

## บทที่ 3

### หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีอากร

ตามที่คุณศึกษาได้กำหนดประเด็นไว้ว่าคุณจะทำการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร โดยศึกษากฎหมายของประเทศไทยและหลักกฎหมายของต่างประเทศบางประเทศที่คุณศึกษาเห็นว่าพอที่จะนำมาเป็นแนวทางในการศึกษาและมีมาตรฐานขั้นต่ำเพื่อที่จะใช้วางบรรทัดฐานทางกฎหมายของประเทศไทย ซึ่งการเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่รัฐบาลทุกประเทศมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษี เพื่อเป็นการสร้างรายได้และใช้ในการพัฒนาประเทศ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีรัฐบาลควรมีอำนาจและกฎหมายที่กระชับในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ในบทที่ 3 นี้ได้กระทำการศึกษาและวิจัยเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร ได้ศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาและการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประเทศไทยว่ามีความครอบคลุมมากน้อยเพียงใด โดยจะศึกษาเรียงตามลำดับต่อไปนี้

#### หลักการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายต่างประเทศ

เงินได้ชาวต่างชาติ ในทุกวันนี้มีชาวต่างชาติได้มาพักอาศัยและมีเงินได้ภายในประเทศไทย และผู้ศึกษามีข้อสงสัยบ่อยครั้งเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของชาวต่างชาติว่า เสียภาษีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งคนโดยทั่วไปอาจเข้าใจว่า หากชาวต่างชาติอาศัยอยู่ในเมืองไทยไม่ถึง 180 วันในปีภาษีนั้น ไม่ต้องเสียภาษีก่อนอื่นเราต้องรู้ก่อนว่าประเทศไทย จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ ตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสรุปได้ดังนี้

หลักแหล่งเงินได้มาจาก 4 แหล่งใหญ่ คือ

1. เงินได้จากงานที่ทำในประเทศไทย โดยผู้มีเงินได้ปฏิบัติงานในประเทศไทย เช่น บริษัทในอเมริกา ส่ง นาย A ซึ่งเป็นพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในไทย นาย A ต้องนำเงินเดือนค่าจ้างที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานในไทยมาขึ้นแบบ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย อย่างไรก็ตาม นาย A อาจจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย หากเข้าหลักเกณฑ์เงื่อนไขยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

2. เงินได้จากกิจการที่ทำในประเทศไทย เช่น นายเอกเปิดร้าน ขายอาหารในประเทศไทย นายเอกต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นมาขึ้นแบบ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3. เงินได้จากกิจการนายจ้างในไทย ผู้รับเงินได้อาจจะปฏิบัติงานอยู่ในประเทศไทยหรือต่างประเทศก็ได้ เช่น บริษัท ข . จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทตามกฎหมายไทย ได้ส่ง นายเอก ซึ่งเป็นพนักงานของบริษัท ไปปฏิบัติงาน ณ สาขาของบริษัทที่ประเทศฝรั่งเศส โดยบริษัท ข . จำกัด เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้ทุกเดือน นายเอกพนักงานต้องนำเงินได้มาขึ้นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

4. เงินได้จากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย กรณีนี้เป็นเรื่องของเงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าเจ้าของทรัพย์สินนั้นจะเป็นชาวไทยหรือชาวต่างชาติ เช่น ค่าเช่าบ้าน ดอกเบี้ยเงินฝาก เงินปันผล เป็นต้น

ดังนั้น บุคคลใดก็ตาม ไม่ว่าจะเป็ชาวไทยหรือชาวต่างชาติ หากมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ข้างต้น ผู้มีเงินได้นั้นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ และจะได้อาศัยอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม กฎหมายบังคับให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้น

หลักถิ่นที่อยู่ จะเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อครบเงื่อนไข 3 ข้อ คือ

1. ผู้มีเงินได้มีเงินได้จากงานที่ทำในต่างประเทศหรือจากกิจการ ที่ทำในต่างประเทศ หรือจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ
2. ได้นำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และ
3. ผู้มีเงินได้นั้นอยู่อาศัยในประเทศไทยถึง 180 วัน

ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็ชาวไทยหรือชาวต่างชาติก็ตาม หากมีเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ โดยได้นำเงินได้ที่เกิดขึ้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และได้อาศัยอยู่ในเมืองไทยถึง 180 วัน ก็ต้องนำเงินนั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ กรณีที่ไม่ครบเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อที่กล่าวมา ผู้มีเงินได้นั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด ได้มีผู้จ่ายเงินได้ในประเทศไทยเป็นจำนวนมาก เมื่อจ่ายเงินได้ให้ชาวต่างชาติ เข้าใจผิดคิดว่าชาวต่างชาติที่อาศัยอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ซึ่งแท้จริงแล้ว ถ้าเป็นกรณีแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ชาวต่างชาติผู้รับเงินได้จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศที่ผู้มีเงินได้ มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น ผู้มีเงินได้ที่มิหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือผู้จ่ายเงินได้ ให้แก่ชาวต่างชาติที่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย คงนำไปใช้ประโยชน์เพื่อจะได้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง (ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา, 2553, หน้า 66)

1. หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงภาษี

รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา มีความปรารถนาที่จะจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ได้ตกลงกันดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ขอบข่ายค้ำานบุคคล

1. อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ เว้นแต่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในอนุสัญญา

2. แม้จะมีบทบัญญัติอื่นของอนุสัญญาเว้นแต่วรรค 3 ของข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐนั้น (ตามที่ได้กำหนดไว้ภายใต้ข้อ 4 (ผู้มีถิ่นที่อยู่)) และโดยเหตุผลของการมีสัญชาติอาจเก็บภาษีจากพลเมืองของรัฐเสมือนว่า อนุสัญญายังไม่มีผลใช้บังคับเพื่อความมุ่งประสงค์นี้ คำว่า “สัญชาติ” จะรวมถึงผู้ที่เคยมีสัญชาติซึ่งได้สูญเสีย สถานภาพการมีสัญชาติ โดยมีจุดประสงค์หลักในการหลีกเลี่ยงภาษี (ซึ่งได้กำหนดไว้ภายใต้กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญา) แต่เฉพาะระยะเวลาเพียง 10 ปีหลังการเสียสถานภาพดังกล่าว ในกรณีของสหรัฐคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่” จะรวมถึงผู้ที่เคยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในระยะยาวตามกฎหมาย (ไม่ว่าจะได้รับการปฏิบัติภายใต้ข้อ 4 หรือไม่ก็ตาม) การเสียสถานภาพผู้มีถิ่นที่อยู่โดยมีจุดประสงค์หลักในการหลีกเลี่ยงภาษี (ตามที่ได้จำแนกไว้ภายใต้กฎหมายของสหรัฐ ) แต่เฉพาะระยะเวลาเพียง 10 ปี หลังการเสียสถานภาพดังกล่าว (ปีฉัตร หอมบุญมา, 2547, หน้า 87)

3. บทบัญญัติของวรรค 2 จะไม่มีผลกระทบต่อ

(ก) ผลประโยชน์ที่รัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งได้มอบให้ภายใต้วรรค 2 ของข้อ 9 (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) วรรค 2 และวรรค 5 ของข้อ 20 (เงินบำนาญและสวัสดิการสังคม) และภายใต้ข้อ 25 (การจัดการเก็บภาษีซ้อน) ข้อ 26 (การไม่เลือกปฏิบัติ) และ ข้อ 27 (วิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน) และ

(ข) ผลประโยชน์ที่รัฐผู้ทำสัญญาได้มอบให้ภายใต้ข้อ 21 (งานรัฐบาล) ข้อ 22 (นักเรียน และผู้ฝึกงาน) ข้อ 23 (ครู) และข้อ 29 (เจ้าหน้าที่ทางการทูตและกงสุล) เนื่องในฐานะที่บุคคลธรรมดา มิได้มีสถานภาพการมีสัญชาติหรือมิได้เป็นผู้ย้ายถิ่นฐานเข้ามาในรัฐนั้น

4. อนุสัญญาจะไม่จำกัดวิธีการแยกออก ยกเว้น หักออก เกรดิต หรือการลดหย่อนผ่อนผันอื่น ๆ ซึ่งได้มีอยู่ขณะนี้หรือในภายหน้าตาม

(ก) กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ หรือ

(ข) ความตกลงอื่นใดระหว่างรัฐ ผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

5. แม้จะมีบทบัญญัติของอนุวรรค 4 (ข)

(ก) แม้จะมีความตกลงอื่น ๆ ซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาอาจเข้าร่วมเป็นคู่ภาคีข้อขัดแย้งไม่ว่าจะเกี่ยวข้องกับมาตรการที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้หรือไม่ก็ตาม จะได้รับการพิจารณาโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐตามที่กำหนดไว้ในอนุวรรค 1 (จ) ของข้อ 3 (ค่านियามทั่วไป) ของอนุสัญญานี้เท่านั้นและขั้นตอนภายใต้อนุสัญญานี้จะนำมาใช้บังคับกับข้อขัดแย้งนี้เป็นการเฉพาะ

(ข) เว้นแต่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจกำหนดว่ามาตรการทางภาษีไม่ได้อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ พันธกรณีเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญานี้ จะนำมาใช้บังคับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการดังกล่าวเป็นการเฉพาะยกเว้นสำหรับพันธกรณีเรื่องการให้การปฏิบัติอย่างคนชาติหรือการให้การปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่งตามที่อาจนำมาใช้บังคับในเรื่องการค้าขายสินค้า ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าและภาษีศุลกากร พันธกรณีเรื่องการให้การปฏิบัติอย่างคนชาติ หรือการให้การปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่งภายใต้ความตกลงอื่น ๆ จะนำมาใช้บังคับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรการดังกล่าว

(ค) เพื่อความมุ่งป ระสงค์ของวรรคนี้ คำว่า “มาตรการ ” คือ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ขั้นตอน คำตัดสิน การปฏิบัติหน้าที่ทางบริหารหรือแบบอื่นใดของมาตรการ

ข้อ 2 ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย

1. ภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งอนุสัญญานี้จะใช้บังคับ ได้แก่

(ก) ในประเทศสหรัฐ : ภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางที่จัดเก็บโดยประมวลรัษฎากรภายในประเทศ แต่ไม่รวมถึงภาษีสวัสดิการสังคม (ต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า “ภาษีสหรัฐ”)

