

ประเด็นในเชิงของการร่างกฎหมายภาษี กรณีการจัดเก็บภาษีจากการ  
จำหน่ายเงินกำไรของสาขา ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร  
Issues of Tax Law Drafting on Branch Profit Remittance Tax  
under Section 70 Bis of Revenue Code

ณัฐนันท์ จันทรประทีปฉาย  
Nathanan Junprateepchai

นิติกรชำนาญการพิเศษ  
กรมสรรพากร 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400  
Senior Professional Legal Officer  
The Revenue Department 90 Soi Phaholyothin 7 Phaholyothin Road, Phayathai,  
Bangkok 10400  
Corresponding author E-mail: nathanan.ju@rd.go.th  
(Received: May 19, 2022; Revised: June 26, 2022; Accepted: June 29, 2022)

### บทคัดย่อ

เนื่องจากการที่บริษัทต่างประเทศ (Foreign Company) สามารถเลือกที่จะเข้าไปประกอบ  
กิจการในอีกประเทศหนึ่ง ไม่ว่าจะ เป็นในรูปแบบของการจัดตั้งบริษัทลูก (Subsidiary) หรือ  
การไปมีสาขาของบริษัท (Branch) ซึ่งหากมีกำไรย่อมสามารถส่งเงินกำไรนั้นกลับประเทศแม่ได้  
(Home Country) ไม่ว่าจะ เป็นในรูปแบบ “เงินปันผล” หรือ “เงินกำไรของสาขา” แล้วแต่กรณี  
แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากสาขาของบริษัท และตัวบริษัทถือเป็นบุคคลเดียวกันทางกฎหมาย  
การส่งเงินกำไรของสาขากลับไปให้กับบริษัทในต่างประเทศจึงไม่ถือว่าเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศ  
นั้นมีเงินได้จากการส่งเงินกำไรดังกล่าว (No Taxable Event) ส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ (Source  
country) ที่สาขาของบริษัทนั้นตั้งอยู่ไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรดังกล่าว  
ในทางกลับกัน กรณีบริษัทลูกกับบริษัทแม่ นั้น ถือเป็นบุคคลทางกฎหมายแยกต่างหากจากกัน

การส่งเงินกำไรของบริษัทลูกในรูปแบบเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศถือว่าเป็นเงินได้ของบริษัทแม่ ส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ที่บริษัทลูกตั้งอยู่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผลดังกล่าวได้ ทั้งนี้ ในหลายประเทศจึงมีการตรากฎหมายภาษีเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีการส่งเงินกำไรของสาขา ซึ่งรวมถึงประเทศไทยที่มีการตรามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับจัดเก็บภาษีการส่งเงินกำไรของสาขาที่เรียกว่า “ภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา” ดังนั้น ในเชิงของการร่างกฎหมายภาษีนั้น แม้ภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขากับภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาจะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่การออกแบบฐานภาษี ความรับผิดในการเสียภาษี และวิธีการเสียภาษีนั้นแตกต่างกัน ซึ่งจากการศึกษาพบว่า มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในเชิงของการร่างกฎหมายจึงไม่สอดคล้องกับบริบทของการส่งเงินกำไรของสาขา อันส่งผลให้เกิดปัญหาต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการเสียภาษี และเจ้าพนักงานประเมินในการจัดเก็บภาษีกรณีการส่งเงินกำไรของสาขาให้เกิดประสิทธิภาพ

**คำสำคัญ:** กำไรของสาขา, ส่งเงินกำไรของสาขา, ฐานภาษี, ความรับผิด, จุดความรับผิด, บุคคลทางกฎหมาย, หน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน

## Abstract

A foreign company can choose to operate in another country whether in the form of establishing a subsidiary or going to have a branch of the company. If its subsidiary or its branch is profitable, the company may remit its profit back to the home country in form of “Dividends” or “Branch Profit”, as the case may be. However, because its branch and the headquarters are legally the same legal entity, remittance of its branch profits back is therefore not considered as income of the company (the headquarters). As a result, a source country where the company’s branches are located has no taxing right to collect tax on the remittance of such profits. In contrast, a subsidiary and a parent company are considered separate legal persons. Profit remittance back by the parent company in the form of dividends is considered as the income of the parent company. As a result, the country where the dividends are derived has the taxing right to collect tax from such a dividend payment. Therefore, many countries have introduced a branch profit tax. This

includes Thailand, which enacted Section 70 Bis of the Revenue Code to collect a similar branch profit tax, the so-called “branch profit remittance tax”. Thus, even though branch profit tax and branch profit remittance tax look similar, tax drafting, including tax base, tax timing, and tax collection, is different from each other. According to the study’s findings, in terms of legal drafting, Section 70 Bis of the Revenue Code is incompatible with the context of how a branch distributes its profit back to headquarters. As a result, collecting taxes under Section 70 Bis of the Revenue Code will cause issues for both taxpayers who pay taxes and tax officials who collect taxes efficiently.

**Keywords:** Branch Profit tax, Branch Profit Remittance Tax, Tax Base, Tax Timing, Tax Point, Legal Entity, Separate Tax Unite

## 1. บทนำ

เนื่องจากบริษัทต่างประเทศ (Foreign Company) นั้น สามารถเลือกที่จะเข้าไปประกอบกิจการ ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของ (1) การจัดตั้งบริษัทลูก (Subsidiary) หรือ (2) การไปมีสาขาของบริษัท (Branch)<sup>1</sup> ในอีกประเทศหนึ่งได้ ทั้งนี้ หากบริษัทต่างประเทศนั้นมีกำไรจากการเข้ามาประกอบกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการในรูปแบบหนึ่งรูปแบบใดก็สามารถส่งกำไรที่เกิดขึ้นกลับประเทศแม่ได้ (Home Country) กล่าวคือ หากเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบของบริษัทลูกนั้น การส่งเงินกำไรสุทธิของบริษัทลูกให้แก่บริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศก็จะอยู่ในรูปแบบของ “การจ่ายเงินปันผล” (Dividend Distribution) ในขณะที่หากเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบของสาขาของบริษัทนั้น การส่งเงินกำไรสุทธิของสาขากลับให้ตัวบริษัทที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ ก็จะอยู่ในรูปแบบของ “การส่งเงินกำไรของสาขา” (Branch Profit Tax)

สำหรับการส่งเงินกำไรกลับประเทศแม่ได้ ทั้ง 2 กรณีข้างต้น ในทางกฎหมายภาษีเงินได้แล้วจะมีการปฏิบัติทางภาษี (Tax Treatment) ที่แตกต่างกัน กล่าวคือ กรณีบริษัทลูกส่งเงินกำไรสุทธิในรูปแบบของการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ถือว่าบริษัทแม่นั้นมีเงินได้

---

<sup>1</sup> Mark Northeast, “Outward Investment: The Branch v Subsidiary Decision,” *Revenue Law Journal* 2, no. 1 (1991). pp. 68–70. [online] Available from : <https://doi.org/http://www5.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJL/1991/5.pdf>. [27 April 2022]

จากเงินปันผลและมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บริษัทจากเงินปันผลดังกล่าว แต่ในขณะที่กรณีสาขาของบริษัทส่งเงินกำไรสุทธิในรูปแบบของการส่งเงินกำไรของสาขากลับให้ตัวบริษัทนั้นไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของตัวบริษัท ดังนั้น บริษัทในต่างประเทศ (สำนักงานใหญ่) จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรที่สาขาของบริษัทส่งกลับให้แก่ตัวบริษัทในต่างประเทศแต่อย่างใด

ทั้งนี้ ในบริบทของภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ การที่ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จากการที่สาขาของบริษัทส่งเงินกำไรให้ตัวบริษัทในต่างประเทศนั้นส่งผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในทางภาษีกับกรณีที่บริษัทถูกจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผล ดังนั้น ในหลายประเทศจึงมีการตรากฎหมายภาษีเงินได้ขึ้นมาเป็นการเฉพาะเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขาให้เกิดความเท่าเทียมกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผล แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากการส่งเงินกำไรกลับประเทศแม่ของทั้ง 2 รูปแบบดังกล่าวนั้นมีลักษณะในเชิงกฎหมายบริษัทและกฎหมายภาษีที่มีทั้งความเหมือนและความแตกต่างกันในสาระสำคัญ ส่งผลให้ในเชิงของการร่างกฎหมายภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขาจำเป็นต้องคำนึงถึงความเหมือนและความแตกต่างดังกล่าวด้วย

ในส่วนของประเทศไทยนั้นได้มีการตรามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในการจัดเก็บภาษีในลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีเงินได้จากการส่งกำไรของสาขากลับให้บริษัทในต่างประเทศเช่นกัน โดยบทความนี้จะเป็นการพิจารณาในเชิงของการร่างกฎหมายภาษีว่ามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมีการออกแบบกฎหมายภาษีที่มีความเหมาะสมสำหรับจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ (สำนักงานใหญ่) หรือไม่ อย่างไร โดยมีการแบ่งการศึกษาออกเป็น 4 ส่วน เริ่มจากส่วนที่ 2 ที่เป็นการทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษี (Tax Principle) กรณีการจัดเก็บภาษีจากการส่งกำไรของสาขากลับให้บริษัทในต่างประเทศนั้นมีหลักการทางภาษีอย่างไร และส่วนที่ 3 เป็นการทำความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีสำหรับจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา (Branch Profit Remittance Tax) กลับให้บริษัทในต่างประเทศของประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และส่วนที่ 4 นั้นเป็นการนำส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 มาวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบเพื่อพิจารณาว่าในเชิงของการร่างกฎหมายแล้วมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีความเหมาะสม หรือไม่ อย่างไร และส่วนสุดท้าย คือ ส่วนที่ 5 เป็นการสรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีความเหมาะสมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้น

## 2. หลักการจัดเก็บภาษีจากการส่งกำไรของสาขากลับให้บริษัทในต่างประเทศ

ก่อนที่จะวิเคราะห์ในประเด็นในเชิงของการร่างกฎหมาย กรณีภาษีจำหน่ายเงินกำไรของสาขาในประเทศไทยให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่ 4 นั้น ผู้เขียนเห็นว่ามีความจำเป็นที่ต้องศึกษาเกี่ยวกับหลักการกฎหมายบริษัท (Corporate law) และภาษีเงินได้ (Income taxation) ที่เกี่ยวข้องกับบริษัทลูก (Subsidiary) และสาขา (Branch) เสียก่อนว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร เพื่อนำไปสู่การศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่ตัวบริษัทนั้นที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ (Branch Profit Tax) ต่อไป

### 2.1 “บริษัทลูก” กับ “สาขาของบริษัท”

ในเชิงของกฎหมายบริษัท และภาษีเงินได้ของ “บริษัทลูก” และ “สาขาของบริษัท” นั้น มีทั้งมิติในความเหมือนและความแตกต่าง ดังนั้น ในส่วนนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจ จึงจะเป็นการศึกษาในเชิงเปรียบเทียบถึงความเหมือนและความแตกต่างของ 2 รูปแบบดังกล่าว

