตัวแทนที่ไม่อิสระของบริษัท A HK การที่ตัวแทนที่ไม่อิสระดำเนินกิจกรรมในเชิงการขายสินค้าให้แก่บริษัท A HK อันเป็นธุรกิจหลักของบริษัท A HK ภายในพื้นที่สำนักงานของบริษัท A TH เป็นปกติและเป็นระยะเวลายาวนานเกิน 6 เดือน และพื้นที่ดังกล่าวอยู่ในความควบคุมดูแลของพนักงาน Outsource นอกจากนี้ แม้ว่าพนักงาน Outsource จะอยู่ภายใต้การจ้างงานของบริษัท K อันเป็นบริษัทจัดหาพนักงานให้บริษัท A TH แต่โดยสาระสำคัญแล้ว พนักงาน Outsource ยังคงทำงานภายใต้การบังคับบัญชาของบริษัท A TH และบริษัท A HK

ดังนั้นจึงถือว่า สำนักงานของบริษัท A TH เป็นสถานธุรกิจประจำซึ่งบริษัท A HK ใช้ดำเนินธุรกิจในประเทศไทย สถานธุรกิจประจำดังกล่าวก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปแก่บริษัท A HK ตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรคหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและฮ่องกง และข้อ 5 วรรคหนึ่ง ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN ส่งผลให้กำไรสุทธิที่บริษัท A HK ได้จากการขายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยผ่านการดำเนินงานภายใต้สถานธุรกิจประจำดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

4.2 ปัญหาการบังคับบทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร¹⁵⁶ ได้วางหลักให้บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้กระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ดังนั้น ประเด็นสำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 66 วรรคสอง คือ บริษัทต่างประเทศมีการกระทำการกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ถึงแม้ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติค่านิยมของคำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” ไว้ แต่ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร

¹⁵⁶ มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม.

แล้ว มาตรา 66 วรรคสอง จะบังคับใช้กับกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาเปิดสำนักงานสาขาในประเทศไทย ซึ่งเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ต่อเนื่องหรือถาวร¹⁵⁷

อย่างไรก็ตาม การมีความเข้าใจว่ามาตรา 66 วรรคสอง ใช้บังคับเพียงกับกรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสำนักงานสาขาที่จดทะเบียนจัดตั้งอย่างเป็นทางการในประเทศไทย อาจเป็นความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน ถือเป็นความตีความคำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” อย่างแคบและไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้จัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทยอย่างเป็นทางการ แต่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมที่ทำลูกค้าในประเทศไทยซึ่งแหล่งเงินได้ ดังนั้น การตีความคำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” จึงควรพิจารณาถึงการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามามีตัวตน และกระทำการกิจการในประเทศไทย ในลักษณะของสถานธุรกิจในประเทศไทยด้วย

เมื่อวิเคราะห์ข้อเท็จจริงของกรณีเครือข่ายบริษัท A ที่วางรูปแบบธุรกิจ (Business model) ให้บริษัท A HK เป็นผู้ขายสินค้าให้แก่ตัวแทนจำหน่ายซึ่งเป็นลูกค้าในประเทศไทย โดยมีบริษัท A TH ซึ่งบริษัทลูกของบริษัท A HK ทำหน้าที่ให้บริการสนับสนุนด้านการตลาดและการติดต่อประสานงานกับลูกค้าในประเทศไทยแก่บริษัท A HK หากมองอย่างผิวเผินเพียงระดับของรูปแบบองค์กรธุรกิจ อาจเห็นว่าบริษัท A TH ทำหน้าที่เพียงด้านการสนับสนุนการขาย และมีได้มีอำนาจทำสัญญากับลูกค้าแต่อย่างใด นอกจากนี้ บริษัท A TH มีฐานะเป็นบริษัทลูกที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย และเป็นนิติบุคคลแยกออกจากบริษัท A HK มิใช่สำนักงานสาขาของบริษัท A HK ดังนั้น การที่บริษัท A HK ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย จึงมีการประกอบกิจการในประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม การวางรูปแบบธุรกิจเช่นนี้ อาจเป็นการวางแผนภาษีเพื่อโยกย้ายกำไรไปต่างประเทศ และเพื่อให้บริษัทต่างประเทศหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง โดยการแบ่งแยกหน้าที่งาน (Function) ของบริษัทในเครือ กล่าวคือ วางรูปแบบให้บริษัท A HK ทำหน้าที่ขายสินค้าซึ่งจะได้รับกำไรสูงกว่า และให้บริษัท A TH ซึ่งเป็นบริษัทลูกในประเทศไทยอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ทำหน้าที่เพียงการสนับสนุนการตลาดซึ่งได้รับกำไรในอัตราต่ำเพียงร้อยละ 5 และยิ่งไปกว่านั้น การที่บริษัท A TH ถูกจัดตั้งให้เป็นบริษัทลูกในประเทศไทย อาจเป็นไปเพื่อชักนำให้บุคคลภายนอกเห็นว่า บริษัท A TH เป็นนิติบุคคลแยกออกจากบริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทแม่ มิใช่สำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศ หรือเพื่อปิดเบี่ยงลักษณะการประกอบกิจการของบริษัท A TH ให้ดูเหมือนกับว่าไม่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าในประเทศไทยของบริษัท A HK นอกจากนี้ การที่

¹⁵⁷ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, หน้า 6-7.