(ข) ในประเทศไทย : ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า ภาษีไทย)

2. อนุสัญญานี้จะใช้บังคับแก่ภาษีใด ๆ ที่มีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกันในสาระสำคัญ ซึ่งหลังจากวันที่ลงนามในอนุสัญญานี้ จะได้ตั้งบังคับเพิ่มเติมจาก หรือแทนที่ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะได้แจ้งแก่กันและกัน เพื่อให้ทราบถึงความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใด ๆ ซึ่งได้มีขึ้น ในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละรัฐ และเอกสารที่ราชการจัดพิมพ์เกี่ยวกับการนำไปใช้ประโยชน์ของอนุสัญญา รวมถึงคำอธิบาย ระเบียบ ข้อวินิจฉัย หรือคำพิพากษาศาล

### ข้อ 3 บทนิยามทั่วไป

#### 1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญาฯ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

(ก) คำว่า “บุคคล” รวมถึง บุคคลธรรมดา กองมรดก ทรัสต์ ห้างหุ้นส่วน บริษัท และ คณะบุคคลใด ๆ

(ข) คำว่า “บริษัท” หมายถึงนิติบุคคลใด ๆ หรือหน่วยใด ๆ ซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลเพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี

(ค) คำว่า “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” และ “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง” หมายถึงวิสาหกิจ ที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และหมายถึงวิสาหกิจ ที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ง) คำว่า “การจราจรระหว่างประเทศ ” หมายถึง การขนส่งใด ๆ ทางเรือ หรือทาง อากาศยาน ยกเว้นกรณีการเดินเรือหรือเดินอากาศยานระหว่างสถานที่ต่าง ๆ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐ หนึ่งเท่านั้น

(จ) คำว่า “เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ” หมายถึง

(1) ในกรณีของประเทศสหรัฐ: รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทน และ

(2) ในกรณีของประเทศไทย: รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทนที่ได้รับ มอบอำนาจ

(ฉ) คำว่า “ประเทศสหรัฐ” หมายถึง ประเทศสหรัฐอเมริกาและเมื่อใช้ในความหมาย ทางภูมิศาสตร์ รวมถึงพื้นที่ใด ๆ นอกทะเลอาณาเขตของประเทศสหรัฐซึ่งตามกฎหมายระหว่าง ประเทศและกฎหมายสหรัฐได้กำหนดไว้ หรืออาจกำหนดในภายหลังให้เป็นพื้นที่ซึ่งประเทศสหรัฐ อาจใช้สิทธิได้ในส่วนที่เกี่ยวกับการสำรวจและแสวง ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติของพื้นดิน ท้องทะเล หรือของดินใต้ผิวดิน คำว่า “ประเทศสหรัฐ” ไม่รวมถึง เปรอร์โตริโกเวอร์จินไอแลนด์ กวมหรือดินแดนอื่นที่ประเทศสหรัฐครอบครอง

(ช) คำว่า “ประเทศไทย” หมายถึงราชอาณาจักรไทยและพื้นที่ใด ๆ ซึ่งประชิดกับ น่านน้ำอาณาเขตของราชอาณาจักร ไทยซึ่งตามกฎหมายไทยและตามกฎหมายระหว่างประเทศ ได้ กำหนดไว้หรืออาจกำหนดในภายหลังให้เป็นพื้นที่ซึ่งราชอาณาจักรไทยอาจใช้สิทธิใน ส่วนที่ เกี่ยวกับพื้นดินท้องทะเล และดินใต้ผิวดิน และทรัพยากรธรรมชาติของตนภายในพื้นที่นั้น ๆ ได้

(ซ) คำว่า “รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” และ “รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง” หมายถึงประเทศ สหรัฐหรือประเทศไทย แล้วแต่บริบทจะกำหนด

(ฅ) คำว่า “ภาษี” หมายถึง ภาษีสหรัฐ หรือ ภาษีไทย แล้วแต่บริบทจะกำหนด

(ญ) คำว่า “คนชาติ” หมายถึง

(1) บุคคลธรรมดาทั้งปวงที่เป็นคนชาติหรือมีสัญชาติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

(2) นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วน สมาคมและหน่วยอื่นใดทั้งปวงที่มีสถานภาพดังกล่าว นั้นตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ใน รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง

2. ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยรัฐผู้ ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ใน อนุสัญญานี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีซึ่งอนุสัญญานี้ใช้ บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่นหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตกลง กำหนดความหมาย ร่วมกัน