#### 2.1.1 มิติของกฎหมายบริษัท

ในมิติของกฎหมายบริษัทนั้น มี 2 ประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณา ดังนี้

##### (1) ความเป็นบุคคลทางกฎหมาย (Legal Entity)

โดยหลักการของกฎหมายบริษัท (Corporate law)<sup>2</sup> นั้น “บริษัท” จะจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นได้โดยผลของกฎหมายบริษัท (Incorporation) ทำให้ตัวบริษัทนั้นมีสถานะเป็น “บุคคลทางกฎหมาย” (Legal Entity) แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น (Shareholders) ดังนั้น กรณีที่บริษัทหนึ่งประสงค์จะไปจัดตั้งบริษัทลูกขึ้นมาใหม่ในทางกฎหมายถือว่าทั้งบริษัทลูกและบริษัทแม่ นั้น มีสถานะเป็นบุคคลทางกฎหมายแยกต่างหากจากกัน (Separate Legal Entity)

ในทางกลับกัน กรณีของสาขาของบริษัทนั้นในทางกฎหมายบริษัทแล้วมิได้กำหนดให้บริษัทต้องมีการจดทะเบียนจัดตั้งสาขาแต่อย่างใด หากแต่ “สาขาของบริษัท” นั้น ถือเป็นเพียงส่วนต่อขยายโดยตรงหรือเป็นแผนกหนึ่งของบริษัทเท่านั้น ดังนั้น จึงถือว่าสาขาของบริษัทและตัวบริษัท

---

<sup>2</sup> กฎหมายบริษัท (Corporate law) ในที่นี้ หมายถึง กฎหมายที่ใช้ในการจัดตั้งบริษัท ซึ่งในหลายประเทศเป็นกฎหมายแยกต่างหากจากกฎหมายธุรกิจ แต่ในบางประเทศอาจรวมอยู่ในกฎหมายธุรกิจ เช่น ประเทศไทย ที่กฎหมายบริษัทอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เป็นบุคคลทางกฎหมายเดียวกัน<sup>3</sup>

## (2) ผลตอบแทนจากการลงทุน (Return of Investment)

โดยหลักการของกฎหมายบริษัท กรณีที่ผู้ถือหุ้น (Shareholder) ที่ได้นำเงินไปลงทุน (Capital) ในบริษัท ผู้ถือหุ้นนั้นก็มิใช่ฐานะเป็นเจ้าของบริษัท (Ownership) และย่อมมีสิทธิใน ส่วนของกำไรสะสมสุทธิ (Retained Earnings) ของบริษัทตามสัดส่วนของหุ้นที่ผู้ถือหุ้นมีอยู่ใน บริษัท (Equity) โดยบริษัทสามารถจ่ายส่วนของกำไรสะสมสุทธิให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ในรูปแบบการ “จ่ายเงินปันผล” (Dividend Distribution)

ในขณะที่สาขาของบริษัทและตัวบริษัทนั้นถือว่าเป็นบุคคลทางกฎหมายคนเดียวกัน ดังนั้น จึงมิได้มีลักษณะเป็นการถือหุ้นระหว่างกันแต่อย่างใด ดังนั้น “การส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัท” (Branch Profit Remittance) กลับให้ตัวบริษัทนั้นจึงมิได้มีลักษณะเป็นการจ่ายผลตอบแทน หรือเงินปันผลให้แก่ตัวบริษัท<sup>4</sup>

### 2.1.2 มิติของภาษีเงินได้

ในมิติของภาษีเงินได้ในที่นี้ ซึ่งประกอบไปด้วย ภาษีเงินได้บริษัท และภาษีเงินได้ระหว่าง ประเทศ สามารถแยกพิจารณา ได้ดังนี้

#### (1) บริษัท

ในมิติของภาษีเงินได้บริษัทนั้น<sup>5</sup> โดยหลักการแล้ว บริษัทถือว่าเป็นหน่วยภาษี (Taxable entity) แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น (ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัท) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ของตัวบริษัท จึงแยกจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทจากกำไรของบริษัทในชั้นบริษัท หนึ่งครั้ง (Corporate level) และเมื่อบริษัทมีการจ่ายเงินกำไรหลังหักภาษีเงินได้บริษัท (Income after tax) ในรูปแบบเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น จะเก็บภาษีเงินได้บริษัทหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้ง ในชั้นผู้ถือหุ้น (Shareholder level)<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Diligent Corporation, “The Difference between a Branch and a Subsidiary: Diligent Insights,” [online] Available from : <https://www.diligent.com/insights/subsidiary-management/difference-between-branch-and-sub-sidiary/>. [26 April 2022]

<sup>4</sup> Mark Northeast, Outward Investment: The Branch v Subsidiary Decision.

<sup>5</sup> ข้อสังเกต: คำว่า “ภาษีเงินได้บริษัท” ในที่นี้ หมายถึง ภาษีเงินได้ที่ใช้บังคับจัดเก็บบริษัท ซึ่งอาจเหมือนหรือแตกต่างบางประการกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยก็ได้ แต่โดยหลักการแล้ว ภาษีเงินได้บริษัทจะมีหลักการคล้ายกับการจัดเก็บเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

<sup>6</sup> Ault, Hugh J., Brian J. Arnold, and Guy Gest, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, 3<sup>rd</sup> edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2010), pp.333–334.

ดังนั้น ในกรณีของบริษัทลูกและบริษัทแม่ในต่างประเทศก็เช่นกัน กล่าวคือ บริษัทลูกถือเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ เงินได้ของบริษัทลูก (Subsidiary income) ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้บริษัทในชั้นของบริษัทลูกก่อน และเมื่อบริษัทลูกได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้บริษัทแล้ว (Income after tax) เหลือเงินกำไรสุทธิเท่าใดในแต่ละปีก็จะรวมกันกลายเป็นกำไรสุทธิสะสม (Retained Earnings) ของบริษัทลูกที่จะสามารถจ่ายเป็น “เงินปันผล” กลับให้บริษัทแม่ในต่างประเทศในฐานะผู้ถือหุ้นได้ต่อไป

ทั้งนี้ เมื่อบริษัทลูกมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ ในทางกฎหมายภาษีเงินได้ ก็ถือว่าบริษัทแม่เป็นผู้มีเงินได้จากเงินปันผล ซึ่งต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ชั้นผู้ถือหุ้น อีกครั้งหนึ่ง โดยกระบวนการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผลนั้น หากเป็นบริบทของภาษีเงินได้ภายในประเทศ อาจใช้วิธีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ซึ่งเป็นการหักภาษีไว้ล่วงหน้า (Advance withholding tax) โดยผู้รับเงินได้ คือ บริษัทแม่ สามารถนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จากเงินปันผลไปเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้บริษัทตอนสิ้นปีภาษีได้ แต่ถ้าหากเป็นบริบทของภาษีระหว่างประเทศนั้น บริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่ง หากมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ถือว่าบริษัทแม่นั้นมีเงินได้จากเงินปันผล ประเทศแหล่งเงินได้ คือ ประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ (Source Country) ย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผลดังกล่าวได้ โดยประเทศหลักแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีเงินได้โดยวิธีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final withholding tax)<sup>7</sup>

## (2) สาขา

ในกรณีของสาขาของบริษัท โดยหลักการของกฎหมายภาษีเงินได้บริษัทแล้ว มิได้ถือว่าสาขาของบริษัทเป็นหน่วยภาษี (Taxable entity) แยกต่างหากจากตัวบริษัท การจัดเก็บภาษีเงินได้ของสาขาของบริษัท จึงมิได้จัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้และรายจ่ายของสาขาของบริษัทแยกต่างหากจากเงินได้และรายจ่ายของตัวบริษัทแต่อย่างใด หากแต่สาขาของบริษัทต้องนำเงินได้และรายจ่ายทั้งหมดไปรวมกับเงินได้และรายจ่ายของตัวบริษัท (สำนักงานใหญ่) เพื่อรวมคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้บริษัทในชั้นของตัวบริษัทเอง

แต่อย่างไรก็ดี ในบริบทของภาษีเงินได้ระหว่างประเทศนั้น กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้าไปประกอบกิจการ (Carrying business activities) ในอีกประเทศหนึ่งนั้น ย่อมทำให้ประเทศหนึ่งนั้นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศได้ โดยประเทศส่วนใหญ่จะมีการตรากฎหมายภาษีเงินได้เพื่อกำหนดให้ผู้ที่มิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน

<sup>7</sup> Ibid, pp.495-510.

ประเทศของตน (Non-resident taxpayers) ซึ่งมีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการเข้ามาประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ในประเทศของตน เช่น การเข้ามาประกอบกิจการผ่านสาขาให้ถือว่าเงินได้นั้นมีแหล่งเงินได้ในประเทศของตน (Source country)<sup>8</sup> โดยกำหนดให้บริษัทต่างประเทศนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บริษัทจากกำไรสุทธิ (เงินได้หักด้วยรายจ่าย) จากการเข้ามาประกอบกิจการ (Net basis taxation)<sup>9</sup> ในรูปแบบภาษีเงินได้ประเมินตนเอง

นอกจากนี้แล้ว ในหลายประเทศมีการตรากฎหมายภาษีกำหนดไว้เป็นการเฉพาะให้ “สาขาของบริษัทต่างประเทศ” ถือเป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้กฎหมายภาษีเงินได้ของตน เพื่อให้สอดคล้องกับวรรคสองของข้อบทที่ 5 ของ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital และ The United Nations Model Double Taxation Convention รวมถึงมีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของสาขาของบริษัทต่างประเทศ (Branch income) ที่กำหนดให้เงินได้ของสาขาของบริษัทต่างประเทศเฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นจากประเทศแหล่งเงินได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บริษัทในประเทศที่สาขานั้นตั้งอยู่ ด้วยเหตุนี้ หลักการภาษีระหว่างประเทศจึงถือเสมือนว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากตัวบริษัทในต่างประเทศเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีและเสียภาษีในประเทศหลักแหล่งเงินได้<sup>10</sup>

ทั้งนี้ เมื่อเงินได้ของสาขาของบริษัทได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้บริษัท (Income after tax) เงินได้ที่เหลือก็จะเป็นกำไรสุทธิสะสมของสาขาของบริษัทต่างประเทศ แต่เนื่องจากสาขาของบริษัทและตัวบริษัทมีสถานะเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมายบริษัท และเป็นหน่วยภาษีเดียวกันตามกฎหมายภาษี การที่สาขาในประเทศหนึ่งส่งเงินกำไรของสาขาที่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้บริษัทไปแล้ว (กำไรสุทธิสะสมของสาขา) กลับไปให้กับบริษัทในต่างประเทศ ย่อมไม่ถือว่าเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศนั้นมีเงินได้จากการส่งเงินกำไรดังกล่าวนั้นแต่อย่างใด (No Taxable Event) ดังนั้น ประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) ที่สาขาของบริษัทนั้นตั้งอยู่ โดยหลักการแล้วจึงไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรดังกล่าวกลับไปให้กับบริษัทในต่างประเทศได้<sup>11</sup>