ฮ่องกงจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ที่เกิดในฮ่องกงเท่านั้น จะทำให้กำไรสุทธิที่บริษัท A HK ได้รับจากการการขายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ทั้งในประเทศไทยและฮ่องกง และเงินปันผลที่บริษัท A HK จ่ายให้บริษัทแม่ของเครือบริษัท A ในประเทศจีนก็จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ที่จ่าย ตามกฎหมายภายในของฮ่องกงด้วย¹⁵⁸ เท่ากับว่าบริษัทแม่ของเครือบริษัท A ในประเทศจีนจะได้รับกำไรจากธุรกรรมการขายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยไปเต็มจำนวน โดยไม่เสียภาษีเงินได้ที่ทั้งในประเทศไทยและฮ่องกง ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าการวางรูปแบบธุรกิจเช่นนี้ เป็นการวางแผนภาษีในระดับรุนแรง (Aggressive tax planning) ซึ่งเป็นเป้าหมายระดับนานาชาติที่ประเทศสมาชิกของโครงการ BEPS Project กำลังร่วมมือกันหาหนทางขจัด เพื่อความโปร่งใสทางภาษีและความเสมอภาพของการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ

หากวิเคราะห์ลึกลงไปถึงรายละเอียดของธุรกรรมที่กระทำโดยบริษัท A TH จะพบว่า นอกจากบริษัท A TH จะทำหน้าที่สนับสนุนการตลาดและติดต่อประสานงานกับลูกค้าในประเทศไทยของบริษัท A HK แล้ว บริษัท A TH ยังมีหน้าที่นำเสนอรายการสินค้าของบริษัท A HK พร้อมราคาสินค้าให้แก่ลูกค้าของบริษัท A HK ในประเทศไทย และชักชวนให้สั่งซื้อสินค้า จากนั้นค่อยรวบรวมคำสั่งซื้อส่งให้แก่บริษัท A HK เพื่อให้บริษัท A HK จัดส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยตามคำสั่งซื้อที่ได้รับ ซึ่งการดำเนินงานทั้งหมดของบริษัท A TH มีพนักงาน Outsource ทั้งชาวไทยและชาวต่างชาติเป็นผู้ปฏิบัติงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง พนักงานชาวต่างชาติเป็นชาวจีนที่ส่วนหนึ่งได้อพยพมาจากบริษัทในเครือ

ผู้ศึกษาเห็นว่า รูปแบบการดำเนินงานของบริษัท A TH ตั้งแต่การนำเสนอสินค้าและราคา การชักชวนให้สั่งซื้อสินค้า จนถึงการรวบรวมคำสั่งซื้อ เป็นกิจกรรมที่ต่อเนื่องเป็นกระบวนการ จนเป็นเหตุให้บริษัท A HK สามารถขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศไทย และได้รับเงินได้จากประเทศไทย หากไม่มีกิจกรรมที่ดำเนินการโดยบริษัท A TH ดังกล่าว บริษัท A HK ก็ไม่อาจขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศไทยได้ การดำเนินการดังกล่าวของบริษัท A TH ที่ได้กระทำในประเทศไทย จึงเป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมการขายสินค้าของบริษัท A HK ซึ่งเป็นกิจการหลักของบริษัท A HK ยิ่งไปกว่านั้น บริษัท A HK ได้จัดส่งพนักงานชาวจีนจากบริษัทในเครือ ให้โอนย้ายเข้ามาทำงานในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในตำแหน่งผู้จัดการที่มีหน้าที่ติดต่อประสานงานกับบริษัท A HK เพื่อประโยชน์ด้านติดต่อสื่อสารและด้านการควบคุมการดำเนินงานของบริษัท A TH จึงถือว่า บริษัท A HK ได้เข้ามามีตัวตนในลักษณะของสถานธุรกิจในประเทศไทย และได้กระทำกิจการในประเทศไทย แม้ว่าพนักงาน

¹⁵⁸ GovHK, Tax Rates of Profits Tax [Online], 2021, 10 May. Available from <https://www.gov.hk/en/residents/taxes/taxfiling/taxrates/profitsrates.htm>