ข้อ 4 ผู้มีถิ่นที่อยู่

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ” หมายถึง บุคคลใด ๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุผลแห่งการ มิภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สัญชาติ สถานจัดการใหญ่ สถานที่ก่อตั้ง หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มี ลักษณะ คล้ายคลึงกัน คำนี้รวมถึงรัฐนั้น และส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น อย่างไรก็ดี คำนี้มีให้รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุผลเฉพาะการมีเงินได้ จากแหล่งในรัฐนั้นแต่เพียงอย่างเดียว เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งไม่มีถิ่น ที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้วรรคนี้ และผู้ซึ่งมีสัญชาติสหรัฐ หรือคนต่างด้าวที่ยอมรับให้มีถิ่นที่อยู่ ถาวร ในประเทศสหรัฐ (ผู้ถือ “กรีนการ์ด”) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐ ถ้าเพียงแต่บุคคล ธรรมดานั้นอาศัยอยู่เป็นส่วนใหญ่ มีที่อยู่ถาวรหรือที่อยู่เป็นปกติวิสัยในประเทศสหรัฐ ถ้าบุคคลนั้น มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้วรรคนี้ จะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ และถิ่นที่ อยู่เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญาของบุคคลนั้นจะถูกกำหนดภายใต้วรรคสอง (ชัยสิทธิ์ ตรีราชู- ธรรม และคุณลักษณะ ตรีราชูธรรม, 2552ก, หน้า 6)

2. ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของ รัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ให้กำหนดสถานภาพของบุคคลดังกล่าวดังต่อไปนี้

(ก) ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐซึ่งบุคคลนั้นมิที่อยู่ถาวรถ้าบุคคล นั้นมิที่อยู่ถาวรในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ทางส่วนตัว และทางเศรษฐกิจใกล้ชิดกว่า (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ)

(ข) ถ้าไม่อาจกำหนดรัฐซึ่งบุคคลนั้นมีศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญได้หรือถ้าบุคคลธรรมดานั้นไม่มีที่อยู่ถาวรในรัฐหนึ่งรัฐใด ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่บุคคลนั้นมีที่อยู่เป็นปกติวิสัย

(ค) ถ้าบุคคลธรรมดานั้นมีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในทั้งสองรัฐหรือไม่มีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐที่บุคคลนั้นเป็นคนชาติ

(ง) ถ้าบุคคลธรรมดาเป็นคนชาติของทั้งสองรัฐ หรือมิได้เป็นคนชาติของทั้งสองรัฐ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

3. ในกรณีที่ตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 บุคคลนอกเหนือจาก บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสอง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน และกำหนดการใช้บังคับอนุสัญญากับบุคคลดังกล่าว

ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

2. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะรวมถึง

(ก) สถานจัดการ

(ข) สาขา

(ค) สำนักงาน

(ง) โรงงาน

(จ) โรงช่าง

(ฉ) คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น

(ช) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหินหรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

3. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” รวมถึง

(ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจหรือดำเนินการกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ และ

(ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจ ผ่านทาง ลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นว่านั้นถ้า เพียงแต่

(1) กิจกรรมในลักษณะนั้นได้ดำเนินติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง) ภายในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลาด้วยกันเกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ โดยมีเงื่อนไขว่า สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปี ภาษีใด ๆ ของการให้บริการนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลาด้วยกันน้อยกว่า 30 วัน ในปี ภาษีนั้น หรือ

(2) การบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกัน ภายใต้ ความหมายของวรรค 1 ของข้อ 9

4. แม้จะมีบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร ” ไม่ให้ถือว่า รวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดงสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาหรือการจัดแสดง

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้า หรือรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่ง มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการรวมกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง

(จ) เข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการ รวมเข้ากันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ

5. แม้จะมีบทบัญญัติก่อน ๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร ” ไม่ให้ถือว่า รวมถึง การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกหรือการเก็บรักษามูลภัณฑ์สิ่งของหรือสินค้าซึ่งวิสาหกิจเป็น เจ้าของเพื่อความมุ่งประสงค์ในการส่งมอบสิ่งของหรือสินค้านั้นดังกล่าวเป็นครั้งคราว



6. แม้ว่าวิสาหกิจจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐ หนึ่งภายใต้วรรค ก่อนของข้อนี้ แม้กระนั้น วิสาหกิจจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ถ้า ดำเนินธุรกิจของรัฐนั้นผ่านตัวแทน ซึ่ง

(ก) มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น และใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัย ในรัฐนั้น เว้นแต่กิจกรรมต่าง ๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะที่กล่าวถึง ในวรรค 4 และ 5 ซึ่งถ้า ประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจประจำ จะไม่ถือว่าสถานธุรกิจประจำเป็นสถาน ประกอบการ ถาวรภายใต้บทบัญญัติของวรรคนั้น

(ข) จัดหาคำสั่งซื้ออย่าง เป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือ

(ค) เก็บรักษาในรัฐนั้นซึ่งมูลภัณฑ์สิ่งของหรือสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจนั้น จากการ ส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นปกติวิสัย

7. วิสาหกิจจะไม่ว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่า วิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจของรัฐนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้า ทั่วไป ตัวแทนหรือ ตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ โดยมีเงื่อนไขว่า บุคคลเช่นว่านั้นกระทำการอันเป็นปกติใน ธุรกิจของตน อย่างไรก็ตามเมื่อมีข้อตกลงระหว่างตัวแทนและวิสาหกิจ การดำเนินกิจกรรมของ ตัวแทนนั้นได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น หรือวิสาหกิจอื่น ๆ ซึ่งอยู่ ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น ตัวแทนดังกล่าวจะ ไม่ถือว่ามิใช่สถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้

8. ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ใน ความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีก รัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใด เป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมาย ต่างประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้ของ บุคคลธรรมดาโดยทั่วไปแล้วจะมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไปแต่อำนาจหรือความสัมพันธ์ที่รัฐใช้ บังคับจัดเก็บภาษีของประเทศส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ ความสัมพันธ์เกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ หรือความสัมพันธ์ เกี่ยวกับสัญชาติ (กฤตศิลป์ กนกนาก , 2529, หน้า 4-17)

## 2. มาตรการในการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา เก็บภาษีตามหลักสัญชาติ (Citizens) สำหรับคนต่างชาติที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ไม่ว่าจะมีเงินได้จากแหล่งใด (Worldwide Income) คนต่างชาติ (Aliens) ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่มีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา จะต้องเสียภาษีจากเงินได้ ที่ได้รับในประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S. Source Income)

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ และการเสียภาษีสำหรับคน ต่างชาติในประเทศสหรัฐอเมริกา จะพิจารณา คนต่างชาตินั้นเป็นผู้มีสิทธิอยู่ในสหรัฐอเมริกา (Resident Alien) หรือเป็นผู้ไม่มีสิทธิอยู่ (Nonresident Alien) แต่หากเป็นทั้งสองอย่างในปีเดียวกัน ก็จะมีสถานะ สองอย่าง คือจะต้องเสียในฐานะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ และเสียใน ในฐานะผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (กรมสรรพากร , ออนไลน์, 2553)

หลักเกณฑ์การพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาพิจารณาได้ ดังนี้

กรณีคนต่างชาติที่ไม่ใช่คนสัญชาติของสหรัฐอเมริกา (Not a U.S. Citizen) และไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (Nonresident Aliens) ในสหรัฐอเมริกา การพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือไม่ใช่เกณฑ์พิจารณา ดังต่อไปนี้

1) หลัก (Green Cards) หมายถึง กรณีที่บุคคลได้รับสิทธิการอยู่อาศัยอย่างถาวร โดยถูกต้องตามกฎหมาย บุคคลจำพวกนี้จะต้องเสียภาษี ในฐานะเป็นผู้มีถิ่นฐานอยู่ในสหรัฐอเมริกา (Resident) เพราะ ได้รับสิทธิพิเศษตามกฎหมายเข้าเมืองโดยอยู่ในฐานะผู้ที่เข้าเมืองมาโดยถูกต้องกฎหมายและหากได้รับการรับรองจากองค์กร Immigration and Naturalization Service--INS ก็จะมีสิทธิที่จะอยู่ต่อเนื่องในฐานะการมีทะเบียนคนต่างด้าว (Green Card) จนกว่าจะถูกเพิกถอน โดย ทางฝ่ายบริหาร หรือโดยคำสั่งศาล (สุวรรณ วลัยเสถียร, 2553, หน้า 68)

2) หลัก (Substantial Presence Test) หลักการพิจารณาจากบุคคลที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นเวลานาน สำหรับปี ปฏิทินนั้นกล่าวคือ (ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม) ส่วนการจะพิจารณาว่าอยู่ในเวลาเท่าใดจึงจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นอยู่ในทางภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น พิจารณาได้จาก หลักเกณฑ์อย่างใดหนึ่งอย่างใด ต่อไปนี้

(1) เป็นผู้อยู่ในสหรัฐอเมริกาอย่างน้อย 31 วันในปีภาษีปัจจุบัน หรือ

(2) อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริการเป็นระยะเวลา 183 วันในระหว่าง 3 ปี โดยรวมปีแรกกับปีที่สองด้วย

การนับจำนวนวันที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกนั้นให้นับจำนวนวันเต็ม (All the Day) สำหรับปีต่อไปให้นับระยะเวลาการอยู่โดยถือ 1 ใน 3 ของวันถือเป็นหนึ่งวันส่วนปีที่สามให้นับ 1

ใน 6 วันถือเป็นหนึ่งวัน สำหรับการอยู่ หากรวม 3 ปี อยู่เท่ากับ 183 วัน หรือมากกว่านั้น ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามหลัก (Substantial Presence Test)

การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ (Source Income) เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงิน ได้ (Source Income) จึงใช้กับผู้เสียภาษีที่เป็นคนต่างชาติ (Foreign Taxpayer) ที่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งโดยทั่วไปจะเสียในอัตราที่สูงกว่าคนสัญชาติประเทศสหรัฐอเมริกาและผู้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาคือพิจารณาจากการทำการค้าหรือธุรกิจ หรือพิจารณาจากการมีเงินได้ที่เกิดจากการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกันทางธุรกิจหรือการค้า (Trade or Business) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ผากผู้เสียภาษีที่เป็นคนต่างชาติมีแหล่งเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือการค้าในประเทศสหรัฐอเมริกาจากต้องเสียภาษีตามประเภทเงินได้ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2513, หน้า 8)

หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่มีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา แบ่งแยกประเภทของเงินได้ ดังนี้

1) เงินได้จากกิจกรรมที่เกินในประเทศ เช่น รายได้จากจ้างแรงงาน การบริหารส่วนบุคคล ซึ่งได้กระทำในประเทศ บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศ โดยไม่คำนึงถึงที่อยู่ของผู้จ่ายเงินได้หรือสถานที่ทำสัญญาให้บริการ หรือสถานที่หรือเวลาการจ่ายเงิน เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไข 3 ประการ ดังต่อไปนี้ จะถือได้ว่าเป็นหลักเงินได้ที่เกิดภายนอกประเทศ