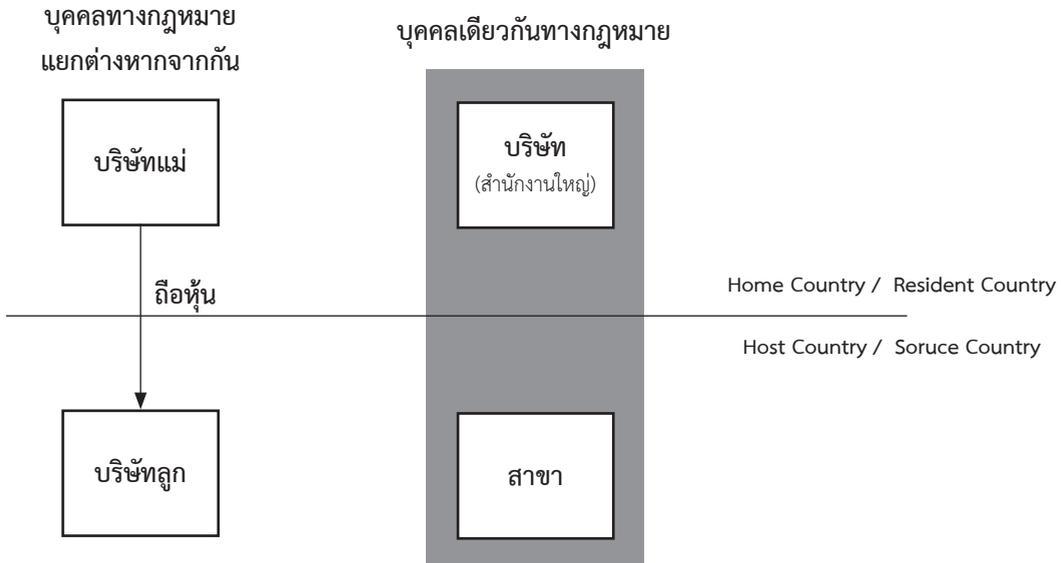
<sup>8</sup> Ibid, pp.495–496.

<sup>9</sup> Ibid, p.499.

<sup>10</sup> OECD. Commentary on Article 7 Concerning the Taxation of Business Profits. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**: Volume 1 and 2 (Updated 21 November 2017), 177. Paris: OECD, 2019;

<sup>11</sup> จากการศึกษาพบว่า มีหลายประเทศที่ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ได้แก่ Argentina Belgium, Denmark, Germany, India, Israel, Italy Japan Luxembourg, Malaysia, Mexico, Netherland, Norway, Singapore, Spain และ Switzerland อ้างถึงใน “Worldwide Tax Summaries Online,” Worldwide Tax Summaries Online. Pricewaterhousecooper. [online] Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/search?q=branch%20income> [26 April 2022]

## แผนภาพที่ 1: ความแตกต่างระหว่าง “บริษัทลูก” กับ “สาขาของบริษัท”



## 2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ

### 2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษี “เงินกำไรของสาขา”

อย่างที่กล่าวไปในส่วนที่ 2.1 ว่าการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทส่งกลับให้แก่บริษัทในต่างประเทศไม่ถือว่าเป็นเงินได้ของบริษัทในต่างประเทศ (No Taxable Event) ส่งผลให้ประเทศที่สาขาของบริษัทนั้นตั้งอยู่ (Source Country) โดยหลักการแล้ว ไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินกำไรสะสมสุทธิของสาขาที่ส่งกลับไปให้กับบริษัทในต่างประเทศแต่อย่างใด<sup>12</sup> ในขณะที่กรณีบริษัทลูกจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ (Dividend Distribution) ถือว่าบริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นผู้มีเงินได้ โดยหลักการแล้ว ประเทศที่บริษัทลูกจ่ายเงินปันผลจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินปันผลดังกล่าว ดังนั้น เพื่อให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขา ในหลายประเทศจึงได้มีการตรากฎหมายภาษีเงินได้ขึ้นเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีกรณีสาขาที่มีการส่งเงินกำไรกลับให้แก่สำนักงานใหญ่ (การส่งเงินกำไรออกนอกประเทศ) โดยการนำหลักการจัดเก็บภาษีชั้นที่ 2 ในระดับชั้นผู้ถือหุ้น (Shareholder Level of Tax) ที่ใช้

<sup>12</sup> Ault, Hugh J., Brian J. Arnold, and Guy Gest, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. p.515

กับการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ<sup>13</sup> มาปรับใช้ โดยให้ถือว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานะเช่นเดียวกับบริษัทลูกของบริษัทต่างประเทศ เพื่อจุดประสงค์ในการจัดเก็บภาษีขั้นที่ 2 จากเงินกำไรของสาขาของบริษัทที่ส่งกลับให้แก่บริษัทต่างประเทศเพิ่มเติม (Additional income tax) จากภาษีเงินได้บริษัทซึ่งคำนวณจากฐานกำไรสุทธิของสาขาของบริษัท (Corporate tax) ที่ได้เสียไปแล้วในแต่ละปีภาษี

### 2.2.2 องค์ประกอบของกฎหมายภาษีเงินได้เพื่อการจัดเก็บภาษีส่งเงินกำไรของสาขา

แม้ว่าโดยหลักการจัดเก็บภาษีกรณีสาขาของบริษัทมีการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทกลับให้แก่บริษัทในต่างประเทศเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้เพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันทางภาษีระหว่างกรณีสาขาของบริษัทมีการส่งเงินกำไรสะสมสุทธิกลับให้แก่บริษัทในต่างประเทศในรูปแบบของ “ส่งเงินกำไรของสาขา” กับกรณีบริษัทลูกมีการส่งเงินกำไรสะสมสุทธิกลับให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศในรูปแบบของ “จ่ายเงินปันผล” แต่ในรายละเอียดนั้น คือการที่สาขาของบริษัทมีการส่งเงินกำไรของสาขานั้นมีองค์ประกอบที่มีความแตกต่างกับการบริษัทลูกจ่ายเงินปันผลกลับให้แก่บริษัทแม่ ดังนั้น ในส่วนนี้จึงเป็นการศึกษาการออกแบบกฎหมายภาษีเงินได้ กรณีการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขา ได้แก่ ฐานภาษี (Tax Base) ความรับผิดชอบและวิธีการเสียภาษี (Tax Timing/Collection)

#### (1) ฐานภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีสาขาของบริษัทมีการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทกลับให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เป็นการนำหลักการการจัดเก็บภาษีขั้นที่ 2 ในระดับขั้นผู้ถือหุ้น (Shareholder Level of Tax) มาปรับใช้ ดังนั้น ในการออกแบบ “ฐานภาษี” ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ กรณีสาขาของบริษัทมีการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทกลับให้แก่บริษัทในต่างประเทศนั้นจึงต้องเป็นฐานภาษีที่มีความใกล้เคียงกับ “ฐานภาษี” ของการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทในต่างประเทศ

ทั้งนี้ การจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศ เงินปันผลดังกล่าวนั้น ต้องจ่ายมาจากกำไรสุทธิของบริษัทลูกหลังหักภาษีเงินได้บริษัท (กรณีบริษัทมีการสะสมกำไรสุทธิในหลายปี จะเรียกว่า “กำไรสุทธิสะสม”) ดังนั้น เพื่อให้ 2 กรณีดังกล่าวเกิดความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษี “ฐานภาษี” กรณีการส่งเงินกำไรของสาขากลับต่างประเทศ จึงต้องเป็น “ฐานภาษี” ที่มาจากรายงานกำไรสุทธิ

<sup>13</sup> Victor Thuronyi and Richard J. Vann, “International Aspects of Income Tax,” in *Tax Law Design and Drafting* (The Hague: Kluwer Law International, 2000), pp.55-56.

ของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัทแล้ว (Net After Tax Profits) เพื่อให้มีลักษณะใกล้เคียงกับ “ฐานภาษี” จากการจ่ายเงินปันผลที่จัดเก็บจากการจ่ายเงินปันผล ที่คำนวณมาจากกำไรสุทธิของบริษัทลูกหลังหักภาษีเงินได้บริษัทเช่นกัน

แต่อย่างไรก็ดี การออกแบบ “ฐานภาษี” การส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทกลับให้กับบริษัทในต่างประเทศก็ขึ้นอยู่กับบริบทของแต่ละประเทศ ทั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า “ฐานภาษี” การส่งเงินกำไรสะสมสุทธิกลับให้กับบริษัทในต่างประเทศปัจจุบันนั้น มีอยู่ 2 ฐาน ที่นิยมใช้กัน ได้แก่ (1.1) ฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด” (Net After Tax Profits) และ (1.2) ฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ” (Net After Tax Profits That not Reinvested)

### (1.1) ฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด”

ด้วยเหตุที่ “การส่งเงินกำไรของสาขา” ของบริษัทให้แก่ตัวบริษัท (สำนักงานใหญ่) ในต่างประเทศนั้น ถือเป็นเพียงการ “โอนเงิน” ระหว่างแผนกในบริษัทเดียว (บุคคลเดียวกัน ทางกฎหมาย) การตรวจสอบความถูกต้องของ “จำนวนเงินกำไรของสาขาที่ส่งออกไป” ว่ามีจำนวนเท่าใดนั้น จึงมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ ดังนั้น ในบางประเทศ จึงกำหนดให้ “ฐานภาษี” ของการส่งเงินกำไรของสาขาที่ส่งกลับไปให้แก่บริษัทในต่างประเทศนั้น ให้พิจารณาจากการอ้างอิงชุดข้อมูลชุดเดียวกันกับที่ใช้ในการคำนวณเสียภาษีเงินได้บริษัทของสาขานั้นเอง เพื่อนำมาวิเคราะห์ว่าจำนวนเงินกำไรสุทธิที่เหลืออยู่ของสาขาภายหลังจากการเสียภาษีเงินได้บริษัทของสาขาของบริษัทในแต่ละปีภาษีว่าเหลือเป็นกำไรสุทธิอยู่เท่าใด ซึ่งเงินกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้ (The After-Tax Profits Branch) แล้วนั่นเองที่กฎหมายภาษีเงินได้ ให้ถือว่าเป็น “ฐานภาษี” ในการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทออกไปให้แก่บริษัทในต่างประเทศได้ โดยไม่คำนึงว่าแท้จริงแล้วสาขาของบริษัทจะมีการส่งเงินกำไรออกไปทั้งหมดหรือแต่บางส่วนหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเรียกว่า “Deemed Branch Profit Distribution”<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Thuronyi, and Vann, *International Aspect of Income Tax*, p.56.