ชาวจีนเหล่านั้นจะเป็นพนักงาน Outsource ซึ่งมิได้มีความสัมพันธ์ในทางสัญญาจ้างงานกับทั้งบริษัท A TH และบริษัท A HK แต่ข้อเท็จจริงนี้ก็มิได้ทำให้สาระสำคัญของการกระทำกิจการของบริษัท A HK ในประเทศไทยเสียไป ดังนั้น บริษัท A HK จึงมีความรับผิดชอบตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมาย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ได้จากการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย เสมือนว่าได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในบทที่ 5 นี้ ผู้ศึกษาจะขอกล่าวถึงบทสรุปของแนวคิดและปัญหาที่ได้จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ กรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย รวมทั้งได้เสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

5.1 บทสรุป

รูปแบบการขายสินค้าที่บริษัทต่างประเทศนิยมใช้เพื่อขายสินค้าในประเทศไทยรูปแบบหนึ่งคือการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทย และให้ตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อสินค้าของตนจากต่างประเทศเข้ามาขายในประเทศไทย โดยบริษัทต่างประเทศอาจจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อให้บริการสนับสนุนด้านการขายและการตลาด รวมถึงการติดต่อประสานงานระหว่างตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยกับบริษัทต่างประเทศ ซึ่งหน้าที่งานของบริษัทลูกดังกล่าวอาจรวมถึงการนำเสนอรายการสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่าย และการรวบรวมคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายให้กับบริษัทต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม รูปแบบการขายสินค้าในประเทศไทยโดยมีบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศอาจเป็นการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรงและไม่ให้กำไรจากการขายสินค้าต้องเสียภาษีในประเทศไทย รวมถึงการโยกย้ายกำไรไปบริษัทต่างประเทศซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าหรือไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ก่อนนั้นเลย

เพื่อศึกษาว่าการขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศโดยเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง และใช้รูปแบบการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย ควรต้องมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าในประเทศไทยโดยตรงหรือไม่ ผู้ศึกษาได้ยกรณศึกษาของบริษัท A HK ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนที่ฮ่องกง และได้จัดตั้งบริษัท A TH เป็นบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดให้กับการขายสินค้าของตนเองในประเทศไทย เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง เปรียบเทียบกับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN ประกอบกับคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 จึงพบปัญหาการใช้บังคับบทบัญญัติ

ของอนุสัญญาภาษีใน 3 ประเด็น คือ การตีความตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ การพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน และการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป

ในประเด็นการตีความสถานภาพอิสระของตัวแทนที่จะไม่ทำให้ตัวแทนผู้นั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวร อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงมุ่งพิจารณาเงื่อนไขที่ตัวแทนต้องไม่มีข้อตกลงหรือสัญญาที่มีเป็นพิเศษระหว่างตัวการและตัวแทน ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่มีได้สะท้อนการมีอิทธิพลเหนือตัวแทนได้อย่างแท้จริง แต่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN พิจารณาเงื่อนไขที่ตัวแทนต้องไม่ดำเนินการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามวิสาหกิจต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน ซึ่งสะท้อนถึงการมีอิทธิพลเหนือตัวแทนได้ดีกว่าด้วยการมีผลประโยชน์ในการดำเนินงานของตัวแทนหรือจากการถือหุ้นหรือการควบคุมโดยบุคคลเดียวกัน เช่น กรณีบริษัทในเครือ และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project) ด้วย

สำหรับการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงพิจารณาการมีและใช้อำนาจทำสัญญาเป็นปกติวิสัยในชื่อของบริษัทต่างประเทศ การเก็บและส่งมอบสินค้าของบริษัทต่างประเทศ และการจัดหาคำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อบริษัทต่างประเทศ เป็นกิจกรรมที่ทำให้ตัวแทนเป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งอาจเป็นช่องว่างให้บริษัทต่างประเทศวางแผนภาษีเพื่อเลี่ยงเงื่อนไขการเกิดสถานประกอบการถาวรได้ แต่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งของ OECD และ UN มีการบัญญัติครอบคลุมถึงการมีบทบาทหลักอย่างเป็นปกติวิสัยของตัวแทนที่ไม่อิสระ และทำให้เกิดการตกลงทำสัญญา ซึ่งโดยปกติแล้ววิสาหกิจต่างประเทศจะไม่แก้ไขในสาระสำคัญของสัญญานั้น ทำให้ตัวแทนผู้นั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ และการที่บุคคลในประเทศได้ดำเนินการเยี่ยงพนักงานขายของบริษัทต่างประเทศ ก็ถือเป็นการมีบทบาทหลักตามบทบัญญัติดังกล่าว ดังนั้น บทบัญญัติของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งของ OECD และ UN จึงเหมาะสมกับรูปแบบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศที่ขายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยโดยจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการขายและการตลาดในประเทศได้มากกว่า และเป็นการป้องกันไม่ให้บริษัทต่างประเทศเลี่ยงภาษีโดยการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามวัตถุประสงค์ของ BEPS Project ด้วย ซึ่งจะทำให้บริษัทลูกที่ดำเนินการเยี่ยงพนักงานขายให้กับบริษัทต่างประเทศถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในประเทศไทย เป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศต้องมีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากกำไรสุทธิที่เป็นผลจากการดำเนินการของบริษัทลูกดังกล่าว ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในประเด็นการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกงได้ให้คำนิยามกับสถานประกอบการถาวรด้วยเนื้อหาเช่นเดียวกับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งของ OECD และ UN แต่จำเป็นต้องพิจารณาคำอธิบายร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2017 ประกอบเพื่อให้สามารถวิเคราะห์ข้อเท็จจริงได้ตามเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยพบว่าสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไปมีองค์ประกอบสำคัญ 3 ประการ อันได้แก่ วิสาหกิจต้องมีสถานธุรกิจ สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ และวิสาหกิจต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น ในกรณีที่บริษัทลูกในประเทศไทยโดยพนักงาน Outsource ได้ดำเนินกิจกรรมในเชิงการขายสินค้าให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศในลักษณะของตัวแทนที่ไม่อิสระภายในพื้นที่ของบริษัทลูกและอยู่ในควบคุมดูแลของพนักงาน Outsource เป็นปกติยาวนานเกิน 6 เดือน ถือว่าสำนักงานของบริษัทลูกในประเทศไทยเป็นสถานธุรกิจประจำซึ่งบริษัทต่างประเทศใช้ดำเนินธุรกิจในประเทศไทย ดังนั้น สถานธุรกิจประจำดังกล่าวก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป ส่งผลให้กำไรสุทธิที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากการขายสินค้าผ่านการดำเนินงานของสถานธุรกิจประจำดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ยังพบปัญหาการบังคับใช้บทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กับการตีความคำว่า “กระทำกิจการในประเทศไทย” ว่าควรตีความให้กว้างกว่าการประกอบกิจการโดยสำนักงานสาขาที่จัดตั้งในประเทศไทย และให้ครอบคลุมถึงการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามามีตัวตนและกระทำกิจการในประเทศไทยในลักษณะของสถานธุรกิจในประเทศไทยเสมือนว่าได้กระทำกิจการในประเทศไทยผ่านสาขา โดยเฉพาะกรณีที่บริษัทข้ามชาติวางรูปแบบธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง โดยแบ่งแยกหน้าทีงานของบริษัทลูกในประเทศไทยให้ทำหน้าที่เพียงการสนับสนุนการตลาดและติดต่อประสานงานซึ่งได้รับกำไรในอัตราต่ำ และให้บริษัทต่างประเทศทำหน้าที่การขายสินค้าให้ลูกค้าในประเทศไทยซึ่งได้รับกำไรในอัตราสูงกว่า จำเป็นต้องวิเคราะห์รายละเอียดของการดำเนินกิจกรรมของบริษัทลูก ซึ่งพบว่าบริษัทลูกได้ดำเนินการนำเสนอสินค้าจนถึงการรวบรวมคำสั่งซื้อต่อเนื่องเป็นกระบวนการจนเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศไทยซึ่งเป็นกิจการหลักของบริษัทต่างประเทศ และกิจกรรมดังกล่าวดำเนินการโดยพนักงานชาวไทยและชาวต่างชาติที่รวมถึงผู้ที่โอนย้ายมาจากบริษัทในเครือให้ทำหน้าที่ควบคุมการดำเนินงานของบริษัทลูก ดังนั้น บริษัทต่างประเทศจึงถือว่าได้เข้ามามีตัวตนในลักษณะของสถานธุรกิจในประเทศไทยและได้กระทำกิจการในประเทศไทย เสมือนว่าได้กระทำกิจการในประเทศ

ไทยผ่านสาขา และต้องมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าในประเทศไทยโดยตรง

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาถึงปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ กรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทก่อนหน้า ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1) การเจรจาแก้ไขปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคู่สัญญา