- (1) ผู้เสียภาษีอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา 90 วัน หรือน้อยกว่าในปีภาษีนั้น
- (2) ค่าจ้างที่เกิดขึ้นสำหรับการบริการนั้นมีมูลค่าไม่เกิน 3,000 เหรียญสหรัฐ
- (3) ผู้เสียภาษีถูกจ้างโดยบุคคลต่าง ชาติ ซึ่งไม่เกี่ยวกับกิจการในสหรัฐ ถ้าการ

ให้บริการหรือทำงาน ได้กระทำในสำนักงานของประเทศสหรัฐ

2) จัดเก็บโดยอาศัยถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงิน (Residence of Payer) เช่นการจำดอกเบี้ย (Interest) หรือทุนการศึกษา จะจัดเก็บ ณ ถิ่นที่อยู่ของผู้จ่าย

3) เงินปันผล (Dividend) ที่ได้รับจากบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา ถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา จะจัดเก็บภาษีที่จ่ายไม่ว่าจะเป็นบริษัทในสหรัฐหรือบริษัทต่างประเทศ ถ้าเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทนอกประเทศ ก็จะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งนอกประเทศ

### หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศ

1. หน้าที่ของปวงชนชาวไทยในการเสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.

ปวงชนชาวไทยมีหน้าที่ในการเสียภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีต่าง ๆ เป็นหน้าที่ของประชาชนตาม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยที่กำหนดการเสียภาษี ไว้ใน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 84 (3) การควบคุมการรักษาระเบียบวินัยการเงินการคลังเพื่อสนับสนุนเสถียรภาพและความมั่นคงทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อ ความเป็นธรรมและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม เพื่อรักษาเสถียรภาพในการเสียภาษีของประชาชนชาวไทย ผู้มีสัญชาติไทย มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศไทย รัฐบาล จะทำการ เรียกเก็บภาษีอากรกับประชาชน เพื่อนำไปใช้ซึ่งสาธารณูปโภคของประเทศไทย นอกจากนั้นรัฐธรรมนูญยังได้กำหนดไว้ในมาตรา 73 โดยกำหนดไว้ว่าบุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักผ่อน และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าหลักการเก็บภาษีอากรของรัฐและหน้าที่ของปวงชนชาวไทยในเรื่องภาษีอากรนั้นเป็นหน้าที่หลักที่ทุกคนจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเพื่อรัฐจะได้นำรายได้ในการจัดเก็บภาษีอากรนี้ไปบริหารและพัฒนาประเทศชาติและการจัดทำสาธารณูปโภคของรัฐ รวมทั้งกิจการอื่น ๆ ของรัฐที่จำเป็น แต่ใน ส่วนของการมีเงินได้ในต่างประเทศนั้นประเทศไทยไม่มีสิทธิที่จะเรียกเก็บ และยังไม่มีการออกข้อบัญญัติที่จะเรียกเก็บภาษีในส่วนที่เป็นเงินได้ในต่างประเทศตามหลักอำนาจอธิปไตยของรัฐแต่ละรัฐ แม้บุคคลที่มีเงินได้ในต่างประเทศนั้นจะเป็นบุคคลที่มีสัญชาติใดก็ตาม ดังนั้นปัญหา ทางกฎหมายนี้เป็นปัญหาที่จะมีมาตรการอย่างไรที่จะสามารถตามเก็บภาษีอากรได้ ซึ่งปัจจุบันยังมีการทำสนธิสัญญาในการเก็บภาษีซ้อนของรัฐที่ให้อำนาจแก่รัฐที่มีเงินได้สามารถเก็บภาษีได้เพียงรัฐเดียวอีกจึงทำให้แม้รัฐธรรมนูญจะกำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทยก็ตาม แต่ก็ไม่อาจจะเป็นเช่นนั้นได้ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2550, หน้า 79)

## 2. หน้าที่ของปวงชนชาวไทยในการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้ เงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ดังนี้

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา

40 และเครดิตภายใต้ตามมาตรา 47 ทวิ” ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงหมายถึง

เงิน หมายถึง เงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศที่ได้รับ โดยเงินตราต่างประเทศนั้น ต้องคำนวณเป็นเงินไทยก่อน ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2541) เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร

ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ หมายถึง ทรัพย์สิน ตามความหมายในมาตรา 138 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้ต้องสามารถคำนวณเป็นเงินได้ เช่น บ้าน รถยนต์ เป็นต้น

ประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ หมายถึง ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้รับประโยชน์อื่นอันไม่ใช่เงิน หรือทรัพย์สิน แต่ประโยชน์นั้นสามารถคำนวณเป็นเงินได้ เช่น มูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533 เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน เป็นต้น

เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 40 กล่าวคือ

- เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน
- เงินดังกล่าวนี้ไม่คำนึงว่าจะออกในทอดใด ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น
- เงินดังกล่าวนี้ ออกแทนเงินได้ประเภทใด ถือเป็นเงินได้ประเภทนั้นในปีภาษีที่ได้รับ