### ตารางที่ 1: กำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด

	ปีภาษีที่ 1
รายได้	100
รายจ่าย	<50>
กำไร/ขาดทุน	50
ภาษี 20%	10
เงินกำไรหลังหักภาษีแล้ว (ฐานภาษี)	40

ตัวอย่างประเทศที่ใช้ “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด” เป็นฐานภาษีสำหรับการคำนวณเสียภาษีเงินได้ กรณีการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทให้แก่บริษัทของตนในต่างประเทศ ไม่ว่าจะมีการส่งเงินกำไรส่งออกไปจริงหรือไม่ก็ตาม ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส<sup>15</sup> ประเทศโบลีเวีย สาธารณรัฐประชาธิปไตยคองโก<sup>16</sup> ประเทศแอลจีเรีย และประเทศอินโดนีเซีย<sup>17</sup> เป็นต้น

#### (1.2) ฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ”

ถึงแม้ว่าในบางประเทศจะใช้ฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้แล้วทั้งหมด” เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขากลับให้แก่บริษัทต่างประเทศเพื่อความสะดวกง่ายตายก็ตาม แต่สาขาของบริษัทอาจมิได้ส่ง “เงินกำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด” ให้แก่บริษัทในต่างประเทศก็ได้ ดังนั้น แม้ว่า การให้ถือว่ากำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมดเป็นฐานภาษีสำหรับการคำนวณเสียภาษีจะสะดวกง่ายตาย แต่ก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมได้ในทางภาษีอากร ทั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับ การเสียภาษีเงินได้ของกรณีบริษัทลูกที่มีกำไรสะสมสุทธิแล้ว หากบริษัทลูก

<sup>15</sup> ประเทศฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีส่งเงินกำไรของสาขาจาก “กำไรของสาขา” โดยให้ถือว่ามีกำไรส่งกำไรกลับไปยังสำนักงานใหญ่ โดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับผู้ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในฝรั่งเศส และบริษัทนอกสหภาพยุโรป ในอัตราร้อยละ 22% หรือตามสนธิสัญญาภาษีที่ลดลง อ้างถึงใน “Taxation and Investment in France 2017 - Deloitte,” [online] Available from: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>. [26 April 2022]

<sup>16</sup> สาธารณรัฐประชาธิปไตยคองโก กำหนดให้สาขาของบริษัทต่างประเทศ มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิจากภาษีเงินได้บริษัทในอัตราร้อยละ 30% และมีหน้าที่เสียภาษี สำหรับผลกำไรจากกำไรของสาขา ในอัตราร้อยละ 20% เพิ่มเติมโดยคิดจากของกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้บริษัท อ้างถึงใน “Worldwide Tax Summaries Online.”

<sup>17</sup> ประเทศอินโดนีเซียจัดเก็บภาษีส่งเงินกำไรของสาขาจาก “กำไรหลังหักภาษี” โดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20 โดยไม่คำนึงว่ากำไรดังกล่าวจะถูกส่งไปยังประเทศบ้านเกิดหรือไม่. อ้างถึงใน “Worldwide Tax Summaries Online.”

ยังมีได้จ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น กรณีดังกล่าวก็ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิสะสมที่ยังไม่จ่ายเป็นเงินปันผลแต่อย่างใด

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันอย่างแท้จริง ในบางประเทศ จึงมิได้ใช้ “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด” เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ สำหรับการส่งเงินกำไรของสาขา กลับให้แก่บริษัทต่างประเทศ แต่ปรับมาใช้ “ฐานภาษี” ที่มีความคล้ายคลึงกับ “ฐานภาษี” ของกรณีการจ่ายเงินปันผลมาใช้แทน กล่าวคือ ในกรณีของกำไรสุทธิสะสมของบริษัทที่ยังมิได้จ่ายเป็นเงินปันผลนั้นจะยังไม่มีการเสียภาษีในชั้นที่ 2 โดยบริษัทสามารถนำกำไรสุทธิสะสมดังกล่าวไปลงทุนในกิจการของบริษัทต่อได้ (Reinvestment) จนกว่าจะมีการนำกำไรสุทธิสะสมดังกล่าวไปจ่ายเป็นเงินปันผลจริงจึงจะมีการเสียภาษีในชั้นที่ 2 จากการจ่ายเงินปันผลนั้น ทั้งนี้ ในกรณีของสาขาของบริษัทต่างประเทศก็เช่นกัน หากสาขาของบริษัทนำกำไรสุทธิสะสมแต่นำกำไรสุทธิสะสมดังกล่าวกลับมาลงทุนในกิจการของสาขาต่อไปแทนการส่งเงินกำไรกลับให้ตัวบริษัท (สำนักงานใหญ่) ในต่างประเทศ ก็ไม่ควรเสียภาษีเงินได้จากเงินกำไรสุทธิสะสมของสาขาดังกล่าว ดังนั้น ในส่วนเงินกำไรสุทธิสะสมของสาขาที่นำมาลงทุนนั้นจึงยังไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขา ให้แก่บริษัทต่างประเทศแต่อย่างใด แต่หากว่ากำไรสุทธิสะสมดังกล่าว มิได้นำมาลงทุนในกิจการของสาขา ก็ให้ถือเสมือนว่าเงินกำไรสุทธิสะสมในส่วนดังกล่าวนี้เป็น “ฐานภาษี” ในการคำนวณภาษีเงินได้จากกำไรของสาขาที่เรียกว่า “กำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้แล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ”

ทั้งนี้ การคำนวณจากกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้แล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศว่ามีจำนวนเท่าใดนั้น ก็จะเป็นการพิจารณาเปรียบเทียบกับดุลทางภาษี (Tax Balance Sheet) ของสาขาของบริษัทระหว่างปีภาษีว่ามีจำนวนกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้แล้วคงเหลืออยู่เท่าใด หากมีจำนวนกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้แล้ว แต่มิได้นำกลับมาอยู่ในส่วนเงินลงทุนในประเทศ<sup>18</sup> ก็ให้ถือว่าเป็นส่วนกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้บริษัทแล้วที่มีได้นำกลับมาอยู่ในส่วนเงินลงทุนในประเทศนั้นเป็น “ฐานภาษี” สำหรับการส่งเงินกำไรของสาขากลับให้แก่บริษัทต่างประเทศ<sup>19</sup>

<sup>18</sup> ทั้งนี้ คำว่า “มิได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ” ในกฎหมายของแต่ละประเทศ อาจมีวิธีการคิดคำนวณที่แตกต่างกัน ในรายละเอียด เช่นเป็นสูตรคำนวณ หรือพิจารณาทางบัญชี แต่ทุกประเทศนั้นมีหลักการเดียวกัน คือ ให้เป็นไปในหลักการเดียวกับกรณีการเสียภาษีเงินได้ของกรณีบริษัทลูกที่มีกำไรสุทธิที่ยังมิได้จ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น ที่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิสะสมที่ยังไม่จ่ายเป็นเงินปันผลแต่อย่างใด

<sup>19</sup> Thuronyi, and Vann, *International Aspect of Income Tax*, p.56.

## ตารางที่ 2: กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
รายได้	200	100	200
รายจ่าย	<100>	<100>	<100>
กำไร/ขาดทุน	100	0	100
ภาษี 20%	20	0	20
กำไรหลังหักภาษีแล้ว	80	0	80
กำไรหลังหักภาษีสะสม (ต้นปี)	80	60	60 + 80 = 140
เงินที่นำกลับมาลงทุน (ปลายปี)	60	60	100
<b>ฐานภาษีจากการส่งเงินกำไร</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>40</b>

ตัวอย่างประเทศที่ใช้ “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ” เป็นฐานภาษีสำหรับการคำนวณเสียภาษีเงินได้ในกรณีการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทให้แก่บริษัทของตนในต่างประเทศไม่ได้มีการเงินกำไรส่งออกไปจริงหรือไม่ก็ตาม ได้แก่ ประเทศเกาหลีใต้<sup>20</sup> ประเทศแคนาดา<sup>21</sup> และประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>22</sup> เป็นต้น

<sup>20</sup> ประเทศเกาหลีมีการจัดภาษีกำไรของสาขา โดยเรียกเก็บเพิ่มเติมจากเงินได้บริษัทปกติ โดยเรียกเก็บในอัตรา 20% (หรือในอัตราที่ลดลงตามที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญา) สำหรับกำไรของสาขาที่ไม่ได้นำกลับมาลงทุนในส่วนของทุน (Capital) ของสาขา อ้างถึงใน “Taxation and Investment in Korea 2017, - Deloitte.” [online] Available from: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreaguide-2017.pdf>. [26 April 2022]

<sup>21</sup> ประเทศแคนาดาจัดภาษีกำไรสาขาในอัตราร้อยละ 25 % เพิ่มเติมจากภาษีเงินได้บริษัท โดยเป็นการจัดเก็บจากผลกำไรหลังหักภาษีของผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดาซึ่งไม่ได้นำผลกำไรหลังหักภาษีมาลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขในแคนาดา (Canada, ITA, § 219) อ้างถึงใน “Worldwide Tax Summaries Online.”

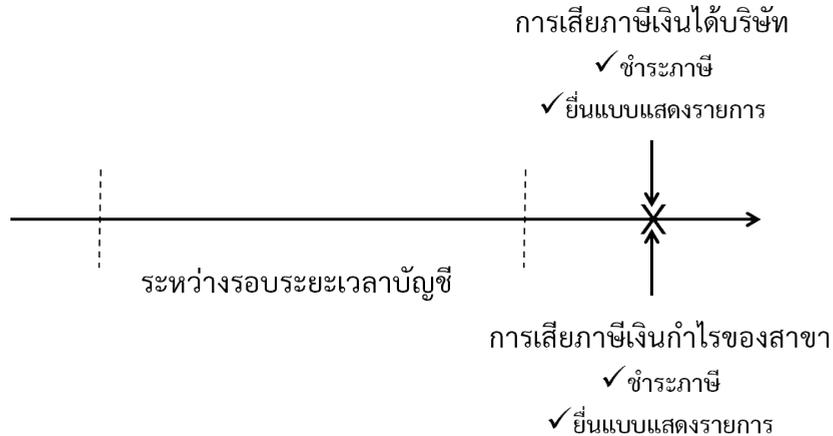
<sup>22</sup> ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา โดยใช้ “ฐานภาษี” คำนวณจากรายได้และกำไรของสาขาในสหรัฐที่เชื่อมโยงกับการเข้ามาประกอบกิจการการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาหลังหักภาษีแล้ว (The After-tax Earnings and Profits) ที่ไม่ได้นำกลับมาลงทุนในกิจการการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาดังกล่าว (Reinvestment) หรือที่เรียกว่า “จำนวนเงินเทียบเท่าเงินปันผล” (Dividend Equivalent Amount) โดยหากจำนวนรายได้และกำไรของสาขาในสหรัฐที่เชื่อมโยงกับการเข้ามาประกอบกิจการการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาหลังหักภาษีแล้วในปลายปีภาษีลดลงกว่าต้นปีภาษี อันเนื่องมาจากเป็นการนำรายได้และกำไรของสาขาในสหรัฐที่เชื่อมโยงกับการเข้ามาประกอบกิจการการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาหลังหักภาษีแล้วไปลงทุนในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ฐานภาษีในการคำนวณ “จำนวนเงินเทียบเท่าเงินปันผล” ก็จะลดลงทำให้เสียภาษีเงินกำไรของสาขาลดลง (IRC §884) อ้างถึงใน Lokken, Lawrence, “Nonresident Aliens, Foreign Corporations and Other Foreign Person,” in *Fundamentals of International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers* (Valhalla, NY: Thomson Reuters/WG & L, 2011), pp.67–195-67–204.