ปัจจุบัน ประเทศไทยได้ลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศและดินแดนคู่สัญญาจำนวน 61 แห่ง¹⁵⁹ ซึ่งเกือบทั้งหมดได้ลงนามไว้ก่อนการเผยแพร่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนพร้อมคำอธิบายของ OECD และของ UN ฉบับแก้ไขปรับปรุงปี ค.ศ. 2017 อันเป็นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้รับการแก้ไขปรับปรุงตามโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project) โดยเฉพาะบทบัญญัติในข้อ 5 สถานประกอบการถาวร ที่ได้รับการแก้ไขปรับปรุงจากแผนปฏิบัติการที่ 7 (Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status) เพื่อป้องกันการเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ทำให้มีความเท่าทันต่อรูปแบบประกอบธุรกิจในปัจจุบันและอุปายการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติมากขึ้น ดังนั้น รัฐบาลไทยจึงสมควรเข้าร่วมเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคู่สัญญาที่บริษัทข้ามชาติมักใช้เป็นฐานในการโยกย้ายกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ฮองกง เป็นต้น โดยเฉพาะหลักเกณฑ์การพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทนและลักษณะกิจกรรมที่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนให้ครอบคลุมถึงการเข้าตกลงทำสัญญาในนามตัวการ และการมีบทบาทหลักที่ทำให้ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญาโดยวิสาหกิจต่างประเทศ ตามแนวทางของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนพร้อมทั้งคำอธิบายของ OECD และของ UN ฉบับปี ค.ศ. 2017 เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างประเทศ

2) การปรับปรุงแนวทางการพิจารณาสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เนื่องจากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจใช้ถ้อยคำที่ต้องอาศัยการตีความ ทำให้เพียงการพิจารณาบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่เพียงพอต่อการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงเพื่อการจัดเก็บ

¹⁵⁹ Revenue Department, Double Taxation Agreement (DTA) [Online], 2021, 9 May. Available from <https://www.rd.go.th/english/766.html>

ภาษีเงินได้ในเชิงปฏิบัติ อาจก่อให้เกิดความเข้าใจในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่คลาดเคลื่อนกันระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี โดยเฉพาะกรณีบริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศไทยโดยมีบุคคลในประเทศไทยทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลช่วยติดต่อประสานงานหรืออำนวยความสะดวก รวมถึงกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อดำเนินการดังกล่าวในประเทศไทย ซึ่งสามารถนำไปสู่ข้อพิพาทในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนั้น กรมสรรพากรจึงควรวางแผนปฏิบัติให้กับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการพิจารณาสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยอาจออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรซึ่งระบุถึงหลักการการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในความหมายทั่วไป และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่สอดคล้องกับหลักการตามบทบัญญัติข้อ 5 ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN โดยเฉพาะหลักการพิจารณาความเป็นอิสระของตัวแทน ลักษณะการดำเนินการที่เข้าลักษณะการเข้าตกลงทำสัญญาในนามตัวการ หรือการมีบทบาทหลักที่ทำให้ทำให้เกิดการตกลงทำสัญญาโดยวิสาหกิจต่างประเทศ ที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการประเภทตัวแทน รวมถึงการดำเนินธุรกิจของบริษัทต่างประเทศผ่านสถานธุรกิจประจำในประเทศไทย

นอกจากนี้ กรมสรรพากรอาจพิจารณาจัดทำเอกสารเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับโครงการป้องกันการถูกกีดกันร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS Project) ที่ประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิก เพื่อเสริมความรู้และปรับความเข้าใจแก่ทั้งเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและประชาชนทั่วไป เกี่ยวกับผลกระทบต่อการพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนและการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรควบคู่กับการออกคำสั่งสรรพากรฉบับดังกล่าวด้วย

3) การปรับปรุงแนวทางการพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากการพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อใช้บังคับเก็บภาษีเงินได้กับกรณีบริษัทต่างประเทศกระทำการกิจการในประเทศไทย ยังไม่มีแนวทางที่ชัดเจนในการตีความคำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” ว่า นอกเหนือจากกรณีบริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาอย่างเป็นทางการในประเทศไทยแล้ว การประกอบกิจการในลักษณะอื่นใดบ้างที่ควรต้องถือเป็นการกระทำการกิจการในประเทศไทย การไม่มีหลักเกณฑ์พิจารณาที่ชัดเจนอาจส่งผลให้เกิดช่องว่างในการบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งบริษัทต่างประเทศอาจใช้ประโยชน์เพื่อหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง และทำให้มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีการจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อแบ่งแยกหน้าที่งานด้านการสนับสนุน

การตลาดซึ่งมีกำไรในอัตราที่ต่ำ ออกจากหน้าที่การขายสินค้าโดยบริษัทต่างประเทศซึ่งมีอัตรากำไรที่สูงกว่าตามการวางแผนโครงสร้างองค์กรของบริษัทข้ามชาติ แต่แฝงด้วยวัตถุประสงค์เพื่อบิดเบือนธุรกรรมที่แท้จริง ไม่ให้ถูกเจ้าหน้าที่สรรพากรมองว่าเป็นการขายสินค้าโดยบริษัทต่างประเทศเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย

ดังนั้น กรมสรรพากรจึงควรวางแผนปฏิบัติให้กับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการพิจารณาพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยอาจออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรซึ่งระบุถึงลักษณะที่ถือเป็นการกระทำการกิจการในประเทศไทย ให้ครอบคลุมถึงการที่บริษัทต่างประเทศเข้ามามีตัวตน และกระทำการกิจการในประเทศไทย ในลักษณะของสถานธุรกิจในประเทศไทยด้วย เพื่อให้บริษัทต่างประเทศที่วางแผนธุรกิจในรูปแบบดังกล่าวมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง ซึ่งจะเป็นการอุดช่องว่างทางกฎหมายและเพิ่มสิทธิการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้กับกรมสรรพากร และยังเป็นการสนับสนุนให้เกิดเป็นธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างบริษัทไทยและบริษัทต่างประเทศอีกด้วย

บรรณานุกรม

หนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.

ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของ
อนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554.

พนิต ธีรภาพวงค์. ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพฯ: Tax Research Center, 2546.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2561.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน,
2547.

สาโรช ทองประคำ. ภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศและสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์
ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สรรพากรสาส์น, 2551.

Philip Baker. Double Taxation Conventions and International Law. London: Sweet &
Maxwell Limited, 1994.

วิทยานิพนธ์และดุขุณีนิพนธ์

ชินดนัย สังคะคุณ. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการ
ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

ธิดา ชินเวศยวงศ์. การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงินได้
จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2544.

สรรรค์ ตันติจิตตานนท์. สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย. ดุขุณีนิพนธ์นิติศาสตรดุขุณี
บัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.

เอกสารอื่น ๆ

จิตรา ณีชนะนันท์. ภาษีเพื่อความเสมอภาคทางการค้าระหว่างประเทศ ศึกษากรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์. รายงานการศึกษาส่วนบุคคล, หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2563.

จิรฉวี อินทजार. ภาษีอากรกับความท้าทายในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล. เอกสารวิชาการรายบุคคล, หลักสูตรผู้พิพากษาหัวหน้าศาล รุ่นที่ 17 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2561.

วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ. รายงานการศึกษาส่วนบุคคล, หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 11 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2562.

เสาวคนธ์ มีแสง. การพัฒนาแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การลงทุนและการเงิน ภายใต้บริบทของความร่วมมือในการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของประชาคมโลก. รายงานการศึกษาส่วนบุคคล, หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2563.

Bob Michel. French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary. Bulletin for International Taxation 75. 4 (6 April 2021): 1-8.

EY Thailand. High-level Tax Review Report. Bangkok, 2020.

Gabriel Zucman, Thomas Torslov, and Ludvig Wier. NBER Working Paper Series. In The Missing Profits of Nations, p. 18. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2018.

PwC Thailand. Transfer Pricing Benchmarking Study Report for the Financial Years 2016-2018. Bangkok, 2019.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. กฎกระทรวง กำหนดทุนขั้นต่ำและระยะเวลาในการนำหรือส่งทุนขั้นต่ำเข้ามาในประเทศไทย พ.ศ. 2545. [ออนไลน์]. 2545. แหล่งที่มา: https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=1061 [4 มีนาคม 2564].
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. แนวทางในการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจคนต่างด้าว ประเภทสำนักงานผู้แทน. [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: https://dbd.go.th/download/data_srevice/guideline_1_representative_office_01.pdf [4 มีนาคม 2564].
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. แนวทางในการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจคนต่างด้าว ประเภทสำนักงานภูมิภาค. [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: https://dbd.go.th/download/data_srevice/guideline_2_regional_office_01.pdf [4 มีนาคม 2564].
- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. ช่องทางการขายในยุคปัจจุบัน. [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://bsc.dip.go.th/th/category/marketing2/fs-salechannelpresent> [4 มีนาคม 2564].
- กรมสรรพากร. กิจการข้ามชาติ TRANSFER PRICING. [ออนไลน์]. 2549. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/563.html> [6 มีนาคม 2564].
- กรมสรรพากร. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งเขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน และรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้. [ออนไลน์]. 2548. แหล่งที่มา: http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/hk_th.pdf [12 เมษายน 2564].
- กรมสรรพากร. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร. [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/2581.html> [6 มีนาคม 2564].
- กรมสรรพากร. ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้ และภาษีการค้า สำหรับสำนักงานผู้แทน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่กระทำการกิจการในประเทศไทย. [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/3538.html> [4 มีนาคม 2564].
- กรมสรรพากร. ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสำนักงานภูมิภาคของบริษัทข้ามชาติที่กระทำการกิจการในประเทศไทย. [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/3482.html> [4 มีนาคม 2564].