เงินได้ดังกล่าว

เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด คือ ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ตามประมวลรัษฎากรนั้นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และผู้มีเงินได้นั้นมีภูมิลำเนาหรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี ที่เรียกกันว่า “เครดิตภาษีเงินปันผล” เพื่อมิให้เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวนี้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกันทั้งในส่วนของการมีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2552, หน้า 34)

การเรียกเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาโดยรัฐบาลไทย ตามประมวลรัษฎากรกำหนด มาตรา 41 ซึ่งได้กำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาไว้โดยเฉพาะ บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 41 เงินได้พึงประเมินคือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมถึงการเสียภาษีอากรผู้ที่ยื่น  
จ่ายเงิน หรือคนอื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆดังกล่าวไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด  
บำเหน็จบำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างอยู่โดยไม่เสีย  
ค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ  
บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็น  
ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่า  
บ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้  
จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีหน้าที่ต้องชำระเงินและทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่  
ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่ง  
งานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(3) ค่าแห่งกุศลมูล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงิน  
รายปี อันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยเงินกู้ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม  
ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ใน บังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตาม  
กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีใดโดยเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย  
ดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่า  
ราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทน  
อื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้าง  
หุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้ง  
ขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงิน  
ส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้  
ปีใดโดยเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่  
ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภรรยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปี

ภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดามิได้อยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองหรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่าย ไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การคิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การคิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติและให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญา จนถึงวันคิดสัญญาทั้งสิ้นเป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการคิดสัญญานั้น

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการ อื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภท ใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออก แทนให้ นั้น สำหรับเงินได้พึงประเมินที่มีเงินได้ได้รับส่วนใหญ่แล้วจะแบ่งออกเป็น 2 หลักใหญ่ ๆ กล่าวคือ

มาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติใน ส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการ กิจการ ในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้ กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ มาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติ ว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา 70 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม ก ฎหมายของ ต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดย ให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริ ษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วัน สิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มี กฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”



มาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

### 3. พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตราภาษี (ฉบับที่ 260) พ.ศ.2535

มาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้เฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศธุรกิจ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธุรกิจของธนาคารพาณิชย์ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป และตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

### มาตรการทางกฎหมายในการวางแผนภาษี

การเสียภาษีสำหรับกิจการวิเทศธุรกิจนั้นเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 260 กล่าวคือ สำหรับธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศธุรกิจนั้นได้รับการลดอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิจากปกติที่ต้องชำระร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิซึ่งเป็นอัตราตามปกติในอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และธนาคารพาณิชย์ที่ประกอบกิจการวิเทศธุรกิจกฎหมายยังเปิดโอกาสให้ยื่นเพื่อเสียภาษีแยกต่างหากจากกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการ

ประเภทอื่นได้อีก ในการวางแผนภาษีสำหรับกิจการวิเทศนกิจนั้นจะต้องแยกยื่นเพื่อเสียภาษีแยกต่างหากจากกิจการประเภทอื่นเพราะจะทำให้ฐานภาษีนั่นไม่กว้างจึงทำให้ธนาคารพาณิชย์ที่ประกอบกิจการวิเทศนกิจเสียภาษีน้อยลงและยังสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้อีก ดังนั้นจึงการวางแผนภาษีสามารถที่จะวางแผนภาษีได้หลายทางด้วยกัน ได้แก่ การคิดอัตราภาษีที่น้อยกว่ากิจการนิติบุคคลซึ่งคิดในอัตราภาษีร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ การแยกยื่นเสียภาษีในกำไรสุทธิต่างหากจากกิจการที่ได้รับกำไรประเภทอื่นของธนาคารพาณิชย์ และการหักค่าใช้จ่ายได้ตามปกติ ซึ่งในกรณีต่าง ๆ นี้ย่อมทำให้สามารถประหยัดภาษีได้ เพราะธนาคารพาณิชย์นั้นย่อมมีรายได้ประเภทอื่นอีกถ้ามีการวางแผนภาษีให้รัดกุมและกระทำ การที่กฎหมายภาษีเปิดช่องให้ทำได้ย่อมสามารถวางแผนภาษีได้ (กรมสรรพากร, ออนไลน์, 2553)

#### การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการลดอัตราภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะกำไรสุทธิต่างส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศน กิจ เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับ 47) และให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2536 เป็นต้นไป มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

#### 1. การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

- (1) กำไรสุทธิส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศนกิจ หมายถึง กำไรเท่าที่พึงถือว่าเป็นของกิจการวิเทศนกิจนั้นเท่านั้น
- (2) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิต่างส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศน กิจต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
- (3) ในกรณีธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศนกิจประกอบ กิจการทั้งที่รับการลดอัตราภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเหลือร้อยละ 10 และกิจการที่ต้องเสียภาษี จากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 30 ให้ธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของ แต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน และห้ามมิให้นำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีของ กิจการหนึ่งไปหักออกจากกำไรสุทธิของอีกกิจการหนึ่ง