## (2) ความรับผิดและวิธีการเสียภาษี

อย่างที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขากลับให้แก่บริษัทต่างประเทศนั้นมีหลักการที่ต้องการจัดเก็บภาษีชั้นที่ 2 จากเงินกำไรที่ส่งกลับให้แก่บริษัทต่างประเทศในลักษณะเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีชั้นที่ 2 ในระดับชั้นผู้ถือหุ้น (Shareholder Level of Tax) สำหรับการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากสาขาของบริษัทและตัวบริษัทยังคงเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมายบริษัท การโอนเงินระหว่างกันนั้นจึงไม่อาจทราบได้ทันทีว่าเป็นเงินดังกล่าวเป็นเงินกำไรของสาขาหรือไม่ อันมีลักษณะแตกต่างจากการจ่ายเงินปันผลนั้นต้องเป็นจัดสรรโดยที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น (The General meeting of shareholders) ที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลจำนวนเท่าใด และวันจ่ายเงินปันผลในวันใด ที่มีความแน่นอน

อีกทั้ง การที่สาขาของบริษัทต่างประเทศจะทราบได้ว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นมีกำไรที่จะสามารถส่งกลับไปต่างประเทศได้นั้น และส่วนใดเป็นการส่งเงินกำไรของสาขา หรือส่วนใดมิใช่การส่งเงินกำไรของสาขา ก็ต่อเมื่อสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นได้มีการปิดงบการเงิน (Close financial statement) ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเสียก่อน ทั้งนี้ ความรับผิดในการเสียภาษีกรณีส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทต่างประเทศนั้น ในหลายประเทศจึงต้องรอให้สาขาของบริษัทปิดงบการเงินและยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทแล้ว ดังนั้น ความรับผิดในการเสียภาษี (Timing) ของการส่งเงินกำไรของสาขากลับให้แก่บริษัทต่างประเทศ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้รายปีภาษี (Annual Income Tax) แบบประเมินตนเอง โดยคำนวณภาษีเงินได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าจะคำนวณจากฐานภาษี “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด” (Deemed Profit Distribution) หรือคำนวณจากฐานภาษี “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ” (Branch Profits That not Reinvested) และอาจยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับการเสียภาษีเงินได้บริษัททั่วไปได้

## แผนภาพที่ 2: การเสียภาษีเงินกำไรของสาขากลับให้แก่บริษัทต่างประเทศ



ตัวอย่าง ประเทศที่ใช้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีกรณีส่งเงินกำไรของสาขากลับให้แก่บริษัทต่างประเทศ เป็นแบบรายปี ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>23</sup> ประเทศแคนาดา และประเทศเกาหลีใต้ เป็นต้น

### 3. ภาษีการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย

ในส่วนที่ 3 นี้ จะเป็นการศึกษาการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแบ่งการศึกษาออกเป็น 4 ส่วน ได้แก่ หลักการตามมาตรา 70 ทวิ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี และจุดความผิดในการเสียภาษี ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจและนำไปสู่การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาในเชิงของการร่างกฎหมายภาษีเพื่อใช้ “ภาษีเงินกำไรของสาขา” ในประเทศไทย ในส่วนที่ 4 ต่อไป

<sup>23</sup> ประเทศสหรัฐอเมริกามีกำหนดให้การเสียภาษีเงินกำไรของสาขานั้น เป็นภาษีเงินได้รายปี (Annual Tax) โดยบริษัทต่างประเทศผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินกำไรสาขานั้นมีความรับผิดชอบในอันต้องเสียภาษีตาม IRC § 884 เมื่อสิ้นรอบปีภาษี (Taxable Year) โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้สำหรับบริษัทต่างประเทศ ในแบบแสดงรายการที่เรียกว่า “Form 1120-F” (U.S. Income Tax Return of a Foreign Corporation) พร้อมกับชำระภาษีเงินกำไรของสาขาตามหลักเกณฑ์ใน IRC § 6151 อ้างถึงใน United States, “IRC § 6151 (a),” [online] Available from: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6151>. [26 April 2022]

### 3.1 หลักการตามมาตรา 70 ทวิ

เดิมก่อนปี พ.ศ. 2502 ประเทศยังไม่มีมาตรการจำกัดเก็บภาษีการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยแต่อย่างใด มีแต่มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ในปี พ.ศ. 2494<sup>24</sup> ที่บัญญัติให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นมีหน้าที่หักเงินภาษี โดยการหักจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้น แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากการเงินกำไรที่สาขาของบริษัทส่งออกไปให้แก่บริษัทในต่างประเทศมิได้มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (4) จึงไม่สามารถถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรได้ ดังนั้น เพื่อให้การเงินกำไรที่สาขาของบริษัทส่งกลับให้แก่บริษัทในต่างประเทศอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้เฉกเช่นเดียวกับกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (4) ออกนอกประเทศ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น<sup>25</sup> ประเทศไทยจึงมีการตรามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรขึ้น<sup>26</sup>

### 3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นได้มีการบัญญัติให้ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย” เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ แต่มีข้อสังเกตว่า มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ซึ่งแตกต่างจากมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีการบัญญัติไว้ชัดเจนว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น คือ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ” แต่จากการศึกษาแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรพบว่ากรมสรรพากรได้เคยวางแนววินิจฉัยไว้เกี่ยวกับการภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้ว่าจะเกิดขึ้นได้ 2 กรณี ได้แก่

<sup>24</sup> พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494.

<sup>25</sup> “...เหตุผลสำคัญในการจัดเก็บภาษีกำไรส่งออกก็คือ เพื่อให้มีการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยกับบริษัทในเครือ (Subsidiary) กับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในรูปสาขา (Branch) เงินที่บริษัทในเครือ (ซึ่งต้องจดทะเบียนในประเทศไทย) ส่งออกไปให้บริษัทแม่ (Parent Company) จะอยู่ในรูปของเงินปันผลซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) แต่เงินที่สาขาส่งออกไปให้สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศนั้นจะอยู่ในรูปของกำไร ไม่ใช่เงินปันผลซึ่งมาตรา 40 (4) ไม่มีผลครอบคลุมถึง ฉะนั้น เพื่อให้เงินที่สาขาส่งออกไปให้สำนักงานใหญ่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินปันผลที่บริษัทในเครือส่งออกไปให้บริษัทแม่ จึงต้องจัดเก็บภาษีกำไรส่งออก...” อ้างถึงใน ศุภรัตน์ วัฒนกุล, “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล”, สรรพากรสาส์น ปีที่ 31 ฉบับที่ 3 (มีนาคม - เมษายน 2527), หน้า 37.

<sup>26</sup> มาตรา 34 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502.

กรณีที่ 1 คือ กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะของการตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย และได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศ หรือ

กรณีที่ 2 คือ กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศ<sup>27</sup>

ดังนั้น กรณีสาขาของบริษัทต่างประเทศจำหน่ายเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเท่านั้น ไม่รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย<sup>28</sup>

### 3.3 ฐานภาษี

ในส่วนของ “ฐานภาษี” นั้น ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีบัญญัติไว้ค่อนข้างชัดเจนว่า “...ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น...” ทั้งนี้ คำว่า “จำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น” น่าจะเป็นการเขียนโดยอ้างคำที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ “จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย” ตามที่บัญญัติไว้ตอนต้นของวรรคหนึ่งของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ต่อมามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 บัญญัติเพิ่มวรรคสอง ของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ “จำหน่ายกำไร” ตามวรรคหนึ่ง ซึ่งก็คือ ฐานภาษี ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเดิม<sup>29</sup> ให้หมายความรวมถึง (1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือ (2) ในกรณี

<sup>27</sup> ไทจิตร โรจนวานิช, สารีช ทองประคำ และชุมพร เสนไสย. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, หน้า 2-356-2-358.

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>29</sup> มาตรา 34 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 “มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 15 โดยนำส่งอำเภอกองทัพหรือกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย”

ที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ (3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2) ด้วย

ดังนั้น ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ฐานภาษี” จึงแบ่งได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ

กรณีที่ 1 ฐานภาษีจาก “จำนวนเงินกำไร” คือ จำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายออกจากประเทศไทย หรือจากจำนวนเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจำหน่ายออกไปจากประเทศไทย และ

กรณีที่ 2 ฐานภาษีจาก “จำนวนเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” คือ จำนวนเงินประเภทอื่นใดที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือจำนวนเงินที่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือการปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลในลักษณะเป็นการจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศไทย

### 3.4 ความรับผิดในการเสียภาษี

ในส่วนความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้นั้น ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ก็บัญญัติไว้ชัดเจนเช่นกันว่า “จำหน่ายเงินกำไร... ออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษี...” แต่เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร มีการขยายความคำว่า “จำหน่ายเงินกำไร” ส่งผลให้ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นได้ใน 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1 “จ่ายจริง” คือ เมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย หรือเมื่อมีการจำหน่ายเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย<sup>30</sup> ให้เสียภาษีเงินได้ โดยการหักภาษี ซึ่งในกรณีนี้มีความมุ่งประสงค์จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรออกนอกประเทศไทยจริง ๆ เท่านั้น (Actual Profit Remittance)

กรณีที่ 2 “ถือได้ว่าจ่าย” คือ เมื่อมีจำนวนเงินประเภทอื่นใดที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของ

<sup>30</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, สาโรช ทองประคำ และชุมพร เสนไสย. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, หน้า 2-356-2-358.

บุคคลใด ๆ ในต่างประเทศมีเงินที่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือการปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลในลักษณะเป็นการจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศไทย<sup>31</sup> ให้เสียภาษีเงินได้โดยการหักภาษี ซึ่งในกรณีนี้มีความมุ่งประสงค์จะจัดเก็บภาษีเงินได้ แม้ว่าตามข้อเท็จจริงแล้วจะไม่มีกำไรส่งเงินกำไรออกนอกประเทศไทยจริง (Deemed Profit Remittance)

#### 4. ปัญหาในเชิงการร่างกฎหมายภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาในประเทศไทย

ในส่วนที่ 4 นี้ จะเป็นการนำหลักการจัดเก็บภาษีการส่งกำไรของสาขากลับให้บริษัทในต่างประเทศ (Branch Profit Tax) ในส่วนที่ 2 และการจัดเก็บภาษีกรณีสาขาของบริษัทจำหน่ายเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่ 3 มาวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ ในเชิงการร่างกฎหมายภาษีว่ากรณีการจัดเก็บภาษีกรณีสาขาของบริษัทต่างประเทศจำหน่ายเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ (Branch Profit Remittance Tax in Thailand) ของประเทศไทย มีการออกแบบกฎหมายที่มีความเหมาะสม หรือไม่ อย่างไร

โดยในส่วนนี้ จะแบ่งการพิจารณาโครงสร้างมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในเชิงการออกแบบกฎหมายภาษีเป็น 3 ส่วน ได้แก่ (1) ฐานภาษี (2) จุดความรับผิดชอบ และ (3) วิธีการเสียภาษี