- กรมสรรพากร. วิธีการคำนวณราคาตลาด. [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/569.html> [6 มีนาคม 2564].
- เกียรติพงษ์ อุดมชนะธีระ. Marketing กลยุทธ์การตลาด 4Ps และส่วนผสมทางการตลาด (Marketing Mix). [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา: <https://www.iok2u.com/index.php/article/11-marketing/333-4ps-marketing-mix> [6 มีนาคม 2564].
- ธนเสฎฐ์ อาษา. สื่อการเรียนการสอนวิชาการขายเบื้องต้น. [ออนไลน์]. 2556. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/basicseling/hnwy-thi-3> [6 มีนาคม 2564].
- บริษัท ดีลอยท์ ทูซ โธมัส ไซยศ ที่ปรึกษา จำกัด. Deloitte Legal Issue 3. [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/th/Documents/legal/th-legal-newsletter-th-131015-noexp.pdf> [4 มีนาคม 2564].
- ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. ภาษี คืออะไร?. [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://www.itax.in.th/pedia/ภาษี-คือ/> [20 มีนาคม 2564].
- วิทยาลัยเทคโนโลยีศรีราชา. สื่อคอมพิวเตอร์ช่วยสอนวิชาบรรจุภัณฑ์. [ออนไลน์]. 2556. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/a/technosriracha.ac.th/sux-khxmphiwtexr-chwy-sxn-wicha-brrcu-phanth/bth-thi-4-chxng-thangkar-cad-cahnay> [6 มีนาคม 2564].
- สมชาย พงษ์พัฒนาศิลป์. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539. [ออนไลน์]. 2539. แหล่งที่มา: https://www.smartdeka.com/each_deka/คำพิพากษาศาลฎีกาที่1015_2539 [9 พฤษภาคม 2564].
- หทัยรัตน์ ทองมาก. การบังคับใช้หลักเจ้าของผลประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย. [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา: <https://www.car.chula.ac.th/display7.php?bib=b2128928> [1 พฤษภาคม 2564].
- GovHK. Tax Rates of Profits Tax. [Online]. 2021. Available from <https://www.gov.hk/en/residents/taxes/taxfiling/taxrates/profitsrates.htm> [28 May 2021].
- International Monetary Fund. World Economic Outlook Database, October 2020. [Online]. 2021. Available from: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2020/October/weo-report> [2 February 2021].
- mdsiGlobal. ระบบตัวแทนจำหน่ายคืออะไร. [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา: <https://www.mdsiglobal.com/dealer-system/> [4 มีนาคม 2564].

- OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Online]. 2013. Available from: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [12 April 2021].
- OECD. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. [Online]. 2021. Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [14 April 2021].
- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Online]. 2017. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en [12 April 2021].
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. [Online]. 2015. Available from: <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> [12 April 2021].
- Revenue Department. Double Taxation Agreement (DTA). [Online]. 2021. Available from: <https://www.rd.go.th/english/766.html> [9 May 2021].
- Siam Legal International. Company Registration in Thailand. [Online]. 2021. Available from: <https://www.siam-legal.com/Business-in-Thailand/thailand-company.php> [5 March 2021].
- Siam Legal International. Setting Up of Regional Office. [Online]. 2021. Available from: <https://www.siam-legal.com/Business-in-Thailand/Thailand-Regional-Office-Setup.php> [5 March 2021].
- Statista. Total population of the ASEAN countries from 2010 to 2020. [Online]. 2021. Available from: <https://www.statista.com/statistics/796222/total-population-of-the-asean-countries> [2 February 2021].
- Thailand Board of Investment. A Business Guide to Thailand 2019. [Online]. 2019. Available from: <https://www.boi.go.th/upload/content/A%20Business%20Guide%20to%20thailand%202019.pdf> [5 March 2021].

United Nations. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update. [Online]. 2017. Available from: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf [12 April 2021].

Wikipedia. OECD. [Online]. 2021. Available from: <https://en.wikipedia.org/wiki/OECD> [10 April 2021].

Wonder.Legal ประเทศไทย. รูปแบบองค์กรธุรกิจแบบใดที่เหมาะสมกับลักษณะกิจการของท่านที่สุด (เช่น บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท). [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://www.wonder.legal/th/guide/รูปแบบองค์กรธุรกิจแบบใดที่เหมาะสมกับลักษณะกิจการของท่านที่สุด-เช่น-บุคคลธรรมดา-ห้างหุ้นส่วน-บริษัท> [1 เมษายน 2564].