#### 2. รายได้และรายจ่ายที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ

- (1) รายได้ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการวิเทศนกิจนั้น หมายถึง รายได้จาก กิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ เกณฑ์สิทธิตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ในกรณีกิจการวิเทศธุรกิจจ่ายดอกเบี้ยเงินฝากหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้กับสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศ ให้กิจการวิเทศธุรกิจนำดอกเบี้ยดังกล่าวมาถือหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ โดยมีเงื่อนไขดังนี้

(ก) ในกรณีกิจการวิเทศธุรกิจของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น

ถ้าเป็นการจ่ายดอกเบี้ยให้กับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศ จะ ต้องมีการหักและนำส่งภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร (มาตรา 70 กำหนดว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีการหัก ณ ที่จ่าย กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 3 4 (ยกเว้น 4 (ข)) 5 หรือ 6 หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (ข) ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10)

แต่ถ้าเป็นการจ่ายให้กับสาขาอื่นในประเทศไทย สาขาผู้รับดอกเบี้ยจะต้องบันทึกดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นรายได้ด้วย

(ข) ในกรณีกิจการวิเทศธุรกิจของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศซึ่งเป็นผู้รับดอกเบี้ย จะต้องบันทึกดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นรายได้ด้วย

(ค) การจ่ายดอกเบี้ยตามข้อ 2 จะต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี ซึ่งแสดงรายการเงินต้นที่ก่อให้เกิดการจ่ายดอกเบี้ยและจำนวนดอกเบี้ยที่จ่าย และอัตราดอกเบี้ยที่คิดระหว่างกันจะต้องเป็นอัตราที่เหมาะสม

(3) ในกรณีที่ธนาคารพาณิชย์ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศธุรกิจประกอบกิจการทั้งที่ได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเหลือร้อยละ 10 และกิจการที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในอัตรากอติร้อยละ 30 หากรายได้หรือรายจ่ายใดไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดเจนว่าส่วนใดเป็นรายได้หรือรายจ่ายของกิจการใด ให้ธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวเฉลี่ยรายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

(ก) ในด้านรายได้ ให้เฉลี่ยรายได้นั้นตามส่วนของรายได้ที่แยกได้ ระหว่างกิจการที่ได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้และกิจการที่ไม่ได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้

(ข) ในด้านรายจ่าย ให้เฉลี่ยรายจ่ายนั้นตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ

(ก) ในกรณีที่ธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวเห็นว่า การคำนวณรายได้หรือรายจ่ายโดยวิธีอื่นจะถูกต้องตามความเป็นจริงมากกว่าหรือมีความเหมาะสมมากกว่าการคำนวณตามหลักเกณฑ์ของ (ก) หรือ (ข) แล้วแต่กรณี ธนาคารพาณิชย์อาจขออนุมัติเพื่อนำหลักเกณฑ์อื่นนั้นมาใช้แทนได้ โดยทำหนังสือแสดงเหตุผลของการขอเปลี่ยนแปลงยื่นต่ออธิบดีและเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

#### การขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

ธนาคารพาณิชย์ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย (ตามมาตรา 66 วรรคหนึ่ง) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศธนกิจมีหน้าที่ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวของผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด สำหรับการเสียภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจวิเทศธนกิจในอัตราร้อยละ 10 แยกต่างหากจากเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรสำหรับการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 อีกหนึ่งหมายเลข ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมิสถานประกอบการที่แห่งก็ตาม

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.62/2539 มาตรา 66 วรรคหนึ่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ

#### การยื่นแบบแสดงรายการ

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.62/2539 ธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศธนกิจ ให้ธนาคารดังกล่าวแยกยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50 และ ภ.ง.ด.51) พร้อมงบดุล บัญชีทำการ และงบกำไรขาดทุนของแต่ละกิจการ ตามอัตราภาษีร้อยละ 10 หรือร้อยละ 30 แล้วแต่กรณี เสมือนหนึ่งเป็นคนละนิติบุคคล ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศธนกิจ สาขาต่างจังหวัดด้วยหรือไม่ก็ตาม

ธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการวิเทศธนกิจ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมกับบัญชีภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ดังนี้

(1) แบบ ภ.ง.ด. 50 พร้อมด้วยงบดุล บัญชีทำการ และงบกำไรขาดทุน ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) แบบ ภ.ง.ด. 51 ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

การพิจารณา หลักเกณฑ์ที่กล่าวมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของประเทศที่กล่าวมา จะเห็นได้ว่า มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเป็นถิ่นที่อยู่ตามกฎหมาย จะมีความแตกต่างกันออกไป โดยเฉพาะการเป็นผู้อยู่ตามประมวลรัษฎากรของไทยมีความแตกต่างกับหลายประเทศ กล่าวคือ กฎหมายไทยมีการพิจารณาการเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยด้วยเงื่อนไข 180 วันเท่านั้น ในขณะที่ประเทศอื่นได้มีการนำ หลักเกณฑ์อื่นมาใช้ประกอบการพิจารณาการเป็นผู้อยู่ด้วย ซึ่งอาจจะนำหลักการพิจารณาจากภูมิลำเนาหรือการมีถิ่นที่อยู่อย่างถาวรหรือชั่วคราวในประเทศนั้น ๆ ด้วย