##### 4.1 ฐานภาษี

ในกรณีของฐานภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ประกอบไปด้วย “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคหนึ่งและ “จำนวนเงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคสองนั้น มีประเด็นต้องพิจารณาในเชิงของการออกแบบกฎหมายภาษีว่า “ฐานภาษี” ที่เลือกใช้ดังกล่าวนี้ มีความเหมาะสม หรือไม่ อย่างไร

ในเชิงหลักการภาษีนั้น หากเปรียบเทียบระหว่างหลักการภาษีกรณีการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขากับตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาแล้วจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขานั้นเป็นการนำหลักการจัดเก็บภาษีขั้นที่ 2 ในระดับขั้นของผู้ถือหุ้นมาปรับใช้การจัดเก็บกรณีการส่งเงินกำไรของสาขาในระดับขั้นของตัวบริษัท (สำนักงานใหญ่) ซึ่งเป็นการภาษีเงินได้เพิ่มเติม (Additional

<sup>31</sup> มาตรา 70 ทวิ วรรคสอง ประมวลรัษฎากร,

Income Tax) เพื่อให้มีภาระภาษีที่มีความเท่าเทียมกันกับการจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทในต่างประเทศ โดย “ฐานภาษี” สำหรับการส่งเงินกำไรของสาขากลับต่างประเทศนั้นก็เป็นการนำ “ฐานภาษี” จากการจ่ายเงินปันผล คือ ฐานภาษีที่มาจากจำนวนกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัทมาใช้กับ “ฐานภาษี” สำหรับการส่งเงินกำไรของสาขากลับต่างประเทศเช่นกัน แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าเจตนารมณ์ในการตรากฎหมายเพื่อให้เกิดภาระภาษีที่มีความเท่าเทียมกับการเสียภาษีจากการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่หากพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า “ฐานภาษี” ตามถ้อยคำในตัวของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่มาจาก “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” และ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” นั้นมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” และ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” ต้องมาจากจำนวนกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัท ซึ่งในที่นี้ หมายถึง ต้องมาจากกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรก่อนหรือไม่ หรือกล่าวในอีกนัยหนึ่งว่าการเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้จำเป็นต้องคิดคำนวณมาจากเงินกำไรสุทธิที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา มาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ซึ่งแตกต่างจาก “ฐานภาษี” จากการจ่ายเงินปันผล

มากไปกว่านั้น จากการสืบค้นแนววินิจฉัยกรมสรรพากรที่ผ่านม ไม่ปรากฏว่ามีแนววินิจฉัยใดตีความหรือให้คำจำกัดความที่มีความชัดเจนว่า “ฐานภาษี” จาก “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” และ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ต้องมาจากกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรมาก่อน หากแต่แนววินิจฉัยกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องในประเด็น “จำหน่ายเงินกำไร” หมายความว่าอย่างไร นั้น<sup>32</sup> ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นการวินิจฉัยโดยนำถ้อยคำในมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มาวางหลักซ้ำ เช่น “การจำหน่ายเงินกำไร” ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายจากเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย<sup>33</sup> โดยไม่มีการตีความเพิ่มเติมว่าต้องมาจากกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษี

<sup>32</sup> หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547.

<sup>33</sup> หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547 และหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/7095 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2547.

จำหน่ายเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ไม่ว่าจะเป็นตัวบทบัญญัติเองก็ดีหรือแนววินิจฉัยกรมสรรพากรก็ดี มิได้มีการให้นิยามหรือให้คำจำกัดความอย่างชัดเจนว่า “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคหนึ่ง และ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคสอง ของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ต้องมาจากกำไรสุทธิของสาขาที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร มาก่อน เท่านั้น

อีกประการหนึ่ง หากเปรียบเทียบกรณีการจ่ายเงินปันผล (Dividend distribution) ของบริษัทลูกในประเทศกลับให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น แม้ว่าถ้อยคำในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จะมีได้บัญญัติไว้ว่า เงินปันผลที่จ่ายต้องผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วก็ตาม แต่โดยหลักการแล้ว มีความชัดเจนว่าการจ่ายเงินปันผลนั้นต้องจ่ายจากกำไรสุทธิสะสมของบริษัทที่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้บริษัทแล้ว ทั้งนี้ หากพิจารณาในบริบทของประเทศไทยแล้ว การจ่ายเงินปันผลนั้นต้องเป็นไปตามวรรคสามของมาตรา 1201 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติไว้ชัดว่า “ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่นนอกจากเงินกำไร ถ้าหากบริษัทขาดทุนห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจนกว่าจะได้แก้ไขให้หายขาดทุนเช่นนั้น” ประกอบกับการแสดงรายการกำไร/ขาดทุนของบริษัทตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้บริษัทแสดงงบกำไรขาดทุน ประกอบไปด้วยรายการ ดังต่อไปนี้ รายได้ ต้นทุนทางการเงิน ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในเงินลงทุนซึ่งบันทึกตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ค่าใช้จ่ายภาษียอดรวมของ (ก) กำไรหรือขาดทุนหลังภาษีเงินได้จากการดำเนินงานที่ยกเลิก และ (ข) ผลกำไรหรือผลขาดทุนหลังภาษีเงินได้ที่รับรู้จากการวัดมูลค่ายุติธรรมสุทธิจากต้นทุนในการขายหรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์หรือรอจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก และกำไรหรือขาดทุน ดังนั้น จึงเห็นได้ชัดว่า กรณีของการจ่ายเงินปันผลได้ไปต่างประเทศ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น “เงินปันผล” ต้องผ่าน 2 เงื่อนไขก่อน คือ บริษัทมีกำไร และกำไรนั้นได้หักค่าใช้จ่ายรวมถึงค่าใช้จ่ายทางภาษีแล้ว<sup>34</sup>

ในประเด็นสุดท้าย หากพิจารณาเปรียบเทียบระหว่าง “ฐานภาษี” ที่ใช้จัดเก็บภาษีการส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทไปต่างประเทศของต่างประเทศแล้วกับมาตรา 70 ทวิ แห่ง

---

<sup>34</sup> ทั้งนี้ มีข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทลูกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวอย่างเช่น กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) บริษัทลูกดังกล่าวก็จะมีค่าใช้จ่ายทางภาษีมาหักออกจากกำไรของบริษัท ดังนั้น กำไรดังกล่าวที่จ่ายเป็นเงินปันผลจึงไม่ต้องผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไร

ประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่าการส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทไปต่างประเทศนั้น ในกรณีของประเทศฝรั่งเศสและประเทศอินโดนีเซียก็จะใช้ “ฐานภาษี” มาจาก “กำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัท” และในกรณีประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดาก็จะใช้ “ฐานภาษี” มาจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ” ในทางกลับกัน ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรของสาขาของประเทศไทยนั้น หากพิจารณาจากถ้อยคำตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นที่บัญญัติว่า “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคหนึ่ง และ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคสองแล้ว จะมีถ้อยคำที่มีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน ทั้งนี้ หากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีประสงค์ที่จะให้ “ฐานภาษี” หมายถึง การจำหน่ายเงินกำไรของสาขาที่มาจากกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว สามารถบัญญัติให้มีความชัดเจนได้โดยการใช้ถ้อยคำ เช่น “กำไรสุทธิ”<sup>35</sup> “เงินกำไรที่ได้เสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้” หรือ “...ต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศ...”<sup>36</sup> แทนคำว่า “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” เพื่อให้ “ฐานภาษี” ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีความอย่างชัดเจนในเชิงการร่างกฎหมายมากยิ่งขึ้น

ดังนั้น เมื่อพิจารณาในเชิงการร่างกฎหมายแล้ว จะเห็นได้ชัดเจนว่า “ฐานภาษี” ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นไม่สามารถสะท้อนตามหลักการที่ต้องการจัดเก็บภาษีจากส่งเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทไปต่างประเทศในระดับภาษีขั้นที่ 2 ที่จะให้เกิดความเท่าเทียมกันกับ “ฐานภาษี” ของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศให้แก่บริษัทแม่ ในต่างประเทศแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจากถ้อยคำที่ใช้ในมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อาจตีความได้ว่า “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” และ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” เป็นฐานภาษีที่ต้องมาจากกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ก่อนเท่านั้น ดังนั้น ในเชิงการร่างกฎหมายนั้น “ฐานภาษี” ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขา

<sup>35</sup> คำว่า “กำไรสุทธิ” จะบัญญัติอยู่ในหลายมาตราในประมวลรัษฎากร เช่น มาตรา 65 มาตรา 66 มาตรา 67 มาตรา 76 ทวิ เป็นต้น

<sup>36</sup> มาตรา 5 วิสติ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548

## 4.2 จุดความรับผิด<sup>37</sup>

ในกรณีของจุดความรับผิดในการเสียภาษี (Tax Point) ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้จุดความรับผิดเกิดขึ้น “เมื่อจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย” ตามวรรคหนึ่ง หรือ “เมื่อถือว่าจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย” ตามวรรคสองนั้น มีประเด็นต้องพิจารณาในเชิงของการออกแบบกฎหมายภาษีว่าการเลือกใช้จุดความรับผิดในการเสียภาษีดังกล่าวมีความเหมาะสมในทางปฏิบัติหรือไม่อย่างไร

เมื่อพิจารณาในเชิงกฎหมายบริษัทแล้ว การที่สาขาของบริษัทต่างประเทศกับตัวบริษัทในต่างประเทศ (สำนักงานใหญ่) นั้นถือเป็นบุคคลคนเดียวกันในทางกฎหมาย การโอนเงินระหว่างสาขากับตัวบริษัทต่างประเทศนั้นจึงเป็นเรื่องภายในบริษัท การที่จะทราบได้ว่าเงินที่สาขาของบริษัทโอนให้แก่ตัวบริษัทต่างประเทศนั้นส่วนใดเป็นการส่งเงินกำไรของสาขาหรือส่วนใดมิใช่การส่งเงินกำไรของสาขาก็ต่อเมื่อสาขาของบริษัทและตัวบริษัท (สำนักงานใหญ่) ในต่างประเทศได้มีการปิดงบการเงิน (Close Financial Statement) ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเสียก่อน ทั้งนี้ ในเชิงของกฎหมายภาษีเงินได้ก็เช่นกัน การที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งเงินกำไรของสาขาได้นั้น ก็ต่อเมื่อสาขาของบริษัทและบริษัทในต่างประเทศมีการปิดงบการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เพื่อให้ทราบว่าสาขาของบริษัทนั้นมีกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้บริษัทแล้วจำนวนเท่าใด และทราบได้ว่าส่วนใดเป็นส่วนของเงินกำไรของสาขาของบริษัทที่ส่งออกไปในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาเพื่อจะได้นำมาคำนวณภาษีเงินได้สำหรับการส่งเงินกำไรของสาขาได้ ดังนั้น ในการออกแบบกฎหมาย ในการจัดเก็บภาษีการส่งเงินกำไรของสาขา จึงเลือกใช้ความรับผิดในการเสียภาษี (Tax Timing) เป็นแบบรายปี (Annual Income Tax) ซึ่งสาขาของบริษัทและตัวบริษัทในต่างประเทศได้ปิดงบการเงินในรอบที่แล้วก่อน (12 เดือนที่ผ่านมา) แต่อย่างไรก็ดี หากเปรียบเทียบกับกรณีของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้จุดความรับผิดเกิดขึ้น “เมื่อจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย” ตามวรรคหนึ่ง หรือ “เมื่อถือว่าจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย” ตามวรรคสอง นั้น จะเห็นได้ชัดว่าการเลือกใช้จุดความรับผิดในการเสียภาษี “เมื่อจำหน่าย” ก็ดี หรือ