Wonder.Legal ประเทศไทย. เริ่มต้นธุรกิจด้วยการจัดตั้งบริษัทจำกัด. [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://www.wonder.legal/th/guide/เริ่มต้นธุรกิจด้วยการจัดตั้งบริษัทจำกัด> [1 เมษายน 2564].

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร

แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง

ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของความตกลงนี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน
2. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ให้รวมถึงโดยเฉพาะ
 - (ก) สถานจัดการ
 - (ข) สาขา
 - (ค) สำนักงาน
 - (ง) โรงงาน
 - (จ) โรงช่าง
 - (ฉ) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ
 - (ช) คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งเป็นผู้จัดการสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บของให้กับผู้อื่น
3. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” รวมถึง
 - (ก) ที่ตั้งอาคาร โครงสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจควบคุมที่เกี่ยวข้องกับโครงการดังกล่าว ทั้งนี้เฉพาะกรณีที่ตั้ง โครงการหรือกิจกรรมนั้น ดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่ง ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่าหกเดือนภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ
 - (ข) การให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจหนึ่งผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่น ซึ่งถูกว่าจ้างโดยวิสาหกิจนั้นเพื่อความมุ่งประสงค์ดังกล่าว แต่ทั้งนี้ กิจกรรมนั้น ต้องดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่ง ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่าหกเดือนภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

4. แม้จะมีบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไม่ให้ถือว่ารวมถึง
- (ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา หรือการจัดแสดงสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ
 - (ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดง
 - (ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ
 - (ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น
 - (จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการประกอบกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) เข้าด้วยกันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ
 - (ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการประกอบกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) ของวรรคนี้รวมกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ
5. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ 2 เมื่อบุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการในภาคีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งในนามของวิสาหกิจของภาคีคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในภาคีคู่สัญญาที่กล่าวถึงฝ่ายแรกในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมใด ๆ ที่บุคคลนั้นกระทำเพื่อวิสาหกิจนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าว
- (ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในภาคีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่าง ๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะที่กล่าวถึงในวรรค 4 ซึ่งถ้าได้กระทำโดยผ่านสถานธุรกิจประจำเช่นว่านั้น สถานธุรกิจประจำนี้จะไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติของวรรคนั้น
 - (ข) ไม่มีอำนาจเช่นว่านั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในภาคีคู่สัญญาที่กล่าวถึงฝ่ายแรก ซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น จากการดำเนินการส่งมอบมูลภัณฑ์สิ่งของในนามวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ
 - (ค) ไม่มีอำนาจเช่นว่านั้น แต่ได้จัดทำคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในภาคีคู่สัญญาที่กล่าวถึงฝ่ายแรก ซึ่งใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของวิสาหกิจนั้น หรือวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

6. วิสาหกิจของภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่งจะไม่ถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพอิสระ โดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลเช่นนั้นได้กระทำการอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจกรรมของตัวแทนดังกล่าวได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามวิสาหกิจนั้น และได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจนั้นกับตัวแทนในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์และการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ บุคคลเช่นนั้นจะไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้
7. ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในภาคีสัญญาฝ่ายหนึ่ง ควบคุมหรือถูกควบคุมโดยบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หรือซึ่งประกอบธุรกิจในภาคีสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง

ภาคผนวก ข

Article 5 Permanent Establishment of
OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017

Article 5 Permanent Establishment

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term “permanent establishment” includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

8. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the

aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.

ภาคผนวก ค

Article 5 Permanent Establishment of
United Nations Model Double Taxation Convention
between Developed and Developing Countries:
2017 Update

UN Model Double Taxation Convention 2017

Article 5 Permanent Establishment

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term “permanent establishment” includes especially:
 - (a) A place of management;
 - (b) A branch;
 - (c) An office;
 - (d) A factory;
 - (e) A workshop;
 - (f) A mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. The term “permanent establishment” also encompasses:
 - (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;
 - (b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:
 - (a) The use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise;

- (b) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display;
- (c) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- (d) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- (e) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;
- (f) The maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e),

provided that such activity or, in the case of subparagraph (f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and:

- (a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- (b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 7, where a person is acting in a Contracting State on behalf of

an enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, if such a person:

- (a) habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are
 - (i) in the name of the enterprise, or
 - (ii) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
 - (iii) for the provision of services by that enterprise,unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or
- (b) the person does not habitually conclude contracts nor plays the principal role leading to the conclusion of such contracts, but habitually maintains in that State a stock of goods or merchandise from which that person regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.

6. Notwithstanding the preceding provisions of this Article but subject to the provisions of paragraph 7, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person.

7. Paragraphs 5 and 6 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost

exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

8. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

9. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.