---

<sup>37</sup> ในบทความนี้ จะมีการใช้คำที่ต่างกันระหว่าง “จุดความรับผิด” (Tax Point) กับ “ความรับผิด” (Tax Timing) ซึ่งมีความหมายทางภาษีที่ต่างกัน กล่าวคือ จุดความรับผิดนั้น เป็นจุด (Point) ที่ความรับผิดในการคำนวณภาษีเกิดขึ้น ซึ่งปกติแล้ว จะใช้ในการคำนวณภาษีบริโภค (Consumption Tax) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร เป็นต้น โดยกำหนดให้จุดที่ธุรกรรมเกิดขึ้น เช่น จุดที่เกิดการโอนสินค้า หรือชำระราคา เป็นจุดในการคำนวณภาษีบริโภค ในขณะที่ความรับผิดนั้น เป็นช่วงระยะเวลา (Period) ที่ความรับผิดในการคำนวณภาษีเกิดขึ้น ซึ่งปกติแล้ว จะใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ (Income Tax) โดยกำหนดให้เงินได้ที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลา 12 เดือน ซึ่งเรียกว่า “ปีภาษี” หรือ “รอบระยะเวลาบัญชี” ต้องนำรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

“เมื่อถือว่าจำหน่าย” ก็ดี มิได้สอดคล้องกับหลักการในเชิงกฎหมายบริษัทและในเชิงภาษีเงินได้แต่อย่างใด เนื่องจากในขณะที่ “มีการจำหน่าย” หรือ “ถือว่าจำหน่าย” นั้น สาขาของบริษัทอาจยังไม่ทราบในทันทีว่าเงินส่วนใดเป็นกำไร ดังนั้น กรณีจุดความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีประเด็นในทางปฏิบัติ<sup>38</sup> ตัวอย่างเช่น ประเด็นการหักกลบลบหนี้ ถือว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรเมื่อใดหรือประเด็นการโอนค่าสินค้าให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ถือว่าเป็นการจำหน่ายเงินกำไรเมื่อใด เป็นต้น

ทั้งนี้ ขอยกตัวอย่างข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0811(กม.04)/1168 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2543 ซึ่งในกรณีนี้มีข้อเท็จจริงว่าธนาคารฯ นำเงินกำไรสุทธิที่ยังมิได้โอนเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่มาชดเชยผลขาดทุนสุทธิที่ยังมิได้รับการชดเชยจากสำนักงานใหญ่ ทั้งในส่วนของกิจการสาขาและกิจการวิเทศธนกิจตามที่ได้รับอนุมัติจากธนาคารแห่งประเทศไทย กรณีดังกล่าวถือเป็นการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ซึ่งในประเด็นจุดความรับผิดชอบนั้น กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่าการที่ธนาคารฯ นำเงินกำไรสุทธิที่ยังมิได้โอนเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่มาชดเชยผลขาดทุนสุทธิที่ยังมิได้รับการชดเชยจากสำนักงานใหญ่ ทั้งในส่วนของกิจการสาขาและกิจการวิเทศธนกิจตามที่ได้รับอนุมัติจากธนาคารแห่งประเทศไทย ตามข้อเท็จจริงข้างต้น ถือได้ว่าเป็นการโอนเงินกำไรสุทธิของสาขาธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศไปเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่เพื่อดำรงเป็นสินทรัพย์ไว้ในประเทศไทยด้วยเงินกำไรสุทธิแต่ละงวด การบัญชีของสาขาอันได้โอนเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่แล้วและเข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดในต่างประเทศ จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่า แนววินิจฉัยดังกล่าวนี้ ได้ตีความว่า จุดความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรว่า เกิดขึ้นเมื่อกำไรสุทธิที่ยังมิได้โอนเป็นส่วนของสำนักงานใหญ่มาชดเชยผลขาดทุนสุทธิที่ยังมิได้รับการชดเชยจากสำนักงานใหญ่ ดังนั้น จึงมีข้อสังเกตว่า หากภายหลังปิดงบการเงินปรากฏว่า สำนักงานใหญ่มีการโอนเงินชดเชยผลขาดทุนคืนให้สาขากันจริง และสาขาของบริษัทมีการกลับรายการบัญชีดังกล่าว จะถือได้หรือไม่ว่ามีได้มีการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เกิดขึ้นจริง

อีกประการหนึ่ง หากเปรียบเทียบจุดความรับผิดชอบตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่า แม้ว่ามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวล

<sup>38</sup> หนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547 หนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค กค 0706/7095 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2547 และหนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค 0811(กม.04)/1168 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2543.

รัฐฎากร จะใช้จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ “เมื่อจำหน่าย” ซึ่งคล้ายกับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ใช้จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผล “เมื่อจ่าย” แต่เมื่อเปรียบเทียบบริบทระหว่าง “การจ่ายเงินปันผล” กับ “การส่งเงินกำไรของสาขา” แล้ว จะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างในสาระสำคัญ กล่าวคือ การจ่ายเงินปันผลนั้นต้องเป็นการจัดสรรโดยที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น (The General Meeting of Shareholders) ที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลจำนวนเท่าใดและวันจ่ายเงินปันผลในวันใด<sup>39</sup> ดังนั้น จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้จึงมีความแน่นอน ในขณะที่กรณีของการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา อาจไม่ทราบได้แน่ชัดว่าได้มีการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาไปทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เมื่อใด หรือเวลาใด อีกทั้งการจำหน่ายเงินกำไรสาขาขึ้นอยู่กับมติการตัดสินใจภายในของบริษัทต่างประเทศฝ่ายเดียว (Internal Decision) ที่จะดำเนินการ ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบกันแล้ว จะเห็นได้ว่าการใช้จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้น “เมื่อจำหน่าย” ตามวรรคหนึ่ง หรือ “เมื่อถือว่าจำหน่าย” ตามวรรคสองนั้นเป็นการยากที่จะหาความแน่นอนของจุดความรับผิดชอบว่า เมื่อใดเป็นการจำหน่ายเงินอันเป็นส่วนหนึ่งของเงินกำไรสุทธิของสาขาของบริษัทให้แก่บริษัทในต่างประเทศได้

มากไปกว่านั้น เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีต่างประเทศแล้ว จะเห็นได้ว่าประเทศส่วนใหญ่ ตัวอย่างเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศแคนาดา และประเทศเกาหลีใต้ เป็นต้น มิได้ใช้จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้น “เมื่อจำหน่าย” หากแต่เลือกใช้ความรับผิดชอบในการภาษีเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทไปต่างประเทศเป็นแบบรายปี เพื่อรอให้สาขาของบริษัทต่างประเทศได้ปิดงบการเงิน (Close Financial Statement) ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเสียก่อน อันแตกต่างจากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยที่ใช้จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้น “เมื่อจำหน่าย” หรือ “เมื่อถือว่าจำหน่าย” แล้วแต่กรณี

ดังนั้น เมื่อพิจารณาในเชิงการออกแบบกฎหมายแล้ว จะเห็นได้ว่า การเลือกใช้จุดความรับผิดชอบ (Tax Point) เมื่อจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย (Actual Profit Remittance) ตามวรรคหนึ่ง หรือเมื่อถือว่าจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย (Deemed Profit Remittance) ตามวรรคสองของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แทนการใช้ความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Tax Timing) แบบรายปีนั้น จะส่งผลให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ทั้งผู้เสียภาษี และเจ้าพนักงานประเมิน ที่จะไม่สามารถทราบวันที่แน่นอนว่าจุดใด (Point) เป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไรหรือถือว่าจำหน่ายเงินกำไร ดังนั้น ในเชิงของการร่างกฎหมายภาษี การใช้จุดความรับผิดชอบ “เมื่อจำหน่ายเงิน

<sup>39</sup> มาตรา 1201 วรรคสาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ “การจ่ายเงินปันผลนั้นให้กระทำภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ที่ประชุมใหญ่หรือกรรมการลงมติ แล้วแต่กรณี”

กำไรออกจากประเทศไทย” หรือ “เมื่อถือว่าจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย” จึงไม่มีความเหมาะสมในทางปฏิบัติ

### 4.3 วิธีการเสียภาษี

ในกรณีของวิธีการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาให้แก่บริษัทไปต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้ “เสียภาษี โดยหักภาษี...แล้วนำส่ง...ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันจำหน่าย” นั้น มีประเด็นต้องพิจารณาในเชิงของการออกแบบกฎหมายภาษีว่าการเลือกวิธีการเสียภาษีดังกล่าวเป็นวิธีการที่มีความเหมาะสมหรือไม่ อย่างไร

ทั้งนี้ หากพิจารณาเปรียบเทียบวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศนั้นที่มีอยู่ 2 วิธี ได้แก่ (1) วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้สุทธิ (Net Basis Tax) แบบภาษีประเมินตนเอง ซึ่งโดยปกติจะใช้กับกรณีของเงินได้ที่เกิดจากการเข้ามาประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศหลักแหล่งเงินได้ และ (2) วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จากเงินได้โดยรวม (Gross Basis Tax) แบบภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final withholding tax) ซึ่งโดยจะใช้กับเงินได้บางประเภทที่ไม่มีรายจ่าย ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิ นั้น จะเห็นได้ว่ากรณีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ใช้ถ้อยคำว่า “โดยหักภาษี...แล้วนำส่ง” นั้น เป็นการนำหลักการของวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้โดยรวมแบบภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final Withholding Tax) มาปรับใช้ แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจาก “ฐานภาษี” ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ต้องมาจาก “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคหนึ่งและ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” ตามวรรคสอง ของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นการเสียภาษีเงินได้เพิ่มเติม (Additional Income Tax) จากฐานภาษีที่มาจากจำนวนกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัท ซึ่งการที่สาขาของบริษัทต่างประเทศจะทราบได้ว่าสาขาของตนมีกำไรที่จะสามารถส่งกลับไปต่างประเทศได้นั้นก็ต่อเมื่อสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นได้มีการปิดงบการเงิน (คำนวณเงินได้หักรายจ่าย) ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ดังนั้น การจัดเก็บจากการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีความเหมาะสมกับจัดเก็บภาษีโดยวิธีการเสียเป็นภาษีเงินได้จากเงินได้สุทธิแบบภาษีประเมินตนเองมากกว่าที่จะใช้จัดเก็บภาษีโดยวิธีการเสียเป็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้รวมแบบภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด เช่นเดียวกับกรณีของการจ่ายดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิ

ตัวอย่างเช่น ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3075 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า บริษัท ซ. จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีสาขาใน

ประเทศไทย บริษัทฯ ทำสัญญาจ้างก่อสร้างให้กับบริษัท ป. โดยบริษัทฯ ระบุให้แยกการชำระเงินออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่ชำระเป็นเงินบาทให้บริษัท ป. ชำระโดยตรงกับสาขาในประเทศไทย และในส่วนที่ชำระเป็นเงินดอลลาร์สหรัฐอเมริกาให้ออนเงินสุทธิหลังจากหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและเงินประกันผลงานแล้ว (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ไปยังบริษัทฯ ในประเทศเกาหลีโดยตรง บริษัทฯ จึงหารือว่า เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 หากสาขาของบริษัทฯ มีผลกำไร จำนวนเงินที่บริษัท ป. ส่งไปยังบริษัทฯ ในประเทศเกาหลีนั้น สาขาของบริษัทฯ ต้องนำส่งภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ การจำหน่ายเงินกำไรมีความหมายอย่างไรและต้องนำส่งเมื่อใด และในปีต่อ ๆ ไป หากสาขาของบริษัทฯ มีผลกำไรหรือขาดทุน ต้องนำส่งภาษีประเภทใดเพิ่มเติมจากปีแรกหรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้วินิจฉัยในประเด็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายว่า ...เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากสาขาของบริษัทฯ มีกำไรและเงินที่ส่งออกไม่เกินกว่ากำไร สาขาของบริษัทฯ จะต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ในอัตราร้อยละ 10 และนำส่งภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่า “การหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น...และนำส่งภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี” จะเป็นการตีความเกินตัวบทกฎหมายของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ เนื่องจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเป็นการหักจากรูทกรรมที่เกิดขึ้น (Transaction Base) ดังนั้น การที่นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาใช้กับการถือว่าจำหน่ายตามวรรคสอง ของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เห็นว่า น่าจะเกินกว่าหลักการของวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้รวมแบบภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final withholding tax)

มากไปกว่านั้น การที่มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้รวม ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เห็นได้ว่าจะเกิดปัญหาในการตรวจสอบ กล่าวคือ ในกรณีของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการบัญญัติให้ “ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน” ในประเทศไทยมีหน้าที่หักภาษี (Tax Agent) จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศในฐานะ “ผู้มีเงินได้” ซึ่งผู้หักกับผู้ถูกหักเป็นคนละหน่วยภาษี ซึ่งแตกต่างจากตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นบัญญัติให้ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ซึ่งก็คือบริษัทต่างประเทศมีหน้าที่หักภาษี หากสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นมีการจำหน่ายเงินกำไรให้กับตัวบริษัท (สำนักงานใหญ่) ซึ่งตัวบริษัทมีฐานะ “ผู้มีเงินได้” ซึ่งผู้หักกับผู้ถูกหักเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการจะหักภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ขึ้นอยู่กับตัวบริษัทต่างประเทศเองเป็นในฐานะผู้หน้าที่หักภาษีว่าจะหักภาษีหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ซึ่งการที่เจ้าพนักงานประเมินจะตรวจสอบความถูกต้องนั้นเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ

ในประเด็นสุดท้าย คือ การขอคืนภาษีที่เสียไว้เกิน ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final withholding tax) ในลักษณะเดียวกับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้ แต่อย่างที่กล่าวไปตอนต้นว่าการจัดเก็บภาษีส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทที่ส่งกลับให้แก่บริษัทต่างประเทศเป็นการจัดเก็บภาษีขั้นที่ 2 เพิ่มเติม ซึ่งคำนวณฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัทแล้ว (Net After Tax Profits) ซึ่งบริษัทต่างประเทศต้องประเมินตนเอง ดังนั้น หากปรากฏว่า ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีมีการส่งเงินออกไป ซึ่งมีทราบได้ว่าเป็นส่วนของกำไรสุทธิของสาขาหลังหักภาษีเงินได้บริษัทแล้ว แต่บริษัทต่างประเทศได้มีการหักภาษีและนำส่ง ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไป ต่อมาภายหลังปรากฏว่าสาขาของบริษัทของต่างประเทศนั้นได้หักภาษีและนำส่งเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ก็จะมีประเด็นในการขอคืนภาษี โดยบริษัทต่างประเทศต้องมาขอคืนภาษีในส่วนที่จำหน่ายไปแต่มีใช้เงินกำไร อันเป็นความยุ่งยากในทางปฏิบัติ

ดังนั้น เมื่อพิจารณาในเชิงการร่างกฎหมายแล้ว เห็นได้ว่า เนื่องจากลักษณะของการจ่ายเงินปันผล มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ก็กับการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีความแตกต่างกันในเชิงหลักการภาษี การนำวิธีการเสียภาษีโดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย มาใช้ในการจัดเก็บภาษีการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่าการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายนั้น จะหักเมื่อใด อย่างไร ดังนั้น ในเชิงการร่างกฎหมายภาษี การนำวิธีการเสียภาษีเงินได้โดยการหัก ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้ในการจัดเก็บภาษีจึงไม่มีความเหมาะสม

#### ตารางที่ 4: เปรียบเทียบ “ภาษีเงินกำไรของสาขา ตามหลักการภาษี” กับ “ภาษีจำหน่ายเงินกำไรของสาขา ตามมาตรา 70 ทวิ”

	ภาษีจำหน่ายเงินกำไรของสาขา มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร	ภาษีเงินกำไรของสาขา (Branch Profit Tax)
1. หลักการ	✓ เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกับการเสียภาษีจากการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศ	✓ เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกับการเสียภาษีจากการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศ

	ภาษีจำหน่ายเงินกำไรของสาขา มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร	ภาษีเงินกำไรของสาขา (Branch Profit Tax)
2. ฐานภาษี	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ “จำนวนเงินกำไรที่จำหน่าย”</li> <li>✓ “จำนวนเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย”</li> <li>✓ ข้อสังเกต: อาจไม่ผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วทั้งหมด”</li> <li>✓ “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ”</li> <li>✓ ข้อสังเกต: ต้องผ่านการเสียภาษีเงินได้บริษัทมาก่อน</li> </ul>
3. จุดความรับผิด	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ เมื่อจำหน่าย</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ภาษีรายปี</li> <li>- พิจารณาจากงบการเงิน</li> </ul>
4. วิธีการเสีย	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ โดยการหัก</li> <li>✓ นำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันที่จำหน่าย</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ภาษีเงินได้บริษัท (แบบประเมินตนเอง)</li> <li>✓ ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมภาษีเงินได้บริษัท (เป็นรายปี)</li> </ul>

## 5. บทสรุป

โดยสรุปแล้ว จะเห็นได้ว่า จากถ้อยคำในตัวของบทบัญญัติของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น พบประเด็นในทางการร่างกฎหมายอยู่ 3 ประเด็น กล่าวคือ

### (1) ฐานภาษี

ในประเด็น “ฐานภาษี” มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะเห็นได้ว่า เนื่องมาจากหลักการของกฎหมายภาษี และเจตนารมณ์การตรามาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กับถ้อยคำในมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ไม่สอดคล้องกัน โดยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นใช้คำว่า “เงินกำไรที่จำหน่าย” หรือ “เงินกำไรที่ถือว่าเป็นเงินกำไรที่จำหน่าย” เป็นฐานภาษี แต่ก็มีอาจตีความได้ชัดว่า “ฐานภาษี” ดังกล่าว ต้องผ่านการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ในเชิงการร่างกฎหมาย จึงทำ “ฐานภาษี” ของมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีความแตกต่างกับฐานภาษีของ “จ่ายเงินปันผล” ของบริษัทลูกในประเทศกลับให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

## (2) จุดความรับผิด

ในประเด็น “จุดความรับผิด” มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะเห็นได้ว่า แม้ว่าการเลือกใช้ฐานภาษีจาก “จำนวนเงินที่จำหน่าย” ในลักษณะเดียวกันกับฐานภาษีของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่เนื่องจากการที่สาขาของบริษัทจะทราบได้ว่าเงินที่สาขาของบริษัทโอนให้แก่ตัวบริษัทต่างประเทศนั้น ส่วนใดเป็นการส่งเงินกำไรของสาขาที่ถือว่าจำหน่ายเงินกำไร หรือส่วนใดมิใช่การส่งเงินกำไรของสาขาที่ไม่ถือว่าการจำหน่ายเงินกำไรนั้น แตกต่างจากกรณีของการจ่ายเงินปันผล ดังนั้น ในเชิงการร่างกฎหมายภาษี จึงต้องคำนึงถึงความแตกต่างดังกล่าวด้วย การใช้จุดความรับผิดตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีความเหมาะสมต้องการจัดเก็บภาษีจากการส่งเงินกำไรของสาขา

## (3) วิธีการเสียภาษี

ในประเด็น “วิธีการเสียภาษี” ที่มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ “เสียภาษี โดยหักภาษี” จะเห็นได้ชัดว่าการจะหักภาษีได้หรือไม่นั้นต้องทราบความชัดเจนของจุดความรับผิดซึ่งมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรมาก่อน ซึ่งจะทราบได้หรือไม่นั้น สาขาของบริษัทต้องมีการปิดงบการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเสียก่อน และอีกประการหนึ่ง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ มาตรา 70 ทวิ ประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้สุทธิ (Net basis tax) แบบภาษีประเมินตนเองมากกว่า ดังนั้น การที่มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติในลักษณะภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final withholding tax) จึงมีความไม่เหมาะสม และอาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้

ทั้งนี้ ในส่วนของข้อเสนอแนะนั้น เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายลำดับพระราชบัญญัติ การแก้ไขเพิ่มเติมต้องเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรซึ่งอาจดำเนินการได้ยากและไม่อาจแก้ไขได้โดยรวดเร็ว แต่อย่างไรก็ดี หากตั้งข้อสมมติฐานว่าไม่ได้ติดขัดข้อจำกัดเกี่ยวกับกระบวนการการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรแล้วมีข้อเสนอว่าเห็นควรให้มีการปรับปรุงมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใน 3 ประเด็นดังกล่าวข้างต้น คือ

(1) **ปรับปรุงฐานภาษี** ที่มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้ถ้อยคำ “เงินกำไรที่จำหน่าย” เป็นฐานภาษีจาก “กำไรสุทธิหลังหักภาษีแล้วที่มีได้นำกลับมาลงทุนในประเทศ” เพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่จะจัดเก็บให้เท่าเทียมกับการจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินปันผล

(2) **ปรับปรุงจุดความรับผิด** จาก “เมื่อจำหน่าย” เป็นความรับผิดโดย “คำนวณภาษีรายปี” เพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของผู้เสียภาษีและลดข้อโต้แย้งกับกรมสรรพากร

(3) **ปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย** เป็นการยื่นแบบแสดงรายการพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50)

ซึ่งการปรับปรุงทั้งหมดนี้ จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้อย่างแท้จริง อันเป็นการลดความยุ่งยากให้แก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะเดียวกัน กรมสรรพากรก็จะลดความยุ่งยากในการเข้าไปตรวจสอบความถูกต้องของการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี อันจะส่งผลเป็นการประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กรณีการส่งเงินกำไรของสาขาของบริษัทให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มากยิ่งขึ้น